

国外现代审计

——职能·准则·方法·目标

邢俊芳 主编

经济日报出版社

国外现代审计

邢俊芳 李虹 王永平 编

经济日报出版社出版

北京市新华书店发行

外文印刷厂印刷

850×1168毫米 大32开本 11.5 印张 285千字

1987年11月第1版 1987年11月第1次印刷

印数：1—5000册

统一书号：4454·015 定价：2.35元

ISBN 7-80036-001-6/F·15

目 录

为什么要设立审计院·····〈联邦德国〉卡尔·魏特罗克(1)	
审计法院存在的必要性	
·····〈西班牙〉堂何塞·马里亚·费尔南德斯·皮拉尔(6)	
民主社会中审计法院的职能	
·····〈葡〉霍奥·德乌斯·平埃罗·伊·法林哈(9)	
审计法院在民主社会中的作用	
·····〈法〉安德列·尚德纳戈尔(15)	
二十世纪的审计·····〈英〉J·山多斯基(19)	
经营审计纵观·····〈美〉D·J·开斯勒 J·R·克劳开特(36)	
管理审计的几个理论问题·····〈日〉松田修一(51)	
管理审计的实施要点·····菲律宾“国家会计和审计中心”(60)	
绩效审计的定义、目标和局限性·····瑞典国家审计局(77)	
绩效审计的技术和报告·····丹麦审计长公署(84)	
内部审计——历史的回顾和未来的发展	
·····〈美〉维克多·E·勃灵克(95)	
内部审计在内部管理控制制度中的应用	
·····联合国技术合作与发展部(111)	
国营企业的内部控制——内部审计·····智利审计署(137)	
内部审计实务标准·····内部审计师协会发布(147)	
内部审计可以减少外部审计费用·····美国哈佛经济评论(165)	
制度基础审计测试方法·····〈英〉G·H·戴本汉(170)	
综合审计方法·····加拿大审计长公署(188)	

国营企业的审计方法和技术·····	印度审计署(218)
政府行政管理审计与会计方法·····	瑞典国家审计局(227)
审计质量保证计划的设计和执行·····	澳大利亚审计署(244)
国营部门会计与审计标准的发展·····	加拿大审计长公署(253)
电子计算机审计·····	〈美〉劳伦斯·B·索耶(262)
电算化会计的控制与审计·····	〈美〉M·霍利(288)
案例：项目效果的审计	

·····〈美〉D·L·斯堪特尔勃雷 劳奈尔·B·拉乌姆(301)

附录一：

最高审计机关国际组织简介·····	(321)
利马宣言——审计规则指南·····	(324)
关于“公共会计责任制指导方针”的东京宣言·····	(334)
最高审计机关第十二届国际会议关于绩效审计、 国营企业审计和审计质量的总声明·····	(342)

附录二：

全国报刊部分审计译文目录索引·····	(357)
---------------------	-------

为什么要设立审计院

——卡尔·魏特罗克——

一、审计的原则

今天实行的财务监督，大约是从十八世纪初开始实行的传统的查帐发展而来的。当时，德国某些省份由查帐委员会或查帐法庭等独立自治的机关负责此项工作。国王是唯一的统治者。他设置了查帐法庭这样一个独立于行政部门的机关，来审查全部帐册和单据，从中了解、核实错误的或反常的现象。国王想通过这种方法对财政情况形成确切的概念，以便确定纠正办法，惩处不法行为。

在我们国家里，审计院的职责在于对政府和行政机构进行监督——这种监督主要通过议会批准的程序实施——提供审查的结果。这样议会就能对公共财政的预算形成概念，并通过议会监督，保障预算得到应有的实施。

如同十八、十九世纪的情况一样，今天对预算的全部细节进行监督无疑仍是不可能的。虽然，我们拥有无所不有的审查权利，但是，实际上我们只能有选择地审查某个领域和某些问题。

在现代生产社会中，公共预算量的增长超过审计院的能力。至少在德意志联邦共和国的情况是如此，其实与会各国也是这样。因此，问题在于要根据总的目标安排我们审核收支的工作，要确定若干个重点，要选出若干个典型，在监督行政部门的大宗开支

方面尤其必须如此。这就要求细致地安排工作。

安排工作，不应受到外界影响，还须十分慎重，才能获得最佳效果。所以，务必对行政权力机关，也对议会保持独立。审计院的活动不应受到政府部门和议会的干预，这样才能在审查工作中取得应有的成果，也能符合议会的要求。

