

前言

PREFACE

审计作为党和国家综合监督的重要组成部分，在推进国家治理体系和治理能力现代化进程中发挥着越来越重要的作用。《中华人民共和国国民经济和社会发展第十四个五年规划和 2035 年远景目标纲要》等党和国家重大方针政策，为我国各行业未来发展指明了方向，也明确了审计发展的新要求与新使命。

与国际惯例全面持续趋同的会计准则、审计准则及相关法律法规的修订、补充和完善，使得审计人员又面临着新一轮的知识更新，充分考虑审计发展的新使命和新要求及相关法律法规、各种审计规范的种种变化，我们编写了本教材，以适应各类教学培训的迫切需要。

审计学课程是高校财务管理、会计学、审计学等财经类专业的专业核心课程。本教材的内容包括总论、审计组织与审计人员、注册会计师执业准则与质量控制准则、职业道德与法律责任、财务报表审计目标与审计过程、审计计划与审计重要性、审计证据与审计工作底稿、风险识别与评估、风险应对、审计抽样、业务循环审计和完成审计工作与出具审计报告，共 12 章。本教材以民间审计为主线，贯彻风险导向审计的理念，前二章兼顾国家审计和内部审计的内容。能满足审计学专业基础审计学和非审计学专业审计学教学需要。

本书的编写体现了以下特点：

1. 融入课程思政

教育部在 2020 年 6 月发布的《高等学校课程思政建设指导纲要》中明确指出，要将课程思政融入课堂教学建设全过程，要寓价值观引导于专业课知识传授之中，实现价值性和知识性相统一。由此，本教材挖掘审计知识点本身所蕴含的思政元素，将思政元素融入教材各章的相关内容。以实现“立德树人”的根本目标。

2. 体现与时俱进

本书以 2021 年修订 2022 年 1 月 1 日起实施的《中华人民共和国审计法》、2014 年开始实施的《中华人民共和国注册会计师法》和 2018 年发布的《审计署关于内部审计工作规定》为依据，按照《中华人民共和国国家审计准则》、截至 2023 年 12 月修订的《中国注册会计师执业准则》及配套指南、2020 年 12 月发布 2021 年 7 月 1 日起实施的《中国注册会计师职业道德守则》、2023 年修订发布的《中国内部审计基本准则》、《企业内部控制基本规范》及配套指引、证券法（2019 年修订）和公司法（2023 年修订）等相关法律法规的最新要求，在借鉴审计学科最新研究成果的基础上，结合作者多年的教学和实践经验编写。



3. 丰富教学资源

为帮助教师更好落实立德树人根本任务，帮助学生更好地理解各章内容，每章前设“学习目标”和“课程思政”，每章后有“思考题”和“线上测试练习题”。另外，本教材内容与智慧树平台安徽财经大学审计学省级 MOOC 课程内容同步，平台上有 PPT、教学大纲、教案、52 个知识点视频、章后自测题等。线下线上结合，既方便学生课前预习、课后随时做题，也方便教师随时查看学生学习情况，并利用组卷系统在线生成试卷，线上布置作业、测试。平台网址：<https://www.zhihuishu.com/>

本书由杜建菊、王为、董小红担任主编，宋冰、秦跃虎、张敏、李晓珊和乔蕾担任副主编。

审计准则及相关法律法规的不断修订，涉及许多审计理念、审计规则的变化，对于这些变化的理解，我们或有不妥之处，恳请本书的使用者不吝赐教，以便我们及时更正。

目 录

CONTENTS

第一章 总 论	/ 001
第一节 审计的产生和发展	/ 002
第二节 审计概念与种类	/ 010
第三节 审计对象、职能与作用	/ 014
第四节 审计模式	/ 016
第二章 审计组织与审计人员	/ 019
第一节 民间审计组织及其人员	/ 020
第二节 国家审计机关及其人员	/ 025
第三节 内部审计机构及其人员	/ 031
第三章 注册会计师执业准则与质量控制准则	/ 035
第一节 注册会计师执业准则体系	/ 036
第二节 中国注册会计师鉴证业务基本准则	/ 038
第三节 会计师事务所质量管理准则	/ 049
第四章 职业道德与法律责任	/ 053
第一节 注册会计师职业道德规范	/ 054
第二节 注册会计师的法律责任	/ 066
第五章 财务报表审计目标与审计过程	/ 071
第一节 审计目标与审计责任	/ 072
第二节 财务报表审计中对舞弊和法律法规的责任	/ 077
第三节 审计目标的实现过程	/ 080
第六章 审计计划与审计重要性	/ 083
第一节 审计计划	/ 084
第二节 审计重要性	/ 096



第七章 审计证据和审计工作底稿	/ 107
第一节 审计证据	/ 108
第二节 函证	/ 116
第三节 分析程序	/ 127
第四节 审计工作底稿	/ 132
第八章 风险识别与评估	/ 139
第一节 风险评估程序和相关活动	/ 140
第二节 了解被审计单位及其环境和适用的财务报告编制基础	/ 144
第三节 了解被审计单位内部控制体系各要素	/ 152
第四节 识别和评估重大错报风险	/ 165
第九章 风险应对	/ 173
第一节 总体应对措施	/ 174
第二节 进一步审计程序	/ 175
第三节 控制测试	/ 177
第四节 实质性程序	/ 182
第十章 审计抽样	/ 187
第一节 审计抽样的基本知识	/ 188
第二节 审计抽样的基本步骤	/ 191
第三节 审计抽样在控制测试中应用	/ 198
第四节 审计抽样在细节测试中运用	/ 209
第十一章 业务循环审计	/ 217
第一节 销售与收款循环审计	/ 219
第二节 采购与付款循环审计	/ 224
第三节 生产与存货循环审计	/ 227
第四节 货币资金审计	/ 230
第十二章 完成审计工作与出具审计报告	/ 235
第一节 完成审计工作	/ 236
第二节 出具审计报告	/ 241
参考文献	/ 274

第一章 总论

学习目标

了解审计的产生与发展；熟悉审计概念、种类、对象、职能和作用；掌握审计本质和审计模式。

课程思政

教学内容	思政元素	思政元素与教学内容的融合点
审计的产生	独立公正	1. 讲授审计产生的经济背景，结合英国南海公司事件，引出审计独立性这一本质特征，独立性是审计工作具有价值的基础，独立性的核心是审计人员的精神独立，培养学生审计独立意识和客观公正的价值观，由此引入独立公正的思政元素
审计的发展	家国情怀 理想信念 守正创新 民族自信 文化自信	1. 讲授民间审计的发展，让学生明白“经济越发展，审计越重要”的道理，增强学生的历史使命感和职业自豪感，激发学生的爱国热情，培养学生的爱国情怀，从审计发展史角度引入家国情怀的思政元素。 2. 讲授中国民间审计的发展，结合潘序伦、谢霖、奚玉书、徐永祚等会计审计名人故事，培养学生坚定的理想信念、爱国主义情怀和守正创新的精神，引入理想信念和守正创新的思政元素。 3. 结合审计风暴，讲授我国国家审计发展中所蕴含的治国理政、崇德重礼等传统文化，增强学生的民族自信心和自豪感，培养学生的文化自信，引入民族自信和文化自信的思政元素
审计概念、 职能和作用	求真务实 标准意识 社会责任	1. 讲授审计的概念，审计是用证据来证实认定与既定标准相符程度的过程，培养学生为获取证据应具有坚持真理、求真务实的精神及按既定标准判断被审计事项的标准意识，引入求真务实和标准意识的思政元素。 2. 讲授审计职能和作用，着重强调三类审计在国家经济运行中的作用，培养学生为民而审、为国而审、勇于担当的社会责任意识，引入社会责任的思政元素



第一节

审计的产生和发展

一、审计产生和发展的客观基础

审计是在财产所有权与管理经营权相分离以及多层次经营管理分权体制所形成的经济责任关系下，基于经济监督的需要而产生和发展起来的。受托经济责任关系的确立是审计产生的前提条件，没有受托经济责任，也就不存在审计这项经济监督活动。受托责任关系是指资源占有者与资源经管人之间所形成的资源委托管理与资源受托经管关系，以及资源经管人与其资源经管执行人之间所形成的资源受托经管与执行资源经管关系。从内涵上看，由于资源占有者占有的资源数量巨大，自身无法有效经管这些资源，因此将资源委托给他人经管，形成受托责任关系。受托经济责任关系确立后，客观上产生了授权委托者对受托管理者或受托经营者实行经济监督的需要。也就是说，授权委托者为了维护其利益，有必要对受托管理者或受托经营者所负经济责任履行情况进行审查，以评价其经济责任，进而确认或解脱其经济责任。但应指出，受托经济责任的确立，并不一定产生审计活动，它只是审计产生的前提条件。如果这种审查评价活动由授权委托者自身完成，就不能称之为审计活动。只有当这种经济监督活动是由授权委派人员委派（或委托人委托）独立的机构和人员代行的，才会产生这种具有独立性的审计活动。

受托经济责任关系作为审计产生和发展的客观基础，其含义包括以下三个方面。

(1) 受托经济责任是不断演进的，它是审计产生和发展的客观基础。经济责任这一概念在不同的历史条件下有着不同的内涵和外延，其内容是从单纯的财务责任，逐渐向更为广泛的经营责任、管理责任方面纵深扩展，进而形成现代经济责任的完整概念。受托经济责任关系的出现是审计产生的客观基础，审计也因经济责任内容从简单到复杂的演进而获得了不断发展的前提。

(2) 资源财产的所有权和经营管理权分离以及管理者内部分权制，是受托经济责任关系形成的基本根据，也是审计赖以存在和发展的社会条件。随着社会经济的发展，特别是市场经济的形成，社会经济生活中出现了信贷关系、商业信用关系、征税纳税关系、经济合同关系，这些关系形成了一个组织与其他各方面的经济责任关系。在经济责任的不断变化过程中，审计成为联系各方经济责任，保障社会经济正常、有序运行的重要制约机制。这个机制自然也就成为审计自身存在和发展的社会条件。

(3) 资源财产所有者对经营管理者无法实施直接监督，是审计产生和发展的直接动因。资源财产所有者对经营管理者从事的经营管理活动往往是既信任又不信任，即处于一种正当怀疑的状态。因此，他们对经营管理者是否在尽职尽责地履行经济责任，有无舞弊和差错就最为关心。但是，在实际生活中，基于地理上、时间上、法律上，特别是技术上的限制，使资源财产的所有者无法直接进行经常性的监督和检查，因而需要独立的审计人员承担起监督和检查的职责，这就构成了审计产生和发展的直接动因。

受托经济责任关系产生审计的同时，也形成了审计关系。审计关系是指审计行为所必然涉及的审计人、被审计人和审计授权人或委托人三方之间形成的监督与证明关系。审计关系由三方审计关系人所组成。其中，第一关系人是承担审计工作的一方，称审计人。审计人受资源财产所有者、主管人员的授权或委托，并代表他们对经营管理者所承担和履行的经济责任情况，实施独立的审计监督与证明。审计人不经管所有者的资源财产，也不参与被审计人的经济活动，必须处于独立的地位。同时，他与审计授权人或委托人不存在资源财产上的利害关系。第二关系人是接受资源财产所有者或主管人员的授权，经营管理其资源财产的一方，称被审计人。他应当承担管好、用好资源财产的任务，履行受托

经济责任。同时他有接受审计人实施审计监督的责任。第三关系人是授权或委托审计并接受审计报告的一方，称审计授权人或委托人。他是资源财产的所有者或主管人员。他因向被审计人提出履行经济责任的要求，而使两者之间存在着明确的受托经济责任关系。审计关系存在于一切审计行为之中。任何一项审计行为，均应具备三方面关系人，否则就不叫审计。审计三方关系如图 1-1 所示。

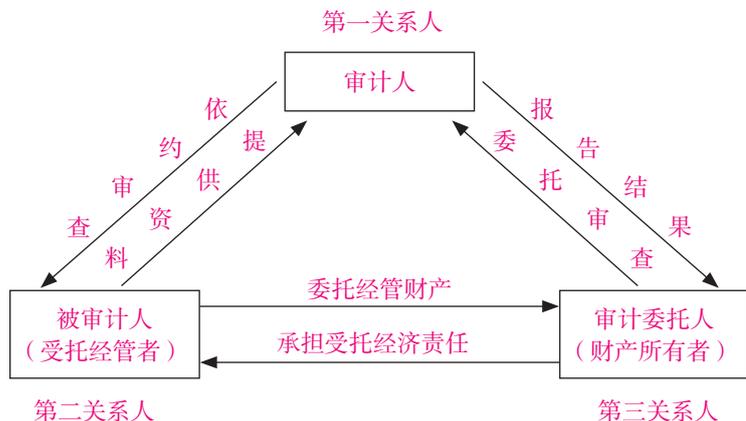


图 1-1 审计三方关系

二、民间审计的产生与发展

(一) 西方民间审计的产生与发展

1. 民间审计的起源

西方民间审计起源于意大利合伙企业制度。16 世纪意大利商业城市威尼斯出现了最早的合伙企业。合伙企业中，有的合伙人不参与经营管理，客观上希望能有一个独立的第三者对合伙企业的经营情况进行监督与检查，于是产生了对民间审计的最初需要。1581 年，一批具有良好的会计知识、专门从事查账和公证工作的专业人员，在威尼斯创立了威尼斯会计协会，成为世界上第一个会计职业团体。

