

内部审计质量与外部审计收费的相关性研究

王善平、陈紫千

(湖南大学工商管理学院, 湖南省、长沙市, 410082)

摘要: 本文基于公司治理的角度, 以深市中小板上市公司为研究对象, 分析了上市公司的内部审计质量与外部审计收费之间的关系。通过机构的设置、规模、和建设等多个角度构建了内部审计质量的衡量指标。实证研究发现, 内部审计质量与外部审计收费显著负相关, 即内部审计质量越高, 审计收费越低。研究结论为上市公司内部审计建设和监管部门推进内部审计制度提供了经验证据。

关键词: 内部审计; 内部审计特征; 审计收费

中图分类号: F239.45 **文献标识码:** [J]

1. 引言

近年来, 上市公司的财务舞弊丑闻接连不断, 其重要原因即存在着严重的内部审计缺陷。已有研究证明, 内部审计在提高财务报告的质量、抑制管理层的不当行为、增强控制活动的有效性、提高公司运营效率等多个方面对公司治理产生着积极影响。社会各界逐渐认识到了内部审计在公司治理中发挥着重要的作用。截止至2015年12月31日, 中国内部审计协会共颁布了1项内部审计基本准则、1项内部审计人员职业道德规范、5项内部审计实务指南、22项内部审计具体准则。

在我国审计市场中, 会计师事务所之间长期存在着低价竞争的行为, 严重阻碍了审计行业的发展。审计质量需要审计费用作为支撑, 低价竞争压缩投入成本, 极大地损害了审计质量。2014年12月国家发改委《关于放开部分服务价格意见的通知》放开了会计师事务所提供的审计服务收费价格。因为没有相关的配套制度跟上, 所以市场对于低价竞争行为是否会加剧有着一定程度的担忧。本文希望通过对内部审计质量与审计收费的相关研究, 能够从更合理的角度为审计收费定价策略提供参考, 而不是一味的追求低价竞争, 为审计行业的发展营造一个良性的氛围。

在内部审计师协会 (IIA) 提出的公司治理模式中, 内部审计、外部审计、公司高层管理者、董事会之间的相互合作是建立有效公司治理的基石。《中国注册会计师审计准则第1411号》(2010) 则规定, 注册会计师在获取充分、适当的审计证据时可以利用内部审计师的工作。除有关要求外, 目前已经有不少学者从理论上论述了内审与外审之间存在的联系, 提出内审质量对外审质量、效率有着直接影响, 进而对外审费用造成影响。同时, 国内外相关研究也对外部审计利用内部审计工作的动因、效果、决定因素等理论分析提出了系统的解释。

本文拟从不同层面入手, 详细评定内审质量, 并提出不同的评价方法, 修正样本选择偏差, 并对强化内部审计建设、优化审计收费机制的方面提出有利的对策建议。

1 相关文献回顾

1.1 内部审计对外部审计的辅助作用

高质量的内部审计可以对公司的风险进行较好的管理和控制,帮助注册会计师更加快速充分的了解企业内部控制的具体情况,从而获得更加精准可靠的审计证据,更高效的开展外部审计工作。同时高质量的内部审计可以降低各类固有风险,从而降低事务所面临的审计风险。审计的产生源自委托代理理论中所有权和经营权的分离,两权分离会导致所有者和经营者信息不对称、激励不相容等一系列问题,从而代理人可能产生机会主义行为,最终导致代理成本的增加。审计作为独立的第三方,在委托代理关系中起到了协调双方利益冲突的作用。对于会计信息的使用者—市场中的广大投资者来说,如果审计报告的真实性存在问题,将给他们带来巨大的损失。根据Mc Gee, J. S (1958)和Telser, L. G (1966)提出的“深口袋理论”,当利益损失者向有关责任方提出赔偿时,最有能力承担经济赔偿的一方往往会承担大部分责任。当公司因经营风险面临法律追责时,很多无法分辨的责任往往归属于事务所。所以对风险的评价纳入了审计收费的考虑因素,作为一种“保险费用”。承担审计风险是市场对审计服务的要求,而对于上市公司来说,他们也同样愿意为事务所的这种审计风险支付相应的保险费用以降低自身的风险。

