

1

审计质量是审计功能实现的保证

社会经济的发展离不开审计，但审计要想发挥其应有的作用，必须要有令人满意的审计质量。审计是社会经济结构中的一个重要组成部分，审计这一事物的出现是社会的必然选择，无论你把它称作什么，审计功能在社会链条上都是不可缺少的一环。本章的论述将从审计的动因开始，目的是从源头上解释审计为什么会来到这个世界上，审计在一个较完善的经济体系中的不可替代性；接下来讨论在市场经济发展的不同阶段所发生的重大事件给审计带来了什么样的影响，审计职业出现了什么局面。试图说明经济的发展离不开审计，有秩序的经济社会不能没有审计，审计功能的发展与经济的发展息息相关；我国现阶段实施的是社会主义市场经济，审计同样是不可缺少的。但是，审计在理论上所具有的地位和作用不等于在现实中它就能发挥出预期的作用。审计发挥作用的形式是向社会提供审计信息产品，要实现审计的功能，审计信息的生产者就必须提供高质量的审计服务。为此，我们必须明确审计质量的含义是什么，审计信息应具有哪些质量特征，我们应该如何评价审计质量，我国现阶段的审计质量的总体状况又如何。这些都是本章将要讨论的问题。

1.1 审计的动因——从审计的产生看审计功能的不可或缺性

早在 16 世纪的意大利，就出现了以第三者身份从事查账工作

的会计师。18 世纪 20 年代英国会计师查尔斯·斯奈尔 (Charles Snell) 对“南海公司”进行审计并以会计师的名义提出“查账报告”，标志着注册会计师的诞生。审计作为一种服务性职业，在世界上也已经有近两百年的历史了。毫无疑问，审计的产生有其必然性，但如何认识审计产生和发展的动因，理论界和职业界存在不同的观点，主要包括受托经济责任论、代理论、信息论、保险论和冲突论等。

1.1.1 受托经济责任论

受托经济责任论认为：审计产生的前提是受托经济关系的确立，受托经济关系的确立是基于所有权与经营管理权的分离，有受托经济关系便有经济监督的客观需要，审计就是基于这种监督的需要而产生的。具体来说，财产所有者授权或委托经营管理者对财产进行经营管理，并授予其使用和处分财产的权限，经营管理者作为财产的合法代理人，自主支配和使用财产，对日常经营管理活动实施决策和指挥，并要直接对所有者的受托经济责任，即保护财产安全完整，加强经营管理，提高经济效益，并负责向所有者报告责任履行情况。与此同时，财产所有者也负有按契约要求不干预经营管理者的经营管理的义务。受托经济关系产生了委托者对受托者实行经济监督的客观需要，因为财产所有者为了考核并确定经营管理者履行受托经济责任的情况，就必须对经营管理者的经营管理业绩进行审查、评价和鉴证，以便确定或解除经营管理者的受托经济责任。而这种审查只有由专门的机构和人员进行，才能得到客观、公正、正确、可靠的结果，于是便产生了对审计的客观需要。但是受托经济关系的确立并不一定产生审计活动，只是审计产生的条件。因为对受托经济责任的监督还有可能是由财产所有者自己完成，此时，就不能称之为审计活动。只有当这种经济监督活动由财产所有者委托独立的专门机构和人员进行时，才会产生这种具有独立性的审计活动。

审计与受托经济责任之间是一种相互依存的关系，没有受托经济责任，就没有外部监督的必要，就不会出现审计；同样，没有审

计，委托者无法考察受托者履行责任的情况，受托者的经济责任就无法落实，受托经济责任关系也难以维系。

受托经济责任关系的不断发展导致了审计的发展与变革，审计方法发展的根本动力是基于评价内容日益复杂的受托经济责任的客观要求。例如账表导向审计方法是与评价简单的受托经济责任相适应的；系统导向审计方法是与评价复杂的受托经济责任相适应的；风险导向审计方法是与评价全面的受托经济责任相适应的。因此，审计与受托经济责任之间，客观上存在着内在的、不可分割的必然联系。

1.1.2 代理理论

代理理论对审计起源的解释是：审计的出现，是基于经济领域中代理关系的形成。按照代理理论的逻辑，审计的存在是代理关系中委托人与代理人的共同需求，审计的本质在于促使委托人和代理人的利益最大化。

