

# 审 计 署

## 重点科研课题研究报告

SHENJISHUZHONGDIANKEYANKETIYANJIUBAOGAO

(2009—2010)

中国审计学会编

(下)



中国时代经济出版社  
China Modern Economic Publishing House

# 审 计 署

# 重点科研课题研究报告

SHENJISHUZHONGDIANKEYANKETIYANJIUBAOGAO

(2009—2010)

中国审计学会编

(下)



中国时代经济出版社  
China Modern Economic Publishing House

**图书在版编目(CIP)数据**

**审计署重点科研课题研究报告(2009-2010)(下)/中国审计学会编.**

—北京:中国时代经济出版社,2011.6

ISBN 978-7-5119-0790-5

I. ①审… II. ①中… III. ①审计-科研课题-研究-报告-中国-2009-2010

IV. ①F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 040883 号

**书 名: 审计署重点科研课题研究报告(2009-2010)(下)**

**出 版 人: 王鸿津**

**作 者: 中国审计学会**

**出版发行: 中国时代经济出版社**

**社 址: 北京市西城区车公庄大街乙 5 号鸿儒大厦 B 座**

**邮政编码: 100044**

**传 真: (010)68320697**

**发行热线: (010)88361317**

**网 址: www.cmepub.com.cn**

**电子邮箱: zgsdjj@hotmail.com**

**经 销: 各地新华书店**

**印 刷: 北京嘉恒彩色印刷有限责任公司**

**开 本: 787×1092 1/16**

**字 数: 520 千字**

**印 张: 25.5**

**版 次: 2011 年 6 月第 1 版**

**印 次: 2011 年 6 月第 1 次印刷**

**书 号: ISBN 978-7-5119-0790-5**

**定 价: 115.00 元(上下册)**

本书如有破损、缺页、装订错误,请与本社发行部联系更换

版权所有 侵权必究

# 前 言

审计重点科研课题研究是由中国审计学会和审计署审计科研所共同组织和管理的。2009年至2010年度的重点科研课题分为公开招标课题和定向委托课题两类，共25项立项课题。其中，公开招标课题20项，即中国特色社会主义审计基本理论研究方向4项，绩效审计指南研究方向5项，审计文化建设研究方向5项，审计职业道德建设研究方向3项，当前金融审计领域若干重大问题研究方向3项；定向委托课题5项，即委托审计署农业与资源环境审计司、人事教育司、计算机中心、外资运用审计司和企业审计司分别承担的水环境审计指南、审计队伍专业化研究、信息系统审计指南、外资审计计算机审计方法体系和企业审计计算机审计方法体系。

在课题研究过程中，中国审计学会和审计署审计科研所严格按照《审计署重点科研课题管理办法》进行了课题的招标、立项评审、中期检查和结项评审等工作。审计署和中国审计学会领导对立项课题的研究工作十分重视。石爱中副审计长、孙宝厚总审计师和翟熙贵会长亲临课题评审会议，并对立项课题研究给予了具体指导。张立民、刘达朱、王智玉、陈太辉、刘力云等同志参与了课题评审工作，提出了许多有价值的意见和建议。在此，谨向以上领导和同志表示衷心地感谢！

本汇编分上、下两册。鉴于水环境审计指南等9项立项课题的研究成果已提供给审计署相关业务司作为制订有关指南的参考，或已作为实务公告印发各级审计机关，或已公开出版，故本汇编只收录了25项立项课题中的其他16项立项课题研究报告。

在汇编过程中，我们对课题研究报告中的一些格式和个别字句做了修改。不妥之处在所难免，恳请谅解并提出宝贵意见。

中国审计学会秘书处

二〇一一年六月



# 目 录

## 审计职业道德建设研究

审计署法规司课题组

绪论 .....	3
一、审计职业道德建设概述 .....	4
二、国外审计职业道德简述 .....	9
三、我国审计职业道德建设 .....	15
四、我国审计职业道德基本内容 .....	21
五、损害审计职业道德行为的识别及防范 .....	25
六、加强我国审计职业道德建设的措施 .....	30

