

江苏高校品牌专业建设工程一期项目（PPZY2015A077审计学专业）资助出版

21 世纪高等教育审计精品教材

国家级特色专业

# 审计法规与准则

*Auditing Laws, Regulations & Standards*

陈希晖 主编



东北财经大学出版社  
Dongbei University of Finance & Economics Press



江苏高校品牌专业建设工程一期项目（PPZY2015A077审计学专业）资助出版

21 世纪高等教育审计精品教材

国家级特色专业

# 审计法规与准则

*Auditing Laws, Regulations & Standards*

陈希晖 主编



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

图书在版编目(CIP)数据

审计法规与准则 / 陈希晖主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2016.3

(21世纪高等教育审计精品教材)

ISBN 978-7-5654-2272-0

I. 审… II. 陈… III. ①审计法-中国-高等学校-教材 ②审计标准-中国-高等学校-教材 IV. ①D922.27 ②F239.221

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第040766号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连永盛印业有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 665千字 印张: 27 3/4 插页: 1

2016年3月第1版

2016年3月第1次印刷

责任编辑: 王莹 周慧 张爱华 吴茜 责任校对: 艾希

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 45.00元

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

# 前言

一直以来，审计专业教育包含政府审计、内部审计、注册会计师审计三个方向。一提到审计，大家首先想到注册会计师审计，想到审计就是查账的；一打开审计学的教材，里面大多是注册会计师审计的内容。开设“审计法规与准则”课程这么多年来，作为课程负责人，一直想寻觅一套能够涵盖三种审计主体的审计法规与准则教材，但都未能如愿，要么是对某一审计主体的审计法规汇编或解读，要么是对某一审计主体的某一种审计法规或准则的解读，收齐三类审计主体的主要审计法规与准则往往代价很大，非常不利于学生的学习。

目前已有的审计教材，不论是政府审计、内部审计还是注册会计师审计，从内容上看，大多与审计准则脱节。一方面，审计准则变化较快，教材修订跟不上；另一方面，审计师资紧缺，教师没有对审计准则进行系统的学习，既不清楚审计准则的变化，又不了解审计实务的发展。在这种背景下，审计学专业学生如果再没有审计实践训练，就业后往往很难适应审计实务的变化。

近年来，三类审计主体的审计取得了很大的发展，国家审计突破了传统的合规审计，向绩效审计发展，领导干部经济责任审计成为法定审计业务，国家审计成为国家治理的基石和保障。党中央、国务院非常重视国家审计，提出了更高的要求，发布了一系列文件来指导国家审计的发展，审计准则也进行了系统的修订。自2003年以来，内部审计得到政府、企事业单位的高度重视，在中国内部审计协会的推动下，内部审计理念发生根本性变化，内部审计准则在2013年也完成了修订。2009年国务院56号文发布后，中国注册会计师协会发布了一系列文件推动注册会计师行业的发展，注册会计师审计准则基本实现国际趋同，准则修订一直“在路上”。为全面反映审计法制化建设的最新成果，我们编写了这部教材。其主要特点是：

- 1.体现了三位一体的审计框架。内容上包含了三类审计主体的审计人员目前最常用、最具有指导意义的审计法规与准则。既有审计专业性法律，又有相关行政法规和准则，尤其是全面收录了三类审计主体现行的审计准则，保留了审计法规与准则的原貌，有利于读者对三类审计主体的法规进行比较研究。

- 2.跟踪审计法规与准则的最新发展。审计法制化建设一直在进行，教材在保持相对稳定的基础上收录了最新的审计法规与准则，如国家审计法规与准则部分收录了2015年新修订的审计“八不准”工作纪律，内部审计法规与准则部分收录了2016年刚刚发布的两个审计准则，注册会计师审计法规与准则部分收录了2016年新发布的审计报告相关准则的征求意见稿。

- 3.对审计法规与准则从总体到三类审计主体进行了描述。一方面，对审计法规与准则进行了整体描述，包括审计法规的层次、分类，审计准则的性质、修订及其在审计理论结

构中的地位；另一方面，对三类审计主体的审计法规与准则的发展、现状和未来进行全景描述。

本教材没有对三类审计主体的相关法规和准则进行系统的归类、分析，主要是考虑法规与准则条文一般较严谨，主观的归类分析难免会曲解原文。当然，在以后教材的修订中，我们将进行初步的尝试，或许可以使教材更加生动。

