

DOI: 10.12361/2661-3263-06-07-146249

内部控制缺陷认定标准研究

——基于2022年否定意见内部控制审计报告的微观视角

魏重庆¹ 吴祥素² 王 铂³ 蔡文春^{4*}

1. 2. 4. 山东财经大学燕山学院, 中国·山东 莱芜 271100

3. 华能威海发电有限公司, 中国·山东 威海 264200

【摘要】本文以2022年度内部控制审计报告被出具“否定意见”的51家上市公司为研究对象,在分析内部控制审计及自评基础上,从财务报告和非财务报告方面剖析内部控制缺陷认定标准,发现存在未披露内部控制自评报告、未制定内部控制缺陷认定标准、定性与定量标准混淆和标准明显错误问题,进而建议监管层面规范内部控制缺陷认定标准,助推企业构建高质量内部控制体系。

【关键词】内部控制审计报告; 内部控制缺陷; 认定标准

Research on internal control defect identification standards

__Micro perspective based on 2022 negative opinion internal control audit report

Chongqing Wei¹, Xiangsu Wu², Bo Wang³, Wenchun Cai^{4*}

1.2.4. Yanshan College Shandong University of Finance and Economics, Laiwu, Shandong, China 271100

3. Huaneng Weihai power generation Co. LTD, Weihai, Shandong, China 264200

[Abstract] This paper takes 51 listed companies whose 2022 internal control audit reports have been issued with “negative opinions” as the research object. Based on the analysis of internal control audit and self-assessment, this paper analyzes the identification criteria of internal control defects from the aspects of financial reports and non-financial reports. It is found that the internal control self-assessment report is not disclosed, the internal control defect identification standards are not formulated, the qualitative and quantitative standards are confused and the standards are obviously wrong, and then it is suggested that the regulatory level should standardize the internal control defect identification standards and promote the construction of high-quality internal control systems.

[Keywords] Internal control audit report; Internal control deficiencies; Identification standard

项目编号: yskyzd202203 项目名称: 上市公司高质量内部控制体系建设研究——基于内部控制缺陷认定的视角

1 引言

作为控制中的控制——内部控制缺陷认定标准,通过在内部控制事前有效识别潜在的缺陷并进而规避,事中控制缺陷的发生并指引内部控制正常运行及在事后评价整改缺陷过程中都发挥着不可或缺的作用,有助于促进内部控制建设整体水平的提高。但目前我国在内部控制缺陷认定标准方面并没有完善的理论框架和政策指引。本文以2022年度内部控制审计报告被出具“否定意见”的51家上市公司为研究对象,分析内部控制缺陷认定标准的制定情况及存在的问题,进而为监管层面完善内部控制缺陷认定标准,

构建上市公司高质量内部控制体系,助推上市公司高质量发展提供有意义的参考。

2 51家企业及内部控制情况

2.1 基本情况

从板块分布看,沪市主板20家、深市主板29家、创业板1家、科创板1家。

从审计机构看,51份“否定意见”内部控制审计报告分别由24家会计师事务所出具,中兴财光华出具8份,数量最多;大华5份;大信、苏亚金诚、天健、亚太(集团)、中审亚太、中审众环分别3份;立信中联、天衡、致同、中兴

华分别2份。

从导致内部控制审计报告被出具“否定意见”的重大缺陷数量看, 51家企业共103个重大缺陷, 平均每家2个问题。

2.2 内部控制审计及自评情况

从重大缺陷内容看, 主要包括关联交易、财务报告编制、销售与收款、违规担保、资金管理、投融资管理、采购与付款、合同管理。

从内部控制制度披露情况看, 3家企业主动披露内部控制制度, 分别为: ST熊猫、ST南卫、ST实华, 目前我国并未建立强制企业披露内部控制制度的规定。

从内部控制自我评价报告披露情况看, 47家企业披露了内部控制自我评价报告, 有4家企业未披露, 分别为: *ST宋都、*ST中昌、*ST辅仁、ST奥康。

3 51家企业内部控制缺陷认定标准分析

3.1 财务报告内部控制缺陷认定标准

3.1.1 财务报告内部控制缺陷评价的定量标准

在定量指标方面, 主要以审计重要性的选择基准为参考, 经统计营业收入、利润总额、净利润、净资产和资产总额五个为主要指标。其中29家企业选取资产总额、26家营业收入、25家利润总额、9家净资产、1家净利润(多家企业选取指标不止一项)。选取4项指标的有5家、3项有7家、2项有16家、1项有18家、1家企业(*ST紫鑫)在内部控制自我评价报告中没有制定内部控制缺陷认定标准。选取1项及2项指标的企业数量合计34家, 占比72%。在18家选取1项指标的企业中, 6家选择利润总额、分别有5家选择营业收入和资产总额、各有1家选择净利润、净资产。在16家选取2项指标的企业中, 12家选择资产总额、10家选择营业收入、7家选择利润总额、3家选择净资产。从统计结果看, 选择营业收入、利润总额及资产总额的企业数量较多。

