



安徽省“十三五”职业教育规划教材
职业院校财经类技能大赛参考教材

审计学基础与实务

总主编 丁增稳
主 编 陈继林 张晓丽

审计学基础 与实务

SHENGJIXUE JICHU YU SHIWU

总主编 丁增稳
主 编 陈继林 张晓丽



扫描二维码
共享立体资源

北京出版集团公司
北京出版社

北京出版集团公司
北 京 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学基础与实务 / 陈继林, 张晓丽主编. -- 北京 :
北京出版社, 2018. 3 (2022 重印)
ISBN 978-7-200-13903-7

I. ①审… II. ①陈… ②张… III. ①审计学—高等
职业教育—教材 IV. ① F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 036210 号

审计学基础与实务

SHENJIXUE JICHU YU SHIWU

主 编: 陈继林 张晓丽
出 版: 北京出版集团公司
北 京 出 版 社
地 址: 北京北三环中路 6 号
邮 编: 100120
网 址: www.bph.com.cn
总发行: 北京出版集团公司
经 销: 新华书店
印 刷: 定州市新华印刷有限公司
版 次: 2018 年 3 月第 1 版 2021 年 11 月修订 2022 年 1 月第 5 次印刷
开 本: 787 毫米 × 1092 毫米 1/16
印 张: 17.5
字 数: 317 千字
书 号: ISBN 978-7-200-13903-7
定 价: 49.00 元

质量监督电话: 010-82685218 010-58572162 010-58572393

目录

项目导入 业务能力对接

- 任务一 阅读分析资产负债表 / 2
- 任务二 阅读分析利润表 / 5
- 任务三 认识审计报告 / 8

项目一 认知审计岗位

- 任务一 了解审计 / 12
- 任务二 认识审计组织 / 29
- 任务三 培养审计素质 / 38

项目二 明确审计目标

- 任务一 认识审计责任与会计责任 / 59
- 任务二 明确管理层认定 / 61
- 任务三 确定具体审计目标 / 66

项目三 获取审计证据与编制审计工作底稿

- 任务一 认知审计证据 / 70
- 任务二 掌握获取审计证据的程序与方法 / 77
- 任务三 编制审计工作底稿 / 91

项目四 计划审计工作

- 任务一 开展初步业务活动 / 104
- 任务二 计划审计工作 / 111

项目五 货币资金审计

- 任务一 货币资金的内部控制及其测试 / 123
- 任务二 货币资金的审计 / 127

项目六 筹资与投资循环审计

- 任务一 了解和测试筹资与投资内部控制 / 140
- 任务二 借款类相关项目审计 / 142
- 任务三 所有者权益类相关项目审计 / 149
- 任务四 投资类相关项目审计 / 156

项目七 采购与付款循环审计

- 任务一 采购与付款循环内部控制及其测试 / 172
- 任务二 应付账款审计 / 185
- 任务三 固定资产及累计折旧审计 / 192

项目八 生产与存货循环审计

- 任务一 了解生产与存货循环 / 205
- 任务二 生产与存货循环的内部控制和控制测试 / 208
- 任务三 存货审计 / 211

项目九 人力资源与工薪循环审计

- 任务一 了解和测试人力资源与工薪循环的内部控制 / 220
- 任务二 应付职工薪酬审计 / 228

项目十 销售与收款循环审计

- 任务一 了解和测试销售与收款循环的内部控制 / 235
- 任务二 营业收入审计 / 238
- 任务三 应收账款审计 / 241

项目十一 审计报告

- 任务一 审计终结 / 253
- 任务二 出具审计报告 / 258
- 任务三 编制管理建议书 / 265

参考文献

项目一

认知审计岗位

学习目标

【知识目标】

- 了解审计产生的客观基础和发展历程；
- 理解审计的定义与分类；
- 认识审计机构和审计人员的类型和职责范围；
- 理解并掌握审计人员的行为准则、审计道德规范和法律责任。

【能力目标】

- 能够认识审计的主体、对象、职能和目标；
- 能够认识不同类型的审计机构和审计人员。

【素质目标】

- 通过对审计岗位认知的学习，使同学们增强爱国主义的情怀，同时坚持诚信为本的理念。

工作任务

- 了解审计；
- 认识审计组织；
- 培养审计素质。

项目引例

三种审计工作的特点

李华、刘强、王俊是某财经学院2017届会计专业毕业生。他们三人在校期间是同班同学，关系较好，毕业后都有幸从事审计工作。其中，李华在市审计局工作，刘强在会计师事务所做审计助理，王俊在企业做内部审计助理。

思考：这三位同学都是从事审计工作的，他们工作的共同点在哪儿？他们彼此工作的侧重点有何不同？

任务一

了解审计



审计的含义

一、审计的起源和发展

审计行为是人类社会有了分工，生产力发展到一定水平，物质财富有了剩余，阶级、私有制和国家出现以后才发生的。

当社会经济发展到一定程度时，必然出现经济组织规模扩大，经济活动过程复杂，管理层次增多，致使财产所有者无法亲自掌管全部经济活动，只好委托他人代为经营，这样就形成了财产所有权与经营管理权的分离以及受托经济责任关系。

所谓受托经济责任关系是指受托者即财产的经营管理者接受财产所有者的委托，代其行使经营管理权，并通过法则、合同、组织原则等手段所形成的责权利相结合的责任关系。

当财产的所有者将其财产委托他人代管或代为经营时，出于对其财产安全与完整的关心，需要经常对受托者进行经济监督。但由于时间、地点和条件（自身能力、法规等）的限制，财产的所有者或委托人很难亲自对具体业务执行经济监督，于是便产生了审计意识，需要设置专职机构和人员代其行使审计监督权。财产经营管理者即受托者也必须向委托者如实报告经济责任履行情况并接受监督。

因此，受托经济责任关系是审计产生的客观基础。

我国著名的会计审计学家杨时展教授认为：“审计因受托责任的发生而发生，又因受托责任的发展而发展。”

（一）我国审计的起源和发展

在我国，从有记载开始，审计已有 3 000 多年的历史。我国审计的产生和发展历程大体可分为以下几个阶段。

1. 西周时期——初步形成阶段

西周末年设置的“宰夫”是有记载以来的最早的审计官员，与掌管财政收支、会计核算的官员一起隶属于六卿之首的“天官”系统，负责对宫廷的财务收支记录及其掌管的官员进行审查监督。同时按“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”的要求，按日、按月、按年进行考核，审查经营成果，并定期向周王报告。这一制度，对以后历代王朝产生了深远的影响。当时，审计与会计、财政同属一个部门，审计机构尚未独立，是政府审计的形成时期，但在当时世界上是非常先进的。

2. 秦汉时期——逐渐发展阶段

秦始皇继承并完善了“上计制度”，设立检查监督的官职——御史大夫，直接辅佐皇帝，掌管国家政治、经济监察事项，有权处理贪污盗窃人员。汉朝时期汉武帝也重视审计工作，除了设置御史大夫这一官职以外，还在原来上计制度的基础上制定“上计律”，把它作为一种专门制度，不仅使审计与法律联系起来，成为我国审计立法的开端，而且使审计与会计逐渐分离，审计开始逐步走向独立的地位。

3. 隋唐至宋——日臻健全阶段

隋朝时期设三省六部，掌管财政的机关叫尚书省，在其下面设“比部”，主管财政并定期将财政预算与财政实际支出进行比较审查。

唐朝时期进一步完善三省六部制。尚书省改为刑部，刑部之下设“比部”，专司勾覆审计之事。凡国家财计，不论军政内外无不加以钩稽和查核审理。“比部”的审计之权通达财经各领域，审计监督的性质从原来的行政监督变为司法监督的一部分，使审计工作具有较强的独立性和权威性。

宋太宗淳化三年（992 年），在“太府寺”下设置“审计院”，掌管审计工作。这是“审计”一词的最早出现，从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词。

4. 元、明、清——停滞不前阶段

元、明、清各朝，审计工作无大的发展，甚至有所倒退，如元朝初期撤销了“比部”，由“户部”兼管财务报告的审核。明朝初期再设“比部”，不久即取消。到了清朝，又在“户部”下按行政区域设置“清吏司”；雍正年间，将清吏司归入“督察院”。督察院具有对君主进行规谏、对政务进行评价、对管理进行纠察弹劾的职责，是当时最高的监察、监督机构，表面上看权力很大，实际工作却不得力，名存实亡。清朝末年（1906 年），光绪皇帝仿效西方资本主义国家设立“审计院”，同时引进了近代的审计制度，后因辛亥革命爆发，审计制度未能实施。而同时期

的世界先进国家却已逐步建立以民主政治和工业革命为基础的现代政府审计和独立审计模式了。所以我们说,虽然这期间经历了著名的康雍乾盛世,但走了很多弯路,故这一阶段仍为审计的停滞不前阶段。

5. 中华民国——不断演进阶段

辛亥革命以后,建立了中华民国。1912年在国务院下设“中央审计处”,直属国务院总理领导。各省设“审计分处”。1914年,改“审计处”为“审计院”,颁布《审计法》和《审计法实施细则》。这是我国历史上第一部审计法。1931年改“审计院”为“审计部”,为检察院所属机构。由于当时政治腐败,虽有审计,却并未起到应有的作用。

为了维护民族的利益和尊严,以谢霖为代表的一批爱国会计学者积极倡导创建中国的注册会计师事业。1918年初,时任中国银行总司长的谢霖向当时的北洋政府农商部、财政部递呈了执行会计师业务的呈文和章程——《会计师暂行章程》,同年9月,北洋政府农商部核准了该章程,颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,并批准谢霖先生为中国的第一位注册会计师。与此同时,谢霖创办了中国第一家会计师事务所——“正则会计师事务所”。此后,上海、南京、武汉等大城市相继成立了会计师事务所。至1947年底,中国已拥有注册会计师2619人。

6. 中华人民共和国——振兴阶段

中华人民共和国成立之后,在国民经济恢复时期,财政部和财政厅都有主管审计的机构和部门,后并入监察部,1958年后由于种种原因取消了审计制度。同时,由于国民经济中还存在着多种经济成分,与之相适应的注册会计师行业也被保留下来,并且在中华人民共和国成立初期的经济恢复工作中发挥了积极作用。随着对资本主义工商业的社会主义改造基本完成,我国开始实行高度集中的计划经济,注册会计师失去了服务对象,而且会计师事务所本身也是私有经济,被列入了改造对象,因此注册会计师行业悄然退出了历史舞台。

党的十一届三中全会以后,国家把工作重点转移到以经济建设为重心的轨道上来。审计工作的重要性和必要性也被更多人士所认识。1982年党中央、国务院批准了财政部的《关于筹建审计机关的报告》,同年12月4日第五届全国人民代表大会(以下简称全国人大)第五次全体会议通过了新宪法,明确规定了应该设立审计机关、实施审计监督。1983年9月正式成立中华人民共和国审计署,全国各省设立审计局,配备了专职的审计人员。1995年1月1日《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)的实施,在法律上确立了政府审计的地位;从2000年1月开始,审计署相继发布《中华人民共和国国家审计基本准则》及相关具体准则;2006年2月28日第八届全国人大第九次全体会议通过了修正的《审计法》并予以发布实施;2010年,国务院颁布了修订后的《中华人民共和国审计法实施条例》。30多年来,我国政府审计工作取得了巨大成就,积累了宝贵的经验。

随着对外开放政策的贯彻实施,我国又恢复了注册会计师制度。1980年12月,财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,1981年1月1日在上海成立了恢复注册会计师制度后的第一家会计师事务所——上海会计师事务所。随后,全国各地纷纷成立会计师事务所和审计事务所。1993年10月颁布《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》),1995年12月25日颁布并于1996年1月1日起实施了《中国注册会计师独立审计准则》等一系列法律、法规和制度,使我国注册会计师行业逐步走上了法制化、规范化的轨道,同时,也逐渐得到各级政府和社会各界人士的重视和关注。为了加速我国注册会计师行业的发展和与国际同行交流与合作,1996年10月中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会,1997年5月又加入国际会计师联合会,这标志着我国注册会计师行业开始走上国际舞台。为了使注册会计师行业发展与我国社会主义市场经济发展进程相适应,中国注册会计师协会根据国务院的指示,1997年7月开展了全行业清理整顿工作,1998年开始全面推行事务所脱钩改制工作。2006年2月15日财政部发布《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》等48项审计准则(其中22项为新发布,26项为修订),这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的注册会计师审计准则体系正式建立。2010年11月,中国注册会计师协会又对38项审计准则进行了分批修订,保持了与国际准则持续、全面的趋同,使得我国注册会计师审计行业的国际影响力和国际地位日益提高。

为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部经济监督和管理,我国于1984年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985年12月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级审计机关、各级主管部门的积极推动下,内部审计蓬勃发展。2003年3月,审计署颁布修订后的《审计署关于内部审计工作的规定》。2003年6月,我国颁布并实施了《中国内部审计准则》。30多年来,我国内部审计工作走过了一段起伏不定的历程。随着人们对经济管理的重视和对内部审计作用的认识,现在我国内部审计步入了稳定发展的阶段,走上了行业管理的轨道。

目前,我国已经形成了国家审计、社会审计(民间审计、独立审计、注册会计师审计)和内部审计三位一体的审计监督体系。

(二) 西方国家审计的起源和发展

西方审计的产生也是从官方审计开始的,但其民间审计起步较早,发展迅速。

1. 注册会计师审计的起源

注册会计师审计起源于意大利合伙企业制度。16世纪意大利商业城市威尼斯出现了最早的合伙企业。合伙企业中,有的合伙人不参与经营管理,客观上希望能有一个独立的第三者对合伙企业的经营情况进行监督与检查,于是产生了对注

册会计师审计的最初需要。1581年，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，在威尼斯创立了威尼斯会计协会，成为世界上第一个会计职业团体。

