

普通高等院校“十三五”规划教材

SHENJIXUE
YUANLI YU ANLI

审计学

原理与案例

郭艳萍 傅贵勤 孟腊梅 主编

清华大学出版社



普通高等院校“十三五”规划教材

SHENJIXUE
YUANLI YU ANLI

审计学

原理与案例

郭艳萍 傅贵勤 孟腊梅 主 编
高岩芳 封桂芹 郭涛敏 冯素珍 张利霞 张 洪 副主编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书是根据中国注册会计师协会 2010 年发布的《中国注册会计师执业准则应用指南》及财政部 2014 年修订颁布的《企业会计准则》等新法规提出的新要求,结合《审计法》、《公司法》、《证券法》的规定,对现代风险导向审计的新形势经过深入研究编写而成。本书共有十二章内容,是国际与本土兼具、理论与实务兼具的审计学原理教科书。本书内容广泛,涵盖了审计学理论的新发展及新的法规准则,具备系统性的学习架构并强调行业特性,符合现在及未来之需求。

本书适合会计学、审计学专业本科及专科学生使用,也可供 MBA、MPAcc 以及有兴趣的教师、研究人员使用或参考。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

审计学原理与案例 / 郭艳萍,傅贵勤,孟腊梅主编. --北京:清华大学出版社,2016
(普通高等院校“十三五”规划教材)

ISBN 978-7-302-42861-9

I. ①审… II. ①郭… ②傅… ③孟… 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(2016)第 028917 号

责任编辑:刘志彬

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:王静怡

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印装者:三河市海新印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:16 字 数:370 千字

版 次:2016 年 3 月第 1 版 印 次:2016 年 3 月第 1 次印刷

印 数:1~3000

定 价:42.00 元

产品编号:068821-01

本书是根据中国注册会计师协会 2010 年发布的《中国注册会计师执业准则应用指南》及财政部 2014 年修订颁布的《企业会计准则》等新法规提出的新要求,结合《审计法》、《公司法》、《证券法》的规定,对现代风险导向审计的新形势经过深入研究编写而成。

本书是国际与本土兼具、理论与实务兼具的审计学原理教科书,并通过案例来阐释理论,使读者从案例中理解理论的含义。全书内容丰富、实用,主要体现在以下几个方面:第一,采用了与国际审计准则趋同的《中国注册会计师执业准则》;第二,全面讲解了现代风险导向审计理论与方法;第三,应用了新的审计报告格式;第四,包含了与新法规相关的内容。

本书以注册会计师审计为主线,在编写的过程中,充分借鉴了近年来国内外出版的审计学理论与实务教材的优点,并吸收了审计理论和实践的新成果。本书特点如下。

1. 系统性

本书在结构上,根据审计学的内在逻辑规律和初学者的认知规律来安排,结构合理,符合认知规律,而且全面地阐述了审计理论和实践的各方面内容。

2. 操作性

本书采用国际上通行的业务循环法阐述审计实务的内容,即把企业的生产经营活动分为若干循环,分别对各循环进行审计。

3. 创新性

审计学是一门实践性很强的学科,为了缩小理论和实践的差距,加深对课程内容的理解,在每一章的开始和正文我们安排了一些必要的引导案例和拓展案例,进一步丰富了教材的内容。

“审计学原理与案例”是会计学、审计学专业的骨干课程之一,是必修课,是学生必须掌握的一门知识和技能。通过本书的学习,可使学生掌握审计的基本理论、基本方法和基本技能,以胜任国家审计、内部审计和民间审计工作。

编者

Contents 目 录

第一章 总 论

第一节 审计概述	2
第二节 中国注册会计师执业准则	10
第三节 注册会计师职业道德规范	13
第四节 注册会计师的法律责任	15
本章小结	18
思考与练习	18

