

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 牧原股份有限公司内部控制评价体系优化研究

研究生姓名: 田靖

指导教师姓名、职称: 史正保 教授 张有全 注册会计师

学科、专业名称: 审计专硕

研究方向: 内部审计

提交日期: 2023年06月19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： 田靖 签字日期： 2023.6.10

导师签名： 史正保 签字日期： 2023.6.11

导师(校外)签名： 张有全 签字日期： 2023.6.13

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： 田靖 签字日期： 2023.6.10

导师签名： 史正保 签字日期： 2023.6.11

导师(校外)签名： 张有全 签字日期： 2023.6.13

**Research on Internal Control Evaluation
System Optimization of Muyuan
Foods Co.,Ltd.**

Candidate:Tian Jing

Supervisor:Shi Zhengbao Zhang Youquan

摘 要

自十八大以来，国家一直强调畜牧养殖业的高质量发展和全产业链发展，推进供给侧改革。畜牧养殖业不仅与国家经济发展有关，更与民生紧密相连。它们不仅为人们日常生活提供肉类供应，还是肉类食品加工、餐饮服务等行业的材料供给源头，对该行业的内部控制评价体系进行优化，不仅有利于公司发展，更有利于国家农业化建设，对食品安全的把控和解决基本民生问题与维护社会稳定也有积极作用。

本文在委托代理理论、控制理论和系统理论的基础上进行内部控制评价体系研究。研究意义主要在于以现有学术研究成果为基础，利用层次分析法和模糊综合评价法尝试将内部控制与企业员工态度结合考虑，优化畜牧养殖业上市公司的内部控制评价体系，从而对我国农业上市公司内部控制评价体系的理论发展具有积极作用，对于推进其供给侧结构性改革有一定的实践意义。文章主要分为七个部分，首先阐述了内部控制评价体系相关基础理论；然后以牧原股份公司的内部控制评价体系为研究对象，遵循全面性、重要性、客观性、适应性和成本效益的原则，参考《内部控制基本规范》及其相关配套指引并结合公司自身特点优化其内部控制评价体系；最后，利用模糊综合评价法和问卷调查法评价牧原股份公司内部控制情况并提出建议，以期为优化牧原股份公司的内部控制评价体系提供有效保障，从而促进畜牧养殖业的高质量建设，维护社会稳定。

关键词：内部控制评价体系 内部控制评价 畜牧养殖业 层次分析法

Abstract

Since the 18th National Congress, the state has been emphasizing the high-quality development of animal husbandry and the development of the whole industrial chain, promoting supply-side reform. The animal husbandry industry is not only related to national economic development, but also closely related to people's livelihood. They not only provide meat for people's daily life, but also the source of material supply for industries such as meat food processing and catering services, not only is related to the development of the company, but also related to the national agricultural construction, control of food safety and solve basic livelihood issues and safeguard the social stabilization has an important role.

Based on principal-agent theory, control theory and system theory, this paper studies the evaluation system of internal control. Based on the existing academic research results, this paper tries to combine internal control with employee's attitude by using analytic hierarchy process (AHP) and Fuzzy Comprehensive Evaluation, optimizing the internal control evaluation system of the listed companies of animal husbandry and breeding industry will play an active role in the theoretical development of the internal control evaluation system of the listed companies of agriculture in our country, it is of practical significance to push forward the supply-side structural reform. The article is divided into seven parts, first of all, the internal control evaluation system related to the basic

theory, and then take the internal control evaluation system of muyuan joint-stock company as the object of study, following the principles of comprehensiveness, importance, objectivity, adaptability and cost-effectiveness, refer to“Internal control basic standard” and its related guidelines and optimize the internal control evaluation system according to the company’s own characteristics; This paper evaluates the internal control situation of Muyuan joint-stock company by using the Fuzzy Comprehensive Evaluation Method and the questionnaire survey method, and puts forward some suggestions, so as to provide effective guarantee for optimizing the internal control evaluation system of Muyuan joint-stock company, thus promote the high-quality construction of animal husbandry, maintain social stability.

Key words:Internal control evaluation;Internal control evaluation system;Animal agriculture;Analytic hierarchy process

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究意义	1
1.2.1 理论意义	1
1.2.2 实践意义	2
1.3 文献综述	2
1.3.1 国外文献综述	2
1.3.2 国内文献综述	5
1.3.3 国内外文献述评	8
1.4 研究内容和研究方法	9
1.4.1 研究内容	9
1.4.2 研究方法	10
1.5 创新点	11
2 内部控制评价体系的相关概念与理论基础	12
2.1 内部控制评价体系相关概念	12
2.1.1 内部控制	12
2.1.2 内部控制评价	12
2.1.3 内部控制评价体系	12
2.2 内部控制评价体系理论基础	13
2.2.1 委托代理理论	13
2.2.2 控制理论	14
2.2.3 系统理论	14
3 牧原股份公司的内部控制评价体系现状及问题分析	15
3.1 牧原股份公司概况	15
3.2 牧原股份公司内部控制评价体系的现状分析	15
3.2.1 牧原股份公司内部控制评价体系调查情况	15

3.2.2 牧原股份公司内部控制评价体系的现状	17
3.3 牧原股份公司内部控制评价体系中存在的问题	18
3.3.1 公司内部控制评价体系中的原则设置不合理	19
3.3.2 公司内部控制评价体系中的指标设置不合理	19
3.3.3 公司内部控制评价体系中的标准设置不清晰	20
4 牧原股份公司内部控制评价体系的优化设计方案	21
4.1 牧原股份公司设计内部控制评价指标时应遵循的原则	21
4.1.1 适应性原则	21
4.1.2 成本效益原则	21
4.2 牧原股份公司内部控制评价指标的设计方法选择	21
4.2.1 确定指标权重的方法	21
4.2.2 确定指标评分的方法	23
4.3 牧原股份公司内部控制评价的指标选取	24
4.3.1 内部环境评价指标及评分标准	24
4.3.2 风险评估评价指标及评分标准	27
4.3.3 控制活动评价指标及评分标准	28
4.3.4 信息与沟通评价指标及评分标准	29
4.3.5 内部监督评价指标及评分标准	30
4.4 确定牧原股份公司内部控制评价指标权重	31
4.4.1 牧原股份公司内部控制评价指标重要性程度的调查	31
4.4.2 计算牧原股份公司内部控制评价指标权重	32
5 牧原股份公司优化后内部控制评价体系的应用及结果分析	34
5.1 牧原股份公司内部控制评价体系打分数据的获取	34
5.2 计算牧原股份公司内部控制评价指标的综合评价结果	34
5.3 牧原股份公司内部控制评价结果分析	38
5.3.1 牧原股份公司内部环境的评价结果分析	38
5.3.2 牧原股份公司风险评估的评价结果分析	39
5.3.3 牧原股份公司控制活动的评价结果分析	39
5.3.4 牧原股份公司信息与沟通的评价结果分析	40

5.3.5 牧原股份公司内部监督的评价结果分析	40
6 牧原股份公司内部控制评价体系优化的有效保障	41
6.1 内部环境方面	41
6.1.1 明晰内部职责权限	41
6.1.2 完善员工业绩激励机制	41
6.2 风险控制方面	41
6.2.1 培养员工风险评估意识	41
6.2.2 设立专门的执行部门	42
6.3 控制活动方面	42
6.3.1 责任落实到个人	42
6.3.2 编制专门的信息登记表	42
6.4 信息与沟通方面	43
6.4.1 提高信息横向传递效率	43
6.4.2 优化智能信息系统	43
6.5 内部监督方面	43
6.5.1 明确内部审计职能	43
6.5.2 加强对内部审计的认识	43
7 结论与不足	45
7.1 结论	45
7.2 不足之处	45
参考文献	46
附 录	51
致 谢	61

1 绪论

1.1 研究背景

农业一直都是关系国计民生的根本性问题，经济发展与农业建设密不可分。我国十四五规划中提出了“提高农业质量效益和竞争力”的建议，特别强调了“强化农业科技和装备支撑，健全动物防疫体系，建设智慧农业。”另外，十四五规划中还要求我国农业进行供给侧结构性改革，优化其生产结构和区域布局。而畜牧养殖业作为基础产业，它们不仅为人们日常生活提供肉类供应，还是肉类食品加工、餐饮服务等行业材料供给源头，更与国家经济发展紧密相连，其中生猪养殖更是在畜牧养殖业中显得尤为重要^①。根据中国农科院农业经济与发展研究所分析，因产能恢复速度、消费需求等因素的影响生猪肉价格波动较大，生猪肉价格偏低且当下我国生猪养殖业面临饲料成本高、替抗技术仍待进步、非瘟常态化、环保形势严峻等多重挑战，行业总体情况有待改善。那么如何面对行业现状，是生猪养殖业应该考虑的问题。

本文对畜牧养殖业上市公司的内部控制评价体系进行优化，不仅有助于加强公司管理层对它的认识，还可以更有效地进行内部控制评价工作，从而营造更科学、更高效的内部控制环境，更好地应对外部挑战。另外，公司通过建立有效的内部控制评价体系，定期披露公司内部控制评价报告，便于投资者等信息需求者更好地了解公司内部控制及其评价情况，有助于取得公众的信任与好感，提升公司形象和行业竞争优势。

1.2 研究意义

本文通过梳理内部控制、内部控制评价、内部控制评价体系等相关知识，对畜牧养殖业的龙头企业——牧原股份公司的内部控制评价体系进行优化研究，具有一定的理论意义和实践意义。

1.2.1 理论意义

对我国畜牧养殖业上市公司内部控制评价体系的理论发展具有积极作用。我国已有许多有价值的内部控制评价体系相关文章，但现有的内部控制评价体系的案例研究中，很少涉及农业上市公司。纵观獐子岛扇贝、辉山乳业、北大荒等事

^① 数据来源：行业分类查询-中证指数有限公司，. <https://www.csindex.com.cn/#/dataService/industryClassification>，最后访问时间：2022年6月4日。

件，农业上市公司内部控制评价体系仍存在诸多问题。所以本文所选研究对象是畜牧养殖业的龙头企业——牧原股份公司^②，对其内部控制评价体系进行研究有助于农业中的畜牧养殖业上市公司内部控制评价理论体系发展。

1.2.2 实践意义

(1) 对畜牧养殖业响应十四五规划中“提高农业质量效益和竞争力”有实践意义。作为猪肉生产来源的畜牧养殖业上市公司，它的现代科技更加先进，它的经营管理经验更加丰富。优化畜牧养殖业上市公司的内部控制评价体系对于推进农业农村现代化有着重大的意义；还能优化其生产结构和管理结构，推进优质畜牧养殖工程。

(2) 对畜牧养殖业上市公司面对行业现状具有积极作用。在面对应对全球流感瘟疫、消费欲望不足等困难时，对畜牧养殖业上市公司内部控制评价体系的研究有利于管理层更注重内部控制评价体系，促使其主动优化内部控制评价体系，如保证生猪免受瘟疫侵害、票据管理是否到位等，从而提升市场竞争力，改善公司形象，并且能够在一定程度上促进该行业的良好发展。

1.3 文献综述

本文整理并阅读了部分国内外专家学者关于公司内部控制评价体系相关内容的研究现状。通过对文献的阅读，对与本文研究内容相关的理论知识进行了梳理和学习，这为之后分析畜牧养殖业上市公司，特别是牧原股份公司的内部控制评价体系奠定相关研究基础。

1.3.1 国外文献综述

(1) 关于内部控制的研究

在现代企业制度下，内部控制已成为逐步完善公司治理的有效工具。美国、加拿大、英国等国家相继颁布了内部控制指南与规范。但各国对内部控制的理解并不相同：美国 COSO 将其定义为“过程”，加拿大 COCO 认为它是多个要素指标构成的一个综合框架，而英国 Turnbull 指南认为内部控制是“系统”。

第一，关于内部控制基础理论的研究。目前，Lihong Yang 和 Xue Wang(2020) 等许多国外的专家学者对内部审计、风险管理、公司治理、内部控制中的两个或

^② 数据来源：牧原股份公司(002714)行情数据-九方智投，https://stock.9fzt.com/index/sz_002714.html，最后访问时间：2022年6月4日。

几个进行对比或研究，从而更加清晰地认识内部控制。其中 Abdulaziz Alzeban (2018) 论述了内部控制与内部审计建议之间的关系。Kupec Václav et al. (2021) 将控制定义为业务管理保证，采用计算机对来自欧盟 27 个国家的 3052 家中小企业研究发现内部审计与内部控制的理论具有很强的相关性，但实践中使用的审计和控制工具呈现弱相关性，这就为实践中两者的界定阐明了科学的理论，从而增强和提高了企业内部审计和内部控制在经营环境中的效率。另外，还有部分专家学者研究了内部控制的要素，如 Anand S (2015) 研究发现内部控制的各要素存在关联性，内部控制设计和运行有效的前提是各要素设计与运行的有效性能被合理保证。

第二，关于内部控制存在问题的研究。有国外学者从萨班斯法案入手对内部控制进行研究，其中 Ioan-Ovidiu Spatacean (2014)，Chan Li et al. (2015)，Raja Adzrin Raja Ahmad (2015) 等专家学者对 404 条款中的内容进行研究，还对企业的风险和内部控制缺陷之间的关联、审计效率和有效性的改进以及监管发展进行了实证研究，检验出风险和内部控制之间存在负相关的关系，风险点更容易发生舞弊，从而降低报告的可信程度。

(2) 关于内部控制评价的研究

第一，关于内部控制评价基础理论的研究。部分专家学者对内部控制评价的理论基础进行了研究，大多数专家学者认为主要有系统论、控制论等，其中 Annukka Jokipii (2010) 认为内部控制的需求符合权变理论，他们对 741 家芬兰公司调查后发现公司调整战略对内部控制结构有显著的影响，并且调整其内部控制结构来应对环境的不确定性。还有学者 (2021) 认为风险是人类行为的结果，分析行为可以优化内部控制。另外，随着知识与技术发展，专家学者对内部控制评价的方法、程序也在不断探索。Kopp 和 Donnell (2005) 发现主要采用问卷调查等方法收集内部控制相关信息，内部控制评价主要有内部控制现状的调查、整理评价工作底稿和内部控制的有效性评价三个程序。Cangemi Michael P (2021) 对内部控制财务报告 (ICFR) 和审计新的分布式分类账技术 (Blockchain Ledgers) 相关问题进行研究，如解决新的风险所需要的额外控制，还肯定了 COSO 报告对包括 GRC 专业人员、财务总监和董事会成员等报告使用者的价值。

第二，关于内部控制评价质量的研究。国外部分专家学者对审计费用、审计

人员工作时间等方面进行分析，从而判断审计质量。其中 Yu Flora Kuang et al. (2020) 调查了审计收费和审计人员对内部控制的意见是否与外部向监管机构提交的揭发指控有关，还论证了审计人员在泄密方面的研究。Kim Suyo (2021) 收集了有关合伙人审计时间的信息，并利用 2014—2017 年 6340 个观测值，对内部控制人员的比率、人员经验等因素分析，发现对于内部控制没有有效运作的事务所，合伙人越努力审计质量越高。Ian Burt 和 Theresa Libby (2021) 发现当内部审计人员的组织身份较高时，增加其职业认同度会增加内部审计师对内部控制关注度，即发现的缺陷严重度更高。

(3) 关于优化内部控制评价体系的研究

第一，关于从不同角度对优化内部控制评价体系的研究。国外专家学者从不同角度入手，对内部可能改制评价体系进行分析并提出优化建议。其中，Abdou Ahmed Ettish (2017)，Stefan Hunziker (2017) 等专家学者基于 COSO 等不同的理论框架，从内部控制结构出发进行实证研究，他们发现内部控制有效性会受到指标选取、评价体系构建难易程度等因素的影响，为优化内部控制评价体系提出了交互有效且实现信息技术治理的建议。Regina Vildanovna Nagumanova et al. (2018)，Nindya Farah (2019) 分别从业务流程与现金支付周期的角度进行内部控制评价，并结合实际案例，论述了一个完善的内部控制系统的的重要性、内部控制评价方法等内容。

第二，关于优化内部控制评价体系建议的研究。国外部分专家学者还从会计人员或审计人员入手发现内部控制评价体系的优化建议，他们认为这些人员会受到揭发指控、地位高低等因素的影响。如 Siti Maria Wardayati (2016)，Bradley P (2017) 等专家学者运用多元回归分析和有目的抽样法检验和分析了会计专业人士对内部控制框架的五个特定要素的认识，还发现员工对内部控制五要素的了解程度对其绩效有显著影响。另外，随着科技的不断进步，数据处理分析技术是优化内部控制评价体系的重要途径之一。Michael Werner 和 Nick Gehrke (2019) 提出了过程挖掘技术与高级统计分析相结合的内部控制评价新方法，并使用案例数据说明对个别控制措施的人工和时间密集型检查被全覆盖式自动审计程序所取代。

1.3.2 国内文献综述

(1) 关于内部控制的研究

随着不断的发展，我国意识到内部控制的重要性，并对内部控制进行研究。自 2008 年起，我国相继颁布了《企业内部控制基本规范》（以下简称为《规范》）、《小企业内部控制规范（试行）》等规范与指引，这些文件的颁布使得我国内部控制相关理论体系愈发的完善，基本形成了具有信息化、全面化等特点的适合我国大中小企业的内部控制框架。

