# 我国内部控制信息披露政策演进评析

南京大学　李　享

【摘要】本文首先回顾并评析了内部控制信息披露政策的历史演进过程,然后分析了现行内部控制信息披露政策,最后对内部控制信息披露政策的未来走向提出了四点看法。

【关键词】内部控制　信息披露　政策　演进

美国《萨班斯-奥克斯莱法案》302条款、404条款规定的内部控制信息披露要求引起了全球的极大关注，尤其是要求披露管理层内部控制自评报告和CPA内部控制评价报告的404条款,由于实施成本过高而饱受争议。尽管如此,美国的披露规定还是得到了很多国家的效仿。我国2006年起在大规模出台内部控制标准的同时，也在大幅提高内部控制信息披露要求。值此时机,回顾并评析我国内部控制信息披露政策的演进历程具有重要意义。

**一、我国内部控制信息披露政策的演进**

我国上市公司年报中的内部控制信息披露政策，可以分为如下两个演进阶段：

**1.** 监事会发表意见阶段(2001～2005年)。中国证监会2001年发布的《公开发行证券的公司信息披露的内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式（2001年修订)》(简称《准则2号》)中,要求上市公司在年度报告中的监事会报告部分,披露监事会对公司依法运作情况的独立意见,其要点包括公司决策程序是否合法，是否建立了完善的内部控制制度,公司董事、经理执行职务时有无违反法律、法规、公司章程或损害公司利益的行为。可见,《准则2号》要求披露监事会对公司内部控制制度是否完善的评价意见。这是我国第一个面向上市公司年报的强制性内部控制信息披露要求，但该项披露夹杂在其他评价中,地位非常一般,难以引起重视。

**2.** 重要事项部分专项说明阶段(2006年至今)。继《准则2号》之后，第二项已经执行的披露政策是上海证券交易所于2006年12月发布的《关于做好上市公司2006年年度报告工作的通知》(简称《年报通知》)。其中要求,上市公司根据《上海证券交易所上市公司内部控制指引》(简称上交所《内部控制指引》)的要求,结合公司内部控制制度的建设情况,在2006年

---

其产生发展的过程来看,两者有密不可分的历史渊源,从会计目标来看,两者有内在的一致性,所以该观点是有一定的理论依据的。

但是,我们还应该看到,社会责任会计的理论体系是构建在经济—社会二维系统的基础之上的，它虽然也把环境因素考虑在内,但仅仅是作为社会子系统的一个变量,对企业的经济活动而言,仍然属于外生变量。而环境会计理论经过十几年的发展完善，其构建基础已经由二维的经济—社会系统发展成为三维的经济—社会—生态系统，认为生态环境对于人类活动不仅仅是一个外部变量,还是一个子系统,并且把理论的出发点和归宿定位在可持续发展，试图从生态效率的角度出发，实现对企业活动所产生的社会成本和环境成本的科学计量。特别是在世界范围内大力推行循环经济以缓解资源约束压力的背景下，环境会计更是以可持续发展为目标和原则来指导对企业活动的正确评估和合理控制的，其研究已深入到企业活动的物质流和价值流层面。

所以笔者认为,将环境会计从社会责任会计中分离出来,建立独立的学科体系并结合当前的循环经济实践进行具体的专门研究,应当是环境会计的现实定位。这一方面是保护生态环境和实现人类可持续发展的要求，另一方面也反映了人们对经济活动和社会、环境关系的更深刻、更本质的理解。

总之，从社会责任会计体系到以可持续发展为目标的环境会计体系的演变,是一种历史发展的必然,是人类面临社会发展和生态承载能力矛盾而必须做出的选择。我们今后的任务应当是，利用清洁生产等手段，建立环境会计的物质流模型,从源头上减少污染物的产生,并最大限度地利用资源。同时,构造环境会计的价值流体系,推进节约减耗,提高资源利用效率,从根本上缓解资源约束和环境压力,从而推动社会的可持续发展,实现人与自然的和谐发展。

