

后萨班斯法案时代的内部审计探析

剧杰¹, 施建军², 时现¹

(1. 南京审计学院 国际审计学院, 江苏 南京 210029; 2. 对外经济贸易大学, 北京 100029)

摘要: 尽管萨班斯法案是一项公司改革法案, 但它的颁布也对审计领域产生了深远影响, 这些影响包括使得内部审计肩负了更高的期望、内部审计与审计委员会建立了更密切的联系、增加了对内部审计资源与能力的需求。“后萨班斯法案时代”的内部审计的特点主要是具有向传统职能“回归”的倾向、在众多角色中寻求平衡、拥有逐步强化的信息系统审计能力。在这样的背景下, 内部审计应当通过质量的持续改进、建立并完善知识共享机制、进行流程再造、保持风险导向的价值主张、改进人力资源策略等措施, 来应对环境变化带来的挑战。

关键词: 萨班斯法案; 内部审计; 价值增值

中图分类号: F239.45 **文献标识码:** A **文章编号:** 1672-8750(2010)03-0032-05 **收稿日期:** 2010-04-11

作者简介: 剧杰(1976—), 女, 河南信阳人, 南京审计学院国际审计学院讲师, 南京大学管理学院博士生, 主要研究方向为审计理论与实务; 施建军(1955—), 男, 安徽无为, 对外经济贸易大学校长, 南京大学教授, 博士生导师, 博士, 主要研究方向为企业管理理论与实务; 时现(1962—), 女, 辽宁绥中人, 南京审计学院副院长, 教授, 博士, 主要研究方向为审计理论与实务。

基金项目: 江苏省教育厅高校哲学社会科学基金项目(09SJB630040)

1998年安然、世通等公司财务丑闻爆发后, 欧美出台了一系列政策, 对企业内部控制提出了更为严格的要求。2002年7月, 美国总统布什批准了《2002年上市公司会计改革和投资者保护法》(以下简称萨班斯法案), 2003年6月, 该法案正式实施。随后, 美国证监会(SEC)陆续发布了5次公告, 对萨班斯法案404条款的实施进行了调整。另外, SEC还相继批准了美国上市公司会计监管委员会(PCAOB)《审计准则2号(AS2)》、《小企业COSO内部控制框架》、《管理层内部控制评估概念公告》、《管理层内部控制评估解释性指南(征求意见稿)》和《PCAOB审计准则5号(AS5)》等一系列法规。由于萨班斯法案对企业管理和监管具有里程碑的意义, 国内外学者将其公布后的时代称为“后萨班斯法案时代”。学术界对萨班斯法案的影响以及应对方法的研究成果层出不穷, 但研究者在“萨班斯法案对内部审计有何影响”、“后萨班斯法案时代的内部审计应当

何去何从”等问题上却鲜有关注。本文将从内部审计角度来分析萨班斯法案的影响, 试图提出后萨班斯法案时代内部审计的发展策略。

一、萨班斯法案对内部审计的总体影响

萨班斯法案的实施直接引发了公众对公司治理、有效监管和健全内部控制的高度关注, 也间接地将内部审计推向前所未有的备受瞩目的位置。上市公司会计监管委员会(PCAOB)在其公布的相关财务报告内部控制审计准则中指出, 该准则的好处之一是“促进上市公司提高对客观有效的内部审计进行投资”。美国证监会前任首席会计师也指出, “有效的内部审计是有效防范舞弊, 形成可靠财务报告的关键”^[1]。另外, 美国证监会的一些强制行动也反映了其“内部审计是治理过程和内部控制系统的一个固有部分”的观点^[2]。也正是因为认识到内部审计的重要性, 纽约证交所(NYSE)从2003年起要求每个上市公司都必

须设立内部审计部门^[3]。来自国际内部审计师协会 (IIA) 的调查显示, IIA 会员数量在 2002 年有突破性增长, 2000 年至 2003 年 IIA 会员增长率分别为 6%、19.5%、66.5% 和 32%, 这反映了社会对内部审计的关注程度大大提升^[4]。