第一，关于内部控制基础理论的研究。目前，我国专家学者对内部控制的研究已较为成熟，他们认为内部控制可以为企业创造价值。但面对大环境的改变，上市公司对内部控制在概念框架、系统发展演进的阶段规划等方面有了朝着信息化、价值化和人本化等方向转型的需求，专家学者对其也在不断探索。其中一些专家学者采用比较研究法、归纳法、演绎法以及多学科交叉对内部控制的本质、定义、要素、作用等方面进行了研究。在本质上，学者普遍认为内部控制是一种管理活动，如樊行健和肖光红（2014）通过归纳演绎等方法对内部控制的纵向分析和横向比较得出相关结论。谢志华（2009）认为控制的本质从结构关系上看，具有监督、制衡等特点。但也有杨雄胜（2011）等专家学者认为内部控制是一种系统的制度，它需要运用专业的方法。冯秀果（2018）认为内部控制不一定是管理职能，而是管理体系的组成部分，本质在于应对风险。另外，部分专家学者站在人的角度对内部控制进行了分析，罗润锋（2023）等人认为内部控制应该刚性控制与柔性控制相结合，融合“以人为本”的理念。其中王竹泉和隋敏（2010）基于人性假设等理论提出了内部控制要素新二元论，强调了内部控制系统的结构化特征。商思争（2020）采用成本效益分析法进行系统分析，发现内部控制是管理层主导的不完备契约和权益保护机制等。马广林（2021）认为传统内部控制的实质是以事为中心对人的刚性防控，内部控制应实施人本化提升。

第二，关于内部控制存在问题的研究。有陈丽蓉和牛艺琳（2010）等学者对我国内部控制进行研究发现存在内部控制效率低下等问题。王海兵和冯文静（2021）阐述了我国内部控制建设在政治法律、企业文化、新信息技术的综合性应用、以 QHSE 为基础、ESG 为核心的社会责任风险控制、评价—报告—审计三层次监督体系等十大问题。还有温素彬、李慧和孙婷（2022）等专家学者研究

发现物联网、大数据等科技发展已经与企业会计、审计和内控等方面紧密相连。陈俊和张敏娜（2018）等专家学者在此背景下，设计和构造出信息数据与内部控制相结合的内部控制体系，他们不仅构建了新的要素指标，还对其内涵及关联性进行了研究，这为内部控制理论体系发展提出了新方向。

（2）关于内部控制评价的研究

在上世纪九十年代初我国枣庄审计局开展了对四家企业内部控制评价试点工作并进行了工作汇报，经过不断地研究与实践后，我国丰富了内部控制评价理论并获得了实践经验，但仍存在一些问题。

第一，关于内部控制评价基础理论的研究。在研究之初，我国学者多借鉴国外先进经验从审计的角度去研究内部控制评价体系的目标、方法与标准。其中原东平（2008），谢晓燕和程富（2010）等专家学者认为我国缺乏具体的标准并参照 COSO 框架对内部控制评价标准进行了研究，他们认为内部控制评价的目标就是评价内部控制的全面性、合理性或有效性。但戴彦（2006）认为在实务的限制下，我国内部控制评价未能得到充分的发展。他还通过实证研究了构建体系的程序和方法。在方法上，我国学者多采用层次分析法、模糊综合评价法、熵权法、德尔菲法、因子分析法构建模型的方式，对我国上市公司的内部控制评价体系进行分析。南京大学会计与财务研究院课题组（2010）发现内部控制评价的范围有财务报表内部控制和全面内部控制两大口径，内部控制评价的内容有框架式和应急式，内部控制评价方法有寻找重大缺陷法和常规透视法，并对 112 个企业分析发现内部控制中存在的问题。谢力、李倩茹和宣晗倩（2022）总结出内部控制手册、管理制度、风险事件库、数据分析和企业价值链的五维度评价法，还对其利弊进行了分析。但随着科技的发展，大数据的运用在内部控制评价中显得尤为重要，郑石桥（2020）研究发现当它作为减少实质性程序的方法或独立审计业务时，电子数据环境下内部控制状况评价、抽查的需求不再适用或发生重大变化。孙贤荣（2021）分析了大数据审计与内部控制评价结合的可能性及二者的结合点，并以对预算管理开展审计为例对审计过程中的分析方法与路径等内容进行研究。

第二，关于内部控制评价质量的研究。张旺峰、张兆国和杨清香（2011），鲍诗度和陈文懿（2019）等专家学者对影响内部控制评价质量的相关因素进行研究，其中有部分学者根据上市公司数据构建模型检验了内部控制质量与审计定价

的负相关关系，主要受到公司治理机制、资产规模和是否四大所等因素的影响。还有专家学者研究了内部控制要素、内容和有效性等因素对审计定价的影响，如杨群辉和王玉蓉（2011）建立 Logistic 二元选择模型将 118 对非标意见与标准意见的上市公司对比分析其相关性。杜勇和李勤（2021）在成本效益的基础上对鉴证职能与内部控制评价的效率效果之间的关系进行了分析。另外，ESG 作为当前企业高质量发展的重要表现之一，国内专家学者对它的研究越来越多，如王瑶、张允萌和侯德帅（2022）等专家学者针对 ESG 与审计质量的关系进行研究。

（3）关于优化内部控制评价体系的研究

目前，我国上市公司基本构建了内部控制评价体系，证交所等机构也加大了对内部控制评价的力度，但结合实际可以发现内部控制评价体系还存在形式化、低效率、监督不到位等问题。我国对于内部控制评价优化的理论研究已较为成熟，多数专家学者都是结合具体案例的内部控制评价结果对其内部控制提出优化建议，其中内部控制评价优化对象主要为上市公司、行政事业单位、商业银行、高校等，而研究内容主要有以下两个方面。

第一，关于从不同角度对优化内部控制评价体系的研究。众多学者从 COSO、《规范》、全面风险管理等不同角度选取指标对内部控制评价体系进行研究，其中张福玲（2013）等专家学者以五要素为基础构建了内部控制评价体系，程平和廖婧宇（2018）等专家学者以控制目标为基础构建体系。还有朱君（2013），王姗（2019）等专家学者从不同角度对我国现有内部控制评价体系进行优化，从而有效且合理保证内部控制目标的实现。其中时军（2012）按照评价目标、标准、主体、对象、步骤、方法的顺序从公司治理的角度进行优化分析。而郝一桢和樊艳萍（2015），王安娜（2015）针对不同层面检查各内部控制环节存在的具体问题并提出了优化建议。武玉清、王洪海、陈建芸和薛淑娟（2016）则采用调查问卷的形式对内部控制环境进行研究。还有刘达迪（2022），曲京山、邓齐月、韩婉玲和孟宪宝（2022）大部分学者运用 AHP-Fuzzy 相结合的方法对内部控制评价体系进行优化。

第二，关于优化内部控制评价体系建议的研究。夏鹏（2022）等专家学者发现目前评价过程中仍然存在程序不规范、缺陷认定标准缺乏一致性、结果形式化等问题。袁建华、梁作琪和王攀峰（2013），王国祥（2018），高培建（2018）

等专家学者通过实证分析对我国内部控制评价在正确认识内部控制自我评价并积极主动实施、培养高素质内部审计团队、设立独立的内部控制部门等方面提出了优化建议。李艳杰、马英佳和刘立丽（2017）还强调了改进预算编制方法、加强与政府相关部门的对接、加大固定资产全寿命周期的管理力度、加强资金安全管理水平等优化建议。还有部分学者针对农业、食品加工行业的内部控制评价体系进行优化，比如朱定春（2021）从内部控制的五要素对农业公司各环节的风险点进行分析并针对五要素提出优化策略。胡洁如、甘远平和上官鸣（2020）等学者对农业类公司内部控制评价体系分析发现存在社会责任感不强、风险意识薄弱、缺乏质量掌控、信息处理不及时和内部监督失效的问题，并通过总结优秀经验与失败教训提出加强企业风险管理意识、完善信息与沟通渠道、及时进行信息披露和加强问责制度管理并把握关键的采购和销售环节内部控制等建议。

1.3.3 国内外文献述评

根据国外相关文献研究可知，国外发达国家在相继颁布内部控制指南与规范后，专家学者展开了对内部控制评价体系的研究，主要是从内部控制评价指标、方法、程序等方面。我国在内部控制评价相关法律法规方面研究晚于英美国家，其中部分研究是借鉴国外的经验，但是由于制度、经济、文化等存在差异，我国专家学者应以我国的实际情况为基础对内部控制评价体系进行研究。

第一，关于内部控制方面。目前，国内外专家学者对内部控制的研究已比较成熟，他们常用回归分析法、演绎法等方法对内部控制的本质、要素等方面进行研究。其中学者普遍认同内部控制规范中对要素规定，但在内部控制的本质上存在分歧，有人认为它是一种管理活动，也有人认为它是一种制度，但不管是何种都与人密不可分。另外，学者对内部控制进行研究发现存在内部控制效率低下等问题。

第二，关于内部控制评价体系方面。根据国内外相关文献研究可知，大多数专家学者对内部控制评价指标体系的研究，主要选择上市公司、行政事业单位和商业银行等作为案例对象。其中对上市公司的研究主要集中在制造业，对畜牧养殖业的研究较少。另外，我国学者多以 COSO 为基础采用层次分析法、因子分析法、模糊评价法、灰色矩阵法、德尔菲法、熵权法构建模型的方式对内部控制评价体系分析，这些方法已比较成熟，但以 COSO 为基础去研究我国企业可能

存在不适当、不相符的问题。

第三,关于优化内部控制评价体系方面。大多数学者对内部控制评价指标体系的研究主要是以目标为导向或以风险为导向两方面进行,发现公司存在程序不规范、缺陷认定标准缺乏一致性、结果形式化等问题。目标导向的评价体系和风险导向的评价体系通常都运用定性与定量相结合的方式进行评价,但在评价的过程、结果等方面各有利弊。前者的评价效果不如后者,但方法更为简洁明了,受评价者主观影响比后者小。

本文认为应该以《规范》与企业内部控制手册为基础,在实现企业战略目标与关注风险的前提下将内部控制五要素与企业员工态度相结合对内部控制评价体系进行研究,员工对内部工作流程、内部控制的了解程度更高,内部控制评价的结果也更符合实际情况。因此,本文意在以现有学术研究成果为基础,尝试将内部控制与企业员工态度结合考虑,利用层次分析法和模糊综合评价法优化畜牧养殖业上市公司——牧原股份公司的内部控制评价体系并进行定量与定性分析,从而更好地优化其内部控制评价体系,优化内部控制评价方法,使评价过程更加规范,降低在战略目标实现过程中可能面临的风险。

1.4 研究内容和研究方法

1.4.1 研究内容

本文在委托代理理论、控制理论和系统理论等现有学术研究成果的基础上,从内部控制五要素的角度对牧原股份公司内部控制评价体系现状进行优化研究。研究内容共分七个章节,具体内容如下:

第一章为绪论,阐述本文的研究背景与研究意义,对国内外的研究现状进行文献综述,并介绍了研究内容与方法,为清晰地体现出研究脉络,将通过研究框架进行展现。

第二章是内部控制评价体系相关概念界定与理论基础。该章节一共由两个部分组成:内部控制评价体系相关概念及其相关理论基础的概述,主要是对内部控制和内部控制评价及内部控制评价体系基础理论和委托代理理论、控制理论与系统理论的论述。对内部控制评价体系及其相关理论的梳理,可为优化牧原股份公司内部控制评价体系奠定了研究基础。

第三章是牧原股份公司的内部控制评价体系现状及问题分析。一方面,对网

络及内部获得的资料进行归纳和整理,了解牧原股份公司的公司概况;另一方面,对内部控制评价体系调查情况进行分析,发现牧原股份公司内部控制评价体系中存在该评价体系原则不规范、指标设置不合理、标准不清晰等问题。

第四章是牧原股份公司内部控制评价体系的优化设计。通过《规范》等相关规定,结合牧原股份公司的内部控制手册等实际情况,从内部控制五要素优化设计牧原股份公司内部控制评价体系,主要是确定各项指标及其评价标准,并运用层次分析法得出权重。

第五章是牧原股份公司优化后内部控制评价体系的应用及结果分析。本章用模糊综合评价法计算各指标综合评价结果并分析牧原股份公司内部控制评价结果,发现内部控制存在的一些问题。

第六章是牧原股份公司内部控制评价体系优化的有效保障。针对存在的问题从内部控制要素五个方面提出具体建议。

第七章是结论与不足。对本文研究的内容进行总结,同时反思文章中的不足,以期之后进一步完善或提供研究方向。

1.4.2 研究方法

本文将我国《规范》中的内部控制五要素为基础,结合相关因素的具体要求,通过定性与定量相结合的方法构建内部控制评价体系。本文所用到的具体的研究方法如下:

(1) 文献分析法

本文第一章与第二章通过查阅大量国内外文献后发现,内部控制及内部控制评价体系一直是国内外学者们研究的热点问题,已经积累了丰富的科研成果。通过对相关基础理论及国内外文献资料的梳理学习,为本文分析畜牧养殖业上市公司内部控制评价的现状和优化内部控制评价体系奠定了坚实的理论基础。

(2) 案例分析法

本文第三至第六章将牧原股份公司作为研究对象,将内部控制评价指标的理论知识合理地运用到牧原股份公司的指标体系研究中,在理论与实践结合的基础上,分析牧原股份公司现有的内部控制评价体系中存在的问题,并进行相关优化研究。

(3) 问卷调查法

本文第四至第五章对牧原股份公司内部控制评价指标体系进行优化设计时,向

专家学者及牧原股份公司员工发放调查问卷,设置合理的内部控制评价指标,对牧原股份公司现有的内部控制评价体系进行了解,为进一步使用层次分析法和模糊综合评价法进行定量与定性分析提供数据支持,也使得提出更科学合理且符合实际情况的优化建议。

1.5 创新点

内部控制评价体系的构建应该与行业特点、公司自身情况等因素相适应。本文在内部控制评价体系构建过程中,结合畜牧业中生物资产易受瘟疫影响的特点,增加了对应急控制措施的内部控制评价,关注点在于应急机制的建立情况,具有一定的创新性。

2 内部控制评价体系的相关概念与理论基础

理论是实践的基础。只有理论与实践相结合，才能不断完善理论，形成实践优化理论—理论再指导实践的良性循环。本文对内部控制评价体系相关概念进行梳理，以期能更好地在优化牧原股份公司内部控制评价体系中运用。

2.1 内部控制评价体系相关概念

2.1.1 内部控制

内部控制是随着经济发展的需要出现的，是企业为实现一定目标，对存在于企业内部的具有约束、监督与评价功能的规章制度、人员职责划分等因素相结合而形成的管理控制系统。在《规范》中，内部控制被定义为“由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。”它是为了合理保证企业经营管理合法合规、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，促进企业实现发展战略。

2.1.2 内部控制评价

内部控制对企业来说是一个系统，但系统的设计与运行是否合理有效需要进行评价。《企业内部控制评价指引》（以下简称《评价指引》）称“内部控制评价是指企业董事会或类似权力机构对内部控制的有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程。”

目前，证交所要求企业对内部控制进行自我评价，还要求企业董事会通过向内部审计部门授权或直接聘请第三方对企业内部控制的有效性进行评价。它主要通过业务流程本身及其关键控制点的风险评估程序与穿行测试评价企业内部控制的设计是否合理和完整，执行是否有效，其关键控制能否保证企业目标的实现。但阅览我国上市公司披露的《内部控制自我评价报告》和《内部控制审计报告》可以发现，目前很多上市公司披露的报告质量并不高，形式化问题比较严重。

2.1.3 内部控制评价体系

内部控制和内部控制评价都是指过程，内部控制评价体系是指体系架构，它主要是指评价内部控制的有效性构建的指标体系架构，用于对内部控制进行定性或定量的评价分析。内部控制评价体系主要包括内部控制评价的主体、对象、原则、方法和要素等。

根据《评价指引》的规定，内部控制评价体系的设计与优化主要由企业负责，在全面性、重要性和客观性原则下对内部控制的有效性进行自我评价。其中，全面性原则是指评价工作应当包括内部控制的设计与运行，涵盖企业及其所属单位的各种业务和事项；重要性原则是指评价工作应当在全面评价的基础上，关注重要业务单位、重大业务事项和高风险领域；客观性原则是指评价工作应当准确地揭示经营管理的风险状况，如实反映内部控制设计与运行的有效性。

从上文的文献综述中可以看出，内部控制评价体系从不同角度选取指标倾向性会有所不同，目前研究多以内部控制五要素为基础，即围绕内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督五个方面展开，采用层次分析法、模糊综合评价法、熵权法、德尔菲法、因子分析法等方法构建内部控制评价体系架构，然后综合运用询问、发放问卷、实地抽样调查与检验、组织专项讨论和穿行测试等方法对企业内部控制设计与执行情况进行全面的评价。

2.2 内部控制评价体系理论基础

2.2.1 委托代理理论

委托代理理论是1930年由美国经济学家伯利和米恩斯提出的，它是现代公司治理的逻辑起点。委托代理理论主要讲述的是所有者与债权人、管理者两者或三者之间的问题。委托人与代理人两者之间存在信息差，这会导致利益产生冲突。委托代理理论是审计研究的基础，审计的产生是因为受托经济责任关系的确立。但由于信息不对称的限制，受托人对业务活动执行经济监督比较困难，于是便产生了审计。

