



高等院校会计学教材系列

注册会计师审计

沈 征 主编

Q·C·C·O·U·N·T·I·N·G

格致出版社



上海人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师审计/沈征主编. —上海:格致出版社:上海人民出版社, 2008

(高等院校会计学教材系列)

ISBN 978-7-5432-1419-4

I. 注… II. 沈… III. 审计-高等学校-教材 IV. F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 030960 号

责任编辑 王 静

美术编辑 路 静

高等院校会计学教材系列

注册会计师审计

沈 征 主编

出版 世纪出版集团 格致出版社
www.ewen.cc www.hibooks.cn
上海人民出版社

(200001 上海福建中路193号24层)



编辑部热线 021-63914988

市场部热线 021-63914081

发 行 世纪出版集团发行中心
印 刷 上海商务联西印刷有限公司
开 本 787×1092 毫米 1/16
印 张 26.5
插 页 1
字 数 569,000
版 次 2008 年 4 月第 1 版
印 次 2008 年 4 月第 1 次印刷
ISBN 978-7-5432-1419-4/F·49
定 价 39.00 元

高等院校会计学教材系列编委会

- 主 任** 于玉林 天津财经大学会计学院,教授、博导
- 副主任** 万寿义 东北财经大学会计学院,教授
付 磊 首都经贸大学会计学院,教授
田昆儒 天津财经大学会计学院,教授、博导
汤湘希 中南财经政法大学会计学院,教授、博导
杨有红 北京工商大学会计学院,教授
陈兴述 重庆工商大学会计学院,教授
胡继荣 福州大学管理学院会计系,教授
栾甫贵 首都经贸大学会计学院,教授
麻俊生 上海世纪出版集团格致出版社,副编审
- 委 员** 王凡林 首都经贸大学会计学院,教授
包 强 广东金融学院会计系,教授
刘百芳 北京语言大学会计系,教授
刘建中 河南大学会计系,教授
许义生 广东商学院会计学院,教授
许永斌 浙江工商大学财会学院,教授
许家林 中南财经政法大学会计学院,教授、博导
吴彦龙 天津财经大学会计学院,教授
吴秋生 山西财经大学会计学院,教授
张 立 长春税务学院会计系,教授
张庆龙 北京工商大学会计学院,副教授
张俊瑞 西安交通大学管理学院,教授、博导
李培根 兰州商学院会计学院,教授
李端生 山西财经大学会计学院,教授
汪 平 首都经贸大学会计学院,教授、博导
沈 征 天津财经大学会计学院,副教授
陈海声 华南理工大学管理学院,副教授

周仁仪	湖南商学院会计系,教授
周晓苏	南开大学商学院,教授、博导
胡元木	山东经济学院教务处,教授
倪国爱	安徽财经大学会计学院,教授
倪筱楠	沈阳大学工商管理学院,副教授
唐现杰	哈尔滨商业大学会计学院,教授
唐欲静	北京工商大学会计学院,副教授
徐春立	天津财经大学会计学院,教授
高方露	天津财经大学会计学院,副教授
袁明哲	山东大学管理学院,教授
盛明泉	安徽财经大学会计学院,教授
傅建设	天津商学院管理学院,教授
程 夏	成都理工大学商学院,教授
童 盼	北京工商大学会计学院,教授
董惠良	上海商学院财会金融学院,教授

总序

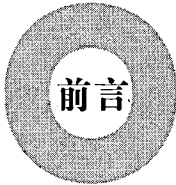
会计是经济管理的重要组成部分,经济越发展会计越重要。凡是有经济活动的地方都需要有会计,会计已成为人民群众需要了解和运用的基本知识。作为一门重要的学科,会计学是研究会计工作规律和会计发展规律的知识体系,它是一门经济管理科学。会计学在发展过程中,为适应经济和社会发展、科学和技术进步、管理和改革要求的需要,形成了相互联系、相互制约的各种分支学科。与此相联系,在高等院校的会计教学中,为了培养高级会计人才,也形成了由各种会计学科相互联系、相互制约的会计课程体系。

考虑到在 21 世纪发展知识经济的条件下会计更要重视管理的要求,以及会计人员要具有创新精神和实践能力的要求,为了适应普通高等院校和高等职业、成人学校会计教育的需要,在上海世纪出版股份有限公司格致出版社大力支持下,我们组织有关高等学校编写“高等院校会计学教材系列”。在这套会计学教材系列中,有 20 门左右是会计专业、财务管理专业和审计专业的主体课程,另有 20 门左右是选修课程,供会计及相关专业教学选用。

