

【编者按】为了进一步繁荣我国乃至世界审计事业,促进国内外审计文化交流,《审计与经济研究》将自本期开始开设“审计长笔谈”栏目;该栏目由《审计与经济研究》编辑部、南京审计大学国际合作与交流办公室、南京审计大学政府审计学院等单位联合主办,将不定期邀请有关国家审计署相关负责人以笔谈形式介绍该国审计相关内容。

## 阿富汗公共审计:成就与挑战

[阿富汗] 默罕默德·谢里夫·谢里菲(Dr. Mohammad Sharif Sharifi)

(阿富汗审计署,阿富汗喀布尔)

葛 晟,苏 雅(译)

南京审计大学 国际合作与交流办公室

【摘要】以阿富汗审计为研究对象,介绍了阿富汗公共审计的背景与发展历程以及阿富汗审计署的任务、成就与使命,深入分析了阿富汗公共财政管理、绩效管理、公共服务以及政府职责及审计的发展,并提出了阿富汗公共审计的前进之路。

【关键词】阿富汗审计;公共审计;最高审计机关;审计能力建设;政府审计

【中图分类号】239.44 【文献标志码】A 【文章编号】1004-4833(2019)06-0126-05

### 一、阿富汗公共审计的背景与发展历程

阿富汗审计署是阿富汗从事公共审计的国家最高审计机关,是世界审计组织和亚洲审计组织的成员,也是经济合作组织最高审计机关组织的成员(该组织目前为非世审组织机构,由中亚和南亚地区各国最高审计机关组成)。阿富汗审计署依照威斯敏斯特模式设立,审计长是审计署最高领导人,依据2012年颁布的《审计法》的相关规定行使权力。

阿富汗审计署的成立可以溯源至1919年成立的会计审计总署,该机构隶属于总理办公室,负责审计政府部门的财政、财务事项。1919年至2012年,阿富汗最高审计机关经历了几次变革:首先会计审计总署更名为会计法院,隶属于总理办公室;然后又改回会计审计总署,隶属于总统办公室。1980年,阿富汗审计部门根据前苏联和社会主义国家的审计标准,制定了一套审计条例,指导审计实务;1984年正式被命名为政府审计委员会,负责对包括建筑、医疗、运输和贸易在内的经济、文化和社会活动进行审计。1992年至2001年,阿富汗政权更迭,局势动荡,在此期间该委员会隶属于政府行政事务办公室。2002年以来,政治局势变化,阿富汗审计署开始作为独立机构开展工作。2012年,《审计法》正式颁布实施。由此可见,阿富汗公共审计事业、审计署的发展历程和命运与不断变化的政治局势和战略形势休戚相关。

如今,阿富汗审计署受益于有2012年颁布的《审计法》作为法律依据开展工作,也受益于积极的外部环境。阿富汗审计署是世界审计组织、亚洲审计组织和经济合作组织最高审计机关组织的成员,获得了其他国家最高审计机关在知识分享、能力建设等方面的支持并和他们在上述领域开展了合作;阿富汗审计署还得到了国际社会和多边机构等的财政资助和技术支持。得益于政府和议会的支持和帮助,阿富汗审计署正努力开创专业性强、可信度高的公共审计新时代。受益于这样积极的内、外部环境,阿富汗审计署充分发挥其作为国家最高公共审计机关的作用,致力于建设可问责的、透明的公共财政管理以提供高质量的公共服务、促进国家良治。

尽管如此,阿富汗审计署当前也面临诸多挑战和风险,比如审计能力建设任务依然艰巨、世界审计组织最高

【收稿日期】2019-10-09

【作者简介】默罕默德·谢里夫·谢里菲,男,阿富汗审计署前审计长,博士,从事审计理论与实务研究。

审计机关国际准则中的最佳审计实务做法有待落实、公共审计的范围有待进一步扩大、尚未实现政府部门以及公共机构审计全覆盖、开展的审计类型有限、为利益相关者提供的审计报告质量仍需进一步提升等。

为实现可问责的、透明的财务管理和公共服务，阿富汗审计署将从以下三个方面采取措施：(1)建立健全政府部门及公共机构的内部控制；(2)政府部门及公共机构按照审计建议进行及时整改；(3)加强立法审查和监督。