由于三类审计主体除准则之外的各种审计指南的篇幅较长，形式各异，且审计指南仅供审计主体参照执行，受篇幅限制，本教材没有收录这些指南。

尽管《审计法规与准则》初步成书，但由于时间较紧，形式上略显粗糙，内容上也难免有差错，敬请读者批评指正！

陈希晖

2016年1月

# 目 录

|                                           |    |
|-------------------------------------------|----|
| 1 绪论 .....                                | 1  |
| 1.1 审计法规概述 .....                          | 1  |
| 1.2 审计准则概述 .....                          | 3  |
| 2 国家审计法规与准则 .....                         | 8  |
| 2.1 国家审计法规与准则概述 .....                     | 8  |
| 2.2 国家审计法规与准则汇编 .....                     | 12 |
| 2.2.1 中华人民共和国审计法 .....                    | 12 |
| 2.2.2 中华人民共和国审计法实施条例 .....                | 17 |
| 2.2.3 财政违法行为处罚处分条例 .....                  | 24 |
| 2.2.4 国务院关于加强审计工作的意见 .....                | 30 |
| 2.2.5 关于完善审计制度若干重大问题的框架意见及相关配套文件 .....    | 33 |
| 关于完善审计制度若干重大问题的框架意见 .....                 | 33 |
| 关于实行审计全覆盖的实施意见 .....                      | 36 |
| 关于省以下地方审计机关人财物管理改革试点方案 .....              | 38 |
| 关于推进国家审计职业化建设的指导意见 .....                  | 40 |
| 2.2.6 党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定 .....     | 41 |
| 2.2.7 党政主要领导干部和国有企业领导人员经济责任审计规定实施细则 ..... | 45 |
| 2.2.8 审计“八不准”工作纪律 .....                   | 54 |
| 2.2.9 中国国家审计准则 .....                      | 56 |
| 3 内部审计法规与准则 .....                         | 81 |
| 3.1 内部审计法规与准则概述 .....                     | 81 |
| 3.2 内部审计法规与准则汇编 .....                     | 85 |
| 3.2.1 内部审计工作规定 .....                      | 85 |
| 3.2.2 内部审计质量评估办法 .....                    | 89 |
| 3.2.3 中国内部审计准则 .....                      | 90 |
| 第 1101 号——内部审计基本准则 .....                  | 90 |
| 第 1201 号——内部审计人员职业道德规范 .....              | 92 |
| 第 2101 号内部审计具体准则——审计计划 .....              | 94 |
| 第 2102 号内部审计具体准则——审计通知书 .....             | 96 |
| 第 2103 号内部审计具体准则——审计证据 .....              | 96 |
| 第 2104 号内部审计具体准则——审计工作底稿 .....            | 98 |
| 第 2105 号内部审计具体准则——结果沟通 .....              | 99 |

|                                                   |            |
|---------------------------------------------------|------------|
| 第2106号内部审计具体准则——审计报告 .....                        | 100        |
| 第2107号内部审计具体准则——后续审计 .....                        | 102        |
| 第2108号内部审计具体准则——审计抽样 .....                        | 103        |
| 第2109号内部审计具体准则——分析程序 .....                        | 105        |
| 第2201号内部审计具体准则——内部控制审计 .....                      | 107        |
| 第2202号内部审计具体准则——绩效审计 .....                        | 110        |
| 第2203号内部审计具体准则——信息系统审计 .....                      | 112        |
| 第2204号内部审计具体准则——对舞弊行为进行检查和报告 .....                | 116        |
| 第2205号内部审计具体准则——经济责任审计 .....                      | 118        |
| 第2301号内部审计具体准则——内部审计机构的管理 .....                   | 121        |
| 第2302号内部审计具体准则——与董事会或者最高管理层的<br>关系 .....          | 124        |
| 第2303号内部审计具体准则——内部审计与外部审计的协调 .....                | 126        |
| 第2304号内部审计具体准则——利用外部专家服务 .....                    | 127        |
| 第2305号内部审计具体准则——人际关系 .....                        | 128        |
| 第2306号内部审计具体准则——内部审计质量控制 .....                    | 130        |
| 第2307号内部审计具体准则——评价外部审计工作质量 .....                  | 132        |
| 第2308号内部审计具体准则——审计档案工作 .....                      | 133        |
| <b>4 注册会计师审计法规与准则 .....</b>                       | <b>137</b> |
| 4.1 注册会计师审计法规与准则概述 .....                          | 137        |
| 4.2 注册会计师审计法规与准则汇编 .....                          | 143        |
| 4.2.1 中华人民共和国注册会计师法（修正案）（征求意见稿） .....             | 143        |
| 4.2.2 中国注册会计师职业道德守则 .....                         | 148        |
| 中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则 .....                  | 148        |
| 中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架 .....                  | 150        |
| 中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具<br>体要求 .....           | 153        |
| 中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对<br>独立性的要求 .....        | 159        |
| 中国注册会计师职业道德守则第5号——其他鉴证业务对独<br>立性的要求 .....         | 191        |
| 4.2.3 中国注册会计师执业准则体系 .....                         | 205        |
| 中国注册会计师鉴证业务基本准则 .....                             | 205        |
| 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<br>审计工作的基本要求 ..... | 213        |
| 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<br>一致意见 .....      | 218        |
| 中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的<br>质量控制 .....       | 220        |

