

省级精品课程

高水平应用型培育立项建设专业群系列教材

审计学

原理与案例

杨 琪 主 编

吴东丽 张东廷 副主编

*Auditing:
Principles and Cases*

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

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

省级精品课程

高水平应用型培育立项建设专业群系列教材

审计学

原理与案例

杨 琪 主 编

吴东丽 张东廷 副主编

*Auditing:
Principles and Cases*

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学：原理与案例 / 杨琪主编. —大连：东北财经大学出版社，2018.2
(高水平应用型培育立项建设专业群系列教材)

ISBN 978-7-5654-3011-4

I. 审… II. 杨… III. 审计学-教材 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 301404 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)

网 址：<http://www.dufep.cn>

读者信箱：dufep@dufe.edu.cn

大连华伟印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸：185mm×260mm 字数：443 千字 印张：18.5 插页：1

2018 年 2 月第 1 版

2018 年 2 月第 1 次印刷

责任编辑：王 丽 周 慧

责任校对：王 慧

封面设计：冀贵收

版式设计：钟福建

定价：38.00 元

教学支持 售后服务 联系电话：(0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话：(0411) 84710523

如有印装质量问题，请联系营销部：(0411) 84710711

前 言

审计学作为会计学专业、审计学专业、财务管理专业及其他相关专业的主干课程之一，内容涵盖了现代审计的基本知识、基本理论和基本程序方法。

为了适应应用型本科教育教学的特点和要求，本书在全面介绍审计基本原理的基础上，以注册会计师审计为主线，对现代审计的重要理论、审计流程等做了系统的阐述。在编写的过程中，紧密结合现代风险导向审计的新形势，充分借鉴了近年来国内外审计教材的优点，并吸收了审计理论与实践的新成果，通过丰富的案例，力求将理论与实际相联系，使学生能够学以致用。

本书根据最新审计准则编写，特色如下：

1. 紧扣当前社会经济发展新形势，系统地介绍了审计学基本理论和程序方法。内容上既借鉴了西方发达国家先进的审计理论和技术，又注重立足国情，充分体现我国经济体制改革的内涵。

2. 结构合理，内容精炼。各章节内容安排紧凑，符合审计学知识的内在逻辑规律和初学者的认知规律。每章均设置了“学习目标”“引导案例”“同步思考”“本章小结”“重要术语”“延伸阅读”“复习与思考”小栏目，并结合实际通过二维码插入了大量相关的拓展性小知识，有利于教学的组织和学习者的学习，同时也增加了阅读的趣味性。

3. 充分体现案例教学的优势。通过每章的“引导案例”和“复习与思考”中的拓展案例，帮助学习者加深对课程内容的了解，缩小理论与实践的差距。

本书由杨琪担任主编，吴东丽、张东廷担任副主编。具体编写分工如下：第一章由杨琪编写；第二章由李媛编写；第三章由王鹏编写；第四章由张蕾蕾编写；第五章由魏本婷编写；第六章、第十二章由张铭君编写；第七章、第九章由吴东丽编写；第八章由刘振晶编写；第十章、第十一章由张东廷编写。主编负责章节结构的设计和安排，并在一定范围内征求意见后拟定大纲；初稿完成后经过主编、副主编反复审阅修改，最后由主编负责修订、总纂和定稿。

由于作者的经验 and 水平有限，书中的疏漏和不当之处在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

2018年1月

目 录

第一章 审计概述/1

- 第一节 审计的产生与发展/3
- 第二节 审计的概念/12
- 第三节 审计的对象、职能与作用/15
- 第四节 审计的分类/17

第二章 审计组织机构及审计人员/25

- 第一节 政府审计组织机构及人员/26
- 第二节 内部审计组织机构及人员/30
- 第三节 独立审计组织机构及人员/32

第三章 审计准则/38

- 第一节 政府审计准则/39
- 第二节 内部审计准则/42
- 第三节 注册会计师执业准则/45

第四章 审计职业道德与法律责任/61

- 第一节 政府审计人员的职业道德/62
- 第二节 内部审计人员的职业道德/63
- 第三节 社会审计人员的职业道德/64
- 第四节 审计人员的法律责任/75

