

【萨班斯—奥克斯利法案经典文库】

联邦政府审计

——法律、规则、准则、实务与萨奥法案

Federal Government Auditing
Laws, Regulations, Standards, Practices & Sarbanes-Oxley

【美】爱德华·科尔尼 杰弗里·格瑞 罗尔丹·费尔南德斯 科尼利厄斯·蒂埃尼 / 著

● 张苏彤 ● 高锦萍 ● 陈刚 / 等译

SOX

萨班斯—奥克斯利法案



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



John Wiley & Sons, Inc.



【萨班斯－奥克斯利法案经典文库】

联邦政府审计

——法律、规则、准则、实务与萨奥法案

Federal Government Auditing
Laws, Regulations, Standards, Practices & Sarbanes-Oxley

【美】爱德华·科尔尼 杰弗里·格瑞 罗尔丹·费尔南德斯 科尼利厄斯·蒂埃尼 / 著

● 张彦彬 ● 高锦鑫 ● 陈刚 / 等译



萨班斯－奥克斯利法案



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



John Wiley & Sons, Inc.

著作权合同登记 图字：01-2007-2932号

图书在版编目 (CIP) 数据

联邦政府审计：法律、规则、准则、实务与萨奥法案/(美) 科尔尼等著；张苏彤等译.—北京：中国时代经济出版社，2009.1

ISBN 978-7-80221-472-9

I. 联… II. ①卡…②张… III. 政府审计—美国 IV. F239.44

中国版本图书馆CIP数据核字 (2007) 第187012号

Copyright © 2006 by John Wiley & Sons, Inc. All reserved.

Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

Published Simultaneously in Canada.

No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, scanning, or otherwise, except as permitted under Section 107 or 108 of the 1976 United States Copyright Act, without either the prior written permission of the Publisher, or authorization through payment of the appropriate per-copy fee to the Copyright Clearance Center, Inc., 222 Rosewood Drive, Danvers, MA 01923, 978-750-8400, fax 978-750-4470, or on the web at www.copyright.com. Requests to the Publisher for permission should be addressed to the Permissions Department, John Wiley & Sons, Inc., 111 River Street, Hoboken, NJ 07030, 201-748-6011, fax 201-748-6008, or online at <http://www.wiley.com/go/permission>.

法律、规则、准则、实务与萨奥法案
联邦政府审计

罗尔丹·费尔南德斯 科尼利厄斯·蒂埃尼
[美] 爱德华·科尔尼 杰弗里·格瑞 著
张苏彤 高锦萍 陈刚 译

出 版 者	中国时代经济出版社
地 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
电 话	(010) 68320825 (发行部) (010) 88361317 (邮购)
传 真	(010) 68320634
发 行	各地新华书店
印 刷	北京市鑫海达印刷有限公司
开 本	787×1092 1/16
版 次	2009年1月第1版
印 次	2009年1月第1次印刷
印 张	23.5
字 数	384千字
印 数	1~5000册
定 价	52.00元
书 号	ISBN 978-7-80221-472-9

版 权 所 有 侵 权 必 究

前言

从上世纪五十年代起，对联邦政府的审计一直处于逐渐的发展演变中，直到 1972 年，联邦政府审计主要由两部分构成：由政府的内部审计人员对联邦部门进行的审查，以及由内部审计师对政府合同和受让人实施的“外部审计”。对于所有联邦政府机构和项目的审计人员以及可能受到联邦政府审计的其他人员而言，本书具有很好的指导作用。本书可以为所有的联邦政府审计人员，包括对联邦政府项目、合同相对方以及受让人实施审计的审计人员，受到联邦政府审计影响的人士及其他应该对政府审计有所了解的人提供有关政府审计的基本知识。

