

# SOX法案对大学审计教育的影响

胡明霞

(西南政法大学管理学院 重庆 401120)

**【摘要】** 本文根据SOX法案的主要条款要求指出,大学审计教育应侧重于培养学生的以下技能:评估企业的经营和舞弊风险、法务会计技能、理解和记录控制、将控制和认定与审计证据相互联系等。为了获取这些技能,大学审计课程应进行相应的变革或者在核心商业和会计课程方面设置更高级的审计课程。

**【关键词】** 风险评估 舞弊风险 法务会计 控制测试

## 一、研究目的

2002年颁布的SOX法案被认为是自美国《证券法》(1933)和《证券交易法》(1934)后最重要的影响会计发展的一部法案。该法案极大程度上影响了审计实务界和理论界的发展。根据SOX法案的主要条款要求,审计人员必须对企业包括舞弊风险在内的商业风险有很大程度上的理解。该知识对学生更好地识别和评估审计风险是重要的。由于SOX法案中404条款的重要性,审计人员被预期更多关注于控制和系统记录方面的知识,并且对系统知识审计人员的需求会有所增加。为了增强其对内部控制的了解,学生需要弄清如何将控制和财务报表认定与实质性测试联系。即使404条款受到媒体的最大关注,审计委员会和公司治理相关的条款以及PCAOB(美国公众公司会计监督委员会)管制对审计实务都将产生长期影响。因此这些主题需要被包含在核心商业课程或会计课程中。为了获取这些技能,需要大学审计课程进行相应的变革或者在核心商业和会计课程方面设置更高级的审计课程,以使大学培养的会计或商科学生适应不断变化的商业环境。

本文通过介绍美国SOX法案对审计职业界的影响来分析大学审计教育变革的重点,从而对我国大学审计教育变革提出相应的对策和建议。

## 二、SOX法案主要条款对审计职业界的影响

SOX法案极大程度上由安然和世通的倒闭和审计失败诉讼促成。目前会计职业界正面临困境,在美国最大、最引人注目的公司的会计丑闻是通过对会计原则的操纵来虚增资产和利润。本部分将讨论该法案对审计职业界管制和结构的影响。

**1. SOX法案对审计失败的管制反应。**McKesson-Robbins公司的审计失败导致了对确定应收账款和观察存货的需求。后续的丑闻也使国会进行了调查并采取了相应的措施。美国1970年报告的丑闻导致了同业复核。并且,1980年的主要舞弊导致了审计准则的预期差异。这些准则包括要求审计人员了解控制和执行分析性程序,并改变审计报告格式。关于SOX法案的优点有大量争论(Greifeld和Thain,2004)。首先,提高财

务报告和恢复证券市场信心的利益是重要的,但是并不能被测量。其次,关于成本的大部分讨论集中在404条款上,该条款要求对内部控制有效性出具审计报告。然而,执行404条款的要求仍然在发展。因此,对于不忽略该法案的许多其他条款而言是重要的,并且它们对审计和证券市场是有影响的。

**2. 独立性和不断变化的审计市场。**安然事件中一个重要问题是安然付给A&A金额重大的非审计服务费用。在2001年,安然付给A&A 2 500万美元审计费用和2 700万美元的非审计服务费用。由于这些非审计服务费用提供了足够的证据表明A&A损害了其独立性,那么非审计服务是否会损害其独立性呢?由于独立性是一种状态,其强调审计人员预期在实质和形式上是独立的。相关的学术研究发现较少地实际影响独立性的证据。例如,DeFond等(2002)并没有发现非审计服务和审计人员持续经营意见之间存在联系。对于学生而言,理解非审计服务的作用在20世纪70年代再次被关注。

随着404条款被完全执行,审计收入有可能降低,并且最大审计公司将重新进入一些非审计服务市场,由于其咨询业务处理后,这些市场目前并不发挥作用。值得讨论的是,放松咨询对公众公司审计客户服务的条款是否合适?是否审计应该为主要收入来源和公众会计公司主要利润来源。征求大众的观点表明,审计是非增长性商业并且在信息时代其重要性较低。1990年末AICPA对审计服务非常重视,表明其他领域在潜在增长,然而审计收入仍然是保持稳定的(Elliott和Pallais,1997)。对咨询和审计服务的不断强调以及审计具有较少重要性的观点有可能导致该法案的失败。404条款和审计人员的努力和成本的增加将导致会计学生的增加,并同时导致会计专业数量增加。

