

INT  SAI

审计教材汇编

2

中华人民共和国审计署审计科研培训中心

中外合办审计培训班

审 计 教 材 汇 编

(二)

中华人民共和国审计署

审计科研培训中心

一九八五年十二月

出版说明

为了提高我国审计干部队伍的理论水平和业务水平,创建一个有中国特色的社会主义审计体制,我国审计机关自筹建以来,先后邀请了二十多位外国专家来我国讲授审计基础知识,介绍各自国家的审计工作经验,以及国际上一些审计理论的新趋势和电子计算机在审计领域中的应用,这些对我们都是有裨益和启示的。

本书汇集了澳大利亚、加拿大、美国、英国、印度和联合国等国家和机构专家来我国授课时由有关方面编译成书的二十份教材。全书约二百多万字,将分为八集陆续印行。以后,本书将按年度继续汇编出书,内部发行。

本书可供国家机关、企业、事业等单位的审计人员、科研人员和大专院校师生在学习研究审计理论和实践方面作参考。

参加本书编辑工作的有辽宁省审计局金铮、贵州省审计局郭宜铨、北京市审计局赖雪莹、黑龙江省审计局刘群等同志,他们付出了巨大的劳动。这四个省、市审计局和鞍山市审计局对我们的工作给予了很大支持,在此特向他们表示感谢。

我们深切希望广大审计工作者及广大读者,对本书的缺点和不足之处提出批评,以便在今后工作中加以改进。

中华人民共和国审计署审计科研培训中心

一九八五年十二月

编者的话

本书是财政部于一九八二年下半年，在武汉市湖北财经学院举办《审计培训班》时所使用的教材。这份教材是由澳大利亚发展援助局 R·D 怀特和 R·J 麦克威卡编写，由澳大利亚审计总局派出专家来我国讲授的。

本书首先一般性的介绍与每个专题有关的原理和实务，然后论述这些原理与实务在澳大利亚国家审计总局的应用。全书共分三十四讲，约二十九万七千字。本书由于是根据录音整理而来，个别复杂图表难予复制，故在个别章节内文字与图表不符，请谅解。

本书由湖北财经学院刘晓东、刘丙炎、唐惠平、高子宏，杜建军和柴华峰等二十四名教师同志们翻译和校正。译稿经过杨时展教授最后审校。

审计教材编辑组

一九八五年十二月于北京

目 录

第一讲	政府中的财务责任性	(1)
第二讲	其他国家审计制度	(11)
第三讲	政府审计师的作用和职责	(39)
第四讲	政府审计机构的立法	(53)
第五讲	政府审计机关的组织	(66)
第六讲	审计理论和“制度基础审计”方法	(75)
第七讲	政府审计人员的必备资格及其权限	(97)
第八讲	政府审计准则	(105)
第九讲	审计的独立性	(119)
第十讲	审计计划的制订与管理	(128)
第十一讲	审计资源的控制和审计工作的分配	(136)
第十二讲	评价内部控制的重要性	(144)
第十三讲	审计中的重要性原则	(153)
第十四讲	政府的审计报告	(168)
第十五讲	总审计长和立法及行政部门的关系	(184)
第十六讲	澳大利亚审计总局与国际组织的关系	(204)
第十七讲	澳大利亚政体概况	(214)
第十八讲	外勤审计计划的制定	(224)
第十九讲	内部控制调查表的使用	(245)
第 廿 讲	系统文件——编制流程图的各项原则	(256)
第廿一讲	系统文件——流程图编制练习	(263)
第廿二讲	内部审计人员的作用	(269)

第廿三讲	现金、存货、工资内部控制制度的评价…(294)
第廿四讲	制度分析——抽查制度的强弱点……………(310)
第廿五讲	计算机系统导言……………(320)
第廿六讲	计算机审计系统……………(335)
第廿七讲	审计抽样方法……………(345)
第廿八讲	审计师对欺诈或挪用公款的处理……………(369)
第廿九讲	工作底稿的编制——永久性的和临时性的(375)
第卅讲	政府审计报告……………(386)
第卅一讲	营利企业的审计——国有企业……………(399)
第卅二讲	银行审计的具体方面……………(415)
第卅三讲	效率和实效审计……………(424)
第卅四讲	审计手册——目的和内容……………(439)

第一讲 政府中的财务责任性

本讲将要解决下列问题:

- (1) 财务责任性的基本定义
- (2) 有关财务责任性的立法
- (3) 财务责任性如何规定
- (4) 澳大利亚联邦政府的财务制度
 - a 宪法
 - b 拨款法案和有关条款
 - c 政府各部门的类别
- (5) 财政部的功能
- (6) 法定机构简介
- (7) 总审计长作用的概况
- (8) 公共会计联合委员会作用的概况
- (9) 议会内监督控制功能的概况

