

第一章 国家审计基本准则

1. 什么是审计准则 其产生、发展情况如何？

审计准则，是指审计组织及其审计人员在从事审计工作时，所必须遵循的行为规范和指南，是衡量审计工作质量的尺度和标准，它包括民间审计准则（又称独立审计准则）、国家审计准则和内部审计准则。

审计准则产生于 20 世纪 40 年代。当时由于民间审计人员在实施审计的程序、方法、内容和审计报告的编写等方面都不统一，以致审计质量很不一致，因此，民间审计人员产生了统一审计程序、审计方法的愿望。在这种情况下，美国注册会计师协会为取信于社会，保障会计师执业的质量，由其专职组织——审计程序委员会制定了《审计准则试行方案——公认的重要性的范围》。这是世界上第一部审计准则。此后，澳大利亚于 1951 年制定了一套正式成文的审计准则，联邦德国于 1964 年发布审计准则，加拿大于 1968 年开始发布成文的审计准则，英国于 1980 年制定出全国统一的审计准则。在一些西方发达国家纷纷制订民间审计准则的情况下，国际会计师联合会所属的审计实务委员会自 1980 年开始发布国际审计准则，从而有效地推动了各国民间审计准则的协调和统一。

在民间审计准则逐步发展、完善的过程中，一些国家的审计机关和内部审计机构也开始认识到制定统一的审计准则的重要性。1972年，美国审计总署颁布了《政府机构、计划项目、活动和职能的审计准则》（简称黄皮书），这是世界上第一部国家审计准则。1977年10月，最高审计机关国际组织在秘鲁首都利马举行第九届会议，通过了著名的《利马宣言——审计准则》，第一次对审计目的、审计范围、审计组织的独立性、政府财政审计的总的指导原则等问题提出了明确的建议。为推动国家审计准则的制定工作，1984年5月，最高审计机关国际组织成立了审计准则委员会，专门从事研究提出制定最高审计机关国际组织审计项目的建议和计划。1987年6月，该委员会拟订了审计准则综合稿，并向各国征求意见。1991年，最高审计机关国际组织第35次理事会批准了这个准则稿，形成了目前的最高审计机关国际准则。

为了提高内部审计工作的质量和效率，国际内部审计师协会（IIA）于1974年成立了职业准则和责任委员会，负责制定内部审计准则。1977年，完成了《内部审计专业准则》的制定工作。该准则从独立性、职业胜任性、工作范围、审计工作的实施、内部审计机构的管理共五个方面提出了对内部审计工作的基本要求。1983年以来，内部审计师协会发布了一系列的《内部审计实务公告》，从而进一步促进了各国内部审计准则的制定工作。

2. 我国国家审计准则体系是如何组成的？其法律效力和适用范围如何？

一、我国国家审计准则的体系框架

我国国家审计准则体系是我国审计法律规范体系的组成部分，它由国家审计基本准则、通用审计准则和专业审计准则、审计指南三个层次组成。

(一)国家审计基本准则

基本准则是制定其他审计准则和审计指南的依据，是我国国家审计准则的总纲，是审计机关和审计人员依法办理审计事项时应当遵循的行为规范，是衡量审计质量的基本尺度。

(二)通用审计准则与专业审计准则

通用审计准则是依据国家审计基本准则制定的，是审计机关和审计人员在依法办理审计事项、提交审计报告、评价审计事项、出具审计意见书、作出审计决定时应当遵循的一般性的具体规范。

专业审计准则是依据国家审计基本准则制定的，是审计机关和审计人员依法办理不同类型的审计事项时，在遵循通用审计准则的基础上，应当同时遵循的特殊具体规范。

(三)审计指南

审计指南是对审计机关和审计人员办理审计事项提出的审计操作规程和方法，它为审计机关和审计人员从事专门审计工作提供可操作的指导性意见。

二、我国国家审计准则的法律效力

我国现行法律体系按照效力等级可分为五个层次，即宪法、法律、行政法规、地方性法规和行政规章。其中行政规章又分为国务院部门规章和地方政府规章。

国家审计基本准则、通用审计准则和专业审计准则，是审计署依照《审计法》制定的部门规章，具有行政规章的法律效力，全国审计机关和审计人员依法开展审计工作时必须遵照执行。

审计指南是指导审计机关和审计人员办理审计事项的操作规程和方法，全国审计机关和审计人员应当参照执行，不具有行政规章的法律效力。

三、我国国家审计准则的适用范围

国家审计准则是审计署制定的规范全国审计机关和审计人员依法审计的部门规章，适用于各级审计机关和审计人员依法开展审计工作。其他审计组织承办国家审计事项时，也应当遵守国家审计准则。

