

深市上市公司 2008 年度内部控制报告分析

朱光龙

(长江精工钢结构(集团)股份有限公司 上海 237161)

【摘要】 本文通过收集和分析深市上市公司 2008 年度单独披露自我评价报告,深入探讨了深市上市公司 2008 年内部控制自我评价报告中存在的问题和不足,为证券市场内部控制监管与评价提供建议。

【关键词】 深市上市公司 内部控制报告 内部控制

随着我国证券市场的不断发展壮大,上市公司质量不仅关系到广大投资者的切身利益,也关系到我国宏观经济的健康发展。在国际金融危机的大背景下,具备健全有效的内部控制体系不仅是企业抵御危机能力的重要体现,也是证券市场监督管理层对上市公司监管的重要内容。

一、上市公司内部控制报告概述

1. 总体情况。根据深圳交易所 2008 年度报告编制、报送和披露的要求,上市公司应在对公司内部控制的有效性进行审议评估、做出内部控制自我评价并以单独报告的形式在披露年报的同时在指定网站对外披露。2008 年度深市共有 695 家上市公司单独披露了内部控制自我评估报告,占深市 2008 年度披露年度报告上市公司总数的 91%,仍有 65 家上市公司没有按要求披露内部控制自我评估报告。其中:深市主板有 429 家公司披露了内部控制自我评估报告,占应披露公司总数的 81%;中小板有 266 家公司披露了内部控制自我评估报告,占应披露公司总数的 97%。由此可以看出,中小板公司内部控制自我评估报告的披露情况好于主板上市公司。

2. 内部控制报告外部评价情况。《企业内部控制基本规范》要求,上市公司应披露年度自我评价报告,并可聘请具有证券、期货业务资格的中介机构对内部控制的有效性进行审计。从实际披露情况来看,2008 年度深市共有 192 家公司披露了证券机构关于内部控制自我评估报告的核查意见,占已披露公司总数的 25%,其中中小板公司 190 家,占中小板已披露公司总数的 70%。共有 129 家公司披露了会计师事务所关于内部控制自我评估报告的鉴证意见,占已披露总数的 17%,其中中小板公司 86 家,占中小板公司已披露总数的 32%。深市共有 67 家公司同时披露了证券机构和会计师事务所的外部核查报告,全部为中小板公司,占深市已披露总数的 9%,占中小板已披露公司的 25%。上述数据说明中小板公司内部控制自我评价报告披露情况好于主板上市公司。

二、上市公司内部控制方面存在的问题

1. 内部控制评价依据认识不足。深圳交易所 2008 年度报告编制、报送和披露要求中明确指出,上市公司应当按照财政部、证监会等部门联合发布的《企业内部控制基本规范》和

本所《上市公司内部控制指引》的规定,参照附件 2——公司内部控制自我评价披露要求,对公司内部控制的有效性进行审议评估。然而上市公司在报告中注明的内部控制评价依据却是来自于《公司法》、《证券法》、《会计法》、《上市交易规则》以及公司自身《内部审计报告》等中的各种各样的评价依据,很多上市公司内部控制自我评价报告全篇中找不到其内部控制建立和评价的基本依据。由于评价依据不同,上市公司内部控制报告的结构和内容均存在比较大的差异。

2008 年度内部控制报告中共有 325 家公司指出评价依据为《企业内部控制基本规范》,占已披露公司总数的 47%;共有 397 家公司指出评价依据为深圳交易所《上市公司内部控制指引》,占已披露总数的 57%;仅有 242 家公司同时指出评价依据为《企业内部控制基本规范》和《上市公司内部控制指引》,占已披露公司总数的 35%。由此可见,上市公司内部控制评价依据认识不足已经成为上市公司内部控制有效实施的重要障碍。

2. 内部控制监督机构建设方面的问题。深圳交易所自我评估报告中要求上市公司说明公司专门负责监督检查的内部审计部门的设立情况、该部门人员配备及工作情况。从已披露的内部控制报告中可以看到,上市公司内部控制监督检查部门的建设任重道远,主要在以下几个方面存在问题:

