

2013 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

审 计

Auditing

中国注册会计师协会 编



经济科学出版社

2013 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

审 计

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计/中国注册会计师协会编. —北京: 经济科学出版社, 2013. 3

2013 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3050 - 8

I. ①审… II. ①中… III. ①审计 - 注册会计师 - 资格考试 - 自学参考资料 IV. ①F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 036461 号

责任编辑: 黄双蓉 杜 鹏 黎子民

责任校对: 王凡娥

责任印刷: 邱 天 潘泽新

审 计

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京中科印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 36 印张 940000 字

2013 年 3 月第 1 版 2013 年 3 月第 1 次印刷

印数: 00001—80000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3050 - 8 定价: 54.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

我国注册会计师全国统一考试制度创建于1991年，2009年经过全面改革，实现了考试制度的国际趋同，2012年成功开展了以命题为核心的考试质量保证制度改革和以机考为重点的考试组织管理制度改革。22年来，累计已有16.6万人取得了全科合格证书，为注册会计师行业人才建设提供了有效支持。注册会计师考试已成为国内声誉最高的执业资格考试之一，并得到了广泛的国际认可。

注册会计师全国统一考试分为专业阶段和综合阶段。专业阶段主要测试考生是否具备注册会计师执业所需要的专业知识，是否掌握基本技能和职业道德规范；综合阶段主要测试考生是否具备在职业环境中运用专业知识，保持职业价值观、职业道德与态度，有效解决实务问题的能力。为更好地指导考生专业阶段的复习和学习，我们组织专家编写了专业阶段《会计》、《审计》、《财务成本管理》、《公司战略与风险管理》、《经济法》和《税法》考试辅导教材，以及与之配套的《经济法规汇编》。

本套教材以体现注册会计师考试改革总体目标为宗旨，以读者掌握大学会计等相关专业本科以上专业知识为基础，以全面性与系统性、实用性与时效性并重为原则编写而成。本套教材作为指导考生复习和学习之用，不作为注册会计师全国统一考试的指定用书。

对于教材及参考用书中的疏漏、错误之处，恳请读者指正。

中国注册会计师协会
2013年3月

目 录

第一编 审计环境

第一章 注册会计师审计职业特点	(3)
第一节 注册会计师审计的起源与发展	(3)
第二节 注册会计师审计的性质	(7)
第二章 注册会计师的法律责任	(11)
第一节 注册会计师的法律环境	(11)
第二节 中国注册会计师的法律责任	(14)

第二编 中国注册会计师职业道德守则

第三章 职业道德基本原则和概念框架	(25)
第一节 职业道德基本原则	(25)
第二节 职业道德概念框架	(28)
第三节 注册会计师对职业道德概念框架的具体运用	(30)
第四节 非执业会员对职业道德概念框架的运用	(37)
第四章 审计业务对独立性的要求	(43)
第一节 基本要求	(43)
第二节 经济利益	(50)
第三节 贷款和担保以及商业关系、家庭和私人关系	(55)
第四节 与审计客户发生雇佣关系	(59)
第五节 与审计客户长期存在业务关系	(63)
第六节 为审计客户提供非鉴证服务	(64)
第七节 收费	(77)

第八节 影响独立性的其他事项	(79)
----------------------	------

第三编 审计基本原理

第五章 审计目标	(83)
第一节 财务报表审计总体目标与审计工作前提	(83)
第二节 认定与具体审计目标	(93)
第三节 审计过程与审计目标的实现	(96)
第六章 审计计划	(99)
第一节 初步业务活动	(99)
第二节 总体审计策略和具体审计计划	(103)
第三节 审计重要性	(108)
第七章 审计证据	(120)
第一节 审计证据的性质	(120)
第二节 获取审计证据的审计程序	(125)
第三节 函证	(127)
第四节 分析程序	(133)
第八章 审计抽样	(139)
第一节 审计抽样的基本概念	(139)
第二节 审计抽样的基本原理和步骤	(142)
第三节 审计抽样在控制测试中的应用	(151)
第四节 审计抽样在细节测试中的运用	(160)
第九章 信息技术对审计的影响	(181)
第一节 信息技术对审计过程的影响	(181)
第二节 信息技术审计范围的确定	(183)
第三节 信息技术内部控制审计	(185)
第四节 计算机辅助审计技术和电子表格的运用	(188)
第十章 审计工作底稿	(191)
第一节 审计工作底稿概述	(191)
第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围	(193)
第三节 审计工作底稿的归档	(198)

