

分类号 _____
UDC _____

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 PDCA 循环的 X 公司
增值型内部审计研究

研究生姓名: 王莉君

指导教师姓名、职称: 史正保 教授 李宗义 正高级会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 内部审计

提交日期: 2024 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： 王莉君 签字日期： 2024.6.1

导师签名： 史正伟 签字日期： 2024.6.1

导师(校外)签名： 李宇义 签字日期： 2024.6.1

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： 王莉君 签字日期： 2024.6.1

导师签名： 史正伟 签字日期： 2024.6.1

导师(校外)签名： 李宇义 签字日期： 2024.6.1

Research on value-added internal audit of X company based on PDCA cycle

Candidate : Wang Lijun

Supervisor: Shi Zhengbao Li Zongyi

摘 要

高质量发展已经成为我国经济社会发展的关键词，作为促进经济高质量发展的重要引擎，同时也是审计监督体系的重要组成部分，内部审计也经历着发展的起伏。由于内部审计职能向提供确认与咨询服务的转变，越来越多的公司认识到内部审计对于提升企业价值的重要性，增值型内部审计也被众多公司认定为促进企业价值提升的关键路径。然而，纵使内部审计促进价值增值有多种途径，但是仍然难以实现增值型内部审计的长效机制，增值型内部审计模式单一、结构扁平、难以实现持续审计的问题依然存在。而 PDCA 循环作为质量管理模型，是一种周而复始的循环，将其应用于内部审计能够帮助控制内部审计质量，提升内部审计价值，从而实现持续审计。企业增值型内部审计模式的构建与实施可以有效地推动企业内部审计在全面贯彻落实公司的高质量发展目标，更好地提升公司竞争力，促进经济高质量发展。

文章通过构建 X 公司的增值型内部审计模式体系，以期解决并优化 X 公司内部审计工作问题，实现内部审计向增值型的转变，并提出实施增值型内部审计模式的保障措施。首先，通过对与 PDCA 循环应用于内部审计、增值型内部审计以及增值型内部审计的模式体系有关国内外研究文献进行系统梳理并借鉴，发现基于 PDCA 循环构建内部审计质量评价的理论研究较为丰富，而对具体 PDCA 与内部审计相结合的具体实施研究则较少；其次，采用案例分析方法，将 X 公司作为案例，对 X 公司内部审计的运作状况进行了总结和梳理，并对 X 公司内部审计现状及其存在的问题展开较为详尽的分析，发现 X 公司内部审计机构发挥价值增值作用并不明显。最后，将 PDCA 循环与公司内部审计相结合，分别对应 PDCA 循环的四个阶段明确其增值要素，构建了增值型内部审计的总体框架和具体模式，并提出相应的应用保障措施，以期能够促进 X 公司增值型内部审计的实施，从而促进其企业价值的提升。

关键词：内部审计 增值型内部审计 PDCA 循环 价值增值

Abstract

High-quality development has become a key word in China's economic and social development, as an important engine to promote high-quality economic development, and also an important part of the audit and supervision system, internal audit has also experienced ups and downs in development. Due to the shift of the internal audit function to the provision of assurance and consulting services, more and more companies recognize the importance of internal audit to enhance enterprise value, and value-added internal audit is also recognized by many companies as a key path to promote enterprise value. However, although there are many ways for internal audit to promote value-added, it is still difficult to realize the long-term mechanism of value-added internal audit, and the problems of single value-added internal audit model, flat structure, and difficulty in realizing continuous audit still exist. As a quality management model, the PDCA cycle is a cyclical cycle, and its application to internal audit can help control the quality of internal audit, enhance the value of internal audit, and achieve continuous audit. The construction and implementation of the value-added internal audit model can effectively promote the internal audit of the enterprise to fully implement the company's high-quality development goals, better enhance the company's competitiveness, and promote high-quality economic development.

This paper constructs the value-added internal audit model system of Company X to solve and optimize the internal audit work of Company X, so as to realize the transformation of internal audit to value-added, and puts forward the safeguard measures for the implementation of value-

added internal audit model. First of all, by applying the cycle with PDCA to internal audit, Secondly, the case analysis method is used to summarize and sort out the operation status of the internal audit of Company X, and the current situation of internal audit and its existing problems are analyzed in detail. Finally, the PDCA cycle and the company's internal audit are combined, and the value-added elements are clarified according to the four stages of the PDCA cycle, the overall framework and specific model of value-added internal audit are constructed, and the corresponding application safeguard measures are proposed, in order to promote the implementation of value-added internal audit of Company X, so as to promote the enhancement of its enterprise value.

Key words: Internal audit; Value-added internal audit; Value added; PDCA cycle

目 录

1 绪论	1
1.1 问题的提出	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 国外研究现状	3
1.2.2 国内研究现状	5
1.2.3 文献述评	8
1.3 研究内容与研究方法	10
1.3.1 研究内容	10
1.3.2 研究方法	11
1.4 研究的创新点	12
2 增值型内部审计相关概念及理论基础	13
2.1 相关概念	13
2.1.1 增值型内部审计	13
2.1.2 PDCA 循环	14
2.2 相关理论基础	15
2.2.1 风险管理理论	15
2.2.2 交易成本理论	16
2.2.3 公司治理理论	17
3 X 公司概况及内部审计现状分析	19
3.1 X 公司简介	19
3.1.1 X 公司基本情况	19
3.1.2 X 公司组织结构	20
3.2 X 公司内部审计现状	21
3.2.1 X 公司内部审计制度建设	21
3.2.2 X 公司内部审计机构设置	22

3.2.3 X 公司内部审计流程.....	23
3.3 X 公司内部审计发挥增值作用存在的问题.....	24
3.3.1 内部审计增值理念未能有效融入.....	24
3.3.2 内部审计流程管理薄弱.....	25
3.3.3 内部审计业绩难以有效评价.....	25
3.3.4 内部审计整改不到位.....	26
4 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式的构建.....	27
4.1 PDCA 循环构建增值型内部审计模式的必要性与可行性.....	27
4.1.1 PDCA 循环构建增值型内部审计模式的必要性分析.....	27
4.1.2 PDCA 循环构建增值型内部审计模式的可行性分析.....	28
4.2 X 公司基于 PDCA 循环构建增值型内部审计的具体实施.....	29
4.2.1 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式构建基础.....	29
4.2.2 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式总体框架.....	30
4.2.3 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式的具体构建.....	32
5 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式应用.....	40
5.1 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式的预期效果.....	40
5.1.1 改善内部审计环境.....	40
5.1.2 优化内部审计流程.....	40
5.1.3 完善内部审计评价体系.....	41
5.1.4 健全内部审计整改机制.....	41
5.2 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式的应用保障.....	42
5.2.1 优化内部审计顶层设计.....	42
5.2.2 创新内部审计业务工作体系.....	43
5.2.3 增强内部审计资源保障.....	44
6 研究结论与不足.....	46
6.1 研究结论.....	46
6.2 研究不足.....	47
参考文献.....	48

1 绪论

1.1 问题的提出

1.1.1 研究背景

2018 年，中央审计委员会第一次会议上指出“审计是党和国家监督体系的重要组成部分。要加强对内部审计工作的指导和监督，调动内部审计和社会审计的力量，增强审计监督合力”。内部审计作为我国审计监督体系的重要组成部分，迎来了加快发展的时机。2023 年 5 月 23 日，第二十届中央审计委员会第一次会议强调进一步推进新时代审计工作高质量发展，发挥审计的自我革命作用。面对高质量发展的新征程与新时代，内部审计必须沿着指引主动求变，积极加快自身建设和变革升级，适应新发展要求。立足于新发展阶段，贯彻新发展理念，构建新发展格局，适应高质量发展的要求，着眼于企业内部增值、风险防控，加快审计的转型与变革，进一步提高控制风险、增加价值、强化管理的重要作用，真正实现“管理者的再管理，对监督者的再监督”。

国际内部审计师协会（Institute of Internal Auditors, IIA）重新定义内部审计，指出内部审计是一种旨在增加价值和改善组织经营的活动，增值型内部审计应运而生。审计署颁布的《关于内部审计工作的规定》以及中国内部审计协会发布的《内部审计基本准则》也同样指出内部审计的目标是完善公司治理与增加企业价值。内部审计对象逐渐从基础的财务报表转变为企业风险管理、内部控制和企业治理，内部审计目标变成了为组织增加价值。作为一个独立和客观的评估及咨询活动，增值型内部审计通过强化治理结构和风险管理，优化内部控制，有助于企业成本降低和效率提高，被视作推动内部审计质量提升的关键途径。高质量的内部审计发展的基础，在于实现其价值的增长。

随着供给侧结构性改革的持续深化，能源行业正在面临转型发展的瓶颈，作为能源主体，煤炭企业发展迎来了新的使命。尤其是在“双碳”发展背景下，煤炭企业持续优化调整将成为长期趋势，煤炭行业也不断探索新的发展路径，这对其内部审计提出了更高的要求。X 公司作为煤炭行业企业，通常生产方式复杂，且数据量庞大，审计风险较大，必须重视内部审计的重要作用。作为内

部审计发展的当前趋势，增值型内部审计对于企业在实现战略目标、降低经营风险方面发挥着至关重要的作用，有助于企业战略的有效实施。因此，对于企业而言，建立和优化增值型内部审计的架构显得尤为必要。目前无论是基于价值链理论，还是基于平衡计分卡理论，甚至是层次分析法的内审增值路径，增值模式都是直线型或者平面型，难以整体体现企业不同层面对审计工作的需求。而 PDCA 管理模型是一个“阶梯式螺旋上升”系统，可以根据企业的实际情况不断调整和改进内审策略。基于 PDCA 管理模型构建的增值型内部审计模式，跳出直线型或者平面型的模式，能够为内部审计持续地增加价值，为企业的内部审计增值提供思路。

1.1.2 研究意义

运用 PDCA 循环构架内部审计增值的框架模式，帮助 X 公司在内的企业提供一种内部审计转型的理论框架，为 X 公司实际内部审计过程提供方向，有助于提高其内部审计质量，具有一定的理论意义和现实意义。

(1) 理论意义

第一，深化增值型内部审计的理论探讨。尽管已有许多学者就增值型内部审计进行了广泛的研究，且相关的文献资料众多，主要集中在审计理念、方法、职能及目标的变革上。然而，关于如何确保内部审计持续增值的研究则相对较少。文章试图通过 PDCA 循环理论，构建持续的内部审计增值路径，不仅优化内部审计质量控制，而且为增值型内部审计的理论研究提供补充。

第二，促进增值型内部审计的新发展。尽管内部审计价值增值的提出已经由来已久，但是，许多企业对于内部审计发挥的作用仍然停留在提供有限的监督层面，认为其对公司的经营管理与治理层面极少发挥作用。文章将 PDCA 循环理论和公司的内部审计工作结合起来，通过构建一套适合 X 公司的增值型内部审计框架，体现增值型内部审计对于公司发展的重要作用，提升内部审计的地位和价值，在一定程度上能够促进增值型内部审计的新发展。

(2) 现实意义

第一，为公司开展增值型内部审计提供了一定的参考。基于 PDCA 循环构建 X 公司的增值型内部审计模式并做出预期效果，在构建和应用的过程对存在

的问题进行分析和有针对性解决，一定程度上能够完善 X 公司内部审计制度。尽管煤炭企业是能源的主要组成部分，但是大多数企业仍然存在内部审计制度不规范、内部审计流于形式等问题。基于此，文章参考前人理论研究的基础上结合 X 公司实际情况构建了一套合理的内部审计模式，一定程度上促进企业内部审计制度的完善。因此，文章的研究具有一定的现实意义。

第二，促进煤炭制造公司适应经济发展新格局。当前我国迎来经济转向高质量发展的新阶段，但整体创新能力仍不适应未来高质量发展要求，且伴随着“碳中和”“碳达峰”的实施，传统煤炭企业的发展遭遇到转型发展的瓶颈。通过构建增值型内部审计框架模式，为制造企业开展增值型内部审计发展提供新角度，能够提高煤炭企业的内部审计高质量发展，促进煤炭企业高质量转型发展，适应经济发展新格局。

1.2 文献综述

1.2.1 国外研究现状

(1) 关于 PDCA 循环与内部审计的研究

国外对于 PDCA 循环的研究较早。PDCA 循环法起源于 20 世纪 30 年代，由 Walter A. Shewhart 提出，后来在长达近 20 年的发展中，其理念由 Edwards Deming(1950)改进为“计划-执行-检查-处理(Plan-Do-Check-Act)”，即当今的 PDCA 循环，在长时间的发展中逐渐被应用于质量管理活动中。关于 PDCA 循环在内部审计质量控制中的作用研究，Paul C. Palmer(2005)将 PDCA 循环引入 ISO9001:2008 内部审计质量管理内容。Fisher(2017)认为 PDCA 循环法能够支持流程审计，Ahire(2015)、Bojana Jovanović (2017)将 PDCA 循环应用到审计过程中，并提出要公司认可并处理相关反馈意见，才能保证改进 PDCA 循环，极大地发挥 PDCA 循环的优势提高审计质量。

(2) 关于增值型内部审计的研究

第一，增值型内部审计的发展研究。1999 年，IIA 将内部审计重新定义为一种增加价值和改善营运的活动，并首次明确提出内部审计的“增加价值”作用。Andrew D. Bailey(2005)提出，增值型内部审计的主要的目的是提升价值、发展

营运，并提供确认和咨询服务。Lynn Fountain(2016)强调内部审计旨在辅助企业达成其战略目标，因此应将企业运营的各个方面纳入审计范围，促进企业向提高质量和效率的方向转变。Anna Eulerich(2020)将内部审计看作一种是增值资源，他认为企业应重新考虑并界定内部审计的角色和职能定位，管理层需要跳出传统内审观念。同年，Nathanagl Betti(2020)进一步扩展内审职能，认为应当将 IT 和数据分析技能整合进内审职能中。此外，内部审计职能还应扩展发挥咨询职能，以协助组织适应数字化的商业环境。WeekesMarshall Diana(2020)提出，要从客户的需求角度来强化内部审计的效果以促进内部审计工作增值。

第二，开展增值型内部审计的必要性与可行性研究。学者们对于增值型内部审计的研究随着社会经济的发展和公司营商环境的变化逐渐发生转变，Zacchea(2003)强调了管理层的态度在推进内审价值增长方面的关键作用，他们应当充分认识到内审职能重要性，并在此基础上对内部审计进行转型。Mihret(2008)认为将有利于企业的发展。除此之外，内部审计的职能随着企业发展不断扩大，为开展增值型审计提供了条件。Krane Ronja(2020)认为内部审计能够帮助企业降低审计成本以及存在的风险，为企业带来价值。Dutchak Ruslan(2021)进一步分析了社会变化给内审带来的挑战与机遇，指出面对企业治理结构的演进和互联网技术的革新，内审功能需持续适应变化，寻求为企业创造更多新价值的机会。

