

# 我国政府审计准则与 国际政府审计准则之比较

马佳迪

(天津财经大学 天津 300222)

**【摘要】** 本文通过对国际政府审计准则与我国政府审计准则的比较研究,从目标定位到框架结构再到准则条目的具体规范,分层次地对两者之间存在的异同进行深入剖析,并试图探寻产生这些差异的原因,以期为进一步完善我国的政府审计准则提供建议。

**【关键词】** 政府审计准则 差异 审计机关 审计人员

政府审计准则是为规范和指导政府审计工作而制定的行为准则,对政府审计的实践具有至关重要的指导意义。笔者拟对我国政府审计准则与国际政府审计准则作以下比较研究。

## 一、目标定位与效力上的差异

我国政府审计准则与国际政府审计准则,在总体目标方面都是为规范和指导政府审计工作而制定,都是对审计机构和审计人员自身素质和工作质量的要求。但由于准则的制定者和受用对象不同,在目标的定位上又必然存在差异。

国际政府审计准则是最高审计机关国际组织(INTOSAI)为了协调各国政府审计准则,为各国建立审计程序和开展审计实务提供总的指导,对世界各国的政府审计工作只起建设和指南的作用,不具有强制约束力。而我国政府审计准则,是依据我国《审计法》和《审计法实施条例》,结合我国审计机关审计工作实践,借鉴国际公认审计准则经验,由我国审计署制定并颁布的。它的作用不仅仅是对审计实践提供指导和建议,由于我国最高审计机关是行政型的最高审计机构,因此我国政府审计准则具有法律约束力。

## 二、准则框架构成上的差异

最高审计机关国际组织构建的审计准则框架包括四个层次:第一个层次是《利马宣言》,规定了公共部门审计的全面概念,是对公共部门审计综合认识的基础;第二个层次是道德守则,它是基础层次之上的一个更高的层次,规定了指导审计人员开展日常工作的价值观念和原则;第三个层次是审计准则,是基础层次之下的一个层次,它规定了开展审计工作的原则和必要的条件;第四个层次是指南资料,是为帮助最高审计机关在各项工作中运用审计准则而制定的指南。

我国政府审计准则的框架为:①《审计法》及其实施条例,是制定我国国家审计准则的依据。②国家审计基本准则,是制定其他具体审计准则和审计指南的依据,是我国国家审计准则的总纲,是审计机关和审计人员依法办理审计事项时应当遵循的行为规范,是衡量审计质量的基本标准和尺度。③通用审计准则与专业审计准则,是审计机关和审计人员在依法办

理审计事项、提交审计报告、评价审计事项、出具审计意见书、做出审计决定时,应当遵循的一般具体规范。④审计指南,是对审计机关和审计人员办理审计事项时提出的审计操作规程和方法,为审计机关和审计人员从事专门审计工作提供可操作的指导性意见。

从框架构成的层次性角度来看,国际政府审计准则更加立体化,从理论层次到实践层次逐步推演,从抽象、综合的理论层面走向具体、可操作的实践环节,形成了一个完整、严密的体系。由于有深刻的理论剖析与讲解做基础,其更具科学性和信服力。而我国政府审计准则缺乏理论层面的支撑,整体呈现平面化,只关注规章制度的制定,程序性的特点突出,而对准则的科学论述远远不够。

## 三、准则结构与内容上的差异

国际政府审计准则由四章组成:第一章,政府审计的基本要求;第二章,政府审计的一般准则;第三章,政府审计的现场操作准则;第四章,政府审计的报告准则。整个准则共 191 条。我国政府审计基本准则全文分为六章:第一章,总则;第二章,一般准则;第三章,作业准则;第四章,报告准则;第五章,审计报告处理准则;第六章,附则。整个准则共 47 条。下面将分析比较两准则章节之间的差异:

**1. 一般准则。**国际政府审计的一般准则讲述了审计师和审计机关必须具备的条件。与国际政府审计的一般准则相类似,我国政府审计准则亦对审计机关和审计人员应当具备的基本条件和职业要求做出了规定,分为对职业的要求、对审计机关的要求和对审计人员的要求三个部分。

两个准则中都提到了审计机关和审计人员必须具备独立性和谨慎性。我国政府审计准则还指出审计机关和审计人员办理审计事项时,应当客观公正、实事求是,应当遵守廉政纪律。在对审计机关的要求中两个准则都提到要招聘合格的审计人员,并对其进行培养和训练。我国政府审计准则中还要求审计机关应建立审计专业技术资格考试、评审制度。国际政府审计准则要求审计机关编制实施审计手册及其他指导性文件

和指南,并要求最高审计机关强化技术和经验,制订计划和进行监督,保证内部标准和内部程序的效率和有效性。在对审计人员的要求方面,我国更加详尽地规定了审计人员承办审计业务应当具备的条件,除此之外,还规定审计人员与办理的审计事项有利益冲突的,应当回避,应当保守国家秘密和商业秘密。

