



高职高专“十一五”规划教材
财经管理系列·财务会计专业

审计学

主 编 俞 静
副主编 林秉风 杨 军
主 审 刘利霞

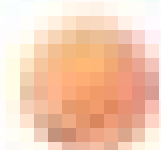
Auditing



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press



华腾教育



教育部《全国普通高等学校
审计学类专业教学大纲》

审计学

主 编 王 颖
副主编 王 颖 王 颖
编 委 王 颖

Auditing



教育部《全国普通高等学校



高职高专“十一五”规划教材

财经管理系列·财务会计专业

审 计 学

	俞 静	主 编
林秉风	杨 军	副主编
	刘利霞	主 审

西南财经大学出版社

高职高专“十一五”规划教材·财经管理系列

编审委员会

主 任 康智勇 中国人民大学商学院

副 主 任 柴艺宣 财政部财政科学研究所

刘 韬 北京大学经济学院

石恒泽 中国人民大学统计学院

肖战峰 郑州大学商学院

委 员 (以姓氏笔画为序)

于 洁 于 磊 王爱民 牛晓叶 冯 萍

刘国军 刘素霞 刘 普 刘国峰 乔 宏

杨建永 肖培耻 李祥利 沈 琼 张冬燕

张 玲 张唐槟 金红霞 郭丽华 俞 静

贾 琳 崔玉姝

课程审定 张 文 中央财经大学金融学院

陈 雷 清华大学公共管理学院

孔喜梅 郑州大学商学院

内容审定 乔海涛 中国人民大学商学院

刘利霞 中央财经大学会计学院

出版说明

高职高专教育作为我国高等教育的重要组成部分,承担着培养高素质技术、技能型人才的重任。近年来,在国家和社会各界的支持下,我国的高职高专教育取得了不小的成就,但随着我国经济的腾飞,高技能人才的缺乏越来越成为影响我国经济进一步快速健康发展的瓶颈问题。这一现状对于我国高职高专教育的改革和发展而言,既是挑战,更是机遇。

要加快高职高专教育改革的步伐,就必须对课程体系和实践教学模式等问题进行探索。在这个过程中,教材的建设与改革无疑起着至关重要的基础性作用。高质量的教材是培养高素质人才的保证。高职高专教材作为体现高职高专教育特色的知识载体和教学的基本工具,直接关系到高职高专教育能否为社会培养并输送符合要求的高技能人才。

为促进高职高专教育的发展,加强教材建设,教育部在《关于全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》中,提出了“重点建设好3000种左右国家规划教材”的建议和要求,并对高职高专教材的修订提出了一定的标准。为了顺应当前我国高职高专教育的发展潮流,推动高职高专教材的建设,我们精心组织了一批具有丰富教学和科研经验的人员成立了高职高专“十一五”规划教材编审委员会。

编审委员会依据教育部高教司制定的《高职高专教育基础课程教学基本要求》和《高职高专教育专业人才培养目标及规格》,调研了百余所具有代表性的高等职业技术学院和高等专科学校,广泛而深入地了解高职高专的专业和课程设置,系统地研究了课程的体系结构,同时充分汲取各院校在探索培养应用型人才方面取得的成功经验,并对教材出版的各个环节设置专业的审定人员进行了严格审查,从而确保了整套教材“突出行业需求,突出职业的核心能力”的特色。

本套教材的编写遵循以下原则:

(1)成立系列教材编审委员会,由编审委员会规划教材、评审教材。

(2)按照人才培养方案以及教学大纲的需要,严格遵循高职高专院校各学科的专业规范。同时还最大程度地体现高职高专教育的特点及时代发展的要求。因此,本套教材非常注重培养学生的实践技能,而力避传统教材“全而深”的教学模式,将“教、学、做”有机地融为一体,在教给学生知识的同时,强化对学生实际操作能力的培养。

(3)教材的定位更加强调“以就业为导向”,因此也更为科学。教育部对我国的高职高专教育提出了“以应用为目的,以必需、够用为度”的原则。根据这一原则,本套教材在编写过程中,力求从实际应用的需要出发,尽量减少枯燥、实用性不强的理论灌输,充分体现出“以行业为导向,以能力为本,以学生为中心”的风格,从而使本套教材更具实用性和前瞻性,与就业市场结合也更为紧密。