委托代理关系是指一方（委托人）委托另一方（代理人）代表委托人的利益从事某些活动，并同时授予代理人相应权利的契约关系。例如，在以公司的组织形式存在的企业中，股东就是委托人，管理当局则为代理人。委托人和代理人都是最大合理效用的追求者，然而他们各自的利益目标并不一致，必然存在利益冲突。委托人希望管理当局能够不遗余力地履行好自己的经营管理职责，最大限度地增加企业的价值，增加投资回报，同时又希望付出尽可能低的代理成本。但是，企业的资产和信息却控制在管理当局手中，股东作为投资者，除了通过管理当局的报告外没有其他的途径来考察管理当局的工作业绩，他们既不了解企业盈亏状况与管理当局工作业绩之间内在的联系程度，也无法考察管理当局究竟做了哪些工作导致这一盈亏状况。代理人的直接目的是追求最高的经济利益和名望，他们如何实现这一目的，与公司的利益激励安排有着直接的关系。

在这个代理关系中，委托人如何确定代理成本，即需付给代理人的报酬，他们面临两难选择：如果将管理当局的报酬与其工作业

绩联系起来，一方面会激励管理当局更积极地履行管理的职责，但与此同时，也可能使管理当局产生粉饰财务报告、虚报经营业绩的动机。如果将管理当局的报酬固定，那么，管理当局虽然没有必要去粉饰财务报告，但履行职责的内在动力必然受到削弱，从而降低工作的积极性，这也不符合股东追求利益最大化的目标。因此，站在委托人的角度自然会想到，如果用有刺激的报酬安排再配以对财务报告的独立审计，既能激发管理当局的工作热情，又能遏制他们虚报业绩的行为，就会使股东的利益达到最大化。于是就产生了委托外部审计人员对管理当局的财务报表进行审计的要求。

对于代理人而言，由于其报酬与经营管理的业绩挂钩，委托人就可以通过减少报酬的方式，允许管理人员有偏离投资者利益的范围和自由。因此精明的管理人员就会产生聘请第三者来鉴定其工作业绩的动机，他们便会主动聘请审计人员对财务报告的真实性进行鉴证，向股东说明其所做的努力及其有效性。这样一方面可获得满意的报酬，另一方面也可以通过第三方的鉴定而提高自己的职业声望和在经理人市场的价值。可见，审计不是财产所有者的单方要求，而是财产所有者和财产经营者的共同需求，也就是委托人和代理人的共同需求。

1.1.3 信息论

信息论认为：信息是一种特殊的经济资源，投资者可利用财务信息做出适当的投资决策。不可靠或不完整的信息常常导致投资者决策的失败和损失，因而就产生了对信息的提供加以管制以提高信息质量的要求。特别是当从高质量的信息中获得的利益超过为提高信息质量而付出的代价时，这种需求就更加强烈。信息论的解释是，审计就是信息管制的一种形式，是提高信息质量的一种保证机制，如果没有审计这样的信息管制，企业管理当局就可能尽量减少信息的提供量，或从有利于管理当局的利益出发选择信息的发布，从而造成严重的信息不对称，导致市场失败。

1) 市场失败

当自由市场生产的产品数量或质量不同于假定的社会最佳量

时，市场失败就会存在。社会最佳量是指能最大限度地发挥某种社会福利功能的产出量。如果不对会计信息进行审计，就会产生会计意义上的市场失败。如果产品的提供者无法避免非商品购买者免费享用产品，也无法为不同的购买者制定不同的价格，市场失败就会发生。对于信息而言，公司的财务报告一经发布，便成为一种公共信息，公司的管理当局无法避免非购买者使用财务报告，未持有公司证券的投资者和其他社会公众也可以从公司的报告中获得信息而无须为信息付出任何代价。由于公司的管理当局没有得到非购买者对使用信息的偿付，他们在无管制状况下提供的信息便不会考虑这些使用者对信息的需求；或者，如果公司在披露信息时因为考虑了非信息购买者的需要而对公司产生消极影响时，公司自然就不会心甘情愿地去披露这些信息，信息必然会“生产不足”，导致会计上的“市场失败”。为了保障资本市场的有效运行，减少会计信息生产的不足和“市场失败”，对会计信息的数量与质量进行审计就是十分必要的。

