



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

国家级重点学科  
东北财经大学会计学系列教材

# 审 计

## AUDITING

刘明辉 主编

孙坤 徐平 副主编

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



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

国家级重点学科  
东北财经大学会计学系列教材

# 审计

## AUDITING

刘明辉 主编

孙坤 徐平 副主编

© 刘明辉 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

审计 / 刘明辉主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2007. 2  
(东北财经大学会计学系列教材)  
ISBN 978 - 7 - 81084 - 968 - 5

I. 审… II. 刘… 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 (2007) 第 019960 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)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

沈阳市第二印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 823 千字 印张: 33 1/4 插页: 1  
印数: 1—8 000 册

2007 年 2 月第 1 版

2007 年 2 月第 1 次印刷

责任编辑: 田世忠 李丹晗  
孟越莹 杜贤鹏

责任校对: 众 校

封面设计: 卓 朗

版式设计: 钟福建

定价: 38.00 元

## 东北财经大学会计学系列教材编委会

### 主任

谷 祺 教授 博士生导师

### 副主任

刘永泽 教授 博士 博士生导师

张先治 教授 博士 博士生导师

### 委员 (按姓氏笔画为序)

万寿义 教授 博士 博士生导师

王振武 教授 硕士生导师

孙 坤 教授 博士 硕士生导师

刘明辉 教授 博士 博士生导师

吴大军 教授 博士生 硕士生导师

陈文铭 教授 硕士生导师

陈立军 教授 硕士生导师

陈国辉 教授 博士 博士生导师

欧阳清 教授 硕士生导师

姜 楠 教授 硕士生导师

秦志敏 教授 博士生 硕士生导师

## 卷首语

“经济越发展，会计越重要”，经济越发展，会计越需要改革。21 世纪之初，人类社会正在步入知识经济时代，经济发展日益呈现出市场化、知识化、信息化和全球化的趋势。在这一背景下，国际会计发展面临着新的挑战，特别是“安然事件”等一系列会计造假案的发生对会计理论与实务产生了巨大的冲击。我国的经济发展与会计环境同国际经济发展及会计环境变化是紧密相连的。国际国内经济的发展与会计环境的变化要求中国会计必须不断改革与完善。2006 年 2 月 15 日，财政部在北京举行会计审计准则体系发布会，发布了 39 项企业会计准则和 48 项注册会计师审计准则，这标志着我国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。

中国的会计改革，一要适应不断变化的国际会计环境；二要满足中国经济改革与发展的要求；三要考虑中国会计实务界对会计理论与操作的需要。会计改革的重点在于会计理论体系与方法体系的完善，会计改革的关键在于会计教育的改革，会计教育的基础在于会计教材建设与会计人才培养。因此，建立一套体系科学、内容新颖、切合实际的会计学系列教材，既是当前经济发展与会计改革的要求，也是培养高素质会计人才的需要。

作为高等财经院校的会计学院，尤其是作为国家级重点学科所在院校之一，东北财经大学会计学院理所当然肩负着探索和研究会计教育改革、建立和完善会计教材体系、培养和教育的重任。早在 1995 年，我们就初步确立并编写出版了首批会计系列教材，并且于 2000 年、2003 年根据实际情况的变化作了进一步的完善。我们所编写的教材在教学与实践中受到了广泛的好评，许多兄弟院校都采用了我们的系列教材。

应当看到，随着国际会计环境变化与中国会计改革的深化，我们的教材在某些方面已经不能适应日新月异的经济发展的需要。因此，改革与完善我校现行的会计学教材体系和内容是当务之急。我们在广泛征求高校教师、学生及实务界对我校会计系列教材意见与建议的基础上，组织我院 20 多位在各自领域有突出研究专长和丰富教材编写经验的教授、专家，对新的系列教材的编写原则、体系结构和基本内容进行了充分的探讨。最后，由会计学系列教材编委会决定：对东北财经大学会计学系列教材进行全面修订；调整部分系列教材的主编及编写人员；制定系列教材编写目标、原则与体例等。

本次修订的教材包括：《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《财务分析》、《管理会计》、《审计》、《会计学》和《会计信息系统》，共 10 部。

本次教材建设（修订）的目标是：适应普通高等学校会计学专业的需要；满足社会经济建设对会计知识的需求；确保教材建设与我校会计学全国重点学科地位相匹配；力争在国际会计学界有一定影响。

