

# 上市公司内部控制缺陷认定标准： 披露现状与完善对策

李庆玲<sup>1,2</sup>(副教授), 沈烈<sup>2</sup>(博士生导师)

**【摘要】**以2014~2016年上市公司所披露内部控制缺陷认定标准为统计样本,分别从整体层面和具体层面深挖由企业董事会自行确定并满足监管规则要求的内控缺陷认定标准披露现状。整体上,大多数上市公司能够使用规范的内控评价报告格式,并区分不同缺陷等级列示财报与非财报、定量与定性标准,但总体上定量标准披露情况好于定性标准披露情况。具体来看:在内控缺陷认定标准度量方式上,普遍采用资产负债表与利润表中的项目构建评价指标,不同评价期间的评价指标基本保持一致,且普遍采用相对率标准作为定量标准临界值的设定方式;内控缺陷定量标准统计层面,定量标准临界值尽量在多个评价指标之间保持取值方式的一致性,且年度间差异性不大;内控缺陷认定标准呈现出一定的行业差异性,同一评价期内不同行业间差异性明显,不同评价期间内行业差异性不大;内控缺陷认定标准变更层面,变更后上市公司倾向于更为严格的缺陷认定标准,降低相对率标准的比率阈值,且不论是变更频率还是变更程度,财报标准变更均大于非财报标准。

**【关键词】**内控缺陷认定标准; 财报标准; 非财报标准; 定量标准; 内部控制评价

**【中图分类号】** F275

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2018)16-0045-11

## 一、引言

2012~2014年沪深A股上市公司内部控制评价报告平均披露比例高达93.9%,但在评价报告中披露内部控制重大缺陷的比例还不到0.89%,究竟是内部控制建设起步较晚的我国上市公司本身内部控制质量就比较高,还是拥有“自由裁量权”的董事会在内控评价过程中避重就轻地进行内控缺陷的认定呢?

对于在企业内部控制评价过程中起基础作用的内部控制缺陷认定标准(以下简称“内控缺陷认定标准”),我国内控规范体系与美国证券交易委员会发布的系列内控政策规定类似,仅就内控缺陷分类和认定做出原则性规定,并没有一套行之有效的内控

缺陷认定标准的具体操作指南<sup>[1][2]</sup>。2008年以前,我国缺乏内控缺陷认定标准的规则要求,企业内控评价指引对内控缺陷的认定侧重于定性评价,并没有提出量化的标准。2010年,《企业内部控制评价指引》中首次提及非财报内控缺陷认定可参照财报内控缺陷认定标准,合理确定定性与定量认定标准<sup>[1]</sup>。2012年财政部发文,要求试点企业从定性和定量的角度综合考虑,确定适合本企业的内部控制缺陷的具体认定要求,并在试点企业推行,从国有控股主板上市公司、非国有控股主板上司公司再到其他主板上市公司,2014年逐步过渡到全面推行。鉴于企业所处行业、经营规模、发展阶段、风险偏好等存在差异,内控规范体系并没有对其进行统一规定,而是赋予企业董事会一定的“自由裁量权”,导致内控缺陷

**【基金项目】** 国家社会科学基金项目(项目编号:15BGL162); 湖北民族学院科学研究青年项目(项目编号:MY2017Q011)

认定标准的披露呈现多样化,存在内控评价报告格式的规范性差、内容不全面、认定的准确性仍有待加强等问题。针对内控信息披露乱象,2014年证监会出台《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“21号文”),规范企业年度内部控制评价报告的具体披露格式与内容,要求董事会结合企业自身特点,根据内控规范体系对本公司的内控缺陷区分财务报告和非财务报告缺陷、定量和定性缺陷,制定适用于重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的具体认定标准。因此,董事会享有较充分的自主制定内控缺陷认定标准的权力。

为避免董事会操纵内控缺陷认定标准,“避重就轻”地进行缺陷等级认定,我国应出台细化内控缺陷认定标准的规范文件,规范内控评价的依据和“标尺”,逐步推进内控缺陷认定标准制定量化要求规范化。本文区分财务报告内控缺陷认定标准与非财务报告内控缺陷认定标准(以下分别简称为“财报标准”与“非财报标准”),对我国上市公司内控缺陷认定标准披露现状进行多角度统计与分析,全方位、立体化呈现21号文颁布后我国上市公司内控缺陷认定标准的披露现状,厘清我国上市公司内控缺陷认定标准常用的度量方式,揭示内控缺陷认定标准在不同评价指标与不同行业间的差异性趋势,深挖内控缺陷认定标准变更的方向与幅度等,由表及里、层层推进、深入探究由企业董事会自行确定并满足监管规则要求的内控缺陷认定标准选择行为背后的逻辑机理,拓展董事会治理效率问题研究视角。

## 二、上市公司内控缺陷认定标准整体统计分析

伴随我国《企业内部控制基本规范》及其配套指引的颁布,我国内控信息披露也步入了强制披露阶段。我国内控规范体系建设步伐加快,监管部门在充分考虑上市公司治理基础、公司规模、盈利水平等方面差异的前提下,分类分批推进内控建设,国有控股主板上市公司、非国有控股主板上市公司、其他主板上市公司应加快内控体系建设,加大内控信息披露力度。鉴于深市中小板和创业板上市公司与主板上市公司在上市条件、监管要求以及内部控制规范建设等方面存在差异,为更好地进行内控缺陷认定标准的比较与分析,本文的初始样本锁定为沪市与深市披露内控自评报告且披露内控缺陷认定标准的A股主板上市公司。

### (一)样本选择与数据来源

鉴于21号文颁布前,内控评价报告规范披露格式尚未出台,内控信息披露存在一定程度上的披露乱象问题,本文采用2014~2016年度披露内控缺陷认定标准的沪深A股主板上市公司作为研究样本,以其所披露的财报与非财报定量、定性标准作为研究对象,所有内控缺陷认定标准数据均来源于巨潮资讯网披露的内控评价报告,并采用手工整理的方式获得具体数据。

### (二)上市公司内控缺陷认定标准披露家数统计

1. 上市公司内控缺陷认定标准披露情况分析。内控缺陷认定标准是上市公司开展内控评价的一把“标尺”,仅仅采用描述性的定性标准无法较好地实现内部控制的量化评价,然而完全的量化标准也无法应对企业在经营实际中的各种突发情况,缺乏适度的弹性与普适性。从2010年《企业内部控制评价指引》首次强调在内控评价工作中要合理确定定性定量认定标准<sup>[2]</sup>,到2014年要求上市公司董事会结合企业规模、行业特征和风险承受度等情况,区分财务报告内部控制(以下简称“财报内控”)和非财务报告内部控制(以下简称“非财报内控”),并区分缺陷等级(重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷)分别制定定量和定性认定标准,上市公司内控缺陷认定标准制定与披露工作逐步步入正轨。具体情况如表1所示。

