

巍巍交大 百年书香
www.jiaodapress.com.cn
bookinfo@sjtu.edu.cn



丛书策划 张荣昌
责任编辑 王 清 孟海江
封面设计

财经商贸类系列教材

- 会计学原理
- 新编经济法教程
- 国际贸易基础
- 国际商法
- 会计基础
- 外贸跟单操作
- 外贸风险管理
- 外贸英语函电
- 报关实务
- 商品学基础
- 国际市场营销
- 经济学基础
- 金融学基础
- 投资学基础
- 统计学
- 审计学



扫描二维码
关注上海交通大学出版社
“书香交大”



定价：59.80元



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

财经商贸类系列教材

审计学

主编◎周 洋 张振华 孙立新

财经商贸类系列教材
“互联网+”新形态一体化教材

审计学

主编◎周 洋 张振华 孙立新



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书围绕高等教育应用型人才培养目标，侧重应用能力培养，既有审计理论又有审计实务，以注册会计师审计为主线，兼顾政府审计与内部审计。全书共 15 章，以风险导向审计为基础，以财务报表审计为重点，以审计目标为导向，对注册会计师审计的基本原理、风险导向审计流程、各交易循环审计程序、审计报告等进行了系统阐述。本书将理论与实务有机结合，用案例诠释审计理论与方法，充分体现了应用型人才培养的需要，可作为高等院校相关专业的教材，也可作为相关从业人员的参考用书。

图书在版编目 (CIP) 数据

审计学 / 周洋, 张振华, 孙立新主编. — 上海:
上海交通大学出版社, 2021.7 (2025.1 重印)
ISBN 978-7-313-25157-2
I. ①审… II. ①周… ②张… ③孙… III. ①审计学
IV. ①F239.0
中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2021) 第 137619 号

审计学
SHENJIXUE

主 编: 周洋 张振华 孙立新	地 址: 上海市番禺路 951 号
出版发行: 上海交通大学出版社	电 话: 6407 1208
邮政编码: 200030	
印 制: 北京荣玉印刷有限公司	经 销: 全国新华书店
开 本: 889 mm × 1194 mm 1/16	印 张: 20
字 数: 556 千字	
版 次: 2021 年 7 月第 1 版	印 次: 2025 年 1 月第 4 次印刷
书 号: ISBN 978-7-313-25157-2	
定 价: 59.80 元	

版权所有 侵权必究
告读者: 如发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系
联系电话: 010-6020 6144

P 前言 Preface

随着我国经济的转型与发展，我国审计事业迎来了快速发展的新时代，审计行业所处的政策要求、法律环境和社会环境发生了重大变化。特别是中央审计委员会的成立，赋予我国审计工作者以新的使命，审计各种法律法规的修改、完善和改革措施相继出台，深刻影响审计的发展进程和执业要求。审计学已经成为会计学、财务管理、财政学、资产评估学等经济管理类专业的必修课程之一。为适应改革开放的日益深入和社会主义市场经济的持续发展，培养社会需要的经济管理人才，我们以实际应用为编写指导思想，紧紧围绕审计领域改革和发展的新动向，以多年开展山东省精品课程《审计学》建设的成果为依托，以应用型创新人才培养目标为根本，组织山东科技大学有关专家、教授，编写了本教材。

本书以现代经济理论和管理理论为基础，以最新颁布的《中华人民共和国审计准则》和《企业会计准则》为指导，从审计的主体出发，对政府审计、民间审计、内部审计进行了较为系统、全面的探索；同时从两个层次，即审计的理论层次、业务循环层次进行更深入的剖析。在吸收、借鉴审计学科最新研究成果的基础上，系统阐述了审计的基本理论和基本方法，突出审计学重点理论与实务问题，注重理论联系实际，用案例阐述深奥的审计理论问题，使学习者更容易接受，更贴近审计实务。在体例求新的基础上，力求教材内容适应应用型本科教育，并注重自学的特点，强调专业知识讲述的系统性、实践性和宽泛性。

本书注重理论联系实际，体系科学、内容精炼、结构严谨、重点突出、深浅适中，有较强的可读性。本书可作为普通高等学校应用型会计学、财务管理、审计学、财政学、资产评估学等专业的教材，也适用于其他经济管理专业学生，同时也可以作为职业教育、成人教育审计学教材和从事审计等相关实际工作的人员的考试和工作参考用书。

本书由山东省精品课程《审计学》课程组成员共同编写完成，由周洋、张振华、孙立新任主编，胡晓清、初征、张承前任副主编。具体分工是：周洋（第一、二章）；张振华（第三、四、五章）；胡晓清（第七、八章）；孙立新（第十、十一、十二章）；初征（第十三、十四、十五章）；张承前（第六、九章）。最后，由周洋教授对全书进行了总纂、定稿。

本书在编写过程中，吸收、借鉴了国内外审计理论研究、实务操作和教学的优秀成果，在此谨向相关作者（不仅限于列出部分）表示诚挚的谢意！

由于编者水平及经验有限，加之时间仓促，书中存在的不妥之处，恳请广大读者、师生及学界同仁批评指正，以便修正和改进。

编 者
2021 年 3 月

Contents

第一章		
总论	1	
第一节 审计的产生和发展	1	
一、审计产生的客观基础	1	
二、政府审计的产生和发展	2	
三、民间审计的产生与发展	4	
四、内部审计的产生与发展	6	
第二节 审计的含义	8	
一、审计的概念	8	
二、审计的特点	8	
三、审计的属性	9	
第三节 审计的对象	10	
一、审计的对象含义	10	
二、我国现阶段审计对象的内容	11	
第四节 审计的职能和作用	11	
一、审计的职能	11	
二、审计的作用	12	
第五节 审计的种类	13	
一、审计的基本分类	13	
二、审计的其他分类	14	
第二章		
我国审计的组织形式	18	
第一节 政府审计机关	18	
一、政府审计机关及其人员	18	
二、政府审计机关的职责权限	20	
第二节 民间审计组织	22	
一、民间审计组织及人员	22	
二、民间审计的业务范围	24	
第三节 内部审计机构	25	
一、内部审计机构及其人员	25	
二、内部审计机构的职责权限	27	
第四节 注册会计师职业道德和法律责任	29	
一、注册会计师职业道德	29	
二、注册会计师的法律责任	34	
第三章		
审计目标	39	
第一节 审计总目标	39	
一、政府审计总目标	39	
二、内部审计总目标	40	
三、注册会计师审计总目标	40	
第二节 被审计单位的认定	40	
一、认定的含义	40	
二、认定的分类	41	
第三节 注册会计师具体审计目标	42	
一、与所审期间各类交易、事项及相关披露相关的审计目标	43	
二、与期末账户余额及相关披露相关的审计目标	44	
第四节 审计程序	45	
一、注册会计师审计程序	45	
二、政府审计程序	47	
三、内部审计程序	49	

第四章

审计方法 51

第一节 审计方法概述 51

- 一、审计方法的含义 51
- 二、审计模式方法的演进 51
- 三、审计方法的选用原则 55

第二节 审计取证方法 56

- 一、审计取证的基本方法 56
- 二、审计取证的技术方法 57
- 三、审计方法之间的相互关系 61

第三节 审计抽样 61

- 一、审计抽样概述 61
- 二、抽样风险和非抽样风险 63
- 三、审计抽样的基本原理 65
- 四、控制测试中抽样技术的应用 70
- 五、实质性程序中抽样技术的运用 72

第四节 信息技术对审计的影响 74

- 一、信息技术对企业财务报告和内部控制的影响 74
- 二、信息技术对审计过程的影响 76
- 三、信息技术在审计中的运用 78

第五章

审计准则、审计质量控制和 审计依据 82

第一节 审计准则 82

- 一、审计准则的含义和作用 82
- 二、我国审计准则的框架体系 83

第二节 审计质量控制 88

- 一、民间审计质量控制准则 88
- 二、国家审计质量控制标准 89
- 三、审计准则与质量控制准则的关系 90

第三节 审计依据 91

- 一、审计依据的含义 91
- 二、审计依据的种类 91
- 三、审计依据的特点 92

第六章

审计证据和审计工作底稿 95

第一节 审计证据 95

- 一、审计证据的含义 95
- 二、审计证据的分类 95
- 三、审计证据的特性 98
- 四、审计证据的收集 100
- 五、审计证据的鉴定 102

第二节 审计工作底稿 103

- 一、审计工作底稿的含义和编制目的 103
- 二、审计工作底稿的内容、要素和格式 104
- 三、审计工作底稿的编制 110
- 四、审计工作底稿的复核 111
- 五、审计工作底稿的归档 111

第七章

审计计划、审计重要性和 审计风险 114

第一节 审计计划 114

- 一、审计计划的含义和作用 114
- 二、初步业务活动 115
- 三、审计业务约定书 116
- 四、审计计划的内容及编制 117
- 五、审计计划的指导、监督与复核 122
- 六、对计划审计工作的记录 122

第二节 审计重要性 122

- 一、审计重要性的含义 122
- 二、审计重要性水平的确定 123
- 三、错报 127

第三节 审计风险 129

- 一、审计风险及其种类 129
- 二、审计风险模型及审计风险要素间的关系 130
- 三、审计的固有限制 130

第八章	风险评估与内部控制	133	第九章	风险应对	152
第一节 风险识别和风险评估的概念及作用	133	第一节 针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	152		
一、风险识别和风险评估的概念	133	一、财务报表层次重大错报风险的总体应对措施	152		
二、风险识别和风险评估的作用	133	二、总体应对措施对拟实施进一步审计程序的总体方案的影响	152		
第二节 风险评估程序	134	第二节 针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序	153		
一、风险评估程序和信息来源	134	一、进一步审计程序的内涵和要求	153		
二、其他审计程序和信息来源	135	二、进一步审计程序的性质	154		
三、项目组内的讨论	135	三、进一步审计程序的时间安排	155		
第三节 了解被审计单位及其环境	136	四、进一步审计程序的范围	156		
一、行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素	136	五、风险应对工作的记录	156		
二、被审计单位的性质	137	第三节 控制测试	156		
三、被审计单位对会计政策的选择和运用	137	一、控制测试的内涵和要求	156		
四、被审计单位的目标、战略以及相关经营风险	138	二、控制测试的性质及选择	157		
五、被审计单位财务业绩的衡量和评价	138	三、控制测试的时间安排	158		
第四节 了解被审计单位的内部控制	139	四、以前审计获取的审计证据的考虑	159		
一、内部控制的概述	139	五、控制测试的范围	161		
二、与审计相关的控制	141	第四节 实质性程序	161		
三、内部控制的人工和自动化成分	141	一、实质性程序的内涵和要求	161		
四、对内部控制了解的深度	141	二、实质性程序的性质	162		
五、了解内部控制的构成要素	142	三、实质性程序的时间安排	163		
第五节 评估重大错报风险	147	四、实质性程序的范围	164		
一、评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险	147	第十章			
二、需要特别考虑的重大错报风险	148	销售与收款循环审计	165		
三、仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险	149	第一节 销售与收款循环概述	165		
四、对风险评估的修正	149	一、主要业务活动	165		
第六节 审计工作记录	149	二、主要凭证与会计记录	167		
一、记录的内容	149	第二节 销售与收款循环的内部控制	168		
二、记录的方式	150	一、了解销售与收款循环的业务活动及其内部控制	168		

二、销售与收款循环的内部控制要点	169
第三节 销售与收款循环的重大错报风险	
评估	171
一、销售与收款循环的重大错报风险	171
二、重大错报风险——舞弊风险的评估	171
三、销售与收款循环的进一步审计程序	176
第四节 销售与收款循环的内部控制测试	177
一、销售与收款循环控制测试的基本要求	177
二、销售与收款循环以风险为起点的控制测试	177
第五节 销售与收款循环的实质性程序	181
一、主营业务收入的实质性程序	181
二、应收账款与坏账准备审计的实质性程序	183
三、其他相关项目的实质性程序	188
第十一章	
采购与付款循环审计	191
第一节 采购与付款循环概述	191
一、主要业务活动	191
二、主要凭证和会计记录	192
第二节 采购与付款循环的内部控制	193
一、了解采购与付款循环的业务活动及其内部控制	193
二、采购与付款循环的内部控制要点	193
第三节 采购与付款循环的重大错报风险	
评估	196
一、采购与付款循环的重大错报风险	196
二、采购与付款循环的进一步审计程序	197
第四节 采购与付款循环的内部控制测试	198
一、采购与付款循环控制测试的概述	198
二、采购与付款循环以风险为起点的控制测试	198
三、控制要点的选择和测试	201
第五节 采购与付款循环的实质性程序	202
一、应付账款的实质性程序	202
二、应付票据的实质性程序	203

三、预付账款的实质性程序	204
四、固定资产的实质性程序	205
五、累计折旧的实质性程序	207
六、其他相关项目的实质性程序	208

第十二章

生产与存货循环审计

第一节 生产与存货循环概述	211
一、主要业务活动	211
二、主要凭证与会计记录	212
第二节 生产与存货循环的内部控制及其测试	213
一、了解生产与存货循环的业务活动及其内部控制	213
二、生产与存货循环的内部控制要点	214
第三节 生产与存货循环的重大错报风险	
评估	214
一、生产与存货循环的重大错报风险	214
二、生产与存货循环的进一步审计程序	215
第四节 生产与存货循环的内部控制测试	215
一、生产与存货循环控制测试概述	215
二、生产与存货循环以风险为起点的控制测试	216
第五节 生产与存货循环的实质性程序	218
一、存货的实质性程序	218
二、主营业务成本的实质性程序	222
三、应付职工薪酬的实质性程序	222
四、其他相关项目的实质性程序	223

第十三章

筹资与投资循环审计

第一节 筹资与投资循环的概述	227
一、主要业务活动	227
二、主要凭证与会计记录	228
第二节 筹资与投资循环的内部控制及测试	229
一、筹资活动的内部控制及测试	229
二、投资活动的内部控制及测试	230

第三节 借款相关项目实质性测试	231	二、货币资金涉及的主要凭证与会计记录	247
一、短期借款的实质性测试	231	三、货币资金的内部控制概述	247
二、长期借款的实质性测试	232	第二节 货币资金的重大错报风险评估	248
三、应付债券的实质性测试	233	一、货币资金的可能发生错报环节	248
四、长期应付款的实质性测试	234	二、识别应对可能发生错报环节的内部	
五、财务费用的实质性测试	234	控制	249
第四节 所有者权益相关项目的实质性测试 ...	235	三、与货币资金相关的重大错报风险	250
一、所有者权益相关项目审计的目标	235	四、拟实施的进一步审计程序的总体	
二、实收资本(股本)的实质性程序	235	方案	251
三、资本公积的实质性程序	236	第三节 货币资金的控制测试	251
四、盈余公积的实质性程序	236	一、库存现金的控制测试	251
五、未分配利润的实质性程序	237	二、银行存款的控制测试	252
六、应付股利的实质性程序	237	第四节 货币资金的实质性程序	253
第五节 投资相关项目的实质性测试	237	一、库存现金的实质性程序	253
一、投资相关项目审计的目标	237	二、银行存款的实质性程序	255
二、交易性金融资产的实质性程序	238	三、其他货币资金的实质性程序	257
三、其他债权投资或其他权益工具投资的		第五节 特殊项目审计	258
实质性程序	238	一、会计估计的审计	258
四、债权投资的实质性程序	239	二、关联方的审计	260
五、长期股权投资的实质性程序	239	三、持续经营假设审计	262
六、投资性房地产的实质性程序	240	四、期初余额的审计	267
第六节 其他相关项目的实质性测试	241		
一、其他应收款的实质性程序	241		
二、其他应付款的实质性程序	241		
三、预计负债的实质性程序	241		
四、所得税费用的实质性程序	242		
五、递延所得税资产的实质性程序	242		
六、递延所得税负债的实质性程序	243		
七、资产减值损失的实质性程序	243		
八、公允价值变动损益的实质性程序	244		
九、营业外收入的实质性程序	244		
十、营业外支出的实质性程序	244		
第十四章			
货币资金与特殊项目审计	246	第十五章	
第一节 货币资金审计概述	246	完成审计工作与审计报告	271
一、货币资金与交易循环的关系	246	第一节 完成审计工作	271
		一、期后事项审计	271
		二、或有事项审计	274
		三、书面声明	276
		第二节 评价审计结果	279
		一、评价审计中的重大发现	279
		二、汇总审计差异	280
		三、复核审计工作底稿和财务报表	285
		四、评价审计结果	287
		第三节 审计报告的意义、作用和种类	287
		一、审计报告的意义	287
		二、审计报告的作用	288
		三、审计报告的种类	288