3. 《国家审计基本准则》第 5 条规定：“审计机关实施审计后，应当以法律、法规和国家其他有关财政收支、财务收支的规定为审计评价和处理、处罚依据，出具审计意见书、作出审计决定。”这里的法律、法规和国家其他有关财政收支、财务收支的规定包括哪些？如果法律、法规和其他有关财政收支、财务收支的规定明确了执

法主体，审计机关能否将其作为评价和处理、处罚的依据？

这里的“法律、法规”既包括全国人大颁布的与财政、财务收支有关的法律、国务院及其各部门颁布的与财政、财务收支有关的行政法规、行政规章，例如《预算法》及其实施条例、《人民银行法》、《商业银行法》、《保险法》、《证券法》、《公司法》、《合同法》、《会计法》、《价格法》、《税收征管法》、《国务院关于违反财政法规处罚的暂行规定》、《贷款通则》、《企业财务通则》、《企业会计准则》等；还包括省级人大和政府制定的与财政、财务收支有关的地方性法规和规章。这里的国家其他有关财政、财务收支的规定，是指除法律、行政法规、地方性法规和规章之外，各级党委、人大和政府等制定的与财政、财务收支有关的规范性文件。需要指出的是，在适用法规和政策时，要注意下位法服从上位法，规范性文件不能与法律法规相冲突，否则无效。

当法律、法规和其他有关财政、财务收支的规定明确了执法主体时，审计机关对被审计单位违反国家规定的财政、财务收支行为，在法定职权范围内，仍可将其作为审计评价和处理处罚的依据。这在《审计法》及其实施条例上是有明确规定的。按照《审计法》第 44 条、第 45 条的规定，对本级各部门（含直属单位）和下级政府违反预算的行为或者其他违反国家规定的财政收支行为，审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内，依照

法律、行政法规的规定作出处理。对被审计单位违反国家规定的财务收支行为，审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内，依照法律、行政法规的规定，责令限期缴纳应当上缴的收入、限期退还违法所得、限期退还被侵占的国有资产，以及采取其他纠正措施，并可依法给予处罚。《审计法实施条例》第 4 条进一步规定，审计机关依照审计法和本条例以及其他有关法律、法规规定的职责、权限和程序进行审计监督。审计机关以法律、法规和国家其他有关财政收支、财务收支的规定为审计评价和处理、处罚依据。另外，《国务院关于违反财政法规处罚的暂行规定》的执法主体是审计机关和财政机关，财政部等部门在《关于执行〈国务院关于违反财政法规处罚的暂行规定〉及其〈施行细则〉的问题解答》中界定，财政法规包括综合财政法规、预算法规、税收法规，还包括金融、财务、会计等各种法规。

由上述法律、法规的规定可见，除《审计法》及其实施条例外，审计机关应当以法律、法规和国家其他有关财政收支、财务收支的规定为审计评价和处理、处罚的依据，出具审计意见书、作出审计决定。但审计机关对违反国家规定的财政、财务收支行为的处理处罚种类只限于《审计法》及其实施条例规定的范围。其中处理权包括：责令限期缴纳、上缴应当缴纳或上缴的财政收入；责令限期退还被侵占的国有资产；责令限期退还违法所得；责令冲转或者调整有关会计账目；依法采取的其他处理措施。

审计机关的处罚权主要包括：警告、通报批评；罚款；没收违法所得；依法采取的其他处罚措施。审计机关不能超出上述法定职权范围予以处理、处罚，如吊销执照、责令停业、行政拘留等。

4. 什么叫审计质量控制制度？审计质量控制制度包括哪些内容？

审计质量控制制度，是指审计机关为保证审计质量符合审计准则的要求而建立的控制审计全过程的各种规程。审计质量控制制度对于提高审计工作效果，防范审计风险，促进审计人员提高执法水平和业务能力，具有十分重要的作用。因此，《国家审计基本准则》将健全的审计质量控制制度作为审计机关开展审计工作应当具备的一个基本条件加以规定是十分必要的。按照审计程序可将审计质量控制制度划分为三个阶段，即事前控制阶段、事中控制阶段和事后控制阶段。

一、事前控制阶段。事前控制阶段包括年度审计项目计划的制定和审计方案的编制。这一阶段控制制度的主要内容如下：

（一）年度审计项目计划。年度审计项目计划，是指审计机关根据国家形势和审计工作实际，对未来一年内的审计工作目标、任务、内容、完成措施、时间及步骤等做出的事前安排。为全面履行审计职责，行使审计职权，有效开展审计监督，充分发挥审计作用，审计机关应当按照

