

学校编码: 10384

分类号___密级___

学号: 15120051301115

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

后萨班斯法案时代内部审计角色探析

Research on Internal Audit's Role in the Post-SOX Era

李 金

指导教师姓名: 陈少华 教授

专业名称: 会 计 学

论文提交日期: 2008 年 4 月

论文答辩时间: 2008 年 月

学位授予日期: 2008 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2008 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版,有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅,有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索,有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

1、保密 (), 在 年解密后适用本授权书。

2、不保密 ()

(请在以上相应括号内打“√”)

作者签名:

日期: 年 月 日

导师签名:

日期: 年 月 日

摘要

21 世纪伊始，“安然事件”等一系列财务虚假案带来资本市场的监管制度和信息披露制度的变革。作为这场变革的产物，《萨班斯法案》建立了关于会计、审计、内部控制、财务报告和公司治理的新规则，这极大地影响着内部审计职业界：内部审计在得到前所未有的关注与认可的同时，也面临着巨大的挑战。后萨班斯法案时代，人们期望内部审计在《萨班斯法案》合规工作以及公司治理、风险管理、防范欺诈等一系列方面扮演更重要的角色、发挥更大的作用，但内部审计的“救火式”角色发展已经不能满足来自不同层面、越来越多的需求了。在纷繁复杂的内部审计角色中，哪个相对重要？它们彼此之间的关系又是什么？本文在剖析内部审计角色二重性特点的基础上，提出了“内部审计角色框架”，旨在对上述问题的解决以及后萨班斯法案时代内部审计角色的定位与发展有一定的指导意义。

本文认为二重性是后萨班斯法案时代内部审计角色的最大特点。基于这一特点，笔者分析了内部审计角色中最基本的矛盾关系（内部审计同时向所有者和管理层提供服务）以及由此衍生出的其他三对矛盾，指出所有者是内部审计的基本客户，为所有者服务是内部审计角色的本质。

在此基础上，笔者独创性地构建了“内部审计角色框架”。在该框架中，笔者将内部审计角色分为基础角色、核心角色和功能性角色三类，并论述了不同角色的地位和关系。

运用内部审计角色框架，笔者进一步解释了目前在内部审计职业界呼声很高的内部审计角色回归平衡问题，并从内部审计的目标、内部审计的组织模式和内部审计的角色类型三方面对我国内部审计角色发展提出了相应建议。

关键词：内部审计角色；萨班斯法案；内部审计角色框架

Abstract

At the beginning of the 21st century, there have been tremendous changes in the regulatory environment of capital market as a result of Enron, WorldCom and other financial and accounting scandals. As one of those changes, the Sarbanes-Oxley Act (SOX) was passed to reduce fraud and bring reliability to financial reporting, and to restore confidence to the public markets. The emphasis on SOX has transformed rules and procedures with regard to accounting, auditing, internal control and corporate governance, which have a profound impact on the internal auditing profession. Today, more than ever, the fortunes of the company can be tied to internal audit. In fact, a properly structured internal audit function can bring great value to an organization, impacting not just regulatory compliance but also operational excellence. Internal auditors have enjoyed increase prominence, higher appreciation as well as greater challenges. During the post-SOX era, internal auditors are expected to play more important roles on SOX compliance, corporate governance, risk management, fraud prevention and so on. However, the current development status of the internal audit's role can't meet the ever-increasing demands from stakeholders. Among those complicated roles, which one is more significant? What is the relationship between them? Based on the duality analysis of the internal audit's role, this paper provides the Internal Audit's Role Framework for addressing the above questions and guiding role orientation of internal audit in the post-SOX era.

This paper concludes duality is the main characteristic of the role of internal audit. The duality analysis identifies the basic contradiction of the internal audit's role and suggests that owners (shareholders and the board) are the basic and final client of internal audit. This paper also analyzes three other contradictions and draws relevant conclusions.

Then this paper establishes the Internal Audit's Role Framework, which represents the original thoughts from the author. The Framework is designed as a

triangle and consists of three aspects, which are the objective of internal audit, the organization mode of internal audit and the internal audit role types. According to the Framework, there are three internal audit role types, which are the basic roles, the core roles and the functional roles. Moreover, this paper reviews relationships between the three roles.

