

科学版精品课程立体化教材·管理学系列



审计学

(第二版)

张蕊 主编



科学出版社

科学版

学系列

审 计 学

(第二版)

张 蕊 主编

科 学 出 版 社

北 京

内 容 简 介

本书系统介绍注册会计师审计的基本理论与方法,包括审计产生与发展的历史、注册会计师职业规范体系、各业务循环审计实务及审计报告等内容。编者根据最新颁布的《中国注册会计师鉴证业务基本准则》(2014年)和《中国注册会计师审计准则》(2016年),对第一版进行全面修订,保障内容的新颖性、科学性及规范性。本书配以大量的引导案例,强化审计理论与实践的联系,并将审计学各章的重要知识点设计成二维码插入书中,可帮助初学者较为清晰地了解及掌握重要审计知识点及概念。

本书可作为会计学专业、审计学专业及财务管理专业的主干课程教材,还可以作为经济管理类专业学生学习审计课程的参考教材及审计工作人员的自学参考书。

图书在版编目(CIP)数据

审计学/张蕊主编. —2版. —北京:科学出版社,2017.1

科学版精品课程立体化系列·管理学系列

ISBN 978-7-03-051494-3

I. ①审… II. ①张… 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(2017)第006751号

责任编辑:张 宁/责任校对:彭 涛
责任印制:霍 兵/封面设计:蓝正设计

科学出版社出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

新科印刷有限公司印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2011年2月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2017年1月第 二 版 印张:22 1/2

2017年1月第八次印刷 字数:533 000

定价:45.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)



随着我国市场经济体制改革的不断深化,审计行业所处的社会环境发生了重大变化。2010年以来,我国陆续颁布和实施了多项新企业会计准则,特别是2014年对《企业会计准则——基本准则》进行了修订,并出台了《企业会计准则第37号——金融工具列报》和《企业会计准则第39号——公允价值计量》等一系列具体准则,基本实现了与国际会计准则的趋同和等效。2010年11月,为了规范注册会计师(certified public accountants, CPA)的执业行为,提高执业质量,维护社会公众利益,中国注册会计师协会重新修订了38项审计准则,并已于2012年1月1日起施行。随着执业准则的持续、全面趋同,审计执业环境变得更加复杂和充满不确定性,对审计人员素质的要求也在不断提高,当然,这也深深影响和推动着审计学教学的改革。正是在这一背景下,我们结合自身在教学过程中对审计课程的认识,对原有审计学教材进行了修订。

审计学是一门根植于管理学(含会计学)、法学、统计学、计算机科学和心理学为一体的学科,也是一门集理论性和实践性高度统一的专业课,是各高等院校会计学(含CPA和ACCA专业方向)、财务管理等专业的核心主干课程。审计学侧重于注册会计师审计,主要讲授注册会计师审计的产生与发展、审计职业规范体系、审计人员法律责任、风险评估与应对、业务循环审计与审计报告等。

本书是江西财经大学国家级精品资源共享课程“审计学”的配套教材。在编写过程中,我们以财务报表交易循环为经,以注册会计师执业准则为纬,突出风险导向的审计理念,融入《中国注册会计师执业准则》(2010年修订)的核心思想和主要观点,吸收审计理论界最新的研究成果,力求科学系统地讲述审计学的基本理论和基本方法。我们注重对审计知识的阐释,构建系统的审计学概念框架,以避免学生在学习时“只见树木不见森林”。

在审计准则已实现国际趋同之后,最关键的问题是如何执行准则。这需要审计人员具备扎实的专业知识、较高的专业判断和风险评估能力以及高水准的职业道德。毋庸置疑,注册会计师应是所有人中最具专业性、最具客观性、最具诚信度的。我们也希望,我们培养出来的学生拥有充分的职业素养,具有创新创造能力,能够适应不断变化、充满不确定性的审计执业环境。因此,在编写过程中,我们立足于注册会计师审计实务,结合上市公司审计案例,全面阐述注册会计师执业的基本思路与方法,使学生能够应用各种基本审计方法来处理新情况、新问题,提高学生对审计方法的应用能力,达到学以致用的目的。