2. 民间审计的形成

工业革命开始后的 18 世纪下半叶，资本主义的生产力得到了迅速发展，生产的社会化程度大大提高，企业的所有权与经营权进一步分离。企业主们希望借助外部独立的专业人士来检查和监督他们所雇佣的管理人员，于是，英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。不过是否聘请独立会计师进行查账还是由企业来决定，所以这期间的民间审计为任意审计。

股份有限公司兴起后，企业的所有权与经营权进一步分离，大多数股东已完全脱离经营管理。股东及潜在的市场投资者非常关心企业的经营成果，以便做出是否继续持有或购买公司股票的决定。了解公司经营成果等方面的情况主要是依据会计报表来进行的。因此，在客观上进一步产生了由独立会计师对公司会计报表进行审计，以保证会计报表信息真实可靠的需求。1721 年英国的“南海公司事件”成了民间审计产生的“催产剂”。对“南海公司”进行审计的斯耐尔先生以“会计师”的名义提出了“查账报告书”，成为世界上第一位注册会计师，从而宣告了独立注册会计师的诞生。

1844 年，英国颁布《公司法》，规定股份公司的账目必须经董事以外的人员审计，极大地促进了独立审计的发展。1853 年，世界上第一个民间的专业团体——苏格兰爱丁堡会计师协会的成立，标志着注册会计师职业的诞生。之后，英国出现多家会计师协会，民间审计队伍进一步扩大。随着时间的推移，执业会计师参与公司审计，从“协助办理”逐步演进到“受托承办”审计，实际上已把股东对经营者的受托经济责任的监督变为真正的民间审计。与此同时，英国实行了特许会计师制度，凡欲取得会计师资格的必须经过严格的考试，会计师从事的主要业务是审计，此外也兼办编制财务报表、税



务代理、财务和管理咨询等业务。英国成为当时世界社会审计发展的中心。但是，早期的英国社会审计没有完整的理论依据和方法体系，只是从检查会计账目的错弊出发，对大量的账目记录进行逐笔审核，即采用详细审计的方法，人们将它称为英式审计。

1844年至20世纪初，是民间审计的形成时期。这一时期的英式审计的主要特点是：民间审计由任意审计转为法定审计；审计的目的是查错防弊，保护企业资产的安全和完整；审计的方法是对会计账目进行逐笔审计；审计报告使用人主要为企业股东等。其中详细审计的精华一直沿用至今。

3. 民间审计的发展

19世纪末，美国的工业化进程急剧加快，私人企业也向股份公司转变。受英国会计师职业的影响，美国的民间审计也出现了持续发展的局面。在英国民间审计传入美国后，很快汇合形成美国的民间审计队伍。1886年纽约公布了《公共会计师法》，1887年正式组建了“美国公共会计师协会”。该协会名称几经更迭，在会计职业界人士要求建立统一组织的呼声中，1916年改组为“美国会计师协会”，1957年改组为“美国注册公共会计师协会”(AICPA)，并发展成为世界上最大的民间审计职业团体。

20世纪初，美国的短期信用发达，企业大多从银行举债以求发展。银行为了维护自身利益，要求对贷款企业的资产负债表进行审计，借以分析判断企业的偿债能力，决定是否予以贷款。于是，以证明企业偿债能力为主要目的的资产负债表审计，即信用审计，在美国迅速发展起来。资产负债表审计的重要特点是：审计对象由会计账目扩大到资产负债表；审计的主要目的是通过对资产负债表数据的审查判断企业信用状况；审计方法从详细审计初步转向抽样审计；审计报告使用人除企业股东外，更突出了债权人。由于采用重点抽查方法的资产负债表审计在美国率先实行，所以人们将其称为美式审计。

1929年到1933年，资本主义世界经历了历史上最严重的经济危机，从客观上促使企业利益相关者从只关心企业财务状况转变到更加关心企业盈利水平。美国政府为了保护投资者的利益，于1933年公布《证券法》，次年公布《证券交易法》，规定上市公司必须向证券交易所提交经过注册会计师审定的财务报告（包括资产负债表和损益表）。这种以损益表为中心的财务报表审计，成为美国以立法形式规定的一种强制性审计。从此，资产负债表审计演进到财务报表审计，一向属于企业内部报表的损益表，开始公开于社会。财务报表审计的主要特点是：审计对象转为以资产负债表和收益表为中心的全部会计报表及相关财务资料；审计的主要目的是对会计报表发表审计意见，以确定会计报表的可信性，查错防弊转为次要目的；审计的范围已扩大到测试相关的内部控制，并广泛采用抽样审计；审计报告使用人扩大到股东、债权人、证券交易机构、税务、金融机构及潜在投资者；审计准则开始拟订，审计工作向标准化、规范化过渡；民间审计资格考试制度广泛推行，民间审计人员专业素质普遍提高。

第二次世界大战以后，资本主义经济空前发展，科学技术飞速进步，使市场竞争日益激烈，西方的民间审计又迎来了新的发展机遇。民间审计的理论与实务随着经济和科技发展的日趋完善，当之无愧地成为西方市场经济运行过程中的有效制约机制，为社会各方所肯定。同时，一些规模较大的会计师组织开始跨国经营，先后产生了“八大”国际会计师事务所，后又合并为“六大”“五大”，时至今日已合并为“四大”。它们是毕马威（Klynveld Peat Marwick Goerdele，简称KPMG）、安永（Ernst & Young，简称EY）、德勤（Deloitte Touche Tohmatsu，简称DTT）、普华永道（Price Waterhouse Coopers，简称PWC）。与此同时，审计的技术也在不断地发展：抽样审计方法得到广泛采用，风险导向审计方法得到推广，计算机辅助审计技术得到广泛采用。注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域。

（二）中国民间审计的产生与发展

1. 中国民间审计的起源

中国民间审计起步较晚。1915年至1918年间，随着民族工商业的兴起，产生了民间审计的需要，



当时只能由外国来华的民间审计人员担任民间审计。1918年9月7日，北洋政府农商部颁布了《会计师暂行章程》，是我国第一部民间审计的法规，同年批准著名会计学家谢霖先生为中国第一位注册会计师，谢霖先生创办的中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所（1921年，北京）也获准成立。此后，又逐步批准了一批注册会计师，建立了一批会计师事务所，如潘序伦创办的立信会计师事务所（1927年，上海）、奚玉书创办的公信会计师事务所（1927年，北京）和徐永柞创办的徐永柞会计师事务所（1927年，上海）。1925年3月，我国最早的民间审计职业组织——上海会计师公会成立。新中国成立后，民间审计在建国初期的经济恢复工作中发挥了积极作用，但后来由于推行前苏联高度集中的计划经济体制，中国的民间审计便悄然退出了经济舞台。

2. 中国民间审计的发展

中国共产党十一届三中全会以后，党和政府把工作重心转移到经济建设上来。为了适应发展商品经济的要求和贯彻对内搞活、对外开放总方针的需要，1979年我国着手恢复注册会计师制度，开始设立会计顾问处。1980年，财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，同年5月筹建上海公证会计师事务所，次年正式开业并接受国内外企事业单位的委托，承办审计和会计服务业务。1985年公布的《中华人民共和国会计法》第20条规定：“经国务院财政部门或省、自治区、直辖市人民政府的财政部门批准的注册会计师组成的会计师事务所，可以按照国家有关规定承办查账业务。”这是新中国成立以来第一次以法律形式对注册会计师的地位和任务做出了规定，标志着中国注册会计师职业进入了一个新的发展时期。1986年国务院发布《中华人民共和国注册会计师条例》。1988年11月，中华人民共和国注册会计师协会成立，标志着我国民间审计步入职业化发展之路。1991年起我国正式实行注册会计师全国统一考试制度。

为了加强注册会计师行业管理，发挥注册会计师在社会经济活动中的基础服务作用，1993年10月第八届全国人大常委会第四次会议通过并发布了《中华人民共和国注册会计师法》，于1994年1月起施行。1996年10月4日，中国注册会计师协会加入亚太会计师联合会，并于次年4月当选为理事。1997年5月8日，国际会计师联合会（IFAC）全票通过，接纳中国注册会计师注册协会为正式会员，标志着我国民间审计开始步入国际化的轨道。与此同时，从1983年起，在全国审计部门领导下的审计事务所在全国范围内也陆续涌现。之后，审计署颁发相关文件，就开展民间审计的一些重大问题做出具体规定，有力地推动了民间审计向前发展。2014年8月，配合行政审批制度改革，第十二届全国人大常委会第十次会议对注册会计师法进行了局部修正。

根据《中华人民共和国注册会计师法》《中华人民共和国审计法》的有关规定和国务院指示，经财政部、审计署研究，中国注册会计师协会和中国注册审计师协会1995年6月19日实行联合，成立统一的中国注册会计师协会，民间审计的执业人员统一为中国注册会计师，并颁发文件付诸实施。接着，1996年、1997年、1999年、2001年和2002年又分别实施了经财政部批准的第一、二、三、四、五批中国注册会计师独立审计准则。从此，中国民间审计职业朝着规范化的方向继续发展。

2006年2月15日，我国注册会计师执业准则（共计48项）发布，2007年1月1日正式实施，主要包括鉴证业务基本准则、鉴证业务具体准则、相关服务准则和会计师事务所质量控制准则。2010年11月，中国注册会计师协会对《中国注册会计师审计准则第1101号》等38项准则进行了修订，并于2012年1月1日执行，修订后的注册会计师审计准则实现了与国际审计准则的持续全面趋同。

为了提高注册会计师审计报告的信息含量，满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的需求，保持我国审计准则与国际准则的持续全面趋同，2016年12月23日，财政部印发《在审计报告中沟通关键审计事项》等12项中国注册会计师审计准则。自2017年1月1日起，首先在A+H股公司以及纯H股公司按照中国注册会计师审计准则执行的审计业务中实施；自2018年1月1日起扩大到所有被审计单位，其中，主板、中小板、创业板上市公司，IPO公司，新三板公司中的创新层挂牌公司，以及



面向公众投资者公开发行债券的公司执行新审计报告准则的所有规定，对其他企业的审计暂不执行仅对上市实体审计业务的规定。同时，允许和鼓励提前执行新审计报告准则。2017年2月28日，中国注册会计师协会印发《〈中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项〉应用指南》等新审计报告准则应用指南共16项，实施时间和范围与新审计报告准则保持一致。

为规范和指导注册会计师应对审计环境和注册会计师利用内部审计人员的工作、应对违反法律法规行为、财务报表披露审计等方面审计实务的新发展，中国注册会计师协会修订了《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审计工作的基本要求》等18项审计准则，于2019年2月20日由财政部批准发布，2019年7月1日起施行。为了指导注册会计师正确理解和运用上述审计准则，中国注册会计师协拟定了《〈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审计工作的基本要求〉应用指南》等24项应用指南，于2019年3月29日发布，于2019年7月1日起施行。

为了顺应经济社会发展对注册会计师诚信和职业道德水平提出的更高要求，规范中国注册会计师协会会员的职业行为，进一步提高职业道德水平，维护职业形象，保持与国际职业会计师道德守则的持续动态趋同，中国注册会计师协会对《中国注册会计师职业道德守则（2009）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2009）》进行了全面修订。其中，修订后的《中国注册会计师职业道德守则（2020）》具体包括《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》《中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架》《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》和《中国注册会计师职业道德守则第5号——其他鉴证业务对独立性的要求》。修订后的职业道德守则于2020年12月17日发布，自2021年7月1日起施行。

为了贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序，促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号）中“持续提升审计质量”和“完善审计准则体系”的要求，保持准则体系的内在一致性，中国注册会计师协会对《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等11项准则和《〈中国注册会计师鉴证业务基本准则〉应用指南》等15项应用指南进行了一致性的修订，修订后项准则于2022年1月5日由财政部发布并于发布之日起实施，修订后准则应用指南于2022年1月17日由中国注册会计师协会发布，并于发布之日起施行。2022年12月22日，中国注册会计师协会修订了《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》《中国注册会计师审计准则第1321号——会计估计和相关披露的审计》等两项审计准则，并对《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审计工作的基本要求》等23项准则进行了一致性修订，修订的准则于2023年7月1日起施行。

三、国家审计的产生与发展

（一）中国国家审计的产生与发展

1. 古代审计（公元前11世纪至1840年）

中国国家审计起源甚早。据《周礼》记载，西周时期就出现了带有审计性质的财政经济监察工作。当时，在中央政权设置的官职中，位于下大夫的“宰夫”一职，负责审查“财用之出入”，并拥有“考其出入，而定刑赏”的职权。这个职位虽然不高，但其所从事的工作却具有审计的性质，是我国国家审计的萌芽。美国著名审计史学家迈克尔·查特菲尔德在其名著《会计思想史》一书中对我国西周的审计制度进行了充分肯定，指出：“在内部管理、预算和审计程序方面，中国西周时期在古代世界可以说是无与伦比的。”

