

河南省创业板上市公司内部控制评价报告剖析

晋晓琴(教授)

【摘要】 本文对河南省创业板上市公司2012~2015年的32份内部控制评价报告从报告格式、报告名称、内部控制目标、内部控制缺陷的认定等方面进行了分析,结果发现:虽然河南省创业板上市公司内部控制评价报告的规范程度提高了,但在报告格式、报告名称、内部控制缺陷的认定标准方面仍存在一定问题,影响了内部控制评价报告的有效性。

【关键词】 创业板上市公司; 内部控制评价报告; 内部控制缺陷; 河南省

【中图分类号】 F840 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2017)08-0039-5

自2008年财政部等五部门颁布《企业内部控制基本规范》(以下简称《基本规范》)以来,理论界和实务界掀起了研究企业内部控制(以下简称“内控”)的热潮。新的规范不断出台,如2010年财政部发布的《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》,2014年证监会和财政部发布的《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《第21号评价报告》),2016年出台的《小型企业内部控制规范(征求意见稿)》,所有这些规范都对企业内控的建设起到了重要作用,而且基本上都提到了内控评价报告。内控评价报告是企业对自身内控有效性进行评价之后的书面报告,是外部投资者了解企业内控信息的重要途径。创业板是一个高风险的市场,更是以“披露为本”作为监管方式,因此更注重对公司的信息披露。

本文对河南省创业板上市公司2012~2015年发布的内控评价报告进行分析,发现其中存在的问题并提出相关建议,希望对上市公司起到督促作用,同时为政府部门的政策完善提供参考。

一、样本选择

创业板已成为很多中小型企业的重要融资平台,对我国资本市场的发展意义重大,而河南省创业

板的发展对河南省经济转型具有不可或缺的作用。截至2016年7月19日,河南省创业板上市公司共有11家,分别为汉威电子、豫金刚石、易成新能(原“新大新材”)、新开源、四方达、新开普、新天科技、隆华节能、清水源、光力科技和濮阳惠成。上述公司中有3家(清水源、光力科技、濮阳惠成)是2015年刚上市的,由于本文研究的是2012~2015年的内控评价报告,因此将其剔除,共剩下样本公司8家。经统计,2012~2015年8家样本公司全部披露了内控评价报告,四年共计32份。

二、内控评价报告的现状

(一) 内控评价报告的格式

目前对内控评价报告的格式做出规定的主要有四个规范:一是2011年证监会发布的《上市公司实施企业内部控制规范体系监管问题解答(2011第1期)》(以下简称《内控监管问题解答》);二是2012年上交所出台的《上市公司2011年年度报告工作备忘录第一号——内控报告的编制、审议和披露》(以下简称《年报工作备忘录第一号》);三是2012年财政部出台的《企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第1号》(以下简称《企业内控解释第1号》);四是2014年证监会、财政部发布的《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

【基金项目】 河南省教育厅科学技术研究重点项目“河南省上市公司内部控制评价报告研究”(项目编号:14A790013); 河南省软科学研究计划项目“河南省中小企业科技创新的金融支持研究”(项目编号:152400410141)

评价报告的一般规定》(以下简称《第21号评价报告》)。上述四个规范中,《内控监管问题解答》规定的披露内容最简单;《年报工作备忘录第一号》的内容和《内控监管问题解答》的内容基本一样,唯一的区别在于前者新增了“声明会计师事务所进行了内部控制审计”;《第21号评价报告》是最新的规定,要求的披露内容最详细,尤其是对内控缺陷的披露要求较高。

表1 2012~2015年样本公司内控评价报告格式

年份	2012年		2013年		2014年		2015年	
	数量(家)	比重(%)	数量(家)	比重(%)	数量(家)	比重(%)	数量(家)	比重(%)
第21号评价报告	0	0	5	62.5	7	87.5	7	87.5
企业内控解释第1号	2	25	0	0	0	0	0	0
其他格式	6	75	3	37.5	1	12.5	1	12.5
合计	8	100	8	100	8	100	8	100

从表1可知:在2012年,只有2家样本公司(隆化节能、新天科技)的内控评价报告格式较规范,遵循了《企业内控解释第1号》,其余6家公司均自定格式;从2013年起大多数河南省创业板上市公司遵循了《第21号评价报告》,而且披露得很详细,说明大多数公司是非常重视内控信息披露的,也积极遵循了财政部和证监会的规定。但仍有部分公司未遵循,如2013年的汉威电子、新开普、易成新能,2014年的新开普,2015年的易成新能,其评价报告的格式和内容未遵循前面四个规范中的任何一个规定,较随意。

