

审 计 案 例

(审计业务讲习班教材之二)

一九八二年七月

大 连

前 言

财政部于一九八二年夏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。本书为该讲习班教材之二，汇编了讲授人提出的审计案例和有关文件。

为满足讲习班教学需要，我们组织人力将原文译出。限于译者水平，又加时间仓促，未及校对，译稿错误之处在所难免，请读者批评指正。

一九八二年七月

目 录

1. 美 国：农产品信贷公司审计（案例一）	1
2. 奥地利：联邦各州的机场审计（案例二）	
3. 美 国：全国粮食检验制度审计（案例三）	28
4. 荷 兰：对政府发展财政援助机构的审计 （案例四）	39
5. 瑞 典：一般财产估价审计（案例五）	48
6. 印 度：税收审计（案例六）	71
7. 联合国：国家对公共企业的审计（文件一）	86
8. 联合国：公共企业的业绩审计（文件二）	98
9. 联合国：公共企业审计（文件三）	102
10. 瑞 典：公共企业的效率和有效性控制 （文件四）	115
11. 奥地利：公共企业的业绩审计（文件五）	139

案 例①

农产品信贷公司的审计(1949)

杰拉尔德·C·舒尔辛格

托 马 斯·C·佩里

背 景

第一次世界大战之前，总审计员的前辈——财政部审计员曾作出裁决：既然政府所有公司不是政府属下的部门，它们就不必受他的审查。1921年的预算决算法案生效以后，这种公认的看法还一直存在，因为这个法案并没有包含由总审计局审查或结算政府所有公司账目的具体规定。

然而，1922年，国会应美国海运委员会紧急船队公司的请求，命令总审计员去审查船队公司的账目，同时却免除了总审计局结算该船队公司账目的权力。尽管总审计员接受了这项额外的职责，他还是抱怨国会，说没有权威支持他的鉴定，审查账目是多么不能令人满意。总审计员与船队公司之间发生的小小冲突，标志着总审计局争取全部政府所有公司账目审查权的长期运动的开始。四十年代的新任总审计员，前国会议员林赛·沃伦又继续强烈要求国会授予总审计局以审计政府所有公司的账目的权力，这场斗争的目的实现了。

1943年，当预算局不批准农产品信贷有限公司雇用一家商业审计公司的请求时，农产品信贷公司便请求接受总审计局的审计。在提出这一请求后不久，农产品信贷公司的官员

和总审计局的审计专家开会设想了一种“商业类型的审计”。为了提供实行这种审计所必须法律依据，农产品信贷公司和总审计局起草了适当的法规，于1944年形成了法律。1945年通过了部分由总审计员的班子起草的“政府公司管理法案”，上述法律中关于审计政府所有公司的主要条款才被取代。公司管理法案要求财政项目由总审计局根据适用于商业交易的原则和程序进行审计，而不是严格地由担保人进行审查。

公司管理法案通过不久，总审计局成立了公司审计处，以便能够有秩序地实施总审计局的新职能。由于总审计局的经历局限于集中担保人审核，所以它不具备进行“商业型审计”所需的人员、经验和专门知识。该处的新任处长从商业审计公司和大学抽调人员组成了专业班子。

四十年代晚期的农产品信贷有限公司

正如今天一样，四十年代晚期的农产品信贷公司是一个由联邦出面组成、完全为政府所有的有限公司，其方针由它的父母组织——美国农业部制订。该公司主要是起前农业调整管理局的行政上的后继者——生产和市场管理局的财政臂膀的作用。作为农业部在价格支持的管理中的一个主要分支，农产品信贷公司与从事有价格支持的商品的生产的农场主——制造商签订贷款和收购协定。按照这些协定的条件，农场主在销售年末有权选择下列两种方式之一：把粮食交给农产品信贷公司以抵清协定的义务，或将粮食直接在公开市场销售。四十年代晚期，该公司的小麦结账价格依法订为销售年开端的7月1日的平价的百分之九十。

农产品信贷公司还为国防部、经济合作管理局和外国政府代购农产品。平时，通过贷款和收购协定的结算，它得到

的小麦——接收粮——足以完成它的订货任务。但是，由于战争期间和战后一些年间市价提高，促使农场主直接在公开市场销售而不愿将其产品向农产品信贷公司交售。一方面是来自各政府机构的要求量很大，一方面是“接收粮”却在减少，所以在战后，农产品信贷公司有时不得不到公开市场去购买粮食。