## 审计职业道德建设研究：基本内容·影响因素·对策建议

上海海事大学、厦门大学课题组

绪论 .....	37
一、文献综述 .....	39
二、国家审计职业道德的概念界定 .....	44
三、我国国家审计职业道德现状调查 .....	57
四、国家审计职业道德影响因素的实证分析 .....	61
五、提升国家审计职业道德的对策思考 .....	78
参考文献 .....	90
附录 .....	93

## 审计职业道德建设

天津财经大学课题组

引言	101
一、审计机关审计人员审计职业道德基本理论概述	105
二、国家审计人员职业道德行为守则理论框架	116
三、研究结论与建议	129
参考文献	132
附录	135

## 央行会计制度对货币政策的影响

西南财经大学课题组

一、问题的提出:我国央行会计制度现状、存在的问题	169
二、中央银行会计信息对货币政策的反映	200
三、中央银行会计信息对货币政策的影响	224
四、我国央行会计制度改革思路——基于货币政策有效性视角	242
参考文献	249

## 金融创新与风险管理

——结合融资融券试点的实践

中国人民大学课题组

导言	253
一、金融创新、金融风险与风险管理	256
二、我国金融风险及金融创新的现状分析	263
三、我国金融创新的风险管理选择	274
四、基于融资融券平台的风险管理实践	286
参考文献	291

## 我国新型金融监管体系框架研究

西安交通大学课题组

绪论.....	296
一、理论基础与文献综述 .....	300
二、我国现行金融监管制度框架分析 .....	309
三、金融监管的国际借鉴 .....	321
四、我国新型金融监管制度框架设计 .....	330
结论与展望.....	340
附录.....	341
参考文献.....	342

## 审计队伍专业化研究

审计署人事教育司课题组

一、课题研究背景及选题意义 .....	347
二、审计公务员队伍专业化建设的现状 .....	359
三、国内外公务员队伍专业化的经验借鉴 .....	373
四、审计公务员队伍专业化的管理制度框架设计 .....	376
五、审计公务员队伍专业化制度建设的其他配套措施 .....	389
结语 .....	396
参考文献.....	398

课题编号：09SJ04001

# 审计职业道德建设研究

审计署法规司课题组

课题负责人：王常松

课题组成员：刘绍统 彭华彰 沈立强 彭新林  
邓红霞 蒯化平 曲 炜 柳 威  
刘 炜 刘誉泽

**【摘要】** 本课题充分吸收国内外研究成果，立足我国审计职业道德建设现状，结合实地调研情况和近年来发生在审计机关的46个典型案例，深入剖析了审计人员违反审计职业道德的主要行为类型和原因，并结合新国家审计准则中关于审计职业道德的规定，分析了损害审计职业道德行为的识别及防范措施，进而从提高审计人员自身修养、强化审计职业道德的示范作用、完善审计职业道德规范建设、健全审计职业道德教育和评价体系四个方面提出加强我国审计职业道德建设的主要措施。

**【关键词】** 职业道德理念 审计职业道德规范 教育和评价体系

# 目 录

绪论

一、审计职业道德建设概述

二、国外审计职业道德简述

三、我国审计职业道德建设

四、我国审计职业道德基本内容

五、损害审计职业道德行为的识别及防范

六、加强我国审计职业道德建设的措施

## 绪 论

恩格斯指出：“每一个阶级，甚至每一个行业，都各有各的道德。”在中国，自古以来，为师者要有“既美其德，又慎其行”的师德；为将者要有“智、信、仁、勇、严”的将德；为官者，要有“夙夜在公”的官德。在西方，被尊为“医学之父”的古希腊医生希波克拉底创立的《希波克拉底誓言》<sup>①</sup>是医生职业道德的圣典，也一直是医学院学生毕业誓言和他们终生必须遵守的格言。由此可见，职业道德自产生后就与相应职业的发展息息相关，而为全社会所关注。审计当然也有自己的职业道德，而且应当为我们审计人员终生恪守。

但是，纵观中外审计职业发展的历史，分析引发审计信任危机的审计失败案例原因，其中暴露出的审计职业道德问题令人深思警醒。特别是近年来，我国社会审计中发生了“黎明股份”、“银广厦”、“郑百文”<sup>②</sup>系列审计失败案例，审计人员职业道德水准受到全社会拷问，而国家审计在各级人大、政府和社会公众期望越来越高的背景下，却也出现了河北沧州审计员酒后猝死和浙江东阳审计局长公款按摩等事件，由此反映了我国审计职业道德现状不容乐观。加强审计职业道德建设越来越成为包括国家审计机关在内的我国审计职业界的共识。

