

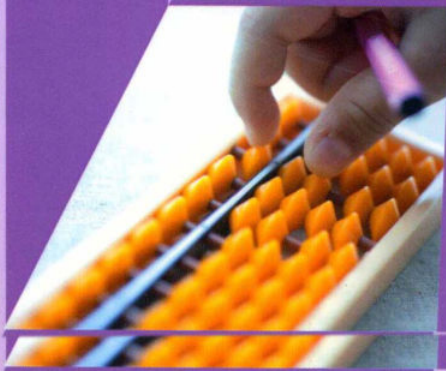


高等院校“十三五”规划教材

SHEN JI XUE

审计学

主编 刘媛



中国商务出版社
CHINA COMMERCE AND TRADE PRESS



高等院校“十三五”规划教材

SHEN JI XUE

审计学

主 编 刘 媛

副主编 于 敏 邓蔚宇 陆旭冉

王运启 张 嘉



中国商务出版社
CHINA COMMERCE AND TRADE PRESS

图书在版编目(CIP)数据

审计学 / 刘媛主编. —北京: 中国商务出版社,

2018.6

ISBN 978-7-5103-2464-2

I. ①审… II. ①刘… III. ①审计学 IV.

①F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 144285 号

审计学

SHENJIXUE

主编 刘媛

出 版: 中国商务出版社

地 址: 北京市东城区安定门外大街东后巷 28 号 邮编: 100710

责任部门: 中国商务出版社 商务与文化事业部 (010-64515151)

总 发 行: 中国商务出版社 商务与文化事业部 (010-64226011)

责任编辑: 崔笏

网 址: <http://www.cctpress.com>

邮 箱: shangwuyuwenhua@126.com

排 版: 北京创意弘图文化发展有限公司

印 刷: 三河市海新印务有限公司

开 本: 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张: 17

字 数: 390 千字

版 次: 2018 年 7 月第 1 版

印 次: 2018 年 7 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5103-2464-2

定 价: 46.80 元

凡所购本版图书有印装质量问题,请与本社总编室联系(电话:010-64212247)。



版权所有 盗版必究(盗版侵权举报可发邮件到本社邮箱:cctp@cctpress.com)

前 言

随着会计准则、审计准则与国际的持续趋同,我国注册会计师行业及审计环境发生了重大变化。2012年新审计准则体系的实施,2013年新公司法的发布,注册会计师职业道德守则的出台,内部控制审计指引的颁布,会计师事务所组织形式的创新和风险导向审计模式的进一步推广等一系列变化均要求我们更新教材内容,创新教学模式。

本教材充分考虑本学科的教学特点,以强化基础、突出实务操作能力为原则;以注册会计师审计理论方法、程序为主要内容,兼顾政府审计和内部审计的基本知识;理论讲述过程中配以精选审计案例及相关资料,将理论性与实践性有机结合。

全书内容共分为三篇十三章。第一篇为“审计与注册会计师职业”,主要介绍审计的相关基本概念,审计职业规范体系与注册会计师的法律责任;第二篇为“审计程序与审计技术”,以注册会计师审计程序为主线,阐述审计方法与程序、审计计划、风险评估与风险应对和终结审计与审计报告的相关内容;第三篇为“交易循环审计”,从注册会计师审计实践的角度将上述审计理论知识应用于各业务循环。

作为经管类本科教材,本书具有下述特点:

1. 具备系统性的学习架构,在编写体例上设置了“学习目标”与“自学测评”,并附带参考答案,方便学生自学。

2. 注重理论联系实务,并附有典型的、有代表性的审计案例及相关资料。

3. 章节安排紧凑,内容精练,体现了适度够用的原则。

在本书的编写过程中,笔者参阅、借鉴了国内外的相关论著和教材,在此深表谢意。

由于编者学识有限,书中难免有疏漏和不妥之处,敬请同行专家和广大读者赐教指正。

编者

2018年7月

目 录

第一篇 审计与注册会计师职业

第一章 审计概述 003

- 第一节 审计的含义与分类 003
- 第二节 审计的发展历程与模式沿革 006
- 第三节 审计组织形式 014

第二章 审计规范 026

- 第一节 注册会计师业务准则 026
- 第二节 注册会计师职业道德 031
- 第三节 会计师事务所质量控制准则 041

第三章 注册会计师的法律责任 050

- 第一节 注册会计师法律责任的成因 050
- 第二节 注册会计师法律责任的种类 053
- 第三节 注册会计师如何避免法律责任 054

第二篇 审计程序与审计技术

第四章 审计方法和审计程序 061

- 第一节 审计方法 061
- 第二节 抽样技术在审计中的应用 064
- 第三节 信息技术对审计的影响 074
- 第四节 审计程序 079

第五章 审计目标、审计证据与审计工作底稿 082

- 第一节 审计目标 082

第二节	审计证据	087
第三节	审计工作底稿	095

第六章 计划审计工作 103

第一节	承接客户委托	103
第二节	总体审计策略与具体审计计划	109
第三节	重要性	112
第四节	审计风险	116

第七章 风险评估与风险应对 123

第一节	风险评估概述	123
第二节	了解和评价被审计单位内部控制	130
第三节	总体应对措施与进一步审计程序	139
第四节	控制测试	141
第五节	实质性程序	144

第八章 终结审计与审计报告 149

第一节	终结审计工作	149
第二节	审计报告概述	154
第三节	审计报告类型	157

第三篇 交易循环审计

第九章 销售与收款循环审计 169

第一节	销售与收款循环概述	169
第二节	销售与收款循环控制测试	173
第三节	销售与收款循环的实质性程序	176

第十章 采购与付款循环审计 186

第一节	采购与付款循环概述	186
第二节	采购与付款循环控制测试	188
第三节	采购与付款循环的实质性程序	193

第十一章	生产与存货循环审计	204
第一节	生产与存货循环概述	204
第二节	生产与存货循环控制测试	206
第三节	生产与存货循环的实质性程序	210
第十二章	筹资与投资循环审计	222
第一节	筹资与投资循环概述	222
第二节	筹资与投资循环控制测试	224
第三节	筹资与投资循环的实质性程序	227
第十三章	货币资金与特殊项目审计	242
第一节	货币资金的内部控制及测试	242
第二节	货币资金的实质性程序	243
第三节	特殊项目审计	249
参考答案		259

【学习目标】

理解审计的含义与分类,了解审计的职能;了解注册会计师的执业环境,掌握注册会计师的业务范围,会计师事务所的法律责任;了解注册会计师的职业道德,具有审计悟性。

第一篇

一、审计的含义

在现代社会中,审计是一个广泛的概念,在社会的许多领域,审计都有着重要的作用,作为一种监督机制,审计实践活动历史悠久,审计活动最初起源于古代的审计,经过几千年的发展,出现了适应不同社会需求的不同类型的审计,审计的职能也在不断地完善和发展,其中比较有代表性的定义有以下几个。

美国会计学会在其颁布的《基本审计概念公告》中所下的审计定义,“审计是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,而客观地收集和评价证据,并将结果以报告的形式传达给利益相关者。”

审计与注册会计师职业

中国审计学会对审计的定义,“审计是指专门的机构或人员依法对被审计单位的财政、财务收支及有关经济活动的真实、合法性和效益性进行审查、评价和监督,用以维护财经法纪、提高经济效益、改善经营管理的一种经济监督活动。”

根据国际内部审计师协会的定义,“内部审计是指一个组织内部的审计部门对财务报表是否存在重大错报提供合理保证,以合理降低审计风险,或内部审计部门对内部控制制度的健全性和对财务报表稽核的程度。”