本书在编排上,案例激活、问题导入、循序渐进。每章首先提出教学目的和要求;其次,通过引导案例及其问题来激发学生的学习兴趣;然后,循序渐进地讲解审计学的基本概念和基本方法;最后,通过复习思考题来培养学生的归纳与整理能力,以及发现问题、分析问题和解决问题的能力。本书在内容上,吐故纳新、与时俱进、适度拓展。我们以现行会计准则和审计准则为依据更新教学内容,积极参考最新的注册会计师执业准则应用指南,充分借鉴行家教材编写的成功经验,同时密切关注审计实践的最新进展。例如,及时将计算机辅助审计在分析程序中的运用、PPS 抽样审计技术、真实上市公司的审计报告等内容吸纳于相应的章节,以拓展学生的视野。另外,为了适应互联网+时代教育信息化的发展趋势,我们在书中插入二维码,读者用手机扫描即可观看关键知识点教学录像等材料。

本书由张蕊担任主编,各章的撰写安排如下:张蕊负责第一章和第二章的撰写;章琳一负责第三章、第四章和第八章的撰写;廖义刚负责第五章、第七章和第十章的撰写;杨书怀负责第六章、第十六章和第十七章的撰写;饶斌负责第九章、第十一章和第十二章的撰写;陈丹负责第十三章至第十五章的撰写。本书大纲是在张蕊的组织下,由编写组讨论后拟定的,全书由张蕊负责总纂和定稿。

由于作者水平有限,书中难免存在不妥之处,恳请读者批评指正。

编 者

2016 年 10 月



录

第一章

绪论	1
第一节 民间审计的产生与发展	1
第二节 民间审计的概念与功能	6
第三节 鉴证业务的概念与类别	10
第四节 注册会计师审计的基本过程	16

第二章

注册会计师、会计师事务所及注册会计师协会	24
第一节 注册会计师	25
第二节 会计师事务所	31
第三节 注册会计师协会	37

第三章

注册会计师职业规范	43
第一节 职业规范概述	44
第二节 执业准则	45
第三节 职业道德	51
第四节 审计质量控制准则	57
第五节 后续职业教育准则	63

第四章

注册会计师的法律责任	67
第一节 注册会计师的法律环境	67
第二节 我国注册会计师法律责任的构成要件	71
第三节 美国注册会计师法律责任	74
第四节 注册会计师法律责任的规避与抗辩	77

第五章

审计目标及其实现	81
第一节 财务报表审计的总体目标	82
第二节 认定概念与审计目标的具体化	83
第三节 审计目标的实现	86
第四节 管理层责任与注册会计师责任的划分	88

第六章

审计证据与审计工作底稿	93
第一节 审计证据	94
第二节 审计工作底稿	99

第七章

计划审计工作	110
第一节 初步业务活动	111
第二节 审计业务约定书	112
第三节 总体审计策略和具体审计计划	117
第四节 审计重要性	121
第五节 审计风险	128

第八章

风险评估	132
第一节 注册会计师的风险评估程序	132
第二节 了解被审计单位及其环境	136
第三节 了解被审计单位的内部控制	143
第四节 评估重大错报风险	152

第九章

风险应对	161
第一节 注册会计师对风险评估结果的应对	162
第二节 控制测试	167
第三节 实质性程序	175

第十章

审计抽样	181
第一节 审计抽样概述	181
第二节 属性抽样	195
第三节 变量抽样	199

第十一章

	销售与收款循环审计	213
第一节	销售与收款循环的业务活动与会计记录	213
第二节	销售与收款循环的内部控制与重大错报风险评估	215
第三节	销售与收款循环的控制测试	220
第四节	销售与收款循环实质性测试	221

第十二章

	采购与付款循环审计	232
第一节	采购与付款循环的业务活动和会计记录	233
第二节	采购与付款循环的内部控制与重大错报风险评估	236
第三节	采购与付款循环的控制测试	240
第四节	采购与付款循环的实质性测试	242

