

第一章





独立审计的含义与特征

独立审计的含义

独立审计的特征

独立审计的产生和发展

独立审计的导因

独立审计的产生与发展

中国独立审计的发展

独立审计准则和质量控制准则

独立审计准则

审计质量控制准则

独立审计准则与质量控制准则的关系



通过本章学习，你应能够：

- * 了解审计和独立审计的概念
- * 理解独立审计与政府审计、内部审计的区别和联系
- * 理解独立审计的基本特征
- * 了解有关独立审计导因的不同观点
- * 了解独立审计发展的基本过程
- * 了解中国独立审计的发展过程
- * 熟悉独立审计基本准则、质量控制基本准则的基本内容
- * 理解独立审计基本准则与质量控制基本准则的区别与联系



中国注册会计师独立审计准则序言

独立审计基本准则

中国注册会计师质量控制基本准则

第一节 独立审计的含义与特征

一、独立审计的含义

(一) 审计的概念

审计是由独立的专门机构或人员根据授权或委托,对被审计单位的会计资料及其所反映的经济活动进行审查并发表意见。审计是社会政治、经济发展到一定阶段的产物,并随着社会政治、经济的发展而发展。审计的概念也随着审计理论研究和实务的发展而不断得到扩展。美国会计学会(AAA)在1973年发布的《基本审计概念说明》中将审计定义如下:“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之间的符合程度,并把审计结果传达给有利害关系的用户的系统过程。”

为了更好地理解上述定义,现就其中的几个关键术语解释如下:

• 经济活动和经济事项的认定

引起被审计单位的资产、负债、所有者权益及收入和费用发生增减变化的活动就是经济活动或称交易事项(transactions)。被审计单位有关经济环境和经济事项的认定是审计的对象,它可以是公司的会计报表,也可以是某一建造合同的总成本等等。

• 客观地获取和评价证据

客观意味着没有偏见,这不仅是对信息获取方法的质量要求,也是对审计人员的道德要求。审计证据是审计人员用来确定被审计单位的认定与既定标准是否一致的资料。获取和评价证据是审计的中心环节,客观地获取和评价证据要求对被审计单位有关认定的形成基础加以审查,并对其结果加以公正地评估,不因支持或反对做此认定的个人或单位而有所偏差或持有任何偏见。

• 系统的过程

系统的过程指的是合理的、有序的、有组织的步骤或程序,审计是一种遵循顺序、逻辑严密的活动,这就要求审计的事前规划必须详细周到,执行过程必须合乎顺序,传达结果的报告必须用词明确且准时送达。审计系统的过程如图 1—1 所示。

• 与既定标准之间的符合程度

既定的标准是指判断认定时所采用的衡量标准,这些标准可能是立法机关所制定的特殊规则,管理当局所订的预算或绩效衡量标准,也可能是财务会计委员会或其他权威机构所订的一般公认会计原则。符合的程度就是将被审计单位所作的认定与既定标准相比较,验证二者的接近程度。

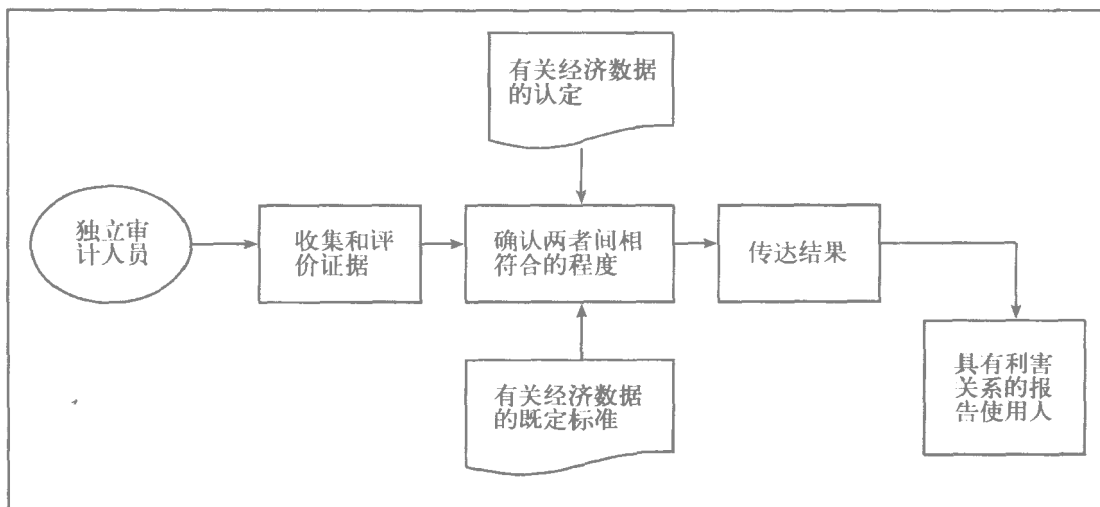


图 1—1 审计的系统化过程

• 审计结果

审计结果是基于对证据的分析和评价而得出的对认定与结果的一致程度的评价。审计结果的传达可以采用书面报告的形式，例如有关会计报表审计的报告，也可以采用简单的口头报告。

