

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 基于层次分析法的企业内部控制体系优化研究——以 Z 公司为例

研究生姓名: 王景梅

指导教师姓名、职称: 苏孜 教授 惠全红 注册会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 内部审计

提交日期: 2022.10.10

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科研成果。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：王景梅 签字日期：2022.11.27

导师签名：茅双 签字日期：2022.11.27

导师(校外)签名：曹合红 签字日期：2022.11.27

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：王景梅 签字日期：2022.11.27

导师签名：茅双 签字日期：2022.11.27

导师(校外)签名：曹合红 签字日期：2022.11.27

Research on Optimizing Enterprise Internal Control System Based on Hierarchical Analysis Method——take Z, for example

Candidate : Wang Jingmei

Supervisor: Su Zi Hui Hongquan

摘 要

乳品产业在迅速发展的今天，面对着空前未有的竞争压力。在如此重压下，乳制品上市公司因为内控体系不完善而引发的财务舞弊不断发生。因此，规范乳业公司内控制度成为一项急需解决的问题。

在此背景下，本文选择具有代表性的乳制品企业——Z 公司作为研究对象，利用文献分析法、案例分析和问卷调查法，从企业内部控制的五要素入手，利用层次分析法，评估当前 Z 股份公司内部控制体系建设的有效性，发现存在的问题，并进一步分析问题的根源，提出有针对性地优化对策。本文的研究成果能够为 Z 公司内控体系的优化提出借鉴，为其他公司内控体系的建立健全提供参照。

经过深入剖析后发现，Z 公司内控体系面临的突出问题重点表现在：组织结构不科学、独立董事未完全履行职责、缺乏重大差错责任追究、股东大会召开情况不理想、反舞弊机制不健全、企业内外部沟通不顺畅、企业监事会和审计委员会没有起到监督作用。Z 股份公司要想使内控体系更加完善，就一定要优化企业组织结构、改进现有的独立董事聘任制度及考核制度、完善绩效考核和问责制度、促进内外部信息沟通、完善风险评估体系和加强内部监督。

关键词：内部控制体系 层次分析法 优化策略

Abstract

With the rapid development, dairy industry is facing unprecedented competitive pressure. Under such pressure, dairy listed companies caused by the imperfect internal control caused by financial fraud. Therefore, regulating the internal control system of dairy companies has become an urgent problem to be solved. The defects of the internal control system of dairy enterprises will cause a series of food safety problems.

In this context, this paper selects the representative dairy enterprise —— Z company as the research object, using the literature analysis, case analysis and questionnaire method, from the five elements of enterprise internal control, using hierarchical analysis method, evaluate the effectiveness of the current Z company internal control system construction, found the existing problems, and further analyze the root of the problem, put forward targeted optimization countermeasures. The research results of this paper can provide reference for the optimization of internal control system and provide reference for the establishment and improvement of internal control system of other companies.

After thorough analysis, found that Z company internal control system facing prominent problems mainly in: organizational structure is not scientific, independent directors did not fully perform their duties, authorized approval mechanism is not sound, the lack of major errors responsibility, shareholders' meeting is not ideal, fraud mechanism is not perfect and the enterprise board of supervisors did not play a supervisory role. In order to improve the internal control system, the Z company must optimize the organizational structure, improve the existing independent director appointment system, improve the authorization and approval system, improve the performance appraisal and accountability system, promote internal and external information communication, and strengthen internal supervision.

Keywords:Internal control system;Analytic hierarchy process;Optimizing

strategy

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究目的及意义	2
1.2.1 研究目的	2
1.2.2 研究意义	2
1.3 国内外研究现状及文献述评	3
1.3.1 国外内部控制体系理论相关研究	3
1.3.1 国内内部控制体系理论相关研究	5
1.3.3 文献述评	7
1.4 研究内容及方法	8
1.4.1 研究内容	8
1.4.2 研究方法	10
2 相关概念与理论基础	12
2.1 相关概念界定	12
2.1.1 内部控制	12
2.1.2 内部控制体系框架(COSO)	13
2.2 理论基础	14
2.2.1 信息不对称理论	14
2.2.2 利益相关者理论	15
2.2.3 委托代理理论	15
3 Z 公司基本情况及内部控制体系现状	16
3.1 Z 公司基本情况	16
3.2 Z 公司内部控制体系现状	17
3.2.1 内部环境	17
3.2.2 风险评估	19
3.2.3 控制活动	20
3.2.4 信息沟通	21

3.2.5 内部监督	22
4 Z 公司内部控制体系有效性评价及问题分析	24
4.1 层次分析法在企业内部控制评价中的适应性分析	24
4.1.1 层次分析法的基本原理	24
4.1.2 层次分析法的基本原理	24
4.1.3 企业内部控制评价中层次分析法的应用步骤	25
4.2 关于 Z 公司内部控制体系有效性评价	26
4.2.1 关于构建内部控制体系评价指标体系	26
4.2.2 层次分析法模型构造确定权重	27
4.2.3 评语集确定	36
4.2.4 各级指标隶属度的确定	37
4.2.5 计算评价指标层次的评价结果	39
4.3Z 公司内部控制体系评价结果及问题分析	40
4.3.1 内部环境	40
4.3.2 控制活动	41
4.3.3 风险评估	41
4.3.4 信息交流沟通	42
4.3.5 内部监督	42
5Z 公司内部控制体系优化	44
5.1 内部控制体系优化原则与目标	44
5.1.1 内部控制体系优化原则	44
5.1.2 内部控制体系优化的目标	44
5.2Z 公司内部控制体系的优化对策	45
5.2.1 优化内部环境	45
5.2.2 完善风险评估体系	46
5.2.3 完善控制活动	47
5.2.4 促进信息与沟通	47
5.2.5 加强内部监督	48
5.3Z 公司内部控制体系优化对策的实施保障	49

5.3.1 提高管理者对内部控制的重视	49
5.3.2 提高员工的风险防控意识	49
5.3.3 加强内部控制建设的档案保管	50
5.3.4 推动内控文化的建设	50
6 研究结论与不足	51
6.1 研究结论	51
6.2 研究不足	51
参考文献	52
致 谢	56

1 绪论

1.1 研究背景

随着改革开放的深入，人民生活水平不断提高，牛奶消费逐渐普及，中国乳制品行业快速发展。乳制品行业是关系国计民生的重要领域，我国政府也大力发展乳品行业，并继续推动其变成社会民生基础行业。国家统计局公布结果表明，目前中国的牛奶总产量已经位居世界第三，紧随美国和印度，跻身世界乳业富国队列。根据数据显示，我国乳制品生产量保持在 2600 万吨以上。2019 年，我国乳制品产量为 2719.4 万吨，同比增长 1.2%。2020 年我国乳制品产量达 2780.4 万吨，同比增长 2.24%。伴随着经济持续发展，人均消费量将会继续增长，市场将会不断扩大。2019 年我国乳制品销量达 2710.63 万吨，同比增长 1.1%。然而在产业日益发展的今天，中国乳制品行业在其生存发展过程中依然遭遇着各种挑战。其一是国内乳品市场竞争的日益激烈。目前中国的乳品生产公司已达 7612 家，其中规模较大的公司 5871 家；二是由于 2008 年的毒奶粉事件，使国产乳制品在全球市场消费者心目中的信誉锐减；三是中国进入 WTO 后乳业商品进口关税下降，外国乳业企业也大量地进入中国乳业市场，以强大的资本和技术优势，对中国乳业企业产生了冲击。此外，乳制品产业链上的发展，也承载着若干畜牧养殖户的切身利益，生产的质量也和广大消费者的健康息息相关，其经营管理模式和成长与发展引起了众多乳业消费者以及企业利益相关人士的注意。

正是由于当前中国国内乳品生产企业面对着巨大的竞争和挑战，及其在乳品行业本身的特殊性，所以完善企业内控制度是不可或缺、重中之重的事项。整体而言，当前乳制品企业的内部控制体系的整体运营水平还不够高。其一，在企业高度重视产品规模增长与市场拓展的同时，未能把与其长期发展息息相关的公司内控管理提高到关键的地位上。这样的现象很容易导致组织内部的严重失调，不利于企业长期稳定发展。再者，由于乳品行业有着较长的产业链，从奶牛养殖到在商场上的供应售卖，每一步均

要有严密的品质保证。只有建立完善的内部控制体系，才能做到对整个链条的每一环品质严格管理，才能保证送达消费者手上的产品安全可靠。这都表明，我国乳制品行业建立与优化内控系统是十分必要的。对于乳业企业内控制度的研究，能够帮助企业有效地降低企业风险，提升企业的运营水平，使企业实现健康、长远发展。

1.2 研究目的及意义

1.2.1 研究目的

内部控制体系是否完善影响公司的长远发展，是公司良好、健康发展的关键。近几年来，越来越多的财务舞弊案例凸显，而发生这些案件潜在的原因就是企业内控体系存在着一定的缺陷。一套完善的内控制度可以最大程度地帮助企业规避这些问题。乳品企业作为食品行业中的一类，性质较为特殊，降低经营风险是乳制品企业永恒的主题。企业如果存在缺乏良好的对外与对内信息沟通、内部监督、缺乏良好的内部控制环境等问题时，就会导致投资人或股东接收到的消息不正确，对外披露的信息不真实。所以对于乳制品企业来说，建立一个健全的内部控制体系是不可或缺的。

目前 Z 股份有限公司的内部控制并不完善，不断健全其内部控制，将有助于公司进一步调整内部组织架构和企业管理架构，形成完善的内部控制管理体系，能够为公司长期平稳发展、规范运营保驾护航。本文的研究成果能够为 Z 公司内控体系的优化提出改进意见，也能够为其他乳制品公司内控制度的健全提供参照。

1.2.2 研究意义

从国家层面看，中国企业比国外企业发展更晚。相比国外企业，中国企业管理层更加缺乏内部控制意识，并且部分企业存在内部控制失效的问题。这些问题已经越来越影响到我国整体经济发展的质量和速度。从行业角度看，内部控制是促进企业发展的关键性因素，完善公司内控体系是值得关注的重要话题。本文选取的 Z 公司是有代表性的地方乳制品企业，有

着鲜明的产业特色，通过对 Z 公司内控制度及其有效性的深入研究，可以对乳制品行业内部控制建设起到借鉴与拓展的作用具有重要的理论意义。从企业角度看，内控制度是否健全关乎着企业的发展，甚至决定着存亡。因此本文针对 Z 公司内控体系的优化研究可以为该企业的内控体系完善提供思路，助力该公司的长效发展。

目前，已经有大批专家学者研究了企业的内控体系问题，但深入研究乳制品企业内控体系问题的文章比较少。此外，现在仍有不少乳业公司缺乏内控意识，没有认识到公司健全内部控制体系的紧迫性。此外，内控体系设置也不够规范，这都说明了在乳品企业在经营活动中还存在着短板。伴随着国内市场经济的蓬勃发展，乳品公司在中国市场经济发展中扮演着越来越关键的角色。所以，为了保障国家经济的高速发展，必须确保乳品企业的持续发展。所以，深入研究当前乳品企业面临的内控体系问题，弥补乳品企业经营短板，对乳品企业和社会经济的发展是十分关键的。本文结合 COSO 内部控制框架，利用层次分析法，从 Z 公司的内部控制现状等方面出发，对 Z 乳品公司内控有效性展开了调研，并对 Z 股份有限公司的内控建设情况展开细致的剖析，在此基础上给出了 Z 股份有限公司进一步完善内控体系建设的具体措施与意见。所以，本研究将能够为乳制品企业的内控体系建设提供理论依据，增强乳制品公司的内控有效性，对促进公司的长足发展有着很大的现实意义。也能够帮助中国乳业市场的内控监督体系更为规范和完善，从而推动乳制品公司内控体系的更加规范。

1.3 国内外研究现状及文献述评

1.3.1 国外内部控制体系理论相关研究

20 世纪初，关于企业内部控制体系问题的探索逐渐成为研究企业发展的一个重要方向，这一阶段国外的研究者对这一课题展开了深切钻研，并建立了较为合理的内控体系。20 世纪 50 年代，技术革命促使公司更快发展，公司规模的不扩大和企业经理的出现导致企业内控体系缺陷开始显现。学术界开始结合新时代的研究背景去探索企业内部如何相互牵制的问题。

题，并据此不断的扩展研究范围，有了更为丰富深刻的研究成果。工业革命开展后，公司大规模出现，美国等许多国家也纷纷开始了对完善内控体系的探索工作，这便产生了欧美等国家内控体系问题探索的始廓。在这一阶段，由于建设内控体系主要方式都是只对某一个公司主要经营行为独立设置的内部审计机构，并没有直接从公司整体的视角对整个组织内部控制系统问题展开深入研究。20世纪末，大型控股公司大规模出现，公司的内部控制体系探索工作逐渐进入到框架时期，美国公司也在这一发展时期总结了其公司在管理过程中所出现的各种问题，由美国内部审计师联合会等组织共同发表了 COSO 报告。该报告在对公司内部控制体系问题进行研究时发现，影响公司内部控制质量的要素包括五个要点。这五个要素共同组成内控系统，它们相互之间还存在着紧密的关联。报告运用了当时发生的内控失效案例和各个研究者的研究成果，首次以宏观的角度研究企业内控体系建设，完善了建立企业内控体系的思路，得到了政府的关注。2001年以后，随着经济全球化趋势加快，公司要应对的内外部环境更加杂乱，风险与控制变为公司所关心的最大问题。2004年 COSO 委员会提出了《企业风险管理—全面框架》，这个框架从原先的 COSO 报告的上出发又额外加入了三个风险要素，至此形成了较为成熟的风险控制管理体系，体系着重说明风险管理应该将公司的长远发展作为目标，融入到公司的业务工作中，广泛关注公司所面临的潜在风险。风险管理进一步拓宽了内部控制体系，把内控问题的探索提升到了一个新的落脚点。因此，我们从内控的五要素理论出发，整理国外企业内部控制的研究文献。

