



Auditing

Theory and Cases



通用型

21世纪会计系列规划教材

李晓慧 韩晓梅 主编

审计学

理论与案例



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



Auditing

Theory and Cases

F239.0/110

2013

李晓慧

韩晓梅

主编

审计学

理论与案例

通用型

21世纪会计系列规划教材

北方工业大学图书馆



C00339269

RFID



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 李晓慧 韩晓梅 2013

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学：理论与案例 / 李晓慧，韩晓梅主编. —大连：东北财经大学出版社，2013. 1

(21 世纪会计系列规划教材·通用型)

ISBN 978-7-5654-1013-0

I. 审… II. ①李… ②韩… III. 审计学-高等学校-教材
IV. F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 245009 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持：(0411) 84710309

营 销 部：(0411) 84710711

总 编 室：(0411) 84710523

网 址：http: // www. dufep. cn

读者信箱：dufep @ dufe. edu. cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸：185mm×260mm 字数：668 千字 印张：28 插页：1
2013 年 1 月第 1 版 2013 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑：王 莹 王 瑜 王昭元 责任校对：贺 鑫
韩敌非 张爱华

封面设计：冀贵收 版式设计：钟福建

ISBN 978-7-5654-1013-0

定价：48.00 元

前言

自2008年以来,在审计教学的创新改革实践中,我们尝试地把原来“审计学”课程分为“审计学基础”、“审计实务和案例”两门课程,并在大量运用案例教学的过程中形成了《审计学:实务与案例》。该教材自2008年正式出版以来受到人们的好评,也从北京市精品立项教材变为北京市精品教材。但在这四年中,使用《审计学:实务与案例》教材的师生一直在问,是否有风格相同的“审计学基础”课程教材呢?实际上,我们在审计学课程的教改实践中,不仅在“审计实务和案例”课程中大量运用案例和实训,也在“审计学基础”课程中引入大量案例分析和行动学习讨论。这几年来,我们一直在寻找“如何把案例穿插在审计理论学习中而不割裂审计理论的体系”、“如何既能完整地再现注册会计师年报审计的逻辑和思想,也要把政府审计、内部审计的基础理论展示出来”的一些方法,为此,终于推出《审计学:理论与案例》,并努力探索和解决如下的问题:

1. 审计理论学习也能从案例分析中找到兴趣和起源

审计理论和相关术语的学习和理解是许多审计学习者最头疼的事情。本教材无论是开篇的引例,还是课后的案例讨论,都让审计理论学习者从身边的故事和典型的事例入手,饶有兴趣地领悟审计相关理论。这种启发式和探究理论源头的学习方式有助于提高学生学习审计理论及其相关知识的积极性和主动性。

2. 以年报审计为基础探究各种审计业务的实质和规律

很多审计教材实质上都是在讲授注册会计师年报审计的相关理论和实务,但现实经济生活中除了注册会计师年报审计,审计师还大量承办其他各种审计业务。为此,本教材以年报审计为基础,也系统探究各种审计的本质和规律,并对验资业务、内部控制审计、经济责任审计等现实中常见的其他审计业务进行拓展研究,帮助学生在认识审计基本规律的基础上,掌握如何开展验资业务、内部控制审计和经济责任审计。

3. 以历史沿革和准则变迁展现审计专业理论和术语的内涵

审计基础理论伴随着经济社会的发展而不断丰富和完善。许多审计理论和术语几经变革,其内涵和外延不断扩大和改革。因此,本教材与时俱进,融合了审计理论和准则的最新变化,力求使学生站在历史的视角,跟进审计准则变化,了解最前沿的审计理论和术语。这不仅让审计理论及其相关知识有了深厚的历史支撑,也让学生能够了解审计理论和审计准则的发展是如何推动的。

