



新世纪会计学专业精品教材

审计学

(第三版)

Auditing

谢盛纹 主编



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





新世纪会计学 专业精品教材

审计学

(第三版)

Auditing

谢盛纹 主编



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 谢盛纹 2014

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 谢盛纹主编. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2014. 1

(新世纪会计学专业精品教材)

ISBN 978-7-5654-1389-6

I. 审… II. 谢… 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 (2013) 第 295994 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

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 390 千字 印张: 20

2014 年 1 月第 3 版 2014 年 1 月第 5 次印刷

责任编辑: 李智慧 孔利利 责任校对: 王 娟 孙 萍

吴 茜 周 慧

封面设计: 张智波 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1389-6

定价: 32.00 元

作为一本针对高等教育会计学专业审计学课程的教材，本教材主要以历史财务报表审计为主线，阐述审计基本理论与实务。在编写过程中，我们以社会对审计的需求为视角，力求科学系统地讲清、讲透审计学的基本概念和基本理论；以财务报表交易循环为经，以审计执业规范为纬，吸纳国内外优秀审计学教材在理论和方法上的创新，简约精炼地将风险识别、风险评估和风险应对的核心思想融入各项交易循环审计的实务中。

本教材共 15 章，第 1 至 4 章主要阐述审计需求与发展、审计主体及其规范与责任；第 5 章主要阐述历史财务报表审计目标及其实现要旨；第 6 至 8 章主要阐述审计计划、风险评估与风险应对；第 9 章主要阐述审计抽样及其运用；第 10 至 13 章主要阐述历史财务报表各交易循环的基本流程、涉及的主要账户和记录、重大错报风险征兆和进一步的审计程序；第 14 至 15 章主要阐述终结审计阶段的各项工作以及审计报告的含义、类型、审计意见的类型和审计报告决策等。这种结构安排使得本教材的主线清晰、内容凝练。

根据注册会计师执业的现实环境以及我们自身在教学过程中对审计课程的认识，依据最新的审计准则及其他相关法规，我们再一次对本教材进行了修订。针对审计基本概念与理论部分，本次修订的原则是“精炼与条理化”。例如，第二版的第 1 章和第 4 章都提到人们对审计的期望和审计职业界的反应，此次修改对该部分做了相应的删减整合；第 2 章删去了第二版中的“职业资格认定与取得”，新增了“我国注册会计师提供的业务”，以根据 2010 年和 2012 年的《注册会计师业务指导目录》简单介绍我国注册会计师职业所能提供的业务情况；鉴于现行执业准则的内容与架构以及美国注册会计师协会所制定的准则的地位变化，删去了第二版第 3 章中的“美国一般公认审计准则”。

实施风险评估在现代风险导向中具有极其重要的意义，为更系统清晰地阐述风险评估程序对评估重大错报风险的作用，本次修订对第 7 章做了较大幅度的修改。由于财务报表审计只需关注与财务报告有关的控制，因此原来这一章的第 2 节“企业全面风险管理——整体框架”被删除，将修改后的第 7 章压缩为 4 节内容：风险评估程序、了解被审计单位及其环境、了解和评价内部控制系统以及评估重大错报风险。在各节内容的具体编排上，将“内部控制的相关概念和理论”置于“了解和评价内部控制系统”

中，且基于以下两个原因未对内部控制五要素进行详解：第一，随着内部控制理论与实践日益受到重视，不少高校已经单独开设了内部控制课程，其中对内部控制的含义有着更详细的介绍；第二，在“了解和评价内部控制系统”这一节，也涉及了对内部控制五要素内容的介绍。此外，由于风险评估阶段需要关注企业的目标、战略和经营风险、政治风险等因素对被审计单位重大错报风险的影响，为更清晰地阐述企业各种风险对重大错报风险的影响与各章节之间的逻辑关系，将“企业风险对审计的影响”调整至第4节第1目中。

