

第 章

1

审计的职能——概论

本章概要

审计职能的演变

1900 年以前的独立审计

20 世纪审计的发展

审计定义

财务审计

其他种类审计

财务报表审计的必要性

审计报告

标准审计报告

一般公认会计原则

报告名称、地址、签字和日期

标准报告的背离

一般公认审计准则

独立审计师

会计公司的种类
会计公司的内部结构
其他种类的审计师和审计
符合性审计
内部审计
经营审计

学习目的

通过本章学习，你应能够：

- 对审计有一个总的概念，并能区分财务报表审计和其他类型的审计。
- 解释财务报表审计的必要性。
- 描述标准审计报告的基本特点以及一般公认审计准则和一般公认会计原则的涵义。
- 指出从事公共会计业务的独立审计师和会计公司的特点。
- 概述财务报表审计以外的其他审计种类，从事这些审计的审计师，以及这类审计师的全国性组织。

审计准则公告的相关部分

AU 110——独立审计师的责任和职责
AU 150——一般公认审计准则
AU 201——一般准则的性质
AU 210——独立审计师的培训和熟练程度
AU 220——独立性
AU 230——执业过程中的应有关注
AU 410——遵守一般公认会计原则
AU 411——独立审计报告中“按照一般公认会计原则的要求公允地陈报”
的涵义
AU 508.01—508.10——对财务报表的审计报告
AU 801——适合政府实体和接受政府财政帮助的其他实体的符合性审计

1.1

审计职能的演变

审计的存在至少是从 15 世纪开始的。关于审计起源的确切时间有争议，但是人们知道，早在 15 世纪 在英国 为了确保一些富人家的由管家保管的财产账目没有弊端而叫审计师进行审计。虽然审计的历史很悠久，但审计职能只是在 19 世纪才得以迅速发展。

1.1.1 1900 年以前的独立审计

北美的审计肯定是源于英国。会计作为一个专业是在 19 世纪下半叶由英国人介绍到这个大陆上来的。北美的会计在进行检查时采用了英国审计报告的形式和英国的审计程序。

在当时的英国（今天也是如此），股份公司是根据叫做公司法国家法律组织的。当审计职能被带到美国的时候，美国没有相应的法律，还是采用了英国的审计报告形式。此外，英国要求公共公司必须审计，而美国对公共公司没有这个要求。甚至在今天，美国对根据公司法组成的股份公司，州法律也不要求审计。确切地说，审计要求通常来自于证券交易的需要、证券交易委员会的规定以及公众对独立审计师对财务状况陈报有效性的普遍接受。

法律上没有向股东提交审计报告的要求导致了 19 世纪的审计差异很大，从只对资本负债账目进行审计到对公司的所有账目都进行充分详细的审查。审计师通常由公司的管理当局或董事会聘任，审计报告写给这些公司内部的人而不是股东。发给股东的对公司管理当局工作状况进行审计的报告不常见。相反，公司的管理人员倒有兴趣得到审计师的保证，在他们的工作中没有出现欺诈和书写错误。

1.1.2 20 世纪审计的发展

到 1890 年，工业革命已经有近 50 年的历史，工业公司的规模有了很大的扩展。不参与经营的股东人数增加很多，他们当中许多人开始接到审计报告。许多新股东不明白审计师工作的重要性，甚至在公司领导人和银行家中也广泛传播着对审计的误解。事实上，人们普遍认为，审计师的意见是对财务报表

准确性的一种担保。

第一次世界大战后，美国的会计职业发展迅速。对独立审计师的职能的误解继续普遍存在。1917 年，联邦储备委员会在联邦储备公报上重印了美国会计师协会（这个协会于 1957 年改名为美国注册会计师协会）的一篇表面上是讲统一会计做法，但实际上是讲如何审计资产负债表的论文。这篇美国的专业技术公告是 20 世纪美国审计职业公布的众多文件中的第一个。

在 20 世纪的大部分时间里，注册会计师起草报告时基本上没有什么正式的指南。但是在最近 50 年，审计职业通过美国注册会计师协会迅速形成了共同的报告语言。当今的共同报告语言如此完善，审计报告已不再需要写作实践，它是一个决定的过程。可供选择的报告种类是有限的，审计师可以从中选择使用哪一种，一旦审计师在某一具体情况下作出给予哪种意见的决定，他就可以选择为表述那个意见特意设置的报告形式。

