

普通高等教育规划教材

A
uditing

审计学

程腊梅 王 宏 主编



 机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

普通高等教育规划教材

审 计 学

普通高等教育规划教材

审计学

主 编 程腊梅 王 宏
副主编 高 雁 胡文楠
参 编 韩 梅 王吉凤



中国海洋石油有限公司 中国海洋石油总公司 中国海洋石油有限公司 中国海洋石油有限公司

机械工业出版社

本教材以审计原理和注册会计师审计实务为主,结合新的企业会计准则和《中国注册会计师执业准则》内容,并借鉴国际审计惯例和经验,系统地阐述了审计的基本理论和实务操作。在内容上设计了审计与注册会计师职业、注册会计师审计基本规范、注册会计师审计实务三个篇章,以注册会计师审计为主线,加入了国家审计、内部审计等审计基本规范内容。在理论方面,本教材阐述了有关审计的产生和发展、审计组织体系、审计目标、审计模式、风险基础审计理论等方面的内容。在审计实务方面,将会计报表项目划分为不同的业务循环分别介绍审计具体方法和内容,通过对本教材的学习,学生可在掌握现代审计的基本理论的同时,掌握审计的基本技能,了解验资和会计咨询、服务业务相关内容。

图书在版编目(CIP)数据

审计学/程腊梅,王宏主编. —北京:机械工业出版社,2009.3

普通高等教育规划教材

ISBN 978-7-111-26124-7

I. 审… II. ①程… ②王… 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(2009)第010690号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

策划编辑:曹俊玲 商红云 责任编辑:常爱艳

版式设计:霍永明 责任校对:闫钥红

封面设计:陈沛 责任印制:杨曦

北京市朝阳展望印刷厂印刷

2009年3月第1版第1次印刷

169mm×239mm·30.75印张·598千字

标准书号:ISBN 978-7-111-26124-7

定价:39.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

销售服务热线电话:(010)68326294

购书热线电话:(010)88379639 88379641 88379643

编辑热线电话:(010)88379759

封面无防伪标均为盗版

前 言

随着我国社会主义市场经济的逐步完善,作为社会监督体系的重要内容,审计在保护投资者和社会公众利益、维护市场经济秩序等方面具有十分重要的作用。财政部于2006年2月15日发布了新的会计、审计准则体系,并已于2007年1月1日起在我国上市公司执行。

“审计学”是会计专业的核心课程,教学目的是让学生全面掌握审计的基本理论与基本方法。作为能够满足现代化建设需要的复合型会计人才,必须熟练掌握审计学的理论知识和技能,具有分析解决审计问题、解释审计现象和预测审计业务发展的能力;熟悉国内外相关的法律、法规、方针、政策和国际审计惯例,具有将相关规定与审计实践相结合的能力。

到2006年2月,财政部发布了39项企业会计准则和48项注册会计师审计准则,标志着与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立。新会计、审计准则的颁布给高等会计教育改革带来了前所未有的机遇。为使高校会计专业教材适应经济发展的需要,按照新会计、审计准则改革与完善教材,满足会计专业教学需要,是摆在我们面前的重大课题。

本教材设计了审计与注册会计师职业、注册会计师审计基本规范、注册会计师审计实务三篇,以注册会计师审计为主线,加入了国家审计、内部审计等审计基本规范内容,注重点和面的结合、理论和实践的结合。第一篇主要介绍审计的一般概念、审计的产生和发展、审计体系、注册会计师管理、注册会计师职业道德与法律责任;第二篇主要介绍注册会计师审计的基本理论和技术规范;第三篇主要介绍注册会计师审计实务。本教材由程腊梅、王宏任主编,高雁、胡文楠任副主编。具体分工为:第一~七章由程腊梅编写;第八、九、十一、十三、十四章由王宏编写;第十、十二章由胡文楠编写;第十五章由韩梅编写;第十六~十八章由高雁编写;第十九章由王吉凤编写。

