

最高审计机关 国际组织文集

中华人民共和国审计署外事司编



中国审计出版社

最高审计机关国际 组织文集

审计署外事司编

中国审计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

最高审计机关国际组织文集/审计署外事司编. - 北京: 中国审计出版社, 1999.11

ISBN 7-80064-858-3/F·591

I. 最… II. 审… III. 审计-组织机构-国际学术会议-世界-文集 IV. F239.21-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 60203 号

最高审计机关国际组织文集

作者/审计署外事司

出版者/中国审计出版社

地址/北京市海淀区白石桥路甲 4 号

电话/010-62170318

传真/010-62170276

邮编/100086

发行者/新华书店科技发行所

各地新华书店经销

印刷/北京市密云县印刷厂

开本/850×1168 毫米 (32 开)

印张/13.5

字数/343 千字

2000 年 1 月北京第 1 版 第 1 次印刷

印数/5000 册

ISBN 7-80064-858-3/F·591

定价: 21.00 元

(如有缺页或倒装, 本社负责更换)

序 言

最近，外事司的同志根据中国审计代表团于1998年11月在乌拉圭参加最高审计机关国际组织第十六届大会时收集的资料，翻译整理了一本文集。我参加了这次会议，所以他们请我为这本文集作序。文集主要汇编了该组织制定的各种准则和业务指南。我署正在制定自己的准则和业务指南，这本文集可以作为参考。

我一直关心这样一个问题：我们应如何有效地借鉴国外的做法和经验？我希望读者在参阅这本文集时能对此进行认真思考。

审计机关同任何其它机构一样，是根据社会需要建立和发展起来的。它不可能脱离历史和现实完全按照自己的意志发展。我们在研究国外审计，特别是西方国家审计时，不能不考虑其历史因素和现实环境；在对审计中的某些方法进行研究时，必须把这些方法放回到它所来自的审计体系中去分析；在分析其审计体系时，又不能不考虑维系这个体系存在的社会制度和管理观念等因素。我们不能只见树木不见森林，断章取义而不顾不同肌体之间的适应性和排异性。所以，“一切从实际出发”，这才是我们必须始终遵循的宗旨。

审计的质量一直是我們关心的重要问题。建立审计准则的目的之一也正是为了提高审计质量，而审计质量也必须以审计效用为前提。审计的效用在根本上取决于社会的需要。最高审计机关

国际组织第十六届大会的主题是“审计机关在防止和检查舞弊和腐败中的作用”。世界各国都开始对这个问题进行关注和研究。把发现大案要案线索作为我国当前审计工作的重点，正是出于我国现实的迫切需要。在树欲静而风难止的情况下，审计机关不应该也不可能固守一隅地构建自己的世外桃源，它必须与时俱进，不断开拓自己的道路，实现自己的价值。因此，我们在学习和借鉴别人的经验时，不能把别人的现实当成自己的现实，把别人的需要完全作为我们的需要。在管理科学上，我们不能象对待自然科学和技术手段一样，为了“迎头赶上”，可以直接采用“最新”的成果。我们的确需要加紧步伐，但不能急于求成。在国际审计业务交流中，我主张既要有统一，又要有特色。没有统一难以交流，没有特色也就没有必要交流了。

对于正在制定的中国审计准则和业务指南，我所关心的是这些准则和指南的效用问题。我认为关键还是能否把国外的经验同我国的具体实际结合好。例如，我们经常提到的一个问题就是审计风险。对许多相同的概念，我们与西方人会有不同的理解。在风险观念上也是如此。这就好比一个病人，感冒发烧对于没有生命危险的人来说是主要的风险，而对于癌症患者来说却不是什么大问题了。同样一个医生对前者来说自然要把感冒发烧放在第一位，对第二位患者就不同了。生存风险是最大的风险，也往往最容易被忽视，这对于法制还有待于完善的环境来说尤其如此。

我们的审计工作在改革开放中走过了十六年的风雨历程，已经成为有中国特色社会主义建设的一支重要力量。中国特色的社会主义和社会主义市场经济，目前并非是已经实现的状态，而仍然是一个发展中的动态过程。中国审计机关正是在这样的环境中走了过来。改革开放不仅给我们适应环境提出了挑战，也为我们改造环境创造了机遇；不仅使我们认识了别人，同时也使我们重新认识了自己。这就好比两个人夜晚站在平静的池塘边观月亮的倒影一样。一个人向东走去，另一个人向西走去。向东走去的人

发现月亮随之东移，向西走去的人则发现月亮在随之西去。那么，两个人如果不变换立场，只根据各自的经验和观察到的事实去讨论月亮到底随谁而去，你说他们会得到相同的结论吗？

对于借鉴的问题，我也仅就一些原则性问题拉杂而谈。我想只要审计人员热爱自己的工作，在各自的岗位上不断地慎思明辨，在实践中锐意进取，一定会借此抛砖之机而有连成的收获。这也便是我作此序的真正目的所在了。

A stylized handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, connected strokes.

