

单元1 认知审计

学习目标

1. 了解审计的起源与发展。
2. 重点掌握审计的基本概念、对象、职能和作用。
3. 理解审计分类的意义、审计机构体系构成及对人员素质的要求。

技能要求

1. 准确把握审计关系人之间的相互关系。
2. 把握审计的本质特征。

案例导学

英国南海股份公司倒闭案催生注册会计师执业



图 1-1 英国南海股份公司倒闭案

任务 1.1 审计的产生与发展

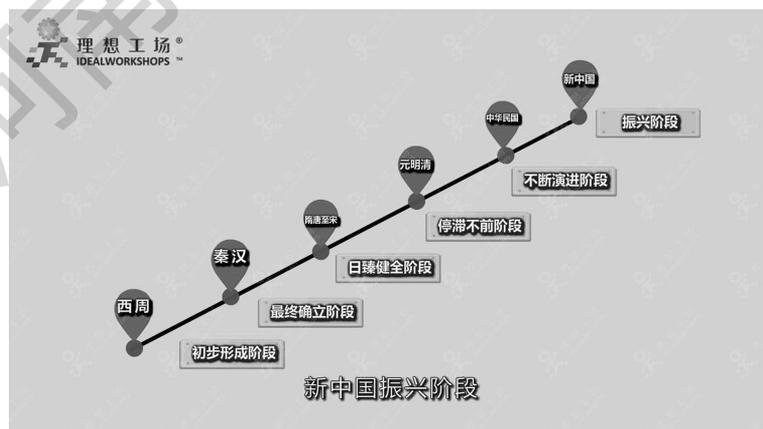
1.1.1 审计产生的客观基础

审计是人类社会经济发展的客观产物，是在财产所有权与经营管理权相分离的条件

下，随受托经济责任制的产生而产生，并伴随着受托经济责任制的发展而发展。在社会生产力极为低下的原始社会，没有剩余财产，没有阶级，财产的所有权与经营管理权统一于所有者本人；所有者自己承担经营责任，不存在受托经济责任，无须他人监管。当社会生产力发展到一定水平，出现了剩余产品，产生了私有制之后，社会财产逐步由少数人支配，他们可以脱离体力劳动，单凭对财产的占有权剥削他人的劳动果实，使人们之间产生了根本的利害冲突，尤其是国家形成之后，拥有大量财富的最高统治者实行分权控制，必然分封一些臣僚去代为征收、经管各项财粮赋税，这就促使财产所有权与经营管理权的分离，在财产所有者（最高统治者）和经营管理者（臣僚）之间形成一种受托经济责任关系，即由经营管理者向所有者承担经济责任。所有者（统治者）为了维护其统治，保护财产的安全完整，必然要对那些经营管理者（臣僚）履行职责的情况进行监督检查，这就促使了政府审计的产生与发展。

当市场经济发展到一定程度，经营贸易规模不断扩大，经济利益群体中各种权利与责任的关系也进一步细化且更趋复杂。当今社会出现的股份公司、集团公司、母子公司等现代企业生产经营管理模式，使权利与责任分离的受托经济责任关系成为现代企业组织形式的最主要特征，经营管理者与财产所有者都渴求建立更完善的经济监督体系，以明确各自的责任，保护各自的既得利益。就股份公司而言，股东对公司的财产拥有所有权，但不直接参与企业生产经营管理，而是委托经理行使管理的职能，而公司经营管理人员对受托的经济责任要以会计报表的形式定期向股东报告公司的经营情况和财务成果。然而，这些会计信息资料是否真实、正确，能否证实管理人员履行了受托的经济责任，这就要求精通会计实务的独立的第三方对公司的经济实绩进行甄别，通过公正的审查评价、鉴证会计信息资料的真实性，表明该经济组织的经济行为与既定权利、责任标准是否一致。于是，审计便得到了快速发展。由此可见，市场经济的发展，加快了财产所有权和经营权的分离，随之产生新的经济责任关系，促进了现代审计业务的发展。客观、公正、独立的审计活动，对保障市场经济的有序进行发挥着日趋重要的作用。

1.1.2 审计的产生与发展



扫一扫 图 1-2 审计的产生与发展

1.1.3 审计的基本概念



图 1-3 审计的基本概念

除上述定义外,人们对审计本质的研究一直在不断走向深入。但不同时期、不同国家、不同组织对审计所下的定义都有所不同。现介绍几个有代表性的观点供参考。

(1) 1989年,中国审计学会在贵州省安顺市召开的审计基本理论研究会上提出如下审计定义:审计是由专职机构和人员,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、效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪,改善经济管理,提高经济效益,促进和加强宏观调控的独立性经济监督活动。

(2) 美国会计学会(AAA)于1973年颁布的《基本审计概念报告》中,把审计概念定义为“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度,而对这种结论有关的证据进行客观收集、评定,并将结果传达给利害关系人的有系统的过程”。

(3) 国际会计师联合会(IFAC)下设的国际审计与鉴证准则理事会在《国际审计准则》中把审计概念描述为“审计人员对财务报表在所有重要方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

(4) 2012年1月1日开始施行的《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》中对审计概念的描述如下:“审计的目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。这一目的可以通过注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见得以实现。就大多数通用目的的财务报告框架而言,注册会计师针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见。”

1.1.4 审计的特征

审计的特征也就是审计有别于其他管理活动的地方,即审计是一项具有独立性的经济

监督、评价和鉴证活动。正因为审计具有独立性，才能保证审计机构和审计人员，依法客观公正地判断经济活动及其相关资料的真实性、合法性和公允性，以便取信于社会各界，更好地发挥监督作用。所谓审计独立性，就是审计机构和审计人员秉公、按原则从事审计工作。审计机构和审计人员在执行审计业务、出具审计报告时，应当在形式上和实质上独立于委托单位和其他机构，不受外界的干扰和影响。

我国宪法明确指出，审计机关要依照法律规定，独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。国家颁布的审计法、注册会计师法也都对审计机构和审计人员的独立性给予了明确的说明。审计独立性包含以下几个方面：

1.1.4.1 机构独立

机构独立是指审计机构要独立于被审计单位之外，与被审计单位没有任何组织上的行政隶属关系，不能受制于其他部门和单位，尤其是不能成为国家财政部门和各机构财务部门的下属机构，否则审计就失去其独立性。

1.1.4.2 经济独立

经济独立是指审计机构从事审计活动需要的经费，应当有合法的来源和法律保证，不受被审计单位的牵制。审计机构没有一定的经济来源，就无法开展审计工作，若经济来源受制于被审计单位或其他相关单位，审计的独立性就难以保证。我国自2006年6月1日开始施行的新《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）第十一条规定：“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。”可见，国家对政府审计的重视与支持，是其独立行使审计监督权的保证。对于实行有偿服务的注册会计师审计，要依据国家规定的收费标准收取审计费用，保证其生存和发展的需要。

1.1.4.3 工作独立

工作独立是指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，独立进行审核检查，独立做出审计结论，这是保证审计工作客观、公正的前提。我国《审计法》第十三条规定：“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。”

审计是一项独立性的经济监督、评价和鉴证活动，与其他经济监督、评价和鉴证活动相比，其独立性表现为以下几点：

(1) 审计监督不同于其他部门的经济监督。财政、税务、银行及证券交易管理机构所进行的经济监督，是其业务活动的一部分，而不是独立的经济监督活动，其目的是为国家财政、银行信贷和证券业务服务。国家司法、监察等部门对企事业单位的经济监督活动，同样不是独立的经济监督活动。

(2) 审计评价不同于其他部门的业绩评价。经济管理部门对企事业单位的经济活动、行政领导人所做出的业绩评价，既可以依据审计结果进行，也可以根据其他资料进行，与审计评价相比，评价基础、评价依据和评价方法有着重大区别。

(3) 审计鉴证不同于社会公证。社会公证部门进行的经济公证，是对相关各方以相互承认的资料、事实所进行的证明，如双方签订的经济合同、契约等，因此它与通过自身业务取得证据，并依据证据进行经济鉴证的审计业务有着很大的区别。

任务 1.2 审计的对象、职能与作用

1.2.1 审计的对象

审计的对象就是审计的客体，是指被审计单位在一定时期的全部或部分经济活动及其相关资料。随着社会经济的不断发展，审计对象也不断发生变化。就传统的审计对象来看，古代的官厅审计主要是对官厅的账目及其所反映的财政收支进行审核；20世纪以前，英国的详细审计是对企业的会计报表、账簿、凭证及其所反映的财务收支进行审核；20世纪初期的美国审计，是以企业的资产负债表、损益表等各种会计报表为审计对象，即对会计报表各个项目进行分析性复核以后，进一步对各项资产、负债和权益等财务收支状况或财务收支成果进行审计。

20世纪下半叶以来，为了适应现代社会经济的进一步发展，审计的对象迅速发展和变化，现代审计的内容已超出了财政、财务收支活动的范围，扩展到与经济效益有关的经营活动和管理活动的各个领域；由以会计账目为直接审查对象的账项基础审计，扩展为以内部控制为首要审查对象的制度基础审计，并逐步发展为以控制审计风险为主的风险导向审计；由以手工数据处理系统为审查对象的手工数据处理系统审计，发展为以计算机信息系统为审查对象的计算机信息系统审计，这些都已构成现代审计的重要标志。

审计的对象可概括为被审计单位的经济活动。具体地说，它包括以下两个方面的内容：

1.2.1.1 被审计单位的财务收支及其相关的经营管理活动

不论是传统审计还是现代审计，不论是政府审计还是注册会计师审计、内部审计，都要求以被审计单位客观存在的财务收支及其相关的经营管理活动为审计对象，对其是否真实、合法、合规及其效益情况进行审查和评价，以便对其所负的受托经济责任是否得以认真履行进行鉴证。根据宪法规定，政府审计的对象为国务院各部门、地方各级人民政府及其各部门的财政收支，以及国有金融机构、国有企事业单位的财务收支。内部审计的对象是本部门、本单位的财务收支、经营管理活动及其制度的执行情况，以及单位领导所关心的其他重要问题。注册会计师审计的对象为委托人指定的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动。

1.2.1.2 被审计单位的会计资料及其相关资料

审计对象主要包括记载和反映被审计单位财务收支、提供被审计单位经营管理活动信息的会计凭证、账簿、报表，以及相关的计划、预算和经济合同等资料。除上述会计、计划、统计等资料以外，提供被审计单位经营管理活动信息的载体还有经营目标、预测、决策方案、经济活动分析资料、技术资料等其他资料，以及计算机的磁带、磁盘等会计信息载体。也有些经济活动，被审计单位有意无意地未在各种载体上反映，很容易被遗漏或隐匿，这些也是审计不可忽视的对象。因此，凡是客观存在于被审计单位的经济活动，无论其是否已经发生、正在发生或将要发生，无论其是否有载体反映，都是审计的对象。

