

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 基于灰色综合评价法的H公司
内部审计质量评价体系研究

研究生姓名: 章航嘉

指导教师姓名、职称: 王学龙 教授 张国昀 高级会计师

学科、专业名称: 审计专业

研究方向: 内部审计

提交日期: 2023年6月19日

独创性声明

本人声明所提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： 章舰嘉 签字日期： 2023.6.14

导师签名： [Signature] 签字日期： 2023.6.14

导师(校外)签名： 张因昀 签字日期： 2023.6.14

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： 章舰嘉 签字日期： 2023.6.14

导师签名： [Signature] 签字日期： 2023.6.14

导师(校外)签名： 张因昀 签字日期： 2023.6.14

Research on Internal Audit Quality Evaluation System of H Company Based on Gray Comprehensive Evaluation Method

Candidate : Zhang Hangjia

Supervisor: Wang Xuelong Zhang Guoyun

摘 要

在产业技术变革和数字技术革新的背景下,企业正面临着不稳定性不确定性的国内外环境,尤其是制造业企业,还受到了国外的管制与制裁,其经营环境并不乐观,这使得企业需要在经营管理等方面做到更高的要求。而内部审计能够帮助企业降本增效,有利于提高管理水平和增加企业价值,因而越来越得到企业重视。所发挥的内审职能作用充分程度,是由内审质量所处水平的高低决定。为了提高内部审计质量,进行内部审计质量评价工作是必要前提。

本文以 H 公司为案例研究对象,基于灰色综合评价法对其内部审计质量进行有效评价,找出内审工作中所存在的问题并提出改进建议。同时,探索出灰色综合评价法在内部审计质量评价中的运用,为其他企业在进行内审质量评价时提供一定的借鉴。首先,本文以《内部审计质量评估办法》为依据,具体参照《中国内部审计质量评估手册》内部审计质量评估标准体系,结合 H 公司内部审计的现状,选取出符合 H 公司内部审计活动的关键质量评估指标,构建出一组可行性强的内部审计质量评价指标体系。其次,选取灰色综合评价法作为 H 公司内部审计质量评价体系的评价方法,其中运用层次分析法确定该体系的指标权重。最后,对 H 公司内部审计质量评价体系进行应用,确定评价指标的权重和计算出 H 公司内审质量的综合评价值。

研究表明, H 公司内部审计质量评价等级为“良好”,表明 H 公司内审工作总体成效不错,但也存在一些不足之处。为了解决所发现的问题,本文对此提出了相应的对策与措施:重视内部审计队伍建设、搭建内部审计信息化平台、完善内部审计监督评价机制和优化内部审计组织模式,从而实现提高内部审计质量和完善 H 公司内部审计工作的目的。

关键词: 灰色综合评价法 内部审计 质量评价 H 公司

Abstract

Under the background of industrial technology change and digital technology innovation, enterprises are facing an unstable and uncertain environment at home and abroad. In particular, manufacturing enterprises are also subject to foreign regulation and sanctions, and their operating environment is not optimistic. This makes enterprises need to achieve higher requirements in terms of operation and management. And internal audit can help enterprises to reduce costs and increase efficiency, is conducive to improve the management level and increase the value of enterprises, so more and more attention to enterprises. The full degree of the function of internal audit is determined by the level of internal audit quality. In order to improve the quality of internal audit, the conduct of internal audit quality evaluation work is a necessary prerequisite. In this paper, company H is the case study object, effectively evaluates the internal audit quality based on the gray comprehensive evaluation method, finds out the problems existing in the internal audit work and puts forward suggestions for improvement. At the same time, to explore the use of gray comprehensive evaluation method in the internal audit quality evaluation, to provide some reference for other enterprises in the internal audit quality evaluation. First of all, this paper is based on the internal audit quality evaluation method, specific reference to the China internal audit quality assessment manual internal audit quality evaluation standard

system, combined with the present situation of H company internal audit, select the H company internal audit activities of key quality evaluation index, build a set of feasible internal audit quality evaluation index system. Secondly, the gray comprehensive evaluation method is selected as the evaluation method of H company's internal audit quality evaluation system, and the hierarchical analysis method is used to determine the index weight of the system. Finally, the internal audit quality evaluation system of H company was applied to determine the weight of the evaluation index and calculate the comprehensive evaluation value of the internal audit quality. The research results show that the internal audit quality evaluation grade of H company is "good", which shows that the internal audit work of H Company is generally good, but there are also some shortcomings. In order to solve the problems found in time, this paper puts forward the corresponding countermeasures and measures: attaches great importance to the internal audit team construction, internal audit information platform, improve the internal audit supervision and evaluation mechanism and optimize the internal audit organization mode, so as to improve the quality of internal audit and improve the purpose of H company internal audit work.

Keywords: Gray comprehensive evaluation; Internal auditing; Estimation of quality; H company

目 录

1 绪 论	1
1.1 研究背景.....	1
1.2 研究目的及意义.....	2
1.2.1 研究目的.....	2
1.2.2 研究意义.....	2
1.3 国内外研究现状及文献评述.....	3
1.3.1 国外研究现状及发展趋势.....	3
1.3.2 国内研究现状及发展趋势.....	5
1.3.3 文献评述.....	8
1.4 研究内容及方法.....	10
1.4.1 研究内容.....	10
1.4.2 研究方法.....	11
2 相关概念及理论基础	12
2.1 相关概念.....	12
2.1.1 内部审计质量.....	12
2.1.2 内部审计质量评价.....	12
2.2 理论基础.....	13
2.2.1 公司治理理论.....	13
2.2.2 目标设定理论.....	13
2.2.3 灰色系统理论.....	14
3 H公司内部审计质量评价现状	15
3.1 H公司简介.....	15
3.2 H公司内部审计概况.....	16
3.2.1 内部审计机构设置.....	16
3.2.2 内部审计人员构成.....	17
3.2.3 内部审计工作内容.....	17

3.2.4 内部审计工作流程	18
3.2.5 内部审计质量评价现状	19
3.3 H 公司内部审计质量评价现存问题	20
3.3.1 评价主体不合理	20
3.3.2 评价方法留有缺陷	20
3.3.3 评价内容不全面	20
3.3.4 风险关注度不够	21
4 基于灰色综合评价法的 H 公司内部审计质量评价体系构建	22
4.1 评价指标设计原则	22
4.1.1 可行性原则	22
4.1.2 全面性原则	22
4.1.3 客观性原则	22
4.1.4 定性与定量相结合原则	22
4.2 内部审计质量评估标准体系	23
4.3 H 公司内部审计质量评价指标选取	24
4.3.1 内部审计环境层面	25
4.3.2 内部审计业务层面	28
4.3.3 H 公司内部审计质量评价指标体系	31
4.4 灰色综合评价法的引入	33
4.4.1 可行性分析	33
4.4.2 灰色综合评价法的操作流程	33
5 H 公司内部审计质量评价体系应用	38
5.1 运用层次分析法确定指标权重	38
5.1.1 构建层次结构	38
5.1.2 构造判断矩阵与计算指标权重	38
5.1.3 进行一致性检验	42
5.1.4 确定 H 公司内审质量评价体系指标权重	43
5.2 运用灰色综合评价法计算评价值	44
5.2.1 确定评价值矩阵	44

5.2.2 构造灰色评价权矩阵	46
5.2.3 计算综合评价值	48
5.3 评价结果分析	51
5.3.1 内审人员受重视程度不够	51
5.3.2 内部审计信息化程度相对较低	52
5.3.3 内部审计监督评价存在缺陷	53
5.3.4 内部审计设置模式有待完善	53
5.4 提高 H 公司内部审计质量的措施	54
5.4.1 重视内部审计队伍建设	54
5.4.2 搭建内部审计信息化平台	55
5.4.3 完善内部审计监督评价机制	55
5.4.4 优化内部审计组织模式	56
6 研究结论与展望	57
6.1 研究结论	57
6.2 研究不足与展望	58
6.2.1 研究不足	58
6.2.2 研究展望	58
参考文献	59
附录 A: 评价指标重要性调查问卷	63
附录 B: H 公司内部审计质量打分表	67
致 谢	69

1 绪 论

1.1 研究背景

审计署审计长会议于 2018 年 3 月 1 日审议通过了《审计署关于内部审计工作的规定》。这是党中央、国务院有关于内部审计工作的指示性文件，以达到进一步使被审计单位加强其内部管理、健全内部控制、防范风险和高质量效益的目的。该规定专门设置一章，对审计结果运用做出了明确要求，并强调了单位内部应加强内部审计结果的运用。

2021 年 6 月，中央审计委员会成立后，中央审计委员会办公室和审计署发布了第一个审计工作发展规划——《“十四五”全国审计工作发展规划》，对当前我国审计工作具有重要的指导作用，对指导和监督内部审计工作具有引领性的地位。其中，又强调了组织内部应当重视与加强审计成果的运用等等。由以上资料可以看出，国家长期以来对内审成果的运用十分重视。而内审成果的质量水平以及内审成果的运用程度，是由内审质量的高低所决定。因此，提高内部审计工作质量成为了现阶段内部审计工作的重点。

然而，我国企业的内部审计目前仍然存在内部审计制度执行度不足、内部审计方法老旧、内部审计人员素质不高和内部审计信息化程度低等情况，这些均对企业内部审计质量水平的提高产生消极影响，内审部门难以发挥其各种职能。如何提高内审质量水平依旧是我们亟待解决的问题。要想提高内审质量，必须有一个前提条件，就是需要对内审质量进行评估。强化内部审计质量评价，有利于内部审计工作高效进行，为内部审计成果得到充分运用奠定基础，具有重要的研究意义。

我国保温杯行业以外贸为主要销售途径，海外订单的数量与行业的经营状况紧密相关。近年来，由于海外疫情和国外制裁等因素，相关企业的出口业务受到了不利的影 响，对其经营管理也产生了一定的挑战。H 公司是一家在深交所中小板上市的首家中国杯壶行业的制造业企业，也是在国内保温杯品牌中的龙头企业。从 H 公司制定的 2022-2024 年战略发展规划中可以看出，H 公司积极扩大海外市场，重视出口贸易。在此背景下，H 公司更需要内部审计以帮助其降本增效，

提升经营管理水平和增加经济效益。

然而，此前由于在《2017年第三季度报告全文》和《2017年度业绩快报》中披露的净利润与经外部审计后的《2017年度报告》所披露的相比差距较大，H公司因此被深交所中小板公司管理部下发了监管函。由此反映出，H公司内审的职责履行并不到位，内部审计质量水平不高，现有的内部审计质量评价体系存在缺陷。并且，H公司内部审计质量评价近年来尚未得到重视和改善，其目前仍存在评价方法过于简单、评价指标不全面不具体等问题，并没有构建出一套科学有效的H公司内部审计质量评价体系，不利于对H公司内部审计质量进行有效评价，难以提高公司内部审计质量。因此，本文选取H公司为研究对象，根据《内部审计质量评估办法》，具体参照《中国内部审计质量评估手册》的内部审计质量评估标准体系，并运用灰色综合评价法，重新构建出一套适合H公司实际情况的内部审计质量评价体系，对其内部审计质量进行系统有效地评价与分析，以确保H公司内审质量处于较高水平，使公司内审职能作用能够有效发挥。

1.2 研究目的及意义

1.2.1 研究目的

本文以《内部审计质量评估办法》为依据，具体参照《中国内部审计质量评估手册》的内部审计质量评估标准体系，结合H公司内审现状，构建出一组可行性强的内部审计质量评价指标体系，基于灰色综合评价法对H公司内部审计质量进行有效评价，根据评估结果找出内审工作中的不足并提出合理化意见，以达到提高H公司内审质量和完善内审工作的目标。同时，探索出灰色综合评价法在内部审计领域中的运用。

1.2.2 研究意义

(1) 理论意义

随着公司对内审工作的重视程度不断提高，与内部审计质量评价相关方面的研究也不断地涌现。国际内部审计师协会建立的内部审计绩效评估体系，是作为设计内部审计质量评估指标的重要参考依据，该体系虽然被全球化的行业公司普

遍应用，但并非适用于我国内部审计实际情况。

本文根据 2014 年中国内部审计协会修订的《内部审计质量评估办法》和《中国内部审计质量评估手册》，设计出一套更为科学的内部审计质量评价指标，以研究内部审计质量评价工作。同时，本文基于灰色综合评价法对 H 公司内部审计质量进行评价，以探索灰色综合评价法在内部审计领域中的运用，在内部审计质量评价方法方面提供更多选择，具有一定的参考价值。

（2）现实意义

目前，内部审计工作评价仍未得到重视与完善，使得其所存在的问题未能及时找出，内审职能不能得到有效发挥。本文以 H 公司为例，其现有的内部审计质量评价方面存在评价方法过于简单、评价指标不全面不具体等问题，不利于公司内部审计的发展。因此，本文以灰色综合评价法为基础，以《中国内部审计质量评估手册》中的内部审计质量评估标准体系为原型，拟构建适合 H 公司的内部审计质量评价体系并对其进行系统全面的评价，从而找出 H 公司内部审计存在的短板，有针对性地提出改进公司内部审计工作、提高内部审计质量的对策措施。同时，相关行业公司在评价其内部审计质量方面也有能所启示。

1.3 国内外研究现状及文献评述

1.3.1 国外研究现状及发展趋势

（1）内部审计质量的相关研究

内部审计质量与公司治理存在密切关系。高质量的内部审计能够将确认和咨询职能得到充分发挥，促进公司治理体系更加完善。Bookal（2002）认为，为保证公司财务报告和公司治理过程的真实性和规范性，内部审计人员对公司内部控制情况及其风险进行全程监控和监督。而公司治理的健康有序确保了内部审计的独立性，使内部审计质量得到保障。Lightle 和 Bushong（2000）指出，在董事会直接领导内审部门的组织模式下，内部审计人员的地位可以得到提高，进而保证了内部审计工作的质量。Razimah Abdullah, Zubaidah Ismail 和 Malcolm Smith（2018）认为，内部审计的高绩效与改进公司治理层面的高数量建议有关，并且审计委员会对内审活动的具体审查影响着审计质量或总体内审绩效以及内审各

阶段的质量。

内部审计的质量水平与内部控制的有效性之间存在着相互影响的关系。一方面,较高的内部审计质量水平促使内部控制更加完善有效。Wanda A.Wallace 和 Richard W.Kreutzfeldt (1991)指出,与没有设立内审部门的企业相比较,企业会计人员和设立内部审计部门的管理层可以更好地履行职责。另一方面,完善的内部控制能够帮助内审更为有效地开展工作,进而提高内审质量并降低内审风险,内部控制有利于内审的良好发展。Cangemi (2016)分别对内部控制与内部审计质量的关系、内部审计手段与内部审计质量的关系进行了研究,结果显示,无论是内部控制还是内部审计手段,对内部审计质量都有影响。此外,内部审计质量与风险管理之间存在联系。Jaakko Ronkko、Mikko Paananen 和 Jarmo Vakkuri (2018)从股权结构对内审的影响出发,认为风险管理为影响内审质量的要素之一。

(2) 内部审计质量影响因素的相关研究

内部审计质量水平的高低取决于影响内部审计质量因素。因此,应当考虑内部审计质量影响因素以构建内部审计质量评价指标。影响内部审计质量因素是多种的。Robert Moeller (2005)指出,环境因素能够对内部审计的质量产生影响,并且影响程度较大。Abdulaziz Alzeban (2015)借鉴了霍夫斯泰德的理论框架并以沙特阿拉伯的内部审计为例,认为组织的权力距离和不确定性规避程度越大,则内部审计的质量越低。

独立性是审计的灵魂所在,是审计最本质的特点。内部审计质量的重要影响因素是内部审计的独立性水平。Flint D (1988)指出了内审人员的专业能力,内审部门的规模、内审独立性等方面,是衡量内部审计质量水平的主要维度。Matthew G.Lamoreaux (2011)认为,要想对内审质量进行评价,内审的独立性是不可缺少的要素,且与公司出现错报的可能性存在负向关系。内审人员专业胜任能力也与内审质量存在紧密联系。Joon S.Yang 和 Jagan Krishnan (2005)以上市公司为研究对象,发现了内部审计质量与内部审计人员的专业胜任能力以及审计委员会独立性之间的正向关系。Christos Orliaklis 等人 (2021)对 67 名内部审计师就影响内部审计质量的因素和这些因素可能对公司产生竞争优势的问题进行问卷调查,得出内部审计质量受六大因素影响:内部审计职能的有效性,内部

