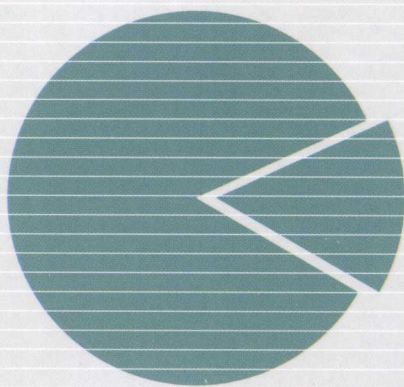


21世纪高等教育规划教材

DULI SHENJI XUE

独立审计学

安广实 主编



吉林大学出版社

21 世纪高等教育规划教材

独立审计学

安广实 主 编

吉林大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

独立审计学/安广实主编. — 长春: 吉林大学出版社,
2008.9

ISBN 978-7-5601-3951-7

I. 独… II. 安… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 141097 号

书 名: 独立审计学

作 者: 安广实 主编

责任编辑、责任校对: 沈广启

吉林大学出版社出版、发行

开本: 787×960 毫米 1/16

印张: 21 字数: 377 千字

ISBN 978-7-5601-3951-7

封面设计: 张辉

长春市康华印刷厂 印刷

2008 年 9 月 第 1 版

2008 年 9 月 第 1 次印刷

定价: 33.00 元

版权所有 翻印必究

社址: 长春市明德路 421 号 邮编: 130021

发行部电话: 0431-88499826

网址: <http://www.jlup.com.cn>

E-mail: jlup@mail.jlu.edu.cn

前言

审计是一种渊源久远的社会实践,它随着社会政治、经济、文化的发展而不断发展,逐步形成政府审计、内部审计和独立审计三足鼎立格局,共同构成审计监督体系。

独立审计是经政府有关部门审核批准的由注册会计师组成的会计师事务所接受委托,对财务报表进行的审计,其目的是对财务报表的合法性、公允性发表审计意见。它既独立于审计委托人,又独立于被审计单位,具有政府审计和内部审计不可比拟的超然独立性,能够确保其完美的社会鉴证职能和鉴证报告的可信性。从某种意义上说,独立审计之所以得名,即缘于此,而其他称谓如“注册会计师审计”、“民间审计”、“社会审计”等,都不如“独立审计”这么精练确切和深入把握其实质。

审计发展是从两条道路上推进的,一是政府审计,二是独立审计。政府审计比独立审计起源早,独立审计内容最为丰富。可以毫不夸张地说,现代审计理论与实务就是独立审计理论与实务。高等财经院校会计、审计和财务管理专业学生在学习了基础审计学后,继续学习独立审计学课程,不仅是教学计划安排,更是全面、系统把握审计知识体系的内在要求。

本书以《中华人民共和国注册会计师法》、《中国注册会计师执业准则》为依据,参照《中国注册会计师执业准则指南》,借鉴国内外成熟的独立审计研究最新成果,比较系统地阐述了独立审计基本理论和基本方法。全书明显划分两大部分:第一部分探讨了独立审计的性质、注册会计师职业状况、注册会计师执业准则体系,以及注册会计师应当遵守的职业道德和承担的法律 responsibility,同时还对注册会计师与社会公众对审计意见的不同认识存在的“期望差距”进行了分析,从而为学习财务报表审计奠定基础;第二部分以财务报表审计目标为逻辑起点,介绍了计划审计工作步骤、风险导向审计程序,采用循环法组织财务报表审计,实施控制测试和实质性程序获取审计证据,形成审计意见、撰写并致送审计报告。