本文在委托代理理论的基础上，对内部控制评价体系进行研究。内部控制评价中三者的利益冲突主要是内部控制评价成本与企业效益间的矛盾。完善内部控制和内部控制评价必然会带来费用的增加，但建设是长期的事情，对企业短期效益并不显著。从该矛盾出发，本文优化构建的内部控制评价体系中增加了成本效益原则。另外，所有者更注重能否使股东权益最大化和企业价值最大化，债权人更注重对债权的行使，企业管理者最在意的是自身利益最大化。这就导致管理者往往会寻求内部控制各种缺陷最大程度使自身利益最大化，甚至他们会通过损害公司利益的方式窃取利益，通过内部控制的管理控制活动可以有效防范委托代理产生的众多问题。

2.2.2 控制理论

诺伯特·维纳认为控制理论是一种连续、动态和系统的监控过程。控制需要收集信息，通过信息反馈控制情况。在内部控制中，控制的信息主要是企业各经营业务流程、企业管理流程等财务信息和非财务信息。根据公司业务经营与管理活动的需要，内部控制为现代企业构建了科学的合理的控制框架，它是公司管理制度的一部分。

本文将控制理论充分地运用到评价中，在公司经营过程当中实行内部控制评价就是对公司可以实现内部控制有效性的保障。公司内部控制制度主要有授权控制、预算控制等七个控制方面。上市公司对各流程实施控制，又通过内部控制评价获得内部控制有效性的反馈，使得更好地实施控制过程，从而提升公司价值。另外，公司目标随市场变化而变化，这也使得公司的控制活动需要动态调整。

2.2.3 系统理论

系统理论是在 1932 年提出的，贝塔朗菲认为各种要素构成了一个相对完整的系统，它不仅能表现出各个要素的特点，还能在各要素相互作用下产生新的作用或特性。在这个系统中，各要素存在关联性，相互作用，相互制衡，构成了一个系统的、科学的且综合的整体。

公司是内部控制的载体，内部控制是一个整体，内部控制评价体系是一个系统的体系。本文运用内部控制的相关概念，构建了由内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督五个要素组成的内部控制评价体系。在内部控制评价过程中，不仅在于认识内部控制的设计与执行，更重要的还在于利用对其有效性的评价去设计、管理或完善内部控制评价体系，使它的存在与发展合乎公司经营发展的需要。

3 牧原股份公司的内部控制评价体系现状及问题分析

3.1 牧原股份公司概况

牧原食品股份有限公司（以下简称为牧原股份公司）于 2014 年上市，属于畜牧养殖行业。目前，它基本完成饲料生产—生猪养殖—宰杀—食品加工的猪肉全产业链建设。在 2021 年上市公司市值排行第 32 名，畜牧养殖行业第 1 名，属于我国生猪一体化养殖龙头公司，具有一定的代表性。牧原坚持智慧农业建设，将科技运用于生产养殖和经营管理过程中，目前公司已初步构建 ERP 系统，对其内部控制评价体系进行优化，具有一定的研究意义。

从生产经营来看，近几年生猪养殖业的成本较高，价格不稳定，易受猪瘟影响；牧原股份公司近两年不断加大投资，扩展规模，资金压力较大。从管理来看，在 2021 年底，牧原股份公司出现多家子公司票据付款逾期事件，公司发布公告称由于其未及时收到部分持票人的有效提示付款申请，或持票人选择的清算方式不符合银行要求等原因，导致公司无法按时兑付商业承兑汇票^③；受票据付款逾期时间的影响，牧原股份公司评级展望被信用评级机构调整为负面^④。综上所述，牧原股份公司的生产经营面临一些风险，内部控制存在一些问题。

3.2 牧原股份公司内部控制评价体系的现状分析

3.2.1 牧原股份公司内部控制评价体系调查情况

通过了解牧原股份公司近几年的《内部控制自我评价报告》（以下简称为《自评报告》）可以发现，其对内部控制有效性进行评价主要从公司层面和业务层面划分，又根据《规范》等相关内部控制要求设置评价要素和评价标准，并结合公司内部控制制度和评价办法进行。其内部控制评价体系主要包括目标、原则、范围、要素和评价标准等内容。

（1）对目标的设立

其中，对目标的设立主要采用的是《规范》中对内部控制目标的相关要求，

^③ 数据来源：《关于上海票据交易所《持续逾期名单（截至 2021 年 11 月 30 日）》涉及公司所开具部分商业承兑汇票的情况说明》，<http://www.cninfo.com.cn/new/disclosure/detail?stockCode=002714&announcementId=1211823422&orgId=9900022995&announcementTime=2021-12-07>，最后访问时间：2022 年 10 月 26 日。

^④ 数据来源：《中诚信国际关于将牧原食品股份有限公司评级展望调整为负面的公告》，<http://www.cninfo.com.cn/new/disclosure/detail?stockCode=002714&announcementId=1211922834&orgId=9900022995&announcementTime=2021-12-15>，最后访问时间：2022 年 10 月 26 日。

主要包括：一是针对公司经营管理合法合规方面，公司应当建立符合相关规定的且科学的组织架构和有效的监督机制等；二是针对公司业务经营的运行方面，公司应当构建风险评估管理系统，及时发现风险，防范风险等；三是针对公司经营环境方面，公司应当建立良好的内部环境，及时防错纠弊，保护财产安全，维护股东合法权益等；四是公司内部控制的建设和运行应当符合国家相关规定和公司要求。但从目标的内容来看，牧原股份公司内部控制评价体系的目标是内部控制的目标，而不是内部控制评价的目标。

（2）依据的原则

牧原股份公司的内部控制评价体系中依据的原则也主要参考的是《规范》中对内部控制原则的相关要求，主要有全面性、重要性、效益性、制衡性和适应性。其中，全面性原则强调的是全过程、全覆盖，它是指应该对公司各业务活动和管理活动进行全过程、全覆盖的内部控制建设；重要性原则与效益原则存在一定联系，内部控制制度的构建不仅要满足全面性原则的要求，还应当考虑投入与产出的成本效益限制，识别和控制重大风险点和重要业务活动及事项；制衡性原则强调的是相互制约和监督，它是指在注重效率的同时，公司内部机制、部门及业务等权责控制应当建立约束关系，互相制衡；适应性原则强调的是与公司实际情况的适应程度，内部控制制度应该具有适应性，并能在发生变化时及时调整。根据上文可知，牧原股份公司内部控制评价体系中采用的原则是内部控制的原则，而没有介绍内部控制评价的原则。

（3）评价的范围

牧原股份公司的内部控制评价体系以风险为导向，对公司的主要业务管理活动、经营事项、主要的部门和单位以及各重大风险点进行内部控制评价。

（4）选取的要素

根据《自评报告》发现，牧原股份公司的内部控制评价体系按照风险导向原则主要分为两个层面，即公司层面、业务层面。其中前者主要包含发展战略、企业文化、组织架构、社会责任等方面；后者主要包含资产管理、预算管理、采购业务、研究与开发、合同管理、生产管理、销售业务、资金活动、内外部信息传递、财务报告等方面。可以看出其内部控制评价体系待进一步优化，本文将从内部控制的五方面对牧原股份公司内部控制评价体系进行分析。

3.2.2 牧原股份公司内部控制评价体系的现状

(1) 内部环境

通过对牧原股份公司的《自评报告》和第三方的审查结果可以看出，牧原股份公司现有内部控制制度已基本建立健全。但在下级各部门之间仍存在问题，如工作职责和岗位流程设置不清晰等。从组织结构图（如图 3.1 所示）可以看出，公司组织结构可能存在缺陷，牧原股份公司在董事会下设审计委员会，审计部应直接由审计委员会领导，但在官网展示的组织结构图中并不清晰。另外，按照《规定》要求，监事会应该监督董事会建立与实施内部控制的情况，但在章程中并未对此做出明确要求。由此可以看出，牧原股份公司的内部控制制度的执行有效性不高，公司的内部环境有待进一步强化。

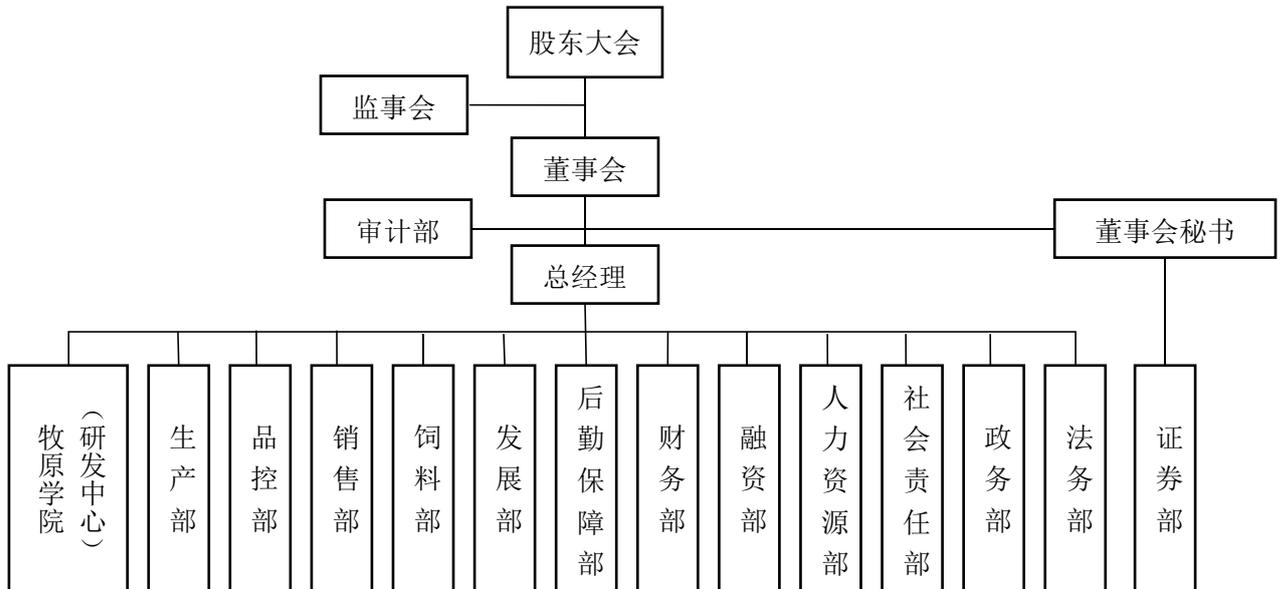


图 3.1 牧原股份公司组织结构

(2) 风险评估

根据《规范》要求，公司应识别法律、社会、经济、环境和管理等内外部风险因素。从《自评报告》可以看出，牧原股份公司目前关注的重点主要集中在资金筹集与使用的风险、各业务环节的风险、战略风险、关联交易的风险和信息披露的风险等。但 2021 年末牧原股份公司出现多家子公司付款逾期的问题，导致证监会涉入调查，进而引起股票大幅度下跌，可见在票据管理方面存在较大缺陷。

还有原材料、生猪价格变动和产能扩张的投资带来的资金风险。在一定的国家政策背景下，牧原股份公司近几年不断加大产能投入，2021年成立全资子公司牧原肉食，以期打造饲料生产—生猪饲养—生猪屠宰—销售的产业链条。另外，自2020年起，公司开始采购国家政策性粮食作为饲料原料，它相对于其它饲料原料价格更低，但因相关政策要求其货款需要全额预付，这在一定程度上增加了牧原股份公司的资金压力，可能会面临资金风险。

（3）控制活动

《规范》中控制活动主要包括不相容职务分离控制、授权审批控制、会计系统控制、财产保护控制、预算控制、运营分析控制和绩效考评控制。牧原股份公司对各治理层权责进行了规范，组织架构相关公告还简要介绍了各部门主要职责。2022年4月，它还披露了关联交易决策制度等新制度。可见，牧原股份公司正在不断完善公司内部控制活动。但公司部分岗位可能存在职责设置不清晰的问题。另外，牧原股份公司近期商票逾期事件也反映出公司在票据管理等内部控制制度上仍有待提高。

（4）信息与沟通

在经营管理和业务活动的过程中，牧原股份公司各部门和各工作人员之间的沟通并不有效，与外部人员的沟通也存在不及时的情况。虽然公司设有企业微信，还为员工专门搭建了钉钉沟通平台。但员工对相关部门职责还不够熟悉，这可能会导致工作对接存在问题，使得工作效率较低。另外，在销售过程中，部分销售人员存在不能及时反映客户情况、不能及时提供客户所需信息等情况。

（5）内部监督

由于组织结构的不完善和工作职责不清晰等问题，审计部的部分职能可能会出现失效的情况。根据《规范》，公司审计部应当对内部控制的有效性进行监督检查。但在牧原股份公司审计部职责要求的文件中只涉及为审计委员会提供聘请或更换外部会计师事务所和提供内部审计报告等，并没有对审查和监督内部控制作出具体要求。

3.3 牧原股份公司内部控制评价体系中存在的问题

通过分析牧原股份公司的内部控制评价体系现状，本文发现它存在原则设置不规范、要素设置不合理、标准设置不清晰等问题。该小节将对问题进行详细分

析，这有利于下文中更好的优化牧原股份公司的内部控制评价体系。

3.3.1 公司内部控制评价体系中的原则设置不合理

(1) 评价体系中未体现内部控制评价的原则

牧原股份公司的《自评报告》只体现了内部控制的原则而没有内部控制评价原则，它是根据《规范》对内部控制的要求设定的。内部控制的原则与内部控制评价的原则存在差异。一是目的不同，内部控制原则的主要目的在于完善内部控制制度的建设，内部控制评价原则的主要目的在于更好地完成对内部控制有效性的评价；二是内容不同，内部控制原则包含全面性、重要性和效益性等五个原则，内部控制评价原则包含全面性、重要性和客观性。在评价过程中，原则设置的不规范可能会导致评价指标的选取不能满足内部控制评价的需求，因此在优化过程中会设置内部控制评价的原则。

(2) 评价体系中选取指标的原则不符合相关指引

根据《评价指引》要求，“企业实施内部控制评价至少应当遵循下列全面性原则、重要性原则和客观性原则”。这三个原则是对公司内部控制评价原则设置的基本要求，在此基础上还应当考虑适应性和成本效益等因素。牧原股份公司的《自评报告》虽然体现了全面性、重要性、适应性和效益性等原则，但内容实质上是对内部控制建设的要求，还缺少了客观性原则。因此，在优化过程中设置内部控制评价的原则是以《评价指引》为基础，增加了适应性原则和成本效益原则并对它们进行了相关解释。

3.3.2 公司内部控制评价体系中的指标设置不合理

(1) 评价体系中忽视了对风险评估的有效性评价

从上文分析中可以看出，牧原股份公司的内部控制评价指标主要分为公司层面和业务层面，详细指标主要是对内部控制五要素的细分。但对指标按照五要素进行划分后可以发现，对风险评估指标的划分主要局限在各风险本身，而忽视了对风险识别、分析及应对本身的有效性评价。从公司架构和章程来看，公司并没有建立风险管理部门，那么将风险评估指标的划分局限在各风险本身，可能会存在风险评估无法有效实施，忽视新的风险，风险应对不及时的情况。因此，在优化评价体系中风险评估的要素设置主要集中在风险评估本身的有效性评价。

（2）评价体系中缺少评价内部监督的相关指标

通过分析可以发现，牧原股份公司的内部控制评价体系是以风险为导向，指标选择主要集中在内部环境、详细的风险点、控制活动和信息传递等方面，而缺少内部监督的相关指标。根据《评价指引》要求，对内部监督评价主要是对监事会、审计委员会、审计部门等内部监督机制的有效性进行评价，重点在于它们的监督是否能有效发挥，这对内部控制及内部控制评价的有效实施存在一定影响。因此，在优化过程中增加了内部监督的相关指标。

3.3.3 公司内部控制评价体系中的标准设置不清晰

根据上文的现状调查可以发现，公司许多岗位职责说明存在不清晰、不全面的情况，这会导致在内部控制评价过程中缺乏准确的标准，不能更好地衡量绩效情况。牧原公司审计部分为了内控审计岗和审计监察岗，但查阅审计部职责说明可以发现其主要包括监督公司各项财务制度的执行情况、负责内外部审计之间的沟通与协调、提供审计报告等，缺少了对内部控制的相关要求，如对公司日常内部控制情况进行监督、评价内部控制评价设计与执行的有效性等。另外，对制度的监督也局限在了财务制度，而内部控制贯穿于公司的各项经济业务和管理当中，其监督和评价的对象也应该是公司的各项经济业务和管理的内部控制情况。

4 牧原股份公司内部控制评价体系的优化设计方案

针对上文发现的一些问题,对牧原股份公司内部控制评价体系的原则、方法、指标、评价标准和评价指标权重进行了优化设计,以期对其内部控制评价提供一些帮助。

4.1 牧原股份公司设计内部控制评价指标时应遵循的原则

结合《评价指引》和牧原股份公司内部控制本身的要求,牧原股份公司优化设计内部控制评价指标应遵循全面性原则、重要性原则、客观性原则、适应性原则和成本效益原则,其中前三者的解释与《评价指引》一致,后两者的解释如下。

4.1.1 适应性原则

适应性原则是指选取内部控制评价指标应与公司自身实际情况相适应,满足企业经营管理的需求。另外,指标的选取要与内外部因素相适应。当环境发生改变时,公司的内部控制评价指标应该及时根据变化进行调整,从而全面评价公司内部控制有效性。