第五章 审计目标/82

- 第一节 审计总目标/83

- 第二节 审计具体目标/85
- 第三节 审计过程与审计目标的实现/90

第六章 计划审计工作/104

- 第一节 初步业务活动/105
- 第二节 签订审计业务约定书/108
- 第三节 总体审计策略/117
- 第四节 具体审计计划/122

第七章 审计证据和审计工作底稿/133

- 第一节 审计证据/134
- 第二节 获取审计证据的程序/138
- 第三节 审计工作底稿/142

第八章 审计抽样/156

- 第一节 选取测试项目的方法/157
- 第二节 审计抽样相关概念/159
- 第三节 审计抽样在控制测试中的运用/163
- 第四节 审计抽样在细节测试中的运用/176

第九章 审计重要性与审计风险/194

- 第一节 审计重要性/195
- 第二节 审计风险/204

第十章 风险评估/215

- 第一节 风险评估程序/216
- 第二节 了解被审计单位及其环境/218
- 第三节 了解被审计单位的内部控制/224
- 第四节 评估重大错报风险/231

第十一章 风险应对/240

- 第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施/240
- 第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序/241
- 第三节 控制测试/244
- 第四节 实质性程序/247

第十二章 审计报告/257

- 第一节 审计报告概述/258

第二节	审计意见的形成和审计报告的类型/265
第三节	在审计报告中沟通关键审计事项/270
第四节	非无保留意见审计报告/273
第五节	在审计报告中增加强调事项段和其他事项段/278
第六节	编制审计报告的步骤和要求/281

主要参考文献/288

第一章

审计概述

学习目标

1. 了解审计的产生与发展历程；
2. 掌握审计产生的根本原因；
3. 理解审计的概念和特征；
4. 熟悉审计的基本分类；
5. 理解审计与会计的关系；
6. 运用所学知识指导“审计的产生与发展”相关认知活动。

引导案例

英国南海股份有限公司审计案例

200多年前，英国成立了南海股份有限公司（以下简称南海公司）。由于经营无方，公司效益一直不理想。公司董事会为了使股票达到预期价格，不惜采取散布谣言等手法，使股票价格直线上升。事情败露后，英国议会聘请了一位懂会计的人，审计了该公司的账簿，然后据此查处了该公司的主要负责人。于是，审核该公司账簿的人开创了世界注册会计师行业的先河，民间审计从此在英国拉开了序幕。

一、大肆造假

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%（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，促进了债券转换，进而带动了股价上升。1719年年中，南海公司股价为114英镑；1720年3月，股价劲升至300英镑以上；到了1720年7月，股票价格已高达1050英镑。此时，南海公司老板布伦特又想出了新主

意：以数倍于面额的价格发行可分期付款的新股。同时，南海公司将获取的现金转贷给购买股票的公众。这样，随着南海股价的扶摇直上，一场投机浪潮席卷全国。由此，170多家新成立的股份公司股票以及原有的公司股票，都成了投机对象。

1720年6月，英国国会通过了《泡沫公司取缔法》，该法对股份公司的成立进行了严格的限制，只有取得国王的御批，才能取得公司经营执照。事实上，股份公司的形式基本上名存实亡。自此，许多公司被解散，公众开始清醒过来，对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。从7月份开始，外国投资者首先抛出南海公司股票，撤回资金。随着投机热潮的冷却，南海公司股价一落千丈，到1720年12月份股价最终仅为124英镑。当年年底，政府对南海公司资产进行清理，发现其实际资本已所剩无几。

二、一朝梦醒

南海公司倒闭的消息传来，犹如晴天霹雳，惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资者。迫于舆论的压力，1720年9月，英国议会组织了一个由13人参加的特别委员会，对“南海泡沫”事件进行秘密查证。

在调查过程中，特别委员会发现该公司的会计记录严重失实，明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为，于是特邀了一位名为查尔斯·斯内尔的资深会计师，对南海公司的分公司索布里奇商社的会计账目进行检查。查尔斯·斯内尔商业审计实践经验丰富，理论基础扎实，在伦敦地区享有盛誉。查尔斯·斯内尔通过对南海公司账目的查询、审核，于1721年提交了一份对索布里奇商社的会计账簿进行检查的意见。在该份报告中，他指出公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题，但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。

议会根据这份查账报告，将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位名为乔治·卡斯韦尔的爵士被关进了著名的伦敦塔监狱。直到1828年，英国政府在充分认识到股份有限公司利弊的基础上，通过设立民间审计的方式，将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约，才完善了这一现代化的企业制度。据此，英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》，重新恢复了股份公司这一现代企业制度的形式。

资料来源：李若山. 审计案例——国外审计诉讼案例 [M]. 沈阳：辽宁人民出版社，1998.

