

特稿

【编者按】本文根据世界审计组织秘书长、奥地利审计院院长约瑟夫·莫瑟博士于2011年9月9日在南京审计学院所作的演讲报告整理而成,并经其授权发表。约瑟夫·莫瑟博士在做学术报告之前受聘担任南京审计学院荣誉教授。

# 世界审计组织和最高审计机关的职责及贡献

[奥地利]约瑟夫·莫瑟

(奥地利审计院,奥地利 维也纳)

罗 泉(译)

(中华人民共和国审计署 国际合作司,北京 100830)

【摘要】在对政府审计面临的崭新挑战以及全球总体发展态势进行描述的基础上,从国际层面诠释了世界审计组织应对挑战所担负的职责及作出的贡献,并以奥地利最高审计机关为例证,从国家层面阐述了应对挑战作出的贡献,最后概述了从国际及各国政府审计发展中所获得的启示。

【关键词】世界审计组织;奥地利审计院;最高审计机关;审计目标;审计职责;审计培训

【中图分类号】F239.44 【文献标识码】A 【文章编号】1004-4833(2012)03-0003-06

## 一、政府审计面临的新挑战

审计一词源于3000多年前的中国,从审计发展的历史可以发现,审计一直是在风云变幻的形势中不断成长发展的。审计权限被消减的时代总是和审计权限被拓展的时代交替出现,而最终审计还是日益强大起来了。

政府审计不仅历史上多坎坷,今天同样面临着崭新的全球化挑战。随着新公共管理运动的兴起,人们对国家职能的理解日新月异,对政府提供服务的质量、效率和效果也不断地提出新的要求,这些都对最高审计机关的工作产生了影响。随着政府重新定位于以问责制、责任感、透明度和公平性为四大支柱的公共治理部门,公共部门管理的变革出现了新的发展,也推动了IT技术的发展,同时催生了以政府产出和资源驱动为主导的财务管理的新手段。在上述过程中,对政府绩效进行测评便显得十分重要。要完成这样的任务,我们可以分析公共部门提供服务所带来的裨益和影响,可以制定权威指标对上述服务的提供成本进行评估,以供决策层参考,改善政府运营的效果。政府和公共部门会计制度所采用的这些新手段是政府审计所面临的前所未有的新挑战。政府审计在政府的变革过程中扮演

【收稿日期】2011-09-20

【作者简介】约瑟夫·莫瑟,男,世界审计组织秘书长,奥地利审计院院长,博士,从事审计理论和实务研究。

着至关重要的角色,不仅规划了政府未来的发展进程,还可以避免政府发展步入歧途。

在应对挑战的过程中,政府审计机关如何在确保不丧失声誉的前提下参与有关进程便成为新的问题。一方面,我们要求被审计单位的运营符合效率和效果原则,并佐以相关证明文件,同时通过成本会计和关键指标来评价其工作绩效;另一方面,最高审计机关也应自我检查,评价自身工作是否符合上述原则。当然,我们之所以提出最高审计机关应具备评估自身工作及其影响的明晰参数和标准,原因远不止维系最高审计机关声誉的需要。提供外部审计和咨询服务绝非最高审计机关的天赋特权,其他类似机构如会计师事务所和私营咨询公司同样可以提供上述服务。因此,最高审计机关置身于一个充满竞争的环境中,需要主动展示其工作所带来的裨益并经得住公众挑剔的眼光。

全球化的态势让我们日益意识到,许多问题和挑战都需要我们以全面参与的方式来应对。因此,为应对上述挑战,开展国际合作、有效分享最佳实务和知识显得格外重要。世界审计组织将“经验分享,人人共惠”作为自己的座右铭,承诺致力于实现上述目标。中华人民共和国审计署即将承办下一届世界审计组织大会,并将从2013年起领导世界审计组织,在应对新的挑战过程中发挥着重要作用。