具体来说, 萨班斯法案对内部审计的影响体现在三个方面。

(一) 各方关注使内部审计肩负了更高期望

2002 年以前, 大部分内部审计都集中在财务审计与经营审计。帮助组织改进营运效果只是经营审计的一个副产品。甚至在十几年前, 某些内部审计部门进行经营审计的目的也极其简单, 仅仅是为了避免与外部审计师在进行财务报表审计时产生重复工作。一些公司自愿设立内部审计部门也只是因为内部审计师能够在评价和监控内部控制方面起到重要作用。而这一切在萨班斯法案颁布以后有了根本性的改观。萨班斯法案颁布后出台的一系列法规表明, 美国的监管行动与要求不仅强调内部审计在内部控制方面的地位与作用, 还强调了内部审计本身就是治理过程的一个固有部分。公众、监管当局及管理层也对内部审计在治理、控制及防范舞弊方面寄予了更高的期望。例如, 美国证监会 (SEC) 要求上市公司必须建立内部审计部门或拥有履行内部审计职能的人员^[2-3]。美国上市公司会计监管委员会 (PCAOB) 指出内部审计活动的充分有效是与舞弊的防范以及控制的有效性密切相关的^[5]。

(二) 监管的加强促进了内部审计与审计委员会建立更密切的联系

正如 Sammer 指出, 在后萨班斯法案时代, 由于在内部控制等方面责任的强化, 管理层与审计委员会对内部审计的期望也发生了深刻变化^[6]。审计委员会必然会采取相应行动以应对这种变化, 与外部审计师、内部审计师保持经常性的沟通就是其重要行动之一。同时, 内部审计与审计委员会建立密切关系也有助于其向 CEO 和 CFO 及时传达问题所在。美国上市公司会计监管委员会 (PCAOB) 也指出, 外部审计师在依赖内部审计工作时应当考虑审计委员会和内部审计的关系与沟通^[5]。虽然存在诸多现实困难, 但是仍有学者进行了一些探索性的实证研究, 试图寻找能够量化的证据来分析内部审计与审计委员会沟通关系的特点。如, Joseph 和 Dana 等人在 2005 年对 271

家中等规模的美国上市公司内部审计首席执行官 (CAE) 进行调查后发现, 内部审计预算和人员规模、与审计委员会的沟通次数和沟通时间都有显著增加。其实证分析显示, 公司越小, 预算增加越多, 公司财力越强 (如高的经营现金流) 或者流动性风险越大 (如低流动比率), 预算和员工增加越多, 内部审计的变化存在着行业差异^[7]。

(三) 管理层责任的强化激发了对内部审计资源与能力的大量需求

萨班斯法案的特点之一是强化了管理层对组织控制有效性方面的责任。后萨班斯法案时代, 管理层越来越依赖于内部审计师帮助其履行在内部控制等方面的责任, 这导致对内部审计人才需求的持续增长。虽然 IIA 的全球审计信息网 (GAIN) 调查数据显示企业在内部审计方面的投入 (包括预算与人员) 在近几年有所增加, 但长久以来, 内部审计部门的职位一直只有 80% 的充足率, 还有 20% 空缺^[4]。即使有些公司提供高薪, 人才缺口也仍然很大。在 2006 年的 IIA 全球审计信息网 (GAIN) 在线调查中, 70% 的被调查者计划在未来一年内雇用内部审计师, 而仅有 2.5% 的被调查者预期内部审计部门人数会下降。普华永道的调查也为这一发现提供了支持。2007 年普华永道对 717 个内部审计经理和首席审计执行官的调查显示, 在 2006 年第四季度 31% 的被调查对象认为他们所在的组织无法满足审计职位空缺的需求, 该项调查还发现缺少有专业胜任能力的审计人员是内部审计的主要问题^[8]。

二、后萨班斯法案时代内部审计的特点

(一) 向传统职能“回归”的倾向

“安然事件”之前, 内部审计曾经经历过一段快速发展时期。在这期间, 内部审计不断向组织运营管理各个层面渗透, 热衷于多元化的增值服务, 而对传统的确认服务及监控作用发挥有所忽略。萨班斯法案对财务信息可靠性的重新强调, 使得内部审计将注意力集中于财务领域, 并重新审视其确认服务职能的履行, 从而出现向传统职能“回归”的倾向。内部审计工作重心也从操作性、合规性和咨询性审计转向财务控制审计。一项调查研究显示, 管理层认为, 在过去的几年中, 内部审计重心已经从执行传统审计业务转变为提供咨询。许多主管人员说, 内部审计师应该重新