四、审计意见的形成和审计报告的类型	289	第五节 非无保留意见审计报告.....	296
第四节 无保留意见的审计报告.....	290	一、非无保留意见审计报告的含义	296
一、审计报告的要素	290	二、确定非无保留意见的类型	297
二、标题	290	三、非无保留意见的审计报告的格式和 内容	299
三、收件人	290	四、非无保留意见的审计报告的参考格式 ...	300
四、审计意见	290	第六节 在审计报告中增加强调事项段和 其他事项段.....	303
五、形成审计意见的基础	290	一、强调事项段	303
六、管理层对财务报表的责任段	291	二、其他事项段	306
七、注册会计师对财务报表审计的责任	291	三、与治理层的沟通	307
八、按照相关法律法规的要求报告的事项 (如适用)	292	第七节 编制审计报告的步骤和要求.....	307
九、注册会计师的签名和盖章	292	一、编制审计报告的步骤	307
十、会计师事务所的名称、地址和盖章	292	二、编写审计报告的要求	308
十一、报告日期	293	参考文献.....	310

第一章 总论

CHAPTER 1

学习目标

通过本章的学习，了解审计的产生和发展以及我国审计历史发展各个阶段及其特征；理解审计的对象、任务和作用；熟悉审计的基本分类与其他分类，掌握审计的概念、特点、属性、职能，审计与会计的关系等；为以后各章的学习奠定基础。

第一节 审计的产生和发展

一、审计产生的客观基础

审计作为一种经济监督活动，自从有了社会经济管理活动后就必然在一定意义上存在了。所不同的是，在社会发展的各个时期，由于生产力发展水平不同，社会经济管理方式不同，审计的广度、深度和形式也自然各不相同。审计因授权管理经济活动的需要而产生，因而，受托经济责任关系是审计产生的真正基础。

在生产力低下的原始社会不需要审计；在经济不发达时期，对于小规模的经济，生产资料的占有者可以亲临管理，生产资料的所有者也是生产资料的经营者和监督者，当然也不需要第三者去审计。随着社会生产力的提高和社会经济的发展，社会财富日益增多，剩余的生产产品逐渐集中在少数人手中。当生产资料的所有者不能直接管理和经营其所拥有的财富时，就有必要授权或委托他人代为管理和经营，这就导致了生产资料所有权与经营管理权的分离，从而也就产生了委托和受托代理之间的经济责任关系，这就为以监督检查为职责的审计诞生奠定了基础。因为财产物资的所有者为了保护其财产的安全完整并有所增值，需要定期或不定期地了解其授权或委托的代理人员是否忠于职守、尽职尽责地从事管理和经营，有无徇私舞弊及提供虚假财务报告等行为，这就有必要授权或委托熟悉会计业务的人员去审查代理人员所提供的会计资料及其他管理资料，以助于在辨明真伪、确认优劣的基础上定赏罚，由此就产生了审计关系。

所谓审计关系就是构成审计的三要素之间的经济责任关系，如图 1-1 所示。作为审计主体的第一关系人在审计活动中起主导作用，他既要接受第三关系人的委托或授权，又要对第二关系人所履行的经济责任进行审查和评价，但是他独立于两者之间，与第二关系人及第三关系人不存在任何经济利益上的联系。作为审计授权或委托人的第三关系人，在审计活动中起决定作用，他如果不委托第二关系人对其财产进行管理或经营，那么就不存在第三关系人和第二关系人之间的经济责任关系，自然也就不必要委托或授权第一关系人去进行审查和评价。因此，受托经济责任关系，才是审计产生的真正基础。

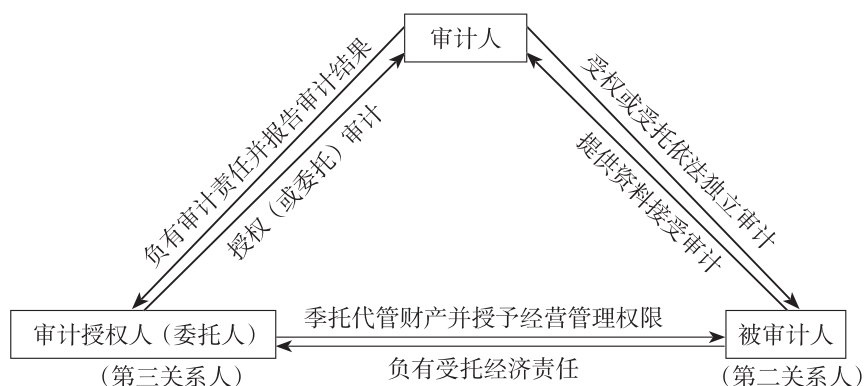


图 1-1 审计关系

二、政府审计的产生和发展

政府审计是指由政府审计机关执行的审计，也称为国家审计。

（一）外国政府审计的产生与发展

在西方国家，随着生产力的发展和受托经济责任关系的出现，早期的政府审计也应运而生。据考证，早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代，就已建立了官厅审计机构，设有监督官一职。审计人员以“听证”的方式，对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核（即一个官员的记账须与另一官员的记录以口头验证的方法进行核对，以防止负责财务的官员欺诈。听账人的拉丁文是 *auditus*，这就产生了英文 *auditing*（审计）这个名词），成为具有审计性质的经济监督工作。到中世纪，西方国家的封建王朝中大都设有审计机构和审计人员，对国家的财政收支进行监督。在西方国家中，英国的政府审计有着悠久的历史。1866 年《国库和审计部法案》在伦敦议会通过，标志着现代英国政府审计制度的建立。美国在 1921 年公布了《预算和会计法》，并根据该法成立了会计总署（General Accounting Office, GAO），现已更名为“政府责任署”（Government Accountability Office, GAO）。会计总署是隶属于国会的一个独立经济监督机构，它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。会计总署和总审计长置于总统管辖以外，独立行使审计监督权。

第二次世界大战以后，西方国家不仅在审计体制上有了较大的发展，更重要的是在审计理论和实务上也有了较大的发展，即把经济监督和经济管理相互结合，从传统的财务审计向现代的绩效审计方面发展。

（二）我国政府审计的产生与发展

我国政府审计经历了一个漫长的发展过程，大体上可分为六个阶段：西周初期初步形成阶段；秦汉时期最终确立阶段；隋唐至宋日臻健全阶段；元明清停滞不前阶段；中华民国不断演进阶段；新中国振兴阶段。

我国西周国家财计机构分为两个系统：一是地官司徒系统，掌管财政收入；二是天官家宰系统，掌管财政支出。天官所属中大夫司会，为主宦之长，主天下之大计，本为分掌王朝财政经济收支的全面核算，然司会有总司审计监督的大权，进行财政收支的审核和监督。《周礼》中记载：“凡上之用，必考于司会。”即凡帝王所用的开支，也都要受司会的检查，可见司会的权力很大。而且还说：“以参互考日成，以月要考月成，以岁要考岁成。”即司会每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核，以判断每一个地方官吏每月和每年所制的报告是否真实、可靠，再由周王据此决定赏罚。这是西周内部审计的形

成。我国政府审计的起源，基于西周的宰夫。《周礼》云：“宰夫岁终，则令群吏正岁会。月终，则令正月要。旬终，则令正日成。而考其治，治以不时举者，以告而诛之。”即年终、月终、旬终的财计报告先由宰夫命令督促各部门官吏整理上报，宰夫就地稽核，发现违法乱纪者，可越级向天官家宰或周王报告，加以处罚。由此可见，宰夫是独立于财计部门之外的官职，标志着我国政府审计的产生。

秦汉时期是我国审计的确立阶段，主要表现在以下三个方面。一是初步形成可统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期，封建社会经济的发展，促进了秦汉时期逐渐形成全国审计机构与监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式。秦朝，中央设“三公”“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一，执掌弹劾、纠察之权，专司监察全国的民政、财政以及财物审计事项，并协助丞相处理政事。汉承秦制，西汉初中央仍设“三公”“九卿”，仍由御史大夫领掌监督审计大权。二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”，就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以决定赏罚制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。三是审计地位提高，职权扩大。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权，还行使经济的监督之权，控制和监督财政收支活动，勾覆总考财政收入情况。应该指出的是，秦汉时期审计制度虽已确立，但仍属初步发展时期。

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期，宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋唐及宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计在制度方面也随之日臻健全。隋开创一代新制，设置比部，隶属于都官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍隶属于刑部。凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以审核审理。比部审计之权通达国家财经各领域，而且一直下伸到州、县。由此可见，唐代的比部审查范围极广，项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。宋代审计一度并无发展。元丰改制后，财计官制复唐之旧，审计之权重归刑部之下的比部执掌，审计机构重获生机。此外，还专门设置“审计司”，隶属于太府寺。北宋时又将这个机构改称为“审计院”。南宋时，湖广和四川还设有审计院。宋代审计司（院）的建立，是我国“审计”的正式命名，从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制具有深远的影响。

元明清各朝，君主专制日益强化，审计虽有发展，但总体上说是停滞不前。元代取消比部，户部兼管会计报告的审核，独立的审计机构即告消亡。明初设比部，不久即取消，洪武十五年设置都察院，以左右都御史为长官，审察中央财计。清承明制，设置都察院，职掌内容是“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”，成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强，但其行使审计职能却具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织，其财计监督和政府审计职能削弱，与唐代行使司法审计监督职能的比部相比，后退了一大步。

辛亥革命结束了清王朝的封建统治，成立了中华民国。1912年在“国务院”下设审计处，1914年北洋政府改为审计院，同年颁布了《审计法》。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论，设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部，各省（市）设审计处，不能按行政区域划分的企事业单位，如国库、铁路局、税务机关等，则根据需要对企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。国民党政府也于1928年颁布过《审计法》和实施细则，次年还颁布了《审计组织法》，审计人员有审计、协审、稽查等职称。这一时期的审计有所发展，但由于政治不稳定，经济发展缓慢，审计工作进展不大。

中华人民共和国成立以后，国家没有设立独立的审计机构。对财政、财务收支的经济监督是由财政、税务和银行等部门通过其业务在一定范围内进行的。党的十一届三中全会后，实行以经济建设为中心的改革开放政策，我国的经济发展和改革开放取得了很大成效，不同经济实体的涌现使人们逐渐认识到了建立健全社会主义审计制度的重要性和必要性。1982年12月，第五届全国人民代表大会第五次会议上通

过的《中华人民共和国宪法》规定，设立审计机构，实行审计监督制度。1983年9月，成立了审计署，隶属国务院，与此同时，县以上各级政府也相继设立了审计局（厅）。1985年，国务院发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》和《审计工作试行程序》。1988年，国务院又颁布了《中华人民共和国审计条例》。1995年1月1日实施了《中华人民共和国审计法》（以下简称《审计法》）；2006年2月28日，第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议对该法进行了修订，国家主席胡锦涛签署第48号主席令予以公布。2010年2月21日，国务院公布了修订后的《中华人民共和国审计法实施条例》，并于2010年5月1日起正式实施。2010年9月1日，审计长签发了审计署8号令，废止了原有的国家审计准则，发布了《中华人民共和国国家审计准则》，并于2011年1月1日起施行。2018年3月，党的十九届三中全会通过的《深化党和国家机构改革方案》，提出组建中央审计委员会，优化审计署职责。这不仅是开启新时代国家审计发展新征程的纲领性文件，也是进一步发展和完善中国特色社会主义审计制度的重要成果，对于推进国家治理体系和治理能力现代化有着十分重要的意义。

三、民间审计的产生与发展

民间审计又称注册会计师审计、社会审计和独立审计等，是指由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计。

（一）西方民间审计的产生与发展

西方民间审计是伴随着资本主义生产力和生产关系的发展而发展的。它萌芽于意大利的合伙企业制度，形成于英国的股份制企业制度，发展和完善于美国发达的资本市场，一般分为以下三个阶段：

1. 注册会计师审计的起源

15世纪，在意大利的威尼斯出现了世界上最早的合伙企业。合伙企业的出现产生了对独立会计师业务的需求。在这种情况下，注册会计师职业便应运而生。于1581年创立的威尼斯会计师协会，是世界上第一个注册会计师职业团体。其后，米兰等城市的职业会计师也成立了类似的组织。

2. 注册会计师审计的形成

在创立和传播注册会计师审计事业的过程中发挥历史性作用的是英国的职业会计师们。

18世纪中期以后的工业革命，使社会生产力得到了前所未有的发展，工厂逐步代替了手工作坊，企业的所有权与经营权也开始分离，从而产生了对审计的需要。工厂主希望有外部的会计师来检查他们所雇佣的管理人员，特别是会计人员是否有贪污、盗窃和其他舞弊行为，于是，英国出现了一批以查账为职业的独立会计师。他们受业主委托，对企业的会计账目进行逐笔检查，检查的目的是查错防弊，检查结果也只向企业主报告，是否聘请会计师查账也完全根据工厂主需要自己决定。

股份有限公司的兴起，使企业的所有权与经营权进一步分离，绝大多数股东已完全脱离了对企业的经营管理。因此，这在客观上进一步产生了由独立会计师对公司财务报表进行审计，以保证财务报表数据真实可靠。同时，由于当时对股份制企业缺乏必要的管理制度，从而在客观上助长了舞弊行为，甚至导致公司因经营失败而破产倒闭。1721年的南海公司破产事件，为英国产生第一位上市公司的审计师创造了条件。为了监督经营者的经营管理，防止营私舞弊，保护投资者和债权人的利益，避免“南海公司事件”的重演，英国国会于1844年通过了《公司法》，规定公司的账目需经董事以外的第三者——监事的审查。由于监事未必熟悉会计审计业务，英国国会于1845年又对《公司法》进行了修订，通过了《公司条款联合法》，改为“监事可以用公司的费用聘请有记账技能的会计师和其他人员协助办理审计业务。”于是，独立会计师业务得到迅速发展，独立会计师人数越来越多。此后，英国政府对一批精通会计业务、熟悉查账知识的独立会计师进行了资格确认。1853年，苏格兰爱丁堡创立了爱丁堡会计师协会，被后人

认为是第一个注册会计师的专业团体,标志着注册会计师职业的诞生。1862年,英国《公司法》又确定注册会计师为法定的破产清算人,奠定了注册会计师审计的法律地位。这一英国模式的注册会计师审计对当时欧、美及日本等国产生了重要影响。

英国式注册会计师审计的主要特点:①注册会计师审计由任意审计转为法定审计;②审计目的是查错防弊,保护企业财产的安全与完整;③审计方法是对会计账目进行逐笔审计——详细审计;④审计报告使用人主要为企业股东、债权人和其他有利害关系的人。