4. 引入行动学习理念和方法,让学生在质疑和讨论中提升对审计的认识

行动学习法又称“干中学”,就是通过行动来学习,即通过让受训者参与一些实际工作或项目或解决一些实际问题来发展他们的领导能力,从而协助组织对变化作出更有效的反应。行动学习建立在反思与行动相互联系的基础之上,是一个计划、实施、总结、反思进而制订下一步行动计划的循环学习过程。我们在“审计学基础”课堂上引入行动学习的理念和方法,就是让学生学会从审计理论及其相关知识质疑中不断讨论和探究,提升对审计理论的认识。

在《审计学:理论与案例》教材的研究和开发过程中,第1章、第3章、第4章、第



5 章、第 12 章和第 13 章由韩晓梅副教授执笔，李晓慧教授审校；第 2 章、第 6 章、第 7 章、第 8 章、第 9 章、第 10 章、第 11 章和第 14 章由李晓慧教授执笔，韩晓梅副教授审校。

同时，我们借鉴了审计学研究领域最前沿的理论和实务，也把修订后的审计准则及其指南、企业内部控制基本规范及配套指引的相关要求和解读贯穿在整个教材中。因此，我们对所有在审计学领域不断求索的学者和中国审计准则、内部控制基本规范及配套指引的制定者致敬并鸣谢，对扶持和资助本教材研究开发的中央财经大学及其会计学院、南京理工大学及其经济管理学院，对多年来一直给予支持并提出许多宝贵建议的人们，以及为本书出版付出热情和精力的东北财经大学出版社的编辑们表示衷心的感谢。

由于时间有限，本教材难免存在一些不足，欢迎同行和读者批评指正，帮助我们今后修改完善。

编者

2012 年 10 月

目 录

第一章 审计概论

学习目的

引例：维护普通投资者的利益为什么需要审计师

第一节 审计的沿革

第二节 审计及其审计模式

第三节 审计与公司治理、IT 治理

问题与案例

第二章 审计监管体系

学习目的

引例：王颖要继续学习什么

第一节 政府审计

第二节 内部审计

第三节 注册会计师审计

第四节 审计监督的协调

问题与案例

第三章 审计师的职业道德

学习目的

引例：普华永道深陷印度“安然门”

第一节 审计职业道德准则与专业胜任能力

第二节 独立性

第三节 审计职业道德的实践

问题与案例

第四章 审计准则体系

学习目的

引例：从审计准则完善的角度看银广夏事件

第一节 政府审计准则体系

第二节 内部审计准则体系

第三节 注册会计师执业准则体系



问题与案例	105
 第五章 审计的法律责任	107
学习目的	107
引例：银广夏事件中相关责任的追究	107
第一节 与审计法律责任相关的研究与立法	108
第二节 审计法律责任的成因	116
第三节 审计法律责任的追究与规避	119
问题与案例	122
 第六章 财务报表审计目标与过程	123
学习目的	123
引例：财务报表审计的起点和条件	123
第一节 审计总目标与审计责任	123
第二节 认定与具体审计目标	127
第三节 财务报表循环与审计过程	131
问题与案例	139
 第七章 审计证据与审计工作底稿	142
学习目的	142
引例：人们凭什么相信审计报告	142
第一节 审计证据	142
第二节 获取审计证据的审计程序	147
第三节 审计工作底稿	151
问题与案例	159
 第八章 计划审计工作	161
学习目的	161
引例：今明会计师事务所业务承接的风险	161
第一节 业务承接与初步业务活动	161
第二节 创建业务与签订业务约定书	163
第三节 总体审计策略与具体审计计划	177
第四节 审计重要性	185
问题与案例	193

