



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

国家级重点学科
普通高等教育精品教材
东北财经大学会计学系列教材

审 计

AUDITING

刘明辉 史德刚 主编

第四版

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
普通高等教育精品教材
东北财经大学会计学系列教材

审 计

AUDITING

刘明辉 史德刚 主编

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

© 刘明辉 史德刚 2011

图书在版编目 (CIP) 数据

审计 / 刘明辉, 史德刚主编. —4 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 4
(东北财经大学会计学系列教材)
ISBN 978 - 7 - 5654 - 0316 - 3

I. 审… II. ①刘…②史… 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 (2011) 第 041235 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)
教学支持: (0411) 84710309
营 销 部: (0411) 84710711
总 编 室: (0411) 84710523
网 址: <http://www.dufep.cn>
读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm × 260mm 字数: 836 千字 印张: 29 1/4 插页: 1
2011 年 4 月第 4 版 2011 年 4 月第 12 次印刷

责任编辑: 李 彬 贺 荔 责任校对: 文 心
封面设计: 张智波 版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0316 - 3

定价: 39.00 元

东北财经大学会计学系列教材编委会

主任

刘永泽 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

方红星 教授 博士 博士生导师

王振武 教授 硕士生导师

刘明辉 教授 博士 博士生导师

刘淑莲 教授 博士 博士生导师

孙光国 副教授 博士 硕士生导师

吴大军 教授 博士 硕士生导师

李日昱 教授 博士生 硕士生导师

张先治 教授 博士 博士生导师

陈国辉 教授 博士 博士生导师

姜欣 教授 博士生 硕士生导师

卷首语

谁都不能否认，经济与会计的关系越来越密切，尤其是世界经济一体化的趋势让全世界的会计准则制定机构都走上了会计准则的国际趋同和等效之路；谁也不能否认，我国的会计改革紧跟了我国和世界经济发展的步伐，尤其是20世纪90年代初至今，会计改革经历了与国际接轨、趋同和等效的阶段；谁都必须承认，会计人才的培养要适应经济与社会的发展变化，尤其要适应建设社会主义市场经济的需要。另外，一整套优秀的系列教材对于培养会计人才的重要性是显而易见的，尤为重要的是教材必须紧跟时代进步的节奏，把握好经济与会计发展的脉搏。

纵观“国家级重点学科·东北财经大学会计学系列教材”的生命线会发现，她之所以能长青，正是上述认识指引的硕果。

20世纪90年代初，我们编写了东北财经大学第一套会计学系列教材，其奉行的理念是：积数十年教材编写之经验，融几十位教授之心血，编系列精品教材。在近20年中，我们一直坚持这样的原则，前后共出版过4套系列教材，每一套系列教材都修订过若干次，总销量超过300万册，其足迹踏遍祖国的大江南北。在近20年中，会计学系列教材伴随着一批又一批的大学生成长，并且以教材编写为契机，在高等学府中培养了一代又一代的教师精英。

从时间上来推算，本套会计学系列教材是近20年中的第四套。本套会计学系列教材的第一版诞生于2007年1月，正好踏着2006年财政部发布新企业会计准则体系的节拍。在近3年的教材使用过程中，我们尽管做了一些修订，但始终未能跳出小修小改的圈子。在此期间，我们又掌握和理解了更新的会计准则与规范，积累和领会了更多的专业知识，尤其是对会计准则与会计教材之间的关系有了更深刻的认识。基于此，我们才有了这一次的大修订，并以第二版的形式呈现在读者面前。

本次东北财经大学会计学系列教材修订的指导思想是：依据财政部最新《企业会计准则讲解2008》，反映最新增值税、消费税、营业税等税收法规调整内容，建设立体、全面的资源平台，打造会计专业精品教材。

本次东北财经大学会计学系列教材修订的背景主要是：2007年11月和2008年8月，财政部分别印发《企业会计准则解释第1号》、《企业会计准则解释第2号》，针对准则实施过程中的具体问题进行了详细的讲解，并于2008年出版了《企业会计准则讲解2008》。与会计密切相关的一些税收法规在此期间也有了新的调整。本次修订以上内容为依据，使广大高等院校会计专业师生更好地理解 and 掌握新准则及税收法规变化，在以后的工作中能够真正地学以致用。

