

“十二五”规划大学教材

SHENJIXUE

审计学

汪益纯 任欣 沈彤◎主编
林丽◎副主编



东北师范大学出版社
NORTHEAST NORMAL UNIVERSITY PRESS

审 计 学

主 编 汪益纯 任 欣 沈 彤
副主编 李 影 蒋文玉 魏 炜

东北师范大学出版社

长 春

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 汪益纯, 任欣, 沈彤主编. —长春: 东北师范大学出版社, 2012. 11

ISBN 978-7-5602-8566-5

I. ①审… II. ①汪… ②任… ③沈… 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 266023 号

责任编辑: 王春彦 封面设计: 魔弹文化
责任校对: 万英瑞 责任印制: 张允豪

东北师范大学出版社出版发行
长春净月经济开发区金宝街 118 号 (邮政编码: 130117)

电话: 010-82920765

传真: 010-82920765

网址: <http://www.nenup.com>

电子函件: sdcbcs@mail.jl.cn

北京魔弹文化制版

北京全海印刷有限公司

2012 年 11 月第 1 版 2012 年 11 月第 1 次印刷

幅面尺寸: 185 mm×260 mm 印张: 16.5 字数: 428 千字

定价: 33.00 元

前言



2006年2月和2010年11月,我国财政部先后两次修订和颁布了新的与国际趋同的审计准则。在新审计准则中,全面推进风险导向审计理论与方法。为了反映审计领域的这一新发展和新要求,使会计及相关专业审计学教学与时俱进,我们结合自身的教学经验,组织编写了新的审计学教材。本教材以制造业年度会计报表审计为主线,全面介绍了注册会计师审计的基本原理和审计实务,反映了我国审计准则和审计实务的最新变化。

与传统教材相比,本教材的内容和结构形式都有较大创新,具体有以下几方面的特点:

第一,在结构的安排上,依据国际审计的最新发展,一改以往的制度基础审计为风险导向审计,取消了传统的内部控制制度及其测试的单独章节,增加了重大错报风险的识别、评估及应对的章节。同时,将位于最后阶段的审计报告章节内容前移至总论之后,其目的是以不同意见类型审计报告作为参考,以便于讨论贯穿本书的获取审计证据的程序。

第二,在内容的组织上,根据我国新会计准则体系和新审计准则体系的内容和精神进行编写,满足学生了解最新理论知识和发展动态的需要。同时,增加一章专门介绍政府审计和内部审计,以利于学生了解审计知识体系的全貌。

第三,在财务报表审计组织方式的选择上,采用审计循环的叙述方式,将审计循环与审计方法相结合,阐明审计的基本原理与方法。对于审计原理的论述,力争通俗易懂,资料翔实;对于审计实务的介绍,务求针对性强,使审计目标与经济活动中存在的问题相一致,审计程序与审计目标相对应。

本书主编为东安格利亚大学(英国)汪益纯,四川现代职业学院的任欣,中国石油天然气集团公司的沈彤,副主编为宿迁学院的林丽,其中汪益纯编写了第一章至第四章,任欣编写了第五章至第八章,沈彤编写了第九章至第十一章,林丽编写了第十二章,第十三章。本书可以作为会计、财务管理、审计及相关经济管理类专业教材,也可以作为审计、会计、财务管理等领域的从业人员的培训或自学用书。

在本书的编写过程中,我们得到了很多学界同仁尤其是本套丛书各参编老师和编审者的大力支持,参考了大量国内外审计专著、教材和中国注册会计师审计执业准则及指南,在此对相关人士及单位致以诚挚的谢意。

前言

2006年2月和2010年11月，我国财政部先后两次修订和颁布了新的与国际趋同的审计准则。在新审计准则中，全面推进风险导向审计理论与方法。为了反映审计领域的这一新发展和新要求，使会计及相关专业审计学教学与时俱进，我们结合自身的教学经验，组织编写了新的审计学教材。本教材以制造业年度会计报表审计为主线，全面介绍了注册会计师审计的基本原理和审计实务，反映了我国审计准则和审计实务的最新变化。

与传统教材相比，本教材的内容和结构形式都有较大创新，具体有以下几方面的特点：

第一，在结构的安排上，依据国际审计的最新发展，一改以往的制度基础审计为风险导向审计，取消了传统的内部控制制度及其测试的单独章节，增加了重大错报风险的识别、评估及应对的章节。同时，将位于最后阶段的审计报告章节内容前移至总论之后，其目的是以不同意见类型审计报告作为参考，以便于讨论贯穿本书的获取审计证据的程序。