## 二、世界审计组织应对挑战的职责及贡献

### (一) 世界审计组织及其战略目标、战略重点

世界审计组织成立于1953年,目前共有189个全权会员和4个准会员(协会会员)。世界审计组织是一个自主、独立、非政治性的组织,且作为非政府组织享有联合国经济与社会事务部(以下简称经社理事会)特别咨商地位。世界审计组织是一个代表外部政府审计机构的组织,也是最高审计机关国际准则(ISSAIs)和世界审计组织良治指南的制定机构。同时,世界审计组织还与联合国、世界银行、经济合作与发展组织(OECD)、国际会计师联合会(IFAC)、国际内部审计师协会(IIA)及其他国际捐助机构保持着国际合作关系,与非洲审计组织、阿拉伯审计组织、亚洲审计组织、拉美审计组织、太平洋审计组织、加勒比审计组织和欧洲审计组织开展密切合作。成立50多年来,世界审计组织为各成员国最高审计机关提供了推动知识开发与知识分享、改进世界范围内的政府审计、提高最高审计机关的职业能力、扩大最高审计机关影响的组织平台。自1962年后,世界审计组织秘书处将其总部迁至位于维也纳的奥地利最高审计机关,继续为建立一个高效的政府审计体系作贡献。

根据其战略规划,世界审计组织从以下不同领域的四大目标出发,在全球层面上加强政府的外部审计。(1)完善职业准则。世界审计组织建立了职业准则委员会,由丹麦最高审计机关担任主席。该委员会通过制定并更新最高审计机关国际准则,促使各国建立强有力的、独立的且具有多学科能力的最高审计机关,并鼓励最高审计机关实现良好治理。该委员会通过7个地区组织开展工作,特别关注与财务报表审计、合规性审计和效益审计相关的准则事宜。(2)加强能力建设。世界审计组织建立了能力建设委员会,由摩洛哥最高审计机关担任主席。该委员会旨在通过培训、技术援助、信息共享和其他能力建设活动提高各国最高审计机关的专业水平。该委员会下设3个主要的分委员会,其中一个分委员会主要处理通过自愿同业检查来促进最佳实务和质量保证事宜。由挪威最高审计机关领导的世界审计组织发展培训委员会(IDI)也在本目标框架下运作。(3)促进知识分享。世界审计组织建立了知识分享委员会,由印度最高审计机关担任主席。该委员会通过经验交流等方式促进各国最高审计机关之间的协作。该委员会下设10个工作组,就各方共同感兴趣和关心的问题(公债、反腐败、金融危机、最高审计机关的职责和作用等)开展研究。《国际政府审计》杂志的编辑出版工作也设于该目标框架下,承担实现该目标的职责。(4)建立国际组织典范。世界审计组织建立了财务与管理委员会,由沙特阿拉伯最高审计机关担任主席。该委员会在适当关注地区自主权、均衡性及各成员国所代表的不同审计模式和审计方法的同时,采取保证工作经济性、效率性和效果性的方式组织和管理世界审计组织,以实现及时决策和有效治理。

另外,世界审计组织还确定了6个优先考虑的工作战略重点:(1) 保证最高审计机关的独立性;(2) 执行最高审计机关国际准则;(3) 加强最高审计机关能力建设;(4) 展示最高审计机关的职责和作用;(5) 深化打击腐败;(6) 增进有关政府的外部审计所关心事宜的沟通。

随着中华人民共和国审计署国际事务参与度的逐步提升,其在实施上述战略目标及工作重点方面发挥着极为重要的作用。2013年中华人民共和国审计署将在北京组织承办各国最高审计机关的全球盛会。届时,我们将有机会实践世界审计组织的座右铭“经验分享,人人共惠”,并对以下两项大会议题进行讨论:(1) 国家治理与国家审计;(2) 最高审计机关在维护财政政策的长期可持续性领域的作用。