在本次东北财经大学会计学系列教材修订的过程中，我们更加注重提升同教材配套的“习题与案例”、“电子课件”以及“教学大纲”的平台建设质量。第一，关于习题与案例。按照修订后的教材内容体系，根据各章内容的安排重新进行习题与案例的修订。一是将习题答案从习题部分分离出去，单独编写并在出版社网站上挂出，以便于教师单独下载参考。二是加大习题量，适当提高习题的难度。三是更换部分案例，使案例与实践更加贴近，学生通过案例的学习得到进一步启发。四是配置阶段性综合习题，根据内容模块设置习题，便于学生综合性地理解和掌握几个章节的内容，循序渐进，达到深入学习的效果。第二，关于电子课件。电子课件的制作摒弃了复制主教材各级标题的简单做法，由各主教材的作者亲自主持制作，这样能更好地把握授课内容，对各章节的内容进行更深入的讲解和逻辑勾勒，真正起到辅助和深化的

作用。另外，在介质上向独立光盘的方向发展，增强互动性和形象性。第三，关于教学大纲。本套教材配有电子版教学大纲，为教师提供课时分配、重难点提示、教学结构等参考信息，进一步方便教师教学。

为保证质量，我们分批推出第二版东北财经大学会计学系列教材。《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《会计学》率先推出，《财务分析》、《财务管理》、《审计》、《会计信息系统》、《管理会计》、《成本会计》、《内部控制》随之推出。由于我们的时间和精力有限，教材中难免存在缺点乃至谬误，我们恳请广大读者批评指正。

正如第一版卷首语中所说的那样，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进展。

东北财经大学会计学系列教材编委会

前言

本书2007年版出版发行后，注册会计师行业及审计环境均在不断发生变化，会计准则、审计准则与国际持续趋同，职业道德守则发布，内部控制审计指引出台，事务所组织形式的创新，事务所做大做强战略的实施和注册会计师执业领域的拓展，风险导向审计模式的进一步推广，这些变化同样也要求我们更新教材内容、创新教学模式。为了反映审计环境的改变，体现审计理论研究的最新成果，本书新版根据最新修订的中国注册会计师执业准则体系对全书进行了全面修订。

新版教材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，在充实风险评估、风险应对两章的基础上，全书的各个章节力求体现风险导向审计的理念；二是强化了注册会计师的职业道德，将注册会计师的职业道德专门列为一章阐述；三是充分反映注册会计师业务拓展与执业规范，修订完善了注册会计师鉴证业务和相关服务的有关内容；四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，并按照最新修订的企业会计准则、内部控制应用指引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；五是充分考虑本科生的教学特点，对教材结构做了相关调整，以期符合教学规律。

本版教材共分四篇计二十二章。

第一篇为“审计、鉴证与注册会计师职业”（第一章至第五章）。其中：第一章审计与鉴证概论，主要阐述审计与鉴证的起源与发展、审计的概念与类别、鉴证业务的概念与类别、审计的动因与社会角色，以及审计基本假设等内容；第二章注册会计师管理，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；第三章注册会计师执业准则，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；第四章注册会计师职业道德，主要介绍注册会计师职业道德基本原则、职业道德概念框架、注册会计师对职业道德的运用等；第五章注册会计师法律责任，主要介绍注册会计师的法律责任和避免法律诉讼的对策。

第二篇为“审计程序与审计技术”（第六章至第十二章）。其中：第六章审计目标与审计过程，主要介绍审计目的与注册会计师的总体目标、管理层和注册会计师对财务报表的责任、管理层认定和具体审计目标，以及审计目标的实现过程；第七章审计证据与审计工作底稿，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，以及利用其他主体的工作；第八章计划审计工作，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；第九章风险评估，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；第十章风险应对，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；第十一章审计抽样，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；第十二章审计报告，主要介绍审计报告的含义、要素、意见类型和编制方法等。

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、控制测试与实质性程序。第十三章为销售与收款循环审计；第十四章为购货与付款循环审计；第十五章为生产与薪酬循环审计；第十六章为筹资与投资循环审计；第十七章为货币资金审计；第十八章