4.1.2 成本效益原则

公司以营利为目的,公司的成本控制与其经济效益存在紧密联系。在内部控制评价的过程中必然会引起成本的增加,所以在优化内部控制评价体系时,公司应该考虑投入与产出的关系。成本效益原则其实是要求公司在进行内部控制评价体系优化的过程中应该根据内部控制评价的目标及公司的需求,以合理的成本对内部控制有效性作出评价。这就要求在选择内部控制评价指标时,应该衡量投入与产出的关系,着重关注关键风险点。

4.2 牧原股份公司内部控制评价指标的设计方法选择

4.2.1 确定指标权重的方法

目前,国内专家学者大多运用赋值法进行构建或优化内部控制评价体系的研究,其主要分为主观赋值法和客观赋值法。通过对赋值指标权重方法的对比,本文选择了主观赋值法中的层次分析法(Analytic Hierarchy Process, AHP)对各项指标权重进行赋值,构建牧原股份公司内部控制评价体系。层次分析法是由美国 T. L. Saaty 教授提出的,它是将问题层次化并分解为多指标,对多指标用相

对标度将主观性判断进行客观量化评价，定性与定量相结合的分析方法，具有数量化、系统化、层次化、递进式的特点。在完成指标体系构建后，主要计算步骤如下：

第一步，构建判断矩阵。为了将比较判断量化，层次分析法运用了 1-9 标度法比较指标间的重要程度。

表 4.1 判断矩阵 M 的构建

	X_1	X_2	……	X_j	……	X_n
X_1	X_{11}	X_{12}	……	X_{1j}	……	X_{1n}
X_2	X_{21}	X_{22}	……	X_{2j}	……	X_{2n}
……	……	……	……	……	……	……
X_i	X_{i1}	X_{i2}	……	X_{ij}	……	X_{in}
……	……	……	……	……	……	……
X_n	X_{n1}	X_{n2}	……	X_{nj}	……	X_{nn}

注： $X_{ij}=X_i/X_j$ ，其中 $i, j=1, 2, 3, \dots, n$ 。

表 4.2 1-9 标度法的重要性标度表

标度	重要性
1	X_i 指标与 X_j 指标相比，一样重要
3	X_i 指标与 X_j 指标相比， X_i 指标稍显重要
5	X_i 指标与 X_j 指标相比， X_i 指标明显重要
7	X_i 指标与 X_j 指标相比， X_i 指标非常重要
9	X_i 指标与 X_j 指标相比， X_i 指标绝对重要
2、4、6、8	重要性介于上述相邻两判断间的中间值
倒数	$X_i/X_j=1/X_j/X_i$

第二步，运用 SPSSAU 软件中的层次分析法（和积法）处理数据，计算得出判断矩阵的最大特征根及特征向量，并得出权重。

归一化处理，
$$\overline{X}_{ij} = \frac{X_{ij}}{\sum_{i=1}^n X_{ij}} \quad (i, j=1, 2, 3, \dots, n) \quad (\text{公式 4-1})$$
，然后

将各行相加得出
$$v_i = \sum_{j=1}^n \overline{X}_{ij} \quad (i, j=1, 2, 3, \dots, n) \quad (\text{公式 4-2})$$
 计算可以得

到特征向量 $W = (v_1, v_2, \dots, v_i, \dots, v_n)^T$ ($i=1, 2, 3, \dots, n$) (公式 4-3)。

计算指标权重, $w_i = \frac{\overline{X_{ij}}}{\sum_{j=1}^n \overline{X_{ij}}}$ ($i, j=1, 2, 3, \dots, n$) (公式 4-4)。下

文 w_i 是指第 i 个一级指标, w_{ij} 是指第 i 个一级指标的第 j 个二级指标, w_{ij-n} 是指第 i 个一级指标第 j 个二级指标的第 n 个三级指标。

第三步, 检验一致性比率 CR。利用层次分析法赋值权重时, 需要进行一致性检验, 计算 CR。

计算判断矩阵 M 的最大特征根 λ_{\max} , 根据 $Mw = \lambda w$ 可得 $\lambda_{\max} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n \frac{Mw}{w_i}$ ($i=1, 2, 3, \dots, n$) (公式 4-5)。

计算矩阵一致性指标 CI, $CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n-1}$ (公式 4-6), 并参考系数表得到随

机一致性指标 RI, 如表 4.3 所示。

表 4.3 随机一致性指标 RI 参数表

n 阶	2	3	4	5	6
RI 值	0	0.52	0.89	1.12	1.26

计算一致性比率 CR, $CR = \frac{CI}{RI}$ (公式 4-7)。通常情况下 CR 值越小, 则说明判断矩阵一致性越好, 一般情况下 $CR < 0.1$, 则判断矩阵满足一致性检验; 如果 $CR > 0.1$, 则说明不具有有一致性, 应该对判断矩阵进行适当调整之后再次进行分析。

4.2.2 确定指标评分的方法

本文采用模糊综合评价法对牧原股份公司内部控制评价体系进行评价。它是一种综合评价方法, 主要是运用模糊数学理论知识清晰地、系统地把多个指标的定性评价转化为一个综合的定量评价。

本文首先确定评语集 $N = \{N_1, N_2, \dots, N_n\}$ ($n=1, 2, \dots, n$), 即 $N = \{优秀, 良好, 一般, 较差, 很差\}$; 其次确定了定性评价 N 与分值间的关系,

如表 4.4 所示, $G=\{100, 80, 60, 40, 20\}$; 再次运用问卷调查法对三级指标进行定性评价, 调查问卷需要选择牧原股份公司员工进行填写, 整理数据后使用 SPSSAU 软件中的模糊综合评价法得到公司内部控制评价各级指标的隶属度 p , 并构成隶属度矩阵 P ; 最后, 计算出具体得分, 指标得分= $P \times G$ (公式 4-8)。下文 p_i 是指第 i 个一级指标, p_{ij} 是指第 i 个一级指标的第 j 个二级指标, p_{ij-n} 是指第 i 个一级指标第 j 个二级指标的第 n 个三级指标。

表 4.4 评分标准

分值区间	评级	说明
$100 \geq \text{分数} > 80$ 分	优秀	
$80 \geq \text{分数} > 60$ 分	良好	若判断标准中有一个低于 60 分的, 则总评价价值降为下一级。
$60 \geq \text{分数} > 40$ 分	一般	
$40 \geq \text{分数} > 20$ 分	较差	
$20 \geq \text{分数} \geq 0$ 分	很差	

4.3 牧原股份公司内部控制评价的指标选取

我国的内部控制规范和 COSO 框架有极大的相似性, 但前者更适用于分析国内案例。2008 年我国《规范》发布, 2010 年出台了相关指引, 基本形成了符合我国国情的企业内部控制规范体系。因此, 本文将以《规范》及其配套指引为基础, 遵循全面性、重要性、客观性、适应性和成本效益的原则, 确定牧原股份公司内部控制评价的 5 个一级指标为内部环境 (A)、风险评估 (B)、控制活动 (C)、信息与沟通 (D)、内部监督 (E)。又结合《评价指引》《应用指引》和公司实际情况, 将 5 个一级指标分为 20 个二级指标和 43 个三级指标, 具体如表 4.5、表 4.6、表 4.7、表 4.8 及表 4.9 所示。

4.3.1 内部环境评价指标及评分标准

《评价指引》第六条中指出, 对内部环境的评价应依据相关应用指引, 主要包括组织架构和社会责任等五个方面。因此, 本文将内部环境指标分为组织架构 (A₁)、发展战略 (A₂)、人力资源 (A₃)、企业文化 (A₄)、社会责任 (A₅) 五个二级指标, 又结合《应用指引》将各二级指标进行细分。

组织架构 (A₁) 包括的三级指标有机构设置的科学性 (A₁₁)、职责权限的合理性 (A₁₂)、人员编制 (A₁₃) 和工作程序 (A₁₄)。其中, 机构设置的科学性

(A₁₁)的评分标准为企业是否设置治理结构和组织结构,是否明确设置相关结构图,并对其有效性进行定期或不定期全面评估;企业是否有适合的运行机制和职能部门,并对其设计和运行的有效性进行定期或不定期全面评估;企业针对评估发现的缺陷是否按照相关审批程序进行调整,在调整过程中是否充分听取改进建议,并后期跟踪改进情况。职责权限的合理性(A₁₂)的评分标准为企业是否构建了清晰明确、系统协调、互相制衡的职责权限管理机制;企业是否明确董监高以及各部门的职责权限,并在章程及相关职责权限说明书中合理要求。人员编制(A₁₃)的评分标准为企业的岗位设置是否符合不相容职务分离等控制要求;企业是否针对各个岗位明确设置了职称、职责等内容,并印发有岗位工作内容及职责说明书;企业员工是否了解岗位职责及工作内容,并能够正确履行职责。工作程序(A₁₄)的评分标准为企业是否制定管理流程图、业务流程图、养殖管理流程图等内部流程说明文件;企业员工是否了解自己的工作流程,是否了解对接部门的工作流程与权责分配情况。

发展战略(A₂)包括的三级指标有发展战略制定的科学性(A₂₁)和发展战略实施的合规性(A₂₂)。其中,发展战略制定的科学性(A₂₁)的评分标准为企业是否设立了战略委员会或其他行管部门;企业的发展目标、发展战略方案等内容是否经过充分地调查分析、预测等研究过程;企业的发展战略方案是否经过董事会和股东(大)会的审议和批准;是否因主观原因频繁变动。发展战略实施的合规性(A₂₂)的评分标准为企业的工作计划、预算等年度计划性文件内容是否以发展战略为基础进行制定;企业的发展战略是否及时向员工进行沟通和传达;企业是否对发展战略进行实时监控;是否因重大变化做出调整。

人力资源(A₃)包括的三级指标有人员配置的合理性(A₃₁)、激励约束制度的科学性(A₃₂)和退出机制的完善性(A₃₃)。其中,人员配置的合理性(A₃₁)的评分标准为企业是否根据需求引进人才;是否遵循公平公正原则公开招聘;是否实行岗位回避制度;是否开展岗前培训。激励约束制度的科学性(A₃₂)的评分标准为企业是否设置科学合理的业绩评价体系与员工激励约束机制等;企业是否对所有员工的绩效情况进行考核评价,并以此为依据进行职位和工资变动等。退出机制的完善性(A₃₃)的评分标准为企业是否定期考核员工胜任情况;企业员工是否签署保密协议;岗位人员变动是否进行工作交接;人员退出程序是否符合

合相关法律法规。

企业文化（A₄）包括的三级指标有建设的合理性（A₄₁）、培训教育（A₄₂）和落实情况（A₄₃）。其中，建设的合理性（A₄₁）的评分标准为企业文化是否结合企业自身情况进行建设；企业文化是否与发展战略相适应；企业文化是否符合相关法律法规。培训教育（A₄₂）的评分标准为企业的业务经营过程和管理活动是否与企业文化相结合；企业员工是否学习了解并遵守企业文化。落实情况（A₄₃）的评分标准为企业是否建立科学有效的企业文化相关制度；企业是否针对企业文化落实情况进行评估，根据评估结果追究相关责任到个人。

在《应用指引》第二条中将社会责任的内容分为“安全生产、产品质量（含服务，下同）、环境保护、资源节约、促进就业、员工权益保护等”。从成本效益原则出发，本文将社会责任（A₅）分为生产的维护（A₅₁）、环境保护（A₅₂）、维护员工合法权益（A₅₃）三个方面。其中，生产的维护（A₅₁）的评分标准为企业是否设立安全生产管理部门、构建严格科学安全有效的生产管理体系等管理监督机制；企业是否制定了生产养殖规范、机器设备操作手册、肉食质量检验手册等控制管理规范；企业是否制定了安全生产的应急预案；企业是否注重售后服务。环境保护（A₅₂）的评分标准为企业是否建立环境保护等相关制度；是否通过宣传教育提高员工的环境保护和资源节约意识。维护员工合法权益（A₅₃）的评分标准为企业是否建立科学合理公平的员工奖惩、绩效评价和薪酬管理等相关机制；企业是否合理维护员工的合法权益；企业员工薪酬分配是否遵循相关法律法规。

表 4.5 内部环境评价指标

二级指标	三级指标
组织架构（A ₁ ）	机构设置的科学性（A ₁₁ ）
	职责权限的合理性（A ₁₂ ）
	人员编制（A ₁₃ ）
	工作程序（A ₁₄ ）
发展战略（A ₂ ）	发展战略制定的科学性（A ₂₁ ）
	发展战略实施的合规性（A ₂₂ ）
人力资源（A ₃ ）	人员配置的合理性（A ₃₁ ）
	激励约束制度的科学性（A ₃₂ ）
	退出机制的完善性（A ₃₃ ）
企业文化（A ₄ ）	建设的合理性（A ₄₁ ）
	培训教育（A ₄₂ ）

(续表 4.5)

二级指标	三级指标
企业文化 (A ₄)	落实情况 (A ₄₃)
	生产的维护 (A ₅₁)
社会责任 (A ₅)	环境保护 (A ₅₂)
	维护员工合法权益 (A ₅₃)

4.3.2 风险评估评价指标及评分标准

风险评估主要分为三个步骤，即识别、分析和应对。因此，本文将风险评估 (B) 分为风险识别 (B₁)、风险分析 (B₂)、风险应对 (B₃)。并结合《规范》对其进一步细分为 5 个三级指标。

风险识别 (B₁) 主要包括风险识别的有效性 (B₁₁)。它的评分标准为企业是否建立了风险预警机制；企业是否根据目标和自身风险承受能力确定了可承受的风险水平；企业是否能及时识别风险。

风险分析 (B₂) 包括风险分析的科学性 (B₂₁) 和风险分析的准确性 (B₂₂)。其中，风险分析的科学性 (B₂₁) 的评分标准为企业是否建立风险分析机制；企业是否对公司内外部情况进行风险分析，并判断其发生的可能性及影响程度；是否使用科学合理的方式将风险按严重程度分为不同等级，确定重点。风险分析的准确性 (B₂₂) 的评分标准为企业是否组建了科学专业的风险分析团队；相关分析过程是否合规；风险分析团队人员组成是否具有专业性和多样性。

风险应对 (B₃) 包括应对机制的适当性 (B₃₁) 和员工的防范意识 (B₃₂)。其中，应对机制的适当性 (B₃₁) 的评分标准为企业是否建有恰当的明确和防范风险的应对机制；企业是否制定具有针对性的且科学的应急预案；风险事件发生后是否有进一步防范。员工的防范意识 (B₃₂) 的评分标准为企业是否针对各部门风险点对员工进行风险意识和应对策略教育。

表 4.6 风险评估评价指标

二级指标	三级指标
风险识别 (B ₁)	风险识别的有效性 (B ₁₁)
风险分析 (B ₂)	风险分析的科学性 (B ₂₁)
	风险分析的准确性 (B ₂₂)
风险应对 (B ₃)	应对机制的适当性 (B ₃₁)
	员工的防范意识 (B ₃₂)

4.3.3 控制活动评价指标及评分标准

《规范》中将控制活动分为了7个方面，主要包括不相容职务分离控制、授权审批控制、会计系统控制、财产保护控制、预算控制、运营分析控制和绩效考评控制等控制措施。结合公司实际情况并遵循重要性原则，本文重点挑选了5个方面作为二级指标，包括不相容职责相分离控制（C₁）、授权审批控制（C₂）、业务活动控制（C₃）、财产保护控制（C₄）和应急控制措施（C₅）。

不相容职责相分离控制（C₁）包括不相容职责相分离（C₁₁）。它的评分标准为企业是否对所有的不相容职务都制定有明确的职责分离的规章制度。

授权审批包括常规授权和特别授权，两者都属于设置问题。因此，根据《规范》，本文将公司授权审批控制（C₂）分为授权审批的设置（C₂₁）和重大事项决策（C₂₂）。其中，授权审批的设置（C₂₁）的评分标准为企业是否建立了科学合理的授权审批制度，如采购、厂区管理、销售等生产经营业务活动相关的授权审批管理制度；企业是否针对各环节设置专门负责人进行审批签字，并对其职责和权限进行明确要求。重大事项决策（C₂₂）的评分标准为企业对重大事项的决策是否经过合理有效的审批过程；重大事项的决策是否进行集体商议；重大事项的决策是否有多人审批或联签等制度。

在之前的内部控制评价中，牧原股份公司将指标分为了公司层和业务层，而本文的指标划分方式与之前不同。而牧原股份公司存在存货丢失、票据逾期等情况，所以本文增加了业务活动控制（C₃），将它分为设置控制措施（C₃₁）和业务流程熟悉程度（C₃₂）。其中，设置控制措施（C₃₁）的评分标准为企业是否在各循环设置控制措施，如销售循环中建立客户信用档案、收款循环关注商业票据管理等。业务流程的熟悉程度（C₃₂）的评分标准为企业员工对业务流程是否熟悉；是否张贴工作流程牌。

根据《规范》，本文将财产保护控制（C₄）分为财产管理措施（C₄₁）和人员控制（C₄₂）。其中，财产管理措施（C₄₁）的评分标准为企业是否建立科学合理的财产管理制度；企业是否对财产购买、保管、使用等环节进行记录；企业是否对财产实施盘点、账实核对等定期或不定期清查措施。人员控制（C₄₂）的评分标准为企业是否对采购人员、仓库管理人员等相关财产管理人员进行授权限制，未经允许不得接触或处置财产。

根据《规范》第三十七条要求并结合生物性资产易受瘟疫影响的特点，本文增加了应急控制措施（C₅），注重关注点在于应急机制的建立情况。因此，它的三级指标为应急机制的建立（C₅₁），它的评分标准为企业是否建立科学合理有效的应急处理机制；企业是否对各重大风险点和环节设置负责人；企业是否制定瘟疫等突发事件的处理流程、方法等。

