

HANDBOOK ON GOVERNMENT

AUDITING IN DEVELOPING COUNTRIES

发展中国家 政府审计手册

● 联合国公共行政和财政处 编

● 王承祯译 ● 丁杏芬校

中国审计出版社

发展中国家政府审计手册

联合国公共行政和财政处 编

王承祯 译 丁杏芬 校

中国审计出版社

发展中国家政府审计手册
联合国公共行政和财政处编
王承祯 译 丁杏芬 校

中国审计出版社出版
(北京白石桥路甲4号)
北京外文印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经销

787×1092毫米 32开 3.25印张 67千字
1990年4月第1版 1990年4月北京第1次印刷
印数 1—3 000册 定价: 1.20元
统一书号: ISBN 7-80064-047-7/F·15

前 言

今日审计的职能和国家审计机关的日益增加，应归因于国家立法机关这样一个历史性的要求：即对国家的收入和支出实施控制并确保其经济责任。因此，在许多发达国家和发展中国家中，审计机关由国家立法机关所设置，它们独立于政府的行政部门，以协助立法机关执行上述任务。然而，这种控制和经济责任的传统观念只局限于证实政府的经济事务是否符合立法机关制定的法令。因而，审计职能重点在于核对政府经济事务在财务上的准确性和法律上的合法性。

这种单纯的财政和财务审计，同政府在社会经济生活中所起的极小作用相适应，并把它们的经济业务主要地，如果不是唯一地，局限于维持法律和秩序。但是，近几十年来，特别是在政治上取得独立以后，发展中国家的政府肩负着为国家加速经济和社会发展的重任，并且发挥着积极的作用。许多政府采用了计划作为决策的一个不可分割的手段。其结果是公共部门不断增多，公共活动继续增加其多样性和复杂性。在这种有计划的发展中，除了政府经济事务的合法性和合规性之外，政府管理的范围已明显地扩大。目前政府特别关注的问题是要确保尽可能经济地使用它们的有限资源，以保证达到计划的目标和目的。

正是在这样的形势下，近年来绩效审计问题已被列入议事日程。政府审计在有计划的发展领域中的作用业已扩大，这已成为公认的事实。绩效审计要求对政府经济业务的经济性、效率和效益进行检查。首要的观念是要分析公共支出对规定的目标和目的作出预期贡献的效果，并应对上述过程中发生的费用作出分析。因此，绩效审计同财务审计的差别在于，它的重点已从单纯的财务考虑转移到成本、产品和目标的完成情况。

绩效审计完全适合有计划发展中所需的全部评估体系。这种评估的目的是把实际结果同既定目的和目标相比较，不仅要看到有利因素，也要发现背离目标的偏差，找出产生这类偏差的原因，并采取使用资源的有效措施。它通报计划的执行情况，并把经验反馈给中央计划和预算机关以及行政机关。这就为短期的政策和项目的检查和修正提供了可贵的教训，并为将来的后继发展计划提供了经验。通过连续反馈的途径，政府就能找出超额完成目标的机会，或者认识新的、起了变化的约束因素。这一不断学习的过程，使有关部门能采取措施来改正正在组织和管理项目中的缺点，并提供重新配置资源的机会，以便利用新的有利变化，并且对不利的事态发展作出协调的、有计划的调整。国家计划机制的一个重大失误就是对绩效评估缺乏系统的规划。这种评估是为了找出政策、计划和项目的执行情况同预期的结果之间的差距和取得了多大的效益。

在发展中国家中，加强作为绩效评估的工具之一的审计机关和重新规定审计职能，这确实是一项艰巨的任务。有少数国家至今没有正式的预算，也不存在传统的审计机关；更

多的国家虽然设置了审计机关，但它们即使进行传统的审计，也因缺乏训练有素的人员和会计纪录的匮乏而使其效果受到影响。在上述国家中，至关重要的任务是，首先应采取措施加强它们的公共财务的基础结构。但是，也有相当多的国家，特别是亚洲和拉丁美洲国家，有着相当充足的财务基础结构，也可以得到一定数量的训练有素的人力资源。因此，这些国家已经具备了重新确定它们的审计职能和加强审计机构的潜力，以使其成为绩效评估和监督的助手。

然而，绩效审计的发展带来了一系列值得调查和研究的问题。首先和最重要的问题是关于绩效标准和方法的制定。不同的项目有不同的目的、设计和效果。政策和项目常常具有多种目的，有时还会派生出非意向的结果。因此，重要的是要区别主要的和次要的目的、直接和间接的利益以及外部事物。为此目的去规定一套标准的方法将是徒劳的。但是，如果一批项目、部门和一系列政策具有共同的重点，为它们确定一套适当的方法将是建设性的和有益的。