本次教材建设（修订）的指导思想与原则是：

1. 理论与实践相结合。会计学作为经济应用学科，其教材既要讲清理论，又要注重应

用。教材编写既要从理论高度进行概括和解释,又要运用基本原理去解决实际问题,提高学生分析、解决问题的能力。为实现上述目标,本系列教材除主教材外,还编写了配套的习题与案例。主教材增加了案例的比例,习题与案例包括每章的内容提要、应掌握的学习要点、复习思考题和案例分析等,有利于锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。

2. 教学与科研相结合。教材建设要吸取相关领域的最新科研成果,使教材内容反映本课程的最新研究状况。科研工作要为教学服务,针对教学中的问题和教学改革的要求进行专题研究。通过教学与科研互动,完善教材内容,提高教材质量。

3. 中国特色与国际化相结合。教材的编写既要立足中国、侧重当前,又要放眼世界、关注未来。在选材上,尽量选择在当前我国实践中行之有效的内容,同时尽可能与国际会计接轨,反映国际会计理论与实务的发展潮流。

4. 继承与创新相结合。教材修订要保持原系列教材的精华和特色,同时也要注意新法规、新政策、新理论、新方法的充实与完善。

5. “通”与“专”相结合。“通”与“专”是现代高等教育的一对矛盾。会计作为一个相对独立的学科,其课程内容和教学安排既要体现本学科的特殊性,又不能完全割裂与其他相关学科之间的必要的联系。因此,本系列教材应该兼顾会计专业与非会计专业、校内学生与校外学生的需要。

东北财经大学会计学系列教材是会计学院全体教师与学生共同劳动的结晶,凝聚了众多资深教授和专家多年的经验和心血。当然,由于我们的经验与人力有限,教材中难免存在不足,我们期待着会计界的专家、学者和广大读者的批评指正,以便再版时补充修改。本次修订仅仅是一个新的起点,而不是终点,我们将随着经济的发展与会计环境的变化不断修订,使东北财经大学会计学系列教材紧随时代步伐,及时反映学科的最新发展。

东北财经大学会计学系列教材编委会  
2007年1月

## 前言

本书第二版出版发行后，审计环境发生了一系列变化：经济全球化进程加快、科学技术不断进步、企业流程再造、管理制度创新、企业经营风险增加、市场竞争加剧。与此相适应，审计理论与实务也发生了很大变化，主要表现为风险导向审计模式的推广、审计理念的更新、注册会计师执业范围的拓展、执业准则的国际趋同等等。为了反映审计环境的改变，体现审计理论研究的最新成果，本次根据最新发布的注册会计师执业准则体系对全书进行了全面修订。

本次修订的主要特点体现为以下几个方面：一是充分体现风险导向审计的思路，增加了“风险评估”、“风险应对”两章；二是充分反映注册会计师业务拓展与执业规范，增加了注册会计师鉴证业务和相关服务的有关内容；三是充分吸收国内外审计理论研究和审计实务创新的最新成果，并按照最新发布的企业会计准则和中国注册会计师执业准则体系的核心要求对全书各个章节进行了全面修改；四是充分考虑本科生的教学特点，对教材结构作了相关调整，使之更符合教学规律。

本书共分四篇，计二十二章。第一篇为《审计与注册会计师职业》（第一章至第四章），其中，第一章主要阐述审计与鉴证的产生与发展、审计的概念与种类、鉴证业务的含义与类别、审计的动因与社会角色，以及审计基本假设等内容；第二章主要介绍注册会计师、会计师事务所、注册会计师协会以及注册会计师行业监管；第三章主要介绍注册会计师执业准则体系、注册会计师业务准则、会计师事务所质量控制准则和注册会计师职业道德规范；第四章主要介绍注册会计师的职业责任、法律责任和避免法律诉讼的对策。