【案例思考】

1. 英国南海公司的舞弊案例对世界民间审计有什么样的影响？它是否属于里程碑式的案例？
2. 与20世纪以前相比，你认为当今社会对独立审计的需求是否更为强烈？如果是，主要是哪些因素造成对独立审计的迫切需求？
3. 你认为当代注册会计师的主要责任是什么？是审核财务报表的公允性还是客户的舞弊行为？

【案例分析】

首先，英国南海公司的舞弊案例对世界民间审计史具有里程碑式的影响。尽管在1720年之前就有人认为已有了民间审计这一行业，但世界上绝大多数的审计理论工作者都认为，查尔斯·斯内尔是世界上第一位民间审计人员，他所撰写的查账报告，是世界上第一份民间审计报告。而英国南海公司的舞弊案例也被列为世界上第一起比较正式的民间

审计案例。由此可见,该案例对注册会计师行业来说具有举足轻重的影响。

其次,英国南海公司审计案的发生进一步说明,建立在所有权与经营权相分离基础上的股份有限公司,必须要有一个了解、熟悉会计语言的第三者,站在公正、客观的立场,对表达所有者与经营者利益的财务报表进行独立的检查,通过提高会计信息的可靠性来协调、平衡所有者与经营者之间的经济责任关系。

最后,尽管经过200多年的发展,注册会计师的主要审计目标已由查找舞弊转向对财务报表公允性的评估,然而这并不等于注册会计师没有义务揭露客户的舞弊行为。从美国最近的社会调查来看,仍有约70%的人认为,注册会计师应该而且可以查找客户的舞弊。可见,从南海公司案例来看,注册会计师行业是因客户舞弊问题而产生的,但这一责任始终没有终结。我国注册会计师绝不要认为,只要审核财务报表是否公允就可以了。当发现客户的舞弊现象时,应恪尽职业关注,执行必要的审计程序,并做适当披露。

第一节

审计的产生与发展

一、政府审计的产生与发展

据史料记载,审计已有3 000多年的发展历史。而审计的最初形态是官厅审计,即政府(国家)审计。西方政府审计起源于古埃及、古希腊和古罗马这些人类文明的发源地。随着奴隶制经济的发展,统治者为确保其统治地位,发展财政经济,防止官吏腐化堕落,设置了专门负责经济监督的审计官员。

同为文明古国,中国是世界上最早产生审计的国家之一。我国的政府审计经历了一个漫长的发展过程,大体上可分为六个阶段:

1. 萌芽阶段

政府审计在我国产生可以追溯到奴隶社会末期。西周时期(公元前11世纪—公元前771年),天子之下设六卿,六卿之中天官为首。其中,国家财计机构按职能不同划分为地官司徒和天官家宰两大系统,分别掌管财政收入和支出。

据《周礼》所载,“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,而以考其治,治不以时举者,以造而诛之”,“宰夫考其出入,而定刑赏”,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,可越级向天官家宰或周王报告,并加以处罚。由此可见,宰夫即为隶属于“天官冢宰”系统,主掌稽核之权,独立于财计部门之外行使审计职能的官员,其出现标志着我国政府审计的产生。西周国家审计权基本配置结构如图1-1所示。

2. 确立阶段

政府审计虽然产生于西周,但真正确立是在封建社会的秦汉时期。主要表现为:一是初步形成了统一的审计模式。秦汉两朝,中央均设“三公”“九卿”辅佐政务。作为“三公”之一的御史大夫,其主要职责为监察全国的民政和财政,并执掌审计监督大权。随着封建社会经济的发展,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。二是“上计”制度日趋完善。“上计”即为由皇帝亲自听取和审核各级地方官吏的财政会计报告,以决定对其赏罚。汉朝在此基础上制定了“上计

