

中国上市公司2016年内部控制白皮书

深圳市迪博企业风险管理技术有限公司

本报告通过对上市公司2015年度内部控制水平与信息披露情况进行统计与分析,旨在为监管机构制定监管政策及全面推进内部控制工作、为上市公司不断完善内部控制体系、为研究学者进行内部控制实证研究提供参考。

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”的阶段性研究成果。

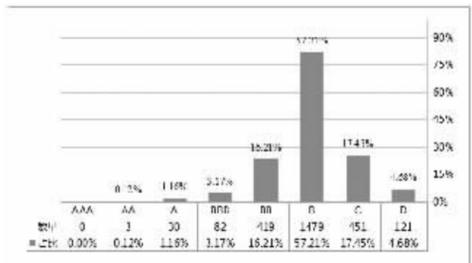
一、样本选取和数据来源

本报告以2015年1月1日前上市的2585家A股上市公司为样本进行内部控制整体水平定量分析,以2016年4月30日前在沪、深交所A股上市并披露2015年度报告的2823家上市公司为样本进行内部控制信息披露情况分析。本报告的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、财务重述报告、诉讼报告以及各监管机构对上市公司违法违规行为的处理公告等。本报告中所有数据都已收录至DIB内部控制与风险管理数据库(www.ic-erm.com)。

二、上市公司内部控制评级总体情况

按照迪博·中国上市公司内部控制指数四级八档的分类标准,2015年度中国上市公司内部控制整体水平为:内部控制评级为AAA的公司0家;评级为AA的公司3家,占比0.12%;评级为A的公司30家,占比1.16%;评级为BBB的公司82家,占比3.17%;评级为BB的公司419家,占比16.21%;评级为B的公司1479家,占比57.21%;评级为C的公司451家,占比17.45%;评级为D的公司121家,占比4.68%。如图1所示。

图1 2015年度上市公司内部控制评级总体情况

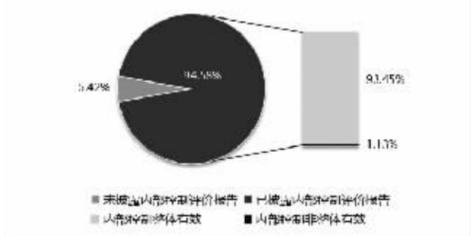


三、内部控制评价报告披露情况及缺陷分析

(一) 内部控制评价报告披露情况

2015年度,2670家上市公司披露了内部控制评价报告,总体披露比例94.58%。其中,内部控制体系被认定为整体有效和非整体有效的上市公司分别为2638家、32家,分别占比93.45%、1.13%。非整体有效的上市公司详细情况为:11家上市公司认定财务报告相关的内部控制有效,而非财务报告相关的内部控制无效,占比0.39%;14家上市公司认定财务报告相关的内部控制无效,而非财务报告相关的内部控制有效,占比0.50%;7家上市公司认定内部控制体系整体无效,占比0.25%。如图2所示。

图2 2015年度上市公司内部控制评价报告及结论披露情况



(二) 内部控制评价缺陷分析

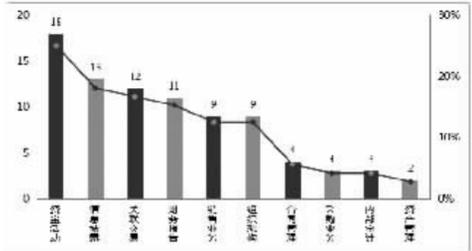
2015年度,485家上市公司披露其存在内部控制缺陷,占披露了内部控制评价报告公司数量的18.16%。依据不同缺陷分类方式统计的上市公司数量,如表1所示。

2015年度,485家上市公司总计披露内部控制缺陷3583项。其中,重大缺陷75项,占比2.09%;重要缺陷84项,占比2.34%;一般缺陷3424项,占比95.56%。

