

分类号 \_\_\_\_\_  
U D C \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_  
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 混合所有制改革背景下的企业内部审计  
绩效评价研究——以 Z 集团为例

研究生姓名: 苏雅婧

指导教师姓名、职称: 李长兵 教授 靳彦斌 高级会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 内部审计

提交日期: 2022 年 6 月 1 日

## 独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 苏雅婧 签字日期： 2022.6.4

导师签名： 李长岳 签字日期： 2022.6.5

导师(校外)签名： 靳彦斌 签字日期： 2022.6.6

## 关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；
2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 苏雅婧 签字日期： 2022.6.4

导师签名： 李长岳 签字日期： 2022.6.5

导师(校外)签名： 靳彦斌 签字日期： 2022.6.6

**Research on Enterprise Internal Audit  
Performance Evaluation under the  
Background of Mixed Ownership Reform  
——Take Z Group as an Example**

**Candidate : Su Yajing**

**Supervisor :Li Changbing Jin Yanbin**

## 摘 要

近年来,我国经济发展能够取得巨大成就,离不开混合所有制改革赋予的重大意义,并且已经成为许多国有企业后续发展的必经之路。参与了混合所有制改革的企业拥有了逐步完善的内部治理体系和治理模式,且经营理念也有所转变,在很大程度上提高了资本流转率。在这场变革中,企业受益于此的同时,也存在一些待解决的问题,例如,非国有资本投资者的利益是否能够得到保障,推进股权多样化时如何避免国计民生类关键企业的资源流失,国有企业与非国有企业在融合时如何化解文化冲突等,这些问题的解决亟需企业完善内部治理。而作为企业内部治理的重要途径,通过内部审计绩效评价可以明确混合所有制企业在审计对象、审计内容、审计结果以及审计风险方面是否作出针对性的完善,进而促使内部审计更加符合混合所有制的要求,优化企业内部治理结构,筑牢混合所有制改革成效。

本文首先概括了案例企业的混合所有制改革历程,利用公开信息,对比了董事会成员变动、审计委员会履职情况、审计部工作情况以及外部审计在改革过程中发生的变化,通过对比分析后认为其内部审计工作在审计范围、质量把控和信息披露上,仍然需要按照混合所有制改革的要求继续完善。其次,依靠平衡计分卡逻辑,使用层次分析法计算了案例企业内部审计绩效得分,用以检验案例企业作为混合所有制企业的内部审计表现。最后,从内部审计领域、内部审计质量控制、内部审计主体综合能力、董事会和审计委员会的作用等方面,对进一步提高混合所有制改革背景下的内部审计绩效提出了对策和建议。从案例企业的表现和内部审计的发展趋势可以看出,内部审计应当随着混合所有制改革的特点作出积极调整,既可以帮助已经完成改革的企业巩固内部治理,也可以帮助正在改革的企业作出更稳健的决策。

**关键词:** 混合所有制 内部审计 绩效评价 层次分析法

## Abstract

In recent years, my country's economic development has made great achievements, among which the mixed ownership reform has played an important role and has become the only way for many state-owned enterprises to develop in the future. Mixed ownership reform can help state-owned enterprises improve their governance systems, establish a modern corporate governance model, and help state-owned enterprises improve the efficiency of capital use. In this transformation, while enterprises benefit from this, there are also some problems to be solved, such as whether the interests of non-state-owned capital investors can be guaranteed, and how to avoid the loss of resources of key enterprises of national economy and people's livelihood when promoting equity diversification, How to resolve cultural conflicts in the integration of state-owned and non-state-owned enterprises, etc., the solution of these problems urgently requires enterprises to improve their internal governance. As an important way of corporate internal governance, internal audit performance evaluation can clarify whether mixed-ownership enterprises have made targeted improvements in audit objects, audit content, audit results and audit risks, thereby making internal audit more in line with the requirements of mixed ownership. Optimize the internal governance structure of enterprises, and strengthen the effectiveness of mixed ownership reform.

This paper first summarizes the process of mixed ownership reform of the case company, and uses public information to compare the changes of board members, the performance of the audit committee, the work of the audit department, and the changes in the external audit during the reform process. In terms of audit scope, quality control and information disclosure, the audit work still needs to be further improved in accordance with the requirements of mixed ownership reform. Secondly, relying on the logic of the balanced scorecard, the internal audit performance score of the case company is calculated by using the AHP, which is used to test the internal audit performance of the case company as a mixed-ownership company. Finally, from the aspects of the field of internal audit, the quality control of internal audit, the comprehensive ability of the internal audit subject, the role of the board of directors and the audit committee, it puts forward countermeasures and suggestions to further improve the internal audit performance under the background of mixed ownership reform. From the performance of the case companies and the development trend of internal audit, it can be seen that internal audit should be actively adjusted according to the characteristics of mixed ownership reform, which can not only help the enterprises that have completed the reform to consolidate the internal governance, but also help the enterprises that are reforming to make better robust decision.

**Keywords :** Mixed ownership;Internal audit;Performance evaluation;  
Analytic hierarchy process

# 目 录

<b>1 绪 论</b> .....	1
1.1 研究背景及意义.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
1.2 文献综述.....	3
1.2.1 混合所有制改革研究现状.....	3
1.2.2 混合所有制企业内部审计研究.....	4
1.2.3 内部审计绩效评价研究现状.....	5
1.2.3 文献述评.....	6
1.3 研究内容、研究框架及研究方法.....	7
1.3.1 研究内容.....	7
1.3.2 研究框架.....	8
1.3.3 研究方法.....	9
<b>2 相关概念及理论基础</b> .....	10
2.1 相关概念.....	10
2.1.1 混合所有制.....	10
2.1.2 内部审计绩效.....	10
2.2 理论基础.....	10
2.2.1 委托代理理论.....	10
2.2.2 利益相关者理论.....	11
2.2.3 平衡计分卡.....	12
<b>3 混合所有制改革背景下 Z 集团内部审计现状及问题</b> .....	13
3.1 Z 集团简介及混合所有制改革概况.....	13
3.1.1 Z 集团简介.....	13
3.1.2 Z 集团混合所有制改革概况.....	14
3.2 混合所有制改革背景下 Z 集团内部审计相关工作现状.....	15



3.2.1 董事会变动情况 .....	15
3.2.2 审计委员会履职情况 .....	17
3.2.3 审计部工作情况 .....	20
3.2.4 外部审计情况 .....	21
3.3 混合所有制改革背景下 Z 集团内部审计存在的问题 .....	22
3.3.1 审计范围不符合混合所有制改革的需要 .....	22
3.3.2 审计质量把控的力度不够 .....	23
3.3.3 审计信息披露的透明度不够 .....	23
<b>4 Z 集团内部审计绩效评价体系的设计及应用 .....</b>	<b>24</b>
4.1 基于平衡计分卡逻辑的 Z 集团内部审计绩效评价体系的设计 .....	24
4.2 内部审计绩效评价指标体系的设计原则 .....	24
4.2.1 价值创造原则 .....	24
4.2.2 合理性原则 .....	25
4.2.3 与混合所有制改革相关原则 .....	25
4.3 内部审计绩效评价指标的确定 .....	25
4.3.1 财务维度 .....	25
4.3.2 业务流程维度 .....	26
4.3.3 客户维度 .....	28
4.3.4 学习与成长维度 .....	30
4.3.5 Z 集团内部审计绩效评价总指标体系 .....	31
4.4 内部审计绩效评价指标权重的确定 .....	32
4.4.1 确定指标权重的方法 .....	32
4.4.2 利用层次分析法计算指标权重的具体实施 .....	34
<b>5 混合所有制改革背景下 Z 集团内部审计绩效的评价与建议 .....</b>	<b>39</b>
5.1 Z 集团内部审计绩效的评价结果 .....	39
5.1.1 财务维度分析 .....	41
5.1.2 内部审计业务流程维度分析 .....	41
5.1.3 内部审计客户维度分析 .....	42
5.1.4 内部审计学习与成长维度分析 .....	43

5.2 Z 集团内部审计绩效的提升建议 .....	45
5.2.1 扩展 Z 集团内部审计领域 .....	45
5.2.2 完善 Z 集团内部审计质量控制体系 .....	46
5.2.3 加强内部审计主体的综合能力 .....	46
5.2.4 强化巩固董事会和审计委员会的作用 .....	47
<b>6 结论及展望 .....</b>	<b>49</b>
6.1 结论 .....	49
6.2 研究局限 .....	50
6.3 研究展望 .....	50
<b>参考文献 .....</b>	<b>51</b>
<b>后 记 .....</b>	<b>56</b>
<b>附 录 .....</b>	<b>57</b>

# 1 绪 论

## 1.1 研究背景及意义

### 1.1.1 研究背景

国有企业的发展深刻影响着国家经济社会的健康与稳定,为了提升国有企业的整体绩效,我国在政策制定时高度重视国有企业,其中党的十九大做出了“深化国有企业改革,发展混合所有制经济,培育具有全球竞争力的世界一流企业”的战略部署。国务院在《关于深化国有企业改革的指导意见》中希望“到了 2020 年时,国有企业改革能在首要领域和关键环节取得决定性的成果”,要能够充分“放大国有资本功能、分类分层推进混合所有制改革、推行职业经理人制度和加强监管”。

企业在参与或完成混合所有制改革后,审计信息使用者的数量势必会增加,且各方投资主体出于对其经济利益的维护,必然对企业的内部审计提出更多要求。同时,国内外市场愈发激烈的竞争也使得内部治理的效果成为企业重要的竞争能力之一,而内部审计就是其中的关键一环。从以上情况可以看出,内部审计的对象和信息使用者的需求会使改革后的企业内部审计工作变得复杂,进而影响内部审计的效果。鉴于混合所有制改革是为了扶持国有企业在未来的长久发展,则有必要评价混合所有制改革背景下的企业内部审计是否足以在整体绩效的提升中有所贡献。因此,通过选取国企混合所有制改革案例,对基本完成混合所有制改革的企业,评价其内部审计的绩效,极具现实意义。

我国早期混合所有制改革试点企业其中之一是 Z 集团,自 2019 年起,Z 集团的所有专业化公司都已经成为了混合所有制企业。在参与混合所有制改革之前,Z 集团内部审计部门曾获得由国家审计署对其内部审计工作的表彰,可见其过去的内部审计工作在国内众多企业中具有一定的标杆作用。由于 Z 集团在过去拥有较为成熟的内部审计工作经验,因此非常适合作为评价混合所有制改革背景下的企业内部审计绩效的对象。本文试图对 Z 集团混合所有制改革背景下的内部审计绩效情况作出评价,从中找出其有益经验,并对其内部审计工作提出优化建议,为其他将要或者正在进行混合所有制改革的企业提供借鉴,帮助他们在新形

势下开展符合需求的内部审计。

### 1.1.2 研究意义

国有企业的改革道路漫长且目标明确,为了达到提升企业整体绩效和竞争力的目标,需要企业从各方面共同努力。企业实现预期目标的过程中离不开内部审计,为了研究混合所有制改革对内部审计的绩效是否有正向作用,同时找到针对性的提升企业内部审计的对策,本文选取参与了混合所有制改革的 Z 集团,选取能够体现混合所有制改革的评价指标,运用层次分析法,对 Z 集团成为混合所有制企业后是否提高了内部审计绩效展开评价,并提出优化意见。

国有企业的改革已进行了二十多年,大多数国有企业都成功地通过改革引入了外部资本,还有部分企业正在全力推进改革。国家推进混合所有制改革,意在通过资本的流动,让企业成为各方经济利益的集合体,增强国民经济的实力。在内部审计方面,近年来制定的国家政策也逐渐给出了应有的关注,在《“十四五”国家审计工作发展规划》中特别强调了要重点关注国有企业审计中与混合所有制相关的工作。本文的研究,有助于在混合所有制改革背景下完善企业内部审计工作,提高内部审计绩效,也为即将开启改革的企业提供新思路。

本文选取的 Z 集团是首批试点混改企业之一,根据各子公司自身特点在不同阶段采取不同的方式,有序且有效地推进混合所有制改革,已经成为改革路上的新样本,引发资本和众多企业的广泛关注。Z 集团虽然有四个业务板块,18 个专业化子公司,但是最具有特殊性的还是事关国计民生的粮油糖棉板块。有学者的研究表明,特殊性质的企业在混合所有制改革后,运营绩效显著提高。为了使企业持续性的整体提升,关键还需要将内部审计根据混合所有制改革的需求作出针对性的调整,逐步提升内部审计绩效,进一步完善内部治理,最终实现企业综合绩效的持续提高。若能通过分析 Z 集团的内审在混合所有制改革背景下存在的不足,找到提升内部审计绩效的途径,将为具有类似问题或者正在推进混改的企业树立新的样本。因此,Z 集团在混合所有制改革背景下的内部审计绩效值得深入研究分析。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 混合所有制改革研究现状

十八届三中全会后，混合所有制改革开始更加深入企业，黄速建（2014）认为混合所有制经济将促使生产要素的配置效率和市场竞争力都有所提高。冯朝军（2017）认为，正确推进国有企业混合所有制改革，对于实现我国宏观经济在新常态下的健康发展，促进生产资源的优化配置，改善企业内部治理结构和国有资本的流动性，具有重大意义。

混合所有制改革在部分企业的实际推行略显艰难，主要是受制于各方利益代表对国有资产流失、股权分置不同、企业整合困难的担忧。其中，杨红英和童露（2015）发现企业在混合所有制改革的过程中存在股权结构不明确、公司治理不够完善以及企业主要管理者是党政干部的问题。蔡好东、郭骏超和朱炜（2017）指出国有企业混合所有制改革的阻力主要来自一些自身利益障碍、激励机制落后、意识形态过时以及公众对改革的高度重视。袁惊柱（2019）指出改革中更突出的问题主要表现在企业不能真正地实现“去行政化”管理，不能保证国有企业成为实际的市场运作的主角，企业的决策与实际执行没有从根本上改变。毛新述（2020）认为混合所有制改革进展缓慢的主要原因是：国有集团公司资产庞大，股票估值困难；大股东对高收益上市公司的持股倾向于增持而非减持，部分国有企业信息披露不透明。刘启亮、李祎和彭璐瑶（2020）选择了混合所有制企业为研究对象，发现混合所有制改革时应当重点关注的问题是：非国有股东在参与混合所有制改革后，是否显著参与了国有企业的公司治理。

国外相关研究中，O. Hart（2002）对美国和英国的国有产权和私有产权采用不完全契约理论进行了研究，结果显示，引入私有产权可以更有效地弥补政府的缺陷。John Bennett 和 James Maw（2003）通过对转型期国家国有企业民营化的研究发现，在一定条件下，混合所有制是国有企业改革的一种最佳制度选择。Boardman 和 Vining（1992）指出，在市场企业竞争力相同的情况下，国有企业的经营绩效最低，并且强调市场竞争的加剧对企业提升绩效非常重要。

## 1.2.2 混合所有制企业内部审计研究

目前针对国有企业内部审计相关的研究主要以混合所有制改革对内部审计带来的新挑战,以及混合所有制企业内部审计今后的发展方向为主要内容,没有专门对混合所有制企业内部审计绩效作研究。