(二) 内控评价报告的名称

根据《基本规范》第46条的规定,企业要定期对内控的有效性进行自我评价,并出具相应的报告。关于报告的名称有两种规定:一种是“内部控制自我评价报告”,以《基本规范》、《上海证券交易所上市公司内部控制指引》、《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》、《深圳证券交易所创业板上市公司规范运作指引》、《深圳证券交易所主板上市公司规范运作指引》和《深圳证券交易所中小企业板上市公司规范运作指引》为代表;另一种是“内部控制评价报告”,以《企业内部控制评价指引》、《年报工作备忘录第一号》、《企业内控解释第1号》和《第21号评价报告》为代表。河南省创业板上市公司内控评价报告的名称

情况具体见表2。

表2 2012~2015年样本公司内部控制评价报告名称

年份	2012年		2013年		2014年		2015年	
	数量(家)	比重(%)	数量(家)	比重(%)	数量(家)	比重(%)	数量(家)	比重(%)
内部控制评价报告	0	0	1	12.5	1	12.5	3	37.5
内部控制自我评价报告	8	100	7	87.5	7	87.5	5	62.5
合计	8	100	8	100	8	100	8	100

从表2可知:在2012年,8家样本公司均采用了“内部控制自我评价报告”的名称,与2008年的《基本规范》的规定相同;从2013年开始,采用“内部控制评价报告”的公司数量和比例不断增加,如新开源(2013、2015)、豫金刚石(2014、2015)、隆化节能(2015),遵循的是《企业内部控制评价指引》或《第21号评价报告》。河南省中小企业板上市公司2012~2015年的90份报告的名称基本也呈现出这种状况,充分反映了由于不同规范对报告名称的表述不一致,使得各公司无所适从,不知道应该遵循哪一个规范。

(三) 内部控制目标

本文以《基本规范》中内部控制目标的表述为标准,上市公司应以《基本规范》为基础,结合企业自身情况,做出具有企业特点的表述。分析发现:①2012年8家样本公司的评价报告对内控目标的描述很不规范。除汉威电子外,其余7家公司均披露了内控目标,但表现不一:隆化节能的表述最标准,遵循了《基本规范》的规定;新天科技的内控目标仅包括三个,缺失资产安全和报告目标;新大新材(易成新能)在报告的第一、第四部分都写出了内控目标,但两者表述不同,后者更符合《基本规范》的要求;剩余4家公司对内控目标的表述和《基本规范》相差较大。②2013年以后,除了汉威电子(2013)未披露内控目标外,其余23份报告均遵从《基本规范》。可见,2013年之前,河南省创业板上市公司对内部控制目标的理解还停留在以前的认识上,对《基本规范》的学习不够深入,但随着《第21号评价报告》的出台,河南省创业板上市公司对内控目标的认识越来越趋于一致。

(四) 内控缺陷认定标准的总体披露情况

《第21号评价报告》第15条指出,“内部控制评价缺陷认定标准应当披露公司开展内部控制评价工作的具体依据以及进行缺陷认定的具体标准及其变

化情况。”缺陷的认定标准是内控评价中的基础性和关键性问题,对后续的内控缺陷的整改具有重大意义。通过统计,2012年8家样本公司均未披露内控缺陷的认定标准,仅有新天科技、豫金刚石、隆化节能三家公司简单提及其内控存在不足。2013~2015年的披露情况具体见表3。

表3 2013~2015年样本公司内控评价报告内控缺陷总体披露情况

年份	2013年		2014年		2015年	
	数量(家)	比重(%)	数量(家)	比重(%)	数量(家)	比重(%)
披露情况						
1.未披露是否制定标准	3	37.5	1	12.5	0	0
2.披露内控缺陷标准	5	62.5	7	87.5	8	100
定性与定量结合的方法	5	62.5	6	75.0	8	100
财务报告和财务报告结合的方法	5	62.5	7	87.5	8	100
合计	8	100	8	100	8	100

由表3可知:2013年有62.5%的样本公司在评价报告中披露了内控缺陷的认定标准,只有3家公司没有披露,分别为汉威电子、新开普和新大新材(易成新能);2014年只有新开普一家公司没有披露;2015年8家公司均披露了内控缺陷的认定标准。除了汉威电子(2014)未制定非财务报告内控缺陷评价的定量标准,其余7家公司均按财务报告与非财务报告、定性与定量的标准来划分。