3. 注册会计师审计的发展

19世纪后期,世界经济重心开始向美国转移,美国股份公司的规模不断扩大,并吸引了大量的英国资本,英国会计师也来到美国,并于1883年开始在美国陆续成立了会计师事务所。1887年,美国成立了美国公共会计师协会(The American Association of Public Accountants),其审计方法主要是沿袭英国的详细审计。1916年,该会改组为美国注册会计师协会(American Institute of Certified public Accountants, AICPA),成为世界上最大的注册会计师职业团体。当时美国尚无全国性的资本市场,公司周转金主要靠银行贷款来解决,而不是靠发行股票和债券来筹集,银行最关心的是企业的偿债能力,而最能说明企业偿债能力的是企业的资产负债表,于是,银行要求申请贷款的企业提供由职业会计师署名的资产负债表,以了解企业周转资金的流动程度,并在公司不履行债务责任时作为向法院起诉的依据。贷款企业也发现,经过职业会计师审查署名的资产负债表更容易获得信用。这样,在美国就产生了帮助贷款人及其他债权人了解企业信用的资产负债表审计,即美国式注册会计师审计。

美国式注册会计师审计的主要特点:①审计对象由会计账目扩大到资产负债表;②审计目的是通过对资产负债表数据的审查判断企业的偿债能力;③审计方法从详细审计初步转向抽样审计(因为资产负债表审计的特点是通过几个少数重要账户进行深入的审查来验证资产负债表,而无须详细审核全部经济业务);④审计报告使用人除企业股东外,更突出了债权人。从此,以资产负债表审计为特点的美国式审计便逐步取代了以详细审计为特点的英国式审计,这是审计技术的一大进步。

从1929年到1933年,西方各国经历了历史上最严重的经济危机,大批企业倒闭,投资者和债权人蒙受了巨大的经济损失。这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,产生了对企业损益表进行审计的要求。1933年美国《证券法》规定,在证券交易所上市企业的财务报表必须接受注册会计师审计,向社会公众公布注册会计师出具的审计报告,使审计报告使用人也扩大到整个社会公众。这一时期(20世纪30、40年代)注册会计师审计的主要特点:①审计对象转为以资产负债表和损益表为中心的全部财务报表及相关财务资料;②审计的主要目的是对财务报表发表审计意见,以确定财务报表的可信性,查错防弊成为次要目的;③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;④审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者;⑤审计准则开始拟订,审计工作向标准化、规范化过渡;⑥注册会计师资格考试制度广泛推行(1917年开始举行全美注册会计师统一考试),注册会计师专业素质普遍提高。

第二次世界大战后,经济发达国家通过各种渠道推动本国企业向海外拓展。跨国公司得到空前发展,国际资本的流动带动了注册会计师审计的跨国界发展,形成了一大批国际会计师事务所,并在竞争中逐渐合并为“八大”国际会计师事务所,20世纪80年代末又合并为“六大”国际会计师事务所,之后又合并为“五大”国际会计师事务所。2001年,美国出现了安然公司会计造假丑闻。安然公司在清盘时,不得不对其编造的财务报表进行修正,将近3年来的利润额削减20%,约5.86亿美元。安然公司作为美国的能源巨头,在追求高速增长的狂热中利用会计准则的不完善,进行表外融资的游戏,并通过关联交易操纵利润。出具审计报告的安达信会计师事务所,因涉嫌舞弊和销毁证据受到美国司法部门的调查,之后宣布关闭,世界各地的安达信成员所也纷纷与其他国际会计师事务所合并。因此,时至今日,尚存“四

大”国际会计师事务所，分别为“普华永道”（Pricewaterhouse Coopers, PWC）、“安永”（Ernst & Young, EY）、“毕马威”（Klynveld Peat Marwick Goerdeler, KPMG）和“德勤”（Deloitte Touche Tohmatsu, DTT）。与此同时，审计技术也在不断发展：抽样审计方法得到普遍运用，风险导向审计方法得到推广，计算机辅助审计技术得到广泛应用。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、投资咨询、管理咨询等领域。

（二）我国民间审计的产生与发展

我国注册会计师审计起步较晚。1918年9月，北洋政府颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》，并于同年批准著名会计学家谢霖先生为中国的第一位注册会计师，其创办的中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所也获准成立。此后，又逐步批准成立了一批会计师事务所，包括著名会计学家潘序伦先生创办的潘序伦会计师事务所（后改称立信会计师事务所）。1925年，在上海成立了全国会计师公会，1933年又成立了全国会计师协会，到1947年，全国已拥有2619名注册会计师。但由于当时我国正处于半封建、半殖民地状态，又加上事务所都集中在上海、天津和广州等沿海城市，我国的注册会计师审计事业没有得到较大发展，其业务也主要局限于为企业设计会计制度、代理申报纳税、培训会计人才和其他会计咨询服务等。

中华人民共和国成立之初，由于推行苏联高度集中的计划经济模式，中国的民间审计便悄然退出了经济舞台。十一届三中全会后，我国实行“对外开放、对内搞活”的方针，工作重点转移到经济建设上来，商品经济得到迅速发展，为注册会计师制度的恢复和重建创造了客观条件。1980年12月14日，财政部颁布了《中华人民共和国中外合资经营所得税法实施细则》，规定外资企业财务报表要由注册会计师进行审计，为恢复我国注册会计师制度提供了法律依据。1980年12月23日，财政部发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》，标志着我国注册会计师行业开始复苏。1981年1月1日，上海会计师事务所成立，成为新中国第一家由财政部批准独立承办注册会计师业务的会计师事务所。当时，主要服务对象是“三资”企业。1984年9月25日，财政部印发《关于成立会计咨询机构问题的通知》，明确了注册会计师应该办理的业务。1986年7月3日，国务院颁布《中华人民共和国注册会计师条例》，同年还开始建立审计师事务所。1988年11月15日，财政部领导下的中国注册会计师协会正式成立。1993年10月31日，第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》），于1994年1月1日起实施。1996年10月4日，中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会，并于1997年4月亚太会计师联合会第四十八次理事会当选为理事。1997年5月8日，国际会计师联合会（International Federation of Accountants, IFAC）全票通过，接纳中国注册会计师协会为正式会员。按照国际会计师联合会章程的规定，中国注册会计师协会同时成为国际会计准则委员会的正式成员。目前，中国注册会计师协会已与50多个国家和地区的会计师团体建立了友好关系。

1991年起，我国正式实行注册会计师全国统一考试制度。截至2020年12月31日，全国共有执业注册会计师111113人，合伙人（股东）35768人，会计师事务所8628家（不含分所），其中合伙制会计师事务所4654家，有限责任会计师事务所3964家，个人独资会计师事务所10家。全行业为全国4000多家上市公司、8000多家新三板企业和420多万家企事业单位提供审计鉴证和其他专业服务。总体而言，注册会计师行业持续健康发展，已成为我国社会主义市场经济的重要制度安排，国家治理体系的重要力量，财会监督的重要组成部分。

四、内部审计的产生与发展

内部审计是指由本部门或本单位内部专职的审计机构和审计人员对本部门或本单位的财务收支、经

营管理和经济效益等所实施的审计。

（一）西方内部审计的产生和发展

西方国家的内部审计可以追溯到古代和中世纪，由于受托经济责任关系和授权管理的产生，经济组织中的内部经济监督就有了必要，庄园审计、宫廷审计、行会审计、寺院审计也就随之产生。早期的内部审计与外部审计并无原则上的区别。

20 世纪前后，资本主义经济获得发展，生产和资本高度集中，托拉斯式的大型企业大量出现，企业内部只能采取分级和分散管理体制。这就导致了大型企业内部要设立专门的机构和人员，由最高管理当局授权，对其所属分支机构的经营业绩进行独立的内部审计监督，近代内部审计也就因此而产生。第二次世界大战以后，资本主义经济得到了空前的发展，竞争更加激烈。企业为了在竞争中求生存、求发展，十分重视加强内部经济监督，实行事前预防性控制，现代内部审计随着内部控制的加强而产生和发展起来。现代内部审计出于经济预测和事先控制的需要开展了事前审计；现代内部审计的领域由财务审计扩大到对经营、管理及经济效益方面的审计；现代内部审计从过去的详细审计改变为以评价内部控制制度为基础的抽样审计。1999 年，国际内部审计师协会提出了新的审计概念，促进内部审计进入风险管理，为增加管理价值和实现组织目标服务。现代内部审计涵盖了内部控制评价、风险评估、经营审计和管理审计。现代内部审计发展呈现出以下趋势：从制度导向审计到风险导向审计，从风险识别到环境分析，从回顾历史到着眼未来，从评价现状到预测未来，从关注当前事项到多角度并行关注，从强调独立到注重管理价值增加，从掌握审计知识到掌握经营管理知识，从经营审计到战略审计，从供给审计到需求审计，从说服接受到协商改进。此外，内部审计工作外包给社会审计承担也是一种重要的发展趋势。

（二）我国内部审计的产生和发展

我国早期的皇室审计、寺院审计均属于内部审计的范畴。现代内部审计在民国时期就已诞生，在铁路和银行系统有了较为健全的内部稽核制度。中华人民共和国成立初期，我国一些大型专业公司和厂矿企业也曾设有内部审计部门，一些中型企业也设有专职的审计人员，只是到 1953 年全面学习苏联后才被撤销。

我国的内部审计是伴随政府审计的恢复和重建而产生与发展的。1983 年，在我国恢复政府审计监督制度的同时，国家审计署开始筹划我国内部审计工作。1985 年，国务院发布了《内部审计暂行办法》，审计署根据该规定，发布了《关于内部审计工作的若干规定》，为内部审计发展提供了法律上的条件。1987 年在北京正式成立了中国内部审计协会。根据《审计法》的有关规定，1995 年 7 月审计署又颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》，进一步规范了我国内部审计工作。

随着我国经济体制改革的深入和内部审计的迅速发展，审计署于 2003 年 3 月 4 日又重新颁布了《审计署关于内部审计工作的规定》。根据审计法修改意见，国务院国有资产监督管理委员会于 2004 年 8 月公布了《中央企业内部审计管理暂行办法》，规范了中央企业的内部审计工作。2018 年 3 月 1 日，审计署颁布《中华人民共和国审计署 11 号令》正式执行新修订的《审计署关于内部审计工作的规定》（以下简称《规定》），对内部审计的内容进行了补充完善，对内部审计的职责、权限、程序的规定更加明确。审计署对于内部审计工作的指导更有利于全社会发挥内部审计的作用，甚至有利于内部审计职业的完善。这也是我国依法治国，不断完善审计相关法律法规的重要体现。这次修订的亮点主要表现在内部审计职责范围的拓展、明确了新时代下内部审计的工作方向、内部审计职能由监督评价向服务建议转变、增加了内部审计促进被审计单位完善治理的目标、国有企业应该建立总审计师制度等几个方面。

第二节 审计的含义

一、审计的概念

世界各国的审计界都对审计概念进行了深入的研究，最具代表性的是美国会计学会（American Accounting Association, AAA）审计基本概念委员会发表于1973年的《基本审计概念报告》，该报告考虑了审计的过程和目标，将审计定义为：“审计是一个客观地获取和评价与经济活动和经济事项的认定有关的证据，以确认这些认定与既定标准之间的符合程度，并把审计结果传达给有利害关系的用户的系统过程。”

1997年我国的《审计法实施条例》提出的审计概念是：“审计是审计机关依法独立检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，监督财政收支、财务收支真实、合法和效益的行为。”

日本对审计的定义是：“审计是站在公正的第三者立场上的人对有关人员的行为进行直接监督，以及及时进行行为结果调查，并对调查结果表示意见。”

对于什么是审计，目前在审计界并没有统一的概念。一般认为，审计（audit）是由独立的专职机构或人员接受委托或根据授权，按照法规和一定的标准，对被审计单位特定时期的财务报表和其他有关资料及其所反映的经济活动的真实性、合法性、合规性、公允性和效益性进行审查，并发表意见的一种具有独立性的经济监督、鉴证和评价活动。

注册会计师审计作为审计的一种类型，其含义具有特殊性。国内外许多会计职业组织都对注册会计师审计进行定义，其中影响较大的是国际会计师联合会和美国注册会计师协会的定义。

国际会计师联合会（IFAC）下设的国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）将注册会计师审计概念描述为：“财务报表审计的目标是，使审计师（有时也指其所在的会计师事务所）能够对财务报表是否在所有重大方面按照确定的财务报告框架编制发表意见。”

美国注册会计师协会（AICPA）在《审计准则说明书》第1号中，将审计描述为：“独立注册会计师对财务报表的审计目标是，对财务报表是否按照公认会计原则在所有重大方面公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。”

中国注册会计师协会在《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》中，将审计定义为：“财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表下列方面发表审计意见：①财务报表是否按照使用的会计准则和相关会计制度的规定编制；②财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

二、审计的特点

（一）审计是经济管理的监督环节，不直接参加具体经济业务的管理

审计具有监督的性质，这可从审计的发展过程和审计在管理中的地位看出来。审计从一开始就是独立于财政之外的一种监督，由国家统治者设置专门的官职，执行国家的监督职能。其后发展到社会审计（民间审计）和内部审计，与政府审计一样，都是由不直接参加经济业务的专门人员，接受所有者（投资人）的授权和委托，或代表他们的上级经营管理者对经管其财产资源的单位实行审查，据以监督被审查单位对于经管资源财产责任的履行。管理一般包括决策、组织、指挥、调节和监督5个环节。其中，监督

是以有关规定的方针、政策、计划、法规、制度及经济理论和方法等为依据,对其他4个环节进行。因此审计虽然是管理的一个环节,但是由于不直接参与具体的业务活动,相对来说,较为独立、客观、公正,并能够进行较为严格的监督。

(二) 审计是经济监督,不是行政监督或法律监督

审计的内容是被审计单位的经济活动,这些经济活动是在承担和履行经营管理财产资源的经济责任下发生的,所以具有经济监督的性质。行政监督的内容是国家行政机关实施行政的管理活动。行政管理也包括经济活动,但这是行政机关之间的监督和被监督,不同于审计以第三方身份接受财产所有者授权和委托,对财产资源经营管理者进行经济监督。行政机关上级对下级的工作检查,对于检查出来的问题有管理权和处罚权,现场审计则无这种权力。法律监督的内容是法律关系。法律监督的最高机关是全国人民代表大会常务委员会,有权监督宪法的贯彻实施。实行法律监督的专门机关有法院和检察院,按照法律程序进行监督。审计应当依法进行监督,但审计的依据除国家法律外,还有国家的经济政策、客观的经济规律、计划、决策和规章制度等。因此,依法监督,并不等于法律监督。

(三) 审计是具有独立性、广泛性和权威性的经济监督

审计是一种经济监督,它同国家计划、统计、财政、税务、金融、市场监督管理等部门的经济监督一起构成我国社会主义的经济监督体系。在一个部门或一个单位内部,又同计划、统计、财务、会计等监督密切结合,形成一个部门或一个单位的经济监督体系。与其相比,审计监督一般具有以下三个特征。

(1) 监督关系上的独立性。审计一般是由三方关系人构成:第一方是审计人,即政府审计机关、部门单位的内部审计机构和民间审计组织;第二方是被审计人;第三方是审计授权人或委托人。审计人并不参加被审计人的经济活动,而是独立于被审计经济活动之外,有其独立的工作机构,保持独立的地位,与被审计人没有利害关系,相对被审计人,其地位超脱,因而具有独立性,比较客观、公正。其他经济监督则是两方关系:监督者和被监督者。监督者参加被监督者的经济活动,与被监督者有利害关系,这样的经济监督不具有超脱的地位,没有独立性。

(2) 监督范围上的广泛性。审计的监督内容,取决于审计授权人或委托人的目的。其他经济监督则由监督者自己决定,而且限于监督者的业务范围。以税务监督为例,监督内容限于同税务有关的经济活动。审计则在审计目的范围内,并不局限于某种业务范围。所以审计监督内容的范围,比其他经济监督更为广泛。