审计人员的能力，内部审计部门的客观性，首席内部审计师的管理技巧，工作负荷和工作满意度，以及技术环境。在计算机技术迅猛发展的背景之下，信息技术对内审质量影响越来越大。Nurmazilah Mahzan（2014）认为，由于现在内审处于信息化环境，内审人员应熟练掌握计算机辅助审计，充分利用信息技术以不断提升内部审计质量。Qasim Ahmad Alawaqleh（2020）认为，会计信息系统（AIS）对提升内审人员素质和组织文化都起到了积极的作用，进而能够提高内审质量。

（3）内部审计质量评价体系的相关研究

要科学有效地评价内部审计质量，必须构建系统完整的内部审计质量评价体系。国外学者使用平衡计分卡构建内审质量评价体系的研究成果较多。Douglas（2000）将平衡计分卡应用到企业的内审部门中，探索出相关评价指标并加以应用，进而实现增加企业价值的目标。Curtis C Verschoor（2003）认为，平衡计分卡在评价内部审计质量中的应用是十分有效的，也是准确衡量内部审计质量的重要方法之一，将其应用到内部审计领域中，则内部审计质量评价指标构建的角度为内部审计流程、管理层和被审计单位、学习创新、董事会等。此外，Milena（2010）认为，基于审计的全面质量管理有助于企业的自身发展，为企业实现增值目标发挥着积极的作用，但现阶段仍存在内部审计人员难以获取与绩效评价有关的文件资料等问题。Dominic S.B.Soh（2011）为了拓宽内部审计绩效评价的范围以及更好地体现单位内部审计职能的履行程度，在内部审计绩效评价指标体系中加入了内审对公司经营活动影响的情况，同时也为设计内部审计质量评价指标方面提供了一定的思路。

1.3.2 国内研究现状及发展趋势

（1）内部审计质量的相关研究

我国对内部审计的研究相较于国外起步较晚，有关内部审计质量的研究成果相对较少。内部审计质量与公司治理水平相联系。秦荣生（2013）在《公司治理与内外部审计》一书中强调，公司治理关系着内审质量水平，是内部审计、外部审计能够充分发挥作用的必要条件。内审质量水平的高低还影响着盈余管理、公司财务报告的质量、审计费用、控制活动等方面。蔡春、蔡利和陈幸（2009）以中国 A 股制造业上市公司 2007 年至 2008 年的样本数据为研究对象，从中发现

了内部审计质量与盈余管理之间呈负相关的关系。王守海和杨亚军（2013）通过实证分析，从2006-2007年我国境内上市公司中得出了，良好的内部审计工作能够确保财务报告的质量处于较高的水平。郑伟、徐萌萌和戚广武（2014）基于沪市上市公司样本数据的实证研究，得出内部审计质量对控制活动的影响是正向的，即公司内审质量越高，控制活动越有效。此外，赵保卿和徐豪萍（2017）发现了企业内部审计质量越高，说明企业投入过大、投入不足的程度越低，也就是说，企业的非效益投入越能被内部审计质量所抑制。

当前，内部审计质量问题仍然存在，需要找出有针对性的对策加以应对。游雪琴（2020）以新背景下的高校内部审计质量为研究对象，认为高校内部审计需要坚持科学审计的理念，贯彻落实审计准则，运用信息化手段科学取证，严把审计工作计划关、审计证据记录关、审计项目审查关和审计质量考核关，提高审计队伍素质，优化审计队伍结构等措施，才能实现促进高校不断提高治理水平、不断推进高校教育事业的可持续发展和培养更多的优秀人才的目标。王莹（2022）认为，现阶段内审质量仍存在审计结果运用意识不足，审计资源受限，内审技术落后，被审计单位整改落实不到位，未能有效共享内审结果等问题，并就重视审计成果、强化质量意识、提高审计人员素质和延伸审计成果应用范围等方面向企业提出了建议。

（2）内部审计质量影响因素的相关研究

根据国内有关研究成果，内部审计质量水平受外部因素和内部因素的影响。张友涛（2015）提出，内部审计质量的影响因素既包括包括宏观、微观环境的外部因素，也包括内部审计机构和内部审计人员等内部因素。付少平（2020）认为，影响内审质量控制的因素不仅有公司层面因素和项目层面因素，还应当考虑外部环境因素。林夏琼（2021）认为，内审质量的内部因素和外部因素具体包括，内审机构的地位和独立性、企业法人治理环境、内部组织结构和经营的复杂性、内审目标的明确性、信息系统的应用程度、审计人员的综合素养、内审程序和方法以及外部环境等，并根据现阶段部分企业内审质量不达标的情况，提出相应措施。

其中，内审制度完善程度、内审部门设置、内审人员的独立性与专业胜任能力、公司的治理结构以及单位领导的重视程度，是影响内部审计质量的主要内部因素。陈萍（1995）认为，内部审计质量在审计法规审计标准滞后、审计的重点

与成效不突出、企业领导的思想认识不到位等方面受到不良影响，内审工作的发展和内审工作质量仍有进一步提高的空间。毕秀玲和薛岩（2005）认为，内部审计质量受到内审机构设置、内审人员内审质量控制和内审方法等因素影响。孟璟瑗（2016）以深交所 A 股主板所披露的内控自我评价报告的上市公司数据为研究对象进行实证分析，认为股权制衡度和独立董事在董事会中的占比与内部审计质量之间都存在着正相关关系，而董事长兼职情况、董事会规模和监事会规模与内部审计质量之间无明显关联。何玉润和闫丽娟（2016）首先基于理论分析得出，内部审计部门设立的时间长短、隶属层次、与其他部门的关系、公司领导的能力和对内审报告的重视程度，以及内审部门职能的发挥程度等会影响内部审计质量水平。李曼和姜林佑（2020）对现有研究成果进行梳理分析后发现，内部审计质量的研究主要围绕内部审计质量的衡量、影响因素和效果三个方面展开。他们认为，内审质量的影响因素主要在三个层面：内审的独立性，内审人员的专业胜任能力，以及过程控制的内审质量。

（3）内部审计质量评价体系的相关研究

第一，评价指标体系的研究。现阶段，国内学者对于内部审计质量评价指标体系的研究较为丰富。其中，运用平衡计分卡构建评价内部审计质量指标的研究时间较长且比较成熟。曹若霏（2014）构建六维内审评价体系，以价值增值为导向，借鉴平衡计分卡的思路，对内审质量进行评估。孟志华（2016）和王娅斐（2018）均借助了平衡计分卡来构建企业内部审计质量评价指标体系。除了基于平衡计分卡构建评价体系外，还有其他的理论与标准在该领域中应用。温素彬和黄浩岚（2009）发现了绩效三棱镜的科学性，为绩效三棱镜法构建内部审计质量评价体系奠定了基础。邓德强和温皓然（2016）在绩效三棱镜原有五要素的基础上进一步发展，将利益相关者纳入绩效评估体系中，使绩效三棱镜法更全面、更科学地发挥作用。石峰（2017）根据《内部审计具体准则第 19 号——内部审计质量控制》，设计了部门质量控制指标和项目质量控制指标两个层次的高校工程内部审计质量评价体系，并运用了头脑风暴法和德尔菲法。邱国峰和缪颖霞（2018）以国际审计与鉴证准则委员会（IAASB）所制定的《审计质量的框架——创建审计质量环境的关键要素》为标准，通过投入、过程、产出、财务报告供应链和环境五个角度，分析与评估了内部审计质量。李生念（2020）增加了内部审计的自

我评价环节，将六西格玛管理引入 M 公司内审质量评价工作中，提出改进 M 公司内部审计工作的措施。邱琰雯（2020）按照 ISO9001 标准的内容，探讨如何提高内部审计自身的质量控制，也为内部审计工作的质量评价提供了新的思路。侯锦瑞（2020）根据 PDCA 循环法对 Z 公司内审质量进行宏观层面和微观层面评价。陈千浩和周海娟（2021）通过 5M1E 分析法对应得力集团内部审计中的审计人员、审计工具、审计材料、审计监督评价和内审工作环境 6 大因素，构建出内审质量评价指标体系。

第二，评价方法的研究。国内学者在评价内部审计质量中所使用的评价方法主要有加权综合评分法和模糊综合评价法等。阎银泉（2012）将加权综合评分法用于评价内部审计质量评价中，使公司内部审计质量评价体系更为完整。徐悦（2013）使用了平衡计分卡构建出内审质量评价指标体系，并在此基础上选用加权综合评分法作为评价方法。范经华（2013）基于层次分析法与模糊综合评价法，计算出公司内部审计质量的综合评价值，研究了公司的内部审计质量并提出有针对性的对策与建议。李娟（2016）选择了层次分析法作为内部审计评价模型，用以分析公司内部审计问题。赵耀（2019）将平衡计分卡和绩效棱柱法两种方法相结合，构建出评价指标体系的，并对定性指标进行模糊分析，为后续使用加权综合评分法得出国有企业实际内部审计质量的综合评分奠定了基础。冯启航（2021）为评价 L 农村商业银行内部审计质量，使用了层次分析法确定评价指标权重，并运用了模糊综合评价法对通过问卷调查所获得的有关数据进行评价与分析，从而发现其内部审计工作所存在的短板并提出针对性建议。

1.3.3 文献评述

综上所述，以帮助组织增值为目标的内部审计是公司经营管理中不可或缺的一环。针对内部审计质量研究现状来看，国内外学者多以案例研究为主，主要从内部审计质量、影响内部审计因素、内部审计质量评价三个方面进行研究。

从内部审计质量的相关研究中可以看出，多数学者普遍认为内部审计与内部控制、风险管理三者之间是相互影响的关系。同时，内部审计质量与企业的盈余管理和审计费用等方面也存在联系。从内部审计质量影响因素的相关研究中可以得出，国内外学者普遍认为影响内审质量的因素主要包括内审部门的设置、内审

人员的独立性与专业胜任能力和公司治理等方面。从内部审计质量评价体系中可以发现,目前应用于内部审计质量评价体系的方法仍以平衡计分卡居多,但也不少出现其他理论与方法在此领域中的应用,其中国内学者在评价内审质量中所使用的评价方法以加权综合评分法和模糊综合评价法为主。

现阶段,虽然国内外学者对于内部审计质量评价的相关文章越来越多,但是研究有关内部审计质量评价的评价体系和评价方法的广度和深度都还远远不够,大多数学者基于平衡计分卡的原理展开研究,但该原理并非全部适用于我国内部审计实际。同时,计算评价值的方法绝大部分是加权综合评分法和以某一指标参评人数占被调查总人数的比值作为隶属度的模糊综合评价法,评价方法过于单一。因此,本文以《中国内部审计质量评价手册》中的内部审计质量评估标准体系为依据,从内部审计环境和内部审计业务两个层面,根据 H 公司内部审计的现状,设计出一套操作性较强的 H 公司内部审计质量评价指标体系,对 H 公司内部审计质量进行灰色综合评价,基于灰色系统理论和白化权函数,找出 H 公司内部审计存在的问题,并提出相应的措施,对其内部审计工作进行规范。

1.4 研究内容及方法

1.4.1 研究内容

第一部分：绪论。本部分首先论述研究背景、研究目的和研究意义，其次梳理与述评国内外已有的文献资料，并介绍本文的研究内容和研究方法。

第二部分：相关概念及理论基础。对内部审计质量、内部审计质量评价概念进行界定并对公司治理理论、目标设定理论和灰色系统理论做详细介绍。

第三部分：案例公司的内部审计质量评价现状。选取 H 公司作为案例公司进行研究，依次概括了 H 的基本情况和 H 公司内部审计现状，并对 H 公司现有的内部审计质量评价介绍与分析。

第四部分：H 公司内部审计质量评价体系构建。首先，对构建指标体系所使用的评价指标设计原则进行说明；其次，将《中国内部审计质量评估手册》中的内部审计质量评估标准体系作为评价指标的选取依据，并进行介绍；再次，根据 H 公司自身情况，从内部审计环境和内部审计业务两个层面设计出科学系统的 H 公司内部审计质量评价指标体系；最后，选用灰色综合评价法作为 H 公司内部审计质量评价体系的评价方法，阐述了其在内部审计质量评价中的引入。

第五部分：H 公司内部审计质量评价体系应用。首先，运用层次分析法确定 H 公司内部审计质量评价指标的权重并对其进行一致性检验；其次，通过问卷调查的方法取得有关于 H 公司内审质量的数据，并运用灰色综合评价法计算确定所构建指标的评价值；再次，根据所得出的最终得分结果，对 H 公司内部审计质量进行评价与分析；最后，就提高 H 公司内部审计质量提出建议和应对措施。

第六部分：研究结论与不足。通过上述的分析得出本文的最终研究结论，并阐述本文研究的不足之处。

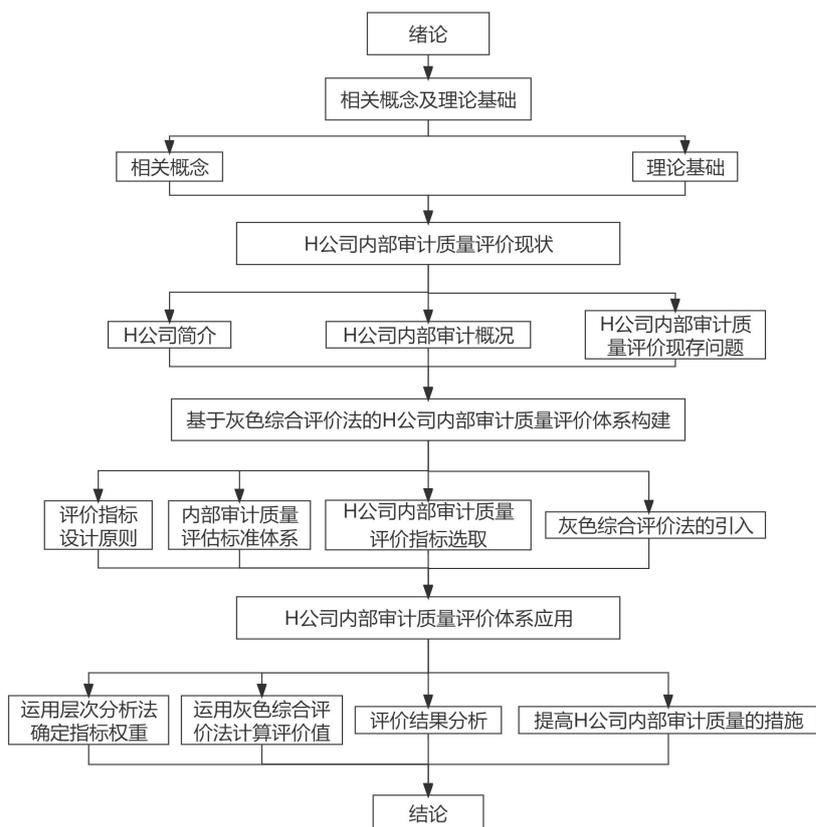


图 1.1 研究框架

1.4.2 研究方法

(1) 文献研究法

本文对相关的文献资料进行搜集、整理、归纳，通过文献研究对实际情况形成客观认知的一种方法，具有很强的科学性。对有关于内部审计质量评价的文献研究进行整理，从而为探究对 H 公司建立内部审计质量评价体系提供理论支持。

(2) 案例分析法

本文采用案例研究的方法，选取 H 公司作为案例公司，通过了解其内部审计工作开展的现状，并阅读相关文献借鉴经验，在此基础上构建适合 H 公司内部审计质量评价指标体系，通过审计评价结果及原因分析，提出针对于提高 H 公司内部审计质量的改进对策，以更加规范 H 公司内部审计工作。

(3) 问卷调查法

本文邀请 H 公司相关人员及外部专家，向其发放调查问卷，结合 H 公司内部审计质量评价体系，开展有针对性、有目标、有计划的问卷调查，为后续运用层次分析法和灰色综合评价法分别进行权重确定和评价价值计算提供数据支持。