|                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------|-----|
| 中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿·····                             | 224 |
| 中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊<br>相关的责任·····                | 227 |
| 中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律<br>法规的考虑·····                | 233 |
| 中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通·····                            | 237 |
| 中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报<br>内部控制缺陷·····               | 241 |
| 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<br>会计师的沟通·····             | 242 |
| 中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作·····                             | 244 |
| 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<br>环境识别和评估重大错报风险·····       | 245 |
| 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<br>重要性·····                 | 250 |
| 中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险<br>采取的应对措施·····             | 252 |
| 中国注册会计师审计准则第 1241 号——对被审计单位使用服务<br>机构的考虑·····                | 255 |
| 中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中<br>识别出的错报·····                  | 259 |
| 中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据·····                               | 261 |
| 中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、<br>分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑····· | 263 |
| 中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证·····                                 | 264 |
| 中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序·····                               | 267 |
| 中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样·····                               | 269 |
| 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<br>会计估计）和相关披露·····        | 271 |
| 中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方·····                                | 274 |
| 中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营·····                               | 278 |
| 中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的<br>期初余额·····                  | 287 |
| 中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项·····                               | 288 |
| 中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明·····                               | 291 |
| 中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的<br>特殊考虑·····                 | 294 |
| 中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的<br>工作·····                    | 302 |

|                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------|-----|
| 中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作·····                             | 304 |
| 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<br>出具审计报告·····              | 306 |
| 中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非<br>无保留意见·····                  | 317 |
| 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<br>和其他事项段·····             | 329 |
| 中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键<br>审计事项·····                  | 334 |
| 中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息：对应数据和<br>比较财务报表·····                | 337 |
| 中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息<br>的责任·····                   | 339 |
| 中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制<br>基础编制的财务报表审计的特殊考虑·····       | 356 |
| 中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资·····                                  | 358 |
| 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<br>特定要素审计的特殊考虑·····         | 361 |
| 中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具<br>报告的业务·····                  | 363 |
| 中国注册会计师审计准则第 1611 号——商业银行财务报表审计··                             | 368 |
| 中国注册会计师审计准则第 1612 号——银行间函证程序·····                             | 376 |
| 中国注册会计师审计准则第 1613 号——与银行监管机构的关系··                             | 377 |
| 中国注册会计师审计准则第 1631 号——财务报表审计中<br>对环境事项的考虑·····                 | 382 |
| 中国注册会计师审计准则第 1632 号——衍生金融工具的审计····                            | 388 |
| 中国注册会计师审计准则第 1633 号——电子商务对财务报表<br>审计的影响·····                  | 398 |
| 中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅·····                              | 402 |
| 中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息<br>审计或审阅以外的鉴证业务·····          | 407 |
| 中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号——预测性<br>财务信息的审核·····                  | 417 |
| 中国注册会计师相关服务准则第 4101 号——对财务信息执行<br>商定程序·····                   | 422 |
| 中国注册会计师相关服务准则第 4111 号——代编财务信息·····                            | 424 |
| 质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表<br>审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制···· | 427 |

# 1 绪 论

## 1.1

## 审计法规概述

审计法规有时称为审计标准，有广义和狭义之分。审计法规体系有一定的层次结构，审计准则是审计法规中的规章的组成部分，是审计人员的审计产品说明书和审计组织管理的工作手册，审计准则的产生是多方博弈的结果，是审计供求双方订立的交易契约。基于审计评价本质的观点，审计准则是连接审计理论和实践的桥梁。

### 一、审计法规及其分类

广义上的审计法规是指用于规范审计主体和审计客体的行为规范。从这个意义上讲，会计准则也是一种审计法规，是约束审计客体的行为规范；一些预算、社保、环境等领域的法规同样属于审计规范，它们一方面用于合规审计定性，另一方面作为审计处理处罚的依据。狭义的审计法规主要是指规范审计主体审计行为的规范，它是审计行为的一种约束与引导机制，包括技术性规范和社会性规范两部分。审计技术性规范主要是指审计职业技术标准，一般指审计准则；审计社会性规范主要是指审计职业道德和法律规范，即道德标准和法律标准。因此，审计法规主要包括审计技术性规范、道德规范和法律规范三部分。实际上，审计职业道德规范同样属于审计主体与利益相关人交互行为方面的规范，属于广义的法律范畴，因此，可以将审计法规理解为两层含义：一是行为规则；二是工作标准。行为规则包括审计组织规范、职责、权限、行为和道德上的要求。工作标准是指审计人员在实际业务中有明确的具体要求的规定。