表 4.7 控制活动评价指标

二级指标	三级指标
不相容职责相分离控制（C ₁ ）	不相容职责相分离（C ₁₁ ）
授权审批控制（C ₂ ）	授权审批的设置（C ₂₁ ）
	重大事项决策（C ₂₂ ）
业务活动控制（C ₃ ）	设置控制措施（C ₃₁ ）
	业务流程的熟悉程度（C ₃₂ ）
财产保护控制（C ₄ ）	财产管理措施（C ₄₁ ）
	人员控制（C ₄₂ ）
应急控制措施（C ₅ ）	应急机制的建立（C ₅₁ ）

4.3.4 信息与沟通评价指标及评分标准

公司应当建立信息与沟通制度，本文主要根据信息收集、处理、传递和反馈程序设置二级指标，包括信息传递方式及渠道（D₁）、企业信息系统（D₂）和反舞弊机制（D₃）。

信息传递方式及渠道（D₁）包括信息沟通基础设施（D₁₁）、沟通的及时性（D₁₂）和信息保密制度的完善（D₁₃）。其中，信息沟通基础设施（D₁₁）的评分标准为企业是否具有保障信息顺利沟通的基本设施和必要条件，支持公司内部各类信息的沟通。沟通的及时性（D₁₂）的评分标准为企业是否能够同外部投资者、债权人、客户、政府、媒体等利益相关者进行及时有效的沟通。信息保密制度的完善（D₁₃）的评分标准为企业是否具有严格的信息保密制度能够合理保证机密信息的安全。

企业信息系统（D₂）包括信息的相关性（D₂₁）和信息系统的安全性（D₂₂）。其中，信息的相关性（D₂₁）的评分标准为企业所采用的信息系统是否能有效收集和处理信息；是否能够真实有效获取内部信息和外部信息；是否有利于各项工作的进行。信息系统的安全性（D₂₂）的评分标准为企业是否有专门的信息系统；

是否能稳定运行；是否设置权限。

反舞弊机制（D₃）包括反舞弊程序的运行（D₃₁）和举报机制的构建（D₃₂）。其中，反舞弊程序的运行（D₃₁）的评分标准为企业是否建立反舞弊机制，设立反舞弊部门；企业的反舞弊程序是否规范、合理和有效。举报机制的构建（D₃₂）的评分标准为企业是否建立了科学合理的举报投诉制度；企业是否设置举报电话和举报处理专员；企业的举报处理程序是否合理，是否对后续情况进行追踪；企业是否对举报人信息进行保密处理。

表 4.8 信息与沟通评价指标

二级指标	三级指标
信息传递方式及渠道（D ₁ ）	信息沟通基础设施（D ₁₁ ）
	沟通的及时性（D ₁₂ ）
	信息保密制度的完善（D ₁₃ ）
企业信息系统（D ₂ ）	信息的相关性（D ₂₁ ）
	信息系统的安全性（D ₂₂ ）
反舞弊机制（D ₃ ）	反舞弊程序的运行（D ₃₁ ）
	举报机制的构建（D ₃₂ ）

4.3.5 内部监督评价指标及评分标准

根据《规范》第六章的要求，公司应该对经营业务和管理活动进行日常内部监督，对重大事项、重要环节等实施专项监督，并定期披露《自我评价》等报告。这不仅需要公司构建科学合理的监督制度，还需要明确相关人员的职责权限。因此，本文对内部监督（E）设置的二级指标为内部审计（E₁）、日常监督（E₂）、专项监督（E₃）和内部控制评价（E₄）。

内部审计（E₁）包括内审制度（E₁₁）和独立性（E₁₂）、对内部控制的了解程度（E₁₃）和人员控制（E₁₄）。其中，内审制度（E₁₁）的评分标准为企业是否对内部审计程序、方法和要求是否有明确的规范；是否能制定出恰当的审计目标和计划等。独立性（E₁₂）的评分标准为内部审计在企业中是否具有独立性。对内部控制的了解程度（E₁₃）的评分标准为企业审计部门人员是否熟悉企业相关内部控制的规定。人员控制（E₁₄）的评分标准为企业内部审计是否有明确的职责和权限，分工明确；内审人员具有相应的能力水平。

日常监督（E₂）和专项监督（E₃）主要是对其有效性进行评价，分别包括日常监督有效性（E₂₁）和专项监督有效性（E₃₁）。其中，日常监督有效性（E₂₁）的评分标准为企业进行的日常、持续性的检查和监督是否行之有效，对检查和监督的反馈和更正是否能够达到目标。专项监督有效性（E₃₁）的评分标准为企业专项监督的对象是否以发现的风险点为依据；专项监督的次数是否受到日常监督实施效果的影响；能否达到预期的效果。

内部控制评价（E₄）包括定期内控自我评价（E₄₁）和内部控制缺陷（E₄₂）。其中，定期内控自我评价（E₄₁）的评分标准为企业是否设置或聘请专门的团队进行内部控制自我评价；内部控制评价的过程是否合规合理；公司是否根据评价结果定期出具《自评报告》。内部控制缺陷（E₄₂）的评分标准为企业是否制定内部控制缺陷的认定标准；企业是否对认定的缺陷进行了详细分析，提出合理有效的整改方案并报告；企业是否对后续情况进行跟踪；针对情节严重的事项，企业是否追究相关部门或个人的责任。

表 4.9 内部监督评价指标

二级指标	三级指标
内部审计（E ₁ ）	内审制度（E ₁₁ ）
	独立性（E ₁₂ ）
	对内部控制的了解程度（E ₁₃ ）
日常监督（E ₂ ）	人员控制（E ₁₄ ）
专项监督（E ₃ ）	日常监督有效性（E ₂₁ ）
内部控制评价（E ₄ ）	专项监督有效性（E ₃₁ ）
	定期内控自我评价（E ₄₁ ）
	内部控制缺陷（E ₄₂ ）

4.4 确定牧原股份公司内部控制评价指标权重

4.4.1 牧原股份公司内部控制评价指标重要性程度的调查

本文设计了专家调查问卷《关于畜牧业上市公司的内部控制评价体系的调查研究》，如附录 A 所示，通过线上的方式发放问卷，共收回有效问卷 8 份。回答调查问卷的 8 名专家，均有 3 年以上从业经验，对内部控制评价体系较为熟悉，对畜牧业有一定了解。其中 3 名为会计从业人员，5 名为审计从业人员并已经取

得注册会计师证书。因此，他们对牧原股份公司内部控制评价指标重要性程度的评价具有较高的参考性。

4.4.2 计算牧原股份公司内部控制评价指标权重

本文使用运用 SPSSAU 软件中的层次分析法（和积法）处理调查问卷数据。对数据中的一级指标进行初步整理，针对牧原股份公司内部控制评价体系的一级指标 A、B、C、D 和 E 构建 5 阶重要性判断矩阵 M，如表 4.10 所示。

表 4.10 一级指标重要性判断矩阵

	A	B	C	D	E
A	1.000	2.000	2.000	4.000	2.000
B	0.500	1.000	2.000	3.000	2.000
C	0.500	0.500	1.000	2.000	2.000
D	0.250	0.333	0.500	1.000	0.500
E	0.500	0.500	0.500	2.000	1.000

通过数据处理，计算得出重要性判断矩阵 M 的特征向量 $W=(1.759, 1.263, 0.897, 0.401, 0.681)$ ，五个指标对应的权重分别是：35.170%，25.252%，17.944%，8.023%，13.611%。然后进行一致性检验， $\lambda_{\max}=5.111$ ， $CI=0.028$ ，5 阶对应的 RI 为 1.120，因此计算得到 $CR=0.025<0.1$ ，即 M 通过一致性检验。

牧原股份公司内部控制评价体系中的二级指标与三级指标处理过程与一级指标类似，这里不再详细说明，各指标均通过一致性检验，指标权重汇总如表 4.11 所示：

表 4.11 牧原股份公司内部控制评价体系的各级指标权重

一级指标	权重	二级指标	权重	三级指标	权重
内部环境 (A)	35.170%	组织架构(A ₁)	33.411%	机构设置的科学性(A ₁₁)	45.890%
				职责权限的合理性(A ₁₂)	18.890%
				人员编制(A ₁₃)	14.690%
				工作程序(A ₁₄)	20.530%
		发展战略(A ₂)	25.266%	发展战略制定的科学性(A ₂₁)	75.000%
				发展战略实施的合规性(A ₂₂)	25.000%
		人力资源(A ₃)	17.958%	人员配置的合理性(A ₃₁)	55.714%
				激励约束制度的科学性(A ₃₂)	32.024%

(续表 4.11)

一级指标	权重	二级指标	权重	三级指标	权重
内部环境 (A)	35.170 %	人力资源(A ₃)	17.958%	退出机制的完善性(A ₃₃)	12.262%
		企业文化(A ₄)	15.231%	建设的合理性(A ₄₁)	50.000%
				培训教育(A ₄₂)	25.000%
				落实情况(A ₄₃)	25.000%
				生产的维护(A ₅₁)	25.000%
社会责任(A ₅)	8.134%	环境保护(A ₅₂)	25.000%		
风险评估 (B)	25.252 %	风险识别(B ₁)	64.795%	维护员工合法权益(A ₅₃)	50.000%
		风险分析(B ₂)	22.987%	风险识别的有效性(B ₁₁)	100.000%
				风险分析的科学性(B ₂₁)	75.000%
		风险应对(B ₃)	12.218%	风险分析的准确性(B ₂₂)	25.000%
				应对机制的适当性(B ₃₁)	75.000%
员工的防范意识(B ₃₂)	25.000%				
控制活动 (C)	17.944 %	不相容职责相分离控制(C ₁)	36.738%	不相容职责相分离(C ₁₁)	100.000%
		授权审批控制(C ₂)	30.573%	授权审批的设置(C ₂₁)	66.667%
				重大事项决策(C ₂₂)	33.333%
		业务活动控制(C ₃)	16.375%	设置控制措施(C ₃₁)	75.000%
		财产保护控制(C ₄)	9.994%	业务流程的熟悉程度(C ₃₂)	25.000%
财产管理措施(C ₄₁)	80.000%				
应急控制措施(C ₅)	6.320%	人员控制(C ₄₂)	20.000%		
信息与沟 通(D)	8.023 %	信息传递方式及渠道(D ₁)	53.896%	应急机制的建立(C ₅₁)	100.000%
				信息沟通基础设施(D ₁₁)	44.444%
		企业信息系统(D ₂)	29.726%	沟通的及时性(D ₁₂)	44.444%
				信息保密制度的完善(D ₁₃)	11.112%
				信息的相关性(D ₂₁)	75.000%
反舞弊机制(D ₃)	16.378%	信息系统的安全性(D ₂₂)	25.000%		
		反舞弊程序的运行(D ₃₁)	80.000%		
内部监督 (E)	13.611 %	内部审计(E ₁)	29.303%	举报机制的构建(D ₃₂)	20.000%
				内审制度(E ₁₁)	41.680%
		日常监督(E ₂)	41.182%	独立性(E ₁₂)	26.948%
				对内部控制的了解程度(E ₁₃)	19.278%
				人员控制(E ₁₄)	12.094%
专项监督(E ₃)	18.719%	日常监督有效性(E ₂₁)	100.000%		
内部控制评价(E ₄)	10.796%	专项监督有效性(E ₃₁)	100.000%		
		定期内控自我评价(E ₄₁)	66.667%		
		内部控制缺陷(E ₄₂)	33.333%		

5 牧原股份公司优化后内部控制评价体系的应用及结果分析

本章节运用优化后的内部控制评价体系（如表 4.11 所示）对牧原股份公司的内部控制情况进行评价，打分采用模糊综合评价法，评价标准已在第四章评价指标中设置。

5.1 牧原股份公司内部控制评价体系打分数据的获取

为了收集牧原股份公司有关内部控制评价的相关数据，特此设计调查问卷《关于企业内部控制评价体系现状的调查研究》，共有“优秀”“良好”“一般”“较差”“很差”五个选项，各选项分值如表 4.4 所示，调查问卷只对三级指标作出评分，选项后注明了评分标准。另外，在问卷上已向填写者说明收集的数据只用于一项有关畜牧业上市公司的内部控制评价体系优化研究，调查采用匿名形式进行。填写者根据自身对公司内部控制评价相关情况的了解和感受对牧原股份公司内部控制作出评价。调查问卷共发放 22 份，收回有效问卷 21 份，其中一个问卷因填写时间过短被剔除，其余调查问卷能较好地反映牧原股份公司内部控制实际情况。

5.2 计算牧原股份公司内部控制评价指标的综合评价结果

收集整理得到牧原股份公司内部控制评价三级指标的隶属度，运用 SPSSAU 软件中模糊综合评价法的加权平均法进行研究。例如内部环境（A）中的三级指标机构设置的科学性（A₁₁），21 个员工中有 17 个认为“满意”，4 个认为“良好”，那么 A₁₁ 的隶属度 p₁₁₋₁ 为（0.81，0.19，0.00，0.00，0.00）矩阵为 P₁₁₋₁=（0.81 0.19 0.00 0.00 0.00），评价等级向量 G=（100 80 60 40 20）^T。

$$A_{11} \text{ 的得分} = P_{11-1} \times G = (0.810 \quad 0.190 \quad 0 \quad 0 \quad 0) \times \begin{pmatrix} 100 \\ 80 \\ 60 \\ 40 \\ 20 \end{pmatrix} = 96.20(\text{分})$$

同理可得职责权限的合理性（A₁₂）的 p₁₁₋₂、人员编制（A₁₃）的 p₁₁₋₃ 和工作程序（A₁₄）的 p₁₁₋₄ 分别为（0.286，0.143，0.571，0，0）、（0.476，0.333，0.191，

0, 0) 和 (0.190, 0.762, 0.048, 0, 0), 得分分别为 74.30 分、85.70 分和 82.84 分。从计算结果可以看出, 牧原股份公司内部控制中机构设置的科学性 (A₁₁)、人员编制 (A₁₃) 和工作程序 (A₁₄) 的评分结果为“优秀”, 而职责权限的合理性 (A₁₂) 的评分结果为“良好”。其他三级指标与此过程类似, 不再过多阐述, 隶属度和得分情况如表 5.1 所示。

表 5.1 三级指标的隶属度和得分汇总

三级指标	隶属度					得分 (分)
	优秀	良好	一般	较差	很差	
机构设置的科学性 (A ₁₁)	0.810	0.190	0	0	0	96.20
职责权限的合理性 (A ₁₂)	0.286	0.143	0.571	0	0	74.30
人员编制 (A ₁₃)	0.476	0.333	0.191	0	0	85.70
工作程序 (A ₁₄)	0.190	0.762	0.048	0	0	82.84
发展战略制定的科学性 (A ₂₁)	0.810	0.190	0	0	0	96.20
发展战略实施的合规性 (A ₂₂)	0.714	0.286	0	0	0	94.28
人员配置的合理性 (A ₃₁)	0.143	0.857	0	0	0	82.86
激励约束制度的科学性 (A ₃₂)	0.238	0.286	0.476	0	0	75.24
退出机制的完善性 (A ₃₃)	0.143	0.190	0.667	0	0	69.52
建设的合理性 (A ₄₁)	0.667	0.095	0.238	0	0	88.58
培训教育 (A ₄₂)	0.429	0.333	0.238	0	0	83.82
落实情况 (A ₄₃)	0.429	0.429	0	0.142	0	82.90
生产的维护 (A ₅₁)	0.762	0.143	0.095	0	0	93.34
环境保护 (A ₅₂)	0.476	0.286	0.238	0	0	84.76
维护员工合法权益 (A ₅₃)	0	0.143	0.714	0.048	0.095	58.10
风险识别的有效性 (B ₁₁)	0.095	0.333	0.572	0	0	70.46
风险分析的科学性 (B ₂₁)	0.095	0.714	0.048	0.143	0	75.22
风险分析的准确性 (B ₂₂)	0.429	0.333	0.238	0	0	83.82
应对机制的适当性 (B ₃₁)	0.095	0.667	0.238	0	0	77.14
员工的防范意识 (B ₃₂)	0.334	0.333	0.333	0	0	80.02
不相容职责相分离 (C ₁₁)	0.619	0.048	0.048	0.285	0	80.02
授权审批的设置 (C ₂₁)	0.429	0.381	0.048	0.095	0.047	81.00
重大事项决策 (C ₂₂)	0.334	0.095	0.333	0.238	0	70.50
设置控制措施 (C ₃₁)	0.429	0.333	0.190	0.048	0	82.86
业务流程的熟悉程度 (C ₃₂)	0.523	0.429	0	0.048	0	88.54
财产管理措施 (C ₄₁)	0.667	0.285	0.048	0	0	92.38
人员控制 (C ₄₂)	0.095	0.381	0.476	0.048	0	70.46
应急机制的建立 (C ₅₁)	0.095	0.81	0.095	0	0	80.00
信息沟通基础设施 (D ₁₁)	0.429	0.381	0.190	0	0	84.78