从表1 Panel A中可知,近三年以来主板上市公司加大内控缺陷认定标准披露力度,2014~2016年沪深主板上市公司内控缺陷认定标准整体上披露比例较高,高达98%以上,且区分财报与非财报标准披露。表1 Panel B中列示了近三年以来沪深主板上市公司财报定量、定性标准与非财报定量、定性标准披露情况。2014~2016年沪深主板上市公司财报定量标准平均披露比例为99.08%和97.36%;财报定性标准平均披露比例为95.1%和93.75%。不难发现,财报定量标准披露情况好于定性标准披露情况。2014~2016年沪深主板上市公司非财报定量标准平均披露比例为96.99%和91.70%;非财报定性标准平均披露比例为92.70%和88.86%,同样非财报定量标准披露情况好于定性标准披露情况。综合来看,沪深上市公司普遍存在财报标准披露比例整体上高于非财报标准,且不论是财报还是非财报标准均存在定量标准披露比例高于定性标准,同期沪市主板上市公司内控缺陷认定标准披露情况整体上好于深市。

**表 1** 2014~2016年度上市公司  
内控缺陷认定标准披露情况

Panel A 2014~2016年度上市公司内控缺陷认定标准披露情况							
年度	内控缺陷认定标准披露家数			财报内控缺陷认定标准		非财报内控缺陷认定标准	
	沪主	深主	家数合计	沪主	深主	沪主	深主
2014年	942	438	1380	942	438	942	438
2015年	929	461	1390	929	461	929	461
2016年	969	455	1424	969	455	957	438

  

Panel B 2014~2016年度上市公司内控缺陷定量与定性标准披露情况								
年度	财报内控缺陷认定标准				非财报内控缺陷认定标准			
	定量标准		定性标准		定量标准		定性标准	
	沪主	深主	沪主	深主	沪主	深主	沪主	深主
2014年	926	419	867	395	887	392	835	372
2015年	922	458	900	436	911	422	882	421
2016年	966	445	934	439	957	428	916	411

2. 上市公司不同等级内控缺陷认定标准披露情况统计分析。近三年以来沪深主板上市公司内控重大、重要及一般缺陷认定的定量与定性标准披露情况如表2所示。

**表 2** 2014~2016年上市公司内控重大、重要及一般缺陷认定标准披露情况

Panel A 2014~2016年度上市公司财报内控重大、重要及一般缺陷认定标准披露情况							
年度		财报定量标准			财报定性标准		
		重大标准	重要标准	一般标准	重大标准	重要标准	一般标准
2014年	沪主	909	905	901	867	785	686
	深主	412	411	409	392	379	378
2015年	沪主	921	919	921	900	894	893
	深主	449	447	448	436	394	375
2016年	沪主	964	962	965	934	925	925
	深主	445	443	444	426	391	380

  

Panel B 2014~2016年度上市公司非财报内控重大、重要及一般缺陷认定标准披露情况							
年度		非财报定量标准			非财报定性标准		
		重大标准	重要标准	一般标准	重大标准	重要标准	一般标准
2014年	沪主	887	873	871	835	674	624
	深主	392	379	378	372	282	274
2015年	沪主	911	909	909	882	876	888
	深主	442	428	429	421	374	364
2016年	沪主	957	953	953	916	913	925
	深主	425	423	423	410	387	384

表2 Panel A中列示了2014~2016年沪深主板上市公司财报内控重大、重要及一般缺陷认定的定量与定性标准披露情况。2014~2016年沪深上市公司区分缺陷等级进行财报定量标准披露占比分别为98%和96%，财报定性标准披露占比分别为91%和87%，且普遍存在定量标准中区分了缺陷等级的披露占比高于定性标准。表2 Panel B中列示了2014~2016年沪深主板上市公司非财报内控重大、重要及一般缺陷认定的定量与定性标准披露情况。2014~2016年沪深上市公司区分缺陷等级进行非财报定量标准披露占比分别为96%和91%，非财报定性标准披露占比分别为88%和80%，且普遍存在定量标准区分缺陷等级披露占比高于定性标准。综合来看，沪深上市公司普遍存在财报重大、重要、一般缺陷认定标准披露比例整体上高于非财报标准，不论是财报还是非财报标准均存在不同缺陷等级定量标准披露比例高于定性标准披露的情况，且同期沪市主板上市公司区分缺陷等级进行认定标准披露情况整体上好于深市主板上市公司。

综合表1和表2来看，21号文颁布后，大多数主板上市公司能够执行内控评价报告规范格式，结合上市公司自身实际情况制定内控缺陷认定标准，并区分不同缺陷等级列示财报与非财报、定量与定性内控缺陷认定标准，但总体上内控缺陷认定标准的定量标准披露情况好于定性标准披露情况。

### 三、上市公司内控缺陷认定标准具体统计分析

内控缺陷认定标准是上市公司高质量披露内部控制缺陷信息的依据和保证。在原则式内控缺陷认定标准框架下，享有标准制定“裁量权”的董事会，依据内控重大、重要、一般缺陷认定原则，结合企业缺陷性质与发生可能性，自主进行内控缺陷等级认定，固然有利于上市公司结合实际情况进行缺陷标准制订、识别以及披露，却也难以避免存在部分上市公司董事会操纵内控缺陷认定标准，避重就轻地进行缺陷等级认定与披露的情况发生。相较于一般缺陷，重大、重要缺陷导致企业偏离控制目标的程度与后果更为严重，尤其是重大缺陷的影响程度更为深远。相较于一般缺陷认定标准，享有标准制定权的董事会会更为关注重大、重要缺陷认定标准的制定与博弈。本文此处主要统计与分析沪深主板上市公司的内控重大、重要缺陷认定标准具体披露情况。

## （一）样本选择与研究设计

1. 样本选择。21号文颁布后，上市公司内控评价报告规范性提高，大多数上市公司会按照规定披露财报与非财报缺陷认定的定量与定性标准，但定量标准披露情况普遍优于定性标准披露情况。定性标准一般以纯文字形式进行缺陷等级分类与认定，不同上市公司差异化的表述方式使得内控评价报告使用者难以进行较为准确的量化分析与比较，从而降低了数据的可靠性与可比性。相较于一般缺陷认定标准，享有标准制定“裁量权”的董事会更为关注重大、重要缺陷认定标准的制订与博弈。