本教材不但可供会计学专业、财务管理专业本专科学子教学之用，而且可以作为从事经济管理工作的非会计人员的培训教材或教学参考书。

前 言

审计学是会计学、财务管理专业的一门重要课程。随着社会主义市场经济体制的建立和不断完善，审计在社会经济生活中的作用日益重要。为了适应社会主义市场经济发展的需要，审计学教材的编写工作显得尤为重要。本教材在编写过程中，力求做到概念清晰、重点突出、由浅入深、循序渐进。教材共分十章，第一章为总论，第二章至第十章为审计理论与实务。第一章主要介绍审计的基本概念、审计的种类、审计的目标和原则等。第二章至第十章分别介绍各种审计的具体内容和程序。教材在编写过程中，参考了国内外有关审计学的文献资料，力求做到概念清晰、重点突出、由浅入深、循序渐进。教材共分十章，第一章为总论，第二章至第十章为审计理论与实务。第一章主要介绍审计的基本概念、审计的种类、审计的目标和原则等。第二章至第十章分别介绍各种审计的具体内容和程序。教材在编写过程中，参考了国内外有关审计学的文献资料，力求做到概念清晰、重点突出、由浅入深、循序渐进。

目 录

前言

第一篇 审计与注册会计师职业

第一章 绪论	2
第一节 审计的产生和发展	2
第二节 审计的概念与种类	9
第三节 审计的职能和作用	13
第四节 审计基本假设	15
第二章 审计体系	21
第一节 国家审计	22
第二节 内部审计	24
第三节 注册会计师审计	26
第四节 中国注册会计师执业准则体系	30
第三章 注册会计师管理	35
第一节 注册会计师考试与注册登记	35
第二节 会计师事务所的组织形式	37
第三节 中国注册会计师协会	38
第四章 注册会计师的职业道德与法律责任	42
第一节 注册会计师的职业道德	42
第二节 注册会计师的法律责任	55

第二篇 注册会计师审计基本规范

第五章 审计目标	68
第一节 财务报表审计的总目标	68
第二节 财务报表审计的责任划分	70

第三节 财务报表循环	74
第四节 具体审计目标的确定	77
第六章 审计模式、审计重要性和审计风险	81
第一节 审计模式	81
第二节 审计重要性	85
第三节 审计风险	96
第七章 计划审计工作与审计业务约定书	99
第一节 审计过程与审计目标的实现	99
第二节 初步业务活动	101
第三节 总体审计策略和具体审计计划	103
第四节 审计业务约定书	111
第八章 审计证据与审计工作底稿	117
第一节 审计证据	117
第二节 审计工作底稿	131
第九章 风险评估与风险应对	141
第一节 风险评估概述	142
第二节 了解被审计单位及其环境	146
第三节 了解被审计单位的内部控制	153
第四节 评估重大错报风险	167
第五节 与治理层和管理层的沟通	173
第六节 审计工作记录	174
第七节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	174
第八节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	176
第九节 控制测试	181
第十节 实质性程序	188
第十章 审计抽样	192
第一节 审计抽样概述	192
第二节 控制测试中抽样技术的运用	200
第三节 实质性测试中抽样技术的运用	209

第十一章 审计报告	215
第一节 审计报告概述	215
第二节 审计报告的基本内容	218
第三节 非标准审计报告	222
第四节 含有已审计财务报表的文件中的其他信息	234
第十二章 计算机审计技术	237
第一节 计算机审计概述	237
第二节 计算机审计的程序和方法	241
第三节 计算机审计风险及其防范措施	242
第四节 计算机审计证据的形成、收集和确认	245
第三篇 注册会计师审计实务	
第十三章 销售与收款循环审计	252
第一节 销售与收款循环概述	252
第二节 控制测试和交易的实质性程序	258
第三节 营业收入审计	266
第四节 应收账款审计	272
第五节 坏账准备审计	283
第六节 其他相关账户审计	285
第十四章 采购与付款循环审计	297
第一节 采购与付款循环的概述	297
第二节 控制测试和交易的实质性程序	301
第三节 应付账款审计	308
第四节 固定资产审计	311
第五节 其他相关账户审计	320
第十五章 存货与仓储循环审计	335
第一节 存货与仓储循环概述	335
第二节 控制测试和交易的实质性程序	338
第三节 存货审计	342
第四节 应付职工薪酬审计	356