1.2

审计定义

广义上讲，审计是对某一具体活动进行独立的调查。虽然审计只是在有限定语修饰时，如在税收审计或财务审计中，才有准确的涵义，但是它的一般涵义是：

审计是一个系统的过程：客观地获得和评估关于对经济活动和经济事件的认定的证据，以查明这些认定与确立的标准之间相符合的程度，并把其结果传达给有利益关系的用户。^①

这个定义中的重要部分有：

- 系统的过程。审计是遵循逻辑顺序、结构严密的活动。
- 客观性。这是对获得信息的方法的质量要求，也是对进行审计的人的质量要求。它的基本涵义是免于偏见。
- 获得评估证据。这关系到对情况的认定或提供的情况的基本根据进行审查。
- 关于经济活动和经济事件的认定。这是对审计的主题事件做一个广义概括。这个认定实际上是指可以得到证明或得不到证明的主张或看法。

^①Auditing Concepts Committee, "Report of the Committee on Basic Auditing Concepts," *The Accounting Review*, Vol. 47, Supp. 1972, p. 18.

- 与确定的标准相符合的程度。指的是审计确定了报告中提供的认定与具体的标准相符合。
- 传达结果。它的意思就是，要想使审计结果有用，必须把它传达给有利益关系的方面。这种传达可以是口头的，也可以是书面的。

1.2.1 财务审计

本书主要讲述由独立审计师进行的财务报表审计。这类审计是公司雇用的对其财务报表进行审查的独立公共会计师或独立注册会计师的主要活动。

当重点是某一特殊类型的审计时，关于审计的一般定义可以用较为具体的术语重新表述。对财务报表审计的目的的权威定义是这样的：

独立审计师对财务报表进行的正常审计的目的是，根据一般公认会计原则，对财务报表清楚陈报的财务状况、经营成果以及现金流量等所有有关重大方面的公允性发表意见。审计报告是审计师表达意见，或在情况要求时放弃发表意见的一种手段。

将财务报表审计的定义与审计的一般性定义加以比较，可以清楚地看到财务报表审计的主要方面：

- 客观地获取和评估证据的系统过程，在财务报表审计中就是根据一般公认审计准则进行审计。
- 关于经济活动和经济事件的认定，就是一个实体的管理当局对其财务状况、经营成果和现金流量在财务报表中的陈述。
- 符合已确立的标准的程度，根据财务报表是否符合一般公认会计原则，公允地陈报了情况来进行判断。
- 这类审计结果以审计报告的形式传达。

审计一般定义和财务审计定义的一致性绝非偶然。审计一般定义的起草人根据所知道的审计种类的具体特点，归纳推理成一般的概念而制定出审计的一般定义。

1.2.2 其他种类审计

其他种类的审计主要是指符合性审计、内部审计以及经营审计。这些审计以及从事这些审计任务的审计师的特点将在本章后面和第 15 章进行探讨。

① AICPA, *Codification of Auditing Standards and Procedures* (New York: AICPA, 1995), P. AU 110.01.

其他种类审计与财务报表审计有着共同的历史传统，因而它们使用的评估方法或程序与财务报表审计也一样。但是财务报表审计有一个区别于其他审计的突出特点，即它对经济组织之间的资源配置有影响。

1.2.3 财务报表审计的必要性

各个组织通过使用人力和经济资源来达到自己的目标。但多数情况下是由组织以外的个人或团体把经济资源托付给这个组织，通常这些组织以外的人远离公司的内部经营。因此组织必须公布有关资源管理——来源、数量、分配、积累以及消耗的财务管理报告。

许多种类不同的组织提供资源管理的报告。我们可以从一个比较全面，但并不是包括所有组织类型的表上看到商业、工业公司、银行、铁路、航空公司、电气和煤气公司、保险公司、医院、政府机构（如市政府、县政府以及联邦政府）。

尽管这些组织的活动各种各样，但是它们都向组织的有关方面提交有关履行职责的报告。条例管理公司（如银行、煤气和电气公司、交通、保险以及通讯公司）都向其管理权力机构发布作为管理基础的报告。长期或短期债权人在发放贷款之前，使用对方财务报表对其偿还能力进行评估，在发放贷款之后用财务报表来作为遵守贷款协议的依据。这样的报告例子很多，审计的职能可以被应用到所有这些报告中。但是与独立审计师的工作联系最普遍的报告是给股东和债权人的报告。

