

俄罗斯审计的变革与展望

更新日期: 2008-1-28 8:45:21 信息来源: 张晓瑜 字号调整: 大 中 小

“俄罗斯重新崛起”在西方日益成为热门话题。2003年,美国著名投资银行高盛公司发表专题报告,称中国、俄罗斯、巴西和印度是未来40年经济发展最快的4个新兴市场国家,俄罗斯将在2020年前超过意大利,2025年前超过法国和英国,2030年前超过德国。

前苏联解体距今已经走过14个年头,其政治体制由过去的高度集权,逐步转变为一种具有俄罗斯特色的西方民主政治模式。这个转轨过程,充满了尖锐的矛盾和斗争,引起了社会的剧烈震荡。与此相适应,俄罗斯的审计体制也进行了大幅度调整。俄罗斯是转型经济国家的典型代表。转型经济下俄罗斯审计制度的变迁及相关的证券市场、公司治理的发展与变革,对于我国审计制度的改革与发展具有一定的借鉴作用。

一 从19世纪末到20世纪80年代审计的发展

俄罗斯审计起源于19世纪末20世纪初的沙皇时代。最初的审计始于圣·彼得堡市国际商业银行,这与财政部长、俄罗斯伟大的改革家谢尔盖·优利耶维奇·维特有紧密的联系。从1895年维特写给莫斯科分行信件的原型可以看出,国际商业银行在莫斯科设立分行,要求对分行的贷款数额和贷款去向进行检查,并出具审计报告。这是俄罗斯审计的雏形。

第一次世界大战期间,俄罗斯实施强制性审计制度。1914年夏初开始的第一次世界大战对俄罗斯的政治和经济生活产生了巨大影响。国家经济和财政的沉重负担促使俄罗斯高层决定对军事敌国设在俄罗斯的企业实行强制审计,首当其冲者为德国。凡是在俄罗斯的德国企业,只要和德国的军事国防有些许联系,都被扣押进行审计。

丹尼列夫斯基是俄罗斯著名的审计专家,于1889年、1912年和1928年三次试图在俄罗斯建立审计制度,但都以失败告终。上世纪八十年代末期,前苏联政府进行第四次改革尝试,取得了较大成功。

1811年设置了名为“国家会计检查总署”的审计机关。1836年,总署改名为“国家监察部”,负责对各部门的预算和会计账目实施财务控制和审查。1905年,当部长委员会成立时,国家监察官成为该委员会的一员,享有部长的权限。前苏联时期,根据列宁在《国家与革命》中提出的“人民监督”思想,苏共广泛吸收成千上万的优秀工人、士兵参加国家机关工作,发动群众直接参加国家管理和监督工作。

十月革命胜利后,对国家监察部进行了改造。1917年任命E. E. 埃森领导国家监察部的工作。为了建立社会主义的国家审计机构,1917年12月5日,俄罗斯联邦人民委员会通过了两份法案:一份是《关于成立国家监察委员会》,授权该机构兼管国家审计工作;一份是《关于人民委员会国家监察人民委员的权力》,授权该机构代表人民委员会执行审计业务。1918年1月18日,通过《关于中央控制委员会》的法令,第一次试图建立一个新的、统一的国家控制系统。中央控制委员会负责履行原国家控制部的职权,系联结“地方控制委员会”和各工厂、机关“控制委员会”的枢纽。至该年5月,又取消中央委员会,建立起国家控制人民委员会,负责行使财务控制和审计权。

1918年7月10日,全国苏维埃第五次代表大会一致通过第一部苏维埃宪法—《俄罗斯苏维埃联邦社会主义共和国宪法》,其中第五篇是预算法,明确规定国家实行社会主义的财政政策和严格的审计监督制度。

1918年11月26日,苏联人民委员会又通过《国家监察机关审计工作条例》,1920年,国家控制人民委员会改名为工人检查人民委员会。以后几经调整,至1979年11月30日,颁布了新的《苏联人民监察法》,为苏联监察工作的发展奠定了牢固的法律基础。根据该法案,苏联人民监察委员会是全国最高监察机关,在苏联部长会议和最高苏维埃的双重领导下,对各部委和地方各级政府,以及各类企业、机关和团体的经济业务、计划的执行情况和社会文化建设进行监督。这种国家监察已在全国范围内形成一个统一的组织网络,从而加强了人民群众对管理国家事务和社会事务的参与。在苏联,经济监督与行政监督是结合在一起的,称为监察,而审计正是监察业务的主要内容。1981年4月2日,苏联部长会议发布了第一项《关于改进各部、署和其他管理机关审计监督工作的措施》的决议,明确规定人民监察机关对主管部门内部监督和单位内部监督进行检查的任务、范围和具体办法,从而将内部审计业务也纳入了国家审计的范围之内。

