

上市公司内部控制非标审计意见剖析

——基于2012~2014年数据

王虹静(高级会计师)

【摘要】2012年以来,在我国上市公司内部控制审计报告出具数量逐年递增的同时,非标准审计意见报告的占比也有所上升。内部控制审计意见作为会计师事务所对上市公司内部控制信息披露的鉴定结论,对于市场投资者具有重要作用。本文统计了我国2012~2014年上市公司内部控制非标审计意见总体变化情况,探讨上市公司内部控制审计意见与内部控制自评报告之间的一致性,重点分析导致内部控制非标审计意见的主要事项,提出上市公司完善内部控制建设和会计师事务所加强内部控制审计的相应建议。

【关键词】内部控制审计;非标意见;自评报告

【中图分类号】F239.42

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2016)07-0064-6

一、引言

作为全球最大的新兴经济体国家,中国非常重视企业内部控制的建设和完善。为适应内部控制监管变革的国际化趋势,我国自2008年起相继颁布实施《企业内部控制基本规范》及《企业内部控制配套指引》。根据相关要求,注册会计师内部控制审计业务从2011年开始逐步推行,2012年《企业内部控制审计指引》实施范围明确为沪深两市主板上市公司。相关文件要求上市公司每年上半年除披露上一年度财务报表审计报告以外,还需同时披露内部控制自我评价报告和内部控制审计报告。

注册会计师通过对企业内部控制有效性进行客观独立的审计鉴证,能够监督企业将内部控制规范落到实处,促使企业加强内部控制建设、提升信息披露的透明度,进而增强投资者信心,有利于资本市场发展。那么,到目前为止,我国注册会计师内部控制审计的质量究竟如何?相对于只针对财务报表的审计,新增的内部控制审计是否发挥了预期作用?内部控制审计报告是否向投资者传递了关于企业内部控制状况的适当信息?注册会计师对我国上市公司内部控制的总体评价如何?注册会计师内部控制审计评价与上市公司对内部控制自我评价的结论是否总是一致的?是什么原因导致了两者的差异?到底是什么事项或因素导致了内部控制的非标审计意见出现?我国上市公司内部控制缺陷的高发领域有哪些?继而上市公司又该从哪些方面着手改善内部控制状况?本文基于对我国2012~2014年上市公司内部控制非标审计意见的描述性统计,就上述投资者和报告使用者感兴趣的问题展开具体分析,寻找相应对策。

二、2012~2014年上市公司内部控制审计意见概况

2012年,我国上市公司内部控制审计首次大规模铺开。根据《企业内部控制审计指引》的规定,我国上市公司内部控制审计意见类型包括标准无保留意见、带强调事项段无保留意见、否定意见和无法表示意见,其中后三种可被合称为内控非标审计意见,是本文着重分析的部分。需要注意的是,不同于财务报表审计的意见类型,内部控制审计意见类型中不包含保留意见。

对内部控制各类型审计意见的出具条件简要概括如下:当被审计单位已经按照《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》以及企业内部控制制度的要求,在所有重大方面保持了有效的内部控制;注册会计师已经按照《企业内部控制审计指引》的要求计划和实施审计工作,在审计过程中未受到限制,注册会计师可以出具标准无保留意见审计报告。

如果注册会计师认为财务报告内部控制虽不存在重大缺陷,但仍有一项或多项重大事项需要提请审计报告使用者注意的,应当在无保留意见审计报告中增加强调事项段予以说明。注册会计师应当在强调事项段中指明,该段内容仅用于提醒审计报告使用者关注,并不影响对财务报告内部控制发表的审计意见。

当注册会计师认为财务报告内部控制存在一项或多项重大缺陷(审计范围受限的情形除外)时,应当出具否定意见审计报告。否定意见的审计报告需要说明重大缺陷的定义、性质及其对财务报告内部控制的影响。