2005 年，美国国会颁布了由联邦审计和内部审计准则与要求组成的法律汇编；联邦预算管理总局（OMB）发布了有关联邦政府审计的规则与条例；联邦总检查委员会提出了审计规则与程序要求；美国审计署（GAO）发布了政府审计准则（GAS）（自从 1972 年以来，已经历经数次修订）；美国注册会计师协会（AICPA）的公认会计准则也就政府审计准则的可应用性、适当性及强制性等方面给出了意见。在 2002 年通过的《萨班斯—奥克斯利法案》，要求对所有的上市公司的管理情况进行年度评估，并对公司财务报告之上的内部控制进程独立审计。《萨班斯—奥克斯利法案》是否将引发制定影响联邦政府审计的附加法律条款尚需拭目以待，但是该法案无疑给对联邦审计和内部控制有兴趣的当权者以加强监管的正当授权。

联邦审计在大学课程目录里不是一门典型的课程，而且学术

界围绕这一主题的论文与出版物也明显不足。联邦的法律规范注重政府的需求、目标与要求，但是就有关什么是联邦政府审计，为什么要进行联邦政府审计，如何实施联邦政府审计以及由谁来实施联邦政府审计这些基本的问题鲜有详细的指导。

本书由四位来自 Kearney 会计公司的注册会计师写作完成，其意图在于通过汇编相关准则形成的单一来源的信息指南，满足对联邦机构和部门进行审计以及对合同相对方、受让人、大学和其他非营利机构进行审计的需要。Kearney 会计公司是一家成立于 1985 年的地区性会计师事务所，该所专门面向联邦政府的执行部门、立法部门和监管部门与机构以及与联邦政府存在业务往来的其他机构提供审计、会计和信息技术服务。有关该会计师事务所的进一步的信息可以查阅网址“www.kearneyco.com”。

本书的读者对象包括受雇于联邦政府或其他机构的职业和非职业雇员，如对政府实施内外部审计的审计师、督察长（IG）、独立会计师、军事财务特派员、立法者、立法机关雇员、州和地方政府官员、财务经理、预算官员、项目与财务分析师、律师、系统设计师和系统专家等。简言之，所有对联邦政府财务活动有兴趣或经常与联邦政府有财务往来的人都可能是本书的读者。本书所以分成有详有略的若干部分，就是为了满足多方面读者的兴趣与需求。

第一部分——联邦审计的背景由四章组成，突出介绍了联邦会计与审计的演化，即导致形成审计准则的法律、规则、条例、准则和其他要求，这些审计准则运用于联邦政府部门或机构和其他各类与联邦政府有商务行为的机构，这样的商务行为主要是由于联邦资金合同或受让联邦拨款所引起的。这一部分也包括了有关《萨班斯—奥克斯利法案》的推论以及有关联邦审计师的章节。

第二部分——联邦预算，会计和财务报告包括两章，都采用非技术性语言的表述方式介绍了预算、会计以及财务报告、支出

和联邦资金的运用。前一章简要叙述了联邦预算的过程和联邦会计交易的循环。后一章描述了联邦部门和机构所要求的财务报表。

第三部分——联邦政府审计的几个章节描述了对联邦政府机构和部门实施审计的范围和工作内容。这些章节涉及这样一些特别的审计术语：(1) 联邦审计模型，(2) 审计计划，(3) 内部控制记录，(4) 评估控制风险，(5) 控制测试和实质性测试，(6) 审计终结、质量控制和报告（包括要求的报告形式）。

第四部分——几种联邦政府审计强调了除年度财务报表审计之外，还有其他审计目标、问题、任务和其他相关的联邦资金的审计和检查。这些审计和检查的范围是有限的，包括在《单一审计法案》下执行的审计、绩效审计、合同审计和拨款审计。这个部分将呈现选择性的、专门性的审计，这类审计需要特殊知识和专家知识，用于审计的计划、设计和执行方法。

这本书是专长于联邦政府机构财务管理问题的无数的会计师、审计师、财务经理和系统咨询师许多年实际工作经验的积累。与此同时，国会、预算管理总局、美国审计署^①、美国注册会计师协会、上市公司会计监督委员会（PCAOB）、联邦会计准则咨询委员会（FASAB）、首席财务官理事会、检察官总署等组织也为创立有关审计的知识体系作出了毋庸置疑的贡献。所有以上组织颁布的法令已经形成一个特殊的知识体系，要求每一个人必须拥有它，才可能对获取和支出联邦政府基金的任何组织实施审计。