第十三章

	存货与仓储循环审计	252
第一节	存货与仓储循环的业务活动和会计记录	253
第二节	存货与仓储循环的内部控制及重大错报风险评估	255
第三节	存货与仓储循环的控制测试	259
第四节	存货与仓储循环的实质性测试	261

第十四章

	筹资与投资循环审计	272
第一节	筹资与投资循环的业务活动和会计记录	272
第二节	筹资与投资循环的内部控制和重大错报风险评估	274
第三节	筹资与投资循环的控制测试	279
第四节	筹资与投资循环的实质性测试	281

第十五章

	货币资金审计	298
第一节	货币资金审计的特点与会计记录	298
第二节	货币资金的内部控制与重大错报风险评估	300
第三节	货币资金的控制测试	303
第四节	货币资金的实质性测试	304

第十六章

	终结审计	314
第一节	关联方交易审计	315

第二节	期后事项审计.....	317
第三节	最后的证据评价过程.....	321
第四节	与审计委员会和管理层的沟通.....	327
第十七章	审计报告.....	331
第一节	审计报告概述.....	332
第二节	标准无保留意见审计报告.....	334
第三节	非无保留意见审计报告.....	338
第四节	带强调事项段和其他事项段的审计报告.....	344
参考文献		351



第一章

绪 论

【本章教学目的和要求】

通过本章的学习，了解中西方民间审计的产生与发展历史；理解民间审计的概念与功能；掌握鉴证业务的概念及分类；了解注册会计师审计的基本程序。

【引导案例】

1719年，英国南海公司为了获得政府的支持并赚取股价盈余，不惜对其股票增资计划进行夸大宣传，导致公司股价迅速上升。1720年1月3日，南海公司股价为128英镑/股，5月2日升至335英镑/股，6月24日上升至1050英镑/股，该公司从中获得巨额盈余。当人们发现南海公司并无真实资本，便纷纷抛售该公司的股票，南海公司面临破产境地。许多陶醉在发财梦中的投资者和债权人损失惨重。随后的一个月內，公司股票从每股900英镑跌至每股190英镑，最后被迫宣告破产。在强大的舆论压力下，英国议会聘请了会计师查尔斯·斯奈尔（Charles Snell）对其分公司“索布里奇商社”的会计账簿进行了检查。1721年，他出具了一份审计报告，指出南海公司存在的舞弊行为，英国议会根据该审计报告对相关责任人进行了严厉的处罚。查尔斯·斯奈尔因此被公认为第一位受聘审查股份公司会计账目的会计师，这份报告也是世界上最早由会计师编制的审计报告。南海公司事件揭开了民间审计发展的序幕。

【引导案例思考】

亲爱的读者们，通过阅读上述案例，你认为民间审计是如何产生和发展的？民间审计有什么功能？注册会计师审计有哪些基本程序？

第一节 民间审计的产生与发展

审计按审计主体的不同划分为民间审计、内部审计和政府审计。本书出于教学内容与学时的考虑，主要侧重于讲解民间审计，即注册会计师审计。

一、民间审计的产生与发展

（一）西方民间审计的产生

民间审计源于16世纪的意大利。当时，意大利的各沿海商业城市中，由于企业经营规模的不断扩大，出现了大量的合伙制企业。在合伙制企业中，并不是所有的合伙人都会参与企业的经营管理，财产的所有权与经营权开始分离，那些没有参与企业经营管理的合伙人就需要对作为企业经营管理者合伙人进行监督，以保证合伙契约得到认真履行，并且利润的计算与分配是正确合理的。因此，他们就会聘请一些会计专家来对合伙企业的会计账目进行监督与审查，这些专家都是拥有良好的会计知识，且与任何一方都无利害关系的第三者，他们所从事的工作，可以说是民间审计的起源。