本文选取2014~2016年沪深主板上市公司内控评价报告所披露的财报重大、重要缺陷定量认定标准与非财报重大、重要缺陷定量认定标准作为研究对象。为提高统计分析的可靠性与可比性，剔除样本中ST类以及披露标准存在明显错误与矛盾的上市公司，最终得到财报样本3879家，其中2014年1233家、2015年1272家、2016年1374家；非财报样本3679家，其中2014年1150家、2015年1220家、2016年1309家。

2. 研究设计。上市公司在制定内控缺陷定量认定标准时，普遍采用内控缺陷导致的潜在错报、漏报、损失或影响金额与评价标准临界值进行比较，而上市公司在设定评价标准临界值时往往采用百分比形式，比如重大标准采用资产总额的1%、营业收入的2%，重要标准采用资产总额的0.5%、营业收入的1%等。上市公司通常会采用多个内控评价指标，多维度界定内控缺陷定量认定标准临界值。数据统计结果显示，财报内控缺陷评价指标平均采用2.8个，最多有8个，非财报内控缺陷评价指标平均采用1.9个，最多10个。因此，为更好地考量与比较上市公司披露财报重大、重要缺陷认定标准，非财报重大、重要缺陷认定标准的情况，仅仅基于上市公司年度分类披露标准统计，远远无法满足本研究的需要，本文将其细化至上市公司年度分类样本，区分财报与非财报、重大与重要标准以及分类评价指标进行研究。

## （二）内控缺陷认定标准度量方式

1. 内控缺陷定量认定标准评价指标使用情况。内控评价指标的多样性可以多维度度量内控缺陷定量认定标准，通过手工检索上市公司内控评价报告，发现内控缺陷定量认定标准普遍采用资产负债表与利润表中的项目作为评价指标构建基础。内控缺陷重要影响主要体现在对内控目标实现的阻碍，基于

对财务报告目标与其他内控目标实现的影响程度，划分为财报内控重大、重要、一般缺陷与非财报内控重大、重要、一般缺陷。鉴于财报内控缺陷与非财报内控缺陷影响范围不同，财报内控缺陷的存在主要是导致财务报告发生潜在错报、漏报、损失，非财报内控缺陷的存在主要是影响除财务报告目标以外内控目标的实现程度，故而，相较于财报内控缺陷认定标准，非财报内控缺陷认定标准设定难度大、范围广，所采用的内控评价指标应该更加多样化。

（1）财报内控缺陷定量认定标准评价指标。财报内控缺陷定量认定标准评价指标主要采用资产负债表与利润表中的项目，归类于主要评价指标。资产负债表中使用频率较高的项目为资产总额、所有者权益总额，也不乏上市公司采用流动资产金额、负债总额等指标；利润表中使用频率较高的项目为营业收入、营业利润、利润总额、净利润，也有少数上市公司采用主营业务成本、主营业务利润以及毛利额等指标。财报内控缺陷定量认定标准评价指标也可以采用资产负债表与利润表以外项目，如偏离目标程度、直接或潜在错报金额、经营净现金流、舞弊潜在经济损失等指标，归类于其他评价指标。

（2）非财报内控缺陷定量认定标准评价指标。非财报内控缺陷定量认定标准评价指标也主要采用资产负债表与利润表中的项目，归类于主要评价指标。资产负债表中使用频率较高的项目为资产总额、所有者权益总额、直接财产损失金额等，利润表中使用频率较高的项目为营业收入、营业利润、利润总额、净利润等。非财报内控缺陷定量认定标准评价指标“对外投资失误造成损失”“法律纠纷”“违法违规罚款”等也需要借助于资产负债表与利润表中的项目衡量，也归类于主要评价指标。非财报内控缺陷定量认定标准评价指标还采用了资产负债表与利润表以外项目，如集团声誉恢复时间、安全生产事故伤亡人数、中高级管理人员流失率、行政处罚次数、预算偏离度等指标，涵盖范围广，设定难度大，归类于其他评价指标。

表3列示了2014~2016年上市公司内控缺陷定量认定标准采用的主要评价指标具体使用情况。近三年，财报定量标准主要评价指标为资产总额、所有者权益总额、营业收入、利润总额、净利润等，按照使用频率高低排序依次为资产总额、利润总额、营业收入、所有者权益总额以及净利润指标；非财报定量标准主要评价指标为直接财产损失金额、资产总额、所

**表 3 2014~2016年上市公司内控缺陷定量认定标准评价指标使用情况**

评价指标	2014年		2015年		2016年	
	财报标准	非财报标准	财报标准	非财报标准	财报标准	非财报标准
资产总额	726	348	757	367	833	400
所有者权益总额	404	147	399	164	429	179
营业收入	657	198	676	202	726	215
利润总额	730	296	760	322	825	345
净利润	98	35	98	33	101	32
直接财产损失金额		431		442		472
主要评价指标合计数	2615	1455	2690	1530	2914	1643
其他评价指标合计数	67	33	69	44	73	41
所有评价指标合计数	2682	1488	2759	1574	2987	1684
主要评价指标占比	97.50%	97.78%	97.50%	97.20%	97.56%	97.57%

所有者权益总额、营业收入、利润总额、净利润等,按照使用频率高低排序依次为直接财产损失金额、资产总额、利润总额、营业收入、所有者权益总额以及净利润。财报标准与非财报标准主要评价指标使用频率年度间差异不大。例如,2014~2016年财报定量标准主要评价指标占有所有评价指标的比例为97.50%、97.50%、97.56%,不同评价期间基本保持一致,不存在随意变更标准情况,所采用的主要评价指标具有很强的代表性与稳定性。

**2. 内控缺陷定量认定标准临界值设定情况。**上市公司普遍采用内控缺陷导致的潜在错报、漏报、损失或影响金额与设定的内控缺陷定量认定标准重要性水平临界值进行比较,分类确定内控缺陷等级(重大缺陷、重要缺陷、一般缺陷)。通过手工检索上市公司内控评价报告,发现内控缺陷认定标准临界值主要有如下几种设定方式:

(1)评价指标相对率标准。通常采用资产负债表项目(资产总额、所有者权益总额等)和利润表项目(营业收入、利润总额、净利润等)的一定百分比来确定内控缺陷认定标准的临界值。