这些报告是管理当局向股东和债权人以及资源供应者提交的，表明它在管理资源方面的有效程度的报告。由管理当局代表的组织是注册会计师的客户，但注册会计师向公众报告。

这种审计师—客户—公众三者间的关系是十分复杂和微妙的。客户聘任审计师并支付审计费用。除了审计以外的其他专业几乎只限于对它们的客户负责。但是多年来，美国的独立审计师向除了直接聘用并支付费用的人以外的好几个方面承担责任。

进行独立审计的一个基本原因是，一个实体的管理当局和它的财务报表使用者之间存在固有的潜在矛盾。管理当局有使财务报表提供的信息带有倾向性的动因，因为财务报表是用来评估管理当局工作业绩的一个手段。

管理当局在制定财务报表和经营实体的过程中，在使用托付给它的资源方面享有很大的自主决定权。审计对管理当局关于这些活动的报告是可靠的提供了合理的保证。因此，审计是有价值的，因为管理当局关于其业绩和财务

状况的陈述是由不在管理当局控制之内的专家来审查和报告的。

但是，在像美国这样的经济中，审计师是由受到他的工作影响的人来挑选和支付薪水的。因此，完全的独立是不可能的。此外，财务报表审计要求与管理当局保持密切的工作关系。审计师需要熟知管理当局的许多行动、决定和判断，因为这些东西对财务报告都有重要的影响。独立审计师受到相互冲突的压力。审计师依赖客户支付费用，因而有必要与客户保持密切的关系。然而，审计师在履行审计职责赋予的责任时，也经常必须说服客户披露一些不利的情况。

因此，独立审计师作为一个群体通过了职业道德规定和专业准则，以指导审计师个人解决不可避免的冲突。在财务审计中，有两个关键的审计准则：一般公认会计原则和一般公认审计准则。它们同时也是标准审计报告——下一部分的主题——的关键用语。

1.3

审计报告

当前的审计报告像其他报告一样基本上是一种交流的手段。通过审计报告，审计师以总结形式对客户财务报表中提供的情况作出专业性判断。审计师的任务是向各种有利益关系的读者清楚简明地提交一个技术性很强的项目。

1.3.1 标准审计报告

标准审计报告的措辞一般是遵循 1988 年公布的审计准则公告第 58 号中所推荐的模式。1988 年修改的报告代表了自 1948 年以来标准审计报告的第一次重大变化。目前所推荐的报告形式几乎被所有的注册会计师所采用。由于报告中的具体文字和短语都有确定的涵义，因此可以运用精确的措辞从而达到了简练清楚的目的。

图表 1—1 展示的是一个典型的标准审计报告。标准审计报告包括以下基本要素：

- 开头介绍段指出所审计的财务报表，简要描述管理当局对财务报表应负的责任以及审计师的责任。
- 范围段指出审计是充分的，足以对报表形成意见，并简要地描述审计了

哪些内容。

- 意见段说明财务报表符合一般公认会计原则，在所有重大方面公允地陈报了资产负债表截止日期公司的财务状况，以及到截止日的这一时期的公司经营成果和现金流量状况。

图表 1—1

独立审计报告

我们审计了所附的 × 公司截止 19 × × 年 12 月 31 日的资产负债表及该年度的相关的收益表、留存收益表和现金流量表。编制这些财务报表是该公司管理当局的责任。我们的责任是根据我们的审计对这些财务报表发表意见。

我们是根据一般公认审计准则进行审计的。这些准则要求我们计划和实施审计，目的是对财务报表中是否无重大的错报提供合理的保证。审计包括在测试的基础上审查证明金额的凭证和财务报表中披露的情况。审计还包括评估所使用的会计原则和管理当局作出的重大估计，以及对财务报表的总体报告情况进行评估。我们认为我们的审计为我们的意见提供了合理的根据。

我们认为上面所提到的财务报表符合一般公认会计原则，在所有重大方面公允地陈报了 × 公司截至 19 × × 年 12 月 31 日的财务状况，以及截至这一天的年度经营成果和现金流量状况。