其后，秦、汉两代都曾采用“上计制度”，以审查监督财物收支有无错弊，并借以评价有关官吏之



政绩。但秦汉官制中，尚无专司审计职责的官员，也无专职审计机构。隋唐在刑部之下设“比部”，建立了比较独立的专司审计之职的机构。特别是唐代，由于经济发达，政治稳定，审计地位的提高，对中央和地方的财物收支实行定期的审计监督，国家审计有了明显发展。宋代设立审计司（院），是我国审计机构定名之始，使审计这个名词正式出现。到了元、明、清三代未设专门的审计机构。明初，此部虽一度恢复，但不久即取消，直至清末再未设置。在这三个朝代国家审计陷于中衰时期。

2. 近代审计（1840年至1949年）

辛亥革命后，北京的北洋政府在1914年设立审计院，颁布《审计法》；1928年，南京国民政府设立审计院，后改为审计部，隶属监察院。国民党政府的审计法几经修改，但由于当时的政治腐败，贪污横行，使审计制度徒具形式，并没有发挥应有的经济监督作用。

第二次国内革命战争时期，在中国共产党领导下的革命根据地中，1932年成立中央苏维埃政府审计委员会，1934年颁布《审计法》，实行了审计监督制度。随后在山东、陕甘宁、晋绥等革命根据地，也建有审计机构，颁布审计法规，实施审计监督工作。革命根据地的审计制度，在战争年代对节约财政支出、保障战争供给、维护革命纪律、树立廉洁作风，起到了较好的作用。

3. 现代审计（1949年以后）

中华人民共和国成立后，在较长一段时间内未设独立专职审计机构，对财政经济的监督由财政、银行、税务等部门通过其业务分别在一定范围内进行。自1978年中国共产党十一届三中全会以来，全党全国的工作重点转入以经济建设为中心的轨道，实行经济体制改革，国民经济蓬勃发展。在1982年第五届全国人民代表大会第五次会议上通过的《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》）中，规定了实行审计监督制度。据此，1983年9月15日，国务院正式设立审计署，地方各级政府的审计机关相继建立，随后公布了一系列审计法规，卓有成效地开展了审计监督工作，在维护国家财经法纪，促进增收节支，搞好廉政建设，加强宏观调控等方面发挥了积极作用，使我国审计工作得到了迅速发展。

1994年8月31日八届人大九次会议上通过了《中华人民共和国审计法》，并于1995年1月1日实施。《审计法》的颁布实施标志着我国国家审计正式跨入了法制化的轨道。1997年国务院发布并实施了《中华人民共和国审计法实施条例》。2000年2月、8月和2001年8月审计署以第1号、第2号和第3号令发布施行了《中华人民共和国国家审计基本准则》，以及若干通用审计准则，进一步完善了我国审计法律规范体系。2006年2月28日十届人大二十次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国审计法〉的决定》，自2006年6月1日起施行（第一次修正）。2010年2月，国务院公布了新修订的《审计法实施条例》，并于2010年5月1日开始实施。2010年7月8日，审计署对国家审计准则进行第三次修订，并由审计长会议审议通过，于2011年1月1日起施行。2021年10月23日第十三届全国人民代表大会常务委员会第三十一次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国审计法〉的决定》（第二次修正）。

（二）西方国家审计的产生与发展

西方的国家审计也是随着经济发展，以及受托经济责任的产生而产生和发展的。早在奴隶制度下的古埃及、古罗马和古希腊时代，就出现了对掌管国家财务和税赋的官吏进行考核这一具有审计性质的经济监督工作，即官厅审计。

资本主义时期，各国的国家审计都得到飞速发展。在现代资本主义的国家中，大多实立法、行政、司法三权分立的国家政权组织形式，议会为国家的最高立法机关，并对政府行使包括财政监督在内的监督权。多数在议会下设有专门的审计机构，进行审计监督。如美国的审计总局、英国的审计署等。除立法型体制外，还有司法型审计体制、行政型审计体制。

第二次世界大战以后，许多西方国家的国家审计在理论与实务方面取得了重大突破，从传统的财



务审计向现代效益审计方面发展。至今，国外广为流行的审计实务如绩效审计、经营审计、管理审计、三E（economy、efficiency、effectiveness）审计、五E（economy、efficiency、effectiveness、equity、environment）审计等。

四、内部审计的产生与发展

内部审计同外部审计一样，也是在受托经济责任关系下，基于经济监督的需要而产生和发展的。它是经营管理实行分权制的产物。

（一）我国内部审计的产生与发展

1. 萌芽时期

我国内部审计与国家审计一样，萌芽于西周时期。在周王之下设天、地、春、夏、秋、冬六官，分管政令。“司会”是天官之长，其主要职责是负责稽核全国财计，同时还负责对上报的财产和业绩资料进行审查。司会的出现，标志着我国内部审计有了萌芽。

2. 初步发展时期

我国现在的内部审计是伴随政府审计的恢复和重建而产生与发展的。在国家与国家审计署早期阶段颁布的法律法规中，一般都有关于内部审计的规定和说明。1985年12月5日，审计署发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，这是审计署成立后发布的第一个关于内部审计工作的法规文件，也是中国第一个内部审计的部门规章，对我国内部审计工作进行了规范。我国的内部审计在其产生的那一时刻起，就扮演双重角色，一是代表国家利益，监督企业遵纪守法；二是对本单位领导负责，确保企业经营决策所需信息的可靠性。1987年中国内部审计学会成立；2001年更名“中国内部审计协会”。1994年中国颁布《中华人民共和国审计法》，将内部审计以法律形式予以肯定，明确了其法律地位。1995年审计署又发布《关于内部审计工作的规定》，对内部审计作了进一步具体规定。到1999年底，中国共建立了内部审计机构9万多个，配备内部审计人员24万之多，形成了包括由地区、部门和企事业单位组成的较为完整的内部审计体系。

3. 不断完善时期

2003年3月4日审计署发布了中华人民共和国审计署令第4号，《关于内部审计工作的规定》，并于2003年5月1日实施，原1995年发布的《审计署关于内部审计工作的规定》同时废止。该规定的出台标志着我国内部审计工作走上了法制化、制度化、规范化的征途。2003年4月12日颁布了《中国内部审计基本准则》《内部审计人员职业道德规范》和10个内部审计具体准则，并从2003年6月1日起开始实施。此后又陆续发布了五批共19个内部审计具体准则和5个实务指南，形成了由内部审计基本准则、内部审计人员职业道德规范、内部审计具体准则和内部审计实务指南构成的较为完善的内部审计准则体系。

2006年，我国对《中华人民共和国审计法》进行了修订，并于2006年6月1日起生效。新修订的审计法第29条规定：“依法属于审计机关审计监督对象的单位，应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度；其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督。”

随着我国内部审计的转型和发展，内部审计的理念、目标和定位也逐渐由“查错纠弊”向防范风险和增加价值方向转变。2012年，为了适应内部审计的最新发展，更好地发挥内部审计准则在规范内部审计行为、提升内部审计质量方面的作用，中国内部审计协会对2003年以来发布的内部审计准则进行了全面、系统的修订。修订后的内部审计准则于2013年8月20日由中国内部审计协会以公告形式发布，并于2014年1月1日起施行。2014年内部审计准则的发布，标志着我国内部审计准则体系进一步完善和成熟，并逐步与国际惯例接轨。



2014年发布的内部审计准则将内部审计具体准则分为作业类、业务类和管理类三大类。在分类的基础上，对准则体系采用四位数编码进行编号，借鉴国际内部审计准则的经验，体现准则体系的系统性和准则之间的逻辑关系，为准则的未来发展预留了空间。修订后的内部审计准则体系由内部审计基本准则、内部审计人员职业道德规范、20个具体准则、5个实务指南构成。

为了适应近年来内部审计理论和实践的新变化，进一步加强内部审计工作，加强审计机关对内部审计工作的指导和监督，促进建立健全内部审计制度，推动内部审计工作的科学发展，审计署发布中华人民共和国审计署令 第11号《审计署关于内部审计工作的规定》，并自2018年3月1日起施行。

为进一步完善内部审计准则体系，2016年至2022年期间，中国内部审计协会制定发布了3项具体准则，修订了《第3204号内部审计实务指南——经济责任审计》等实务指南。

为了适应新时期内部审计的发展要求，进一步增强内部审计基本准则在内部审计准则体系中的统领性和指导性，更好发挥内部审计基本准则的作用，中国内部审计师协会组织修订了《第1101号——内部审计基本准则》，修订后的基本准则于2023年7月1日起施行。

（二）西方国家内部审计的产生与发展

1. 内部审计的起源

内部审计的历史几乎与国家审计一样悠久，奴隶社会是内部审计的萌芽时期。进入中世纪后，内部审计有了进一步的发展，主要标志是出现了独立的内部审计人员。中世纪的内部审计继承了奴隶社会内部审计的思想，而且为近代内部审计奠定了坚实的基础。这一时期，内部审计主要采取寺院审计、城市审计、行会审计、银行审计和庄园审计诸形式；内部审计的目的是查错防弊。

2. 内部审计的发展

19世纪末期，随着资本主义经济的发展，企业之间的竞争日益激烈，跨国公司也迅速崛起，引起企业内部管理层次增加，从而产生对企业内部经济管理控制和监督的需要。20世纪初，内部审计首先在美国产生，后来在英国、日本有所发展。内部审计的发展经历了三个阶段：①以保护财产、查错防弊为主要目标，以事后监督为主，是内部审计发展的初级阶段；②以加强企业内部控制制度为主要目标，以评价活动为主要内容，是内部审计的发展阶段；③以提高企业经营管理水平 and 经济效益为主要目标，以经营及效益评价为主要内容，是内部审计发展的新阶段。在内部审计的发展中，形成了经营审计、管理审计和效益审计。内部审计的职能，也从监督、控制转向评价，由事后审计发展到事前监督和评价。

内部审计的发展培养了一批有经验的内部审计师。美国于1941年在纽约建立了“内部审计师协会”，从此内部审计师有了自己的职业组织。该协会的成立意味着内部审计已成为一支社会力量。自1951年英国成为会员国到目前，协会已发展成为有一百多个会员国的国际性审计组织。它担负着国际性的内部审计教育管理、科学研究、著作出版以及内部审计师考试和证书签发等工作，为推动内部审计职业的发展发挥了重要作用。

国际内部审计师协会（IIA）于2009年发布《国际内部审计专业实务框架》（以下简称“IPPF”）之后，陆续对内容进行了修订。尤其是从2020年起，对2017版的IPPF进行了重大修订。修订后的IPPF拟包括三个部分的内容：《全球内部审计准则》、专项要求和职业指南。目前，IIA已经完成了《全球内部审计准则》2023年征求意见公示稿，并翻译为多种语言，向广大内部审计从业人员和各相关方广泛征求意见。2024年1月9日，国际内部审计师协会（IIA）发布了新修订的《全球内部审计准则》，并将于2025年1月正式生效。

总之，世界范围内的内部审计的持续发展，使大量企业受益良多，引起企业最高管理者对这一工作的重视，并使之更好地为改善企业经营管理发挥日益重要的作用。



第二节

审计概念与种类

一、审计概念与属性

(一) 审计概念

审计作为一种监督机制，其实践活动历史悠久，但审计理论界对审计概念却众说纷纭。

美国会计学会（American Accounting Association，简称 AAA）于 1973 年在其所颁布的《基本审计概念说明》的公告中，把审计概念描述为：“为确定关于经济行为及经济现象的结论和所制定的标准之间的一致程度，而对这种结论有关的证据进行客观收集、评定，并将结果传达给利害关系人的有系统的过程。”这是目前对审计概念的研究中最具代表性的一种。

对上述审计定义的理解应掌握以下要点。

- (1) 审计的主体是独立的审计机构和审计人员。
- (2) 审计的性质是法定的，必须依法授权或接受委托才能审计。
- (3) 审计的对象是会计报表及其相关资料所反映的经济活动和经济事项。
- (4) 客观地获取和评价证据，审计以获取的证据和客观的评价为依据，不能带有任何偏见。
- (5) 审计的标准是国家颁布的会计准则和相关会计制度。
- (6) 发表审计意见，是指审计人员根据会计报表认定同审计标准的接近程度，表达合法性、公允性的审计意见。
- (7) 向利害关系人传达审计结果。对一个企业来说，审计利害关系人通常包括股东、管理当局、债权人、政府机构和一般社会公众。

(二) 审计属性与特征

1. 审计属性

审计是一种被授权或被委托的独立性经济监督活动。

审计是一种经济监督。经济监督是其基本职能，但并非与生俱来，是授权人或委托人经济监督权力的暂时转移。经济监督的种类有很多，审计监督区别于其他经济监督的根本特征是独立性。在我国，经济监督体系包括审计监督、财政监督、税务监督、金融监督、工商行政监督、物价监督、统计监督和会计监督等。其中，除了审计监督，其他监督都需要结合自身的业务进行，其监督职能都是从其管理职能中派生出来的附带职能，是为了执行其具体业务而进行的监督，只有审计监督才是由专门机构、专职人员进行的独立经济监督。