而无法表示意见的审计报告总是与内控审计范围受限

有关。注册会计师就要就审计范围受到限制的情况,以书面形式与董事会进行沟通。

我国上市公司2012~2014年内部控制审计报告的总数量及各类型内控审计意见的分年度统计情况如表1所示。

表1 上市公司2012~2014年内部控制审计意见总体统计

年度	板块	上市公司数量	内部控制审计报告数量	内控标准无保留意见	内部控制非标审计意见数量				
					带强调事项段无保留意见	否定意见	无法表示意见	非标意见合计	非标意见总体占比
2012	沪市	952	618	601	15	2	0	17	2.75%
	深市	484	293	288	4	1	0	5	1.71%
	中小板	701	33	33	0	0	0	0	0
	创业板	355	4	4	0	0	0	0	0
	小计	2492	948	926	19	3	0	22	2.32%
2013	沪市	953	739	707	23	8	1	32	4.33%
	深市	480	351	338	12	1	0	13	3.7%
	中小板	701	47	47	0	0	0	0	0
	创业板	355	4	4	0	0	0	0	0
	小计	2489	1141	1096	35	9	1	45	3.94%
2014	沪市	995	947	896	35	15	1	51	5.39%
	深市	480	466	440	18	5	3	26	5.58%
	中小板	732	44	43	1	0	0	1	2.27%
	创业板	406	8	8	0	0	0	0	0
	小计	2613	1465	1387	54	20	4	78	5.32%
合计	7594	3554	3409	108	32	5	145	4.08%	
占比	-	100%	95.92%	3.04%	0.90%	0.14%	4.08%	-	

2014年共有1465家上市公司披露了内部控制审计报告,在2613家上市公司中占比56.07%(1465/2613)。2013年度和2012年度披露内部控制审计报告的公司占全部上市公司的比例分别是45.84%(1141/2489)和38.04%(948/2492)。该比例逐年上升的直接原因主要是沪深主板上市公司披露的内部控制审计报告越来越多,而中小板和创业板上市公司披露的数量非常有限,且每年的披露数量保持基本稳定。其中,2012~2014年沪市披露内部控制审计报告的公司占比分别是64.92%(618/952)、77.54%(739/953)、95.18%(947/995);2012~2014年深市披露内部控制审计报告公司占比分别是60.54%(293/484)、73.13%(351/480)、97.08%(466/480),也表现为逐年增长。

沪深两市接受内部控制审计的公司逐年增多,这主要是受到内部控制规范和配套指引实施的影响,上市公司对内部控制建设日益重视,越来越多的公司自觉接受内部控制审计。但是也应看到,两市披露内部控制审计报告的公司比例均未达到100%,这说明即使有《企业内部控制审计指引》的要求,仍有极少部分公司至今尚未执行内部控制审计制度,表明这些公司对内控建设和内控审计的重要性认识不够,相

关法律法规的执行力度仍有待完善。而中小板和创业板上市公司因为没有接受内部控制审计的强制要求,同时因为这些公司规模相对较小,可能出于内部控制审计成本和信息披露成本的考虑,自觉接受内部控制审计的意愿较弱,由此反映出这些公司对内部控制建设的重要性认识不够。

三、2012~2014年上市公司内部控制非标审计意见分布情况

(一)内控非标审计意见的数量及占比

如表1所示,我国上市公司2012~2014年三年合计披露了3554份内部控制审计报告,其中标准无保留意见占比95.92%,有4.08%的报告是非标审计意见,非标审计意见中3.04%的报告为带强调事项段无保留意见,0.90%的报告为否定意见,0.14%的报告为无法表示意见。

