

分类号 \_\_\_\_\_  
U D C \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_  
编号 10741



# 硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 N 公司内部控制有效性评价研究

研究生姓名: 吴蕾

指导教师姓名、职称: 王学龙 教授 张有全 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: 2021 年 5 月 30 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： 吴蕾 签字日期： 2021.6.3.

导师签名： 王子元 签字日期： 2021.6.6.

导师(校外)签名： 张有全 签字日期： 2021.6.9.

## 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內容。

学位论文作者签名： 吴蕾 签字日期： 2021.6.3.

导师签名： 王子元 签字日期： 2021.6.6.

导师(校外)签名： 张有全 签字日期： 2021.6.9.

# Research on Effectiveness Evaluation of Internal Control of N Company

Candidate: Wu Lei

Supervisor: Wang Xuelong Zhang Youquan

## 摘 要

农业一直是党和国家关注的重点，现代化农业是农业企业的未来发展方向，农业产业升级结构、提质量、强标准的趋势给农业上市公司提出了更为严格的经营要求。为了适应农业现代化发展的需要，农业上市公司必须改善生产经营、加强企业管理、提高竞争力。然而，我国农业上市公司近年整体经营状况不佳、风险管理不到位，持续发展能力较弱。究其原因，很大程度上是因为农业上市公司内部控制不到位，存在不同程度的缺陷。因此，如何找到农业上市公司在内控设计和运行中存在的薄弱点，进而改善其内部控制状况，实现公司持续健康发展是农业上市公司亟需解决的问题。该如何判断公司的内部控制是有效的？又如何发现内控存在的薄弱环节？直接又有效的解决办法是对公司内控的有效性进行评价，可以根据公司业务及特点建立适合其自身的内控评价体系，客观评价内控的有效性。经评价，可以及时找到公司现有的内控薄弱点及缺陷，并采取有针对性的整改措施，使企业的内部控制得到改善，为企业的生产经营和持续发展提供保障。

本文运用定性与定量结合的方法，首先对国内外有关内部控制的研究成果进行了梳理，明晰了内控有效性的相关概念，介绍 COSO2013 框架、控制理论、委托代理理论等理论基础的主要内容及在本文的运用，并搜集阅读了我国出台的内控相关制度规范，为后文的进一步研究做好铺垫。其次，将农业上市公司 N 公司作为研究对象，描述并分析了 N 公司内控运行现状及评价状况；然后，遵循内控体系构建原则，将 COSO2013 框架的五要素及 17 项原则作为指引，结合 N 公司实际情况和特点选取了 28 个具体的定性评价指标，再选取具有关键代表性的财务指标作为定量评价指标，建立了 N 公司内控有效性评价指标体系，应用层次分析法确定指标权重，并利用模糊综合评价法确定指标的评价值；最后，通过对 N 公司内控有效性的综合评价，发现 N 公司的内部控制基本完整有效，但仍然存在薄弱环节及不足之处，以此本文有针对性地提出了相应的改善建议。

**关键词：**COSO2013 内部控制 有效性评价 层次分析法 模糊综合评价法

## Abstract

Agriculture has always been the party's and state's main priority, modern agriculture is the growth path of future agricultural enterprises, and the trend of upgrading the structure of the agricultural industry, improving efficiency, and strengthening standards has placed stricter management criteria on agricultural listed companies. To fulfill the standards of agricultural modernization, agricultural listed companies must boost quality production and management, as well as their corporate management and competitiveness. However, in the recent past, the overall operating conditions of my country's agricultural listed companies have been low, with such a limited capacity for long-term growth. Retrieve the causes of the issue, to a great degree, this really is due to the absence of internal control in publicly traded agricultural companies, defects come in various degrees. As a result, how to shoot holes in listed agricultural companies' internal control design and function in order to maximize internal control, agricultural listed companies must address an urgent problem: ensuring the company's long-term and healthy sustainability. How would you say if a company's internal management system is working? How can you perceive the weak spots of the internal control system? Inspection of the performance of the company's internal control is a straightforward and effective alternative, guess it depends on the existence of the company operations and characteristics, it has the ability to set up its own internal monitoring and assessment scheme, assess the efficiency of internal controls in a scientific sense. After an investigation, the firm's existing internal control vulnerabilities and shortcomings can be identified in a timely manner, and take targeted corrective steps, improve the internal responsibility for the group, provide assurance for the enterprise's production, service, and long-term sustainability.

The techniques used in this article are a blend of qualitative and quantitative. First, the study findings on internal control in the United States and abroad are sorted, clarified principles relating to internal control systems, the COSO2013 structure, control theory, including principal-agent theory are all addressed, in t

his article, we will introduce the quality payment of these theoretical foundations and how they are applied, and also some collect and read the internal control system norms provided by our region,make preparations the groundwork for future experiments.Second, utilizing N company as the research object, characterize and assess the current condition and evaluation status of N company's internal control process;Then, by using concepts of internal control system construction, instruct the COSO2013 framework's five elements and 17 principles,combining N company's current condition and characteristics,28 qualitative assessment metrics were chosen,then, as quantitative assessment metrics, utilize central and representative financial indicators,N corporation internal control efficacy was evaluated using an index method,use the Analytic Hierarchy Process to Compute Index Weight, and the fuzzy systematic evaluation method to estimate the index's evaluation value;Finally,following a proper evaluation of the reliability of N company's internal controls, according to the findings,N company's internal control is near completion and accurate,however, based on this, there are still weak ties and flaws,in a targeted manner, this article provides corresponding enhancement recommendations.

**Keywords:** COSO2013; Internal control; Efficiency evaluation; Analytic hierarchy process; Fuzzy comprehensive evaluation

# 目 录

<b>1 绪论</b> .....	1
1.1 研究背景.....	1
1.2 研究意义.....	2
1.2.1 理论意义.....	2
1.2.2 实际意义.....	2
1.3 国内外文献综述.....	3
1.3.1 国外文献综述.....	3
1.3.2 国内文献综述.....	5
1.3.3 文献评述.....	7
1.4 研究内容与方法.....	8
1.4.1 研究内容.....	8
1.4.2 研究方法.....	9
<b>2 概念界定及理论基础</b> .....	10
2.1 相关概念界定.....	10
2.1.1 内部控制.....	10
2.1.2 内部控制有效性.....	10
2.1.3 内部控制有效性评价.....	10
2.2 理论基础.....	11
2.2.1 COSO2013 内部控制整合框架.....	11
2.2.2 委托代理理论.....	12
2.2.3 控制理论.....	12
<b>3 N 公司基本概况及内部控制现状</b> .....	14
3.1 N 公司基本概况.....	14
3.1.1 公司简介.....	14
3.1.2 公司的组织架构.....	14
3.1.3 公司经营情况.....	15
3.2 N 公司内部控制现状.....	16
3.2.1 控制环境.....	16

3.2.2 风险评估.....	17
3.2.3 控制活动.....	18
3.2.4 信息与沟通.....	18
3.2.5 内部监督.....	19
3.3 N 公司内部控制评价现状分析.....	20
<b>4 N 公司内部控制有效性评价指标体系的构建.....</b>	<b>22</b>
4.1 构建原则.....	22
4.2 构建评价指标体系.....	23
4.2.1 定性指标体系.....	23
4.2.2 定量指标体系.....	27
4.2.3 综合评价指标体系.....	28
4.3 综合评价标准.....	29
<b>5 N 公司内部控制评价指标体系的应用.....</b>	<b>30</b>
5.1 数据来源及样本整理.....	30
5.2 层次分析法确定指标权重.....	30
5.3 评价指标估值.....	31
5.3.1 定性指标估值及一致性检验.....	31
5.3.2 模糊综合评价.....	34
5.3.3 定量指标估值.....	39
5.4 综合评价.....	41
<b>6 改善 N 公司内部控制有效性的对策建议.....</b>	<b>43</b>
6.1 增强内部控制意识，提高人员素质.....	43
6.2 完善风险评估机制，强化风险控制.....	44
6.3 确定关键控制点，优化内部控制活动.....	44
6.4 提升公司信息沟通机制的有效性.....	45
6.5 强化公司内部控制监督机制.....	46
<b>7 研究结论与不足.....</b>	<b>47</b>
7.1 研究结论.....	47
7.2 研究的不足之处.....	48



<b>参考文献</b> .....	49
<b>后记</b> .....	53
<b>附录</b> .....	54

# 1 绪论

## 1.1 研究背景

内部控制是企业预防内部风险，有效提升内部管理水平的主要方式，深刻影响着企业的经营发展。内控体系不健全导致近年来财务舞弊、造假造假事件常有发生，农业类企业尤为显著。不论是早期发生的蓝田股份、绿大地、万福生科的事件还是近期的獐子岛等事件，归根结底，都是因为涉事企业内部控制环节薄弱，不能有效结合设立和实施内控体系的两个阶段。随着我国经济、文化、社会的高速发展，许多不良的经济现象和管理问题也日渐暴露。因此，越来越重视对于内控体系的研究与完善。

COSO 委员会关于内部控制的框架有 1992 版和 2013 版，相对于原框架，2013 版新框架更强调原则性，对内控标准予以具体化，更有利于企业对内控的评估。2017 年，COSO 又发布了关于风险管理的整合框架，此框架研究侧重点是风险管理与战略绩效。相比国外，我国关于内部控制的研究起步较晚，有关国家政策法规也是较晚出台的，但是发展速度较快，我国于 2008 年起，先后发布了《企业内部控制基本规范》及相关配套指引。在 2011 年，中注协又出台了《企业内部控制审计指引实施意见》，该意见对于降低企业审计风险，增强审计效率有指导意义，得到了各上市公司的纷纷落实。2018 年，国资委发布了《中央企业合规管理指引（试行）》，该指引为央企开展内部控制与合规管理的提供了理论指导。

农业一直是党和国家关注的重点，在十四五规划中，提出乡村振兴战略是解决“三农”问题、助力脱贫攻坚的根本举措。农业上市公司面临机遇和挑战，急需提升核心竞争力、摆脱落后的管理效率，加强内控体系建设。N 公司是一家农业上市公司，于 1999 年成立，以生产农作物种子为主要业务，如小麦、胡麻、大豆、玉米等，拥有 12 家分公司，是国家农业产业化重点龙头企业之一，发展较好。但是该公司 2017 年内控被出具否定意见，该事件给 N 公司敲响了警钟，作为农业上市公司，要想持续经营，降低风险，必须完善内控，保证内控有效。随后 N 公司采取了一系列内控整改办法和措施，整改后近两年的内控效果有了明显改善，但是还是存在被上交所出具问询等一系列书面警示事件，认为其内控方

面还是存在薄弱点，那么该公司改进后的内控是否真实有效呢？带着这样的疑问，本文以 COSO2013 框架为基础，将其五要素及具体的十七项原则为建立指标依据，并结合 N 公司特点及内控现状建立评价指标体系，运用相关研究方法针对目前 N 公司的内控有效性进行评价。

## 1.2 研究意义

### 1.2.1 理论意义

对内部控制有效性评价的研究，国外的研究理论相对而言更成熟，凸显理论与实践相结合。国内在有效性评价的研究方面，理论不够成熟，与实践结合度不高。因此，本文通过对选取案例的研究，首先拓宽和丰富我国企业内部控制有效性的案例研究范围。其次，将 COSO2013 框架作为构建指标的主要依据，以其具体的五要素及对应的具体原则为指引，综合考虑案例公司所在行业的特殊性及其具体情况，构建评价指标体系，为同行业其他企业内控有效性评价体系的构建提供了思路；同时将定性研究与定量研究结合，得到综合评价体系，通过研究证明该研究方法是可行的，为其他研究者使用提供了实操性检验，使得评价结果更加科学、全面、客观。

### 1.2.2 实际意义

我们进行内控有效性评价的目的是为了帮助企业趁早发现内控的漏洞，替企业把脉、开方、抓药去病，让企业价值最大化。现实意义重大，具体如下：

(1) 本文以 N 公司的内部控制体系为个案进行研究，分析 N 公司内控状况，从中发现该公司内控制方面目前存在的一些问题和面临的风险，找出漏洞，更好地为企业发展提出合理建议；其次还将增强案例公司管理层的内控意识，促使其完善企业内控制度，为确保 N 公司今后经营效率，保证公司运营合规守法，推动持续发展，实现企业预期经营目标，同时期望能够给大量企业管理者开拓内控建设思路，为行业其他企业内控体系建设和完善、实施提供参考。

(2) 着实有效的内控评价体系不仅能保证企业自身稳定，增加财务信息真实有效性，还能起到保护利益相关者利益的作用。

## 1.3 国内外文献综述

### 1.3.1 国外文献综述

#### (1) 关于内部控制有效性的研究

MNGladrey&Pullen 会计事务所（2002）与 KPMG 会计事务所（2003）出具的两份报告对提升内控有效性提出切实可行的意见。Michael G. Alles et al（2003），内控系统有效性表现在控制系统能否信赖，准确度的高低，加分是否明确。NoorDin（2007）的研究：在完整的授权程序、人力资源管理、记录准确、详尽的工作手册、全面监护系统，岗位互相监督、分工明确等方面的成熟度体现内控有效性。Annukka Jokipii（2010）通过权变理论，通过调查问卷对七百多家公司的内控进行了调查，从是否尊法、可不可以及时有效披露信息，将内控有效性定为管理层了解企业内控目标进展情况方式。William R（2011）认为企业内控有效性的实现需要一个漫长过程，是推进企业各项目标实现的综合信息管理过程。Tommie Singleton（2012）认为，归根结底，内控有效性说的是内控政策，只有合理决策、融合监督报告，才能发展。

#### (2) 关于内部控制有效性评价标准的研究

作为起初专门研究内部控制的报告，COSO（1992）明确了有效的内控应当是能够帮助企业实现效益最大会，降低影响企业日常活动的风险，加快组织目标实现进度，保障财务信息真实可靠。Curtis 和 Faye（2005）提出了有效的内控应当是都包括这几个方面：员工可靠、忠诚度高、职能明确，监督程序完善。Jokipii（2008）认为实现企业目标可结合内控有效性。Cendrowski（2015）认为 COSO1992 框架涉及的组织活动范围不够全面、具体，没有特别强调管理者的重要性，对内控如何实施没有提出明确的办法。Jaspreet Kaur et al.（2016）认为要想使内控系统完整有效，那就要包含战略、评价、激励等诸多方面的内容。

#### (3) 关于内部控制有效性影响因素的研究

Theresa（2012）与 Steven（2012）的研究，表明一个企业内控有效性受企业管理者认可的激励制度、管理者的薪酬合理度这两方面影响。Dumitrascu Mihaela 和 Savulescu Iulian（2013）通过实证研究发现，公司治理与内控是巧妙结合、互相影响的一个整体；Alsam（2014）认为公司股权的设置对内控有较大

