

第一章 总论

学习目标

了解国内外审计的产生和发展状况；

掌握审计的含义和特征；

熟悉审计对象、审计目标、审计职能和审计任务；

掌握审计学科体系包含的内容。

引例

18世纪初,英国成立了南海股份有限公司(以下简称南海公司)。由于经营无方,公司效益一直不理想。公司董事为了使股票达到预期价格,不惜采取散布谣言等手法,使股票价格直线上升。事情败露后,英国议会聘请了精通会计的查尔斯·斯内尔(Charles Snell),审核了该公司的账簿,然后据此查处了该公司的主要负责人。于是,此人也开创了世界注册会计师行业的先河。由此,诞生了世界上第一位民间审计人员查尔斯·斯内尔,他所撰写的查账报告,是世界上第一份民间审计报告。而英国南海公司的舞弊案例,也被列为世界上第一起比较正式的民间审计案例。审计是什么? 审计是如何产生和发展的? 通过本章的学习,对这些问题将会有有一个全面的了解。

审计的产生和发展经历了一个漫长的过程,了解中外审计发展的演变规律,可以为掌握审计的基本理论和基本概念,以及学习其他章节奠定基础。本章介绍了审计含义、特征,以及审计工作的目标、审计对象等。在审计过程中应明确审计职能和审计任务,这样才能保证国家机关、企事业单位的经济管理工作更加完善和有效。审计并不是一门独立的学科,它与其他许多学科都存在密切关联,了解这种关联对于审计的学习具有重要意义。



第一节 审计的产生和发展

一、我国审计的产生和发展

在我国,审计是伴随着社会经济责任的形成至深化的过程而产生和发展起来的,这个过程大体上可以分为六个阶段: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。

审计的产生,无论中国还是外国,最初都是起源于官厅,被称为官厅审计,即政府审计。我国官厅审计的产生可追溯到西周初期。据《周礼》记载,西周的官制中设有独立于财计部门的“宰夫”一职,负责审查“财用之出入”。除此之外,西周还建立了较为科学的原始计财牵制制度,这是我国政府审计的萌芽。

秦汉时期是我国封建社会初步发展时期,也是审计的最终确立阶段。在这一阶段,我国逐步形成了经济法制与审计监督制度相结合、审计机构与监察机构相统一的审计模式,审计职权逐步扩大,地位陡然上升,秦汉时期的御史大夫不仅行使政治、军事的监察之权,同时还行使经济监督之权。另外,这一时期我国的“上计制度”也得到了巩固。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的制度,它最早出现于周朝,在这一时期趋于完善。

魏晋时期,我国出现比部,职掌稽核簿籍。唐朝时出现三省六部制,比部独立于财计部门,隶属于刑部,专司审计监督工作。比部的出现,标志着我国独立审计机构的产生,也使审计具有了较强的独立性和权威性。北宋初期,太府寺内设审计司(后改为审计院)。审计司(审计院)作为我国首次以“审计”正式命名的审计机构,它的出现对后世中外审计建制产生了深远的影响。

唐宋时期过后,我国审计陷入长期停滞不前阶段。元明清各朝虽设独立审计机构,但由于封建社会走向衰败,审计监督制度发展缓慢。

1912年,中华民国成立,在国务院下设中央审计处,1914年北洋政府改中央审计处为审计院,同年颁布了《审计法》。国民政府也设立了审计院,在全国各省要求设立审计处,并根据需要在各地或部门设审计办事处,分别对中央和地方各级行政机关及其事业单位的财政和财务收支实行审计监督。1918年,国民政府颁布了我国最早的注册会计师法规——《会计师暂行章程》,同年批准著名会计学家谢霖为我国首位注册会计师。

中华人民共和国成立不久,由于实行的是高度集中的计划经济体制,我国注册会计师审计经历了停滞阶段。从新中国成立到1982年我国没有设立独立的审计机构,对企业财税监督和货币管理,是通过不定期的会计检查进行的。党的十一届三中全会以后,政府工作的重心转移到了经济建设上来,注册会计师制度于1980年恢复。1982年修改的《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)中规定国务院设立审计机关,这是我国正式以最高法律的形式明确实行审计监督制度。1983年9月15日,国务院正式设立审计署,随后,县级以上各级人民政府也相继设置地方审计机关。1985年国务院颁布的《国务院关于审计工作的暂行规



定》、1986年颁布的《中华人民共和国注册会计师条例》、1988年颁布的《中华人民共和国审计条例》、1993年颁布的《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)以及1994年颁布的《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)等,为我国审计的发展奠定了法律基础。

我国内部审计是在政府审计的恢复和重建中产生发展起来的。为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,我国于1984年在各行政机关和企事业单位内部成立了审计机构,进行内部审计监督。2003年发布的《审计署关于内部审计工作的规定》为内部审计的进一步发展创造了良好条件。

2005年以来,按照财政部关于完善我国注册会计师基本体系,加速实现与国际准则趋同的指示,中国注册会计师协会拟订了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等22项准则,修订了《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》等26项准则,于2006年2月15日对外发布,2010年11月1日,为了规范注册会计师的执业行为,提高执业质量,维护社会公众利益,促进社会主义市场经济的健康发展,中国注册会计师协会修订了《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等38项准则,自2012年1月1日起施行。审计准则的发布标志着我国已经建立起既具有中国特色又能顺应国际趋势的注册会计师执业准则体系。

二、西方审计的产生和发展

(一) 西方国家的政府审计

西方国家的政府审计经历了漫长的历史发展过程。早在奴隶制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代,就出现了官厅审计机构。审计人员以“听证(audit)”的方式,行使具有审计性质的经济监督职能,对掌管国家财物和赋税的官吏进行考核。西方历代封建王朝也都设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。

随着社会的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计也有了进一步的发展。现代资本主义国家大多实行三权分立的政权组织形式,议会作为国家的最高立法机关,下设专门的审计机构。在议会或国会授权下,审计机构对政府及国营企事业单位财政、财务收支实施审计监督职能,这种立法模式最先见于英国。英国的审计具有悠久的历史,是近代审计的发源地。11~12世纪的英国,英王一直把持着国家的财政大权,直到1215年英国《大宪章》的颁布,奠定了英国国家审计制度产生和发展的政治基础。1861年,英国在众议院下设立决算审查委员会,第一次真正意义上建立了统一的、独立的审计机构。1866年英国颁布了《国库和审计部法案》,之后又成立了独立于政府的国家审计机构。1983年1月1日,英国通过了《国家审计法案》,将英国国库审计部正式更名为英国国家审计署。英国国家审计署独立于行政部门,代表议会对政府进行监督,向议会报告工作。随后,美国、加拿大等国家也采用立法模式。这种模式下,国家审计的中央组织和地方组织相互独立,不存在领导和被领导的关系。

1921年,美国公布了《预算和会计法》,依据该法,美国建立了最高审计机关——审计总局,管理美国政府的公共款项,帮助国会各委员会开展工作。

除了司法型和立法型的审计体制以外,还有行政型、独立型等审计体制。行政型审计体制的代表有瑞士的联邦审计局、瑞典的国家审计局以及我国的审计署等。独立型审计体制的基本特征是国家审计机关独立于立法机关、行政系统和司法系统,日本审计采用独立型模



式。国外的政府审计,不论是哪一种类型,都立足于保证国家审计机关拥有独立性和权威性,以便于不受干扰,客观而公正地行使审计监督权。

第二次世界大战后,西方国家不仅在审计体制上有了较大发展,在审计理论和实务上也取得了较大突破,在审计过程中开始将经济监督职能和经济管理职能结合起来,从传统财务审计向现代的“3E”(economy,efficiency,effectiveness)审计、绩效审计方面发展。

(二) 西方国家的民间审计

民间审计起源于意大利合伙企业制度,形成于英国股份制企业制度,发展和完善于美国发达的资本市场,是伴随着商品经济的发展而产生和发展起来的。16世纪末期,由于地中海沿岸商品贸易繁荣发展,单个业主很难有足够资金投入企业,于是便出现了由合伙人筹集资金,委托给某些人去经营贸易的商业运行方式。这就导致了财产所有权与经营权的分离,客观上产生了行使监督权的无利害关系第三方的需要,于是部分财产所有者聘请会计专家来担任该项监督检查工作,这便是社会审计的萌芽。1581年,威尼斯设立了威尼斯会计协会,随后米兰等城市的职业会计师也成立了类似机构。

英国早期的社会审计,只是以查错防弊为审计目的,采用详细审计方法对大量账簿进行逐笔审查,缺乏系统的理论依据和方法体系。18世纪下半叶,英国资本主义经济迅速发展,工业革命之后以发行股票筹集资金为特征的股份公司大量涌现。公司所有权与经营权相分离的现象使审计监督成为英国企业的普遍需要,现代社会审计制度应运而生。1720年,查尔斯·斯内尔受托对南海公司破产案进行审查,同时编制了一份审计报告,审计从此正式走向民间。英国政府于1844年颁布了《公司法》,为英国民间审计立法奠定了基础。1853年,苏格兰爱丁堡创立了注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会。该协会的成立,标志着注册会计师职业的诞生。这一时期,英国实行特许会计师制度,股份公司和银行必须聘请注册会计师审计,注册会计师的法律地位得到认可。

19世纪后半叶,英国注册会计师的迅速发展对欧洲、美国及日本产生了重要影响。美国独立战争后,为了加强股份公司的会计工作,出现了以代理记账为专业的会计师。1886年,纽约公布了《公证会计师法》,1887年成立了“美国公共会计师协会”,后改为“美国注册公共会计师协会”,成为当今美国最大的会计团体。美国最初的会计师业务,主要对合并时的资产进行验证、设计会计制度和为信用目的而进行审计,并非是为了维护投资者的利益。20世纪初,出于银行信贷业发展的需要,有必要对贷款企业的资产负债表进行分析性审计,借以判断企业的偿债能力,于是美国的会计师突破了详细审计的做法,创立了资产负债表审计,即美国式的信用审计。

1929年的经济大危机和1932年的库罗尔事件,对资本主义社会产生了深刻的影响,美国开始重视对投资者的利益进行保护。随着美国资本市场的发展,证券交易规模逐渐增大,现有的资产负债表审计已无法满足社会各界的要求,于是产生了对企业利润表进行审计的客观需要。1933年美国颁布了《证券法》,1934年又公布了《证券交易法》,要求在证券交易所上市的公司必须对公众公布经注册会计师审计通过的财务报表及相关资料。美国社会审计由此进入了财务报表审计阶段,即审计重点从资产负债表审计发展为以损益表为中心的整个财务报表审计。

(三) 西方国家的内部审计

一般认为,内部审计是伴随着政府审计而产生和发展的,其大致经历了三个阶段:出于



经济预测和事先控制的需要开展的事前审计阶段,审计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阶段,从详细审计改变为以评价内部控制制度为基础的抽样审计阶段。

西方国家的内部审计可以追溯到古代和中世纪,早在 11~12 世纪,西方国家就产生了“行会审计”,审计人员审查的重点是作为受托人的理事在处理经济业务方面的诚实性。由于受托经济责任关系的出现,内部经济监督也就有了必要,开始出现独立的内部审计人员,同时庄园审计、宫廷审计、寺院审计也纷纷出现。

20 世纪前后,资本主义经济高速发展,企业竞争日趋激烈,分级、分散管理体制已经不能满足企业内部经营管理的需要。于是许多大型企业开始设立专门机构并配备专门人员,对内部各部门的经营业绩进行独立的审计监督,近代内部审计由此产生。第二次世界大战后,资本主义经济空前发展,企业竞争更加激烈,由此迫使企业更加重视内部经济监督和事前预防性控制。美国许多大中型企业在 20 世纪 30 年代就设立了内部审计机构,由总经理领导、副总经理领导或主计长领导,有些企业内审机构受主计长和审计委员会的双重领导。1941 年 11 月美国建立了内部审计师协会,后发展成为一个国际组织。同年,维克多·Z·布瑞克出版第一部内部审计著作《内部审计学》,宣告内部审计学科诞生。英国、日本、加拿大等国都存在内部审计,不仅进行财务审计,还涉及经济效率审计等。

西方企业内部审计机构的隶属关系一般包括四种情况:受董事会领导,向董事会报告工作;受监事会领导,向股东大会报告工作;受总经理领导,执行对各经营单位及各职能部门的日常监督工作;受财务部门领导,主要负责监督会计记录、财务报表等经济资料的正确性。纵观现代内部审计发展过程,内部审计职能从监督、控制转向了评价,由事后审计转向事前审计,形成了经营审计、管理审计及效益审计等多种方式。

三、审计产生和发展的客观依据

1. 维系受托经济责任关系是审计产生和发展的基础

中外审计产生和发展的历史表明,审计起源于一定社会经济关系条件下经济监督的客观需要。早在奴隶社会,生产力有了一定发展后,就出现了剩余物质,使得财产资源的所有权与经营管理权相分离,开始出现所有者与经营者之间的经济责任关系,这就是人类社会最初审计行为得以产生的客观依据。

随着资本主义股份公司的大量兴起,财产所有权与经营权进一步分离,使所有者与经营者之间的经济关系不断复杂化并得到强化,这就为现代审计的迅速发展提供了重要的前提条件。经营者要以财务报表的形式定期向股东汇报公司的经营情况和财务成果,而财务报表的真实性更需要一个超然独立的第三方进行审查,保证受托经济责任的履行,因此,民间审计便应运而生。在以股份公司为主要形式的企业中,所有者与经营者是分离的,所有者与经营者之间形成委托与受托关系。

2. 加强经济管理和控制是审计发展的动力

早期的、传统的审计,只局限于审查账目和报表,通常称之为财务审计。随着企业规模的扩大、生产的发展,管理的方法和技术日趋复杂,对企业生产经营的管理和控制也就更加重要。审计的目的,不仅在于审查账目和报表,而且还包括评价企业的生产经营管理,并及



时提出积极、合理的建议。事前审计、经营审计、管理审计、效率审计等都是适应上述需要而发展起来的。

3. 科技的进步为审计的发展提供了方法和手段

科技的发展,技术的更新,给现代审计提供了更为先进的方法和手段,也促进了审计的进一步发展,主要表现在审计领域的不断拓展、审计方法的不断创新。如财务审计经常使用统计抽样法,经济效益审计广泛采用现代管理方法和数学方法及有关预测、决策及分析方法等。

第二节 审计的含义和特征

一、审计的含义

纵观古今中外,审计活动历史悠久,审计的定义也因社会经济发展状况和各国具体国情而不同。早期审计的概念,都只是英文单词“audit”的本意,即“旁听”。古代并没有设置专职审计人员负责审核检查工作,而是由奴隶主或封建君主听取和核查相关人员汇报会计账目。早期审计是以检查有无会计账目差错及财务上的弊端为根本目的。

随着审计的重要性越来越被世界各国所认识,其职能早已经超越了查账的范畴,开始涉及对各项工作的经济性、效率性和效果性的查核,人们对审计的含义也有了更深刻的体会。现代的审计不仅是要查明会计差错与财务弊端,还要查明会计账目中反映的经济事项是否真实存在、准确可靠,是否符合相关法律和规章制度的要求,是否经济有效并且达到预期效果。

美国会计学会于1973年发布的《基本审计概念报告》中将审计定义为:“审计是为了客观地获取和评价与经济活动和经济事项的表现与既定标准之间符合程度有关的证据,并将结果传达给有利害关系的使用者的系统过程。”日本审计学者三泽一教授在《审计基础理论》一书中将审计定义为:“审计是具有公正不伪立场的第三者就既定对象必须查明的事项进行批评性的调查行为,同时出具调查结果报告。”

中国审计学会在1989年提出的审计定义是:审计是由专职机构和人员依照相关法律法规对被审计单位的财政财务收支,以及有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查和评价,达到维护财经法规、提高经济效益、促进国家宏观调控的具有独立性的经济监督活动。

就审计的本质和基本职能看,审计是在一定社会经济关系下,基于经济监督的客观需要而产生的,简而言之,审计是一种具有独立性的经济监督职能活动,经济监督是其固有的基本职能。

审计的概念由以下几个要素构成:

1. 审计主体

审计主体是指在审计活动中主动实施审计行为,行使审计监督权的审计机构及其审计人员。在实际工作中,审计主体是专职机构和专业人员。专职机构是以审计为专门工作的



单位,包括国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织。专业人员是指专门从事政府审计的人员、部门和单位内部审计人员及依法批准的执业注册会计师。

2. 审计授权者(委托者)

审计授权者是指授权进行审计的政府审计机关、政府有关部门的领导以及单位主管机构和相关领导,它是针对国家审计和内部审计而言的。审计委托者是针对民间审计而言的,我国的社会审计都是接受被审计单位委托,签订审计业务约定书后进行的,确认审计业务的委托和受托关系,明确委托目的、审计范围及双方的责任、义务等事项的目的是保护双方的合法权益、监督双方共同遵守约定事项并加强合作。

3. 审计客体

审计客体也称审计对象,是指接受审查、监督与评价的被审计单位或个人,主要是指被审计单位在一定时期内全部或部分经济活动及其相关资料。

审计主体不同,审计对象也有差别。政府审计的对象是国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家财政金融机构和国有企业、事业组织的财务收支。内部审计的对象是本部门、本单位的财务收支以及其他有关的经济活动。民间审计的对象是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。

4. 审计目的

审计目的是指针对被审计单位经济活动的真实性、正确性、合法性、合规性和效益性进行审查和评价,发表审计意见,维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进社会主义市场经济的健康发展。

5. 审计标准

审计标准是指审计人员在审计过程中用来评价和判断被审计单位经济活动真实性、合法性、合规性和效益性,据以提出审计意见、作出审计结论的客观依据。审计标准主要包括:国家相关法律、法规、政策和制度,社会公认的会计准则、会计制度、注册会计师执业准则、职业道德规范和质量控制标准的要求,企业内部的相关制度、规定、计划、经济合同,等等。

6. 审计本质

具有独立性是审计的本质,经济监督、评价和鉴证活动反映了审计的职能。独立性是审计的重要特征,有了独立性,才能做到客观公正、实事求是,一切职能的发挥都要建立在独立性的基础之上。

综上所述,审计可表述为:审计是由接受审计授权或委托的专职机构和人员,根据法律、法规和其他标准,对被审计单位的财政、财务收支、经营管理活动及相关资料的真实性、正确性、合法性、合规性、效益性进行审查和监督,评价经济责任,向有关方面提出审计报告,从而维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益的一项独立性的经济监督活动。

二、审计的特征

审计是一种独立的经济监督、评价和鉴证活动。它的特征集中体现在独立性和权威性两个方面。

1. 独立性

独立性是审计区别于其他经济监督的本质特征。《宪法》第九十一条规定:“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。”最高审计机关国际组织在《利马宣言——审计规则指南》中指出:审计独立性可划分为审计机构设置的独立性,审计机构财务的独立性和审计机构成员的独立性三个方面。可见,独立性是审计的精髓,是审计职业生存和发展的基石,没有独立性,审计就不能获得社会公众的信任,从而也就失去了存在的价值。

我国颁布的审计法规和注册会计师法,都对各审计机构、人员的独立性给予了明确的说明,审计独立性主要表现在以下四个方面:机构独立,财务独立,人员独立和业务工作独立等。

2. 权威性

审计组织的权威性与独立性是密切相关和相辅相成的,它也是审计的基本特征。世界各个国家的宪法和法律对审计机构的地位和职权都作了明确规定。

我国国家审计依照《宪法》和《审计法》规定独立行使审计监督权,被审计单位必须接受,并应当给予配合和支持,任何行政机关、社会团体和个人均不得干涉。政府审计机关作出的审计评价意见和作出的审计处理、处罚决定具有法律效力,被审计单位必须执行。我国内部审计机构是根据有关法律规定设置的,内部审计机构归谁领导,领导重视程度如何,决定他们在部门、单位中所处的地位及其权威性。同时内部审计机构和人员本身工作的成效如何,也是决定其权威性的一个重要因素。作为外部审计的民间组织来说,他们是经过有关部门批准、登记注册的法人组织,依照法律规定独立承办审计查账和咨询服务业务,其审计报告对外具有法律效力,这也就充分体现了其所具有的法定地位和权威性。

第三节 审计对象和审计目标

一、审计对象

审计对象是指审计主体所作用的对象,也即审计客体,它包含审计实体和审计内容两层含义。其中,审计实体是指被审计单位,审计内容是指被审计单位的经济活动。

随着社会制度和审计目标的不断发展变化,审计对象也在不断发展变化,因此审计对象属于历史范畴。纵观中外审计史,传统审计对象和现代审计对象是不同的。就传统审计的对象来看,古代的官厅审计主要是对官厅的财务收支进行审计,其主要对象是会计资料及其所反映的财务收支;20世纪前,详细审计在英国盛行,主要对象是企业的会计凭证、财务报表及其所反映的财务收支情况;20世纪后,详细审计已经不能满足审计发展的需要,开始出现资产负债表及财务报表审计,并在美国最先流行起来,随后在整个西方国家蔓延开来。但详细审计、资产负债表审计、财务报表审计,包括我国的财政财务审计,都是以会计资料及其所反映的财务收支为审计对象的传统审计,即对财务报表各项目进行分析性审核后,对会计账目及其所反映的各项资产、负债和权益等财务收支状况进行抽样审计。实施这一审计的目的是评价、确认和解脱受托的经营管理者在财务收支上的经济责任,审计的核心是评价经济责任的履行情况。



