

COSO内部控制新框架的变化及对企业可持续发展的影响

■ 郑丹 杨汉明

众所周知,1992年COSO发布的经典性报告《内部控制——整体框架》(简称旧框架)是内部控制领域的权威性文献。随着企业商业环境的变化,COSO委员会本着持续优化的精神,于2010年9月启动了内部控制框架的修订工作,并于2011年12月发布了内部控制新框架的征求意见稿。经过1年多的公开征求意见,终于在2013年5月发布了《内部控制——整体框架》(以下简称新框架)的正式报告。本文拟基于内部控制新框架的主要变化,从经营业绩、舞弊行为与核心竞争力三个角度分析内部控制对于企业可持续发展的影响,以期优化企业内部控制,促进企业可持续发展提供几点意见。

一、内部控制新框架的主要变化

1992年,COSO委员会对内部控制的定义是:公司的董事会、管理层及其他人士为实现以下目标提供合理保证而实施的程序:运营的效益和效果,财务报告的可靠性和遵守适用的法律法规。新框架虽然保留了内部控制的核心定义,以及构成三维“立方体”的内部控制五大要素,但是也体现了一种与时俱进的精神。旧框架的重点在

于知悉与建立内部控制,新框架的重点在于承诺与落实内部控制。内部控制新框架的主要变化包括以下几点:

1.明确目标设定在内部控制中的角色。旧框架(1992)将目标设定作为一个管理过程,认为目标设定是企业进行风险评估的前提条件,并且COSO委员会发布的《企业风险管理整体框架》(2004)将目标设定作为内部控制的八大要素之一。新框架同样认为目标设定是内部控制的风险评估的前提,但明确指出目标设定不是内部控制的组成部分,以强调目标设定的重要性。

2.强化了公司治理的重要性。新框架包含了更多公司治理中有关董事会以及董事会的下属委员会,即审计委员会、薪酬委员会和治理委员会的内容。指出董事会应独立于管理层,对内部控制的制定及其绩效施以监督;董事会应在保持内部控制独立运作的基础上明确监督责任,调用相关专业人员对内部控制系统进行监督。

3.明确列示了内部控制的17项具体原则。新框架明确地列出了内部控制17项原则,每一项原则都与内部控制五大要素中的某一要素相对应,同时每一项原则又包含了多个关注点。例如,“企

业组织为了支持目标达成,选择并发展信息科技的一般控制”这一原则就属于内部控制五大要素中的控制活动要素,

“制定相关技术取得、发展和维护的流程控制活动”就属于该原则的关注点之一。新框架内部控制原则的明晰化为管理层提供了有用的指引。管理层可以根据企业的具体情况选择各项原则和具体的关注点来构成内部控制的组成部分,以满足企业的实际需求。

4.加强对舞弊行为的考虑。与旧框架相比,新框架关于舞弊的讨论明显增多,并且将“企业在评估影响目标实现的风险时,考虑潜在的舞弊行为”单独作为内部控制的一项原则,舞弊风险的评估成为企业风险评估的组成部分。

5.扩大企业报告类别。旧框架在内部控制目标设定中仅仅关注财务报告目标,目的是确保企业的财务报告真实可靠。而新框架扩大了报告对象和报告内容范围。在报告对象方面,既要面向外部的投资者、债权人和监管机构,确保报告符合外部利益相关者的要求;又要面向内部的董事会和管理层,确保报告满足企业经营管理决策的需要。在报告内容方面,除了包括传统的财务报告,还涵盖了资产使用报告、人力资源分析报告、内部控制评

价报告以及可持续性报告等非财务报告。企业报告类别的扩大可以综合评价企业的方方面面,有利于投资者掌握更多的相关信息。

二、内部控制新框架的主要变化对可持续增长的影响

一个真正以价值为中心的企业不会拘泥于眼前的短期利润,而会注重企业未来的持续利益。企业的可持续发展是企业价值最大化目标实现的前提条件。但只有以强有力的内部控制体系作为后盾,企业才能实现可持续发展。因此内部控制新框架的出台对于企业可持续发展的影响值得我们研究。

