

公司治理与风险管理角色冲突中的内部审计研究

程新生 罗艳梅

(南开大学 公司治理研究中心, 天津 300071)

摘要: 现代内部审计基于董事会和管理层的需要, 在公司治理和风险管理中发挥作用, 而双重领导易使内部审计陷入角色冲突, 对内部审计能否胜任两种责任提出了质疑。以内部审计双重领导为背景, 基于角色冲突的视角, 探讨内部审计面临的角色间冲突和角色内冲突及其后果, 并构建内部审计的双重委托代理实验进行检验。研究表明, 双向报告下角色间冲突和角色内冲突普遍存在, 尤其是当总经理为机会主义类型时, 两种角色冲突出现的可能性更大; 而且角色冲突降低了内部审计的质量, 表现为角色间冲突使内部审计很难同时完成治理任务和风险管理任务, 显著降低了两种任务的努力程度, 角色内冲突破坏了内部审计治理任务的独立性, 降低了治理任务的努力程度。研究贡献在于将内部审计的两种责任纳入同一研究框架, 从角色冲突的视角考察内部审计的效率, 丰富了内部审计的研究成果。

关键词: 内部审计; 角色间冲突; 角色内冲突; 实验研究

中图分类号: F271 **文献标识码:** A

1 引言

近年来国内外频繁出现的管理者舞弊案件激发了公司治理改革的又一次浪潮, 为提升治理有效性, 董事会更加看重内部审计与公司治理之间的良性互动, 对内部审计监督评价管理层的需求日益增强, 扩展了内部审计在公司治理方面的责任^[1-6]。同时, 管理层也要求内部审计关注经营的效率和效果, 特别是随着环境复杂性的增加以及经济全球化速度的加快, 风险越来越具有复杂性、综合性和多变性, 管理层不仅需要内部审计对已经发生的内部控制的可靠性、相关性进行确认, 更需要对尚未发生的威胁企业战略目标实现的风险进行计量和报告, 在监督和评价企业经营风险方面发挥关键的支持作用^[7,8]。

因此, 现代内部审计基于董事会和管理层的需要在公司治理和企业风险管理中发挥作用, 同时关注治理风险和管理风险^[9,10]。国际内部审计师协会 (IIA) 鼓励内部审计向董事会和管理层双向报告以发挥治理和管理的协同作用。然而, 董事会和管理层的双重领导以及他们潜在的利益冲突容易使内部审计面临不一致的要求和期望, 产生角色冲突, 对内部审计能否同时胜任两种责任提出了质疑和挑战^[1,11,12]。角色冲突理论认为, 双重领导容易产生要求不一致的角色冲突, 对组织成员的心理和行为产生重要影响。本研究以角色冲突理论为指导, 通过双重委托代理实验模拟现实中董事长、总经理与内部审计经理之间的关系, 检验双向报告下内部审计角色冲突存在的程度及其对内部审计治理行为和风险管理行为的影响, 以期发现影响内部审计质量的重要因素, 为进一步深入理解内部审计行为、推进内部审计研究、提高内部审计质量提供帮助。

2 相关研究述评

现有研究基于委托代理理论, 采用规范研究、问卷调查及实证研究, 针对不同时期、不同国家或地区, 考察了内部审计的管理功能、治理功能, 充实了内部审计的理论研究和实践

指导。但这些研究通常只从治理或管理的某一侧面探讨内部审计与董事会和管理层的关系，缺乏对内部审计两种责任相互关系的深入分析^[10]。在内部审计同时承担治理责任和风险管理责任的条件下，内部审计与董事会和管理层的关系趋于复杂，董事会与管理层的双重领导致使内部审计可能存在角色冲突，增加了内部审计治理功能拓展的成本。

Gramling et al. (2004) 指出内部审计能否有效地同时服务于董事会（审计委员会）和管理层是值得怀疑的，在资源方面高度依赖管理层的内部审计在协助管理层监控内部控制的同时能否帮助董事会或审计委员会客观地确认和评价管理层报告的质量、遵循相关法律法规的程度以及资产的安全性？董事会（审计委员会）和管理层意见不一致时，内部审计应该听取谁的意见^[11]？他们指出这些问题对于理解内部审计在公司中所发挥的作用至关重要，然而现有研究并没有关注这一重要方面。Bailey et al. (2006) 在《内部审计思想》一书中也强调内部审计的双重职责容易使其陷入角色冲突之中，并将这一问题作为未来的重要研究方向之一。他们指出内部审计在帮助管理层评价控制程序有效性、向董事会（审计委员会）报告高层基调的过程中，会发现自己陷入矛盾冲突之中，管理层的支持和合作能够帮助他们有效地履行管理职责，当董事会要求内部审计人员对管理层的工作提出批评时，双重领导会给内部审计人员带来阻力使其倍感紧张。而且，董事会和管理层对内部审计的需求不同，在资源有限的条件下内部审计很难在不同的客户间达成平衡^[11]。Hass (2006) 指出经济环境复杂性的增加、监管要求的扩展以及技术的进步，增加了内部审计对董事会（审计委员会）、管理层以及外部审计的受托责任，需求的增加给内部审计的时间和资源带来了压力，不同服务主体之间的利益冲突也可能导致内部审计独立性的下降^[12]。Abbott et al. (2010) 也认为内部审计同时服务于董事会和管理层时，由于管理层与审计委员会的激励不同导致他们对内部审计的要求存在冲突。审计委员会基于公司声誉及诉讼的关注产生对内部审计评价与财务报告相关的内部控制的需求，而管理层则把内部审计当做实现经营目标、降低成本的工具。审计委员会和管理层对内部审计需求的不一致能够在对内部审计资源的分配中表现出来^[13]。

因此，从角色冲突的角度重新审视内部审计的治理功能和风险管理功能给我们提供新的研究视角，从而为更为深入地理解内部审计行为选择及其效果提供新的契机。然而，现有对内部审计角色冲突的研究尚处于探索阶段，缺少深入的理论分析和实证证据，这些研究的局限和不足为本研究提供了一个继续深入研究的机会。