在公司的内部,内部审计通过它的各项职能,解决委托代理中出现的问题,防止代理成本增加。Prawitt等(2009)认为高质量的内部审计能够提高财务报告质量,抑制管理层的不当行为,促使控制活动更加精准有效,起到规范企业经营管理的的作用[1]。新审计准则中将审计风险分解为重大错报风险和检查风险,在审计风险模型中,审计风险就是检查风险与重大错误风险的乘积。所谓重大错误风险,指的是注册会计师还未开始审计,会计报表就已经出现了漏报或错报,属于固有风险的一种类型。在风险管理体系中,内审工作是重要一环,能够有效防范和纠正决策风险、经营风险等各类风险,所以,通过开展内审工作,能够有效降低固有风险。如果企业建立的风险管理体系存在薄弱环节,那么可能就会出现财务危机,使外审风险提升。如果企业建立的风险管理较为全面,那么就会产生较好的财务报告,就会降低固有风险,而外审风险也会降低,在外部审计师进行审计时就能够把审计重心放到账户余额、内控测试上,大大缩减了审计范围,减少审计费用。

而对于内部审计和内部控制之间的关系,王兵(2015)认为在内部控制过程中,内部审计发挥出重要作用,可起到很好的监督作用,有效控制内部控制[2]。闫学文(2013)认为内部审计能够审查并评价内部控制的运作与管理方式,给出科学合理的内部审计报告,促使企业的运营效率进一步提高并增加组织价值[3]。通过内部控制可以避免不必要的错误损失,如人为因素产生的;另外还可以利用权力制衡的措施,对企业经理人具有一定的限制作用,避免其通过机会主义来制定会计决策,可以有效规避因为财务报告而产生的舞弊风险。保障委托人与受托人双方都能获得对称、公允、真实的会计信息。瞿旭(2009)提出在发展过程中,内部控制会和风险管理逐渐融合[4],其本质即为风险控制机制,他还指出风险管理包括了内部控制,两者的实质其实为风险控制。并且在内部控制体系中,内部审计发挥出重要作用,

而风险管理有属于内部审计的核心内容,基于内部控制才可以更好的开展外部审计。所以,内部控制和风险管理可以影响到外部审计的质量。按照风险导向性审计提出的要求,在对审计计划进行制定时,注册会计师应该先对企业内部控制管理的具体情况进行充分的了解,但是在具体审计环节,还需要测试与评估内部控制的风险,然而基于结果明确审计证据的质量与数量。若企业内部控制环境约好,则会具有越精准可靠的审计证据。如此注册会计师无需支付太多审计费用即可得到全面精准的审计证据。同时从上市公司的角度来看,高质量的内部审计建设,也将成为同会计事务所进行审计定价博弈时的重要砝码。

1.2 内部审计在外部审计中的替代作用

内部审计同外部审计在工作流程以及工作内容和工作方式等方面有很多相似的地方,审计过程中企业内部审计部门与事务所之间协调合作,信息共享,共同完成审计工作。由此可以推出,内部审计在外部审计过程中是具有一定替代作用的。

作为现代审计理论与实践的最高成就——蒙哥马利审计学自始至终强调“效率审计”(efficient audit)。文中指出会计界的内部竞争能够让审计费用降低,对于需要审计的企业来说是一件好事,从审计行业本身来看,内部竞争还能增强审计人员合理利用资源的意识,用最少的审计资源完成审计任务才是内部竞争的核心。企业在选择审计时越来越注重审计的效率性,新审计准则第1621号《对小型被审计单位审计的特殊考虑》中就提到注册会计师在审计时应该注重资源的合理利用,提高审计效率。《中国注册会计师审计准则第1411号》(2010)也规定,注册会计师在获取充分、适当的审计证据时可以利用内部审计师的工作。对于两者之间的重合,应视实采纳,从而缩小实施审计的范围。作者认为,这样有效的协同合作,不仅有利于公司、会计事务所之间信息的传递,更能减少双方的重复性劳动,从而减轻双方的负担。

注册会计师在外部审计过程中需要深入分析审计对象的会计报表。因为外部审计单位对于被审计企业的实际运营状况以及企业管理等信息掌握有限,其所掌握的信息绝大多数位企业筛选过提供的信息,还有很多企业出现抵制外部审计的现象。企业的内部审计为企业所有,是企业内部部门,因此掌握了众多企业信息,特别是企业的运营状况等。因此注册会计师在外部审计时可以借鉴被审计对象的内部审计结果,参照内部审计结果完成外部审计。注册会计师在审计时应该首先去了解公司经营状况以及内部管理制度等基本信息,然后对其内部审计资料进行深入分析;外部审计风险部分可以参照内部审计结果;利用这种方式进行外部审计结果通常会受到内部审计结果影响。外部审计时对于被审计单位和其所处行业了解有限,通过分析内部审计结果能够更为全面的了解被审计对象以及其所处行业的综合状况,从而提升审计准确性,提高审计效率和质量。

