

上市公司内部控制水平有待进一步提升——中国上市公司2014年内部控制白皮书

□迪博企业风险管理技术有限公司

依据《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》和《关于2012年主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系的通知》等规范文件,2013年上市公司内部控制体系建立健全工作继续稳步推进。同时,为进一步规范上市公司内部控制信息披露,证监会和财政部于2014年1月3日联合发布了《公开发行证券的公司信息披露编报规则第21号——年度内部控制评价报告的一般规定》(以下简称《规定》),要求纳入强制实施范围的上市公司遵照执行《规定》,其他自愿在年报中披露内部控制评价信息的上市公司可参照执行。迪博公司通过归纳整理上市公司披露的年报、内部控制评价报告、内部控制审计报告等公开资料,对上市公司2013年内部控制信息披露以及内部控制体系的建立健全情况进行描述性统计与实证研究,以期对监管机构制定监管政策及全面推进内部控制工作提供参考依据,为上市公司进一步完善内部控制体系提供经验证据,也为研究学者进行内部控制研究提供实证数据。

本报告是国家自然科学基金重点项目“基于中国情境的企业内部控制有效性研究”(项目批准号71332004)、国家自然科学基金面上项目“诚信、C-SOX与企业价值”(项目批准号71272198)和中央高校基本科研业务费专项资金资助项目“基于中国实践的企业内部控制有效性研究”(项目批准号13wkc02)的阶段性研究成果。

样本选取与数据来源

截至2014年4月30日,沪、深交易所A股上市公司共有2516家。其中,2013年12月31日前上市的公司2468家;2014年1月1日至2014年4月30日上市的公司48家。需要说明的是,由于*ST国恒(000594)、ST成城(600247)、博汇纸业(600966)、岭南园林(002717)4家公司在本报告数据收集截止日尚未披露年报,因此在样本选取时被剔除。故本报告的总样本量为2512家沪、深交易所A股上市公司。

本报告数据来源于上市公司公开披露的年报、内部控制评价报告、内部控制审计报告等。所有原始数据均已录入DIB迪博内部控制与风险管理数据库中(www.ic-erm.com)。

内部控制评价报告

(一)2014年内部控制评价报告总体披露情况

1、2014年内部控制评价报告披露数量
2014年,共有2336家上市公司披露了内部控制评价报告,占所有样本公司的比例为92.99%;176家未披露内部控制评价报告,占比7.01%。

2、2014年主板上市公司未披露内部控制评价报告的原因

2014年,1415家主板上市公司中,披露了内部控制评价报告的上市公司1241家,占比87.70%;未披露内部控制评价报告的上市公司174家。

3、2014年内部控制评价结论

依据《规定》的要求,上市公司在年度内部控制评价报告中应当分别披露对财务报告内部控制有效性的评价结论,以及是否发现非财务报告内部控制重大缺陷。据此本报告将内部控制评价结论划分为五种类型:内部控制整体有效;财报内控有效、非财报内控无效;财报内控无效、非财报内控有效;内部控制整体无效;未出具结论。

2014年,2336家披露了内部控制评价报告的上市公司中,2311家公司的内部控制评价结论为整体有效,占比98.93%;25家公司内部控制评价结论为其他,占比1.07%。

4、内部控制评价报告格式的规范性

尽管证监会和财政部联合发布了《规定》以规范上市公司内部控制信息披露,但从2014年内部控制评价报告的总体披露情况来看,仍有不少上市公司沿用《关于印发企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第1号的通知》(财会[2012]3号)(以下简称《通知》)的格式要求,此外还有部分公司采用了其他格式,如深交所的《中小板上市公司规范运作指引》等。本报告将按《规定》披露的内部控制评价报告归为“规范的格式”,按《通知》披露的内部控制评价报告归为“以前的格式”,其他的内部控制评价报告则归为“其他的格式”。

2014年,2336家披露了内部控制评价报告的上市公司中,按照“规范的格式”披露的为1762家,占比75.43%;按照“以前的格式”披露的339家,占比14.51%;按照“其他的格式”披露的235家,占比10.06%。