3 理论分析及研究假设

角色冲突理论指出组织是由与职位系统相关的角色构成的，角色是与特定的职位相联系的一组期望，界定了与该职位相关的行为要求，当面临不一致或不相容的要求时就会产生角色冲突^[14,15]。组织中多种利益相关者之间的关系形成了组织赖以生存的环境，影响着组织成员关于角色行为的期望，由于不同利益相关者在组织中不可避免地存在相互竞争、相互敌对、相互监督的情况，当违背单一命令链原则（the principle of chain of command）或命令一致原则（the principle of unity of command and direction）时就为角色冲突的产生创造了条件^[14,16]。角色冲突会给组织成员带来心理上、情感上的压力，降低工作满意度和对组织的信任及承诺，为缓解角色冲突产生的压力，角色冲突对组织成员心理上的影响必然要通过组织成员的行为反映出来^[14,17,18]。本研究借鉴角色冲突相关研究的思路，以内部审计双向报告为背景，考察可能存在的角色冲突及其对内部审计行为的影响，研究框架见图 1。

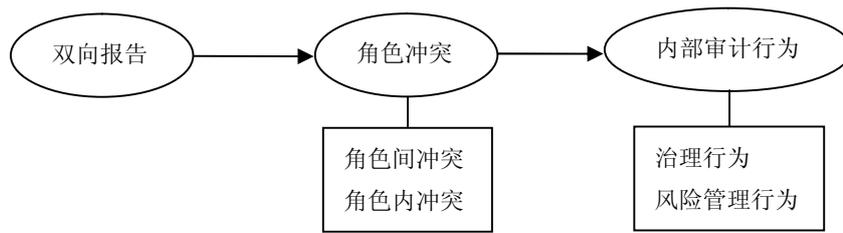


图 1 本研究框架

Figure 1 Research Framework

3.1 双向报告下的角色冲突

根据冲突来源不同，角色冲突可分为角色间冲突和角色内冲突，角色间冲突指组织成员必须同时承担不同角色时由于缺乏充足的时间和精力，无法同时满足这些角色期望或这些角色本身存在相互矛盾的期望而产生的冲突；角色内冲突指组织成员在承担同一任务时由于自身价值与角色期望之间存在矛盾或多个角色发送者对同一任务存在矛盾的期望所产生的冲突^[14]。

在我国，董事长和总经理分别是董事会和管理层的权力核心和决策者，被赋予了董事会和管理层的领导权^[19]。内部审计经理对董事会和管理层的责任可以转化为对董事长和总经理的责任。内部审计同时承担治理责任和管理责任需以董事长和总经理的两权分离为前提，在此基础上，董事长和总经理基于治理和风险管理的需要对内部审计存在不同的信息需求，关注重点并不一致（见图 2）。董事长更关注管理层受托责任的履行状况，确保管理层的行为符合股东利益，要求内部审计独立、客观地评估管理层的控制程序及其提供的会计信息及财务报告，必要时能够对管理层进行舞弊分析和特别调查，对资产的安全、法律法规的遵循以及数据的可靠性提供确认服务；总经理更关心在执行层面上如何使组织成员完成组织目标，降低组织风险，确保经营的效率和效果，对直接影响其激励的活动更感兴趣^[7-13]。因此，当内部审计同时向董事长和总经理报告时，董事长和总经理必然基于自身的需求要求内部审计承担相应的治理责任和风险管理责任，这种竞争性的需求容易产生董事长和总经理的要求超过内部审计可利用资源的情况。董事长虽然意识到内部审计肩负的两种职能，但董事长及其董事会成员一般不干涉企业具体的管理事务，很难估计内部审计风险管理责任的复杂性和所需要的资源，难以协调内部审计在两种任务中的资源安排。而且，内部审计治理任务是对以总经理为核心的管理层进行审计，虽然总经理有动机通过内部审计向股东发送信号证明自己的行为符合契约要求，承担担保成本以保持自身的地位和收益^[20]，但对总经理来说内部审计过于关注自身的行为不仅是对管理层的不信任而且意味着资源的浪费，不会产生更多的收益，因此总经理不愿意将更多的资源分配给内部审计的治理任务，倾向于使内部审计在治理任务中分配的资源保持在相对较低的水平上，将资源更多地分配给他所认为的更重要的风险管理任务^[13]。由此，董事长和总经理对内部审计资源存在相互竞争的需求，在内部审计资源有限的情况下，内部审计经理必然面临两种任务负载过重的角色间冲突和董事长与总经理对治理任务要求不一致的角色内冲突。

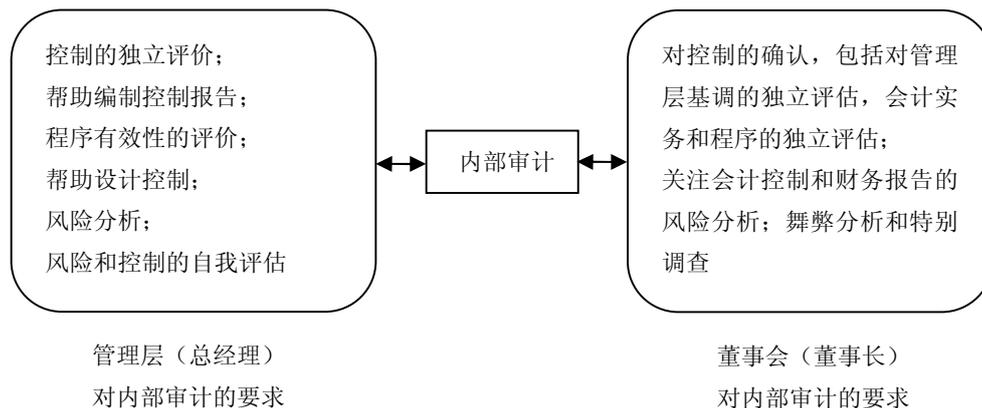


图 2 董事长和总经理对内部审计的竞争性需求

Figure 2 Competing Demands of Internal Audit

注：资料来自 Bailey Andrew D., Jr. Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti. 王光远等译. 内部审计思想. 北京：中国时代经济出版社, 2006, 27.