值得注意的是,并不是所有披露存在内部控制缺陷的上市公司都在报告中披露了对应的缺陷内容。统计发现,426家上市公司披露了具体的缺陷内容,占披露存在内部控制缺陷的公司数量的87.84%;59家公司未披露具体的缺陷内容,占比12.16%。上市公司披露的3583项内部控制缺陷中,仅有1154项具有具体的缺陷内容,占比32.21%;2429项没有具体的缺陷内容,占比67.79%。按照缺陷等级、缺陷性质、缺陷所处层面、是否与财务报告相关对1154项具体缺陷进行分类统计,如表2所示。

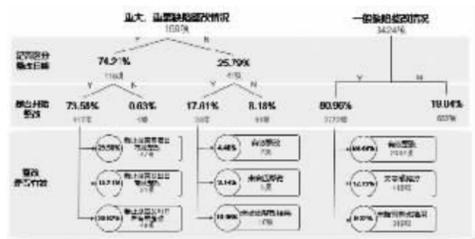
其中,披露了具体内容72项重大缺陷主要集中在资金活动、信息披露、关联交易、财务报告、销售业务、组织架构等领域,如图3所示。

图3 2015年度内部控制重大缺陷所处的前十大业务领域



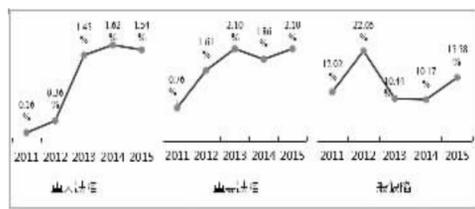
上市公司披露的内部控制重大缺陷与重要缺陷总计159项,74.21%的缺陷区分了整改日期,其中:截至报告基准日44.65%的缺陷未有效整改,截至报告发出日仍有31.45%的缺陷未有效整改;剩余25.79%未区分整改日期的缺陷中,21.38%的缺陷未有效整改,如图4所示。

图4 2015年度内部控制缺陷整改情况



值得注意的是,2011-2015年度,上市公司内部控制重大缺陷、重要缺陷的披露比例逐年上升。其中,重大缺陷披露比例从2011年的0.16%上升到2015年的1.54%;重要缺陷披露比例从2011年的0.76%上升到2015年的2.10%;一般缺陷披露比例波动较大,2012年度披露比例最高,其次是2015年度,其他年度均在10%到12%之间,如图5所示。

图5 2011-2015年度内部控制缺陷披露情况

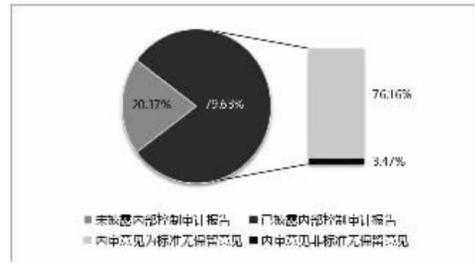


四、内部控制审计报告披露情况及审计发现分析

(一) 内部控制审计报告披露情况

2015年度,2248家上市公司披露了其聘会计师事务所出具的内部控制审计报告,总体披露比例79.63%。其中,2150家上市公司的内部控制审计意见为标准无保留意见,占比76.16%;98家上市公司的内部控制审计意见为非标准意见,占比3.47%。详细情况为:带强调事项段的无保留意见78家,占比2.76%;保留意见2家,占比0.07%;否定意见18家,占比0.64%。如图6所示。

图6 2015年度上市公司内部控制审计报告及意见披露情况



(二) 内部控制审计发现的重大缺陷

2015年度,导致否定意见的内部控制重大缺陷共计37项,缺陷涉及的业务领域如图7所示;被认定存在非财务报告相关内部控制重大缺陷的上市公司12家,共计16项,缺陷涉及领域如图8所示。