综上所述，审计的对象是指被审计单位的财务收支及其相关的经营管理活动，以及作

为提供这些经济活动信息载体的会计资料及其相关资料。会计资料和其他相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是审计对象的本质。

1.2.2 审计的职能



图 1-4 审计的职能

1.2.3 审计的作用

审计的作用与特定的社会、经济环境有着密切的联系。审计的作用是指审计职能在审计工作中产生的客观效果。审计的作用主要有防护作用、促进作用和鉴证作用。

1.2.3.1 防护作用

审计的防护作用是指检查被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动的真实性、准确性，监督国家的方针政策、财经法规和财务制度等在被审计单位的执行情况，这样可以揭露出被审计单位的各种错误与舞弊行为，以此保护所有者的权益，保证会计资料的正确性和可靠性，维护财经法纪及经济秩序，防止违法乱纪行为的发生，从而确保市场经济健康有效地运行。

审计的防护作用对保证资本市场的健康运行有着重大意义。西方各国资本市场管理的有关法律不仅要求上市公司必须提供或揭示投资人所需的各种报表和其他资料，而且都明确规定这些报表必须由独立的执业会计师进行审计，以此作为防止资本市场混乱和经济危机的手段。

1.2.3.2 促进作用

审计的促进作用是指通过对被审计单位的经营管理活动和经营管理制度进行审查和评价，确定被审计单位取得的成绩，并总结经验，提出进一步努力的方向，揭示经营管理活动中存在的问题、内部控制中的薄弱环节和不合理的地方，并深入分析，提出改进意见，以利于被审计单位不断完善和健全内部控制制度，改善经营管理，提高经济效益及加强宏

观调控。

1.2.3.3 鉴证作用

通过审计监督向审计委托人出具审计报告、提供鉴证证明，具有较强的可信性与证实性。因为不论是什么审计主体，都具有相对的独立性和权威性，它们与被审计单位一般不存在任何利益关系，其所提供的审计报告可信度的高低，不仅可用来证明被审计单位经济活动的真实性、合法性、效益性，成为向社会公众提供财务状况和经营成果等信息的重要依据，而且也可作为财产所有者维护财产权益的具有法律效力的重要证据。

任务 1.3 审计的分类

研究审计分类具有重要意义，主要表现在以下两个方面：一方面，研究审计分类，对于完善审计理论体系有着重要的意义；另一方面，研究审计分类，可掌握各种审计类型的规律，适应不同审计实务的需要，从而确保审计工作的顺利进行。在审计工作中，为了使一项审计事项顺利进行，可将不同类型的审计有机地结合起来，形成完善的审计科学理论体系。

1.3.1 按审计主体分类

审计主体，是指具有并行使审计权的组织机构和专职人员。审计主体在审计活动中处于主导地位，是审计行为的执行者。审计按其主体的性质划分，可以分为政府审计、民间审计和内部审计三类。政府审计与民间审计是被审计单位以外的审计组织所进行的审计，统称为外部审计。

1.3.1.1 政府审计

政府审计是指政府审计部门对政府部门和国有企事业单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合规性和效益性所进行的审查。政府审计是政府首脑领导下代表政府进行的审计。例如，我国审计署对民政事业费的审计，省审计厅对本省及各地市财政预算收支执行的审计，均属政府审计。

1.3.1.2 民间审计

民间审计是指经有关部门批准注册的会计师事务所进行的审计，即注册会计师审计。它是审计人接受审计委托人委托，对被审计单位的审计事项所进行的审查。民间审计组织也可接受政府审计组织的委托，对企事业单位进行审计。其主要特点是受托审计。民间审计的内容十分广泛，不仅包括传统的财务审计、财经法纪审计，还包括经营审计、管理审计、单位经济效益审计。民间审计组织的每一项审计事项的内容取决于审计委托人具体委托事项的目的和要求，例如，会计师事务所进行的审计、验资、查账、清算等，都属于民间审计。

1.3.1.3 内部审计

内部审计是指由部门、单位内部专职审计机构和专职审计人员所进行的审计。内部审计的内容是对本部门、本单位财政财务收支的审计，财经法纪的审计及经济效益的审计。内部审计的职能是在本部门、本单位相对独立地行使审计监督权，是实现经济管理的一种

必要手段，其内容并不限于各部门、各单位会计核算的工作监督，而且还涉及经济活动的各个领域，是增强内部控制的一个重要环节。

1.3.2 按审计内容和目的分类

按内容和目的不同，审计可以分为财政财务收支审计、财经法纪审计和经济效益审计三类。

1.3.2.1 财政财务收支审计

财政财务收支审计也称常规审计或传统审计，是指审计组织通过对凭证、账簿、报表及有关经济资料的审查，查明被审计单位的财政财务收支活动是否真实、合规的一种审计。

1.3.2.2 财经法纪审计

财经法纪审计也称违纪审计、专案审计，是对被审计单位或被审计人员是否贯彻执行和严格遵守财经政策、法令、制度进行的一种审计。从严格意义上讲，财经法纪审计是财政财务收支审计的一个特殊类别，其内容包括在财政财务收支审计的内容之中，但其内容突出以下两点：一是突出对违反财经法律行为的审查，诸如乱挤成本、乱摊费用、偷税漏税、化公为私等行为；二是突出对违法犯罪案件的审查，如贪污盗窃、行贿受贿等情况。审计的目的在于通过监督、检查，促使被审计单位和有关人员遵守财经法纪，防止经济违法犯罪案件的发生。

1.3.2.3 经济效益审计

经济效益审计是指对被审计单位经济活动的效益性所进行的审计。其目的是加强经营管理，提高经济效益。审计重点是审查和评价被审计单位经营管理活动的经济性、效率性和效果性。其中，经济性是对投入的要求，效率性是对速度的要求，效果性是对产出的要求。对这三个方面的审计，实质是审查经济活动是否有效地进行。具体审计内容包括四点：一是对经营方针决策、各项计划目标和投资方案的经济性、合理性和可行性的审计；二是对被审计单位管理素质和管理水平的审计；三是对经营活动中人力、物力、财力等资源利用的节约或浪费的专项审计；四是对生产经营成果等效益实现程度及其影响因素的审计。通过对被审计单位有关项目的审查、取证、分析、评价，提出建议，借以查清被审计单位存在的问题，使其改善经营管理，提高经济效益。

1.3.3 按审计实施时间分类

按实施时间不同，审计可以分为事前审计、事中审计和事后审计三类。

1.3.3.1 事前审计

事前审计是指审计组织在被审计单位经济业务发生前所进行的审计。该类审计的主要内容包括被审计单位经济计划、预算、决策、方案的编制是否切实可行，各项工程项目的预算是否经济有效，以及经济合同的签订是否合理合法等。其目的是事先纠正计划、预算、决策等方面的失误，预防错误和舞弊行为的发生，防患于未然，保证经济行为的合理性和合法性，促使被审计单位正确处理各方面的经济关系，不断提高企业经营管理水平。

1.3.3.2 事中审计

事中审计是指审计组织在被审计单位某项经济业务发生期间所进行的审计。审计的主要内容是审查计划、预算、决策、方案、合同等的执行情况，审查经济责任的履行情况，

审查基建工程的施工进度、施工质量、施工效益等。其目的是确保内部控制制度的贯彻执行，及时发现和纠正错误及舞弊行为，保证计划、预算、决策、方案、合同的顺利实施。

1.3.3.3 事后审计

事后审计是指审计组织在被审计单位经济业务结束后所进行的审计。这类审计的内容较多，既包括财政财务收支审计，又包括财经法纪和经济效益审计。其目的是评价经济活动的真实性、合法性和效益性，确认经济责任，总结经验教训，为今后编制计划、预算、方案等提供参考依据。

1.3.4 按审计审查的范围分类

审计按其审查范围不同，可以分为全部审计、局部审计两类。

1.3.4.1 全部审计

全部审计是指审计组织对被审计单位在审计期内的全部经营活动及其经济资料所进行的审计。全部审计的结果比较准确可靠，但审计业务量过于繁重。它一般适用于内部控制制度不健全、会计基础工作较为薄弱的单位或经济业务简单、凭证账册等经济资料较少的小型企业。

1.3.4.2 局部审计

局部审计是指审计组织对被审计单位在审计期内的部分经营活动及其经济资料所进行的审计，如现金审计、销售业务审计等。部分审计需要的时间短，费用少，便于帮助被审计单位及时发现问题、解决问题。但在审计过程中，可能会漏掉那些具有严重问题的事件和存在违法或非法行为的经济业务。

1.3.5 审计的其他分类



图 1-5 审计的其他分类

综上所述,依据不同的标准对审计所进行的各种分类,既有其各自的特点,又相辅相成,密切相关。审计人员在执行审计任务时,应根据不同的审计目标和要求,结合被审计单位的实际情况,恰当地选用审计类型,更好地完成审计任务。同时,也可以选用几种审计类型结合使用,使其相互补充,扬长避短。只有这样,才能合理组织审计工作,充分发挥各类审计的作用,从而既能简化审计工作,减轻审计工作量,又能保证审计质量,提高审计工作的效率和效果。

任务 1.4 审计组织与审计人员

审计组织是指有权力或有资格行使审计职能、开展审计工作的群体。我国的审计组织由政府审计组织、内部审计组织和民间审计组织三大部分组成。审计人员则是指在国家审计组织、内部审计组织和民间审计组织内专门从事审计工作的人员。审计人员是开展审计工作、完成审计任务的具体执行人。

1.4.1 政府审计机关与审计人员

1.4.1.1 政府审计机关

政府审计机关是代表国家依法行使审计监督权的行政机关,它具有国家法律赋予的独立性和权威性。

1. 政府审计机关的设立类型

各国社会制度不同,政府审计机关的设立方式也有较大差异。目前,按照各国政府审计机关的隶属关系不同,政府审计机关的设立可以分为四种类型。

(1) 立法型。立法型的审计机关隶属于议会,独立行使职权,对议会负责,不受行政当局的控制和干涉。由议会直接领导,依照国家法律赋予的权限,对各级政府机关的财政收支,以及国有企业、事业单位的财务收支和有关经济活动进行审计。例如,美国、英国、加拿大等国家的政府审计体制均属于这种类型。立法型审计机关的独立性、权威性最高。

(2) 司法型。司法型的审计机关隶属于司法部门,拥有很强的司法权。例如,法国、德国、意大利的审计法院等就隶属于司法体系。具有审计和经济审判的职能,有很高的权威性。与立法型审计机关相比,司法型审计机关特别强调审计机关的权威性,并以法律形式来强化这种权威性。审计人员大多享有司法职权。

