

审计学基础与实务

王红 主编

天津社会科学院出版社

前 言

1998 年是我国改革开放 20 周年,也是审计发挥效力最大的一年。有无数的人闻“审计”而色变,一批“粮耗子”在“空降”下来的审计人员面前惊惶失措,甚至股市也应声而跌——当人们听说审计人员已进驻各大证券公司的时候。

在社会主义市场经济体制下,审计起着非常重要的监督作用,它是市场正常发育,有序运行的必要保证。目前我国已形成了与市场经济相适应的审计监督体系,并先后颁布了有关审计方面的法规,中国注册会计师协会颁发了《中国独立审计准则》,从而形成了比较完整的,适合中国国情的现代审计理论。为了使学员了解和学习这一理论,我们联合有关院校担任审计课教学的教师共同编写了《审计学基础与实务》教材。

本教材共分十五章,一至七章为审计学的基本理论,八至十五章为审计实务,基本理论以注册会计师审计为主介绍了审计的基本原理和方法,实务部分以案例分析为主,每项审计都配有典型案例,具有很强的操作性。各

章后面还配有适当的练习题,帮助教师检查学员学习的情况,便于学员自学。因此,本教材不仅可作为大专院校教材,也可以作为审计、会计从业人员的参考资料。

本书由王红担任主编,田贵平、顾丽雅、赵扬担任副主编,第一章由王红编写,第二、十、十四章由田贵平编写,第三、五章由王建英编写,第四、六章由赵扬编写,第七章由霍万学编写,第八、十二、十三、十四章由李怀湘编写,第九、十章由顾丽雅编写,第十五章由杨泽泉编写。全书由王红负责总纂定稿。

在编写过程中得到各院校及有关人士大力支持,在此一并感谢,并望得到各位同行批评指正。

编者

1999年7月

第一章 总论

审计是什么,这是学习审计学首先必须明确的一个最基本的概念。只有弄清了审计的概念,才能明确审计工作的性质及其特有的属性,审计人员才能行使其职能和承担职业责任,也才能把审计这一概念所反映的事物与其相邻概念所反映的事物区别开来。因此,明确审计的概念,不仅有利于完善我国审计理论体系,而且对于指导审计工作实践,有着重要的意义。

第一节 审计的概念

一、审计的产生与发展

任何事物都是在特定条件下,基于某种客观需要而产生,并遵循一定的规律向前发展演进的。

(一)审计产生的原因

审计是在出现了财产所有者和财产管理者,并在他们之间形成一定经济责任之后产生的。因为财产管理者的管理权、经营权是财产所有者授予的,所以,受托经济责任关系的确定是审计产生的原因。

当出现财产所有者和财产管理者之后,负有受托经济责任的财产管理者应接受财产所有者的监督、检查。其监督、检查有两种形式:一是由财产所有者自身来进行;二是由财产所有者委托或委派第三者进行。如果由财产所有者来进行,则因为财产所有者与财产管理者之间直接存在着经济利害关系,因而财产所有者对财

产管理者的监督、检查存在着一定的主观性、片面性和局限性。因此对财产管理者的监督、检查,客观上要求由与财产所有者和财产管理者均无利害关系的第三者来进行。这种由第三者所进行的监督、检查,就是审计工作。

当出现财产管理者之后,管理者不可能事无巨细地对所有经济活动进行管理、经营,为了有效地进行管理、经营,必然会将一部分管理权、经营权授予下级,这就形成了多层次管理、经营分权制。在这种情况下,上一级的管理机构把部分管理权、经营权授予下一级的管理机构,下一级管理机构对上一级管理机构则负有受托管理或受托经营的经济责任。因此,对受托经济责任的监督、检查,也应由与他们均无利害关系的第三者来完成。这种监督、检查,也就是审计工作。