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事业的发展影响不大。英国在创立和传播注册会计师审计职业的过程中发挥了重要作用。工业革命开始后的18世纪下半叶，资本主义的生产力得到了迅速发展，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。企业主们希望有外部独立的会计师来检查他们所雇用的管理人员是否忠诚，是否存在舞弊行为。于是，英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。但此时的审计尚为任意审计，他们接受企业委托，对企业会计账目进行逐笔检查，检查的目的是查错防弊，检查的结果也只是向企业主报告。随着经济的发展特别是股份公司的兴起，使企业的所有权与经营权进一步分离，大多数股东已完全脱离经营管理。股东以及潜在的市场投资者非常关心企业的经营成果，以便做出是否继续持有或购买公司股票的决定。而了解公司经营成果等方面的情况主要是依据会计报表来进行的。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，以保证会计报表信息真实可靠的需求。1721年英国的“南海公司事件”成了注册会计师审计产生的“催生剂”。对“南海公司”进行审计的斯耐尔先生成为世界上第一位注册会计师。斯耐尔先生以“会计师”的名义提出了“查账报告书”，从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。1844年英国颁布《公司法》，规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计，这极大地促进了独立审计的发展。1853年，世界上第一个注册会计师的专业团体——苏格兰爱丁堡会计师协会的成立，标志着注册会计师职业的诞生。

3. 注册会计师审计的发展

注册会计师审计的发展经历了几个比较典型的历史阶段。

一是1844年至20世纪初的英式详细审计。其主要特点是：注册会计师审计由任意审计转为法定审计；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逐笔审计；审计报告使用人主要为企业股东等。其中详细审计的精华一直沿用至今。

二是自20世纪初到20世纪30年代初的美式资产负债表审计。这一时期的显著变化是由于全球经济发展重心由欧洲转向美国，注册会计师审计发展的中心也由英国转向了美国。由于金融资本对产业资本的渗透，企业规模的扩大，企业对银行的依赖性越来越强，银行也越来越需要了解企业财务状况和偿债能力方面的信息。美式审计的主要特点是：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审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，更突出了债权人。

三是20世纪30年代至40年代的会计报表审计。1929—1933年，资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机，从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。于是审计模式从资产负债表审计转为会计报表审计。其主要特点是：审计对象转为以资产负债表和收益表为中心的全部会计报表及相关财务资料；审计的主要目的是对会计报表发表审计意见，以确定会计报表的可信性，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，并广泛采用抽样审计；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；与此同时审计准则开始拟订，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。

四是20世纪40年代以后的管理审计与国际审计。其特点是审计竞争日益激烈，事务所之间的合并加剧，先后产生了“八大”国际会计师事务所，后又合并为“六大”，时至今日已合并为“四大”。它们分别是普华永道、安永、毕马威、德勤。与此同时，审计的技术也在不断地发展：抽样审计方法得到广泛采用，制度基础审计方法得到推广，计算机辅助审计技术被广泛采用。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域。

从我国和西方的审计产生与发展历程中，可以看出：

①不论是我国审计，还是西方各国审计，它的产生和发展都有其客观依据，都同财产所有权与经营权相分离而产生的受托经济责任关系有关。没有这种受托经济责任关系，就不可能产生审计行为。

②从审计的内容和范围看，都有着大体相同的发展过程和趋势，即从财政财务审计（包括财经法纪审计）发展到经济效益审计，从事后审计发展到事前审计，从外部审计发展到内部审计。

③在审计方法上，从详细审计发展到以评价内部控制制度为基础的抽样审计。

④在审计机构设置上，从萌芽时的不独立到形成时的相对独立，再到现代审计的完全真正独立；从立足本国到跨出国门。

二、审计的含义与特征

（一）审计的含义与审计关系人

1. 审计的含义

从字义上讲，“审”就是审查的意思，“计”就是会计、计算的意思。“审”与“计”联合在一起，就是审查会计资料，即通常所讲的查账。但是这种理解只反映了传统财务审计的含义，而不能反映现代审计的本质特征。那么，“审计”的完整含义是什么呢？我国将审计定义为“由专职机构和人员，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、合规性和有效性进行审查，评价

经济责任，用以维护财经法纪，改善经营管理，提高经济效益的一项独立性的经济监督活动。”

审计是一项具有独立性的经济监督活动。独立性是审计的本质属性，也是审计的精髓。审计人员在实施审计过程中要做到客观、公正、实事求是，必须保持独立性。只有这样，审计工作才能深受社会各界人士的重视，赢得社会的信任。所谓独立性，就是秉公、按原则办事。审计人员在执行审计业务、出具审计报告时，在形式上和实质上均要独立于委托单位和其他机构，不受任何外力的干扰和影响。具体地说，独立性包含以下四个方面的含义。

（1）机构独立

机构独立，即审计机构要独立于被审计单位之外，与被审计单位没有组织上的隶属关系。

（2）人员独立

人员独立，即审计人员应当独立于被审计单位之外，与被审计单位之间没有任何利害关系。这是保证审计工作客观、公正的前提。《审计法》第十三条明确规定：“审计人员办理审计事项，与被审计单位或者审计事项有利害关系的，应当回避。”

（3）经济独立

审计机构从事审计业务活动所需要的经费，应当有合法的来源和法律保证，不受被审计单位的牵制。《审计法》第十一条明确规定：“审计机关履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证。”这一规定，体现了国家对审计事业的重视和支持，也是独立行使监督权的保证。民间审计组织实行有偿服务，依据国家规定的计费标准计算审计费用，作为经济来源，保证其生存和发展的需要。

（4）工作独立

工作独立是指审计机构或人员从事审计工作要依据国家的法律规定，独立行使审计监督权，应有自主性，不受其他单位和个人的任何影响。

2. 审计关系人

审计的产生奠定了审计关系人理论。任何审计都具有三个基本要素，即审计主体、审计客体和审计授权或委托人。审计主体，是指审计行为的执行者，即审计机构和审计人员，为审计第一关系人；审计客体，是指审计行为的接受者，即被审计的资产代管者或经营者，为审计第二关系人；审计授权或委托人，是指依法授权或委托审计主体行使审计职责的单位或人员，为审计第三关系人。一般情况下，第三关系人是财产的所有者，而第二关系人是资产代管者或经营者，他们之间有一种特定的经济责任关系。第一关系人——审计组织或人员，在财产所有者和受托管理者或经营者之间，处于中间人的地位，要对两方面关系人负责，既要接受授权或委托对被审计单位提交的会计资料认真审查，又要向授权或委托审

计人（即财产所有者）提出审计报告，客观公正地评价受托代管者或经营者的责任和业绩。

构成审计的三方面关系人如图 1-1 所示。

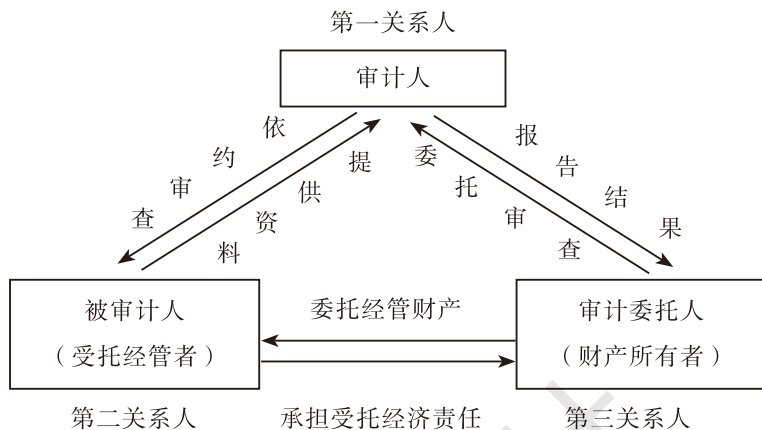


图 1-1 审计关系人

（二）审计的特征

审计的特征是指审计区别于其他经济监督形式的独有的特征。在经济监督体系中，经济监督形式各种各样，既有财政、银行、税务等经济监督，又有会计、主管部门、审计的经济监督。审计区别于其他经济监督的特点如下。

1. 独立性

国内外审计实践经验表明，审计在组织、人员、工作、经费上均具有独立性。

审计监督的内容，一般是指被审计单位的经济活动及相关经济资料。着眼点在于评价经济责任。因此，审计监督是一种经济监督，并不同于行政监督或法律监督。行政监督的对象是国家行政机关实施的行政管理活动（包括经济活动）；行政监督不是以第三者身份通过授权或委托进行监督，其执行主体本身就具有管理权和处罚权。法律监督的客体是法律关系，其依据是法律。法律监督的最高机关是全国人大及其常务委员会，有权监督宪法的贯彻实施。实行法律监督的主体是法院和检察院，其监督要按照法律程序进行。审计虽然也是依法监督，但除了以法律为其依据外，还有国家的方针、政策、计划、规章、标准、法规等，依法审计，并不等于就是法律监督。

审计监督虽说也是经济监督，但又不同于其他专业经济监督。审计监督是专设的部门所实行的监督，审计部门无任何经济管理职能，不参与被审计人及审计委托人任何管理活动，具有超脱性；审计监督内容取决于授权人或委托人的需要，具有广泛性；审计监督代表国家实施监督，被审计单位不得阻挠；审计监督不仅可以对所有的经济活动进行监督，还可以对其他经济监督部门以及它们监督过的内容进行再监督。如会计、财政、税务、银行等可以实行经济监督，但它们不是

独立的经济监督部门，而主要是经济管理部门。

2. 公正性

审计的公正性，反映了审计工作的基本要求。审计人员理应站在第三者的立场上，进行实事求是的检查，做出不带任何偏见的、符合客观实际的判断，并做出公正的评价和进行公正的处理，以正确地确定或解除被审计人的经济责任，审计人员只有同时保持独立性、公正性，才能取信于审计授权者或委托者以及社会公众，才能真正树立审计权威的形象。

公正性与独立性密切相关，没有独立性就没有公正性。公正性主要表现在：审计人员独立于审计委托人和被审计单位，站在第三者的立场上进行审计，可以对审计对象做出不带任何成见的、符合客观实际的、正确的判断，从而对被审计人做出公平合理的评价。

3. 权威性

审计的权威性，是保证有效行使审计权的必要条件。审计的权威性总是与独立性、公正性相关，它离不开审计组织的独立地位与审计人员的独立、公正的执业。审计权威性具体表现在：审计监督具有一定的法律地位；审计人员依法审计，被审计人不得拒绝；审计结论和决定具有法律效力，被审计人必须执行。

我国民间审计组织，也是经过有关部门批准、登记注册的法人组织，依照法律规定独立承办审计查账验证和咨询服务业务，其审计报告对外具有法律效力，这也充分体现它们同样具有法定地位和权威性。我国内部审计机构也是根据法律规定设置的，在单位内部具有较高的地位和相对的独立性，因此也具有一定的权威性。

（三）审计与会计的关系

有人认为审计（Audit）是从会计中派生出来的，其本质还是与会计有关。事实上，审计与会计是两种不同的但又有联系的社会活动。

1. 审计与会计的联系

审计与会计的联系主要表现在以下几个方面。

（1）两者起源密切相关：会计资料是审计的直接审查对象，会计是产生审计的基础，审计是会计的质量保证。审计实质上是对企业会计监督的内容进行再监督，对企业会计认定的内容进行再认定。没有会计，无须进行审计，没有审计无法保证会计的质量。

（2）两者彼此渗透融会：审计与会计虽然是两门各自独立的学科，但无论在理论上还是方法上都有着彼此渗透融会的地方，审计标准、审计证据与会计有着密切的联系，审计标准的制定和审计证据的取得，绝大多数依赖于会计资料。

（3）两者目标最终一致：审计与会计尽管各自具体业务不同，但两者都是以维护财经法纪、加强经营管理、提高经济效益为最终目的。

2. 审计和会计的区别

随着审计的发展，审计和会计的区别越来越突出，主要表现在以下几个方面。

（1）产生基础不同

会计是随着人类社会生产的发展和经济管理的需要而产生的；审计则是在财产的所有权与经营权相分离的条件下基于对经济监督的需要而产生的。

（2）性质不同

会计是经营管理的重要组成部分，主要是对生产经营或管理过程进行反映和监督；审计则处于具体的经营管理之外，是经济监督的重要组成部分，主要对财政、财务收支及其他经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查，具有外在性和独立性。

（3）对象不同

会计的对象主要是资金运动过程，也就是经济活动价值方面；审计的对象主要是会计资料和其他经济信息所反映的经济活动。

（4）方法程序不同

会计方法体系由会计核算、会计分析、会计检查三部分组成，包括记账、算账、报账、用账、查账等内容，其中会计核算方法包括设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、编制会计报表等记账、算账和报账方法，其目的是为管理和决策提供必需的资料和信息；审计方法体系由规划方法、实施方法、管理方法等组成，其中实施方法包括资料检查法、实物检查法、审计调查法、审计分析法、审计抽样法等，主要是为了确定审计事项、收集审计证据、对照标准评价，提出审计报告与决定，帮助会计信息使用者确定会计信息的可信赖程度。

（5）职能不同

会计的基本职能是对经济活动过程的反映和监督；审计的基本职能是监督，此外还包括评价和鉴证。会计虽说也具有监督职能，但这种监督是一种自我监督行为，主要通过会计检查来实现。会计检查只是各个单位财会部门的附带职能，而审计是独立于财会部门之外的专职监督检查；会计检查的目的主要是保证会计资料的真实性和准确性，其检查范围、深度、方式均受到限制，而审计的目的在于证实财政、财务收支的真实性、合法性、效益性。

三、审计的对象、职能、任务与目标及作用

（一）审计对象

审计对象是指审计监督的客体，即审计监督的范围和内容。

概括来说，审计的对象是指被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动以及作为提供这些经济活动信息载体的会计报表和其他有关资料。因此，会计报

表和其他有关资料是审计对象的现象,其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动才是审计对象的本质。

具体来说,审计的范围和内容包括以下几个方面。

1. 从被审计单位的范围来看,国家审计的对象主要是国务院各部门、地方各级人民政府、国有金融机构以及国有企事业组织,内部审计的对象为本单位及其所属单位,注册会计师审计的对象主要是委托人指定的单位。