第二，在内容的组织上，根据我国新会计准则体系和新审计准则体系的内容和精神进行编写，满足学生了解最新理论知识和发展动态的需要。同时，增加一章专门介绍政府审计和内部审计，以利于学生了解审计知识体系的全貌。

第三，在财务报表审计组织方式的选择上，采用审计循环的叙述方式，将审计循环与审计方法相结合，阐明审计的基本原理与方法。对于审计原理的论述，力争通俗易懂，资料翔实；对于审计实务的介绍，务求针对性强，使审计目标与经济活动中存在的问题相一致，审计程序与审计目标相对应。

本书主编为东安格利亚大学（英国）汪益纯，四川现代职业学院的任欣，中国石油天然气集团公司的沈彤，副主编为宿迁学院的林丽，其中汪益纯编写了第一章至第四章，任欣编写了第五章至第八章，沈彤编写了第九章至第十一章，林丽编写了第十二章，第十三章。本书可以作为会计、财务管理、审计及相关经济管理类专业教材，也可以作为审计、会计、财务管理等领域的从业人员的培训或自学用书。











在本书的编写过程中，我们得到了很多学界同仁尤其是本套丛书各参编老师和编审者的大力支持，参考了大量国内外审计专著、教材和中国注册会计师审计执业准则及指南，在此对相关人士及单位致以诚挚的谢意。

编者



目 录 CONTENTS

第一章 审计概述	1
第一节 审计的需求.....	2
第二节 审计的定义.....	3
第三节 审计的功能.....	6
第四节 审计的局限性.....	7
第二章 审计报告	10
第一节 审计报告概述.....	11
第二节 标准审计报告.....	13
第三节 带强调和其他事项段的审计报告.....	29
第三章 注册会计师职业规范与法律责任	32
第一节 注册会计师职业道德规范.....	33
第二节 注册会计师执业准则.....	36
第三节 注册会计师职业后续教育制度.....	40
第四节 注册会计师的法律责任.....	43
第四章 审计目标及其实现	50
第一节 审计目标.....	51
第二节 审计目标的具体化.....	51
第三节 审计目标实现的过程.....	56
第四节 审计证据.....	57
第五节 审计工作底稿.....	62

 	第五章 计划审计工作	68
第一节	初步业务活动	69
第二节	总体审计策略和具体审计计划	70
第三节	审计重要性	75
第四节	审计风险	86
 	第六章 审计证据与审计工作底稿	94
第一节	审计证据	95
第二节	审计工作底稿	103
 	第七章 风险评估	109
第一节	风险评估概述	110
第二节	了解被审计单位及其环境	112
第三节	了解被审计单位的内部控制	116
第四节	评估重大错报风险	133
第五节	风险应对	137
 	第八章 审计抽样的运用	146
第一节	审计抽样	147
第二节	样本的选取	148
第三节	控制测试：属性抽样	153
第四节	实质性程序的审计抽样	162
 	第九章 销售与收款循环审计	167
第一节	销售与收款业务循环的特性	168
第二节	销售与收款循环的内部控制及其测试	170
第三节	主营业务收入审计	173
第四节	应收账款审计	177
第五节	其他相关账户的审计	183

第十章	购货与付款循环审计	186
第一节	业务流程.....	187
第二节	购货与付款循环账户和交易.....	188
第三节	购货与付款循环的重大错报风险征兆.....	190
第四节	进一步审计程序：控制测试.....	192
第五节	进一步审计程序：实质性程序.....	196
第十一章	生产循环审计	205
第一节	生产循环的特性.....	206
第二节	生产循环的内部控制及其测试.....	208
第三节	存货审计.....	211
第四节	应付职工薪酬审计.....	217
第五节	其他相关账户审计.....	218
第十二章	筹资与投资循环审计	220
第一节	筹资循环审计.....	221
第二节	投资循环审计.....	227
第三节	其他相关项目审计.....	233
第十三章	终结审计工作	237
第一节	汇总错报并评价审计发现.....	238
第二节	对审计记录进行复核.....	243
第三节	期后事项.....	244
第四节	与治理层的沟通.....	248
第五节	取得管理层书面声明.....	252
	参考文献	256