图7 导致否定意见的内部控制重大缺陷涉及的业务领域

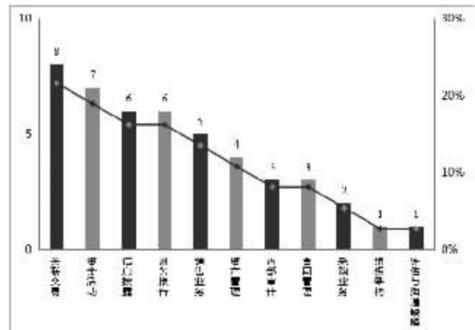
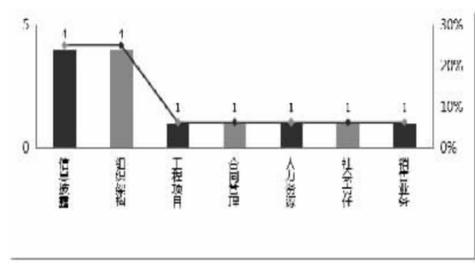


图8 非财报内部控制重大缺陷涉及的业务领域



(三) 内部控制审计方式与审计费用分析

2015年度,采用内部控制整合审计的上市公司2214家,占披露了内部控制审计报告公司数量的98.49%;采用单独审计的公司34家,占比1.51%。

2248家聘请会计师事务所出具内部控制审计报告的上市公司中,1389家上市公司在年报中说明向会计师事务所支付了内部控制审计费用,占比61.79%。其中,1330家上市公司单独披露了内部控制审计费用数据,占比59.16%;59家公司未披露具体数据,占比2.62%。

针对上市公司单独披露的内部控制审计费用数据分析发现:1330家上市公司总计支付内部控制审计费用59582.29万

元,每家公司平均支付44.80万元,每家公司内部控制审计费用占审计费用总额的比例平均为26.68%。

五、主板与非主板上市公司内部控制信息披露情况对比分析

(一) 内部控制评价信息对比

2015年度,中小板、创业板上市公司内部控制评价报告披露比例高于主板上市公司,但内部控制评价信息的披露质量却低于主板上市公司:第一,内部控制评价报告的格式规范性不高,中小板、创业板上市公司内部控制评价报告格式规范的比例仅为78.97%、58.55%,远低于主板上市公司;第二,内部控制评价结论非整体有效的比例低于主板上市公司;第三,内部控制缺陷披露数量和质量低于主板上市公司,内部控制缺陷认定标准、内部控制缺陷披露比例、重要缺陷和一般缺陷的披露比例、重大缺陷和重要缺陷整改日期披露比例、一般缺陷有效整改比例均显著或远低于主板上市公司。

(二) 内部控制审计信息对比

由于不同的监管要求,各板块内部控制审计信息披露情况存在较大差异:中小板和创业板上市公司内部控制审计报告披露比例显著低于主板上市公司、规范的内部控制审计报告披露比例远低于主板上市公司。除此之外,非主板上市公司在内部控制审计方面还存在其他不足之处:第一,内部控制审计意见为非标准无保留意见的比例显著低于主板上市公司,中小板和创业板仅为1.15%、1.01%,主板上市公司均在5%以上;第二,内部控制审计费用披露比例远低于主板上市公司,且在内部控制审计上的投入远不如主板上市公司,内部控制审计费用占审计费用总额的比例也显著低于主板上市公司。

六、上市公司内部控制信息披露过程中存在的问题

(一) 监管标准不一致导致报告的格式与内容混乱

监管机构的标准不一致,导致报告的格式与内容混乱,主要体现在以下几个方面:

1. 2015年度,上海证券交易所主板上市公司与深圳证券交易所主板上市公司的内部控制评价报告采用的规定格式不一致。其中,上海证券交易所主板上市公司主要采用的是公告编制软件的格式披露内部控制评价报告;而深圳证券交易所主板上市公司主要采用2014年《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》的格式披露内部控制评价报告。

2. 2015年度,仍有417家公司沿用《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)等其他格式披露内部控制评价报告。

3. 2015年度,内部控制审计报告格式仍呈现多样性,主要为依据《企业内部控制审计指引》与中国注册会计师执业准则出具的内部控制审计报告;其次为依据《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》出具的其他类型的内部控制专项报告或内部控制审核报告等。