影响, 高管层所持股权占比越大, 整体决策效率就越低, 内控有效性越差, 限制性股权的影响最大。Daniel Manurung (2015) 认为组织对员工欺骗性承诺对内控有效性影响显著, 这种行为不利于公司控制环境的建设。Azhar Susanto (2016) 认为信息化程度越高, 公司内控有效性程度越好, 公司应将内控制度注入会计信息系统建设, 为决策提供更高质量会计信息。Kanagaretnam (2016) 个人主义和避嫌原则、权力距离与内控有效性成反比。Seon Mi Kim & Yura Kim (2017) 经过案例研究发现, 市场竞争越激烈, 公司内控建设越缓慢, 内控有效性减弱, 信息化程度也会受到影响。Chun li Liu et al (2017) 通过论证研究内控与有关的员工的关系, 发现企业内控有效性与内控有关员工的综合素质正相关。Kanthana Ditkaew (2018) 运用泰国工业企业经营数据, 核算成本管理质量对于内控有效性和可靠性决策的影响, 得出成本管理质量与内控有效性和决策可靠性成正比。Yu-Tzu Changet al. (2019) 探讨了内部审计属性对内控的有效性和合规性的影响, 研究结论论证了优秀的内审团队可以提高业务能力及公司内控质量。

#### (4) 关于内部控制有效性评价方法与指标体系的研究

有关内控评价方法的研究, 代表性的有 COSO 委员会 (1992) 主张以内控五要素为基础, 将每个要素的关键内容整合运用到内控中, 运用可操作的方法对内控进行评价。毕马威 (KPMG) 关于就如何进行内控有效性评价提供了方法建议, 并说明了内审人员的工作要求。SungSikHwang (2008) 为了研究控制环境对内控有效性的影响, 采用层次分析法给指标权重赋值。Thomas Wyatt (2010) 对三千家公司内控执行情况综合运用回归分析和描述性统计研究得出有效性与管理层有关, 管理目标会影响内控有效性, 正相关, 管理层起决定性作用, 当中十分之一的公司内控无效。

关于内控有效性评价指标体系的研究, 代表性的有 Schwartz (2006) 将企业具体业务应用到指标构建中, 构建以成本效益为基本原则的内控有效性评价指标体系。JosephM (2012) 通过研究 33 家上市公司的年报, 这些公司都在加纳证券交易所上市, 通过把具体的五要素设立为一级指标, 接着选取与五要素对应的内控事项作为二级指标, 有 25 个。然后依据这些事项情况得出了有效性评价价值。Hossain M et al. (2015) 把 COSO 报告的核心内容作为研究基础, 设立了 5 个

一级指标，在此基础上，又细分了 62 个二级指标，涵盖公司制度涉及、业务运行、跟踪反馈等各个方面。

### 1.3.2 国内文献综述

#### (1) 关于内部控制有效性的研究

陈汉文、张宜霞（2008）区分了有效的内控和内控的有效性两个概念，指出内控的有效性是指组织的内部控制能够对公司经营、战略目标的实现提供多大范围的保障。樊霞（2011）将内控有效性理解为设计和运行两方面的有效，两者相互作用，都为达到规定的目标。李心合（2013）也认同内控有效性包含设计的有效性和运行的有效性，要确保内部控制有效性则必须要科学合理地设置和处理内部控制五大因素关系。石颖（2014）进行一系列实证分析，得出内控有效性体现为一种保障程度，这种保障涉及公司营运、决策、信息披露等各方面。赵保卿（2019）认为内部控制的有效性是一个动态概念，对内控有效性进行研究应该采用科学有效的方法程序从动、静两方面去评价和分析。

#### (2) 关于内部控制有效性评价标准的研究

张宜霞（2009）认为可从不同切入点和评价方法意内控框架作为标准评价内控有效性。谢晓燕（2010）学习他国经验，以五要素研究基础上着重研究财报。张兆国、张旺峰和杨清香（2011）认为要以内控目标为导向，结合客观条件和保证程度构建内控评价体系。方红星、陈作华（2015）认为企业风险管理做得越好，内控越是有效。叶陈刚、裘丽和张丽娟（2016）研究认为财务状况的好坏对评断内控有效性十分重要。周美华、林斌和林东杰（2016）则认为公司是否存在贪腐在一定程度上代表着内控有效性。以上学者主要是以具体的行为效果作为内部控制有效性的评价标准。

王晓娅（2016）认为内控评价标准是由内控内容出发的过程评价和从目标出发的结果评价去衡量的。刘月升、郑石桥（2017）的研究表明，内控评价缺陷对于执业人员专业能力提出高要求，标准难以统一。对外披露时，应同时披露内控评价标准和内控缺陷标准。

#### (3) 关于内部控制有效性影响因素的研究

陈鹏、周红云（2016）认为高管人数规模、性别磁力、具体领导权力和主管

工作职能划分与内控有效性负相关。许瑜、冯均科和李若昕（2017）通过实证研究验证了媒体监督的作用，发现媒体关注度与内控有效性正相关。蒋燕、陈永丽（2017）过度投资会导致内控失效、内控缺陷增加。梁海文（2018）认为履行社会责任与内控有效性相关。于雅萍、姜英兵（2019）研究认为员工股权激励有益于内控更加有效，可以激励员工良好沟通，形成良好内控环境，实现企业经营目标和内控战略目标。周丹、邹能锋（2019）研究公司治理与内控有效性的关系，发现内控有效性与公司治理中包含董事会规模、股权集中度成反比，与独立董事人数、高管薪酬成正比。马桂芬（2020）实证检验了股权激励和内控有效性之间的关系，结果表明：股权激励的力度越大，内部控制有效性也越高。李春霄、范小红（2020）认为公司高管层对组织内部的控制力、监事会开会频率、内部政策、评价风险、监督管控力度等，均会对公司内部控制的的有效性产生影响。

#### （4）关于内部控制有效性评价方法与指标体系的研究

关于评价方法，内控有效性主要从定性、定量、两者相结合几个方面入手。张先治和戴文涛（2011）认为应运用定性、定量结合的方法实现综合、全面的评价内控有效性。刘娜、李成（2015）基于内控的五要素，使用离差最大化赋权法来评价公司内控有效性。孙惠宏、龚艳群和吴云飞（2016）把内控制度设计、运行情况，现存风险利用计算机技术巧妙结合。熬慧、郭彩虹（2018）在熵权法将使内控目标实现的基础上构建内控评价指标体系进行评价。岳媛（2019）利用详细评价、简单易操作，去评价内控有效性，有利的控制了风险。

在指标体系构建方面，骆良彬、王河流（2008）从内控“五要素”出发，构建形成了 42 个具体指标的评价体系。张先治、戴文涛（2011）分为主要目标层、准则层面、实施方案层面三层建立了内控评价体系。宋文阁、荣华旭（2013）出于内控的评价体系包括设计构思过程、讨论执行过程、反馈修正总结过程。黄金海（2015）评价我国农信社内控有效性的研究是以平衡积分卡为基础，从财务、客户、内部运营、学习与成长四个维度评价的。王学莲（2016）提出的内控评价体系是基于风险管理的。石泓、苟红岩（2016）以内控的五要素为一级指标的基础上，结合证券公司特点建立起二级和三级具体评价指标。于雅萍、姜英兵（2019）依据五要素，从控制环境、会计控制、管理控制、监督控制、风险评估五方面建立内控评价体系。谭玉林（2019）主张内控研究应以原则性为基础，对内控的五

大目标进行了细分，确定了细分目标的评价指标，构建起评价指标体系。

### 1.3.3 文献评述

本文通过对上述文献的归纳整理，发现国内外的学者们在内控有效性的研究方面，都取得了不错的成果，但各自又具有其独特的地方。从时间上来看，国外对内控有效性的研究早于我国。从实践操作来看，国外特别强调实践的重要性，重视内部控制相关的案例研究，对我们当前的研究具有借鉴意义。

我国关于内部控制的研究虽然相对较晚，而且前期研究是以理论为主，但是我国内部控制的相关制度规范接连出台，关于内控的理论研究也在不断深化，实务研究也取得了前所未有的发展。

对现有的研究成果进行归纳，国内外学者对内控有效性的整体观点是其包括内控设计的有效性和运行的有效性。在界定评价标准上，国外研究者界定的标准更加详细化、成本效益化，而我国学者更多是以企业内控行为是否符合制定的行为准则去衡量其内控的有效性。在研究内部控制有效性影响因素方面，国内外的研究都在不断具体化、精准化，得出影响内部控制有效性的因素不仅包含组织内部因素影响，还包括市场及社会环境因素。近年来，国内外学者不断创新内控评价方法，经整理，主要是三大类：定性、定量、定性定量结合。在评价体系的建立上，学者们主要以五要素和内控目标出发建立的。

虽然我国对内部控制有效的相关研究均取得了阶段性进步，但对内部控制运行层面的研究仍较少，而且企业面临的内外部环境较为复杂，因内部控制问题导致企业不能持续发展的事件频频发生。所以如何结合我国企业的特点及发展状况，建立科学适宜的评价指标体系，运用合理的评价方法研究和发现企业内部控制存在的薄弱之处，提出有针对性的解决措施是我们亟待解决的问题。

因此，通过上文对国内外相关文献的归纳整理，鉴于 COSO2013 是其委员会目前为止最权威、最规范的专门研究内部控制的框架。所以本文以此框架为相关理论基础，以其内部控制五要素、17 项基本原则为评价指标的设立依据，构建 N 公司内控评价指标体系，从定性定量两方面进行综合性评价。



## 1.4 研究内容与方法

### 1.4.1 研究内容

本文分为七个部分进行研究，具体如下：

第一部分：绪论。介绍本文的研究背景及意义，系统归纳国内外有关内部控制的研究成果，并说明了本文的研究方法。

第二部分：概念界定及理论基础。首先对与本文研究主题相关的内控核心概念予以阐释，然后介绍了 COSO2013 框架的主要内容，并说明选取该框架作为本文相关理论指导的意义及必要性，阐述了委托代理理论和控制理论，这些理论基础为后文评价指标的选取均提供了指导意义。

第三部分：N 公司基本概况及内部控制现状。对 N 公司主要业务、组织结构、目前经营状况等基本概况进行说明，然后利用 COSO2013 框架的五要素分类对 N 公司被出具否定意见并实施整改后目前的内控现状进行了描述，并对 N 公司内控评价现状进行了分析，发现不足并说明 N 公司很有必要设计一个完整具体的内控评价体系。

第四部分：N 公司内部控制有效性评价指标体系的构建。指出本文构建指标体系的原则；然后遵循原则，基于 COSO2013 框架，结合 N 公司自身特点和情况，从定性和定量两方面构建评价指标体系，再将二者的结果综合，建立了综合评价指标体系，出具评价标准。

第五部分：N 内部控制有效性评价。首先对本文的数据来源及样本整理进行了介绍。然后基于第四部分构建的评价指标体系，利用层次分析法对五要素及 28 个具体评价指标进行权重赋值及一致性检验，再运用模糊综合评价法，将定性指标定量化，得到评价值；再选取具有代表性的财务指标，对其确定权重与计算，得出定量评价值。然后将定性与定量各自的评价结果结合，予以综合评价，得到评价结果并对此分析，发现 N 公司内部控制存在的薄弱点。

第六部分：改善 N 公司内部控制有效性的对策建议。根据第五部分对 N 公司的综合评价结果及薄弱点分析，本部分对 N 公司提出了具体的改善措施。

第七部分：研究结论与不足。首先对本文的研究结论进行说明，然后结合实际论述了本文的研究还存在不足，希望未来还有所突破。

## 1.4.2 研究方法

本文的研究方法涉及四种：

（1）文献研究法。本文通过阅读和整理内部控制相关资料，就国内外有关内控有效性及其评价的研究文献进行系统归纳，做好后文研究需要运用参考的理论基础学习。

（2）案例研究法。在做好内控理论储备之上，本文以 N 公司为研究对象，建立适用的评价指标体系，运用综合的评价方法对案例公司的内控进行研究和有效性评价，发现问题并提出改善建议。

（3）问卷调查法。本文通过咨询相关业内专家设置调查问卷，采用线上、线下相结合的方式向案例公司及有关部门发放问卷，并通过专家打分的方式完成，通过将收回的问卷进行数据整理与分析，确定各指标权重，为后文评价结果提供数据基础。

（4）模糊综合评价法和层次分析法。本文将层次分析法和模糊综合法均予以运用，避免了单独使用一方的局限，使最终的研究结果更加科学、客观。

## 2 概念界定及理论基础

### 2.1 相关概念界定

#### 2.1.1 内部控制

内部控制是公司治理、风险管理体系的重要组成部分。内控是随经济发展，为了改善企业经营管理，提升经济效益不断完善发展的。ASB 在 1972 年所做的《审计准则公告》中提出：内控是企业运用自身各方面资源建立能够满足企业经营管理、符合自身需要，可以对自身进行约束管理的程序方法。内控有效性与设计复杂、简易程度有关。内控经营管理者和员工鉴于企业发展内外部形势和环境制定的提升财务报表可靠程度，改善经营效率，实现目标的措施和方法。

内控的实质就是一项企业内部包括治理层、管理层和普通员工在内，合规、安全、高效、真实、稳健为其目标的自我管理活动。

#### 2.1.2 内部控制有效性

公司治理结构、企业文化、股权结构等因素都会影响内控有效性。内控有效性包括设计和运营有效性，要帮助企业实现五大目标，严格运行。一是企业运营要合法、守规，履行责任和义务。二是财务报告和相关信息要真实完整。三是经营目标，要确保实现经营效率与效果。四是战略目标，实现资源的优化配置，战略规划要有全局性和长久性，保持长期竞争优势，保持持续发展。五是资产安全，资产运行周转正常，数量完整，无价值损失。

总之，内部控制有效性是企业所制定的内控制度对企业运营过程中实现各种目标的保证程度，是提升企业管理水平的关键。

#### 2.1.3 内部控制有效性评价

内部控制有效性评价是组织责任主体如董事会等掌握公司权利的部门，对公司内控情况予以评价的过程。通过综合性评价，得出结论再予以分析，并形成评价报告。内控有效性评价的实质是衡量和确认企业为实现目标采取的一系列控制

活动，能够满足需要，实现目标，则我们说内控有效。衡量风险在采取措施后能否减弱可以说明内控有效性。企业内控评价还是主要以五个要素，详细针对内部控制设计的评价，从以下三个方面进行：一是能否遵循了科学原理、规范制度指南；二是做到没有遗漏，认真设计每一环节；三是设计要实用，符合企业需要。关于内控运营从如何运行、有没有让有权限人员执行、人员能力是否匹配、控制活动能否长期保持来了解。

