

第3章 审计组织的形式、审计准则与审计依据

[学习要点]

- ※ 了解审计的产生与发展,了解国家审计机关的性质、设立、领导体制、职责权限。
- ※ 了解政府审计准则一般内容。
- ※ 熟悉审计人员的构成和素质要求。
- ※ 熟悉内部审计和民间审计的内容及特征。
- ※ 熟悉审计依据的一般内容。
- ※ 掌握内部审计和民间审计审计人员的职业道德的内容。
- ※ 掌握内部审计和民间审计审计准则的内容。

3.1 审计组织的形式

建立、健全审计组织并配备合格的审计人员,是各国实行审计制度必要的前提和组织基础。审计作为一项社会活动,必须由各种大小不同的群体,以不同的组织形式渗透到社会的各个阶层,以完成社会赋予的任务。我国的审计组织也和世界上大多数国家一样,由国家审计机关、内部审计机构和民间审计组织三大部分组成。各审计组织的设立都有其法律、法规依据。

3.1.1 审计组织

审计组织是指有权力或有资格行使审计职能,开展审计工作的组织。依前所述,审计按不同主体划分为国家审计、内部审计和民间审计,并相应地形成三类审计组织机构,共同构成我国审计组织体系。

1. 国家审计机关

(1) 国家审计机关概述。国家审计机关是代表国家依法行使审计监督权的行政机关。我国的国家审计机关包括国务院和县级以上地方各级人民政府的审计部门。国务院设立审计署,审计署是我国最高国家审计机关,它按照统一领导、分级管理的原则组织和领导全国的审计工作。审计长是审计署的行政首长,由国务院总理提名,全国人民代表大会决定,国家主席任命。省、自治区、直辖市、县、区等审计部门实行双重领导体制,分别在省长、自治区主席、市长、县长、区长和上一级审计机关的领导下,负责本行政区域内的审计工作。地方各级审计部门对本级人民政府和上一级审计机关负责并向其报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。国家审计机关根据工作需要,可以在其审计管辖范围内派出审计特派员。审计特派员根据审计机关的授权,依法进行审计工作。

(2) 国家审计机关的职责。国家审计机关的职责是审查国家预算的执行情况和决算,以及预算外资金的管理和使用;审查中央银行和国家各事业单位的财务收支;审查国有金融机构和国有企业的资产、负债、损益;审查国家建设项目预算的执行情况和决算;审查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;审查国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支等。国家审计机关对国计民生有重大关系的国有企业、接受财政补贴较多或者亏损数额较大的国有企业,以及国务院和本级地方人民政府指定的其他国有企业,应当有计划地定期进行审计。对国有资产占控股地位或主导地位的企业审计监督,由国务院规定。国家审计机关对各部门以及国有金融机构和企事业单位的内部审计,应予以指导和监督。

(3) 国家审计机关的权限。国家审计机关的权限包括:有权要求被审计单位报送有关资料,被审计单位不得拒绝、拖延、谎报;有权检查被审计单位的会计资料以及与财政财务收支有关的资料和资产,被审计单位不得拒绝;有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查,并取得有关证明材料;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,经县级以上审计机构负责人批准,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、与财务收支行为直接有关的款项,已经拨付的,暂停使用;审计机关认为被审计单位所执行的与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,审计机关应当提请有权处理的机关依法处理;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。

最高审计机关国际组织(INTOSA)是由联合国成员国的政府审计组织联合建立的,属于联合国经社理事会下的一个非政府间组织。该组织发起于1953年,经过长期筹备,于1968年在东京举行成立大会,制定了组织章程,通过了《东京宣言》,正式宣告成立。该组织的宗旨是:“经验分享,全球共惠。”通过各国相互介绍情况、交流经验和加强联系,推动和促进了各国政府审计部门更好地完成本国的审计工作。1983年9月,我国国家审计署正式加入了该组织。

2. 内部审计机构

内部审计机构是在部门、单位内部设立的独立于会计部门和各业务部门的专职机构。我国内部审计机构属于首长负责制型。各部门、各单位的内部审计机构,在本部门、本单位主要负责人的直接领导下,对本部门、本单位及所属单位的财务收支及经济效益进行审计监督。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。

(1) 内部审计机构的设置。我国目前实行的是强制性的内部审计制度,也就是说按规定应设置内部审计机构的单位必须设置。根据《中华人民共和国审计法》第二十九条和《审计署关于内部审计工作的规定》第三条的规定,国家机关、金融机构、企业事业组织、社会团体以及其他单位,应当按照国家有关规定建立、健全的内部审计制度。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