To certify the effectiveness of the Framework, this paper further researches the rebalance of internal audit' role. The Framework successfully explains the question of why the role of internal audit needs to move back to balance.

In the final chapter, this paper provides suggestions to the development of internal audit's role in China according to the three aspects of the Framework.

Key words: internal audit's role; Sarbanes-Oxley Act; Internal Audit's Role Framework

目 录

引 言	1
一、选题背景与研究目的	1
二、文献综述	2
三、研究思路与主要结论	3
四、本文创新与不足	6
第一章 内部审计角色的历史分析	7
第一节 内部审计角色的历史演进	7
第二节 内部审计角色产生与发展的动因	10
本章小结	14
第二章 《萨班斯法案》对内部审计角色的影响	15
第一节 《萨班斯法案》的出台背景和内容	15
第二节 《萨班斯法案》对内部审计角色的影响	18
本章小结	23
第三章 后萨班斯法案时代内部审计角色的定位	24
第一节 内部审计角色的二重性分析	24
第二节 内部审计角色框架	32
第三节 内部审计角色框架——内部审计的角色类型	34
本章小结	49
第四章 后萨班斯法案时代内部审计角色的回归平衡	50
第一节 内部审计角色回归平衡的必要性分析	50
第二节 内部审计角色回归平衡的可行性分析	52
本章小结	56
第五章 对我国内部审计角色发展的建议	57
第一节 我国内部审计的发展历史和现实特点	58
第二节 对我国内部审计角色发展的建议	62
本章小结	67
参考文献	68
后 记	72

Contents

Introduction	1
Research Backgrounds and Motivations	1
Literature Review	2
Research Thinking and Main Conclusions	3
Contributions and Deficiencies	6
Chapter1 Historical Analysis of Internal Audit's Role	7
The History of Internal Audit's Role	7
The Appearance and Development Reason of Internal Audit's Role	10
Brief Summary	14
Chapter2 The Impacts on Internal Audit's Role of SOX	15
Backgrounds and Issues of SOX	15
SOX Influences On Internal Audit's Role	18
Brief Summary	23
Chapter3 The Orientation of Internal Audit's Role	24
Duality Analysis of Internal Audit's Role	24
Internal Audit's Role Framework	32
Internal Audit's Role Framework---Role types	34
Brief Summary	49
Chapter4 Rebalancing Internal Audit's Role	50
Necessity Analysis of Achieving Rebalance	50
Feasibility Analysis of Achieving Rebalance	52
Brief Summary	56
Chapter5 Suggestions on China Internal Audit's Role	57
Analysis of the history and Characteristics of Internal Audit's Role in China	58
Specific Suggestions on the Development of Internal Audit's Role in China	62
Brief Summary	67
Reference	68
Acknowledgement	72

引言

一、选题背景与研究目的

（一）选题背景

21世纪伊始，安然、安达信、世通、泰科和阿德菲亚这些公司因欺诈和会计造假而臭名昭著。他们带来的影响十分恶劣：公司倒闭、雇员失业、管理人员进了监狱、股票价格暴跌、养老金蒸发；公众变得异常愤怒、投资者对资本市场丧失信心，强烈要求改革。作为这场变革的产物，2002年7月30日美国总统布什签署了被誉为自富兰克林·罗斯福时代以来美国商业界影响最为深远的改革法案——《2002年萨班斯-奥克斯利法案》（Sarbanes-Oxley Act of 2002, SOX）（简称《萨班斯法案》）。它不仅为美国资本市场的监管制度和信息披露制度带来深刻变革，更影响了全球的会计审计准则制定、资本市场监管和公司治理。《萨班斯法案》开启了一个新的时代，人们称之为“后萨班斯法案时代”。

《萨班斯法案》从颁布到现在已经五年多了，对其功过众说纷纭。但有一个观点是一致的，那就是它对内部审计产生了深远的影响。《萨班斯法案》建立了关于会计、审计、内部控制、财务报告和公司治理的新规则，这极大地改变着内部审计的执业环境。现在，纽约证券交易所第一次要求其所有上市公司都要有内部审计职能部门；我国的深圳证券交易所也明确提出上市公司要设立内部审计部门。后萨班斯法案时代，内部审计人员享受着更高的薪水、更多的关注和更大的认可；与此同时，也面临着巨大的挑战。