(4)采用“以案例导入教学”的编写模式。本套教材力图突破陈旧的教育理念,在讲解的过程中,援引大量鲜明实用的案例进行分析,紧密结合实际,以达到编写实训教材的目标。这些精心设计的案例不但可以方便教师授课,同时也可以启发学生思考,加大学生实践能力培养的力,改革人才的培养模式。

本套教材涵盖了公共基础课系列、计算机系列、财经管理系列和机电系列的主要课程。目前已经规划的教材系列名称如下:

公共基础课系列

- 公共基础课

财经管理系列

- 工商管理专业
- 财务会计专业
- 经济贸易专业
- 财政金融专业
- 市场营销专业

计算机系列

- 计算机公共基础课
- 计算机专业基础课
- 计算机网络技术专业
- 计算机软件技术专业
- 计算机应用技术专业

机电系列

- 机械类
- 数控类
- 电子信息类

对于教材出版及使用过程中遇到的各种问题,欢迎读者通过电子邮件及时与我们取得联系(联系方式详见“教师服务登记表”)。同时,我们希望有更多经验丰富的教师加入到我们的行列当中,编写出更多符合高职高专教学需要的高质量教材,为我国的高职高专教育作出积极的贡献。

高职高专“十一五”规划教材编审委员会

前 言

审计的发展始终都是随着社会经济的发展而发展的，尤其是在社会主义市场经济不断深入发展的今天，注册会计师审计为保护国家、投资者、债权人和其他市场参与者的经济利益发挥了重要作用。注册会计师审计的这一功能要求建立与之相适应的理论教学内容体系，而审计学作为财务会计专业的基础课，是一门实务性极强的课程，为了满足财务会计专业及相关专业教学的教材建设需要，也为了实现教材的理论知识与实践工作相互联系、相互对应和相互结合，我们根据高职高专院校培养高素质应用型专门人才的培养目标，在总结以往的教学经验与审计实践的基础上，组织编写了这本《审计学》。本书在编写过程中力图体现以下特点：

(1) 本书是在总结国内外审计文献的基础上，参照我国自2007年1月1日起开始执行的会计准则体系、注册会计师执业准则体系编写而成的，充分体现了教材的先进性和科学性，力图使学生学习到最新的审计理论和知识。

(2) 全书的写作力求深入浅出，各章章首均附有案例，引导学生学习理论知识，各章章末均附有案例实战，使学生在完成各章的学习之后，能够强化对理论知识的掌握，并能将之运用于实践。

(3) 本书内容丰富，较全面地反映了当前审计理论与审计实务的各个领域及其发展趋势，既可作为高职高专院校财务会计专业学生的专业课教材，也可作为会计、审计实务工作者的业务参考书。

本书共分为十四章，着重介绍了注册会计师年度财务报表审计的相关理论与实务。第一章至第七章阐述的主要是审计的基础概念、注册会计师执业准则体系和职业道德规范、审计目标与审计计划、审计证据与审计工作底稿、重要性与审计风险、审计抽样、风险评估与应对等审计基础理论；第八章至第十四章主要介绍了审计实务，具体内容包括销售与收款循环审计、采购与付款循环审计、存货与仓储循环审计、投资与筹资循环审计、货币资金审计、终结审计和审计报告、验资等。

参加本书的编写的有：俞静（第一章、第二章、第三章、第四章、第五章、第六章、第七章）、杨军（第八章、第十二章、第十三章）、林秉风（第九章、第十章、第十一章、第十四章）。本书由俞静担任主编并总纂定稿，由杨军和林秉风担任副主编。

由于时间仓促，水平有限，本书错漏和欠妥之处在所难免，恳请读者提出批评和意见，以利下次修改和补充。

编 者

目 录

第一章 审计概论	1
本章要点	1
学习目标	1
案例导入	2
第一节 审计的概念	3
第二节 审计的分类	8
第三节 审计组织体系	10
本章小结	14
思考练习	15
第二章 注册会计师执业准则体系与职业道德规范	17
本章要点	17
学习目标	17
案例导入	18
第一节 注册会计师执业准则体系	19
第二节 注册会计师职业道德规范	29
案例实战	34
本章小结	35
思考练习	36
第三章 审计目标与审计计划	39
本章要点	39
学习目标	39
案例导入	40
第一节 审计目标	41
第二节 审计计划	47
案例实战	54
本章小结	56
思考练习	56
第四章 审计证据与审计工作底稿	58
本章要点	58
学习目标	58