(3) 行政型。行政型的审计机关隶属于政府行政部门,根据国家法律赋予的权限,对政府所属各部门、各单位的财政预算和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、预算等的正常实施。我国国家审计署就隶属于国务院。属于这种隶属关系下的政府审计机关,其独立性和权威性相对差些。

(4) 财政型。财政型的审计机关隶属于财政部门。如瑞典的国家审计局就是财政部门的特别机构。不过,国家法律规定它必须向议会报告工作,这样就提高了它的独立性和权威性。一般来说,财政部门领导体制下的审计机关的独立地位相对较低。

政府审计国际组织是最高审计机关国际组织,是由世界各国最高政府审计机关所组成的国际性组织,是一个独立自主、非政府的永久性组织。该组织正式成立于1982年,其

宗旨是“经验分享，全球共惠”，我国于1983年派代表参加了该组织在马尼拉召开的第十一届代表大会，并于1983年正式加入了该组织。

2. 我国的政府审计机关

(1) 政府审计机关的设置。我国的政府审计机关是以宪法为依据设置的，是代表政府依法行使审计监督权的行政机关，它具有宪法赋予的独立性和权威性。《中华人民共和国宪法》规定：“国务院设立审计机关，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支，进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下，依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”“县级以上地方各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机关依照法律规定独立行使审计监督权，对本级人民政府和上一级审计机关负责。”

我国新修订的《审计法》对政府审计机关的设置和审计人员的要求也做出了如下具体规定：国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关。

国务院设立审计署，在国务院总理领导下，主管全国的审计工作。审计长是审计署的行政首长。地方各级人民政府的审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下，负责本行政区域内的审计工作。地方各级审计机关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。审计机关根据工作需要，经本级人民政府批准，可以在其审计管辖范围内设立派出机构。派出机构根据审计机关的授权，依法进行审计工作。

(2) 政府审计机关的职责。根据新《审计法》的规定，政府审计机关职责如下：

审计机关对本级各部门（含直属单位）和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况进行审计监督。

审计署对中央银行的财务收支，进行审计监督。审计机关对国有金融机构的资产、负债、损益，进行审计监督；对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支，进行审计监督；对国有企业的资产、负债、损益，进行审计监督；对国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构的审计监督，由国务院规定；对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决算，进行审计监督；对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支，进行审计监督；对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支，进行审计监督；按照国家有关规定，对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人，在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况，进行审计监督。

(3) 政府审计机关的权限。根据新《审计法》的规定，政府审计机关在进行审计时权限如下：

其一，要求报送资料权。审计机关有权要求被审计单位按照审计机关的规定提供预算或者财务收支计划、预算执行情况、决算、财务会计报告，运用电子计算机储存、处理的财政收支、财务收支电子数据和必要的电子计算机技术文档，在金融机构开立账户的情况，社会审计机构出具的审计报告，以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料，被审计单位不得拒绝、拖延、谎报。

其二，检查权。审计机关进行审计时，有权检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、

财务会计报告和运用电子计算机管理财政收支、财务收支电子数据的系统，以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，被审计单位不得拒绝；有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查，并取得有关证明材料，有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作，如实向审计机关反映情况，提供有关证明材料；经县级以上人民政府审计机关负责人批准，有权查询被审计单位在金融机构的账户；审计机关有证据证明被审计单位以个人名义存储公款的，经县级以上人民政府审计机关主要负责人批准，有权查询被审计单位以个人名义在金融机构的存款。

其三，采取临时强制措施权。审计机关进行审计时，被审计单位不得转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料，不得转移、隐匿所持有的违反国家规定取得的资产。审计机关对被审计单位违反上述规定的行为，有权予以制止；必要时，经县级以上人民政府审计机关负责人批准，有权封存有关资料和违反国家规定取得的资产；对其中在金融机构的有关存款需要予以冻结的，应当向人民法院提出申请。

其四，建议纠正权。审计机关对被审计单位正在进行的违反国家规定的财政收支、财务收支行为，有权予以制止；制止无效的，经县级以上人民政府审计机关负责人批准，通知财政部门和有关主管部门暂停拨付与违反国家规定的财政收支、财务收支行为直接有关的款项，已经拨付的，暂停使用。

1.4.1.2 政府审计人员

政府审计人员是指在各级人民政府的审计机关中从事政府审计的人员。审计人员应当具备与其从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力。政府审计人员属于国家公务员，执行国家公务员制度，同时国家审计人员实行专业技术资格制度，一般包括高级（高级审计师）、中级（审计师）和初级（助理审计师和审计员）三级专业技术职务。职称资格实行国家统一考试制度。

1.4.2 内部审计机构与审计人员

1.4.2.1 内部审计机构设置

国际内部审计师协会（IIA）重新修订的内部审计的定义，将内部审计的确认和咨询功能并列起来，强调内部审计在公司治理、内部控制和风险管理中的作用，并强调了内部审计的增值功能。为此，我国审计署于2018年1月正式发布《审计署关于内部审计工作的规定》，指出“内部审计是指对本单位及所属单位财政财务收支、经济活动、内部控制、风险管理实施独立、客观的监督、评价和建议，以促进单位完善治理、实现目标的活动”。

1. 内部审计机构领导体制类型

内部审计机构是指在部门、单位内部从事审计工作的机构。常见的内部审计机构的领导体制主要有四种类型：

- (1) 受所在单位董事会下设的审计委员会的直接领导。
- (2) 受所在单位的会计机构负责人或主管财务的副总裁领导。
- (3) 受所在单位总经理或总裁领导。
- (4) 受董事会审计委员会和会计机构负责人的双重领导。

不同的领导体制下的内部审计机构，其审计的独立性、权威性、作用也有所不同。

内部审计的国际组织是国际内部审计师协会（IIA）。它的前身是美国内部审计师协会，成立于1941年。内部审计师协会经过半个多世纪的发展，现已成为拥有会员数量7万多人，分布于120多个国家，有200多个地区分会、29个国家分会的庞大的内部审计师专业组织。我国于1987年以“中国内部审计学会”（后改名为中国内部审计协会）的名义加入了国际内部审计师协会，标志着中国的内部审计步入了国际化轨道。国际内部审计师协会根据内部审计实务的最新发展变化，多次对内部审计实务框架机构和内容进行更新和调整，最近的两次调整分别在2010年和2012年。这些修订和完善充分反映了内部审计发展的最新理念，更加重视内部审计在促进组织改善治理、风险管理和内部控制中发挥的作用，以及更重视内部审计的价值增值功能等。2012年，为了适应内部审计的最新发展，更好地发挥内部审计准则在规范内部审计行为、提升内部审计质量方面的作用，中国内部审计协会对2003年以来发布的内部审计准则进行了全面、系统的修订。新准则自2014年1月1日起施行，2003年制定的《内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德规范》以及1~29号具体准则同时废止。

新的准则将内部审计具体准则分为作业类、业务类和管理类三大类。在分类的基础上，对准则体系采用四位数编码进行编号，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，为准则的未来发展预留了空间。修订后的内部审计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。

2. 我国内部审计机构的管理

为了发挥内部审计的作用，提高其工作质量，加强内部审计机构的管理是十分必要的。我国内部审计协会制定了内部审计具体准则《第2301号内部审计具体准则——内部审计机构的管理》。该准则明确界定：所谓内部审计机构的管理，是指内部审计机构对内部审计人员和内部审计活动实施的计划、组织、领导、控制和协调工作。

内部审计机构管理可以分为部门管理和项目管理两个层次。部门管理是指内部审计机构运行过程中的一般性行政管理。项目管理是内部审计机构对审计项目业务工作的管理与控制。内部审计机构管理的内容主要包括以下方面：①审计计划。②人力资源。③财务预算。④组织协调。⑤审计质量。⑥其他事项。

3. 内部审计机构的权限

《审计署关于内部审计工作的规定》（修订）中规定，内部审计机构履行职责时享有下列权限：①要求被审计对象及时提供财政财务收支计划、预算执行情况、决算、财务会计报告、工作计划、工作总结、业务档案及其他有关资料（包括电子数据，下同）和必要的电子计算机技术文档。②参加或者列席本单位及所属单位召开的重大投资、资产处置、财政财务收支预算、决算及其他与经济活动有关的会议等。③检查财务、会计及经济活动的资料、文件和与审计事项有关的计算机管理信息系统及相关电子数据。④对被审计对象的业务活动进行现场观察、调查和记录。⑤对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。⑥对审计发现的违反国家规定或者单位内部规定的行为予以制止，提出处理违法违规行为的意见和改善管理、完善治理的建议。

此外，内部审计机构和内部审计人员对审计中发现的本单位负责人存在的严重违法违规问题、本单位未予以处理的严重违法违规问题，以及国家有关政策、规定需要完善的问

题，有权向审计机关和其他有关部门反映。

1.4.2.2 内部审计人员

内部审计人员在从事内部审计活动时，应当保持诚信正直，应当遵循客观性原则，公正、不偏不倚地做出审计职业判断。内部审计人员应当具备必需的专业胜任能力，并通过后续教育培训加以保持和提高；内部审计人员实行从业资格和审计专业技术资格制度。内部审计人员对于实施内部审计业务中所获取的国家秘密和被审计单位商业秘密应当履行保密义务。

内部审计人员在实施内部审计业务时，应当保持诚信正直，不应有下列行为：①歪曲事实。②隐瞒审计发现的问题。③进行缺少证据支持的判断。④做误导性的或者含糊的陈述。

内部审计人员在实施内部审计业务时，应当廉洁、正直，不应有下列行为：①利用职权谋取私利。②屈从于外部压力，违反原则。内部审计人员在实施内部审计业务时，应当遵守客观性原则，实事求是，不得由于偏见、利益冲突而影响职业判断。

内部审计人员实施内部审计业务前，应当采取下列步骤对客观性进行评估：①识别可能影响客观性的因素。②评估可能影响客观性因素的严重程度。③向审计项目负责人或者内部审计机构负责人报告客观性受损可能造成的影响。

1.4.3 民间审计组织与注册会计师

1.4.3.1 民间审计组织

目前，世界上不少国家都设立了民间审计组织。民间审计组织是由注册会计师和其他有关人员组成的独立的法人组织，在营运方面实行有偿服务的原则。它可以是独立开业，也可以是合伙营业，进而形成大型的跨国会计公司。民间审计组织通过行业协会进行行业管理。

民间审计国际组织中影响最大的是国际会计师联合会，该组织成立于1977年10月，目前，其成员国包括遍布世界80多个国家和地区的120个职业会计师团体。该联合会制定国际会计准则和审计准则，协调世界范围内的会计职业的合作与发展，谋求会计师职业工作质量的提高。中国注册会计师协会于1997年加入该联合会。

1. 我国民间审计组织的设立

我国目前的民间审计组织就是指会计师事务所。会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构，实行自收自支、独立核算、依法纳税。会计师事务所是注册会计师的工作机构，注册会计师只有加入会计师事务所才能执行业务。综观注册会计师行业在各国的发展，会计师事务所主要有独资、普通合伙制、有限责任公司制、有限责任合伙制四种组织形式。