第二章 审计计划、审计重要性与审计风险

第一节 审计计划	21
第二节 审计重要性	23
第三节 审计风险	31
本章小结	46
思考与练习	46

第三章 审计证据和审计工作底稿

第一节 审计证据	48
第二节 审计工作底稿	58
本章小结	66
思考与练习	66

第四章 内部控制

第一节 内部控制的含义与演进	72
第二节 内部控制审计	78
本章小结	83
思考与练习	83

第五章 审计抽样

第一节 审计抽样概述	85
第二节 控制测试中审计抽样的运用	88
第三节 细节测试中审计抽样的运用	97
本章小结	99
思考与练习	99

第六章 收入循环的审计

第一节 收入循环审计的目标与范围	104
第二节 收入循环内部控制测试	105
第三节 收入循环实质性测试	112
本章小结	124
思考与练习	125

第七章 支出循环的审计

第一节 支出循环审计的目标与范围	127
第二节 支出循环内部控制测试	128
第三节 支出循环实质性测试	134
本章小结	141
思考与练习	142

第八章 生产与费用循环审计

第一节 生产与费用循环概述	144
第二节 生产与费用循环的内部控制及其测试	146
第三节 存货审计	148
第四节 应付职工薪酬审计	152
第五节 营业成本审计	154
第六节 其他相关账户的审计	156
本章小结	159
思考与练习	159

第九章 筹资与投资循环审计

第一节 筹资与投资循环的特性	162
第二节 筹资与投资循环的内部控制及测试	165
第三节 借款审计	167
第四节 所有者权益审计	170
第五节 投资审计	172
第六节 其他相关账户审计	179
本章小结	182
思考与练习	182

第十章 货币资金审计

第一节 货币资金审计概述	185
第二节 库存现金审计	189
第三节 银行存款审计	191
第四节 其他货币资金审计	195
本章小结	196
思考与练习	197

第十一章 审计报告

第一节 审计终结	199
第二节 审计报告的作用与种类	207
第三节 审计报告的内容与类型	209
第四节 审计报告的编制	211
本章小结	218
思考与练习	218

第十二章 验资

第一节 验资概述	224
第二节 具体审验程序	238
本章小结	245
思考与练习	246
参考文献	248

1

第一章

Chapter 1

总 论

学习重点

1. 掌握中外审计的产生和沿革及其产生和发展的客观依据。
2. 掌握审计学的基本理论与基本概念，为以后各章的学习打好基础。

引导案例

审计的万花筒

沈名是一名会计学专业注册会计师方向的大学新生，在新生的专业动员大会上，他了解了自己所学专业涉及的领域，并熟悉了注册会计师审计是会计师事务所开展的对外单位财务报表合法性、公允性等方面发表审计意见的工作。沈名觉得这样的工作具有挑战性，便经常上网浏览审计方面的新闻。他看到以下两篇新闻报道。

一则是来源于国家审计署网站 2013 年 10 月 22 日的报道：《世界审计组织第 21 届大会在京成功举办丰硕成果》。10 月 22 日至 26 日，由审计署主办的世界审计组织第 21 届大会在北京举行。大会两项主议题分别为：“国家审计与国家治理”、“最高审计机关在维护财政政策的长期可持续性领域的作用”，中国和墨西哥分别担任两项主议题的主席。国务院总理李克强在开幕式上致辞。李克强总理在开幕式致辞中指出，审计与财政形影相随，在促进财政可持续，改善国家治理中发挥了重要的、不可替代的作用。中国的审计制度是国家监督体系的重要组成部分，国家审计机关依据宪法设立，依法独立履行职责，不受其他行政机关、社会团体与个人的干涉。他结合中国国情，就审计提出 3 点主张：一是当好财政可持续的“卫士”。审计要发挥对财政的监督作用，及时发现风险隐患，督促进行整改，推动财政用好增量、盘活存量、提高效率、惠及民生、防范风险，从而实现可持续运行；二是当好防治腐败的“哨兵”。国家审计在国家治理体系中具有相当于人体中“免疫系统”的功能，可以预防和抵御各种“病害”，特别是防腐反腐，审计机关具有独特的专业化优势。国家审计要成为国家和人民利益的捍卫者、权力运行的“紧箍咒”、公共资金的守护者；三是当好国际合作的“使者”，各国审计机关应加强多、双边交流合作，共同推动制

