

构建产权保护导向的内部控制规范体系

史建梁

(金陵科技学院 南京 210001)

【摘要】 本文以产权会计观为出发点,结合建立现代产权制度的要求,论证了内部会计控制在产权保护中的基础性作用。针对现有内部会计控制规范体系的不足,重构了以产权保护为终极目标导向的内部控制分层目标体系,并构建了产权保护导向的内部控制规范体系的框架结构。

【关键词】 产权保护 产权会计观 内部控制 规范体系

产权是所有制的核心和主要内容,包括物权、债权、股权和知识产权等各种财产权。在股份公司制下,公司产权是一个综合的概念,包括对公司资产享有的法人财产权、出资者对公司享有的股权和债权。这里,出资者只是享有股权和债权,并不能同时享有公司的法人财产权。本文按照上述定义来使用产权及公司产权的概念。

内部会计控制对于产权经济具有基础性控制作用,对现代产权制度具有基础性维护功能。其中最突出的表现是对公司产权的基础性保护作用,包括对公司法人财产权的保护,和以此为基础的对出资者股权和债权的保护。

一、内部会计控制在产权保护中的基础性作用

产权会计观认为,会计本质上是一项对产权经济具有基础性控制功能与社会意义的管理活动。会计对产权价值运动具有基础性的反映与控制功能,反映功能表现为会计在产权价值确认、计量、记录及信息编报与揭示方面的作用,控制功能表现在会计对产权使用过程、产权交易过程、产权价值形态改变过程、产权收益形成过程的监控作用。

1. 产权保护与产权控制的统一性。产权控制的目标,就是要将产权价值运动及产权经济关系控制在为两者预设的标准周围合理的范围内,这实际上是产权保护的核心内涵,因此,产权保护与产权控制具有统一性,前者侧重揭示行为的目标,后者则侧重描述行为的过程。

2. 内部会计控制是会计控制职能的主要实现方式。会计的控制职能主要体现在企业的内部控制领域,内部会计控制是会计控制职能的主要实现方式,也是对会计控制职能及其实现方式的集中性的单独表述。但是,随着经济的发展,其必将走向宏观控制领域(即企业外部控制领域),会计控制走向宏观控制领域的主要标志是国民经济会计、环境会计、国际会计的出现。本文主要研究内部控制领域的会计控制。

3. 内部会计控制实现公司产权保护的基本原理。内部会计控制概念是实施范围、手段与目的的统一体。产权保护导向的内部会计控制则在三者之外还指明了行为的客体——产权价值运动及其体现的产权经济关系。因此,产权保护目标的实

现,是控制主体运用会计手段对产权价值运动及产权经济关系实施控制的过程。会计手段体现在:会计通过对产权价值运动过程与结果进行核算和反映,即对产权价值进行确认、计量、记录与报告,实现其对产权价值运动及其体现的产权经济关系的监督与控制作用。

二、现有内部会计控制规范体系的产权保护功能

1. 内部会计控制规范体系概况。当前,财政部已经颁布了《内部会计控制规范——基本规范》(以下简称《基本规范》)和货币资金、销售与收款、采购与付款、工程项目、担保、对外投资等六个具体规范。

《基本规范》明确了单位建立和完善内部会计控制体系的基本框架和要求,在整个单位内部会计控制体系中起着统驭作用,是制定具体业务会计控制规范的依据。在财政部具体业务会计控制规范尚未全部发布的情况下,各单位可以《基本规范》为依据,结合本单位的实际情况,建立并实施本单位的具體业务会计控制制度。

《基本规范》规定的内部会计控制的主要内容(即具体规范)包括:货币资金、实物资产、对外投资、工程项目、采购与付款、筹资、销售与收款、成本费用、担保等经济业务。但目前已经发布的只有六个具体规范。具体规范规定的是对具体资产项目或业务(业务循环)的控制要求。

2. 对其产权保护功能的评价。

(1)在《基本规范》中,将内部控制的目标定位在合规性目标层次上。这种表述既未明确产权保护的终极要求,也未包含效益性目标,因而在此引导下内部控制不能完全发挥其应有的产权保护功能。

另外,财政部出台《内部会计控制规范》的直接动因虽然是配合《会计法》中关于企业应当建立健全内部会计监督制度的要求,但其核心目的在于抑制当时虚假会计信息的泛滥,所以其核心功能实际在“保证会计资料的真实、完整”(即保证会计信息质量)上。

(2)《基本规范》提出的具体规范项目只是包括了针对主要业务(业务循环)、主要资产项目及成本费用的内部控制要

求,这只能体现对公司法人财产权的保护要求,而无法体现对出资者享有的股权和债权进行保护的特别要求,并且许多同时影响法人财产权保护和出资者产权保护的特别业务(如利润分配、关联方交易等),其内部控制规范并未包括在内。

