

# 《利马宣言——审计规则指南》（中文简体版）

## 序

20多年前的1977年10月，在利马（秘鲁）举行的第九届国际最高审计组织大会上当《利马宣言——审计规则指南》被与会代表通过并采用时，大家对它寄予极大的期望，但并不确定，它将在全球范围内取得成功。

从那时起，运用《利马宣言》所取得的经验甚至超过了人们的最高期望，这些经验证明它们对各国在各自的国情下发展政府审计的影响是多么重要。《利马宣言》对于国际最高审计组织内所有成员国的最高审计机构，不论其属于哪个地区，走的是什么样的发展道路，是如何纳入政府体系中的以及自身是怎样构成的，都具有重大的影响。

《宣言》取得上述成功的原因在于它涵盖了与政府审计有关的所有问题及其目标，言简意赅的文字切中主题，寓深意于简明之中，使其易于操作。

《利马宣言》的主要目的是呼唤独立的政府审计。一个最高审计机构做不到独立就谈不上符合标准。因此，在最高审计机构组织内持续不断地将最高审计机构的独立性问题作为研讨的主题，就不足为奇了。然而，一个仅仅实现了独立性的最高审计机构还不能达到《利马宣言》的要求，其独立性还必须得到法律的保证。要实现这一点，必须要有健全的法律保障体制，这种体制仅存在于以法律为准则的民主国家中。

因此，法律准则和民主是实现真正的独立政府审计的前提，是创立《利马宣言》的柱石。《宣言》中所包含的规则是具有恒久性的，这些准则自它们被第一次采纳时起，就一直保持着时效性。在《宣言》发布20多年后决定再版这一事实更进一步证明了宣言的起草者们所富有的远见卓识。

我们还要感谢《国际政府审计杂志》对《利马宣言》这次再版所做的努力，他们深刻地理解了被作为政府审计大宪章的这部基础性文献的重要性。今天，我们知道《利马宣言》还会继续传播，达到其最高境界仍需我们不懈的工作。

国际最高审计组织秘书长

Franz Fiedler 博士

1998年秋于维也纳

# 《利马宣言——审计规则指南》

## 导 言

国际最高审计组织在利马召开第九届代表大会。

——鉴于恰当地使用公共资金是适当管理公共财政事务和保证主管当局决策有效性的先决条件之一；

——为了达到这一目的，每个国家都必须设置一个其独立性受法律保障的最高审计组织；

——鉴于各国已将其活动扩展到社会和经济的各个部门，其业务已大大超出了传统的财务工作范围，因此，更有必要设置这种审计组织；

——要保持各国的稳定和发展，达到联合国的目标，就必须实现审计工作的特定目标，如恰当地使用公共资金、建立健全财务管理、有条不紊地开展政府的各项活动、通过客观性报告的公布向公共当局和公众传播信息等；

——鉴于在上届最高审计组织代表大会全体会议上通过的决议已经所有成员国同意对其作广泛的宣传；

决定：出版并宣传《利马宣言——审计规则指南》。

## 第一章 总 则

### 第一节 审计的目的

公共资金的管理意味着一种委托关系，因此，有公共财务管理就一定要有审计。审计本身不是目的，而是控制体系不可缺少的组成部分。这种控制系统的目的是要及早地揭露背离公认标准、违反原则和法令制度及违背资源管理的效率、效果和经济原则的现象，以便在各种情况下尽可能及早采取改正措施，使当事人承担责任、赔偿经济损失或采取措施防止重犯，至少也要使今后更难发生。

### 第二节 事前审计和事后审计

1、在行政管理或财务活动发生之前进行审计叫事前审计，反之，叫事后审计。

2、要对受托的资金进行妥善的公共财务管理，就必须有有效的事前审计。事前审计可以由最高审计组织执行，也可由其它审计机构执行。

3、事前审计的优点是可以防患于未然，缺点是需要的工作量过多并会模糊法律责任。事后审计着重于追究当事人的责任，可以补偿已造成的损失并防止再犯。

4、最高审计组织是否进行事前审计取决于各国的法律状况、具体条件和要求。无论是否实行事前审计，事后审计总是各国最高审计组织必不可少的任务。

### 第三节 内部审计和外部审计

1、内部审计机构建于各组织机构内部。外部审计机构则不是受审单位组织机构的组成部分。最高审计组织是外部审计机构。

2、内部审计机构应当从属于所在单位的领导，但应尽可能在组织机构方面保持它在职能上和组织上的独立性。

3、作为外部审计机构的最高审计组织，其任务是审查内部审计机构的工作效果。如果认为内部审计机构的工作是有效的，应在不损害最高审计组织权力的情况下开展全面审计工作，并在最高审计组织和内部审计机构之间实行最佳的分工协作。

#### **第四节 传统审计和绩效审计**

1、最高审计组织的传统工作任务是审计财务管理与会计帐目、会计工作是否符合法律和规章制度。

2、除了其重要性和意义都不容置疑的财务审计之外，还有另一种类型的审计，即对公共当局的绩效、效果、经济性和效率进行审计。这种审计不仅包括具体的管理活动，而且还包括公共当局的组织机构和管理系统的全部活动。