内设相应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,并配备总审计师。

(2) 内部审计机构的职责。根据《审计署关于内部审计工作的规定》第九条的规定,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。

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内部控制制度的健全性和有效性以及风险管理进行评审。

⑥ 对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计。

⑦ 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。

(3) 内部审计机构的权限。根据《审计署关于内部审计工作的规定》第十一条规定,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,主要包括以下内容。

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,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。

⑩ 对违法违规和造成损失浪费的单位 and 人员,给予通报批评或者提出追究责任的建议。

国际内部审计组织。为了对内部审计工作发展提供综合性专业发展活动和标准,研究、传播和深化包括内部控制和其他有关内部审计的知识和信息,为会员培训内部审计人才,国际上成立了由各国内部审计师组成的世界性学术组织——国际内部审计协会(IIA)。该协会的宗旨是:“经验分享,携手共进”。我国内部审计学会应邀参加了在美国召开的该协会第46次年会,并于1987年12月加入该协会。

3. 民间审计组织

(1) 民间审计组织概述。民间审计组织是指根据国家法律、法规的规定,经政府有关部门审核批准,依法独立从事受托审计业务和咨询服务的组织。目前我国民间审计组织主要有会计师事务所。

其中,会计师事务所是指经国家批准,注册登记,依法接受委托独立承办审计查证和其他咨询业务的中介组织。会计师事务所由注册会计师组成,实行自收自支,独立核算,依法

纳税。注册会计师事务所应报经财政部或省级财政部门审查批准,并向当地工商行政管理机关登记、领取执照后才能开业。在法律形式上,现阶段,我国会计师事务所所有合伙制和有限责任公司两种形式。会计师事务所接受各级财政部门的监督和指导,在业务上主要接受各级注册会计师协会的指导和管理工作。在我国,注册会计师只有隶属于会计师事务所,才能承办业务。

(2) 民间审计组织的业务范围。民间审计的业务范围可归纳为法定业务和非法定业务两大类。

法定业务是指由《中华人民共和国注册会计师法》和其他有关法律、法规规定的,必须由注册会计师执行的业务(其执业报告具有证明效力)。具体包括以下内容。

- ① 审查企业会计报表,出具审计报告。
- ② 验证企业资本,出具验资报告。
- 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。
- ④ 办理法律、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。

非法定业务是指并非由有关法律、法规规定,可以由注册会计师执行,也可以由取得相应资格的非注册会计师执行的业务。主要包括:资产评估、税务代理、代理设计会计制度及其有关的内部控制、企业财务咨询、代理记账、建设工程概预算和结算的代理和审计、企业管理咨询、投资咨询等。审计人员出具的非法定业务执业报告不具有《中华人民共和国注册会计师法》规定的证明效力。

(3) 民间审计组织在接受委托事项后,可在自己的职权范围内行使下列职权。

- ① 查阅与委托事项有关的账目、文件、资料和核实资产。
- ② 查看委托人的业务现场和设施。
- ③ 参加与委托事项有关的会议。
- ④ 对与委托事项有关的单位和个人进行调查并索取证明材料。
- ⑤ 要求委托人提供其他必要的协助。

随着经济的发展,现代企业日趋复杂化和国际化,客户对会计师事务所的服务质量和要求不断提高,并带动了民间审计的跨国界发展,形成了国际会计师事务所,在国际经济生活中起着重要的作用。为谋求审计工作质量的不断提高,1977年成立了国际会计(审计)师联合会(IFAC),下设审计实务委员会,以协调各会员国的关系,研究和制订审计标准。

3.1.2 审计人员

1. 审计人员概念

审计人员,是指在国家审计机关、内部审计机构和民间审计组织内专门从事审计工作的人员。审计人员是开展审计工作,完成审计任务的具体执行人。审计工作是一项专业性较强的工作,它要求审计人员具有较广的知识面和多种技能,同时还必须取得相应的任职资格。我国审计专业技术职称包括高级审计师、审计师、助理审计师。我国从1987年开始实施审计专业技术职称的评定制度。从1992年起对中级、初级审计师任职资格实行考试制度。