愈演愈烈的农产品信贷公司风波

1945年以前，没有进行什么有用的审计工作。然而，公司管理法案要求总审计局新成立的公司审计处对政府所有的有限公司实行年度审计，并在不迟于1月15日将各项审计结果报告国会，包括审计意见和建议。可是，1949年3月，即国会指示总审计局审查农产品信贷公司账目五年之后，第一份报告尚未完成。当时，几份报告正处于复查阶段。第一份，包括到1945年6月30日为止的一年，已接近完成，正在由农产品信贷公司和总审计局讨论，以图在审计结论上达成协议。第二份报告包括1946和1947财政年度的审计结果，正在编写和复查中。1948年度审计纪录业已归档，有待同1949年度审计结果合并成一份报告。

农产品信贷公司风波于3月开始兴起。参议员威廉斯，负责农产品信贷公司的经营管理问题的批评家，倡议通过了第94号参议院决议。这一决议要求立即呈上总审计局对农产品信贷公司的第一份（包括直至1945年6月30日的一段时间的）审计报告。第94号参议院决议的措词和参议员威廉斯的进一步阐述表明了他的意见：报告的长期拖延是由于公司的经营管理上的错误。威廉斯提出了好几个断言，并且预言他的话将会被以后的报告所证实。几天以后，总审计局做

出保证：立即呈交审计报告。这时，威廉斯才撤回了那项决议。

3月底，报告发表了。总审计局在总结农产品信贷公司账目审查中遇到的困难时说：

“我们无法按照一般公共会计公司所用的公认的审计程序对农产品信贷公司的账目进行审查。在通常情况下，审计程序可能会增加，审查范围可能扩大到足以克服面临的缺陷，从而使审计工作得到满意的结果。然而，在农产品信贷公司一案中，我们发现，脱离健全的会计工作习惯做法的现象十分显著，记账上的差错和拖欠太多，内部审计活动和内部核实又非常缺乏，要扩大我们的审计范围，简直是不可能的。”

审计报告继续说，由于差错和单据不齐，有三亿五千万美元的应收账款无法查证。总审计局严厉批评了该公司的粮食收购计划是浪费，管理不当，单据不齐。

总审计员在评论此事时竭力保持中立。但是，因为总审计局第一份报告写进了公众对农产品信贷公司的指控，公司官员对使用这份报告为他们的批评家提供了炮弹表示不满。这些官员预料，总审计局审计员将来写出的报告，也会对农产品信贷公司风波起火上浇油的作用。

1949 年的 审 计

在这场风波酝酿期间，总审计局安排了对农产品信贷公司的三个中西部办事处的年度审计。总审计局审计员、职业会计罗伯特·L·雷瑟，于1949年6月和他的一班人一起到米尼亚波利斯指导审计工作。在雷瑟到达审计现场的前三个

月期间，总审计局对农产品信贷公司的第一份审计报告的结果引起的持续争议已在国会讲坛上进行过辩论。农产品信贷公司米尼亚波利斯办事处的长期主任詹姆斯·A·科尔向总部派来的工作组简短地介绍了那一年度的活动，并帮助工作组建起了办公室。

雷瑟和他的有检验意识的审计班子很快就发现了总审计局在它的第一份审计报告中对农产品信贷公司粮食收购工作的批评所依据的基础。该公司有关粮食收购的决定中，有许多是找不出精确来源或正当理由的。他们的收购通常是由私人谈判成交的，而不是象总审计局极力主张的那样以公开的竞争性出价的方式进行的。收购时间和收购量似乎是由公司官员发指示而不是按明文规定的标准。很少使用最低价格，经费大部没留证明单据。没有明显的购前价格核对制度。在审查的基础上，雷瑟和他的班子起草了改进程序的建议。