根据规范的审计主体不同，审计法规可以分为三类，即国家审计法规、内部审计法规、注册会计师审计法规。国家审计法规是指由国家规定或者认可的审计机关及其审计人员在开展审计活动中审计主体应当遵守的行为规则和工作标准，主要包括审计组织性规范、审计实体性规范、审计程序性规范及审计指导性规范；内部审计法规是指内部审计机构或审计人员在开展内部审计工作时应当遵守的行为规则和工作标准；注册会计师审计法规是指会计师事务所或者注册会计师在开展审计活动时应当遵守的行为规则和工作标准。

### 二、审计法规的层次及其关系

#### （一）审计法规的三个层次

##### 1. 宪法和法律

宪法规定了国家的根本制度和根本任务，是国家的根本法，具有最高的法律效力。法律是由享有立法权的立法机关（全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会行使国家立法权），依照法定程序制定、修改并颁布，并由国家强制力保证实施的基本法律和普通法律的总称。法律由国家主席签署主席令予以公布，因而，法律的级别是最高的。宪法明确了中国实行国家审计制度，并对审计监督的基本原则、审计机关的设置和领导体制、审计监督的基本职责、审计长的地位和任免等基本制度做了规定。这些规定是国家审计规

范体系的基础。按照与审计的相关性,法律包括与审计密切相关的《中华人民共和国注册会计师法》和《中华人民共和国审计法》,也包括含有审计规定的其他法律,如《中华人民共和国预算法》、《中华人民共和国会计法》和《中华人民共和国证券法》等,另外,有些法律如《中华人民共和国行政诉讼法》、《中华人民共和国行政处罚法》和《中华人民共和国国家赔偿法》等也适用于审计,尤其是国家审计。

## 2. 行政法规

行政法规是国家行政机关(国务院)根据宪法和法律颁布的行政规范的总称,通常由国务院总理签署国务院令公布。这些法规也具有全国通用性,是对法律的补充,在成熟的情况下会被补充进法律,其地位仅次于法律。行政法规按照制定主体可以分为两类:一类是国务院制定并颁布的行政法规,如2010年修订并颁布的《中华人民共和国审计法实施条例》;另一类是国务院各部门制定经国务院办公厅批准转发的行政法规,如2009年国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》。行政法规按照与审计的相关性也分为两类:一类是国务院颁布的与审计相关的专门法规,如1995年颁布的《中央预算执行情况审计监督暂行办法》;另一类是国务院颁布的包含审计内容或适用于审计的其他行政法规,如2004年颁布的《财政违法行为处罚处分条例》。

## 3. 规章

除上述两个层次之外的审计规范统称为规章。规章包括国务院各部委制定并颁布的部门规章,地方各级人民代表大会、政府制定的条例、办法,还包括全国性和地方性行业协会制定的准则、细则等规章。审计法规大部分以规章的形式存在。我们后面提到的审计准则,作为审计人员的行为规范,基本上都是由相关部门或行业协会发布的。如审计署发布的《国家审计准则》、江苏省人民代表大会发布的《江苏省审计条例》、中国内部审计协会发布的《中国内部审计准则》等。

### (二) 审计法规三个层次之间的关系

高层次的法规是低层次法规的制定依据,低层次的法规不能与高层次法规相抵触。一般情况下审计法规的第一条都明确了制定的依据,这些依据基本上就是高层次的法规,如《国家审计准则》的制定依据是“《中华人民共和国审计法》、《中华人民共和国审计法实施条例》和其他有关法律法规”;《中国内部审计基本准则》的制定依据是“审计法及其实施条例,以及其他有关法律、法规和规章”。上述审计法规中按照效力来看,宪法高于法律,法律高于行政法规,行政法规高于规章。按照《中华人民共和国立法法》第八十七条的规定,下位法不得违反上位法。下位法的相关条款违反上位法规定的,上位法的制定机构有权要求下位法的制定机构对相关条款予以改变或者撤销。

低层次的法规是对高层次法规的解释和补充。低层次的法规如《中华人民共和国审计法实施条例》就是对高层次的法规《中华人民共和国审计法》的解释。一般情况下,层次越高,制定程序越复杂,制定周期越长,低层次的法规则相反。当高层次的法规的修订不能满足实务的需求时,也可以先制定低层次的法规予以补充,待时机成熟后,再修订高层次法规。例如,20世纪八九十年代,我国地方审计机关任期经济责任搞得如火如荼,地方审计机关作为行政机关必须依法行政,但审计法的修订周期较长,为指导地方审计机关开展审计业务,中央办公厅、国务院办公厅(以下简称两办)于1999年联合发布了《县级以上党政领导干部任期经济责任审计暂行规定》和《国有企业及国有控股企业领导人员