还须指出，我们的工作必须是独立的，这一点在我国受到宪法的保护。这种独立性是为了保证公民相信财务监督是健全的和完整的。德意志联邦共和国还采取这样的做法：各种决定都由议会的专门机构作出，而审计院的不少成员又参加这些专门机构。多方人才共同工作的目的是避免片面性，有助于在十分慎重考虑后再作决定。

开展工作，必须不受其他政府机构的影响，对这一点务必予以高度重视。在民主国家，议会的多数派和少数派总是关系紧张，因而必须有一个能在议会之外进行财务监督的机构。这种监督既能起预防作用，也能纠正问题，从而有助于在行政权力机关内维护秩序，尤其能在那些公民的金钱起着作用的部门发挥这一作用。可见，在议会民主制度下，财务监督有利于人民保持已有的信任感，并建立新的信任感。

总之，审计领导人应向公众露面，表明自己的作风。此外，也应公布他们最突出的工作成果。在我国，联邦审计院院长每年都举行记者招待会，公众对财务监督已感到熟悉。

二、财政监督的实效

在审计院没有直接行政职权的国家里，人们往往一针见血地问道，审计院如何使了解的情况得到人们的重视？可以把查出的各种问题报告给议会，这就是联邦审计院的做法。这样做，也有助于使我们的工作为公众所了解。

议会可能要求提出处理意见并作出要求纠正的决定，这样就

能起预防作用。此外，还可能根据审计院核实的情况，修改行政性的和法律的规定，也许还会着眼于将来对组织体制进行改变。

审计工作如果以行政权力机关为主要对象，那么政府往往就能自行设法解决种种问题。

总的说来，行政权力机关经常十分注意研究联邦审计院在各种检查中提出的审核意见。行政部门中受到检查的问题，经常在检查过程中就得到纠正。

由于行政权力机关乐于接受审计院的建议去克服缺点，因而在我国每年审理的四百个左右案件中，大约百分之八十都能顺利结案，而不必向议会提出报告。

当然，也有需要审计院而不是行政部门纠正自己缺点的做法的情况。这是指审计院根据行政权力机关提出的意见和异议，以改正自己的审核意见而结束审查。

联邦审计院认为，尽量帮助行政权力机关将经济管理工作做得正常而合理，是自己的任务之一。这是履行财务管理的职责，它能保证我国的公共部门充分发挥作用。

审计院这种无行政职权的财务管理活动是有成效的。只要报告给议会，就能使用议会的权威。这样，审计院在没有行政职权的情况下，也能获得威信。所以，在德意志联邦共和国，审计院同议会有着密切的联系。

联邦德国一九六九年修改预算法以后，审计院享有直接向议会提出报告的权利。这当然不是说，在议会进行辩论之前，政府对审查的结果一无所知，在审计院写出报告之前，行政权力机关有表示意见的机会。我国宪法规定，当事部门有权预先表示意见。

联邦共和国从一九六九年，实行审计院向议会和政府提供咨询的制度。这一制度有着合理的依据，对进行审理的理由提供咨询。近年来，这种咨询工作，尤其是对议会的咨询，有了明显

的发展。议会下属的预算委员会和国家财政研究委员会越来越多地利用这一条件。

三、审计工作要面对现实，服务于未来

今天，国家会计年度结束后的决算情况，不再是审理的重点。现在要审核预算和经济活动，也就是说，要审核种种数额巨大的财务活动，往往还要涉及许多独特的措施。我们最重要的工作之一，是审查经济合理性，即研究实际开支与已获成果的关系。

这样，我们在掌握现实情况方面已有了根本性的改进。有关各项进行中的工作、各项计划的执行情况、各项法律规定的完成情况以及有关组织工作和人事安排的讨论，已有了明显的加强。这就要求审计人员对现行的各项规定具有广泛的了解，并且有能力对公共行政部门的各种决策作出判断。

总之，可以充分看到，我们的首要任务已不再是传统的查帐，而已成为广泛的财务监督。不言而喻，为确保预算执行得井然有序，即使是现在和将来，仍须对帐册和单据进行审核。但是，工作重点已经转移。

统计数字可清楚表明这一演变过程。在“关于财政情况的意见书”中，只有一小部分（不及百分之十）含有对已结束财政周期的批评意见，大部分是提供目前的资料。鉴于这种情况，我们在一九八三年十一月首次公布了“联邦审计院关于一九八三年财政情况的意见书”，而不是公布对过去决算的评论。