第三，关于增值型内部审计实现路径的研究。Anthony Walz(1997)认为内部审计可以通过直接与间接途径促进组织价值的增长。直接途径涉及合理分配内审资源、提高审计效率、消除非增值活动及降低审计成本等，而间接途径则包括通过评估组织的运营和管理提供审计建议，以减少组织的损失。在直接途径方面，Imbrescu Carmen Mihaela、PețaCrina(2017)发现内部审计通过资源节约创造价值，防止潜在干扰造成的损失。在间接途径方面，GaryM. Stem(2010)提出，可以通过实行协作式审计和预防式审计的方式来实现内部审计增值，预防式审计方式以 Raiborn 等(2017)的研究为主，他们强调了内部审计与风险管理的影响，以及探讨二者是如何实现组织的价值增值的。此外，Roussy 等(2020)以在公司发展方面提出了有关建议，他们认为内部审计应当从绩效监督逐步转向帮助组织改善业绩、实现战略目标和创造价值。而到了大数据时代，内部审计现代化需要注意的地方更多，因此，Lyubov Plotnikova(2020)、Rakipi 等(2021)提出需

要创新审计手段，利用内部审计数据分析技术促进企业增值。

(3) 关于增值型内部审计体系的研究

国外关于增值型内部审计体系的研究主要集中于对内部审计价值的评价体系的构建，Mark L. Frigo(2002)选择平衡计分卡作为内审绩效评价的有效方法，他认为企业在建立内审评价体系的过程中，应当结合部门战略与集体战略，以帮助内部审计部门不断调整内审的目的与方向，并不断优化组织的战略目标。Frigo(2004)认为可以基于平衡计分卡来构建包括客户、审计流程和审计人员胜任能力在内的内部审计业绩评价体系。Dessalegn Getie Mihret (2016)在深入分析传统内部审计业绩评价体系不足的基础上，结合平衡计分卡提出，内部审计绩效考核要同时反映企业的运营管理状况和公司的战略实施状况。

1.2.2 国内研究现状

(1) 关于 PDCA 循环与内部审计的研究

我国关于 PDCA 循环的研究相对来说比较晚，但是仍然取得重要的研究成果，不断被应用于各个行业的质量管理，不少学者将 PDCA 循环应用于内部审计的实际应用上。

杨洁(2011)的研究验证了将 PDCA 循环应用于评估内部控制有效性的实践可行性，她指出，内部控制构成了一个统一的系统性过程，各环节之间互相联系和支持，其执行流程与 PDCA 循环的持续改进原则—发现问题高度吻合。所以整合 PDCA 循环到内部控制的有效性评价中是行得通的。李青(2013)进一步论证了 PDCA 循环与商业内控在运作规律和实操性上的一致性，从而证实了 PDCA 循环在内部控制系统构建中的应用可行性。部分学者将 PDCA 循环引入内部审计的实际应用，曹耿群(2011)第一次将内部审计与 PDCA 循环法结合起来，提出审计四个阶段详细的做法。于玲(2015)认为，将 PDCA 循环与企业审计质量控制过程相结合，是一个新颖的视角。孙秀兰、施东明(2018)指出，PDCA 循环能够将审计质量管理的各阶段和各层面衔接起来形成一个完整的有机整体，形成的闭环效果，避免管理孤岛效应。董建忠、王眺昕、彭娟(2019)基于 PDCA 循环打造数字化转型模式，促进内部审计向联网审计、持续审计和远程审计转变。还有部分学者基于 PDCA 循环提出新的审计整改框架，沈俊、

赵珊和朱叶(2019)以及周效明(2020)从 PDCA 循环中找到全新方向,构建基于 PDCA 循环的多层审计整改工作框架,以提升内部审计质量。黄锦红(2023)以将 PDCA 审计整改具体应用于某综合性三级甲等医院,通过对 PDCA 循环在人员、环境等方面的具体应用,发现审计整改成效追踪情况存在的问题并制定改进措施,优化医院内部审计制度。

(2) 关于增值型内部审计的研究

第一,增值型内部审计的发展研究。王光远(2003)回顾 20 世纪内部审计的发展,认为当前内部审计进入了一个以“增值”为核心的新阶段。刘国常、郭慧(2010)将内部审计视为一种增值工具,能够通过提供咨询服务、优化内部控制和完善企业治理结构,实现与外部审计的优势互补。李斌等(2012)将增值型审计与传统内审做了对比,指出其在定位、目标、策略及职能等方面的创新。张新鹏等(2021)对增值型内部审计的定义及其基本目标进行了进一步阐释,提出随着人工智能、区块链等数字技术的进步,传统内审正朝着数字化转型发展,其业务形态、组织模式和文化构架将在技术的推动下实现重塑。

第二,开展增值型内部审计的必要性与可行性研究。国内学者对于开展增值型内部审计的必要性研究与国外一样,都是从基于外部环境的变化开始的。田蔚蔚(2011)提出,内部审计必须对其地位、职能、内容和途径进行重新定位,以适应外部环境的变化发展,从而使得内部审计充分发挥其增值功能和作用。钟红霞(2013)认为,经过多年的发展,内部审计向价值增值方向的转变随着经济社会的发展而成为各个企业的目标。陆正耀(2016)、高雅(2020)在研究中表示,要适应大环境的变化,在全球企业“全球金融一体化”的背景下,企业发展规模不断壮大,内部活动也愈加复杂,对内部审计提出了更高的要求,必须强化内部审计的增值服务。因此,沈国玮、曹毓静(2020)提出,内部审计向智能化转型的步伐变得更加迫切,内部审计要走向更加智能化和信息化的发展路径。而对于可行性的研究则是基于企业内部的需求及变革,陈莹(2016)通过问卷调查的方式进行研究,结果显示内部审计可以在与其他治理机制协同作用时最大化其增值潜力。梁永兰(2019)看到了内部审计在保障企业活动中信息安全方面的关键角色,以及其在增值上的重要性。吴玉芳(2018)、吴德炎(2023)分别将国企和连锁经营企业作为研究主题,指出增值型内部审计能够全面提高这些企业创造价值的能力,助力于企业的整体质量提升和效率增加,从而提升组织价值。

第三, 关于增值型内部审计实现路径的研究。同国外研究一样, 国内学者对内部审计的增值路径的研究也集中在降低成本和提供审计咨询两个关键领域。降低成本即为降低内部审计成本, 通过重塑流程以提高审计效率。时现(2003)提出增值不仅通过减少审计成本来实现, 还可以通过优化价值链各环节降低审计成本来实现增值。郑石桥、李娴娴(2017)认为同时也认为可以通过优化审计主体即优化组织价值链的方式促进组织价值创造。张博宇(2020)基于价值链的研究视角, 将大数据技术运用于内部审计流程, 为实现内部审计保值增值目标提供借鉴。此外, 还有学者利用战略工具来分析内部审计存在的问题并重新构建内部审计流程, 陈肃、万茹毅(2015)利用平衡计分卡的四个维度指标将企业业务分为增值活动与非增值活动, 并剔除后者以优化企业绩效。陈清阁(2021)利用 SWOT 矩阵, 通过分析企业内部优势和劣势以及面临的外部优势和挑战, 提出构建统筹发展和安全的增值型内部审计的实践探索。提供审计咨询则是立足于公司战略管理进行分析研究, 刘永威(2012)和张阳(2017)将内部审计和内部控制结合起来, 从而实现企业价值增值的目标。潘德宝等(2021)从内部审计职责和定位出发, 指出从理念、风险管理、信息等方面明确内部审计的定位, 形成科学的质量控制体系, 进而实现价值增值。靳彦斌(2023)以战略管理为视角, 以 A 企业的实践工作为例, 探索企业增值型内部审计战略管理的具体模式, 为战略管理视角下企业价值增值提供思路。张颖、郭瑞营(2024)明确内部审计在治理中的职责, 在风险导向的基础下, 增强内审部门对公司经营业务的了解, 为增值型内审做铺垫。

(3) 关于增值型内部审计体系的研究

我国有关增值型内部审计体系的研究相对来说较为丰富, 主要是对审计体系具体内容以及评价指标体系的构建的研究。

第一, 关于增值型内部审计体系构建的研究。安广实(2008)基于 PDCA 循环, 构建了一个涵盖审计目标、审计作业和审计保障模式三个层面的企业增值型内部审计模式。张育明(2012)、瞿慧芹(2017)分别从公司的实践出发, 概括出内部审计增值体系建设包括审计组织体系、审计业务、审计制度、审计队伍、审计文化、审计信息系统和业绩评价等方面。武娟(2015)的研究表明, 建立一个具有明确功能的闭环体系对于增加企业价值至关重要。杨兆菊(2021)提出, 必须从多维度与企业内部不同的管理体系和内容相互关联, 构建增值型内部审

计体系及其路径。李旸(2023)提出要将战略发展及公司治理、风险管理以及生产运作及管理咨询服务等纳入增值型内部审计体系构建的内容,拓宽审计范围。

第二,关于内部审计价值增值评价指标体系构建的研究。首先是基于平衡计分卡构建评价体系的研究,李兆华、温锦(2014)在对内部审计有效性的评价中引入平衡计分卡,按照指标设置五个维度以提高指标体系的价值导向性。随着信息化技术的不断发展,各技术方法也逐渐开始在内部审计评价中得到运用安广实、程月晴(2015)根据绩效棱柱法构建增值型内部审计业绩评价指标体系,包括利益相关者满意、利益相关者贡献、组织战略、业务流程以及组织能力五个维度。隋东峰(2019)基于效益评价指标体系视角,对内部审计提出价值引领,并对综合效益评价指标进行分解,以分析其对内部审计的作用。而王波、柯楠(2020)则基于战略导向构建指标,他们认为战略导向能够帮助内部审计增加组织价值的终极目标,并从战略管理、风险管理等五个方面进行细化设计,构建战略导向的内部审计评价指标体系。

第三,关于增值型内部审计体系构建保障的研究。信息传递是十分必要的,耿建新(2015)强调了顺畅的信息传播渠道的必要性,提倡建立一个审计成果和信息共享的机制,以促进审计结果的公开和透明,实现全方位的交流。不少学者都提出构建增值型内部审计体系的保障机制:首先要具备科学的内部审计管理体制,这是内部审计工作顺利开展的前提,安广实(2008)、张育明等(2012)和李凤雏(2023)都明确提出具备科学健全的内部审计制度的重要保障作用;其次,他们还指出专业化的审计团队,是开展增值型内部审计业务的主体;此外夏午宁、贾创雄(2023)认为,重视对审计结果的整改落实也是保障内部审计落实的重要手段,要求重视审计结果信息,必要时可以共享共用。

1.2.3 文献述评

通过对国内外文献研究的梳理发现,国内外学者对于 PDCA 循环和增值型内部审计的研究都取得了重要的成果,国外的学者大都是理论性的研究,国内学者则倾向于对理论的应用,通过与实际案例的结合,进一步强化其理论研究。

第一,关于 PDCA 循环的研究。国外学者的研究起步较早,在长时间的发展中逐渐被完善、应用于质量管理活动中。内部审计也逐渐应用 PDCA 循环进

行内部审计质量控制，之后随着研究的不断深入，学者们又将 PDCA 与内部审计流程相结合，提高内部审计质量。国内学者的研究虽起步较晚，但研究范围逐渐扩大，将 PDCA 应用于各行业的质量管理，同时，也有不少学者将其应用于内部审计的实际应用上。学者们首先研究 PDCA 引入内部控制的可行性，之后将其与内部审计相结合，提出在审计计划阶段、执行阶段、追踪阶段以及处理阶段的做法。随着数字经济的发展，有学者还将 PDCA 与数字化、区块链等结合，持续改进数字化内部审计工作。

第二，关于增值型内部审计的研究。对增值型内部审计的研究起源于国外，IIA 首先提出内部审计的增值型功能，之后随着经济环境的不断变革，国内外学者都提出了内部审计要转型，不再只囿于财务审计，而是要随着环境变化不断转变和扩展自己的职能，逐渐从监督向增值转变，随之引申出开展增值型内部审计的必要性和可行性的研究。对于内部审计增值途径的研究，国内外学者都倾向于降低成本和提供审计建议咨询两种方式，与国外学者的理论研究不同的是，除了基本的理论研究之外，国内学者更多地采用模型、战略工具以及层次分析法等多种方法研究其实现路径。

第三，关于增值型内部审计体系的研究。国外学者的研究大都聚焦于构建价值增值的评价指标体系研究，而国内学者的研究成果则相对比较丰富，既包含构建增值评价指标体系的研究，也包含从审计组织体系、审计业务等方面构建增值型审计的框架模式，甚至将公司治理、风险管理、咨询沟通等也纳入增值型内部审计的内容当中，这种框架模式通常是一种闭环。此外，学者们还提出审计结果与信息共享机制、科学的内部审计制度及专业化的审计团队等增值型内部审计体系构建的应用保障。

国内外学者对于内部审计的增值的研究一直没有停止，且仍然在探索其实现路径，从单纯的理论研究到基于战略角度的增值，甚至到运用 SWOT 矩阵、平衡计分卡等战略工具进行综合分析。但是，很多研究集中于增值型内部审计体系本身，对于用 PDCA 循环来构建内部审计框架以实现价值增值并应用的研究还比较少。经济活动的日益复杂给内部审计带来极大的挑战，也对增值型内部审计框架体系的构建提出了更高的要求。因此，文章拟基于 PDCA 循环，构建适合 X 公司的增值型内部审计模式框架，作为增值型内部审计研究的参考与案例补充。

1.3 研究内容与研究方法

1.3.1 研究内容

文章主要通过以下六个部分对增值型内部审计模式构建展开分析：

第一部分为绪论。主要阐述文章的研究背景、研究目的和研究意义，国内外增值型内部审计的定义，以及增值型内部审计体系的相关研究现状，并对文献进行评述，提出本文的研究思路、研究内容和研究方法。

第二部分为相关概念与理论基础。介绍了增值型内部审计的概念、特点等相关内容，以及 PDCA 循环的相关概念，为构建增值型内部审计模式提供了必要基础。此外还对文章内容涉及到的公司治理理论、成本效益理论和风险管理理论进行阐述，为搭建基于 PDCA 循环的增值型内部审计框架提供理论支撑。

第三部分为 X 公司案例介绍与分析。以 X 公司案例研究对象，在充分了解 X 公司相关概况和内部审计现状的基础上发现 X 公司内部审计存在的问题，包括内部审计组织结构、审计流程等情况，为构建增值型内部审计模式奠定基础。

第四部分为 X 公司基于 PDCA 循环构建的增值型内部审计模式。首先分析 X 公司构建模式的必要性和可行性，然后分析其模式构建的基础、思路和整体框架。最后基于 PDCA 循环，结合公司发展实际，分别在内部审计准备阶段、内部审计实施阶段、内部审计检查阶段和内部审计处理阶段四个层面构建内部审计框架。

第五部分为 X 公司基于 PDCA 的增值型内部审计模式的应用。提出将 X 公司具体情况应用基于 PDCA 构建的内部审计模式的预期效果，并基于此针对性地从增值型内部审计的角度提出应用保障措施。