本书由安广实主编,参加编写的有李霞、刘博、王文兵、刘磊、胜湘娟、矫聪,安徽省注册会计师协会张行宇博士审阅了编写大纲和部分书

稿。由于我们水平有限,书中难免存在谬误之处,敬请广大读者和同行专家不吝批评、指正。

作 者

2008 年 8 月于蚌埠

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 独立审计的含义与特征.....	(1)
第二节 独立审计的产生与发展.....	(3)
第三节 独立审计与其他审计的关系	(12)
第二章 注册会计师职业管理	(16)
第一节 注册会计师	(16)
第二节 会计师事务所	(27)
第三节 注册会计师协会	(33)
第四节 注册会计师行业监管体制	(37)
第三章 注册会计师执业准则	(43)
第一节 执业准则概述	(43)
第二节 鉴证业务准则	(51)
第三节 相关服务准则	(72)
第四节 质量控制准则	(78)
第四章 职业道德、期望差距和法律责任	(87)
第一节 职业道德	(87)
第二节 期望差距	(95)
第三节 法律责任	(99)
第五章 财务报表审计目标与审计业务约定书	(112)
第一节 财务报表审计目标.....	(112)
第二节 审计目标与审计范围确定.....	(118)
第三节 审计过程与审计目标实现.....	(123)
第四节 审计业务约定书.....	(127)
第六章 计划审计工作、重要性和审计风险	(134)
第一节 计划审计工作.....	(134)
第二节 重要性.....	(140)
第三节 审计风险.....	(150)
第七章 审计证据、审计抽样和审计工作底稿	(154)
第一节 审计证据.....	(154)

第二节	分析程序	(162)
第三节	审计抽样	(170)
第四节	审计工作底稿	(181)
第八章	审计模式及其风险导向审计	(188)
第一节	审计模式及其演变的历史进程	(188)
第二节	了解被审计单位及其环境	(194)
第三节	识别和评估重大错报风险	(206)
第四节	应对重大错报风险的程序	(212)
第九章	销售与收款循环审计	(231)
第一节	销售与收款循环的特性	(231)
第二节	内部控制测试	(234)
第三节	相关账户实质性程序	(237)
第十章	采购与付款循环审计	(246)
第一节	采购与付款循环的特性	(246)
第二节	内部控制测试	(249)
第三节	相关账户实质性程序	(252)
第十一章	存货与仓储循环审计	(260)
第一节	存货与仓储循环的特性	(260)
第二节	内部控制测试	(262)
第三节	相关账户实质性程序	(264)
第十二章	筹资与投资循环审计	(274)
第一节	筹资与投资循环的特性	(274)
第二节	内部控制测试	(276)
第三节	相关账户实质性程序	(278)
第十三章	货币资金审计	(287)
第一节	货币资金循环的特性	(287)
第二节	内部控制测试	(288)
第三节	相关账户实质性程序	(292)
第十四章	终结外勤审计和审计报告	(297)
第一节	终结外勤审计	(297)
第二节	审计报告	(315)
参考文献		(327)

第一章 总 论

第一节 独立审计的含义与特征

一、独立审计的含义

审计是一种渊源久远的社会实践,它伴随着社会政治、经济、文化的发展而不断发展,逐步形成政府审计、内部审计和独立审计三足鼎立格局,共同构成审计监督体系。

独立审计作为审计的一种类型,具有其特殊的内涵,国内外许多会计职业团体都对独立审计概念下了定义,影响较大的有:

国际会计师联合会(IFAC)下设的国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)在《国际审计准则》中将独立审计的概念描述为:“财务报表审计的目标是使审计师(有时也指其所在的会计师事务所,下同),能够对财务报表是否在所有重要方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则说明书——第1号》中将独立审计的概念描述为:“独立审计师对财务报表审计的目标,是对财务报表是否按照公认会计准则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

中国注册会计师协会(CICPA)在《审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》中将独立审计的概念描述为:“财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:(一)财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;(二)财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

可以看出,上述三个会计职业团体关于独立审计的定义基本一致,都是基于财务报表审计而作出的,其共同点是:

(1)独立审计的主体是注册会计师,只有注册会计师才有资格接受委托并从事独立审计业务。

(2)独立审计的对象是被审计单位财务报表,至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表。

(3)独立审计的目标是发表审计意见,包括财务报表编制是否合规、合法,财务报表反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量是否公允。

(4)独立审计的本质特征是独立性,注册会计师在执行独立审计业务时,无论是接受委托、计划和实施审计工作,还是发表审计意见,都必须保持独立的立场,不受任何部门和个人的影响、限制。

鉴于此,我们认为,独立审计是经政府有关部门审核批准的由注册会计师组成的会计师事务所接受委托,对财务报表进行审计,其目的是对财务报表的合法性、公允性发表审计意见。

二、独立审计的特征

独立审计与政府审计、内部审计相比较,具有以下显著特征:

(一)独立性

独立性是独立审计的首要特征,也是保证独立审计工作正常进行的基本条件。独立性包含两个方面,即实质上的独立和形式上的独立。所谓实质上的独立是指注册会计师与客户之间必须实实在在的毫无利害关系;所谓形式上的独立是指注册会计师必须在第三者面前呈现出一种独立于客户的身份。注册会计师执行独立审计业务时,必须从实质上和形式上与客户及其他经济组织保持超然独立,客观、公正地对财务报表发表审计意见,从而取信于客户和社会公众,保证审计工作质量和维护职业声誉。

(二)权威性

独立审计的权威性来源于两个方面:一是注册会计师具有丰富的专业知识和执业水平,他们依据审计准则的规定,并恪守独立、客观、公正的原则,审查被审计单位财务报表并发表审计意见,为财务报表可靠性提供合理的保证,因此独立审计出具的审计报告具有较高的权威性;二是在法律上,比如《公司法》、《证券法》等主要经济法律,都明确了注册会计师的职业地位,赋予注册会计师在经济监督和经济鉴证中的作用,从而进一步提高和保障了独立审计的权威性。

(三)受托性

独立审计不同于政府审计和内部审计,它只能接受委托人的委托后才能实施审计。尽管法律规定,公司的财务报表必须经由独立审计,使独立审计从某种程度上具有某些法定审计的色彩。但由于审计委托人可以自由选择会计师事务所,独立审计与强制性审计仍有着明显区别。

(四)有偿性

会计师事务所是自收自支、独立核算的社会中介机构,向社会提供有偿服务,是其生存和发展的经济来源。从某种程度上说,有偿性有可能会影响其独立性。因此,政府有关部门应加强对注册会计师行业监管,注册会计师行业本身也应强化自律机制,绝对不允许由于审计收费问题影响甚至丧失其应有的独立性,失信于社会公众。

第二节 独立审计的产生与发展

一、独立审计的产生与发展导因

独立审计是为适应社会经济发展需要而产生和发展起来的,但如何认识独立审计的产生与发展导因,却是一个颇具争议的命题,审计理论界和职业界存在着诸多不同观点,比较典型的有查账论、受托经济责任论、信息论、代理论、保险论、冲突论和行为论等。

(一)查账论——揭错防弊

该理论认为,企业主为证实他们所雇用的管理人员,特别是会计人员是否存在错误和舞弊行为,希望聘请独立审计师对企业会计账目进行逐笔审查,以揭错防弊。

(二)受托经济责任论——评价受托经济责任履行情况

该理论认为,当企业财产所有权与经营权分离后,所有者的委托与经营管理者受托形成了受托经济责任关系。受托经济责任关系客观上存在委托者对受托者实行经济监督的需要,也就是说,财产所有者为了维护其利益,有必要对财产管理者因经营管理其财产所负的受托经济责任履行情况进行审查,以评价受托经济责任的履行情况,于是产生了对独立审计的需求。

(三)信息论——增进财务信息价值

该理论认为,股份公司出现以后,企业经营权与所有权分离,公司的管理部门有义务向投资者提供财务报表,报告其经营管理业绩。但由于信息不对称问题的存在,投资者、债权人及其他信息使用者无法辨别和证实管理当局所提供信息的真伪。为了解决这个问题,便产生了独立审计。通过独立审计师对公司财务状况和经营成果的审查,作出鉴定,提高公司财务信息的可信度,增进账务信息的使用价值。

(四)代理论——促进委托人和代理人共同利益最大化

该理论认为,股东作为投资者,为提高企业盈利能力与盈利水平,对管理者采取报酬与业绩挂钩的方式以激励管理者的积极性。但实行这种激励措施后,有可能产生管理部门虚报业绩的情况。因此,股东为降低激励措施的负面影响,委托独立审计师作为股东的代理人,对管理部门的财务报表进行审查。同时,管理者为证实其经营管理的努力与效果,也会主动聘请独立审计师对其业绩报告进行鉴定。因此,基于投资者和管理者的共同需求,独立审计应运而生。

(五)保险论——实现风险分担

该理论认为,由于财务信息的非直接性、信息提供者的偏见和动机、资料的庞杂及交易复杂性等原因,财务信息使用者有可能得不到可靠的财务信息。因此,投资者及其他利益集团为防止经理人员舞弊而引起重大损失,都愿意从自己应得收益中支付一部分费用聘请独立审计师审查公司财务报表。审计费用被称为保险费用,审计带来的效果被视为保险价值。如果独立审计师失职未检查出财务报表的不可靠,就有责任赔偿因失职而造成的损失,从而实现分担风险的目的。

