

现代会计学精品系列教材

SHENJIXUE—YUANLI YU SHIWU

审计学

——原理与实务

(第2版)

韩晓梅 主编



清华大学出版社
<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>

现代会计学精品系列教材

审 计 学

—— 原 理 与 实 务

(第2版)

		韩晓梅	主 编
张洪珍	倪慧萍	王晓震	副主编

清华大学出版社
北京交通大学出版社

• 北京 •

内 容 简 介

本书以注册会计师审计的法律、法规和专业标准为依据,以注册会计师审计的基本理论、基本知识和基本方法为主线,重点介绍审计职业、审计过程及其在业务循环中的应用,并对其他审计类型加以简要介绍。本书注重吸收、借鉴国内外理论研究的新成果和新经验,充分考虑审计发展的未来趋势,力求具有可读性、实用性和前瞻性。

本书的内容既具有本土色彩,又具有国际视野,能与国际审计发展的大趋势保持一致;既能满足高校审计教学的需要,又能作为广大财会人员和审计人员培训、考试的参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

审计学:原理与实务/韩晓梅主编.—2版.—北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社,2010.4

(现代会计学精品系列教材)

ISBN 978-7-81123-931-7

I. ① 审… II. ① 韩… III. ① 审计学-教材 IV. ① F239.0

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第045858号

责任编辑:黎丹 特邀编辑:衣紫燕

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京瑞达方舟印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:25 字数:624千字

版 次:2010年4月第2版 2010年4月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-81123-931-7/F·626

印 数:1~4 000册 定价:36.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。
投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail:press@bjtu.edu.cn。

第 2 版前言

中国注册会计师审计准则体系自 2006 年正式发布以来,实施已有 3 年的时间,总体运行情况良好。最近几年,审计环境发生了重大变化,国际审计准则作出了重大修订,我国审计实务中也面临一些新的需要解决的问题。为了保持与国际准则的持续全面趋同,进一步解决我国审计实务中的新问题,提高执业质量,维护公众利益,2009 年以来中注协对中国注册会计师审计准则进行了全面修订,共涉及 38 个审计准则项目。

国务院转发的财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》,要求以诚信建设为行业发展的生命线,以维护公众利益为宗旨,以职业道德建设为核心,坚守独立、客观、公正的职业立场,全面提升行业的诚信度和公信力。2009 年 10 月,财政部发布了《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》(以下统称职业道德守则)。职业道德守则的发布,是注册会计师行业贯彻落实国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》的重大举措,也是行业贯彻落实科学发展观的一个重大成果。职业道德守则系统、全面地阐述了中国注册会计师和中注协非执业会员的职业道德标准,对于加强注册会计师行业职业道德教育、完善中国注册会计师执业实践,深化注册会计师行业诚信建设,必将起到重要的指导和规范作用。

为了体现审计准则的最新修订成果和职业道德守则的要求,反映审计实务的发展变化,我们在第 1 版的基础上对本书进行了修订。第 2 版重点修订了本书第 4 章“注册会计师职业道德”,根据职业道德守则的规定对中国注册会计师职业道德基本原则、概念框架和具体要求进行了更新。此外,第 2 版还对全书涉及审计准则修订的内容进行了更新。

审计理论、专业标准和审计实务随着社会经济环境而不断发展变化,我们将继续保持关注,努力为读者提供最新的知识。

编 者

2010 年 3 月

第1版前言

2006年2月15日,财政部发布了由《中国注册会计师执业准则》和《企业会计准则》组成的新会计准则和审计准则体系,实现了中国会计、审计准则与国际准则的实质趋同。本次新会计准则和审计准则的发布是中国会计、审计准则建设中的重大突破,是我国会计、审计发展史上新的里程碑。

新会计准则和审计准则体系的发布也导致现有的审计学教材滞后于实务的发展。为便于会计学、审计学专业和其他相关经济管理专业的学生掌握审计专业标准的最新变化,正确理解和运用新审计准则,我们根据《中国注册会计师执业准则》和《企业会计准则》编写了本书。本书的作者全是从事审计学教学多年的高校教师。在编写的过程中,我们在融入新准则精髓的同时,也根据多年的教学经验,注重本书的可读性。具体来说,本书有以下几个主要特点。