2. 从审计涉及的内容来看,审计对象主要指被审计单位的财政、财务收支及其相关的经济活动。

3. 从审计内容的载体来看,审计对象是指被审计单位的会计资料及其相关资料。

国家审计的对象或客体,即参与审计活动关系并享有审计权利和承担审计义务的主体所作用的对象,它是对被审计单位和审计的范围所做的理论概括。根据《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)第九十一条和第一百零九条的规定,以及《审计法》的具体规定,我国国家审计对象的实体,即被审计单位是指所有作为会计单位的中央和地方的各级财政部门、中央银行和国有金融机构、行政机关、国家的事业组织、国有企业、基本建设单位等。

根据《注册会计师法》及有关规章的规定,我国民间审计的对象主要是民间审计组织(会计师事务所),接受国家审计机关、企事业单位和个人的委托,可承办财务收支的审计查证事项,经济案件的鉴定事项,注册资金的验证和年检,以及会计、财务、税务和经济管理的咨询服务等。

根据《审计署关于内部审计工作的规定》,我国内部审计的对象是本部门、本单位及其所属单位的会计账目、相关资产,以及所反映的财政收支和财务收支活动,同时还包括本部门、本单位与境内外经济组织兴办合资、合作经营企业以及合作项目等的合同执行情况,投入资金、财产的经营状况及其效益。

(二) 审计的职能

审计的职能是审计本身所固有的内在功能,是由审计本质决定的。它说明审计能够做什么,并不以人们的主观意志为转移,而是由社会经济条件和经济发展的客观需要来决定的。审计的职能并非一成不变,而是会随着经济的发展而不断变化的。关于审计到底有哪些职能?审计学界存在争议。概括起来,审计主要具有经济监督、经济鉴证和经济评价的职能。

1. 经济监督职能

经济监督,即监察和督促,是审计的基本职能。审计的经济监督职能是由审计的性质所决定的。它主要是通过审计,检查和监督被审计人的经济活动在规定的范围内沿着正常的轨道健康运行;检查受托经济责任人忠实履行经济责任的情况,借以揭露违法违纪行为,制止损失浪费,查明错误弊端,判断管理缺陷,进而追究经济责任。在审计实务中,审计机关和审计人员从依法检查到依法评价,

从而依法做出审计处理处罚决定的执行，无不体现着审计的经济监督职能。

要使审计发挥监督职能，必须具备两个条件：一是监督必须由权力机关实施；二是要有严格的客观标准和明确的是非界限。

2. 经济鉴证职能

经济鉴证，即鉴定和证明。经济鉴证是指审计人对被审计单位的财务报表及其他经济资料进行检查和验证，确定其财务状况和经营成果的真实性、公允性、合法性，并出具证明性审计报告，为审计授权人或委托人提供确切的信息，以取信于社会公众。比如，注册会计师接受委托并通过财务报表审计出具的审计报告就体现了审计的经济鉴证职能。又如，国家审计机关经授权提交的审计结果报告也体现了审计的经济鉴证职能。

经济鉴证职能的发挥应当具备两个条件：一是审计组织的权威性；二是审计组织要有良好的信誉。权威和信誉是互为前提、相辅相成的。

3. 经济评价职能

经济评价是指审计人对被审计人的经济资料及经济活动进行审查，并依据相应的标准对所查明的事实做出分析和判断，肯定成绩，揭露矛盾，总结经验，从而改善经营管理，寻求提高效率和效益的途径。审计人对被审计人的经营决策、计划、方案是否切实可行、是否科学先进、是否贯彻执行，内部控制系统是否健全、有效，各项经济资料是否真实、可靠，以及各项资源的利用是否合理、有效等诸多方面所进行的评价，都可以作为提出改善经营管理建议的依据。在现代审计实务中，效益审计最能体现审计的经济评价职能。

要发挥经济评价职能，应当具备两个条件：一是不断提高审计人员素质和构成；二是力求评价方法先进可行。

上述职能中，经济监督是审计的基本职能，经济鉴证和经济评价职能是以经济监督为基础而派生出的职能。审计职能客观地存在于审计之中，但审计职能是否实现，主要取决于审计单位的工作效率、审计人员的素质、社会的重视程度和审计工作环境等机构因素的共同作用。

（三）审计任务

审计的任务是指在一定时期内，根据审计的职能和社会经济发展的需要，赋予审计的职责和要求。我国审计的任务分为基本任务和具体任务。

基本任务：依据国家的有关法规，对被审计对象经济活动进行监督、评价和鉴证，维护国家财经秩序，促进廉政建设，保障国民经济健康发展。

具体任务：①监督经济决策方案、计划、预算的制定和执行，保证国民经济的稳定、协调和持续发展；②审计会计资料和其他经济资料的真实性、正确性与合法性；③揭发严重侵占国家资财，严重损失浪费等损害国家利益的行为；④评审内部控制结构和运行情况；⑤研究、分析和评价被审计对象的经济效益情况。

（四）审计作用

审计作用是指审计在履行审计职能、完成审计任务过程中所产生的客观影响或社会效果。

1. 制约性作用

制约性作用是指审计工作在执行批判性的监督活动中,通过监督、鉴证和评价,来制约经济活动中的各种消极因素,有助于受托经济责任者正确履行经济责任和保证社会经济的健康发展。

2. 建设性作用

建设性作用是指审计在执行指导性的监督活动中,通过监督、鉴证和评价,对被审计单位存在的问题提出改进的建议与意见,从而使其经营管理水平与状况得到改善与提高。

需要注意的是:虽然审计的职能客观地存在于审计之中,但要实现审计的职能,真正发挥出审计的制约性、证明性和促进性作用还必须具备以下条件:第一,取决于审计主体的工作效率,即对审计机构的要求,包括审计机构的组织形式、管理水平等方面;第二,取决于审计人员的思想素质和业务素质,即对审计人员的要求,包括对审计人员的资格认定、监督管理、责任划分和业绩考评以及赏罚等方面;第三,取决于社会的支持和重视,即对审计环境的要求,特别对注册会计师审计尤其重要;第四,取决于审计工作条件的保证,如审计经费的来源与保障等方面。

四、审计的分类

对审计进行分类主要是从不同角度进一步观察、研究审计的不同特性和内容,以便审计人员更好地理解、掌握审计在社会经济中的职能,根据审计目标选用适当的审计方式,组织审计实施,提高审计工作效率,充分发挥审计的作用。

审计分类的标准有很多。结合我国目前经济类型和审计监督的特点,审计一般有基本分类和其他分类两大类别。

（一）审计的基本分类

审计的基本分类是说明审计本质的分类。

1. 按审计主体分类

（1）政府审计。政府审计又称国家审计或官厅审计,是指由国家审计机关所进行的审计。包括政府财政收支审计和国有企业审计两部分。政府审计的最大特点是具有法定的强制性,并且具有处置权。

（2）内部审计。内部审计是指被审计单位内部所设置的专职机构和配备的专职人员,依法对本单位及下属单位的财政财务收支、经营管理活动及相关的资料等所进行的审计。我国内部审计分为两个层次,即部门内部审计和单位内部审计。

部门内部审计是指在国务院各部门和地方各级政府内部设立的审计机构及专职审计人员对本部门及下属单位的财政财务收支、经营管理活动及相关资料所进行的审计。这一层次的内部审计实行双重领导，即在行政上要接受本部门的领导，同时，在业务上还要接受政府审计机关的指导，对本部门和政府审计机关负责并报告工作。

单位内部审计是指企业、事业单位以及大型基建项目的建设单位内部设置的审计机构和专职审计人员依法对本单位的财务收支、经营管理活动及其经济效益所进行的审计。这一层次的内部审计，除了接受本单位主管人员领导外，还要接受上一级主管部门审计机构的指导，对本单位和上一级主管部门审计机构负责并报告工作。

（3）民间审计。又称社会审计、私人审计、独立审计和注册会计师审计，是指由独立的会计师事务所等非官方机构通过接受委托，对被审计单位的财务报告和会计信息的合法性和公允性进行客观评价、公证的一种审计。民间审计的特点是：实行有偿服务、自收自支、自负盈亏、独立核算、依法纳税，具有法人资格。因此，在业务上具有较强的独立性和客观公正性。它是商品经济中审计的主体。我国的民间审计起步比较晚，但近期发展较快，对市场经济的影响和作用越来越强。

2. 按照审计的内容和目的分类

（1）财政财务审计。财政财务审计又称为传统审计，是指审计机构和专职人员对被审计单位的会计资料的正确性、真实性、合规性、合法性实施的审计。财政财务审计亦可细分为财政审计和财务审计两类。

财政审计是指国家审计机关的专职人员对国务院各部门、地方各级人民政府财政预算的编制与执行情况以及财政决算的真实性和合法性所进行的审计；财务审计主要以企、事业单位的财务收支活动为审计对象，审查其财务收支活动及相关资料的真实性、正确性、合规性、合法性。从审计的主体上看，财政财务审计的主体可以是国家审计机关，也可以是内部审计机构，还可以是民间审计组织。

（2）财经法纪审计。财经法纪审计是指审计机构对被审计单位和个人严重违反财经法规和财经纪律的行为所进行的一种专项审计。其目的是保护国家、集体和个人三者利益，保证党和国家的各项方针、政策及法律、法规贯彻落实。财经法纪审计一般涉及财务问题，通常是群众举报和会计资料中所反映出来的问题，对有关人员在经济活动中的不法行为进行立案审查，以查清事实并确定问题的性质及责任。可以认为，财经法纪审计是专案性的财政财务审计，是财政财务审计的一个特殊类型。

（3）经济效益审计。经济效益审计是指审计机构对被审计单位经济效益实现的途径和程度所进行的审计。其目的是促进被审计单位改善经营管理，提高经济效益。审计重点是各项计划指标、预期效果、决策方案的实现及措施；资源的合理利用、投资效果、物资节约、生产技术与开发程度等。与财政财务审计相比，

经济效益审计产生不久，历史不长。

(4) 经济责任审计。经济责任审计又称履责审计、离职审计，主要是指对企、事业单位的法定代表人或经营承包人在任期内或承包期内应负的经济责任的履行情况所进行的审计。

在审计实践中，尤其是在政府审计机关的审计实践中，这四类审计有时并不是截然分开的，应根据客观情况的需要，将四类审计有机结合，而不能要求每个审计项目都平均投入力量，以致失去重心。

3. 按审计主体与被审计单位的关系分类

(1) 外部审计。外部审计是指由政府审计机关、民间审计组织对被审单位所进行的审计。

(2) 内部审计。内部审计是指由部门、单位内部设置的专职机构和配备的专职人员所进行的审计。

外部审计和内部审计既有区别，又有联系。区别是：审计的范围不同；独立性的程度不同；审计结果的效力不同。联系是：外部审计和内部审计都是审计监督体系的重要组成部分，其审计的总目标是一致的；外部审计和内部审计是相互依存、相互支持的，内部审计是外部审计的基础，外部审计的深度和广度在很大程度上取决于内部审计工作的健全程度，而外部审计，特别是政府审计机关对内部审计具有指导和监督的责任。

(二) 审计的其他分类

1. 按审计范围分类

(1) 全面审计。全面审计又称全部审计，是指审计机构和专职审计人员对被审计单位某一特定会计期间的财政财务收支活动、经营管理活动及其相关的会计资料、其他资料等进行周密而全面的审查。这种审计方式的范围广泛，程序严谨，不仅要详细地审阅资料、核对账目，而且还要对各项经营管理活动进行实地观察。全面审计的优点是审查得详尽、不易遗漏重大问题，审计效果好；缺点是审计工作量大、耗费的时间多、审计的成本高。这种审计方式只适用于规模小、业务简单、会计资料少的企、事业单位。如果被审计单位属于大中型企业，规模大、业务复杂，但是内部控制制度薄弱，内部管理比较混乱，审计机构也必须采用这种方式实施审计，以确保审计结论的真实、可靠。

(2) 局部审计。局部审计又称部分审计，是指审计机构和专职审计人员对被审计单位某一特定会计期间部分的财政财务收支活动、经营管理活动及其相关的部分会计资料所进行的审计。如对企业存货中的原材料进行审计、对长期资产中的固定资产进行审计、对负债业务中的应付职工薪酬进行审计等均属局部审计。局部审计的优点是审计的范围小、针对性强、节省时间、降低成本，可以在较短的时间内实现审计目标。缺点是容易遗漏重大问题，且具有一定的局限性，审计

结论有时不够准确。

(3) 专项审计。专项审计又称专题审计或特种审计，是指审计机构根据授权人或委托人提出的审计目标、时间和范围，对被审计单位特定的审计项目进行的审计。如对被审计单位某一贷款项目进行审计，对经济效益和经济责任进行审计，对贪污、受贿问题进行审计等均属于专项审计。专项审计的范围比局部审计小，但针对性更强，审计重点更突出，提出的审计意见更可行，做出的审计结论更准确。

2. 按审计实施时间分类

(1) 事前审计。事前审计是指审计机构的专职人员在被审计单位的财政财务收支活动及其他经济业务活动发生之前所进行的审计。如对预算、计划编制的审核、对经济合同签字前的复查、对经济决策及可行性研究报告的鉴证等。进行事前审计可以防止错误和弊端，起到防患于未然的作用，以保证各项经济活动的合理性、合法性、真实性和效益性。

(2) 事中审计。事中审计是指审计机构的专职人员对被审计单位的财政财务收支及其他经济业务活动进行过程所进行的审计。例如，对企业的费用开支标准、材料消耗定额等执行过程中有关经济业务进行事中审计。事中审计便于及时发现问题和解决问题，挖掘企业内部潜力，改善经营管理，提高经济效益。

(3) 事后审计。事后审计是指审计机构的专职人员在被审计单位的财政财务收支及其他经济活动结束以后所进行的审计。事后审计的目的是对各项经济活动的合规性、合法性、真实性、效益性做出评价和判断，从而确定或解除被审计单位的受托经济责任。事后审计是指在被审单位经济业务完成之后进行的审计。大多数审计活动都属于事后审计。事后审计的目标是监督经济活动的合法合规性，鉴证企业会计报表的真实公允性，评价经济活动的效果和效益状况。

3. 按审计实施的周期性分类

(1) 定期审计是按照预定的间隔周期进行的审计，如注册会计师对股票上市公司年度会计报表进行的每年一次审计、国家审计机关每隔几年对行政事业单位进行的财务收支审计等。

