

内部控制缺陷认定之困惑思考

宋蔚蔚

(重庆理工大学财会研究与开发中心 重庆 400050)

【摘要】基于2010年深沪主板上市公司公布的内部控制自评报告和内部控制鉴证报告的数据分析,本文指出上市公司内部控制缺陷的认定存在着目标认定、严重性程度认定、财务与非财务内控缺陷认定、内控局限性与内控缺陷认定等难点,并提出了模糊控制与精确控制并重、保持认定标准相对稳定性、加强监管等建议。

【关键词】内部控制 缺陷 认定

2010年,证监会、银监会、保监会、财政部、审计署五大部委联合颁布了《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》、《企业内部控制审计指引》,标志着适应我国企业实际情况、融合国际先进经验的企业内部控制(简称“内控”)规范体系的基本形成。然而内控建设并不是一帆风顺的,总会有各种内控缺陷的存在或发生,如何识别并纠正内控缺陷成为企业完善和健全内控制度的重要任务之一。

一、内部控制缺陷认定的困惑

1. 目标认定的困惑。内控缺陷按照其影响程度不同分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。重大缺陷,是指一个或多个组合可能导致企业严重偏离控制目标;重要缺陷,是指严重程度和经济后果低于重大缺陷,但仍有可能导致企业偏离控制目标;其他的就属于一般缺陷。企业内控的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。从企业自身角度来看,经营目标和战略目标是企业主观上非常乐意付出努力去实现的,但实现情况受客观环境的制约,如竞争的激烈程度、产品的受欢迎程度、是否有例外事件的发生等;而合法性目标和报告目标是企业被动的一种遵守,企业只要愿意实现就一定会实现,其实现程度受主观意愿的影响。在确定内控缺陷程度时,应考虑缺陷和目标偏离程度的直接因果关系,同时剔除客观环境的影响。

2. 严重性程度认定的困惑。美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)颁布的第5号审计准则《财务报告的内部控制审计》将内控缺陷分为控制缺陷、重要缺陷和重大缺陷,与我国不同的是,美国将内控缺陷定位于对财务报告的错报上,内控缺陷的严重程度决定于两个条件:①内控是否不能阻止或监视会计账户的错报;②潜在错报的程度是否由缺陷所导致。重大缺陷是指“一个单独的缺陷,其独自或通过与其他重要缺陷的共同作用,导致无法防止或发现年度或中期财务报表重大错报的可能性,并且该可能性大于微小”。内控缺陷严重程度认定标准的模糊化,给企业留下了很大的操作空间,可能将导致内控缺陷披露的机会主义行为,即企业将规避重大缺陷,而

将其归入一般和重要缺陷中,从而得出内控有效的结论。2010年深沪主板上市公司内控自评报告的披露情况似乎也证实了这一点,880家上市公司仅有一家披露重大缺陷,其余均认为自己的内控是完整、合理和有效的。

3. 财务与非财务内控缺陷认定的困惑。内控评价,是指企业董事会或类似权力机构对内控有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程。相比而言,财务报告的内控缺陷更好界定,可以通过量化的绝对或相对金额指标来区分一般、重要和重大的内控缺陷,而非财务报告缺陷的界定难度要大些。2010年深沪主板上市公司出具的内控自评报告,有数家提到了本公司存在非财务报告的内控缺陷,且一致地将其归为不影响内控有效性的一般缺陷范畴。非财务报告内控是指针对除财务报告目标之外的其他目标的内控,这些目标一般包括战略目标、资产安全、经营目标、合规目标等,因此非财务报告内控缺陷认定具有涉及面广、认定难度大的特点。新内控规范并未对非财务报告的内控缺陷给出统一认定标准,笔者认为可以参照财务报告内控缺陷的认定标准,合理确定定性和定量的认定标准,根据其对应内控目标实现的影响程度认定为一般缺陷、重要缺陷和重大缺陷。

4. 内控局限性与内控缺陷认定的困惑。在《企业内部控制审计指引》的内控审计报告模板中,有一项是对内控固有局限性的阐述:内控具有固有局限性,存在不能防止和发现错报的可能性。此外,由于情况的变化可能导致内控变得不恰当,或对控制政策和程序遵循程度降低,根据内控审计结果推测未来内控的有效性具有一定风险。2010年深沪主板上市公司出具的内控自评报告中,也有很多公司将内控固有局限性作为其不能发现所有内控缺陷的一项责任免除。内控局限性包括人为判断失误、串通或共谋、管理层的凌驾、例外事项、成本效益原则等。那么,因串通而导致的内控目标的偏离,到底是作为内控局限性予以规避,还是作为内控缺陷予以披露呢?无论是将内控局限性误当内控缺陷进行认定和披露,还是误将缺陷作为局限性来忽略,都将导致内控过程偏离目标,并可能导致内控有效性信息的虚假披露(杨有红,2011)。因此,内控

缺陷认定过程需厘清内控局限性与内控缺陷的关系。

二、思考与建议

1. 模糊控制和精确控制。如上文所述,目标认定、严重性程度认定、财务与非财务内控缺陷以及内控局限性与内控缺陷之间的认定存在着种种困惑,想用一条标准把所有内控缺陷囊括其中,显得非常不现实。这也是为什么内控评价指引中对于内控缺陷的具体认定标准,是由企业根据自身情况来自行确定。可以考虑将模糊控制的思想纳入内控缺陷的认定当中。在传统的控制领域里,控制系统动态模式的精确与否是影响控制优劣的最关键因素,系统动态的信息越详细,则越能达到精确控制的目的。然而,对于复杂的系统,由于变量太多,精确控制并不能达到最优状态。