(六)冲突论——维护各方利益

该理论认为,财务报表的提供者和使用者之间的利益并不一致,他们之间存在实际或者潜在的利益冲突,比如,公司股东可能期望得到丰富的现金股利,而债权人则更倾向于不发放股息。利益冲突的存在导致财务信息失真的可能是社会需要独立审计的最根本原因。独立审计师对财务信息作出鉴定,以合理地保证财务报表不受利益冲突影响,从而有助于报表使用者作出正确的判断和决策。

(七)行为论——提高会计系统工作绩效

该理论认为,根据麦格雷文的XY理论,人的本性假定是生来就厌恶工作,因此需要对其指挥、控制和施加威压。为了提高企业财务部门的工作绩效,需要聘请外部审计师对其进行监督,同时通过外部审计师勤勉工作,影响会计人员的态度,从而提高会计人员的工作效率。

我们认为,独立审计的产生与发展有着特殊的前提和条件,而且并不是唯一的,它源于多个因素共同的影响。

一是权力分散的结果。当企业规模不断扩大,无论是由财产所有者还是由少数管理人员控制企业的全部经营工作变得越来越不现实,出现了权力的分散,此时就需要对直接管理人员进行必要的监督检查。由于公司所有

者——股东不参与管理,管理权交由公司管理部门如董事会等执行,公司所有者需要聘请独立的审计人员对管理部门的管理活动予以监督。

二是趋利动机的存在。信息提供者在提供信息给使用者时总有一定的动机,如企业希望得到银行贷款而向银行提供财务报表,为了能得到贷款,管理者就有高估资产、低估负债的倾向,银行需要对财务报表的真实性与可靠性进行鉴定。再如,管理者向社会公众公布财务报表,为了使其业绩更加突出,或为了使股票期权得以实现,其就有虚增利润的动机。总之,人性的贪婪和自私使得信息提供者只要有机会就会选择利己的方式处理信息,而这一方式很可能是对信息使用者不利的。信息使用者为了避免决策失误要求对信息进行鉴证,同时有些信息提供者为了证明自己未因为趋利动机而使信息发生歪曲也要求对信息鉴证。双方的要求只能由一个独立的第三者完成才更公正,这样就产生了对独立审计的需求。

三是调和矛盾的需要。根据经济学的原理,任何一个人或一个集体都有自己相对独立的利益,而在社会经济资源一定的前提下,不同利益主体之间必定存在着一定的矛盾。股东和经营管理人员客观上存在着利益上的冲突,因为对股东来说,经营管理所需费用归根到底是他们所支付的费用中的一部分,是利润的减项,而对管理人员来说,经营管理费用正是他们主要的收入来源,这就是他们冲突的根本原因。因此需要独立审计,对他们在此类利润分配等问题上的矛盾予以调节。

四是现行法律的限制。股份公司的结构使所有权与管理权实现了分离,股东不但不能直接参与公司管理,而且根据现行法律规定也无权亲自检查公司财务报表,这就需要有人即注册会计师代表股东实施财务报表审计。

五是降低风险的渴望。由于经济上或营业上的原因,如经济衰退、决策失误和同业竞争,企业面临严峻的营业风险,所有者的投资极有可能成为泡影。为了减少营业风险所带来的损失,投资者要求企业提供更可靠的财务信息判断企业前景。但由于信息的非直接性、信息提供者的偏见和动机等原因,向投资者提供不可靠信息的可能性与日俱增,也即存在信息风险。为了把信息风险降低到一定水平,就要由注册会计师对信息进行审核,并提供评价。

六是复杂技术的约束。账务处理和报表编制需要专门的技术,信息使用者为了得到真实、准确的信息,在自己不具备对财务信息鉴证能力的情况下,有必要雇佣独立的第三者,即注册会计师对财务报表进行审计。

二、西方独立审计的产生与发展

独立审计最早出现在西方,它萌芽于 16 世纪意大利合伙企业制度,形成

于 18 世纪英国股份制企业制度,发展于 20 世纪美国发达的资本市场。

(一)萌芽阶段

16 世纪地中海沿岸的商业城市已初具规模,威尼斯最为发达,是东西方贸易的枢纽,率先出现了早期的合伙企业。在合伙企业中,通常只有少数几人充当执行合伙人,负责企业的经营管理,其他合伙人则只出资而不参加经营管理。非执行合伙人需要了解合伙企业的经营情况和经营成果,执行合伙人也希望能证实自己经营管理的能力与效率,因此双方都希望能从外部聘请独立的会计专业人员来担任查账和监督工作。这些受聘请的会计专业人员所进行的查账与监督,可以被看作是独立审计的最初萌芽。