由此可见，我们目前的工作已广泛地面向未来。已经经过议会最终审核的“关于国家一九八三年财政情况的意见书”，含有七十六件单独的报告，其中五十二件有助于从事现实问题的部门改进工作。意见书提出了一些可以纠正或改进的具体问题。这意味着联邦审计院向议会提供了这样一种可能：议会不仅能对已结束

的财政周期的情况作出决定，而且只要有可能，还要对预算和经济活动施加影响。由于采纳了提出的建议，在支出方面已有了大量的节约，在收入方面正呈现出更好的前景。

审理案件中所了解的情况，应及时用于议会对预算采取的决定。可见，我们的工作 在议会制度中 日趋重要。为了做到这一点，联邦审计院有代表参加议会将要通过的有关预算问题的决议的准备工作。审计人员利用这一机会，向作为发言者的议员介绍尚未公布的审理案件的结果。不言而喻，提供审理案件的情况，必须根据确凿，内容正确。这就是说，有关政府部门必须事先有机会对有关问题表示意见。

如上所述，联邦审计院在现有条件下，可以保证将了解的情况用于现实，并服务于未来。仅在审议一九八四年预算过程中，就总共减少了六亿五千万德国马克的支出。

联邦审计院帮助议会，尤其是帮助议会的预算委员会和国家财政研究委员会作出决定的有效性，必须充分肯定。我们的工作应尽可能同议会专门机构的建议和要求相呼应，是符合议会民主精神的。这样做，能巩固议会的威信，能加强公民对民主制度的效率的信心。人们也会因此保持和增进对联邦审计院的信任，相信它是一个独立的、不受其他政府机构影响的坚强的机关。一个原先由国王建立的权力有限的辅助性机关，就是这样发展成为民主国家有效率的、不可缺少的机关。

（杨恩瑞译）

审计法院存在的必要性

——堂何塞·马里亚·费尔南德斯·皮尔拉——

审计法院最初成立的目的，在于监督国家财政的合法性。“审计法院”这一名称的出现是比较近的事，从历史上看，可以说是和自由的法治国家同时生产的。当然，在此之前，早就有一个监督公共财富管理工作的机构在行使职能。机构名称在西班牙过去叫统计总局、皇家统计局或大统计局。

在西班牙，“大审计法院”的名称出现于国王费尔南多七世一八二八年十一月十日颁布的编制诏令。大审计法院开始承担大统计局的职能，同时成为审理国家收入管理工作中发生的责任案件的机构，大审计法院的权限甚至可以涉及刑事案件。

大审计法院虽然创立于国王费尔南多七世的专制阶段，它的概念却符合典型的自由模式，在精神上以至字面上都根源于一八一二年三月十九日的宪法。国王拒绝给予政治方面的各项自由，却通过诏令制订了一项经济监督和和管理公共财富上追究责任的制度，让公民对国家财政的正确管理有所信赖。因此，审计法院的权力形成了双重性：一方面属于检查性质（“政治当局”）；另一方面又作为审判机构（“司法当局”）。一八二八年的审计法院有礼袍法官和大会计法官，还有一名礼袍检察和一名会计监察。

审计法院的最低要求，主要是监督中央行政当局执行预算的合法性。自由性质的国家应满足社会的某些最低限度的需要，这些需要，例如国防或司法，必须通过集体管理才能找到解决办

法。根据经济以及社会的具有约束性的定义，预算是自由国家纲领性准则的经济表现。既然如此，监督机构所关注的是在合法条件上严格执行预算。

但是，在人类社会 发展过程中出现了公共国家的概念。当这个国家为形势所迫，而不是出于权宜之计，必须在经济管理中担任主要角色时，审计法院的必要性和它的活动领域就明显扩大，无论作为检察机关或者作为判断公共经济管理中责任问题的机构，都取得了前所未有的权力。因为国家渗入经济和社会活动之后，导致公营部门的产生，而对公营部门不但要求守法，还要求它在经济活动中具有高效率以及同私营部门的竞争力。

国家通过公营部门渗入经济，渗入的程度与时俱增，即使在那些被认为是政治自由典型的国家中也是如此，这一点仿佛已成为经验证明了的事实。公营部门得以扩展的原因是多种多样的，不过必须强调指出其中三个基本原因，那就是：