二 独立审计变革的演进与实质

20世纪90年代初期随着前苏联的解体,其最大的加盟共和国俄罗斯获得了国家的政治独立,开始了面向

市场经济的全面改革。随着国民经济管理结构的改变，经济非国有化和向市场经济转变的逐步展开，作为经济运行机制重要组成部分的审计也迈出了自己的改革步伐。当代俄罗斯审计的变革经历了以下三个阶段：

第一阶段是1987—1992年，属于俄罗斯审计的初始时期。这个阶段的特点是：一方面指令性地建立了审计事务所，即1987年建立了第一个审计事务所“国际审计”公司；另一方面自发地产生了审计活动，培养干部，在1990—1993年期间颁发了第一批审计执业证书和许可证。

第二阶段是1993年—2001年，颁布了《审计活动暂行规定》，俄罗斯审计开始迈向法制化。这个阶段是俄罗斯审计的建立时期。经过一系列的尝试筹备，1993年通过了关于审计的重要法规—《审计活动暂行规定》。该规定明确要求，以查明经济主体财务报表的可靠性为审计目的。国家为了对审计活动实施调控，专门成立了特别的组织—隶属于俄罗斯总统的审计事务委员会，委员会的大部分成员是政府部门的工作人员。成立该委员会便于集中政府和专家的意见，也便于同总统行政机构和国家杜马进行富有成效的合作。《审计活动暂行规定》预先由审计学专家、私营企业主共同研究，俄联邦总统1993年12月22日发布第2263总统令对其进行确认。

《审计活动暂行规定》对于那些不尽职、不诚实的行为，制定了各种不同的处罚方式。比如：由于审计人员业务不熟造成的重新检查，审计事务所要接受国家和经济主体的处罚。当非专业的、不熟练的审计行为屡屡发生时，审计事务所就可能失去执业资格。很遗憾，在俄罗斯，审计工作质量的外部控制机制尚处于形成阶段，其发展在许多方面缺乏法律的支持。在西方，几乎所有重大的经济丑闻和银行破产案都会使那些没有及时发现财务舞弊的审计事务所被法律诉讼。

《审计活动暂行规定》适应了当时条件下审计工作的需要，使审计工作有了具体的执业规范，对加强审计监督、提高审计权威性起到了积极的促进作用，同时，也标志着俄罗斯的审计立法向前迈出了可喜的一步。

这个时期同时着手为审计人员颁发合格证书，为审计事务所颁发许可证，建立了审计社会团体和审计事务所，开始进行强制审计检查和相关审计服务。

1994年—2001年俄联邦财政部中央鉴定审计许可证委员会共计颁发了23600份许可证（包括14700个审计事务所和8900位个体审计人员），其中有效证书将近8900份，包括公共审计证书7700份，投资系统审计和保险审计证书266份。同样在这个时期，俄联邦财政部中央鉴定审计许可证委员会为审计人员颁发了36500份专业技能资格证书，其有效数量达24900份。

俄罗斯1998年8月的经济危机引发了金融危机、生产危机、预算危机和债务危机，而在全社会则出现了经济危机与政治危机及社会危机交织并发的局面。这场危机冲击之大、危害之深，都是俄罗斯实行经济改革以来所罕见的，几乎所有的审计事务所都难以幸免，刚刚建立起来的俄罗斯审计制度遭受严重打击。

第三阶段是2001年底到现在，2001年《审计活动联邦法》的通过，奠定了俄罗斯审计职业的基础，给予了审计行业基本的法律地位，展示了未来的发展前景。

在不违反《审计活动联邦法》和其他联邦法的情况下，俄罗斯联邦总统令可以调节审计执行过程中出现的各种关系。在执行《审计活动联邦法》、其他的联邦法和总统令时，联邦政府有权通过审计实务法规形式的决议。在总统令、政府令、《审计活动联邦法》和其他联邦法发生冲突时，《审计活动联邦法》和其他联邦法需进行调整。

三 审计规范体系的框架

俄罗斯审计规范体系包括四个层面，每个层面都有固定的文件和适用的范围。如下图：

| 层 次 | 规范性文件 | 适用 范围 |
|---------------------|----------------------|--|
| 第一层 法律、规定 | 《审计活动联邦法》 政府令、总统令 | 确立了审计在财经体制内的 地位、目的和任务 |
| 第二层 规范性准则和文 件 | 审计活动联邦准则 受法律约束的文件 | 为审计服务市场建立必须的 规范 对审计事务所和审计人员确 立执行审计活动共同的条例 |
| 第三层 程序性 规范 | 行业协会的内部规则 部委的规范文件 | 调节行业协会内审计活动的 特殊问题 调节专项审计，如：公共审 |

| | | |
|-----------------|-----------|-----------------------|
| | | 计、保险审计、投资审计、 银行审计等 |
| 第四层 组织层 面的规范 | 内部审计规则、条例 | 进行相关审计服务 |