2 相关概念及理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 内部审计质量

内部审计质量是指内部审计工作的规范性和内审作用的发挥程度，以综合反映内部审计工作水平。其具有两个涵义：广义的和狭义。广义的内部审计质量的内容是指内部审计工作的总体质量（包括管理质量和业务质量）；狭义的内部审计质量的内容是指某一项目审计全过程的质量，即指内部审计的业务工作质量。内部审计工作的全过程包括制定审计计划、提交审计报告、落实审计意见和开展后续审计工作等方面，内审工作的全过程关系着公司内审质量的水平。随着企业在市场上的竞争日益激烈，关系到企业未来长远发展的企业内部审计质量已经变得愈发重要。高质量的内部审计在有效评价组织各部门情况的同时，能够明确审计责任、规范审计行为和实现审计目标。

2.1.2 内部审计质量评价

内部审计质量评价是指评价主体对内部审计的质量进行评估与评价。根据内部审计协会 2014 年发布的《内部审计质量评估办法》中的定义，内部审计质量评估是指以内部审计准则、内部审计人员职业道德规范为依据，根据参考风险管理、内部控制等方面的法律法规，对组织的内审工作开展具有独立性检查和客观性评价的活动，由具备专业胜任能力的人员进行。国际内部审计协会于 2017 年发布的《国际内部审计专业实务准则》中提出，质量保证与改进程序主要是对内审活动进行评价，目的在于评价内部审计工作是否遵循《标准》开展以及内部审计师是否遵守《职业道德规范》进行，并且还能用以评估内审活动的效率与效果。公司应当建立内部审计质量评价体系，定期进行内部审计质量评价工作，确保内部审计质量保持较高水平，以促进内部审计规范化、制度化建设，有利于组织健全内审环境，增强内审的有效性。

2.2 理论基础

2.2.1 公司治理理论

公司治理是由企业所有者和经营者之间的利益分歧而产生的,公司治理的内容包括广义和狭义。广义上是指所有利益相关者通过利益最大化来实现治理目标的共同治理。狭义上是指,企业内部各主体之间相互制约的一种制度安排,如股东、董事会、监事会和高级管理人员等。在治理结构中,内部审计不仅需要对组织进行评价,更要求内审部门充分发挥咨询职能。通常情况下,内部审计人员能够为管理层完善公司治理提供咨询服务,就提高公司治理质量提出有价值的管理建议。因此,内部审计是公司治理中常用的手段之一,内部审计质量的提高有助于公司治理。

本文以案例公司的内部审计质量作为研究对象,对其进行有效评价,找出内审问题并提出相应对策,从而使公司内部审计质量处于较高水平,既使内审职能得到充分发挥,又使公司治理水平可以提高,公司治理的力度和质量得到保证。

2.2.2 目标设定理论

目标设定理论(Goal-Setting Theory)于1967年由洛克(E.A.Locke)首次提出。该理论关注目标的激励作用,强调激励来源于挑战性的合理目标,并认为目标是最直接动力,它会推动组织和个人发展。因此,在目标设定理论中为组织或个人提供行为参考标准,在内部审计质量评估工作中也有着很强的指导意义。

首先,对于内部审计质量评价的工作目标而言,内部审计是服务于为组织内部,因此,为公司价值增值成为了内部审计的目标。建立科学的内部审计质量评价体系,能够达到充分发挥内部审计作用的目的,更好地实现内部审计质量提升的目标。其次,在内部审计质量评价工作操作方面,内部审计质量评价水平的高低与政策标准制度有关,设立符合公司实际情况的内部审计质量评价体系,才能将内部审计职能更大限度地发挥出来。最后,就内部审计质量评估工作意义来讲,有效的内部审计质量评价体系有助于发挥内审作用,更好地帮助公司实现增加价值的目标。

基于此，本文在进行内审质量评价的研究中，目的主要是提高公司的内部审计质量与改进内部审计工作，以及探索在内部审计质量评估领域中应用灰色综合评价法。为此，本文基于灰色综合评价法和结合案例公司的实际情况，构建了一组可行性强的内部审计质量评价体系，达到提升公司内部审计质量的目的，进而帮助公司提升运营效率，推动公司实现战略目标。

2.2.3 灰色系统理论

灰色综合评价法的理论基础是灰色系统理论。灰色系统理论是由我国著名控制学家邓聚龙创立的一种控制学方法，常用于以下方面的研究：灰色因素关联分析、灰色建模、灰色预测、灰色决策、灰色系统分析、灰色系统控制、灰色系统优化等方面的研究。其原理是“黑色系统”代表着未知信息，“白色系统”代表着已知信息，将灰色视为介于两者之间的信息。灰色系统理论通过开发已知信息以达到准确认知与描述客观事物的目的。它能够解决定性指标不容易被量化的和信息不完整的问题，可以将现有信息得到充分的利用，从而实现科学评估的目的。

本文基于灰色系统理论，将内部审计质量视为灰色信息。通过运用灰色综合评价法，计算内部审计质量的评价值和确定内审质量评价体系中各个指标的具体得分，从而分析出公司内审工作的欠缺之处并提出相应的解决措施，对内部审计质量加以提高。

3 H 公司内部审计质量评价现状

3.1 H 公司简介

H 股份有限公司（简称 H 公司）创立于 1985 年，拥有 4297 名员工，占地规模 4 万多平方米，是国内最大的保温杯生产基地。于 2011 年 9 月在深圳证券交易所上市，是国内首家上市的杯壶业公司。现如今，H 公司现已成为国内保温器皿行业颇具影响力的品牌运营商和生产厂家。根据 2019 年统计，H 公司年产保温杯高达 4184 万只，具有全球最先进的技术制造和品质控制能力，较国内其他品牌有较好的竞争优势。从《2022-2024 年战略发展规划》中可以看出，H 公司致力于成为走国际化战略的保温杯公司，积极拓展海外市场，重视出口贸易。

2022 年 2 月，H 公司经董事会审议通过了调整公司组织架构的议案，使公司治理更加细化完善，新的组织架构见图 3.1。股东大会对公司经营管理拥有决定权，设置监事会对股东大会负责。公司设有的战略委员会、提名委员会、审计与风险管理委员会和薪酬与考核委员会接受董事会的领导。新组织架构增加了经营管理执委会，品牌与产品委员会、变革委员会和投资决策委员会，均设在总裁领导之下，调整后的组织架构将公司的战略执行划分更为细致，有利于将上级的决策得到更有效地执行，有关事项的责任认定也得到进一步明确。

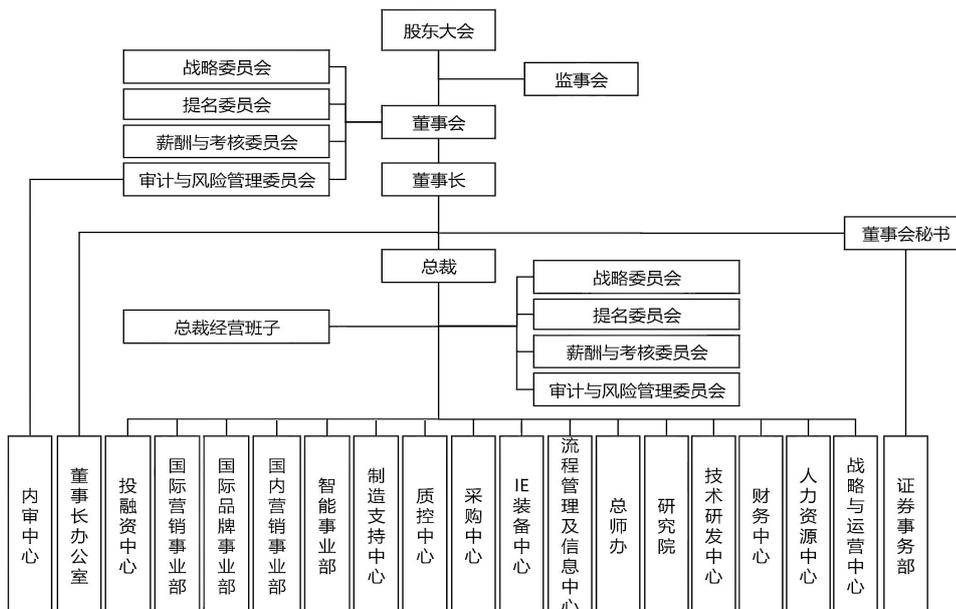


图 3.1 H 公司组织架构

近年来，保温杯市场在全球范围内稳定扩张，消费者对保温杯的需求和要求也不断地提高，H 公司的发展前景广阔。根据已披露的 2019 年的年度报告、2020 年的年度报告和 2021 年的年度报告中可以看出，H 公司在盈利能力和营运能力方面均有所加强，偿债能力较为稳定，公司整体的财务状况和经营成果有所回升。其主要财务数据见表 3.1。

表 3.1 主要财务数据

年度	2019	2020	2021
资产总额（亿元）	20.92	20.90	23.30
负债总额（亿元）	12.04	12.84	13.87
所有者权益（亿元）	8.88	8.06	9.44
净利润（亿元）	0.48	-0.33	1.28
资产负债率（%）	57.54	61.45	59.50
流动比率（%）	1.35	1.59	1.45
存货周转率（次）	3.11	2.55	3.70
销售净利率（%）	2.67	-2.18	5.38
净资产收益率（%）	6.48	-3.29	15.38

资料来源：同花顺财经网站

3.2 H 公司内部审计概况

3.2.1 内部审计机构设置

H 公司为规范内部审计工作，不断提高内部审计工作质量，根据《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国审计法》、《审计署关于内部审计工作的规定》、《深圳证券交易所上市公司自律监管指引》及《公司章程》的有关规定，结合 H 公司内部实际情况，制定了规范内部审计工作的有关制度，规定了公司不能够将内部审计机构设在财务部门之下，不得与财务部门合署办公。当前，H 公司审计与风险管理委员会下设于董事会。内审中心隶属于稽核与风险管理稽核

委员会，由其负责内审的日常管理工作，并将内审工作情况定期向公司董事会、风险管理委员会报告。根据公司规模、生产经营特点等相关内容，内部审计部门配置了一定数量的专职人员开展公司的内审工作。

3.2.2 内部审计人员构成

H 公司内审中心设置了内部审计总监、内部审计经理和内部审计专员岗位，以及监察主管和监察专员岗位。每个岗位各设置一人，共配备 5 名专职人员。内部审计总监是通过 H 公司内部人员调动的方式任职，具有本科学历并取得国际注册内部审计师证书，主要负责安排内部审计工作事宜；内部审计经理和内部审计专员是通过社会招聘的渠道招录且均具有本科学历，前者获取了国际注册内部审计师证书并通过了中级审计师资格考试，后者通过了初级会计师资格考试。监察主管取得了注册会计师和中级会计师资格证书，并通过对外招录进入。监察专员具有本科以下的学历且通过向社会招聘的方式录入。

3.2.3 内部审计工作内容

内审中心是 H 公司的内部审计部门，专职开展其内部审计工作。H 公司内部审计工作内容主要是以内控管理审计和财务管理审计为主，还包括了经济责任审计、工程项目审计、物资采购审计和其他专项检查。

内控管理审计主要是检查、监督和评价内控制度的建立情况，评价内控运行的成效。对内控制度的执行效果、执行效率进行定期评估，发现公司内控方面存在的不足，并有针对性地提出改进建议与对策。内审中心所形成的内部审计报告也作为公司董事会形成内部控制自我评价报告的依据。

财务管理审计主要针对 H 公司的财务预算及执行、相关会计资料的真实、合法及有效性、经营成果及财务收支的真实性、合法性、效益性等方面开展的审计活动。具体内容主要是对会计资料等相关文件是否真实完整、收入支出是否合理进行评价，对各类资产的折旧摊销、负债和权益的处理是否准确进行审查等等。

H 公司内审中心的工作范围还包括经济责任审计、工程项目审计、物资采购审计及其他专项检查等等。经济责任审计包括评价 H 公司的主要领导人员任职期间的公司或部门治理结构的设立、健全和有效情况，以及对公司董事会的决议

和决议落实、执行的情况，还有组织绩效和个人绩效完成情况。工程项目审计主要是审计 H 公司基本建设、技术改造工程项目的立项、决策、设计的必要性、可行性、合理性，以及其中的预算、决算及执行情况进行检查与监督等等。物资采购审计重点关注不锈钢材料大宗物资采购环节的执行情况。其他专项检查所针对的对象主要是以内审制度中所规定的重大事项和大额资金往来为主。

3.2.4 内部审计工作流程

H 公司内审中心的工作流程应按照内部审计制度的规定进行，分为制定年度审计计划和具体工作开展两阶段。前者根据 H 公司的经营目标，内部审计人员制定出年度审计计划，然后向 H 公司的审计与风险管理委员会进行提交；内审中心向董事会提出立项申请，并将其立项申请通过审计与风险管理委员会交由董事会审批，审批通过的具体项目应由内部审计总监编入审计计划中。后者在风险导向模式下开展，内审中心的具体业务流程分为审计准备、审计实施、审计报告和后续跟踪审计及归档四大阶段。见图 3.2。

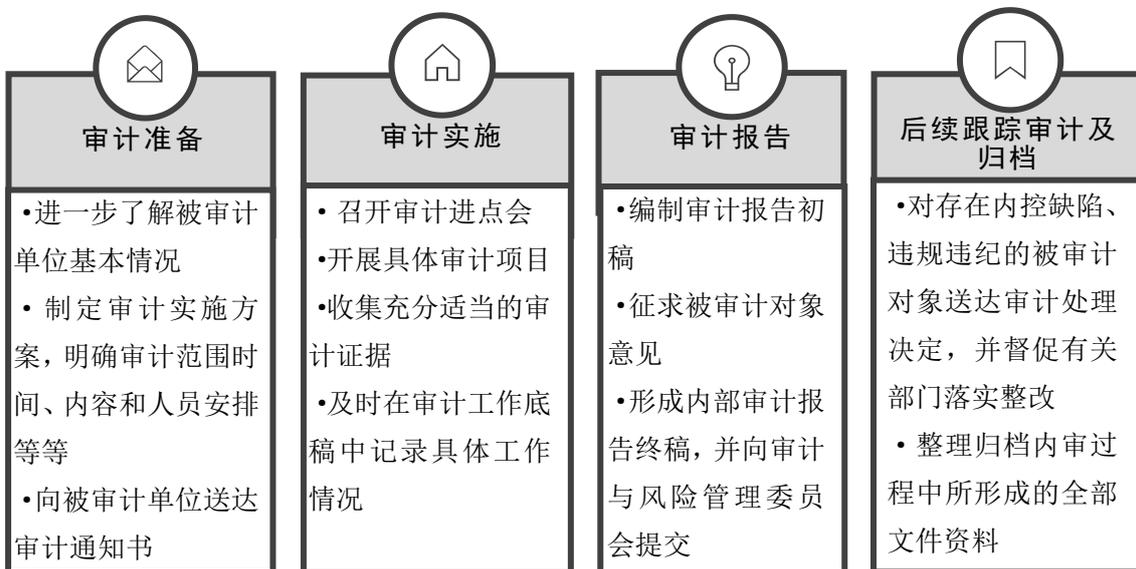


图 3.2 内审中心具体业务流程

3.2.5 内部审计质量评价现状

H 公司目前对内部审计质量评价分为内部审计人员评价和内部审计工作评价两个主要方面。在评价内部审计人员方面，H 公司会对内审人员进行一年一次的绩效考核，由人力资源部门和董事会薪酬与考核委员会负责。评价指标主要为内审人员的日常上班考勤情况、公司培训参与情况、专业能力的具备情况等等；评价标准采用实行简单的加权评分法，被评估者的综合评分（S）遵循各评价指标的权重与相应打分的乘积。得分在区间 $S < 60$ 、 $60 \leq S < 70$ 、 $70 \leq S < 80$ 、 $80 \leq S$ ，依次对应的等级为不合格、一般、良好、优秀。

在评价内部审计工作方面，通过 2022 年 4 月 H 公司新修订的《审计与风险管理委员会工作细则》第二十条可知，监督与评估内部审计工作是由 H 公司的审计与风险管理委员会进行负责，见表 3.2。（表中所展现的是与 H 公司内部审计工作有关的部分评价内容）

表 3.2 H 公司内部审计工作评估表

评分指标	是 / 否	说明
内部审计部门负责人是否为专职，并由审计与风险管理委员会提名，董事会任免		
是否设立独立于财务部门的内部审计部门，是否配置专职内部审计人员		
是否至少每季度向审计与风险管理委员会报告一次		
是否至少每季度对规定的具体事项进行一次检查		
是否按时向审计与风险管理委员会提交年度内部审计工作报告和次一年度内部审计工作计划		
是否至少每季度对募集资金的使用和存放情况进行一次审计，并对募集资金使用的真实性和合规性发表意见		
.....