---

① 希波克拉底是被西方尊为“医学之父”的古希腊著名医生，欧洲医学奠基人，古希腊医师，提出“体液（humours）学说”。《希波克拉底誓言》是希波克拉底警戒人类的古希腊职业道德的圣典，按中文计共有500多字，主要内容是遵守为病人谋利益的道德原则，并杜绝一切堕落及害人的行为。

② 上述案例均是近年发生的舞弊案例，相关审计事务所和注册会计师因出具不实审计报告而受到监管部门处罚。“黎明股份”，上市号600617，1999年1月28日上市。在1999年年度报告中，该公司为了掩饰其经营业绩，虚增资产8996万元，虚增负债1956万元，虚增所有者权益7413万元，虚增营业收入1.5亿元，虚增利润总额8679万元。沈阳华伦会计师事务所因出具无保留意见的审计报告而被财政部吊销证券、期货相关业务许可证；银广厦公司全称为广厦（银川）实业股份有限公司，现证券简称为ST银广厦（000557）。公司自1998—2001年期间累计虚增利润77156.70万元，因出具不实审计报告，负责审计的中天勤会计师事务所被财政部吊销执业资格，并会同证监会吊销其证券、期货相关业务许可证，签字注册会计师刘加荣、徐林文的注册会计师资格被吊销；郑百文全称是郑州百文股份有限公司（集团），股票代码600898，于1996上市。郑百文公司上市前采取虚提返利、少计费用和费用跨期入账等手段虚增利润1908万元，并据此制作了虚假上市申报材料。公司上市三年内采取各种手段累计虚增利润14390万元，郑州会计师事务所为其出具了严重失实的审计报告。财政部吊销了郑州会计师事务所证券、期货相关业务许可证；证监会对签字的两位注册会计师分别罚款30万元和20万元，并暂停其证券从业资格。



本课题报告充分吸收国内外研究成果,立足我国国家审计的实际,认为审计职业道德是指长期审计职业活动中逐步形成,体现审计职业特征、引导和制约审计行为、调整审计职业关系的职业信仰、行为准则和规范,从而界定了国家审计职业道德应具有的内涵与外延;阐明了审计职业道德建设的“三要素”和加强审计职业道德具有提高审计人员素质、推动审计法治建设、规范审计行为、充分发挥审计“免疫系统”功能的现实意义,并在此基础上形成课题组对审计职业道德建设社会一团体一个体不同层面的研究范畴和审计职业道德理念、道德规范、道德教育制度和评价体系分析框架。报告运用实证研究、比较分析等方法,着重探讨了国家审计人员作为社会公共利益的代表,在行使国家公权力,发挥国家审计“免疫系统”功能的过程中,如何加强审计职业道德建设,系统回答了我国国家审计职业道德的基本内容,分析了审计人员可能面临的损害审计职业道德的行为及防范措施,提出了加强我国审计职业道德建设应当完善审计职业道德规范、加强审计人员自我修养、强化示范作用、健全审计职业道德教育和评价体系四项措施,从而为修订国家审计准则,特别是审计职业道德的相关规范提供理论支撑,并力争成为落实审计署审计工作发展五年规划提出的加强审计法治建设、审计队伍建设、审计理论建设和审计文化建设目标的重要组成部分。

## 一、审计职业道德建设概述

### (一) 审计职业道德的含义

“道德”是以善恶评价的方式来评价和调节人的行为的规范手段和人类自我完善的一种社会价值形态,是社会意识形态之一。它总是反映和维护一定的利益,并具有强烈的实践性,以指导行为为目的<sup>①</sup>。“职业道德”则是指从业人员在职业活动中应当遵循的道德。它在职业生活中形成和发展,主要调节职业活动中的特殊道德关系和利益矛盾,是社会道德在职业活动中的体现<sup>②</sup>。审计作为一门随着经济监督的需要而产生,基本职能是为国家、社会公众提供高质量、可信赖的监督、制约、鉴证、信息提供与反馈等专业服务的职业,其职业道德一般是指在长期审计职业活动中逐步形成,体现审计职业特征、引导和制约审计行为、调整审计职业关系的职业信仰、行为准则和规范<sup>③</sup>。