农产品信贷公司和农业部的官员们都很恼火。他们觉得总审计局的批评只能证实他们的意见：审计人员不懂得粮食市场的复杂性。据农产品信贷公司说，在动态的、变化迅速的粮食贸易中、要求更正式化的、用文件证明的收购标准是不合乎情理的。他们承认农业部的责任之一是稳定粮价，但是，象竞争性递价可能要求的那样事先宣布，农产品信贷公司规模庞大的收购将会公开地、而又是多余地招收价格不稳和夸大的价格上涨。反过来，在余粮时期，又会招致压价。

八月份，雷瑟及其审计小组在“小麦登记”中发现了一些异常的项目，一份农产品信贷公司从私商手里收购粮食的日志。其中有一系列从卡基尔联合公司（一个粮食贸易方面仅次于农产品信贷公司的、拥有面粉厂、运输业和能吊御、

储存、有时也进行加工的粮食仓库的庞大组织网)收购的项目。收购本身并没有什么不正常,农产品信贷公司以前也曾多次从卡基尔联公司购进粮食。但是,大部分收购合同原来规定四月份在都鲁思——苏必利尔湖港交货,却定期地修整为五月一号至八月一号间在阿尔巴尼交货,而对于这种修整,没有任何解释。日志还说明从卡基尔以外的其它公司购进了小麦,但只有卡基尔的合同修整了,只有卡基尔的交货日期推迟了。当雷瑟和他的审计班子最初问及这一矛盾情况时,似乎无人知道如何回答。

不正常的粮食收购

进一步的调查表明,1948年秋天,农产品信贷公司曾对其小麦库存能否满足将来的订货表示过担心。这一点后来引起了总审计局的怀疑。到1949年1月,存货盘存下降到了只有三个星期的供应量。结果,农产品信贷公司决定收购1亿蒲式耳(1蒲式耳等于35公升多),相当于一年出口量的五分之一,以供运往外国政府和海外军事设施。米尼亚波利斯办事处主任科尔接到了购买两千五百万蒲式耳的指示。

从1949年1月到5月中旬,科尔几乎每天都收到收购小麦,与在华盛顿的上级——生产和市场管理局的粮食部副主任威廉·A·麦克阿瑟保持着频繁的联系。麦克阿瑟每天开给价格和限量。按要求,科尔应该在限量以内以最佳价格收购。农业部为这种收购做法辩护,他们解释说,“科尔把收购量分散开来,可以将对市场的影响限制在最小的程度。一旦市场坚挺,他可以放缓收购。”

到5月中,米尼亚波利斯办事处已购足二千五百万蒲式

耳小麦，其中有一千一百万蒲式耳是从卡基尔公司订货的。然而，在3月，那时收购交易还没有最后定下来，卡基尔的一个驳船运输子公司收到一份合同，只要他们运输五百万蒲式耳小麦到出口港，而大部分小麦，直到4月才订合同发往东海岸。签订这些合同时，修整了与卡基尔签订的每日收购合同，结果改变了向东方发货的路线而未做任何说明。发货日期拖长了，因为当时卡基尔的运输能力有限，每星期只能运输一百万蒲式耳。

原定于1948年秋季进行的收购计划的完成，使小麦库存达到了和平时期的最高峰。但是从收购开始到结束这段时间内，世界小麦市场上发生了剧烈的变化。海外小麦供应增加了，出口要求减小了，美国的农场主却在继续向农产品信贷公司按照收购协定交售粮食。

审计员的怀疑

雷瑟最初的意见与农产品信贷公司的意见一致：米尼亚波利斯办事处的收购交易是为调节正在减少的库存所必须的，不然就不足以满足海外需要。但是，深入的调查使他对这一认识产生了怀疑。科尔买的是“现金小麦”，这意味着小麦应该立即交货。尽管农产品信贷公司的收购方针要求收购小麦要用现金交易方式，规定延期交货的、修整了的卡基尔合同却和“期货交易”合同是一样的。“期货交易”合同要求在合同规定的月份内交货，可以保证存货不受购销期间物价波动的危害，对粮食交易有利。在农产品信贷公司收购计划的开初，现金价格比“期货交易”价格稍高，但是，由于该公司积极收购，现金价格在2月份升到了远远超出“期货交易”的高度。

审计员们莫名其妙了。农产品信贷公司的收购计划似乎没有理论基础。雷瑟和他的审计小组作出这样的结论：如果该公司确曾急需那些高价“现金小麦”，本可以安排铁路运输以期早日交货。但是，既然与卡基尔签订的收购合同规定了延期交货，公司又以昂贵的现金价格购买，这就为卡基尔提供了赚取不寻常的高额利润的余地。