而且，董事会作为重要的公司治理机制代表股东监督管理层的行为天然地与总经理存在潜在的利益冲突^[21]，董事长和总经理的双重领导必然将内部审计经理暴露于董事长和总经理之间的利益冲突之中。特别是对于存在机会主义行为的总经理来说，内部审计经理的治理审计会暴露总经理的自利行为，降低总经理的私有收益，为避免被董事长发现所带来的惩罚，机会主义类型的总经理将以更大程度地增加内部审计的风险管理任务以降低治理资源，甚至会对内部审计经理的治理行为直接进行干预，进一步扩大了角色间冲突和角色内冲突。

基于以上分析，提出如下假设：

H₁：在双向报告下，内部审计存在角色间冲突，特别是当总经理是机会主义类型时角色间冲突出现的可能性更大。

H₂：在双向报告下，内部审计存在角色内冲突，特别是当总经理是机会主义类型时角色内冲突出现的可能性更大。

3.2 角色冲突对内部审计行为的影响

角色冲突理论发现多重领导和命令不一致在某种程度上容易引发组织功能的紊乱，对组织成员的心理和行为产生负面影响，处于角色冲突中的组织成员由于缺乏清晰一致的指导和要求，容易产生心理上、情感上的压力，降低工作满意度和对组织的信任及承诺，造成决策困难增加、决策成本上升，为缓解角色冲突所带来的压力，组织成员有增加机会主义行为的动机，表现为决策效率低下降、工作投入下降、参与程度下降等，甚至会降低组织的业绩^[14,17,22]。

内部审计经理处于董事长和总经理的双重领导之下，当董事长和总经理对治理任务和风险管理任务的要求超过了内部审计经理可用的资源时，角色间冲突迫使内部审计经理在两种任务间进行两难选择，无法同时完成治理和管理任务，容易使内部审计经理缺乏完成工作的成就感，降低工作满意度和对组织的认同感，甚至会对两种任务的领导者产生厌恶的心理。由于内部审计在工作中使用专有的审计知识和方法，这种特殊的专业特征使董事长和总经理由于自身知识和信息的限制并不能完全观测并确认内部审计工作的完成情况，为内部审计经理的道德风险创造了条件，可以预测面对角色间冲突带来的压力，内部审计经理极有可能增

加道德风险行为，降低治理任务和风险管理任务中的工作积极性和努力程度。另外，组织成员缓解压力的另一种方式是集中完成一项任务而将剩余的资源分配给另一项任务^[17]，由于内部审计经理在个人价值观、行为偏好、经济利益等方面存在差异，很难判断内部审计经理倾向于完成哪项任务。因此，平均来看，角色间冲突会降低内部审计治理任务和风险管理任务的努力程度。

董事长和总经理对内部审计治理任务要求的不一致所产生的角色内冲突使内部审计经理很难在不相容的期望之间做出选择，不可能同时满足董事长和总经理对治理任务的要求，选择的困难和选择的过程也会使其产生心理焦虑。与没有角色内冲突相比，董事长和总经理对治理任务施加影响的角色内冲突会增加内部审计经理的心理压力和决策成本。为缓解压力内部审计经理有动机在两个权力领导者之间达成妥协，有可能会降低治理任务的努力程度满足总经理的要求，同时欺骗董事长，使董事长相信自己完成了治理任务，增加了治理任务的道德风险。因此，在其他条件不变时，总经理对治理任务干预所产生的角色内冲突会影响内部审计经理决策的公正性，影响内部审计经理对管理层的行为和业绩进行客观的分析和判断，降低了内部审计经理完成治理任务的独立性。Bailey 等在《内部审计思想》中也指出内部审计与总经理的联系会使其对总经理的监督变得困难，可能会增加信息的不对称问题^[11]。

由此，提出如下假设：

H₃：在双向报告下，角色间冲突会降低内部审计治理任务的努力程度。

H₄：在双向报告下，角色间冲突会降低内部审计风险管理任务的努力程度。

H₅：在双向报告下，角色内冲突会降低内部审计治理任务的努力程度。

4 实验设计及变量测量

4.1 实验设计

在 Fehr (2004)^[23]双任务委托代理实验的基础上，本研究构建内部审计经理向董事长和总经理双向报告的双重委托代理实验。本实验由董事长、总经理和内部审计经理三种角色组成，内部审计经理在董事长和总经理的双重领导下完成两个任务，任务 1 是在董事长的要求下完成治理任务，任务 2 是在总经理的要求下完成管理任务。 e_1 和 e_2 是大于 0 的整数，分别代表内部审计经理在治理任务和风险管理任务中的努力程度，且满足 $e_1 + e_2 \leq 20$ ，即内部审计经理最高努力程度为 20，这是公共信息。正式实验前实验助理分别向董事长、总经理及内部审计经理讲解各自的任务及报酬函数，实验过程主要分为两个阶段，如图 3 所示。阶段 1 是董事长和总经理决策阶段，即董事长根据报酬函数对治理任务提出要求，包括期望努力程度 e_1^* 和最低努力程度 e_1 ；总经理有 2 种类型，机会主义类型和非机会主义类型，在每轮实验中以 1/2 的概率随机确定，此信息只有总经理自己知道，总经理根据报酬函数给出风险管理任务的期望努力程度 e_2^* 和最低努力程度 e_2 ，同时也给出治理任务最高可接受的 effort 程度 \bar{e}_1 ，当总经理为机会主义类型时，若内部审计经理选择 $e_1 > \bar{e}_1$ 违背了总经理的要求，在总经理能够影响内部审计经理收益时在一定的概率下会受到总经理的惩罚。阶段 2 是内部审计经理决策阶段，内部审计经理获得相关信息后，依据报酬函数，选择治理任务和风险管理任务的 effort 程度 e_1 和 e_2 。

角色间冲突和角色内冲突是由董事长和总经理的行为决定的，当董事长和总经理对两种任务的期望要求之和大于内部审计经理的最大努力程度时，即 $e_1^* + e_2^* > 20$ 时就存在角色间冲突；当董事长和总经理对治理任务存在冲突，即 $\bar{e}_1 < e_1$ 时就存在角色内冲突。