## 三、SOX法案触发大学审计教育变革

SOX法案对审计教育变革有几个重要启示。首先,要求学生经营和审计风险有较好的理解。其次,大学审计教育需要增强法务会计技能、理解和陈述控制,特别是公司治理和其他高水平的管理控制。再次,学生需要理解SOX法案中管制变化的含义及审计准则的制定环境。本部分主要讨论SOX法

案执行后审计教育环境的变化。

1. 风险评估。除了404条款外,SOX法案并不直接说明审计业绩和程序。然而,安然和相似案例暴露出审计人员如何评价和对风险做出反应。审计准则委员会(ASB)刚发布了八项准则,该准则被称为风险评估准则。

2. 了解经营风险。从1990年开始实务界和理论界开始对策略系统审计关注,比如增加对客户经营风险和审计含义的理解,以及降低实质性测试的数量。由于PCAOB的管制和404条款中的控制性测试的要求,有证据表明审计公司正在减弱其对策略系统审计方法的依赖性。审计人员不能只评价风险和财务报表的审计数字,还需要识别潜在的经营风险,该风险将产生财务报表风险。

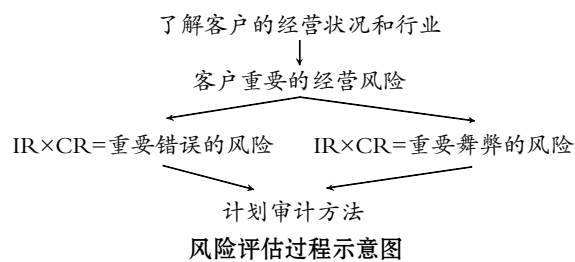
为了完全理解经营风险,会计专业学生需要对该课程有较多理解而非仅仅局限于会计学学科范围内。同时,会计教育者需要在大学课程中不断发展来鼓励其在非会计课程中进行经营风险评估,并鼓励学生评价该知识的重要性。当涉及舞弊和其他重要错报相关的案例时,讲授者应该说明该案例中重要的经营风险以及该风险最终将产生的错报,如审计程序一样能发现这些错报。我们目前讨论的大部分舞弊,包括安然、世通和南方保健,大部分学生不将这些视为会计舞弊,而是当做商业(经营)舞弊,该舞弊来源于客户内在的经营模式。学生通常对波特的竞争理论(1979)是很熟悉的,并且在大学教育中让学生在评估经营风险时使用该框架。相关的研究表明,对于竞争激烈的特定的电子消费品和烟酒行业,审计人员应执行一定数量的不同类型的审计程序,并且发生的诸多舞弊案表明几种不同类型的审计程序在识别舞弊方面是有效的。在世通案例中,分析性程序和了解客户行业的结合将表明公司业绩和经济环境不一致,并且基本固定资产增加的凭证在识别舞弊方面是有效的。

3. 审计风险模型。审计风险模型对当今审计实务和审计教育是非常重要的。1983年发布的SAS.47号准则(AICPA1983)对审计风险做了较少的说明。Waller(1993年)从1986年到1988年之间的研究表明,审计公司不仅仅倾向依赖于控制在最高水平评估控制风险和固有风险。审计人员可能对许多审计业务进行控制测试,而非使用该测试作为基础来弱化审计测试。SAS.107号准则表明了审计风险持续的重要性,在执行审计过程中的审计风险和重要性,其给出了熟悉的审计风险模型。该审计风险模型可能是讲授审计过程中的重要组成部分,审计人员应该要求学生将审计风险模型和企业经营风险联系,并将风险评估和其测试决定相互联系。

4. 舞弊风险和法务会计。审计教育者必须教学生如何识别和对舞弊风险做出反应。美国在15年中陆续发布三项舞弊准则。SAS.53号审计准则中要求审计人员对舞弊、报告错误以及非规则性做出反应,其中预期差异准则在审计人员发现非规则性责任中被描述。SAS.82号审计准则中审计人员发现舞弊的责任被发布,要求审计人员评估每一项业务的风险。五年以后,SAS.82号被SAS.99号(AICPA2002)审计准则所替换,其包括对特定舞弊风险做出特定要求。然而在该法案之前SAS.

