

Discussion on the Types of Negative Opinions in Internal Control Audit Opinions

Guangbin Cai¹ Fengbo Wang²

1. Pan-China Certified Public Accountants LLP, Hangzhou, Zhejiang, 310000, China

2. Tianyuan Appraisal Co.,Ltd., Hangzhou, Zhejiang, 310000, China

Abstract

In recent years, with the increasing trend of regulation, regulatory authorities have adopted a “zero tolerance” attitude and increased their supervision of information disclosure and governance of listed companies. In April of this year, the State Council issued the new “National Nine Measures” for the capital market, requiring strict continuous supervision of listed companies and urging them to improve their internal control systems. In the *Opinions on Strictly Implementing the Delisting System* issued by the China Securities Regulatory Commission, the delisting situations of non-standard opinions on internal control for consecutive years and the failure of internal control of listed companies, which result in large amounts of capital occupation by major shareholders without rectification, will be considered in the mandatory delisting. Internal control is becoming increasingly important in the daily supervision of listed companies. Listed companies should strictly comply with the relevant requirements of the Ministry of Finance and the China Securities Regulatory Commission, establish a sound internal control system, and enhance the level of corporate governance.

Keywords

listed company; internal control; standardized operation; negative opinion; key points

上市公司内控审计意见之否定意见类型探讨

蔡广彬¹ 王丰波²

1. 天健会计师事务所, 中国·浙江 杭州 310000

2. 天源资产评估有限公司, 中国·浙江 杭州 310000

摘要

近几年来, 监管趋势日益加强, 监管部门以“零容忍”态度, 加大对上市公司信息披露和治理监管力度。今年4月份国务院颁布了资本市场新的“国九条”, 要求严格对上市公司的持续监管, 督促上市公司完善内控体系。在证监会发布的《关于严格执行退市制度的意见》中, 严格规范类退市情形中增加连续多年内控非标意见退市情形以及上市公司内控失效, 出现大股东大额资金占用且不整改的, 在强制退市中予以考虑。内部控制在上市公司的日常监管中愈发重要, 上市公司应严格按照财政部, 证监会的有关要求, 建立完善的内部控制制度, 提升企业治理水平。

关键词

上市公司; 内部控制; 规范运作; 否定意见; 要点探讨

1 引言

良好的内部控制制度是保持企业健康运行的保障, 有利于提高经营者经营管理水平和增强企业的风险防范能力。近年来被出具否定意见内部控制审计报告的上市公司数量日趋增长, 公司如何更好地运用内部控制审计报告来推动自身内部控制质量的提升成为一个重要议题。论文主要以被出具否定内控审计意见的公司为研究对象, 通过对其 2023 年被出具内部控制否定审计意见中所披露出的缺陷问题进行探讨, 从而了解企业内部控制建设中应关注的重点。

【作者简介】蔡广彬 (1989-), 中国湖北十堰人, 本科, 从事财务审计研究。

2 内部控制的重要性

上市公司目前内控主要遵循的是《企业内部控制基本规范》《企业内部控制应用指引》以及《企业内部控制评价指引》等系列文件。内部控制不健全不仅危害着公司的日常经营和长远发展, 也不利于资本市场的监管。近几年来, 注册会计师发表的否定意见比例显著扩大, 一方面表明监管趋势的加强, 另一方面也表明上市公司在内部治理方面存在着缺陷的严重程度加深。通过对内控审计意见类型以及内控审计结果说明中涉及事项的分析, 可以了解公司在治理结构和管理制度等方面的不足。也有利于投资者了解上市公司内部控制建设和实施情况, 综合判断上市公司内部控制的有效性。

3 否定审计意见类型所涉及的事项

根据《企业内部控制审计指引实施意见》的规定,如果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的,除非审计范围受到限制,应当对财务报告内部控制发表否定意见。注册会计师出具否定意见的内部控制审计报告,还应当包括下列内容:①重大缺陷的定义;②重大缺陷的性质及其对财务报告内部控制的影响程度。重大缺陷主要包括公司董监高的舞弊以及由于舞弊或错误导致的重大错报;公司的内部控制在运行过程中未能发现错报,但是被注册会计师识别的;审计委员会和内部审计机构对内部控制监督无效。