但是,应当指出,受托经济责任的确立,并不一定产生审计活动,它只是产生审计的前提条件。因为财产所有者对财产管理者的监督、检查,就不能称为审计活动。

(二)审计的发展

我国审计经历了一个漫长的发展过程,大体上可分为六个阶段。第一阶段是西周时期。西周时期设有“宰夫”,宰夫可对年终、月终、旬终的财计报告就地稽核,发现违法乱纪者,可越级向天官冢宰或周王报告,加以处罚。由此可见,宰夫是独立于财计部门之外的职官,标志着我国政府审计的产生。第二阶段是秦汉时期。秦汉时期实行“上计制度”,设“御史大夫”。所谓“上计”,就是皇帝亲自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。御史大夫领掌监督审核大权,不仅行使政治、军事的监察大权,还行使经济的监督之权,控制和监督财政收支活动,勾稽总考财政收入情况。该阶段是我国审计的确立阶段。第三阶段是隋唐时期。隋唐时期设置“比部”,隶属于都官或刑部,掌管国家财计监督,行使审计职权。至宋代元丰改制后设置了“审计司”,北宋时又

曾将这个机构改称为“审计院”,从此,“审计”便成为我国财政监督的专用名词。该阶段是我国审计的健全阶段。第四阶段是元明清各朝。元明清各朝,君主专制日益强化,虽然都察院制度有所加强,但其行使审计职能严重削弱,是我国审计停滞不前阶段。第五阶段是辛亥革命时期。辛亥革命结束了清王朝的封建统治,成立了中华民国。1912年在国务院下设审计处,1914年北洋政府改为审计院,同年颁布了我国第一部《审计法》。1928年国民党政府颁布了《审计法》和实施细则,次年还颁布了《审计组织法》,审计人员有注册会计师、协审、稽察等职称。与此同时,我国资本主义工商业有所发展,随之民间审计应运而生。该阶段是我国审计不断演进阶段。第六阶段是中华人民共和国建立以后。建国初期我国实行了公私合营,取消了私有制度,全部财产归国家和集体所有,国家没有设置独立的审计机构,对企业的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来,党和政府把工作重点转移到经济建设上来,并实施了一系列相关的方针政策。为适应这种需要,我国在1980年恢复重建了注册会计师制度,财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,并且在改革开放中获得了迅速发展。1983年9月成立了我国政府审计的最高机关——审计署,在县以上各级人民政府设置审计机关。为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部经济监督和管理,于1983年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985年10月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,1986年7月国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,标志着我国民间审计的发展进入了一个新阶段。1988年11月颁发了《中华人民共和国审计条例》,1994年10月发布了《中华人民共和国审计法》。至此我国的审计制度和审计工作进入了全面振兴阶段。

在西方国家,随着生产力的发展和经济关系的变革,审计也经

历了一个漫长的发展过程。西方国家审计的产生最早可以追溯到古罗马、古埃及和古希腊时代,审计人员以“听证”(Audit)方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核,成为具有审计性质的经济监督工作。在历代封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。但当时的审计,不论在组织机构上还是在方法上,都还处于很不完善的阶段。

在资本主义时期,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(官厅审计)也有了进一步的发展。随着审计的发展,寺院审计、行会审计、银行审计和庄园审计也在不断地发展,审计便从官厅审计逐步走向了民间。

特定含义的民间审计最早产生于英国。1720年,英国“南海公司”突然宣告破产,英国议会迫于债权人和投资者的压力,特聘请伦敦市霍斯特·莱恩学校的习字和会计教师查尔斯·斯奈尔对南海公司的“索布里奇商社”的会计账目进行审查。1721年,斯奈尔提出审计报告,指出了该企业存在的舞弊行为。根据斯奈尔的审计报告,英国政府颁布了《泡沫公司取缔法》。斯奈尔是世界上第一位受聘对股份公司进行审计的会计师。

(三)目前审计发展的现状

第二次世界大战后,资本主义经济市场得到了空前的发展,竞争更趋激烈。企业为了在竞争中求生存,十分重视加强内部的经济监督,实行事前预防性的控制,内部审计也随之产生和发展起来。因此,现代审计已突破了由外部审计人员进行的事后审计的传统模式。在40年代逐步开展了企业的内部审计工作,同时适应加强经济预测和事先控制的需要还开展了事前审计,做到了外部审计与内部审计并重,事后审计与事前审计并重。在审计的范围和内容上,也从财务活动扩展到各项生产经营管理活动之中,并注重经营审计、管理审计、经济效率、效果审计等新概念。在审计方法上,也从详细审计发展到以评审内部控制制度为基础的抽样审