^① 2004年，美国审计署（General Accounting Office）更名为美国审计署（Government Accountability Office），仍简称GAO，本文通篇使用该机构的新名称。

目 录

前言	(1)
----------	-----

第一部分 联邦审计的背景

第 1 章 联邦政府审计的背景	(3)
第 2 章 联邦审计的依据：法律、法规和 审计准则	(19)
第 3 章 联邦政府与《萨班斯—奥克斯利 法案》	(45)
第 4 章 联邦机构和项目审计师：联邦审计官员、 州审计官员、独立审计人员	(65)

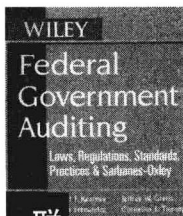
第二部分 联邦预算，会计和财务报告

第 5 章 联邦预算	(87)
第 6 章 联邦财务报表	(109)

第三部分 联邦政府审计

第 7 章 联邦审计模型	(141)
第 8 章 计划审计	(163)





第 9 章	内部控制文件：什么，谁， 在何处，为什么？	(181)
第 10 章	评估控制风险	(201)
第 11 章	控制、交易及账户测试	(217)
第 12 章	审计终结阶段，质量控制和 报告过程	(249)

第四部分 几种联邦政府审计

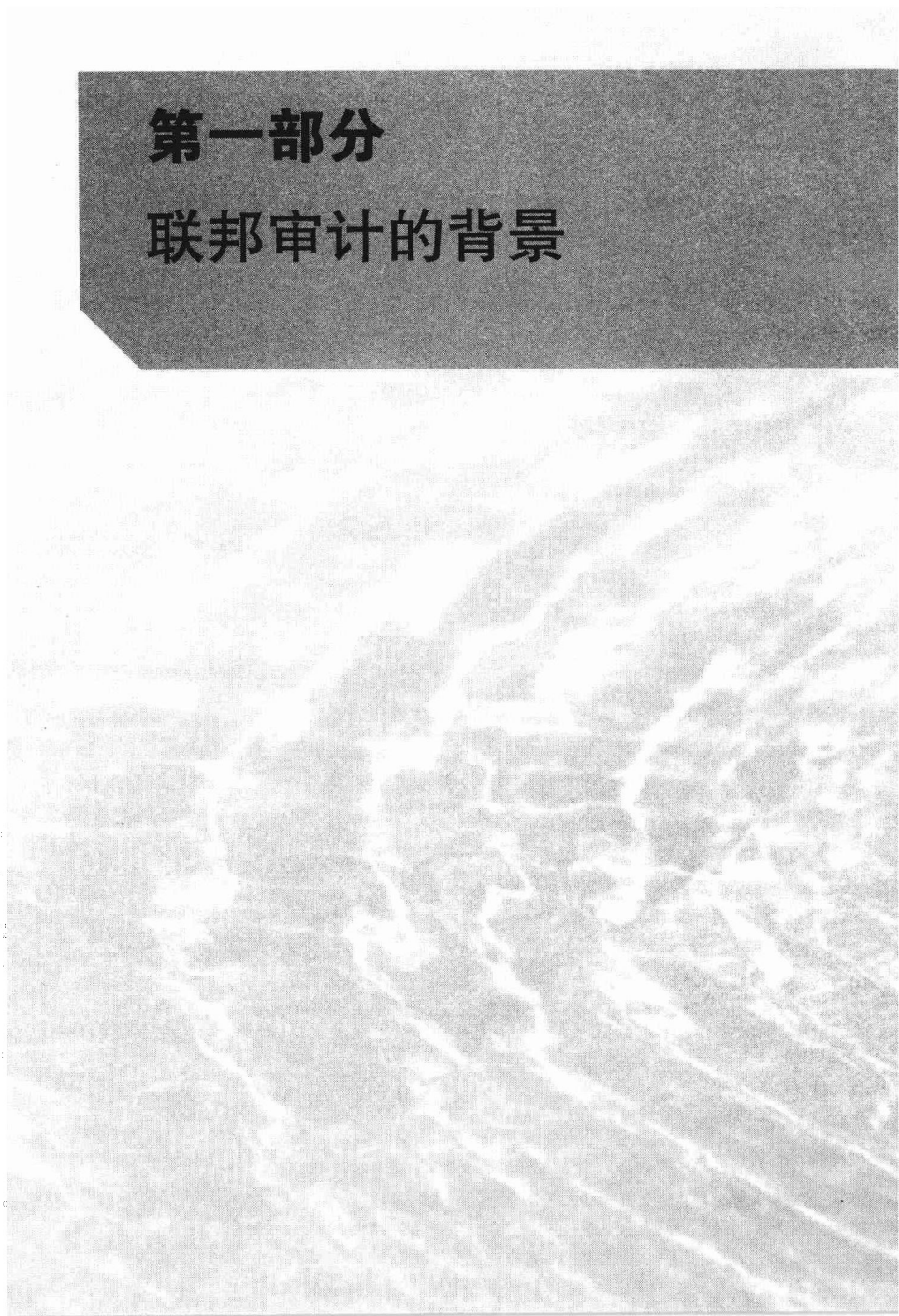
第 13 章	单一审计	(281)
第 14 章	绩效审计	(301)
第 15 章	采购与合同审计	(321)
第 16 章	拨款审计	(341)