## (二) 世界审计组织捍卫最高审计机关的独立性

对世界审计组织而言,捍卫最高审计机关的独立性是关注的焦点之一。世界审计组织的两项里程碑式的文件——《利马宣言》和《墨西哥宣言》阐述了最高审计机关的独立性原则,确立了最高审计机关高效、独立地履行其职责所必须实现的八项基本要求:(1) 法律详细阐述了最高审计机关独立性所应实现的程度;(2) 最高审计机关的领导和成员享有独立性,包括任期保障和正常履行其职责时的法律豁免权;(3) 最高审计机关执行其职能时,享有充分、广泛的授权以及自主决定权;(4) 最高审计机关不受任何限制获取相关信息;(5) 最高审计机关享有对其工作进行报告的权利和义务;(6) 最高审计机关享有决定审计报告内容和时间的自由,享有公布及分发报告的自由;(7) 针对最高审计机关提出的建议,建立有效的后续跟踪机制;(8) 最高审计机关享有财务和管理自主权,并能获得足够的人力、物力和财政资源。当然,没有一个最高审计机关能够100%地满足上述所有要求,但每一个最高审计机关都应该做到——世界审计组织更应该做到——尽我们的全力满足有关要求,成为高效的、可信赖的政府的外部审计机构。

为了确保最高审计机关的工作做到客观、公正,达到职业水平,世界审计组织致力于将《利马宣言》和《墨西哥宣言》所阐述的独立性原则纳入国际法,以期每一个最高审计机关在和决策者互动交流时,可以援引联合国所批准的独立性国际准则。世界审计组织的努力在2011年4月26日得到了圆满的回,当天联合国经社理事会通过决议指出:“经社理事会欣见世界审计组织在维护公民利益,推动以更加透明、负责和有效的方式获取和使用公共资源方面所做的努力,欣见1977年的《利马宣言——审计核心原则指南》和2007年的《墨西哥宣言——最高审计机关独立性》确定的政府审计独立性原则,并鼓励广泛宣传这些原则。”随着该决议的通过,世界审计组织的努力以及适用于政府的外部审计的独立性基本原则第一次为联合国主要机构所正式认可。这对世界审计组织而言是一个巨大的成功,也充分展示了世界审计组织各成员团结一致所能实现的成就。2011年秋天,世界审计组织还在纽约与联合国成员国代表及联合国再次进行磋商,以期在联合国层面上推动上述目标实现。目前,奥地利发起动议,期望将《利马宣言》和《墨西哥宣言》的有关内容以联合国决议形式通过,这项动议已经获得了决议之友小组的支持。

## (三) 世界审计组织在提高透明度、推动问责制领域的努力

2011年7月13日至15日在奥地利维也纳召开了联合国—世界审计组织第21届研讨会,会议主题为“在推动公共问责领域,最高审计机关与公民的合作实践”。研讨会旨在推动公共问责领域的最佳实务,并支持最高审计机关通过与公民合作来改善审计工作。最高审计机关的审计工作有助于确保公共治理领域的问责制和透明度。在执行审计职能时,最高审计机关不仅是国家立法机构的伙伴,而且最重要的是,它已经成为公民的合伙人和代理人。要有效履行作为公民的合伙人和代理人这一职责,最高审计机关需要在工作中关注公民所关心的事宜,与公众就审计工作及审计发现进行充分沟通,并授权公民可以对审计发现问题的落实情况进行追踪。

研讨会的核心目标是确认最高审计机关与公民之间的成功合作实践,突出合作所采用的革新性方法,从而加强政府审计工作,更好地致力于实现造福于民的目标。此次研讨会共有来自66个最高

审计机关(超过世界审计组织所有成员数的1/3)的约140名代表以及多个国际组织,包括联合国、国际议会联盟(IPU)、国际预算促进会(IBP)以及德国国际合作机构(GIZ)的代表。来自最高审计机关以及联合国经济与社会事务部(UNDESA)、联合国公共行政专家委员会(UNCEPA)、联合国毒品与犯罪问题办公室(UNODC)的26名代表向大会作了报告。联合国主管经济和社会事务的副秘书长长沙祖康、领导联合国内部监督事务厅的副秘书长卡曼·拉普安特也出席了研讨会。

