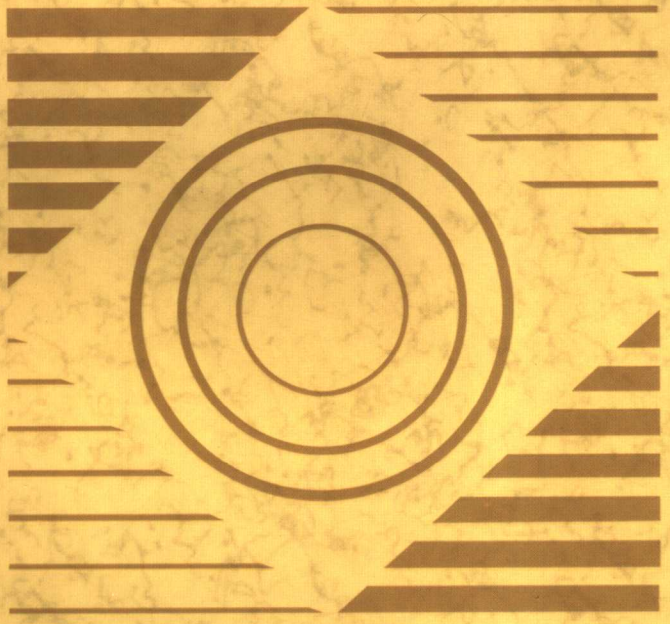
Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules

中国内部审计协会 北京国家会计学院 联合推出

SOA与内部审计新规则

【美】罗伯特·莫勒尔／著
Robert Moeller
刘霄仑／主译 王立彦／审校



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House
John Wiley & Sons, Ltd

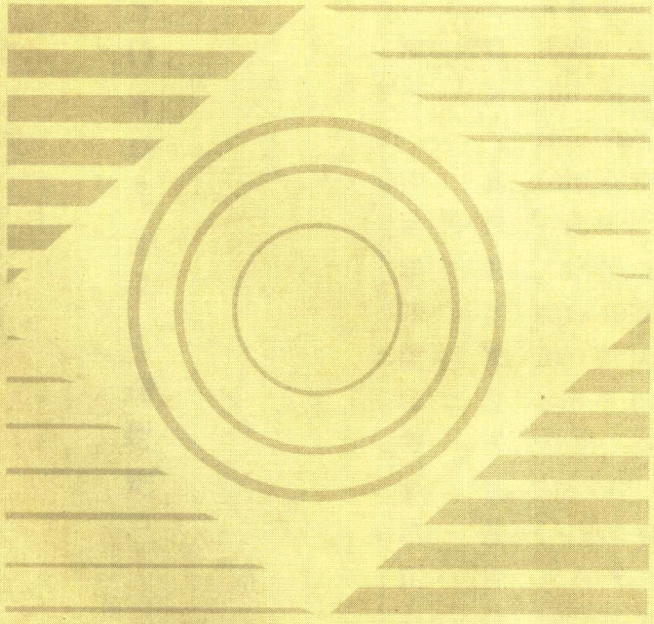
SOX AND AUDIT

Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules

中国内部审计协会 北京国家会计学院 联合推出

SOA与内部审计新规则

【美】罗伯特·莫勒尔／著
Robert Moeller
刘霄仑／主译 王立彦／审校



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House
John Wiley & Sons, Ltd

著作权合同登记号　图字:01－2005－1830号

图书在版编目(CIP)数据

SOA与内部审计新规则/(美)莫勒尔著;刘霄仑等译.—北京:中国时代经济出版社,2007.1

ISBN 7－80221－190－5

Ⅰ.S...　Ⅱ①莫...②刘...　Ⅲ.内部审计　Ⅳ.F239.45

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第127635号

SOA与内部审计新规则

[美]罗伯特·莫勒尔　著

刘霄仑　主译

出 版 者	中国时代经济出版社
地　　址	北京东城区东四十条24号 青蓝大厦11层
邮政编码	100007
电　　话	(010)68320825(发行部) (010)88361317(邮购)
传　　真	(010)68320634
发　　行	各地新华书店
印　　刷	北京市优美印刷有限责任公司
开　　本	787×1092　1/16
版　　次	2007年1月第1版
印　　次	2007年1月第1次印刷
印　　张	20.25
字　　数	342千字
印　　数	1～5000册
定　　价	38.00元
书　　号	ISBN 7－80221－190－5/G·100

