

审计标准研究课题组

审计标准与 审计业务规范研究



审计标准与审计业务规范研究
审计标准研究课题组

中国审计出版社出版
(北京海淀区白石桥路甲4号) 一二〇一工厂印刷

*

开本: 850×1168毫米 大32开 7.875印张 200千字
1990年5月北京第1版 1990年5月北京第1次印刷

印数: 1—5,000册 定价3.20元

书号: ISBN7—80064—055-8/F·21

前 言

建立审计标准体系是保证审计工作质量的重大问题。

审计标准课题组成员既包括理论工作者，也包括从事实际工作多年的老同志和基层实务工作者。我们经过几年的探索提出了审计标准课题研究成果。本成果由“审计标准研究”论文、国家审计标准及说明、内部审计标准及说明、社会审计标准及说明、国家审计工作规程、内部审计程序、社会审计规程组成。本课题还附录了一些在世界上有影响的国外审计标准。

本课题经过了三年的研究(1987—1989)。首先从理论研究开始，对审计标准发展历史、性质、产生的必要性、条件、对审计工作质量的作用等重要问题进行了深入探讨，理论研究成果以论文形式反映。在一定的理论研讨的基础上对审计实务进行了深入的调查，以实地考察和召开地区性讨论会的形式了解了当前我国各类审计组织的工作现状，听取了实际部门和审计专家、学者的意见。在研究期间收集、查阅、分析了大量国外审计标准资料。部分审计标准的阶段性成果已在一些部门和地区推广试行。

最初，课题研究仅集中在“国家审计标准”的研究上，不注重审计标准体系的研究。但是，由于我国审计组织体系的迅速发展和完善，内部审计、社会审计的实践也对建立各自公认的审计标准提出了强烈要求。因此，课题组又进一步从整体的角度探讨我国的审计标准，分别对国家审计、内部审计、社会审计进行了深入研究，提出了我国审计标准体系的设想和各类标准及其标准说明。

另外，应当说明的是本标准研究成果包含了一些一般指南性

文件，如“国家审计工作规程”、“社会审计规程”、“内部审计程序”。我们认为在设计审计标准模式时，应同时考虑到对支持审计标准的审计方法、程序等指导性文件（统称“指南”）的研究，以指导审计人员达到审计标准。审计工作的质量保证体系是一项系统工程，建立审计标准是保证审计质量的重要措施，如果不从系统的角度、全方位的角度研究问题，建立审计标准的同时不考虑配套措施，“标准”也将付之东流。“标准”具有稳定性，是衡量审计质量的尺度，“指南”不是标准而是达到标准的手段，是达到预定质量的途径，两者不可取代，又不可分割。

在某些西方发达国家，早已形成各类规范性的审计方法、审计程序等各种“指南”性文件。我国社会主义审计工作起步晚，对先进科学的审计技术方法、审计程序的研究和推广还没有得到足够的重视，也没有设立专门机构不断根据审计实际发布“审计指南”。在这种情况下，建立的审计标准没有“指南”性的文件支持很难被审计实践所接受。因此，我国审计标准研究包括了对“审计指南”的研究。本课题的初步成果包括“国家审计工作规程”、“内部审计工作程序”、“社会审计工作规程”和“专业审计指南”。

审计标准的体例是审计标准研究的重要内容。我们把“审计标准”分为“正文”和“说明”两部分。“正文”包括：序言、审计机构和审计人员标准、审计实务标准、审计报告标准、审计质量控制标准五部分。标准简洁、明了，抓住关键的质量要求，便于审计人员掌握；“标准说明”是根据审计理论和实践针对审计标准和现实中存在的问题，解释其原因、含义，以便加深对“标准”的理解。“审计标准说明”的内容随着审计实践中出现的新问题将不断得到补充。只有“审计标准”没有“审计标准说明”，审计人员对标准的理解会出现偏差，因此“说明”是“标准”的重要组成部分。