(2)评价指标绝对额标准。通常直接指定资产负债表项目(资产总额、所有者权益总额等)和利润表项目(营业收入、利润总额、净利润等)的具体金额来作为内控缺陷认定标准重要性水平的临界值。

(3)评价指标相对率标准与绝对额标准相结合。通常在采用资产负债表项目(资产总额、所有者权益总额等)和利润表项目(营业收入、利润总额、净利润等)等评价指标的一定百分比标准的同时,也指定评价指标的具体金额标准来双向确定内控缺陷认定标准重要性水平的临界值。

**表 4 2014~2016年上市公司所采用内控缺陷定量认定标准临界值披露情况**

内控缺陷定量认定标准临界值	2014年		2015年		2016年	
	财报标准	非财报标准	财报标准	非财报标准	财报标准	非财报标准
相对率标准	2697	1106	2486	1025	2406	956
绝对额标准	22	496	19	462	17	448
相对率与绝对额相结合标准	195	41	185	43	192	51
合计数	2914	1643	2690	1530	2615	1455

表4列示了2014~2016年上市公司所采用的内控缺陷定量认定标准临界值设定情况。按照2014~2016年内控缺陷定量认定标准临界值设定方式进行分类,使用数量最多的是相对率标准,次之是相对率与绝对额相结合标准,最少的是绝对额标准。不同于财报标准临界值普遍采用相对率标准的情况,上市公司非财报标准临界值采用绝对额标准方式的也不在少数,2014~2016年非财报绝对额标准使用个数占有非财报标准使用总数比例依次是30.19%、30.20%、30.79%,表明上市公司普遍采用相对率标准设定内控缺陷定量认定标准的临界值,但绝对额标准也是非财报缺陷定量认定标准临界值设定的重要方式。

**(三)内控缺陷定量认定标准相对率标准披露统计分析**

上市公司在设定内控缺陷认定标准时一般以相对率标准作为主要的临界值设定方式,而在设定非财报内控缺陷认定标准时采用直接财产损失金额等绝对额作为临界值的上市公司也不在少数。内控缺陷认定相对率标准更容易消除上市公司规模差异,以一种更为直观的相对率方式呈现,便于不同资产规模、不同行业上市公司之间缺陷标准的比较,也便于上市公司不同时期缺陷标准变化的方向和程度的展现。2014~2016年样本量分别为7203、7478、8076个,合计22757个。

**1. 不同评价指标下内控缺陷认定相对率标准的披露情况。**此处重点关注上市公司内控缺陷定量

认定标准所采用的主要评价指标相对率标准披露情况。财报与非财报内控缺陷定量认定标准所采用的主要评价指标为资产总额、所有者权益总额、营业收入、利润总额、净利润等,其主要评价指标的相对率标准均值具体披露情况如表5所示。

**2014~2016年不同评价指标下  
表5 内控缺陷认定标准相对率标准均值披露情况**

Panel A 财报内控缺陷按认定标准分类的不同评价指标的相对率标准均值披露情况						
评价指标	2014年财报		2015年财报		2016年财报	
	重大标准	重要标准	重大标准	重要标准	重大标准	重要标准
资产总额	0.014	0.006	0.014	0.006	0.014	0.006
所有者权益总额	0.019	0.008	0.018	0.007	0.019	0.007
营业收入	0.017	0.007	0.016	0.007	0.016	0.007
利润总额	0.058	0.027	0.058	0.027	0.058	0.028
净利润	0.061	0.027	0.058	0.024	0.057	0.024

  

Panel B 非财报内控缺陷按认定标准分类的不同评价指标的相对率标准均值披露情况						
评价指标	2014年非财报		2015年非财报		2016年非财报	
	重大标准	重要标准	重大标准	重要标准	重大标准	重要标准
资产总额	0.010	0.004	0.010	0.004	0.010	0.004
所有者权益总额	0.015	0.006	0.014	0.006	0.014	0.006
营业收入	0.016	0.007	0.014	0.006	0.015	0.006
利润总额	0.056	0.026	0.056	0.026	0.056	0.026
净利润	0.061	0.027	0.061	0.030	0.059	0.030

表5中Panel A中为财报内控缺陷定量认定标准主要评价指标的相对率均值,无论是财报重大标准还是重要标准,主要评价指标相对率均值排列由高到低依次为净利润、利润总额、所有者权益总额、营业收入、资产总额。均值最高的净利润指标重大标准均值为0.061,重要标准均值为0.027;均值最低的资产总额指标重大标准均值为0.014,重要标准均值为0.006。Panel B中非财报标准主要评价指标的相对率均值也呈现出与财报标准基本上一致的变化趋势。通常情况下,资产负债表上资产总额高于所有者权益总额,利润表上营业收入高于利润总额,而利润总额高于净利润,因此上市公司在设定内控缺陷定量认定标准临界值时会以较高评价指标金额与较低相对率标准相乘,尽量在多个评价指标之间保持标准的一致性,符合内在的逻辑性。内控缺陷定量认定

标准各评价指标在连续几个年度内基本保持一致,不存在随意变更缺陷认定标准的情况。一般情况下,不论是内控缺陷认定重大标准还是重要标准,财报内控缺陷相对率标准均高于非财报相对率标准,具体评价指标之间也呈现出一定程度的差异性。比如,资产总额指标,2014~2016年财报重大标准均高于非财报重大标准0.004之多,财报重要标准分别高于非财报重要标准0.002之多;利润总额指标,2014~2016年财报重大标准高于非财报重大标准0.002之多,财报重要标准高于非财报重要标准0.001之多等。

2. 不同行业内控缺陷认定相对率标准分类评价指标的披露情况。此处重点关注上市公司内控缺陷认定标准所采用的主要评价指标相对率标准在不同行业的披露情况。不同行业市场竞争程度不同,面临的市场监管条件也不同,行业特征是上市公司设定内控缺陷认定标准时需要考虑的重要影响因素。本文以《上市公司行业分类指引》作为内控缺陷认定标准行业分类基础,以评价指标聚集较多的行业(以非财报标准评价指标在行业内使用个数大于等于25个作为筛选条件)作为相对率标准研究对象,以观察内控缺陷认定标准的一级行业门类间的行业差异性。一级行业门类涉及的是采矿业(B),制造业(C),电力、热力、燃气及水生产和供应业(D),建筑业(E),批发和零售业(F),交通运输、仓储和邮政业(G),信息传输、软件和信息技术服务业(I),金融业(J),房地产业(K)以及文化、体育和娱乐业(R)等10个行业。不同行业上市公司内控缺陷认定相对率标准一级行业所采用的主要评价指标标准均值披露情况见表6。