(2) 不定期审计是出于需要而临时安排进行的审计，如国家审计机关对被审单位存在的严重违反财经法规行为突击进行的财经法纪专案审计；会计师事务所接受企业委托对拟收购公司的会计报表进行的审计；内部审计机构接受总经理指派对某分支机构经理人员存在的舞弊行为进行的审查等。

4. 按审计执行地点分类

(1) 报送审计。报送审计，又称送达审计，是由被审计单位按照审计机关的要求，将需要审查的全部资料送到审计机关所在地进行的审计。它是政府审计机关进行审计的重要方式。报送审计主要适用于政府审计机关对行政机关、事业单位执行的财政财务审计。这种审计方法的优点是省时、省力。缺点是不易发现被审计单位的实际问题，不便于用观察的方法或盘点的方法进一步审查取证，从而

使审计的质量受到一定的影响。

(2) 就地审计。就地审计, 又称现场审计, 是审计机构派出审计小组和专职人员到被审计单位所在地进行的审计。就地审计按其具体方式可以分为驻在审计、专程审计和巡回审计三类。驻在审计(又称常驻审计)是指审计机关派出审计人员到被审计单位设立派出机构, 常驻被审计单位所进行的审计; 专程审计是审计机构为查明某一重点问题或审查某一经济案件, 委派有关人员专程到被审计单位进行审计, 审计工作结束后再返回原审计机构; 巡回审计是指审计机构对应审计的单位排定审计次序, 派出审计小组和专职人员依次周而复始地到各个被审计单位进行审计。就地审计的可靠性强、审计风险低、效果好, 但审计时间长、审计成本高。目前绝大多数审计采取就地审计。

5. 按审计动机分类

(1) 强制审计。又称为法定审计, 是指审计机构和专职的审计人员根据法律, 法规的规定对被审计单位所进行的审计。强制审计在我国有几种类型: 一是政府机关, 根据法律赋予的权力, 对国务院各部门和地方各级政府的财政财务收支及财政金融机构, 企事业单位的财政财务收支实行强制审计; 二是内部审计机构对本单位及下属单位的财务收支各项活动实行强制审计; 三是接受审计机关委托的民间审计组织对指定的被审计单位或审计事项实行强制审计。

(2) 任意审计。任意审计又称自愿审计, 是根据被审计单位自身的需要, 委托审计机构对其进行审计, 一般是指民间审计。民间审计组织也要根据有关的法规制度, 如《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)、《企业会计准则》《企业财务通则》《中外合资经营企业法》等进行审查。这种审计的目的在于提高企业在地社会上的地位和信誉, 维护其自身的经济利益。

6. 按审计之前是否通知被审计单位分类

(1) 预告审计。预告审计是指在审计之前将审计的日期、审计的目的及主要内容, 预先通知被审计单位而进行的审计。预告审计的优点是事前与被审计单位进行沟通与协调, 可以节约审计时间, 提高审计效率。民间审计通常为预告审计。

(2) 突击审计。突击审计是指在审计之前未将审计的日期、目的及内容通知被审计单位而进行的审计。突击审计的优点是可以防止对方销毁证据, 使审计正常进行, 取得原有效果。涉及违法案件的特种审计通常为突击审计。

审计分类归纳如图 1-2 所示。

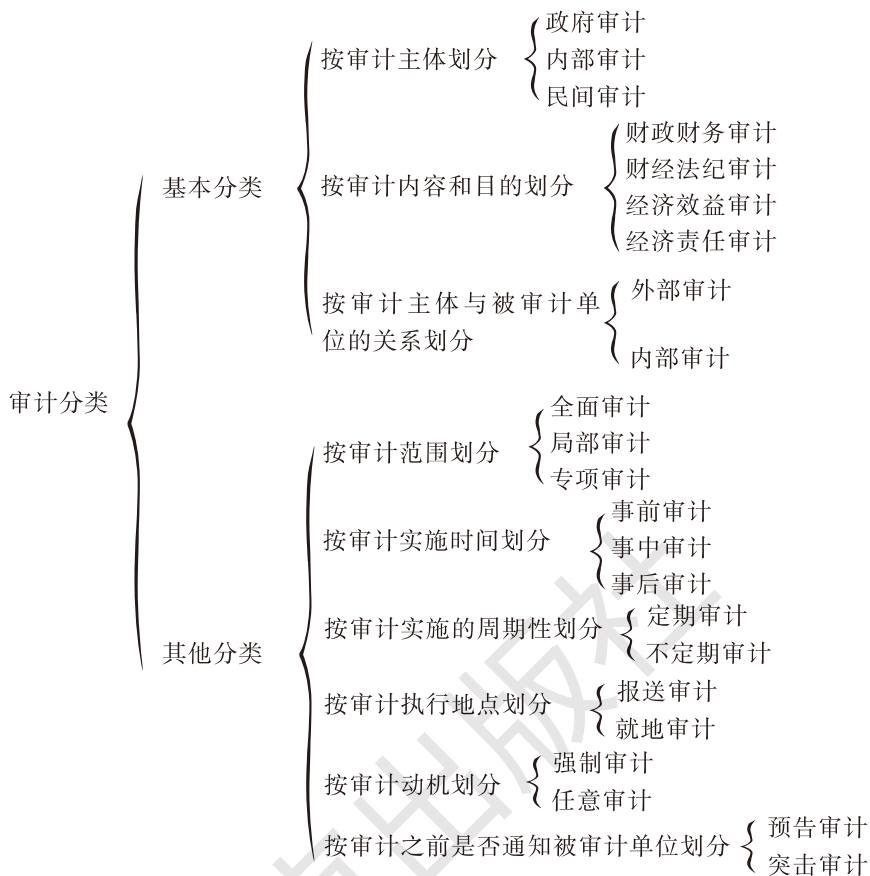


图 1-2 审计分类

任务二

认识审计组织

一、审计机构

（一）国家审计机关

国家审计机关是代表国家依法行使监督权的行政机关，它具有国家法律赋予的独立性和权威性。国家审计机关不仅是最早的审计组织形式，而且也是现代各国审计机构体系中最重要的重要组成部分。尽管各国审计机关的称呼不一，但都是国家政权的一个重要组成部分。由于世界各国的文化传统和政治体制的不同，150多个国家和地区的最高审计机关的隶属关系和地位也有很大差别。其主要类型有以下几种。

1. 西方国家审计机关的类型

(1) 立法型

立法型的国家最高审计机关隶属于立法部门，依照国家法律赋予的权力行使审计监督权。一般直接对议会负责，并向议会报告工作。其特点是独立于政府之外，行使国家法律赋予的职权，具有很高的独立性和权威性，其主要职责是对政府的财政经济活动，对公共机构、营企业、公共工程项目，对政府援助项目的财政财务收支及其经济责任效率性、效果性进行有效的监督。目前世界上大多数国家的最高审计机关都属于立法型审计机构。例如，奥地利审计院直接隶属国民议会，每年向国民议会提交工作报告；加拿大审计长每年向众议院报告审计长公署工作中重要的应提请众议院注意的任何事项；美国审计总局（署）隶属国会，不受任何行政当局干涉，独立行使审计监督权。立法型审计机关地位高、独立性强，不受行政当局的控制和干预。

(2) 司法型

司法型的国家最高审计机关隶属于司法部门，拥有很强的司法权。其特点是审计的独立性和权威性较大，但作用的发挥往往受到一定的限制。主要职责是以评审经济责任履行情况，奖惩政府官员为主要内容，侧重于提供审查和追究当事人财务责任的服务。例如，意大利的审计法院对公共财务案件和法律规定的其他案件有裁判权，审计法院直接向两院报告审查的结果；西班牙审计法院拥有自己的司法权；法国审计法院也有一定的审判权。司法型审计机关可以直接行使司法权力，具有司法地位，具有很高的权威性。

(3) 行政型

行政型的国家最高审计机关隶属于政府行政部门，它是政府行政部门中的一个职能部门，根据国家赋予的权限，对政府所属各级、各部门、各单位的财政财务收支活动进行审计。它们对政府负责，保证政府财经政策、法令、计划、预算的正常实施。其特点是审计监督具有广泛性和直接性，但其独立性往往受到一定的限制。主要职责是以监督政府所属各级、各部门和各单位的财政财务收支活动为主要内容，往往还兼有其他行政监督职能。例如，沙特阿拉伯王国审计总局是对首相负责的独立机构，年度报告应呈递国王陛下；泰国审计长公署应向内阁总理呈报；瑞典审计局认为有必要报告有关情况，则应首先向负责部门或有关机构报告，如认为无此必要，可直接向政府报告；我国国家审计署在国务院总理领导下。行政型审计机关依据政府法规进行审计工作，其独立地位低，基本上不具有法律约束力。

2. 我国审计机关的设置、职责及权限

(1) 我国国家审计机关的设置

我国审计机关是国家行政机关的组成部分，是根据宪法、审计法以及其他有

关法律的规定建立起来并进行活动的。

根据《宪法》第九十一条和第一百零九条，以及《审计法》第二条规定：国家实行审计监督制度，国务院设立审计机关，县级以上的地方各级人民政府设立审计机关。我国审计机关，主要有以下两种：

①最高国家审计机关——中华人民共和国审计署。

中华人民共和国审计署成立于1983年9月15日，它是国务院所属部委级的国家机关，是我国最高审计机关。它具有双重法律地位：一方面，它是国务院的组成部门，要接受国务院的领导和指示，依照和执行国务院的行政法规、决定和命令；而另一方面，它又有自己的职责范围，对自己所管辖的事项，以独立的行政主体从事活动，并承担由此而产生的责任。

审计署根据工作需要派出审计特派员，设立审计派出机构，须经国务院批准。审计特派员工作机构根据审计署的授权，依法独立进行审计工作，审计终结后，出具审计意见书，做出审计决定。在重点城市设立的特派员办事处，负责对该地区的各中央企业、事业单位以及省级政府财政进行审计监督。这些特派员办事处直接受审计署领导，对审计署负责并报告工作，处级以上的干部由审计署任免。在各部委派驻部门的审计机构，原则上负责该部门各直属企业、事业单位的审计监督工作和内部审计指导和监督工作，受审计署和驻住部门的双重领导，对审计署和驻住部门负责并报告工作。派驻部门审计机构的编制由审计署负责核定，处级以上干部由审计署任免。

②地方国家审计机关。

地方审计机关是指省、自治区、直辖市、设区的市、自治州、县、自治县、不设区的市、直辖市人民政府设立的审计组织，负责本行政区域内的审计工作。地方审计机关也是根据宪法、审计法有关条文规定设立的，同样也具有法律地位。

省、自治区审计机关称审计厅，其他地方各级审计机关统称为审计局。地方各级审计机关在法律上也具有双重地位：一方面，它是各级政府的一个职能部门，直接对本级政府行政首长负责，而另一方面，地方审计机关对自己管辖范围内的审计事项，又以独立的行政主体资格从事活动。省、自治区人民政府设立的地方行政公署的审计机关，在省、自治区人民政府审计机关和行政公署专员授权的范围内，依法实施审计监督。对地区行政公署和省、自治区审计机关负责并报告工作，审计业务以省、自治区审计机关领导为主。我国地方审计机关实行双重领导，对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作，审计业务以上级审计机关领导为主。

根据审计法的有关规定，我国地方审计机关也可以在其审计管辖范围内派出审计特派员，但应由本级政府决定，并报上级审计机关备案。我国审计组织体系的主要特征是：我国国家审计实行行政审计模式；我国对地方审计机关实行双重领导体制；国家审计机关对内部审计进行业务指导和监督，对社会中介机构审计

业务质量进行监督检查。

（2）我国国家审计机关的职责

审计机关职责，是指国家法律、行政法规规定的审计机关应当完成的任务和承担的责任。我国《宪法》第九十一条原则性地规定了我国审计机关的基本职责，《审计法》第一章第二条和第三章，分别规定了我国审计机关的基本职责和具体职责。

从总体上讲，我国审计机关的基本职责是对国家财政收支和与国有资产有关的财务收支进行审计监督。审计机关具体职责表现在以下一些方面：财政收支审计职责、财务收支审计职责、效益审计职责、经济责任审计职责、专项审计调查职责、对内部审计进行业务指导和监督的职责、对社会中介机构审计业务质量进行监督检查的职责等。

（3）我国国家审计机关的权限

审计机关的权限，是指国家通过法律赋予审计机关在审计监督过程中所享有的资格和权能，也就是审计监督权。为了保证审计机关履行审计监督职责，及时制止和纠正违反国家规定的财政收支、财务收支行为，《审计法》赋予审计机关一定的权限，主要有监督检查权、采取行政强制措施权、通报或公布审计结果权、处理处罚权、建议纠正处理权。

（二）民间审计组织

1. 民间审计组织的概念、业务范围

（1）民间审计组织的概念

民间审计组织是由一定资格的专业人员，通过政府部门的批准，以一定组织方式形成的民间审计机构。不同国家民间审计组织的名称各不相同，除称会计公司、会计事务所外，德国称经济审计公司，日本称审计法人，泰国称审计会计事务所。我国民间审计组织是指根据国家法律或条例规定，经政府有关部门审核批准、注册登记的审计事务所、会计事务所和其他审计咨询机构。

（2）民间审计组织的业务范围

根据《注册会计师法》的规定，注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。此外，注册会计师还根据委托人的委托，从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务。

①审计业务。

其一，审查企业会计报表，出具审计报告。

注册会计师审计作为会计监督体系的重要组成部分，国家对此十分重视。国务院《关于整顿会计工作秩序进一步提高会计工作质量的通知》明确指出，为了有效制止和防范利用会计报表弄虚作假，提高会计报表质量，要依法实行企业年度会计报表审计制度。

目前，国家对上市公司监管所依据的信息主要来自上市公司的财务报表和注册会计师对其出具的审计报告，注册会计师在某种程度上已成为上市公司监管的第一道防线，在证券市场上扮演着越来越重要的角色。注册会计师通过对上市公司年度财务报表的审计，实施了对上市公司的监管，提高了会计信息的质量。因此，注册会计师作为独立审计人，是联系资本市场和广大投资者必不可少的纽带，对投资者承担着重大责任。