审计独立性是指审计人员公正不倚地进行审查并表达意见的状态。它实质上是要求审计人员在实施审计过程中与被审计人之间不存在经济利害关系，并且在依法履行审计职责时，不受其他组织和个人的干涉。这种独立性已为审计理论界普遍认可并在实践中予以遵循。审计监督的独立性，是审计的本质特征，由审计无权性决定的。总结国内外审计实践经验，审计的独立性主要体现在以下四个方面。

(1) 组织上的独立性。审计组织必须是独立的专职机构，应当单独设置。它要求和被审计单位没有组织上的隶属关系。

(2) 人员上的独立性。审计人员与被审计单位应不存在经济利害关系，不参与被审计单位的行政或者经营管理活动。如果审计人员办理审计事项，与被审计单位或者审计事项有利害关系的，应当回



避。审计人员依法行使审计监督权，并受国家法律保护。

(3) 工作上的独立性。审计人员在实施审计工作的全过程中应当依法独立行使审计监督权，做出审计判断，表达审计意见，提出审计报告。审计机关和审计人员依法独立办理前述审计事项时，其他行政机关、社会团体或个人不得干涉。

(4) 经费上的独立性。审计组织应有自己专门的经费来源，以保证有足够的经费能独立自主地进行工作，不受被审计单位的制约。

决定审计独立性的主要因素是审计三方面关系人之间的相互关系，即审计者与被审计者的关系，委托者或授权者与审计者的关系。一般地说，审计者只独立于被审计者，称为“单向独立”；审计者既独立于被审计者，又独立于委托者，称为“双向独立”。

审计需通过授权或委托才能进行。未经授权或委托，一般不得行使审计监督。审计授权，分为固定授权（国家审计、内部审计）和临时授权（民间审计）两种。

2. 审计特征

与其他经济监督（计划、统计、财务、会计、财政、税务、银行、海关、工商行政）相比，审计监督具有以下特征：

(1) 独立性。如前所述。

(2) 综合性。它既可以审查只从事生产经营或行政管理的单位，也可以审查具有监督职能的单位，即可以实施再监督。这是与其他经济监督形式相比较而言的。财政、税务、工商、银行等经济监督是结合各自的业务实施的专业监督，而审计监督则是对被审计单位进行的专职监督。因而在审计范围上，审计监督既可以对财政财务收支的真实性、合法性进行审查评价，也可以对经济效益的优劣进行审查评价；既可以对企业进行审查评价，也可以对综合经济管理部门进行审查评价。

(3) 客观公正性。独立性决定其客观公正性。在审计关系中，审计人既独立于被审计人，也独立于审计授权人或委托人，这种超脱性可以保证审计结果的客观公正性。

(4) 权威性。审计组织依法成立、依法行使监督权、审计结论具有法律效力。

二、审计分类

审计按不同标志，可划分为若干种类。对审计进行合理分类，有利于加深对审计的认识，从而有效地组织各类审计活动，充分发挥审计的积极作用。

(一) 按审计主体分类

审计按不同主体划分为国家审计、内部审计和民间审计，它们共同构成审计监督体系。世界各国审计监督体系具有共同的特征。

1. 国家审计

国家审计又称政府审计，是指由国家审计机关所实施的审计。我国的国家审计机关分为中央和地方两个层次，它们依法独立行使审计监督权。国家审计主要监督国务院各部门和地方各级人民政府、国家财政金融机构、国有企业事业单位、国家控股的股份公司以及其他拥有国有资产的单位的财政财务收支和有关经济活动的真实性、合法性和效益性。其特点是具有法定性、强制性、独立性、综合性和宏观性。

2. 内部审计

内部审计指由部门和单位内部设置的审计机构或专职审计人员对本部门、本单位及其下属单位进行的审计。它包括部门内部审计和单位内部审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的经营管理活动及内部控制。其特点是具有内向性、广泛性和及时性。



3. 民间审计

民间审计亦称注册会计师审计或社会审计，是指由依法成立的民间审计组织接受委托人的委托所实施的审计。民间审计组织主要是经政府有关主管部门审核批准成立的会计师事务所。民间审计是企业经营权与所有权分离、资本市场发展的必然产物，是市场经济条件下社会经济监督机制的主要表现形式。民间审计的特点是具有独立性、委托性和有偿性。

以上三种不同形式的审计各有特点，不可相互替代，不存在主导和从属关系。

（二）按审计内容和目的分类

审计按其内容和目的，可划分为财务报表审计、合规性审计和经营审计，或财政财务收支审计、财经法规审计和经济效益审计。

（1）财务报表审计，是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表是否按照规定的标准编制发表意见。规定的标准通常是企业会计准则和相关会计制度。按计税基础、收付实现制基础或监管机构的报告要求编制的财务报表也属于财务报表审计。财务报表通常包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及财务报表附注。

（2）经营审计，是为了评价被审计单位经营活动的效率和效果，而对其经营程序和方法进行的评价。

（3）合规性审计，是确定被审计单位是否遵循了特定的程序、规则或条例。

（4）财政财务审计，指对被审计单位的财政财务收支活动进行的审计，目的是检查被审计单位财政财务收支的真实性和合法性。财政审计：审计主体是各级国家审计机关，审计对象是各级政府预算收支执行情况。财务审计：审计主体包括国家审计机关、内部审计机构和社会审计机构，审计对象是被审计单位财务收支执行情况。

（5）财经法纪审计，指对被审计单位遵守国家财经法纪情况进行的审计。

（6）经济效益审计，指对被审计单位资源管理和使用的有效性进行的检查和评价。有效性包括经济性、效率性、效果性（3E）和合规性。最高审计机关国际组织（INTOSAI）则将政府审计机关开展的经济效益审计统一称为“绩效审计”。西方国家又将企业内部审计机构从事的经济效益审计活动概括为“经营审计”。

（三）按审计范围分类

（1）全部审计，对被审计单位审计期内的全部财务收支及有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行的审计。其特点是审查详细彻底，但工作量大，审计成本高。全部审计不同于详细审计（一种审计方法，对资料逐一审查）。

（2）局部审计，对被审计单位审计期内的部分财务收支及有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行的审计。其特点是审查范围小，重点突出，针对性强，审计成本低，但审计覆盖面有限，容易遗漏问题。局部审计不同于抽样审计（一种审计方法，对资料抽样审查）。

（四）按审计时间分类

1. 按实施审计的时间分类

按审计实施时间相对于被审单位经济业务发生的前后分类，审计可分为事前审计、事中审计和事后审计。

事前审计是指在被审单位经济业务实际发生以前进行的审计。这实质上是对计划、预算、预测和决策进行审计，如国家审计机关对财政预算编制的合理性、重大投资项目的可行性等进行的审查；会计师事务所对企业盈利预测文件的审核，内部审计组织对本企业生产经营决策和计划的科学性与经济



性、经济合同的完备性进行的评价等。

事中审计是指在被审单位经济业务执行过程中进行的审计。例如，对费用预算、经济合同的执行情况审查。通过这种审计，能够及时发现和反馈问题，尽早纠正偏差，从而保证经济活动按预期目标合法合理和有效地进行。

事后审计是指在被审单位经济业务完成之后进行的审计。大多数审计活动都属于事后审计。事后审计的目标是监督经济活动的合法合规性，鉴证企业会计报表的真实公允性，评价经济活动的效果和效益状况。

2. 按实施审计的周期分类

按实施审计的周期性分类，审计还可分为定期审计和不定期审计。定期审计是按照预定的间隔周期进行的审计，如注册会计师对股票上市公司年度会计报表进行的每年一次审计、国家审计机关每隔几年对行政事业单位进行的财务收支审计等。而不定期审计是出于需要而临时安排进行的审计，如国家审计机关对被审单位存在的严重违反财经法规行为突击进行的财经法纪专案审计；会计师事务所接受企业委托对拟收购公司的会计报表进行的审计；内部审计机构接受总经理指派对某分支机构经理人员存在的舞弊行为进行审查等。

3. 按审计是否为初次实施分类

按审计是否为初次实施可以将审计划分为初次审计和再次审计。

（五）按执行审计的地点分类

1. 就地审计

所谓就地审计，是指审计组织委派审计人员到被审单位进行现场审计。就地审计按照不同的情况，又可分为常驻审计、抽查审计（专程审计）和巡回审计三种。

（1）常驻审计，是指审计组织派出审计人员常驻被审单位所进行的审计。它的审计重点是物资收发、财务收支、资金使用前的审计监督，但也不排除在必要时进行实物的抽查审计。

（2）抽查审计，是指审计组织为了某种需要，或为了查明某些问题派人员专程到被审单位进行审计。例如，对严重违反财经法纪的专程审计。

（3）巡回审计，是指审计组织根据需求和可能，派出人员对所属地区或单位进行定期或不定期的审计。该种审计一般是把被审单位分为若干区域，分派几个小组，每个小组负责一个区域内的有关单位，进行轮流审查；也可按所属区的企业性质来划分，如按工商企业来进行分组，轮流审查。国外的巡回审计，是指企业内部审计人员对所属工厂、支店及营业所进行的巡回检查。

就地审计可以深入实际，调查研究，易于了解和掌握被审计单位的实际情况，是我国审计监督中使用最多的一种方法。这类审计一般用于经济活动频繁，审计内容较多，且有些项目需要通过实地审查，方能确定问题性质的审计对象。如经济效益审计和专题（案）审计等。

2. 报送审计

报送审计亦称“送达审计”，审计部门和人员根据国家的有关规定和工作安排，要求被审计单位报送有关财政财务收支计划、预算，会计报表和决算报告以及其他有关资料到审计部门所在地进行的审计。报送审计是一种书面审计。由于它只审查书面资料，所以，报送审计应在审计人员充分了解被审计单位有关情况的前提下实施，并尽可能与其他审计方式相结合。从报送时间看，报送审计可以是定期的常规性审计，也可以是不定期的随意性审计。报送审计主要适用于对业务量不多，会计资料较少的行政事业单位进行审计，如行政机关的经费报销审计等。



（六）按审计的组织方式分类

1. 授权审计

授权审计是指国家审计的上级审计机关将其职责范围内的一些审计事项，授权下级审计机关实施。

2. 委托审计

委托审计是指审计机关将其审计范围内的审计事项委托给另一审计机构去办理的行为。另一审计机构：没有隶属关系的审计机关、内部审计机构或社会审计组织。

第三节

审计对象、职能与作用

一、审计的对象

（一）审计主体和审计客体

根据审计关系理论，审计对象同审计主体、审计客体是息息相关的。

审计主体通常是指审计关系中的审计人，即接受审计授权人（或委托人）的授权（或委托）而成为实施审计的主体。在实际工作中，审计主体是专职机构和专业人员。专职机构是以审计为专门工作的单位，包括国家审计机关、内部审计机构、民间审计组织。专业人员是上述专职机构中的审计人员。

审计客体是接受审计人审计的经济责任承担者和履行者，即被审计单位，包括国务院各部门、地方各级政府及其所属部门、财政金融机构、企业事业组织等。

（二）审计对象

审计对象是指审计行为所指向和作用的承受体。实质上，无论何种社会制度、何种审计客体，这种承受体都是被审计人所承担和履行的经济责任，即审计客体的经济责任。在现实经济生活中，被审计人承担和履行经济责任时，要设置机构、配备人员、制定规章制度，并由各类工作人员配合进行一系列生产、经营和管理等经济活动。这种经济活动既有以货币计量的财政财务收支活动，也有不以货币计量的其他活动。所以，人们往往将审计对象泛指为被审计单位的财政财务收支及其有关经济活动。

但是，对经济责任的审计，主要是确定被审计人所从事的经济活动的真实性、合法性和效益性方面是否存在问题。如存在问题，则可确认被审计人负有经济责任，反之则可解除被审计人的经济责任。从时间过程来看，接受审计的经济活动，不仅包括已经发生的、正在发生的，还包括将要发生的，即事前、事中和事后的活动。

因此，从理论上讲，审计对象是指审计客体因承担和履行经济责任而发生的事前、事中、事后经济活动的真实性、合法性和效益性。简而言之，审计对象是审计客体的经济活动。

二、审计的职能

审计职能是审计本身固有的、体现审计本质属性的内在功能。它不以人们意志为转移的客观存在。审计具有经济监督、经济鉴证和经济评价职能。



（一）经济监督职能

经济监督是审计的基本职能。审计的经济监督职能是由审计的性质所决定的。它主要是通过审计，检查和督促被审计人的经济活动在规定的范围内是否沿着正常的轨道健康运行；检查受托经济责任人忠实履行经济责任的情况，借以揭露违法违纪，制止损失浪费，查明错误弊端，判断管理缺陷，进而追究经济责任。在审计实务中，审计机关和审计人员从依法检查到依法评价，从依法做出审计处理处罚决定到督促决定的执行，无不体现着审计监督职能。

（二）经济鉴证职能

经济鉴证是指审计人对被审计单位的会计报表及其他经济资料进行检查和验证，确定其财务状况和经营成果的真实性、公允性、合法性，并出具证明性审计报告，为审计授权人或委托人提供确切的信息，以取信于社会公众。比如，注册会计师接受委托通过财务报表审计出具的审计报告就体现了审计的经济鉴证职能。又如，国家审计机关经授权提交的审计结果报告也体现了审计的经济鉴证职能。