表6中,内控缺陷认定相对率标准在不同评价期间内差异性不大,在同一评价期内不同行业内呈现出较大差异,不同评价期间内行业差异呈现一定规律,相对率标准较高的行业年度间变化不大。资产总额相对率标准在同一评价期内的不同行业均值差异性明显,最大值与最小值差异较大;不同评价期间同一行业存在一定差异性,但差异不明显;行业间差异在同一评价期内和不同评价期间内均比较稳定。

#### (四) 内控缺陷定量认定标准变更情况统计分析

上市公司董事会应结合企业规模、行业特征和风险承受度等情况,区分财报内控和非财报内控,并按缺陷等级(重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷)分别

表 6

2014~2016年一级行业上市公司内控缺陷认定相对率标准均值披露情况

Panel A 2014年一级行业上市公司内控缺陷认定标准的相对率标准分类不同评价指标的均值披露情况

一级行业	资产总额				所有者权益总额				营业收入				利润总额				净利润			
	财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准	
	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要
B	0.013	0.006	0.013	0.005	0.012	0.005	0.008	0.004	0.014	0.006	0.023	0.008	0.049	0.024	0.048	0.023	0.050	0.020		
C	0.014	0.006	0.011	0.004	0.019	0.008	0.015	0.006	0.017	0.007	0.018	0.008	0.060	0.028	0.058	0.027	0.058	0.024	0.060	0.030
D	0.011	0.004	0.007	0.003	0.018	0.006	0.010	0.004	0.014	0.006	0.008	0.004	0.053	0.027	0.050	0.026	0.046	0.017	0.050	0.010
E	0.015	0.004	0.009	0.003	0.026	0.009	0.013	0.007	0.020	0.006	0.011	0.004	0.059	0.021	0.050	0.018	0.075	0.030		
F	0.016	0.006	0.012	0.005	0.023	0.009	0.011	0.006	0.014	0.005	0.014	0.005	0.063	0.031	0.060	0.030	0.071	0.036	0.073	0.045
G	0.011	0.005	0.009	0.003	0.012	0.005	0.010	0.005	0.015	0.007	0.019	0.009	0.054	0.024	0.049	0.020	0.050	0.014	0.050	0.013
I	0.016	0.008	0.010	0.004	0.031	0.011	0.040	0.014	0.019	0.009	0.008	0.004	0.057	0.026	0.057	0.027				
J	0.017	0.006	0.023	0.010	0.018	0.006	0.009	0.003	0.021	0.007	0.030	0.018	0.057	0.020	0.055	0.022	0.046	0.016	0.050	0.015
K	0.014	0.006	0.008	0.004	0.022	0.009	0.013	0.006	0.021	0.009	0.013	0.006	0.059	0.026	0.058	0.028	0.080	0.039	0.057	0.028
R	0.014	0.005	0.010	0.005	0.008	0.005	0.007	0.004	0.010	0.005	0.011	0.005	0.050	0.024	0.050	0.024				

Panel B 2015年一级行业上市公司内控缺陷认定标准的相对率标准分类不同评价指标的均值披露情况

一级行业	资产总额				所有者权益总额				营业收入				利润总额				净利润			
	财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准	
	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要
B	0.012	0.005	0.012	0.005	0.011	0.004	0.005	0.003	0.013	0.005	0.013	0.005	0.047	0.021	0.057	0.021	0.050	0.020		
C	0.014	0.006	0.010	0.004	0.019	0.008	0.015	0.005	0.016	0.007	0.016	0.007	0.059	0.029	0.058	0.027	0.055	0.024	0.061	0.031
D	0.011	0.004	0.007	0.003	0.016	0.006	0.009	0.005	0.014	0.005	0.007	0.003	0.054	0.026	0.050	0.026	0.047	0.015	0.050	0.010
E	0.015	0.005	0.007	0.002	0.023	0.010	0.018	0.009	0.015	0.005	0.008	0.003	0.060	0.023	0.058	0.023	0.030	0.010		
F	0.016	0.006	0.015	0.007	0.019	0.008	0.011	0.006	0.014	0.005	0.013	0.005	0.060	0.029	0.054	0.027	0.068	0.033	0.073	0.045
G	0.012	0.005	0.009	0.003	0.011	0.005	0.008	0.004	0.012	0.005	0.020	0.005	0.054	0.026	0.050	0.022	0.050	0.015	0.050	0.015
I	0.016	0.007	0.010	0.004	0.022	0.009	0.018	0.009	0.017	0.008	0.008	0.004	0.055	0.027	0.053	0.025				
J	0.015	0.005	0.019	0.008	0.018	0.006	0.016	0.007	0.019	0.007	0.008	0.003	0.058	0.021	0.052	0.021	0.047	0.013	0.050	0.013
K	0.014	0.006	0.007	0.003	0.020	0.008	0.014	0.006	0.020	0.008	0.011	0.005	0.060	0.027	0.058	0.028	0.078	0.038	0.057	0.028
R	0.009	0.005	0.010	0.005	0.007	0.003	0.008	0.004	0.010	0.005	0.011	0.005	0.050	0.025	0.050	0.027	0.050	0.030	0.050	0.030

Panel C 2016年一级行业上市公司内控缺陷认定标准的相对率标准分类不同评价指标的均值披露情况

一级行业	资产总额				所有者权益总额				营业收入				利润总额				净利润			
	财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准	
	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要
B	0.012	0.005	0.011	0.004	0.011	0.004	0.005	0.003	0.014	0.006	0.013	0.005	0.051	0.023	0.055	0.018	0.050	0.020		
C	0.014	0.006	0.011	0.004	0.019	0.008	0.015	0.006	0.016	0.007	0.017	0.007	0.059	0.029	0.058	0.027	0.052	0.023	0.058	0.032
D	0.012	0.004	0.009	0.003	0.020	0.006	0.013	0.005	0.016	0.005	0.009	0.003	0.056	0.027	0.050	0.026	0.064	0.025	0.050	0.010
E	0.022	0.008	0.007	0.002	0.026	0.012	0.018	0.009	0.019	0.007	0.008	0.004	0.057	0.022	0.058	0.023	0.030	0.010		
F	0.015	0.006	0.014	0.006	0.018	0.008	0.011	0.006	0.012	0.005	0.013	0.005	0.059	0.029	0.052	0.027	0.074	0.036	0.078	0.048
G	0.011	0.005	0.008	0.003	0.013	0.005	0.008	0.004	0.017	0.008	0.025	0.008	0.056	0.027	0.052	0.022	0.050	0.014	0.050	0.015
I	0.014	0.006	0.009	0.004	0.024	0.010	0.020	0.009	0.020	0.009	0.008	0.004	0.058	0.031	0.060	0.032				
J	0.013	0.005	0.016	0.007	0.017	0.007	0.016	0.007	0.017	0.006	0.017	0.008	0.056	0.022	0.052	0.022	0.046	0.014	0.050	0.010
K	0.015	0.006	0.006	0.003	0.022	0.009	0.014	0.006	0.019	0.008	0.011	0.005	0.059	0.026	0.059	0.029	0.075	0.036	0.035	0.018
R	0.009	0.005	0.009	0.005	0.008	0.004	0.008	0.004	0.011	0.006	0.012	0.006	0.052	0.026	0.050	0.027	0.075	0.040	0.050	0.030

