

面向21世纪应用型本科财会专业系列规划教材

SHENJIXUE

审计学

孟宪胜 冀锋昌 主 编
张蕾蕾 隋海燕 吴艳芳 副主编



电子工业出版社

PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY

<http://www.phei.com.cn>

013026317

面向21世纪应用型本科财会专业系列规划教材

SHENJIXUE

审计学



孟宪胜 冀锋昌 主 编
张蕾蕾 隋海燕 吴艳芳 副主编



北航

C1633572

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

F239.0-43
111

710820210

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

审计学 / 孟宪胜, 冀锋昌主编. —北京: 电子工业出版社, 2013.3

面向 21 世纪应用型本科财会专业系列规划教材

ISBN 978-7-121-18980-7

I. ①审… II. ①孟… ②冀… III. ①审计学—高等学校—教材 IV. ①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 274700 号

责任编辑: 刘淑敏

文字编辑: 吴亚芬

印 刷: 三河市鑫金马印装有限公司

装 订: 三河市鑫金马印装有限公司

出版发行: 电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本: 787×980 1/16 印张: 20.75 字数: 453 千字

印 次: 2013 年 3 月第 1 次印刷

定 价: 39.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题, 请向购买书店调换。若书店售缺, 请与本社发行部联系, 联系及邮购电话: (010) 88254888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线: (010) 88258888。

前 言

“审计学”是高等院校会计学、财务管理和审计学等专业共同开设的一门专业主干课程。目前，这门课程的部分教材需要进一步地改进编写体例，使之与当前的教学内容相匹配。本书的指导思想是既要满足当前我国审计实务的需要，又要考虑未来经济活动的发展对审计实务的影响，做到现实性与理论前沿相结合。我们把内容定位在现代风险导向审计理念在财务审计中的运用。

20 世纪 70 年代以后，由于经营环境不确定性的增强、企业规模的扩大、管理活动的复杂化，以及法律和政府对投资者和社会公众利益保护力度的加大，管理者的受托责任空前扩大，投资者、管理者和其他利益相关者产生了控制公司风险的意愿，直接催生了现代风险导向审计理念。自 20 世纪 90 年代以来，在西方国家多次发生的公司欺诈（如巴林银行、安然公司等）事件和接踵而至的金融危机，不断强化这样一个事实，即对公司风险的控制无论怎么强调都不过分。现代风险导向审计理念得到了理论界与实务界的普遍认同。

在 2006 年版审计准则（财会〔2006〕4 号）的基础上，根据审计发展需要，同时借鉴西方主要国家经验，我国财政部开始对审计准则展开新一轮修订调整，并于 2010 年 11 月印发了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等 38 项准则（财会〔2010〕21 号），同时废止了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》等 35 项准则。

2011 年 4 月，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会五部委联合发布了《企业内部控制配套指引》，该配套指引包括 18 项《企业内部控制应用指引》和《企业内部控制评价指引》，以及《企业内部控制审计指引》，连同此前发布的《企业内部控制基本规范》，标志着适应我国企业实际情况、融合国际先进经验的中国企业内部控制规范体系基本建成。

IV 审计学

根据要求,执行企业内控规范体系的企业,必须对本企业内部控制的有效性进行自我评价,这对规范我国注册会计师审计的发展也起着重要作用。

本书以我国政府相关部门最新颁布的规范性文件为指导,在内容编排上,参考了大量国内外的同类教材。本书具有很强的理论性、实践性和综合性;在编写过程中,我们既注重了理论的逻辑性,又强调了实务的可操作性,力求做到选材合理、内容丰富、结构新颖严谨、叙述深入浅出。每章起始部分有引导案例,引出本章重点关注和解决的问题;末尾附有课后复习题,并适当增加了案例阅读资料,以利于拓宽知识面。

本书既可作为高等学校会计学、审计学、财务管理专业和其他经济类或管理类专业的本科生或硕士生的教材,也可作为企业高层次财务会计人员工作的参考读物,或者相关人员继续教育的参考书。

本书由孟宪胜和冀锋昌担任主编,负责拟订全书框架与写作大纲,并审核书稿。本书编写分工如下:第一章由吴艳芳(山东工会管理干部学院)编写,第二、第六、第七章由冀锋昌(山东建筑大学)编写,第三、第四章由张蕾蕾(山东工会管理干部学院)编写,第五、第十一、第十二章由孟宪胜(山东建筑大学)编写,第八、第九、第十章由隋海燕(山东交通学院)编写。

本书参考了国外同行的相关论著并吸收了最新的研究成果,在此向相关作者表示感谢!