会计学教材系列的编写,力求适应我国改革开放现阶段发展的实际需要,从培养符合现代市场经济要求的会计人才出发,特制定如下的编写要求:(1)要理论和实践相结合;(2)要反映会计工作规律,具有相对稳定性;(3)要反映认识由浅入深循序渐进的规律;(4)要反映最新财务会计准则、制度和相关法规的要求;(5)要反映会计信息化对会计核算的影响;(6)要反映当代会计研究水平,具有一定的超前性;(7)要借鉴西方会计,并与国际会计准则协调;(8)要开拓创新编写新教材;(9)严格遵守《著作权法》和相关法规的规定,严禁抄袭、剽窃。

为了编好会计学系列教材,特成立编委会,负责组织教材系列的编写工作。每本教材实行主编负责制,主编负责组织本书的编写工作,每位作者对本人编写的内容完全负责。欢迎广大教师和学生在使用过程中提出意见和建议。

高等院校会计学教材系列编写委员会



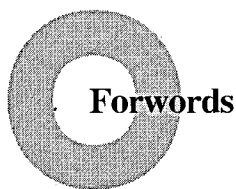
前言

2006年2月15日,财政部在人民大会堂召开新闻发布会,发布了39项企业会计准则和48项注册会计师执业准则,并已经自2007年1月1日起在上市公司和境内会计师事务所施行。这标志着适应我国市场经济发展要求,与国际准则趋同的企业会计准则体系和注册会计师执业准则体系正式建立。两大准则体系的发布实施,有利于贯彻以人为本的科学发展观,有利于完善市场经济体制,有利于提高对外开放水平,是加速会计、审计工作促进经济社会发展的重要举措。

已经开始实施的注册会计师执业准则体系包括鉴证业务准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则。全新的注册会计师执业准则体现了与国际审计准则的趋同要求,满足了新形势下注册会计师的执业需求,突出了维护公众利益的行业宗旨,增强了注册会计师执业准则的易理解性和可操作性,实现了历史性突破。注册会计师执业准则的颁布和实施标志着我国的注册会计师职业已经进入一个崭新的发展时代。新的注册会计师执业准则引入了一些国际上先进的审计理念和审计技术,也涉及了大量注册会计师正在开展的新业务领域。为确保执业准则的有效实施,整个注册会计师行业已经掀起了学习新执业准则的热潮。同时,注册会计师职业的稳定性和高收入也吸引了人们踊跃参加注册会计师全国统一考试,注册会计师专业和审计专业也成为近年来的热门专业。

在这样的大背景下,作为审计专业的教育工作者,我们却发现图书市场上尚没有专门针对注册会计师审计专业的教材。参加注册会计师统一考试的考生可以使用考试教材,但是考试教材更注重应试目的,其适用范围较窄,无法适应整个社会对注册会计师审计学习和培训的要求。我们现在已经有大量的《审计学》教材出版,但是这些教材并不是直接针对注册会计师审计的,特别是对新的注册会计师执业准则几乎没有详细的讲解。在这样的情况下,编写具有针对性、适用性更广的注册会计师审计专门教材就成为当务之急。

《注册会计师审计》教材将更加强调专门化,重点介绍注册会计师审计领域中的概念、技术、方法和实务操作;在充分考虑应试目的的前提下,更加注重知识体系的整体性,尽量克服应试教材的片面性,着重介绍和详细讲解新执业准则中涉及的新概念、新观念、新技术、新方法,特别是贯穿新准则体系始终的风险导向审计思想,以帮助读者更方便地理解新执业准则的相关条款;更加注重审计理论与实践的相结合,在明确与审计相关的各个重要概念和理论基础的前提下,着重分析影响审计活动的各项环境因素,重点论述审计过程中的各项具体技术与方法,并抓住各业务循环的不同特点分别详细讲解针对具体业务



和余额的审计程序,力求使读者能够在阅读本书后迅速掌握审计的实际操作技能。为更好地体现本书注重审计实务操作能力培养的特点,书中结合章节内容编写了一些典型的、较具代表性的审计案例,我们认为,对这些审计案例的学习将十分有助于读者审计实务操作能力的提高。同时,我们也对书中的每章内容有针对性地设计了复习思考题和案例分析题,希望能够帮助读者更好地掌握和检验从本书中所学的知识和技能。