业务循环部分的修订思路是，为使章节内容前后的衔接更加紧密，增加每个循环所涉及的交易种类和账户余额的介绍，因为控制测试和实质性程序就是针对不同交易种类的特点来展开。同时，由于原始凭证是审计证据收集的主要对象，为此，增加了相关业务活动形成的原始凭证的介绍，以强化控制测试和实质性程序背后的逻辑联系。

本教材由江西财经大学会计发展研究中心的谢盛纹担任主编，江西财经大学会计学院的廖义刚和现代经济管理学院曹菁担任副主编。各章编写分工如下：谢盛纹，第1至6章；廖义刚，第7、8、14、15章；曹菁，第9至13章。

本教材在编写和修订的过程中得到了江西财经大学的张蕊教授等专家的指导和帮助，在此深表感谢，同时感谢潘素秋老师对文稿的再次校对。东北财经大学会计学院的方红星教授和东北财经大学出版社的李智慧主任为本书的出版与再版作了深入细致的指导，在此一并表示谢忱。本教材自2008年出版至今，前后多次印刷，并获出版社的“畅销教材奖”（2010）和“优秀教材奖”（2013）。面对这些，我们能做的只有感谢与感恩，感谢大家的不弃，你们的支持是我们继续下去的信心和动力！

由于我们的经验和水平有限，错误在所难免，恳请各位专家与读者批评指正。

编 者

2013年9月27日

目 录

第1章 审计概述	1
学习目的与要求	1
教学重点与难点	1
1.1 审计的需求	1
1.2 审计的定义	3
1.3 审计的功能	5
1.4 人们对审计的期望与审计的局限性及职业界的努力和反应	6
第2章 审计主体与职业组织	10
学习目的与要求	10
教学重点与难点	10
2.1 审计职业提供的服务类型	10
2.2 审计及审计主体的类别	16
2.3 会计师事务所	18
2.4 审计职业组织	21
第3章 审计职业规范	25
学习目的与要求	25
教学重点与难点	25
3.1 作为一种职业的审计	25
3.2 注册会计师执业准则	26
3.3 职业行为规范	39
3.4 会计师事务所质量控制准则	46
第4章 审计人员的职业责任与法律责任	54
学习目的与要求	54
教学重点与难点	54
4.1 审计人员的职业责任	54
4.2 审计人员法律责任概述	60
4.3 审计人员法律责任的种类	64
4.4 审计人员法律责任的规避	69

第 5 章 审计目标及其实现	73
学习目的与要求	73
教学重点与难点	73
5.1 审计目标	73
5.2 审计目标的具体化	74
5.3 审计目标实现的过程	78
5.4 审计证据	80
5.5 审计工作底稿	85
第 6 章 计划审计工作	91
学习目的与要求	91
教学重点与难点	91
6.1 初步业务活动	91
6.2 审计业务约定书	93
6.3 审计计划的制订	98
6.4 审计重要性	102
6.5 审计风险	109
第 7 章 风险评估	111
学习目的与要求	111
教学重点与难点	111
7.1 风险评估程序	111
7.2 了解被审计单位及其环境	114
7.3 了解和评价内部控制系统	117
7.4 重大错报风险的评估	131
第 8 章 风险应对	139
学习目的与要求	139
教学重点与难点	139
8.1 财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	139
8.2 认定层次重大错报风险的应对	141
8.3 控制测试	144
8.4 实质性程序	150
8.5 审计证据的充分性和适当性	153
第 9 章 审计抽样的运用	155
学习目的与要求	155
教学重点与难点	155