根据中注协发布的2023年年报审计情况快报,截至2024年4月30日,57家事务所共为3800家上市公司出具了内部控制审计报告,其中,45家被出具了否定意见内部控制审计报告,包括沪市主板20家,深市主板23家,科创板1家,创业板1家。所属同花顺行业中,建筑装饰4家、化学制药3家,通信服务3家,IT服务2家,教育2家,中药2家,其他半导体、包装印刷、电池、电网设备、房地产、纺织服饰等行业各1家。从地域来看上市公司主要集中在江苏省9家,广东省8家,湖南省5家,浙江省4家,吉林省和上海市各3家等。这45家被出具否定意见的上市公司所对应的财务报表的审计意见类型标准无保留意见2家,带解释说明的无保留意见7家,保留意见21家,无法表示意见15家。否定意见所涉及的主要事项包括以下几个方面:资金、销售与采购、关联方交易及资金占用、资产管理、对外担保、财务报告、信息披露等。

第一,资金方面,主要包括存放在财务公司的款项计提了大额减值;公司用章不规范,实控人个人以公司的名义对外借款;支付大额预付款项没有合理的目的和商业实质,与合同管理、资金管理的内控制度存在缺陷;公司进行违规保理业务从而导致保理公司从公司账户扣款,内部控制未能识别且报告日尚未归还;借用其他公司账户进行资金暂存;公司通过个人账户向非金融机构进行资金拆借且资金支付审批手续不完善等。

第二,销售与采购相关业务方面,主要包括与部分供应商和客户的计量单据缺失,内部控制未能进行有效防范,从而影响交易的真实性;对客户的应收账款未定期对账,同一客户的回款存在错配;与采购付款相关内部控制制度流程未得到有效运行,导致工程项目成本管控不到位,执行偏差较大;与采购相关的内部控制运行失效,重大预付采购事项未经董事会批准;缺少与采购签收已入库但未取得发票的存货暂估入账的内部控制,从而影响了存货和应付账款的完整性和准确性;与销售业务和财务报告相关的内部控制存在重大缺陷,收入确认存在跨期;未能发现客户在运营过程中的异常情况,未能对客户已违约或逾期的应收账款的催收予以

有效管控;与收入成本核算缺少相关的审核和监督,导致金额不准确。

第三,关联方交易及资金占用,主要包括应收关联方货款期后仍未收回、预付给控股股东土地转让款,报告日仍未完成过户手续;控股股东资金占有截至报告出具日仍未收回;关联方及关联方交易的内部控制运行方面出现缺陷,无法保证关联方及关联方交易被及时识别;控股股东及实际控制人资金占用情况整改不到位;对关联方的业绩补偿款催收不及时,影响公司的权益。

第四,资产管理方面,主要包括未对重大资产的购置的必要性进行论证;预付购房款没有签订买卖合同,且没有提供商业实质文件支持;大额在建工程供应商款项未结算;应收供应商大额退货款,无明确到货计划且账龄较长大额预付的采购款;集成项目的物料管理混乱,库存台账与实际出入库情况不一致,导致合同履约成本核算计量不准确;未对在建工程进度进行管理和台账统计,从而影响了工程进度的计量与应收工程款的收回;在建工程转固依据及流程未有明确规定,导致转固金额不准确;存在重大存货盘亏情况;处置公司交易未能按照公司管理制度进行,出售行为未经批准等。

第五,对外担保,主要包括内部控制在印鉴审批及担保审批方面存在重大缺陷,公司因承担担保责任确认了大额预计负债。

第六,财务报告与信息披露,主要包括与融资担保的或有事项发生时未履行披露义务;前期信息披露不准确,出现前期差错;债务违约产生的预计负债计量不准确;与金融资产分类列报及流动和非流动资产分类相关的内部控制缺陷,从而导致前期差错且截至2023年年底仍未完成对上述缺陷的整改工作。

第七,募集资金,主要包括募集资金使用不规范,募集资金补充流动资金未归还。

第八,其他,主要包括未能建立规范化管理信息系统,影响了财务核算的及时有效性;因员工大量离职流失无法进行函证,未能对已违约或逾期的应收账款进行催收,无法保证应收账款的准确性;与市场开拓及促销费用的计提确认方面存在滞后和不完整的情况,与销售费用相关的内控存在重大缺陷;股权收购交易价格未能获取合理的审计证据,无法判断大额的预付款项是否存在减值;未对业绩补偿款的追收采取合理的措施;对联营企业的投资无法判断投资款的去向;与控股子公司的少数股东存在分歧导致丧失控制权;遗漏合并范围导致财务报告相关的真实完整性存在缺陷;公司董事会在未按照薪酬与考核管理办法对高管进行绩效考核的情况下,直接核定2023年公司董监高人员薪酬总额不超过2022年公司董监高人员的薪酬总额,监事会亦未提出异议,未起到监督作用。同时,本年度高管薪酬未按照基本薪酬、绩效薪酬分期发放,高管薪酬变动未经董事会审批。