第二篇为《审计程序与技术》（第五章至第十二章），其中，第五章主要介绍审计目标、审计范围、审计目标的实现过程；第六章主要介绍审计证据的含义、种类与特征，获取审计证据的方法，审计工作底稿的编制、复核和归档，以及利用其他实体的工作；第七章主要阐述初步业务活动与业务约定书，介绍总体审计策略和具体审计计划的内容与编制，以及审计重要性与审计风险概念的运用；第八章主要介绍风险评估的含义，了解被审计单位及其环境，了解被审计单位的内部控制，评估重大错报风险，与管理层和治理层的沟通等内容；第九章主要介绍针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施，针对认定层次重大错报风险的进一步程序，控制测试，实质性程序等内容；第十章主要介绍现代抽样技术及其在控制测试和实质性程序中的应用；第十一章主要介绍审计报告的含义、要素、意见类型和编制方法；第十二章主要介绍信息技术对审计的影响，电子数据处理技术模式分析，电子数据处理环境下的内部控制，会计信息系统的审计计划，计算机辅助审计技术，电子商务审计和信息技术条件下现代审计的发展趋势。

第三篇为《交易循环审计》（第十三章至第十九章），其中，第十三章至第十八章从注册会计师审计的角度重点介绍有关交易循环和财务报表项目的审计目标、内部控制、控制测试和实质性程序；第十三章介绍销售与收款循环的审计；第十四章介绍购货与付款循环的审

计；第十五章介绍生产与服务循环审计；第十六章介绍筹资与投资循环审计；第十七章介绍货币资金审计；第十八章介绍特殊项目审计；第十九章介绍终结审计，外勤工作结束前应做的工作，审计工作的复核以及与治理层和管理层的沟通等内容。

第四篇为《其他类型的审计与鉴证业务》（第二十章至第二十二章），其中，第二十章主要介绍特殊审计领域；第二十一章主要介绍财务报表审阅、其他鉴证业务和相关服务，包括财务报表审阅、预测性财务信息审核、基建工程预决算审核、对财务信息执行商定程序以及代编财务信息等；第二十二章主要介绍经营审计、合规审计、内部审计和政府审计的意义、目标与特征、准则、程序与方法。

为节省篇幅，本书不附习题和案例，习题与案例另行专集出版。

本书由东北财经大学教授、博士生导师、中国注册会计师协会审计准则委员会委员、中国注册会计师执业准则咨询组专家刘明辉博士任主编，东北财经大学会计学院孙坤教授和徐平教授任副主编。具体分工为：第一章至第六章、第十一章和第十九章由刘明辉教授编写；第七章由张宜霞博士编写；第八章至第十章、第二十章至第二十二章由孙坤教授编写；第十二章由甄卓铭副教授编写；第十三章至第十七章由徐平教授编写；第十八章由郑艳茹副教授编写。最后由刘明辉教授负责修改、总纂、定稿。

感谢各位任课教师和学界同仁对本书修订、完善所提的建议。

编 者

2007年2月



# 目录

## 第一篇 审计与注册会计师职业

<b>第一章 审计与鉴证概论</b> .....	1
第一节 审计与鉴证业务的产生与发展 .....	1
第二节 审计的概念与种类 .....	6
第三节 鉴证业务的含义与类别 .....	10
第四节 审计的动因与社会角色 .....	15
第五节 审计基本假设 .....	20
<b>第二章 注册会计师管理</b> .....	25
第一节 注册会计师 .....	25
第二节 会计师事务所 .....	29
第三节 注册会计师协会 .....	33
第四节 注册会计师的行业管理 .....	36
<b>第三章 注册会计师执业准则</b> .....	40
第一节 注册会计师执业准则概述 .....	40
第二节 注册会计师业务准则 .....	43
第三节 会计师事务所质量控制准则 .....	52
第四节 注册会计师职业道德规范 .....	60
<b>第四章 职业责任与法律责任</b> .....	73
第一节 职业责任 .....	73
第二节 法律责任 .....	80
第三节 避免法律诉讼的对策 .....	90

## 第二篇 审计程序与技术

<b>第五章 审计目标与审计过程</b> .....	95
第一节 审计目标 .....	95
第二节 审计范围 .....	103
第三节 财务报表循环 .....	104
第四节 审计目标的实现过程 .....	105
<b>第六章 审计证据与审计工作底稿</b> .....	107
第一节 审计证据 .....	107
第二节 审计工作底稿 .....	122