• 有利害关系的用户

审计服务的对象并不仅限于被审计的单位或审计的委托人，它还包括所有有利害关系的用户，包括股东、债权人、证券交易机构、税务金融机构及潜在的投资者等等。

(二) 独立审计的概念

按照审计主体的不同，审计可以分为政府审计、独立审计和内部审计。独立审计作为审计的一种，具有其特殊的内涵，国际会计职业界都对独立审计做出了相应的定义。国际会计师联合会（IFAC）对独立审计作了如下定义：“独立审计是审计人员对已编制完成的会计报表是否在所有重大方面遵循了特定财务报告框架发表意见。”美国注册会计师协会（AICPA）对独立审计定义为：“独立审计是独立审计师对会计报表进行正常审计，其目的是根据一般公认会计原则，对会计报表清楚陈报的财务状况、经营成果及现金流量等所有重大方面的公允性发表意见。”

中国注册会计师协会在其所制定的《独立审计基本准则》中，将独立审计定义为：“独立审计是指注册会计师依法接受委托，对被审计单位的会计报表及相关资料进行独立审查并发表审计意见。”可以看出，我国《独立审计基本准则》对独立审计的定义与 IFAC 及 AICPA 的定义基本一致，都是基于会计报表审计而作出的。这一定义说明：①独立审

计的主体是注册会计师，即只有注册会计师才有资格依法接受委托并从事独立审计业务；②独立审计的对象是被审计单位的会计报表及其相关资料；③独立审计的主要目标是发表审计意见，即经过实施必要的审计程序，收集充分恰当的审计证据后，注册会计师应就被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表审计意见；④独立审计的根本特征是独立性，即注册会计师在执行独立审计业务时，无论是接受审计委托、计划和实施审计工作，还是发表审计意见，都必须保持超然独立的立场，不受任何部门、单位和个人影响和限制。

（三）独立审计与其他审计的关系

按审计主体的不同，审计可以划分为政府审计、内部审计和独立审计。政府审计是由国家审计机关实施的审计；内部审计是由企业内部设置的专职审计机构或人员所实施的审计。独立审计与其他两种形式的审计既有区别又有联系。

1. 独立审计与政府审计、内部审计的区别

（1）产生的前提不同。政府审计是社会政治制度发展到一定阶段的产物。独立审计则是商品经济发展到一定阶段，企业经营管理权与资本所有权相分离、资本市场发展的产物。而内部审计是随着企业规模的扩大、内部分级管理的出现而逐步产生的。

（2）性质不同。政府审计是强制审计，它可依法对各级政府财政收支及公共资金的收支、运用情况进行审计，被审计单位不能拒绝，也没有选择的余地。独立审计是受托审计，它只能在接受委托后方可对被审计单位进行审计。即使法律规定某些企业会计报表必须经由独立审计，委托人也可以自行选择由哪家会计师事务所进行审计。而内部审计是根据本部门、本单位经营管理的需要而自觉施行的。

（3）对象不同。政府审计主要是对各级政府及其组成部门的财政收支及公共资金的收支和运用情况进行审计监督。独立审计可对一切盈利及非盈利组织的会计报表及相关资料进行审查。内部审计则主要是审查本部门、本单位内部管理制度的执行情况，以促使其改善经营管理、提高经济效益。

（4）权责不同。政府审计可以直接根据审计结果发表审计处理决定，被审计单位必须执行。独立审计则根据其审计结论发表独立、客观、公正的审计意见，以帮助审计报告使用人确立对被审计单位会计报表的信赖程度，从而做出相应的决策，其审计意见不具有强制性。内部审计一般向本单位负责人报告审计结果，其审计意见的执行依赖于本单位内部规章制度对内部审计机构职权的规定。

（5）独立性不同。我国的政府审计机关隶属于各级政府部门的领导，相对于被审计单位而言，仅体现为单向独立。内部审计由于受本部门、本单位的领导，其独立性较低，仅仅独立于被审计单位。独立审计则表现为双向独立，既独立于被审计单位，又独立于审计委托人。因此，相对而言，独立审计最具有独立性。

(6) 经费来源不同。政府审计机关经费由本级政府财政预算予以安排。政府审计属于行政监督，所以是无偿审计。独立审计机构是实行自收自支、独立核算的社会中介组织，其所执行的审计是有偿服务。内部审计机构属于本单位组成部门，其经费开支列入本单位的支出。

2. 独立审计与政府审计、内部审计的联系

(1) 独立审计与政府审计。相对于审计客体而言，两者均属于外部审计，都具有较强的独立性。审计委托人都可以依据两者的工作结果了解被审计单位的经济活动的过程和结果。此外，独立审计人员在审计过程中有时也会参考政府审计人员提供的审计资料。

(2) 独立审计与内部审计。独立审计工作依赖于内部审计工作。一方面，内部审计属于被审计单位内部控制体系的一部分，因而独立审计在测试和评价被审计单位内部控制时就有必要参考内部审计工作结果。另一方面，从审计对象上说，两者都是对被审计单位经济事项进行的审计，两者的审计内容、程序、方法也基本一致，所以独立审计人员可以利用内部审计工作结果以提高审计效率。此外，独立审计可针对被审计单位内部控制的弱点为内部审计部门提供管理建议，从而促进内部审计工作的开展。