根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定，我国可以设立有限责任会计师事务所、合伙会计师事务所。目前有一些地方已设立了股份有限公司形式的会计师事务所，但不允许设立个人独资的会计师事务所。

(1) 注册会计师可以发起设立有限责任会计师事务所。有限责任会计师事务所是指注册会计师出资发起设立、承办注册会计师业务并负有限责任的社会中介机构。负有限责任的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任，会计师事务所的出资人以其全部出资额

对其债务承担责任。

设立有限责任会计师事务所应符合下列条件：

- 1) 不少于 30 万元的注册资本。
- 2) 有 10 名以上在国家规定的职龄以内的专职从业人员，其中至少有 5 名注册会计师。
- 3) 有 5 名以上符合规定条件的发起人。
- 4) 有固定的办公场所。
- 5) 审批机关规定的其他条件。

(2) 会计师事务所也可以由注册会计师合伙设立。合伙设立的会计师事务所的债务，由合伙人按照出资比例或者协议的约定，以各自的财产承担责任。合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

设立合伙会计师事务所应符合下列条件：

1) 有 2 名以上符合规定的注册会计师为合伙人，由合伙人聘用一定数量的符合规定条件的注册会计师和其他专业人员参加会计师事务所工作。

2) 有固定的办公场所和必要的设施。

3) 有能够满足执业和其他业务工作所需要的资金。

2. 注册会计师的业务范围

根据《中华人民共和国注册会计师法》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。审计业务属于法定业务，非注册会计师不得承办。

(1) 审计业务。

1) 审查企业会计报表，出具审计报告。审查企业会计报表、出具审计报告是注册会计师最主要的审计业务。在社会主义市场经济条件下，会计信息质量是非常重要的。从宏观上讲，它直接影响着国家宏观经济决策的正确性和经济秩序的正常性，因为会计工作是经济管理工作的重要基础，整顿会计工作秩序，强化会计监督，提高会计信息质量，有利于国家进行正确的宏观经济决策，加强和改善宏观调控，维护经济秩序，创造良好经济环境；从微观上讲，它是社会公众经济决策的依据，因为社会公众是通过分析会计报表来做出经济决策的。注册会计师审计是保证会计信息质量的重要一环。注册会计师的主要职能之一就是通过对财务会计报告的审计，为社会提供审计监督和鉴证服务。

2) 验证企业资本，出具验资报告。根据《中华人民共和国公司法》和《中华人民共和国公司登记管理条例》等国家法律法规的规定，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，验资业务是注册会计师的重要业务。

3) 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。按照国家财务会计法规的规定，企业在合并、分立或终止清算时，应当分别编制合并或分立会计报表以及清算会计报表。为了帮助会计报表使用者确定这些报表的可信程度，企业就需要委托注册会计师对其编制的会计报表进行审计。

4) 办理法律、行政法规规定的其他审计业务，并出具相应的审计报告。注册会计师还可以根据国家法律、行政法规的规定，对特殊目的业务进行审计，并出具相应的审计报告。

注册会计师审计的特殊目的业务主要有：按照特殊编制基础编制的会计报表；会计报表的组成部分，包括会计报表的特定项目、特定账户或特定账户的特定内容；法规、合同

所涉及的财务会计规定的遵循情况；简要会计报表。

注册会计师执行以上审计业务出具的相应报告，都具有法定证明效力，注册会计师及其所在的会计师事务所对其出具的报告承担相应的法律责任。

(2) 会计咨询和会计服务业务。随着经济的发展，社会对注册会计师的要求越来越高，客观上要求注册会计师利用其专门知识和专业经验及专业判断能力，提供会计咨询和会计服务业务。注册会计师执行的这些业务属于服务性质，是所有具备条件的中介机构甚至个人都可从事的非法定业务。

会计咨询和会计服务业务主要有：代理记账，税务代理；对会计政策的选择和运用提供建议；会计制度设计，协助拟定合同、章程或其他有关文件；接受司法机关的委托，办理经济案件的鉴证；参与可行性研究；培训会计人员；担任会计顾问，提供财务、会计、税务和经营管理咨询服务；审核企业前景财务资料；审核企业的内部控制；等等。

1.4.3.2 注册会计师

1. 注册会计师考试

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。在社会审计中，只有取得了注册会计师资格才能独立执行审计业务，签署审计报告。未取得注册会计师资格的其他人员，只能在注册会计师的指导下开展工作。

国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试办法，由国务院财政部门制定，并由中国注册会计师协会组织实施。

(1) 报考条件。根据《中华人民共和国注册会计师法》和《注册会计师全国统一考试办法》的规定，具有高等专科以上学校毕业的学历或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称的中国公民，可以申请参加注册会计师全国统一考试。根据《香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区居民及外国人参加注册会计师全国统一考试办法》的规定，港澳台地区居民和按互惠原则确认的外国人具有规定条件者可申请参加中华人民共和国注册会计师考试。

(2) 考试科目和成绩认定。目前，我国注册会计师专业阶段考试科目为会计、审计、经济法、税法、财务成本管理、公司战略与风险管理等6科。综合阶段考试科目为职业能力综合测试。每年的考试范围在各年度财政部注册会计师考试委员会发布的《注册会计师全国统一考试大纲》中确定。考试方式为闭卷、笔试。试卷由财政部注册会计师考试委员会办公室集中组织评阅，考试成绩由财政部注册会计师考试委员会认定，由财政部注册会计师考试委员会办公室通知考生。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，由全国考试委员会颁发全科合格证书，并可申请加入中国注册会计师协会成为会员，接受后续教育，其成绩长期有效。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，其合格成绩在取得单科成绩合格凭证（单科成绩合格证书或成绩通知单）后的连续4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。

2. 注册会计师注册

根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定，参加注册会计师全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作2年以上的，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。注册会计师协会应当将准予注册的人员名单报国务院财政部门备案。国务院财政部门

发现注册会计师协会的注册不符合《中华人民共和国注册会计师法》规定的，应当通知有关的注册会计师协会撤销注册。准予注册的申请人，由注册会计师协会发给国务院财政部门统一制定的注册会计师证书。

3. 注册会计师的权限

(1) 调查取证权。注册会计师执行业务，可以根据需要查阅被审计单位的有关会计资料 and 文件，查看被审计单位的业务现场和设施，要求被审计单位提供其他必要的协助。

(2) 披露权。注册会计师在执业中，发现被审计单位有弄虚作假、营私舞弊等违反国家法律法规行为的，应当在出具的报告书中明确提出。

(3) 确定出具审计报告类型权。注册会计师实施了必要的审计程序之后，根据收集到的审计证据，在运用重要性原则对被审计单位会计报表错报或漏报的严重程度进行专业判断的基础上，有权决定出具什么类型的审计报告。

(4) 拒绝出具有关报告权。根据《中华人民共和国注册会计师法》规定，注册会计师执行审计业务，遇有下列情形之一的，应当拒绝出具有关报告：委托人或被审计单位示意其做不实或者不当证明的；被审计单位故意不提供有关会计资料 and 文件的；因委托人或被审计单位有其他不合理要求，致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项做出正确表述的。

1.4.4 政府审计、注册会计师审计及内部审计之间的关系

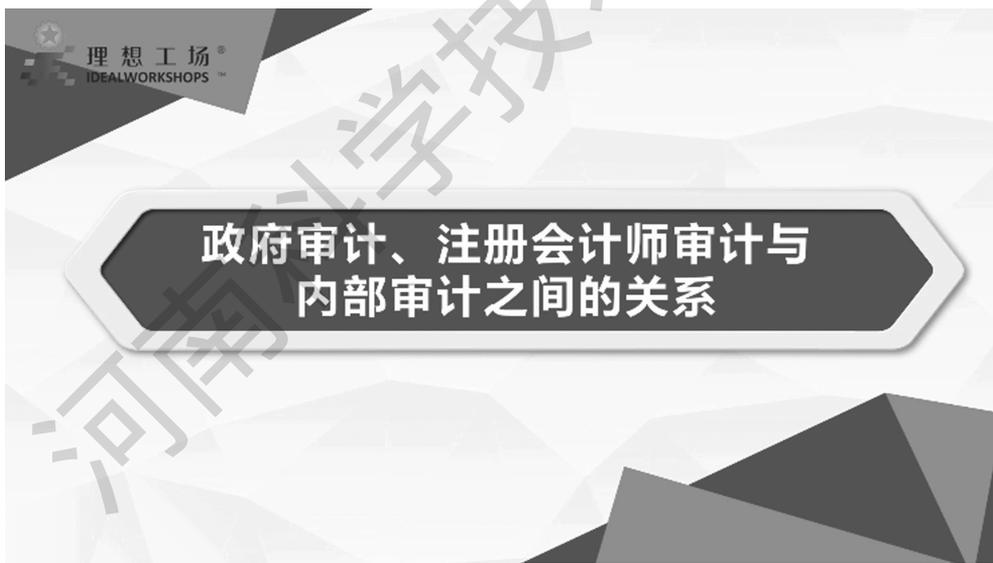


图 1-6 政府审计、注册会计师审计及内部审计之间的关系

本单元小结

审计是一个历史范畴，是经济发展到一定阶段的产物，是由独立的专职机构和具有专业胜任能力的独立人员接受委托或授权，对被审计单位特定时期的财政财务收支及有关经济资料的合法性、公允性、真实性和有效性进行审查，并将这一结果传达给利害关系人，

以监督、评价和鉴证被审计单位的经济活动。审计的主要特征是独立性、权威性、公正性。审计的主要职能有经济监督、经济评价、经济鉴证，其作用主要体现在防护、促进和鉴证等方面。审计的对象为被审计单位一定时期内财政收支、财务收支和有关经营管理活动，以及作为提供财政收支、财务收支和有关经营管理活动信息载体的会计资料和其他有关资料。独立审计的总目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性发表审计意见。具体审计目标是根据被审计单位管理当局的认定和审计总目标来确定的，管理当局的认定是指被审计单位管理当局对其会计报表所做的断言或声明。审计按不同的标准，有不同的分类。审计组织包括国家审计机关、内部审计机构和会计师事务所，它们的业务范围、权限各有不同，审计人员的要求、资格认证也不相同。审计程序是审计工作的基本步骤，它主要包括审计准备、实施和报告三个阶段。