99号审计准则在舞弊期间实际上并没有生效。PCAOB正在考虑发布关于舞弊方面的新准则,该准则可能增加审计人员舞弊相关责任。Zimbelman(1997)发现SAS.82号舞弊风险评估将影响审计人员的判断。后来Glover等(2003)发现,当面临增加的舞弊风险时,审计人员会增加计划审计时间和测试程度,但是并非测试性质。

为了强调舞弊测试的重要性,首先需要学生弄清审计人员的责任。大部分学生都清楚审计人员对发现重大错报风险是负责的。审计人员在SAS.82和SAS.53准则中有同样责任。提供较好的舞弊训练要求,能够帮助学生识别舞弊风险并对这些风险进行正确的反映。首先学生必须识别客户经营风险,而后识别这些经营风险是否将导致舞弊风险。下图说明了审计人员可以使用客户经营风险来评估舞弊风险和重要错报风险,并决定测试的性质、时间和程度,该测试主要针对这些风险。舞弊风险评估通常独立于内部和控制风险评估。



舞弊风险评估通常独立于内部和控制风险的评估,学生需要通过经验性学习来对舞弊风险做出反应。因此老师在其课程中应包括舞弊讨论,教授学生识别各种舞弊的技巧。Durtschi(2003)的案例荣获了AAA审计部门2006年会计教育奖,其案例是涉及盗窃的一个经验性案例。相似的案例得到不断发展,该案例涉及虚假财务报告的识别,其对于教学是有用的。同时法务会计被看做激动人心的职业选择之一,法务会计课程在大学盛行。在处理这些问题的时候有大量重要的现存个人可获取的资料。法务会计是一个重要而复杂的领域,并且其可以获取独立的并覆盖基本审计课程的资料。

5. 404条款中的控制性测试。404条款要求所有上市公司的管理层公布包含一份管理层负责建立与维护充分的财务报告内部控制结构与程序的声明,以及一份财务报告内部控制结构与程序截至公司财政年度末运行有效的评估报告。首先,管理层必须评价财务报告内部控制的设计。其次,管理层必须测试这些控制运行的有效性。更重要的是,该法案要求上市公司的审计师对被审计单位财务报告内部控制有效性的管理层报告进行鉴证。

PCAOB的第2号审计准则要求内部控制的审计与财务报表的审计融合在一起进行,但是审计师有可能选择单独报告或组合报告。该融合对审计人员和审计教育者提出了较大的挑战。对于许多采用404条款要求的公众公司而言,应要求审计人员进行大量的控制性测试。结果,审计人员可能对内部控制相当依赖。对于非公众公司而言,审计人员需要继续考虑控制测试的成本效益,但是相关研究认为404条款将使审计人员

更有可能测试和依赖控制,特别是当客户和财务报表使用者希望审计人员进行控制性测试时。基于以上讨论,我们认为大部分人对一般控制和控制环境强调较少。该法案对一般控制和控制环境的强调,使得控制环境成为内部控制组成部分并越来越重要。

在审计教学过程中,使用完整案例与单个交易循环面临的问题的结合将是讲授过程中最有可能采取的方式,通过该方式该领域学生的技能将被提高。在讲授过程中并不强调学生执行大量任务,比如大量控制测试以及大量日记账和分类账的附注。在本科生审计教学过程中面临较大的挑战,即对公众和非公众公司内部控制审计需求之间存在差异。许多学生在公众公司或会计公司工作,但是许多案例涉及非公众公司。因此在讲授过程中,需要分别对公众公司的内部控制和非公众公司审计差异进行讲解。

**6. 公司治理。**SOX法案的公司治理条款吸引了大量注意力,并且其对审计实务有深刻影响。公司治理是控制风险和客户经营风险的重要组成。例如,Cohen和Hanno(2000)发现,审计人员对公司治理和管理层控制的评价将影响预先计划阶段的审计判断。Cohen等(2002)陈述审计人员在接受客户和计划阶段非常强调公司治理,同时发现审计人员希望公司治理在未来审计过程中起重要作用。然而,美国相关的审计人员表明,在学术研究阶段他们接受极小的公司治理概念。

密歇根大学融入了对公司治理的研究,其贯穿于整个会计课程始终。他们认为审计学生需要了解该法案中公司治理条款和它们对控制环境的含义。如果公司治理角色在整个课程中被说明,则在管理和策略课程中学生对该问题的理解将不断加强。

同时,该法案的一个重要变化是审计委员会对决策负责的要求,该决策涉及审计人员的任期和薪酬。该条款对实务的影响是重要的,但其涉及的领域对教育者而言是一个挑战:审计客户之间沟通的动态性,在一个动态环境中讨论审计报告,该环境中涉及审计人员和客户之间的沟通。Gibbins等(2001)给出了审计客户沟通模型,其受到审计委员会有效性的潜在影响。审计委员会独立性的加强以及其在审计人员任期和薪酬角色中的地位,进一步巩固了审计人员的地位。即使在大学初级的审计课程中,讨论该问题都是很重要的。例如,Cohen等(2005)的一个案例涉及在SOX法案之后对过时存货的评价。美国大学课堂上使用该案例描述在审计委员会的参与下涉及估计的审计判断,以及SOX法案之后的环境下的不同解决方式。