同样重要的问题是关于审计技术的选用。使用合适的技术不仅同项目的组织和管理的格局有关，而且关系到审计的适时。发展项目日益复杂，而其组织，诸如国营企业更加具有重要性。由于考虑到时间和资源的不足，综合审计几乎难于实行，恰当的审计技术至少对评估那些作为发展核心的项目 and 政策是重要的。因此，我们的任务是要在一些国家中建立这种核心，并且开发快速有效的、关键投入最少的调查和报告技术。

由于发展中国家的公共企业的增加和它们在国家发展中的不同作用，对它们的审计具有很大的重要性。大多数传统

的审计机关不能承担这项任务，它们还没有制定替代的或补充的标准以扩大商业审计准则之外的审计范围。因而，对公共企业的审计往往集中于资产和负债、收入和支出的验证。这种财务审计必须以绩效审计为补充，这就要求制订能反映公共企业经营的社会、经济、政治环境的标准。这种标准和绩效评估框架必须特别注意有相当大的国内私人资本和外国资本参予的公共企业的情况，这种参予可能带来组织上的不同结构和不同的决策，公众的目标只能在这种环境中去实现。虽然政府审计机关按照传统将其调查和报告限于公共机构，但有时候也会提出它们是否应将审计范围扩大到对经济业务的审计问题。提出这种建议的部分原因是发展中国家很少有中央机构来对经济业务活动进行协调和评估。因此，如果能加强中央审计机关和建立合适的评估机构，就可以建议它们对经济业务实施全面和持续的评估。

然而，必须认识到不论是发达国家和发展中国家，通常实施的是事后审计。除了在大多数国家中存在着年度报告被大大推迟的事实外，事后审计的一个固有缺点是审计结果对管理部门的用处大为降低，因为当审计报告和结果发表时，被审计的项目早已完工。虽然有足够的正当理由去减少外部审计的时间延误，但仍需采取补充的措施和制度上的安排以保证项目评估和控制的连续性。在进行绩效评估时，内部控制和内部审计是外部审计最好的补充过程。很少国家为内部控制和内部审计作出系统的安排，主要原因是它们所提出的制度方面存在的和实质的问题没有引起人们足够的注意和详细的研究。内部控制和内部审计基本上是管理手段，但是它们也会提出组织结构、分析技术和报告方式方面的问题。它

们为便利外部审计工作提供了资料和信息。因此，检查内部控制和内部审计的范围和方法，做好公共实体内制度的安排，以及检查这两个基本管理过程同外部审计之间的合作机制等，都是恰当的和有益的。

根据有计划发展的要求，联合国对审计职能的加强和重新定向以及为实施有效的绩效审计做好制度上的安排都给予了关注。计划通过共同的努力，对上述问题采取一系列的研究步骤。其中有些问题已经在自1971年起由联合国会同最高审计机关国际组织和德国经济发展基金会举办的有关政府审计的三次国际研讨会上作了讨论。大部分发展中国家和发达国家都派代表参加了这些研讨会。研讨会上的讨论和提出的建议以及联合国在这一领域从事技术合作活动中所取得的经验，对今后论述这些重大问题以及为改进发展中国家的审计工作而制订普遍的指导方针，将有所裨益。

这本手册是根据上述研讨会提出的建议汇编的，它向读者提供了政府审计的概貌。它不讨论关于政府审计机关的地位、组织和配置问题，因为它们取决于组织和行政的惯例，而这些都因国而异。因此，它的内容集中在政府审计的一般原则、作用和实务，并且，阐明了政府审计的重要原则和准则，讨论了内部控制和内部审计的重要性和基本要素。它也指出恰当的内部控制和内部审计系统是外部审计对政府工作实施有效管理和评估的最有用的补充。鉴于在发展过程中，国营企业部门的重要性日益增加，手册用一章的篇幅专门论述了对国营企业的审计工作。同样，为发展项目的审计也单独写了一章。

本手册意图为发展中国家提供一本指南。这些国家正试

图改革其基本审计制度或计划设立中央审计机构，它也有助于培训审计官员。应注意的是要使审计工作的改善充分发挥作用，还必须对会计制度作相应的改革，因为政府的会计工作是审计的基础。关于这一点，请读者注意阅读联合国1970年出版的政府会计手册。

本手册由联合国经济和社会事务部公共行政和财政处编写。乔治·隆生（George Ronson）、E·J·劳哈纳（E·J·Rouhana）和詹姆斯 P·韦斯勃莱（James P·Wesberry）任顾问。他们协助秘书处工作，并作出了重要的贡献。