3.3 H 公司内部审计质量评价现存问题

3.3.1 评价主体不合理

内部审计人员是开展内部审计工作的专职人员，是一个有机的整体，两者质量相互影响，关系并不冲突。因此，两个部门分开评价会割裂内审质量的两个方面，使得在评价某些指标上出现重复工作，降低了内部审计质量评价的效率；在对内审人员进行评价时，影响内审人员质量的部门既涉及管理层又会涉及内审部门，评价主体难以对被审计部门提出系统性、整体性的建议，建议落实存有难度。此外，人力资源部门和董事会薪酬与考核委员会对内部审计人员的质量负责评价，而这两个部门的工作人员大多并不是从事内部审计工作的专业人员，对内部审计部门的职能与现状了解得不够深入，其工作结果质量难以保证。

3.3.2 评价方法留有缺陷

针对评估内部审计人员情况，公司采用的是加权评分法，其中需要通过打分才可以得出评价值。使用该方法主观性强，很可能出现与实际情况不符的评价结果。通过内部审计工作评估表中可以看出，H 公司评估内部审计工作质量的指标均为定性指标，不能对某一评价指标的完成程度进行准确判断，不利于评价结果的应用，即后续难以对不合理的方面提出有针对性的对策与建议。

3.3.3 评价内容不全面

内部审计质量的评价内容应当体现内部审计部门所应当发挥的职能与需要起到的作用。而在 H 公司的内审质量评价当中，评价内容大多是关于有无根据内部审计制度开展审计的评判，偏重对内部审计部分内容的合规性开展的评估，未就完整的内部审计业务流程的角度进行具体评价，评价内容的广度不高。同时，H 公司内部审计工作内容类型较多，而相较于现行的 H 公司内部审计质量评价而言，评价内容的深度较为浅显。评价内容的不全面，会导致 H 公司无法有效发现内部审计工作中所存在的问题，不利于内部审计质量的提高。

3.3.4 风险关注度不够

H 公司的内部审计模式采用的是风险导向审计，内审部门不仅需要在开展审计工作中对风险进行识别，而且还需要将审计风险降低至可接受水平，因此在 H 公司内部审计质量评价指标中应设置与风险相关的指标。但从公司现有的内部审计质量评价中并未体现这一点。

4 基于灰色综合评价法的 H 公司内部审计质量评价体系构建

4.1 评价指标设计原则

内部审计质量评价体系的构建既要符合公司的实际情况，又要符合评价指标设计原则。评价指标设计原则如下：

4.1.1 可行性原则

可行性原则是指所构建的内部审计质量评价体系在实际应用中具有操作性并可以解决相应问题。只有贯彻可行性原则，做好评价指标、评价体系的调研工作，才能够使体系有效可行。内部审计质量评价的可行性原则要求：一方面，要充分考虑评价指标的有关信息是否能够容易获取；另一方面，评价主体能够在实际工作中更容易操作该评价指标体系。

4.1.2 全面性原则

本文构建的内部审计质量评价指标体系具体参照了中国内部审计协会修订的《中国内部审计质量评估手册》的内部审计质量评估标准体系。此体系涵盖了内部审计管理和内部审计实施全过程的评价要求。

4.1.3 客观性原则

所选择的评价指标需结合 H 公司内部审计的实际情况进行选取，以便于后面结果具有真实性，结果的分析具有科学性和相应解决对策是具有应用价值的。

4.1.4 定性与定量相结合原则

内审质量评价指标的建立需要从所涉及的内审人员、内审部门和内审工作等方面进行考虑，在这些方面既有定性因素又有定量因素。因此，在内部审计质量评价指标体系中，选取出的指标应当包括定量指标和定性指标，其中定性指标会在之后确定权重时便于进行量化处理。

4.2 内部审计质量评估标准体系

2014年9月,中国内部审计协会(CIIA)在《中国内部审计质量评估手册》中提出了中国内部审计质量评估标准体系。该体系包括内部审计环境类和内部审计业务类共19个方面的内容。前者主要针对公司的内审部门所处的环境和管理情况开展的评估工作,后者主要指内审工作中所使用的方法和流程中的关键活动进行的评价。这两大类又进一步具体细化,最后划分34个评估对象,见表4.1。

表 4.1 内部审计质量评估标准体系

评估类别	评估要素	评估要点及标准分值
内 部 审 计 环 境	内部审计的独立性与客观性	独立性
		客观性
	内部审计机构与治理层或最高管理层的 关系	工作关系
		内部审计章程
	内部审计机构的管理	部门管理
		年度审计计划
	内部审计质量控制	项目管理
		机构质量控制
		项目质量控制
		外部评估
	内部审计督导	内部评估
		内部审计督导方法与内容
		内部审计督导执行效果
		人际关系
	内部审计与外部审计的协调	人际关系管理
		结果沟通
		审计结果沟通
	评价外部审计(外部专家)工作质量	后续教育
		后续教育的管理
内部审计人员职业道德规范	内外部审计协调机制及效果	
	内审外包的质量控制	
		内部审计人员的履职表现

内部审计目标、相关制度和实际情况。因此，本文结合 H 公司内部审计的实际情况与相关制度规定，以 CIIA 发布的内部审计质量评估指标体系为基础进行合理调整，构建出与 H 公司相适应的内部审计质量评价指标体系。

4.3.1 内部审计环境层面

内部审计质量水平离不开内部审计环境的影响，良好的内审环境是内部审计业务能够有效进行的重要保障与前提。一家公司的内部审计环境所包含的内容是多方面的，例如公司领导对内部审计的重视程度、内部审计设置模式、内审的独立性、内审人员的专业胜任能力、内审相关制度建设、对内审质量控制与评价等等。本文从内部审计机构、内部审计人员以及内部审计质量控制与评价这三个方面里选取内部审计环境层面的评价指标。

①内部审计部门

在评价 H 公司内部审计质量评价中，本文选取内部审计部门中的 5 个具体内容作为评价指标，见表 4.2。

表 4.2 内审部门评价指标

评价维度	评价指标
内审部门 d ₁	内审部门独立性和客观性 d ₁₁
	内审部门制度建设 d ₁₂
	内审部门管理状况 d ₁₃
	领导对内审的重视程度 d ₁₄
	与其他部门的工作关系 d ₁₅

d₁₁ 内审部门独立性和客观性。独立性是审计的灵魂，客观性是审计的必要前提。此评价指标是对内部审计部门是否独立客观进行评价。

d₁₂ 内部审计制度建设。该部分主要是评估公司的内部审计章程和内审部门管理与工作的相关制度是否适合公司内审的实际情况，是否满足公司内审需求。

d₁₃ 内审部门管理状况。此评价指标主要对于内审部门管理现状做出相应评估，对内部审计人员的设置情况和部门制度的落实情况是否满足公司内部审计工

作的需要进行评价。

d₁₄ 领导对内部审计的重视程度。领导对内部审计的重视程度越高，内部审计独立性越强，内部审计环境越好，内审工作质量水平越高。

d₁₅ 与其他部门的工作关系。此项内容主要评价内审人员与组织外的机构、人员开展审计业务时相互联系、相互协作的程度。

②内部审计人员

内部审计人员是开展内部审计业务工作的专职人员，对内部审计质量有直接的影响，是评估内审质量的重要方面。本文就内部审计人员维度设置4个评价指标，见表4.3。其中，招聘情况和后续培训这两个指标主要针对内审人员的管理情况而设定的；其他的两个指标侧重于评估内审人员的个人品质，将内部审计人员职业道德规范细分为内审人员的职业品德和专业胜任能力这两大评价指标，可以更好地为后续改进提出有针对性的建议。

表 4.3 内审人员评价指标

评价维度	评价指标
内审人员 d ₂	招聘情况 d ₂₁
	后续培训 d ₂₂
	专业胜任能力 d ₂₃
	职业品德规范 d ₂₄

d₂₁ 招聘情况。公司内部的审计人员通常以社会招聘或着部门调派为主要途径选入内审部门。招聘门槛的高低、招聘要求的不同等方面都会决定内部审计人员的质量水平。因此，该部分的评价主要是针对内部审计人员的招聘情况进行评估，分析现存的招聘制度要求与招录人员是否符合内部审计工作的需求。

d₂₂ 后续培训。为了使内审人员保持较高的专业胜任能力，需要对其进行后续培训教育。此内容主要评价关于内审人员培训的规定内容的是否合理，以及内审人员在进入公司后所参与的实际培训情况。

d₂₃ 专业胜任能力。该指标主要是考察内部审计师是否具有有关的专业知识、

职业技能和实践经验。例如审计、财务、管理和计算机等相关知识，人际沟通能力、组织管理能力等职业技能，必要的实践经验等等。同时，评估内审人员是否掌握与业务相关的法律法规、技术方法、职业谨慎性等等。

d₂₄ 职业道德规范。内审人员的职业道德是指在内部审计业务工作的开展中，审计人员应当在道德方面具备的思想素质。该部分侧重于内审人员思想道德素质方面的评价。主要从诚信正直、客观公正、保密和廉洁等角度对内审人员进行分析与评估。

③内审质量控制与评价

内部审计质量控制与评价是保证内部审计结果准确性的主要措施，降低审计风险，更好地发挥内审作用。本文就此内容选取 6 个影响内审质量控制与评价的相关指标，如下表 4.4 所见。

表 4.4 内审质量评价与控制的评价指标

评价维度	评价指标
内审质量控制与评价 d ₃₂	项目质量控制 d ₃₁
	内部评估 d ₃₂
	外部评估 d ₃₃
	内审督导情况 d ₃₄
	内审目标实现比例 d ₃₅
	内审满意与认可度 d ₃₆

d₃₁ 项目质量控制：项目质量控制是内部审计质量控制的重要内容之一。该指标评价的是项目质量是否满足内部审计相关制度规定，确保项目质量处在较高水平。

d₃₂ 内部评估：内部评估是内部审计质量评估的一种形式。评价此内容主要是针对公司内部的相关人员在检查和评价内部审计管理和实施情况方面是否符合相关制度规定所开展的评估活动。

d₃₃ 外部评估：外部评估是另一种形式的内部审计质量评估。该评价指标主

要是针对内部审计管理及执行情况是否符合相关制度要求,由公司外部独立第三方进行评价。

d₃₄ 内审督导情况:该评价指标主要是在内部审计督导方法、内容和执行效果这三个方面来开展评价工作。

d₃₅ 内审目标实现比例:通过评价内部审计目标的实现比例,可以查看出内部审计工作任务的完成情况。内审目标实现比例越大,内审质量水平越高。

d₃₆ 内审满意度与认可度:该评估要点主要是针对利益相关者对于内审工作满意与认可的情况进行评价。内审满意度与认可度和内审质量之间成正比。

4.3.2 内部审计业务层面

评价内部审计质量,与评价内审工作的方法和流程是分不开的。本文以内部审计的准备阶段、实施阶段、报告阶段和后续审计阶段四大工作流程为标准,对内部审计业务层面进一步划分,共得出16个具体评价指标。

① 审计准备阶段

编制审计计划、开展审计调查、编发审计通知书等工作,均需要审计人员在内部审计准备阶段进行。为了评价这一环节中的重要内容,选取其中的4个主要内容作为评价指标,见表4.5。

表 4.5 审计准备阶段评价指标

评价维度	评价指标
审计准备阶段 d ₄	年度审计计划 d ₄₁
	重要性与审计风险 d ₄₂
	项目审计方案 d ₄₃
	内审通知书 d ₄₄

d₄₁ 年度审计计划:年度审计计划由内部审计机构负责人执行其编制工作,是公司年度工作计划的重要内容。评价年度审计计划主要是对内审人员在制定与执行年度审计计划时是否符合内部审计相关制度规定所实施的评估活动。

d₄₂ 重要性与审计风险:该指标主要是评价重要性水平和审计风险是否合理,

其确定的过程是否按规定要求进行,内部审计人员在确定之前是否对被审计单位及其环境有着充分了解。

d₄₃ 项目审计方案: 项目审计方案是在具体审计项目开展的过程中,对所需要的审计内容、审计程序、人员分工、审计时间等做出的计划与安排。评价项目审计方案主要评价审计人员在实施具体审计项目时是否按照内审制度要求进行。

d₄₄ 内审通知书: 内部审计通知书是告知被审计单位接受内部审计的书面文件。该评价要点是对内审通知书的规范性进行评估。

③ 审计实施阶段

在评价 H 公司内部审计质量评价中,本文确定 5 个具体内容作为评价指标,见表 4.6。

表 4.6 审计实施阶段评价指标

评价维度	评价指标
审计实施阶段 d ₅	审计程序合规性 d ₅₁
	审计方法运用的合理性 d ₅₂
	审计证据质量情况 d ₅₃
	信息技术的应用程度 d ₅₄
	工作底稿编制情况 d ₅₅

d₅₁ 审计程序合规性: 该评估指标主要是评价内部审计工作所实施的程序是否符合内部审计制度有关规定和要求。

d₅₂ 审计方法运用的合理性: 此评价内容主要是评价在内部审计工作开展的过程中所使用的审计方法是否得当。

d₅₃ 审计证据质量情况: 该评价要点以审计证据的充分性和适当性这两个方面开展对审计证据的质量情况的评价工作。

d₅₄ 信息技术的应用程度: 审计工作中应用信息技术越多,内审效率越高。此评价指标是内部审计人员在进行审计业务的过程中对信息系统的使用情况做出评价。

d₅₅ 工作底稿编制情况: 该指标主要评价审计工作底稿的形式是否合规,编

制内容是否完整。

④审计报告阶段

在内部审计的报告阶段，本文选取 4 个评价指标，对 H 公司内部审计质量进行评估，见表 4.7。

表 4.7 审计报告阶段评价指标

评价维度	评价指标
审计报告阶段 d ₆	审计结果的沟通 d ₆₁
	审计报告的规范性与及时性 d ₆₂
	审计建议的针对性 d ₆₃
	审计资料的整理与归档 d ₆₄

d₆₁ 审计结果的沟通：良好的结果沟通能够缩短与被审计单位之间的距离,使审计结果更加客观，有利于降低审计风险、提高审计质量。此评价指标主要评价内审人员与被审计单位在结果沟通环节是否有效。

d₆₂ 审计报告的规范性与及时性：审计报告是审计人员的工作成果。编制规范和提交及时的审计报告，有利于报告使用者根据审计报告有效做出相应决策，更好地发挥内审职能。评价内容主要是评价审计报告的编写形式是否规范、内容是否真实客观，以及将审计报告向报告使用者提交是否及时。

d₆₃ 审计建议的针对性：该指标评价的是内审人员在审计过程中所发现的问题是否提出相应的审计建议加以应对，审计建议是否具体且有针对性。

d₆₄ 审计资料的整理与归档：此评价指标主要是针对开展审计工作过程中所需要归档的工作资料是否整理妥当并符合档案管理的制度规定。

⑤后续审计阶段

后续审计阶段，是追踪与检查被审计机构采取纠正措施的落实情况和改进效果的阶段，是内部审计工作流程中的最后阶段。本文选取 3 个评价指标，如下表 4.8 所示。

表 4.8 后续审计阶段评价指标

评价维度	评价指标
后续审计阶段 d ₇	审计成果的有效程度 d ₇₁
	审计建议的落实情况 d ₇₂
	后续审计报告编制情况 d ₇₃

d₇₁ 审计成果的有效程度：该指标主要用于评价内审人员对被审计单位提出的审计建议是否具有可操作性。有效的审计建议有利于后续被审计单位更好地落实整改措施。

d₇₂ 审计建议的落实情况：检查追踪被审计单位落实审计建议情况是内审人员开展后续审计的内容之一。该评价指标主要是对被审计单位落实审计建议情况而展开评估。

d₇₃ 后续审计报告编制情况：该评价指标主要评价后续审计报告是否依据后续审计实施过程与结果的实际情况来编制，其报告内容是否清晰易懂。

4.3.3 H 公司内部审计质量评价指标体系

对上述评价指标进行汇总与总结，得出 H 公司内部审计质量评价指标体系，如下表 4.9 所示。

表 4.9 H 公司内部审计质量评价指标体系

内部审计环境层面	内审部门 d ₁	内审部门独立性和客观性 d ₁₁
		内审部门制度建立 d ₁₂
		内审部门管理状况 d ₁₃
		领导对内审的重视程度 d ₁₄
		与其他部门的工作关系 d ₁₅
	内审人员 d ₂	招聘情况 d ₂₁
		后续培训 d ₂₂
		专业胜任能力 d ₂₃

