

第一篇

独立审计规范与 社会主义市场经济

1 受托经济责任与独立审计

1.1 受托经济责任的定义及其成因

1.1.1 对受托经济责任的不同定义

审计缘何而产生，又赖以何发展，这个曾经在审计理论界长期争论不休的问题，直到本世纪 50 年代才总算有了答案。近十几年来，我国审计理论界也对这一问题进行过热烈讨论。目前，中外审计理论界比较一致的看法是：“审计作为一项独立的经济监督活动，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

何为受托经济责任？

受托经济责任是英文 *accountability* 一词的译名。从最一般意义上讲，它是指一种报告说明责任，是责任承担人向有关方面说明其行为过程与结果的责任。在《朗曼现代英语词典》中，对这个词的释义是：“必须做出说明的责任。”^②据资料记载，早在 1922 年出版的查尔斯·斯普拉格（Charles E. Sprague）的著作《账目

杨时展教授：《文硕著〈世界审计史〉序》，见文硕著，《世界审计史》第 2 版，企业管理出版社，1996，11；秦荣生教授：《受托经济责任论》，第 1 版，东北财经大学出版社，1994，12。

② 《Longman Dictionary of Contemporary English》，P6，Longman Group Ltd，1987。

原理》(The Philosophy of Accounts)中,已经出现该词。^①但在第二次世界大战以前,这一概念在会计、审计文献中依然较少出现。到本世纪 50 年代之后,这一概念逐渐流行起来。

需要引起注意的有两点:一是许多非英语国家对于这一概念的称谓存在差别,如 70 年代以来,我国的港、台、内地和日本的一些文献中,一般将 accountability 译为“会计责任”、“经济责任”、“经管责任”或者“交代责任”,这在台湾龙毓珣翻译的美国埃瑞克·科勒的《会计师词典》(A Dictionary for Accountants),香港中文大学会计与财务学系编的《英汉会计与财务词典》,中国会计学会与香港会计师公会合编的《英汉会计词典》,日本番场嘉一郎主编的《新版会计学大词典》等著作中,都不难找到佐证。二是各会计、审计文献对这一概念的解释不尽相同。这里,我们可以简单列举几例:

加拿大的詹姆斯·卡特(James cutt)认为:“受托经济责任是指一种可以负责的状态,或在形式上对某些具体行为或隐含的任务的责任。”^②

英国的格雷等学者则认为,“受托经济责任是一种对所负责任的行为提交账目或核算资料的义务、要求和责任。”^③

科勒《会计师词典》对受托经济责任的释义最为详尽。在该词典第六版中,对受托经济责任作了如下解释:

“1. 雇员、代理人或其他人就其被授权进行的行为及行为上的失误,定期地提出使人可以确信的报告的责任。

2. 因此,在政府审计中是指为某一项目或金额确定支付的官

^① Charles E. Sprague, THE PHILOSOPHY OF ACCOUNTS, The Ronald Press Company, P. 148.

^② James Cutt, COMPREHENSIVE AUDITING IN CANADA: THEORY & PRACTICE, Praeger, P. 12, 1988.

转引自马贤明博士:《受托责任和社会会计漫谈》,载《中南财经大学研究生文汇》,P. 38, 1990 (4)

员的义务。

3. 计量以货币、其他财产单位或其他预先确定的基础所表示的对他人的责任或义务。

4. 证明由法律、规章、协议或惯例所要求的管理、控制或其他业绩良好的责任。”^①

最高审计机关国际组织认为，受托经济责任是指授予一个被审查个人或实体的责任，显示他或它已经根据资金提供的条件对委托给他或它的资金进行了管理或控制。

美国审计总署（GAO）认为，受托经济责任是指受托管理并有权使用公共资源的政府和机构向公众说明它们全部活动情况的义务。

国内最早倡导“受托责任”的杨时展教授认为，“这种责任，虽大多是由于资源的委托受托行为而发生的，其解除的方式，却往往以人事上是否继续予以托付和信任的形式来表现，不以经济责任为限，因而称之为受托责任。”^②

阎金铎教授则认为，这种责任，称“受托经济责任”更适宜。“不论在两权分离下，还是在多层次管理经营体制下，由于委托人的授权，都会形成一种受托经济责任关系。当受托经济责任关系确立后，客观上就存在授权委托者对受托管理者或受托经营者实行经济监督的需要。”^③

秦荣生教授进一步支持了阎金铎教授的观点，他认为：“首先，受托经济责任因授权而产生。作为受权一方，负有必须就其行为过程向授权者做出说明的责任；作为授权一方，也负有不随意改

① KOHLER'S DICTIONARY FOR ACCOUNTANTS, 6th edition, Prentice-Hall, Inc. P. 7, 1983.