作者简介

罗伯特·莫勒尔（Robert R. Moeller）是一位内部审计专家和精通信息系统、公司治理和安全防卫的项目经理。作为一名具有CPA、CISA以及CISSP等资格的专业人士，莫勒尔曾从事过信息系统的审计职能部门的管理工作，并在希尔斯罗巴克公司担任审计董事。20世纪90年代后期，正好在《萨班斯—奥克斯利法案》颁布之前，莫勒尔开发了一项业务——遵从与控制系统，并在全美范围内引发了关于公司治理、COSO以及道德规范的重要性的研讨，也使我们今天更加关注这些领域。作为一名多产作家和专业演讲家，莫勒尔对今天影响内部审计师的一些新规则提出了自己的见解，也指出了审计委员会处理《萨班斯—奥克斯利法案》、内部控制和内部审计师相关的问题时所面临的挑战。

译者简介

刘霄仑：北京国家会计学院副教授，中国中青年财务成本研究会理事，中国注册会计师，中央财经大学经济学学士，北京大学工商管理硕士，曾就职于普华国际会计公司北京办事处和安达信·华强会计师事务所，从事财务审计及鉴证、咨询服务。翻译、审校了十余本教材，发表论文多篇。主要授课课程包括审计理论与实务、企业风险管理与内部控制设计、商务伦理与会计职业道德。研究专题还包括注册会计师职业能力框架。

前　言

经过数十年来的不断发展，到九十年代末，内部审计职业与以前相比已经发生了很大的变化。可能最为重大的一个变化，就是一些大型的公共会计师事务所，通过业务外包的方式，承接了大量的内部审计职责。很多内部审计专业人士突然发现，他们正作为外包的内部审计人员在为公共会计师事务所工作。尽管对于这一趋势仍有争议，但新的内部审计角色和职责仍在不断发展，内部审计行业也在不断地发生变化。这些事情都发生在20世纪90年代的网络泡沫经济的年代里，在这段时间内，股票市场总是沿着一个方向变化——上涨——并且一些严肃的预言家曾预测将永远不再出现另一次市场低迷。

然而，20世纪末、21世纪初发生的一系列事件改变了这一切，也改变了公司的治理规则。突然间，我们面临着大量的公司倒闭和会计丑闻事件，其中很多都是由于公司管理层随意歪曲会计规则或者明目张胆地报告虚假财务结果而引起的。在美国，公司丑闻并不是什么新鲜事，在上个世纪，几乎每隔十年就会出现一宗重大的公司会计丑闻。但是，这次情况不同寻常。传统的监督者——审计师和董事会成员——好像在监管的大门口睡着了。人们强烈呼吁要做些什么来改变这一切！其结果就是，美国国会于2002年通过了《萨班斯—奥克斯利法案》(SOA, the Sarbanes - Oxley Act)。这是一部影响到内部和外部审计人员、公司高级管理层、董事会以及其他利益相关者的重要法案。除其他事项以外，该法案禁止公共会计师事务所提供外包的内部审计服务。《萨班斯—奥克斯利法案》常常被简称为SOA，是我们这本书中将要重点讨论的新法案。现在，内部审计人员对审计委员会和外部审计人员以及整体的公司治理负有一些新的责任。本书将对这些变化进行解释，并阐明内部审计人员将如何帮助组织达到其他要求，如在COSO(发起组织委员会)框架下启动道德与举报方案，或者

实施有效的内部控制审查。

有些被我们称之为新规则的其实并不是真正的规则，但它们是已经赢得了世界范围内专业人士注意的最佳实践。在2001年9月11日世界贸易中心遭遇恐怖主义袭击以后，我们所通过的经济复苏与持续发展的程序规定就是一个很好的例子。一些组织提出了一些能使经济很快从9.11事件中复苏的方案，并且我们也将讨论这些方案。尽管内部审计人员可能没有发起这些活动，但他们也有必要对这些最佳实践活动有一个基本的了解，这将成为他们检查现有工作方法或者提出工作改进建议的一部分。