续表 4.9 H 公司内部审计质量评价指标体系

H 公 司 内 部 审 计 质 量 评 价	内审质量控制与评价 d ₃	职业道德规范 d ₂₄
		项目质量控制 d ₃₁
		内部评估 d ₃₂
		外部评估 d ₃₃
		内审督导情况 d ₃₄
		内部审计目标实现比例 d ₃₅
		内审满意与认可度 d ₃₆
	审计准备阶段 d ₄	年度审计计划 d ₄₁
		项目审计方案 d ₄₂
		重要性和审计风险 d ₄₃
		内审通知书 d ₄₄
		审计程序合规性 d ₅₁
		审计方法运用的合理性 d ₅₂
		信息技术的应用程度 d ₅₃
	内部审计业务层面	审计实施阶段 d ₅
		审计证据质量情况 d ₅₄
		工作底稿编制情况 d ₅₅
审计结果的沟通 d ₆₁		
审计报告的规范性与及时性 d ₆₂		
审计建议的针对性 d ₆₃		
审计资料的整理与归档 d ₆₄		
后续审计阶段 d ₇	审计成果的有效程度 d ₇₁	
	审计建议的落实情况 d ₇₂	
	后续审计报告编制情况 d ₇₃	

4.4 灰色综合评价法的引入

4.4.1 可行性分析

灰色综合评价法是根据灰色系统理论和专家评价法进行综合评价的方法。灰色系统理论是我国专家邓聚龙教授于 1982 年 3 月首次正式提出的灰色系统理论，其实质是通过对已知信息的有效开发，将“灰色”信息转变成“白色”信息，以实现准确认知与客观描述事物的目的。灰色综合评价法是通过定性与定量相结合的分析来评价灰色数据的一种方法，不仅可以解决定性指标不易被量化的问题，而且常用于事物信息不完备、不全面、不充分的情况之下，将已有的数据充分利用从而对事物进行科学评价。

灰色综合评价法在生态环境、工业农业、建筑工程等领域早已运用成熟，现已逐渐应用到评价审计质量的领域中。在公司内部审计的质量评价方面，因为内部审计质量评价指标体系重点由定性指标和定量指标组成，对于定性指标需要考虑多方面要素，不同评价者对评价指标的看法观点与意见存在差异，具有一定的模糊性，又由于评价内部审计质量存在原始数据有限、各评价要素之间相互联系与影响等情况。因此，内部审计质量作为评价对象具有明显的灰色性。

鉴于此，本文将灰色综合评价法作为 H 公司内部审计质量评价体系的评价方法是具有可行性的。引用灰色综合评价法后的内审质量评价工作操作过程更为简单，评价结果客观，能够将定性评价指标进行量化处理，对数据量的要求不高、较好地解决了基础数据获取困难等方面的问题。

4.4.2 灰色综合评价法的操作流程

(1) 计算指标权重——层次分析法

20 世纪 70 年代，美国学者 A.L.Saaty 提出了一种适用于多层次、多变量、复杂结构系统权重确定的定性与定量相结合的多属性决策分析方法——层次分析法（AHP）。这种方法通过两两影响因素的比较，使不同性质的因素互相比较的难度尽可能地降低。层次分析法操作简便，计算结果清晰，适用范围较广。下面就层次分析法的 4 个使用步骤做一个简单的介绍。

①构建层次结构

本文通过分析各影响因素之间的相互关系，构建了一个多级递阶层次结构。将其分为四个层次，最高层即为目标层，是决策的总目标；中间层是对上一层级的具体划分，分为准则层和子准则层；最底层为因素层。

②构造判断矩阵

为了呈现两两指标之间的重要性情况，构建判断矩阵。假设 Q 为最终目标，将影响因素用 h_i 、 h_j 表示，i 和 j 的取值为 1,2,3,……,k，用 h_{ij} 代表前一个因素与后一个因素相比的重要性，运用的指标对比矩阵如下所示。

$$H = \begin{bmatrix} h_{11} & \cdots & h_{1k} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ h_{k1} & \cdots & h_{kk} \end{bmatrix}$$

层次分析法中采用 1-9 的比例标度方式对 h_{ij} 进行赋值。下表 4.10 为比例标度赋值法的具体含义。

表 4.10 比例标度赋值含义

标度值	含义
1	两因素相比，具有同等重要性
3	两因素相比，前者比后者稍重要
5	两因素相比，前者比后者明显重要
7	两因素相比，前者比后者更为重要
9	两因素相比，前者比后者相当重要
2/4/6/8	两相邻判断的中间值

③确定各影响因素的相对权重

在矩阵 H 构建完成的基础上,通过 yaahp 软件处理,计算各矩阵的最大特征值 λ_{\max} 和特征向量 W。

④进行一致性检验

为了查看正反矩阵得到的结果是否相一致,需要算出一致性指标 C.I.。设 n 为矩阵 H 的阶数,通过计算公式:

$$C.I.= (\lambda_{\max}-n) /n-1 \quad (4-1)$$

接着查阅 R.I.表,得到随机一致性指标 R.I.的值最后计算一致性比率 C.R.,计算公式为 $C.R.=C.I./R.I.$ 。

当且仅当 $C.R.<0.1$ 时,才能认为判断矩阵通过了一致性检验;否则属于未通过,那么就需要对其进行修正。

(2) 确定评价矩阵

将 H 公司内部审计质量划分为五个等级,即“优秀、良好、合格、较差、很差”,对应所形成的评价等级集合为 $t=\{5, 4, 3, 2, 1\}$ 。

参与评价人员 N 的人数为 n 位,评价指标为 d_{ij} 。 d_{ijn} 表示第 n 位评价者对评价指标 d_{ij} 的打分情况,通过问卷调查法形成评价矩阵 L。评价矩阵 L 如下所示。

$$L = \begin{bmatrix} d_{111} & \cdots & d_{11n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ d_{ij1} & \cdots & d_{ijn} \end{bmatrix}$$

(3) 计算评价灰类及白化权函数

在形成评价矩阵 L 和确定好各层次评价指标的权重之后,需要确定评价灰类和白化权函数。评价灰类表示评价指标所处的等级范围,用 e 表示。由于本文将 H 公司内部审计质量划分为“优秀、良好、合格、较差、很差”5 个等级,因此,对应的评语集设定为 $e=\{1, 2, 3, 4, 5\}$ 。评价灰类及其相应的白化权函数如下表 4.11 所示:

表 4.11 评价灰类及其相应的白化权函数

灰类	白化权函数
e=1	$f_1(d_{ij}) = \begin{cases} d_{ijn}/5 & d_{ijn} \in [0,5) \\ 2-d_{ijn}/5 & d_{ijn} \in [5,10] \\ 0 & d_{ijn} \notin [0,10] \end{cases}$
e=2	$f_2(d_{ij}) = \begin{cases} d_{ijn}/4 & d_{ijn} \in [0,4) \\ 2-d_{ijn}/4 & d_{ijn} \in [4,8] \\ 0 & d_{ijn} \notin [0,8] \end{cases}$
e=3	$f_3(d_{ij}) = \begin{cases} d_{ijn}/3 & d_{ijn} \in [0,3) \\ 2-d_{ijn}/3 & d_{ijn} \in [3,6] \\ 0 & d_{ijn} \notin [0,6] \end{cases}$
e=4	$f_4(d_{ij}) = \begin{cases} d_{ijn}/2 & d_{ijn} \in [0,2) \\ 2-d_{ijn}/2 & d_{ijn} \in [2,4] \\ 0 & d_{ijn} \notin [0,4] \end{cases}$
e=5	$f_5(d_{ij}) = \begin{cases} 1 & d_{ijn} \in [0,1) \\ 2-d_{ijn} & d_{ijn} \in [1,2] \\ 0 & d_{ijn} \notin [0,2] \end{cases}$

(4) 构建灰色评价权矩阵

设 K_{ije} 为评价指标 d_{ij} 代入白化权函数所得到的属于第 e 个评价灰类的灰色评价系数，见公式（4-2）。并根据（4-3）公式，求出所有灰类的总灰色评价系数，记为 K_{ij} 。

$$K_{ije} = \sum_{N=1}^n f_e(d_{ijN}) \tag{4-2}$$

$$K_{ij} = \sum_{e=1}^5 K_{ije} \tag{4-3}$$

通过上述得出的 K_{ije} 和 K_{ij} ，进而求得评价指标属于第 e 个灰类的灰色评价权，记为 r_{ije} ，见（4-4）公式， r_{ije} 也被称为评价指标对应各灰类 e 的灰度。

$$r_{ije} = \frac{K_{ije}}{K_{ij}} \quad (4-4)$$

接着得到某二级评价指标下的第 m 个三级指标的权向量 $r_{ime}=(r_{im1}, r_{im2}, \dots, r_{ime})$ ，进而得出三级指标灰色评价权矩阵，记为 R_i 。

$$R_i = \begin{bmatrix} r_{i11} & \cdots & r_{i15} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ r_{im1} & \cdots & r_{im5} \end{bmatrix}$$

（5）求得灰色综合评价值

设一级指标灰色评价权矩阵、总灰色评价权矩阵的分别记为 B_i 、 A_i ，引入三级指标、二级指标、一级指标的权重值向量分别为 Q_i 、 W_i 和 Y_i 。由此可得，一级指标的灰色评价权向量 $B_i=Q_i*R_i=(b_{i1}, b_{i2}, b_{i3}, b_{i4}, b_{i5})$ ，进而求得总灰色评价权矩阵 $A_i=W_i*B_i=(a_{i1}, a_{i2}, a_{i3}, a_{i4}, a_{i5})$ 。再将 A_i 与将H公司内部审计质量的综合评价结果向量设为 O ，由公式 $O=Y_i*A_i$ 可得出。

H公司内部审计质量等级分类表如下所示，见表4.12。

表 4.12 H 公司内部审计质量等级分类

等级	优秀	良好	合格	较差	很差
分值	80-100	60-80	40-60	20-40	1-20

取各等级分值范围的中间值，组成内审质量等级向量 V 。根据 $V=(90,70,50,30,10)$ ，通过 $U=O*V^T$ 公式，进而求出灰色综合评价值 U 。其中， V^T 表示不同评价等级中值的转置矩阵。通过对照H公司内部审计质量等级分类表，得出对应评价等级。

同理，进一步求得H公司内审质量评价体系各级指标层的分值和评价等级。

5 H 公司内部审计质量评价体系应用

H 公司内审质量评价体系包括两大内容：一是选取指标，结合 H 公司内部审计质量的实际情况，依据《中国内部审计质量评估手册》构建评价指标体系。其中包括 2 个一级指标、7 个二级指标和 31 个三级指标。二是采用灰色综合评价法作为 H 公司内部审计质量评价体系的评价方法。该评价方法分为四个操作流程，其中评价指标权重的确定采用层次分析法。因此，就上一章节设计完成的 H 公司内部审计质量评价指标体系的基础上，本文从确定指标权重和计算评价价值这两个方面对 H 公司内部审计质量体系进行应用。

5.1 运用层次分析法确定指标权重

5.1.1 构建层次结构

通过 yaahp 软件的处理，构建出多级递阶层次结构，见图 5.1:

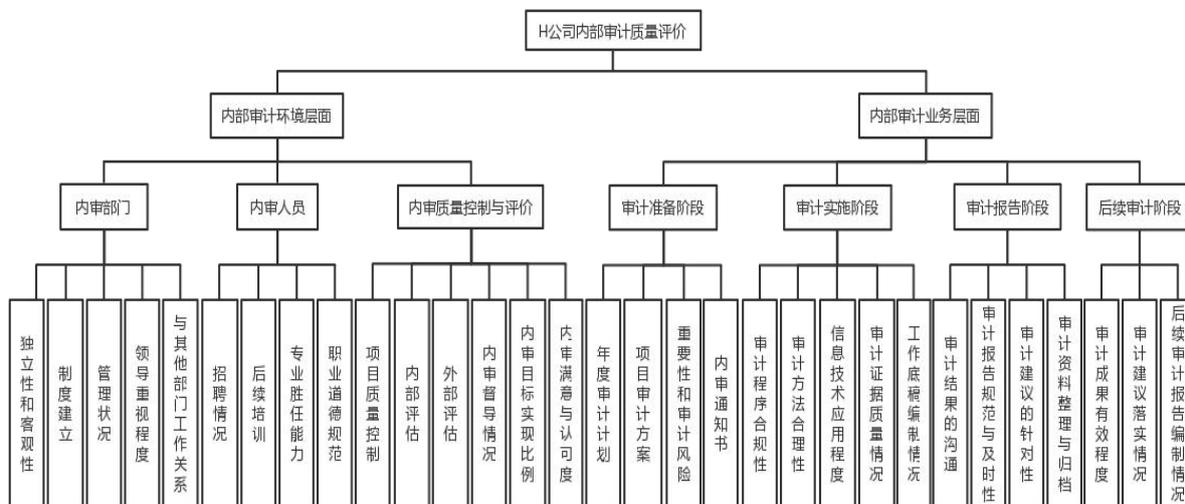


图 5.1 层次结构图

5.1.2 构造判断矩阵与计算指标权重

本文邀请了 6 名审计专业老师、3 名 H 公司相关从业人员和 2 名注册会计师，共计 11 位人员形成专家组，讨论确定各级指标之间的重要性，并向其发放调查问卷，详见附录 A，问卷百分之百收回。

将回收的问卷进行数据整理，通过 yaahp 软件得出调查结果。其中，判断矩阵最大特征根 λ_{\max} 所对应的特征向量记为 W。判断矩阵及其最大特征根和指标权重，详见下表 5.1-5.10。

表 5.1 一级指标判断矩阵 ($\lambda_{\max}=2.0000$)

内部审计质量评价	内部审计环境层面	内部审计业务层面	权重 W
内部审计环境层面	1	2	0.6667
内部审计业务层面	0.5	1	0.3333

表 5.2 内部审计环境层面二级指标判断矩阵 ($\lambda_{\max}=3.0092$)

内部审计环境层面	内审部门	内审人员	内审质量控制与评价	权重 W
内审部门	1	2	3	0.5396
内审人员	0.5	1	2	0.297
内审质量控制与评价	0.3333	0.5	1	0.1634

表 5.3 内部审计业务层面二级指标判断矩阵 ($\lambda_{\max}=4.0458$)

内部审计业务层面	准备阶段	实施阶段	报告阶段	后续审计阶段	权重 W
准备阶段	1	1	1	0.3333	0.1716
实施阶段	1	1	2	0.5	0.226
报告阶段	1	0.5	1	0.3333	0.1436
后续审计阶段	3	2	3	1	0.4588

表 5.4 内审部门三级指标判断矩阵 ($\lambda_{max}=5.2348$)

内审部门	独立性和客观性	制度建立	管理状况	领导重视程度	与其他部门工作关系	权重 W
独立性和客观性	1	5	4	3	5	0.4974
制度建立	0.2	1	0.5	2	3	0.1412
管理状况	0.25	2	1	2	3	0.1912
领导重视程度	0.3333	0.5	0.5	1	2	0.1079
与其他部门工作关系	0.2	0.3333	0.3333	0.5	1	0.0624

表 5.5 内审人员三级指标判断矩阵 ($\lambda_{max}=4.1179$)