词汇表	(365)
-----------	-------

译者后记	(369)
------------	-------

第一部分

联邦审计的背景



联邦政府

第 1 章 审计的背景

1.1 沿革，标准制定，责任和审计类型

在美国，政府的财政影响是非常巨大的。联邦政府对经济的影响要远远超过任何州政府、地方政府或者私营企业，如果在这里不谈及对其他国家的影响的话。美国联邦政府每年要动用人员经费数百万美元，拥有几十亿美元，花费几万亿美元。例如 2006 财政年度（截至 2006 年 9 月 30 日 24 点），联邦政府的预算为 21,770 亿美元，而实际决算为 25,390 亿美元。这仅仅是预算内支出，而不包括预算外的开销和独立机构、政府资助的机构、政府公司以及其他政府部门的所有开销，这些还有另外的几万亿美元。

1.2 联邦审计的沿革

联邦审计的起源可以追溯到早年美国宪法的构思阶段。接下来的章节将回顾并总结政府审计发展的主要过程。

1.2.1 联邦财政管理：忧虑和失望

建国初期宪法的制定者将联邦政府的财政事务责任赋予立法部门，

推动了定期审计的发展。然而在美国，政府的国库和财政是公民和立法者所关心的问题。殖民时期审计的重点和今天非常一致：如预算的执行情况，报告收据的完整性，支出的合理性，税金的申请和使用以及合法性情况。^①

在两百多年的过程中，审计的实践和不断出现的问题引起了许多纷繁复杂的含混关系，这似乎是无穷无尽的法律纠纷、诉讼和审判的根源。联邦政府、法院、公诉人和财务职业人员，对什么是可以接受的审计并非都有明确的观点。人们致力于制定审计准则，强制实施特殊的审计流程。通常这些规则都是适当并得到广泛应用的。但是在很多情况下，是无法期望，也不可能为审计师、立法者、监督者提供适用在任何场合和条件下的审计程序，准则制定者只能要求审计师“职业判断”。有时，“职业判断”与监督者、被审计者以及其他审计报告使用者不一致，进而遭到他们的反对。这些很明显地出现在上世纪九十年代和二十一世纪早期大量的会计、金融和审计案件的不完全的文件和电子文档记录之中。在许多例子中，对审计实践的争议还涉及公众交易公司。对法院文件的回顾和政府行政法院都揭示了联邦和其他政府部门类似的争端。