在编写过程中,电子工业出版社晋晶女士和吴亚芬女士给予了大力支持,她们为本书出版付出了辛勤努力,在此表示诚挚的感谢!

由于编者理论水平和实务知识有限,书中难免存在疏漏和不当之处,欢迎广大读者批评指正。

编 者

反侵权盗版声明

电子工业出版社依法对本作品享有专有出版权。任何未经权利人书面许可，复制、销售或通过信息网络传播本作品的行为；歪曲、篡改、剽窃本作品的行为，均违反《中华人民共和国著作权法》，其行为人应承担相应的民事责任和行政责任，构成犯罪的，将被依法追究刑事责任。

为了维护市场秩序，保护权利人的合法权益，我社将依法查处和打击侵权盗版的单位和个人。欢迎社会各界人士积极举报侵权盗版行为，本社将奖励举报有功人员，并保证举报人的信息不被泄露。

举报电话：(010) 88254396；(010) 88258888

传 真：(010) 88254397

E-mail: dbqq@phei.com.cn

通信地址：北京市万寿路 173 信箱

电子工业出版社总编办公室

邮 编：100036



北航

C1633572

目 录

第一章 总论	1
第一节 审计的含义与特征	2
第二节 审计的起源与发展	7
第三节 审计对象和分类	10
第四节 审计的基本职能	14
第五节 审计组织体系	15
第六节 注册会计师执业准则	20
课后复习题	23
第二章 注册会计师职业道德与法律责任	26
第一节 注册会计师的职业道德	27
第二节 注册会计师的法律责任	41
课后复习题	45
第三章 审计目标、审计流程与审计方法	52
第一节 审计目标	53
第二节 注册会计师审计流程	57
第三节 审计方法	61
课后复习题	68

第四章 审计证据与审计工作底稿	71
第一节 审计证据	73
第二节 审计工作底稿	79
课后复习题	82
第五章 审计重要性与审计风险	86
第一节 审计重要性	87
第二节 审计风险	94
课后复习题	98
第六章 风险评估与风险应对	101
第一节 风险评估	103
第二节 风险应对	130
课后复习题	148
第七章 销售与收款循环审计	154
第一节 销售与收款循环及其审计目标	155
第二节 销售与收款循环的内部控制及控制测试	160
第三节 销售与收款循环的实质性程序	169
课后复习题	195
第八章 购货与付款循环审计	199
第一节 购货与付款循环及其审计目标	201
第二节 购货与付款循环审计的内部控制及控制测试	204
第三节 购货与付款循环的实质性程序	211
课后复习题	219
第九章 生产与存货循环审计	224
第一节 生产与存货循环及其审计目标	225

第二节 生产与存货循环的内部控制及控制测试	228
第三节 生产与存货循环的实质性程序	233
课后复习题	242
第十章 筹资与投资循环审计	246
第一节 筹资与投资循环及其审计目标	247
第二节 筹资与投资循环审计的内部控制及控制测试	249
第三节 筹资与投资循环的实质性程序	253
课后复习题	263
第十一章 货币资金审计	267
第一节 货币资金与业务循环	268
第二节 库存现金审计	269
第三节 银行存款审计	274
第四节 其他货币资金审计	280
课后复习题	281
第十二章 审计报告	284
第一节 编制审计报告前应做的工作	285
第二节 注册会计师审计报告	302
课后复习题	317
参考文献	322

第一章

总 论

学习目标

- 理解审计的含义与特征;
- 了解审计的起源与发展;
- 理解审计的对象、分类、职能与特征及其相互关系;
- 了解各种审计机构与审计人员。



引导案例

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。英政府发行中奖债券, 并于 1710 年创立了南海股份公司。该公司以发展南大西洋贸易为目的, 获得专卖黑奴给西班牙和美洲的 30 年的专卖权, 该公司经过 10 年惨淡经营依然成绩平平。1719 年英政府允许债券的 70%, 与南海公司股票进行转换。公司董事们开始在外散布利好消息, 像煞有介事地预期, 在 1720 年的圣诞节, 公司可能按面值的 60% 支付股利。致使公众对股价上扬增强了信心, 此一消息的宣布促成了债券的转换, 进而带动了股价的上升。1719 年, 南海公司股价为 114 英镑, 到 1720 年 3 月股价升至 300 英镑, 1721 年 7 月公司股票价格高达 1 050 英镑, 公司老板不伦特决定以高于面值数倍的价格发行新股。一时间南海公司股价扶摇直上, 一场股票投机浪潮席卷全国。