一、工艺技术的发展，导致经济和资本的集中。当危机出现，影响到大宗投资和大多数阶层时，公营部门就有义务进行干预，把危机的影响减少到最低限度，并利用它的财力寻求解决危机的最佳办法。

二、同旧时的自由国家相比，现今的国家具有更深的社会含义，历史上的慈善救济已为目前的社会保险所代替。社会文化发展所需的变化，要求国家态度相应改变，要考虑到国家内部各种力量的共同利害关系。这一情况自然意味着公营部门 职能的扩大，从而要求对它的效力加强监督，这就为审计法院存在的必要性，提供了另一方面的理由。

三、最后，为了保持体制结构，要求公营部门发挥后备作用。在许多情况下，这一作用在保证“市场经济”所支配的经济机构运转的纯粹性，是不可缺少的。公营部门的补充或后备作用，除了客观上被社会所理解并认为是必要的以外，也应该是切实有

效的。这就为审计法院提出了另一项任务。具体地说，也就是《审计法院组织法》第十四条规定的，审计法院应建议为改善营部门经济财务经营采取措施。

(王永年译)

民主社会中审计法院的职能

——霍奥·德乌斯·平埃罗·伊·法林哈——

一、民主社会中的公正廉洁

民主国家是建立在人类尊严基础上的，并以个人自由、政治自由和权力至上原则为依据。人民根据各自的宪法行使其最高权力。

很显然，政治共同体和国家当局以人性为基础来摆脱上帝的旨意，政治制度的确定如同任命领导人那样已经听命于人民的意志了。既然是为了建立真正的人类政治生活，那么，没有什么比发展公正、善良和尽心于公有财产的内在意义和加强对政治共同体真正的本质，以及对当局的意图、工作和权限的基本信任更为重要的了。

尊重公民，尊重有着最高权力的人民，要求当局的管理和执政必须是公正廉洁的，以致于他们可以被公民批评、支持或抛弃，也使得公民们能够认真地去参加自由选举，这种选举是民主国家在适当的时候，在保证人民对挑选立法团能够自由发表意见的条件下，所应组织的无记名投票方式的选举。

这种公正廉洁在使用和分配公共资金方面是绝对必须的。

二、立法机关确定使用公共资金的目标

人民通过选举出来的立法机关行使其最高权力，并且应该以

已经取得的或将要取得的财政收入，来确定所要达到的目标。

国家收入有其限度，为此，有必要利用立法机关事先确定部分或长远收入的目标，为增加公有财产服务。

在葡萄牙，国内的经济组织和社会组织都受计划的指导，被计划联系在一起，并受其约束。该计划应该保证各行业和各地区的协调发展；生产力的有效利用；国民产品对个人和地区的正确分配；经济政策和社会政策的协调；教育和文化的协调；生态平衡的保护和葡萄牙人民生活环境和生活质量的保护。批准符合各个计划的重要选择和审查各个执行报告，是共和国议会责任。

葡萄牙主要的政治方针以及所要采纳或建议政府在各个方面的措施，应该列入政府的纲领之中。由总理发布的政府纲领应从他被任命之日起，至多十天内提交共和国议会审查。

共和国议会每年批准国家的计划法和预算法。在各种与计划有关事务的基础上制定计划并且执行计划，执行预算法。这些都由政府负责。

三、独立实体监督公共开支的必要性

拥有最高权力的人民，应该审批使用公共资金者的全部帐目，这项工作由他们选出来的立法机关来完成。但是这个立法和政治机关，或者说该机关的大多数成员，并没有为核对帐目和对这些帐目进行关键性的评判而做技术准备。由此可见，一个独立的，技术上有所准备的，既能够向人民提出关于财政管理方面的意见，又能在在这方面表现出责任心的机关参与此事是必要的。

该机关应该在技术方面提出完善、全面和明确的意见。在管理方面，它应是独立自主的，仅处于法律之下。

四、监督(法律的和经济的)实质

这些意见应该是从法律方面进行批评，即是否遵守公共开支

的法定的和受纪律约束的指标；在财政方面，收支是如何进行的，是怎样达到平衡的，是否有侵吞和浪费公款的现象。在经济方面，是否更加重视有关开支的管理能力和效率。

人们不仅想知道是否按照法律进行收支，而且也想了解国家的钱财是否有着良好的管理。

然而，国家审计机关对有关这方面的意见是无法提出来的，除非监督机关有可能在地方实行征税，有可能审查文件和各机构的报告，追查公款的责任者，完全独立地审查政府所管辖的各机构和各企业的帐目情况。当然，这个涉及面十分广泛的工作，要求有一些与此相适应的机构和技术上专业化的人员，就象为此而必须有一些必不可少的财政手段那样。