1581 年,随着接受聘请担任合伙企业查账和公证的会计专业人员越来越多,他们在威尼斯创立了“威尼斯会计师协会”,其后,米兰、热那亚等地中海沿岸商业城市的会计专业人员也成立了类似的会计职业组织。

(二)形成阶段

18 世纪下半叶,资本主义工业革命开始后,英国的生产社会化程度大大提高,导致企业的所有权与经营权进一步分离。企业主们雇佣职业经理人员来管理日常经营活动,他们需要借助外部专业人员来检查和监督经理人员,于是出现了第一批以查账为职业的独立审计师。特别是股份公司兴起以后,企业财产的所有权与经营权日渐分离,绝大多数股东只向企业出资而完全脱离了经营管理。股东们需要由经理人员组成的管理当局定期向他们提交财务报告,以便了解公司的财务状况和经营成果。随着资本市场的快速发展,企业融资渠道进一步拓宽,债权人、潜在投资者等社会公众都迫切需要了解公司的财务状况和经营成果,以作出贷款、投资等相应的经济决策。为确保财务信息的真实与公允,由独立审计师对股份公司的财务报告进行审计就显得尤为必要。

1720 年,英国爆发了南海公司破产事件,使公司股东和债权人遭受了巨大经济损失。会计师查尔斯·斯内尔(charles Snell)受议会聘请对其会计账目进行了检查,并以“注册会计师”的名义出具了一份“查账报告书”,指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为,这标志着独立审计师——注册会计师的正式诞生。随后,为保护投资者和债权人的利益,监督股份公司的经营管理,英国议会于 1844 年颁布了《公司法》,规定股份公司必须设立监事来审查会计账簿和报表,并将审查结果报告给股东。次年,又对《公司法》进行了修订,规定股份公司必要时可以聘请注册会计师协助办理审计业务,从而有力地促进了独立审计发展。1853 年爱丁堡注册会计师协会在苏格兰成立,标志着独立审计职业的诞生。1862 年修改后的《公司法》又确定注册会计师为法定

的公司破产清算人,进一步明确了独立审计师的法律地位。

(三)发展阶段

20 世纪以来,美国发达的资本市场有力推动了独立审计发展。关于独立审计的发展过程,我们认为,可从审计对象、审计模式和审计组织规模三个方面进行考察。

(1)从审计对象考察,独立审计的发展可分为会计账目审计、资产负债表审计和财务报表审计三个阶段。

一是会计账目审计阶段。大致从 19 世纪中叶至 20 世纪初。其中,英国审计模式占据主导地位。这一阶段独立审计的主要特点是:独立审计逐渐由任意审计转变为法定审计;审计的对象是会计账目;审计的目的在于查错防弊,保护企业财产的安全完整;审计的方法是对会计账目进行逐笔的详细审计;审计报告的使用人主要是企业股东。

二是资产负债表审计阶段。大致包括 20 世纪的前 30 年。其间,全球经济发展重心由欧洲转向美国,当时企业筹资主要依靠银行贷款解决,银行通常要求借款提供经独立审计师审核的资产负债表,以判断企业的偿债能力。企业也希望借助独立审计师对其资产负债表的审查,以更好地获取银行信用。因此,资产负债表审计成为此阶段独立审计师的主要业务。这一阶段独立审计的主要特点是:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的主要目的在于通过审查资产负债表来判断企业的信用状况;审计方法从详细审计初步转向抽样审计;审计报告的使用人除企业股东外,更突出了债权人的需要。

三是财务报表审计阶段。大体上是从 20 世纪 30 年代至今。20 世纪 30 年代后,美国证券市场得到快速发展,为保护投资者的权益,1933 年美国《证券法》规定,在证券交易所上市的企业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。为顺应这种需要,独立审计从资产负债表审计逐步扩大到财务报表审计。这一阶段独立审计的主要特点是:审计对象转为企业的全部财务报表及其相关资料;审计的主要目的在于对财务报表发表审计意见;审计范围扩大到测试相关的内部控制;抽样审计和计算机辅助审计技术逐渐被运用;审计报告的使用人进一步扩大,包括股东、债权人、潜在投资者、证券交易机构、政府及社会公众。