每年内控标准审计意见的数量相比内控非标审计意见都占绝对优势。具体而言,2014年接受内部控制审计的1465家上市公司中,共有78家公司被出具内控非标审计意见,占全部公司的5.32%,而2013年和2012年分别有45家和22家公司,该项比例分别是3.94%和2.32%。因此,无论是内控非标审计意见的绝对数量,还是其占全部内控审计意见的比例,都在逐年增加。内控非标审计意见(无法表示意见除外)意味着上市公司内部控制建设多少存在些问题,考虑到内部控制建设和发挥作用的长期性,很难相信这些导致非标意见的问题和缺陷是某年突然形成和暴露的,更有可能是长期存在,只是以前年度未被识别、发现,或者是已被识别发现但未被披露。因而笔者认为,在我国不断强化对企业内部控制建设的要求、上市公司内部控制信息披露由自愿披露走向强制披露的背景下,这种内控非标审计意见绝对和相对数量的逐年上升,更多地应是反映注册会计师内部控制审计质量的逐步提高。近年来,我国内部控制的相关法规细则不断出台,从框架结构到具体内容不断细化。尤其是2014年最新发布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第21号——年度内部控制评价报告的一般规定》,提供了可供注册会计师参考的内部控制审计报告模板,使内部控制审计评价向着更加规范化、标准化的方向发展。这都使得注册会计师更有动机和立场去发现上市公司内部控制存在的问题和缺陷,并以内控非标审计意见的形式加以表达和披露。

(二)非标内部控制审计意见的类型分布

如表1所示,我国上市公司2012~2014年分别被出具了22份、45份和78份内控非标意见审计报告,其中带强调事项段的无保留意见内控审计报告分别有19份、35份和54份,占非标意见审计报告的比例分别为86.36%、77.78%和69.23%。因而,从内控非标审计意见的具体分布来看,带强调事项段的无保留意见相比其他非标审计意见类型历年占比最高,但该比例表现出逐年下降趋势。

2012~2014年否定意见内控审计报告分别有3份、9份和

□ 审计园地

20份,占当年全部非标审计意见报告的比例分别为13.64%、20%和25.64%。其中,2013年上市公司首次被出具无法表示意见内控审计报告。2013年和2014年无法表示意见内控审计报告分别有1份和4份,占当年全部内控非标审计意见报告的比例分别为2.22%和5.13%;显然否定意见和无法表示意见在内控非标审计意见中的占比逐年升高。这两类意见相对而言是性质更严重的内控非标审计意见,其所占比例的上升进一步反映出随着监管力度的加大和监管要求的日益规范,会计师事务所内部控制审计程序更完善、审计工作更严格、审计能力更强,我国内部控制审计制度与实务日趋完善。

(三) 内部控制自我评价报告结论和内部控制审计报告意见的比较

我国企业内部控制自我评价和内部控制审计均以12月31日作为基准日实施自评和审计,其对象的时间范围相同。这两者的差异首先在于实施和报告主体不同,内部控制自评结论是由上市公司董事会针对公司全部内部控制有效性进行自我评价得出的结论;而内部控制审计意见则是由注册会计师对公司财务报告内部控制有效性发表的审计意见。两者分别代表着内部控制的内部自我披露和外部披露。然后,内控自评报告的对象范围通常要大于内控审计报告的对象范围。内控自评报告针对企业全部内控活动;内控审计报告仅关注财务报告内部控制。对企业非财务报告内部控制,仅在存在重大缺陷且被注册会计师注意到时,才需要在内控审计报告中予以说明。

内部控制自我评价的判断标准是内部控制是否存在重大缺陷。当公司内部控制不存在重大缺陷时,内控自评结论应为“内控有效”,反之存在内部控制重大缺陷时,内控自评结论应为“内控无效”。而不同类型内部控制审计意见的判断标准是财务报告内部控制是否存在重大缺陷和审计范围是否受到限制。根据两者对象范围在财务报告内部控制和重大的非财务报告内部控制缺陷部分有交叉可以推知,如果注册会计师对上市公司内部控制都出具了非标审计意见,公司内部控制自我评价报告中至少应披露有导致内控非标审计意见的那些事项的一些基本内容;而严重的内控非标审计意见类型(如否定意见),则意味着注册会计师认为上市公司财务报告内部控制至少存在一项重大缺陷,其对内控无效的自评结论应没有疑义。然而实际中这两种报告的最终结论一致程度究竟如何呢?