## 2.2 理论基础

### 2.2.1 COSO2013 内部控制整合框架

COSO2013 框架的核心是内控的五要素，其中控制环境是可以视为企业自身用来实施其内部控制掌握的基础条件，因此可确定企业内控的整体动向，直接影响到员工的内控意识，是另外四要素的基础；风险评估是企业经营活动中有效识别和分析可能存在的风险因素，由此制定相应对策；控制活动指一系列助于管理决策的控制活动的手段和措施，各个主体广泛参与，遵循方案中设置的规则和要求，有效应对、规避风险；信息与沟通涵盖互相传达企业内部信息、及时获取、处理企业内外部信息，由此管理者可完整、有效地了解企业自身内部控制实施过程中存在的不足和缺陷，并及时修正内控体系设置，保证科学决策；监督是内控活动全过程。内控的五要素之间相互联系、相互依存，结合起来组成了完整的内控系统，实现内部控制目标。COSO2013 框架的五大要素分别与其具体的原则相对应，共有 17 项。

COSO2013 内部控制框架与旧框架比较，最大的进步是新框架明确了其以原则为导向，从内控内容上对内部控制框架进行了提高与优化，以“要素——原则——关注点”为核心内容，与原框架相比，有助于我们更好地设计、实施、评价与把握内部控制体系。内控越有效，公司的生产、营运等能力强，组织目标的完成越高效。COSO2013 内控框架对于企业建立和完善自身内控体系起到了指导性作用，企业依据该框架的原则性要求，能更明晰要做到内控有效应涵盖的范围领域，要降低可以避免的种种风险。新框架对于内控的有效标准提出了要求：首先各要素及其所对应的各项具体原则应存在，并且能够保持有效运行。其次是五要

素共同组成一个整体共同运行。

鉴于 COSO2013 框架与风险管理框架相比，其重点关注的是企业内部控制建设，与本文的研究主题相切合。所以，本文以 COSO2013 框架为研究基础，为后文将内控的五要素和 17 项基本原则与案例企业自身特点结合进一步构建评价指标体系的应用奠定了基础。

### 2.2.2 委托代理理论

委托代理理论的实质以“两权分离”为基础，主要是就经营管理权的归属问题产生不一致观点。所有者能够委托经营管理者，受所有者委托，对其负责。企业内部股东与管理层之间、管理层与员工之间都存在这种关系，各取所需，各自负责。内控制度用来平衡委托代理关系，提供保证，维护各自利益、约束不当行为。委托代理理论包含公司治理与内控，以委托代理关系的存在为基础，二者共同决定公司整体的运营效率和发展进程。委托代理问题是企业内部控制制度设计的要素之一。由此可见，本文在建立企业内部控制有效性评价体系时，在企业高级管理层和员工之间产生委托代理问题。一般情况下，从企业高级管理层和企业员工，即委托方和代理方明显的利益冲突出发，结合委托方高级管理层的力量，通过设计内部控制体系或者借助高级会计师的力量，做到对企业的财务数据精确掌握，对财务状况的客观了解，最终实现企业控制报告的独立性，使得高级管理层和员工的经济利益冲突得到有效的解决，尽可能的预防财务舞弊等问题的出现。因此，委托代理问题是企业内控制度设计的要素之一。

N 公司内控评价可以起到监督改善作用，保证企业目标实现。本文的内控评价体系的理论依据是内部控制五要素，各指标的具体评价内容都是如何更好的管理委托人与代理人的关系，如权限及职责分配、不相容职务分离、授权审批控制等。

### 2.2.3 控制理论

著名美国数学家诺伯特·维纳提出控制论，这也为内部控制的发展开创了新里程碑。在该理论中，“控制”是为了改善受控对象的现状不断获取相关信息，并对这些信息进行筛选、加工和使用，从而得到对研究对象有力的信息，达到改

变研究对象的作用。可见，信息的准确有效是控制的基础，同时任何对研究对象的有效控制都有赖于信息及时合理地反馈。

在内控评价中，企业需要不断获取和使用组织内外部相关信息，所以获取及时有效且高质量的信息是保证内控有效性的基础。控制理论的主要目标是，通过有效地控制信息，保证信息质量及信息在各主体间传递的高效性，使管理者能快速获取有效信息，及时制定决策，规避风险，保证企业的健康发展。

N 公司在组织管理方面、业务活动、组织内外部沟通等方面都具有多样性、复杂性，企业内部控制系统是保障企业实现平稳发展的动态调节过程，是控制论的具体体现。评价 N 公司内部控制有效性的主要的目标是为了发现公司内控薄弱环节，加以解决完善，行之有效。因此，本文具体内容中的定性指标等层面均有控制理论的应用。

### 3 N 公司基本概况及内部控制现状

#### 3.1 N 公司基本概况

##### 3.1.1 公司简介

N 公司是一家农业上市公司，于 1999 年成立，2001 年于上交所上市，总部在北京，旗下有十二家分公司。公司的主营业务活动包括：种子、化肥、农药等产品的生产和销售；农产品品种的开发；农业技术的研发等。公司以生产农作物种子为主要业务，如小麦、胡麻、大豆、玉米、菜籽等；同时也从事农药、化肥等贸易。N 公司作为我国农业行业的龙头企业之一，在育种、繁种、推种等业务活动中，有良好的社会影响力。目前，N 公司旗下部分子公司已多次获得我国种业信用骨干，也带动了其他种子企业的不断进步，积极履行社会责任。

公司目前已有多个种子商标获得国家驰名商标，代表性的有“地神”、“禾盛”、“天泰”等。2015 年，N 公司已取得小麦种业排全国第一、水稻种业局全国第六的佳绩，在中国种业企业中稳居前五，已成为推动中国现代种业发展的重要力量。未来，N 公司将继续秉承“品行现代农业，振兴民族种业”的使命做好农产品种子研发，把好质量关，推动农业产业现代化进程。

##### 3.1.2 公司的组织架构

N 公司的组织架构较为完善、科学，具体分为 4 层，分别是：股东大会、董事会、总经理、各控股子、分公司。股东大会拥有者的最高权利，股东大会对公司关键事务的决定负责，并有着监督董事会、监事会的任务。董事会有义务向股东大会说明公司财务报告被出具的非标准审计意见。公司在总经理层级下设立了具体的 12 个部门，其中审计与法律风险管理部承担着内部控制评价的组织 and 执行职责，对公司存在的高风险领域进行识别于评估。N 公司组织架构图 3.1 如下：

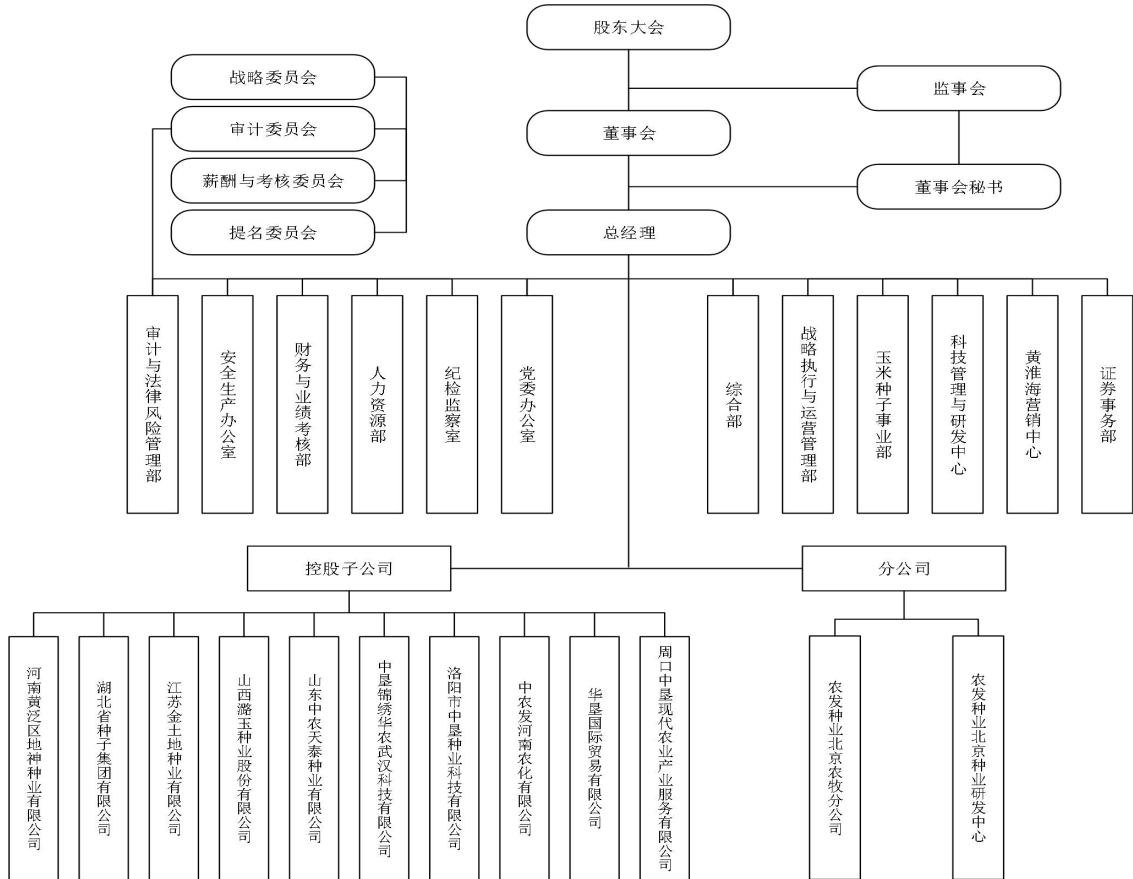


图 3.1 N 公司组织架构图

### 3.1.3 公司经营情况

N 公司 2019 年度报告显示,公司总资产达到 308844.59 万元,总负债 97279.6 万元,所有者权益为 211564.99 万元。相比于 2017 年总资产报酬率、销售净利率、营业收入增长率、净资产收益率均为负值,公司近两年通过不断完善内部控制建设,优化内控环境,开展内部控制工作,经营情况有了很大的改观,N 公司近三年年度综合能力指标如表 3.1 所示:



表 3.1 N 公司 2017-2019 年年度综合能力指标

	财务指标	2017 年度	2018 年度	2019 年度
	总资产报酬率	-11.19	2.27	4.75
盈利能力	销售净利率	-10.25	1.60	6.32
	净资产收益率	-15.56	2.23	4.56
偿债能力	速动比率	0.95	1.03	1.14
	资产负债率	79.12	69.34	66.68
营运能力	应收账款周转率	0.73	1.59	5.57
	总资产周转率	0.38	0.56	0.75
发展能力	营业收入增长率	-12.41	-10.87	49.02

资料来源：上海证券交易所官网

## 3.2 N 公司内部控制现状

N 公司以《企业内部控制基本规范》及其应用指引为参考，制定了内部控制体系，该体系涉及公司业务活动广，制度层面也较为全面、完善。公司建立了内审制度，为内部审计的实施提供制度保障，并且安排内审人员遵守职业道德，对公司实际生产经营活动及财务会计资料等进行核查和监督。在内控制度的设计方面，N 公司的内控制度属于相对完善。但是其在内控制度的执行方面表现较差，尤其是经事务所审计，该公司 2017 年的内控审计尤其是财务控制方面存在重大缺陷，所以给予否定意见。这次事件给 N 公司敲响了警钟，2018 年开始，N 公司结合自身发展战略对公司内部控制进行了整改，但是由于实践经验不足、传统管理制度限制、经营业务不断延伸等影响，结合 N 公司在资本市场上的表现，不难发现 N 公司内部控制体系的建设还存在一些不足之处。为更全面、充分地了解 N 公司目前的内部控制状况，本文将从以下五个具体要素展开进行分析：

### 3.2.1 控制环境

控制环境作为基础性要素，对内控的计划和实施影响重大，控制环境良好，公司内控及战略目标才能早日实现。控制环境一般包括：组织结构、企业文化、人力资源政策等内容。N 公司设置了相对科学的组织架构，具体如上文组织架构

图所示。自出现被否事件后公司认识到加强内控制度建设的重要性，于 2018 年依据内控相关规范、指引及公司设定的发展目标，对公司的内部审计制度加以补充健全，同时建立了公司《内部控制检查监督办法》及《内部控制评价管理办法》。董事会承担者内控的建立与落实职责，审计委员会承担着对内控运行情况加以检查和报告的职责，协助做好内部审计，及时发现内控存在的问题。监事会对董事会形成一定的监督作用，主要负责监督董事会是否履行了内控的建立与实施职责。对于企业内控的日常管理则是由公司经理层承担。审计与法律风险部负责对内控的有效性进行检查和监督，由部门专业的审计人员开展这项工作，工作结束后向审计委员会提交汇报文件，报告具体情况。公司秉承“诚信为本、安全生产”的经营理念，专注向社会提供更优质更放心的种子，企业积极履行社会责任，通过培育生产优质、高产、抗虫害的种子，对带动农民增收、粮食增收等方面发挥了重要作用。

在人力资源建设方面，公司设立了人力资源部，建立了一套较为完善的员工薪酬激励制度及考评机制，并依据各部门职责订立了部门及岗位说明，明确相关聘用政策及编制人力资源支出预算等。但是在此过程中，管理者内部控制意识有所忽略，导致员工对内控环境缺乏了解，对内控制度的认识相对欠缺，而且公司很少举办关于内部控制主题的讲座、实训活动，因而 N 公司内部职工对内部控制在企业发展中的重要性并不明确，重视度不够。

### 3.2.2 风险评估

风险评估是企业为了降低风险，确保内控相关制度、程序能在较为稳定的环境下执行，从风险识别、分析、应对三个不同阶段进行的全面评估活动。N 公司设立了审计与法律风险管理部，希望能够帮助公司更快、更好地识别风险，避免不必要的风险，减少企业损失。由于 N 公司是一家农业上市公司，其主要的业务活动就是种子的生产与销售，其有所处的行业特殊性和业务产品特殊性，所以其面临着复杂的内外部风险，包括公司层级较多，常常出现总公司与各分公司及各部门间的监督实施不到位，执行不到位，不能精准的识别潜在的风险。

N 公司分两个层级设立了较为全面的风险评估体系，第一层是由四类一级风险构成，具体有：战略风险、经营风险、财务风险、舞弊风险，在以一级风险之

下，公司根据生产经营及所面临的风险特点，又设置了 25 类具体的二级风险。通过这种分层级、分职能的划分风险的方式，为 N 公司进一步有针对性的风险管理和控制提供了依据和便利，节约了成本，而且明确了各个部门的风险管理职责，具体落实到各环节内部流程上。其次，N 公司针对经营风险，专门系统地做出战略计划和方案，具体有：公司长期战略目标、短期目标计划、各项业务具体计划目标。虽然 N 公司设立了较为全面的风险评估体系和战略发展规划，但是其执行效果并不佳，尤其是 N 公司风险识别方式单一，由于其规模庞大复杂，面临的内外部环境更为复杂，相关管理者处事方式较保守，对风险缺少敏感度和更前沿的认知，更多时候是基于以往经验进行风险判断，导致风险评估不够科学和全面。