（1）控制环境有关的企业内控体系问题研究

Tricker(1984)提出观点：设置独立董事，可以预防财务造假现象，并且可以降低企业的管理风险。SchwartzandL(1991)认为，为保证企业可以做出利于发展的决策，需要设立外部董事去监管管理层的决定。因为相较于公司董事，他们具有较高的独立性、客观性。RanjiniJha(2010)在此研究基础上发现，企业独立董事的设置与内控体系的实施之间有显著的关联。他经过对多个企业的研究发现，独立董事在董事会中的占比越多，公司的内部控制体系实施效果更好。SusanM. MatthewKeane(2007)研究发现，在

公司报告期间，企业职能如何设置及职能变动情况会对公司发布的财务信息有效性产生显著影响。Leone(2009)研究发现，公司内控体系存在的缺陷与审计花费呈现着正相关。如果企业的内控体系越差，所需要的审计花费就越多，企业所需要付出的成本就越高。DavidN. Herda, MatthewA. (2014)等探索企业内控体系的有效性时，将企业股权集中程度作为影响因素进行研究。研究发现，当股权越集中时，企业内部控制有效性越低。

(2) 风险评估有关的内部控制问题研究

RichardA. tureen(1999)通过研究发现，企业面对的风险会对一个大企业集团的营业增长率施加作用。在企业面对更高的风险时，营业增长率会产生更大的波动。Smith(2004)研究认为，穿行测试控制程序在内控之中是非常重要的，是公司审计体系中最为基本的一项程序。

(3) 控制活动有关的内部控制体系问题研究

Turnbull(2006)在著作《控制自我评估理论和应用》中提出，一个完整的内部控制体系会使内部控制更加有效，使企业所遇到的风险更小。如果想建立完整的内部控制体系，就要使组织内所有员工都加入内部控制的建设与实施。KeithWade(2008)提出，内部控制体系不是一个独立的系统，完整的内部控制体系，应当与企业的业务工作相结合。

(4) 信息与沟通有关的内部控制体系问题研究

Rice&Weber(2000)经过研究后得出结论，信息沟通不仅在企业日常运行中有重要作用，在内部控制体系运行中也具有关键作用。Hermanson(2011)研究发现，在公司对外信息披露时，会使企业的内部控制制度一步步改善。因为在公司披露缺陷时，会及时发现存在的问题，管理者会根据出现的问题对症下药，更加有利于公司内部控制体系的完善。

(5) 内部监督的内部控制体系问题研究

Leftery(1990)研究认为，公司员工与公司之间有密切的关系，因此让员工参与到公司的日常监督中是十分可行的，可以使公司内控体系效率更高，发挥更大的作用。Deangelo(1995)研究认为，进行内部控制体系评价，能够确保内部控制体系的科学性和有效性。

1.3.2 国内内部控制体系理论相关研究

国内研究者对企业内部控制体系的探索在 1978 年以后才慢慢产生。所以，我国的内部控制研究发展较晚。随着我国社会主义市场经济发展得越来越成熟，逐渐出现了一系列问题。2000 年 7 月，《会计法》首次在国内法律程序上明确界定了国内内部风险控制。2001 年，财政部参考吸取了美国 COSO 报告发布了《公司内部会计质量控制指引——基本规范(试行)》。在 2006 年发布了《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》。随着当今我国社会经济的日益高速发展，国内企业财务造假事件逐步显现。公司内控体系失效是造成这一现状的根本原因。专家学者们从各个方面，深入研究了企业内控体系问题。

(1) 内部环境有关的内部控制体系问题研究

企业的内部控制体系的建立受多个因素影响，不仅仅是内控意识，还有公司的内控基础工作，公司的考核机制等。研究者从各个方面，探索和内部环境相关的内控体系知识。首先，黄晓霞(2004)提出，在内控意识结构方面，正是由于企业内控意识不足，才会导致内控体系不完善等问题的出现。同时郑海英(2011)表示，内部控制体系有效性低，有很大的原因是公司的考核机制不到位。詹志桃(2010)认为，公司内部员工素质和企业内控制度的实施呈正相关。即公司内部员工综合素质越高，内部控制实施难度越小，也更有效。蔡玥(2013)研究发现，内部环境是影响企业内部控制体系实施的最大因素。主要是公司职业分工、企业文化、岗位设置、公司董事及独立董事设置等。许江波(2013)指出，管理层风险意识对公司内控体系建设起到关键作用。企业管理层风险意识薄弱，会导致对内部控制体系建设及执行的忽视，影响企业内控体系的有效性。

(2) 风险评估有关的内部控制体系问题研究

刘玉廷(2010)认为我国企业普遍存在内部控制体系建设不完善的现象，这源于企业风险管理意识的缺乏。这说明，企业要想做好内部控制建设，就必须重视企业的风险管理。李莉(2012)研究发现，我国企业内部控制体系建设较弱。这些公司普遍存在较低的风险评估能力。企业要想完善内部控制体系，就必须提高风险评估能力。朱丽丽、陈萍(2015)研究发现，缺少风险评估手段，会导致企业在经营和对外投资上决策不科学，从而使

企业面临更大的风险。李志斌(2014)认为,在部分高校中,由于内部控制体系不够有效,内部控制执行力差,导致高校存在较大的财务风险。

(3)控制活动有关的内部控制体系问题研究

宋宝连(2012)经过调查研究发现,部分企业的岗位设置未采取岗位不相容职务分离原则,并且也没有专业员工进行监督管理。说明企业控制意识还是很薄弱,员工综合素质也较低。刘向伟、王艳丽(2012)在企业的授权审批制度上发现,部分企业授权审批制度不健全。体现在:授权审批制度缺乏系统梳理、决策链条过长、部门岗位拥有的权限范围不明确和对审批后的事项缺乏监督和反馈。

(4)信息与沟通有关的内部控制体系问题研究。

刘金文(2014)在研究中小企业信息与沟通时发现,信息与沟通对企业内控体系的建设起到关键的作用,做好公司内外部信息与沟通,有利于企业内部控制体系的建设与实施,使企业更长远发展。边艳(2008)研究得出结论,很大一部分企业信息沟通方面存在缺陷,主要体现在对外信息交流与沟通与对内信息交流与沟通。对外信息交流与沟通在于企业报告中对外披露信息的质量。对内信息交流与沟通体现在企业股东大会与监事会的质量。

(5)内部监督有关的内部控制体系问题研究。

陈志斌、何忠莲(2001)提出,内部监督的有效性是内部控制体系建立与实施的重要保障。阎达五、杨有红(2007)认为,增强监督意识、抓住关键环节和健全问责机制是做好内部监督的关键。汪玉珍(2014)研究发现我国企业内部监督实施情况并不理想,原因在于审计部门缺乏独立性。田莉杰(2010)研究得出健全我国企业内部监督的对策。即提高审计部门的独立性,增强公司员工的监督意识,健全内部监督奖惩政策等

1.3.3 文献述评

综上所述,有关内控体系的定义、要求和内容等理论研究成果已相对较为完善,中国研究者主要参考了外国已有的理论研究成果。在吸纳了西方思想的同时,又根据了国情和当前公司内部管理的要求,进行了大量的实际研

究,同时促进了我国内部控制体系的应用和在多个领域发展。在这一时期,探索内控体系建设的工作主要集中在企业内控架构上。众多公司认同这一框架,并将其运用于企业内控制度的建立与健全之中。当前投资类产业和行政事业单位被专家学者研究得更多一些,关于乳制品企业业内控体系优化的有关研究文章却比较少。在此类文章中也主要侧重于成本、产品质量、服务渠道等方面的某个角度或特定方面的研究,更鲜少有从内控五要素出发对乳业公司内控体系的研究。一个管理健全的公司就是每一个业务流程都是不可或缺的,公司内的所有业务流程都是一环套一环密不可分的整体,这就和内控学经典中五个要素紧密相连。企业作为中国市场经济的主要成分,在中国市场经济发展中的贡献有目共睹。多数公司的经营失败,实际上是来源于内控体系建立的不完善,企业的经营失败可以说是对社会资源的巨大浪费。所以从五要素来看,将理论和实践相结合,而对于它们的内部控制体系理论与实践研究恰恰是最需要的。对奶制品公司整体内控体系构建与研究有着巨大的实际价值。为此,本章就以我国最有代表性的地方性奶制品生产企业 Z 公司为例,从企业内控五要素结构入手,对当前 Z 公司内控的基本状况展开分析,首先评估了当前公司内控体系建设的有效性,由此找出问题并进一步解析形成的因素,最后一步再给出针对性的具体优化措施。