9.1 审计抽样	155
9.2 样本的选取	157
9.3 控制测试:属性抽样	162
9.4 实质性程序的审计抽样	171
第10章 销售与收款循环审计	177
学习目的与要求	177
教学重点与难点	177
10.1 销售与收款循环业务流程与活动	178
10.2 销售与收款循环交易和账户	181
10.3 销售与收款循环的重大错报风险征兆	183
10.4 进一步审计程序:控制测试	188
10.5 进一步审计程序:实质性程序	192
第11章 采购与付款循环审计	212
学习目的与要求	212
教学重点与难点	212
11.1 采购与付款循环业务流程与活动	212
11.2 采购与付款循环账户和交易	214
11.3 采购与付款循环的重大错报风险征兆	216
11.4 进一步审计程序:控制测试	219
11.5 进一步审计程序:实质性程序	223
第12章 生产与薪酬循环审计	233
学习目的与要求	233
教学重点与难点	233
12.1 生产与薪酬循环业务流程与活动	233
12.2 生产与薪酬循环账户和交易	236
12.3 生产与薪酬循环的重大错报风险征兆	237
12.4 进一步审计程序:控制测试	240
12.5 进一步审计程序:实质性程序	242
第13章 筹资与投资循环审计	251
学习目的与要求	251
教学重点与难点	251
13.1 筹资与投资循环业务流程与活动	251
13.2 筹资与投资循环交易和账户	254
13.3 筹资与投资循环的重大错报风险征兆	255
13.4 进一步审计程序:控制测试	258

13.5 进一步测试：实质性程序	261
第 14 章 终结审计工作	268
学习目的与要求	268
教学重点与难点	268
14.1 汇总错报并评价审计发现	268
14.2 对审计记录进行复核	274
14.3 期后事项	275
14.4 与治理层的沟通	279
14.5 取得管理层书面声明	284
第 15 章 审计报告	288
学习目的与要求	288
教学重点与难点	288
15.1 审计报告概述	288
15.2 审计报告的要素	290
15.3 非无保留意见的审计报告	295
15.4 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段	303
主要参考文献	308

第

1

章

审计概述

学习目的与要求

本章的主要内容是关于审计的一个简要介绍，主要包括审计的需求、定义与功能，以及审计业务的拓展和审计的局限性及其职业界的反应与努力。要求学生通过本章的学习，能够领悟审计的需求，掌握审计的定义，理解审计的功能，了解审计业务的拓展和审计的局限性及其职业界的反应与努力。



结合审计需求的理解，解读审计的定义，诠释审计的功能。

1.1 审计的需求

人们的经济生活少不了决策，而这种决策又离不开信息，因此与决策相关的信息的可靠性对于处在特定情形下的相关人员做出“最优决策”是至关重要的。例如，随着证券市场的发展，企业所有权与经营权逐渐分离，绝大多数股东都已远离企业的经营管理，为了确保自身利益，他们非常关心企业的经营成果（财务业绩），以决定是否继续持有该企业的股票。同样地，证券市场上潜在的投资者也会关注企业的经营情况，以便决定是否购买该企业的股票。同时，债权人也关注着这一切，以便做出是否继续贷款或者收回债务的决定。这些决策者的决策所用信息大多来自企业提供的财务报表，因此财务报表的可靠性直接决定着报表使用者能否做出正确的经济决策。

但是，随着经济社会的日益复杂，信息风险也与日俱增。信息风险主要来自：

（1）信息的间接性。在全球经济环境下，决策者几乎不可能大量地取得决策所需的第一手资料，必须假借他人之手，如此一来，信息故意或无意被错报的可能性就会增加。例如，对于企业外部人员来说，他们很难获得企业内部经营的信息，鉴于时间与成本的限制又不可能实时实地地获取企业信息。

（2）利益冲突。只要信息提供者和信息使用者的目标不一致，那么二者之间就存在利益冲突，这就使得信息使用者没有理由不怀疑信息提供者所提供的信息可

可能会有意或无意地歪曲事实真相。事实上，作为信息优势方的信息提供者的确有可能根据自己的偏好和动机来提供偏向于自己的信息，其原因可能是提供者对未来事项的盲目乐观，或故意用某种方式来影响信息使用者，无论哪种情况都将导致信息错报的发生。例如，在企业的借款决策中，企业为了增加取得贷款的机会，在其提供的报表中很可能存在有利于他们的偏差。错报的形式可能是直接的金额错报，也可能是信息披露的不充分或不完整。