案例导入	59
第一节 审计证据	59
第二节 审计工作底稿	65
案例实战	70
本章小结	72
思考练习	72
第五章 重要性与审计风险	75
本章要点	75
学习目标	75
案例导入	76
第一节 审计重要性	77
第二节 审计风险	81
案例实战	83
本章小结	84
思考练习	84
第六章 审计抽样	87
本章要点	87
学习目标	87
案例导入	88
第一节 审计抽样概述	89
第二节 控制测试中抽样技术的运用	95
第三节 实质性程序中抽样技术的运用	98
案例实战	102
本章小结	104
思考练习	104
第七章 风险评估与应对	107
本章要点	107
学习目标	107
案例导入	108
第一节 风险评估	108
第二节 风险应对	119
第三节 控制测试	121
第四节 实质性测试	125
案例实战	128
本章小结	130
思考练习	131

第八章 销售与收款循环审计	135
本章要点	135
学习目标	135
案例导入	136
第一节 销售与收款循环概述	137
第二节 销售与收款循环的控制测试	140
第三节 销售与收款循环的实质性程序	143
案例实战	153
本章小结	155
思考练习	156
第九章 采购与付款循环审计	159
本章要点	159
学习目标	159
案例导入	160
第一节 采购与付款循环概述	161
第二节 采购货与付款循环的控制测试	163
第三节 采购与付款循环审计的实质性程序	167
案例实战	174
本章小结	175
思考练习	175
第十章 存货与仓储循环审计	178
本章要点	178
学习目标	178
案例导入	179
第一节 存货与仓储循环概述	180
第二节 存货与仓储循环的控制测试	182
第三节 存货与仓储循环的实质性程序	186
案例实战	195
本章小结	196
思考练习	196
第十一章 筹资与投资循环审计	200
本章要点	200
学习目标	200
案例导入	201
第一节 筹资与投资循环概述	201
第二节 筹资与投资循环的控制测试	203

第三节 筹资与投资循环的实质性程序	206
案例实战	215
本章小结	217
思考练习	217
第十二章 货币资金审计	220
本章要点	220
学习目标	220
案例导入	221
第一节 货币资金与交易循环	221
第二节 货币资金的控制测试	222
第三节 货币资金的实质性程序	226
案例实战	230
本章小结	233
思考练习	233
第十三章 终结审计及审计报告	236
本章要点	236
学习目标	236
案例导入	237
第一节 终结审计	237
第二节 审计报告	253
案例实战	261
本章小结	264
思考练习	264
第十四章 验资	269
本章要点	269
学习目标	269
案例导入	270
第一节 验资概述	271
第二节 验资的程序和方法	272
第三节 验资报告	276
案例实战	281
本章小结	284
思考练习	284
参考文献	286

第一章



审 计 概 论

本章要点

1. 审计的定义；
2. 审计的分类；
3. 审计组织体系。

学习目标

1. 了解审计的产生与发展；
2. 掌握审计的定义；
3. 掌握审计的分类；
4. 熟悉审计组织体系。

案例导入 >>>>>**南海股份公司审计案例 ①**

18世纪初随着大英帝国殖民主义的扩张,海外贸易有了很大发展。英国政府在银行家的建议下,将发行中奖债券所募集到的资金于1710年创立了南海股份有限公司,从事盈利前景诱人的殖民地贸易。

南海公司经过了10年的惨淡经营,1719年政府允许中奖债券的70%(约1000万英镑)与南海公司股票可进行转换。该年底,一方面政府扫除了殖民地贸易的障碍,另一方面,公司的董事们开始对外散布利好消息,并预测在1720年的圣诞节,公司可能要按面值的60%支付股利。1719年中期,南海公司股价为114英镑,1720年3月,股价劲升至300英镑。

1720年7月公司老板布伦特实施以数倍于面额的价格发行可分期付款的新股,同时又将获取的现金转贷给购买股票的公众,此时南海的股价扶摇直上,股价高达1050英镑,一场投机浪潮席卷全国。由此,170多家新成立的股份公司股票以及原有的公司股票,都成了投机对象,股价暴涨51倍。

1720年6月,为了制止各类“泡沫公司”的膨胀,英国国会通过了《泡沫经济取缔法》。自此许多公司被解散,公众的怀疑逐渐扩展到南海公司,继股价高达1050英镑后,外国投资者首先开始抛售南海的股票。1720年9月28日公司股票下跌到190英镑,1720年12月公司股票下跌到124英镑,1720年底,政府对公司财产清查,其资本已所剩无几,1720年政府逮捕了布伦特,有的董事自杀,相应的地主和商人破产。