研讨会上还介绍了许多令人感兴趣的关于最高审计机关与公民之间有效合作的例证。(1)许多最高审计机关公开出版了各类相关信息,或将有关其工作任务及审计活动的学习材料及报告分发至学校(大学),以提升公民对审计工作的认知度。(2)一些最高审计机关使用社交网络(Youtube网等)向公民宣传自身工作的价值和裨益。(3)许多最高审计机关利用自己的网站或通过媒体向公众宣传其审计发现及特定审计信息。(4)一些最高审计机关建立了举报机制,鼓励公民参与政府审计,或在审计开展前,通过公开讨论或专家访谈,从审计第三方获取相关信息和专门技能并运用到审计工作中。参加研讨会的代表最后达成了若干关于确保最高审计机关和公民间有效合作的一致建议和结论,进一步强化了世界审计组织与联合国的合作伙伴关系,并承诺支持国际议会联盟(IPU)采取措施,强化各国议会在实施监督、履行预算和审计职能领域的的能力。

#### (四) 世界审计组织致力于打击腐败

只有协同作战,才能有效地打击腐败,因此开展反腐败国际合作同样具有实际意义,这对各国最高审计机关也同样适用。世界审计组织一直致力于打击腐败,早在1996年,世界审计组织就将“最高审计机关在打击腐败和防止管理不善过程中的作用”作为与联合国共同召开的研讨会主题。

1998年在蒙得维的亚举行的世界审计组织大会指出,政府工作的下列领域容易出现腐败:征收税款(首先是关税)、采购过程、民营化过程、发放补贴以及公共部门雇员的招录。最高审计机关一致认为,全面综合的问责制和可靠的政府会计制度可以最大限度地确保政府运作的透明度,并有助于防范腐败。最终通过的蒙得维的亚共识着重提出了下述建议,即最高审计机关如何通过以下手段,为打击腐败作出卓有成效的贡献。(1)保持财务、职能和运营的独立性;(2)获取尽可能广泛的审计授权;(3)在对财务和内部控制制度的效率和效果进行评价方面发挥积极的作用(特别是内部审计);(4)最高审计机关的审计战略应关注特别容易孳生腐败的领域和会计事项;(5)公布审计报告,同媒体建立有效的联系;(6)最高审计机关同其他参与反腐败斗争的国家和国际机构进行合作;(7)推动制定公共部门道德准则。

世界审计组织国际反洗钱和反腐败特别工作组成立于2007年墨西哥世界审计组织大会期间。工作组致力于制定有关指南,交流防范腐败的经验以及为全球性、综合性反腐败策略制定有关标准及实施手段。2009年,联合国——世界审计组织第20届研讨会的主题为“世界审计组织——国际反腐败网络中的积极合作伙伴:保障透明度,以提升社会保障、消除贫困”。此次研讨会再次阐述了各国在反腐败斗争中所面临的挑战,着重指出了世界审计组织及其成员国最高审计机关在反腐败斗争中作出的贡献,并将下列事宜列为审计工作优先考虑的事项:拓展审计授权,弥合审计差异,国家审计准则的相关性,关注特别容易孳生腐败的领域(采购、内部控制等)。一些最高审计机关还向研讨会提交了可以作为衡量基准的国家案例研究,如开发反腐败审计的方法以及腐败矩阵。在国际层面,研讨会强调推动国际合作、加强知识和经验分享、共同制定反腐败指南的重要性。研讨会最终达成了有效打击腐败的一致结论和建议,并特别指出,为在反腐败斗争中发挥有效的、可信赖的作用,最高审计机关应不断强化其独立性,并提高自身能力。