1.4 研究内容及方法

1.4.1 研究内容

第一章,绪论。重点阐述了内部控制系统的背景、科研意义、以及国外有关内部控制系统方面的学术研究成就与经验总结。

第二章,相关概念与理论依据。具体内容涉及因素分析法、内部控制要素,以及目标、准则和内部控制有效性概述等,为下面的研究工作创造了良好的开端。

第三章,案例介绍。介绍 Z 公司基本情况、内控现状以及存在的问题。

第四章,Z 股份公司的内部制度效能评价与问题解析。采用层次分析法,对 Z 公司的控制体系有效性予以了评价,并根据分析的结论,提出了 Z 股份

有限公司内部控制管理体系的主要问题，并加以了分析。

第五章，Z 公司的内控体系优化。以 Z 股份公司目前在内部控制上面临的问题为切入点，对内部控制进行了优化，提出了相应的优化措施。

第六章，研究结论与不足，总结文章的整体脉络，并指出研究的不足之处，方便后续进行继续研究。

具体研究脉络如图 1.1 所示：

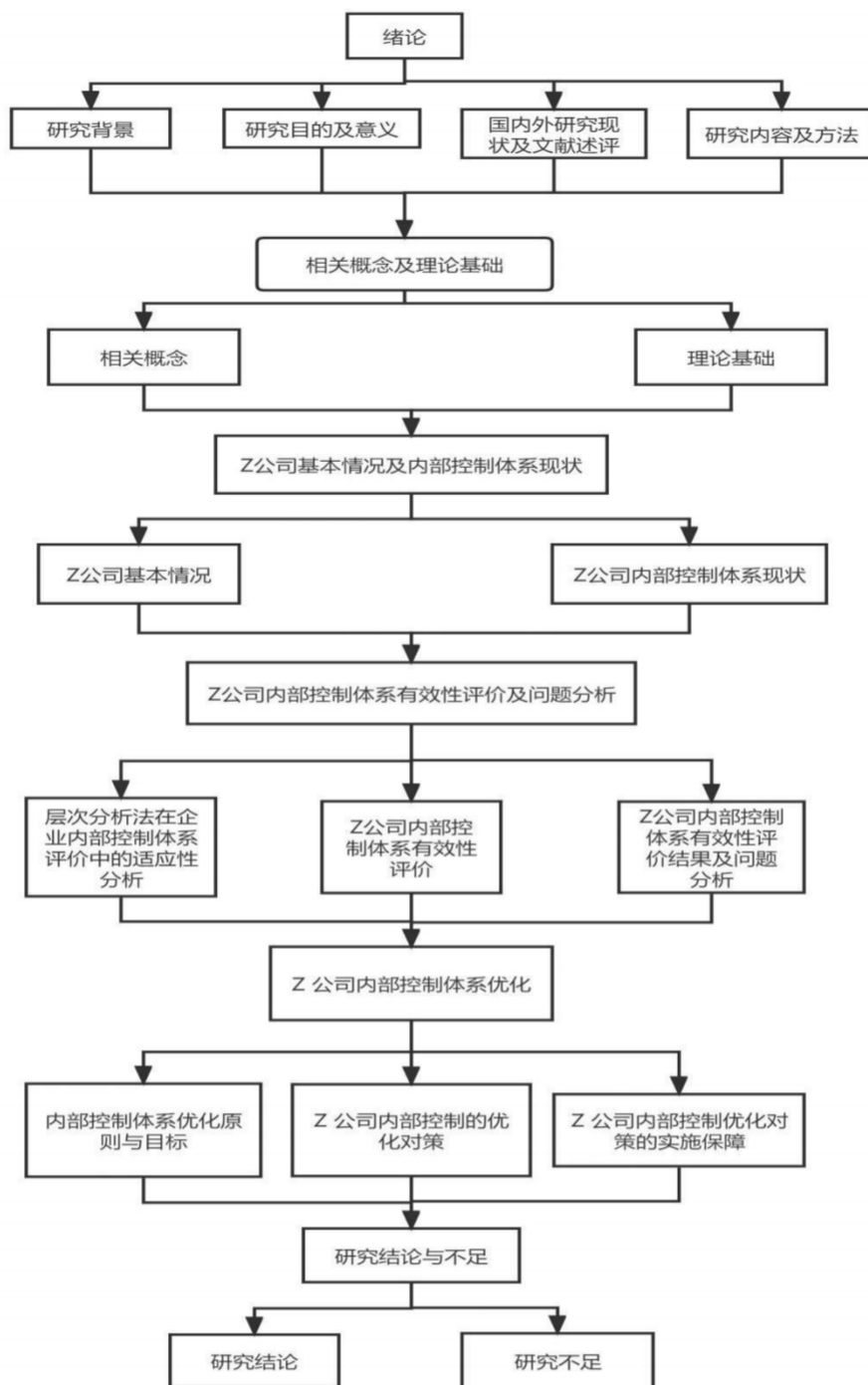


图 1.1 研究脉络

1.4.2 研究方法

本文选择以下三种方法对 Z 公司内控体系进行探索：

(1) 文献研究法

本章主要就关于内部控制系统的基本问题，及其内部控制的有效性等相

关文献内容进行了搜集与梳理、概括和总结，为本章的继续研究打下了良好的基础。

(2) 问卷调查法

为可以更进一步地掌握 Z 公司内部控制有效性，文中通过问卷的方式，对 Z 股份公司相关人员展开了问卷调查，从而进一步掌握了 Z 股份公司内部控制有效性。

(3) 案例分析法

本文在理论分析的基础上，选择了 Z 股份公司作为主要研究对象，将理论结合实践进行分析，从而得出结论。

2 相关概念与理论基础

2.1 相关概念界定

2.1.1 内部控制

中国阎金得、陈关亨(1998)提出“内控”首次当作专业术语运用,是在1936年美国联邦审计师协会公布的。20世纪90年代初期,由美国研究者这样表述:内部控制是由公司股东、管理层次以及其他人员所进行的,为公司经营的有效目标、财务报表的准确性、以及有关规章制度的遵守性等重要目标的达成而进行适当保证的过程,由内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等五大层面的信息所组成,用以确保实现企业目标的制度。为今后我国进行内部质量控制相关制度标准化建设提供了一条基本评价标准。内部企业控制活动的核心目标是通过合理保证各企业生产经营过程合法而合规、资产运营安全、财务报告编制及财务信息资料真实准确完整,提高经营运作效率,促进企业实现发展目标。

狭义的内部控制是指由企业股东、监事会、最高管理层以及所有雇员共同进行的,为了达到与公司财务报告内容相关的内部管理活动目标实施的过程。主要目标是企业能确保本企业财务报表信息的准确、及时以及完整,以及与之有关其他信息数据的真实和全面。企业财务报表编写需满足以下几个方面的要求:一是资料保存能够完整、准确,公允地反映了公司财务报告的主要交易情况,以及相关的负债及交易状况。二是相关收入费用以及开支均已得到了企业管理层认可或其董事会的批准。三是能够对防止出现未获批准的、对本期财务报告准确性有重要影响的公司负债。

企业内控体系实施是一种有效的企业监管过程,是对人与财物的全面监督。建立健全有效的企业内控体系可以使企业经营活动和内部管理活动顺利进行。此外也运用于对固定资产的控制,和对物资的管控,还有在对人的管理上,如对企业的员工能够进行有效的管理和监控。这样的有效控制,不但可以使公司内部保持良好的调节机制,而且还可以达到监督的目的。由于目

前企业面临的外部竞争日益加剧，公司去提高自己的经济实力就必须不断改进管理部门结构，提高工作效率和质量。目前公司体系中，主要涉及的基本元素为以下几点：业务审批及验收制度是否健全、业务分工制度是否科学、治理政策是否有效、内部审计制度是否健全和员工专业素质是否过关。企业内控制度的有效性和企业披露的财务资料是否有效是紧密联系的。

2.1.2 内部控制体系框架(COSO)

COSO 研究报告中将公司内控体系界定为：“是由公司董事、监督管理当局和其余人员进行的，为保障企业财务报表的可信度、运营的效率效果及其现有法律的恪守程度等而建立的制度。”准则里面规定的内控体系是指被审计企业为使企业经营良好有序地开展，保障固定资产的安全性与完好性，及时防范错误与财务作假，以及维护公司会计信息的正确性所实施的政策。COSO 报告提出：内控体系是一种流程，受公司股东、管理当局以及其他人员影响，用以确保财务报表的真实性、运营的效果与效率和现行法律的遵守。提出内控体系整体框架主要由内部环境、风险评估、控制活动、信息和交流、监督五个基本要素组成。当然，COSO 是达到目标的手段，内部控制目标是协助公司达到经营目标和降低运营流程中的可能产生的风险。

内部环境。内部环境由股权集中程度、独立董事占比、企业社会责任履行程度、企业组织结构设置和企业文化等构成，内控环境也是内控体系的基础。

风险评估。是指企业必须紧密结合现实，时刻关注，及时发现日常经营活动中可能存在的缺陷，即已经出现的或潜在的经营风险。在发掘后就必须对这些出现的经营风险进行准确的分类，以便于采取适当地避免对策。

控制活动。控制活动的重点在于控制二字，包括财产安全、授权与分工等。

信息与沟通。信息与沟通是内控中十分关键的一项因素，信息在企业内部的传播存在着级别性、延迟性和缺乏真实性，要让信息得以在企业内通畅、有效、真实地传播，就必须对信息与沟通有足够的重视。

内部监督。内部监督重点体现在监督两个字上面，对整个公司要有全方

位监管，包含对管理体系的完善和企业经营与运行等过程的监督，并对过程与结果作出评价，确认这种监督与管理能否实施有效，找到它们的遗漏和不足，进行改进。

2.2 内部控制体系相关理论基础

2.2.1 信息不对称理论

信息不对称学说指出：在市场活动中，卖方相比于买方而言掌握了更多的产品信息，更熟悉产品的一方能够通过把消息传播给信息较贫乏的一方而获得一定收益。而如今，在进一步规范市场的过程中，如何更有效和更充分地发挥市场资源配置的功能也愈显关键，但因为信息不对称使得市场资源无法充分地发挥出其功能。

根据上述理论以及 Z 公司的治理结构可以推测，Z 公司在实施内控体系建设和优化的过程中，委派人与经营主体相互之间可能存在着信息不对称的状况。这就要求 Z 公司必须从不同视角，对消息传达和回应的机制不断地加以优化，以保证消息能够更准确地传递给信息使用者。提高信息对称性可以帮助 Z 股份有限公司制订出更为科学合理的策略。

Z 公司机关设置与管理层级比较繁杂，内部信息不对称的状况可能会出现，这可能会造成了解信息较少的一方遭受经济损失。所以，Z 股份有限公司需要尽快优化其内控体系，以充分发挥公司内控体系所具有的功能，使得 Z 股份有限公司内部信息可以及时地传达，并得以有效的信息反馈。Z 公司业务结构复杂，所以 Z 股份有限公司设立了多层次的管辖机关。正因如此，使 Z 股份公司会产生信息的不对称状况，主要表现在如下几个方面：首先，委托人在共享协议以前就对个人信息有保留，所以不能将信息告知被委托人。公司在设立之初，由于委托人并没有全面掌握被委托人的具体信息，所以如果 Z 股份有限公司选用了不合格的委托人，将会使 Z 股份有限公司蒙受巨大的经济损失；其二，合同履行后，委托人对自身的情况有所隐瞒，并未将公司业务状况详细告诉代理人。因为在 Z 股份公司决策的过程中，管理者想要掌握主动权和了解更多的情况，就会选择性公布消息，只公布对自己有利的

消息，而隐瞒可能对自己产生不利影响的内容。

2.2.2 利益相关者理论

欧盟从 1960 年前后提出了利益相关者理论，在 1980 年之后影响范围越来越广，美国和英国部分企业的运营模式也由此受到了影响。该学说不认同“企业是由拥有该企业股份的企业个人和组织拥有的”的这个传统观点。该学说指出在各民营企业中，物质拥有者的地位随着时间推移呈现逐渐削弱的态势。相比于传统的所有者主导学说，新利益相关者理论则指出企业的壮大与相关者的支持或参与密切相关，它所要求的是相关者的共享收益，大股东、债务人、大型零售商、顾客、部门和组织等均属有关者。业务运营与管理中需要有一定的约束来维护相关者的权益，这就必须通过建立健全企业的内控管理体系来完成。因此本文通过深入分析 Z 公司内控环节中出现的的问题和成因，进而对内控管理体系的优化提供了一些合理意见与对策，有利于其自身及时发现漏洞、降低各方面的损失，并能对 Z 公司利益相关者的权益提供一定的保障。

2.2.3 委托代理理论

20 世纪 60 年代初期，一些学者针对公司内部的信息共享和传播管理等问题开展了深入研究，进而促使了委托代理理论的成长。委托代理理论是指把企业的所有权和管理权相分离，企业持有者保持剩余索取权，并把企业的经营权力让渡给了企业的其他管理人员。就委托代理理论来说，核心任务就是满足委托人的管理需求，对被委派人加以制约和进行适当的激励，尤其在委派人和代理方相互之间的关系出现了矛盾，且在信息不对称的经营市场中，作为企业经营事务的主要参加者，双方都必须具有一致的经营目标而努力维护双方关系。由于现代公司在管理架构中将经营利益与股东进行了分离，因此委托代理关系也越来越复杂。但是委托人和被委托人的工作目标之间也存在着一定的差异，委托人期望被委托人能够以企业利润最大化为主并承担相应责任。而被委托人却期望自己的权益能够获得最大保护，这也就导致了被委托人未能充分地按照委托人的意图做好企业的日常管理工作。根据 Z 公司

公司章程可知，Z 股份有限公司委派经理以及高级管理人员经营企业，因此，Z 股份有限公司存在所有者与经营者的委托代理关系。在信息不对称的经营市场中，代理人对企业实际代理事项的履行情况以及企业实际经营状况是否如实汇报给委托人需要内部控制来保证。因此，完善与健全内部控制体系能够保证 Z 公司委托代理制度更好地实施。

3 Z 公司基本情况及内部控制体系现状

3.1 Z 公司基本情况

Z 公司创建于 2000 年 4 月，是一个具有地方性和专业性的乳制品生产加工公司。公司股票于 2015 年 10 月 15 日在香港联合交易所**主板**挂牌，于 2017 年 10 月 31 日在深交所中小板挂牌。由此公司顺利登陆中国资本市场，并成为国内乳制品产业知名的 A+H 股上市公司。企业在创建的二十年间，一直坚持着“奉献精良品质，造就时代品质”的经营宗旨，凭借领先的科技、稳定的生产质量、完善的经营理念、以及充满生命力的企业文化。公司产品结构丰富多样，适应了不同地域、各种消费层次、各种市场群体的消费需要，进一步确立了企业产品的市场优势。

随着中国西北经济的发展，以及市民生活水平的提升，企业致力于推动经营渠道的发展，逐渐形成了由省城到县级市，再到地级市，最后覆盖到镇村的营销渠道网络。由于企业的产品有着营销渠道纵深的优点，再加上企业产品在地方市场进入的时间较早，地方消费者也开始逐渐习惯于了企业乳制品的味道，使得企业产品在地方市场上具备了很大的市场占有率。公司将以产品加工基地为配送半径，以巴氏灭菌奶生产为基础代表性，逐步构建起低温乳制品渠道，目前公司已建立了完善而稳固的送奶到户物流配送系统，同时公司已在居民社区建立了鲜奶馆，将逐步加大公司对社区直营奶馆和社区合作店的投入力度，进一步加强公司以低温生产为核心的自有封闭渠道建设。

Z 公司在 2020 年年报中提到了可能面临的主要风险，其中首要提到了竞争加剧的风险：身为地区性乳品企业，企业无法在国际竞争中有规模、生产、技术进步和市场拓展等方面的优势，去增强市场地位。那么企业就有可

能存在着市场占有率降低、服务绩效降低、经济发展速度下降等的主要经营风险。一旦企业乳制品产品所覆盖的地区市场状况出现了不利变动并且企业没有适时进行适当调整，则短期内将会对企业的经营业务产生不利影响。

3.2 Z 公司内部控制体系现状

评价 Z 公司内部控制的有效性，首先应当按照我国规定的管理规范，并根据公司自身业务特征进行分析。本文对 Z 股份有限公司的内部管理制度剖析，从内控环境、信息沟通、控制活动、风险评估、内部监督五要素出发。

3.2.1 内部环境

(1) 治理结构

对整个公司来说，治理结构是公司在运营活动和经营风险控制中十分关键的因素。它不但能够帮助实现企业目标，还能够对公司内部利益相关者实施更有效地监督与管理。独立董事及其各股东持股比例能代表一家公司内部控制的治理结构，故本文将采用这两个指标来反映公司的内部治理结构。