计。在审计机构的设置上,已超越国界,出现了毕马威、安永、永道、安达信、德勤、普华等国际性会计公司,从而为国际投资的发展提供了有力的保证。

我国自十一届三中全会以来,沿着改革开放的道路已进入社会主义建设的新阶段,市场经济已步入法制阶段,各种法律、法规的出台,为经济发展进入良性循环奠定了基础。但是,法律、法规的执行需要有完善的监督体制。现代审计是这一监督体制中的主要角色。为了与国际惯例接轨,更好的保护投资者的利益,我国自恢复注册会计师制度以来,全国共成立了 6000 多家会计师事务所和审计事务所,目前拥有异地客户的事务所有中华、湖北大信、大华、深中城、北京兴华、蛇口信德等 12 家。这些家民间审计组织发挥了很好的监督作用。我国审计理论研究的老前辈杨时振先生说:“天下欲乱计先乱,天下得治计乃治。”审计是官僚主义的“杀虫剂”。

1. 现代审计的特征

从审计的产生和发展可以看出,所有的审计都具有最基本的共同的特征,这是衡量经济监督活动是否属于审计监督范畴的主要标志。

在社会主义市场经济的条件下,审计具有以下共同特征:

(1) 三方面关系人的审计关系

任何一种审计活动都必须有审计人、被审计人和审计委托人三个方面。审计人(即第三关系人)在接受审计委托人的委托或授权的情况下,对被审计人进行审查,向审计委托人证实被审计人的责任、状况与问题;被审计人(即第二关系人)对审计委托人负有经济责任,并由审计人对其受托经济责任进行审查;审计委托人(第一关系人)将其财产授予被审计人去经营管理,要求被审计人对他们承担经济责任,并从审计人那里获取有关被审计人受托经济责任履行书面报告。在这三方面关系中,审计人对被审计人是审计

关系,对审计委托人是证实关系;被审计人对审计委托人是受托经济责任关系,对审计人是接受审计的关系;审计委托人对被审计人是授予经济责任的关系,对审计人是委托或授权的关系。他们的关系如图 1-1 所示

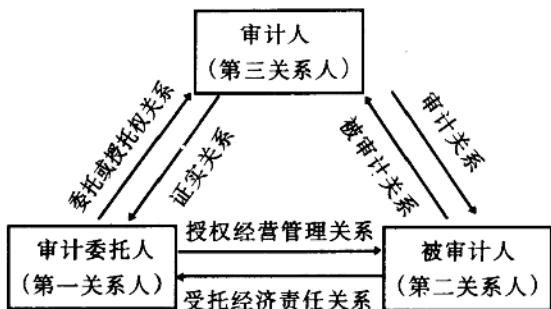


图 1-1

从审计关系图中可以看出,只有由三方面关系人构成的关系,才是审计关系。由任何两方面关系人进行检查、监督,都不能称其为审计。当三方面关系人中缺少审计委托人时,审计人与被审计人的关系只能是咨询服务的关系;当缺少审计人时,审计委托人与被审计人的关系只能是管理关系,当缺少被审计人时,没有审计对象,无法讲他们的关系是审计关系。因此,三方面关系人的审计关系是现代审计最基本的特征。

(2) 独立第三者的审计人

“审计人”,是指审计的执行者,即审计主体。他们既包括自然人,也包括法人,如国家审计机关、部门单位内部审计、会计(审计)师事务所等。从审计关系图中可以看出,审计人与审计委托人和

被审计人均无经济业务联系和利害冲突。他们既不参与被审计人的经营管理活动,也不对审计委托人承担任何经济责任,他们是独立于被审计人和审计委托人之外的第三者,处于比较超脱或公正的地位。因此,独立第三者的审计人这一特征是区分某一活动是审计还是管理职能的一个重要因素,也是审计监督区别于其他监督的本质特征。

(3) 财政、财务收支及其有关经济活动是审计的对象

审计人对被审计人的财政、财务收支及其有关经济活动的审查,应查明其是否真实、合法,是否有效益,并评价其受托经济责任。这一特征说明,尽管被审计人也要对其自身的财政、财务收支及有关经济活动进行检查,但这种检查是属于会计检查,是一种自我检查,具有一定的局限性,它不能自我评价其受托经济责任的履行情况,因而不能算作审计。只有审计人对其财政、财务收支及其有关经济活动进行审查,才是真正意义的审计。