Anderson(2003)提出“费用粘性”是指当费用的边际变化率在不同业务量变化方向上存在的不对称性[5]。商品价格能够突显出市场的供求关系,但是市场中商品价格对于供求关系

的响应并没有那么及时，经常会出现“粘性”现象。王立彦等(2014)的实证研究发现，在审计定价的过程中，事务所更具有议价能力，市场由卖方主导，审计费用存在向下的费用粘性（易涨难跌）[6]。在这个前提下，公司提出高质量的内部审计建设能够减少事务所的实质性工作程序、降低审计风险、提高工作效率。以此作为对议价的条件，或许能够改变审计费用易涨难跌的现状。

2 研究设计与模型构建

2.1 提出假设

通过上述分析可以认识到外部审计利用内部审计工作从而达到影响审计收费的目的，是以内部审计的高质量为前提条件的。内部审计质量的高低直接影响到外部审计对其工作成果的利用程度。经验表明，内部审计的准确性、专业性、独立性、内部审计的执行程度是衡量内部审计结果质量的几个主要指标。根据研究的需要提出如下几个假设：

假设1 (H1)： 内部审计负责人专业胜任能力与审计收费呈负相关关系。

内部审计负责人的工作能力是影响内部审计质量的重要因素之一。《中小企业板上市公司内部审计工作指引》中要求上市公司聘用内部审计人员时应该充分掌握员工的各方面信息。内部审计负责人是从公司的审计部门中提拔出，内部审计负责人的能力强弱影响到内部审计部门的执行能力以及其为公司创造的效益。不仅如此，根据中国内部审计的具体准则，公司内部审计负责人需要对内部审计部门的工作负责。内部审计负责人应该拥有丰富的审计经验，雄厚的知识积累以及拔尖的学历。通常来说，内部审计负责人的工作经验和工作能力与其年龄高度相关，不仅如此，内部审计负责人的职业操守和道德都应该处于行业中较高水平，只有这样才能够带领内部审计部门更客观的完成企业内部审计工作，保证内部审计结果的客观性。王兵等(2014)认为内部审计人员的学历应要求较高，因为高学历人才的学习能力如较为突出，能更快速适应并掌握公司内部审计工作的核心，不仅如此，高学历人才在处理问题时大多会从理性角度出发，不会意气用事，在内部审计时能够做到公平、客观、科学、准确[7]。

假设2 (H2)： 内部审计规模与审计收费呈负相关关系。

内部审计机构的规模可以对内部审计的最终结果产生重要影响。首先，内部审计部门人员众多，能够更好的完成庞大的内部审计工作，仔细处理大量的公司报表和数据，保证内部审计结果的准确性。内部审计部门的规模一般都是由领导决定，一般规模和资金投入是成正比的，因此较大规模的内部审计部门加上充裕的资金支持，是内部审计工作正常有序开展在保证。

假设3 (H3)： 内审执行程度与审计收费呈负相关关系。

审计部门是否有强大的执行力同样是影响内部审计质量的关键因素。通常审计部门的审计任务会随着年度会议次数增加而加重，这也从侧面反映出公司对于内部审计部门工作的重视。通过开会能够梳理内部审计阶段工作，为后面的工作提供更多的建议和意见。不仅如此，公司审计委员会和公司其他人员也应该积极参与到内部审计部门的工作中去，积极配合内部审

计部门的工作，并提出自己的看法和建议，督促内部审计工作向着更好的方向发展。陈莹等（2016）认为公司董事会应该从资源角度出发，为内部审计部门提供更多的人力、物力、财力等方面的支持，确保审计工作顺利有序开展，更容易获取数据和信息，提出的管理建议更容易被采纳[8]。

内部审计的独立性是衡量内部审计质量的重要指标。王守海（2010）认为内部审计的独立性指的是在进行内部审计时做到公平公正，实现对各部门的全方面监管，并对不适当的账务处理提出质疑[9]。黎仁华（2013）认为上市公司内审报告对象可能是董事会审计委员会或者董事的报告关系客观性较高[10]。然而2006年深交所发布的《中小企业板投资者权益保护指引》中提出上市公司应该针对其财务等建立专门的内部审计部门。内部审计部门独立于公司其他部门，只需要对审计委员会负责，并向其汇报工作。企业内部审计部门员工不能兼职，内部审计人员选用应该由审计委员会决定。故中小板企业独立性指标数据没有区分度，因此剔除该指标。同时，深交所要求中小板上市公司在上市后六个月内披露内部审计制度，故内部审计制度的完善程度也无区分度，因此也将该指标剔除。

