

审计教学参考资料

一九八二年九月

大 连

说 明

、财政部于一九八二年在大连辽宁财经学院举办《审计业务讲习班》，由联合国技术合作部发展管理司派出专家担任讲授。

为满足讲习班教学需要，我们组织人力赶译了一部分参考资料。限于译者水平，译稿错误之处在所难免，请读者批评指正。

一九八二年九月

目 录

1、英国的财政审计部（一九八一年十二月）·····	1
2、英国总会计审计长的任务（一九八〇年三月）·····	13
3、英国总会计审计长的任务（一九八一年七月）·····	39
4、业绩审计中的三个概念——有效性、 效率和经济·····	48
5、效率和有效性审计指导材料·····	61
6、管理审计的实施要点·····	97
7、专题讨论：电力合作社案例研究·····	117
8、瑞典中央财政管理部门的有效性审计·····	124

英国的财政审计部

一九八一年十二月

组织、机构和人员配备

1、总会计审计长（简称 C & AG），是由王国政府以特许证书任命的，具有法律规定的各项责任，也只有在议会两院提出并由王国政府予以免除职务。他的独立性由按法律规定的薪俸和津贴予以保证，且直接从特定基金支付。

2、他的工作人员是公务人员，由他们组成财政审计部（简称 E & AD）。遵循通常法令的方式，财政审计部可以自行任命一些官员，但要经由财政部的批准，而且这些人员的工资也如同由财政部决定的一样。部内的经费是与选举经费相适应的。对本部工作的评价是由财政部采取正常方式予以说明的，与议会费用同等级别的评价来对待。本部门的帐目亦按正常方式向议会汇报，并按行政机构一样要交审计人员进行审计。

3、财政审计部的人员编制定额大约有765人，其中包括有经过专业训练的审计人员620人，以及执行、行政办事和其它辅助人员等多人。财政审计部的主要负责人为本部大臣和三位副大臣。在部级机构以下分设16个处，每个处由一名处长总负责。一名处长负责部门的行政管理、人事管理、专业培训以及部内财政职能；另一位处长主持技术服务，其中包括部门审计政策和计划编制以及会计科目的制定和印刷；再有一名处长负责对所有电子计算机会计系统的复核，审计软件

的展开以及有关电子计算机科目的审计。

4、十三名审计处处长对自己领导的工作向总会计审计长负责。每个处通常配备二名副处长协助工作，处以下还设有若干组，各组由具有管理经验精湛的主任审计师负责工作。具体审计工作的执行人员有高级审计员，审计员、助理审计员以及其它行政工作人员等，这些人员通常分驻在各部门的主要办公室以及被其审计的各单位。

5—10原稿缺，待查补

11、1866年设立总会计审计长办公室是对通过拨款审计来进行全面议会控制和对政府会计实行全面系统管理的主要组织机构。按照1866年法令的规定，总会计审计长实施政府各部门会计的综合审计，然而对陆军和海军帐项目审计则受到限制，要限制在会计资料应能提供符合要求的证据，以控制支付款项的证明。随着各部门财务与会计的机构的发展，各种活动和经济业务量的增多，详细审计成为既不能实行、又不经济，还限制了在较广泛范围的检查，在下面第13段中还要作进一步的说明。有些帐户属于正式规定的例外，如收益和老年养老金，以及特别在战争条件下在审计工作中广泛采用抽查方法。在1921年，通过检查和议会充分讨论之后，法律机关给予总会计审计长根据其处理权限，应注意到按照部门检查的特点来限制详细审计的范围。

12、从此以后，财政审计部的检查主要应用抽查法，当然在一些很小的单位根据需要亦可进行全面审计。

13、在法律机构内部，在公共会计委员会的支持下，总会计审计长开始扩大在合同和行政管理处理中从规章制度执行情况的检查，进而要审查议会所拨款项的使用是否经济、

效率如何，能否达到原定目的。除了委员会以外，还有财政部的一般支持，在克服最初一些部门的阻力后，“货币价值”审计开始有所发展。早在1903年当时总会计审计长回答国家经费调查委员会询问时指出：“即使帐目完全正常的情况下，总会计审计长在实际工作中应引起议会对有关单位铺张浪费情况的重视。”

14、任何专业术语的使用都有被误解的可能。就广泛的意义来说，货币价值的意义可以包括，判断经费支出的目的是否达到，或者有关经费支出的不同目的的相关价值。“货币价值”一词并无正规的含义，因为它不是总会计审计长所用的，而是经常用于作为检查经济、社会或实际为政府政策的政治价值范畴等方面。人们早就熟悉这种情况：公共会计委员会并不检查政治事件，政治事件是由议会中其它委员会所关注的，但要注意每一部门在贯彻政府制定政策时的是否经济和效率如何。然而在有些惯例范围里，其所以算作惯例是由于对其不能作出明确的定义，且在条件变动情况下确实又可以予以变通处理，货币价值审计就此有了扩大和发展。