3、最高审计组织的审计目标——财务管理的合法性、合规性、效率、效果和经济性——基本上是同等重要的。究应侧重于哪一方面，由最高审计组织决定。

## **第二章 独立性**

#### **第五节 最高审计组织的独立性**

1、最高审计组织必须独立于受审单位之外并不受外来影响才能客观而有效地完成其工作任务。

2、国家机构是国家整体的一部分，因此，它不可能绝对地独立。但最高审计组织必须具备完成其任务所需的职能上和组织上的独立性。

3、最高审计组织的建立及其独立性的程度应在宪法中加以规定。其细节可另外立法予以规定。特别是应由最高法院提供充分的法律保护，以保证最高审计组织的独立性和权威性不受损害。

#### **第六节 最高审计组织成员和官员的独立性**

1、最高审计组织的独立性是和其成员的独立性密切关联的。所谓成员是指负责为最高审计组织作出决策的人员以及对这些决策向第三方负责的人员，通常是决策机构的成员或组织上集权的最高审计组织的领导。

2、最高审计组织成员的独立性也应由宪法予以保障，尤其是罢免其成员的程序应列入宪法，以保证其独立性不受损害。最高审计组织成员的任免方法取决于各国的宪法规定。

3、最高审计组织的审计人员在任职期间应独立于受审单位之外，不受该单位的影响。

#### **第七节 最高审计组织财政上的独立性**

1、应向最高审计组织提供经费以保证其完成任务。

2、如果需要，最高审计组织有权直接向制定国家预算的公共机关申请必要的经费。

3、最高审计组织在自己职责范围内有权安排使用预算拨给的专项资金。

## 第三章 与议会、政府和行政机构的关系

### 第八节 与议会的关系

最高审计组织的独立性是由宪法和法律保障的，因此，它具有高度的主动权和自主权，即使在作为议会的一个办事机构和根据议会指示进行审计时也是如此。各有关国家的宪法应当根据各国的具体情况和需要明确规定最高审计组织和议会的关系。

### 第九节 与政府和行政机构的关系

最高审计组织的审计对象是政府及其所属各部门和各单位，但这并不意味着政府从属于最高审计组织，尤其是政府对其活动和过失要负全部责任。政府不能把责任归咎于最高审计组织的审计工作和审计专家的意见，除非审计专家的意见是以具有法律效力和强制裁决的形式提出的。

## 第四章 最高审计组织的职权

### 第十节 调查权

1、最高审计组织有权查阅与财务管理有关的一切文件和记录，也有权要求受审单位以口头或书面形式提供任何它认为是必要的资料。

2、最高审计组织有权根据自己的方便确定审计地点，确定是在受审单位还是在最高审计组织所在地进行审计。

3、向最高审计组织提供资料或提交包括会计决算在内的有关文件和记录的期限应根据具体情况由法律或最高审计组织确定。

### 第十一节 最高审计组织审计结论的执行

1、受审单位要在一定时间内对最高审计组织的审计结论表示意见并说明它根据审计结论采取了哪些相应措施。这段时间的长短通常由法律规定，在特殊情况下也可由最高审计组织规定。

2、在最高审计机构不以有效的法律和强制的判断形式发表其审计结果时，它有权与有关当局联系，由当局采取必要措施，要求负有责任的一方承担责任。

### 第十二节 专家意见和其它协作权

1、在某些重要情况下，最高审计组织可以在议会和政府部门的安排下用专家意见的形式利用其专业知识对拟定中的与财务问题有关的法律和条例提出意见。采纳和拒绝这些专家意见是行政当局的责任。此外，这项额外的工作不应影响最高审计组织未来的审计结论和其审计工作的有效性。

2、另一方面，有关使会计程序恰当和尽可能统一的规章制度只有经最高审计组织同意之后才能通过。

## 第五章 审计方法、审计人员和国际知识交流

### 第十三节 审计方法和程序

1、最高审计组织根据自己确定的方案进行审计，这不应影响某些公共机构在特定情况下要求进行一定的审计的权利。

2、由于很难对受审单位的所有活动全面进行审计，通常有必要采用抽样方法。要按一定的模式进行抽样，抽样的数量应足够，以使判断管理部门工作的质量和合规性成为可能。

3、审计方法必须适应管理科学和技术进步的要求。

4、应准备内部审计手册，便于审计人员进行工作。

### 第十四节 审计人员

1、最高审计组织的成员和审计人员应具备必要的资历和道德品质，以便更好地完成其工作任务。

2、最高审计组织招聘工作人员时应适当重视较高的知识水平和能力及足够的专业经验。

3、应当充分重视提高审计组织所有成员和审计人员的理论水平和实际工作水平。培训工作可在审计机构内部、各大学和国际范围内进行，要采取一切财政上和组织上可能的措施鼓励开展这项工作。培训工作要超出传统的法律——经济和会计学知识的范围，应包括其他企业管理技术，如电子数据处理在内。