接下来，我将简要介绍阿富汗的公共财政管理、公共服务、政府使命、利益相关方对公共审计的期望以及阿富汗审计署目前发挥的作用和将来努力的方向。

## 二、阿富汗审计署的任务、成就与使命

2012年颁布的《审计法》第二条对阿富汗审计署的审计“目标”规定如下：

- (1)保障政府机构预算收入/支出的合理实现；
- (2)保障政府及其他所有使用或持有公共资金或公共财产的政府机构的财务、会计活动符合相关法律和主管部门的规定和要求；
- (3)保障政府及其他所有使用或持有公共资金或公共财产的政府机构的问责、透明；
- (4)促进对公共财产的保护；
- (5)保障政府机构及其他所有使用或持有公共资金或公共基金组织的效率、效果和经济性；
- (6)识别非法、无效、低效、不经济的活动和任何其他不规范的财务、会计和经济行为，提出整改建议和补救措施。

根据职责和目标，阿富汗审计署通过财务审计、合规审计和绩效审计对政府机构和组织的会计、财务、运营和绩效开展审计。《审计法》第五条规定审计机关对所有使用或持有公共资金或公共财产的预算单位、自治区、国有企业、国有公司和其他单位进行审计。此外，阿富汗审计署也对政府机构所使用的计算机信息系统及管理信息系统开展审计，但审计范围非常有限。阿富汗审计署还对世界银行资助项目的财务报表/支出报表提供审计鉴证。

按照《阿富汗伊斯兰共和国宪法》、阿富汗《审计法》(2012年)、《阿富汗公共支出和财务管理法》(2005年)的规定，阿富汗审计署需要对政府年度财务账目—Qatia账目进行审计，并在规定时间内发表审计意见，这是其法定职责。审计署通过指定的审计委员会对Qatia账目进行审计，并在下一财年开始后六个月内提交审计意见和报告。国会下属公共账目委员会讨论审计报告，审查政府支出是否与预算保持一致并提出建议。

这项审计工作存在两项挑战：第一，政府年度财务账目即Qatia账目以阿富汗传统形式列示，尽管可以将实际收入、支出和预算数进行比较，但该账目没有披露更多细节，也没有提供财务分类信息、账目附注，也未披露会计政策，这给系统地验证账目带来了困难；第二，阿富汗审计署在能力方面离完全按照世审组织最高审计机关国际准则开展审计的要求还存在差距。

阿富汗政府计划按照收付实现制国际公共部门会计准则来编制年度报表，从而使财务报告与国际最佳做法保持一致，并通过阿富汗财务管理信息系统(综合财务应用系统)整合政府财务管理、财政运营和财务报告等职能。阿富汗审计署现采用最高审计机关国际准则的第三层级准则，向实施第四层级准则的目标努力。为此，阿富汗审计署需大力开展审计人员能力建设以满足专业需求。

根据阿富汗伊斯兰共和国政府及阿富汗审计署、财政部和世界银行之间的协定，阿富汗审计署对世界银行资助项目及阿富汗重建信托基金(多边捐助基金)项目是否落实资助协议中的相关规定开展合规性审计，并对其财务报表/支出报表发表审计意见。在这项工作中，阿富汗审计署得到世界银行资助的外部咨询机构(法定审计师)的支持，在共同工作过程中，阿富汗审计署审计人员的能力也得到了提升。

按照目前的计划，2022年以前，阿富汗审计署将继续借助外部审计力量，直到接受过培训的阿富汗审计署工作人员能独立开展上述审计业务。

阿富汗审计署的职责之一是审计国有企业/公司的财务报表，发表审计意见。然而到目前为止，该职能尚未履行，原因如下：第一，阿富汗会计职业欠发达，国有企业/公司缺乏会计专业人员，不能按照国际最佳惯例(例如《国际财务报告准则》)编制财务报表，也没有国家公认的会计准则；第二，阿富汗审计署缺乏足够的专业能力独立承担此类审计任务。

为此,阿富汗政府支持审计署与符合法律规定资质要求的审计事务所签订框架协议,提供财务审计服务,对国有企业/公司进行财务审计。尽管如此,如何督促国有企业/公司能够按照国际最佳财务报告框架及时编制财务报表仍是一大挑战。与此同时,审计署还需要进一步加强能力建设,以履行对国有企业/公司进行财务审计的职责。

作为常规审计的一部分,阿富汗审计署对预算单位和公共部门开展合规性审计,并就与开支或收入相关的审计发现和审计建议分别出具审计报告。阿富汗审计署将此作为一项独立的审计任务,目的是审查和报告各机构是否遵守上级主管部门制定的相关法律、法规和制度,包括预算制度、合同规定、规范、规章等,以及管理层是否建立了有效的内部控制体系并保证其有效运行。

下面我们从两个方面来探讨阿富汗行政部门和公共机构的内部控制体系。第一,在有统一程序、指南、规章的领域,相关活动的合规性接受财政部、国家采购局、公务员制度委员会等相关外部机构的检查。这些领域包括预算编制和管理、账款处理、支出和采购、公务员相关的人力资源管理等;第二,在其他领域,如领导力和道德情操、人员有效执行流程、遵守工作规章的能力、内外部沟通、风险评估、监督和内部审计等,机构间内部控制措施差异较大。经验表明,离在行政部门和公共部门中建立健全内部控制体系这一目标,阿富汗审计署尚有距离、尚需时日。