杨时展教授：《中国会计的现代化问题》（中），载《财会通讯》，第1页，1989

（2）.

审计署干部培训中心编：《审计理论研究》，第1版，第20页，中国审计出版社，1992。

变授权的责任。”“因为这种责任最主要的内容是经济责任，虽并不以此为限，但其他责任都是依附于经济责任的，因此称‘受托经济责任’更为贴切。”“其次，受托经济责任与其他责任的本质区别是这种责任可以用某种标准加以计量。”“再次，受托经济责任的内容可以通过法律、协议和惯例来确定。”^①

1.1.2 受托经济责任成因分析

尽管对于受托经济责任从名称到涵义等的认识不尽一致，笔者也无意对此做出进一步的探讨，但在本书中，笔者愿意接受“受托经济责任”的提法。需要深入讨论的是，受托经济责任到底基于何种原因而产生？

对导致受托经济责任的成因，学术界一直存在不同看法。归纳起来，主要有以下四种理论。

一是“财产两权分离论”。这种观点认为，受托经济责任关系是在财产的所有权和经营权或管理权发生分离时，在财产所有者和受托经营者或受托管理者之间形成的一种关系。

二是“财产两权分离加管理分权论”。这种观点认为：“经济责任关系可以由两种情况形成：一是因管理层次和管理区域的划分而形成的各级管理者，对最高当局负有的经济责任；二是在所有者与经营者都具有法律认可的地区，所有权与经营权分离的情况下……经营者对所有者负有的经济责任。”^②

三是“资源贡献论”。这种观点认为，作为企业的管理当局，除了对资产提供者，即业主和债权人负责以外，还“担负着间接的社会责任。他有责任向顾客提供合乎需要的产品和劳务，有责

秦荣生教授：《受托经济责任论》，第 21 页、22 页，第 1 版，东北财经大学出版社，1994，12。

耿建新、曹春：《经济责任与审计关系》，《中国审计》，第 16 页，1989（6）。

任向工人提供最佳工作环境，有责任向政府如实申报所得税”。^①

四是“利益相关论”。这种观点认为，不同实体之间的利益相关，是受托经济关系的最基本原因。因此，受托责任关系，从广义上讲，可以扩大到某个组织行为所影响的所有群体。

尽管对于受托经济责任的成因存在上述不同观点，但如果对这些观点进行仔细分析，不难发现，受托经济责任形成的基本原因还是财产的“两权”分离，其他几种理论都是对“财产两权分离论”的延伸和发展。如果没有“两权”分离的基本理论，其他几种理论也就缺乏存在的基础。

从人类社会的发展过程看，财产所有权与经营管理权的分离是生产力发展到一定阶段的必然产物。在生产力发展和社会分工及社会经济形态发展的低级阶段，财产所有权的各种职能融为一体，没有发生分离。财产所有者同时也是经营管理者，财产的所有权与收益权及占有、使用和处分权都体现在所有者身上。随着社会生产力的发展和社会经济职能的分化，特别是商品经济和科学技术的发展，所有者的自主经营管理逐渐被非所有者的他主经营管理所代替。财产所有权在经历了自主经营管理阶段后，私有财产不断增多，经营管理要求日趋复杂，造成财产所有者不可能再事必躬亲地行使财产所有权的一切权能。这时，财产所有者与财产经营管理者分离也就不可避免了。作为财产所有者，它已不同于自主经营管理意义上的财产所有者，而只是一种通过财产取得收益并同生产经营管理过程分离的他主经营管理的财产所有者。这种财产所有者一般已不再具有实际占有、使用财产的权利和能力。另一方面，作为财产经营管理者，在保证财产充分利用或获取收益的前提下，则获得了实际占有、使用和处分财产的权利。这种实际使用财产的经营管理者，通过某种契约关系，在一

^① Michael Shere and David Kent: AUDITING AND ACCOUNTABILITY, Pitman, P. 1, 1983.