（二）研究目的

从作为一个职业诞生至今，内部审计对组织及利益相关者承担了更多的责任，成为越来越重要的角色，但是人们对这一角色还未形成明确一致的认识。

劳伦斯·索耶等人认为内部审计是“管理层的耳目”；那些致力于解决公司治理难题的人认为内部审计应当是“审计委员会的眼睛”；还有人认为内部审计的存在是为了节约外部审计费用。经营管理层对内部审计增进其经营效率和效果的方法倍感兴趣；董事会（审计委员会）关心内部控制是否适当、经理提供的数据是否可靠等；外部审计师会依赖内部审计的工作成果以优化总体审计范

围。后萨班斯法案时代，人们还期望内部审计在《萨班斯法案》的合规工作以及公司治理、风险管理、防范欺诈等一系列方面发挥更大作用，但内部审计的“救火式”角色发展已经不能满足越来越多的需求了。同时，内部审计人员对于自身在后萨班斯法案时代所扮演的纷繁复杂的角色也感到困惑，他们不知道哪个角色更加重要？也不了解提供咨询服务是否导致影响内部审计独立性的重大利益冲突？还不清楚当《萨班斯法案》的合规工作告一段落，内部审计将去向何方？

内部审计实际所能提供的服务和发挥的作用取决于其在组织中的角色定位。当今世界，今日头条很快成为明日黄花，良好的角色定位将使内部审计适应持续变化的动态环境。本文的研究目的是探析内部审计角色的特点，明确其各个角色之间的关系，以指导后萨班斯法案时代内部审计角色的定位与发展。

二、文献综述

目前，关于后萨班斯法案时代内部审计角色的国外研究可以分为两类：一类是对内部审计在组织中各方面角色的具体分析；另一类则强调了内部审计角色回归平衡的必要性。

在第一类中代表性的文献有：Gramling et al. (2004) 综述并展望了内部审计与其他治理主体关系的研究，关注内部审计如何通过发展与其他三个主体（董事会、管理层、外部审计师）的关系来促进公司治理；Achilles et al. (2007) 探讨了内部审计在欺诈识别中的作用，并发现提高自信心水平有助于内部审计人员发现欺诈行为；Hespenheide et al. (2007) 考查了内部审计在风险管理中的角色，指出内部审计应当作为建议者帮助组织提高风险智商（Risk Intelligence）；还有一些机构的研究报告，例如“内部审计角色的进化”（KPMG, 2007），“全球内部审计调查”（E&Y, 2007）。这类文献往往只分析了内部审计在某一方面（例如公司治理、风险管理、欺诈防范等）发挥的作用；即使在一些综合性的研究报告中，也只是将内部审计应当扮演的角色一一罗列，并没有分析角色之间的关系。

在第二类研究中，人们表达了对以《萨班斯法案》合规工作为导向的内部审计角色的担忧，呼吁内部审计角色回归平衡。例如，Hermanson (2006) 将《萨

班斯法案》404 条款的执行工作形容为一场危机，倡导内部审计迫切需要从这场危机中复苏。相关机构研究报告有“优化萨班斯法案时代内部审计的角色”（Deloitte, 2005），“2012 年的内部审计”（PwC, 2007）。此类文献多停留在呼吁和倡导阶段，没有进一步指出内部审计角色回归平衡背后的原因。

在我国，关于后萨班斯法案时代内部审计角色的研究文献屈指可数。傅黎瑛（2007）研究了内部审计与外部审计的关系；王霞、王镇蒙（2007）从内部审计报告模式国际趋同性的角度探讨了内部审计在公司治理中的作用；瞿曲（2007）以受托责任理论为基础，考察了内部审计在公司治理中扮演的角色；严晖（2004）指出了风险导向内部审计在公司治理、内部控制以及二者整合系统中的作用。我国学者的研究集中于对内部审计在公司治理这一方面角色的分析，较少涉及内部审计的其他角色；更未对内部审计角色回归平衡问题有所探讨。