三级指标	隶属度					得分 (分)
	优秀	良好	一般	较差	很差	
沟通的及时性 (D ₁₂)	0.190	0.429	0.381	0	0	76.18
信息保密制度的完善 (D ₁₃)	0.857	0.048	0.095	0	0	95.24
信息的相关性 (D ₂₁)	0.81	0.095	0	0.095	0	92.40
信息系统的安全性 (D ₂₂)	0.524	0.381	0.095	0	0	88.58
反舞弊程序的运行 (D ₃₁)	0.762	0.095	0.143	0	0	92.38
举报机制的构建 (D ₃₂)	0.905	0.047	0.048	0	0	97.14
内审制度 (E ₁₁)	0.476	0.334	0.190	0	0	85.72
独立性 (E ₁₂)	0.190	0.572	0.238	0	0	79.04
对内部控制的了解程度 (E ₁₃)	0.429	0.333	0.238	0	0	83.82
人员控制 (E ₁₄)	0.190	0.667	0.143	0	0	80.94
日常监督有效性 (E ₂₁)	0.667	0.238	0.095	0	0	91.44
专项监督有效性 (E ₃₁)	0.714	0.095	0.191	0	0	90.46
定期内控自我评价 (E ₄₁)	0.762	0.190	0.048	0	0	94.28
内部控制缺陷 (E ₄₂)	0.571	0.334	0.095	0	0	89.52

汇总二级指标组织架构(A₁)的子指标的隶属度可构成 A₁ 的隶属度矩阵 P₁₁, 将其与子指标的权重相乘可得到 A₁ 的隶属度 p₁₁ 和得分, 计算过程如下:

$$p_{11} = w_{11} \times P_{11} = \begin{pmatrix} 0.4589 \\ 0.1889 \\ 0.1469 \\ 0.2053 \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} 0.81 & 0.19 & 0 & 0 & 0 \\ 0.29 & 0.14 & 0.57 & 0 & 0 \\ 0.48 & 0.33 & 0.19 & 0 & 0 \\ 0.19 & 0.76 & 0.05 & 0 & 0 \end{pmatrix} = (0.536 \quad 0.318 \quad 0.146 \quad 0 \quad 0)$$

$$A_1 \text{的得分} = p_{11} \times G = (0.536 \quad 0.318 \quad 0.146 \quad 0 \quad 0) \times \begin{pmatrix} 100 \\ 80 \\ 60 \\ 40 \\ 20 \end{pmatrix} = 87.80(\text{分})$$

可以看出组组织架构(A₁)的评分结果为“优秀”。其他二级指标与此过程类似, 不再过多阐述, 隶属度和得分情况如表 5.2 所示。

表 5.2 二级指标的隶属度和得分汇总

二级指标	隶属度					得分 (分)
	优秀	良好	一般	较差	很差	
组织架构 (A ₁)	0.536	0.318	0.146	0	0	87.80
发展战略 (A ₂)	0.785	0.215	0	0	0	95.70
人力资源 (A ₃)	0.171	0.594	0.234	0	0	78.66

(续表 5.2)

二级指标	隶属度					得分 (分)
	优秀	良好	一般	较差	很差	
企业文化 (A ₄)	0.547	0.240	0.179	0.035	0.000	86.04
社会责任 (A ₅)	0.309	0.177	0.439	0.025	0.050	73.40
风险识别 (B ₁)	0.100	0.330	0.570	0	0	70.60
风险分析 (B ₂)	0.182	0.615	0.098	0.105	0	77.48
风险应对 (B ₃)	0.158	0.581	0.262	0	0	78.00
不相容职责相分离控制 (C ₁)	0.614	0.050	0.050	0.287	0	79.88
授权审批控制 (C ₂)	0.394	0.284	0.143	0.146	0.033	77.20
业务活动控制 (C ₃)	0.453	0.355	0.143	0.050	0	84.28
财产保护控制 (C ₄)	0.550	0.305	0.135	0.010	0	87.90
应急控制措施 (C ₅)	0.099	0.802	0.099	0	0	80.00
信息传递方式及渠道 (D ₁)	0.370	0.366	0.264	0	0	82.12
企业信息系统 (D ₂)	0.731	0.169	0.025	0.074	0	91.08
反舞弊机制 (D ₃)	0.788	0.090	0.122	0	0	93.32
内部审计 (E ₁)	0.357	0.436	0.207	0	0	83.00
日常监督 (E ₂)	0.663	0.238	0.099	0	0	91.28
专项监督 (E ₃)	0.710	0.100	0.190	0	0	90.40
内部控制评价 (E ₄)	0.697	0.237	0.067	0	0	92.68

然后根据组织架构 (A₁)、发展战略 (A₂)、人力资源 (A₃)、企业文化 (A₄) 和社会责任 (A₅) 的隶属度可以得到 A 的隶属度矩阵 P₁, 与 A 的子指标权重相乘得到隶属度 p₁=(0.517, 0.318, 0.154, 0.007, 0.004), 并计算出得分为 86.74 分, 结果为“优秀”。同理其他一级指标与此计算过程类似, 不再一一展示, 得分结果如下表 5.3 所示。

表 5.3 一级指标的隶属度和得分汇总

一级指标	隶属度					得分(分)
	优秀	良好	一般	较差	很差	
内部环境 (A)	0.517	0.318	0.154	0.007	0.004	86.74
风险评估 (B)	0.126	0.426	0.424	0.024	0	73.08
控制活动 (C)	0.481	0.244	0.105	0.159	0.010	80.48
信息与沟通 (D)	0.546	0.262	0.170	0.022	0	86.64
内部监督 (E)	0.586	0.270	0.144	0	0	88.84

得到牧原股份公司内部控制体系的隶属度矩阵 P ，由此可计算：

$$p = w \times P = \begin{pmatrix} 0.3517 \\ 0.2525 \\ 0.1794 \\ 0.0802 \\ 0.1361 \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} 0.517 & 0.318 & 0.154 & 0.007 & 0.004 \\ 0.126 & 0.426 & 0.424 & 0.024 & 0 \\ 0.481 & 0.244 & 0.105 & 0.159 & 0.010 \\ 0.546 & 0.262 & 0.170 & 0.022 & 0 \\ 0.586 & 0.270 & 0.144 & 0 & 0 \end{pmatrix} = (0.424 \quad 0.321 \quad 0.213 \quad 0.039 \quad 0.003)$$

$$\text{牧原股份内部控制的得分} = p \times G = (0.424 \quad 0.321 \quad 0.213 \quad 0.039 \quad 0.003) \times \begin{pmatrix} 100 \\ 80 \\ 60 \\ 40 \\ 20 \end{pmatrix} = 82.48(\text{分})$$

从计算结果可以看出，牧原股份公司内部控制综合得分为 82.48 分，评价结果为“优秀”，但从各指标得分可以看出，内部控制仍存在许多缺陷，下面将对评价结果进行具体分析。

5.3 牧原股份公司内部控制评价结果分析

5.3.1 牧原股份公司内部环境的评价结果分析

牧原股份公司内部控制中内部环境的评分结果为“优秀”，它的二级指标与三级指标大部分为“优秀”，但从上文可以看出 A_1 中的职责权限的合理性 (A_{12})、人力资源 (A_3) 及其激励约束制度的科学性 (A_{32})、退出机制的完善性 (A_{33})、社会责任 (A_5) 的评分结果仅为“良好”， A_5 中的维护员工合法权益 (A_{53}) 只达到“一般”。综合考虑评分结果和评分标准，牧原股份公司内部控制中内部环境主要存在几个问题：

(1) 公司职责权限设置不合理。公司对高层和各部门的职责权限设置不清晰，虽然披露了权限指引，但仍然存在职能缺失的情况。牧原股份公司在董事会下设审计委员会，在章程中规定了其权责，其中在职责上将监督内部控制设计和执行的有效性及其自我评价归入了“监督公司的内部审计制度及其实施”“审查公司的内控制度”这两项中，并未明确要求审计委员会监督内部控制自我评价情况的职责。另外，按照《规定》要求，监事会应该监督董事会建立与实施内部控制的情况，但章程中只提及“对董事会编制的公司定期报告进行审核并提出书面审核意见”和“检查公司财务”。还有在上文中提到的对审计部职责要求不完善

的情况。

(2) 员工业绩激励机制存在缺陷。牧原股份公司建立了较为完善的业绩激励机制,对于表现优秀的员工会进行股权激励,从股东结构上看参与员工持股计划的员工持股数近两年一直处于十大股东行列。另外,公司应该遵循按劳分配、同工同酬的原则,但调查发现公司存在同学历同工种不同酬的情况,员工离职率高。

5.3.2 牧原股份公司风险评估的评价结果分析

牧原股份公司内部控制中风险评估的评分结果并不乐观,指标评价结果基本只达到“良好”,只有风险分析的准确性(B₂₂)和员工的防范意识(B₃₂)达到“优秀”,但它们的评分并不高,分别为83.82分和80.02分。综合考虑评分结果和评分标准,牧原股份公司内部控制中风险评估主要存在两方面问题:

(1) 管理层风险评估意识不到位。公司管理层没有充分意识到风险评估的重要性。通过调查,牧原股份公司制定了风险管理体系能够应对部分风险,但部分员工的风险意识较为薄弱。公司部分员工受到专业程度的限制,无法识别工作中可能存在的风险,而公司后期培训不到位,以至于员工风险意识不能得到提升,这可能给企业带来经济损失。另外,受行业特征的影响,公司资金链受生猪价格影响严重,还有原材料和产能扩张的投资带来的资金风险,但公司对资金的监管并不到位。

(2) 风险评估制度执行不到位。从上文可以看出,牧原股份公司在对内部控制有效性评价时对战略风险、资金风险、采购业务风险和销售业务风险进行了识别与评估。但在日常经营过程中,虽然公司制定了一些风险管理制度,但风险识别主要依靠举报等内部监督措施,较为被动,各部门还未形成规范的风险识别、分析与应对措施,风险评估制度执行不到位。

5.3.3 牧原股份公司控制活动的评价结果分析

牧原股份公司内部控制中控制活动的评分结果为“优秀”,其中评价结果为“良好”的有不相容职责相分离控制(C₁)得分为79.88分,授权审批控制(C₂)得分为77.2分,重大事项决策(C₂₂)得分为70.50分,人员控制(C₄₂)得分为70.46分,应急控制措施(C₅)与应急机制的建立(C₅₁)得分都是80.00分,其余评分结果为“优秀”。结合公司实际情况与评分标准,可以发现牧原股份公司内部

部控制中控制活动存在问题。

(1) 在个别控制环节责任不明确。不相容职责相分离控制、授权审批控制和人员控制等控制活动对责任明晰都起着重要作用。但从评分以及商票逾期事件可以发现,牧原股份公司在票据管理、采购等业务管理活动的控制环节存在责任不明确的问题,存货管理和实际盘点等方面的工作缺少更细化的人员控制,责任落实不到位。

(2) 资产管理的部分控制措施不到位。牧原股份公司作为一家畜牧业公司,具有重资产的特点,在资产管理上不相容职责相分离控制和授权审批控制非常重要。虽然公司在存货的管理方面实施了一些控制措施,但存在着员工与其他个体户通气造成公司有所亏损、在原材料采购上有采购与记录职权交叉等问题,会造成公司的非正常资产损失。另外,从商票逾期事件也反映出公司缺少票据到期管理的相关控制或者工作人员未执行相关措施的问题,缺少专人进行信息登记管理。

5.3.4 牧原股份公司信息与沟通的评价结果分析

牧原股份公司内部控制中信息与沟通的得分为 86.64 分,评分结果为“优秀”,各级指标评分结果基本为“优秀”,只有信息传递方式及渠道(D₁)中的沟通的及时性(D₁₂)为“良好”。可以看出,公司中沟通的及时性存在一定问题。

牧原股份公司已经构建了信息管理系统,但是公司中部门信息的横向传递缺乏及时性。信息保密制度使得不同部门的员工没有权限及时收集对本部门有用的信息,从而导致信息延迟,降低跨部门协作的效率。另外,部分部门与外部沟通不到位,如商票逾期未及时与对方沟通等。

5.3.5 牧原股份公司内部监督的评价结果分析

牧原股份公司内部控制中内部监督的评分结果为“优秀”,但三级指标内部审计的独立性(E₁₂)存在一定问题,只达到“良好”。

内部审计人员并不像外部审计,他们只能做到相对独立。从牧原股份公司的组织结构上来看,审计部门直接受董事会管理。从章程上来看,公司内部审计制度和审计人员的职责需要经董事会批准后实施。审计负责人向董事会审计委员会负责并报告工作。但从实际上看,审计部门与审计委员会沟通较少,更多受到总经理、财务总监与法务总监的管理,这使得审计部门职能发挥受到限制,无法做到相对独立。

6 牧原股份公司内部控制评价体系优化的有效保障

为了牧原股份公司内部控制评价体系的有效实施,评价体系的优化还需要公司及员工的主观配合与调整,下面将从五个方面提供建议。

6.1 内部环境方面

6.1.1 明晰内部职责权限

明晰职责权限在内部控制的设计与执行过程中担任着重要的角色。优化组织结构,保证不相容职务的分离,是公司高效运行的重要保障。建议牧原股份公司进一步完善组织结构,编制内部管理手册,明确公司职责权限的分配,使员工熟悉工作职责、业务流程等。根据《规定》,建议牧原股份公司增加“审计委员会应当监督内部控制的有效实施和内部控制自我评价情况”“监事会应当对内部控制的有效性承担监督责任”“审计部门应当对内部控制的有效性进行监督检查”等职责。另外,牧原股份公司应该密切关注内外部环境的变化,结合自身情况,对组织架构和职责权限的合理性进行评价并及时调整。

6.1.2 完善员工业绩激励机制

员工业绩激励机制不仅可以刺激员工工作的积极性,还可以在在一定程度上减缓人才流失。牧原股份公司应重点关注人才流失的问题,这不仅需要公司对工作职责做出明确的规定,还需要考核标准与其基本一致。其中,建立统一的责任制度要明确岗位的主要职责,将责任落实到人。当然考虑企业文化和人才培养的需要,公司可以增加“其他贡献”的考核指标,但占比不宜过大。另外,公司应该在遵循按劳分配、同工同酬的原则下,结合员工综合能力设置薪资水平,以此来保障公平性,维护员工的合法权益。

6.2 风险控制方面

6.2.1 培养员工风险评估意识

风险评估不仅仅是管理层的工作,它更是所有员工都需要重点关注的内容,但管理层的态度会影响公司整体的风险评估情况。公司应当组织管理层与员工学习风险评估知识。结合岗位特点,对不同岗位的员工进行针对性的风险评估培训并进行不定期考核,了解不同岗位的风险点有哪些、如何识别风险、当风险发生

时应应对措施有哪些以及风险发生的危害性等方面知识,从而认识风险管理的重要性,培养员工风险评估意识。

6.2.2 设立专门的执行部门

工作执行不到位往往与部门设置不合理及权责不明晰有关。建议牧原股份公司在董事会下设专门的风险管理委员会,主要负责公司内外部风险的识别、分析与应对,特别是对风险的预测。还应当建立专门的风险管理部门,负责执行风险评估。审计部门需对其有效性进行日常监督和定期评估。另外,除了部门设立外,针对畜牧业的特点,牧原股份公司还需要制定突发事件应急措施,设立专门的信息传递通道,确保及时发现与应对猪瘟等突发事件。

6.3 控制活动方面

6.3.1 责任落实到个人

牧原股份公司应加强不相容职责相分离控制和授权审批控制,将在各环节发现的风险点落实到个人或部门的职责,当出现问题时根据事件影响程度追究责任或进行奖惩。在采购业务上,不仅要注意采购人员与入库记录人员的权责分离,入库审批人员不能是采购人员,还应该构建预算管理制度等,制定合理的采购计划,从而有效预防采购环节的舞弊问题。在资产管理上,公司应该实行严格的人员控制,对采购人员、仓库管理人员等相关财产管理人员进行授权限制,未经允许不得接触或处置财产。另外,对于涉及企业重大决策的事项,企业应经过合理有效的审批过程,进行集体商议后,执行多人审批或联签等制度再通过重大决策的事项,以确保决策的合理性与有效性。

6.3.2 编制专门的信息登记表

信息登记管理对于公司来说至关重要,它不仅能为公司提供工作依据,还能提高工作效率。针对商业票据逾期等问题,牧原股份公司应有专人编制供应商信息登记表与客户信息登记表,记录往来票据信息,及时审查票据到期时间,负责收付款通知,定期对其信用进行评估。另外,销售部门也应该与财务部门联动,及时更新客户信用等信息,它有利于建立良好的客户关系,从而提高客户满意度,为企业增加经济效益。当然,信息登记管理人员的选择应注意权责分离,要符合相关内部控制的要求。

6.4 信息与沟通方面

6.4.1 提高信息横向传递效率

牧原股份公司应当进一步完善信息管理系统，提高信息的横向传递效率，在不违反信息保密制度的前提下适当放宽信息查阅权限。公司内部审计部门应该有权限查阅财务等部门的信息，对涉及保密制度的信息应该向部门提交申请，由相关负责人与高层审批过后获得相关权限，这不仅能进一步提升审计部门的工作效率，还能保证信息的安全和准确。另外，牧原股份公司应当重视内外部信息。外部信息可以派专人收集并筛选过后上传公司信息库，而内部信息要保障横向沟通必须合规、通畅才能保证业务活动的高效运行。

6.4.2 优化智能信息系统

针对采购和销售等环节的问题，除了采取一系列控制活动外，牧原股份公司还可以通过优化智能信息系统解决，学习业财融合的管理理念。公司可以通过优化业务和管理流程、数据信息交互等方式将内部控制与业财融合的实现统一。这需要信息共享的支持。在采购环节，采购申请单、采购单和入库单等原始单据实时共享到采购、仓管与财务等部门，从而及时审核采购的真实性与合规性。