定和完善国际金融监管规则、国际会计和审计准则，促进全球金融和经济稳定。

另一则新闻是来源于《北京青年报》2013年12月2日的报道：《内部审计发现的问题——南航四员工被调查》。针对南航员工被调查一事，南航官微证实，该公司确有四名员工被调查。不过该线索是南航在内部审计中发现并主动向公安机关报告的。南航方面表示，目前正在协助公安机关进行调查，但未提及被调查员工的具体信息。

沈名发现，以上两则报道出现的国家审计、内部审计是他之前没有注意到的。这两类审计与注册会计师审计又有什么联系与区别呢？

第一节 审计概述

一、审计定义

（一）美国会计学会的定义

审计作为一种监督机制，其实践活动历史悠久，但人们对审计的定义却众说纷纭。公认的具有代表性且被广泛引用的是美国会计学会(AAA)于1972年在其颁布的《基本审计概念公告》中给出的审计定义，即“审计是指为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度，而客观地收集和评估证据，并将结果传递给有利害关系的使用者的系统过程”。

下面对美国会计学会的定义及关于审计学中的一些关键概念分别加以说明。

► 1. 经济活动和经济现象的认定

经济活动和经济现象是审计的对象，也就是审计的内容。经济活动和经济现象的认定代表着被审单位对本单位经济活动的合法合规性或有效性及经济现象(如会计资料)的真实公允性的一种看法。

► 2. 收集和评估(审计)证据

审计证据是审计人员用来确定被审单位经济活动合法合规性或有效性及经济现象真实公允性的各种形式的凭据。收集充分、有力的审计证据是审计工作的核心。从一定意义上说，审计就是有目的、有计划地收集、鉴定、综合和利用审计证据的过程。

► 3. 客观性

客观性是指不偏不倚，实事求是，这是对审计人员的职业道德要求。审计人员只有客观地收集和评估证据、做出审计结论、报告审计结果，才能达到审计目标，也才能令审计意见的利害关系人信服。

► 4. 所制定的标准

所制定的标准是审计的依据，即判断被审单位的经济活动合法合规与否、经济效益如何、经济现象真实公允与否的尺度，如国家颁布的法律、规章和标准，职业团体制定的会计准则(如美国财务会计准则委员会FASB发布的《财务会计准则公告》)，企业制定的各种消耗定额、计划、预算等。

► 5. 传递结果

向依赖和利用审计意见的组织和人员传递结果是通过编制审计报告进行的。编制审计

报告是审计工作的最后步骤。审计报告的格式有些是标准化的,如年度会计报表审计报告;有些则是非标准化的,如职员舞弊专项审计报告。在有些情况下,审计人员甚至还可以采取口头的非正式形式报告审计结果。

► 6. 系统过程

审计须按照公认规范要求,遵循一定的程序进行,以保证审计的质量,提高审计的效率。

(二) 本书的定义

审计是由独立的专门机构或人员根据授权或委托,对被审计单位的会计资料及其所反映的经济活动进行审查并发表意见。

(三) 注册会计师审计的基本概念

注册会计师审计作为审计的一种类型,其内涵具有特殊性。因此,国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计概念下了定义,其中,影响较大的是国际会计师联合会和美国注册会计师协会的定义。

国际会计师联合会(IFAC)下设的国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)将注册会计师审计概念描述为:“财务报表审计的目标是,使审计师(有时也指其所在的会计师事务所)能够对财务报表是否在所有重要方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则说明书》第1号中,对审计概念的描述为:“独立审计师对财务报表审计的目标是,对财务报表是否按照公认会计原则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》对审计概念的描述为:“财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作,对财务报表的下列方面发表审计意见:(一)财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制;(二)财务报表是否在所有重大方面公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