20 世纪下半叶,为了适应现代社会经济的进一步发展,审计的外延有所扩大,出现了经营审计、管理审计、绩效审计、经济效益审计,等等。审计对象超出了原有的财政收支、财务收支活动的范围,而扩展到影响经济效益的生产经营活动和管理活动等各个领域;由以会计账项为直接对象的账项基础审计,发展为以内部控制为直接对象的制度基础审计;由以手工数据处理系统为直接对象的账项基础审计,发展为以计算机信息系统为直接对象的计算机信息系统审计。对被审计事项已实现和预计实现的经济效益进行审计,其中包括收支活动在内的各项经营管理活动的信息,除会计资料外,还有计划、统计以及其他各种资料,如合同、协议、决策、预算、章程等。因此,现代审计对象既包括会计资料及其所反映的财务收支活动,也包括其他经济资料及其所反映的各项生产经营活动。

总体来说,审计对象可概括为被审计单位的经济活动。具体来说,包括以下两个方面:

1. 被审计单位的财政、财务收支及其有关经营管理活动

不论是传统审计还是现代审计,不论是政府审计、内部审计还是民间审计,其审计对象都是被审计单位客观存在的财政、财务收支及有关经营管理活动。通过对被审计单位的财政、财务收支及其有关经营管理活动的审计,审查和评价其是否合法、合规以及效益情况如何,便于对被审计单位所负的受托经济责任的履行情况进行鉴证。政府审计、内部审计及民间审计的审计对象总体上是一致的,在具体内容上又有一些不同。

根据《审计法》的具体规定,我国政府审计的对象为国务院、中央和地方的各级财政部门、中央银行和国有金融机构、行政机关、国家的事业组织、国有企业、基本建设单位等。审计对象的主要内容包括以上部门的财政预算、信贷、财务收支和财务决算,以及与财政、财务收支相关的经济活动及其经济效益。

根据《审计署关于内部审计工作的规定》,我国内部审计的对象为本部门、本单位及其所属单位的会计资料,以及所反映的财政收支和财务收支活动。同时,内部审计对象还包括本部门、本单位与境内外经济组织兴办的合资合营企业以及合作项目等的合同执行情况,投入资金情况、财产的经营状况以及经营效益。

根据《注册会计师法》及有关规章的规定,我国注册会计师审计的审计对象为委托人在审计业务约定书中指明的被审计单位的财务收支及有关经营管理活动。会计师事务所接受国家审计机关、企事业单位或个人的委托,可承办财务收支的审计查证事项,经济案件的鉴定事项,注册资金的验证和年检,以及会计、财务、税务和经济管理的咨询服务,等等。

2. 被审计单位的各种与财务收支及其有关经营管理活动相关的会计资料和相关资料

从实质内容上看,审计对象主要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、会计账簿、会计报表等会计资料,以及相关的计划、预算、经济合同等经济资料。提供被审计单位经营管理活动的信息载体,除上述几种外,还包括经营目标、预决策方案、经营活动分析资料、技术资料等其他资料,及相关的电子信息载体。这些都是审计的具体对象。

综上所述,审计的对象是指被审计单位的财政、财务收支及其有关的经营管理活动,以及作为提供这些经济活动信息载体的会计资料和其他相关资料。

二、审计目标

审计目标是指审查和评价审计对象所要达到的目标和要求。审计目标是审计工作的指

南,它除了要受到审计对象的制约之外,还应当根据审计的社会属性、审计职能及委托人对审计工作的具体要求来确定。

(一) 审计总目标

审计总目标是将审计作为一项系统工作或活动所期望实现的目标。从审计发展的历史来看,审计经历了由弊端审计到财务审计,由财务审计到效益审计的转变,因此审计总目标也随之经历了漫长的演变过程。仅看注册会计师审计,从其诞生以来,审计总目标就经历了四次较大的演变。

1. 详细审计阶段

在 20 世纪初之前的详细审计阶段,委托人重点关注的是财产的安全完整性。注册会计师受托执行审计主要是来判断被审计单位的会计记录是否有技术性错误和舞弊行为,因此这一时期审计总目标是查错防弊。

2. 资产负债表审计阶段

20 世纪初至 20 世纪 30 年代,注册会计师通过对利用银行贷款筹资的企业在一定时点上的资产负债表重要项目余额进行审查,判断其财务状况和偿债能力。因此,这一时期审计总目标是鉴证企业资产负债表的公允性。

3. 财务报表审计阶段

在 20 世纪 30~80 年代的财务报表审计阶段,审计总目标是判断被审计单位一定时期内财务报表是否公允地反映了其财务状况和经营成果,以及采用的会计政策和会计处理方法是否符合本国会计准则。出具审计报告的同时,注册会计师还应提出改进内部控制的建议。在这一阶段,独立审计已由静态发展到动态,且增加了“管理审计”的内容,形成了一套较为完整的审计理论和方法。这一时期审计总目标开始向管理领域扩展。

4. 重新重视检查财务舞弊阶段

20 世纪 80 年代,公司财务舞弊现象空前严重,舞弊势态的严重化、公众期望的提高和审计诉案的频发,促使有关组织高度重视反舞弊问题,进而采取了扩展注册会计师舞弊审计责任的举措。其中,美国的“全国欺骗性财务报告委员会(Tread-way 委员会)”的影响最大。这一时期,注册会计师审计总目标是揭露出对财务报告具有重大影响的错误和舞弊。

根据我国的独立审计准则,注册会计师执行独立审计的总目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表意见。“合法性”是指被审计单位的财务报表按照《企业会计准则》和相关会计制度的规定编制,“公允性”是指财务报表在所有重大方面公允地反映了被审计的财务状况、经营成果和现金流量,“一贯性”是指被审计单位会计处理方法的选用符合一贯性原则。

(二) 被审计单位管理当局对财务报表的认定

被审计单位管理当局认定是指管理当局对财务报表组成要素的确认、计量、列报作出的明确或隐含的表达。我国注册会计师审计具体准则规定了相应的认定内容。

1. 各类交易和事项的认定

- (1) 发生。记录的交易和事项已经发生,且与被审计单位有关。
- (2) 完整性。所有应当记录的交易和事项均已记录。



(3) 准确性。与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录。

(4) 截止。交易和事项已记录在正确的会计期间。

(5) 分类。交易和事项已记录于恰当账户。

2. 期末账户余额的认定

(1) 存在。记录的资产、负债、所有者权益是存在的。

(2) 权利和义务。记录的资产由被审计单位拥有或控制,记录的负债是被审计单位应当履行的偿还义务。

(3) 完整性。所有应记录的资产、负债和所有者权益均已记录。

(4) 估价和分摊。资产、负债、所有者权益以恰当的金额包含在财务报表中,与之相关的估价或分摊调整也已恰当记录。

3. 列报运用的认定

各类交易和事项的认定正确以及期末余额的认定正确,只是为列报正确打下了必要的基础,财务报表还可能因为被审计单位误解有关列报的规定或舞弊等而产生错报,也可能因被审计单位没有遵守相关的披露要求而导致财务报表错报。因此,注册会计师应当对各类交易、账户余额及相关事项在财务报表中列报的正确性实施审计。

(1) 发生以及权利和义务。披露的交易、事项和其他情况均已发生,且与被审计单位相关。

(2) 完整性。所有应当包括在财务报表中的披露均已包括。

(3) 分类和可理解性。财务信息已被恰当列报和描述,且披露的内容表述清晰。

(4) 准确性和计价。财务信息和其他信息均已公允披露,且金额恰当。

(三) 审计具体目标

审计具体目标是在审计总目标的基础上,对各类交易、账户余额、列报相关的具体审计项目所期望达到的目的和最终结果,它是审计总目标的具体化。根据审计总目标和被审计单位管理当局对财务报表的认定,就可以确定审计具体目标。

审计具体目标包括一般审计目标和项目审计目标。一般审计目标是进行所有项目审计均需达到的目标,而项目审计目标是对某个报表项目进行审计时所要达到的目标。确定具体审计目标,有助于审计人员正确确定审计范围和审计程序,以便收集充分适当的审计证据。一般审计目标包括以下几个方面:

1. 总体合理性

总体合理性目标要求注册会计师根据掌握的有关被审计单位的全部信息,判断账户余额是否合理。总体合理性测试则是通过分析财务报表为注册会计师进一步实行实质性测试提供线索。

2. 真实性

真实性目标要求注册会计师验证财务报表项目所列的金额是否真实,有无多报、高估、弄虚作假现象。这一目标与被审计单位管理当局存在或发生的认定是相对应的。

3. 完整性

完整性目标要求注册会计师验证在报告期内所发生的业务或金额是否均已计入报表项目,有无隐瞒、低估的现象。这一目标与被审计单位管理当局的完整性认定是相对应的。



4. 所有权

所有权目标要求注册会计师验证报表项目所列资产是否为被审计单位所有,负债是否由被审计单位承担。这一目标与被审计单位管理当局的权利与义务认定是相对应的。

5. 估价

估计目标要求注册会计师验证报表项目所列金额是否经过正确的估价和计量。这一目标与被审计单位管理当局的估价或分摊认定是相对应的。

6. 截止

截止目标要求注册会计师验证接近资产负债表日的交易或事项是否已经计入适当的期间。这一目标与被审计单位管理当局的截止认定是相对应的。

7. 准确性

准确性目标要求注册会计师验证所发生业务的数字记录是否正确,钩稽关系是否正确。这一目标与被审计单位管理当局的准确性认定是相对应的。

8. 披露

披露目标要求注册会计师验证账户余额和相应的披露要求是否按照《企业会计准则》的要求在财务报表中得到反映。这一目标与被审计单位管理当局的可理解性认定是相对应的。

9. 分类

分类目标要求注册会计师验证财务报表中列示的账户金额是否进行了恰当的分类。这一目标与被审计单位管理当局的分类认定是相对应的。

第四节 审计职能和审计任务

一、审计职能

审计的职能是指审计本身所固有的内在功能,这是由审计本身的特征和地位决定的,它回答了审计能做什么和应做什么。审计的职能是客观的,不以人的意志为转移,它随着社会经济关系和经济发展规律的变化而不断变化。目前,公认的审计职能有三种:经济监督职能、经济鉴证职能、经济评价职能。

(一) 经济监督职能

经济监督是指有制约力的单位或机构监察和监督其他经济单位的经济活动是否沿着正确的轨道运行。经济监督职能是审计最基本的职能。从政府审计来看,经济监督是对国家的财政收支情况和国有企业、事业单位的财政、财务收支以及相关的经营管理活动的合法性、合规性、效益性及记录的真实性、公允性进行监督,通过审查来揭示错误和弊端,保证经济活动有效进行;从内部审计来看,经济监督是对本单位、本部门的经济活动进行监察和督导,促进被审计单位有效管理;从民间审计来看,经济监督是通过对被审计单位的审查验证,



来纠正被审计单位在会计记录、经济管理方面的弊端和不足。

要有效地发挥审计的监督职能,必须具备两个前提条件:

1. 依靠权力机关实施

监督需要依靠政府的强制力来执行,非权力机关无法进行有效的监督。注册会计师审计组织是一种民间组织,并非权力机关,因此民间审计执行监督的效果不如政府审计。

2. 有明确的客观标准和是非界限

监督需要判断事实是否合法合规,只有将事实与一定的标准或尺度衡量后才能作出判断。由于缺乏严格的客观标准和明确的是非界限,经济效益审计不具有监督的职能。

(二) 经济鉴证职能

经济鉴证是指通过审核和验证,鉴定和证明被审计单位记载经济活动的会计资料和其他资料是否真实、公允,财务收支及经营成果是否真实可靠,经营者的经济责任是否履行,据以获得审计报告。

经济鉴证职能是民间审计发展到财务报表审计阶段由经济监督职能派生出来的。上市公司的财务报表必须经过注册会计师审计鉴证之后才能向报表使用者及社会公众公布,表现出鲜明的经济监督职能。在我国,根据国务院有关文件规定,从2000年起依法应当实行财务报表注册会计师审计制度的所有企业,必须实行年度财务报表注册会计师审计制度。随着财务报表使用者日益增多,对财务报告的真实性和完整性的要求更高,审计经济鉴证职能需要依托于标准的报告格式和符合法律程序的报告方式。

(三) 经济评价职能

经济评价是通过对被审计单位的经济活动进行审查,按照审查的结果评定被审计单位经营计划是否可行,内部控制制度是否健全有效,经济责任是否得以履行,有针对性地指出存在的问题和改进建议,从而促使其切实履行经济责任。

20世纪中期以来,西方国家社会经济迅速发展,企业规模越来越大,市场竞争加剧,企业为了谋求生存和发展,竭力提高内部经营管理的效率,加强企业内部经营管理,不断完善内部控制制度,并指派专门人员对内控制度进行独立检查和评价。同时,独立的注册会计师审计也开始从检查和评价内控制度入手开展审计工作,并对企业的经营管理提供咨询服务,确保企业经营管理的合理性和有效性。

经济评价职能也是从经济监督职能中派生出来的。在现代审计中,经济评价职能更为重要,因为经济监督可以保证经济活动的合法有效,而经济评价则可以在监督的基础上对被审计单位的经营成效、存在的不足给予更为深刻的揭示和说明,从而使被审计单位进一步提高经营管理水平。在我国,审计评价职能突出表现在注册会计师审计中针对被审计单位内部控制制度出具的管理建议书中,政府审计的经济效益审计和内部审计的管理审计中也体现了这一职能。

二、审计任务

(一) 政府审计的审计任务

根据《宪法》和《审计法》的规定,县级以上各级人民政府应设立审计机关,专司审计监督

职能。审计机关的任务是对各级人民政府及其各部门的财政收支、财务收支,国有金融机构和企事业单位的财务收支,以及其他依法应当接受审计的财政收支、财务收支进行审计监督。具体来说,审计机关的主要任务和职责有以下几点:

(1) 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,以及预算外资金的管理和使用情况,进行审计监督。

(2) 对国有企业、国有及国有资本占控股地位的金融机构的资产、负债及损益情况,进行审计监督。

(3) 对政府投资以及以政府投资为主导的建设项目的预算执行情况及决算情况,进行审计监督。

(4) 对国家事业单位的财务收支,国家建设项目预算的执行情况和决算,进行审计监督。

(5) 对政府部门管理的和社会团体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。

(6) 对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支情况,进行审计监督。

(7) 对与国家财政收支有关的特定事项,向有关地方部门进行专项审计调查,并向本级人民政府及上一级审计机关报告审计调查结果。

(8) 对各部门、国有金融机构和企事业单位的内部审计,进行业务指导和监督。

(9) 对独立审计机构的业务质量,依照有关法律和相关规定进行监督。

此外,审计机关还负责对县级以下的国有企业及国有控股企业领导人员、党政领导干部进行经济责任审计。

(二) 内部审计的审计任务

内部审计的审计任务是促成公司的有效经营管理,并协助董事会和审计委员会发挥其职能。内部审计部门每年应向董事会提交年度内部审计业务工作报告。具体而言,内部审计的审计任务和职责主要有以下几点:

(1) 对公司组织结构、各项规章制度以及内部监控机制进行审查和评估,确保与既定目标一致。

(2) 对企业的人力、物力、财力资源的利用情况进行审查和评估,确保资源切实有效、厉行节约。

(3) 对企业资产的安全和完整进行审查和评估。

(4) 调查了解和评价公司潜在的重大风险,并帮助公司改进风险管理工作。

(5) 对属于内部审计任务规定范围内的涉及被指控的任何措施行为和渎职的案件,进行调查。

(6) 进行特别调查,查明企业经营管理活动中的薄弱环节和故障所在。

(7) 确保内部审计报告及其他调查和检查报告的及时性、客观性、完整性、准确性。

(三) 民间审计的审计任务

民间审计的审计任务主要是向被审计单位提供鉴证和咨询服务两方面。各国注册会计师的职责、义务一般都是在国家法律或合同契约中规定的,注册会计师履行其职责一般以取得执业许可为前提。具体来说,民间审计的审计任务和职责主要有以下几点:



1. 出具客观公允的审计报告

注册会计师依法执行审计业务出具的报告,具有证明效力。从委托人角度来看,具有证明效力的文件在以下几类业务中产生:

(1) 企业常规性审计。注册会计师法定证明力文件的委托人,既包括公司法或者证券法规定的公司制企业,又包括商法规定的其他类型的商业性企业。注册会计师的鉴证业务通常包括:审查企业财务报表,出具审计报告;验证企业资本,并出具验资报告;办理与企业合并、分立、清算相关的审计业务,出具相关报告;法律法规中规定的其他审计业务。

(2) 政府、机构、组织委托的合法性审计。如学校、医院、地方政府、公益法人(非政府机构、非公司法人)、各政党等非营利法人依法委托的审计等。

(3) 投资人、债权人委托的各类投资及破产清算的鉴证业务。

(4) 金融机构、担保机构、保险机构委托的鉴证业务。

(5) 法院委托的各类司法、会计、经济案件的鉴证业务。

2. 揭露舞弊行为

在注册会计师提供证明文件的同时,还应当揭示和报告被审计单位的舞弊、欺诈等违法行为,随着世界各国公司的财务造假和舞弊行为越来越猖獗,一些国家越来越强调揭示和报告舞弊违法行为是注册会计师的职责,如法国、德国、新加坡、马来西亚、英国等都明文规定,注册会计师审计过程中,有义务报告公司的违法和舞弊行为。

3. 提供相关咨询服务

咨询服务最初并不代表注册会计师职业特征的服务,而是应客户需要提供的“额外服务”。随着民间审计的发展,注册会计师完成对被审计单位的审计后,针对其经济活动中的一些薄弱环节提供管理建议,出具“管理建议书”,使咨询服务慢慢发展起来。会计师事务所的咨询服务,包括代理记账、编制财务报表和财务报告、财务会计制度设计、内部审计、行政管理、养老金计划和薪酬管理等。

第五节 审计学科体系

早在奴隶社会和封建社会就存在审计理论的萌芽,但由于当时生产力发展缓慢,审计实践较为单一,当时的审计理论不过是一些零星的、杂碎的记录,没有形成系统的审计思想。随着商品经济的高速发展,审计实践经验日益丰富,财务审计理论也随之得到了不断完善。19世纪后期,英国就出现了审计理论专著;20世纪初,美国出现了资产负债表审计理论;20世纪30年代,财务报表审计理论出现了。尽管这些理论大多停留在描述性审计理论阶段,但已初步具有系统性特征,对审计事件具有一定指导意义。第二次世界大战后,科学技术迅速发展,现代审计理论诞生,审计学得到了迅速发展,出现了一批规范式的审计理论专著,如《审计理论》、《基本审计概念说明》等。同时,也出现了关于抽样审计、内部控制审计、电算化系统审计、经营审计、管理审计、绩效审计等方面的理论。这些理论为现代审计体系的建立和完善创造了良好的条件。随着现代审计理论的不完善,审计理论水平有了很大提高,审



计科学领域体现了科学的世界观和方法论思想,审计理论结构体系日益完善。

我国审计学科体系建设经历了相当曲折的过程。20世纪80年代,随着三大审计监督体系的恢复和国家相关审计法规的出台,我国的财经类院校开始设立审计专业,到90年代,几乎所有的财经院校都设立了审计专业。但是由于对审计定位、审计对象以及审计与会计的关系认识较为模糊,当时我国财经类院校的所有审计专业的课程都围绕财务审计设置,并且所有审计专业都设在会计学院或者会计系下面。20世纪90年代末,审计专业作为会计专业的近似专业被其合并。在随后的几年中,审计界发生很多负面事件,引起社会各界广泛关注,自此审计才开始真正被人们了解和重视起来。不论是政府审计、内部审计,还是民间审计,为了使效益最大化,都开始逐渐涉及控制审计、绩效审计、风险审计、投资审计等其他领域,这表明审计对象不限于财务审计,审计不同于会计,审计体系不等同于审计。2002年,中华人民共和国教育部逐步恢复设立财经院校审计专业,审计学科体系日益明朗化。

审计学科是其他学科不能代替的一门独立的学科,审计学科体系是由各种学科要素相互联系而构成的有机整体。其主要研究对象是审计理论、审计制度、审计方法、审计组织和审计活动等。因此,现代审计学科体系一般由历史审计学、理论审计学、应用审计学、审计技术学四个分支组成。历史审计学主要研究的是审计的产生、发展和兴衰存亡的演变过程及其规律性。理论审计学包括审计学基础理论和比较审计等,它主要研究审计基本概念、基本原理和基本规律,以及不同类别、不同国家之间的比较研究等。审计学原理属于理论审计学的范畴,主要研究的是审计基本概念、原理及规律,对于整个审计学科研究具有指导意义。应用审计学主要研究各类不同目标的审计和各个不同行业的审计。审计技术学主要研究各种审计方式、技术、方法和手段及其应用。除此之外,有学者认为还应当包括边缘审计学,即审计学和其他自然科学或社会科学交叉相融的学科。

引例解析

就审计的本质和基本职能看,审计是在一定社会经济关系下,基于经济监督的客观需要而产生的,审计就其本质而言,是一种具有独立性的经济监督职能活动,经济监督是其固有的基本职能。不论是西方国家还是中国,审计的产生和发展都经过了一个漫长的过程,并随着经济的发展和经济管理的需要而产生和发展。

主要术语

审计 政府审计 内部审计 民间审计 审计目标 审计对象 审计职能 审计任务

复习思考题

- (1) 审计在西方及我国是怎样产生和发展的?
- (2) 审计的含义和特征是什么?
- (3) 审计对象和审计目标是什么?
- (4) 审计的三大职能是什么?