（三）经济评价职能

经济评价是指审计人对被审计人的经济资料及经济活动进行审查，并依据相应的标准对所查明的事实做出分析和判断，肯定成绩，揭露矛盾，总结经验，从而改善经营管理，寻求提高效率和效益的途径。审计人对被审计人的经营决策、计划、方案是否切实可行、是否科学先进、是否贯彻执行，内部控制系统是否健全、有效，各项经济资料是否真实、可靠，以及各项资源的利用是否合理、有效等诸多方面所进行的评价，都可以作为提出改善经营管理建议的依据。在现代审计实务中，经济效益审计最能体现审计的经济评价职能。

三、审计的作用

审计的作用是指在审计实践中履行审计职能所产生的客观影响和实际效果。审计的作用是由审计职能所决定的，而审计作用的发挥又受着主客观因素的制约和影响。我国社会主义审计的作用可以概括为防护性作用和建设性作用。

所谓防护性作用，即制约作用，是指完成审计工作任务对社会主义财产和经济建设所起到的维护、保护、保证和保障等作用。比如，通过审计可以揭露被审计单位存在的弄虚作假、偷税漏税、乱挤成本、截留利润、行贿受贿、贪污盗窃以及严重浪费等违法违纪行为，追究责任，从而确保党和国家的方针政策和财经法纪的贯彻执行，保护国有资产的安全完整和所有者合法权益不受侵犯。

所谓建设性作用，即促进作用，是指完成审计工作任务后，因提出改进意见和建议而对宏观和微观经济管理所起到的改善、加强、提高和促进等作用。比如，通过审计可以指出被审计单位经营管理活动所取得的成绩及其合理性，找出其薄弱环节和存在的问题，提出改进的措施，从而促使被审计单位健全内部控制系统，加强防范错弊的措施，改进财会工作和经营管理，提高经济效益。

审计的具体作用，还因国家审计、社会审计和内部审计在监督经济活动中所处的位置和检查范围不同而有所不同。



第四节

审计模式

审计模式是审计导向性的目的、范围和方法等要素的组合，它规定了审计应从何处着手、如何着手以及何时着手等方面。随着社会经济的发展，审计目的在不断变化，被审计单位的具体情况在不断变化，因而审计模式也在不断发展。审计模式按审计工作着手点可分为账项导向审计模式、制度导向审计模式和风险导向审计模式三类。

一、账项导向审计模式

账项导向审计模式是最初始的审计方法关系，主要着眼于查错防弊，从审计期间会计事项所依据的相关凭证账簿报表作为着手点，验算其记账金额、核对账证、账账、账表，如果它们之间能够勾稽相符的一种审计模式。

账项导向审计是审计模式发展的第一阶段，是审计开创时期采用的审计入手方法，在审计方法史上占有十分重要的地位，至今仍未消亡，继续发挥着重要作用。账项导向审计模式适用于经济业务不很复杂的小规模企业。

账项导向审计的做法随会计账簿体系和核算程序的不同而有所不同，在我国审计实践中该模式的运用有三种做法。

（一）顺查法

顺查法，是指按照同会计核算程序完全相同的方向而依次进行审计的方法，又称正查法。基本步骤如下。

（1）审阅和分析原始凭证，目的是查明反映经济业务的原始凭证是否真实可靠。

（2）审阅记账凭证并与原始凭证相核对，目的是验证记账凭证是否正确及与原始凭证是否相符。

（3）审阅明细账、日记账并与记账凭证（或原始凭证）相核对，目的是查明明细账、日记账记录是否正确以及与凭证内容是否相符。

（4）审阅总账并与相关明细账、日记账余额相核对，目的是查明总账记录是否正确以及与明细账、日记账是否相符。

（5）审阅和分析会计报表，并与总账和有关明细账相核对，目的是查明会计报表编制是否合法正确以及与账簿记录是否相符。

（6）根据会计记录抽查盘点实物和核对债权债务，目的是验证债项是否正确、财产是否完整。

顺查法的优点是审查仔细全面，审计结论较为准确；缺点是费时、费力，成本高、效率低。

（二）逆查法

逆查法，亦称倒查法或溯源法，是指与会计核算程序完全相反的方向，依次进行审计的方法。基本步骤如下。

（1）审阅和分析会计报表，目的是确定会计报表的正确性和判断哪些方面可能存在问题及进一步审计的重点。

（2）依据会计报表分析所确定的重点审查项目，检查总账和相关的明细账、日记账，目的是账项记录上查明问题来龙去脉。

（3）审阅和分析总账并与明细账、日记账相核对，目的是发现总账中可能存在的问题，并通过明



细分类账和日记账进行验证。

(4) 审阅和分析明细账、日记账并与记账凭证(或原始凭证)相核对,目的是发现可能存在于明细账、日记账中的问题,并通过记账凭证(或原始凭证)进行验证。

(5) 审阅和分析记账凭证并与原始凭证核对,目的是发现记账凭证中存在的问题,并通过原始凭证进行验证。

(6) 审阅和分析原始凭证并抽查有关财产物资及债权债务,目的是确定被审计事项的真相。

逆查法的优点缺点与顺查法正好相反。

(三) 顺查逆查交叉使用

基本步骤:首先,取得各个账项的明细表;然后,将此表与总账和明细账核对;接着,顺向核对会计报表,逆向核对记账凭证和原始凭证。

二、制度导向审计模式

制度导向审计,是以内部控制制度评审为导向所进行的审计,其程序设置的切入点是被审计单位的内部控制制度,通过对内部控制制度的调查、测试和评价,来确定实质性测试的性质、时间和范围,最终实现检查会计账表的目的。基本步骤如下。

(一) 了解内部控制

了解被审计单位内部控制的设计及是否得到执行。

(二) 控制测试

控制测试是对被审计单位设计合理及得到执行的内部控制运行的有效性进行测试,并以此确定实质性程序的性质、时间和范围。

(三) 实质性程序

实质性测试是在了解及测试被审计单位内部控制的基础上,对数据资料是否不存在错大错报进行审查,以实现审计目标。

制度导向审计模式最大的优点在于注重剖析产生财务报表结果的每个过程,从而提高审计质量和效率,降低审计风险。制度导向审计的出现,突破了账项导向审计的框架,采用了全新的思路与措施,是现代审计发展和成熟的标志。

三、风险导向审计模式

风险导向审计,是在分析研究审计风险的基础上进行的审计,这种模式将风险因素的评价与控制作为审计工作的切入点,并引入风险分析方法,统筹使用各种测试手段,综合各种审计证据,以形成合理审计意见,实现审计目标。

风险导向审计是20世纪80年代出现的,是审计模式发展的最新形式,在西方已被许多会计师事务所运用。然而,由于它出现较晚,即便是在国外也不成熟,并没有一个统一的程序。根据我国民间审计准则的相关规定,其基本步骤如下。

- (1) 了解被审计单位及其环境。
- (2) 识别和评估重大错报风险。
- (3) 应对重大错报风险的程序。



表 1-1 审计模式比较

	定义	着眼点	目标	方法	优点	缺点
账目基础审计	以经济业务、会计事项和账目记录为基础，直接从会计资料的审查收集证据形成审计结论	数据的可靠性	查错防弊	详细审计	直接取得具有实质性意义的审计证据，审计质量较高	审计环境和目标发生巨大变化，无法兼顾审计质量和效率两方面的要求
制度基础审计	从检查被审计单位内部控制入手，根据对内部控制评审的结果，确定实质性测试的审查范围、数量和重点，根据检查结果形成审计意见和结论	内部控制	财务报表的合法公允性	大量采用抽查方法	根据内控的测评结果确定实质性测试的范围，较好地适应了审计环境和目标的变化，提高了质量和效率，减少了审计取证的盲目性，降低了审计风险	工作效率改进不明显；内部控制有效性的整体评价缺少统一的标准；内部控制的有效性与其实质性测试的检查工作之间缺乏量化关系；内部控制的有效性会因管理者有意不执行而难以保障；不能解决全部风险问题。
风险导向审计	审计人员在对审计全过程中各种风险因素进行充分评估分析的基础上，将风险控制方法融入传统审计方法中获取审计证据，形成审计结论的模式	各种风险因素	财务报表的合法公允性	在评价重大错报风险的基础上实施控制测试和实质性程序	既保证审计质量又提高了审计效率	



思考题

1. 如何理解审计的本质？
2. 民间审计的发展经历了哪几个典型的历史阶段？各阶段有何特点？
3. 何为风险导向审计？它与账项导向审计和制度导向审计根本区别是什么？
4. 审计应如何进行分类？
5. 简述审计的职能与作用。



在线测试



单选题 1



单选题 2



多选题 1



多选题 2



判断题

第二章

审计组织与审计人员

学习目标

了解国家审计组织及其人员的相关知识；了解内部审计组织及其人员的相关知识；掌握民间审计组织及其人员的相关知识。

课程思政

教学内容	思政元素	思政元素与教学内容的融合点
民间审计组织及其人员	制度自信 诚实守信 胜任能力	1. 比较国内外会计师事务所的组织形式，及我国注册会计师监管模式，增强培养学生心怀天下、勇于担当、自强不息的精神，引入制度自信。 2. 讲授我国注册会计师的业务范围及资格要求，引导学生以自身建设立信，刻苦钻研专业技能，强化自我修养，提升专业服务能力，引入诚信和专业胜任能力的思政要素
国家审计机关及其人员	制度自信 遵纪守法 勇于奉献	1. 讲授我国国家审计管理体制演进过程，强调中国特色社会主义的制度优势，强化制度自信的思政元素。 2. 结合《国家审计》部分片断，讲授我国国家审计机关的职责权限，引导学生遵纪守法、勇于奉献的职业精神和严谨的工作作风。引入奉献精神的思政元素
内部审计机构及其人员	自强不息 终身学习	讲授内部审计机构职责权限，培养学生自强不息、锲而不舍、终身学生的奋斗精神，激发学生投身审计事业的使命感。引入自强不息和终身学习的思政元素

审计组织和人员是审计主体，即有权利或有资格行使审计职能、开展审计工作的组织和人员。根据《中华人民共和国审计法》《中华人民共和国注册会计师法》及《审计署关于内部审计工作的规定》的规定，我国的审计组织和人员有国家审计机关及其人员、内部审计机构及其人员和民间审计组织及其人员。

民间审计组织及其人员

不同国家民间审计组织的名称各不相同。有会计公司、会计师事务所、审计师事务所等，本教材使用会计师事务所。会计师事务所是指国家依法批准设立的，独立承办注册会计师业务的，实行自收自支、独立核算、依法纳税的社会中介机构。民间审计人员主要指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，即注册会计师。

一、会计师事务所的组织形式

（一）国外会计师事务所组织形式

1. 独资会计师事务所

独资会计师事务所是由具有注册会计师执业资格的个人独立开设的，承担无限责任。它的优点是对执业人员的需求不多，容易设立，执业灵活，能够在代理记账、代理纳税等方面很好地满足中小企业对注册会计师服务的需求，虽然承担无限责任，但实际发生风险的程度相对较低。它的缺点是无力承担大型业务，缺乏发展后劲。

2. 普通合伙制会计师事务所

普通合伙制会计师事务所是由两个或两个以上注册会计师组成的合伙组织，合伙人以各自的财产对事务所债务承担无限连带责任。它的优点是在风险牵制和共同利益的驱动下，促使事务所强化专业发展，扩大规模，提高规避风险的能力。它的缺点是建立一个跨地区、跨国界的大型会计师事务所要经过漫长过程，而且任何一个合伙人在执业中发生错弊行为都会给整个会计师事务所带来灭顶之灾，使之一日之间土崩瓦解。

3. 有限责任制会计师事务所

有限责任制会计师事务所（Limited Liability Companies，简称 LLC），是由注册会计师认购会计师事务所股份，并以其认购的股份对会计师事务所承担有限责任，会计师事务所以其全部资产对其债务承担有限责任。它的优点是可以通过股份制形式迅速聚集一批注册会计师，组成大型会计事务所，承办大型业务。它的缺点是降低了风险责任对从业人员行为的高度制约，弱化了注册会计师的个人责任。

4. 有限责任合伙制会计师事务所

有限责任合伙制会计师事务所（Limited Liability Partnerships，简称 LLP），是为顺应经济发展对注册会计师行业的要求兴起的，它的最大特点在于既融入了合伙制和有限责任公司制会计师事务所的优点，又摒弃了它们的不足。

与普通合伙制的区别：无过失的合伙人对其他合伙人的过失或不当执业行为不承担无限连带责任。

与有限责任制的区别：对会计师事务所的债务以其全部财产承担责任，全部财产不足以承担的部分，由对债务的发生负有直接责任的合伙人以个人财产承担责任。

（二）中国会计师事务所的组织形式

根据《注册会计师法》和财政部发布的《会计师事务所执业许可和监督管理办法》（以下简称《管理办法》）的规定，我国会计师事务所可以采用普通合伙、特殊普通合伙或者有限责任公司形式。会计师事务所从事证券服务业务和经法律、行政法规规定的关系公共利益的其他特定业务，应当采用普通合伙或者特殊普通合伙形式，接受财政部的监督。