<sup>①</sup> 见《辞海》(1999年版缩印本)上海辞书出版社1999年出版,第1282页。

<sup>②</sup> 见《辞海》(1999年版缩印本)上海辞书出版社1999年出版,第2196页。

<sup>③</sup> 肖群英. 浅谈加强审计人员的职业道德建设. 江西青年职业学院学报, 31页, 2008-03.

审计主要调整着委托人、受托人与被审计对象三者之间形成的经济责任关系。根据审计组织的不同,审计可以分为国家审计、社会审计、内部审计。在国家审计中,审计机关代表政府依法对国务院各部门、地方各级政府、财政、金融机构和企业事业组织等的财政和财务收支进行审计监督,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。根据审计法规定,地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作,审计业务以上级审计机关领导为主。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和其他财政收支情况进行审计监督,向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。由此可见,国家审计的委托人通常为政府或上级审计机关,而国家审计的被审计对象通常都是使用财政资金的机构,其资金主要来源于政府。国家审计调整的三方关系中,受托人与被审计对象都与委托人即政府密切相关,如何调整好受托人与被审计对象之间的关系是审计职业道德规范建设的一个重要目标,因此,本课题主要研究国家审计人员应当遵循的职业道德,重点关注如何调整好受托人——审计机关(包括审计人员)与被审计对象这两者之间的关系。

## (二) 审计职业道德的特征

### 1. 审计职业道德鲜明地表达审计职业性

审计职业道德反映了从事审计职业的人们所特有的道德心理和道德品质。为了维护审计职业形象和定位,审计过程中任何使审计工作的质量及正确性受到不利的影响,引发对于审计本身可信度及能力的怀疑的行为,都不被允许。因此,保持正直(Integrity),独立(Independence),客观公正(Objectivity),保守机密(Confidentiality),专业能力(Competence)等道德要求都是审计职业道德的核心内容。

### 2. 审计职业道德具有内在体系

审计职业道德是一个包括审计人员职业道德信念、职业道德规则以及具体职业道德活动的多层次体系。职业道德信念是审计人员道德行为的最高要求,代表一种职业的理想追求。职业道德规则一般包括职业行为守则、守则解释和道德细则,是审计人员必须达到的最低要求,它明确了某一行为只能这样而不能那样。而具体职业道德活动包括审计人员职业道德教育机制、调查研究机制、监督机制和评价机制,它是审计人员职业道德最高要求与最低要求的沟通桥梁,既要维护、发展和完善审计行为的最低要求,又要促进审计人员行为向最高要求靠拢。

### 3. 审计职业道德具有自律和他律相结合特点

审计职业道德一方面类似普通道德规范,依靠社会舆论、职业习惯和审计人

员内在信念来维持和发挥作用,具有自律性;但另一方面,审计职业道德是职业团体为了满足国家、其他组织等社会各个方面对本职业的要求,维护正常的职业活动秩序而产生的,是一种对审计活动外在的限制和约束,目的是保障和增进该职业所有从业人员的共同利益,因而不仅在形式上体现为职业团体根据法律法规或者全体职业人员授予的权力而制定的规范制度,而且在效力上类似于法律规范,对所有从业人员具有强制性约束力,并由专门机构监督执行,具有很强的他律性。

#### 4. 国家审计人员职业道德与社会审计、内部审计的差异

国家审计权具有公权力的特征,要求从事国家审计的人员必须遵守公务员的职业道德,因而使得国家审计人员职业道德与社会审计、内部审计不同,其差异主要体现在:

一是更高的独立性。国家审计承担经济监督职责,通过监督在社会中起着保障国家社会正常运转、维持良好社会秩序、维护公民合法权益的重要作用。在我国,国家审计的权力从根本上说是人民赋予的,必然要体现和维护最广大人民群众的根本利益,因而宪法和法律都明确规定我国各级审计机关在组织、人员、经费上与被审计对象之间保持独立,这种刚性的法律规定决定了国家审计职业道德也相对具有更高的独立性要求。