 第九章 风险评估

195

学习目的

195

引例：注册会计师在执业中如何进行风险审计

195

第一节 审计风险准则与风险评估

195

第二节 风险评估流程及其具体程序

202

第三节 了解被审计单位及其环境

205

第四节 了解被审计单位的内部控制

212

第五节 评估重大错报风险

231

问题与案例

235

 第十章 风险应对

254

学习目的

254

引例：风险应对的核心是什么

254

第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施

254

第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序

257

第三节 控制测试

261

第四节 实质性程序

269

问题与案例

275

 第十一章 财务报表审计中对舞弊的考虑

279

学习目的

279

引例：注册会计师如何承担起对舞弊的责任

279

第一节 舞弊及其舞弊风险动因和责任

279

第二节 识别与评估舞弊风险

282

第三节 应对舞弊风险的决策

293

问题与案例

297

 第十二章 审计测试中的抽样技术

299

学习目的

299

引例：统计抽样为什么会导导致审计失败

299

第一节 审计中选择测试项目的方法

299

第二节 审计抽样

302

第三节 控制测试中抽样技术的运用

307



第四节 实质性程序中常用的抽样方法	319
问题与案例	338



第十三章 审计报告与沟通	340
学习目标	340
引例：楼兰编制的审计报告	340
第一节 审计报告概述	341
第二节 编制审计报告	344
第三节 与管理层和治理层沟通的其他审计结果	358
问题与案例	359



第十四章 常见非年报审计的鉴证业务	362
学习目的	362
引例：审计师在各种鉴证业务中“干中学”	362
第一节 验资业务	362
第二节 内部控制审计	405
第三节 经济责任审计	428
问题与案例	436



主要参考文献	437
--------	-----

第一章

审计概论

学习目的

1. 理解审计的产生与发展；
2. 掌握审计的定义及其种类；
3. 掌握审计模式的演进；
4. 了解在公司治理和 IT 治理中审计的作用。

引例：维护普通投资者的利益为什么需要审计师

公司 A 投资建设了一个电信网络 X，花了 1 亿美元；公司 B 投资建设了一个电信网络 Y，也花了 1 亿美元。在电信运营业互相整合的大气候下，公司 A 花了 10 亿美元的高价从公司 B 中买了网络 Y，公司 B 花了 10 亿美元的高价从公司 A 中买了网络 X。表面上，公司 A 和公司 B 都没有吃亏，但实际上，这两家公司的财务报表如同魔法师眷顾，出现奇迹般的变化：

就公司 A 而言，投资网络 X 花了 1 亿美元，卖了 10 亿美元，在当期形成 9 亿美元的投资收益。对于新买入的网络 Y，按照固定资产进行长期摊销，如果摊销期为 10 年，则当年只需摊销 1 亿美元，最终公司 A 财务报表上多实现利润 8 亿美元。

就公司 B 而言，同样也将在财务报表上多实现利润 8 亿美元。

为什么公司 A 肯花 10 亿美元去买一个 1 亿美元的网络，公司 B 也肯花 10 亿美元去买另外一个 1 亿美元的网络呢？背后的真相是：利润能如此简单地被创造出来。上市公司一旦尝到甜头，会对主营业务越来越没有兴趣，反而会千方百计地设计新的交易。如公司 A 和公司 B 在以后的 9 年中，由于每年 1 亿美元的摊销，要想在今后保持高利润，就需要寻找更大的类似交易。新的交易不断被创造出来，财务报表利润不断被制造出来，投资者可能也会在短期内陶醉在虚拟的利润中，并满足股价的上涨，但长久而言，得到的好处是有限的，因为这些创造的利润根本不会产生新的现金流，甚至现金流还是负的（因为只要公司账面上有利润，就必须支付企业所得税，这笔钱是要实实在在从公司流出去的）。在这个过程中真正无风险得到好处的是那些拿到高额奖金的 CEO 们和幕后股价的操纵者，这些内部人还能“先知先觉”、全身而退，把一个亏损累累的公司留给大部分还在梦中的普通投资者。

现实经济生活中实际的操作会更加复杂。例如，可能会有三家公司 A、B、C，分别有网络 X、Y、Z。A 买 B 的网络，B 买 C 的网络，C 买 A 的网络，互相之间没有直接的关系和利益冲突，会更隐秘，更有欺骗性。如果不是审计师这样特别的专业人士，人们从财务报表上是根本察觉不到的。因此，市场经济中需要审计师来为普通的投资者解读、翻



译和鉴证财务报表，使他们也能够及时感知公司真实的财务状况，提高其投资决策的效率。

资料来源 <http://hi.baidu.com/oneway999/item/04d9befadde0acc00cd1c88a>.