不仅上市公司需要注册会计师审计，国有企业及其他企业也需要注册会计师审计。1998年10月，财政部根据国务院机构改革的要求，进一步转变财政职能，发挥注册会计师在企业财务会计监督中的作用，发布了《国有企业年度会计报表注册会计师审计暂行办法》，规定从1998年起，国有企业年度财务报表除个别特殊行业（企业）外，不再实行财政审批制度，其财务报表应于年度终了在规定时间内委托注册会计师实施审计。国务院于2000年公布并于2001年1月1日起施行的《企业财务会计报告条例》，要求国有企业、国有控股的或占主导地位的企业应当至少每年一次向本企业的职工代表大会公布财务会计报告，并重点说明注册会计师审计的情况。

《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》）要求各类公司依法接受注册会计师的审计。一是第五十四条规定：“监事会、不设监事会的公司的监事发现公司经营情况异常，可以进行调查；必要时，可以聘请会计师事务所等协助其工作，费用由公司承担。”二是第六十二条规定：“一人有限责任公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报告，并经会计师事务所审计。”三是第一百六十四条规定：“公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报告，并依法经会计师事务所审计。”

其二，验证企业资本，出具验资报告。

根据《公司法》《公司登记管理条例》等法律、法规的规定，公司及其他企业在设立审批时，必须提交注册会计师出具的验资报告。《公司法》第八十九条规定：“发行股份的股款缴足后，必须经依法设立的验资机构验资并出具证明。”公司及其他企业申请变更注册资本时，也要提交验资报告。因此，验资业务成为注册会计师业务的重要组成部分。同审计报告一样，验资报告具有法定证明力，注册会计师及其所在的会计师事务所对其出具的验资报告承担相应的法律责任。

其三，办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关的报告。

企业合并、分立或终止清算时，应当分别编制合并、分立财务报表以及清算财务报表。为了帮助财务报表使用人确立对这些报表的信赖程度，企业需要委托注册会计师对其编制的财务报表进行审计。在这些财务报表的审计过程中，注册会计师同样应当审查形成财务报表的所有会计资料及其反映的经济业务，并关注合并、分立及清算过程中出现的特定事项。办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务后出具的相应的审计报告同样具有法定证明力，承办注册会计师及其所在的会计师事务所应当承担相应的法律责任。

②审阅业务。

相对于审计而言,审阅的成本较低。为了降低成本,小企业可能会聘请注册会计师对年度财务报表进行审阅。此外,有些国家的证券监管机构可能会要求上市公司聘请注册会计师对中期财务报表进行审阅,以提高季报中披露的信息可信度,或者提高年报中披露的季度信息的可靠性。

③其他鉴证业务。

目前,在全球范围内,除了审计和审阅业务外,注册会计师还承办其他鉴证业务,如财务信息审核业务、网域认证和系统鉴证等,这些鉴证业务可以增强使用者的信赖程度。

④相关服务。

相关服务包括代编财务信息、税务服务、管理咨询以及会计服务等。

2. 中国注册会计师协会的性质、职责

(1) 中国注册会计师协会的性质

中国注册会计师协会(The Chinese Institute of Certified Public Accountants, CICPA)于1988年11月15日成立。根据《注册会计师法》,中国注册会计师协会是中国注册会计师行业的全国组织,接受财政部、民政部的监督、指导。省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师行业的地方组织。

中国注册会计师协会的宗旨是服务、监督、管理、协调,即以诚信建设为主线,服务本会会员,监督会员执业质量、职业道德,依法实施注册会计师行业管理,协调行业内、外部关系,维护社会公众利益和会员合法权益,促进行业健康发展。

(2) 中国注册会计师协会的职责

中国注册会计师协会依法履行以下职责:(1)审批和管理本会会员,指导地方注册会计师协会办理注册会计师注册;(2)拟订注册会计师执业准则、规则,监督、检查实施情况;(3)组织对注册会计师的任职资格、注册会计师和会计师事务所的执业情况进行年度检查;(4)制定行业自律管理规范,对违反行业自律管理规范的行为予以惩戒;(5)组织实施注册会计师全国统一考试;(6)组织和推动会员培训;工作;(7)组织业务交流,开展理论研究,提供技术支持;(8)开展注册会计师行业宣传;(9)协调行业内、外部关系,支持会员依法执业,维护会员合法权益;(10)代表中国注册会计师行业开展国际交流活动;(11)指导地方注册会计师协会工作;(12)办理法律、行政法规规定和国家机关委托或授权的其他有关工作。

(三) 内部审计机构

1. 内部审计机构的类型

《审计法》中规定:“国务院各部门和地方人民政府各部门、国有及国有资产占控股地位或主导地位的金融机构和企业、事业组织,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度。”内部审计制度,是部门、单位健全内部控制,审查财政、

财务收支，改善经营管理，提高资金使用效果，提高经济效益或者工作绩效的一项重要重要的管理控制制度。我国内部审计机构，是指在部门、单位内部从事组织和办理审计业务的专门组织。它是我国审计主体的重要组成部分。

我国内部审计机构在本单位主要负责人或者权力机构的领导下开展工作。依照国家法律、法规和政策，以及本部门、本单位的规章制度，对本单位及所属单位的财政、财务收支及其经济效益进行内部审计监督，独立行使内部审计监督权。关于企业内部审计机构的领导体制，国内外基本有三种类型：一是受本单位总会计师或主管财务的副总经理领导；二是受本单位总经理（厂长）或总裁领导；三是受本单位董事会或其下属审计委员会领导。事业单位及行政机关的内审机构则由最高管理者领导或其他副职领导。

2. 我国内部审计机构职责及权限

（1）我国内部审计机构的职责

根据中华人民共和国审计署 2018 年 1 月 12 日发布的《审计署关于内部审计工作的规定》，内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构应当按照国家有关规定和本单位的要求，履行下列职责：

- ①对本单位及所属单位贯彻落实国家重大政策措施情况进行审计；
- ②对本单位及所属单位发展规划、战略决策、重大措施以及年度业务计划执行情况进行审计；
- ③对本单位及所属单位财政财务收支进行审计；
- ④对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计；
- ⑤对本单位及所属单位的自然资源资产管理和生态环境保护责任的履行情况进行审计；
- ⑥对本单位及所属单位的境外机构、境外资产和境外经济活动进行审计；
- ⑦对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计；
- ⑧对本单位及所属单位内部控制及风险管理情况进行审计；
- ⑨对本单位内部管理的领导人员履行经济责任情况进行审计；
- ⑩协助本单位主要负责人督促落实审计发现问题的整改工作；
- ⑪对本单位所属单位的内部审计工作进行指导、监督和管理；
- ⑫国家有关规定和本单位要求办理的其他事项。

（2）我国内部审计机构的权限

内部审计权限是完成内部审计职责的有力保证。根据中华人民共和国审计署 2018 年 1 月 12 日发布的《审计署关于内部审计工作的规定》，内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构应有下列权限：

- ①要求被审计单位按时报送发展规划、战略决策、重大措施、内部控制、风险管理、财政财务收支等有关资料（含相关电子数据，下同），以及必要的计算机技术文档；

- ②参加单位有关会议，召开与审计事项有关的会议；
- ③参与研究制定有关的规章制度，提出制定内部审计规章制度的建议；
- ④检查有关财政财务收支、经济活动、内部控制、风险管理的资料、文件和现场勘察实物；
- ⑤检查有关计算机系统及其电子数据和资料；
- ⑥就审计事项中的有关问题，向有关单位和个人开展调查和询问，取得相关证明材料；
- ⑦对正在进行的严重违法违规、严重损失浪费行为及时向单位主要负责人报告，经同意做出临时制止决定；
- ⑧对可能转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、会计报表以及与经济活动有关的资料，经批准，有权予以暂时封存；
- ⑨提出纠正、处理违法违规行为的意见和改进管理、提高绩效的建议；
- ⑩对违法违规和造成损失浪费的被审计单位和人员，给予通报批评或者提出追究责任的建议；
- ⑪对严格遵守财经法规、经济效益显著、贡献突出的被审计单位和个人，可以向单位党组织、董事会（或者主要负责人）提出表彰建议。

二、审计人员

广义的审计人员是指在国家审计机关、内部审计机构、社会中介审计组织中执行审计业务的人员，包括国家审计人员、内部审计人员和独立审计人员。

（一）国家审计人员任职资格及应具备的基本条件

对国家审计人员具体的任职资格要求，主要反映在对高级审计师、审计师和助理审计师的资格认定上。

（二）内部审计人员任职资格及应具备的基本条件

国际内部审计师协会 2009 年发布《国际内部审计专业实务框架（IPPF）》，在属性标准和实务公告中对内部审计人员的客观性、专业水平和职业审慎性提出了一些具体的要求。2017 年 8 月中国内部审计协会翻译并出版了 2017 版《国际内部审计专业实务框架》的中文版。

内部审计师应有公正的态度，避免利益冲突。内部审计师应以熟练性与应有的职业审慎性开展审计业务。

国际内部审计师协会在实务标准中还强调：内部审计师应该通过继续接受教育增加知识、提高技能、加强其他能力。

我国从 2003 年 7 月 1 日起施行的《内部审计人员岗位资格证书实施办法》中规定：内部审计人员岗位资格证书是从事内部审计工作的专兼职人员应具备的任职资格证明。资格证书的取得采取资格认证和考试两种办法。

（三）注册会计师任职资格及应具备的基本条件

注册会计师是依法取得注册会计师证书，并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。

注册会计师简称 CPA（Certified Public Accountant），是中国的一项执业资格考试，实行全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试办法，由国务院财政部门制定，由中国注册会计师协会组织实施。注册会计师考试从 1991 年开始实行，1993 年起每年举行一次，2006 年首次在欧洲地区开设考场。

1. 报考条件

（1）注会专业阶段报名条件：具有完全民事行为能力且具有高等专科以上学历或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称。

（2）注会综合阶段考试报名条件：具有完全民事行为能力且已取得财政部注册会计师考试委员会颁发的注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证并在有效期内。

有下列情形之一的，不得报名参加注册会计师全国统一考试。

其一，被吊销注册会计师证书，自处罚决定之日起至申请报名之日止不满 5 年。

其二，以前年度参加注册会计师全国统一考试因违规而受到停考处理且期限未滿者。

2. 报名程序

参加注册会计师全国统一考试的报名人员，应当通过中国注册会计师协会（简称中注协）网站“注册会计师全国统一考试网上报名系统”（<http://cpaexam.cicpa.org.cn>，简称网报系统）进行报名。报名时间一般在每年的三、四月份，报名分为填写报名信息、交费和资格审核三个环节。

3. 考试阶段、考试科目、考试方式和成绩认定

（1）注册会计师考试划分为两个阶段

第一阶段，即专业阶段，主要测试考生是否具备注册会计师执业所需的专业知识，是否掌握基本技能和职业道德要求。

第二阶段，即综合阶段，主要测试考生是否具备在注册会计师执业环境中运用专业知识，保持职业价值观、职业态度与职业道德，有效解决实务问题的能力。

考生在通过第一阶段的全部考试科目后，才能参加第二阶段的考试。两个阶段的考试，每年各举行一次。

（2）考试科目

考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生在通过专业阶段考试的全部科目后，才能参加综合阶段考试。

专业阶段考试科目：会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法 6 个科目；综合阶段考试科目：职业能力综合测试（试卷一、试卷二）。

第一阶段的单科合格成绩 5 年有效。对在连续 5 年内取得第一阶段 6 个科目合格成绩的考生，发放专业阶段合格证；第二阶段考试科目应在取得专业阶段合格证后 5 年内完成。对取得第二阶段考试合格成绩的考生，发放全科合格证。

（3）考试方式

考试采用闭卷、计算机化考试（简称机考）方式。即在计算机终端获取试题、作答并提交答案，考试系统支持 8 种输入法：微软拼音输入法、全拼输入法、智能 ABC 输入法、谷歌拼音输入法、搜狗拼音输入法、王码五笔型输入法、极品五笔输入法、万能五笔输入法。

（4）成绩认定

每科考试均实行百分制，60 分为成绩合格分数线。全科成绩合格者，领取全国考试委员会颁发的全科合格证书，并可申请成为中国注册会计师协会会员。全科合格证书只证明考试成绩合格，不做其他用途。单科成绩合格者，其合格成绩合格凭证（单科成绩合格证或成绩通知单）在其后的连续四次考试中有效。取得全部应考科目有效合格成绩者，可持成绩合格凭证向地方考试委员会办公室申请换发全科合格证书。

4. 注册登记

根据《注册会计师法》的规定，参加注册会计师全国统一考试全科成绩合格，并在中国境内从事审计业务工作 2 年以上者，可以向各省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。省级注册会计师协会负责注册会计师的审批，受理的注册会计师协会应当批准符合法律规定条件的申请人的注册，并报财政部备案。

总之，我国审计组织体系包括政府（国家）审计机关（由国家审计署管理）、内部审计机构（由部门、企事业单位管理）、民间（社会）审计组织（由中国注册会计师协会管理）。

任务三

培养审计素质

一、遵守审计准则

（一）审计准则的含义和特征

1. 审计准则的含义

审计准则是指审计人员在执行审计业务时必须遵循的行为规范和指南，同时也是衡量审计工作质量的尺度或标准。审计准则是由审计实践中一般认为公正妥当的惯例经归纳整理而形成的职业行为规范，是审计人员从事审计工作的指南，

也是衡量审计工作质量的重要依据和客观标准。

审计准则来源于实践,是从理论上对审计实践的总结,反过来又指导审计实践,服务于审计实践,成为指导审计工作的原则和规范。

2. 审计准则的特征

审计准则具有如下特征。

(1) 适应性。审计准则的适应性是指审计准则要适应各种审计。即不仅要适应财务报表审计,而且要适应财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计。这就要求在制定审计准则时要结合我国国情,具有我国特点,适应我国的各种审计。