内审人员要素	招聘情况	后续培训	职业道德规范	专业胜任能力	权重 W
招聘情况	1	1	2	0.5	0.2261
后续培训	1	1	3	0.5	0.2568
专业胜任能力	0.5	0.3333	1	0.5	0.3908
职业道德规范	2	2	2	1	0.1264

表 5.6 内审质量控制与评价三级指标判断矩阵 ($\lambda_{max}=6.2647$)

内审质量控制与评价	项目质量控制	内部评估	外部评估	内审督导情况	目标实现比例	内审满意与认可度	权重 W
项目质量控制	1	0.3333	3	2	2	3	0.217
内部评估	3	1	4	2	2	4	0.3486
外部评估	0.3333	0.25	1	0.3333	0.5	0.3333	0.0576
内审督导情况	0.5	0.5	3	1	2	2	0.1665
内部审计目标实现比例	0.5	0.5	2	0.5	1	1	0.1104
内审满意与认可度	0.3333	0.25	3	0.5	1	1	0.0999

表 5.7 审计准备阶段三级指标判断矩阵 ($\lambda_{max}=4.0710$)

审计准备阶段要素	年度审计 计划	项目审计 方案	重要性和 审计风险	内审通知书	权重 W
年度审计计划	1	2	1	3	0.3506
项目审计方案	0.5	1	1	3	0.2469
重要性和审计风险	1	1	1	4	0.3122
内审通知书	0.3333	0.3333	0.25	1	0.0903

表 5.8 审计实施阶段三级指标判断矩阵 ($\lambda_{max}=5.0782$)

审计实施阶段要素	审计程序 合规性	审计方法 合理性	信息技术 应用程度	审计证据 质量情况	工作底稿 编制情况	权重 W
审计程序合规性	1	2	3	1	0.5	0.2193
审计方法运用合理性	0.5	1	2	0.5	0.3333	0.1223
信息技术应用程度	0.3333	0.5	1	0.25	0.3333	0.0752
审计证据质量情况	1	2	4	1	1	0.2654
工作底稿编制情况	2	3	3	1	1	0.3179

表5.9 审计报告阶段三级指标判断矩阵 ($\lambda_{max}=4.1752$)

审计报告阶段要素	审计结果 的沟通	审计报告的规 范性与及时性	审计建议 的针对性	审计资料的 整理与归档	权重 W
审计结果的沟通	1	0.5	0.3333	0.3333	0.1098
审计报告的规范性与及时性	2	1	2	1	0.3121
审计建议的针对性	3	0.5	1	0.3333	0.1933
审计资料的整理与归档	3	1	3	1	0.3847

表 5.10 审计后续阶段三级指标判断矩阵 ($\lambda_{\max}=3.0536$)

审计后续阶段要素	审计成果的 有效程度	审计建议的 落实情况	后续审计报 告编制情况	权重 W
审计成果的有效程度	1	0.3333	2	0.2493
审计建议的落实情况	3	1	3	0.5936
后续审计报告编制情况	0.5	0.3333	1	0.1571

5.1.3 进行一致性检验

使用 yaahp 软件分析对每一个判断矩阵进行修正，并计算判断矩阵最大特征值 λ_{\max} 和一致性比率 C.R.。计算结果见下表 5.11。

表5.11 一致性比率C.R.值及检验结果

判断矩阵名称	C.R.值	一致性检验结果	
内部审计质量	0.0000	C.R.<0.1	通过
内部审计环境层面	0.0088	C.R.<0.1	通过
内部审计业务层面	0.0172	C.R.<0.1	通过
内审部门	0.0524	C.R.<0.1	通过
内审人员	0.0442	C.R.<0.1	通过
内审质量控制与评价	0.0420	C.R.<0.1	通过
准备阶段	0.0266	C.R.<0.1	通过
实施阶段	0.0175	C.R.<0.1	通过
报告阶段	0.0656	C.R.<0.1	通过
后续审计阶段	0.0516	C.R.<0.1	通过

由此可得，C.R.均小于 0.1，都通过一致性检验，权重分配合理。

5.1.4 确定H公司内审质量评价指标权重

将所有权重进行汇总，得到最终的H公司内部审计质量评价体系的指标权重，如下表5.12所示。

表5.12 H公司内部审计质量评价体系的具体指标权重

一级指标	权重	二级指标	权重	三级指标	单项权重	综合权重		
H 公 司 内 部 审 计 质 量 评 价 体 系	0.6667	内审部门	0.5396	内审部门独立性客观性	0.4974	0.1789		
				内审部门制度建立	0.1412	0.0508		
				内审部门管理状况	0.1912	0.0688		
				领导对内审的重视程度	0.1079	0.0388		
				与其他部门的工作关系	0.0624	0.0224		
		内审人员	0.297	内审质量 控制、评价	0.1634	招聘情况	0.2261	0.0448
						后续培训	0.2568	0.0508
						专业胜任能力	0.1264	0.025
						职业道德规范	0.3908	0.0774
						项目质量控制	0.217	0.0236
		环境层面	0.3333	准备阶段	0.1716	内部评估	0.3486	0.038
						外部评估	0.0576	0.0063
						内审督导情况	0.1665	0.0181
						内部审计目标实现比例	0.1104	0.012
						内审满意与认可度	0.0999	0.0109
				年度审计计划	0.3506	0.0201		
				项目审计方案	0.2469	0.0141		
				重要性和审计风险	0.3122	0.0179		
				内审通知书	0.0903	0.0052		

续表 5.12 H 公司内部审计质量评价体系的具体指标权重

H 公 司 内 部 审 计 质 量 评 价 体 系	实施阶段	0.226	审计程序合规性	0.2193	0.0165		
			审计方法运用合理性	0.1223	0.0092		
			信息技术应用程度	0.0752	0.0057		
			审计证据质量情况	0.2654	0.02		
			工作底稿编制情况	0.3179	0.0239		
			审计结果沟通	0.1098	0.0053		
			审计报告规范性	0.3121	0.0149		
	报告阶段	0.1436	与及时性	0.1933	0.0093		
			审计建议针对性	0.1933	0.0093		
			审计资料整理与归档	0.3847	0.0184		
			审计成果有效程度	0.2493	0.0381		
			后续审计	0.4588	审计建议落实情况	0.5936	0.0908
			阶段		后续审计报告	0.1571	0.024
					的编制情况		

5.2 运用灰色综合评价法计算评价价值

5.2.1 确定评价价值矩阵

本文将 H 公司内部审计质量评价指标划分为“优秀、良好、合格、较差、很差”五个等级，对应所形成的评价等级集合为 $t=\{5, 4, 3, 2, 1\}$ 。为了更加了解公司内部审计具体情况，本文设计出了 H 公司内部审计质量打分表（详见附录 B），并邀请了 H 公司内部审计人员和其他部门人员共 10 名来参与此次问卷评分。参与评分的人员需要根据 H 公司实际情况、结合自身经验会对 H 公司内审质量进行评判。将评分结果整理汇总，见表 5.13。

表 5.13 H 公司内部审计质量评分表

评价指标	人	人	人	人	人	人	人	人	人	人员
	员1	员2	员3	员4	员5	员6	员7	员8	员9	10
内审部门独立性客观性	4	3	3	3	4	4	3	4	3	3
内审部门制度建立	3	3	4	3	4	3	3	4	3	4
内审部门管理状况	5	5	5	4	4	5	5	4	5	4
领导的重视程度	4	3	3	3	3	3	4	4	3	3
与其他部门工作关系	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
招聘情况	3	4	3	3	3	4	3	3	3	3
后续培训	5	5	4	4	5	5	5	5	5	4
专业胜任能力	3	4	3	3	4	3	4	4	3	3
职业道德规范	5	4	5	4	5	5	5	4	5	5
项目质量控制	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
内部评估	3	4	3	3	3	3	3	3	4	3
外部评估	4	4	3	3	4	4	3	4	4	4
内审督导情况	5	5	4	4	5	5	5	5	5	5
内审目标实现比例	5	4	5	4	5	5	5	5	5	5
内审满意与认可度	5	5	5	4	4	4	5	5	5	5
年度审计计划	4	5	5	5	5	5	5	5	5	5
项目审计方案	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
重要性和审计风险	4	4	4	3	3	4	3	3	4	4
内审通知书	5	5	5	5	5	5	5	4	5	5
审计程序合规性	5	5	5	5	5	5	4	5	5	5
审计方法运用合理性	4	3	3	4	4	3	3	4	4	3
信息技术应用程度	3	3	3	3	3	3	3	4	3	3
审计证据质量情况	5	4	4	4	5	5	4	4	5	5
工作底稿编制情况	5	4	5	5	5	5	5	5	5	4
审计结果沟通	4	5	4	5	4	5	4	5	5	4
审计报告规范性及时性	5	5	4	4	5	4	5	5	5	4

续表 5.13 H 公司内部审计质量评分表

审计建议针对性	5	5	5	5	5	5	5	4	5	5
审计资料整理与归档	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4
审计成果有效程度	5	5	5	5	5	5	5	5	4	5
审计建议落实情况	3	3	4	3	3	3	3	4	4	3
后续审计报告编制情况	5	5	5	4	5	5	5	5	5	4

根据以上评价结果，形成评价值矩阵L：

$$L = \begin{bmatrix} 4 & 3 & \cdots & 3 \\ 3 & 3 & \cdots & 4 \\ \vdots & \vdots & & \vdots \\ 5 & 5 & \cdots & 4 \end{bmatrix}$$

5.2.2 构造灰色评价权矩阵

首先，计算灰色评价系数。本文以其中一个三级指标“内审部门独立性与客观性（d₁₁）”为例。根据上一章节的白化权函数，计算出评价指标d₁₁属于第e灰类的灰色评价系数K_{11e}，进而得出总灰色评价系数K₁₁。计算过程如下：

$$\begin{aligned} e=1 \quad K_{111} &= f_1(4) + f_1(3) + f_1(3) + f_1(3) + f_1(4) + f_1(4) + f_1(3) + f_1(4) + f_1(3) + f_1(3) \\ e=2 \quad K_{112} &= f_2(4) + f_2(3) + f_2(3) + f_2(3) + f_2(4) + f_2(4) + f_2(3) + f_2(4) + f_2(3) + f_2(3) \\ e=3 \quad K_{113} &= f_3(4) + f_3(3) + f_3(3) + f_3(3) + f_3(4) + f_3(4) + f_3(3) + f_3(4) + f_3(3) + f_3(3) \\ e=4 \quad K_{114} &= f_4(4) + f_4(3) + f_4(3) + f_4(3) + f_4(4) + f_4(4) + f_4(3) + f_4(4) + f_4(3) + f_4(3) \\ e=5 \quad K_{115} &= f_5(4) + f_5(3) + f_5(3) + f_5(3) + f_5(4) + f_5(4) + f_5(3) + f_5(4) + f_5(3) + f_5(3) \end{aligned}$$

从而得到评价指标 d₁₁ 属于各个评价灰类的总白化权评价系数 K₁₁：

$$\begin{aligned} K_{11} &= \sum_{e=1}^5 K_{ije} = K_{111} + K_{112} + K_{113} + K_{114} + K_{115} \\ &= 6.8 + 8.5 + 8.67 + 3 + 0 \\ &= 26.97 \end{aligned}$$

其次，计算灰色评价权向量。计算评价指标 d_{11} 属于第 e 个评价灰类的灰色评价权为 r_{11e} ，计算过程如下所示：

$$e=1 \quad r_{111}=K_{111}/K_{11}=0.25$$

$$e=2 \quad r_{112}=K_{112}/K_{11}=0.32$$

$$e=3 \quad r_{113}=K_{113}/K_{11}=0.32$$

$$e=4 \quad r_{114}=K_{114}/K_{11}=0.11$$

$$e=5 \quad r_{115}=K_{115}/K_{11}=0$$

则 d_{11} 的灰色评价权向量 $r_{11}=(r_{111},r_{112},r_{113},r_{114},r_{115})=(0.25,0.32,0.32,0.11,0)$ 。同理，可以求出其他三级指标的灰色评价权向量 r_{12} 、 r_{13} 、 r_{14} 和 r_{15} 。

最后，可得 d_1 的灰色评价权矩阵 R_1 ， R_1 如下所示：

$$R_1 = \begin{bmatrix} 0.25 & 0.32 & 0.32 & 0.11 & 0 \\ 0.25 & 0.32 & 0.32 & 0.11 & 0 \\ 0.41 & 0.38 & 0.21 & 0 & 0 \\ 0.24 & 0.30 & 0.33 & 0.13 & 0 \\ 0.32 & 0.41 & 0.27 & 0 & 0 \end{bmatrix}$$

同理，通过求出的其他三级指标 d_{ij} 的灰色评价权向量，从而形成所有二级指标灰色评价权矩阵 R_i 。

$$R_2 = \begin{bmatrix} 0.26 & 0.26 & 0.33 & 0.15 & 0 \\ 0.43 & 0.38 & 0.20 & 0.00 & 0 \\ 0.25 & 0.32 & 0.32 & 0.11 & 0 \\ 0.43 & 0.38 & 0.20 & 0.00 & 0 \end{bmatrix} \quad R_3 = \begin{bmatrix} 0.48 & 0.36 & 0.16 & 0.00 & 0 \\ 0.23 & 0.29 & 0.33 & 0.14 & 0 \\ 0.29 & 0.36 & 0.30 & 0.06 & 0 \\ 0.44 & 0.37 & 0.19 & 0.00 & 0 \\ 0.44 & 0.37 & 0.19 & 0.00 & 0 \\ 0.43 & 0.38 & 0.20 & 0.00 & 0 \end{bmatrix}$$

$$R_4 = \begin{bmatrix} 0.46 & 0.37 & 0.17 & 0.00 & 0 \\ 0.48 & 0.36 & 0.16 & 0.00 & 0 \\ 0.28 & 0.34 & 0.30 & 0.08 & 0 \\ 0.46 & 0.37 & 0.17 & 0.00 & 0 \end{bmatrix} \quad R_5 = \begin{bmatrix} 0.46 & 0.37 & 0.17 & 0.00 & 0 \\ 0.26 & 0.33 & 0.31 & 0.09 & 0 \\ 0.26 & 0.33 & 0.41 & 0.00 & 0 \\ 0.40 & 0.38 & 0.22 & 0.00 & 0 \\ 0.44 & 0.37 & 0.19 & 0.00 & 0 \end{bmatrix}$$

$$R_6 = \begin{bmatrix} 0.40 & 0.38 & 0.22 & 0.00 & 0 \\ 0.41 & 0.38 & 0.21 & 0.00 & 0 \\ 0.46 & 0.37 & 0.17 & 0.00 & 0 \\ 0.46 & 0.37 & 0.17 & 0.00 & 0 \end{bmatrix} \quad R_7 = \begin{bmatrix} 0.46 & 0.37 & 0.17 & 0.00 & 0 \\ 0.27 & 0.28 & 0.32 & 0.12 & 0 \\ 0.44 & 0.37 & 0.19 & 0.00 & 0 \end{bmatrix}$$

5.2.3 计算综合评价值

根据三级指标权重值向量，计算得出二级指标灰色评价权向量，进而得出一级指标的灰色评价权矩阵 B_i 。

$$B_1 = \begin{bmatrix} 0.29 & 0.33 & 0.30 & 0.08 & 0 \\ 0.37 & 0.34 & 0.24 & 0.05 & 0 \\ 0.37 & 0.34 & 0.24 & 0.05 & 0 \end{bmatrix}$$

$$B_2 = \begin{bmatrix} 0.41 & 0.36 & 0.21 & 0.02 & 0 \\ 0.40 & 0.36 & 0.22 & 0.01 & 0 \\ 0.44 & 0.37 & 0.19 & 0 & 0 \\ 0.35 & 0.32 & 0.26 & 0.07 & 0 \end{bmatrix}$$

同理可得，总灰色评价权矩阵 A_1 ：

$$A_1 = \begin{bmatrix} 0.32 & 0.34 & 0.27 & 0.07 & 0 \\ 0.38 & 0.34 & 0.23 & 0.04 & 0 \end{bmatrix}$$