任期经济责任审计暂行规定》；2000年，审计署发布了《县级以上党政领导干部任期经济责任审计暂行规定实施细则》和《国有企业及国有控股企业领导人员任期经济责任审计暂行规定实施细则》，一定程度上弥补了审计法的缺陷；2006年修订后的《审计法》才授权审计机关开展经济责任审计。也就是说，2006年之前审计机关开展经济责任审计实际上是无法可依，但两办发布的暂行规定和审计署发布的实施细则作为补充，对指导审计机关经济责任审计的开展发挥了巨大作用。

## 1.2

## 审计准则概述

审计准则是由政府部门或职业团体制定的，用以规定审计人员应有的素质和专业资格，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，是审计人员执行审计业务、获取审计证据、形成审计结论、出具审计报告的专业标准。

### 一、审计准则的产生

虽然最早出现的审计是国家审计，但最早出现的审计准则是注册会计师审计准则。

1845年，英国修订《公司法》，授权审计人员对公司会计报表开展审计后，注册会计师正式登上历史舞台。注册会计师主要是对没有规则的会计系统予以查证，进而判断当事人是否有欺骗行为。在当时的审计环境下，审计人员形成了封闭式的以传统经验为主的审计工作方式，这种师傅带徒弟的工作模式不利于审计知识的传播和审计人才的培养。随着社会的发展，审计需求大幅增加时，审计队伍出现了鱼目混珠、良莠不齐的情况，这种滥竽充数的结果使得注册会计师的声誉每况愈下。之后，虽然个别有识之士对审计实务进行了理论总结，但没有得到广大审计实务界的认可，审计实务界普遍存在盲目乐观的态度。随着资本市场的形成，股份公司数量剧增，西方政府对股份公司发展采取的是一种放任的态度，一些不良分子趁机从事投机和欺诈活动，审计人员很难及时、全面地发现这些行为，一些投机者利用经验不够丰富的审计人员，频频向审计人员发难，将审计人员一个接一个推向法庭，形成了历史上的第一次“诉讼爆炸”时期，如里兹地产建筑投资公司控诉审计人员夏巴德的案件（1887）、伦敦大众银行审计案件（1895）、美国克雷格公司控诉审计人员安荣案（1925）等。鉴于当时的审计法律不够完善，审计的技术性较强，在前期大多数案件中，法庭都做了有利于审计人员的判决，使得很多被迫卷入案件的审计人员避免了法律的惩罚。尽管如此，社会舆论界还是给审计人员施加了越来越多的压力。他们认为，审计人员卷入纠纷的根本原因是审计业务不够熟悉。随着社会信任度的降低，审计业务出现萎缩，公众的审计需求减弱。与此同时，美国政府界也对注册会计师行业提出批评，建议他们成立审计组织，建立规章制度，指导审计工作。在内外环境压力下，英格兰威尔士特许注册会计师协会于1880年成立后，制定了道德标准与规范会计师事务所和注册会计师的职业行为。1887年，美国会计师联合会成立。1917年，美国注册公共会计师协会（于1916年由会计师联合会改组成立）制定了第一个关于审计范围的公告——《统一会计——联邦储备委员会暂定提案》，揭开了制定审计准则的序幕，并于1947年公布了世界上最早的审计准则——《审计准则试行方案——公认的重要性和范围》。由此看出，审计准则的产生是多方博弈的结果。

内部审计准则的产生离不开国际注册内部审计师协会（IIA）的努力。1940年成立的

IIA一直致力于推动内部审计的发展：1947年发布《内部审计师责任说明书》；20世纪70年代，在推动注册内部审计师考试的同时发布了注册内部审计师职业道德规范，成立职业准则委员会，研究制定国际内部审计准则；1978年发布第一部内部审计职业实务准则。第一部国家审计准则——《政府机构、计划项目、活动和职能的审计准则》于1972年由美国审计总署颁布。内部审计准则和政府审计准则的产生动因主要是出于提高审计质量的需要。