1. 普通合伙会计师事务所

合伙设立的会计师事务所的债务，由合伙人按照出资比例或者协议的约定，以各自的财产承担责任。合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

普通合伙会计师事务所申请执业许可，应当具备下列条件。

- (1) 2名以上合伙人且合伙人均符合相关文件规定条件。
- (2) 书面合伙协议。
- (3) 有经营场所。

2. 特殊普通合伙会计师事务所

特殊的普通合伙制是普通合伙制的一种特殊形式，采用特殊普通合伙组织形式的会计师事务所，对于一个或者数个合伙人在执业中因故意或者重大过失造成合伙企业债务时，其应承担无限责任或者无限连带责任，其他人以其在合伙企业中的财产份额为限承担有限责任。对于一个或者数个合伙人在执业中非因故意或者重大过失造成合伙企业债务以及合伙企业的其他债务，由全体合伙人承担无限连带责任。

特殊普通合伙会计师事务所申请执业许可，应当具备下列条件。

- (1) 15名以上由注册会计师担任的合伙人，且合伙人均符合规定的条件。
- (2) 60名以上注册会计师。
- (3) 书面合伙协议。
- (4) 有经营场所。
- (5) 国务院财政部门规定的其他条件。

会计师事务所的合伙人（股东），应当具备下列条件。

- (1) 具有注册会计师执业资格。
- (2) 成为合伙人（股东）前3年内没有因为执业行为受到行政处罚。
- (3) 最近连续3年在会计师事务所从事审计业务且在会计师事务所从事审计业务时间累计不少于10年或者取得注册会计师执业资格后最近连续5年在会计师事务所从事审计业务。
- (4) 成为合伙人（股东）前3年内没有因欺骗、贿赂等不正当手段申请会计师事务所执业许可而被省级财政部门作出不予受理、不予批准或者撤销会计师事务所执业许可的决定。
- (5) 在境内有稳定住所，每年在境内居留不少于6个月，且最近连续居留已满5年。

因受行政处罚、刑事处罚被吊销、撤销注册会计师执业资格的，其被吊销、撤销执业资格之前在会计师事务所从事审计业务的年限，不得计入累计年限。

3. 有限责任公司会计师事务所

有限责任公司会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任，会计师事务所的出资人承担的责任以其出资额为限。

有限责任公司会计师事务所申请执业许可，应当具备下列条件。

- (1) 5名以上股东，且股东均符合规定的条件。
- (2) 不少于人民币30万元的注册资本。
- (3) 股东共同制定的公司章程。
- (4) 有经营场所。
- (5) 符合《中华人民共和国公司法》的相关规定。

《管理办法》规定，普通合伙会计师事务所和特殊普通合伙会计师事务所应当设立首席合伙人，由执行合伙事务的合伙人担任。有限责任公司会计师事务所应当设立主任会计师，由法定代表人担任，法定代表人应当是有限责任公司会计师事务所的股东。



首席合伙人（主任会计师）应当符合下列条件。

- （1）在境内有稳定住所，每年在境内居留不少于6个月，且最近连续居留已满10年。
- （2）具有代表会计师事务所履行合伙协议或者公司章程授予的管理职权的能力和经历。

会计师事务所应当加强执业质量控制，建立健全合伙人（股东）、签字注册会计师和其他从业人员在执业质量控制中的权责体系。

首席合伙人（主任会计师）对会计师事务所的执业质量负主体责任。审计业务主管合伙人（股东）、质量控制主管合伙人（股东）对会计师事务所的审计业务质量负直接主管责任。审计业务项目合伙人（股东）对组织承办的具体业务项目的审计质量负直接责任。

4. 会计师事务所分所

会计师事务所申请分所执业许可，应当自领取分所营业执照之日起60日内，向分所所在地的省级财政部门提出申请。申请分所执业许可的会计师事务所，应当具备下列条件。

- （1）取得会计师事务所执业许可3年以上，内部管理制度健全。
- （2）不少于50名注册会计师（已到和拟到分所执业的注册会计师除外）。
- （3）申请设立分所前3年内没有因为执业行为受到行政处罚。

跨省级行政区划申请分所执业许可的，会计师事务所上一年度业务收入应当达到2000万元以上。

因合并或者分立新设的会计师事务所申请分所执业许可的，其取得会计师事务所执业许可的期限，可以从合并或者分立前会计师事务所取得执业许可的时间算起。

会计师事务所申请分所执业许可，该分所应当具备下列条件。

- （1）分所负责人为会计师事务所的合伙人（股东），并具有注册会计师执业资格。
- （2）不少于5名注册会计师，且注册会计师的执业关系应当转入分所所在地省级注册会计师协会；由总所人员兼任分所负责人的，其执业关系可以不作变动，但不计入本项规定的5名注册会计师。
- （3）有经营场所。

会计师事务所分所的名称应当采用“会计师事务所名称+分支机构所在行政区划名+分所”的形式。会计师事务所应当在人事、财务、业务、技术标准、信息管理等方面对其设立的分所进行实质性的统一管理，并对分所的业务活动、执业质量和债务承担法律责任。

从国际惯例来看，会计师事务所的执业登记都由注册会计师行业主管机构统一负责。会计师事务所必须经过行业主管机关或注册会计师协会的批准登记并由注册会计师协会予以公告。《管理办法》规定，我国会计师事务所应当自领取营业执照之日起60日内，向所在地的省级财政部门申请执业许可。未取得会计师事务所执业许可的，不得以会计师事务所的名义开展业务活动，不得从事《注册会计师法》规定的业务。

二、会计师事务所业务范围

根据《注册会计师法》规定，我国注册会计师业务范围包括审计业务、会计咨询和会计服务业务。

根据《中国注册会计师执业准则》规定，我国注册会计师业务范围是鉴证业务和相关服务业务。

（一）鉴证业务

鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。鉴证业务包括审计业务、审阅业务和其他鉴证业务。

1. 审计业务

它是指注册会计师接受委托，对企业、其他经济组织或个人的历史财务信息所进行的审计业务。注册会计师在提供审计服务时，对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证，并以积极方



式提出结论。

按《注册会计师法》的规定，审计业务包括：

- (1) 审查企业会计报表，出具审计报告；
- (2) 验证企业资本，出具验资报告；
- (3) 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关的报告；
- (4) 法律、行政法规规定的其他审计业务。

2. 审阅业务

它是指注册会计师接受委托，对企业、其他经济组织或个人的历史财务信息所进行的审阅业务。注册会计师在提供审阅服务时，对所审计信息是否不存在重大错报提供有限保证，并以消极方式提出结论。

3. 其他鉴证业务

它是指注册会计师接受委托，对企业、其他经济组织或个人的历史财务信息审计或审阅以外的其他鉴证业务。注册会计师在提供其他鉴证服务时，要根据鉴证业务性质和业务约定书的要求，提供有限保证或合理保证。

如预测性财务信息审核、内部控制审核、风险管理鉴证、网域认证和系统鉴证等。

(二) 相关服务业务

相关服务业务是指注册会计师受委托，对企业、其他经济组织或个人的财务信息执行商定程序、代编财务报表业务，以及其他会计咨询和会计服务业务。注册会计师在提供相关服务时，不提供任何程度的保证。

1. 对财务信息执行商定程序

它是指注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序，并就执行的商定程序及其结果出具报告。

注册会计师执行商定程序业务，仅报告执行的商定程序及其结果，并不提出鉴证结论。报告使用者自行对注册会计师执行的商定程序及其结果作出评价，并根据注册会计师的工作得出自己的结论。

2. 代编财务报表业务

它是指注册会计师运用会计而非审计的专业知识和技能，代客户编制一套完整或非完整的财务报表，或代为收集、分类和汇总其他财务信息。

注册会计师执行代编业务使用的程序并不旨在、也不能对财务信息提出任何鉴证结论。

3. 税务服务

税务服务包括税务代理和税务筹划。税务代理是注册会计师接受企业或个人委托，为其填制纳税申报表，办理纳税事项。税务筹划是由于纳税义务发生范围和时间不同，注册会计师从客户利益出发，代替纳税义务设计可替代或不同结果的纳税方案。其始于所得税的纳税筹划，现已扩展到财产税、遗产税等诸多税种。

4. 管理咨询

管理咨询主要包括对公司的治理结构、信息系统、预算管理、人力资源管理、经营效率、效果和效益等提供诊断及专业意见与建议。

5. 会计服务

会计服务指注册会计师提供的会计咨询和会计服务业务，包括对会计政策的选择和运用提供建议、担任常年会计顾问等。

三、注册会计师行业监管体制

（一）国外注册会计师行业监管体制

纵观世界各国注册会计师行业监管体制，按照政府介入的程度不同，基本上可分为两类：一是行业自律型，二是政府干预型。

行业自律型管理体制，是指政府在注册会计师行业管理中较少发挥作用，主要依靠民间职业团体对注册会计师行业进行管理。采取行业自律型体制的主要是英国、美国、加拿大、澳大利亚等英美法系的国家。

政府干预型管理体制，是指在充分发挥注册会计师行业自我管理的基础上，由政府进行较大范围和程度的干预。采取政府干预型体制的主要是法国、德国、日本等大陆法系的国家。

在“安然”事件后，国际上两大注册会计师行业管理模式出现一种融合趋势，自律型的政府作用在加强，干预型的协会作用也在加强，如美国的《萨班斯法案》。

（二）中国注册会计师行业监管体制

中国现行的注册会计师行业监管体制，是一种以政府干预型为主，行业自律为辅的管理体制。

1. 政府监管部门及其监管的内容

根据有关法律规定，有权参与注册会计师行业管理的政府部门有财政部门、审计部门、证监会、工商行政管理部门、税务部门等。

上述政府相关部门根据有关法律、法规规定，在各自范围内依法对注册会计师行业实施监管。

《管理办法》规定，省级以上财政部门依法对会计师事务所实施全面或者专项监督检查。省级以上财政部门对会计师事务所进行监督检查时，可以依法对被审计单位进行延伸检查或者调查。财政部门开展其他检查工作时，发现被检查单位存在违规行为而会计师事务所涉嫌出具不实审计报告及其他鉴证报告的，可以由省级以上财政部门延伸检查相关会计师事务所。省级以上财政部门在开展检查过程中，可以根据工作需要，聘用一定数量的专业人员协助检查。

2. 注册会计师协会及其行业自律内容

中国注册会计师协会（以下简称“中注协”）是在财政部党组和理事会领导下开展行业管理和服务的法定组织，依据《注册会计师法》和《社会团体登记条例》的有关规定设立，承担着《注册会计师法》赋予的职能、财政部党组委托和财政部领导交办的职能，以及协会章程规定的职能。中注协成立于1988年11月。中国注册会计师协会会员包括团体会员和个人会员，个人会员包括注册会计师和非执业会员。非执业会员是指加入中国注册会计师协会但未取得中国注册会计师证书的人员，通常在工业、商业、服务业、公共部门、教育部门、非营利组织、监管机构或职业团体从事专业工作。

中国注册会计师协会根据《注册会计师法》等有关法规及《中国注册会计师协会章程》的规定，对注册会计师行业实行统一的行业自律管理。

四、国际会计师联合会

国际会计师联合会（International Federation of Accountants，简称IFAC），于1977年10月7日，在德国慕尼黑由49个国家的63个会计职业组织共同发起成立，该组织在瑞士日内瓦注册，实际行政总部设在美国纽约。1997年5月8日，国际会计师联合会全票通过，接纳中国注册会计师协会为正式会员。

国际会计师联合会的宗旨是：在国际间开展合作的协调，谋求在技术上、道德上和教育上提高水平，促使会计师资格的互相承认，在世界范围内发展和繁荣社会职业。

国际会计师联合会到目前为止，已颁布了三十九项国际审计准则及其他若干重要性的指南文件，为各国注册会计师职业在审计实务中的相互协调及各国社会审计的发展起到了积极的推动作用。

五、注册会计师资格确认制度

注册会计师（Certified Public Accountant，简称 CPA），是指依法取得注册会计师证书，并接受委托从事审计业务、会计咨询和会计服务业务的执业人员。

（一）考试制度

具有下列条件之一的中国公民，可报名参加考试。

- （1）高等专科以上学历。
- （2）会计或者审计、统计、经济相关专业中级以上专业技术职称。
- （3）具有会计或者审计、统计、经济相关专业高级技术职称的人员可以免于部分科目的考试。

注册会计师全国统一考试分为专业阶段和综合阶段。专业阶段考试科目为《会计》《审计》《财务成本管理》《公司战略与风险管理》《经济法》《税法》六门。综合阶段考试设《职业能力综合测试》一个考试科目，分成试卷一和试卷二，考试题型为综合案例分析。

（二）注册制度

根据《注册会计师法》的规定，参加注册会计师全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作两年以上的，可以向省级注册会计师协会申请注册。

（三）年检制度

凡经过批准注册的中国注册会计师，均应接受注册会计师协会的年度检验，未能通过年检的注册会计师，撤销其注册。

第二节

国家审计机关及其人员

一、国家审计机关的设置

（一）国家审计机关设置的基本模式

国家审计机关是代表国家行使审计监督权的机关。目前，世界上许多国家和地区都建立了适合本国国情的国家审计机关，综观这些国家和地区的国家审计机关的设置的基本模式，主要可分为以下几种类型。