二、审计分类

通常可以从不同的角度对审计加以考察,从而做出不同的分类。对审计进行合理分类,有利于加深对审计的认识,从而有效地组织各类审计活动,充分发挥审计的积极作用。

(一) 按审计执行主体分类

按审计活动执行主体的性质分类,审计可分为政府审计、独立审计和内部审计三种。

► 1. 政府审计

政府审计是由政府审计机关依法进行的审计,在我国一般称为国家审计。我国国家审计机关包括国务院设置的审计署及其派出机构和地方各级人民政府设置的审计厅(局)两个层次。国家审计机关依法独立行使审计监督权,对国务院各部门和地方人民政府、国家财政金融机构、国有企事业单位以及其他有国有资产的单位的财政、财务收支及其经济效益进行审计监督。各国政府审计都具有法律所赋予的履行审计监督职责的强制性。现代政府审计可以分为三个层次:第一个层次是财务审计和遵循性审计;第二个层次是经济性和效率性审计;第三个层次是项目效果审计。

► 2. 独立审计

独立审计,即由注册会计师受托有偿进行的审计活动,也称为民间审计、社会审计。我国注册会计师协会(CICPA)在发布的《中国注册会计师鉴证业务基本准则》中指出:“财务报表审计属于鉴证业务,注册会计师的审计意见旨在提高财务报表的可信赖程度。”独立审计的风险高、责任重,因此审计理论的产生、发展及审计方法的变革基本上都是围绕独立审计展开的。

► 3. 内部审计

内部审计是指由本单位内部专门的审计机构和人员对本单位财务收支和经济活动实施的独立审查和评价,审计结果向本单位主要负责人报告。这种审计具有显著的建设性和内向服务性,其目的在于帮助本单位健全内部控制,改善经营管理,提高经济效益。1999年,国际内部审计师协会(IIA)理事会通过了新的内部审计定义,指出:“内部审计是一项独立、客观的保证和咨询顾问服务。它以增加价值和改善营运为目标,通过系统、规范的手段来评估风险、改进风险的控制和组织的治理结构,以达到组织的既定目标。”

(二) 按审计基本内容分类

按审计内容分类,我国一般将审计分为财政财务审计和经济效益审计。

► 1. 财政财务审计

财政财务审计是指对被审计单位财政财务收支的真实性和合法合规性进行审查,旨在纠正错误、防止舞弊。具体来说,财政审计又包括财政预算执行审计(即由审计机关对本级和下级政府的组织财政收入、分配财政资金的活动进行审计监督)、财政决算审计(即由审计机关对下级政府财政收支决算的真实性、合规性进行审计监督)和其他财政收支审计(即由审计机关对预算外资金的收取和使用进行审计监督)。财务审计则是指对企事业单位的资产、负债和损益的真实性和合法合规性进行审查。由于企业的财务状况、经营成果和现金流量是以会计报表为媒介集中反映的,因而财务审计时常又表现为会计报表审计。

财政财务审计在审计产生以后的很长一段时期都居于主导地位,因此可以说是一种传统的审计;又因为这种审计主要是依照国家法律和各种财经方针政策、管理规程进行的,故又称为依法审计。我国审计机关在开展财政财务审计的过程中,如果发现被审单位和人员存在严重违反国家财经法规、侵占国家资财、损害国家利益的行为,往往会立专案进行深入审查,以查清违法违纪事实,做出相应处罚。这种专案审计一般称为财经法纪审计,它实质上只是财政财务审计的深化。