定时期内获得了不依赖于所有者的完全独立的财产支配权和部分收益权，马克思称之为“经济上的财产（资本）所有者”。^①因此，确切地讲，“两权”分离不是财产所有权和经营管理权的分离，而是“单纯的财产所有权”同实际占有和使用财产的“经济上的财产所有权”之间的分离，是财产权自身的分裂这样，相对于财产权而言，无论是所有者还是经营管理者的权利都变得不完整了。财产所有者虽然拥有对财产的最终所有和财产收益的权利，但却失去了占有和任意处分的权利。而作为经营管理者，虽然对财产拥有现实支配权，却没有财产的最终所有权。从某种意义上说，正是这种财产所有权的分裂，才保证了经营管理者的财产独立和自主经营管理财产的可能。

财产所有权与经营管理权分离是在一系列条件下形成的。其中最重要的两个条件是：

（1）作为财产所有者，必须是财产增值的人格化代表。其行为目标是单一的，即只追求资源的最有效利用或财产收益的最大化。只要财产能够有效利用或增值，财产所有者就宁愿把财产的占有、使用权让渡出去，而成为只要求有效利用或获取收益的“单纯所有者”。

（2）财产的所有者和经营管理者之间必须完全是一种经济上的契约关系，而没有任何超越经济的强制或依附关系。这种契约关系规定经营管理者对所有者的财产负有增值责任和授权内进行经营管理的责任，否则，所有者有权依照契约规定撤消或收回经营管理者的经营管理权；同时，也规定只要经营管理者能够实现财产增值和在授权内的经营管理，财产所有者就没有权利和理由任意干预经营管理者的经营管理活动。

上述财产所有者对经营管理者契约中规定的责任，就是受托

马克思、恩格斯：《马克思恩格斯全集》，第26卷，第565页，中文1版，人民出版社，1975

经济责任 因此，受托经济责任的产生是“两权”分离的必然产物。具体讲，一方面财产所有者将财产授权经营管理者进行经营管理，并授予其使用、处分财产的权限；另一方面经营管理者作为合法的代理人，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，并要直接对所有承担受托经济责任，保护财产安全完整，加强经营管理，提高经济效益，并负责向所有者提出业绩报告。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、评价和证明，以便确定或解除经营管理者的受托经济责任。与此同时，财产所有者也负有按契约规定不得任意干预经营管理者经营管理的责任。

1.2 受托经济责任的性质及其表现形式

1.2.1 受托经济责任的性质

因财产所有权和经营管理权分离而产生的受托经济责任关系，是一种普遍的历史现象，反映的是利益关系，因而受托经济责任也就普遍存在于相应的经济制度中。在历史上，利益关系未必导致受托经济责任的产生，但受托经济责任必定是建立在经济利益关系上的。在社会生活中，客观上存在着各种各样的利益关系，而并非所有的利益关系都能成为受托经济责任关系。因为受托经济责任关系的确立，要受生产关系、国家政体及社会生产力发展水平等多种因素的制约。

受托经济责任要受到生产关系的制约。生产关系是人们在物质资料生产过程中所形成的相互关系。通过对不同的社会经济制度的分析，我们不难发现，在各个社会形态里，受托经济责任关

系总是受到生产关系的制约。其规律是，生产资料的占有者，总是作为财产所有者的委托方；而生产资料的使用者，总是作为财产经营管理者的受托方。在奴隶社会，奴隶主占有生产资料，在财产的委托受托关系中就成为委托人，受托人往往是受奴隶主信任的亲信；在封建社会，地主阶级占有生产资料，在财产的委托受托关系中也成为委托人，受托人则为封建王朝的臣仆；在资本主义社会，资产阶级占有了生产资料，也自然成为委托人，而受托人在企业中为经理阶层，在国家中则为政府。因此，谁拥有生产资料，谁就是国家的主人，谁就是财产委托受托关系中的委托方，各种社会形态的政治机器，则始终为巩固这一社会生产关系服务。