将时间分配到“传统的数字审计”上去^[9]。Schröder 在 2003 年调查了 89 家“财富 1000 强”的公司,40% 的公司内部审计参与了审查 10 - Q 报告^①,而这一比例在 2002 年 9 月仅为 27%^[10]。

(二) 在众多内部审计角色中寻求平衡

后萨班斯法案时代,审计师(包括外部审计师、内部审计师)必须面对挑战作出积极回应。许多企业的内部审计部门在萨班斯法案颁布之前,已在其传统职能之外发展了诸多价值增值活动。投资者和管理层也认识到内部审计占据着“道德良知最后诉求”的位置,是组织中的“道德核心”。但是,萨班斯法案对管理层在财务报告可靠性及相关内部控制有效性方面责任的强化,使内部审计不得不再将重心移到与财务报告有关的内部控制方面。内部审计传统职能似乎前所未有地更适应当今时代的需要。如何在传统与变革之间取得平衡也就成为内部审计发展的一大现实问题。甫瀚公司(Protiviti Inc.)从 2005 年开始每年持续调查内部审计职能的变化,其 2007 年 6 月发布的调查报告显示,仅有 25% 的被调查者认为所在的组织达到了内部审计职能的新平衡。这说明大部分公司还处于追求满足萨班斯法案监管要求阶段,其内部审计部门仍是对财务报告有关的内部控制保持更多关注^[11]。事实上,在萨班斯法案颁布后的最初几年,随着大家对如何遵循萨班斯法案的理解逐渐加深,内部审计师及其所在的组织开始努力在众多职责与角色中重新寻求平衡。这种平衡使内部审计部门能够在向“提升组织价值”的新路径前进的同时,也依然致力于“为组织目标实现提供保障”所包括的审查及评价财务控制及其他传统职责的有效履行。

(三) 逐步强化的信息系统审计能力

在现代社会,信息技术几乎已经渗透到各行各业的各个角落,但信息技术的广泛应用也带来一些问题。无论是萨班斯法案颁布之前还是颁布之后,很多公司都无法充分理解信息技术系统如何控制业务和财务交易流,更不能完全明晰信息系统控制缺陷的潜在影响。另外,信息技术部门人员常常缺乏内部控制意识,他们的注意力往往集中在系统的运行效率和软硬件运作的技术方面。这些问题都对内部审计在帮助管理层建立和保持有效的信息系统控制方面提出了挑战。虽然人们要想获得信息技术专业知识需要花费大量的时间,但是这并不

意味着内部审计专业人员被摒弃于信息技术领域之外。内部审计人员已开始逐步重新审视其在变化环境下的职责,不断提升信息系统审计能力。特别是萨班斯法案对管理层在内部控制方面责任的强化,促使作为信息沟通重要载体的信息系统成为建立健全有效的内部控制的关键。因此,管理层与内部审计师认识到不应低估萨班斯法案对信息技术部门的影响,也不应低估开展信息系统审计所需的技术能力及工作量。

三、后萨班斯法案时代内部审计的发展策略

管理层对内部审计的关注与信赖给内部审计带来了更大的发展空间,也对内部审计质量提出了严格要求。内部审计在承受着越来越高的期望的同时,又面临着巨大的人才缺口。

(一) 致力于内部审计质量的持续改进

毫无疑问,萨班斯法案颁布以来,内部审计作为管理层值得信赖的“顾问”越来越受到重视。但是,只有内部审计机构本身具有正确定位和为组织增加价值的愿景以及实现愿景的清晰蓝图,才能真正有效地帮助组织实现目标。在这一蓝图中,内部审计实施过程符合基本的标准且致力于持续的改进是迈向成功的第一步。IIA《实务标准(2004)》要求对内部审计所进行的确认与咨询活动进行持续的、定期的评价,包括定期进行内部质量评估和每五年一次的外部质量评估。通过质量评估,公司可获得关于最佳实务的反馈以及来自专家的建议,这些都能够帮助内部审计经理有效改进内部审计机构设置及内部审计实施过程,向董事会与管理层证明内部审计持续改进承诺的履行,证明内部审计值得信赖。另外,通过质量评估与改进,不仅能使内部审计人员提高专业水平,也能够帮助他们借鉴最佳实务,取得持续改进,适应组织发展的步伐。近年来 IIA 致力于在全球范围内推广内部审计质量评估,即将内部审计实施过程与其发布的《内部审计实务标准》相对照,以保证内部审计工作符合最基本专业水平的要求,同时针对发现的不足,参考已获知的最佳实务,提出切实可行的进一步改进建议,从而帮助内部审计更好地履行职责,为组织增加价值。IIA 网站