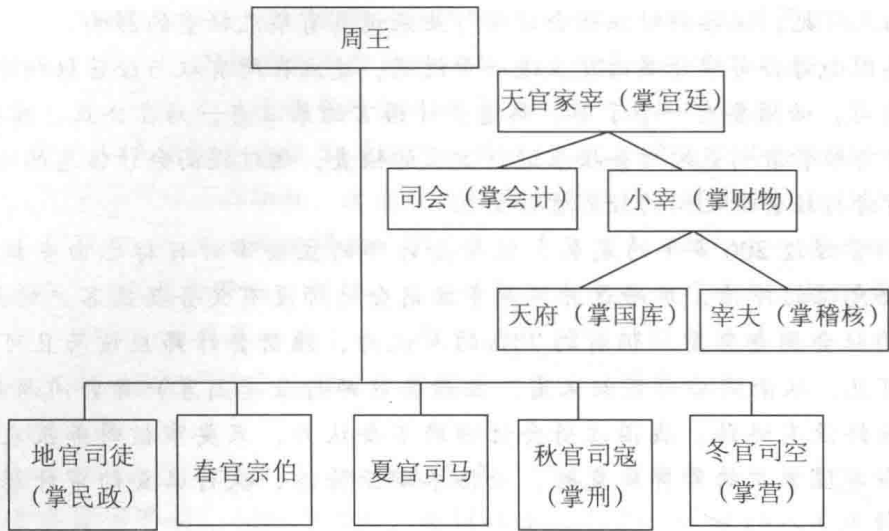


图 1-1 西周国家审计权基本配置结构

资料来源：《周礼》所载西周国家审计权基本配置结构。

律”，开创了将审计与法律相关联的先河。三是审计地位提高，职权扩大。御史制度是秦汉时期审计建制的重要组成部分，御史大夫除了负责监察政治、军事，还行使经济监督之权，并控制和监督财政收支活动，勾稽总考财政收入情况，足可以看出审计地位的提高和对审计的重视程度。



“上计”制度

3.健全阶段

隋唐时期，我国封建社会发展到了鼎盛。在刑部之下设置比部，掌管国家财计监督，行使审计职权。凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以查核审理。随着比部的审查范围不断扩大，审计项目增多，其独立性和权威性均得到了提高，也促使审计工作走上了专业化、独立化和司法化的道路。

宋代是我国封建社会经济的持续发展时期，财政监督机构的变化较大。宋代设置“审计司”，后改称为“审计院”。这是我国“审计”一词的最早出现。从此，“审计”便成为财政监督的专用名词，对后世影响深远。

4.停滞阶段

元明清各代，君主专制盛行且日益强化。元代取消比部，由户部监管会计报告的审核，意味着独立审计组织的消亡。明清时期的都察院制度虽有所加强，但其财计监督和政府审计职能被严重削弱，致使政府审计总体停滞不前。

5.恢复阶段

辛亥革命结束了清王朝的封建统治。1912年，北洋政府在国务院下设中央审计处，隶属于国务总理，总揽全国会计监察事务。1914年，北洋政府将其改为审计院，并于同年颁布了《审计法》，对审计报告制度、审计会议制度和审阅、督检、复查等制度都做出了具体规定。国民政府于1928年先后颁布了《审计院组织法》、《审计法》和《审计法实施细则》，并于1931年正式撤销审计院，设审计部，隶属于监察院。

6.振兴阶段

中华人民共和国成立以后，对财政、财务收支的监督主要由财政部门内部的监察机构

完成,以会计检查取代了审计。1982年12月4日《中华人民共和国宪法》颁布实施,正式规定我国实行审计监督制度。1983年9月,在国务院设立我国政府审计的最高审计机关——审计署,在县以上各级人民政府设置地方各级审计机关,独立行使审计监督权,审计工作在全国范围内逐步展开。1984年12月17日中国审计学会成立;1985年8月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1988年11月颁发了《中华人民共和国审计条例》;1994年8月31日,《中华人民共和国审计法》正式颁布;1997年10月,国务院又发布了《中华人民共和国审计法实施条例》,并于2010年进行了修订;2010年9月8日,审计署公布了新修订的《中华人民共和国国家审计准则》,自2011年1月1日起施行。