第二章

审计的种类、机构和程序

学习目标

掌握按照不同标准对审计所进行的各种分类；

熟悉国内外审计机构的设置；

熟悉审计工作的基本程序,特别是民间审计的基本程序。

引例

A公司在2×16年3月接受了三项审计：

- (1) A公司股东委托众信会计师事务所对公司2×15年度的财务报表进行审计。
- (2) 公司审计委员会安排内部审计人员对公司的主要业务部门进行专项审计。
- (3) 审计署委派的武汉特派办对A公司正在兴建的火电站工程资金运用情况进行审计。

公司会计人员小张觉得纳闷,为什么不将三项审计工作合并为一项呢?于是他向财务经理建议,并提出了自己的想法。负责财务工作的王经理没有正面回答小张的问题,而是给他出了两道思考题:上述三种审计活动是否可以相互替代?上述三种审计业务,其审计依据、审计对象、审计目的和对发现问题的处理方式有何不同?通过本章的学习后,对这些问题将会有有一个全面而深入的理解。

研究审计种类的意义就在于从不同的角度加深对审计的认识,研究审计机构和审计程序便于了解不同的审计机构是如何开展审计工作的,有助于根据实际情况,组织和运用各种审计活动,充分发挥审计的职能作用,并不断探索和开拓新的审计领域,建立和完善审计理论。

第一节 审计的种类

对审计可以按不同标准进行适当分类,有助于系统而深入地理解和认识审计,有助于有



效地组织各种审计工作,提高审计质量,充分发挥审计的积极作用。

一、审计的基本分类

审计的基本分类包括按主体分类和按内容、目的等客体分类,基本分类中的审计类别,从不同角度说明审计的实质,即指明由谁执行审计、审计谁、审计什么等重要问题。

(一) 按主体分类

按审计执行主体分类,可把审计分为政府审计、民间审计和内部审计三种。

1. 政府审计

政府审计是由政府审计机关依法进行的审计,在我国一般称为国家审计。我国国家审计机关包括国务院设置的审计署及其派出机构和地方各级人民政府设置的审计厅(局)两个层次。国家审计机关依法独立行使审计监督权,对国务院各部门和地方各级人民政府、国家财政金融机构、国有企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。各国政府审计都具有法律所赋予的履行审计监督职责的强制性。

2. 民间审计

民间审计是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,也称为注册会计师审计或社会审计。民间审计组织是会计师事务所,民间审计人员即注册会计师,故民间审计是注册会计师接受委托,对被审计单位的会计报表及相关资料进行独立审查,并发表意见的行为。民间审计具有审计的委托性、有偿性和独立性等特征。

3. 内部审计

内部审计是指由本单位内部专门的审计机构和人员对本单位财务收支和经济活动实施的独立审查和评价,审计结果向本单位主要负责人报告。这种审计具有显著的建设性和内向服务性,其目的在于帮助本单位建立健全内部控制,规范管理,改进工作,提高经济效益。在西方国家,内部审计被普遍认为是企业总经理的耳目、助手和顾问。1999年,国际内部审计师协会理事会通过了新的内部审计定义,指出:“内部审计是一项独立、客观的保证和咨询顾问服务。它以增加价值和改善营运为目标,通过系统、规范的手段来评估风险、改进风险的控制和组织的治理结构,以达到组织的既定目标。”

在审计监督体系中,政府审计、民间审计、内部审计各司其职,在各自不同的领域发挥着自身的作用,不存在主导与服从的关系,不能相互取代。

民间审计与政府审计、内部审计存在的不同点在于:民间审计具有独立法人资格,独立自主,自负盈亏,独立核算,依法纳税;民间审计是社会审计机构给需要审计服务的单位提供有偿服务。因此,民间审计在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性。民间审计与政府审计、内部审计的区别如表 2-1 和表 2-2 所示。



表 2-1 民间审计与政府审计的区别

区别点	民间审计	政府审计
审计方式	受托审计	强制审计
审计依据	《注册会计师法》、注册会计师执业准则及各种相关法律法规	国家审计准则及相关法律法规
审计对象	企业	各级政府及其部门
审计目的	对“三性”(经济性、效率性和效果性)发表审计意见	对财政收支及公共资金的收支、使用情况发表审计意见
收入来源	收入来源于审计客户,具体由会计公司与被审计单位协商确定	经费列入财政预算,由本级人民政府予以保证
独立性	双向独立,独立于委托方和被审计单位	单向独立,仅独立于被审计单位,政府审计机构由国务院或各级人民政府领导
取证权	民间审计人员在获取证据时在很大程度上依赖被审计单位及相关单位的配合情况,没有行政强制力	有权根据审计情况向有关单位和个人进行调查,有关单位和个人应当支持、配合
处理权	对审计发现的问题,只有建议权,没有强制执行权,审计人员只能视情况出具保留意见或否定意见等	对审计发现的问题有权作出审计处理决定或向上级主管机关提出处理、处罚意见

表 2-2 民间审计与内部审计的区别

区别点	民间审计	内部审计
审计方式	受托审计	根据上级文件精神、单位实际情况和领导要求制订审计计划
审计依据	《注册会计师法》、注册会计师执业准则及各种相关法律法规	内部审计准则、相关法律法规、单位的规章制度
审计对象	企业	单位各二级单位和部门
审计目的	对企业财务报表的真实性、合理合规性、公允性发表审计意见,目的是对会计信息的可靠性提供合理保证	对被审计单位财务收支情况、经济效益情况、内部控制制度的建立及执行情况等发表审计意见,目的是规范管理,改进工作,防范风险
独立性	独立性较强	为组织内部服务,独立性较弱
审计的 职责	对投资者、债权人及社会公众负责,对外出具的审计报告具有鉴证作用	只对本部门、本单位负责,内部审计报告只作为本部门、本单位改进管理工作的参考,对外不起鉴证作用,并对外界保密
审计时间	通常是定期审计,一年或半年一次	一般是不定期审计,时间安排比较灵活

(二) 按客体分类

按照审计的目的和内容等客体分类,可把审计分为财政财务审计和经济效益审计。



1. 财政财务审计

财政财务审计也称为传统审计,在西方国家称为财务审计或依法审计。它是指对审计单位财政财务收支活动和会计资料是否真实、正确、合法和有效所进行的审计。财政财务审计的主要内容是财政财务收支活动,目的是审查财政财务收支活动是否遵守财经方针、政策、财经法令和财务会计制度、会计原则,是否按照经济规律办事,借以纠正错误,防止弊病,并根据审计结果,提出改进财政财务管理、提高经济效益的建议和措施。财政财务审计不仅要审核检查被审计单位的会计资料,而且要审核检查被审计单位的各项资金及其运用。按照对象不同,又可将财政财务审计分为财政预算审计、财政决算审计和财务收支审计。财政预算审计,主要是指对财政预算编制、预算收入与支出的执行情况以及组织平衡所进行的审计;财政决算审计,主要是指对年终财政收入决算、支出决算、财政结余、预算外资金所进行的审计;财务收支审计,是指对企事业单位的财务收支活动所进行的审计。西方财务审计,随着社会经济形势的变化,根据法律的规定和投资者、经营者的需要,先后曾以详细审计、资产负债表审计和财务报表审计等三种不同形式出现。

财经法纪审计是对国家政府机关和企事业单位严重违反财经法纪行为所进行的专案审计。对严重违反国家现金管理和结算制度、信贷制度、成本费用开支范围、税利上交规定等所进行的审计,均属于财经法纪审计。财经法纪审计的重点是审查和揭露各种舞弊、侵占社会主义资产的事项,审查和揭露使国家和集体资产造成重大损失浪费的各种失职渎职行为。其主要目的,是检查国家方针、政策、法令、制度、法规和财经纪律的执行情况,揭露违法乱纪现象。其任务是审查被审计单位贯彻执行财经法纪情况及存在的问题,彻底查明各种违法乱纪案件,并根据审计结果,提出处理建议和改进财政、财务管理的意见。财经法纪审计是我国国家审计机关主要的审计目标。

财经法纪审计既可以单列一类,也可以认为是财政财务审计的一个特殊类别。因为进行财经法纪审计要涉及财务问题,同时,进行财务审计又必然涉及法纪问题。一般在财务审计中对案情比较重大的违反法纪事件专门立案审查,这样有助于集中精力,查明要害问题,同时也有利于进行专案处理,追究经济责任。我国的财经法纪审计类同于国外的弊端审计和法规审计。弊端审计是指以检查、鉴定被审计单位或个人是否有弊端行为为目的的一项专门审计;法规审计,即指法令、规章审计,它的目的是要确定政府工作人员是否遵守法令、执行政策、方针和规章制度。法规审计,在18世纪的政府审计中已经开始使用,现在它经常与效率、效益审计结合在一起,用来检查政府部门各单位的工作成果。

2. 经济效益审计

经济效益审计是以审查评价实现经济效益的程度和途径为内容,以促进经济效益提高为目的所实施的审计。经济效益审计的主要对象是生产经营活动和财政经济活动能取得的经济效果或效率,它通过对企业生产经营成果、基本建设效果和行政事业单位资金使用效果的审查,评价经济效益的高低,经营情况的好坏,并进一步发掘提高经济效益的潜力和途径。

经济效益审计不仅是国家审计的一项重要目标,还是内部审计的主要目标和日常工作的内容。根据我国国情的需要,实施效益审计,有利于促进国民经济各部门、各企事业单位以及各级政府机关和科研单位围绕提高经济效益和工作效益改进自己的工作,加强内部控制,实现最佳管理;有利于改善社会主义经济各方面的关系,维护正常的经济秩序;同时也利



于提高财务审计的质量和巩固财经法纪审计的成果。

我国的经济效益审计,类似于国外的绩效审计或“3E”审计,包括了经营审计和管理审计部分内容。“3E”审计是指经济性审计、效率性审计和效果性审计。

对财务支出是否节约或浪费所进行的审计,称为经济性审计。所谓经济性是指以最低的支出和耗费开展经营活动,尽量节约,避免浪费。通过经济性审计,可以揭示被审计单位财政财务活动的恰当程度及其遵纪守法的情况。

效率性审计主要是指对投入与产出之间关系所进行的审计。通过该种审计,借以评价成本与赢利的情况,判明被审计单位的经济活动是否经济有效。其审计的主要内容是:判明被审计单位在管理和利用资源上是否经济有效;查明不经济、效率低的原因,检查是否遵守有关提高效率的法规等。效率性审计最终要揭示被审计单位管理结构的合理性和管理职能发挥的有效性,进一步寻求有利于提高效率的办法和措施。由于该种审计主要采用货币计量单位,以价值的形式计算比较,所以也称为价值审计。

效果性审计是指对计划目标完成情况所进行的审计,即审查产出是否达到了预期的效果,是否获得了理想的效益。效果性审计也称经营审计或经济效果审计。

财政财务审计和经济效益审计存在联系,但也有明显的区别,而且这种区别不仅仅表现在审计的具体内容上,还表现在审计的目的、依据、时间、执行者和方法等方面。从财政财务审计和经济效益审计比较中可以看出:前者的目的在于查明财务收支和经济核算资料的真实性、正确性和合理性,进行经济公证,借以确定和解脱经济责任,主要用于查错防弊,以保护原则为主;后者的目的在于确定经济效益并作出评价,借以寻求提高经济效益的途径,以建设性原则为主。前者审计以会计法、财政财务制度、财经法纪和财务活动事实为主要依据;后者除此外,还要以业务、技术经济效益考核标准和经济活动事实为依据。财政财务审计以事后审计及定期审计为主;经济效益审计则以事前、事中审计为主,定期审计与经常性审计相结合。财政财务审计主要由专业审计人员进行,主要使用审查书面资料和证实客观事物的方法;而经济效益审计,不仅需要专业审计人员,还要有工程技术等方面的专家参加,同时还要运用现代管理的一些先进方法。在经济体制改革中,有些部门和单位还提出了“经济责任审计”的概念,即以审查经营者应负经济责任为主要目的的审计。具体地说,它是审计人员根据国家的有关法律、法规,审查国家与企业、企业与企业、企业与劳动者个人相互之间以及有关的行政领导和法定代表人履行应承担的经济职责和任务情况,查明违法乱纪及失职行为,分清责任,作出客观公正评价,提出改善经营或追究、处理的建议。经济责任审计的具体内容主要是审查企业使用国家资金、财产情况及国家财产的安全完整情况,审查企业完成指令性计划情况及经济效益的真实合法性,审查企业行政领导人(法定代表人)有无失职和不法行为,确定或解除法定代表人的经济责任。审计从其产生开始,就包括了监督与监察活动,通过对物的检查去考核管物的人,而不是审物论物。因此,无论什么样的审计,与查明或追究责任总是相关联的。

二、审计的其他分类

审计还可以按其范围、时间、执行地点等不同标准进行各种分类。

(一) 按范围分类

按照审计的业务范围分类,可将审计分为全部审计、局部审计和专项审计。

1. 全部审计

全部审计也称全面审计,是指对被审计单位一定期间的财政、财务收支及其经济活动的各个方面及相关资料进行的全面审计。例如,对工业企业的财务决算进行审计,就要求对企业的会计报表和会计记录进行全面审查,涉及对企业的资产、负债、所有者权益、成本费用、收入、利润及其分配等各项业务及企业的财务、供销、生产、技术等各个职能部门进行审查和评价。这种审计的特点是:审查详细彻底,容易查出问题,有利于促进被审计单位改善经营管理,提高经济效益。不足之处是:审计的工作量大,费时费力,审计成本较高。全部审计一般仅适用于规模较小、业务量较少,或内部控制系统极不健全、存在问题较多的单位。

2. 局部审计

局部审计也称部分审计,是对被审计单位一定期间的财政、财务收支或经营管理活动的某些方面及相关资料进行审计。局部审计可以是对某一相同性质的经济活动领域进行审计,如费用审计;也可以对它的某一方面进行审计,如对费用计算真实性进行审计,或只对费用开支合规、合法性进行审计,或只对费用开支有效性进行审计等。在财经法纪审计中,如对贪污盗窃、偷税漏税、行贿受贿等所进行的专案审计,往往属于局部审计。这种审计的特点是:重点突出,时间较短,耗费较少,能及时发现和纠正问题。其缺点为:容易遗漏问题,具有一定局限性。

3. 专项审计

专项审计又称专题审计,是指对被审计单位的某个特定项目所进行的审计。自筹基建资金来源审计、维修项目审计、预算外收支情况审计等均为专项审计。这种审计重点明确,省时省力,有利于及时围绕当前的中心工作及热点、重点开展审计工作,为宏观经济决策和控制及时提供可靠的审计信息。

(二) 按时间分类

按照实施时间进行分类,可将审计分为事前审计、事中审计和事后审计。

1. 事前审计

事前审计是指审计人员在被审计单位的财政财务收支和经济业务发生之前进行的审计。这种审计主要是对单位的计划、方案、预算制定的审查,经济合同批准之前的审查,经营决策及其可行性研究报告的审查。事前审计可以起到预防作用,减少失误,防止弊端,有助于实现决策的科学化。事前审计对于预防错弊,防患于未然,保证经济活动的合理性、有效性和会计资料的正确性,提出建设性意见,形成最佳决策方案,严格执行财经纪律,都具有积极的作用,故也称为预防性审计。

2. 事中审计

事中审计是指审计人员在被审计单位的财政财务收支和经济业务活动正在执行过程中所实施的审计。例如,固定资产投资项目在施工中,对其施工进度、投资完成情况的审计以及财政预算执行情况审计等都是事中审计。事中审计有利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

事后审计是事前审计的对称,是由独立的机构和人员对被审计单位已发生的财政财务



收支和其他经济活动进行的审查和评价。会计报表审计和全部审计这类传统的审计均属于事后审计。政府审计、民间审计大多数是事后审计,内部审计也经常进行事后审计。事后审计的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,是否符合会计准则和会计原理,从而确定或解除被审计单位的受托经济责任。

另外,按是否规定所审时间,可将审计分为定期审计和不定期审计。定期审计是按照事先规定的时间进行的审计。例如,年度终了后对被审计单位财务报表的审计就属于定期审计。不定期审计是指审计机构根据具体情况而随时安排的审计。例如,经济犯罪案件的审计、经济合同纠纷审计就属于不定期审计。

(三) 按执行地点分类

按其执行地点进行分类,可将审计分为就地审计和送达审计。

1. 就地审计

就地审计又称现场审计,是指审计机构委派审计人员到被审计单位所在地进行的审计。它是国家审计机关、民间审计组织和内部审计部门进行审计的主要类型。采用就地审计方式便于深入现场进行审计调查,全面了解和掌握情况,直接收集和评价审计证据,因此,它是广泛采用的一种重要审计方式。

2. 送达审计

送达审计也称报送审计,是指审计机构根据有关规定通知被审计单位按照规定的时间报送会计资料及其他资料到审计机构所在地所进行的审计。

此外,按其动机可将审计分为强制审计和随意审计;按其在实施前是否预先通告被审计单位,可将审计分为预告审计和突击审计等。

上述各种审计分类相互联系、相互补充,形成一个有机的整体。审计人员应当针对具体情况,灵活选择并结合运用各种类型审计,以便提高审计质量。

第二节 审计机构

为了有效地开展审计工作,实现审计的目标和任务,必须建立和健全审计机构,配备专业且合格的审计人员,这是实行审计制度的前提和保证,是审计组织工作的首要问题。

一、国外审计机构

当前世界各国的审计准则对审计机构和审计人员的独立性、工作范围、素质条件及其在业务上应遵循的规范都提出了严格要求。我国的《宪法》、《审计法》、《注册会计师法》及有关法规对我国政府审计机关、内部审计机构和民间审计组织的设置、职责范围等都作了明确规定。世界各国一般都建有适合自己国情的政府审计机关、内部审计机构、民间审计组织。

（一）国外政府审计机关

1. 国外政府审计机关的发展

在西方国家,政府审计的产生和发展同样经历了一个漫长的过程,有着悠久的历史。据考证,早在奴隶制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代,就有了官厅审计机构及政府审计的事实。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考核,成为具有审计性质的经济监督工作。在西方的封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。例如,法国在资产阶级大革命前就设有审计厅,在资产阶级大革命后,拿破仑一世创建的审计法院,至今仍是法国政府实施事后审计的最高法定机构。在资本主义时期,随着社会的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计也有了进一步的发展。

为了监督政府财政收支,执行财政预算法案,维护统治阶级的利益,西方大多数国家在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及企业单位财政、财务收支进行审计监督。

2. 国外政府审计机关的类型

随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,政府审计日趋健全、科学和规范化。目前世界上大多数国家建立了适应各自国情的国家审计机关,其隶属关系大体可以分为三种类型:

(1) 立法型审计机关。立法型审计机关是指最高审计机关隶属于立法机关,由议会直接领导,依法独立对政府部门行使审计权,不受行政当局的控制和干预,具有很高的独立性和权威性。美国、加拿大、英国、澳大利亚等国家政府审计机关均属于这种类型。

(2) 司法型审计机关。司法型审计机关是指最高审计机关隶属司法机关,拥有独立的司法权力。法国、西班牙、意大利、葡萄牙等国家的最高审计机关均属于这种类型。其特点是这些机关一般按法院建制设立,拥有直接司法处理权或终审判决权,不受议会干预,具有很高的独立性和权威性。

(3) 行政型审计机关。行政型审计机关是指最高审计机关隶属于政府或其有关部门,其中有些国家最高审计机关由政府直接领导,向政府负责并报告工作。我国的审计署就属于此类型,还有少数国家的最高审计机关由财政部直接领导,向财政部负责并报告工作。瑞典的国家审计局就属于这种类型。这种类型的特点是有广泛的行政执法权力,但其独立性和权威性受到一定限制。

（二）国外内部审计机构

1. 国外内部审计机构的产生和发展

19世纪末20世纪初,资本主义发展进入垄断阶段,托拉斯、康采恩等垄断组织获得迅速发展,在主要资本主义国家经济生活中占据了统治地位。例如,到1901年,美国钢铁公司吞并或支配了700多家企业,垄断了全国钢产量的65%。这些垄断企业经营规模庞大,经营地点分散,经营业务复杂,最高层管理人员再也不能像以前那样亲自观察和控制所有的经营活动,只有实行分权管理和多级控制,即依靠企业内部建立的各种各级管理机构履行日常管理职责。日常管理职责的履行状况如何,各部门的经营活动是否合规合理,各分支机构的经营目标能否实现,客观上需要有一个专门的职能部门去审查、评价和报告,即进行信息反馈。



这样,在企业内部就形成了一个与业务控制并列的相对独立的控制系统——内部审计。1875年,德国最大的军火制造商克虏伯公司开始设置内审部门开展财务合规性审计。在美国,具有显著规模经济性的铁路行业则最先配备内审人员,巡视各路站,检查公司制定的财务制度的遵守情况和有关会计记录的真实、正确性。此后,这些国家的其他行业和其他国家的大型企业也相继实行了内部审计制度。

2. 国外内部审计机构的模式

在内部审计的发展中,国际内部审计师协会发挥了巨大的推动作用。国际内部审计师协会的章程指出,它是一个从事内部审计发展实践的国际性组织,其任务是对内部审计的实践提供全面的开发活动和标准,包括内部控制和有关事项在内的内部审计知识和信息进行研究。从内部审计机构的设置和隶属关系看,国际上通常采用以下几种模式:

(1) 内部审计隶属于董事会,直接由董事会领导,向董事会报告工作,此种审计具有很高的独立性和权威性。

(2) 内部审计隶属于董事会下面的监事会或审计委员会的领导,通过监事会向董事会或股东代表大会汇报工作,有较高的独立性和权威性。

(3) 内部审计隶属于总经理,接受总经理的领导,定期向总经理报告工作,可以代表总经理对下属的各生产经营单位和各管理部门进行经常性的审计监督,具有一定的独立性和权威性。