（签字）

（日期）

标准审计报告的例子。（比较财务报表的标准报告在第 13 章列示）

这些段落包括一些简明地表达审计师在提供报告时应该担负的责任的关键词和短语。

开头介绍段 在开头介绍段界定了审计师的责任。

“我们审计了……”这个短语强调审计已经完成这一点。审计师在事先没有审计的情况下不能对财务报告发表意见。

“……所附的 × 公司截止 19 × × 年 12 月 31 日的资产负债表，以及该年度的相关收益表、留存收益表和现金流量表。”审计师必须清楚地确认报告所包括的报表，包括对进行报告的财务报表使用的确切的名称和日期。财务报表应该附在审计报告上，并应在同一封皮下牢靠地装订。标准报告适用于普通的商业性组织。对于其他种类的组织如金融实体、政府机构、非营利性组织，需要对财务报表的认定以及相关的方面进行适当的修改。

“编制这些财务报表是 × 公司管理当局的责任。我们的责任是根据我们

的审计对这些财务报表发表意见。”这些句子使人注意到这样的事实，即财务报表代表客户的意见，不代表审计师的意见。应由管理当局而不是审计师对财务报表的充分性和准确性负主要责任。审计师可能起草这些报表，但他只是代表客户做这一工作。

范围段 范围段对审计进行了简要的描述，审计师指出所完成的审计是充分的，足以形成对财务报表的意见。

“我们是根据一般公认审计准则进行审计的。”在这句话中，审计师说明，由受到适当训练的人员，以高度的专业技术能力，完成了足以支持对财务报表发表意见的审计。一般公认审计准则在这一章稍后一些地方列出和讨论。本文的主要部分是关于这些准则的涵义。

“这些准则要求我们计划和实施审计，目的是对财务报表中是否无重大的错报提供合理的保证。”这句话试图消除一个误解，即审计师意见是对财务报表的准确性的担保。它指出，审计师的意见依据审计，审计对财务报表提供的只是合理的，而不是绝对的——在重大问题范围以内的——保证，不包括错报。

“审计包括在测试的基础上审查证明金额的凭证以及财务报表中披露的情况。”审计不是要对百分之百的会计记录进行审查。这句话强调这样的事实，即审计涉及对所选择的基本数据进行测试，而不是对所有这样的数据进行全面复核。它还指出，审计集中于财务报表，对会计记录以及其他数据也要审查，因为这些数据是财务报表的基础。

“审计还包括对所使用的会计原则进行评估……”这个短语继续简要叙述审计的内容。审计准则公告第 69 号解释了审计师在评估所使用的会计原则时所作出的判断标准。这些判断标准包括：

- 选择和应用的会计原则得到普遍的接受。
- 这些会计原则在特定的情况下是合适的。

“……管理当局作出的重大估计，以及对财务报表总体报告情况进行评估。”这个短语指出，财务报表必然是估计和近似分析的结果。它们不可能是精确的。它说明审计师不仅依据财务报表无重大错报，而且依据财务报表提供情况无重大遗漏形成自己的结论。财务报表可能会产生误导，如果没有把正确解释它们所必需的材料包括进去。审计准则公告第 69 号提出了审计师对财务报表提供的情况的判断标准，具体如下：

- 财务报表，包括相关的记录，能够增进人们对影响它们的使用、理解和解释的事件的了解。
- 财务报表提供的信息要按合理的方法分类和汇总，也就是既不要太详

细也不要太笼统。

- 财务报表要以一个可接受的范围期限内的财务状况、经营成果和现金流量的方法反映基本的事件和交易，所谓可接受的范围期限指的是财务报表可以达到的合理的可行的期限。

最后一点强调的是审计师的判断是在重大事件的范围内。

“我们认为我们的审计为我们的意见提供了合理的依据”。这句话强调了在设计和完成审计中专业判断的重要性，它是接下来表达的意见的基础，再次强调审计为意见书提供的仅仅是合理的，而不是绝对肯定的依据。

意见段 意见段陈述了审计师的结论。

“我们认为……”审计师的意见表达了有根据的判断。审计师的意见与绝对的肯定不一样。审计师是会计和审计领域的专家，因此，这个意见书份量很重。然而审计师不能保证或担保财务报表的准确性。