受托经济责任要受到国家政体的制约。自从阶级社会诞生以来，国家政体大致可划分为两种，即专制制度和民主制度。国家政体不同，受托经济责任的发展程度也不同；同样，不同的国家政体，都产生了与之适应的受托经济责任关系。在专制制度下，君主集国家立法、行政、司法大权于一身，终身任职，世代相袭，始终处于委托人的地位，很难容得下别人对自己的制约。所谓的最圣明的君主也只是贤臣进谏，明君垂听。因此，在专制社会，受托经济责任受到皇权的制约，因而是一种不完善、不彻底的受托经济责任关系。当然，政体要受国体的制约，民主是具有阶级性的，但我们不可因此而否认民主制度在受托经济责任形成过程中的积极作用。只有在民主政治条件下，国家才能承担对统治阶级整体上的责任。民主制度孕育了公共受托经济责任关系，反过来，公共受托经济责任关系也成为“保证民主制度发挥作用的重要因素之一”。^①可以说，民主越发展，公共受托经济责任关系就越重

杨时展教授：《文硕著〈世界审计史序〉见文硕著《世界审计史》，第2版，企业管理出版社，1996，11；秦荣生教授：《受托经济责任论》，第1版。东北财经大学出版社，1994，12。

要。

受托经济责任要受到社会生产力发展水平的制约。社会生产力的发展必然带来更加丰富的社会物质财富，受托经济责任关系也就更为广阔在奴隶社会，受托经济责任的内容无非是奴隶和土地等财产的受托责任，这与当时极其低下的社会生产力水平密切相关。进入封建社会，生产力水平逐步提高，受托经济责任已不仅局限于土地等财产，而且还包括各种税负征收的受托责任。在资本主义社会，由于社会生产力飞速发展，物质产品极为丰富，受托经济责任达到非常完善的地步。一个国家的财政收支数额越大，与纳税人的利益关系就越密切，纳税人也就更加关心财政收入的取得和开支的去向及结果，这就更增强了政府和财政收支经办人的受托经济责任。与此相联系，科技发展促进了社会生产力的发展。现代科学从各个角度揭示自然界万物间的内在联系和相互影响及作用，帮助人们日益清楚地看到了自然环境与人类生存和发展之间的关系，从而引起人们对保护生态环境的重视。因此，过去曾不被人们所注意的空气净化、水源污染等问题，也逐渐成为从事这类活动组织受托经济责任的组成部分。

杨时展教授指出：“人类社会的发展，反映为托付人和受托人不断因阶级势力的消长而发生的更替；反映为托付人从寡头而逐步大众化；反映为对受托责任完成情况愈来愈严密的监督；反映为受托责任越来越充实的内容。”

1.2.2 受托经济责任的表现形式

任何受托经济责任都要涉及到责任报告人与接受报告人这两个方面。因此，受托经济责任实际上是一种社会关系。受托经济

杨时展教授：《文硕著 世界审计史 序》，见文硕著《世界审计史》，第2版，企业管理出版社，1996，11；秦荣生教授：《受托经济责任论》，第1版，东北财经大学出版社，1994，12

责任如果按照其形态分类，可以分为单一型受托经济责任、双重型受托经济责任 and 多重型受托经济责任。

单一型受托经济责任是责任报告人与接受报告人均为单一的利益群体或个体。这种受托经济责任关系是单一“两权”直接分离的结果，也是出现最早，并最为常见的一种受托经济责任。在奴隶制和封建制国家中，各级官吏因经管赋税征收、经费支付而与君主之间存在的受托经济责任关系就属于这种性质。此外，封建庄园中的管家与庄园主之间，乃至近代早期股份公司的经理人与股东之间，也都是这样一种关系。

双重型受托经济责任是在组织规模扩大到一定程度后出现的。当一个组织的经营管理者无法直接经营管理该组织的各个部门和各分支机构时，便代理财产所有者行使财产所有权的职能，把一部分财产委托给下级经营管理者进行经营管理，与此相联系，下级经营管理者就应当承担相应的受托经济责任。但这并未改变该组织财产最高经营管理者对组织外部利益各方的受托经济责任。这样，就出现了双重受托经济责任。在一个组织内部，下级经营管理者须先向最高经营管理者就其受托经济责任的履行情况进行报告；在此基础上，再由最高经营管理者向财产所有者和外部利益关系人就其受托经济责任的履行情况进行报告。这是双重“两权”分离的必然结果。