制定定量和定性具体认定标准,且要在不同年度保持一致,如若确实需要做出调整,应阐明调整原因与调整后标准。

**1. 内控缺陷定量认定标准变更的度量。**为避免上市公司操纵内控缺陷认定标准,避重就轻地进行缺陷等级认定,内控缺陷认定标准一经确定,一般不得随意变更。然而,当企业经营业务发生重大调整或者上市公司内控建设实际情况发生变化时,可允许上市公司根据内控实践或参照同业标准对内控缺陷认定标准进行调整,但必须报告调整原因、具体调整情况以及调整后的标准。内控缺陷认定标准变更,就是上市公司调整评价期内控缺陷认定标准,变更后的标准与以前年度所披露的标准不一致。内控缺陷认定标准临界值主要采用评价指标相对率标准、绝对额标准以及相对率标准与绝对额标准相结合三种方式,从而内控缺陷认定标准变更方式主要归类如下:

(1)相对率标准与绝对额标准互换。上市公司在评价当期发生相对率标准与绝对额标准互换,将以前年度绝对额标准调整为当期相对率标准,或将以前年度相对率标准调整为当期绝对额标准。

(2)相对率标准增减评价指标。上市公司在评价当期调整以前年度相对率标准评价指标,增加或者删减相对率标准具体评价指标。

(3)相对率标准变更比率阈值。上市公司在评价当期调整以前年度相对率标准评价指标的比率阈值,调增或调减具体评价指标比率阈值。

2015~2016年上市公司内控缺陷定量认定标准变更方式具体情况如表7所示。

**表7 2015~2016年上市公司内控缺陷定量认定标准变更方式家数统计**

内控缺陷认定标准变更方式	2015年			2016年			总计
	财报标准	非财报标准	合计	财报标准	非财报标准	合计	
相对率与绝对额标准互换	1	5	6	2	4	6	12
相对率标准增减评价指标	3	2	5	15	5	20	25
相对率标准变更比率阈值	38	13	51	25	7	32	83
总计	42	20	62	42	16	58	120

通过表7可知,相较于2014年内控缺陷认定标准,2015年发生标准变更上市公司共计62家。财报标准变更42家,其中发生相对率与绝对额标准互换

家数为1家,相对率标准增减评价指标家数为3家,相对率标准变更比率阈值家数为38家;非财报标准发生变更的有20家,其中发生相对率与绝对额标准互换家数为5家,相对率标准增减评价指标家数为2家,相对率标准变更比率阈值家数为13家。相较于2015年内控缺陷认定标准,2016年发生标准变更的上市公司共计58家。财报标准变更42家,其中发生相对率与绝对额标准互换家数为2家,相对率标准增减评价指标家数为15家,相对率标准变更比率阈值家数为25家;非财报标准变更16家,其中发生相对率与绝对额标准互换家数为4家,相对率标准增减评价指标家数为5家,相对率标准变更比率阈值家数为7家。上市公司主要采用相对率标准变更比率阈值方式调整评价期内控缺陷认定标准,并且重点调整财报标准,更为关注财报内控缺陷认定结果。

**2. 样本选择。**内控缺陷认定标准变更主要采用相对率标准与绝对额标准互换、相对率标准增减评价指标、相对率标准变更比率阈值等方式,其中将相对率标准与绝对额标准互换以及增减相对率标准具体评价指标这两种变更方式,不便于形成前后评价期间标准变更的量化比较。因此,本文重点研究内控缺陷认定相对率标准变更比率阈值的情况,同时,为更好地考量与比较上市公司变更财报重大、重要缺陷认定标准以及非财报重大、重要缺陷认定标准,仅仅基于上市公司分年度变更标准统计,远无法满足分析需要,此处本文将上市公司样本区分年度、财报与非财报、重大与重要标准以及分类评价指标变更维度进行研究,共计样本量为156个。

**3. 内控缺陷认定标准变更披露情况。**本文将从内控缺陷认定标准具体评价指标变更个数、变更方向、变更幅度等维度对2015~2016年上市公司内控缺陷认定标准变更情况进行深入分析。具体变更情况详见表8、表9。

(1)内控缺陷认定标准变更具体评价指标个数统计。2015~2016年上市公司内控缺陷定量认定标准具体评价指标变更情况如表8所示。

表8中,2015~2016年上市公司内控缺陷认定标准资产总额评价指标变更个数分别为29个和24个。2015年财报重大、重要标准变更个数分别为7个和14个,非财报重大、重要标准变更个数分别为3个和5个;2016年财报重大、重要标准变更个数分别为10个和9个,非财报重大、重要标准变更个数分别为3个和2个,共计53个。按照上市公司内控缺陷认定

**表 8 2015~2016年上市公司内控缺陷定量认定标准具体评价指标变更个数统计**

评价指标	2015年				合计	2016年				合计	总计
	财报标准		非财报标准			财报标准		非财报标准			
	重大	重要	重大	重要		重大	重要	重大	重要		
资产总额	7	14	3	5	29	10	9	3	2	24	53
所有者权益总额	2	2	2	3	9	3	3	1	1	8	17
营业收入	10	13		2	25	7	7	1		15	40
利润总额	7	13		4	24	4	7	1	2	14	38
净利润	3	4			7	1				1	8
总计	29	46	5	14	94	25	26	6	5	62	156

标准评价指标变更频率高低依次排序为资产总额、营业收入、利润总额、所有者权益以及净利润指标，这也与按照内控缺陷认定标准评价指标使用频率高低排序结果基本一致。整体来看，财报内控缺陷认定标准发生变更频率高于非财报标准，重要标准发生变更频率高于重大标准，上市公司倾向于变更财报内控认定重要标准，尽量在保持重大标准一致前提下变更重要标准，既不触及重要缺陷性质认定的上限，又可以重新调整重要缺陷等级认定的下限。