为特殊项目审计；第十九章为终结审计，介绍外勤工作结束时应做的工作、审计工作的复核、与治理层和管理层的沟通以及形成审计意见等内容。

第四篇为“其他类型鉴证业务与相关服务”（第二十章至第二十二章）。其中：第二十章特殊审计领域，主要介绍特殊目的的审计业务以及验资等；第二十一章其他鉴证业务和相关服务，主要介绍财务报表审阅、预测性财务信息审核、内部控制审计和相关服务，包括对财务信息执行商定程序以及代编财务信息等；第二十二章其他类型的审计，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，审计程序与方法等。

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、财政部会计准则委员会咨询专家、审计署国家审计准则委员会委员、中国注册会计师协会审计准则委员会委员刘明辉博士和东北财经大学副教授、东北财经大学会计学院审计教研室主任史德刚任主编。具体分工为：第一章至七章由刘明辉教授编写；第八章由樊子君讲师编写；第九章至第十章由曲明讲师编写；第十一章至十二章由祁渊讲师编写；第十三章至十九章由史德刚副教授编写；第二十章至第二十二章由王晓霞副教授编写。最后由刘明辉教授、史德刚副教授负责修订、总纂、定稿。

本书作为普通高等教育“十一五”国家级规划教材中的精品教材，得到了广大普通高校的普遍认同和广泛采用。很多任课教师和学界同仁为本书的不断完善提出了很多建设性的意见和建议，对此，我们表示由衷的感谢。由于修订的中国注册会计师执业准则刚刚发布，加之时间紧迫，书中难免存在不足和瑕疵，恳请读者指正。

作 者

2011年2月28日

目录

第一篇 审计、鉴证与注册会计师职业

第一章 审计与鉴证概论	1
第一节 审计与鉴证业务的产生与发展	1
第二节 审计概念与种类	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	14
第五节 审计基本假设	19
第二章 注册会计师管理	24
第一节 注册会计师	24
第二节 会计师事务所	28
第三节 注册会计师协会	30
第四节 注册会计师的行业管理	34
第三章 注册会计师执业准则	38
第一节 注册会计师执业准则概述	38
第二节 中国注册会计师业务准则	41
第三节 会计师事务所质量控制准则	48
第四章 注册会计师职业道德	54
第一节 注册会计师职业道德概述	54
第二节 注册会计师职业道德的基本原则	57
第三节 注册会计师职业道德概念框架	60
第四节 注册会计师对职业道德概念框架的具体运用	62
第五章 注册会计师法律责任	70
第一节 注册会计师法律责任概述	70
第二节 外国注册会计师的法律责任	76
第三节 中国注册会计师的法律责任	79
第四节 避免法律诉讼的对策	82

第二篇 审计程序与审计技术

第六章 审计目标与审计过程	87
第一节 审计目的与注册会计师的总体目标	87
第二节 管理层、治理层和注册会计师对财务报表的责任	93
第三节 管理层认定与具体审计目标	96
第四节 审计目标的实现过程	100
第七章 审计证据与审计工作底稿	103
第一节 审计证据	103
第二节 获取审计证据的审计程序	107

第三节	审计工作底稿	110
第四节	利用其他主体的工作	117
第八章	计划审计工作	124
第一节	初步业务活动	124
第二节	总体审计策略和具体审计计划	133
第三节	审计重要性	142
第四节	审计风险	148
第九章	风险评估	152
第一节	风险评估的含义	152
第二节	了解被审计单位及其环境	155
第三节	了解被审计单位的内部控制	161
第四节	识别和评估重大错报风险	172
第五节	与管理层和治理层的沟通	176
第六节	审计工作记录	177
第十章	风险应对	179
第一节	针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	179
第二节	针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	180
第三节	控制测试	184
第四节	实质性程序	188
第五节	评价审计证据的充分性和适当性	191
第十一章	审计抽样	193
第一节	审计抽样概述	193
第二节	控制测试中抽样技术的应用	203
第三节	细节测试中抽样技术的应用	207
第十二章	审计报告	217
第一节	审计报告的含义与种类	217
第二节	审计报告的基本内容	218
第三节	标准无保留意见审计报告	220
第四节	非标准审计报告	221
第五节	期后发现的事实	228
第六节	含有已审计财务报表的文件中的其他信息	230