4、为保证审计人员具有良好的素质，在工资待遇上要力求适应审计工作的特殊需要。

5、在某一最高审计组织的审计工作人员因为缺少某一方面的专业知识而不能处理一项特殊案例时，应从外界聘请专家。

### 第十五节 国际知识交流

1、在国际最高审计组织范围内交流审计方面的意见和经验是帮助最高审计组织完成其任务的有效方法。

2、实现上述目标的途径有：召开专业会议、与联合国和其他机构共同举办培训班、组织地区性的工作组和出版专业性刊物。

3、加强和扩展这些工作和活动是非常必要的。重要的是要在比较法的基础上统一公共财务审计的术语。

## 第六章 报 告

### 第十六节 向议会和公众报告

1、宪法授权和要求最高审计组织每年独立地将其审计结论向议会和其他公共机构报告。报告应予公布，以保证资料的广泛传播和深入开展讨论。同时公布报告也能给执行审计机构的结论创造一个更为良好的气氛。

2、最高审计组织也有权在每次年度报告之间就特别重要的审计成果提出报告。

3、年度报告应包括最高审计组织的全部活动。只有在某些方面的利益值得保护或者其利益受到法律保护的情况下，最高审计组织应慎重地权衡利害关系，决定是否予以公布。

### **第十七节 报告的方法**

1、报告应当以精炼、清楚的方式陈述事实和对事实的评价。报告的用语应准确易懂。

2、应适当考虑受审单位和机构对最高审计组织审计结论的意见。

## **第七章 最高审计组织的审计职权**

### **第十八节 审计职权的宪法依据、对公共财务管理的审计**

1、最高审计组织的基本职权应列入宪法，其细节由立法机关制定。

2、应根据各国的要求和具体情况制定最高审计组织职权的具体条款。

3、所有公共财务管理部门的收支，不论其是否反映或以什么形式反映在国家总预算中，都应由最高审计组织进行审计。公共财务管理部门未列入国家预算的部分也由最高审计组织进行审计，不属免受审计的范围。

4、最高审计组织采用这种方法可以促使政府机构进行明确的预算分类，采用尽可能简单和精确的会计制度。

### **第十九节 驻外机构的审计**

根据一般原则，设在国外的政府机关和其他驻外机构也应由最高审计组织进行审计。对这些机构进行审计时应适当考虑国际法的限制。然而，这些限制将随着国际法的发展而有所减少。

### **第二十节 税务审计**

1、最高审计组织有权最大限度地对征税工作进行审计。在进行审计时有权对个人的税务档案进行检查。

2、税务审计属于传统的合法性和合规性审计。在审计税法的实施时，最高审计组织也要检查税收组织工作和效率以及收入预算的完成情况。如果必要的话，也可向立法机关提出改进建议。

### **第二十一节 承包合同和市政工程**

1、公共当局资金有相当数量用于承包合同和市政工程，因此，对这些资金的使用应进行特别彻底的审计。

2、向社会招标是在价格和质量上获得最有利条件的方法。如果发现未公开招标，最高审计组织就应追查原因。

3、在进行市政工程审计时，最高审计组织应鼓励为工程的连续管理制订适当的标准。

4、对市政工程进行审计不仅应包括支出的合规性，还应包括建筑工程管理的效率和建筑工程的质量。

### **第二十二节 电子数据处理设备的审计**

应根据在电子数据处理设备上所花费用的情况进行适当程度的审计，这种审计建立在系统的基础上。要特别注意以下各方面：制订需求计划；经济地使用数据处理设备；设备应由专业人员使用，最好由受审单位管理部门的专业人员使用，获得适用的信息；防止使用不当。

### **第二十三节 对有政府投资的工商企业的审计**

1、政府常常采取参与根据私法创办企业的形式开展经济活动。如果政府握有这些企业的很多股份，最高审计组织就要对之进行审计，在政府握有多数股份或具有决定性影响时更应如此。

2、这项审计宜以事后审计的形式进行，也应考虑经济性、效率和效果。

3、为保守工商企业的秘密，向议会和公众提交的关于这些企业的报告要受某些限制。

### **第二十四节 对受资助单位的审计**

1、最高审计组织有权对从公共资金中支付的津贴的使用情况进行审计。

2、如为了达到审计目的，在必要时——特别是津贴本身数额较大或者津贴数额占该单位收入或资本的很大比重时——可以把审计的范围扩大到受资助单位的全部财务管理活动。

3、如有滥用津贴的现象应要求偿还。

### **第二十五节 对国际和超国家组织的审计**

1、对受会员国资助的国际和超国家组织的开支，也应进行与各国类似的外部的独立的审计。

2、尽管这种审计要适应各个组织的结构和任务，但其方式应与成员国最高审计组织的审计相类似。

3、为保证这种审计的独立性，外部审计机构的成员应主要从最高审计组织人员中任命。