**主要参考文献**

**1.** 肖序.环境会计理论与实务研究.大连:东北财经大学出版社,2007

**2.** 刘广生,肖好锋.社会责任会计研究综述.财会月刊(会计),2006;10

**3.** 阳秋林,李冬生.社会责任会计涵义探析.山东财政学院学报,2006;1

**4.** 樊安秀.社会责任会计若干理论问题辨析.科技情报开发与经济,2005;6

**5.** 耿建新,房巧玲.环境会计研究视角的国际比较.会计研究,2004;1

年报全文的“重要事项”部分，说明公司内部控制建立健全的情况，包括内部控制建立健全的工作计划、内部控制检查监督部门的设置情况、董事会对内部控制有关工作的安排等，并鼓励有条件的上市公司与本次年报同时披露董事会对公司内部控制的自我评估报告和注册会计师对自我评估报告的核实评价意见。由于《年报通知》是在上交所《内部控制指引》（于2006年7月1日起实施）之后发布，实质上更改了上交所《内部控制指引》中要求上市公司与年报同时披露董事会内部控制自评报告及注册会计师核实评价意见的规定。《年报通知》只是强制要求在年报的重要事项部分作内部控制建设情况专项说明，董事会内部控制自评报告及注册会计师核实评价意见只是鼓励自愿性披露，故这一阶段称重要事项部分专项说明阶段。在这一阶段监事会发表意见的规定仍然适用，但是地位及作用就远远不如重要事项部分的专项说明了。

笔者认为，监事会对公司是否建立完善的内部控制制度发表意见，实际是其履行监督职能的一部分。但证监会发布《准则2号》时，我国并没有一个政府文件界定什么是内部控制，更没有一个可供监事会进行内部控制评价的完整的内部控制标准体系及内部控制评价标准。财政部2001年发布的《内部会计控制规范》显然侧重于财务报告内部控制（即内部会计控制），拿规范制定者的话说是“以单位内部会计控制为主，同时兼顾与会计相关的控制”。而《准则2号》的措辞显然是指广义的内部控制，包括会计控制和管理控制。因此，要求监事会发表意见是在配套规范缺失条件下的一种初步尝试。也正是因为配套规范的缺失，加上监管的虚无，导致这一披露政策的执行实质上是流于形式的。

《年报通知》实质上是为了推迟强制披露内部控制自评报告及注册会计师核实评价意见（上交所《内部控制指引》的规定）而出台的一项过渡性政策，其最终还是要转变为强制披露。这从证监会于2005年10月上报国务院并随后被其向各省批转的《关于提高上市公司质量意见》（简称《意见》）中可以看得很清楚。《意见》明确提出上市公司要对内部控制制度的“三性”（完整性、合理性及其实施的有效性）进行定期检查和评估，并要求外部审计对公司内部控制制度及公司的自我评估报告进行核实评价，并披露相关信息。上交所《内部控制指引》也是基于《意见》的指示精神。

**二、我国现行内部控制信息披露政策分析**

**1.** *《内部控制指引》的披露要求及其比较。*上交所《内部控制指引》规定，上市公司应对发现的内部控制重大缺陷或重大风险及时发布公告，公告中应说明内部控制出现缺陷的环节、后果、相关责任追究以及拟采取的补救措施。并规定，公司董事会应在披露年报的同时，披露董事会内部控制自评报告及注册会计师对内部控制自评报告的核实评价意见。另外，还规定了上市公司内部控制自评报告的内容要点。

《深圳证券交易所内部控制指引》（简称深交所《内部控制指引》）于2006年9月28日发布并于2007年7月1日起生效，规定当发现公司存在重大异常情况，可能或已经遭受的重大损失时，应当进行临时公告，公告中应披露董事会提出的解决措施。并规定，董事会应形成内部控制自评报告，监事会及独立董事应对此报告发表意见。注册会计师应对财务报告内部控制出具评价意见。当注册会计师表示异议时，董事会、监事会应就异议涉及事项做出专项说明。最后，深交所《内部控制指引》也要求上市公司将董事会内部控制自评报告及注册会计师核实评价意见与年报一起披露。

可见，两个证交所的《内部控制指引》均规定了对重大内部控制缺陷进行临时公告，并披露年度内部控制评价报告（含董事会自评报告及注册会计师核实评价意见）。但两者的披露要求有几点区别：①深交所的注册会计师核实评价意见只针对财务报告内部控制，而上交所的则针对广义的内部控制（包括财务报告内部控制和管理控制）。②两个证交所《内部控制指引》规定的内部控制自评报告的内容要点不同。③深交所要求监事会及独立董事对内部控制自评报告发表意见，并规定在注册会计师对内部控制表示异议时，董事会、监事会应做出专项说明，上交所则没有作这些要求。