2. 审计人员的素质要求

审计人员的素质要求包括政治素质和业务素质两个方面。

(1) 在政治素质上,审计人员必须努力学习政治理论、学习党和政府的各项方针政策和法律知识,保持较高的政策理论水平和政策水平;必须依法审计,忠于职守,坚持以国家和社会公众的利益为重;必须独立、客观、公正和廉洁,保守秘密,为社会各界提供符合规定要求的专业服务。

(2) 在业务素质上,审计人员要熟悉会计、审计的理论与方法;精通会计、审计实务;熟悉经营管理方面的知识和财政经济方面的法律、法规及制度;掌握审计查账的基本知识技能和方法;熟练使用计算技术和应用计算机记账、查账,具备一定的会计、审计或财经管理方面的经验。在业务能力上,审计人员除了掌握专业知识外,还应具备实际工作的能力,如沟通、协调和配合能力、分析能力、判断能力、调查研究能力和文字表达能力等。

3. 审计人员的职业道德

审计人员的职业道德,是指在审计实践中审计人员应当遵循的行为规范,对审计人员思想意识、品德修养等方面规定的基本要求。本节主要阐述内部审计和民间审计人员职业道德的内容。

(1) 内部审计人员的职业道德

《内部审计人员职业道德规范》是中国内部审计协会依据《中华人民共和国审计法》、《审计署关于内部审计工作的规定》及相关法律法规的规定制定的,自2003年6月1日起开始施行。在该规范中对内部审计人员的职业道德作了明确的规定:内部审计人员在履行职责时,应当严格遵守中国内部审计准则及中国内部审计协会制定的其他规定。

中国内部审计协会作为内部审计行业的自律性组织,负责制定中国内部审计准则及其他内部审计的有关规定。我国内部审计准则的制定是在参考了国际内部审计师协会所颁布的内部审计实务标准的基础上,结合考虑了我国的经济情况及内部审计工作的实际情况制定的,具有一定的科学性、现实性和前瞻性。内部审计人员应认真遵守内部审计准则等规定,这是内部审计人员履行职责的首要要求。

① 内部审计人员不得从事损害国家利益、组织利益和内部审计职业荣誉的活动。

内部审计人员作为组织经营活动和内部控制的评价者与监督者,应保持自身的诚实、正直,忠于国家、忠于组织、维护职业荣誉,不能从事有损国家利益、组织利益和内部审计职业荣誉的活动。

② 内部审计人员在履行职责时,应当做到独立、客观、正直和勤勉。

这是对内部审计人员所应具备的职业品质提出的要求,是从事内部审计职业所必须具备的基本条件。独立是指内部审计人员应当独立于审计对象,与审计对象之间不存在任何可能的潜在利益冲突,不能负责被审计单位的经营活动和内部控制的决策与执行。客观是指内部审计人员不受外来因素的影响,根据事实,公正、无偏地做出判断和评价。正直是指内部审计人员应能明辨是非,坚持正确的行为、观点,不屈服于压力,按照法律及职业要求,遵守法律。勤勉是指内部审计人员应勤勉工作,以减少因疏懒而带来的错误、疏忽和遗漏,降低审计风险。

③ 内部审计人员在履行职责时,应当保持廉洁,不得从被审计单位获得任何可能有损职业判断的利益。

从被审计单位收取利益,会使内部审计人员的独立性、客观性受到损害,内部审计人员对被审计单位所作审查和评价的公正性、客观性不可避免地都会受到怀疑,从而与组织的利

益相背,甚至带来损害。

④ 内部审计人员应当保持应有的职业谨慎,并合理地使用职业判断。

应有的职业谨慎要求内部审计人员应当运用人们所期望的谨慎优秀的内部审计人员在相同或类似情况下应该具备的谨慎态度和技能。内部审计人员在实施内部审计活动时,应秉持应有的职业谨慎,根据所审查项目的复杂程度,合理地使用职业判断,运用必需的审计程序,警惕可能出现的错误、遗漏、消极怠工、浪费、效率低下和利益冲突等情况,还应小心地避免可能发生的违法乱纪的情形等。对于审计中发现的控制不够充分的环节,应提出合理可行的改进措施。