6.5 内部监督方面

6.5.1 明确内部审计职能

从上文分析可知，牧原股份公司的审计部门从组织结构和章程上看符合相关规定。但从实际上看，审计部门与审计委员会沟通较少，更多受到总经理、财务总监与法务总监的管理，无法做到相对独立，导致审计部分职能失效。相对独立性是公司内部审计部门行使监督职能的基础，公司审计部门的人员不可以兼任其他部门的职务，部门应受审计委员会直接领导。另外，应当特别明确审计部门对内部控制的职责，建议增加“审计部门应对内部控制进行日常监督和专项监督”“审计部门应参与公司内部控制评价的工作，对内部控制的有效性进行自我评价，发现缺陷后及时与相关部门沟通并提出合理建议”等详细职责要求。

6.5.2 加强对内部审计的认识

牧原股份公司应明确内部审计的重要性，提高部门管理层以及员工对内部审

计的认识。一方面，应强化内部审计在监督中发挥的作用，组织各部门间的协调联动性。管理层应及时对内部审计以及内部控制评价等工作提供支持。审计工作应与公司内部相关部门联合，特别是进行自我评价时可以吸收各业务部门人员，从而形成联动机制；另一方面，应重视内部控制自我评价发现内部缺陷的后期整改情况，从而提升审计部门的工作效果。公司应充分适当地公示内部控制自我评价结果，不仅能够更好地发挥群众监督作用，还能警示公司其他员工。另外，公司还可以将各年度发现的缺陷进行纵向对比，分析是否有重复出现的缺陷。对于多次出现的缺陷，应开展专门的员工培训，学习相关内部控制知识。

7 结论与不足

7.1 结论

本文以现有学术研究成果为基础，利用层次分析法优化了牧原股份公司的内部控制评价体系，运用模糊综合评价法对其内部控制进行定量与定性分析，并得到以下结论：

一是内部控制对企业来说是一个系统，但系统的设计与运行是否合理有效需要进行评价。内部控制和内部控制评价都是指过程，内部控制评价体系是指体系架构。内部控制评价体系主要包括内部控制评价原则、方法和要素等。

二是本文在委托代理理论、控制理论和系统理论的基础上，遵循全面性、重要性、客观性、适应性和成本效益的原则将内部控制评价体系分为三个层级，5个一级指标以《规范》五要素为依据，20个二级指标结合了《规范》和相关配套指引，43个三级指标参考了《规范》、相关配套指引和公司实际情况，运用层次分析法和问卷调查法优化了牧原股份公司内部控制评价体系。

三是对优化后的牧原股份公司内部控制评价体系进行运用，利用模糊综合评价法和问卷调查法对公司内部控制进行评价。本文发现牧原股份公司内部控制总体情况优秀，但仍存在许多问题，特别是风险评估方面评分较低，所以结合公司实际情况提出了一些建议，这也为更好地实施优化后的牧原股份公司内部控制评价体系提供保障。

7.2 不足之处

本文虽然在国内外学者的研究成果的基础上进行研究，但不可避免在研究过程中存在许多不足。

一是层次分析法和模糊综合评价法虽然目前研究已经比较成熟，即使模糊评价法能够降低主观因素的影响，但不可否认评价体系仍存在受调查人员主观判断的影响。

二是内部控制贯穿公司整个业务流程，但调查问卷主要是面向财务人员和审计人员发放，其他部门人员较少，所以无法对公司具体经营业务环节的内部控制进行评价，只能局限在五要素。

参考文献

- [1]Abdou Ahmed Ettish,Samir M El-Gazzar,Rudolph A Jacob.Integrating Internal Control Frameworks for Effective Corporate Information Technology Governance[J].Journal of Information Systems and Technology Management:JISTEM,2017,14(3).
- [2]Anand S.Sarbanes-Oxley Guide for Finance and Information Technology Professionals[J].JohnWileu&Sons,2015.
- [3]Bradley P. Lawson,Leah Muriel,Paula R. Sanders.A survey on firms' implementation of COSO's 2013 Internal Control-Integrated Framework[J].Research in Accounting Regulation,2017,29(1).
- [4]Cangemi Michael P.Blockchain and Internal Control: The COSO Perspective:An Introduction and Brief Review[J]. EDPACS,2021,64(1).
- [5]Chan Li,K.K. Raman,Lili Sun,Da Wu.The SOX 404 internal control audit:Key regulatory events[J].Research in Accounting Regulation,2015,27(2).
- [6]Ian Burt,Theresa Libby.Organizational identity,professional identity salience and internal auditors' assessments of the severity of internal control concerns[J].Managerial Auditing Journal,2021,36(4).
- [7]Ioan-Ovidiu Spatacean.Investigations Upon the Correlations between the Efficiency of Investment Strategies and the Market Performances of the Romanian Financial Investment Companies[J].Procedia Economics and Finance,2014,15.
- [8]Jonathan D'Cunha.The matrix revisited[J].The Journal of Thoracic and Cardiovascular Surgery,2018,155(5).
- [9]Kim Suyon.Does Engagement Partners' Effort Affect Audit Quality? With a Focus on the Effects of Internal Control System[J]. Risks,2021,9(12).
- [10]Kopp,L,S.Donnell,E.The influence of a business:process focus on category knowledge and internal control evaluation[J].Organization and Society,2005(30):423-434.
- [11]Kupec Václav,Písař Přemysl,Lukáč Michal,Pajtinková Bartáková Gabriela.Conceptual Comparison of Internal Audit and Internal Control in the

- Marketing Environment[J]. Sustainability,2021,13(12).
- [12]Lihong Yang, Xue Wang.On the Relationship among Internal Audit, Internal Control and Corporate Governance[J].International Journal of Science,2020,7(2).
- [13]Michael Werner,Nick Gehrke. Identifying the Absence of Effective Internal Controls:An Alternative Approach for Internal Control Audits[J]. Journal of Information Systems,2019,33(2).
- [14]Nindya Farah Dwi Puspitasari,Chaerul D. Djakman.Evaluation of Internal Control System in CashDisbursement Cycle:Case Study of Construction Company PT XYZ[P].Proceedings of the AsiaPacific Business and Economics Conference (APBEC 2018),2019.
- [15]Raja Adzrin Raja Ahmad,Norhidayah Abdullah,Nur Erma Suryani Mohd Jamel,Normah Omar.Board Characteristics and Risk Management and Internal Control Disclosure Level:Evidence from Malaysia[J].Procedia Economics and Finance,2015,31.
- [16]Regina Vildanovna Nagumanova,Natalia Alexandrovna Naumova,Aigyl Ilshatovna Sabirova,Nadezhda Georgievna Titova.Sustainable development and optimization of internalcontrol of business processes of companies[P].Proceedings of the International conference“Economy in the modern world”(ICEMW 2018),2018.
- [17]Risk is a result of human behaviour:Leveraging behavioural analytics to strengthen internal controls[J]. Cyber Security: A Peer-Reviewed Journal,2021,4(3).
- [18]Siti Maria Wardayati.The Implementation of COSO Concept in “Vroom” Expentancy Theory on PT.UMC Zusuki Jember[J].Procedia-Social and Behavioral Sciences,2016,219(C).
- [19]Stefan Hunziker.Efficiency of internal control:evidence from Swiss non-financial companies[J].Journal of Management & Governance,2017,21(2).
- [20]Yu Flora Kuang,Gladys Lee,Bo Qin. Whistleblowing Allegations, Audit Fees, and Internal Control Deficiencies[J].Contemporary Accounting Research,2020,38(1).
- [21]鲍诗度,陈文懿.当前企业内部控制质量评价体系的理论进展与提升[J].河南社会科学,2019,27(02):115-120.

- [22]陈俊,张敏娜.企业“物联网+内部控制”体系的构建[J].会计之友,2018(13):113-115.
- [23]陈丽蓉,牛艺琳.内部控制有效性对审计意见影响的实证研究——来自中国证券市场的经验数据[J].会计之友(下旬刊),2010(09):66-71.
- [24]程平,廖婧宇.基于 COSO 的重庆海事局内部控制评价指标设计[J].会计之友,2018(06):154-157.
- [25]戴彦.企业内部控制评价体系的构建——基于 A 省电网公司的案例研究[J].会计研究,2006(01):69-76+94.
- [26]杜勇,李勤.审计鉴证与内部控制评价、执行有效性的理论分析[J].财会通讯,2021(14):125-129.
- [27]樊行健,肖光红.关于企业内部控制本质与概念的理论反思[J].会计研究,2014(02):4-11+94.
- [28]冯秀果.内部控制本质:理论框架和例证分析[J].会计之友,2018(09):116-122.
- [29]高培建.H 房地产公司内部控制体系的研究[D].北京:清华大学,2018.
- [30]郭晓玲,丁紫瑄.基于因子分析法的农业上市公司财务绩效评价——以敦煌种业为例[J].辽宁经济,2020(08):63-65.
- [31]郝一桢,樊燕萍.基于运行过程的内部控制有效性评价模型构建[J].财会通讯,2015(22):22-24.
- [32]胡洁如,甘远平,上官鸣.基于獐子岛事件的农业类上市公司内部控制思考[J].中国农业会计,2020(02):68-70.
- [33]李春莲,刘钊.多重利好推升生猪价格[EB/OL].证券日报,2022-04-21(B02).
- [34]李晓平.企业内部控制评价体系的现状分析[J].财会学习,2020(30):185-186.
- [35]李艳杰,马英佳,刘立丽.供电公司内部控制现状评价及优化策略[J].商业会计,2017(04):106-108.
- [36]刘达迪.高等学校内部控制体系构建研究——基于 AHP-FCE 算法原理[J].财会学习,2022(20):151-154.
- [37]罗润锋.地方高校内控执行力“人本化”路径探究[J].宁波大学学报(教育科学版),2023,45(02):108-115.
- [38]马广林.内部控制人本化:本质、逻辑与实现模式[J].中国海洋大学学报(社会

科学版),2021(06):72-80.

[39]南京大学会计与财务研究院课题组.论中国企业内部控制评价制度的现实模式——基于 112 个企业案例的研究[J].会计研究,2010(06):51-61+96.

[40]齐琦.多家猪企预计半年报首亏 生猪养殖高利润阶段已结束[EB/OL].第一财经日报,2021-07-22(A08).

[41]齐晓玉,程克群.我国畜牧业上市公司社会责任会计信息披露影响因素研究[J].长春理工大学学报(社会科学版),2017,30(03):98-103.

[42]曲京山,邓齐月,韩婉玲,孟宪宝.基于 ANP-Fuzzy 模型的高校内部控制评价体系研究——以 H 高校为例[J].会计之友,2022(18):121-127.

[43]商思争.基于成本效益视角的内部控制本质和属性探究[J].财会月刊,2020(17):92-98.

[44]时军.基于公司治理视角的我国企业内部控制评价体系构建研究[J].中国注册会计师,2012(11):51-57.

[45]孙贤荣.基于内部控制评价的大数据审计研究[J].中国集体经济,2021(03):31-32.

[46]王安娜.Z 公司内部控制评价指标体系的重构[D].青岛:中国海洋大学,2015.

[47]王国祥.我国高校内部控制评价体系的优化研究[J].纳税,2018,12(36):291-292.

[48]王海兵,冯文静.我国企业内部控制建设的十大热点难点问题[J].会计之友,2021(11):50-55.

[49]王姗.A 公司采购与付款业务内部控制研究[D].南京:南京审计大学,2019.

[50]王瑶,张允萌,侯德帅.企业 ESG 表现会影响审计意见吗?[J].审计与经济研究,2022,37(05):54-64.

[51]王竹泉,隋敏.控制结构+企业文化:内部控制要素新二元论[J].会计研究,2010(03):28-35+96.

[52]魏中原.多家子公司商票逾期 牧原股份公司屡陷财务造假质疑[EB/OL].第一财经日报,2021-12-08(A08).

[53]温素彬,李慧,孙婷.鉴往知来:国内智能会计研究的知识图谱分析[J].财会月刊,2022,No.939(23):65-72.

[54]武玉清,王洪海,陈建芸,薛淑娟.连云港市中小企业内部控制环境评价与优化

- [J].淮海工学院学报(人文社会科学版),2016,14(04):92-95.
- [55]夏鹏.关于完善企业内部控制评价体系的思考[J].财务与会计,2022(14):7-11.
- [56]谢力,李倩茹,宣晗倩.内部控制评价的五维度法[J].财务与会计,2022(04):73-74.
- [57]谢晓燕,程富.内部控制评价标准:比较与改进——基于外部审计的视角[J].财会通讯,2010(09):62-65.
- [58]谢志华.内部控制:本质与结构[J].会计研究,2009(12):70-75+97.
- [59]杨群辉,王玉蓉.公司内部控制质量对审计意见的影响——基于2009年我国上市公司数据的实证检验[J].财会月刊,2011(33):76-80.
- [60]杨小娟,王逢.基于熵权法的上市公司内部控制评价体系构建与应用研究[J].金融理论与教学,2020(02):86-89.
- [61]杨雄胜.内部控制范畴定义探索[J].会计研究,2011(08):46-52+96.
- [62]袁建华,梁作琪,王攀峰.上市公司内部控制评价与优化实证研究[J].会计之友,2013(28):76-80.
- [63]袁俐雯,包晓岚,赖晓敏.中部地区农业上市公司财务绩效的评价思考——基于EVA值单维度与综合因子分析多元维度[J].江西农业学报,2019,31(12):114-122.
- [64]原东平.试论内部控制评价标准体系框架的建立[J].会计之友(中旬刊),2008(02):50-51.
- [65]张福玲.企业内部控制评价指标体系的构建[J].经营与管理,2013(01):102-105.
- [66]张旺峰,张兆国,杨清香.内部控制与审计定价研究——基于中国上市公司的经验证据[J].审计研究,2011(05):65-72.
- [67]郑石桥.电子数据环境对内部控制评价之作用的影响[J].财会通讯,2020(20):3-5+14.
- [68]中国会计学会.企业内部控制自我评价与审计操作指引与典型案例研究[M].大连出版社:财政部重点会计科研课题系列丛书,201005.219.
- [69]朱定春.贵州Q农业开发有限公司资金风险管理研究[D].贵州:贵州大学,2021.
- [70]朱君.我国企业内部控制评价系统研究的回顾与展望[J].中国内部审计,2013(05):28-31.

附 录

附录 A 专家调查问卷-关于畜牧业上市公司的内部控制评价体系的调查研究

尊敬的专家：

您好！感谢您在百忙之中抽出时间回答问题，希望您不吝赐教。为了能够更好地进行研究，现已初步完善了牧原股份公司的内部控制评价体系，以层次分析法和模糊综合评价法来对其进行评价。为了保证后续研究的科学性，一是请您指出所构建的指标体系是否合理，若不合理麻烦您给出建议；二是请您对该评价体系中不同层级指标的重要性进行评价。在这里真诚地向您承诺，本次调查采用匿名形式进行，结果仅作为学术研究之用。

一级指标	二级指标	三级指标
内部环境 (A)	组织架构 (A ₁)	机构设置的科学性 (A ₁₁)
		职责权限的合理性 (A ₁₂)
		人员编制 (A ₁₃)
		工作程序 (A ₁₄)
	发展战略 (A ₂)	发展战略制定的科学性 (A ₂₁)
		发展战略实施的合规性 (A ₂₂)
	人力资源 (A ₃)	人员配置的合理性 (A ₃₁)
		激励约束制度的科学性 (A ₃₂)
		退出机制的完善性 (A ₃₃)
	企业文化 (A ₄)	建设的合理性 (A ₄₁)
		培训教育 (A ₄₂)
		落实情况 (A ₄₃)
	社会责任 (A ₅)	生产的维护 (A ₅₁)
		环境保护 (A ₅₂)
维护员工合法权益 (A ₅₃)		
风险评估 (B)	风险识别 (B ₁)	风险识别的有效性 (B ₁₁)
	风险分析 (B ₂)	风险分析的科学性 (B ₂₁)
		风险分析的准确性 (B ₂₂)
	风险应对 (B ₃)	应对机制的适当性 (B ₃₁)
员工的防范意识 (B ₃₂)		
控制活动 (C)	不相容职责相分离控制 (C ₁)	不相容职责相分离 (C ₁₁)
	授权审批控制 (C ₂)	授权审批的设置 (C ₂₁)

	业务活动控制(C ₃)	重大事项决策 (C ₂₂)
		设置控制措施 (C ₃₁)
	财产保护控制(C ₄)	业务流程熟悉程度(C ₃₂)
		财产管理措施 (C ₄₁)
	应急控制措施(C ₅)	人员控制 (C ₄₂)
信息与沟通 (D)	信息传递方式及渠道(D ₁)	应急机制的建立 (C ₅₁)
		信息沟通基础设施(D ₁₁)
		沟通的及时性(D ₁₂)
	企业信息系统(D ₂)	信息保密制度的完善(D ₁₃)
		信息的相关性(D ₂₁)
	反舞弊机制(D ₃)	信息系统的安全性(D ₂₂)
		反舞弊程序的运行(D ₃₁)
内部监督(E)	内部审计(E ₁)	举报机制的构建(D ₃₂)
		内审制度(E ₁₁)
		独立性(E ₁₂)
		对内部控制的了解程度(E ₁₃)
	日常监督(E ₂)	人员控制(E ₁₄)
	专项监督(E ₃)	日常监督有效性(E ₂₁)
	内部控制评价(E ₄)	专项监督有效性(E ₃₁)
		定期内控自我评价(E ₄₁)
		内部控制缺陷(E ₄₂)