(4) 内部审计隶属于财会部门,由财会部门的主要负责人领导并向其汇报工作,其独立性和权威性受到很大限制。

(三) 国外民间审计组织

西方国家的民间审计是随着资本主义商品经济、股份制公司和资本市场的兴起和发展应运而生并得到迅速发展的,它首先诞生于商品经济发达的国家。民间审计组织主要从事对占绝大多数的私营企业单位的财务报表进行审计,各国政府均以立法形式确定了其法定地位,因此,各国民间审计组织目前十分发达,已经形成了以民间审计组织为主体的民间审计和政府审计两大独立系统。西方民间审计的历史发展进程如下:

1. 1844年至20世纪初

1844年,英国第一部《公司法》颁布。1853年,爱丁堡注册会计师协会成立之后,民间审计在英国有了初步的发展。在这一时期,民间审计的基本特点是:审计对象主要是会计账簿;审计的目的主要是查错防弊,确保企业财产真实安全;审计方法主要是逐项的详细检查;审计报告的主要使用人是公司的股东。

2. 20世纪初至20世纪20年代

从历史上看,进入20世纪以后,民间审计的发展中心由英国转向了美国。在这一时期,民间审计的基本特点是:审计的对象从会计账簿扩展到资产负债表;审计的主要目的是审查资产负债表上所有项目是否正确,以判断企业的财务(信用)状况;审计方法从详细审计方法转向以内部牵制制度为前提的抽样审计方法;审计报告的主要使用人除股东外,更突出了债权人的地位。

3. 20世纪20年代至三四十年代

20世纪20年代后,随着资本市场的发育成熟,证券交易的业务量和规模都有了较大的



发展。在这一时期,民间审计的基本特点是:审计对象是以损益表为中心的全部会计报表及有关财务资料;审计的主要目的,是通过对被审计单位会计报表的专业性审查和判断,提出客观、公正的意见,以提高会计报表的可信性,查错防弊已由主要目的转为次要目的;审计的范围不仅包括了会计报表的内容,而且扩大到对形成会计报表公允与否有重大影响的内部控制的测试和评价方面;在审计方法上,开始广泛采用统计抽样和适当的判断抽样方法,目前普遍倡导并施行的以内部控制测试和评价为特征的现代审计方法,就是由此而产生的;审计报告的使用人是包括股东、股票交易所、税务部门、金融机构、债权人等所有的企业利害关系人;审计准则开始制定施行,审计工作日趋标准化;注册会计师统一考试制度开始建立,审计人员素质要求明显提高。

4. 20世纪40年代以后

第二次世界大战后,各经济发达国家通过各种渠道推动本国的公司向海外扩展,从而使跨国公司有了大规模的发展。国家间资本的相互渗透,带动了注册会计师审计跨国界发展。

二、我国的审计机构

我国实行社会主义市场经济体制,多种经济成分长期并存和共同发展,这就要求必须建立适合我国国情的审计机构体系,并建立统一的审计监督制度。我国已经形成由政府审计机关、内部审计机构、民间审计组织组成的社会主义审计机构体系。政府审计机关从中央到地方实行统一领导、分级分工制度,内部审计机构和民间审计组织应接受政府审计机关的指导、监督和管理,依法开展审计工作。这三部分既相互联系,又各有特点,共同发挥整个审计体系的整体功能作用。

(一) 我国政府审计机关

1. 政府审计机关和审计人员

政府审计机关是代表政府依法行使审计监督权的行政机关,它具有法律赋予的独立性和权威性。我国的政府审计机关是根据《宪法》、《审计法》及其他有关法律设置的,共分四级,实行统一领导、分级负责的原则。国务院设立审计署,在国务院总理领导下,负责组织领导全国的审计工作,对国务院负责并报告审计工作。审计长是审计署的行政首长。县级以上各级人民政府分别设立审计机关。省、自治区、直辖市的人民政府设立审计厅,市、州、县等辖区的人民政府设立审计局。地方各级审计机关分别在本级人民政府和上一级审计机关领导下负责本行政区域内的审计工作。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。

政府审计人员是指在各级人民政府的审计机关中从事审计的人员。政府审计人员属于国家公务员,执行国家公务员制度。政府审计人员还实行专业技术资格制度,一般包括高级审计师、审计师、助理审计师和审计员等专业技术资格。

2. 政府审计机关的职责和权限

根据《审计法》的规定,政府审计机关的主要职责如下:

(1) 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。

(2) 审计署在国务院总理领导下,对中央预算执行情况进行审计监督,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,对本级预算执行情况进行审计监督,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) 审计机关对国有企业的资产、负债、损益,进行审计监督。

(5) 审计机关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。

(6) 根据国务院规定,对国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构进行审计监督。

(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;审计机关对其他法律、行政法规规定应当由审计机关进行审计的事项,依据《审计法》和有关法律、行政法规的规定进行审计监督。

根据《审计法》的规定,我国政府审计机关的权限包括:要求报送资料权,被审计单位不得拒绝、拖延、谎报,监督检查权,调查取证权,行政强制权,建议纠正权,处理处罚权。

(二) 我国内部审计机构

1. 内部审计机构和审计人员

我国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两个层次。我国设置内部审计机构的目的是规范管理、改进工作、防范风险。

部门内部审计机构是指国务院和县以上各级政府按行业划分的业务主管部门设置的专门审计机构。部门内部审计机构在本部门主要负责人的直接领导下独立行使审计监督权,业务上受同级政府审计机关的指导,并向本部门及同级政府审计机关报告工作。

单位内部审计机构是指国家财政、金融机构、企事业等单位设置的专门审计机构。单位内部审计机构在本单位主要负责人的领导下独立行使审计监督权,业务上接受同级政府审计机关和上一级主管部门审计机构的指导,并向本单位和上级主管部门的审计机构报告工作。

内部审计的特征有:服务上的内向性,审查范围的广泛性,及时性、针对性和经常性。

内部审计人员是指单位内部审计机构专门从事内部审计工作的人员。内部审计人员实行岗位资格和后续教育制度。为了学习借鉴国外内部审计的先进经验和先进技术方法,提高我国内部审计人员的素质,经审计署批准,中国内部审计协会于1998年6月与国际内部审计师协会签署在中国开展国际注册内部审计师资格考试的协议。

2. 内部审计机构的职责和权限

根据《审计署关于内部审计工作的规定》,内部审计机构按照本单位主要负责人或权力



机构的要求,履行以下职责:

(1) 对本单位及所属单位(含占控股地位或者主导地位的单位,下同)的财政收支、财务收支及其有关的经济活动进行审计。

(2) 对本单位及所属单位预算内、预算外资金的管理和使用情况进行审计。

(3) 对本单位内设机构及所属单位领导人员的任期经济责任进行审计,对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计。

(4) 对本单位及所属单位内部控制制度的健全性和有效性以及风险管理进行评审。

(5) 对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计;法律、法规规定和本单位主要负责人或者权力机构要求办理的其他审计事项。

单位主要负责人或者权力机构应当制定相应规定,确保内部审计机构具有履行职责所必需的权限,主要包括:

(1) 要求被审计单位按时报送生产、经营、财务收支计划、预算执行情况、决算、会计报表和其他有关文件、资料。

(2) 参加本单位有关会议,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,提出内部审计规章制度,由单位审定公布后施行。

(4) 检查有关生产、经营和财务活动的资料、文件和现场勘察实物。

(5) 检查有关的计算机系统及其电子数据和资料。

(6) 对与审计事项有关的问题向有关单位和个人进行调查,并取得证明材料。

(7) 对正在进行的严重违法违规、严重损失浪费行为,作出临时制止决定。

(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,经本单位主要负责人或者权力机构批准,有权予以暂时封存。

(9) 提出纠正、处理违法违规行为的意见以及改进经济管理、提高经济效益的建议,对违法违规和造成损失浪费的单位和人员,给予通报批评或者提出追究责任的建议。

(三) 我国民间审计组织

1. 我国民间审计的历史沿革

恢复后的注册会计师制度,其发展大致可分为三个阶段。

(1) 起步阶段。这一阶段的时间是1980年初到1986年7月。1980年,财政部印发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》的通知,文件的下发标志着我国注册会计师制度的重新恢复。虽然这一阶段我国的注册会计师制度还不完善、不规范,但在吸引外资方面做了大量的卓有成效的工作,其执业经验和教训为以后注册会计师事业的发展奠定了基础。

(2) 整顿完善阶段。这一阶段的时间是1986年7月《中华人民共和国注册会计师条例》发布起至1993年10月《注册会计师法》公布前。这一阶段我国注册会计师制度发展有以下几个特点:注册会计师制度由不规范逐渐走上规范化轨道,注册会计师队伍逐渐壮大,对外交往有所加强,业务面有所扩大,社会影响不断增强。

(3) 稳步发展阶段。这一阶段的时间是从1993年《注册会计师法》公布实施至今。

目前,中国注册会计师协会已分批制定出我国独立的审计准则,这些准则的实施使我国的注册会计师审计业务步入规范化的轨道。

2. 民间审计组织及其业务范围

(1) 民间审计组织。所谓民间审计,是指依法成立的民间审计组织接受委托,对被审计



对象的财务收支及其经济活动的真实性、合法性、效益性,依法独立进行审计查证和咨询服务活动。民间审计组织又称社会审计组织,是依法设立并承办注册会计师业务的机构。在我国,其主要形式是会计师事务所。会计师事务所是指经国家批准、注册登记,依法独立承办审计业务和会计咨询业务的负有限责任的单位。会计师事务所由注册会计师组成,是承办法定业务的工作机构,实行自收自支,独立核算,依法纳税,具有法人资格。

(2) 民间审计组织的业务范围。根据《注册会计师法》的规定,注册会计师依法承办审计业务和会计咨询、会计服务业务。审计业务属于法定业务,非注册会计师不得承办。其具体业务范围如下:

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。注册会计师审计是保证会计信息质量的重要一环,其主要职能之一就是通过对财务会计报表的审计,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》、《企业登记管理条例》等法律法规的规定,公司及其他企业在设立审批时,必须提交注册会计师出具的验资报告。公司及其他企业申请变更注册资本时,也要提交验资报告。

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 法律、行政法规规定的其他审计业务。注册会计师依法执行审计业务出具的报告,具有证明效力,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。

3. 注册会计师

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,并经中国注册会计师协会组织实施。

根据《注册会计师法》的规定,参加注册会计师全国统一考试合格,并从事审计业务工作两年以上的,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。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。

4. 注册会计师的职业道德和法律责任

(1) 注册会计师的职业道德。所谓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。具体包括以下几个方面:

① 注册会计师职业道德的基本要求。注册会计师职业道德的基本要求是对注册会计师应当具备的职业道德所作的原则性要求,也是整个职业道德中最重要的要求,具体包括:独立性原则、客观性原则、公正性原则。



② 注册会计师的业务能力和技术守则。注册会计师要向社会公众提供高质量的专业服务,除了必须具备良好的职业品质外,还应具备较强的业务能力,遵守一定的技术守则。业务能力和技术守则要求是注册会计师职业道德中的一项重要内容。

③ 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。

④ 对同业的责任。各会计师事务所应当以大局为重,相互尊重,团结协作,共同维护和增进本行业的职业信誉。

⑤ 业务承接中的职业道德。能否争取到业务、拥有较多的委托单位,关系到会计师事务所的生存和发展,因而在业务承接中最易发生败坏职业声誉的行为。因此,各会计师事务所所在业务承接中应遵循职业道德。

(2) 注册会计师的法律责任。我国注册会计师的法律责任主要有:

① 过失责任。所谓过失,是指专业人员在履行法定义务时未曾恪尽职守,未能保持职业上应有的认真与谨慎,以致给他人造成损失。

② 欺诈责任。欺诈是以欺骗或坑害他人为目的的一种故意的错误行为。

(3) 注册会计师法律责任的预防。注册会计师法律责任预防的具体措施有:遵循专业标准和职业道德要求,谨慎选择委托单位,招收合格的注册会计师助理人员,严格签订审计约定书,深入了解委托单位的业务,聘请懂行的律师。

第三节 审计程序

审计程序是指审计人员从接受审计任务开始到结束的全部过程及其所采取的具体行动和步骤。审计人员执行规定的审计程序,正是为了根据所确定的审计目标,对被审计项目进行检查,取得审计证据,经过分析和评价,最后形成审计意见和结论,向各有关方面传递审计信息,从而完成各项具体的审计任务。建立科学合理的审计程序,对于指导审计人员有计划、有步骤地进行各项审计工作,保证审计工作的质量,提高审计功效和实现审计工作的制度化和规范化具有重要意义。

不论政府审计、内部审计,还是民间审计,也不论是财政财务审计、财经法纪审计,还是经济效益审计,其审计程序一般包括准备、实施和终结三个阶段,每个阶段又包括若干具体工作内容。民间审计组织在就地审计方式进行财务审计的审计程序为:

一、审计的准备阶段

审计的准备阶段是审计全过程的起点,它要为执行审计业务做好各项准备工作,其中包括编制审计计划这项重要工作。根据审计准则的要求,每次审计工作都应制订妥善的审计计划,以便按审计计划具体执行,达到预定的审计目标,保证审计工作效率。其主要内容包括以下几个方面:

1. 审前调查

当会计师事务所接受审计委托时,应当对未来客户的基本情况进行调查了解,以决定是



否接受委托。了解的内容一般包括:客户的业务性质,经营范围及规模,董事会与管理机构的成员及其信誉和管理水平,生产经营状况与风险,财会机构的设置与财会人员的职责分工,内部控制制度的建立及执行情况等。

审计人员可以在审计前向客户的开户银行、业务往来单位、前任审计人员等进行调查了解及查阅以前年度的档案,还可以到现场进行调查,以便更好地安排工作。

2. 签订审计业务约定书

当会计师事务所了解了客户的基本情况,如果同意接受委托,就可以同客户签订审计业务约定书。审计业务约定书是指会计师事务所与被审计单位共同签署的,以此确定审计业务的委托与受托关系,明确委托目的、审计范围及双方应负责任等事项的书面文件。当有关事项经协商一致后,便由双方的法人代表或授权代表在约定书上签字盖章,这即成为双方在法律上生效的契约,从而具有保护双方的利益,明确双方的责任与义务,促进共同遵守商定事项和协作的法律效力。

3. 评估审计风险

审计人员在具体执行审计业务之前,对被审计单位存在的风险进行分析、判断和评估,以便取得充分的审计证据,形成正确的审计结论,为会计信息使用者正确决策提供重要依据。同时审计人员还必须分析和评价影响审计风险的各种因素,通过科学合理地设计和执行审计程序,尽可能减少和控制审计风险。

4. 编制审计工作计划

经过以上各项工作后,就可以编制正式的工作计划。其内容包括:委托单位的名称和概况,审计种类、目的及出具审计报告的要求,审计业务的性质和范围,审计风险评价,审计工作的时间和进度,客户方面应配合的工作,审计人员的分工和责任,等等。

二、审计的实施阶段

根据审计业务约定书的要求,审计人员进驻委托单位,开展审计工作。主要包括以下内容:

1. 搜集审计资料

审计人员应围绕委托单位的组织机构、主要业务内容、财产状况、财务会计工作、职责分工、业务处理流程等情况进行初步调查,搜集有关公司执照与章程、合同或协议、董事会或股东大会的会议记录、规章制度、计划、预算、会计资料 and 文件等各种资料。通过初步调查,可以对原审计工作计划进行适当调整。

2. 研究与评价内部控制

审计人员应对客户内部控制的总体情况(包括职责分工制度、审批制度、会计制度等各项内部控制是否建立和贯彻执行,内部审计部门是否建立并开展工作)进行研究和评价,经过初步评价后,对打算予以信赖的内部控制进行功能性测试,以确定重要内部控制的执行效果。通过进一步对测试结果进行评价,以便确定真实性审计的范围和重点。

3. 进行审查

审查一般采用逆查法,即从会计报表到账簿再到凭证进行审核检查,对资产、负债、所有



者权益、收入、费用、成本和利润等账户的期末余额的正确性、真实性和合法性进行检查,以便确定和评价客户的会计报表是否客观公正地反映其财务状况、经营成果和财务变动状况。

4. 进行实地盘点和调查

根据审查后所发现的问题和疑点,运用各种检查方法搜集证据,查明其事实真相,主要包括:盘点现金和实物;发函询证往来款项;找当事人了解情况;外出向有关单位和个人进行调查,取得证明材料;等等。

5. 充分取证,做好审计记录

在审计过程中,注意收集相关的审计证据,对调查、询问事项做好书面记录,并要求相关人员签字确认;在审计中若发现问题也要在审计底稿中做好记录,这是编写审计报告的重要依据。

三、审计的终结阶段

审计的终结阶段是实质性项目审计工作的结束。其主要工作有:整理审计过程中搜集到的审计资料,撰写审计报告,审查和签发审计报告,建立审计档案等。具体内容如下:

(1) 整理审计资料。审计结束后,应对审计资料进行整理,分析和鉴定,去粗取精,去伪存真,如果证据不足或定性不准而需要补充资料的,应当补充和落实。

(2) 撰写审计报告。整理好资料后,应着手撰写审计报告,一般由项目负责人起草编写。审计报告是代表会计师事务所向委托单位和社会公众负责的书面文件,具有法律效力。

(3) 审查和签发审计报告。审计报告撰写好后,应严格执行三级复核制度,应经主审人员、审计业务部门负责人和单位负责人逐级审查后签发。

(4) 建立审计档案。审计报告发出后,应当将审计工作底稿及有关资料和记录,连同审计报告底稿一并归档,建立审计档案。

对比民间审计工作程序,政府审计工作程序中的大部分审计工作内容基本上是与其相同的。两者的区别在于:政府审计在审计结束后,不仅要提出审计报告,还要依法对违纪违规行为作出审计处理、处罚决定,并要监督检查其贯彻执行情况。因此,其工作程序的最后阶段为终结阶段。

对比民间审计工作程序,部门和单位内部审计在审计的准备、实施和终结三个阶段中的主要工作内容大体上是与其相同的。两者的主要区别体现在两方面。第一,内部审计更加重视后续审计,故有必要形成单独的后续审计阶段。内部审计机构对于一些重要的审计项目,特别是经济效益审计项目,需要在所提出的审计意见和建议付诸实施一定时期后进行复查,以便确定审计意见及建议的执行情况及其所取得的成效。第二,在审计实施阶段,内部审计不必进行大量调查和测试,就可以着手进行审计工作,这是因为内部审计工作人员平时积累了很多资料,对被审计部门和人员有一定的了解。

引例解析

小张为了解决王经理提出的问题,查阅了大量资料,对上述的两个问题得出如下结论:

(1) 上述三种审计活动按照审计主体划分,分别属于民间审计、内部审计和政府审计。



三种审计活动不能相互替代,因为在审计监督体系中,民间审计、内部审计和政府审计各司其职,各自在不同领域发挥作用,不存在主导和服从关系,故不能相互替代。

(2) 上述三种审计业务,其审计依据、审计对象、审计目的和对发现问题的处理方式有很大不同,详见表 2-1、表 2-2 所示。

主要术语

政府审计 民间审计 内部审计 财政财务审计 经济效益审计 全部审计 局部审计
事前审计 事中审计 事后审计 就地审计 送达审计 政府审计机关 民间审计组织
内部审计机构 审计的准备阶段 审计的实施阶段 审计的终结阶段

复习思考题

- (1) 研究审计种类有何意义?
- (2) 审计基本分类有哪些?
- (3) 简述我国的审计组织结构。
- (4) 简述我国民间审计组织的业务范围。
- (5) 简述民间审计组织在就地审计方式进行财务审计的审计程序及其具体内容。

第三章

审计职业规范和法律责任

学习目标

掌握美国审计准则、国际审计准则和我国审计准则的内容；

明确我国会计师事务所审计质量控制准则的基本内容；

了解国内外审计职业道德规范的内容与要求；

熟悉我国相关法律、法规中有关注册会计师法律责任的规定。

引例

某会计师事务所注册会计师小李接受本市一家小型工艺品厂委托的验资业务,约定书约定工作时间在1个月后开始。但是,没过几天,工艺品厂王经理愁眉苦脸地又来到事务所,请小李帮忙销售产品以解燃眉之急。经询问,得悉该厂产品没有稳定的销路,近来产品大量积压,资金紧张,特别是银行存款不足,按惯例当月发放工资日期已过5天而工资仍未能发放。王经理跑了几家银行商议借款发工资未果,心急如焚,发动职工找销路,并许诺谁能使企业摆脱困境就给予重奖。一些职工积极献计献策,几天下来仍无所获,整个企业人心惶惶。小李想到他有个同学小张是做外贸的,不妨试一试。小李费了一番周折才联系上小张,小张拿走几件产品作样品。一星期后,该厂接到订单,积压产品大部分发出,货款逐渐收回,工艺品厂起死回生,王经理高兴得宴请小李,并聘请小李为该厂顾问,小李欣然应允,王经理欲请小李到某风景区观光几日,小李说快到验资时间了,计划还未编制完,等验资结束后再说。

注册会计师小李帮助该厂以及接受聘任是否影响验资的客观公正性? 验资结束后如果王经理邀请小李观光,他应该接受吗? 为什么? 验资之前如果时间充裕小李可以接受邀请吗? 为什么?