在缺陷认定方面, 主要以审计重要性的选择基准和百分比来认定, 本文主要从营业收入、利润总额及资产总额三个指标分析。从重大缺陷的认定标准看, 错报金额大于营业收入的0.25%至5%不等, 利润总额从2%至10%不等, 资产总额从0.25%至10%不等, 并且有些企业以绝对金额作为衡量标准。一般缺陷方面, 错报金额低于营业收入的0.025%至2.5%不等, 利润总额从0.25%至5%不等, 资产总额从0.025%至5%不等, 个别企业同样以绝对金额作为衡量标准。而重要缺陷的认定标准介于重大缺陷和一般缺陷之间。

3.1.2 财务报告内部控制缺陷评价的定性标准

在重大缺陷方面, 44家企业自行确定标准, 以下具有普遍性: ①控制环境无效; ②董事、监事和高级管理人员舞

弊; ③注册会计师发现当期财务报告存在重大错报, 而内部控制在运行过程中未能发现该错报。

在重要缺陷方面, 28家企业自行确定标准, 相比重大缺陷, 数量明显下降, 以下具有普遍性: ①未依照公认会计准则选择和应用会计政策; ②未建立反舞弊程序和控制措施; ③重要缺陷在合理的时间内未得到及时整改。

在一般缺陷方面, 44家企业均采用《企业内部控制评价指引》(以下简称“指引”)的定义“一般缺陷, 是除上述重大缺陷、重要缺陷之外的其他控制缺陷”, 未给出具体的认定标准。

3.2 非财务报告内部控制缺陷认定标准

3.2.1 非财务报告内部控制缺陷评价的定量标准

在定量指标选取以及缺陷认定方面, 33家企业以直接财产损失占营业收入、利润总额、净利润、净资产和资产总额的一定比例作为衡量指标。12家企业以直接财产损失的绝对金额作为量化指标, 其中重大缺陷绝对金额分为200万元、500万元、1000万元、5000万元四档, 而一般缺陷分为10万元、50万元、100万元、500万元和3000万元。1家企业(*ST紫鑫)未制定内部控制缺陷认定标准。1家企业(ST天成)以是否存在重大负面影响作为标准, 混淆了定量与定性标准。

20家企业的非财务报告和财务报告内部控制缺陷评价的定量标准完全相同。

3.2.2 非财务报告内部控制缺陷评价的定性标准

在重大缺陷方面, 34家企业自行确定标准, 以下具有普遍性: ①公司遭受证监会处罚或证券交易所警告; ②中高级管理人员和高级技术人员流失严重; ③媒体负面新闻频频曝光, 对公司声誉造成重大损害。

在重要缺陷方面, 21家企业给出了自行确定的标准, 相比重大缺陷, 数量明显下降, 以下具有普遍性: ①违反公司决策程序导致出现一般决策失误; ②关键岗位业务人员流失严重; ③媒体出现负面新闻, 波及局部区域。

在一般缺陷方面, 35家企业未给出具体的认定标准。其中18家采用“指引”定义, 17家将一般缺陷笼统的定义为缺陷发生的可能性较小, 会降低工作效率或效果、或加大效果的不确定性、或使之偏离预期目标。

4 存在的问题

4.1 未披露内部控制自我评价报告

4家企业未披露内控自评报告, 根据《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第1号——主板上市公司规范运作》第5.15条, 《上海证券交易所上市公司自律监管指引第1号——规范运作》第5.14条及《科创板上市公司自律监管指南第7号——年度报告相关事项》第三条规定, 公司应当在披露年度报告的同时, 披露年度内部控制评价报告。

4.2 未制定或未明确内部控制缺陷认定标准

1家企业(*ST紫鑫)未制定标准;1家企业未明确(ST阳光城)标准;3家企业采用“指引”的定义作为定性标准,未自行确定适合公司实际情况的标准;20家企业的非财务报告和财务报告内部控制缺陷定量标准完全相同。