引 言

审计是一项纪律，它主要在本世纪得到了发展，并正处于方兴未艾阶段。虽然在古代已经指派独立人员对活动或经济事务进行审查，以作为控制措施，但从专业意义上应用“审计”这一专门名词却是相当近代的发展，而审计专业的发展则更是近来的事了。在很多国家中，如同在这本手册所叙述那样，专业政府审计已经开始并正在完善之中，结果使政府在公共活动中在提高经济、效率和效果方面得益匪浅，并增强了公民对他们的信任。

一般地说，政府审计较之私营企业审计发展缓慢，这种情况也存在于会计工作方面。近年来，政府审计取得的很多进展是基于私营部门技术的转让。因此，现代政府审计师同私营部门的审计师一样坚持同样的准则，并在他们的专业工作中使用相似的方法。

政府审计的性质和概论

由于政府审计经历了多年的演变过程，它的范围同政府的其它活动和工作的扩展及其复杂性保持同步。政府官员、议员和一般公众希望了解政府资金是否运用得当并按照现行法律办事。他们也要求进行独立和客观的审查以测定政府的计划是否经济、有效率、有效果地得到贯彻，它们的目标是

否真正实现。对众多的信息的需求，扩大了政府审计的范围，使它不再主要限于财务和作业。

政府审计的定义和概述当然会因政府、作者和实践者的不同而有差异。现将基本的审计主题和实务概括如下：

政府审计是对政府机构的财务、行政和其它工作实践之后所进行的客观、系统、专业和独立的审查。目的是为了对它们进行评价和检验，并提交一份报告，内容包括对审计结果的说明，结论以及有关负责官员今后行动的建议，如果是对财务报表的审计，则应对它们的公正性发表恰当的专业性意见。

关于政府审计可以有两种主要的基本设想。第一，它可作为一种机制或过程来获取政府资金的会计情况；第二，它提供政府行政机关的经营、管理、计划和政策的状况以及执行计划的官员的经济责任的履行情况。

政府机构或单位在职责、计划、活动、性质、规模和组织结构类型方面存在相当的差异。有的同私营企业相似，而有的则差别很大。尽管有这些差别，政府审计在许多方面同对私营企业或其它非政府机构的审计是相似的。对政府或准政府机构、单位或企业的审计通常具有明确的目的和范围，并按规定的方式进行工作和以报告为终结。

目的

审计是为了实现下列中的一个或全部目标：

(1) 按照审计师的专业性意见，确定被审计单位的财务报表是否对财务状况、经营的结果和财务方面的变化，作了公正和准确的描述，是否同上一年一样一贯遵循公认的会计原则。

：

- (2) 确认被审业务是否遵循法律条款;
- (3) 对资源的管理和使用方面是否经济和有效进行评估;
- (4) 对被审机构完成政府和本单位管理部门规定的目标方面的经营效果进行评价。

范围

审计的范围包括审查一个机构或一组联营单位的财务、行政和其他业务活动或这类业务的任何一部分活动。它评价被审的业务活动,把它们同经营标准、质量、成本限额或任何其他标准,包括被审单位自己制订的政策、计划和战略等作出比较。

审计程序

审计工作必须遵循下列指导原则:

(1) 审计工作是在被审事项完成之后进行的。但是,对个别项目,审计既可以在项目的执行过程中进行,又可在项目完成之后进行;

(2) 审计是一种审查,它包括资料的收集及其可靠性的测试、评估、研究、检查、判断以及必需的调查以完成审计的目标。这也包括核实被审事项的合规性、确当性;

(3) 保持客观和公正,审计师同被审活动的关系是独立的,一定要注意保持一种独立的精神状态并保证给他人以完全独立的外貌;

(4) 进行有计划和系统的审计。为了满足每项特定审计的要求和实现其目的,需要制定专业的审计计划,并根据审计师遇到的实际情况进行贯彻;

(5) 审计是一项专业性工作,由审计师根据本国公认

和规定的专业要求，并遵照职业准则和道德规范去加以实施。

报告

审计以一份正式的书面报告并向管理官员口头通报审计师的工作结果而告终。报告对每项重要的审计结果作出详细的述评，包括每项审计结果的情况、标准、效果和原因。虽然审计的结果常常带有批评的性质，但报告也可以包括积极的出色的成就，这样就能更为合理和全面地报告审计结果。

报告也提出审计师所审查的每个领域的结论。这种结论可以包括因偏离法律和行政管理条款而需要采用的惩罚措施，或其他改正行动以及确认需要改进的行政和管理工作。

报告就改进被审事项提出了建设性建议。就有关使用政府人力、物力和财力资源方面提出提高效率、经济和效果的建议是政府审计师的主要贡献。

在各类审计，包括对财务报表审查后作出的报告中，审计师要对报表的公正性以及是否遵循公认的政府机构会计准则提出专业性的意见。

定义：经济、效率和效果

在政府活动和工作中，法规、政策、指示、指南、手册、审计报告和评估报告方面经常提到“经济”“效率”和“效果”的专门名词。每个人都希望政府在工作中记住这些目标，但是这些专门名词很少为负责经管特定政府计划的官员作出指导性规定。可以这样认为，在各类政府计划中，专门名词的使用是不同的。