2.2 样本选取与数据来源

本文在研究过程中对2013-2015年深交所中小板上市公司进行了深入分析。文章所引用的内部审计数据为深交所和巨潮资讯网上的上市公司年报等报告中的数据；本文从CSMAR数据库中引用了众多上市公司的财务数据；本文在研究过程中并没有分析所有中小板块的上市公司，而是建立特定条件对这些公司进行筛选，将金融类公司、ST类公司等全部筛掉，在对中小板块上市公司筛选后详细分析其内部审计数据，但是国家对于企业内部审计报告内容并没有严格规定，因此很多公司的内部审计数据存在缺漏等现象，最终筛选出157家符合要求的公司，整理出企业3年审计数据共计453件。

2.3 研究模型与变量描述

2.3.1 内部审计质量的度量

在前文中提到独立性及披露内部审计制度的数据没有区分度，故剔除了这两个指标。本文从三个方面来衡量企业的内部审计质量：内部审计负责任的专业胜任能力、内部审计规模和内部审计执行程度。2003年中国内部审计协会制定颁布了《内部审计准则》，在一般准则中规定内部审计人员应当具备必要的学识及业务能力，遵循职业道德规范，保持独立性和客观性，并具有较强的人际交往技能。张娟等（2010）指出，一名优秀的内部审计人员，其综合胜任能力主要由职业道德、知识、动机以及技能这4个内容构成。内部审计人员的胜任能力关键性排序为：受教育程度，了解准则程度与年龄，工作时间以及会计职称，获得的资格证书，其权重值从高到低分别是：0.4、0.3、0.2、0.1[11]。内审负责人的受教育程度、工作时间等因素会对负责人的行为产生影响，而这些大部分都依赖于之前的工作经历、年龄等。所以，我们需要从受教育程度、工作经历、年龄等方面对内部审计负责人的专业能力进行评估。《中小企业板上市公司内部审计工作指引》规定上市公司必须对内部审计负责人的学历等信息进

行披露。内审人员的专业性以及经验都会随着年龄的上升而慢慢加强，胜任能力也有明显上升。通过屈耀辉（2010）本文对专业水平的打分规则来确定内审负责人所有要素的分值，下面是其具体的打分规则[12]。所以在展示内部审计负责人的专业胜任水平时，使用的是 Professional，Professional=学历*0.4+平均年龄*0.3+职称*0.2+证书*0.1

表1 内部审计负责人的专业胜任能力各要素打分规则

要素	打分规则
学历	博士 10 分；硕士 7 分；本科 5 分；大专 3 分；其他 2 分
职称	高级审计师 10 分；审计师 8 分；高级会计师 8 分；会计师 6 分；高级经济师 5 分；经济师 4 分；高级工程师 3 分；工程师 2 分；其他 1 分。
资格证书	CIA10分；CPA8分；ACCA8分；CMA5分；CISA4分；内部审计岗位资格证书 4 分；其他证书 2分
年龄	51 岁以上 10 分；51~46 岁 9 分；45~40 岁 8 分；39~35 岁 7 分；34~30 岁 5 分；29~25 岁 3 分。
工作年限	1~5 年 3 分；5~10 年，5 分；10~20 年，7 分；20 年以上，10 分。

通常来讲，上市公司投入在内部审计上的资源程度可以通过内部审计机构规模体现出来。

《中国内部审计基本准则》中明确指出，内部审计机构的设立应严格按照有关规定以及组织的内部治理机构和属性来进行，同时为其提供足够数量的专业性内部审计人员。因此度量内部审计机构规模Size的指标确定为深交所中小板上市公司所有的内部审计机构人员数量。内部审计质量的重要展现就是内部审计部门的实施力度。通常情况下，内部审计部门的审计任务会因为年度会议的增多而加重，其受重视程度也会提高。除此之外，内部审计会议的增多也能为内部审计活动的正常开展提供保障，从而确保审计报告的准确与合理性，提供相关意见为企业的内部控制与风险管理。

