



内部控制有效性的强制披露述评

——英国的经验与启示

沈阳大学工商管理学院 陈 蕾

一、公司治理下的英国公司内部控制发展回顾

英国公司内部控制的发展离不开公司治理的推动,20世纪90年代是英国公司治理问题研究的高峰期。在发布的研究报告中,卡德伯利报告、哈姆佩尔报告以及作为公司治理委员会综合准则指南的特恩布尔报告堪称英国公司治理和内部控制研究历史上的三大里程碑。

1992年的卡德伯利报告全称为“公司治理的财务面”。它从财务角度研究公司治理,将内部控制置于公司治理的框架内,认为财务风险是由于舞弊或无能而导致的财务损失发生的可能性,这种风险是不可避免的,但内部控制系统能在抑制舞弊或无能方面发挥作用。它以内部控制、财务报告质量以及公司治理之间的相互关系为前提,明确要求公司改善内部控制机制,建议董事会应就公司内部控制系统的有效性发表声明,外部审计师和审计委员会应对董事会发表的声明进行复核等。卡德伯利报告在许多方面开创了英国公司治理历史的

局面可从以下几方面入手:①在法律上明确各监管部门的监管职责与内容。当前有观点认为,行业监管部门过多,应取消或减少某些部门的监管权,例如取消工商登记。这种观点值得商榷。监管权的问题不在于监管部门多而在于没有通过法律明确界定各自的监管职责、范围,造成监管重复、遗漏和混乱不清。②加强各监管部门的协调与合作。为减少在监管中存在的重复检查,可采取以下措施:第一,加强各监管部门的横向协作,实施联合检查或派人员参与财政部门的检查等;第二,公开部门检查结果,以利于实现相互之间的信息共享。③界定作为直接监管部门的财政部门与其他派生监管部门之间的监管关系。派生监管部门是指接受、使用注册会计师审计结果的部门,如证监会、国资委和委托会计师事务所审计的审计部门等。因为审计结果关系到派生监管部门对监管对象的具体处理结果,所以派生监管部门对行业应有相应的监管权,但这种监管权处于从属、次要的地位。派生监管部门可派人员参与财政部门的监督检查,保持与财政部门的信息沟通,而不应直接或单独对会计师事务所进行检查。

3.强化注册会计师协会自律与协调机制。注册会计师协会作为行业监管主体之一,要充分运用其地位优势和专业优势,深入掌握行业动态,加强对战略性重大问题的研究,制定出推进行业健康发展和实现国际化的长远规划;不断完善行业标准并积极提供技术指导,加强对日常执业活动的监督检查,跟踪行业重大事项,规范行业的有序竞争等。作为被监管者和行业利益的维护与代表者,注册会计师协会应加强与政

先河,它将内部控制作为公司治理的组成部分,明确要求公司建立审计委员会、实行独立董事制度,它所确立的公司治理原则一直沿用至今。

1998年的哈姆佩尔报告全面赞同卡德伯利报告将内部控制视为有效管理的重要方面的观点,鼓励董事会对内部控制的各个方面进行复核以保护资产安全、加强财务管理、评估企业风险、促使舞弊风险达到最小。哈姆佩尔报告第52条建议,从卡德伯利报告中删除“有效性”一词,改为“董事会应对公司内部控制系统进行报告”。董事会应向其成员提供内部控制报告,以建立更为有效的沟通渠道并推动最佳实务的发展。第53条建议,董事会应保持并复核与相关控制目标有关的所有控制活动,而不仅仅是财务控制。第54条建议,未设立独立内部审计机构的公司,应考虑设立独立内部审计机构的必要性和可行性。

哈姆佩尔报告所提出的准则,将公司治理向前推进了一

府监管部门的交流和协调,加强组织自身建设,在财政部门的宏观指导下开展各项工作,协助财政部门的监督检查。取消现行协会主要领导由政府指派的方式,由注册会计师协会自主构建领导选举机制,强化协会的独立性和行业代表性。

4.在财政部门内部成立一个专门机构,下设若干专门委员会。借鉴英美国家独立监管部门通过成立若干专门委员会对行业实施全面集中管理的模式,在财政部门内部成立一个专门机构,将目前分散在会计司、条法司、监督检查司的行业监管职责全部归并到这个专门机构的职能中,同时,在该机构内部设立法规委员会、监督委员会、惩戒委员会、协调委员会、专家委员会等,分别负责各个方面的监管工作,并明确各自的监管职责。现行财政部门对行业的监管是分散在各司、局进行的,不利于对行业实行统一有效的管理。若成立专门机构则可以避免工作脱节,提高管理效率。

5.行业监管要在法律明确授权下进行。国外对于行业监管有着详细的法律规定,监管模式等的变化也要做到法律先行,并且事先由政府部门、会计职业界等的相关机构代表各方组成问题协调小组进行分析研究,形成改革建议报告。法律法规明确了监管的权利和义务,提供了一个制衡机制,政府、独立监管机构及行业组织都按照法律授权实施管理,使整个行业监管机制得到规范和有效运行。我国要加快完善相关法律及其实施细则的步伐,合理、明确地界定政府部门及行业协会等的监管职责,同时规定监管形式、内容发生变化时所必须经过的法律程序,实现依法监管。□