二、独立审计的特征

独立审计是商品经济发展到一定阶段的产物。当企业财产所有权与经营权相分离以后，企业管理者和其报表使用者之间便存在着固有的潜在矛盾。特别是，当股份公司成为主要的企业组织形式以后，这种矛盾表现得更为突出。企业管理当局在生产经营上拥有很大的自主权，而股东只能依据管理当局提交的会计报表来了解公司财务状况与经营成果。这样，在客观上需要有独立的第三者来对企业会计报表的真实性、合法性做出独立、客观、公正的判断，独立审计便应运而生。伴随市场经济的快速发展，独立审计职责也不断扩大，从对企业所有者负责演变为对整个社会负责。如今，独立审计已经成为整个社会经济监督体系中不可或缺的重要组成部分。通常认为，独立审计具有如下特征：

(一) 独立性

独立性是独立审计的首要特征，也是保证审计工作正常进行的基本条件。独立性是独立审计的最重要的概念，它包含两个重要方面，即实质上的独立和形式上的独立。所谓实质上的独立是指审计人员与被审计单位必须在实质上不存在利益关系；所谓形式上的独立是指审计人员在第三方看来具有独立于被审计单位的身份。无论是在接受审计委托、实施审计时，还是在出具审计意见时，审计人员都必须从实质上和形式上与被审计单位和其他经济组织保持超然独立，客观公正地对会计报表发表审计意见，从而取信于审计委托人和社会公众，保证审计工作质量和维护职业声誉。

(二) 权威性

独立审计的权威性源于两个方面。独立审计人员具有丰富的专业知识和执业水平，他们依据独立审计准则的规定，并恪守独立、客观、公正的原则，审查被审计单位会计报表及相关资料并发表审计意见，为会计报告的可靠性提供合理的保证。因此，独立审计出具的审计报告具有较高的权威性。同时，世界上大多数国家都从法律上（如《公司法》、《证券交易法》等主要经济法律）明确注册会计师的职业地位，赋予注册会计师在经济监督和经济鉴证中的作用，从而进一步提高和保障独立审计的权威性。

（三）受托性

政府审计部门可以依法对政府及其组成部门的财政收支及公共资金的收支和运用情况进行审计监督，无须征得其他部门的同意。而独立审计机构只能在接受委托人的委托后才能实施审计。有些国家或地区的法律规定，公司制企业或某些特定企业的财务报告必须经由独立审计，使独立审计从某种程度上具有某些法定审计的色彩。但由于审计委托人可以自由选择独立审计机构，独立审计与强制性审计仍有着明显的区别。

（四）有偿性

独立审计机构属于社会中介组织，自收自支、独立核算，向社会提供有偿服务。由于会计师事务所的生存依赖于其客户，因此，从某种程度上说，独立审计的有偿性可能会影响其独立性。注册会计师职业界历来重视这一问题，采取诸多措施，如制定和实施执业规范、加强行业监管等，以尽可能降低有偿服务对独立性的影响。为维护独立审计的职业形象，注册会计师及会计师事务所不能因为审计收费问题而影响或丧失其应有的独立性。

第二节 独立审计的产生和发展

一、独立审计的导因

审计作为一种服务性职业，其存在和发展受到所处的社会经济环境的影响，毫无疑问，审计是为适应社会经济发展的需要而存在和发展的。但如何认识审计导因，理论界和职业界存在不同的观点，比较典型的观点有：防弊正误论、受托经济责任论、信息论、代理理论、保险论和冲突论等。

（一）防弊正误论

防弊正误论认为，审计是企业所有者防弊正误的需要而产生的。当企业的财产所有权与经营权分离后，企业主为证实他们所雇用的管理人员，特别是会计人员是否存在舞弊行为，希望聘请外部的注册会计师进行审查。于是，一批独立审计师应运而生，他们接受企业主的委托，对企业会计账目进行逐笔审查，以查错防弊，其检查结果只向企业主报

告。

（二）受托经济责任论

该理论认为，受托经济责任关系是独立审计产生的前提条件。当企业财产所有权与经营权分离后，所有者的委托与经营管理者的受托形成了受托经济责任关系。受托经济责任关系客观上存在委托者对受托者实行经济监督的需要，也就是说，财产所有者为了维护其利益，有必要对财产经营管理者因经营管理其财产所负的受托经济责任履行情况进行审查，以评价受托经济责任的履行情况。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需要。

（三）信息论

信息论认为，审计的本质在于增进财务信息的价值。股份公司出现以后，企业经营权与所有权分离，股东根据在公司所占股份比例分享盈利或分担亏损。公司的管理部门有义务向投资者提供会计报表，报告其经营管理业绩。但由于信息不对称问题的存在，投资者、债权人及其他信息使用者无法辨别和证实管理当局所提供信息的真伪。为有效地解决这个问题，便产生了外部审计的需要。通过外部审计人员对公司财务状况和经营成果的审查，做出审计鉴定，提高公司财务信息的可信度，进而增进财务信息的使用价值。