处于第一层面的是《审计活动联邦法》，它确立了审计在俄罗斯经济活动中的重要地位，以法律的形式保证了审计活动的开展和实施。它位于整个体系的最高层，其权威性最大，奠定了俄罗斯审计的法律基础，是俄罗斯审计发展史上的里程碑。2001年春末，普金总统把该法案列入了必须阅读的三份文件之一。国家杜马对此法案进行研究，在规定的时间内通过了《审计活动联邦法》。按法定的程序2001年6月20日联邦委员会认同了法案，并于同年8月7日总统签署，9月9日生效。这意味着，俄罗斯完成了审计制度的建立。

同期发布的审计规定包括：2002年2月6日的第80号政府令：“国家调控审计问题”；2002年3月29日的第190号政府令：“审计许可证”；1999年10月27日财政部发布的第69号令：“审计公司和审计人员提交报告的程序”。

准则是体系的第二个层面，用来规范审计人员执行审计业务的行为。准则的颁布保证了高质量的审计检查工作，是审计人员的执业准绳。

第三个层面是具体的专项审计行为规范。这些规范的要求不得低于和违反联邦准则。

最后一个层面是审计事务所内部的规则和条例，其形式和内容由事务所自己决定，用来规范事务所审计人员的行为。

在上述四个层次的审计规范体系中，《审计活动联邦法》是对俄罗斯审计改革和建设产生重大作用的纲领性文件。其他各层次审计准则和规范文件的内容及要求均不得与《审计活动联邦法》的规定相矛盾。

四 借鉴国际惯例，建立审计准则体系

根据俄罗斯联邦总统令，隶属于俄罗斯总统的审计事务委员会有权制定审计准则和与之相关的规定，然而任何一部法律都未明确指出，究竟是由国家还是民间机构来制定审计准则。除《审计活动暂行规定》外，长期以来，由俄罗斯财政部直属的财政科学研究院专家组出台的准则方案占据领导地位，但这一方案未得到正式的确认为，因为，俄罗斯专家、甚至准则制定人员都缺乏制定准则的应有经验。

《审计活动暂行规定》颁布7年之后的2000年10月，在财务核算体制改革国际中心的参与下，第一部俄文版《国际审计准则》正式问世。但是，尝试使用《国际审计准则》翻译本作为俄罗斯审计的规范文件未取得成功，这其中从英文到俄文直接翻译的复杂性是主要原因。比如《国际审计准则》叙述的风格就是形成俄罗斯准则的一大障碍。国际准则以叙述体的方式撰写，包含大量的例子和建议，提供给审计人员必择其一的方案。有时，《国际审计准则》还会提示审计人员如何进行操作，这不太符合俄罗斯使用者的习惯风格，研究者们最后形成的俄罗斯准则不是国际准则的英文翻译版，而是接近于俄语和俄罗斯习惯方式的国际准则说明。

审计事务委员会和财政科学研究院继续对审计准则进行研究，于1996年春发布一份文件，规定了审计人员编制审计报告的要求。这份文件有着非常重要的意义，因为此前俄罗斯审计人员编写审计报告时往往采用不同的格式：有人自己翻译国际审计准则中适应俄罗斯的部分，有人采用国内审计教科书中的范式，还有人自行研究。1996年—2000年底，俄罗斯联邦总统审计事务委员会研究，确认了37项审计准则和一个税务审计指南（税务审计和其他相关的税务问题以及和税务机关的沟通）。准则具体内容如下：

- 第1号：审计计划
- 第2号：审计文件记录
- 第3号：审计证据
- 第4号：研究和评估会计核算及内部控制制度
- 第5号：审计抽样
- 第6号：检查财务报表错误时审计人员的行为
- 第7号：根据审计结果向经济主体负责人提交的书面报告
- 第8号：审查公司同意执行审计的书面承诺
- 第9号：利用专家的工作
- 第10号：期后事项的表达和审计报告的签署日期
- 第11号：计算机数据处理下的审计

- 第12号：分析性程序
- 第13号：重要性和审计风险
- 第14号：审计人员的后续教育
- 第15号：持续经营假设的适用性
- 第16号：检查法规的遵循性
- 第17号：被审计经济主体负责人的声明
- 第18号：财务报表期初指标和比较指标的初始审计
- 第19号：审计质量的内部控制
- 第20号：与经济主体负责人的沟通
- 第21号：检查关联方交易
- 第22号：相关审计服务的特点和要求
- 第23号：了解经济主体的业务
- 第24号：研究和利用内部审计工作
- 第25号：利用其他审计事务所的工作结果
- 第26号：包含已审财务报表文件的其他信息
- 第27号：财务报表审计的目的和基本原则
- 第28号：提交审计机构内部规则的要求
- 第29号：专项审计报告
- 第30号：审计事务所和被审计经济主体的权利和义务
- 第31号：会计核算中的估计审计
- 第32号：检查预测的财务信息
- 第33号：签订审计服务合同的程序、风险评估和内部控制
- 第34号：计算机信息系统环境下的审计
- 第35号：小型经济主体的审计特征
- 第36号：计算机审计
- 第37号：编制财务报表审计报告的程序。