虽然不同组织对审计所下定义不完全一致,但基本上定义均体现出审计的两个基本特征:独立性和权威性。

1. 独立性

审计的独立性是指审计机构和审计人员依法独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。这是审计的基本特征,也是保证审计工作顺利进行的必要条件,审计的独立性主要表现在以下几个方面。

(1) 机构独立。机构独立是保证审计工作顺利实施的关键,审计机构应是独立的专职机构,不仅独立于被审计人(被审计委托人),同时也独立于其他行政机关。

第一章

审计概述

【学习目标】

理解审计的含义与分类;了解审计的产生和发展历程及审计模式的演变过程;掌握注册会计师的业务范围、会计师事务所的组织形式;了解政府审计机关的职责与权限、内部审计特点。

第一节 审计的含义与分类

一、审计的含义

在现代社会中,审计是一个充满挑战和富有成效的职业,日益发挥着重要的作用。作为一种监督机制,审计实践活动历史悠久,其最初形态是政府(国家)审计,经过几千年的发展,出现了适应不同社会需求的不同类型的审计。审计的定义也在不断丰富和发展,其中比较有代表性的定义有以下几个。

美国会计学会在其颁布的《基本审计概念公告》中所下的审计定义:“审计是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。”这一定义将审计概念界定得相当广泛,除历史财务报表审计,还包括其他鉴证业务,基本涵盖了审计业务可能实现的全部目标。

中国审计学会对审计的定义:审计是由专职的机构或人员依法对被审计单位的财政、财务收支及有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪、提高经济效益、促进宏观调控的独立经济监督活动。

注册会计师审计教材对审计的定义:审计是指注册会计师对财务报表是否存在重大错报提供合理保证,以积极方式提出意见,增强除管理层之外的预期使用者对财务报表信赖的程度。

虽然不同组织对审计所下定义不完全相同,但以上定义均体现出审计的两个基本特征:独立性和权威性。

1. 独立性

审计的独立性是指审计机构和审计人员依法独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。这是审计的本质特征,也是保证审计工作顺利进行的必要条件。审计的独立性主要表现在以下几个方面:

(1)机构独立。机构独立是保证审计工作独立性的关键,审计机构应是独立的专职机构,不仅独立于被审计人和审计委托人,同时也独立于其他行政机构。

(2)人员独立。审计人员必须依法审计,公正无私,不徇私情,不带任何偏见。审计人员与被审计人员不应存在任何经济利益关系,不参与被审计单位的经营管理活动。如果审计人员与被审计单位或者审计事项有利害关系,应当回避。

(3)工作独立。首先指审计工作不能受任何部门、单位和个人的干涉,必须依法独立行使审计监督权,独立进行审查,做出审计判断。其次指审计人员执行审计工作时要保持精神上的独立,自觉抵制各种干扰,进行客观公正的审计。

(4)经济独立。审计机构应保证有足够的经费能独立自主地从事审计工作,不受被审计单位牵制,这是保证审计组织独立和业务工作独立的物质基础。对政府审计和内部审计,要求审计经费要有一定的标准,不得随意变更;对于注册会计师审计,要求会计师事务所的收入受国家法律的保护,使其合理、公正,不能随意降低审计收费。

2. 权威性

审计组织的权威性是指审计机构在宪法中所明确的法律地位,依法独立行使职权,不受任何干涉,是审计监督正常发挥作用的重要保证。审计的权威性主要来自两个方面:一方面是法律赋予的权威,另一方面是审计人员自身工作树立的权威。

各国为了保证审计的权威性,分别通过《公司法》、《商法》、《证券交易法》、《破产法》等,从法律上赋予审计在整个市场经济中的经济监督权。一些国际组织为了提高审计的权威性,通过协调各国的审计制度、准则、标准,使审计成为一项世界性的专业服务,增强各国会计信息的一致性和可比性。