15、近年来政府经费开支迅猛增加，且包括的内容也愈来愈广泛和愈加复杂，因之总会计审计长的审计工作必须扩大范围并更进一步应用一些精深的审计方法。在政府会计的检查中，总会计审计长必须仍然要求会计的正确性和经费开支遵守规定标准，这是符合有关法律以及议会的要求的，这样也就能够报告每一部门行政管理工作的经济和效率的情况。

16、由于经济业务数量和复杂程度日益增加，政府许多部门对其内部审计机构也增加了力量和范围。由于总会计审计长重视内部审计的处置，这种形势的发展导致减少凭证和

会计记录的详细审计，把审计力量指向该部门财务制度和会计控制的评价上来，进行这些审计时只需补充少量的抽样检查即可。在发现差错时，审计人员主要的注意点是在于这些差错是否为制度中应予排除的工作弱薄点。不过，各部门和审计人员也应经常考虑用来改善制度的费用是否会超过他所要加强防止该项损失的数额。

17、最近十多年来由于电子计算机的应用，对总会计审计长科目的审计有着重大的影响，如工资、材料、股票记录，准备等等。为了保持总会计审计长的检查具有独立性，审计部门必须熟练地为其审计目的编制程序和进行计算机的操作都是十分必要的。因此，财政审计部训练了大批掌握计算机技术的工作人员，他们作为审计组的成员协助处理有关计算机的事宜。这些计算机专家们首先必须是经验丰富的审计人员，然后被训练成为程序员、操作员以及系统分析员。审计机构充分发展了用来满足总会计审计长审计要求的“询问元件”的功能。因此，财政审计部具有足够的能力来评价结合在计算机系统上的控制程序，明确表示为审计而娴熟地使用以及向计算机提出的询问来进行审计的检查。

18、多年以来，非政府组织大量地增加，这些机构的收入绝大部分来自公共基金，但是由于种种原因，它们不受总会计审计长的审计。这也就是促使我们对于这种审计方式称作视察性审计。这种组织的帐目是由职业审计人员进行审计的，但总会计审计长可以代表议会并被授与以调取帐簿和会计资料指导审计的权力。总会计审计长重视适当的控制系统来保护公共基金的支出，运用适当的经济手段和从属于要偿付的财务援助的任何条件。如果总会计审计长在视察审计中

发现了重大问题，就向议会提出报告指出援助部门帐目中存在的如此这般的事实，然后公共会计委员会就召集该组织相当的高级负责人员，要求他们汇报关于委托给他们的公共基金的财务管理状况。

19、无论民用和军用的现代化设备的复杂程度日益提高，两国的或多国的发展项目的引用，政府对企业援助的范围更为扩大，都影响到总会计审计长的“货币价值”审计的开展，在最近的二十多年以来，通过询问和向议会提出报告以及在公共会计委员会的支持下，他在鼓励各部门对成百万金镑建设项目的理财或制定援助方案上起到重要作用，要求企业对财务控制，成本计算，费用分配等等采用更好的方法，还鼓励部门关于监督和管理企业各项活动提出改进管理方法。

20、总会计审计长不是公共会计委员会的官员，因之委员会不能对他下达关于审计所需研究内容的指示。但在其职责允许的范围内可对他们予以协助，在任何情况下他们需要考虑到自己受权调查的范围，这就是批准他们检查的帐目并向议会提出报告。（被委员会检查的证据应该明确，这不能局限于当年会计记录中的经济业务，而且可以牵涉到过去的年度而且还要求总会计审计长提出的当期的审计报表以及今后继续的检查情况。）这里有由公共会计委员会决定发出的二个最近的实例。第一件是调查北海油气田取得1972—3文件的第一号报告。委员会的1971—1文件，在它们之前有石油生产帐户1970—1，但发动他们开始调查的行动是在1971年夏季才执行的。他们的调查是在总会计审计长提供的一篇文章的基础上开始的，同样方式由总会计审计长提出作为报告要经过会计官员的审批，还继续在下届会议偕同总会计审计长帮

助他们按正常方式进行检查。第二件是委员会 1972—3 的调查，按照 19 年企业法案的委员会阶段的政府报告书，采用相似的部门处置中的实务以用来控制按法令提供财务援助的各种类型。

在财务和其它法案的法律要求下，执行审计检查的范围

21、总会计审计长的职责和义务是在财政审计部法令中规定下来的，用明确的语言阐明审计的基本范围和程度。许多其它法令要求会计保持按法令规定执行职能，同时为总会计审计长来审计和证明这些帐目并把审计情况向议会提出报告。一般规律是如果是按财政审计法令执行的，总会计审计长对会计记录就应用同样类型的检查。财政审计部法令要求总会计审计长检查以下事项：