第六部分为研究结论与不足。该部分主要是基于前文的分析得出研究结论，以及本文研究存在的不足。

论文结构框架如图 1.1 所示：

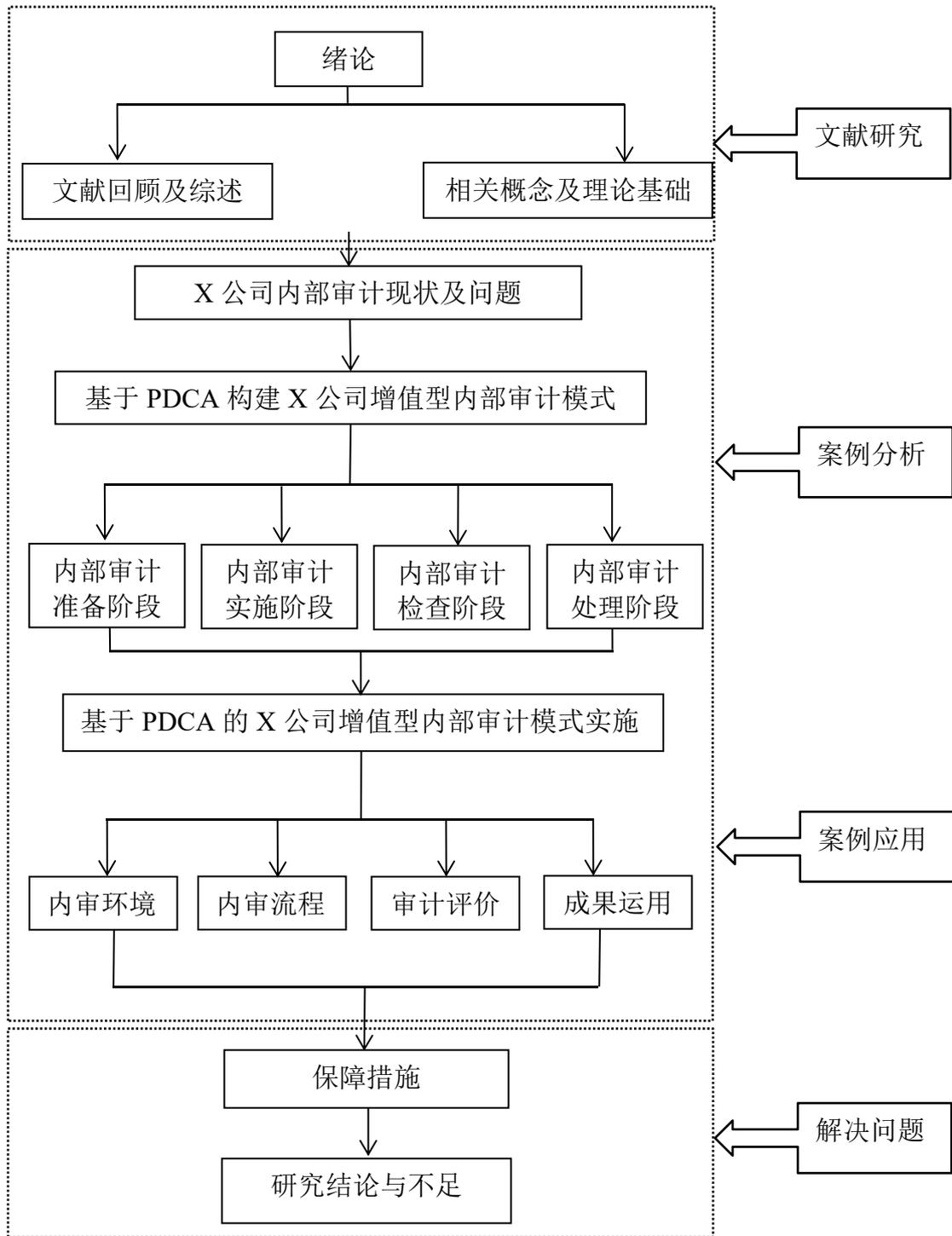


图 1.1 论文结构框架图

1.3.2 研究方法

(1) 文献研究法

通过对与文章的研究内容相关的期刊、数据等的文献资料进行收集和分析，以此作为文章研究的理论支持。该方法主要应用于第一章的文献综述与第二章

的理论基础，根据文章研究目标于内容，借助知网、维普等线上资源以及图书馆对国内外有增值型内部审计及模式，概念和基础理论等书籍文献进行归纳总结，为 X 公司增值型内部审计模式的构建提供理论支撑。

（2）案例分析法

文章选取 X 公司为研究对象，结合 X 公司的发展实际分析，在系统收集其数据和资料的基础上，探讨 X 公司的内部审计增值模式。案例分析法主要应用于文章第三章至第五章案例介绍与应用方面，在对相关理论分析的基础上，结合 PDCA 构建增值型内部审计模式并对其进行实际应用，并提出相对应的保障措施，以提高 X 公司的内部审计质量。

1.4 研究的创新点

（1）增值型内部审计模式的创新

研究发现内部审计促进价值增值有多种途径，但是仍然难以实现增值型内部审计的长效机制，增值型内部审计模式单一、结构扁平、难以实现持续审计的问题依然存在。而 PDCA 循环作为质量管理模型，是一种周而复始的循环，将其应用于内部审计能够帮助控制内部审计质量。因此，将 PDCA 循环引入增值型内部审计，按照 P-D-C-A 的思路将 X 公司内部审计体系优化，能够提升内部审计价值，从而实现持续审计。

（2）研究角度的创新

当前对于增值型内部审计的研究还是重点停留在理论方面，对于案例的研究虽然较少但是呈现增长的态势，且有关案例的研究局限在高校和银行等机构。而文章选取煤炭公司 X 作为案例进行分析，X 公司既是煤炭行业同时也是大型制造企业，对于增值型内部审计的工作要求更高。因此，在 PDCA 循环的视角下对 X 公司增值型内部审计框架模式进行构建，不仅能够优化 X 公司内部审计，也能够为其他公司提供一些思路和启发。

2 增值型内部审计相关概念及理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 增值型内部审计

增值型内部审计是一种审计理念上的革新，它的产生基于内部审计价值增值目标的出现，是内部审计新发展的产物。虽然其理念、目标、手段等皆发生了改变，本质上属于仍然属于内部审计。1999 年 IIA 对内部审计的定义进行了更新，强调其主旨在于为组织带来额外价值，从而奠定了增值型内部审计发展的理论基础。随后，IIA 在 2001 年发布的《国际内部审计专业实务框架》（IPPF）中第一次提出“内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动，旨在增加价值和改善组织的运营。”之后，国内外专家学者开始了对“什么是内部审计价值”和“内部审计怎么帮助组织增加价值”等一系列问题的探讨，实务界也开始了对增值型内部审计的实践探索，国内学者对于增值型内部审计的认识，总体上持以下两种观点：一种观点是将增值型内部审计看作在传统内部审计基础上的革新^①，是传统内部审计模式的新发展；另一种观点认为，增值型内部审计是一种创新，是为满足企业发展新要求而产生的一种新型内部审计模式^②。无论哪种观点，都肯定了增值型内部审计对企业价值增值的重要作用，其最终目标是实现与企业需求和战略发展相匹配。尽管对于增值型内部审计的具体定义和理解尚无统一共识，但，但从之前对内部审计定义的分析来看，文章认为增值型内部审计代表了一种新兴的审计模式，这不仅在理论和方法上区别于传统内部审计，也标志着内部审计的一次重要发展。即在企业内部审计工作中，借助确认、咨询等一系列活动，使得组织的价值得以增加的职业，^③从而能够改善内部审计工作中的不足，强化内部审计工作效果。

^① 李斌,李小波.增值型内部审计与传统内部审计比较研究[J].中国内部审计,2012,(02):45-47.

^② 谭丽丽.增值型内部审计的十项创新[J].冶金财会,2005,(01):37-40.

^③ 周平,荣欣.增值型内部审计:提升经营效率、强化风险管理、促进价值再造[M].北京:人民邮电出版社,2022.

2.1.2 PDCA 循环

PDCA 循环，也被称为戴明环或质量环，是一种在管理学中广泛认可的全面质量管理（TQM）理论。这一理论最初由被誉为美国质量管理专家的休哈特（Walter A. Shewhart）在 20 世纪年代提出。到了 20 世纪 50 年代，美国质量管理专家戴明(Edwards Deming)又将其做了进一步延申，并将其推广应用在产品和项目的质量改善过程中，PDCA 循环由此成为有效的质量管理方法之一。PDCA 循环模型是持续的螺旋式上升系统，如图 2.1 所示，PDCA 的四个步骤所形成的闭环是一个螺旋上升的自我提升模式，是一个持续的过程。PDCA 循环包括四个阶段，即 P（计划）阶段、D（执行）阶段、C（检查）阶段、A（处理）阶段，PDCA 四个要素是相互联系的，每一件事情的开始都是做计划，做完计划之后按照计划去实施，在实施过程中开展检查，检查完之后按照检查结果进行改进、实施、检查，再改进……如此持续下去，每次改进的都是新的问题，并带入到下一个循环中，即 P-D-C-A、P-D-C-A……周而复始，形成一个又一个的 PDCA 循环。PDCA 循环不仅能够满足单个项目对质量控制的需求，也适用于整体项目的质量控制系统，是一种全面的、动态、循环往复的质量控制系统。

PDCA 循环理论包含以下特点：第一，循环是一个周而复始过程。每一次循环都解从解决问题开始，没有被解决的问题会自动进入下一个循环，如此往复。第二，循环的相互嵌套。整个系统的运行环环相扣，即一个系统为一个大的 PDCA 循环，每个小项目都是小的 PDCA 循环，大环套小环，小环之间彼此嵌套。第三，循环是阶梯式上升的过程。循环没有解决的问题会被带入进入下一个循环并以此为基础开始新的循环，下一个循环往往是更高水平的循环。

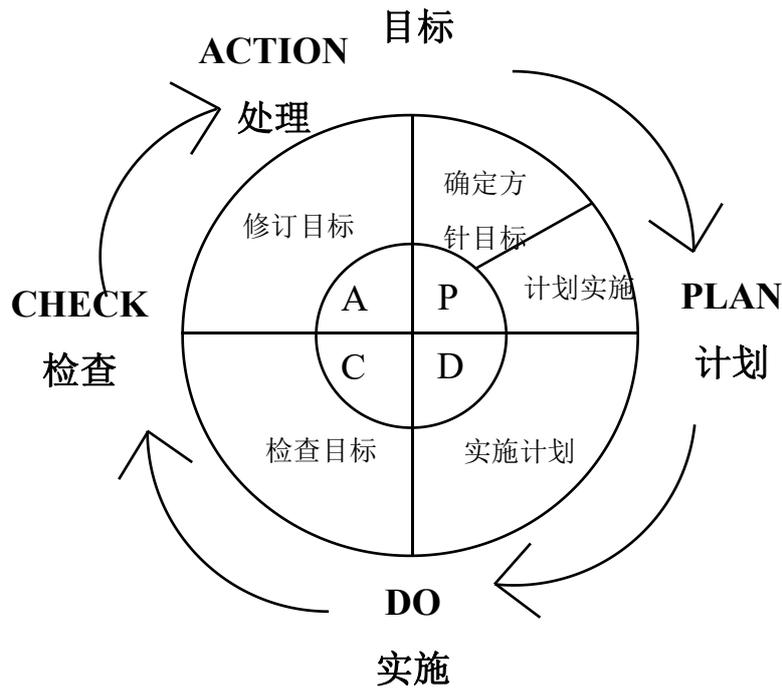


图 2.1 PDCA 循环的基本过程

2.2 相关理论基础

2.2.1 风险管理理论

风险管理是时代发展进步的产物，风险管理理论也应运而生。一般认为，风险管理理论主要经历了三个形成与发展阶段：传统风险管理阶段、现代风险管理阶段和全面风险管理阶段。^①

传统风险管理阶段。传统风险管理阶段开始于 20 世纪，法约尔在《一般与工业管理中》将风险管理引入企业经营，而后掀起了研究狂潮。紧接着，在美国发生了以通用汽车为首的一系列安全风险事故，加强了对风险管理的认识与研究。这一时期的风险管理主要集中是纯风险管理，侧重于风险造成的损失和成本，资本资产定价模型（CAPM）、套利定价理论等属于这个时期的理论研究成果。

现代风险管理阶段。现代风险管理阶段开始于 20 世纪 90 年代初，随着首席风险总监(CRO)的职务出现而出现，伴随着不断蔓延的对经济危机的恐惧感，

^① 张轶,周吉.风险管理理论综述[J].科技视界,2014,(17):241.

以及金融事件的频发而发展起来，主要是运用各种金融风险管理工具对影响经济活动的各类不确定因素进行研究分析。Miller（1991）提出的整体风险管理（Total Risk Management, TRM）是该时期的主要理论研究成果。

全面风险管理阶段。到了全面风险管理阶段，内部控制加控制风险是其主要特征，这一时期的标志性成果为 COSO 出台的《COSO 企业全面风险管理——整合框架》（ERM），对公司如何评估防范风险给出明确界定。ERM 包含风险管理目标、要素与组织层级三个维度，这三个维度的目标都是为了提高企业资源的配置效率及运转效率，这与增值型内部审计价值增值目标相吻合。

增值型内部审计在进行风险管理活动时就是在发挥内部审计的确认和咨询功能，通过识别和评估公司可能存在的风险，以帮助发现公司其风险管理方面存在的问题，能够完善公司的风险管理水平；另一方面，风险管理理论使增值型扩展了内部审计的内容，是内部审计确认咨询功能在管理层方面的延申，为内部审计增加组织价值方式提供新的路径，丰富了内部审计理论框架内容，有利于提升内部审计质量。基于风险管理的思维模式构建增值型内部审计模式框架，有利于企业发展战略目标的实现。

2.2.2 交易成本理论

交易成本理论（transaction cost theory）是科斯于 1937 年率先提出的，他用交易成本来分析企业存在的原因和企业边界问题，认为企业是存在交易成本的，如果各企业彼此之间的交易成本大于企业内部管理交换的成本，那么企业将会持续存在。然而，在此后的 20 多年间，学者们对交易成本的研究可谓是凤毛麟角，直到 1985 年威廉姆森在《资本主义经济制度》提出中“交易成本学派”的理论框架，才使得交易成本大放异彩。威廉姆森认为生产环节的传递和移交也会产生交易，因而企业内部生产存在多种并形成多种交易关系。为了进一步区分并界定这些存在着的不同的交易关系，威廉姆森将交易成本划分为事前和事后两类成本，事前成本包括起草、谈判、落实契约的成本，而事后成本则是交易发生而产生的成本。^①因而，威廉姆森认为契约的产生是划分交易成本的基础，是一种合约的角度定义的成本，这种成本是由于组织和制度的不同而产生的。

^① 戴耀华.基于交易成本的内部审计增值有用性研究[M].上海:上海财经大学出版社,2010.