本书还将讨论其他的为内部审计人员制定各种规则的趋势或者法规。其中一点就是在多个领域内强调保密性和安全性。我们在本书中将要以《健康保险流通与责任法案》(Healthcare and Insurance Portability and Accountability Act，HIPAA)及其保密性规则为例对这一概念进行讲解。尽管这一规定是针对医疗保健行业的，但其对电子签名等事项的要求仍将给大范围内的组织和系统带来重大的变化。有关欺诈的发现与防范将有可能成为另一个新的规定。审计人员(包括内部审计人员和外部审计人员)过去经常认为欺诈的发现与防范“不是我的工作”；但是，这些规则在不断的变化之中。美国注册会计师协会(AICPA)已经颁布了新的关于欺诈的审计标准，以后还将出现新的变化。风险管理是另一个出现新规则的领域。本书在付印时，COSO就已经发布了企业风险管理框架的草案。该草案将很快成为内部审计人员的一项重要的新规则，本书将对其进行介绍。

本书试图描述2003年中期影响内部审计人员和其他专业人士的新规则。可能在一些领域中，我们忽略了主题所在，或者事情可能按照与我们的预期相反的方向发生变化。但是，2003年的《萨班斯—奥克斯利法案》和其他一系列几乎与此同时发生的事情，已经为美国及世界范围内的内部审计人员和企业管理人员带来了一系列的新规则。尽管一些新规则还没有最后颁布，事情也可能会出现变化，本书仍将概括地论述这些新规则，并揭示影响内部审计职业的一些发展趋势。

罗伯特·莫勒尔

校译者序

2002年,美国发布《上市公司会计改革和投资者保护法》(简称《萨班斯—奥克斯利法案》或SOA),对美国乃至全球各地的会计、公司治理以及整个证券市场,都产生了相当大的影响,极大地改变了企业的经营环境和法律环境。该法案第404条款提出的内部控制评审要求,目的在于通过加强内部控制来改进公司治理状况,并最终强化公司的受托责任。

毫无疑问,SOA第404条款使内部审计人员的角色和职责在21世纪伊始再一次发生变化。在当前组织机构整体的内部控制框架中,内部审计的重要性较以往重了许多。为了使内部控制框架有效,审计人员必须要很好地理解内部控制,每一位涉及SOA第404条款评审的内部审计人员,都应当了解公认会计原则(GAAP)及其相应的财务控制。SOA的条款不仅对美国上市公司的内部审计人员产生了重要的影响,还引发了当代内部审计的新规则。现在的内部审计,在同审计委员会、高层管理者(特别是财务高管)以及外部审计师打交道时,必须扮演与以往不同的角色。

历史上,内部审计是作为组织机构的控制职能存在的,服务于组织的考核、评价等控制职能。在组织机构建立计划并着手计划执行时,一定会监控运营状况,确保实现组织机构的既定目标。我们可以将这些深层次的努力看作是控制。尽管内部审计本身就是控制的一个类型,但还有更大范围的其他控制。内部审计的具体角色就是帮助考核、评价其他的那些控制。基于控制目的,内部审计人员会检查和评价组织的所有活动,从而为组织提供保障服务。内部审计人员通过评价现有的控制,就能帮助有关的责任人更有效地实现结果,并为协助改进有关控制提供依据。当然,现在的内部审计行业,不仅仅关注内控,它还关注风险管理、治理过程的有效性。