1. 立法型

立法型的国家最高审计机关隶属于立法部门，一般为议会或国会。在“立法模式下”，审计部门依据法律赋予的权利独立行使审计权，直接对议会或国会（即立法部门）负责，并向议会或国会报告工作。“立法模式”下的政府审计制度着重强调向议会或国会报告及预算的否决权，一般只有调查权和建议权，没有处理权。这一类型政府审计制度的主要代表国家为英国、美国和澳大利亚等国。根据已有的文献研究，值得指出的是，加拿大的政府审计制度可以归为立法模式，但加拿大认为审计报告不应提出如何改进工作的具体措施，只应指出问题的存在及其产生的原因。



2. 司法型

司法型的国家最高审计机关一般为审计法院，拥有司法权，其中有的国家审计人员享有司法地位，强化了国家审计的职能，增强了国家审计的权威性。正是由于“司法模式”下的政府审计机关具有独特的司法权，因此其权威性在四大模式中最高。这一类型政府审计制度的主要代表国家有法国、西班牙和意大利。

3. 行政型

行政型的国家最高审计机关隶属于政府部门，它是政府行政部门中的一个职能部门，根据政府所赋予的职责和权限实施审计，对政府负责。行政型的政府审计制度下，审计机关的独立性和权威性相对而言较弱。这一类型政府审计制度的主要代表国家有瑞典、俄罗斯和中国等。

4. 独立型

独立型的国家审计机关独立于“立法”“司法”“行政”三权之外，按照国家法律所赋予的职责独立开展工作。一般而言，其组织形式是会计检察院或者审计院。“独立模式”下的政府审计制度比较看重建议权，政府审计机关独立性最强，这一类型政府审计制度的主要代表国家是德国和日本。

以上将国家审计机关的设置类型分为“立法型”“司法型”“行政型”和“独立型”等四大模式是模式论的主要观点，也是当前理论界关于国家审计机关设置模式分类的主流。除此以外，还有最高审计机关隶属于国家元首、最高军事委员会及总督等模式。需要指出的是，一个国家采取何种模式与该国的政治、经济和文化传统紧密相连，相互适应。判断哪种模式更为有效的关键还是执行以及独立性和协调性的统一。各种模式也不是完全明确区分，都有相互借鉴，相互融合，不断演变和发展的过程。

（二）我国国家审计机关的设置

我国国家审计机关设置属于行政型模式。根据《宪法》以及《审计法》（2021年修正）的规定，我国国家审计机关的设置分为中央和地方两级。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。

中央一级的国家审计机关设在国务院，称为中华人民共和国审计署，简称国家审计署或审计署，接受国务院总理领导，对国务院负责并报告工作。审计署是我国的最高审计机关。

地方一级的国家审计机关设县级以上的地方各级政府，称审计厅（局）。接受本级人民政府和上一级审计机关的双重领导，对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作，审计业务以上一级审计机关的领导为主。

另外，根据《审计法》规定，审计机关根据工作需要，经本级人民政府批准，可以在其审计管辖范围内设立派出机构。派出机构根据审计机关的授权，依法进行审计工作。

二、中国国家审计机关的职责与权限

（一）审计机关的职责

根据《审计法》规定，审计机关可以对被审计单位依法应当接受审计的事项进行全面审计，也可以对其中的特定事项进行专项审计。审计机关履行审计监督职责，发现经济社会运行中存在风险隐患的，应当及时向本级人民政府报告或者向有关主管机关、单位通报。审计机关具体职责如下。

1. 对政府预算收支进行审计监督

《审计法》第十八条规定，审计机关对本级各部门（含直属单位）和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况，进行审计监督。

《审计法》第十九条规定，审计署在国务院总理领导下，对中央预算执行情况、决算草案以及其



他财政收支情况进行审计监督，向国务院总理提出审计结果报告。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、决算草案以及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。

《审计法》第二十一条规定，审计机关对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支，进行审计监督。

《审计法》第二十九条规定，审计机关有权对与国家财政收支有关的特定事项，向有关地方、部门、单位进行专项审计调查，并向本级人民政府和上一级审计机关报告审计调查结果。

2. 对国有资本经营进行审计监督

《审计法》第二十条规定，审计署对中央银行的财务收支，进行审计监督。

《审计法》第二十二条规定，审计机关对国有企业、国有金融机构和国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构的资产、负债、损益以及其他财务收支情况，进行审计监督。遇有涉及国家财政金融重大利益情形，为维护国家经济安全，经国务院批准，审计署可以对前款规定以外的金融机构进行专项审计调查或者审计。

3. 对其他资金进行审计监督

《审计法》第二十三条规定，审计机关对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决算，对其他关系国家利益和公共利益的重大公共工程项目的资金管理使用和建设运营情况，进行审计监督。

《审计法》第二十四条规定，审计机关对国有资源、国有资产，进行审计监督。审计机关对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保险基金、全国社会保障基金、社会捐赠资金以及其他公共资金的财务收支，进行审计监督。

《审计法》第二十五条规定，审计机关对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支，进行审计监督。

4. 对国家重大经济社会政策措施情况进行审计监督

《审计法》第二十六条规定，根据经批准的审计项目计划安排，审计机关可以对被审计单位贯彻落实国家重大经济社会政策措施情况进行审计监督。

5. 对其他法律、行政法规规定应当由审计机关进行审计的事项进行审计监督

《审计法》第二十七条规定，除本法规定的审计事项外，审计机关对其他法律、行政法规规定应当由审计机关进行审计的事项，依照本法和有关法律、行政法规的规定进行审计监督。

6. 对内部审计的职责

《审计法》第三十二条规定，被审计单位应当加强对内部审计工作的领导，按照国家有关规定建立健全内部审计制度。审计机关应当对被审计单位的内部审计工作进行业务指导和监督。

7. 对社会审计的职责

《审计法》第三十三条规定，社会审计机构审计的单位依法属于被审计单位的，审计机关按照国务院的规定，有权对该社会审计机构出具的相关审计报告进行核查。

8. 对领导干部经济责任审计和自然资源资产离任审计的职责

《审计法》第五十八条规定，领导干部经济责任审计和自然资源资产离任审计，依照本法和国家有关规定执行。

(二) 国家审计机关的权限

根据《审计法》规定，我国国家审计机关的权限如下。



1. 审计机关有权要求被审计单位就审计事项提供所有资料

《审计法》第三十四条规定，审计机关有权要求被审计单位按照审计机关的规定提供财务、会计资料以及与财政收支、财务收支有关的业务、管理等资料，包括电子数据和有关文档。被审计单位不得拒绝、拖延、谎报。被审计单位负责人应当对本单位提供资料的及时性、真实性和完整性负责。审计机关对取得的电子数据等资料进行综合分析，需要向被审计单位核实有关情况的，被审计单位应当予以配合。

2. 审计机关有权检查被审计单位与审计事项有关资料

《审计法》第三十六条规定，审计机关进行审计时，有权检查被审计单位的财务、会计资料以及与财政收支、财务收支有关的业务、管理等资料和资产，有权检查被审计单位信息系统的安全性、可靠性、经济性，被审计单位不得拒绝。

3. 审计机关有权要求被审计单位配合审计事项的调查和取证

审计调查取证权是一种法律赋予审计机关的行政调查取证权。行政调查取证权是行政主体出于行政管理的目的而进行的信息收集和处理活动，因其同时具备了程序法和实体法上的意义，表现得极为复杂。一些调查行为表现为事实行为，不对行政相对人的权利、义务作出法律上的处分，一些又直接对行政相对人的权利、义务作出法律上的处分。审计调查属于前一种情况。审计调查取证权是审计机关行使监督权的重要方式和必要条件，各国审计立法对此都有规定。

《审计法》第三十七条规定，审计机关进行审计时，有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查，并取得有关证明材料。有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作，如实向审计机关反映情况，提供有关证明材料。审计机关经县级以上人民政府审计机关负责人批准，有权查询被审计单位在金融机构的账户。审计机关有证据证明被审计单位违反国家规定将公款转入其他单位、个人在金融机构账户的，经县级以上人民政府审计机关主要负责人批准，有权查询有关单位、个人在金融机构与审计事项相关的存款。

查询存款是指经法律、行政法规授权的国家机关依法作出的、要求金融机构提供相关存款人存款情况的行为。一般而言，查询机关查询存款的目的有两种：一种是为了获取与案件有关的证明材料；另一种是为了冻结或扣划存款而事先摸查情况。

4. 审计机关有权制止被审计单位违反相关规定的行为

行政强制指行政主体为实现行政目的，对相对人的财产、身体及自由等予以强制而采取的措施。在我国，行政强制制度主要包括行政强制措施和行政强制执行两大部分。

世界上，行政强制执行制度有三种模式：行政机关自行强制执行；申请司法机关强制执行；混合执行。我国行政强制执行以行政机关申请法院执行为主，以行政机关自力执行为辅。

《审计法》有关审计机关行政强制权包括：①对违法、违规行为的制止权；②对有关资料暂时封存权；③对有关资产自行封存，或者申请法院对有关存款予以冻结；④通知财政部门和有关主管部门暂停拨付有关款项或者暂停使用有关款项的权力。

《审计法》第三十八条规定，审计机关进行审计时，被审计单位不得转移、隐匿、篡改、毁弃财务、会计资料以及与财政收支、财务收支有关的业务、管理等资料，不得转移、隐匿、故意毁损所持有的违反国家规定取得的资产。

审计机关对被审计单位违反前款规定的行为，有权予以制止；必要时，经县级以上人民政府审计机关负责人批准，有权封存有关资料和违反国家规定取得的资产；对其中在金融机构的有关存款需要予以冻结的，应当向人民法院提出申请。

审计机关对被审计单位正在进行的违反国家规定的财政收支、财务收支行为，有权予以制止；制



止无效的，经县级以上人民政府审计机关负责人批准，通知财政部门及有关主管机关、单位暂停拨付与违反国家规定的财政收支、财务收支行为直接有关的款项，已经拨付的，暂停使用。

审计机关采取前两款规定的措施不得影响被审计单位合法的业务活动和生产经营活动。

5. 审计机关有权向有关主管部门提出纠正意见，主管部门不予纠正的，审计机关应当提请有权处理的机关依法处理

《审计法》第三十九条规定，审计机关认为被审计单位所执行的上级主管机关、单位有关财政收支、财务收支的规定与法律、行政法规相抵触的，应当建议有关主管机关、单位纠正；有关主管机关、单位不予纠正的，审计机关应当提请有权处理的机关、单位依法处理。

6. 审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果

《审计法》第四十条规定，审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果。审计机关通报或者公布审计结果，应当保守国家秘密、工作秘密、商业秘密、个人隐私和个人信息，遵守法律、行政法规和国务院的有关规定。

7. 审计机关履行审计监督职责，可以提请相关机关予以协助

《审计法》第四十一条规定，审计机关履行审计监督职责，可以提请公安、财政、自然资源、生态环境、海关、税务、市场监督管理等机关予以协助。有关机关应当依法予以配合。

行政协助是指行政主体在履行自身职责过程中遇到自身无法克服的障碍时，向与其无隶属关系的其他行政主体提出协助请求，被请求机关依法提供职务上的帮助以支持请求机关实现其行政职能的制度。

8. 审计机关有权进行行政处罚

《审计法》第四十七条规定，被审计单位违反本法规定，拒绝、拖延提供与审计事项有关的资料的，或者提供的资料不真实、不完整的，或者拒绝、阻碍检查、调查、核实有关情况的，由审计机关责令改正，可以通报批评，给予警告；拒不改正的，依法追究法律责任。

《审计法》第四十九条规定，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机关、单位在法定职权范围内，依照法律、行政法规的规定，区别情况采取下列处理措施。

- （1）责令限期缴纳应当上缴的款项。
- （2）责令限期退还被侵占的国有资产。
- （3）责令限期退还违法所得。
- （4）责令按照国家统一的会计制度的有关规定进行处理。
- （5）其他处理措施。

《审计法》第五十条规定，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机关、单位在法定职权范围内，依照法律、行政法规的规定，区别情况采取前条规定的处理措施，并可以依法给予处罚。

《审计法》第五十一条规定，审计机关在法定职权范围内作出的审计决定，被审计单位应当执行。审计机关依法责令被审计单位上缴应当上缴的款项，被审计单位拒不执行的，审计机关应当通报有关主管机关、单位，有关主管机关、单位应当依照有关法律、行政法规的规定予以扣缴或者采取其他处理措施，并将结果书面通知审计机关。

《审计法》第五十四条规定，被审计单位的财政收支、财务收支违反国家规定，审计机关认为对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法应当给予处分的，应当向被审计单位提出处理的建议，或者移送监察机关和有关主管机关、单位处理，有关机关、单位应当将处理结果书面告知审计机关。