本文首先对 Z 公司的股权集中程度展开调查，股权集中的程度（公司第一大股东股权占比情况）一般作为代表上市公司的持股程度衡量指标，也从侧面体现了企业的内部治理结构。企业股本具体结构可参见表 3.1 所示。

表 3.1 Z 公司股权结构

控股股东/年份	2018	2019	2020
马**	17.19%	16.89%	16.89%
Z 股份有限公司	16.49%	16.20%	16.20%
G 有限公司	13.11%	13.14%	13.09%
F 有限公司	8.01%	7.87%	7.87%
重庆富坤创业投资中心	2.73%	2.32%	2.53%
CHINASECURITIESDEPOSITORYANDCLEARING	2.44%	1.70%	1.49%

C 基金合伙企业(有限合伙)	1.52%	1.49%	1.17%
C 投资企业(有限合伙)	1.52%	1.16%	1.00%
R 投资有限公司	1.51%	1.00%	0.98%
Z(香港)有限公司	1.50%	0.97%	0.84%

数据来源：Z 公司 2018-2020 年年报统计

查阅文献发现，截至 2019 年末，我国乳制品上市公司第一大股东股权占比 <30% 的企业有 33%，30%-50% 占比 46%，50%-70% 占比 13%，70% 以上占比 8%。经调查发现，Z 公司第一大股东股权占比 16.89%，股权相对分散。

独立董事设置有利于管理层监督，改善企业投资效率等。Z 公司 2020 年度股东大会选举三位独立董事，占董事会成员的 3/8。

(2) 组织结构

如图 3.1 所示，Z 公司属于职能型组织结构，职能型组织架构主要是按照经营活动性质或职责上的相似性，在各个主管负责人下面设置了相应职位进行专业化分工管理，因此实行职能型组织架构虽然给上级管理人员减少了压力，但同时也增加了企业内部的管理风险。可能出现的问题如下所述：

①在职责分权的情形下，由于重要信息往往需要先经过各职责部门之间的收集整理，再传递给最高级管理人员作出决定。在信息整理加工传递流程中各个环节都可以出现人为的变动，企业的重要信息的完整性也将很难获得保证

②在完成了专业化分工之后，就会把职责分配到各个职能部门，而没有专业的权力机关对整个工程项目的进行过程、成本和后果承担。过度专业化还会造成组织机构不够精简，以及内部运营产生更多费用等。

③直线工作人员和职责部分的工作人员之间在职责客观上很难区分明确而出现多头领导的现状，这就会造成信息信号传达得紊乱。

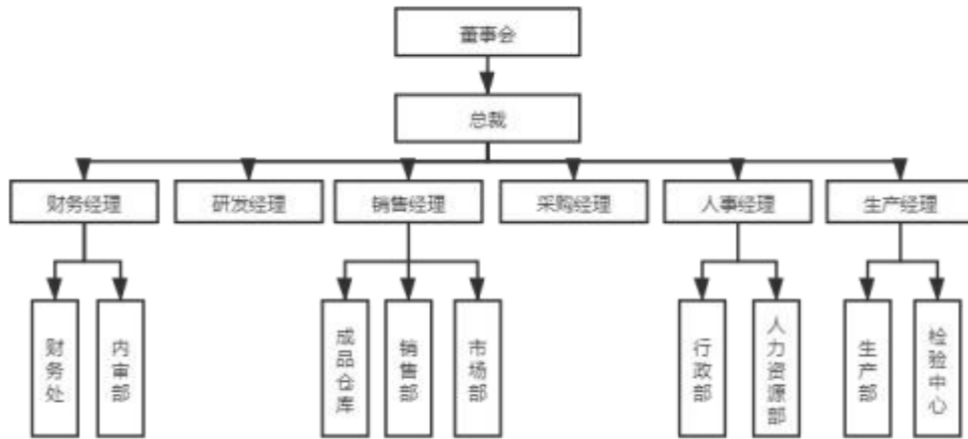


图 3.1Z 公司组织结构

(3) 社会责任

截止到目前，在我国并未强制的要求公司去披露社会责任。但是，对公司运营活动的监测、管理和数据分析、评价而言，社会责任的真实履行有助于它们的提升。另外，公司对外发布社会责任报告，也是向外部传播正面力量，有助于增强投资者的观念，塑造正面形象，促进公司的效益。根据 Z 公司 2016-2020 年所披露社会责任报告来看，披露的内容也在逐渐地增加，披露的状况大有好转。公司社会责任对公司的内控管理而言是强大的推进作用，公司社会责任积极正确的落实，表明公司乐于履行社会责任，在公司发展路途上有一种积极向上的心态，这些都有助于公司内控工作的落实。

3.2.2 风险评估

风险评估是指公司在还未产生经营风险后果之前提前对经营风险的估计。风险评估存在着不确定性，企业若缺乏对风险评估的及时预警，则很容易使得企业处于困难境地。本文重点从 Z 公司的目标设定，的风险评估水平。

(1) 目标设定

Z 公司的战略目标是创造全产业链商业模式，即从草料、奶牛、肉牛、到奶制品，从动物粪便到生物肥，最后建造太阳能，把所有服务集成一种生态发展的盈利企业。该战略目标体现出管理层们对 Z 公司未来的发展是拥有自信心的，同时从乳制品企业未来的发展趋势来看，该发展模式对提高企业效益，帮助 Z 公司在乳制品领域占有更广阔的天地是有重要作用的。

(2) 风险识别及分析

风险可分为战略目标风险、经营风险与财务风险。

①战略目标风险。Z 企业的战略目标是构建全产业链运营模式，但是在如今社会，社会分工日趋细致，共享经济和企业产销协同经营占据主体位置，以致企业利用全产业链运营方式来占据市场的机会不多，且容易使企业陷入资金紧张的困境。

②经营风险。资产负债率既反映了企业的负债经营风险严重程度，又体现管理人员的风险偏好程度。因此我们借助 Z 股份有限公司的资产负债率来估计 Z 股份有限公司管理层的风险偏好程度。Z 股份有限公司资产负债率的计算结果如表 3.2 所显示，Z 股份有限公司资产负债率在 50%以上，表明公司管理层过度追求高风险。

表 3.2Z 公司资产负债率统计

年份	2016	2017	2018	2019	2020
资产负债率	63.25%	57.51	62.17	50.84	68.33%

数据来源：东方财富网，经整理得出

Z 公司 2018 年盈亏平衡点的营业收入为 48,821.81 万元，当公司的该期营业收入高于这一数字时公司就会有收益，小于这一数字时公司就会损失。Z 公司 2018 年营业收入为 49214.01 万元，略高于盈亏平衡点，2016、2017 和 2020 年度营业收入也都是低于盈亏平衡点。由此可以看出公司经营状况并不稳定。

③财务风险

从 2016 年至 2019 年 Z 公司乳业的流动资产与流动负债表中可以看出，Z 公司的流动负债逐渐上升。并在 2017 年 9 月开始高于流动资产，在以后继续呈上升态势。虽然流动负债在短期内缓解了企业的融资压力，为企业长期的发展提供了资金支持。但是长远来看，存在着一定风险。

3.2.3 控制活动

公司内部在维持各种执行程序 and 环节的过程中，必须有相应的管理环节

和举措才能保证各种内控管理的顺利进行，这一系列举措也就形成了控制活动。控制主要是为提高公司管理层凝聚力，从而真正提升了市场的运营水准与管理绩效。本文主要总结了在孙芳城等(2011)人关于内部控制活动指标框架下的研究结果，并采用了披露内部控制体系构建、披露权限审批、披露审计系统控制、披露建立与执行的绩效考核体系、披露重大差错责任追究、披露董事会关于内控工作安排来代表内部控制活动。

表 3.3Z 公司控制活动水平

年份	披露内部控制体系构建	披露审批权限	披露会计系统控制	披露建立与执行的绩效考核体系	披露重大差错责任追究	披露董事会关于内控工作安排
2017	1	0	0	1	0	1
2018	1	0	0	1	0	1
2019	1	0	0	1	0	1

数据来源：东方财富网，经整理得出

经过对 Z 股份有限公司自上市以来的财务报表研究情况后发现，Z 公司除对内部监控管理体系的建立，内部绩效考核制度以及与董事会的有关内控工作安排等进行了揭示之外，在其他的各个方面均没有揭示，同时对于控制活动的揭示也不够完整。由于公司会计核算体系都是通过内部会计的核算和监督体系所实现，这也就要求公司必须重视企业内部的会计系统控制。但 Z 股份有限公司并未加以揭示，这可能预示着 Z 股份公司的内部管理出现了以下几个问题。一是由于会计核算系统控制体系的混乱，并不能通过对内部会计核算系统控制体系建立一种有条不紊的内控体系；二是对于会计核算体系的管理也存在问题。这几个方面，均预示着企业内控在控制活动方面可能出现重大问题。

3.2.4 信息沟通

企业信息沟通现状，包括对内沟通和对外信息沟通。企业开展对内沟通，主要是采取举行股东大会等会议的形式进行，由于大会作为上市公司的最高

权力机关，是企业非常重要的交流平台，能够正确决策我们的关键事项，因此，本文选用股东大会来描述公司对内沟通的情况。按照国家有关法律要求企业的股东大会必须每年举行一次。因此本文将采用对 Z 公司的股东大会举行频率，来对信息沟通状况进行数据分析。

表 3.4Z 公司股东大会会议次数与同行业对比

年份	行业最低水平 (次)	行业平均水平 (次)	行业最高水平 (次)	Z 公司召开次数(次)
2017	1	2.50	8	1
2018	1	3.5	7	1
2019	1	2.38	5	1

数据来源：东方财富网，经整理得出

统计发现，2017-2019 年之间，Z 公司每年都符合了召开股东大会的要求。但相比行业平均水平和行业最高水平还是有所差距，证明其对内沟通不积极主动，这样将会影响消息传播效果，会导致股东对公司的许多重要工作无法投入其中。

而对外沟通则主要采用对公司有关信息进行公开的形式进行。财务报表和审计报告是与外界交流的重要手段。财务报表和审计报告符合规定。在对外信息交流中 Z 公司对内部控制系统不足之处的揭示却很欠缺。在揭示企业内部控制缺陷的审计报告中，对其揭示的内容不够详细。企业也未能揭示是否存在主要问题以及关键漏洞，进而也未能对整改措施作出详尽揭示。

3.2.5 内部监督

公司的内部监督组织主体为监事会和审计委员会。监事会在中国公司内部监督体制中占有着关键地位。中国的企业设置监事会，大多是按照中国国内公司法的规定，而监事会的设置大多是用来监察公司的董事会工作，看董事会人员是不是承担了职责与义务，以及是不是有违法行为，或者危害了企业权益。中国国内的《公司法》一般规定董事会人员不得低于三人，Z 公司的董事会人员为三人，刚好符合法律规定，所以董事会所作出的决

议通常有效。审计委员会独立于管理当局，这种机制致使审计委员会产生更好的内部监督效果。当注册会计师的审计意见与管理当局的意见不一致或发生冲突时，注册会计师权威性受到威胁，可以与审计委员会沟通并寻求帮助，可以有效发挥注册会计师的独立鉴证功能，提高了了公众对财务报表可靠性和客观性的信心。但是 Z 公司并未设立审计委员会，这是 Z 公司在内部监督上一个很大的不足。

4 Z 公司内部控制体系有效性评价及问题分析

4.1 层次分析法在企业内部控制体系评价中的适应性分析

4.1.1 层次分析法的基本原理

层次分析法简称 AHP, 由美国教授萨蒂(T. L. Saaty)在 20 世纪 70 年代提出的一种分析方法, 该方法的创新之处是将定性分析与定量分析结合起来, 具有层次性及系统性。该方法将复杂的问题层次化, 并模糊量化定性指标, 进而定量分析问题得出决策结论。层次分析法具有极强的实用有效性, 在相关复杂问题的决策上起非常大的作用, 因此引起广泛的关注。层次分析法基本原理是, 将要分析的问题分解开, 使之层次化。之后按照问题的不同性质将问题再次分解成相关因素, 排布因素间的关系再次分类, 最终需要解决的问题变为多层次的模型。紧接着进行底层因素与高层因素间的影响关系分析, 得出相对重要性这一指标, 按照相对重要性对各因素进行权重排序。在层次分析进行的过程中, 需要通过以往经验或专家评判各因素的重要程度。层次分析法具有层级化和数量化的特性, 把繁杂的问题划分开来, 由此得到了许多单一但又彼此联系的问题, 把复杂性问题转化得更加为单一, 这样更便于问题的分析, 决策更加容易。层次分析法自从被引入到中国以后, 由于能够对详细问题层层划分, 并且能够使复杂问题简单化并且运算流程简化的优势而受多个个学者的欢迎。

4.1.2 层次分析法的基本原理

企业内部控制评价是一个比较复杂的评价体系, 一个指标体系内涵盖了多方面的内容, 形成多个层级。第一层级指标是企业内部控制层面构成。在一级层次指标下还有若干个二级指标, 二级指标下还附有具体的实施操作方法。从层次分布来看, 企业内部控制指标被分为多个层次, 拥有几十个指标, 这是一个大而复杂的评价体系。与此同时, 在实际情况下评价也存在操作难点。由于数据的庞大, 无法得到定量数据的因素只能进行定性分析, 从而必