二是特殊的强制性。我国国家审计的公务活动性质,决定了国家审计人员的职业道德规范可以来源于行政活动的政策法规,例如公务员法。而行政法律法规和规章制度的介入,使公务员职业道德具有极大的行政约束和一定的法律效力,体现着一般道德所不具备的、局限本行业职业特殊需要的强制约束。这种道德与法的一致性,使公务员职业道德与其他行业的职业道德相比,具有特殊的强制性特点。

三是鲜明的公正性。掌握公权力的国家审计人员在审计活动时,实际是从事国家和社会公共事务监督管理活动,因而担负着回应社会需要,维护全体人民公共利益的责任,这种权力性决定了审计人员在实施审计过程中,必须表现出最高标准的清廉、忠诚、正直、刚毅等品质,做到“权为民所用,情为民所系,利为民所谋”,依法审计;在进行审计评价和作出审计决定时,应“以事实为依据”,“以法律为准绳”,秉公执法,不偏不倚,坚决不能运用不正当的方式在执行职务时获取利益,并在道义上对自己行为的过失及不良后果负责。

### (三) 审计职业道德建设的要素

从上述分析看,审计职业道德内容涉及三个层次,即信仰层(职业观念及理想)、制度层(职业行为规范)和美德伦理层(个人心性修养),这三个层次也呈

现出由社会—团体—个体的递进，反映了审计职业道德由社会规范转变为个人内心确信并用于指导个人行为的全过程，因此审计职业道德建设也应主要围绕这三个方面而展开。

### 1. 审计职业道德理念

审计人员所作出的各种职业判断，采取行动的方法和方式，都受到其价值理念潜移默化影响，也是其所具有的价值理念的外在表现。审计人员只有树立正确的审计职业道德理念，才能有正确的道德价值取向，才能获得对审计职业的信仰、敬畏的精神支持，才能带动内心严格的理性自律。因此，职业道德理念并非简单的规范，也不是外在的某种要求，而是审计人员职业生涯中应当坚持的行为操守。只有达到了这样的道德境界，才能将真正遵守法律和职业道德要求，变成每个人自觉自愿的行为习惯。因此，审计职业道德规范建设不仅需要建立外在的规范约束机制，还应当注重道德观念层面的建设。

### 2. 审计职业道德规范

审计职业道德对审计职业发展十分重要，但判断审计人员将要采取的行为是不是符合职业道德，必须确认该行为不但符合行为者自己接受或认可的道德标准，同时也应是其他人、特别是受该行为影响的其他人所认可或接受的道德标准。为减少审计人员个体对行为进行道德判断的困难和不同个人可能出现的判断偏差，职业团体通过制定职业道德规范(或准则)为判断审计行为是否达到职业道德要求提供了一个普遍化的行为判断标准<sup>①</sup>。所以，审计职业道德规范代表了对某一行为共同认可的道德判断，是以每一项明确的审计职业道德规范为个人道德意见或道德判断设定了底线和替代品。审计职业道德规范实际上是搭建了一个可以为审计人员提供解决道德问题的基本方法和思路的框架，能够让审计人员根据具体情况识别出对遵守职业道德造成威胁的情形，并判断是否能够采取防范措施消除威胁或将威胁降至可接受水平。因此，审计职业道德规范是审计职业道德建设的重要组成部分。

### 3. 审计职业道德教育制度和评价体系

审计职业道德教育制度是加强自我修养的重要手段，也是审计职业道德建设不可或缺的要害。职业道德教育制度是观念层面的职业道德建设，是以先进的审计文化为指导，通过规范化、系统化、层次化、经常化的审计职业道德教育制度在审计人员中塑造正确的审计价值观。而审计职业道德的自我评价体系则是审计职业道德建设的支持系统，通过对审计人员遵守职业道德的持续评价和对违反职业道德的行为的处理和惩戒，使审计机关和审计人员将职业道德贯彻于审计活动始终。

由于国家审计的公权力属性，国家审计职业道德教育制度和自我评价体系建设

<sup>①</sup> 崔宏. 职业特征·规则定位·道德恪守, 审计研究, 2006(6): 37.

