

# 上市公司内部控制 自我评价信息披露现状考察

周成彦(副教授) 周茜燃

(盐城师范学院商学院 江苏盐城 224051)

**【摘要】**自2006年我国推动上市公司内部控制自我评价报告从自愿性披露到强制性披露以来,上市公司内部控制信息披露水平在逐步提高。本文用等距抽样的方法抽取沪深两市100家上市公司作为样本,对其披露的内部控制自我评价报告进行分析,并且将2013年被出具了否定意见审计报告的6家上市公司的内控自评报告和审计报告进行比较,以评价我国上市公司内部控制自我评价现状及存在的问题,并提出改进建议。

**【关键词】**上市公司 内部控制 自我评价

## 一、引言

内部控制自我评价也被称为管理自我评估、控制和风险自我评估、经营活动自我评估,是指企业内部为实现目标、控制风险而对内部控制系统的有效性和恰当性实施自我评估的方法。为了规范我国企业的内部控制体系、提高公司财务信息的质量和透明度,我国开始建立起针对企业内部控制自我评价信息披露的制度。

2006年6月和9月,上海证券交易所和深圳证券交易所分别颁布了《上海证券交易所上市公司内部控制指引》和《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》。2008年5月,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》。2010年4月,在《企业内部控制基本规范》的基础上,《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》也相继出台。我国对于内部控制自我评价报告的要求从自愿性披露到强制性披露。这些规范一定程度上避免了内部控制自我评价报告披露的混乱性,但是由于这些规范存在漏洞、监管力度不足、企业动力不足等原因,还是有一些上市公司出现了会计信息失真、财务舞弊的现象。

## 二、上市公司内部控制自我评价信息披露现状及存在的问题

### (一)研究目标

上海证券交易所和深圳证券交易所的内部控制指引以及《企业内部控制基本规范》已经颁布了六年,三大指引也实施了四年了,但是现在上市公司实行内部控制自我评价并且披露内部控制自我评价报告的情况如何?还存在哪些方面的问题?为了研究这些问题,本文采取等距抽样的方法,选取了沪深两市的100家上市公司,对100

家上市公司的年度内部控制自我评价报告进行分析,主要从公司内部控制自我评价信息披露情况、详细程度、依据等方面进行分析。

### (二)样本选择与数据搜集

目前我国上市公司数量比较多,沪深两市有超过2500家上市公司。如果将所有上市公司都作为研究对象,难度会比较大,所以本文采取等距抽样方法抽取样本。沪市大概有960家上市公司,按照股票代码每隔24家上市公司选取一个样本,剔除一些会影响实验结果的公司,总共抽取40家上市公司。深市大概有1600家上市公司,按照股票代码每隔24家上市公司选取一个样本,剔除一些会影响实验结果的公司,总共抽取60家上市公司。把这100家上市公司所披露的内部控制自我评价报告作为本文的研究对象。

由于是研究一般上市公司内部控制自我评价信息披露现状,为了使样本所得结论准确性更高,所以本文在选择样本的时候有选择地排除了以下上市公司:①银行、金融类上市公司。因为银行、金融类上市公司一般对年报要求是比较高的,在披露的时候会有一些特殊的要求,所以这会影响到最后的研究结果。②ST类上市公司。这类上市公司有一定的特殊性,可能会影响到研究结果,所以也把这类公司剔除掉。

本文数据来自巨潮资讯网、中国上市公司咨询网、上海证券交易所、深圳证券交易所等,通过统计、手工计算等方法得出。

### (三)上市公司内部控制自我评价信息披露现状

1. 上市公司内部控制自我评价报告披露数量分析(数据见表1)。

**表 1 沪深两市上市公司披露内部控制自我评价报告公司的比重**

年份	沪市	深市
2007	12.5%	25.0%
2008	35.0%	81.67%
2009	40.0%	96.7%
2010	45.0%	100%
2011	47.5%	100%
2012	92.5%	100%
2013	100%	100%

横向比较沪深两市披露内部控制自我评价报告的上市公司比重数据可以看出,在2007~2013年间深市披露内部控制自我评价报告的上市公司比例一直是大于或等于沪市的。深市在2010年达到100%的时候沪市才有45.0%的上市公司选择披露内部控制自我评价报告。所以说深市的上市公司出具内部控制自我评价报告的情况大大优于沪市。这可能与近几年深圳证券交易所严格监管信息披露、定期对上市公司的信息披露质量进行评价并公布结果、加强对董事会秘书的培训等措施有关。而一些专家所做的研究中也得出相似结论:深圳证券交易所上市公司内部控制信息披露水平较上海证券交易所上市公司内部控制信息披露水平要高。