⑤ 内部审计人员应当保持和提高专业胜任能力,必要时可聘请有关专家协助。

内部审计人员必须拥有实施内部审计活动所必需的专业知识、技能和其他能力。应当具备的专业知识能力主要是指开展内部审计业务所必须掌握的会计、管理、税收、相关法规等方面的专业知识,以及与组织的经营活动相关的业务知识。内部审计人员所掌握的专业知识应能达到这样一个水平,即能够发现组织经营过程中存在的或潜在的问题,并能提出解决问题的建议。此外,内部审计人员还应当具备一些基本的沟通技能,例如交际技能、出色的口头与书面表达能力,以有效地完成审计活动,并将审计结果清楚地表达出来。内部审计人员所具有的专业知识并不能保证对审查的所有事项都能做出合理的判断,例如某些生产过程中的技术问题,或对某些物品的估价就超出了内部审计人员的知识范围和专业能力。当所审查的事项需要运用到某些特定领域的专业知识时,应当聘请相关的专家协助。所聘请的专家可能来自组织的外部,也可能来自组织内部其他部门或机构。

⑥ 内部审计人员应诚实地为组织服务,不做任何违反诚信原则的事情。

内部审计是组织经营管理过程中的一个重要环节,是为了促进组织规划目标的实现而服务的。内部审计人员隶属于组织,是组织的成员,其工作目标应该是促进组织目标的实现。因此,内部审计人员应当尽职尽责、诚实地为组织服务,不能违反诚信原则,从事有损于组织的活动。

⑦ 内部审计人员应当遵循保密性原则,按规定使用其在履行职责时所获取的资料。

⑧ 由于内部审计工作的性质决定了内部审计人员经常会接触到组织的一些机密的内部信息及资料,内部审计人员应当对这些信息及资料保密,不能因为任何个人或其他组织的利益而滥用和泄露这些机密的资料,要防止因为这些信息与资料的泄露,给组织带来损失。内部审计人员在审计报告中应客观地披露所了解的全部重要事项。

内部审计人员有责任将审计过程中所了解的重要事项如实进行反映,否则,可能使所提交的审计报告产生曲解或使潜在的风险不为组织的管理层所重视。在内部审计活动中,内部审计人员可能会碰到这样一种情况,即发现一些可能会对组织产生重大影响的现象,但是又没有足够充分的证据表明一定会产生影响。在这种情况下,内部审计人员不能隐瞒这些事项,应当在审计报告中客观地进行披露,但不能随便得出结论。

⑨ 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。

⑩ 内部审计人员应不断接受后续教育,提高服务质量。

(2) 民间审计人员的职业道德

中国注册会计师协会根据《中华人民共和国注册会计师法》制定发布的《中国注册会计

师职业道德基本准则》自 1997 年 1 月 1 日起施行。在该准则中,规定了民间审计人员职业道德的 5 个方面内容。

① 一般原则。具体包括独立、客观、公正的原则。独立性原则有两层含义即实质上和形式上的独立。实质独立要求注册会计师与委托单位之间必须实实在在地毫无利害关系。形式上独立是对第三者而言的,注册会计师必须在第三者面前呈现一种独立于委托单位的身份,即在他人看来注册会计师是独立的。为了保持独立性,执行审计或其他鉴证业务的注册会计师如与客户存在可能损害独立性的利害关系,应当向所在会计师事务所声明,并实行回避。客观性原则是指注册会计师执行业务时,应当实事求是,不为他人所左右,也不得因个人好恶影响分析、判断的客观性。公正性原则是指注册会计师执行业务时,应当正直、诚实,不偏不倚地对待有关利益各方。

② 专业胜任能力与技术规范。注册会计师应当做到:保持和提高专业胜任能力,遵守独立审计准则等职业规范,合理运用会计准则及国家其他相关技术规范;不得承办不能胜任的业务;在执行业务时,应当保持应有的职业谨慎;执行业务时,应当妥善规划,并对业务助理人员的工作进行指导、监督和检查;不得以其职业身份对未审计或其他未鉴证事项发表意见;不得对未来事项的可实现程度做出保证;对审计过程中发现的违反会计准技术规范的事项,应当按照独立审计准则的要求进行适当处理。

③ 对客户的要求。注册会计师对客户的要求是:在维护社会公众利益的前提下,竭诚为客户服务;应当按照业务约定履行对客户的要求;应当对执行业务过程中知悉的商业秘密保密,并不得利用其为自己或他人谋取利益;履行按照规定标准收费的要求。

④ 对同行的要求。注册会计师对客户的要求包括:配合同行工作;不得诋毁同行,不得损害同行利益;不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师;不得以不正当手段与同行争揽业务。