第三节	利用其他主体的工作	131
<b>第七章</b>	<b>计划审计工作</b>	135
第一节	初步业务活动	135
第二节	总体审计策略和具体审计计划	145
第三节	审计重要性	156
第四节	审计风险	163
<b>第八章</b>	<b>风险评估</b>	167
第一节	风险评估的含义	167
第二节	了解被审计单位及其环境	171
第三节	了解被审计单位的内部控制	177
第四节	评估重大错报风险	191
第五节	与管理层和治理层的沟通	196
第六节	审计工作记录	197
<b>第九章</b>	<b>风险应对</b>	198
第一节	针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	198
第二节	针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	200
第三节	控制测试	203
第四节	实质性程序	209
第五节	评价列报的适当性	212
第六节	评价审计证据的充分性和适当性	213
第七节	审计工作记录	214
<b>第十章</b>	<b>审计抽样和选择性测试方法</b>	215
第一节	审计抽样概述	215
第二节	控制测试中抽样技术的应用	226
第三节	实质性程序中抽样技术的应用	231
<b>第十一章</b>	<b>审计报告</b>	236
第一节	审计报告的含义与种类	236
第二节	审计报告的基本内容	237
第三节	标准无保留意见审计报告	239
第四节	非标准审计报告	241
第五节	期后发现的事实	247
第六节	含有已审计财务报表的文件中的其他信息	248
<b>第十二章</b>	<b>信息技术与审计</b>	251
第一节	信息技术与审计	251
第二节	电子数据处理技术模式分析	256
第三节	电子数据处理环境下的内部控制	261
第四节	会计信息系统的审计计划	267
第五节	计算机辅助审计技术	270
第六节	电子商务审计	273

第七节	信息技术条件下现代审计的发展趋势	277
-----	------------------	-----

### 第三篇 交易循环审计

<b>第十三章</b>	<b>销售与收款循环审计</b>	280
第一节	销售与收款循环概述	280
第二节	销售与收款循环内部控制及其测试	282
第三节	销售与收款循环的交易类别测试	286
第四节	主营业务收入审计	288
第五节	应收账款审计	292
第六节	坏账准备审计	297
第七节	其他相关账户审计	299
<b>第十四章</b>	<b>购货与付款循环审计</b>	303
第一节	购货与付款循环概述	303
第二节	购货与付款循环内部控制及其测试	304
第三节	购货与付款循环的交易类别测试	311
第四节	应付账款审计	313
第五节	固定资产和累计折旧审计	317
第六节	其他相关账户审计	324
<b>第十五章</b>	<b>生产与服务循环审计</b>	327
第一节	生产与服务循环概述	327
第二节	生产与服务循环内部控制及其测试	329
第三节	生产与服务循环的交易类别测试	335
第四节	存货成本审计	336
第五节	存货监盘	339
第六节	存货计价审计和截止测试	342
第七节	应付职工薪酬审计	344
第八节	其他相关账户审计	345
<b>第十六章</b>	<b>筹资与投资循环审计</b>	350
第一节	筹资与投资循环概述	350
第二节	筹资与投资循环内部控制及其测试	353
第三节	筹资与投资循环的交易类别测试	356
第四节	银行借款审计	358
第五节	所有者权益审计	361
第六节	投资审计	367
第七节	其他相关账户审计	374
<b>第十七章</b>	<b>货币资金审计</b>	380
第一节	货币资金与业务循环概述	380
第二节	货币资金内部控制及其测试	381
第三节	现金审计	385

第四节	银行存款审计	387
第五节	其他货币资金审计	392
<b>第十八章</b>	<b>特殊项目审计</b>	<b>394</b>
第一节	期初余额	394
第二节	比较数据	397
第三节	期后事项	399
第四节	会计政策变更与会计估计	403
第五节	非货币性资产交换	406
第六节	关联方及其交易	408
第七节	财务承诺与或有事项	410
第八节	持续经营	413
第九节	错误与舞弊	416
第十节	违反法规行为	421
<b>第十九章</b>	<b>终结审计</b>	<b>425</b>
第一节	取得管理层声明书和律师声明书	425
第二节	编制审计差异调整表和试算平衡表	430
第三节	复核审计工作	436
第四节	与管理层和治理层沟通	438
第五节	形成审计意见	441
第六节	实施项目质量控制复核	445
<b>第四篇 其他类型的审计与鉴证业务</b>		
<b>第二十章</b>	<b>特殊审计领域</b>	<b>449</b>
第一节	对特殊目的的审计业务出具审计报告	449
第二节	验资	454
<b>第二十一章</b>	<b>财务报表审阅、其他鉴证业务和相关服务</b>	<b>468</b>
第一节	财务报表审阅	468
第二节	预测性财务信息的审核	473
第三节	内部控制审核	479
第四节	基建工程预算、结算、决算审核	483
第五节	相关服务	490
<b>第二十二章</b>	<b>其他类型的审计</b>	<b>497</b>
第一节	经营审计	497
第二节	合规审计	503
第三节	内部审计	506
第四节	政府审计	511
<b>参考书目</b>		<b>519</b>