尽管课题组主观上想研究出比较理想的中国审计标准体系的模式，以及各部分标准的模式，但由于我们水平有限和工作上的局限性，此项研究肯定存在许多缺点和不足，希望审计理论界、

审计实务界批评指正。

本课题的研讨，自始至终得到了中国人民大学王德升教授的指导和帮助。“社会审计标准规程”，参考了北京市审计局科研所与北京市石景山审计局1988年科研成果“社会审计工作规程”。

本课题组成员：王效宇、刘耀民、李泽雄、张沪生、相里永桂、魏炳钧(按姓氏笔划为序)。课题组由王效宇(高级审计师)负责。

审计标准研究课题组

1990年5月

目 录

第一章 审计标准研究.....	1
审计标准的含义和性质.....	1
建立我国审计标准的必要性及条件.....	2
从国外情况看建立审计标准的必然性.....	5
建立我国审计标准的基本原则.....	6
关于我国审计标准体系模式的设想.....	7
第二章 国家审计标准.....	13
序言.....	13
国家审计标准.....	14
附：国家审计标准说明.....	16
第三章 国家审计工作规程.....	22
序言.....	22
国家审计工作规程.....	22
附表目录.....	39
附表.....	42
第四章 内部审计标准.....	99
序言.....	99
内部审计标准.....	100
附：内部审计标准说明.....	102
第五章 内部审计指南.....	108
内部审计的定义和职能.....	108
内部审计的目的和作用.....	109
内部审计的任务.....	109

内部审计的范围	110
审计程序	110
审计人员和审计小组	111
内部审计机构的管理	112
审计委员会	112
第六章 内部审计工作程序	114
关于制定内部审计工作程序的说明	114
内部审计工作程序	115
附表	120
第七章 社会审计标准	128
序言	128
社会审计标准	129
社会审计标准说明	130
第八章 社会审计规程	134
总则	134
审计工作程序	134
协议书	134
审计准备	137
审计实施	138
审计终结	141
附则	143
附表	143
附录：澳大利亚审计署审计标准	155
加拿大政府内部审计标准	198

第一章 审计标准研究

审计标准的含义和性质

审计标准是对审计机构、审计组织及其人员的自身素质和工作质量的要求。它是由国家审计机关和审计组织遵循公认审计惯例原则，依照一定的程序确立的审计专业行为规范。制定审计标准的目的在于保证和提高审计工作的质量，加强审计机构、组织内部对审计工作质量的管理和监督，同时便于社会各界了解审计工作，并对审计工作的质量进行监督。

审计标准既建立于审计实践基础之上，又规范和指导审计实践，它不仅对审计机构、审计人员素质提出了要求，也对审计实施、审计报告等审计实务提出了要求，是审计工作的行为准则。使审计机构、审计组织和审计人员了解应该如何开展审计工作，从而起到规范审计工作的作用；同时也为审计机构、审计组织和社会各界考核、衡量审计工作质量提供了准绳。

审计标准是审计专业质量管理规范。从立法的意义上讲，属于审计规章。它与审计法、审计行政法规和审计程序等共同构成审计工作规范体系。但它与审计法、审计行政法规和审计程序有着明显的区别。准确地把握它们之间的区别，有助于我们正确地理解审计标准的性质。

审计标准不同于审计法、审计行政法规。它在效力上低于审

计法、审计行政法规，不具有强制执行的效力；审计标准的制定一般不需经过特定的法律程序，而审计法和审计行政法规，是有权的国家机关通过特定的法律程序制定的；审计标准在内容上不得与审计法、审计行政法规相抵触，不设立审计主体间的权利与义务，只是对审计主体的一方（不涉及审计主体的另一方：被审计单位）——审计机构、审计组织和审计人员就工作质量的基本方面提出了审计界认为应该达到的水准，而审计法、审计行政法规不仅要明确对审计机构的设置和审计机关的组织、职责等重大问题做出明确规定，同时也明确设立审计主体间的权利与义务。审计标准不可能取代审计法和审计行政法规，审计行政法规也不可能取代审计标准。