## 二、审计准则的性质

审计准则是审计利益相关方订立的一种交易契约。在日常交易时由于信息不对称，审计服务的需求者对服务质量无法观察，因此只能通过订立交易契约，对无形产品的形成过程和提供程序加以约定，从而间接实现对其质量的控制、保证和提高。这种约定包括两部分：一是关于生产和提供的纯技术性约定，最终形成审计技术准则；二是关于供给者与需求者交互行为方面的约定，形成职业道德准则，它与审计准则共同构成了审计职业规范。既然审计质量无法观察，审计报告使用者必然提出对无形产品的形成过程和提供程序进行规范的要求，这是一种基于程序公平的必然逻辑，审计职业界制定审计准则是对审计报告使用者这种要求的回应。

## 三、审计准则与审计理论结构

审计理论结构可以定义为审计理论系统内部各组成要素之间相互联系、相互作用的方式或程序，也就是审计理论体系内部各要素之间的排列和组合形式（如图1-1所示）。探讨审计理论结构，绕不开对审计理论逻辑起点的探讨。关于逻辑起点，理论界存在着审计本质起点论、审计动因起点论、审计对象起点论、审计职能起点论、审计目标起点论、审计假设起点论、审计环境起点论、哲学基础起点论、理论基础起点论、财务责任起点论以及目标与假设双重起点论、审计性质与目标双重起点论、环境与目标双重起点论、生产力与生产关系起点论等多种不同观点。

### （一）基于审计“评价观”的审计理论结构

关于审计的含义，最具代表性的是美国会计学会（AAA）审计基本概念委员会于1973年发表的《基本审计概念说明》（A Statement of Basic Auditing Concepts），将其定义为“审计是一个系统化过程，即通过客观地获取和评价有关经济活动与经济事项认定的证据，以证实这些认定与既定标准的符合程度，并将结果传达给有关使用者”。通俗地讲，审计就是将事实和标准进行比较评价，将结果报告给利益相关方的过程，审计人员通过取证再现事实，这里的标准主要是衡量被审计单位是否优劣的标准，简称审计评价标准。

根据上述定义，审计的本质是评价，是一种评价制度或评价行为，这种评价区别于其他评价的主要特点包括：审计评价具有一定的保证程度，可以减少不确定性，提高信息的决策有用性，能减少信息不对称，降低代理成本，提高透明度（利于治理）；评价主体是具有独立性和专业胜任能力的组织与个人；通过审计评价，可以发现和抑制机会主义行为，维持秩序，促进和谐；评价结果与受托责任相关，有利于受托责任认定、解除。