综上所述，现有研究主要存在三方面缺陷：第一，局限于对内部审计某一方面角色的分析；第二，没有系统化地考察内部审计各个角色之间的关系；第三，没有指出内部审计角色回归平衡的原因。本论文的研究成果在一定程度上弥补了上述不足。

三、 研究思路与主要结论

（一）研究思路

本文采用规范性的研究方法，运用历史唯物主义和辩证唯物主义的观点，剖析了在后萨班斯法案时代这一特殊历史条件下内部审计角色的特点与发展规律。历史唯物主义的观点的指引笔者从分析内部审计角色的历史入手，探寻内部审计角色发展的规律（详见论文第一章），而后进一步考察《萨班斯法案》这一历史事件对其产生的影响（详见论文第二章）；在思考的过程中，笔者发现不同的利益相关者可能对内部审计有非常不一样的需求，他们之间的潜在利益冲突导致内部审计角色中潜伏着不同的矛盾。

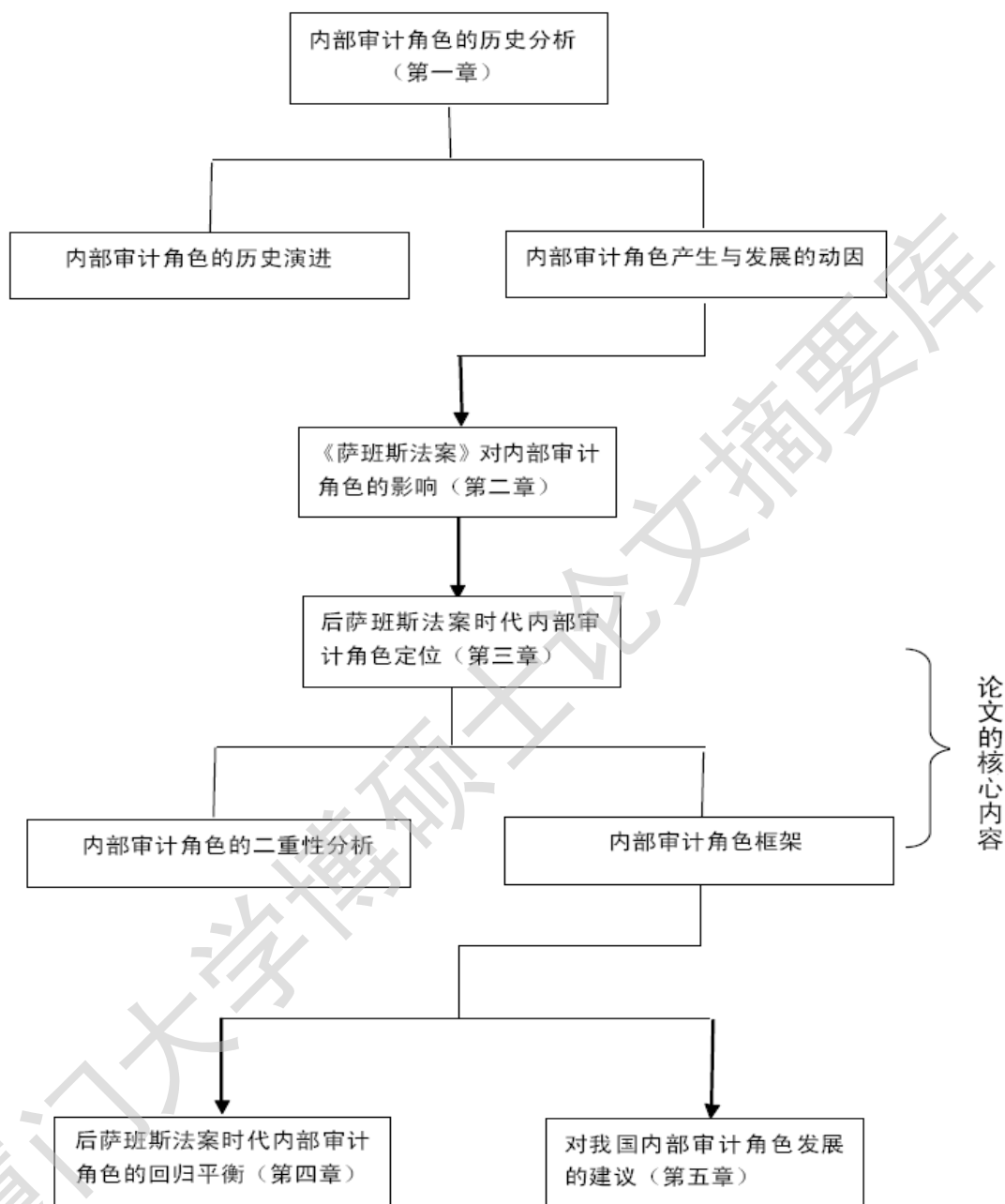
于是结合辩证唯物主义的观点，笔者深入剖析了内部审计角色的多对矛盾与矛盾的主次方面（详见论文第三章第一节“内部审计角色的二重性分析”）；