(3) 监督地位上的权威性。审计组织的权威性是审计监督正常发挥作用的重要保证。审计以外的其他监督,不能监督自身,也不能相互监督,这就需要审计来进行监督,因而审计就成为其他经济监督的再监督。审计组织的权威性由以下两个方面决定:①审计组织的地位和权力由法律明确规定,这样就使得审计组织在地位上和权力上的权威性在法律上得到了体现;②审计人员依法执行职务,受法律保护。法律规定,审计人员依法执行职务时,任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务,不得打击报复审计人员;审计组织或人员以独立于企业所有者和经营者的“第三者”身份进行工作,审计人员的审计报告具有一定的社会权威性。

三、审计的属性

独立性是审计的重要特征。审计是具有独立性的经济监督活动。正因为审计具有独立性,才受到社会的信任,才能保证审计人员依法进行的经济监督活动客观公正,提出证实财务状况和经营成果的审计信息才更有价值,才能对被审计单位确定或解除受托经济责任提供依据,更好地发挥审计的监督作用。

所以，独立性的经济监督活动是审计的属性。审计的属性，明确揭示了独立性是审计的特征，经济监督是审计的性质。为了充分体现审计的属性，在审计机构的设置和审计的工作过程中，必须遵循独立性原则，具体包括以下内容。

（一）机构独立

为确保审计机构独立地行使审计监督权，对审查的事项做出客观公正的评价和鉴证，充分发挥审计监督作用，审计机构应当独立于被审计单位之外，这样才能更有效地进行经济监督。

（二）经济独立

审计机构或组织从事审计业务活动，必须要有一定的经济收入和经费来源，以保证其生存和发展的需要。经济独立指审计机构或组织的经济来源应有一定的法律、法规做保证，不受被审计单位的制约。即使是民间审计组织，也规定除了正常的业务收费外，不允许与被审计单位有其他经济往来。

（三）人员独立

审计人员执行审计业务，必须按照审计范围、审计内容、审计程序进行独立思考，坚持客观公正、实事求是的精神，做出公允、合理的评价和结论，不受任何部门、单位和个人的干涉。

美国注册公共会计师协会指出体现审计属性的三个方面分别是：一是审计人员的自主性，即不受委托人的任何影响；二是精神上的独立性，即审计人员必须公正无私，不带任何偏见；三是审计人员地位的独立性，这种独立性应受到公认，为社会所接受。

最高审计机关国际组织（International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI）在《利马宣言——审计规则指南》第一章中，就审计的属性，首先提到最高审计机关的独立性，强调最高审计机关必须独立于被审计单位之外，并不受外来影响，才能客观而有效地完成其工作任务；其次提到最高审计机关成员和官员的独立性，强调最高审计机关成员的独立性应由宪法予以保证；最后提到了最高审计机关财政上的独立性。

新修正的《中华人民共和国审计法》第五条规定：“审计机关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。”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。”第十五条规定：“审计人员依法执行职务，受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务，不得打击报复审计人员。审计机关负责人依照法定程序任免。审计机关负责人没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况，不得随意撤换。地方各级审计机关负责人的任免，应当事先征求上一级审计机关的意见。”由此可见，我国《审计法》也对审计机关、经费来源及审计人员三方面的独立性做了明确规定。

从上述情况来看，无论是我国还是外国都承认独立的经济监督活动是审计的属性。没有独立性的经济监督活动，如财政、金融、税务、市场监督管理等部门所从事的经济监督活动，则不能称为审计。



审计与会计的关系

第三节 审计的对象

一、审计的对象的概念

审计的对象是指审计监督的客体，即审计监督的内容和范围的概括。正确认识审计的对象，有利于对审计概念的正确理解、审计方法的正确运用和审计监督职能的进一步发挥。

描述审计的对象,必须明确与审计对象有关的基本问题:一是审计的主体,即审计机构和审计人员,即实施审计监督的执行人;二是审计的范围,即审计监督客体的外延,它是审计对象的组成部分,具体地说就是被审计单位;三是审计的主要内容,即财务收支及其经营管理活动,它构成了审计对象的内涵;四是审计所依据的信息来源,即形成审计证据的各种文字、数据以及电子计算机的磁带、磁盘、磁鼓等。

二、我国现阶段审计对象的内容

根据以上所述,审计的对象可以概括为被审计单位的财务收支及其经营管理活动。具体地说,包括下面两个方面的内容。

(一) 被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动

不论是传统审计还是现代审计,不论是政府审计还是民间审计、内部审计,都要求以被审计单位客观存在的财务收支及其有关的经营管理活动为审计对象,对其是否公允、合法、合理进行审查和评价,以便对其所受托经济责任是否认真履行进行确定、解除和监督。根据宪法规定,政府审计的对象为国务院各部门和地方各级政府及其各部门的财政收支、国有金融机构和企事业单位的财务收支。内部审计的对象为本部门、本单位的财务收支以及其他有关的经济活动。民间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。

(二) 被审计单位的财务报表、内部控制和其他有关资料

被审计单位的财务收支及其有关经营管理需要通过财务报表、内部控制和其他有关资料等信息载体反映出来。因此,审计对象还包括记载和反映被审计单位财务收支、提供会计信息载体的会计凭证、账簿、报表、与财务报表相关的内部控制等资料以及有关计划、预算、经济合同等其他资料。作为被审计单位的经营管理活动信息的载体,除上述会计资料、计划统计等资料以外,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,电子计算机存储的信息、存储在网络或云上的信息等信息载体,都构成了审计的具体对象。

综上所述,审计的对象是指被审计单位的财务收支、内部控制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财务报表和其他有关资料。因此,财务报表和其他有关资料是审计对象的形式,其所反映的被审计单位的财务收支、内部控制及其有关的经营管理活动才是审计对象的本质。

第四节 审计的职能和作用

一、审计的职能

审计职能是指审计本身所固有的内在功能。审计职能不是一成不变的,它是随着社会经济的发展对审计需要的变化而不断发展变化的。目前国内审计理论界对于审计职能的论述、见解各异,影响较大的是三职能论,即审计具有经济监督、经济鉴证和经济评价三种职能。

(一) 经济监督

监督是指监察和督促。经济监督是指监察和督促被审单位的全部经济活动或其某一特定方面确在规定的范围以内、在正常的轨道上合理进行。

纵观审计产生和发展的历史,审计无不表现为经济监督的活动,履行着经济监督的职能。从政府审计来看,其审计活动就是国家各级政府对所属单位经济活动的综合监督。具体来说,就是对国家的财政

收支和国有企业、事业单位的财政、财务收支及相关的经营管理活动的真实性、合法性、合规性进行监督，并通过审查揭示错弊，督促被审计单位遵守国家的法律、法规，履行经济责任，使经济活动更加合法、有效。从内部审计来看，内部审计的主要职责同样是依照法规、内部经营目标和管理规定，对本部门、本单位的经济活动进行监察和督促，以保证对内部单位的有效管理，完成既定的管理目标。对于民间审计，其也是代理审计委托者对被审计单位财务收支的合法性和公允性进行审查验证，纠正被审计单位在会计记录、经营管理方面的弊端和不足，从而实现对被审计单位的经济监督。通过审计监督，可以严肃财经纪律，维护国家、人民和股东的利益，可以保证企业、事业单位经济活动的合法性。

（二）经济鉴证

鉴证是指鉴定和证明。经济鉴证是指通过对被审计单位的财务报表及其他相关资料的审核和验证，以证实被审计单位记载经济活动的有关资料是否合法和公允，并按审查结果向审计委托人出具书面报告，以取得审计委托人或社会公众的信任。

经济鉴证职能是随着现代审计的发展而出现的一项职能，它不断受到人们的重视，日益强化，并显示其重要作用。不少国家的法律明文规定，企业的财务报表必须经过注册会计师的审查鉴证后，才可向财务报表的使用者及社会公众公布。随着社会主义市场经济的逐步完善，我国民间审计的经济鉴证职能也在不断发展和健全，表现为各类企业的财务报表必须经中国注册会计师审计并出具审计报告后，才可对外报出。因此，审计的经济鉴证职能在我国社会主义市场经济中将越来越发挥它的重要作用。

（三）经济评价

经济评价就是通过审核检查，对被审计单位的计划、预算、决策、方案是否先进可行，经济活动及其结果是否完成了预定的目标，经济效益的高低优劣，内部控制制度是否健全、有效等进行评定，从而有针对性地提出意见和建议，以促进其改善经营管理，提高经济效益。

在现代审计中，经济评价的职能更加重要。这是因为，经济监督的目的是保证经济活动的合法、有效，而经济评价则可在监督的基础上对被审计单位取得的成就、存在的不足给予更为深刻的揭示和说明，从而有助于被审计单位改进工作，进一步提高管理水平和经济效益。经济评价职能既突出地表现在政府审计的经济效益审计和内部审计的经营管理审计之中，也表现在民间审计对被审计单位内部控制的管理建议书中。

应该说明的是，不同的审计组织形式在审计职能的体现上侧重点有所不同，政府审计和内部审计侧重于经济监督和经济评价，而民间审计则更侧重于经济鉴证。

二、审计的作用

审计的作用与审计的职能紧密相连，是履行审计职能、实现审计目标过程中所产生的社会效果。总结古今中外的审计实践，审计具有防护性和促进性两大作用。

（一）防护性作用

防护性作用是指通过对被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动进行审核检查、监督和鉴证，在确保财经法规和财务制度得到遵守和执行方面所起到的防护和制约作用。

在市场经济条件下，被审计单位报出的各种信息资料真实、正确、可靠与否，会直接涉及国家、企业、投资人和债权人的经济利益。审计依其独立的身份对被审计单位报出的财务报表等资料进行审核、验证，可揭示各种错弊行为，以确保被审计单位对国家法律与法规、计划和预算的贯彻执行，以及报出

的会计资料及其他资料的真实、可靠。这也是审计应发挥的最基本的作用。通过定期的和经常的审计制度,可以对违法和违纪行为形成制约和威慑,从而对维护国家财经法纪、保护所有者的权益、保证会计资料的正确和可靠起到防护性作用。

(二) 促进性作用

促进性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,对被审计单位完善内部控制制度、改善经营管理和提高经济效益起到建设性的促进作用。

通过对被审计单位经营管理活动和经营管理制度的审查和评价,确定其取得的成绩,并总结经验,提出进一步奋斗的方向;揭示经营管理中存在的问题和管理制度上的薄弱环节,提出改进建议,促进改善经营管理。通过对被审计单位经营管理活动所实现的经济效益进行审查和评价,揭示经营管理活动效益低下的环节,并深入分析原因,提出改进意见和建议,从而促使被审计单位改进生产经营管理,不断提高经济效益。

第五节 审计的种类

由于对审计的需求不同,从而形成了不同类型的审计。审计可以从不同的角度来考察,从而做出不同的分类。研究审计分类的意义在于从不同的角度认识审计,加深对审计的认识;同时,又有利于审计人员合理组织不同类型的审计工作程序,从而提高审计工作的质量和效益。

一、审计的基本分类

审计的基本分类是以审计的本质属性为标准进行的分类。由于审计主体、内容、目标分别从不同角度阐明了审计的本质属性,因而审计的基本分类包括按审计主体分类和按审计内容、目标分类。

(一) 审计按主体分类

审计按其主体分类,可分为政府审计、民间审计和内部审计三大类。

1. 政府审计

政府审计(government auditing)是由政府审计机关依法实施的审计。政府审计机关包括按我国宪法规定由国务院设置的审计署,由各省、自治区、直辖市、市、县等地方各级政府设置的审计局和政府在地地方或中央各部委设置的派出审计机关。政府审计机关主要是依法对国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门、国有的金融机构、国有企业事业单位以及其他有国有资产的单位的财政财务收支及其经济效益进行审计监督。

2. 民间审计

民间审计(private audit)是指由经财政部门审核批准成立的会计师事务所实施的审计,又称注册会计师审计。民间审计的特点是受托审计,民间审计组织接受政府审计机关、国家行政机关、企事业单位和个人的委托,依法对被审计单位的财务收支及其经济效益承办审计鉴证、经济案件鉴定、注册资本验证和年检、管理咨询服务等项业务。

3. 内部审计

内部审计(internal audit)是指由部门和单位内部专职的审计机构或人员所实施的审计,包括部门内部审计和单位内部审计两大类。这种专职的审计机构或人员,独立于财会部门之外,直接接受本部门、本单位主要负责人的领导,依法对本部门、本单位及其下属单位的财务收支、经营管理活动及其经济效益进行审计监督。内部审计的主要目的是纠错防弊,促使公司改善风险管理,提高治理水平。

（二）按审计内容和目的分类

审计按其内容和目标分类，可分为财政财务审计、财经法纪审计、经济效益审计和经济责任审计。

1. 财政财务审计

财政财务审计是指审计机构对被审计单位的财务报表及其有关资料的公允性及其所反映的财政收支、财务收支的合法性和合规性所进行的审计。财政审计是对国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支活动所进行的审计。财务审计是对各类金融机构、企事业单位的财务收支活动所进行的审计。财政财务审计的目标是审查和评价被审计单位财政、财务收支活动的真实性和合法性，同时还需审查和验证反映这些活动的财务报表及其有关资料的公允性，查明有无错弊行为，以确定或解除被审计单位履行的受托经济责任。

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侵占国家资财、严重损失浪费以及其他严重损害国家经济利益等违反财经纪律行为所进行的专案审计。其主要内容是审查严重侵占国家资财、贪污盗窃、偷税漏税、行贿受贿，以及由于失职、渎职造成严重损失浪费等重大经济案件。审计的目的是保护国家财产的安全与完整，维护企事业单位、所有者和职工的合法权益不受侵害，保证国家的法律、法规得以贯彻执行。

3. 经济效益审计

绩效审计是指审计机构对被审计单位的财政财务收支及其经营管理活动的经济性和效益性所实施的审计。绩效审计的内容通常包括各级政府的财政收支及其管理活动、企业的财务收支及其经营管理活动、行政事业单位的资金使用及其管理活动、固定资产投资及其管理活动等实现经济效益的程度及其影响因素、途径。审计的目的是检查和评价被审计单位经济活动的合理性和有效性，促使被审计单位改善经营管理，提高经济效益和工作效率。

国外流行的“绩效审计”“经营审计”“管理审计”以及“三E审计”“五E审计”等均属于经济效益审计的范畴。“三E”指经济性、效率性和效果性；“五E”指经济性、效率性、效果性、公平性和环境性。

4. 经济责任审计

经济责任审计是指审计机关或审计人员接受有关部门的委托，依据国家法律法规和有关政策，审计领导干部任职期间所在部门、单位财政财务收支的真实性、合法性和效益性，以及领导干部本人对有关经济活动应当负有的责任，包括主管责任和直接责任，借以评价领导干部履行经济责任情况的较高层次的经济监督、评价和鉴证活动。经济责任审计包括任期经济责任审计和离任经济责任审计。

二、审计的其他分类

（一）按审计范围分类

审计按其范围分类，可以分为全部审计、局部审计和专项审计。

1. 全部审计

全部审计，又称全面审计，是指对被审计单位一定期间的财政财务收支及有关经济活动的各个方面及其资料进行全面的审计。这种审计的业务范围较广泛，涉及被审计单位的会计资料及其经济资料所反映的采购、生产、销售、各项财产物资、债权债务和资金以及企业利润、税款等经济业务活动。其优点是审查详细彻底，缺点是工作量太大、费时费力、审计成本高。

2. 局部审计

局部审计, 又称部分审计, 是指对被审计单位一定期间的财务收支或经营管理活动的某些方面及其资料进行部分的、有目的和重点的审计。如对企业进行的现金审计、银行存款审计、存货审计等, 以及为了查清贪污盗窃案件, 对部分经济业务进行的审查, 都属于局部审计。其优点是审计范围小, 重点突出, 省时省力, 能及时发现和纠正问题, 达到预定的审计目的和要求。但容易遗漏问题, 所以具有一定的局限性。