1.2.3 审计：问题还在延续中

审计的问题延续。到底什么是合理的审计范围？什么样的交易过程应该审计？审计多少次交易过程？在哪一个财政年度进行？什么样的审计报告应该公布？谁说了算？《会计师》（The Accountant）杂志的不同版本具有互相矛盾的阐述。来看看 1880 年对审计期的期望：^②

将审计者的任务和法官与陪审团相比较；就一些重要的事件，必须进行判断；但是审计师不能进行预测或表达任何感情；应该专注于确凿无误、可靠、切实的事实。

当然，大多数非会计职业人员不可能赞成对财务报告和审计这样严格地界定。对一个单位财务状况的审定数的形成过程不可避免地充满审

^① William Holmes, Linda H. Kistler, and Louis S. Corsini. Three centuries of Accounting in Massachusetts. (New York: Arno Press, 1978)

^② The Accountant 曾是美国会计协会前身的专业杂志，今天该组织是美国会计专业教授的全国性组织。

计师的判断，审定数对公司而言是盈利数，对政府而言是资金余额。在财务报表中的所有余额都将是不同层次的估算，甚至预测和设计的产品，除了现金余额可能是个例外。很明显，所谓的“专注于确凿无误、可靠、切实的事实”从来都是不现实的。

独立的会计师首先通过为政府部门（通常是不设内部审计师的政府部门）工作而获取国家的认可和知名度。十九世纪晚期，会计师们与激进的改革派和政府“空想改革家”为伍，尖锐明确地指出了腐败和政府在处理公共事务危机时的低效能间的联系。缺乏统一的会计制度，严重不足的财务报告以及未能对定期独立的审计做出要求，是公众无法了解这些问题的严重性的主要原因。^①

用于联邦部门的审计准则与用于私人组织的审计准则非常相似。正如对私营组织的审计一样，联邦审计必须满足一些支持者的要求：诸如立法审查官员，联邦行政法规制定部门，其他联邦部门的相关执行者、众多会计和审计准则的制订者。导致的结果是联邦审计必须遵循一系列的法律、法规、规定、习惯和其他会计实践等规范，这些规范被国会相应委员会，各种行政机构和非政府团体所汇编。

国会已经意识到重申现行审计指南的必要性。此书在编写期间，国会众议院政府管理、财务和会计改革委员会正在寻找方法，以保证政府行政执行官员对其行为更加负责。该委员会附属委员会主席宾夕法尼亚州共和党众议员托德·罗塞尔·普拉茨（Todd Rossell Platts）举行听证会，听取了有关如何保证持续地改善联邦政府财政管理工作的意见。本书的两位作者就在这次由众议员普拉茨主持的听证会上作证词。听证会的重点就是讨论对若干年前通过的许多联邦财政管理法律进行可能的合并和简化（这些法律的部分内容将在第2章内展开讨论）。

1.3 联邦政府审计：定义和范围

在上世纪七十年代，美国审计署宣布对于政府各部门要施行与以往不同的，更为全面的审计。如果一时无法运用完全不同的审计准则，那么起码要制定补充准则。补充准则涉及的内容要超越“与联邦政府、州

^① Gary John Previts, and Barbara Dubis Merino, *A History of Accountancy in the United States*, (Columbus: Ohio State University Press, 1997), Chapter 5.

和地方政府各种组织团体和其他设计或被联邦财政资助的机构的责任密切相关的财务”这一范围。因此，被美国审计署接受的“政府审计准则”对“审计”的定义是：

审计不仅指由会计人员检查财务报表的工作，而且还包括对合法性、经济性和运营效率和项目成果有效性的审查。审计不仅要财务报告是否得到公允表达意见，而且要根据控制测试的性质和结果对审计工作是否充分表达意见以及对被审计单位是否遵循法律法规合同表达意见。