我们衷心希望,本书在增加注册会计师审计教学的趣味性、科学性和实用性的同时,使读者也能够熟悉注册会计师审计的环境,熟悉注册会计师执业准则的全部细节内容,掌握注册会计师审计的基本概念和思维理念、基本技术和具体方法,并逐步具备熟练的实务操作能力和良好的专业判断能力。

本书由天津财经大学商学院会计学系沈征博士、副教授担任主编,编写提纲由沈征拟定并经高等院校会计学教材系列编委会审议通过。第一章、第二章第二节、第三章、第四章、第六章、第七章、第八章、第九章、第十章、第十八章由沈征撰写,第二章第一节、第五章、第十一章、第十三章、第十七章由天津财经大学商学院会计学系顾芸副教授撰写,第十四章、第十五章由宁波大学会计学系郭强华博士撰写,第十二章、第十六章由天津财经大学商学院会计学系柳士明硕士撰写。初稿完成后,由主编进行了总纂,全书各章案例也由主编进行了整理。

本书适用于普通高等院校会计、审计专业和其他财经类专业本专科学生,以及会计、审计专业和其他财经类专业成人教育、在职教育和自学者使用,也适用于相关专业实务工作者的工作参考。

注册会计师职业是不断发展的职业,我们经常需要面临大量的全新事物,学习它们、研究它们、熟悉它们就是我们的日常工作。学习和研究是无止境的,经验的积累也是无止境的。《注册会计师审计》教材的编写并不意味着学习和研究的结束,相反它只代表了新的学习和研究的起点,我们将进行持续不断的学习和研究,也希望能够与志同道合者共同切磋与交流,在学习和研究的道路上走得更远。

沈 征

天津财经大学

2007年10月20日

第一章 注册会计师职业/1

第一节 注册会计师审计的产生与发展/1

第二节 注册会计师审计的基本概念/5

第三节 注册会计师与会计师事务所/10

第四节 注册会计师行业管理/15

第二章 注册会计师职业道德和法律责任/23

第一节 注册会计师职业道德/23

第二节 注册会计师法律责任/32

第三章 注册会计师执业准则/49

第一节 注册会计师执业准则概述/49

第二节 中国注册会计师鉴证业务基本准则/55

第三节 会计师事务所业务质量控制准则/67

第四章 审计目标/86

第一节 财务报表审计的总体目标/86

第二节 财务报表审计中的责任划分/88

第三节 财务报表循环/90

第四节 被审计单位管理层认定与具体审计目标/92

第五节 审计过程与审计目标的实现/97

第五章 审计证据和审计工作底稿/101

第一节 审计证据/101

第二节 分析程序/110

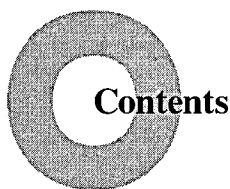
第三节 审计工作底稿/113

第六章 计划审计工作/124

第一节 审计计划前工作/124

第二节 审计测试的合理配置/126

第三节 总体审计策略与具体审计计划/129



第四节	审计重要性/131
第五节	审计风险/136
第七章	了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险/146
第一节	了解被审计单位及其环境的必要性/146
第二节	风险评估程序、信息来源以及项目组内部的讨论/148
第三节	了解被审计单位及其环境/152
第四节	了解被审计单位的内部控制/160
第五节	评估重大错报风险/172
第六节	与治理层和管理层的沟通/178
第七节	审计工作记录/178
第八章	针对评估的重大错报风险实施的程序/183
第一节	针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施/183
第二节	针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序/185
第三节	控制测试/190
第四节	实质性程序/199
第五节	评价列报的适当性/203
第六节	评价审计证据的充分性和适当性/203
第七节	审计工作记录/205
第九章	财务报表审计中对舞弊的考虑/209
第一节	舞弊的涵义与类型/209
第二节	舞弊存在的条件与舞弊风险因素/210
第三节	被审计单位治理层、管理层和注册会计师对舞弊的责任/213
第四节	识别和评估舞弊导致的重大错报风险/216
第五节	应对舞弊导致的重大错报风险/222
第六节	就有关舞弊的事项与管理层、治理层和监管机构的沟通/226
第十章	审计抽样和其他选取测试项目的方法/231
第一节	审计抽样概述/231