综合上述研究内容，笔者构建了“内部审计角色框架”，期望改变内部审计角色的“救火式”发展状态，以指导后萨班斯法案时代内部审计人员准确定位自身的角色，平衡有限的资源来满足不同层面的需求（详见论文第三章第二、三节）。

论文的第四、五章是对内部审计角色框架的应用分析：在第四章，笔者应用内部审计角色框架解释了目前在内部审计职业界呼声很高的内部审计角色回归平衡问题；在第五章，笔者进一步分析了我国内部审计角色的历史和现实特点，并借助内部审计角框架对我国内部审计角色的定位与发展提出了一些建议。

全文思路的逻辑框架见图 0-1：

图 0-1：本文思路的逻辑框架



（二）主要结论

论文的主要研究结论如下：

1. 不断降低组织的交易费用是内部审计产生和发展的动因；能够降低交易费用的内部审计代表了所有者与管理层的一致性需求^①；

^①管理层，在本文中意指董事以外的高级管理人员；所有者，在本文中意指股东以及董事会人员。

2. 所有者是内部审计的基本客户，也是内部审计的最终客户；
3. 同时提供确认服务和咨询服务并不会导致影响内部审计独立性的重大利益冲突；
4. 内部审计对组织及利益相关者承担了更多责任，但履行治理责任、强化其在公司治理中的作用，始终是内部审计人员的首要职责。
5. 提出“内部审计角色框架”，指导后萨班斯法案时代内部审计角色的定位与发展。
6. 内部审计在《萨班斯法案》合规工作中的作用是属于角色框架中的功能性角色，它不应当取代内部审计的核心角色而成为内部审计人员的主要工作领域，所以后萨班斯法案时代内部审计角色必将回归平衡。

四、 本文创新与不足

本文的创新之处在于：(1) 对内部审计角色进行二重性分析，明确了内部审计的基本客户，回答了同时提供确认服务与咨询服务的内部审计的独立性问题；(2) 独创性地构建“内部审计角色框架”，将内部审计角色划分为基础角色、核心角色和功能性角色三类，以系统化指导内部审计角色的定位与拓展。(3) 应用内部审计角色框架，解释了内部审计角色回归平衡问题并对我国内部审计角色定位与发展提出了自己的见解。

本文的不足之处在于：《萨班斯法案》引发的变革是全球性的，在不同国家间公司治理结构存在差异，内部审计角色也会受到影响。例如，在监事会与管理委员会并存的双轨制公司治理模式中，内部审计有什么不同的作用？由于时间和资料所限，笔者没有做进一步的研究。但这些都将是未来有趣的研究方向。

第一章 内部审计角色的历史分析

第一节 内部审计角色的历史演进

一、内部审计的产生和初期发展

审计的历史可能要追溯到文字发明之前。文字发明的部分原因也是为了满足审计的需要^①。加勒底人和巴比伦人首次创建了具有主权的独立城邦，并推进了经济上和政治上的繁荣。这些帝国的政府关心核算收支和征收税赋，体现这种关心的一个重要方面就是建立检查和复查的程序，减少因收税官员不称职或欺诈造成的错误和损失。在公元前 3000 年左右，美索不达米亚文明的记录显示，他们也利用了精巧的控制措施，例如编写交易摘要的抄写员不负责收集收支的原始凭证以及点、勾号和复查标记，表明了审计职能曾存在于这个时期。