2.3.2 实证模型构建

通过以上理论研究能得知在减少审计成本上，内部审计的关键性作用。为了充分证明内部审计在减少审计成本上的作用，必须要有实证检验作为支撑。为验证本文提出的假设，根据相关理论和学者们已有的研究成果，建立如下回归模型：

$$\text{LnFees} = \beta_0 + \beta_1 \text{Professional} + \beta_2 \text{Size} + \beta_3 \text{Meeting} + \beta_4 \text{InAssets} + \beta_5 \text{ReceInven} + \beta_6 \text{LIQ} + \beta_7 \text{LEV} + \beta_8 \text{Loss} + \beta_9 \text{ROA} + \beta_{10} \text{DNM} + \beta_{11} \text{PInd} + \beta_{12} \text{NDmeet} + \beta_{13} \text{Big10} + \beta_{14} \text{Change} + \beta_{15} \text{Opinion} + \beta_{16} \sum \text{Year} + \varepsilon$$

本文采用大多数学者的处理数据方式，以审计费用的自然对数（LNFEES）作为被解释变量。解释变量Professional、Size、Meeting分别表示内部审计人员的胜任能力、内审部门人员

规模、审计委员会开会次数。由于假设内部审计质量与外部审计收费负向相关，因此变量 professional、size、meeting 的系数符号预期为负。

其中：LnFees=公司年度审计费用自然对数；InAssets=上市公司规模，采用年末资产总额的自然对数代替；ReceInven=审计复杂程度，采用应收账款和存货的总额占总资产的比重代替；LIQ、LEV、LOSS、ROA 都是用来衡量审计风险因素，分别对应采用速动比例（流动资产/流动负债）、资产负债率（负债/资产）、是否亏损（亏损=1/未亏损=0）、资产收益率（净利润/总资产）代替；DNM、PIndD、NDmeet 则用来衡量公司治理结构因素，分别对应董事长与总经理是否兼任（分离=1/兼任=0）、董事会中独立董事人数比例（独董人数/董事人数）、董事会每年召开会议次数作为代替变量；Opinion=审计意见变量，如期得到非标准审计意见=1/否则=0；Change=公司是否更换过事务所，是=1/否则=0；Big10=虚拟变量，倘若会计事务所在我国排名前十，那么 Auditor 的值就为 1，否则是 0。会计师事务所排名的数据按照中注协前百家会计事务所提供的信息来确定。

3 实证研究

3.1 描述性统计结果

首先对各变量进行描述统计，了解变量的基本情况，结果如下：

表2 各变量的描述统计结果

	样本量	最小值	最大值	均值	标准差
LnFees	453	12.61	15.27	13.58	0.41
Professional	453	2.40	7.80	5.49	0.94
Size	453	1.00	4.00	1.82	0.87
Meeting	453	0.00	13.00	4.87	1.77
InAssets	453	20.16	27.30	21.93	0.91
ReceInven	453	0.00	0.79	0.25	0.14
LIQ	453	0.15	27.39	2.27	2.48
LEV	453	0.03	0.95	0.41	0.19
Loss	453	0.00	1.00	0.08	0.27
ROA	453	-0.19	0.30	0.04	0.05
DNM	453	0.00	1.00	0.66	0.48
PIndD	453	0.25	0.60	0.37	0.05
Ndmeet	453	3.00	44.00	9.55	4.00
Big10	453	0.00	1.00	0.70	0.46
Change	453	0.00	1.00	0.08	0.27
Opinion	453	0.00	1.00	0.99	0.10

从描述统计结果来看，内部审计人员的胜任能力平均得分是 5.49 分，整体专业程度中等，最

高的企业内部审计人员的胜任能力是7.8分，最低的是2.4分；内审部门人员规模平均值是1.82，靠近2，说明整体上内审部门人员规模大约是6-8人；审计委员会开会次数的平均值是4.87，标准差是1.77，标准差较大，说明不同企业或不同年份的审计委员会开会次数存在一定的波动性；是否亏损的平均值是0.08，接近0，说明大多数企业还是没有亏损的；是否更换过事务所的均值是0.08，接近0，说明大多数其他没有更换过事务所；审计意见的均值是0.99，接近1，说明大多数企业如期得到非标准审计意见。