► 2. 经济效益审计

经济效益审计是指对被审计单位经济活动的效率、效果和效益状况进行审查、评价,目的是促进被审计单位提高人财物等各种资源的利用效率,增强盈利能力,实现经营目标。在西方国家,经济效益审计也称为“3E”(efficiency、effectivity、economy)审计。最高审计机关国际组织(INTOSAI)则将政府审计机关开展的经济效益审计统一称为“绩效审计”。西方国家又将企业内部审计机构从事的经济效益审计活动概括为“经营审计”。

(三) 按审计实施时间分类

按审计实施时间相对于被审单位经济业务发生的前后分类,审计可分为事前审计、事中审计和事后审计。

► 1. 事前审计

事前审计是指在被审单位经济业务实际发生以前进行的审计。这实质上是对计划、预算、预测和决策进行审计,如国家审计机关对财政预算编制的合理性、重大投资项目的可行性等进行的审查;会计师事务所对企业盈利预测文件的审核,内部审计组织对本企业生产经营决策和计划的科学性与经济性、经济合同的完备性进行的评价等。

开展事前审计,有利于被审单位进行科学决策和管理,保证未来经济活动的有效性,避免因决策失误而遭受重大损失。

► 2. 事中审计

事中审计是指在被审单位经济业务执行过程中进行的审计。例如,对费用预算、经济合同的执行情况进行审查。通过这种审计,能够及时发现和反馈问题,尽早纠正偏差,从而保证经济活动按预期目标合法合理和有效地进行。

► 3. 事后审计

事后审计是指在被审单位经济业务完成之后进行的审计。大多数审计活动都属于事后审计。事后审计的目标是监督经济活动的合法合规性,鉴证企业会计报表的真实公允性,评价经济活动的效果和效益状况。

(四) 按实施的周期性分类

按实施的周期性分类,审计还可分为定期审计和不定期审计。

定期审计是按照预定的间隔周期进行的审计,如注册会计师对股票上市公司年度会计报表进行的每年一次审计、国家审计机关每隔几年对行政事业单位进行的财务收支审计等。

而不定期审计是出于需要而临时安排进行的审计,如国家审计机关对被审单位存在的严重违反财经法规行为突击进行的财经法纪专案审计;会计师事务所接受企业委托对拟收购公司的会计报表进行的审计;内部审计机构接受总经理指派对某分支机构经理人员存在的舞弊行为进行审查等。

(五) 按审计技术模式分类

按采用的技术模式,审计可以分为账项基础审计、系统基础审计和风险基础审计三种。

这三种审计代表着审计技术的不同发展阶段,但即使在审计技术十分先进的国家也往往同时采用。而且,无论采用何种审计技术模式,在会计报表审计中最终都要用到许多共同的方法来检查报表项目金额的真实性、公允性。

► 1. 账项基础审计

账项基础审计是审计技术发展的第一阶段,它是指顺着或逆着会计报表的生成过程,通过对会计账簿和凭证进行详细审阅,对会计账表之间的钩稽关系进行逐一核实,来检查是否存在会计舞弊行为或技术性措施。在进行财务报表审计,特别是专门的舞弊审计时,采用这种技术有利于做出可靠的审计结论。

► 2. 系统基础审计

系统基础审计是审计技术发展的第二阶段,它建立在健全的内部控制系统可以提高会计信息质量的基础上。即首先进行内部控制系统的测试和评价,当评价结果表明被审单位

的内部控制系统健全且运行有效、值得信赖时,可以在随后对报表项目的实质性测试工作中仅抽取小部分样本进行审查;相反,则需扩大实质性测试的范围。这样能够提高审计的效率,有利于保证抽样审计的质量。

► 3. 风险基础审计

风险基础审计是审计技术的最新发展阶段。采用这种审计技术时,审计人员一般从对被审单位委托审计的动机、经营环境、财务状况等方面进行全面的风险评估出发,利用审计风险模型,规划审计工作,积极运用分析性复核,力争将审计风险控制在可以接受的水平上。