《审计机关审计项目计划管理办法》的规定，认真编制年度审计项目计划，严格遵守下列规定：

1. 编制审计项目计划，要依据国家社会经济发展的方针政策和审计工作发展纲要，严格执行《审计法》及实施条例、有关法律法规和审计准则，确保履行法定职责；要紧紧围绕政府工作中心，明确具体审计目标，合理选择审计重点，注重提高审计成果的质量和水平；要根据审计资源状况，量力而行，留有余地，统筹协调，合理均衡地安排任务，避免重复，减少交叉。

2. 编制审计项目计划，除上级审计机关统一组织的审计项目外，应当在规定的审计管辖范围内安排。上级审计机关直接审计下级审计机关审计管辖范围内的重大审计事项，要列入本级审计项目计划，并及时通知有关地方审计机关。

3. 审计署统一组织的审计项目计划，由署各专业审计司于每年 11 月提出安排意见，并填制统一印发的审计项目工作量测算报表，办公厅汇总提出计划草案，经审计长会议审定后下达。署各专业审计司提出的审计项目计划安排意见，应在充分调查研究，认真听取地方审计机关和署各派出机构意见的基础上，对拟安排审计项目的审计目标、重点内容、主要方法、实施时间、地域分布、所需审计人员数量和工作量等，进行详细说明和测算，科学、合理、均衡地安排全年工作任务。省级审计机关根据审计署统一组织的审计项目、授权审计项目和当地实际情况，编

制本地区审计项目计划，于 4 月底前报审计署备案。

4. 审计项目计划一经下达，原则上必须确保完成，不得擅自变更。如确有必要调整，应当按照程序报批。其中，审计署统一组织审计项目计划的调整，由署有关专业审计司提出意见，送署办公厅协调办理，报署领导审批后，通知有关单位执行。授权地方审计机关审计项目计划的调整，由省级审计机关提出意见，报审计署审批。地方审计项目计划的调整，由下达计划的审计机关审批。

（二）审计方案。审计方案包括审计工作方案和审计实施方案。审计项目计划下达后，审计机关应当及时编制审计工作方案。审计署统一组织项目的审计工作方案，由署有关专业审计司编制，经审计长会议审定后下达。地方审计机关组织的审计项目的审计工作方案，经厅（局）长会议研究确定。审计实施前，有关审计组应当依据审计工作方案，结合实际情况编制审计实施方案。审计实施方案由审计组所在部门负责人审核，报审计机关主管领导批准后，由审计组负责实施。

二、事中控制阶段。事中控制阶段包括对现场审计的控制和对审计终结阶段的控制。

（一）现场审计阶段的控制。在现场审计阶段，审计机关通过请示报告制度和对审计工作底稿的复核制度控制审计质量。

1. 报告制度。审计组在审计过程中遇到重大事项，应当及时向审计机关报告。审计组实行组长负责制，但审计

过程中遇到重大事项时，审计组组长有责任向所在部门负责人汇报。实行汇报制度，既有利于明确各级审计人员的审计责任，又使问题的处理更加审慎。一般来讲，审计组组长在审计过程中发现下列情况，应向所在部门负责人请示报告：

第一，审计过程中发现被审计单位提供的会计资料和其他有关情况存在重大误报或者舞弊问题。

第二，审计过程中发现违法违纪案件线索，应移送纪检监察或其他有关部门处理的。

第三，审计过程中遇有需要对审计工作方案或者审计实施方案规定的审计程序和方法进行改动的情况。

2. 复核制度。审计过程中的复核制度，是指审计组组长对审计人员编制的审计工作底稿进行复核。在复核中，审计组组长首先应当从总体上关注审计工作底稿是否按照审计实施方案编制，对审计实施方案中确定的审计目标、审计的范围、内容和重点是否都已实施了必要的审计程序。对每一份审计工作底稿，则应关注其格式是否规范、内容是否完整，审计过程记录是否翔实、完整，使用的审计方法是否合理，审计结论以及评价、定性、处理、处罚意见是否恰当，收集的审计证据是否充分、确凿，定性、处理、处罚意见及引用的法律法规是否准确。对审计工作底稿进行复核后，复核人员应当以书面形式出具明确的肯定意见或否定意见；出具否定意见的，复核人员应当说明理由，并责成审计人员就所编制的审计工作底稿进行修改

或补充，必要时应当建议重新实施审计程序。对于实行主审负责制的审计组，由主审复核其他审计人员编制的审计工作底稿。审计组组长编制的审计工作底稿，由主审或者其他审计人员进行复核。