(1) 内部审计机构的设立。从已披露内部控制自我评价报告的上市公司来看,共有 593 家公司在报告中说明已经建立内部审计机构,占已披露公司总数的 85%;中小板公司 234 家,占已披露中小板公司的 88%;深市主板公司 359 家,占已披露深市主板公司的 84%。在分析报告中也发现,有些公司报告中说明有内部审计机构,而在其组织架构图中却找不到有关内部审计机构的情况。

(2) 内部审计机构名称。内部审计机构名称反映了上市公司对于内部审计机构的定位,也决定了其在公司是否可以发挥内部控制监督检查的职能。本文收集到的内部审计机构名称多达 16 个,可见上市公司对于内部审计机构在认知和定位上存在严重分歧。

(3) 内部审计机构主管领导。《企业内部控制基本规范》要

求董事会负责内部控制的建立健全和有效实施。同时指出,企业应当加强内部审计工作,保证内部审计机构设置、人员配备和工作的独立性。从内部控制报告分析发现,内部审计机构主管领导有财务总监、总会计师、董事会秘书、总经理,甚至有行政副总、人事经理等。

(4)内部审计机构人员配置。内部审计机构人员配置的优劣决定了内部审计机构是否具备能力实施内部控制监督职能。从已经披露内部审计机构的公司来看,内部审计人员配置3人以下的多达398家,占已设立审计机构的67%,其中多数公司仅说明设立专职审计人员;而3人以上内部审计人员配置的公司比例不足30%。从审计队伍基本要求和团队工作来看,3人是最低标准,由此可见上市公司审计人员配置严重不足,与其内部控制监督和检查职能不相匹配。

3. 内部控制自我评估行为缺乏。从已经披露的内部控制报告分析中可以发现,只有188家公司在报告中说明了公司组织了内部控制自我评估工作或从内部审计机构工作情况可以判定存在内部控制自我评估行为,占已经披露内部控制报告公司总数的27%,其中中小板有38家开展了内部控制自我评估工作,占中小板公司总数的14%,深市主板有150家,占深市主板公司总数的35%。可以发现,多数上市公司内部控制自我评估报告缺乏应有的编制依据和基础。

从披露数量上看,中小板公司披露情况比较好;而就内部控制建设和评价实质来看,深市主板公司内部控制建设好于中小板公司。

4. 上市公司内部控制缺陷分析。内部控制缺陷披露是内部控制自我评估报告的核心内容。本文对2008年度382家公司披露内部控制缺陷提出的内部控制方面的缺陷进行分类整理,下表列出了上市公司存在的前十类缺陷,从中可以看出我国上市公司内部控制现状和加快内部控制建设的必要性。

序号	缺陷分类	数量	比例
1	内部审计建设	184	48%
2	控股子公司管理	75	20%
3	进一步发挥专业委员会作用	58	15%
4	董监高管人员培训	49	13%
5	风险评估体系建设	43	11%
6	内部控制宣传和培训	29	8%
7	投资者关系管理	15	4%
8	信息披露管理	15	4%
9	信息沟通体系建设	10	3%
10	绩效考核机制	6	2%

排在第一名的是内部审计建设。内部审计建设工作包括内部审计力量加强、内部审计深度和范围扩大、内部审计独立性加强、内部审计工作方法改进和内部审计人员素质提高等内部审计多个方面。令人欣慰的是,大多数上市公司能够意识到内部审计工作在内部控制完善和健全方面的重要作用,期望这些认识到内部审计建设薄弱的上市公司能够在今后的内部控制报告中详细说明在内部审计建设方面所做的工作和改

善措施。

控股子公司管理成为第二个重要缺陷,也说明了我国企业发展的现状。改革开放三十多年来,中国企业经历了快速发展,集团化和多元化趋势非常明显,而控股子公司管理是集团化企业管理的重要内容,能否在效率和风险之间进行有效平衡决定了中国企业发展的未来。多数上市公司均意识到控股子公司管理方面存在的多种问题,反映了中国企业对于现代企业管理的深度思考。

董事会下设专业委员会是完善公司治理结构的重要体现,也是证券监督管理部门对于上市公司治理的强制性要求。如何引导和发挥各专业委员会在上市公司治理和内部控制中的重要作用,成为上市公司和监督管理部门的共同课题。