最后调查和初步结论

8、9两个月，审计员们继续在米尼亚波利斯办事处进行对农产品信贷公司的调查。科尔向审计员们保证他不知道卡基尔自然增长了不寻常的高额利润，仍为这批粮食收购强硬地进行辩护。当审计员提出这批粮食本可以在期货交易市场上购买时，他宣称那种行动会严重扰乱市场。科尔暗示他的行动是在执行上级的命令，从而逃避了自己的责任。他解释说，收购交易的时间规定、收购量以及付给商贩的价格，都是由麦克阿瑟从华盛顿口授指定的。

既然农产品信贷公司的政策也要受到总审计局的评价，审计员们认为科尔的“他是在公司的政策范围内行动”的辩解不是正当的理由。再者，他拒绝承认卡基尔获得了大得出奇的利润，而这一点审计员们觉得是很明显的，这就引起了他们的怀疑。

雷瑟和他的审计人员做了这样的推测：农产品信贷公司收购这批小麦不是为了供应出口订货，而是为了“支持公开市场上的小麦价格”。他们推想，如果这一设想是对的，该公司前一时期表示过的对他们的小麦“库存太少、不能满足将来订货需要”的担心则是不真实的。这批交易违背了国会的意图；农产品信贷公司无权垄断自由市场以达到支持价格

的目的。审计员们还注意到，该公司没有材料证明这批粮食收购的规模和时间规定，没有部级的授权书面程序，也没有正当的部级复审和监督其实施的内部核实措施。

在以后的几个月中，在雷瑟和他的审计人员们回去在华盛顿一级进行调查以后，总审计局和农业部之间的讨论和通讯日渐活跃。谈判没有达成协议，也没有使双方同意总审计局的调查结果的基本假定。每次谈判都按照总审计局和农产品信贷公司的组织体系升高一级，直到最后的参加者不是雷瑟和科尔，而是总审计员和农业部长。由于农业部准备为农产品信贷公司的交易进行辩护，由于总审计局还需要比雷瑟搞起来的有限的材料更广泛的资料以支持它的批评，此案委托总审计局调查室搜集更广泛、更有力的材料。

总审计局对农产品信贷公司粮食收购问题的更广泛的调查从1950年8月持续到1951年11月。这次调查近似于对骗局的调查。总审计局的官员们作结论说：“全体工作人员一致认为，我们已经做了我们应该做的和需要 我们 做的一切。证实是一场骗局不是我们职权范围以内的事；我们的责任是向国会提供我们相信能够说明从卡基尔购进粮食问题中可能不只包含了糟糕的判断的材料。

到1951年11月，总审计局已根据这第二次调查起草了一份报告。这份报告成了支持雷瑟关于农产品信贷公司粮食收购问题的结论的又一证明材料。1952年4月，报告写成了，恰好赶上被收进农产品信贷公司粮食收购问题的国会调查材料里。这份报告还被用来作为总审计局在农林委员会的参议院意见听取会上的立场的基础材料。农林委员会后来的报告摘要地叙述了总审计局的立场，暗示同意它的结论，并敦促

农业部加强自己的调查人员。该委员会的建议书没有提到卡基尔或其它任何交易。

此 后 的 发 展

1953年夏天和1954年，记者采访了与此事有关的几个人。很清楚，总审计局和农业双方的官员们对这个不肯定的、无确定结果的调查都不满意。甚至在调查和意见听取会完结之后，总审计局的调查员还倾向于这种意见：如果调查再彻底一些，可能会提供更多的证据以支持他们的意见。虽然证据缺乏明确的测定，雷瑟对调查结果还是表示了肯定的态度：“搞出了一些好的结果。我们使他们警觉起来了。使他们更认识到程序条件不严格是危险的。例如，他们改变了与运输公司的合同种类……限制了出口者利用现金交易与期货交易的差异从农产品信贷公司捞取利润的可能性……他们终于成立了一个委员会，负责裁定一切粮食收购交易并象我们建议的那样，建立了会谈纪要制度……这次调查，搞得是值得的。”