在 2005 年，联邦政府审计不仅仅集中审查单位的财务状况，还包括对被审计单位绩效、管理、合法性、财务控制的有效性进行相关的评估与取证。对财务状况的审计当然非常重要，并且其重要性未来也不会改变，这是一切审计工作的前提。然而对财务数据的审计，由于针对特定时点，所能提供的被审计单位的信息——包括被审计单位是否具有足够效率的信息，以及被审计单位的运行是否达到了授权立法设定的目标的信息——是十分有限的。

2003 年 6 月，美国审计署审计长通过最新一版的政府审计准则（财务审计准则从 2004 年 1 月 1 日生效，鉴证标准从 2004 年 1 月 1 日起开始，绩效审计准则也是从 2004 年 1 月 1 日起开始），宣布：

公共资源使用的责任观念是我们国家管理程序的关键，是健康民主制度最基本的要素。立法者，政府官员以及公众希望知晓政府的服务是否高效、有效、节约以及符合法律法规。他们还想要了解政府是否按要求完成任务，是否实现既定目标，以及花费了多少成本费用。

政府的管理者应就其行为与结果对立法机关和公众负责。政府审计是确保政府为人民履行职责的基本措施。审计还能增强各政党和利益相关者对获取的政府执行各项任务，内部监控系统及完成任务结果信息的信任程度。

二十世纪八十年代中叶的开始，国会的关注、特别调查、听证会和新法律为对联邦政府的各种活动开展更为经常和严格的审计提供了机会。到二十世纪九十年代末期，政府审计的重要性愈显突出，需要年度审计的政府机关数量大幅度增加。这些新的法律强制进行严格审计：更广泛关注联邦政府各项事务的审计不仅为国会和行政机关管理者提供了更多的信息，而且为联邦监管者提供了财务与运行方面的资料。

年度报告。美国审计署完全独立于行政机构，仅对国会负责。它由审计署审计长领导。审计署审计长由总统提名，经国会的同意和批准就任，任期为 15 年，任期内不得更换，除非经由国会的弹劾程序予以罢免。

1972 年，美国审计署初次出版了《用于政府组织、项目、活动和功能的审计准则》，再版改名为《政府审计准则》，根据封面的颜色也被俗称为“黄皮书”。《政府审计准则》认为对公共资金、联邦和其他公共财政资金的使用情况的审计内容不仅限于由注册会计师和其他审计师做的年度财务报表的审计范围。《政府审计准则》指导财务报表审计，评估和对有关合法合规性、绩效审计和内部控制的调查取证。在《政府审计准则》中，美国审计署将审计分为三种类型：^①

1. 财务报表的审计，其结论是审计师提出的审计意见；
2. 与财务相关的审计，审计师对此不仅限于提供审计意见，还可能提供书面的保证和证词；
3. 绩效审计，其范围包括对项目有效性、经济性和效率、内部控制以及合法合规性的全面测评。

1.4.3 美国预算管理总局

预算管理总局是行政机构，是总统行政办公室的一部分。其主要职责是帮助总统改善和执行联邦政府预算，提供管理政策指导以及全面监控联邦内阁部门、其他机构以及各委员会的预算执行情况。预算管理总局组建于 1970 年，而它的前身预算局成立于二十世纪四十年代。更早的 1921 年《预算与会计法案》则促成了在美国财政部内成立的联邦预算办公室。

通过 1990 年《首席财务官法案》以及二十世纪九十年代有关财务管理的其他立法，国会授权预算管理总局负责联邦会计、审计、制度监管和其他相关的财政职能。在这些职能的实践中，预算管理总局制定了详尽的政策和程序，运用于对联邦行政部门、其他机构及其活动的审计。这些政策发布于被称作预算管理总局通告和公报的文件中，这些文件属于对整个行政机关内部有效的规范和指示，具体指导了政府部门和机构对国会立法的执行。