### (1) 内部审计面临的挑战

袁亮亮等人(2021)以大量的问卷调查信息为基础,分析得出当前混合所有制企业内部审计面临三大主要问题:一是内部审计工作涉及的范围不够广,没有将审计的触角延伸到参股企业和企业战略规划层面;二是针对内部审计质量控制的措施还有待进一步完善,主要体现在审计流程的设计上,需要更加严谨和全面;三是企业对内部审计的结果未能充分利用,因此未能在落实企业整改中起到应有的促进作用。庄馥萌(2018)认为,在全面深化改革阶段,企业内部审计在重点关注内部控制及业务转型中的风险管理的同时,必须为业务创新提供是否合规、合法的咨询服务,以便实现企业的高质量发展,另外,加强对来自市场招聘的专业管理人员的经营责任认定,保证国有资产的保值增值。闫巍文(2020)认为内部审计在混合所有制改革的影响下,其对象更加多元、功能亟需拓展、风险管理更加复杂。

### (2) 内部审计发展方向

孙雪喆等人(2019)结合企业在新时代深化所有制改革的特点,认为国有企业的内部审计应当以混合所有制改革的三个关键环节作为工作重点,即关注改革决策的必要性和可行性、关注资产评估转让的合法合规性以及员工持股的公平公正公开性。李曼等人(2018)从国有企业改革的角度,梳理了国有企业内部审计的发展特点,认为国有企业对内部审计的发展具有鲜明的中国特色,这当中的决定性因素之一就是混合所有制改革,国企内部审计应当以更好地服务于企业混合所有制改革为目标去发展。王海鲲(2020)认为混合所有制企业有必要根据自身情况,对企业经营机制开展创新型专项审计项目,即从企业中层单位运行机制审计中,发现被审计部门在市场经营中存在的问题并改进。孟华(2016)提出,在深化改革的同时,可以从目标、信息、手段、问责四个维度,将内部审计与纪检监察的工作融合,达到更强的监督力度,这种融合增加了内部审计部门与其他部门的联动性,可以为审计工作提供更多便利和工作灵感。

### 1.2.3 内部审计绩效评价研究现状

#### (1) 内部审计绩效评价的早期探究

韩晓梅和韩朝莉（2008）认为在新时期建立的内部审计绩效评价模型结构，要根据内部审计的特点和各种绩效评价方法的特点，还要符合企业的核心发展理念。张庆龙（2011）认为内部审计业绩评价体系的设计必须根据实用性、动态均衡性、成本效率和战略指导原则选择具体指标。刘澄和闫学文（2012）整理了关于内部审计绩效评价研究的发展：首先是内部审计业务准则和职业道德规范，其次是根据各个单位的实际情况制定内部审计规章制度，最后是除了上述两项内容之外的其他标准，他们认为如何制定有效的评价指标是考核内部审计绩效这项任务中极其具有挑战性的困难。

国外研究中，William. E. Perry 在 1988 年成为了将数字化评估的考核作为内部审计目标的先驱，迅速推广了一套新的内部审计考核评价系统，以此对组织的内部审计人员进行奖励或惩罚，该系统其中包含 10 个具体原则。Dietrich 和 J Mark（2015）认为只有在充分考量了企业的整体综合绩效水平和所要执行的审计程序的力度及规模大小之间的关系之后，在此基础上开展的审计工作才更有意义。

#### (2) 内部审计绩效评价体系的构建

蒋苏月（2012）认为在企业内部审计绩效中使用层次分析法可以实现定性与定量分析的最佳结合。一方面，有利于公司管理者客观、科学地评价公司内部审计的绩效，掌握相关部门的经营情况；一方面，有利于公司内部审计相对准确地捕捉到公司内部审计的核心问题，提高公司内部审计的效率和影响力。尹会岩，郭新，赵海冰和张悦等人（2015）研究设计了具有增值功能的内部审计绩效评价体系，这种新型的评价体系一方面能够提高内部审计部门绩效，另一方面还可能提高企业的经济效益。何雪平（2015）认为想要解决内部审计与绩效评价不能协同创造价值的困境，需要从管理层层面建立内部审计和绩效评价的信息传递和反馈机制。韩静（2017）结合平衡计分卡的相关理论，构建了能够帮助企业作出更科学的战略决策的绩效审计评价体系。吉丽喆（2018）认为现有绩效评价体系的评价主体缺少客观性和全面性，评价方法缺乏合理性且与组织战略目标联系不紧密。袁保合（2018）的研究结合了企业实际的各项管理工作，认为平衡计分卡对企

业的各项管理工作具有重要影响，它使各项工作成果和管理效果更佳具象化，便于更好地实现下一步工作规划。刘佳伟(2020)针对企业在使用平衡计分卡过程中出现的问题，开展重点分析研究并探讨了解决措施。婧萧(2020)整理相关研究认为，平衡计分卡是大多数企业最常用的绩效评价方法，可以使企业作出综合判断，依据较为全面的评价结果，实施多方位的提升与整改。

国外相关研究中，Tung-Hsien 和 David C (2017) 等人通过实证研究发现，执行内部审计时如果能够使用现代化审计技术就已经大幅提高了审计效率，但内部审计人员的工作能力才是这项工作的核心。Gurama 和 Mansor (2018) 认为提高内部审计有效性的一个方法是建立一个良好的模型，以此来解释提高审计职能绩效所需的组成部分，以提升内部稽核绩效。

### 1.2.3 文献述评

当前关于混合所有制改革的研究成果，大多是采用案例分析和理论研究二者相结合的呈现形式，一方面介绍混合所有制改革的经过，再分析一个能够实践所述理论的案例企业，提供参考价值。还有一部分实证研究分别从国有资本角度和民营资本角度出发，证明混合所有制改革的重要战略意义。对于已经完成混合所有制改革的部分大型企业，其关于改革效果的研究主要通过对财务指标的分析，衡量其经营成果，对于内部治理的绩效评价缺乏深入系统的研究。

混合所有制企业内部审计的现有文献都是从各个角度分析内部审计面临的困难以及应该怎样发展符合混合所有制企业需要的内部审计，没有特别针对这种特殊企业的内部审计绩效的研究，但仅从当前混改企业内部审计的困难来看，内部审计绩效必然是需要提升的。

关于内部审计绩效评价的现有研究中，国内研究主要借鉴国外研究成果，且在实际应用后取得了良好的反馈。我国学者在这方面的研究受限于起步晚、研究时间相对较短，在理论研究和实践研究的内容上都相对不够深入，缺乏结合市场经济体制改革具体领域的系统性、针对性的研究。因此，内部审计绩效在企业改革过程中或者改革后的稳定运行期间有怎样的表现，这方面的研究也较为匮乏。

基于对现有文献的阅读和整理，本文选择 Z 集团作为研究对象，评价其当前的内部审计绩效，Z 集团是混合所有制改革的早期试点之一，并且以前具有较好



的内部审计表现，因此，能够为混合所有制改革背景下的内部审计绩效评价研究提供新的视角。

## 1.3 研究内容、研究框架及研究方法

### 1.3.1 研究内容

本文分为六个部分，具体如下：

第一部分：绪论。一是对本文的研究背景及意义、研究内容和方法作一阐述；二是从混合所有制改革、混合所有制企业内部审计以及内部审计绩效评价三个方面，对国内外现有文献进行梳理和评述。

第二部分：相关概念及理论基础。介绍本文涉及的混合所有制和内部审计绩效的概念，从理论上为构建混合所有制改革背景下的内部审计绩效评价体系提供支持。

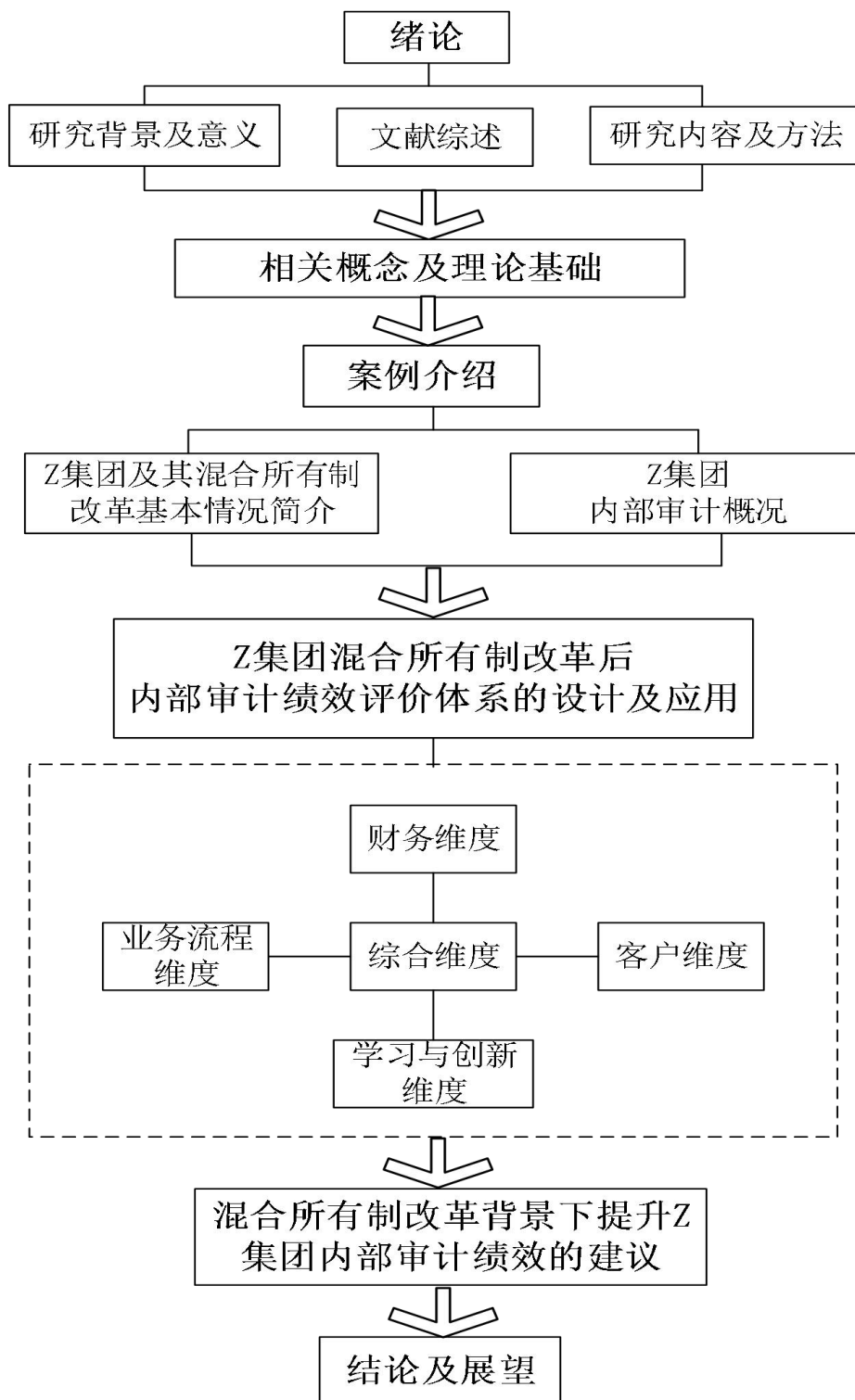
第三部分：混合所有制改革背景下的 Z 集团内部审计现状及问题介绍，提出其内部审计存在的不足。

第四部分：体系构建及应用。建立一个基于平衡计分卡逻辑的内部审计绩效评价体系，再利用层次分析法确定 Z 集团内部审计绩效评价指标的权重。

第五部分：相关建议。计算混合所有制改革背景下的 Z 集团内部审计绩效得分，分析各维度具体表现，提出改善其内部审计绩效的对策建议。

第六部分：结论及展望。

### 1.3.2 研究框架



### 1.3.3 研究方法

本文主要运用以下三种方法：

(1) 案例研究法。本文采用此方法对 Z 集团混合所有制改革的内部审计绩效进行研究。通过查找 Z 集团的相关资料，对 Z 集团的改革历程进行概述，对比分析 Z 集团内部审计的现状和不足，并进行内部审计绩效评价，提出优化建议。

(2) 比较分析法。在对案例中 Z 集团的内部审计有关方面情况进行分析时，本文采用比较分析的方法，将 Z 集团在混合所有制改革各个阶段相关资料进行梳理，总结出 Z 集团不同时期有关内部审计情况的具体差异，并分析其目前存在的不足。

(3) 文献研究法。对混合所有制改革、混合所有制企业内部审计以及内部审计绩效评价相关的文献进行整理和分析，分析混合所有制改革对于国有企业内部审计各方面的影响，说明在混合所有制改革背景下的企业应该对内部审计予以重新安排和调整的必要性，以帮助企业提高内部审计绩效，使内部审计更好的发挥作用。

## 2 相关概念及理论基础

### 2.1 相关概念

#### 2.1.1 混合所有制

混合所有制是多方经济利益汇聚在一起，共同经营一家新的企业，它可以将生产要素重新分配，实现资源的流动，为经济社会的发展带来活力。

混合所有制改革打破了国有企业所有权限制，将股权结构变得更多元，而且调整了公司治理结构和机制。混合所有制改革不仅是一种简单的资本结构的变化，更是一种制度的进步和管理的完善，使国有企业拥有充分科学的内部治理和市场化的经营机制。

#### 2.1.2 内部审计绩效

内部审计绩效，用于反映内部审计部门对职责的履行情况，也反映内部审计部门工作结果的应用情况，是一项部门层面的绩效。部门层面的绩效管理是企业提高综合绩效，强化核心竞争能力的战略性措施。

内部审计绩效评价，用于量化内部审计部门的工作表现，判断其为提高企业综合绩效，强化核心竞争力贡献了多少力量。一方面，这些评估活动可以直接规范内部审计服务的工作流程，并提醒内部审计人员，无效或错误的内部审计工作会阻碍组织的发展。另一方面，这种评价也是一种激励，通过对内部审计绩效的评估，不断提高内部审计人员的工作积极性，确保公司的稳定发展。与此同时，绩效评价促进了内部审计与利益相关者之间更加紧密的合作和协同作用，减少了不必要的业务损失，规范了组织流程，提高了公司在市场上的竞争力。

### 2.2 理论基础

#### 2.2.1 委托代理理论

委托代理问题自现代企业诞生，从经营户与所有人脱离以来，它就始终是现

代企业所必须直面的难题。委托人可以选择代理人替自己管理企业，但是由于委托人作为理性经济人，他的选择一般都是根据自己利益最大化原则来进行的，当代理人和委托人利益完全不相符的时候，委托人就有可能出于自己的利益而进行伤害代理人的经济活动，这样就形成了受托代理公司问题。

委托代理问题在国有企业中尤为明显，原因就是相对于一般公司，国有企业的实际拥有者是全国人民，而国家国资委只是代理人。企业的各类代理商包括了国资委及其国企资产经营管理者，他们对国有企业的产品设备并不存在合法的所有权，也不要求对掌握企业真正所有权的人负责管理，这也就是企业的经营管理权和利益剩余索取权，没法完全落到每个实质上经营国有企业的国企管理者头上。由于这样先天性的信息不对称，就使得民营企业的实际经济所有者根本无法有效执行自身的监管职责，在公司管理中缺陷突出“监督效应”失灵。从“侵占效应”来看，各级政府也可以因为自身的政治成绩而肆意干涉民营企业的管理工作，使“侵占效应”更加突出，进而加剧了民营企业的经营代理问题。