3.2 变量间相关性分析

计算各个指标之间的Spearman相关系数，分析各变量之间的相关分析，如果如下：

表3 各变量之间的相关系数矩阵

	LnFees	Professional Size	Meeting	InAssets	ReceInven	LIQ	LEV	
LnFees	1.000							
Professional Size	.002	1.000						
Meeting	-.146**	-.048	1.000					
InAssets	-.150**	-.073	.336**	1.000				
ReceInven	.539**	.032	-.098**	-.102**	1.000			
LIQ	-.152**	.064	.069	.029	-.128**	1.000		
LEV	-.245**	-.070	.114**	.008	-.445**	.209**	1.000	
Loss	.231**	.036	-.111**	.023	.492**	.104**	-.797**	
ROA	-.057	-.018	.055	.005	.008	-.019	-.269**	
DNM	.003	.151**	.014	-.025	-.133**	-.029	.468**	
PIndD	.045	-.115**	-.064	-.072	.143**	-.038	-.119**	
Ndmeet	.057	.076	.083*	-.016	-.013	.010	.043	
Big10	.212**	-.027	-.046	.052	.159**	-.071	-.240**	
Change	.137**	-.015	-.004	-.093**	.056	-.014	.009	
Opinion	-.117**	-.024	.013	.017	-.018	-.044	-.028	
Opinion	-.086*	-.091*	-.051	-.009	-.066	-.003	.134**	
Opinion	-.086*	-.091*	-.051	-.009	-.066	-.003	.134**	
	Loss	ROA	DNM	PindD	Ndmeet	Big10	Change	Opinio n

LnFees								
Professional								
Size								
Meeting								
InAssets								
ReceInven								
LIQ								
LEV								
Loss	1.000							
ROA	-.468**	1.000						
DNM	-.028	-.049	1.000					
PindD	-.024	.006	-.133**	1.000				
Ndmeet	-.003	-.044	-.052	-.004	1.000			
Big10	.012	.082	-.012	-.052	-.047	1.000		
Change	.037	.015	.053	.052	-.056	-.084	1.000	
Opinion	-.125**	.158**	.057	-.102*	-.037	.070	.031	1.000

注：*代表 $p < 0.1$ ，**代表 $p < 0.05$

被解释变量审计费用(LnFees)与解释变量内部审计机构的规模(Size)、审计委员会开会次数(Meeting)存在显著的相关关系,相关系数分别是-0.146和-0.150,均是负相关,即内部审计机构的规模越大、审计委员会开会次数越多,则审计费用也越低;被解释变量审计费用(LnFees)与控制变量年末资产总额、资产负债率、董事会每年召开会议次数、是否为10大会计师事务所存在显著的正向相关关系,被解释变量审计费用(LnFees)与控制变量应收账款加存货、速动比例、是否更换过事务所存在显著的负向相关关系,说明有必要引入这些控制变量;各解释变量和控制变量两两之间的相关系数绝对值均低于0.8,说明不存在严重的多重共线性。

3.3 多元回归结果

以审计费用(LnFees)为被解释变量,以内部审计人员的胜任能力(Professional)、内部审计机构的规模(Size)、审计委员会开会次数(Meeting)为解释变量,以年末资产总额、资产负债率、董事会每年召开会议次数、是否为10大会计师事务所等12个变量为控制变量,进行多元回归分析,结果如下:

表4 多元回归分析结果

	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
(常量)	8.734**	0.521	16.771	0.000

Professional	-0.039**	0.017	-2.236	0.026
Size	-0.033*	0.020	-1.683	0.093
Meeting	-0.020**	0.010	-2.005	0.046
InAssets	0.239**	0.022	10.956	0.000
ReceInven	-0.340**	0.111	-3.076	0.002
LIQ	-0.017**	0.008	-2.241	0.026
LEV	-0.259*	0.135	-1.919	0.056
Loss	-0.033	0.072	-0.456	0.649
ROA	0.138	0.449	0.308	0.758
DNM	0.003	0.034	0.084	0.933
PIndD	0.635**	0.304	2.087	0.037
Ndmeet	0.015**	0.004	3.790	0.000
Big10	0.062*	0.034	1.787	0.075
Change	-0.090	0.058	-1.549	0.122
Opinion	-0.226	0.154	-1.472	0.142
F	18.761***			
R方	0.392			
N	453.000			

注：*代表 $p < 0.1$ ，**代表 $p < 0.05$

从上面的回归分析结果来看，模型的判断系数R方达到0.392，F统计量是18.761，通过了显著性检验，说明模型是有显著意义的；

解释变量中，内部审计人员的胜任能力(Professional)、内部审计机构的规模(Size)、审计委员会开会次数(Meeting)的回归系数分别是-0.039、-0.033、-0.020，均通过了显著性检验，说明内部审计人员的胜任能力(Professional)、内部审计机构的规模(Size)、审计委员会开会次数(Meeting)对审计费用有显著的负向影响，内部审计人员的胜任能力越强、内部审计机构的规模越大、审计委员会开会次数越多，则审计费用越少。