审计之所以具有监督的功能，主要是由于国家审计具有处理处罚的权限；审计之所以具有鉴证的功能，主要是由于注册会计师审计评价功能延伸。

以审计评价观为逻辑起点，我们发现，审计离不开三方关系人，审计的核心是评价，

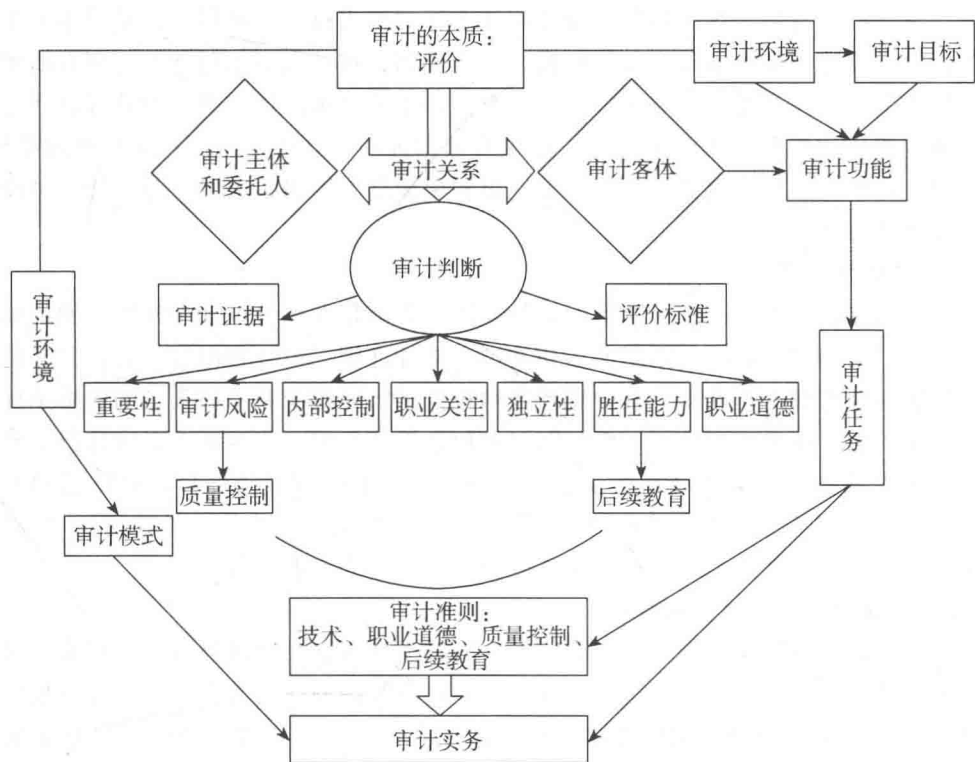


图 1-1 审计理论结构图

评价是基于审计证据和评价标准的比较；审计判断一般需要确定重要性水平，同时也产生了审计风险和内部控制评价的需求，并要求审计人员保持应有的职业关注；审计判断要求审计人员有独立性，有专业胜任能力和职业道德。审计风险产生了质量控制的要求，胜任能力要求审计人员进行后续教育。这些核心概念具体体现在审计准则和审计职业道德准则中。另外，审计环境与审计目标密切相关，审计环境影响审计目标进而影响审计功能的发挥，审计功能在不同的时期体现为不同的审计任务，审计环境的变化影响审计模式，进而形成不同的审计实务。因此，基于审计评价观的审计理论结构，可以将审计本质作为起点，演绎出审计的核心概念，形成严密的、前后一贯的理论结构。

## （二）审计准则：连接审计理论和实践的桥梁

从审计准则的产生来看，审计准则既来源于实践，是对实践的总结，又对审计理论的核心概念进行诠释。审计技术准则是审计实务、程序和技术方法的理论总结；审计职业道德准则，是审计人员非技术行为中对审计结论可能产生重大影响的一些职业行为要求。审计职业道德准则与审计技术准则是一个相互依赖的审计理论结构要素，它们共同构成了审计理论结构的重要内容，同时，审计准则又是指导审计人员工作的行为要求，可以用于指导审计实践，是审计产品的生产说明书，是审计组织有效管理的工作手册。因此，审计准则是连接审计理论和实践的桥梁。

## 四、审计准则的意义

### （一）降低审计风险

审计准则规定了审计人员应有的素质和专业资格，并对审计人员的审计行为予以规范

和指导。审计准则有助于维护审计组织和审计人员的正当权益,使得他们免受不公正的指责和控告,是确定和解除审计责任的依据。众所周知,审计人员不可能发现所有的重大错报,审计人员以风险为导向开展审计业务,可以将重大错报的风险降低到可容忍状态,当未能发现的重大错报引发审计风险时,如果有证据证明审计人员是严格按照准则操作的,一般可以免除审计人员的责任。不过,安达信和中天勤发生审计失败,与审计人员没有严格执行审计准则密切相关。

### (二) 评价审计质量

审计准则提出了审计工作应达到的质量要求,是衡量和评价审计工作质量的依据。一般情况下,广义的审计准则包括职业道德准则、审计准则、审计指南等内容,狭义的审计准则包括属性准则和工作准则,其中属性准则规范了审计组织和审计人员的资格条件,工作准则包含了审计业务流程准则、审计部门和项目管理准则,这些准则对审计组织和审计人员提出了严格要求。当审计质量无法衡量时,审计准则就成为评价项目质量的重要标准。如审计机关在评估优秀审计项目时,除审计组发现问题、提出有效建议的多寡之外,还关注审计档案,这是因为审计档案是审计组执行审计准则的载体。

### (三) 增强审计结果的可理解性

审计报告,尤其是注册会计师审计报告,标准无保留意见审计报告占比很大,这类报告的内容几乎没有差异,注册会计师审计是资本市场维护商业正义和防范重大错报的最后一道防线,可以提高投资者对财务报告的信任度,但广大投资者对审计质量是无法观察的,通过熟悉审计准则,社会公众可以获知几种审计报告是如何出具的。譬如,社会公众会知道,注册会计师对财务报告的错弊进行审查,当发现汇总的重大错报低于重要性水平时,或者虽然超过可容忍的重要性水平,但只要被审计单位进行调整,并一直调整到重大错报低于可容忍的重要性水平时,注册会计师才会出具标准无保留意见审计报告,说明其财务报告是公允的,基本上是可以信赖的,如不接受调整,则会出具非标准审计报告。因此,审计准则是审计组织与社会进行沟通的媒介,它有助于加强社会公众对审计工作结果的信任。

### (四) 提高审计人员揭示能力

刘家义审计长认为,国家审计作为依法用权力监督制约权力的制度安排,具有预防、揭示和抵御等功能,是国家治理这个大系统中内生的“免疫系统”。能否揭示国家治理中各利益主体的机会主义行为,取决于审计人员的业务能力、职业道德。高超的业务能力能提高审计人员发现问题的概率,良好的职业道德能够保证审计人员客观地报告审计结果。如果发现了问题却不报告或不能客观地报告,是审计人员的职业道德问题。审计人员的业务能力与审计准则的先进程度有关,先进的审计准则蕴含的审计模式能够提高审计人员发现问题的能力。不仅国家审计如此,内部审计和注册会计师审计同样如此,审计人员必须认真学习审计准则的先进理念,这样才能在执行审计业务时游刃有余。