第四编 审计测试流程

第十一章 风险评估	(205)
第一节 审计风险准则概述	(205)
第二节 风险评估程序、信息来源以及项目组内部的讨论	(207)
第三节 了解被审计单位及其环境	(212)
第四节 了解被审计单位的内部控制	(220)
第五节 评估重大错报风险	(246)
第十二章 风险应对	(252)
第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	(252)
第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	(255)
第三节 控制测试	(259)
第四节 实质性程序	(267)

第五编 各类交易和账户余额的审计

第十三章 销售与收款循环的审计	(277)
第一节 销售与收款循环的特点	(279)
第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试	(283)
第三节 销售与收款循环的实质性程序	(293)
第十四章 采购与付款循环的审计	(309)
第一节 采购与付款循环的特点	(309)
第二节 采购与付款循环的内部控制和控制测试	(313)
第三节 采购与付款循环的实质性程序	(325)
第十五章 生产与存货循环的审计	(337)
第一节 生产与存货循环的特点	(337)
第二节 生产与存货循环的内部控制和控制测试	(339)
第三节 生产与存货循环的实质性程序	(347)
第十六章 货币资金的审计	(359)
第一节 货币资金审计概述	(359)

第二节 库存现金审计	(362)
第三节 银行存款审计	(366)

第六编 对特殊事项的考虑

第十七章 对舞弊和法律法规的考虑	(377)
第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任	(377)
第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑	(389)
第十八章 审计沟通	(395)
第一节 注册会计师与治理层的沟通	(395)
第二节 前任注册会计师和后任注册会计师的沟通	(406)
第十九章 注册会计师利用他人的工作	(412)
第一节 利用内部审计工作	(412)
第二节 利用专家的工作	(416)
第二十章 对集团财务报表审计的特殊考虑	(422)
第一节 与集团财务报表审计有关的概念	(422)
第二节 集团财务报表审计中的责任设定和注册会计师的目标	(424)
第三节 集团审计业务的承接与保持	(425)
第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境	(427)
第五节 了解组成部分注册会计师	(429)
第六节 重要性	(430)
第七节 针对评估的风险采取的应对措施	(431)
第八节 合并过程	(435)
第九节 与组成部分注册会计师的沟通	(435)
第十节 评价审计证据的充分性和适当性	(437)
第十一节 与集团管理层和集团治理层的沟通	(437)
第二十一章 其他特殊事项的审计	(439)
第一节 审计会计估计	(439)
第二节 关联方的审计	(452)
第三节 首次接受委托时对期初余额的审计	(460)

第七编 完成审计工作与出具审计报告

第二十二章 完成审计工作	(469)
第一节 完成审计工作概述	(469)
第二节 考虑持续经营假设	(478)
第三节 或有事项	(486)
第四节 期后事项	(488)
第五节 书面声明	(494)
第二十三章 审计报告	(499)
第一节 审计报告概述	(499)
第二节 审计意见的形成和审计报告的类型	(500)
第三节 审计报告的基本内容	(502)
第四节 非标准审计报告	(509)
第五节 比较信息	(523)
第六节 含有已审计财务报表的文件中的其他信息	(533)

第八编 质量控制

第二十四章 会计师事务所业务质量控制	(543)
第一节 质量控制制度的目标和对业务质量承担的领导责任	(543)
第二节 相关职业道德要求	(546)
第三节 客户关系和具体业务的接受与保持	(548)
第四节 人力资源	(551)
第五节 业务执行	(554)
第六节 监控	(562)

第一编

审计环境

第一章 注册会计师审计职业特点

第一节 注册会计师审计的起源与发展

一、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企业所有权和经营权的分离，是市场经济发展到一定阶段的产物。从注册会计师审计发展的历程看，注册会计师审计最早起源于意大利合伙企业，在英国股份公司出现后得以形成，伴随着美国资本市场的发展而逐步完善起来。

（一）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家航海贸易最为发达的地区，是东西方贸易的枢纽，其商业经营规模不断扩大。由于单个业主掌握的资金有限，难以向企业投入巨额资金，为适应筹集资金的需要，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，也催生了对注册会计师审计的最初需求。尽管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。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的，以保障全体合伙人的权益。在这种情况下，客观上需要独立的熟悉会计专业的第三方对合伙企业的经济活动进行鉴证。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，他们从事的工作，可以说是注册会计师审计的起源。随着会计专业人员人数的增多，他们于 1581 年在威尼斯创立了威尼斯会计协会。其后，米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