第一节 审计的沿革

一、历史上的审计活动

(一) 古代政府审计

审计的最初形态是政府审计，据说埃及王室（公元前 3000 年）已经设有书记官对国库的财务收入和支出进行审计（监督）。“一个书记官在纸上记录运到仓库的银、粮食及其他物品的量，另一个书记官在储藏地检查搬运用的容器是否倒空，第 3 个人通过核对前 2 个人的记录进行审计。管理仓库的书记官根据正规的出库命令支出物品，记录出库的事实，并保管命令作为证据。其他书记官或上司对他所进行的收入、支出和库存存量的记录实施定期审计。”^①

古希腊和古罗马时代，已有官厅审计机构，对有关国家收入和支出的记录和计算进行审计。

我国在西周（公元前 1066—公元前 771 年）就设有“宰夫”一职，行使就地稽查的职权。秦汉时期，统一模式的审计基本确立。

古代政府审计主要是对政府的收支的账目进行审核，其目的是保证国家财产得以妥善保管不受损失。

(二) 中世纪的庄园审计

欧洲的庄园随着封建制度的确立形成于 9—10 世纪，13 世纪达到全盛，尔后随着货币经济的发展而逐渐没落。庄园主接受国王的封地，担负管理庄园责任，并向国王提供财务和劳役。庄园主为了巩固自己的经济基础，任命数名庄园官吏执行管理、监视庄园的经营业务。庄园官吏基本有总管、管家和庄头三种。庄头是庄园经营中最重要基层管理人，他具体负责庄园的经营，安排各项农活，分配劳役，保证耕种和收割按时完成和不造成损失和浪费；照料牲畜，维修农具；并在市场上卖掉剩余农产品；还根据地租收取地租，根据庄园主的许可开支费用，并负有记录账簿的责任。

在庄园的经营中，庄园主和庄头之间存在委托受托关系，也存在利益冲突。庄园主为了避免庄头可能会少报农业的自然增收或多报可能的损失，设计了激励约束制度。同时，为了检查和确认庄头的行为，设立了监视制度，其中主要是由庄园主任命的审计人一年一次对庄头编制的账簿进行审计。一般，每年 9 月 29 日的米迦勒节是庄头接受审计的日子，庄头在包括总管在内的审计团面前，宣读自己记录的账簿内容（由于大部分人是文盲，这种听账的审计方式一直持续到 13 世纪中叶）。采用直接检查后，审计人将庄头记录的账簿和其他有关的庄园账簿核对，如有出入，审计人自己加以订正。审计人如发现有应付未付的属于庄园主的财务时，可以把庄头置于示众台上或关入监狱，直到付清所欠。审计

^① Stone, W. E. 1969. Antecedents of the Accounting Profession. The Accounting Review, April, p. 285.

人具有很大的监督权限,经审计人审计的账簿与审计人的报告一起,要在庄园主和经庄园主任命的庄园的受托责任人面前宣读,包括审计人在内的三者间需要进行质问答疑。庄园主向审计人提供必需品等方式支付审计费用。

庄园审计和古代政府审计一脉相承,是对反映庄园财政收支的会计账簿进行审计,从审计技术上看审计只是确认会计账簿是否正确,但实质上是确认庄头是否诚信地履行了对庄园主的受托责任,除了保证庄园主财产的安全外,还要保证庄园经营的正常进行。

(三) 中世纪的行会审计

中世纪的欧洲城市手工业者按照各自的行业结成行会,是城市手工业者和商人保障自身利益的行业内部组织,行会最早产生于10世纪的意大利,10—12世纪相继在法国、英国和德国出现。据审计史研究文献,14世纪中叶伦敦市的杂货商行、16世纪中叶伦敦合金工匠行会中,都曾实行过审计。^①行会审计的基本情况是:

(1) 审计人员由行会成员选举,选出的审计人组成一个小组,有组织地进行审计。行会的理事须将金钱收支业务记录在“行会账户”的账簿中,期末将该账簿提交总会并接受审计人的审计。