本讲的目的在于加强对财务责任性的理解,介绍财务责任制度的轮廓,并向学员了解他们对中国的财务责任性制度的理解。

“政府的财务责任性”这个术语往往不易懂。因此,在本章开始时,有必要对它作一明确的定义并用普通的术语说明其主要特点。随后,我们将介绍在澳大利亚联邦政府领域内,财务责任性是如何起作用的,并简要地说明其财务过程。

简单说:责任性的意思是所有的政府官员,必须对全部公款的收入和资源的耗用进行算帐和汇报。

本章所称的资源包括货币、材料、人力，各种形式的财产、设备、时间和政府工作所需要的设施。

责任性和审计是紧紧交织、缺一不可的，除非一个组织内，有人对提供给该组织的资源负起责任，审计就无法有效地进行。另一方面，除非经过独立的确证，认为请求解除财务责任的报告可信，财务责任亦不能完全解除。

为了建立责任性，政府颁发了一系列文件，包括宪法、法案和法规，以及其他公共政策的说明，来确定政府的目的、目标、希望。然后以这些目的、目标和期望为依据来评估各级政府的活动和成就。

从传统看，财务责任性被认为是：为货币交易提供一个正式的记录。在提出报告时，一定要如数提示有关的事实。为确保这一点的实现，审计有义务向政府最高阶层提供一个独立的和公正的报告。

现在我们谈谈澳大利亚联邦政府的财政制度和与之相联系的财务责任性。这些都包括在《澳大利亚联邦宪法法案》中，内容有：

(a) 只有由选举产生的政府方有向议会提出支出法案的唯一权力。

(b) 议会拥有制定赋税和公债法令的权力，以及征收关税和货物税的唯一权力。

(c) 联邦政府的全部收入以及所筹或所收的公款，都缴入一个单一的基金中，这种基金称为“统一收入基金”。

(d) 非经法令拨款，不得从该基金中提取任何款项。

除了遵守一般公认的会计原则之外，澳大利亚联邦政府会计还有三个特点，这些特点是：

(a) 以法律为依据

除在宪法、审计法、财务法规、其他有关财务指示和与法定机构有关的特种法案中，规定了有关会计的许多规则外，会计的许多重要的业务，也规定在议会的其他法案之中。例如：关于从“统一收入基金”中拨款的法案；关于税收、从当地和海外获得贷款的法案。

(b) 严格的财务责任

极端谨慎是公共资金会计的法则。并且同时还须建立一个全面的报告制度，即通过联邦议会，总审计长和公共会计联合委员会向人民（纳税人）汇报的制度。

(c) 年度的现金预算

联邦政府的财务活动以年度收支预算为中心，尤其强调现金的分配和各财政年度间的严格划分。

遵照宪法：资金主要是由议会通过一系列年度拨款法案来拨付的，并从“统一收入基金”中提取资金，来支付政府的工作。主要说来，这些资金是用来支付公共工程建设（例如：机场、水坝、发电站），征用土地和建筑物，主要工厂和设备，养老金和其他应付给老弱病残的救济金，以及管理政府各部门的日常费用（例如工资、用品和其他管理开支）。每年的6月30日（译者：会计年终），本年度拨款法案的钱即不再有权使用。因此，要制定立法，以便为那天以后下年度拨款法案通过之前这一段时间内所需的开支提供资金。这一法案称为《供应法案》。要估计此项数额须考虑下列因素：按合同支付的大宗款项的支付日程，保证大型工程项目和其他正在进行的行政工作正常所需的足够的资金。

为了《拨款法案》中未特别提供的紧急的和未预计到的

支出准备资金，就须准备“预付财政部长”拨款。要求该部长向议会负责，于两年6月30日后尽快提出报表，列出尚未被议会特别批准的核定数额。由公共会计委员会复核后向议会报告。从财务责任性概念的意义上看，公共会计委员会在政府中的作用，将于以后说明。

政府的借款通常是通过《财务协议法案》安排的，未经议会以法案批准，不得使用这种贷款。

现在我们来看看政府的帐目。值得注意的是，主要的政府部门的帐户，都采用现金基础。因此，当然就不包括应计的收入和支出。也就因此，仅将每年6月30日财政年度结束前收到的和花费的数额登记入帐。而在大部分法定机构中，则采用应计基础。