(2) 主体性。审计准则的主体性是指审计准则要对审计主体做出规范。因而它不仅是审计人员进行审计工作的规范,还应是建立审计机构的规范;不仅是建立国家审计机关的规范,也是建立内部审计机构、民间审计组织的规范。这就要求在制定我国审计准则时,要对审计人员和审计机构做出明确的具体规定。这样,既便于各地在组建审计机构、配备审计人员时认真遵守,也便于群众对审计人员和审计机关进行监督,把审计工作置于群众监督之中。

(3) 全面性。审计准则的全面性是指审计准则对审计人员政治、业务、品德和行为各方面都应有所规定。这就要求制定审计准则时必须全面地对审计人员资格和条件做出具体规定。

(4) 权威性。审计准则通常由最具权威性的审计职业团体或国家级政府相关机构制定和颁布,具有权威性和可靠性。

(二) 我国的审计准则体系

我国的审计准则按其组织体系可分为三类,即国家审计准则、内部审计准则和中国注册会计师审计准则。

1. 国家审计准则

国家审计准则是国家审计机关及其工作人员在从事审计业务活动中的行为规范。为了适应建立社会主义市场经济体制的需要,实现审计工作规范化,明确审计责任,保证审计质量,我国最高政府审计机关——审计署自1989年便开始了国家审计准则的制定工作。1996年,审计署发布了38个审计规范,2000年,审计署修订、发布了《中华人民共和国国家审计基本准则》和一系列通用审计准则和专用审计准则。2010年,根据2006年修订颁布的《审计法》和2010年修订颁布的《审计法实施条例》,审计署对国家审计准则进行了修订,以适应社会经济形势的变化和审计工作自身发展的要求。

2010年修订的《国家审计准则》,将原有国家审计基本准则和通用审计准则规范的内容统一纳入一个完整单一的国家审计准则。该准则正文分为7章,即总则、审计机关和审计人员、审计计划、审计实施、审计报告、审计质量控制和责任、附则,共200条。

(1) 总则。对准则的制定依据、适用范围、审计机关和被审计单位的责任区分、审计机关的主要工作目标、审计和专项审计调查的对象等做出了规定。

新国家审计准则使用“应当”“不得”词汇的条款为约束性条款，是审计机关和审计人员执行审计业务必须遵守的职业要求。使用“可以”词汇的条款为指导性条款，是对良好审计实务的推介。

(2) 审计机关和审计人员。对审计机关和审计人员执行审计业务时应当具备的资格条件和职业要求做出了明确规定。其中包括对职业道德的要求和聘请外部人员的相关要求。

(3) 审计计划。对审计机关选择审计项目、编制年度审计项目计划和审计工作方案等做出了明确规定。

(4) 审计实施。对实施方案、审计证据、审计记录和重大违法行为检查进行了规定。

(5) 审计报告。分别对审计报告的形式和内容、审计报告的编审、专题报告与综合报告、审计结果公布、审计整改检查进行了详细的规定。

(6) 审计质量控制和责任。对我国审计机关应建立的审计质量控制制度进行了详细规定。

(7) 附则。规定了不适用的情况以及有关审计准则实施的相关问题。

另外，国家审计准则还对信息技术环境下审计工作做出了一些特别规定。

2. 内部审计准则

内部审计准则是内部审计机构及其审计人员从事内部审计业务活动的行为规范。在我国，中国内部审计学会曾于1990年制定过《内部审计准则（草案）》，从2003年开始中国内部审计协会先后发布和实施了《内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德规范》以及29个内部审计具体准则。2013年8月20日，中国内部审计协会以公告形式发布了新修订的《中国内部审计准则》（以下简称新准则），并于2014年1月1日起施行。新准则体系由内部审计基本准则、内部审计人员职业道德规范、20个具体准则、5个实务指南构成。

(1) 具体准则分类

此次修订将内部审计具体准则分为作业类、业务类和管理类三大类。作业类准则涵盖了内部审计程序和技术方法方面的准则，具体包括审计计划、审计通知书、审计证据、审计工作底稿、结果沟通、审计报告、后续审计、审计抽样、分析程序等9个具体准则；业务类准则包括内部控制审计、绩效审计、信息系统审计、对舞弊行为进行检查与报告等4个具体准则；管理类准则包括内部审计机构的管理、与董事会或者最高管理层的关系、内部审计与外部审计的协调、利用外部专家服务、人际关系、内部审计质量控制、评价外部审计工作质量等7个具体准则。

（2）审计准则体系编码

在分类的基础上，对准则体系采用四位数编码进行编号。四位数中，千位数字代表准则的层次，百位数字代表准则在某一层次中的类别，十位数字和个位数字代表某具体准则在该类中的排序。新的编号方式借鉴国际内部审计准则的经验，体现准则体系的系统性和准则之间的逻辑关系，为准则未来发展预留了空间。内部审计基本准则和内部审计人员职业道德规范作为准则体系的第一层次，编码为1000。其中内部审计基本准则为第1101号，内部审计人员职业道德规范为第1201号。

内部审计准则体系构成如下：

第1101号——内部审计基本准则

第1201号——内部审计人员职业道德规范

第2101号内部审计具体准则——审计计划

第2102号内部审计具体准则——审计通知书

第2103号内部审计具体准则——审计证据

第2104号内部审计具体准则——审计工作底稿

第2105号内部审计具体准则——结果沟通

第2106号内部审计具体准则——审计报告

第2107号内部审计具体准则——后续审计

第2108号内部审计具体准则——审计抽样

第2109号内部审计具体准则——分析程序

第2201号内部审计具体准则——内部控制审计

第2202号内部审计具体准则——绩效审计

第2203号内部审计具体准则——信息系统审计

第2204号内部审计具体准则——对舞弊行为进行检查和报告

第2301号内部审计具体准则——内部审计机构的管理

第2302号内部审计具体准则——与董事会或者最高管理层的关系

第2303号内部审计具体准则——内部审计与外部审计的协调

第2304号内部审计具体准则——利用外部专家服务

第2305号内部审计具体准则——人际关系

第2306号内部审计具体准则——内部审计质量控制

第2307号内部审计具体准则——评价外部审计工作质量

3. 中国注册会计师审计准则

中国注册会计师审计准则是注册会计师在执行独立审计业务过程中必须遵循的行为规则，也是注册会计师审计工作质量的权威性判断标准。1996年我国独立审计准则建设取得了重大突破，由中国注册会计师协会制定并颁布的《中国注册会计师独立审计准则》已于1996年1月1日开始实施。它适合于注册会计师执行

独立审计业务的全过程。

但是为了与国际审计准则趋同,新的中国注册会计师执业准则体系(简称新的审计准则体系)已于2006年2月15日发布,定于2007年1月1日起实施。新的审计准则体系包括鉴证业务准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则三大部分。会计师事务所质量控制准则是注册会计师执行各类业务均应当执行的,而鉴证业务准则和相关服务准则是按照注册会计师所从事业务是否具有鉴证职能、是否需要提出鉴证结论加以区分的。其中,鉴证业务准则又分为审计准则、审阅业务准则和其他鉴证业务准则三类。这里的审计准则用来规范注册会计师执行历史财务信息审计业务,要求注册会计师综合使用审计方法,对财务报表获取合理程度的保证;审阅业务准则用来规范注册会计师执行历史财务信息审阅业务,要求注册会计师主要使用询问和分析程序,对财务报表获取有限程度的保证;其他鉴证业务准则用来规范注册会计师执行除历史财务信息审计和审阅以外的非历史财务信息的鉴证业务。

《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等18项审计准则于2019年2月20日由财政部批准发布,于2019年7月1日起施行。为了指导注册会计师正确理解和运用上述审计准则,中国注册会计师协会拟定了《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》应用指南》等24项应用指南,于2019年7月1日起施行。

在准则框架体系中,审计准则无疑是其核心内容和重点所在。因此,按照审计过程、业务性质和规范的内容,又将审计准则划分为一般原则与责任,风险评估与风险应对,审计证据,利用其他主体的工作,审计结论与报告,以及特殊目的、特殊业务、特殊领域等六小类。下面简单介绍我国新颁布的审计准则。

(1) 审计、审阅与其他鉴证业务准则

中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求

中国注册会计师审计准则第1111号——就审计业务约定条款达成一致

中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制

中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿

中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任

中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑

中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通

中国注册会计师审计准则第1152号——向治理层和管理层通报内部缺陷

中国注册会计师审计准则第1153号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通

中国注册会计师审计准则第1201号——计划审计工作

中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险

中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的的重要性

中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施

中国注册会计师审计准则第 1241 号——对被审计单位使用服务机构的考虑

中国注册会计师审计准则第 1251 号——评论审计过程中识别出的错报

中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据

中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货等特定项目获取审计证据的具体考虑

中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证

中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序

中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样

中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露

中国注册会计师审计准则第 1322 号——公允价值计量和披露的审计

中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方

中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营

中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额

中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项

中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明

中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑

中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作

中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作

中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告

中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见

中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息：对应数据和比较财务报表

中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任

中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑

中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资

中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表的特定要素、账户或项目审计的特殊考虑

中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务

中国注册会计师审计准则第 1611 号——商业银行财务报表审计

中国注册会计师审计准则第 1612 号——银行间函证程序

中国注册会计师审计准则第 1613 号——与银行监管机构的关系

中国注册会计师审计准则第 1621 号——对小型被审计单位审计的特殊考虑

中国注册会计师审计准则第 1631 号——财务报表审计中对环境事项的考虑

中国注册会计师审计准则第 1632 号——衍生金融工具的审计

中国注册会计师审计准则第 1633 号——电子商务对财务报表审计的影响

中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅

中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务

中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号——预测性财务信息的审核

（2）中国注册会计师相关服务准则

中国注册会计师相关服务准则第 4101 号——对财务信息执行商定程序

中国注册会计师相关服务准则第 4111 号——代编财务信息

（3）会计师事务所质量控制准则

会计师事务所质量控制准则第 5101 号——质量控制准则

二、合理使用审计依据

（一）审计依据的含义及其内容结构

1. 审计依据的含义

审计依据是指审计人员在审计中判断是非、优劣的准绳。它既是审计人员对所查明的事实进行评价和判断、据以提出审计意见和建议、做出审计结论的依据，也是被审计单位进行经济活动必须遵循的规范。

小思考 1-1

审计依据与审计准则有什么区别与联系？

答：审计依据与审计准则是两个既有区别又有联系的概念。审计准则解决如何进行审计的问题，是审计人员行动的指南和规范；审计依据解决审计人员依据什么标准提出这样或那样的审计意见，做出这样或那样的审计结论的问题，是审计人员辨别是非、衡量优劣、判断合法或非法，并据以做出审计结论、提出审计意见和建议的依据。

2. 审计依据的内容结构

不同的审计有不同的目标，所采用的审计依据也不同，将审计依据进行科学分类有助于审计人员根据不同的审计目标在审计时采用不同的审计依据。审计依据可按下列标志进行分类。

（1）按审计依据的来源划分

审计依据按其来源不同，可分为外部审计依据和内部审计依据。

①外部审计依据，指被审计单位以外其他各单位的标准。如国家制定的法律法规、条例、政策、制度；地方政府、上级主管部门颁发的规章制度和下达的通知、指标文件等；在涉外经济审计中所用的国际惯例的条约等。外部审计依据不仅是进行外部审计的依据，也是进行内部审计和各种专案审计的依据。

②内部审计依据，是指被审计单位内部机构制定的审计标准，以及被审计单位制定的经营方针、经营目标、计划预算、各种定额、经济合同、各项指标和各项规章制度等。这些标准是进行内部审计和经济效益审计的依据。

（2）按审计依据的性质和内容划分

审计依据按其性质和内容，可分为以下几类。

①法律和行政法规。法律是指国家立法机关依照立法程序制定和颁布的，由国家强制执行的行為准则。在审计中，广泛运用有关法律作为审计依据，如宪法、刑法、诉讼法、证券法、经济合同法、会计法、统计法、中外合资经营企业法、中外合作经营企业法、外资企业法、破产法、反不正当竞争法、税法、银行结算法、票据法、外汇管理法、仲裁法等。行政法规是指有关国家机关根据宪法赋予的权力制定的属于法律规范性质的文件。审计也将此类文件作为衡量是非优劣的尺度。如国务院颁布的审计条例、财政部颁布的会计准则、财务通则，审计署颁布的审计条例实施细则等。

②规章制度。规章制度是国有机关、社会团体、企事业单位制定和颁发的各种规则、章程、程序的总称，包括工作制度、责任制度、技术规程和技术标准等。例如，对一种产品规定原材料消耗定额、能源消耗定额、工时定额、质量标准等。此外，对会计业务处理的具体要求和办法，也属于规章制度之内。如我国财政部制定的《企业会计制度》等。这些规章制度，都是对人们某种行为的规范，均可作为审计依据。

③预算、计划和经济合同。预算是经一定程序核准的政府、机关、事业单位在指定期间的收支预计，如国家预算、中央预算、地方预算、单位预算等。它是评价收支是否合理合法的法律依据，因而可以作为审计依据。计划是人们为保证完成预期任务而对具体工作所做的总体安排布置。如国民经济计划、中央计划、地方计划、企业计划等。这些计划一经法定机构审核批准，便是具有指令性的计划，有关部门和单位必须贯彻实施，因而计划也可作为审计依据。经济合同是法人之间达成的书面协议，它一经签订，就具有法律效力，因而也可作为审计依据，来评价协议双方经济责任的履行情况。

（二）审计依据的特征及其选择

审计依据是明显可见的，而且不是固定不变的，随着国家管理的规范和单位管理的加强，旧的标准不断淘汰，新的标准不断建立。因此，无论什么样的审计依据，只能在一定的范围内、一定的区域中和一定的时间内有效，同时各类依据所具有

的权威性也是有很大差别的。

1. 审计依据的特征

(1) 权威性

审计依据是判断被审计单位经济活动合法性、有效性及真实性的准绳, 又是作为提出审计意见、做出审计决定的根据或理由。因此, 任何审计依据都具有一定的权威性或公认性, 否则不足以引用为依据。但是, 不同层次的依据, 其权威性大小不一样。如国家的法律、法规是衡量经济活动是否合法、合规的依据, 它具有很高的权威性, 是全国都公认的, 依据它提出审计意见, 做出审计决定一般是正确无误的。再如单位内部制定的规章制度、预算、计划、定额、标准、历史数据等, 则不具备上述法律、法规的权威性, 但依然是用来衡量经济活动优劣的重要依据, 对于这类依据主要强调它的公认性和可接受性, 一般要由审计人员和被审查单位协商后确定。

