

企业内部控制规范之中外比较

广东外语外贸大学财经学院 王淑臣

【摘要】本文分析了我国《企业内部控制基本规范》与 COSO《企业风险管理——整合框架》的联系与区别,并提出将《企业内部控制基本规范》的基本规定与《企业风险管理——整合框架》的风险管理理念相结合构建内部控制规范。

【关键词】风险管理 基本规范 内部控制

一、COSO《企业风险管理——整合框架》与我国《企业内部控制基本规范》的联系

1. 5 要素框架。COSO(全国虚假财务报告委员会下属的发起人委员会)的《企业风险管理——整合框架》继承了 COSO 于 1992 年发布的《内部控制——整合框架》的 5 要素框架,并在此基础上将其发展成为 8 要素框架,与《企业内部控制基本规范》一样,都涵盖了 5 要素框架,即内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通以及内部监督(《企业风险管理——整合框架》称之为“监控”)。

2. 8 要素实质。《企业内部控制基本规范》(即前者)中的风险评估与《企业风险管理——整合框架》(即后者)中的事项识别、风险评估和风险应对内容基本相同。前者第 21 条规定:“企业开展风险评估,应当准确识别与实现控制目标相关的内部和外部风险,确定相应的风险承受度。”这是后者中的事项识别。前者第 24 条规定:“企业应当采用定性和定量相结合的方法,按照风险发生的可能性及其影响程度等,对识别的风险进行分析和排序,确定关注重点和优先控制的风险。”这是后者中的风险评估。前者第 26 条规定“企业应当综合运用风险规避、风险降低、风险分担和风险承受等风险应对策略,实现对风险的有效控制。”这是后者中的风险应对。因此,《企业内部控制基本规范》采用了《内部控制——整合框架》中的 5 要素框架,并且具有《企业风险管理——整合框架》中的 8 要素框架的实质,这是《企业内部控制基本规范》和《企业风险管理——整合框架》这两个文件之间的主要联系。

二、《企业风险管理——整合框架》与《企业内部控制基本规范》的区别

(一)形式差异

在借鉴国外内控框架的同时,《企业内部控制基本规范》也作了创新:“……基本规范中的 5 要素框架并未照抄照搬国外的框架,而是根据我国的实际情况作了较大的调整,并在内容上大大充实,在表达方式上符合我国法规特点、文化传统和语言习惯,使国外提出的较为宏观、抽象的内控理念转变为了具有针对性、实用性的内控规定。”由于两个文件在控制活动、信息与沟通和内部监督方面的规定基本相同,因此本文只比较两个文件在内部环境和风险评估两方面的差异。

1. 内部环境。《企业风险管理——整合框架》规定,内部环境包括风险管理理念、风险容量、董事会监督、主体中人员的诚信、道德价值观和胜任能力,以及管理当局分配权责的方式;而《企业内部控制基本规范》规定内部环境“一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等”。

2. 风险评估。《企业风险管理——整合框架》和《企业内部控制基本规范》都从目标设定入手,认为企业应识别、评估和应对与目标实现相关的风险,这些目标包括经营目标、合规目标和报告目标。所不同的是,《企业风险管理——整合框架》将战略目标也纳入风险管理之中,而《企业内部控制基本规范》只是强调在合理保证经营目标、合规目标和报告目标实现的基础上“促进企业实现发展战略”,强调了内部控制对战略目标实现的贡献。

(二)本质差异

《企业风险管理——整合框架》与《企业内部控制基本规范》在要素内容上存在差异是不争的事实,但如果仅仅强调在此方面的不同,就会忽略两者之间的本质差异。《企业内部控制基本规范》只是借鉴了《企业风险管理——整合框架》的形,只做到了“形似”而非“神似”——贯穿于企业内部控制的风险管理理念、风险容量的应用及高层管理当局诚信和道德价值观所营造的企业文化氛围是不相同的。

1. 理念不同。

(1)出发点不同。《企业风险管理——整合框架》和《企业内部控制基本规范》的出发点或起点不同。《企业风险管理——整合框架》的出发点是企业管理当局确定的风险管理理念及风险容量。企业管理当局确立的风险管理理念及风险容量是企业风险管理的起点,决定企业如何根据其确立的战略目标、经营目标、合规目标和报告目标识别、评估企业面临的各种可能的风险,及如何规避、降低、分担和承受已识别风险并建立针对这些风险的风险管理体系,其中就包括内部控制体系。而《企业内部控制基本规范》的出发点则是“引导企业加强以财务报告内部控制为主线的相关标准建设”,企业董事会以此为出发点决定如何规避、降低、分担和承受已识别的与财务报告相关的风险并建立针对这些风险的内部控制体系。

(2)内部控制体系的构建不同。《企业风险管理——整合框架》强调企业管理当局的风险管理理念及根据该理念确定的风险容量(即风险承受度)对实现战略目标的战略选择的影响,即强调战略与风险容量的一致性,并在此基础上将战略目标细分成经营目标、合规目标和报告目标,在企业层面和业务单元层面分别识别、评估和应对相关风险,并构建包括内部控制系统在内的风险管理体系。这样的风险管理体系可以最大限度地发现对战略目标的实现有影响的事项。而《企业内部控制基本规范》以财务报告真实可靠为主线构建的内部控制体系重点针对业务层面及公司治理层面的权力制衡,强调企业内部控制方面的建设,而忽略了企业管理当局风险管理理念及根据该理念确定的风险容量对企业内部环境和其他内部控制要素的影响及其对企业内部控制的影响。