(3) 信息量过大。随着企业组织规模的扩大，业务量增多，信息记录不当的可能性也随之增加，而这种不当信息很可能被大量的其他信息所掩盖。例如，某一大型企业向其供应商多开了 1 000 元发票，除非该企业设有较为复杂的程序能够发现这类错误，否则这一错误被掩盖的可能性就非常大。如果大量的此类小额错误未能被发现，则其累计金额就可能是巨大的。

(4) 交易日趋复杂。最近几十年来，随着各组织间业务交易的日趋复杂，正确记录业务的难度也随之增加。以一个企业收购另一个企业为例，要想正确处理该类会计业务是一个相当困难和重要的问题。又如，处于不同行业的子公司经营成果的适当合并与披露问题。

基于此，为了更好地做出相关决策，就必须降低对应的信息风险。降低这种信息风险的途径有三：一是信息使用者直接去验证信息；二是信息使用者和信息提供者共同分担信息风险；三是聘请独立的第三方来鉴证信息。信息使用者可以直接到信息提供方的现场检查相关记录，以确信所获信息的可靠性。但一般来说，这种方法的成本太高，并不可行。另外，让所有使用者都亲自去验证信息也不经济。然而，现实中也存在这种情况，例如，国内各税务机关要对企业和个人的纳税申报表进行大量的验证，以确定申报者实际申报额是否与应缴税额相符。同样地，如果一个企业欲购买另一个企业，通常购买方会派遣一个特别审计小组去独立验证及评价被购并方未来业务的关键信息。

当然，也可以让使用者和管理层共同分担信息风险。国外大量的法律判例表明管理部门有责任对使用者提供可靠的信息。如果使用者因依赖了不准确的财务报表而遭受了财务损失，就有权对公司管理层起诉。但与管理层分担信息风险的难处在于使用者可能无法挽回其遭受的损失。一旦公司因破产无法偿还贷款，管理层也不可能有足够的资金偿还贷款。同时，这一途径也存在不经济、成本过高的情况。

所以，信息使用者提高所用信息可靠性的最常见方法是由独立的第三方对那些信息执行独立审计。这是因为已审计过的信息有这样一个假设：审计后的信息之所以适用于决策过程，是因为它们具有合理的完整性、准确性和无偏性。一般地，私人公司管理层或公众公司审计委员会通过聘请注册会计师向使用者提供财务报表可靠性的合理保证。一旦财务报表最终被发现是不正确的，注册会计师可能会遭到信息使用者及管理层的起诉，显然他们要对其工作承担相当大的法律责任。

1.2 审计的定义

审计的最初形态是政府（国家）审计，经过几千年的发展，已经出现了类型与目标各不相同的审计业务，这些审计业务是应社会需求的不同而产生的，因此也产生了各种不同的审计定义。其中，美国会计学会（American Accounting Association, AAA）在1973年的《审计基本概念说明书》（A Statement of Basic Auditing Concepts）中的审计定义最具代表性。

“审计是一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项的认定有关的证据，以确认这些认定与既定标准的相符程度，并把审计结果传达给相关利益者的系统过程。”

审计的这一定义远远超出了历史财务报表审计的内涵，该定义足以包含编报服务，甚至还可能包含其他的鉴证服务。^①事实也的确如此，美国会计学会审计基本概念委员会还特别指出：其有意将审计概念界定的相当宽泛，以期涵盖审计业务可能需要实现的各种不同目标以及特定审计业务所需关注对象的多样性。