“南海公司”倒闭的消息传来,犹如晴天霹雳,惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资者。迫于舆论的压力,1720年9月,英国议会组织了一个由13人参加的特别委员会,对“南海泡沫”事件进行秘密查证。

在调查过程中,特别委员会发现该公司的会计记录严重失实,明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为,于是特邀了一名叫查尔斯·斯内尔的资深会计师,对南海公司的分公司“索布里奇商社”的会计账目进行检查。查尔斯·斯内尔商业审计实践经验丰富,理论基础扎实,在伦敦地区享有盛誉。查尔斯·斯内尔通过对南海公司账目的查询、审核,于1721年提交了一份对索布里奇商社的会计账簿进行检查的意见。在该份报告中,查尔斯指出了公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题。但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。

议会根据这份查账报告,将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士,被关进了著名的伦敦塔监狱。

同时英国政府颁布的《泡沫公司取缔法》对股份公司的成立进行了严格的限制,只有取得国王的御批,才能得到公司的营业执照。事实上,股份公司的形式基本上名存实亡。

直到1828年,英国政府在充分认识到股份有限公司利弊的基础上,通过设立民间审计的方式,将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约,才完善了这一现代化的

①案例摘自审计教学网, <http://sjjx.znufe.edu.cn/jxzy/aljx/200704/t007042913141.htm>, 根据行文需要略有删节。

企业制度。据此,英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》,重新恢复了股份公司这一现代企业制度的形式。

第一节 审计的概念

一、审计的产生和发展

(一)国家审计的产生和发展

1. 国家审计的产生

在原始社会里,人类的生产力水平非常低下,生产出来的产品刚够维持自己的生存,没有任何剩余产品,人们之间是一种“自由”、“平等”的关系。随着生产力的发展,有了剩余产品,私有制开始出现,原有的人与人之间的关系被新的生产关系(责任关系)取代,人类进入了奴隶社会,产生了国家。

此后,国王作为其统辖范围内的所有者将其拥有的财富委托给其控制的官吏管理,从而也就形成了官吏对国王的“委托责任”,这种责任包括政治责任、行政责任、法律责任和经济责任,其中经济责任是主要的。国王为了检查官吏是否忠实地履行了经济责任,便委派一些兼职或专职人员代替国王进行检查工作,这种经济监督的行为就是早期的国家审计。这种审计是一种从上至下的监督体制,即是我们所称的专制制度下的传统国家审计,它是一种向上的审计结构。监督逐级向上负责,最后集中到一人或数人之手。

从私有制的产生到国家的出现形成了以上对下的“委托管理关系”,而导致的“受托责任”的出现则是国家审计起源的前提条件。

2. 国家审计的发展

1640年英国发生了资产阶级民主革命,推翻了英国封建主义的专制统治,这是人类历史上资本主义对封建主义的第一次重大胜利,从而揭开了人类政治史上世界革命的序幕。“民主”取代了“专制”,各国纷纷走向了国家现代化之路并逐渐实现了国家从专制制度向民主政治的转化。而民主政治的最基本原则是“分权制衡”,正是这种“分权制衡”的国家政治体制使“受托责任”关系发生了根本性的变化,不再是“一人之下,万人之上”的责任关系,而是一种“主权在民”的新型责任关系。也正是这一近代民主政治斗争所导致“经济责任关系”的演变,推动了国家审计从传统走向现代,从而改变了国家审计的走向。

专制制度下的传统国家审计,是一种向上的审计结构,监督逐级向上负责,最后集中到一人或数人之手。而民主政治制度下的现代审计制度是一种向下的审计结构,监督权对下负责,代表“民”对“官”进行审计监督制约。

3. 我国国家审计的产生与发展

我国国家审计起源甚早。据《周礼》记载,西周时期就出现了带有审计性质的财政经济监察工作。当时,在中央政权设置的官职中,位于下大夫的“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”,并拥有“考其出入,而定刑赏”的职权。这个职位虽然不高,但其所从事的工作却具有审计的性质,是我国国家审计的萌芽。其后,秦、汉两代都曾采用“上计制度”,以审查监督财物