思考与练习

一、名词解释

1. 审计 2. 审计客体 3. 民间审计 4. 事后审计 5. 任意审计

二、单项选择题

- 在我国“审计”一词最早出现于（ ）。
 - 西周
 - 秦汉
 - 唐代
 - 宋代
- 审计的基本职能是（ ）。
 - 经济监督
 - 经济评价
 - 经济鉴证
 - 经济咨询
- 从独立性来看，注册会计师审计（ ）。
 - 仅仅与委托人独立，与被审计单位不独立
 - 仅仅与被审计单位独立，与委托人不独立
 - 与审计委托人和被审计单位都独立
 - 与审计委托人和被审计单位都不独立
- 以下对注册会计师提供的鉴证业务的理解中，不恰当的是（ ）。
 - 鉴证业务旨在增进某一鉴证对象信息的可信性
 - 鉴证业务是一种合理保证业务
 - 鉴证业务是对鉴证对象信息提出结论
 - 鉴证业务是注册会计师提供的有偿专业服务
- 审计对象的正确表述为（ ）。
 - 被审计单位的会计报表
 - 被审计单位的会计资料和其他有关资料
 - 被审计单位的财政、财务收支和有关经营管理活动
 - 被审计单位一定时期内财政收支、财务收支和有关经营管理活动以及会计资料和其他有关资料

三、多项选择题

- 我国国家审计经历了萌芽、（ ）几个发展阶段。
 - 初步确立
 - 日臻完善
 - 停滞不前
 - 近代演进
- 审计的职能包括（ ）。

- A. 经济监督 B. 经济鉴证 C. 经济评价 D. 制约性
3. 注册会计师审计又称为 () 等。
- A. 民间审计 B. 国家审计 C. 独立审计 D. 社会审计
4. 注册会计师审计过程中, 不享有的权限是 ()。
- A. 检查权 B. 建议纠正权 C. 行政处分权 D. 刑事处分权
5. 我国审计组织由 () 构成。
- A. 国家审计机关 B. 内部审计机构 C. 社会审计组织 D. 资产评估机构

四、判断题

1. 审计业务是注册会计师的核心业务。 ()
2. 审计是经济发展到一定阶段的产物。 ()
3. 审计就是查账, 其主要目的就是查错揭弊。 ()
4. 只有取得了注册会计师资格才能独立执行社会审计业务, 签署审计报告。 ()
5. 政府审计机关和社会审计组织都有处理处罚权。 ()

五、问答题

1. 审计监督与其他经济监督的关系如何?
2. 国家审计机关与内部审计、注册会计师审计有何区别与联系?
3. 为什么说独立性是审计的最基本职能?
4. 政府审计与社会审计在审计程序上有何区别?

六、经典审计实务案例分析

英国南海股份公司审计案例

英国南海股份公司审计实务概述:

(一) 粉饰业绩, 股价飙升

1710年, 英国政府用发行中奖债券所募集到的资金创立了南海股份公司(以下简称南海公司)。经过近十年的经营, 该公司业绩依然平平。1719年, 英国政府允许中奖债券总额的70%, 即约1000万英镑可与南海公司股票进行转换。该年底, 公司的董事们开始对外散布各种所谓好消息, 即南海公司在年底将有大量利润可实现, 并煞有其事地预计, 在1720年的圣诞节, 公司可能要按面值的60%支付股利。

这一消息的宣布, 加上公众对股价上扬的预期, 促进了债券转换, 进而带动了股价上升。1719年中, 南海公司股价为114英镑, 1720年3月, 股价劲升至300英镑以上, 到了1720年7月, 股票价格已高达1050英镑。此时, 南海公司老板布伦特又想出了新主意: 以数倍于面额的价格, 发行可分期付款的新股。同时, 南海公司将获取的现金转贷给购买股票的公众。这样, 随着南海股价的扶摇直上, 一场投机浪潮席卷全国。由此, 170多家新成立的股份公司股票及原有的公司股票, 都成了投机对象。

(二) 美梦惊醒, 泡沫破灭

1720年6月, 英国国会通过了《泡沫公司取缔法》, 该法对股份公司的成立进行了严格的限制, 只有取得国王的御批, 才能得到公司经营执照。事实上, 股份公司的形式基本上名存实亡。自此, 许多公司被解散, 公众开始清醒过来, 对一些公司的怀疑逐渐扩展到南海公司身上。从7月份开始, 外国投资者首先抛出南海公司股票, 撤回资金。随着投机

热潮的冷却，南海公司股价一落千丈，到1720年12月最终仅为124英镑。当年底，政府对倒闭的南海公司资产进行清理，发现其实际资本已所剩无几。“南海公司倒闭”的消息传来，犹如晴天霹雳，惊呆了正陶醉在黄金美梦中的债权人和投资者。迫于舆论的压力，1720年9月，英国议会组织了一个由13人参加的特别委员会，对“南海泡沫”事件进行秘密查证。

在调查过程中，特别委员会发现该公司的会计记录严重失实，明显存在蓄意篡改数据的舞弊行为，于是特邀了一名叫查尔斯·斯内尔的资深会计师，对南海公司的会计账目进行检查。查尔斯·斯内尔对南海公司账目的查询、审核，开创了民间会计师行业的先河。他于1721年向英国议会提交了一份会计账簿审查意见报告。在报告中，查尔斯指出了南海公司存在舞弊行为、会计记录严重不实等问题，该报告被公认为世界第一份民间审计报告。

英国议会根据这份查账报告，将南海公司董事之一的雅各希·布伦特及他的合伙人的不动产全部予以没收。其中一位叫乔治·卡斯韦尔的爵士，还被关进了著名的伦敦塔监狱。

直到1828年，英国政府在充分认识股份有限公司利弊的基础上，通过设立民间审计的方式，将股份公司中因所有权与经营权分离所产生的不足予以制约，才完善了这一现代化的企业制度。据此，英国政府撤销了《泡沫公司取缔法》，重新恢复了股份公司这一现代企业制度形式。

案例评析与思考：

1. 通过英国南海股份公司的舞弊审计实务，分析近代审计与古代审计有何区别。
2. 为什么社会上有人将会计师的审计活动简称为“查账”？

单元2 审计准则

学习目标

1. 了解中国的审计准则体系构成。
2. 掌握审计基本准则、具体准则和实务指南的主要内容。
3. 重点掌握注册会计师执业准则的使用方法。

技能要求

1. 理解国家审计、注册会计师审计与内部审计准则的区别与联系。
2. 能够运用注册会计师执业规范开展财务审计。

案例导学

安然事件



图 2-1 安然事件

任务 2.1 审计准则概述

审计准则是审计规范体系中的重要组成部分。审计准则依据审计法律法规而制定，是审计法律法规内容的进一步具体化，是审计工作实践中具体贯彻审计法律法规的操作性规范。

2.1.1 审计准则的含义与结构

2.1.1.1 审计准则的含义

审计准则是对审计业务中一般公认的惯例加以归纳而形成的，是审计人员在实施审计过程中必须遵守的行为规范，是评价审计质量的依据。

审计准则是审计理论与审计实践联结的纽带和桥梁，反映了社会对审计实践的需要，是审计实践最佳实务的提炼和升华，同时也是一个国家审计理论水平的体现。审计准则完备成熟与否，是一个国家审计专业水平的重要标志之一。

审计准则的职能在于提高了审计本身的可信性。审计结论是否客观公正，能否取信于公众，归根到底在于审计人员是否按照审计准则的要求实施审计。

2.1.1.2 审计准则的结构

审计准则的内容十分广泛和复杂，为保证审计准则的科学性和实用性，应合理设计审计准则的结构层次。

1. 不同的审计主体应有不同的审计准则

从审计主体来分，审计组织可以分为国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织三类。由于各类审计组织服务的对象不同，自身的工作性质不同，其相应的规范要求——审计准则也应各不相同。

2. 不同性质的审计业务应有不同的审计准则

审计业务的性质不同，意味着审计工作的内容和范围不同，审计人员提供的保证程度不同，其所承担的责任也不同，因此对于不同性质的审计业务就应制定不同的审计准则。

3. 不同层次的审计行为应有不同层次形式的审计准则

作为复杂的专业行为，审计过程中会有各种各样的具体问题需要审计人员进行判断。这就要求审计人员在一个审计项目中，既要遵循审计的基本原则和框架，同时在一些具体问题的处理方面，还要遵循相应的判断原则和要求。因此，审计准则必须分层次制定，分成基本准则和具体准则。其中，基本准则是总纲，具体准则是开展具体业务时必须遵循的具体规范。

2.1.2 审计准则的作用

2.1.2.1 审计准则是衡量审计质量的尺度

审计是一种特殊的专业服务，其服务质量的高低很难测定。对审计质量的统一社会评价，主要依靠对审计人员和审计过程中专业行为的评价，而审计准则提供了这种评价的尺度。没有对审计质量的评价，就不会有高质量的审计服务。

2.1.2.2 审计准则是确定和解脱审计人员审计责任的依据

审计准则规定了审计职业责任的最低要求，审计人员违背了审计准则，不仅说明其未能切实履行应尽的职责，而且应对其所造成的后果承担必要的法律责任。审计人员在开展审计过程中遵循了审计准则，就表明其恰当地履行了审计责任。因此，是否遵循准则，是确定和解脱审计人员审计责任的重要依据。

2.1.2.3 审计准则是审计组织与社会进行沟通的媒介

审计行为是一种专业行为，十分复杂，普通的公众很难真正理解其中的技术细节和要

求。借助于审计准则，社会可以了解审计工作的基本内容和审计质量的基本水准；通过让公众参与审计准则的制定，审计职业界可以了解社会对审计的需要及其变化。审计组织与社会的这种沟通，可以促进审计更好地满足社会和服务对象的需要。

2.1.2.4 审计准则是完善审计组织内部管理的基础

审计组织要不断加强、完善内部管理，提高审计的质量与效率，必须以科学、合理、明确的审计准则为基础。审计准则为审计行为提供了基本的规范和指南，是评价审计人员工作的标准，也是对审计人员进行审计职业教育的根据。以审计准则为依据制定出各种内部管理制度，才能保证审计规范化的先进性和合理性。

此外，审计准则的颁布也为解决审计争议提供了仲裁标准，为审计教育明确了方向和目标。

总之，审计准则的作用已远远超出了审计业务工作的范围，客观上起到了促进整个审计事业发展的作用。审计准则的建立和完善，是审计事业发展的重要标志和强大推动力。

2.1.3 国际审计准则的产生与发展



图 2-2 国际审计准则的产生与发展

2.1.4 中国审计准则体系

我国审计准则的制定与实施起步较晚，近年来我国制定实施了一系列的审计准则，并在不断发展与完善。审计准则作为一个完整的体系概念，在我国根据审计主体和作用范围的不同，包括国家审计准则、内部审计准则和注册会计师执业准则三部分。

