

英国内部控制标准特点分析

云南财经大学会计学院 朱锦余(教授)

【摘要】本文系统分析了英国内部控制标准及其制定与执行机制的特点,在总结英国经验的基础上,提出我国企业内部控制标准体系建设的几点启示。

【关键词】英国 内部控制标准 制定机制 执行机制

英国公司治理和内部控制具有自身特点和有效性,因此,深入研究英国内部控制标准及其运行机制,对我国企业内部控制标准建设具有重大的借鉴意义。

一、英国内部控制标准的主要特点

1. 与公司治理准则紧密结合。在英国,内部控制是公司治理的主要组成部分。尽管内部控制有着悠久的历史,但是内部控制标准制定的时间并不长,其与公司治理准则建设密不可分。

1992年的卡伯利报告从财务角度研究公司治理,将内部控制置于公司治理框架之下;1998年的哈姆佩尔报告将内部控制作为公司治理的原则之一;1998年、2003年和2006年的三个版本的公司治理综合准则,均将内部控制作为公司治理的组成部分,对董事会如何履行内部控制系统的职责进行了规范。例如,在《公司治理综合准则2003》C.2“内部控制”中规定:“董事会应当维护一个健全、可靠的内部控制系统,以保护股东投资和公司资产。”C.2.1规定:“董事应当至少每年一次,执行集团内部控制系统有效性的复核,并应当向股东报告他们已经这样做了。这种复核应当覆盖所有的控制,包括财务、经营和遵循性控制以及风险管理系统。”《公司治理综合准则2006》保持了这样的规定。这种制度安排,能够使公司董事会从公司治理的高度来认识和重视公司内部控制系统建设和维护,便于伦敦股票交易所(LSE)将其列为上市规则以提高其权威性,赋予上市公司建立、维护和披露内部控制方面的义务,同时也为相关职业组织建立内部控制标准提供了较权威的支持。

2. 强调责任分明。在建立内部控制系统方面,公司治理综合准则将建立和维护健全、有效的内部控制系统的职责赋予了公司董事会。在内部控制指南中,再次强调了董事会的这一责任:公司董事会对公司内部控制系统承担终极责任,董事会指派管理层执行设计、运行和监督内部控制系统的任务,员工集体来建立、运行和监督公司内部控制系统。

在复核内部控制有效性方面,公司治理综合准则规定,董事会至少每年对内部控制有效性进行一次复核,审计委员会复核公司内部财务控制、公司内部控制系统和风险管理以及内部控制的有效性。内部控制指南规定,复核内部控制系统有

效性是董事会职责的核心部分,管理层负责监督内部控制系统并向董事会提供其已实施监督的保证,董事会下属审计委员会代表董事会执行内部控制系统有效性的复核并向其报告结果。内部控制指南还对董事会如何进行年度评估和复核做出了原则性规定。可见,董事会对内部控制的有效性承担最终责任,审计委员会负责具体执行。

3. 强调定期复核和报告内部控制的有效性。公司治理综合准则和内部控制指南一直要求董事会对内部控制系统有效性进行复核和报告。内部控制的复核采用日常复核和年度评估相结合的模式:日常复核是对管理层或审计委员会提交的内部控制报告进行复核;年度评估是在复核报告的基础上补充所有必要的信息,以确保考虑了复核年度以及截至年度报告批准日的内部控制的所有重大方面,以便在年度报告中做出关于内部控制的公开声明。

4. 原则导向而非规则导向。在建立内部控制标准方面,以原则为基础而不是以具体规则为基础来建立内部控制指南,并没有提出要建立哪些内部控制,而是提出了建立健全有效的内部控制系统应当考虑的五个问题,即公司面临风险的性质和程度、公司可承受风险的程序和类型、风险发生的可能性、公司减少事故发生的能力以及已发生风险对经营的影响、实施特殊风险控制的成本以及从相关风险管理中获取的利益;内部控制应当实现的目标、构成要素、应具备的特征、局限性等;在复核内部控制有效性时,董事会在年度期间复核报告时应当重点关注哪些问题,在年度评估时应当特别考虑哪些问题等;关于董事会内部控制声明,仅列出了至少应当包括的内容,没有列出声明的具体格式和内容等。这种建立内部控制标准的模式,给公司董事会和管理层根据其特定情况和特点建立恰当的内部控制系统留下了很大的空间,并受到了董事会、管理层和股东的欢迎和高度评价,也得到了其他专业组织的认可。

5. 将内部控制与风险管理密切结合。内部控制指南要求董事会采用风险基础法来建立健全可靠的内部控制系统并复核其有效性,强调公司内部控制系统在对实现经营目标有重大影响的风险管理中具有关键作用;健全、可靠的内部控制系统取决于对公司所暴露风险的性质和范围的深入和定期评

估;内部控制的目的是帮助适当地管理和控制风险,而不是消除风险;董事会在决策内部控制政策时所要考虑的五个问题也均与风险有关;内部控制的更新是为了适应管理公司所面临风险的变化等;健全、可靠的内部控制由控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督五要素构成。可见,公司内部控制系统的建立、维护和构成要素等,无一不与风险管理相联系。