1. 与新审计准则保持一致,体现了审计准则的最新变化和精髓,同时涵盖了审计实务中的热点问题。本书以财政部发布的《中国注册会计师执业准则 2006》和中国注册会计师协会发布的《中国注册会计师执业准则指南 2006》为基础,将新审计准则的主要要求和核心理念融入全书。同时,本书着力阐述了信息技术和电子商务的发展对审计的影响,并对公司治理中的相关问题进行了阐述。

2. 以审计业务为核心,构建了既重视审计技术过程,又不孤立理解审计的教材框架。本书分为三个部分。第一部分是审计环境篇,从审计的发展历程、注册会计师职业、注册会计师审计的制度环境、注册会计师职业道德、注册会计师法律责任,以及信息技术对审计的影响等方面,阐述了社会、法律、技术等对注册会计师审计的内、外部环境所造成的影响。第二部分是审计过程篇,根据风险导向审计的要求,将审计过程分解为业务承接、计划审计工作、风险评估、风险应对、终结审计和审计报告等若干环节,并对风险应对中的控制测试和实质性程序这两种主要审计程序进行了详细介绍。第三部分是注册会计师提供的其他业务,对财务报表审计之外的鉴证业务和相关服务进行了简要介绍。

3. 在保持理论体系严谨的同时,力求做到生动活泼,增强读者阅读的兴趣。审计学是会计学、审计学专业及相关经济管理专业学生接触的第一门审计课程(有时是唯一一门),审计学又是一门相对比较抽象、需要大量职业判断的学科,对于教师和学生来讲,这门课程显得比较空洞和枯燥。为了激发学生对于审计学的学习兴趣,促进学生对审计的全面理解,我们精心选取了与各章主要知识点相关的背景资料和相关链接,为学生提供了相关的背景知识,建立了理论与实际联系的桥梁。同时,我们在每章后列出了阅读文献,为学生延伸阅读提供了指南。另外,我们还设计了形式多样的案例与习题,帮助测试学生对于本章内容的掌握情况。其中,讨论题适合在教师的引导下进行课堂讨论,以开阔学生的思路,提高他们综

合运用理论知识解释实际问题的能力。

本书的编写具体分工如下：第 1、4、5、9、12 章及第 10.5 节和 11.8 节由韩晓梅撰写；第 2、7、13 章由张洪珍撰写；第 3、6、10（第 10.5 节除外）、11 章（第 11.8 节除外）和第 14.5 由倪慧萍撰写；第 8、14（第 14.5 节除外）、15 章由王晓震撰写。最后由韩晓梅对全书进行了总纂定稿。

由于作者水平有限，本书不足之处在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

2007 年 10 月

目 录

第一篇 审计环境

第1章 审计概述.....	(3)
1.1 注册会计师审计的产生与发展	(3)
1.2 注册会计师审计的目标及与其他审计的关系	(8)
1.3 审计模式的演进.....	(10)
本章小结	(14)
阅读文献	(14)
案例与习题	(15)
第2章 注册会计师职业	(19)
2.1 注册会计师.....	(19)
2.2 会计师事务所.....	(23)
2.3 行业组织.....	(28)
2.4 注册会计师的行业管理.....	(30)
2.5 注册会计师执业准则.....	(33)
本章小结	(36)
阅读文献	(36)
案例与习题	(37)
第3章 注册会计师审计的制度环境	(41)
3.1 公司治理.....	(41)
3.2 审计委员会.....	(45)
3.3 内部审计.....	(49)
3.4 与注册会计师审计相关的法律法规.....	(52)
本章小结	(54)
阅读文献	(54)
案例与习题	(55)