(2) 层次性

审计依据一般是由审计主体以外的国家机关、管理部门、业务部门、技术部门和企业单位制定的。审计依据因管辖范围和权威性大小不同而有不同的层次。一般来说, 制定的单位级别越高, 其管辖的范围越广, 其权威性越大。最高层次的依据是国家立法机关的法律; 其次是国务院颁布的各种行政法规及政策、指令、规划等; 再次是地方立法机关和行政机构制定的地方性法律、法规; 然后是被审计单位主管部门制定的规章制度、下达的计划和提出的技术经济指标等; 最低层次依据是被审计单位内部制定的各种规章制度、计划、预算、定额、标准等。值得提出的是, 如果是涉外审计, 还要引用国际及有关国家法规、制度为审计依据, 国际上的法规应高于各国的法律、法规。

审计依据的层次越高, 其管辖的幅度越宽, 其适用的范围越广, 其权威性越大。这是因为高层次依据主要是国家制定的法律、法规, 适用于全国, 而且低层次的法规及规章制度不能违反最高层次的法规, 只能在此基础上进行研究和加以具体化。

(3) 地域性

从空间上看, 很多审计依据还要受到地域性限制。由于各国的社会经济制度不同和生产力发展水平不同, 其审计依据和内容也各不相同。因此一个国家不能照搬另一个国家的审计依据。我国各地区、各部门的实际情况和发展水平也不相同, 因此, 其适用的审计依据也各不相同。审计人员进行审计判断时, 必须注意到地区差别、行业差别和单位差别。

(4) 时效性

从时间上看, 各种审计依据都有一定的时效性, 不是在任何时期、任何条件下都适用。作为衡量经济活动是否真实、合法和有效的审计依据属于上层建筑的范畴, 它会因经济基础的发展变化而不断变化, 也就是在不断的变更和修订之中, 这就要求审计人员在审计工作中, 密切注意各种依据的变化, 选用在被审计事项

发生时有效的判断依据，而不能以审计时现行的法律、法规、规章制度作为判断依据，也不能以过时的法律、法规、规章制度作为判断依据，更不能以旧的审计依据来否定现行的经济活动，或用新的审计依据来否定过去的经济活动。

（5）相关性

审计依据的相关性，主要是指所引用的审计依据应与被审计项目和应证实的目标相关。审计人员所做出的审计判断，所表示的审计意见以及所做出的审计决定是否正确无误，是否令人信服，与审计人员所使用的审计依据的相关程度及针对性强弱关系很大。审计依据的相关性，首先表现在所选用的依据与被审计事项是相关的，能够判定被审计事项是否真实、合法与有效；其次是能说明审计人员提出的审计意见、做出的审计决定有充足的理由；三是针对某一被证实的事项来说，所选用的各种依据能从不同的角度去证实，并能说明一定的程度，这些依据也是相关的。

2. 审计依据选择的原则

不同的被审计事项需要不同的衡量、评价依据，审计人员应根据不同的审计目标、不同的实际需要，选用适当的审计依据进行审计判断，提出审计意见，做出审计决定。由于我国政出多门、法制不完善、管理水平不高，造成了审计依据不统一、不配套，甚至无据可依，如衡量经济效益高低优劣的标准至今也没有统一的看法，各行其是。这就需要审计人员在选用审计依据时遵循一定的原则。

（1）从实际出发

审计人员应从实际出发，具体问题具体分析，根据需要选定适用的依据，选用时一定要根据依据的权威性、层次性、地域性、时效性、相关性的特点及其要求，尽可能选用权威性大的、令人信服的依据；尽可能选用高层次的依据，如选用的低层次依据一定不能与有关高层次依据相抵触；应选用本地区、本行业、本单位适用的依据；应选用适用于被审计事项发生时有效的依据；应选用与被审计事项有关，有利于做出审计判断、表示审计意见和做出审计决定的审计依据。

有法律、法规依据的，一定要选用法律、法规作为依据。如果选用的行政法规与宪法、法律存在矛盾，应以宪法、法律规定作为审计依据，国务院各部门之间的规定相抵触时，应以法律、行政法规授权的主管部门的规定作为审计依据，地方人民政府与国务院主管部门的规定相抵触时，除国家另有规定外，应当以国务院主管部门的规定作为审计依据；下级人民政府、部门的规定与上级人民政府、部门的规定相抵触时，除国家另有规定外，应以上级人民政府、部门的规定作为审计依据。审计中发现的重大问题没有明确的审计依据时，应当请示本级人民政府或上级审计机关，或从是否合理，是否正确，是否违背了国家法律、法规，是否损害了国家利益或是否侵犯了被审计单位的合法权益等方面去判断。

（2）把握实质问题

被审计单位的经济活动是错综复杂的，经济情况是瞬息万变的，因为影响经

济活动的因素是多方面的、不断变化的。因此，既要历史地看问题，又要辩证地看问题，认真仔细地研究多种问题中哪些是主要问题，哪些是本质问题；多种因素、矛盾中，哪些是主要因素，哪些是主要矛盾，哪些是矛盾的主要方面。只有抓住主要矛盾和矛盾的主要方面，才能把握问题的实质，才能选用适当的审计依据，并据以做出正确的判断，提出合理的意见和做出令人信服的决定。

（3）准确可靠

审计人员所运用的依据必须准确可靠，决不能把道听途说的主观臆测作为判断是非的依据。无论引用什么资料作为依据，均要查看原件、签发单位和签发时间，并判断其适用性。凡引用数据，一定要亲自复核，决不能照搬照抄；凡列举的定额、标准，必须要有原文资料，并核实其有效期；凡引用的单位管理制度，一定要有文字记载，领导的口头指示和某种会议精神，如没有文字依据，均不得作为审计依据；凡引用法律、法规、规章制度，一定要查到原文原件，做适当的摘录或复印，决不可断章取义，妄加推论。

总之，准确而合理地运用审计依据，有利于客观公正地做出审计判断，有利于提出合理的审计意见和做出正确的审计决定，有利于审计工作质量的提高。

三、培养审计职业道德

（一）审计职业道德

1. 审计职业道德概述

审计职业道德是审计人员在长期审计工作过程中逐步形成的应当普遍遵守的行为规范。它是为指导审计人员在从事审计工作中保持独立的地位、公正的态度和约束自己行为而制定的；也是为树立良好的职业形象，赢得社会的尊重和信赖而制定的。制定审计职业道德规范是出于审计职业特殊性的需要、取信社会公众的需要、对审计职业评价的需要和社会竞争日益激烈的需要。审计职业道德是审计人员顺利完成审计任务的重要保障，极大地影响了良好的社会道德风尚的形成，同时也是审计人员完善自身的基础、克服官僚主义、提高审计工作水平和充分发挥审计作用的关键。

2. 政府审计人员的职业道德

对政府审计人员职业道德的国际要求一般是具备独立性、客观性以及应有的职业谨慎、熟练的专业技能和保守秘密。在我国，2010年国家审计署修订颁布的国家审计准则第十五条，对于国家审计人员职业道德要求做出了规定：审计人员应当恪守严格依法、正直坦诚、客观公正、勤勉尽责、保守秘密的基本审计职业道德。

3. 内部审计人员的职业道德

内部审计人员的职业道德，是指内部审计人员的职业品德、职业纪律、专业

胜任能力及职业责任等的总和。内部审计人员职业道德包括具有内部审计职业特征的道德规范和行为规范两个方面，尽管各国形式多样、内容不一，但实质要求是一致的，均是要求内部审计人员实事求是、客观公正、谨慎评价、诚实廉洁等。许多国家的内部审计组织以及国际内部审计师协会普遍制定了内部审计职业道德。

在我国，中国内部审计协会 2013 年颁布的《中国内部审计准则第 1201 号——内部审计人员职业道德规范》中提出内部审计人员的职业道德：一是要诚信正直，不能歪曲事实、隐瞒发现的问题，应当廉洁、正直；二是要客观，实事求是，不得由于偏见、利益冲突而影响职业判断；三是要具备专业胜任能力；四是要保密。

4. 民间审计人员的职业道德

民间审计具有服务公众的责任、复杂的学识主体和需要公众的信任等职业特性，西方主要国家对民间审计人员职业道德的基本要求是注册会计师在执业过程中应保持超然独立性和正直、客观性。同时，对专业能力、应有的职业关注、计划和监督、充分相关的数据（证据）以及对未来的预测等方面做出明确规定。

在我国，中国注册会计师协会制定并颁布了《中国注册会计师职业道德守则》，于 2010 年 7 月 1 日起执行。其中职业道德基本准则包括诚信、独立、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密、良好的职业行为。

（1）诚信。诚信原则要求会员应当在所有的职业关系和商业关系中保持正直和诚实，秉公处事、实事求是。

（2）独立。独立原则是指注册会计师执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时，应当从实质上 and 形式上保持独立性，不得因任何利害关系影响其客观性。

（3）客观和公正。客观，是指按照事物的本来面目去考察，不添加个人的偏见。公正，是指公平，正直，不偏袒。如果存在导致职业判断出现偏差，或对职业判断产生不当影响的情形，注册会计师不得提供相关专业服务。

（4）专业胜任能力和应有的关注。如果注册会计师在缺乏足够的知识、技能和经验的情况下提供专业服务，就构成了一种欺诈。专业服务要求注册会计师在应用专业知识和技能时，合理运用职业判断。专业胜任能力可分为两个独立阶段：①专业胜任能力的获取；②专业胜任能力的保持。应有的关注，要求注册会计师勤勉尽责，保持应有的关注，遵守执业准则和职业道德规范的要求，认真、全面、及时地完成工作任务。在审计过程中，应当保持职业怀疑态度，运用专业知识、技能和经验，获取和评价审计证据。

（5）保密。保密原则要求注册会计师应当对因职业关系和商业关系而获知的信息予以保密，不得有下列行为。

①未经客户授权或法律法规允许，向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息。

②利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益。

（6）良好的职业行为。注册会计师应当遵守相关法律法规，避免发生任何损

害职业声誉的行为。在向公众传递信息以及推介自己和工作时,应当客观、真实、得体,不得损害职业形象。注册会计师应当诚实、实事求是,不得有下列行为。

①夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验。②贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作。

(二) 审计法律责任

1. 会计责任与审计责任

会计责任主要包括三个方面:一是建立健全内部控制;二是保护资产的安全与完整;三是保证会计资料的真实、合法、完整。注册会计师的审计责任是指注册会计师应对所出具的审计报告的真实性和合法性负责。审计报告的真实性和合法性是指审计报告应如实反映注册会计师的审计范围、审计依据、已实施的审计程序和应表示的审计意见。审计报告的合法性是指审计报告的编制和出具必须符合《注册会计师法》和独立审计准则的规定。会计责任和审计责任不能相互替代、减轻或者免除。

小思考 1-2

会计责任和审计责任有哪些区别?

提示:被审单位的会计责任和注册会计师的审计责任是完全不同的两项责任,二者不能相互替代、减轻或免除。其区别主要表现在以下几个方面。

①承担责任的主体不同。会计责任的承担者是被审单位的管理当局。在审计实务中,会计责任的确认通常是通过注册会计师要求被审单位提出书面声明来实现的。审计责任的承担者是接受审计委托的会计师事务所和承办审计业务的注册会计师。

②承担责任的内容不同。会计责任和审计责任的相关内容在前文已进行阐述。

③责任的履行不同。会计责任的履行是与被审单位的生产经营行为和管理当局的管理行为相联系的,是企业自身行为的结果。审计责任的承担则是与会计师事务所的活动和注册会计师的执业行为相联系的,是他们自身行为的结果。当事人的行为及其结果决定了其应当承担相应责任的内容。

④责任的评判标准不同。判断被审单位及其管理当局是否履行会计责任的依据是企业会计准则和会计制度的规定。判断会计师事务所及其注册会计师是否履行审计责任的依据是独立审计准则。

2. 注册会计师法律责任的成因与种类

(1) 注册会计师法律责任的成因

其一,违约。所谓违约,是指合同的一方或几方未能达到合同条款的要求。

当违约给他人造成损失时，注册会计师应负担违约责任。比如，会计师事务所所在商定的时期内，未能提交纳税申报表，或违反了与被审计单位订立的保密协议等。

其二，过失。所谓过失，是指在一定条件下缺少应具有的合理的谨慎。评价注册会计师的过失，是以其他合格注册会计师在相同条件下可做到的谨慎为标准的。当过失给他人造成损害时，注册会计师应负过失责任。通常将过失按其程度不同分为普通过失和重大过失两种。

①普通过失。普通过失（也有的称“一般过失”）通常是指没有保持职业上应有的合理的谨慎。对注册会计师则是指没有完全遵循专业准则的要求。比如，未按特定审计项目取得必要和充分的审计证据就出具审计报告的情况，可视为一般过失。

②重大过失。重大过失是指连起码的职业谨慎都不保持，对重要的业务或事务不加考虑，满不在乎；对注册会计师而言，则是指根本没有遵循专业准则或没有按专业准则的基本要求执行审计。

③另外，还有一种过失叫“共同过失”，即对他人的过失，受害方自己未能保持合理的谨慎，因而蒙受损失。比如，被审计单位未能向注册会计师提供编制纳税申报表所必要的信息，反而又控告注册会计师未能妥当地编制纳税申报表，这种情况可能使法院判定被审计单位有共同过失。再如，在审计中未能发现现金等资产短少时，被审计单位可以以过失为由控告注册会计师，而注册会计师又可以说现金等问题是由缺乏适当的内部控制造成的，并以此为由反击被审计单位的诉讼。

其三，欺诈。欺诈又称舞弊，是以欺骗或坑害他人为目的的一种故意的错误行为。具有不良作案动机是欺诈的重要特征，也是欺诈与普通过失和重大过失的主要区别之一。对于注册会计师而言，欺诈就是为了达到欺骗他人的目的，明知委托单位的财务报表有重大错报，却加以虚伪的陈述，出具无保留意见的审计报告。

