

美国财务呈报内部控制审计报告及其比较

厦门大学 李 荣 吴益兵

美国联邦政府为了恢复投资者对证券市场的信心、规范资本市场运作，于2002年7月通过了萨班斯—奥克斯利法案(The Sarbanes-Oxley Act)。该法案规定，根据1934年证券交易法中13(a)或13(d)条编制的所有年报，必须包含财务呈报内部控制报告。2003年3月18日，美国公认会计师协会(AICPA)发布《财务呈报内部控制审计》的征求意见稿作为对萨班斯—奥克斯利法案的响应。2004年12月3日，公众公司会计监管委员会(PCAOB)发布的《财务呈报内部控制审计准则》(《Auditing Standard No. 2—An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements》，简称“AS.2”)对财务呈报内部控制的审计作了详细规定，着重介绍了财务呈报内部控制审计报告。

AS.2中对财务呈报内部控制审计报告提出的要求在很多方面和财务报表审计报告是一致的，但也有自己的独特之处，如财务呈报内部控制定义的表述、固有局限段的表述以及审计报告方式的不同(独立报告和合并报告)。财务呈报内部控制审计报告和财务报表审计报告具体比较如下：

一、审计目标

AS.2提出财务呈报内部控制的审计目标是对管理当局就企业财务呈报内部控制有效性的评价发表审计意见，主要包括审计人员对管理当局就财务呈报内部控制的评估结论和对财务呈报内部控制有效性的审计意见。而财务报表的审计目标是对财务报表是否遵循美国公认会计准则(GAAP)或其他相关会计制度的要求，在所有重大方面是否公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量发表审计意见。虽然对财务呈报内部控制审计和财务报表审计的目标各有所侧重，但是，两者的共同目标都是为了向企业外部信息使用者提供决策有用的高质量会计信息提供合理保证，提高对外公布的财务报表信息的质量。在具体审计过程中，对财务呈报内部控制审计应当与财务报表审计结合起来。

二、审计意见类型

AS.2指出在形成财务呈报内部控制的审计意见时，审计人员应当评价所获得的审计证据。作为评估的一部分，审计人员应当审计当年内部控制过程中发布的所有与财务呈报内部控制相关的报告，并评价报告中任何的控制缺陷。根据判断：如果不存在确定的重大弱项，审计范围不受到限制，审计人员就可以发表无保留审计意见；如果存在重大弱项，则发表否定意见的审计报告；如果审计范围受到限制，则根据范围受限制的程度，发表保留意见或无法表示意见。

表1和表2是财务呈报内部控制审计报告和财务报表审计报告的比较：

表1

类型	财务报表的审计报告
无保留意见 (An Unqualified Opinion)	①财务报表符合GAAP和相关会计制度的规定，在所有重大方面公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量；②注册会计师已经按照GAAP计划和实施审计工作，在审计过程中未受限制；③不存在应当调整或披露而被审计单位未予调整或披露的重要事项。
保留意见 (An Qualified Opinion)	①财务报表不符合GAAP和相关会计制度的规定，虽影响重大，但不至于出具否定意见；②因审计范围受限，无法获取充分适当的审计证据，虽影响重大，但不至于出具否定意见。
否定意见 (An Adverse Opinion)	①财务报表不符合GAAP和相关会计制度的规定，程度超出一定的范围；②因审计范围受限，无法获取充分适当的审计证据，程度超出一定的范围。
无法表示意见 (An Disclaimer Opinion)	审计范围受限可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以至无法对财务报表发表意见。

表2

财务呈报内部控制审计报告(独立报告形式)		
对管理当局财务呈报内部控制有效性的结论评估发表的审计意见	基于审计人员的审计，对财务呈报内部控制有效性发表的审计意见	原因
无保留意见	无保留意见	不存在重要弱项或审计范围没有受到限制；或部分参照其他审计人员的报告
无保留意见	否定意见	存在重要弱项
保留意见	保留意见	审计范围受到限制
无法表示意见	无法表示意见	审计范围受到限制
否定意见	否定意见	存在重要弱项

三、审计报告的内容要素

在审计报告的内容要素上，财务呈报内部控制的审计报告比财务报表的审计报告多了定义段和固有局限的描述段两个部分。定义段的描述为：财务呈报内部控制是一个过程，为财务呈报的可靠性和财务报表(供外部使用的)编制符合公认会计原则提供合理的保证。公司的财务呈报内部控制包括以下政策和程序：(1)保持合理的会计记录，准确公允地反映发行人资产的交易和处置情况；(2)为下列事项提供合理地保证：发行人对发生的交易进行必要地记录，从而使财务报表的编制满足公认会计原则的要求；发行人所有的收支活动均得到管理当局和董事的合理授权；(3)为下列事项提供合理保证，即防止或及时发现发行人的资产未经授权

的取得、使用和处置,因为发行人资产的取得、使用和处置会对财务报表产生重大影响。固有局限段描述为:由于固有局限的存在,财务呈报内部控制可能无法防止或发现错报。同时,由于环境条件的变化,在未来会计年度中控制可能变得不充分或政策程序的遵循性减弱,从而导致风险的产生。财务呈报内部控制由于自身固有的局限,故不能为实现其目标提供绝对的保证。财务呈报内部控制是一个过程,涉及到人的勤勉(Diligence)和能力(Compliance),所以人的失误可能导致职业判断的失误,财务报表内部控制也可能因为管理当局的串谋或不当控制而失效。由于这些局限的存在,致使重要弱项无法被发现或防止。然而,这些固有局限又是财务呈报内部控制过程中众所周知的缺点,所以在设计内部控制制度的过程中,可以设计一个安全保障措施,即使无法消除风险,在一定程度上也能有所降低。