宽泛地说，审计就是对经济活动认定予以验证的过程，就是针对相关认定收集证据，按照客观标准评价证据以及报告结果的过程。比如，历史财务报表就是企业管理层对其所经营的企业在一定时点或一定期间的财务状况、财务业绩和现金流量等情况的认定，这些认定是否真实、可靠就需要注册会计师加以验证。注册会计师可以将这些认定同与之适用的财务报告框架进行比较，看它是否与可适用的财务报告框架相符并判断其相符程度，最后将其结果传达给相关利益者。为了更好地理解这一概念，以下就其中的几个关键术语做进一步的解释。

1.2.1 认定和既定标准

认定是关于行为、事件、状况或一定时期业绩的肯定表述。为了能够对相关行为、事件、状况等进行肯定的表述，就必须确定一个标准，这样独立的验证者就可以评价认定是否恰当公允。就历史财务报表审计而言，财务报表上的每一个数字，每一行文字都代表了一些实质的经济活动或经济事项。财务报表上的这些数字与文字就代表了管理层的主张与声明（认定）。例如，某企业在其资产负债表上列示的“存货……5 678 000 元”就包括以下认定：这些存货确实存在；这些存货可用以生产或销售；这些存货包含了所有的存货；5 678 000 元这个数字反映了该企业本期期末存货的可实现价值；这些存货已恰当地予以分类；这些存货已作了适当的披露等。财务报表上的其他项目和金额也隐含着类似的认定。

这些认定是由财务报表编制者——企业管理层——根据可适用的标准（既定

^① 在本书中，若无特别声明，所说审计均指历史财务报表审计，所提审计人员若无其他说明也都是指历史财务报表审计的独立审计人员，因此，在本书的内容中有些时候会将审计人员、注册会计师混在一起使用。

标准)做出的,并将被传达给报表使用者。注册会计师的职责就是收集证据以判断管理层的认定在多大程度是按照既定标准作出的,并将结果告诉使用者。

认定存在是多种多样的,有定量的认定,也有定性的认定。定量的认定如企业财务报表和个人所得税申报表;定性的认定如计算机系统的效果及生产经营的效率。既定标准随认定的不同而变化,如历史财务报表审计所依据的标准是《企业会计准则》;而内部控制审计是对内部控制的设计与运行有效性的定性认定予以再认定,其既定标准是《内部控制基本规范》及企业内部控制配套指引。

1.2.2 收集和评价证据

审计过程就是一个获取和评价审计证据的过程。审计证据是注册会计师用来确定某一主体认定是否按既定标准表述的所有资料。例如,在财务报表审计中,基本的会计资料以及所有注册会计师所能取得的确证信息都是审计证据。前者如记账、分类账以及各种文件;后者如发票、支票以及通过询问、观察、对资产进行实地盘点和对第三方函证所获得的信息。

审计证据的形式多种多样,有口头陈述、书面文件、电子数据和实物等。获取充分适当的审计证据对于实现审计目的非常重要。注册会计师必须保证审计证据数量和质量足以说明认定与既定标准的相符程度。

同时,注册会计师获取和评价审计证据的过程应该是客观的。客观意味着毫无偏见,整个审计过程不能带有个人主观色彩。这不仅是对证据获取过程的要求,也是对注册会计师自身道德的要求。要求注册会计师客观地获取和评价证据,就是要求注册会计师对被审计单位有关认定的形成基础加以审查,并对其结果予以公正的评估,其间注册会计师不能对被审计单位有个人偏好或持有任何偏见。

1.2.3 报告结果

所有审计的最终目的和结果都是向信息使用者传达管理层认定与既定标准之间相符程度的报告。审计的最后工作就是出具审计报告,它是注册会计师向使用者传达审计结果的一种手段。当然,报告形式不尽相同,有标准统一的书面财务报表审计报告,也有单一部门经营效果的口头审计报告。

1.2.4 系统化的过程

系统化的过程指的是审计过程应该是合理的、有序的和有组织的过程。系统化意味着审计人员在制订审计计划、实施审计程序、获取审计证据和形成审计结论时要通盘考虑,以实现审计目标。审计系统化过程通常都包括业务承接、制订审计计划、风险评估、风险应对和出具审计报告。