将2012~2014年上市公司已披露的内部控制自我评价报告结论与相应的注册会计师内部控制审计意见类型对比,结果发现两者在绝大多数公司中是相符的,且这种相符基本都表现为内控标准无保留意见对应着内控有效的自评结论,两者一致能为上市公司内部控制的真实状况提供更高保证。但也存在两种结论不一致的情形,基本是上市公司自评认为内部控制有效,而注册会计师出具的是非标类型内控审计意

见,如表2所示。

表2 内部控制审计意见与内部控制自评结论不一致的情形统计

年度	代码	股票简称	内控自评报告结论	内部控制审计意见
2012	000833	贵糖股份	有效	否定意见
2013	000652	泰达股份	有效	否定意见
	600598	北大荒	有效	否定意见
	600076	青岛华光	有效	无法表示意见
2014	000155	ST川化	有效	带强调事项段无保留意见
	000568	泸州老窖	有效	带强调事项段无保留意见
	000735	罗牛山	有效	带强调事项段无保留意见
	000912	*ST天化	有效	带强调事项段无保留意见
	002288	超华科技	有效	带强调事项段无保留意见
	002535	林州重机	有效	带强调事项段无保留意见
	002565	上海绿新	有效	带强调事项段无保留意见
	002600	江粉磁材	有效	带强调事项段无保留意见
	600091	ST明科	有效	带强调事项段无保留意见
	600139	西部资源	有效	带强调事项段无保留意见
	600721	百花村	有效	带强调事项段无保留意见
	600870	厦华电子	有效	带强调事项段无保留意见
	601901	方正证券	有效	带强调事项段无保留意见
000511	烯碳新材	有效	否定意见	
000668	荣丰控股	有效	否定意见	
600779	水井坊	有效	否定意见	
600806	昆明机床	未明确说明	否定意见	

表2中,2012年贵糖股份(000833)获得否定内部控制审计意见,但其董事会得出的公司内部控制评价结论仍为有效;2013年有3家公司内控审计意见与内控自评结论不一致;而到2014年,这种两者不一致的上市公司数量上升到17家(其中有13家公司其内控审计意见为带强调事项段无保留意见)。

因注册会计师具有超然独立地位和专业胜任能力,预期其内控审计能克服企业内控自我评价“不识庐山真面目,只缘身在此山中”的固有局限,所提审计意见往往更具客观性、针对性和建设性,因而两者不一致的公司数量呈递增趋势,基本可以判定是公司董事会对内部控制的自我评价过于乐观。值得关注的是,2012~2014年间,有六家被明确出具否定内控审计意见的公司,其内控自评报告的结论却是有效。如2014年,水井坊(600779)在其内控自我评价报告中认定企业不存在财务报告方面的内控重大缺陷,且内控自我评价报告中并未提及任何一项内控审计报告中披露的财务报告内控重大缺陷。对于导致否定审计意见的内部控制重大缺陷,上市公司很难推说自己不知情。由此可以推断,主要原因是公司不愿在内控自评报告中加以披露。也有个别情况是注册会计师和上市公司对内控缺陷的性质、严重程度等认识不一

致。如针对内控审计报告中指出的财务报告内控重大缺陷,2014年荣丰控股(000668)将其认定为非财务报告内控重大缺陷。但即使是非财务报告内控重大缺陷,上市公司内部控制自我评价有效的结论也未见得合理。

四、导致内部控制非标审计意见的具体事项分析

鉴于在2012~2014年内部控制非标审计意见中,带强调事项段无保留内控审计意见与否定内控审计意见的合计占比分别达100%、97.78%和94.87%,占有绝对优势;而无法表示内控审计意见出现的次数较少,且无法表示内控审计意见全部都是因为内控审计范围受限所致。下面主要对带强调事项段无保留内控审计意见和否定内控审计意见的出具情形进行具体分析。