### 2.2.2 利益相关者理论

“利益相关者”是由斯坦福大学研究院于一九六三年提出的一种新定义，这一定义引起了大批专家学者的研讨，其中以弗里曼的看法最具国际标志性。其在《战略管理：企业相关者的方式》中作出了专门的说明，即“是可以直接影响某个团体目标的实现，或者说受到某个团体完成其总体目标流程直接负面影响的所有个体和群体”。

弗里曼的研究成果有力地充实了利益相关者学说，不但比较详尽正确地界定了“利益相关者”这一范畴，更关键的是阐明了利益相关者之间和社会组织之间存在关联。他还指出，利益相关者并非一两个部门或个人，而是指一切可以影响组织发展，并且是组织所可以影响到的所有个人或群体。克拉克森指出“公司以及在公司中投资了那些实际资本、人力资本、财务资产或其他经济价值的物质，并因此而负担了某种形态的经营风险；或者说，他们因企业活动而负担经营风险”。该定义还指出企业利益相关方是有明显界限的，也即他们是既可以为组织发展创造专门资产或者减少了企业风险，但同时又可以为此而不得不承担一定风险的个人或群体，并且不同的个人和群体所承受的风险也不尽相同。他进而将利益相关

者分成了积极的利益相关与被动的利益相关。

### 2.2.3 平衡计分卡

1992 年 Kaplan 和 Norton 提出平衡计分卡后,经过几年的发展和逐步完善,已经成为一套评估公司战略管理和实施绩效的工具。通过将企业战略目标分解为一系列维度和因果指标,平衡计分卡可以在内部审计与公司的长期战略目标和内部审计活动之间建立联系,以实现公司的战略目标。

在混合所有制企业的内部审计绩效评价中借助平衡计分卡的必要性有以下几点:首先,可以多角度展现混合所有制企业的内部审计在审计内容、审计结果的信息使用者等方面的变化。并且,在混合所有制企业中的各方利益集团都想要保护自己的利益不受负面影响,这种情况下的内部审计的确应当满足越来越复杂的鉴证要求。其次,可以反映企业战略与愿景。混合所有制改革对国家经济的健康发展具有重大影响,也是国有企业发展的路线指引。平衡计分卡在选取评价指标时,可以与混合所有制改革对内部审计产生的影响结合在一起,建立一个独特的内部审计绩效评价体系,使之与公司战略、公司愿景以及企业使命都有益处,实现企业发展目标。

### 3 混合所有制改革背景下 Z 集团内部审计现状及问题

#### 3.1 Z 集团简介及混合所有制改革概况

##### 3.1.1 Z 集团简介

Z 集团有限公司成立于 1949 年，一直以来都担负着对国家粮食宏观调控的任务，公司具有相对健全的三级层级结构，Z 集团成为早期改革试点企业后，积极推进公司管理体系的变革，业务围绕核心主业，进一步加强专业化管理水平，形成了一家以农产品加工业务为主要核心业务的公司。

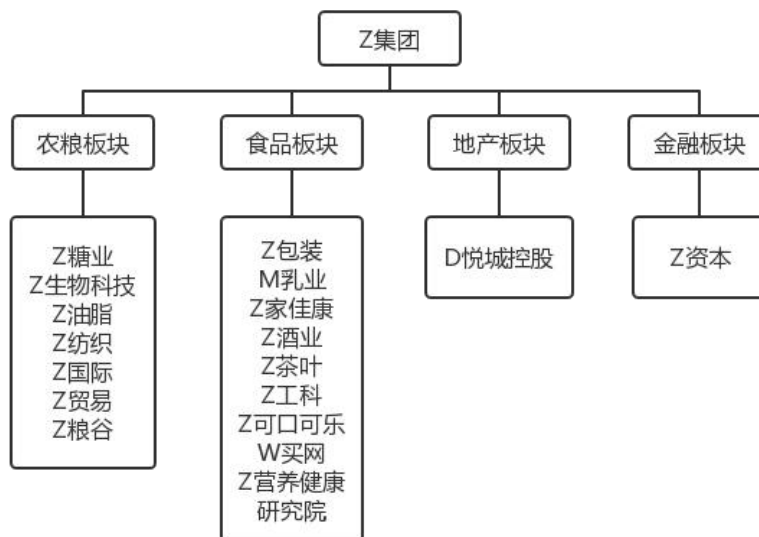


图 3-1 Z 集团及其专业化子公司

为体现其是以农产品为核心业务的企业，本文选取农粮板块的 Z 糖业为具体研究对象。Z 糖业有限公司是国内外规模最大的食糖贸易商之一，在国内外主要销售区内有二十一家食糖仓库设施，是提供服务用糖企业、带动国内外食糖商品流通的主力军；在国内外蔗茅、甜菜等制糖食品加工生产领域，是提高国内外糖业栽培、加工能力的积极力量，成为连接国外资源和国内市场的重要桥梁。

从 2013 年开始，由 Z 糖业所持有百分之四十九的 XJTH 水泥公司绩效不佳，已持续四年陷入亏损状况，对 Z 糖业的总体盈利能力形成了很大的影响。二零一零年，食糖行业逐渐被 Z 集团确立为集团的核心主营业务范围，将 Z 糖业重新定

位为“从事食糖服务的专业化公司”。在如此的历史背景下，Z 糖业逐渐放弃了水泥行业，并转移拥有的部分番茄行业企业的股权，同时开始实施国企混合所有制改革。

Z 糖业为 Z 集团旗下经营粮油棉糖板块的专业化企业，是一个同时承担商品功能与政策功能的综合商业二类公司。Z 糖业在混合所有制改造过程中，不但要担当保障我国粮油生产与食品安全的重担，还要通过维护对 Z 集团公司的绝对控制地位，防止经营性国有资产流失，还要主动引进境内外的各种优秀资本、资源，全面扩大经营性国有资产功能，进一步提升经营性国有资产配置效能。也就是一方面要整合行业资源，以促进国有资本向核心行业的集中；另一方面又要适当引进非国有资本并积极参与混合所有制改革，以调动非国有投资的智力资本和社会资源。为了便于表达，下文将研究对象统称为 Z 集团。

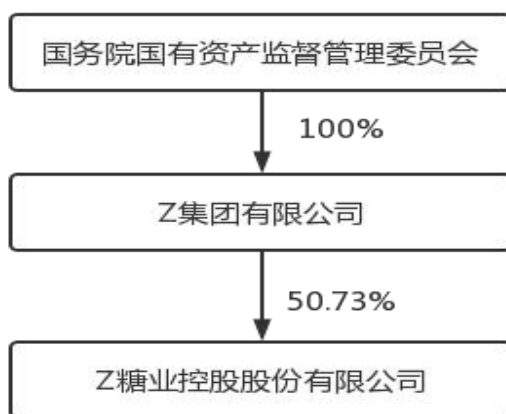


图 3-2 公司与实际控制人之间的产权及控制关系

### 3.1.2 Z 集团混合所有制改革概况

第一，引入外资。在收购澳大利亚的 Tully 糖业之前，Z 集团主营的番茄业务行情不佳，Z 集团为了改变长期亏损的困局，开展以食糖为核心产业的战略性转型，希望借助外资力量帮助集团进入海外市场，以支持企业“走出去”。为了加速完成核心产业的转型任务，Z 集团 2011 年发起海外并购 Tully 糖业，并于 2013 年 4 月完成这个项目。

第二，汲取非国有资本。从 2010 年开始，Z 集团开始整合糖业资源，投资于符合公司发展糖业战略、投资潜力大、成长性强的糖业企业。在 Z 集团的主要收购对象中，一部分是 Z 集团持股的，一部分则是优秀的民企。也就是一方面，



Z 集团希望通过不断的投入优质资本，更快的成为中国食糖行业的带头人；另一方面，Z 集团通过兼并重组的方式，参股优质的非国有企业，使民营企业积极地参与国企混合所有制改革，在多方努力下共同发展混合所有制经济。

第三，员工持股。Z 集团原本打算在 2008 年 5 月实施股权激励计划。不过由于当时公司发展形势不明朗，综合评估后认为不适合本次激励计划的进行。随着 Z 集团混合所有制改革的逐步深入，以及公司已经步入了高速稳定的发展阶段，2016 年 9 月，Z 集团重新启动并编制员工股权计划，接着在 2017 年 2 月完成登记。在 Z 集团此次员工持股混合所有制改革方案中，由于员工持股比重较小，因此没有对公司的股权结构产生重大影响。

### 3.2 混合所有制改革背景下 Z 集团内部审计相关工作现状

从集团层面的混合所有制改革战略出发，Z 集团希望尽快完成资本和业务的整合，并力争完成板块的整合上市，其中农粮板块是核心，属于国计民生的重要物资，即 Z 集团是商业二类国企，必须使国有资本绝对控制。鉴于此，Z 集团主要通过并购的方式来保证 Z 集团的绝对控股。在混合所有制改革后期，Z 集团虽然大胆尝试了员工持股，但受制于 Z 集团是商业二类国企，改革时相对保守，因此员工持股比例不足百分之一。本节主要以上述三种混合所有制改革模式的时间节点为依据，说明 Z 集团与内部审计相关的现状，对比分析 Z 集团混合所有制改革各个阶段的内部审计情况，探索 Z 集团内部审计是否根据混合所有制改革的需求进行了重新调整和优化。

#### 3.2.1 董事会变动情况

审计委员会是董事会的下设专门委员会之一，审计委员会的职能在各专门委员会中具有独特的、不可替代的作用。因此，董事会在混合所有制改革各个阶段发生的变化也需要作一对比。

从表 3-1 可以看出，Z 集团 2011 年就提出了收购 Tully 糖业的混合所有制改革方案，但一直到 2013 年 4 月才真正完成这次的改革。紧接着同年 5 月，总经理兼董事的覃业龙提出了辞职，但这并没有影响正常的公司运行，也就没有引起整个董事会的提前换届，也没有引起高层管理者的大换血，只是在保持第六届

董事现状的同时补充了一位新的董事,这也体现了 Z 集团以战略物资为主营产品的特殊性质,即一次引入外资并不会动摇国有资本的地位。

直到第三阶段的改革之后,董事会的席位增加到 10 位,恰好使董事和独立董事各占 5 位,更能保证非国有资本投资者及诸多投资者的利益,混合所有制改革的实质有所体现。在具有特殊性质的企业中,保证国有资本绝对控制权的前提下,最大限度的优化董事会结构。一直不变的是,审计委员会从混合所有制改革前到三次改革后都以独立董事为主,在高管层自我监督方面具有一定的保证。

表 3-1 董事会成员对比

混改前	混改后		
	跨国并购	国内同业并购	员工持股
郑弘波、覃业龙、李明、孙彦敏为公司第六届非独立董事;赵玉吉、关志强、邱四平、张伟民、齐亮为公司第六届董事会独立董事,共 9 人。 孙彦敏董事、邱四平独立董事和关志强独立董事担任审计委员会委员,并由邱四平独立董事担任主任委员(召集人)。	覃业龙辞去公司第六届董事会董事及总经理职务,同时亦辞去董事会提名委员会的职务; 夏令和、孙彦敏、李风春、杨红、赵玮和杨毓为公司第七届董事会董事(非独立董事);赵玉吉、邱四平和张伟民为公司第七届董事会独立董事,共 9 人。 杨毓、李风春、赵玉吉、邱四平、张伟民担任审计委员会委员,并由独立董事邱四平担任审计委员会主任委员(召集人)。	夏令和先生、李风春女士、肖建平女士、陈前政先生为公司第八届董事会董事,葛长银先生、朱剑林先生、顾玉荣女士、李宝江先生、李丹女士为公司第八届董事会独立董事,共 9 人。 第八届董事会选举李风春女士、葛长银先生、顾玉荣女士任审计委员会委员,并由独立董事顾玉荣女士担任审计委员会主任委员(召集人)。	由伟先生、朱来宾先生、吴震先生、陈前政先生、孙军先生为公司第九届董事会非独立董事;葛长银先生、朱剑林先生、李丹女士、吴邈光先生、赵军先生为公司第九届董事会独立董事,共 10 人。 吴震先生、葛长银先生、赵军先生任审计委员会委员,并由独立董事葛长银先生担任审计委员会主任委员(召集人)。

### 3.2.2 审计委员会履职情况

审计委员会连接着外部审计机构与内部审计部门,也是公司审计治理方面的关键要素,作为公司董事会的下设专门委员会,是以独立董事为主导的监督体系。查阅 Z 集团历年对外披露的董事会公告、公司公告等公开信息时,作者发现,虽然早在 1996 年尚未转型的 XJTH 水泥有限公司已经在上海证券交易所挂牌上市,但是作为上市公司却一直没有设置审计委员会,即 XJTH 水泥有限公司时期并没有专门的机构进行内部控制、内部审计的相关工作。直到 2003 年第四届第四次董事会,才设立了包括审计委员会在内的四个专门委员会,这四个专门委员会的成立不仅使公司治理的结构和要素更加完善,更表明了 in Z 集团以“整合资本和业务”为总目标的混合所有制改革方案的指导下,作为农粮板块的专业化子公司,在混合所有制改革准备阶段作出的努力。

查阅最新的《2020 年董事会审计委员会履职报告》可知,现行审计委员会的履职内容主要是年度会议召开、年度报告审计、监督及评估外部审计机构、审阅公司财务报告并发表意见和评估内部控制的有效性,共五个大项。

由表 3-2 对审计委员会履职内容的总结可知,在完成对 Tully 糖业的跨国并购以后,审计委员会才开始独立报告其每一年度的履职情况,自 2003 年设立审计委员会以来,首次划分出专门委员会的职责和权利,使得专门委员会不再是摆设,开始真正的在公司治理中发挥作用。第二阶段的国内并购以后,审计委员会对上年度报告不再仅限于单纯的审议,还要给出独立的评价意见,同时对外聘的会计师事务所的审计工作作出监督和评估。这表明公司的财务报告经过了内部和外部的双重鉴证,财务报表审计的质量和效果得到了充分的保障。监督和评估外部审计机构的工作,说明随着混合所有制改革的不断推进,审计委员会的权力和职责在逐渐地扩大,其地位也在逐步提升。

表 3-2 审计委员会履职内容的变化对比

混改前	混改后		
	跨国并购	国内同业并购	员工持股
没有出具单独的履职报告说明工作内容。	审议上年度报告工作；向董事会建议聘任会计师事务所；审查公司内部控制制度。	新增“监督及评估外部审计机构工作”；“审阅公司的财务报告并对其发表意见”；“评估内部控制的有 效性”。	未新增

资料来源：上海证券报 <https://xinpi.cnstock.com/Search.aspx?stockcode=600737>

由表 3-3 对审计委员会履职依据的总结可知，混合所有制改革后审计委员会总体上都是围绕《公司法》、上海证券交易所的有关规定和公司章程展开工作，发生变动的《审计委员会工作细则》和《董事会审计委员会实施细则》虽然只是文件名称的细微改动，但是最新变动后的文件名能够清楚的表现出审计委员会直接对董事会负责，其地位得到再一次提升和巩固，同时体现了审计委员会的权威性，更有利于开展内部审计相关工作。另一处变动主要表现在对内部控制有效性的评估方面，第二阶段国内同业并购后，对内部控制制度的制定、执行、监督和评估工作，改为参照《公司法》和《证券法》。这说明随着两次并购的完成，引入的外资和非国有资本使股东的性质多样化，为了保障各方投资者的利益，他们对公司的运营和治理提出了更高的要求，鼓励公司严格遵守中国证监会和上海证券交易所对上市公司治理结构和制度的规定。