2 信息不对称

信息不对称几乎是一种常态，就是说公司内部的信息提供者总是比外部的信息使用者掌握更多的信息。企业外部的信息使用者需要完整可靠的会计信息，但信息的提供权却掌握在企业内部的管理当局手中，信息不对称现象就不可避免。不参与企业日常经营管理的投资者、债权人等要了解企业的情况，只能借助于管理当局提供的财务报表，但管理当局在提供信息时很有可能说谎，这种不可靠的信息常常导致信息使用者的决策失败和经济损失。为了证实信息的可靠性，就需要对信息提供者所提供的会计信息进行审查，通过提高会计信息的质量来抑制信息不对称的情况。受专业知识、时间和空间的限制，让每一位信息使用者都亲自去证实信息的可靠性，或自行获得所需要的信息是不可能的，即使可能，其社会效率也将极其低下，这就产生了利用专门的注册会计师对财务信息进行审计的要求，这种需求只有在从高质量的信息中获得的利益超过为提高信息质量而付出的代价时才能真

正付之于行动。

因此，信息论认为，对财务信息进行审计可以减轻信息的不对称，降低信息风险，提高财务信息的可信性，提高投资决策的质量，使市场更具效率，使社会资源得到最有效的分配。审计作为社会的一种特殊功能，免去了众多的信息使用者自行获取和求证信息质量的累赘，经过注册会计师审计的财务信息如同被打上了“质量合格”的标志而价值大增。

1.1.4 保险论

保险论认为：审计是一个把财务报表使用者的信息风险降低到社会可接受的风险水平之下的过程，审计的本质在于分担风险。20世纪60年代以来，针对注册会计师的法律诉讼数量增多，涉及金额也越来越大，审计人员所承担的风险越来越高。在这种背景下，人们越来越关注风险，越来越热衷于研究风险，并将风险理论应用于审计领域，研究审计风险的构成和成因，努力寻找识别和控制审计风险的方法，逐渐形成了比较完整的审计风险理论。在这个过程中，人们试图从风险的角度认识审计的起源，就是一件自然而然的事了。

保险论据以立论的基本依据是，由于财务信息的非直接性、信息提供者的偏见和动机、信息量庞大以及交易复杂等原因，财务信息使用者可能得不到可靠的财务信息，或者说他们要承担很高的信息风险。为了防止信息提供者提供虚假信息而引起灾难性的损失，信息使用者都愿意从自己将要得到的收入中拿出一部分，作为聘请外部审计人员的费用，这部分审计费用就称之为保险费用，而审计效果就体现为保险价值。如果审计人员因失职而未觉察财务报表中的虚报情况，他们有责任赔偿因失职而造成的损失，从而实现分担风险的目的。

保险论是建立在风险转移论基础上的，属于经济学分配理论的范畴。在这一理论下，审计的本质被看作是一种保险行为，是一种分散或转移风险的活动。通过注册会计师审计，信息使用者所承受的信息风险大大地降低了，信息使用者为此支付了费用，

这些费用通过产品的销售转移到了全社会的消费者身上，使巨大的风险转变为对全社会来说可以接受的风险。注册会计师为所提供的审计服务收取高额费用，这种收入的代价也是昂贵的，注册会计师必须承担揭露欺诈和预警经营失败的责任，而一旦发生审计失败，注册会计师就要为此做出高额赔偿，这一事件的直接结果是在一定程度上弥补了被审计企业的投资者和其他利益关系人的经济损失，减轻了他们所承受的风险压力。对审计的这种认识充分体现在法庭对注册会计师涉诉案件的判决上，正如沃勒斯（Wallace）所说：审计人员对破产或濒临倒闭的公司负有“深口袋”责任。在美国，法院的多起判决认为，审计人员有能力避免未保险的投资人的营业风险。法院的倾向性观念是，审计人员有义务为向他们寻求避免财务损失的投資人保证财务报表的准确性。法院明显地将审计视为使风险社会化的一种手段。换一句话说，因为审计人员对揭示营业失败负有责任，审计人员转而从收取高额费用把成本转嫁给客户，（客户）进而通过提高产品价格和降低投资报酬将成本转嫁给社会。