# 第一篇 审计与注册会计师职业

## 第一章

### 审计与鉴证概论

#### 第一节 审计与鉴证业务的产生与发展

##### 一、注册会计师审计的产生

注册会计师审计是商品经济发展到一定程度时，随着企业财产所有权与经营权分离而产生的。通常认为，注册会计师审计产生于资本主义工业革命时代，而其萌芽则可以上溯到16世纪。

16世纪，威尼斯城的航海贸易日益发达并出现了早期的合伙企业。在合伙企业中，通常只有少数几人充当执行合伙人，负责企业的经营管理，其他合伙人则只出资而不参加经营管理。非执行合伙人需要了解合伙企业的经营情况和经营成果，执行合伙人也希望能证实自己经营管理的能力与效率，因此双方都希望能从外部聘请独立的会计专业人员来担任查账和监督工作。这些会计专业人员所进行的查账与监督，可以被看作是注册会计师审计的最初萌芽。

18世纪下半叶，资本主义工业革命开始以后，英国的生产社会化程度大大提高，导致企业所有权与经营权进一步分离。企业主们雇用职业的经理人员来管理日常经营活动，他们需要借助外部专业人员来检查和监督经理人员，于是出现了第一批以查账为职业的独立会计师。特别是股份公司兴起以后，企业财产所有权与经营权日渐分离，绝大多数股东只向企业出资而完全脱离了经营管理。因此，股东们要求由经理人员组成的管理层定期向他们提交财务报告，以便了解公司的财务状况和经营成果。而后，随着资本市场的快速发展，企业融资渠道进一步拓宽，债权人、潜在的投资者等社会公众都迫切需要了解公司的财务状况和经营

成果,以作出贷款、投资等相应的经济决策。因此,为确保财务信息的真实与公允,由独立会计师对股份公司的财务报告进行审计就显得尤为必要。

1720年,英国爆发了南海公司破产事件,使公司股东和债权人遭受了巨大的经济损失。会计师查尔斯·斯内尔受议会聘请对其会计账目进行了检查,并以“会计师”名义出具了一份“查账报告书”,指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为,这标志着独立会计师——注册会计师的正式诞生。随后,为保护投资者和债权人的利益,监督股份公司的经营管理,英国议会于1844年颁布了《公司法》,规定股份公司必须设立监事来审查会计账簿和报表,并将审查结果报告给股东。次年,又对《公司法》进行了修订,规定股份公司必要时可以聘请会计师协助办理审计业务。该法案使公司有聘请外部审计人员的选择权,从而有力地促进了独立会计师的发展。其间,英国政府对一批独立会计师进行了资格确认。1853年,爱丁堡会计师协会在苏格兰成立,标志着注册会计师审计职业的诞生。1862年修改的《公司法》又确定会计师为法定的公司破产清算人,进一步明确了独立会计师的法律地位。

## 二、注册会计师审计的发展

注册会计师审计是商品经济发展的产物,又随着商品经济的发展而不断发展与完善。关于注册会计师审计的发展过程,学术界有两种不同的分类标准,即按审计对象的分类和按审计方法的分类。

1. 第一种分类:按审计对象不同,注册会计师审计分为会计账目审计阶段、资产负债表审计阶段和财务报表审计阶段

(1) 会计账目审计阶段。该阶段大致从19世纪中叶至20世纪初,其中英国审计模式占据主导地位。在此阶段,注册会计师审计的主要特点是:审计逐渐由任意审计转变为法定审计;审计的目的在于查错防弊,保护企业财产的安全完整;审计的方法是对会计账目进行逐笔的详细审计;审计报告的使用人主要是企业股东。