(2) 行会每年定期实施审计,尤其是在行会理事1年任期届满时,必须检查该理事在任期中有无不正当的支出。

(3) 行会对审计人实行一定的制约:对不能在锁定期内完成审计的审计人处以重金罚款,并要求审计人必须拥有个人财产。

行会审计与庄园审计相似,也是对反映行会财务收支的账目进行审核,审计的目的是为了确认负责行会财产管理和业务处理的理事有无违反行规的行为。

(四) 注册会计师审计

1. 西方注册会计师审计

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣,而威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区,是东西方贸易的枢纽,商业经营规模不断扩大。由于单个的业主难以向企业投入巨额资金,为适应筹集所需大量资金的需要,合伙制企业便应运而生。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念,促进了复式簿记在意大利的产生和发展,也产生了对注册会计师审计的最初需求。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者,但是有的合伙人参与企业的经营管理,有的合伙人则不参与,所有权与经营权开始分离。这样,那些参与经营管理的合伙人有责任向不参与经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行,利润的计算与分配是正确、合理的,以保障全体合伙人的权利,进而保证合伙企业有足够的资金来源,使企业得以持续经营下去。因此,在客观上产生了与任何一方均无利害关系的第三方,他们对合伙企业进行监督、检查。人们开始聘请会计专家来担任查账和公证的工作。这样,在16世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好的会计知识、专门从事查账和公证工作的专业人员,他们所进行的查账与公证,可以说是注册会计师审计的起源。

注册会计师审计虽然起源于意大利,但它对后来注册会计师审计的发展影响并不大。英国在创立和传播注册会计师审计的过程中发挥了重要作用。

^① Edward Boyd. History of Auditing, Richard Brown, 1905, pp. 78-87.



注册会计师审计产生的“催产剂”是1721年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人上当，其股票价格一时扶摇直上。但好景不长，“南海公司”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查尔斯·斯奈尔（Charles Snell）对“南海公司”的会计账目进行审查，并提出一份确认该公司存在虚假会计记录和舞弊行为的“查账报告书”，从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

18世纪初至19世纪中叶，英国的产业革命推动了资本主义经济的发展。随着产业规模日益扩大，企业大量涌现，相继出现以发行股票筹集资本为特征的股份公司。公司的所有权与经营管理权呈现出更具现代意义的明显分离。股份公司的兴起在客观上产生了由独立会计师对公司财务报表进行审计，以保证财务报表真实可靠的需求。为了监督经营者的经营管理，防止其徇私舞弊，保护投资者、债权人权益，避免“南海公司事件”重演，英国政府于1844年颁布《公司法》，规定股份公司必须设监事审计制度，监事负责审查公司的会计账目，经过审计的财务报告才能向股东代表大会报告。公司的监事一职一般是由股东代表担任，由于他们大多对会计业务并不熟悉，难以有效监督，使这种监督制度流于形式。1845年英国又对《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。这一规定无疑对独立审计起到了推动作用，独立会计师业务得到了迅速发展，执业会计师队伍迅速扩大。到1853年，在苏格兰爱丁堡创立了世界上第一个执业会计师的专业团体——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。与此同时，英国实行了特许会计师制度，凡取得会计师资格必须经过严格的考试；会计师从事的主要业务是审计，此外也兼办编制财务报表、税务代理、财务和管理咨询等业务。英国成为当时世界注册会计师审计发展的中心。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目进行详细审计；审计报告使用人主要为企业股东等。

20世纪初期，随着美国工业化的急剧推进，全球经济发展中心逐步移向美国。受英国会计师事业的影响，美国注册会计师审计也出现持续发展的局面。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，同时美国在原有基础上也很快形成了美国的注册会计师队伍。1887年，美国公共会计师协会（The American Association of Public Accountants）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为紧密，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。这样，以证明企业偿债能力为主要目的的资产负债表审计，在美国迅速兴旺起来。这一时期，美国注册会计师审计的主要特点是：审计对象从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。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，而此时，美国企业的筹资倾向也从由银行取得