1.请问该内部控制评价指标体系是否合理？（请在相应选项处上打“√”号）

是

否 建议：_____

_____。

2.请对各指标重要性进行判断。（说明：在这里对各指标使用编码。）

重要性评价按照 1-9 分计算，1、3、5、7、9 分别表示一样重要、稍显重要、明显重要、非常重要、绝对重要；2、4、6、8 是以上两分值的中间状态。表格公式如下所示：

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

(1) 判断一级指标的重要程度：内部环境(A)、风险评估(B)、控制活动(C)、信息与沟通(D)、内部监督(E)

	A	B	C	D	E
A	1				
B		1			
C			1		
D				1	
E					1

(2) 判断二级指标的重要程度

1) 组织架构(A₁)、发展战略(A₂)、人力资源(A₃)、企业文化(A₄)、社会责任(A₅)

	A ₁	A ₂	A ₃	A ₄	A ₅
A ₁	1				
A ₂		1			
A ₃			1		
A ₄				1	
A ₅					1

2) 风险识别(B₁)、风险分析(B₂)、风险应对(B₃)

	B ₁	B ₂	B ₃
B ₁	1		
B ₂		1	
B ₃			1

3) 不相容职责相分离控制(C₁)、授权审批控制(C₂)、业务活动控制(C₃)、财产保护控制(C₄)、应急控制措施(C₅)

	C ₁	C ₂	C ₃	C ₄	C ₅
--	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------

C ₁	1				
C ₂		1			
C ₃			1		
C ₄				1	
C ₅					1

4) 信息传递方式及渠道(D₁)、企业信息系统 (D₂)、反舞弊机制(D₃)

	D ₁	D ₂	D ₃
D ₁	1		
D ₂		1	
D ₃			1

5) 内部审计(E₁)、日常监督(E₂)、专项监督(E₃)、内部控制评价(E₄)

	E ₁	E ₂	E ₃	E ₄
E ₁	1			
E ₂		1		
E ₃			1	
E ₄				1

(3) 判断三级指标的重要程度

1) 机构设置的科学性 (A₁₁)、职责权限的合理性(A₁₂)、人员编制(A₁₃)、工作程序(A₁₄)

	A ₁₁	A ₁₂	A ₁₃	A ₁₄
A ₁₁	1			
A ₁₂		1		
A ₁₃			1	
A ₁₄				1

2) 发展战略制定的科学性 (A₂₁)、发展战略实施的合规性 (A₂₂): A₂₁ 比

A₂₂ _____ 。

3) 人员配置的合理性 (A₃₁)、激励约束制度的科学性 (A₃₂)、退出机制的完善性 (A₃₃)

	A ₃₁	A ₃₂	A ₃₃
A ₃₁	1		
A ₃₂		1	

A ₃₃			1
-----------------	--	--	---

4) 建设的合理性(A₄₁)、培训教育(A₄₂)、落实情况(A₄₃)

	A ₄₁	A ₄₂	A ₄₃
A ₄₁	1		
A ₄₂		1	
A ₄₃			1

5) 生产的维护(A₅₁)、环境保护(A₅₂)、维护员工合法权益(A₅₃)

	A ₅₁	A ₅₂	A ₅₃
A ₅₁	1		
A ₅₂		1	
A ₅₃			1

6) 风险分析的科学性(B₂₁)、风险分析的准确性(B₂₂): B₂₁比 B₂₂ _____。

7) 应对机制的适当性(B₃₁)、员工的防范意识(B₃₂): B₃₁比 B₃₂ _____。

8) 授权审批的设置(C₂₁)、重大事项决策(C₂₂): C₂₁比 C₂₂ _____。

9) 设置控制措施(C₃₁)、业务流程熟悉程度(C₃₂): C₃₁比 C₃₂ _____。

10) 财产管理措施(C₄₁)、人员控制(C₄₂): C₄₁比 C₄₂ _____。

11) 信息沟通基础设施(D₁₁)、沟通的及时性(D₁₂)、信息保密制度的完善(D₁₃)

	D ₁₁	D ₁₂	D ₁₃
D ₁₁	1		
D ₁₂		1	
D ₁₃			1

12) 信息的相关性(D₂₁)、信息系统的安全性(D₂₂): D₂₁比 D₂₂ _____。

13) 反舞弊程序的运行(D₃₁)、举报机制的构建(D₃₂): D₃₁比 D₃₂ _____。

14) 内审制度(E₁₁)、独立性(E₁₂)、对内部控制的了解程度(E₁₃)、人员控制(E₁₄)

	E ₁₁	E ₁₂	E ₁₃	E ₁₄
E ₁₁	1			
E ₁₂		1		
E ₁₃			1	

E ₁₄				1
-----------------	--	--	--	---

15) 定期内控自我评价 (E₄₁)、内部控制缺陷 (E₄₂) : E₄₁ 比 E₄₂ _____ 。

附录 B 企业调查问卷-关于企业内部控制评价体系的调查研究

尊敬的先生/女士：

您好！为了收集贵公司有关内部控制评价的相关数据，特此设计本问卷。收集的数据只用于一项有关畜牧业上市公司的内部控制评价体系优化研究。本次调查采用匿名形式进行，请您根据自身对贵公司内部控制评价相关情况的了解和感受，您可以在“优秀”“良好”“一般”“较差”“很差”五个选项中选择最符合的一个，十分感谢您的支持！

评分说明：

分值区间	评级	说明
$100 \geq \text{分数} > 80$ 分	优秀	若判断标准中有一个低于 60 分的，则总评价值降为下一级。
$80 \geq \text{分数} > 60$ 分	良好	
$60 \geq \text{分数} > 40$ 分	一般	
$40 \geq \text{分数} > 20$ 分	较差	
$20 \geq \text{分数} \geq 0$ 分	很差	

评价表：

一级指标	二级指标	三级指标	解释	评级
内部环境 (A)	组织架构 (A ₁)	机构设置的科学性 (A ₁₁)	企业是否设置治理结构和组织结构，是否明确设置相关结构图，并对其有效性进行定期或不定期全面评估；企业是否有适合的运行机制和职能部门，并对其设计和运行的有效性进行定期或不定期全面评估；企业针对评估发现的缺陷是否按照相关审批程序进行调整，在调整过程中是否充分听取改进建议，并后期跟踪改进情况。	
		职责权限的合理性 (A ₁₂)	企业是否构建了清晰明确、系统协调、互相制衡的职责权限管理机制；企业是否明确董监高以及各部门的职责权限，并在章程及相关职责权限说明书中合理要求。	
		人员编制 (A ₁₃)	企业的岗位设置是否符合不相容职务分离等控制要求；企业是否针对各个岗位明确设置了职称、职责等内容，并印发有岗位工作内容及职责说明书；企业员工是否了解岗位职责及工作内容，并能够正确履行职责。	
		工作程序 (A ₁₄)	企业是否制定管理流程图、业务流程图、养殖管理流程图等内部流程说明文件；企业员工是否了解自己的工作流程，是否了解对接部门的工作流程与权责分配情况。	
	发展战略 (A ₂)	发展战略制定的科学性 (A ₂₁)	企业是否设立了战略委员会或其他行管部门；企业的发展目标、发展战略方案等内容是否经过充分地调查分析、预测等研究过程；企业的发展战略方案是否经过董事会和股东（大）会的审议和批准；是否因主观原因频	

			繁变动。	
		发展战略实施的合规性 (A ₂₂)	企业的工作计划、预算等年度计划性文件内容是否以发展战略为基础进行制定;企业的发展战略是否及时向员工进行沟通和传达;企业是否对发展战略进行实时监控;是否因重大变化做出调整。	
	人力资源 (A ₃)	人员配置的合理性 (A ₃₁)	企业是否根据需求引进人才;是否遵循公平公正原则公开招聘;是否实行岗位回避制度;是否开展岗前培训。	
		激励约束制度的科学性 (A ₃₂)	企业是否设置科学合理的业绩评价体系与员工激励约束机制等;企业是否对所有员工的绩效情况进行考核评价,并以此为依据进行职位和工资变动等。	
		退出机制的完善性 (A ₃₃)	企业是否定期考核员工胜任情况;企业员工是否签署保密协议;岗位人员变动是否进行工作交接;人员退出程序是否符合相关法律法规。	
	企业文化 (A ₄)	建设的合理性 (A ₄₁)	企业文化是否结合企业自身情况进行建设;企业文化是否与发展战略相适应;企业文化是否符合相关法律法规。	
		培训教育 (A ₄₂)	企业的业务经营过程和管理活动是否与企业文化相结合;企业员工是否学习了解并遵守企业文化。	
		落实情况 (A ₄₃)	企业是否建立科学有效的企业文化相关制度;企业是否针对企业文化落实情况进行评估,根据评估结果追究相关责任到个人。	
	社会责任 (A ₅)	生产的维护 (A ₅₁)	企业是否设立安全生产管理部门、构建严格科学安全有效的生产管理体系等管理监督机制;企业是否制定了生产养殖规范、机器设备操作手册、肉食质量检验手册等控制管理规范;企业是否制定了安全生产的应急预案;企业是否注重售后服务。	
		环境保护 (A ₅₂)	企业是否建立环境保护等相关制度;是否通过宣传教育提高员工的环境保护和资源节约意识。	
维护员工合法权益 (A ₅₃)		企业是否建立科学合理公平的员工奖惩、绩效评价和薪酬管理等相关机制;企业是否合理维护员工的合法权益;企业员工薪酬分配是否遵循相关法律法规。		
风险评估 (B)	风险识别 (B ₁)	风险识别的有效性 (B ₁₁)	企业是否建立了风险预警机制;企业是否根据目标和自身风险承受能力确定了可承受的风险水平;企业是否能及时识别风险。	
	风险分析 (B ₂)	风险分析的科学性 (B ₂₁)	企业是否建立风险分析机制;企业是否对公司内外部情况进行风险分析,并判断其发生的可能性及影响程度;是否使用科学合理的方式将风险按严重程度分为不同等级,确定重点。	
		风险分析的准确性 (B ₂₂)	企业是否组建了科学专业的风险分析团队;相关分析过程是否合规;风险分析团队人员组成是否具有专业性和多样性。	
	风险应对	应对机制	企业是否建有恰当的明确和防范风险的应对机制;企业	

	(B ₃)	的适当性 (B ₃₁)	是否制定具有针对性的且科学的应急预案;风险事件发生后是否有进一步防范。		
		员工的防范意识 (B ₃₂)	企业是否针对各部门风险点对员工进行风险意识和应对策略教育。		
控制活动 (C)	不相容职责相分离控制(C ₁)	不相容职责相分离 (C ₁₁)	企业是否对所有的不相容职务都制定有明确的职责分离的规章制度。		
	授权审批控制(C ₂)	授权审批的设置 (C ₂₁)	企业是否建立了科学合理的授权审批制度,如采购、厂区管理、销售等生产经营业务活动相关的授权审批管理制度;企业是否针对各环节设置专门负责人进行审批签字,并对其职责和权限进行明确要求。		
		重大事项决策(C ₂₂)	企业对重大事项的决策是否经过合理有效的审批过程;重大事项的决策是否进行集体商议;重大事项的决策是否有多人审批或联签等制度。		
	业务活动控制(C ₃)	设置控制措施(C ₃₁)	企业是否在各循环设置控制措施,如销售循环中建立客户信用档案、收款循环关注商业票据管理等。		
		业务流程的熟悉程度(C ₃₂)	企业员工对业务流程是否熟悉;是否张贴工作流程牌。		
	财产保护控制(C ₄)	财产管理措施(C ₄₁)	企业是否建立科学合理的财产管理制度;企业是否对财产购买、保管、使用等环节进行记录;企业是否对财产实施盘点、账实核对等定期或不定期清查措施。		
		人员控制(C ₄₂)	企业是否对采购人员、仓库管理人员等相关财产管理人员进行授权限制,未经允许不得接触或处置财产。		
	应急控制措施(C ₅)	应急机制的建立(C ₅₁)	企业是否建立科学合理有效的应急处理机制;企业是否对各重大风险点和环节设置负责人;企业是否制定瘟疫等突发事件的处理流程、方法等。		
	信息与沟通(D)	信息传递方式及渠道(D ₁)	信息沟通基础设施(D ₁₁)	企业是否具有保障信息顺利沟通的基本设施和必要条件,支持公司内部各类信息的沟通。	
			沟通的及时性(D ₁₂)	企业是否能够同外部投资者、债权人、客户、政府、媒体等利益相关者进行及时有效的沟通。	
信息保密制度的完善(D ₁₃)			企业是否具有严格的信息保密制度能够合理保证机密信息的安全。		
企业信息系统(D ₂)		信息的相关性(D ₂₁)	企业所采用的信息系统是否能有效收集和处理信息;是否能够真实有效获取内部信息和外部信息;是否有利于各项工作的进行。		
		信息系统的安全性(D ₂₂)	企业是否有专门的信息系统;是否能稳定运行;是否设置权限。		
反舞弊机		反舞弊程	企业是否建立反舞弊机制,设立反舞弊部门;企业的反		

	制 (D ₃)	序的运行 (D ₃₁)	舞弊程序是否规范、合理和有效。	
		举报机制的构建 (D ₃₂)	企业是否建立了科学合理的举报投诉制度;企业是否设置举报电话和举报处理专员;企业的举报处理程序是否合理,是否对后续情况进行追踪;企业是否对举报人信息进行保密处理。	
内部监督 (E)	内部审计 (E ₁)	内审制度 (E ₁₁)	企业是否对内部审计程序、方法和要求是否有明确的规范;是否能制定出恰当的审计目标和计划等。	
		独立性 (E ₁₂)	内部审计在企业中是否具有独立性。	
		对内部控制的了解程度 (E ₁₃)	企业审计部门人员是否熟悉企业相关内部控制的规定。	
		人员控制 (E ₁₄)	企业内部审计是否有明确的职责和权限,分工明确;内审人员具有相应的能力水平。	
	日常监督 (E ₂)	日常监督有效性 (E ₂₁)	企业进行的日常、持续性的检查和监督是否行之有效,对检查和监督的反馈和更正是否能够达到目标。	
	专项监督 (E ₃)	专项监督有效性 (E ₃₁)	企业专项监督的对象是否以发现的风险点为依据;专项监督的次数是否受到日常监督实施效果的影响;能否达到预期的效果。	
	内部控制评价 (E ₄)	定期内控自我评价 (E ₄₁)	企业是否设置或聘请专门的团队进行内部控制自我评价;内部控制评价的过程是否合规合理;公司是否根据评价结果定期出具《自评报告》。	
		内部控制缺陷 (E ₄₂)	企业是否制定内部控制缺陷的认定标准;企业是否对认定的缺陷进行了详细分析,提出合理有效的整改方案并报告;企业是否对后续情况进行跟踪;针对情节严重的事项,企业是否追究相关部门或个人的责任。	

致 谢

研究生生涯马上就要结束了，在这三年中我遇到了严师，遇到了好学习与欢乐集为一体的同门，遇到了可爱的室友，因为有你们我的研究生生活丰富多彩。

还记得初入师门，老师就说“严师出高徒”，经过不断地论文练习、案例分析，尽管达不到“高徒”的标准，但我的行文有了很大的进步。在学习过程中，老师几乎每月都会组织组会，让我们讨论这一月遇到的各种工作问题，帮助我们解决问题，还会让我们不时接触实际案例，通过小组分工协作，在锻炼中不断成长。当然，除了学业，老师也关心师门各位同学的生活，经常给我们分享同门的成功经历，激励我们向前。特别是疫情在家，老师每周都会多次询问我们的情况，为我们的论文、工作操碎了心。非常感谢老师三年的培养！另外，还要感谢同门的兄弟姐妹，大家曾为了完成一个任务，一起收集资料，一起熬夜。大家还曾为了对方的论文，看了一遍又一遍，提出许多建议。大家分享经验，分享喜悦，共同进步，感谢三年有你们！

还记得那年夏天，推开宿舍门，大家的脸上有奔波的疲惫更有即将面对新生活的喜悦。这三年来我们不仅互相督促学习，还十分照顾对方。我不会忘记有一次临近寝室楼关门我突然发起高烧，是你们陪我一起去医院，帮我挂号拿药，一直陪在我身边。这三年来我们共同经营着我们的宿舍，我们一起笑，一起疯，有过泪水，更有过喜悦！感谢宿舍的大家为我的研究生三年画上浓墨重彩的一笔！

还记得初遇兰财还是在一个充满广告的网页，这不经意的相遇就是三年的相伴与永恒的记忆。学校的每位老师都认真负责，当我遇到一些困难时，学院老师十分地关心我，还给我打电话进行心理疏导，谢谢你们！谢谢各位老师的关心和帮助！在校园生活中，同学之间团结友善，大家经常一起组织活动，不管是体育锻炼，还是聚餐，都是非常美好的青春记忆，谢谢你们让我的兰财学习与生活丰富多彩！

最后，感谢父母！记得当时确定考研以及考研学校时，我和你们通话了很久，从你们的声音和话语中我能感受到对我进一步追求学术的骄傲自豪，也有对我即将独自一人去往远方的担忧。你们为我的每次进步感到欣喜，想让所有人知道我的优秀，感谢你们的养育以及对我的各种支持和鼓励！