(五)财务报告内控缺陷的认定情况

1. 财务报告内控缺陷评价的定量标准状况。

(1)定量标准采用的方法。丁友刚(2013)把内控缺陷评价定量标准分为基准指标百分比法、绝对金额法、百分比和绝对金额结合法三类。8家样本公司披露内控缺陷标准的20份评价报告中,只有汉威电子在2014年采用了百分比和绝对金额结合法,其余公司全部采用了基准指标百分比法。另外,丁友刚(2013)和李凯(2014)的研究显示,2011年沪深A股上市公司的78.6%、2013年沪深上市的河南公司(含中小板、创业板)的94.5%均采用了基准指标百分比法,可见基准指标百分比法是一种主流方法。

(2)基准指标百分比法的计算基础不同。对8家样本公司的20份评价报告进行分析后,基准指标百分比法的计算基础统计情况见表4。

表4 2013~2015年样本公司财务报告内控缺陷评价的基准指标百分比法的计算基础

年份	2013年		2014年		2015年	
	数量(家)	比重(%)	数量(家)	比重(%)	数量(家)	比重(%)
一种基础	3	60	5	71	4	50
两种基础	2	40	2	29	3	37.5
四种基础	0	0	0	0	1	12.5
合计	5	100	7	100	8	100

从表4可看出,2013~2015年50%以上的样本公司在对财务报告内控缺陷进行定量评价时,对基准指标百分比法采用了利润这一种计算基础,但计算利润的口径五花八门,如当前利润、税前利润、净利润;也有一部分公司提出两种计算基础,即营业收入和资产总额,主要有新开源、豫金刚石以及新开普(2015);比较另类的是汉威电子,2013年没有披露内控缺陷定量标准,2014年却采用百分比和绝对金额结合法,2015年又一口气推出四种计算基础,即营业收入、资产总额、利润和所有者权益总额。

(3)重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的划分界限混乱。在采用基准指标百分比法计算财务报告内控缺陷定量标准的20份内控评价报告中,对重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的划分界限不尽相同。20份评价报告中,以各种利润为基础计算出的百分比,均以5%为重大缺陷和重要缺陷的分界点,但重要缺陷和一般缺陷的分界点各公司不统一,有1%、2%和3%三种标准。其中,有8份评价报告以营业收入为基础计算百分比,对一般缺陷、重要缺陷和重大缺陷的划分界限更为混乱,汉威电子(2015)为0.5%、1%,新开源为3%、5%,豫金刚石为2%、5%,新开普(2015)为1%、2%;还有8份评价报告以资产总额为基础计算百分比,对一般缺陷、重要缺陷和重大缺陷的划分界限也不一致,汉威电子(2015)为0.5%、1%,新开源和豫金刚石均为2%、5%,新开普(2015)为1%、2%。重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的划分界限如此之乱,披露的内控缺陷信息如何可比?信息使用者又如何利用这些信息进行决策?

2. 财务报告内控缺陷评价的定性标准状况。目前对内控缺陷评价标准做出规定的主要有《企业内部控制审计指引》(以下简称《审计指引》)、《企业内部控制审计指引实施意见》和《财政部解读〈企业内部控制评价指引〉》,均采用迹象识别法列出了企业可能存在内控重大缺陷的四种迹象,表述完全一致。

在2013~2015年8家样本公司披露的20份评价报告中,除汉威电子(2014、2015)外,剩余的18份评价报告都披露了重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的定性标准,但标准并不统一。

对于重大缺陷的判断标准,样本公司基本遵循了《审计指引》等的规定,但或多或少地进行了一定程度的修正。其中,豫金刚石和隆化节能完全遵循了《审计指引》的规定;四方达的判断迹象只有两条;新天科技在2015年结合自身实际,共提出了六种判断迹象。

对于重要缺陷的判断标准,可分为两大类:一类公司(如四方达、隆化节能)模仿《审计指引》对重大迹象的规定来制定自己的重要缺陷判断标准,18份报告中有6份如此,占比33.3%;另一类公司(如新开普、新开源、新天科技、豫金刚石等)提出了几种迹象作为判断重要缺陷的标准,占比66.7%,迹象主要有:未依照公认会计准则选择和应用会计政策;未建立反舞弊程序和控制措施;对于非常规或特殊交易的账务处理没有建立或没有实施相应的控制机制且没有相应的补偿性控制;对于期末财务报告过程的控制存在一项或多项缺陷,且不能合理保证编制的财务报表达到真实、完整的目标;财务报告过程中出现单项或多项缺陷,虽然未达到重大缺陷认定标准,但影响了财务报告的真实、准确目标。