纵向比较,沪深两市出具内部控制自我评价报告的上市公司比例都在不断上升。深市从2010年开始所有上市公司都出具了年度内部控制自我评价报告;而沪市上市公司从2011年开始,出具内部控制自我评价报告的上市公司的比例也在大幅度上升,到2013年已经达到100%。在2010年以前,可能由于上市公司自身的内部控制体系还不够完善并且相关机构对上市公司内部控制的监管不太严格,以至于大部分上市公司没有出具内部控制自我评价报告。而2010年《企业内部控制基本规范》及三大指引的颁布及有效落实,使深市披露内部控制自我评价报告的上市公司数量比重达到100%。

2. 2013年上市公司内部控制自我评价信息披露详细程度情况分析(数据见表2)。

**表 2 沪深两市 2013 年上市公司内部控制自我评价信息披露详细程度**

	披露完善、详细		披露较完善、较详细		披露简单		未披露	
	公司数	比例	公司数	比例	公司数	比例	公司数	比例
沪市	13	32.5%	22	55%	5	12.5%	0	0
深市	12	20%	42	70%	6	10%	0	0

从表2中可以看出,沪市32.5%的上市公司的信息披露是完善、详细的,55%的上市公司是有较完善、详细的披露的;深市20%的上市公司的披露也是完善且详细的,

70%的上市公司的披露也比较完善、详细。所以大多数上市公司对内部控制自我评价信息的披露都是比较完善、详细的,只有一小部分上市公司的披露比较简单。有超过80%的上市公司的披露比较有效的,这与《企业内部控制基本规范》及三大指引的实施是分不开的。而从这两张表中也可以看出,深市上市公司内部控制自我评价报中信息的披露情况比沪市的要好一些。

3. 2013年上市公司进行内部控制自我评价信息披露的依据分析。

**表 3 沪市 2013 年上市公司出具内部控制自我评价报告的依据**

依据的标准	公司数	所占比例
《企业内部控制基本规范》及其配套指引、其他内部控制监管要求	37	92.5%
《企业内部控制基本规范》及其配套指引、《上海证券交易所上市公司内部控制指引》	3	7.5%

**表 4 深市 2013 年上市公司出具内部控制自我评价报告的依据**

依据的标准	公司数	所占比例
《企业内部控制基本规范》	1	1.7%
《企业内部控制基本规范》及其配套指引、其他内部控制监管要求	54	90%
《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制应用指引》	2	3.3%
《企业内部控制基本规范》及其配套指引、《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》	3	5%

从上述表中可以看出,在沪市抽取的40个样本中,有37家上市公司选择了《企业内部控制基本规范》及其配套指引的规定和其他内容控制监管要求作为出具内部控制自我评价报告的依据,所占比例达到了92.5%。在深市抽取的60个样本中,有54家上市公司是以《企业内部控制基本规范》及其配套指引的规定和其他内容控制监管要求为依据出具内部控制自我评价报告的,占比90%;剩下10%的公司选择了其他不同的规范作为依据。

通过了解其他研究结论可知,在2009年之前,上市公司所选择的进行内部控制自我评价信息披露的依据是比较混乱的,选择的方法是比较多的,没有统一的依据。这是由于各种法律法规不协调,没有统一的评价标准,所以上市公司按照不同的标准进行自我评价和信息披露的现象很严重。但是在2008年5月《企业内部控制基本规范》颁布后,有超过半数的上市公司选择《企业内部控制基本规范》作为依据进行信息披露,并且所占比例呈逐年上升的趋势,说明上市公司对该规范有比较高的认可度。从另一个角度来说,由于我国对上市公司内部控制自我评价

信息披露依据没有严格的规定,所以也有一小部分上市公司选择其他依据作为内部控制自我评价信息披露的标准,这些公司往往会选择有利于自己公司的信息进行披露。

**(四)上市公司内部控制自我评价信息披露中的问题**

由于所选样本数量有限,从审计报告意见类型看,在选择的100家上市公司里,所有上市公司被出具了标准审计报告,没有出现有问题的上市公司。但是截至4月28日,40家会计师事务所共为1 069家上市公司出具了内部控制审计报告。其中,沪市主板687家,深市主板331家,中小企业板47家,创业板4家。

从审计报告意见类型看,1 038家上市公司被出具了标准审计报告,所占比例为97.10%,25家上市公司被出具了带强调事项段的无保留意见审计报告,6家上市公司被出具了否定意见审计报告。被出具了否定意见审计报告的6家上市公司分别为上海家化、西部矿业、北大荒、五洲交通、大有能源和泰达股份。