2. 现场操作准则(我国称为作业准则)。这一部分,两个准则侧重点大有不同。①在审计计划的编制方面,国际政府审计准则强调经济、有效、及时、高效率和高质量。而我国则对其做出程序性的规范,要求审计机关依照有关法律法规的规定、上级审计机关和本级人民政府规定的职责,编制年度审计项目计划并备案,据此确定审计项目,选派审计组,实行组长或主审负责制。在实施审计前,审计组应了解被审计单位的基本情况,编制审计方案。送达审计通知书,要求被审计单位法人代表和财务主管对有关会计资料的真实性和完整性做出书面承诺。②两个准则都提到了审计工作应受到严格的监督,我国还规定对审计人员的重大过失和违法行为,应当追究责任。③两个准则都提到在确定审计重点和方法时,要对被审计单位的内部控制进行测试和评价。我国强调的是方法即遵循性测试,而国际政府审计准则更强调对可靠性的要求。④在收集证据方面,国际政府审计准则的要求描述为足够、相关和合理。而我国则要求审计证据应是客观、相关、充分和合法。并且,我国政府审计准则中还提到在收集审计证据的过程中,可以利用内部审计和社会审计机构经过审核确认的审计结果。对于特殊项目的审计,可以聘请符合审计人员条件的人员参与审计。这点在国际政府审计准则中没有规定。

除上述差异之外,我国政府审计准则要求重要审计事项和审计人员的专业判断应记入审计工作底稿,并对其真实性负责,这点在国际政府审计准则中没有规定。还有两点是国际政府审计准则中规定的内容而在我国政府审计准则中没有体现:①在进行常规(财务)审计时,应对现行法律和规章的遵循情况进行测试。审计师还应该认识到有发生非法行为的可能性,及其对会计报表和审计结果的影响。②在进行合规性(财务)审计时,审计师应当分析会计报表,以确定其是否符合有关公认的财务报告准则和披露准则,要求对报表的分析达到足以对会计报表发表意见提供合理依据的程度。

3. 报告准则。我国将报告准则定义为“审计组反映审计结果,提出审计报告,以及审计机关审定审计报告时应当遵循的行为规范”。它是《审计法》及其实施条例所规定的审计报告程序的具体化。具体包括:提交报告前应征求被审计单位的意见,一并报送审计机关,审计机关对其进行复核和审定等的相关具体规定。

与我国的程序性规范表述相比,国际政府审计准则更注重对审计报告内容的要求。它提出:报告的内容应当易于理解,避免意义含糊和模棱两可。报告只包括由充分和相关的证据支持的信息,并且是独立的、客观的、公正的和建设性的。还规定审计师所属的最高审计机关最后决定要采取的行动,是针对审计师所发现的欺骗性行为或严重的舞弊行为的。国际

政府审计准则还对报告的形式和内容做出了规范,并按照不同类型的审计报告做了具体的规定,它们是:无保留意见的审计报告,不能发表无保留意见的情况,有保留意见的审计报告,相反意见的审计报告,不表示意见的情况,绩效审计报告,定期审计报告。在以上每个项目的规定中,国际政府审计准则都对相应报告的适用情况做出了说明。

#### 四、差异形成的原因

1. 形成途径和依据不同。我国的政府审计准则较多地借鉴了独立审计准则的内容,表现为:它们都由三个层次构成。注册会计师独立审计准则体系的三个层次分别是独立审计基本准则、独立审计具体准则和独立审计实务公告、执业规范指南。政府审计准则体系的三个层次分别是国家审计基本准则、通用审计准则和专用审计准则、审计指南。不仅如此,两者所表述的内容大体也相同。

而最高审计机关国际组织制定的国际政府审计准则是由奥地利、阿根廷、澳大利亚、巴西、哥斯达黎加、日本、菲律宾、沙特阿拉伯、瑞典、英国及美国代表所组成的审计准则委员会,在借鉴世界上政府审计开展比较好的国家的成功经验的基础上形成的,尽管其中也包括了民间审计准则方面的有益内容,但它更充分地体现了政府审计的特征。比如,在政府审计的现场操作准则中,较为详细地分别论述了各项内容在合规性审计、绩效审计中的应用等。值得注意的是,国际政府审计准则中花大量篇幅对绩效审计进行了规范,绩效审计也在许多国家的审计机关占有越来越多的工作量。而我国由于政府审计起步较晚,国家审计机关主要开展合法性、真实性审计,而对绩效审计才逐步开始涉及,所以对绩效审计的规范也成为现阶段我国政府审计准则的一项有待补充完善的内容。

2. 审计机关的权限与地位不同。我国审计机关的行政处理权与地位,从我国的审计报告处理准则的要求中就可见一斑。行政型审计机构与政府的关系密切,一些问题容易得到解决,而且由于它们在政府领导之下,有助于从微观和宏观两方面提供服务。而最高审计机关国际组织是联合国经社理事会下属的一个由联合国成员国的最高审计机关组成的、非政府间的永久性国际审计组织。该组织旨在推动各个不同国家的最高审计机关之间的交流与合作,交流各个不同国家开展国家审计工作所取得的经验。成员国对大会通过的建议、宣言、协议不承担任何义务,不受任何约束。

3. 我国政府审计的实践存在局限性。我国的政府审计起步较晚,实践经验不足,所以导致准则的制定也仅能围绕实践环节做出程序性的规定,在形式和内容上都拘泥于条条框框,很难达到思想理论的高度。而且我国政府审计准则的内容主要是针对真实性、合法性审计而言的,没有明确区分不同的审计种类。理论的形成要来源于实践的总结和升华,如果能将完善严密的科学理论依据补充入准则,将能更好地提升我国审计机关的工作质量和水平。

#### 主要参考文献

中国注册会计师协会. 中国注册会计师独立审计准则汇编. 大连:东北财经大学出版社,1999