①即 1934 年 SEC 要求发布的中期报告。

2009年公布的已开展内部审计质量评估的组织列表显示,从2004年到2008年全球大约有780余家企业已完成外部质量评估,这还不包括未统计在列的数据。在中国,内部审计外部质量评估也在不断推进。2006年11月,中国内部审计协会与国际内部审计师协会(IIA)签订了《内部审计质量评估协议》,开始探索一条借鉴国外先进经验的中国内部审计质量发展之路^[12]。

(二) 建立并完善知识共享机制

审计实践中要大量运用专业判断,审计师必须不断学习与专业判断相关的组织运营、风险管理及内部控制等方面知识。事实上,一个内部审计师不可能是全能的,每个内部审计师所拥有的知识与经验水平也是不同的。这就造成两个方面的现实:一方面是组织行业环境、相关法规、运营模式、流程等的知识与经验在审计团队成员中分布不均;另一方面,在一个处于不断发展变化的组织中,审计师又常常被分配不同的审计任务,已拥有的知识与经验未必与这些任务相匹配。而知识共享能迅速提高审计师的专业能力,改进审计效率和效果,缓解人力资源压力。因此,在目前的监管法规(萨班斯法案等)和审计准则不断完善情况下,建立并完善知识共享机制有着重要意义。

国际上已有一些组织在利用信息技术建立最佳实务数据库、专家系统等知识共享体系。例如,安永的Power Packsy就是由持续更新的最佳实务组成,在全球实现了网络共享。国际内部审计师协会也有结合内部审计质量评估与改进而建立的最佳实务数据库。但是,研究者们已经认识到信息技术专家知识系统并不能自动保证实现有效的知识共享^[13]。具体来说,知识共享受到难以文件化的审计知识和审计师个人素质两方面限制:一方面,实践中存在着大量难以文件化的审计知识;另一方面,即使有完备的知识库,也需要审计师个人拥有利用知识库的能力,才能从中选择适当工具应用于现有审计实践,以形成自己的经验。近年来,越来越多的学者将研究集中于“影响审计师知识共享因素有哪些”、“如何在审计团队中建立和完善知识共享体系”等问题。

(三) 探索内部审计的流程再造

在后萨班斯法案时代,推动内部审计流程再造的主要因素包括企业风险与相关控制的动态性、不同服务提供者竞争带来的压力(外包)、以

有限资源提供最大服务的要求不断增加(如低预算、有经验内部审计师的缺口)等^[14]。长久以来,内部审计核心流程(包括风险评估、审计计划、具体审计项目实施过程)受到普遍关注,而另外一些支持性的审计活动常常被忽略。例如,内部审计人力资源管理、内部审计人员的绩效评价、内部审计质量持续改进、与外部审计的合作与联系等过程。流程再造一方面能够通过重塑核心从根本上重新思考和改进内部审计过程,以过程导向管理内部审计活动,使这些活动发挥更合理的协同作用,另一方面能够使内部审计活动与组织流程契合,充分支持组织流程,帮助组织实现目标。因此,流程再造对职责有效履行有着重大意义,已经成为内部审计机构负责人的重要工作内容之一。

(四) 保持风险导向的价值主张

在后萨班斯法案时代,内部审计处于一个关键的发展期,有两种可能的未来发展途径:第一种是维持现状,对环境的变化与要求束手无策、被动应对;第二种则是审时度势,积极思考价值定位。为满足利益相关者的殷切期待,内部审计仍须采用风险导向的方法来帮助组织增加价值,包括提供风险确认、对风险管理进行持续评价与监控、及时告知审计委员会和管理层风险暴露的信息等。其中,在风险确认与衡量方法上,各国银行业有较多的探索。正是得益于风险导向的价值主张,金融机构内部审计部门对风险管理发挥了相对显著的积极作用。