1720 年 6 月, 英政府为了制止各类“泡沫公司”的膨胀, 通过了《泡沫公司取缔法》, 许多公司被解散, 公众开始清醒, 从 7 月开始, 外国投资者先抛出股票, 撤回资金。随着投资热潮的冷却。股价一路下跌, 12 月最终仅为 124 英镑。当年年底, 英政府对公司

进行资产清理,发现其实际资本所剩无几,而后,“南海公司”宣布破产。“南海公司”破产,犹如晴天霹雳,震惊了公司投资人和债权人,数以万计的股东及债权人蒙受损失。当证实了百万英镑的损失落在自己头上时,纷纷向英国议会提出严惩欺诈者并给予赔偿损失的要求。政府逮捕了董事之一布伦特,另有董事自杀。

英国议会面对舆论压力,为平息“南海公司”破产引发的风波,于1720年9月成立了由13人组成的特别委员会,秘密查证“南海公司”破产事件。在查证中发现该公司的会计记录严重失真,并有明显的篡改舞弊行为。为此,特别委员会特聘请伦敦市霍斯特·莱思学校的会计教师查尔斯·斯内尔对“南海公司”账目进行审查。斯内尔应议会特别委员会的要求,通过对“南海公司”会计账目的审核,于1721年编制了一份题为《伦敦市霍斯特·莱思学校的习字教师兼会计师查尔斯·斯内尔对索布里奇商社会计账簿检查的意见》的查账报告书,指出了公司存在的舞弊行为,但没有对公司编制虚假账目的目的表示自己的意见。英国议会根据斯内尔的审计报告,没收了全部公司董事的个人财产,将公司一名直接责任经理押进了英国伦敦塔监狱。为此,查尔斯·斯内尔成为世界民间审计的最早先驱者,他编制的查账报告是世界最早由会计师编制的审计报告。

与此同时,英政府颁布了《泡沫公司取缔法》,主要目的是防止不正常的股份投机,对股份公司的成立严加限制,以保持资本市场的稳定,保护投资者及债权人的利益不受侵害。1828年,英国政府根据国内经济发展对资金的高度需求,重新认识股份公司的经济意义,撤销了1720年的《泡沫公司取缔法》,1834年以后又通过了由国王授予特许证来设立股份公司的法案。英国议会又于1844年颁布了公司法,从而促进并规范了股份公司的发展。

❓ 思考与讨论

西方现代民间审计出现的根源是什么?审计中的三方关系主体包括哪些?审计的基本特点有哪些,并说明原因。

第一节 审计的含义与特征

一、审计的含义

审计作为一种监督机制,其实践活动历史悠久,但人们对审计的定义却众说纷纭。公认具有代表性且被广泛引用的是美国会计学会1972年在其颁布的《基本审计概念公告》中给出的审计定义,即“审计是指为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度,而客观地收集和评估证据,并将结果传递给有利害关系的使用者的系统过程”。

（一）经济活动和经济现象的认定

经济活动和经济现象是审计的对象，也是审计的内容。经济活动和经济现象的认定代表着被审单位对本单位经济活动的合法合规性或有效性及经济现象（如会计资料）的真实公允性的一种看法。

（二）收集和评估证据

证据是审计人员用来确定被审单位经济活动合法合规性或有效性及经济现象真实公允性的凭据。收集充分、有力的审计证据是审计工作的核心。从一定意义上说，审计是有目的和有计划地收集、鉴定、综合和利用审计证据的过程。

（三）客观性

客观性是指不偏不倚，实事求是，这是对审计人员的职业道德要求。审计人员只有客观地收集和评估证据、做出审计结论、报告审计结果，才能达到审计目标，也才能使审计工作令审计意见的利害关系人信服。

（四）所制定的标准

所制定的标准是审计的依据，即判断被审单位的经济活动合法合规与否、经济效益如何、经济现象真实公允与否的尺度，如国家颁布的法律、规章和标准，职业团体制定的会计准则（如美国财务会计准则委员会发布的《财务会计准则公告》），企业制定的各种消耗定额、计划和预算等。