五 独立审计的法源：《审计活动联邦法》

《审计活动联邦法》共计22条，主要包括：

（一） 审计和审计服务范围

审计是依据本《联邦法》和其他联邦法及规范法典独立地检查组织和个体企业会计核算和财务报表的活动。审计机构和审计人员可以执行以下审计服务：（1）会计核算、财务报表、财务咨询；（2）税务咨询；（3）财务活动分析；（4）管理咨询；（5）法律和税务咨询；（6）会计核算自动化和信息化；（7）资产评估、风险评估；（8）研究和分析投资方案，编制业务计划书；（9）市场研究；（10）在审计活动的相关领域进行科研并推广其结果；（11）学习和审计活动有关的俄联邦法律；（12）其他服务。

除了为企业提供审计及相关服务外，禁止审计机构和审计人员从事企业的其他活动。

（二） 俄联邦法律和关于审计活动的其他法令

（1）依照本法及其他的联邦法实施审计，并调节审计中的关系。包含在其他联邦法中关于审计的法律形式要符合本法。

（2）审计过程中出现的各种关系由俄联邦总统令协调，但是不能违反本法和其他联邦法。

（3）在执行本法和其他联邦法及总统令的基础上，政府有权做出关于审计活动法律形式的决议。

（4）当俄联邦总统令或政府令同本联邦法或其他联邦法相矛盾时，应该依照本法或其他联邦法执行。

（三） 审计机构和审计人员

审计人员具备规定的职业技能，拥有合格证书，作为审计机构的工作人员，或者审计机构依法引进的人员，有权执行审计及相关审计服务，没有权利从事企业的其他活动。审计机构是完成审计检查及相关审计服务的盈利（商业）机构，只有取得本《联邦法》和个别活动许可证认可的资证后方可从事审计。除了开放型股份公司外，可以任何的法律形式组建审计机构，其管理层构成不得低于50%是俄罗斯常住公民，如果负责人是外籍公民，则不低于75%，机构的编制不得少于5名审计人员。

审计机构和审计人员的权利包括：（1）自行规定审计的形式和方法；（2）完整地检查被审计单位与财务经营业务有关的文件和文件中核算过的事实存在资产；（3）就审计过程中出现的问题，获得被审计单位负责人口头或书面的说明；（4）如果被审计单位未能提供必须的文件，且在审计过程中严重影响了审计机构和审计人员对财务报表可靠性程度发表意见，则可以拒绝执行审计或对财务报表的可靠性发表意见。（5）在不违反联邦法和本法的前提下，实施其他权利。

审计机构和审计人员的义务包括：（1）依照本法和其他联邦法执行审计；（2）根据被审计单位的要求，提供涉及审计检查，关于俄罗斯联邦法律要求的必要信息，俄罗斯联邦的规范法典；（3）在合同规定的日期内向被审计单位提交审计报告；（4）保存审计中获取的文件，除了司法部门外，没有被审计单位的许可不得泄露文件的内容；（5）在不违反俄罗斯联邦法的情况下，履行合同中规定的其他义务。

（四）被审计单位的权利和义务

被审计单位的权利包括：（1）有权获得俄联邦法律法规的相关信息；（2）有权定期取得合同规定期限内的审计报告；（3）在不违反俄罗斯联邦法的情况下，行使合同中规定的其他权利。

被审计单位的义务包括：（1）按联邦法规定的期限和审计机构签订合同进行强制审计；（2）为审计机构提供审计条件，促进及时完整地审计检查，提供必须的资料和文件，给予口头或书面的询证说明，同时向第三方进行必要的咨询；（3）不从事限制审计检查的行为；（4）积极地祛除会计核算和编制财务报表时的违规行为；（5）按照合同及时支付审计费用，即使审计人员出具的结论不符合被审计的观点及由于独立性原因审计没有完成；（6）在不违反俄罗斯联邦法的情况下，履行合同中规定的其他义务。

（五）强制审计

强制审计指的是对企业的会计核算和财务报表进行的年度强制审计检查。下列情况实行强制审计：（1）机构属于开放型股份公司的组织模式；（2）属于信贷、保险公司或担保公司、商品交易所或证券交易所、投资基金、国家预算外基金的机构；（3）机构或私营业主的销售额在一年内的增长是俄罗斯法律规定的最少劳动报酬的50万倍，或者资产负债表数额在报表年度末增长是俄罗斯法律规定的最少劳动报酬的20万倍；（4）机构属于国家联合企业、市政联合企业。

执行强制审计的企业，国有资产在被审计单位注册资本的份额或联邦主体的财产不得低于25%，签订审计合同应该公开竞争，俄罗斯政府确定竞争的程序。被审计单位财务文件中包含国家机密，只能由审计机构对其进行检查，注册资本中没有外国法人和自然人的份额，他们可以按照俄罗斯联邦法规定的程序，接近包含国家机密的信息。