模糊概念是指概念的外延具有不确定性,或者说它的外延是模糊的。人们在认识模糊性时,是允许存在主观性的,承认一定的主观性是认识模糊性的又一个特点。一般、重要和重大缺陷,其概念的内涵是非常清晰的——即导致企业偏离控制目标的程度,然而这种偏离程度的确定又受每个企业自身特点的影响,在界定时又各不相同。因此,内控缺陷的认定,应将精确与模糊控制相结合:财务及业务层面的内控缺陷通过量化指标来考量,而非财务和公司层面的内控缺陷通过定性指标来认定,除了“以目标偏离度”作为缺陷严重程度的划分标准,还应关注可能发现问题的细节,比如说内控可能存在重大缺陷的迹象:董事、监事和高级管理人员舞弊;企业更正已公布的财务报表;注册会计师发现当期财务报表存在重大错报,而内控运行过程中未能发现该错报;企业审计委员会和内部审计机构对内控的监督无效。模糊控制并不是放弃控制,而是需要更高的智慧。

2. 一般缺陷和重大缺陷。无论是董事会还是CPA,在进行内控评价或审计时,对于重大缺陷的关注程度远远大于一般缺陷,一方面重大缺陷将会导致企业严重偏离控制目标,可能会带来大的损失;另一方面,重大缺陷意味着CPA的否定意见,市场的反应也更强烈。然而一般缺陷和重大缺陷并不是没有关系,西方有这样一个故事:丢失一个钉子,坏了一只蹄铁;坏了一只蹄铁,折了一匹战马;折了一匹战马,伤了一位骑士;伤了一位骑士,输了一场战斗;输了一场战斗,亡了一个帝国。谁也不知道丢失的钉子会最后造成帝国的灭亡,正如人们在工作中不知道自己的一个小小的误差会对整个企业造成多严重的后果。无关紧要的一般缺陷是可以容忍的,然而运用混沌理论,往往正是一般缺陷的累积,再加上其他异常,导致了大灾难。这样的事件有很多,比如巴林银行、法国兴业银行、中航油事件,这些大银行或大企业内部本身制定了完善的内控制度,但由于一般缺陷未得到及时纠正,从而导致了最后灾难性的后果。

3. 相对稳定性和绝对稳定性。企业内控评价部门应当编制内控缺陷认定汇总表,结合日常监督和专项监督发现的内控缺陷及其持续性改进情况,对内控缺陷及其成因、表现形式和影响程度进行综合分析和全面复核,提出认定意见,并以适当的形式向董事会、监事会或者经理层报告。将内控评价中发

现的内控缺陷划分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷,需要借助一套可系统遵循的认定标准,认定过程中还需要内控评价人员充分运用职业判断。为避免企业操纵内控评价报告,内控缺陷认定标准一经确定,不得随意变更。但这种稳定性是相对的,因为企业外在环境及本身的内控系统并不是一成不变的,也许对1000万元资产规模而言,100万元的错报算是重大缺陷,但当企业资产规模增长到100亿元的时候,同样的错报就可以归于一般缺陷了。因此,内控缺陷认定的标准应保持相对稳定,同时也应与时俱进,只是认定标准的修改需经董事会或类似权力机构的批准并备案,并在改变标准的当年在内控自评报告中予以说明,以便于报表阅读者理解与比较。

4. 监管推动与内在主动。内控缺陷是描述内控有效性的一个负向的维度。企业开展内控评价,主要工作内容之一就是找出内控缺陷并有针对性地进行整改。自2002年起,美国开始实施严格的《萨班斯—奥克斯利法案》(SOX法案),在开始实施的第1年有约14%的企业被审计机构出具“实质性缺陷意见”,约25%的企业披露内控缺陷。而我国上市公司内控自评报告披露重大缺陷的公司仅有一家,354家出具CPA审计意见的公司无一例外地全是肯定性意见。企业内控报告如此完美,其更深刻的内在原因还可能在于来自企业高层本身的阻力,这很可能造成内控制度形同虚设,企业无法深入检查自身的内控缺陷,自然也就没有缺陷可以披露,而这种情况恰恰是监管机构要求实施内控的根本原因(张瑶瑶,2011)。企业披露其内控缺陷特别是重大缺陷的自觉主动性是有限的,必须通过监管机构对企业施加一些外在压力。

美国的SOX法案是由国会审核通过、总统签发、遵照法律的制定流程来运作的,具有强制力与相应的刑事条款,如906条款规定,若公司违反财务报告和信息披露的规则,将受到最高达100万美元的罚金、最高达10年监禁,或并罚;如果蓄意故犯,则将被处以最高达500万美元的罚金、最高达20年的监禁。相比之下,我国的基本规范与配套指引并没有经人大审议,不具有法律效力,五部委联合颁布具有很强的行政色彩。规范与指引告诉企业该如何去做,但并未说明如果不做将会有什么样的不利后果。解决内控信息强制性披露的执行力缺失问题的最终方案是监管措施的配套,尤其是惩罚手段的应用,以真正避免信息披露流于形式。

对内控的建立、实施进行评价,是优化内控自我监督机制的一项重要制度安排,而内控缺陷的认定是内控评价中的重要环节,尽管现阶段上市公司的内控自我评价还有一些不尽如人意的地方,但通过未来实践与理论中的不断研究与探索,将有助于一套可系统遵循的认定标准的出台。

主要参考文献

1. 杨有红,李宇立.内部控制缺陷的识别、认定与报告.会计研究,2011;3
2. 王惠芳.上市公司内部控制缺陷认定:困境破解及框架构建.审计研究,2011;2
3. 张瑶瑶.上市公司内控自评报告:零缺陷?.中国会计报,2011-3-25