其审计的目标是,财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、效益性。其审计的依据和评价标准是,财政法令,规章制度和会计准则。其审计的作用和目的是,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控。

2. 我国审计的定义

1989年4月,中国审计学会在贵州省安顺市召开了审计基本理论研究会,会上集几年的研究成果,给审计作了如下定义:审计是由专职机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性、效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进加强宏观调控的独立性经济监督活动。

上述定义是审计的最一般的定义。作为政府审计,内部审计和民间审计来讲,他们有其共性。但其工作重点、审查对象、审计目标、职能和作用也有一定的差别。由于市场经济条件下的审计

是以民间审计为主的审计,故对民间审计定义如下:

审计是由独立的第三者客观地收集和评价被审计单位经济活动与既定标准符合程度的证据,并将审查结果用书面报告的形式,传达给有关使用人的一个证实过程。

民间审计定义说明审计执行人必须是独立的第三者,他们才能以客观、公正的立场去评价在审计过程中所收集的证据,证实被审计单位经济活动的真实性、正确性和效益性,目的在于将审计结果用审计报告形式公诸于世,取信于社会各界人士。

二、审计的种类与审计监督体系

(一)审计的种类

审计可以从不同角度加以考察,从而做出不同的分类。

1、按主体的不同,审计划分为政府审计(也称国家审计、官厅审计)、内部审计和注册会计师审计(也称独立审计、民间审计)。

2、按目的、内容的不同,审计划分为会计报表审计、合规性审计和经营审计。

3、按与被审计单位的关系不同,审计划分为内部审计和外部审计。

4、按范围的不同,审计划分为全面审计和局部审计,综合审计和专题审计。

5、按施行时间的不同,审计划分为事前审计、事中审计和事后审计。

6、按执行地点的不同,审计划分为就地审计和报送审计。

除上述分类外还有其他一些分类,诸如:从被审计单位接受审计的可选择性,可划分为强制(无选择)审计和任意(可选择)审计;从审计工作是否有偿,可划分为有偿审计与无偿审计等。

审计分类的标准很多。体现审计本质的分类是基本分类,即按主体和按目的、内容的分类;此外的分类为其他分类。

(二)审计监督体系

审计主体是执行审计的一方。从国内外审计的发展和现状来看,审计按不同主体划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计,并相应地形成了三类审计组织机构,共同构成审计监督体系。

政府审计是由国家审计机关代表国家依法进行的审计。政府审计主要监督检查各级政府的财政收支以及政府机构公共资金的财务收支情况。目前世界各国政府建立的审计机构,因领导关系不同而分为三种类型:第一,由议会直接领导并对议会负责;第二,在政府内建立审计机构并对政府负责,政府则对议会负责;第三,由财政部门领导,在财政部门内部设审计机构兼管财政监督,实行财政、审计合一制度。从审计的独立性、权威性来讲,由议会领导最为适宜。我国目前的审计机关由政府领导,分中央与地方两个层次。我国宪法规定,审计机关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。

内部审计是由各部门、各单位内部设置的审计部门进行的审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。目前世界各国内部审计部门的设置,因领导关系不同而大体分为三种类型:第一,受本单位总会计师或主管财务的副总裁领导;第二,受本单位总裁或总经理领导;第三,受本单位董事会领导。从审计的独立性、有效性来讲,领导层次愈高,愈有保障。我国目前的内部审计部门一般由本部门、本单位的主要负责人领导,业务上接受同级国家审计机构或上一级主管部门审计机构的指导。相对外部审计而言,内部审计的独立性较弱。

注册会计师审计是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计。在西方国家,注册会计师的工作机构有独资、合伙两种主要形式。独资是指由一个注册会计师独立开业成立的会计师事务所,它具有除专业资格要求以外一般独资企业的一切特点。合伙是指两个或两个以上的注册会计师共同出资、经营的会计师事务所,除对合伙人专业资格的要求外,它