由表 3-4 和表 3-5 可知，混合所有制改革各个阶段中审计委员会召开会议的次数没有太大的变化，但是混合所有制改革后期，会议的内容明显丰富了很多，其中，对公司当年年报按照季度的审议大大提高了及时性，一方面，扩大了审计委员会的作用，增加了最低限度的定期会议次数，使审计委员会能够尽可能地执行其任务，以避免审计委员会只以名义行事；另一方面，审计委员会成员的独立性和客观性得到进一步加强。

表 3-3 审计委员会履职依据的变化对比

混改前	混改后		
	跨国并购	国内同业并购	员工持股
没有出具单独的履职报告说明工作内容，依据《董事会议事规则》。	《上海证券交易所上市公司董事会审计委员会运作指引》、《上海证券交易所股票上市规则》、《审计委员会议事规则》、《公司法》、《上市公司治理准则》、《公司章程》、《审计委员会工作细则》、《企业内部控制基本规范》。	除去了《审计委员会工作细则》、《企业内部控制基本规范》 新增《证券法》。	新增《董事会审计委员会实施细则》。

资料来源：上海证券报 <https://xinpi.cnstock.com/Search.aspx?stockcode=600737>

表 3-4 审计委员会会议次数的变化对比

混改前	混改后		
	跨国并购	国内同业并购	员工持股
至少 3 次，其他情况根据需要召开会议。	至少 4 次，其他情况根据需要召开会议。	至少 4 次，其他情况根据需要召开会议。	至少 4 次，其他情况根据需要召开会议。

资料来源：上海证券报 <https://xinpi.cnstock.com/Search.aspx?stockcode=600737>

表 3-5 审计委员会会议内容的变化对比

混改前	混改后		
	跨国并购	国内同业并购	员工持股
<p>第一次会议：上年度重点审计事项、审计领域、审计时间等事宜，并对审计工作提出了意见和建议。</p> <p>第二次会议：上年度财务会计审计报告；向 Z 财务有限公司申请 10 亿元融资额度的议案。</p> <p>第三次会议：续聘会计师事务所的议案。</p>	<p>第一次会议：上年度报告及摘要；公司会计政策变更的议案；续聘会计师事务所的议案；上年度内部控制评价报告。</p> <p>第二次会议：当年第一季度报告全文及摘要。</p> <p>第三次会议：当年半年度报告全文及摘要；关于会计政策变更的议案；</p> <p>第四次会议：当年第三季度报告全文及摘要。</p>	<p>第一次会议：上年度报告及摘要；公司会计政策变更的议案；续聘会计师事务所的议案；上年度内部控制评价报告。</p> <p>第二次会议：当年第一季度报告全文及摘要。</p> <p>第三次会议：当年半年度报告全文及摘要；关于会计政策变更的议案。</p> <p>第四次会议：当年第三季度报告全文及摘要。</p>	<p>第一次会议：上年度报告及摘要；公司会计政策变更的议案；续聘会计师事务所的议案；上年度内部控制评价报告。</p> <p>第二次会议：当年第一季度报告全文及摘要。</p> <p>第三次会议：当年半年度报告全文及摘要；关于会计政策变更的议案。</p> <p>第四次会议：当年第三季度报告全文及摘要。</p>

资料来源：上海证券报 <https://xinpi.cnstock.com/Search.aspx?stockcode=600737>

### 3.2.3 审计部工作情况

各方投资者希望能够通过内部审计获知更为全面的信息，在混合所有制改革后，按照“完善治理”的相关要求，为了建立和完善现代企业制度，内部审计和内部控制仍是治理体系需要重新安排的部分。诸多投资者也会提出适当的要求，期望内部审计履行其治理职能，以配合审计委员会和外部审计机构，保护利益相关者的适当和合法权益，委托代理问题也就能尽可能地缓解。从 Z 集团的公开信息中，公司审计部的工作仅作为审计委员会的辅助角色体现在内控评价报告

中；其次是早在混合所有制改革早期，因为公司被选为上市公司内部控制试点时，为了建设内部控制规范体系而进行一些报告工作。

从表 3-6 可以看出，Z 集团审计部的工作披露在公开信息中的内容与混合所有制改革前没有太大的变化，另外，从 Z 集团《公司章程》中关于内部审计的规定可知，公司有专职的内部审计人员，仅执行监督职能，审计范围主要分为公司财务收支和经济活动两个方面，工作情况直接向董事会报告。

其原因大致有两点：一是内部审计工作有极高的机密性，即使作为上市公司也不可能完全公开审计部的工作细节；二是三个阶段的混合所有制改革可能并没有推动内部审计实质性的改变，依旧围绕内部控制展开工作，这也说明公司在风险防控方面有较为成熟的管理办法。但是对诸多投资者而言，仅依靠内部控制自我评价报告并不能满足他们的信息需要，审计部未能提供充分的咨询建议。

表 3-6 审计部工作内容对比

混改前	混改后		
	跨国并购	国内同业并购	员工持股
按照《企业内部控制评价指引》编写公司内部控制自我评价报告，提交董事会评议后披露。	与审计委员会共同评价公司的内部控制，出具内部控制评价报告并披露。	与审计委员会共同评价公司的内部控制，出具内部控制评价报告并披露。	与审计委员会共同评价公司的内部控制，出具内部控制评价报告并披露。

资料来源：上海证券报 <https://xinpi.cnstock.com/Search.aspx?stockcode=600737>

### 3.2.4 外部审计情况

外部审计对企业而言是完全独立的第三方中介机构，上市公司必须根据制度标准，委托有资质的审计机构对公司进行审计。当然，由被审计单位决定审计机构如何进行外部审计是不可能的。但是，有必要选择有能力的审计机构，并邀请更合适的审计师。作为一名拥有专业胜任能力的内部审计人员，加强审计委员会与外部审计人员之间的沟通无疑是公司治理与外部审计协议的一部分。一般而言，公司董事会都会在每年的年度股东大会前提出有关“聘请会计师事务所”的

议案，然后在年度股东大会上进行投票表决，混合所有制改革后也不例外。

通过查阅 Z 集团董事会决议等公开披露的文件发现，审计委员会在审查接受委托的审计机构的建议时，一般会发表意见，如无特殊情况，都会建议董事会提交年度股东大会批准对该审计机构的委托。在历年文件的措辞上，混合所有制改革各阶段具有高度的一致性，但相关信息无法说明审计委员会对混合所有制改革的审查和评估情况，审查过程缺乏披露。Z 集团长期委托 T 会计师事务所进行财务审计和内部控制审计，Z 集团在混合所有制改革各个阶段均没有重大问题，这一点体现在过去多年的审计意见里，事务所出具的都是标准意见。此外，在审计委员会的履职报告中，审计委员会与外聘审计人员在混合所有制改革各个阶段的沟通基本保持一致，且大多是规范表述，未披露具体沟通细节。

### 3.3 混合所有制改革背景下 Z 集团内部审计存在的问题

#### 3.3.1 审计范围不符合混合所有制改革的需要

混合所有制改革的大力推进促使国有企业内部审计逐渐扩大范围，再加上现如今违规违纪问题也日趋复杂，诸多因素共同加大了内部审计的难度，使得企业内部审计的任务越来越繁重。内部审计好比企业的“尖兵”和“利剑”，在国家政策关于审计工作全覆盖的要求下，在社会公众对高压反腐的密切关注下，混合所有制企业需要花大力气强化内部审计这个尖兵利器。

Z 集团实施混合所有制改革多年，在审计范围上却没有实质上的扩展，《公司章程》中涉及内部审计的内容只有两条，并且职能单一。Z 集团公开信息中的内部审计工作，仅仅重点关注了企业的主营业务、关键审计事项、重点审计领域以及内部控制，未曾关注混合所有制改革对内部审计在诸多方面造成的影响。聘请的会计师事务所如期执行内部控制审计，并根据需要执行特定项目的专项审计。Z 集团作为掌握国计民生资源的特殊性质企业，其内部审计范围中缺乏对国有资产、国有资源的审计，在引入外资多年后，企业是如何保持国有资产的、又是如何保障战略资源等问题，都应当纳入内部审计范围中。Z 集团内部审计缺乏对“重大事项决策、重要干部任免、重大项目投资决策以及大额资金使用”的审计思维，不能准确扩大审计范围，因此未能在混合所有制改革后逐步达到百分之



百的审计全覆盖。

### 3.3.2 审计质量把控的力度不够

内部审计的质量控制是指内部审计人员想要实现的内审计的总体目标,使审计行为更加规范,审计责任明确到人,以保证审计质量满足混合所有制企业的要求而制定并执行的管理政策和程序的统称。

Z 集团体现其对审计质量把控的工作是召开审计委员会,并按照《企业内部控制评价指引》执行自我评价。这些审计质量控制措施还不能够将内部审计基本功能充分实现,仅仅比较强调机制与制度的有效应用,而忽视了评估考核等手段的关键功能,比如,审计委员会一年四次会议中缺乏对自身以及审计部的定期工作总结,会议内容大同小异,不利于内部审计工作的进步,也不利于内部审计人员的自我提升。再比如,内部审计和外部审计机构虽然都提出了审查出的问题,提供了整改建议,但被审计部门是否有效整改了,内部审计机构却没有出具追查复核的结果。一方面是内部审计流程的不严谨,另一方面也是内部审计结果使用效果的不明确,最终都影响了内部审计质量的总体提高,故 Z 集团整体质量控制体系建设还有待提升。

### 3.3.3 审计信息披露的透明度不够

Z 集团审计信息披露的固定文件有《审计委员会履职报告》、《内部控制审计报告》、《内部控制评价报告》以及特定事宜的审议公告,公告中写明了会议依据的法律、行政法规,但在主要内容中并未涉及会议商讨和决策的过程或导致作出决策的关键信息,很多投资者通常只从公告中得知,审计委员会已经审查了相关事实,但无法告知自己详细情况,只能看到结果而不能看到过程。诸多投资者等投资者只能得知所有经审核的事项均获得认可并通过,审核过程中是否存在异议,如果存在异议又是怎样重新达成一致的,诸多投资者对这些细节无从得知。在 Z 集团 2021 年 10 月最新修订的《公司信息披露管理制度》总则中,“信息”指所有对公司股票价格可能产生重大影响的信息以及证券监管部门要求披露的信息。那么,当内部审计信息或会议决策过程也可能影响股价时,在不涉及绝密信息时,就应当予以完整披露,最大限度的满足各方投资者的知情权。

## 4 Z 集团内部审计绩效评价体系的设计及应用

### 4.1 基于平衡计分卡逻辑的 Z 集团内部审计绩效评价体系的设计

采用平衡计分卡选择的指标具有综合性强和多样化的特征,使得用于考核的各个指标都可以与企业价值以及经营策略等形成较为密切的关系,使得评价结果能够从尽可能多的方面去帮助企业执行发展战略。当下经济发展的国际化,业务发展的多样化,企业如果想要更稳定、更长久的发展,就必须兼顾上游的厂商和下游的顾客,还必须时时关注企业的技术革新,内部员工对新知识的学习情况与技能创新情况,甚至还得熟悉了解所有涉及企业业务的地区政策。随着平衡计分卡的考核维度越来越全面,这种方法最大程度的克服了单一指标的片面性,也就实现了更好地与企业的发展目标与经营战略相结合。

为了使 Z 集团的内审绩效评价的结果更加符合科学性,综合性和独特性,我们在选择评价指标的时候,必须将混合所有制改革的特点恰当的表现其中,从多个视角去选取指标。此外,平衡计分卡的各个维度之间也具有一定的关系,在建立评价体系的过程中,如果不经意间忽略了任何一个视角,那此次评价便是缺乏合理性的,更无法为企业的战略决策提供参考意见。因此,本章基于平衡计分卡逻辑,结合混合所有制改革对内部审计产生的影响,为 Z 集团构建一个内部审计绩效评价体系。

### 4.2 内部审计绩效评价指标体系的设计原则

#### 4.2.1 价值创造原则

内部审计的主要目的在于促进企业的正常经营与管理,同时还要尽可能地为企业创造价值。现代内部审计的功能早已不再局限于查错纠弊,而是更多地向增加企业价值方面聚焦。因此内部审计部门在制定工作内容工作以及评价工作结果的效果时,都应当与企业的发展战略保持高度一致,唯有如此,内部审计部门的工作才有意义,才能够提高企业整体价值,从而能够更合理的避免因为工作理念不一致导致的各方面经营和管理风险。

### 4.2.2 合理性原则

内部审计绩效评价最终是用来指导内部审计人员发现工作中的不足,以及时修正,因此必须选取能够反映真实工作情况的、符合审计逻辑的评价指标,这样才能将评价结果与实际工作联系起来,帮助内部审计人员在能力范围内作出有效的修正,在后续的工作中为企业的内部治理和战略决策提供合理的咨询建议。

### 4.2.3 与混合所有制改革相关原则

本文设计的评价体系是为了衡量混合所有制企业的内部审计绩效,由于混合所有制企业具有多元的股权结构、现代化的治理体系、市场化的经营机制以及复杂的风险管理,那么,在选取具体的评价指标时就不能按照以往常用的指标,而是要考虑内部审计在混合所有制企业中,具有更多的信息使用者、更宏观的审计目标、更完善的内部管理、更广泛的审计范围以及更透明的信息公开度,将这些特点体现在指标中,才能知晓混合所有制企业的内部审计是怎样的表现。

## 4.3 内部审计绩效评价指标的确定

在对评价指标的设计和选取方面,考虑到 Z 集团目前是一个混合所有制企业,首先参考 GAIN 绩效指标中接受程度最广泛的评价指标,同时,对诸多关于混合所有制企业内部审计的发展方向的文献进行研究与分析后,本文将从以下四个维度选定评价指标。

### 4.3.1 财务维度

财务维度的指标通常反映的是企业过去的经营成果,这部分的内容是企业所有股东最为关心的。内部审计部门不像业务部门那样直接为企业带来经济收益,而是通过发现问题、提出建议,为高层管理者在形成决策的过程中提供参考后,间接地为企业获取更多收益。另外,通过控制内部审计的工作成本,或者选择价格更划算的外部审计机构,也是一种间接创造价值的途径。因此,本文的评价体系中财务该维度主要涉及内部审计的工作成本。具体内容如表 4-1 所示:

表 4-1 财务维度

维度	代码	指标	属性
财务 (A)	A1	内部审计成本占比	定量
	A2	内部审计预算占比	定量
	A3	内部审计查找财务舞弊占比	定量
	A4	节约外部审计费用占比	定量

(1) 内部审计成本占比。内部审计部门通过合理的分配审计投入，准确识别审计项目，省略非必要的形式流程，就很可能实现最大效益的内部审计，进而节约企业总体成本。

(2) 内部审计预算占比。内部审计部门根据各个审计项目的具体情况，结合以往的实际工作成本做出判断，制定合理的部门工作预算，使内部审计部门在有限的预算内尽可能高效的执行工作。

(3) 内部审计查找财务舞弊占比。内部审计工作最原始的作用就是“查错纠弊”，这个作用贯穿于企业的各项工作中，更是存在于审计工作的全过程。通过对财务收支和经济活动的检查与监督，能够及时的制止与惩罚财务舞弊行为，最大程度的为企业挽回经营损失。