与欺诈相关的另一个概念是“推定欺诈”，又称“涉嫌欺诈”，是指虽无故意欺诈或坑害他人的动机，但却存在极端或异常的过失。推定欺诈和重大过失这两个概念的界限往往很难界定，在美国许多法院曾经将注册会计师的重大过失解释为推定欺诈，特别是近年来有些法院放宽了“欺诈”一词的范围，使得推定欺诈在法律上成为等效的概念。这样，具有重大过失的注册会计师的法律责任就进一步加大了。

小思考 1-3

如何区分普通过失与重大过失？

提示：为了准确区分普通过失和重大过失这两个概念，注册会计师可以结合“重要性”和“内部控制”这两个概念进行分析。

首先,如果会计报表中存在重大错报事项,注册会计师运用标准审计程序通常应能发现,但因工作疏忽而未能将重大错报事项查出来,就很可能在法律诉讼中被解释为重大过失。如果会计报表中有多处错报事项,每一处都不算重大,但综合起来对会计报表的影响却较大,也就是说,会计报表作为一个整体可能严重失实,在这种情况下,法院一般认为注册会计师具有普通过失,而非重大过失,因为标准审计程序发现每处较小错误事项的概率也小。

其次,注册会计师对会计报表项目的审计是以内部控制结构的研究与评价为基础的。如果内部控制结构不太健全,注册会计师应当扩大抽样的范围,这样,一般都能揭示出由此产生的错报。否则,就具有重大过失的性质。相反的情况是,内部控制制度本身非常健全,但由于职工串通舞弊,导致设计良好的内部控制失效。由于注册会计师查出这种错报事项的可能性相对较小,因而一般会认为注册会计师没有过失或只具有普通过失。

(2) 注册会计师承担法律责任的种类

注册会计师因违约、过失或欺诈给被审计单位或其他利害关系人造成损失的,按照有关法律和规定,可能被判负行政责任、民事责任或刑事责任。

①行政责任是指注册会计师由于行政违法而应承担的法律后果。包括警告、暂停营业、吊销注册会计师资格、撤销事务所营业执照、没收非法所得等。

【工作实例 1-1】 琼民源,自 1993 年 4 月该公司股票在深圳证券交易所上市以来,股价表现平平,交投并不活跃。1996 年下半年,民源海南公司(琼民源控股公司),与深圳有色金属财务公司(琼民源股东财务顾问)联手炒作琼民源股票。某些传媒对琼民源业绩大加渲染,致使众多投资者在不明真相的情况下盲目跟进。1996 年下半年,琼民源股价在 5 个月的时间里上涨了 4 倍。1997 年初,琼民源在年度财务报告中公布“1996 年度实现利润 5.7 亿元,资本公积金增加 6.57 亿元”,据此计算,该公司的利润将比上一年度增加 1 000 倍,海南中华会计师事务所对琼民源 1996 年度财务报告出具了无保留意见的审计报告,海南大正会计师事务所为琼民源出具了资产评估报告。后经证监会、审计署等有关部门查实,琼民源在未取得土地使用权的情况下,通过与关联公司及其他人签订的未经国家有关部门批准的合作建房、权益转让等无效合同虚构利润 5.4 亿元,在未取得土地使用权、未经国家有关部门批准立项和确认的情况下,对 4 个投资项目资产评估编造资本公积金 6.57 亿元。为此,1998 年 4 月 29 日,中国证监会决定:

(1) 鉴于琼民源原董事长兼总经理马玉和等人制造虚假财务收据的行为涉嫌犯罪,移交司法机关,依法追究其刑事责任。对琼民源公司处以警告。对琼民源其他董事待履行法定程序后予以处罚。对民源海南公司和深圳有色金属财务公司

分别处以警告、没收违法所得 6 651 万元和 6 630 万元，并各罚款 200 万元，建议有关部门对深圳有色金属财务公司的主要负责人和直接负责人给予行政处分。

(2) 建议有关主管部门撤销直接为琼民源进行审计的海南中华会计师事务所，吊销其主要负责人的注册会计师资格证书。对海南中华会计师事务所总所处以警告，暂停其从事证券及期货业务资格 6 个月；对该事务所在琼民源财务审计报告上签字的注册会计师，暂停其从事证券及期货业务资格 3 年。对海南大正会计师事务所罚款 30 万元，暂停其从事证券相关资产评估业务的资格 6 个月；对负有直接责任的注册会计师，暂停其从事证券业务资格 3 年。

该案例告诉我们，会计师事务所和注册会计师在执业过程中，必须认真遵守职业道德规范和独立审计准则，实施审计时应保持应有的职业谨慎。否则，可能会给会计信息使用者带来损失，审计组织、审计人员也要承担相应法律责任。因没有执行审计准则而导致利益相关人蒙受损失的，审计人员将承担过失责任。明知委托单位的会计报表有重大错报或漏报，却出具虚假审计报告欺骗公众的，则属欺诈犯罪，将追究其刑事责任。

② 民事责任是指对委托人和第三方的赔偿责任。

【工作实例 1-2】 四川德阳市会计师事务所民事纠纷案是追究注册会计师民事责任的经典案件，尤其是最高人民法院 56 号函的签发，标志着中国注册会计师涉及民事法律责任的起源。1993 年，四川德阳市东方贸易公司（简称贸易公司）和山西省某化工厂（简称化工厂）签订购销合同。化工厂发货以后，迟迟未收到货款，后来发现经办人将货物骗到后即逃之夭夭。化工厂一怒之下，一纸诉状，将贸易公司及其主管单位告上法庭。在审理过程中，法庭发现注册会计师的验资报告中有这样一段话：“……上述情况属实。如果发现验资不实时，由我单位负责承担证明金额内的赔偿责任。”因此，在法院的建议下，化工厂将德阳市会计师事务所列为第三被告。最高人民法院据此颁发 1996 年 56 号法函，要求注册会计师承担赔偿责任。这也就是著名的 56 号法函的起源。

56 号法函发布以后，案件再次审理，德阳市会计师事务所被追究连带责任，要求其承担民事责任，赔偿合同全部价款。

③ 刑事责任是指会计师事务所或注册会计师由于违反国家法律、法规，情节严重，按照有关法律程序判处一定的徒刑。

【工作实例 1-3】 长城公司涉及的是注册会计师首次卷入刑事责任的案件。北京市长城机电产业公司（简称长城公司）是一家所谓的民营高科技企业，利用公司的科研成果，以签订“技术开发合同”的形式进行非法集资活动。而这一大规模、大范围的集资活动未经国家金融管理机构的批准。

1993 年，广大的投资者对公司的集资行为产生怀疑，要求长城公司退回投资款。这时公司找到中诚会计师事务所（简称中诚所）二分所，要求中诚所二分所为其出具验资报告，中诚所二分所为了获得审计费收入，为长城公司出具了不实

的验资报告，该验资报告的出具，为长城公司非法集资提供了便利，对向长城公司索退集资款的投资者起到了搪塞、欺骗的作用，给国家的金融管理带来了不良的影响，造成了严重的后果。

除了审计署、财政部和中国证监会对中诚所做出的行政处罚之外，法院审理裁决，对承办长城公司审计业务的两名注册会计师判处有期徒刑，鉴于其年龄偏大，监外执行。

在本案例中，由于注册会计师的验资报告是一部分投资者遭受损失的直接原因，因此，注册会计师难辞其咎，对社会的金融秩序造成如此重大的恶劣影响后，必须追究其刑事责任。

这三种责任可单处，也可并处。行政处罚对注册会计师个人来说，包括警告、暂停执业、吊销注册会计师证书；对会计师事务所而言，包括警告、没收违法所得、罚款、暂停执业、撤销等。民事责任主要是指赔偿受害人损失。刑事责任主要是指按有关法律程序判处一定的徒刑。一般来说，因违约和过失可能使注册会计师负行政责任和民事责任，因欺诈可能会使注册会计师负民事责任和刑事责任。

3. 审计法律责任的规避

注册会计师避免法律诉讼的具体措施，可以概括为以下几点：

（1）严格遵循职业道德和专业标准的要求

正如前文所充分论述的，不能苛求注册会计师对于会计报表中的所有错报事项都要承担法律责任，注册会计师是否承担法律责任，关键在于其是否具有过失或欺诈行为。而判别注册会计师是否具有过失的关键在于其是否遵照专业标准的要求执行。因此，保持良好的职业道德，严格遵循专业标准的要求执业、出具报告，对于避免法律诉讼或在提起的诉讼中保护注册会计师具有无比的重要性。

（2）建立、健全会计师事务所质量控制制度

会计师事务所不同于一般公司、企业，质量管理是会计师事务所各项管理工作的核心。如果一个会计师事务所质量管理不严，很有可能一个人或一个部门导致整个会计师事务所遭受灭顶之灾。北京中诚所就是其中一个例子，该所根本没有质量管理措施，各个分所都能以中诚所的名义独立承揽业务、出具报告，致使二分所为长城公司出具虚假报告之事曝光之后，中诚所尚不知本所曾为长城公司出过报告。因此，会计师事务所必须建立、健全一套严密、科学的内部质量控制制度，并把这套制度推行到每一个人、每一个部门和每一项业务，迫使注册会计师按照专业标准的要求执业，保证整个会计师事务所的质量。

（3）与委托人签订业务约定书

《注册会计师法》第十六条规定，注册会计师承办业务，会计师事务所应与委托人签订委托合同（即业务约定书）。业务约定书具有法律效力，它是确定注册会计师和委托人的责任的一个重要文件。会计师事务所无论承办何种业务，都要按照业务约定书准则的要求与委托人签订约定书，这样才能在发生法律诉讼时

将一切口舌争辩减少到最低限度。

（4）审慎选择被审计单位

一是要选择正直的被审计单位。如果被审计单位对顾客、职工、政府部门或其他方面没有正直的品格，也必然会蒙骗注册会计师，使注册会计师落入它们的圈套。这就要求会计师事务所接受委托之前，一定要采取必要的措施对被审计单位的历史情况有所了解。评价被审计单位的品格，弄清委托的真正目的，尤其是在执行特殊目的审计业务时更应如此。二是对陷入财务和法律困境的被审计单位要尤为注意。中外历史上绝大部分涉及注册会计师的诉讼案，都集中在宣告破产的被审计单位。周转不灵或面临破产的公司，其股东或债权人总想为他们的损失寻找替罪羊，因此对那些陷入财务困境的被审计单位要特别注意。

（5）深入了解被审计单位的业务

在很多案件中，注册会计师之所以未能发现错误，一个重要的原因就是他们不了解被审计单位所在行业的情况，即被审计单位的业务。会计是经济活动的综合反映，不熟悉被审计单位的经济业务和生产经营实务，仅局限于有关的会计资料，就可能发现不了某些错误。

（6）提取风险基金或购买责任保险

在西方国家，投保充分的责任保险是会计师事务所一项极为重要的保护措施，尽管保险不能免除可能受到的法律诉讼，但能防止或减少诉讼失败时会计师事务所所发生的财务损失。我国《注册会计师法》也规定了会计师事务所应当建立职业风险基金，办理职业保险。

（7）聘请熟悉注册会计师法律责任的律师

会计师事务所所有条件的话，应尽可能聘请熟悉相关法规以及注册会计师法律责任的律师。在执业过程中，如遇到重大法律问题，注册会计师应与本所的律师或外聘律师详细讨论所有潜在的危险情况并仔细考虑律师的建议。一旦发生法律诉讼，也应请有经验的律师参加诉讼。

项目小结

受托经济责任关系是审计产生的客观基础。

审计是一项具有独立性的经济监督活动。审计的对象是被审计单位的财政财务收支及其有关的经济管理活动和作为提供这些经济活动信息载体的会计报表、其他资料等。审计的三大主要职能是经济监督、经济鉴证和经济评价。

大多数国家均有由国家审计机关、内部审计机构和社会中介审计组织所构成的完整的审计组织体系。审计人员是指专职从事审计业务的人员，有国家审计人员、内部审计人员和独立审计人员之分。我国对审计人员实行专业技术职称制度和职业考核制度。

审计按照其内容和目的可分为财政财务审计、财经法纪审计、经济效益审计、经济责任审计,按照审计主体可分为政府审计、内部审计和民间审计。

审计准则是指审计人员在执行审计业务时必须遵循的行为规范和指南,同时也是衡量审计工作质量的尺度或标准。审计准则具有适应性、主体性、全面性、权威性特征。审计准则的一般内容结构可分为一般准则、工作准则和报告准则三部分。我国的审计准则体系由国家审计准则、内部审计准则和注册会计师审计准则构成。

审计依据是审计人员在审计中判断是非、优劣的准绳,具有层次性、相关性、时效性、地域性特征。审计依据按其来源不同,可分为外部审计标准和内部审计标准两类;按其性质和内容不同,可分为法律和行政法规,规章制度,预算、计划和经济合同三种。

我国注册会计师的职业道德规范主要包括一般原则(恪守独立、客观、公正的原则)、专业胜任能力与技术规范、对客户的关系、对同行的关系、其他责任(广告宣传、佣金等)。

会计责任不同于审计责任。注册会计师法律责任的成因主要包括违约、过失和欺诈。注册会计师法律责任的种类有民事责任、行政责任和刑事责任。注册会计师应该采取一定的措施来规避法律责任。

复习思考题

1. 如何理解审计的产生与发展?
2. 民间审计发展到会计报表审计阶段后,其主要特点是什么?
3. 如何理解审计关系?
4. 审计的特征有哪些?
5. 审计的基本职能和作用是什么?
6. 简述审计的对象、职能与作用及其相互关系。
7. 审计与会计的关系如何?
8. 国家审计机关有哪几种隶属模式?
9. 会计师事务所业务范围有哪些方面?
10. 什么是审计准则? 审计准则有哪些特征?
11. 简述审计依据及其特征。
12. 什么是审计职业道德? 《中国注册会计师职业道德基本准则》包括哪些内容?
13. 注册会计师如何规避法律责任?