^① 除非专门注明，所有对政府审计准则或公认政府审计准则的引用与参考均源于美国审计署提供的审计指南——《政府审计准则》，2003 年版。

1.4.4 预算管理总局通告和公报

预算管理总局的通告是具有在有效期内强制执行特性的文件，直到过期或废止。通告可以通过前缀“A”和数字加以识别。例如预算管理总局通告 A-133，题目是《州政府，地方政府和非营利性组织审计》，该通告公布了联邦审计政策、法规以及相关举例，细化了在审计受到联邦财政支持的单位时必须遵循的审计程序。预算管理总局的公报用于以下两种情形：即实施对象是单一的，或者由联邦部门和机构要采取的特别措施，或者公布的事件是临时性的。年份的后两位数字表示公报代表的财政年度，紧跟着的数字是内容的特别编号。例如预算管理总局发布过用于联邦审计的公报：预算管理总局公报 No. 01-02，《联邦财务报表的审计要求》（发布于 2000 年 10 月 16 日，2001 年财政年度）。在这里需要注意，联邦政府的财政年度起始于本年度的 10 月 1 日，终结于下一年度的 9 月 30 日。

1.4.5 联邦督察长办公室

在行政机关内部，有不少由总统行政命令建立的联邦督察长小组，以保证执行超越单个政府机构所做出决策的统一性、经济性和有效性。这些小组的主要功能是负责机构部门内部和单位内部的审计工作，监督检查工作以提高联邦计划和执行的效率和效果，更加重点追查联邦政府范围内的欺诈、浪费和滥用权力的行为。所有督察长共同发展了审计和调查的政策、标准、方法，并提出了与联邦部门、机构以及接受联邦财政支持的各种机构相关的有强制性审计指导意见。

1978 年发布的《督察长法案》在更大范围的联邦机构上，设立了联邦督察长办公室，负责执行和监督各自部门的审计和调查工作。该法案规定督察长由总统提名，经国会听证后批准。督察长有可能被总统撤换，但必须将撤换的原因通报国会。在督察长办公室内，法律要求设立一名督察长审计助理，负责监督对所有联邦机构计划和执行的审计工作。



1.4.6 证券交易委员会和上市公司会计监督委员会

2002 年国会通过的《萨班斯—奥克斯利法案》改变或否定了一些现存的上市公司治理实践。同时，该法案又创立了上市公司会计监督委员会，赋予该委员会以建立报告准则和审计准则的职权，并要求所有登记的会计师事务所必须在为公众公司准备和签发审计报告的过程中严格使用这些标准。而《萨班斯—奥克斯利法案》的要求可能将很快影响到联邦财政管理的所有范围，因为该法案的实质事实上涉及联邦财政管理政策。例如：

- 与有关财务报告的内部控制相关的联邦政策先于《萨班斯—奥克斯利法案》涉及相同的问题。早期的内部控制政策主要有以下渊源：国会颁布早期法律；预算管理总局用以制定和《萨班斯—奥克斯利法案》非常接近规范的政策通告和公报；联邦各部门和机构多年来逐步采纳的与新法案目标相同的会计、内控、财务管理和审计制度；由联邦机构按照联邦督察长和美国审计署的推荐，采取和《萨班斯—奥克斯利法案》非常相似的修正和跟进措施。
- 2002 年《萨班斯—奥克斯利法案》第 404 条款要求上市公司的管理层要对内部控制的有效性加以评估，评估要建立在“合适的，被认可的，由专家根据流程而开发的内控工作框架”基础之上。该法案特别引用了特雷德威反虚假财务报告委员会（the Treadway Commission）的 COSO 委员会 [the Committee of Sponsoring Organization (COSO)] 在 1992 年开发的《内部控制——整合框架》。然而早在二十世纪九十年代，预算管理总局和美国审计署就要求将 COSO 的《内部控制——整合框架》作为联邦机构的准则。

这样，《萨班斯—奥克斯利法案》要求的实质和主要内容，和自二十世纪九十年代以来已经出现在联邦机构中用于改进财务管理和内部控制的法律和联邦政策非常相似或相同。美国审计署在 2004 年的公共论坛宣布，鉴于上市公司会计监督委员会已被授权颁布审计准则，美国审计署将完善《政府审计准则》，以阐明为联邦审计所需要的任何新的指南。