

亚太实业内部控制自我评价存在的问题及对策

周鲜华,金祖炬

(沈阳建筑大学管理学院,辽宁 沈阳 110168)

摘要:基于内部控制自我评价应用背景、定义、评价方法、评价步骤等基础性阐述,以海南亚太实业发展股份有限公司为案例,分析了该企业内部控制自我评价存在的问题,并从完善监督机构、规范报告内容、确定评价标准3个方面提出了完善企业内部控制自我评价的具体应对措施。

关键词:内部控制;自我评价;存在问题;完善策略

中图分类号:F270 **文献标志码:**A

伴随着新时代经济的飞速发展和业内竞争加剧的影响,大多数企业在内部控制的理论设计上取得了长足的进步,然而,在实践和自我评价方面还存在着许多局限。因缺乏内部控制自我评价而导致的财务舞弊事件不一而足,企业的内部控制自我评价问题亟待解决。

一、内部控制自我评价的背景

近年来,随着国内外对企业财务舞弊事件和违反法律法规丑闻的反复曝光,企业内部控制失效导致的企业经营失败、企业倒闭的案例逐渐进入公众视野,内部控制系统也越来越受到公众的关注。目前,大多数企业已经建立了内部控制体系,但是,这仅仅是在制度层面的建立,内部控制自我评价体系在实践中还存在着许多问题。企业通过系统的内部控制自我评价,可以及时发现内部控制自我评价体系存在的缺陷和不足,并及时开发和设计出一套科学、合理的内部控制自我评价管理体系,从而达到帮助企业提高管理水平、增加经济效益的目的。随着萨班斯法

案逐渐引入内部控制系统,内部控制自我评价体系在许多发达市场迅速应用发展,并已日趋成熟,在美国、加拿大及欧洲等资本市场得到广泛使用。

伴随着经济的快速发展和激烈的市场竞争环境,我国企业的内部控制自我评价体系在整个内部控制系统中的地位逐步上升,但是与英国、美国和加拿大等西方国家相比,中国企业所进行的内部控制还处于起步阶段,存在着许多不足。许多学者收集不同类型的数据,使用不同的研究方法,对如何选择自我评价指标也有不同的看法。他们认为,目前,我国的内部控制自我评价是表面化的,没有实际意义,应建立基于控制要素的评价系统,将风险管理与之结合,运用计算机技术进行评价。此外,中央五部委联合颁布的《企业内部控制基本规范及配套指引》,为新时代中国企业如何更快更好地进行内部控制评价制度规范体系的设计和研究提供了基础理论,推动了新时代我国内部控制自我评价管理体系的进一步发展。同时,财政部也积极帮助引导小企业更好地建立并有效实施企业

内部控制制度,以确保我国广大中小型企业健康、和谐与可持续发展。虽然政府颁布了一系列规范,但是极少涉及自我评价的某一项具体指标^[1],为了确保长期的可持续发展和良好经营,企业必须建立一套科学的内部控制自我评价体系。

二、内部控制自我评价的含义

1. 定 义

内部控制自我评价是把企业的管理层、部门员工和内部审计师作为评价的主体,不定期或定期地对企业内部控制系统实施过程和各部门、各业务过程的结果进行监测和评价^[2]。其目的是发现内部控制制度本身存在的不足和实行过程中的薄弱环节,得出内部控制自我评价报告,并提出改进意见,从而继续监督和完善改进措施,它是一个动态循环的过程^[3]。

2. 评价方法

西方许多国家通过不断实践,总结完善了多种自我评价方法,普遍采用的是由国际内部审计师协会(Institute of Internal Auditors, IIA)提出的 3 种主要的分析方法:一是问卷调查法,研究者根据公司自身的实际情况,通过设计好的问卷工具对受访者进行调查,根据所搜集的可靠资料和数据信息,以统计汇总的方式对企业的内部控制系统进行评价;二是研讨会会议法,将具有丰富知识和经验的管理层人员和职工召集在一起,就某个特定的具体业务单元或具体问题进行讨论,广泛听取大家的建议,采纳合理有效的方法;三是管理结果分析法,通过管理信息系统对数据进行合理的分析,以进一步促进企业内部控制的发展^[4]。