（二）注册会计师审计的确定

意大利虽然是注册会计师审计的起源地，但对后来注册会计师职业的发展影响不大，英国在注册会计师职业的形成和发展过程中发挥了重要作用。

18 世纪，英国的资本主义经济得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权进一步分离。企业主希望有外部的会计师检查企业管理人员是否存在贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业主委托，对企业会计账目进行逐笔检查，查错防弊，向企业主报告检查结果。因为是否聘请独立

会计师进行查账由企业主自行决定，所以此时的独立审计尚为任意审计。

股份有限公司的兴起，使公司的所有权与经营权进一步分离，绝大多数股东不再直接参与经营管理，但出于自身的利益，非常关心公司的经营成果。证券市场上潜在的投资人同样十分关心公司的经营情况，以便进行投资决策。同时，由于金融资本对产业资本的逐步渗透，增加了债权人的风险，债权人也非常重视公司的生产经营情况，以便决定是否继续贷款或者是否索偿债务。这些利益相关者主要通过公司提供的财务报表来了解公司的财务状况和经营成果，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。值得一提的是，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（the South-Sea company event）”。当时的“南海公司”以虚假的会计信息诱骗投资者上当，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，使投资者和债权人损失惨重。英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）对“南海公司”进行审计。斯耐尔以“会计师”名义出具了“查账报告书”，从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。

为了监督公司管理层的经营管理活动，保护投资者、债权人利益，避免“南海公司事件”重演，英国政府于1844年颁布了《公司法》，规定股份公司必须设监察人，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，独立会计师业务得到迅速发展，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第一个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。

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股份公司和银行必须聘请注册会计师审计，英国注册会计师审计得到了迅速发展，并对当时的欧洲、美国及日本等国家和地区产生了重要影响。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。

（三）注册会计师审计的发展

从20世纪初开始，全球经济发展重心逐步由欧洲转向美国，因此，美国的注册会计师审计得到了迅速发展，它对注册会计师职业在全球的迅速发展起到了重要作用。

在美国，南北战争结束后出现了一些民间会计组织，例如纽约的会计学会。该学会在1882年刚成立时称为“会计师和簿记员协会”（The Institute of Accountants and Bookkeepers），为会计人员提供继续教育等服务。当时英国巨额资本开始流入美国，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；同时美国本土也很快形成了自己的注册会计师队伍。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。1905年11月，《会计杂志》（*Journal of Accountancy*）作为注册会计师职业的正式杂志创刊发行。这一时期，美国许多州正式承认注册会计师审计是一门职业，执业人员通过考试获取注册会计师称号。许多重要的铁路公司和工业公司都定期地聘请注册会计师检查他们的账簿。注册会计师审计逐步渗透到社会经济领

域的不同层面。

美国早期的注册会计师审计受英国影响较深,采用详细审计(Detailed Audit)的方法。这种审计要求以经济业务为基础,通过审核所有会计凭证、会计账簿和财务报表,发现记账差错和舞弊行为。20世纪早期的美国,经济形势发生了很大变化。由于金融资本对产业资本的广泛渗透,企业同银行的利益关系更加紧密,银行主要把企业资产负债表作为了解企业信用的主要依据,于是在美国产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计(Balance Sheet Audit),即美国式注册会计师审计。资产负债表审计产生的原因可以从银行、借款人和注册会计师之间的关系进行解释,银行要求借款人提供经注册会计师审计的资产负债表,以充分了解借款人的偿债能力;同时借款人则希望通过支付一定的审计费用取得银行的信任,于是资产负债表审计就发展起来了。

1929~1933年,资本主义世界经历了严重的经济危机,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的盈利水平,产生了对企业利润表进行审计的客观要求。美国1933年《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社会公众。美国注册会计师协会与证券交易所合作的特别委员会与纽约证券交易所上市委员会于1936年发表了《独立公共会计师对财务报表的检查》(Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants),明确规定应当检查全部财务报表并向股东报告,尤其强调利润表审计。从这一点看,美国注册会计师审计的重点已从以保护债权人作为目的的资产负债表审计,转向以保护投资者为目的的利润表审计。

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职业的跨国界发展,形成了一批国际会计师事务所。随着会计师事务所规模的扩大,形成了“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代末合并为“六大”,之后又合并成为“五大”。2001年,美国爆发了安然公司会计造假丑闻。安然公司不得不对其编制的财务报表进行修正,将近三年来的利润额削减20%,约5.86亿美元。安然公司作为美国的能源巨头,在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善,进行表外融资的游戏,并通过关联方交易操纵利润。出具审计报告的安达信会计师事务所,因涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭,世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此,时至今日,尚有“四大”国际会计师事务所,即普华永道(Pricewaterhouse Coopers)、安永(Ernst & Young)、毕马威(KPMG)和德勤(Deloitte Touche Tohmatsu)。