4 否定审计意见所涉及事项的原因简析及其影响

在会计师事务所出具的 2023 年度内部控制审计报告中,其中 ST 或 *ST 公司 44 家,还有一家是非科创板的上市企业。被实施 ST 或 *ST 的主要原因有以下几种:一是被会计师事务所出具无法表示意见或否定意见的年度财务审计报告或内部控制审计报告;二是上市公司被控股股东及其关联方非经营性占用资金或违反规定决策程序对外提供担保情形严重的;三是最近三年连续亏损,最近一期审计报告带有持续经营能力存在不确定性的表述;四是在规定期限内未对存在重大会计差错或虚假财务报告进行更正的;五是因重大信息披露违法受到中国证监会行政处罚,或者因涉嫌违规披露、不披露重要信息罪被依法移送公安机关等等。ST 类的公司在财务、内部治理等方面存在着较多问题,尤其是在资金、采购与销售、关联方资金占用、资产管理等方面暴露出公司的治理混乱,内部控制制度执行不到位、董事会及监事会监督的缺失等情况。有些公司虽然设置了内部控制制度,但并未有效执行,形同虚设,没有形成尊重企业内部控制的的企业文化,管理层在日常经营中没有将内部控制意识贯穿至经营全过程。

根据深圳证券交易所及上海证券交易所的相关规定,上市公司出现最近一个会计年度内部控制被出具无法表示意见或否定意见的审计报告,或未按照规定披露内部控制审计报告的情况,交易所将对其股票实施其他风险警示。如果连续 2 年出具否定意见的内部控制审计意见,将会被实施退市风险警示。公司在实际触及退市风险警示情形的次一年度被出具“否定意见”内部控制审计报告,会被交易所终止股票上市交易。而且还会影响公司实施股权激励及再融资,因此,内部控制审计意见类型对企业的经营发展至关重要,甚至关系着公司的生存发展。

5 内部控制改进方向及启示

良好的内部控制作为公司防御风险的有效手段,能够帮助企业及时识别和有效地预防经营风险。上市公司除了在

日常经营活动中关注财务指标是否符合规外,还应该关注其公司的治理结构是否完善,如股东大会、董事会、监事会的运作是否规范,内部控制流程是否完善、执行是否到位。对于一些重点区域如关联方资金占用等问题更是应严加防范。首先,公司应该强化内控意识,树立从上而下的大局观,管理层更是要起到带头示范作用,将防范控制风险,落实控制制度贯穿于日常经营过程,并充分调动全体员工参与内部控制建设。其次,加强相关的培训学习,内部控制制度主要是为了防范各种风险,确保企业正常运营。随着外部环境的变化,公司相关内部控制活动的目标也要及时更新与完善,通过培训学习,逐步优化内控制度,与时俱进,从而达到为公司平稳优良发展保驾护航。最后,公司应该畅享信息渠道,建立内控信息的良性互动,定期轮岗,充分交流,确保每个人不局限于同一类型的业务领域,了解的信息越是全面越能提供正确的管理决策,提升员工对内控的敏锐度,从而有利于保证各个环节执行监督到位,也能提高工作效率。

6 结语

上市公司作为资本市场的重要组成部分,是维护资本市场稳定发展的基础。提升上市公司发展质量,是资本市场服务经济发展的重要途径,良好的内部控制是保持企业平稳运行的有利工具,有利于企业的做大做强,甚至关系着企业未来的生存发展,因此,上市公司应该完善治理结构,规范内部控制,完备信息披露,不能只顾眼前的利益而忽视稳健经营和长远发展。制定了内部控制制度就应该按照制度执行,不能随心所欲,更不能凌驾于内部控制之上,从而才能推动公司的高质量发展,提升公司的抗风险能力。

参考文献

- [1] 董丽英,武悦慧.ST中利内部控制否定意见案例分析[J].证券市场,2024(6):64-69.
- [2] 钟媛.D公司内部控制体系优化研究[D].昆明:云南财经大学,2024.
- [3] 财政部会同证监会、审计署、国资委、银监会、保监会等委.企业内部控制基本规范及三个指引[Z].2010.