⑤ 其他责任。注册会计师的其他责任是指:不得有可能损害职业形象的行为;不得采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务;不得对其能力进行广告宣传以招揽业务;不得以向他人支付佣金等不正当方式招揽业务,也不得向客户或通过客户获取服务费之外的任何利益;不得允许他人以本所或本人的名义承办业务。

3.2 审计准则

3.2.1 审计准则概述与作用

1. 审计准则概述

(1) 审计准则的概念。审计准则是审计组织和审计人员在执业过程中必须遵循的基本原则和规范,也是判断审计工作质量的权威性标准。审计准则是审计理论研究和审计实务不断发展的产物。

(2) 审计准则的特征。审计准则具有如下特征:①适应性。审计准则的适应性是指审计准则要适应各种审计,不仅要适应财务报表审计,而且要适应财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计。这就要求在制定审计准则时应结合我国国情,具有我国特点,适应我国的各种审计。②主体性。审计准则的主体性是指审计准则要对审计主体做出规范。它不仅

是审计人员进行审计工作的规范,还应是建立审计机构的规范;不仅是建立国家审计机关的规范,也是建立内部审计机构、民间审计组织的规范。这就要求在制定我国审计准则时,要对审计人员和审计机构做出明确的具体规定。这样既便于各地在组建审计机构、配备审计人员时认真遵守,也便于群众对审计人员和审计机关进行监督,把审计工作置于群众监督之中。③全面性。审计准则的全面性是指对审计人员的政治、业务、品德和行为等各方面都应有所规定。这就要求制定审计准则时,必须全面地对审计人员资格和条件做出具体规定。④权威性。审计准则通常由最具权威性的审计职业团体或国家级的相关政府机构制定和颁布,具有权威性和可靠性。

(3) 审计准则的意义。①它是制约审计人员的行为规范;②它是指导审计工作的业务指南;③它是衡量审计质量的客观标准;④它是表述审计意见的重要依据。

(4) 审计准则的历程。审计准则起源于美国,首先以独立审计准则的形式于1917年面世,之后于1972年和1978年分别出台了政府审计准则及内部审计准则。英国、澳大利亚、加拿大、德国、日本等主要发达国家均已形成了审计准则体系。我国审计准则的制定与实施起步比较晚,但进展很快,已经制定并实施了一系列的审计准则。

2. 审计准则的作用

审计准则对指导审计实务,优化审计人员队伍,发展审计事业等发挥着重要作用。归纳起来包括以下几个方面。

(1) 实施审计准则,有助于审计工作质量的提高。审计准则中规定了审计人员的任职资格及其应持有的工作态度、实施审计的基本程序和方法及撰写审计报告的要求等,从而规范了审计工作的内容和口径,便于审计人员遵循,有了审计准则,审计人员要依照准则办事,工作规范化、程序化、制度化,就容易提高审计质量。

(2) 实施审计准则,有助于赢得社会公众对审计工作的信任。审计准则是权威性的审计工作专业标准,只要审计工作是按照审计准则进行的,审计工作质量就有保障,审计结论就会是可靠的,就能取信于经济利益各个方面。

(3) 实施审计准则,有助于维护审计组织和审计人员的正当权益。由于审计准则中规定了审计人员的职责范围,审计人员只要能严格按照审计准则的要求执业,就算是尽职尽责。当发生法律纠纷时,审计人员可用审计准则维护自身的合法权益。

(4) 实施审计准则,有助于国际审计经验的交流。审计准则在各国审计界受到重视,各国都很重视审计准则的研究,国际相互交流是发展与完善审计准则的重要途径,是审计事业国际化的需要。

3.2.2 审计准则的一般内容结构

审计准则是一个完整的体系,根据审计主体及作用范围不同,审计准则可分为国家审计准则、民间审计准则和内部审计准则三类。各类审计准则又可分为基本准则、具体准则和执业规范指南三个层次。其中的基本准则主要由一般准则、实施准则和报告准则三部分组成。

1. 一般准则

一般准则也称职业准则,它是规定审计人员资质的准则,是审计准则的重要组成部分。一般准则大致包括以下4方面的内容。

(1) 关于审计人员独立性的规定。审计人员必须保持一定的独立性,以便做出公正的判断。这种独立性,一方面是形式上的独立,即审计人员与被审计人之间不存在行政上领导与被领导的关系,也不存在经济利害关系;另一方面是精神上的独立,即审计人员在实施审计和提出审计报告的过程中保持客观公正的态度。