自1983年审计机关成立,特别是《审计法》颁布实施以来,全国各级审计机关不断建立健全审计法规,拓展审计领域,规范审计行为,探索审计方法,审计工作初步走上了法制化、制度化、规范化的轨道。

二、内部审计的产生与发展

内部审计的产生与发展至今经历了古代内部审计、近代内部审计和现代内部审计三个阶段。

1. 古代内部审计阶段

内部审计的产生与政府审计几乎是同步的。因此,奴隶社会也是内部审计的萌芽时期。中国、希腊和罗马对内部审计组织及活动均有记载,如我国的西周时期,设有“宰夫”和“司会”两种官职。与“宰夫”独立于财会部门之外行使稽核之权不同,“司会”主要负责会计工作,并对会计核算和报告进行稽核和控制,可谓原始意义上的内部审计。

到了中世纪以后的封建社会,古代内部审计有了长足进展,并出现了独立的内部审计人员。当时的庄园审计、宫廷审计、行会审计和寺院审计等形式都属于内部审计的范畴。



“宰夫”与
“司会”

2. 近代内部审计阶段

19世纪末至20世纪初,随着生产和资本的高度集中,资本主义发展进入了垄断阶段。由于大型企业普遍存在经营规模庞大、地点分散、业务复杂的特点,导致管理人员的经济责任不断加重,只能实行分权管理和多级控制。因此,迫切地需要对各级的履职情况、经营业绩等进行独立的内部审计监督,这就促成了近代内部审计的产生。近代内部审计主要以保护企业资产安全、完整,防止舞弊或其他不规范行为为目标。其工作范围仅限于对会计资料和管理程序遵循性的检查,并逐步向经营管理领域延伸。

3. 现代内部审计阶段

20世纪40年代以后,企业面临的内外环境更加复杂。随着大型企业以及跨国公司管理层次的进一步分解,使得管理难度加大。如何加强内部控制和绩效考核,以实现经济效益最大化,成了企业管理者最关心的问题。基于对进一步加强企业内部经济监督和管理需要,现代内部审计迅速发展。1941年是现代内部审计发展的一座重要里程碑,两件对现代内部审计有着重大影响的事件在美国发生:一是学者维克多·布瑞克(Victor Brink)在其博士论文《内部审计——程序的性质、职能和方法》中阐述了有关内部审计突破性的研究成果,因此他被誉为美国内部审计学科的“开山鼻祖”。二是内部审计师协会在纽约成立,它标志着内部审计作为一种独立的职业诞生了。随后,现代内部审计经历了从财务

审计到经营审计、传统管理审计，再到以控制为中心、管理导向的现代管理审计的跨越式发展，通过为企业提供确认和咨询服务，在提高企业运作效率、防范经营风险、增加企业价值等方面发挥着越来越明显的巨大作用。

我国的现代内部审计是以政府审计的恢复和重建为契机而发展起来的。1983年7月，国务院下达130号文件，要求各主管部门、行政事业单位、大中型企业组织等根据需建立内部审计机构或配备审计人员，实行内部审计监督。从此，拉开了我国现代内部审计制度化建设的序幕。历经30多年的发展，我国内部审计工作也取得了长足的进步，内部审计法规体系不断完善，内部审计队伍不断壮大，人员结构趋于合理，内部审计的主要职能从监督向服务转变，内部审计在加强控制和管理、防范风险、提高效益、促进廉政建设等方面均发挥了重要作用，但同时也存在着审计发展不均衡、独立性相对较弱等问题。

三、注册会计师审计的产生与发展

1. 西方注册会计师审计的产生与发展

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，发展和完善于美国发达的资本市场，它是商品经济发展到一定阶段的产物，又是伴随着商品经济的发展而不断发展起来的。