（五）传递结果

向依赖和利用审计意见的组织和人员传递结果是通过编制审计报告进行的。编制审计报告是审计工作的最后步骤。审计报告的格式有些是标准化的，如年度会计报表审计报告；有些则是非标准化的，如职员舞弊专项审计报告。在有些情况下，审计人员甚至还可以采取口头的非正式形式报告审计结果。

（六）系统过程

审计须按照公认规范（如美国注册会计师协会颁布的十条公认审计准则及审计准则公告，统称为“GASS”）要求，遵循一定的程序进行，以保证审计的质量，提高审计的效率。

我国2010年修订的《中国注册会计师执业准则》中，对审计作如下定义。审计属于鉴证业务之一，它是指注册会计师对责任方编制的财务报表提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对财务报表信任程度的业务。

财务状况、经营成果和现金流量构成了鉴证对象，由此而形成的财务报表则是鉴证对象信息。审计的目的是确定鉴证对象信息是按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果，

即判断责任方是否按照会计准则和相关会计制度对其财务状况、经营成果和现金流量进行确认、计量和列报而形成的财务报表。有关的准则和制度构成了注册会计师做出职业判断所依据的标准。标准是鉴证业务中不可或缺的一项要素。运用职业判断对鉴证对象做出评价或计量，离不开适当的标准。如果没有适当的标准提供指引，任何个人的解释甚至误解都可能对结论产生影响，这样一来，结论必然缺乏可信性。

为了便于理解上述定义，在此作以下说明。

1. 三方关系

鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期使用者。责任方与预期使用者可能是同一方，也可能不是同一方。鉴证业务以提高鉴证对象信息的可信性为主要目的。由于鉴证对象信息（或鉴证对象）是由责任方负责的，所以，注册会计师的鉴证结论主要是向除责任方之外的预期使用者提供的。在某些情况下，责任方和预期使用者可能来自同一企业，但并不意味着两者就是同一方。例如，某公司同时设有董事会和监事会，监事会需要对董事会和管理层提供的信息进行鉴证。

由于鉴证结论有利于提高鉴证对象信息的可信性，有可能对责任方有用，所以，在这种情况下，责任方也会成为预期使用者之一，但不是唯一的预期使用者。例如，在财务报表审计中，责任方是被审计单位的管理层，此时被审计单位的管理层便是审计报告的预期使用者之一，但同时预期使用者还包括企业的股东、债权人、监管机构等。因此，是否存在三方关系人是判断某项业务是否属于鉴证业务的重要标准之一。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者，那么该业务不构成一项鉴证业务。

鉴证业务还会涉及委托人，但委托人不是单独存在的一方，委托人通常是预期使用者之一，委托人也可能由责任方担任。

2. 责任方

对责任方的界定与所执行鉴证业务的类型有关。在直接报告业务中，责任方是指对鉴证对象负责的组织或人员。例如，在系统鉴证业务中，注册会计师直接对系统的有效性进行评价并出具鉴证报告，该业务的鉴证对象是被鉴证单位系统的有效性，责任方是对该系统负责的组织或人员，即被鉴证单位的管理层。在基于责任方认定的业务中，责任方是指对鉴证对象信息负责并可能同时对鉴证对象负责的组织或人员。例如，企业聘请注册会计师对企业管理层编制的持续经营报告进行鉴证。在该业务中，鉴证对象信息为持续经营报告，由该企业的管理层负责，企业管理层为责任方。该业务的鉴证对象为企业的持续经营状况，它同样由企业的管理层负责。责任方可能是鉴证业务的委托人，也可能不是委托人。

3. 预期使用者

预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。责任方是预期使用者，但不是唯一

的预期使用者。如果鉴证业务服务于特定的使用者或具有特殊目的,注册会计师可以很容易地识别预期使用者。例如,企业向银行贷款,银行要求企业提供一份与贷款项目相关的预测性财务信息审核报告,那么,银行是该鉴证报告的预期使用者。注册会计师可能无法识别使用鉴证报告的所有组织和人员,尤其在各种可能的预期使用者对鉴证对象存在不同的利益需求时。此时,预期使用者主要是指那些与鉴证对象有重要和共同利益的主要利益相关者,例如,在上市公司财务报表审计中,预期使用者主要是指上市公司的股东。