审计是一个系统的求证过程。莫茨与夏拉夫就曾经建议注册会计师使用科学的研究方法来改善审计方法。他们认为,如同科学家从事科学研究一样,注册会计师

必须就所要达成的结论，判断所需收集证据的质量与数量，然后再根据所收集的证据，做出审计结论并出具审计报告。

1.3 审计的功能

审计是社会经济发展到一定阶段的产物。随着社会生产力的发展，导致财产所有权与经营权分离，这时才有产生审计活动的可能，之所以说是可能产生审计活动，是因为二权分离并不足以解释审计职业存在的根源。要是代理人能够兢兢业业、恪守勤勉、尽责之责，审计就无存在的必要了，但客观事实并非如此。在现实生活中，委托人与代理人之间存在着信息不对称，因此就有了“委托-代理问题”，即“道德风险”和“逆向选择”问题。财产所有者为了抑制与解决信息分布不对称引起的这些问题，实行了各种措施。“报告制度”即为其中之一，即经营者应向财产所有者报告其受托责任的履行情况。财务报告要详细反映企业的经营状况，包括资金的使用情况和效果、财产的增减变动情况及其原因等。这一信息公开制度，理论上说应当解决或者缓解二权分离所产生的“委托-代理问题”，但要使其有效地运行，离不开审计。

报告制度不仅是纠正信息不对称的客观依据，更重要的是，它还是外部信息使用者进行决策的基础，而且，代理人很清楚地知道这份报告是各利益相关者所能得到的公开信息，是影响外部使用者的关键媒介。但是该报告是由代理人自己编制的，所以他们难免会有动机过于乐观地报告经营情况与结果，更甚的是他们还有可能提供误导或虚假陈述的信息，也就是说信息公开制度中还存在信息风险。为了获得代理人所公布的财务报告的合法性、可靠性和完整性的保证，委托人就要求财务报告应当由与企业利益无关的第三者进行独立鉴证，以保证财务报告的真实公允性，这就是审计。外部信息使用者期望注册会计师的审计能够在这方面——降低信息风险——起到应有的作用。在这个意义上来说，审计就是抵御信息风险、提高财务信息可信度的一种制度安排。

鉴于此，美国财务会计准则委员会概念公告第一号《企业财务报告的目标》(Objective of Financial Reporting by Business Enterprises)，对独立的财务报表审计所要实现的社会目标作了如下简要描述：“如果决策者掌握了反映企业经营状况和成果的信息，并将其应用于评价各种备选方案的预期回报、成本和风险，那么，个人、企业、市场和政府在各项相互竞争的用途之间分配稀缺资源的有效性将得以提高……独立注册会计师一般会对财务报表以及其他可能的信息进行审核或审阅，信息的提供者和使用者的通常都认为注册会计师的意见可以提高信息的可靠性或可信度。”

通过提供独立客观的外部观点，注册会计师可以提高财务信息的可靠性，进而降低财务报表使用者的信息风险。降低财务信息的信息风险就可以减少经济主体必须支付的风险溢价，从而降低被审计单位的资本成本，提高稀缺资源在竞争性用途

之间的分配效率。目前人们普遍认为经过审计的财务报表确实含有一定的“信息含量”，也就是说，经过审计的财务报表就包含了新的信息。科恩委员会的调查报告认为：经过审计的财务报表可以对市场早先收到的信息进行确认或纠正。事实上，经过审计的财务报表可以通过降低不准确信息的流传时间或阻止其传播，进而保证市场的效率。

1.4 人们对审计的期望与审计的局限性及职业界的努力和反应

鉴于审计在提高财务信息可靠性方面的作用，对于倡导信息公开的资本市场来说，审计的作用与地位是不言而喻的。一百多年来，随着注册会计师执业水平的不断提高，经过审计的财务报表的可信度也得到了很大的提高，从而基本解决了财务报表提供者和使用者之间的矛盾，有效地维护了市场经济运行。正如美国总统里根在1987年致美国注册会计师协会成立一百周年贺信中所评价的：“你们的协会和注册会计师职业在建立和维护资本市场的完整性方面，发挥了至关重要的作用。……如果没有你们，我们的资本市场就将土崩瓦解。”