必须与公务员的教育和考核体系相衔接，将强化审计人员职业道德观念，持续开展道德教育纳入审计机关职业教育体系，在公务员考核体系中探索建立国家审计职业道德的追踪评价体系，建立审计人员奖惩记录、信息公开制度；探索建立审计职业道德监督机制，监督检查职业道德规范的遵循情况。

#### （四）加强审计职业道德建设的现实意义

##### 1. 有利于发挥审计“免疫系统”功能

国家审计机关作为国家政治制度的组成部分，代表国家对管理和使用国有资源的部门和单位进行监督，承担了经济社会发展赋予独立监督的政治分工。与政府管理机构相比，审计机关虽然不直接参与经济运行管理，但是作为独立的政府监督机构，具有维护国家财政经济秩序，保障国民经济和社会健康发展的重要职责。所以，国家审计要主动地依法、独立去预防、揭露、抵御经济社会运行中的各种问题，维护国家经济和社会的健康、安全，它是国家经济社会运行“免疫系统”的重要组成部分。而这个系统能否正常工作，发挥免疫功能，关键在于高质量地完成审计项目。而审计实践已经反复证明，恪守审计职业道德是确保审计质量的必要条件。所以，迫切需要通过审计人员恪守审计职业道德，保持审计独立性，以保证对国家财政收支和财务收支的真实、合法、效益的审计评价客观公正，对违法违规的财政、财务收支行为处理处罚合法、合理，从而确保全面履行审计监督职责，发挥审计的“免疫系统”功能。

##### 2. 有利于推动审计法治建设

依法审计和以人为本是审计法治化理念的核心要素，其中以人为本是依法审计的出发点和归宿，审计人员的职业道德水平和群体价值理念是法治建设有效开展的内在动力。审计法治是审计职业道德观的价值外化，受到审计职业道德水平制约。法律虽然具有稳定性，但也具有滞后性，如果能够通过加强审计职业道德建设，使广大审计人员遵守审计职业道德规范，保持良好的道德观和价值观，那么就会一方面使制度与观念契合，促进制度发挥更大的效用，另一方面呼唤制度的创新，为审计法治提出新的价值目标，成为法治建设不断创新发展的内生动力。

##### 3. 有利于规范审计行为

复杂的审计活动中，审计技术规范不可能面面俱到，因而需要审计人员的职业判断，可以说“审计是充满了价值判断的过程”。审计职业道德是针对审计人员的个人意识、行为所作的规范和塑造，对审计人员道德品质的形成有着重要作用，也是影响审计人员价值选择的重要因素。确定审计人员的职业道德标准，加强审计职业道德建设有利于审计人员建立维护公共利益的责任感和独立、客观、公正的职业尊严，确保审计人员的专业判断遵循了正确的价值导向，审计程序实施中严格遵循

审计准则和其他法律、规范要求，做到依法、规范审计，从而将因疏忽或失职而导致审计失败或他人损失的风险降至最低水平，充分保障审计任务的顺利完成。

#### 4. 有利于提高审计人员素质

审计实践证明，审计工作在发展过程中确实存在刘家义审计长所阐释的“周期律”的问题，刚进入国家审计队伍，大家都非常勤奋，非常谨慎，非常自律；当审计工作取得一些成效后可能就开始有点骄傲，飘飘然；紧接着可能就会放松自律，自我肯定，自我表扬，听不进不同意见；如果还不及及时纠正可能就要形成不正之风，个别审计人员就要走向反面。因此，要避免“周期律”的发生，必须按照刘家义审计长提出的严格教育、严格制度、实行责任制度、保持审计工作公开透明。而加强审计职业道德就是要通过培养审计人员正直、公正、客观的职业品德，在各种情况下始终保持清醒的头脑，为审计人员筑牢思想“防线”；同时审计人员遵守职业界公认职业道德规范，能强化自我职业意识和职业荣誉感，促使审计人员为达到与执业相称的专业技能和公众认可的品行标准而不断地追求专业技能和自身修养上的进步，并尽可能地接近完美。