审计人员均具有较高的专业知识和政治素质,加之审计职业规范体系对审计人员执行审计业务也作了严格要求,这就保证了其所从事的审计工作具有较高的准确性、科学性。因此,审计人员的工作结果具有一定的社会权威性,使得经济利益不同的各方乐于接受。

二、审计的分类

正确、科学的分类有助于明确认识,有利于做好审计工作,充分发挥审计作用。审计的分类标准有多种:按审计的主体不同,可以划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计;按审计的目的、内容不同,可以划分为财务报表审计、合规审计和经营审计;按审计的范围不同,可以划分为全面审计和局部审计,综合审计与专项审计;按审计的时间不同,可以划分为事前审计和事后审计、期中审计和期末审计、定期审计和不定期审计;按审计的地点不同,可以划分为就地审计、送达审计和远程网络审计;按审计的动机不同,可以划分为法定审计和任意审计等。其中,前两种分类可以体现审计的本质属性,称为基本分类,下面将重点说明。

(一)按审计执行主体分类

1. 政府审计

政府审计是指由政府审计机关执行的审计,我国又称之为国家审计。政府审计机关包括国家审计署及其派出机构和地方各级人民政府的审计厅(局)。政府审计主要包括两方面的内容:一是政府财政收支审计。它对与各级政府收支有关的机关、事业单位的财政收支和会计资料进行审计监督,并检查其财政收支及公共资金的收支、运用情况。二是国有企业审计,指对国家拥有、控制或经营的企业进行的财务或管理上的审计。政府审计具

有强制性。

2. 注册会计师审计

注册会计师审计也称民间审计、独立审计或社会审计,是指由注册会计师组成的民间审计组织进行的审计。这里的民间审计组织一般指会计师事务所,它是一个独立的经济组织。注册会计师审计主要是对被审计单位会计报表的合法性、公允性发表审计意见。注册会计师审计需经委托方可进行。

3. 内部审计

内部审计是由部门或单位内部审计部门进行的审计。内部审计部门是企业管理职能的重要组成部分。内部审计的主要工作是监督和检查本单位的财务收支和经营管理活动,其目的在于加强本单位的内部控制、改善管理、降低风险和帮助企业实现其目标。

政府审计、内部审计和注册会计师审计,共同构成我国的审计监督体系。在审计监督体系中,政府审计、内部审计和注册会计师审计既相互联系,又各自独立,各司其职,泾渭分明地在不同领域实施审计,它们各有特点,相互不可替代,不存在主导和从属关系。三者之间的对比关系如表 1-1 所示。

表 1-1 政府审计、内部审计和注册会计师审计对比关系

项目	审计目标	监督性质	方式	独立性	经费或收入来源	遵循的准则
政府审计	检查监督各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运行情况	行政监督	强制执行	单向独立	财政开支	《审计法》
内部审计	对组织内部的经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性进行审计	自我监督	自行安排	相对独立	无偿	《内部审计准则》
注册会计师审计	对被审计单位会计报表的合法性和公允性依法进行审计	民间监督	委托受托	双向独立	委托人付费	注册会计师职业准则

(二)按审计的目的、内容不同分类

1. 财务报表审计

财务报表审计,亦称会计报表审计,是对被审计单位的财务报表(如资产负债表、利润表、股东权益变动表和现金流量表)、财务报表附注及相关附表进行的审计。这种审计的目的在于查明被审计单位的财务报表是否按照一般公认会计准则(在我国,是指适用的《企业会计准则》和相关会计制度,下同),公允地反映其财务状况、经营成果和现金流量情况。

财务报表审计是近代股份公司出现后,由于公司的所有权和经营权分离,以及股份的社会化而逐渐发展起来的一种审计方式。在西方国家,从名义上讲,财务报表审计是保护股东权益的一种手段,但从实际效果看,财务报表审计所涉及的范围包括与被审计单位有财务联系的各个方面。例如,在美国注册会计师协会颁布的《审计准则说明书》中,详细规