(一)否定内控审计意见形成事由分析

如表3所示,2012~2014年被出具内部控制否定意见的上市公司分别有3家、9家和20家。进一步分析发现,这些公司的财务报告内部控制缺陷多涉及固定资产、存货、在建工程、长期股权投资等报表项目。《企业内部控制应用指引》中将内部控制缺陷原因分为控制环境原因、控制活动原因及控制手段原因三大类。本文统计发现,2012~2014年内部控制否定审计意见基本都与控制活动原因相关,且与这三年所涉及的业务活动也存在高度重合性。主要集中于销售管理、资产管理、关联方交易管理、营运资金管理、分支机构管控、投资管理等方面。

表3 否定意见内控审计报告涉及业务活动的分布统计

年度	否定意见数量	否定意见涉及业务活动							
		资产管理	营运资金管理	销售管理	分支机构管控	财务报告	关联方交易管理	投资管理	工程项目管理
2012	3	2	1	1	1	3	0	0	0
2013	9	3	2	4	3	3	4	2	0
2014	20	4	4	4	3	1	4	5	4
合计	32	9	7	9	7	7	8	7	4
占比	100%	28.13%	21.88%	28.13%	21.88%	21.88%	25%	21.88%	12.5%

如表3所示,在否定意见内控审计报告所涉及的业务活动中,2012年度否定意见主要集中在财务报告和资产管理方面。2013年度,销售管理、营运资金管理、分支机构管控、关联方交易管理、财务报告五项活动所占比例较大。而2014年度,投资管理、销售管理、资产管理、分支机构管控、财务报告、营运资金管理、关联方交易管理等活动反映的内控问题较多,且引起否定内控意见的业务活动类型更加复杂多样。否定内控意见所涉及的部分业务活动具体举例说明如下:

1. 资产管理。如华悦风电(601558)未对存货等实物资产进行有效控制,导致账实不符,产生资产损失。

2. 营运资金管理。如五洲交通(600368)在资金的取得、使用和处置授权等方面存在重大缺陷;天津磁卡(600800)建立了公司间按月对账制度但并未有效执行,导致往来账户长

期出现差异。柳化股份(600423)、*ST博元(600656)和山水文化(600234)均出现了资金支付款无人审批或者未履行审批程序的情况。

3. 销售管理。销售管理问题造成内部控制重大缺陷的情况很普遍,在销售环节中,客户信用管理是管理的难点和重点,如安泰集团(600408)就存在对客户授信额度管理的内控执行不到位的内控重大缺陷。

4. 工程项目管理。如天目药业(600671)的下属子公司黄山市天目药业有限公司、泰达股份(000652)的部分子公司未能执行对在建工程是否达到可使用状态的检查控制工作。

5. 财务报告。如*ST新都(600234)因财务报告未及时披露相关信息,使得财务报告使用者不能获得充分有效信息。泰达股份(000652)的部分子公司未定期执行资产减值评估的内控程序;未执行对于应付未付工程款暂估、预提的成本支出进行分析审核的内部控制;未执行对于工程施工成本归集和分摊的审核的内部控制且未建立定期分析工程进度并按照完工百分比法进行相应会计处理的内部控制;未建立从贸易批发业务所承担的存货风险、信用风险等业务实质角度进行分析判断所适用的收入确认原则的内部控制等。

但是值得注意的是,由于内控审计仅针对财务报告内部控制的有效性发表意见,也有上市公司内控审计报告中将这些业务活动方面的问题作为“非财务报告内部控制重大缺陷”单独反映,而不是在非标意见审计报告中体现。其中反映的问题包括2013年大有能源(600403)资产管理控制方面的问题;2013年上海三毛(600689)销售管理、营运资金管理控制方面的问题;2013年钱江摩托(000913)销售管理控制方面的问题。这些公司所披露的非财务报告内控重大缺陷与其他公司财务报告内控重大缺陷所涉及的业务领域高度重合。这有可能是会计师事务所一种有意识的“避重就轻”的做法,因为资产、营运资金、销售问题显然与公司财务报告密切相关。