**表5 被出具否定意见的6家上市公司  
内部控制自我评价报告与审计报告的比较**

	审计报告结论	内部控制自我评价报告披露情况
上海家化	(1)财务报告(由于关联方交易引起的)内部控制重大缺陷 (2)子公司费用计提内部控制设计问题 (3)财务人员培训不到位	(1)披露(已整改) (2)未披露 (3)未披露
西部矿业	(1)下属子公司未按公司内部控制制度所规定的流程完整履行授权审批程序即予以签订并执行 (2)下属子公司未按公司内部控制制度所规定的流程完整履行授权审批程序即对部分客户进行授信并赊销销售	(1)披露(未整改) (2)披露(未整改)
北大荒	(1)控股子公司米业公司未对存货、固定资产等实物资产实施有效控制 (2)米业公司未定期核对往来款项,未能有效执行《公司资产减值提取和资产损失处理内部控制制度》和《财务管理制度》等有关规定	(1)未披露 (2)未披露
五洲交通	(1)实际工作中未有效执行已制定的现金支付业务授权批准制度和对外投资管理制度 (2)在资产的取得、使用和处置的授权控制方面存在重大缺陷	(1)披露(未整改) (2)披露(未整改)
大有能源	(1)因涉嫌违反证券法律法规被中国证券监督管理委员会调查 (2)大有能源未及时确认关联方及关联方交易,未履行相应决策程序	(1)披露(未整改) (2)披露(未整改)
泰达股份	泰达股份未按照泰达股份内部控制制度的规定履行授权审批、信息披露等程序,与之相关的财务报告内部控制执行失效	披露(未整改)

从表5中6家上市公司内部控制自我评价报告与审计报告比较情况来看,有一部分公司能够将自身的内部控制缺陷反映在内部控制自我评价报告中,并积极进行调整、改正;一些公司即使发现了内部控制问题同时也进行了披露,但是没有进行整改工作。也有一些公司没能在内部控制自我评价报告中披露内部控制存在的问题。总体来说,上市公司内部控制自我评价信息主要存在以下几个方面的问题:

第一,法律法规在内部控制自我评价报告的内容、格式等方面的规定上存在差异,规范的不统一让公司的内部控制自我评价报告的信息可比性较差,这也使一些公司在进行信息披露的时候会选择有利于自身的一面,而利用规范的不统一避免自己的缺陷。

第二,内部控制作为有助于企业达到自身规定的经营目标的一项活动,有些公司并没有给予重视,态度消极,甚至有些公司在内部控制的设计和评价等方面只是走个过场,披露内部控制自我评价信息也只是形式主义,这样一来就失去了实施内部控制的意义。

第三,许多公司的治理结构还不够完善,尤其是将内部控制和业务流程、管理系统有机结合的能力还不够,在内部控制评价范围、缺陷认定标准等方面的信息披露充分性也有待加强。

第四,在内部控制执行监管方面还存在一些问题。内部控制信息披露责任机制不够完善,在监管方面也没有相关的监管规程,对内部控制信息披露的监管标准比较模糊,操作性比较低。

**三、完善我国上市公司内部控制自我评价信息披露的建议**

1. 协调相关法律法规,制定统一的内部控制自我评价信息披露标准。目前,我国与上市公司内部控制信息披露相关的法律法规比较多,《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》、《企业内部控制基本规范》以及其他的相关法律法规对内部控制概念、控制要素、评价主体、对自我评价报告是否需要鉴证的规定都不一致。法律法规的不一致让上市公司有理由提供不同形式、不同内容及详细程度不一的内部控制自我评价报告。

从前面的数据可知,目前由于上市公司进行内部控制自我评价信息披露的依据不统一,虽然《企业内部控制基本规范》的颁布让大部分上市公司的信息披露标准相对统一,但是也有一小部分公司为了自身的利益而选择其他依据以便将对自身有利的信息进行披露。这种不统一的标准将导致上市公司内部控制自我评价的依据出现差异,存在差异的评价依据往往会使信息使用者不能准确获取与上市公司相关的有效信息,以致无法做出判断

甚至做出错误的判断。

鉴于这种情况,相关部门应该在《内部控制基本规范》的基础上,对内部控制概念、控制要素、评价主体、自我评价报告是否需要鉴证等内容进行统一规定,并且将之前各法律法规的不协调之处进行删减。协调统一的法律法规是完善上市公司内部控制自我评价体系的最低要求,这也能为上市公司本身的内部控制活动及相关部门的监管提供保障。只有出台协调统一的法律法规,上市公司才能达到提高经营效率的效果,合理规避经营风险的经营目的。