(二)2014年内部控制评价缺陷的披露情况

1、2014年内部控制评价缺陷认定标准的披露情况

2014年,2336家披露了内部控制评价报告的上市公司中,1789家公司披露了内部控制缺陷认定标准,占比76.58%;547家未披露内部控制缺陷认定标准,占比23.42%。

值得注意的是,由于《规定》要求上市公司分别就财报内控、非财报内控以及定性、定量的缺陷认定标准进行披露,今年的缺陷认定标准披露质量较去年有了明显提升。在披露了缺陷认定标准的上市公司中,92.62%(1657家)的公司均披露了完整的财报内控缺陷定性及定量认定标准、非财报内控缺陷定性及定量认定标准。

2、2014年披露内部控制评价缺陷的上市公司数量

2014年,2336家披露了内部控制评价报告

的上市公司中,319家公司披露了内部控制缺陷,占比13.66%;2017家公司未披露内部控制缺陷,占比86.34%。

319家披露了内部控制缺陷的上市公司中,35家上市公司披露了重大缺陷,在披露了内部控制评价报告的上市公司中占比1.50%;51家上市公司披露了重要缺陷,在披露了内部控制评价报告的上市公司中占比2.18%;245家上市公司披露了一般缺陷,在披露了内部控制评价报告的上市公司中占比10.49%。

3、2014年内部控制缺陷数量

319家上市公司披露其自身存在内部控制缺陷,缺陷数量总计2259项,其中,重大缺陷66项,占比2.92%;重要缺陷116项,占比5.14%;一般缺陷2077项,占比91.94%。

4、2014年内部控制缺陷内容

(1)内部控制缺陷内容

2014年,319家公司披露的2259项内部控制缺陷中,含具体缺陷内容的共计760项,涉及上市公司273家。分析显示,未披露具体缺陷内容的内部控制缺陷中,重大缺陷为12项,重要缺陷为5项,其余均为一般缺陷。

(2)按照设计缺陷/运行缺陷分类的内部控制缺陷情况

按照设计缺陷和运行缺陷进行分类统计,2014年,披露了具体内容的760项内部控制缺陷中,174项为设计缺陷,占比22.89%;504项为运行缺陷,占比66.32%;其他82项同时涉及设计缺陷和运行缺陷,占比10.79%。

(3)按照财报内控缺陷/非财报内控缺陷分类的内部控制缺陷情况

按照财报内控缺陷/非财报内控缺陷进行分类统计,2014年,披露了具体内容的760项内部控制缺陷中,180项为财报内控缺陷,占比23.68%;580项为非财报内控缺陷,占比76.32%。

(4)按照公司层面/业务层面/信息系统层面分类的内部控制缺陷情况

按照公司层面缺陷、业务层面缺陷和信息系统层面缺陷进行分类统计,在披露了具体内容的760项内部控制缺陷中,291项为公司层面缺陷,占比38.29%;445项为业务层面缺陷,占比58.55%;24项为信息系统层面缺陷,占比3.16%。

5、内部控制缺陷整改

(1)内部控制缺陷整改情况

在已披露的760项内部控制缺陷中,499项内部控制缺陷已开始整改,占比65.66%;其他261项未开始整改且无整改计划,占比34.34%。

(2)内部控制缺陷整改有效性情况

499项已经开始整改的内部控制缺陷中,整改之后经再次评价已经有效的为280项,占比56.11%;未完成整改的22项,占比4.41%;未披露具体整改情况的197项,占比39.48%。

(三)2012—2014年内部控制评价情况对比

1、2012—2014年内部控制评价报告披露比例趋势分析

2012—2014年,上市公司内部控制评价报告披露比例呈逐年增长趋势:2012年,上市公司内部控制评价报告披露比例仅为78.80%;2013年,该比例增长至90.04%;2014年持续增长,内部控制评价报告披露比例达92.99%。