**7. PCAOB管制。**在确保审计质量和阻止审计失败的发生方面,PCAOB的监督和审计委员会的独立一样重要。另外,让学生理解同业复核制度被。尽管最初被认为是有效的,但在该法案被颁布之时,同业复核在极大程度上被认为是无效的。研究表明,学生对政府管制存在消极反应。值得探讨的是,在该法案颁布之前职业界一直是自我管制。当该法案能够极大程度增加对职业界的管制时,审计人员一直接受政府的管制。从1933年和1934年的证券法案颁布之后,审计公众公司时也要

接受政府管制。在公众公司审计过程中,该法案会加强政府管制程度。该法案允许PCAOB为审计公众公司建立审计准则。这些准则原来被AICPA的ASB建立,其为审计私人公司提供了准则。其发展使得国际审计准则趋同(协调趋势)更加复杂。全球化要求在审计课程中增加国际审计准则的覆盖率。同时,审计教学过程中必须说明由PCAOB颁布的审计准则,因为这些和美国公众公司是最相关的。

然而,三类准则的存在使得学生很疑惑。通常“GAAS公认审计准则”被公众公司审计排除,并且报告准则目前被IAASB和ASB所陈述。我们现在使用术语“审计准则”来确保学生了解三项准则目前的状态及其何时使用。从短期来看,由于PCAOB接受现行审计准则作为中期准则,个人可能面临讲授多项审计准则的挑战。因此,教育者可以继续强调审计准则报告以及额外PCAOB准则的覆盖率,比如AS2号准则,其和内部控制审计相关。在美国这种方法对教育者是合适的,CPA考试覆盖率目前主要基于SAS。只要CPA考试覆盖率是基于美国准则,对ISA的参考可能持续补充和重叠,个人将面临极大挑战。

**8. 学生质量、数量和审计教育的传递。**审计职业界要求更多会计专业的毕业生和更有经验的毕业生,这两个目标有发生冲突的潜在危险。一般认为审计教育面临的关键问题包括150个小时的课程需求,要求的审计课程数量、会计信息系统覆盖。同时缺乏合适的员工雇用(公众会计公司),雇用水平在2004年增加了17%,尽管其仍然低于1989年高峰时期标准。

自从2000年后,注册的会计项目和会计毕业生的数量增加了19%。会计专业课程的增加受到欢迎,但是并不能满足需求。Nelson等(2002)发现在1995~2000年之间,会计学生质量和标准化测试分数得到了提高。来自招募者的评价使得我们相信,进行公众公司审计的公司正在招募学生。从某种程度上来讲这是正确的,让学生满足实务需求变得越来越具有挑战性。

尽管最大会计公司会计职业数量和雇用比率增加极快,但是参加CPA考试的人数在降低,表明学生太忙以至于不能参加该考试。在满足150个小时学习要求之前,许多学生接受雇用从而延迟了注册会计师考试。对会计职业需求的增加导致降低150个小时学习的需求,其在一定程度上导致会计专业学生较低的入学率。由于学生就业压力的影响,学生参加和通过CPA考试数量的降低将引起会计教育者重视。

目前对更多会计专业学生的需求是敏感的,商业和会计复杂性的增加诱发了更多的后续教育,包括额外审计教育。额外年限允许学生对经营过程和经营风险能获得进一步了解,比如公司治理,然而额外年限对一些学生而言可能会产生负面影响。

**9. 对第二门审计课程的需求。**美国的许多学校已经开始提供第二门审计课程。Groomer和Heintz(1994)调查了342所最大的开设会计课程的学校。28%的参与者提供了一个或更多高级审计课程。几年以后,随着150个小时要求的实施,Johnson等(2003)发现69%被调查学校提供不止一项审计课程。随着公众会计公司雇佣数量的增加和社会中审计功能重

要性的增强,我们认为所有学生可以从基本审计课程中受益,该课程强调外部审计。额外审计课程可以在学校水平上提供。比如高级审计课程等,但是高级审计课程的内容应该包括什么呢?调查表明,在这些内容上存在广泛的差异。更为重要的是,它们不是第一项审计课程的简单延续。如果只有一项高级审计课程提供,我们认为需要培养学生最重要的技能是对客户经营风险进行评估。高级审计课程需要提供这些交叉领域,如覆盖该法案。考虑到审计功能对会计职业界的重要性,职业界和AAA将采取行动来鼓励增加会计博士生数量,特别是在审计领域。

