

内部控制评价鉴证实施效果分析

王美英(博士)

(山东轻工业学院商学院 济南 250353)

【摘要】2011年是企业内部控制规范体系实施的第一年,本文分析了沪深两市上市公司披露的2011年内部控制评价报告和内部控制审计报告,针对内部控制信息披露质量低的现实提出了监管层加强内部控制信息披露监管、探索制定内部控制重大缺陷合理的认定标准的建议。

【关键词】内部控制 信息披露 重大缺陷 认定标准

2010年4月26日,财政部等五部委发布了《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》,这些配套指引与《企业内部控制基本规范》共同组成了较为完善的中国企业内部控制规范体系。按照五部委的要求,自2011年开始,我国境内外同时上市的公司就要对本企业内部控制的有效性进行评价,披露内部控制自我评价报告,并聘请注册会计师对公司内部控制的有效性进行审计。深圳证券交易所要求,2011年深市上市公司中除境内外同时上市的公司要披露内部控制审计报告外,内部控制试点企业(70家公司)也要披露会计师事务所出具的内部控制审计报告,其余公司按规定出具年度内部控制自我评价报告。中小企业板和创业板公司应当至少每两年要求会计师事务所对公司与财务报告相关的内部控制有效性出具一次内部控制审计报告。本文对2011年内部控制规范体系在沪、深两市上市公司的实施效果进行分析并提出相关政策建议。

一、内部控制规范体系的实施效果

2011年,上海证券交易所和深圳证券交易所都要求上市公司在披露年度报告的同时在指定网站以单独报告的形式披露内部控制自我评价报告和会计师事务所出具的内部控制审计报告,这种报告方式减少了内部控制信息的披露对年度财务报告信息的影响。

1. 内部控制自我评价报告的披露情况。截至2012年4月30日,沪市上市公司近半数共427家公司披露了管理层的内部控制评价报告,其中,只有一家上市公司披露了一个内部控制重大缺陷,认为其内部控制无效。

深圳主板上市的473家公司全部披露了公司管理层的内部控制评价报告,一家公司(新华制药)报告了内部控制重大缺陷,其余公司的内部控制评价结论主要包括三种情况:①公司的内部控制有效。②认为公司的内部控制较为完整、合理、有效。③含糊其辞,在内部控制评价报告中对内部控制是否有效没有做出明确结论。其中,第二、三种情况的公司有180多

家,占深市上市公司的40%。有的公司则偷换概念,在内部控制评价报告中采用了“未发现公司存在内部控制重大缺陷”的评价结论,而按照企业内部控制配套指引,当上市公司不存在内部控制重大缺陷时,才可以得出公司在所有重大方面保持了有效的财务报告内部控制的结论。

以上分析表明,上市公司内部控制信息披露有掩盖缺陷之嫌,管理层的内部控制评价报告还有待做出统一的规范。

2. 内部控制审计报告的披露情况。沪市共有139家公司、深市(包括主板、中小板以及三板市场)有99家公司披露了内部控制审计报告,其中有4家公司被会计师事务所出具了非标准的内部控制审计报告——包括1份否定意见(新华制药)和3份带强调事项段的内部控制审计报告。另外沪市还有98家公司、深市(包括主板、中小板以及三板市场)有595家公司披露了内部控制鉴证报告,除两家公司获得带强调事项段的内部控制鉴证报告外,其余公司都被注册会计师出具了标准的内部控制鉴证报告。

总体而言,2011年上市公司的内部控制信息披露质量偏低,难以提供有价值的信息,且内部控制评价报告和内部控制审计报告都对内部控制重大缺陷的披露比例过低,沪深两市主板只有两家公司披露了内部控制重大缺陷,不符合国内上市公司内部控制质量的现状。

二、内部控制重大缺陷披露比例过低的原因

1. 上市公司以及会计师事务所没有发现现存的内部控制缺陷,或上市公司不愿披露重大缺陷以避免给公司带来不利影响。一方面,2011年是企业内部控制评价与审计强制性实施的第一年,注册会计师实施内部控制审计的经验不足,并且对内部控制设计和运行的有效性评价是复杂的工作,如果没有财务报告出现重大错报的证据,作为专业人士的注册会计师也难以识别公司的内部控制缺陷(Kinny等,2010)。另一方面,当公司存在内部控制重大缺陷时,内部控制无效,公司财务报告存在重大错报的风险就高,相关披露会给公司带来

消极影响,已有研究发现当披露公司的内部控制存在重大缺陷时,会引起公司股价的下跌以及更高的资本成本(Hammersley等,2008;Ashbaugh-Skaife等,2009),因此上市公司管理层在内部控制自我评价报告中不愿意披露重大缺陷,也不愿注册会计师出具非标准的内部控制审计报告。当前我国的审计市场不规范,竞争激烈,会计师事务所处于相对被动的地位,因此会为了维持或扩大市场份额而为公司出具标准的内部控制审计意见以迎合上市公司的要求。

