

深市A股公司内部控制 数据分析与建议

单华军

内部控制研究遇到的首要门槛,就是如何度量内部控制质量,即选择评价标准的问题。美国上市公司会计监督委员会发布第2号审计准则(AS2)前,学者大多采用是否存在财务报告重述以及违规诉讼等财务报告问题作为内部控制质量的替代;萨班斯法案以及AS2出台之后,明确的内部控制缺陷披露和评价标准促使内部控制缺陷成为直接度量内部控制质量的指标。

由于缺乏内部控制披露和评价的监管标准,我国现有研究基本上采用自行构建的方法衡量内部控制质量。而现行制度环境下,采用监管部门组织公布的上市公司内部控制评价报告中的规范信息作为内部控制质量的衡量指标是较为理想的选择。2006年上海证券交易所和深圳证券交易所分别出台《上市公司内部控制指引》,要求公司董事会在年度财务报告披露的同时,披露内部控制评价报告。考虑沪市非强制性披露内部控制,可能存在自选择问题,而深市的强制性披露内部控制评价报告的信息披露有效性较高,因此,笔者仅选取深圳证券交易所主板A股上市公司内部控制缺陷情况进行分析并提出相应建议。

(一) 内部控制缺陷分类

深圳证券交易所2007年开始实施的《上市公司内部控制指引》中规定,公司董事会应对公司内部控制情况进行审议评估,形成内部控制评价报告。自我评价报告至少应包括以下内容:说明公司内部控制制度是否建立健全和有效运行,是否存在缺陷;说明本指引重点关注的控制活动的自查和评估情况;说明内部

控制缺陷和异常事项的改进措施……为完善相关披露准则,提高内部控制信息的披露质量,深圳证券交易所还在《关于做好上市公司2007年年度报告工作的通知》中,细化了内部控制评价报告内容与格式规定,要求上市公司在内部控制评价报告“问题及整改计划”一栏详细说明公司现存内部控制缺陷及改进计划。根据公司披露的具体缺陷内容,笔者将内部控制缺陷划分以下11类:

1. 子公司。及时并完整地发现子公司所签订的重大合同相关的缺陷、子公司雇员违规操作、事业部与分部间公司政策运用的不一致等。

2. 关联交易。大股东及关联方占用公司资金,侵害上市公司利益;公司一直存在持续性关联交易,但公司尚未制定专门的关联交易管理制度等。

3. 信息披露。公司出现部分事项未及时履行审批程序和信息披露,延迟或遗漏的情形;虚假信息披露等违反证券法律法规的情形。

4. 内部审计。内部审计人力有限,对某些业务的控制以公司职能部门的管理工作代替,审计监督检查的广度不够;内部审计的检查、监督职能未充分发挥作用;内部审计工作存在薄弱环节等。

5. 重大资产重组。公司启动重大资产重组工作后,内部控制制度无法建立等。

6. 债务重组。公司历史债务包袱沉重,债务重组未能取得突破性进展,影响了公司内部控制建立等。

7. 董事会。对董事会下设的各专门委员会的规范运作不够重视,各专门委员会未能很好地履行相应职责;因公司

有董事涉嫌违纪正接受组织部门的调查,不能够履行董事职责,能够正常履行职责的董事会成员没有达到公司章程规定的人数;董事会会议通知未能提前发出等。

8. 投资者关系。与投资者沟通不足;投资者关系管理需要加强等。

9. 会计账户。对或有损失及坏账进行会计处理的内部控制不充分;对应计项目的会计处理不恰当;对所得税的会计处理不恰当等。

10. 激励体制。公司长期的股权激励机制尚未建立;公司激励不足,亟待制定充分调动公司管理层和骨干人员积极性的激励措施。

11. 培训。合格人员和资源的不充分导致对某些会计事项的处理和披露不恰当以及未能实施及时有效的检查。

(二) 深市A股上市公司内部控制缺陷数据分析

首先,通过查阅上市公司年报中“公司治理”部分,确认披露内部控制评价报告的公司,扣除金融类公司以后,本文确定了2007和2008年披露内部控制评价报告的867家深市A股上市公司。从这867家上市公司的年报中,锁定“问题和整改计划”一栏,筛选内部控制缺陷披露与否的公司。最终544家公司存在内部控制缺陷,其余323家上市公司未披露内部控制缺陷。如果公司在“问题和整改计划”一栏中,未披露存在现存问题;或者只模糊指出,公司内部控制需要进一步完善等未明确指向性说法,本文认定该公司不存在内部控制缺陷;详细说明公司现存内部控制缺陷的情况,本文认定该公司存在内部控制缺陷。