最后，求得 H 公司内部审计质量的综合评价结果向量 O 。

$$O = (0.34, 0.34, 0.26, 0.06, 0)$$

将综合评价结果向量 O 与内审质量等级向量 V 的转置矩阵相复合，可得最终内审质量综合评价分值 U 为：

$$U = O * V^T = (0.34, 0.34, 0.26, 0.06, 0) * \begin{pmatrix} 90 \\ 70 \\ 50 \\ 30 \\ 10 \end{pmatrix} = 69.33$$

由质量等级表 4.12 可以判定，H 公司内部审计质量评价值为 69.33，评价等级为“良好”。

各级指标的具体评价值，如下表 5.14 所示。

表5.14 各级指标的具体评价值

评价值	一级指标	评价值	二级指标	评价值	三级指标	评价值
H 公 司 内 部 审 计 质 量 评 价 体 系	内 部 审 计 环 境 层 面	69.33	内审部门	66.38	内审部门独立性客观性	64.16
					内审部门制度建立	64.16
			内审部门管理状况	74.05		
			领导对内审的重视程度	63.13		
			与其他部门的工作关系	71.08		
			招聘情况	62.64		
			后续培训	74.61		
			专业胜任能力	64.16		
			职业道德规范	74.61		
			项目质量控制	76.40		
			内部评估	62.16		
			外部评估	67.47		
			内审督导情况	75.19		
			内部审计目标实现比例	75.19		
			内审满意与认可度	74.61		
			年度审计计划	75.78		
项目审计方案	76.40					
重要性和审计风险	66.52					
内审通知书	75.78					
			内审质量控 制与评价	70.41		
			准备阶段	73.04		

续表5.14 各级指标的具体评价值

评价值	一级指标	评价值	二级指标	评价值	三级指标	评价值	
H 公 司 内 部 审 计 质 量 评 价 体 系	内 部 审 计 业 务 层 面	69.33	71.04	实施阶段	73.05	审计程序合规性	75.778
					73.05	审计方法运用合理性	65.237
					73.05	信息技术应用程度	67.062
					73.05	审计证据质量情况	73.516
					73.05	工作底稿编制情况	75.185
					73.05	审计结果沟通	73.516
				报告阶段	74.98	审计报告规范性 与及时性	74.050
					74.98	审计建议针对性	75.778
					74.98	审计资料整理与归档	75.778
					74.98	审计成果有效程度	75.778
					74.98	审计建议落实情况	64.256
					74.98	后续审计报告 的编制情况	75.185
			后续审计 阶段	68.85			

在 H 公司内部审计质量评价体系中，各级指标评价值分布在 70 分左右，评价等级均为“良好”。说明 H 公司内部审计质量处于较高的水平。但是存在个别评价指标分数相对不高，需要对其进一步的改进与完善。

5.3 评价结果分析

根据评价结果，H 公司的内部审计质量处于“良好”的水平。从单项评价结果来看大部分指标分数较高，但少数指标相对分数偏低，存在较为明显的问题，反映出虽然内部审计在 H 公司中发挥出了一定的作用，但仍存在一些问题有待解决。本文对此加以关注并有针对性地进行具体分析。

5.3.1 内审人员受重视程度不够

内部审计人员是指在部门、单位设置独立的内部审计机构中，专职从事审计工作的人员。内审人员是内审工作的主体，内部审计人员的职业操守和专业能力对内部审计质量的影响至关重要。因此，内部审计质量评价应对内部审计人员方面要有一定的关注。为提高内部审计人员专业素质，需要在两个方面进行关注：一是内审人员的招录门槛要提高，招录具有较高水平的人才；二是重视对内部审计人员的专业培训，加强内审人员的定期考核，以加强内审人员建设。

从有关内部审计人员的三级指标中可以看出，内审人员的后续培训和职业道德规范指标评分值较高，分别为 74.61 和 74.61。但内审人员的招聘情况和专业胜任能力指标评分在 70 分以下。虽然 H 公司要求内部审计人员需具备职业道德与胜任能力，对内部审计人员培训比较重视，保证内部审计人员的后续教育和保持其专业胜任能力，比如要求公司每年至少为审计人员安排 1-2 次的业务培训等。但是，从 H 公司的内部审计人员招聘制度中可以看出，在内审人员招聘方面要求不太严格且门槛较低；招聘能力没有明确具体的规定，不利于充分了解并发挥内部审计人员的特长与价值。而且，从 H 公司内审人员的数量来看，H 公司内部审计工作类型较多，但所招聘的内部审计人数较少。一方面，长期以往保持这种情况很可能会挫伤内审人员的积极性，进而不利于内审质量处于较高水平；另一方面，重要性和审计风险指标得分为 66.52，也就是说对于制造业公司的 H 公司而言，其存在产品结构多元化、生产工序复杂的现状，由于审计对象较为多样，内审人员的不足会导致审计把控风险的能力大大消减，容易导致无法将审计风险降低到可接受水平。因此，需要招聘足够多的内部审计人员来完成内审工作。在内审人员专业胜任能力方面，H 公司内审人员的信息技术掌握水平普遍较低。其

原因主要是公司的内审工作信息化程度低,对审计人员在该方面能力的具备情况不够重视。现如今,普遍采用计算机辅助审计,使审计工作效率得到了很大的提高。而 H 公司内审人员较少地掌握计算机技术知识,既不利于内部审计向数字化开始转型,也不利于确保内审工作质量处于较高水平。

5.3.2 内部审计信息化程度相对较低

习近平总书记于 2017 年提出,要审时度势、主动作为,推动实施国家大数据战略,加快我国数字化革命进程。互联网信息技术的不断进步,对内审工作质量也提出更大的挑战。随着会计电算化广泛应用,信息量越来越多,审计证据类型也越来越复杂,想要获取充分适当的审计证据,只通过传统的审计工具是完全不足以满足当前审计需求。从 H 公司内审质量评价体具体指标评分中能够发现,信息技术应用程度指标的评分为 67.1,说明 H 公司仍然主要以传统的审计工具来开展内部审计工作,审计效率较低。

从实务上看,H 公司内部审计仍采用抽象法、分析法、访谈法、符合性测试和分析性测试的常规性审计方法和以事后为主的审计方式,仍属于传统审计的范畴内。其审计范围仍然停留在对被审计单位生产经营活动、财务活动和商务活动的会计资料等进行检查。收集审计证据所使用的审计方法仍属于传统审计方法的范畴内。如今已步入互联网时代,审计信息系统逐渐普及流行的情形下,对于审计业务类型较多的 H 公司,这些方法的使用就显得略显落后了。虽然 H 公司制定了一系列有关于办公系统制度和信息系统开放接口系统标准,包括《信息系统安全管理制度》、《信息系统开放接口体系标准》、《OA 办公系统管理制度》、《信息化应用关键用户配置与管理制度》;还开发了相关应用系统,包括 ERP 系统(SAP 系统)、OA 系统、MES 系统、CRM 系统、PLM 系统。但从其制定制度标准与开发系统的作用对象来看,均侧重于对业务与管理活动方面上的管控,没有专门的信息系统审计软件,内部审计人员无法直接从企业各类信息系统海量业务数据中快速获取充分、适当的审计证据,这不利于内部审计工作效率的提高,在公司信息系统数据的共享与利用方面也会产生不利影响。

5.3.3 内部审计监督评价存在缺陷

内部审计工作监督评价是内部审计高质量的重要保障。实施内部审计工作评价与监督,有利于复核查验出内部审计工作中所出现的问题并及时改正,改进内部审计方法和程序,为今后内部审计的工作开展提供经验。国家审计署办公厅印发的《2019 年度内部审计工作指导意见》,是为内部审计监督评价提供指导和参考依据。一方面,对建设专业化内部审计队伍提出更高的要求;另一方面,内审工作范围得到拓宽,内审作用得到较好发挥。

就二级指标内部审计质量控制与评价来看,H 公司的内部评估和外部评估评价价值分别为 62.16 和 67.47,分数偏低反映出这些方面存在一定缺陷。虽然 H 公司制定了内部控制评价的相关制度,但只是利用内部审计工作结果而制定内部控制自评报告的规定,并没有反映出明确的审计工作评价制度和考评制度等有关要求,而且 H 公司的外部评估覆盖面较低,不利于提高公司对内审工作的认可度与满意度。在奖惩机制方面,H 公司虽然在内部审计相关制度中涉及到有关内部审计人员的奖惩的规定,但是没有针对内部审计人员的具体情况规定出较为明确的奖励与惩罚的条件与相应措施,容易出现由于工作的实际情况与奖惩不匹配而使审计人员的心态失衡的现象,这会打击了审计人员的积极性,阻碍内审工作的开展,同时内部审计部门制度建立的评价指标得分为 64.16,评价数值并不高。因此,需要 H 公司后续应继续完善关于这一部分内容的相关制度。

5.3.4 内部审计设置模式有待完善

内审设置模式的不同带来内审机构的地位不同,则内审的独立性强弱程度和职能定位也会有所差异。因此,不合理不完善的内部审计设置模式会阻碍了内部审计工作开展,内部审计独立性难以保障,不利于保证内审工作成果的公信力。

从 H 公司内部审计部门组织架构中可以看出,H 公司董事会审计委员会下设内部审计中心,接受公司监事会的监督考核与评价,并受审计委员会指导和监督,向其汇报工作。这种内部审计设置模式可以保证其内审部门在形式上具有较高的独立性、客观公正性。而内审部门客观独立性的分数仅有 64.16 的得分。从评价体系中的领导对内审的重视程度指标得分来看,的内部审计人员的权威性在实际

工作中并未得到应有的保障。就与其他部门的工作关系的指标来看, 得分为 71.08。由此说明, H 公司内部审计部门与管理层等其他部门联系程度处于较低水平。在开展实际工作中, 部分内审人员还曾遇到过被审计部门拒不配合的情况, 这对顺利开展内审工作与收集充分适当的审计证据等方面产生非常消极的影响。而审计建议落实情况的指标仅为 64.26, 说明此组织模式也会对被审计单位在落实到位审计建议方面产生不利的影响。此外, 内审制度强调了内部审计部门要与财务部门应保持高水平的独立性, 且 H 公司现阶段的内审业务更侧重于财务审计, 更注重事后审计, 发挥审查与评价的防御性作用。然而, 内部审计发挥咨询职能的程度较低, 忽略了内部审计增加公司价值的作用。

5.4 提高 H 公司内部审计质量的措施

5.4.1 重视内部审计队伍建设

H 公司要想建设更高专业胜任能力和良好职业道德的内部审计队伍, 需要从内审人员招聘选用和后续业务培训等方面进行关注。在人员招聘方面, 首先, 确定恰当的内审人员数量, 增加招聘人数, 内部审计队伍规模应当与 H 公司实际业务情况相适配; 其次, 建议 H 公司设置更为严格的职业准入制度, 设定尽可能高的录用门槛, 筛选出高素质人员; 再次, 在进行录用考试方面, 考察的内容应与公司的内审需求相关, 以便及时找到符合公司真正需要的人才。

在人员后续业务培训方面, 注重对内审人员定期的业务培训, 建议每三个月开展一次专业拓展训练, 使内审人员保持较高水平的专业素养, 同时要重视内审人员关于计算机相关知识的学习目前公司内审师在获取有关计算机信息技术知识的途径仍较为局限, 尤其是对于信息网络系统等较深层次的知识掌握较少, 审计信息化方面的专业人才短缺。那么, 应当在培训内容中补充计算机专业知识, 优化内审人员的综合素质。除此之外, 公司应开展有利于提升审计知识的活动, 比如举办审计知识大比拼、审计场景模拟竞赛等小活动, 这既可以增加审计人员团队的凝聚力, 又可以提升其专业胜任水平, 更好地保证内部审计质量。此外, 审计部门通过对之前审计过程中发现出的各类问题进行汇总, 成立审计问题库, 为以后内审工作的开展当作参考。最后, 内部审计部门应该将内部审计目标与企

业的发展战略相结合,可以合理地规划、调配内部审计师,将人员准确地分配到适合自己的工作岗位上,有助于公司更好发展。

5.4.2 搭建内部审计信息化平台

我们所处的时代是信息化时代,计算机的快速发展使各行各业都发生了很大的变化。随着业务的不断复杂化和信息系统及会计电算化不断普及和完善,借助内部审计信息化平台开展的计算机辅助审计受到企业内部审计部门的欢迎。一方面,通过内部审计信息化平台,审计人员可以更好地方便整理与分析信息系统处理后的财务、业务和管理等信息,有助于编制审计工作底稿,提高审计效率;另一方面,审计人员利用计算机辅助审计开展工作,能够对被审计部门进行实时监督,降低审计抽样风险,提高内部审计工作的有效性。

搭建内部审计信息化平台,首先重视大数据审计所起到的功能与作用,强化开展计算机辅助内部审计重要性的意识。H公司虽在业务和管理层面上实施了核心应用系统以处理其关键数据与信息流程,但应用于专门开展计算机辅助审计的系统或者信息化平台并没有说明与体现,其内部审计方法仍处于传统审计方法的范畴。因此,加强运用计算机辅助内部审计工作的意识是十分必要的。其次,招聘或者培训专业的技术人才,熟悉内部审计信息化平台的使用与操作。H公司在控制内审质量的相关条例中,虽然有提及对内审人员进行定期培训,但为了开展大数据审计,H公司还应当丰富培训内容,增加如计算机辅助审计的操作等内容,以提高内部审计人员的相关素养。最后,提高内部审计信息化平台或系统与企业其他应用系统的连接度,更快速地收集有质量的审计证据,得出更为准确的审计结论。与此同时,要想把握好审计证据的充分性与适当性,内审人员还应对审计工作流程操作规范,并注意与相关单位及时进行沟通。

5.4.3 完善内部审计监督评价机制

对内部审计工作评价与监督来保证内部审计质量是十分必要的,H公司可以从以下几点进行强化。首先,重视三级复核制度。通过层层复核审计工作底稿,内部审计工作能够得到监督与评估,内部审计质量也得到保证与提高。还应重视外部评估,外部评估作为第三方具有独立和权威性,能够帮助内部审计环境加以

改善。其次，扩大绩效考核的人员范围，即对内部审计人员进行定期的考核与考评。细化内部审计质量管理流程，与绩效考评紧密挂钩，责任到人。并依据制定出的全面有效的考评标准，对内部审计人员的工作绩效进行考评，公司能够以此从全局清楚地了解到内部审计人员现状，还可以避免责任判定模糊的现象发生，有利于内部审计工作质量的提升。最后，建立激励机制与问责制度。H 公司应当在绩效考评之后对内部审计人员实施激励措施。同时，也应该接受追究内部审计人员的责任，坚持“谁检查、谁负责”的原则，即责任落实到实施内部审计工作的具体人员，这样才能更好地让内部审计人员各司其职、各负其责。做到奖惩分明，既能调动审计人员的积极性，又能增强其在工作中的责任意识，从而有利于提高内部审计质量。

5.4.4 优化内部审计组织模式

内审部门在对组织的风险管理、内部控制和治理程序进行独立性评价的同时，更需要向受托管理者提出改进建议，以实现组织价值整治和改善运营。不同组织架构对内部审计目标定位不相同。内部审计设置模式可分为董事会与高层双重领导、高管层领导、财务部负责人领导、审计纪检监察合署办公、监事会高管层双重领导等模式。内部审计的设置模式，即组织架构，发挥出的内部审计职能程度也并不相同。

针对与 H 公司内部审计的设置模式，H 公司的内部审计机构采用的是董事会或董事会下设的审计委员会的领导模式。这种内部审计的架构设置虽然能够使内审人员保持高水平的独立性，审查评价中所发现的问题能够准确识别，能够更好实现确认职能，但是其内部审计部门与管理层关系不甚紧密，无法向管理部门及相关负责人高效地反馈审查中发现的问题，有关负责人也无法及时落实相应的改进建议。因此，H 公司内审部门的设置可以采用董事会与高管层双重领导的模式以优化内部审计组织架构。此对策既可以加强 H 公司内部审计部门与管理部门及相关负责人之间快速有效的沟通，保证审计工作顺利进行，还可以发挥内部审计咨询的职能，针对识别出的问题，向管理层提出改进意见与建议，增加企业价值。