现代民间审计产生并得到初步发展的历史进程是在英国完成的。18世纪时的英国发生了工业革命，资本主义经济迅速发展，产业规模日益扩大，独资或合伙性质的企业已经不能满足经济发展的需要，在这种情况下，股份公司应运而生，在英国以极快的速度发展起来。股份公司的这种组织形式，导致企业的所有权与经营权进一步分离，大多数股东都不再直接参与企业经营管理，经营管理者便有可能为谋取私利而损害股东及债权人的利益，因此，他们迫切需要对企业经营者的经济活动进行监督。由于信息不对称的客观存在，他们只有借助反映公司财务状况和经营成果的会计报表，才能了解公司经营的详细情况。但是，要从会计报表中得到真实可靠的会计信息，也并不是一件容易的事情。1720年，爆发了民间审计史上著名的“南海公司破产事件”，揭开了民间审计走向现代的序幕。

英国南海事件后的一百多年里，人们逐渐认识到，必须要加强对股份公司的监督，只有这样才能切实有效地保护投资者及债权人的利益。1844年，英国政府颁布了《公司法》，规定在股份公司中，必须要由董事以外的第三者——监事对公司的会计账簿进行审查，并且监事是由股东大会选举产生的股东代表。1845年，议会对《公司法》做了修订，新法案允许监事聘请会计师协助办理审计业务。1856年，又对《公司法》进行了修订，规定监事不一定必须是公司的股东，允许公司聘请会计师担任监事，从事审计业务。1862年，英国再次颁布新的《公司法》，规定股份公司每年都要编制资产负债表和收支计算书，并且至少要接受一个以上监事的审查。从此，对股份公司进行年度审计成了法定要求。《公司法》的颁布实施，使英国的民间审计职业得到了迅速发展，1853年，在苏格兰成立了世界上第一个民间审计职业组织——爱丁堡会计师协会，这标志着民间审计职业的诞生。在随后的数十年里，英国又陆续创立了多个民间审计组织，从1882年7月开始，会计师都要经过严格的考试，才能被会计师协会接收为新会员，考试科目也超出了以往簿记的范围，其中的主要科目是审计学，这无疑大大提高了民间审计从业人员的素质。到19世纪末，英国已经形成了一个比较系统、完整的民间审计组织体系。

（二）西方民间审计的发展

从20世纪初开始，美国逐渐成为世界经济发展的中心，同时也是民间审计事业的领

跑者和先行者。

19 世纪,英国的资本大量流入美国,为了保护英国投资者、债权人及英国政府的利益,许多英国的会计师纷纷来到美国开展审计业务,为自己的委托人在那里投资的公司财产和会计账目进行审查,这也推动了美国民间审计事业的迅猛发展。1887 年,美国创建了自己的民间审计组织——美国公共会计师协会,该协会于 1917 年改组为美国会计师协会,后来又于 1957 年改称为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA),如今已经发展成为世界上最大的注册会计师职业团体。到 1921 年,美国大部分地区都实行了统一的注册会计师资格考试制度,大大提高了注册会计师的专业素质。

美国民间审计行业刚开始时,在审计技术和方法上完全照搬英国的“详细审计”模式,它要求对所有的经济业务、会计报表和会计凭证进行审核,目的是查找会计差错和揭露舞弊行为。而在进入 20 世纪以后,美国经济情况发生了很大的变化,股份公司的数量不断增加,规模不断扩大,需要花费大量时间和费用的详细审计方式已经无法适应企业发展的需要。此外,当时美国企业的融资方式主要是银行贷款等间接融资方式,对审计的需求更多地是来自于银行等金融机构,银行等金融机构逐渐把企业的资产负债表作为了解企业信用的重要依据,尤其是被审企业的流动资产与流动负债的比例,以便决定是否借款。在这种情况下,独具美国特色的资产负债表审计便诞生了,这种审计方式先审查资产负债表相关项目,再有针对性地抽取凭证进行详细检查,而不需要检查企业全部的经济业务,很快在美国得到推广,并取代了英国式的详细审计。此外,在这一时期,以著名审计学家蒙哥马利为代表的一些美国学者已经认识到了内部控制的重要性,他们主张应该把确定审计的必要范围与评价被审企业的内部控制系统联系起来。如果内部控制制度健全有效,财务报表发生错误和舞弊的可能性就小,审计范围可以相应缩小;反之,就必须扩大审计测试范围,抽查更多的样本,这样大大提高了审计效率。到 20 世纪 20 年代,美国审计人员开始将对内部控制的初步评价作为实施审计工作的基础。