从国际内部审计师协会(IIA)在1999年对内部审计的新定义看,这个行业

已发展到重要的成熟阶段。良好的定位使其适应持续的动态环境。

当然，IIA这些年的准则制定以及重新定义内部审计有其理论基础。IIA在1996年就已经认识到全球内部审计行业即将发生的重大变化，于是指定专门研究小组，对全球的内部审计胜任能力进行研究，并在1999年发布《内部审计胜任能力框架》(CFIA)，指出现代的组织机构越发关注组织业绩，内部审计实务受到这些与日俱增变化的影响，其未来角色由全球及组织机构的变化决定，未来的组织机构有可能整合其所有的风险保障系统，这将影响内部审计的工作方式。内部审计行业的原则、运营以及结构的绝大多数内容都将发生变化。基于研究，IIA重新界定了内部审计，认为“内部审计是一个过程，组织机构在这个过程中要确认所面临的风险披露，以动态变化的方式理解并恰当管理这些风险”。基于研究，CFIA提出了构成内部审计职能核心竞争力的六项要素：即形成对组织机构内部有关其运行及背景相关风险的理解，形成对组织机构内部有关其控制战略、结构和系统的适当性及有效性的理解，致力于组织机构的风险管理和控制系统的运行，对组织机构的风险相关控制提供持续性保障，管理内部审计职能，管理影响内部审计职能运行的动态环境。总的来说，CFIA使内部审计未来的实务更加清晰。

可以说，随着SOA在全球影响的扩展，内部审计发挥作用的范围及其所扮演的角色都在不断扩大，而组织机构对于内部审计职能的期望也在不断增加。如何构建战略性的内部审计职能以便为组织机构增值，如何培养具有胜任能力的内部审计人员以服务于组织机构，不仅是高层管理当局考虑的问题，也是困惑当前内部审计行业人员的关键问题。

这里，还应提及COSO(发起人组织委员会)报告。1992年，COSO发布《内部控制——整体框架》，提出了强化内部控制的框架结构。尽管其重要性逐渐得到认可，但在实际应用方面一直较为滞后，有关内部控制以及道德行为规范的主题都超出了当时的时代，那个时候内部审计界很少关注这些主题；而SOA的发布，明确将COSO报告作为建立内部控制的依据，局面才有所改观。2004年，COSO再次发布《企业风险管理——整体框架》。该报告对内部审计领域极为关注，IIA也为此发布了《内部审计在企业风险管理中的角色》报告。

呈现在您面前的《SOA与内部审计新规则》一书，是著名的管理咨询顾问以及内控与内审专家罗伯特·莫勒尔(Robert Moeller)的一部最新力作。本书涵盖了内部审计领域的最新变化，系统地探讨了《萨班斯·奥克斯利法案》(SOA)出

台后对于内部审计规则的方方面面的影响，指导内部审计人员通过更有效地将SOA应用于内部审计实践，减少企业运营过程中所面临的风险，进而达到增进企业价值的目的。作为内部控制领域的实践者和管理咨询顾问，莫勒尔为各类企业组织成功的建立了有效的内部控制系统，帮助各类机构更好地遵循SOA所要求的内控评审制度。

本书可以与莫勒尔的另一本著作，也即此前推出的《布林克现代内部审计学》参照阅读。

本书由北京国家会计学院刘霄仑副教授主持翻译。东北财经大学的王晓霞副教授翻译了本书的第一至四章，北京瑞华鼎信企业管理咨询公司的胡晓群、程娜翻译了本书其他部分，最后由刘霄仑按照本系统图书的要求进行了统稿并审校，李海风先生也为本书的翻译提出了不少宝贵意见，在此一并致谢！

限于译校者水平，本书如有错漏之处，恳请读者指正。

刘霄仑

2006年12月

目　录

第一章 概 述

会计和审计丑闻与内部审计

尽管人们曾经预测电脑系统将遭遇激变，以及将会发生其他与程序相关的灾难，世界还是从这个千年之变中幸存了下来，顺利地迈入了21世纪。但是，随后的一年，也就是2001年，却成为很多美国会计师和审计师以及整个商业界的灾难年。随着大量公司倒闭，失业的专业人士级别不断上升，在网络经济的驱使下持续繁荣的股票市场突然间一路下滑。市场的繁荣还催生了一些按照新的不同的方式运营的企业。那时，备受瞩目、投资者非常感兴趣的企业就是安然公司，它是一家能源贸易公司。安然以原油和天然气管道起家，先前对其竞争者的管道中的剩余能力进行买卖，然后转为其他领域的剩余能力的交易，以此创造了一种新的经营模式。例如，一家发电厂可能在某一时期有几百万千瓦时的剩余生产能力，安然则能够安排买下该生产能力的权利，并将其卖给另一家能源企业，从而使后者摆脱生产能力不足的困境。

