

新旧企业内部控制基本规范之差异比较

南京大学 王 焯

【摘要】本文对2008年发布的《企业内部控制基本规范》和2000年发布的《内部会计控制规范——基本规范(试行)》进行了比较,指出两者在内控定位及所体现的理念、规范力度、内控定义、内控目标和原则等方面存在的差异,认为《企业内部控制基本规范》在许多方面实现了较大的突破,必将引导和规范我国企业进一步建立健全内部控制机制,提高风险防范能力。

【关键词】 内部控制 规范 差异

2008年财政部、证监会、审计署、银监会和保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》(以下简称“新基本规范”)。这是继我国企业会计准则、审计准则发布实施之后,我国在会计、审计领域的又一重大改革。新基本规范为上市公司加强内部控制建设提供了基础性和权威性的指引,必将有利于提高上市公司经营管理水平和风险防范能力,促进资本市场持续健康发展。2000年财政部发布了《内部会计控制规范——基本规范(试行)》(以下简称“旧基本规范”)。与旧基本规范相比,新基本规范在许多方面实现了较大的突破。本文试图对新旧基本规范之间的差异进行比较,以期加深对新基本规范的理解。

一、内部控制定位及所体现的理念不同

内部控制指的是什么,其范围如何确定?新旧基本规范有着不同的定位,正如其名称所显示的那样,旧基本规范涉及的内部控制是指内部会计控制,在具体范围上,主要涵盖的是内部会计控制,同时也兼顾与会计相关的控制。对内部控制中大部分管理控制,如组织结构控制和人员素质控制等内容,因其与会计不相关而被排除在旧基本规范之外。旧基本规范的框架结构也是围绕内部会计控制应遵循的目标、原则、内容、方法、监督检查等逻辑思路来构建的。因此,传统的“内部控制制度二分法”思想主导了旧基本规范对内部控制的定位和规范。

新基本规范虽然以财务报告内部控制为核心,以内部控制机制为规范重点,但其定位却是企业的全面内部控制,即融合了内部会计控制和内部管理控制,同时体现了全面风险管理的理念。其中,对全面内部控制的定位集中体现在内部控制目标的界定上,新基本规范将内部控制的目标在旧基本规范的“可靠性”、“安全性”及“遵循性”三个基本目标的基础上扩展为五个,增加了“提高经营效率和效果”和“促进企业实现发展战略”两个目标,而这两个目标正体现了对内部管理控制的关注。另外,新基本规范的框架结构是在合理借鉴以美国《内部控制——整体框架》(COSO报告)为代表的国外内部控制框架的基础上,根据我国具体国情进行较大调整和改进后构建出来的。具体内容包括了COSO报告的五大要素,即内部环

境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督。这也体现了COSO报告的全面内部控制的思想。

对全面风险管理理念的关注,几乎体现在新基本规范的所有方面。

首先,第一章“总则”中规定,企业建立与实施内部控制,应当遵循五个基本原则,其中的重要性原则要求内部控制应当在全面控制的基础上,关注重要业务事项和高风险领域。

其次,在第二章“内部环境”中要求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,倡导诚实守信、爱岗敬业、开拓创新和团队协作精神,树立现代管理理念,强化风险意识。

再次,也是最突出的体现在于,将风险评估作为单独的第三章,对企业应如何及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的风险,合理确定风险应对策略进行了具体规范。其中,第二十条规定:“企业应当根据设定的控制目标,全面系统持续地收集相关信息,结合实际情况,及时进行风险评估。”第二十一条规定:“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风险和外部风险,确定相应的风险承受度。”第二十四条规定:“企业应当采用定性与定量相结合的方法,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。”第二十五条规定:“企业应当根据风险分析的结果,结合风险承受度,权衡风险与收益,确定风险应对策略。”第二十六条规定:“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。”第二十七条规定:“企业应当结合不同发展阶段和业务拓展情况,持续收集与风险变化相关的信息,进行风险识别和风险分析,及时调整风险应对策略。”

然后,在第四章“控制活动”中,第二十八条规定:“企业应当结合风险评估结果,通过手工控制与自动控制、预防性控制与发现性控制相结合的方法,运用相应的控制措施,将风险控制在可承受度之内。”第三十六条规定:“企业应当根据内部控制目标,结合风险应对策略,综合运用控制措施,对各种业务

和事项实施有效控制。”第三十七条规定：“企业应当建立重大风险预警机制和突发事件应急处理机制，明确风险预警标准，对可能发生的重大风险或突发事件，制定应急预案、明确责任人员、规范处置程序，确保突发事件得到及时妥善处理。”