3. 专项审计

专项审计, 又称专题审计, 是指对某一特定项目所进行的审计。如自筹基建资金来源审计、支农扶贫专项资金审计、世界银行贷款审计等。该种审计的特点是针对性较强, 只要求审查事项的某一个方面, 如对真实性和效益性做出评价。有时涉及的面较广, 但始终是围绕某一个特定的目的和需要而进行的。

(二) 按审计实施时间分类

按照被审计单位经济业务发生的时间分为事前、事中和事后审计。

1. 事前审计

事前审计是指在被审计单位经济业务发生以前所进行的审计。审计的内容主要包括财政预算、信贷计划、企业生产经营的计划和决策, 诸如投资方案可行性、固定资产更新改造决策、产品生产或个别部件加工方案的选择等以及行政事业单位经费预算等。审计的目的在于加强预算、计划、决策的准确性、合理性和可行性。其优点是预防错弊, 防患于未然, 避免出现重大的决策失误, 有利于发挥审计的防护性作用。

2. 事中审计

事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中进行的审计。通过对被审计单位费用预算、费用开支标准、材料消耗定额等执行过程中的有关经济业务进行事中审计, 便于及时发现并纠正偏差, 保证经济活动的合法性、合理性和有效性。

3. 事后审计

事后审计是指在被审计单位经济业务完成以后所进行的审计。事后审计的适用范围十分广泛, 财务报表审计这类传统的审计均属事后审计。其主要目的是监督和评价被审计单位的财务收支及有关经济活动、会计资料和内部控制制度是否符合国家财经法规与财务会计制度的规定, 是否符合会计准则的要求。政府审计、民间审计大多实施事后审计, 内部审计也经常进行事后审计。

另外, 按照审计是否定期可分为定期审计和不定期审计。定期审计是按照预先规定的时间进行的审计, 如民间审计对各类企业的年度财务报表审计。不定期审计是出于需要而临时安排进行的审计, 如政府审计对被审单位存在的贪污、受贿案件而进行的财经法纪审计等。

(三) 按审计执行地点分类

审计按其执行地点分类, 可以分为报送审计和就地审计。

1. 报送审计

报送审计, 又称送达审计, 是指审计机构按照审计法规的规定, 对被审计单位按期报送来的计划、预算和财务报表及有关账证等资料进行的审计。这种方式的优点是节省人力、物力, 缺点是不能实地观察、了解被审计单位的实际情况, 不易从财务报告、报表资料中发现被审计单位的实际问题。

2. 实地审计

实地审计是指审计机构委派审计人员到被审计单位所在地而进行的审计。按照实地审计的具体方式

不同，又可分为驻在审计、专程审计和巡回审计三种。驻在审计是审计机构委派审计人员长期驻在被审计单位所进行的就地审计。专程审计是审计机构为查明有关问题而委派有关人员专程到被审计单位进行的实地审计。巡回审计是审计机构委派审计人员轮流对若干被审计单位所进行的实地审计。实地审计可以深入实际，调查研究，易于全面了解和掌握被审计单位的实际情况，是我国审计监督中使用最广泛的一种方式。

（四）按审计动机分类

审计按其动机分类，可以分为强制审计和任意审计。

1. 强制审计

强制审计是指审计机构根据法律、法规规定对被审计单位行使审计监督权而进行的审计。这种审计是按照审计机关的审计计划进行的，不管被审计单位是否愿意接受审查，都应依法进行。我国政府审计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及其各部门的财政收支、国有金融机构和企业事业单位的财务收支实行强制审计。我国各类企业按照《公司法》的规定，年度财务报表需经中国注册会计师进行审计也属于强制审计。

2. 任意审计

任意审计是根据被审计单位自身的需要，要求审计组织对其进行的审计。一般民间审计接受委托人的委托，按照委托人的要求对其进行的内部控制审计或经济效益审计，即属于这种审计。任意审计是相对于强制审计而言的。

（五）按审计是否通知被审计单位分类

审计按照它在实施前是否预先告知被审计单位进行分类，可以分为预告审计和突击审计。

1. 预告审计

预告审计是指在进行审计以前，把审计的目的、主要内容和日期预先通知被审计单位的审计方式。采用这种审计方式，可以使被审计单位有充分时间做好准备工作，以有利于审计工作的顺利进行。一般进行财务审计和经济效益审计时，多采用这种方式，事前向被审单位下达审计通知书或签订审计业务约定书。

2. 突击审计

突击审计是指在对被审计单位实施审计之前，不预先把审计的目的、内容和日期通知被审计单位而进行的审计。其目的是使被审计单位或被审计者在事前不知情的情况下接受审查，没有时间去弄虚作假、掩饰事实真相，以利于取得较好的审计效果。这种审计方式主要用于财经法纪审计。

（六）按审计使用的技术和方法分类

审计按照所使用的技术和方法进行分类，可以分为账表导向审计、系统导向审计和风险导向审计。

1. 账表导向审计

这种审计技术和方法是围绕着会计账簿、财务报表的编制过程进行的，通过对账表上的数字进行详细核实来判断是否存在舞弊行为和技术性错误。账表导向审计技术和方法是适应评价简单的受托经济责任，是审计技术和方法发展的第一阶段，在审计技术和方法史上占据着十分重要的地位。

2. 系统导向审计

这种审计技术和方法强调对内部控制系统的评价，当评价的结果证明内部控制系统可以信赖时，在实质性测试阶段只抽取少量样本就可以得出审计结论了；当评价结果认为内部控制系统不可靠时，才根据内部控制的具体情况扩大审查范围。系统导向审计是财务审计发展的高级阶段。但是，系统导向审计

仍需运用账表导向审计的一些技术和方法。

3. 风险导向审计

这种审计技术和方法要求审计人员从对企业环境和企业经营进行全面的风险分析出发,使用审计风险模型,积极采用分析程序,以制订与企业状况相适应的多样化审计计划,以达到审计工作的效率性和效果性。风险导向审计是迎合高度风险社会的产物,是现代审计方法的最新发展。

随着社会经济的发展,审计的外延也越来越丰富,其表现形态日益多样化。上述审计分类虽然是从多角度、多方位进行的,但各种审计类型之间并不是各自孤立的,而是依据不同的审计主体相互交叉、相互结合在同一审计项目中。

复习思考题

1. 什么是审计关系? 审计关系是由哪三种审计关系人所组成?
2. 简述审计的概念、审计的对象。
3. 审计的独立性表现在哪几个方面? 如何理解审计监督与其他经济监督的本质区别?
4. 何为审计的职能?
5. 简述审计的作用。
6. 简述审计的基本分类。
7. 简述审计的其他分类。
8. 审计与会计的关系如何?

第二章

CHAPTER 2

我国审计的组织形式

学习目标

通过本章学习，掌握政府审计的特征，了解政府审计机关的设置、职责和权限；掌握民间审计的特征和民间审计的业务范围，了解民间审计组织及人员；掌握内部审计的特征，了解内部审计机构的设置和职权；掌握注册会计师职业道德基本原则的主要内容；掌握注册会计师法律责任的成因和种类，了解注册会计师避免法律诉讼的具体措施。

审计组织形式又称审计组织体系或审计模式，是指负担不同审计任务的审计组织之间形成的相互联系、互为补充的完整审计系统，包括审计机构和审计人员。我国的审计监督体系由三部分组成，即政府审计机关、内部审计机构和民间审计组织。

第一节 政府审计机关

一、政府审计机关及其人员

（一）政府审计机关的隶属模式

政府审计机关是指代表政府依法行使审计监督的行政机关。它具有国家赋予的独立性和权威性。政府审计机关不仅是最早的审计组织形式，而且也是审计机构体系中最重要的一部分，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，各个国家的最高审计机关的隶属关系和地位也不同。目前世界各国建立的政府审计机关从隶属关系上看，主要分为以下三种类型。

1. 立法型

政府审计机关隶属于立法部门。直接对立法部门负责和报告工作，不受行政当局的控制和干涉。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关。如英国国家审计署、加拿大审计总署、美国审计署、西班牙审计院等。立法型审计机关地位高、独立性强，有利于充分发挥审计的作用。

2. 司法型

政府审计机关隶属于司法部门，拥有很强的司法权。这种模式下的审计机关一般以审计法院的形式存在。如法国审计法院、意大利审计法院等。司法型的政府审计机关具有审计和经济审判的职能，有很高的权威性。与立法体制相比，司法体制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

政府审计机关隶属于政府行政部门，它是政府行政部门的一个职能部门，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。这种体制的特点是审计机关依据政府法规进行审计工作，其独立性相对较低，具有广泛性和直接性。如泰国审计长公署、瑞士联邦审计局、菲律宾审计委员会、中国的政府审计署等，它们向本国政府或内阁总理负责。

此外，一些国家的政府审计机关，介于立法、司法及行政部门之间，如日本的会计检察院、德国的联邦审计院等。

无论何种类型，都应保证政府审计机关具有独立性和权威性，客观、公正地行使审计监督权。

（二）我国政府审计机关的设置

现行《中华人民共和国宪法》第九十一条规定：“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事业单位的财务收支，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。”以最高法律的形式明确了实行审计监督的制度。

政府审计机关实行统一领导、分级负责的原则。国务院设审计署，在国务院总理领导下，负责组织领导全国的审计工作，是国家的最高审计机关，向国务院负责并报告工作。

县级以上各级人民政府设立审计机关。地方各级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，组织领导本行政区的审计工作，根据工作需要，设置若干职能机构（处、科、室、股），负责领导本级审计机关审计范围内的审计事项，对上一级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。地方各级审计机关负责人的任免，应当事先征求上一级审计机关的意见。

审计机关根据工作需要，可以在重点地区、部门设立派出机构，进行审计监督。审计署向重点地区、城市和计划单列市派出的代表人员，在该地区和城市组成审计特派员办事处，代表审计署执行审计业务，解决某些地方审计局难以解决的审计项目。

审计署根据工作需要，可以在国务院各部委设立派出机构，进行审计监督。

审计署可按工作内容和范围分设财政、金融、外贸外资、农林水利、基本建设、科教卫生等职能审计部门，开展对行政机关、企业、事业、团体等部门的各种专业性审计工作。另外，审计署还可设置审计科研培训机构，开展审计科学研究和培训审计人员。

审计署对地方各级审计机关（包括审计特派员办事处）实行业务上的领导。在我国形成了从中央到地方，自上而下的独立的、具有权威性的政府审计组织系统。

2018年3月，中共中央印发了《深化党和国家机构改革方案》。该方案提出，为加强党中央对审计工作的领导，构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系，更好发挥审计监督作用，组建中央审计委员会，作为党中央决策议事协调机构。其主要职责是，研究提出并组织实施在审计领域坚持党的领导、加强党的建设方针政策，审议审计监督重大政策和改革方案，审议年度中央预算执行和其他财政支出情况审计报告，审议决策审计监督其他重大事项等。中央审计委员会办公室设在审计署。

（三）政府审计人员

政府审计人员是指政府审计机关中接受政府委托，依法行使审计监督权，从事审计业务的人员。根据我国宪法和有关规定，国家审计署设审计长一人，副审计长若干人。审计长由国务院总理提名，全国人民代表大会决定，国家主席任命，副审计长由国务院任命。县级以上各级政府的审计厅厅长（省、自治区）、审计局局长（直辖市）由本级人民代表大会决定任免，副厅长（省、自治区）、副局长（直辖市）由本级政府任免。地方各级厅、局长的任免应征得上级审计机关的同意。

政府审计人员的权利与义务主要包括：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；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；审计人员对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，负有保密的义务；审计人员依法执行职务，受法律保护，任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务，不得打击报复审计人员；审计机关负责人依照法定程序任免；审计机关负责人没有违法失职或者其他不符合任职条件情况的，不得随意撤换。

政府审计机关审计人员实行专业技术资格制度。审计署和省级审计机关建立专业技术资格考试、评审制度，审查审计人员的审计业务技术资格，对审查合格者发放审计专业技术资格证书。审计专业技术资格分为初级（审计员、助理审计师）资格、中级（审计师）资格、高级（审计师）资格，通过参加全国统一考试，并达到合格标准后获得。审计机关录用的审计人员，经过专业培训，训练合格后，才能独立承办审计业务。

二、政府审计机关的职责权限

政府审计机关是依照宪法规定建立的，实行的是法定审计，承担着繁重的审计任务，为此，《审计法》明确规定了其职责和权限。

（一）政府审计机关的主要职责

中央审计委员会第一次会议强调了政府审计的定位是“党和国家监督体系的重要组成部分”，要求审计机关自觉在思想和行动上与中央保持一致，拓展审计监督广度和深度，消除监督盲区，加大对党中央重大政策措施贯彻落实情况跟踪审计力度，加大对经济社会运行中各类风险隐患揭示力度，加大对重点民生资金和项目审计力度。

政府审计机关应按有关法律、法规规定的审计客体的范围，对各单位下列事项进行审计监督：

（1）审计机关对本级各部门（含直属单位）和下级政府的预算执行情况和决算，以及其他财政收支情况，进行审计监督。

（2）审计署在国务院总理的领导下，对中央预算执行情况和其他财政收支情况进行审计监督，向国务院总理提出审计结果报告。地方各级审计机关对本级预算执行情况和财政收支情况进行审计监督，向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。

（3）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。

（4）审计机关对国家的事业组织以及使用财政资金的其他事业组织的财务收支，进行审计监督。

（5）审计机关对国有企业的资产、负债、损益，进行审计监督。

（6）对国有资产占控股地位或者占主导地位的金融机构的审计监督，由国务院规定。

（7）审计机关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。

（8）审计机关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。

（9）审计机关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。

（10）审计机关按照国家有关规定，对国家机关和依法属于审计机关监督对象的其他单位的主要负责人，在任职期间由本地区、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。

（11）除《审计法》规定的审计事项外，审计机关对其他法律、行政法规规定的应当由审计机关进行

审计的事项,依照《审计法》和有关法律、行政法规的规定进行审计监督。

(12) 审计机关有权对与国家财政收支有关的特定事项,向有关地方、部门、单位进行专项审计调查,并向本级人民政府和上一级审计机关报告审计调查结果。

(13) 审计机关根据被审计单位的财政、财务隶属关系或者国有资产监督管理关系,确定审计管辖范围。

(14) 依法属于审计机关审计监督对象的单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度,其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督。

(15) 社会审计机构审计的单位依法属于审计机关监督对象的,审计机关按照国务院的规定,有权对该社会审计机构出具的相关审计报告进行核查。

(二) 政府审计机关的权限

政府审计机关在审计过程中,行使下列权限:

(1) 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。

(2) 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或财务收支有关的资料和资产,被审计单位不得拒绝。

(3) 审计机关进行审计时,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。

(4) 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,经县级以上审计机关负责人批准,通知财政部门及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。采取该项措施不得影响被审计单位的合法业务活动和生产经营活动。

(5) 审计机关认为被审计单位所执行的上级主管部门有关财政收支、财务收支的规定与法律、行政法规相抵触的,应当建议有关主管部门纠正;有关主管部门不予纠正的,审计机关应该提请有权处理的机关依法处理。

(6) 审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果。审计机关公布或者通报审计结果,应当依法保守国家秘密和被审计单位的商业秘密,遵守国务院的有关规定。

(7) 审计机关履行审计监督职责,可以提请公安、监察、财政、税务、海关、市场监督管理等机关予以协助。

对违反财经法规的被审计单位,应按下列规定处理:

(1) 被审计单位违反《审计法》规定,拒绝或者拖延提供与审计事项有关资料的,或者提供的资料不真实、不完整的,或者拒绝、阻碍检查的,审计机关责令改正,可以通报批评,给予警告;拒不改正的,依法追究责任。

(2) 被审计单位违反《审计法》规定,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、财务收支有关的资料，或者转移、隐匿所持有的违反国家规定取得的资产，审计机关认为对直接负责的主管人员以及其他直接责任人员依法应当给予处分的，应当提出给予处分的建议，被审计单位或者其上级机关、监察机关应当依法及时做出决定，并将结果书面通知审计机关；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