审计准则是审计人员进行审计工作时所必须遵循的行为规范和衡量审计工作的质量标准。政府审计、内部审计和注册会计师审计都有自己的准则,同时,审计质量控制是审计人员必须做好的一项重要工作,健全完善的审计质量控制制度是保证审计人员遵守法律法规的基础,为了约束审计人员的行为,维护审计人员的职业形象,审计人员必须遵循审计职业



道德规范。审计职业道德规范在各国的审计实践中都是不可或缺的,除此之外,审计人员还要受到相关审计法律法规的约束,承担一定的法律责任。

第一节 审计准则

审计是一项经济监督活动,具有经济监督、经济鉴证和经济评价的职能。要充分发挥审计的职能和作用,关键在于审计人员如何去对被审计单位的经济活动进行判断和评价,能否得出客观公正的审计结论,这时就需要审计准则。审计准则是对审计机构和审计人员本身素质及其工作质量的要求。在审计准则中,一般要规定审计人员应该具备的条件以及审计人员执行审计业务和编写审计报告应该遵循的程序和规范。因此,审计准则的制定具有非常重要的意义。

一、审计准则的含义和作用

在审计活动中,为了保证审计质量,确保审计人员履行自己的职责,在社会公众中树立良好的职业形象,就必须建立起一套从事审计活动所必须遵守的行为标准。审计准则是审计工作应遵循的规范和尺度,是评价审计工作质量的权威性规则。

(一) 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,是由国家审计部门或会计职业团体制定的,用以规定审计人员必备的素质和专业资格,规范和指导其执业行为,衡量和评价其工作质量的权威性标准。一般来说,审计准则包括两个方面的基本内容:一是人员准则,即审计人员应该具备的资格和条件;二是行为准则,即进行审计工作和编写审计报告必须遵循的程序和规范。

(二) 审计准则的作用

制定、颁布审计准则,公开、明确审计的基本规范和要求,是充分、有效地发挥审计作用的必要条件和重要保证。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。其作用主要体现在以下几方面:

1. 审计准则可以为规范和指导审计工作提供依据并有助于实现审计工作的规范化

审计准则要求审计人员必须具备规定的技能条件、身份条件和品德条件,才能执行审计业务。如果任凭审计人员自由选择审计程序和方法,在审计报告中任意发表审计意见,审计就不可能最终赢得社会的信任。

2. 审计准则的制定和实施有助于维护审计组织和审计人员的正当权益

审计人员严格按照审计准则的要求执业,尽职尽责,特别是当审计委托人与审计人员发生纠纷并诉诸法律时,审计准则就成为法庭判明是非、划清责任界限的重要依据。

3. 审计准则为衡量和评价审计工作质量提供依据,从而有助于提高审计工作质量

审计准则一般都规定审计人员的任职条件及其在工作中应保持的态度、审计工作的基本程序和方法以及审计报告的撰写方式和要求等,这就可以使审计人员谨慎工作,依法办

事,提高审计工作质量。

4. 审计准则能够促进国际审计的交流

审计准则是各国审计实践经验的总结和升华,已成为审计理论的重要组成部分。通过各国审计准则的协调,便于开展国际审计经验交流。特别是国际审计准则的制定和协调工作,对世界审计经济和学术交流起了重要推动作用。

二、美国审计准则

美国是世界上审计职业比较发达的国家,在 20 世纪西方主要资本主义国家中具有代表性,其注册会计师审计、政府审计、内部审计都很活跃,并都已分别制定了准则,美国注册会计师协会为注册会计师审计制定了《一般公认审计准则》和《审计准则说明书》,美国审计总署(GAO)为政府审计颁布了《政府审计准则》,国际内部审计师协会为内部审计人员制定了《内部审计专业实务准则》。这里主要介绍《政府审计准则》、《一般公认审计准则》和《审计准则说明书》。

(一)《政府审计准则》

美国《政府审计准则》不仅仅局限于财务审计,它将绩效审计准则也作为一项重要内容,整个准则由四个部分组成,主要内容如下:

1. 审计的类型和工作范围

(1) 财务审计包括财务报表审计和相关财务审计。财务报表审计应确定:被审计单位的财务报表是否按公认会计准则编写,是否公允地反映了其财务状况、经营成果和现金流动或财务变动状况;对被审计单位财务报表有重大影响的业务和事项是否遵循了相关的法律和法规。

相关财务审计应明确:财务报表和相关项目是否公允地反映,财务信息的反映是否符合既定标准,被审计单位是否遵循了与财务相关的法规和要求。

(2) 绩效审计包括经济性审计、效率性审计和项目效果审计。经济性审计和效率性审计应明确:被审计单位对各种资源的取得、利用及管理是否有效;工作效率不高和不经济的原因;是否遵守了有关经济性和效率性的法律和法规。

项目效果审计应明确:由权力机关确立的预期效果和效益已实现的程度,机构、项目、活动和职责的有效性,被审计单位是否遵循了与项目效果相关的法律和法规。

2. 一般准则

一般准则要求审计人员和审计组织必须具备完成审计任务所需要的业务熟练程度,实质和形式上的独立性以及合理的职业谨慎态度。一般准则包括四项具体准则:

(1) 从事审计工作的人员应该具备所从事工作要求的充分的专业熟练程度。

(2) 在与审计工作相关的所有事项上,审计机构和审计人员,无论是政府还是公共的,都应该不受来自个人或外部有损于独立性的任何影响,应该保持实质上 and 形式上的独立性。

(3) 从事审计工作和编制相关报告时,审计人员应保持合理的职业谨慎。

(4) 从事政府审计的审计组织应建立适当的内部质量控制系统,并设计一个外部质量控制检查系统。



3. 现场工作准则

(1) 财务审计的现场工作准则包括:审计计划要充分考虑各级政府的审计要求;应对相关法律法规的遵守情况进行审查;审计人员应设计相应的审计步骤和程序,为发现财务报表审计和相关财务审计结果有直接或重大影响的差错、舞弊和不法行为提供合理的保证;审计工作人员的工作记录应以工作底稿的形式予以保留;应对内部控制进行充分的调查,以制订审计计划、确定抽查的性质、时间和范围。

(2) 绩效审计的现场工作准则包括:审计工作必须经过充分的计划;对审计工作人员应有适当的监督;为实现审计目标需要对相关的法律、法规和遵守情况进行审查;为实现审计目标应对相关的内部控制进行评价;为使审计人员就政府机构、计划项目、活动和职责的审计形成审计判断和结论提供合理的基础,应取得具有充分证明力的证据,审计人员的工作记录应以工作底稿的形式予以保留。

4. 报告准则

(1) 财务审计的报告准则包括:审计人员在审计报告中应明确表示其工作遵循了公认政府审计准则;审计人员应就相关法律和法规的遵守情况的审查出具书面报告;审计人员应就作为财务审计和相关财务审计一部分的对被审计单位内部控制结构的调查和对控制风险的评价出具书面报告;每项相关财务审计的结果都要编制书面报告;如果存在妨碍审计报告正常揭示的信息,报告中应列出所省略信息的性质和依据;书面报告的提交对象包括被审计单位的主管人员、授权和安排审计的部门主管,包括外部基金组织,有时还应提交给法律监督部门。

(2) 绩效审计的报告准则包括:每项政府审计都要出具书面报告;报告应及时提交,以利于管理部门、主管部门和其他相关部门及时得到所需信息;报告中应明确指出审计的目的、方法和范围;报告应该完整、准确、客观和令人信服,在客观条件允许的情况下尽可能清晰和精确;书面报告的提交对象包括被审计单位的主管人员、授权和安排审计的部门主管,包括外部基金组织,有时还应提交给法律监督部门。

(二)《一般公认审计准则》和《审计准则说明书》

美国民间审计公认审计准则的内容范围有狭义和广义之分。从狭义上讲,它仅仅指《一般公认审计准则》的三部分共十条,即三条“一般准则”、三条“外勤工作准则”和四条“报告准则”。从广义上讲,公认审计准则还包括《审计准则说明书》。下面分别说明《一般公认审计准则》和《审计准则说明书》。

1. 《一般公认审计准则》

(1) 一般准则。一般准则共三条,主要对人提出要求。它包括:

- ① 审计应由经过充分技术培训并精通审计实务的人员担任。
- ② 审计人员在执行工作时,必须保持独立的意志和态度。
- ③ 在执行审计工作和撰拟审计报告时,应保持职业人员应有的严谨态度。

(2) 外勤工作准则。外勤工作准则共三条,主要对实施审计行为提出要求。它包括:

- ① 审计工作必须妥善地进行计划安排,如存在助理人员,必须加以监督和指导。
- ② 应适当地研究和评价现行的内部控制系统,以确定可以信赖的程度,并以此作为决定审计程序和测试范围的依据。

③ 运用检视、观察、查询、函证等方法,获取充分而确切的证据,作为对所审核的财务报

表发表意见的合理依据。

(3) 报告准则。报告准则共四条,主要是对审计报告提出要求。它包括:

- ① 审计报告应说明财务报表是否按照一般公认的会计准则编制。
- ② 审计报告应说明本期所使用的会计准则是否与上期一致。
- ③ 除非报告中另有说明,财务报表中所提供的资料应被视为合理和充分的。

④ 报告应就整个会计报表发表意见,或断然表明不能发表意见。若属后者,应说明理由。在任何情况下,财务报表一经审计人员签署,即应在报告中明确表示审核的性质与所负责的程度。

美国注册会计师协会根据《一般公认审计准则》的框架,迄今为止,已经发布了 100 多号具体审计准则。

2. 《审计准则说明书》

《审计准则说明书》主要是针对会计报表审计而制定的。在美国,执业的注册会计师除从事会计报表审计以外,其业务范围还包括其他鉴证服务、税务代理、管理咨询、资产评估以及会计服务。由于一个实体同时从事多项服务,各项工作势必互相影响,为避免其他业务的开展损害注册会计师的独立形象,美国注册会计师协会各专门委员会还制定了各种服务准则。

《一般公认审计准则》和《审计准则说明书》是两个权威性文献,要求所有从事审计工作的人员在情况许可的条件下都必须遵守。在美国,不管被审计单位经营规模大小、企业组织的形式、所属行业的种类、是营利组织还是非营利组织,审计人员在对它们的会计报表执行审计时都必须遵守审计准则。

三、国际审计准则

第二次世界大战以后,由于投资范围的扩大和企业经营的国际化,会计准则和审计准则的国际协调显得非常重要,一方面,国际投资者要求国家间会计准则、审计准则趋于一致,以便使各国依据会计准则编制的会计报表和依据审计准则出具的审计报告具有可比性、可理解性和可靠性;另一方面,为了保护本国投资者的利益,注册会计师也开始跨国界执业,国际性会计师事务所的崛起,使注册会计师审计已不再以一国的疆界为限。《国际审计准则》是在 1991 年 7 月 10 日由过去的《国际审计指南》易名得来的。国际审计准则体系指的是由国际会计师联合会下属的国际审计与鉴证准则委员会所制定的准则体系。

《国际审计准则》的基本内容和要求,与美国的《一般公认审计准则》的内容和要求大致相同,已发布的国际审计准则包括一般准则、外勤工作准则(现场工作准则)和报告准则三部分。

1. 一般准则

一般准则主要包括:规定审计人员应具备的技术条件,包括专业学识、实践经验和工作能力;规定审计人员应具备的身份条件,主要是要求审计人员在工作中必须具备超然独立的立场,在陈述与表达意见时应持公正的态度;要求审计人员必须具备相应的职业道德水平。

2. 外勤工作准则

外勤工作准则主要包括:对规划审计计划工作所作的规定,包括审计计划的可行性研究、审计工作的程序、审计人员及其工作分工等;对确立审计范围所作的规定,包括:审查会计报表,研究和评价内部控制结构,确定审计测试或采用其他审计方法的性质、时间和范围等;对获取审计证据



所作的规定,包括:采用各种有效的方法获取充分适当的证据,充分考虑审计对象的重要性,审计风险及其他影响因素,为审计会计报表和提出公正审计意见提供合理依据等;对实施审计所作的规定,包括:执行审计的必要条件和程序,应执行的审计业务等。

3. 报告准则

报告准则即审计人员编制审计报告,选择表达方式和记载必要事项的准则,其主要包括:对审计报告应记载事项的规定;对发表审计意见的规定;对补充记载事项的规定;对审计报告报送对象及报送时间的规定。

四、我国审计准则

我国审计准则按规范对象不同,可分为国家审计准则、内部审计准则和注册会计师审计准则。

(一) 国家审计准则

国家审计准则是为政府审计人员执行审计业务建立标准和提供指南的。我国自1989年开始着手国家审计准则的制定工作,并于1996年12月6日颁布了我国第一部正式的审计准则《中华人民共和国国家审计基本准则》。2010年9月审计署颁布了《中华人民共和国国家审计准则》(以下简称《国家审计准则》),并于2011年1月1日起实施。《国家审计准则》正文分为七章,即总则、审计机关和审计人员、审计计划、审计实施、审计报告、审计质量控制和责任、附则,共200条。同时,《国家审计准则》在吸收原有审计准则和相关规定中能够继续适用的内容后,废止了审计署以前发布的28项审计准则和相关规定,并在《国家审计准则》附件中列明了废止的规定名称。下面分七部分介绍各章节主要内容。

1. 总则

总则部分阐述审计准则制定的依据、适用范围以及界定审计准则所适用的审计项目范畴。

2. 审计机关和审计人员

审计机关和审计人员部分主要阐述对审计机关及其审计人员的规范(外聘或受托审计的人员同样适用)。审计机关执行审计业务应当具备四个条件,即符合规定的审计职责和权限、有职业胜任能力的审计人员、建立适当的质量控制制度和必需的经费及其他工作条件等。审计人员则应具备守法、道德、独立、胜任及其他五项职业要求。审计人员应当恪守严格依法、正直坦诚、客观公正、勤勉尽责、保守秘密的基本审计职业道德,并保持应有的独立性。同时,审计人员应当具备与其从事审计业务相适应的专业知识、职业能力和工作经验;应当合理运用职业判断,保持职业谨慎,审慎评价审计证据,得出恰当的审计结论。

3. 审计计划

经过调查审计需求、可行性研究和评估可用审计资源三个步骤,审计机关可根据法定的职责和管辖范围编制年度审计项目计划。审计项目计划的内容包括名称、目标、范围、重点、组织和实施单位、资源六项,可采用文字、表格或两者并用的形式。同时,必审项目、“上审下”项目与授权审计项目需统筹安排,计划管理部门与业务部门及派出机构要相互协调。统一组织多个项目审计或者分别实施同一类项目审计,应当编制审计工作方案。对审计项目计划还应当建立执行情况评估和统计报告制度。

4. 审计实施

(1) 审计实施方案。审计实施需建立审计组,并实行审计组组长负责制。审计组应当在对被审计单位及相关情况进行了解和评估的基础上,编制审计实施方案,应当持续关注重要事项,在审计实施过程中不断调整审计方案。审计实施方案的调整,一般由审计组组长审定并报审计机关业务部门备案,重要调整则需要报审计机关负责人批准。实施审计,应当依照规定向被审计单位送达审计通知书。

(2) 审计证据。审计人员应当依照法律规定的权限和程序获取审计证据,获取的审计证据应当具有适当性和充分性。审计取证的方法包括七种,即检查、观察、询问、外部调查、重新计算、重新操作和分析。审计时,应当取得被审计单位负责人对本单位所提供资料真实性和完整性的书面承诺。对证明重要违法问题的证据材料,应有提供的人员、单位签名或盖章。对外聘人员提供的专业咨询和鉴定证据,对监管机构、中介机构、内审机构工作成果拟作为审计证据的,均应进行判断。对重要问题,可以围绕标准、事实、影响和原因四方面获取审计证据。对最终无法获取审计证据的,应采取其他措施或不作出审计结论。

(3) 审计记录。审计记录包括调查了解记录、审计工作底稿和重要管理事项记录三种形式。它应当实现三个目标:支持审计人员编制审计实施方案和审计报告,证明审计人员遵循相关法律法规和准则,便于审计人员对工作实施指导、监督和检查。审计记录应当使未参加该业务的有经验的审计人员也能够理解其执行的程序、获取的证据、作出的判断和得出的结论。审计证据材料应当作为调查了解记录和审计工作底稿的附件。重要管理事项记录应当记载与审计项目相关并对审计结论有重要影响的管理事项。

(4) 重大违法行为检查。审计人员执行审计业务时应当关注可能存在的违反法律法规、涉及金额比较大、造成国家重大经济损失或者对社会造成重大不良影响的行为,并对行为的动机、性质、后果和违法构成进行评估。对重大违法行为,应重点调查了解行为的状况、动机和原因,有关法律法规及其执行情况,监管部门已经发现和了解的线索,内部控制情况等,并关注经济活动异常事项、财务等数据异常变化,以及有关部门提供的线索、群众举报、公众反映和媒体报道等。对可能存在的重大违法行为,应判断其性质,确定检查重点,并采取应对措施:增派人员,避免有关人员和单位事先知晓,扩大检查范围,获取必要的外部证据,采取保全措施,提请有关部门予以协助和配合,向政府和有关部门报告,等等。

5. 审计报告

(1) 审计报告的形式和内容。审计报告应当内容完整、事实清楚、结论正确、用词恰当和格式规范。审计报告的形式和内容参见第十三章第二节。对不在审计机关职权范围内的问题,则移送有权的机关处理。对外资审计报告,则按照审计机关相关规定执行。

(2) 审计报告的编审。审计组在起草审计报告前,应就审计目标实现情况、审计实施方案完成情况、审计证据的适当性和充分性、审计评价意见、审计发现问题的重要性及处理处罚意见等七个方面进行讨论。审计组应当只对所审计事项且证据充分的发表评价意见,对审计发现的问题,视重要性在审计报告中如实反映。审计报告(专项审计调查报告)应当征求被审计单位意见,并根据实际情况作必要修改和说明。

(3) 专题报告与综合报告。对涉嫌重大违法犯罪、与国家财政财务收支有关政策及执行中存在的重大问题、关系国家经济安全、信息安全及影响人民群众经济利益的重大问题,审计机关可采用专题报告、审计信息等方式向本级政府、上一级审计机关报告;对统一组织



审计的项目,出具综合审计报告;对经济责任审计项目,出具经济责任审计结果报告;对本级预算执行情况和其他财政收支情况,向本级政府和上一级审计机关出具审计结果报告。

(4) 审计结果公布。审计机关的审计结果和审计调查结果,应当依法向社会公布。公布的主要内容包括被审计(调查)单位基本情况、评价意见、发现的主要问题、处理处罚决定及建议,以及被审计(调查)单位的整改情况。公布的信息不得包括涉及国家秘密、商业秘密、正在调查处理事项及其他依法不予公开的信息,公布结果应当客观公正。

(5) 审计整改检查。审计机关应当建立审计整改检查机制,检查或了解审计决定执行、自行纠正、审计建议执行和移送事项采取措施情况。审计整改检查可以采取实地检查或者了解、取得并审阅书面材料或其他方式,并取得落实整改的证明材料。检查报告主要包括检查工作开展情况、被审计单位和其他有关单位的整改情况以及没有整改或者没有完全整改事项的原因和建议。对没有或没有完全整改事项,依法采取必要措施。

6. 审计质量控制和责任

审计质量控制应实现三个目标:遵守法律法规和审计准则,作出恰当的审计结论,依法进行处理处罚。基于五项要素即质量责任、职业道德、人力资源、业务执行和质量监控建立审计质量控制制度,其核心是要建立审计质量分级责任制度。

7. 附则

附则规定不适用审计准则的审计职责和事项;界定地方审计机关的职责;注明审计准则的施行日期;同时,指出附件所列审计署以前发布的审计准则和规定同时废止。

(二) 内部审计准则

内部审计是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。内部审计准则是制约、协调与评价内部审计活动和内部审计人员的规范性、权威性要求。2013年8月20日,中国内部审计协会以公告形式发布了新修订的《中国内部审计准则》,并将于2014年1月1日起施行。新准则的发布,标志着我国内部审计准则体系进一步完善和成熟,并逐步与国际惯例接轨。修订后的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个具体准则和5个实务指南构成。

1. 内部审计具体准则

为了使准则从结构上保持首尾一贯、逻辑一致,每个内部审计具体准则大致的结构为:

(1) 总则:说明制定本准则的目的和依据、定义核心概念和说明适用范围。

(2) 一般原则:包含两方面的内容,一是在本准则规范的内部审计活动中,组织管理层与内部审计机构和人员双方的责任;二是本准则规范的内部审计活动所涉及的具有重要影响的总体原则和总体要求。

(3) 具体准则:不同的具体准则由于其内容不同,在这一部分阐述时根据准则的具体内容分章或统一列示,一般规范的是内部审计活动的内容和方法。

(4) 附则:说明内部审计准则的发布解释权及实施日期。

2. 内部审计实务指南

内部审计实务指南是依据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可操作的指导性意见。内部审计实务指南的结构同内部审计具体准则的结构,具

体包括:《内部审计实务指南第 1 号——建设项目内部审计》、《内部审计实务指南第 2 号——物资采购审计》、《内部审计实务指南第 3 号——审计报告》、《内部审计实务指南第 4 号——高校内部审计》、《内部审计实务指南第 5 号——企业内部经济责任审计指南》。

(三) 注册会计师审计准则

注册会计师审计准则是用来规范注册会计师执行审计业务、获取审计证据、形成审计结论、出具审计报告的专业标准。只要注册会计师执行审计业务是以发表审计意见为目的,均应遵照执行。

中国注册会计师执业准则的建设主要经历了三个阶段:制定执业规则阶段(1991—1993 年),建立准则体系阶段(1994—2003 年),完善与提高阶段(2004 年以后)。