1999年12月

目 录

序言

第一部分

最高审计机关审计准则 (3)

最高审计机关内部控制准则 (39)

最高审计机关会计准则 (60)

最高审计机关会计准则实施指南 (93)

最高审计机关公共债务确认和衡量指南 (120)

最高审计机关民营化项目审计最优实务指南 (140)

关于最高审计机关如何在国际环境协议

 审计方面进行合作的指南 (197)

自然资源会计 (219)

第二部分

 最高审计机关国际组织简介 (243)

 最高审计机关国际组织历届大会情况及重要宣言
 (从第一届到第十六届) (252)

 最高审计机关国际组织第十六届大会主要论文——

最高审计机关在防止和检查舞弊和腐败中的作用	
..... 奥地利审计院	(370)
最高审计机关防止和检查舞弊和腐败的	
技术方法	美国会计总署 (380)
最高审计机关国际组织第十六届大会比较论文——	
最高审计机关防止和检查舞弊和腐败中的作用与经验	
..... 奥地利审计院	(391)
最高审计机关防止和检查舞弊和腐败的技术方法	
..... 美国会计总署	(396)
最高审计机关国际组织第十六届大会国家论文——	
最高审计机关在防止和发现舞弊与腐败中的作用	
..... 中华人民共和国审计署	(406)
后记	(417)

第 一 部 分

策 一 略

最高审计机关审计准则

第一章 政府审计的基本要求

1. 最高审计机关国际组织审计准则的总框架是依据下列文件拟定的：《利马宣言》、《东京宣言》、最高审计机关国际组织在各届大会上通过的声明和报告以及联合国专家小组会议就发展中国家的公共会计和审计问题提出的报告。

2. 最高审计机关国际组织的审计准则由以下四部分组成（见第 11 页的图表）：

- （1）基本要求
- （2）一般准则
- （3）现场操作准则
- （4）报告准则

最高审计机关国际组织制定这些准则的目的在于为研究审计人员进行审计（包括计算机系统审计）时所必须遵循的程序和做法提供一个框架。这些准则应放在最高审计机关所特有的、宪法和法律所确定的条件以及其他环境中来加以评论。

3. 审计准则的基本要求是：为有助于制定审计准则，有助于审计师提出意见和报告，尤其是在无明确准则可应用的情况下，提出意见和报告，确定基本的设想、一致的前提、符合逻辑的原则和必要条件。

4. 审计准则应与审计要求相一致。审计准则应对审计师在审计中确定应采用哪些审计步骤和审计程序提供最低限度的指导。审计准则构成了评价审计结果质量的尺度或衡量标准。

5. 这些标准由最高审计机关国际组织理事会负责说明和解释，由最高审计机关国际组织大会负责加以修订。

6. 基本要求：

(1) 最高审计机关应考虑在一切重大问题上遵循最高审计机关国际组织的审计准则。某些准则也许不适用于最高审计机关，包括那些作为会计法院而设立的最高审计机关所做的某些工作，也不适用于最高审计机关所从事的非审计性的工作。最高审计机关应为这类工作制定可行的标准，以确保其工作始终具有高质量。