多重型受托经济责任是最复杂的一种受托经济责任。它的特点是，一个实体的财产所有者委托财产经营管理者进行经营管理，而经营管理者继而代理财产所有者行使职权将一部分财产交给下级经营管理者进行经营管理，依此类推，从而出现多重委托受托关系。在各级经营管理者的受托委托中，对于各级经营管理者来说都获得了该实体的部分财产经营管理权。在当代社会中，跨国集团公司都不同程度地存在着这种受托经济责任关系。因此，多重受托经济责任是伴随着多重“两权”分离而产生的。

受托经济责任的三种形态，反映了受托经济责任的发展演变过程，即从单一型受托经济责任向其他形态逐步发展变化。社会越进步，组织形态越复杂，受托经济责任关系也就越复杂。

1.3 受托经济责任与独立审计的产生和发展

1.3.1 受托经济责任与审计的关系

审计是在“两权”分离所形成的受托经济责任关系下，基于经济监督的客观需要而产生的。受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件。不论“两权”是单一分离还是双重分离或多重分离，由于财产所有者的委托和财产经营管理者的受托，必定形成一种受托经济责任。当受托经济责任关系确立后，客观上就存在着委托者对受托者实行经济监督的需要。即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。但是，受托经济责任关系的确立，并不一定产生审计活动，它只是审计产生的条件。如果这种审查活动由财产所有者自己完成，就不能称其为审计活动。而只有当这种经济监督活动由财产所有者委托或委派独立的专门机构或人员进行时，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关系之间，是一种相互依存的关系。没有受托经济责任，就无所谓审计；同样，没有审计，受托经济责任也就失去了存在的条件。审计是受托经济责任关系中不可或缺的重要环节。著名审计学家钱伯斯对此做出的结论是：“各种受托经济责任，包括社会的、道德的、技术的，等等，只有在某种审

计活动方式存在时才能存在。^①在现代经济社会中，由于审计的发展，使受托人明确地感受到其受托经济责任的存在，从而使受托经济责任成为名副其实、不容推诿的经济责任。

受托经济责任作为审计产生的基础，具有普遍适用意义。在历史上，可能存在只有受托经济责任而无审计的情况，但没有一种审计不是针对受托经济责任而存在的。受托经济责任为审计产生提供了可能性，财产所有者出于对财产经营管理者经济监督的需要，则使审计步入了历史和社会舞台。审计的发展，正是受托经济责任发展的结果，在政府审计领域如此，在独立审计和内部审计领域也是如此。

1.3.2 还注册会计师审计的本来面目——独立审计

由于本书研究的是独立审计的规范化问题，因此，笔者不对受托经济责任与政府审计和内部审计发展的关系进行研究，以后在论述其他有关问题时，也将只针对独立审计予以展开。在此之前，有必要首先说明本书将社会上已经广为人知的“民间审计”、“社会审计”改称独立审计的原因。

独立审计是注册会计师进行的审计。本书之所以将注册会计师审计称为独立审计，主要基于以下原因：

第一，注册会计师审计的独立性最强。完整的审计关系人应当包括三方：审计第一关系人，即审计主体（审计机构或审计人员），他们根据财产委托人的委托或指派，就财产经营管理者经营管理受托财产的情况（通常包括财务状况和经营成果等方面）及有关人员履行受托经济责任的情况进行审查、验证，并提出审计报告或

^① Andrew D. Chambers, Georges M. Selim: Internal Auditing, P. 265, 2nd edition Pitman, 1987.