第二节 统计抽样方法/240

第三节 判断抽样法/249

第十一章 销售与收款循环审计/254

第一节 销售与收款循环的会计系统/254

第二节 销售与收款循环的内部控制及其测试/258

第三节 销售与收款循环中交易的实质性测试/260

第四节 主营业务收入期末余额的实质性测试/262

第五节 应收账款期末余额的实质性测试/265

第十二章 购货与付款循环审计/274

第一节 购货与付款循环的会计系统/274

第二节 购货与付款循环的内部控制及其测试/277

第三节 购货与付款循环中交易的实质性测试/279

第四节 应付账款期末余额的实质性测试/280

第五节 固定资产和累计折旧期末余额的实质性测试/282

第十三章 生产循环审计/291

第一节 生产循环的会计系统/291

第二节 生产循环的内部控制及其测试/294

第三节 存货审计/297

第四节 应付职工薪酬审计/304

第十四章 筹资与投资循环审计/309

第一节 筹资与投资循环的会计系统/309

第二节 筹资与投资循环的内部控制及控制测试/313

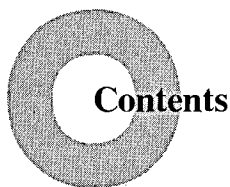
第三节 筹资与投资循环的实质性程序/316

第十五章 货币资金审计/326

第一节 货币资金的特性/326

第二节 货币资金的内部控制及控制测试/327

第三节 现金的审计/330



	第四节 银行存款的审计/332
第十六章	特殊项目审计/338
	第一节 会计估计的审计/338
	第二节 关联方交易的审计/340
	第三节 公允价值计量和披露的审计/342
	第四节 衍生金融工具的审计/345
	第五节 首次接受委托时对期初余额的审计/349
	第六节 或有事项的审计/352
	第七节 期后事项的审计/353
	第八节 持续经营的审计/355
第十七章	完成审计与审计报告/363
	第一节 完成审计工作/363
	第二节 审计报告/366
第十八章	其他鉴证业务和相关服务/384
	第一节 验资/384
	第二节 财务报表审阅/387
	第三节 历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务/390
	第四节 预测性财务信息的审核/393
	第五节 内部控制审核/396
	第六节 对财务信息执行商定程序/399
	第七节 代编财务信息/403
	参考文献/411

第一章

注册会计师职业

【本章学习目标】

通过本章学习,应了解注册会计师审计的产生与发展情况,掌握注册会计师审计概念的最新发展,了解审计方法模式的历史演进,熟悉注册会计师审计与其他类型审计的关系;了解注册会计师考试、注册登记制度和职业后续教育要求,熟悉注册会计师的业务范围、会计师事务所的组织形式和组织结构;了解注册会计师协会及注册会计师行业管理体制。

第一节 注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计是在财产所有权和经营权分离所形成的受托经济责任关系下,基于财产所有者对经营者进行经济监督的客观需要而产生的。随着经济社会的不断发展,特别是股份有限公司的出现,就在社会上形成了更加彻底的两权分离的组织形式。出于种种客观条件的限制,公司的所有者只能通过经营者提交的财务报表了解企业的经营情况,客观上就需要一个独立的、具有专业胜任能力的第三方对经营者提交财务报表的合法性和公允性进行客观公正的判断,而注册会计师正是独立的、具有胜任能力的专业人士,由此注册会计师审计便应运而生。公司制组织形式中受托经济责任的确立是注册会计师审计职业产生的前提条件,而受托经济责任关系的不断扩展又成为注册会计师审计职业不断发展的推动力,使得注册会计师审计成为维系受托经济责任关系链条中不可或缺的重要环节。

一、西方注册会计师审计的产生与发展

(一) 注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于16世纪意大利的合伙制企业。在合伙制企业中,有的合伙人

不参与经营管理,客观上就希望能有一个独立的第三者对合伙企业的经营情况进行监督与检查,以帮助他们确定合伙契约是否得到了认真的履行,利润的计算与分配是否正确合理,于是产生了对注册会计师审计的最初需求。1581年,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在威尼斯创立了威尼斯会计协会,标志着注册会计师审计的起源。但是,由于合伙制企业的两权分离尚不彻底,合伙制企业的规模也不会很大,注册会计师审计尚没有成为一个独立的职业在社会上确立下来。