定了审计人员所应考虑的有关事项。财务报表审计是现代审计理论中最完备、方法最先进的一种审计方式。

2. 合规审计

合规审计是为查明和确定被审计单位财务活动或经营活动是否符合有关法律、法规、规章制度、合同、协议和有关控制标准而进行的审计。由注册会计师或税务审核人员就企业所得税结算申报书是否遵从税法规定申报而进行的审计,是合规审计的典型例子。我国开展的财经法纪审计,如对严重违反国家现金管理规定、银行结算规定、成本开支范围、税法规定等行为所进行的审计,也是一种合规审计,其主要目的是检查财经纪律执行情况,揭露违法乱纪行为,如偷税漏税、乱挤乱摊成本、擅自提价涨价、滥发实物奖金、公款旅游、请客送礼、贪污盗窃、投机倒把、行贿受贿等。由于违反财经纪律手段的特殊性,审计机构应采取不同的审计对策。按照有关规定,审计机关对违反财经纪律的单位和个人有权予以经济制裁;对严重违法乱纪人员,有权向有关部门建议予以行政纪律处分;对触犯国家刑律的,有权提请司法机关依法惩处。开展财经法纪审计对于维护财经纪律的严肃性,保证和推动改革开放的深入进行,保护国家、企业和个人三者的正当权益有特殊意义。

3. 经营审计

经营审计是为了评价某个组织的经济活动在业务、经营、管理方面的业绩,找出改进的机会并提出改善的建议,而对一个组织的全部或部分业务程序与方法进行的检查。经营审计的独立性要求不像财务报表审计那么严格。此外,内部审计人员、政府审计人员或注册会计师都可以执行经营审计。经营审计的结果以一定的报告形式传达给用户,但这种报告的形式与内容随着约定任务的情况不同而有着非常大的差别。经营审计的用户通常即是被审计单位,而且经营审计报告很少被第三方所利用。

三种审计方法的对比关系如表 1-2 所示。

表 1-2 财务报表审计、合规审计和经营审计对比关系

审计种类	认定的性质	既定标准	审计报告的性质	示例
财务报表审计	企业个体的财务报表信息	一般公认会计原则	财务报表是否公允的意见	上市公司年度财务报表审计
合规审计	认定或资料是否遵照政策、法令、法律、规定及规章等	管理层的政策、法律、规定或第三者的要求	发现偏差的汇总及对合规程度的保证	财经法纪审计
经营审计	活动或执行的资料	管理层或法令设立的目标	观察到的效率或效果;改进的建议	经济效益审计

第二节 审计的发展历程与模式沿革

一、注册会计师审计的产生与发展

在西方,注册会计师审计随着商品经济的发展而发展,主要经历了以下几个发展阶段。

1. 起源于16世纪的意大利合伙企业制度

16世纪末期,威尼斯是地中海沿岸国家航海贸易最为发达的地区,是东西方贸易的枢纽,商业经营规模不断扩大。为适应筹集所需大量资金的需要,合伙制企业应运而生。随着所有权和经营权的分离,那些参与企业经营管理的合伙人有责任向不参与企业经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行。这时,客观上需要独立的第三方对合伙企业进行监督、检查。这样,在16世纪意大利的商业城市中出现了一批具有良好会计知识、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。

2. 形成于英国股份有限公司制

英国在创立和传播注册会计师审计过程中发挥了重要作用。18世纪下半叶,英国股份有限公司的兴起,使公司的所有权和经营权进一步分离,绝大多数股东已完全脱离经营管理。他们出于自身利益考虑,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,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。

从1844年到20世纪初,是注册会计师审计的形成时期。在这一时期内,由于英国的法律规定了股份公司和银行必须聘请注册会计师审计,使英国注册会计师审计得到了迅速发展,并对当时的欧洲、美国及日本等产生了重要影响。这一时期注册会计师审计的主要特点是注册会计师审计的法律地位得到了法律确认;审计的目的是查错防弊,保护企业资产的安全和完整;审计的方法是对会计账目进行详细审计;审计报告使用人主要是企业股东等。