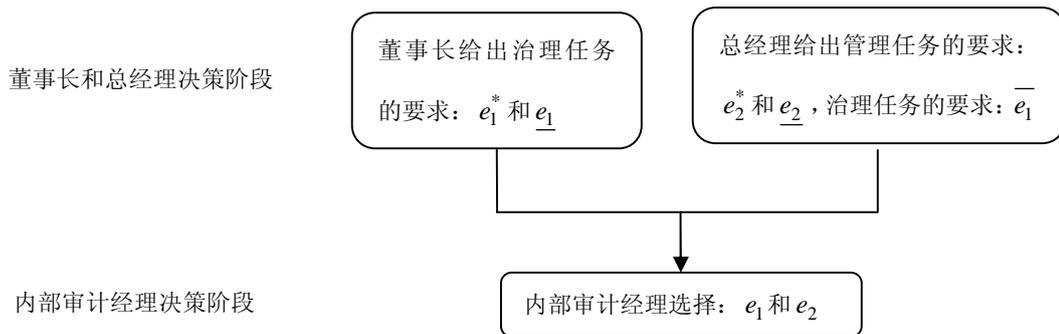


图 3 实验结构图

Figure 3 Experiment Structure Diagram

为确定内部审计经理在实验中的报酬函数，本实验对内部审计经理的解聘权和薪酬权、董事长和总经理的相对权力进行了控制。其中，内部审计经理的解聘权和薪酬权为被试间变量，在董事长和总经理间进行配置将实验分为 4 局，第 1 局为董事长掌握解聘权和薪酬权，第 2 局为总经理掌握解聘权和薪酬权，第 3 局为董事长掌握解聘权、总经理掌握薪酬权，第 4 局为总经理掌握解聘权、董事长掌握薪酬权。每局实验都有如图 3 相同的实验结构。董事长和总经理的相对权力为被试内变量，反映了董事长对组织信息的控制程度^[24]，在本研究中表现为董事长发现内部审计经理治理任务努力程度的可能性，以及机会主义类型总经理在内部审计经理没有达到其对治理任务的要求时，能够绕过董事长对内部审计经理施加惩罚的可能性。董事长相对权力越大发现内部审计经理在治理任务努力程度的可能性越大，总经理对内部审计经理施加惩罚的可能性越小；董事长相对权力越小发现治理任务努力程度的可能性越小，总经理对内部审计经理施加惩罚的可能性越大。据此将董事长和总经理的相对权力分为 3 个水平：董事长相对权力大、董事长和总经理权力相对制衡、董事长相对权力小，在 3 个水平上董事长发现治理任务努力程度的概率和机会主义类型的总经理施加惩罚的概率分别为 (0.8,0.1)、(0.5,0.5)、(0.1,0.8)；由于总经理熟悉公司的运营，在很大程度上能够发现内部审计经理风险管理任务的努力程度，实验中设定概率为 0.8。以上信息在每轮实验前告诉内部审计经理，内部审计经理决策后计算机根据事先设定的概率确定董事长和总经理是否发现了内部审计治理任务和风险管理任务的努力程度以及总经理是否施加惩罚，以此信息计算内部审计经理的收益。

本实验通过实验经济学软件 Z-tree 编程，整个实验在计算机上操作。4 局实验均在南开大学商学院泽尔腾实验室进行。每局实验由 15 名被试组成，其中 3 人为董事长、3 人为总经理、9 人为内部审计经理，被试的角色是在实验前随机抽取的，符合随机化原则，在每轮实验中计算机随机给每个内部审计经理分配 1 个董事长和 1 个总经理，使内部审计经理在每轮实验中面临的是不同的董事长和总经理，以保证各轮实验的独立性。每局实验共进行 15 轮，在董事长和总经理相对权力的每个水平上各进行 5 轮，15 轮实验结束后根据被试所得的收益点数支付货币报酬。

4.2 各角色的报酬函数

4.2.1 董事长的报酬函数：

内部审计活动给公司带来的价值增值依赖于内部审计经理在治理任务和管理任务中的努力程度。公司治理和公司管理是一个硬币的两个方面，相互补充^[25]，借鉴 Holmstrom 和 Milgrom (1991)^[26]及 Fehr (2004)^[23]关于两种任务互补时的价值函数，本实验采用两种任务努力程度的乘积表示内部审计两种任务所产生的价值增值。同时，总经理是否为机会主

义类型影响治理任务努力程度的效果，假定非机会主义类型的总经理保留收益为 0；机会主义类型的总经理保留收益为 600。当总经理为非机会主义类型时，治理任务主要是帮助董事长评价改善管理层的控制程序，发现非故意的控制缺陷，当治理任务的努力程度达到一定水平时就不会带来价值增值；当总经理为机会主义类型时，总经理的机会主义行为不容易被发现，内部审计经理需要将更多的努力程度用于监督评价总经理的行为，与总经理为非机会主义类型时相比，在风险管理任务努力程度保持不变时，治理任务相同的努力程度所带来的价值会相对减少，治理任务努力程度达到较高程度时，才能完全实现治理功能。由此，根据总经理类型设定了内部审计两种任务给公司带来价值增值的收益函数。由于董事长的报酬与公司价值正相关，我们给出董事长在两种情况下的报酬函数。

$$\begin{aligned} \text{若总经理为非机会主义类型, 董事长报酬函数为 } RD &= \begin{cases} 10(e_1 + 2)e_2 & 0 < e_1 \leq 8 \\ 100e_2 & e_1 > 8 \end{cases} ; \\ \text{若总经理为机会主义类型, 董事长报酬函数为 } RD &= \begin{cases} 10e_1e_2 & 0 < e_1 \leq 10 \\ 100e_2 & e_1 > 10 \end{cases} . \end{aligned}$$

4.2.2 总经理的报酬函数:

若总经理为非机会主义类型，总经理收益与公司价值正相关，

$$\text{报酬函数为 } RM = \begin{cases} 5(e_1 + 2)e_2 & 1 \leq e_1 \leq 8 \\ 50e_2 & e_1 > 8 \end{cases} ;$$

$$\text{若总经理为机会主义类型, 总经理的报酬函数为 } RM = \begin{cases} 5e_1e_2 + 600 & 1 \leq e_1 \leq 4 \\ 5e_1e_2 + 600 - 100(e_1 - 4) & 4 < e_1 < 10 \\ 50 & e_1 \geq 10 \end{cases}$$

即总经理的收入取决于公司的业绩、个人的保留收益、内部审计经理监督所带来的利益损失。

4.2.3 内部审计经理的报酬函数

解聘是在代理人没有达到委托人的要求时可能面临的一种最为严厉的惩罚^[27]，在本模型中若董事长（总经理）决定内部审计经理的解聘，当治理任务（管理任务）的努力程度低于要求的最低努力程度时，则内部审计经理被解聘，收益为 0。根据对内部审计人员的访谈，内部审计的薪酬制度大多为奖金制，若董事长（总经理）决定内部审计经理的报酬，当治理任务（管理任务）的努力程度超过期望努力程度时则有奖金，否则只有基本的工资。根据解聘权和薪酬权的配置，内部审计经理的报酬函数描述如下：

若委托人 i ($i=1,2$, $i=1$ 为董事长, $i=2$ 为总经理) 有解聘权, 则当该委托人发现任务 i 的努力程度低于其所要求的最低值时, 即 $e_i < \bar{e}_i$ 时, 内部审计经理被解聘, 收益 $RA = 0$ 。若内部审计经理没有被解聘, 委托人 j ($j=1,2$, $j=1$ 为董事长, $j=2$ 为总经理) 有薪酬权, 当该委托人发现内部审计经理任务 j 的努力程度时, 内部审计经理的收益 $RA = \begin{cases} 250 - C(e_1 + e_2) & , e_j < \bar{e}_j \\ 250 + 150 - C(e_1 + e_2) & , e_j > \bar{e}_j \end{cases}$, 当该委托人没有发现任务 j 的努力程度时, 则认为达到了期望要求, 内部审计经理的收益 $RA = 250 + 150 - C(e_1 + e_2)$ 。其中 250 为固定工资, 150 是奖金, $C(e_1 + e_2)$ 是内部审计经理在两种任务中努力程度的总成本, 根据 Fehr (2004) 假定 $C(e_1 + e_2) = \begin{cases} 5(e_1 + e_2) & , 2 \leq e_1 + e_2 \leq 10 \\ 10(e_1 + e_2) & , 10 < e_1 + e_2 \leq 20 \end{cases}$ 。并且当总经理有薪酬权时, 若 $e_1 > \bar{e}_1$, 在一定的概率下机会主义类型的总经理可能对内部审计施加惩罚 100; 若总经理只有解聘权, 上述条件发生时, 内部审计经理可能被解聘。

4.3 被试的选择

使用学生被试在经济学实验中已得到广泛认可, 但仍有学者由于学生被试与实务人员在经验等方面的差异对研究结论存有质疑。本研究在正式实验之前, 对学生与实务人员对本研究所关心的问题进行了初步调查, 判断学生与内部审计人员对双向报告关系下的角色冲突及其行为反应等方面的认知是否存在显著差异。数据结果表明本科生的理解能力存在较大差异, 不具备同质性, 而硕士研究生与内部审计人员没有显著差异。为保证被试理解能力的一致性, 我们招募国内某重点大学商学院 60 名硕士研究生作为本实验的被试。

4.4 变量测量

本研究的自变量是角色间冲突和角色内冲突,在实验中是由董事长和总经理对治理任务和风险管理任务的要求决定的。因变量是内部审计经理治理任务和风险管理任务的努力程度,由于每轮实验中董事长和总经理的要求不一样,努力程度在各轮实验中不具可比性,我们用治理任务和管理任务的完成程度作为因变量。同时,内部审计经理的解聘权和薪酬权、董事长与总经理的相对权力也影响内部审计经理在治理任务和风险管理任务中的行为选择,而作为控制变量。变量定义见表 1。

表 1 变量列表

Table 1 Variables Definition	
变量名称	变量定义
治理任务的完成程度	该变量测度内部审计经理治理任务的完成程度,即内部审计经理在治理任务中分配的努力程度与董事长的期望要求之商,即 e_1 / e_1^* 。
风险管理任务的完成程度	该变量测度内部审计经理风险管理任务的完成程度,即内部审计经理在风险管理任务中分配的努力程度与总经理的期望要求之商,即 e_2 / e_2^* 。
角色间冲突	该变量通过董事长和总经理对治理任务和风险管理任务的要求来测度。若 $e_1^* + e_2^* > 20$,则存在角色间冲突,记为 1;否则不存在角色间冲突,记为 0。
角色内冲突	该变量通过董事长和总经理对治理任务要求来测度。若 $\bar{e}_1 < \underline{e}_1$,则存在角色内冲突,记为 1;否则不存在角色内冲突,记为 0。
内部审计经理解聘权	该变量通过实验控制。第 1 局实验和第 3 局实验董事长掌握内部审计经理解聘权,记为 1;第 2 局实验和第 4 局实验总经理掌握内部审计经理解聘权,记为 0。
内部审计经理薪酬权	该变量通过实验控制。第 1 局实验和第 4 局实验董事长掌握内部审计经理薪酬权,记为 1;第 2 局实验和第 3 局实验总经理掌握内部审计经理薪酬权,记为 0。
董事长与总经理相对权力	该变量通过实验控制。在每局实验中,董事长相对权力大时,记为 3;董事长和总经理权力相对制衡时,记为 2;董事长相对权力小时,记为 1。

5 实验结果

5.1 双向报告下的角色冲突

表 2 列示了各局实验中董事长和总经理对内部审计两种任务要求的平均值,表 3 计算了实验总体角色间冲突和角色内冲突出现的频数和频率。表 2 结果表明不管总经理是否为机会主义类型,董事长和总经理对两种任务的要求普遍存在角色间冲突,即 $e_1^* + e_2^* > 20$,使内部审计经理很难同时满足董事长和总经理的要求。不管总经理是否为机会主义类型,都可能存在总经理要求内部审计治理任务的努力程度低于董事长的最低要求的角色内冲突,即