6 研究结论与展望

6.1 研究结论

本文以《内部审计质量评估办法》为依据，具体参照《中国内部审计质量评估手册》的内部审计质量评估标准体系，根据 H 公司内部审计的现状，构建出一组可行性强的内部审计质量评价指标体系，构建了 31 个具体评价指标。基于灰色综合评价法对 H 公司内部审计质量进行有效评价，通过评估结果找到存在的问题，从而提出合理化意见，使内审职能得到充分发挥。同时，本文通过对 H 公司内审质量的评价，展现了灰色综合评价法在内审领域中的具体应用。论文结论如下：

第一，依据《内部审计质量评估办法》和《中国内部审计质量评估手册》并结合 H 公司的实际情况，设计出一套适合企业自身的更为科学的内部审计质量评价指标。《中国内部审计质量评估手册》中提出了中国内部审计质量评估标准体系。该体系作为一个处于不同组织中的内审部门在评价自身工作时参照体系，本文将其与 H 公司内部审计工作联系起来，从而构建适合 H 公司内部审计的质量评价体系。

第二，引入灰色综合评价法对内部审计质量评价是具有可行性的，且评价结果清晰。由于内审质量评价指标体系中的定性指标具有一定的模糊性，且评价内部审计质量存在原始数据有限、各评价要素之间相互联系与影响等情况，内部审计质量作为评价对象具有明显的灰色性。同时，引用灰色综合评价法后的内审质量评价工作操作过程更为简单，对数据量的要求不高、较好地解决了基础数据获取困难的问题等等，最后所得出的评价结果客观清晰。

第三，H 公司内部审计质量评价结果等级为“良好”。应当针对得分较低的一些指标做出相应的工作调整。对于未关注到的问题与不足，也应当加强重视，从多方面对其进行改进，不断提升内部审计质量。

6.2 研究不足与展望

6.2.1 研究不足

本文以《中国内部审计质量评估手册》的内部审计质量评估标准体系为依据，与 H 公司内审现状相联系，构建出 H 公司内部审计质量评价指标体系。但是，对于 H 公司所处的行业的特殊性并未在评价指标中着重凸显与侧重，且评价指标的选取依据较少。同时，关于灰色综合评价法在内部审计领域中的应用，相关研究的文献较少，没有足够更深入的研究。

6.2.2 研究展望

本文用灰色综合评价法对案例公司的内部审计质量进行评价，未来通过与案例公司的联系，获得一定的反馈，将存在于内部审计质量评价体系实际应用中的一些不足还需更深入的分析，使内部审计质量评价体系能够得到进一步的完善。我国目前需要进一步加强关于内部审计质量评价体系在评价指标与评价方法的研究，期待今后内审的质量评价工作可以增强内审效果，实现为公司价值增值的目的。

参考文献

- [1] Abdulaziz Alzeban. The Impact of Culture on the Quality of Internal Audit[J]. Journal of Accounting, Auditing & Finance,2015,(01):57-77.
- [2] Bartoszewicz, Anna. Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit[J]. Research Papers of Wrocław University of Economics,2015,(398): 13-23.
- [3] Bookal,LeRoy E.Internal auditors:Integral to good corporate governance[J]. The Internal Auditor,2002(59):44-49.
- [4] Cangemi. Viewson Internal Audit, Internal Controls and Internal Audit's use of Technology[J]. EDPACS,2016.
- [5] Christos Orliaklis et al. Factors affecting the quality of internal audit as a competitive advantage of the firms[J]. International Journal of Critical Accounting, 2021,12(4): 315-330.
- [6] Curtis C Verschoor.A balanced sorecard framework for internal auditing depatments[J]. Internal Auditing.2003,18(6),44.
- [7] Dominics S.B.Soh,Nonna Martinov-Bennie. The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles effectiveness and evalnation[J]. Managerial Auditing Journal, 2011,(07):160-202.
- [8] Douglas E. Ziegenfuss. Developing an internal auditing department balanced scorecard[J]. Managerial Auditing Journal,2000,(9):151-156.
- [9] Flint D.Philosophy and principles of Auditing [M]. Oxford :Macmillan Education Ltd, 1988,(12):38-40.
- [10]Jaakko Ronkko,Mikko Paananen,Jarmo Vakkuri. Exploring the Determinants of Internal Audit:Evidence from Ownership Structure[J]. International Journal of Auditing, 2018,2(1):25-27.
- [11]Joon S. Yang,Jagan Krishnan. Audit Committees and Quarterly Earnings Management[J]. International Journal of Auditing,2005,(3):201-219.
- [12]Lightle,Bushong.Florida,IPPF Practice Guide.Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency[R].USA:The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2000,(53):

321-331.

- [13] Milena Alic, Borut Rusjan. Contribution of the ISO9001 internal audit to business performance[J]. International Journal of Quality & Reliability Management, 2010.
- [14] Matthew G. Lamoreaux. Beef up internal audit[J]. Journal of Accountancy, 2011, 211(6): 20.
- [15] Nurmazilah Mahzan. Improving the quality of internal audit functions through total quality management[J]. Managerial Auditing Journal, 2014, (1): 30-34.
- [16] Qasim Ahmad Alawaqleh. Impact of Accounting Information System on Internal Audit Quality: Mediating Role of Organizational Culture[J]. International Journal of Financial Research, 2020, 12(1).
- [17] Razimah Abdullah, Zubaidah Ismail, Malcolm Smith. Audit committees' involvement and the effects of quality in the internal audit function on corporate governance[J]. International Journal of Auditing, 2018, 22(3).
- [18] Robert Moeller, Brinke modern intemal auditing[J]. Beijing: China times economics press, 2005, (08): 73-74.
- [19] Wallace, W.A, Kreutzfeldt, R.W. Distinctive Characteristics of Entities with an Internal Audit Department and the Association of the Quality of Such Departments with Errors[J]. Contemporary Accounting Research, 1991, 7(2): 485-512.
- [20] 毕秀玲, 薛岩. 我国内部审计质量控制问题及对策研究[J]. 审计研究, 2005(03): 47-52.
- [21] 蔡春, 蔡利, 陈幸. 内部审计质量与盈余管理——来自中国 A 股制造业上市公司的经验证据[J]. 上海立信会计学院学报, 2009, 23(06): 9-20+101.
- [22] 曹若霏. 基于平衡计分卡评价法的内部审计质量评价新体系构建[J]. 中国内部审计, 2014(01): 33-36.
- [23] 陈萍. 内部审计质量面临的问题和对策[J]. 商业会计, 1996(02): 36-37.
- [24] 陈千诰, 周海娟. 基于 5M1E 视角的内部审计质量控制研究——以得力集团为例[J]. 财会通讯, 2021(17): 130-133.
- [25] 邓德强, 温皓然. 管理会计工具及应用案例——利益相关者价值取向的绩效三棱镜及应用[J]. 会计之友, 2016(07): 134-137.
- [26] 范经华. 基于平衡计分卡的内部审计质量控制评价指标体系探讨[J]. 审计研究, 2013(02): 82-89.
- [27] 冯启航. 基于 5M1E 分析法的 L 公司内部审计质量评价研究[D]. 兰州: 兰州财经大

- 学,2021.
- [28]付少平.企业内部审计质量控制探究[J].会计师,2020(13):44-45.
- [29]何玉润,闫丽娟.企业内部审计质量影响因素的调查与分析[J].财务与会计,2016(11):65-67.
- [30]侯锦瑞.Z 公司内部审计质量评价体系研究[D].石家庄:河北科技大学,2020.
- [31]李曼,姜林佑.内部审计质量的衡量、影响因素和效果:文献综述[J].会计之友,2020(20):21-25.
- [32]李娟.层次分析法下的企业内部审计评价分析[J].财会学习,2016(13):153.
- [33]李生念.六西格玛在 M 企业内部审计的应用研究[D].贵阳:贵州财经大学,2020.
- [34]林夏琼.企业内部审计质量影响因素分析[J].当代会计,2021(13):94-95.
- [35]孟璟瑗.基于公司治理的内部审计质量影响因素研究[D].天津:天津财经大学,2016.
- [36]孟志华.基于 BSC 的内部审计质量评价体系构建[J].审计月刊,2016(03):42-45.
- [37]秦荣生.公司治理与内外部审计[M].北京:化学工业出版社,2013.
- [38]邱国峰,缪颖霞.内部审计质量评价体系的建构[J].中国内部审计,2018(02):30-35.
- [39]邱琰雯.基于 ISO9001 标准的 A 企业内部审计质量控制体系构建研究[D].重庆:重庆理工大学,2020.
- [40]石峰.高校工程内部审计质量评价体系研究[J].中国国际财经(中英文),2017(04):237-238.
- [41]王守海,杨亚军.内部审计质量与审计费用研究——基于中国上市公司的证据[J].审计研究,2009(05):65-73.
- [42]王娅斐.关于内部审计质量评价体系的建构[J].中国总会计师,2018(10):136-137.
- [43]王莹.企业内部审计质量存在的问题与对策[J].质量与市场,2022(07):142-144.
- [44]温素彬,黄浩岚.利益相关者价值取向的企业绩效评价——绩效三棱镜的应用案例[J].会计研究,2009(04):62-68+97.
- [45]徐悦.基于平衡计分卡的内审审计绩效评价体系探讨[J].市场周刊(理论研究),2013(05):78-80.
- [46]阎银泉.内部审计质量评价指标体系研究——基于平衡计分卡的视角[J].财会通讯,2012(33):46-49+161.
- [47]游雪琴.新背景下提升高校内部审计质量的举措[J].中国内部审计,2020(12):49-52.
- [48]张友涛.内部审计质量影响因素及对策研究[J].财会通讯,2015(10):89-91.

- [49]赵保卿,徐豪萍.内部审计质量对企业投资效率的影响研究[J].南京审计大学学报,2017,14(03):95-104.
- [50]赵耀.国有企业内部审计质量评价研究[D].镇江:江苏大学,2019.
- [51]郑伟,徐萌萌,戚广武.内部审计质量与控制活动有效性研究——基于内部审计与内部控制的耦合关系及沪市上市公司经验证据[J].审计研究,2014(06):100-107.

附录 A：评价指标重要性调查问卷

尊敬的各位老师：

您好，很荣幸能联系到您参与此次调查。此次调查问卷目的是，在已设计完成的内部审计质量评价指标的基础上，通过评价指标之间的比较，评判这些指标之间的重要性。此调查问卷采用匿名方式填写，收集到的数据仅用于本文的撰写，会保证对您的回答保密。非常感谢您的配合与支持！

一、填写说明

调查采用 1-9 标度法，如表 1 所示：

表 1 1-9 标度法含义

因素比较程度	量化值
同样重要	1
稍微重要	3
比较重要	5
十分重要	7
非常重要	9
两相邻判断的中间值	2/4/6/8

二、问卷

表 2 准则层判断矩阵

内部审计质量	内部审计环境层面	内部审计业务层面
内部审计环境层面	1	
内部审计业务层面	×	1

表 3 内部审计环境层面子准则层判断矩阵

内部审计环境层面	内审部门	内审人员	内审质量控制与评价
内审部门	1		
内审人员	×	1	
内审质量控制与评价	×	×	1

表 4 内部审计业务层面子准则层判断矩阵

内部审计业务层面	审计准备阶段	审计实施阶段	审计报告阶段	后续审计阶段
审计准备阶段	1			
审计实施阶段	×	1		
审计报告阶段	×	×	1	
后续审计阶段	×	×	×	1

表 5 内审部门判断矩阵

内审部门要素	内审部门独立性和客观性	内审部门制度建立	内审部门管理状况	领导对内审重视程度	与其他部门工作关系
内审部门独立性和客观性	1				
内审部门制度建立	×	1			
内审部门管理状况	×	×	1		
领导对内审重视程度	×	×	×	1	
与其他部门工作关系	×	×	×	×	1

表 6 内审人员判断矩阵

内审人员要素	招聘情况	后续培训	职业道德规范	专业胜任能力
招聘情况	1			
后续培训	×	1		
职业道德规范	×	×	1	
专业胜任能力	×	×	×	1

表 7 内审质量控制与评价判断矩阵

内审质量控制与评价要素	项目质量控制	内部评估	外部评估	内审督导情况	内部审计目标实现比例	内审满意与认可度
项目质量控制	1					
内部评估	×	1				
外部评估	×	×	1			
内审督导情况	×	×	×	1		
内部审计目标实现比例	×	×	×	×	1	
内审满意与认可度	×	×	×	×	×	1

表 8 审计准备阶段判断矩阵

准备阶段要素	年度审计计划	项目审计方案	重要性和审计风险	内审通知书
年度审计计划	1			
项目审计方案	×	1		
重要性和审计风险	×	×	1	
内审通知书	×	×	×	1

表 9 审计实施阶段判断矩阵

实施阶段要素	审计程序合规性	审计方法运用的合理性	信息技术的应用程度	审计证据质量情况	工作底稿编制情况
审计程序合规性	1				
审计方法运用的合理性	×	1			
信息技术的应用程度	×	×	1		
审计证据质量情况	×	×	×	1	
工作底稿编制情况	×	×	×	×	1

表 10 审计报告阶段判断矩阵

报告阶段要素	审计结果的沟通	审计报告的规范性与及时性	审计建议的针对性	审计资料的整理与归档
审计结果的沟通	1			
审计报告的规范性与及时性	×	1		
审计建议的针对性	×	×	1	
审计资料的整理与归档	×	×	×	1

表 11 审计后续阶段判断矩阵

审计后续阶段要素	审计成果有效程度	审计建议落实情况	后续审计报告编制情况
审计成果的有效程度	1		
审计建议的落实情况	×	1	
后续审计报告编制情况	×	×	1

附录 B: H 公司内部审计质量打分表

尊敬的各位先生、女士:

您好! 为了进一步了解 H 公司内部审计实际情况, 希望您客观地填写问卷内容。该调查问卷中的数据仅为学术之用, 感谢您的配合!

注明: 评价等级分为优秀、良好、合格、较差和很差, 请在规定位置打“√”即可。

H公司内部审计质量评价						
		评价等级				
维度	评价指标	优秀 (80-100)	良好 (60-80)	合格 (40-60)	较差 (20-40)	很差 (1-20)
内审部门	内审部门独立性和客观性					
	内审部门制度建立					
	内审部门管理状况					
	领导对内审的重视程度					
	与其他部门的工作关系					
内审人员	招聘情况					
	后续培训					
	职业道德规范					
	专业胜任能力					
内审质量 控制与评 价	项目质量控制					
	内部评估					
	外部评估					
	内审督导情况					
	内部审计目标实现比例					
	内审满意与认可度					
审计准备 阶段	年度审计计划					
	项目审计方案					
	重要性和审计风险					
	内审通知书					
审计实施	审计程序合规性					

阶段	审计方法运用的合理性					
	信息技术的应用程度					
	审计证据质量情况					
	工作底稿编制情况					
审计报告 阶段	审计结果的沟通					
	审计报告的规范性与及时性					
	审计建议的针对性					
	审计资料的整理与归档					
后续审计 阶段	审计成果的有效程度					
	审计建议的落实情况					
	后续审计报告编制情况					

致 谢

经过不懈努力，我终于完成了论文撰写工作。从开始选题、到撰写开题报告、查找文献，最后到论文的完成，每一个阶段对于我来说都在不断提升我的学术研究水平。当然，论文的顺利完成离不开其中帮助过我的每一位人，在此我要表示感谢。

首先，我要感谢我的导师王学龙老师。在研究生阶段中，老师耐心地对我进行了论文指导，提出了许多宝贵意见。他悉心指点的每一个思路，都使我有醍醐灌顶的感受；老师严谨治学的态度，令我深深佩服，无论对于格式要求，还是文章内容，都给予我及时的解答与帮助，使我可以顺利完成论文写作。其次，我要感谢我的父母、老师和同学们，非常感谢他们在我的这三年中给予的关心与支持，我很幸运也很幸福在研究生生活中有他们的相伴，为我人生中的这三年增添了阳光与色彩。

我还要感谢兰州财经大学，感谢她给了我学习的机会，让我在研究生三年学到了研究的方式方法，学习了归纳整理文献，提高了学术研究知识水平，还遇到了优秀的老师与同学。这段美好的时光，让我刻骨铭心，记忆深刻。

再次向每一位帮助过我的人表示感谢。论文如有不足之处，还望各位老师批评指正。