1.1.5 冲突论

冲突论认为：审计是解决各种利益冲突的需要。首先，财务报表的提供者和使用者之间的利益并不一致，他们之间存在实际或潜在的利害冲突，例如贷款银行对于借款公司的资产，采取比较稳健的看法，申请贷款者对于本身的经营前途则倾向于进行乐观的预期。由于两者存在利害冲突，管理当局所提供的财务报表及有关资料可能存在粉饰财务状况与经营成果的情况。因此，财务报表使用者期望外部独立专家对财务报表实施独立、客观、公正的鉴证，并发表意见，以合理地保证财务报表不受利害冲突的影响。美国著名会计学家查特菲尔德（Michael Chatfield）认为：“17世纪公司的出现，使有利害关系者对与账簿分离的独立的财务报表的需求更为强烈，这是因为，债权人和股东均需要得到与他们的投资有关的资料。但是，由于公司管理部门与股东之间潜在的利害冲突，股东对公司管理部门提供的财务报表常常抱有怀疑，因此需要进行审查，

以证实其可靠性’。^①

其次，财务报表的使用者之间也可能存在利害冲突。比如，公司股东可能期望得到丰厚的现金股利，而债权人则更倾向于不发放股息。为使财务报表为每一个预期使用者所信赖，财务报表必须保持中立，即不能以牺牲一方利益为代价而使他方受益。基于这一考虑，也要求由独立于利害关系各方的审计人员对财务资料予以鉴证，以维护各个利益集团的利益。

1.1.6 个人评述

上述对审计动因的五种解释，从它们各自的角度来说都是对的，它们之间也存在一定的内在联系。比如，受托经济责任论认为审计源于受托经济责任关系的形成，之所以形成受托经济责任关系是由于“两权”的分离；代理论认为审计之所以出现是由于代理关系的存在，代理关系的双方都需要第三方的鉴证；信息论认为市场经济的运行需要足够的和可靠的信息，信息使用者要想获得高质量的信息，必须有某种信息管制系统，审计就是一种信息管制，其目的是避免信息生产不足和市场失败；保险论认为审计是为分散或转移风险而存在，审计是将风险，主要是信息风险社会化的过程；冲突论认为审计是由于经济结构中各参与方之间存在利益冲突而产生，其中主要的利益冲突表现在信息的提供者和信息的使用者之间。为了消除由于利益冲突对信息质量可能造成的不利影响，需要有独立方对信息中立性的鉴证。通过比较各种观点的逻辑，我们可以发现，它们都依据一个共同的事实，即审计是生产力发展到一定阶段上的产物，是由于生产力的发展而使社会经济结构发生了改变而引发的事物。受托经济责任论所说的受托经济责任关系，代理论所说的代理关系，信息论所说的会计市场失败和信息不对称，保险论所说的风险转移和风险社会化，冲突论所说的信息提供者和信息使用者之间以及不同的信息使用者之间的利益冲突，这一切的一切

^① [美] 迈克尔·查特菲尔德：《会计思想史》，文硕、董晓柏等译，117 页，北京，中国商业出版社，1989。

都是因为经济的发展使社会的经济结构发生了变化，财产所有权和经营管理权彻底分离，经济结构中相关方干预经营活动的方式和占有或取得信息的方式发生了变化所致。没有两权的分离，就不会有受托经济责任关系的确立；没有两权的分离，就不会形成委托人与代理人之间的代理关系；没有两权的分离，就不会出现信息不对称和提供者与使用者之间的利益冲突；没有两权的分离，股份公司的股东们就不会支付高额的“保险费用”去聘请注册会计师对会计报表进行审计以分散风险。