### 三、奥地利审计院(ACA)应对挑战的职责及贡献

#### (一) 奥地利审计院及其职责

根据奥地利宪法规定,奥地利审计院作为独立的最高审计机关,有权对国家财政的所有运营情况

进行审计。在开展审计工作时,它享有机构的独立性,不受任何指令约束;享有人员、预算方面的独立性;享有审计计划决定权,可以自由选择审计项目、方法及报告形式。

作为向奥地利国民议会和联邦议会进行报告的独立机构,奥地利审计院负责对公共财政管理进行评估,其审计对象涵及公共行政管理机构和国有企业。作为最高审计机关,奥地利审计院拥有最高的审计胜任能力,可以对联邦、州及地方市政当局(市政联合会)的财务管理进行审计,因而可以通过平行审计对被审计单位的合规性进行比较。平行审计可以全面反映所有行政区域机构和团体的情况,并因此创造了附加价值。在审计工作中,奥地利审计院根据战略规划重点关注优先考虑事项,以确保为以下对象创造附加价值。一是被审计对象。通过审计,被审计对象可以确认其潜在的收益和进项,改善质量,避免损失以及实现获利。二是民意代表机构(议会)。通过审计,民意代表可以提供经过透彻分析的事实,提出言之有理的建议,协助建立有价值的决策基础和行动方案。三是公众。通过审计,公众可以提供税收征集和开支的信息。

奥地利审计院致力于确保公共资金尽可能妥善使用,所开展的核心任务包括:对行政区域机构、公共部门、基金会、基金、机构、公共部门持有超过 50% 股份或控股的公司进行审计和咨询服务。法定的利益相关方代表也属于审计院的审计范围。奥地利审计院通过以下手段履行咨询服务职能:第一,在现场审计中提供建议;第二,就政府审计的综合事宜发表报告;第三,发布综合建议和意见书;第四,对法律草案发表意见;第五,参与有关改革及工作组,如参与政府改革动议等;第六,发布核心审计发现;第七,提交(经审计的)联邦财务报表。

## (二) 奥地利审计院应对挑战所作的贡献

在 2004 年,奥地利审计院开始实施意义深远的改革,以便应对前文所述的挑战,并有利于帮助奥地利审计院获取可以满足未来需求的必要条件。

### 1. 奥地利审计院通过了奠定改革基础的若干项目

第一,奥地利审计院通过《任务宣言》、《战略书》和《道德准则》,确立了自我定位和发展战略方向。第二,奥地利审计院开发了核心数据指标,用以量化评估工作绩效及对战略目标实现程度的影响。第三,奥地利审计院引入成本会计制度,计划加强其运营成本的透明度。第四,奥地利审计院在 2010-2016 年中期计划中确定了“审计和咨询服务”以及“机构和沟通”领域中的相关目标。第五,奥地利审计院引入和开展了后续事项审计、样本测试和质询程序,以加强审计和咨询服务的效果。在此进程中,奥地利审计院特别重视对审计工作效果的验证,主要包括以下两个阶段:第一个阶段,向被审计对象直接询问前一年度公布的审计建议的实施情况(质询程序)。第二个阶段,开展后续事项审计,即目标指向明确的简要型审计,对被审计对象是否履行承诺执行审计建议进行验证。这可以理解为在质询程序的基础上开展后续事项审计。

评判奥地利审计院工作成效的首要标准和主要指标是审计建议的实施情况。2009 年度 83.9% 的审计建议得到落实,其中 54.3% 的审计建议落实完毕,29.6% 的审计建议得到了被审计对象的落实承诺。此外,奥地利审计院特别重视审计报告的质量及公布情况,关注对报告的讨论情况。