第五节 营业成本审计	359
第六节 其他相关账户审计	362
第十六章 筹资与投资循环审计	372
第一节 筹资与投资循环概述	372
第二节 内部控制测试与交易的实质性程序	374
第三节 借款审计	380
第四节 所有者权益审计	385
第五节 投资审计	392
第六节 其他相关项目审计	402
第十七章 货币资金审计	411
第一节 货币资金的内部控制	411
第二节 库存现金审计	416
第三节 银行存款审计	420
第四节 其他货币资金审计	425
第十八章 完成审计工作	427
第一节 期初余额审计	427
第二节 期后事项的审计	430
第三节 或有事项审计	435
第四节 持续经营审计	437
第五节 现金流量表审计	445
第六节 获取管理层声明	445
第七节 终结审计与审计报告	451
第十九章 其他鉴证业务	462
第一节 验资	462
第二节 财务报表审阅	471
第三节 对特殊目的审计业务出具的审计报告	474
参考文献	482

第一篇

审计与注册会计师 职业

第一章 绪论

第二章 审计体系

第三章 注册会计师管理

第四章 注册会计师的职业道德与法律责任

第一章

绪 论

【学习目标与要求】

通过学习本章，了解我国国家审计的产生和发展；了解注册会计师审计的产生和发展；掌握审计的概念及分类；理解财务报表审计的相关内容；掌握审计的职能和作用；理解审计的基本假设。

【本章重点与难点】

- 审计的概念及种类
- 中国国家审计的产生和发展
- 注册会计师审计发展的三个阶段及特点
- 中国注册会计师审计的演进
- 审计基本假设

第一节 审计的产生和发展

一、国家审计的产生和发展

我国审计经历了一个漫长的发展过程，大体上可分为六个阶段：西周初期初步形成阶段；秦汉时期最终确立阶段；隋唐至宋日臻健全阶段；元明清停滞不前阶段；中华民国不断演进阶段；新中国振兴阶段。

我国西周国家财计机构分为两个系统：一是地官大司徒系统，掌管财政收入；二是天官冢宰系统，掌管财政支出。天官所属中大夫司会，为主官之长，主天下之大计，本为分掌王朝财政经济收支的全面核算，然司会有总司审计监督的大权，进行财政收支的审核和监督。《周礼》中记载：“凡上之用，必考于司会。”即凡帝王所用的开支，也都要受司会的检查，可见司会的权力很大。而且还说：“以参互考日成，以月要考月成，以岁要考岁成。”即司会每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核，以判断每一个地方官吏每月和每年所制的报告是否真实、可靠，再由周王据此决定赏罚。这是西周内部审计的形成。我国政府审计的起源，基于西周的宰夫。《周礼》云：“宰夫岁终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成。而考其治，治以不时举者，以告而

诛之。”即年终、月终、旬终的财计报告先由宰夫命令督促各部门官吏整理上报，宰夫就地稽核，发现违法乱纪者，可越级向天官冢宰或周王报告，加以处罚。由此可见，宰夫是独立于财计部门之外的官职，标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在以下三个方面。一是初步形成可统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期，封建社会经济的发展，促进了秦汉时期逐渐形成全国审计机构与监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式。秦朝，中央设“三公”、“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一，执掌弹劾、纠察之权，专司监察全国的民政、财政以及财物审计事项，并协助丞相处理政事。汉承秦制，西汉初中央仍设“三公”、“九卿”，仍由御史大夫领掌监督审计大权。二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”，就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以决定赏罚制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。三是审计地位提高，职权扩大。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权。还行使经济的监督之权，控制和监督财政收支活动，勾覆总考财政收入情况。应该指出的是，秦汉时期审计制度虽以确立，但仍属初步发展时期。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期，宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋唐及宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计在制度方面也随之日臻健全。隋开创一代新制，设置比部，隶属于都官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍隶属于刑部凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以审核审理。比部审计之权通达国家财经各领域，而且一直下伸到州、县。由此可见，唐代的比部审查范围极广，项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计，一度并无发展。元丰改制后，财计官制复唐之旧，审计之权重归刑部之下的比部执掌，审计机构重获生机。此外，还专门设置“审计司”，隶属于太府寺。北宋时又曾将这个机构改称为“审计院”。南宋时，湖广和四川还设有审计院。宋审计司（院）的建立，是我国“审计”的正式命名，从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制具有深远的影响。