（四）代理论

依据该理论，审计的本质在于促进股东和管理者之间的利益最大化。由于受多种因素的影响和制约，投资者、债权人与管理者之间必然存在诸多的利益冲突。股东作为投资者，为提高企业盈利能力与盈利水平，对管理者采取报酬与业绩相挂钩的方式以激励管理者的积极性。但实行这种激励措施后，有可能产生管理部门虚报业绩的情况。因此，股东为降低激励措施的负面影响，委托外部审计人员作为股东的代理人，对管理部门的会计报表进行审查。同时，管理者为证实其经营管理的努力与效果，也会主动聘请审计人员对其业绩报告进行鉴定。由此可以看出，该理论强调审计的产生基于投资者和管理者的共同需求。但是代理理论是基于完全竞争市场的假设来解释审计起源的，在现实当中，市场或多或少都受到政府管制，审计并非是根据市场的需求而是根据法律的规定提供鉴证服务的，因此代理理论的解释与现实并不完全一致。

（五）保险论

保险论认为，审计的本质在于分担风险，审计是降低风险的活动，是一个把会计报表使用者的信息风险降低到社会可接受的风险水平以下的过程，甚至认为审计是分担风险的一项服务。根据该理论，由于财务信息的非直接性、信息提供者的偏见和动机、资料的庞杂以及交易复杂性等原因，财务信息使用者有可能得不到可靠的财务信息。因此，投资者及其他利益集团为防止经理人员舞弊而引起重大损失，都愿意从自己应得收益中支付一部分费用聘请外部人员审查公司会计报表。审计费用被称之为保险费用，审计带来的效果被

视为保险价值。如果审计人员失职未检查出会计报表的不可靠，就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。

(六)冲突论

冲突论认为，会计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者潜在的利害冲突，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具有乐观的信心。同样，会计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。利益冲突的存在导致会计信息失真的可能是社会需要审计的最根本原因。在现实条件下，作为会计报表使用人的利益各方存在着客观的利益冲突。为使会计报表为其预期使用者所依赖，会计报表必须保持中立，必须反映客观事实。因而，需要外部独立的审计人员审计会计报表，对公司财务信息做出鉴定，以合理地保证会计报表不受到利益冲突的影响，从而有助于报表使用者做出正确的判断和决策。

我们认为，审计同其他任何一门科学一样，追根溯源，它的产生是有着特殊的前提和条件，而且这些前提和条件随着社会的发展并不可能是惟一的，即审计的产生是源于多个因素共同的影响。

1. 权力分散的结果

权力分散在这里既包括财产所有权与财产管理权的分离也包括企业的经营决策权的下放。当企业规模不断扩大，无论是由财产所有者还是由少数管理人员直接控制企业的全部经营管理工作都变得越来越不现实，这时就出现了权力的分散。此时就需要对直接的管理人员进行必要的监督检查。

就政府审计而言，不论社会制度如何，财产所有人都需要对财产管理者，即政府行政管理部门的管理活动进行监督；就内部审计而言，由于决策权和其他管理权部分的下放，有些部门或分支机构要实行独立经营，随之，最高管理层的许多决策活动就要转变为监督活动，根据管理跨度原则，最高领导层直接控制的属下相对于间接控制的人员越来越少，因而也就越来越需要专职的监督人员来协助自己完成对企业的总体控制；就社会审计而言，由于公司所有者——股东不参与管理，管理权交由公司管理部门如董事会等执行，公司所有者同样需要聘请独立的审计人员对管理部门的管理活动予以监督。所以说权力的分散是审计产生的原因之一。

2. 趋利动机的存在

信息提供者在提供信息给使用者时总有一定的动机。比如说企业希望得到银行贷款而向银行提供财务报表，为了能得到贷款，管理者就有高估资产、低估负债的倾向，银行需要对财务报表的真实可靠性进行鉴定。再比如说，管理者向社会公众公布财务报表，为了使业绩更加突出，或为了使股票期权得以实现，他就有虚增利润的动机。总而言之，人

性的贪婪和自私使得信息提供者只要有机会就会选择利己的方式处理信息，而这一方式很可能是对信息使用者不利的。正是由于趋利动机的存在，信息使用者为了避免决策失误要求对信息进行鉴证，同时有些信息提供者为了证明自己未因为趋利动机而使信息发生歪曲也要求对信息鉴证。双方的要求只能由一个独立的第三者完成才更公正，这样就产生了对独立审计的需要。

3. 调和矛盾的需要

这里的矛盾既包括公司股东和公司管理部门之间的矛盾也包括公司管理部门与银行之间的矛盾。根据经济学的原理，任何一个人或一个集体都有自己相对独立的利益，而在社会经济资源一定的前提下，不同利益主体之间必定存在着一定的矛盾。