3. 评价步骤

企业的内部控制自我评价主要通过以下几个步骤来实现:一是研究内部控制自我评价模式,在企业内部通过评价小组的方式实现管理层领导与公司职工之间的直接对话,进一步建立二者之间的信任,为良好的沟通打下基础;二是确定评价范围和评价原则,可

以对整个内部控制系统进行整体的评价,也可以针对内部控制五要素中的某一项具体要素进行评价;三是对于责任人、测试人员以及复核人员,要明确其权利和义务,权限不可以重叠,授权不应该混乱,要充分确保信息的有效性;四是明确内部审计人员职能,保障审计部门的独立性与权威性,企业应该单独下设内部审计部门,组成相应的审计人员队伍,避免出现岗位交叉、重叠的情况;五是出具内部控制自我评价报告,评价小组不断收集和整理有效信息并进行梳理、分析后,应该对公司的内部控制状况作出合理的评价并形成详细的评价报告,企业的内部控制评价报告应该涵盖评价的目的和范围、评价方法与结论、评价中发现的不足之处以及所提出的整改建议等内容;六是要落实整改措施并安排后续跟进工作,审阅复核已有的内部控制文件,按照企业制定的内部控制手册对内部控制评价系统进行测试,对已经确认的内部控制缺陷予以改进;七是要及时寻求反馈意见,总结内部控制过程中出现的问题,并不断改进完善^[5]。

面对日益激烈的市场竞争环境,建立健全企业的内控体系能够解决企业内部控制设计中存在的问题。一旦出现问题,能够及时纠正,而不是事后补救,从而向信息需求者提供准确、有效的企业内部控制信息,增强投资者对企业的信心,赢得投资者的关注^[6]。

三、海南亚太实业发展股份有限公司概述

1. 公司背景简介

海南亚太实业发展股份有限公司,其前身是在深圳证券交易所上市的海南寰岛实业股份有限公司,随即企业名称不断变化。截至 2009 年,企业不断转让并对所持股票进行转卖,同年,被兰州亚太工贸集团有限公司收购,并于 2010 年正式更名为海南亚太实业发展股份有限公司(以下简称“亚太实业”)。该公司的主营业务频繁变动,多次转型未果,

目前,营业范围主要是房地产开发与销售(见表1)。

表1 亚太实业主营业务变动情况

时间	主营业务
2001 年以前	水产养殖业、酒店服务
2002 年	多层次养殖(水产与农牧畜产品)
2003—2009 年	化工业、水产养殖业
2010 年至今	房地产业

近年来,由于我国房地产市场制度不完善,房地产业发展明显受到国家政策的影响,但是总体来看,其前景还是比较乐观的。市场经济政策不断放宽、城市化进程加快带来巨大的房地产需求,房地产业呈现复起之势。亚太实业投资极为谨慎,属于风险规避型企业。

2. 公司内部控制基本情况

笔者主要依据与公司内部控制有关的基础规范,结合公司的内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督五要素,简要分析亚太实业的内部控制基本情况。

(1)内部控制。亚太实业明确了股东大会和董事会等的职能和责任,并设立了法务部、研发部、生产管理部、审计部等多个职能部门,权责划分界定较为明确,各部门各司其职,基本可以做到有效制衡。

(2)风险评估。风险评估要求公司能够识别和分析潜在风险,以实现内部控制目标,并提出有效预防风险的建议。公司年度报告中提到了可能面临的内部控制风险,但没有进行详细的分析,缺乏风险管理部门及书面的评估程序,风险防范意识较为薄弱,风险管理体系尚未形成。

(3)控制活动。控制活动包括授权审批、财产保护和绩效考评等多个内容,通过采取合适的控制措施,将风险控制在可容忍的范围内,减少损失。亚太实业在控制活动方面存在的诸多问题导致内部员工能够造假和恶性操纵财务信息,扰乱经济秩序,诱发经济犯罪。