这两份审计报告要素部分的比较如表3(就独立报告而言):

表3

类型	财务呈报内部控制的审计报告	财务报表的审计报告
引言段	(1)基于控制标准:某特定日期的财务呈报内部控制有效性的管理当局的评估结论(2)管理当局评估报告的标题 审计人员应当使用和管理当局对财务呈报内部控制以一致的描述(3)管理当局责任的表述,即保持财务呈报内部控制的有效性以及对财务呈报内部控制有效性进行的评估(4)审计人员的责任表述,即审计管理当局的评估结论和对公司财务呈报内部控制有效性发表审计意见。	(1)财务报表是否遵循GAAP或其他相关会计法规的要求,是否在所有重大方面均公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量发表审计意见;(2)管理当局的责任表述,即编制财务报表(3)审计人员的责任表述,即在实施审计工作的基础上对这些财务报表发表意见。
范围段	(1)审计工作遵循AS.2准则(2)准则要求计划和实施审计程序,以合理确信财务呈报内部控制是否在所有重大方面均保持有效(3)审计工作包括了解财务呈报内部控制,评价管理当局的评估结果报告,测试和评价内部控制的设计和执行的有效性,并根据实际情况实施审计人员认为必要的其他程序(4)所有审计工作为发表审计意见提供了合理的基础。	(1)审计工作遵循GAAP准则(2)准则要求计划和实施审计程序,以合理确信财务报表是否不存在重大错报(3)审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据,评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计,以及评价会计报表的整体反映(4)所有审计工作为发表审计意见提供了合理的基础。
定义段	财务呈报内部控制的定义(如上所述)。	无
固有局限段	如上所述	无
解释段	存在重要弱项时,对重要弱项的说明 ^① 。	无
意见段	(1)审计人员对管理当局评估结论的审计意见(2)审计人员对财务呈报内部控制有效性的审计意见。	审计人员对财务状况、经营成果、现金流量发表审计意见。
说明段	在独立报告的情况下对审计日期一致的说明。	无

注:①重要弱项是一项控制缺陷,或几项控制缺陷的集合,会产生中报或年报上重大错误无法防止或发现的可能性。以下重要弱项应当确认并包含在管理当局的评估中(包括对重要弱项的描述和对实现控制目标的影响):在我们审计20×3年财务报表中,考虑到重要弱项的影响,从而确定审计财务报表测试的性质、时间和程度,但这份报告并不影响我们审计财务报表的报告日期(报告日期同内部控制的报告日期一致)。

四、审计报告的报告方式

审计人员可以选择以独立报告或合并报告的形式对财务报表和财务呈报内部控制发表审计意见。

独立审计报告是指对财务报表和财务呈报内部控制分别出具审计报告。如果审计人员选择独立报告形式,那么他在出具财务呈报内部控制审计报告时必须增加如下一段:“根据公众公司会计监管委员会(PCAOB)的准则要求,我们还审计了W公司的确定的财务报表[Identified Financial Statements]通常是指最近财年度止的资产负债表,最近财年度止近3年的相关利润表、股东权益收益表和现金流量表)和出具的报告[Our Report Dated]报告日期应当与财务呈报内部控制有效性的报告日期相同]发表审计意见的类型。”审计人员在他出具的财务报表审计报告上也必须增加如下一段:“根据公众公司会计监管委员会(PCAOB)的准则要求,基于某确定的控制标准[Identified Control Criteria]我们还审计了W公司的20×3年12月31日的财务呈报内部控制有效性和出具的报告[Our Report Deated]报告日期应当与财务报表的报告日期相同]发表审计意见的类型。”

合并审计报告是指审计人员对财务报表的审计意见和财务呈报内部控制有效性的审计意见出具在同一份报告上,即合并报告包括了财务报表的审计报告和财务呈报内部控制有效性的审计报告。当审计人员选择合并报告时,他将对多个会计期间财务报表和最近财年度止财务呈报内部控制的有效性和管理当局对财务呈报内部控制的评估结论发表审计意见。

公众公司会计监管委员会(PCAOB)规定对发行人公司财务报表的审计和对财务呈报内部控制有效性的审计必须是同一家会计师事务所,但可以是不同的注册会计师,合并审计报告与独立审计报告的区分,很大可能是为了赋予注册会计师一个明确的法律责任。作为合并审计报告的签字注册会计师,他必须对财务报表的审计结论和财务呈报内部控制有效性的审计结论承担法律责任;而作为独立审计报告的签字注册会计师只需要对他所签字的那份审计报告承担法律责任。

在比较了美国的财务报表审计报告和财务呈报内部控制的审计报告以后,可以发现,财务呈报内部控制审计是资本市场发展的必然趋势,其对于资本市场的影响将是巨大的。我们学习美国财务呈报内部控制报告的同时应该思考该准则的制定对我国资本市场的规范和管制有何借鉴作用。我们认为借鉴美国财务呈报内部控制审计准则对于促进、提高我国资本市场的会计信息质量和推动、完善我国企业内部控制大有裨益。

(编辑 欧阳万萍)