(4) 节约外部审计费用占比。外部审计机构在对企业执行审计程序时，会对内部审计部门已完成工作的可信赖程度作出评价，选取可以直接利用的内部审计成果，提高审计效率，如果外部审计机构借助的内部审计工作成果越多，需要支付的审计费用可能越少，则表明内部审计创造的间接价值越高。

### 4.3.2 业务流程维度

内部审计流程是评价内部审计绩效的主要维度。调整审计流程可能有益于实现整个内部审计部门的工作效率的提高，为此，合理的内部审计流程是高质量的内审计结果的必要条件。在混合所有制企业的内部审计活动中，内部审计人员应当根据本企业的特点制定总体审计框架，再考虑不同的审计项目的复杂程度，不同的被审计部门所面临的风险，分别制定针对性的具体流程。另外，内部审计质量是审计效果的体现，对于得出审计结果的时间、内部审计职能的拓展程度等

方面的把控，都能够帮助混合所有制企业的内部审计流程趋于完善，进而获得高质量的审计结果，为被审计部门提供高价值的咨询建议。具体内容如表 4-2 所示：

表 4-2 业务流程维度

维度	代码	指标	属性
业务流程 (B)	B1	出具内部审计报告的时长	定量
	B2	现代审计技术的使用率	定量
	B3	风险评估次数	定量
	B4	内部审计项目的重要性	定性
	B5	内部审计范围的拓展程度	定性
	B6	内部审计结果的透明度	定性

(1) 内部审计部门出具内部审计报告的时长。该指标体现了内部审计工作的及时性，由于混合所有制企业的股东众多，涉及的关联方复杂、地区范围广泛，如果在保证依规实施审计流程的前提下，在最短的时间内出具报告，就能使被审计部门在第一时间调整工作中出现的问题，甚至可能在突发事件中为高层管理者争取更多决策的时间。

(2) 现代审计技术的使用率。在有些项目的审计流程中使用现代审计技术，不仅可以在该项目中避免人为的失误，缩短时间成本，还有可能实现多个项目、多个部门间的线上联结，形成一个庞大的企业内部线上审计的系统，各个有业务关联的被审计部门之间可以相互参考审计结果，内部审计人员也可以更便捷的比对相似项目，这对于混合所有制企业复杂的内部审计来说是必不可少的。

(3) 风险评估次数。一般企业在经营过程中已经面临诸多风险，对混合所有制企业来说，风险种类更是只多不少。在引入了诸多投资者，扩大了经营领域，拓宽了经营市场之后，关联方交易风险、地缘政治风险、合规风险、资产安全风险等等显著增加。Z 集团必须增加定期识别风险的次数，并根据风险的级别和类别制定相应的防范和对策，这有利于提高混合所有制企业风险管理能力，加强内部治理。内部审计部门识别和评估风险的频次，体现出混合所有制企业对风险管理的敏感程度，也体现出内部审计工作的深度和广度。

(4) 内部审计项目的重要性。内部审计工作同样需要遵循成本效益原则，在混合所有制企业中需要审计的事项和部门比起一般企业只多不少，因此根据项目的轻重缓急分配审计资源，同样是内部审计流程中的关键，如果在关于内部审计发展的国家政策重点关注的领域、企业中国有资产的安全方面、高层管理者的经济责任等方面多加投入，内部审计工作将更加能够满足混合所有制企业的需求。

(5) 内部审计范围的拓展程度。该指标能够通过检验被审计单位在内部审计项目的选择上是否遵从混合所有制企业的需求，检验内部审计工作是否能够按着“多元化”的方向拓展其职能和范围。如果审计范围仅限于财务收支和经济活动，则远远不符合混合所有制企业内部治理的迫切需求，应当在兼顾前二者的基础上，对经济责任审计、战略审计等有所投入，才能从内部建设给予混合所有制企业更多动力。

(6) 内部审计结果的透明度。内部审计信息以往不对外作出过多披露，一方面不能满足混合所有制企业多方信息使用者的需求，他们想要更多的对企业管理的参与感；另一方面，对某个项目或者部门的审计结果如果不作出更多披露，在企业内部无法起到共同的警示或者参考作用，因此，在不泄露商业机密的前提下，内部审计信息透明度越高，越有助于企业管理和共同进步。

### 4.3.3 客户维度

一般企业的内部审计客户主要包括高级管理层、被审计部门和外部审计机构，他们更多地关注内部审计基本职能的表现。但是在混合所有制企业中，内部审计的客户还应当包括参与了优化股权结构的各个投资者，他们不仅关注财务审计的结果，更关心自己的资本是否亏损、继续投资是否能获取可观的收益。如果内部审计的地位、工作结果等都能够得到客户的认可和良好的评价，说明内部审计部门的工作环境不错。具体内容如表 4-3 所示：

表 4-3 客户维度

维度	代码	指标	属性
客户 (C)	C1	审计委员会召开会议的频率	定量
	C2	内部审计建议被采纳的频率	定量
	C3	高管层对内部审计的定位	定性
	C4	外部审计利用内部审计结果的程度	定性
	C5	投资者对内部审计结果的满意度	定性

(1) 审计委员会召开会议的频率。审计委员会召开会议可以总结一段时期内企业内部审计各项工作的情况，得出经验和不足，还能够加强内部审计领导与员工间的交流，不论是关于审计项目的交流，还是非工作内容的交流，都可以通过会议实现，有利于增加内部审计队伍的默契，提高内部审计效率。

(2) 内部审计建议被采纳的频率。只有当被审计部门认可审计意见时，才可能去根据内部审计部门的建议去调整自身问题，才显得内部审计有意义，这一指标显示了内部审计职能对管理层改善治理和控制风险的能力的贡献。

(3) 高管层对内部审计的定位。内部审计有时受到被审计部门的偏见，此时如果高管层给予内部审计部门较高的定位，赋予一定的权利，则一方面反映出高层管理者对内部审计的重要性有很高的认识，另一方面更反映出内部审计的工作结果对高管层的决策是有用的，是确实有利于企业发展的。

(4) 外部审计利用内部审计结果的程度。外部审计机构开展审计工作时，为了节约时间成本、提高审计效率，必然会选取可以利用的内部审计结果作为他们的参考资料，该指标越高，表明外部审计机构对内部审计的工作成果认可度越高，表明该企业内部审计的效果越好。

(5) 投资者对内部审计结果的满意度。混合所有制企业中有国内外的诸多投资者，他们关注的信息各不相同，是内部审计的一项挑战。如果内部审计部门的各方面表现以及最终形成的报告，越能够满足投资者的期望，则表明内部审计部门选择的项目涉及范围越广阔，提供的信息越丰富，对投资者的决策贡献力越大，越有助于混合所有制企业的发展，至少能够保证资金的稳定。

#### 4.3.4 学习与成长维度

内部审计人员的学习与创新能力是内部治理的软实力,是实现内部审计流程“因项目而异”、获得内部审计客户高认可度的支持。内部审计人员要想提高工作能力,只有不断的保持学习,才能有力地应对混合所有制企业中复杂的内部审计情况,才有可能真正地实现内部审计对象的准确识别、审计范围和职能的拓展,最终提高内部审计质量。具体内容如表 4-4 所示:

表 4-4 学习与成长维度

维度	代码	指标	属性
学习与成长 (D)	D1	内部审计员工工作年限	定量
	D2	内部审计员工对新形势下内审趋势的了解	定性
	D3	内部审计专业人员占比	定量
	D4	内部审计员工对经营业务环节的了解	定性
	D5	内部审计人员对工作的满意度	定量

(1) 内部审计员工工作年限。内部审计除了具备足够的专业知识,还需要在长久的实际工作中汲取和沉淀。有经验的员工对于跟以往相似的项目中,可能在短时间内准确地找到问题所在,出具的建议也比工作年限较短的员工更有说服力,从而提高审计效率和审计意见被采纳的频率。即内部审计员工的工作年限越长,内部审计工作完成的越好。

(2) 内部审计员工对新形势下内审趋势的了解。政府部门出台了不少关于混合所有制企业内部审计的指导意见,也有很多关于内部审计的其他文件,企业内部审计人员如果能够很好的掌握有关知识,就能够更准确地选取审计对象、执行审计工作,向被审计部门和企业提出更恰当的建议。

(3) 内部审计专业人员占比。在混合所有制企业中,内部审计的对象不只是财务收支和经济活动,企业中的每一个部门、每一位高管、每一个流程都可能被审计,复合型人才或者审计以外的其他专业人才都可以成为混合所有制企业内部审计的主体,各个专业的人才越多,越能保证新型审计项目的质量。



(4) 内部审计员工对经营业务环节的了解。内部审计的最终目标是为企业增加价值，而企业的主要经济收益来源是各项主营业务和其他业务，从这一点来看，内部审计员工需要了解各项业务的完整流程，并且深入理解重点业务中的关键环节，这样才能看清问题的核心，提出让业务人员可以真正执行的对策建议，内部审计部门自然就有了威望，获得内部审计客户的认可。可以说，内部审计人员对企业业务的了解程度对内部审计绩效的影响是极大的。

(5) 内部审计人员对工作的满意度。该指标可以反映内部审计人员对其所有工作的总体满意程度，包括工作环境、工资福利、晋升机制等。如果内部审计团队的工作氛围轻松和谐，工资福利与工作付出成正比，员工在表现优异时能获得奖励或晋升，内部审计人员将对企业产生更多的归属感，更有工作的动力。当内部审计主体愿意投入更多的精力去完成工作时，内部审计的绩效必然不会令人失望。

#### 4.3.5 Z 集团内部审计绩效评价总指标体系

综上所述，Z 集团内部审计绩效评价体系基于平衡计分卡逻辑包含四个维度，二十个指标，具体如表 4-5 所示：

表 4-5 Z 集团内部审计绩效评价总指标体系

目标层	准则层	指标层	性质
Z 集 团 内 部 审 计 绩 效 评 价	财务 A	内部审计成本占比 A1	定量
		内部审计预算占比 A2	定量
		内部审计查找财务舞弊占比 A3	定量
		节约外部审计费用占比 A4	定量
	业务流程 B	出具内部审计报告的时长 B1	定量
		现代审计技术的使用率 B2	定量
		风险评估次数 B3	定量
		内部审计项目的重要性 B4	定性
		内部审计范围的拓展程度 B5	定性
		内部审计结果的透明度 B6	定性
	客户 C	审计委员会召开会议的频率 C1	定量
		内部审计建议被采纳的频率 C2	定量
		高管层对内部审计的定位 C3	定性
		外部审计利用内部审计结果的程度 C4	定性
		投资者对内部审计结果的满意度 C5	定性
	学习与成长 D	内部审计员工工作年限 D1	定量
		内部审计员工对新形势下内审趋势的了解 D2	定性
		内部审计专业人员占比 D3	定量
		内部审计员工对经营业务环节的了解 D4	定性
		内部审计人员对工作的满意度 D5	定性

## 4.4 内部审计绩效评价指标权重的确定

### 4.4.1 确定指标权重的方法

本文使用的是层次分析法，它可以将定性指标与定量指标结合在一起，得出一个较为综合的分析，对于多层次的系统性分析就可以通过层次分析法很好的予

以实践。在绩效评价的相关研究中，很多指标都可以通过问卷调查得到，所以，层次分析法也因其简便适用和定性定量相融合的优点而获得了更广泛的运用。要得出各个评价指标在整个评价体系中的权重，首先要比较每两个因素之间的关系，这里需要使用 1-9 标度法，其中元素  $a_{ij}$  表示第  $i$  个指标相对于第  $j$  个指标的重要度，具体标度的内容如表 4-6 所示。

表 4-6 层次分析法的 1-9 标度法

标度	$a_i$ 与 $a_j$ 的相对重要程度
$a_{ij}=1$	同样重要
$a_{ij}=3$	稍微重要
$a_{ij}=5$	明显重要
$a_{ij}=7$	非常重要
$a_{ij}=9$	极端重要
$a_{ij}=2, 4, 6, 8$	上述相邻判断的中间值
$a_{ij}=1/n$ ( $n=1$ 至 $9$ )	上述判断的反向判断

1-9 标度法中，1 表示被比较的两个因素具有相同的重要程度，3、5、7、9 等表示被比较的两个因素中，数字越大，第  $i$  个指标比第  $j$  个指标更重要。根据评价矩阵计算各评价指标的权重后，对数据进行一致性检查，确保各因素之间的关系符合逻辑。具体过程如下：首先计算最大特征值  $\lambda$  ( $\max$ )，一致性指标  $CI=(\lambda_{\max}-n)/(n-1)$ ，一致性比率  $CR=CI/RI$ ，然后通过查表得出修正系数  $RI$ ，具体参数如下表 4-7 所示。当  $CR$  值  $<0.1$  时，认为矩阵一致性程度符合条件，反之，数据不合逻辑。

表 4-7 RI 指标参数表

n	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RI	0	0	0.52	0.89	1.12	1.26	1.36	1.41	1.46

#### 4.4.2 利用层次分析法计算指标权重的具体实施

首先,利用 yaahp 软件构建一个基于平衡计分卡逻辑的内部审计绩效评价指标体系,分为目标层、准则层和程序层。目标层为“内部审计绩效评价”,准则层为基于平衡计分卡逻辑的内部审计绩效评价体系的四个维度,指标层为绩效评价体系四个维度下的 20 个具体评价指标。具体内容见表 4-5。

其次,设计内部审计绩效评价指标权重调查问卷,将问卷发送至 Z 集团相关人员、Z 集团外聘审计机构以及其他审计从业者,请他们对调查问卷进行打分,初步对指标权重进行确定,得到有效问卷 30 份,包括:Z 集团相关人员 8 份,Z 集团外聘审计机构 5 份,其他审计从业者 17 份。调查问卷见附录 1。

最后,形成评价矩阵,计算特征向量,确定指标权重,同时进行一致性检验。将问卷结果在 yaahp 软件中进行汇总,计算出评估矩阵,并用软件检查评估矩阵的一致性。在评价矩阵不一致或不完整的情况下,使用软件自动调整一致性。将财务(A)、业务流程(B)、客户(C)、学习与成长(D)四个维度按照 1-9 标度法得出的结果,通过一个判断矩阵描述出来,如表 4-8 所示。

表 4-8 准则层判断矩阵

	A	B	C	D
A	1	A/B	A/C	A/D
B	B/A	1	B/C	B/D
C	C/A	D/C	1	C/D
D	D/A	D/B	D/C	1

在判断矩阵中,使用  $W_1$ 、 $W_2$ 、 $W_3$ 、 $W_4$  分别代表准则层“财务、业务流程、客户、学习与成长”各自在内部审计绩效评价中所占的权重。即权重向量  $W^T=[W_1$ 、 $W_2$ 、 $W_3$ 、 $W_4]$ ,其中, $W_1/W_2$ 是“财务”相对于“业务流程”的重要性程度,用  $W_{12}$ 表示。准则层的判断矩阵形式如下:

$$T = \begin{vmatrix} W_{11} & W_{12} & W_{13} & W_{14} \\ W_{21} & W_{22} & W_{23} & W_{24} \\ W_{31} & W_{32} & W_{33} & W_{34} \\ W_{41} & W_{42} & W_{43} & W_{44} \end{vmatrix}$$

通过 yaahp 软件计算可直接得出下列五个表格。内部审计绩效评价判断矩阵及权重表,如下表 4-9 所示:

表 4-9 内部审计绩效评价判断矩阵及权重表

	A	B	C	D	W <sub>i</sub>	一致性检验
A	1	0.2	0.25	0.3333	7.909%	λ (max)=4.025 CI=0.008 RI=0.890 CR=0.009
B	5	1	1	1	32.620%	
C	4	1	1	1	30.697%	
D	3	1	1	1	28.774%	

由上表可以得出该判断矩阵的 CR 值是 0.009<0.1,说明各项指标权重赋值合理,判断矩阵具有一致性。同理可得,指标体系中四个维度相关的判断矩阵及权重如下列各表所示:

表 4-10 财务维度矩阵及权重表

	A1	A2	A3	A4	W <sub>i</sub>	一致性检验
A1	1	1	4	4	44.821%	λ (max)=4.247 CI=0.082 RI=0.890 CR=0.092
A2	1	1	1	1	23.393%	
A3	0.25	1	1	1	15.893%	
A4	0.25	1	1	1	15.893%	

表 4-11 业务流程维度矩阵及权重表

	B1	B2	B3	B4	B5	B6	$W_i$	一致性检验
B1	1	3	4	4	2	4	25.991%	$\lambda$ (max)=6.427 CI=0.085 RI=1.260 CR=0.068
B2	0.3333	1	0.5	1	1	1	13.217%	
B3	2	1	1	1	1	1	18.682%	
B4	1	1	1	1	1	1	15.403%	
B5	0.5	1	1	1	1	1	13.764%	
B6	0.25	1	1	1	1	1	12.944%	

表 4-12 客户维度矩阵及权重表

	C1	C2	C3	C4	C5	$W_i$	一致性检验
C1	1	3	1	0.5	1	22.544%	$\lambda$ (max)=5.281 CI=0.070 RI=1.120 CR=0.063
C2	0.3333	1	1	1	1	16.552%	
C3	1	1	1	1	1	19.052%	
C4	2	1	1	1	1	22.802%	
C5	1	1	1	1	1	19.052%	

表 4-13 学习与成长维度矩阵及权重表

	D1	D2	D3	D4	D5	$W_i$	一致性检验
D1	1	0.25	0.5	1	0.5	11.621%	$\lambda$ (max)=5.161 CI=0.040 RI=1.120 CR=0.036
D2	4	1	1	1	1	25.595%	
D3	2	1	1	1	1	21.595%	
D4	1	1	1	1	1	19.595%	
D5	2	1	1	1	1	21.595%	

以上四个判断矩阵的 CR 值都是小于 0.1 的，即说明各个判断矩阵都通过了一致性检验。经过以上计算分别确定了 Z 集团各个内部审计绩效评价因素的权重，指标体系权重一览表如表 4-14：

表 4-14 Z 集团内部审计绩效评价指标体系权重表

目标层	准则层		指标层		各项指标权重
	维度指标	权重	具体指标	权重	
Z 集团内部审计绩效评价	财务 A	7.909%	内部审计成本占比 A1	44.821%	3.545%
			内部审计预算占比 A2	23.393%	1.850%
			内部审计查找财务舞弊占比 A3	15.893%	1.257%
			节约外部审计费用占比 A4	15.893%	1.257%
	业务流程 B	32.620%	出具内部审计报告的时长 B1	25.991%	8.478%
			现代审计技术的使用率 B2	13.217%	4.311%
			风险评估次数 B3	18.682%	6.094%
			内部审计项目的重要性 B4	15.403%	5.024%
			内部审计范围的拓展程度 B5	13.764%	4.490%
			内部审计结果的透明度 B6	12.944%	4.222%
	客户 C	30.697%	审计委员会召开会议的频率 C1	22.544%	6.920%
			内部审计建议被采纳的频率 C2	16.552%	5.081%
			高管层对内部审计的定位 C3	19.052%	5.848%
			外部审计利用内部审计结果的程度 C4	22.802%	7.000%
			投资者对内部审计结果的满意度 C5	19.052%	5.848%
	学习与成长 D	28.774%	内部审计员工工作年限 D1	11.621%	3.344%
			内部审计员工对新形势下内审趋势的了解 D2	25.595%	7.365%
			内部审计专业人员占比 D3	21.595%	6.214%
			内部审计员工对经营业务环节的了解 D4	19.595%	5.638%
			内部审计人员对工作的满意度 D5	21.595%	6.214%

从表格准则层一列中可知，Z 集团的内部审计中业务流程维度占比最高，说明内部审计的业务流程对内部审计绩效的影响最大。因此，本文认为 Z 集团需要

更多关注内部审计流程中的每一个细节，例如，在开展审计工作之前，要谨慎选定恰当的审计对象，制定出适用于特定内部审计项目的专属流程。其次，权重比例位列第二的是客户维度，说明 Z 集团内部审计以企业的决策需求为导向，以混合所有制企业中多方信息使用者的需要为主。学习与创新维度的权重占比排名第三，本文认为 Z 集团关于内部审计主体的能力培养方面需要转变思路，学习的方式可以不再局限于部门内的培训或者自主学习，而是放眼整个企业的所有部门和员工，尝试部门间的人员流动，互相学习业务和专业知识，共同进步后才能有意想不到的创新。



## 5 混合所有制改革背景下 Z 集团内部审计绩效的评价与建议

### 5.1 Z 集团内部审计绩效的评价结果

根据前文计算出的各项具体指标的权重,本章使用专家打分法对该集团的内部审计绩效评价做定量评价。本文设立五个档次的指标评价等级,见表 5-1,每个档次有对应的得分范围,从高到低依次为:优秀(90-100 分),良好(80-89 分),一般(70-79 分),差(60-69 分),很差(0-59 分)。

表 5-1 指标评级等级及分值对应表

评价等级	优秀	良好	一般	差	很差
分值	90-100	80-89	70-79	60-69	0-59

本文获取的专家评分来自本领域的相关专家及在内部审计行业的一线工作人员,根据问卷收集到的各指标的具体分数,得出内部审计绩效评价的总分,具体内容见表 5-2。计算方法为:内部审计绩效评价总分= $\Sigma$ (各项指标的评分 $\times$ 该指标的权重)。

表 5-2 Z 集团内部审计绩效评价指标体系得分汇总表

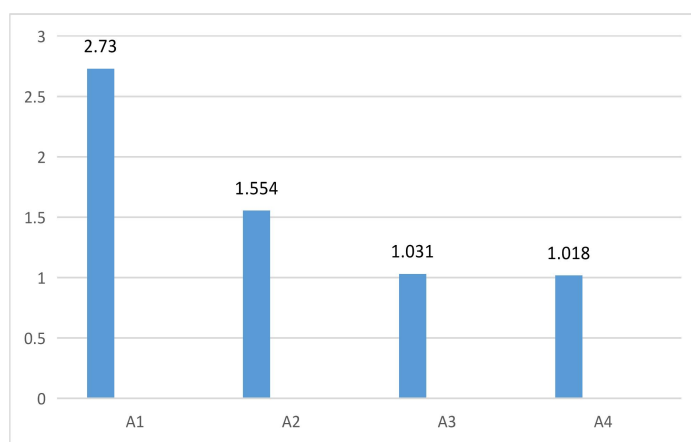
准则层		指标层		各项指标权重	各指标平均分	各指标得分
维度指标	权重	具体指标	权重			
财务 A	7.909%	内部审计成本占比 A1	44.821%	3.545%	77	2.730
		内部审计预算占比 A2	23.393%	1.850%	84	1.554
		内部审计查找财务舞弊占比 A3	15.893%	1.257%	82	1.031
		节约外部审计费用占比 A4	15.893%	1.257%	81	1.018
业务流程 B	32.620%	出具内部审计报告的时长 B1	25.991%	8.478%	80	3.535
		现代审计技术的使用率 B2	13.217%	4.311%	82	4.631
		风险评估次数 B3	18.682%	6.094%	76	4.070
		内部审计项目的重要性 B4	15.403%	5.024%	81	3.143
		内部审计范围的拓展程度 B5	13.764%	4.490%	70	3.040
		内部审计结果的透明度 B6	12.944%	4.222%	72	3.535
客户 C	30.697%	审计委员会召开会议的频率 C1	22.544%	6.920%	80	5.536
		内部审计建议被采纳的频率 C2	16.552%	5.081%	78	3.963
		高管层对内部审计的定位 C3	19.052%	5.848%	83	4.854
		外部审计利用内部审计结果的程度 C4	22.802%	7.000%	81	5.670
		投资者对内部审计结果的满意度 C5	19.052%	5.848%	74	4.328
学习与成长 D	28.774%	内部审计员工工作年限 D1	11.621%	3.344%	84	2.809
		内部审计员工对新形势下内审趋势的了解 D2	25.595%	7.365%	71	5.229
		内部审计专业人员占比 D3	21.595%	6.214%	79	4.909
		内部审计员工对经营业务环节的了解 D4	19.595%	5.638%	82	4.623
		内部审计人员对工作的满意度 D5	21.595%	6.214%	83	5.157
内部审计绩效评价总分					78.613	

数据来源：各指标平均分源于附录 2

Z 集团内部审计绩效评价最终得分为 78.613 分，介于 70-79 分之间，属于一般水平。虽然 Z 集团内部审计起步较早，但在当前深化混合所有制改革的时期，其内部审计想要更高层次的符合混合所有制企业的需要，还有很大的提升空间。这也意味着 Z 集团可以利用平衡计分卡的各项考核指标来提高其内部审计绩效的合理性和完整性。

### 5.1.1 财务维度分析

由上文的表 4-14 可知财务维度在整个指标体系中的重要程度是最低的，其权重占 7.91%，总得分 13.115，但一定不能忽视这一维度的各项指标。从图 5-1 财务维度中各项具体指标的情况，可以看出该维度的整体得分都不高，结合该集团内部审计多年的实践经验来看，该集团对财务成本管控得相对较好，最基本的财务审计和防止舞弊措施在公司进行了长期的实际运用后已经比较稳定，并集团的发展战略有一定的关联性。因此，Z 集团对内部审计的资金投入做到了降低成本，间接地为企业创造了收益。



注：A1 内部审计成本占比，A2 内部审计预算占比，A3 内部审计查找财务舞弊占比，A4 节约外部审计费用占比

图 5-1 内部审计业绩维度中各项指标得分

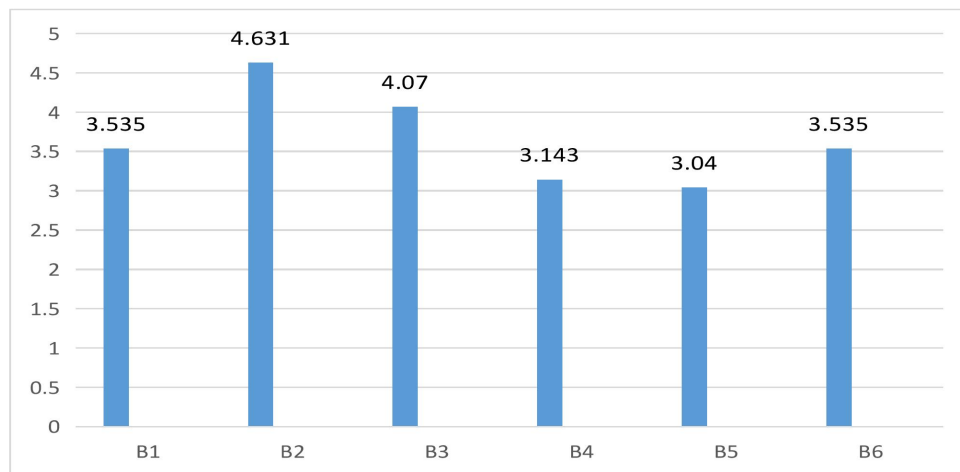
### 5.1.2 内部审计业务流程维度分析

内部审计业务流程所占比重最高，占整个指标体系的 32.62%，总得分 18.42，由此可见，内部审计对于内部治理具有十分重要的意义。在该维度中，现代审计技术的使用率得分最高，说明 Z 集团的审计技术在及时更新并且使新技术尽可能

实现大范围的覆盖，这也与 Z 集团能够在新冠肺炎疫情突发，不能现场审计的情况下还能够开展联网审计，保证实时监管的情况相符。

风险评估次数得分第二，说明 Z 集团能够结合自身特点较好的把控企业内外部风险，在投资方多、经营业务多、经营环境复杂的情况下，能够做好风险管理，保障正常运营。但是，作为混合所有制企业 Z 集团在内部审计范围的拓展程度上还有不足，可能是因为不能准确识别审计对象，也可能是因为审计资源不够充分，因此在审计范围和审计对象的精准识别方面还需要更多投入。

内部审计项目的重要性、出具报告的时长和内部审计结果的透明度三项都表现一般，其中内部审计结果的透明度关系到中小投资者能否了解更多的有助于投资决策的信息，他们虽然不用直接参与企业的经营管理，但是有权掌握相关真实情况，因此，Z 集团作为混合所有制企业在信息公开程度上需要作出调整。



注：B1 出具内部审计报告的时长，B2 现代审计技术的使用率，B3 风险评估次数  
B4 内部审计项目的重要性，B5 内部审计范围的拓展程度，B6 内部审计结果的透明度

图 5-2 内部审计业务流程维度中各项指标得分

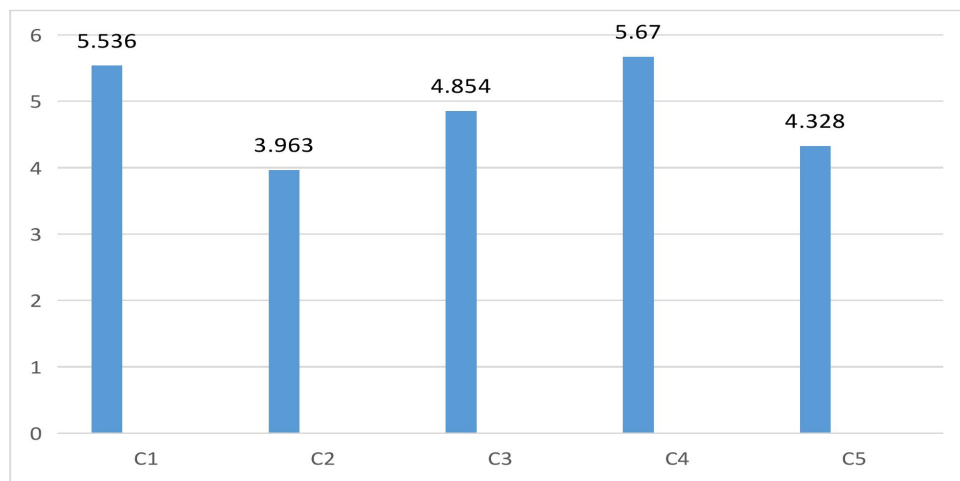
### 5.1.3 内部审计客户维度分析

内部审计客户维度在整个指标体系中所占比重为 30.7%，总得分 24.351，表现较好。外部审计利用内部审计结果的程度得分最高，一方面，说明目前与 Z 集团合作的会计师事务所对已经完成的内部审计工作是比较认可的，且 Z 集团长期不更换会计师事务所也说明双方在审计工作上合作关系融洽；另一方面，外聘的审计机构多年来为 Z 集团出具的报告都是标准意见，这其中又利用了 Z 集团内部审计成果，可能表明双方的审计工作执行的不够深入。得分仅次于这一指标的