除上述分类外,审计还可按执行地点分为报送审计和就地审计。前者是指审计机构对被审单位依法定期报送的计划、预算和会计报表及有关账证等资料进行的审计,主要适用于国家审计机关对规模较小的事业单位进行的财务审计;后者是指审计机构委派审计人员到被审单位进行现场审计,以全面调查和掌握被审单位的情况,做出准确的审计结论。

三、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,发展和完善于美国发达的资本市场,是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

(一) 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,为适应筹集大量资金的需要,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。在客观上产生了一个与任何一方均无利益关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查的需求,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。

(二) 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进一步分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇用的管理人员是否存在贪污、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。他们受企业主委托,对企业会计账目进行逐笔检查,目的是查错防弊,检查结果也只向企业主报告。因为是否聘请独立会计师进行查账由企业主自行决定,所以此时的独立审计尚为任意审计。股份有限公司的兴起,使企业的所有权与经营权进一步分离,绝大多数股已完全脱离经营管理,他们出于自身的利益,非常关心公司的经营成果,以便做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,由于金融资本对产业资本的逐步渗透,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,以便做出是否继续贷款或者是否索偿债务的决定,而公司财务状况和经营成果,只能通过公司提供的财务报表来反映。因此,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。

值得一提的是,注册会计师产生的“催产剂”是英国的“南海公司事件”,英国议会聘请会计师查尔斯·斯内尔(Charles Snell)对“南海公司”进行审计。斯内尔以“会计师”名义出具了“查账报告书”,从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

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,负责审查公司账目。

(三) 注册会计师审计的发展

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表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。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初期的抽样审计。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,大批企业相继倒闭,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,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,在证券交易所上市的企业的财务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,形成了一批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,形成了“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,不得不对其编造的财务报表进行修正,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。出具审计报告的安达信会计师事务所,因涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查,之后宣布关

闭,世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此,时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,即普华永道、安永、毕马威、德勤。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。

(四) 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历史必然性。

(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财务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、公正立场的第三者对企业财务报表的公允性与合法性做出判断,注册会计师审计便应运而生。

(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,进而发展为财务报表审计;审计目标也由查错防弊发展到对财务报表发表审计意见;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。

四、中国注册会计师审计的演进与发展

(一) 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。我国的注册会计师审计始于辛亥革命之后,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”也获准成立。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多家会计师事务所。1925年,在上海成立了“全国会计师公会”。1933年,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。但是在半殖民地、半封建的旧中国,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是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。当时由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为险恶的财政状况,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。

(二) 中国注册会计师审计的发展

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,成为新中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做了明确规定。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1月实施的《中华人民共和国会计法》规定:“经国务院财政部门批准组成会计师事务所,可以按照国家有关规定承办查账业务。”1986年7月3日,国务院颁布了《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四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》,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,为改革开放、国有企业转换经营机制和社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极的作用。

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准则委员会的正式成员。

五、审计方法

一百多年来,虽然审计的根本目标没有发生重大变化,但审计环境却发生了很大的变化。注册会计师为了实现审计目标,一直随着审计环境的变化调整着审计方法。审计方法从账项基础审计到制度基础审计再发展到风险导向审计,都是注册会计师为了适应审计环境的变化而做出的调整。

拓展案例

注册会计师审计产生的历史背景

——英国南海股份公司审计案例

18世纪初,随着大英帝国殖民主义的扩张,海外贸易有了很大发展。英国政府在银行家的建议下,将发行中奖债券所募集到的资金于1710年创立了南海股份有限公司,从事盈利前景诱人的殖民地贸易。南海公司经过了10年的惨淡经营,1719年政府允许中奖债券的70%(约1000万英镑)与南海公司股票可进行转换。当年年底,一方面政府扫除了殖民地贸易的障碍;另一方面,公司的董事们开始对外散布利好消息,并预测在1720年的圣诞节,公司可能要按面值的60%支付股利。1719年中期,南海公司股价为114英镑,1720年3月,股价劲升至300英镑。1720年7月,公司老板布伦特实施以数倍于面额的