(4)信息与沟通。信息传递方面,亚太实业仍以传真为主,信息技术未得到广泛应用,信息的及时性不能得到保障。信息获取

方面,主要是部门与下属之间的沟通,各部门间不能进行有效的信息传递。此外,由于信息披露方面的问题,公司已多次受到证监会和证券交易所的处罚,严重的甚至已经立案调查。

(5)内部监督。内部监督作为内部控制的基本要素之一,也是进行外部监管的有力支持。公司曾连续5年存在财务报表造假问题且未被发觉,内部监督机构也未对财务报表和公司运营状况提出任何疑问,这充分表明公司的内部监督系统存在问题。

3. 公司内部控制自评体系

公司根据风险导向原则确定纳入评价范围的主要单位、业务和事件以及高风险领域,确保其不存在重大遗漏。根据《企业内部控制基本规范及配套指引》相关规定,以《公司法》、《公司章程》、本公司的内部控制制度和自评方法为评价依据,内部控制自评的具体程序主要依以下几个步骤执行:一是进行专题培训;二是编制内部控制自我评价计划;三是组织实施自我评价工作;四是识别内部控制的缺陷;五是编制评价报告。

结合公司规模、风险偏好和承受度等因素,通过定性标准和定量标准对财务报表内部控制和非财务报表内部控制进行区分,研究确定适用于公司内部控制缺陷的具体认定标准,并将影响程度划分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷,通过整改切实将风险控制在可以承受的范围内,并依法追究相关部门和人员的责任。

四、亚太实业内部控制自我评价存在的问题

1. 指标体系的建立未从实际情况出发

亚太实业内部控制指标体系未结合公司自身的实际情况,完全仿照企业内部控制五要素,简单地参照企业内部控制框架,将内部控制五要素等同于完整的、有效的内部控制评价指标,重视全面性原则而忽视了重要性原则,很大程度上脱离了企业的实际情况,不适合对内部控制进行有效评价^[7]。此外,未

考虑企业的真实情况,只是简单地建立人员组织结构。亚太实业部分高层管理者与董事会成员重合,由于董事会对管理层起到监督和任免等作用,如果董事会成员和管理层理由同一人担任,就容易导致权力过分集中,使监督权与管理权合二为一,不利于发挥董事会对管理层的制约和监督职能,为大股东过分追求自身利益提供了条件^[8]。

同时,通过亚太实业的年报可以发现:对于可能面临的风险,历年的年报只是浮于表面,并未进行细致的评估分析与研究,企业也没有为此成立专门的部门来进行风险管理工作,管理层风险意识十分薄弱。该公司的风险评估部门并未对其建立预警机制,结果导致内部控制信息的使用者无法判断公司是否有意或者无意地忽视了资产减值的风险,出具的评价报告准确性差,可用的参考价值较低。

2. 定性的自评标准存在理解差异

企业既应该遵循内部控制的相关指引与守则来组织开展内部控制的评价工作,也应该在内部控制自我评价的过程中,结合企业的规模、风险偏好、行业特点等因素,研究确定适用于本公司内部控制缺陷认定的具体标准,科学的缺陷认定标准可以使内部控制工作快速、合理地进行,并能够取得更加出色的工作成果。

亚太实业关于内部控制缺陷的认定标准大多是描述性的,所涉及的定量评价标准较少。同时,定性的内部控制缺陷认定标准主要基于评价分析者的经验和直觉,通过主观判断来进行分析,由于缺乏客观的评价依据,得到的结果往往更加抽象,导致在数据资料充分时,评价结论无法令人充分信服。

亚太实业对于内部控制缺陷定性评价标准的划分仅基于某事件的影响程度,例如:认定涉及负面新闻的,涉及局部区域为重要缺陷;认定涉及负面新闻且负面消息持续出现、未能及时消除的、涉及范围广时为重大缺陷;认定企业的中高级管理人员、高级技术职工流失严重的为重大缺陷等。针对这些模糊的评

判标准并没有制定准确的量化指标,企业评价人员无法确定具体的判断标准,例如:需要掌握什么样的技术可以认定为高级技术职工,多少员工离职属于严重流失等。文字描述含糊不清导致评价分析者在评价过程中基于主观判断无法准确定义,这容易导致内部控制自评报告的信息使用者对得出的结论产生误解。