随着企业规模的不断扩大,仅靠银行贷款已经不能满足企业对资金的需要,企业日益倾向于从证券市场筹集资金,证券投资者的利益越来越受到重视。1929 年,爆发了震惊世界的经济大危机,证券市场上股价暴跌,大批企业破产倒闭,数以万计的投资者和债权人蒙受了巨大的损失,在这种情况下,这些企业利益相关者将关注重点从企业的短期财务状况转移到企业的盈利水平上,这就在客观上要求对包括利润表在内的财务报表进行审计。同时,美国政府也认识到,大量虚假财务报表信息的存在,是导致此次资本市场崩溃的一个重要原因。为了保证资本市场的正常运行,也为了保护广大投资者的利益,1933 年,美国颁布了《证券法》,规定所有在证券交易所上市的公司,在向社会公众发行有价证券之前,必须对外公布其经过注册会计师审计的财务报表。在 1934 年制定的《证券交易法》中,还规定所有准备在证券交易所上市的公司,上市之前都要进行有价证券发行登记,并向证券交易委员会报送经过注册会计师审计的财务报表。自从该法案公布以后,自愿聘请注册会计师对财务报表进行审计的上市公司大大地增多了,至此,美国进入财务报表审计时代。

20 世纪 70 年代以来,民间审计处于诉讼大爆炸时代,随着审计诉讼案件的增多,防

范和降低审计风险成为审计职业界的重要任务。在审计实务中,审计人员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。以风险为导向的审计通过审计风险的量化和模型化,使审计证据的收集和审计风险的控制更加科学,有力地提高了审计工作的效率与效果。

第二次世界大战以后,世界经济的全球化趋势使跨国公司得到了空前的发展,这也带动了民间审计事业的国际化发展,诞生了一批国际会计师事务所。会计师事务所的规模不断扩大,最初形成了“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“五大”。2001年,美国爆发了安然事件,直接导致“五大”中的安达信会计师事务所宣告倒闭,如今只剩下“四大”,分别是普华永道(Pricewaterhouse Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。

公认会计原则(generally accepted accounting principle, GAAP)既是会计工作应遵循的标准,也是注册会计师执行审计业务时的判断标准,自20世纪30年代以来,美国开始致力于建立和完善公认会计原则,与此同时,审计准则的制定也日益受到人们的重视。1938年发生的麦克森·罗宾斯公司破产案件,暴露了在公司内部控制和审计程序方面存在的很多问题,这一案件对以后美国审计准则的建立起了很大的推进作用。不久之后,美国会计师协会授权成立“审计程序委员会”,并发表了一系列“审计程序说明”,当时只是就一些特殊的审计问题表明审计委员会的看法。1947年,该委员会发表了《审计准则说明草案——其公认的意义和范围》,首次明确指出审计程序“是应该执行的审计行为”,而审计准则是衡量这些应该执行的审计行为质量的标准尺度,后来又于1954年发布了《公认审计准则——其意义及范围》(Generally Accepted Auditing Standards, Their Significance and Scope),其中包含了十条对审计工作的原则性规定,构成了《公认审计准则》(Generally Accepted Auditing Standards, GAAS)的基本内容,民间审计界从此有了一套统一的审计标准可供遵循。1972年,审计程序委员会改名为“审计准则执行委员会”,随后发布了第一辑《审计准则说明书》(Statements on Auditing Procedures, SAS),其主要内容为已对外发布且经过修订的54项审计程序说明。1978年,审计准则委员会正式成立,取代了原来的审计准则执行委员会,截止到2002年年底,共发布了100号审计准则说明书。

