

# 关于内部控制重大缺陷的问题与披露改进

## ——以上海家化为例

袁敏■

上海家化于2001年3月15日在上海证券交易所上市,是我国化妆品行业首家上市公司。在2014年3月13日发布的内部控制评价报告及审计报告中,公司因关联交易、销售返利及运输费用的计提等问题被普华永道中天会计师事务所(简称普华永道中天)出具了否定意见,成为资本市场关注的焦点。更让市场跌破眼镜的是,公告当日,公司股价大涨6.58%,高于市场1.10%的涨幅,成为内部控制否定意见公告的市场异象。那么,应如何正确认识内部控制的重大缺陷并进行恰当披露?本文以上海家化联合股份有限公司(简称上海家化)被审计师出具内部控制否定意见为例,分析导致内部控制重大缺陷的事实及影响,并得出几点启示。

### 一、案例分析

根据上市公司已披露的公开信息,2013年是上海家化首次披露内部控制自我评价报告和审计报告(尽管公司披露其前任会计师事务所安永华明在2012年收取的内部控制审计费用高达120万元,但年报披露期间并没有单独或合并披露相关报告)。普华永道中天认为,导致出具否定意见的财务报告内部控制重大缺陷主要体现在以下方面:

#### (一) 关联交易问题

早在2013年5月21日,媒体就报道了上海家化高管利用吴江市黎里沪江日用化学品厂(简称沪江日化)谋取利益,引发了市场对上海家化与沪江日化存在关联关系并伴有利益输送嫌疑的猜测。尽管公司发布了澄清说明,但并没有披露自2008年3月开始上海家化退休职工管理委员会、股份公司退休职工管理委员会分别持股沪江日化的事实。直到2013年11月20日,上海家化收到中国证监会上海证监局出具的《行政监管措施决定书》,认为在2009年4月至2013年7月期间,公司与关联方沪江日化发生采购销售、资金拆借等关联交易,违反了《上市公司信息披露管理办法》、《上海证券

交易所股票上市规则》等一系列法律法规,具体来说:未在相应年度报告中对关联方沪江日化及其发生的关联交易进行披露;未对与沪江日化发生的采购销售关联交易进行审议并在临时公告中披露;未对与沪江日化发生的累计3000万元拆借资金进行临时公告披露等。

基于上述事实,普华永道中天在出具审计报告时认为:公司缺少主动识别、获取及确认关联方信息的机制,也未明确关联方清单维护的频率;无法保证关联方及其交易被及时识别并履行相关的审批和披露事宜,影响财务报告中关联方及关联方交易的完整性和披露准确性,与之相关的财务报告内部控制设计失效;2013年12月进行了整改,但整改后的控制尚未运行足够长的时间。

#### (二) 会计期末相关账户结账程序的控制活动问题

根据公司同期披露的前期重要会计差错更正公告,上海家化在与代工厂的委托加工交易的会计处理、销售返利及运输费用的计提、应付营销类等费用的分类等方面存在错报,具体体现在以下方面:

1. 与代工厂的委托加工交易的会计处理。2013年以前,公司部分与代工厂发生的委托加工交易,在会计处理上采用销售原材料和采购产成品的方式分别确认原材料的销售收入以及产成品采购的成本。2013年,审计师认为根据会计准则的有关规定,并结合该类交易实质的判断,委托加工交易应确认存货的加工费并采用合适的成本方法予以核算,相应追溯调整2012年的合并利润表和公司利润表中的主营业务收入、其他业务收入、主营业务成本、其他业务成本、资产减值损失、所得税费用等科目金额;调整2012年12月31日的合并资产负债表和公司资产负债表中的存货、预付账款、应付账款、递延所得税资产、未分配利润等科目金额。

2. 销售返利及运输费用的计提。由于公司对销售政策中的返利有明确规定,且实践中存在跨期结算的情形,因此一

些部门对每个资产负债表日尚未结算但已经发生的销售返利进行了计提。审计师发现,2011年12月31日、2012年12月31日尚有一些部门未对销售返利予以结算及计提,且集团对已经发生但尚未结算的运输费用也未进行预提,因此应对2012年度的报表进行追溯调整,涉及账户包括主营业务收入、销售费用、所得税费用、递延所得税资产、其他应付款、未分配利润等。

3. 部分账户的重分类。包括2012年12月31日的报表中将预提的营销类费用计入应付账款科目,而按会计准则应计入其他应付款科目;预计在1年内出售的可供出售的金融资产,应从非流动资产账户调整计入其他流动资产账户等。

审计师认为,上述问题意味着上海家化在内部控制方面存在两个重大缺陷:

一是部分子公司尚未建立在会计期末对当期应付但未付的销售返利和运输费用等总金额进行统计和预提的内部控制,从而影响财务报告中销售费用和运输费用的交易完整性、准确性和截止性的认定,与该业务相关的财务报告内部控制设计失效。

二是财务人员的专业培训不够充分、对最新会计准则的掌握不够准确、财务报告及披露流程中的审核部分存在运行失效,未能及时发现对外委托加工业务、销售返利、可供出售金融资产在长期资产与流动资产的分类、营销类费用在应付账款与其他应付款的分类等会计处理的差错,影响财务报告中多个会计科目的准确性。

## 二、思考与启示

上海家化被出具内部控制否定意见的原因是多方面的,公司实际控制人变更、会计师事务所改聘、独立董事离职等都对公司问题的暴露具有推动作用。仅从财务报告内部控制重大缺陷的披露方面来看,就存在以下值得思考的问题:

1. 关联方交易问题自2008年3月以来就已经存在,为何监管部门、前任审计师、公司自身的关联交易制度及决策流程等未能发现并纠正相关错误,该问题究竟是制度设计问题还是制度执行问题抑或其他原因?

2. 期末结账程序中暴露的与代加工厂的委托加工交易的会计处理问题、销售返利及运输费用计提的问题也并非2013年度新发生的业务或交易,此前年度(如2012年)的财务报告以及独立董事的述职报告中都表明“公司董事会对建立和维护充分的财务报告相关内部控制制度负责”,“董事会已经按照《企业内部控制基本规范》要求对财务报告相关内部控制进行了评价,未发现本公司存在内部控制设计或执行方面的重大缺陷,并认为其在12月31日有效”。那么,2013年发现的前述会计处理问题及相关的前期会计差错更正应该如何理解?是否

仅仅是因为更换了会计师事务所?问题的根源究竟在哪里?

3. 新的审计师普华永道中天2013年的审计收费高达452万元(年报审计322万元,内部控制审计收费130万元),超过前任安永华明的收费水平(2012年的审计收费184万元,内部控制审计收费120万元)。同为“四大”国内所的前后任会计师事务所收费为何出现较大差异,上海家化被出具了否定意见的内部控制报告,能否看作是普华永道中天的审计质量较高?为何资本市场并没有对上海家化披露的内部控制重大缺陷做出负面反应?

尽管利益相关者对上述问题可能有自己的解读,但现有的信息披露无疑丰富了大家对上市公司内部控制评价和审计的了解,并对内部控制重大缺陷的认定和披露方面提供了可能的改进空间。

首先,关于内部控制重大缺陷的定义问题。根据我国的内部控制评价指引,内部控制评价工作组应根据现场测试获取的证据,对内部控制缺陷进行初步认定,并按其影响程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷,具体认定标准由企业自行确定。由于2013年以前上海家化并没有披露内部控制评价和审计报告,本文无法获悉前期的缺陷认定标准,因此前期没有内部控制重大缺陷的可能解释之一,是已有问题没有达到既定的“重大”认定标准。考虑到此次涉及的重大缺陷均为财务报告内部控制,因此本文仅列示2013年度上海家化内部控制自我评价报告中明确的财务报告内部控制确认标准(见表1)。

显然,这些标准是明确的,操作性较强,但同时也带来一定的疑问:如某个账户错报(如关联方的销售收入)是按照利润、资产、经营收入、所有者权益总额的单个还是全部标准计量错报的影响?会计差错更正如何判定是否“重大”是管理层和审计师的职业判断问题,那么,是否应增加披露被审计单位或审计师重大认定标准或重要性水平?

其次,关于内部控制重大缺陷的具体认定问题。本文根据笔者自身的职业判断选择了适用的单一量化认定标准(结果如表2所示)。

从表1、表2可以看出,从量化标准看,上海家化经披露的缺陷按照既定的定量标准均达到了“重大”的级别,应确认为重大缺陷。

从定性标准看,2014年3月13日上海家化董事会披露了关于前期会计差错更正的公告,对已经发现的与代加工厂的委托加工交易的会计处理、销售返利及运输费用的计提、应付营销类等费用的分类以及预计在1年内出售的可供出售的金融资产的重分类等引起追溯调整的事项内容及原因进行了披露,符合财务报告内部控制缺陷定性标准的有关规定。但上市公司本身及审计师究竟是根据哪个具体条款来认定内部

表1 上海家化财务报告内部控制缺陷认定标准(节选)