对于一般缺陷的判断标准,基本上也分为两类:33.3%的公司(如四方达、隆化节能)模仿《审计指引》对重大迹象的规定来制定自己的一般缺陷判断标准;66.7%的公司(如新开普、新开源、新天科技、豫金刚石等)采用排除法,认为“一般缺陷是指除上述重大缺陷、重要缺陷之外的其他控制缺陷”。

(六)非财务报告内控缺陷的认定情况

1. 非财务报告内控缺陷评价的定量标准状况。

(1)定量标准主要采用基准指标百分比法。在8家样本公司中,只有豫金刚石采用了绝对金额法,其余公司全部采用了基准指标百分比法,和财务报告内控缺陷定量认定标准状况基本一致。

(2)基准指标百分比法的计算基础不一。在采用基准指标百分比法的7家公司中,71.4%的公司采用了一种计算基础——资产总额,主要有新天科技、新大新材、四方达、汉威电子、隆化节能,28.6%的公司(新开源、新开普)采用了营业收入、资产总额两种计算基础。

(3)内控重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的划分界限标准不一。如新开普和四方达为2%、1%;新大

新材、汉威电子为1%、0.5%;隆化节能为0.5%、0.2%;新天科技为0.5%、0.1%;新开源以营业收入为计算基础时界限为5%、3%,以资产总额为计算基础时界限为5%、2%。可见,重大缺陷、重要缺陷的界限区间为0.5%~5%,重要缺陷和一般缺陷的界限区间从0.1%~3%,跨度过大,在一定程度上会影响信息的有用性。

2. 非财务报告内控缺陷评价的定性标准各具特色。8家公司大致可归为三类:①定性标准较简单和抽象。如新大新材、新开源、新天科技,主要以内控缺陷对业务流程有效性的影响程度、发生的可能性作判定。②定性标准较详细和具体。如隆华节能、四方达对定性标准描述完全一致,基本采用了2013年财政部发布的《石油石化行业内部控制操作指南》的规定;新开普的定性标准也类似于隆华节能、四方达,但更重视公司决策程序导致的内控缺陷;豫金刚石的定性标准类似于隆华节能和新开普的混合体。③直接采用财务报告内控缺陷的定性标准。如汉威电子非财务报告内控缺陷的定性标准和《审计指引》的表述一样,可能的原因在于《审计指引》并没有说明它列出的定性标准适用于财务报告内控缺陷还是非财务报告内控缺陷。

三、完善内控评价报告的建议

通过上述分析发现:从报告的规范程度看,2012年最不统一,其后由于《第21号评价报告》的出台,报告的规范程度不断提高,内容越来越丰富、完整;从具体企业看,报告质量较高的是新开源、豫金刚石,其报告格式规范,对《第21号评价报告》理解得较透彻,执行力较强;从报告内容看,报告在格式、名称、内控缺陷的认定标准等方面仍需改进。

1. 规范报告的格式。基本思路如下:

(1)定期清理内控规范。前已述及,和内控评价报告格式相关的主要规范有四个,它们有很多相同之处,但也存在着一些差异。它们对上市公司都有约束力,都应执行,导致企业无所适从,因此建议相关部门对规范定期进行整理,清理掉过时的规范,明确强调企业应遵循的规范。具体而言,《内控监管问题解答》和《年报工作备忘录第一号》由于发布时间较早而且内容较简单,在实际工作中已经名存实亡,建议其主管部门尽快废止。

(2)主要采用《第21号评价报告》规定的格式,同时兼顾《企业内控解释第1号》。《第21号评价报告》对报告的格式规定是在前三个格式使用一段时间后出台的,基本涵盖了它们最精华的内容,并有新

的发展和 innovation, 因此建议企业最好遵循《第 21 号评价报告》的格式, 但同时可以把其未披露的内容(如内部控制评价的程序和方法)纳入其中, 使其披露更全面, 同时也遵循了《企业内控解释第 1 号》的规定。