对政府审计师和评估员来说，这些专门名词具有十分重要的意义，因为他们的原则、标准以及其他工作指南重视取得事实和文件证据以支持调查结果和结论，这些结果和结论说明被审计和被评估的各种活动是否经济、有效率和有成果地进行。因此，这本手册对这些专门名词作了若干定义，以为使用者提供指导。当然，这三个专门名词是相互关联的。

经济

经济是指对政府机构、项目或企业的事务进行实际的系统的管理，它保证以最小的经营成本去行使法定或指定的职能和职责。

简言之，审计师必须查实用于专项活动的资金或其他资源是否有浪费或使用不当，其原因如下：工作的重复，繁琐的制度和程序，满足于次要或表面需求的非生产性活动，物资采购和人员调配方面的失误，设备的滥用以及存货管理的薄弱和超员。

效率

效率是指有条不紊地完成指定的目标、生产指标或其他特定的计划目的，这将有助于降低经营成本而又无损于政府机构或企业所提供的服务水平、质量或时间。

审计师就规划、组织、安排、资源的使用、监督、检查等方面是否充分来测试计划或项目执行的效率。这将有助于回答不可避免的问题，诸如：目的和目标是否实现了？是否及时？费用是否在原批准的限度之内？能否通过其它活动进程并以较小的成本获得更多的收益或产品？是否对替代措施进行了探索以及评价它们的标准是什么？

效果

效果是指采取行动保证政府机构、项目或企业以最低的成本（经济）和在规定或协议的时间内以切实可行的方式（效率）实现明确规定的预定计划、目的或目标。

政府和私营的审计组织机构

最高审计机关

这是依法负责进行专业的政府审计的最高政府审计机关。依照国家的立法和传统，最高审计机关具有多种形式和不同的名称。它们最通常的名称是审计长公署、主计长公署或会计法院，虽然很多其它的专门名称也被使用。应当注意的是会计法院除了审计之外，还有其它的法律职能，或者并不进行审计。

一个国家的最高审计机关除了对政府和半政府机构和团体进行独立的审计外，还常常负责制订政府审计标准，为各级政府的所有审计师实施政府审计之用。它也可执行其它与此密切相关的重要职能，如为政府审计师提供专业培训，规定会计准则，批准会计手册或制度，指定或同私营企业签订合同，托其承办对政府机构或企业的审计，并使其保证工作质量。

其它政府审计机关

按照政府的结构，也可设置其它的政府审计机关。各类联邦制尤其具有这一特点，它们的州或省的审计机关可以同最高审计机关协同行使职责，或者独立进行工作。在有些国家，其它的专门审计机关可适用于政府活动的特定领域。

或许，最普通的政府审计组织是内部审计机构或部门，它们在重要的政府机关内行使其职责，来为机关管理部门服务。内部政府审计及同独立的或外部政府审计的对比，将在本书第三章中作更详尽的探讨。但是，审计标准（第一章）对所有类型的政府审计，包括内部审计一般都是类同的。

私营审计公司

有的政府利用私营专业审计公司对公营机构或企业进行审计。这常常是出于下列原因：政府审计机关尚未得到充分发展和专业审计师不足；政府审计机关的资源短缺，难以满足所有的审计需求；国际贷款协定需要这类审计；政府需要鼓励私营审计公司的成长和发展。

如果利用私营公司来实施政府审计，可采取若干可选择的预防措施，以保证审计工作的质量。在选择审计公司时应谨慎从事，以避免利益冲突。根据不同单位要求或任命审计，可以由最高审计机关、一名政府成员或由有关官方任命的客观的小组或委员会来选择审计公司。对审计师独立性的要求是最为重要的。

另外，对审计范围、审计周期以及审计过程中和完成后作出报告的时间和渠道，应有一个明确的理解。实施政府审计时，应当遵循一般公认的审计标准和国家批准的更为详细的审计标准以及对合格公司和人员严格的专业和技术要求。应当允许雇用单位对审计计划、现场工作、工作底稿等进行监督、控制和参与协调，但不得有损于公司的独立性。

在审计结束时，审计公司需要同被审单位、最高审计机关以及报告结论和建议中涉及的管理部門会见，并详细检

查、评估、分析和讨论审计报告的草稿和定稿。

在有些国家的政府审计名声不大或尚处在发展过程中，利用私营审计公司进行政府审计是取得审计专业服务的十分有用的方法。但是，必须注意使用完全合格的和公认的公司或个人，以保证审计达到足够的覆盖面和质量，并避免浪费金钱。