(2) 资产负债表审计阶段。该阶段大致包括20世纪的前30年。其间,全球经济发展重心由欧洲转向美国。当时企业筹资主要依靠银行贷款解决。银行通常要求借款人提供经独立会计师审核的资产负债表,以判断企业的偿债能力。企业也希望借助独立会计师对其资产负债表的审查,更好地获取银行信用。因此,资产负债表审计成为此阶段独立会计师的主要业务。在此阶段,注册会计师审计的基本特点是:审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的主要目的在于通过审查资产负债表来判断企业的信用状况;审计方法从详细审计初步转向抽样审计;审计报告的使用人除企业股东外,更主要的是债权人。

(3) 财务报表审计阶段。这一阶段大体上从20世纪30年代至今。30年代后,美国证券市场得到快速发展,为保护投资者的权益,1934年美国《证券交易法》规定:上市公司必须向证券交易管理部门报送经过审查的资产负债表和损益表。为顺应这种需要,注册会计师审计从资产负债表审计逐步扩大到财务报表审计。在此阶段,注册会计师审计的主要特点为:审计对象转为企业的全部财务报表及相关资料;审计的主要目的在于对财务报表发表审计意见;审计范围扩大到测试相关的内部控制制度;抽样审计和计算机辅助审计技术逐渐被运用;审计报告的使用人进一步扩大,包括股东、债权人、潜在的投资者、证券交易机构、政府及社会公众;注册会计师审计准则体系不断地建立和完善;注册会计师资格考试和认证制度逐步推行。

2. 第二种分类:按审计模式的不同,注册会计师审计分为账项导向审计阶段、内控导

### 向审计阶段和风险导向审计阶段

(1) 账项导向审计阶段。该阶段大致从 19 世纪中叶到 20 世纪 40 年代。最初的账项导向审计以查错防弊为主要目的, 详细审查公司的全部账簿和凭证, 即检查各项分录的有效性和准确性、账簿记录的加总和过账是否正确、总账和明细账是否一致。经历一段时期后, 企业规模日渐增大, 审计范围也不断扩大, 审计师已无法全面审查企业的会计账目, 客观上要求改变原有的审计模式。注册会计师审计开始转向以财务报表为基础进行抽查, 审计方式由顺查法改为逆查法, 即通过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。在此阶段, 抽查的数量仍然很大, 但由于采取判断抽样为主, 审计师仍难以有效揭示企业财务报表中可能存在的重大错弊。

(2) 内控导向审计阶段。20 世纪 40 年代后, 随着经济的发展, 财务报表的外部使用者越来越关注企业的经营管理活动, 日益希望审计师全面了解企业内部控制情况, 审计目标逐渐从查错防弊发展到对财务报表发表审计意见。经过长期的审计实践, 审计师们也发现内部控制制度与财务信息质量具有很大的相关性。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, 财务信息的质量就较有保证, 审计测试范围也可以相应缩小; 反之, 就必须扩大审计测试范围, 抽查更多的样本。为顺应这种要求并提高审计工作效率, 账项导向审计逐渐发展为内控导向审计, 即通过了解和评价被审计单位的内部控制制度, 评估审计风险, 制定审计计划并确定审计实施的范围和重点, 在此基础上进行实质性测试, 获取充分、适当的审计证据, 从而提出合理的审计意见。实施内控导向审计, 大大提高了审计工作的效率和质量, 但客观上也增加了审计风险。

(3) 风险导向审计阶段。随着经济环境的变化, 社会公众日益对审计人员赋予更高的期望, 要求审计人员负更大的责任。20 世纪 70 年代以来, 审计诉讼案件有增无减, 深入研究、防范和降低审计风险成为注册会计师审计职业界的重要任务。为合理地防范和降低审计风险并降低审计成本, 注册会计师审计逐渐从内控导向审计发展到风险导向审计。在此阶段, 审计人员在考虑审计风险时, 不仅要考虑会计系统和控制程序, 还要考虑控制环境。换句话说, 风险导向审计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。通过审计风险的量化和模型化, 确定审计证据的数量, 使审计风险的控制更加科学有效。风险导向审计是适应现代社会高风险的特性, 为量化审计风险、减轻审计责任、提高审计效率和审计质量作出的一种尝试。风险导向审计的出现, 有助于审计人员有效地控制审计风险, 提高审计工作的效率和效果, 因而越来越受到注册会计师的青睐, 标志着注册会计师审计发展到了一个新阶段。