(2)内控缺陷认定标准具体评价指标变更情况统计。内控缺陷认定标准变更，就是上市公司调整评价期内的内控缺陷认定标准。上市公司变更内控缺陷认定相对率标准比率阈值的方向只有两种结果：一种调高相对率标准的比率阈值，本文定义为“标准变宽”；一种是调低相对率标准的比率阈值，本文定义为“标准变严”。2015~2016年上市公司内控缺陷认定标准变更方向、变更幅度如表9所示。

表9 Panel A 中列示了2015~2016年上市公司内控缺陷定量认定标准具体变更方向。2015~2016年财报重大、重要标准变严个数合计为70个，标准变宽个数合计为56个；非财报重大、重要标准变严个数合计为17个，变宽个数合计为13个；财报与非财报重大、重要标准变严个数共计87个，标准变宽个数共计69个。从表9 Panel A可知，上市公司倾向于变更为更为严格的缺陷认定标准，降低相对率标准的比率阈值。

表9 Panel B 中列示了2015~2016年上市公司内控缺陷认定标准变更幅度。2015~2016年财报重大相对率标准变宽幅度均值分别为0.015、0.010，标准变严幅度均值分别为0.029、0.028；财报重要相对

**表 9 2015~2016年上市公司内控缺陷定量认定标准变更情况统计**

Panel A 2015~2016年上市公司内控缺陷定量认定标准变更方向情况								
标准变更方向	2015年				2016年			
	财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准	
	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要
标准变宽	8	24	1	7	12	12	3	2
标准变严	21	22	4	7	13	14	3	3
合计	29	46	5	14	25	26	6	5

  

Panel B 2015~2016年上市公司内控缺陷定量认定标准变更幅度情况								
标准变更幅度	2015年				2016年			
	财报标准		非财报标准		财报标准		非财报标准	
	重大	重要	重大	重要	重大	重要	重大	重要
标准变宽	0.015	0.011	0.004	0.006	0.010	0.007	0.002	0.014
标准变严	0.029	0.016	0.008	0.005	0.028	0.011	0.026	0.015

率标准变宽幅度均值分别为0.011、0.007，标准变严幅度均值分别为0.016、0.011。2015~2016年非财报重大标准变宽幅度均值分别为0.004、0.002，标准变严幅度均值分别为0.008、0.026；非财报重要标准变宽幅度均值分别为0.006、0.014，标准变严幅度均值分别为0.005、0.015。从表9 Panel B可知，上市公司倾向于变更为更为严格的缺陷认定标准，财报标准变更幅度大于非财报标准变更幅度，并且标准变严幅度大于标准变宽幅度。

整体而言，上市公司倾向于变更为更为严格的缺陷认定标准，降低相对率标准的比率阈值。在内控缺陷认定标准变更程度上，财报标准变更程度大于非财报标准变更程度，并且标准变严程度大于标准变宽程度。

#### 四、研究结论与对策建议

##### (一)研究结论

为了更好地了解我国A股上市公司内控缺陷认定标准披露现状，深入探究由企业董事会自行确定并满足监管规则要求的内控缺陷认定标准选择行为背后的逻辑机理，本文分别从整体层面和具体层面区分财报与非财报内控缺陷认定标准，对我国上市公司内控缺陷认定标准披露现状进行多角度统计与分析。

##### 1. 内控缺陷认定标准整体披露情况。整体层

面,选取2014~2016年所有上市公司内控评价报告所披露的财报与非财报定量、定性缺陷认定标准作为研究对象,鉴于不同板块分别适用不同的监管政策,势必带来信息披露质量差异。大多数主板上市公司能够使用规范的内部控制评价报告格式,结合上市公司自身实际情况制定内控缺陷认定标准,并区分不同缺陷等级列示财务报告与非财务报告、定量与定性内控缺陷认定标准,但总体上定量标准披露情况好于定性标准披露情况,同期沪市主板上市公司内控缺陷认定标准披露情况整体上好于深市主板上市公司披露情况。

**2. 内控缺陷认定标准具体披露情况。**具体层面,选取2014~2016年沪深主板上市公司内控评价报告所披露的财报与非财报、重大与重要缺陷定量认定标准作为研究对象,分别从内控缺陷认定标准度量方式、相对率标准以及标准变更等角度统计分析沪深主板上市公司内控财报与非财报、重大与重要缺陷定量认定标准的具体披露情况。本文得到的具体结论如下:

第一,内控缺陷定量认定标准普遍采用资产负债表与利润表中的项目作为评价指标来源,资产负债表上使用频率较高的项目为资产总额、所有者权益总额、直接财产损失金额等,利润表上使用频率较高的项目为营业收入、营业利润、利润总额、净利润等,所采用的主要评价指标在不同评价期间基本保持一致,具有很强的代表性与稳定性;内控缺陷定量认定标准临界值主要采用相对率标准、相对率与绝对额相结合标准以及绝对额标准等设定方式,相对率标准是财报与非财报缺陷定量认定标准临界值设定最为常用的方式,但绝对额标准也是非财报缺陷定量认定标准临界值设定的重要方式。

第二,内控缺陷认定相对率标准更容易消除上市公司规模差异造成的数据缺乏可比性问题,以一种更为直观的方式便于内控评价报告使用者比较分析不同期间、不同行业间内控缺陷认定标准变化的方向和程度。一般情况下,上市公司在设定财报、非财报内控缺陷定量认定标准临界值时会以较高评价指标金额与较低相对率标准相乘,尽量在多个评价指标之间保持标准的一致性。不论是重大标准还是重要标准,财报相对率标准均高于非财报相对率标准,且各评价指标年度间变化不大,在不同评价期间基本上保持了一致性,不存在随意变更缺陷认定标准的情况。上市公司内控缺陷认定相对率标准在不同行

业大类间呈现出一定差异性,同一评价期内不同行业内呈现出较大差异,不同评价期间内差异性不大。

第三,上市公司倾向于采用更为严格的缺陷认定标准,以及降低相对率标准的比率阈值。在内控缺陷认定标准变更频率上,财报标准发生变更频率高于非财报标准,重要标准变更频率高于重大标准;在内控缺陷认定标准变更程度上,财报标准变更程度大于非财报标准变更程度,并且标准变严程度大于标准变宽程度。