第三篇 交易循环审计

第十三章	销售与收款循环审计	233
第一节	销售与收款循环概述	233
第二节	销售与收款循环内部控制及其测试	235
第三节	销售与收款循环的交易类别测试	239
第四节	主营业务收入审计	243
第五节	应收账款审计	246
第六节	坏账准备审计	251
第七节	其他相关账户审计	253
第十四章	购货与付款循环审计	256
第一节	购货与付款循环概述	256
第二节	购货与付款循环内部控制及其测试	257

第三节	购货与付款循环的交易类别测试	264
第四节	应付账款审计	265
第五节	固定资产和累计折旧审计	268
第六节	其他相关账户审计	275
第十五章	生产与薪酬循环审计	277
第一节	生产与薪酬循环概述	277
第二节	生产与薪酬循环内部控制及其测试	279
第三节	存货成本审计	284
第四节	存货监盘	287
第五节	存货计价审计和截止测试	292
第六节	应付职工薪酬审计	293
第七节	与存货相关的其他账户的审计	295
第十六章	筹资与投资循环审计	297
第一节	筹资与投资循环概述	297
第二节	筹资与投资循环内部控制及其测试	299
第三节	筹资与投资循环的交易类别测试	303
第四节	借款审计	304
第五节	所有者权益审计	308
第六节	投资审计	313
第七节	其他相关账户审计	318
第十七章	货币资金审计	324
第一节	货币资金与业务循环概述	324
第二节	货币资金内部控制及其测试	325
第三节	现金审计	328
第四节	银行存款审计	330
第五节	其他货币资金审计	336
第十八章	特殊项目审计	338
第一节	期初余额审计	338
第二节	比较信息审计	340
第三节	期后事项审计	343
第四节	会计估计（包括公允价值估计）及其披露审计	347
第五节	非货币性资产交换审计	351
第六节	关联方及其交易审计	352
第七节	财务承诺与或有事项审计	356
第八节	持续经营审计	358
第九节	错误与舞弊审计	361
第十节	违反法规行为审计	366
第十九章	终结审计	370
第一节	取得管理层书面声明和律师声明书	370
第二节	编制审计差异调整表和试算平衡表	374
第三节	与治理层的沟通	380
第四节	复核审计工作	383
第五节	实施项目质量控制复核	384
第六节	形成审计意见	389

第四篇 其他类型鉴证业务与相关服务

第二十章 特殊审计领域	393
第一节 对按照特殊目的框架编制的财务报表审计并出具审计报告	393
第二节 验资	397
第二十一章 其他鉴证业务和相关服务	410
第一节 财务报表审阅	410
第二节 预测性财务信息的审核	414
第三节 内部控制审计	420
第四节 相关服务	432
第二十二章 其他类型的审计	439
第一节 经营审计	439
第二节 合规审计	444
第三节 内部审计	446
第四节 政府审计	451
参考书目	457

第一篇 审计、鉴证与注册会计师职业

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，而其萌芽则可以追溯到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承担查账和监督工作。这些会计专业人员所进行的查账与监督，可以被看做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事业的发展。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

商品经济的发展不仅促成了审计的产生,而且不断推动审计向前发展。政府审计和内部审计如此,注册会计师审计也不例外。从审计对象的演变过程看,注册会计师审计可以分为会计账目审计、资产负债表审计和财务报表审计三个阶段。

(一) 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。

(二) 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。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,更突出了债权人的需要。

(三) 财务报表审计阶段

这一阶段大体上包括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建立和完善;注册会计师资格考试和认证制度逐步推行。

三、审计模式的演进

审计模式是审计导向性目标、范围和方法等要素的组合,它规定了如何分配审计资源、如何控制审计风险、规划审计程序、如何收集审计证据、如何形成审计结论等问题。审计环境的不断变化和审计理论水平的不断提高,促进了审计模式和方法的不断发展和完善。截至目前,一般认为,审计模式和方法的演进经历了账项导向审计阶段、内控导向审计阶段和风险导向审计阶段。