### 三、鉴证业务的产生与发展

“鉴证业务 (assurance service)” 也称“保证服务”、“认证业务”或“可信性保证业务”。它是 20 世纪 90 年代中后期国际会计师行业对注册会计师专业鉴证性服务的一个新的概括和提法, 既是注册会计师专业服务产品向纵深开发的结果, 也是注册会计师专业服务从“审计”向“鉴证”的一次重大跨越。

最早有组织地致力于鉴证业务的研究与开发的是美国注册会计师协会 (AICPA)。1993 年, AICPA 探讨并指出了审计的未来发展方向是鉴证业务。1994 年, AICPA 成立了鉴证业务特别委员会 (SCAS), 对审计的发展进行专门研究。此后, AICPA 成立了鉴证业务执行委员会 (ASEC), 对鉴证业务具体的执业准则、有待发展的鉴证业务进行系统的研究。加拿

大的特许会计师协会 (CICA) 和澳大利亚的会计职业组织等也成立了相关机构进行鉴证业务研究。

1993年5月,美国注册会计师协会在新墨西哥州圣达非 (Santa Fe) 召开了审计/保证会议,这次会议注意到了对审计和其他鉴证服务需求的下降,以及用户对鉴证业务的范围和效用方面的不满,并决定制定计划,重塑鉴证业务的未来,以增进其价值。为此,AICPA于1994年正式成立了以毕马威会计公司 (KPMG) 的合伙人 Robert K. Elliott 为主席的临时性机构——鉴证业务特别委员会 (SCAS, 通称 Elliott 委员会)。1996年年底,该委员会通过网站发布了翔实的报告 (通称 Elliott 报告)。1997年,AICPA 成立了一个永久性的机构——鉴证业务执行委员会 (ASEC), Ronald S. Cohen、Robert L. Bunting、Susan C. Rucker 等先后担任主席,现任主席为 KPMG 合伙人 Thomas E. Wallace。

加拿大特许会计师协会 (CICA) 于1995年8月组建了以 KPMG 合伙人 Axel N. Thesberg 为主席的“鉴证业务工作组 (TFAS)”,旨在开发和实施一项拓展保证业务的计划,并确保注册会计师 (CA) 在保证领域的优势。TFAS 于1995年12月、1997年6月分别向 CICA 管理委员会 (BOG) 提交了一份中期报告,并于1998年1月发表了最终报告。CICA 根据最终报告的建议成立了“鉴证业务发展委员会 (ASDB)”,首任主席为德勤会计公司 (Deloitte & Touche) 的合伙人 John W. Beech,现任主席为安永会计公司 (Ernst & Young) 的合伙人 Doug McPhie。

AICPA 和 CICA 之间就鉴证业务的研究,尤其是新鉴证业务产品的开发方面开展了密切的合作。AICPA 和 CICA 合作开发的鉴证业务领域包括:风险评估 (risk assessment)、业绩计量 (performance measurement)、系统质量 (systems quality)、电子商务 (e-commerce)、养老 (eldercare)。尤其是针对电子商务鉴证业务产品网誉认证 (webtrust) 和信息系统认证 (systrust), 双方联合开发了一系列原则与标准。

澳大利亚注册会计师协会 (ASCPA) 与澳大利亚特许会计师协会 (ICAA) 于1997年成立了以安永会计公司合伙人 Stuart Alford 为主席的鉴证业务联合工作组 (JASTF)。JASTF 于当年12月发布了一份报告,讨论了未来发展的一些关键问题,并提议成立研究与创新委员会 (RIB)。1999年6月,澳大利亚会计研究基金会管理委员会宣布将审计准则委员会 (ASB) 更名为审计和保证准则委员会 (AuASB)。

国际会计师联合会 (IFAC) 下属的审计实务委员会 (IAPC) 于1997年8月发布了一份名为《信息可靠性报告》的征求意见稿。在进行重大修改之后,IAPC 于1999年3月以《保证业务》为名重新发布了征求意见稿,并最终于2000年6月正式发布了《保证业务国际准则》,为保证业务提供了总体框架,并针对高度保证业务规定了基本原则和主要程序。2002年,国际会计准则委员会 (IAASB) 重新划分 CPA 的业务类型,并将 IASE100《鉴证业务》分拆为《鉴证业务的国际框架》和 ISAE2000《鉴证对象为历史财务信息之外的鉴证业务》。2003年,IAASB 发布上述两个文件的征求意见稿,建议取代 ISAE100 并废止 ISA120《审计准则的国际框架》。2005年1月,IFAC 正式发布了 ISAE3000《除历史财务信息审计和审阅之外的鉴证业务》。