### 3.2.3 控制活动

控制活动是内部控制的核心要素，是企业为降低风险损失，采取的一系列措施和程序，该要素贯穿于企业生产经营全过程。N 公司的控制措施涉及多个方面，在资产管理方面，N 公司物资采购部门负责存货管理，将《物资仓储管理办法》作为物资采购和管理的依据；在生产方面，N 公司主要采用委托生产模式，通过选择适宜的地区、建立生产基地、聘用合适的农场职工等安排好委托生产，保障种子质量安全；在资金管理方面，N 公司制定了一套较为具体的资金管控制度，从资金的审批、交易事项、支付到报销等各环节都做出了明确的规定。在产品成本与财务控制方面，N 公司坚持成本效益原则，对农产品的物流成本、仓储成本等进行控制，降低了企业经营成本，提高了公司效益。在授权审批方面，N 公司建立了授权审批制度，但是存在执行不到位的情况，尤其是合同的管理与审批，总公司对集团上下各分公司均建立了关于合同订立、合同保管存档、合同审批权限及程序等相关合同管理制度，但在执行过程中，并没有有效按照制度规定落实，存在个别合同并没有经过相关审批程序而实施。因此，N 公司要获得更持久的发展，应进一步抓住这些关键环节的控制点，优化控制活动。

### 3.2.4 信息与沟通

信息与沟通在内部控制五要素中起到桥梁连接作用，该要素包括内部信息沟通和外部信息沟通两方面，有效的信息沟通能够为企业管理者做出正确决策提供

保障。内部信息沟通涉及的范围主要是公司内部上下各层级、各部门。N 公司建立了自己的内部沟通机制，由管理层主导，负责做好信息的上传下达工作，借助大数据云会议、电话、微信、邮件等多种方式部署生产工作、落实生产管理、跟踪实施进度、汇报工作总结等。此外，N 公司将专业化信息系统引入公司各职能部门，例如运用 ERP 管理系统、用友财务软件、OA 办公系统等，组建和完善了内部信息系统智能化管理平台，提高了业务操作的规范化程度，增强了信息沟通的有效性。总体来看，N 公司内部信息系统建设较为完善，沟通工具种类较多，但是 N 公司规模庞大，区域设置也比较分散，各系统上线时间也存在差异，无法保证信息的时效性。而且子公司的直接领导者是总公司的总经理，除子公司主要负责人外，子公司的其他部门员工与总公司的沟通交流少，越级沟通的渠道也少。所以，当子公司一般员工发现如财务缺陷等严重问题时，信息无法及时传递给总公司管理者，造成信息滞后及缺失后果，导致管理人员不能及时发现和处理问题，影响公司决策，可能给公司带来不必要的损失。

在外部沟通与交流方面，N 公司主要由执行董事及公司经理负责，能够积极沟通，处理好公司与其外部利益相关者的公共关系，如当地政府、公司股票购买者等，公司能够按时披露相关信息，如公司的财务报告，保证信息的真实可靠，保护投资者利益。

### 3.2.5 内部监督

内部监督是推动着整个内部控制的发展，使得内部控制制度不断完善。N 公司构建并不断完善内部监督相关管理制度，针对各流程环节的管控措施持续改进，保证审计监督有效。N 公司内部监督相关的主要制度包括《内部审计制度》、《审计工作管理制度》、《内部控制检查监督办法》等内容。N 公司主要通过监事会和审计与法律风险管理部实施内部监督工作。监事会对股东负责，监督公司经营合法、合规性。审计与法律风险管理部是总经理直接负责的专门用以监督、检查公司内部控制运行情况、及时发现潜在风险的部门，工作内容涉及评价公司内控有效性、提供专业监督指导人员、将检查结果汇报于公司董事会审计委员会。

对于内控制度的监督检查结果，董事会及经理层应该进一步分析，查清内部控制在设计和运行方面是否确实存在缺陷和薄弱点，一经发现应及时采取整改措

施，确保内控制度实施的有效性。但是 N 公司在计划和实施监督中，对于时间的确定不够科学，无法做到一以贯之、有始有终地监督，公司安排内审人员在计划好的时间进行核查监督，如对种子存货的盘点集中在每一年度最后一个月等，而此时各个部门工作任务均繁重，事先知道查验日期，盘点工作无实际意义，无法体现监督的作用。

### 3.3 N 公司内部控制评价现状分析

N 公司内控有效性的评价责任和披露责任最终由董事会承担和解释。N 公司在每年 12 月 31 日会以《企业内部控制基本规范》及其配套指引、公司内控规章制度为参考，从内控缺陷的角度出发，结合定量与定性评价方法，对公司内控有效性进行评价。自 2017 年被否事件发生后，N 公司积极整改其内控，近三年的内控有效性结论均是：N 公司在财务报告内控方面，保持了有效；在非财务报告内控方面，公司没有重大的内控缺陷。关于内控评价范围，N 公司确定了存在高风险的业务涉及：人力资源管理、合同审批管理、货币资金、采购、生产、存货仓储、销售与收款、信息沟通、重大投资活动等。总体来看 N 公司的内控评价范围基本符合《企业内部控制基本规范》，具有全面性。

N 公司董事会将内控规范体系作为基础，考量了公司目前业务覆盖面、所处农业行业的特点、公司对风险的态度及能够接受的最大风险值等情况，对应规范中对内控缺陷的划分标准，将本公司的内控缺陷认定条件及标准以书面形式加以明确，分财务、非财务两种认定评价，更科学地划分内控缺陷所处的不同程度，具体分为：重要、重大、一般三等级。位于具体哪一等级是根据定性、定量两方面的标准值共同确定的。从财务定量角度看，公司主要以营利润总额、资产总额、营业收入总额、所有者权益总额存在错报的比例金额看成是判断内控缺陷是否严重的定量标准，而衡量缺陷程度的定性标准是以达到一定的特殊情况和现象来确定。从非财务定性角度看，N 公司主要以在资本市场上被公开批评、讯问等负面事件，对公司造成的资产、货币等损失的多少去判断内控缺陷的定量认定标准；将公司某些行为触犯内控规范的具体现象看作判断内控缺陷的定性认定标准。

根据上文了解分析 N 公司目前的内控评价现状,可以清楚地看到 N 公司虽有内控评价体系,但是没有设定具体的评价指标,不管是财务缺陷认定还是非财务缺陷认定, N 公司仅仅分别用损失金额多少、违反内控规范的具体现象来评判,缺陷认定标准不具有广泛性和适应环境变化性。这些不足会影响 N 公司对内控有效性的正确评价,影响结果的准确性。同时,证监会披露的关于 N 公司存在违规记录情形,和 N 公司在其内控评价报告中记录的有关非财务报告方面的内控缺陷程度有出入,说明它的内控评价结果并不准确。因此, N 公司设计一套科学、适用、具体的内控评价指标体系是十分必要的,以帮助其更清楚、准确地评价内控是都有效。

## 4 N 公司内部控制有效性评价指标体系的构建

### 4.1 构建原则

依据相关准则和规定的要求，本文基于以下五项原则构建评价指标体系：

#### (1) 全面性原则

为了使构建的评价体系能更系统、全面的反映公司的内控情况，必须遵循该原则。因为公司内控制度具有综合性特点，它贯穿企业所有的经营业务与事项，涉及各个部门、各个人员。因此，在建立企业内部控制有效性评价体系时必须从公司层和业务层两方面选取评价指标，要能够全面反映和涉及公司的全部经营业务和过程。

#### (2) 科学性原则

企业内部控制有效性的影响因素很多，所以要制定出科学的评价标准，依据科学性原则，选取的指标则才能实现对实践活动起到指导性作用。因此，在构建 N 公司内控评价指标体系时，要以公司的内部控制的运行状况为依据，准确理解各评价指标的意义，按照既定的规范及标准，理清各评价指标之间的联系，建立科学且完整的评价指标体系。

#### (3) 重要性原则

该原则强调的是在考虑全面性的基础上要突出重要性，重点关注公司的重大、频繁、关键性、风险较密集的业务活动，在构建评价体系时要将公司所处的行业特殊性 & 公司自身情况加以考虑，依据重要程度确定能反映公司实际状况的指标。

#### (4) 层次性原则

指标体系的建立要从不同层次反映公司的实际综合情况，由系统到具体，由外到内，在设立一级指标的基础上，为了更详细了解公司内控具体状况，建立二级评价指标，以使评价体系更加科学、具体、全面。富有层次性的披露企业信息质量，也更有助于其利益相关者能获取自身更需要的信息，快速做出决策。

#### (5) 定性与定量结合原则

该原则是将定性和定量两方面结合去构建更科学、客观的指标体系。定性分析虽然能够更直观、具体地分析内控现状，但是存在一定的主观性，定性分析对

结果不能予以量化, 所以要进行纵向和横向比较是很困难的。因此, 在定性分析的基础上要引入定量分析, 规避单方面分析的局限性, 使评价结果更加客观准确。

## 4.2 构建评价指标体系

为了更好地让评价指标体系反映出公司内部控制的有效性, 本文遵循评价体系的构建原则, 从定性和定量两方面分别选取评价指标, 构建符合 N 公司实际情况和特点的内控评价指标体系。

### 4.2.1 定性指标体系

对照上文要求的构建原则, 以 COSO2013 的原则性要求为指导, 设立了三层评价指标, 首先是目标层, 内容是内控有效性; 其次是一级评价指标, 内容是内控五要素; 最后是二级评价指标, 内容是符合 N 公司状况及特点的具体内控指标, 用于评价企业内部控制运行状况, 具体的定性评价指标体系如表 4.1 所示:

表 4.1 N 公司内部控制定性评价指标体系表

总指标	一级指标	二级指标
内部控制有效性 Z	控制环境 X <sub>1</sub>	企业精神文化建设 X <sub>11</sub>
		董事会对内部控制的监督 X <sub>12</sub>
	风险评估 X <sub>2</sub>	企业组织架构及权责分派体系 X <sub>13</sub>
		组织社会责任履行情况 X <sub>14</sub>
		人力资源政策 X <sub>15</sub>
		人员素质 X <sub>16</sub>
	内部控制被了解和重视程度 X <sub>17</sub>	目标的设立 X <sub>21</sub>
		风险识别能力 X <sub>22</sub>
		风险分析能力 X <sub>23</sub>
		风险应对能力 X <sub>24</sub>
信用风险评估 X <sub>25</sub>		
识别和分析农业政策的变化 X <sub>26</sub>		



续表 4.1 N 公司内部控制定性评价指标体系表

总指标	一级指标	二级指标
内部控制有效性 Z	控制活动 X <sub>3</sub>	农产品物流成本控制 X <sub>31</sub>
		授权审批控制 X <sub>32</sub>
		全面预算管理控制 X <sub>33</sub>
		采购和付款控制 X <sub>34</sub>
		种子生产质量管理控制 X <sub>35</sub>
		销售与收款控制 X <sub>36</sub>
		仓储与存货控制 X <sub>37</sub>
		自然风险控制 X <sub>38</sub>
	信息与沟通 X <sub>4</sub>	信息系统的建设情况 X <sub>41</sub>
		财务会计信息质量 X <sub>42</sub>
		农业信息技术的自动化程度 X <sub>43</sub>
		有效信息的传送沟通效率 X <sub>44</sub>
	内部监督 X <sub>5</sub>	企业进行持续评估情况 X <sub>51</sub>
		内部监督的有效性 X <sub>52</sub>
		内控缺陷的沟通与报告情况 X <sub>53</sub>

### (1) 控制环境指标体系

控制环境在内部控制体系中处于最基础的地位,影响着其他四要素的实施效果。依据“控制环境”要素对应的五项具体原则,本文设立了七个具有代表性的二级指标。“企业精神文化建设”作为组织内部的一种软约束,它对企业各层的行事方式能起到潜移默化的作用。在内部控制中,如果企业建立起企业行为准则和职业道德规范,内部员工能够遵守和执行,则会对企业内部控制的有效性产生正面影响。“董事会对内部控制的监督”指标是检查董事会对内部控制监督职能的履行情况,确定其相对于管理层是否在形式和实质上保持独立,对管理层实施与执行内控的成效是否能够起到监督。“企业组织架构及权责分派体系”这一指标是用以检验企业设置的组织架构是否合理完善,公司治理是否有效,各部门的权力和职责是否明确,各部门能否做到各司其职、相互制衡。“组织社会责任履

行情况”是衡量 N 公司作为农业上市公司是否做到带农增收、保护环境、保障农产品质量安全、参与社会公益等责任的履行情况，社会责任的履行好坏直接影响到企业的可持续发展。COSO2013 框架强调“人”的因素对控制环境的影响，设置“人力资源政策”指标目的是为了了解 N 公司在人力资源方面的建设情况，包括人力相关制度是否完备，有没有达到人尽其才的效果，发挥“人”的最大优势。“人员素质”是判断组织是否明确成员的素质要求，衡量内部人员是否具备专业胜任能力以支持实现内部控制目标的指标。“内部控制被了解和重视程度”指标用于衡量组织是否明确其内部控制目标，是否将各个控制点明确分配至具体岗位，管理层及一般员工是否对内部控制引起足够的重视和传递。

### （2）风险评估指标体系

风险评估是指组织为了降低风险发生的可能性，确保内控目标的有效实现而进行的风险防范活动。根据 COSO2013 框架“风险评估”要素对应的四项原则，本文设立了以下六个具有代表性的二级指标。“目标的设立”指标用以衡量企业就识别、评估的与其内控目标相关的风险，是否能够制定出清晰明确的目标；设置“风险识别能力”指标是为了衡量企业对潜在的内外外部风险，能否精准识别，如市场变化、业务转型、自然灾害等。“风险分析能力”指组织能否合理地衡量企业风险的大小、根据相关数据对风险进行分析，得出关键控制点的风险。“风险应对能力”衡量企业依据风险分析的评价结果能否采取有效的防范措施。由于农业的生产周期较长、风险较大，存在一定的信用风险，该风险的发生会直接影响该企业的融资能力，给企业经营发展带来困难，因此设置“信用风险评估”指标很有必要。“识别和分析农业政策的变化”指标是衡量企业能否及时识别国家对农业的各种惠农、补贴等政策，是否能结合企业自身情况分析并做出积极调整。