财务报告 内部控制缺陷	认定标准	
	定量标准	定性标准
重大	财务报表的错报金额落在如下区间： 1. 错报 ≥ 利润总额的5% 2. 错报 ≥ 资产总额的3% 3. 错报 ≥ 经营收入总额的1% 4. 错报 ≥ 所有者权益总额的1%	包括但不限于： 1. 董事、监事和高层管理人员滥用职权，发生贪污、受贿、挪用公款等舞弊行为； 2. 公司因发现以前年度存在重大会计差错，更正已上报或披露的财务报告； 3. 公司审计委员会(或类似机构)和内部审计机构对内部控制的监督无效； 4. 外部审计师发现当期财务报告存在重大错报，且内部控制运行未能发现该错报。

表2 上海家化重大缺陷的量化认定(以2012年合并报表数字为例)

缺陷事项	影响金额	既定标准		是否符合
		适用标准	实际结果	
1. 关联交易问题	采购：31 985 万元	占所有者权益的比重 ≥ 1%	18.19%	符合
	销售：23 454 万元		13.34%	
2. 销售返利和运输费用的统计及计提	净利润：680 万元	≥ 利润总额的5%	0.94%	符合
	期末未分配利润：5 370 万元	占所有者权益的比重 ≥ 1%	1.97%	
3. 财务报表会计科目准确性	应付款项：14 691 万元	≥ 资产总额的3%	4.02%	符合
	可供出售金融资产：28 933 万元	≥ 资产总额的3%	7.93%	

注：关联交易的既定标准中所使用的所有者权益为最近1年经审计的净资产，2011年年末调整后数据关联交易带来的盈亏占当年利润总额的11.79%，同样达到5%的认定标准。

控制的重大缺陷缺乏充分的披露。

显然，根据前文分析和主观判断，无论是定性标准还是定量标准，上海家化已披露的缺陷都达到了“重大”的认定标准，出具否定意见的内部控制评价和审计报告顺理成章。表面上，现有的内部控制自我评价报告和审计报告的格式较规范，符合内部控制评价指引和审计指引的要求，但结合前文所述，笔者认为，公司和审计师仍可从以下方面对相关信息披露予以明确或加以改进：

1. 无论是定量标准还是定性标准，重大缺陷的认定都有多个条款，当董事会、管理层或审计师发现了某项或某几项错报时，是否应明确只要符合其中任何一项条款或标准即可认定为重大错报？是否应增加信息段披露治理层、管理层、审计师对“重大”缺陷的判断依据及分歧？

2. 当上市公司明确存在内部控制重大缺陷时，需要在自我评价报告中披露内部控制缺陷的整改情况及重大缺陷拟采取的整改措施，在审计报告中披露重大缺陷的定义、性质及其对财务报告内部控制的影响程度。但现有披露中看不到重大缺陷的认定是根据哪一项具体标准或条款得出的。上海家化因关联交易问题、销售返利和运输费用统计及计提问题等导致的财务报告影响散落于公司年报、前期会计差错更正公告等多份公告中，是否有必要按照一一对应的关系(如表2)列出重大缺陷符合的已有认定标准的具体条款，以利于阅读者更清晰地理解内部控制报告？

3. 上海家化关联交易问题的暴露或多或少受到媒体的报道、监管部门的立案调查，而期末结账程序相关的控制活动也与关联交易、审计师变更等相关。如何理解内部控制缺陷

与财务报告认定的逻辑关系问题，即究竟是财务报告出现问题还是因为财务报告内部控制存在缺陷才导致财务报告出现问题？从理论上讲，内部控制是一个过程，财务报告是一个结果，显然过程影响结果。但在实务中，无论是内部控制的配套指引还是上市公司的缺陷认定标准，都将财务报表重述或更正作为内部控制存在重大缺陷的“信号”。如果没有财务报表重述、没有监管部门的处罚，是否就无需确认财务报告内部控制的重大缺陷？如何建立体制机制鼓励管理层主动披露内部控制缺陷？是否有必要将审计师与管理层、治理层已经沟通的但并未披露的内部控制缺陷作为增量信息补充披露于内部控制审计报告中，以提高报告的信息含量？这些都是值得关注的问题。

上海家化被出具了否定意见的内部控制审计报告属于小概率事件，难免会引起市场的关注，但这并不意味着上海家化的内部控制真的比那些得到“无保留意见”的上市公司差。考虑到已经发现的内部控制缺陷并不影响上海家化的现金流量，且年报披露的信息量庞杂、影响股价的噪音较多，因此否定意见的内部控制评价报告也没有实质性地影响公司的市场表现，但我们应该意识到这些重大缺陷可能会影响到理性投资者对上市公司信息质量、风险的评价，进而从长期影响到市场的健康发展。唯有正确理解内部控制，客观、公允地披露公司运营中存在的内部控制缺陷，并不断完善和改进公司的风险管理，才能真正提升上市公司的透明度和管理水平，建立起市场参与者的信任。■

(作者单位：上海国家会计学院)

责任编辑 刘黎静