也就是说，交易成本是运用经济制度的成本，是由于制度摩擦所导致的成本，特别是由于产权不清所导致的摩擦。^①

交易成本理论的机会主义行为前提假设揭示了内部审计在降低成本方面的重要作用，交易成本理论的目的是降低组织的交易成本，与内部审计的组织价值目标具有一致性。作为公司“窗口”的内部审计是公司的一项重要制度安排，由于信息不对称的情况客观存在，管理层对企业的了解可能会存在闭塞的地方，内部审计通过审查内部控制制度的有效性、生产经营活动中的漏洞以及实施风险管理程序等，以减少公司内部及有关人员的机会主义行为，通过为公司提供确认和咨询服务以尽可能的克服公司内部的信息不对称现象，从而达到降低公司交易成本的目的；而内部审计富有成效的工作会随着外部审计报告、企业内部控制报告等公开信息以及与公司有密切联系的生产商和供应商的反馈传递到资本市场，随之为投资者等利益相关者等识别，以减轻公司内部与外部的信息不对称的程度，从而有助于减少公司的融资和交易成本，进而促进企业的价值增值。

2.2.3 公司治理理论

公司治理是一个多层次的概念，它是一个并非独立存在的有机系统。公司治理伴随着企业经济、管理实践的发展，其内涵日益丰富。目前，理论界和实务界都认为公司治理问题产生的根源是企业经营权和所有权相分离产生的委托代理关系。公司治理的有关论述最早来源于亚当·斯密关于代理问题的论述，之后美国学者伯利（Berle）和米恩斯(Means)在其《现代公司与私有财产》一书中提出公司治理的概念，此后有诸多学者围绕着公司治理问题展开了大量研究和发展。但关于公司治理的定义，目前仍然尚未形成统一。美国学者布莱恩（1995）认为公司治理可以从广义和狭义两个方面来理解，狭义的公司治理主要是所有者对经营者的监督与制衡，通过设置一种组织机制来保证公司健康运营与发展，以实现股东利益；而广义的公司治理则包含除所有者和经营者在内的其他利益相关者和外部监管者，公司治理不仅要平衡所有者和经营者的关系，还需要协调公司与所有利益相关者之间的关系，这种关系的协调通常需要建立

^① 鲍圣婴.不同战略情景下企业内部审计增值机制及其效果研究[D].中国财政科学研究院,2020.

并完善公司的制度和机制，包括公司文化建设、法律遵守等情况。评价公司治理结构是否行之有效的重要标准是，在现行的治理结构下公司经营决策是否科学有效，是否能有效促进公司的利润创造，这与增值型内部审计的目标不谋而合，故而，二者形成相互促进、相互依赖的关系。一方面，通过改善公司治理结构能够提升内部审计机构地位，完善内部审计实现的制度环境，从而有利于保障内部审计实现其价值增值的作用；另一方面内部审计能够发现组织中的薄弱环节并找到应对措施，帮助组织提高治理效率、完善治理结构。公司治理与内部审计的良性互动，有助于治理程序的完善和组织价值的增加。

3 X 公司概况及内部审计现状分析

3.1 X 公司简介

3.1.1 X 公司基本情况

我国煤矿数量逐年下降，截至 2021 年千万级煤矿数量达到 72 个，煤炭资源整体储量丰富，生产重心逐渐向晋陕蒙地区集中与转移，三省原煤储量均超过 150 亿吨。^①X 公司成立于 1956 年，其前身为 A 矿务局，经过几十年的发展逐渐壮大，1998 年按照现代企业制度要求改制为 X 公司。X 公司是一家集煤炭开采、加工、销售于一体大型国有煤炭企业，是我国知名的焦煤生产基地，A 股著名的能源上市公司，也是全国首批循环经济试点单位。目前公司所属 209 个子分公司，产业涉及煤炭的生产销售及发供电，洗选加工、矿山开发设计施工、矿用及电力器材生产经营等领域，业务拓展较为广泛。X 公司所拥有的煤田资源丰富，截至 2023 年初，公司共拥有 17 座煤矿，煤炭资源储量 66 亿吨。主要采矿区分布在西山、河东、霍西三大煤田资源。公司主要产品为煤炭、电力热力、焦炭及化工产品等，煤炭产品种类齐全，产品畅销全国 20 多个省、市、自治区。煤炭板块贡献公司核心收入，如图 2.1 所示，2022 年 X 公司主营收入按照产品类型可划分为七大类，其中煤炭收入占比最高，达到了 63.33%，焦炭和电力热力业务次之，占比分别为 19.6%、11.06%，与公司主业相符合。2018-2022 年 X 公司煤炭业务贡献的营业收入占比都达到 50%左右。2021-2022 年公司煤炭业务分别实现营业收入 256.19 亿元、415 亿元，同比增长 44.49%、62%。^②伴随企业改制的发生，X 公司组织结构在发生着变化，内部审计结构也随之改变。

^① 数据来源：国家统计局 <https://www.stats.gov.cn/>

^② 数据来源：中商产业研究院 <https://www.chnci.com/>

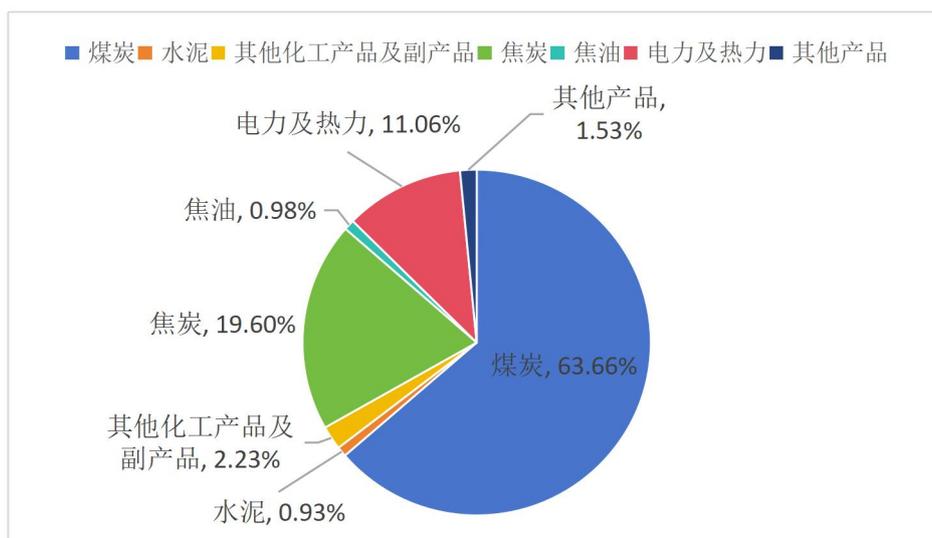


图 3.1 X 公司 2022 年主营收入占比图

3.1.2 X 公司组织结构

X 公司管理体系逐渐趋于完善，组织结构完整，分工明确，机构设置也比较科学。如图 3.2 所示，股东大会为最高决策机构，下设董事会和经理层，同时还设立监事会对董事会及高级管理人员行为进行监督。董事会独立行使职权并积极履行职责，对公司的生产经营、投资融资等重大活动积极开展交流与提出建议，为公司发展出谋划策。与此同时，X 公司强化专门委员会履行职责，在董事会下设审计委员会，战略发展委员会、提名委员会和薪酬与考核委员会，共同归董事会管理，并对董事会负责，这些委员会都参照各自的议事原则和规定落实工作职责，为董事会提供切实可行的意见与咨询。同时，经理层统筹公司的日常生产经营活动，下设纪委监察、组织人事等部门，各部门各司其职、各自运转，以促进公司生产活动的正常运行。值得一提的是，2021 年 X 公司为了顺应改革潮流，将原来行使法律职能和审计职能的部门合并，成立风险防控部门，加强对公司运营的全方位监控。

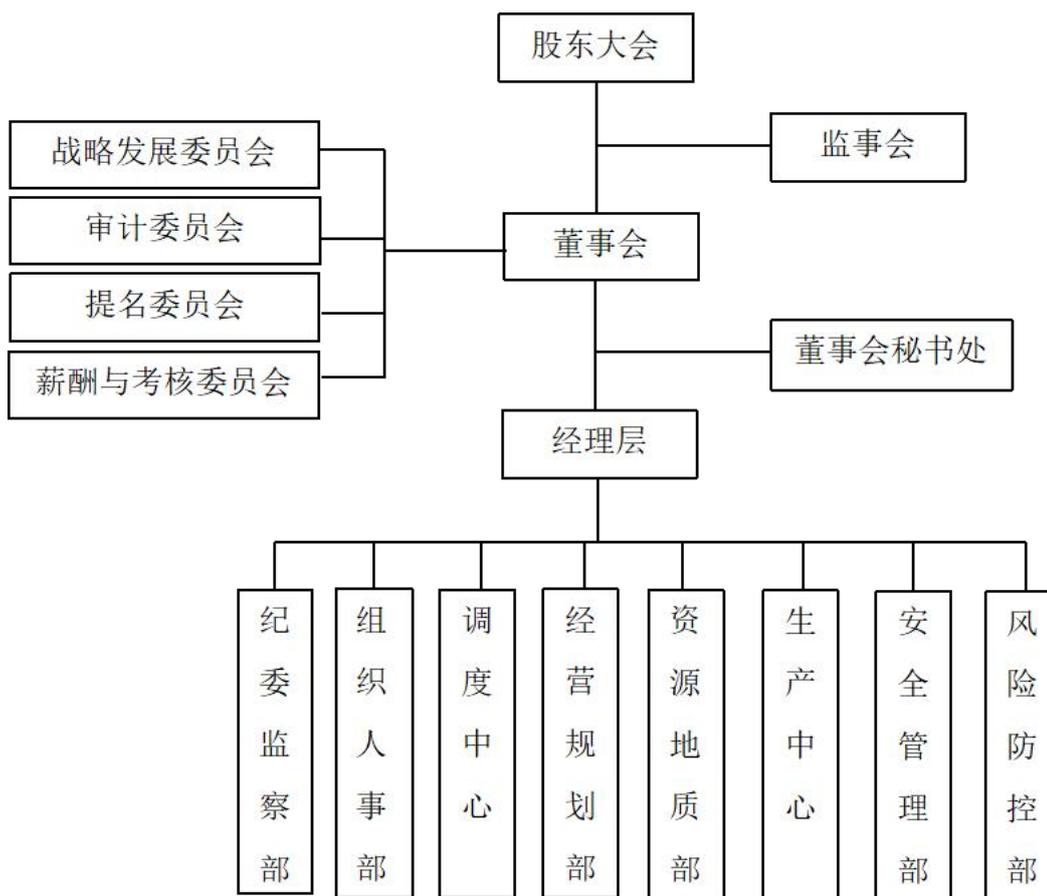


图 3.2 X 公司组织结构图

3.2 X 公司内部审计现状

3.2.1 X 公司内部审计制度建设

内部审计制度建设是内部审计部门的工作指引，近年来，X 公司内部审计不断完善制度建设。公司依据审计法、审计规范及指南，结合公司发展情况以及内部审计实际，编制并出台了《X 公司内部审计规范》，包含《内部审计工作规定》《内部审计工作考核办法》和具体的《内部审计实施办法》三部分的内容，并在持续关注相关法律法规更新变化以及审计实践中的新情况、新问题的基础上，不断调整和改进内审制度规范。比如：修订《内部审计工作规定》，扩充《内部审计实施办法》，在原来已有规范的基础上增加《职工薪酬审计实施办法》等制度和规范。

X 公司还积极开展宣传教育培训等活动，组织内部审计人员参与职业道德

教育、经济责任审计等活动，举办职工审计技能大赛，并对优秀单位和员工给予表彰和奖励。

表 3.1 X 公司内部审计制度建设

名称	主要内容
《内部审计工作规定》	1.明确内部审计机构的目标和范围； 2.明确内部审计机构的职责权限、组织管理、岗位设置及具体的审计工作。
《内部审计工作考核办法》	1.明确对内部审计机构和内部审计人员的考核范围； 2.明确对子分公司及所属二、三级单位的审计考核。
《内部审计实施办法》	包括《建设项目审计实施办法》《合同审计实施办法》《安全费用审计实施办法》《职工薪酬审计实施办法》等。

3.2.2 X 公司内部审计机构设置

X 公司内部审计机构隶属于董事会，董事长直接管理审计部门。为了更好地发挥好内部审计的重要作用，改善审计机构现状，X 公司成立了审计委员会，明确由公司董事长担任审计委员会主任。审计委员会是董事会下设的四大委员会之一，由五名董事组成，其中三名为独立董事，至少有一名独立董事为专业会计人员。负责审核公司财务信息及披露、监督、评估内外部审计工作和内部控制。内部审计部门由董事长直接领导，并对董事长负责，内审部门负责对公司所有部门进行审计，内审人员各司其职，共同接受管理。

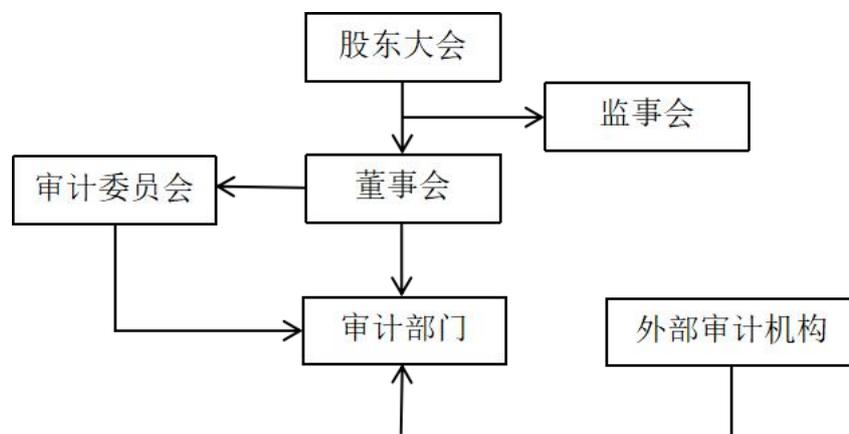


图 3.3 X 公司内部审计机构设置

X 公司共有 259 财务人员，其中专职的内部审计人员由 11 名，内审人员占

财务人员的比重为 4.25%。从专业背景来看，X 公司内部审计机构人员构成比较简单，除了财务相关专业背景的 10 名内审人员以外，还有 1 名为工程背景，知识结构比较单一。

表 3.2 X 公司内部审计人员情况

专业背景	人数
财务专业	10
工程	1
总计	11

3.2.3 X 公司内部审计流程

X 公司内部审计工作分为审计准备、审计实施、审计报告、跟踪审计阶段。

(1) 审计准备阶段。审计委员会了解公司当年战略与经营目标的基础上，做出审计规划与要求，内审部门按照审计委员会的要求开展审计工作。内部审计部门负责人在接收到审计委员会和董事会的要求之后，开始制定审计计划，对下一年度的内部审计工作进行规划，审计计划得到批准之后，内部审计部门确定具体的审计对象和审计范围，之后成立审计项目组制定具体审计计划，准备实施内部审计活动，同时将《审计通知书》下发送达至被审计单位或者部门。

(2) 审计实施阶段。在审计项目立项阶段的工作完成后，X 公司内部审计人员根据审计计划明确审计活动的目标、范围等，之后审计项目组人员按照审计计划开展审计工作，审计小组进行现场审计，实施内部控制、观察、检查、询问等程序，观察和了解被审计单位或部门的业务流程，记录审计调查过程、收集审计证据，编制审计工作底稿并复核审计证据和审计工作底稿。将审查出的问题与被审计单位或部门进行沟通或交流，提出审计意见或建议，形成审计意见，出具审计报告。

(3) 审计报告阶段。在审计人员将与被审计单位之间进行交流和达成一致之后，X 公司内部审计部门负责人将形成的内部审计初稿上交给审计委员会进行论证与审核，再经董事长审核并通过，形成内部审计报告的最终版本并被送达被审计单位和部门。与此同时，相关部门应当根据内部审计报告及《审计处