让我们来看一看经济的发展如何引起决策方式和信息获取方式的变化。

在人类社会的早期，生产力的发展水平很低，社会没有剩余产品，没有监督的必要，对信息也没有需求。当生产力有了一些发展的时候，虽然出现了剩余产品，但所有者还没有必要将财产交由他人进行管理或经营，也就是说此时的所有者和经营管理者为一体，所有者对经营活动的决策是直接的，他对自己所经营的企业的情况了如指掌，对信息的占有也是直接的，在这种情况下，也不会产生对外部独立监督的客观需求。随着生产力的进一步发展，企业的规模越来越大，企业的组织形式可能变成了合伙，或者是独资企业开办了分店，有的合伙人脱离了日常的经营管理活动，独资企业老板也无法照料每一个店铺。在这种情况下，所有者就不可能亲自过问每一项事务，而需要借助于他人的帮助来完成经营管理的责任，为此他必须将部分的经营管理责任通过授权的形式转给他人，所有者也无法掌握关于企业经营过程、经营状况和经营结果的全部的第一手资料。这就是说，所有者的决策方式有了间接的成分，对信息的占有方式也不完全是直接的了，这个时候就已经产生了对外部监督的客观需求，只是还不十分强烈。当生产力进一步发展引起股份公司组织形式被大量采用时，所有权与经营管理权便发生了彻底的分离，此时，只有经营管理者的决策方式才是直接的，也只有经营管理者才直接掌握关于经营活动的所有信息，对于所有者来说，无论是决策方式还是获取信息的方式都已经变成间接的了。所有者要想

了解企业的经营管理状况，只能依靠管理者提供的会计报表，由于双方的利益冲突和信息的不对称，由外部人员对管理者提供的会计报表进行独立、客观和公正的审查就变成一种强烈的需求。由于信息提供过程具有很强的技术性，决定了对其进行审查的外部人员不能是普通的人员，而必须是熟知会计与审计的专业人员；由于相关方对信息鉴证过程的公正性的要求，决定了对会计信息进行鉴证的专业人员必须具有独立性。

通过上面的分析，我们可以得出结论：审计是由于社会经济的发展对独立监督的客观需要而产生，是为适应经济不断发展对独立监督提出新的要求而发展的，而社会经济发展对审计监督的客观需求主要表现在对高质量信息的需求。因此我们认为，审计的本质还是监督，是通过鉴证经济信息的质量而对经济活动进行的监督。

1.2 市场经济的发展是审计成长的根本推动力

纵观审计的发展历程，我们很自然地会得出一个结论，那就是审计的成长与市场经济的发展息息相关，在市场经济发展的任何阶段，都伴随了审计职业的发展和变化。

1.2.1 合伙企业的出现

合伙企业的出现标志着审计发轫时期的开始。在生产水平很低，生产还仅限于一家一户的小手工作坊的情况下，业主一般都要亲自参与企业的经营管理并掌管企业的账目，此时的社会还没有生长审计的土壤。注册会计师审计产生于工业革命时代，其萌芽可上溯到 15 世纪。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣，在威尼斯出现了最早的合伙企业。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念，促进了复式记账在意大利的产生和发展，也产生了对独立审计的最初需要。在当时的商业合伙企业中，有的合伙人只出资而不参与经营管理，这样，那些参与经营管理的合伙人有责任向他们证明合伙契约得到了认真的履行，利润的计算和分配是正确合理的，以

保证合伙企业有足够的资金来源。同时，不参与经营管理的合伙人也希望监督企业的经营，及时掌握企业的财务状况。因此，在客观上就需要一个与任何一方均无利害关系的第三者对合伙企业的经营活动和财务状况进行检查和监督。这样在 15 世纪意大利的商业城市中，就出现了一批具有良好的会计知识、专门从事这种检查与监督的专业人员，他们所进行的检查监督，可以说是独立审计的最初萌芽。

1.2.2 股份公司的兴起

股份公司的兴起确立了注册会计师审计制度。资产所有权与经营管理权的分离是产生注册会计师审计制度的直接原因，所有权与经营管理权的分离是在公司组织形式出现之后发生的，而产业革命是公司制企业诞生的原动力。产业革命是资本主义制度从确立到巩固的重要里程碑，也是市场经济发展的一个新起点。产业革命的完成，实现了生产手段从手工到机器的过渡，极大地提高了生产效率，促进了企业规模的扩大，生产的社会化程度大大提高，出现了现代公司制的组织形式，随之带来了社会关系的深刻变革，企业的所有权和经营管理权进一步分离。

英国是产业革命最早开始和最早完成的国家。从 18 世纪 30 年代纺织机的发明到 80 年代蒸汽机的使用，改变了整个国民经济的面貌，手工工场纷纷转变为大工厂。由于规模化工业生产的发展和资本构成的不断变化，开办企业所需的最低资本额增加，维持大规模生产所需要的资本也随之增加。这种对资本的巨额需求是任何个人都难以承担的，在这种背景下，公司制企业便应运而生。股份公司的特点之一就是向社会发行股票募集资金。由于股票数量大，持股人分散，大多数股东无法直接经营管理企业，于是就授权给管理人员，造成日常经营管理活动同资本所有权分离，社会中出现了“经营者阶层”。在股份公司内部，一方面，绝大多数股东已完全脱离经营管理，另一方面，他们基于自身的利益考虑，非常关心企业的经营管理，以便做出是否继续持有公司股票的决定。而公司的经营成果和财务状况，只能通过公司提供的财务报表来反映，如果反