“……上面所提到的财务报表符合一般公认会计原则，在所有重大方面公允地陈报了×公司截至19××年12月31日的财务状况，以及截至这一天的年度的经营成果和现金流量状况。”对公共会计职业的法庭决定和批评，人们有时提出，审计意见是否包括一般公认会计原则以外的公允性判断的问题。提出这个问题的人把一般公认会计原则的广义概念与由权威机构公布的具体会计文告混淆了。不幸的是，认为一些文告只是在字面上被遵守，而其精神被违反的看法是有一些根据的。然而“公允性”这个术语的涵义不太严密，所以没有类似一般公认会计原则这样具体的指南，它很难为评估财务信息的陈报情况提供切实的依据。

1.3.2 一般公认会计原则

一般公认会计原则包括某一特定时间里可以接受的会计做法的惯例、规定和程序。因此，它们不局限于权威性文告。它们还包括在业务中通过共同使用而得以接受的具体做法。在审计报告的词汇中，一般公认会计原则是一个最难解释的短语。不像审计准则，会计原则产生于各种不同的来源。

从1939年开始，美国注册会计师协会会计程序委员会定期发表会计研究简报，简报内容主要涉及对具体的交易和事件的合适的处理方法。这个委员会在1959年被会计原则委员会所取代。会计原则委员会文告——名字叫专家意见——在涵盖的范围和用途上与以前的简报相似。1973年，会计原则委员会（APB）被财务会计准则委员会（FASB）所取代。财务会计准则委员会由在该委员会从事全日制工作并拿薪水的成员和一名独立于美国注册会计师协会

和其他所有专业组织的聘用的研究人员组成。该委员会负责制定会计原则。

美国注册会计师协会职业行为规范第 203 条规定：“如果某一实体的报表或资料中存在违背美国注册会计师协会委员会指定的机构为确立对这些报表或资料整体有重大影响的原则而颁布的会计原则的地方”，协会成员不得对其财务报表或其他财务资料发表肯定的意见。目前美国注册会计师协会委员会指定的颁布会计原则的机构有：

- 财务会计准则委员会
- 政府会计准则委员会 (GASB)

审计师必须对会计理论知识有透彻的了解，包括了解美国注册会计师协会财务会计准则委员会的文告。对政府部门的会计来说，还要了解政府会计准则委员会的文告以及其他的会计文献和专业做法。

如果某个领域没有文告，行业做法和其他会计文献则可成为公认的会计原则。审计准则公告第 69 号列示了已确立的会计原则的出处并对它们的“等级层次”进行了界定。也就是它界定了种类，并规定当两个种类的做法有冲突时，要按照高一等级种类的做法处理。审计师在提供审计意见时要遵循的等级层次如下：

种类 A：由美国注册会计师协会指定的机构对已经确立的会计原则发布的文告

- 财务会计准则委员会文告
 - 财务会计准则公告
 - 对财务会计准则公告的解释
- 会计原则委员会的专家意见
- 会计研究简报

种类 B：由会计专家组成的组织向公众公布征求意见稿，征求意见，然后提交给协会指定的机构进行最后审批的文告。

- 美国注册会计师协会审计与会计指南
- 美国注册会计师协会（财务状况）说明
- 财务会计准则委员会技术说明（由财务会计准则委员会职员编写，由财务会计准则委员会授权和审查）

种类 C：由协会指定的机构最后审批，但不公布于众征求意见的会计专家文告

- 美国注册会计师协会会计准则执行委员会实务简报
- 财务会计准则委员会新问题处理组的共识

种类 D 行业通行做法

- 美国注册会计师协会会计解释
- 财务会计准则委员会聘用专家发表的执行指南

- 普遍的或在该行业被广泛承认和通行的做法

其他来源：其他会计文献

- 财务会计准则委员会财务会计概念说明
- 美国注册会计师协会公布的文件
- 会计原则委员会说明
- 国际会计准则委员会公布的国际会计准则
- 其他专业协会或法则机构公布的文告
- 美国注册会计师协会的技术做法指导里面的技术服务问答
- 教科书
- 杂志上的文章

审计准则公告第 69 号还列出了有关政府部门实体的第二个一般公认会计原则等级分类。其分类情况与上述种类一样，只是政府会计准则委员会取代了财务会计准则委员会的位置。