**2.** *招股说明书的披露要求。*除了上述文件以外，证监会2003年发布的《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第11号——上市公司发行新股招股说明书（2003年修订）》（简称《增发新股招股说明书准则》）、2006年发布的《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第1号——招股说明书（2006年修订）》（简称《首发新股招股说明书准则》）也规定了内部控制信息披露要求。

《增发新股招股说明书准则》明确规定，发行人应该披露公司管理层对内部控制完整性、合理性及有效性的自评意见以及注册会计师对自评报告的结论性意见。注册会计师认为“三性”存在重大缺陷的，发行人对相关内容应予详尽披露并说明改进措施。《首发新股招股说明书准则》的披露规定与之相同。

**3.** *对内部控制信息披露政策现状的分析。*

（1）内部控制信息披露实质上处于半强制状态。我国目前的内部控制信息披露表面上是强制披露，但实质上处于一种半强制状态。表现为两个方面：一是披露规定的法律效力低。到目前为止还只是证监会及证交所的文件要求披露，《公司法》、《证券法》等法律都没有内部控制信息披露的规定，这与美国由《萨班斯-奥克斯莱法案》来规定的做法法律效力相差很远。而且两个《内部控制指引》到底是强制执行还是参照执行，定位不明。二是对违反披露政策的法律后果缺少必要的规定。上交所《内部控制指引》完全没有提及违反规定的法律后果；而深交所《内部控制指引》也只是含糊地规定，对违反规定的参照相关上市规则的有关规定给予处分。这导致政策的实际执行质量很差，披露规定根本未得到执行或者执行流于形式。

（2）内部控制标准及内部控制评价标准仍然缺失。内部控制标准及内部控制评价标准是进行内部控制评价信息披露的基础和前提。美国在《萨班斯-奥克斯莱法案》404条款生效之前已经有较为成熟的反对虚假财务报告委员会1992年制定的内部控制报告及2004年的风险管理报告作为内部控制标准，

但是目前我国仍缺少类似的标准。财政部的《内部会计控制规范》只是一个会计控制标准，而不是广义的内部控制（含会计控制和管理控制）标准，而上交所《内部控制指引》却是要求对广义内部控制进行评价。两个证交所的《内部控制指引》只是给出了上市公司的内部控制制度框架，缺少必要的技术指导，但是随着内部控制标准委员会对《企业内部控制规范》的迅速制定，相信在2008、2009年一个完整的内部控制标准体系及内部控制评价标准将会形成。

**三、相关思考**

**1.** *注册会计师评价的是财务报告内部控制还是广义内部控制。*两个证交所要求注册会计师进行评价的内部控制范围是有区别的，深交所要求对财务报告内部控制进行评价，而上交所则要求对广义内部控制进行评价。上交所的要求是否合适值得考虑，因为即便是美国的《萨班斯-奥克斯莱法案》，也只要求注册会计师对财务报告内部控制进行评价，而不是全部的内部控制。注册会计师的专业背景决定了他难以胜任对管理控制部分的评价，因此要求注册会计师对整个内部控制进行评价实质上是不适当地加重了注册会计师的执业风险。

有关部门可能已经意识到这一点。例如，财政部副部长王军（2007）在《统筹规划、深入研究，加快推进企业内部控制标准体系建设》中的提法是：我们有一个初步判断，即对于那些与财务报告密切相关的、需要政府加强监管的业务或事项，宜设计成规范性条款，强制执行。对于那些与财务报告关联性不大、要求企业加强自律的业务或事项，宜设计为指导性条款，倡导执行。现阶段应立足资本市场监管需要，重点引导企业加强财务报告的内部控制。以财务报告内部控制为基础，首先夯实企业会计价值链基础，然后逐渐向其他非财务报告领域渗透，最终促进企业价值的全面提升。这实质上是主张将财务报告内部控制与其他控制区别对待。