第4章 注册会计师职业道德	(58)
4.1 注册会计师职业道德概述	(58)
4.2 中国注册会计师职业道德基本原则、概念框架和具体要求	(61)
本章小结	(71)
阅读文献	(71)
案例与习题	(71)
第5章 注册会计师法律责任	(74)
5.1 注册会计师法律责任概述	(74)
5.2 国外注册会计师的法律责任	(79)
5.3 中国注册会计师的法律责任	(83)
5.4 注册会计师避免法律责任的措施	(87)
本章小结	(90)
阅读文献	(90)
案例与习题	(91)
第6章 信息技术对审计的影响	(94)
6.1 信息技术的发展及其对审计的影响	(94)
6.2 电子商务对财务报表审计的影响	(101)
本章小结	(111)
阅读文献	(111)
案例与习题	(111)

第二篇 审计过程

第7章 业务承接	(117)
7.1 审计业务约定书	(118)
7.2 前后任注册会计师的沟通	(123)
本章小结	(130)
阅读文献	(131)
案例与习题	(131)
第8章 计划审计工作	(135)
8.1 重要性和审计风险	(135)
8.2 考虑利用其他实体的工作	(140)
8.3 编制审计计划	(146)
8.4 审计证据与审计程序	(150)
8.5 审计工作底稿	(155)
本章小结	(159)

阅读文献·····	(159)
案例与习题·····	(160)
第 9 章 风险评估与风险应对·····	(165)
9.1 风险评估概述·····	(166)
9.2 了解被审计单位及其环境·····	(170)
9.3 评估重大错报风险·····	(180)
9.4 风险应对·····	(183)
本章小结·····	(188)
阅读文献·····	(188)
案例与习题·····	(189)
第 10 章 控制测试·····	(192)
10.1 内部控制的基本理论·····	(193)
10.2 销售循环的控制测试·····	(196)
10.3 采购循环的控制测试·····	(202)
10.4 存货、薪酬及其他循环的控制测试·····	(206)
10.5 审计抽样及其在控制测试中的应用·····	(209)
本章小结·····	(220)
阅读文献·····	(220)
案例与习题·····	(221)
第 11 章 实质性程序·····	(223)
11.1 财务报表认定·····	(224)
11.2 货币资金和交易性金融资产审计·····	(226)
11.3 应收及预付款项审计·····	(233)
11.4 存货审计·····	(241)
11.5 非流动资产审计·····	(247)
11.6 负债及所有者权益审计·····	(255)
11.7 其他账户审计·····	(263)
11.8 审计抽样在实质性程序中的应用·····	(270)
本章小结·····	(282)
阅读文献·····	(282)
案例与习题·····	(282)
第 12 章 终结审计·····	(287)
12.1 特殊项目审计·····	(288)
12.2 获取管理层声明·····	(298)
12.3 执行收尾程序·····	(303)

本章小结.....	(310)
阅读文献.....	(310)
案例与习题.....	(311)

第 13 章 审计报告	(313)
13.1 审计报告概述.....	(314)
13.2 非标准审计报告.....	(318)
13.3 比较数据.....	(325)
13.4 含有已审计财务报表的文件中的其他信息.....	(328)
13.5 对特殊目的审计业务出具审计报告.....	(331)
本章小结.....	(339)
阅读文献.....	(340)
案例与习题.....	(340)

第三篇 注册会计师提供的其他业务

第 14 章 财务报表审计之外的鉴证业务	(347)
14.1 验资.....	(348)
14.2 财务报表审阅.....	(354)
14.3 预测性财务信息审核.....	(358)
14.4 内部控制审核.....	(361)
14.5 计算机信息系统审核.....	(363)
本章小结.....	(370)
阅读文献.....	(370)
案例与习题.....	(371)
第 15 章 相关服务业务	(375)
15.1 对财务信息执行商定程序.....	(375)
15.2 代编财务信息.....	(382)
本章小结.....	(387)
阅读文献.....	(387)
案例与习题.....	(388)

第一篇

S 审计环境

hen ji huan jing

第1章

审计概述

【学习目标】

- ◇ 了解审计产生的动因
- ◇ 理解注册会计师审计的产生与发展
- ◇ 掌握审计的定义与目标
- ◇ 了解注册会计师审计与政府审计和内部审计的区别
- ◇ 掌握审计模式的演进