(一) 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。经过一段时期后,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。

(二) 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的内部控制情况, 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, 财务信息的质量就更有保证, 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, 制订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。通过实施内控导向审计, 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。

(三) 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, 不仅考虑会计系统和控制程序, 还考虑控制环境。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所做的一种尝试。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。

四、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), 对鉴证业务的具体执业准则、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的研究。

1993 年 5 月美国注册会计师协会在新墨西哥州圣达菲(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, 并决定开发一项广阔的计划, 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(KPMG)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, 通称为 Elliott 委员会)。1996 年底, 该委员会通过网站发布了详实的报告(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、Thomas E. Wallace 等先后担任主席。值得特别提到的是, 美国注册会计师职业界于 1998 年发布的《CPA 远景报告: 2011 年及以后》在展望未来的 5 大核心服务领域时, “保证与信息真实性”服务位列第一。

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，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），主席为德勤（Deloitte & Touche）合伙人John W. Beech，现任主席为安永（Ernst & Young）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进行了密切的合作。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）和信息系统可靠性鉴证业务产品系统认证（SysTrust），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）。RIB于1998年7月成立，直至1999年4月ASCPA宣布退出。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，得到了积极回应。IAPC在进行重大修改之后，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基本原则和主要程序。2002年，IAASB重新划分CPA的业务类型，并将IASE100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《鉴证业务》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的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远景方向。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了一份“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》也勾画了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）致辞中谈道，美国在过去的7年中，来自证书鉴证业务（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被其他行业所赚取）。

当然，变化的环境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7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。

五、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发挥了积极作用。在社会主义改造完成以后，由于照搬前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了长时期的停滞状态。

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，并出现了国有、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，其发展大致分为以下三个阶段。

（一）恢复重建阶段（1980—1991）

党的十一届三中全会作出实行改革开放的历史性决策，为了吸引外资、改善投资环境，按照国际通行做法，我国建立了注册会计师独立审计制度。1980年颁布的《中外合资经营企业所得税法实施细则》规定，合资经营企业向税务机关报送所得税申报表和会计决算报表时，应附送注册会计师查账报告。1980年12月，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制度得到了恢复重建。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年底，注册会计师发展到3000人，会计师事务所250家，业务领域仍以外商投资企业为主。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时，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，全国有审计事务所189家，从业人员1600人；1990年，有审计事务所2322家，注册审计师7273人；1993年11月中国注册审计师协会成立；1995年，审计事务所已发展到3828家。

（二）规范发展阶段（1991—1998）

1990年11月和1991年7月，上海证券交易所和深圳证券交易所相继成立，标志着我国资本市场的初步形成。1991年12月，首次举办注册会计师全国统一考试，为注册会计师专业化、规范化发展奠定了坚实的人才基础。1991年至1993年，中国注册会计师协会先后发布检查验证会计报表规则等7个执业规则，规范注册会计师执业行为。1993年10月31日，八届全国人大四次会议通过了《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》），财政部和中国注册会计师协会先后制定发布了注册会计师注册、事务所审批、境外所临时执业等14项行业管理制度，注册会计师行业在法制化的轨道上大步向规范化方向发展。

1995年6月，中国注册会计师协会与中国注册审计师协会实现联合，开创了统一法律规范、统一执业标准、统一监督管理的行业发展新局面，为行业的规范发展奠定了良好的基础。“两会”联合后，注册会计师行业的规范化发展主要体现在四个方面：一是1997年拉开了行业清理整顿工作的序幕；二是1998年启动了行业体制改革工作；三是中注协分别于1996年10月和1997年5月加入亚太会计师联合会（CAPA）和国际会计师联合会（IFAC），并与50多个境外会计师职业组织建立了友好合作和交往关系；四是注册会计师审计准则制定工作基本完成，执业规范体系基本形成。1995年至2003年，中注协先后制定了6批注册会计师审计准则，包括1个准则序言、1个注册会计师审计基本准则、28个注册会计师审计具体准则和10个注册会计师审计实务公告、5个执业规范指南，此外，还包括3个相关基本准则（职业道德基本准则、质量控制基本准则和后续教育基本准则），共计48个项目。