

「摘要」本文从美国《萨班斯——奥克斯利法案》404条款出发，对财务报告内部控制有效性评价做了相关的理解；在研究了sec的提案和aicpa的征求意见稿的基础上，结合kpmg和mcgladrey&pullen会计师事务所提供的报告，提出了对我国财务报告内部控制有效性评价的启发和借鉴意义。

「关键词」财务报告；内部控制；有效性

上市公司经营失败、公司舞弊的指控以及财务报表的重新编报（financial statement restatements）（2），都将注意力集中在财务报告内部控制（internal control over financial reporting）的充分性上来。如何建立健全有效的财务报告内部控制制度，管理层如何对财务报告的内部控制有效性进行评价，以及外部审计师在财务报告的内部控制有效性审核中的作用就成了最紧迫的理论问题之一。本文从《萨班斯——奥克斯利法案》的最新规定出发，对我国财务报告内部控制评价提出自己的看法。

## 一、美国财务报告内部控制的新概念

内部控制概念的演变大致可划分为内部牵制、内部控制、内部控制结构和内部控制整体框架四个历史阶段。最初的内部控制定义可以追溯到美国注册会计师协会审计程序委员会1958年发布的《第29号审计程序公告》，其中，将内部控制分为内部会计控制和内部管理控制两个部分，并将内部会计控制与保护资产的安全完整和财务记录的可靠性直接联系在一起，具体的措施有交易授权与批准制度、资产的实物控制、从事财务记录和审核与从事经营或财产保管职务分离的控制。1972年，《第54号审计程序公告》对内部会计控制进行了重新定义，认为内部会计控制是组织计划以及关于保护资产安全完整和财务记录有效性的程序和记录，并对下列事项提供合理的保证：交易经过合理的授权进行；公司对交易进行了必要的纪录，以确保财务报表的编制与公认会计原则保持一致；资产的使用和处置经过管理层的适当授权；在合理期间内，对现存资产与资产的会计记录之间的任何差异采取了恰当的行动。

1992年，coso委员会对内部控制进行了深入的研究。根据coso委员会1992年提出的《内部控制-整体框架》报告中的定义，内部控制是受公司董事会、管理层和其他人员影响的，为达到经营活动的效率效果、财务报告的可靠性、遵循相关法律法规等目标提供合理保证而设计的过程。1995年，美国注册会计师协会审计准则委员会在其发布的《第78号审计准则公告》中，接受了coso报告对内部控制的定义。

美国证券交易委员（sec）在2002年发布的33-8138号提案中首次对财务报告内部控制进行了诠释，该提案认为，财务报告内部控制的目的是确保公司设计的控制程序能为下列事项提供合理的保证：公司的业务活动经过合理的授权；保护公司的资产避免未经授权或不恰当的使用；公司的业务活动被恰当的记录并报告，从而保证上市公司的财务报表符合公认会计原则的编报要求。该定义符合美国注册会计师协会审计准则公告319条款的规定，并与《萨班斯——奥克斯利法案》103条款中的内部控制定义保持一致。

根据sec2003年6月正式发布的最终规则中的定义，财务报告内部控制是指由公司的首席执行官、首席财务官或者公司行使类似职权的人员设计或监管的，受到公司的董事会、管理层和其他人员影响的，为财务报告的可靠性和满足外部使用的财务报表编制符合公认会计原则提供合理保证的控制程序，具体包括以下控制政策和程序：

1. 保持详细程度合理的会计记录，准确公允地反映资产的交易和处置情况；
2. 为下列事项提供合理的保证：公司对发生的交易进行必要的纪录，从而使财务报表的编制满足公认会计原则的要求；公司所有的收支活动经过公司管理层和董事的合理授权；
3. 为防止或及时发现公司资产未经授权的取得、使用和处置提供合理保证，这种未经授权的取得、使用和处置资产的行为可能对财务报表产生重要影响。

定义中的1、2两点与《萨班斯—奥克斯利法案》103条款中要求注册会计师事务所在审计或鉴证报告中进行内部控制评价的内容保持一致，第3点则是针对公司资产的使用和处置提出的，表明保护资产的安全完整是财务报告内部控制的有机组成部分。

与cos0报告中对内部控制的定义相比，sec在最终规则中对财务报告内部控制的定义仅包含了与财务报告可靠性目标相关的部分，而省略了经营活动的效率效果的目标，遵循相关法律法规目标中也仅保留了诸如证券交易委员会财务报告要求这类与财务报表编制直接相关的法律法规。这个定义与《证券交易法》第13（b）（2）（b）款对内部会计控制的描述保持一致。

## 二、美国财务报告内部控制评价的最新进展

20世纪70年代以来，管理层对内部控制有效性是否进行报告曾引起广泛的争论，但直到《萨班斯—奥克斯利法案》颁布之前，还没有形成统一的规范。实务中仅有美国联合存款保险局（federal deposit insurance corporation）对加入保险的总资产超过5亿美元的金融机构要求提供管理层内部控制有效性的报告。2002年7月，国会通过的《萨班斯—奥克斯利法案》第一次对财务报告内部控制的有效性提出了明确的要求。该法案涉及内部控制的条款主要有：

1. 第103款规定，对管理层财务报告内部控制评估的审计师报告，需要评价公司的内部控制政策和程序是否包括详细程度合理的纪录，以准确公允地反映公司的资产交易和处置情况；内部控制是否合理保证公司对发生的交易活动进行了必要的纪录，以满足财务报告编制符合公认会计原则的要求；是否合理保证公司的管理层和董事会对公司的收支活动进行了合理授权。

2. 第302款规定，公司首席执行官和首席财务官应当对所提交的年度或季度报告签署书面证明，证明中涉及内部控制的内容包括：签字人员有责任建立和维护一套内部控制程序，并且这套内部控制程序的设计应当确保企业内部其他管理人员都能够知道公司及其纳入合并范围的子公司的所有重大信息，尤其在定期报告编制期间；保证在财务报告编制之前90天内已经对公司内部控制的有效性进行了评价；将关于内部控制有效性的结论反映在报告中；向外部审计师和公司董事会下的审计委员会报告了在内部控制设计或运行中对公司财务信息的记录、加工、汇总和报告产生不利影响的所有重大控制缺陷以及重要控制弱点。

3. 第404款规定，根据1934年证券交易法中13（a）或15（d）款要求递交年报的公司，管理层需要对财务报告的内部控制进行报告。同时，该条款要求这些公司的审计师对管理层的评估进行认证和报告。

404条款的规定引起了法律界和职业界的广泛关注，sec和aicpa积极行动起来，分别提出了自己的提案和征求意见稿

1. 2002年10月22日，sec发布第33-8138号提案，并于2003年6月5日颁布最终的规则，寻求为遵循404条款所需的过渡时间做法。主要内容有：（1）修订1934年证券交易法的相关内容，要求上市投资公司之外的公司在年报中包括一份管理层对公司财务报告内部控制的报告。该内部控制报告的内容必须包括：管理层签署申明，由其负责建立和维护充分的公司财务报告内部控制；公司在最近财政年度终了之时对财务报告内部控制的有效性进行评估；说明管理层进行公司财务报告内部控制有效性评估时采用的框架；提供一份申明，表明对公司财务报表进行审计的注册会计师事务所已经对公司管理层的财务报告内部控制评估报告提供了鉴证报告。（2）要求公司填报“注册会计师事务所鉴证报告（registered public accounting firm ‘s attestation report）”，并作为年报的一部分予以公布。（3）要求管理层对公司季度内出现的、对公司财务报告内部