(3) 对本级各部门（含直属单位）和下级政府违反预算的行为或者其他违反国家规定的财政收支行为，审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内，依照法律、行政法规的规定，区别情况采取下列处理措施：责令限期缴纳应当上缴的款项；责令限期退还被侵占的国有资产；责令限期退还违法所得；责令按照国家统一的会计制度的有关规定进行处理；其他处理措施。

(4) 对被审计单位违反国家规定的财务收支行为，审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内，依照法律、行政法规的规定，区别情况采取前条规定的处理措施，并可以依法给予处罚。

(5) 审计机关在法定职权范围内做出的审计决定，被审计单位应当执行。审计机关依法责令被审计单位上缴应当上缴的款项，被审计单位拒不执行的，审计机关应当通报有关主管部门，有关主管部门应当依照有关法律、行政法规的规定予以扣缴或者采取其他处理措施，并将结果书面通知审计机关。

(6) 被审计单位对审计机关做出的有关财务收支的审计决定不服的，可以依法申请行政复议或者提起行政诉讼。被审计单位对审计机关做出的有关财政收支的审计决定不服的，可以提请审计机关的本级人民政府裁决，本级人民政府的裁决为最终决定。

(7) 被审计单位的财政收支、财务收支违反国家规定，审计机关认为对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法应当给予处分的，应当提出给予处分的建议，被审计单位或者其上级机关、监察机关应当依法及时做出决定，并将结果书面通知审计机关。

(8) 被审计单位的财政收支、财务收支违反法律、行政法规的规定，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

(9) 报复陷害审计人员的，依法给予处分；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

(10) 审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守或者泄露所知悉的国家秘密、商业秘密的，依法给予处分；构成犯罪的，依法追究刑事责任。



最高审计机关国际组织

第二节 民间审计组织

一、民间审计组织及人员

我国民间审计组织是指根据国家法律或条例规定，经过政府有关部门审核批准、登记注册的会计师事务所。会计师事务所是国家批准、依法设立并独立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。

会计师事务所由注册会计师组成，是其依法承办业务的机构。在我国，注册会计师不能以个人名义承办业务，而必须由会计师事务所统一接受委托。会计师事务所在承办业务时，由于委托人不同，其被授予的权限也不同。在接受国家机关委托办理的业务时，根据业务的需要，注册会计师有权查阅有关财务会计资料 and 文件，查看业务现场和设施，向有关单位和个人进行调查与核实；接受其他委托人的委托时，需要查阅资料、文件和进行调查的，则应按照依法签订的业务约定书的约定办理。

(一) 我国会计师事务所的组织形式

目前，我国会计师事务所的组织形式主要有有限责任会计师事务所和合伙制会计师事务所。

1. 有限责任会计师事务所

有限责任会计师事务所是由注册会计师发起设立、承办注册会计师事务所并负有限责任的社会中介机构。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承担的责任以其出资额为限。根据《注册会计师法》和《会计师事务所审批和监督暂行办法》（2005年财政部第24号令）的规定，设立有限责任会计师事务所应当具备下列条件：有5名以上的股东；有一定数量的专职从业人员；有不少于人民币30万元的注册资本；有股东共同制定的章程；有会计师事务所的名称；有固定的办公场所。有限责任会计师事务所设立时应当报送：设立会计师事务所申请表；会计师事务所合伙人或者股东情况汇总表；注册会计师情况汇总表；市场监督管理部门出具的企业名称预先核准通知书复印件；会计师事务所注册会计师的注册会计师证书复印件；书面合伙协议或者股东共同制定的章程；办公场所的产权或者使用权的有效证明复印件；提交验资证明；因合并或者分立新设会计师事务所的，还应当提交合并协议或者分立协议。经省级财政部门批准设立的会计师事务所，依法办理工商登记手续。

2. 合伙制会计师事务所

合伙制会计师事务所是由2名以上的注册会计师共同出资设立、共同执业，合伙人按出资比例或协议以各自的财产对事务所债务承担连带责任的社会中介机构。合伙设立的会计师事务所的债务由合伙人按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。

合伙会计师事务所须有两名以上的合伙人以及书面合伙协议。合伙人必须满足下列条件：持有中华人民共和国注册会计师证书；在会计师事务所专职执业；成为合伙人前3年没有因为执业行为受到行政处罚；有取得注册会计师证书后最近连续5年在会计师事务所从事审计业务的经历，其中在境内会计师事务所的经历不少于3年；成为合伙人前1年内没有因采取隐瞒或提供虚假材料、欺骗、贿赂等不正当手段申请设立会计师事务所而被省级财政部门作出不予受理、不予批准或者撤销会计师事务所的决定。

按照财政部《会计师事务所职业风险基金管理办法》规定，事务所应当于每年年末，以本年度审计业务收入为基数，按照不低于5%的比例提取职业风险基金。事务所也可以通过购买职业保险方式提高抵御职业责任风险的能力。事务所存续期间，职业风险基金只能用于因职业责任引起的民事赔偿或者与民事赔偿相关的律师费、诉讼费等法律费用的支出。

（二）中国注册会计师协会

中国注册会计师协会（The Chinese Institute of Certified Public Accountants, CICPA）是由1988年11月15日成立并接受财政部监督、指导的中国注册会计师协会和1992年9月8日成立并接受审计署监督、指导的中国注册审计师协会于1995年6月19日联合组成的注册会计师组织。联合后的中国注册会计师协会依法对全国民间审计行业实行管理，依法接受财政部、审计署的监督、指导，依据《中华人民共和国注册会计师法》和《中国注册会计师协会章程》行使职权。

中国注册会计师协会作为一个独立的社会团体，对外发展与外国和国际会计职业组织之间的相互交往，为我国注册会计师步入国际舞台发挥作用；对内拟定会计师事务所管理制度和注册会计师专业标准，组织注册会计师业务培训和考试等方面的工作。

中国注册会计师协会的宗旨是：服务、监督、管理、协调。为注册会计师、会计师事务所、社会主义市场经济服务；监督注册会计师和会计师事务所执业质量、职业道德；依法管理注册会计师行业；协调行业内、外部关系，维护注册会计师和会计师事务所的合法权益。

中国注册会计师协会的最高权力机构是全国会员代表大会，凡重大事项，必须经会员代表大会讨论决定。协会执行机构是理事会，理事会由全国会员代表大会选举的若干名理事组成。协会的常设办事机构由秘书长、副秘书长若干人及必要数量的专职人员组成。

（三）注册会计师

在我国，取得执业注册会计师资格主要通过考试和考核实际工作经验年限两方面确定。

根据《注册会计师法》及《注册会计师全国统一考试办法》的规定，具有下列条件之一的中国公民，均可报名参加考试：①高等专科以上学历；②会计或者相关专业（审计、统计和经济）中级以上专业技术职称。

目前，注册会计师资格考试分为两个阶段：第一阶段为专业考试，考试科目有会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6科；第二阶段为综合考试。专业考试和综合考试每年进行一次。专业考试部分科目合格者，取得由全国注册会计师考试委员会统一印制的单科合格证明，其合格成绩在取得单科成绩合格凭证后的5年内有效。专业考试全科合格成绩长期有效。专业考试全科合格者可以参加综合考试。综合考试合格者取得由全国注册会计师考试委员会统一印制的全科合格证书。取得全科合格证书者，可申请成为中国注册会计师协会非执业会员；具有两年以上实际工作经验，可申请注册成为执业注册会计师。

在我国，注册会计师考试合格者只取得成为注册会计师的资格，只有加入会计师事务所，从事审计业务工作两年以上，并具备相应的业务能力，才能准予注册成为执业注册会计师。所以，经注册会计师考试合格的人员，应由其申请加入的会计师事务所报财政部或省级财政厅（局）批准注册。经批准注册的注册会计师，由财政部统一制发注册会计师证书。

二、民间审计的业务范围

在2006年颁布的注册会计师审计准则体系中，对注册会计师的业务范围重新进行了界定，将注册会计师的业务分为鉴证业务和相关服务。鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务，鉴证业务主要包括审计、审阅和其他鉴证业务；相关服务包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询、会计服务等。

2014年5月19日，中国注册会计师协会印发了《注册会计师业务指导目录（2014年）》，将注册会计师可承接的业务分为十二大类420项，进一步扩大了注册会计师的业务范围。

（一）鉴证业务

鉴证业务是指注册会计师对某一主体负责编制的书面认定资料的可靠性进行查证。注册会计师查证后，要签发一份书面报告，以反映鉴证成果。近年来，社会日益认同注册会计师的专业知识、技能和经验，对各种鉴证业务的需求日益增加。鉴证业务可进一步分为以下四种。

1. 审计业务

指注册会计师接受委托，依据审计准则的要求，按照一定的工作规则，履行必要的审计程序，使用正确的审计方法，对企业及其他经济组织和个人的财务报表或者其他特定事项进行审计，并以出具审计报告为目的。具体包括：审查企业会计报表，出具审计报告；验证企业资本，出具验资报告；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；法律、行政法规规定的其他审计业务等。

2. 审阅业务

审阅业务是指注册会计师对某一会计主体所作的认定是否符合既定标准或惯例进行查证，并发表意见。例如：①审查未来财务信息（如财务预测或计划）所依据的假设是否合理，未来财务信息是否根据这种假设所编制，未来财务信息与历史财务信息的基础是否一致；②审查确定某一会计主体的内部控制系统是否科学，是否符合政府或管理当局所建立的标准等。一般来说，审阅的范围通常比审计要小，审阅

实施的程序比审计要少。

3. 复核业务

复核主要涉及复核某一财务报表、比较分析财务信息等业务。复核业务的范围又比审计和审阅的范围要小。复核的目的是为认定的可靠性提供“消极保证”，这与审计所提供的“积极保证”恰好相反。一般情况下，对非公开上市公司的财务报表，为了特定目的需要，可以进行复核。

4. 保证业务

美国注册会计师协会的审计保证业务特别委员会将保证业务定义为“为企业或个体决策者提供的能改进信息质量或内容的那种独立专业业务的总称”。信息技术的发展与创新，特别是互联网技术的发展，使得注册会计师的工作对象有了较大的变化，因此，美国注册会计师协会强调今后的保证业务不限于财务报表和传统报告，并提出了它认为有推广潜在新业务系列的可能性的几个领域：电子商务保证、保健效果评估、经营主体绩效评估、信息系统质量评估、综合风险评估、养老工作保证等。

（二）相关服务业务

相关服务具体包括：对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务服务、管理咨询、会计服务、其他会计咨询和会计服务业务等。注册会计师执行的会计咨询、会计服务业务属于服务性质，是所有具备条件的中介机构甚至个人都能够从事的非法定业务。注册会计师出具的审计报告具有法律效力，会计师事务所及注册会计师应当对其发表的审计意见负责。

此外，根据国外会计师执业的发展趋势，会计师事务所还可以接受委托，从事受聘单位内部审计事项。

尽管注册会计师的法定职责和业务范围是一致的，但不同规模、条件的会计师事务所所在承接业务上仍有一定的差别。



第三节 内部审计机构

一、内部审计机构及其人员

内部审计是指由部门或单位内部相对独立的审计机构和审计人员对本部门或本单位的财政财务收支、经营管理活动及其经济效益进行审核和评价，查明其真实性、正确性、合法性、合规性和效益性，提出意见和建议的一种专职经济监督活动。其主要目的是通过审计加强风险管理、健全内部控制系统、查错揭弊、改善经营管理和提高经济效益。

（一）内部审计机构的设置

目前，世界各国对于内部审计机构的设置，因其所属企业领导层次的不同，大体分为以下几种类型：①董事会领导体制；②董事会下设的审计委员会领导体制；③总经理领导体制；④总会计师或财务副总经理领导体制。从国外的情况来看，现代西方国家的企业普遍设立了审计委员会，对本企业的经济活动实行内部审计监督。从西方国家企业内部审计机构的隶属关系来看，内部审计机构在股份公司中的隶属关系层次越高，其在本单位的独立性、权威性也就越强，越有利于审计工作的顺利开展。

我国的内部审计机构是根据审计法规和其他财经法规的规定设置的，主要包括部门内部审计机构和单位内部审计机构。

（1）部门内部审计机构。国务院和县级以上地方各级人民政府各部门，应当建立内部审计监督制度，根据审计业务需要，分别设立审计机构并配备审计人员，在本部门主要负责人的领导下，负责所属单位

和本行业的财务收支及其经济效益的审计。

(2) 单位内部审计机构。大中型企业事业单位应当建立内部审计监督制度, 设立审计机构, 在本单位董事会下设的审计委员会或本单位主要负责人的领导下, 负责本单位的财务收支及其经济效益的审计。内部审计机构在董事会下设的审计委员会或本单位主要负责人领导下开展内部审计工作。审计业务少的单位和小型企业事业单位, 可设置专职的内部审计人员, 而不设独立的内部审计机构。

国家机关、事业单位、社会团体等单位的内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构, 应当在本单位党组织、主要负责人的直接领导下开展内部审计工作, 向其负责并报告工作。

国有企业内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构应当在企业党组织、董事会(或者主要负责人)直接领导下开展内部审计工作, 向其负责并报告工作。国有企业应当按照有关规定建立总审计师制度。总审计师协助党组织、董事会(或者主要负责人)管理内部审计工作。

中国证监会 2018 年颁布的《上市公司治理准则》中规定, 上市公司董事会应当设立审计委员会, 并可以根据需要设立战略、提名、薪酬与考核等相关专门委员会。专门委员会对董事会负责, 依照公司章程和董事会授权履行职责, 专门委员会的提案应当提交董事会审议决定。

(二) 内部审计人员

内部审计人员是指部门、单位内部审计机构从事审计业务的人员。

法律、行政法规规定设立内部审计机构的单位, 必须设立独立的内部审计机构。法律、行政法规没有明确规定设立内部审计机构的单位, 可以根据需要设立内部审计机构, 配备内部审计人员。

有内部审计工作需要且不具有设立独立的内部审计机构条件和人员编制的国家机关, 可以授权本单位内设机构履行内部审计职责。

设立内部审计机构的单位, 可以根据需要设立审计委员会, 配备总审计师。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。

内部审计人员实行岗位资格和后续教育制度, 本单位应当予以支持和保障。

国际内部审计师协会于 1972 年开始实施注册内部审计师制度。取得注册内部审计师资格需要经过考试, 考试分 3 个科目。

科目 1 (内部审计基础), 考查内容包括内部审计基础、独立性与客观性、专业能力及应有的职业审慎、质量保证与改进程序、治理、风险管理和控制、舞弊风险。

科目 2 (内部审计实务), 考查内容包括管理内部审计活动、计划审计业务、执行审计业务、沟通审计业务结果并监督进展。

科目 3 (内部审计知识要素), 考查内容包括业务敏感度、信息安全、信息技术、财务管理。

(三) 内部审计的特点

内部审计机构独立于会计部门和其他部门, 独立行使内部审计职权; 在业务上, 接受同级政府审计机关的指导和监督, 向本部门、本单位的行政领导和同级政府审计机关报告工作。内部审计的特点如下:

(1) 服务的内向性。内部审计是为加强内部经济管理和控制服务的, 内部审计人员是部门、单位领导在经济管理和经济监督方面的参谋和助手。服务上的内向性是国内外内部审计共同的基本特征。无论是西方企业的内部审计还是我国企业的内部审计, 其主要职责都是代表董事会或主要负责人监督企业及其各部门贯彻管理层的意图, 维护本单位的利益, 为实现企业目标服务。

(2) 范围的广泛性。内部审计机构和人员不仅要进行财务收支的审计, 还要进行经济责任和经济效益等方面的审计, 又可对下属单位进行财经法纪审计; 既要进行事后审计, 又要进行事前和事中审计;