须要满足各因素与上层因素重要程度的排序。广泛应用于国内外的层次分析法，适用于企业内部控制评价。第一，作为一种系统的分析方法，将研究对象视为整体，决策是依据全部因素进行的，这种分析方法是除机理分析、统计分析外第三种进行系统分析的理论。系统分析在进行各因素分析时，不切断影响结果的作用；但在层次分析过程中，每一层的权重都会对最终结果直接或间接的影响。分析过程各个因素都被量化，所以结果也都是量化数据，使结果一目了然，这是普通系统分析不具有的。因此该分析方法非常适用于多层次、多因素的内部控制评价。第二，操作过程方面，简单实用，定性分析与定量分析相结合，使高深数学与行为及逻辑推理达到一个平衡。将复杂问题按照各因素间关系系统分解，将思维量化、系统化，使人们更容易全面了解、掌握。层次分析法在处理多目的性和复杂性课题时，将量化难题，逐步转换为多层次单目标并一一处理，因素之间再进行对比，最后才确定数量关系，到最后就只须完成基础的数学计算。第三，层次分析法分析问题是以评价者对于问题本质、因素等理解为基础，进行定性分析，所以对定量指标需求并不太高。相对比较普通的定量分析方法而言，更着重于定性理解和判断，这点正适用企业内部控制评价定量数据无法收集的现状。综合以上三点内容，层次分析法的优点有以下具体内容：具有极强的系统性，无定量数据方面的要求，从而不需要对繁琐的数据进行统计整理，便利了分析过程，简化了计算，结果更容易反映评价者的思维及意向。该方法其本身具有的优势，为企业内部控制评价提供了有效的解决办法。

4.1.3 层次分析法的应用步骤

(1) 建立层次结构模型。在实际操作过程中，分解成多层次的因素，属于上一层次或对上层有影响，又对下层起到支配作用。在层次分析法中，最上层因素只有一个，作为分析的目标层，最下层作为方案层，中间的多个是指标层。

(2) 构造成对比较阵分析过程中，由第 2 层开始，使用成对比较法和比较尺度法来比较从属于或影响上一层次的同层因素，进而构成对比较阵，以此类推至最下层。

(3) 计算权重向量并做一致性检验，一致性检验进行的理论依据是一致性指标、一致性比率及随机一致性指标，目的是计算出最大特征值及特征向量。通过一系列的实验之后，把统一后的特征向量重新作为权重向量；反之，重新建立成对比较阵，再次检验。

(4) 进行一致性检验对于最下层目标的组合权向量，最后通过公式运算确定并相应完成了组合一致性试验。若通过实验，决策就可以依据组合权向量所表达出的结果进行；反之则要构造新的一致性比率大的成对比较阵，再次进行一系列的运算。

4.2 关于 Z 公司内部控制体系有效性评价

本文采取层次分析法和模糊综合评价相结合的评价方法来对 Z 公司的内部控制情况进行有效性评价。

4.2.1 关于构建内部控制体系评价指标体系

根据 COSO 框架，本文将分解目标层，建立二级指标和三级指标。第二级为五要素构成的内部控制系统，第三级为五大要素的关键控制点，如表 4.1 所示。

表 4.1Z 公司内部控制体系有效性评价指标

目标层	二级指标	三级指标
公司内部控制有效性评价 指标体系	内部环境 (A1)	股权集中程度 (A11)
		独立董事履责情况 (A12)
		企业社会责任履行程度 (A13)
		企业组织结构设置 (A14)
	风险评估 (A2)	目标设定 (A21)
		风险识别 (A22)
		风险分析 (A23)
		风险应对 (A24)
	控制活动 (A3)	内部控制制度建设 (A31)
		授权审批 (A32)
		会计系统控制 (A33)
		建立和实施绩效考核 (A34)
		董事会关于内控工作安排 (A35)
	信息与沟通 (A4)	重大差错责任追究 (A36)
		内部信息沟通 (A41)
内部监督 (A5)	外部信息沟通 (A42)	
	监事会职责履行情况 (A51)	
	审计委员会职责履行情况 (A52)	
	内部控制缺陷认定与报送机制 (A53)	

4.2.2 层次分析法模型构造确定权重

评价工作小组特地邀请了 8 名专家组成评价专家组。由 Z 公司 6 名管理层、2 名审计员工构成。对于在评价过程中权重的确定和评语集确认，均由这 8 位企业员工以他们对企业内控制度及实施情况的观察结果来打分。

(1) 构造比较矩阵

标度方法如表 4.2 所示：

表 4.2 标度方法

标度	含义
1	Ci 元素和 C 元素的影响相同
3	Ci 元素比 C 元素的影响稍强
5	Ci 元素比 C 元素的影响强
7	Ci 元素比 C 元素的影响明显的强
9	Ci 元素比 C 元素的影响绝对的强
2, 4, 6, 8	Ci 元素比 C 元素的影响之比在上述两个相邻等级之间
1, 1/2, ..., 1/9	Ci 元素比 C 元素的影响之比为上面的互反数

参照标度方法，得到判断表格 4.3：

根据指标体系，利用上述标度法，对专家的问卷打分进行计算，得到两两判别矩阵如表 4.3 所示：

表 4.3 二级指标判断矩阵

	内部环境	风险评估	控制活动	信息与沟通	内部监督	权重 (W)
内部环境	1	3	2	4	6	0.4412
风险评估	1/3	1	1/2	2	2	0.1462
控制活动	1/2	2	1	2	3	0.2477
信息与沟通	1/4	1/2	1/2	1	1	0.1038
内部监督	1/6	1/2	1/3	1	1	0.0611

依据计算原理的计算步骤：

$$V_{A1} = \sqrt[5]{1 * 2 * 3 * 4 * 5} = 4.4842$$

$$V_{A2} = \sqrt[5]{1/3 * 1 * 1/2 * 2 * 2} = 1.2154$$

$$V_{A3} = \sqrt[5]{1/2 * 2 * 1 * 2 * 3} = 2.9240$$

$$V_{A4} = \sqrt[5]{1/4 * 1/2 * 1/2 * 1 * 1} = 0.9651$$

$$V_{A5} = \sqrt[5]{1/6 * 1/2 * 1/3 * 1 * 1} = 0.4201$$

$$\sum_i^5 W = WA1 + WA2 + WA3 + WA4 + WA5 = 10.0088$$

进行归一化处理：

$$W1=4.4842/10.0088=0.4480$$

$$W2=1.2154/10.0088=0.1214$$

$$W3=2.9240/10.0088=0.2921$$

$$W4=0.9240/10.0088=0.0923$$

$$W5=0.4201/10.0088=0.0420$$

先计算判断矩阵的最大特征值为 $\lambda_{\max}=5.1271$ 。然后进行一致性检验，计算一致性指标 CI：

$$CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1} = \frac{5.1271 - 5}{5 - 1} = 0.0318$$

如表 4.4 所示，随机一致性指标 RI=（随机一致性指标的大小受到矩阵阶数的影响。当 n 等于 5 时，RI 取值为 1.26）

$$CR = \frac{CI}{RI} = \frac{0.0318}{1.12} = 0.028$$

CR 的值小于 0.1，则说明创建的两两比较矩阵符合指标要求，计算得出的结论也可投入使用。

表 4.4 与阶数对应的 RI 值

阶数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
RI	0.1	0.2	0.52	0.89	1.12	1.26	1.36	1.41	1.46	1.49	1.52	1.54

表 4.5 内部环境判断矩阵

	股权集中程 度 (A11)	独立董事占 比 (A12)	企业社会责 任履行程度 (A13)	企业组织 结构设置 (A14)	权重 (W)
股权集中程度 (A ₁₁)	1	1/2	3	1/4	0.2801
独立董事履责情况 (A ₁₂)	2	1	4	1/2	0.1511
企业社会责任履行程度 (A ₁₃)	1/3	1/4	1	1/6	0.0693
企业组织结构设置 (A ₁₄)	4	2	6	1	0.4995

依据计算原理的计算步骤：

$$V_{A11} = \sqrt[4]{1 * 1/2 * 3 * 1/4} = 4.4842$$

$$V_{A12} = \sqrt[4]{2 * 1 * 4 * 1/2} = 1.2154$$

$$V_{A13} = \sqrt[4]{1/3 * 1/4 * 1 * 1/6} = 2.9240$$

$$V_{A14} = \sqrt[5]{4 * 2 * 6 * 1} = 0.9651$$

$$\sum_i^4 W = WA11 + WA12 + WA13 + WA14 = 10.0088$$

进行归一化处理：

$$W11 = 4.4842/10.0088 = 0.4480$$

$$W12 = 0.2154/10.0088 = 0.1214$$

$$W13 = 2.9240/10.0088 = 0.2921$$

$$W14 = 0.9240/10.0088 = 0.0923$$

先计算判断矩阵的最大特征值为 $\lambda_{\max} = 4.1213$ 。然后进行一致性检验，计算一致性指标 CI：

$$CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1} = \frac{4.12131 - 4}{4 - 1} = 0.0404$$

如表 4.4 所示随机一致性指标 RI = (随机一致性指标的大小受到矩阵阶数的影响。当 n 等于 4 时，RI 取值为 0.89)

$$CR = \frac{CI}{RI} = \frac{0.0404}{0.89} = 0.045$$

CR 的值小于 0.1，则说明创建的两两比较矩阵符合指标要求，计算得出的结论也可投入使用。

表 4.6 风险评估判断矩阵

	目标设定 (A ₂₁)	风险识别 (A ₂₂)	风险分析 (A ₂₃)	风险应对 (A ₂₄)	权重 (W)
目标设定 (A ₂₁)	1	1/4	1/3	1	1.1225
风险识别 (A ₂₂)	4	1	1	3	2.8284
风险分析 (A ₂₃)	3	1	1	1/2	1.2599
风险应对 (A ₂₄)	1	1/3	2	1	2.5198

依据计算原理的计算步骤：

$$V_{A21} = \sqrt[4]{1 * 1/4 * 1/3 * 1} = 1.1225$$

$$V_{A22} = \sqrt[4]{4 * 1 * 1 * 3} = 2.8284$$

$$V_{A23} = \sqrt[4]{3 * 1 * 1 * 1/2} = 1.2599$$

$$V_{A24} = \sqrt[4]{1 * 1/3 * 2 * 1} = 2.5198$$

$$\sum_i^4 W = WA21 + WA22 + WA23 + WA24 = 7.7306$$

进行归一化处理：

$$W21 = 1.1225/7.7306 = 0.1452$$

$$W22 = 2.8284/7.7306 = 0.3658$$

$$W23 = 1.2599/7.7306 = 0.1629$$

$$W24 = 2.5198/7.7306 = 0.3259$$

先计算判断矩阵的最大特征值为 $\lambda_{\max} = 4.1192$ 。然后进行一致性检验，计算一致性指标 CI：

$$CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1} = \frac{4.1192 - 4}{4 - 1} = 0.0397$$

当 n 等于 4 时，RI 取值为 0.89，可计算出 CR（随机一致比率）为：

$$CR = \frac{CI}{RI} = \frac{0.0397}{0.89} = 0.033$$

CR 的值小于 0.1，则说明创建的两两比较矩阵符合指标要求，计算得出的结论也可投入使用。

表 4.7 控制活动判断矩阵

	内部控制制 度建设(A ₃₁)	授权审 批(A ₃₂)	会计系统 控制(A ₃₃)	建立和实施 绩效考核 (A ₃₄)	董事会 关于内 控工作 安排 (A ₃₅)	重大差 错责任 追究 (A ₃₆)	权重 (W)
内部控制制 度建设(A ₃₁)	1	2	3	3	4	5	0.3672
授权审批 (A ₃₂)	1/2	1	2	1/3	1/2	2	0.1227
会计系统控 制(A ₃₃)	1/3	3	3	1	3	3	0.0850
建立和实施 绩效考核 (A ₃₄)	1/4	2	2	1/3	1	2	0.2385
董事会关于 内控工作安 排(A ₃₅)	1/4	2	2	1/3	1	2	0.1287
重大差错责 任追究(A ₃₆)	1/5	1/3	1/2	1/3	1/2	1	0.0579

依据计算原理的计算步骤：

$$V_{A_{31}} = \sqrt[6]{1 * 2 * 3 * 3 * 4 * 5} = 2.6672$$

$$V_{A32} = \sqrt[6]{1/2 * 1 * 2 * 1/3 * 1/2 * 3} = 0.8909$$

$$V_{A33} = \sqrt[6]{1/3 * 1/2 * 1 * 1/3 * 1/2 * 2} = 0.6177$$

$$V_{A34} = \sqrt[6]{1/3 * 3 * 3 * 1 * 3 * 3} = 1.7321$$

$$V_{A35} = \sqrt[6]{1/4 * 2 * 2 * 1/3 * 1 * 2} = 0.9347$$

$$V_{A36} = \sqrt[6]{1/5 * 1/3 * 1/2 * 1/3 * 1/2 * 1} = 0.4208$$

$$\sum_i^6 W = WA31 + WA32 + WA33 + WA34 + WA35 + WA36 = 7.2633$$

进行归一化处理：

$$W31 = 2.6672/7.2633 = 0.3672$$

$$W32 = 0.8909/7.2633 = 0.1227$$

$$W33 = 0.6177/7.2633 = 0.0850$$

$$W34 = 1.7321/7.2633 = 0.2385$$

$$W35 = 0.9347/7.2633 = 0.1287$$

$$W36 = 0.4208/7.2633 = 0.05792$$

先计算判断矩阵的最大特征值为 $\lambda_{\max} = 5.1271$ 。然后进行一致性检验，计算一致性指标 CI：

$$CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1} = \frac{6.3876 - 6}{6 - 1} = 0.0775$$