$\bar{e}_1 < e_1$ ；与非机会主义类型的总经理相比，机会主义类型的总经理对治理任务的要求更低，角色内冲突发生的可能性更大。进一步，表 3 通过对角色间冲突和角色内冲突的直接统计表明角色间冲突和角色内冲突发生的频率分别为 91.7%和 57.2%，角色间冲突和角色内冲突普遍存在，当总经理为机会主义类型时，角色间冲突和角色内冲突发生的频率分别为 95.6%和 80.2%，均高于总经理为非机会主义类型时角色间冲突和角色内冲突发生的频率 87.6%和 33.7%。比率检验的卡方值都在 1%的水平上显著，说明总经理为不同类型时角色间冲突和角色内冲突的发生频率存在显著差异，总经理为机会主义类型时，角色间冲突和角色内冲突更为明显，支持 H_1 和 H_2 。因此，当内部审计在董事长和总经理的双重领导下承担治理责任和管理责任时，董事长和总经理对内部审计两种任务要求所产生的角色间冲突和角色内冲突是内部审计经理经常遇到的工作环境，当总经理为机会主义类型时，两种冲突发生的可能性更大。

表 2 董事长和总经理要求的描述统计

Table 2 Descriptive Statistics of Demand between Chairman and General Manager

	董事长的要求		非机会主义类型总经理的要求			机会主义类型总经理的要求		
	e_1^*	\underline{e}_1	\bar{e}_1	e_2^*	\underline{e}_2	\bar{e}_1	e_2^*	\underline{e}_2
第 1 局实验	10.530	6.910	7.640	14.500	10.050	4.170	15.650	10.040
第 2 局实验	11.070	5.400	6.000	17.300	12.780	4.860	16.590	12.730
第 3 局实验	11.270	9.200	6.640	14.860	9.860	5.290	15.160	10.030
第 4 局实验	10.690	7.490	10.100	13.770	10.930	5.200	15.330	13.070
总体	10.890	7.250	7.890	15.030	11.020	4.890	15.660	11.190

注：第 1 局实验为董事长有解聘权和薪酬权，第 2 局实验为总经理有解聘权和薪酬权，第 3 局实验为董事长有解聘权、总经理有薪酬权，第 4 局实验为董事长有薪酬权、总经理有解聘权，下同。

表 3 角色冲突的描述统计及比率检验

Table 3 Descriptive Statistics of Role Conflict and Ratio Test

	样本量	角色间冲突			角色内冲突		
		频数	频率	卡方值 (P 值)	频数	频率	卡方值 (P 值)
总经理为类型 1	267	234	0.876	11.207	90	0.337	119.296
总经理为类型 2	273	261	0.956	(0.001)	219	0.802	(0.000)
总体	540	495	0.917		309	0.572	

注：表 2 中类型 1 代表总经理为非机会主义类型，类型 2 代表总经理为机会主义类型。

5.2.角色冲突对内部审计行为的影响

表 4 给出了各局实验中内部审计治理行为和风险管理行为的描述统计。总体来看，与没有角色间冲突相比，在存在角色间冲突时，治理任务的完成程度和管理任务的完成程度都有所下降，且在各局实验有相同的趋势，只有在第 4 局实验中（总经理有解聘权、董事长有薪酬权）风险管理任务的完成程度变化不大，说明在大多数情况下角色间冲突增加了内部

审计经理的心理压力,可能对内部审计的两种行为都存在负面影响。同样,与没有角色内冲突相比,存在角色内冲突时,各局实验中内部审计经理治理任务的完成程度普遍下降,只有在第 1 局实验(董事长有解聘权和薪酬权时)中变化不大,说明总经理对内部审计治理任务的干预破坏了内部审计经理监督管理层的独立性,降低了内部审计的治理功能,在内部审计经理的收益完全由董事长决定的时候能够抑制角色内冲突对内部审计治理行为的负面影响。

进一步,以治理任务的完成程度和风险管理任务的完成程度为因变量,以角色间冲突和角色内冲突为自变量,并以影响内部审计行为的内部审计经理解聘权和薪酬权、董事长与总经理的相对权力为控制变量,进行回归分析,结果见表 5。两个回归模型 F 值的显著性水平都达到了 1%,且 R^2 分别为 0.547 和 0.527,说明自变量能够很好地解释因变量的变异,模型具有很高的解释力,且 $VIF < 2$ 变量之间不存在多重共线性。在控制解聘权和薪酬权以及相对权力的情况下,角色间冲突与治理任务的完成程度和风险管理任务的完成程度均在 1%的水平上显著负相关,角色间冲突显著地降低了两种任务的完成程度,支持 H_3 和 H_4 。说明在双向报告关系下,当存在角色间冲突时,内部审计经理无法完成治理任务和风险管理任务,同时得到董事长和总经理的认可,挫伤了内部审计经理完成工作的成就感和努力工作的积极性,降低了内部审计经理在两种任务的投入,增加了治理任务和管理任务的道德风险。数据结果也发现在控制解聘权和薪酬权以及相对权力的情况下,角色内冲突与治理任务的完成程度在 1%的水平上显著负相关,角色内冲突降低了治理任务的完成程度,总经理对治理任务干预所产生的角色内冲突使内部审计经理无法同时满足董事长和总经理对治理任务的要求,增加了内部审计执行治理任务的心理成本,干扰了内部审计经理完成治理任务的独立性,降低了治理任务的努力程度,支持 H_5 。同时,结果也发现控制变量解聘权、薪酬权和相对权力对内部审计治理行为和风险管理行为存在显著影响,董事长相对权力越高、董事长决定内部审计经理的解聘或薪酬有助于提高内部审计治理任务的完成程度,降低管理任务的完成程度。当以治理任务和管理任务的努力程度作为因变量时,与以上结论一致。