审计标准也不同于审计程序。审计程序是开展审计工作的先后顺序和步骤。审计程序的制定和执行要充分考虑到审计标准的要求，受审计标准的控制和约束，同时也是支持审计标准得以贯彻的重要规范。审计程序是比审计标准更低一层次的规范，在执行中具有较大的灵活性和可变性。如：可以部分省略或变动某一审计程序，必要时，也可以增加某一特殊程序。而审计标准一经制定，审计机构、审计组织和审计人员必须遵守执行。另外，审计标准具有相对的稳定性，公布后轻易不做改变，主要是通过不断颁布审计标准说明或补充条款的形式来适应审计事业发展的需要。

建立我国审计标准的必要性及条件

一、制定审计标准是审计事业深入发展的必然要求

自一九八二年我国宪法确立审计制度以来，审计事业发展很快。近几年，国家审计机关每年完成的审计项目都在十万个以上。一九八八年达到十九点四万个。审计事业的迅速发展，迫切要求审计部门对业务工作、人员培训实行制度化、规范化的内部管理控制。而建立审计标准就是这种制度化、规范化的重要内

容。通过明确对国家审计机关、内部审计机构、社会审计组织及其所属人员的自身素质和工作质量的要求，达到保证审计质量、推动我国审计事业在更加坚实的基础上健康发展的目的。

审计实践中一些带有普遍性的问题使我们深感建立审计标准的迫切性：

(一)审计计划的主观随意性大。不少审计组在制定审计实施计划时不注意审前预测调查，有的对被审计单位情况知之不多甚至一无所知，使实施计划依据不足而流于形式；有的审计范围不清，对必要的审计条件和手段又分析不够，致使审计计划完全脱离实际；有的审计计划目标不明，审计人员进点后工作盲目，造成审计工作效率低下。

(二)取证材料证明力差。据调查，审计证据不足，数字不实，定性不准，证据之间缺乏内在联系，对取证材料缺乏必要的归纳整理的情况是带有一定普遍性的。

(三)审计报告质量不高。相当一部分审计报告措辞不当，重点不突出，阅后令人不知所云。这就给负责业务把关的领导增添了十分沉重的工作压力。

(四)考核工作过于注重数量要求。在各级审计工作考核中，往往注重审计项目完成的多少，查出违纪金额以及上缴财政金额的多少。至于对审计问题是否做到定性准确、证据充分、处理恰当，审计人员能否严格按照审计规程办事，审计结论具体执行情况及其反响，就缺乏统筹考虑和明确的考核标准了。

针对上述问题，各级审计机关、审计组织都在考虑改进质量管理，制定相应的质量控制措施。由于我国地域辽阔，各地在机构组建、人员素质、业务水平、质量管理等方面发展很不平衡，这就有必要从整体上制定一部全国统一的审计标准，以此加强和促进审计业务活动的全面控制和质量监督。

二、制定审计标准是建立健全我国审计工作规范体系的需要

《中华人民共和国审计条例》对审计机关、审计人员和审计机关的任务、职责、审计程序 and 法律责任等一系列根本问题做出了明确规定，促进了审计工作的制度化、规范化。但也应该看到，《中华人民共和国审计条例》不能规范全部审计工作，也不能解决有关审计工作质量的所有问题，必须建立健全审计工作规范体系。审计标准正是我国审计工作规范体系中的重要组成部分。因此，建立一套完整的审计标准，明确对审计机构、审计组织和审计人员提出自身素质和工作质量的要求，从根本上解决审计工作质量问题，健全审计工作规范体系，已成为当务之急。