1.内部控制影响经营业绩。每个企业都面临着“内忧外患”,外部环境不可控,内部环境特别是控制环境,与经营业绩息息相关。有效的内部控制环境有利于经营目标的实现,从而能为经营业绩提高提供“软支持”,经营业绩越好,越有利于企业的可持续发展。新框架更深入地讨论了有关治理的概念,包括董事会以及董事会的下属委员会。这里要传达的主要信息是,董事会监督对有效的内部控制至关重要。同时,新框架具体提出了与内部控制五要素应用相关的17条原则,每个企业可根据自身的实际情况和环境的变化,结合这些原则设计适合自身的内部控制。一个有效的治理层加上“量身定做”的内部控制设计为企业的可持续发展创造良好的内部控制环境。

2.内部控制威慑舞弊行为。当前,企业所面临的外部环境愈加复杂,企业之间的竞争愈加激烈,管理层有足够的动机通过舞弊来粉饰财务报表,这在一定程度上给企业价值最大化原则带来了“对冲”风险。因此新框架加强了对反舞弊预期的考虑。尽管旧框架也涉及反舞弊,但有关反舞弊预期以及舞弊和内部控制之间的关系讨论并不突出。新框架将防范舞弊风险

单独作为内部控制的一项原则,指出企业在评估影响目标实现的风险时,应考虑潜在的舞弊行为和不同类型的舞弊,评估员工承受的压力和激励手段,分析舞弊发生的机会。

3.内部控制提升企业核心竞争力。内部控制旧框架的缺陷之一就是只关注财务报告而未从全局角度关注企业风险,新框架则扩大了报告目标类别,这也是该框架最主要的外在变化。新框架总共有四类报告:内部财务、内部非财务、外部财务以及外部非财务报告,其中许多公司自愿发布的可持续性报告有利于公司更好地履行与环境相关的社会责任。新框架对于非财务目标的关注,可以使企业全方位地把握风险,特别是可持续发展风险,有助于企业在竞争中立于不败之地。

三、优化内部控制确保企业可持续发展的思考

COSO发布的新框架不仅令企业能够高效地制定内部控制系统,以帮助企业实现重要的业务目标并获得可持续发展,而且能帮助组织适应日益复杂和变化多端的商业环境,将风险降至可接受的低水平并且提高决策信息的可靠性。当然COSO新框架对我国在美国上市企业的影响最为直接。新框架于2014年12月15日正式生效,并且旧框架同时废止,因而在美上市企业需要在2014年的年报中以新框架为标准对自身的内部控制的有效性进行评价。而对于我国没有在美上市的公司,其内部控制主要依据财政部等五部委发布的《企业内部控制基本规范》和相应的配套指引,COSO新框架目前对其没有实质的影响。当然,无论是否在美上市,国内企业都可以借鉴COSO内部控制新框架,促进自身内部控制的完善。

1.优化企业的控制环境。优化控制环境是确保企业可持续发展的基

础。控制环境的优劣取决于高层对待内部控制的重要性的态度及采取的行动。新框架强调董事会监督对内部控制至关重要,对企业高层的要求提升到了一个新的平台。企业高层应当充分考虑所面临的环境和风险挑战,将可持续发展的经营理念融入到企业的发展战略。当然,更重要的是能够使所有的利益相关者参与推动企业可持续发展,特别是员工的参与可以真正将可持续发展理念融入企业文化。可持续发展理念从战略层面渗透于作业层面,有利于企业持续性增值。因此,内部控制的形式并不重要,无论是成立独立的内控部门还是仅仅依靠某个部门来进行内部控制,企业本身对内部控制必须有足够的重视,才能营造良好的内部控制环境。

2.建立完善的风险评价体系。建立完善的风险评价体系是确保企业可持续发展的核心。企业应站在整体的角度来识别实现目标所涉及的风险,通过风险预警、风险识别、风险评估、风险分析、风险报告等手段来管理风险,建立有效的风险管理系统。鉴于新框架把防范舞弊行为单独作为一项内部控制原则,风险评价体系应涵盖舞弊风险的识别、评估与防范。