(2) 最高审计机关应对政府审计过程中发生的各种情况作出自己的判断。

(3) 随着公共意识的增强，对管理公共资源的个人或实体应负公共责任的要求日益明确。因此，需要确立责任程序并使其行之有效。

(4) 政府机构内完善的信息系统、控制系统、评价系统和报告系统的发展将有助于确立责任的程序。管理部门应对财务报告和其他信息的形式及内容的正确性和充分性负责。

(5) 有关部门应确保为按政府要求编制财务报告和揭示财务状况而颁布公认的会计准则；被审单位应制定明确、适当的目标和绩效指标。

(6) 一致应用公认的会计准则将公正地展示财务状况和经营成果。

(7) 完善的内部控制系统的的确立能使错误和舞弊风险减小到最低限度。

(8) 立法机关的法令会促进被审单位在保持和提供全面评价被审活动所必需的一切有关资料方面进行合作。

(9) 所有的审计活动都应在最高审计机关的审计职责范围内进行。

(10) 各最高审计机关应努力改进对工作方法有效性进行审

计的技术。

(11) 各最高审计机关应避免审计师和被审单位之间的利害冲突。

7. 以下几段论述基本审计要求的重要性。

8. 基本的审计要求规定：最高审计机关应考虑在一切重要的问题上遵循最高审计机关国际组织的审计准则。某些准则也许不适用于最高审计机关，包括那些作为会计法院而设立的最高审计机关所做的某些工作，也不适用于最高审计机关所从事的非审计性的工作。最高审计机关应为这类工作制定可行的准则，以确保其工作始终具有高质量。

9. 一般地说，如果对某一问题的认识可能会影响财务报表或绩效审计报告的使用者，这一问题可以被认为是重要的。

10. 重要性常常是根据价值来加以断定。但是，某个事项或一组事项的内在性质或固有特点也可以使一个问题变得重要——例如当法律或规章规定某一事项必须单独加以披露而不管它涉及多少金额。

11. 除根据价值和性质来断定重要性外，一个问题还可以因为它发生时的各种有关情况而变得重要，例如：考虑中的一个事项与以下几点有关：

- (1) 对财务信息的总的观点；
- (2) 它是总体的组成部分；
- (3) 若干相联系事项；
- (4) 前几年的相关金额。

12. 最高审计机关常常进行这样的活动：按照严格的定义，这些活动不可称之为审计，但是，它们有助于改进政府工作。非审计性工作的实例可以包括：(1) 收集资料而不进行大量的分析；(2) 法律方面的工作；(3) 协助民选议会在检查预算草案方面的信息任务；(4) 民选议会成员在检查和查阅最高审计机关的档案文件方面的援助性任务；(5) 行政管理活动；(6) 计算机处

理活动。这些非审计性活动向决策者提供非常宝贵的信息，应该始终具有高质量。

13. 鉴于某些最高审计机关的工作方法和组织结构，并非所有的审计准则均适用于这些最高审计机关工作的各个方面。例如，会计院所进行的查核工作的专业性和司法性使其工作的某些方面根本不同于在以审计长或主计长为首的等级制度下建立起来的最高审计机关所从事的财务审计和绩效审计。

14. 为了确保所做的工作具有高质量，必须遵循适当的标准。所须遵循的具体标准应取决于特殊类型工作的目标或特殊任务的目标。各最高审计机关应该制定一种政策，即审计机关在为了确保工作和成果具有高质量而从事各种类型的工作时应根据这种政策来遵循最高审计机关国际组织的标准或其他具体标准。

15. 基本的审计要求规定：最高审计机关应对政府审计过程中发生的各种情况作出自己的判断。

16. 审计证据在审计师作出关于被审问题和领域的选择以及审计测试和审计程序的性质、时间安排和范围的决定时起着重要的作用。

17. 授予最高审计机关审计权限的条款超越与它们不一致的任何会计惯例或审计惯例，因此它们对最高审计机关所实施的审计准则具有极为重大的影响。为此，最高审计机关国际组织的审计准则——更确切地说，最高审计机关外的任何审计准则——不能作为硬性规定，即不能强制地应用于最高审计机关及其工作人员。

18. 最高审计机关必须判断外部审计准则在多大程度上符合最高审计机关履行其职责的需要。不过，最高审计机关应认识到最高审计机关国际组织的审计准则体现了政府审计师们的一致意见。只要这些标准与最高审计机关的职责相符，就应该设法加以采用。最高审计机关应尽力除去互不相容的东西，如果这对采用可行的标准是必要的话。

19. 由于最高审计机关职责中的某些组成部分，尤其在财务报表的审计方面，最高审计机关的审计目标可能同私营部门的审计目标相近，负责制订规章的官方机构颁布的私营部门财务报表审计准则也可适用于政府审计师。

20. 基本的审计要求规定：随着公众觉悟的提高，对管理公共资源的个人或单位的公共责任的要求已愈来愈明确，因此，更有必要确立责任的程序并且使其行之有效。

21. 在某些国家，所作的安排要求负有责任的部门向总统、君主或国务院作出报告，但在多数国家，它们或者直接向民选立法机关作出报告，或者通过政府行政部门向民选立法机关作出报告。某些最高审计机关具有司法地位。它们在对账户、会计师甚至行政官员行使这种司法权时，其情况因国家而异。这些最高审计机关所作的判决和决定是对它们所承担的行政审计职责的自然补充。它们的司法行为应被看作是外部审计所要达到的一般目标的部分的必然结果，尤其是应被看作是与会计问题有关的那些目标的部分必然结果。