- (1) 全部拨款帐户
- (2) 收益的每个清算人帐户
- (3) 由财政部指导其它公共帐户
- (4) 由部门掌握材料帐户
- (5) 由部门经营在商业基础上的生产，销售或与商业服务的有关帐户

22、1921 年的财政审计部法给予总会计审计长关于依法检查的性质和范围更广泛的处理权限。如果，他对审计部门检查过的凭证并证明无误而深感满意，再考虑到部门审计的特点，他可能允许所证明的金额无需更多的支付证据。因此，可以实行可选择的抽查审计方法。

23、审计中抽查的范围可由于财务和业绩审计的要求而来规定，也可因一帐户与其它帐户之间关于内部控制的见解在有关的部门或组织各持已见而发生不一致。抽查的方法还

可能因为费用支出和收入款项的性质而不同。有些帐户的组成中主要包括大量相似的数额，总金额中的个别小数是通过系统检查或抽样核对来进行审计的。（例如保险赔款，补助费支付款等）；其它组成的项目，总金额中一些较大而又不重复的数目，就要进行细致的审计（例如：合同经费），不过，这仍然需要在有关基本原则要点的选择基础上来进行。

24、财政审计部给予总会计审计长在任何必要的时间里，可以享有有关他所审查单位的会计帐簿和其它资料接收审查的权利。这样就允许地区范围里会计资料的审查。假如有关资料拒绝总会计审计长使用，这就限制他进行证实和向议会提出报告，有关部门就必须向公共会计委员会证明自己的行动。这种情况在最近的时期里就没有发生过。

25、按财政审计部法授予总会计审计长的责任，可用明确的文词加以说明。对拨款的会计处理应达到以下要求：

- （1）使用的款项要按议会规定用途使用，
- （2）经费的支出要由上级管理部门批准，
- （3）只有在财政年度期间发生的支付款项的金额才能登记入帐。

关于收益帐户和材料帐户必须确实查明，应建立适当的规章制度和核算程序，并在实际工作中及时准确执行。关于交易或商业帐户必须注意全部工作过程如造船工程、制造加工等情况均应向议会提出报告。在总会计审计长对部门系统财务控制的检查以及抽查时，这些方面的某些部分要记入会计记录而其它方面则要求百分之百的证实。

26、财政审计部法要求总会计审计长向议会报告拨款，收益、材料以及商业帐户的检查结果。

27、这一点是很重要的，就是要注意法令要求总会计审计长来指导一项审计，而不要求他去执行一项“货币价值”或业绩审计。就文章的上下文来看，“货币价值”的意思是通过检查来了解一项建设项目在政府政策规定范围内有效率地经济地完成的情况。然而，财政审计部较大部分的工作是与“货币价值”观念有关的，这也是由来已久的事了，是有公共会计委员会的鼓励和支持，没有特别的法律依据的。总会计审计长的报告每一个都会牵涉到大量的课题和内容，主要问题是财务控制，效率以及经济。

总会计审计长与其它机关间的关系

（一）公共会计委员会

28、公共会计委员会是由下议院任命组成的，其任务是检查部门拨款帐户以及其它类似帐户，并把认为必要的问题向议会提出报告。委员会集中大部分需要质询的问题，这也正是由总会计审计长提交议会报告中所概括的内容。总会计审计长形式上在公共会计委员会中作为证人身份出现，但在实际上他的关系远胜于技术顾问的地位。委员会开会检查证询一年大约三十次，时间通常在十二月至下年七月。

29、总会计审计长（或在他缺席时，由秘书代替）作为财政会计办公室的成员参加会议，在会上提供证据，在委员会的要求下审议会议内容。在部门证据被审查时，他通常不在正式会议进程中发挥主动作用，但可能在被征求意见时提供更多资料帮助澄清一些疑点或提出自己的看法或忠告。他不对部门证人提问题。

30、偶而在委员会开始提出询问时，有时也经常邀请总会计审计长为他们提供资料，通过他的报告或专门查帐记录

作为委员会的检查基础。

31、委员会向议会报告他们询问的结果。进行的过程是先由主席向委员会提出报告草案，其中说明概括每一案件的情况，它是根据总会计审计长的报告和取自证人的证据以及委员会评议与建议记录写成的。按照正常议会程序在审议会上委员会研究主席提出的报告草案，总会计审计长参加审计会以便帮助主席及委员们作好充分的研究。