理决定书》在规定期限内展开整改，积极采取纠弊措施整改审计查出来的问题。

(4) 审计跟踪阶段。内部审计完毕，X 公司内部审计机构对查出问题的审计单位进行跟踪审计并提请审计委员会审核，审计委员会对内审查出的问题的整改进行审查，通过对整改问题的信息、整改材料、整改内容进行核查与对比，核查其整改活动是否按照审计意见进行，整改活动是否切实已经完成，同时对已整改完毕的问题项目实施收尾。

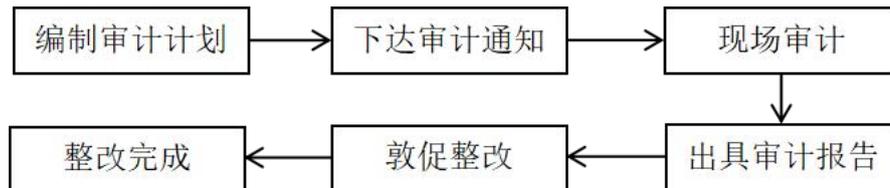


图 3.4 X 公司内部审计流程

3.3 X 公司内部审计发挥增值作用存在的问题

3.3.1 内部审计增值理念未能有效融入

内部审计的增值性体现在其通过评估公司内部控制、加强风险管理，促进公司的价值增值，X 公司虽然按照监管机构的要求设置内部审计部门和审计委员会，但是其审计目标仍以监督为主，并没有与公司的经营管理和发展战略紧密结合，对于内部审计能够给公司带来价值的认识不足。而且内部审计部门为了保持其独立性，会尽可能地减少与公司其他部门的交流与沟通，导致内部审计与公司发展脱节。此外，X 公司内部审计机构仍然处于从会计账簿和会计报表入手开展审计工作的传统审计方法，审计范围狭窄、角度单一，审计缺乏创新思维，内部审计部门仍然是一个成本中心，不仅浪费审计资源、消耗公司成本，审计结果不会对公司增值产生显著影响。内部审计人员只有 1 名为工程背景，而 X 公司是经济业务比较复杂的煤炭制造业，涉及煤炭、水泥、石油等业务，只有一名工程背景的内部审计人员，在审计时容易限制审计思路，难以做到对公司内部控制管理和风险防控工作提出建设性的意见，这显然不能满足公司对于内部审计的要求。导致最终审计报告的内容与管理者的要求背道而驰，某种程度上也是一种审计资源的浪费，更凸显不出内部审计的增值作用。

3.3.2 内部审计流程管理薄弱

企业内部审计增值作用想要得到全面发挥，首要的是确保内部审计机构的独立性，X 公司按照要求设置了内部审计机构，但是却直接归董事长管理，对董事长负责，容易丧失其独立自主的地位；内部审计机构与其他部门都设在经理层下，内部审计开展审计工作时需先向同级有关部门征求意见，待得到肯定答复之后才能着手开始审计工作，内部审计范围受限。审计报告遵循同级部门、财务经理、董事长的传递顺序，导致审计信息传递过程冗杂且效果较差，甚至会受到信息传递中间环节的个人判断和取舍的影响，从而在一定程度上影响内部审计发挥作用。而且 X 公司的内部审计仍然处于一种被动的状态，内部审计职能的发挥主要源于董事会和高层管理的要求。内部审计机构随时被要求开展对某事项的专项审计或者经济责任审计，内部审计丧失其权威性和独立性，从而影响运营效率。审计工作按照既定流程进行，缺乏针对性且容易造成审计工作的僵化。

3.3.3 内部审计业绩难以有效评价

X 公司在内部审计制度方面设立了《X 公司内部审计工作制度》《X 公司内部审计工作考核办法》等有关制度规定，但其业绩评价体系仍然不成熟。以《工作考核办法》为例，虽然对内部审计机构、内部审计人员配备、审计报告、审计工作总结、审计档案等都纳入考核范围，但是缺乏具体的考核标准，表现为 X 公司内部审计绩效评价的评价指标并未跟据内部审计部门目标制定，只是简单地、形式上根据考核《工作考核办法》规定完成审计任务，审计评价工作僵化，既浪费了审计委员会及管理层对内审部门绩效评价的精力和物力，又不能得出科学的评价成果。而且 X 公司内部审计人员在绩效考核方面也受到管理层制约，管理层对内部审计机构及其人员命脉的掌握可能会影响内部审计人员工作的开展，也因此造成内部审计独立性难以发挥，进而影响审计结果的客观公正。X 公司内部审计绩效评价体系同样也不完善，内部审计绩效评价范围没有突出重点，严谨性不强，这样的评价体系得出的评价结果缺乏针对性和可操作性，因而管理层根据评分结果认定的影响绩效的行为不具有可靠性，从而难

以追溯到真正影响绩效的行为。由于绩效考核工作的局限性，X 公司内部审计工作和内部审计价值难以有效衡量，从而影响到内部审计增值作用的发挥，影响内部审计的工作成果的实施。

3.3.4 内部审计整改不到位

X 公司内部审计委员会核查被审计单位审计整改效果，能够审核完成的审计整改相关材料，但是通常是一种被动的状态，如果内部审计部门不主动向审计委员会汇报，则审计委员会通常不会追问，且对于没有完成审计整改的单位和部门放之任之，未及时督促其在规定时间内完成整改。对于审核的已经完成审计整改的有关资料直接封存，没有及时对审计工作进行复盘，审计工作中存在的问题也没有改善，继续被带入到下一轮的审计项目中，重复出现审计问题。况且公司内部审计人员总共才 11 名，专业人员数量少、任务重，难免会疏于对审计结论的执行情况进行跟踪和监督。加之 X 公司目前又缺乏相应的保障机制，后续审计程序缺失，未能形成统一有效的后续审计及成果运用机制，一定程度上限制了内部审计作用的发挥，影响其价值增值。

4 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式的构建

4.1 PDCA 循环构建增值型内部审计模式的必要性与可行性

4.1.1 PDCA 循环构建增值型内部审计模式的必要性分析

(1) 开展增值型内部审计的必要性分析

外部环境的变化是开展增值型内部审计的必要条件。伴随着经济社会的发展，经济活动变得愈加复杂，公司、行业之间竞争变的越来越激烈，造成直接变化的则是公司的组织架构和治理结构的调整与转变。内部审计从无到有，从位于财务部到位于董事会甚至到成为一个单独的部门与董事会平分秋色，其地位在不断提升，所承担的职责和工作也不再囿于简单的查错防弊，还要在此基础上发挥其他职能，来协助公司的管理层提高经营效率，改善公司经营。与此同时，内部审计本身也在不断发生变革，从 IIA 的几次对内部审计的定义中可以看到，内部审计从一开始的审查财务会计的功能逐渐转向脱离会计并成为独立的一部分转变，且逐渐具有管理经营的功能，最终与外部审计区别开来，到最后演化成为为组织活动进行价值增值、改善运营的一种独立客观的评价活动。增值型内部审计理念被广泛认可，各个企业也在积极推进其内部审计向价值增值方向的转变。

(2) PDCA 循环引入增值型内部审计模式的必要性分析

内部审计难以实现持续增加企业价值，内部审计的价值增值作用并不是“浅尝辄止”，而应当是一个持续改进的过程，增值链条上的各个要素不仅相互关联，也应该持续递进。而现有的内审增值路径理论呈现一种分散的状态，各要素之间的相互关联性比较弱，对于内部审计的持续推动作用也就稍显不足。而且内部审计缺乏对企业战略的制定，依然停留在企业业务层面，在企业生命周期的不同发展阶段，企业的战略、规模、组织结构、运营方式都会存在不同，内部审计也应当伴随上述要素的变化而调整自己的行为模式。但是，现有理论的内部审计增值路径将内部审计的增值作用看成是一个静态的动作，其提供的操作也都是在某个特定时点的做法，增值路径缺乏动态性、连续性和自我调节，造

成内部审计难以实现持续增值的目标。而公司治理与企业运营是不断发展变化的，一旦与预期结果发生偏差，应及时进行有效及时的反馈，解决问题，并且这是一个循环往复的过程。内部审计参与企业管理要求各要素之间必须形成相互衔接和长效机制，但现有的内部审计增值路径理论又或多或少存在着某些局限性，因此，必须引入新的模型重新构建内部审计增值模式。PDCA 循环模型是持续的螺旋式上升系统。PDCA 的四个步骤所形成的闭环是一个螺旋上升的自我提升模式，是一个持续的过程。PDCA 四个要素相互联系在一定程度上能够改善内部审计各增值要素之间相互割裂、各自为阵的状态，集成各增值要素，实现内部审计业务和内部审计组织层面的循环，从而不断提升组织能力，完成组织净化，共同持续推动内部审计增值。

4.1.2 PDCA 循环构建增值型内部审计模式的可行性分析

PDCA 循环理论认为，全面质量管理活动的过程就是遵循 P-D-C-A 循环不断运转的，除了质量管理之外，还适用于一切循序渐进的管理工作。而内部审计的价值增值本质上也是一个循序渐进的过程，一个阶段发现的审计问题会被带入到下个阶段解决。PDCA 循环理论与企业内部审计过程的契合性为内部审计的增值路径提供了有力的参考。这一理论强调在发现问题和解决问题的持续循环中提升管理水平，与内部审计的核心工作——发现问题并监督整改一致。具体来说，内部审计在实务中的工作方式与 PDCA 循环理论的四个阶段紧密对应。其次，PDCA 循环理论中的前馈控制、同期控制和反馈控制三个环节^①，也在内部审计的循环业务流程中得到了体现，可以说 PDCA 循环理论与内部审计的实务操作紧密相连。通过借鉴和应用 PDCA 循环理论，内部审计可以更加有效地发挥其增值作用，为企业的发展提供有力的保障。此外，PDCA 循环理论为内部审计相关研究提供了方法和路径。国内学者最早将 PDCA 循环理论引入内部审计进行研究起源于 2011 年，曹群耿^②将内部审计与 PDCA 循环法结合起来，并分别提出审计计划、执行、追踪、处理阶段内部审计应该怎么做。可以说基于 PDCA 循环理论的内部审计质量控制研究进入了 PDCA 循环的“舒适区”。

^① 杨洁.基于 PDCA 循环的内部控制有效性综合评价[J].会计研究,2011(4):82-87.

^② 曹群耿.内部审计的 PDCA 循环工作法[J].新会计,2011(07):56-57.

其与生俱来的“质量控制”属性经常被学者们用来研究内部审计的质量及优化措施，于玲^①将 PDCA 循环理论与企业审计质量控制过程相结合，将审计质量的各阶段衔接起来，形成一个完整的有机体，避免“孤岛效应”，^②为企业审计工作流程方面存在的质量问题提供解决方法。PDCA 循环理论应用于内部审计已经逐渐成熟，其为内部审计增值提供参考，因此，基于 PDCA 循环理论的内部审计增值模式构建具有一定的可行性。

4.2 X 公司基于 PDCA 循环构建增值型内部审计的具体实施

4.2.1 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式构建基础

风险管理强调企业在运营过程中应正视风险的存在，它通过风险识别、评估、规避等，控制和降低风险。内部审计在风险管理方面确实拥有独特的角色优势，这主要得益于其独立于业务管理部门的地位以及能从企业全局出发的系统性视角。内部审计部门独立于业务管理部门，不受日常业务活动的干扰和限制，能够客观、公正地审视企业的运营和风险管理情况。从而能从整个企业的角度出发，综合考虑各个部门和环节之间的关联性和互动性，这种全局性的视角使得内部审计能够更全面地把握企业的风险状况，及时发现并应对潜在的风险问题。增值型内部审计的构建基础基于风险管理，一切从风险出发，以服务于企业战略目标的实现为目标，^③突出内部审计与战略目标的一致性，以实现企业的价值增值。所以，X 公司实施增值型内部审计应当以风险管理为基础，通过对公司的风险进行全面、深入的识别和评估，发现可能存在的风险点，提出改进和加强风险管理的意见或建议，从而为后续审计方向提供方向。

^① 于玲.基于 PDCA 循环模式的内部审计质量控制探讨[J].财会学习,2015,(16):108.

^② 孙秀兰,施东明.PDCA 循环在内部审计质量控制中的应用[J].中国内部审计,2018,(09):33-37.

^③ 瞿慧芹.上市公司增值型内部审计体系构建[J].财会通讯,2017,(07):88.

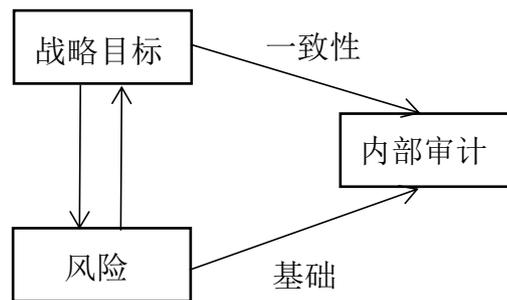


图 4.1 增值型内部审计模式构建基础

4.2.2 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式总体框架

传统的内部审计流程为审计准备阶段——审计实施阶段——审计报告阶段——审计跟进阶段——审计评估阶段，审计流程处于扁平且单一的状态，难免会造成审计工作的遗漏。文章以 PDCA 循环为基础，分别将 PDCA 循环的四个要素与内部审计流程相结合，形成以（P）内部审计计划阶段——（D）内部审计实施阶段——（C）内部审计检查阶段——（A）内部审计处理阶段的大循环，与此同时，这四个要素在进行大循环的过程中各自也进行着小循环。具体如下（图 4.2）：