在外部力量(包括世界银行的资助)支持下,阿富汗政府努力加强各部门和项目的内部审计职能,财政部专门设立内部审计司,负责统筹、推动内部审计和跨部门协调。

阿富汗审计署近年来逐步开始开展绩效审计。2016—2017年,审计署检查了国防部、工商部、禁毒部和农村振兴与发展部四个部门的“采购和人力资源系统”的运行绩效。2018年,审计署对矿产部、石油部和财政部的“采购制度”以及阿富汗 Da Breshna 国有电力公司的“用电服务和电量核算制度”进行了专项审计。2019年,审计署计划开展7个专项绩效审计项目,涉及“采购”“私立高等教育监管体系成效”“喀布尔河净化项目成效”“市场建设项目成效”“教师培训项目成效”以及“难民避难所分配制度”等。

目前,阿富汗审计署面临的另一挑战是国家议会公共账目委员会未及对审计署提交的合规审计和绩效审计报告进行审查,报告审查进度受到拖延。阿富汗审计署正积极努力提升绩效审计的能力并将审计范围扩大到更多领域。

过去数年,阿富汗审计署也致力于在审计计划、执行、报告阶段综合运用计算机辅助审计工具和技术,如在审计计划阶段进行风险评估和抽样,在审计执行阶段执行分析性程序等。此外,审计署还对政府机构使用的一些信息系统进行了审计,特别是与财务和国库管理有关的信息系统(阿富汗财务管理信息系统)、税务管理信息系统(政府税务综合管理系统)等。审计署计划将信息和应用系统的审计作为常规审计的一项内容。

然而,阿富汗审计署目前仍然需要借助外力来提升信息系统审计能力和计算机辅助审计的能力,当然也包括大数据分析和大数据审计的能力。阿富汗审计署希望向世审组织发展培训委员会、亚审组织以及其他国家最高审计机关学习这些领域的专业技术和知识,同时也希望能得到一直大力支持阿富汗审计事业发展的南京审计大学的帮助。

过去三年中,在世审组织发展培训委员会和亚审组织的支持下,阿富汗审计署参与了“联合/合作审计”项目,尝试在“阿富汗反腐败工作机制”“政府实施联合国可持续发展目标准备工作”“灾害管理”等领域开展专项审计。这三项审计工作意义重大且备受关注,因为:(1)阿富汗政府制定了打击腐败的国家战略;(2)政府致力于落实联合国可持续发展目标;(3)阿富汗自然灾害多发。阿富汗审计署积极响应世审组织和亚审组织的倡议,积极与其他国家最高审计机关开展联合/合作审计。

虽然不断拓展、深化、加强上述审计工作,但阿富汗审计署也需要关注世审组织在联合审计和综合审计的可行性方面所做的新探索以及实践方面的新进展。例如,联合审计将有助于同时开展财务和合规审计,或同时开展绩效审计和合规审计。综合审计将有助于阿富汗审计署从整体上综合地将战略规划、政策和绩效联系起来。

为了扩大审计范围,对目前尚未接受审计的公共部门进行审计,阿富汗审计署在巴尔赫、赫拉特、坎大哈和楠格哈尔省设立了四个区域办事处,各区域办事处由审计主任负责,并配备必要的审计人员,希望能扩大审计范围,查深查透。

### 三、公共财政管理、绩效管理、公共服务以及政府职责的发展

在世界审计组织发展培训委员会的指导下,阿富汗审计署制定五年战略发展规划和实施纲要,明确改革、核

心职能拓展和业务开展的优先次序。阿富汗审计署2013—2017年战略发展规划已经完成,目前正在实施2018—2022年战略发展规划。

同时,阿富汗政府制定了《2017—2021年度财政绩效改进计划》,在行政部门和公共部门推行以结果为导向的绩效管理。财政绩效改进计划依照阿富汗政府在协议中向捐助者和其他利益相关方所作承诺以及双方商定的重点任务执行,包括《日内瓦共同责任框架》《欧盟国家重建协议》《世界银行财政绩效改进支持计划》等。根据财政绩效改进计划,涉及的行政部门每年需拟订并实施改进计划,财政部的绩效监测工作组对其效果进行监督,并由外部第三方机构进行评估。

自2018年6月起,阿富汗审计署也参与了财政绩效改进计划。目前,2019年财政绩效改进计划正在进行,它涵盖了改革和其他关键领域。其中阿富汗审计署的战略规划和财政绩效改进计划涉及的改革和其他关键领域包括:

(1)修订2012年颁布的《审计法》,使其符合世审组织最高审计机关国际准则,特别是《利马宣言》《墨西哥宣言》以及其他第二层级最高审计机关国际准则,这是审计机关能够保证审计独立性的先决条件和法律基础;

(2)对阿富汗审计署的组织和机构设置的流程以及审计流程进行功能性检查,保证审计署机构设置科学、运行高效;

(3)逐步提高审计中计算机辅助审计技术的应用;加快推进审计管理信息系统的使用;

(4)不依赖外部力量,独立承担外部资助项目审计任务;

(5)实施强有力的人力资源战略,加强审计能力建设;

(6)按照最高审计机关国际准则开展审计,加强和促进审计过程中的质量控制。

阿富汗伊斯兰共和国政府于2017年加入“开放政府伙伴关系”,承诺让公众更多地参与审计工作。阿富汗审计署积极落实、出台了相关措施让公众和媒体参与审计过程,包括审计计划、审计结果披露以及审计报告等。

通过修订《审计法》以及让公众积极参与审计过程以加强政府审计职能是阿富汗政府在公共财政管理和公共服务方面实现打击腐败这一国家战略的重要组成部分。阿富汗审计署力求通过有效的审计和高质量的审计报告为打击腐败做出贡献。

根据阿富汗《审计法》,按照威斯敏斯特模式,阿富汗审计署应将在审计过程中发现的刑事、舞弊和贪污性质的案件移交检察机关(主要是阿富汗总检察长办公室),以开展进一步调查及采取必要行动。总检察长办公室应告知审计署相关案件的调查进展和处理办法,对于未采取行动就结案的案件应告知原因。迄今为止,阿富汗审计署已向总检察长办公室移交400多起此类案件。

根据长期以来一直致力于反腐败的国际组织的调查和研究结果,阿富汗公共部门的腐败现象非常严重。根据透明国际清廉指数,过去7年中,阿富汗位列世界最腐败国家第三至第八位。

阿富汗审计署致力于打击贪污腐败,目前正在采取多种方法,包括:(1)审计规划时重点关注腐败风险高的领域;(2)通过公共账目委员会加强与其他机构密切合作,如总检察长办公室和国民议会等;(3)在审计署网站上公开发布审计报告和审计建议。凭借出色的工作,阿富汗审计署为保证政府的透明、廉洁做出的努力得到了公众的广泛认可。

阿富汗审计署对Qatia账目(政府年度财务账目)的审计报告被公共账目委员会用于作为对行政部门预算执行进行问责的重要依据。近期,根据审计署对政府财务报表的审计报告,议会公共账目委员会对包括外交部长在内的至少七名部长进行问责,给予换岗、降职处分。

国际和多边金融机构以及不同国家对阿富汗发展的贡献和支持还包括基于目标的激励或财政支持。根据双边/多边的协议,行政部门和公共部门必须努力开展工作,达到协议中设定的目标,才有资格获得财政支持。

目前,阿富汗审计署正积极采取措施保证实现协议中所列目标:

(1)扩大绩效审计的覆盖面,并按照世审组织最高审计机关国际准则的要求开展绩效审计;

(2)加强审计署工作人员专业能力建设;

(3)监督和检查各级部门执行、落实审计署的审计意见和建议情况;

(4)及时公布审计报告;

(5)逐步提高公众在审计过程中的参与度;

- (6)参与并实施财政绩效提升计划;
- (7)修订《审计法》。

#### 四、前进之路

阿富汗审计署正积极履职,兑现承诺,以提升公共审计在国内的声誉和可信任度。同时,阿富汗审计署致力于向外部利益相关方提供保证,满足筹资条件,为实现公开、问责、透明、清廉的公共财政管理和公共服务做出贡献。阿富汗审计署通过修订《审计法》、职能重组、能力建设来充分履职、兑现承诺。

[责任编辑:杨志辉]

## Afghanistan Public Auditing: Achievements and Challenges

(Afghanistan Audit Office, Kabul, Afghan)

Dr. Mohammad Sharif Sharifi

Translated by GE Sheng, SU Ya

(Office International Cooperation and Exchange, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

**Abstract:** By using Afghanistan public auditing as an object of study, the paper first introduced the historical background and development of Afghanistan public auditing, and the task, achievements and mission of Afghanistan Audit Office, and further analyzed the Afghanistan public finance management, performance management, public service, governmental accountability and the development of audit, and finally put forward some future developmental paths to Afghanistan public auditing.

**Keywords:** Afghanistan audit; public auditing; Supreme Audit Institution; audit capacity construction; government audit