第一章 审计概述



学习要点

本章的主要内容是关于审计的简要介绍,主要包括审计的需求、定义与功能,以及审计业务的拓展和审计的局限性及其业界的反应与努力。因此要求学生通过本章的学习,能够领悟审计的需求,掌握审计的定义,理解审计的功能,了解审计业务的拓展和审计的局限性及其业界的反应与努力,结合审计需求的理解,解读审计定义,诠释审计功能。

第一节 审计的需求

人们的经济生活少不了决策,而这种决策又离不开信息,因此与决策相关信息的可靠性对于处在特定情形下的相关人员作出“最优决策”是至关重要的。例如,随着证券市场的发展,企业所有权与经营权逐渐分离,绝大多数股东都已远离企业的经营管理,为了确保自身利益,他们非常关心企业的经营成果(财务业绩),以决定是否继续持有企业的股票。同样,投资市场上潜在的投资者也会关注企业的经营情况,以便决定是否购买企业的股票。同时,债权人也关注着这一切,以便作出是否继续贷款或者收回债务的决定。他们决策所用信息大多来自企业提供的财务报表,因此财务报表的可靠性直接决定报表使用者能否作出正确的经济决策。

但是,随着经济社会的日益复杂,信息风险也与日俱增。信息风险主要来自:

一、信息的间接性

在全球经济环境下,决策者几乎不可能大量地取得他所在组织的第一手资料,必须假借他人之手,如此一来,信息故意或无意错报的可能性就会增加。例如,对于企业外部人员来说,他们很难获得企业内部经营的信息,鉴于时间与成本的限制又不可能实时实地地获取企业信息。

二、利益冲突

只要信息提供者和信息使用者的目标不一致,那么二者之间就存在利益冲突,这就使得信息使用者没有理由不怀疑提供者所提供的信息可能会有意或无意地歪曲事实真相。事实上,作为信息优势方的信息提供者确实有可能会根据自己的偏好和动机来提供偏向于自己的信息,其原因可能是提供者对未来事项的盲目乐观,或故意用某种方式来影响信息使用者,无论哪种情况都将导致信息错报的发生。例如,在企业的借款决策中,企业为了增加取得贷款的机会,在其提供的报表中很大可能存在有利于他们的偏差。错报的形式可能是直接的金额错报,也可能是信息披露的不充分或不完整。

三、信息量过大

随着组织规模的扩大,业务量增多,信息记录不当的可能性也在增加。而这种不当信息很可能被大量的其他信息所掩盖。例如,某一大型企业向其供应商多开了1 000元发票,那么除非该企业设有较为复杂的程序能够发现这类错误,否则这一错误被掩盖的可能性就非常大。如果大量的此类小额错误未能被发现,则其累计金额就可能是重大的。

四、交易日趋复杂

最近几十年来,随着各组织间业务交易的日趋复杂,正确记录业务的难度也在增加。以一个企业收购另一企业为例,要想正确处理该类会计业务是一个相当困难和重要的问题。又如,处于不同行业的子公司经营成果的适当合并与披露问题。

基于此,为了更好地作出相关决策,就必须降低对应的信息风险。降低这种信息风险的途径有三:一是信息使用者直接去验证信息;二是信息使用者和信息提供者共同分担信息风险;三是聘请独立的第三方来鉴证信息。信息使用者可以直接到信息提供方的现场检查相关记录,以确信所获信息的可靠性。但一般来说,这种方法的成本太高,并不可行。另外,让所有使用者都亲自去验证信息也不经济。然而,现实中也存在这种情况,例如,国内各税务机关要对企业和个人的纳税申报表进行大量的验证,以确定申报者实际申报额是否与应缴税额相符。同样,如果一个企业欲购买另一个企业,通常购买方会派遣一个特别审计小组去独立验证及评价被购并方未来业务的关键信息。

当然,也可以让使用者和管理层共同分担信息风险。国外大量的法律判例表明管理部门有责任对使用者提供可靠的信息。如果使用者因依赖了不准确的财务报表而遭受了财务损失,就有权对公司管理层起诉。但与管理层分担信息风险的难处在于使用者可能无法挽回其遭受的损失。一旦公司因破产无法偿还贷款,管理层也不可能有足够的资金偿还贷款。同时,这一途径也存在不经济、成本过高的情况。