最后，在第六章“内部监督”部分，第四十四条要求企业应当根据风险评估结果以及日常监督的有效性确定专项监督的范围和频率。

由此可见，新基本规范虽然在形式上借鉴了 COSO 报告五要素框架，但在内容上则充分体现了风险管理八要素框架的实质，全面风险管理理念贯穿于新基本规范的始终。而旧基本规范除了在第四章“内部会计控制的方法”中将风险控制法作为一种内部会计控制方法，要求单位树立风险意识，针对各个风险控制点，建立有效的风险管理系统，通过风险预警、风险识别、风险评估、风险分析和风险报告等措施，对财务风险和经营风险进行全面防范和控制以外，没有对风险管理给予更多强调。

二、规范的力度不同

1. 制定的主体和适用范围。旧基本规范是由财政部制定发布的，而新基本规范则是由财政部会同证监会、审计署、银监会和保监会制定并发布的。在制定主体上，新基本规范更具代表性和权威性，更利于有效实施。在适用范围上，旧基本规范适用于我国境内所有的国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他经济组织，而新基本规范则适用于中国境内设立的大中型企业，小企业和其他单位可以参照新基本规范建立并实施内部控制。新基本规范的印发通知中，明确规定新基本规范自 2009 年 7 月 1 日起首先在上市公司范围内施行，同时鼓励非上市的大中型企业执行。

对比新旧基本规范，我们可以看出在实施范围上，新基本规范更加突出重点，强调对国民经济和资本市场有重要影响的企业的规范，这不仅是重要性原则和成本效益原则的体现，也是出于基本规范能得到有效实施的考虑。因为大中型企业，特别是上市公司，更有必要也更有条件实施基本规范。

2. 监督措施。为了保证能得以有效实施，新基本规范在监督措施方面作出了相对旧基本规范更有力、更具体的规定。最突出的表现为，其要求上市公司对内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，并可聘请具有证券、期货业务资格的会计师事务所对内部控制的有效性进行审计。如新基本规范第四十六条规定：“企业应当结合内部监督情况，定期对内部控制的有效性进行自我评价，出具内部控制自我评价报告。”第十条规定：“接受企业委托从事内部控制审计的会计师事务所，应当根据本规范及其配套办法和相关执业准则，对企业内部控制的有效性进行审计，出具审计报告。会计师事务所及其签字的从业人员应当对发表的内部控制审计意见负责。为企业内部控制提供咨询的会计师事务所，不得同时为同一企业提供内部控制审计服务。”

此外，为了确保外部审计等监督措施能够得以顺利实施，第四十七条规定：“企业应当以书面或者其他适当的形式，妥善保存内部控制建立与实施过程中的相关记录或者资料，确

保内部控制建立与实施过程的可验证性。”

而旧基本规范除了规定“各单位应当根据国家有关法律法规和本规范，结合部门或系统的内部会计控制规定，建立适合本单位业务特点和管理要求的内部会计控制制度，并组织实施。单位负责人对本单位内部会计控制的建立健全及有效实施负责”以外，没有强制要求单位对内部控制的有效性进行自我评价，并出具内部控制自我评价报告。虽然旧基本规范第二十八条规定“单位可以聘请中介机构或相关专业人员对本单位内部会计控制的建立健全及有效实施进行评价，接受委托的中介机构或相关专业人员应当对委托单位内部会计控制中的重大缺陷提出书面报告”，但是这条规定强调的是中介机构的服务和管理咨询的作用和职责，没有像新基本规范那样强调会计师事务所等中介机构的审计责任和监督职责。

三、内部控制的定义、目标和原则不同

1. 定义差异。旧基本规范所称内部会计控制是指单位为了提高会计信息质量，保护资产的安全、完整，确保有关法律法规和规章制度的贯彻执行等而制定和实施的一系列控制方法、措施和程序。

而新基本规范将内部控制定义为：由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。可见，新基本规范在定义内部控制时，强调了内部控制实施的主体，即企业董事会、监事会、经理层和全体员工。而旧基本规范则未强调内部控制实施的主体。此外，新基本规范将内部控制定义为“过程”，强调其动态性的一面；而旧基本规范关注内部控制静态性的一面，认为内部控制是“一系列控制方法、措施和程序”。因此，新基本规范对内部控制内涵的界定更加科学，强调内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程，有利于树立全面、全员、全过程控制的理念。

2. 目标差异。由于旧基本规范定位于内部会计控制，所以旧基本规范主要围绕提高会计信息质量、保护财产安全完整和确保法律法规、规章制度的贯彻执行等规定了三个基本目标，具体包括：规范单位会计行为，保证会计资料真实、完整；堵塞漏洞、消除隐患，防止并及时发现、纠正错误及舞弊行为，保护单位资产的安全、完整；确保国家有关法律、法规和单位内部规章制度的贯彻执行。