就政府审计而言，财产的所有者希望财产的管理者——政府行政部门能以最小的成本来从事最高效的经营活动，而财产管理者可能会要求较高的报酬，即较大的成本，在双方利益冲突的情况下，客观上就需要对管理者的经营活动予以审计使得所有者和管理者对所需合理成本尽量达成一致；就内部审计而言，高层管理人员与中下层管理人员之间同样存在着局部利益的对立，于是，也就产生了内部审计，使高层和中下层管理人员对所需合理的经营成本达成一致；就民间审计而言，股东和经营管理人员更是存在着利益上的冲突，因为对股东来说，经营管理所需费用归根到底是他们所支付的费用中的一部分，是利润的减项，而对管理人员来说，经营管理费用正是他们主要的收入来源，这也就是他们冲突的根本原因，这样客观上需要社会审计，对他们在此类利润分配等问题上的矛盾予以调节。

4. 客观条件的约束

不论是在政府内部还是企业内部，本来财产所有人和高层管理人员完全有权力对经营管理者和中下层管理人员的活动进行检查，但由于受能力、时间、空间等一系列条件的限制，他们无法进行直接监督，因而聘请具有某种资格（独立性、专业训练）的人来代为检查成为一种必然。

就政府审计而言，现代政府收支巨大，政府职责日益扩大，政府活动、政府项目日趋复杂，使得立法部门无法有效履行自己的监督职责，因而有必要建立政府审计组织，招聘或利用各种专家，来对政府行政部门的活动进行检查监督；就内部审计而言，现代企业规模不断扩大，分权式管理方式广泛实施，使得内部审计成为必然；就社会审计而言，股份公司的结构使所有权与管理权实现了分离，股东不但不能直接参与公司管理，而且无权亲自检查公司财务报表，这就需要有人代表股东实施财务报表审计，这种限制可以说是法定的限制。所有这些约束可以说是审计产生的原因之一。

5. 降低风险的需要

由于经济上或营业上的原因，如经济衰退、决策失误和意外同业竞争等，企业面临严

峻的营业风险，所有者的投资极有可能成为泡影。为减少营业风险所带来的损失，要求企业提供更多的财务与非财务的信息，而且投资者更关心的是关于企业前景的信息。但由于信息的非直接性、信息提供者的偏见和动机、数据量大和交易复杂等原因，向投资者提供不可靠信息的可能性与日俱增，也即存在信息风险。为了把信息风险降到一定水平，就要由审计人员对信息进行审核，并提供评价，因而产生了对审计的需要。

未来技术创新将使企业产品科技含量越来越高，高科技产品种类越多，经营风险也就越大，金融创新使企业投资风险不断加大；企业经营更趋复杂，错误处理的概率提高。未来决策所需信息与目前会有所不同，知识经济下无形资产、人力资本将会得到确认，确认的风险性使财务信息打破了传统的稳健原则，信息风险在 21 世纪将有增长的趋势。面对这种趋势，决策者为了减少自身风险，更有必要聘请审计人员先对信息进行鉴定。如果审计人员未能发现信息的不真实之处，他们会为自己的失职而作出赔偿，这样也就起到了转嫁风险的目的。

6. 复杂技术约束

经济业务日益复杂，错误和舞弊的可能性都在增加，账务处理和报表编制需要专门的技术，信息使用者为了得到真实准确的信息，在自己不具备对财务信息鉴证的能力的情况下，有必要雇佣独立的第三者对财务报表进行审计。该因素无论在过去、现在还是未来都是影响审计的一个重要因素。在审计的产生之初，如果决策者可以轻易地自己对信息的真实可靠性进行鉴定，审计似乎也没有产生的必要。未来经济业务会更加复杂，计算机技术的广泛应用使信息存取方式发生变化。经济的发展需要更多样的信息，对信息的鉴定需要更多样的知识，一个决策者不可能同时具备这些专业知识，因此仍然有必要利用独立专家对信息质量进行鉴定。

二、独立审计的产生与发展

(一)独立审计的产生

独立审计是商品经济发展到一定阶段，随着企业财产所有权与经营权的分离而产生的。通常认为，独立审计产生于工业革命时代，而其萌芽则可以追溯到 16 世纪。

16 世纪，威尼斯城的航海贸易日益发达并出现了早期的合伙企业。在合伙企业中，通常只有少数几人充当执行合伙人，负责企业的经营管理，其他合伙人则只出资而不参加经营管理。非执行合伙人需要了解合伙企业的经营情况和经营成果，执行合伙人也希望能证实自己经营管理的能力与效率，因此双方都希望能从外部聘请独立的会计专业人员来担任查账和监督工作。这些受聘请的会计专业人员所进行的查账与监督，可以被看做是独立审计的最初萌芽。

18 世纪下半叶，资本主义工业革命开始以后，英国的生产社会化程度大大提高，导

致企业所有权与经营权进一步分离。企业主们雇佣职业的经理人员来管理日常经营活动，他们需要借助外部专业人员来检查和监督经理人员，于是出现了第一批以查账为职业的独立审计师。特别是股份公司兴起以后，企业财产所有权与经营权日渐分离，绝大多数股东只向企业出资而完全脱离了经营管理。因此，股东们要求由经理人员组成的管理当局定期向他们提交财务报告，以便了解公司的财务状况和经营成果。尔后，随着资本市场的快速发展，企业融资渠道进一步拓宽，债权人、潜在的投资者等社会公众都迫切需要了解公司的财务状况和经营成果，以做出贷款、投资等相应的经济决策。因此，为确保财务信息的真实与公允，由独立审计师对股份公司的财务报告进行审计就显得尤为必要。