尤其是在定性方面,只重视重大缺陷,而忽视重要缺陷和一般缺陷。重要缺陷和一般缺陷的制定比较敷衍,仅按影响程度分别确定。《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》第十五条,内部控制评价工作依据及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。公司应当区分财务报告内部控制和非财务报告内部控制,分别披露重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的认定标准。

4.3 内部控制缺陷认定标准制定不合理或存在错误

*ST美盛财务报告内控缺陷定量标准以资产总额的10%作为资产负债表整体重要性水平的衡量指标。但是在重要缺陷和一般缺陷的标准中却表述为“当潜在错报金额小于资产总额的10%但大于或等于营业收入总额的5%,则认定为重要缺陷;当潜在错报金额小于资产总额的5%时,则认定为一般缺陷。”公司2022年度末资产总额18亿元,营业收入12亿元,以此计算重要缺陷是 $0.6\text{亿元} \leq \text{错报金额} < 1.8\text{亿元}$,而一般缺陷则是错报金额 $< 0.9\text{亿元}$,二者存在重合部分 $0.6\text{--}0.9\text{亿元}$,无法界定是重要缺陷或一般缺陷。笔者认为,“营业收入总额的5%”应该为“资产总额的5%”,这样合乎逻辑,并且出现该问题的原因极有可能是上市公司书写错误。

在ST中利财务报告内控缺陷定量标准中,重大缺陷为错报大于等于利润总额的5%、营业收入的2%和总资产的1%;重要缺陷为财务报表错报金额介于重大缺陷与一般缺陷之间;而一般缺陷为错报大于等于利润总额的3%、营业收入的0.5%和总资产的0.5%。一般缺陷认定中“大于等于”显然是不合理或错误的,应为“小于等于”。

4.4 混淆定量标准与定性标准

ST天成将公司是否存在重大负面影响作为非财务报告内部控制缺陷的定量标准,混淆了定量标准与定性标准。

*ST爱迪在其财务报告内控缺陷的定量标准中关于重要缺陷是“一个或多个控制缺陷的组合,其严重程度和经济后果低于重大缺陷,但是仍有可能导致企业偏离控制目标”。该表述未对重要缺陷进行量化,同样混淆了定量标准与定性标准。

5 政策建议

本文以2022年度内部控制审计报告被出具“否定意见”的51家上市公司的内部控制自我评价报告为研究对象,深入剖析财务报告和财务报告内部控制缺陷认定标准,客观评价其定量与定性标准,指出其存在的问题。为加强上市公司高质量内部控制体系建设,本文分别从监管与企业角度提出如下建议:

5.1 监管层面需规范内部控制缺陷认定标准

《企业内部控制基本规范》《企业内部控制评价指引》及其他相关规定对于内部控制缺陷的定义、分类及披露要求进行了规范,但在操作层面缺少指引,导致企业内部控制缺陷认定标准不同,千差万别。企业行业、性质、规模等不同,在一家企业的一般缺陷可能成为其他企业的重要缺陷,甚至是重大缺陷。因此监管层面可以基于企业的某些共性因素制定普遍适用的指引性规范标准,例如在定量和定性因素的选取方面可参照本文“三、51家公司内部控制缺陷认定标准分析”所统计的普遍性因素。有了标准,企业在评价内部控制缺陷及整改时更加游刃有余,也会减少内部控制评价结论与内部控制审计报告存在显著差异的情况。

5.2 企业需敬畏制度,加强内部控制建设

从上述发现的问题来看,企业仍需加强内部控制体系建设。即使没有监管部门的操作指引,未披露内部控制自我评价报告或者未制定内部控制缺陷认定标准,就已经违反了相关规定。对于标准混淆、表述明显错误也成为很多企业信息披露质量低下的一个重要标志,反映出企业工作人员态度不严谨,有关部门审核机制不完善,这恰恰也体现了企业内部控制亟需完善。在内部控制缺陷认定方面,企业可以在监管层面的标准指引下,结合自身的实际情况,制定出适合企业自身的标准。通过标准普遍性和特殊性的结合,构建上市公司高质量内部控制体系,助推上市公司高质量发展。

参考文献:

[1] 段然,丁友刚.控制中的控制:内控缺陷认定标准为何重要?[J].会计研究,2022(1):158~172

[2] 丁友刚,段然.内控缺陷认定标准:混沌和乱象——基于科学判断与或有事项准则的思考[J].会计研究,2020(3):141~156

作者简介:

魏重庆(1988.11—),男,汉,山东省济南市莱芜区,研究生,讲师,山东财经大学燕山学院,审计理论与实务。

*通讯作者:蔡文春