（六）职业道德规范

1 独立性

审计人员不能从事以下事情：（1）审计人员是被审计单位的职员、负责人、会计和其他进行会计核算和编制财务报表的人员；（2）审计人员和被审计单位职员、负责人、会计及其他进行会计核算和编制财务报表的人员有亲属关系；（3）审计机构的负责人和管理层是被审计单位的职员、负责人、会计及其他进行会计核算和编制财务报表的人员；（4）审计机构的负责人及管理层和被审计单位的职员、负责人、会计和其他进行会计核算和编制财务报表的人员有亲属关系；（5）审计机构是被审计单位的子公司、办事处和代表处，和被审计单位有共同的部门；（6）审计机构和审计人员在会计核算和编制财务报表之前，三年内一直为被审计单位实施审计。审计费用和奖励金额按照合同执行，不取决于被审计单位的要求。

2 保密性

审计机构和个人应该保守被审计单位的秘密，应保存好被审计单位的文件，没有权利转给第三方文件及复印件。除了本法和其他联邦法要求之外，没有被审计单位的书面同意，不得泄露其内容。依据本《联邦法》和其他联邦法，联邦权力执行机关和其他可以接近审计秘密的人员应该遵守保密性原则。如果审计机构、审计人员、联邦权力机关及其他接近审计秘密的人员泄露，依照本《联邦法》和其他联邦法，被审计单位有权要求赔偿损失。

3 保险

执行强制审计时审计机构应该承担违反和约的责任风险。

（七）审计活动准则

1 审计活动准则的构成

审计活动准则—对执行审计程序，形成和评价审计质量及相关服务，培训审计人员和评价其专业技能的

统一要求。审计活动准则包括：审计活动联邦准则和审计活动内部准则（在行业审计协会实施）。除了准则中建议性的条款，审计机构、审计人员、被审计单位必须遵守。俄联邦政府确定审计活动联邦准则。如果章程通过，行业审计协会有权为自己的成员建立准则，只要其不违反联邦准则，并且它的要求不能低于联邦准则和行业审计协会的准则。审计机构和审计人员有权为自己的成员建立准则，只要其不违反联邦准则，并且它的要求不能低于联邦准则。审计机构和审计人员依据俄罗斯联邦的法律法规和联邦准则，有权自己选择工作方法，除了审计计划和文献记录之外，按照联邦准则编制工作文件，审计报告。

2 审计报告

审计报告是按照联邦准则编制，供被审计单位财务报表使用者用的正式文件，根据规定的形式表达被审计单位财务报表可靠性的意见，按照联邦法规定的会计核算程序执行。审计活动联邦准则规定审计报告的形式、内容和程序。

申明虚假的审计报告指的是，没有进行审计检查而编制的审计报告，或者根据审计检查结果编制的审计报告明显地和检查中提供的文件内容相矛盾。申明虚假的审计报告根据法院的决定才认可。编制虚假审计报告将取消审计机构和审计人员的从业资格，而对于签订那样协议的人员，也将取消从业资格，并依法承担刑事责任。

3 审计质量控制

审计机构和审计人员应该遵守内部质量控制规则。联邦权力机关建立审计机构和审计人员的质量检查体系，也可把检查的权力移交给合格的行业审计协会。未能提供给被审计单位必须的文件或其他信息而造成的误差，可能成为取消审计执业资格的理由。实施审计质量检查时，如果查明审计机构和审计人员或系统违反了法规要求和审计活动联邦准则，应该将这样的事实通知联邦机关。在本《联邦法》规定的程序上对过错误行进行处理，取消执行审计的许可证。

4 执行审计活动的资证要求

执行审计活动的资证是检查自愿从事审计行业自然人的专业技能。通过专业技能考试获取资格证书，为考试合格者颁发证书，该专业技能证书没有期限。对申请人的必须要求有：（1）俄罗斯正规高等院校的经济和法律专业毕业；（2）在经济或法律行业不少于3年工作经验；联邦权力机关规定对申请人的补充要求，递交申请的文件目录，资格证书的数量和文件，专业技能考试大纲和发证的程序。

每个拥有专业证书的审计人员应该在每一年的内，接受由联邦权力机关确认的专业技能提高培训，该培训由拥有培训证书的专业人士进行授课。

如果出现以下情况，将取消审计人员的专业证书：（1）利用虚假的文件取得证书；（2）在规定的期限内丧失从事审计资格处罚的法院判决书生效；（3）没有遵守本《联邦法》和审计活动联邦准则；（4）没有进行检查就形成审计报告；（5）连续2年未从事审计活动。联邦权力机关执行取消审计人员专业资格证书的决定，从被取消的日期开始三个月之内，审计人员有权向法院提起上诉。按照联邦法中关于个别活动许可的规定颁发审计活动许可证，执行暂时终止和取消的程序。进行其他相关审计服务需要相关的许可证，若无该许可证，审计机构和审计人员无权实施其他审计服务。