是审计委员会召开会议的频率，说明管理层与内部审计之间存在一定程度的沟通，但根据 Z 集团披露的审计委员会履职报告来看，本文认为沟通程度还有待加强，能够有 5 分以上的评分，可能是当前审计工作者习惯于定期召开总结性大型会议，并且局限于此，因此可以在沟通时间和方式上更加灵活一些。

得分最低的是内部审计建议被采纳的频率，说明内部审计的质量存在疑问，原因可能是工作者在出具部分审计意见时的措词不妥当，或者提出的有些建议可行性不够，比较不容易得到被审计部门的认可。这再次表明 Z 集团的内部审计需要加强沟通程度，不只是与管理层沟通，还有与被审计单位的沟通，也表明内部审计人员了解主要业务经营环节的必要性，这样才有助于被审计单位愿意采纳建议。

高管层对内部审计的定位和投资者对内部审计结果的满意度表现相差不大，都比较一般。本文认为，当高层管理者对内部审计的定位越来越高、越来越重要时，内部审计部门的权限会适当增加、权威性会提高，会呈现更丰富、更有助于决策的审计结果，最终使得投资者对内部审计更加满意。因此，在混合所有制企业这种具有较多投资者的情况下，为了维持各方投资的稳定，同时吸引更多投资者，高层管理者需要对内部审计保持高度重视。



注：C1 审计委员会召开会议的频率，C2 内部审计建议被采纳的频率，C3 高管层对内部审计的定位，C4 外部审计利用内部审计结果的程度，C5 投资者对内部审计结果的满意度

图 5-3 内部审计客户维度中各项指标得分

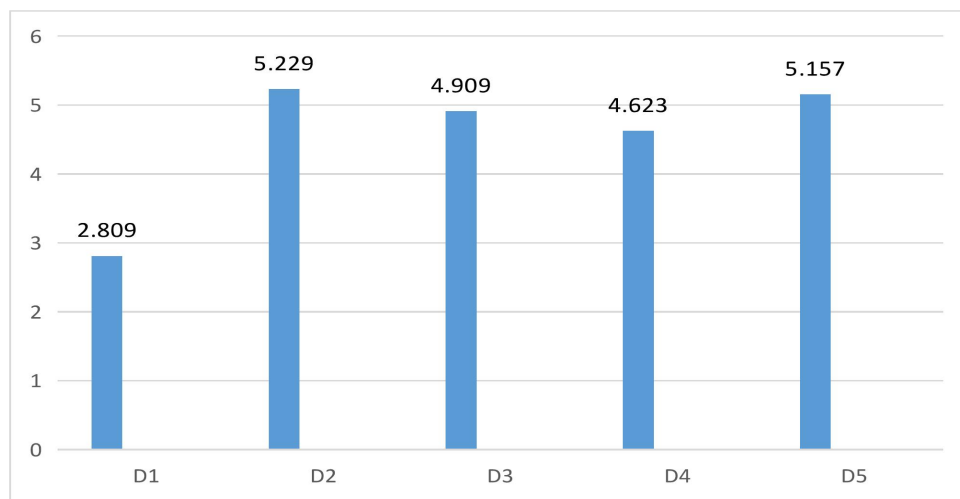
#### 5.1.4 内部审计学习与成长维度分析

内部审计学习与成长维度占整个指标体系的比重为 28.77%，总得分 22.727，

说明内部审计人员的学习情况对审计工作也很重要。其中，得分较高的是内部审计员工对新形势下内审趋势的了解和内部审计人员对工作的满意度，一方面说明 Z 集团内部审计部门对当前如何发展内部审计的相关政策有一定的关注，并且能够作出比较有效的宣传推广；另一方面也表明 Z 集团具有良好的工作环境，对内部审计人员给予的薪酬福利能够满足他们的心理预期和实际需求，使内部审计人员愿意为企业贡献自己的力量，这非常有利于专职内部审计人员的保持，也有利于内部审计岗位的招聘。

内部审计专业人员占比和内部审计员工对经营业务环节的了解的得分稍有落后，说明 Z 集团即便有一支成熟的专职内部审计队伍，但其中缺乏复合型审计人员，或者说内部审计队伍的结构过于单一，例如人员构成中有关信息技术、法律等专业的人才以及对本企业各个经营环节全面了解的人员，都可以广泛吸收进来，这也是混合所有制企业内部审计中亟需完善的短板。

内部审计员工工作年限得分最低，仅 2.809，本文认为，这表明内部审计人员年轻化，选用人才的依据不再唯经验论，在审计工作中，有一些涉及职业判断的事项，此时工作经验固然重要，但过硬的专业知识也是作出职业判断的有力支撑，也说明 Z 集团愿意给年轻人学习和工作的机会，可以在保持老员工的同时，培养新人。



注：D1 内部审计员工工作年限，D2 内部审计员工对新形势下内审趋势的了解，D3 内部审计专业人员占比，D4 内部审计员工对经营业务环节的了解，D5 内部审计人员对工作的满意度

图 5-4 内部审计学习与成长维度中各项指标得分

## 5.2 Z 集团内部审计绩效的提升建议

### 5.2.1 扩展 Z 集团内部审计领域

扩展内部审计领域是经济新常态下，混合所有制企业必须完成的一步跨越，Z 集团需要仔细研究自己忽略的审计对象，有针对性的拓展内部审计领域。

首先，Z 集团需要重新确定审计目标。从现行的《公司章程》可以看出，Z 集团的内部审计目标是监督财务收支和经济活动，根据国资委“应审尽审”的指示，本文建议 Z 集团可以从企业主体、业务、运行三个层面分别确定审计目标。企业主体层面是指对集团公司、子公司、参股企业等主体进行审计，Z 集团除了将自身确定为审计目标，还要将子公司和各个中小投资者也确定为审计目标，对子公司的设立和清算、对投资者的选择和担保等进行严格的审计。业务层面是指对企业的主营业务、特殊业务、其他业务进行审计，自 Z 集团将食糖业务定为核心业务以来，针对各项业务往来展开的审计可以更加专业化，既保障了经济活动的真实公允，又保障了产品的安全性。运行层面是指对业务执行、战略决策、战略规划等进行审计，Z 集团可以将各项业务相关的决策和企业总体战略决策相结合，通过审计来判断各部门的战略是否与集团的总体路线一致，以便及时调整。

其次，Z 集团需要扩展经济责任审计的对象，在继续保持对董事长、总经理、高风险业务负责人的审计的同时，还要加强对子公司管理人员的审计。因为子公司独立于母公司，总部对子公司的高级管理人员难免鞭长莫及，对于子公司自行开展的内部审计情况不能完全掌握，为了将管理风险降至最低，有必要将各个层级的负责人确定为内部审计对象。

最后，Z 集团在事后监督检查的同时，还需要多加关注事前风险防控。混合所有制企业内部审计不应局限于一般企业内部审计的事后监督检查，应当重点做好事中控制和事前预警，积极参与识别公司的关键风险点，确认和纠正风险评估水平，参与编写混合所有制企业的风险防范培训资料，提高集团整体员工在工作中主动规避风险的意识，有助于在扩大内部审计范围后提高内部审计和风险评估的效率。

### 5.2.2 完善 Z 集团内部审计质量控制体系

混合所有制改革背景下的内部审计形式复杂,涉及较多新的审计对象和较高的审计风险,在没有储备相似审计项目经验的情况下,很容易造成低质量的内部审计结果,建议 Z 集团在积累新经验的同时,形成较为可行的内部审计质量控制体系,以便控制内部审计风险。

首先,要提高内部审计意见被采纳的频率。内部审计具有咨询职能,不是每一次执行内部审计都是为了纠错查弊并予以惩罚。对于有的内部审计项目,在出具审计意见时要以服务于被审计部门的视角和口吻为他们提供帮助,还要考虑到被审计部门的工作特点,提供可以被有效实施的解决方案。混合所有制改革背景下的 Z 集团内部审计,目前只是以监督为主要职能,习惯了“监督”审计对象,还未能很好地转变成审计对象的“服务者”,这可能就是审计意见较少被采纳的原因之一。

其次,混合所有制企业的内部审计要有更高的风险意识。在混合所有制改革背景下,企业的内部风险主要有内部控制风险、合规风险、资产流失风险、管理者贪污腐败等,外部风险主要有企业或其海外投资者所在地的地缘政治风险、海外投资者的经营风险,突发事件对企业造成的经营风险等等。在如此复杂的内外部风险的威胁下,Z 集团内部审计应当对所有能识别的内部风险给予应有的关注,增加风险评估的次数,加强与风险水平较高的部门的联系,不断学习内部风险管理的方法,以牢固的内部治理应对外部的威胁。

最后,Z 集团内部审计机构可以加强与其他部门的联动,让内部审计人员从审计部“走出去”,走到各个岗位参与到 Z 集团内部治理和经济活动的各方面,体会各个部门与项目的独特之处,这种联动将非常有利于对内部审计监督体系的完善。

### 5.2.3 加强内部审计主体的综合能力

首先,Z 集团可根据内部审计人员业绩考核结果,给予优秀员工适当的股权激励。目前 Z 集团实施股权激励的对象为董事、高管及中层核心工作人员,对人才的吸引和保留起到一定的作用。根据内部审计在企业中的重要性,结合内部审



计人才缺乏的普遍性,更多的物质奖励一方面能够保留现有人才,激发他们的工作积极性,提高内部审计绩效;另一方面有助于招募更多的内部审计人才,壮大 Z 集团内部审计队伍。当内部审计人员因为得到物质奖励而激发内心的成就感和自豪感时,他们的工作态度会更加专注,有利于在经济新常态下开展复杂的内部审计工作。

其次,优化内部审计主体的结构。目前内部审计业务越来越复杂,相关行业的专业要求也比较高。如果缺乏某个审计项目需要的特定专门知识,将直接导致审计范围受限,审计效果不佳。因此,可通过以下方法优化人员结构,一是让内部审计部门与其他部门的人员定期交换轮岗,让内部审计人员掌握各业务流程的关键环节,获得更多审计思路;同时也让其他部门理解内部审计并不是“鸡蛋里面挑骨头”。不仅增加内部审计人员的知识面,也让员工之间理解彼此的工作内容,让内部审计的主体和对象之间相互促进,共同进步。二是招募除财务专业以外的其他专业人才,根据 Z 集团主要业务特点,适当引进农业、食品、管理以及信息化专业背景的人员。三是在内部审计人员对相关政策有所了解的前提下,通过去其他企业交流学习,努力实现将政策指导与实际工作相结合,实现内部审计人员工作能力质的突破。

最后,保持内部审计队伍中的“以老带新”。保持工作经验丰富的老员工,吸收更多年轻的专业人才,在“以老带新”的模式下壮大内部审计队伍,既能使工作团队保持相对年轻化,又能在内部实现互相学习、共同进步、加强交流,使内部审计工作更加顺利。

#### 5.2.4 强化巩固董事会和审计委员会的作用

Z 集团的董事会、审计委员会需要在维持目前对内部审计领导力度的基础上,对扩大了审计领域的内部审计投入更多的精力,给予更多的关注。结合商业二类企业的特点,审核审计计划或听取内部审计工作汇报时,Z 集团的董事会、审计委员会要多注意涉及核心工作人员是否可能贪污腐败、滥用职权等重大问题,还要多关注中小投资者的利益是否得到保障。利用董事会、审计委员会对内部审计直接领导的这一性质,不断提高内部审计的地位,使得内部审计人员有底气执行工作,让内部审计敢于提出咨询建议,让被审计部门更高效的整改问题或

完善不足，让高层管理者做决策时有据可依。

## 6 结论及展望

### 6.1 结论

本文选择第一批参与混合所有制改革的 Z 集团为案例研究对象,通过研究混合所有制改革、混合所有制企业内部审计以及内部审计绩效评价,分析混合所有制改革背景下 Z 集团内部审计相关工作的现状与存在的问题,针对混合所有制企业 Z 集团设计内部审计绩效评价体系,分析评价结果后,提出优化对策。本文的研究结论如下:

1. 通过对混合所有制企业内部审计的文献研究,得出混合所有制企业的内部审计需要根据股权结构将更多的审计对象纳入审计范围,借助日趋完善的治理体系把控审计质量,应对更复杂的内外部风险。

2. 通过查阅 Z 集团历年的公司年报、审计委员会履职报告、内部控制审计报告、公司章程等文件,对比分析 Z 集团混合所有制改革三个阶段的内部审计相关工作情况后,主要有以下发现: Z 集团增加了董事会成员的席位,使得独立董事和非独立董事的人数持平;增加了审计委员会的履职内容,除了监督企业内部审计,还要评估外聘审计机构的工作;调整了审计委员会工作时依据的法律法规,使其更具有说服力;内部审计部门仅针对财务收支和经济活动执行监督职能;聘用的外部审计机构并没有因为混合所有制改革而发生变动。在混合所有制改革背景下, Z 集团内部审计存在审计范围不够广泛、审计质量把控力度较弱、审计信息不够透明的主要问题。

3. 基于平衡计分卡的逻辑,结合混合所有制企业内部审计的需求,建立 Z 集团内部审计绩效评价体系,使用层次分析法得出 Z 集团在混合所有制改革背景下的内部审计绩效评价结果为一般,建议 Z 集团从内部审计领域、内部审计质量控制、内部审计主体以及董事会和审计委员会四个方面进行完善和强化,只有内部审计工作从各方面作出调整和改进,才能使内部审计绩效有实质性的提高,助力于企业深化改革和价值增值的终极目标。

## 6.2 研究局限

国内外关于混合所有制改革背景下的内部审计绩效研究的文献并不多,资料的查阅、收集和整理较为困难。其次,本文的数据资料主要来源于 Z 集团发布的公告、报告、资料、新闻等,但内部资料的获取相对较少,缺乏充分的获取渠道和资料的收集整理,对于本文相关资料的充实性,以及相关分析的论证程度有所影响。

## 6.3 研究展望

企业的内部审计不是一成不变,它需要随着企业内外部环境的变化作出有效的改变。混合所有制企业的内部审计需要紧抓改革的关键环节,才能有效预防企业风险,深化改革,巩固改革成效,使混合所有制经济更加成熟稳定。对于混合所有制企业来说,内部审计可以避免资产转让过程中资产被人为压低,以及由于管理不善造成资产被挪用或转移的情况。本文希望对 Z 集团内部审计绩效提升的研究能够引起其他混合所有制企业的讨论,让内部审计和企业改革科学的相互促进,维持企业的良好运行。