所以,信息使用者获取可靠信息的最常见方法是由独立的第三方对所需信息执行独立审计。这是因为已审计过的信息有这样一个假设:审计后的信息之所以适用于决策过程,是因为它们具有合理的完整性、准确性和无偏性。一般地,私人公司管理层或公众公司审计委员会通过聘请注册会计师向使用者提供财务报表可靠性的保证。一旦财务报表最终被发现是不正确的,注册会计师可能会遭到使用者和管理层的起诉,显然他们要对其工作承担相当大的法律责任。

第二节 审计的定义

审计的最初形态是政府(国家)审计,经过几千年的发展,已经出现了类型与目标各不相同的审计业务,这些审计业务是应社会需求的不同而产生的,因此也产生了各种不同的审计定义。其中,要数美国会计学会(American Accounting Association, AAA)在1973年的《审计基本概念说明书》(A Statement of Basic Auditing Concepts)中的审计定义最具代表性。

“审计是一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项的认定有关的证据,以确认这些认定与既定标准的相符程度,并把审计结果传达给相关利益者的系统过程。”

审计的这一定义远远超出了历史财务报表审计的内涵,该定义足以包含编报服务,甚至还可能包含其他的鉴证服务。事实也的确如此,美国会计学会审计基本概念委员会还特别指出:其有意将审计概念界定得相当宽泛,以期涵盖审计业务可能需要实现的各种不同目标以及特定审计业务所需关注对象的多样性。

宽泛地说,审计就是对经济活动认定予以验证的过程,就是针对相关认定收集证据,按照客观标准评价证据以及报告结果的过程。比如,历史财务报表就是企业管理层对其所经营企业一定时点和一定期间财务状况、财务业绩和现金流量等情况的认定,这些认定是否真实、可靠就需要注册会计师加以验证。注册会计师可以将这些认定同与之适用的财务报告框架进行比较,看它是否与可适用的财务报告框架相符并判断其相符程度,最后



将其结果传达给相关利益者。为了更好地理解这一概念,以下就其中的几个关键术语作进一步的解释。

一、认定和既定标准

认定是关于行为、事件、状况或一定时期业绩的肯定表述。为了能够对相关行为、事件、状况等进行肯定的表述,就必须确定一个标准,这样,独立的验证者就可以评价认定是否恰当公允。就历史财务报表审计而言,财务报表上的每一个数字、每一行文字都代表了一些实质的经济活动或经济事项。财务报表上的这些数字与文字就代表了管理层的主张与声明(认定)。例如,某企业在其资产负债表上列示的“存货……5 678 000 元”就包括以下认定:这些存货确实存在;这些存货可用以生产或销售;这些存货包含了所有的存货;5 678 000元这个数字反映了该企业本期期末存货的可实现价值;这些存货已恰当地予以分类;这些存货已作了适当的披露等。财务报表上的其他项目和金额也隐含着类似的认定。

这些认定是由财务报表编制者——企业管理层——根据可适用的标准(既定标准)作出的,并将被传达给报表使用者。注册会计师的职责就是收集证据以判断管理的认定在多大程度是按照既定标准作出的,并将结果告诉使用者。

认定存在是多种多样的,有定量的认定,也有定性的认定。定量的认定如企业财务报表和个人所得税申报表;定性的认定如计算机系统的效果及生产经营的效率。既定标准随认定的不同而变化,如历史财务报表审计所依据的标准是《企业会计准则》;而内部控制审计是对财务报表相关的内部控制有效性定性认定的审计,其既定标准是《内部控制基本规范》及企业内部控制配套指引。

二、收集和评价证据

审计过程就是一个获取和评价审计证据的过程。审计证据是注册会计师用来确定某一主体认定是否按既定标准表述的所有资料。例如,在财务报表审计中,基本的会计资料(如日记账、分类账以及各种文件)以及所有注册会计师所能取得的确证信息(如发票、支票,以及通过询问、观察、对资产进行实地盘点和对第三方函证所获得的信息)都是审计证据。

审计证据的形式多种多样,有口头陈述、书面文件、电子数据和实物等。获取充分适当的审计证据对于实现审计目的非常重要。注册会计师必须保证审计证据数量和质量足以说明认定与既定标准的相符程度。