## (二)对策建议

**1. 引导我国上市公司合理制定内控缺陷认定标准。**内部控制评价是优化内控自我监督机制的一项重要制度安排<sup>[2]</sup>,董事会制定合理的内控缺陷认定标准,有助于上市公司及早发现企业生产经营过程中存在的风险点,及时将风险控制可控范围之内,有助于提升企业内控质量,从而实现企业价值的提升。因此,为完善我国内控缺陷认定标准,可从如下三点入手进行改善:

第一,确保内控缺陷认定标准评价指标具备内在的一致性,并保持适度的弹性。内控缺陷定量认定标准普遍采用资产负债表与利润表中的项目作为评价指标来源。然而,部分上市公司年度经营状况不佳,出现利润大幅度下滑甚至为负值的情况,继续沿用正常经营情况下的认定标准,却并未针对未来不同经营情况提前设置适用的认定标准,尽管遵从了内控缺陷认定标准内在的一致性,却忽略了多变的经济环境,缺乏适度弹性。因此,内控缺陷认定标准应充分考虑未来的经营情况,区分业务持续稳定经营、年度利润下滑50%以内、年度利润下滑50%以上、利润为零或负等情况,提前设置适用的缺陷认定标准,在保持内在评价指标一致性的基础上,具备前瞻性与适度弹性。

第二,确保内控缺陷认定标准临界值设定合理且可比。部分上市公司针对某个方面综合使用了多个评价指标,但未指明各项指标之间属于“是”还是“或”关系,也未标明错报金额选取原则是“孰低”还是“孰高”,从而导致各项指标之间存在矛盾与冲突的地方;更有甚者,采用相对率标准与绝对额标准相结合方式设定标准临界值时,出现绝对额标准与相对率标准计算结果矛盾,从而导致内控缺陷认定混乱不清。因此,应确保内控缺陷认定标准临界值范围设定合理,多维评价指标保持内在的逻辑性,合理引导上市公司区分“资产规模、行业特征、风险承受度”

等维度设定不同评价标准临界值的上下限,尽量避免内控缺陷认定标准临界值设定的“随意性”与“形式化”。

第三,继续完善非财报内控缺陷认定标准,服务于非财报内控目标。非财报内控缺陷的认定,是我国企业内控评价实务中所面临的重大挑战之一<sup>[3]</sup>,因而,制定合理有效的非财报内控缺陷认定标准是认定非财报内控缺陷的重要依据和“标尺”。本文统计结果显示,非财报内控缺陷认定标准所采用的其他内控评价指标繁杂且无规律可循,如近三年平均评价指标个数为110个左右,多样化的评价指标缺乏内在的一致性,容易滋生董事会操纵缺陷认定标准以避重就轻地进行缺陷等级认定的乱象。非财报内控缺陷的存在主要是影响除财务报告目标以外内控目标的实现程度,相较于财报内控缺陷认定标准,非财报内控缺陷认定标准设定本身难度较大,涉及范围较广。故而,未来应进一步细化非财报内控缺陷认定标准,强化同一行业内评价指标的可比性,保证重要性水平设定范围合理等。

**2. 继续强化我国上市公司内控缺陷认定标准披露的规范性、可靠性与可比性。**为规范我国内控缺陷认定标准的披露可从以下两点入手进行完善:

第一,继续强化内控缺陷认定标准披露的可比性与可靠性。在统计上市公司内控缺陷认定标准披露现状时,发现部分上市公司财报与非财报内控缺陷认定标准即使采用同一评价指标,其叫法也不一致,比如资产指标的不同叫法多达11种,不利于内控缺陷认定标准披露的规范性与可比性;甚至部分上市公司财报与非财报内控缺陷认定标准评价指标相互矛盾,甚至存在错误。比如,利润表评价指标采用“税前净利润”错误提法,或者针对同一指标设定的不同等级标准临界值与不同指标针对同一等级标准临界值的设定存在标准金额的交叉,不便于依据该认定标准进行不同等级缺陷的认定,内控缺陷认定标准披露的不规范、不可靠,必然带来内控缺陷认定等级的混乱。

第二,继续强化内控缺陷认定标准变更披露的规范性。内控缺陷认定标准一经确定,不得随意变更,如若调整必须报告标准变更的具体内容。在统计上市公司内控缺陷认定标准披露现状时,笔者发现大多数上市公司并未遵从21号文规范披露内控缺

陷认定标准变更内容,即使披露也未具体披露调整原因、调整情况以及调整前后标准。因此,为避免上市公司操纵内控缺陷认定标准,避重就轻地进行缺陷等级认定,内控缺陷认定标准一旦变更,必须规范披露标准调整原因、变更内容,从源头上打消上市公司随意变更标准的意图,让内控评价报告使用者全面了解标准变更方向和内容,便于其了解上市公司操纵标准变更的深层次动机。

**3. 加大内控缺陷认定标准制定与披露的外部监管与惩罚力度。**内控缺陷认定标准制定与披露不规范、不可靠,除了带来上市公司内控缺陷等级认定的混乱,更为上市公司操纵内控缺陷认定标准、避重就轻地进行缺陷等级认定提供了机会。这严重背离监管部门加强内控规范建设的初衷,无法预警企业在生产经营过程中存在的各种风险与漏洞,最终企业偏离目标的可能性越来越大,甚至引发资本市场一系列的经济风险。因此,为加强内控缺陷认定标准制定与披露的规范性,监管部门可定期选取在“公司规模、行业特征、风险水平以及治理特征”等维度相似的上市公司,监督其是否存在制定标准偏宽、后续标准变更随意性大、缺陷认定避重就轻等情况。若是首次出现类似情况的上市公司,监管部门可对其进行约谈,提醒并后续重点关注;对于多次出现类似情况的上市公司,监管部门可进一步加大惩罚力度,对其出具监管关注函,责令其改正;若是屡教不改,监管部门应不遗余力地加大监管力度,可在内控审计报告“强调事项段”中添加一条说明内容提醒信息使用者注意,严重者指定内控审计机构核查后出具否定意见的内控审计报告。

#### 主要参考文献:

- [1] 财政部,证监会,审计署等. 企业内部控制规范[M]. 北京:中国财政经济出版社,2010:10.
- [2] 财政部会计司. 企业内部控制规范讲解[M]. 北京:经济科学出版社,2010:8.
- [3] 刘玉廷. 全面提升企业经营管理水平的重要举措——《企业内部控制配套指引》解读[J]. 会计研究, 2010(5):3~16.

**作者单位:**1.湖北民族学院经济与管理学院,湖北恩施445000; 2.中南财经政法大学会计学院,武汉430073。沈烈为通讯作者