（二）审计终结阶段的质量控制制度。在审计终结阶段，主要通过审计组所在部门对审计报告的审核制度、专职机构或者专职人员的复核制度、审计机关对审计报告的审定制度以及听证制度控制审计质量。具体内容如下：

1. 审计组所在部门收到审计报告后，应当对审计报告及审计工作底稿进行审核，提出书面审核意见。

2. 复核机构或者专职复核人员对审计事项进行全面复核，重点对审计意见书、审计决定书、审计建议书、移送处理书等代拟稿进行复核。

3. 审计机关对审计报告和审计意见书、审计决定书、审计建议书、移送处理书等代拟稿进行审定。一般审计事项的审计报告，以及审计意见书、审计决定书、审计建议书、移送处理书等代拟稿，可以由审计机关主管领导审定；重大审计事项的审计报告、审计意见书、审计决定书、审计建议书、移送处理书等代拟稿，应当由审计机关审计业务会议审定。

4. 对符合听证条件的，依法举行听证会。

三、事后控制阶段。审计意见书、审计决定书等审计结论性文书做出后，审计机关主要通过办理复议案件和开展审计项目质量检查控制审计质量。

5. 什么叫执法过错责任追究制度？

执法过错责任，是指审计机关和审计人员违反法定的职责、权限和程序实施审计，或者虽然按照法定的职责、权限和程序实施审计但做出了不当的处理、处罚，给被审计单位或有关人员的合法权益造成了损害和影响应当承担的责任。审计机关为追究执法过错责任而建立的各项制度就是执法过错责任追究制度。目前，我国尚未对审计人员执法过错责任的追究作出统一规定，因此，应以《审计法》第 49 条所列审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守等行为为核心界定应予追究的范围。具体包括：审计人员在审计过程中与被审计单位恶意串通，共同作弊；审计人员违反有关法律、法规规定的审计处理、处罚程序；擅自改变审计处理、处罚种类和裁量幅度；做出的处理、处罚没有法律、法规依据；应当移送司法机关或者建议有关部门处理而没有移送或者没有提出建议等。

在执法过错责任追究的方式方面，应当根据行为性质由不同部门进行处理。不构成犯罪的，由审计机关或者纪检监察机关追究有关审计人员的党纪、政纪责任；构成犯罪的，移交司法机关处理。审计人员违法、违纪取得的财物，依法予以追缴、没收或者责令退赔。

6. 什么是独立性？ 审计人员应当如何保持独立性？

《国家审计基本准则》第 9 条规定：“审计人员办理审

计事项，应当客观公正，实事求是，保持应有的独立性和职业谨慎。”独立性是审计的基本特征，是指审计人员依法独立审计，客观、公正地报告审计结果，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。主要表现在：一是组织上的独立，指审计机关与被审计单位没有组织上的隶属关系，审计机关单独设置，审计人员的任免由法律规定。二是工作上的独立，指审计人员与被审计单位没有经济上的利害关系，不参与被审计单位的经营管理活动，审计人员依法独立行使审计监督权，独立作出职业判断，客观公正地报告审计结果。三是经费上的独立，指审计机关与被审计单位没有财政上受制约关系，履行职责所必需的经费，应当列入国家预算，由政府予以保证。

我国《宪法》和《审计法》从审计机关和审计人员的组织地位、审计工作和审计经费三个方面对审计独立性予以充分的法律保障。

第一，关于审计机关和审计人员的组织地位。《宪法》和《审计法》规定，国务院和县级以上地方各级人民政府设立审计机关，分别受国务院总理和本级政府行政首长领导。审计署审计长的人选由国务院总理提名，全国人民代表大会或它的常务委员会决定，国家主席任免。地方审计机关主要负责人由本级政府行政首长提名，本级人民代表大会或其常务委员会决定和任免。审计机关负责人没有违法失职或者其他不符合任职条件情况的，不得随意撤换。对于一般审计人员，除受到公务员执行职务的应有法律保

障之外，《审计法》还特别规定，审计人员依法执行职务，受法律保护，任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务，不得打击报复审计人员，并对拒绝、阻碍审计人员依法执行职务和报复陷害审计人员的违法行为，规定了相应的法律责任。

第二，关于审计工作。我国《宪法》和《审计法》规定，审计机关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。一是审计机关独立确定审计项目，制定审计方案，编制审计工作底稿，报告审计结果，做出审计决定。二是审计机关能分别独立地向总理和本级人民政府报告本级预算情况的审计结果报告，受本级人民政府委托向本级人民代表大会常务委员会报告本级预算执行和其他财政收支的审计工作报告。三是审计机关能够独立行使的审计权限，包括要求被审计单位报送资料权、检查权、调查权、采取行政强制措施权、提出报告和建议权、处理处罚权和公布审计结果权等。