(2)从审计模式考察,独立审计发展可分为账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计三个阶段。

一是账项基础审计阶段。这是审计开创时期采用的取证入手方法。最初的账项基础审计以查错防弊为主要目的,详细审查公司的全部账簿和凭证,即检查各项分录的合法性和准确性、账簿记录的加总和过账是否正确、总账和明

细账是否一致。经过一段时期后,企业规模日渐扩大,审计范围也随之不断扩大,注册会计师已无法全面审查企业的会计账目,客观上要求改变原有的审计模式,独立审计开始转向财务报表为基础进行抽查,审计方式由顺查法改为逆查法,即通过先审查资产负债表有关项目,再有针对性地抽取凭证进行详细检查。在此阶段,由于主要采取判断抽样,而且抽查的数量很大,注册会计师难以有效揭示企业财务报表中可能存在的重大错弊。

二是制度基础审计阶段。20世纪40年代以后,随着经济的发展,财务报表的外部使用者越来越关注企业的经营管理活动,日益希望注册会计师全面了解企业内部控制情况,审计目标逐渐从查错防弊发展到对财务报表发表审计意见。经过长期的审计实践,注册会计师们也发现内部控制与会计信息质量具有很大的相关性。如果内部控制健全有效,财务报表发生错误和舞弊的可能性就越小,会计信息的质量就越有保证,审计测试范围也可以相应缩小;反之,就必须扩大审计测试范围,抽查更多的样本。为顺应这种要求并提高审计工作效率,账项基础审计逐渐发展为制度基础审计,即通过了解和评价审计单位的内部,评估审计风险,制定审计计划并确定审计实施的范围和重点,在此基础上进行实质性测试,获取充分、适当的审计证据,从而提出合理的审计意见。通过实施制度基础审计,大大提高了审计工作的效率和质量,但客观上也增加了审计风险。

三是风险导向审计阶段。20世纪70年代以来,随着经济环境的变化,社会公众日益对注册会计师赋予更高的期望,要求注册会计师负更大的责任,审计诉讼案件逐渐增多。因此,深入研究、防范和降低审计风险,成为审计职业界的重要任务。为合理地防范和降低审计风险,并降低审计成本,独立审计逐渐从制度基础审计发展到风险导向审计。在此阶段,注册会计师考虑审计风险时,不仅要考虑会计系统和控制程序,还要考虑控制环境。换句话说,风险导向审计既关注和评估企业内部控制风险,又关注和评估企业经营所面临的外部风险。通过审计风险的量化和模型化,确定审计证据的数量,使审计风险的控制更加科学有效。风险导向审计是适应现代社会高风险的特性,为量化审计风险、减轻审计责任、提高审计效率和审计质量而作出的一种尝试。风险导向审计的出现,有助于注册会计师有效地控制审计风险,提高审计工作的效率和效果,因而越来越受到注册会计师的青睐,标志着独立审计发展到了一个新的阶段。

(3)从审计组织规模考察,会计师事务所从小到大,逐步形成了“八大”、“六大”、“五大”,时至今日,变成“四大”新格局。

注册会计师行业与其他任何行业一样,也是从小到大逐步发展起来的。

开始,由于经济发展的需要,出现了许多会计师事务所,但多是家庭小作坊似的,只能提供一些简单的会计服务。随着经济的高速增长,社会对会计服务需求不断提高,会计师事务所规模也越来越大,20 世纪初开始行业兼并,通过分化组合,“八大”会计师事务所初现端倪。根据 1932 年《财富》杂志对会计师事务所的排名,有八家会计师事务所凸显出来,即普华公司(Price Waterhouse & Co)、哈斯金斯·塞尔斯(Haskins & Sells)、皮特·马威克·米歇尔会计公司(Peat Marwick Mitchell & Co)、莱布兰德·罗斯兄弟·蒙哥马利会计公司(Lybrand Ross Bros & Montgomery)、阿瑟·扬会计公司(Arthur Young & Co)、阿瑟·安达信会计公司(Arthur Andersen)、塔奇·尼文会计公司(Touche Niven & Co)和厄恩斯特会计公司(Emst & Emst)。这八家会计师事务所维持了近半个世纪的局面,在此后的发展中它们又合并了许多会计师事务所,或者名字有所改变,但基本上“八大”还是整个注册会计师行业的支柱和中心。