董监高管人员培训和内部控制培训不足缺陷反映了上市公司在建设完善内部控制体系中行动力的不足。当然,关于实施《企业内部控制基本规范》的相关部署还没有全面开展也是上市公司内部控制培训和学习不足的原因。

由于上市公司对于内部控制的认识还处于初级阶段,因此风险评估体系建设这一缺陷并没有引起上市公司足够的重视,从而使得风险评估体系建设不足的缺陷仅仅排在缺陷分类的第五位。

投资者关系管理和信息披露管理是上市公司对外沟通交流的重要内容,特别是投资者关系管理已经引起越来越多的上市公司重视。

信息沟通体系建设是内部控制制度有效执行的重要保障,设计再完善的内部控制体系都需要凭借信息沟通反馈机制来进行监督和制衡。从2008年度内部控制报告分析中发现,在已披露内部控制报告的上市公司中只有69家公司披露其在ERP管理系统中所做的努力和工作,占披露内部控制报告上市公司的比例不足10%。信息沟通体系建设需要投入大量成本,如何正确处理内部控制系统有效性、企业运营效率和信息沟通体系建设成本三者之间的关系是上市公司实施内部控制过程中的又一重要课题。

绩效考核机制存在缺陷也是影响部分上市公司运行效率和成长能力的重要障碍,从中国市场经济体系推进来看,有其必然性。

5. 内部控制评价结果与实际存在偏差。尽管上市公司内部控制存在前述的诸多不足和缺陷,然而从上市公司对自身内部控制的自我评价结果来看则显得颇为乐观,这一现象与2007年沪市研究结果基本吻合。在2008年度已披露内部控制报告中关于内部控制总体情况描述为完整合理有效、符合上市监管要求、不存在重大缺陷等等类似评价的报告共计662份,占已披露总数的95%,仅有27份报告没有对内部控制状况进行明确的表述。

这样的内部控制评价意见与目前上市公司内部控制的实际情况存在明显的偏差。例如,ST亚华和关铝股份在对公司内部控制评价时均表示公司内部控制完整合理有效,但ST亚华因存在虚假信息披露、违规担保和大股东占用资金等问题,证监会于2008年4月8日对其下达了行政处罚决定书,

对其公司董事进行处罚;关铝股份则存在未设董事会专业委员会以及三会议事规则不规范等 13 项内部控制缺陷。

三、关于内部控制的相关建议

1. 内部控制监管方面。

(1)尽快建立内部控制标准评价体系。从 2008 年度深市上市公司内部控制报告分析可以发现,上市公司内部控制自我评价结果均过于乐观,这与内部控制评价缺乏标准评价体系有关。建议政策制定者从技术层面对内部控制评价意见进行分类,而不仅仅是作有效或无效评价。多数上市公司担心内部控制存在缺陷会影响上市公司的上市资格等,因此在评价中均倾向于评价为有效。建议参照审计意见类型或信用评级评价,建立内部控制评价分级体系和相应的判断标准,可以真实地对上市公司内部控制水平差异进行区分,便于上市公司进行自我评价描述,也有助于市场投资者对上市公司内部控制状况进行评价和判断。

(2)进一步明确内部审计监督在内部控制中的重要地位。从监管的要求明确企业内部审计监督在企业内部控制中的重要作用,应根据企业规模和组织架构建立内部审计人员基本配置标准,明确内部审计负责人和内部审计汇报对象、明确内部审计年度工作报告要求和建立内部审计向独立审计委员会日常沟通机制,以及上述内部控制内容在上市公司年度内部控制自我评估报告中的披露要求等。

(3)建立上市公司内部控制缺陷跟踪机制。证监会和交易所应建立上市公司内部控制缺陷和整改计划跟踪机制,上市公司应建立内部控制缺陷和更改定期披露机制,这样有利于上市公司不断完善和健全内部控制体系,也有利于市场投资者对上市公司内部控制体系进行评价和判断。