(2) 关于审计人员业务技能的规定。将审计人员的资格列入审计准则是确立和维护审计制度,发展审计事业必不可少的条件。依照这一条件,执业审计人员应具备三个条件:一是接受了一定的专业教育;二是从事过一定时间的会计和审计工作;三是对民间审计组织的执业审计人员来说,还须通过由专业团体举行的统一考试。

(3) 关于审计人员应有的工作态度和作风的规定。审计人员在实施审计的过程中应具有高度责任感和一丝不苟的慎重态度,从拟定审计计划、收集和评价审计证据、编制审计工作底稿、检查审计工作,到编写审计报告以及表示审计意见等,都应采取审慎的态度和严谨的工作作风。

(4) 关于审计人员严守秘密的规定。审计人员要保守被审计人的商业秘密,保护他们的合法权益,以取信于被审计人,取信于社会。

2. 实施准则

实施准则也称作业准则或外勤准则。它是对审计人员执行审计工作的要求。实施准则一般包括审计计划的制订、内部控制制度的评价、审计证据的收集、审计工作底稿的编制和保管等。有些审计准则还包括对审计工作质量的监督,对重要性和审计风险的应用、抽样审计方法以及审计工作涉及计算机系统时的规定。

(1) 关于制订审计计划的规定。审计人员在执行审计业务时,要制订审计计划,明确审计目标和审计范围,拟定审计程序、审计方法、人员分工和时间安排。在执行审计计划的过程中,要根据实际情况对计划进行必要的修改、调整和完善。

(2) 关于评价内部控制制度的规定。评价被审计单位的内容控制制度,确定其可信赖的程度,是现代审计的一项公认的原则。审计人员应当对被审计单位的相关的内部控制制度进行符合性测试,据以确定实质性测试的范围和重点,采取相应的审计方法。

(3) 关于收集和评价审计证据的规定。审计过程从某种意义上说就是收集和评价审计证据,并据以表达审计意见的过程。因此,审计人员需要采取严密、科学的手段收集各种证据,并对所收集的证据进行分析,按其是否具有的相关性、可靠性、重要性和充分性等特征进行评价。

(4) 关于编制审计工作底稿的规定。审计准则对审计工作底稿的编制、检查、复核和保管等做出了统一的规定,明确了编制的各个环节和主要内容。

3. 报告准则

报告准则是对审计人员编写审计报告的原则、报告的形式和报告的内容等方面提出的基本要求。

(1) 编写审计报告的原则。审计报告的编写应当体现客观性、充分性、一致性和建设性,以法律、条例和公认的原则为准绳,以客观事实所形成的充分有力的审计证据为依据,得出公正的审计结论,并对被审计单位提出客观的批评意见和切实可行的建议。

(2) 关于审计报告形式的规定。报告准则规定了审计报告的格式、文字表达要求。我

国政府审计准则还对报告的提交时间做出了明确的规定。

(3) 关于审计报告内容的规定。审计报告的内容应包括审计的性质、依据、范围和发现的情况,以及审计人员所做出的结论等。

3.2.3 我国的审计准则体系

我国自恢复注册会计师制度以来,相继颁布了一系列审计执业规则,到1996年12月政府审计准则的出台,初步形成了包括政府审计准则、民间审计准则(独立审计准则)和内部审计准则在内的审计准则体系。

1. 政府审计准则

根据最高审计机关国际组织于1977年通过的《利马宣言——审计规则指南》为准绳,结合我国的实际情况,我国于1996年12月6日正式颁布了《中华人民共和国国家审计基本准则》,并于2000年1月对该准则进行了修订,包括基本准则、具体准则和执业规范指南三个层次。

为了贯彻落实修订后的审计法和审计法实施条例,规范审计机关及其审计人员执行审计业务的行为,推进审计工作的规范化,发挥审计在保障国家经济社会健康运行中的“免疫系统”功能,2009年审计署在深入开展国内外审计准则比较研究,反复论证修改的基础上,对现行审计准则再次进行修订。与修订前的审计准则体系由一个审计基本准则、若干单项通用审计准则和专业审计准则、若干审计指南三层次组成不同,此次准则修订参照美国等国家审计机关的做法,制定单一的国家审计准则,并在审计准则之下开发若干审计指南或者审计手册,这种体系结构可以克服制定多个单项审计准则容易出现的体系庞杂、单项准则间内在关系不够清晰、内容重复交叉多等缺陷。修订后的审计准则共七章,200条,包括总则、审计机关和审计人员、审计计划、审计实施、审计报告、审计业务质量控制与责任、附则。