元明清各朝，君主专制日益强化，审计虽有发展，但总体上说是停滞不前。元代取消比部，户部兼管会计报告的审核，独立的审计机构即告消亡。明初设比部，不久即取消，洪武十五年设置都察院，以左右都御史为长官，审察中央财计。清承明制，设置都察院，职掌为“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”，成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强，但其行使审计职能，却具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织，其财计监督和政府审计职能削弱，与唐代行使司法审计监

督职能的比部相比,后退了一大步。

辛亥革命结束了清王朝的封建统治,成立了中华民国。1912年在国务院下设审计处,1914年北洋政府改为审计院,同年颁布了《审计法》。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论,设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部,各省(市)设审计处,不能按行政区域划分的企事业单位,如国库、铁路局、税务机关等,则根据需要对企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。国民党政府也于1928年颁布过《审计法》和实施细则,次年还颁布了《审计组织法》,审计人员有审计、协审、稽查等职称。与此同时,我国资本主义工商业有所发展,随之民间审计应运而生。1929年《公司法》的公布以及有关《税法》和《破产法》的施行,也对职业会计师事业的发展起了推动作用。自20世纪30年代以后,在一些大城市中相继成立了会计师事务所,接受委托人委托办理查账等业务,民间审计得到了发展。这一时期,我国审计有所发展,但由于政治不稳定,经济发展缓慢,审计工作进展不大。

中华人民共和国建立以后,国家没有设立独立的审计机构。对企业的财税监督和货币管理,是通过不定期的会计检查进行的。党的十一届三中全会以来,党和政府把工作重点转移到经济建设上来,并采取了一系列的方针政策。为适应这种需要,我国在1980年恢复和重建了注册会计师制度,财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》。1986年7月,国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,标志着我国民间审计的发展进入了一个新阶段。1994年1月1日《中华人民共和国注册会计师法》的实施,使民间审计步入了法制的轨道。与此同时,我国以把建立政府审计机构,实行审计监督,载入了我国1982年颁布的《中华人民共和国宪法》,并于1983年9月成立了我国政府设置各审计署,在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988年11月颁布了《中华人民共和国审计条例》;1995年1月1日《中华人民共和国审计法》的实施,从法律上进一步确立了政府审计的地位,为其进一步发展奠定了良好基础。为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部经济监督和管理,我国于1984年在各单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985年10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级政府审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计蓬勃发展。至此,我国形成了政府审计、民间审计和内部审计三位一体的审计监督体系,审计制度和审计工作进入了振兴时期。

中华人民共和国第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议于2006年2月28日通过《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国审计法〉的决定》。从1995年起我国开始制定国家审计准则(1996年执行的38个规范中有7个准则),2000年进行了一次修改,现已颁布23项国家审计准则,

包括基本准则、通用审计准则和专业审计准则、审计指南 3 个层次。

二、注册会计师审计的产生和发展

(一) 西方注册会计师审计的起源与发展

注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善了美国发达的资本市场,它是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

1. 注册会计师审计的起源

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。由于单位的业主难以满足投入巨额资金的需求,为了筹集所需要的大量资金,合伙制企业应运而生。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念,促进复式记账在意大利的产生和发展,同时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企业的经营管理,出现了所有权与经营权的分离。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,以保证合伙企业有足够的资金来源,使企业得以持续经营下去。同时,参与经营管理的合伙人也希望监督企业经营情况,及时了解企业的财务状况。因而在客观上都希望有一个与任何一方均无利害关系的第三方能对合伙企业进行监督、检查,这就需要聘请会计专家来担任查账和公正的工作。这样,在 16 世纪意大利的商业城市中出现了—批具有良好的会计知识、专门从事这种查账的公正工作的专业人员,他们所进行的查账工作,可以说是注册会计师审计的起源。随着这批专业人员人数的增多,他们于 1581 年在威尼斯创立了威尼斯会计协会。其后,米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

2. 注册会计师审计的形成

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事业的发展影响不大。英国在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要作用。

18 世纪下半叶,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开始分离。业主希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员,特别是会计人员是否存在贪污、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。他们受业主委托,对企业会计账目进行逐笔检查,目的是查错防弊,检查结果也只向业主报告。因为企业主自行决定是否聘请独立会计师进行查账,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