2、2012—2014年内部控制评价结论的趋势分析

2012—2014年,随着企业内部控制规范体系的推进实施,上市公司内部控制评价结论呈现出差异化的趋势,“非整体有效”结论的比例稍有上升。

3、2012—2014年内部控制评价缺陷认定标准的趋势分析

2012—2014年,上市公司内部控制评价缺陷认定标准披露比例增长极快:2012年为9.47%,2013年增长至33.02%,2014年已高达76.58%。

4、2012—2014年内部控制缺陷的趋势分析

(1)2012—2014年内部控制重大缺陷的趋势分析

2012—2014年,披露内部控制重大缺陷的上市公司比例逐年上升:2012年,仅0.16%上市公司披露了内部控制重大缺陷;2013年,该比例上升为0.36%;2014年,披露内部控制重大缺陷的比例已达1.50%。

(2)2012—2014年内部控制重要缺陷的趋势分析

2012—2014年,内部控制重要缺陷的披露比例也呈现逐年上升的趋势:2012年,仅0.76%上市公司披露了内部控制重要缺陷;2013年,该比例上升为1.62%;2014年,披露内部控制重要缺陷的比例已达2.18%。

(3)2012—2014年内部控制一般缺陷的趋势分析

2012—2014年,内部控制一般缺陷的披露比例波动较大:2012年,11.97%的上市公司披露了内部控制一般缺陷;2013年,该比例增长为22.04%;2014年,披露内部控制一般缺陷的比例又降至10.49%。

上市公司内部控制实施情况对比分析

(一)主板与中小板、创业板上市公司内部控制实施情况对比分析

1、主板上市公司的内部控制评价报告规范性比中小板、创业板上市公司更强

尽管主板上市公司内部控制评价报告的披露比例没有中小板和创业板高,然而分析发现,主板上市公司内部控制评价报告披露的规范性远高于中小板与创业板。主板上市公司内部控制评价报告采用“规范的格式”的比例达89.4%,远高于中小板和创业板公司;且主板中96.6%的公司都披露了内部控制评价范围,也远

表一:境内外同时上市公司与非境内外同时上市公司的内部控制实施情况对比				
对比内容	对比明细	境内外同时上市公司	非境内外同时上市公司	差值
报告披露比例	内部控制评价报告披露比例	100.00%	92.75%	7.25%
	内部控制审计报告披露比例	97.65%	70.83%	26.82%
内部控制评价报告规范性	内部控制评价报告格式规范的比例	96.47%	74.63%	21.84%
	内部控制评价范围的披露比例	100.00%	81.96%	18.04%
	内部控制缺陷认定标准披露比例	98.82%	75.74%	23.08%
内部控制评价结论	内部控制整体有效所占比例	100.00%	98.89%	1.11%
	内部控制非整体有效所占比例	0.00%	1.11%	-1.11%
内部控制审计报告的规范性	规范的内部控制审计报告所占比例	100.00%	60.21%	39.79%
内部控制审计意见	内部控制审计意见为非标审计意见的上市公司比例	0.00%	3.14%	-3.14%
公司数量		85	2427	——

表二:主板国有控股上市公司与主板非国有控股上市公司的内部控制实施情况对比				
比较内容	比较细项	国有控股	非国有控股	差值
报告披露比例	内部控制评价报告披露比例	98.35%	71.73%	26.62%
	内部控制审计报告披露比例	96.82%	47.17%	49.65%
内部控制评价报告规范性	内部控制评价报告格式规范的比例	93.05%	82.02%	11.03%
	内部控制评价范围的披露比例	98.80%	92.12%	6.68%
	内部控制缺陷认定标准披露比例	96.29%	83.99%	12.30%
内部控制评价结论	内部控制整体有效所占比例	98.56%	98.52%	0.04%
	内部控制非整体有效所占比例	1.44%	1.48%	-0.04%
内部控制审计报告规范性	规范的内部控制审计报告所占比例	99.76%	92.51%	7.25%
内部控制审计意见	内部控制审计意见为非标审计意见的上市公司比例	4.62%	2.62%	2.00%
公司数量		849	566	——

数据来源:DIB迪博内部控制与风险管理数据库 www.ic-erm.com

高于中小板及创业板;主板中92.3%的公司披露了内部控制缺陷认定标准,也比中小板和创业板高。

2、主板上市公司的内部控制评价结论与中小板、创业板相比更具有差异性

主板上市公司内部控制评价结论不是整体有效的比例高于中小板和创业板。

分析发现,这一数据并不表明主板上市公司的内部控制水平较弱,而是由于主板上市公司按照规范文件的要求实施企业内部控制,内部控制信息披露也更规范,因此其内部控制评价结论呈现出明显的差异性。