此次准则修订,通过原则性规定与规则性规定相结合、形式要求与实质要求相结合、鼓励制定配套政策措施等方式,增强了准则的可操作性,扩大了准则的适用范围。修订后的审计准则立足于适用各种审计业务类型和全国各级审计机关。在满足当前审计工作需要的同时,也考虑到审计环境的变化和审计工作的长远发展,增加了绩效审计、审计整改、信息技术环境下的准则应用等方面的内容,使审计准则具有一定的前瞻性。

2. 民间审计准则

民间审计准则也称独立审计准则,它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。随着经济改革的不断深入,市场经济尤其是证券市场的发展,根据《中华人民共和国注册会计师法》的有关规定,自1995年以来,我国分批颁布了《中国注册会计师独立审计准则》,初步建立了中国注册会计师执业规范的核心体系。到2002年3月止,中国先后制定了五批独立审计准则,包括:独立审计准则序言、独立审计准则基本准则及3个相关基本准则(即职业道德基本准则、质量控制基本准则和后续教育基本准则)、27项具体准则、10项实务公告和4个职业规范指南,累计46个项目。中国已初步建立了独立审计准则体系。2006年2月,财政部发布48项注册会计师审计准则,包括鉴证业务准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则,满足了新形势下注册会计师的执业需求,突出了维护公众利益的行业宗旨,增强了审计准则的易理解性和可操作性,实现

了历史性突破。

3. 内部审计准则

内部审计准则是有关规范内部审计工作、提高内部审计工作的质量和效率,进而促进内部审计发展的准则。

根据《审计法》、《审计署关于内部审计工作的若干规则》,以及《内部审计准则》和其他有关文件的规定,我国于2003年6月正式颁布了《内部审计准则》,包括内部审计序言、内部基本准则、内部审计人员职业道德规范和内部审计具体准则以及实务指南。序言部分说明了内部审计准则的制定依据、目标、体系、约束力、适用范围、制定与发布程序、修订和解释权;基本准则包括一般准则、作业准则、报告准则、内部管理准则、附则;内部审计人员职业道德规范具体规定了内部审计人员的11条职业道德规范要求;内部审计具体准则到目前为止出台了27个具体准则;实务指南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。

随着国际商品、资金、技术、知识、劳务和信息交流规模的日益扩大,各国在经济上相互依存、相互促进的关系日益明显。随着经济关系的国际化,审计也因此而走出国界,参与国际市场竞争。为了使审计报告和被审计鉴证的会计报表能取得各有关国家社会公众的信任,要求协调审计标准和实务,消除各国审计准则和实务中的分歧,需要一套适用于各国的审计准则。目前已取得的主要成就有:国际会计师联合会颁布的《国际审计准则》和最高审计机关国际组织颁布的《利马宣言——审计规则指南》。国际会计师联合会成立于1977年10月,代表着澳大利亚、法国、日本、荷兰和墨西哥等43个国家和地区的63个执业会计师团体。该协会下设国际审计实务委员会,负责拟订并颁布《国际审计准则》。1980年以来,该联合会已先后颁布了28项《国际审计准则》文件。这些文件可分为一般准则、工作准则和报告准则3个部分。

(1) 一般准则。一般准则是对注册会计师资格条件和执业行为要求的准则,主要包括以下几个方面。

① 对注册会计师应具备的技术条件所做的规定,包括专业学识、实践经验和工作能力等。

② 对注册会计师应具备的身份条件所做的规定,主要是要求注册会计师必须具备超然、独立的立场,在陈述与表示意见时持公正态度等。

③ 对注册会计师应具备的职业道德条件所做的规定。

(2) 工作准则。工作准则也称外勤准则,是注册会计师在执行会计报表审计过程中应遵守的准则。主要包括以下几个方面。

① 对制订审计计划所做的规定,包括审计计划的可行性研究、审计的工作程序、审计的人员和工作分工等。

② 对确立审计范围所做的规定,包括审计会计报表,了解、研究内部控制制度,确定扩大、深入检查或采用其他审计方法的时间和范围等。

③ 对获取审计证据所做的规定,包括采用各种有效的方法以获取充分适当的证据,充分考虑审计对象的重要性、风险程度及其他影响因素,为审计会计报表和出具公正合理审计意见提供合理的依据等。

④ 对实施审计行为所做的规定,包括执行审计的必要条件、手续和应执行的审计业