财政部 2006 年出台《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等 48 项准则,旨在规范审计执业行为,提高审计质量,维护社会公众利益,促进社会主义市场经济的健康发展。2007 年 1 月 1 日起在所有会计师事务所施行。为了进一步规范注册会计师的执业行为,中国注册会计师协会于 2010 年 11 月 1 日修订了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等 38 项准则,自 2012 年 1 月 1 日起施行。为了指导注册会计师更好地运用审计准则,解决审计实务问题,防范审计风险,2013 年 10 月 31 日,中国注册会计师协会发布 6 项审计准则问题解答,自 2014 年 1 月 1 日起施行。本次发布的 6 项问题解答主要解决职业怀疑、函证、存货监盘、收入确认、重大非常规交易、关联方等领域在实务中急需答复的相关问题。2014 年 12 月 31 日,中注协印发了 7 项审计准则问题解答(会协[2014]6 号),具体包括:会计分录测试、重要性及评估错报、项目质量控制复核、集团财务报表审计、会计估计、货币资金审计和持续经营。

中国注册会计师执业准则体系(见图 3-1)由中国注册会计师业务准则和会计师事务所质量控制准则构成。

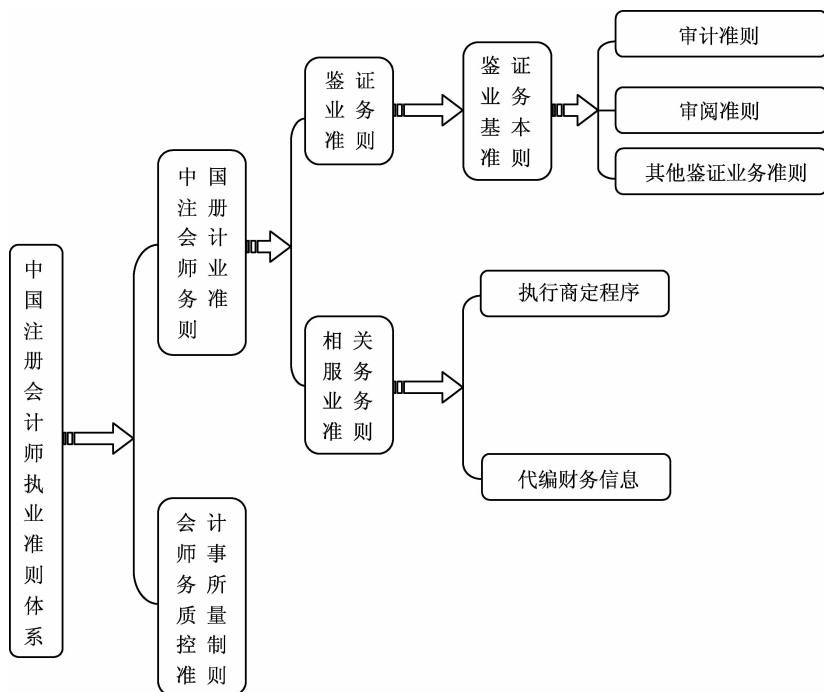


图 3-1 中国注册会计师执业准则体系结构图



1. 鉴证业务准则

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。

(1) 注册会计师鉴证业务基本准则。鉴证业务基本准则是鉴证业务准则的概念框架。《中国注册会计师鉴证业务基本准则》的目的在于规范注册会计师执行鉴证业务,明确鉴证业务的目标和要素,确定审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则使用的鉴证业务类型。

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》共9章60条,主要对鉴证业务的定义与目标、业务承接,以及鉴证业务的三方关系、鉴证对象、标准、证据、鉴证报告等鉴证业务的要素等方面进行了阐述。注册会计师执行历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务时,应当遵守该准则以及依据该准则制定的审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。如果一项鉴证业务只是某项综合业务的构成部分,该准则仅适用于该业务中与鉴证业务相关的部分。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者,但在其他所有方面符合审计准则、审阅准则或其他鉴证业务准则的要求,注册会计师和责任方可以协商运用该准则的原则。但在这种情况下,注册会计师的报告中应注明该报告仅供责任方使用。

注册会计师执行司法诉讼中涉及会计、审计、税务或其他事项的鉴定业务时,除有特定要求者外,应当参照该准则办理。

某些业务可能符合鉴证业务的定义,使用者可能从业务报告的意见、观点或措辞中推测出某种程度的保证,但如果满足下列所有条件,注册会计师执行这些业务不必遵守该准则:注册会计师的意见、观点或措辞对整个业务而言仅是附带性的;注册会计师出具的书面报告被明确限定为仅供报告中所提及的使用者使用;与特定预期使用者达成的书面协议中,该业务未被确认为鉴证业务;在注册会计师出具的报告中,该业务未被称为鉴证业务。

(2) 注册会计师审计准则。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,注册会计师采用检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等证据收集的程序,获得充分、适当的审计证据,对所审计信息是否存在重大错报提供合理保证,并以积极方式提出结论。例如,在对财务报表发表审计意见时,结论表述为:“我们认为,ABC公司财务报表已按照《企业会计准则》的规定编制,在所有重大方面公允反映了ABC公司20××年12月31日的财务状况以及20××年度的经营成果和现金流量。”

中国注册会计师审计准则共包括44项,用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。按照审计过程、业务性质和规范的内容,又将审计准则划分为一般原则与责任、风险评估与风险应对、审计证据、利用其他主体的工作、审计结论与报告以及特殊领域审计六方面。

① 规范审计业务的一般原则与责任的准则共9项,具体包括:

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

《中国注册会计师审计准则第1111号——就审计业务约定条款达成一致意见》

《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》

《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》

《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》

《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》



《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》

《中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》

《中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通》

② 对风险评估与风险应对进行规范的审计准则共 6 项,具体包括:

《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》

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

《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性》

《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大报错风险采取的应对措施》

《中国注册会计师审计准则第 1241 号——对被审计单位使用服务机构的考虑》

《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》

③ 与审计证据有关的审计准则共有 11 项,具体包括:

《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》

《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》

《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》

《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》

《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样》

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

《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》

《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》

《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额》

《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》

《中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明》

④ 涉及利用其他主体的工作的审计准则共有 3 项,具体包括:

《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》

《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》

《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》

⑤ 涉及审计结论与报告的审计准则共有 5 项,具体包括:

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

《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》

《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》

《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息:对应数据和比较财务报表》

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

⑥ 与特殊领域审计有关的审计准则共有 10 项,具体包括:

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



《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》

《中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》

《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》

《中国注册会计师审计准则第 1611 号——商业银行财务报表审计》

《中国注册会计师审计准则第 1612 号——银行间函证程序》

《中国注册会计师审计准则第 1613 号——与银行监管机构的关系》

《中国注册会计师审计准则第 1631 号——财务报表审计中对环境事项的考虑》

《中国注册会计师审计准则第 1632 号——衍生金融工具的审计》

《中国注册会计师审计准则第 1633 号——电子商务对财务报表审计的影响》

(3) 注册会计师审阅准则。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,注册会计师通常采用询问和分析程序搜集证据,对所审阅信息是否存在重大错报提供有限保证,并以消极方式提出结论。例如,在财务报表上发表审阅意见时,结论表述为:“根据我们的审阅,我们没有注意到任何事项使我们相信,ABC 公司财务报表没有按照《企业会计准则》的规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。”

注册会计师审阅准则具体包括一个准则,即《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》,该准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务。

(4) 注册会计师其他鉴证业务准则。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。其他鉴证业务主要包括内部控制鉴证、预测性财务信息的审核等。具体包括两个准则,即《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》和《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号——预测性财务信息的审核》。

2. 相关服务准则

相关服务准则用以规范注册会计师执行除鉴证业务外的其他相关服务业务。相关业务主要包括对财务信息执行商定程序、代编财务信息、税务咨询和管理咨询等。中国注册会计师相关服务准则主要有两项:《中国注册会计师相关服务准则第 4101 号——对财务信息执行商定程序》和《中国注册会计师相关服务准则第 4111 号——代编财务信息》。

在提供相关服务时,由于业务性质属于代理、咨询服务,注册会计师不提供任何程度的保证。注册会计师对相关服务业务出具报告时,应当与鉴证报告明确区分。为避免使用者混淆,相关服务业务报告应当避免出现如下情形:第一,暗示遵循上述准则或审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则;第二,不适当地使用“审计”、“审阅”、“鉴证”等术语;第三,含有可能被合理误认为是鉴证结论的陈述。

3. 会计师事务所质量控制准则

会计师事务所质量控制准则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。会计师事务所质量控制准则旨在保证注册会计师在执行审计、审阅、其他鉴证业务和相关服务时,能够遵守法律法规、



中国注册会计师职业道德规范以及相关业务准则的规定,确保会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告,提供高质量的服务。

健全完善的质量控制制度是保证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中国注册会计师执业技术准则的基础。中国注册会计师执业准则体系中包括两项质量控制准则,即《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》和《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》。前者从会计师事务所层面上进行规范,适用于实施财务信息审计业务在内的各项业务;后者从执行审计项目的负责人层面上进行规范,适用于历史财务信息审计业务。这两项准则联系紧密,前者是后者的制定依据。我国会计师事务所审计质量控制准则具体内容将在本章第二节进行详细介绍。

第二节 审计质量控制准则

审计质量是注册会计师职业的生命,审计质量达不到规定要求,也就没有人敢去相信和依赖经过注册会计师审计的财务报表。质量控制是每个会计师事务所必须做好的一项重要工作。国际会计师联合会和美国注册会计师协会都专门制定了相应的准则,我国也制定了《中国注册会计师质量控制基本准则》。本节先介绍审计质量控制准则的含义和作用、美国审计质量控制准则、国际审计质量控制准则,然后论述我国审计质量控制准则的内容和要求。

一、审计质量控制准则的含义和审计质量控制的作用

(一) 审计质量控制准则的含义

审计质量控制准则是指会计师事务所为了确保审计质量符合业务标准(包括审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务业务准则)的要求而建立和实施的控制政策和程序的总称。该定义有以下几方面的含义:

(1) 质量控制应是整个会计师事务所考虑做好的工作,因为如果不是会计师事务所实行全面控制,质量控制就难以达到最佳效果。

(2) 质量控制的根本目的在于保证审计质量符合业务标准的要求。

(3) 该定义指出了审计质量合格与否的衡量标准是业务标准。

(4) 该定义指出了质量控制体系由控制政策和程序构成。一般来说,人们称会计师事务所按照质量控制准则要求建立和运用的质量控制政策和程序为该所的“质量控制制度”。

(二) 审计质量控制的作用

(1) 质量控制是保证业务准则得到遵守和落实的重要手段。没有质量控制,业务准则的运用只能流于形式,无法达到预期的目的。

(2) 质量控制是会计师事务所内部控制体系的重要组成部分,且在该体系中居于核心地位。会计师事务所的内部控制从某种意义上讲比被审计单位的内部控制重要得多,因为



会计师事务所内部控制的失效必将导致审计失败,审计的失败将影响各相关方的利益。会计师事务所的内部控制应以业务质量控制为重点。否则,会计师事务所必将因业务控制失败而陷入困境。

(3) 质量控制是会计师事务所生存和发展的基本条件,是整个注册会计师职业赢得社会信任的重要措施。质量控制的好坏不仅关系着会计师事务所的存亡,而且还直接关系到整个社会注册会计师职业的存亡。

二、美国审计质量控制准则

1978年,美国注册会计师协会专门成立了质量控制准则委员会,负责颁布会计师事务所质量控制的标准。该委员会于1979年11月发布《质量控制准则说明书第1号》,提出了质量控制必须考虑的九个要素(或称九项准则)。1996年5月,这九个要素被缩减为五个,并于1997年1月1日生效。

这五项准则及其基本要求是:

1. 独立性、正直性和客观性

会计师事务所应制定适当的政策和程序以确保所有参与审计的人员必须独立于被审计单位,以正直、客观的态度履行所有职业责任。

2. 人事管理

会计师事务所应制定适当的政策和程序以为下列过程提供合理保证:所招聘的人员具有专业胜任能力资格,并且工作被委派给精通专业技能的人员;准备提升的人员具备履行新职责的资格条件,所有人员应参加一般行业或特殊行业的后续教育和职业发展活动。

3. 客户及契约的接受和续约

会计师事务所必须建立政策以降低和管理当局缺乏正直性的客户发生业务联系的可能性。另外,需要合理保证仅仅接受以应有的职业谨慎能完成的业务;对客户进行了解,以明确所要执行的工作的性质、范围和受到的限制。

4. 业务执行

会计师事务所应为每一个审计项目的计划、实施、监督、复核、记录及沟通审计结果制定政策和程序,并且在需要时能及时向具备适当专业知识、判断能力及专业权威的人咨询。

5. 监控

会计师事务所必须制定适当的政策和程序以持续监控下列事项:事务所的政策和程序的可靠性和充分性,事务所的实物操作指南的适当性,职业发展活动的有效性,与已制定的政策和程序的相符程度。

美国注册会计师协会发布的《审计准则说明书第25号》要求会计师事务所根据上述准则,建立自己的质量控制制度。该说明书还承认,质量控制只能在一定程度上(而不能绝对地)保证事务所遵守《一般公认审计准则》。

将上述质量控制准则进行比较可以看出,尽管各自标准项数不同,但其实质内容和基本要求是完全一致的。它们都强调了关于人员质量、对工作的指导和监督,以及检查复核等方面的质量控制标准的重要性。

三、国际审计质量控制准则

国际审计质量控制准则共包括六大部分：

1. 引言

引言包括国际审计质量控制准则的目的、适用范围、与其他准则的关系、规范的对象、对注册会计师和其他事项的特定要求、准则的特定背景。

2. 生效日期

包括国际审计质量控制准则在内的所有国际审计准则都要求适用于会计期间开始于2009年12月15日以后的财务报表审计。

3. 目标

该部分说明注册会计师执行国际审计质量控制准则应实现的目标。国际审计质量控制准则中，注册会计师的目标是在具体业务层面实施质量控制程序，以合理保证审计工作遵守职业准则和法律法规的规定，根据具体情况出具适当的审计报告。注册会计师可以通过目标来判断，执行准则规定的程序后是否已获取充分适当的审计证据。如果某单项目标未能实现，注册会计师应当考虑这是否阻碍对总体目标的实现。

4. 定义

该部分给出国际审计质量控制准则中包含的全部术语，并予以解释，包括项目合伙人、项目质量控制复核、项目质量控制复核人员、项目组、检查、监控、网络会计师事务所等。

5. 要求

该部分包含注册会计师执行审计质量控制准则时必须遵守的全部规定，并将解释性的应用说明放入其他部分，主次分明、易于操作，且准则主体部分的条理非常清晰。另外，为了避免以往使用英文一般现在时态造成的理解歧义，要求都以“shall(应当)”这一情态动词来表达。

国际审计质量控制准则的“要求”部分共有七节内容，分别是：第一节，对审计质量承担的领导责任；第二节，相关的职业道德规范；第三节，客户关系与审计业务的接受与保持；第四节，项目组的工作委派；第五节，业务执行；第六节，监控；第七节，记录。

6. 应用及其他解释性资料

该部分包含有关审计质量控制准则的背景信息以及执行准则的进一步说明和指引。该部分是准则本身必不可少的组成要素，但并不构成强制性要求，仅用于帮助注册会计师恰当地理解和运用“要求”中的规定。

四、我国审计质量控制准则

1997年1月1日，《中国注册会计师质量控制基本准则》由财政部批准开始实施。该准则共五章：总则、一般原则、全面质量控制、审计项目的质量控制及附则。为了进一步规范会计师事务所质量控制，保证执业质量，根据《注册会计师法》的规定，中国注册会计师协会于2006年发布了《会计师事务所质量控制准则第5101号——业务质量控制》和《中国注册会计师审计准则第1121号——历史财务信息审计的质量控制》，经财政部批准，于2007年1月1



日开始施行。2010年11月1日,为了规范注册会计师的执业行为,提高执业质量,维护社会公众利益,促进社会主义市场经济的健康发展,中国注册会计师协会修订了《质量控制准则第5101号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》和《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》等38项准则,自2012年1月1日起施行。

(一)《质量控制准则第5101号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》

在实务中,会计师事务所应从以下六个方面制定质量控制制度,并针对每个方面制定具体的质量控制政策和程序。

1. 对业务质量承担的领导责任

会计师事务所应当制定政策和程序,培育以质量为导向的内部文化。这些政策和程序应当要求会计师事务所主任会计师或类似职位的人员对质量控制制度承担最终责任,并且,应当使受会计师事务所主任会计师或类似职位的人员委派负责质量控制制度运作的人员具有足够、适当的经验和能力以及必要的权限以履行其责任。

2. 职业道德要求

会计师事务所制定的政策和程序应该能够合理保证会计师事务所及其人员和其他受独立性要求约束的人员(包括网络事务所的人员),保持相关职业道德要求规定的独立性,应当要求项目合伙人向会计师事务所提供与客户委托业务相关的信息(包括服务范围),以使会计师事务所能够评价这些信息对保持独立性的总体影响,并且,要求会计师事务所人员立即向会计师事务所报告对独立性产生不利影响的情形,以便会计师事务所采取适当行动,此外,会计师事务所收集相关信息,应及时向适当人员传达。

为合理保证能够获知违反独立性要求的情况,并能够采取适当行动予以解决,会计师事务所人员应当将注意到的、违反独立性要求的情况立即报告会计师事务所,会计师事务所将识别出的违反政策和程序的情况,必须立即传达给需要与会计师事务所共同处理这些情况的项目合伙人、需要采取适当行动的会计师事务所和网络内部的其他相关人员以及受独立性要求约束的人员,此外,项目合伙人、会计师事务所和网络内部的其他相关人员以及受独立性要求约束的人员,在必要时应立即向会计师事务所报告他们为解决有关问题而采取的行动,以使会计师事务所能够决定是否应当采取进一步的行动。

会计师事务所应当明确标准,以确定长期委派同一名合伙人或高级员工执行某项鉴证业务时,是否需要采取防范措施,将因密切关系产生的不利影响降至可接受的水平;并对所有上市实体财务报表审计业务,按照相关职业道德要求和法律法规的规定,在规定期限届满时轮换项目合伙人、项目质量控制复核人员,以及受轮换要求约束的其他人员。

3. 客户关系和具体业务的接受与保持

会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序,以合理保证会计师事务所在能够胜任该项业务,并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源的情况下才能接受或保持客户关系和具体业务,同时,会计师事务所必须遵守相关职业道德要求并考虑客户的诚信,确保没有信息表明客户缺乏诚信。

如果在接受业务后获知某项信息,而该信息若在接受业务前获知,可能导致会计师事务

所拒绝接受业务,会计师事务所应当针对这种情况制定保持具体业务和客户关系的政策和程序。这些政策和程序应当考虑到适用于这种情况的职业责任和法律责任,包括是否要求会计师事务所向委托人报告或在某些情况下向监管机构报告,并且要充分估计解除业务约定或同时解除业务约定和客户关系的可能性。

4. 人力资源

会计师事务所应当制定政策和程序,合理保证拥有足够的具有胜任能力和必要素质并承诺遵守职业道德要求的人员,以使会计师事务所按照职业准则和适用的法律法规的规定执行业务,并根据具体情况出具适合的报告。

会计师事务所应当对每项业务委派至少一名项目合伙人,并制定政策和程序,将项目合伙人的身份和作用告知客户管理层和治理层的关键成员,同时明确项目合伙人具有履行职责所要求的适当的胜任能力、必要素质和权限。

会计师事务所应当制定政策和程序,委派具有必要胜任能力和素质的适当人员,以便按照职业准则和适用的法律法规的规定执行业务,并根据具体情况出具适合的报告。

5. 业务执行

(1) 指导与监督。会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证按照职业准则和适用的法律法规的规定执行业务,使会计师事务所和项目合伙人能够出具适合具体情况的报告。会计师事务所在安排复核工作时,应当由项目组内经验较多的人员复核经验较少的人员的工作,应当根据这一原则,确定有关复核责任的政策和程序。

(2) 复核。会计师事务所制定政策和程序应当要求对特定业务实施项目质量控制复核,以客观评价项目组作出的重大判断以及在编制报告时得出的结论。这些政策和程序应当要求对所有上市实体财务报表审计实施项目质量控制复核,明确标准,据此评价所有其他的历史财务信息审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务,以确定是否应当实施项目质量控制复核。为了得以明确项目质量控制复核的性质、时间安排和范围,并且应当要求只有完成项目质量控制复核,才可以签署业务报告。

为解决项目质量控制复核人员的委派问题,明确项目质量控制复核人员的资格要求,会计师事务所应当设定履行职责需要的技术资格,包括必要的经验和权限,并且在不得损害其客观性的前提下,规定项目质量控制复核人员能够提供业务咨询的程度。

会计师事务所应当制定有关项目质量控制复核记录的政策和程序,记录其有关项目质量控制复核的政策所要求程序的实施情况,确定项目质量控制复核在报告日或报告日之前完成情况,并确保复核人员没有发现任何尚未解决的事项,使其认为项目组作出的重大判断和得出的结论不适当。

(3) 意见分歧。会计师事务所应当制定政策和程序,以处理和解决项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目合伙人与项目质量控制复核人员之间的意见分歧。这些政策和程序应当要求得出的结论已得到记录和执行,并且只有问题得到解决,才可以签署业务报告。

(4) 业务工作底稿的管理要求。会计师事务所应当制定政策和程序,以使项目组在出具业务报告后及时完成最终业务档案的归整工作。对历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务,业务工作底稿的归档期限为业务报告日后六十天内。

对历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务,会计师事务所应当自业务报告日起对



业务工作底稿至少保存十年。如果组成部分业务报告日早于集团业务报告日,会计师事务所应当自集团业务报告日起对组成部分业务工作底稿至少保存十年。

6. 监控

会计师事务所应当制定监控政策和程序,以合理保证与质量控制制度相关的政策和程序具有相关性和适当性,并正在有效运行,应当评价在监控过程中注意到的缺陷的影响并应当将实施监控程序注意到的缺陷以及建议采取的适当补救措施,告知相关项目合伙人及其他适当人员。