### （3）控制活动指标体系

控制活动要素作为内部控制体系中的核心要素，旨在通过制定和实施一系列政策和程序，以确保组织内控目标能够实现的具体方式。本文根据 COSO2013 框架“控制活动”要素对应的三项原则并结合 N 公司自身特点设立了以下六个具有代表性的二级指标。“授权审批控制”用以衡量企业是否设立并严格执行授权批准制度，是否明确各层级的业务处理职责。N 公司主要的业务活动是种子的收购、生产、配送、销售，因此对物流成本要加以管控，节约成本，提高效益，增强公

司竞争力，设置“农产品物流成本控制”能够有效反映企业运输成本，有利于优化企业物流运输体系。设置“全面预算管理控制”指标，用以评价 N 公司预算执行情况的有效性，其评价范围涉及预算编制的组织机构、人员职责分配及其执行情况等。“采购与付款控制”指标衡量采购与付款行为是否规范，具体评价在采购业务中，采购量管控、采购价格控制和采购物资规格标准是否合理；付款过程中付款审核是否严格，付款流程是否完善，付款方式是否恰当。作为农业种子企业，质量控制是关键，制种环节、验收环节、质量检验等直接影响到种子质量，因此用“种子生产质量管理控制”指标去衡量，减少不必要的质量风险。“销售与收款控制”是衡量 N 公司在销售活动中的收款能力情况，涉及销售的途径、订立销售合同、销售收入收回情况、销售人员对于相关授权审批制度的执行情况等。“仓储与存货控制”作为 N 公司重要的控制活动，一方面是衡量对种子进行保管及其数量、质量的管理情况，另一方面是检查存货是否实行严谨的收发凭证记录控制、严格管理及定期盘点；“自然风险控制”指标衡量企业对难以避免的灾害性气候或不良气象能否做到了有效的防范、控制和化解自然灾害等风险。

#### （4）信息与沟通指标体系

信息与沟通是确保内部控制有效建立与运行的重要保障条件，本文根据“信息与沟通”要素对应的三项原则，设立了四个具有代表性的二级指标。“信息系统的建设情况”反映企业是否建立了符合自身发展战略的信息管理系统及其处理信息数据的水平高低情况。“财务会计信息质量”衡量企业会计信息是否相关、可靠、真实、及时和有用，财务会计信息质量的高低对控制措施的实施会产生重大影响。“农业信息技术的自动化程度”指标衡量企业是否运用农业气象预测等信息技术、农业机械化水平的高低情况。“有效信息的传送沟通效率”指标能够反映公司上传下达重要信息的执行情况，是否能够及时、准确地进行各纵向、横向沟通，信息沟通渠道和机制的运行是否高速顺畅。

#### （5）内部监督指标体系

内部监督是企业为了确保其内部控制的建立与运行更加有效而进行的持续性监督检查活动。通过持续监控，有利于企业进一步发现其内控在设计与运行过程中的薄弱环节，并及时提出应对措施。内部监督具体涵盖内部监督检查、内控缺陷报告等方面。根据“内部监督”要素对应的两项原则，本文设立了以下三个

具体的二级指标。设立“企业进行持续评估情况”指标是为了衡量企业在内部控制的评估与监督活动中是否具有持续性，是否实施了日常监督和专项监督，是否建立了监督检查机制。“内部监督的有效性”指标衡量企业内部审计部门在内部控制的监督方面发挥的作用及企业内部审计机制是否能够有效运行。“内控缺陷的沟通及报告情况”则反映企业对内控缺陷的识别能力，衡量企业是否及时向相关管理人员报告内控缺陷情况，采取相应整改措施，提高企业目标实现程度。

#### 4.2.2 定量指标体系

为了使构建的评价体系更具有科学性，本文在构建定性指标体系的基础上结合公司经营发展状况，选取了四类财务指标  $Y = (Y_1, Y_2, Y_3, Y_4) = (\text{盈利能力}, \text{偿债能力}, \text{营运能力}, \text{发展能力})$ ，再这四类大指标下，又选择了 8 个财务比率具体指标，构成定量评价指标。

##### (1) 盈利能力指标

选用该能力指标的目的是为了评估农业公司在获取利润方面的实力。

##### ① 总资产报酬率 ( $Y_{11}$ ) = 息税前利润 / 平均资产总额

为了更好了解农业公司使用资产实现效益最大化的能力，设立该指标，若该指标的比率不断上升，代表该公司获取收益的能力越强。

##### ② 销售净利率 ( $Y_{12}$ ) = 净利润 / 销售收入

该指标是用以反映农业公司在销售过程中，获得的利润情况。若该比率持续上升，则能够反映出公司销售业务向好，利润收入提高。

##### ③ 净资产收益率 ( $Y_{13}$ ) = 净利润 / 净资产平均余额

为了更清楚了解农业公司的投入产出效益情况，设立该指标，该指标比率越高，代表该公司的投资活动为其带来了更好的效益。

##### (2) 偿债能力分析

选用偿债能力指标的目的在于了解企业偿还债务、避免经营风险的情况，能在一定程度上说明企业的财务状况水平。

##### ① 速动比率 ( $Y_{21}$ ) = 速动资产 / 流动负债

为了判断农业公司偿还流动负债的能力高低，设立该指标，该指标比率上升，

代表公司短期偿债能力也在提高。

$$\textcircled{2} \text{ 资产负债率 } (Y_{22}) = \text{负债总额} / \text{资产总额}$$

一个企业的负债情况对于其今后发展影响很大,设立该指标是为了更清楚地了解农业公司对债务处理能力的水平。

### (3) 营运能力分析

选用该能力指标的目的在于了解农业公司实施日常经营活动的水平,对公司内部资源能否有效利用的能力。

$$\textcircled{1} \text{ 应收账款周转率 } (Y_{31}) = \text{当期销售收入} / \text{应收账款平均额}$$

该指标用以衡量农业公司处理应收账款的流动能力,该比率越高,代表农业公司能更好地对资产周转。

$$\textcircled{2} \text{ 总资产周转率 } (Y_{32}) = \text{营业收入净额} / \text{平均资产总额}$$

为了解农业公司的资产流动情况及资产配置效率,设立了该指标,该指标比率越高时代表公司运营效率逐步在提升,收益越大。

### (4) 发展能力分析

为了解农业公司未来扩大业务规模、提高生产能力,保持向好发展的水平高低,设立了该能力指标。

$$\textcircled{1} \text{ 营业收入增长率 } (Y_{41}) = \text{营业收入增长额} / \text{上年营业收入总额}$$

选用该指标的目的在于了解公司未来发展潜力和在市场上的竞争力,该比率越高,代表有巨大的发展动力。

## 4.2.3 综合评价指标体系

经过上文的分析及构建,本文从定性、定量两方面进行综合性评价,由于单纯使用定性评价存在一定的主观性和随意性,而定量指标仅通过单纯的数据无法进行全面的分析,所以本文将两方面指标结合计算内部控制有效性结果。由于整个数据是呈现于一个正态分布的趋势,为了严格确定两指标的综合数值,应该运用平方平均数的模型,该模型出自数理统计公式,当需要处理数据的平均值时,此方法得出的数据更为精准,能够减少误差,得到 N 公司内部控制有效性的综合评价指标体系 Z:

$$Z = \sqrt{\frac{X^2 + Y^2}{2}}$$

其中，Z：综合得分结果；

X：定性得分结果；

Y：定量得分结果；

X 的得分是利用模糊综合评价法得到，定量指标 Y 的得分，则是依据相关行业、企业标准赋予选取的具体财务指标一定的权重，并与企业业绩评价标准相比较，进行打分赋值，再依据权重及评价值得分，进行加权得到最终结果。

### 4.3 综合评价标准

经过上文从定性与定量两方面构建指标体系后，向相关内控专家进行询问，将综合评价满分设置为 100 分，并具体划分为四个等级标准。

其中，得分在 80 分以上，表明该企业的内部控制处于优状态，是完整有效的，内控制度在设计和运行方面均有效，能够起到很好的防范不同来源风险的作用；得分介于 60 分-80 分，则表明企业内控处于基本有效，但存在少量缺陷，内控机制存在薄弱点；得分介于 40 分-60 分，表示企业内控存在重大缺陷，内控制度几乎未得到有效执行；得分在 40 分以下，表示该企业的内控是无效的，其内控制度并没有得到有效的执行。内部控制有效性的四级评分标准如下表 4.2 所示。

表 4.2 评分标准

内部控制等级	综合评价得分	内控状态
一等	$\geq 80$	内部控制有效
二等	$60 \leq Z < 80$	内控基本有效，存在少量缺陷
三等	$40 \leq Z < 60$	内控存在严重缺陷
四等	$< 40$	内部控制无效

## 5 N 公司内部控制评价指标体系的应用

本章在第四章节构建的指标体系基础上,分别从公司内外部信息渠道搜集了有关 N 公司内部控制的相关数据及资料,在使用层次分析法对各指标权重赋值基础上,再用模糊综合评价法计算得出具体评价值。

### 5.1 数据来源及样本整理

本文的数据来源采用发放调查问卷的形式获取,共发放了两次调查问卷。

第一次发放调查问卷目的是为了确定指标重要程度,构造判断矩阵,以此来确定不同指标对内部控制有效性评价的重要程度(详见附录 1)。问卷的发放对象涉及:N 公司管理层、审计委员会、相关内审人员及为公司出具审计报告的事务所专家,问卷发放形式采取线上与线下相结合的方式,共发出问卷 40 份,要求按照内控的原则性要求,联系 N 公司的内控现状,对内控有效性的重要程度予以打分。通过数据收集与整理,收回有效问卷 32 份,其余 8 份无效直接剔除,有效回收率为 80%。

为了确定 N 公司的内部控制有效性各层级定性评价指标对应的评语隶属度,构造隶属度矩阵,本文又设计、发放了第二次问卷。该问卷主要以 N 公司内部控制评价体系的二级指标为基础,下设“优、良、一般、差、非常差”五个评价值(详见附录 2),隶属度矩阵结果见下文表 5.8。此次调查问卷发放对象中增加了 N 公司中从事生产经营业务的一般员工,发出问卷 35 份,收回有效问卷 30 份,其余 5 份无效直接剔除,有效回收率为 85%。

### 5.2 层次分析法确定指标权重

为了确定评价指标的权重,本文利用层次分析法,该方法是在确定很多目标要达成的一个总目标基础之上,根据影响总目标实现的各种因素的逻辑关系,将这些目标按不同层次进行划分组合,由上到下,逐渐细化,形成一个由目标层、准则层、方案层相互联系的分析模型,最后将问题转换为最低层相对于最高层重要权重的确定。这种方法针对的是复杂问题的影响因素、关系和本质等,运用数学思维将定性问题定量化,加快决策进度。

首先,使用 yaahp10.3 层次分析法软件建立了递阶层次结构模型,通过设计的调查问卷,对同组内不同指标间的元素,比较谁更重要,并打分;再继续使用层次分析法将所有指标间的影响予以具体化,通过构造判断矩阵,确定了不同指标对内部控制有效性评价的重要程度,并根据运算结果进行排序,将定性问题进行定量化处理。

为科学构建评价指标系统,本文将选取的指标分为三个层次,采用 1-9 标度法,如下表 5.1 所示,比较处于同一水平的指标的重要程度,据此进行打分,得到判断矩阵,记作 A:

$$A = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \dots & a_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ a_{n1} & a_{n2} & \dots & a_{nn} \end{bmatrix}$$

表 5.1 标度定义及其意义

标度	含义	说明
1	同样重要	i 与 j 比较, i 和 j 同等重要
3	稍微重要	i 与 j 比较, i 比 j 稍微重要
5	明显重要	i 与 j 比较, i 比 j 明显重要
7	重要得多	i 与 j 比较, i 比 j 重要得多
9	绝对重要	i 与 j 比较, i 比 j 绝对重要
2、4、6、8	中间值	上述相邻判断的中间值

## 5.3 评价指标估值

### 5.3.1 定性指标估值及一致性检验

根据选取的指标设计调查问卷,利用德尔菲法,请各位专家匿名打分。为了最终得到的数据独立有效,各专家之间就各自的打分标准不进行交流,保持各自独立客观。然后对各个指标予以评定,得到本文研究要用到具体数据,再将其通过判断矩阵进行计算得到权重的具体数值  $W_i$ ,即指标之间的相对重要程度。



在各个指标进行评价的过程中，为保证得到准确且有效的评价结果，需要对判断矩阵一一进行一致性检验：

$$CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1}$$

$$CR = \frac{CI}{RI}$$

当  $CR < 0.1$  时，判断矩阵的一致性检验达标，权重可接受；当  $CR > 0.1$  时，说明判断矩阵一致性检验未达标，需要重新调整检验，直到其达标可用。

表 5.2 一级指标判断矩阵

X	X <sub>1</sub>	X <sub>2</sub>	X <sub>3</sub>	X <sub>4</sub>	X <sub>5</sub>	W <sub>i</sub> 权重
X <sub>1</sub>	1	3	2	4	3	0.3947
X <sub>2</sub>	1/3	1	2/1	3	2	0.1704
X <sub>3</sub>	1/2	2	1	3	2	0.2393
X <sub>4</sub>	1/4	1/3	1/3	1	1/3	0.0668
X <sub>5</sub>	1/3	1/2	1/2	3	1	0.1289

内部控制一级评价指标即内控五要素，经计算  $\lambda_{\max}=5.1641$ ， $CR=CI/RI=0.0366 < 0.1$ ，达到了一致性要求。

表 5.3 控制环境权重表

X <sub>1</sub>	X <sub>11</sub>	X <sub>12</sub>	X <sub>13</sub>	X <sub>14</sub>	X <sub>15</sub>	X <sub>16</sub>	X <sub>17</sub>	W <sub>i</sub> 权重
X <sub>11</sub>	1	3	1/3	1/2	3	1/3	1/2	0.1027
X <sub>12</sub>	1/3	1	1/3	1/2	3	1/3	1/4	0.0704
X <sub>13</sub>	3	3	1	1	3	2	3	0.2512
X <sub>14</sub>	2	2	1	1	3	2	2	0.2099
X <sub>15</sub>	1/3	1/3	1/3	1/3	1	1/3	1/3	0.0483
X <sub>16</sub>	3	3	1/2	1/2	3	1	2	0.1787
X <sub>17</sub>	2	4	1/3	1/2	3	1/2	1	0.1387

对控制环境判断矩阵进行计算, 得到  $\lambda_{\max}=7.5615$ ,  $CR=CI/RI=0.0688<0.1$ , 达到了一致性要求。

表 5.4 风险评估权重表

$X_2$	$X_{21}$	$X_{22}$	$X_{23}$	$X_{24}$	$X_{25}$	$X_{26}$	$W_i$ 权重
$X_{21}$	1	1/2	1/3	1/2	1/2	2	0.1002
$X_{22}$	2	1	3	2	1	2	0.2611
$X_{23}$	3	1/3	1	1/2	1/2	2	0.1385
$X_{24}$	2	1/2	2	1	3	2	0.2381
$X_{25}$	2	1	2	1/3	1	2	0.1788
$X_{26}$	1/2	1/2	1/2	1/2	1/2	1	0.0833