新基本规范将内部控制的目标扩展为五个，即合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整、提高经营效率和效果、促进企业实现发展战略。也就是说，新基本规范在旧基本规范所规定的“可靠性”、“安全性”及“遵循性”目标以外，增加了“经营性”和“战略性”目标。新旧基本规范在内部控制目标界定上的差异，源于新基本规范对以美国 COSO 报告为代表的国外内部控制框架的借鉴，反映了制定者对包括内部管理控制在内的全面内部控制的关注。

3. 原则差异。旧基本规范规定，各单位建立并实施内部会计控制，应当遵循六项基本原则：一是合法性原则，即：内部会计控制应当符合国家有关法律、法规和本规范，以及单位的实际情况；二是有效性原则，即：内部会计控制应当约束单位

财务会计与税务会计确认计量原则的比较分析

天津财经大学 沙莎

【摘要】 本文通过对财务会计与税务会计确认计量原则进行比较分析,明确了两者的异同,旨在为财务会计与税务会计的差异协调研究提供帮助。

【关键词】 财务会计 税务会计 计量原则

基于会计准则的财务会计与基于税法的税务会计由于其根本目标的不同,导致其确认计量原则存在差异,从而直接导致确认计量过程的差异。可以说,目标决定原则,原则决定方法。原则所扮演的“承上启下”的重要角色使得我们有必要深入研究,从而进一步完善财务会计与税务会计关系理论研究。

一、财务会计与税务会计的确认计量原则

企业会计准则虽然没有明确提出确认计量原则,但是确认计量原则却散见于准则中。例如:第一章“总则”规定,企业应当以权责发生制为基础进行确认、计量和报告。把权责发生制原则作为一项会计基本假定。“会计计量”一章中规定,企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,明确了历史成本的基本计量属性地位。通过对企业会计准则中具体会计核算的分析,可以归纳出财务会计确认计量的原则(详见右表)。

税务会计是以国家现行税收法规为准绳,运用会计学的理论和方法,连续、系统、全面地对税款的形成、调整计算和缴纳即企业涉税事项进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。税务会计以税法为准绳,因此,税务会计确认计量原则都

隐含在税法中。结合财务会计原则,并通过对税法的抽象概括可以归纳出税务会计确认计量原则(详见下表)。

财务会计与税务会计确认计量原则对比表

财务会计确认计量原则	税务会计确认计量原则
可靠性原则	实际发生原则
相关性原则	相关性原则
权责发生制原则	权责发生制原则
历史成本原则	历史成本原则
谨慎性原则	确定性原则
实质重于形式原则	形式重于实质原则
重要性原则	法定性原则
划分收益性支出与资本性支出原则	划分收益性支出与资本性支出原则
配比原则	配比原则
	合法性原则
	合理性原则
	纳税能力原则
	政策导向原则

内部涉及会计工作的所有人员,任何个人都不得拥有超越内部会计控制的权力;三是全面性原则,即:内部会计控制应当涵盖单位内部涉及会计工作的各项经济业务及相关岗位,并针对业务处理过程中的关键控制点,落实到决策、执行、监督和反馈等各个环节;四是不相容职务相分离原则,即:内部会计控制应当保证单位内部涉及会计工作的机构、岗位的合理设置及其职责权限的合理划分,坚持不相容职务相互分离,确保不同机构和岗位之间权责分明、相互制约、相互监督;五是成本效益原则,即:内部会计控制应当遵循成本效益原则,以合理的控制成本达到最佳的控制效果;六是适时性原则,即:内部会计控制应随着外部环境的变化、单位业务职能的调整和管理要求的提高,不断修订和完善。

新基本规范规定企业建立与实施内部控制,应当遵循五个原则:全面性原则、重要性原则、制衡性原则、适应性原则和成本效益原则。可见,新基本规范新增加了“重要性原则”,强调内部控制应当在全面控制的基础上,关注重要业务事项和

高风险领域。此外,与旧基本规范不同,新基本规范没有包括合法性原则和有效性原则,但新基本规范在总则的其他条款中将合法性和有效性列为企业建立与实施内部控制时应当遵循的基本要求,因此不存在实质性差异。

主要参考文献

1. 周勤业,王啸.美国内部控制信息披露的发展及其借鉴.会计研究,2005;2
2. 朱荣恩,应唯,袁敏.美国财务报告内部控制评价的发展及对我国的启示.会计研究,2003;8
3. 朱荣恩,贺欣.内部控制框架的新发展——企业风险管理框架——COSO委员会新报告《企业风险管理框架》简介.审计研究,2003;6
4. 黄京菁.美国SOA404条款执行成本引发争议的评述.会计研究,2005;9
5. 陈汉文,吴益兵,李荣,徐臻真.萨班斯法案404条款:后续进展.会计研究,2005;2