1720 年，英国爆发了南海公司破产事件，使公司股东和债权人遭受了巨大经济损失。注册会计师查尔斯·斯内尔受议会聘请对其会计账目进行了检查，并以“注册会计师”的名义出具了一份“查账报告书”，指出南海公司的财务报告存在着严重的舞弊行为，这标志着独立审计师——注册会计师的正式诞生。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立监事来审查会计账簿和报表，并将审查结果报告给股东。次年，又对《公司法》进行了修订，规定股份公司必要时可以聘请注册会计师协助办理审计业务。该法案使公司有聘请外部审计人员的选择权，从而有力地促进了独立审计的发展。其间，英国政府对一批独立审计师进行了资格确认。1853 年，爱丁堡注册会计师协会在苏格兰成立，标志着独立审计职业的诞生。1862 年修改的《公司法》又确定注册会计师为法定的公司破产清算人，进一步明确了独立审计师的法律地位。

（二）独立审计的发展

独立审计是商品经济发展的产物，又随着商品经济的发展而不断发展与完善。关于独立审计的发展过程，学术界有两种不同的分类标准，即按审计对象的分类和按审计方法的分类。

第一种分类：按审计对象不同，独立审计分为会计账目审计阶段、资产负债表审计阶段和会计报表审计阶段。

（1）会计账目审计阶段。该阶段大致从 19 世纪中叶至 20 世纪初，其中英国审计模式占据主导地位。这一阶段独立审计的主要特点是：独立审计逐渐由任意审计转变为法定审计；审计的目的在于查错防弊，保护企业财产的安全完整；审计的方法是对会计账目进行逐笔的详细审计；审计报告的使用人主要是企业股东。

（2）资产负债表审计阶段。该阶段大致包括 20 世纪的前 30 年。其间，全球经济发展重心由欧洲转向美国。当时企业筹资主要依靠银行贷款解决，银行通常要求借款人提供经独立审计师审核的资产负债表，以判断企业的偿债能力。企业也希望借助独立审计师对其资产负债表的审查，以更好地获取银行信用。因此，资产负债表审计成为此阶段独立审计

师的主要业务。这一阶段独立审计的主要特点是：审计对象由会计账目扩大到资产负债表；审计的主要目的在于通过审查资产负债表来判断企业的信用状况；审计方法从详细审计初步转向抽样审计；审计报告的使用人除企业股东外，更突出了债权人的需要。

(3) 会计报表审计阶段。这一阶段大体上是从 20 世纪 30 年代至今。20 世纪 30 年代后，美国证券市场得到快速发展，为保护投资者的权益，1934 年美国《证券交易法》规定，上市公司必须向证券交易管理部门报送经过审查的资产负债表和损益表。为顺应这种需要，独立审计从资产负债表审计逐步扩大到会计报表审计。这一阶段独立审计的主要特点是：审计对象转为企业的全部会计报表及相关资料；审计的主要目的在于对会计报表发表审计意见；审计范围扩大到测试相关的内部控制；抽样审计和计算机辅助审计技术逐渐被运用；审计报告的使用人进一步扩大，包括股东、债权人、潜在的投资者、证券交易机构、政府及社会公众；独立审计准则体系不断建立和完善；注册会计师资格考试和认证制度逐步推行。

第二种分类：按审计方法的不同，独立审计分为账项导向审计阶段、内控导向审计阶段和风险导向审计阶段。

(1) 账项导向审计阶段。该阶段大致从 19 世纪中叶到 20 世纪 40 年代。最初的账项导向审计以查错防弊为主要目的，详细审查公司的全部账簿和凭证，即检查各项分录的有效性和准确性、账簿记录的加总和过账是否正确、总账和明细账是否一致。经过一段时期后，企业规模日渐扩大，审计范围也随之不断扩大，注册会计师已无法全面审查企业的会计账目，客观上要求改变原有的审计模式。独立审计开始转向以会计报表为基础进行抽查，审计方式由顺查法改为逆查法，即通过先审查资产负债表有关项目，再有针对性地抽取凭证进行详细检查。在此阶段，抽查的数量仍然很大，但由于采取判断抽样为主，注册会计师仍难以有效揭示企业会计报表中可能存在的重大错弊。

(2) 内控导向审计阶段。20 世纪 40 年代以后，随着经济的发展，会计报表的外部使用者越来越关注企业的经营管理活动，日益希望注册会计师全面了解企业内部控制情况，审计目标逐渐从查错防弊发展到对会计报表发表审计意见。经过长期的审计实践，注册会计师们也发现内部控制与会计信息质量具有很大的相关性。如果内部控制健全有效，会计报表发生错误和舞弊的可能性就越小，会计信息的质量就越有保证，审计测试范围也可以相应缩小；反之，就必须扩大审计测试范围，抽查更多的样本。为顺应这种要求并提高审计工作效率，账项导向审计逐渐发展为内控导向审计，即通过了解和评价被审计单位的内部控制，评估审计风险，制定审计计划并确定审计实施的范围和重点，在此基础上进行实质性测试，获取充分、适当的审计证据，从而提出合理的审计意见。通过实施内控导向审计，大大提高了审计工作的效率和质量，但客观上也增加了审计风险。