(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,但其真正作为一个职业在社会上确立下来的过程则是在英国实现的。工业革命开始后的18世纪下半叶,资本主义的生产力得到了迅速发展,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。在这样的大背景下,导致注册会计师审计最终形成的“催产剂”是发生在1721年的“南海公司事件”。

南海公司的业务范围是在南美经营奴隶贸易和捕鲸业务,但在公司董事中并无一人精于此道,公司发起人的真正目的就是利用人们急于投资发财的欲望骗取钱财。1720年,南海公司承诺接收全部国债,并允许客户以分期付款的方式来购买公司的新股票,使得投资者接踵而至。由于购买踊跃、股票供不应求,该公司的股票行情急剧上扬。同年4月,该公司新发行的300英镑面值的股票在一个月内便上升了近一倍,三个月后便涨到了1000英镑以上。由于股票价格持续上涨,其股价就像一个越吹越大的泡沫,被戏称为“南海泡沫”。此时,该公司的经营状况其实已经到达了濒临破产的边缘。眼见陷阱已经布好,公司的操纵者便决定脱身,他们抛出了全部的股票。当公众了解到公司的真相以后,南海公司的股票价格便一泻千里,市场笼罩在一片恐慌之中,成千上万的股民惨遭重创甚至倾家荡产。英国议会迫于压力,宣布对南海公司进行审计,并聘请了当时有名的伦敦会计学校的教师查尔斯·斯耐尔(Charles Snell)执行审查。之后,斯耐尔以“会计师”的名义出具了“查账报告书”。斯耐尔被认为是世界上第一位注册会计师,其所出具的“查账报告书”也被认为是由注册会计师出具的第一份审计报告。

为加强对公司经营者的有效监督,防止其营私舞弊,切实保护投资者和债权人的利益,避免“南海公司事件”的重演,英国政府于1844年颁布了《公司法》,规定股份公司必须设立监察人,负责审查公司的账目。1845年,在修订的《公司法》中又明确规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。《公司法》的规定标志着法定审计的产生,极大地促进了注册会计师审计的发展。之后,社会上的独立会计师业务越来越多,从事独立会计师工作的专业人员也越来越多。英国政府还对一批精通会计业务,熟悉查账知识,具有丰富经验的独立会计师进行了资格确认。1853年,世界上第一个注册会计师的专业团体——苏格兰爱丁堡会计师协会成立,标志着注册会计师职业的诞生。

1844年至20世纪初是注册会计师审计的形成时期,在这一时期,法定审计的确立极大地提高了注册会计师的社会地位,注册会计师专业团体的成立也标志着注册会计师职业的成形。这一时期也被称为“英国式审计”,其主要特点体现在以下方面:(1)注册会计

师审计由任意审计转为法定审计;(2)审计的目的是查错防弊,以及保护企业资产的安全和完整;(3)审计的方法是对会计账目进行详细审计;(4)审计报告使用人主要为企业股东。英国式审计的最大特点就是详细审计,这是由当时的审计目的所决定的,要想实现查错防弊的审计目的就必须采用详细审计的方法。当时的企业规模尚不是很大,业务处理也并不复杂,为详细审计的开展创造了条件。

(三) 注册会计师审计的发展

注册会计师审计是在英国产生的,但是其后的发展和完善则是在美国完成的。19世纪末到20世纪初,全球经济中心逐渐从欧洲向美洲转移,英国的巨额资本开始流入美国。为保护投资者的利益,英国的注册会计师也跟随资本的流动远渡重洋来到美国开展审计业务,他们带来了先进的审计技术与方法,促进了美国注册会计师职业的迅猛发展。1887年,美国公共会计师协会成立,1916年该协会改组成美国注册公共会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants),后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。

在这一时期,由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透,企业规模越来越大,企业对银行的依赖性也越来越强,银行作为企业的重要债权人越来越需要了解企业的财务状况和偿债能力。由于资产负债表是反映企业财务状况和偿债能力的主要报表,因此被银行作为了解企业信用的主要依据。社会上也出现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,注册会计师审计也从英国式审计过渡到美国式审计。美国式审计的主要特点体现在以下方面:(1)审计对象由会计账目扩大到资产负债表;(2)审计的主要目的是通过对资产负债表数据的审查判断企业的信用状况;(3)审计方法从详细审计初步转向抽样审计;(4)审计报告使用人除企业股东外,更突出了债权人。