4 稳健性检验

通过如下方法来对稳健性进行验证。

4.1 估算非预期外部审计费用

通过回归模型的残值计算该费用：

$$\text{LnFees} = \beta_0 + \beta_1 \text{InAssets} + \beta_2 \text{ReceInven} + \beta_3 \text{LIQ} + \beta_4 \text{LEV} + \beta_5 \text{Loss} + \beta_6 \text{ROA} + \beta_7 \text{DNM} + \beta_8 \text{PIndD} + \beta_9 \text{NDmeet} + \beta_{10} \text{Big10} + \beta_{11} \text{Change} + \beta_{12} \text{Opinion} + \varepsilon \quad \text{模型 (2)}$$

其中各变量的含义与模型(1)相同。其回归结果如下表。

表5 稳健性检验结果(1)

	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
(常量)	8.211**	0.510	16.087	0.000
InAssets	0.246**	0.022	11.167	0.000
ReceInven	-0.356**	0.112	-3.185	0.002
LIQ	-0.016**	0.008	-2.142	0.033
LEV	-0.284**	0.136	-2.085	0.038
Loss	-0.041	0.072	-0.569	0.570
ROA	0.008	0.442	0.019	0.985
DNM	0.021	0.034	0.626	0.532
PIndD	0.529*	0.306	1.728	0.085
Ndmeet	0.015**	0.004	3.680	0.000
Big10	0.071**	0.035	2.064	0.040
Change	-0.095	0.059	-1.610	0.108
Opinion	-0.183	0.155	-1.175	0.241
F	21.517**			
R方	0.37			
N	453			

注：*代表 $p < 0.1$ ，**代表 $p < 0.05$

由上可知，虽然在修正后，模型（2）的拟合优度达到了 37%，也就是总体审计成本的 37% 都是通过自变量来解释的，而其他核心变量则对剩下 63% 的审计成本进行了解释。下面，我们就将非预期外部审计成本当作模型回归的残值，从而对内部审计质量与特征因素之间的联系进行检验。还有 63% 的审计费用由其他重要变量（如内部审计质量）来解释。接下来，我们就用模型回归的残值作为非预期外部审计费用，检验内部审计质量及其特征因素与其之间的关系。

4.2 检验内部审计质量及其特征因素与非预期外部审计费用的关系

通过如下方法来计算检验此种关系：

$$\text{UnFees} = \beta_0 + \beta_1 \text{Professional} + \beta_2 \text{Size} + \beta_3 \text{Meeting} + \varepsilon \quad \text{模型 (3)}$$

其中各变量的含义与模型（1）相同，我们用样本数据对其进行回归，具体结果如下表：

表6 稳健性检验结果(2)

	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
(常量)	0.340**	0.103	3.287	0.001
Professional	-0.035**	0.016	-2.149	0.032
Size	-0.032*	0.019	-1.676	0.094
Meeting	-0.019*	0.009	-1.965	0.050
F	5.051**			
R方	0.033			
N	453			

注：*代表 $p < 0.1$ ，**代表 $p < 0.05$

从上面的回归结果发现模型（3）中内部审计人员的胜任能力(Professional) 和非预期外部审计成本的负相关关系在 5%的水平下最为显著，也就是说，非预期外部审计成本会随着内部审计人员胜任能力的加强而降低。除此之外，也表明样本公司需要加强内部审计人员的胜任能力。非预期外部审计成本和模型（3）中的内部审计机构规模之间的负相关关系在 5%的水平下最显著，这意味着非预期外部审计成本会随着内部审计机构规模的扩大而减少。模型（3）中的审计委员会开会次数(Meeting)与非预期外部审计费用在5%的水平下显著负相关，表明审计委员会开会次数越多，非预期外部审计费用越低。这些结论与模型（1）得到的结论一致，说明模型（1）具有较好的稳健性。

5 结论

本文研究了内部审计质量对审计收费的影响。选取了2013-2015年深交所157家中小板上市公司共453个样本数据，对提出的假设进行验证。本文选取内部审计专业胜任能力、内部审计机构规模、内部审计活动构建内部审计机制指标，综合地度量了内部审计质量。同时，借鉴Prawitt (2011)关于外部审计费用的研究模型度量影响审计收费的因素。研究显示，内部审计质量和审计收费成反比。专业胜任力、规模、活动三者和审计费用都是成反比；该研究结果表明，内部审计不管是对公司治理还是对事务所的发展来说都是十分重要的。另外，为上市企业和监管层优化公司治理、增强内部审计功能提供了一些参考意见。首先，公司高管应充分关注内部审计，为其提供更多帮助，确保内部审计为企业提供更加优良的增值服务；其次，公司应进一步增强内部和外部审计之间的联系和交流，从而让内部审计借助外部审计的工作成果提升审计工作效率。同时本文也存在局限性，用于衡量内部审计质量的变量效度还需要进一步研究。