【相关注册会计师执业准则、会计准则】

- ◇ 中国注册会计师鉴证业务基本准则
- ◇ 中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则

引 言

王董事长是生化博士，回国前在美国一大型药厂工作了 10 年后决定回国发展。王董事长具有产品及技术研发能力，但苦于无资金，于是集合亲朋好友出资成立东方生化科技公司（未公开发行），并担任董事长。股东多不参与公司经营管理，为了解除股东疑虑，王董事长与他们商量，聘任一位股东们可以接受的注册会计师，对公司每年的财务状况与经营成果加以审计。

1.1 注册会计师审计的产生与发展

注册会计师审计是社会经济发展到一定阶段的产物，是保证经济稳定有序发展的重要机制之一。审计自产生至今，经过不断的发展和完善，已经形成了一套比较科学完整的体系，对促进社会经济的发展与稳定起着越来越重要的作用。

1. 审计产生的动因

审计因何而产生，又缘何以发展，是审计理论中人们关心的首要问题，即审计动因问题。关于审计动因问题的解释，一直没有停止过争论。各种审计动因理论林林总总，大约有 8 种之多，其中影响较大的主要有“受托责任论”、“信息论”、“保险论”和“代理理论”。在各种审计动因理论中，“受托责任论”长期以来占据着主导地位。

(1) 受托责任论

受托责任论的基本观点是，审计“因受托经济责任的产生而产生，并伴随着受托经济责

任的发展而发展”^①。受托责任论认为,“审计起源的前提条件是受托责任关系的存在。也就是说,没有委托受托关系的存在,便不可能有审计行为、审计思想和审计制度的产生。何谓委托受托关系呢?就是财产所有者将财产的经营管理权委托给财产管理者而形成的一种经济责任关系”^②。受托责任论将审计的本质归结为,“审计是在财产所有权与经营管理权相分离的经济关系下,基于经济监督需要而产生的;它是评价、确认和证明受托代管或代为经营者是否履行了其所负经济责任的一项经济监督活动”^③。简而言之,在受托责任论看来,审计的本质是对受托责任履行情况的检查和评价。

(2) 信息论

信息论的基本观点是,审计因股东和管理层之间存在的信息不对称而产生,并伴随着投资者信息需求的发展而发展。信息论认为,“股东之所以要求审计,是因为财务信息可用来决定企业的市场价值,投资者可利用财务信息作出理性的决策。……审计可以提高财务信息的可信性,从而可以增进财务信息的价值”^④。信息论将审计的本质理解为对财务信息的鉴证活动,目的在于“增加财务信息的可信度,减少信息使用者采用缺损信息而作出非最佳决策的风险”^⑤。

(3) 保险论

保险论的核心观点是,审计的作用在于分担风险。保险论认为,“与股份公司利益相关的各集团和股东,为防止经理们舞弊而引起灾难性的损失,都愿意从自己将要得到的收入中支付一部分费用来聘请外部审计人员,这部分审计费用就称之为保险费用。同时把审计的效果视为保险价值。”^⑥ 保险论将审计的本质视为一种保险行为,可减轻投资者和其他利益相关者的风险压力。

(4) 代理论

代理论认为,要使经理人员的利益与股东的利益趋于一致,将管理部门的报酬与其工作业绩挂钩不失为一种有效的方法。在代理关系的处理中,不仅资本所有者希望通过审计来“促使经理人员保持诚实”,经营者也有意愿“请求注册会计师对其编制的财务报告的可信性进行鉴证,以便向股东及有关方面证明其经营的努力性”,^⑦“于是就产生了委托外部审计人员作为股东代理人对管理部门的财务报告进行审查的需求”^⑧。代理论将审计视为一种监督机制,在健全公司代理关系的过程中有着不可替代的作用;同时认为注册会计师自身也是股东的代理人,他和审计委托人之间同样存在信息不对称和目标函数不一致的问题。

2. 西方注册会计师审计的起源与发展

注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场,是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

① 杨时展.《世界审计史》序//文硕.世界审计史.2版.北京:企业管理出版社,1996.

② 文硕.审计的起源.中国审计,1986(7):42.