4. 在内部控制评价结论认定上,现有的监管标准中《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》和《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)对以报告基准日/报告期内是否存在未完成整改的重大缺陷还是以截至报告基准日是否存在内部控制重大缺陷作为依据来判定内部控制有效性的标准不统一。

(二) 内部控制评价报告的信息含量较低

2015年度,94.58%的上市公司披露了内部控制评价报告,共计2670份,报告披露的相对比例与绝对数量都较高。然而,这些报告中可用的信息较少,主要体现在以下几个方面:

1. 内部控制评价报告内容未能有效反映上市公司内部控制状况。仅有18.39%的报告中内部控制评价结论为非整体有效或存在内部控制缺陷,而高达81.61%的报告中披露上市公司不存在任何内部控制问题。美国在2005-2014年根据《萨班斯-奥克斯利法案》中302条款管理层披露内部控制缺陷的平均比例为30.18%,为中国上市公司缺陷披露比例的1.6倍。

2. 内部控制重大缺陷及重要缺陷的占比很低。18.39%的报告中披露了内部控制缺陷,但仅有3.52%的报告中披露内部控制重大或重要缺陷,其他都仅披露内部控制一般缺陷。一般缺陷不影响内部控制目标的实现,因此,真正有使用价值的报告占比极低。

3. 重大缺陷及重要缺陷的信息披露不完整。针对3.52%的上市公司披露的159项重大缺陷与重要缺陷进行分析发现,仍有8项缺陷未披露具体内容,另有9项有内容但未说明是否开始整改。重大缺陷及重要缺陷的发生原因、产生影响以及整改情况是报告使用者关注的重点信息,这些信息的缺失使报告使用价值大打折扣。

4. 内部控制评价报告的准确性需进一步提升。首先,部分上市公司内部控制评价报告披露的缺陷信息前后矛盾,缺陷等级、缺陷整改情况在内部控制评价报告结论段、内部控制缺陷认定及整改等章节存在明显差异;其次,部分上市公司未依据其制定的缺陷认定标准进行缺陷认定,表现在两方面:一是将报告期内发生的重大损失、违法违规事项等在“其他内部控制相关重大事项说明”中披露,而不按标准认定为重大缺陷或重要缺陷,二是将依据标准本应认定为重大或重要的缺陷认定为一般缺陷,未能客观反映缺陷的严重程度;此外,3家上市公司内部控制评价结论为整体有效,但会计师事务所出具的内部控制审计报告为否定意见。

(三) 内部控制审计报告信息质量需要提升

2015年度,79.63%的上市公司披露了内部控制审计报告,共计2248份,对这些内部控制审计报告进行分析发现:

1. 内部控制否定意见比例极低。会计师事务所出具的2248份内部控制审计报告中,仅有0.80%的报告为内部控制否定意见。而美国2005-2014年根据《萨班斯-奥克斯利法案》中404条款会计师事务所审计发现上市公司内部控制无效的平均比例为6.24%,该比例为中国上市公司的7.8倍。

2. 通过分析2015年内部控制审计报告,发现存在个别注

册会计师将财务报告内部控制重大缺陷划分为非财务报告内部控制重大缺陷的情形,极大地降低了内部控制审计报告的使用价值;且1家公司内部控制评价结论为内部控制整体无效的,但其内部控制审计意见为带强调事项段的无保留意见,未披露财报重大缺陷。

(四) 中小板、创业板上市公司内部控制建设规范性亟待加强

与主板上市公司相比,中小板、创业板报告披露的规范性明显低于主板上市公司且中小板、创业板上市公司披露缺陷的主动性较差。中小板、创业板上市公司内部控制规范性建设仍较薄弱,亟待加强。