三、审计国际化的形势需要审计标准

随着改革开放和社会主义商品经济的迅速发展，中外合资企业、合作企业乃至外国独资企业大量涌现。考虑到国际惯例，出于对涉外经济进行审计监督的必要，同时为了得到外国投资者、交易者、企业家的信任，我国急需建立一部统一的审计标准。从另一个角度来看，我国目前已加入国际最高审计组织，作为国家审计总水平标志之一的国家审计标准，有必要也应该向该组织颁布的最高标准靠拢，使我国的审计能够立足于世界审计之林。这不仅是日益增多的国际间审计理论和实践交流的需要，也是国家尊严、民族自信心的体现。

四、建立我国审计标准的条件已基本成熟

我国在一九八二年以后，由于审计机构逐步建立健全和审计实践的深入，一些学术界人士开始介绍外国审计标准。不少理论和实务工作者对此进行了探讨。我们认为，当前建立我国审计标准的基本条件已经具备并成熟，它主要体现在：

国家审计、内部审计和社会审计的迅速发展，社会主义审计体系的基本确立，为审计标准的建立奠定了坚实的客观基础；

审计法规的逐步完善，《审计条例》以及有关审计规章的相继出台，使审计工作逐步进入法制轨道，为审计标准的制定创造了良好的外部条件；

近六年来审计事业的发展，审计实践经验的积累和审计理论研究的深入，为审计标准的建立奠定了理论基础；

改革开放与国际审计交流，国外审计标准的蓝本及实践，为我们提供了宝贵的经验。

从国外情况看建立审计标准的必然性

目前，世界各国制定的审计标准包括民间审计标准、政府审计标准和内部审计标准三种。国际会计师联合会（IFAC）所属的国际审计实务委员会（IAPC）也发布了国际审计标准。

世界第一部审计标准出现在美国。近半个世纪来，在制定和颁布审计标准方面，它一直处于领先地位。现在美国已形成比较完整的审计标准体系。美国注册公共会计师协会（AICPA）于一九四八年颁布的“公认审计标准”，简称“加斯”（GAAS），是美国注册公共会计师（CPA）在执行外部审计时必须遵守的。美国内部审计师协会（IIA）于一九七八年颁布的“内部审计专业实务标准”（Standards for professional practice of Internal Auditing），是美国各企业在进行内部审计时必须遵守的。美国会计总署（GAO）于一九七二年颁布的“政府审计标准”（Standards of Governmental Auditing），是美国政府审计人员对联邦政府进行审计时必须遵守的。最初在美国，对是否需要建立审计标准展开过长期、激烈的争论，审计界对建立审计标准的必要性和必然性没有取得一致意见。后来，由于某著名会计公司在审计工作过程中出现了重大失误，这一事实使会计师们受到极大震动，从而使建立审计标准成为现实，加速了建立审计标准的进程，审计标准成为审计理论中不可缺少的组成部分。目前世界上凡是建立审计制度的国家，无论是发达国家还是发展中国家，都基本建立了审计标准。建立审计标准的必要性和必然性被各国审计界所公认。同时也表明了审计标准的建立与完善是一个长期的循序渐进的过程。

建立我国审计标准的基本原则

一、与我国社会主义审计体系的发展相适应

建立健全审计标准体系要适应我国审计体系的需要。审计标准的内容应与我国的审计体系相适应，应注意协调性和一致性，要注意到整个社会主义审计体系的发展状况，积极研究制定那些在审计实务中重复次数较多，对审计工作质量起着举足轻重作用的标准。

二、认真总结我国审计实践经验

审计标准的产生是审计实践经验的总结，应对审计实践中一般公认的惯例和经验，加以科学的归纳、概括。必须注意总结那些普遍的、而不是个别的经验，并根据审计科学理论的指导，在反复调查研究、充分酝酿、协商的基础上，经归纳、分析而形成审计标准试行草案，再经过一定范围、一定时期的试行，反复研讨，逐步形成具有科学性、可行性的审计标准文件。