二、中国注册会计师审计的起源与发展

(一) 中国注册会计师审计的起源

中国注册会计师审计的历史比西方国家要短得多。旧中国的注册会计师审计始于辛亥革命之后,当时一批爱国会计学者鉴于外国注册会计师包揽我国注册会计师业务的现实,为了维护民族利益与尊严,积极倡导创建中国的注册会计师职业。1918年9月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师,谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——正则会

计师事务所也获准成立。此后,又逐步批准了一批注册会计师,建立了一批会计师事务所,包括潘序伦先生创办的“潘序伦会计师事务所”(后改称“立信会计师事务所”)等。1930年,国民政府颁布了《会计师条例》,确立了会计师的法律地位,之后,上海、天津、广州等地也相继成立了多家会计师事务所。1925年在上海成立了“全国会计师公会”。1933年,成立了“全国会计师协会”。至1947年,全国已拥有注册会计师2 619人,并建立了一批会计师事务所。但是,在半封建、半殖民地的旧中国,注册会计师职业未能得到很大的发展,注册会计师审计也未能充分发挥应有的作用。会计师事务所主要集中在上海、天津、广州等沿海城市,注册会计师业务主要是为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和提供其他会计咨询服务。

在新中国成立初期,注册会计师审计在经济恢复工作中发挥了积极作用。当时,由于不法资本家囤积居奇、投机倒把、偷税漏税造成了极为险恶的财政状况,负责财经工作的陈云同志大胆采用注册会计师,依法对工商企业查账,这对平抑物价、保证国家税收、争取国家财政经济状况好转做出了突出贡献。但后来由于我国推行苏联高度集中的计划经济模式,注册会计师便悄然退出了经济舞台。

(二) 中国注册会计师审计的发展

1978年,党的十一届三中全会以后,我国实行改革开放的方针,把工作重点转移到社会主义现代化建设上来,商品经济得到迅速发展,为注册会计师制度的恢复重建创造了客观条件。随着外商来华投资日益增多,1980年12月14日财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》,规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计,这为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980年12月23日,财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国注册会计师职业开始复苏。1981年1月1日,“上海会计师事务所”宣告成立,成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。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做了明确规定。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当办理的业务。1985年1月实施的《中华人民共和国会计法》规定:“经国务院财政部门批准组成会计师事务所,可以按照国家有关规定承办查账业务。”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。随着会计师事务所数量的增加、业务范围的拓宽,如何对注册会计师和会计师事务所实施必要的管理,有效组织开展职业道德和专业技能教育,加强行业管理,保证注册会计师独立、客观、公正执业,成为行业恢复重建面临的重大问题。1988年11月15日,财政部借鉴国际惯例成立了中国注册会计师协会,随后各地方相继组建省级注册会计师协会。1993年10月31日,第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。一是不断拓展服务领域。注册会计师行业从最初主要为“三资”企业提供查账、资本验证等服务,发展到为所有企业提供财务报表审计业务,执业范围得到进一步扩展和延伸。二是不断加强人才培养。我国注册会计师全国统一考试制度创建于1991年,2009年经过全面改革,实现了考试制度的国际趋同。22年来,累计已有16.6万人获得全科合格证书。同时,行业建立了继续

教育制度，制定发布行业人才培养“三十条”，明确提出了加强行业人才培养的指导思想和总体思路，大力推行行业人才培养战略。三是不断深化执业标准建设。根据国际审计准则的发展趋势和审计环境的巨大变化，大力推行审计准则国际趋同战略。2006年年初实现与国际审计准则的趋同，建立起了一套既适应社会主义市场经济建设要求又与国际准则相接轨的审计准则体系。2010年11月，又对38项审计准则进行了修订，保持了与国际审计准则的持续全面趋同。四是不断完善监管制度建设。2004年创立了事务所执业质量检查制度，从以往的以专案、专项检查为主要方式向五年一个周期的制度性、全面性检查转变，并开展了全国性的事务所执业质量检查工作。五是不断推动事务所健康发展。在中介行业中率先开展了事务所脱钩改制工作，推动有条件的事务所做大做强，推动中小事务所做精做专做优，事务所整体竞争力大大增强。六是不断密切国际合作。先后加入亚太会计师联合会（CAPA）和国际会计师联合会（IFAC），并选派代表担任其理事；向国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）等有关国际组织选派代表担任理事，与30多个国家和地区的50多个会计师职业组织建立了交往和合作关系，国际影响力和国际地位日益提高。