收支有无错弊,并借以评价有关官吏之政绩。但秦汉官制中,尚无专司审计职责的官员,也无专职审计机构。隋唐在刑部之下设“比部”,建立了比较独立的能司审计之职的机构。特别是唐代,由于经济发达,政治稳定,审计地位的提高,对中央和地方的财物收支实行定期的审计监督,国家审计有了明显发展。宋代设立审计司,是我国审计机构定名之始,使审计这个名词正式出现。元、明、清三代未设专门的审计机构。明初,比部虽一度恢复,但不久即取消,直至清末再未设置。在这三个朝代国家审计陷于中衰时期。辛亥革命后,北京的北洋政府在1914年设立审计院,颁布《审计法》;1928年,南京国民政府设立审计院,后改为审计部隶属监察院。国民党政府的审计法几经修改,但由于当时的政治腐败,贪污横行,使审计制度徒具形式,并没有发挥应有的经济监督作用。

第二次国内革命战争时期,在中国共产党领导下的革命根据地中,1932年成立中央苏维埃政府审计委员会以后,1934年颁布《审计法》,实行了审计监督制度。以后在山东、陕甘宁、晋绥等革命根据地,也建有审计机构,颁布审计法规,实施审计监督工作。革命根据地的审计制度,在战争年代对节约财政支出、保障战争供给、维护革命纪律、树立廉洁作风起到了较好的作用。

中华人民共和国成立后,在较长一段时间内未设独立专职审计机构,对财政经济的监督由财政、银行、税务等部门通过其业务分别在一定范围内进行。自1978年中国共产党十一届三中全会以来,全党全国的工作重点转入以经济建设为中心的轨道,实行经济体制改革,国民经济蓬勃发展。在1982年第五届全国人民代表大会第五次会议上通过的《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)中,规定了实行审计监督制度。据此,1983年9月15日,国务院正式设立审计署,地方各级政府的审计机关相继建立,随后公布了一系列审计法规,卓有成效地开展了审计监督工作,在维护国家财经法纪,促进增收节支,搞好廉政建设,加强宏观调控等方面发挥了积极作用,使我国审计工作得到了迅速发展。

(二)内部审计的产生和发展

1. 内部审计的产生

内部审计的产生几乎与国家审计同步进行。奴隶社会是内部审计的萌芽时期。人类进入奴隶社会后,出现了私有制,奴隶主为了坐享其成,往往将自己的私有财产委托给精明能干的代理人去管理。于是奴隶主就会委派亲信作为第三者审查代理人是否诚实地履行经济责任。这些第三者常以庄园的管家和监工的角色出现,但他们并不是独立意义上的内部审计人员,除审计业务外,还负责其他的监督。

2. 内部审计的发展

1844年英国议会制订公司法,以法律制度的形式明确要求企业设置监事之职行使内部审计的权力,从而初步确立了近代内部审计制度。20世纪40年代以后,跨国公司迅速崛起,使公司管理环境更加复杂,企业管理者需要随时对本企业的财产、会计记录和经营情况进行审查。于是,企业管理者从职工中选拔具有经营管理知识和能力的特殊人才,让他们从企业自身的利益出发,对公司的管理责任进行经常性的监督。这些人员被称为“内部审计人员”,其组成的机构被称为“内部审计机构”。1941年对现代内部审计而言是具有里程碑意义的一年。这一年,维克多·布瑞克出版了世界第一部内部审计专著《内部审计——程序的性质、职能和方法》,约翰瑟·斯顿倡导下成立的世界第一个内部审计组织“内部审计师协会”,从此瑟斯顿被称为“内部审计师协会之父”。现代内部审计之父是美国的劳伦·B. 索耶,代表作包括《现

代内部审计实务》(1973)、《现代内部审计》(1974)、《管理和现代内部审计》和《内部审计手册》。

3. 我国内部审计的产生和发展

在我国古代,奴隶制政府机构中也出现了内部审计的萌芽。西周时代的司会,它虽然负责政府会计工作,但同时也行使内部审计之权。无论是日常的会计核算,还是所有的会计报告,均须经过司会之手进行考察。这可以说是原始意义上的内部审计。

为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部经济监督和管理,新中国建立以后,于1984年开始在部门、单位内部成立内部审计机构,配备了内部审计人员,实行内部审计监督,同时也颁布了一些相应的法规,1985年10月颁布的《审计署关于内部审计工作的若干规定》就是其中之一。