2. 内部控制重大缺陷的认定缺少合理的标准。而目前内部控制重大缺陷的认定是国际性的难题,财务报告内部控制缺陷的认定既要有定性的考虑也要有定量的标准(考虑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),美国在实施内部控制审计的过程中没有直接对内部控制缺陷的认定做出金额或比例上的规定。日本企业会计委员会(Business Accounting Council)于2007年2月正式发布的《财务报告内部控制的评价与审计准则》规定,以控制缺陷可能导致的财务错报超过合并税前收益的5%作为重大缺陷的认定标准。

目前国内企业对于重大缺陷的定量认定主要采用绝对金额法或相对比例法,具体比例和金额由企业自己在合理的基础上确定。以沪市为例,披露管理层内部控制评价报告的公司中有62家披露了内部控制缺陷的认定标准,多以收入、资产、所有者权益以及利润的一定比例为认定依据,各个标准差异显著,如有的公司以缺陷可能导致的财务报表错报超过100万元为公司内部控制重大缺陷的认定标准,还有公司是以财务报表错报超过几千万元为内部控制重大缺陷的认定标准。当设定的内部控制重大缺陷认定标准过低时,影响了公司管理层及会计师事务所对公司是否存在内部控制重大缺陷做出正确的判断。上市公司往往也会按利己的原则设定认定标准,由此,应该作为重大缺陷报告的内部控制缺陷则会在上市公司管理层的操纵下成为公司的一般或重要缺陷。

三、完善内部控制规范体系,切实提高上市公司内部控制质量

1. 探索制定相对统一、合理的内部控制重大缺陷认定标准,为上市公司和注册会计师提供参考。理论上讲,因为重大缺陷的确定随公司的环境和业务性质不同,重大缺陷的认定标准不应统一。但监管层目前实行的这种原则式的规范思路,由企业选择和判断自己的内部控制重大缺陷标准,缺少具体的量化或定性化标准,产生的后果就是增加了企业的利己主义倾向,造成企业的内部控制建设和信息披露流于形式(王惠芳,2011)。吴秋生、杨瑞平(2011)提出,管理层的内部控制评价与注册会计师的内部控制审计工作应该整合。当对同一家公司的内部控制是否有效进行测试和评价时,管理层和注册会计师对内部控制重大缺陷的认定应该是一致的,统一的参考标准有利于双方之间的协调。

实践中较多公司以利润总额的相对比例作为内部控制重大缺陷的认定标准,笔者认为,以利润作为衡量内部控制重大

缺陷的认定标准存在的明显问题在于,在公司发生损失或利润金额很低时,用税前利润的一定比例作为认定标准无法衡量。另一方面,行业相近、规模相同的上市公司可能会因为效益的差别导致内部控制重大缺陷的认定标准出现显著差异,同一公司内部控制重大缺陷的认定标准也会因年度收益之间的差别出现较大波动,相对而言,以净资产等指标的相对比例作为认定标准,既考虑了公司的不同规模,又保持了同一公司认定标准的稳定,有相对的合理性。

2. 加强内部控制信息披露监管,全面推动内部控制审计的有效实施。在管理层提交的内部控制自我评价报告中,为数不少的公司自述发现了内部控制重要缺陷和一般缺陷,并进行了改正,内部控制规范体系的初步实施取得了一定的效果。但上市公司和注册会计师很少披露内部控制重大缺陷,监管部门应该加强内部控制信息披露的监管,加大处罚力度,规范内部控制评价报告的披露。当注册会计师面临的诉讼、处罚风险较大时,会在审计风险与收益的博弈中选择报告真实的内部控制信息。内部控制审计作为独立第三方的鉴证,成为《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》在企业中贯彻实施的重要保证。理论上讲,除与重大错报风险相关的控制外,注册会计师无需每一年度对所有控制进行相同程度的测试。美国的内部控制审计准则第5号提出的风险导向、自上而下的内部控制审计方法也使得上市公司内部控制审计费用下降。如对于2004年首次进行内部控制审计的加速公司,首轮审计费用增加了97%,而在2008年经历首轮内部控制审计的非加速公司的审计费用只增加了55%(Kinney等,2011)。因此,曾颇受争议的审计费用的增加已经不再成为制约内部控制审计发展的瓶颈。

随着监管的加强,内部控制审计业务的规范以及注册会计师对内部控制审计业务的进一步熟悉,作为独立第三方的注册会计师对于揭示上市公司内部控制缺陷、提高内部控制质量将起到更大的作用。2011年,被注册会计师出具否定意见内部控制审计报告的新华制药因内部控制重大缺陷的存在给公司造成了巨大的财产损失,这个案例告诉我们,有效的内部控制不仅能够为上市公司提供可靠的财务报告提供合理保证,如果注册会计师的内部控制审计工作能有效发挥作用,提早发现上市公司内部控制的重大漏洞,也可以避免上市公司的巨额损失。

主要参考文献

1. Ashbaugh-Skaife, Hollis, Collins, Daniel W., Kinney, William R.. The Effect of SOX Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity. *Journal of Accounting Research*, 2009;47
2. 王惠芳. 内部控制缺陷认定:现状、困境及基本框架重构. *会计研究*, 2011;8
3. 吴秋生, 杨瑞平. 内部控制评价整合研究. *会计研究*, 2011;9