既有制约作用，又有促进作用；其审计范围要比外部审计范围广泛得多。

（3）审计的及时性。内部审计机构和人员比较熟悉本部门、本单位的情况，可随时掌握各种情况，发现各种问题，及时采取措施，提出建议，纠错防弊。

（4）微观监督和宏观监督的统一性。我国内部审计代表部门、单位的管理层执行审计监督，防止差错弊端，为加强内部管理服务，这是微观监督的性质，也是内部审计的主要工作内容。与此同时，内部审计还应从党和国家利益出发，对党和国家重大决策部署的执行情况，本部门本单位是否遵守国家的政策、法律、法令和规章制度进行审查，又具有宏观监督的性质。所以，微观监督与宏观监督的统一，是我国内部审计独有的特征。

二、内部审计机构的职责权限

我国部门和单位内部审计机构是依据审计法规和其他财经法规而建立的，为了便于其行使审计监督权，在法规中对其职责权限也做了明确规定。

（一）内部审计机构的职责

现代内部审计是为了防范和减少组织风险，增加管理价值，帮助管理者履行职责，以实现组织整体目标。按照 COSO 报告的观点和国际内部审计师协会实务标准的规定，现代内部审计应具有广泛的工作范围，必须包括对该组织的内部控制系统恰当性和有效性评价，及其完成所指定的职责对其实施效果进行的检查和评价。具体包括以下六个方面：

- （1）内部控制系统恰当性与有效性检查与评价；
- （2）资料确实性与完整性检查；
- （3）业务经营合理性与有效性检查；
- （4）资产安全管理与实际存在检查；
- （5）资源有效取得与合理利用检查；
- （6）实际完成和目标一致性检查。

《上市公司治理准则》中规定审计委员会的主要职责有以下五个方面：

- （1）监督及评估外部审计工作，提议聘请或者更换外部审计机构；
- （2）监督及评估内部审计工作，负责内部审计与外部审计的协调；
- （3）审核公司的财务信息及其披露；
- （4）监督及评估公司的内部控制；
- （5）负责法律法规、公司章程和董事会授权的其他事项。

按照我国内部审计工作规定，内部审计机构按照本单位主要负责人或者权力机构的要求履行下列十二项职责：

- （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。

基于内部审计机构具有内向性、广泛性和及时性等特点,为了适应市场经济不断发展的需要,内部审计机构应充分利用自己的优势,在促进单位内部控制制度建设的基础上,积极地拓展经济效益审计和风险评估工作。由经营项目审计入手,逐步开展经济性、效率性、效果性审计,以及管理决策等方面的审计。提高本部门、本单位的工作绩效和经济效益应逐步成为我国内部审计机构的主要工作目标。

更值得提出的是,不是所有单位内部审计的职责范围都是一样的,也不是内部审计职责一旦确定下来就不可以变更。内部审计的职责只能根据单位性质、管理当局的要求、当时的社会背景或经营状况、单位组织结构和内部控制系统健全程度而作出弹性的规定。直接界定内部审计职责的权限在于单位最高管理当局,他们或以企业管理、制度规定,或以日常口头批准限定。

(二) 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。国际内部审计师协会认为,只有保证内部审计师不受限制地去进行客观的审计,才能保证其职责履行和作用的发挥。

部门、单位的管理当局应当给内部审计人员提供充分接近单位组织的一切记录、财产和有关人员的权力;内部审计机构应无约束地去审查和评阅单位政策、计划、程序和记录。根据《内部审计工作规定》第十三条,在审计管辖范围内,内部审计机构主要权限有以下十一个方面:

- (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。

此外,内部审计工作的规定还充分强调了以下三个方面的问题:

(1) 下属单位、分支机构较多或者实行系统垂直管理的单位,其内部审计机构应当对全系统的内部审计工作进行指导和监督。系统内各单位的内部审计结果和发现的重大违纪违法问题线索,在向本单位党组织、董事会(或者主要负责人)报告的同时,应当及时向上一级单位的内部审计机构报告。

单位应当将内部审计工作计划、工作总结、审计报告、整改情况以及审计中发现的重大违纪违法问题线索等资料报送同级审计机关备案。

(2) 内部审计的实施程序,应当依照内部审计职业规范和本单位的相关规定执行。

(3) 内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构,对本单位内部管理的领导人员实施经济责任审计时,可以参照执行国家有关经济责任审计的规定。

事实上,内部审计并不完全在乎权限的大小,而在乎单位领导者和决策者是否重视,是否把它摆在重要的位置上;而在乎是否能不受干扰地客观、独立地进行工作;而在乎其审计成果能否得到管理者重视,是否有助于领导人员履行职责和帮助单位目标的实现。

国资委在《中央企业内部审计管理暂行办法》中,只提出了参加会议权和参与制度制定、修改、督促落实权、检查权、调查权、临时制止权、暂时封存权,而没有召开审计会议权、制定审计制度权、要求报送资料权、就地检查权及有关的建议权。显然,这种授权不够充分,与内部审计机构应完成的职责不相称。有些部门还提出了跟踪重大经营决策和投资方案决策的过程权。

国资委在其暂行办法中,对企业内部审计机构还提出了一些工作方面的要求。企业内部审计机构应当根据国家有关规定和企业内部管理需要,有效地开展内部审计工作,加强内部监督,纠正违规行为,规避经营风险。企业内部审计机构应当对违反国家法律、法规和企业内部管理制度的行为及时报告,并提出处理意见;对发现的企业内部控制管理漏洞及时提出改进建议。企业内部审计机构应当将企业年度内部审计工作计划和工作总结报告、重要子企业负责人及企业财务部门负责人的经济责任审计报告报国资委备案;对审计中发现的重大违法、违纪问题、重大资产损失情况、重大经济案件及重大经营风险等应向国资委报送专项报告。根据出资人财务监督工作需要,企业内部审计机构按照国资委有关工作要求,对企业及其子企业发生重大财务异常等情况组织进行的专项经济责任审计,应当向国资委提出审计报告。企业内部审计机构要不断提高内部审计业务质量,并依法接受国资委、国家审计机关对内部审计业务质量的检查和评估。此外,国资委对内部审计的检查取证、报告责任、遵守职业道德和回避制度提出了具体要求。

国资委在其暂行办法中,对企业主要负责人及董事会还提出了有关要求。对被审计单位及相关工作人员不及时落实内部审计意见,给企业造成损失浪费的,企业应当追究相关人员责任;给企业造成重大损失的,还应当按有关规定向上级机构及时反映情况。企业董事会(或主要负责人)应当保障内部审计机构和人员依法行使职权和履行职责,企业内部各职能机构应当积极配合内部审计工作,任何组织和个人不得对认真履行职责的内部审计人员进行打击报复。企业对认真履行职责、忠于职守、坚持原则、做出显著成绩的内部审计人员应当给予奖励。企业应当保证内部审计机构所必需的审计工作经费,并列入企业年度财务预算。企业内部审计人员参加国家统一组织的专业技术职务资格的考评、聘任和后续教育,企业应当按照国家有关规定予以执行。



国际内部审计机构

第四节 注册会计师职业道德和法律责任

一、注册会计师职业道德

道德是社会为了调整人们之间以及个人和社会之间的关系所提倡的行为规范的总和。它通过各种形式的教育和社会舆论的力量,使人们具有善和恶、荣誉和耻辱、正义和非正义等概念,并逐渐形成一定的习惯和传统,以指导或控制自己的行为。

注册会计师的职业道德,是指对注册会计师的职业品德、执业纪律、业务能力、工作规则及所负的责任等思想方式和行为方式所作的基本规定和要求。中国注册会计师执业道德守则用来规范中国注册会

计师执业道德行为，提高职业道德水准，维护职业形象。

从世界各国来看，凡是建立注册会计师制度的国家，都制定了相应的注册会计师职业道德规范，以昭示注册会计师应达到的道德水准。中国注册会计师协会自成立以来，一直非常重视注册会计师职业道德规范建设。1992年发布了《中国注册会计师职业道德守则（试行）》；1996年12月26日，经财政部批准，发布了《中国注册会计师职业道德基本准则》。考虑到该基本准则只对注册会计师职业道德做原则性的规定，需要进一步制定更详细的具体要求以指导注册会计师如何遵守职业道德，中国注册会计师协会又制订和发布了《中国注册会计师职业道德规范指导意见》，于2002年7月1日起施行。

注册会计师职业道德规范一般分为两个层次，一是基本原则，二是具体要求。《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》已经中国注册会计师协会职业道德准则委员会审议通过，自2010年7月1日起施行。

注册会计师的职业道德包含了丰富的内容，下面主要介绍注册会计师职业道德的基本原则、业务能力和技术守则、对委托单位的责任、对同业的责任、业务承接等内容。

（一）注册会计师职业道德的基本原则

1. 诚信

诚信是指诚实、守信，指一个人言行与内心思想一致，不虚伪，能够履行与别人的约定而取得对方的信任。诚信原则要求注册会计师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。

注册会计师如果认为业务报告、申报材料或其他信息存在下列问题，则不得与这些有关问题的信息发生牵连：

- （1）含有严重虚假或误导性的陈述；
- （2）含有缺乏充分根据的陈述或信息；
- （3）存在遗漏或含糊其辞的信息。

注册会计师如果注意到已与有问题的信息发生牵连，应当采取措施消除牵连。在鉴证业务中，如果注册会计师依据执业准则出具了恰当的非标准业务报告，不能视为违反上述要求。

2. 独立性

独立（independence）是指注册会计师在执行鉴证业务时，应当保持实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立（independence in substance）是指注册会计师在发表意见时其专业判断不受影响，公正执业，保持客观和专业怀疑态度。注册会计师只有保持实质上的独立，才能够以客观、公正的心态发表意见。形式上的独立（independence in form）是指会计师事务所或项目组成员以独立于委托方的身份出现在第三方面前，使得理性的第三方能够利用其所拥有的充分相关的信息做出客观、公正的判断，以避免第三方的利益受到损害。也就是说，会计师事务所或项目组成员在第三方面前必须呈现出一种独立于鉴证客户的身份。如果注册会计师连形式上的独立性都不具备，就无法让人相信他们具有实质上的独立。可见，形式上做到独立，是保证实质独立的前提。独立性是注册会计师执行鉴证业务的灵魂，注册会计师只有具备独立性，才可能做到客观、公正，也才可能获得社会公众的信任。

会计师事务所和注册会计师应当考虑可能损害独立性的因素，包括经济利益、自我评价、关联关系和外界压力等。

经济利益因素可能损害独立性的情形主要包括：①鉴证客户存在专业服务收费以外的直接经济利益或重大的间接经济利益；②收费主要来源于某一鉴证客户；③过分担心失去某项业务；④与鉴证客户存在密切的经营关系；⑤对鉴证业务采取或有收费的方式；⑥可



案例 2-1

能与鉴证客户发生雇佣关系。

自我评价因素可能损害独立性的情形主要包括：①鉴证小组成员曾是鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工；②为鉴证客户提供直接影响鉴证业务对象的其他服务；③为鉴证客户编制属于鉴证业务对象的数据或其他记录。



案例 2-2

关联关系因素可能损害独立性的情形主要包括：①与鉴证小组成员关系密切的家庭成员是鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工；②鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工是会计师事务所的前高级管理人员；③会计师事务所的高级管理人员或签字注册会计师与鉴证客户长期交往；④接受鉴证客户或其董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工的贵重礼品或超出社会礼仪的款待。

外界压力因素可能损害独立性的情形主要包括：①在重大会计、审计等问题上与鉴证客户存在意见分歧而受到解聘威胁；②受到有关单位或个人不恰当的干预；③受到鉴证客户降低收费的压力而不恰当地缩小工作范围。



案例 2-3

当识别出损害独立性的因素时，会计师事务所和注册会计师应当采取必要的措施以消除影响或将其降至可接受水平。

会计师事务所应当从整体上维护其独立性。维护独立性的措施主要包括：①会计师事务所的高级管理人员重视独立性，并要求鉴证小组成员保持独立性；②制定有关独立性的政策和程序，包括识别损害独立性的因素、评价损害的严重程度以及采取相应的维护措施；③建立必要的监督及惩戒机制以促使有关政策和程序得到遵循；④及时向所有高级管理人员和员工传达有关政策和程序及其变化；⑤制定能使员工向更高级别人员反映独立性问题的政策和程序。

在承办具体鉴证业务时，会计师事务所应当维护其独立性。维护独立性的措施主要包括：①安排鉴证小组以外的注册会计师进行复核；②定期轮换项目负责人及签字注册会计师；③与鉴证客户的审计委员会或监事会讨论独立性问题；④向鉴证客户的审计委员会或监事会告知服务性质和收费范围；⑤制定确保鉴证小组成员不代替鉴证客户行使管理决策或承担相应责任的政策和程序；⑥将独立性受到损害的鉴证小组成员调离鉴证小组。

当维护措施不足以消除损害独立性因素的影响或将其降至可接受水平时，会计师事务所应当拒绝承接业务或解除业务约定。

3. 客观

客观（objectivity）是指注册会计师执行鉴证业务时，不应因偏见、利益冲突和他人的不当影响而损害其职业判断。它是一种思想状态，一种能为注册会计师的服务增加价值的品质，也是一项职业的特征。客观性原则要求注册会计师对有关事项的调查、判断和意见的表述，应当基于客观的立场，以客观事实为依据，不掺杂个人的主观意愿，也不受外部因素所引导、控制和约束，不为他人的意见所左右，在分析问题、处理问题时，不能以个人的好恶、推测、成见或偏见行事。

4. 公正

公正（integrity）是指注册会计师执行鉴证业务时，应当保持正直和诚实，秉公处事、实事求是。公正是注册会计师职业得以存在的前提，是注册会计师获得公众依赖的基础，也是注册会计师执行所有专业服务的基准。它要求注册会计师应当具备坦率、诚实的品质，在所有职业关系和商业关系中不偏不倚地对待有关利益各方。

5. 专业胜任能力和应有的关注

注册会计师应当具有专业知识、技能或经验，能够胜任承接的工作。专业胜任能力既要求注册会计

师具有专业知识、技能和经验，又要求其经济、有效地完成客户委托的业务。注册会计师如果不能保持和提高专业胜任能力，就难以完成客户委托的业务；注册会计师如果缺乏足够的知识、技能和经验而提供专业服务，就构成了一种欺诈。依法取得注册会计师执业证书，表明其在该领域具备了一定的知识，但要保持专业胜任能力还需要不断的学习和提高，专业胜任能力是注册会计师职业得以存在的基石。专业胜任能力原则也要求当某项业务所需的能力超出注册会计师个人或其所在事务所的能力时，通常应当拒绝委托，不承接自己不能胜任的业务。

注册会计师应当通过教育、培训和执业实践保持和提高专业胜任能力。为保证专业服务符合国内和国际规定，要求：①注册会计师不得宣称自己具有本不具备的专业知识、技能或经验；②注册会计师不得提供不能胜任的专业服务；③在提供专业服务时，注册会计师可以在特定领域利用专家协助其工作；④在利用专家工作时，注册会计师应当对专家遵守职业道德的情况进行监督和指导。

应有的关注是指注册会计师提供专业服务时，应当保持应有的职业关注、专业胜任能力和勤勉，并且随着业务、法规和技术不断发展，应使自己的专业知识和技能保持在一定水平之上，以确保客户能够享受到高水平的专业服务。应有关注要求注册会计师在执业过程中保持职业谨慎，以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对产生怀疑的证据保持警觉。

6. 保密

注册会计师的职业性质决定了他能够掌握和了解大量的客户信息，即客户的商业秘密。这些商业秘密一旦被泄露或被利用，往往会给客户造成经济损失。因此，注册会计师需要保密，这是他与客户之间保持相互信赖的基础。