(二)带强调事项段无保留内控审计意见形成事由分析

2012~2014年带强调事项段无保留意见的内部控制审计报告分别有19份、35份和54份,占当年披露内部控制报告总量的2%(19/948)、3.07%(35/1141)和3.69%(54/1465)。对其进一步分析如下:

1. 带强调事项段无保留内控审计意见逐年增加,可能有两方面原因:一方面,根据《企业内部控制审计指引》的规定,强调事项段所披露事项虽为重大事项,但不影响财务报告内部控制意见的发表。但是该指引及其实施意见中对重大事项界定不明确,导致注册会计师可能合理地基于职业判断滥用内部控制审计报告的“强调事项段”。另一方面,可能有部分会计师事务所在处理“棘手”事项时,出于维护良好客户关系的考虑,不愿因不好的内控审计意见开罪上市公司,倾向于“避重就轻”地发表意见。这与在财务报告审计中明明发现适用保留意见甚至否定意见的事项,注册会计师却选择出具带

□ 审计园地

强调事项段无保留意见审计报告的动机一致。但对于内控审计报告的使用者而言,此种类型审计报告传递的信息有限,甚至可能使内控审计报告的使用者更加困惑。比如部分上市公司的带强调事项段内控审计报告披露的事项是典型的内控缺陷,但由于是强调事项段,内控审计报告中基本不会描述该缺陷对企业内控的影响,对该缺陷的整改落实情况也是语焉不详。例如,中国化学(601117)2014年度的内控审计报告披露其子公司违反《担保业务管理制度》为关联方提供增信支持,并明确将其定性为“重大缺陷”,但对其整改情况仅描述为“采取有效措施对该缺陷进行整改”。那么到底整改是否完成?整改后控制程序是否已有效运行?报告中并未明确说明。其他如山煤国际(600546)、大连控股(600747)等公司2014年度的内部控制审计报告也存在同样问题。

统计发现,内部控制审计意见中的强调事项主要集中于以下五个方面:①与企业经营业务活动相关的重大事项;②公司持续经营存在不确定性;③涉及内控审计范围的事项,如说明依照相关法律规定,2014年度新合并子公司可以不执行内部控制审计;④公司或高管涉嫌违纪、舞弊等行为正在接受调查;⑤对外披露基本是关于因对外披露违规而受到监管机构处罚或立案调查的事项。这五类事项在2012~2014年度的分布情况详见表4。

表4 2012~2014年度上市公司内部控制审计意见强调事项的来源分类

年度	带强调事项段意见数量	经营活动	持续经营的不确定性	内控审计范围事项	公司或高管因违纪舞弊受到调查	对外披露违规受罚
2012	19	19	3	6	1	0
2013	35	20	9	7	2	1
2014	54	38	11	7	7	7
合计	108	77	23	20	10	8
占比	100%	71.30%	21.30%	18.52%	9.26%	7.41%

如表4所示,在被出具带强调事项段内部控制审计意见的公司中,有71.3%的公司是由于与经营活动相关的重大事项,在2012年、2013年和2014年该比例分别是100%(19/19)、57.14%(20/35)和70.37%(38/54)。可见,经营活动是造成上市公司被出具带强调事项段内部控制审计意见的主要事项,这与导致内部控制否定审计意见的事由相似。