具有一般合伙企业的一切特点。在我国,会计师事务所是注册会计师的工作机构,注册会计师必须加入会计师事务所才能接受委托,办理审计、会计咨询等业务。会计师事务所不附属于任何机构,自收自支、独立核算、自负盈亏、依法纳税,具有法人资格,因此在业务上具有较强的独立性、客观公正性,并且为公众所承认,为社会所接受。

在审计监督体系中,政府审计、内部审计和注册会计师审计三方,既相互联系,又各自独立、各司其职、泾渭分明地在不同的领域实施审计。它们各有特点,相互不可替代,因此不存在主导和从属的关系。从发展的观点来看,随着企业规模的逐步扩大化和内部管理的科学化,内部审计将得到更大的发展;随着经济的逐步商品化、市场化,注册会计师审计将在整个审计监督体系中占据日益重要的地位。

三、注册会计师审计

(一)注册会计师审计的特点

注册会计师审计是随着商业合伙企业所有权与经营权的分离而产生的,其萌芽可上溯到15世纪。随着资本主义商品经济的迅猛发展,注册会计师审计的发展速度很快。它在产生和发展的过程中,都有明显的特点。

1. 注册会计师审计产生时期的特点

在15世纪,当时地中海沿岸的商业城市已经比较繁荣,在威尼斯出现了最早的合伙企业。合伙经营方式不仅提出了会计主体的概念,促进了复式簿记在意大利的产生和发展,也产生了注册会计师审计的最初需要。可以说,“南海公司”破产委托查尔斯·斯奈尔查账,宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。在此段时期注册会计师审计的特点如下:

(1)会计师取得了法定的审计地位。

(2)会计师从事的审计业务不彻底,其业务范围与法律事务密

切,而与查账业务、公正事务关系不大,因而其审计业务仅仅是他们的副业。

(3)审计内容囿于审查全部支出是否编制了相应的支出凭证,资产负债表是否与总账全部相符。

(4)审计目标受中世纪审计意识的束缚,仅限于审查董事的诚实性。

2. 注册会计师审计发展时期的特点

由于生产力的不断发展和社会经济结构的不断变化,注册会计师审计的广度、深度和方法、内容都各不相同,各有其特点。其发展过程,依次经历了详细审计、资产负债表审计和制度基础审计。

(1)详细审计阶段注册会计师审计的特点

详细审计产生于英国。在英国注册会计师审计发展的历史长河中,初期的审计只是为了防止企业职工的舞弊而对其大量的账簿记录,进行逐笔核对。详细审计不仅在当时发挥积极的作用,至今也在广泛地运用。英国式的详细审计对整个审计的发展影响极大。

在这一时期,注册会计师审计具有以下特点:

- ①审计目的主要是查错防弊,保护公司财产的安全完整。
- ②会计账簿是审计的主要内容。
- ③审计方法主要是逐笔核对检查。
- ④公司股东是审计报告的主要使用人。

(2)资产负债表审计阶段注册会计师审计的特点

自20世纪初到20世纪30年代初,企业界主要依靠金融界发放贷款和社会各界人士的投资扩大经营,他们急切需要了解发放的贷款和投资是否能够保证收回。因此,当时的审计是以判明企业有无偿债能力为目的的资产负债表审计。资产负债表审计这一概念,首先由著名的审计学家哥马利(R·H·Montgomery)提出。他

在1911年《美国经营手册》一书中指出：“资产负债表审计指的是对资产和负债是否正确地反映了目前真实的财务状况的审计。”此概念一直沿用至今。

在这一时期，注册会计师审计具有以下特点：

①审计的内容从会计账簿的审查扩展到对资产负债表的审计，重点审查资产负债表的关键项目。

②审计目标是验证资产负债表的正确性。

③审计目的仍然是查错防弊，但重点放在具有更大权力的高层人士的弄虚作假上。

④将审计范围与评价被审计企业的内部控制联系起来，开始将内部控制的初步评价作为审计的基础。

⑤审计的方法已从详细审计转为对资产负债表关键项目的抽查。

⑥除公司股东是审计报告的主要使用人以外，债权人也是审计报告的使用人。

(3) 会计报表审计阶段注册会计师审计的特点

1929年世界经济危机大爆发，导致大批企业（包括银行）破产倒闭，成千上万的股东和债权人蒙受巨大的经济损失。在这样的环境中，企业从银行筹集资金的可能性越来越小，但随着证券业的兴起和发展，企业筹集资金日益趋向于证券市场，并逐渐脱离对金融界的依赖，转向对社会广大的潜在的投资者。因此，企业的资产负债情况不再是投资者关心的唯一重点，他们关心的则是企业的盈利能力。审计的重点逐渐从资产负债表审计转向为损益表审计。