证明书 审计第二关系人 即财产经营管理者(被审计者)他们对财产所有者承担的受托经济责任,须经审计机构或审计人员审查验证后才能确定或解除;审计第三关系人,即财产所有者(审计委托人),财产经营管理者对他们承担某种受托经济责任,他们之间存在一定的权责关系,这种权责关系需要通过审计机构或审计人员的审查验证予以确定或解除。注册会计师审计同政府审计或内部审计比较,既独立于审计第二关系人,也独立于审计第三关系人。注册会计师必须独立接受委托 独立进行审查、验证 并独立出具审计报告。无论在经济利益 行政隶属关系 还是在其他权利、责任、义务等方面 都要求注册会计师应当独立于审计委托人和被审计单位。因此,注册会计师的独立性,是适应社会公众要求的超然独立,既要求实质上的独立,也要求形式上的独立。政府审计或内部审计虽然也要求保持独立,但更偏重于实质上的独立。因为政府审计或内部审计往往由政府审计机构、内部审计单位接受同级或较高级政府、内部管理部门的委托,对其他同级或下级政府机构、内部管理单位履行受托经济责任的情况进行审查、验证。从经济利益看,同委托人或被审计单位一样,政府审计机构、内部审计单位所需一切开支都需要由国家财政、企业经费予以解决;从行政隶属关系看,政府审计机构、内部审计单位基本都隶属于委托人。因此,政府审计或内部审计所保持的独立,较之注册会计师审计所要求的超然独立还是有所差别的。

第二,将注册会计师审计直接称为独立审计是国际上比较公认的做法。许多国家的审计准则中均将注册会计师称为“独立会计师”或“独立审计师”。美国审计准则至今还将注册会计师的审计报告称为“独立审计师的报告”。同时还应看到,“社会审计”、“民间审计”等多种称谓都不能反映注册会计师审计的本质特征,涵义也很模糊。

需要注意的是,将注册会计师审计简称独立审计,反映了对

注册会计师审计超然独立的本质要求，但这并非否定了政府审计或内部审计的独立性，也并不意味着政府审计或内部审计可以不讲独立性。这如同将所有男性称为“男人”，并未否定所有女性是“人”这一命题。

1.3.3 独立审计的产生与发展的历史回顾

独立审计产生于工业革命时代，而其萌芽可上溯到 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，促进了复式簿记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履行，利润的计算、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经营，及时掌握企业的财务状况。因此，在客观上都希望有一个与任何一方均无利害关系的第三者能对合伙企业进行监督、检查。这样，在 15 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，专门从事这种监督与检查的专业人员，他们所进行的监督检查，可以说是独立审计的最初萌芽。

现代公司制是工业革命的产物。蒸汽机的出现引发了生产技术上的重大变革，随之带来了社会关系的深刻变革，资本主义的生产力得到了快速发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权和经营管理权进一步分离。企业主希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员，特别是会计人员是否存在贪污、盗窃等舞弊行为，于是，在工业革命的故乡英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们接受企业主的委托，对企业会计账目进行逐笔检查，检查的目的是查错防弊，检查结果也只向企业主报告。

工业革命的进行使得旧的生产方式不能适应生产力发展的需

要，因此，一种新的企业组织方式——股份公司便应运而生，并很快得到蓬勃发展。股份公司的兴起使企业的所有权和经营管理权进一步分离，绝大多数股东已完全脱离经营管理，这些“靠剪息票为生的寄生虫们”基于自身的利益，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会计报表来反映，如果反映不实，必然给公司股东提供错误及误导信息，使得他们做出错误决策，进而造成巨大的经济损失，英国 1721 年发生的“南海公司事件”即是最明显的例证。因此，在客观上进一步产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计，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，规定股份公司必须保持有经董事以外人员审计过的账目。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。

尽管 19 世纪末公司账目审计还显得不够规范，但事实上已基本能够满足当时社会的需要。因为那时的受托经济关系，都是单一型的，且基本上局限于公司股东和经理人之间，加之股东人数有限，股东对公司事务能直接照顾，熟悉公司的经营情况和存在的问题，并不十分依赖会计报表，因而也并不十分依赖独立审计。但当 19 世纪末独立审计传入美国以后，情况开始发生变化。美国与英国的背景不同，在早期对公司法定审计并无要求，法定公司会计报表审计的形成是基于证券发行和交易的需要。而证券发行和交易需面对整个社会，因而扩大了公司受托经济责任的范围。进入 20 世纪以后，大型企业大量涌现，“由于股票所有权的