值得注意的是,除持续经营的不确定性和涉及内控审计范围的事项两类事项外,其他有关对外披露违规受罚、公司或高管违纪舞弊受到调查、经营活动相关事项等也可能与企业的内控重大缺陷密切相关。因此,针对这些内容出具带强调事项段无保留内控意见可能与《企业内部控制审计指引》的规定不符。尤其是《企业内部控制审计指引》特别提及了“董事、监事和高级管理人员舞弊表明企业有存在重大缺陷的迹象”,更加不适合带强调事项段的无保留意见。如果明确

有财务报告重大缺陷存在,否定意见显然应是更准确的意见类型;如果是非财务报告内控重大缺陷,则应是在内部控制审计报告中单独增加非财务报告内部控制重大缺陷描述段,而非财务报告的一般和重要缺陷则通常不需要在内部控制审计报告中反映。但是会计师事务所并未按照上述原则对内控缺陷进行归类,如2014年皖江物流(600575)和狮头股份(600539)就是将“企业或企业高管涉嫌违纪或舞弊等行为受到调查”作为非财务报告内控重大缺陷披露。2014年山水文化(600234)是将“对外披露”方面的问题作为非财务报告内控重大缺陷。可见,同样的事项到底是财务报告内部控制缺陷,还是非财务报告内部控制缺陷,以及缺陷是否重大等问题,都依赖于注册会计师的“职业判断”,因而同一缺陷可能会以不同方式体现在公司的内部控制审计报告中。

2. 导致强调事项段的这些与经营活动相关的重大事项主要集中在如下方面:①营运资金管理、公司治理,各占总数的14.29%;②分支机构管控、内部审计,各占总数的10.39%;③工程项目、关联方交易和其他方面。如表5所示。

表5 导致内部控制审计意见中强调事项段的经营业务活动分布情况

年度	合计	营运资金管理	公司治理	内部审计	分支机构管控	工程项目	关联方交易	其他
2012	19	3	3	4	1	2	2	4
2013	20	3	5	1	1	1	2	7
2014	38	5	3	3	6	3	1	17
合计	77	11	11	8	8	6	5	28
占比	100%	14.29%	14.29%	10.39%	10.39%	7.79%	6.49%	36.36%

据此,营运资金管理、公司治理等经营业务相关活动应是企业重大风险的高发区域,这也与导致内部控制否定审计意见的主要事项是经营活动的结论重合。其中被披露的分支机构管控问题包括上市公司对重要子公司经营缺乏管控,如未委派业务经营人员、未对子公司管理层制定明确业绩考核指标、未对子公司实施内部审计等;分支机构越权决策重大事项,如越权进行对外担保和筹资活动、越权进行大额资金调拨等。同时上述事项表明,公司治理结构的健全性、内部审计工作的健全性逐渐得到外部审计师的关注。同样值得注意的是,有些上市公司,如2013年*ST亚星(600319)、2014年*ST国创(600145)、2014年上海新梅(600732)等均是 will 内部审计、公司治理方面问题作为非财务报告内部控制重大缺陷进行披露,于是这些事项对内控审计结果没有造成影响。

四、结论及建议

本文通过对2012~2014年度上市公司内部控制非标审计意见进行分板块、分年度、分意见类型的多方面统计分析发现:近年来,我国上市公司内部控制非标审计意见数量呈现逐年递增趋势;内控非标审计意见类型主要表现为带强调事项段无保留意见和否定意见两种;会计师事务所对上市

公司内部控制发表的审计意见与上市公司内部控制自评报告就内控有效与否得出的结论基本一致,而对于内控可能存在的具体问题和缺陷,两种结论存在不一致的情形;销售管理、资产管理、营运资金管理、分支机构管控等是造成内部控制重大缺陷、导致内控否定意见的主要事项。内控审计意见中的强调事项段则主要与企业经营活动、公司持续经营的不确定性、内控审计范围、公司或高管涉嫌违纪舞弊行为接受调查和对外披露违规受罚等事项有关。