如表 4.4 所示随机一致性指标 RI（随机一致性指标的大小受到矩阵阶数的影响。当 n 等于 6 内时，RI 取值为 1.26）。可计算出 CR（随机一致比率）为：

$$CR = \frac{CI}{RI} = \frac{0.0775}{1.26} = 0.062$$

CR 的值小于 0.1，则说明创建的两两比较矩阵符合指标要求，计算得出的结论也可投入使用。

表 4.8 信息与沟通判断矩阵

	内部信息沟通 (A ₄₁)	外部信息沟通 (A ₄₂)	权重 (W)
内部信息沟通 (A ₄₁)	1	1/4	0.5432
外部信息沟通 (A ₄₂)	4	1	0.4568

依据计算原理的计算步骤：

$$V_{A41} = \sqrt[4]{1 * 1/4} = 1.1892$$

$$V_{A42} = \sqrt[4]{4 * 1} = 1.4142$$

$$\sum_i^2 W = WA41 + WA42 = 2.6034$$

进行归一化处理：

$$W1 = 1.1892/2.6034 = 0.05432$$

$$W2 = 1.4142/2.6034 = 0.04568$$

先计算判断矩阵的最大特征值为 $\lambda_{\max} = 2.0132$ 。然后进行一致性检验，计算一致性指标 CI：

$$CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1} = \frac{2.0132 - 2}{2 - 1} = 0.0132$$

如表 4.4 所示随机一致性指标 RI=（随机一致性指标的大小受到矩阵阶数的影响。当 n 等于 5 时，RI 取值为 1.26）

$$CR = \frac{CI}{RI} = \frac{0.0132}{0.2} = 0.066$$

CR 的值小于 0.1，则说明创建的两两比较矩阵符合指标要求，计算得出的结论也可投入使用。

表 4.9 信息与沟通判断矩阵

	监事会职责履行 情况 (A ₅₁)	内部控制缺陷认 定与报送机制 (A ₅₂)	审计委员会职责 履行情况 (A ₅₃)	权重 (W)
监事会职责履行 情况 (A ₅₁)	1	2	1/3	0.3959
审计委员会职责 履行情况 (A ₅₂)	1/2	1	1	0.3296
内部控制缺陷认 定与报送机制 (A ₅₃)	1/3	1	1	0.2745

依据计算原理的计算步骤：

$$V_{A51} = \sqrt[3]{1 * 2 * 1/3} = 2.0801$$

$$V_{A52} = \sqrt[3]{1/2 * 1 * 1} = 1.7321$$

$$V_{A53} = \sqrt[3]{1/3 * 1 * 1} = 1.4422$$

$$\sum_i^3 W = WA51 + WA52 + WA53 = 5.2544$$

进行归一化处理：

$$W51 = 2.0801 / 5.2544 = 0.3959$$

$$W52 = 1.7321 / 5.2544 = 0.3296$$

$$W53 = 1.4422 / 5.2544 = 0.2745$$

先计算判断矩阵的最大特征值为 $\lambda_{max} = 3.0456$ 。然后进行一致性检验，计算一致性指标 CI：

$$CI = \frac{\lambda_{max} - n}{n - 1} = \frac{3.0456 - 3}{3 - 1} = 0.0228$$

平均随机一致性指标 RI=1.41，可计算出 CR（随机一致比率）为：

$$CR = \frac{CI}{RI} = \frac{0.0228}{1.41} = 0.0162$$

CR 的值小于 0.1, 则说明创建的两两比较矩阵符合指标要求, 计算得出的结论也可投入使用。

表 4.10Z 公司内部控制指标评价权重汇总表

二级指标	权重	三级指标	权重
内部环境	0.4412	股权集中程度 (A ₁₁)	0.1511
		独立董事履责情况 (A ₁₂)	0.2801
		企业社会责任履行程度 (A ₁₃)	0.0693
		企业组织结构设置 (A ₁₄)	0.0558
风险评估	0.1462	目标设定 (A ₂₁)	1.1225
		风险识别 (A ₂₂)	2.8284
		风险分析 (A ₂₃)	1.2599
		风险应对 (A ₂₄)	2.5198
控制活动	0.2477	内部控制制度建设 (A ₃₁)	0.3672
		授权审批 (A ₃₂)	0.1227
		会计系统控制 (A ₃₃)	0.0850
		建立和实施绩效考核 (A ₃₄)	0.2385
		董事会关于内控工作安排 (A ₃₅)	0.1287
		重大差错责任追究 (A ₃₆)	0.0579
信息与沟通	0.1038	内部信息沟通 (A ₄₁)	0.5432
		外部信息沟通 (A ₄₂)	0.4568
内部监督	0.0611	监事会职责履行情况 (A ₅₁)	0.3959
		审计委员会职责履行情况 (A ₅₂)	0.3296
		内部控制缺陷认定与报送机制 (A ₅₃)	0.2745

4.2.3 评语集的确定

评语集是由评估者对被评估对象能够提供的所有总的评估结论所构成的集, 一般用 V 表示:

$$V = \{v_1, v_2, v_3, \dots, v_n\}$$

实际上是对被评估对象变化区间的一种分类,其中 V 一代表第 i 个评估结论, n 为总的评估结论。具体级别,应当根据评价内容用相应的语句加以说明。本文根据各指标的实际情况,将因素集中所选评价指标从高到低划分为 4 个等级,建立 Z 公司内部控制评价集,即 $V = (V_1, V_2, V_3, V_4) = (\text{好、较好、较差、差}) = (100, 75, 50, 25)$, 如表 4.9 所示:

表 4.11 评语集和分值集对应表

评语集	好	较好	较差	差
评分区间	76-100	51-71	26-50	0-25

4.2.4 各级指标隶属度的确定

确定各级指标隶属度就是初步完成了模糊评价矩阵的创立,所以,作为一个基础性的工作,需要提供一定的函数表达式方便进行计算。在文中需要评价这类性质层面的指标内容,确定他们的隶属度通常使用的方法是模糊评价的统计方式回答者分别通过真实的状态回答各个问题,统计每一个层次所被选择概率,以此值作为被除数比上回收计算的问卷数量,从而计算评估价值的隶属度向量值,本次调查共发放问卷 330 份,有效问卷 318 份。

4.12 指标隶属度表

三级指标	内部控制评价组的等级评价				V1	V2	V2	V2
	(人数)				隶属度	V2 隶属度	V2 隶属度	V2 隶属度
	好	较好	较差	差				
股权集中程度 (A11)	96	135	72	15	0.32	0.54	0.28	0.09
独立董事占比 (A12)	108	93	87	30	0.49	0.34	0.31	0.12
企业社会责任履行程度 (A13)	93	121	84	20	0.37	0.51	0.35	0.1
企业组织结构设置 (A14)	9	87	96	126	0.06	0.28	0.31	0.52
目标设定 (A21)	81	99	90	48	0.33	0.39	0.37	0.14
风险识别 (A22)	45	114	141	18	0.12	0.59	0.61	0.04
风险分析 (A23)	99	138	33	48	0.41	0.53	0.11	0.16
风险应对 (A24)	138	105	42	33	0.54	0.43	0.14	0.10
内部控制制度建设 (A31)	6	33	114	165	0.02	0.11	0.43	0.62
授权审批 (A32)	18	78	81	141	0.08	0.27	0.34	0.58
会计系统控制 (A33)	75	111	36	96	0.26	0.41	0.13	0.32
建立和实施绩效考核 (A34)	114	132	51	21	0.49	0.56	0.14	0.09
董事会关于内控工作安排 (A35)	105	129	27	57	0.44	0.56	0.14	0.19
重大差错责任追究 (A36)	60	168	63	27	0.11	0.59	0.11	0.07
内部信息沟通 (A41)	84	108	81	45	0.29	0.48	0.27	0.14
外部信息沟通 (A42)	87	99	78	54	0.25	0.34	0.21	0.13
监事会职责履行情况 (A51)	114	132	51	21	0.41	0.52	0.08	0.01
审计委员会职责履行情况 (A52)	105	129	27	57	0.55	0.60	0.02	0.13
内部控制缺陷认定与报送机制 (A53)	60	168	63	27	0.11	0.67	0.11	0.02

4.2.5 计算评价指标层次的评价结果

通过确定指标权重、评语集、评价尺度以及模糊综合评价矩阵，运用 SPSS 软件计算得出模糊综合评价结果。计算得出的各个指标模糊综合评价结果汇总结果如表 4.13 所示。

表 4.13 模糊综合评价结果汇总表

得分	二级 指标	得分	三级指标	得分
Z 公司 内部控制有 效性模糊综 合评价	内部 环境	61.81	股权集中程度 (A ₁₁)	74
			独立董事履责情况 (A ₁₂)	49.41
			企业社会责任履行程度 (A ₁₃)	72
			企业组织结构设置 (A ₁₄)	51.3
	风险 评估	78.25	目标设定 (A ₂₁)	69.14
			风险识别 (A ₂₂)	80.21
			风险分析 (A ₂₃)	76.36
			风险应对 (A ₂₄)	80.5
	控制 活动	53.57	内部控制制度建设 (A ₃₁)	61.6
			授权审批 (A ₃₂)	73.4
			会计系统控制 (A ₃₃)	79
			建立和实施绩效考核 (A ₃₄)	59.14
	信息 与沟通	76.41	董事会关于内控工作安 排 (A ₃₅)	54.24
			重大差错责任追究 (A ₃₆)	52.12
			内部信息沟通 (A ₄₁)	82.81
			外部信息沟通 (A ₄₂)	66.84
内部	71.02	监事会职责履行情况	53.61	

监督	(A ₅₁)	
	审计委员会职责履行情	60.42
	况 (A ₅₂)	
	内部控制缺陷认定与报	78.71
	送机制 (A ₅₃)	

4.3Z 公司内部控制体系评价结果及问题分析

如表 4-13 所示,综合 Z 公司内部控制有效性的最后得分,可以看出:Z 公司内部控制评价综合评分 65.32 分,处于基本有效的范围,说明公司的内部控制体系基本完整,总体上可以保证公司日常运营管理的有序。内部控制有效性二级指标综合得分排在前两位的企业分别为:风险评估和信息与沟通,得分分别为 78.25 和 78.41。控制活动得分仅为 53.57。第一名与最后一名得分相差大约 25 分,这表明 Z 公司内控体系还有进步的空间,如果进一步优化,会使 Z 公司内控体系更加有效。三级指标得分低的有:企业组织结构设置、独立董事履责情况、审计委员会职责履行情况、监事会职责履行情况和外部信息沟通。因此,在优化 Z 公司内部控制体系时应着重从以上几点出发。

由于当前 Z 企业经营规模的扩大,交易市场的争夺日益强烈,加之企业内在的一些生产业务存在的营业环境条件、管理要求等重大变化,制约了企业向前进步。论文通过以下几个方面来阐述其存在的问题。

4.3.1 内部环境

(1) 组织结构不科学

Z 公司属于职能型组织结构,职能型组织结构是指按照权力的相像性在公司各个管理部门下面设置一定的部门,并进行专业化分工管理。实行职能式管理架构,虽然分工明确,工作效率较高,与此同时也带来了一定的风险。比如,Z 公司在日常业务活动中,因为各个职能部门只着重处理属于自己职能范围的事务,所以可能会造成部门之间互相推卸责任。此外部门间没有系统的监管部门,部门间共同的上级无法保证能监督到各个部门。其次,进行

职能分工后，他们通常会把职责分配到各个职能部门中，而缺乏对整个公司的结果负责。

(2) 独立董事履责情况不理想

Z 公司独立董事设置合规，但是独立董事在每年大会里都有缺位情形，有的缺席率甚至超过了 50%。独立董事对公司内部监督和内部管理上的实际情况的影响至关重要，从实际出席会议情况来看，独立董事并没有很好的行使独立董事权限。

4.3.2 控制活动

(1) 授权审批机制不健全

申请审批没有履行不相容职责相分离的原则。Z 公司在授权审批与管理要求中的职权虽相互独立却并未能完全使用，这也增加了财务风险。虽然审批属于事前控制，但是监督应该贯通企业经营全程，Z 公司审批后续没有相应的监督工作，会加大公司的运营风险。

(2) 缺乏重大差错责任追究

由前一章节数据可知，Z 公司并没有揭示重大差错责任追究制度，这个制度会有助于进一步提高企业财务报表披露的效率和透明度，进一步提高了年度报告相关内容信息发布的准确度、完整性和及时性，并促进了公司内控体系实施，强化对企业财务报表信息发布有关负责人的问责制度。如果缺乏重大差错责任追究，就可能导致 Z 公司的内部制度失灵现象出现，当出现了严重偏差后毫无法律可依，便会出现了“就事论事”的情况。同时，也未给想破坏内控制度，钻内部制度漏洞的员工进行提醒。