已完全脱离经营管理,他们出于自身利益的考虑,非常关心公司的经营成果,以便作出是否继续持有公司股票的决定。证券市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况,以便决定是否购买公司的股票。同时,由于金融资本对企业资本的逐步渗透,增加了债权人的风险,他们也非常重视公司的生产经营情况,一般作出是否继续贷款或者是否索偿债务的决定。而公司的经营成果和财务状况,只能通过公司提供的会计报表来反映。因此,在客观上产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计,以保证会计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,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。于是,独立会计师业务得到迅速发展,独立会计师人数越来越多。此后,英国政府对一批精通会计业务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。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》又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地位。

从1844年到20世纪初,是注册会计师形成时期。在这一时期内,由于英国的法律规定了所有股份公司和银行必须聘请注册会计师审计,使英国注册会计师审计得到了迅速发展,并对当时欧洲、美国及日本等产生了重要影响。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;审计报告的使用人主要为企业股东等。

3. 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,美国的注册会计师审计得到了迅速发展,它对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要作用。

在美国,南北战争结束后出现了一些民间会计组织,例如纽约的会计学会。该学会在1882年刚成立时称为会计师和簿记师协会(The Institute of Accountants and Bookkeepers),为会计人员提供教育等服务。当时英国巨额资本开始流入美国,促进了美国经济的发展。为了保护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;同时美国本身也很快形成了自己的注册会计师队伍。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加紧密, 银行逐渐把企业资产负债作为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。在这一时期, 美国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。

1929~1933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经济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, 产生了对企业损益表进行审计的客观要求。1933年, 美国《证券法》规定, 在证券交易所上市的企业的会计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。因此, 审计报告使用人也扩大到整个社会公众。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为中心的全部会计报表及相关财务资料; 审计的主要目的是对会计报表发表审计意见, 以确定会计报表的可信性, 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, 并广泛采用抽样审计; 审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务与金融机构及潜在投资者; 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, 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, 形成了一大批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大, 产生了“八大”国际会计师事务所。20世纪80年代末合并为“六大”, 之后又合并成为“五大”。2001年, 美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时, 不得不对其编造的会计报表进行修正, 将近三年来的利润额削减20%, 约5.86亿美元。安然公司作为美国的能源巨头, 在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善, 进行表外融资的游戏, 并通过关联交易操纵利润。作为出具审计报告的安达信会计师事务所, 涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查, 之后宣布破产。因此, 时至今日, 尚有“四大”国际会计师事务所, 它们是普华永道 (Price Water House Coopers)、安永 (Ernst & Young)、毕马威 (KPMG)、德勤 (Deloitte Touche Tohmatsu)。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。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、投资咨询、管理咨询等领域。

4. 注册会计师审计发展历程的启示

从注册会计师审计的起源和发展历程可以看出, 注册会计师审计的产生和发展有其客观必然性。

(1) 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物,其产生的直接原因是财产所有权与经营权的分离。特别是公司逐渐成为商品社会的重要经济组织后,由于所有者主要根据经营者提交的会计报表了解企业的经营情况,因此需要有一个来自企业外部的持独立、客观、公正立场的第三方对企业会计报表的公允性与合法性作出判断,注册会计师审计应运而生。

(2) 注册会计师审计随着商品经济的发展而发展。商品经济的发展,促使注册会计师审计由初期的详细审计发展为资产负债表审计,进而发展为会计报表审计;审计目标也由查错防弊发展到对会计报表发表审计意见;注册会计师审计的职责逐步从主要对企业所有者负责演变为对整个社会负责。

(3) 注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征。这种特征一方面保证了注册会计师审计具有鉴证职能,另一方面也使其在社会上享有较高的权威性。目前,注册会计师职业在经济发达国家备受重视,注册会计师审计已成为经济发达国家维护市场经济秩序的重要手段。这是经济商品化程度不断提高所形成的必然趋势。

(二) 中国注册会计师审计的演进与发展

1. 中国注册会计师审计的演进

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。旧中国的注册会计师审计始于辛亥革命之后,当时一批爱国会计学者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现实,为了维护民族利益与尊严,他们积极倡导创建中国的注册会计师事业。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。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。1930年国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位,之后上海、天津、广州等地也相继成立了许多会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。1933年,又成立了“全国会计师协会”。至1947年,全国已拥有注册会计师2619人,并建立了一批会计师事务所。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。

在新中国建立初期,注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。当时由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税使国家财政状况严重恶化,负责财经工作的陈云同志大胆聘用注册会计师,依法对工商企业查账,这在当时对