通过分析11类内部控制缺陷的年度分布情况。内部控制缺陷类型中,首先,培训方面的问题总体来说是最多的,在2007和2008年两年总计219个。这可能是因为我国内部控制制度的建设处于初步阶段,公司人员还没有系统性培训。其次,董事会和内部审计存在的问题比较多,在2007和2008年分别为177个和

浅析企业内部环境成本的计量方法

井伟利

企业环境成本是为了预防、恢复或补偿因其生产经营活动所产生或可能产生的环境损害而引起的资产流出或价值的消耗,对其计量就是对其确认结果予以量化的过程。从企业环境成本计量的难易程度上看,主要分为两大类。一类是企业日常实际支出的环境成本,即内部环境成本,这类成本由于支出事项比较清楚,在计量办法上相对容易,只需按照该事项的不同特性予以区分,分别采用各自适合的计量方法即可。另一类环境成本是企业的经营对生态环境造成了损害,但是在目前社会、法制环境情况下尚未有实际支出,而实际上已经产生的环境成本,也就是通常所说的社会成本。对于这类环境成本的计量是目前环境会计领域的一个难点,因此笔者拟对企业内部环境成本的计量方法作一分析:

(一) 全额计量法

全额计量法是指针对某一环境问题专门支付的费用金额,并将其全部计入环境成本的方法。该部分专门费用主要由以下两部分组成:一是环保培训费、

环境风险准备金、环境责任保险金、环境认证费用、形象公关成本、污染物处理费、排污许可证费用、环境污染被处以的罚款等直接费用,用 C_1 表示;二是开展环境研究的费用、研究环境管理系统的支出等,用 C_2 表示。用全额计量法计量的环境成本可表示为: $C_f = \sum C_1 + \sum C_2$ 。

(二) 差额计量法

差额计量法主要用于环保资产的投资和环保材料的采购这两种情形。在差额计量法下,可以按支出总金额减去没有环保功能的同类投资支出的差额进行计量,差额部分以每年进行折旧或摊销的形式计入环境成本。比如,企业购买一台价值1800万的具有环保功能的生

为购买环保设备的支出, C_o 为不具备环保功能的设备的原有价值,其差值即为购买该设备所发生的环境成本, C_d 为各项差额环境成本的总和。差额计算法较好地地区分了资源的环保成本费用和一般功能各自所承担的成本费用,有助于企业环境成本计算的合理性和准确性。

(三) 比例计量法

比例计量法是将企业生产经营中大量与环境相关的支出以一定比例进行计量的方法,此类支出主要包括生产车间的废弃物治理成本、从事环保工作人员的工资等。计算公式为: $C_p = \sum C_i \times R_i$ 。其中, C_i 为与环境相关项目的总成本, R_i 为环境成本比例系数,二者的乘积即为该项目所发生的环境成本。 C_p 为按比例计量的各项环境成本的总和。该方法主要计量过程为:首先,根据企业内部所有物质、能源的流转方式进行定量的环境负荷测算。测算主要依据工程的各种设施、各部门、各生产线及产品流程及影响环境的数据进行,并制成环境负荷流程图。然后将环境费用按直接费用、部门费用及共同费用类别进行归集。最后,在前两步基础上,将归集后的环境费用分配计入各成本部门,最终计入各产品的制造成本。

(作者单位:哈尔滨医科大学附属第一医院)

责任编辑 张璐怡

167个,这可能与我国上市公司董事会专业委员会特别是审计委员会在2006年设立较多有关。另外,内部控制缺陷当中,子公司方面的问题相对较多,在2007和2008年总计152个,可能与我国上市公司对子公司管理不够完善存在一定关系。

(三) 存在问题及政策建议

尽管管理层定期披露内部控制缺陷,可以降低公司内外部投资者之间的信息不对称,减少管理层机会主义行为的发生,但上市公司仍然存在着重形式、轻内容、过于模式化等问题。

从披露格式来看,部分公司未严格遵守深交所年报通知的要求披露问题及整改计划;或者避重就轻,未列出重点控制活动中存在的问题。也有部分公司披露的内部控制缺陷,虽然标题相符,但具体的格式、内容则完全偏离要求。建议将上市公司内部控制的信息披露要求纳入更高的法律、法规层面,提高相关要求的权威性,一方面能够引起上市公司的重视,另一方面也为对不执行或者不严格执行规则的上市公司予以处罚提供法律依据。

从披露内容来看,一部分公司特别是存在中国证监会、交易所对公司作出涉及内控问题的公开处分情形的相关公司,未按有关要求就问题产生的具体原因、目前状况及整改计划和措施进行专项说明,回避了有关问题。建议由监管部门出台要求更为明确、内容更为细化、格式更为合理的内容与格式准则,从而从根本上提高上市公司在内部控制方面相关信息披露的有效性。

(作者单位:清华大学经济管理学院)

责任编辑 武献杰