22. 国营企业也必须履行公共责任方面的义务。国营企业可包括商业企业，例如通过法令或行政命令建立的实体或政府在其中拥有控股权的实体。不管这种实体以何种方式组建，也不管它们的自主程度或筹资安排如何，它们最终对最高立法机关负有责任。

23. 基本的审计要求规定：政府内部完善的信息系统、控制系统、评估系统和报告系统的确立将有助于责任程序的建立。管理部门应对财务报告和其他信息的形式及内容的正确性和充分性负责。

24. 只有正确、完整的财务报告和财务报表才能说明一个单位的财务状况和经营成果。一个单位还有责任设计一个能提供有关和可靠信息的实用系统。

25. 基本的审计要求规定：有关机构应确保为编制和发布符

合政府要求的财务报告而颁布公认的会计准则；被审单位应制定具体适当的目标和绩效指标。

26. 各最高审计机关应同会计准则的制定机构合作，来协助确保为政府颁布合适的会计准则。

27. 各最高审计机关还应建议被审单位制定适当的、内容明确的目标并为这些目标制定绩效目标。

28. 基本的审计要求规定：坚持一贯应用公认的会计准则的结果应能公正地反映财务状况和经营成果。

29. 坚持一贯应用会计准则是公正的一个先决条件。这种说法的意思是，被审单位必须遵守目前适用的会计准则，而且必须始终应用这种会计准则。审计师不应该认为始终如一地执行会计准则是公正地作出各种财务报告的明确证明。“公正”是审计师提出的、超越一贯应用会计准则这一范围的一种见解。前面的这种说法强调指出审计准则仅仅是对审计师履行职责的最低要求。审计师应作出是否超越这种最低要求的判断。

30. 基本的审计要求规定：完善的内部控制制度的确立能使错误和弊端风险减少到最低限度。

31. 确立完善的内部控制系统，以保护被审单位的资源，这是被审单位的职责，而不是审计师的职责。确保控制到位并行之有效，以有助于保证遵守适用的法规、规章并在决策时注意到正直性、恰当性，这也是被审单位的职责。不过，这并不意味着审计师就此可以不就发现的控制不完善或缺乏控制情况向被审单位提出建议和劝告。

32. 基本的审计要求规定：立法机关的法令将促使被审单位在保持和提供全面评价被审活动所必需的一切有关资料方面进行合作。

33. 最高审计机关为了正常地履行其职责，除了必须有机会接触被审单位的官员和雇员外，还必须有权获得原始资料和原始数据。从法律上规定审计师有权获取这类资料和接触人员，将有

助于使这一范围里今后可能发生的问题减少到最低限度。

34. 基本的审计要求规定：所有的审计活动都应在最高审计机关的审计授权范围内进行。

35. 各最高审计机关通常是由最高立法机关或者根据宪法规定建立的。在某些情况下，最高审计机关的某些作用可能是依据惯例而不是通过明确的法律规定来确定的。通常，所制定的法律或规章说明了最高审计机关的形式（例如法院、局、署、委员会、法定的公署或部）、任职的规定和条件、任期、权力、义务、职责、一般责任以及其他有关任期应履行的职责和义务等事项。

36. 无论作出何种安排，最高审计机关的基本职责是维护和促进公共责任。在某些国家，最高审计机关是一个法院，由法官组成，它对国家会计师具有管辖权，后者必须向其提供账目。这种司法职能要求最高审计机关必须保证负责处理公共资金的人员对它负责，并在这方面受它的管辖。

37. 这种管辖权和审计的其他特点之间存在一种重要的互补性。这种特点应被看作是外部审计追求的一般目标的部分必然结果，尤其应被看作是与会计管理有关的那些目标的部分必然结果。

38. 政府审计的整个范围包括合规审计和绩效审计。

39. 合规审计包括：

(1) 验证负有责任的单位的财务责任，包括检查、评价财务记录并对财务报表发表意见；

(2) 验证整个政府行政部门的财务责任；

(3) 对财务系统和财务会计事项进行审计，包括评价对适用的法规和规章的遵守情况；

(4) 对内部控制和内部审计机构进行审计；

(5) 审查被审单位作出的内部管理决定的公正性和恰当性；

(6) 对审计中发生的或涉及审计的、最高审计机关认为应予以揭露的其他任何问题提出报告。