### 2. 奥地利审计院开展了提高业务能力和业务质量的活动

奥地利审计院重新设计了员工初任培训和在职培训制度,并将 IT 部门由硬件服务机构转化为软件和服务主导型机构。此外,奥地利审计院还与维也纳经济大学合作,引入了针对政府审计的 MBA 培训项目。此项政府审计的 MBA 项目是由维也纳经济大学行政学院负责的四学期研究生课程,其设计理念是将学术研究成果同实际的审计经验结合起来,把审计同科学和商业加以整合。MBA 项目的目标及课程设计由维也纳经济大学行政学院和奥地利审计院合作完成。这样的合作确保了最大限度地学术专家的顶尖专业素养同实际的审计操作需求结合在一起。该项目的重要环节是就世界审计组织、国际内部审计师协会(IIA)、欧盟和国际会计师联合会(IFAC)制定的国际审计和会计准则进行

全面讨论。在 18 个月的在职培训项目中,审计师需要在接受涵盖管理学、数据分析、控制、管理和伦理学等基础课程学习后,掌握财政、会计、公共部门经济、法律和审计流程等专门模块。参加 MBA 项目,最后须提交自选主题的学术论文,可获得“工商管理硕士”文凭。

为了更加有效地完成任务,奥地利审计院一直不断努力,力求做到更好。目前奥地利审计院正在尝试将关键的被审计对象参数输入处理审计计划的 IT 工具中,希望在审计计划中使用以风险为基础的方法。

#### 四、从国际和各国政府审计发展经历中得到的启示

国际和各国政府审计发展的经历清晰地说明:如果没有相应的审计控制,政府就无信任可言、公共资金就无法有效使用、改革就丧失了存在的依据、公共财政和公债就失去了监督、透明度就荡然无存、问责制就只余旁枝末节、金融市场就信誉扫地。最高审计机关要从容应对周边挑战必须满足以下要求:第一,最高审计机关应尽力捍卫和加强自身独立性,以便客观地执行审计任务,并为被审计对象和公民所尊重和接受;第二,最高审计机关工作的价值和裨益为民所见,为民所充分理解,以便被公民视为卓有成效的合作伙伴;第三,最高审计机关应为提高透明度作出贡献,从而为打击腐败助力;第四,最高审计机关绝不能躺在功劳簿上睡觉,而应及时了解当前形势并适应新的要求。

要完成上述任务,最高审计机关需要那些经过充分培训的审计师,在面对竞争时坚持己见,具备大局观,运用联系的观点分析和评估有关环境,从而能够从从容面对挑战,帮助政府改进绩效,提高透明度,加强问责制,维系信誉,打击腐败,增强公众信心,确保从人民的福祉出发,以符合效率和效果原则的方式征收和使用公共资源。因此,最高审计机关要获得卓越表现,先决要素就是要实现成就卓越的培训。就培训而言,南京审计学院可称得上是先行一步的典范,其培训项目在世界范围内都称得上最佳实务。而通过 MBA 项目及同维也纳经济大学所开展的培训合作,奥地利审计院也走上了一条在审计师培训领域追求至臻至善的道路。

我们的地球上最伟大的思想家之一孔子在 2500 多年前所说的一句话被当今社会引喻为“良治”：“邦有道，贫且贱焉，耻也；邦无道，富且贵焉，耻也”（论语－泰伯篇）。让我们浸染在孔子的精神中，担当起政府的外部审计师的职责，施以援手，提高透明度，加强问责制，从人民的福祉出发促进国家良治。

[责任编辑:王丽爱,许成安]

## The Responsibility and Contribution of World Audit Organization and the Supreme Audit Institution

Joseph Morese(Austria)

Tranlated by LUO Quan

(Audit Institute of Austria, Vienna, Austria)

(Department of International Cooperation, Audit Office, People's Republic of China, Beijing 100037, China)

**Abstract:** By describing the global challenges, responsibility and its development trend that the government audit is now facing, the author first interprets the measures to be taken and the tasks that must be fulfilled by the world audit organization in order to meet the challenges abovementioned at the international level; then, by taking the audit institute of Austria as an example, the author expounds the tasks that can be fulfilled at the national level; and finally puts forward some urgent requirements for the international audit organization and the supreme audit agency of every state.

**Key Words:** world audit organization; Audit Institute of Austria; supreme audit agency; audit objectives; audit responsibility; audit training