3. 发展和完善于美国发达的资本市场

20世纪初,随着全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国,注册会计师审计在美国得到了迅速发展。在20世纪初期,由于金融资本对产业资本更加广泛的渗透,企业与银行利益关系更加紧密,于是美国产生了帮助债权人了解企业信用的资产负债表审计,即美式注册会计师审计。审计方法也逐步从单纯的详细审计过渡到初步的抽样审计。这一时期,注册会计师审计的主要特点是审计对象由会计账目扩大到资产负债表;审计的主要目的是通过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。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年的《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损益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,以确定财务报表的真实可靠,查错防弊转为次要目的;审计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、税务部门、金融机构及潜在投资者；审计准则开始拟定，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。

4. 西方注册会计师审计引领现代风险导向审计的发展

20世纪60年代以后，科学技术有了突飞猛进的发展，新兴产业部门不断涌现，一些新技术、新方法成功地运用于经营管理，推动人们思想观念的变革，也促进审计技术的进步和咨询业务的发展，提高了审计人员在社会经济生活中的地位。与此同时，审计人员基于业务拓展的客观需要，开发了电子数据处理系统审计和计算机辅助审计技术，并将业务领域从主要执行审计扩展到其他鉴证业务，再进一步扩展到管理咨询等相关服务。21世纪以来，随着美国安然事件的爆发，美国实施了《奥克斯——萨班斯法案》，强化对公司内部控制的要求和外部审计人员的监管。美国等发达国家及国际组织积极修改审计准则及相关要求，更加强调审计人员执行审计过程中的独立性，强调对被审计单位及其环境的了解与评估，注重被审计单位重大错报风险的识别、评估和应对，实施现代风险导向审计。

【案例分析 1-1】

英国南海公司审计案例

基本案情：英国“南海公司”始创于1710年，主要从事海外贸易业务。公司经营10年，业绩极其一般。1719~1720年，该公司趁股份投机热在英国方兴未艾之际，发行巨额股票，同时公司董事对外散布公司利好消息，致使公众对股价上扬增强了信心，带动了公司股价上升。1719年，“南海公司”股价为114英镑，到1720年3月股价升至300英镑，该公司股票价格最高飙升至1050英镑，公司老板决定以高于面值数倍的价格发行新股。一时间“南海公司”股价扶摇直上，一场股票投机浪潮席卷全国。

一些经济学家已意识到这种投机行为将给国家经济带来的严重危害，呼吁政府尽快采取措施。英国议会为制止国内“泡沫公司”的膨胀，于1720年6月通过了《泡沫公司取缔法》，一些公司随之被解散。许多投资者开始清醒，并抛售手中所持股票。股票投资热的降温，致使“南海公司”股价一路下滑，到1720年12月“南海公司”股价跌至124英镑。1720年底，英国政府对“南海公司”资产进行清理，发现其实际资本所剩无几。而后，“南海公司”宣布破产。

“南海公司”破产，犹如晴天霹雳，震惊了公司投资人和债权人。数以万计的股东及债权人蒙受损失，当证实了百万英镑的损失落在自己头上时，纷纷向英国议会提出了严惩欺诈者并给予赔偿损失的要求。英国议会面对舆论压力，为平息“南海公司”破产引发的风波，于1720年9月成立了由13人组成的特别委员会，查证“南海公司”破产事件。在查证过程中，由于涉及许多财务问题及会计记录，委员会特邀一位精通会计实务的伦敦彻斯特·莱恩学校教师查尔斯·斯奈尔对南海公司账目进行审查。查尔斯通过对南海公司账目的查询、审核，于1721年提交了一份查账报告书，指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊、会计记录严重不实等问题，但没有对公司为何编制这种虚假的会计记录表明自己的看法。