贷款转入证券市场,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,上市公司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。这种以利润表为中心的财务报表审计称为美国以立法形式规定的一种强制性审计。在这一时期,注册会计师审计的主要特点是:审计对象转为以资产负债表和利润表为中心的全部财务报表及相关财务资料;审计的主要目的是对财务报表发表审计意见,以确定财务报表的可信性,查错防弊转为次要目的;审计的范围已扩大到测试相关的内部控制,并以控制测试为基础进行抽样审计;审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者;审计准则开始拟定,审计工作向标准化、规范化过渡;注册会计师资格考试制度广泛推行,注册会计师专业素质普遍提高。

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。如普华永道(PricewaterhouseCoopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)、德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)等国际性会计师事务所,为国际投资的发展提供了良好的环境。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。

2. 中国注册会计师审计

中国注册会计师审计出现的时间较晚。20世纪初期,中华民国成立后,随着民族工商业的逐渐兴起,注册会计师审计应运而生。1918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,北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》,并于9月7日向谢霖颁发了第一个注册会计师证书。其后,谢霖的正则会计师事务所、潘序伦的立信会计师事务所、奚玉书的公信会计师事务所及徐永祚的徐永祚会计师事务所被誉为当时的四大会计师事务所。之后,北洋政府又先后颁布《会计师注册章程》、《会计师复验章程》和《会计师章程》等法规,对注册会计师审计的执业范围、内容和规则作了一些规范。1925年在上海成立了会计师公会,随后在天津、武汉、广东、浙江、南京、山东等地的会计师公会相继成立。1933年,又成立了“全国会计师协会”。1929年,国民政府颁布公司法以及后来的有关税法和破产法的实施,确立了会计师的法律地位,对我国早期会计师事业的发展起了一定的推进作用。至1947年,全国已拥有注册会计师2 619人,并建立了一批会计师事务所。

中华人民共和国成立之初,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的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,我国实行“对外开放、对内搞活”的方针,把工作重点转移到社会主义现代化建设上来,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,成为中华人民共和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。我国注册会计师制度恢复后,注册会计师的服



务对象主要是三资企业。这一时期的涉外经济法规对注册会计师业务作了明确规定。1984年9月25日,财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》,明确了注册会计师应该办理的业务。1985年公布的《中华人民共和国会计法》第二十条规定:“经国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准的注册会计师组成的会计师事务所,可以按照国家有关规定承办查账业务”。这是中华人民共和国成立以来第一次以法律形式对注册会计师的地位和任务作出的规定,标志着我国注册会计师事业进入一个新的发展时期。

1986年7月3日,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》,同年10月1日起实施。1988年11月15日,财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1993年10月31日,八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》),自1994年1月1日起实施。在国家法律、法规的规范下,我国注册会计师行业得到了快速发展,截止到2010年12月31日,全行业共有事务所7785家(含分所795家),其中具有证券期货审计资格事务所53家,注册会计师96498人,行业从业人员近30万人,全行业实现业务收入375亿元人民币,收入增长超过了18%。

1996年10月4日,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,并于1997年4月亚太会计师联合会第四十八次理事会上当选为理事。1997年5月8日,国际会计师联合会(IFAC)全票通过,接纳中国注册会计师协会为正式会员。按照国际会计师联合会章程的规定,中国注册会计师协会同时成为国际会计师准则委员会的正式会员。目前,中国注册会计师协会已与50多个国家和地区的会计师团体建立了友好关系。