第三，关于审计机关的经费。《审计法》规定，审计机关履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证。

在实践中，审计人员要真正保持应有的独立性，应当做到以下几点：

第一，承办审计业务的审计人员应当具有符合规定的学历，具有与从事的审计工作相适应的专业知识、职业技能和工作经验，并保持和提高职业胜任能力。不得从事不

能胜任的工作。

第二，审计人员办理审计事项，与被审计单位或者审计事项有直接利害关系的，应当按照有关规定回避。

第三，与被审计单位之间切断所有经济联系。为切断审计人员与被审计单位之间的经济联系，审计署于 2000 年 1 月颁布了《审计署关于加强审计纪律的规定》，规定审计署的审计人员必须严格遵守“八不准”审计廉政纪律，即不准由被审计单位安排住宿，不准接受被审计单位安排的就餐和宴请，不准无偿使用被审计单位的交通工具，不准参加被审计单位安排的旅游、娱乐和联欢活动，不准无偿使用被审计单位的通信工具和办公用品，不准接受被审计单位任何纪念品、礼品、礼金和各种有价证券，不准向被审计单位提出与审计工作无关的要求，不准在被审计单位报销任何因公因私的费用。实践证明，“八不准”审计廉政纪律的实行，割断了审计人员与被审计单位的经济关系，为审计人员的独立性提供了有力的保证，为审计机关和审计人员树立了良好的社会形象。

第四，审计人员在审计全过程中，保持客观公正的心理状态，做到依法审计、实事求是、客观公正、忠诚老实，不偏向任何一方，不隐瞒或曲解事实。

第五，审计人员应当客观运用审计知识、技能和经验，保持职业谨慎，不得对没有证据支持的、未经核清事实的、法律依据不当的和超越审计职责范围的事项发表审计意见。

7. 什么是回避？审计人员办理审计事项时如何回避？

《国家审计基本准则》第 11 条规定：“审计人员办理审计事项，与被审计单位或者审计事项有直接利害关系的，应当回避。”回避是使有关人员避开嫌疑，防止其利用职权对有关事项作出不公正处理，以体现执法公正的一种制度。《审计法》第 13 条规定了审计人员办理审计事项实行回避的制度。《审计法实施条例》第 11 条作了进一步的规定。按照该条规定，审计人员办理审计事项，遇有三种情况应当自行回避：一是与被审计单位负责人和有关主管人员之间有夫妻关系、直系血亲关系、三代以内旁系血亲以及近姻亲关系的；二是与被审计单位或者审计事项有经济利益关系的；三是与被审计单位或者审计事项有其他利害关系，可能影响公正执行公务的。

审计人员在办理审计事项时，要正确执行好回避制度，应注意以下事项：

第一，要正确理解和把握回避的情形。根据《国家审计基本准则》第 11 条的规定，只有当审计人员与被审计单位或者审计事项有直接利害关系的，才应回避。这里的直接利害关系，是对《审计法实施条例》第 11 条规定的第二、第三类回避情形的限定性解释，根据该解释，审计人员即便与被审计单位或者有关事项存在某种经济关系或利害关系，但若不属直接关系，仍不在回避之列。

第二，要明确回避的时间和范围。审计人员的回避在

时间上是本审计事项的开始到终止，即从成立审计组，发出审计通知书，直到发出审计意见书和审计决定书并执行完毕。

第三，要把握回避的程序。审计回避分为自行回避和申请回避两类。审计人员知道自己应回避时，应当及时向审计组组长、本部门负责人或本机关负责人提出回避申请，申请方式可以口头亦可书面，是否回避应由本机关负责人决定（本机关负责人的回避由本级政府或上级审计机关负责人决定）。被审计单位认为审计人员应当回避时，应当口头或书面向审计组或审计机关提出申请，如属口头申请，审计组应当记录在案。审计组组长应当将回避的有关情况做好审计工作底稿，归入审计档案。审计机关负责人的回避，由本级人民政府或者上一级审计机关负责人决定。

第四，回避申请未得到批准前，被申请的审计人员仍应照常工作。

8. 审计组组长和主审是什么关系？审计组组长或者主审负责制的主要内容是什么？

《国家审计基本准则》第 17 条规定：“审计机关根据年度审计项目计划确定的审计事项，选派审计人员组成审计组，并指定审计组组长。审计组实行审计组组长或者主审负责制。”按照该条规定，一般情况下，审计组只设组长，不设主审。但当审计项目较大、较复杂时，或者审计