参考文献

[1] Prawitt D.F,J.L Smith,D.A.Wood. Internal audit quality and earnings management [J] . The Accounting Review . 2009, 84 (4) :1255-1280

- [2] 王兵, 张丽琴. 内部审计特征与内部控制质量研究 [J]. 南京审计学院学报, 2015(1), 76-84.
- [3] 闫学文, 刘澄, 韩锬, 卢蕙, 胡浩, 刘祥东. 基于价值导向的内部审计评价体系研究: 理论、模型及应用 [J]. 审计研究. 2013(01), 62-69.
- [4] 瞿旭, 李明, 杨丹, 叶建明. 上市银行内部控制实质性漏洞披露现状研究——基于民生银行的案例分析 [J]. 会计研究. 2009(04), 38-46.
- [5] Anderson, M. C., R. D. Banker, and S. N. Janakiraman. Are Selling, General, and Administrative Costs “Sticky”? [J]. Journal of Accounting Research, 2003, 41 (1) :47-63.
- [6] 王立彦, 诺嘉席, 伍利娜. 我国上市公司审计费用存在“粘性”吗? [J]. 审计与经济研究. 2014(03), 3-12.
- [7] 王兵, 陈运佳, 孙小杰. 内部审计负责人特征与公司盈余质量关系研究 [J]. 审计研究. 2014(03), 75-83.
- 王守海, 郑伟, 张彦国. 内部审计水平与财务报告质量研究——来自中国上市公司的经验证据 [J]. 审计研究. 2010(05), 82-89.
- [8] 陈莹, 林斌, 何漪漪, 林东杰. 内部审计、治理机制互动与公司价值——基于上市公司问卷调查数据的研究 [J]. 审计研究. 2016(01), 101-107.
- [9] 王守海, 郑伟, 张彦国. 内部审计水平与财务报告质量研究——来自中国上市公司的经验证据 [J]. 审计研究. 2010(05), 82-89.
- [10] 黎仁华. 公司治理结构与内部审计质量的相关性研究——基于深市A股截止到2009年年末的数据 [J]. 会计之友. 2013(25), 25-31.
- [11] 王兵, 张娟, 杨德明. 审计收费影响因素之长期特征研究 [J]. 山西财经大学学报. 2010(06), 110-115.
- [12] 屈耀辉, 时现. 企业内部审计人员胜任能力评估(二)——基于上海市、深圳市44家企业的调查数据 [J]. 中国内部审计. 2011(07), 17-22.

A Study on the Correlation between Internal Audit Quality and External Audit Charges

Wangshanping、Chenziqian

(Business school of Hunan university, Changsha /Hunan, 410082)

Abstract: In terms of company management, the listed companies on SME boards of Shenzhen Stock Exchange were studied as research objects and the relationship between internal audit quality and external audit charge of listed corporations was analyzed in this paper. The measurement index of internal audit quality was formulated from the perspective of Institute foundation, scale, development and so forth. The demonstration analysis shows that internal audit quality and external audit charge exhibit negative correlation. Higher the internal audit quality is, lower the external audit charge becomes. The empirical evidence for the internal audit construction and supervision department was supplied from conclusion of our research. In this paper.

Keywords: internal audit; internal audit factors ; audit fee

作者简介(可选): 王善平, 男, 1964年生, 汉族, 湖南邵阳人, 会计学博士, 会计学教授, 博士生导师, 湖南师范大学副校长。湖南大学学位委员会委员, 湖南大学会计学院学位委员会与学术委员会主任委员。长期从事财务会计、国际会计和独立审计的理论与实务研究。提出的“会计国际化的理性选择观”(1993)、“会计信息市场论”(1995)、“合并报表控制者服务论”(1999)、“国际企业特殊问题会计论”(2000)、“独立审计机制及创新理论”(2001)和“独立审计诚信理论”(2002), “独立审计产权保护说”(2004)等。

陈紫千, 女, 1992年生, 汉族, 湖南大学工商管理学院会计学硕士。