3. 内部控制自评缺乏可操作性

企业内部控制评价体系是以企业内部控制框架的五要素为前提建立的,内部控制框架是针对多数企业的,是普遍适用的。《企业内部控制基本规范》和《应用指引》虽然提供了充分的理论基础,但是当企业面临某一实际的内部控制问题时,可操作性不强并且缺乏应用准则,容易出现应付了事的情况。同时,根据亚太实业年度审计报告所披露的职工人数和人员类别可以发现,审计部门并没有直接归属于审计委员会管理,而是由经理层直接领导工作,同时,企业也没有配备相应的审计工作人员,进行内部控制评价工作时,仍需从各个不同岗位临时抽调人员,容易出现审计人员对自己曾经的工作进行审核的状况,会导致评价结果缺乏客观性,一旦遇到内部审计相关业务就会有产生舞弊的可能。

企业设计一个完善的内部控制评价体系会耗费大量的财力物力和时间精力,落实评价程序需要搜集整理相关的内部控制信息,出具自我评价报告所产生的审计费用等对于公司来说是不小的支出。由于对资金的需求量大,又无法保证在短时期内收回利益(即使最快的也需要几年的时间),企业往往会尽可能缩减成本费用,因而缺乏内部控制相关规范的实施动力^[9]。

此外,证券监督管理委员会调查记录显示,会计师事务所作为审计单位,按照其审计过程执行了审计程序,并且能够提供相应的工作底稿、相关的责任声明书等审计证据,但从其所披露的情况来看,其只是简单地使用审计证据来做到符合审计准则的标准,无法深入具体地分析被审计单位所存在的问题,

因而导致审计质量下降,对审计事务所和企业的长远发展造成不利的影响。实际上,由于信息披露存在的问题,亚太实业已经多次受到中国证监会的处罚(见表2)。

表2 2015—2017年亚太实业违规处分情况

公告日期	违规行为	处分类型	处理机构
2015-06-29	推迟披露、其他	公开谴责、通报批评	深圳证券交易所
2015-07-08	重大遗漏、其他	其他	海南证监局
2015-11-20	重大遗漏	警告、罚款	中国证监会
2016-02-24	虚构利润	警告、罚款	中国证监会
2016-08-11	虚构利润、一般会计处理不当、其他	公开谴责、批评	深圳证券交易所
2017-01-06	虚构利润、一般会计处理不当	其他	中国证监会

五、亚太实业内部控制自我评价的改进对策

1. 规范内部控制自我评价报告体系

深圳证券交易所和上海证券交易所发布的企业内部控制指引在整体上对内部控制自评报告进行了规范性的指导,但是,对于其中所涉及的专业名词解释、如何进一步开展评价内容等具体问题并没有进一步说明。亚太实业应该通过五要素对内部控制的总体情况进行描述性总结,例如,内部控制缺陷属于执行方面还是产生于评价体系的设计过程,对已经存在的缺陷准备采取什么样的合理措施或者已经采取什么对策予以解决。

内部控制应该根据公司的实际情况有的放矢,针对业务的重要程度和侧重点的不同灵活进行。亚太实业近年的主营业务是房地产开发与销售,房地产业作为一个需要大量资金作为支撑的行业,资金不仅仅是基础,更应该作为企业加强内部控制的重要因素,必须加大资金的有效管理,其相关的内部控制关注点应该集中于资金的来源与利用、工程项目管理等方面。但是,亚太实业内部控制自我评价的范围中,与其主营业务相关的重要内控节点并没有明确体现出来。此外,资金活动的评价范围应该以优化资金结构、制定相关的内部控制制度为主,应结合公允的定量和定性评价方法来进行评价。评价报告至少应该包括以下几项内容:评价工作的整体情况、依据与范围、程序和方法、缺陷及缺陷整改和拟整改的措施、对报告真实性的声明和有效性结论。

2. 完善企业内部控制自我评价机构

根据近几年中国证券监督管理委员会对亚太实业违规行为进行的处罚决定可以看出,证监会对于违法违规行为所做出的处理结果不能从根本上遏制公司持续严重的会计违规行为。被检查发现前,该公司的内部控制监督机制并未发现问题,同时,负责亚太实业审计工作的事务所出具的财务报表意见为标准的审计意见,可见监督机构并未充分发挥其监督检查职能,这也佐证了完善企业内部控制系统的必要性^[10]。亚太实业应该制定明确的纪律规章制度,严格区分上市公司的行政管理权与监督权,避免公司高层管理者、董事会其他成员与公司经理层的合法权利相互重合,明确其自身的合法权利和应尽的法律责任与监督义务,实行问责制,坚持不相容职务分离原则,充分发挥内部监督和内部管理相互制衡的主体作用^[11]