在公元前 2500 年，希腊统治者波多里米·菲利迪普斯二世统治时期就记录了审计对于一处埃及地产的应用^②。在我国，西周时期的“司会”就负责审查会计核算工作。在古代波斯，国王大流士的政府记录官被称为“国王的耳目”（King's eyes and ears）。古罗马人采用了“账户听证”的方式，通过口头验证来防止舞弊行为。这个“听取账户”的工作就是审计，审计的英文单词“audit”就来源于拉丁文的“auditus”，意思是听众^③。

在奴隶社会，奴隶主建立了大种植园，委托精明强干的人进行日常管理，并且委派亲信审查其工作情况。这些可以看作是内部审计的最早起源。到了中世纪的封建社会，专职内部审计人员不断出现在庄园审计、寺院审计、行会审计等各个类型中。例如，在庄园审计中，内部审计人员检查总收入官掌管的收支账户，随后宣读审计结果，即向庄园主作口头报告。

之后，200 年的经济变化，城镇取代了庄园，工厂取代了行会，到 1720 年名噪一时的“南海公司”倒闭的消息传来时，所有权和经营权已经出现了一定程度的分离。但直到 19 世纪上半叶，大多数企业的业务还不很复杂，企业的所

^① (美)坎基姆, (美)辛格顿. 李海风, 李媛媛译. 管理审计职能—公司审计部门程序指南(第三版)[M]. 北京: 清华大学出版社, 2004. P4

^② 同上.

^③ (美)索耶等. 邵先宇等译. 索耶内部审计—现代内部审计实务(第五版)上册[M]. 中国财政经济出版社, 2005. P4

有者还能够直接了解员工履行职责的情况（顶多雇用监工来辅助检查）。

二、内部审计的进一步发展：19 世纪中叶至 20 世纪上半叶

从 19 世纪中叶开始，随着股份制这种积聚资本的有效形式被广泛采用，企业规模迅速扩大，一方面所有权和经营权进一步分离，导致出现了管理者阶层。另一方面，随着管理层级增加，管理幅度的扩张，管理者制定了越来越多的指导员工履行职责的方针政策，却无暇监控这些控制标准的遵守情况，而此时的外部审计师仍着眼于检查簿记的准确性。于是管理者将目光投向企业内部，选拔人才进行日常性监督。19 世纪末德国的克虏伯公司是一个将采煤、冶金、机器和军火合为一体的巨大康采恩，在 1875 年该公司实行了内部审计制度^①。在 19 世纪末的美国，铁路部门是最早的建立内部审计制度的行业，其内部审计人员负责巡视各铁路售票机构，检查现金记录的正确性。但这一时期，内部审计只存在于少数大企业之中。

20 世纪上半叶，几乎所有企业都面临着不同程度的规模扩张而带来的管理压力，分支机构和业务量的迅速增加，导致各种损失浪费现象与贪污、盗窃行为，而错误和不及时的会计记录更加剧了这种状况。因此，内部审计早期将注意力集中在对财务记录的检查和对那些很容易被盗用的资产确认上。20 世纪 30 年代，在股票市场崩溃、大萧条和克儒格案件^②的影响下，美国政府将改革财务报告制度作为诱发投资的有力手段，于 1933 年 5 月和 1934 年 6 月先后颁布了《证券法》和《证券交易法》，以法律形式规定上市公司的财务报表应接受独立会计师的审计证明。这样，20 世纪 30 年代的内部审计开始了从属于外部审计的角色（“内部审计”这个称呼，很大程度上也是相对于外部审计而言的），他们经常被指派协助外部审计人员进行财务报表审核或执行例如编制银行调节表等与会计相关的职能。

^① 该公司的审计手册记载着：“审计人员要确定法律、合同、政策和程序是否得到正确的遵守，所有的商务活动是否与既定的政策保持一致并保持了连续性。与此相关，审计人员要对现有设备和程序的改进提出建议，并对合同的一些问题提出改进措施”。

^② 克儒格-陶尔公司（Kreuger & Toll）是一家瑞典的火柴生产公司。作为领导人的艾维·克儒格用发行新证券获得的资金支付原有证券的股息和利息，并以财务机密为由坚持不对财务报表进行审计。1929 年的股票崩盘使他无法出售新证券而东窗事发。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库