对风险评估判断矩阵进行计算, 得到  $\lambda_{\max}=6.5056$ ,  $CR=CI/RI=0.0802<0.1$ , 达到了一致性要求。

表 5.5 控制活动权重表

$X_3$	$X_{31}$	$X_{32}$	$X_{33}$	$X_{34}$	$X_{35}$	$X_{36}$	$X_{37}$	$X_{38}$	$W_i$ 权重
$X_{31}$	1	1	1/3	1/2	1	1/2	2	3	0.1037
$X_{32}$	1	1	2	3	4	2	3	2	0.2327
$X_{33}$	3	1/2	1	2	3	2	3	2	0.1940
$X_{34}$	2	1/3	1/2	1	3	3	4	2	0.0615
$X_{35}$	1	1/4	1/3	1/3	1	1/2	1	2	0.0669
$X_{36}$	2	1/2	1/2	1/3	2	1	2	3	0.1171
$X_{37}$	1/2	1/3	1/3	1/4	1	1/2	1	2	0.1677
$X_{38}$	1/3	1/2	1/2	1/2	1/2	1/3	1/2	1	0.0564

对控制活动判断矩阵进行计算, 得到  $\lambda_{\max}=8.7080$ ,  $CR=CI/RI=0.0717<0.1$ , 达到了一致性要求。

表 5.6 信息与沟通权重表

$X_4$	$X_{41}$	$X_{42}$	$X_{43}$	$X_{44}$	$W_i$ 权重
$X_{41}$	1	1/2	2	2	0.2628
$X_{42}$	2	1	3	3	0.4554
$X_{43}$	1/2	1/3	1	1	0.1409
$X_{44}$	1/2	1/3	1	1	0.1409

对信息与沟通判断矩阵进行计算，得到  $\lambda_{max}=4.0104$ ， $CR=CI/RI=0.0039<0.1$ ，达到了一致性要求。

表 5.7 监督权重表

$X_5$	$X_{51}$	$X_{52}$	$X_{53}$	$W_i$ 权重
$X_{51}$	1	1/3	2	0.2493
$X_{52}$	3	1	3	0.5936
$X_{53}$	1/2	1/3	1	0.1571

对监督判断矩阵进行计算，得到  $\lambda_{max}=3.0536$ ， $CR=CI/RI=0.0516<0.1$ ，达到了一致性要求。

### 5.3.2 模糊综合评价

各层级评价指标的评价值是以经过计算得到具体数值，而评价总目标是各个具体评价指标评价值的加权平均数，因此评价指标的数值越高对评价总目标的贡献越大。上一章节已确定各评价指标的权重，本部分就是确定指标的具体评价值。从以下四步骤进行：

(1) 建立评语集： $M=\{M_1, M_2, M_3 \dots M_n\}$ ，有  $n$  种可能的评价结果，经参考内控相关规范及指引，设置评语集  $M=\{M_1, M_2, M_3, M_4, M_5\}=\{\text{优, 良, 一般, 差, 非常差}\}=\{\text{内控有效, 内控基本有效, 一般缺陷, 重要缺陷, 重大缺陷}\}$ ，分数集设为  $T=\{T_1, T_2, T_3, T_4, T_5\}=\{100, 80, 60, 40, 20\}$ ，若  $T<20$ ，表示内控非常差，有重大缺陷。若  $20<T<40$ ，表示非常差，有重要缺陷，以此类推。

(2) 建立评价因素集

评价指标实质上是影响评价对象的主要因素，某一评价指标的变动都会对评价对象产生一定的影响。因此，建立因素集为  $X = \{X_1, X_2, X_3, \dots, X_n\}$ 。

(3) 确定隶属度

隶属度，是指由内控评价人员结合企业自身情况将设定的各评价指标与评语一一对应，得出 N 公司各层级定性评价指标的评语隶属度矩阵 R，如下表 5.8 所示。

表 5.8 N 公司内部控制评价指标隶属度矩阵

指标体系		评语隶属度						
目标层指标	一级指标	二级指标	优	良	中	较差	差	
N 公司内部 控制有效性 评价	控制环境	企业精神文化建设	0.5	0.3	0.2	0	0	
		董事会对内部控制的监督	0.4	0.3	0.2	0.1	0	
		企业组织架构及权责分派体系	0.4	0.3	0.1	0	0	
		组织社会责任履行情况	0.3	0.3	0.4	0	0	
		人力资源政策	0.2	0.3	0.3	0.2	0	
		人员素质	0.4	0.2	0.3	0.1	0	
		内部控制被了解和重视程度	0.3	0.3	0.3	0.1	0	
		风险评估	目标的设立	0.6	0.3	0.1	0	0
			风险识别能力	0.3	0.4	0.3	0	0
	风险分析能力		0.3	0.5	0.2	0	0	
	控制活动	风险应对能力	0.4	0.3	0.3	0	0	
		信用风险评估	0.4	0.3	0.3	0	0	
		识别和分析农业政策的变化	0.5	0.4	0.1	0	0	
		农产品物流成本控制	0.4	0.4	0.2	0	0	
		授权审批控制	0.3	0.4	0.2	0.1	0	
		全面预算管理控制	0.5	0.3	0.2	0	0	
		采购与付款控制	0.4	0.4	0.2	0	0	
		种子生产质量管理控制	0.6	0.3	0.1	0	0	

续表 5.8 N 公司内部控制评价指标隶属度矩阵

指标体系		评语隶属度					
N 公司内部 控制有效性 评价	控制活动	销售与收款控制	0.4	0.3	0.2	0.1	0
		仓储与存货控制	0.3	0.5	0.2	0	0
		自然风险控制	0.3	0.4	0.2	0.1	0
	信息与沟通	信息系统的建设情况	0.5	0.2	0.3	0	0
		财务会计信息质量	0.4	0.3	0.3	0	0
		农业信息技术的自动化程度	0.4	0.4	0.2	0	0
		有效信息的传送沟通效率	0.3	0.4	0.3	0	0
	内部监督	内控活动的持续评估情况	0.3	0.4	0.3	0	0
		内部监督的有效性	0.5	0.2	0.3	0	0
		内控缺陷的沟通及报告情况	0.4	0.2	0.3	0.1	0

(4) 计算内部控制评价价值

基于上文已确定的各评价指标权重 W，隶属度矩阵 R，得分 T，二级指标评价价值  $Q_{ij}$ ，一级指标评价价值为  $Q_i$ ，目标层评价指标评价价值为 Q，其计算公式如下：

$$Q_{ij} = (r_{i1}, r_{i2}, \dots, r_{im}) * \begin{bmatrix} T_1 \\ T_2 \\ \cdot \\ \cdot \\ T_n \end{bmatrix}$$

$$Q_i = \sum_{j=1}^n (Q_{ij} * W_{ij})$$

$$Q = \sum_{i=1}^n (Q_i * W_i)$$

按照以上关于各层级评价指标的评价值的计算顺序及计算公式，下面选择以“控制环境”层评价指标为例计算其评价价值，具体过程如下：

$$\begin{aligned}
 \text{“企业精神文化建设” } Q_{11} &= (0.5, 0.3, 0.2, 0, 0) * \begin{bmatrix} 100 \\ 80 \\ 60 \\ 40 \\ 20 \end{bmatrix} = 86 \\
 \text{“董事会对内部控制的监督” } Q_{12} &= (0.5, 0.2, 0.3, 0, 0) * \begin{bmatrix} 100 \\ 80 \\ 60 \\ 40 \\ 20 \end{bmatrix} = 84 \\
 \text{“企业组织架构及权责分派体系” } Q_{13} &= (0.2, 0.7, 0.1, 0, 0) * \begin{bmatrix} 100 \\ 80 \\ 60 \\ 40 \\ 20 \end{bmatrix} = 82 \\
 \text{“组织社会责任履行情况” } Q_{14} &= (0.4, 0.3, 0.3, 0, 0) * \begin{bmatrix} 100 \\ 80 \\ 60 \\ 40 \\ 20 \end{bmatrix} = 82 \\
 \text{“人力资源政策” } Q_{15} &= (0.4, 0.3, 0.3, 0, 0) * \begin{bmatrix} 100 \\ 80 \\ 60 \\ 40 \\ 20 \end{bmatrix} = 82 \\
 \text{“人员素质” } Q_{16} &= (0.4, 0.2, 0.3, 0.1, 0) * \begin{bmatrix} 100 \\ 80 \\ 60 \\ 40 \\ 20 \end{bmatrix} = 78 \\
 \text{“内部控制被了解和重视程度” } Q_{17} &= (0.3, 0.3, 0.3, 0.1, 0) * \begin{bmatrix} 100 \\ 80 \\ 60 \\ 40 \\ 20 \end{bmatrix} = 76 \\
 \text{“控制环境”} &
 \end{aligned}$$

$$Q_1 = Q_{11} * W_{11} + Q_{12} * W_{12} + Q_{13} * W_{13} + Q_{14} * W_{14} + Q_{15} * W_{15} + Q_{16} * W_{16} + Q_{17} * W_{17}$$

$$= (86,84,82,82,82,78,76) * \begin{bmatrix} 0.1027 \\ 0.0704 \\ 0.2512 \\ 0.2099 \\ 0.0483 \\ 0.1787 \\ 0.1387 \end{bmatrix} = 80.99$$

同理，其余各层级评价指标的评价价值均按照上述方法计算，得出 N 公司内部控制有效性评价指标体系评价价值的汇总结果，如表 5.9 所示。

表 5.9 N 公司内部控制评价体系的评价价值

一级指标	权重	评分	二级指标	权重	评分
控制环境 X <sub>1</sub>	0.3947	80.99	企业精神文化建设	0.1027	86
			董事会对内部控制的监督	0.0704	84
			企业组织架构及权责分派体系	0.2512	82
			组织社会责任履行情况	0.2099	82
			人力资源政策	0.0483	82
			人员素质	0.1787	78
			内部控制被了解和重视程度	0.1387	76
风险评估 X <sub>2</sub>	0.1704	83.35	目标的设立	0.1002	90
			风险识别能力	0.2611	80
			风险分析能力	0.1385	82
			风险应对能力	0.2381	82
			信用风险评估	0.1788	80
			识别和分析农业政策的变化	0.0833	82
控制活动 X <sub>3</sub>	0.2393	82.46	农产品物流成本控制	0.1037	84
			授权审批控制	0.2327	78
			全面预算管理控制	0.1940	86
			采购与付款控制	0.0615	82

续表 5.9 N 公司内部控制评价体系的评价值

一级指标	权重	评分	二级指标	权重	评分
控制活动 $X_3$	0.2393	82.46	种子生产质量管理控制	0.0669	90
			销售与收款控制	0.1171	84
			仓储与存货控制	0.1677	80
			自然风险控制	0.0564	78
信息与沟通 $X_4$	0.0668	82.52	信息系统的建设情况	0.2628	84
			财务会计信息质量	0.4554	82
			农业信息技术的自动化程度	0.1409	84
			有效信息的传送沟通效率	0.1409	80
内部监督 $X_5$	0.1289	82.06	内控活动的持续评估情况	0.2493	80
			内部监督检查	0.5936	84
			内控缺陷的沟通及报告情况	0.1571	78

最终得出定性指标评价价值：

$$X_{\text{定性}} = (0.3947, 0.1704, 0.2393, 0.0668, 0.1289) * \begin{bmatrix} 80.99 \\ 83.35 \\ 82.46 \\ 82.52 \\ 82.06 \end{bmatrix} = 82$$

### 5.3.3 定量指标估值

#### (1) 定量指标权重赋值

对定量指标权重赋值，本文通过查阅国资委发布的 2019 年企业绩效评价标准值（表 5.10），与 N 公司的实际情况及特点综合考量，对上文选取的四大财务能力的指标确定权重，盈利能力指标--30%；偿债能力指标--30%；营运能力指标--20%；发展能力指标--20%。同时，将绩效评价标准划为五个等级：100--优秀值、80--良好值、60--一般值、40--较低值、20--较差值，若得分介于两个级别之间，则取较低值所在的分数值。



表 5.10 国资委 2019 年企业绩效评价标准值

财务指标	优秀值	良好值	一般值	较低值	较差值
总资产报酬率 $Y_{11}$	8.6	7.2	4.3	3.0	-4.8
销售净利率 $Y_{12}$	18.4	12.6	5.4	-0.4	-8.0
净资产收益率 $Y_{13}$	13.4	10.5	6.9	4.0	-5.6
速动比率 $Y_{21}$	1.45	1.18	0.77	0.65	0.45
资产负债率 $Y_{22}$	49.0	54.0	64.0	74.0	89.0
应收账款周转率 $Y_{31}$	24.6	17.0	9.0	4.7	1.3
总资产周转率 $Y_{32}$	1.4	0.9	0.4	0.3	0.1
营业收入增长率 $Y_{41}$	24.3	17.6	9.8	-1.1	-13.4

## (2) 定量指标估值

根据本文第三章搜集的 N 公司 2019 年度各财务指标值，与国家大型企业绩效评价标准相对比，得到 N 公司各财务指标的具体得分，如下表 5.11 所示：

表 5.11 N 公司 2019 年度财务指标的得分

一级指标	二级指标	比率	分值
盈利能力指标 $Y_1$	总资产报酬率 $Y_{11}$	4.7	60
	销售净利率 $Y_{12}$	6.32	60
	净资产收益率 $Y_{13}$	4.56	40
偿债能力指标 $Y_2$	速动比率 $Y_{21}$	1.14	60
	资产负债率 $Y_{22}$	66.68	40
营运能力指标 $Y_3$	应收账款周转率 $Y_{31}$	5.57	40
	总资产周转率 $Y_{32}$	0.75	60
发展能力指标 $Y_4$	营业收入增长率 $Y_{41}$	49.02	100

依据上表进行计算，定量指标分值为：

$$Y_{\text{定量}} = (60+60+40) / 3 * 30\% + (60+40) / 2 * 30\% + (40+60) / 2 * 20\% + 100 * 20\% = 61$$