1.3.3 报告名称、地址、签字和日期

审计准则公告第 58 号要求审计报告中必须有“独立的”字样的名称。

审计报告一般只写给付定金聘用审计师的人或集体。在股份公司的情况下，审计师由董事会或股东指定任命。即使是审计师由客户公司直接支付聘用金，也要由董事会或股东来任命。报告的地址和名称强调审计师的意见作为给股东或他们的代表——董事会的报告的独立性质。

审计报告的签字人一般是公共会计公司。即使是审计师个人签字也是以会计公司的名义做的。

审计报告的签署日期应该以开展重要的审计工作的最后一天为截止日。虽然审计师对资产负债表上的日期以后发生的事件披露是否充分负有一定的责任，但是，在对财务报表审计结束后，这种责任大大缩小了。

1.3.4 标准报告的背离

本章所讨论的审计报告包括无条件意见。这样的报告是在审计和财务报表无重大遗漏时签发的。但是，由于各种不同的原因，审计可能不充分，或财务报表可能没有按一般公认会计原则公允地陈报情况。在这种情况下可能采取的行动方针如下：

1. 发表保留意见

2. 发表否定意见

3. 拒绝发表意见

当审计师对财务报表中由于违反一般公认会计原则，或由于审计不完整，或财务报表中一个或几个重要项目有纰漏，对财务报表中一个或几个重大项目表示反对时一般发表保留意见。

如果财务报表中有重大的，性质严重的违反一般公认会计原则的项目，审计师应该发表否定意见。这些纰漏必须有压倒一切的重要性，以致假如财务报表的读者依赖这些报表的话可能被误导。

如果审计不完整或者客观情况使审计不充分，审计师无法对财务报表发表意见时，审计师将拒绝发表审计意见。

此外，还有两种重要的情形要求审计师对描述事件的报告增加第四个解释性段落。这两种情形如下：

重大的不确定性

由于会计原则变化造成的缺乏重大问题的可比性（重大的不一致性）

在上述情形下，意见段仍然是无条件的。

对审计报告种类的初步讨论向当今的注册会计师展示了可供选择的基本做法。这些报告种类的例子、每种报告的涵义，以及它们都是在什么情况下签发的等进一步的详细情况将在第 13 章中讨论。

1.3.5 一般公认审计准则

准则是衡量专业活动质量被接受程度的尺度。美国的审计专业做法主要受 1948 年和 1949 年由美国注册会计师协会会员通过、1988 年由审计准则委员会修改、并受审计准则公告第 1 号重新公布的一般公认审计准则所制约。具体如下：

一般准则

1. 审计工作应该由经过足够的专业训练、非常熟练的审计师来担任。

2. 在与审计任务有关的所有事情中，思想态度的独立性是审计师必须保持的状态。

3. 在实行审计和准备报告的过程中，一定要保持应有的职业关注。

外勤工作准则

1. 审计工作必须有充分的计划，如果有助手的话，一定对助手的工作给予适当的监督指导。

2. 一定对内部控制系统有充分的了解，以对审计进行计划，确定审计的性

质、时间顺序以及要进行的测试程度。

3.通过调查、观察、询问和求证充分了解有影响的事件，以便为在审计中对财务报表发表意见提供合情合理的依据。

报告准则

- 1.报告必须阐明财务报告是根据一般公认会计原则陈报的。
- 2.报告必须指出现阶段与前一阶段在遵守这些原则方面不一致的情况。
- 3.除非报告另有说明，否则财务报告中披露的情况应该被视为是充分的。
- 4.报告必须包含或是对财务报告总体的意见表述，或是不能发表意见的词语。当不能发表总体意见时，应该阐明理由。在审计师的名字与财务报表联系在一起的所有情况下，报告应该对审计师的工作性质和审计师承担的责任程度有非常明确的说明。

一般准则 一般准则或称人员准则涉及审计师的资格和审计师的工作质量。它们对审计师的外勤工作和以此为基础的报告都起到制约作用。第一条一般准则要求审计师通过实践经验和正规教育具备作为审计师和执业的能力。独立审计师必须表现出他们在会计原则和会计实务以及审计方法上是内行。审计师的专业权威只限于专门技术，例如，审计师不对资产进行评估。