任务 2.2 中国国家审计准则

2.2.1 国家审计准则概述

2.2.1.1 制定中国国家审计准则的依据与目标

依据《中华人民共和国审计法》和《中华人民共和国审计法实施条例》，结合中国审计机关审计工作实践，借鉴国际公认审计准则经验，制定中国国家审计准则。

制定中国国家审计准则的目标有三个：

(1) 全面落实《审计法》，推进依法治国，促进依法行政，实现审计工作的法制化、制度化和规范化。

(2) 促使审计机关和审计人员按照统一的审计准则开展审计工作，规范审计行为，提高审计质量，明确审计责任。

(3) 促进审计机关和审计人员依法履行职责，维护国家财政经济秩序，促进廉政建设，保障国民经济健康发展。

2.2.1.2 中国国家审计准则的体系

中国国家审计准则体系是中国审计法律规范体系的组成部分，它由中华人民共和国国家审计基本准则、通用审计准则和专业审计准则、审计指南三个层次组成。

1. 国家审计基本准则

国家审计基本准则是制定其他审计准则和审计指南的依据，是中国国家审计准则的总纲，是审计机关和审计人员依法办理审计事项时应当遵循的行为规范，是衡量审计质量的基本尺度。

2. 通用审计准则与专业审计准则

通用审计准则是依据国家审计基本准则制定的，是审计机关和审计人员在依法办理审计事项，提交审计报告，评价审计事项，出具审计意见书，做出审计决定时，应当遵循的一般具体规范。

专业审计准则是依据国家审计基本准则制定的，是审计机关和审计人员依法办理不同行业的审计事项时，在遵循通用审计准则的基础上，同时应当遵循的特殊具体规范。

3. 审计指南

审计指南是对审计机关和审计人员办理审计事项提出的审计操作规程和方法，为审计机关和审计人员从事专门审计工作提供可操作的指导性意见。

2.2.1.3 中国国家审计准则的法律效力

国家审计基本准则、通用审计准则和专业审计准则，是审计署依照《审计法》规定制定的部门规章，具有行政规章的法律效力，全国审计机关和审计人员依法开展审计工作时必须遵照执行。

审计指南是指导审计机关和审计人员办理审计事项的操作规程和方法，全国审计机关和审计人员应当参照执行，不具有行政规章的法律效力。

2.2.1.4 中国国家审计准则的适用范围

中国国家审计准则是审计署制定的规范全国审计机关依法开展审计工作的部门规章,适用于各级审计机关和审计人员依法开展的审计工作。其他审计组织承办国家审计机关审计事项也应当遵守本准则。

2.2.2 国家审计基本准则的主要内容

国家审计基本准则由总则、一般准则、作业准则、报告准则、审计报告处理准则及附则等构成。

2.2.2.1 总则

总则是对国家审计准则的总体性把握,它明确了国家审计准则的作用、制定依据、适用范围及对审计结果的处理方式。

2.2.2.2 一般准则

一般准则是审计机关及其审计人员应当具备的基本资格条件和职业要求。

1. 审计机关应具备的基本资格条件

审计机关办理审计事项,应当具备下列条件:

- (1) 独立的审计组织和具备相应业务能力的审计人员。
- (2) 法定的职责和权限。
- (3) 健全的审计质量控制制度和执法过错责任追究制度。
- (4) 必需的经费保证。

2. 审计人员应具备的基本资格条件

承办审计业务的审计人员应当具备下列条件:

- (1) 熟悉有关的法律、法规和政策。
- (2) 掌握审计及相关专业知识。
- (3) 有一定的审计或者其他相关专业工作经验。
- (4) 具有调查研究、综合分析、专业判断和文字表达能力。

3. 国家审计机关和人员在审计过程中的职业要求

审计机关和审计人员办理审计事项,应当客观公正,实事求是,保持应有的独立性和职业谨慎。审计机关和审计人员不得参与被审计单位的行政或者经营管理活动。在审计过程中,必须遵守有关廉政纪律的规定。审计人员办理审计事项,与被审计单位或者审计事项有直接利害关系的,应当回避。审计人员应当保持严谨的职业态度,保守其在执行职务中知悉的国家秘密和被审计单位的商业秘密。在执行职务中取得的相关资料不得用于与审计工作无关的目的。

2.2.2.3 作业准则

作业准则是审计机关和审计人员在审计计划、准备和实施阶段应当遵循的行为规范。与注册会计师审计工作相比,国家审计作业准则有以下特点:

(1) 审计机关根据法律、法规和国家其他有关规定,按照上级审计机关和本级人民政府规定的职责,确定审计工作重点,编制年度审计项目计划。地方审计机关的年度审计项目计划,应当报送上一级审计机关备案。

(2) 审计机关根据年度审计项目计划确定的审计事项,选派审计人员组成审计组,并

指定审计组组长。审计组实行审计组组长或者主审负责制。

(3) 审计方案经审计组所在部门领导审核,报审计机关主管领导批准后,由审计组负责实施。

(4) 审计机关应当在实施审计三日前,向被审计单位送达审计通知书。

(5) 审计机关应当建立健全承诺制度。

审计机关向被审计单位送达审计通知书时,应当书面要求被审计单位法定代表人和财务主管人员就与审计事项有关的会计资料的真实、完整和其他相关情况做出承诺。在审计过程中,审计组还应当根据情况向被审计单位提出书面承诺要求。

(6) 审计组和审计人员实施审计时,可以利用经核实确认后的内部审计机构或者社会审计机构的审计结果。

(7) 审计组对实施审计过程中遇到的重大问题,应当及时向审计机关请示汇报。

(8) 审计机关应当对审计组的审计工作情况进行检查,对审计组及其审计人员在审计过程中的重大过失和违法行为,应当追究其责任。

2.2.2.4 报告准则

报告准则是审计组反映审计结果、提出审计报告以及审计机关审定审计报告时应当遵循的行为规范。

(1) 审计组向审计机关提交审计报告前,应当征求被审计单位对审计报告的意见。被审计单位自收到审计报告之日起十日内提出书面意见;在规定期限内没有提出书面意见的,视同无异议,并由审计人员予以注明。被审计单位对审计报告有异议的,审计组应当进一步研究、核实。如有必要,应当修改审计报告。

(2) 审计组对审计事项实施审计结束后,应当及时向审计机关提出审计报告;提出的时间一般不得超过六十日。审计组应当将审计报告、被审计单位对审计报告的书面意见及审计组的书面说明,一并报送审计机关。

(3) 审计机关应当建立健全审计报告的复核制度,设立专门机构或者配备专门人员,对审计报告进行复核。复核机构或者复核人员复核审计报告后,应当提出复核意见,并做出复核工作记录。

(4) 审计报告经复核后,由审计机关审定。一般审计事项的审计报告,可以由审计机关主管领导审定;重大事项的审计报告,应当由审计机关审计业务会议审定。

(5) 审计机关对审计报告中的下列事项进行审定:

- 1) 与审计事项有关的事实是否清楚,证据是否确凿。
- 2) 被审计单位对审计报告的意见和复核机构或者复核人员提出的复核意见是否正确。
- 3) 审计评价意见是否恰当。
- 4) 定性、处理、处罚意见是否准确、合法、适当。

2.2.2.5 审计报告处理准则

审计报告处理准则是审计机关审定审计报告后,对审计事项做出评价,出具审计意见书,对违反国家规定的财政收支、财务收支行为以及违反《审计法》的行为,做出处理、处罚的审计决定,或者提出审计建议以及报告审计工作时应当遵循的行为规范。

1. 审计处理内容

审计机关审定审计报告后,应当根据不同情况,分别做出以下处理:

(1) 对被审计单位财政收支、财务收支的真实性、合法性、效益性做出评价, 提出被审计单位的自行纠正事项和改进建议, 出具审计意见书。

(2) 对有违反国家规定的财政收支、财务收支行为需要依法给予处理、处罚的, 还应当对违反国家规定的财政收支、财务收支行为, 依法做出处理、处罚的审计决定, 制作审计决定书。对被审计单位违反国家规定的财政收支、财务收支行为在二年内未被发现的, 审计机关不再给予处罚, 但可以依法做出处理。

(3) 对被审计单位违反国家规定的财政收支、财务收支行为及负有直接责任的主管人员和其他直接责任人员, 审计机关认为应当由有关主管机关处理、处罚的, 做出审计建议书, 由有关机关给予处理、处罚。

(4) 对被审计单位的财政收支、财务收支行为和负有直接责任的主管人员、其他直接责任人员违反法律、行政法规的规定, 涉嫌犯罪的, 做出移送处理书, 由司法机关追究责任人的刑事责任。

(5) 对审计工作中发现的与宏观经济管理有关的重要问题和重大的违法违纪问题, 审计机关应当向本级人民政府和上一级审计机关提出专题报告。

审计机关对被审计单位和有关责任人员违反国家规定的财政收支、财务收支行为, 做出较大数额罚款的审计决定之前, 应当告知被审计单位和有关责任人员有权在三日内要求举行听证; 被审计单位和有关责任人员要求听证的, 审计机关应当组织听证。

审计机关出具审计意见书、做出审计决定前, 应当由复核机构或者专职复核人员对审计意见书、审计决定书、审计建议书和移送处理书代拟稿进行复核。

2. 审计处理的种类

(1) 责令限期缴纳、上缴应当缴纳或者上缴的财政收入。

(2) 责令限期退还违法所得。

(3) 责令限期退还被侵占的国有资产。

(4) 责令冲转或者调整有关会计账目。

(5) 依法采取其他处理措施。

3. 审计处罚的种类

(1) 警告、通报批评。

(2) 罚款。

(3) 没收违法所得。

(4) 依法采取其他处罚措施。

审计机关应当自收到审计报告之日起三十日内, 将审计意见书和审计决定书送达被审计单位和有关单位。审计决定自送达之日起生效, 一般应于九十日内执行完毕。特殊情况下, 审计决定执行完毕的时间可以适当延长, 但必须报经审计机关批准。审计机关应当自审计意见书和审计决定书送达之日起九十日内, 了解审计意见的采纳情况, 监督检查审计决定的执行情况; 如发现被审计单位超过九十日未执行审计决定的, 审计机关应当报告人民政府或者提请有关主管部门在法定职权范围内依法做出处理, 或者向人民法院提出强制执行的申请。

被审计单位对审计机关做出的具体行政行为不服的, 可以申请复议。被审计单位对地方审计机关做出的具体行政行为不服的, 应当先向上一级审计机关或者本级人民政府申请

复议；但对地方性法规规定或者本级人民政府交办的事项审计不服的，应当先向本级人民政府申请复议；对审计署做出的具体行政行为不服的，应当先向审计署申请复议。审计机关按照有关规定，办理审计复议事项。

2.2.3 中国国家审计准则制定现状

我国最高审计机关——中华人民共和国审计署自1989年起就开始着手制定国家审计准则，并以审计署令的方式发布实施。

2000年1月28日，审计署1号令颁布了《中国国家审计准则序言》《中华人民共和国国家审计基本准则》《审计机关审计处理处罚的规定》《审计机关审计听证的规定》《审计机关审计复议的规定》《审计机关审计项目质量检查暂行规定》。在《中国国家审计准则序言》中，明确了制定中国国家审计准则的依据与目标、中国国家审计准则体系的构成，以及中国国家审计准则的法律效力和适用范围。