二、英国内部控制标准制定与执行机制的主要特点

1. 多部门协同,共同推进内部控制标准的制定和实施。英国发布的两个内部控制指南,即《内部控制:综合准则董事指南》(1999)和《内部控制:综合准则董事指南(修订)》(2005),均是多部门协调研究和制定的结果。前者是英国财务报告委员会(FRC)与英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)合作的结果,由FRC认可,被LSE列为上市规则;后者是FRC和复核小组共同合作的成果,其中也包括了英格兰和爱尔兰内部审计师协会(IIA-UKI)的意见,直接由FRC发布。

2. 经常性复核和定期评估相结合。内部控制复核的日常复核和年度评估相结合的模式,强化了内部控制的完善性和实施机制,也使内部控制的持续更新落到了实处。

3. 向股东报告内部控制的有效性。公司治理综合准则将董事会向股东报告内部控制有效性作为公司治理的原则之一。内部控制指南秉承了这一原则,建议董事会在内部控制报告中至少披露:公司识别、评价和管理公司面临的重大风险的持续进行的过程;该过程在复核年度以及截至年度报告批准日仍在进行;董事会已对其进行定期复核,并遵循了指南的要求;总结复核内部控制系统有效性的过程,如果没有,则应当陈述事实并做出解释。董事会向股东报告内部控制的有效性,特别是采用“遵循或解释”的报告模式,既促进了董事会履行其建立和维护健全有效的内部控制系统的职责,又有助于股东评价董事会履行受托责任的情况和根据公司面临的风险所建立的内部控制系统的合理性,便于其做出相关的决策。

4. 强化审计委员会在内部控制中的作用。事实上,复核内部控制系统有效性的职责,已经由董事会指派给了审计委员会。强有力的、独立的审计委员会是董事会履行内部控制职责的重要保证,也是英国公司治理成功的关键因素之一。审计委员会的主要作用与职责就包括复核公司内部财务控制,复核公司内部控制和风险管理系统。审计委员会应当收到管理层关于他们所建立的内部控制有效性报告和内部或外部审计师执行测试后的结论的报告;审计委员会应当复核和批准包括在年度报告中与内部控制和风险管理相关的声明。

5. 强调内部审计的重要性。由于审计委员会由独立非执行董事组成,因此由他们亲自执行内部控制系统有效性的复核是不可能的。于是这一重任往往又落到了内部审计师或外部审计师身上。因此,审计委员会的主要作用与职责就包括监督和复核公司内部审计的有效性,如果内部审计没有履行其职责,则审计委员会应当考虑是否存在对内部审计职能的需求并向董事会提出建议,以及在年度报告中的相关章节中解释内部审计职能的相关事项。

三、英国经验对我国的启示

1. 制定机构的协调和统一是确保内部控制标准权威性的前提。长期以来,我国内部控制标准较多且存在差异。但值得高兴的是,我国企业内部控制标准委员会于2006年7月15日正式成立。该委员会由30名拥有不同背景的委员组成,具有广泛的代表性。财政部还制定了企业内部控制标准委员会工作大纲、内部控制标准制定程序等规范性文件,规定企业内部控制标准由财政部会同有关部门制定并发布。可以预见,统一我国企业内部控制标准为期不远。

2. 将内部控制与风险管理密切结合是内部控制标准的发展方向。我国已有的内部控制标准(如上海和深圳证券交易所分别发布的上市公司内部控制指引)中,隐含了内部控制与风险管理的关系。企业内部控制标准委员会也提出目标:“力争通过未来一段时间的努力,基本建立一套以防范风险和控制舞弊为中心、以控制标准和评价标准为主体,结构合理、内容完整、方法科学的内部控制标准体系,推动企业完善治理结构和内部约束机制。”下一步是如何结合我国国情,将两者恰当地结合到内部控制标准中。

3. 强调责任分明才能将内部控制标准落到实处。在制定我国的内部控制标准时,可考虑将内部控制责任恰当分解到董事长及其所领导的董事会、总经理及其所领导的管理层、监事会主席及其所领导的监事会等身上。还可借鉴英国的经验,进一步考虑规定审计委员会、内部审计机构在内部控制方面的作用和责任,并建立责任考核机制,对其履行内部控制方面的责任进行考核和评价,将责任落到实处。

4. 定期评估和报告制度是监督内部控制责任履行的有效机制。上海和深圳证券交易所发布的上市公司内部控制指引,均明确引进了董事会内部控制报告制度,要求董事会在年度报告中披露该年度内公司内部控制制度执行情况。笔者建议,在总结上市公司董事会实施内部控制报告的经验的基础上,对内部控制标准进行进一步的完善。

5. 有效的审计委员会和内部审计制度是履行内部控制责任的保证。在建立全国统一的内部控制标准时,应在借鉴英国经验的基础上,同时总结我国上市公司的成功经验,考虑公司审计委员会和内部审计在内部控制建设和实施中的作用,并建立相关的规范。

6. 原则导向而非规则导向的标准可以充分发挥责任人的创造性。英国以原则为基础的内部控制标准制定模式,给公司董事会和管理层根据其特定情况建立恰当的内部控制系统留下了很大的空间,并受到了广泛欢迎,但这也对实施者的素质要求较高。根据我国实际情况,建议财政部采用“基本规范+具体规范”的模式,将原则和规则有机结合起来,既提供指南,又提供具体的操作办法。

主要参考文献

1. 王光远,刘秋明.公司治理下的内部控制与审计——英国的经验与启示.中国注册会计师,2003;2

2. 张立民,钱华,李敏仪.内部控制信息披露的现状与改进——来自我国ST上市公司的数据分析.审计研究,2003;5