映不实，必然给公司股东提供错误及误导的信息，导致他们做出错误的决策，进而造成巨大的经济损失，这在客观上进一步产生了由独立会计师对公司财务报表进行审计，以保证会计报表数据真实可靠的需求。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，又对《公司法》进行了修订，规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计。于是，独立审计业务得到迅速发展，独立会计师人数越来越多。此后，英国政府对一批精通会计业务，熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。1853 年，苏格兰爱丁堡创立了注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会，该协会的成立标志着注册会计师职业的诞生。

1.2.3 资本市场的形成

资本市场的形成，有力地促进了注册会计师行业的发展。股份公司的组织形式，为企业向社会募集资金提供了方便条件。一些企业为筹集较短时期内的资金需要，还向社会发行各种债券。为了管理股票和债券的发行，方便股票和债券的转让与变现，逐渐形成了证券交易市场。19 世纪 70 年代以后，由于股份公司的迅速发展，公司股票成为证券交易所的主要交易对象。到了 20 世纪 80 年代，由于发展中国家债务危机的影响，商业银行压缩贷款，转向收购风险较小的市场债券；发展中国家为了减轻高利率贷款的负担，也转而依靠发行利率较低的债券来获得资金。因而，证券交易所的债券交易量大大增加，成为股票和债券这两种主要有价证券买卖的中心，即资本流通的场所。在这里，资金需求者可以通过发行股票、债券等信用工具取得资金，而证券交易市场又为社会资金与信用工具相互流通创造了新的机会。对于上市公司来说，股票所有权的分散，已在事实上剥夺了大多数所有者的管理权，他们的唯一选择权就是决定是继续持有股票还是按市价出售股票。在证券发行市场上，投资者（包括股票和债券投资者）购买股票和债券的依据之一是看股票和债券发行者的财务状况和经营成果，这是因为作为股票投资者，其目的是为获得投资回报，而投资回报的高低取决于股

票发行公司的盈利水平；作为债券投资者，其所关心的自然是债券到期时企业还本付息的偿债能力，也要了解债券发行公司的财务状况。这些证券发行公司的财务状况和盈利能力是以财务报表的形式集中反映的，所以，证券投资者对可靠的财务报表的需求更加强烈。财务报表的可靠性来自于独立审计人员对财务报表的审计，对证券发行公司财务报表审计的本质是增强财务报表的可信程度。同时，因为除了上述现实投资者外，在证券交易市场上还有一批潜在的投资者，这些人尚未购买股票或债券，而是在寻找投资机会，一旦认为有投资价值，就会加入证券投资者行列。这些潜在投资者之所以投资，或是看好证券上市公司的前途和实力，或是认为购买证券有投机获利机会。所以，一些公司也希望借助注册会计师对其财务报表的审查和审计意见，向社会公众表明其盈利水平和偿债能力，达到支持所发行股票或债券的行情和吸引更多的购买者的目的。资本市场形成以后，证券的发行和交易需要面对整个社会，注册会计师对上市公司财务报表执行的审查和报告，客观上不再仅仅是对一个企业的投资者负责，而是对全社会负责。民间审计越发展具有社会公证的性质，起着国家赋予的社会经济管理和控制的职能作用。

1.2.4 经济危机的发生

经济危机的发生稳固了注册会计师审计的法定地位。在资本主义经济发展的过程中，曾多次发生过经济危机。经济危机的发生不可避免地经济的发展带来巨大的冲击，但却在一定程度上促进了独立审计行业的发展。鉴于经济危机对国民经济造成混乱和大量的股票持有者遭受重大经济损失的事实，一些国家利用各种手段强化国家对经济活动的干预。在 1929 年到 1933 年期间，美国曾实行重要的国民经济部门的国有化政策，加强国家对经济活动的调节作用。英国也曾为恢复受到战争创伤的经济而推行采煤、铁路企业的国有化，同时，国家向一些私营企业提供燃料和动力等，支持其恢复和发展。在采取上述措施时，许多国家的政府和议会意识到，企业间存在着盲目竞争和投机行为，一些企业利用提供虚假财务报表