生产和市场管理局的粮食部副部长威廉斯·A·麦克阿瑟的评论总结了至少在农产品信贷公司的某些部门存在着的一种相反的意见：

“总审计局根本不懂他们自己是在干什么。他们来了以后，不是要看这个文件就是要看那个文件，不是建议这就是建议那，一股劲地批评、暗示，而且总是在事情发生几年之后才做这此事。在这儿处理一些重大问题的是我们。我真不知道他们要那些东西干什么用，如果他们必须作出决定而不是只批评人家的决定的话。”

“也许在卡基尔问题上犯了一些错误，也许科尔在签订那个运输合同时是拣了芝麻丢了西瓜……一个决定，不管是你自己作的还是为你工作的人作的，但那是就你所掌握的事实、你要解决的问题和为了安全你必须留出的余地而所能作出的最好的决定。通常，这种决定执行起来是满好的，有时又不是这样——这时，总审计局就又来了。”

“当然总审计局提出的关于‘程序’的建议没什么意义。他们总是要在这些事情上搞‘程序’，以便他们可以检查你做的事情，就象查账一样。你那样办事是不行的，须知，市场每天都在变化。”

现今的财务审计

在第一次审查农产品信贷公司账目的日子里，总审计局广泛地检查了会计程序和内部核实以对财政工作的完成情况作出估价。三十多年以后的今天，按照政府有限公司管理法的规定，总审计局具有对农产品信贷公司的账目进行彻底审计的权力。但在1975年，审计政府所有有限公司的财务账目的国会授权被修整为给总审计局以把财务审计限制在三年一次而不是每年一次的特权。这条立法规定为总审计局在财政审计年的间隔时期进行项目检查却提供了方便。

农产品信贷公司财会制度的逐渐适应

农产品信贷公司的财会情况初次被审查时，总审计局坚持要他们屈从于规定的记账规格和程序，他们接受不了。年复一年，总审计局不断审计该公司的账目，他们的财会制度逐渐有了改进。农产品信贷公司的适应终于使总审计局能够省略某些检查和核实步骤，仍能提出对该公司财务报表的准

确性方面的意见。

财 务 审 计

近年来，由于财会程序和内部核实的改进，农产品信贷公司的财务审计已经在相当程度上成了日常工作。在1969年5月7号的一封信上，与农产品信贷公司的主计员确立了一个长期安排：向总审计局提供财政年末财政事项的摘要和分析、实际试算表以及该财政年度的有关分析材料，于财政年底或财政年底之前送交总审计局，这时正是审计工作开始的时候。

财务审计只限于确定农产品信贷公司的账目和财务报告的可靠性和有用性，而不检查该公司的经营活动。基本上，总审计局的审计目的“只是对账目进行足以使我们能够评论账目和财务报表的正确性和账目、财务报表是否一贯符合公认的财会原则的检验。”总审计局对该公司的记账方法是否能保证财务事项记录使人满意、其财务报告程序是否适合于为经营管理提供有关材料也很感兴趣。

临时的项目检查

财务审计常常会暴露各种项目管理上的弱点。如果在项目中发现的弱点的范围被认为重要到需要深入检查的程度，则在财务审计的中间年份安排各别项目的检查。检查这些项目，是为确定农产品信贷公司是否按照项目的目的有效地使用了拨给各个项目的资金。项目检查为总审计局提供了一个新的角度，使它能够看到农产品信贷公司的财会程序和内部核实方面的更实际的面貌。

总审计局和农产品信贷公司之间的关系在过去的二十年中大大改善了。农产品信贷公司现在已不是把总审计局的审

计职责看作对他们的社团财政独立和权力的侵犯，而是把程序的审计和检查作为必要的步骤而接受。总审计局有一个常设的审计班子，理直气壮地进行必要的审计和检查。

（完）

案 例②

联合国

国际最高审计机构组织

联合国最高审计机构国际组织 第五届关于政府审计地区间研讨会

1981年9月14—25日 奥地利维也纳

主题 IV

英文本

文件IV/A/E

公用企业业务审计

实例研究：奥地利各州的机场

著者：奥地利

汉斯——京特·佐赫鲍威尔博士

实 例 研 究

奥地利各州的机场

此项实例研究并不是根据审计院的个别报告作出的，而