4.3.3 风险评估

Z 公司面临着一定的战略目标风险、经营风险和财务风险。Z 企业面临战略目标风险在于决策层无法对当前市场经济模式和企业资金状况进行公平合理的预估。当前市场模式主要是合作式的，企图采取全产业链整合的产销模式显然不符合当前市场的发展趋势，而且对于企业而言也存在着很大的困难经营风险。要进行全价值链整合的产销模式，企业必须有强大的财力保

障和良好的信用状况进行投资，同时拥有广大的市场份额和作为基础。Z 企业存在财务风险是因为企业的持续还款能力不足。并且随时可能存在集资困难的情况。同时由于贷款增加，企业的偿债压力逐渐显现。对会对企业长远发展产生不利影响。公司面临经营风险的原因是管理层偏向于风险爱好型。

4.3.4 信息交流沟通

(1) 股东大会召开情况不理想

连艳玲提出，股东大会会议举行频次、主要股东参与比率和内控效率显著正相关性。Z 公司股东会议每年的开会频次都很少，只达行业的最低水平，证明了其管理层沟通上缺乏积极主动，同时这样也会影响内部交流效果，会使投资人对公司的许多重要事务都无法投入其中，影响公司内部控制有效性。

(2) 反舞弊机制不健全

维护举报人机制不健全，使得反舞弊机制无法进行有效执行。从本文的第三章股份公司内部信息管理与沟通现状可以得知，公司内部的举报人机制不够健全，不具体的保护举报人机制使得员工不敢去举报。而且通过多次研究后证实，有不少员工认为揭发起到不了什么效果，所以没有去做。员工也一致认为可能会由此造成个人信息的泄露，所以很多意见不敢发表，长时间如此，可能会导致公司的工作缺乏有序性。

4.3.5 内部监督

作为内部控制的有力保障，内部监督的效果不言而喻。监事会是公司内部监督的关键力量，具有重要意义。证监会网站显示，Z 公司曾在 2019 年 11 月份和 2020 年 9 月 8 日两次披露《招股说明书》，数据显示：2016 年至 2020 年上半年，该公司外购鲜奶数量分别达到 4.9 万吨、4.81 万吨、4.31 万吨、4.42 万吨和 1.7 万吨。同时 Z 公司还有相当一部分自产鲜奶，据其披露自有牧场所产鲜奶分别达到外购鲜奶的 31.24%、39.45%、42.62%、51.27% 和 600%。然而，就是这样一个如此重要的乳品数据，该公司在两次《招股书》中均没有显示具体数字，只是用自产鲜奶占外购鲜奶的比例一带而过。表明该公司信息公开质量存在重大漏洞，Z 公司在连续多年的公司财务报告

中，监事会也并未看到公司的内控上出现的什么风险，说明企业监事会并没有起到应尽的责任。

Z 公司的自产奶量过去 4 年间增长了 468%，从年产 4986.22 吨增加到 2.33 万吨。然而，该公司的奶牛存栏量和饲草饲料耗用量这两个指标却完全不支持这种增长。《招股书显示》2013 年底到 2020 年上半年底，公司分别有成母牛(产奶牛)2398 头、2181 头、2791 头、2560 头和 2853 头。我们可以看到，2016 年的奶牛存栏量仅较 2013 年增加 162 头，增加幅度 6.75%，但是产奶量却增加了 367.08%。这明显不符合生物学规律。从中可发现，Z 公司监事会也未能够完全地行使监管职能，企业的监管可能存在缺陷。

除此之外，审计委员会也没有起到应尽的责任。审计委员会是董事会中的一个委员会，它的建立是为了给董事会使用的财务信息和公司发布的财务报表增加质量和可靠性方面的保证。在企业内部控制体系中发挥着重要的作用，但根据计算审计委员会的责任履行情况得分只有 60.42，说明审计委员会还没有发挥到应有的作用。

5Z 公司内部控制体系优化

5.1 内部控制体系优化原则与目标

5.1.1 内部控制体系优化原则

(1) 合规性原则。Z 公司的内部控制，首先要满足《公司内部控制基本规范》及其附属准则有关条款，同时满足我国法律规定和有关政策措施的规定。必须有制度文件作保障，届时才能做到有制可依，有制可查。

(2) 全面性原则。Z 控股公司的内部控制系统，包含了决策、执行与监督的整个过程，它还包括了企业内部控制制度等五要素，并由此构成了全面的企业内部控制框架。

(3) 重要性原则。Z 股份有限公司内部管理中，在全面的基本上，对重点行业和高风险领域业务流程关注，并进行了严密的控制措施，以减少重大问题的出现。

(4) 适应性原则。Z 股份有限公司内部管理，按照 H 公司所制定的“三个中心”的管理模式，整合了公司现行业务流程与管理体制，突破了 JYK 一体化、全面预算等现有的管理要求，并在此基础上逐步完善与提升。同时，也按照 Z 股份公司的业务特色、管理惯例与风险管理水平，分阶段、稳健地进行改革，并随着经营状况的改变而随时进行调整。

(5) 有效性原则。Z 股份有限公司内部管理，平衡了项目成本、运作效益和预期效益之间的关系，以最合理的成本进行有效管理，对业务流程进行了优化设计，在有效管控风险的同时提升了效益。

(6) 制衡性原则。Z 股份公司内部管理方式，在统一组织结构与权力分享原则的基础上、结合各种业务流程实现了互相监督和控制，并兼顾了公司运作的有效性。

5.1.2 内部控制体系优化的目标

第一，为了加强和规范内部控制，提高企业经营管理水平和风险防范能力，促进企业可持续发展，维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益；第二，合理保证经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效率和效果，促进企业实现战略发展；第三，保证会计信息真实、完整，堵塞漏洞、消除隐患，防止并及时发现纠正错误及舞弊行为，保护企业资产的安全、完整，提高经营效率。

5.2Z 公司内部控制体系的优化对策

5.2.1 优化内部环境

(1) 组织架构

职能型组织结构导致组织机构不够精简，交易费用比较高，导致 Z 公司内控风险加大。因此 Z 公司应该划分各个分管机构的责任分配，将责任具体到部门或人，从而减少由于权责不明确而引发部门间借词卸责，提升企业的内控效率。

(2) 发挥独立董事作用

独董是内部管理与监督的关键部分，在起到管理公司的功能基础上，也要发挥好监管的作用。要运用好独立董事的功能，要健全现有的独立董事聘任机制。要改善企业聘任独董的方法和途径，以免企业存在仅仅挂牌而不发挥应有效果的企业独董，或者可以选择拥有专业技能和熟悉公司经营、内控情况的内部人员担任企业独董。其次，针对 Z 公司独立董事经常缺会的情况，应该建立独立董事的考核制度，建立独立董事考核机制，尽可能发挥独立董事的作用。

(3) 集中股东权利

由第三章可知，Z 企业目前的股份结构是非常分散的，因此要想使企业股东的利益得到维护、保证企业决议有效地执行、股东的投票权得以充分行使，企业就需要大量集中的公司股份，使大股东对股权进行增持、甚至实现股份收购。

5.2.2 完善风险评估体系

在目标设定方面，Z 公司所制定的战略目标不合时宜如今市场经济的发展，过度精细化只会增加成本，提高经营风险。因此，部分环节可以适当承包出去，避免资金链断裂，降低企业短期将面临的风险。降低经营和财务风险要根据企业完善风险评价系统，有助于企业自身防范和控制企业面临的风险，避免公司掉入经营和财务等风险陷阱而不自知。它可以使公司及时地对所存在的一系列风险做出评估，规范自身的行为，避免由于经营风险产生不良后果。

在风险识别方面，可以建立风险委员会。风险委员会的主要人员必须由此领域的专家或学者来担任，所以作为风险委员会成员，需要到一线去了解情况，到各个业务部门同一线员工进行深入的沟通与认识，了解一线员工在日常工作中所面临的风险，并思考是否存在潜在的危险，并能进行合理判断，然后作深入分析，以掌握此危害形成的主要因素，并综合思考提出相应措施，从而或改进或避免，以尽可能减少负面影响。其次，在应付外界经营风险工作方面，风险管理委员会内的组员们需要进一步洞察所在领域环境的变动，及其相应变动可能会带来的危害，并针对地寻找适当可行地处理方案，以便有效处理，并降低危机所带来的经营风险。此外，在公司提高风险防范意识工作方面，要全面增强员工风险防范意识，并加强有关教育工作。基层人员显然不能够全面掌握内部管理过程，唯有公司管理人员才可以比较全面地掌握有关工作，所以一定要从公司管理人员出发，采取不同举措来提高管理人的风险意识，建立较为健全的风险评价系统。同时也要对负责风险控制的员工开展培训，使得负责风险控制的员工可以更进一步地了解风险控制的技巧，并及时发现经营风险。

最后，在应对风险方面。Z 股份公司需要采取不同的反应对策，来面对各种各样的风险。通常在企业中面临经营风险、财务风险等，我们应该利用风险转移的方式规避或者降低经营风险。此外，在制订风险处理规划时要保证其信息的全面和正确，并见微知著，洞悉形势，把握相对主动权以有效处理各类经营风险。

5.2.3 完善控制活动

(1) 完善授权审批制度

兼顾重要性和全面性原则，在授权审批工作中着力点在对于企业影响更大和风险更大的工作明确各个部门的工作权限等内部管理制度。按照事件、业务进行区分，设置相应的机构，明晰各机构的权责分配，以防止因为职责不清晰而造成部门之间的互相推诿，提高企业的内控效率。

加强互不相容岗位相分离控制。如采购部门：负责采购的员工不能同时进行定价工作和验收与入库工作。负责销售的员工不能兼任发货员。财务部门的出纳和账簿登记人员不可为同一人。

(2) 加强建设绩效考核和问责制度。

首先，健全公司绩效考核体系。健全公司绩效考核机制既能保障公司发展壮大，也能让管理层摒弃短视性行为，如果业绩好就及时地予以嘉奖。其二，公司内部应设立问责制度。由于公司内控制度的形成离不开监事会的作用，因此公司内部应该建立健全的问责制度，以防企业发生问题时无法落实到责任人的情况出现。同时问责制度的设立，可与企业绩效考核制度互相照应，并赋予企业管理者以提醒的意义，避免企业管理者侵犯公司权益。

5.2.4 促进信息与沟通

信息沟通作为公司内外部联系连接的纽带，对企业内控工作的实施有着重大的意义。通过有效的信息沟通，可以提升公司内控工作效率，也可以对外进行及时有效的信息披露，对协助外部投资者决策起到很大帮助。

(1) 内部沟通

该公司股东大会召开次数较低，这就说明内部沟通不及时。Z公司需要主动开展，提升召开股东大会的次数，并且要保证股东大会的质量，及时的传递信息，可以提升内控效率。

健全举报人保护机制。只有员工自身安全有了保障，才能敢于反映企业运作流程中出现的缺陷。为了达到举报效果的真实性，公司需要保证不会对举报人的信息进行公开，会做到对外最高保密级别，并对信息安全保密。

(2) 外部沟通

信息披露可缓解在证券交易上信息不对称，大企业和证券市场的运营组织往往具有信息资源优势，因此很容易形成对市场消息的垄断，而外部投资人往往难以获得真正全面的市场资讯。虽然公司会及时发布消息，但可能会有消息不完整的问题。

通过查看公司对外提供的信息可以发现，Z 公司虽每年都有披露，但披露的内容都很匮乏。因此，Z 公司应重视对外披露信息，保证对外披露信息的真实性、有效性、全面性。既有利于投资者决策，也有利于促进公众监督。此外，Z 公司也需要重视外部审计的评估，相比于企业内部审计来说，外部组织对公司内部更能做出客观公允地评估。同时外部组织也可以看到公司内部管理所出现的问题，并且对公司内部管理的整改也有自身独特的看法。外部审计机关还必须及时地与对公司实施审计的会计师事务所开展合理高效的沟通，并根据会计师事务所对公司内部控制的评估，及时准确地找到公司内部控制中所面临的重大问题，并听取了会计师事务所关于企业内控问题的整改措施报告，再根据企业的实际状况，向管理层提供意见和建议，并适时对企业所面临的内部控制问题加以完善，这样才能推动企业的内控体系的进步。内审机构必须能够为公司财务消息的真正可信度提出有效的保障，而现在由于 Z 公司也已经上市了，必须定期对外发布企业管理层的对内财务管理消息，同时也要为对内财务管理消息的真正可信度负责。

5.2.5 加强内部监督

Z 公司当前监事会设立情况不够积极，在数量上，人数是达到了法定人数的标准，但未起到实质性作用。通过对 Z 公司官方发布的数据分析，可以发现该公司信息披露存在重大遗漏。这也说明监事会和审计委员会虽然设立，但未完全发挥作用。所以，对于乳制品上市公司而言，为了能更好地发挥监督部门的监督职能，监督部门不但需要有良好的独立性，而且需要选拔出能真正起到监督的人员。此外，在人数设置方面，Z 公司必须要积极地对各个部门的意见进行汇总分析，采纳有建设性的意见，同时需要在管理层公平公正地挑选出监督人员，让他们在工作当中起到真正的监督职能，而不是为了