2000年8月7日，审计署2号令颁布了《审计机关审计方案准则》《审计机关审计证据准则》《审计机关审计工作底稿准则（试行）》《审计机关审计报告编审准则》和《审计机关审计复核准则》。

2001年8月1日，审计署3号令颁布了《审计机关专项审计调查准则》《审计机关公布审计结果准则》《审计机关审计人员职业道德准则》《审计机关审计档案工作准则》《审计机关国家建设项目审计准则》。

2003年3月4日，审计署4号令颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》。

2003年12月15日，审计署5号令颁布了《审计机关审计重要性与审计风险评价准则》《审计机关分析性复核准则》《审计机关内部控制测评准则》《审计机关审计抽样准则》《审计机关审计事项评价准则》。

2004年2月10日，审计署6号令颁布了《审计机关审计项目质量控制办法（试行）》。

2008年2月25日，审计署发布第7号令《审计署关于废止部分审计规章的决定》，公布了经清理后现行有效的审计规章目录，宣布将全面展开国家审计准则的修订与制订工作。

任务 2.3 中国内部审计准则

2.3.1 内部审计准则概述

2.3.1.1 中国内部审计准则的制定依据与目标

中国内部审计准则依据《中华人民共和国审计法》《审计署关于内部审计工作的规定》及相关法律法规制定。

制定中国内部审计准则的目标如下：

(1) 贯彻落实《中华人民共和国审计法》《审计署关于内部审计工作的规定》以及相关法律法规，加强内部审计工作，实现内部审计的制度化、规范化和职业化。

(2) 促使内部审计机构和人员按照统一的内部审计准则开展内部审计工作，保障内部

审计机构和人员依法行使职权，保证内部审计质量，提高内部审计效率，防范审计风险，促进组织的自我完善与发展。

(3) 明确内部审计机构和人员的责任，发挥内部审计在强化内部控制、改善风险管理、完善组织治理结构、促进组织目标实现的作用。

(4) 建立与国际内部审计准则相衔接的中国内部审计准则。

2.3.1.2 中国内部审计准则的体系

中国内部审计准则是中国内部审计工作规范体系的重要组成部分，由内部审计基本准则、内部审计具体准则、内部审计实务指南三个层次组成。

(1) 内部审计基本准则。内部审计基本准则是内部审计准则的总纲，是内部审计机构和人员进行内部审计时应当遵循的基本规范，是制定内部审计具体准则、内部审计实务指南的基本依据。

(2) 内部审计具体准则。内部审计具体准则是依据内部审计基本准则制定的，是内部审计机构和人员进行内部审计时应当遵循的具体规范。

(3) 内部审计实务指南。内部审计实务指南是依据内部审计基本准则、内部审计具体准则制定的，为内部审计机构和人员进行内部审计提供具有可操作性的指导意见。

2.3.1.3 中国内部审计准则的约束力

(1) 内部审计基本准则、内部审计具体准则是内部审计机构和人员进行内部审计的执业规范，内部审计机构和人员进行内部审计时应当遵照执行。

(2) 内部审计实务指南是对内部审计机构和人员实施内部审计的具体指导，内部审计机构和人员进行内部审计时应当参照执行。

2.3.1.4 中国内部审计准则的适用范围

(1) 中国内部审计准则适用于内部审计机构和人员进行内部审计的全过程。

(2) 中国内部审计准则适用于各类组织。无论组织是否以营利为目的，也无论组织规模大小和组织形式如何，内部审计机构和人员进行内部审计时，都应遵循内部审计准则。

2.3.2 中国内部审计基本准则的主要内容

内部审计是指组织内部的一种独立客观的监督和评价活动，它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。中国内部审计协会发布，并于2003年6月1日开始实施的《内部审计基本准则》，是内部审计机构和人员开展内部审计时应遵循的基本规范，是制定内部审计具体准则及内部审计实务指南的依据和基础。《内部审计基本准则》包括总则、一般准则、作业准则、报告准则、内部管理准则、附则六章，适用于各类组织的内部审计机构、内部审计人员及其从事的内部审计活动。

内部审计准则与国家审计、注册会计师审计准则相比，最具特色的是“内部管理准则”：

(1) 内部审计机构负责人应确定年度审计工作目标，制定年度审计计划，编制人力资源计划和财务预算。

(2) 内部审计机构负责人应根据《审计署关于内部审计工作的规定》和中国内部审计准则，结合本组织的实际情况，制定审计工作手册，以指导内部审计人员的工作。

(3) 内部审计机构负责人应建立内部激励约束制度,对内部审计人员的工作进行监督、考核,评价其工作业绩。

(4) 内部审计机构负责人应在组织适当管理层的支持和监督下,做好与外部审计的协调工作。

2.3.3 中国内部审计具体准则和内部审计实务指南

中国内部审计协会(CIIA)前身为中国内部审计学会,成立于1987年。2002年,经民政部批准,将学会更名为协会,成为对企业、事业、行政机关和其他事业组织的内审机构进行行业自律管理的全国性社会团体组织。中国内部审计协会依据《审计法》《审计署关于内部审计工作的规定》《中国内部审计协会章程》开展工作。中国内部审计协会于1987年加入国际内部审计师协会(简称IIA),成为国家分会,中国国际内部审计师协会会员人数排名第四,是拥有内部审计人员最多的国家。

从2003年3月4日国家审计署发布《关于内部审计工作的规定》以来,中国内部审计协会已经公布了《内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德规范》、22个具体准则和5个实务指南,构成了我国的内部审计准则框架,内部审计的规范体系初步形成,我国内部审计工作走上了法制化、规范化、科学化的轨道。

2.3.3.1 内部审计具体准则

中国内部审计协会陆续发布具体准则,内容涉及审计计划、审计通知书、审计证据、审计工作底稿、内部控制审计、舞弊审计的预防、检查与报告、审计报告、后续审计、内部审计督导、内部审计与外部审计的协调、结果沟通、遵循性审计、评价外部审计工作质量、利用外部专家服务、分析性复核、风险管理审计、重要性与审计风险、审计抽样、内部审计质量控制、人际关系、内部审计的控制自我评估法、内部审计的独立性与客观性、与董事会或者最高管理层的关系、内部审计机构的管理、经济性审计、效果性审计、效率性审计等内容。

2.3.3.2 内部审计实务指南

除了上述准则外,中国内部审计协会还针对建设项目内部审计、物资采购审计等发布了相关的实务指南。

任务 2.4 中国注册会计师执业准则

2.4.1 中国注册会计师执业准则建设及国际趋同的必要性

2.4.1.1 注册会计师执业准则建设的三个阶段

审计准则作为规范注册会计师执行审计业务的权威性标准,对提高注册会计师执业质量,降低审计风险,维护社会公众利益具有重要的作用,其建设经历了三个阶段。

1. 制定执业规则阶段(1988~1993年)

中国注册会计师协会成立后,非常重视执业规则的建设。从1988年到1993年,先后发布了《注册会计师检查验证会计报表规则(试行)》等7个执业规则。这些执业规则

对我国注册会计师行业走向正规化、法制化和专业化起到了积极作用。

2. 建立准则体系阶段（1994~2003年）

1993年10月31日，第八届全国人民代表大会常务委员会议第四次通过《中华人民共和国注册会计师法》，自1994年1月1日起施行，规定中国注册会计师协会依法拟定执业准则、规则，报国务院财政部门批准后施行。到2003年，中国注册会计师协会先后分6批制定了审计准则，共计48个项目。

3. 完善与提高阶段（2004年至今）

随着审计准则体系的基本建立，制定工作转向完善审计准则体系与提高准则质量并重。自2004年以来，中国注册会计师协会在起草新准则的同时，根据审计环境的变化、国际审计准则的最新发展和注册会计师执业的需要，有计划、有步骤地修订已颁布的准则。

审计准则建设以及准则体系的基本建立，有效地适应了注册会计师执业的需要。审计准则已经成为注册会计师执业的必备指导，成为衡量注册会计师执业质量的依据，成为审计理论研究、教学教材建设的重要推动力量。

2.4.1.2 注册会计师执业准则国际趋同的必要性

在推动注册会计师事业发展，加强行业诚信建设，制定中国审计准则，提高注册会计师对财务舞弊的审计监督水平的过程中，一个不容回避的问题，就是如何处理与国际准则的关系，如何看待当前审计准则国际趋同的新特征。

当今世界，经济全球化趋势正深入发展，科学进步突飞猛进，生产要素优化组合，产业转移加快进行，各国相互依存度日益加深，全球经济已经成为一个有机互动的整体。面对全球资本市场每天大量资金的流动，各国的投资者们希望注册会计师能够按照统一的标准提供服务，以便能够做出正确的决策，降低信息不充分和不可靠而产生的交易成本和风险。为此，世界上的主要资本市场都在积极探讨并努力实现向一套全球公认的审计准则的趋同。国际会计师联合会以及国际监管组织，包括巴塞尔银行监管委员会、金融稳定论坛、证券委员会国际组织等，也都强调全球资本市场需要高质量的、统一的准则，并提出各国会计审计准则应与国际会计审计准则趋同。

为此，在中国经济与世界经济关联度不断加深，中国经济日益紧密地融入世界经济体系的背景下，实现中国审计准则国际趋同，不仅是会计业国际化发展的要求，更是中国经济接轨国际市场的迫切要求。

从目前行业的发展形势看，也需要推进审计准则建设，推进国际趋同。

第一，行业面临很大的风险。近年来，企业经营环境不断发生变化，导致审计风险日益增大，主要体现在：企业组织机构及其经营活动的方式日益复杂，一些企业管理层进行财务舞弊的动机和压力日益增大。如何使审计实务更加有效地应对企业经营环境变化给行业带来的风险，迫切需要通过出台有关审计风险准则予以解决。

第二，传统审计实务存在缺陷。原审计准则建立在传统审计风险模型基础上，存在很大缺陷。传统审计风险模型忽略对固有风险的评价，注册会计师往往不注重从宏观层面上把握财务报表存在的重大错报风险，而直接实施控制测试和实质性程序，容易产生审计失败。因为企业是整个经济网络中的一个细胞，所处的行业状况、监管环境、企业的性质以及目标、战略和相关经营风险可能最终对财务报表产生重大影响。如果企业管理层串通舞弊

弊或凌驾于内部控制之上，内部控制就是失效的。注册会计师不把审计视角扩展到内部控制以外，就很容易受到蒙蔽和欺骗，不能发现由于内部控制失效所导致的财务报表重大错报风险。