同时,注册会计师获取和评价审计证据的过程应该是客观的。客观意味着毫无偏见,整个审计过程不能有个人主观色彩。这不仅是对证据获取过程的要求,也是对注册会计师自身道德的要求。要求注册会计师客观地获取和评价证据,就是要求注册会计师对被审计单位有关认定的形成基础加以审查,并对其结果予以公正的评估,其间注册会计师不能对被审计单位有个人偏好或持有任何偏见。

三、报告结果

所有审计的最终目的和结果都是向信息使用者传达管理层认定与既定标准之间相符程度的报告。审计的最后工作就是出具审计报告,它是注册会计师向使用者传达审计结果的一种手段。当然,报告形式不尽相同,有标准统一的书面财务报表审计报告,也有单一部门经营效果的口头审计报告。

四、系统化的过程

系统化的过程指的是审计过程应该是合理的、有序的和有组织的。系统化意味着审计人员在制订审计计划、实施审计程序、获取审计证据和形成审计结论时要通盘考虑,以实现审计目标。审计系统化过程通常包括业务承接、制订审计计划、风险评估、风险应对和出具审计报告。

审计是一个系统的求证过程。莫茨与夏拉夫就曾经建议注册会计师使用科学的研究方法来改善审计方法。他们认为,如同科学家从事科学研究一样,注册会计师必须就所要达成的结论,判断所需收集证据的质量与数量,然后再根据所收集的证据,作出审计结论并出具审计报告。

五、审计与会计的关系

审计人员的正式称谓是注册会计师,而且常见的审计业务是财务报表审计,因而社会公众总是将会计和审计混为一谈。注册会计师审计起源于财务报表审计,但是现今的审计范围已远远超出财务报表审计,而且从前述审计的定义也可以看出,审计和会计没有必然的联系。就财务报表审计而言,会计与审计的关系应该是:二者分别是财务信息生成链条上的两个不同环节,会计是财务信息的生产者,而注册会计师是财务信息的质检员。

会计是以逻辑方式对经济事项进行记录、分类和汇总,并报告企业财务状况、经营成果和现金流量。为了提供相关的信息,会计人员必须全面掌握编制会计信息所应遵循的原则和规则。此外,会计人员应制定一套会计信息处理系统,以确保能以合理的成本及时、恰当地记录单位所发生的经济事项。

在审计财务报表时,注册会计师应关注所记录的信息是否恰当地反映了会计期间内所发生的经济事项。由于一般公认会计原则(我国是《企业会计准则》)是评价会计信息是否恰当记录的标准,因此注册会计师必须全面掌握一般公认会计原则。由于审计是一个系统化的过程,这个过程是由审计界所公认并标准化,每个审计人员都必须遵守,也就是说注册会计师手里有两把尺子:一把是既定标准来衡量被审计单位的认定;另一把是注册会计师审计准则衡量自己的工作是否规范。除了精通会计之外,注册会计师必须拥有收集和解释审计证据的专业能力,这种专业能力正是注册会计师与会计人员的区别所在。这种专业能力包括确定适当的审计程序,所测项目的数量和类型,以及评价结果等,这些都是审计所特有的工作。

第三节 审计的功能

审计是社会经济发展到一定阶段的产物。随着社会生产力的发展,财产所有权与经营权分离,这时才有产生审计活动的可能。所以说可能产生审计活动,是因为两权分离并不足以解释审计职业存在的根源。要是代理人能够兢兢业业、恪守勤勉、尽责之责,审计就无存在的必要了,但客观事实并非如此。现实生活中,委托人与代理人之间存在着信息不对称,因此就有了“委托—代理问题”,也即“道德风险”和“逆向选择”问题。财产所有者为了抑制与解决信息分布不对称引起的这些问题,实施了各种措施,“报告制度”即为其中之一,即经营者应向财产所有者报告其受托责任的履行情况。财务报告要详细反映企业的经营状况,包括资金的使用情况和效果,财产的增减变动情况及其原因等。这一信息公开制度,理论上说应当解决或者缓解两权分离所产生的“委托—代理问题”,但要使其有效地运行,离不开审计。

报告制度不仅是纠正信息不对称的客观依据,更重要的,还是外部信息使用者进行决策的基础,而且代理人很清楚地知道这份报告是各利益相关者所能得到的公开信息,是影响外部使用者的关键媒介。但是该报告是由代理人自己编制的,所以他们难免会有动机过于乐观地报告经营情况与结果,甚至还有可能提供误导或虚假陈述的信息,也就是说信息公开制度中还存在信息风险。为了获得代理人所公布的财务报告的合法性、可靠性和完整性的保证,委托人就要求财务报告应当由与企业利益无关的第三者进行独立鉴证,这就是审计。外部信息使用者期望注册会计师的审计能够在这方面——降低信息风险——起到应有的作用。从这个意义上来说,审计就是抵御信息风险、提高财务信息可信度的一种制度安排。