3. 注册会计师审计发展不同阶段的特征

我们总结国内外注册会计师发展的不同特征,概括出注册会计师审计发展不同阶段的特征(见表1—1)。

表1—1

注册会计师审计发展各阶段的主要特点

时间	阶段	审计对象	审计目的	审计方法	其他	报表使用人
1844年到20世纪初	详细审计	会计账目	查错防弊	对会计账目进行详细审计	注册会计师审计的法律地位得到了法律确认	股东
20世纪初到1933年	资产负债表审计	账目及资产负债表	判断企业信用状况	从详细审计初步转向抽样审计		股东、债权人
1933年到第二次世界大战	财务报表审计	以资产负债表和利润表为中心的全部财务报表及相关财务资料	对财务报表发表审计意见,以确定财务报表的可信性,查错防弊转为次要目的	测试相关的内控,广泛采用抽样审计	审计准则开始拟订,审计工作向标准化、规范化过渡,注册会计师资格考试制度广泛推行	社会公众
第二次世界大战后				抽样审计方法得到普遍运用,制度基础审计方法得到推广,计算机辅助审计技术得到广泛采用	业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域	

(1) 早期详细审计具有其局限性。审计产生于财产所有者与财产经营者之间的分离,并随着两者之间经济关系的变化而演变。审计目标与目的、审计内容与范围、审计技术与方法都随其变化而发展。在审计发展的早期,由于受生产力发展水平的制约,生产规模和审计对象有限,经济业务也比较简单,财产所有权与财产管理权还没有彻底分离,财产所有者能够直接地监督和控制受托经营管理者,这时的审计主要是受财务所有者的委派或委托对受托经营管理者是否存在错弊以及有无贪污盗窃等行为进行检查,其目的是查错防弊。与此目的相适应的审计方法是对反映财务经营管理者所办事项或代管财产的会计凭证、账簿、报表等会计资料,进行全面、详细地检查以发现记账错弊和财产盗窃行为。这种审计方式,虽然适应了当时审计工作质量的需要,但其局限性也比较明显:一是费工费时,效率低下;二是审计内容局限在会计资料本身,难以保护账外资产的安全完整。

(2) 资产负债表抽样审计提高了审计效率。资本主义经济的迅猛发展是以资本集中为基础的。资本集中的主要途径是股份有限公司的兴起和银行信用的扩张。一方面,股份有限公司的兴起促进了资本所有权和管理权的进一步分离,绝大部分资本所有者已完全脱离了管理,成为股份有限公司的股东,但出于其切身利益的需要,都非常关心公司的财务状况,希望能经常了解公司的有关财务信息,以作为投资决策的依据。另一方面,银行信用的扩张为公司扩大生产规模提供了条件,股份有限公司多从银行举债以解决资金周转的需要。但由于股份有限公司的有限责任制度降低了股东的风险,相对提高了银行的风险。为使信用资本免受损失,银行也更加关心股份有限公司的财务状况,特别是偿债能力,以作为是否给予贷款的依据。基于上述情况,为满足股东和银行对有关财务信息的需要,确保资产负债表所反映的财务信息的真实性,从而产生了资产负债表审计。审计的这种变化,使抽样审计技术开始得到了应用。

首先,资产负债表审计的目的已不再是传统审计的查错防弊,而转为证实资产负债表所有项目余额是否真实,这就使得审计内容发生了变化。审计人员需对资产负债表项目余额有关的会计记录和存货进行检查、认证和盘存,以对资产负债表的真实性作出判断。因此,从技术方法上,详细审计已显得不那么适应了,必须有更科学的方法取而代之。其次,资产负债表审计一般属于强制实施的年度审计,这是资本主义国家为保证股东和债权人的利益而通过立法形式确立的。由于股份公司的兴起和对股份公司的强制审计,使审计业务量急剧膨胀,加上年度审计制度的时效性,使得审计人员不可能对股份公司进行详细审计。再次,审计是由民间审计来承担的。作为独立执业并以盈利为目的的民间审计必然要考虑如何以最少的时间耗费和最少的资源投入达到预期的目标。因此,在企业规模不断扩大、业务量不断增加的情况下,审计人员也感到继续采用传统的详细审计方法已难以满足社会的需要和自身经济利益的要求了。鉴于上述三条,资产负债表抽样审计应运而生。从审计对象中抽取一定数量的样本继续审查,然后再根据样本的审查结果来推断审计对象总体特征的抽样审计方法开始取代对审计对象的每个项目进行逐一审查的详细审计方法,并成为19世纪初资本主义社会比较通行的一种审计技术。抽样审计方法的应用,大大减轻了审计的工作量,提高了审计效率。