(3)将控制手段人为地限定在会计控制范围内,对管理控制、财务控制、审计控制的利用很少,因而无法充分发挥内部控制的应有功能。

三、以“产权保护”作为内部控制的终极目标,重构内部控制的 分层目标体系

内部控制的 目标是财政部制定《内部会计控制规范》和企业建立内部控制制度的依据和导向,因此科学地确立内部控制目标至关重要。

(一)确立产权保护为内部控制的终极目标

1. 内部会计控制的终极职能是产权保护。现已得到公认的内部会计控制职能有保证会计信息的真实完整、保护资产的安全完整、保证经营活动的合法合规、提高经营活动的效率效果,四者共同的终极功能都是保护产权。

2. 以产权保护作为内部控制的终极目标是现代产权制度的要求。在现代产权制度的“归属明晰,权责明确,保护严格,流转顺畅”四项要求中,“保护严格”是核心要求,也是最高要求。而在国家实现公司产权控制(保护)的途径中,内部会计控制处于基础性地位,因此,以产权保护作为终极目标使得内部控制与现代产权制度的核心要求相一致。

3. 重视产权保护是发展产权经济的现实需要。实行现代产权制度的直接后果是公司股权特征的“三化”:股权主体多元化,股权结构分散化,股权交易经常化。而所有者对公司的股权控制是实现公司产权保护的核心力量,股权特征的“三化”决定了公司产权保护存在着外部效应,所有者在产权保护方面有“搭便车”倾向,进而导致公司产权保护的弱化。

(二)以产权保护为终极目标的内部控制分层目标体系

1. 内部控制的分层目标体系结构。如图 1 所示。

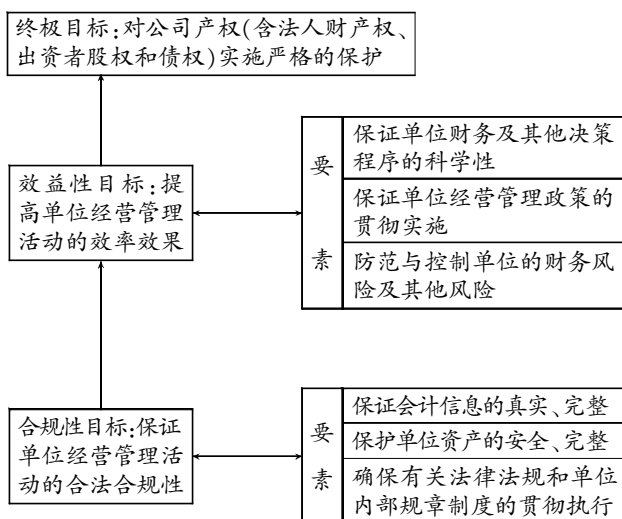


图 1 产权保护导向的内部控制分层目标体系

2. 设置分层目标体系的理论意义和实际意义。理论方面,分层目标体系使得内部控制以产权保护为根本性目标导向,从而能够消除各个次级目标之间的分歧;分层目标体系使得内部控制目标体系具有层次性以及各层次之间具有逻辑递进性,从而有利于《内部控制规范》的分阶段制定和企业内部控制制度的分步骤建立。

实际方面,分层目标体系的科学设置有助于推动《内部控制规范》的建设和修订,有助于指导各个企业根据自身已有的内部控制基础,有计划、分步骤地进行内部控制制度的建立和完善。

四、认清产权保护的原则要求,建立健全产权保护导向的 内部控制规范体系

1. 产权保护的原则要求。

(1)产权的二重性——经济关系性与价值性决定了产权保护的二维度。现代产权理论认为,产权不是指人与物之间的关系,而是指由于物的存在以及对它们的使用所引起的人们相互之间认可的行为关系。这实际上是强调了产权经济关系。从会计的角度看,产权还具有价值性,产权会计观将产权的价值特征称为产权价值。笔者将产权的经济关系性与价值性称为产权的二重性。

产权的二重性决定了产权保护的二维度:实现产权价值保值增值维度与维护产权经济关系维度。在实现产权价值保值增值维度中,保值是基础,增值是重点。产权经济关系主要是指在产权归属界定、产权权责分配、产权收益(即产权价值增值额)分割等产权运作过程中形成的人与人、人与公司之间的经济关系。

(2)公司产权的双层结构——公司的法人财产权与出资者的股权和债权,决定了公司产权保护的双层视角。公司产权保护的双层视角要求既要重视对公司法人财产权的保护,又要重视对出资者股权和债权的保护。公司产权的双层结构如图 2 所示。

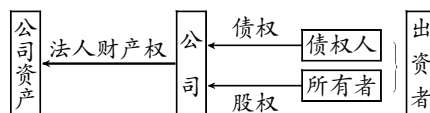


图 2 公司产权的双层结构

2. 产权保护导向的内部控制规范体系结构。图 3 所示的规范体系是一套以产权保护为终极目标导向的划分科学、结构完整的内部控制规范体系。既包括对公司法人财产权的保护,又包括对出资者股权和债权的保护。其中,综合类具体规范既能实现对公司法人财产权的保护,又能实现对出资者股权和债权的保护,是当前需要补充的具体规范中最关键的部分。当然,这种体系结构划分并不是惟一的。