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。国际资本流动带动了注册会计师审计的跨国界发展,“八大”开始不断出现合纵连横,20 世纪 80 年代末合并为“六大”国际会计师事务所,即毕马威(Klynveld Peat Marwick Goerdele,缩写为 KPMG)、安永(Ernst & Young,缩写为 EY)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu,缩写为 DTT)、阿瑟·安达信(Arthur Andersen,缩写为 AA)、永道(Coopers & Lybrand,缩写为 C&L)和普华(Price Waterhouse & Co,缩写为 PW)。20 世纪 90 年代,大多数业内人士认为“六大”的局面将会持续较长时间,但这只是局外人的想法,为能成为 21 世纪的新霸主,1999 年普华与永道合并成功,更名为普华永道公司(Price Waterhouse Coopers,缩写为 PWC),标志“五大”形成。2001 年伴随着“安然事件”爆发,安达信冰消瓦解,时至今日,变成“四大”新格局。

三、我国独立审计的产生与发展

鸦片战争以后,随着帝国主义经济势力进入我国,欧美会计师在我国通商口岸城市陆续建立了一些会计师事务所,为本国在华企业开展审计查账和会计咨询业务。我国本土独立审计则始于辛亥革命以后,经历了起伏波折的发展历程。民国初年,一批爱国学者倡导创建了我国的独立审计;新中国成立后,受极“左”路线干扰,独立审计悄然退出了我国历史舞台;党的十一届三中全会以后,我国独立审计得以恢复重建;1994 年 1 月 1 日《中华人民共和国注册会计师法》颁布实施,有力推动了我国独立审计快速、稳步地向前发展。

（一）萌芽创立阶段

1918年至新中国成立为萌芽创立阶段。辛亥革命以后,一批爱国学者积极倡导创建我国的独立审计事业。1918年6月,著名会计学家谢霖上书北洋政府,要求实行注册会计师制度,同年9月7日,北洋政府颁布了我国第一部独立审计法规——《会计师暂行章程》,谢霖先生获准成为我国第一位注册会计师,并在北京创办了我国第一家独立审计机构——“正则会计师事务所”,标志着我国本土独立审计诞生。此后,1921年徐永祚在上海创办了“徐永祚会计师事务所”、1927年潘序伦在上海创办了“立信会计师事务所”、1932年周蔚柏和宗贤俊在武汉创办了“公信会计师事务所”。这四家会计师事务所旧中国被称之为“四大”。1925年3月,谢霖、徐永祚、潘序伦等著名会计学家,在上海发起成立了“上海会计师公会”;1927年秋,国民政府定都南京,先后颁布了《会计师注册章程》、《会计师条例》等法规。经过三十余年的艰辛发展,会计师事务所几乎遍布全国各大中城市,据统计,仅上海会计师公会1947年登记注册的民间独立审计师就达2 600多人。

（二）萎缩中断阶段

1949年10月至1980年为萎缩中断阶段。新中国成立后,国民经济还存在着多种经济成分,与之相适应的独立审计也被保留。1951年10月24日,中央人民政府政务院财政经济委员会以《中央人民政府政务院财政经济委员会函》的形式,专门就会计师的资格、执业范围、执业要求、收费及职业责任等问题作出规定。当时,面对不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税等造成的极为险恶的财政状况,中央负责财经工作的陈云同志大胆聘用数千名注册会计师,对工商企业依法查账,对于平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转作出了积极贡献。1957年,随着资本主义工商业社会主义改造基本完成,我国开始实行高度集中的计划经济,注册会计师因此失去了服务对象,而且会计师事务所本身也因为私有制经济被列入改造之列,从此,独立审计悄然退出了我国历史舞台。

（三）恢复重建阶段

1980年至1994年1月为恢复重建阶段。党的十一届三中全会以后,随着“对外开放,对内搞活”方针的贯彻实施,外商来华投资日益增多。1980年12月14日财政部颁布《中华人民共和国中外合资企业所得税法实施细则》,该《细则》第20条规定外资企业会计报表要由注册会计师审计,这为恢复我国独立审计制度提供了最初的法律依据;同年12月23日,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国独立审计复苏和起步。1981年1月1日