(3)防范风险的效果不同。在内部控制方面,依据《企业风险管理——整合框架》建立的内部控制体系可以从源头上、制度上控制企业风险;而根据《企业内部控制基本规范》建立的内部控制体系则侧重财务报告方面的风险控制效果,只能降低因决策不当带来的风险,而不能从源头上控制风险。

2. 董事会在企业期望的诚信和道德价值观建设中发挥的作用不同。《企业风险管理——整合框架》强调董事会在企业诚信和道德价值观建设中的作用,董事会通过选择管理当局来确定其所期望的诚信和道德价值观,并通过管理当局的诚信和道德价值观及其行为影响企业的文化建设,营造出董事会所期望的文化氛围。而《企业内部控制基本规范》则强调“企业应当将职业道德修养和专业胜任能力作为选拔和聘用员工的重要标准”,“企业应当加强文化建设,培育积极向上的价值观和社会责任感”,并未强调管理当局诚信和道德价值观对企业文化和员工道德价值观的影响。

三、企业如何构建内部控制体系

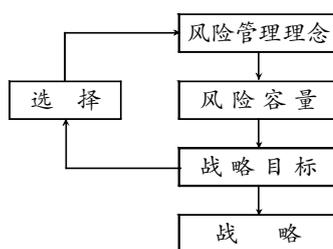
《企业内部控制基本规范》确立了大中型企业构建内部控制体系必须遵循的要素标准,对企业进行内部控制自我评估、会计师事务所对内部控制进行审计提供了统一标准,对我国企业内部控制的发展具有积极的现实意义,这是《企业内部控制基本规范》的优势所在。同时,也不应该忽视《企业内部控制基本规范》与《企业风险管理——整合框架》在理念上的差异。只有将两者的优势结合起来,企业才能真正构建以《企业内部控制基本规范》为基本规范,并且以风险管理为导向、统合《企业风险管理——整合框架》先进理念和《企业内部控制基本规范》具体框架的企业内部控制体系。

1. 董事会与经理层商定风险管理理念及风险容量(即《企业内部控制基本规范》中定义的“风险承受度”)。董事会依法行使企业的经营决策权并对股东(大)会负责,经理层负责组织实施股东(大)会、董事会决议事项,对董事会负责,经理层风险管理理念及反映风险管理理念的风险容量需经董事会批准,风险容量是董事会监督企业战略目标是否合理、经理层战略是否恰当以及为防范风险所构建的内部控制体系是否合理、健全的依据。

2. 董事会依据其企业诚信和道德价值观选择 CEO(首席

执行官)。董事会的经营决策能否得到贯彻执行并如实得到反馈在很大程度上取决于其所选择的 CEO 的诚信和道德价值观以及由 CEO 所选择的其他管理人员的诚信和道德价值观。CEO 往往选择与其拥有相同诚信和道德价值观的其他管理人员,因此,CEO 的诚信和道德价值观对企业文化的形成有重大的影响。董事会选择的具有其所期望的诚信和道德价值观的 CEO 对整个企业的文化及其经营有重要的影响。

3. 确立合理的战略目标和选择恰当的战略。董事会在确定或批准企业的战略目标和实现战略目标的战略选择时必须保持战略目标、战略与风险容量的一致性,当与企业依据战略目标确定的战略的相关风险与风险容量不一致时,企业必须对战略或战略目标做出适当调整,使其与风险容量相一致;当然,当与实现战略目标相关的风险超过企业的风险容量时,企业也需要对风险容量及其风险管理理念进行相应的调整。因此,企业风险管理理念、风险容量、战略目标和战略之间的关系可以用下图来表示:



4. 将企业内部控制的基本规范和具体规范融入企业风险管理体系。“经理层负责组织实施股东(大)会、董事会决议事项,主持企业的生产经营管理工作”,经理层有责任根据风险评估结果建立和运行企业风险管理体系;同时,“董事会负责内部控制的建立健全和有效实施”,董事会应当将企业内部控制规范融入经理层建立的企业风险管理体系。

主要参考文献

美国 COSO 制定发布.方红星等译.企业风险管理——整合框架.大连:东北财经大学出版社,2005

财政部 国家税务总局 财税[2008]142号文件

自然人与其个人独资企业或一人有限责任公司之间土地房屋权属划转有关契税问题的规定

法规制度

根据《财政部、国家税务总局关于企业改制重组若干契税政策的通知》(财税[2003]184号)第七条规定,“企业改制重组过程中,同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的无偿划转,不征收契税”。自然人与其个人独资企业、一人有限责任公司之间土地、房屋权属的无偿划转属于同一投资主体内部土地、房屋权属的无偿划转,可比照上述规定不征收契税。

(2008年11月17日印发)