（二）规章制度局

32、总会计审计长是独立于包括财政部在内的各政府部门之外的。象在其它部门里这样做法一样，他可以检查和核实财政部的拨款帐户。如果有些事件的发生必须引起议会的注意，他也会照同样办法来处理的。

33、然而，根据1866年和1921年法令总会计审计长与财政部之间有着特别而又复杂的关系。这是在于他们正式的指导关系上，如他对某项公共会计进行审计而法律委托给他的有所不同，因为他们可能要求他进行某项别的审计。1923年财政会议记录确定总会计审计长应该执行这些增加的工作，作为他审计拨款帐户一样具有同样的独立性。此外，虽然其检查的范围是由总会计审计长自行安排的，财政部按1921法保留的权力可要求他用更为详细的方式来检查某些凭证，或者向他们报告包括在发生时无需他们批准的任何拨款帐户的任何经费支出。实际上，这些是不实施的，因为各种用途是有效地包括在正常审计程序中的。

34、财政部在政府各部门中对会计标准、财务控制具有全面责任。因为财政部并不在各部门中派出工作人员，而依靠总会计审计长在其检查部门经济业务时了解财政部指导与要

求是否相符。因此，财政部和总会计审计长间必须工作协调。他们相互支持是财务管理发挥效率重要方面，因此总会计审计长和财政部间必须保持密切的关系。财政部对政府会计的形式负有责任的，但对它以及对公共会计和财务控制的发展在作出指示前，一般地他们要和财政审计部进行研究，这是对双方都有利的。总会计审计长无论如何对这些事情都要进行调查研究的，必要时还应向议会提出报告。

35、关于财政部在人员配备和财务已在本文第二段第六段作了说明。

（三）总会计审计长对政府机关和法律团体的审计

36、总会计审计长同被他所审查的政府机关、法律团体的关系，与他同政府部门的关系是一样的，对这些他都是独立的，在他的审计中，核实帐目以及在他认为需要时间向议会提出报告等他都具有自行处理的权限。

37、许多非政府部门的团体通过中央拨款方式接受财政援助。对以中央拨款方式为主要收入来源的组织，一般要求他们向总审计长提供会计资料以便进行审查，或者允许他们具有接近帐簿和会计资料的权力，由此他能向议会报告财务管理和控制的情况。虽然，这些团体的经费支出不受部的控制和详细的议会经济责任关系的约束，他们仍还要求遵守公共基金对费用支出一般管理的原则以及接受总会计审计长观察他们执行的情况。

38、在联合王国尽管总会计审计长经常被看成为公用局的审计人员，主要随取决于投票通过的拨款来进行审计，他不检查和向议会报告大部分国有化企业的帐目。他们帐目的审计按有关管理法令规定由该责任部门委托外部商业审计人员

来进行。这些组织希望年复一年地不盈不亏继续搞商业行业，免除政府或国会监督他们的日常事务。总会计审计长只审计存在问题的帐目，亦就是这些组织从国家贷款基金取得和偿还。从投票通过对他们的一些特殊拨款，总会计审计长进行部门经济业务的审计，但是通常依靠部门提供给他利用各种他可能要求的资料。

39、此外总会计审计长以联合王国的名义执行协议进行若干联合国和国际组织的审计，例如食品和农业组织，联合国教育科学文化组织，世界气象办公室，世界卫生组织，国际劳工组织，国际石油污染赔偿基金。这些审计按照这些组织本身的会计和财务制度的规定进行，且只组织抽查审计。

（四）其它专业和政府审计组织

40、在1921年财政审计部法令的规定中，总会计审计长在其自行处理权限里，根据经济业务部门审计的特点和范围来进行抽样审计。因此，财政审计部在决定其检查范围和程度时必须把部门的内部审计与从属于政府组织里的审计人员保持密切的关系。为此目的，财政审计部要检查内部审计人员的人数和级别，内部审计部门的独立性的程度如何，检查所包括的范围以及已达到的结果。（财政审计部有权接近全部内部审计报告）。就涉及政治组织的其它审计人员来说，财政审计部复查他们工作的内容和取得的成果以及完成的报告。

41、与其它审计人员的关系不能局限于对他们工作效率的评价，在很大的程度上内部和外部审计是互为补充并建立良好的工作关系，个人接触和合作是对审计全面和有效性的重要方面。

42、除了在财政审计部工作人员与其它审计人员之间有着工作上的协调外，总会计审计长以及他的高级顾问们与联合王国中专业会计学术组织还保持资料交流关系。

（沈其煜译）

英国总会计审计长的任务

财政大臣遵照女王陛下的指示
提交给议会的绿皮书（第7845号令）

1980年3月

目 录

- I、前言
- II、总会计审计长审记的性质
- IV、总会计审计长审记的范围
- IV、总会计审计长及其属员的地位
- V、结论