### (五) 有利于推动审计理论研究和审计人才培养

审计准则是审计产品说明书。审计准则的产生,说明审计工作有规律可循,标志着审计理论的产生,与传统的师傅带徒弟的传播方式不同。审计准则有利于审计知识的传播,有利于审计人才的培养。目前,审计学教材一般也是随着审计准则的修订而修订。另外,审计准则的修订与审计理论研究形成互动,可以进一步推动审计理论的发展。

## 五、审计准则的修订

### (一) 审计实践的发展

审计准则来源于审计实践,又指导审计实践,是最佳审计实践的提炼和总结。随着环境的变化,审计实践的发展,原有的审计准则可能无法适用于审计实践,这时,就产生了修订审计准则的需求。以内部审计准则的修订为例,随着经济社会发展,各类组织对内部审计的重视程度越来越高,在审计理念、审计目标、审计职能和审计内容方面发生了重大变化,原有审计准则在逻辑性和系统性方面的缺陷也暴露无遗,因此,中国内部审计协会在2013年对原准则进行了修订,发布了新版内部审计准则体系。

### (二) 审计相关理论的发展

审计准则除了来源于审计实践,还吸收了审计理论的研究成果。如内部控制的发展就推动了审计准则的修订和发展。早期,被审计对象规模较小,审计一般采用详细审计模式。随着被审计单位的规模越来越大,审计人员考虑成本效益原则,确定重点领域并配置较多的资源,一般情况下,内部控制越薄弱的地方发生差错的概率越大。随着内部控制从制度两分法、三要素发展到五要素,审计准则也不断进行修订,出现制度基础审计模式、风险导向审计模式。

### (三) 借鉴国外成果

审计既有社会属性,也有自然属性。就国家审计而言,社会属性更强一些,不同的国体、政体下,审计的业务安排、方式方法有一定差异;就注册会计师审计而言,随着全球一体化和我国市场经济的发展,自然属性越来越突出,审计准则趋于国际化成为常态,注册会计师审计准则与国际审计准则全面趋同,因此,国际审计准则明晰化项目直接导致了我国2010年注册会计师审计准则的修订。

## 2 国家审计法规与准则

### 2.1

### 国家审计法规与准则概述

国家审计法规与准则是审计机关和审计人员在开展审计活动过程中应当遵守的行为规则和工作标准。经过30多年的发展,我国国家审计法规与准则体系逐步完善,目前已经形成了以审计法及其实施条例、经济责任审计规定及其实施细则和国家审计准则为主的审计规范体系。

#### 一、国家审计法规与准则构成

##### 1. 宪法

宪法是国家的根本大法。1982年制定的《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)明确了中国实行国家审计制度,并对审计监督的基本原则、审计机关的设置和领导体制、审计监督的基本职责、审计长的地位和任免等基本制度做了规定。宪法共有七条规定直接涉及国家审计。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业事业组织的财务收支,进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”第一百零九条规定:“县级以上的地方各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机关依照法律规定独立行使审计监督权,对本级人民政府和上一级审计机关负责。”第六十二、六十三、六十七、八十、八十六条规定:审计长为国务院组成人员,审计长的人选由国务院总理提名,全国人民代表大会及其常务委员会决定,由国家主席任免。将实行审计监督制度写入国家根本大法,奠定了中国国家审计事业发展的基石。

##### 2. 《中华人民共和国审计法》和其他有关国家审计的法律

《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)是专门规定国家审计制度的法律,是国家审计规范体系的核心。《审计法》对我国审计监督的基本原则、审计机关和审计人员的资格条件、审计机关职责、审计机关权限、审计程序、法律责任等国家审计的基本制度进行了全面规定。我们常说的审计机关和审计人员要“依法审计”,主要是依照《审计法》规定的法定职责、法定权限和法定程序开展审计业务并依照相关法律规定的处理处罚标准进行处理处罚。我国第一部《审计法》于1994年8月31日经第八届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过,自1995年1月1日起施行。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通过了修订后的《审计法》。除《审计法》之外,其他一些法律如《中华人民共和国预算法》、《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国证券法》等财经法律对审计机关就这些领域的审计监督作了明确规定;另外,作为国家行政机关,审计机关同样要遵守包括《中华人民共和国行政处罚法》、《中华人民共和国行政复议法》、《中华人民共和国行政诉讼法》和《中华人民共和国国家赔偿法》在内的行政监