(三)注册会计师审计的产生和发展

1. 注册会计师审计的产生

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式,即由许多人合伙筹资,委托给某些人去经营贸易。在这种情况下,财产的所有权与经营权开始分离,对经营管理者实施监督已成为必然,财产所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。这是早期的、处于萌芽状态的注册会计师审计。

18世纪初期到19世纪中叶,工业革命在英国全面展开,使机器大工业逐步代替工场手工业而占统治地位。工业革命的完成推动了资本主义商品经济大发展,相继出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司,股份公司的兴起使企业的所有权与经营权进一步分离。绝大多数股东已经完全脱离经营管理,为了维护自身利益,他们非常关心企业的经营成果,以做出是否继续持有公司股票的决定。注册会计师审计产生的催化剂是1720年英国的“南海公司”事件。当时“南海公司”以虚假的财务信息诱骗投资人上当,其股票价格扶摇直上,但好景不长,最终未能逃脱破产倒闭的厄运,使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师对其进行审计,以“会计师”名义提出了“查账报告书”,从而宣告了注册会计师的诞生。

1853年,苏格兰的爱丁堡创立了世界上的第一个执业会计师协会。嗣后,各国会计师协会和会计师事务所相继成立,注册会计师队伍逐渐壮大。

2. 注册会计师审计的发展

19世纪末20世纪初,美国南北战争结束后,英国巨额资本流入美国,促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益。英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务,同时美国本身也很快形成了自己的注册会计师队伍。1887年,美国公共会计师协会成立,1916年该协会改组为美国注册会计师协会,后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。更为重要的是,在20世纪初期,由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业同银行利益关系更加紧密,银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据,于是在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计,即美国式注册会计师审计。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。

从1929年到1933年,资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务

状况转变到更加关心企业盈利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。美国 1933 年《证券法》规定,在证券交易所上市的企业的财务报表必须接受注册会计师审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告。因此,审计报告使用人也扩大到整个社会公众。

第二次世界大战以后,经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展,跨国公司得到空前发展。国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展,形成了一批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,形成了“八大”国际会计师事务所,20 世纪 80 年代末合并为“六大”,之后又合并成为“五大”。2001 年,美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时,不得不对其编造的财务报表进行修正,将近三年来的利润额削减 20%,约 5.86 亿美元。安然公司作为美国的能源巨头,在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善,进行表外融资的游戏,并通过关联交易操纵利润。出具审计报告的安达信会计师事务所,因涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭,世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此,时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所。即普华永道、安永、毕马威、德勤。与此同时,审计技术也在不断发展:抽样审计方法得到普遍运用,风险导向审计方法得到推广,计算机辅助审计技术得到广泛采用。

3. 我国注册会计师审计的产生和发展

我国注册会计师审计出现于 1918 年,当年 6 月,谢霖上书北洋政府财政部和农商部,要求推行注册会计师制度,同年 9 月当时的农商部批准了谢霖起草的《会计师暂行章程》,并于 9 月 7 日向其颁发了中国第一号注册会计师证书。其后,谢霖在北京创办了我国第一家会计师事务所——正则会计师事务所,与潘序伦创办的潘序伦会计师事务所、奚玉书创办的公信会计师事务所、徐永祚会计师事务所,并称为民国时期的四大会计师事务所。1925 年上海首先成立了“全国会计师公会”,随后天津、武汉、广东等地的会计师公会相继成立。1927 年以后,民国政府先后颁布了《会计师注册章程》、《会计师条例》。至 1947 年,全国已拥有注册会计师 2619 人,并建立了一批会计师事务所。

在新中国建立初期,注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。当时由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为险恶的财政状况,负责财经工作的陈云同志大胆聘用注册会计师,依法对工商企业查账,这在当时对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转做出了突出贡献。但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济模式,中国的注册会计师审计便悄然退出了经济舞台。

党的十一届三中全会以后,商品经济得到迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。随着外商来华投资日益增多,1980 年 12 月 14 日财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》,规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计,这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980 年 12 月 23 日,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师职业开始复苏。1981 年 1 月 1 日,“上海会计师事务所”宣告成立,成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。1986 年,国务院发布《中华人民共和国注册会计师条例》,第一次确立了注册会计师的法律地位。90 年代初,我国证券市场的逐步建立、发展以及国有企业改革进程的加快都推动了会计师事务所数量增长和规模的扩大。截至到 2006 年 10 月 31 日,全国共有会计师事务所 6440 家,注册会计师 72 037 人,为改革开放、国有企业转换经营机制和社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极的作用。