2002年,美国在安然事件之后出台了《萨班斯·奥克斯利法案》(以下简称萨班斯法案),并根据该法案成立了公众公司会计监督委员会(Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB)。该委员会旨在保护投资者和社会公众的利益,对公众公司审计师进行监督。根据萨班斯法案规定,PCAOB拥有四大法定职能,即注册、检查、调查与执行和准则制定。在准则制定方面,萨班斯法案授予了委员会为上市公司审计师制定审计与鉴证准则、质量控制准则及道德准则,而美国注册会计师协会下设的审计准则委员会(Auditing Standards Board, ASB)则负责非上市公司审计准则的制定。

审计业务的全球化发展,必然会要求各国审计准则的协调一致。1977年,国际会计师联合会(International Federation of Accountants, IFAC)正式成立,并在该联合会下设国际审计与鉴证准则理事会(International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB),该理事会的主要任务是发布审计与鉴证业务方面的准则并提高其在全球范围内

的接受程度,以促进世界范围内审计实务和相关服务的统一。截至2015年10月,国际审计与鉴证准则理事会按应循程序经公众利益监督委员会(Public Interest Oversight Board, PIOB)批准,已经发布了29项重新起草的国际审计准则和1项重新起草的国际质量控制准则。

二、我国注册会计师审计的产生与发展

(一) 我国注册会计师审计的产生

中国民间审计,也称注册会计师审计,它的产生远远晚于西方国家。中国的封建社会历史长达数千年,社会经济的发展长期受到自给自足的自然经济束缚,到明清时期,也没有出现较大规模的民间企业,在这种情况下,既不可能、也不需要产生任何形式的民间审计组织。直到鸦片战争以后,伴随着资本主义列强的大规模侵入,资本主义经济也接踵而至,促使中国的自然经济迅速解体,中国民族资本主义工商业得以迅速发展。同时,一些学成归国的优秀知识分子根据当时中国经济发展的客观需要,开始将西方的注册会计师制度引入中国,并且竭力倡导建立中国注册会计师制度,至此,中国早期注册会计师职业终于诞生了。

1918年6月,著名会计学家谢霖上书当时的北洋政府财政部和农商部,要求推行中国注册会计师制度。谢霖在其递交的呈文中,说“查东西各国,夙有专门会计师之制”,并呈请“用特远法各国专门会计师之成规,近效上海佐克时之先例,设会计师事务所于京师”。同年9月,农商部颁布了中国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并援用谢霖呈文中的称谓,将注册会计师命名为“会计师”,“会计师”一词便从此产生,一直沿用至新中国成立不久之后,又向谢霖先生颁发了中国第一号会计师证书。几年之后,谢霖在北京创办了中国第一家会计师事务所,取名为“正则会计师事务所”。会计师证书的颁发及会计师事务所的创立,标志着中国民间审计的诞生。此后,中国会计师职业不断向前发展,业务范围也不断扩大,并于1925年在上海成立了中国第一个民间审计职业组织——上海会计师公会,各地的会计师公会也都相继成立,中国的注册会计师职业由此得到了确立。

(二) 我国注册会计师审计的发展

1927年,南京国民政府财政部颁发了《会计师注册章程》。1929年,农商部又颁发了《会计师章程》,由于在《会计师章程》中对会计师的资历及考试要求有所放宽,会计师人数迅速增加,会计师事务所的组织和业务都得到了一定的发展。1930年,南京国民政府颁布了经立法院通过的《会计师条例》,第一次以立法的形式明确了会计师职业的法律地位。1935年又发布了《会计师条例》修订稿,进一步放宽了会计师的学历、资历条件,促进了会计师队伍规模的扩大及各地会计师事务所的创立。在这一时期内,随着会计师队伍的业务素质不断提高,实业界对会计师事务所的认识也在不断加深,会计师事务所开始遍及全国各大中城市,业务范围也得到了极大的扩展。