## 5.4 综合评价

在内部控制评价体系中，定性指标存在一定的主观性，对最终的评价结果可能带来一定的偏差，但定性评价指标能够直观地反映企业内部控制中存在的不足。定量评价指标在直观反映上不如定性评价指标，无法直接反映内部控制存在的缺陷，但是定量指标有其自身精确、科学的优点。因此，本文将定性评价与定量评价二者结合，进行综合评价，得到综合评价值。由前文第四章综合评价指标体系构建可得：

$$Z = \sqrt{\frac{X^2 + Y^2}{2}} = \sqrt{\frac{82^2 + 61^2}{2}} = 72.26$$

从以上评价得分情况来看，N 公司内控有效性最终得 72.26 分，介于 60-80 分间，属于良好等级，可见 N 公司内控基本是完整有效的。但还是存在一定控制薄弱点，建议组织内部今后加强对内部控制的重视，采取有效措施进一步改善内部控制。从内部控制五要素来分析评价结果，如下：

(1) 控制环境评价值是 80.99 分，介于评语集 80-100 之间，表明 N 公司的控制环境相对良好，公司组织架构相对完善，人力资源政策较完善。但是从整体得分情况来看，该要素与其他四要素相比结果处于最低，由此可以看出 N 公司要继续加强内控环境的建设。尤其是二级指标“内部控制被了解和重视程度”分值只有 76 分，说明公司内部对内部控制重视不够，部分人员存在把内部控制理解为公司的绩效考核制度。对内部控制相关制度与实施办法宣传培训不到位，员工内部控制意识薄弱，企业需推进内部控制文化建设健全内控体系和责任追究机制。“人员素质”分值 78 分，说明公司内部人员的专业胜任能力有待提高，应采取专业技能培训、业务宣讲等方式提高员工的业务综合素质。

(2) 风险评估评价值为 83.35 分，处于良好等级。二级指标“风险识别”评价值为 80 分，不是很理想，由于 N 公司所处的行业特殊性，其所处的内外部环境较为复杂、风险较大，然而 N 公司的风险评估机制还不够健全，风险预警及控制系统建设的还不完善，这就增加了企业风险发生的可能性。所以，N 公司还需加强风险控制建设，提高风险识别能力。“信用风险评估”得分也低，仅有 80 分，而农业企业进行良好的信用风险评估有利于其在信贷业务方面获得金融机构的支持，有利于企业的长远健康发展。因此，N 公司还需进一步强化信用风险评

估，避免潜在的信用风险，降低其融资成本，增强其产业化的能力。

(3) 控制活动指标评价值是 82.46 分，处在良好等级，但是在整个一级指标中得分也属于较低值，尤其是其二级指标“仓储与存货控制”分值只有 80 分，而 N 公司的种子存货量较大，“仓储与存货内控”当是企业内部控制建设的重中之重，但就目前状况来看，N 公司的内控力度还是不够。此外，“授权审批控制”和“自然风险控制”分值较低，均为 78 分，说明 N 公司授权审批机制不完善，经调查发现，N 公司尤其在合同审批过程中存在：个别合同并没有经过相关审批程序而实施。由于农业上市公司所具有的特殊性，农作物的生长存在季节性、周期性特点，并且受自然环境及气候因素的影响大，自然风险属于种子企业不可完全控制的风险。因此，农业企业要有针对性地学习所处地区自然灾害的特征，要防患于未然，利用相关渠道信息和技术，不断增强抵御自然灾害风险的能力，为内部控制的有效运行提供保障。

(4) 信息与沟通的最终得分为 82.52 分，处于较好水平，信息系统的建设及农业信息技术运用方面有成效，但在“有效信息的传送沟通效率”指标得分不高，为 80 分。所以公司还需加强组织内外部沟通与联系，尤其是要做好母公司与子公司以及各部门间的信息沟通，保持信息传递的真实性、及时性、有效性，减少因沟通不足或者渠道不畅导致的不良后果。

(5) 内部监督要素的最终得分是 81.5 分，处于良好状态，但“内控缺陷的沟通与报告情况”得分只有 78 分，“内控活动的持续评估情况”也仅 80 分，说明 N 公司的持续性监督做得不到位、沟通与报告效率低下，而内部监督是贯穿于内部控制的各个过程的始终，因此 N 公司应做好日常化监督活动，及时发现和评估内部控制的缺陷，并和企业高管层、董事会等责任方进行顺畅沟通，及时反映和报告，才能及时、高效地采取改正措施，降低企业损失。

财务指标评价值为 61 分，说明 N 公司财务内部控制目前仍处于一般水平，还需不断优化，由于 N 公司以种子业务为主营业务，在种子采购、存货发货计量等控制活动方面有时会出现资产整理记录与实际有差等情况，所以，N 公司财务内部控制应结合非财务内部控制大力改善，促进公司可持续发展。

## 6 改善 N 公司内部控制有效性的对策建议

### 6.1 增强内部控制意识，提高人员素质

公司内部控制运行的环境是保障内部控制有效性的基础性因素，N 公司内部控制环境相对良好，但还是存在一定的缺陷。从评价结果来看，内部控制被了解和重视程度得分不到 80 分，说明内控责任人的问责制度不够完善。而企业领导人对内控的认识、态度与行为更是关键所在，企业管理层对内控关注度高，则会影响企业将内控贯彻执行；同时也会增强普通职工对内控的了解，有利于营造重内控、行内控的企业氛围，保持良好的控制环境。所以，N 公司管理者首先要高度重视内控环境建设，在公司内部通过开展理论学习与实务培训相结合的办法，让员工学习相关内控知识的同时意识到内部控制对企业持续发展的重要性。各部门负责人可以结合本部门业务的特点有针对性地向部门员工分享关键业务活动的内控流程及制度，可以借助公司报纸或者官方网页、微信群等多种方式。管理者在做好宣传内控的同时要做好指导工作，调动员工将学习到的内控理论运用到业务实践中去，做好自己负责范围内的内控业务流程，明确和遵守相关内控制度。再者，N 公司管理层要将内控执行情况与员工绩效相挂钩，制定系列考核标准，通过检验员工对内控的执行效果，给予一定的奖惩，这样可以进一步调动员工学习内控、有效运用内控的积极性，可以为企业内控管理提供保障。

在人力资源方面，应当制定和实施人才发展战略，提高员工专业水平。由于 N 公司是农业上市公司，其主要产品是种子。所以，N 公司的种植、生产、销售过程都对技术要求度不高。而且，N 公司下属的各分公司及种植基地的地理位置偏向于农村，公司内部员工普遍存在知识水平低、工作效率不高、风险意识差等情况。因此，N 公司应派总部专业人员在各分公司就地举办专业技术培训，将先进的生产技术、工作方法、业务流程传授给基层员工，如采购人员、种子管理者、财务人员这些处在公司业务关键控制点的工作人员，公司可以从具体的业务技术、风险管理、仓储及成本管理等多方面开展培训活动。再者，公司可以实施人才引进战略，吸引业内顶级专家走进公司，挖掘员工潜力，培育和开发优质种子，提升公司竞争力。

## 6.2 完善风险评估机制，强化风险控制

风险评估机制对公司防范和应对风险十分重要，应将其应用并贯穿于企业各层级，各个业务部门。由于 N 公司所处的行业特殊性，面临的风险也不仅包括内部风险，还面临自然灾害及意外损失等外部风险，而 N 公司现有的风险评估体系并不完善，欠缺系统的风险识别能力。公司往往是根据过去发生的风险特点及应对经验判断现有风险的发生概率及可能带来的损失大小，这种风险判断方式会影响企业不能准确认识和分析潜在的风险。结合 N 公司风险评估得分及内部控制现状也可以看出，N 公司的风险识别能力较弱，风险控制力度不强。因此，N 公司建立一个完整的、科学有效的风险评估体系是很有必要的。

首先，公司在遵循有关既定目标的基础上，要健全风险评估体系，尤其是风险识别机制。对于 N 公司各层级、各职能部门，根据业务特点均应建立和实施相应的风险识别机制，可以选派风险管理专业人员，运用科学、专业的技能对公司上下进行全面的风险识别与评估，作出判断，形成风险分析报告。在评估方法选择上，N 公司可运用统计计量方法，科学评估某一风险发生的概率、带来多大损失、公司最大风险承受能力，找出风险密集存在的环节及领域，及时采取解决措施。其次，N 公司要针对其面临的特殊性风险，建立风险预警系统，避免遇到气候灾害等特殊风险时不能及时察觉，确保公司稳健发展。最后，公司各职能部门及各分公司应执行定期风险报告制，建立风险责任制度，并将风险管理工作列入绩效考核体系，确保公司上下重视风险控制，利于公司稳健发展。在信用风险评估方面，N 公司要健全信用体系、强调信用理念，将信用管理贯穿于公司生产、采购、销售等各个环节，增强企业集体的信用风险意识。通过建立内部信用风险控制机制，提升合同履行能力，健全应收账款监督制度，种子一经发出，应立即将相关应收账款填写进信用管理档案，实施日常化监督，降低信用风险，提高企业可持续发展能力。

## 6.3 确定关键控制点，优化内部控制活动

控制活动主要体现为一系列程序和手段，对企业经营具有不可或缺的作用。根据 N 公司内控现状及上文评价结果可知，N 公司在控制活动方面得分较低，尤

其是在授权审批、采购与存货控制、突发事件控制等流程节点的控制不到位。鉴于 N 公司内部控制活动不完善,尤其是分公司存在机构设置不完善,审批权限集中于某几个人,加大了舞弊风险。因此,N 公司要确定关键控制点。

首先要进一步健全公司的授权审批机制,明确各部门审批权限,完善审批流程,同时建立责任追究制度。对于超出审批权限范围的人员要进行问责追究,监督其改正。其次,应当进一步健全合同管理制度,对合同的订立、合同档案管理、合同审批流程、审批权限要作出明确约定,上下级、各部门之间都要履行好审批职责,进一步规范审批程序,形成互相监督,执行有效的审批活动。再次,优化存货内部控制流程。作为种子企业,存货数量大,存货控制尤为重要,从种子验收收入库到仓储保管都要做好存货控制。在采购活动中,一方面,N 公司应提前做好预算与生产计划,设立具体指标,保持价格信息畅通,控制成本。另一方面,N 公司要实施存货盘点制度,组织专业人员定期对农作物种子实施盘点,清点各时段种子的数量,及时发现种子减值情况,调查可能存在的问题,及时向相关管理部门报告。在种子收成、售出这种关键节点上,负责存货管理的人员应更加谨慎,确保存货清点结果真实有效。同时要加强客户的信用审核,以加快存货及应收账款的周转,降低信用风险,使资产结构更加合理,最终实现内部控制资产安全目标。最后,N 公司要结合其生产活动面临的自然风险,进一步加强自然风险控制,建立突发事件预警机制的同时要充分利用气象预测等信息技术手段,采取多区域科学配置及错峰季节的方法,有效规避区域性的气候等自然风险。

## 6.4 提升公司信息沟通机制的有效性

信息与沟通要素对于其他四各要素的有效运行十分重要,其发挥着上传下达的作用。结合该要素目前的内控现状及评价得分情况,N 公司的有效信息的传送沟通效率有待提升,虽然 N 公司的信息系统涵盖面广,涉及采购、财务、生产、业务等多个领域,但因为总公司、子公司之间存在空间限制,信息系统的运行时间也不全一样,这就导致公司上下各级沟通不顺畅,信息全面性和真实性无法得到保障,所以组织内部沟通效率较低。因此,N 公司要在最大程度上避免两级时空限制,提高信息传递效率。首先,N 公司要将总部与子公司的业务、重点环节进行比较整合,建立起能满足总、分两层级共同时间的、业务侧重点相同的 ERP

系统。强化公司内部沟通，子公司遇到某些难处理的问题时，要及时向总部报告；总部最新郑策、战略等信息也要及时下达给子公司。同理，公司各部门间也应做好联络，确保信息高效传递。其次，公司对于信息系统的建设应具有时效性，对于公司所处的内外部环境要实时分析，进行系统调整，确保信息传递有效，为企业决策奠定基础。

## 6.5 强化公司内部控制监督机制

内部监督活动为组织持续改进内控状态提供了有效支撑。内部监督具有明显的动态性和持续性，因此，建立动态的、持续的监督程序，确定关键监督环节是十分重要的。结合 N 公司现状分析及上文第五章得出的该要素评分结果，可以看到 N 公司对于内控缺陷的汇报、内部控制活动的持续监督评估情况的结果均不理想，N 公司的监督工作多只是按部就班地进行定期的监督，缺乏持续性监督，进而影响到 N 公司的内部监督机制无法真正发挥其应有的监督作用。

因此，对于监督活动持续性不强，N 公司应通过实施不定时检查活动，对公司内控设计和运行效果进行监督，及时发现问题，避免不必要的损失。具体可以进行日常化监督、公司内控考核等不同阶段的监督活动，使公司内控监督体系更加规范。首先，在 N 公司的日常经营活动中，从种子的生产到储存再到售卖，都应该进行全过程的监督，做好风险防范，使经营程序更加安全有效。其次，为了更好地调动员工监督的积极性，公司可以把内控的履行情况和负责监督的职能部门业绩评价相联系，通过设置评价标准，对应员工的履职情况，进行合理的奖惩，有利于公司内部形成重视监督、自觉监督的氛围，使公司监督部门的作用发挥到最大化。对于 N 公司汇报与沟通内控缺陷方面存在的不足，应有针对性地解决。N 公司各级部门、员工应正确认识内控缺陷对企业目标完成的不利影响使十分巨大的，作为公司内部人员，有着帮助公司排忧解难的义务，所以一经发现公司业务、制度方面存在内控缺陷时，应第一时间与负责人联系，说明情况，有利于管理者能在最短时间内了解并采取解决对策。内部监督部门应及时将监督报告提交上层管理者，提高处理效率，保证企业正常经营不受影响。

## 7 研究结论与不足

### 7.1 研究结论

本文以 COSO2013 内部控制整合框架、委托代理理论、控制理论作为研究的理论基础，以五要素和十七项原则为指导，在结合 N 公司实际情况的基础上，构建了 28 个具体定性指标，然后对每个指标确定权重。再此基础上，利用模糊综合评价法得出各指标的具体评分，通过计算将其最终结果作为定性评价价值；在定量评价方面，选取 8 个能够反映公司不同财务能力的指标，进行定量估值，经计算得到定量评价价值。最后，将二者结果进行综合计算，得出综合评价价值，并对此结果做出分析。针对 N 公司内控存在的不足，有针对性地提出了改善建议。本文的研究结论具体有：

(1) 本文通过对 N 公司内控有效性进行评价，得出 N 公司内部控制虽然在制度层面可以发挥引导作用，但是在内控执行的过程中存在一些问题需进行完善。具体有：内控环境有待改善，公司对内部控制重视不够、员工对内控了解与认知程度较低；风险评估机制有待完善，存在风险识别及预警机制不到位的问题；内控活动有待优化，存在存货内控力度不够、授权审批机制不健全等问题；信息沟通机制缺乏有效性，内部沟通效率低；监督机制不完善，缺乏持续性内部监督、内控缺陷沟通和报告不及时。