议会根据这份查账报告,将南海公司董事之一的雅各希·布伦特以及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士,被关进了著名的伦敦塔监狱。英国国会在其通过的《泡沫公司取缔法》中,对公司的成立进行了严格的限制,只有取得了国王的御笔,才能得到公司的营业执照。事实上,股份公司的形式基本上名存实亡。

直到1828年,英国政府在充分认识到股份公司利弊的基础上,通过设立民间审计的方式,将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约,才完善了这一现代化的企业制度。据此,英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》,重新恢复了股份公司这一现代企业制度形式。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置一名以上的监事来审查会计账簿和报表,并将审查结果报告给股东。1856年,议会又对《公司法》进行了修订,规定股份公司可以从外部聘请会计师办理审计业务。该法案使公司有聘请外部注册会计师的选择权,在此期间,英国政府对一批独立会计师进行资格确认,从而有力地促进了独立会计师的发展。

案例点评:

(1)英国“南海公司”的舞弊案件对世界注册会计师审计有着里程碑式的影响。由于会计师查尔斯·斯奈尔是世界上第一位独立审计人员,他所审计的“南海公司”舞弊案又是世界上第一例较为正规的注册会计师审计案件,因此,该案件对于注册会计师行业来讲,不论是在理论研究方面,还是在审计实践方面,都产生了极其重大的影响。

(2)英国“南海公司”的舞弊案件揭示了注册会计师的职业天性就是应以独立第三者的身份,站在客观、公正的立场上,通过对账、证、表等会计资料的审查,以平衡财产所有者与经营者之间的经济责任关系,揭示重大错弊行为。这说明注册会计师行业对于促进经济发展、稳定社会经济秩序方面有至关重要的作用。同时,这也决定了它从诞生的那一天起便承担着面向社会公众的责任,决定了它是一门责任重大的职业。

资料来源:李若山:《审计案例——国外审计诉讼案例》,辽宁人民出版社,1998年版。

二、中国注册会计师审计的发展历程

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,著名会计学家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了长期的停滞状态。

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,其发展大致分为三个阶段。

1. 恢复重建阶段 (1980~1991年)

中共十一届三中全会作出了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。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指导、行业协会自我管理的轨道。

2. 规范发展阶段 (1991~1998年)

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。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》,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。中国注册会计师协会(以下简称“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,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。

3. 体制创新阶段 (1998~2004年)

1998~2004年底,在财政部领导下,注册会计师行业全面开展并完成了会计师事务所的脱钩改制工作,会计师事务所实现了与挂靠单位在“人事、财务、业务、名称”四个方面的彻底脱钩,改制成为以注册会计师为主体发起设立自我约束、自我发展、自主经营、自担风险的真正意义上的市场中介组织。会计师事务所脱钩改制,彻底改变了行业的责权利关系,为注册会计师实现独立、客观、公正执业奠定了体制基础,极大地释放和激发了会计师事务所的活力。

4. 国际发展阶段 (2005年至今)

2005年开始,按照财政部领导关于“着力完善我国注册会计师审计准则体系,加速实现与国际准则趋同”的指示,中国注册会计师协会拟定了22项准则,对26项准则进行了必要的修订和完善,并于2006年2月15日由财政部发布,自2007年1月1日起在所有会计师事务所施行。这些准则的发布,标志着我国已建立起一套适应社会主义市场经济发展要求,顺应国际趋同大势的中国注册会计师执业准则体系。

2007年,财政部启动注册会计师行业做大做强战略,发布《关于推动会计师事务所做大做强的意见》和《会计师事务所内部治理指南》,协调九部委发布《关于支持会计师事务所扩大服务出口的若干意见》;发布《中国注册会计师胜任能力指南》;促成会计师事务所民事侵权责任司法解释的发布实施;在布鲁塞尔举行中国注册会计师统一考试欧洲考区的首次考试;签订内地与香港审计准则等效的联合声明。