鉴于监督机关还不可能对所有的管理工作进行彻底的审查，因此它将以它自己所选择的办法从事工作。

五、监督的范围——公共机构和企业

由于国家拥有越来越多的国营企业，因此，独立的监督机关督促税收工作，不能仅限于对各个国家机构，而且也应包括对国家企业或国家以大量资本入股的企业。

得到国家的大量补贴或由国家提供贷款的私营实体，以及所有利用补贴资金和贷款的实体，这些都是被征税的目标。

限制征税机关对各机构的行动，就是阻止它触及政府各部门，也就是阻止它对国家财政活动进行批评和评价。

六、监督实体执行惩罚

独立的审计监督机关应仅限于提出自己的意见吗？它有权要求收回非法支出的现款和有价值证券吗？法权要求对那些在开支、制订预算和拒绝与最高监督机关合作时的不遵守法律的行为给以制裁吗？

我认为可以加以区别：

1. 关于国家审计总署，在我看来，它应该是仅仅提出一些意见，并把这些意见转达给议会和立法团，由它们给予批准和作出恰当的政策性批评。

2. 关于国家机构和企业：

(1) 我认为最高税收机关应该有权要求收回逃避计划和预算的款项，有权要求对于不遵守法律而违犯财政制度的行为给予制裁。

监督机关如果发现侵吞资金或违犯法律的行为，仅仅是给政府或其它部门写一个简单的报告，提出自己的意见是很不够的（尽管是法律方面的意见），这将会影响监督机关的形象，因为它没有急迫地要求司法机关对违法行为实行制裁。

(2) 我认为，对于各机构和企业虽是合法的，但是不负责任或无成效的活动，应给以经济上和财政上的批评，审计机关应该负责收集反映核实清楚，并提出自己的看法。这些看法应该是无私的、有技术根据的，以便使政府和司法机关采取适当的措施。

在葡萄牙，最高监督机关是审计法院，这在宪法有关法院的第五章里已有规定。法院有权在财政方面制止践踏民主法制的行为，它是仅置于法律之下的独立机构，有权参与其它权力机构的活动。它的决定对于所有公职人员和私人来说都是带有强制性的，它的决定凌驾于其它所有权力机关的决定之上。

审计法院应该对国家总的审计工作提出意见，审查公共收支的合法性，并对依照法律呈报给它的帐目给予评判。

葡萄牙审计法院在国有企业方面没有任何权力，它的批评性意见和评论，主要是适用于监督公共开支的合法性方面。

我本人应政府的要求领导了一个委员会，该委员会准备对审计法院进行改革，以便使一些受过经济和财政方面教育的人能够

参加审判团。使审计法院对税收工作的监督，能够根据法律超出司法范围，使得国有企业处于审计法院的监督之下。我们希望共和国政府和议会能同意进行这种必不可少的改革，以提高审计法院的权限，使审计法院能够有效地履行其职责。

七、发表审计法院的监督结果

发表审计法院的决定是一种民主要求。因此，对帐目的裁决应该让公众了解。这个裁决应该可以让任何人，特别是新闻界询问诉讼情况，并允许他们记录决定的内容。这些决定一旦被批准，即可发表。

关于对国家审计法院的看法，我认为应该非常广泛地宣传它。它的监督结果呈报给立法团后，重要的是要让所有的公民都能有所了解，以便更好地评价管理工作，评价立法团负责管理帐目的方式。

监察结果在公报上发表后，应该转给新闻界，以便它们能够在报纸上发表，并对此进行评论，以引起公众对政府部门的缺点和浪费的注意。对于这些缺点和浪费，重要的是要予以纠正。人们可以通过一个独立的、公正的、完全依照法律办事的机关的评价，了解公共资金的管理情况。

结 束 语

1. 审计法院的存在，对于一个民主社会来说，是件头等重要的事情。

2. 对所有公共的（国家的、地区的和城市的）财政活动（无论是各个机构的、还是国营企业的活动）实行征税，都应属于审计法院的职权范围。

3. 审计法院对于公共开支不应仅限于准确地评论其合法性，而且也应该对它的节约情况给予评论。