③ 阎金锴.审计定义探讨.审计研究,1989(2):7.

④ 胡春元.审计风险研究.大连:东北财经大学出版社,1997.

⑤ 汤云为,储一昀.当代审计面临的挑战.上海审计,1997(5):3.

⑥ 胡春元.审计风险研究.大连:东北财经大学出版社,1997.

⑦ 孙铮.社会审计与证券市场会计规范中的审计监督.审计研究资料,1996(4):4-5.

⑧ 胡春元.审计风险研究.大连:东北财经大学出版社,1997.

1) 注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于16世纪的意大利。当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣，而威尼斯是地中海沿岸国际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。由于单个的业主难以向企业投入巨额资金，为适应筹集所需大量资金的需要，合伙制企业便应运而生。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念，促进了复式簿记在意大利的产生和发展，也产生了对注册会计师审计的最初需求。尽管当时合伙制企业的合伙人都是出资者，但是有的合伙人参与企业的经营管理，有的合伙人则不参与，所有权与经营权开始分离。这样，那些参与经营管理的合伙人有责任向不参与经营管理的合伙人证明合伙契约得到了认真履行，利润的计算与分配是正确、合理的，以保障全体合伙人的权利，进而保证合伙企业有足够的资金来源，使企业得以持续经营下去。因此在客观上产生了由与任何一方均无利害关系的第三者对合伙企业进行监督、检查的需求，人们开始聘请会计专家来担任查账和公证的工作。这样，在16世纪意大利的商业城市中出现了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，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) 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，但它对后来注册会计师审计的发展影响不大。而英国在创立和传播注册会计师审计的过程中发挥了重要作用。

注册会计师审计产生的“催生剂”是1721年英国的“南海公司事件”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资人上当，其股票价格一时扶摇直上。但好景不长，“南海公司”最终未能逃脱破产倒闭的厄运，使股东和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯奈尔(Charles Snell)对“南海公司”的会计账目进行审查，并提出一份确认该公司存在虚假会计记录和舞弊行为的“查账报告书”，从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

18世纪初至19世纪中叶，英国的产业革命推动了资本主义经济的发展。随着产业规模日益扩大，企业大量涌现，相继出现以发行股票筹集资本为特征的股份公司。公司的所有权与经营管理权呈现出更具现代意义的明显分离。股份公司的兴起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。为了监督经营者的经营管理，防止其徇私舞弊，保护投资者、债权人权益，避免“南海公司事件”重演，英国政府于1844年颁布《公司法》，规定股份公司必须设立监事审计制度，监事负责审查公司的会计账目，经过审计的财务报告才能向股东代表大会报告。公司的监事一职一般是由股东代表担任，由于他们大多对会计业务并不熟悉，难以有效监督，使这种监督制度流于形式。1845年英国又对《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。这一规定无疑对独立审计起到了推动作用，独立会计师业务得到了迅速发展，执业会计师队伍迅速扩大。到1853年，在苏格兰爱丁堡创立了世界上第一个执业会计师的专业团体——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。与此同时，英国实行了特许会计师制度，凡取得会计师资格必须经过严格的考试；会计师从事的主要业务是审计，此外也兼办编制财务报表、税务代理、财务和管理咨询等业务。英国成为当时世界注册会计师审计发展的中心。这一时期英国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为企业股东等。

3) 注册会计师审计的发展

20 世纪初, 随着美国工业化的急剧推进, 全球经济发展中心逐步移向美国。受英国会计师事业的影响, 美国注册会计师审计也出现持续发展的局面。美国南北战争结束后, 英国巨额资本流入美国, 促进了美国经济的发展。为了保护广大投资者和债权人的利益, 英国的注册会计师远涉重洋到美国开展审计业务, 同时美国在原有基础上也很快形成了美国的注册会计师队伍。1887 年, 美国公共会计师协会 (the American Association of Public Accountants) 成立, 1916 年该协会改组为美国注册会计师协会, 后来成为世界上最大的注册会计师职业团体。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领域的不同层面。更为重要的是, 在 20 世纪初期, 由于金融资本对产业资本更为广泛的渗透, 企业同银行利益关系更为紧密, 银行逐渐把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据。这样, 以证明企业偿债能力为主要目的的资产负债表审计在美国迅速兴旺起来。这一时期, 美国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对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, 扩大到了债权人。