表 4 内部审计行为的描述统计

Table 4 Descriptive Statistics of Internal Audit Behavior

	治理任务的完成程度				管理任务的完成程度	
	角色间	角色间	角色内	角色内	角色间	角色间
	冲突=0	冲突=1	冲突=0	冲突=1	冲突=0	冲突=1
第 1 局实验	0.903	0.845	0.847	0.851	0.192	0.123
第 2 局实验	0.348	0.140	0.156	0.152	1.000	0.899
第 3 局实验	0.733	0.577	0.850	0.566	0.913	0.440
第 4 局实验	0.630	0.327	0.405	0.273	0.732	0.736
总体	0.655	0.474	0.460	0.511	0.726	0.548

表 5 角色冲突与内部审计行为的回归分析

Table 5 Regression Analysis between Role Conflict and Internal Audit Behavior

	因变量: 治理任务完成程度			因变量: 风险管理任务完成程度		
	系数	P 值	VIF	系数	P 值	VIF
常数项	-0.051	0.353		1.143	0.000	
角色间冲突	-0.125	0.004	1.023	-0.190	0.000	1.023

角色内冲突	-0.084	0.001	1.237	0.075	0.006	1.237
解聘权	0.493	0.000	1.149	-0.540	0.000	1.149
薪酬权	0.211	0.000	1.068	-0.247	0.000	1.068
相对权力	0.176	0.000	1.017	-0.028	0.060	1.017
<i>Adj-R²</i>		0.547			0.527	
<i>F</i> 值		131.411 (0.000)			121.041 (0.000)	

6 结论

随着企业内外部环境的变化及受托责任关系的日益复杂化,内部审计作为组织内部专业的管理控制机制,被赋予了在内部控制、风险管理、公司治理等方面越来越多的责任和期望,成为董事会和管理层共同实施控制的手段,同时关注治理风险和管理风险,在公司治理、企业管理方面的地位和作用日益突出。本研究以内部审计的双向报告为背景,以角色冲突理论为指导,分析了董事长和总经理对内部审计的竞争性需求以及他们之间潜在的利益冲突所产生的角色间冲突和角色内冲突,并借鉴 Fehr (2004) 双任务委托代理实验,模拟董事长、总经理与内部审计经理之间的关系,构建内部审计的双重委托代理实验,检验双向报告关系下内部审计角色冲突存在的程度以及角色冲突对内部审计治理行为、风险管理行为的影响,以期从角色冲突的视角探讨内部审计同时服务于不同主体承担多种责任时的效率。

研究结果发现,角色间冲突和角色内冲突是内部审计双向报告下不可避免的工作环境,特别是当总经理为机会主义类型时,进一步扩大了角色间冲突和角色内冲突发生的可能性。而且,研究发现,在其他条件不变时,角色间冲突增加了治理任务和风险管理任务的道德风险,显著降低了两种任务的努力程度;角色内冲突破坏了内部审计治理任务的独立性,显著降低了治理任务的努力程度。因此,在双向报告关系下,角色冲突成为影响内部审计质量的重要因素。角色负载过重产生的角色间冲突致使内部审计无法有效地完成治理责任和风险管理责任,很难实现对治理功能和风险管理功能协同发展的理想预期;总经理对治理任务干预导致的角色内冲突破坏了内部审计监督管理层的独立性,很难达到内部审计治理功能扩展所预期的效果。

双向报告下如何降低角色冲突的负面影响是提高内部审计质量的重要途径,角色冲突相关研究发现两个任务领导人的权力关系能够调节角色冲突对组织成员行为影响的后果,虽然本研究发现内部审计经理的解聘权和薪酬权的配置,以及董事长和总经理的相对权力对内部审计两种任务存在显著影响,由于本研究重点在于探讨角色冲突与内部审计行为之间的关系,并没有深入考察不同权力配置的调节作用。以本研究为基础,未来我们将进一步探讨不同权力配置下角色冲突对内部审计行为的影响,以发现缓解角色冲突负面影响的有效途径。

参考文献

- [1] GRAMLING, A. A., MALETTA, K.J., SCHNEIDER, A., AND CHURCH, B.K. The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: a Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research[J]. Journal of Accounting Literature, 2004, 23(1): 194-244.
- [2] GRAMLING, A., AND HERMANSON D. What Role is Your Internal Audit Function Playing in Corporate Governance[J]? Internal Auditing, 2006, 6(1): 37-39.

- [3] ASARE, S. K., R.A.DAVIDSON, AND A.A.GRAMLING. Internal Auditors' Evaluation of Fraud Factors in Planning and Audit: The Importance of Audit Committee Quality and Management Incentives[J]. International Journal of Auditing, 2008, 12(3), 181-203.
- [4] PRAWITT DOUGLAS F., SMITH JASON L., Wood David A. Internal Audit Quality and Earnings Management[J]. The Accounting Review, 2009, 84(4): 1255-1280.
- [5] ARENA MARIKA AND AZZONE GIOVANNI. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness[J]. International Journal of Auditing, 2009, 13(1): 43-60.
- [6] 王光远、瞿曲. 公司治理中的内部审计——受托责任视角的内部治理机制观[J]. 审计研究, 2006(2): 29-37.
- WANG G Y, QU Q. Internal Audit in Corporate Governance : Accountability Perspective View of the Internal Governance Mechanisms[J]. Auditing Research, 2006(2): 29-37. (in Chinese)
- [7] 耿建新, 续芹, 李跃然. 内部审计部门设立的动机及其效果研究——来自中国沪市的研究证据[J]. 审计研究, 2006(1): 53-60.
- GENG J X, XU Q, LI Y R. The Motivation of Internal Audit Department Establishment and its Effects : Evidence from Chinese Shanghai Stock Market Research[J]. Auditing Research, 2006(1):53-60. (in Chinese)
- [8] 程新生. 内部控制理论与实务[M]. 北京: 清华大学出版社/北京交通大学出版社, 2008, 241-259.
- CHENG X S. Theory and Practice of Internal Control[M]. Beijing: Tsinghua University Press/Beijing Jiaotong University Press, 2008, 241-259. (in Chinese)
- [9] ABBOTT LAWRENCE J., PARKER SUSAN, AND PETERS GARY F.. Serving Two Masters: the Association Between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities[J]. Accounting Horizons, 2010, 24(1):1-24.
- [10] 程新生, 罗艳梅, 游晓颖, 刘建梅. 基于角色冲突的内部审计研究回顾与分析[J]. 经济与管理研究, 2010(8): 122-127.
- Cheng X S, Luo Y M, You X Y, Liu J M. Literature Review and Analysis of Internal Audit Based on Role Conflict[J]. Research on Economics and Management, 2010(8):122-127. (in Chinese)
- [11] BAILEY ANDREW D., JR. AUDREY A. GRAMLING AND SRIDHAR RAMAMOORTI. 王光远等译. 内部审计思想[M]. 北京: 中国时代经济出版社, 2006, 21-18.
- BAILRY ANDREW D., JR. AUDREY A. GRAMLING AND SRIDHAR RAMAMOORTI. Translated by Wang G Y. Research Opportunities in Internal Auditings[M]. Beijing: China Modern Economic Publishing