(1) 注册会计师审计的起源

16世纪，意大利的威尼斯成为地中海沿岸航海贸易最为发达的地区。作为东西方贸易的枢纽，其商业经营规模不断扩大。由于单个的业主实力有限，并不能满足企业运作所需的巨额资金需求，为筹集更多的资金，合伙制企业便应运而生。尽管当时的合伙制企业的合伙人都是出资者，但是只有部分合伙人参与企业的经营管理，由此便导致了企业所有权与经营权的分离。那些不参与经营管理的合伙人出于监督的需要，应及时了解企业的经营状况和经营成果；而参与经营管理的合伙人也希望向对方证明其对合伙契约的履行情况、利润计算与分配的正确性与合理性以及全体合伙人的权利是否均已得到保障，从而证实自己的经营管理能力和效率。于是便产生了对一个与双方均无利害关系的第三者来进行监督和检查的客观需求，企业开始从外部聘请专业知识丰富的会计专家来承担查账和公证的工作，随着此类专业人员数量的增加，1581年威尼斯会计协会诞生，这被看作是注册会计师审计的萌芽。

(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，但对注册会计师职业形成和发展发挥重要作用的是英国。18世纪下半叶，英国完成工业革命，资本主义经济得到了迅速发展，产业规模日益扩大。随着股份制公司的兴起和发展，企业的所有权与经营权进一步分离，绝大部分股东并不直接参与企业的经营管理，但出于自身利益的考量，他们同企业的潜在投资者和债权人一样，十分关注公司的财务状况和经营成果。而这些只能通过财务报表加以反映，报表的真实可靠程度也只能通过独立的会计师对其进行审计才能验证。1721年，英国“南海公司事件”爆发，成为注册会计师审计的“催生剂”。南海公司以虚假信息欺骗投资者，吸引大量投资，但最终宣告破产，使投资者和债权人蒙受巨大损失。迫于压力，英国议会聘请查尔斯·斯内尔（Charles Snell）对南海公司进行审计并以“会计师”名义出具了“查账报告书”，从而宣告注册会计师的诞生。

为了防止经营者在经营管理中徇私舞弊，更好地保护投资者和债权人的利益，避免重

蹈“南海公司事件”的覆辙，英国政府于1844年颁布了《公司法》，规定股份公司必须设立监事审计制度，监事由股东大会选举的股东代表担任，对会计账簿进行审查，并直接向股东大会报告。1845年，议会对《公司法》做出修订，规定股份公司的账目必须由董事以外的人员审计，并允许监事聘请会计师协助办理审计业务。这一规定使得独立会计师的业务得到迅速发展，执业会计师队伍不断扩大。1853年，世界上第一个执业会计师专业团体——爱丁堡会计师协会——在苏格兰成立，标志着注册会计师职业的诞生。1862年，英国颁布新《公司法》，规定股份公司每年都要编制资产负债表和计算书，并接受不少于一名监事的审查，同时确定注册会计师为法定的破产清算人。从此，对股份公司进行年度审计成为法定要求，也奠定了注册会计师审计的法定地位。

1844年到20世纪初是注册会计师审计的形成时期，英国通过立法、实行特许会计师制度等使注册会计师审计得到迅速发展，成为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；审计报告使用人主要是企业股东等。

(3) 注册会计师审计的发展

20世纪初，伴随着工业化步伐的加快，巨额资本大量流向美国，使其成为全球经济发展中心，美国的注册会计师审计得到了迅速发展，并对注册会计师职业在全球的迅速发展发挥了重要的作用。1916年，美国改组1887年成立的公共会计师协会（The American Association of Public Accountants）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。1917年，美国开始在全国举行注册会计师统一考试。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。由于金融资本对产业资本更为广泛地渗透，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解企业信用的主要依据，于是旨在帮助债权人更好地了解企业信用并证明其偿债能力的资产负债表审计在美国产生了。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；审计报告使用人除股东外，扩大到了债权人。

1929—1933年，资本主义世界遭受了历史上最严重经济危机的重创，企业纷纷倒闭，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不再只关心企业的财务状况，而是更加关心其盈利水平。另一方面，企业的筹资渠道开始从银行转入证券市场，对企业利润表进行审计就成为客观需求。美国1933年《证券法》规定，上市公司的财务报表必须接受注册会计师审计，并将注册会计师出具的审计报告向社会公众公布。因此，在这一时期，美国注册会计师审计呈现出的新特点是：审计对象由资产负债表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与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企业所有的利益相关者；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，发达的资本主义国家开始通过多种渠道推动本国企业拓展海外业务，跨国公司得到空前发展。国际资本的流动给注册会计师审计的跨国界发展提供了契