(2) 经过综合评价的结果，得出目前 N 公司内控处于良好状态，表现为基本完整有效，与事务所出具的审计报告比对，结果一致，进一步说明本文建立的评价体系是适合 N 公司的，得出的内控有效性数据是合理的。

(3) 经过评价与分析，本文针对 N 公司内控存在的问题，提出了几条改善建议：通过重视内控、增强员工内控意识、提高人员专业素质等优化内部控制环境；强化风险评估机制，提升风险识别能力；通过加强存货控制、健全授权审批机制等优化内部控制活动；完善内部沟通机制，提升公司信息沟通的有效性；强化内部监督机制，对内部控制过程进行持续监督，及时沟通和报告内控缺陷。希望以上建议，可以为 N 公司内部控制的完善贡献一点力量。



## 7.2 研究的不足之处

本文的研究结论是在做了大量的文献研究和 N 公司实际情况调查的基础上做出的，具有可靠的研究基础，但是存在一定的不足之处：

(1) 由于农业上市公司的特殊性，其在生产、存货、销售等环节都存在着方方面面的不确定因素，而且管理流程复杂，所以相较其他行业，内控评价也较为复杂，内部控制的完善情况也需要后期的跟踪调查。本文在进行分析时，通过实地走访、线上询问、搜集资料等方式获得了 N 公司内控相关信息、数据，但因为跟进时间等限制，无法获得所有信息。所以本文的研究分析也存在一定的不足，无法面面俱到。因而，就公司内控存在的不足给出的改善对策需实际验证。希望在以后研究中能够规避某些因素的限制，获得更加全面详细的公司信息，构建更完整的指标体系，对提出的改善措施能够实际验证，对比有效性符合情况，就 N 公司内控执行情况能持续跟进与分析。

(2) 在研究方法上，选用层次分析法和模糊综合评价法，数据主要通过专家打分法和调查问卷法得来。但是这两种方法受有主观因素影响较大。如在确定权重时，比较两两指标谁更重要，不同专家受主观影响，所持的观点也有所不同。在对内控评价体系进行打分过程中，由于所在部门、职位、经验不同，对公司内控真实情况的了解存在差异，因而也影响打分的结果。

因此，希望以后能借鉴和使用更客观的方法，能够对农业行业其他企业的内控有效性进行整体研究，建立更加科学客观的评价体系，为农业上市公司的持续健康发展提出更加有用的建议。

## 参考文献

- [1] Annukka Jokipii. Determinants and Consequences of Internal Control in Firms: a Contingency Theory Based Analysis[J]. Journal of Management Government, 2010, (14).
- [2] Chun li Liu et al. Employee quality, monitoring environment and internal control[J]. China Journal of Accounting Research, 2017, 10(01): 51-70.
- [3] COSO. Internal Control-Integrated Framework[R]. New York: American Institution of Certified Public Accountants, 1992.
- [4] COSO. Internal Control-Integrated Framework[R]. New York: American Institution of Certified Public Accountants, 2013.
- [5] Hossain M et al. Corporate Governance and Earnings Management in the Pre and Post Sarbanes Oxley Act Regimes: Evidence from Implicated Option Backing Firms[J]. Journal of Accounting, 2015, (2): 279-315.
- [6] Jaspreet kaur et al. Covert channel-internal control protocols:attacks and defense[J]. Security and Communication Networks, 2016, 9(15).
- [7] Jokipii. Determinants and Consequences of Internal Control in Firms: A Contingency Theory Based Analysis[M]. Berlin: Springer Science and Business Media, 2008.
- [8] Joseph M. Effectiveness of Internal Control Systems of Listed Firms in Ghana[J]. Research in Accounting in Emerging Economies, 2012, 12(A): 31-49.
- [9] Kanthana Ditkaew. The Effects of Cost Management Quality on the Effectiveness of Internal Control and Reliable Decision-Making: Evidence from Thai Industrial Firms[P]. Proceedings of the 10th International RAIS Conference on Social Sciences and Humanities(RAIS 2018), 2018.
- [10] KPMG(UK). The KPMG Review[J]. Internal Control: A Practice Guide, 1999: 5-8.
- [11] Krishnan VG, Visvanathan G. Reporting Internal Control Deficiencies in the Post-Sarbanes-Oxley Era: The Role of Auditors and Corporate Governance [J]. International Journal of Auditing, October 2005, Vol. 11(2): 1099-112

3.

- [12] McMullen, D. A. and K. Raghunandan, Enhancing audit committee effectiveness[J]. Journal of Accountancy, 1996, August.
- [13] Michael Ramos. Just how effective is your internal control? [J]. Journal of Corporate Accounting and Finance, 2011, 15: 29-33.
- [14] William R. Research Opportunities in Internal control Quality and Quality Assurance. Auditing[J]. A Journal of Corporate Finance, 2011, 7: 83-90.
- [15] Yu-Tzu Chang et al. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. 2019, 15(1): 1-19.
- [16] 熬慧, 郭彩虹. 内部控制质量与企业绩效关系实证研究——基于电子设备制造业上市公司的经验数据[J]. 财会通讯, 2018, (1): 9-12.
- [17] 陈汉文, 张宜霞. 企业内部控制的有效性及其评价方法[J]. 审计研究, 2008, 3: 48-54.
- [18] 陈鹏, 周红云. 高管团队特征与领导权配置对内部控制有效性影响研究[J]. 财会通讯:综合版, 2016, 000(015): 35-39.
- [19] 樊霞. 内部控制的有效性问题探讨[J]. 经营管理者, 2011, 21: 189-190.
- [20] 方红星, 陈作华. 高质量内部控制能有效应对特质风险和系统风险吗?[J]. 会计研究, 2015, 000(004): 70-77.
- [21] 黄金海. 关于农村信用社内部控制有效性评价[J]. 中国总会计师, 2015(06): 102-103.
- [22] 李春霄, 范小红. 上市公司内部控制有效性的影响因素研究[J]. 商业经济, 2020(02): 91-92.
- [23] 李心合. 内部控制研究的困惑与思考[J]. 会计研究, 2013(06): 56-63+98.
- [24] 梁海文. 企业内部控制有效性对社会责任影响的探讨[J]. 中国乡镇企业会计, 2018, 000(004): 216-217.
- [25] 刘娜, 李成. 离差最大化组合赋权法的内部控制评价——基于沪深银行类上市公司数据的检验[J]. 价值工程, 2015(12): 41-43.
- [26] 刘月升, 郑石桥. 内部控制缺陷认定标准: 理论框架和例证分析[J]. 会计之友, 2017, 000(020): 116-121.

- [27] 骆良彬, 王河流. 基于 AHP 的上市公司内部控制质量模糊评价[J]. 审计研究, 2008, 24(06):84-90+96.
- [28] 马桂芬. 股权激励、内部控制有效性与企业创新绩效[J]. 会计之友, 2020(11):59-65.
- [29] 石泓, 苟红岩. 上市证券公司内部控制评价指标体系的构建[J]. 财会月刊, 2016, 775(27):95-98.
- [30] 石颖. 我国上市公司内部控制评价指标体系研究[D]. 北京: 首都经济贸易大学, 2014.
- [31] 宋文阁, 荣华旭. 基于内控本质的内部控制有效性综合评价[J]. 华东经济管理, 2013, 000(003):111-114.
- [32] 孙惠宏, 龚艳群, 吴云飞. “制度+科技”模式下企业内部控制评价研究[J]. 财务与会计, 2016, 000(009):53-55.
- [33] 谭玉林. 基于内部控制五大目标实现程度的评价指标体系构建与检验[J]. 交通财会, 2019, 382(05):42-45.
- [34] 王晓娅. 我国上市公司内部控制评价标准研究[D]. 北京: 首都经济贸易大学, 2016.
- [35] 王学莲. 风险基础内部控制评价体系构建[J]. 经济研究导刊, 2016(26):108-110.
- [36] 谢晓燕. 我国企业内部控制评价标准改进建议[J]. 商业会计 2010, 0916-17.
- [37] 许瑜, 冯均科, 李若昕. CEO 激励、媒体关注与内部控制有效性的关系研究[J]. 审计与经济研究, 2017, 032(002):35-45.
- [38] 叶陈刚, 裘丽, 张立娟. 公司治理结构、内部控制质量与企业财务绩效[J]. 审计研究, 2016(02):104-112.
- [39] 于雅萍, 姜英兵. 员工股权激励与内部控制质量[J]. 审计与经济研究, 2019, 034(002):54-66.
- [40] 岳媛. 企业内部控制的有效性及其评价方法探讨[J]. 纳税, 2019, 000(007):P.267-267.
- [41] 张先治, 戴文涛. 中国企业内部控制评价系统研究[J]. 审计研究, 2011(1):69-78.

- [42]张兆国,张旺峰,杨清香.目标导向下的内部控制评价体系构建及实证检验[J].南开管理评论,2011.
- [43]张宜霞.企业内部控制评价方法的比较[J].会计之友(下旬刊),2009(01):45-46.
- [44]赵保卿.内部控制有效性应是一个动态概念[J].财会月刊,2019(23).
- [45]周丹,邹能锋.公司治理结构对内部控制有效性的影响研究[J].黑龙江八一农垦大学学报,2019,31(04):108-113+122.
- [46]周美华,林斌,林东杰.管理层权力、内部控制与腐败治理[J].会计研究,2016(3):56-63.

## 后 记

时光飞逝，转眼间研究生三年的生活接近尾声，在母校七年的学习生涯也即将结束。母校承载着我梦想，希冀，给了我一个学习知识、开拓视野的平台，从本科到研究生，自己收获颇多，尤其是研究生三年的学习，丰富了我的知识体系，提高了学习方法和效率，在生活方面也得到了成长。成功完成论文写作的背后遇到过各种各样亟需解决的问题，好在好事多磨，好在有老师和同学的帮助，吸纳了很多有用的建议，十分感激他们的帮助。

首先，最应该感谢的便是我的导师，自研究生入学以来，一直引领我全方位的进步。感谢恩师选我入师门，深感荣幸。三年来，在学业、生活和为人处世等方面悉心教导，为我的成长付出了很多。作为跨专业的学生，从入校第一次跨专业考试导师给我赠送用书，在每次师门研讨会上对于我提出的疑惑和问题都一一详尽解答，教我从审计基础理论入手，逐步建立兴趣和信心掌握专属的学习方法和技巧；每次交谈，都会关心我们平时的饮食和睡眠、运动，希望我们在校园中、宿舍里健康生活、快乐过好每天。不论是在私下还是师门聚在一起，都会传授我们正确的价值观、人生观，教我们与人沟通、脚踏实地做事、宽容待人。论文的撰写过程，从选题、定案例企业等基础环节到论文定稿，每次遇到自己解决不了的困难首先就想起导师，老师把耐心和精力用知识、理论给了我和像我一样的师门同学。

其次，要感谢研究生期间每门课程的授课老师。他们尽心竭力，倾囊相授，引导我建立起了对审计这门学科的兴趣并学到了更多的理论知识，有了更深的知识体系，这些都为我毕业论文的撰写打好了基础。在论文写作期间，各位老师提出了详细的修改意见，让我能更有针对性的完善论文。再次，感谢 N 公司相关部门及工作人员的支持，我的论文可以顺利完成是基于他们提供的真实完整的内部材料，感谢公司的专家们认真地完成了打分表与调查问卷，助力我的论文撰写。

最后，感谢一直以来陪伴和给出建议帮助我构建指标体系、完善论文框架的同学、朋友，感谢一直默默付出、支持和包容我的爸妈及其他亲友，有了成长的港湾才让我有学习和蜕变的动力。总之，论文的完成离不开所有关心我的人们的支持，在这里再次向你们表达我深深的谢意！在未来的生活中，我会谨记学校的教导，学以致用，努力工作，迎接新的挑战，做一名合格的审计从业人员。

## 附 录

### N 公司内部控制调查问卷

尊敬的各位：

你们好！十分荣幸邀请到各位填写此问卷，因本人硕士毕业论文是以贵公司为案例企业，为了帮我对贵公司的内控体系有进一步的了解，希望各位能根据您对 N 公司的生产经营及内控运行现状的掌握，客观地填写本问卷，十分感谢您！

请各位严格对照内控体系，对下表中的具体指标依据重要程度打分：

0 --不重要；1 --轻微重要；2--较重要；3--十分重要；4 --特别重要。

#### 附录 1 指标重要性打分

一级指标	二级指标	重要性打分
控制环境	企业精神文化建设	
	董事会对内部控制的监督	
	企业组织架构及权责分派体系	
	组织社会责任履行情况	
	人力资源政策	
	人员素质	
风险评估	内部控制被了解和重视程度	
	目标的设立	
	风险识别能力	
	风险分析能力	
	风险应对能力	
控制活动	信用风险评估	
	识别和分析农业政策的变化	
	农产品物流成本控制	
	授权审批控制	
	全面预算管理控制	
	采购与付款控制	
	种子生产质量管理控制	

一级指标	二级指标	重要性打分
控制活动	销售与收款控制	
	仓储与存货控制	
	自然风险控制	
信息与沟通	信息系统的建设情况	
	财务会计信息质量	
	农业信息技术的自动化程度	
	有效信息的传送沟通效率	
监督	内控活动的持续评估情况	
	内部监督的有效性	
	内控缺陷的沟通与报告情况	

请各位客观地将以上各项要素与 N 公司实际内控运行情况进行对比，真实打分进行评价，每一区间代表该内控要素的完成状况：

(80-100)：优；(60-80)：良；(40-60)：一般；(20-40)：差；(0-20)：非常差。请各位以对公司实际状况的了解，选择下列合适的区间打钩。

附录 2 内控运行情况打分

评价指标	评价得分				
	优秀	良好	一般	差	非常差
	(80-100)	(60-80)	(40-60)	(20-40)	(0-20)
1. 控制环境					
企业精神文化建设					
董事会对内部控制的监督					
企业组织架构及权责分派体系					
组织社会责任履行情况					
人力资源政策					
人员素质					
内部控制被了解和重视程度					



评价指标	评价得分				
	优秀 (80-100)	良好 (60-80)	一般 (40-60)	差 (20-40)	非常差 (0-20)
2. 风险评估					
目标的设立					
风险识别能力					
风险分析能力					
风险应对能力					
信用风险评估					
识别和分析农业政策的变化					
3. 控制活动					
农产品物流成本控制					
授权审批控制					
全面预算管理控制					
采购与付款控制					
种子生产质量管理控制					
销售与收款控制					
仓储与存货控制					
自然风险控制					
4. 信息与沟通					
信息系统的建设情况					
财务会计信息质量					
农业信息技术的自动化程度					
有效信息的传送沟通效率					
5. 内部监督					
内控活动的持续评估情况					
内部监督的有效性					
内控缺陷的沟通与报告情况					