第三，国际审计准则有了新的进展。美国安然公司会计造假丑闻发生后，美国国会通过了《2002年萨班斯-奥克斯利法案》，对包括国际审计与鉴证准则理事会在内的准则制定机构影响很大。国际审计与鉴证准则理事会针对企业经营环境变化带来的巨大审计风险，于2003年年底及时出台了审计风险准则，以指导注册会计师有效识别、评估和应对审计风险。与此同时，国际审计与鉴证准则理事会还在加紧修改其他相关准则。如果我国不加快有关准则的制定和修订，不仅部分准则项目将难以满足注册会计师的执业需要，还将拉大与国际审计准则的差距。

第四，会计准则制定进程加快。注册会计师完成审计业务需要两把尺子：一个是会计准则；另一个是审计准则。由于部分审计准则与会计准则存在紧密联系，一旦会计准则出现制定、修订和废止的情况，审计准则应当及时出台或修改。

2.4.2 中国注册会计师执业准则体系框架



图 2-3 中国注册会计师执业准则体系框架

2.4.3 中国注册会计师鉴证业务准则及相关服务准则

鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领，按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同，分为中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则和中国注册会计师其他鉴证业务准则（以下分别简称审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则），其中，审计准则

是整个执业准则体系的核心。

审计准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。在提供审计服务时，注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证，并以积极方式提出结论。

审阅准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务。在提供审阅服务时，注册会计师对所审阅信息是否不存在重大错报提供有限保证，并以消极方式提出结论。

其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的其他鉴证业务，根据鉴证业务的性质和业务约定书的要求，提供有限保证或合理保证。

相关服务准则用以规范注册会计师代编财务信息、执行商定程序、提供管理咨询等其他服务。在提供相关服务时，注册会计师不提供任何程度的保证。

2.4.4 会计师事务所质量控制准则

会计师事务所质量控制准则，用以规范会计师事务所在执行各类业务时应当遵守的质量控制政策和程序，是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。

2.4.4.1 质量控制制度的目的

会计师事务所业务质量控制准则，旨在规范会计师事务所的业务质量控制，明确会计师事务所及其人员的质量控制责任，适用于会计师事务所执行历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务及相关服务业务。

会计师事务所应当根据会计师事务所业务质量控制准则，制定质量控制制度，以合理保证以下内容：

(1) 会计师事务所及其人员遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范以及审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务准则的规定。

(2) 会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。项目负责人，是指会计师事务所中负责某项业务及其执行，并代表会计师事务所在业务报告上签字的主任会计师或经授权签字的注册会计师。

2.4.4.2 质量控制制度的要素

会计师事务所的质量控制制度应当包括针对下列七项要素而制定的政策和程序：

- (1) 对业务质量承担的领导责任。
- (2) 职业道德规范。
- (3) 客户关系和具体业务的接受与保持。
- (4) 人力资源。
- (5) 业务执行。
- (6) 业务工作底稿。
- (7) 监控。

会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件，并传达到全体人员。在记录和传达时，应清楚地描述质量控制政策和程序及其拟实现的目标，包括用适当信息指明每个人都负有各自的质量责任，并被期望遵守这些政策和程序。

本单元小结

审计准则是对审计业务中一般公认的惯例加以归纳而形成的，是审计人员实施审计过

程中必须遵守的行为规范，是评价审计质量的依据。国际审计准则产生和发展较早，中国审计准则的制定与实施起步较晚，按审计主体不同，中国审计准则体系分为国家审计准则、内部审计准则和注册会计师执业准则三部分。

中国国家审计准则是审计署制定的规范全国审计机关依法开展审计工作的部门规章，适用于各级审计机关和审计人员依法开展的审计工作。其他审计组织承办审计机关审计事项也应当遵循本准则。

中国内部审计协会发布的《内部审计基本准则》，是内部审计机构和人员开展内部审计时应遵循的基本规范，是制定内部审计具体准则及内部审计实务指南的依据和基础。

当前中国经济领域内，社会审计发挥着主体作用，所以相对而言，中国审计准则体系中最为重要的是中国注册会计师执业准则。其框架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。

思考与练习

一、名词解释

1. 审计准则 2. 国家审计准则 3. 鉴证业务 4. 审计指南 5. 内部审计

二、单项选择题

- 政府审计的特点是（ ）。
A. 审计的独立性 B. 审计的强制性 C. 审计范围的广泛性 D. 审计的有偿性
- 我国最高国家审计机关是（ ）。
A. 中国内部审计协会 B. 国家注册会计师协会
C. 中国内部审计学会 D. 中华人民共和国审计署
- 国家审计准则中的（ ）明确了国家审计准则的作用、制定依据、适用范围及对审计结果的处理方式。
A. 总则 B. 一般准则 C. 作业准则 D. 附则
- （ ）是指导审计机关和审计人员办理审计事项的操作规程和方法，全国审计机关和审计人员应当参照执行，不具有行政规章的法律效力。
A. 国家审计基本准则 B. 专业审计准则
C. 通用审计准则 D. 审计指南
- 被审计单位自收到审计报告之日起（ ）日内提出书面意见。
A. 10 B. 15 C. 20 D. 30

三、多项选择题

- 鉴证业务包括（ ）。
A. 历史财务信息审计业务 B. 历史财务信息审阅业务
C. 其他鉴证业务 D. 相关服务
- 审计准则的作用有（ ）。
A. 是衡量审计质量的尺度 B. 是确定和解脱审计责任的依据
C. 是审计组织与社会进行沟通的媒介 D. 是完善审计组织内部管理的基础
- 在我国，根据审计主体和作用范围的不同，审计准则包括（ ）三部分。
A. 外部审计准则 B. 国家审计准则

- C. 内部审计准则
D. 注册会计师执业准则
4. 审计处理的种类有 ()。
- A. 责令限期缴纳、上缴应当缴纳或者上缴的财政收入
B. 责令限期退还违法所得
C. 责令限期退还被侵占的国有资产
D. 责令冲转或者调整有关会计账目
5. 内部审计准则是内部审计工作规范体系的重要组成部分, 由 () 三部分构成。
- A. 内部审计基本准则
B. 内部审计具体准则
C. 内部审计实务指南
D. 内部审计指引

四、判断题

1. 在审计活动开始之前, 审计人员都要向被审计单位发审计通知书。 ()
2. 财务报表审计能减轻被审计单位管理层和治理层的责任。 ()
3. 会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件, 并传达到全体人员。 ()
4. 内部管理准则是内部审计所特有的审计准则。 ()
5. 国家审计和注册会计师的审计活动都可以利用内部审计人员的审计成果。 ()

五、问答题

1. 简述审计准则的含义。
2. 审计准则的作用有哪些?
3. 从目前行业的发展形势角度, 阐述中国注册会计师执业准则国际趋同的必要性。
4. 简述中国注册会计师执业准则框架体系。

六、经典审计实务案例分析

萨班斯法案引发的思考

2002年6月18日, 美国国会参议院银行委员会以17票赞成、4票反对, 通过由奥克斯利和参议院银行委员会主席萨班斯联合提出的会计改革法案——《2002年上市公司会计改革与投资者保护法》。为了吸引受重挫的投资信心, 2002年7月25日, 美国众议院以423票赞成、3票反对, 参议院以99票全票赞成的高效率迅速通过此议案。这一议案在美国国会参众两院投票表决通过后, 由布什总统在2002年7月30日签署成为正式法律, 称作《2002年萨班斯-奥克斯利法案》(以下简称萨班斯法案)。

萨班斯法案的主要内容包括: 设立独立的上市公司会计监管委员会, 负责监管执行上市公司审计的会计师事务所; 特别加强执行审计的会计师事务所的独立性; 特别强化公司治理结构并明确公司的财务报告责任, 大幅增强公司的财务披露义务; 大幅加重对公司管理层违法行为的处罚措施; 增加经费拨款, 强化美国证券交易委员会(SEC)的预算及职能。其中, 萨班斯法案中有两个条款需要在美上市的公司或准备赴美上市的企业特别留意。

其一, 302条款——公司对于财务报告的责任。萨班斯法案302条款于2002年9月生效, 规定美国上市公司的首席执行官(CEO)和首席财务官(CFO)在其年度和中期财务报表中必须签名并认证, 其财务报表完全符合萨班斯法案有关规定, 不含有任何不真实的

并导致其财务报表误导公众的重大错误或遗漏。如果将来发现有问題，CEO 或 CFO 个人将对公司财务报表承担民事甚至刑事责任。这个 302 条款对于在美国上市的中国企业同样适用。然而，实际操作上如何把握，国有控股的在美上市的大企业老总如何面对由萨班斯法案带来的大量法律诉讼，将是个令人头痛的问题。

其二，404 条款——公司管理层及外部审计师对于公司财务内部控制的责任。萨班斯法案 404 条款要求公司管理层和公共审计师，每年在年报中就公司产生财务报告的内部控制系統分别做出评价和报告，还要求外部公共审计师对于公司管理层评估过程以及内部控制系統结论进行相应的检查并出具正式意见。

可以想象，任何有关财务内部控制的负面披露或意见都会为资本市场所质疑，给公司股价带来重大压力。今后也许会出现这样的情况，尽管外部公共审计师对于财务报表做出了“干净”的无保留的意见，而对公司内部控制系统有所保留，资本市场仍可能出现负面反应。过去两年中，在美国上市的众多公司的 CEO 和 CFO 们为了符合萨班斯法案中有关公司治理以及财务披露的严格规定而疲于奔命。这在全球兼并收购日益活跃的环境中将表现得更为明显。

404 条款要求收购方管理层和其外部审计师对于本公司财务信息内部控制系統做出评估和报告，而这样的报告也包括被收购的公司和业务。404 条款使收购方必须对收购对象的财务内部控制做出相应的尽职调查，并尽早地对于收购对象的财务内部控制系統做出评估，评估收购对象财务内部控制系統中足以导致财务信息披露出现差错的财务设计及管理的缺陷和不足之处。这些问题对于收购方财务内部控制系統及其评估的负面影响也需要充分考虑。这些必要的步骤都意味着收购方需花费更多的精力和时间。

更重要的是，过去可能在收购后整合过程中可以改善的收购对象内部控制的缺陷，在新的 404 条款环境下可能变得更加突出，对于收购方来说，可能不得不充分披露收购对象的内部控制缺陷，为此收购方在相应的收购协议中，有可能要求出售方对于被收购对象财务内部控制系統以及财务信息管理和披露相关控制做出多项承诺。

尽管萨班斯法案的颁布主要是针对数量众多的美国上市公司，但外国赴美上市的公司也要受到萨班斯法案的管辖，由萨班斯法案所带来的大幅攀升的上市成本及严格规定，已使不少外国公司望而却步。

案例评析与思考：

1. 有人说萨班斯法案的 404 条款最为严厉，你对此有何评价？
2. 你认为该法案的颁布实施，对中国审计活动会产生哪些影响？