第二节 注册会计师审计的性质

一、注册会计师审计的含义

审计经过不断的完善和发展，至今已经形成一套比较完备的理论体系。人们对审计的概念进行了深入研究，最具代表性的是美国会计学会（AAA）审计基本概念委员会于1973年发表的《基本审计概念说明》（*A Statement of Basic Auditing Concepts*），将其定义为：“审计是一个系统化过程，即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据，以证实这些认定与既定标准的符合程度，并将结果传达给有关使用者。”

上述定义涉及的重要内容体现在以下方面：一是有关经济活动与事项的认定。财务报表审计的对象包含财务报表中的认定，这些认定是由作为财务报表编制者的管理层做出的。如财务报表上列示应收账款100 000元，表明管理层认定这些应收账款是存在的，计价是准确的。二是认定与既定标准的符合程度。审计工作的主要目的是对与被审计经济活动及经济事项有关的认定形成审计意见，审计意见应当具体说明认定与标准的符合程度。三是客观地获取和评价证据。审计人员在审计过程中需要获取和评价相关证据，以支持关于认定是否符合既定标准的判断。在这一过程中，审计人员需要具有客观性，不偏不倚。四是系统化的过程。系统化意味着审计人员在制定审计计划、实施审计程序、获取审计证据和形成审计结论时需要通盘考虑，以实现审计目标。五是结果传达给有关使用者。

注册会计师审计是提高财务信息的可信度、降低财务信息风险的一种保证服务。美国财务会计概念公告第1号《企业财务报告的目标》（*Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*）精辟地阐述了注册会计师审计的作用：“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检查或审核，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。”此外，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减少不准确信息的流传时间或阻止其传播，保证市场的效率。

二、注册会计师审计的种类

随着经济社会对注册会计师业务的需求不断发展，注册会计师提供的服务领域越来越广，例如审计、审阅、其他鉴证业务和相关服务等业务，但审计业务仍然是注册会计师的核心业务。注册会计师提供的审计服务可以分为财务报表审计、经营审计和合规性审计。

（一）财务报表审计

财务报表审计是指注册会计师通过执行审计工作，对财务报表是否按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见。财务报告编制基础分为通用目的编制基础和特殊目的编制基础，其中通用目的编制基础主要是指会计准则和会计制度。特殊目的编制基础主要包括计税核算基础、现金收入和支出核算基础以及监管机构的报告要求等。财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表以及财务报表附注。一般来说，经注册会计师审计的财务报表通常由被审计单位管理层提供给外部利益相关者使用。在许多情况下，财务报表的信息也供管理层进行内部决策。尽管财务报表审计在大多数情况下由注册会计师完成，但政府审计和内部审计有时也会涉及财务报表审计。

（二）经营审计

经营审计是注册会计师为了评价被审计单位经营活动的效率和效果，而对其经营程序和方法进行的审计。注册会计师在完成经营审计工作后，一般要向被审计单位管理层提出经营管理建议。在经营审计中，审计对象不限于会计，还包括组织机构、计算机信息系统、生产方法、市场营销以及注册会计师能够胜任的其他领域。在某种意义上，经营审计更像是管理咨询。

（三）合规性审计

合规性审计是指注册会计师确定被审计单位是否遵循了特定的法律、法规、程序或规则，或者是否遵守将影响经营或报告的合同的要求。例如，确定会计人员是否遵守了财务主管规定的程序，检查工薪率是否符合工薪法规定的最低限额，或者审查与银行签订的合同，以确信被审计单位遵守了法定要求。合规性审计的结果通常报送给被审计单位管理层或外部特定使用者。

注册会计师在对财务报表进行审计时，也应当充分关注被审计单位违反法律法规、程序、规则或合同可能对财务报表产生的重大影响。如果特定的法律法规、程序、规则或合同对财务报表有直接和重大的影响，通常构成注册会计师财务报表审计的一部分。

三、财务报表审计方法的演进

100多年来，虽然审计的根本目标没有发生重大变化，但审计环境却发生了很大的变化。注册会计师为了实现审计目标，一直随着审计环境的变化调整着审计方法。审计方法从账项基础审计发展到风险导向审计，都是注册会计师为了适应审计环境的变化而做出的调整。