机，涌现出一大批国际会计师事务所。当时，规模较大且服务质量较高的有“八大”国际会计师事务所，后经几次合并，时至今日，尚有“四大”国际会计师事务所，即普华永道（Pricewaterhouse Coopers）、安永（Ernst & Young）、毕马威（KPMG）、德勤（Deloitte Touche Tohmatsu）。这些大型国际会计师事务所在国际经济活动中发挥着重要的作用，为国际投资的发展提供了良好的环境。与此同时，随着注册会计师审计业务范围的扩大，审计技术也在不断发展：抽样审计方法得到普遍运用，风险导向审计方法全面推广，计算机辅助审计技术得到广泛采用，数据审计技术不断创新。

2. 中国注册会计师审计的产生与发展

（1）中国注册会计师审计的起源

中国注册会计师审计的产生比西方国家要晚得多。辛亥革命之前的2 000多年中，我国处于封建王朝统治之下，君主专制制度盛行，社会经济的发展长期受到自给自足的自然经济的束缚，注册会计师审计既没有产生的必要，也没有产生的可能性。20世纪初，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，建议推行“中国会计师制度”。同年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》，并向谢霖颁发了第一号会计师证书。因此，谢霖被称为中国注册会计师第一人。其后，谢霖在北京创办了中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所。与潘序伦创办的立信会计师事务所、奚玉书创办的公信会计师事务所、徐永祚创办的徐永祚会计师事务所一同被誉为旧中国四大会计师事务所。此后，我国的会计师职业不断向前发展。自第一个民间审计职业组织——会计师公会——于1925年在上海成立以来，各地的会计师公会也相继建立。1927年，国民政府颁发了《会计师注册章程》。1930年，国民政府颁布了经立法院通过的《会计师条例》，确立了会计师职业的法律地位。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2 619人，会计师事务所开始遍及全国大中城市。但是，由于半封建半殖民地的社会性质，注册会计师审计未能充分发挥应有的作用。



民国时期的四大会计师事务所

在中华人民共和国成立初期，注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。针对不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税等行为，注册会计师依法对工商企业查账，对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转做出了突出贡献。但后来由于我国推行生产资料私有制的社会主义改造，确立了高度集中的计划经济体制，注册会计师行业便悄然退出了历史舞台。

（2）中国注册会计师审计的发展

十一届三中全会以后，随着“对外开放，对内搞活”方针政策的实施，国家的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。1980年12月，财政部先后颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》和《关于成立会计顾问处的暂行规定》。前者规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计，为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据；后者对注册会计师的资格、业务范围等做出了规定，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”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。随后，全国各地相继成立了会计师事务所，服务对象主要

是三资企业。1986年7月，国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，确立了注册会计师行业的法律地位。1988年11月，中国注册会计师协会成立。1991年，注册会计师资格全国统一考试制度正式推行。1993年10月，我国颁布了《中华人民共和国注册会计师法》，对注册会计师行业进行规范。1996年10月，中国注册会计师协会加入亚洲及太平洋地区会计师联合会，并于次年5月加入国际会计师联合会，同时成为国际会计准则委员会的正式成员。1998年，我国会计师事务所完成了与政府部门的脱钩改制工作。2006年2月，中注协发布了《中国注册会计师执业准则》，初步实现审计准则的国际趋同。2010年11月，中注协完成了对38项审计准则的重新修订工作，并经中国审计准则委员会审议通过，保持了与国际审计准则的持续全面趋同。为了提高注册会计师审计报告的信息含量，满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的需求，保持我国审计准则与国际准则的持续全面趋同，中国注册会计师协会于2016年拟定了《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则，并由财政部批准印发。本次审计准则新增“在审计报告中沟通关键审计事项”，并实质性修订6项审计准则，对5项审计准则进行微调。经过近40年持续不断的建设，我国注册会计师行业得到了快速发展，为国家培养了大批优秀的审计人才。截至2016年12月31日，全国共有执业注册会计师105 218人，会计师事务所7 408家（不含分所），部分优秀会计师事务所在本土业务稳步发展的同时，积极开拓境外业务并取得了新突破。注册会计师行业只有不断加强行业的职业化、市场化、信息化和国际化建设，才能获得监管部门、资本市场和社会公众的认可。