的手段，营造繁荣和强大的假象，以求稳固他们在竞争中的地位。当经济危机到来时，虚弱的大厦便会倒塌，从而加重了经济危机的突然性和后果的严重性。这种现象的存在，与国家对经济活动缺乏有效的监督机制不无关系，当潜在的经济危机已经快要来临时，管理当局还陶醉在虚假的繁荣之中。一些国家分析了这方面的教训之后，同时也为了保护股票持有者和债权人的利益，并出于政府征税的需要，进一步强化了注册会计师对企业经济活动的监督职能。1933 年和 1934 年美国颁布的《证券法》和《证券交易法》规定，凡是在证券交易所上市有价证券的企业的会计报表，都必须经注册会计师审计，并出具审计报告。自此，会计报表审计在美国成为法定的审计方式。

另外，在经济危机到来时，许多工厂倒闭，银行破产，经济活动出现萧条。但注册会计师业务却在几次大萧条中得到发展，这一方面是因为当经济危机到来时，企业需要注册会计师帮助提供改进经营管理，渡过财务困境的建议，另一方面，对已经破产的企业需要注册会计师办理清算或合并。因此，注册会计师职业在经济危机的过程中不但未受到影响，反而增加了业务量。

1.2.5 跨国公司的发展

跨国公司的发展带动了会计师事务所规模的扩大，还引导了会计职业的国际化。19 世纪末期，在主要的西方国家中开始出现了跨国公司，跨国公司是由于资本输出而形成和发展起来的。在第二次世界大战以后，特别是 50 年代后期，各经济发达国家，采取各种措施，推动本国公司向海外发展，使跨国公司有了大规模的发展。开始是发达国家的公司向不发达国家投资，到了后来，发达国家之间互相渗透，一些相对来说不发达的国家也向发达国家投资。这种资本在国际间的流动，一方面源于各个国家经济发展的不平衡，另一方面也是经济发展的全球化使国际间的经济往来增多的结果。由于各个国家政治、经济以及其他方面的背景不同，在会计处理的原则和方法上也就有差别。随着世界范围经济交流的日益增多和国际资本市场的发展，国家间在商品、资本、知识、技术、人力

和信息方面的交流不断增多，财务报表的使用者已不仅限于一国的民众，会计处理在国家间的差别所带来的影响就逐渐显现出来，国际投资者和关注跨国公司会计信息的各国用户，要求国家间的会计准则和审计准则趋于一致，以便使各国依据会计准则编制的会计报表和依据审计准则做出的审计报告，具有更广泛的可比性和可理解性。跨国公司的日渐增多也带动了注册会计师的业务向世界范围的扩展，注册会计师也开始跨国界执业。为了给分设在不同国家和地区的跨国公司提供服务，一些国家的会计师事务所联合组成大规模的国际会计师事务所，或者是跨国公司母国的会计师事务所在投资国分设机构从而形成国际会计师事务所。这些国际会计师事务所机构庞大，人员众多，有统一的工作程序和质量标准，能够适应不同国家和地区的业务环境。它们不但为跨国公司的各个企业服务，而且也为当地的公司企业服务，通过分布在世界各地的分所，在国际经济活动中起着重要的作用。国际性会计师事务所的崛起，使注册会计师审计已不再以一国的疆界为限。

1.3 社会主义市场经济需要审计功能

自 20 世纪 80 年代以来，中国已迈开了由计划经济向市场经济转变的步伐，中国的经济已经逐步具有了市场经济所共有的一些特征。如按市场要求进行资源配置、在经济结构中多种经济成分并存、由法律规范市场而政府对市场实施间接调控等。市场经济是一种自由竞争机制，它也不是无序的自由经济，而是在一定形式的控制之下的、遵循市场规律的、有序的自由经济。竞争必须是公平的，因此竞争必须遵守规则，有规则就必须有控制和监督机制，以保证规则得到了所有竞争主体的共同遵守。市场的开放和市场的控制是既相互联系又相互矛盾的对立统一。搞活经济要开放，不放开市场就无法发挥市场机制的调节作用，无法促进经济活动向健康的方向发展；但是，在放开的同时，也应强调控制，放而失控，会导