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。

注册会计师在社会交往中应当遵循保密规则。注册会计师应当警惕无意泄密的可能性，特别是向主要近亲属和其他近亲属以及关系密切的商业伙伴无意泄密的可能性。主要近亲属是指配偶、父母或子女，其他近亲属是指兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

注册会计师应当对执业过程中获知的客户信息保密，这一责任不因业务约定的终止而终止；注册会计师应当采取措施，确保业务助理人员和专家遵守保密原则；如果变更工作单位或获得新客户，注册会计师可以拥有以前的经验，但不应利用或披露任何由于职业关系和商业关系获得的涉密信息。

除非有法定的或专业的披露权力及义务，在未经正当或特别授权的情况下，注册会计师不得使用或披露任何类似信息。注册会计师在以下情况下可以披露客户的有关信息：

- (1) 法律法规允许披露，并且取得客户或工作单位的授权；
- (2) 根据法规要求，为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为；
- (3) 法律法规允许的情况下，在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益；
- (4) 接受同业复核以及注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查，答复其询问和调查；
- (5) 法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形。

在决定是否披露涉密信息时，注册会计师应当考虑下列因素：

- (1) 如果客户或工作单位同意注册会计师披露涉密信息，是否为法律法规所禁止；
- (2) 如果客户或工作单位同意注册会计师披露涉密信息，是否会损害利害关系人的利益；
- (3) 是否已了解和证实所有相关信息；
- (4) 信息披露的方式和对象；
- (5) 可能承担的法律责任和后果。

7. 良好的职业行为

良好的职业行为原则要求注册会计师应当遵守相关法规，避免发生任何损害职业声誉的行为。

在推介自身和工作时，注册会计师应当客观、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) 注册会计师的业务能力和技术守则

1. 注册会计师业务能力

- (1) 注册会计师必须具有有关法规规定的专业教育水平和专业工作经历。
- (2) 注册会计师应按照注册会计师教育要求和培训制度的规定，不断接受继续教育，保持和更新专业知识，充实和发展专业技能。
- (3) 注册会计师应避免承担和从事不能胜任或不能按时完成的业务。对于需要其他专业人员协助才能胜任的业务，注册会计师应考虑所委派专业人员的业务能力。
- (4) 注册会计师的助理人员在执行业务之前，须经过专门培训。注册会计师对于委派给助理人员的工作，必须切实予以指导、监督和检查，并对其工作的结果负责。

2. 注册会计师技术守则

- (1) 注册会计师执行业务时，必须依据我国有关的法律、法规和会计准则，遵循中国注册会计师执业准则。对于我国法律、法规、制度和执业准则中未作规定的重要事项，应根据国际惯例处理。
- (2) 注册会计师在执行审计业务过程中，发现虚假、舞弊、不实等情况，应当向委托单位明确指出，并在出具的报告中予以揭示。
- (3) 注册会计师在执行审计业务中，发现委托单位会计账目和财务报表的数据、内容或处理方法有错误，应当提请调整或改正；对于未作调整或改正的，应在审计报告中予以说明。
- (4) 注册会计师在执行审计业务时，遇到问题单位示意做不实或不当证明、对需要检查的事项不提供必要的文件和资料或有意提供伪证的、有意阻挠查验工作正常进行等情况，应当予以拒绝或中止审计工作，并说明理由。
- (5) 注册会计师应当在完成审计程序，认真研究审计记录和证据的基础上，形成审计报告，并以恰当的、不致使人误解的方式陈述报告意见。未经规定的审计程序，未取得必要的审计证据，不得为财务报表和其他会计资料签发报告或出具其他证明性文件。注册会计师应对其出具审计报告内容的真实性、合法性负责。
- (6) 对于委托单位的预测、计划等含有不确定因素的未来事项，注册会计师不得就其可实现程度作出保证。但不限制注册会计师以咨询的方式协助或代替委托单位从事预测、计划或可行性研究工作。
- (7) 注册会计师在提供专业服务时，不得代行委托单位管理职能，应避免承担管理决策的责任。

(三) 注册会计师对委托单位的责任

注册会计师职业道德在强调注册会计师对社会公众负责的同时，也规定了其对委托单位所负的特殊责任。

1. 按时按质完成委托业务的责任

会计师事务所承接业务时，应与委托单位签订业务约定书，明确业务的范围、需求以及双方各自的责任。注册会计师应恪守各项约定，按时按质完成所委托的各项业务。

2. 保密的责任

注册会计师（包括已脱离会计师事务所的原注册会计师）对于执业过程中得到的资料 and 情况，应当严

格保守秘密。除得到委托单位的书面允许或法律、法规要求公布之外，不得将任何资料 and 情况提供或泄露给外人。

3. 按标准收费的责任

会计师事务所提供审计业务时，应以工作量大小和专业要求高低为主要依据，按规定的标准收费，不得以服务成果的大小决定收取费用的高低，另有规定者除外。

（四）对同行的责任

对同行的责任是指会计师事务所、注册会计师在处理与其他会计师事务所、注册会计师相互关系中所应遵循的道德标准，包括以下各项：

- （1）注册会计师应当与同行保持良好的工作关系，配合同行工作；
- （2）注册会计师不得诋毁同行，不得损害同行利益；
- （3）会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师，注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业；
- （4）会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务。

（五）业务承接中的职业道德

各会计师事务所在业务承接过程中应遵循的职业道德，包括以下各项：

- （1）注册会计师执行的各项业务，均应由会计师事务所统一接受委托。注册会计师及其他有关人员不得以个人名义承接业务。
- （2）会计师事务所与委托单位之间的业务委托关系，应实行双向自愿选择的原则，不得以任何方式限定或干预委托单位对会计师事务所的选择或会计师事务所业务承接上的自主权。
- （3）会计师事务所不得在电台、电视台、报纸、杂志等新闻媒介上直接或间接地做诋毁同业或自我夸张、内容虚假、容易引起误解的广告，也不能向委托单位或其他组织散发具有上述倾向的函件。但会计师事务所与注册会计师的名称、姓名、地址、电话、业务范围、开业声明、迁址之类的公告不在此限。
- （4）会计师事务所不得以任何名义向帮助取得委托业务的其他单位或个人支付介绍费、佣金、手续费或回扣等，也不得向得到本会计师事务所帮助取得委托业务的其他会计师事务所收取介绍费、佣金、手续费或回扣等。
- （5）会计师事务所不得以降低收费的方式招揽业务。
- （6）对应由会计师事务所从事的法定审计业务，会计师事务所不得与其他机构进行收益分成式的业务合作，但会计师事务所聘请其他机构有关专业人员协助工作以及各会计师事务所之间的业务合作不在此限。
- （7）注册会计师和所在的会计师事务所不得允许其他单位和个人借用本人或本组织的名义承接、执行业务。

注册会计师非执业会员在提供专业服务时，应当遵守《中国注册会计师协会非执业会员道德守则》以及其他相关法律法规的有关规定。投资者、债权人、工作单位、政府部门和社会公众等都可能依赖非执业会员的工作。非执业会员可能单独或与其他人员一起负责编报财务信息及其他信息（这些信息可能为工作单位和第三方利用），也可能负责从事财务管理工作或提供各种与企业经营有关的建议。

二、注册会计师的法律责任

注册会计师审计是一种有目的、独立、公正、具有权威性的经济鉴证活动。在审计业务过程中，不

仅涉及有关单位的经济利益，还会涉及某些个人的经济责任和法律责任，是一项极为严肃的工作，其结论正确与否对有关单位或个人影响极大。

（一）注册会计师的法律责任概述

1. 注册会计师法律责任的表现形式

在现代社会中，注册会计师的法律责任正在逐步扩展，有人称之为“诉讼爆炸”，究其原因，主要有以下几点：

- （1）财务报表使用者对注册会计师的责任日趋了解；
- （2）政府监管部门保护投资者的意识日益加强，监管措施日益完善，处罚力度日益增大；
- （3）由于审计环境发生很大变化，企业规模扩大，业务全球化以及企业经营的错综复杂性，使会计业务更加复杂，审计风险变大；
- （4）“深口袋”理论的盛行，社会日益赞同受害的一方有能力提供赔偿的一方提起诉讼，而不论错在哪一方；
- （5）民事法庭在审理起诉会计师事务所的案件中，会计师事务所败诉的案例日益增多。这便促使律师以或有收费为基础提供法律服务，无论是否有道理，都将会计师事务所作为起诉的对象；
- （6）许多会计师事务所宁愿在庭外和解法律问题，以避免高昂的法律费用和公开的负面影响，而不愿通过司法程序来解决这些问题；
- （7）法庭在理解专业性事项方面存在困难。

2. 与注册会计师法律责任密切相关的三个概念

1) 经营失败

经营失败是指企业由于经济或经营条件的变化，而无法达到投资者的预期。经营失败的极端情况是申请破产。

2) 审计失败

审计失败则是指注册会计师由于没有遵守审计准则的要求而发表了错误的审计意见。

注册会计师有时作为被告是因为原告方未能清楚区分经营失败和审计失败，错将经营失败归咎于注册会计师，将经营失败作为审计失败来控告注册会计师，将本来应由管理当局承担的责任强加于注册会计师身上。

3) 审计风险

审计风险是指财务报表中存在重大错报，而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。由于审计中的固有限制影响注册会计师发现重大错报的能力，因此注册会计师不可能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。尤其是对于被审计单位管理层的舞弊行为，注册会计师在一般财务报表审计下，尽管完全按照执业准则要求执业，但还是很难发现某项重大舞弊行为。

由此可见，如果是经营失败，则注册会计师无须承担法律责任，而在审计失败的时候，注册会计师应该承担法律责任。审计是有风险的，在审计风险下，注册会计师在执业中即便完全遵照执业规范也还可能未发现重大错报，而未发现的重大错报有可能是审计失败的原因，所以注册会计师在尽到勤勉之责的情况下，如果存在未发现重大错报，则并非审计失败，不需要承担法律责任，反之则会形成审计失败，要承担法律责任。

（二）注册会计师法律责任的成因和类型

1. 注册会计师法律责任的成因

对会计师事务所和注册会计师法律责任的认定，主要包括违约、过失和欺诈责任。

1) 违约

所谓“违约”，是指合同的一方或几方未能履行合同条款规定的义务。违约责任是指注册会计师因违反业务合同约定造成了损失而承担的法律后果。比如，在商定的期间内，注册会计师未能完成审计或者其他业务约定，或违反了与被审计单位订立的保密协议等。

2) 过失

所谓“过失”，是指没有保持应有的职业谨慎。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。当过失给他人造成损失时，注册会计师应负过失责任。通常按过失程度不同，分为普通过失和重大过失。

普通过失，也称一般过失，通常是指没有保持职业上应有的谨慎，对注册会计师而言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充分、适当的审计证据就出具审计报告的情况，可视为普通过失。

重大过失，是指连起码的职业谨慎都没有保持。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执业准则的基本要求执行审计。

另外，还有一种过失叫“共同过失”，即对他人过失，受害方自己未能保持合理的谨慎，因而蒙受损失。

3) 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。作案具有不良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，明知委托人的财务报表有重大错报，却加以虚伪的陈述，出具不恰当的审计报告。简而言之，欺诈属于注册会计师的舞弊行为。

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，使得推定欺诈和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。

4) 没有过失、普通过失、重大过失和欺诈的界定

注册会计师过失程度的大小没有特别严格的界定，在实务中往往也很难界定。前面提到了它们之间的主要区别，具体到每一个案例则由法院根据具体情况给予解释。

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。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、罚款、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，刑事责任主要是指触犯刑法所必须承担的法律后果，其种类包括罚金、有期徒刑以及其他限制人身自由的刑罚等。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。

(三) 中国注册会计师的法律责任

随着社会主义市场经济体制在我国的建立和完善，注册会计师在社会经济生活中的地位越来越重要，发挥的作用越来越大。如果注册会计师工作失误或犯有欺诈行为，将会给客户或依赖经审计财务报表的第三者造成重大损失，严重的甚至导致经济秩序的混乱。因此，强化注册会计师的法律责任意识，严格

注册会计师的法律责任，以保证职业道德和执业质量，就愈来愈重要。

近年来，我国颁布的不少重要的法律、法规中，都有专门规定会计师事务所、注册会计师法律责任的条款，如《注册会计师法》《公司法》《证券法》和《刑法》等。此外，为了正确审理涉及会计师事务所在审计业务活动中民事侵权赔偿责任，维护社会公共利益和相关当事人的合法权益，根据《民法通则》《注册会计师法》《公司法》《证券法》等法律，结合审判实践，最高人民法院相继出台了一系列司法解释。

（四）注册会计师法律责任的防范

与注册会计师法律责任相适应，注册会计师必须在执业中遵循执业准则和有关要求，尽量减轻自己的责任，尽力避免或减少法律诉讼。具体措施主要有以下各项：

1. 遵循执业准则和职业道德要求

只要注册会计师严格遵守执业准则和职业道德的要求，执业时保持认真与谨慎，一般不会发生过失，至少不会发生重大过失。因此，保持良好的职业道德，严格遵循执业准则的要求执行业务、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. 谨慎选择委托单位

中外注册会计师法律案例告诉我们，注册会计师如果想避免法律诉讼，必须慎重地选择被审计单位。如果被审计单位对其顾客、职工、政府部门和其他方面没有正直品格，也必然会蒙骗注册会计师，使注册会计师落入他们设定的圈套。因此，注册会计师在接受委托之前，一定采取必要的措施了解被审计单位的历史情况，如与前任注册会计师联系等程序，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业务时更应如此。对陷入财务和法律困境的被审计单位要尤为注意。一般说来，不宜与下列委托单位打交道：曾经有不诚实的记录或在业界的声誉不佳的；以前年度曾经发生过舞弊或违反法律法规行为的；管理层过分强调盈利预测的实现和企业股价的表现的；管理层过去常与注册会计师发生争议，或曾经欺骗过注册会计师，或对注册会计师不够尊重的；经常变更会计师事务所、倾向于购买审计意见的；经常从事内幕交易的；倾向于采用不稳健的会计政策和不适当的冒险做法的；面临较大的经济和财务压力，陷入财务困境的。

3. 严格签订业务约定书

《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责任的一个重要文件。会计师事务所不论承办何种业务，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争辩减少到最低限度。

4. 深入了解委托单位的业务

在很多案件中，注册会计师未能发现错误，一个非常重要的原因就是不了解委托单位所在行业的情况及委托单位的实际业务。所以，注册会计师必须熟悉委托单位的经济业务和生产经营业务，对于陷入财务困境的委托单位要特别注意。周转不灵或濒临破产的公司的股东或债权人总想为他们的损失寻找替罪羊，历史上绝大多数涉及注册会计师的诉讼案，都集中在濒临破产的委托单位。

5. 招收合格的助理人员

对于大多数审计项目来说，相当多的工作是由经验不足的助理人员完成的，因而注册会计师要承担较大的风险。因此，必须严格助理人员的条件，对他们进行适当、有效的培训，注册会计师在工作过程中还要对他们进行必要的监督和指导。

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按规定建立职业风险基金，办理职业保险。

7. 聘请熟悉注册会计师法律责任的律师

会计师事务所在可能的条件下，应当聘请熟悉相关法规及注册会计师法律责任的律师。在执业过程中如遇重大法律问题，注册会计师应同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，也应聘请有经验的律师参与诉讼。



民间审计与政府
审计、内部审计
的关系

复习思考题

1. 简述我国的审计组织体系。
2. 简述我国政府审计机关的设置、职责和权限。
3. 简述民间审计的业务范围。
4. 简述我国内部审计机构的设置、职责和权限。
5. 简述独立、客观、公正的含义。
6. 什么是职业怀疑？注册会计师应如何保持应有的职业怀疑？
7. 什么过失？如何区分注册会计师的普通过失和重大过失？什么是注册会计师的欺诈？
8. 注册会计师如何预防法律风险？
9. 注册会计师职业道德的基本要求有哪些？