(五) 改进人力资源策略

面对各方对内部审计的更高期望,内部审计首先要解决两个矛盾:一是有胜任能力的审计人才的大量需求与人才紧缺现实的矛盾,二是对内部审计人员专业胜任能力的全面要求(包括财务、运营、信息系统、遵循、舞弊等方面的知识与经验)与现有人员知识面狭窄的矛盾。要解决这些矛盾,我们必须依据组织战略目标,优化人力资源策略,推动继续教育发展与职业教育发展。可喜的是,在实践中,优化内部审计人力资源的措施在很多企业已得到实施^[15]。

参考文献:

- [1] Herdman R. Making audit committees more effective[R/OL]. Speech Given at the Tulane Corporate Law Institute, New Orleans, LA, March 7 2002. [2008-05-

- 09]. <http://www.sec.gov/news/speech/spch543.htm>.
- [2] Securities and Exchange Commission (SEC). Edison schools settles SEC enforcement action[EB/OL]. [2008 - 10 - 12]. <http://www.sec.gov/news/press/2002-67.htm>.
- [3] Securities and Exchange Commission(SEC). Accounting and auditing enforcement release No. 1944 [EB/OL]. [2008 - 10 - 12]. <http://www.sec.gov/litigation/litreleases/lr18547.htm>.
- [4] The Institute of Internal Auditors. GAIN annual benchmarking study: reporting [EB/OL]. [2008 - 10 - 12]. <http://www.theiia.org/guidance/benchmarking/gain/gain-reporting/>.
- [5] Public Company Accounting Oversight Board(PCAOB). Auditing standard No. 2 :an audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements [R]. Washington, DC: PCAOB,2004.
- [6] Sammer J. The Sarbanes - Oxley earthquake: is it shaking up internal audit? [J]. Compliance Week, 2004 (7):1 - 24.
- [7] Joseph V C, Hermanson R D, Raghunandan K. Changes in internal auditing during the time of the major US accounting scandals[J]. International Journal of Auditing, 2005(9):117 - 127.
- [8] Price Water House Coopers. State of the internal audit profession study: continuous auditing gains momentum [EB/OL]. [2008 - 10 - 12]. <http://www.pwc.com/us/en/internal-audit/publications/2009-study-internal-audit-profession.j.html>.
- [9] 卡本特 D D, 芬纳马 M G, 福埃特威尔 Z P, 等. 公司治理文化的变革:公司如何进行调整以适应萨班斯法案 [J/OL]. Journal of Accountancy, 2004(3). [2009 - 10 - 12]. <http://doc.esnai.com/showdoc.asp? DocID=7589>.
- [10] 瞿曲. 基于受托责任的内部审计若干问题研究 [D]. 厦门大学, 2006;22.
- [11] PROTIVITI. Moving internal audit back into balance: a Post-Sarbanes-Oxley survey [EB/OL]. [2010 - 05 - 01]. <http://www.protiviti.com/en-US/Insights/Surveys/Pages/Internal-Audit-Rebalancing-Survey.aspx>.
- [12] 剧杰, 许景. 对内部审计质量评估的认识[J]. 中国内部审计, 2009(12):28.
- [13] Vera-Munoz C S, Ho L J, Chow W C. Enhancing knowledge sharing in public accounting firms [J]. Accounting Horizons, 2006(6):133 - 155.
- [14] The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). Internal audit reengineering: survey, model, and best practice [R]. The Institute of Internal Auditors, 2001;12 - 15.
- [15] 沈大白, 黄追. 从作业风险自评落实风险管理[J]. 会计研究月刊, 2008(5):25 - 27.

(责任编辑:杨凤春)

A Study on Internal Audit in Post-SOX Era

JU Jie¹, SHI Jian-jun², SHI Xian¹

(1. School of International Auditing, Nanjing Audit University, Nanjing 210029, China;

2. University of International Business and Economics, Beijing 100029, China)

Abstract: Since the Sarbanes-Oxley Act went into effect in 2002, it has made a profound effect on audit profession. The intensity of SOX preparations challenged internal audit as managers' "consultant". In the post-SOX era, internal audit features on balancing different roles, returning back to the traditional function and improving the effectiveness of information system control and audit. Under this circumstance, internal audit should focus on improving quality, constructing proper knowledge-sharing mechanism, reengineering the process, and keeping the claim of value-added to face the challenge.

Key words: Sarbanes-Oxley Act; internal audit; value-added