(五) 资金活动、信息披露和关联交易领域是上市公司重大缺陷发生的重灾区

根据缺陷所处业务领域分类统计发现,2015年度,内部控制评价报告中披露的上市公司内部控制管控问题明显集中在资金活动、信息披露和关联交易领域。同时,对内部控制审计报告披露的所有重大缺陷进行分类统计显示,关联交易类、资金活动类、信息披露类缺陷在所有重大缺陷中亦位列前三,属于上市公司重大缺陷发生的重灾区。

七、政策建议

(一) 建议梳理与完善内部控制信息披露的规范性文件

鉴于当前内部控制评价、内部控制审计信息披露方面的监管规则众多,不仅给上市公司带来信息披露上的困惑,而且给上市公司提供了选择监管要求较低的规则进行披露的机会,导致上市公司内部控制薄弱环节被掩盖。因此,建议监管机构尽快统一上市公司内部控制监管标准,明确不同标准之间的层级关系,推动内部控制信息披露的规范完善。

同时,建议监管机构加强对内部控制信息披露及时性、规范性的监督检查,对未按规定披露甚至不披露内部控制情况的上市公司及相关责任人,加大处罚力度,强化信息披露规则的约束力。

(二) 建议提升内部控制信息真实性与准确性的监管力度

董事会与管理层关于内部控制的评价结论、评价过程中发现的内部控制缺陷以及会计师事务所出具的内部控制审计意见等都是投资者与社会公众关注的重要信息,对上市公司财务报告的真实性与准确性起到重要影响。为防止内部控制评价报告与内部控制审计报告中出现虚假披露、重大差错等情况,影响资本市场的有效性,建议监管机构借鉴美国《萨班斯-奥克斯利法案》中906条款出处罚规定,提升内部控制信息的真实性与准确性。

(三) 建议逐步推动中小板、创业板上市公司实施内部控制规范体系

建议扩大内部控制规范体系实施范围,并考虑到中小板、创业板上市公司的特殊性,逐步推动中小板、创业板上市公司开展内部控制规范体系建设,提高中小板、创业板上市公司内部控制水平和风险防范能力,提升对中小板、创业板市场投资者的保护力度。

(四) 建议加强对资金活动与关联交易等重点领域的监督检查

资金活动、关联交易等领域是2015年度上市公司内部控制的薄弱环节和内部控制重大缺陷的高发领域,亟须加强监督检查。一方面,上市公司需加强日常监督与专项监督,将资金活动、关联交易等事项作为监督重点,明确监督责任,建立有效的资金运作、关联交易运行机制;另一方面,监管机构应重视对上市公司资金活动、关联交易等重大事项的专项检查活动,督促上市公司强化资金使用效益,规范关联交易管理,促进上市公司健康高效发展。

数据来源: DIB 迪博内部控制与风险管理数据库

表1 2015年度披露内部控制缺陷的上市公司数量分析

缺陷等级	上市公司数量	占披露了内部控制评价报告公司数量的比例
披露内部控制重大缺陷	41	1.54%
披露内部控制重要缺陷	25	0.94%
披露内部控制一般缺陷	25	0.89%
披露内部控制缺陷	56	2.10%
披露财务报告内部控制重大缺陷	22	0.82%
披露非财务报告内部控制重大缺陷	17	1.39%
披露内部控制一般缺陷	416	15.59%
披露财务报告内部控制一般缺陷	151	5.73%
披露非财务报告内部控制一般缺陷	369	13.82%
披露内部控制缺陷小计	485	18.16%

表2 2015年度内部控制缺陷内容分类分析

缺陷分类方式	缺陷数量	缺陷占比
缺陷等级		
重大缺陷	72	6.24%
重要缺陷	79	6.81%
一般缺陷	1003	83.92%
缺陷性质		
会计缺陷	191	16.55%
违反缺陷	955	82.76%
缺陷所处层面		
公司层面	314	30.68%
业务层面	718	61.82%
信息披露层面	52	4.51%
缺陷与财务报告相关		
财务报告内部控制缺陷	317	27.47%
非财务报告内部控制缺陷	837	72.53%