（八）国家调控审计活动的联邦权力机关

俄联邦政府规定的国家权力机关执行对审计活动的调控，并制定联邦机关的规则。联邦权力机关的主要职能包括：（1）出版职权范围内调控审计活动的法律法规；（2）组织研究并向政府提交审计活动联邦准则；

（3）依照法律程序组织证书颁发，培训和提高审计人员的专业技能；（4）组建监督体系；（5）监控审计机构和审计人员是否遵守审计活动联邦准则；（6）确定提交财务报表的范围和研究方法；（7）为审计机构拥有资证的审计人员、行业审计协会和科研中心进行注册，同时也为感兴趣的人提供关于注册的信息；（8）为行业审计协会颁发许可证。

为了统计参与审计活动职业人员的意见，建立了隶属于联邦权力机关的审计活动委员会。联邦权力机关的负责人制定审计活动委员会的规则。

审计活动委员会职能包括：（1）筹备审计活动文件并提前分析联邦权力机关的决定方案；（2）制定审计活动联邦准则，定期修订，提交联邦权力机关研究；（3）研究获得许可证的行业审计协会的反馈和申请，提供适当的建议供联邦权力机关研究；（4）依据审计活动委员会的规则实施其他职能。

联邦权力机关根据行业审计协会、权力执行机关、科技组织和高等院校的表现确定审计活动委员会成员。成员包括权力执行机关的代表，他们调控强制审计的组织活动。行业审计协会的代表在委员会中的成员比例不

得低于总人数的51%。应吸收国家机关、中央银行的代表和需要审计服务的单位加入审计活动委员会。

（九）行业审计协会

按照联邦法建立的行业审计协会，保证其成员的审计环境，在非盈利的基础上维护其利益，建立必要的活动准则和职业道德规范，进行系统的控制。行业审计协会的成员，不得少于1000名合格的审计人员或者不少于100个审计机构，这样才有权向联邦权力机关申请许可证。任何一家审计机构和一名审计人员至少是一家行业审计协会的成员。本法规定，联邦权力机关对行业审计协会核发许可证并注册登记，依照本法的要求及审计活动委员会的建议确定颁发和撤回许可证的程序，规定行业审计协会的权利和义务。

行业审计协会的权利包括：（1）参与联邦权力机关执行审计活动资格证书的鉴定。按照联邦权力机关对专业技能的要求，制定教学大纲和计划，对审计人员进行职业培训；（2）自行或受联邦权力机关的委托检查其成员的工作质量；（3）向联邦权力机关申请为申请人颁发资格证书；（4）向联邦权力机关申请暂时终止和取消其成员的资格证书；（5）向联邦权力机关申请暂时终止和取消其成员的从业许可证书；（6）向审计活动委员会反馈调控审计活动的建议；（7）促进审计职业发展，提高审计活动效率；（8）在权力机关，联邦主体，法院和护法机关内维护审计人员的职业利益；（9）研究和出版文献；（10）在国际审计机构中代表审计人员的利益；（11）执行联邦权力机关规定的其他功能。

当审计机构和审计人员被取消从业资格，同时也被行业审计协会开除会员资格，3年内不能向这个协会和其他协会申请入会。

（十） 审计的法律责任

按照联邦法和本法，审计机构及负责人、审计人员、被审计单位承担刑事、行政及民事法律责任。没有许可证实施审计或执行强制审计时由于被审计单位干涉造成的损失要接受罚款。

六 最高审计机关：联邦审计院

（一）审计院的组成和结构

俄罗斯联邦审计院成立于1995年，它是最高审计机关国际组织、欧洲组织的成员，1996年正式加入最高审计机关亚洲组织。审计院由院长、副院长、委员以及全体工作人员组成。审计院的构成和编制由审计院委员会根据审计院院长的报告在审计院财力限度内确定。审计院监督俄罗斯中央银行、受托银行及其他财政信贷机构中联邦预算资金和联邦预算外基金运行的合法性。定期向联邦委员会和国家杜马提交关于联邦预算执行过程和监督措施实施情况的报告。

审计院院长由国家杜马任命，任期6年。审计院院长的任命须经国家杜马议员代表总数的过半数表决通过。审计院院长应该是俄罗斯公民，受过高等教育，并具有国家管理、国家监督、经济及财政方面的工作经验。审计院院长不能与俄罗斯联邦总统、联邦委员会主席、以及国家杜马主席、俄罗斯联邦总统行政管理机关领导人、俄罗斯联邦总检察长、俄罗斯联邦宪法法院院长、俄罗斯联邦最高法院院长和俄罗斯联邦最高仲裁法院院长有亲属关系。