要仿照已经制定的六个具体规范,在各个具体规范中明确各自的具体控制目标、控制主体与客体、控制机理、控制关键点、控制方法。例如,实物资产的内部控制主要从实物的取得、保管、领用、发出、盘点、处理等环节找出关键控制点,采用授权批准、会计记录与实物保管相互分离和制约、非实物保管

纳税筹划的风险与收益分析

李晓永

(石家庄经济学院 石家庄 050031)

【摘要】 本文围绕纳税筹划风险与收益之间的关系,就纳税筹划风险的概念、类型及纳税筹划收益的概念、内容展开论述,并重点分析了纳税筹划风险与收益之间的定量关系及纳税筹划风险的管理方法。

【关键词】 纳税筹划 风险 收益

随着纳税筹划被越来越多的人所接受,各种形式的纳税筹划活动已在各地悄然兴起,但是纳税筹划所蕴含的风险却没有得到人们足够的重视。将纳税筹划的风险与收益结合起来分析,对于正确认识、防范及控制风险,进而尽量降低或避免筹划收益的不确定性具有十分重要的现实意义。

一、纳税筹划的风险

所谓纳税筹划的风险,通俗地讲就是指企业在开展纳税筹划活动时,由于各种难以预料或控制的因素作用,使企业通过纳税筹划得到的实际收益与预计收益发生背离,从而导致收益的不确定性。企业在运用税收政策开展纳税筹划的过程中,风险是客观存在的,也是不可避免的,而且这种风险可能会伴随企业生产经营过程的始终。

根据纳税筹划风险的形成原因不同,可以将其分为两大类,

即经营过程中的风险和税收政策运用过程中的风险。其中,经营过程中的风险又包括经营风险和财务风险。经营风险主要是企业不能准确预测到经营方案的实施结果所带来的风险,即经营过程未实现预期结果而使筹划失误的风险。财务风险是指由于举债而给企业目标带来不利影响致使筹划未能达到预期结果的风险。税收政策运用过程中的风险与税法的“刚性”有关。目前我国税制建设还不完善,税收政策变化比较快,政策的变化意味着筹划方案面临着许多不确定性因素,而且政策发生变化后往往有追溯力,原来是纳税筹划,政策变化后可能被认定是偷税。因此在运用税收政策过程中,这种风险也是不容忽视的。

二、纳税筹划的收益

所谓纳税筹划的收益,就是纳税筹划人员凭借自身掌握

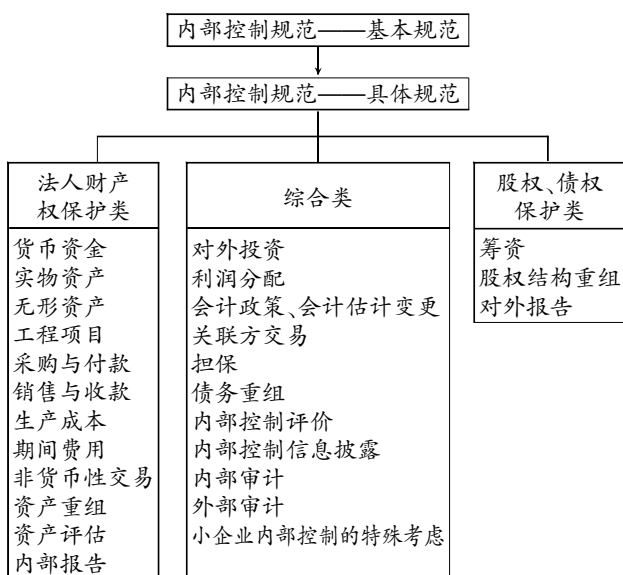


图3 产权保护导向的内部控制规范体系

人员无权领发货物等一系列控制方法,防止各种实物资产的被盗、毁损和流失。对此这里不作赘述。

3. 构建内部控制规范体系的注意事项。①要充分体现产

权保护的二维度要求,既要重视产权价值保值增值,又要重视产权经济关系维护。②要以会计控制为中心,管理控制、财务控制、审计控制多种手段并用,并将《内部会计控制规范》更名为《内部控制规范》。③要十分注重企业风险管理,把控制重点放在可能产生重大财务与经营风险的关键控制点上。④要十分重视对控制环境的建设,在内部控制基本规范和具体规范中都应充分体现这一要求。⑤要实现内部控制与公司治理的无缝对接,并使两者能够互为补充、实现互动。⑥要实现内部控制与公司外部监管的无缝对接。⑦要将以产权保护为终极目标的内部控制分层目标体系写进基本规范中,并在具体规范中充分体现目标导向。⑧要引导企业根据自身的内部控制基础有计划、分步骤地推进内部控制制度建设。⑨可参照COSO委员会的组成,组建由财政部主导的多元化的内部控制规范制定机构。

主要参考文献

1. 郭道扬. 论产权会计观与产权会计变革. 会计研究, 2004;2
2. 《内部控制问题研究》课题组. 基于公司治理结构的内部控制有关问题研究. 会计论坛, 2005;2
3. 卢现祥. 新制度经济学. 武汉: 武汉大学出版社, 2004