完成内控制度随便找人来凑人数。Z 公司要确定监督部门是合规的，要制定一些条例规范企业监管机构的工作，通过明确监督管理机构的具体职责，由此来保证监管机关职责完全作用于公司内控的实施。

充分发挥审计委员会的作用。Z 公司应该去明确审计委员会的职责。第一，监督及评估内外部审计工作；第二，代表董事会审核财务报表，以此提高财务报告的质量；第三，监督及评估公司的内部控制；第四，提供沟通的渠道和讨论关心问题的论坛。此外，选拔有责任心的人员组成审计委员会和建立审计委员会奖惩机制。

5.3Z 公司内部控制优化对策的实施保障

内控系统也需要持续地发展完善，这也是各个企业都必须持续奋斗的重要目标，是个循序逐渐地发展流程。“出现问题—解决问题—出现新问题—解决新问题”，这是工作中常用的循环发展模式。为了工作能顺利地完，需要员工在思想政治角度上对内控的重视和对资料保管也十分重要。

5.3.1 提高管理者对内部控制的重视

内控建设能否得到成功落实，内控建设能否得到成功落实，这就体现出企业的管理层对企业内控的认知程度。当一个企业的管理人员对内控的认知程度比较高，就会要求各个部门将内部控制制度严格地执行起来，并对不按制度执行的部门及个人给予处罚或者与绩效挂钩扣其绩效工资，这样慢慢地让员工也对内部控制制度重视起来。

5.3.2 提高员工的风险防控意识

除了上面所说的管理者还应高度重视企业的内控建设，员工对内控制度的到认可后，同样必须具备很好的风险管控能力，才可以保证企业内控建设的顺利进行。所以在 Z 企业内部就必须加强企业风险管理的实施，并注意风险管理在公司中产生的影响，在公司的长期发展战略中，必须体现风险意识，有效地辨识出公司受到内部结构与环境变动的影响，而产生的

重大经营风险。并通过分析结果，适时制定合理可行的对策，使公司能在面临重大经营风险时，及时进行有效应对。同时因为公司有发展规模的制约，以及有限的人力，所以公司可以外部委托，由行内专门的风险经理，来为公司处理经营活动中所面临的重大风险，并对经营风险工作负主要责任。以后随着企业的发展与壮大，企业的人力资源也会得到逐步地完善，而风险管理委员会则是根据公司实际需要设立的，可以尤其主管企业的全面风险管理，这将更有助于公司对风险的辨识、分类与处理，从而促进了公司长远发展。

5.3.3 加强内部控制建设的档案保管

在企业内部控制建立和健全的过程中，对各种资料的记录和存档也是尤为重要，这是企业内控制度建立的理论基础和重要历史成果，是企业对过去工作的总结和对未来发展的预测，经过对以往资料的梳理和剖析还能发现以往的缺点，在今后的建设工作中加以改进和充实，才能做得更加好。文档的完整保管使企业对以往的内控建设有章可循，以实际情况说话，已成为企业重要的第一手资料。因此，在业务发生的时候我们需要正确、详细、及时的记录，以确保这些资料在使用时的真实性。

5.3.4 推动内控文化的建设

公司需要对在内部管理文化方面，对人员开展有关技术培训，同时要把内部管理与人员的工资奖励相结合，采用集体活动的方法让职工来感受公司的内部管理活动，这就比较便于内部管理体系在公司内的落实与实施。公司还需要在企业的发展战略中，进一步体现企业的内部内控文化，要想和公司的发展战略相配套，公司的内控文化就是必须进一步优化的，所以公司还需要推进企业内控文化的建设。

6 研究结论与不足

6.1 研究结论

建立和健全企业内控制度是任重道远的工作过程，必须循序渐进，慢慢推进到底，戒骄戒躁，防止急躁求成，同时因为企业的长期经营，加之外部业务环境的不断改变，必须做出对本企业自身的调整与完善，使内控体系建立得越来越好。本章的主要研究对象为 Z 股份公司，利用层次分析法，采用问卷的调查方式，从企业内部控制的角度，对当前 Z 公司内部控制的基本状况展开了剖析，并评估 Z 公司的内部控制有效性，分析出当前 Z 股份公司内部管理面临的主要问题：即组织结构不科学、独立董事未完全履行职责、授权审批机制不健全、缺乏重大差错责任追究、股东大会召开情况不理想、反舞弊机制不健全和企业监事会并没有起到监督作用。并根据上述问题，一一提出了具体的整改措施：优化企业组织结构、改进现有的独立董事聘任制度、完善风险评估体系、完善授权审批制度、强建设绩效考核和问责制度、促进内外部信息沟通、加强内部监督。希望可以为 Z 公司优化内控体系提供改进的建议，同时为其他同行业企业的内部控制体系建立提供参考价值。

6.2 研究不足

本文在分析单个案例的基础上进行的研究，存在一些不足，只对 Z 公司的内控现状进行分析，根据 Z 公司的内控现状提出对应的优化措施，但内部控制要素之间本来就具有相通性，对影响 Z 公司内部控制要素之间的联系并没有深入研究。在以后的研究中可以在分析影响 Z 公司内部控制要素之间关系的基础上分析影响因素和优化对策。再者，研究横向展开，忽略了影响企业经营的纵向因素，比如供应商和消费者。在后续的研究中可以从这个角度进行完善。

参考文献

- [1]David N.Herda,Matthew A.Notbohm,Thomas D.Dowdell.The effect of external audits of internal control over financial reporting on financial reporting for clients of Big4,Second- tier,and small audit firms[J].Research in Accounting Regulation,2014(9):255.
- [2]DeAngelo,H.,L.DeAngelo,and D.Skinner.Accounting Choicein Troubled Companies[J], Journal of Accounting and Economics.1995(17):193-225.
- [3]Hermanson,H.2000.Ananalysis of the demand for reporting on internal control[J].Accounting Horizons.2011(3):325-341.
- [4]Keith Wade.The internal control explosion[J].International Journal of Auditing, 2008(5):124-126.
- [5]Leftery.How does internal control regulation affect financial reporting?[J]. Journal of Accounting and Economics,1990,49(1):58-74.
- [6]Leone.The internal control explosion[J].International Journal of Auditing,2009 (4):101-109.
- [7]Ranjini Jha,Kevin Kobelsky,Jee-HaeLim.The Impact of Performance-based CGO and CFO Compensation on Internal Control Quality[N].Working Paper, 2010.
- [8]Rice S.C.and D.P.Weber.How Effective is Internal Control Reporting under SOX 404? Determinants of the(Non-)Disclosure of Existing Material Weaknesses[J].Journal of Accounting Research.2000(3), 811-843.
- [9]Richard A.tureen.Internal control in industrial organizations[J].Accounting Review,1999:272-277.
- [10]Schwartz and L.B Barnes.Outside Boards and Family Businesses[J].Family Business Review,1999(3):269.
- [11]Smith,Warner JB.On financial contracting:Ananalysis of bond covenants[J]. Journal of financial economics,2004(2):17- 161.
- [12]Susan M,Matthew J.The Effect of Internal Control weakness and their Remediation on Audit Fees[J].2007(9):88-90.

- [13]Tricker,M.P.Performance Management and Accountancy in Complex Public [J].Financial Accountability and Management,1984(2):214-220.M.A.
- [14]边艳. 中小企业内部控制研究——以 M 公司为例[D]. 北京:首都经贸大学硕士论文, 2008.
- [15]蔡玥. 建立和完善内部控制的思考[J]. 会计研究, 2013(1):24-31.
- [16]蔡玥. 浅谈公司治理与内部控制的关系和相互影响[J]. 企业管理, 2013(9):34-36
- [17]陈志斌, 何忠莲. 内部控制执行机制分析框架构建. 会计研究 [J], 2001(10):46-52.
- [18]邓良鹏. 新三板 A 公司建设内部控制体系的完善路径探究[J]. 投资理财, 2017(1).
- [19]杜青钦. 公立医院内部控制有效性评价研究[D]. 重庆:重庆理工大学, 2020.
- [20]段睿楠, 张煦. 对企业内部控制审计若干问题的探讨[J]. 经济师, 2014(1):35-38.
- [21]黄晓霞. 成长型中小企业的内部控制[D]. 北京:华北电力大学, 2004.
- [22]李莉. 论企业内部控制的风险管理机制[J]. 企业经济, 2012(3):52-55.
- [23]李欣. 后危机时代江苏省中小企业内部控制问题研究[J]. 会计之友, 2013, 1:86-88.
- [24]李秀莲. 民营中小企业发展中社会责任与内部控制的互动. 会计之友[J], 2012(10):4-6.
- [25]李志斌. 内部控制与环境信息披露[J]. 中国人口. 资源与环境, 2014(6):51-53.
- [26]连艳玲, 王爽. 上市公司股权结构对内部控制有效性影响的实证研究[J]. 中国农业会计, 2018(10):27-29.
- [27]刘佰雄. 基于层次分析法的企业内部控制评价方法创新研究[J]. 商业会计, 2020(09):79-81.
- [28]刘春刚. 基于 AHP 的交行阜新分行内部控制制度有效性分析[J]. 辽宁工程技术大学学报(社会科学版), 2019, 21(03):217-223.
- [29]刘金文. “三要素”: 内部控制理论框架的最佳组合[J]. 审计研

- 究, 2014(2):24-25.
- [30]刘向伟,王艳丽.高校货币资金内部控制实证研究-以新疆为例[J].中央财经大学学报,2012(1):43-45.
- [31]刘鑫焰.A企业内部控制体系优化研究[D].陕西:西安理工大学,2019.
- [32]刘玉廷.全面提升企业经营管理水平的重要举措—《企业内部控制配套指引》解读[J].会计研究,2010(5):31-32.
- [33]吕孟岩.基于层次分析法的XY铁路配件公司内控绩效评价及优化研究[D].内蒙古:内蒙古农业大学,2021.
- [34]缪艳娟.英美上市公司内控信息披露制度对我国的启示.会计研究[J],2007(10).
- [35]牛星星,胡敏.目标导向的高职院校内部控制体系构建研究[J].内蒙古科技与经济,2021(06):56-57+68.
- [36]任磊,罗利君.张家口市国有企业内部控制评价研究[J].现代经济信息,2018(22):80.
- [37]宋宝连.浅谈我国企业内部控制制度存在的问题及应对措施[J].特区经济,2012(10):28-29.
- [38]田莉杰.基于成本效益原则的中小企业内部控制研究.经济研究导刊[J],2010(27):37-38.
- [39]汪玉珍.中小企业内部控制现状之分析[J].新经济,2014(8):19-20.
- [40]汪永忠,韩旭.企业内部控制评价体系研究[J].合作经济与科技,2018(11):96-98.
- [41]王慧敏.QLS公司内部控制评价研究[D].黑龙江:黑龙江八一农垦大学,2021.
- [42]王玲.基于AHP-FCE的事业单位内部控制有效性研究——以C市体育馆为例[J].财务管理研究,2020(11):53-59.
- [43]许江波.公司治理与内部控制的衔接与互动[J].会计研究,2013(2):64-69.
- [44]阎达五,杨有红.内部控制框架构建.会计研究[J],2001,2:9-14.
- [45]易雨河.H公司财务风险控制研究[D].湖南:湘潭大学,2019.
- [46]余德建,徐泽水,颜兆萍.层次分析法研究的知识流动和主题演变分析[J].电

子科技大学学报(社科版), 2021, 23(04):75-82.

[47]詹志桃. 对中小企业内部控制的探讨. 财经界[J], 2010(11):198.

[48]张凤环. 试析我国商业银行内部控制存在的问题及对策探讨, 商业会计, 2013(10):26-27.

[49]张海明. 基于模糊综合评价的公立医院固定资产内部控制水平评价研究[J]. 经济研究导刊, 2019(34):113-114+122.

[50]张钊. 乳制品上市公司内部控制有效性研究[D]. 山东: 山东财经大学, 2018.

[51]郑海英. 上市公司对外担保及其风险分析——基于啤酒花事件引发的思考[J]. 会计研究, 2011(3):38-40.

[52]朱丽丽, 陈萍. 高校内部控制的博弈问题研究[J]. 河南教育学院学报(自然科学版), 2015(1):47-48.

致 谢

时间过得飞快，转眼即三年的研究生生活就要结束，在这三年里不但在课堂上学到不少知识，而且在导师的带领下学写下论文，并在核心期刊上发表论文。在生活中，面对疫情的来袭，对生活的态度还是比较热情。论文从选题到定稿，面临了种种困难，但是也收获了不少的惊喜。

首先，我要感谢我的导师，可以说没有他的一步一步地指导，我的论文不会完成得这么顺利，同时，在平时的学习和生活上也给了我很大的帮助。

其次，我要感谢评委老师们，是他们一次又一次提出宝贵的意见，让我的论文更加完善。

最后，我要感谢我的父母和给予我帮助的朋友，是你们的鼓励让我一直在坚持。