(四) 注册会计师审计的完善

1929年到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,投资者和债权人均蒙受了巨大的经济损失。这在客观上促使了企业的利益相关者从只关心企业的财务状况转变到更加关心企业的盈利水平,产生了对企业利润表的审计要求。1933年和1934年,美国颁布了《联邦证券法》,规定在证券交易所上市企业的财务报表必须经过注册会计师的审计,并向社会公众公布经审计之后的财务报表和审计报告。这样,审计报告的使用者扩大到了社会公众,注册会计师审计也由资产负债表审计过渡到财务报表审计。财务报表审计的主要特点体现在以下方面:(1)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;(2)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;(3)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;(4)审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务部门、金融机构及潜在投资者;(5)审计准则开始拟订,审计工作向标准化、规范化过渡;(6)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。

（五）注册会计师审计的最新发展

20 世纪 40 年代以后,跨国公司大量涌现,国际资本的流动带动了注册会计师审计的国际化发展,形成了一批国际性的会计师事务所。审计市场的竞争日益激烈,事务所之间的合并加剧,先后产生了“八大”国际会计师事务所,后又合并为“六大”、“五大”。它们是普华永道(Price Waterhouse Coopers)、安达信(Anderson)、安永(Ernest & Young)、毕马威(KPMG)和德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。2001 年,美国发生安然公司(Enron)财务舞弊事件,为其出具审计报告的安达信会计师事务所因为涉嫌舞弊和销毁证据而受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭。“五大”会计师事务所只剩下现在的“四大”会计师事务所。

继安然公司事件后,又发生了世通公司、环球电信公司等特大恶性财务欺诈案,注册会计师职业的诚信度也受到来自社会公众的严重质疑。为此,在社会各界的压力下,美国国会于 2002 年 7 月 25 日通过了《2002 年公众公司会计改革和投资者保护法》,又称《2002 年萨班斯—奥克斯利法案》。该法案对《1933 年证券法》、《1934 年证券交易法》的许多内容作了修改和补充,包括证券市场审计的监管、审计独立性、财务信息披露、公司责任、证券分析师的利益冲突、美国证交会的资源和权力、相关问题的研究和报告、公司及刑事欺诈责任、强化白领刑事责任、公司税收返还和公司欺诈责任等 11 个方面。萨班斯法案的颁布对注册会计师职业的影响是极其深远的,注册会计师职业必将向着更加规范的方向发展。

伴随注册会计师审计的全球化发展,审计的技术也在不断地发展,其最新发展主要体现在以下方面:(1)抽样审计方法得到广泛采用,更加科学的统计抽样技术开始在实务中广泛使用;(2)风险导向审计方法得到推广,审计风险模型更加优化;(3)计算机辅助审计技术得到大量开发,并广泛运用于审计实务。与此同时,注册会计师的业务范围也从传统的财务报表审计扩展到鉴证业务、税务代理、会计服务、管理咨询等领域。

二、中国注册会计师审计的产生与发展

（一）中国注册会计师审计的产生

中国注册会计师审计的产生要比西方国家晚 200 年,产生于辛亥革命之后,是伴随着中国民族资本主义的萌芽而诞生的。为了维护民族的利益和尊严,以谢霖为代表的一批爱国会计学者积极倡导创建中国的注册会计师事业。1918 年初,时任中国银行总司长的谢霖向当时的北洋政府农商部、财政部递呈了执行会计师业务的呈文和章程。同年 9 月,北洋政府农商部核准了该章程,颁布了我国第一部注册会计师法规《会计师暂行章程》,并批准谢霖为中国的第一位注册会计师。与此同时,谢霖创办了中国第一家会计师事务所“正则会计师事务所”。此后,上海、南京、武汉等大城市相继成立了会计师事务所,包括潘序伦创建的“立信会计师事务所”。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,各地的会计师事务所也大量涌现。1925 年,上海成