2. 统一报告的名称。《基本规范》等规定评价报告应冠名“内部控制自我评价报告”, 《企业内部控制评价指引》、《第 21 号评价报告》等则规定为“内部控制评价报告”。从规范的地位看, 《基本规范》被誉为“中国的萨班斯法案”, 是制定其他内控规范的依据, 是企业进行内控建设的纲领性文件, 因此报告的名称为“内部控制自我评价报告”更合适。但上述规范均是财政部或证监会出台的规范性文件, 具有相同的法律效力, 且《企业内部控制评价指引》、《第 21 号评价报告》的出台时间较晚, 内容可能更合理、完整。因此, 政府部门在出台相关规范时, 应梳理好以前发布的规范, 使其相互之间协调一致, 并在专家以及全国范围内较长时间地征求意见, 以保证规范的严谨性和企业执行的统一性。

3. 进一步统一内控缺陷的认定标准。《第 21 号评价报告》对内控缺陷的认定标准较以前的规范已有很大进步, 但实际执行过程中仍暴露出标准不一、不可比的问题, 因此本文建议如下:

(1) 财务报告内控缺陷和非财务报告内控缺陷的评价方法侧重点应不同。财务报告内控缺陷影响的是财务报告的错报, 对企业而言是更重要、更基础的缺陷, 基于重要性原则应主要采用定量方法, 辅之以定性方法; 而非财务报告内控缺陷影响的主要是公司的经营效率、资产安全性及合规性目标, 采用定量方法可能难度较大, 因此可主要采用定性方法, 辅之以定量方法。

(2) 无论是财务报告还是非财务报告内控缺陷认定标准, 由于企业规模各异、所处行业不同, 为了确保信息的可比性和有用性, 定量方法统一采用基准指标百分比法更合适。

(3) 无论是财务报告还是非财务报告内控缺陷认定标准, 基准指标百分比法所采用的计算基础不宜过多。计算基础越多, 越容易导致混乱或流于形式。无论是河南省创业板上市公司还是其他上市公司, 大多数都采用了一种计算基础, 其次是采用两种计算基础。因此, 建议计算基础一般采用一种, 最多不超过两种, 同时企业应披露采用该计算基础的原因和合理性, 以有助于信息使用者的投资决策。

(4) 针对财务报告和非财务报告内控缺陷, 基准指标百分比法所采用的计算基础应尽量统一。在实

际运用中, 有的企业无论是对财务报告还是对非财务报告的内控缺陷, 在采用基准指标百分比法时计算基础是一样的, 另一部分企业则进行了明确区分, 但具体原因不详。基于简化原则, 非财务报告内控缺陷采用基准指标百分比法时, 计算基础可采取跟随原则, 即尽量和财务报告内控缺陷计算基础保持一致。

(5) 基准指标百分比法所采用的计算基础的选择。基准指标百分比法所采用的计算基础主要有利润、资产总额、营业收入和所有者权益总额四种。企业在选择时, 如果采用一种计算基础, 则应为利润指标; 如果采用两种计算基础, 除利润指标外, 另一个指标可根据企业实际情况从资产总额、营业收入和所有者权益总额中选取。优先选用利润指标的原因在于: 投资者最关心企业的盈利能力, 而衡量盈利能力最基本的指标就是利润。

(6) 统一内控重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的划分界限。目前此界限的划分没有相关规范来界定, 主要由企业自主决定, 所以最混乱, 可能会导致企业将内控缺陷的严重程度人为降低, 误导投资者。综观 8 家公司的评价报告, 没有一份承认存在重大或重要缺陷, 河南省中小企业板和主板上市公司基本也是这种状况。这是当前急需解决的关键问题, 是提高评价报告质量的重要手段。长期以来, 内控评价一直是理论界的研究热点和重点, 但是对内控缺陷的划分界限的研究并不多, 因此理论界应加大研究力度, 加快研究速度, 为实务界解决好该问题。同时, 监管部门要意识到该问题的重要性, 可要求企业充分披露划分内控缺陷界限的依据和理由。另外, 2014 年 12 月财政部出台的《电力行业内部控制操作指南》给出了该行业的参考标准, 因此按行业来制定内控缺陷的划分界限也不失为一个较好的解决办法。

主要参考文献:

丁友刚, 王永超. 上市公司内控缺陷认定标准研究[J]. 会计研究, 2013(12).

证监会, 财政部. 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. 证监会公告[2014]1 号, 2014-01-03.

李凯. 上市公司内部控制缺陷的认定现状及建议——以河南上市公司为例[J]. 财会月刊, 2014(21).

田娟, 余玉苗. 内部控制缺陷识别与认定中存在的问题与对策[J]. 管理世界, 2012(6).

作者单位: 华北水利水电大学管理与经济学院, 郑州 450046