这些统计分析结果在一定程度上表明我国上市公司在总体上对内部控制的认识正逐步提高,内控建设日益完善,上市公司也更有动机自觉接受内部控制审计。同时也反映出我国内部控制审计质量的提高,显示出注册会计师正逐步发挥作为上市公司内部控制独立监督者的作用。此外,本文也发现我国上市公司内控审计意见披露存在的主要问题是:不同类型的非标意见内部控制审计报告对信息类别界定不明确,存在“避重就轻”问题,这在一定程度上会给报告使用者造成混淆。

基于上述分析,本文最后从上市公司、会计师事务所和监管机构三个层面,就如何增进企业内部控制建设、改进会计师事务所内部控制审计工作提出以下几点建议:

1. 上市公司层面。上市公司应建立运行畅通的组织架构,增强机构人员的科学决策和内控执行能力;加强人力资源管理。公司应结合自身情况,建立并逐步完善关键的营运资金管理、资产管理、投资管理、分支机构管控制度等,并进行定期检查和评价;加强对工程项目和销售环节中客户信用的管理。公司应提高对内控审计结论的重视程度,对内控审计工作中发现的缺陷采取有效的整改措施。

2. 会计师事务所层面。完善会计师事务所审计工作流程,大力培养内部控制审计人才。通过加强培训和指导,提高注册会计师对内部控制审计的认识,提高其职业素养和道德水平,以期能为上市公司提供高质量的审计服务。会计师事务所应制定明确的内控审计报告量化标准,并在出具审计意见时,与上市公司就事项的量化标准达成共识并考虑在内控审计报告中披露该标准。注册会计师在进行内部控制审计时,可通过评价内部控制自评人员的专业胜任能力和客观性,考虑利用内部控制自评结果,相应减少审计成本。

3. 监管机构层面。

(1)对于内部控制审计报告中揭示的内控缺陷,监管机

构可通过制定处罚措施并监督上市公司制定、履行整改措施,规范上市公司内部控制体系。

(2)完善《企业内部控制审计指引》中关于内控审计报告的要求,比如建议注册会计师明确指出相关缺陷是否被管理层识别,是否已包含在公司内控自我评价报告中;指明被审计单位对内部控制缺陷的披露不影响审计意见类型。鼓励上市公司全面履行对自身内部控制运行有效性的自评责任,报表使用者可以通过阅读企业内部控制自评报告,了解企业就内控审计报告中所反映的问题采取的应对措施;同时明确注册会计师内部控制审计与企业内控自我评价的差异。

(3)考虑增加内部控制审计保留意见类型,当前内部控制缺陷被划分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷,而《企业内部控制审计指引》仅规定针对重大缺陷出具否定意见审计报告,对于企业内部控制的重要缺陷和一般缺陷注册会计师该如何在内控审计报告中进行披露没有明确规定,实务中注册会计师对此类缺陷如何反映不好把握。

(4)完善内部控制审计相关的法律法规,对注册会计师的机会主义和失信行为加大惩罚力度,减少注册会计师的违规空间,促进内控审计质量的提高。

主要参考文献:

陈丽蓉,郭道芝.企业内部控制基本规范及配套指引实施效果研究——基于审计意见视角的经验证据[J].财会通讯,2013(9).

芦雅婷.内部控制审计意见与年报审计意见差异分析[J].财会月刊,2015(25).

刘玉廷.全面提升企业经营管理水平的重要举措——解读《企业内部控制配套指引》[J].会计研究,2010(5).

芦雅婷.内部控制审计意见与年报审计意见差异分析——基于2014年上市公司审计报告[J].财会月刊,2015(9).

吴燕.深市主板上市公司内部控制审计报告研究[J].财会月刊,2012(34).

董晓军.企业内部控制审计的内容与方法[J].审计月刊,2007(11).

徐晓情.论施行《内部控制基本规范及配套指引》的积极作用——基于2013年中国上市公司内控审计报告视角[J].时代金融,2015(2).

作者单位:天津轨道交通集团有限公司,天津300384