

上市公司控制环境评审问题探讨

贵州财经学院 刘俊萍

【摘要】 控制环境是内部控制要素中的基础要素,控制环境评审在内部控制评审中占有非常重要的地位。本文对上市公司控制环境的评审主体、评审方法和评审重点进行探讨,提出如下观点:内部审计师是控制环境的评审主体;引入“能力成熟度”模型能够提高控制环境评审的科学性;企业文化、公司治理结构、管理哲学和经营风格等是控制环境的评审重点。

【关键词】 上市公司 控制环境 评审

控制环境是指内部控制赖以生存和运行的、对其建立和实施发生影响的各种因素的总和。它对组织成员的控制意识和企业的组织活动有着广泛影响。控制环境评审在内部控制的整体评审中占有非常重要的地位。本文以上市公司控制环境为对象,探讨评审主体、评审方法和评审重点三个问题。

一、上市公司控制环境评审主体

虽然内、外部审计师对内部控制的评价都会涉及到控制环境这一要素,但两者的关注度不同。上市公司高级管理层是企业内部控制建立健全及有效实施的责任主体,在公司内部,内部审计部门受托执行对内部控制的评审。根据《内部审计具体准则第5号——内部控制审计》的要求,内部审计师对内部控制的有效性进行评审,评审标准是内部控制是否为下列目标的实现提供了合理保证:一是符合适用的法律和法规;二是财务报告具有可靠性;三是资产安全和完整;四是资源使用有效率;五是经营有效果和效率。显然,内部审计师对内部控制的评审不仅涉及传统的内部会计控制,还密切关注了企业的经营效率和管理控制,评审内容涵盖了控制环境、风险管理、控制活动、信息与沟通、监督五个要素。内部审计师只有将五个要素都视为内部控制的不可或缺的组成部分并对每一个要素进行深入、细致的评审后,才可能得出全面、客观的评审结论。

外部审计师对上市公司内部控制的评审有两种情形:①对内部控制进行专项评审。在此情形下,外部审计师是在对管理层所提出的内部控制评价报告进行审计的基础上,独立地得出关于内部控制有效性的评审结论。其审计目的与内部审计对内部控制的评价目的是相一致的。由于目前证监会仅要求证券公司根据《证券公司内部控制指引》的要求聘请会计师事务所对内部控制进行评审,而关于对其他类型公司的内部控制的评审,证监会没有做出强制性规定,因此在我国,对上市公司内部控制的评审还没有成为注册会计师的法定业务。②对年度会计报表进行审计时对内部控制实施测试和评价。外部审计师对内部控制的测试和评价是一个审计程序,用于评价控制风险并据以确定实质性测试的性质、时间和范围。外部审计师对会计报表进行审计的目的主要是合理

地确认会计报表不存在重大错报或漏报,因此其对内部控制的评审也就局限在确认财务报告的可靠性上。评审关注的重点是具体业务的相关会计控制及其对会计报表的潜在影响。对于控制环境,一般只需了解。

由此可见,只有内部审计师才是上市公司控制环境评审的主体,外部审计师对内部控制评价的目的决定了其不能替代内部审计师。尽管如此,两者的工作成果仍然可以相互借鉴,从而达到节约审计资源、提高审计效率的目的。

二、上市公司控制环境评审方法

控制环境包括管理层的行为操守和价值观,董事会和审计委员会、员工的胜任能力,经营理念等要素。对这些无形要素的设计和执测试程序如果仅仅停留在静态的文件上是远远不够的,必须要对其实际执行效果进行深入调查。例如,公司制定了完备的行为守则,但是这些文件的存在并不能成为其被有效执行的证据,审计师还需要进一步评价行为守则执行的效果,如:检查公司是否对管理层和员工就公司行为守则进行过广泛的宣传和培训;有没有建立对违反守则的行为进行投诉的正式渠道;公司的员工和管理层是否都遵循了这些行为守则;对行为守则的遵守是否提高了控制政策和程序的有效性等。

控制环境评审的另一个难点是控制环境不具有交易导向特性,因此在对控制环境的评价过程中不可能实施穿行测试。在评价内部控制的设计和运行的有效性的过程中,审计师可以运用的方法有以下几种:审查相关文件;询问管理当局和雇员,包括口头询问和书面调查;直接观察。

我国内部审计具体准则只规定了控制环境的要素和审查重点,并没有明确指出控制环境的评价方法。实践中,审计师通常采用的评审程序为:设计程序→执行程序→下结论。至于程序设计的依据以及如何根据测试的结果对控制环境的有效性下结论则没有一个统一的标准,存在很大的随意性。

目前,国际上普遍采用的一种控制环境评价方法是“能力成熟度”模型。该模型最早是由一群软件专业人士建立的,后来很快就被用于对IT控制的评价。近几年,它又被一些大型的国际会计公司应用到对客户内部控制可靠性的评价,称为内

部控制可靠性评价模型。该模型如下表所示:

内部控制可靠性评价模型

可靠性水平	可靠性评价				
	文件	知悉和理解	认知价值	控制程序	监督
初级的	非常有限	基本知悉	没有形成	就事论事地应对,没有内在联系	无
非正式的	部分存在,且不一致	理解,但信息的沟通只限于管理层内部	控制活动与经营活动脱离	凭直觉获知,可重复	无
系统的	全面,一致	正式的沟通和一些培训	控制活动成为经营活动的一部分	正式的,标准的	无
完整的	全面,一致	就控制事项进行了全面的培训	控制活动被看成公司战略的一部分	正式的,标准的	定期监督
完美的	全面,一致	就控制事项进行了全面的培训	管理层对持续改进的承诺	正式的,标准的	实时监督