1.4.1 人们对审计的期望

财务报表使用者不仅希望注册会计师为财务报告过程带来专业技能，增加报告过程的完整性、独立性和可靠性，还希望注册会计师能检查并发现财务报表中源自错误或舞弊的重大错报，从而避免所获得的是存在重大错报的财务信息。社会公众对注册会计师的这一期望，源自于报表编制者与使用者之间存在的潜在利益冲突。因为，只要存在这种利益冲突，就不可避免地让使用者担心报表编制者在编制财务信息时可能会存在某种偏向，就像他们也有自己的偏向一样。

注册会计师作为他们之间独立的第三方，一则可以验证财务报表中信息的完整性、真实性和数据计算的机械准确性。例如，资产负债表中列示的“固定资产”就意味着固定资产真实存在、确实为报告主体所拥有，同时也预示所有存在且为报告主体所拥有的固定资产都已在这一个项目下列示了，这也暗示所列数字的计算具有机械准确性。二则可以对支持财务报表编制者判断的事实进行解释说明，并对他们所作的判断予以评价。例如，财务报表编制者还必须对固定资产进行某些披露，还要对固定资产提取折旧，以确保以可实现价值来确认与报告固定资产，确定披露的内容以及折旧涉及的必要估计等都要报表编制者做出大量的判断。

审计的这些作用能对信息使用者所需信息的质量提高附加控制。它不仅可以根据大体反映使用者需求和期望的既定标准对财务信息进行独立检查，还可以促进信息提供者按照使用者的标准来执行其控制范围的会计程序，因为信息提供者知道自己的工作将要受到注册会计师的审核，信息提供者的这一认识会对其提供误导性或错误的财务报告产生一种内生的强大威慑力。

1.4.2 审计的局限性

审计也可能会让使用者失望或使得前文所述威慑力失灵，是因为审计本身及其审查对象也存在着一些局限性。

作为审计对象的财务报表中涉及大量的会计估计，这些估计是于审计当期管理层针对被审计单位过去或现在的经济事件或经济事项做出的，但是这种估计还要受到未来经济事件或经济事项的发生或不发生的影响。所以，此类信息本身可能是不准确的，对之进行审计并不能提高其准确性，因为注册会计师不可能增加未来事件或事项发生或不发生的可能性。其次，财务报表中所列项目的数值可经由多种方式计算而来，无论是权威的会计规范或会计文献，还是逻辑推理，都不存在哪一种方法绝对优于其他方法。这种灵活性也使得报告主体有机会左右财务报表中的这些项目的数值。另外，被审计单位的财务报告内部控制也只是对财务报告可靠性提供合理保证，现实中不可能存在哪一种财务报告内部控制能够绝对保证被审计单位管理层的财务报告目标可以完全实现。

同样地，审计程序和审计技术也制约着审计业务所能实现的保证程度，其原因主要有：第一，绝大部分审计证据来源于对总体（如应收账款或存货）样本的测试。抽样不可避免地包含一些不能发现重大错报的风险，并且测试的领域、类型、范围和时间安排、测试结果的评价等都要求注册会计师进行大量的判断。即使注册会计师具有真诚和正直性的品质，他们也可能在判断中犯错误或出差错。第二，注册会计师所依赖的证据大多只具有说服力，而不是令人信服的。第三，对于注册会计师来说，要侦查欺诈性财务报表，即使可能，也是极其困难的，尤其是管理层之间存在共谋时，更是如此。

审计的这些局限性虽然为审计职业界中的每一位职业人士所熟知，但是财务报表使用者却并不能很好地认识到这一点，甚至一些使用者对审计还存在错误的认识。这将导致社会公众对审计的期望往往会超过对注册会计师业绩的感知，进而形成了人们熟悉的“审计期望差”。