安然还将这一经营理念运用到其他领域中，如电话、油轮和水资源净化等等，于是很快成为一家大型企业，并随即受到了投资者的青睐。安然的经营方法是非常激进的，但在表面上却是盈利的。然而，在2001年下半年，人们发现安然没有告知投资者其真实的财务状况。人们发现安然使用资产负债表表外会计方法掩盖了其巨额负债。在这一行为被曝光之前，它一直将重大的财务交易转移到一些非联营的合伙企业的报表中，而这些合伙企业的财务报表并不需要合并进母公司的财务报表之中。更为严重的是，这些账外企业都是由安然公司的CFO精心安排的，他自己也从这些交易中获取了大量的好处。安然公司的行为准则原本是严格限制这些个人交易的，但是其CFO却要求公司董事会正式豁免他违反公司行为准则所应当承担的责任。在外部审计人员的鼓动下，

公司董事会批准了这些存在重大风险的资产负债表表外交易。事情曝光后，安然被强制要求将这些交易编入合并的财务报表中。其结果便是出现了很难看的财务报告数字，于是不得不重新报告其收益。安然公司的一些主要信贷及银行交易是基于安然保持一定的财务健康比率的承诺之上的，重新报告后的收益使得安然无法达到这些要求。曾经一度显得非常强大、健康发展的公司被证实并非如此。2002 年，安然被迫宣告破产。

由于安然是一家很优秀的企业，媒体和政府监管部门提出了一系列的“怎么会这样?”的问题。另一个重要的问题就是“审计师干什么去了?”。评论家认为，某些人如果仔细观察，应该能够看出这一灾难的苗头。当时的媒体中，到处都是关于安然的会计欺诈、安然的董事会监管不足以及审计师的失败等文章。当时的安达信会计师事务所是安然公司的外部审计机构，并且还通过外包的方式承接了公司的内部审计业务。由于当时传言美国证券交易委员会即将对安然事件进行调查，安达信会计师事务所指使其负责安然公司审计的办事处销毁了所有相关的文件报告。其结果就是一系列的销毁书面材料的活动，给人的表面印象就是纯粹的销毁证据。

联邦政府很快就控告安达信公司妨碍司法公正，最后作出了有力的惩罚：在不断的丑闻事件的压力下，终止了其作为安然公司 90 年审计师的历史。2002 年，得克萨斯州的一个评审委员会控告安达信公司犯下了重罪，处以 50 万美元的罚款，并察看 5 年。由于这一控告，安达信公司丧失了所有的公众和业界的信任。最终，这一“五大”之一的公共会计师事务所，不得不宣布解散。2003 年初，安达信公司就像是一个二手家具的经销商，处置了各个代表处的家具和设备。

几乎就在同一时刻，世通电信公司(WorldCom)宣告其在前 3 年间至少多报告了 90 亿的利润。世通公司很快就宣布了破产。而几乎与此同时，另一家电信公司，环球电信公司(Global Crossing)也因其会计报告不可靠被曝光导致破产。2002 年，有线电视运营商 Adelphia 的高级管理层，即公司的成立者将公司的资金当作个人的小金库，这一事件一经曝光后，该公司也宣告破产。大型财团泰科(Tyco)的首席执行官，在 2002 年也因存在重大财务交易的问题而成为被告并被开除。这里只列举了有限的几个例子，2001 年末和 2002 年初，很多大型公司都因为欺诈行为、公司治理政策的不力，或者其财务程序不规范而遭到控告。媒体、证券交易委员会和国会的成员都宣称需要对审计与公司治理的政策进行修订。

公认会计师及其职业组织美国注册会计师协会(AICPA)是首当其冲的抨击对象。美国注册会计师协会负责制定财务报告的审计标准,并且它还通过同业互查程序监管公共会计的质量标准。由于安然和其他公司的倒闭,美国国会的成员都感到,现有的制定审计标准和监管公共会计师的制度没有发挥应有的作用。尽管 AICPA 最初不承认这一事实,这一批评还是导致国会于 2002 年通过了《萨班斯—奥克斯利法案》(SOA)。它是自 20 世纪 30 年代以来美国最主要,也是最根本的对财务审计标准的变革。它的颁布为公共会计、公司治理和其他方面都带来了重大的变化和强有力的新规则。内部审计就是其他方面的重大变化之一。尽管在这一法规中没有特别强调内部审计,但 SOA 却给内部审计制定了一些新的规则和责任。除了 SOA 之外,大量的其他规则、完善后的标准以及技术的进步都在改变着内部审计的行业环境。

新规则是什么?