三、面向世界，面向未来

制定审计标准必须面向世界，面向未来，使设想的审计标准体系能够保持相对稳定性。这就需要对审计实践进行深入的研究，同时考虑到我国审计的发展趋势，避免眼光短浅造成局限性或由于制定标准过低而失去保证审计工作质量的意义。

同时，建立审计标准体系还要借鉴世界各国经验。世界各国早已统一的审计术语、标准，经过多年实践经验证明具有科学性并符合我国国情的，应加以肯定，借鉴采用。

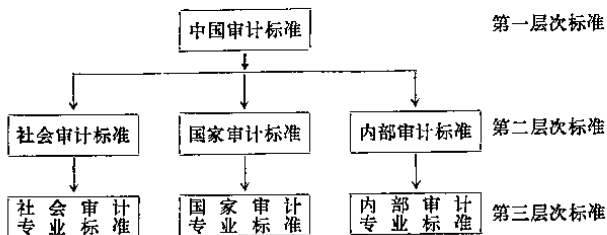
四、审计标准模式要适合我国国情

建立我国审计标准体系，目前还没有固定模式，但一定要适应我国国情。因为各国审计标准产生的历史背景不同、时代不同、国情不同，所以不能简单照搬。对于审计标准的体系结构、组成因素，应有利于审计人员接受和易于贯彻执行，不能过于繁琐，

也不能过于简单。审计标准的形式和内容还要考虑到便于领导部门、领导干部对审计工作的管理、检查和控制，有利于社会各界对审计工作的监督。

关于我国审计标准体系模式的设想

中国审计标准体系，是以保证和提高审计质量为目标，运用系统的方法，设计的审计标准系统。根据我国目前审计机构和审计实践的状况，我们所设计的中国审计标准体系模式如图所示：



一、按层次划分的审计标准

(一)中国审计标准即第一层次审计标准。这是中国审计标准体系的总标准，它总揽各类审计标准。

制定总审计标准，是现行审计业务管理体制的需要。在我国，国家审计机关在审计组织体系中属主导地位，审计署负责全国审计业务工作的统一指导和管理。这种体制明显不同于国外审计体系，因而决定了我国应该并且可能制定总审计标准。

中国审计标准是各种审计标准的集中体现，其制定应建立在第二层次审计标准的基础上，要能反映各种审计标准的共性，能

体现国际审计标准的要求。它是最原则的标准，具有普遍性、稳定性和概括性。

建立中国审计标准，有利于国家审计机关、内部审计机构和社会审计组织遵循统一的质量标准，使各类审计达到统一的水准，避免各类审计工作质量尺度的不平衡，也便于国家审计机关向其它两类审计组织提出委托审计，利于各类审计机构间的合作。

(二)国家审计标准、内部审计标准、社会审计标准是第二层次审计标准。它是中国审计标准体系中的枢纽。它分别体现国家审计、内部审计、社会审计的特点，同时起着支持中国审计标准和概括本体系的各种专业审计标准的作用。

(三)各类专业审计标准即第三层次审计标准。它取决于各体系中的审计任务的需要，是第二层次审计标准的具体化。

专业审计标准按行业划分，可制定工业、商业、基建、财政、金融、外贸、外资、合资审计标准等；按审计类别划分，可制定财务收支审计标准、经济效益审计标准、经营审计标准、决策审计标准等；按审计技术方法划分，可制定内部控制系统评价审计标准及电算化管理信息系统审计标准等。

专业审计标准主要是对审计业务的特殊质量要求，是在特定条件下衡量审计工作质量的尺度，具有内容相对具体，业务技术针对性强的特点。它有助于审计人员按照特殊要求开展专业审计，保证专业审计工作在特定条件下有所遵循。