独立性是第二条一般准则的中心议题，是审计专业的特殊标志和特点。在其他专业，如法律和医学，专业人员关心的仅是客户的利益。除了要关照客户的利益外，审计师必须考虑那些依赖审计师发表意见的财务报表的第三者的利益。如果审计师被认为在事实上没有与客户公司的管理当局保持独立性，他的意见即使有价值，价值也非常小。如果审计师与编制和公布财务报表的人保持独立性，审计不仅对使用财务报表的外部人员，而且对客户公司的管理当局也是有价值的。管理当局可以确信审计师的意见在用户的眼里更有可信度。另一方面，财务报表的用户也将受益于在报告的数据合理性方面由专家提供的客观意见。

第三条一般准则——应有关注——要求审计师给予的关注程度要达到对一个专业人员的期望。这种关注的标准在下面一段一个权威的法律原始材料——Cooley on Torts 中 审计准则公告第 1 号(AU 230.03)对其具体引用如下：

每一个给另一个人提供服务或被雇用的人在工作中都应以适当的关注和勤奋来实施他所掌握的技术。在所有某一特殊技术是必要的前提的工作中，如果一个人提供的是他的服务，人们认为他应向公众展示他具有做同一工作的其他人通常所具有的技术水平，而且如果他自称的水平没有实际根据，他就对依赖他自己的宣称雇用他的人犯下了欺骗性的错误。但是，没有人，不管是有技术的还是没有技

术的，可以保证他所承担的任务会得以成功地实施，没有过失和错误。他可以保证有好的信誉和正直，但保证不了天衣无缝。他有可能因渎职、不好的信誉或不诚实向雇主负有责任，但不能因为仅仅因判断错误所造成的损失向雇主负有责任。

外勤工作准则 外勤工作制约审计的性质以及为提出意见必须获得的证据的程度和种类。外勤工作的第一条准则是由在下一部分将要讨论的会计公司内部结构的需要所决定的。一个开展审计工作的审计小组需要有恰当的监督。对客户财务报表的审计也需要在接受委托之前制定计划。

内部控制结构，即外勤工作第二条准则的主题，是一个复杂的问题，将在第 6 章详谈。这条准则指明了客户的内部控制结构是对客户财务报表形成意见所必需的测试的一个重要手段。

外勤工作的最后一条准则要求审计获得足够数量的有效证据作为提供关于财务报表意见的依据。这一准则还进一步提出获得重要事件证据的程序的重要性。这些以及其他的程序将在以后的章节中阐述。

报告准则 这组一般公认审计准则制约审计报告的形式和内容。报告的第一条准则要求说明财务报表是否是按照一般公认会计原则编制的。

报告的第二条准则要求当会计原则有重大变化，影响到与上一期财务报表的可比性时，要增加一个解释段落。1988 年以前，标准报告包括对一致性发表意见。修改的标准报告除了存在重大不一致的情况外，没有提及要求使用会计的一致性原则。

报告的第三条准则是关于对财务报表正文或附在报表上的附注的信息的披露。审计师必须有充分的理由确保披露的情况达到这条准则的要求。如果披露的情况不充分，审计师必须有保留地发表意见，并把这些信息写在审计报告上。

第四条准则要求审计报告包含对财务报表总体发表意见或拒绝表示意见的声明。

审计准则委员会，即美国注册会计师协会高级技术委员会，发表了专门涉及审计技术问题的文告。这些文告代表了对一般公认审计准则有权威性的解释。从 1939 年开始发表了 54 个审计程序公告，当时还成立了一个委员会来调查审计师在麦克逊与罗宾斯医药批发公司内部的大欺诈案中的工作细节。

一个著名的会计公司对麦克逊公司的财务报表进行了审计，发现合并资产负债表上几百万美元价值的资产归属于一个虚设的子公司。调查的结果致使最后修改证券交易委员会的规定，要求每一个在该委员会备案的审计报告注明审计是否根据一般公认审计准则进行。审计程序委员会——审计准则委

