

内部控制缺陷概念、分类与认定

刘建伟 郑瞳

(福建江夏学院会计系 福州 350108)

【摘要】现行内部控制规范在内部控制缺陷的概念、分类界定上存在模糊之处,一般、重要及重大缺陷缺乏具体认定标准等。本文对此进行剖析,进而提出缺陷识别的评价标准,以期为企业有效开展内部控制缺陷认定工作提供参考。

【关键词】内部控制缺陷 分类 认定 自我评价

一、内部控制缺陷概念

内部控制缺陷的概念界定与内部控制所要达到的目标是息息相关的,即缺陷的存在对目标的实现构成了障碍。这些目标可以是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。

我国《企业内部控制基本规范》指出,“内部控制的设计存在漏洞、不能有效防范错误与舞弊,或内部控制的运行存在弱点和偏差、不能及时发现并纠正错误与舞弊的情形”。而美国界定的内部控制缺陷仅与财务报告相关,缺陷的严重程度取决于两个因素:①内部控制是否不能阻止或监视会计账户的错报;②潜在错报的程度是否由缺陷所导致。

二、内部控制缺陷分类

1. 按缺陷产生环节分类,分为设计缺陷和运行缺陷。当某项控制或若干项控制的设计或运行不能使管理层或员工在日常履行其职责,及时防止或发现差错,则说明存在着控制缺陷。当存在设计缺陷时,表明必要的控制或控制的必要成分缺失,无法达到控制目标或者现有的控制设计不当,即使按设计执行后仍无法满足控制目标。运行缺陷是指设计有效(合理且适当)的内部控制由于运行不当(包括由不恰当的人执行、未按设计的方式运行、运行的时间或频率不当、没有得到一贯有效运行等)而形成的内部控制缺陷。

2. 按缺陷重要性程度分类,分为重大缺陷、重要缺陷与一般缺陷。重要性取决于控制是否存在无法避免控制目标偏离的因素和这些因素导致的缺陷与目标偏离程度的直接因果关系。重大缺陷(也称实质性漏洞)是指一个或多个控制缺陷的组合可能导致企业严重偏离控制目标的情形。

重要缺陷是指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,但仍有可能导致企业偏离控制目标的情形。一般缺陷是指除重大缺陷、重要缺陷之外的其他控制缺陷。判断和认定内部控制缺陷是否构成重大缺陷,应当考虑下列因素:①影响整体控制目标实现的多个一般缺陷的组合是否构成重大缺陷;②针对同一细化控制目标所采取的不同控制活动之间的相互作用;③针对同一细化控制目标是否存

在其他补偿性控制活动。

3. 按缺陷与财务报告呈述的关系,分为财务报告内部控制缺陷和非财务报告内部控制缺陷。与财务报告内部控制相关的重大缺陷是指“一个单独的缺陷,其独自或通过与其他重要缺陷的共同作用,导致无法防止或发现年度或中期财务报表重大错报的可能性,并且该可能性大于微小(程度)”。财务报告内部控制缺陷需关注账户核算类缺陷、账户核对类缺陷、原始凭证类缺陷、期末报告类缺陷和会计政策遵从类缺陷。财务报告相关的内部控制通常是会计层面的,主要表现为对特定账户余额及交易过程、收入确认类的会计政策的选择与应用、期末报告的陈述等会计控制的缺陷,可以通过注册会计师的实质性测试来辨认,如对或有负债的核算控制缺乏、对应收账款证券化计划的控制缺乏、对新会计准则应用或现有会计准则适用于新交易方面的控制缺乏等。

非财务报告相关的内部控制缺陷,可能影响公司目标如经营效率、资产安全性及合规性等,或间接导致财务错报,通常关注内部控制五要素的细分。需要特别关注公司层面缺陷,指整个控制环境或财务报告过程中的缺陷,对财务报告控制有浸入性效应,如管理层越权、无效的控制环境、无效的审计委员会等。

三、内部控制缺陷的认定

我国《企业内部控制基本规范》及其配套指引仅简单地将内部控制缺陷划分为重大缺陷、重要缺陷与一般缺陷,没有明确各缺陷的认定标准,更没有厘清各类缺陷之间的关系。事实上,内部控制缺陷的认定标准之争议,如同会计准则应为原则导向还是规则导向的争议一样。监管层之所以未能在基本规范及配套指引里对内部控制缺陷认定标准做出明确界定,采用原则导向的认定,仅针对基本规范及应用指引里的活动流程提出应循原则,但并不力图回答所有问题,而是留给企业自行抉择,研究确定适合本企业的内部控制重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的具体认定标准。这主要是考虑到监管对象在企业规模、行业特征、经营规模、发展阶段、风险偏好等方面不尽相同,因而不适宜采用规则导向的认定,即包含大量的例外、大量的明线测试、详尽的解释和操作指南。但笔者认为,对于

财务报告内部控制缺陷认定标准宜采用规则导向。另外,公司可能出于趋利避害的自身利益考虑将重大缺陷“内部消化”,原则式的规范思路显然不适合应用到此类负面信息的认定上。此外,现行审计准则中重要性水平的判断也可以借鉴。

财务报告内部控制缺陷认定标准一般可以量化,视该缺陷可能导致财务报表错报的重要程度来确定。这种重要程度主要取决于两方面因素:一是该缺陷是否具备合理可能性导致内部控制不能及时防止、发现并纠正财务报表错报;二是该缺陷单独或连同其他缺陷可能导致的潜在错报金额的大小。在研究定量标准时,可以参考年度财务报表审计方法,围绕重要性水平、重要性水平所使用基准及比例三项关键因素进行分析。重要性水平,主要是基于对构成财务报表的任何一个报表产生重大影响的错报最小汇总数。在确定财务报告内部控制缺陷认定基准时,需对主体的财务报表要素、财务报表使用者关注项目以及基准的相对波动性等因素进行综合分析和考虑。具体见表1。