（二）《审计院章程》的基本精神

俄罗斯审计院制定了严密的章程，全称为《非盈利组织俄罗斯联邦审计院章程》，于2003年5月30日审计院全体会议通过。该章程的基本精神包括：

审计院在《俄联邦宪法》、《审计活动联邦法》、其他的联邦法和本章程的基础上开展自己的工作。

1 审计院的目的和任务

主要的目的

（1）促进和完善审计活动发展，提高审计队伍的职业潜能和审计质量，在国家司法和执行机关、其他审计活动管理机关内代表并维护其成员的合法利益；

（2）使审计活动标准化；

（3）监督自己成员的法律、法规的遵循性；

（4）完善培训体制，提高审计院成员的信息咨询技能；

主要的任务：

（1）制定审计发展战略、法律法规；

（2）独立的鉴定审计及相关服务的法律、法规方案；

（3）实施审计活动资格证书的鉴定；

（4）在俄联邦国家权力机关、联邦主体、法院、护法机关、公共机关及其他机关内维护审计院成员的职

业利益，调节成员之间及成员和客户之间的争端；

(5) 为成员提供信息资料及业务文件；

(6) 对成员进行审计活动和职业道德质量检查，必要的时候，根据结果采取措施，制定审计活动内部准则，完善道德规范和成员行为规则；

(7) 准备和出版刊物，组织并召开学术研讨会和不同形式的培训，提高审计人员职业技能，研究和完善相应的教学大纲和计划，进行审计人员技能考试，以便提高审计质量，拓展审计服务市场；

(8) 与国外的行业审计协会合作，交流经验，分析建设性的建议，建立商务联系，参与国际审计机构的工作；

(9) 根据财政部的要求提供其他服务。

2 审计院的法律地位和权利

审计院是法人，拥有独立的资产及银行卢布帐户和外汇帐户。可以自己的名义获得和处理资产和非资产的权力并承担责任，是法院的原告和被告。有权对自己的资产负责，按照现行联邦法对资产进行处罚。审计院不负责国家的义务，同样，国家也不负责审计院的义务。审计院不负责自己成员的义务，而成员则履行审计院的义务。审计院有权在俄罗斯和国外按照法定的程序建立独立的部门，有权从事经营活动，支配自己的收入。按照联邦法和本章程，有权进行任何类型的交易，包括出售和转手给其他机构和个体业主，交换、租赁自己的大楼、建筑物、设备、交通工具、器材、原料和其他物资。审计院有权按照现行联邦法规定的程序从银行贷款，从机构和私人借债。有权在自愿的原则上和其他非盈利组织联合，成为其他协会的参与者，建立其他的非盈利组织。审计院可以拥有或无限期使用土地。

3 审计院的工作原则

审计院的工作原则包括：(1) 其成员自愿地加入和退出；(2) 所有成员平等；(3) 审计院管理层通过的决定，代表大部分成员的利益；(3) 自动调整；(4) 内部控制；(6) 审计院成员按照联邦法、审计活动联邦准则、审计院内部规则及行为道德规范进行职业活动；(7) 通过法律手段为成员建立良好的执业条件；

(8)

审计院从事的活动不能限制竞争。

4 审计院成员的权利和义务

了解并遵守审计院章程，参与审计院工作，按照法定的程序支付会费的自然人和法人是审计院的成员。对审计院有重大投资属于自然人的审计院成员，根据审计院委员会代表大会的建议，授予其终生地位（审计院荣誉成员），允许参与审计院委员会代表大会，并有发言权。审计院荣誉成员不需要缴纳会费。属于法人的成员，保持其完整的法人独立性，按照自己的章程从事经营活动。

审计院为其成员在自己的网站和其他大众媒体上公布加入会员的消息，发放确认函，提供系统信息的保证，通知审计院执行的所有措施。

审计院成员的权利包括：选举和被选举，参与管理、审计院工作问题研究、制定审计院工作方案；参与审计院举行的竞赛、讨论、研讨会、座谈和代表大会；促进和维护职业利益；反馈所有的问题和建议；在审计院的支持下，研究俄联邦和联邦主体司法和权力机关、法院、社会其他机关涉及成员利益的问题。

审计院成员的义务包括：遵守审计院章程、内部规则和职业道德规范；尽力协助审计院解决面临的目标和任务；完成审计院管理机构的决定；每年提高专业技能，接受后续教育；及时完整地缴纳加入费和会费；不泄漏审计院的工作机密；承担章程中的其他义务。

审计院成员有权根据自己的斟酌退出，需预先通知主席团。如果成员的活动违反审计院章程，没有及时完整地缴纳会费，阻碍审计院检查工作质量职业道德，没有提供必要的材料。行为造成了损失或损害了审计院的名誉，没有完成全体会议、委员会、主席团、院长通过的决定，委员会可以将其开除，并在审计院网站和其他大众媒体上公布。