审计是由专职机构和人员,对被审单位经济活动的合规、合法性和效益性,以及会计和其他经济资料的真实、公允性进行独立审查、评价和鉴证的经济监督活动。

审计的本质,即审计是一种具有独立性的经济监督活动。一个国家存在多种经济监督活动,涉及多个经济管理部门。在我国,财政部门履行财政监督职责,以确保财政资金分配和使用的合规性;税务部门履行税收监督职责,以确保纳税人纳税的及时性、完整性。但财政、税务和其他经济监督都存在着内在弱点,突出表现为对外不对内,难以监督本身的违规违纪问题,而且都具有单一性,局限于本身的业务领域。而审计监督则是一项专门工作,本身无经济管理职责,具有很强的独立性和综合性,能对财政、税务等部门的活动进行全面、深入的审查和评价。

二、审计的特征

审计的特征,是指审计这一经济活动区别于其他经济活动的显著特性。它包括两方面的含义:首先,它是审计活动的前提和标志,是审计实体的内在要求;其次,它是判别审计工作优劣成败、质量高低的标准。现代审计特征主要体现在以下3个方面。

1. 独立性

独立性是审计最主要、最突出的特征,并决定着审计的其他特征的存在。它表现为审计人员在实施审计过程中,努力排除其他意志的干扰和影响,保持其组织上、精神上、行为上的高度独立。具体来说,它有如下内容。

(1) 审计机构的独立性。审计机构只有独立于它所实施审计的单位、部门之外,且仅同委托方保持一种委托与被委托的关系,才能从组织上为整个审计工作的有效开展提供保证。为此,法律上应为审计人员的工作职权、人事关系和审计机构的隶属关系提供应有的保护。

(2) 审计意识的独立性。它是指审计人员对委托方或被审单位不抱任何偏见,不对任何一方有庇护或刁难意图。在实施审计过程中,审计人员心理状态的变化主要受自己掌握的审计证据的支配,不受他人的意志、愿望左右。

(3) 审计利益及社会关系的独立性。国家审计机构应有能满足其工作需要的独立的预

算资金；独立核算的审计机构除了按受托审计业务量及收费标准向委托人收取费用或收取咨询等服务费用之外，不应与委托人或被审单位有其他不正当、不合理的经济关系，如相互投资、借贷、接受馈赠、吃请甚至收受贿赂行为等。

审计人员如与委托人或被审单位的有关人员有亲属、朋友等亲密关系，易使审计工作受到牵制，也应加以回避。

(4) 审计行为的独立性。首先，审计人员编制审计计划应有独立自主性。审计对象、范围、重点、时间、程序和方法的选择和确定主要依据审计人员的测试和判断结果，不受他人指定或某种逃避意图的干涉。其次，审计调查行为应有独立性，审计人员必须亲自对有关资料进行审阅、核对、查询，对有关实物进行盘点和技术鉴定，有时审计人员还要亲临有关现场进行观察。审计人员不应随意委托他人代为调查取证。再次，审计分析、推理过程应有独立性。审计分析、推理是对现有资料进行剖析，由此及彼，由表及里，进行推断，揭示问题的过程。最后，审计报告要有独立性。审计报告中的结论依据的是客观证据如重要事实，审计意见、建议的充分表述也源自审计人员自负其责的自主精神。

2. 客观公正性

客观公正性是指审计人员必须坚持客观公正的原则，以公正的客观标准公正地衡量查取的客观证据，以做出恰当公允的审计结论。它有以下 3 个方面的内容。

(1) 审计标准的客观公认。审计活动意在查错制弊，评价优劣，用以审查鉴证的标准的客观公认性就非常重要。国外审计一般以国家法规或公认会计原则、公认审计准则等社团规则作为标准，其客观性和社会性影响是毋庸置疑的。

(2) 审计证据的客观性。审计证据是指审计人员在审计过程中取得的、可作为对被审单位评价和提供佐证的一系列事实和资料。审计人员表达的意见要令人信服和接受，审计证据的可靠性是非常关键的。