**10. 系统审计和统计抽样。**对信息系统和内部控制了解在几十年前是重要的,并且自该SOX法案颁布后越来越重要。大部分会计课程包括信息系统课程。笔者认为信息系统课程是第一门审计课程的基础。信息系统课程应该包括对COSO框架的研究以及对有效或无效内部控制的案例。有信息系统课程作为审计和融合系统知识的先决条件,为审计学生在系统审计和激发学生对系统审计的兴趣方面提供良好背景。测试客户计算机控制的需求对系统审计人员而言是增加的。尽管审计人员有会计系统和计算机控制的一般知识,审计人员仍然需要大量的系统训练。尽管系统测试程度增加,陈述和测试系统主要被系统审计人员执行,该审计人员不同于主要参与审计的审计人员。该趋势反映出审计公司内部的专业化趋势,或者它将对毕业学生跨级和系统技能需求的反映。

我们认为,财务审计和系统审计课程的进一步融合是需要的。系统审计人员需要了解会计策略和经营过程。财务报表审计人员必须对产生数据的系统有足够了解。特别是在会计和信息系统课程被融合后,由信息系统课程组成的会计方面的硕士生项目将定位于高质量和高入门水平上。许多审计学方面的教授有这样的印象,大众化审计软件经常被当做计算机辅助审计技术被广泛使用。在后安然时代,审计测试的增加和对工具的需求,在审计软件增加使用中,该工具可以帮助识别舞弊。

然而统计抽样技术在1980年早期是盛行的,它们的使用由于两个因素日渐减少。首先,许多审计人员理解潜在的统计观点是困难的;其次,由于审计方法和竞争性因素变化,样本规模降低,统计抽样不再是可行的。我们对以“四大”为代表的讨论表明,样本规模在目前环境下增大,对于余额细节测试而言,统计抽样的使用正在增加。对大部分交易测试而言,统计抽样并不表明被广泛使用。因此目前不使用统计抽样讲授,应考虑使用货币单位抽样或其他统计抽样方法来进行余额细节测试。

#### 四、结论和启示

SOX法案对审计职业界产生了深刻影响。审计人员必须

对客户经营风险和公司治理有较多的深入理解。经营策略知识、公司治理和控制应该在商科学校课程中被强调。了解经营风险和公司治理对风险评估是必要的,包括评估和识别舞弊。该法案强调增加评估和测试,并且将控制和财务报表认定与实质性测试相结合。这些要求增加了学生了解内部控制和信息系统的重要性,其反过来增加了信息系统和审计课程融合的重要性。

形式上和实质上的独立性对职业界是重要的,并且该法案对独立性是最为关注的。学术界不应该将该法案作为治疗手段。即使该法案在延缓审计失败方面是成功的,大学教师在讲授过程中应该继续强调独立性、最高道德与职业准则的重要性,并让审计人员不要完全相信该法案能够排除虚假财务报告和审计失败。

在许多方面,该法案让我们回归到审计的早期阶段,大量控制测试和大量样本规模抽样。然而,商业和会计环境发生了极大改变。随着职业需求的改变,第二门审计课程的设置以及案例需求是引人注目的。

**【注】**本文受到教育部人文社会科学研究项目(项目编号:08JA790105)和西南政法大学2011年校级科研项目(项目编号:2011-XZQN18)资助。

#### 主要参考文献

1. Allen, R., D. Hermanson, T. Kozlowski, R. Ramsay. Auditor risk assessments: Insights from the academic literature. *Accounting Horizons*, 2006; 2
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). *Codification of Auditing Standards and Procedures. Statement on Auditing Standards No. 1*. New York, 1972
3. Bell, T., F. Marrs, I. Solomon, H. Thomas. *Auditing Organizations Through a Strategic Systems Lens; The KPMG Business Measurement Process*. Montvale, 1997
4. Bierstaker, J., M. Howe, I. Seol. Accounting majors' perceptions regarding the 150-hour rule. *Issues in Accounting Education*, 2004; 5
5. Billiot, M., S. Glandon, R. McFerrin. Factors affecting the supply of accounting graduates. *Issues in Accounting Education*, 2004; 11
6. Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees (BRC), 1999
7. Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. New York, NY: NYSE and NASD
8. Boone, J., T. Coe. The 150-hour requirement and changes in the supply of accounting undergraduates: Evidence from a quasi-experiment. *Issues in Accounting Education*, 2002