

王鲁霞 邢剑锋 译

## 前言

在2002年10月于马尼拉举行的亚洲审计组织第31次理事会上通过决议，决定建立一个特别工作组和核心任务组负责起草反舞弊和腐败审计指南。工作组的成员来自孟加拉、印度、日本、韩国、马来西亚、尼泊尔、巴基斯坦、泰国和土耳其等国的最高审计机关，核心任务组的成员由印度、日本、巴基斯坦和菲律

宾最高审计机关的人员组成。

起草反腐败审计指南的第一步是由日本会计检查院设计了一份以亚审组织各成员国现有反腐败审计措施和实践为内容的问卷，并于2002年12月至2003年1月间进行了问卷调查。

此后，日本会计检查院根据各成员国对问卷调查的反馈并参考相关的专业资料起草了指南初稿。2003年5月12日至23日，工作组在日本东京举行了为期两周的研讨会<sup>①</sup>对指南初稿进行

修改，并据此完成了指南工作草稿。此后，核心任务组对工作草稿再次修订后完成了指南征求意见稿的第一稿。2003年7月23日，征求意见稿第一稿提交亚审理事会各成员征求意见。

根据亚审理事会成员对征求意见稿第一稿的反馈意见，核心组成员起草了指南征求意见稿第二稿。2003年10月9日，第二稿作为亚审组织第9届大会的先期材料提交所有亚审组织成员征求意见。此后，核心组成员继续修改，完成了亚审组织反舞弊

和审计指南草案第一稿。

指南草案第一稿分别于2003年10月19日得到亚审培训委员会审议、批准；于2003年10月20日得到亚审理事会批准；于2003年10月22日得到亚审第9届大会批准。

本指南就如何反对舞弊和腐败行为，提出了30条具体的审计指导条款，每条指导条款都对应着世界审计组织审计准则所规定的审计原则、准则和指南。同时，指南中还单列一章，对亚

审组织各成员国对舞弊和腐败的理解进行了阐述。

反舞弊和腐败审计指南将为各成员国起草各自的指南提供样板。同时，各成员国可以根据自己的实际情况对指南进行修改。本指南将对各成员国最高审计机关的审计人员处理舞弊

和腐败问题大有裨益。

## 第一章 简介

### 背景介绍

1.1 舞弊和腐败行为正日益成为世界各国共同关注的问题，审计机关在应对这一问题时所应当发挥的作用也得以凸显。现在公众对最高审计机关的期望值越来越高，希望审计部门能够通过协同努力，有效地促进各部门在行使权力、使用国有资源的过程中树立诚信、责任的文化氛围。

1.2 世界审计组织审计准则中对这种期望做了如下的描述：审计师必须对控制薄弱点、记录不完整的情况、错误或异常

的经济业务或结果保持警惕，因为它们可能表明发生了欺诈、非法或不当的开支、未经批准而进行的工作、浪费、无效和不诚实的情况。（政府审计一般准则2.2.41条）

1.3 1998年在乌拉圭举行的世界审计组织第16届大会将“最高审计机关在防止和检查舞弊和腐败中的作用”作为大会讨论主题之一。这样的选题表明了世界审计组织正越来越重视舞弊和腐败问题，因为这个问题不仅对每个成员国产生了不同程度的影响，而且对整个审计事业也提出了挑战。

1.4 各成员国代表在乌拉圭大会上一致认为政府中的腐败问题不仅造成了资源的浪费，降低了经济增长和人民生活质量，而且破坏了政府的信誉，影响了政府的工作效果。同时，更为突出的一点是机构涣散与腐败行为密切相连。代表们还认为腐败与社会不公正、贫穷、暴力等社会经济环境密切相关，同时一个国家的传统、处世原则和价值观都会对腐败的性质产生影响。尽管各最高审计机关已经对腐败所带来挑战的严重性有所认识，但却很难对多种多样的腐败行为进行检查并评估其所形成的经济影响，因为腐败所造成的经济损失并不一定在财务报表中得以反映。

1.5 乌拉圭大会采纳了以下建议：各最高审计机关认为，舞弊和腐败是对各国造成不同程度影响的重大问题，同时最高审计机关能够而且应该致力于营造一个不利于舞弊和腐败发生的环境。正如世界审计组织在1977年通过的《利马宣言》中所指出的，最高审计机关应具有充分的独立性和权限，以便能够为反舞弊和腐败活动做出有效的贡献。各最高审计机关还一致