3. 确定操作性强的内部控制缺陷评定标准

内部控制缺陷的评定标准是获取有效内控信息的前提保证,亚太实业应高度重视内部控制缺陷评定标准,制定具体的量化评价标准,使评价工作更具可操作性和统一性^[12]。例如:与财务报表有关的内部控制缺陷可以根据涉及金额数量、错弊事项制定适当的评价标准;和非财务报表有关的内部控制缺陷可以比较各种具体指标或运用评分制这种直观的方法,对企业文化、管理人员素质等进行内部控制自我评价。同时,亚太实业应要求董事会、内部审计部门、评价组成员遵守相关规章制度,出具的自我评价报告要对内部控制缺陷以及整改措施情况等有效信息

及时进行公开披露,并探讨其内部控制机构缺陷专项整改措施的有效性,监督其整改情况,积极反馈有效信息。

六、结 语

在激烈的市场竞争中,建立科学的内部控制自我评价体系是实施企业经营管理行为的重要途径之一。建立完善的内部控制自我评价体系是一个从无到有、从建立到健全的长期工作,欲速则不达,企业应设立独立的内部控制机构,重视自评的方法与内容,选择合理的评价途径,落实好企业的内部控制管理工作,完善内部控制体系,加强对企业日常生产经营活动的控制与监测,满足企业运营需求,提高企业在市场环境下的经济竞争实力。企业凭借良好的内部控制环境,不但可以提升管理水平,还能降低经营决策、项目开发过程中面临的风险,为企业创造更好的效益提供重要保障,从而促进企业的长远发展。

参考文献:

[1] 李兆华,梁兰姬.企业内部控制自我评价存在的问题及成因分析[J].经济研究导刊,2012(2):136-137.
[2] 冯君钊.企业内部控制自我评价平台[J].商讯,2020(15):88-89.

[3] 李祖瑶.企业如何对内部控制有效性进行自我评价[J].财会学习,2019,221(12):263.
[4] 王美华.企业内控的自我评价失效及对策[J].行政事业资产与财务,2017(18):54-55.
[5] 关淑华,吴哈丽.在内部控制体系中如何加强自我评价反馈[J].经济师,2017(10):106-107.
[6] 王峥.浅议企业内部控制自我评价中存在的问题[J].全国流通经济,2015(7):51-52.
[7] 魏广庆.刍议企业内部控制自我评价体系的构建[J].财经界(学术版),2015(17):73-75.
[8] 骆艳宁.经济新常态下企业内部控制的改革与创新[J].中国乡镇企业会计,2019(1):196-197.
[9] 曹鑫琰.浅析我国上市公司内部控制评价体系存在的问题及建议[J].财会学习,2017(14):252.
[10] 芦雅婷.内部控制自我评价、财务重述与内部控制审计意见[J].会计之友,2016(14):119-122.
[11] 洪利民.浅谈集团企业如何做好内部控制有效性的自我评价[J].纳税,2019,13(13):267.
[12] 王鹰武.内部审计机构如何开展内部控制自我评价[J].甘肃科技纵横,2015,44(3):64-66.

Problems and Countermeasures in Self – Evaluation of Internal Control in Asia – Pacific Industry

ZHOU Xianhua, JIN Zuheng

(School of Management, Shenyang Jianzhu University, Shenyang 110168, China)

Abstract: Based on the basic explanations of application backgrounds, definitions, evaluation methods, evaluation procedures, etc, of self – evaluation application in internal control, this paper takes Hainan Asia – Pacific Industrial Development Co., Ltd. as a case to analyze the problems in the internal control self – evaluation of the company. It also proposes specific measures to improve the self – evaluation of internal control of the enterprise from three aspects: improving the supervision institution, standardizing the content of the report, and determining the evaluation standards.

Key words: internal control; self – evaluation; existing problems; improving strategy

(责任编辑:郝雪 英文审校:林昊)