该模型将内部控制的可靠性划分成五个层次,其划分依据是对内部控制的五个特征的评价结果。内部控制可靠性模型同样也被应用于评审控制环境的有效性。审计师可以首先对控制环境的每个要素按照这些特征来设计和执行测试程序,然后根据测试的结果得出关于控制环境可靠性的结论。在内部控制的评价中引入分析模型,有助于提高评价方法的科学性和评价结论的客观性。

三、上市公司控制环境评审重点

当前,上市公司控制环境所存在的主要问题包括管理层的道德观念不强、内部控制意识淡薄、公司治理结构失衡、忽视风险控制、缺乏有效的激励和约束机制。因此,审查重点应该包括以下几个方面:

1.企业文化。企业文化是指企业全体成员所认同的价值观、行为准则和作风。它通过企业的行为守则、公司高层的道德指引、管理层表现出的道德水平、对员工的奖惩政策、管理层对介入或逾越内部控制的态度等综合反映出来。其中,公司高层管理者的道德观和行为操守为企业文化的形成奠定了基础。

内部审计师评审企业文化时需要首先审查书面文件,了解企业是否制定了员工行为守则,再审查行为守则的规定是否全面、是否强调行为操守的重要性、是否明确提出了违反行为守则的处理方式。其次,通过询问和实际观察了解企业的道德风气。在调查的过程中应重点关注两个方面的问题:一是企业员工对企业行为守则的认识和遵循情况;二是管理当局的道德行为及其在企业内部开展的树立和宣传道德观念的活动。

2.公司治理结构。公司治理结构是内部控制发挥作用的制度基础。在公司治理结构中,董事会对公司内部控制的建立和实施及其监督和评价负有重要责任。一个积极的、目标明确的董事会及其下属的审计委员会可以有效地控制管理层逾越内部控制。

内部审计师对董事会及其审计委员会的考查应关注三个方面,即独立性、专业技能和经验、监督活动的有效性。以董事会为例,内部审计师通过查看董事会会议记录可以了解到董事会对管理当局做出的重大交易、重要的人事变动、战略决策是否提出过异议,有没有对过去的交易和事项进行跟踪调查,公司是否存在对生产经营中的重大事件及时向董事会通告的程序。此外,还要了解董事会成员的知识背景、行业经验以及兼职情况,以确定他们是否有充足的时间和能力去有效地完成工作。

3.管理哲学和经营风格。管理当局的管理哲学和经营风格主要表现为企业目标的制定、实现目标的方式和经营者对待风险的态度。一个不切实际、甘冒一切风险的管理当局与一个采取现实态度审慎对待风险的管理当局对内部控制的想法是显然不同的。前者可能更容易逾越规范经营活动的各项内部控制制度,对经营活动的控制采用与个别员工之间的接触和沟通,而不是以已经建立的政策和程序作为指导。

对管理哲学和经营风格的考查,内部审计师首先需要通过查阅历史资料和调查市场环境,并通过与员工的访谈来确定管理当局制定的销售和盈利目标是否现实,是否过度强调企业的短期目标并对员工施加了不恰当的压力。如果制定的目标不现实、过度强调短期目标且对员工施加了不恰当的压力,那么,在这种氛围下,员工往往会通过采取激进措施破坏内部控制的方式来达到目的。其次,还需要了解管理当局对待风险的态度,是激进的、保守的还是温和的以及公司是否建立了一套评价和控制风险的方法和程序。再次,考察管理当局是按照什么原则来选择会计政策的,是否存在为了达到目的而故意误用、滥用会计政策选择权的情况。

4.组织结构的设置和责权的分配。设置合理的组织结构和明确每个岗位的职责和权利,对于加强岗位间的监督和制约、保障信息流动的畅通以及增强每个组织成员的控制意识、自觉贯彻执行内部控制政策和程序非常重要。相对来说,上市公司对组织结构和岗位的设置还是比较合理的。但是由于内部人控制现象的存在,合理的组织结构和岗位设置在实际运行中可能并没有充分发挥其应有的作用。因此,内部审计师应重点考查实际的执行效果。例如,信息在同一部门内的垂直流动和不同部门之间的水平流动是否顺畅;每一部门的重大问题能否及时地传递到最高管理层;员工对自己岗位的责权是否有明确的认识;员工对自己权限内的问题的解决有没有积极性;对非常规事项的处理是否经过特别授权。

5.人力资源政策。内部控制最重要的方面是“人”。如果员工是能干的和值得信任的,那么,其他内部控制制度即使不存在,企业也能提供可靠的财务报告。因此,员工招聘、培训、业绩考核、晋升会对控制环境产生重大影响。内部审计师需要了解公司现存的人事政策是否有助于公司招聘到诚实、有胜任能力的员工;新来的员工是否能很快明确自己的工作职责;监督部门是否定期与员工进行沟通以考核他们的工作业绩和讨论改进工作的可能性;业绩评价标准中是否充分考虑了员工对内部控制责任的履行情况以及诚实性和道德行为。

主要参考文献

李若山.审计学.沈阳:辽宁人民出版社,1995