同时,主板上市公司中,披露内部控制重大缺陷和重要缺陷的比例为3.82%。高于中小板(2.37%)和创业板(2.11%)。这也是由于主板上市公司按照规定的格式披露了内部控制重大缺陷及重要缺陷的原因。

3、主板上市公司内部控制审计报告的规范性比中小板、创业板更高

主板上市公司内部控制审计报告的规范性远高于中小板和创业板上市公司。

4、主板上市公司内部控制审计意见与中小板、创业板相比更具有差异性

主板上市公司内部控制审计意见为非标审计意见的比例高于中小板与创业板。这是由于主板上市公司按照规定实施企业内部控制规范体系并按规定的格式披露,而不是主板上市公司的内部控制水平低于中小板和创业板公司。

(二)境内外同时上市公司与非境内外同时上市公司的内部控制实施情况对比

2014年,境内外同时上市公司共有85家。自2011年1月1日起开始实施企业内部控制规范体系,截至目前,境内外同时上市公司实施内控工作已有三年时间。表一对比了境内外同时上市公司与非境内外同时上市公司的内部控制实施情况。从表中数据可见:

(1)境内外同时上市公司内部控制评价报告和审计报告的披露比例均远高于非境内外同时上市公司;

(2)境内外同时上市公司内部控制评价报告和审计报告的规范性也远高于非境内外同时上市的公司;

(3)境内外同时上市公司的内部控制评价结论都是整体有效的,内部控制审计意见也均为标准无保留意见。

(三)主板国有控股上市公司与主板非国有控股上市公司的内部控制实施情况对比

自2012年1月1日起开始实施企业内部控制规范体系,主板国有控股上市公司实施内控工作已两年时间。表二对比了主板国有控股上市公司与主板非国有控股上市公司的内部控制实施情况。从表中数据可见:

(1)主板国有控股上市公司内部控制评价报告和审计报告的披露比例远高于主板非国有控股上市公司;

(2)主板国有控股上市公司内部控制评价报告和审计报告的规范性也高于主板非国有控股上市公司;

(3)主板国有控股上市公司内部控制评价结论为非整体有效的占比为1.44%,略低于主板非国有控股上市公司;内部控制审计意见为非标审计意见的占比为4.62%,高于主板非国有控股上市公司。

(四)主板上市公司按实际控制人分类的内部控制规范性对比

1、主板上市公司按实际控制人分类的内部控制评价报告规范性对比

实际控制人为地方国有企业、中央国家机关和中央国有企业的上市公司内部控制评价报告规范性最强,实际控制人为个人的上市公司内部控制评价报告规范性最差。

2、主板上市公司按实际控制人分类的内部控制审计报告规范性对比

实际控制人为地方国有企业、中央国家机关和国资委的上市公司内部控制审计报告规范性最强;实际控制人个人、集体企业、职工持股会(工会)的上市公司内部控制审计报告披露比例最低。

存在的问题与政策建议

(一)存在的问题

1、内部控制信息披露格式不规范

2014年,尽管监管机构对上市公司内部控制信息披露提出了新的要求,但仍有24.57%的上市公司沿用《关于印发企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第1号的通知》(财会[2012]3号)等其他格式。由于采用不同的披露格式,导致企业内部控制评价信息的可比性较差,也给投资者、监管机构、研究者等报告使用人带来阻碍。同时,在内部控制审计方面,上市公司披露的内部控制审计报告类型也各不统一,包括规范的内控审计报告、中小板内控审计报告、内控鉴证报告、内控专项报告、内控审核报告以及其他报告形式。由于不同类型报告的审计依据和保证程度都存在差异,一些审计报告类型不仅无法为企业内部控制提供合理保证,反而浪费企业资源,误导投资者。

2、内部控制信息披露的完整性和及时性有待加强

2014年,上市公司内部控制信息披露的完整性和及时性还存在问题:

(1)内部控制评价报告和审计报告披露不完整或不及时。虽然目前上市公司内部控制评价报告和审计报告的披露数量均在逐年增加,但仍有部分上市公司未披露或未及时披露内部控制评价报告和内部控制审计报告;

(2)内部控制缺陷信息披露不完善。《规定》要求上市公司披露缺陷认定的具体标准及其变化情况,披露报告期内内部控制重大缺陷和重要缺陷的认定结果及缺陷的性质、影响、整改情况、整改计划等内容。但仍有部分上市公司披露的内部控制缺陷信息含量不足、可用性差,或泛泛而谈并未触及实质的缺陷内容;或披露了缺陷的具体内容,但对缺陷等级避而不谈,未对重大、重要、一般缺陷进行区分;此外,还有不少公司在披露缺陷时,仅侧重于缺陷事件本身的披露,缺乏对缺陷产生原因、对控制目标的影响、缺陷整改计划及整改情况等信息的披露;

(3)内部控制审计费用相关信息披露较少。内部控制审计费用是衡量上市公司内部控制实施成本效益的一项重要参考指标。2014年仅52.94%的公司披露了内部控制审计费用,51.05%的公司单独披露了内部控制审计费用的具体金额,不利于监管机构、投资者、研究者客观、全面地衡量上市公司内部控制实施的成本效益;

(4)内部控制咨询机构信息披露较少。2014年,仅6.41%的公司披露其聘请了内部控制咨询机构,其中仅2.27%的公司披露了具体的内部控制咨询机构名称。导致内部控制咨询机构信息披露较少的主要原因是《规定》中没有要求上市公司披露其内部控制咨询机构聘请情况。然而,以往研究发现,部分上市公司聘请的内部控制咨询机构与内部控制审计机构之间存在着关联关系,可能影响内部控制审计机构的独立性。

因此,若上市公司内部控制咨询机构的相关信息披露较少,将会导致监管机构、投资者以及其他外部相关人员无法判断内部控制审计机构的独立性。

3、内部控制信息披露的准确性和严谨性不足

2014年,上市公司内部控制信息披露的准确性和严谨性不足主要表现在:

(1)内部控制缺陷等级分类不严谨,存在大事化了、小事化无的现象。如部分上市公司存在被监管机构处罚等重大事项,按照《企业内部控制基本规范》及配套指引的相关规定,此类缺陷应属于重大缺陷,但上市公司却将其归为重要或者一般缺陷;

(2)内部控制评价结论与审计意见存在显著差异。如果注册会计师对上市公司内部控制出具否定意见,则意味着公司内部控制存在重大缺陷,这种情况下,公司的内部控制评价报告也应该出具否定意见的内部控制评价结论。若两者出现不一致,则说明上市公司内部控制评价工作不够严谨;

(3)内部控制审计意见与财务报表审计意见之间存在关联的关系,如果出现两者不

一致的情形,则说明公司存在着一定的问题。

此外,部分上市公司内部控制缺陷相关信息披露不准确。如*ST超日(002506),其评价结论中描述自身存在非财报重大缺陷,但披露具体内容时却成了重要缺陷,存在明显的错误,可能会给报告使用人造成误导或迷惑。部分上市公司内部控制审计报告存在缺失现象。如多家公司在年报中说明内部控制审计报告已披露或已在中国注册会计师协会备案,但是通过各种渠道仍未找到其内部控制审计报告。

4、内部控制缺陷整改情况须进一步完善

2014年,上市公司披露了具体内容的缺陷中,34.34%的缺陷未开始整改,且无整改计划。同时,在已整改的缺陷中,4.11%的缺陷未完成整改,39.48%的缺陷未披露具体的整改情况。

5、中小板、创业板内部控制规范建设有待加强

与主板上市公司相比,中小板、创业板上市公司内部控制规范建设还比较薄弱,内部控制信息披露的规范性、完整性和有效性还有待加强。统计发现,中小板、创业板上市公司发生违规事件的比率高达6.75%,比主板上市公司高出近1倍。可见该类公司在公司治理、规范化管理等方面还存在不少问题。此外,中小板、创业板上市公司内部控制评价报告、审计报告的规范性远低于主板公司,内部控制评价结论、审计意见的出具以及重大、重要缺陷的披露也都有待提升。