《萨班斯—奥克斯利法案》(SOA)与公共会计师事务所的监管机构——公众公司会计监督委员会(PCAOB)是新规则中的重要组成部分。SOA 和其他的新标准及原有标准的发展,改变了内部审计的职业环境。本书的目标之一,就是要从内部审计师和审计委员会成员的角度介绍这些新规则,并且介绍内部审计师开展内部审计业务的职责。我们将介绍这些程序和规则,并为其有效实施起到指导作用。在后面几段的内容中,我们将分段归纳各章的内容。

第二章:内部审计与《萨班斯—奥克斯利法案》

在本章的内容中,我们将从总体上归纳 SOA 的规定,其重点是影响到内部审计的相关规定,包括与外部审计师及审计委员会的关系。本章内容还将讨论公众公司会计监督委员会(PCAOB)及其制定审计标准的职责。在 SOA 的讨论中,内部审计师会发现他们对外部审计师和总体的公司治理流程的处理发生了重大变化。外部的审计公司现在不能够为其客户公司的内部审计业务提供外包服务,并且也不能够接受其审计客户的咨询业务安排。除此之外,要求审计委员会,或者至少是其指定的机构,要在理解控制流程中发挥更加积极的作用。尽管 PCAOB 还刚刚成立,并且成立的过程比预期的要慢,我们还是将讨论其成立的过程及其目前的进展情况。

第三章：审计委员会的重要职责

公司的董事会中的审计委员会的存在已经有一些时间了，尽管过去审计委员会所做的工作，只是指定外部审计师并同意年度审计计划。例如，安然的审计委员会，就只是每一季度进行不到一个小时的集会。SOA 规定了公司审计委员会的重大职责。本章内容将讨论 SOA 规定的职责，并将为内部审计师如何更有效地与审计委员会工作提出建议。审计委员会的新职责，包括为公司的高层管理人员制定行为规范，为公司建立举报者计划，并且对内部控制的正式评估进行监管。作为其向管理层服务的一部分，内部审计应当是帮助审计委员会完成这些职责的最佳职能部门。

第四章：制定职业道德与举报者计划

自上个世纪 90 年代中期以来，大型公司中的职业道德或者遵循计划已经非常普遍，在其他一些公司中存在的历史则更为久远。任何职业道德计划中的关键因素都是强有力的行为准则，这些行为准则一开始只是适用于与劳动力相关的问题，如公司的性骚扰政策等，并且这些准则也没有受到高层管理人员的重视。SOA 规定，现在的行为准则应该提高其适用的级别水平，并且应当为公司的高级管理人员制定。举报者计划是上个世纪 80 年代末在美国的联邦合同法中首次出现的，并且通常成为公司道德准则方案中的一部分。今天，一些公司仍未实施这些计划，或者尚未在高级管理人员中实施。本章将讨论如何在 SOA 的指引下建立职业道德和举报者方案。同时，本章还将对内部审计如何从无到有地帮助启动道德与举报者职能提出建议，并将介绍如何帮助他们遵循 SOA 法案的规定，以及如何对这些职能部门的工作进行检查。

第五章：发起组织委员会、404 条款和控制自我评估

尽管我们在本书中所讨论的很多规则都是全新的，但 COSO（发起组织委员会）的内部控制检查框架自上个世纪 90 年代开始出现以来，已经成为美国注册会计师协会内部控制评价审计标准中的一部分。SOA 重申了使用 COSO 方法检查和评估内部控制的重要性，并且在本章中我们将再次向内部审计人员介绍 COSO。本章还将概略地介绍《联邦判决指南》，这是一个“胡萝卜加大棒”的司法方针，目的是要鼓励各公司有效地遵循 COSO 的规定。最后，本章还将讨论内部审计师协会的控制自我评估的流程，这是一种检查主要的经营目标以及要