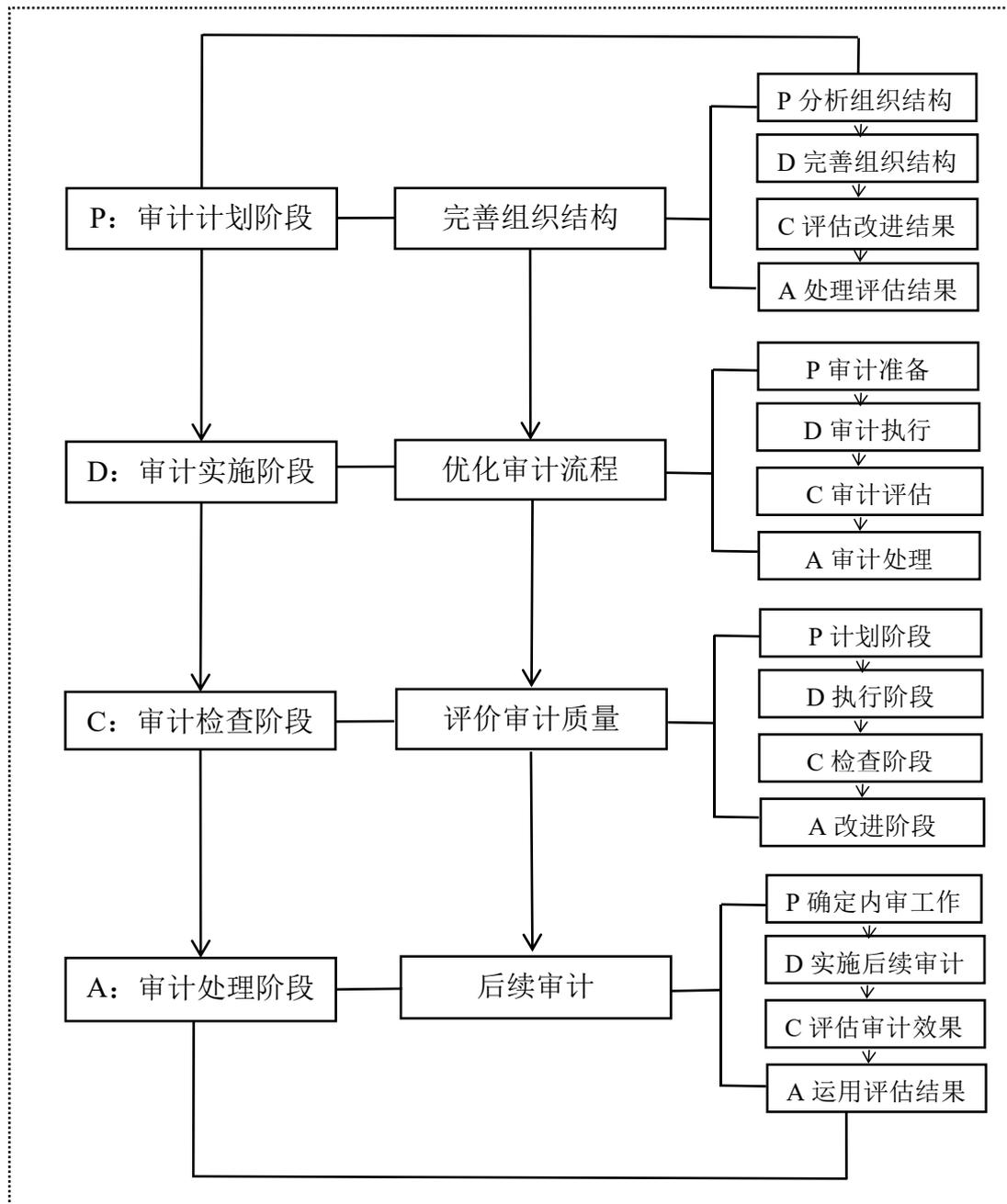


图 4.2 基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式框架

(1) P: 内部审计准备阶段。此阶段主要是对企业内部审计环境的分析，包括内部审计定位、管理层对内部审计的认识、内部审计人员的职能定位等，因为以上各要素都与内部审计机构地位有关，故而文章将其整合为内部审计环境。这个阶段的价值增值活动就是完善组织结构，通过分析内部审计组织结构发现内部审计机构在公司治理结构中存在的问题，然后基于存在的问题完善内部审计组织结构，提高其在公司治理结构中的地位和话语权，对完善后的内部审计机构带来的价值进行评估并将评价结果应用于公司实际，对于达到预期目

标的措施予以肯定和标准化；对于没有达到预期目标的地方总结经验教训，继续改进。

(2) D: 内部审计实施阶段。此阶段主要是执行审计项目时的审计工作流程以及所使用的审计方法，将内部审计按照 PDCA 循环划分为审计准备、审计执行、审计评估、审计处理四个阶段，制定一个系统全面的审计流程。其中审计准备阶段要特别注意公司面临的风险，在制定审计计划前要对公司可能存在的战略风险、财务风险和经营风险进行识别和评估，以减少潜在的舞弊行为；审计执行阶段包含审计项目的实施和出具审计报告以及执行审计过程中所使用的审计方法；审计评估阶段主要是对审计过程进行监督，对审计工作底稿和审计报告进行复核，严格控制审计质量；审计处理则是对审计过程中出现的问题进行深入分析，能够揭示出潜在的制度缺陷、执行不足或是其他影响审计质量的因素，帮助公司找到问题的症结所在，以期用于指导新一轮的审计质量控制工作，形成流程优化的闭环。

(3) C: 内部审计评价阶段。对整体的审计工作来说，主要包括对审计质量的控制和内部审计绩效的评价。在审计项目的质量控制方面，内部审计首先通过对审计工作进行全流程的质量监督，严格执行三级复核制度，并且配合会计师事务所等的第三方机构来评价审计质量控制；在内部审计绩效方面，引入平衡计分卡，分别从四个维度来评价公司的内部审计绩效。

(4) A: 内部审计处理阶段。及时跟踪并评估对被审计部门针对审计发现的问题所采取的改进措施及实施效果，本次没有及时处理的问题还要进入下个 PDCA 循环直到其被妥善处理。PDCA 每完成一次循环，就会形成新的经验和教训，并将其融入到下一个循环周期，直至形成完善的制度和标准，以促进审计工作的落实。基于 PDCA 循环的内部审计在不断地发现和解决新的问题的过程中实现内部工作质量逐步上升。

4.2.3 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式的具体构建

(1) 内部审计准备阶段增值模式构建的主要内容

内部审计是一个系统的工程，内部审计机构的独立性和权威性对审计质量有着举足轻重的影响，因此，要改善内审机构的地位。在开展内部审计工作时，

首先要分析内部审计所处环境。通过上文对 X 公司现行内部审计制度及组织结构的分析可知，X 公司内部审计机构设置仍然存在缺陷，内审制度还有待完善。因而，X 公司开展内部审计工作应当以分析并完善其内部审计环境为起点。

表 4.1 内部审计准备阶段的增值途径要素

审计阶段	要素	具体内容
P	分析组织结构	分析影响企业内部审计机构独立性和权威性的影响因素，评价并识别可以改进的地方并制定相应计划解决问题。
D	完善组织结构	当识别出可以内部审计机构需要改进的地方，根据本企业发展的实际情况，实施改进计划以改进企业组织治理结构，持续提升审计的权威性。
C	评估改进结果	对改善治理结构过程中内部审计的地位提升，以及实施过程中产生的实际效果进行评价，看是否达到了预期目标。
A	处理评估结果	对上述评估结果进行分析与总结，对于增值效果好的措施予以肯定和标准化；对于增值效果一般的地方总结经验教训，继续改进。

X 公司在 2020 年成立审计委员会，明确由公司董事长直接管理审计部门，并担任审计委员会主任。虽然 X 公司内部审计的独立性正在逐渐提升，但是其隶属于经理层，内部审计机构仍然层级效低，独立性会受到董事长的限制，开展内部审计活动须经多个部门同意之后才能进行，造成传递信息的大打折扣。如果董事会有成员参与企业管理，内部审计在对管理层进行绩效审计或其他审计项目时，容易受到管理层参与者自身利益的影响，内部审计就很难起到监督评价的作用。因此需要改进公司组织治理结构，持续提升审计的权威性。基于此项需求，文章应当提高认为 X 公司的内部审计部门的独立性，避免由于内审机构层级较低造成的内部审计职能无法有效发挥，加深内部审计与管理层及各业务部门的交流沟通。

企业的审计委员会和经理层双重领导可以使管理理念与经营管理相结合，如图 4.3 所示，X 公司将内部审计独立于公司的经营管理之外，受到审计委员会的领导、监事会的监督，并向董事会负责。这种组织模式使内部审计能随时了解经营生产部门活动，做到对公司的事前和事中参与管理，提高内部审计地位的独立性，做到有效避免董事会有成员参与管理时内部审计的监督 and 评价职

能受到限制，此外在这个隶属关系图中内部审计处于董事会和监事会的双重监督，更有利于处理好董事会或审计委员会、管理层和内部审计机构之间的关系，更尽力向管理层提供有效的管理建议。

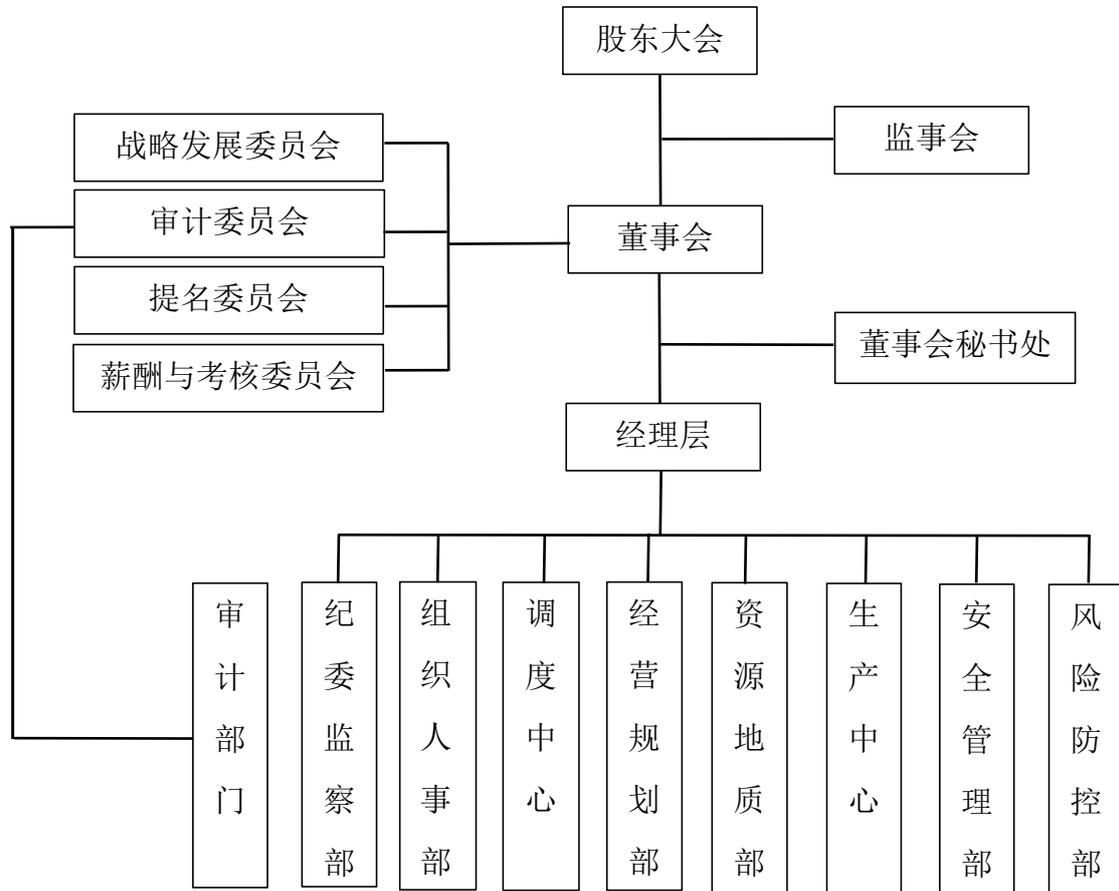


图 4.3 完善后的 X 公司内部审计机构设置

(2) 内部审计实施阶段增值模式构建的主要内容

内部审计实施阶段则是内审机构开展审计工作的主体，主要是审计项目实施流程。审计项目是内部审计的本质工作，是内部审计的基础，从单一的审计项目出发，每个审计项目都可以视为一个单独的 PDCA 循环，X 公司目前开展审计工作缺乏系统性，缺乏统一的业务执行标准，因此，内部审计很难达到预期效果。为改善这一现状，X 公司需要改善其内部审计工作流程，制定统一的执行标准并形成体系。结合 X 公司内部审计组织现状，设计如图 4.4 的内部审计工作流程。

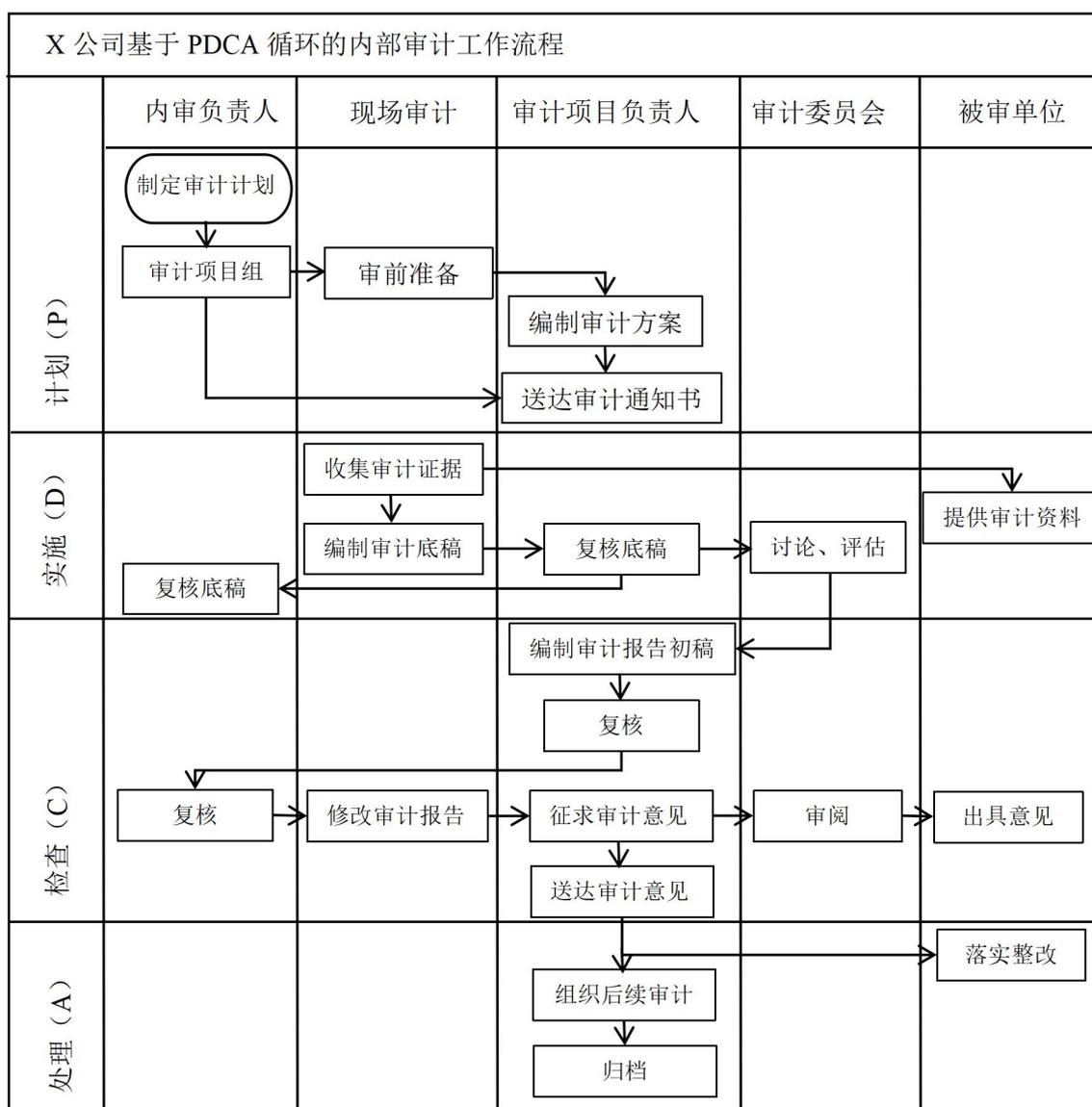


图 4.4 X 公司基于 PDCA 循环的内部审计工作流程

X 公司内部机构要将整个审计过程与 PDCA 循环相结合，系统地开展内部审计工作。审计准备阶段为开展专项审计前的准备工作，通过召开会议确定审计工作目标、审计工作等总体安排，并对公司情况进行风险评估。然后根据企业现有风险状况制定针对性的审计计划，在对所处案件的政治、经济等因素详细了解的基础上合理配置审计资源，实施审计计划。实施审计工作过程中，内部审计人员可以采用财务数据分析、调查询问、实地调研相结合的方法，对可能存在的问题进行识别，进一步判断其合法合规性并复核，在此基础上出具审计报告。对审计过程进行评估与监督，寻找内部审计过程中做的好的工作以及不合理行为，及时督促各部门对审计发现的问题进行整改，为下一次的审计项