3.选择合适的内部控制监督工具。选择合适的内部控制监督工具是确保企业可持续发展的保证。一个企业仅仅具备有效的内部控制设计是不够的,选择合适的内部控制监督工具是必要的。当前,企业用于追踪自己是否沿着可持续发展目标成长的方法之一是利用平衡计分卡。平衡计分卡包括财务、客户、内部流程和学习与成长四个方面,使得领导者拥有了可以平衡长期和短期、内部和外部,确保持续发展的管理工具,符合新框架对于企业实现非财务目标的关注。例如,企业可以把目标定位为顾客提供绿色产品和服务,培养员工可持续发展风险

从万科看战略导向的内部控制

梅路瑶 杨汉明

战略是企业做大做强的根本保证。战略目标是内部控制的最高层次目标和最终目的,同时战略目标的实现又依赖于内部控制。我国企业目前内部控制目标尚局限在财务报告的会计控制上,忽略了它的管理价值。建立以战略为导向的内部控制,不仅可以满足监管部门关于内部控制的要求,还可以帮助企业实现价值、减少财务舞弊。长期以来万科有着清晰的战略目标,随着外部环境的变化战略目标也在不断调整。万科完善的内部控制体系和清晰的战略实现路径,可以帮助其他企业更好地理解与实践战略导向的内部控制。

一、万科战略导向的内部控制运行方式及结果分析

意识,然后通过调查顾客的满意度以及员工的态度来监督内部控制的运行是否有效,是否使企业在持续发展的轨道上运营。

4.将社会责任纳入内部控制评价体系。企业履行社会责任是防范声誉风险,树立企业形象,促进企业可持续发展的有效途径。因此把社会责任纳入内部控制评价体系是必要的。企业履行

战略导向的内部控制分为战略控制、管理控制和作业控制三个层次。战略控制位于第一层次,是整个过程的起点,它的关键在于优化内部控制环境,在进行风险评估的基础上形成适合企业的发展战略。管理控制的意义是帮助企业通过分解战略目标从而在业务经营中实现战略,其中环节包括监督企业所有员工行为与战略目标的一致性、制定有效的激励机制以提高战略体系中人员的积极性和对战略实施效果的实时监控与纠偏。作业控制指各项具体任务的实施,包括内部控制包含的各项控制活动。作业控制是管理控制的进一步细分和落实。通过上述三个层次企业可以完整地完内部控制体系建设,并且保证实现自身目标,体现出以战略为导向的内部控制

对企业价值的贡献。本文将通过这样的逻辑对万科战略导向的内部控制运行进行分析。

(一) 战略控制层次

战略目标决定了企业的未来经营方针与行动方向,从而会带来不同程度、类型的内外部风险,如果风险超出企业可承受能力的范围则可能会导致经营失败,因此风险评估是战略定位的重要环节。作为内部控制五要素之一,风险评估亦得到万科的重视,其内部现已设立相关部门根据发展情况全面系统地收集相关信息,对宏观环境、行业环境和内部环境及时进行动态的风险评估、风险识别和风险应对。回顾万科的发展历程可以看出,其战略制定始终坚持以风险评估为基础,适应了当时的背景和要求。万科的发展

社会责任的评价主要侧重于定性分析,企业是否在安全生产、产品质量、环境保护、资源节约、促进就业、员工权益保护等方面履行了应尽的义务。■

[本文是横向课题《中小企业内部控制与股利政策优化对策》的阶段性成果之一]

(作者单位:中南财经政法大学会计学院)

责任编辑 陈利花

参考文献:

- 1.丁红燕.2012.COSO内部控制新框架的变化及对注册会计师审计的影响.中国注册会计师,12
- 2.李敏,薄建奎.2013.基于可持续发展的内部控制初探.会计之友,1
- 3.娄慧慧.2011.基于委托代理理论的内部控制探讨.内控与审计,4