同意，在可能的情况下，应该：

- （1）在财务和工作上寻求充分的独立，充分扩大审计覆盖面；
- （2）在对内部控制系统的效率效果进行评估方面发挥更积极的作用，加强对审计建议执行情况的跟踪工作；
- （3）通过开发有效的舞弊高发风险指标，把审计工作的重心更多地放在易遭受舞弊和腐败影响的领域和活动中；
- （4）为审计报告和其他情况的公开发布建立有效的途径，包括发展同媒体的关系；
- （5）编制通俗易懂的审计报告；
- （6）考虑同国内和国际的其他反腐机构建立更密切的合作和合理的信息交流；
- （7）加强同其他最高审计机关在反腐方面的经验交流；
- （8）鼓励建立一个有利于选择、保持和激励正直、高效的工作人员的人事管理制度；
- （9）鼓励建立公务人员财务申报指南，并把对指南遵守情况的监督作为审计工作的延伸；
- （10）利用《世界审计组织职业道德规范》来促进建立更好的公共服务人员职业道德标准和规范；
- （11）考虑建立一种充分公开的方式，受理来自公众的有关违规问题的信息；
- （12）通过最高审计机关现有的委员会和工作组，继续开展关于反舞弊和腐败方面的工作。例如，审计准则委员会为扩大审计准则框架，将考虑把这个问题作为制定审计准则实施指南工作的一部分。

1.6 为了深化世界审计组织的理论框架，亚洲审计于2001年12月开始启动一项旨在提高侦查舞弊技能的地区性培训项目<sup>②</sup>。该项目的核心内容就是起草反舞弊和腐败的地区性指南，这项计划于2002年10月在马尼拉亚审组织理事会上正式得到批准。

1.7 制定本指南的意义在于为本地区的最高审计机关提供有用的参考和指导，帮助审计人员对舞弊和腐败所引发的问题更加敏感，同时协助他们采取更加及时、恰当的行为来遏制

舞弊和腐败。

## 定义及相互关系

1.8 本指南的第二章主要阐述了与舞弊和腐败相关的各种概念，列举了舞弊和腐败各种广义和狭义的定义。定义的多样性说明了人们对舞弊和腐败的理解和认识是多种多样的。其

中对舞弊和腐败最宽泛的定义如下：

舞弊指为了获得某种不公正的或不合法的经济利益而采取的故意欺骗、隐瞒事实和/或重大信息的行为。

腐败指为谋取不公正的私人利益而给予或接受贿赂或非法所得，从而影响和/或滥用公共权力的行为。

1.9 舞弊最常见的表现方式是故意欺骗、隐瞒某单位记录或汇总的信息，它的影响与会计错误类似，相应的审计对策包括测量、检查是否发生或披露等。从审计的角度来讲，舞弊是一个严重的问题，因为它通常与隐瞒、篡改、误导某单位的会计记

录和报告相联系。隐瞒、欺骗的行为可能是由该单位的管理人员进行，这种行为导致许多单位经营失败，从而引起了社会广泛关注。当管理人员涉及到舞弊行为时，该行为就带上了腐败的部分或额外的特质。舞弊和腐败因此而相互关联起来，当然某些类型的舞弊不一定是腐败，尽管这些舞弊可能是由个人或小团伙来实施的。腐败对于审计来讲，最大的特点是存在贿赂行为，而这些贿赂行为可能对财务报表造成非常直接的影响。例如，当一个公司为了确保合同而向一个重要合同决策者行贿就是如此，这种情况下公司往往会通过玩弄会计技巧或采取舞弊手段来掩盖非法支付后所隐藏的腐败行为，这时检查财务信息披露的适当性就非常重要。但是，在很多情况下腐败行为不一定会影响某个单位记录和报告的交易行为，尤其涉及某个公共部门官员非法行使权力或影响时更是如此。由于这种腐败行为大量增生，成为破坏社

中国内部审计协会. 版权所有 LT科技制作

协会地址：北京市海淀区中关村南大街4号

联系电话：010-82199846/47 电子邮件：[xinxibu@263.net](mailto:xinxibu@263.net)

Copyright (C) 2003 . All rights reserved