应该说,致力于鉴证业务的研究与开发,其初衷是着眼于注册会计师行业的未来发展。进入20世纪90年代以后,传统的财务报表审计已经成为一个相对成熟的服务产品,社会期望甚高,同业竞争激烈,诉讼风险加大,迫使注册会计师行业另辟蹊径,在咨询和鉴证方面进行拓展。市场对提高信息质量方面的显著需求和注册会计师自身的能力,很自然地促使注



册会计师鉴证类专业服务在完成由审计到鉴证的过渡之后,很快又开始向鉴证业务跨越,并将其作为行业发展的方向。实际上,促使 AICPA 开展相关研究与开发的是 1993 年的审计/保证会议对未来服务的探索和展望; CICA 开展相关努力的一个重要背景是其通过研究草拟的一份《远景报告》(Vision Report); 英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)的一份展望报告《增值职业:2005 年的特许会计师》,也勾画出了一幅未来鉴证业务的蓝图。

美国鉴证业务特别委员会委员 William Kinney 教授在 1998 年的一次关于鉴证业务的研讨会上一针见血地指出:会计行业成立鉴证业务特别委员会的根本动机只有一个——生存。Robert Elliott 在该委员会成立(1994 年)致辞中谈到,美国在过去的 7 年中,来自传统审计的收入停滞在 70 亿美元。他预测,到 2000 年,传统审计的总收入仍然只会接近这个水平,而来自其他鉴证业务的收入将增加到 210 亿美元(其中相当大的一部分目前仍被其他行业所赚取)。

当然,环境的变化也是鉴证业务拓展和演进的重要原因。信息技术的发展降低了对历史性信息以及查找和纠正差错的需求,也使得大规模、高速度地处理信息成为可能,但同时却加大了对信息质量和侦查舞弊的需求,以及对企业持续经营的关注。Elliott 报告将变化的环境概括为七个方面:信息技术的变革;对受托责任(accountability)的更大的需求;资本提供者构成的变化;人口年龄分布的变化;组织结构的变化;供应商、客户和资本市场的全球化;教育。Elliott 正是以此为背景,提出了一个新的鉴证业务架构。

#### 四、中国注册会计师审计与鉴证的发展

中国的注册会计师审计始于辛亥革命以后。当时,一批爱国学者积极倡导创建中国的注册会计师审计事业。1918 年,北洋政府颁布了我国第一部注册会计师审计法规——《会计师暂行章程》。同年,谢霖先生获准成为中国第一位注册会计师,并创办了中国第一家注册会计师审计机构——正则会计师事务所。1925 年,上海首先成立了会计师公会。经过 30 余年的缓慢发展,到 1947 年,中国的注册会计师审计事业已经初具规模。然而,由于政治、经济的落后,旧中国的注册会计师审计业务发展缓慢,远未能发挥注册会计师审计的应有作用。解放初期,在我国国民经济恢复过程中,注册会计师审计曾经发挥了积极的作用。在社会主义改造完成以后,由于照搬苏联高度集中的计划经济模式,我国的注册会计师审计陷入长时期的停滞状态。

改革开放以后,我国逐渐从计划经济体制转向市场经济体制,出现了国有、集体、外资以及个体、私营经济等多种所有制经济形式,股票、债券等资本市场也得到了快速发展,注册会计师审计随着经济的发展而得到了恢复和发展,其发展大致可分为两个阶段。

##### (一) 恢复发展阶段

以 1980 年财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》为标志,我国注册会计师制度开始重建,其主要业务是对外商投资企业进行审计并提供会计咨询服务。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。到 1988 年年底,注册会计师发展到 3 000 人,会计师事务所达 250 家,业务领域仍以外商投资企业审计为主。1988 年 11 月,中国注册会计师协会成立,注册会计师行业开始步入政府监督和引导、行业协会自我管理的轨道。

在注册会计师事业发展的同期,我国另一支注册会计师审计队伍——注册审计师也从无到有发展壮大起来。1986 年,全国共有审计事务所 189 家,从业人员约 1 600 人;1990 年,共有审计事务所 2 322 家,注册审计师达 7 273 人;1993 年 11 月,中国注册审计师协会成