澳大利亚政府部门可大致分为三类：

(a) 主要为征集收入的部门。例如：有关负责征收赋税、关税和货物税的部门；

(b) 主要与支出有关的部门。例如：社会保健部门；

(c) 主要与政府的政策有关的部门。例如：负责工业关系、法律事务、经济政策和对政府的咨询的部门。

不管各部门的类别如何，他们都受相同的会计原则的约束。这些原则是：

(a) 所有收入的金额必须缴入规定的银行帐户；

(b) 所有支出的数额必须与议会专为该特殊目的而拨的数额一致。

政府会计的基本规则包括在《审计法》中，在这审计法里，有专门章节涉及财政部长的权力与责任，银行工作，资金的发放，各部门会计官员的职责，公款的征收与支付，总

审计长的职责和与之联系的对政府会计的审计和稽察工作的特点。《审计法》由各种子法加以补充，包括《财务法规》和《财务指导书》等。

澳大利亚联邦政府财政制度的协调和管理权授与财政部。财政部对于以下各节，尤其要负指示和管理之责。

- 公共会计(统一收入基金、信托基金、贷款基金)。

亦包括按照“审计法”和有关立法的要求应行规定的中央和各部门的会计规则，管理会计技术的研究，会计政策和措施，联邦会计制度的施行。

- 对各部门的概算进行征集、编制和财务分析；
- 制定拨款法案；
- 复核开支；
- 一切从预算中获得资金的部门和各法定机构的财务进行一般监督；

- 参与评价开支计划的效果，看其是否符合政府预定的目标；

- 对下列多方面的开支案和计划进行财务评价：社会服务、退伍军人事务、卫生、教育、住房、移民、科学、娱乐、文化艺术、土著、环境与就业；

- 对下列有关方面的开支案和计划进行财务评价：海陆空交通、国内外通讯，对制造业、采矿业、农业和渔业、旅游业的援助。例如，通过制定建设规划、支付奖励金和补贴，对研究和发展提供援助；

- 联邦政府各法定机构的立法和经营的财务方面；
- 对下列有关方面的开支案和计划进行财务评价：城市 and 地区的发展、灌溉、运输和其他发展工程。

所谓“法定机构”，是为了完成某种职能，由议会以法案来建立的。它履行规定的权力和责任，形成澳大利亚政府工作的一个完整部分。目前，在澳大利亚，主要的法定机构是指那些与国内外通讯、交通、科学研究和银行业有关的组织。

这些机构具有以下特点：

- 由议会建立，并通过负责的首长对议会负责；
- 是独立的法律实体，主要是自主的；
- 有他们自己的会计和财务记录，主要按 应 计 基 础 记 帐；
- 要求他们编制和提交年度报告；
- 要求他们上交帐目，以便由总审计长进行稽察、审计和提出报告。

这些法定机构享有独立地位，但这种独立性不能与“议会控制”这一原则抵触，法定机构的建立会使这项原则要作某些修正，但议会并不完全放弃对某一法定机构的行动所负的全部责任。上面列举的各种控制方面，就展示了它们对议会的必要的财务责任性。

政府各部门和法定机构必须通过负责的首长，向议会就他们各自的财务活动提交年度报告，财务责任正是通过这种报告制度才建立的。

关于总审计长和他的工作人员的作用，将因课程的进展作较详神地介绍。目前要先简单介绍一下总 审 计 局 的 总 特 点。因为它与政府财务责任这个总的问题有关。

总审计长具有对公共帐目进行审计的法律义务，由此，我们可以这样表述：法律要求审计长：

- 审核有关联邦公款的征收和开支的帐目和记录，审核公共用品的保管和管理情况；

- 弄清楚由财政部长向联邦公共帐户申请并填制于联邦总督支付命令中的金额是否能依法获得；

- 每年审核由财政部长所编制的报表，编制并签署转送议会的报告；

- 对财政部长的帐户进行审计；

- 将总审计长认为对判定其行为是否正当属于十分重要的情况提请财政部长注意。

由于总审计长的特殊的独立性以及审计法对审计人员进行审计工作所授予的广泛权力，总审计长确定了两项所有审计工作都必须受其指导的目标和宗旨：

- a. 必须从提出意见出发，对政府的各种活动和事业进行审计，并向议会报告这些意见；

- b. 必须从鼓励改进公共管理出发，对各部门各机构的业绩提出独立的和客观的报告。

前面已提到过公共会计联合委员会，该委员会由一定数目的议员组成，是实现财务责任性的主要途径之一。它通过复核和报告来进行控制。为达到这一目的，它通过每年的质询和定期的复核来审查政府各部门估计财政需要和动支议会分配款项的方式。