(3) 审计结论的客观公正性。审计结论是对于检查出来的问题，经过充分的验证和分析，最后做出的对被审单位和被审事项的综合性、总括性评价的定性意见。审计人员做出审计结论时，应当坚持审计标准，抓住审计证据，实事求是，既不夸大事实，也不有意袒护。把审计结论和处理意见写入审计报告时，要观点明确，立场坚定，不可模棱两可避免导致误解和纠纷。审计结论的客观公正性保证了，审计工作才能真正成功，审计的目的才能实现。

3. 权威性

一般认为，审计的权威性较高，是因为在法律上赋予了审计机构和人员较高的地位和权限，审计不但有权对被审单位的财务资料进行审计，而且对被审单位被审事项有加以处置的建议权或裁决权。例如，我国《宪法》第 91 条规定：“审计机关在国务院总理的领导

下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”法律手段固然显示和加强了审计的权威性,但审计的权威性特征更主要地是由审计的内因决定的。人们在经济活动中形成了各种经济责任关系,需要对这些经济责任关系加以确定或解除,由于审计具有第三者的超然独立身份,站在公正的立场上不偏不倚地开展工作,所以审计结论的公认程度极高,赢得了公众威望和信赖,树立了它的权威性。

第二节 审计的起源与发展

一、注册会计师审计的起源与发展

(一) 西方注册会计师审计的起源与发展

1. 西方注册会计师审计的起源

西方注册会计师审计虽然起源于16世纪的意大利,但是发展于英国。

18世纪,英国的资本主义经济得到了迅速发展,生产的社会化程度大大提高,企业的所有权与经营权进一步分离。企业主希望有外部的会计师检查企业管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为,于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业主委托,对企业会计账目进行逐笔检查,重点在查错防弊,向企业主报告检查结果。因为是否聘请独立会计师进行查账由企业自行决定,所以此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起,使公司的所有权与经营权进一步分离,绝大多数股东不再直接参与经营管理,但出于自身的利益,他们非常关心公司的经营成果。证券市场上的投资者和金融资本等债权人,也非常重视公司的生产经营情况。真正促使注册会计师审计产生的“催生剂”是1721年英国的南海公司事件,宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

为了监督公司管理层的经营管理活动,保护投资者、债权人利益,避免南海公司事件重演,英国政府于1844年颁布了《公司法》,规定股份公司必须设监察人,负责审查公司的账目。1845年,对《公司法》进行了修订,规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。1853年,苏格兰爱丁堡创立了第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立,标志着注册会计师职业的诞生。1862年,英国《公司法》确定注册会计师为法定的破产清算人,奠定了注册会计师审计的法律定位。

从1844年到20世纪初,是注册会计师审计的形成时期。这一时期,英国注册会计师审计的主要特点是:注册会计师审计的法律地位得到了法律确认;审计的目的是查错防弊,保护企业资产的安全和完整;审计的方法是对会计账面进行详细审计;审计报告使用人主要为企业股东等。

2. 西方注册会计师审计的发展

从20世纪初开始,全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,因此,美国的注册会计师得到了迅速发展,它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

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。美国式注册会计师审计的主要特点是:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的主要目的是通过对资产负债表数据的检查,判断企业信用状况;审计方法从详细审计初步转向抽样审计;审计报告使用人除企业股东外,扩大到了债权人。

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。为了促进经济复苏,帮助投资者重新树立投资信心,美国证券交易委员会于1933年颁布《证券法》,其中要求绝大多数计划公开发行新证券的公司向美国证券交易委员会递交登记表以备审批。1934年,证券交易委员会又通过《证券交易法》对投资者提供额外保护,它要求那些公司还要向证券交易委员会报送详细的年度报告。在批准这些公司在证券交易所出售证券以前,委员会将审查这些报告的完整性和充分性。由于美国证券交易委员会在制定上市公司信息披露标准方面具有的权威性,所以对制定公认会计原则和财务报表披露要求有重大的影响。在证券交易委员会的压力下,美国注册会计师协会开始考虑并于1947年颁布了世界上第一部注册会计师审计标准。该标准后来成为世界上很多国家制定本国注册会计师职业规范的参考。

(二) 注册会计师审计在我国的发展历程

1. 中国注册会计师的诞生

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。1918年9月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规《会计师暂行章程》,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所也获批准成立。1930年国民政府颁了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位,1933年,又成立了全国会计师协会。但是,在半封建、半殖民地的旧中国,注册会计师职业未能得到很大的发展,注册会计师审计也未能充分发挥应有的作用。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市,注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

在新中国成立初期,注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。但后来由于推行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。