2. 统一自我评价报告的内容及格式。财政部分别于2012年2月23日和9月24日发布了《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)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2号的通知》(财会[2012]18号),制定了较为详尽的企业内部控制自我评价报告参考格式,在一定程度上减少了内部控制信息披露的混乱。但是这只是参考格式并不是强制性要求,所有上市公司内部控制自我评价报告在内容和格式上并没有做到真正的统一。

针对这种情况,国家相关部门应该尽快制定相关法律法规对内部控制自我评价报告的内容及格式做出统一的规定,这不仅便于市场的监管,也让信息使用者可以快速获取有利信息。

3. 加大对上市公司内部控制自我评价信息披露的监管力度。目前来说,我国上市公司的监管还存在不少问题。内部控制自我评价报告既然对外公布,就必须接受必要的监督和约束,这样才能保证可信度。目前,还很少听说有上市公司因为内部控制自我评价报告或内部控制信息披露不规范而受到处罚的。虽然上市公司的内部控制制度设计及执行情况必须经注册会计师的审计并单独出具审计报告,但是审计报告披露内容与自我评价报告关联性不强,审计报告并未就自我评价报告的充分性和适当性作出评价。

所以需要构建完善的内部控制信息披露责任机制,要在法律法规中明确各监管部门的法律责任、监管内容等。另外要有完善的惩罚制度,对于那些没有遵循相关法律法规要求的公司进行惩罚,增加其违规成本。

4. 上市公司内部要建立自觉执行内部控制制度和披露相关信息的有效机制。

第一,上市公司要建立合理的内部治理结构。良好的公司治理结构是内部控制得以有效实施的保障,上市公司要注意与控股股东保持相对独立的关系;要真正发挥独立董事制度的作用,防止独立董事不独立的情况发生;要充分发挥监事会的监管作用。

第二,要认真组建内部控制评价小组,明确职责分

工。在设置内部机构时,管理层既要考虑工作的实际需要,也要考虑内部控制的需求,使机构设置既精炼又合理。因此,对企业内部组织结构和职责分工要有整体规划。上市公司在组建内部控制评价小组时,对人员的选择尤其关键。在选择人员的时候,首先应该考虑专业胜任能力,可以考虑吸收熟悉各部门业务的人员参加,并且要执行回避制度。在内部控制评价小组组建完成后应该明确每个成员的职责,避免管理混乱,以保证内部控制工作的顺利开展。

第三,提高员工素质和管理人员对内部控制的认知程度。由于内部控制自我评价制度对于我国上市公司来说还不够成熟,关于内部控制的法律法规及规范出台更新的速度也比较快,所以加强对公司员工的专业培训必不可少。这就要求公司员工熟悉了解相关的法律法规,能够认识到内部控制的重要性及必要性,掌握相应的技能。同时对高级管理人员,也应当通过培训不断充实他们的知识,使其跟上市场发展的步伐,掌握内部控制的有关信息。公司可以请在内部控制方面比较专业的人士到公司开展讲座或者对企业员工进行培训,形成一种全员参与和支持的习惯。这样对企业内部控制活动的顺利开展和企业经营活动的顺利进行都是有益的。

#### 主要参考文献

1. 陈蕾. 内部控制有效性的强制披露述评——英国的经验与启示. 财会月刊, 2005; 30
2. 池国华, 朱俊卿. 上市公司内部控制信息披露: 现状研究与改进建议——基于2008年深市A股公司的数据分析. 科学决策, 2009; 12
3. 宋道勇. 我国上市公司内部控制自我评价报告研究. 江苏大学硕士学位论文, 2009
4. 周桂英. 上市公司内部控制信息披露的现状与建议措施. 上海商业, 2013; 5
5. 陈丽蓉, 朱艺琳. 试析上市公司内部控制自我评价存在的问题. 财会月刊, 2009; 24
6. 陈吉东. 如何实施内部控制的自我评估. 财会月刊, 2007; 35
7. 冯晓岚. 上市公司内部控制自我评价信息披露现状. 财会月刊, 2013; 7
8. 财政部. 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, 2012-02-23
9. 财政部. 关于印发企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第2号的通知. 财会[2012]18号, 2012-09-24
10. 财政部, 审计署, 中国保险监督管理委员会, 中国银行业监督管理委员会, 中国证券监督管理委员会. 关于印发《企业内部控制基本规范》的通知. 财会[2008]7号, 2008-05-22