该委员会的责任规定于公共会计委员会法中，可将其清楚地划分两个泾渭分明的方面：

第一，要求该委员会审核联邦的收支帐目，和适用《审计法》的联邦各机构和政府间组织的财务事项，及已提交议会的总审计长的全部报告。并负责向议会报告在审核过程中

发现的、具有相当重要性的任何事项。通过这些作用，来确保总审计长审核财政部长编制的财务报表和对重要事项提出的意见的工作不致于不受重视。又可以确保，各部门采取积极行动，根据总审计长的意见着手改进。

第二，委员会有责任对他们认为在公共帐户的形式、记帐方法、公款的收入、管理、发放和支付的方式等方面应行改革之处向议会报告，提出改革。在发挥这种作用时，该委员会就加强了《审计法》赋予总审计长的同类责任。

由委员会进行的质询，可方便地划为几大类。

- 对总审计长报告中提请注意的问题加以审核，之后，编写年度总报告。

- 对总审计长报告中的特别参考意见和批评意见编写专门报告。

- 对各部的财务行政，或部的特别活动进行总审核。

- 对“预付财政部长”的开支进行年度复核；对各部门的帐目和预算程序进行总审查。

- 有关政府帐目的法律依据和法律形式，以及对提交议会的财务文件的质询事项。

为完成其职责，该委员会的听证会大部分公开举行。如情况认为必要，亦可私下取证，但不是惯例。如要求某部门的官员参加受审，则应通知受审部门，并在听证会前，将有关受审问题的书面报告呈送委员会。

该部门的代表必须接受审查，审查过程必须记录下来。

总审计长（或一位代表）和财政部、公共服务局的代表一般都参加听证会，从证人必须提供证据这一意义上说，与其说他们是证人，毋宁说他们是顾问（观察者）。这些人对

听证会的成败关系重大。因为正是从他们那里，委员会才获得了在审计实践、财务管理、会计实践和人事管理上的专家指导。

质询完毕后，该委员会审核提出的证据和文件，然后向议会呈交一份报告。

该报告的另一份送给财政部长。财政部长对报告进行审核，并向各部门征求必要的资料以及对委员会的意见的看法。根据收集到的情况和进一步的必要考虑，财政部将自己的结论在一份称为《财政部备忘录》的文件中告诉委员会。

《财政部备忘录》包括在向议会提出的一份更详尽的报告中。

到此，我们建议简单地复习一下目前澳大利亚联邦议会行使监督控制职能的主要手段。议会对行政人员活动的审查发生于对立法提案的辩论过程中，以及一些引人注目的拨款案的辩论过程中，但议会对行政工作的注意主要在立法过程之外，采取这样的方式：

- 对部长的讯问
- 介绍不满的情况
- 一般企业的动议
- 与紧急重要的公共问题有关的动议
- 各部的报表
- 提交的报告
- 对特别委员会和常务委员会的质询。

实质上，财政部长向议会提出的有关政府各部门的财务工作的报告，以及政府各部门和法定机构提出的各自的报告是一种建立政府财务责任性的基本手段。而审计的应用、总

审计长提出的报告、公共会计联合委员会和其他在议会中工作的各委员会对报告的审查，以及议会中的辩论和讯问则都在于确立上项报告的可信性。

最后，如审计长对某些重要事项的决议不能满意，就可利用他在行使责任的正常过程中所具有的独立性对政府各部门和法定机构的财务交易等进行审计，并提出报告，以引起议会对继续进行某些做法的注意。在此以前，议会对这些做法的意见是与总审计师报告中的意见相反的。

政府的财务责任性与政府审计师的作用和责任之间的关系，将于随后的章节中加以说明。

（刘晓东译）

第二讲 其他国家审计制度

本讲的目的在于将选出的一些政府的审计制度加以比较——特别着重于英国的国会制和美国的会计总局制——并希望从学员中了解他们对适宜在中国实行的制度的印象。

其他国家审计制度

为了有助于学员了解其他国家政府审计的基本原理、概况和基本方法，本讲介绍下列国家审计的概况：

日 本

马来西亚

德意志联邦共和国

美利坚合众国

本讲取材于国际最高审计组织发行的政府审计国际杂志。由于本教程的主要目的在于讲述英国式的议会制度在澳大利亚实施的情况，因此，英国、加拿大和新西兰等有关国家的审计制度的概况就不再列入，因为这些国家的审计都是照议会制度的一些基本原则实施的。之外，也未企图涉及中国实施的审计制度。

下面各点概括了政府审计的主要特征：

1. 它是一种世界性的现象。
2. 它不仅在理论上，而且在实际上，在政府中有非常重