(4)加强证监会、交易所外部监管力度。证监会、交易所应将上市公司内部控制监督和检查作为常规监管内容,建立上市公司内部控制检查台账制度。2008 年度深市上市公司内部控制报告分析显示,只有 52 家上市公司披露了证监会现场检查和整改内容,占深市披露内部控制报告公司总数的 7% 左右。就上市公司内部控制现状来看,这一比例显然过低,不利于上市公司内部控制质量的提升。就上市公司内部控制报告披露来看,上市公司对于证监会和交易所的核查意见非常重视,整改效率比较高,建议上市公司整体年度核查比例不应低于 30%,单一上市公司每三年至少进行一次内部控制外部核查和监督。

交易所应参照上市公司定期报告审核反馈制度建立内部控制自我评价报告审核反馈制度,严把上市公司内部控制报告质量,力求保护内部控制报告信息真实、准确、有投资决策价值。

(5)加强投资者教育,将内部控制作为评价依据。通过加强投资者教育和培训,引导投资者将内部控制评价作为投资决策依据之一,从而激励上市公司进一步改善内部控制体系,内部控制体系不健全公司也有改进和完善的能动性。如果上市公司内部控制体系建设方面工作成效不能被投资者所识别,则上市公司就失去了内部控制完善的外部推动力。

2. 上市公司内部控制建设和评价方面。

(1)结合自身情况,按照《企业内部控制基本规范》的要求进行全面部署,切实推进内部控制建设工作。上市公司应将内部控制体系完善和有效作为董事会的重要工作。上市公司应按照《企业内部控制基本规范》和《上市公司内部控制指引》的要求全面开展内部控制体系构建、内部控制手册编制、自我评估以及内部审计部门评估测试工作;针对内部控制建设中存在的设计缺陷和执行缺陷作相应弥补和整改,为企业构建有效的风险控制体系,为财务报告提供合理有效的保证机制。

(2)发挥内部审计在内部控制中的监督职能。从内部控制分析中发现,上市公司内部审计建设薄弱,定位不清和内部控制工作职责不明确是普遍性问题。上市公司应从自我风险控制角度,加强和推进内部审计工作建设,切实发挥内部审计在企业内部管理和内部控制体系建设中的关键作用。令人欣慰的是,大多数上市公司均意识到内部审计中存在的问题,并承诺进行改进和完善,但广大投资者希望看到的是行动而不仅仅是计划。

(3)建立有效风险评估体系和内部控制信息沟通平台。内部控制体系建设是一个系统性工作,其中有效的风险评估体系是必不可少的基础,风险识别、衡量和重要性判断,以及如何实施有效自我评估等对上市公司都是重要课题。由于这些问题与上市公司生产经营情况、市场环境、运行模式和组织分工等密切相关,因此没有可以用于参照的现成风险评估模式,企业需要根据自身特殊性进行探索,力求做到既能控制风险,又不影响企业运行效率和竞争能力的有效平衡。

(4)做好内部控制自我评估工作,保证内部控制自我评估报告真实、完整。内部控制体系与企业生产经营情况发展相适应,企业需要经常性进行内部控制自我评估工作。企业内部控制自我评估包括管理层对于内部控制现状的自我评估及独立的内部审计部门对内部控制流程和制度的测试性评估,对于评估过程中发现的设计缺陷和执行缺陷落实整改人员、时间和计划,在年度内部控制自我评估报告中予以真实反映,便于监管部门和广大投资者评价和判断。

上市公司应保证内部控制自我评估报告的真实性、准确性以及管理的有效性和投资者决策有效性,并建立相应的保障内部控制自我评价报告质量的内部控制程序和制度。

由于受到资料收集的限制,本次研究没有能够收集到足够的沪市上市公司 2008 年度内部控制报告,因此没有进行沪市和深市上市公司的对比分析。由于两个交易所对内部控制报告的要求存在一定差异,进一步研究有助于探究上市公司内部控制现状的全貌。

主要参考文献

1. 周勤业,吴益兵.上交所:沪市上市公司 2007 年内部控制报告分析.上海证券报,2008-12-01
2. 财政部等五部委.关于印发《企业内部控制基本规范》的通知,2008;7
3. 刘大勇,李翠霞.关于企业内部控制制度的研究.商业研究,2008;5