鉴于此,美国财务会计准则委员会概念公告第一号《企业财务报告的目标》(Objective of Financial Reporting by Business Enterprises)中对独立的财务报表审计所要实现的社会目标作了如下简要描述:“如果决策者掌握了反映企业经营状况和成果的信息,并将其应用于评价各种备选方案的预期回报、成本和风险,那么,个人、企业、市场和政府在各项相互竞争的用途之间分配稀缺资源的有效性将得以提高。……注册会计师一般会对财务报表以及其他可能的信息进行审核或审阅,信息的提供者和使用者通常都认为注册会计师的意见可以提高信息的可靠性或可信度。”

通过提供独立客观的外部观点,注册会计师可以提高财务信息的可靠性,进而降低财务报表使用者的信息风险。降低财务信息的信息风险就可以减少经济主体必须支付的风险溢价,从而降低被审计单位的资本成本,提高稀缺资源在竞争性用途之间的分配效率。目前人们普遍认为经过审计的财务报表确实含有一定的“信息含量”,也就是说,经过审计的财务报表就包含了新的信息。科恩委员会的调查结论认为:经过审计的财务报表可以对市场早先收到的信息进行确认或纠正。事实上,经过审计的财务报表可以通过降低不准确信息的流传时间或阻止其传播,进而保证市场的效率。

鉴于审计在提高财务信息质量方面的作用,对于倡导信息公开的资本市场来说,审计的作用与地位是不言而喻的。一百多年来,随着注册会计师执业水平的不断提高,经审计

过的财务报表的可信度也得到了很大的提高,从而基本解决了财务报表提供者和使用者之间的矛盾,也有效地维护了市场经济运行。正如美国前总统里根在 1987 年致美国注册会计师协会成立 100 周年贺信中所评价的:“你们的协会和注册会计师职业在建立和维护资本市场的完整性方面发挥了至关重要的作用。……如果没有你们,我们的资本市场就将土崩瓦解。”

第四节 审计的局限性

一、审计的局限性

审计也可能会让使用者失望或使得这种威慑力失灵,因为审计本身及其审查对象也存在着一些局限性。

作为审计对象的财务报表中涉及大量的会计估计,这些估计是于审计当期管理层针对被审计单位过去或现在的经济事件或经济事项作出的,但是这种估计还要受到未来经济事件或经济事项的发生或不发生的影响。所以,此类信息本身可能是不准确的,对之进行审计并不能提高其准确性,因为注册会计师不可能增加未来事件或事项发生或不发生的可能性。其次,财务报表中所列项目的数值可经由多种方式计算而来,无论是权威的会计规范或会计文献,还是逻辑推理,都不存在哪一种方法绝对优于其他方法。这种灵活性也使得报告主体有机会左右财务报表中这些项目的数值。另外,被审计单位的财务报告内部控制也只是对财务报告可靠性提供合理保证,现实中不可能存在哪一种财务报告内部控制能够绝对保证被审计单位管理层的财务报告目标可以完全实现。

同样,审计程序和审计技术也制约着审计业务所能实现的保证程度。其原因主要有:第一,绝大部分审计证据来源于对总体(如应收账款或存货)样本的测试。抽样不可避免地包含一些不能发现重大错报的风险,并且测试的领域、类型、范围和时间安排、测试结果的评价等都要求注册会计师进行大量的判断。即使注册会计师具有真诚和正直性的品质,他们也可能在判断中犯错误和出差错。第二,注册会计师所依赖的证据只具有说服力,而不是令人信服的。第三,对于注册会计师来说,要侦查欺诈性财务报表,即使可能,也是极其困难的,尤其是管理层之间存在共谋时,更是如此。

审计的这些局限性虽然为审计业界每一个职业人士所熟知,但是财务报表使用者并不能很好地认识到这一点,更有甚者,还有一些使用者对审计存在错误认识。这将导致社会公众对审计的期望往往会超过对注册会计师业绩的感知,进而形成了人们熟悉的“审计期望差”。