会计师事务所应当每年至少一次将质量控制制度的监控结果,向项目合伙人及会计师事务所内部的其他适当人员通报。这种通报应当足以使会计师事务所及其相关人员能够在其职责范围内及时采取适当的行动。

会计师事务所制定政策和程序应该能够合理保证适当处理会计师事务所执行的工作未能遵守职业准则和适用的法律法规规定的投诉和指控,恰当解决未能遵守会计师事务所质量控制制度的指控。作为处理投诉和指控过程的一部分,会计师事务所应当明确投诉和指控渠道,以使会计师事务所人员能够没有顾虑地提出关注的问题。

(二)《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》

该准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。其主要内容有:

(1) 项目合伙人应当对会计师事务所分派的每项审计业务的总体质量负责。

(2) 在整个审计过程中,项目合伙人应当通过观察和必要的询问,对项目组成员违反相关职业道德要求的迹象保持警觉。

项目合伙人应当就适用于审计业务的独立性要求的遵守情况形成结论。在形成结论时,项目合伙人应当:

① 从会计师事务所或网络事务所获取相关信息,识别、评价对独立性产生不利影响的情形;

② 评价识别出的有关违反会计师事务所独立性政策和程序的信息,以确定其是否对审计业务的独立性产生不利影响;

③ 采取适当的行动,运用防范措施以消除对独立性的不利影响或将其降至可接受的水平,或在必要时解除审计业务约定(除非法律法规禁止);对未能解决的事项,项目合伙人应当立即向会计师事务所报告,以便采取适当的行动。

(3) 项目合伙人应当确信,有关客户关系和审计业务的接受与保持的质量控制程序已得到遵守,并确定得出的有关结论是恰当的。

如果项目合伙人在接受审计业务后获知了某项信息,而该信息若在接受业务前获知,可能导致会计师事务所拒绝该项业务,项目合伙人应当立即将该信息告知会计师事务所,以使会计师事务所和项目合伙人能够采取必要的行动。

(4) 项目组和项目组以外的专家整体上具有适当的胜任能力和必要素质,以便能够按照职业准则和适用的法律法规的规定执行审计业务并出具适合具体情况的审计报告。

(5) 在业务执行方面,项目合伙人应当按照职业准则和适用的法律法规的规定指导、监督与执行审计业务并出具适合具体情况的审计报告。在涉及咨询时,项目合伙人应当对项目组就疑难问题或争议事项进行适当咨询承担责任并确定这些咨询形成的结论已得到执

行。对于上市实体财务报表审计以及会计师事务所确定需要实施项目质量控制复核的其他审计业务,项目合伙人应当确定会计师事务所已委派项目质量控制复核人员,并且该人员应当客观地评价项目组作出的重大判断以及在编制审计报告时得出的结论。如果项目组内部、项目组与被咨询者之间、项目合伙人与项目质量控制复核人员之间出现意见分歧,项目组应当遵守会计师事务所处理及解决意见分歧的政策和程序。

(6) 有效的质量控制制度应当包括监控过程,以合理保证质量控制制度中的政策和程序具有相关性和适当性,并正在有效运行。项目合伙人应当根据会计师事务所和网络事务所通报的最新监控信息考虑实施监控过程的结果,并考虑监控信息提及的缺陷是否会对审计业务产生影响。

第三节 审计职业道德

职业道德是指从事一定职业的人,在履行本职工作的同时,应当遵循的职业范围内的特殊道德要求和道德准则。职业道德强调职业特点,每个职业都有其职业道德,所谓审计职业道德,是审计人员职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等的总称。审计人员审计职业道德建设对于规范审计人员的道德行为,提高职业水平和维护良好的职业形象有重要意义。

一、国外审计职业道德

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。

(一) 美国注册会计师审计职业道德规范

美国注册会计师协会制定的职业道德规范最为全面,因而成为其他许多会计师职业组织在制定职业道德时借鉴的典范。

美国注册会计师协会专门设立职业道德部,负责职业道德规范的制定和发布。美国注册会计师协会的职业道德规范既有理想行为,又有具体规则,由职业道德原则、行为规则、行为规则解释和道德裁决四部分组成。

1. 职业道德原则

职业道德原则是对注册会计师应当具备的品质作出的一般性规定,包括责任、公众利益、正直、客观和独立、应有的谨慎、服务的范围和性质。职业道德原则表明了注册会计师承担的责任,也反映了职业道德的基本信条。这些原则要求,即使牺牲个人利益也要履行职业责任,坚持正确的行为。

2. 行为规则

美国注册会计师协会的章程要求,会员应当遵守《职业道德守则》中的规则,并对偏离规则的行为作出合理的解释。如果说职业道德原则是注册会计师的理想行为,则行为规则就是注册会计师行为的最低标准,具有强制性。



3. 行为规则解释

由于经常有会员就某一具体规则提出问题,所以有必要对行为规则作出公开的解释。美国注册会计师协会职业道德部成立了一个主要由执行公共业务的执行人员组成的委员会,由委员会对行为规则作出解释。在解释最终定稿之前,要向职业界征求意见,虽然解释不具有强制性,但会员要在纪律检查听证会上证明背离解释的正当理由。

4. 道德裁决

道德裁决是美国注册会计师协会职业道德部执行委员会根据一些具体情况作出的解释,也是行为规则及其解释在具体情况和案件中的应用。同行规则解释一样,道德裁决不具有强制性,但要求会员说明任何背离的理由。

(二) 国际会计师联合会职业道德规范

为了协调国际间职业道德规范,国际会计师联合会制定和颁布了《职业会计师道德守则》。《职业会计师道德守则》包括三部分。

第一部分适用于所有职业会计师,除非有特别说明。职业会计师是指国际会计师联合会的成员组织的会员,不论其是执行公共业务(包括个人职业者、合伙所或公司),还是在工业部门、商业部门、政府部门和教育部门工作。

第二部分仅适用于执行公共业务的职业会计师。执行公共业务的职业会计师是指向客户提供各种专业服务(如审计、税务或咨询)的合伙人、相似职位的人或事务所的雇员,以及在执行过程中负有管理职责的执业会计师。

第三部分适用于受雇职业会计师,适当时也可适用于执行公共业务的职业会计师。受雇职业会计师是指受雇于工业部门、商业部门、政府部门或教育部门的职业会计师。

二、我国审计职业道德

(一) 政府审计职业道德规范

为了促使政府审计人员严格遵守审计职业道德,维护国家审计形象,《审计法》、《中华人民共和国审计法实施条例》(以下简称《审计法实施条例》)及《中华人民共和国国家审计准则》等法规均有规范国家审计人员行为的条款。

(二) 内部审计职业道德规范

内部审计职业化是内部审计国际发展趋势,也促使内部审计人员提高素质,提高内部审计的独立性和社会地位,充分发挥内部审计作用的必由之路。作为一种社会职业人员,内部审计人员也应当有一定的职业道德规范,并自觉地遵循。2003年4月,中国内部审计师协会发布《内部审计人员职业道德规范》,内容如下:

(1) 内部审计人员在履行职责时,必须做到正直、独立、客观和勤勉。

(2) 内部审计人员应具有较强的人际交往技能,妥善处理好与组织内外相关机构和人士的关系。

(3) 内部审计人员在履行其职责时,必须保持廉洁,不能收受任何有损自己职业判断的有价值的物品。

(4) 内部审计人员必须保持和提高专业胜任能力,必要时可聘请相关专家协助。

(5) 内部审计人员必须保持应有的职业谨慎,只能开展那些在其专业胜任能力范围之内预期能合理完成的工作。

(6) 内部审计人员应诚实地为组织服务,不做任何有违忠诚性原则的事情。

(7) 内部审计人员必须遵循保密性原则,慎重地使用他们在履行职责时所获取的资料。

(8) 内部审计人员不得有意从事损害国家利益、本组织利益和内部审计职业荣誉的活动。

(9) 内部审计人员在审计报告中应真实地披露他们所了解的全部重要事项。

(10) 内部审计人员应不断接受后续教育,努力提高创新素质和创新能力,提高服务质量。

(三) 注册会计师审计职业道德规范

注册会计师审计职业道德是指注册会计师在执业时应遵循的行为规范,它包含了两层含义:注册会计师的职业道德是对注册会计师职业行为的一种规范,注册会计师职业道德的基本内容包括职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等方面。

中国注册会计师协会于2002年发布实施《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。为了规范中国注册会计师协会会员的职业行为,进一步提高职业道德水平,维护职业形象,中国注册会计师协会于2010年发布实施了《中国注册会计师职业道德守则》。

1. 《中国注册会计师职业道德规范指导意见》

中国注册会计师协会制定了《中国注册会计师职业道德规范指导意见》,作为注册会计师行业的自律规则,适用于注册会计师行业管理组织对其个人会员和团体会员的要求。它分为两个层次:一是基本原则,二是具体要求。基本原则要求注册会计师应当遵守职业道德准则,履行相应的社会责任,维持社会公众利益,执行审计、审核和审阅等鉴证业务,应当恪守独立、客观的工作原则;应当保持应有的职业谨慎,保持和提高专业胜任能力,遵守独立审计准则等职业规范,勤勉尽职;应当履行对客户的信息保密;应当与同行业保持良好的工作关系,配合同行的工作;具体要求包括独立性、专业胜任能力、保密、收费与佣金、与执行鉴证业务不相容的工作、接任前任注册会计师的审计业务以及广告、业务招揽和宣传等。

(1) 独立性。独立性是注册会计师执行鉴证业务的灵魂,因为注册会计师要以其自身的信誉向社会公众表明被审计单位的财务报表是真实与公允的。注册会计师应具有实质上的独立性和形式上的独立性。注册会计师保持实质上的独立性,这种心态能使审计意见不受损于职业判断的任何因素的影响,使人能公正行事,保持客观和职业谨慎。注册会计师保持形式上的独立性,能避免出现重大的事实和情况,致使拥有充分相关信息的理性第三方合理推定会计师事务所或鉴证小组成员的公正性、客观性或职业谨慎性受到威胁。可能威胁独立性的情形有经济利益、自我评价、关联关系和外界压力等。会计师事务所和注册会计师应当考虑可能损害独立性的这些因素。

(2) 专业胜任能力。专业胜任能力可分为两个独立的阶段。一是专业胜任能力的获取。获取专业胜任能力首先需要高水平的普通教育,以及与专业相关学科的专门教育、培训和考试,而且,无论是否有明确规定,一般都要求有一段时间的工作经验,这是培养注册会计师的一般模式。二是专业能力的保持。为了保持专业胜任能力,注册会计师在其职业生涯



中应始终将精力投入到学习及提高执业水准上来,需要不断了解会计职业的最新发展,包括国内和国际在会计、审计方面发布的有关规定,以及其他相关规章和法规要求。

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,也就无法从根本上满足社会公众对注册会计师的需求。事实上,注册会计师在缺乏足够的专业知识、技能或经验的情况下提供专业服务,就构成了一种欺诈。因此,注册会计师不能宣称自己拥有本不具备的专业知识或经验。

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。因为注册会计师并非是所有领域的专家,对于某些业务,可能不具备完成特定局部业务的专业知识、技能或经验。如果注册会计师没有能力提供专业服务的某些特定部分,可以向其他注册会计师、律师、精算师、工程师、地质专家、评估师等寻求技术建议。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。

(3) 保密。注册会计师在执行业务过程中对于获知的客户信息(指商业秘密)负有保密义务,并且不因业务约定的终止而终止保密,除非信息披露的授权,或具有法定或专业的披露责任。因此,注册会计师在签订业务约定书时,应当书面承诺在执行业务过程中对获知的客户信息保密。应当采取措施,确保业务助理人员和专家遵守保密原则,并不得利用这些信息为自己或他人谋取不正当的利益,注册会计师在以下情况下可以披露客户的有关信息:取得客户授权;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;接受同行业复核以及注册会计师协会进而监管机构依法进行的质量检查。在决定披露客户的有关信息时,注册会计师应当考虑是否了解和证实了所有相关信息、信息披露方式和对象以及可能承担的法律责任和后果等因素。

(4) 收费与佣金。在确定收费时,会计师事务所应当考虑以下因素,以客观反映为客户提供专业服务的价值:专业服务所需的知识和技能,所需专业人员的水平和经验,每一专业人员提供服务所需的时间,提供服务所需承担的责任。

服务的收费依据、收费标准及收费结算方式与时间应在业务约定书中予以明确,如果收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价,注册会计师应当确保客户了解服务的范围和收费的基础,并且在提供专业服务时,工作质量不会受到损害。除法规允许外,注册会计师也不得以或有收费方式提供鉴证服务,注册会计师不得为招揽客户而向推荐方支付佣金,也不得因向第三方推荐客户而收取佣金;注册会计师不得因宣传他人的产品或服务而收取佣金。

(5) 与执行鉴证业务不相容的工作。注册会计师不得同时从事与提供专业服务不相容的业务、职业或活动,因为这些业务、职业或活动将有损于或可能有损于其独立性、客观性、公正性或职业声誉。如果注册会计师从事了此类业务、职业或活动,显然对执业质量和行业形象极为不利。

同时提供两种或两种以上专业服务,其本身并不损害公正性、客观性或独立性。但如果注册会计师正在或将要提供的服务,与其提供鉴证服务所需要的独立性发生冲突,就产生了不相容的工作。例如,注册会计师向审计客户提供评估服务、内部审计服务、法律服务、编制财务报表、管理咨询等服务,产生自我评价威胁,可能影响其独立性。注册会计师在承接上述服务时,应当就其向鉴证客户提供的非鉴证服务与鉴证服务是否相容作出评价,并谨慎行事,通过采取防范措施将影响降至最低;否则,就不应接受此类业务。

在我国会计师事务所不得为上市公司同时提供编制财务报表和审计服务,会计师事务所的高级管理人员或员工不得担任鉴证客户的董事(包括独立董事)、经理以及其他关键管理职务。否则,所产生的自我评价威胁和经济利益威胁就会非常重大,以至于没有任何防范措施能够将其降至可接受水平。

(6) 接任前任注册会计师的审计业务。前任注册会计师是指代表会计师事务所对最近期间财务报表出具了审计报告或接受委托但未完成审计工作,已经或可能与委托人解除业务约定的注册会计师。后任注册会计师是指代表会计师事务所正在考虑接受委托,接替前任注册会计师执行会计报表审计业务的注册会计师。此外,如果客户委托注册会计师对已审会计财务报表进行重新审计,接受委托的注册会计师应视为后任注册会计师,之前已发表审阅意见的注册会计师则视为前任注册会计师。

我国职业道德规范关于接任前任注册会计师审计业务的要点如下:

① 在接受审计业务委托前,后任注册会计师应当向前任注册会计师询问审计客户变更会计师事务所的原因,并关注前任注册会计师与审计客户之间在重大会计、审计等问题上可能存在的意见分歧。

② 后任注册会计师应当提请客户授权前任注册会计师对其询问作出充分的答复。如果客户拒绝授权,或限制前任注册会计师作出答复的范围,后任注册会计师应当向客户询问原因,并考虑是否接受业务委托。

③ 在征得客户书面同意后,前任注册会计师应当根据所了解的事实,对后任注册会计师的合理询问及时作出充分的答复。如果受到审计客户的限制或存在法律诉讼的顾虑,决定不向后任注册会计师作出充分答复,前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的,并说明原因。

④ 如果后任注册会计师发现前任注册会计师审计的会计报表可能存在重大错报,应当提请客户告知前任注册会计师。必要时,后任注册会计师并要求安排三方会谈,以便采取措施进行妥善处理。

前后两任注册会计师在后任接受委托前进行必要沟通的意义在于,通过沟通,后任注册会计师可能发现审计重点和线索以及评估审计风险以确定是否接受委托,向前任注册会计师询问的内容应当合理、具体。

(7) 广告、业务招揽和宣传。广告、业务招揽和宣传,都涉及注册会计师和会计师事务所向社会公众传递某种信息。这种信息传递必须客观、真实、得体;否则,不仅会对注册会计师的职业形象产生不利影响,也会严重侵害公众利益。因为社会公众作为非会计专业人士,很难辨别信息的真伪。因此,世界各国对于会计师事务所和注册会计师的此类行为都作了严格规定。《中国注册会计师职业道德规范指导意见》也分别对广告、业务招揽和宣传进行了不同的规范。

① 广告。广告在此特指为招揽业务,会计师事务所将其服务和技能等方面的信息向社会公众进行传播。在我国,会计师事务所可以做广告,但有关法规对广告的内容和形式进行了限制。《中国注册会计师职业道德规范指导意见》规定,会计师事务所不得利用新闻媒体对其能力进行广告宣传,但刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更、招聘员工等信息以及注册会计师协会为会员所作的统一宣传不受此限制。

② 业务招揽。业务招揽是指会计师事务所和注册会计师与非客户接触以争取业务。



会计师事务所和注册会计师不得采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式招揽业务。会计师事务所和注册会计师在招揽业务时不得有以下行为：第一，暗示有能力影响法院、监管机构或类似机构及其官员；第二，作出自我标榜的陈述，且陈述无法予以证实；第三，与其他注册会计师进行比较；第四，不恰当地声明自己是某一特定领域的专家；第五，作出其他欺骗性的或可能导致误解的声明。

③ 宣传。宣传是指会计师事务所和注册会计师向社会公众告知有关事实，其目的不是抬高自己。《中国注册会计师职业道德规范指导意见》规定，会计师事务所和注册会计师进行宣传时，不得有以下行为：第一，利用政府委托或特别奖励牟取不正当利益；第二，当会计师事务所将其名称、地址、电话号码以及其他必要的联系信息载入电话簿、信纸或其他载体时，含有自我标榜的措辞；第三，当注册会计师就专业问题参与演讲、访谈或广播、电视节目时，抬高自己及其会计师事务所；第四，当会计师事务所通过新闻媒体发布招聘信息时，含有抬高自己的成分。

2. 《中国注册会计师职业道德守则》

2009年10月，中国注册会计师协会印发了《中国注册会计师职业道德守则》。《中国注册会计师职业道德守则》包括5个组成部分，即《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》、《中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架》、《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》、《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》和《中国注册会计师职业道德守则第5号——其他鉴证业务对独立性的要求》。《中国注册会计师职业道德守则》于2010年7月1日起施行。以下仅就《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》和《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》作简要介绍。

(1) 职业道德基本原则。注册会计师应遵循诚信、客观和公正原则，在执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时保持独立性，真正履行相应的社会责任，维护公众利益。职业道德基本原则包括：

① 诚信。注册会计师应当在所有的职业活动中，保持正直、诚实守信，如果认为业务报告、申报资料或其他信息存在下列问题，则不得与这些有问题的信息发生牵连：含有严重虚假或误导性的陈述，含有缺少充分依据的陈述或信息，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。

② 独立性。注册会计师执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时，应当从实质和形式上保持独立性，不得因任何利害关系影响其客观性。会计师事务所在承办审计和审阅业务以及其他鉴证业务时，应当从整体层面和具体业务层面采取措施，以保持会计师事务所和项目组的独立性。

③ 客观和公正。注册会计师应当公正处事、实事求是，不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。如果存在导致职业判断出现偏差，或对职业判断产生不当影响的情形，注册会计师不得提供相关专业服务。

④ 专业胜任能力和应有的关注。注册会计师应当通过教育、培训和执业实践获取和保持专业胜任能力，应当持续了解并掌握当前法律、技术和实务的发展变化，将专业知识和技能始终保持在应有的水平，确保为客户提供具有专业水准的服务；在应用专业知识和技能时，应当合理运用职业判断。

注册会计师应当保持应有的关注,遵守执业准则和职业道德规范的要求,勤勉尽责,认真、全面、及时地完成工作任务。同时,注册会计师应当采取适当措施,确保在其领导下工作的人员得到适当的培训和督导,必要时应当使客户以及业务报告的其他使用者了解专业服务的固有局限性。

⑤ 保密。注册会计师应当对职业活动中获知的涉密信息保密,不得有下列行为: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;利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益。

注册会计师应当对拟接受的客户或拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密,应当对所在会计师事务所的涉密信息保密;在社会交往中应当履行保密义务,警惕无意中泄密的可能性,特别是警惕无意中向近亲属或关系密切的人员泄密的可能性。同时,注册会计师应当采取措施,确保下级员工以及提供建议和帮助的人员履行保密义务。

在终止与客户的关系后,注册会计师应当对以前职业活动中获知的涉密信息保密;在获得新客户时可以利用以前的经验,但不得利用或披露以前职业活动中获知的涉密信息。

但是,在下列情形下,注册会计师可以披露涉密信息:法律法规允许披露并取得客户的授权;根据法律法规的要求,为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据,以及向监管机构报告所发现的违法行为;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;接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查,答复其询问和调查;法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形。

⑥ 良好职业行为。注册会计师应当遵守相关法律法规,避免发生任何损害职业声誉的行为。注册会计师在向公众传递信息以及推介自己和工作时,应当客观、真实、得体,不得损害职业形象。注册会计师在执业过程中,应当做到诚实和实事求是,不得夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验,不得贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作。

(2) 提供专业服务的具体要求。在提供专业服务的过程中,可能存在许多对职业道德基本原则产生不利影响的情形,注册会计师应当对此保持警觉,并按照提供专业服务的具体要求执业。