在新中国成立初期,注册会计师依然在恢复国家经济方面发挥着重要作用。但是随着 1956 年我国完成了对生产资料私有制的社会主义改造,确立了计划经济体制,注册会计师便丧失了其职业基础,民间审计也随之消失。改革开放后,我国将工作重点转移到了建设和完善社会主义市场经济上,商品经济得以迅速发展,为注册会计师制度的恢复创造了客观条件。随着改革开放的深入,外商来华投资日益增多,在这种情况下,1980 年 12 月 14 日,财政部颁发了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税实施细则》,其中规定外资企业的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,财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,对注册会计师的资格、业务范围等事项做出了规定,迈出了我国开始重建注册会计师制度的第一步。1981 年 1 月 1 日,经财政部批准后,在上海成立了新中国第一家独立承办注册审计业务的会计师事务所——“上海会计师事务所”,随后,全国各地也相继成立了会计师事务所,这一时期注册会计师的服务对象主要是外商投资企业。1986 年 7 月 3 日,国务院颁发了《中华人民共和国注册会计师条例》,明确规定了注册会计师的审计原则、工作规则和业务范围等内容。1988 年 11 月 15 日,在财政部的领导下,中国注册会计师协会正式宣告成立,开始着手制定注册会计师执业规范。1993 年 10 月 31 日,我国颁布了《中华人民共和国注册会计师法》,又于 1995 年 12 月发布了《中国注册会计师独立审计准则》,它们的颁布和实施,标志着我国现代民间审计的日益成熟。

2006 年 2 月 15 日,中国注册会计师协会发布了新修订的与国际审计准则趋同的审计准则。2010 年 11 月,为了规范注册会计师的执业行为,提高执业质量,维护社会公众利益,促进社会主义市场经济的健康发展,中国注册会计师协会修订了《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,自 2012 年 1 月 1 日起施行。财会〔2006〕4 号文中《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 项准则同时废止。

截至 2015 年 6 月 30 日,中国注册会计师协会团体会员(会计师事务所)总数为 8 331 家,个人会员总数 210 509 人,其中注册会计师 100 601 人,非执业会员 109 908 人。注册会计师人数首次突破 10 万人,这是继 2014 年 6 月 30 日非执业会员总数达到 10 万人之后又一次新的突破^①。

第二节 民间审计的概念与功能

民间审计在不做特别说明的情况下,在本书中主要是指注册会计师审计。因此,以下主要讲解注册会计师的概念与功能。

^① 资料来源于中国注册会计师行业管理信息系统: http://cmispub.cicpa.org.cn/cicpa2_web/goto/nomsg/DNA_XH/default.shtml。



一、注册会计师审计的概念

美国会计学会在 1972 年出版的《基本审计概念说明》(A Statement of Basic Auditing Concepts, ASOBAC) 中将审计定义为:“审计是客观地收集和评价关于对经济活动和经济事项的认定的证据,以确定这些认定与既定标准之间的符合程度,并将其结果传达给利害关系人的一个系统过程。”将审计定义为一个系统过程,实质上是保留了审计的技术特征,使其不受任何社会、政治、经济和文化等背景的影响,因此该定义是一个广义的定义,适用于各种不同的审计类型和审计目的,具有高度的全面性和抽象性,在国际审计界有着广泛的影响。美国前会计学会会长阿尔文·A. 阿伦斯(Alvin A. Arens)在其著作《审计与保证服务——整合法》(第九版)一书中就继承和发展了这一思想,认为“审计是由胜任的独立人员,为确定并报告特定信息与既定标准间的符合程度,而收集和评价有关这些信息的证据的过程”。

以上关于审计的定义,基本涵盖了审计过程所涉及的各项关键要素,归纳起来主要有以下几点。

1. 审计是一个系统的过程

审计是一个系统的过程是指审计在整体上是一种逻辑严谨、结构严密的活动过程,它不但具有明确的目标,而且是按照科学的程序和方法来实施的。进一步说,审计是在审计目标的指引下,通过制订科学合理的审计计划,然后按照计划,采用科学的审计程序和方法来收集和评价审计证据,最终发表审计意见,提交审计报告,从而实现审计目标的过程。