目工作提供经验教训。

需要注意的是，X 公司为煤炭公司，煤炭企业中煤炭的生产、储运和销售是整个价值链中具有较大增值空间的环节，^①也是容易发生舞弊、欺瞒的地方，因而，X 公司内部审计部门在进行风险评估时应当重点关注这三个方面可能会存在的风险点。为了规范内部审计工作，文章以风险清单的方式建立 X 公司的风险识别和评估模型，如表 4.2 所示。

表 4.2 X 公司内部审计风险清单

一级风险	二级风险	具体事项	发生的可能性	重要程度
战略风险	政策变化	能源行业的政策变化风险	低	一般
	经营发展战略	社会责任履行情况	高	重要
		投资决策风险	低	重要
财务风险	税务风险	税务管控不当造成的风险	中	一般
	资金风险	款项不能及时收回的风险	高	一般
		在建工程资金资本化的风险	中	重要
经营风险	生产风险	井下生产安全风险	高	重要
		研发风险	中	重要
	储运风险	煤炭储存风险	中	重要
		煤炭运输风险	低	一般
		销售风险	销售渠道的稳定性	低

(3) 内部审计检查阶段增值模式构建的主要内容

表 4.3 内部审计检查阶段的增值途径要素

审计阶段	要素	具体内容
P	制定计划	分析影响内部审计质量控制因素，制定审计控制计划。
D	实施计划	根据设定的工作目标，安排内部审计质量控制任务。
C	评估控制	对内部审计质量控制情况进行评估，与确定的审计工作目标进行比较，并检查其是否达到预期目标。
A	评估结果运用	总结内部审计质量控制评估结果，看其是否到达了企业的预期目标，并及时对其存在的漏洞予以敦促整改。

^① 肖春花,白俊豪,郭宁馨.基于价值链的煤炭企业内部审计价值增值途径研究[J].煤炭经济研究,2021,41(11):68-72.

内部审计检查阶段包括内部审计质量控制和对内部审计工作的整体评价两部分，且应当遵循表 4.3 所示的工作流程，按照 P-D-C-A 的步骤开展审计检查工作。一部分是内部审计质量控制，该部分通常伴随着审计工作流程，也就是内部审计质量复核。X 公司内部审计机构应当严格执行审计组长—项目负责人—审计部负责人的三级复核制度，重视审计委员会的作用，内审机构要及时与审计委员会进行交流与沟通，及时更新内部审计制度，积极探索新的审计项目。

另一部分则是对内部审计工作的整体评价，《X 公司内部审计工作考核办法》虽然对内审机构、人员配备、审计工作总结、审计档案等做出了规定，但是其考核指标并不完善，随着公司发展的数字化与智能化，出现新的审计项目，然而内部审计规范却未能及时跟进更新，造成内部审计绩效考核适用性不足。平衡计分卡模型从四个角度审视公司本身的业绩，包含了企业长远目标和短期目标、企业组织内部群体与外部群体的平衡等五种平衡，是一种有效的业绩评价系统。因而，X 公司可以参考平衡计分卡模型，从财务维度、客户维度、业务流程维度以及学习与成长维度四个方面选取指标构架评价体系。具体指标如表 4.4 所示。

表 4.4 X 公司内部审计评价指标体系表

目标层	一级指标	具体指标选取
X 公司内部 审计评价指 标体系	财务维度	审查降低的经济损失
		内部审计成本节约率
		内部审计成本比例
	客户维度	管理层对提出意见的采纳程度
		各部门对审计建议的反馈
		外部审计对内审成果的利用率
	业务流程维度	审计委员会的满意程度
		审计质量控制情况
		后续审计跟踪情况
		审计程序执行情况
	学习与成长维度	内部审计人员培训情况
		内部审计人员证书拥有率
		内部审计人员学历情况

财务维度衡量的是内审创造的显性价值，X 公司主要侧重于成本控制的考核；客户维度较多衡量的是内部审计创造的隐性价值，包括管理层对提出意见的采纳程度、各部门对审计建议的反馈等；业务流程维度在集中于对审计工作流程及审计质量的考核，包括审计方法的选取是否得当，审计过程是否做到了合法合规、审计人员如何执行审计工作等；学习与成长维度更关心内部审计人员的专业胜任能力，审计人员的素质。因此，X 公司在对内部审计增值效果进行评价时离不开对内部审计人员能力的考评，包括审计方法的创新等。

(4) 内部审计处理阶段的增值模式构建的主要内容

审计工作完成之后，内部审计部门要针对审计过程中的问题与经验进行总结，包括评价内部审计机构环境是否完善、审计工作流程是否恰当有序、是否节约审计资源以及对被审计部门发现问题的优化措施及实施效果进行评价等，为之后的审计工作提供“经验包”，即通常所说的后续审计阶段。通过归纳提炼审计发现的问题，推动审计整改的同时对审计结果进行加工、再利用，在解决审计中发现的问题的同时总结其参考意义和指导实际运用，及时跟踪并评估对被审计部门针对审计发现的问题所采取的改进措施及实施效果。因此，X 公司应严格把控审计整改，建立审计整改标准化管理制度，制定审计整改问题清单与任务清单，建立健全台账、分类编号、持续跟踪、反馈督促、整改销号等闭环管理工作机制，以探索健全常见审计问题整改清单标准，^①为审计整改提供经验借鉴。在审计项目完成后，内审人员必须将审计过程与审计报告中存在的问题进行总结并列示清单，及时送达被审计单位和审计委员会。要求被审计单位必须如实按照审计整改清单分阶段整改与持续开展审计整改工作，提高公司管理水平和效率，以确保问题得到根本解决，保证内部审计责任发挥最大效用，以此保证审计整改工作的程序规范。

强化审计结果运用，提炼内部审计实施过程中发现的问题，针对审计项目实施过程中发现的问题进行总结分析与再加工，用举一反三的方式处理共性问题处理和促进审计结果转化。将能够解决的问题及时解决，解决不了的问题总结经验并将其带入到下一个 PDCA 循环，下一个循环以该存在的问题为起点，制定新的审计计划、实施审计目标、发现审计问题、进行审计成果的运用……

^① 刘杨.全面推行清单式管理提升审计标准化水平[J].中国内部审计,2024(4):80-84.

从而实现内部审计项目的不断整改优化。审计人员也可以在审计项目结束后可以将形成的经验录入系统^①，形成 PDCA 循环的闭环管理，这样也能够为下一阶段的循环提供经验支持（如图 4.5）。

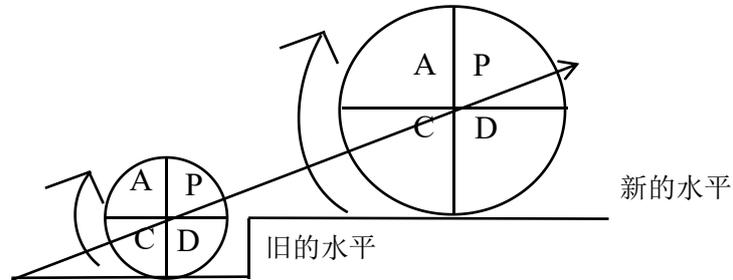


图 4.5 基于 PDCA 循环的审计项目层面的增值模式

^① 李晓宁,张一鸣.基于 PDCA 循环的全流程审计质量控制体系构建研究[J].西安财经大学学报,2023,36(06):80-93.

5 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式应用

5.1 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式的预期效果

5.1.1 改善内部审计环境

X 公司提高了内部审计机构组织地位，建立由董事会直接领导的审计机制，同时审计委员会也对内部审计机构实施监管，一方面内部审计机构从董事长的束缚下解放出来，避免由于董事长的独断专行而使内审机构成为其私人附属机构，减少内审机构丧失独立性和权威性的可能；另一方面，内部审计机构定期或不定期向审计委员会汇报审计结果，而不是和从前一样，需经同级部门的同意再向上传达审计意见，审计信息几乎可以被全盘传达，某种程度上减少了传递有误信息或者不传信息的可能性，提高内部审计独立。而内部审计机构地位的提升势必会提升内审人员的信心，增强其对内部审计工作的归属感，从而向管理者和公司其他部门人员积极推介内部审计职能，加强与业务部门的沟通，增强其他部门员工对审计的理解，塑造良好的内部审计形象，从而为公司的内部审计环境创造良好的氛围。

5.1.2 优化内部审计流程

X 公司内部审计及其人员开展内部审计工作仍然遵循传统的审计准备、实施、报告以及后续审计的步骤，已经不能满足公司发展的现实需要。因而，在构建增值型内部审计模型时将审计项目作为单独的一部分，并将风险管理活动也融合到审计项目中构建其增值模式，而审计项目可以按照 PDCA 循环分别分成四个阶段，又可以形成一个小的循环。内审人员 PDCA 循环开展审计工作能够减少审计工作中的遗漏。每完成以一个审计项目就是完成一次审计循环，通过审计循环识别本次循环中的内部审计工作存在的不足，将其作为经验教训带入到下一个审计项目的循环中，规范审计工作按部就班，有助于优化内部审计流程。在风险识别和评估的基础上制定审计风险清单，不但形成统一、系统的内部审计实施流程，而且在一定程度上节约了审计资源。由于 X 公司主营业务

为煤炭的生产和销售，经济业务固定，审计项目比较同质，同质化的审计项目往往可以按照审计风险清单开展风险评估程序而不必进行多余的操作，从而节约了审计成本。

5.1.3 完善内部审计评价体系

将平衡计分卡引入 X 公司内部审计评价指标体系不仅是对 X 公司内部审计评价机制的补充与完善，同时也优化了 X 公司内部审计绩效评价体系。一方面 X 公司考核内部审计工作的有关规章制度较少，仅有《X 公司内部审计工作考核办法》这一个规章制度，内审人员工作考核缺乏系统的标准，而平衡计分卡的引入是对 X 公司内审工作考核的制度完善，是对内审评价体系的补充；另一方面，《X 公司内部审计工作考核办法》的有关规定过于宽泛，没有构建完整的指标体系，出台时间较早，内容较为陈旧，实际可操作性不强，且评价指标单一，而平衡计分卡分别从四个维度进行绩效评价，这四个维度指标根据随时变化发展着的公司经济业务和生产经营的变化而变化，利用层次分析法计算指标权重结果，最后计算出各指标要素的得分，以此来评价内部审计绩效，甚至可以将得出的结果进行横向比较与分析，发现内部审计工作存在的问题并持续优化，具有适用性和可操作性。

5.1.4 健全内部审计整改机制

X 公司由于内部审计机制不完善以及内审人员人手不够、精力不足等问题难以有效实施审计整改。建立审计整改标准化管理制度以及制定审计整改问题清单与任务清单，为内部审计整改工作提供了模板，同时也是对内部审计的约束。规定必须严格按照清单实施审计整改工作，解决了 X 公司后续审计过程中偷工减料的行为，同时也规范了内部审计部门后续审计阶段的审计工作，为内审人员提供审计指引。内审人员可以按照制定的审计整改问题清单及时给被审计单位或部门提出审计整改意见，并督促其在规定时间内完成审计整改工作，提高审计效率。审计整改工作严格按照审计整改清单立即执行，不仅能保证审计工作成果的落实，而且充分发挥了内部审计责任效用，促进审计结果的运用。而且制定审计清单后在一定程度上缓解部分内审人员的压力，有精力及时跟踪

被审单位或部门的后续整改工作的实施情况，完善内部审计整改机制，充分发挥内部审计作用。

5.2 X 公司基于 PDCA 循环的增值型内部审计模式的应用保障

构建增值型内部审计体系是一项系统工程，应当考虑要素、功能、环境、能力诸维度，坚持系统观念，^①立足于公司整体发展战略，树立长远发展的目标战略。X 公司开展增值型内部审计应当坚持系统观念，在综合考虑公司面临的内外环境的基础上，自上而下围绕顶层设计、审计资源以及审计业务体系构建内部审计框架模式，为开展增值型内部审计提供应用保障。

5.2.1 优化内部审计顶层设计

（1）完善内部审计组织结构

价值差异是阻碍增值型内部审计顺利开展的主要原因，而 X 公司消除组织价值差异最主要的方式就是优化组织结构，通过完善组织结构畅通组织之间的沟通与交流，包括全面深化内部审计机制改革创新和推介内部审计制度。一是深化内部审计机制改革。重点是提高内部审计地位，通过完善内部审计制度体系，将增值型审计理念通过审计制度、审计通知等形式明确下来，规范审计组织机构设置，形成全员监督的审计氛围。二是积极推介内部审计制度。内部审计部门应积极拓宽与其他部门的交流途径，定期开展活动以宣传内部审计并建立长期合作关系，提高内审的主观能动性，加强公司内部的信息共享，减少沟通障碍。积极参与公司的日常运营活动，及时发现并纠正存在的问题，及时了解公司发展现状，确保企业的稳健发展。

（2）转变内部审计理念

增值型内部审计的发展伴随着经济社会的变化以及内部审计本身的变化发展，随着 X 公司企业规模的日益扩大和经营领域的不断拓宽，内部审计的角色和职责也需相应地进行调整与扩展，以适应公司快速成长的趋势。审计理念是审计的核心价值观，X 要发展增值型内部审计首先要创新内部审计发展理念。一是要牢固树立研究型审计理念。研究型审计是审计理念的创新，能够提高审

^① 李凤雏.增值型内部审计助力企业高质量发展研究[J].会计之友,2024,(09):2-9.

计工作质效，推动审计事业高质量发展。^①X 公司要适应审计发展潮流，积极开展研究型审计并推广，重视对党和国家经济政策的学习和研究，以适应审计发展潮流，及时了解审计前沿动态；同时也要注意对审计活动整体的把握，通过定期对公司治理活动等的研究和分析，寻找公司发展的漏洞，提出针对性意见，以促进公司治理能力的提升。二是要建立内部审计价值增值的导向。X 公司要引入全新审计管理理念，营造全新的审计文化氛围，内部审计部门要转变审计观念，超越传统的财务审计范畴，推动内部审计职能由查错纠弊向咨询服务转变，更加关注公司治理、风险管理和内部控制等核心领域。通过不断加强开展培训、外部交流等活动灌输和宣传新的审计理念，提高内部审计工作关注度。

5.2.2 创新内部审计业务工作体系

（1）扩大内部审计范围

增值型内部审计就是要为组织实现价值增值，因此，X 公司应当创新内部审计业务工作体系，为其开展增值型内部审计提供重要支持。从国内外文献的梳理中不难发现，内部审计促进公司价值增值有直接增值和间接增值两种途径。在直接增值途径方面，X 公司要建立预警机制，主动实施风险审计。强化内部审计控制审计，按照公司管理要求在各个环节建立控制点，通过开展风险问卷调查，将公司生产、销售、供应、财务等各方面的领导和基层员工纳入调查范围，以做到对公司风险的全面认知并形成 X 公司应对风险的总体审计计划。在间接增值途径方面，X 公司可以探索新型审计项目，增加采购审计实现对投资的全过程跟踪、扩大经济责任审计范围实现经济责任审计全覆盖、开展整合煤矿的专项审计调查以了解并掌握煤矿发展趋势等，通过对这些新型审计项目的审查，及时了解公司相关活动的潜在风险及损失挽回的可能性，从而更好地实现内部审计的价值增值作用。

（2）创新内部审计方法体系

为了充分发挥内部审计的价值，X 公司应当创新内部审计方法，形成行之有效的增值型审计方法体系。一是扩充审计方法。除了采用询问、访谈、检查、观察、盘点和分析等传统审计方法以外，增加调查法、管理系统图法、流程图

^① 侯金平.内部审计领域推进研究型审计的认识与思考[J].会计之友,2024,(08):115-121.