① 专业服务委托。专业服务委托涉及接受客户关系、承接业务和客户变更委托三个方面。

接受客户关系。在接受新客户关系前,注册会计师应当确定接受客户关系是否对职业道德基本原则的遵循产生不利影响。注册会计师应考虑客户的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信,以及客户是否涉足非法活动(如洗钱)或存在可疑的财务报告问题等。客户存在的问题可能对注册会计师遵循诚信原则或良好职业行为原则产生不利影响,注册会计师应评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。如果不能将不利影响降至可接受水平,注册会计师应当拒绝接受客户关系。

承接业务。注册会计师应当遵循专业用途能力和应有的关注原则,仅向客户提供能够胜任的专业服务。

在承接某一客户业务前,注册会计师应当确定承接该业务是否对职业道德基本原则产生不利影响。注册会计师应当评价不利影响的重要程度,并在必要时采取防范措施消除威胁或将其降至可接受水平。防范措施主要包括:适当了解客户的业务性质和经营的复杂性、专业服务的具体要求和目的、拟执行工作的性质和范围;了解相关行业和业务对象;熟悉相



关监管或报告的要求;分派足够的具有专业胜任能力的员工;必要时利用专家的工作;就执行业务的时间要求与客户达成一致;遵循质量控制政策和程序,以合理保证仅承接能够胜任的业务。

如果拟依赖专家的建议或工作,注册会计师应当考虑专家的声望、专长、可获得的资源、适用的职业准则和职业道德规范等因素,以确定对专家的依赖是否可靠。注册会计师可通过以往与专家的交往及向他人咨询获得专家的信息。

客户变更委托。如果应客户要求或考虑以投标方式接替前任注册会计师提供专业服务,注册会计师应当确定是否存在不能承接该项业务的专业理由或其他理由,包括对遵循职业道德基本原则产生的通过采取防范措施不能消除或降至可接受水平的威胁的情形。如果注册会计师不了解所有相关事实就承接业务,可能对专业胜任能力和应有的关注产生威胁。

注册会计师应当评价威胁的重要程度。根据业务性质,注册会计师可能需要与现任注册会计师直接沟通,以证实该项变更相关的事实和情况,并据以确定承接该项业务是否适当。注册会计师应当注意,客户变更委托的表面原因可能并未反映事实真相,可能表明客户与现任注册会计师存在意见分歧。

② 利益冲突。注册会计师应当采取适当措施,识别可能产生利益冲突的情形。这些情形可能对职业道德基本原则的遵循产生不利影响。如果注册会计师与客户存在直接竞争关系,或与客户的主要竞争者存在合营或类似关系,可能对客观和公正原则产生不利影响;如果注册会计师为存在利益冲突、对所涉交易或事项存在争议的两个或多个客户提供服务,同样可能对客观和公正原则或保密原则产生不利影响。

注册会计师应当评价利益冲突产生不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受水平。在接受或保持客户关系或承接具体业务之前,注册会计师应当评价其是否与客户或第三方存在商业利益或关系,并根据可能产生冲突的具体情形采取下列防范措施:如果会计师事务所的商业利益或业务活动可能与客户存在利益冲突,注册会计师应当告知客户这一情况,并在获得客户同意这一情况下执行业务;如果注册会计师为存在利益冲突的两个或多个客户服务,注册会计师应当告知所有已知相关各方,并在获得客户同意这一情况下执行业务;如果为某一特定行为或领域中的两个以上客户提供服务,注册会计师应当告知客户,并在征得他们同意的情况下开展业务;如果利益冲突对职业道德基本准则的遵循产生不利影响,且采取防范措施无法消除该不利影响或将其降至可接受水平,注册会计师应当拒绝承接某一特定业务,或者解除一个或多个存在冲突的业务合约。如果客户不同意注册会计师为存在利益冲突的其他客户提供服务,注册会计师应当终止为其其中一方或多方提供服务。

③ 应客户要求提供第二次意见。在某客户运用会计准则对特定交易和事项进行处理,且已由前任注册会计师发表意见的情况下,如果注册会计师应客户的要求提供第二次意见,可能对职业道德基本原则产生不利影响。

如果第二次意见不是以前任注册会计师所获得的相同事实为基础,或依据的证据不充分,可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。

如果被要求提供第二次意见,注册会计师应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受水平。防范措施主要包括:征得客户同意,与前任注册会计师进行沟通;在与客户沟通中说明注册会计师发表专业意见的局限性;向前任注

册会计师提供第二次意见的副本。

如果要求提供第二次意见的公司或实体不允许与前任注册会计师沟通,注册会计师应当在考虑所有情况的基础上决定是否适宜提供第二次意见。

④ 收费。收费是否对职业道德基本原则产生不利影响,取决于收费报价水平和所提供的相应服务。注册会计师应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受水平。

会计师事务所在确定收费时应当主要考虑以下因素:专业服务所需的知识和技能,所需专业人员的水平和经验,各级别专业人员提供服务所需的时间,提供专业服务所需承担的责任。

在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下,收费通常以每一专业人员适当的小时收费标准或日收费标准为基础计算。

或有收费可能对职业道德基本原则产生不利影响,不利影响存在与否及其严重程度取决于下列因素:业务的性质,可能的收费金额区间,确定收费的基础,是否由独立第三方复核交易和提供服务的结果。因此,除法律法规允许外,注册会计师不得以或有收费方式提供鉴证服务,收费与否或收费多少不得以鉴证工作结果或实现特定目的为条件。

如果注册会计师接受与客户相关的介绍费或佣金,将对客观和公正原则以及专业胜任能力和应有的关注原则产生非常严重的不利影响。这种不利影响非常重大,没有防范措施可以消除不利影响或将其降至可接受水平。注册会计师不应向客户或其他第三方收取介绍费或佣金。

⑤ 专业服务营销。如果注册会计师通过广告或其他营销方式招揽业务,可能对职业道德基本原则产生不利影响。注册会计师不得采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式招揽业务。同时,注册会计师不得对其能力进行广告宣传以招揽业务,但可以利用媒体刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更和招聘员工等信息。在向公众传递信息时,注册会计师应当维护职业声誉,做到客观、真实、得体。

⑥ 礼品和款待。如果客户向注册会计师(或其近亲属)赠送礼品或给予款待,将对职业道德基本原则产生不利影响。

注册会计师不得向客户索取、收受委托合同约定以外的酬金或其他财物,或者利用执行业务之便,谋取其他不正当的利益。注册会计师应当评价接受款待产生不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。如果款待超出业务活动中的正常往来,注册会计师应当拒绝接受。

⑦ 保管客户资产。除非法律法规允许或要求,否则注册会计师应当拒绝承担保管客户资金或其他资产的责任。如果注册会计师根据法律法规的规定保管客户资金或其他资产,应当履行与此有关的法定义务。持有客户资产可能对职业道德基本原则产生不利影响,包括对客观和公正原则以及良好职业行为产生不利影响。

注册会计师受托管理他人资金(或其他资产)时,应当:将受托管理的资产与注册会计师个人或会计师事务所的资产分开保管;仅按照预定用途使用这些资产;随时准备向相关人员报告资产及由其产生的收入、红利或利得;遵守所有与保管资产和履行报告义务相关的法律法规。

注册会计师还应当注意与受托管理资产相关联的对职业道德基本原则的遵循产生的不



利影响,例如,该资产来源于诸如洗钱等非法活动。在实施有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序,以确定是否提供该类服务时,注册会计师应当对资产的来源作适当调查,并考虑其应履行的法定义务,或考虑征询法律意见。

⑧ 对客观和公正原则的要求。在提供鉴证业务时,注册会计师应当从实质上和形式上独立于鉴证客户,以能够提出无偏见、无利益冲突或无他人不当影响的结论。在提供专业服务时,注册会计师应当确定其与客户董事、管理层或雇员存在家庭和私人关系或商业关系,是否对客观和公正原则的遵循产生不利影响。

在提供专业服务时,对客观和公正原则的不利影响及其严重程度,取决于业务的具体情形和注册会计师所执行工作的性质。注册会计师应当评价已识别不利影响的重要程度,并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降至可接受水平。防范措施可能包括:退出项目组,实施督导程序,终止产生不利影响的经济利益或商业关系,与会计师事务所内部较高级别管理层人员讨论有关事项,与客户治理层讨论有关事项。

如果防范措施不能消除不利影响或将其降至可接受水平,注册会计师应当拒绝接受业务委托或终止业务。

第四节 审计人员的法律责任

随着社会主义市场经济体制在我国的建立和发展,审计人员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。审计人员如果工作失误,或有欺诈行为,将会给委托人或依赖审定财务报表的第三人造成重大损失,严重的甚至导致经济秩序的紊乱。因此,强化审计人员的责任意识,明确审计人员的法律责任,以保证其职业道德和执业质量,其意义就显得愈加重大。

一、国外审计人员的法律责任

日本很重视制定成文的、系统的法律对社会经济生活进行干预和调节。为促使民间审计组织和人员依法履行职责,日本商法在赋予他们执行法定审计业务权利的同时,又明文规定了其应负的法律 responsibility。日本商法规定:审计人员由于玩忽职守,给公司造成损失,必须对此负赔偿责任。此外,由于日本的民间审计职业采用的是政府干预型的管理体制,政府对职业活动监督和控制较严,所以审计人员的责任感较强,在实际生活中,发生审计诉讼案件的数量远远少于民间审计职业实行自治管理的英美国家。

英美国家属于习惯法系(或称判例法系)国家,对客户的责任建立在契约法、民事侵权法等习惯法的基础上。审计人员受托提供审计或其他服务,即与客户之间产生了契约关系。若未履行契约条款,如未及时提出审计报告、未根据公认审计准则实施审查而签发了无保留意见、泄露了客户的秘密等,客户就有可能依据契约法控告审计人员违约。英国是最早确定审计人员法律责任的国家。在美国,由于其走上资本主义发展道路较晚,又缺乏英国式的对审计作出规定的公司法,因而审计诉讼案件的发生晚得多。美国早期判例确定的审计人员对客户应负的法律 responsibility 比英国要轻,这主要与美国当时审计诉讼环境发生

了很大变化有关(社会上很重视资产负债表反映的企业的偿债能力,不再关注企业的所有错误和弊端)。总的来说,在英美国家,如果审计人员未遵守审计准则,保持应有的职业谨慎,查出重大舞弊行为,致使客户蒙受损失,那么就要对客户负赔偿责任,至少是退还审计公费,一般情况下还要赔偿经济损失。

判例法具有如下优点:其一,它可以正确发挥司法机关的作用,对于建设法制国家来说是一个必然选择;其二,判例法有助于通过一种循序渐进的方法实现法律与社会需要的动态统一与均衡、创造出新的法律结构;其三,建立判例法制度是实现司法公正的必要条件;第四,判例法有利于当事人理解司法决定并执行判决,树立法院和法官的权威。所以,判例法可以保证“同案同判”,实现形式公正,有利于统一法律适用和法律解释,并且社会公众可以参照它监督司法机关的司法行为。

二、我国审计人员的法律责任

(一) 政府审计人员的法律责任

1. 《审计法》

《审计法》第五十二条规定:“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。”

2. 《审计法实施条例》

《审计法实施条例》规定:“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。审计人员违法违规取得的财物,依法予以追缴、没收或者责令退赔。”

3. 《审计署关于严禁通过社会审计组织获取非法收入的通知》

审计机关不准将审计工作计划内的审计项目,交给社会审计组织预审或审计,不得通过社会审计组织取得非法收入。审计机关和审计人员不准利用职权为社会审计组织介绍审计业务或直接参与其审计,从中收取业务介绍费、劳务费或参与收费分成。违反上述规定的,要严肃查处,并追究所在单位主管领导及直接责任人的责任。情节轻微的,要作出检查,进行批评教育;情节严重、性质恶劣、影响较大的,要依照《国家公务员暂行条例》,给予行政处分。

4. 《中华人民共和国刑法》

《中华人民共和国刑法》第三百九十七条规定:“国家机关工作人员滥用职权或者玩忽职守,致使公共财产、国家和人民利益遭受重大损失的,处三年以下有期徒刑或者拘役;情节特别严重的,处三年以上七年以下有期徒刑。本法另有规定的,依照规定。”

(二) 内部审计人员的法律责任

内部审计不是商业行为,其审计人员并不通过提供服务获取利益,内部审计人员也不是民事法律主体,如果存在过失并给被审计单位带来损失,后果应当由审计机构承担,况且一般情况下也不会因为审计结果造成损失,如同民间审计的助理人员一样,内部审计人员不是会计师事务所的合伙人,而是雇佣者,不拥有审计收益,所以其过失由注册会计师承担,内部审计人员的法律责任类型主要是行政责任和刑事责任,而很少涉及民事责任。

由于我国内部审计机构向本部门本单位的主要负责人负责并报告,所以审计人员行政



责任的认定与处罚主要依照所在部门或单位有关规章进行。《审计署关于内部审计工作的规定》第十九条规定：“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，由所在单位给予精神或者物质奖励。对滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守、泄露秘密的内部审计人员，由所在单位依照有关规定予以处理；构成犯罪的，移交司法机关追究刑事责任。”这是关于内部审计人员责任认定与奖惩最为权威的规范。

（三）注册会计师审计法律责任

注册会计师的审计法律责任是指注册会计师由于违反法律规定的行为而应承担的法律后果。按其承担责任的内容可分为民事责任、行政责任和刑事责任。

1. 民事责任

民事责任是指注册会计师或会计师事务所对由于自身违反合同或民事侵权行为所引起的法律后果依法承担的法律后果。民事责任由法院判决的，主要是对受害者所承担的赔偿损失的责任。注册会计师承担的具有民事性质的责任，主要是让注册会计师停止侵害委托人或其他利害关系人的经济利益，并赔偿所造成的经济损失。民事责任在注册会计师法律责任诉讼案中是较为重要的一种法律责任形式。民事责任的有关法律规定包括：

（1）《中华人民共和国民事诉讼法》（以下简称《民法通则》）。《民法通则》从违约责任和侵权责任两方面作了如下相关规定：

① 违约责任的约定：《民法通则》第一百零六条第一款规定：“公民、法人违反合同或者不履行其他义务的，应当承担民事责任。”《民法通则》第一百一十一条规定：“当事人一方不履行合同义务或者履行合同义务不符合约定条件的，另一方有权要求履行或争取补救措施，并有权要求承担赔偿责任。”《民法通则》第一百一十三条规定：“当事人双方都违反合同的，应当分别承担各自应负的民事责任。”

② 侵权责任的约定：《民法通则》第一百零六条第二款规定：“公民、法人由于过错侵害国家的、集体的财产，侵害他人财产、人身的，应当承担民事责任。”《民法通则》第一百一十七条规定：“侵占国家的、集体的财产或者他人财产的，应当返还财产，不能返还财产的，应当折价赔偿。损坏国家的、集体的财产或者他人财产的，应当恢复原状或者折价赔偿。受害人因此遭受其他重大损失的，侵害人并应当赔偿损失。”

（2）《注册会计师法》。1993年10月31日颁布、1994年1月1日实施的《注册会计师法》第四十二条规定：“会计师事务所违反本法规定，给委托人、其他利害关系人造成损失的，应当依法承担赔偿责任。”

（3）《中华人民共和国证券法》（以下简称《证券法》）。2005年10月修订通过的、自2006年1月1日起施行的《证券法》第一百七十三条规定：“证券服务机构为证券的发行、上市、交易等证券业务活动制作、出具审计报告、资产评估报告、财务顾问报告、资信评级报告或者法律意见书等文件，应当勤勉尽责，对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证。其制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，给他人造成损失的，应当与发行人、上市公司承担连带赔偿责任，但是能够证明自己没有过错的除外。”

（4）《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》）。2005年10月27日修订通过的、自2006年1月1日起施行的《公司法》第二百零八条第三款规定：“承担资产评估、验资或者

验证的机构因其出具的评估结果、验资或者验证证明不实,给公司债权人造成损失的,除能够证明自己没有过错的外,在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。”

(5)《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》。2007年6月15日施行的《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》,有如下规定:

“会计师事务所因在审计业务活动中对外出具不实报告给利害关系人造成损失的,应当承担侵权赔偿责任,但其能够证明自己没有过错的除外。

“会计师事务所在审计业务活动中因过失出具不实报告,并给利害关系人造成损失的,人民法院应当根据其过失大小确定其赔偿责任。

“会计师事务所能够证明存在以下情形之一的,不承担民事赔偿责任:(一)已经遵守执业准则、规则确定的工作程序并保持必要的职业谨慎,但未能发现被审计的会计资料错误;(二)审计业务所必须依赖的金融机构等单位提供虚假或者不实的证明文件,会计师事务所在保持必要的职业谨慎下仍未能发现其虚假或者不实;(三)已对被审计单位的舞弊迹象提出警告并在审计报告中予以指明;(四)已经遵照验资程序进行审核并出具报告,但被验资单位在注册登记后抽逃资金;(五)为登记时未出资或者未足额出资的出资人出具不实报告,但出资人在登记后已补足出资。

“利害关系人明知会计师事务所出具的报告为不实报告而仍然使用的,人民法院应当酌情减轻会计师事务所的赔偿责任。”

2. 行政责任和刑事责任

行政责任是指注册会计师违反法律法规,发生舞弊或过失行为,并给有关方面造成经济或其他损失后,由政府部门或自律组织对其所追究的具有行政性质的责任。对注册会计师来说,行政责任包括警告、暂停执业、吊销注册会计师证书;对会计师事务所而言,行政责任包括警告、没收违法所得、罚款、暂停执业、撤销等。

刑事责任是指注册会计师因重大过失、欺诈等行为而违反刑法有关条例,按有关法律程序所应承担的法律责任。刑事责任也是由法院判决的,是审计责任中最严厉的一种。注册会计师承担的刑事责任,主要包括管制、拘役、判刑、剥夺政治权利和没收财产等。

行政责任和刑事责任的有关法律规定如下:

(1)《注册会计师法》。《注册会计师法》第三十九条规定:“会计师事务所违反本法第二十条、第二十一条规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告,没收违法所得,可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款;情节严重的,可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。注册会计师违反本法第二十条、第二十一条规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告;情节严重的,可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。会计师事务所、注册会计师违反本法第二十条、第二十一条的规定,故意出具虚假的审计报告、验资报告,构成犯罪的,依法追究刑事责任。”

(2)《证券法》。《证券法》第一百九十三条规定:“发行人、上市公司或者其他信息披露义务人未按照规定披露信息,或者所披露的信息有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的,责令改正,给予警告,并处以三十万元以上六十万元以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处以三万元以上三十万元以下的罚款。发行人、上市公司或者其他信息披露义务人未按照规定报送有关报告,或者报送的报告有虚假记载、误导性陈述



或者重大遗漏的,责令改正,给予警告,并处以三十万元以上六十万元以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处以三万元以上三十万元以下的罚款。发行人、上市公司或者其他信息披露义务人的控股股东、实际控制人指使从事前两款违法行为的,依照前两款的规定处罚。”

《证券法》第二百零一条规定:“为股票的发行、上市、交易出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的证券服务机构和人员,违反本法第四十五条的规定买卖股票的,责令依法处理非法持有的股票,没收违法所得,并处以买卖股票等值以下的罚款。”

《证券法》第二百二十三条规定:“证券服务机构未勤勉尽责,所制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的,责令改正,没收业务收入,暂停或者撤销证券服务业务许可,并处以业务收入一倍以上五倍以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,撤销证券从业资格,并处以三万元以上十万元以下的罚款。”

《证券法》第二百二十五条规定:“上市公司、证券公司、证券交易所、证券登记结算机构、证券服务机构,未按照有关规定保存有关文件和资料的,责令改正,给予警告,并处以三万元以上三十万元以下的罚款;隐匿、伪造、篡改或者毁损有关文件和资料的,给予警告,并处以三十万元以上六十万元以下的罚款。”

(3)《公司法》。《公司法》第二百零八条规定:“承担资产评估、验资或者验证的机构提供虚假材料的,由公司登记机关没收违法所得,处以违法所得一倍以上五倍以下的罚款,并可以由有关主管部门依法责令该机构停业、吊销直接责任人员的资格证书,吊销营业执照。

承担资产评估、验资或者验证的机构因过失提供有重大遗漏的报告的,由公司登记机关责令改正,情节较重的,处以所得收入一倍以上五倍以下的罚款,并可以由有关主管部门依法责令该机构停业、吊销直接责任人员的资格证书,吊销营业执照。

承担资产评估、验资或者验证的机构因其出具的评估结果、验资或者验证证明不实,给公司债权人造成损失的,除能够证明自己没有过错的外,在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。”

《公司法》第二百一十六条规定:“违反本法规定,构成犯罪的,依法追究刑事责任。”

(4)《中华人民共和国刑法》。《中华人民共和国刑法》第二百二十九条规定:“承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件,情节严重的,处五年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金。”

引例解析

注册会计师小李帮助该厂以及接受聘任在一定程度上影响验资的客观公正性,因为接受聘任一定会得到报酬,帮助该厂销售产品有不确定的经济利益存在。所以,小李参与了客户的经营管理,与客户有直接的经济利益关系,对审计的独立性有不利影响,进而影响验资的客观公正性。验资结束后如果接受邀请,等同于接受礼物金钱,违反职业道德规范。



主要术语

注册会计师审计准则 审计质量控制准则 审计职业道德 审计法律责任 鉴证业务
质量控制准则 民事责任 行政责任 刑事责任 政府审计准则 内部审计准则
美国审计准则 国际审计准则

复习思考题

- (1) 审计准则有哪些作用？
- (2) 简述中国注册会计师执业准则体系。
- (3) 什么是审计质量控制准则？审计质量控制的作用有哪些？
- (4) 会计师事务所业务质量控制应包括哪几个方面？
- (5) 注册会计师职业道德基本原则包括哪些内容？
- (6) 注册会计师审计法律责任有哪些？