House, 2006, 21-28. (in Chinese)

[12] HASS SUSAN. The Americas Literature Review on Internal Auditing[J]. Managerial Auditing Journal, 2006, 21(8):835-844.

[13] ABBOTT LAWRENCE J., PARKER SUSAN, AND PETERS GARY F. Serving two masters: the association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities[J]. Accounting Horizons, 2010, 24(1):1-24.

[14] RIZZO JOHN R., HOUSE ROBERT J. AND LIRTZMAN SIDNEY. Role Conflict and Ambiguity in Complex Organizations[J]. Administrative Science Quarterly, 1970, 15(2): 150-163.

[15] AHMAD ZAINI, TAYLOR DENNIS. Commitment to Independence by Internal Auditors: the Effects of Role Ambiguity and Role Conflict[J]. Managerial Auditing Journal, 2009, 24(9): 899-925.

[16] WHETTEN DAVID A. Coping with Incompatible Expectations: an Integrated View of Role Conflict[J]. Administrative Science Quarterly, 1978, 23(2):254-271.

[17] GROVER STEVEN L. LYING, DECEIT, AND SUBTERFUGE: a Model of Dishonesty in the Workplace[J]. Organization Science, 1993, 4(3):478-495.

[18] MARGINSON DAVID AND BUI BINH. Examining the Human Cost of Multiple Role Expectations[J]. Behavioral Research in Accounting, 2009, 21(1): 59-81.

[19] 薛云奎, 齐大庆, 韦华宁. 中国企业战略执行现状及执行力决定因素分析[J]. 管理世界, 2005(9): 88-98.

XUE Y K, QI D Q, WEI H N. The Status and Determinants of Execution Corporate Strategy in China[J]. Management World, 2005(9): 88-98. (in Chinese)

[20] Adams Michael B. Agency Theory and the Internal Audit[J]. Managerial Auditing Journal, 1994, 9(8): 8-12.

[21] Jensen, Michael C. and William H. Meckling. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure[J]. Journal of Financial Economics, 1976, 3(4): 305-360.

[22] Mohr Alexander T. and Puck Jonas F. Role Conflict, General Manager Job Satisfaction and Stress and the Performance of IJVs[J]. European Management Journal, 2007, 25(1): 25-35.

[23] Fehr Ernst. Fairness and Incentives in a Multi-task Principal-agent Model[J]. Scand. J. of Economics, 2004, 106(3):453-474.

[24] Aghion Philippe and Tirol Jean. Formal and Real Authority in Organizations[J]. The Journal of Political Economy, 1997, 105(1): 1-29.

[25] DAYTON KENNETH N. Corporate Governance: the Other Side of the Coin[J]. Harvard Business Review, 1984, January-February: 34-37.

[26] HOLMSTROM, B. AND MILGROM, P. Multi-task Principal-agent Analyses[J]. Journal of Law, Economics, and Organization, 1991, 7(Sp.):24-52.

[27] KWON III OONG. Threat of Dismissal: Incentive or Sorting?[J]. Journal of Labor Economics, 2005, 23(4): 797-838.

Internal Audit Research on Role Conflict between Corporate Governance and Risk Management

Cheng Xin-sheng¹, Luo Yan-mei¹

(1. Research Centre of Corporate Governance in Nankai University, TianJin 300071, China)

Abstract: Modern internal audit play an important role in corporate governance and enterprise risk management based on the requirement of Board of Directors and Management, but it easy to make the internal audit into role conflict under the dual leadership. Using the dual leadership of internal audit as research back ground, this study analyzes the interrole conflict and intrarole conflict of internal audit and its consequence from the role conflict perspective. By the method of experimental economics, the results indicate that the interrole conflict and intrarole conflict are widespread; especially when the General Manager is opportunistic. Furthermore, the interrole conflict reduces the effort of two tasks significantly, and the intrarole conflict undermines the independence of internal audit, reduces the effort of governance task. The contribution of this study is that it brings the two responsibility of internal audit into the same research framework, and that it investigates the efficiency of internal audit from the perspective of role conflict, which enriches the extant research of internal audit.

Key words: internal audit; interrole conflict; intrarole conflict; experimental research

收稿日期: 2011-03-24;

基金项目: 教育部人文社会科学重点研究基地重大项目 (2009JJD630001), 国家社科重大项目 (10ZD&035), 国家自然科学基金项目 (71072095)。

作者简介: 程新生 (1963-), 男, 山西大同人, 管理学博士, 南开大学公司治理研究中心公司治理评价研究室主任, 《南开管理评论》常务副主编, 南开大学商学院教授, 博士生导师, 研究方向: 公司财务与公司治理, 内部控制及其评价。通讯地址: 天津市南开区卫津路 94 号南开大学公司治理研究中心, 程新生; 邮

编: 300071 联系电话: 13802065945 (程新生), 13011338649 (罗艳梅) E-mail: xinsheng86@126.com (程新生), honglym@163.com (罗艳梅)