法、平衡计分卡法、信息化审计等方法对公司的管理活动、经营活动、财务状况等进行分析 and 评价，寻找其中薄弱的地方，解释可能存在的问题并提出改进意见。二是内部审计要树立“非现场审计”理念，将内部审计从事先走向事后。X 部门内审人员应当摒弃现场审计痼疾，利用数字经济开展远程审计，时刻保持高度敏锐，将审计化为一种日常化、碎片化的、数据化的工作。树立科学审计观念、转变审计思维、创新审计方法，不断优化审计模式。提高内审的主观能动性，从而使持续审计成为可能。

5.2.3 增强内部审计资源保障

（1）创造良好的内部审计环境

良好的内部审计氛围为审计人员开展内部审计工作奠定了基础，也是增值型内部审计的前提。为了保障增值型内部审计发挥作用，X 公司应当积极提审审计资源，创新审计支持体系，为内部审计提供有利的资源保障。一是提供优质环境支持。X 公司要为内部审计机构提供充足的资金和审计费用，对内部审计机构的办公条件予以全力支持，改善办公环境并为审计部门配备专门的培训基地和会议场所，为内部审计提供硬件设施上的保障。二是提供激励保障机制。X 公司需要为审计工作设立专门的奖励基金，并为维护公司利益而身陷风险的审计人员办理意外险，用来奖励有贡献的审计发现及审计人员，增强他们对内部审计工作的认同感，提高审计人员开展审计工作的积极性，从而在政策激励上保障增值型内部审计的顺利实施。

（2）提高内部审计人员素质

内部审计人员作为审计主体，在增值型内部审计模式的实施中发挥重要作用。然而 X 公司内部审计人员知识结构单一，审计思维会受到限制。所以，X 公司应当以实现增值型内部审计为目标，着力提高内部审计人员的专业胜任能力。首先要加强审计人员培训，X 公司每年要积极组织内审人员进行培训，除了加强对专业的财会知识能力的提高以外，还要邀请工程、法学、信息技术等专业领域的人才有针对性地为内审人员开展教育培训，拓宽内部审计人员的视野，强化内部审计人员专业技术能力，搭建数字化人才培养体系；其次引进复

合型人才，^①积极招聘不同专业背景的人才以扩充内部审计人才库，相互填补知识空白，优化 X 公司内部审计人员结构，形成门类较为齐全的审计阵容；最后要制定严格的考核标准，建立以价值为导向的考核激励措施，每年按时对内审人员的职业道德素质、专业胜任能力等进行考核，以强化内部审计人员的岗位胜任能力。

^① 于月华,常帅,纪刘娟,等.国有企业内部审计提升增值服务功能的实践[J].审计观察,2024,(03):25-31.

6 研究结论与不足

6.1 研究结论

随着社会营商竞争环境日益激烈，公司为适应环境变化并保持竞争优势，也开始逐渐寻求促进其价值提升的路径。增值型内部审计的产生与发展正是伴随着公司营商环境的变化而发展的，内部审计价值增值的路径也逐渐为公众所熟知，将增值型内部审计思维将灌输到公司内部审计工作中，有利于实现公司的价值增值。文章以 X 公司作为案例进行研究分析，通过对 X 公司内部审计运行现状进行详细阐述，深挖 X 公司内部审计在促进公司价值增值方面存在的问题，基于这些问题引入 PDCA 循环理论构建增值型内部审计模式，并提出相应的保障措施，根据以上研究，得出研究结论如下：

(1) 实施增值型内部审计工作能够帮助企业树立价值增值新理念，完善内部审计组织体系；优化内部审计流程，提升内部审计人员素质；完善公司内部审计绩效评价体系，为内部审计建设提供补充；健全内审机制改革，充分利用审计成果；扩展审计职能，促进内审的价值增值作用发挥。

(2) 基于 PDCA 循环的增值型内部审计是一个系统的审计模式，它以风险管理为基础，以分析公司内部审计环境为起点，通过分析公司现行治理结构和内部审计机构，寻找影响内部审计部门独立性的因素，及时整改并评估，使内部审计保持形式上和实质上的独立性。基于此遵循 PDCA 循环开展审计工作，实施审计工作流程，然后对审计质量控制和审计工作结果进行审查和评价，形成审计意见和审计工作结果，审计工作完成之后要及时进行跟踪审计。

(3) 基于 PDCA 循环的增值型内部审计优化了传统的财务审计框架，与传统的审计不同，基于 PDCA 循环的内部审计有助于审计人员持续识别存在问题的环节，从而有重点的开展审计工作，使审计资源的配置趋于合理化，有助于提高内部审计的增值效率。此外，事后还对内部审计的增值效果进行了评价，可以帮助审计人员不断优化审计过程、提高审计效率。

6.2 研究不足

由于实际工作经验不足，对公司的了解不够深入，可能与真实情况有所差别，很难透过现象看到本质，对公司内部审计工作问题的分析也许仅仅浮于表面。此外，基于 PDCA 循环的增值型内部审计框架可能有所欠缺，应用时还需要根据外部环境及企业的实际情况进行调整。希望在未来，X 公司能够加强对内部审计工作的重视，提高价值增值意识，充分发挥出内部审计的“咨询”作用。同时也希望该框架可以为其他企业提供一定的参考。

文章的不足主要表现在：一是对研究深度不够，文章是对 X 公司的增值型内部审计模式的尝试性研究，由于没有对 X 公司的内部审计资料进行深入挖掘，从而对审计的实际执行状况缺乏充分了解。二是由于深入企业开展内部审计的经验缺乏，对审计工作处于纸上谈兵的状态，使得文章思考存在缺陷，可能会偏离公司的实际情况。三是内部审计检查阶段的评估较为宏观，仅仅是根据公司实际选取了评价指标，没有构建完整的评价指标体系，在日后需要对此作进一步的研究。

参考文献

- [1] Ahire, Jovan Filipović. Energy management system implementation in Serbian manufacturing Plan-Do-Check-Act cycle approach[J]. *Journal of Cleaner Production*, 2015, 162.
- [2] Anna Eulerich, Marc Eulerich, What is the value of internal auditing? - A literature review on qualitative and quantitative perspectives[J]. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 2020, 94(4):83-92.
- [3] Bojana Jovanović, Jovan Filipović, Vukman Bakić. Energy Management System Implementation in Serbian Manufacturing Plan-Do-Check-Act Cycle Approach [J]. *Journal of Cleaner Production*, 2017(162):1144-1156.
- [4] Krane Ronja, Eulerich Marc. Going global: Factors influencing the internationalization of the internal audit function[J]. *Journal of International Accounting*, 2020, 41.
- [5] Lyubov Plotnikova, V. V. Rubanov, The Internal Control System as a Management Function and the Element of Integrated Reporting Financial Statements[J]. *International Journal of Financial Research*, 2020, 11(6).
- [6] Nathanael Betti, Gerrit Sarens. Understanding the internal audit function in a digital business environment[J]. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2020, 17(2):197-216.
- [7] Petros Lois, George Drogalas, Michail Nerantzidis, Ifigenia Georgiou, Eleni Gkampeta. Risk-based internal audit: factors related to its implementation[J]. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 2021, (4): 645-662.
- [8] Quoc Trung Pham, Thi Kim Mai Ngo, Matteo Cristofaro, Sanjay Misra. Barriers in adopting IT and data analytics for internal auditing: findings from Vietnam's banking sector.[J]. *International Journal of Management and Decision Making*, 2021, 20(2).
- [9] Roussy M, Barbe O, Raimbault S. Internal audit: from effectiveness to organizational significance[J]. *Managerial Auditing Journal*, 2020:35.
- [10] Seerungrat Sudsomboon, Phaitoon Intakun. The effects of audit value added on audit survival: Evidence from CPAs of Thailand[J]. *International Journal of*

- Business&Economic Development, 2016, 4(1).
- [11]WeekesMarshall Diana. The role of internal audit in the risk management process: A developing economy perspective[J]. Journal of Corporate Accounting & Finance, 2020, 31(4):154-165.
- [12]安广实.增值型内部审计模式构建[J].中国内部审计,2008(11):90-92.
- [13]曹群耿.内部审计的 PDCA 循环工作法[J].新会计,2011(07):56-57.
- [14]陈丹萍,吕君杰.基于 PDCA 模型的大数据审计提质增效路径研究[J].中国内部审计,2022,(10):4-10.
- [15]陈芳.基于 BSC 的医院内部审计绩效评价指标体系构建[J].会计之友,2022(04):132-136.
- [16]陈奕冰.为新时代全球内部审计行业发展献智献策[N].中国会计报,2022-12-09(012).
- [17]陈莹,林斌,何漪漪等.内部审计、治理机制互动与企业价值——基于上市企业问卷调查数据的研究[J].审计研究,2016(01):101-107.
- [18]董建忠,王眺昕,彭娟.大数据视域下内部审计数字化转型探讨[J].中国内部审计, 2019(03):64-67.
- [19]高雅.基于 VBM 的内部审计增值服务实施研究[J].财会通讯,2020(05):120-124.
- [20]耿来芳,黄业飞.内部审计程序范例[M].北京:中国时代经济出版社,2021.
- [21]贺勇,黄墨轩,杨梅.基于 PDCA 循环的会计师事务所审计质量控制研究——以立信审计金亚科技为例[J].财务管理研究,2021,(01):8-17.
- [22]侯金平.内部审计领域推进研究型审计的认识与思考[J].会计之友,2024,(08):115-121.
- [23]焦菲.PDCA 循环理论下高校内部审计整改质效提升研究[J].商业会计,2022,(17):79-81.
- [24]焦宋恩来.J 公司的增值型内部审计体系构建研究[D].南京:南京理工大学,2021.
- [25]靳彦斌.基于战略管理视角的内部审计价值增值应用研究——以 A 公司内部审计实践应用为例[J].财务管理研究,2023(04):31-36.
- [26]李斌,李小波.增值型内部审计与传统内部审计比较研究[J].中国内部审计,2012(02):45-47.

- [27]李凤维.增值型内部审计助力企业高质量发展研究[J].会计之友,2024,(09):2-9.
- [28]李晓宁,张一鸣.基于 PDCA 循环的全流程审计质量控制体系构建研究[J].西安财经大学学报,2023,36(06):80-93.
- [29]李越冬,李齐辉,刘跃明.内部审计理论与实务[M].北京:清华大学出版社,2017.
- [30]李兆华,温锦.基于 BSC 的企业内部审计有效性评价体系设计[J].中国农业会计,2014(07):19-21.
- [31]刘国常,郭慧.内部审计与外部审计:趋同抑或各司其职[J].中国内部审计,2010(08):24-26.
- [32]刘良琼.企业内审如何由财务收支审计向管理效益审计发展[N].财会信报,2023-04-17(006).
- [33]刘永威.内部审计参与企业风险管理的模式研究[J].金融经济.2012(08):87-91.
- [34]罗颖,柳芝.基于价值链的企业增值型内部审计研究[J].财会通讯.2017(22):89-92.
- [35]马军.我国内部审计发展探析[J].审计月刊,2006(23):22-23.
- [36]邱慧斐.应用 PDCA 循环法优化政策落实跟踪审计项目[J].审计月刊,2023,(04):9-12.
- [37]沈俊,赵珊.基于 PDCA 理论的内部审计整改工作成果应用研究——以 BG 公司为例[J].中国内部审计,2019,(07):30-34.
- [38]盛怀庆.论我国企业增值型内部审计的应用问题[J].财会学习,2017(01):130.
- [39]时现.现代企业内部审计的治理功能透视[J].审计研究,2003,(04):61-64.
- [40]隋东峰.内部审计的风险控制和价值引领——基于效益评价指标体系视角[J].交通财会,2019(11):57-61.
- [41]孙秀兰,施东明.PDCA 循环在内部审计质量控制中的应用[J].中国内部审计,2018,(09):33-37.
- [42]王波,柯楠.基于战略导向的内部审计评价指标体系研究[J].重庆理工大学学报(社会科学),2020,34(06):61-69.
- [43]王光远.消极防弊·积极兴利·价值增值(五)——20 世纪内部审计的回顾与思考:1990~2000 年[J].财会月刊,2003(11):3-5.
- [44]王梦然.以高质量审计护航高质量发展[N].新华日报,2023-02-09(002).
- [45]王伟.D 企业集团增值型内部审计体系研究[D].山东:山东大学,2021.

- [46]夏午宁,贾创雄.内部审计职能拓展:现实需求、制约因素与保障机制[J].改革与开放,2023(01):62-72.
- [47]谢路阳,武晓璐,李颖,等.基于 PDCA 理论的内部审计整改路径探究[J].商业观察,2021,(11):88-90.
- [48]薛松.坚持系统观念构建“一二三四五六”研究型审计体系[J].现代审计与会计,2024,(04):7-9+12.
- [49]杨鸿运.内部审计全面质量管理模式应用研究——基于 PDCA 循环理论[J].中国内部审计,2012,(10):44-47.
- [50]杨洁.基于 PDCA 循环的内部控制有效性综合评价[J].会计研究,2011(04):82-87.
- [51]于玲.基于 PDCA 循环模式的内部审计质量控制探讨[J].财会学习,2015,(16):108.
- [52]于月华,常帅,纪刘娟,等.国有企业内部审计提升增值服务功能的实践[J].审计观察,2024,(03):25-31.
- [53]钊宏乐.PDCA 循环在商业银行内部审计整改中的应用研究[J].财会学习,2023,(34):134-136.
- [54]张博宇.大数据时代央企内部审计价值增值问题研究[J].财会学习,2020(26):135-136.
- [55]张新鹏,冯均科,李之媛.数字化驱动下“增值型”内部审计模式的构建与实现[J].财会月刊,2021,(08):110-116.
- [56]郑石桥,李嫻嫻.增值型内部审计:理论框架和例证分析[J].会计之友,2017(05):131-137.
- [57]钟红霞.江苏电信企业增值型内部审计问题探讨[J].会计之友,2013(36):54-57.
- [58]周金凤.平衡计分卡视角下邮政企业构建增值型内部审计探究[J].交通财会,2020(04):40-46.
- [59]周平,荣欣.增值型内部审计:提升经营效率、强化风险管理、促进价值再造[M].北京:人民邮电出版社,2022.
- [60]朱振.基于价值导向的企业增值型内部审计研究[D].哈尔滨:哈尔滨商业大学,2022.