二、审计业界的努力与反应

为了缩小“审计期望差”,各国政府和审计业界都采取了种种努力措施。鉴于美国在这方面做得较为全面和较具先进性,以下的阐述都以美国的情况为例。自 20 世纪 70 年代中后期以来,美国政府及相关民间组织建立各种专门委员会对“期望差距”进行调查与研究,如众议院州际和外资商务委员会下属的监督调查小组委员会(莫斯小组委员会,

Moss Subcommittee),参议院政府运营委员会下属的报告、会计和管理小组委员会(梅特卡夫小组委员会, Metcalf Subcommittee),科恩委员会,特雷德威委员会,美国注册会计师协会证券交易委员会上市公司业务部下属的公共监督委员会、注册会计师独立性顾问小组、美国注册会计师协会财务报告特别委员会以及上市公司会计监督委员会等。尤其是以下几个方面的努力被人们寄予厚望。

1. 期望差准则

1977年,注册会计师协会审计准则委员会发布了第16号和第17号审计准则说明书,对注册会计师在调查和报告被审计单位的错误和违法行为方面的职责提供了指导。1988年又发布了第53号和第54号审计准则说明书,分别取代了第16号和第17号审计准则说明书。随同这两个准则说明书一起发布的还有关于内部控制的第55号审计准则说明书,关于被审计财务报表的审计报告的第58号审计准则说明书,以及关于分析程序、会计估计审计、持续经营假设、就内部控制相关事项进行交流和与审计委员会沟通等问题的7个准则。这9个准则主要是为了弥合“审计期望差”,所以,它们又被称为“审计期望差准则”。1997年,第82号审计准则说明书《财务报表审计中对舞弊的考虑》又取代了第53号审计准则说明书。2002年,美国注册会计师协会又发布了第99号审计准则说明书取代了原来的第82号审计准则说明书,为具体指导和帮助注册会计师揭露财务报表舞弊提供了新的审计思路与程序。

2. 内部控制自我评价报告及内部控制审计

早在20世纪80年代中后期,就有研究表明存在期望差距的领域还涉及被审计单位的内部控制,进而一些学术研究团体和职业组织就建议被审计单位的管理层应该向股东提供一份包含内部控制评价在内的报告。根据《联邦储蓄保险公司改善法》的要求,从1993年起,总资产在5亿美元以上的储蓄保险机构的管理层必须提供关于财务报告内部控制情况的报告,并聘请注册会计师对这些报告进行鉴证。《萨班斯—奥克斯利法案》(2002年)第404条款要求所有在美的上市公司都应报告其内部控制有效性的管理层评估报告,还要求注册会计师就管理层的财务报告内部控制评估报告进行鉴证(根据上市公司会计监督委员会的要求,注册会计师必须对管理层的财务报告内部控制评估报告进行审计)。我国于2008年6月出台《企业内部控制基本规范》,2010年4月又出台了《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》及18个内部控制应用指引。这与财务报表审计连同在一起的评价增加了使用者对未来财务报告的信任,因为有效的内部控制能够防止或发现并纠正财务报表的重大错报。

3. 强化职业自律体系

1977年,美国注册会计师协会设立了会计师事务所分部,下设证券交易委员会上市公司业务部和非上市公司业务部,并为其成员创立一项同业复核程序。同时,该协会还设立了公共监督委员会,以监督证券交易委员会上市公司业务部的行为。在2002年《萨班斯—奥克斯利法案》颁布后,该委员会更名为上市公司会计监督委员会,该委员会由美国国会设立,负责监督上市公司注册会计师的行为。除了制定审计准则外,上市公司监督委员会还负责会计师事务所的注册,对那些已注册的事务所拥有广泛的管制权。其他从事



会计和审计实务的事务所必须参加美国注册会计师协会的另一项同业复核程序。美国注册会计师协会还制定了质量控制标准来约束事务所的审计实务,同时建立了既约束个人会员又约束事务所会员的治理体系。中国注册会计师协会于2009年7月重新修订了《会计师事务所执业质量检查制度》,并于同年11月出台《中国注册会计师协会执业质量兼职检查员管理办法》,完善注册会计师职业自律规范。

课后练习

1. 信息风险主要来自哪几个方面?
2. 什么是审计?
3. 审计与会计有何关系?
4. 审计的主要功能是什么?其局限性又有哪些?