相对而言,非财务报告内部控制缺陷认定具有涉及面广、认定难度大的特点,很难形成统一的标准。企业可以根据自身的实际情况,参照财务报告内部控制缺陷的认定标准,合理确定非财务报告内部控制缺陷的定量和定性认定标准。其中:
①定量标准,既可以根据缺陷造成直接财产损失的绝对金额制定,也可以根据缺陷的直接损失占本企业资产、销售收入或利润等的比率确定;
②定性标准,可以采用控制自我评估(CSA)程序,如对内部控制环境、内部信息沟通以及一些控制活动等无法使用定量标准认定的内部控制缺陷时,通过集中有关专业人员和业务岗位人员就内部控制缺陷对影响目标实现的严重程度进行分析讨论,并根据事先准备好的评估标准,综合考虑缺陷发生的次数、性质、风险重要性水平以及评价者对业务价值和目标的理解、工作经验等因素,对各纬度因素进行打分。当缺陷综合评分值在一定区间时,则该缺陷被相应认定为重大、重要或一般缺陷。

操作过程中,关注关键控制点,如重要的对外投资、购买和出售资产、对外担保、关联交易、募集资金使用和信息披露事务、对控股子公司管控等。定性标准主要根据缺陷潜在负面影响的性质、范围等因素确定。具体见表2。

需要强调的是,为避免企业操纵内部控制评价报告,非财务报告内部控制缺陷认定标准一经确定,必须在不同评价期间保持一致,不得随意变更。

【注】本文受福建省教育厅项目“内部控制缺陷与盈余质量研究”(批准号:JB11306S)资助。

表1 财务报告内部控制缺陷的认定标准

缺陷分类	定量标准(财务报表的错报金额落在如下区间)%。	定性标准(识别迹象,包括但不限于)
重大缺陷	1.错报≥利润总额的5% 2.错报≥资产总额的3% 3.错报≥经营收入总额的1% 4.错报≥所有者权益总额的1% 利润:合并税前利润	1.董事、监事和高层管理人员滥用职权,发生贪污、受贿、挪用公款等舞弊行为 2.舞弊或重大错报引起的以前年度财务报告重述 3.注册会计师发现的未被公司内部控制在当期发现的财务报表重大错报 4.企业审计委员会和内部审计机构对财务报告内部控制的监督无效 5.已经发现并报告给管理层的财务报告重大缺陷在合理时间内未加以改正
重要缺陷	1.利润总额的3%~5% 2.资产总额的0.5%~3% 3.经营收入总额的0.5%~1% 4.所有者权益总额的0.5%~1%	1.反舞弊程序和控制无效 2.对期末财务报告过程的控制无效 3.对于非常规、复杂特殊交易的账务处理控制无效 4.根据一般公认会计原则对会计政策的选择和应用的控制无效
一般缺陷	1.错报<利润总额的3% 2.错报<资产总额的0.5% 3.错报<经营收入总额的0.5% 4.错报<所有者权益总额的0.5%	其他不构成重大缺陷或重要缺陷的其他财务报告内部控制缺陷

表2 非财务报告内部控制缺陷的认定标准

缺陷分类	造成不利影响的可能性	影响的严重程度	识别迹象(包括但不限于)
重大缺陷	可能或很可能	严重影响 1.导致重大的运营效率低下或失效的缺陷 2.与相关法规、公司章程或标准操作程序严重不符,且缺乏有效的补偿性控制的缺陷 3.致使重大资产的安全性无法得到充分保障(包括信息与资料安全)的缺陷	1.识别出高级管理层的舞弊行为 2.缺乏民主决策程序,重大决策、重大事项、重要人事任命及大额资金使用的审批权限和程序不规范,导致决策失误或违规行为 3.违反国家法律法规并受到处罚 4.中高级管理人员和高级技术人员流失严重 5.媒体频现负面新闻,涉及面广 6.重要业务缺乏制度控制或控制体系失效
重要缺陷	可能或很可能	影响介于重大和一般之间 1.在测试中发现的有可能对日常经营业务的效率和效果产生影响的缺陷 2.对公司的流程操作缺乏定期的系统性评估 3.可能影响资产的安全性保障的有待改进的领域	1.反舞弊与控制无效 2.民主决策程序存在但不够完善 3.决策程序导致出现一般失误 4.违反企业内部规章,形成损失 5.关键岗位业务人员流失严重 6.媒体出现负面新闻,波及局部区域 7.重要业务制度或系统存在缺陷 8.内部控制重要或一般缺陷未得到整改
一般缺陷	极小可能	影响一般 1.在测试中发现的仅有较小可能对日常经营业务的效率和效果产生较小影响或不产生影响的缺陷 2.对重要的文档的管理能够有所增强的缺陷 3.整改后可以使业务流程、控制或运营、资产安全保障得到提高的缺陷	1.决策程序效率不高 2.违反内部规章,但未形成损失 3.一般岗位业务人员流失严重 4.媒体出现负面新闻,但影响不大 5.一般业务制度或系统存在缺陷 6.一般缺陷未得到整改 7.存在其他缺陷

主要参考文献

1. 杨有红,李宇立.内部控制缺陷的识别、认定与报告.会计研究,2011;3
2. 王惠芳.上市公司内部控制缺陷认定:困境破解及框架构建.审计研究,2011;2