三、国家审计机关管辖范围

国家审计机关管辖范围，即国家各级审计机关依法的审计权限分工，根据《审计法》和《审计机关审计管辖范围划分的暂行规定》，具体管辖范围如下。

（一）审计机关的审计管辖范围确定

根据被审计单位的财政、财务隶属关系或者国有资源、国有资产监督管理关系，确定审计管辖范围。审计机关之间对审计管辖范围有争议的，由其共同的上级审计机关确定。

（二）审计署专业审计司和派出机构的审计范围确定

按照审计力量与审计任务相适应，有利于提高审计工作效率，节约审计资源的原则确定。

（三）审计范围的特殊规定

审计署根据工作需要统一组织或授权派出机构和地方审计机关对中央被审计单位进行审计，不受已划定审计管辖范围和审计分工的限制。

根据工作需要，上级审计机关对下级审计机关审计管辖范围内的重大审计事项，可以直接进行审计。上级审计机关对其审计管辖范围内的审计事项，可以授权下级审计机关进行审计，法律、法规另有规定者除外。

涉及国家重大机密的军品科研、生产单位，由审计署专业审计司审计。

四、国家审计机关的国际组织

国家审计机关的国际组织为最高审计机关国际组织（International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI），是由世界各国最高一级国家审计机关所组成的国际性组织。INTOSAI 创立于 1953 年，1968 年在东京召开的第六次会议上，通过了该组织的章程，正式宣布成立最高审计机关国际组织，受联合国经社理事会领导。该组织总部设在维也纳，由奥地利审计法院负责日常工作，该组织的会费由各成员国按联合国缴纳会费的比例分摊。目前该组织有成员 186 个。

该组织每三年召开一次全体成员国会议，就审计的原则、方向、理论、方法和技术等方面的问题进行交流，以有助于各成员国研究、改进和加强国家审计工作。

最高审计机关国际组织目前拥有 160 个成员国，并在亚洲、非洲、阿拉伯和拉美地区设立了四个区域性的分支组织。我国最高审计机关——国家审计署于 1982 年 5 月 4 日在马尼拉召开的第十一届大会上，正式被批准成为该组织的成员国。

最高审计机关国际组织的宗旨是：增强各国最高审计机关之间审计技术和审计信息的理解和交流，推动和促进各国最高审计机关更好地完成该国的审计工作。

最高审计机关国际组织在指导各国国家审计准则的制定和国际协调方面，1977 年第九届大会上通过的《利马宣言—审计准则指南》、1986 年第十二届大会上发表的《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》，以及 1992 年第十四届大会签署并于 1995 年第十五届大会修订的《INTOSAI 审计准则》三个文件，影响最大。

五、国家审计人员资格要求

国家审计人员是指国家审计机关中接受国家授权，依法行使审计监督权，从事审计事务的人员。国家审计人员专指在中央审计机关、地方审计机关和派出审计机构中工作的人员，不包括在其他行政机关、国家权力机关、审判机关、检察机关中的工作人员，也不包括在内部审计机构、社会审计组织中工作的人员。



国家审计人员本质上是代表国家行使审计监督权，从事审计工作的人员。国家审计人员接受国家委托，以审计机关的名义，代表国家行使审计监督权。其行为产生的法律后果，都归属于审计机关。国家审计人员包括国家审计署的审计长、副审计长、地方各级审计厅、局的厅长、局长、各级审计机关的领导人员和非领导职务的一般工作人员。

审计长是审计署的行政首长，根据国务院总理提名，全国人民代表大会常务委员会决定，由中华人民共和国主席任命。审计署实行审计长负责制，审计长每届任期五年，可以连任，全国人民代表大会有权罢免审计长。审计厅（局）长由本级人民代表大会常务委员会决定任免。审计机关负责人没有违法失职或其他不符合任职条件的情况，不得随意撤换。地方各级审计机关负责人的任免，应事先征得上一级审计机关的意见。国家审计人员属于国家公务员，其职称一般分为三种：高级审计师、审计师和助理审计师。

第三节

内部审计机构及其人员

一、内部审计机构的设置

内部审计机构是指依据相关规定对部门、单位实施内部审计监督的专门组织。

（一）内部审计机构设置的基本模式

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。

- （1）受本单位董事会领导。
- （2）受本单位总经理领导。
- （3）受本单位总会计师或主管财务的副总裁领导。

内部审计的独立性、权威性与领导层次密切相关。上述内部审计机构受董事会和受本单位总经理领导这两种模式，是西方国家企业内部审计组织的主要形式。

（二）中国内部审计机构的设置

根据《审计署关于内部审计工作若干规定》的规定，国家机关、事业单位、社会团体等单位的内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构，应当在本单位党组织、主要负责人的直接领导下开展内部审计工作，向其负责并报告工作。

国有企业内部审计机构或者履行内部审计职责的内设机构应当在企业党组织、董事会（或者主要负责人）直接领导下开展内部审计工作，向其负责并报告工作。国有企业应当按照有关规定建立总审计师制度。总审计师协助党组织、董事会（或者主要负责人）管理内部审计工作。

二、中国内部审计机构的职责与权限

（一）中国内部审计机构的职责

根据《审计署关于内部审计工作若干规定》的规定，我国内部审计机构的职责包括以下几个方面。

- （1）对本单位及所属单位贯彻落实国家重大政策措施情况进行审计。



- (2) 对本单位及所属单位发展规划、战略决策、重大措施以及年度业务计划执行情况进行审计。
- (3) 对本单位及所属单位财政财务收支进行审计。
- (4) 对本单位及所属单位固定资产投资项目进行审计。
- (5) 对本单位及所属单位的自然资源资产管理和生态环境保护责任的履行情况进行审计。
- (6) 对本单位及所属单位的境外机构、境外资产和境外经济活动进行审计。
- (7) 对本单位及所属单位经济管理和效益情况进行审计。
- (8) 对本单位及所属单位内部控制及风险管理情况进行审计。
- (9) 对本单位内部管理的领导人员履行经济责任情况进行审计。
- (10) 协助本单位主要负责人督促落实审计发现问题的整改工作。
- (11) 对本单位所属单位的内部审计工作进行指导、监督和管理。
- (12) 国家有关规定和本单位要求办理的其他事项。

（二）我国内部审计机构的权限

根据《审计署关于内部审计工作若干规定》的规定，在审计管辖范围内，内部审计机构有以下权限：

- (1) 要求被审计单位按时报送发展规划、战略决策、重大措施、内部控制、风险管理、财政财务收支等有关资料（含相关电子数据，下同），以及必要的计算机技术文档。
- (2) 参加单位有关会议，召开与审计事项有关的会议。
- (3) 参与研究制定有关的规章制度，提出制定内部审计规章制度的建议。
- (4) 检查有关财政财务收支、经济活动、内部控制、风险管理的资料、文件和现场勘察实物。
- (5) 检查有关计算机系统及其电子数据和资料。
- (6) 就审计事项中的有关问题，向有关单位和个人开展调查和询问，取得相关证明材料。
- (7) 对正在进行的严重违法违规、严重损失浪费行为及时向单位主要负责人报告，经同意作出临时制止决定。
- (8) 对可能转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、会计报表以及与经济活动有关的资料，经批准，有权予以暂时封存。
- (9) 提出纠正、处理违法违规行为的意见和改进管理、提高绩效的建议。
- (10) 对违法违规和造成损失浪费的被审计单位和人员，给予通报批评或者提出追究责任的建议。
- (11) 对严格遵守财经法规、经济效益显著、贡献突出的被审计单位和个人，可以向单位党组织、董事会（或者主要负责人）提出表彰建议。

三、内部审计管理

（一）内部审计管理体制

根据《审计法》和《审计署关于内部审计工作若干规定》的规定，我国对内部审计实行政府管理和职业化管理相结合的模式。

国家审计机关根据《审计法》和《审计署关于内部审计工作若干规定》的规定，依法对属于审计机关审计监督对象的单位的内部审计工作的业务质量进行检查和评价。

中国内部审计师协会依照《审计署关于内部审计工作若干规定》和《中国内部审计师协会章程》的规定，对内部审计进行职业管理。

中国内部审计师协会要接受审计机关的指导、监督和管理。



（二）中国内部审计师协会

中国内部审计师协会是内部审计行业的自律性组织，是社会团体法人。全国设立中国内部审计师协会，地方根据需求和法定程序设立具有独立法人资格的内部审计协会，是实行内部审计的职业化管理的组织。

四、国际内部审计机构

国际内部审计机构称国际内部审计师协会（Institute of Internal Auditors，简称 IIA），是世界范围的内审师组织。该协会 1941 年成立于美国纽约，在联合国经济和社会开发署享有顾问地位，是最高审计机关国际组织的常任观察员，是国际政府财政管理委员会、国际会计师联合会的团体会员。中国内部审计学会 1987 年加入该协会，成为国家分会。截至 2019 年 4 月，共有 170 多个国家和地区加入该组织，会员人数超过 20 万人。

国际内部审计师协会的宗旨是：增进国际内部审计的学科研究和经济交流，促进各国内部审计工作的发展。

国际内部审计师协会在职业确认、职业教育、职业文献、职业研究、职业准则，以及注册内部审计师资格考试等方面作出重大贡献。

五、内部审计人员资格

内部审计人员是指在部门、单位内部审计机构从事审计工作的人员，以及在部门、单位内设置的专职从事审计事务的人员，我国自 1998 年起，有部分人员参加国际内部审计师资格考试并获得了资格认定，自 2003 年执行内部审计师资格认证制度。

（一）内部审计人员的资格认证

按《内部审计人员岗位资格证书实施办法》的规定，凡具备下列条件之一，经省级内部审计（师）协会审批，报中国内部审计协会备案，可发给资格证书。

- （1）具有审计、会计、经济及相关专业中级及中级以上专业技术职称的人员。
- （2）具有国际注册内部审计师证书的人员。
- （3）具有注册会计师、造价工程师、资产评估师等相关执业证书人员。
- （4）审计、会计及相关专业本科以上学历工作满 2 年以上，以及大专学历工作满 4 年以上的人员；
- （5）对已取得省（行业）级内部审计（师）协（学）会颁发的内部审计资格证书，时间不超过 2 年的人员，在本办法实施后可进行一次性的确认，发给资格证书。

不具备资格认证条件者，须参加中国内部审计协会统一组织的资格考试，考试合格者发给资格证书。资格证书考试内容包括：内部审计原理与技术；有关法律法规与内部审计准则；计算机基础知识与应用。

（二）国际注册内部审计师资格考试有关规定

国际注册内部审计师（Certified Internal Auditor，简称 CIA），是国际内部审计领域专家的标志，是目前国际审计界唯一公认的职业资格。CIA 需经国际内部审计师协会（IIA）组织的考试取得。

国际内部审计师协会自 1974 年起在全球指定地点举行注册内部审计师资格考试，给考试合格者颁发注册内部审计师证书，授予“注册内部审计师”称号。1998 年中国内部审计协会与 IIA 签订定协议，将 IIA 在国际上举办的国际注册内部审计师考试引入中国，并取得成功。

中国内部审计协会负责全国国际注册内部审计师资格考试的组织领导和协调工作，负责与国际内部审计师协会的联系和协调工作，并向其报告考试工作情况。

具备下列条件之一者，可报名参加考试：具有国家承认的本科及本科以上学历；具有中级及中级以上专业技术资格；持有注册会计师证书或非执业注册会计师证书；全日制本科院校审计、会计及相关专业四年级学生。

考试科目：内部审计基础，主要内容包括内部审计基础、独立性与客观性、专业能力及应有的职业审慎、质量保证与改进程序、治理、风险管理和控制、舞弊风险；内部审计实务，主要内容包括管理内部审计活动、计划审计业务、执行审计业务、沟通审计业务结果并监督进展；内部审计知识要素，主要内容包括业务敏感度、信息安全、信息技术、财务管理。

考试方式为分科闭卷笔试。考试题型三科均为单项选择题。第一科试题为 125 道选择题，考试时间为 150 分钟；第二、三科试题各为 100 道选择题，考试时间各为 120 分钟。考试语种分为中文、英文。在同一考试年度内不同科目两个语种不能混用。

考试取得单科成绩合格者，必须在取得成绩后的每 2 年内报考 1 次，以前通过科目的成绩继续有效，否则成绩作废。自 2019 年 9 月 1 日起，CIA 考试成绩有效期由 4 年（2012 年变更为 4 年，之前为 3 年）变更为 3 年，考生在完成考试申请、通过资质审核后，须在 3 年内通过所有考试科目，否则所有已通过科目成绩作废、考试申请作废（2019 年 9 月 1 日前经考点资质审核通过的考生，成绩有效期不变，仍然为 4 年）。

具备下列条件者，方可取得国际注册内部审计师证书：①所有考试科目全部合格；①具有 2 年（含 2 年）以上审计、会计工作及相关工作经验。国际注册内部审计师证书由国际内部审计师协会和中国内部审计协会制发。

思考题

1. 我国会计师事务所的组织形式有哪些？各应具备什么条件？
2. 我国国家审计机关是如何设置的？其职责权限主要有哪些？
3. 我国内部审计机构的设置模式如何？
4. 注册会计师的业务范围有哪些？
5. 注册会计师的行业管理体制是什么样的？

在线测试



单选题 1



单选题 2



多选题



判断题 1



判断题 2