(3) 财务报表审计克服了许多弊端和偏差。抽样审计方法的应用适应了当时的审计目的和其他因素的变化,极大地提高了审计效率,推动了审计工作的迅猛发展。但在20世纪20年代末爆发的世界性经济危机不仅使资本主义经济产生了巨大的混乱,同时也对



审计工作提出了新的要求。世界性经济危机严重破坏了资本主义正常经济秩序，企业大量倒闭，造成了信用制度的崩溃和大量股票持有者破产，即使资产负债表反映财务状况良好的一些企业也未能逃脱破产的噩运。这种现象使有关人士注意到：单凭资产负债表无法反映出企业真实的应变能力，因为资产负债表只是一种静态报表，表中项目余额仅仅反映了一定时点上企业的资产负债状况，而无法反映企业在激烈的市场竞争中的经营业绩和获利能力。

因此，单纯依靠资产负债表所披露的企业有关财务状况的信息，股东和债权人已无法对企业获利能力和偿债能力作出准确判断。这样，社会开始要求企业不仅仅公开资产负债表，也要公开企业经营情况和经营成果的财务报表，特别是利润表，以使股东和债权人从动态上了解企业收益形成和分配情况，并能据此准确地判断企业的获利能力和偿债能力。为保证这些财务报表的真实、正确，并符合会计准则要求，更需要由独立的、客观公正的审计人员予以审查验证。这样，资产负债表审计又发展为以利润表为主的、包括资产负债表在内的财务报表审计。

财务报表审计：一是不仅在于查证财务报表是否真实、正确，更重要的还在于证实财务报表以及相应的会计记录是否依照会计准则的要求公允地反映了企业的财务状况和经营成果；二是审计人员不仅要审查有关资产负债表中项目的结存情况，还要进一步检查大量的与利润表有关的成本、费用、收入等日常的业务活动；三是规定了审计人员在审查财务报表方面的法律责任。这样就使财务报表审计避免了资产负债表审计中存在的弊端和偏差。

二、审计发展中的大事件

在审计发展史中发生过很多重大历史性事件，它们都对审计的发展产生深远的影响。

（一）“南海泡沫”事件：注册会计师审计产生的催化剂

“南海泡沫”发生于17世纪末到18世纪初。长期的经济繁荣使得英国私人资本不断集聚、社会储蓄不断膨胀、投资机会却相应不足、大量暂时闲置的资金迫切寻找出路，而当时股票的发行量极少，拥有股票是一种特权。在这种情形下，1710年，英国政府用发行中奖债券所募集到的资金创立了南海股份公司。经过近10年的经营，该公司业绩依然平平。1719年，英国政府允许中奖债券总额的70%，即约1000万英镑，可与南海公司股票进行转换。该年年底，公司的董事们开始对外散布各种所谓的好消息，即南海公司在年底将有大量利润可实现，并煞有其事地预计，在1720年的圣诞节，公司可能要按面值的60%支付股利。

这一消息的宣布，加上公众对股价上扬的预期，促进了债券向股票的转换，进而带动了股价上升。同年年底，南美贸易障碍扫除，加上公众对股价上扬的预期，促进了债券向股票的转换，进而带动股价更大程度地上升。1720年，南海公司承诺接收全部国债，作为交易条件，政府要逐年向公司偿还利息，公司允许客户以分期付款的方式（第一年仅需支付10%的价款）来购买公司的新股票。2月2日，英国下议院接受了南海公司的交易，南海公司的股票立即从129英镑上升到160英镑；当上议院通过议案时，股票价格上涨了390英镑。投资者趋之若鹜，其中包括半数以上的参众议员，就连国王也禁不住诱惑，认购了价值10万英镑的股票。由于购买踊跃，股票供不应求，公司股票价格狂飙。