注册会计师审计发展各个阶段的主要特点见表1-1。

表 1-1 注册会计师审计发展各个阶段的主要特点

起源和发展	时期	代表地区	审计方法	审计目的
详细审计阶段	1844年到20世纪初	英国	详查（以账项为基础）	查错防弊，保护企业资产的安全和完整
资产负债表审计阶段	20世纪20—30年代	美国	①详查； ②开始用抽样审计	①查错防弊； ②判断信用状况
财务报表审计阶段	20世纪40年代至今	审计国际化	抽样（内控测试），进入到制度基础审计，最后进入到风险导向审计	鉴证报表

同步思考：注册会计师审计发展历程对你的启示是什么？

四、审计的产生动因

任何事物都是基于某种客观需要，在特定条件下产生并遵循一定的规律向前发展演进的，作为社会经济生活组成部分的审计亦是如此。审计动因是指审计产生、存在与发展的动力和原因。

审计是在出现财产所有者和财产经营管理者并在他们之间形成一定经济责任之后产生的。主要的审计动因理论见表1-2。



同步思考解析

表 1-2 审计动因理论

审计动因理论	主要的观点	对审计本质的认识
信息理论	审计的结果可以使信息更加可靠，减少出现于管理当局和投资者之间的潜在信息不对称，使市场更具效率	审计旨在增进财务信息的价值，提高财务信息对信息使用者决策的正确程度
代理理论	审计是企业中的股东与债权人、管理层之间为了减少代理关系下的代理成本，监督委托代理双方签订一系列契约条款实施的外部独立第三方。具有良好声誉的独立审计师在审计工作中既代表委托人的利益，也代表代理人的利益	审计在于促进股东利益和企业管理人员的利益达到最大化
受托责任论	审计因受托责任的产生而产生，并伴随着受托责任的发展而发展，当受托责任关系确定后，客观上就存在授权委托人对受托人实行监督的需要	审计是一项独立的经济监督活动
保险理论	审计是降低风险的活动，即审计是一个把财务报表使用者的信息风险降低到社会可接受的风险水平之下的过程，甚至认为审计是分担风险的一项服务	审计是风险的分担
冲突理论	审计存在的根本原因在于人跟人之间存在的利害关系，因为财务报表的提供者和使用者之间、使用者和使用者之间的利益并不一致，这种实际或潜在的利害冲突导致财务报表存在不实报道的可能性，而审计是协调冲突的活动	审计是通过独立的合理保证业务来维护各个利益集团利益的方式

资料来源：刘明辉，等.注册会计师审计产生动因的观点评述 [J]. 中国注册会计师，2000（9）。

五、审计模式的演进

所谓审计模式，是指为了实现特定的审计目标所采取的审计策略、方式和方法的总称，它对审计资源的分配、风险的控制、程序的规划、证据的收集和结论的形成等一系列问题做出了规定。随着审计环境的变化和审计理论水平的不断提高，审计模式和方法也在不断发展和完善。一般认为，审计模式的演进大致可以分为账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计三个阶段。

1. 账项基础审计

账项基础审计被广泛地运用于 19 世纪中叶到 20 世纪 40 年代。该阶段初期，在当时的审计环境下，被审计单位普遍规模较小、业务量较少、账目数量不多，审计技术方法也不够发达。因此，审计是以查错防弊、保护企业资产安全和完整为主要目的，对账簿和凭证记录逐笔进行详细审查，获取有关会计分录是否准确、账簿的加总和过账是否正确、总账与明细账是否一致的审计证据，并将审计结果汇报给企业股东。经历一段时期以后，随着企业经营规模不断拓展，审计的范围也在不断扩大，审计人员若继续对被审计单位的账簿记录进行详细审查，只能既耗时又费力，而且还存在着无法验证账项和交易的完整性以及未能发现重大舞弊的风险。因此，注册会计师开始改进原有的账项基础审计模式，转为以财务报表为基础对账目进行抽查，审计的方式也由顺查改为逆查，即先审查资产负债表有关项目，再有针对性地抽取凭证进行详细检查。此时，注册会计师抽查的数量很大，但由于采用判断抽样为主，主要根据审计人员的经验进行主观判断，极易发生遗漏，并不能有