员会的前身——的第一个文告采纳了两个在麦克逊公司审计中缺少的关键程序——观察实际存货盘点和函证应收账款。这项建议是通过会员投票通过的。

早期的审计程序公告在 1951 年被合并到审计程序公告汇编这本册子里。1954 年，该委员会修改了 1947 年的报告，目的是对一般公认审计准则的涵义进行解释。修改本的名称叫“一般公认审计准则：它们的意义和范围”。1963 年的另一个汇编材料是“审计准则与程序”，审计程序公告第 33 号取代了以前的审计程序公告以及 1951 年和 1954 的公告。1973 年，审计程序委员会发表了包括所有的 54 个审计程序公告的汇编，名字叫“审计准则与审计程序汇编”。这个公告是新的系列审计准则公告的第一个。

审计准则委员会有 15 名成员。所有的成员都是美国注册会计师协会成员而且从传统上来看，有 6 名成员来自于六大会计公司。委员会的成员是兼职的，一般任期为三年。审计准则委员会得到聘任的专职工作人员的支持，他们提供调研和写作帮助，为委员会这种轮流和自愿性质的工作增加了连续性和发展的前途。

审计准则委员会依据自己的权威性对审计发表意见，审计准则公告依据美国注册会计师协会职业行为规范来实施。审计准则公告涉及不同情况下审计报告的形式和内容、支持一项意见所必需的证据以及获得证据必需的恰当的审计程序。因此，该委员会的工作不断为独立审计实务提供整理好的知识。非常熟悉审计准则公告对审计师胜任工作十分重要。

国会的委员会经常提出这样一个问题，即能不能把制定对在证券委员会存档的财务报表进行审计的独立审计师的职能转变为政府职能。如在第 2 章所讨论的那样，独立审计师目前的法规体系，包括准则的确定，是政府和私人部门行为的复杂组。会计准则执行委员会对会计原则和审计准则的建立都有重大的影响。审计准则的建立过程相当顺利。对审计师的一些被指出的失误的研究表明，多数情况下实际的失误都是由于违背准则而不是准则本身不完善造成的。虽然准则的建立过程可以得到完善，但把这个过程转给政府职能部门的做法一直被认为是没有保证的，并且会有不必要的昂贵代价和不连贯性。

美国注册会计师协会也发表“审计指南”，用以解释如银行、投资经纪人、建设承包商这类专门类别审计组织的复杂情况，发表“审计解释”来解释如何在具体问题上使用审计准则公告。虽然解释和指南不具有审计准则公告一样的官方效力，但它们在所涉及的领域提供了最好的具体指导。

1.4

独立审计师

独立审计师、公共会计师以及注册会计师这些术语经常可以互换，用来描述那些为公众提供服务，而且其主要服务是财务报表审计的专业会计人员。从技术上讲，注册会计师是在一个州获得执业执照的会计师。为了获得注册会计师证书，一个人必须在由美国注册会计师协会组织和评分的统一考试中表现出他在技术上是称职的。注册会计师候选人必须在审计、会计理论、商法和会计实务这几个科目上达到可被接受的能力水平。此外，候选人还必须达到州在居住地、教育以及经验方面的具体要求。只有在某一个州获得证书的人才可以以“注册会计师”的头衔执业。注册会计师在规模大小不一的公共会计公司组织形式下工作。

1.4.1 会计公司的种类

如果我们把公共会计职业作为一种特殊种类的职业，把各个会计公司作为生产单位，审计职业独一无二的特点就不言而喻了。许多职业都是由上千个小单位所组成的。只是近年来其他一些职业才开始发展成大的和不断扩大的业务。公共会计职业从一开始在美国就与其他许多职业不同。这个职业作为一个行业由三种类型的公司组成：①全国性或国际性公司；②区域性公司；③地方性公司。

国际性和全国性会计公司 由于股份公司的规模和经营范围的扩大，一些会计公司也跟着发展起来。为了给复杂的大公司提供服务，建立大的会计公司已成为必要，以便有足够的人员对这些公司的规模大、覆盖面广的经营活动进行审计。现在美国大概有 20 个在全国范围内设事务所的拥有几百或更多专业审计师的会计公司。至少在最近 50 年，有六家会计公司在经营范围、地理区域比其他会计公司高出一筹，因而对整个注册会计师职业产生了影响。这六个公司被称为“六大”^①。这六大公司在规模上都是国际性的，拥有几千客户、上千名专业会计、几百个事务所，业务收入达几百亿美元。

如人们所预料的，这些大规模的会计公司对大的公共公司的财务报表进

六大会计公司是 安达信、永道、德勤、安永、毕马威、普华。