1.4.3 审计职业界的努力与反应

为了缩小这种“期望差距”，各国政府和审计职业界都采取了各种努力措施。鉴于美国在这方面做得较为全面且较具有先进性，以下的阐述都以美国的情况为例。自20世纪70年代中后期以来，美国政府及相关民间组织建立各种专门委员会对之进行调查与研究，如众议院州际和外资商务委员会下属的监督调查小组委员会（莫斯小组委员会（Moss Subcommittee））、参议院政府运营委员会下属的报告、会计和管理小组委员会（梅特卡夫小组委员会（Metcalf Subcommittee））、科恩委员会、特雷德威委员会、美国注册会计师协会证券交易委员会上市公司业务部下属的公共监督委员会、注册会计师独立性顾问小组、美国注册会计师协会财务报告特别

委员会以及上市公司会计监督委员会等。尤其是以下几个方面的努力，被人们寄予厚望。

1) 期望差准则

1977 年注册会计师协会审计准则委员会发布了第 16 号和第 17 号审计准则说明书，对注册会计师在调查和报告被审计单位的错误和违法行为方面的职责提供了指导。1988 年又发布了第 53 号和第 54 号审计准则说明书，分别取代了第 16 号和第 17 号审计准则说明书，随同这两个准则说明书一起发布的还有关于内部控制的第 55 号审计准则说明书，关于被审计财务报表的审计报告的 58 号审计准则说明书，以及关于分析程序、会计估计审计、持续经营假设、就内部控制相关事项进行交流和与审计委员会沟通等问题的 7 个准则，这 9 个准则主要是为了弥合“审计期望差”，所以，它们又被称为“审计期望差准则”。1997 年第 82 号审计准则说明书《财务报表审计中对舞弊的考虑》又取代了第 53 号审计准则说明书，2002 年美国注册会计师协会又发布了第 99 号审计准则说明书取代了原来的第 82 号审计准则说明书，为具体指导和帮助注册会计师揭露财务报表舞弊提供了新的审计思路与程序。

2) 内部控制自我评价报告及内部控制审计

早在 20 世纪 80 年代中后期，就有研究表明存在期望差距的领域还涉及被审计单位的内部控制，进而一些学术研究团体和职业组织就建议被审计单位的管理层应该向股东提供一份包含内部控制评价在内的报告。根据《联邦储蓄保险公司改善法》的要求，从 1993 年起，总资产在 5 亿美元以上的储蓄保险机构的管理层必须提供关于财务报告内部控制情况的报告，并需聘请注册会计师对这些报告进行鉴证。《萨班斯-奥克斯利法案》（2002 年）404 条款要求所有在美国的上市公司都应报告其内部控制有效性的管理层评估报告，还要求注册会计师就管理层的财务报告内部控制评估报告进行鉴证（根据上市公司会计监督委员会的要求，注册会计师必须对管理层的财务报告内部控制评估报告进行审计）。

我国于 2008 年 6 月出台《企业内部控制基本规范》，2010 年 4 月又出台了《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》及 18 个内部控制应用指引。这与财务报表审计连同在一起的评价增加了使用者对未来财务报告的信任，因为有效的内部控制能够防止或发现并纠正财务报表的重大错报。

3) 强化职业自律体系

1977 年，美国注册会计师协会设立了会计师事务所分部，下设证券交易委员会上市公司业务部和非上市公司业务部，并为其成员创立一项同业复核程序，同时，该协会还设立了公共监督委员会以监督证券交易委员会上市公司业务部的行为。在 2002 年《萨班斯-奥克斯利法案》颁布后，该委员会更名为上市公司会计监督委员会，该委员会由美国国会设立，负责监督上市公司注册会计师的行为。除了制定审计准则外，上市公司监督委员会还负责会计师事务所的注册，对那些已注