(二)政策建议

与2012年相比,2013年上市公司内部控制体系建设取得了一定进步,内部控制评价报告、内部控制审计报告的披露数量和披露比例都在不断增加;内部控制信息披露质量也在不断提升。然而,在取得这些进步的同时,上市公司在内部控制信息披露以及内部控制体系建设中依然面临着不少挑战。为此,本报告提出以下几项政策建议,以促进上市公司进一步提升内部控制水平,提高风险防范能力。

1、严格执行规范的内部控制信息披露格式,提高内部控制信息披露的质量

证监会与财政部联合发布的《规定》统一了上市公司内部控制信息披露的内容与格式。但是,仍有24.57%的上市公司未按照规范格式执行,造成信息披露格式的混乱。建议监管机构加强执行力度,确保各上市公司进一步提高信息披露的质量。

同时,鉴于会计师事务所所审计上市公司内部控制的有效性时遵循的标准多样化,导致信息披露格式混乱,无法为报告使用者提供合理参考。因此,建议监管机构进一步研究修订内部控制审计报告内容与格式的可行性,规范内部控制审计报告披露格式,提高内部控制审计报告信息的有效性。

2、加强内部控制法制建设,强化上市公司内部控制监管力度

目前,美国、日本、韩国等国家都已将内部控制建设上升到了法律的高度,而我国的内部控制法制建设还处于部门规章层面,并未上升至法律法规层面。因此,为确保内部控制能够得以有效执行,内部控制信息披露能够真实准确,投资者的利益能够得到切实维护,建议监管机构进一步加强内部控制法制建设,并借鉴美国的《萨班斯法案》,强化对隐瞒内部控制缺陷、虚假披露内部控制有效性以及发生内部控制信息披露违规的相关管理人员的监管和处罚力度。

3、逐步在中小板、创业板上市公司实施内部控制规范体系,提升其内部控制整体水平

目前,中小板、创业板上市公司尚未按照《企业内部控制基本规范》和配套指引执行企业内部控制规范体系。从本报告整理的数据来看,尽管中小板、创业板披露内部控制评价报告和内部控制审计报告的上市公司数量较多,但其报告所包含的信息质量普遍不高。因此,建议逐步在中小板、创业板上市公司执行企业内部控制规范体系,提升中小板、创业板上市公司内部控制信息披露质量,提高公司经营的合规性。

4、完善内部控制缺陷信息披露,加强内部控制缺陷整改的监管

内部控制缺陷是衡量上市公司内部控制有效性的负向指标。内部控制缺陷的模糊披露将不利于投资者、监管机构等报告使用人判定上市公司的内部控制有效性,从而影响其作出合理的投资或监管决策。因此,建议上市公司严格按照内部控制评价报告内容与格式要求,客观全面地做好内控评价信息披露工作,充分如实地披露内部控制缺陷信息,切实提高企业内控缺陷的披露质量,为报告使用者提供更多有效的内控信息。

同时,内部控制缺陷的整改情况是一项重要的信息,但上市公司关于缺陷整改情况的描述不完善,因此,建议监管机构加强对内部控制缺陷整改的监管,督促上市公司整改缺陷,从而提升内部控制水平。

5、加强关于内部控制咨询机构的信息披露,确保内部控制审计机构的独立性

鉴于内部控制咨询机构与内部控制审计机构之间可能存在关联性,从而影响内部控制审计机构的独立性。因此,建议监管机构在《规定》中加入对上市公司聘请内部控制咨询机构信息的披露要求,并在报告中披露内部控制咨询机构与内部控制审计机构之间是否存在关联关系。

6、加强关于内部控制审计费用的信息披露,提高内部控制信息披露的全面性

上市公司内部控制审计费用信息披露较少,将不利于监管机构、投资者以及企业自身判定上市公司在内部控制体系建设过程支出的成本。因此,建议监管机构在《规定》中加入对上市公司内部控制审计费用披露的相关要求,不断完善内部控制信息披露的全面性和有效性。