在第三层次的标准中，首先应制定财务收支审计标准和经济效益审计标准。因为在我国的三大审计体系中，不管什么行业，采用什么技术方法，经常性审计主要包括这两大类审计。财务收支审计一般都已引起各级审计部门的重视。但是应该看到，提高经济效益是我国经济工作的中心，经济效益好坏是考核各级经济组织和企业工作的标准。企业承包经营审计，厂长离任审计，都离不开经济效益审计的内容。因此在制定财务收支审计标准的同

时必须重视并同时着手制定效益审计标准。

二、按现行审计组织体系三个组成部分划分的三个体系标准有：国家审计标准、内部审计标准和社会审计标准

建立中国审计标准体系，应符合我国国情。我们认为，应以研究和制定国家审计标准、内部审计标准、社会审计标准为起点。原因是：

(一)审计组织体系的要求。我国社会主义审计组织的建立，没有经历西方审计组织体系自然发育的历史过程，区别于西方资本主义审计的发展过程。在西方许多国家，现代审计制度从社会审计开始萌芽，而国家审计则出现于社会审计萌芽后的一百年左右。至于内部审计，直到本世纪四十年代，才作为一种新的管理技术开始出现，成为一个独立的专业组织。而我国，三个体系的社会主义审计组织几乎在同一时期建立。由于三类审计组织在短时间内相继建立，各组织体系的审计业务都有了一定的实践经验，这样为同时制定三类审计标准提供了条件。

(二)审计职能、审计范围、审计对象的要求。六年来的审计实践证明，三类审计组织在履行经济监督、经济评价、经济鉴证等职能方面发挥了各自不同的作用。国家审计属于政府职能部门，依法独立地行使审计监管权，其基本职能是经济监督。内部审计机构是部门、单位首长领导下的内部监督机构，它对本单位领导负责，除独立进行内部审计监督外还需履行经济评价的职能，为部门、单位内部管理服务。社会审计组织实行有偿服务，以提供经济鉴证为首要任务。

(三)加强各审计组织体系内部管理的需要。分别制定适合国家审计、内部审计和社会审计需要的审计标准，按照不同要求对内部审计和社会审计进行业务指导，是提高审计职业界整体质量的需要。

分别设立三类标准有利于各体系加强各自内部质量控制。

三、国家审计、内部审计、社会审计标准的构成

鉴于我们只设计国家审计、内部审计、社会审计标准，所以本文仅对这三类标准的构成加以说明。这三类标准分别由标准和标准说明组成。

审计标准是用条文形式出现的。它具有稳定性、连续性。由于审计标准颁布后不得随意更改，所以要求保持一定稳定性。随着审计事业的发展，需要补充新的标准，因此审计标准具有连续性。此外，为了使审计人员了解标准含义，达到标准的要求，需要用说明的形式解释审计标准。同时随着审计事业的发展，审计实践中出现的新问题，需要进一步对审计标准进行解释。因此，在颁布审计标准的同时，附发并不断补充审计标准说明。如果审计标准没有一系列审计标准说明加以补充，标准条款过于详细，就很难实现审计标准的稳定性、连续性。没有详尽的解释，条款将失去实用价值，现场审计人员和质量检查人员就很难掌握一致的质量水准。

审计标准说明并不是对审计标准条款的逐一解释，而是根据不同时期审计业务的需要有选择的加以解释和补充。它是帮助审计人员理解审计标准，达到审计标准的途径。

此外，发布审计标准的同时，应发布审计业务工作规程和审计业务指南性文件。它们根据审计标准的要求，对审计人员的职责、业务程序实施和审计方法运用作出具体规定，是帮助审计人员达到审计标准要求的工具。虽然这些指南不是标准，却是必不可少的支持性文件。

四、三类审计标准的基本内容

三类审计标准的基本内容包括：（如图所示）

各类审计标准根据具体情况有所侧重和增减。

（一）序言。主要阐明宗旨，即建立本标准的目的、意义、重要性、必要性及范围等等。

（二）审计机构和审计人员标准。亦称基本标准或一般标准。主要规定审计机构、审计人员业务素质、技能、资格、培训及工