**2.** *《内部控制指引》能否直接作为上市公司的内部控制标准。*笔者认为，两个证交所的《内部控制指引》不宜直接作为上市公司的内部控制标准，原因有以下两个：第一，纵观两个《内部控制指引》的内容，无论是深交所还是上交所的，都是针对上市公司监管中的高风险领域提出的内部控制要求，其制定完全基于市场监管者的视角，而不是公司管理者或投资者的视角。如深交所《内部控制指引》重点强调对控股子公司的管理控制、关联方交易的内部控制、对外担保的内部控制、募集资金使用的内部控制、重大投资的内部控制、信息披露的内部控制，上交所则强调对附属公司的管理控制、金融衍生品交易的内部控制。对于一般工商企业中常见的业务与交易循环的内部控制，即《企业内部控制规范》重点规范的那些领域，两个《内部控制指引》都只是作了非常简略的原则性的要求。第二，从两个《内部控制指引》的功能看，它们实际上只是提出了上市公司内部控制制度的一个框架，即应当在哪些领域建立和完善内部控制制度，至于如何建立，即内部控制制度设计的技术方面，则基本没能提出指导意见，而这方面恰恰是《企业内部控制规范》所重视的。可以说，对于上市公司内部控制制度而言，《内部控制指引》与《企业内部控制规范》的关系，前者是骨架，后者是血肉，两者不可割裂。

**3.** *内部控制制度建设情况专项说明应持续多久。*从现实来看，能够充当内部控制标准的还是内部控制标准委员会制定的《企业内部控制规范》。其整个体系（含应用指南）的正式出台至少要等到2008年，而出台以后还要有一到两年的学习期。财政部副部长王军（2007）在《统筹规划、深入研究，加快推进企业内部控制标准体系建设》的讲话中称，初步考虑，自2008年起，率先以非正式方式发布基本规范、具体规范以及内部评价规范，并选择在上市公司中试点。在给试点企业和会计师事务所留有相对宽裕的学习期、培训期、试用期和完善期后，根据试点情况对内部控制规范及其适用范围进行修正，初步设想于2010年以相关部委联合发文的形式，正式发布内部控制规范体系。由此可见，在重要事项部分披露内部控制制度建设情况专项说明的规定至少应持续到2008年或以后，到被内部控制自评报告替换时才停止，甚至以后也与内部控制自评报告并存。

**4.** *内部控制信息披露的内容与格式要求是否恰当。*对于重要事项部分的披露，笔者认为《年报通知》规定的要点重要性不够，逻辑上一贯性也不足，不太适合以后年度继续采用。披露要点应当是：年度内进行的内部控制工作（含对上年内部控制工作计划的完成情况）、下年度的内部控制工作计划、年度内内部控制检查监督工作情况（含检查监督部门的设置情况）、存在的内部控制重大缺陷及其改进计划。应当取消披露董事会对内部控制工作的安排，因其可以合并到年度内进行的内部控制工作及下年度内部控制工作计划中。另外，还应当禁止公司借专项说明随意发表不实的内部控制评价意见，干扰报表使用人对信息的鉴别、利用，应规定公司若要发表评价意见，只能通过出具专门的内部控制自评报告，并附注册会计师的核实评价意见。

深交所的《内部控制指引》缺少对临时公告披露要点的规定。但在内部控制自评报告方面，深交所比上交所规定的披露要点更具重要性、更切中要害。深交所规定注册会计师对内部控制有效性表示异议的，公司董事会、监事会应对有异议事项做出专项说明，并规定了内容要点。上交所则缺少此项规定。

对于披露格式，目前实行的是作文式披露，披露者可以自由选取内容、组织内容，由此导致信息的明晰性、可比性及决策有用性较差。笔者认为，披露政策应当改作文式披露为表格式披露。具体做法是：由监管部门根据披露要点编制披露表格，要求公司按要点填表。该办法能保证要求披露的都披露到，以提高内部控制信息质量。

**主要参考文献**

**1.** 蔡吉甫. 我国上市公司内部控制信息披露的实证研究. 审计与经济研究，2005；2

**2.** 李明辉，何海，马夕奎.我国上市公司内部控制信息披露状况的分析.审计研究，2003；1

**3.** 张立民，钱华，李敏仪.内部控制信息披露的现状与改进——来自我国ST上市公司的数据分析.审计研究，2003；5