(3) 风险导向审计阶段。随着经济环境的变化，社会公众日益对审计人员赋予更高的

期望,要求审计人员负更大的责任。20 世纪 70 年代以来,审计诉讼案件有增无减,深入研究、防范和降低审计风险成为独立审计职业界的重要任务。为合理地防范和降低审计风险,并降低审计成本,独立审计逐渐从内控导向审计发展到风险导向审计。在此阶段,审计人员在考虑审计风险时,不仅要考虑会计系统和控制程序,还要考虑控制环境。换句话说,风险导向审计既关注和评估企业内部控制风险,又关注和评估企业经营所面临的外部风险。通过审计风险的量化和模型化,确定审计证据的数量,使审计风险的控制更加科学有效。风险导向审计是适应现代社会高风险的特性,为量化审计风险、减轻审计责任、提高审计效率和审计质量而做出的一种尝试。风险导向审计的出现,有助于审计人员有效地控制审计风险,提高审计工作的效率和效果,因而越来越受到独立审计人员的青睐,标志着独立审计发展到了一个新的阶段。

三、中国独立审计的发展

中国的独立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独立审计事业。1918 年,北洋政府颁布了我国第一部独立审计法规——《注册会计师暂行章程》。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,并创办了第一家独立审计机构——正则会计师事务所。此后,经过三十余年的缓慢发展,到 1947 年,中国的独立审计事业已经粗具规模。然而,由于政治经济的落后,旧中国的独立审计业务发展缓慢,远未能发挥独立审计的应有作用。解放初期,在我国国民经济恢复过程中独立审计曾发挥了积极作用。在社会主义改造完成以后,由于照搬苏联高度集中的计划经济模式,我国的独立审计陷入长时期的停滞状态。

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,独立审计随着经济的发展得到了恢复和发展,其发展大致分为两个阶段。

(一)恢复发展阶段

以 1980 年财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》为标志,注册会计师制度开始重建,主要业务是对外商投资企业进行审计并提供会计咨询服务。1986 年 7 月,国务院颁布了《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,到 1988 年底,注册会计师发展到 3 000 人,会计师事务所 250 家,业务领域仍以外商投资企业为主。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。在注册会计师事业发展的同时,我国另一支独立审计队伍——注册会计师也从无到有发展壮大起来。1986 年,全国有审计事务所 189 家,从业人员 1 600 人;1990 年,有审计事务所 2 322 家,注册会计师 7 273 人;1993 年 11 月中国注册会计师协会成立;1995 年,审计事务所已发展到 3 828 家。

（二）规范发展阶段

1994 年 1 月,《中华人民共和国注册会计师法》正式实施,注册会计师行业快速向规范化方向迈进。1995 年 6 月,中国注册审计师协会与中国注册会计师协会实现联合,开创了统一法律规范、统一执业标准、统一监督管理的行业发展新局面,为行业的规范发展奠定了良好的基础。2000 年中国资产评估师协会与中国注册会计师协会合并。中国注册税务师协会与中国注册会计师协会的合并也已纳入议事日程。截至 2001 年年底,我国会计师事务所发展到 4 446 多家,注册会计师 55 898 人。1995 年至 2002 年,财政部陆续颁发了五批独立审计准则。在此期间,中国注册会计师协会又先后加入了亚太注册会计师联合会和国际会计师联合会(IFAC)。这一切,标志着中国独立审计已迈上法制化、规范化和国际化轨道。目前,我国注册会计师行业初步建立了行业管理规范体系,实行了人才选拔考试制度,开展了学历教育和后续教育,开放了会计市场,扩大了国际合作。会计师事务所的业务领域也不断得到扩展,从传统的审计、验资业务发展发展到包括资产评估、司法鉴证、管理咨询、税务代理、会计培训服务等方面。总的看来,会计师事务所的发展在服务于改革开放、促进证券市场发育、深化国有企业改革和加快国家经济建设等方面发挥了积极作用。

第三节 独立审计准则与质量控制准则

一、独立审计准则

审计准则是用来规范审计人员执行审计业务,获取审计证据,形成审计意见,出具审计报告的专业标准。独立审计准则是注册会计师职业规范体系的重要组成部分,是注册会计师执行独立审计业务所必须遵循的行为准则,是注册会计师审计工作质量的权威性判断标准。

（一）独立审计准则的作用

独立审计准则产生以后,规范了独立审计人员和独立审计工作,有力地促进了独立审计事业的发展。

(1) 从审计工作来看,制定和实施独立审计准则具有重要作用。通过制定和实施审计准则,对审计人员的执业条件和执业行为进行约束和限制,有助于规范审计工作,提高独立审计工作质量。同时,审计准则又为衡量和评价审计工作质量提供了依据,从而有助于提高社会公众对审计工作结果的信任。

(2) 从审计人员来看,制定和实施独立审计准则也具有重要作用。通过制定和实施独

立审计准则，能够明确审计人员的执业责任，有助于维护独立审计机构和审计人员的正当权益，在一定程度上使他们免受不公正的指责和控告。同时，通过学习贯彻和进一步完善审计准则，能够促进审计人员加强审计理论研究，提高自身业务水平，进而培养更多的现代独立审计人才。