立了“全国会计师公会”，1933年，成立了“全国会计师协会”。到1947年底，中国已拥有注册会计师2619人。

但是，在半封建、半殖民地的旧中国，注册会计师职业是不可能得到较大发展的，注册会计师审计也未能发挥其应有的作用。会计师事务所和注册会计师主要集中在上海、天津、广州等沿海城市，注册会计师开展的业务也主要是为企业设计会计制度、代理纳税申报、培训会计人才和提供其他会计相关咨询服务。

（二）中国注册会计师审计的发展

党的十一届三中全会以后，我国开始实行“对外开放、对内搞活”的方针政策，工作重心也转移到社会主义市场经济的建设上来，为注册会计师审计制度的恢复创造了客观条件。伴随外商来华投资的日益增加，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，这就为我国注册会计师审计的恢复提供了法律依据。1980年12月23日，财政部发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师审计职业开始恢复。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接业务的会计师事务所。随后，全国各地纷纷成立会计师事务所和审计事务所，极大地推动了我国注册会计师审计职业的发展。

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办理查账业务。”1986年7月，国务院颁布了新中国第一部注册会计师法规《中华人民共和国注册会计师条例》；1994年1月，《中华人民共和国注册会计师法》开始实施；1996年1月，第一批独立审计准则开始施行。

1988年11月，中国注册会计师协会成立；1996年10月，中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会。1997年5月，国际会计师联合会(IFAC)接纳中国注册会计师协会为正式会员，并同时成为国际会计准则委员会的正式成员。

第二节 注册会计师审计的基本概念

一、审计的概念

最具有代表性的审计概念出自美国会计学会颁布的《基本审计概念公告》：“审计是为了查明关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致性程度，而将与这种结论有关的证据进行客观收集、评定，并将结果传达给有利害关系的应用者的有组织的过程。”这个定义包括了六个要素：(1)系统过程，说明审计是有组织的行为并且遵循一定的

逻辑顺序;(2)客观性,是指获得信息方式的质量要求,也是对从事审计的人员的质量要求;(3)收集和评价证据,是指可以支持声明的鉴证材料;(4)关于经济行为和事件的声明,是对审计主体的解释,也就是需要证实或证伪的命题;(5)与既定标准的符合程度,意味着审计人员的目标是要确定声明与标准之间的符合程度;(6)传达结果,就是将审计结果传达给有关方面。

注册会计师审计是审计的一种类型,它符合审计的基本概念,但其内涵也具有特殊性。国际会计师联合会下设的国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)将注册会计师审计定义为:“财务报表审计的目标是使审计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照既定的财务报告框架编制发表意见。”《中国注册会计师审计准则第 1011 号——财务报表审计的目标和一般原则》将注册会计师审计定义为:“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:(1)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;(2)财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

当前,在世界范围内,注册会计师的业务范围在不断的扩展,在财务报表审计之外出现了保证服务和鉴证服务的概念。保证服务(assurance service)是能够为决策者改善信息质量的一种独立的专业服务。鉴证服务(attestation service)是注册会计师就责任方所做声明的可靠性出具报告的一种保证服务。

二、审计方法模式的历史演进

审计自产生以来,由于其自身和外部诸多环境因素的影响,导致了审计目的的不断变化,从最初的“查错防弊”到后来的“验证财务状况的真实性”,再到现在的“对财务报表的公允性表达审计意见”,经历了几多发展和变迁。审计目的的发展和变化不仅带动了审计领域的不断拓展和审计专业分工的不断细化,也带来了审计方法的不断创新。如果说审计目的的变迁是导致审计方法发展的内在因素,那么其他来自审计职业界外部的科学技术方法的不断涌现则为审计注入了先进技术方法的血液,使审计方法能够迎合审计目的的要求不断发展与创新。审计方法的不断推陈出新则为审计实务的发展提供了源源不断的力量。可以说如果没有审计方法的发展,也就没有审计的发展。纵观审计方法的发展历程,与审计目的的变化相适应,在审计方法的演进过程中大致形成了三种较为系统、较为完善的审计方法模式,即账项基础审计法、制度基础审计法和风险导向审计法。

(一) 账项基础审计法

现代审计的最早发展始于英国,当时的英国正处于资本主义发展的时期,经济实体的规模不大,经济业务的数量也无法和现在相比。审计的目的主要以“查错防弊”为主,因此详细式审计方法占据了主导地位。这种方法主要围绕着会计凭证、会计账簿和会计报表的编制过程,通过对账表上所列项目进行详细核查来确定是否存在技术性差错和人为的