致市场混乱，将市场发展引入歧途。因此，建立和健全市场经济的控制机制是保证市场正常运行的必备条件。

市场经济的控制机制包括宏观控制机制和市场自我控制机制两个方面。

宏观控制机制主要是控制市场的发展方向，以达到供求总量平衡和产业结构优化。宏观控制的实施者是政府，政府进行宏观控制的措施主要是建立能全面迅速反映市场发展变化的信息网以及能正确分析、预测市场发展趋势的管理信息系统，制订相应的调节经济发展的各类政策，包括财政政策、金融政策等，并制定市场运行的有关法律和制度。

市场自我控制机制的目的是确保市场自身运行的有序性，因此必须制定各种有关市场运行的规章制度，以保证市场运行的规范化。这些规章制度包括企业法人资格的取得，上市公司的信息披露要求和包括注册会计师审计在内的审计制度，商品的质量标准，安全检查，食品卫生标准，商品贸易合同的公证，经济纠纷的仲裁或诉讼，以及提供各类专业服务的执业人员的资格控制等。市场的自我控制措施涉及到市场有效运行的方方面面，因而它是一个复杂的体系，需要我们经过长期的努力才能确立。

不论是在宏观控制机制还是在市场自我控制机制中，审计均占有一席之地。

在宏观控制机制中，政府要制定出正确的政策、采取适当的措施，都必须依赖完整、真实的信息，审计正是一种可增加信息价值的活动。市场经济与审计之间既相互作用又相互依存。市场经济越发展，审计越重要，因为注册会计师通过实施客观、公正的独立审计来查错揭弊，实际上是配合政府部门（如审计机关、财政、工商等）进行国家监督，形成有效的控制机制。市场经济的迅速发展及其对审计的依存性是推动注册会计师审计发展的动力。

注册会计师法，确定了注册会计师独立审计在社会经济活动中的鉴证和服务作用，借以维护社会公共利益和投资者的合法权益，促进市场经济的发展。具体说来，注册会计师审计的作用可以概括

为以下几个方面：

1) 维护市场经济秩序，促进市场经济体制的完善

我们知道，在市场经济体系下，生产要素及资源不再由政府统一计划分配，风险也不再由政府独自承担，而是通过市场按照经济规律进行配置，企业作为独立的经济实体参与市场的资源配置，国家的宏观调控由以直接管理方式为主转变为以间接管理方式为主，中央政府主要运用经济手段和法律手段，并辅之以必要的行政手段实行宏观调控。这就要求逐步建立健全以审计为核心的社会经济监督体系和有效的外部监督机制。如果缺乏审计监督、鉴证和服务，我国有效的外部监督机制的建立和完善将缺乏坚实的基础，现代企业制度的建立和发展将缺乏有力的保障，市场公平竞争和资源优化配置的市场机制也将难以最终形成和有效运行。一个企业的经营活动和财务状况，如果没有作为第三者的会计师为之做出客观公正的评价，唯利是图的企业经营者就会在财务报表上弄虚作假，那就必然产生无政府状态，从而引起经济危机。就这一点来说，资本主义造就了独立会计师审计制度，对资本主义经济起到了自我约束和社会监督的作用。从西方市场经济发达的诸多国家来看，独立会计师审计无不是其整个社会经济监督体系的核心，客观上在整个社会经济发展中发挥着极其重要的作用。如果没有独立审计的保障，西方就不可能有如此规模宏大、机制健全的资本市场，也就不可能有如此秩序井然、高度发达的资本主义经济。我国实施改革开放政策以来，社会主义市场经济不断发展完善，国民经济的发展速度与繁荣情况是前所未有的。但多种所有制经济的市场竞争，既推动了社会生产力的发展，也不可避免地产生各种消极因素。会计师应当而且可以有意识地对市场经济中偏离正确轨道的企业经营者发挥其制约和维护经济秩序的作用。

审计对市场经济体系的贡献主要表现在它在建立市场信息系统中的作用。市场经济需要一个畅通、可靠的信息系统，注册会计师审计制度提高了信息的可信价值，使市场更有效率。好的经济决策依赖于可靠的信息，在这些信息中，会计信息占有重要的地位，会