（二）国际审计准则

第二次世界大战以后，随着国际投资和国际贸易的发展，世界各国经济的依存度不断加深。由于各国会计、审计制度和方法存在很多差别，其所提供的信息越来越难以满足世界各国用户的需要，客观上产生了对各国会计和审计进行国际协调的需要。为协调国际审计标准和实务，1977年10月国际会计师联合会宣布成立。联合会专门设立国际审计实务委员会，负责制定和发布关于审计和相关业务的准则。截至2000年12月，该委员会陆续制定并发布了40项国际审计准则，3项相关业务准则和12项国际审计实务公告。

国际审计准则包括一般准则、工作准则和报告准则三部分，下面简要介绍其基本内容：①一般准则，主要针对审计人员应具备的素质和行为提出了基本要求，如针对技术条件，审计准则中规定审计人员应当具备一定的专业学识、实践经验和工作能力；②工作准则，是审计人员在执行会计报表审计中应遵守的准则，主要是规范审计人员开展工作的基本方法和必要条件，包括对审计计划、审计范围、审计证据、审计实施等方面内容的规范；③报告准则，是针对审计人员发表审计意见、编制和出具审计报告的准则，主要包括对审计人员发表审计意见的规定、对审计报告应记载事项的规定、对补充记载事项的规定、对审计报告报送对象和报送时间的规定等。

（三）美国独立审计准则

美国的独立审计准则产生较早。1947年，美国注册会计师协会就发布了九条“审计准则说明草案——公认的意义和范围”，加上随后增加的第十条准则，成为美国一般公认审计准则（GAAS）中的主体，标志着独立审计准则的正式产生。美国注册会计师协会负责制定和发布独立审计准则，其准则体系主体包括两部分，即《公认审计准则》和《审计准则说明书》（SAS）。

1. 《公认审计准则》

《公认审计准则》包括一般准则、外勤准则和报告准则三部分。

（1）一般准则。一般准则主要规定审计人员的执业条件和职业道德原则，即审计应由经过充分技术培训并精通业务的人员执行；对一切与业务有关的问题，审计人员均应保持独立的精神状态；在执行审计业务和编写审计报告时须保持应有的职业谨慎。

（2）外勤准则。该准则规定现场工作应充分计划，若有助理人员，应予以适当指导和监督；应对内部控制进行适当的研究和评价，确定对内部控制的依赖程度，并以此作为拟定审计程序和测试范围的基础；应通过检查、观察、询问和函证等方法，获取充分而有力

的证据，以便对客户会计报表发表意见提供合理的基础。

(3) 报告准则。该准则规定报告应说明会计报表是否按公认会计原则公允地表达；报告应指出本期所采用的会计原则是否与上期一致；除报告另有说明外，会计报表披露的信息均应被认为是合理而充分的；报告应就整个会计报表或者发表意见，或者申明不能发表意见。

2. 《审计准则说明书》

《审计准则说明书》主要是针对会计报表审计而制定的，用来具体解释和说明在审计实务中如何贯彻实施公认审计准则。到 2000 年底，先后共颁布了 92 项《审计准则说明书》，每项说明书侧重于解决一个或数个审计实务问题。当审计实务发展到一定阶段时，通常会对部分说明书的相关条款进行修订。

(四)中国独立审计准则体系

中国独立审计准则体系的理论研究较晚。1986 年，国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》，开始对独立审计质量加以控制。1988 年，中国注册会计师协会成立，随后颁布了一系列的注册会计师执业规则。这些法规，对促进我国独立审计工作的开展，维护独立审计的独立性与权威性，都起到了积极的保证作用。根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定，经财政部批准，中国注册会计师协会于 1994 年 3 月开始筹备制定中国独立审计准则，从 1995 年至今，已先后制定和颁布了五批独立审计准则。

1. 制定、发布中国独立审计准则的目标

制定、发布中国独立审计准则的目标主要包括：①建立注册会计师执行独立审计业务的权威性标准，规范注册会计师的执业行为，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则，有效地发挥注册会计师的鉴证和服务作用；②促使各会计师事务所和注册会计师按照统一的执业准则执行独立审计业务，提高独立审计工作质量，提高业务素质和执业水平；③明确注册会计师的执业责任，维护社会公共利益及投资者或其他利害关系人的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展；④建立与国际审计准则相衔接的中国注册会计师执业准则。

2. 独立审计准则体系的基本框架

独立审计准则与职业道德准则、审计质量控制准则、后续教育准则一起构成中国注册会计师职业规范体系，而独立审计准则由以下三个层次组成：

第一层次：独立审计基本准则。独立审计基本准则是独立审计准则的总纲，是对注册会计师专业胜任能力的基本要求和执业行为的基本规范，是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。独立审计基本准则适用于注册会计师对任何单位会计报表及相关资料进行的以发表审计意见为目的的独立审计，它包括一般准则、外勤准则和报告准则等，其中：①一般准则，主要规定了独立审计的目标、对注册会计师的专业素质和