## 参考文献

- [1] A.A.Berle,G.C.Means,The Modern Corporation and Private Property, London: Macmillan,1991.75-77.
- [2] A.R.Vining,A.E.Boardman,Ownership Versus Competition:Efficiency in Public Enterprise,Public Choice,vol.73,1992.45-60.
- [3] Douglas E.Ziegenfuss. Developing an internal auditing department balanced score card[J].Internal Auditor , 2000 (7) : 12-19.
- [4] J Bennett, J Maw. Privatization, partial state ownership, and competition[J]. Journal of Comparative Economics,2003,31(31):58-74.
- [5] Oliver Hart. Incomplete Contracts and Public Ownership: Remarks, and an Application to Public-Private Partnerships [Z].working paper,2002.
- [6] Shan Zhu. Study on the Impact of Mixed Ownership Reform on the Performance of State-owned Enterprises[J]. Academic Journal of Engineering and Technology Science,2021,4(2).
- [7] Tung-Hsien Wu,Shi-Ming Huang,Shaio Yan Huang,David C. Yen. The effect of competencies, team problem-solving ability, and computer audit activity on internal audit performance[J]. Information Systems Frontiers,2017,19(5).
- [8] W.L.Megginson, J.M.Netter , From State to Market: A Survey of Empirical Studies on Privatization,Journal of Economic Literature ,vol.39,2001.73-80.
- [9] William .E . Perry . the Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance[J].Harvard Business Review , 1988 (3) : 78-83.
- [10] Zakariya’u Gurama,Muzainah Mansor. Integrated Internal Audit Model for Effective Internal Auditing Performance in Nigerian Tax Administration[J]. Asian Journal of Economics, Business and Accounting,2018.
- [11] 蔡贵龙,柳建华,马新啸.非国有股东治理与国企高管薪酬激励[J].管理世界,2018,34(05):137-149.
- [12] 陈明镜.混合所有制改革对国有企业综合绩效影响研究[D].吉林:东北电力大学.2019.
- [13] 冯朝军.新时期我国国有企业混合所有制改革路径探索[J].技术经济与管理

- 研究,2017(12):42-46.
- [14] 国务院国有资产监督管理委员会.关于印发《关于深化中央企业内部审计监督工作的实施意见》的通知[EB/OL].<http://www.sasac.gov.cn/n2588030/n2588959/c15661368/content.html>,2020-10-12.
- [15] 韩静.战略地图视角下政府审计机关绩效评估指标体系的构建[J].财会月刊,2017(24): 96-100.
- [16] 韩晓梅,韩朝莉.战略导向的内部审计绩效评价模型构建[J].会计之友(下旬刊),2008(09):66-68.
- [17] 何雪平.内部审计与绩效评价联动机制的思考[J].中国内部审计,2015(02):41-46.
- [18] 黄国成,张庆龙.内部审计绩效评价研究综述[J].中国内部审计,2011(05):32-34.
- [19] 黄速建.中国国有企业混合所有制改革研究[J].经济管理,2014,36(07):1-10.
- [20] 吉丽喆.内部审计绩效综合评价模型的设计与应用[J].中国内部审计,2018(05):52-55.
- [21] 蒋苏月.基于层次分析法的企业内部审计绩效评价系统的构建及应用[J].科技管理研究,2012,32(05):202-206.
- [22] 婧萧.平衡计分卡理论发展与研究综述[J].中国市场, 2020(4):78-79.
- [23] 李秉祥.国企混合所有制改革关键问题探讨[J].会计之友,2018(06):2-7.
- [24] 李曼,韩晓峰.国有企业审计 40 年发展历程与启示——基于国企改革视角[J].江苏科技信息,2018,35(32):75-80.
- [25] 李念,李春玲,李瑞萌.国有企业混合所有制改革研究综述[J].财会通讯,2016(27):98-104+129.
- [26] 李学柔,吴晓春.内部审计部门绩效评价标准[J].广东审计,2009(9):44-45.
- [27] 林黎.“新常态”下内部审计绩效评价问题探析[J].商业会计,2015(04):37-38.
- [28] 刘澄,闫学文.企业内部审计评价研究的回顾与展望[J].中国内部审计,2012(6):40-43.
- [29] 刘菲菲.国有企业混合所有制改革中绩效评价[D].上海:上海财经大学.2020.
- [30] 刘汉民,齐宇,解晓晴.股权和控制权配置:从对等到非对等的逻辑——基于央

- 属混合所有制上市公司的实证研究[J].经济研究,2018,53(05):175-189.
- [31] 刘佳伟.平衡计分卡运用中的问题及对策分析[J].中国商论,2020(3):123-124.
- [32] 刘启亮,李祎,彭璐瑶.国有企业混合所有制改革的现状与思考[J].财会月刊,2020(23):7-11.
- [33] 毛新述.国有企业混合所有制改革:现状与理论探讨[J].北京工商大学学报(社会科学版),2020,35(03):21-28.
- [34] 孟华.国有企业纪检监察与现代内部审计业务的融合之道[J].国际商务财会,2016(10):58-61.
- [35] 綦好东,郭骏超,朱炜.国有企业混合所有制改革:动力、阻力与实现路径[J].管理世界,2017(10):8-19.
- [36] 沈辰.国有企业混合所有制改革及其绩效问题与对策[J].管理观察,2019(01):24-26.
- [37] 审计署.审计署关于内部审计工作的规定[EB/OL].<http://www.audit.gov.cn/n6/n36/c132989/content.html>,2019-4-26.
- [38] 审计署.审计署解读《关于深化国有企业和国有资本审计监督的若干意见》[EB/OL].<http://www.audit.gov.cn/n4/n19/c94276/content.html>,2017-4-1.
- [39] 孙雪喆,张晋,宋辰涛,王程琳,方云,梁超.混合所有制企业内部审计创新发展研究[J].中国内部审计,2019(02):29-33.
- [40] 汤华林.基于战略为导向的内部审计绩效评价体系研究[D].南京:南京大学.2016.
- [41] 王海滨.内部审计工作规定的发展与展望[J].中国内部审计,2020(07):19-21.
- [42] 王海鲲.混改企业需要实施经营机制专项审计[J].国有资产管理,2020(11):36-39.
- [43] 文雯.基于平衡积分卡的内部审计绩效评价指标体系探讨[D].南昌:江西财经大学.2010.
- [44] 徐佳煜.混合所有制改革对审计治理安排的影响研究[D].武汉:中南财经政法大学.2019.
- [45] 闫巍文.国有企业混合所有制改革中内部审计职能的转变[J].时代经贸,2020(24):43-44.DOI:10.19463/j.cnki.sdjm.2020.24.019.

- [46] 颜瑾.基于平衡计分卡的HW银行内部审计绩效评价体系优化研究[D].西安:西安科技大学.2019.
- [47] 杨红英,童露.论混合所有制改革下的国有企业公司治理[J].宏观经济研究,2015(01):42-51.
- [48] 尹会岩,郭新,赵海冰,张悦.基于平衡计分卡的增值型内部审计业绩评价研究[J].审计月刊,2015(02):47-49.
- [49] 袁保合.论平衡计分卡及其对企业管理的重要作用[J].企业战略,2018(9):78-79.
- [50] 袁惊柱.国有企业混合所有制改革的现状、问题及对策建议[J].北京行政学院学报,2019(01):71-78.
- [51] 袁亮亮,罗党论,郭蒙.新时代国有企业内部审计:现状、发展与挑战——来自问卷调查的经验证据[J].财会月刊,2021(21):92-99.DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2021.21.012.
- [52] 湛江.基于战略导向的企业集团内部审计体系构建探析[J].审计与理财,2021(04):18-20.
- [53] 张庆龙.平衡计分卡与内部审计绩效评价[J].中国内部审计,2011(07):23-25.
- [54] 郑成.绩效评价管理在国有企业内部审计中的设计研究[J].财会学习,2021(09):132-133.
- [55] 中华人民共和国中央人民政府.国资委关于印发《中央企业混合所有制改革操作指引》的通知[EB/OL].[http://www.gov.cn/guowuyuan/2019-11/10/content\\_5450524.htm](http://www.gov.cn/guowuyuan/2019-11/10/content_5450524.htm),2019-11-10.
- [56] 中华人民共和国中央人民政府.中共中央国务院印发《关于深化国有企业改革的指导意见》[EB/OL].[http://www.gov.cn/zhengce/2015-09/13/content\\_2930377.htm](http://www.gov.cn/zhengce/2015-09/13/content_2930377.htm),2015-09-13.
- [57] 中华人民共和国中央政府.习近平关于全面深化改革若干重大问题的决定的说明[EB/OL].[http://www.gov.cn/ldhd/2013-11/15/content\\_2528186.htm](http://www.gov.cn/ldhd/2013-11/15/content_2528186.htm),2013-11-15.
- [58] 朱锦余,李玥莹,陈红,余秋宏,黄晓颖,刘鲲鹏,陈静.《审计署关于内部审计工作的规定》实施效果:基于调查问卷的分析[J].中国内部审计,2020(11):4-9.



[59] 庄馥萌.适应国企改革创新内部审计的思考[J].商业会计,2018(20):92-94.

## 后 记

时间的参照物是什么？是每一次生活予我以重击之后，重获生机时，留在成长路上的烙印。

非常幸运能够在自认为走投无路时顺利考取研究生，本以为熬过那段最黑暗的日子，我将再无阻碍，没想到读研是一场新的挑战，并且开局不久就遇到了新冠疫情，增加了挑战难度，真是人生处处是惊喜。这场挑战很快就到最后一个关卡，每一个关卡中遇到每一位 NPC 都是我的贵人，每一次通关都磨练着我的脾气、心态和能力，磨练的效果如何，待我奔赴下一个挑战才能知晓。

在这段短暂又忙碌的经历中，首先要感谢我的导师，在与导师双选环节中，内向又缺乏自信的我，能够得到我的导师的肯定，实在是欣喜万分。感谢他指导我的学习，在小论文的发表和学位论文的选题、论文结构、研究方法以及内容的充实方面，他都给予我详尽的指导，即便是疫情严重时期，我的导师也会及时与我电话联系，教导我如何进行下一步的论文修改；还要感谢导师和师母对我们生活上的关照，每一次聚餐聊天都感到非常开心和解压。同时也感谢每一位授课老师，每一位对我的论文提出指导意见的导师，感谢你们在我读研道路上所有的付出，谢谢你们！祝你们身体健康，工作顺利！

其次，感谢我的三位室友，我对她们初见时喜于颜值，相处时喜于性情，即将离别时倍感珍惜。因为新冠疫情，我们真正住在一起的时日都还不足两年，但是她们对我的帮助和体谅，我都记在心里，她们的活泼开朗和温柔大方，是照进我小世界的一缕缕阳光。当然还要感谢其他的每一位与我相识的同学，感谢我们学院每一位老师，是你们丰富了我在这段旅程的风景。祝你们心想事成！

再次，感谢我的父母，虽然不富裕，但是依旧坚持供我读书，你们是最基层的普通劳动人民，每一分钱都挣得很辛苦，我常常愧疚于自己二十多岁还不能为家里分担，哪怕只是养活自己都做不到，对不起，我成长的太慢，让你们操劳了。

最后，感谢我自己。

## 附 录

### 附录 1:

#### Z 集团内部审计绩效评价指标权重专家调查问卷

尊敬的专家:

您好! 首先感谢您在百忙之中抽出宝贵的时间, 参与以下调查问卷。该问卷属于学术性研究, 不做公开使用, 请您放心作答。若答卷过程中, 您有任何疑问或建议, 敬请随时指教。为了进一步研究 Z 集团内部审计绩效评价的情况, 建立内部审计绩效评价评价体系, 对该集团内部审计绩效做量化评价, 对指标体系中的各影响因素权重的确定采用 1-9 分标度法, 其中 1 分表示两个因素同等重要, 3、5、7、9 分则表示两因素相比重要程度逐渐增大, 而 2、4、6、8 则表示上述两相邻判断的中值。此次调查目的是为了完成本人硕士论文的写作, 绝不外漏, 请您根据实际情况如实填写。

1. 请您根据指标重要程度对 Z 集团内部审计绩效评价准则层因子在表 1 中打分。

表 1 Z 集团内部审计绩效评价准则层因子

	财务 A	业务流程 B	客户 C	学习与成长 D
财务 A	1			
业务流程 B		1		
客户 C			1	
学习与成长 D				1

2. 请您根据指标重要程度对财务指标层因子在表 2 中打分。

表 2 财务指标层因子

	内部审计成本占比 A1	内部审计预算占比 A2	内部审计查找财务舞弊占比 A3	节约外部审计费用占比 A4
内部审计成本占比 A1	1			
内部审计预算占比 A2		1		
内部审计查找财务舞弊占比 A3			1	

节约外部审计费用占比 A4				1
---------------	--	--	--	---

3. 请您根据指标重要程度对内部审计业务流程指标层因子在表 3 中打分。

表 3 业务流程指标层因子

	出具内部审计报告的时长 B1	现代审计技术的使用率 B2	风险评估次数 B3	内部审计项目的重要性 B4	内部审计范围的拓展程度 B5	内部审计结果的透明度 B6
出具内部审计报告的时长 B1	1					
现代审计技术的使用率 B2		1				
风险评估次数 B3			1			
内部审计项目的重要性 B4				1		
内部审计范围的拓展程度 B5					1	
内部审计结果的透明度 B6						1

4. 请您根据指标重要程度对内部审计客户指标层因子在表 4 中打分。

表 4 客户指标层因子

	审计委员会召开会议的频率 C1	内部审计建议被采纳的频率 C2	高管层对内部审计的定位 C3	外部审计利用内部审计结果的程度 C4	投资者对内部审计结果的满意度 C5
审计委员会召开会议的频率 C1	1				
内部审计建议被采纳的频率 C2		1			
高管层对内部审计的定位 C3			1		

外部审计利用 内部审计结果 的程度 C4				1	
投资者对内部 审计结果的满 意度 C5					1

5. 请您根据指标重要程度对内部审计学习与成长指标层因子在表 5 中打分。

**表 5 学习与成长指标层因子**

	内部审计员工 工作年限 D1	内部审计员工 对新形势下内 审趋势的了解 D2	内部审计专业 人员占比 D3	内部审计员工 对经营业务环 节的了解 D4	内部审计人员 对工作的满意 度 D5
内部审计员工 工作年限 D1	1				
内部审计员工 对新形势下内 审趋势的了解 D2		1			
内部审计专业 人员占比 D3			1		
内部审计员工 对经营业务环 节的了解 D4				1	
内部审计人员 对工作的满意 度 D5					1

## 附录 2:

## 内部审计绩效评价评分卷

尊敬的专家:

您好!首先感谢您在百忙之中抽出宝贵的时间,参与以下调查问卷。该问卷属学术性研究,不做公开使用,请您放心作答。为了研究 Z 集团内部审计绩效评价的情况,特意设计了本问卷调查表。本次调查只用于个人研究和完成个人硕士论文,后期在数据处理上已做加密处理,绝不外泄,请您如实填写。

请根据表 1 的相应档次在表 2 中填写相应分值。

表 1 评级等级及分值对应表

评价等级	优秀	良好	一般	差	很差
分值	90-100	80-89	70-79	60-69	0-59

表 2 Z 集团内部审计绩效评分表

准则层	指标层	评分
财务 A	内部审计成本占比 A1	
	内部审计预算占比 A2	
	内部审计查找财务舞弊占比 A3	
	节约外部审计费用占比 A4	
业务流程维度 B	出具内部审计报告的时长 B1	
	现代审计技术的使用率 B2	
	风险评估次数 B3	
	内部审计项目的重要性 B4	
	内部审计范围的拓展程度 B5	
	内部审计结果的透明度 B6	
客户维度 C	审计委员会召开会议的频率 C1	
	内部审计建议被采纳的频率 C2	
	高管层对内部审计的定位 C3	
	外部审计利用内部审计结果的程度 C4	
	投资者对内部审计结果的满意度 C5	

学习与成长维度 D	内部审计员工工作年限 D1	
	内部审计员工对新形势下内审趋势的了解 D2	
	内部审计专业人员占比 D3	
	内部审计员工对经营业务环节的了解 D4	
	内部审计人员对工作的满意度 D5	