2. 胜任的独立审计人员

审计工作必须由独立的审计人员负责实施,审计人员只有站在独立的立场上,才能在审计过程中不受其他(如经济利益、外界压力等)干扰因素的影响,发表客观公正的审计意见,从而取信于利用审计结果的利害关系人,切实发挥审计的经济监督职能。这种独立并不是绝对的,而是指审计人员在实施审计过程中所要达到的必要水平。例如,注册会计师在进行财务报表审计时,其提供审计服务所得的报酬尽管是由被审计单位支付的,但他们必须在审计时保持充分的独立性,这样得出的审计报告才能取得财务报表使用者的信任。又如,内部审计人员虽然是公司的员工,不可能做到百分之百的独立,但他们也要独立于公司内部的其他被审计部门。除此以外,一个合格的审计人员还必须具备足够的专业胜任能力,这就要求审计人员掌握足够的专业知识、技能和经验,能够有效地完成审计工作并得出正确的审计结论。审计人员若不能保持和提高自身的专业胜任能力,就会丧失其立身之本,同时也会给利用审计结果的利害关系人带来危害。

3. 经济活动和经济事项的认定

所谓“认定”,是指被审计单位管理当局对其自身的经济活动和经济事项所做出的各项陈述,其中有些是明确表达的,有些是隐含表达的,而通常所说的“认定”则是相对于被审计单位财务报表各项组成要素而言的。根据我国在 2006 年颁布的最新审计准则及

指南规定,可以将管理当局对财务报表各项组成要素做出的认定大致分为三大类,包括与各类交易和事项相关的认定、与期末账户余额相关的认定,以及与列报相关的认定。审计工作就是通过收集与这些认定有关的证据,并对它们进行评价,从而确定管理当局是否有充分的理由做出这些认定,即确定这些认定是否恰当。

4. 确定认定与既定标准之间的符合程度

在审计实务中,不论是何种类型的审计活动,概括起来都是对被审计单位关于各项经济活动及事项的认定进行审查,最终都是为了确定这些认定是否与某些既定的标准相符合,并对它们之间的符合程度做出评价,据此发表审计意见,这就是审计的总体目标。定义中所说的“标准”,其实是指用于评价审计客体的基准,如当注册会计师进行财务报表审计时,他们依据的标准一般就是公认会计原则,从而确定被审计单位的财务报表是否是按照公认会计原则进行编制的,以及有哪些地方不符合公认会计原则的要求。在政府审计中,审计人员应该以相关的法律法规为标准来实施审计,如《中华人民共和国审计法》等。另外,在一些经营审计中,由于缺乏统一的公认标准,所以在审计开始之前,审计人员应该与被审计单位就相关标准的确定达成共识。

5. 收集和评价认定的证据

这里的“证据”是指审计证据,它们是审计人员用来证实或否定被审计单位所做出的各项认定的证明性资料,也是审计人员形成审计结论、发表审计意见的重要依据。审计证据的收集贯穿于整个审计过程,它们不仅可以是来源于被审计单位提供的各种会计证据,还可以是从被审计单位外部获取的各种资料。审计证据的形式多种多样,包括实物证据、书面证据和口头证据等,因此,审计人员应当对其进行全面的了解,以便针对不同类型的认定,选择最合适的方法来获取充分适当的审计证据。同时,审计人员还必须对收集到的审计证据进行分析评价,对这些证据是否相关、是否可靠做出合理的职业判断,从而保证审计结论的正确性。

6. 将审计结果传达给利害关系人

只有将审计结果传达给利害关系人,才能实现审计的价值。“利害关系人”是指所有利用审计结果做出各种决策的组织和个人,包括企业的投资者、债权人、管理层、社会公众和政府管理部门等,审计人员一般是以审计报告的形式向利害关系人传达审计结果。审计报告不仅是对审计工作和结果的全面总结,还是对利害关系人传达决策所需信息的重要工具。

二、审计的功能

1. 审计的基本功能

审计的基本功能是指审计本身所固有的、体现审计本质特征的内在功能。通常认为,审计具有三大功能,即经济监督、经济鉴证和经济评价。