1933年和1934年美国先后颁布了《证券法》(Securities Act)和《证券交易法》(Securities Exchange Act)。两部法案授权证券交易委员会负责管理会计和民间审计实务。法案规定：企业发行有价证券之前，应报送注册会计师加以证明的财务报表；注册会计

师对重要事实作了不真实说明,购买证券的任何人均可对其起诉;授权证券交易委员会制定会计原则。

在这一时期,注册会计师审计具有以下特点:

- ①审计内容和重点已从资产负债表审计扩展到损益表审计。
- ②审计目的从查错防弊发展到就财务报表是否公允地反映了企业的财务状况和经营成果,是否符合公认会计准则表明意见。
- ③审计范围不仅从资产负债表扩展到损益表,而且扩展到对会计报表公允性的表达以及对内部控制制度的测试和评价。
- ④明确了注册会计师的责任。
- ⑤审计方法已从英国式的详细审计转为抽样审计。
- ⑥审计报告的使用人不仅包括股东、债权人,而且包括所有的企业利害关系人。

⑦会计准则和审计准则的制定实施使审计工作日趋标准化。

⑧注册会计师统一考试制度开始建立并实施。

(4)制度基础审计阶段注册会计师审计的特点

自20世纪40年代以后,审计师们从审计实践过程中逐渐发现企业内部控制制度的健全性和有效性对审计工作具有非常重要的意义。当内部控制制度健全、有效时,审计工作便顺利进行,审计风险也很小;相反,内部控制制度失控,将影响审计工作的效率和质量,而且存在较大的审计风险。于是,审计师们的注意力集中到对内部控制制度审计的研究,并得以完成,形成制度基础审计,该种审计是现代审计发展和成熟的重要标志。到目前为止,内部控制制度审计已成为世界审计实践与理论的核心基础。在这一时期,注册会计师审计,还具有以下几个显著的特点:

①审计方法发生了历史性的变革。制度基础审计已成为注册会计师实施抽样审计的前提。

②审计内容不仅要审查会计报表反映的经济活动,而且还要对内部控制制度进行测试和评价。

③审计的范围从主要查账验证扩大到包括代理纳税、代理记账、参与可行性研究等管理咨询业务。

第二次世界大战以后,各经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展,跨国公司得到空前发展。国家间资本的相互渗透,带动了注册会计师审计的跨国界发展,一大批国际会计师事务所建立起来了,并且随着客户规模的扩大,不断进行合并,产生了“八大”国际会计师事务所。80年代末,又合并为“六大”国际会计师事务所。与此同时,现代科学技术也有了飞跃的发展,电子技术不断引入经济领域,为了适应这一发展,注册会计师审计技术也在不断变革,使注册会计师审计发挥越来越大的作用。

2. 注册会计师审计与其他审计的区别

(1) 注册会计师审计同政府审计的区别

政府审计和注册会计师审计都是我国审计监督体系中的组成部分,尽管各自独立,各司其职,但都是从事审计工作;他们对审计的客体而言,都属于外部审计;他们在审计过程中所采用的审计方法,基本上是一样的;注册会计师接受国家委托,在执行审计业务过程中,享有与国家审计相同的权利。

但二者也有区别,其主要区别表现在以下几方面:

①在审计职能上,政府审计主要行使监督职能,而注册会计师审计主要行使公正职能。

②在审计对象上,国家审计主要是政府各部门和国有企事业单位的财政、财务收支及其有关经济活动,而注册会计师审计主要是盈利单位的会计报表。

③在接受审计的方式上,国家审计具有强制性,但注册会计师审计必须接受委托,才能对被查单位实施审计。而且,委托单位有权在众多的会计事务所中自由选择委托对象。

④在服务性质上,国家审计对被查单位实施无偿服务,而注册会计师审计却对被查单位收取审计费用,实施有偿服务。