步,但其内容缺乏新意。1998年的综合准则在“最佳实务准则”中对内部控制提出了综合性和原则性的规定:董事会应建立健全内部控制,以保护股东投资和公司资产;董事会应至少每年对组织的内部控制进行一次复核,并向股东报告复核情况,复核对象应涵盖所有的控制活动,包括财务控制、业务控制、遵循性控制及风险管理;未设立内部审计制度的公司应考虑是否有必要建立这种制度。

1999年的特恩布尔报告就如何建立健全内部控制提供了详细的指南。它认为,董事会应对公司的内部控制有效性负责,应制定正确的内部控制制度并寻求日常的保证,使内部控制系统能有效发挥作用,还应进一步确认内部控制在风险管理方面是有效的。董事会应在谨慎、仔细了解相关信息的基础上形成对内部控制是否有效的正确判断。董事会应限定对内部控制进行复核的范围、收到报告的频率以及年度评估的程序等。

二、内部控制发展趋势:报告内部控制有效性的要求日益减弱

从1992年的卡德伯利报告到1999年的特恩布尔报告,英国理论界和实务界对内部控制的研究逐步趋于系统和完善。在此发展过程中,我们发现对报告内部控制有效性的要求日趋减弱。

卡德伯利报告建议由董事会报告内部控制的有效性,并要求外部审计师对其进行复核。那么审计师应该向谁进行报告、是否应该将其复核报告公开呢?在向社会公众提供公开报告方面,有效性要求意味着内部控制应为避免错误或舞弊提供“绝对保证”,而事实上没有一个内部控制系统能够完全避免人为错误或者蓄意舞弊。如果由于非故意原因导致错误陈述或遗漏,董事会或审计师将因为其确认的内部控制有效性而承担法律责任。鲍尔通过研究还发现,当内部控制及其有效性的概念仍处于模糊状态时,董事会及审计师均不愿做出这样的声明。

哈姆佩尔报告鼓励但并不要求董事会就内部控制的有效性做出判断,并删除了卡德伯利报告中的“有效性”一词。哈姆佩尔报告建议,在董事会报告中应明确董事在内部控制方面的责任,说明内部控制仅能为避免重大错误或遗漏提供“合理保证”,即审计师不必向社会公众公布其对董事会报告的复核结果。这样做会在董事会与审计师之间建立更为有效的沟通渠道,使得最佳实务在报告的范围和性质方面取得不断进步。

特恩布尔报告规定,董事会应对内部控制的有效性进行评估,总结进行评估所使用的程序,并在年度报告或记录中披露解决内部控制重大问题的方法和过程,董事会至少还应披露确认、评估和管理重大风险的持续性监督程序。特恩布尔报告还鼓励董事会在年度报告中提供额外的信息,以帮助信息使用者理解公司的风险管理程序和内部控制制度。由此可见,英国对有关公司内部控制的报告和披露方面的要求并未放松,但其对报告内部控制有效性的要求却日趋减弱。

此外,美国反欺诈性财务报告委员会(COSO)的报告中也明确指出,内部控制只是一种“合理保证”,而不是“绝对保

证”。在加拿大特许会计师协会(CICA)的报告中也有类似的说明。可见,内部控制有效性披露要求减弱已成为内部控制信息披露发展的一个趋势。

三、对我国的启示

目前,我国要求对上市公司的内部控制有效性实行强制性披露制度。中国证监会发布的《公开发行证券公司信息披露编报规则》要求,公开发行证券的商业银行、保险公司、证券公司应建立健全内部控制制度,并在招股说明书正文中说明内部控制制度的完整性、合理性和有效性,同时要求注册会计师对被审计单位的内部控制制度及风险管理的“三性”进行评价和报告。中国证监会在《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》中规定,发行人应披露公司管理层对内部控制制度的完整性、合理性及有效性的自我评估意见,同时应披露注册会计师关于发行人内部控制评价报告的结论性意见。而《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》对首次申请发行股票的公司也有类似的要求。2002年2月9日,中国注册会计师协会发布了《内部控制审核指导意见》,提出了注册会计师就被审计单位管理当局在特定日期对内部控制有效性的认定进行审核并发表审核意见的相关要求。

笔者认为,要求上市公司将内部控制信息按统一内容与格式实行强制性披露有利于投资者了解上市公司的相关信息和进行投资决策,但对内部控制有效性进行强制性披露的要求值得商榷。如果上市公司或注册会计师在审计报告中认为上市公司的内部控制是有效性的,这就意味着他们做出了某种绝对的承诺和保证。实际上,内部控制所能提供的仅是“合理保证”,而非“绝对保证”,这种绝对保证很容易将注册会计师置于潜在的诉讼风险之中。

我国目前法律虽存在着重行政、刑事责任轻民事责任的问题,尚未大规模启动民事赔偿机制,但《证券法》通过规定各类虚假陈述行为人应承担相应的民事赔偿责任的方式,赋予了被侵权的投资者进行民事赔偿诉讼的权利。由于内部控制的涵盖范围很广,涉及到财务会计、经营管理、合法合规等诸多方面,公司发起人和负有责任的董事、监事以及注册会计师均有可能因对内部控制有效性做出的承诺而面临诉讼,并导致巨额的赔偿。因此,要求上市公司或注册会计师对内部控制有效性进行报告的做法值得进一步探讨,这也是英国、美国及加拿大等国内部控制发展给我们的一点启示。□