从 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, 大批企业倒闭, 投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。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, 而此时美国企业的筹资倾向也从由银行取得贷款转入证券市场, 产生了对企业利润表进行审计的客观要求。美国 1933 年《证券法》规定, 上市公司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。这种以利润表为中心的财务报表审计成为美国以立法形式规定的一种强制性审计。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利润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, 以确定财务报表的可信性, 查错防弊转为次要目的; 审计的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、税务机构、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。

第二次世界大战以后, 经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展, 跨国公司得到空前发展。国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展, 形成了一批国际会计师事务所, 如普华永道 (PricewaterhouseCoopers)、安永 (Ernst & Young)、毕马威 (KPMG)、德勤 (Deloitte Touche Tohmatsu) 等国际性会计师公司, 为国际投资的发展提供了良好的环境。与此同时, 审计技术也在不断发展: 抽样审计方法得到普遍运用, 风险导向审计方法得到推广, 计算机辅助审计技术得到广泛采用。表 1-1 是注册会计师审计发展各阶段的主要特点。

表 1-1 注册会计师审计发展各阶段的主要特点

时 间	阶 段	审计对象	审计目的	审计方法	其 他	报表使用人
1844 年到 20 世 纪 初, 形成时期 (英 国)	详细审计	会计账目	查错防弊	对会计账目进 行详细审计	注册会 计师审 计的法 律地位 得到 了法律 确认	股东

计师事务所。我国注册会计师制度恢复后,注册会计师的服务对象主要是三资企业。这一时期的涉外经济法规对注册会计师业务作了明确规定。1984年9月25日,财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》,明确了注册会计师应该办理的业务。1985年公布的《中华人民共和国会计法》第二十条规定:“经国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准的注册会计师组成的会计师事务所,可以按照国家有关规定承办查账业务。”这是新中国成立以来第一次以法律形式对注册会计师的地位和任务作出的规定,标志着我国注册会计师事业进入一个新的发展时期。

1986年7月3日,国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》,同年10月1日起实施。1988年11月15日,财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1993年10月31日,八届全国人大常委会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》),自1994年1月1日起实施。在国家法律、法规的规范下,我国注册会计师行业得到了快速发展,截至2006年10月31日,全国共有会计师事务所6440家,注册会计师72037人,为改革开放、国有企业转换经营机制和社会主义市场经济体制的建立及有序运行发挥了积极的作用。

1996年10月4日,中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,并于1997年4月亚太会计师联合会第四十八次理事会上当选为理事。1997年5月8日,国际会计师联合会(IFAC)全票通过,接纳中国注册会计师协会为正式会员。按照国际会计师联合会章程的规定,中国注册会计师协会同时成为国际会计师准则委员会的正式会员。目前,中国注册会计师协会已与50多个国家和地区的会计师团体建立了友好关系。

1.2 注册会计师审计的目标及与其他审计的关系

1. 注册会计师审计的目标

审计经过不断的发展和完善,到今天已经形成一套比较完备的科学体系。人们对审计的概念也进行了深入的研究,最具代表性的是美国会计学会(AAA)在颁布的《基本审计概念说明》中,把审计描述为:“为确定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程度,而对与这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的系统的过程。”

注册会计师审计作为审计的一种类型,其内涵具有特殊性。因此,国内外许多会计执业组织都对注册会计师审计目标进行了定义,其中影响较大的是国际会计师联合会和美国注册会计师协会的定义。

国际会计师联合会(IFAC)下设的国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)将注册会计师审计目标定义为:“财务报表审计的目标是,使注册会计师(有时也指其所在的会计师事务所,下同)能够对财务报表是否在所有重要方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

美国注册会计师协会(AICPA)在《审计准则公告》第1号中对审计目标的描述是:“独立审计师对财务报表审计的目标是,对财务报表是否按公认会计原则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》将审计目标描述为:“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