#### 5. 有利于提高社会公众对审计职业信赖度

公众接受和认可审计专业服务是审计职业持续发展的基础，而公众接受和认可的前提是对审计服务质量的信心和对审计人员的信任。正如美国注册会计师协会（AICPA）在解释其制定注册会计师职业道德准则的原因时说：“通常，那些依赖注册会计师的人士感到难以评价审计人员的服务质量。然而，他们有权要求这些审计人员合格、正直。”因此，制定审计职业道德准则即是向公众表明审计人员的专业品质，是树立良好的审计形象，保持审计信誉，取得公众信任与支持的重要措施。

## 二、国外审计职业道德简述

“他山之石，可以攻玉”。为了更好地提高我国国家审计人员职业道德水平，有必要研究国际政府审计组织和其他主要国家审计职业道德建设的情况，借鉴其有益的内容。

### （一）国外审计职业道德规范的建设情况

#### 1. 世界审计组织审计职业道德规范的建设情况

世界审计组织（INTOSAI）关于审计职业道德的规定主要体现在其制定的《职业道德规范》（*Code of Ethics*）中。《职业道德规范》属于国际政府审计规范体系框架中第二个层次的文件，即最高审计机关履行职责的前提条件，内容包括序言，



正直, 独立、客观和公正, 保守秘密和专业能力五章, 以及术语表。其中序言部分介绍了道德规范的内容、背景及目的, 明确了审计人员道德规范既包括对公务员的一般道德要求又包括对审计人员专业责任的特殊要求; “正直”一章明确了审计道德规范的核心价值, 即审计人员应当从正确和公正的角度衡量, 诚实、坦率, 遵守独立性和客观性原则, 保持职业行为的无非议标准, 决策时应以公众利益为依据, 忠实地执行审计工作以及运用最高审计机关资源; “独立、客观和公正”一章具体规定了审计人员应当从哪些方面保证独立、客观和公正地实施审计, 进行评价和处理; “保守秘密”一章明确审计人员除非是遵照最高审计机关的法定职责或者其他在最高审计机关常規程序及相关法律中规定的权责, 否则, 不得以口头或者书面方式向第三方透露审计过程中所获得的信息; “专业能力”一章规定了审计人员应当采取措施保证审计工作的专业性, 提高审计质量, 保证专业判断的准确性, 并持续加强专业修养, 提高专业水平。

## 2. 美、英、德三国审计职业道德的建设情况

美国政府责任署 (GAO) 在《政府审计准则》(GAGAS) “政府审计职业道德原则” (Ethical Principles in Government Auditing) 中对国家审计的职业道德原则进行了规定, 并在“一般准则” (General Standards) 中规定了具体的操作性规范。《政府审计准则》确立的审计职业道德原则包括: 公共利益 (The Public Interest), 即审计人员应维护所服务的公民团体和单位的共同利益; 正直 (Integrity), 即审计人员执行审计业务时对于被审计单位和报告使用者应保持客观、求实、超乎党派和意识形态的态度; 客观 (Objectivity), 即审计人员提供审计和鉴证服务时应保持实质上 and 形式上的独立性、保持不偏不倚的态度、持有理性的正直并避免利益冲突; 正确使用政府信息、资源和地位 (Proper Use of Government Information, Resources, and Position), 即审计人员应当将政府信息、资源或地位用于公务目的, 不应不恰当地用于审计人员个人利益; 不应用于违法或损害被审计单位及审计组织的合法利益; 专业行为 (Professional Behavior), 即审计人员诚实努力地执行他们的义务和专业服务, 遵守相关技术和职业准则。围绕上述原则, “一般准则”从独立性、职业判断和职业谨慎、胜任能力和质量控制四个方面进一步明确了审计职业道德的具体操作性规定。

英国国家审计署作为政府的外部审计机构, 完全对议会负责并向议会报告工作。按照英国的相关法律法规, 英国审计署的工作人员要遵守两方面的职业道德要求, 一方面, 由于英国审计准则的国际化, 要求审计人员遵守 INTOSAI 制定的《职业道德规范》(Code of Ethics)。另一方面, 审计人员还要自觉遵守《荣誉法典》规定的职业道德, 即“中立、公正无私和缄默”。国家有权要求她的工作人员以个人私利服从公职需要, 不得以权谋私。在英国政府审计中, 审计人员的独立性