5 审计院的管理机构

全体会议、委员会、主席团和院长行使对审计院的管理。审计院监察委员会监督审计院的工作。全体会议是审计院管理层最高的、委员制代表机关，一年不少于1次选举产生。非常全体会议根据委员会、院长和监察委员会的决定或者不低于三分之一成员的要求而建立。委员会根据成员选举的主席团确定全体会议的召开程序。如果出席全体大会的成员超过一半被认为是全权的。除了解决全体会议特殊权限的问题外，通常由大多数人通过决定。

审计院全体大会的权利包括：更改《审计院章程》；规定审计院优先的工作方针、原则及资产使用；选举委员会主席、院长，提前终止其权力；确定成员的数量和选举；选举监察委员会并确认其工作报告；确认会费的金额及登记程序；制定审计院财务计划（收支预算）；确认委员会建立审计院独立代表处及参与其他机构的决定；通过审计院工作重组或停止的决定；任命清理委员会，规定其工作程序和拨款。

在全体大会停止期间，选举期限为2年的委员会为审计院常务管理机关，按照本章程在没有报酬的基础上履行其义务。委员会成员中不能有来自同一议会的两个代表，即：一个议会只能有一个代表作为委员会的成员。其成员通常没有权利参与机关的管理，若是行业审计师和会计师协会委员会的负责人，就不能是审计院成员。根据全体会议主席团的意见进行委员会成员的提前改选。根据需要召开委员会会议，一个季度不少于一次。主席或者副主席领导委员会的工作。根据委员会主席的决定，准许采用电视媒体手段进行非当面投票，委员会成员投票权可以书面的形式转让给其他成员。委员会成员缺席委员会会议3次或3次以上，根据委员会主席的意见、委员会的决定，可能取消其成员的资格。

委员会的权限包括：通过建立和清算审计院独立代表处的决定；确认年度报告和年度资产负债表，研究并向全体大会提交审计院财务计划及其变化；确认审计院委员会的结构和负责人；研究并向全体会议提交审计院工作的优先方针；选举委员会机要秘书。

委员会主席由全体会议选举产生，任期5年，职务为主席团主席。为了有效解决委员会工作中的问题，组建委员会主席团，行使的主要职能包括：确认审计院委员会的负责人；聆听院长和委员会主席工作报告；记录经全体会议批准的接纳或开除审计院成员的决议。

院长及其办事机构是审计院唯一的执行机构。院长由全体会议选举产生，任期5年，职务为主席团成员。院长领导审计院的工作，不需要委托在职权范围内行使如下职能：（1）完成全体大会确认的审计院优先工作方针；（2）在国家及其他机关中代表审计院；（3）组织全体会议、委员会和主席团会议，进行记录并形成文件；（4）在银行开设账户，支配审计院的资产，按规定的程序出具委托书，完成任何形式的交易以及和审计院主要业务相关的法律行为；（5）依据现行联邦法，以审计院的名义通过对法人和自然人提出索赔和诉讼的决定；（6）确定审计院行政机构结构的编制，依据规范法典接收和解聘职员；（7）规定支付报酬和奖励条件；（8）为审计院所有工作人员和独立代表处出版规范和指南，依据现行联邦法对违纪行为采取措施；（9）依据现行联邦法，在本章程规定的权限范围内，完成其他的业务。

6 监察委员会

监察委员会由全体会议选举产生，任期5年。监察委员会主席从监察委员会成员中以简单多数票的形式选举产生。按照规定的日期，全体会议选举监察委员会新的团体，成员更新不得少于一半。委员会和主席团成员及院长不能被选举为监察委员会成员。监察委员会负责监督审计院财务经营活动，包括控制使用物资和财务资源，执行合同及财务纪律。召开全体会议前，一年不得少于一次进行监督；根据不少于三分之一成员的要求和委员会的决定，解聘院长。

7 审计院组织体系

审计院组织体系包括代表和执行管理机关、常务执行委员会及独立代表处。审计院代表和执行管理机关在本章程的基础上开展工作，常务执行委员会在委员会确认的条款基础上工作，独立代表处执行相关规定制定的职能，以审计院的名义和委托工作。独立代表处负责人的任职和离职由院长根据主席团的决议执行。院长根据委员会主席团的连续确认，签订和州立行业审计协会的合作协议。审计院在全国范围内设置了六个独立代表处，增加或减少独立代表处，需要按照规定的程序经全体会议通过。

8 审计院和其他地区行业审计协会的相互协作关系

州立行业审计协会在联邦主体内参与审计院工作，保持法人的地位。审计院和州立行业审计协会签订合作协议，规定在联邦主体内完成其职能。

9 审计院的财务管理活动

反映在资产负债表上的流动资金和非流动资金构成了审计院的资产。审计院资金来源于加入费和会员费、咨询及其他服务收入、经营团体的扣款、自愿的捐款。审计院各种形式的收入只能用于指定的用途，不能用于成员间的分配。

由审计院造成的损失，依法进行索赔。

审计院每年制定财务计划，在现行联邦法规定的程序上，进行会计、税务及统计核算，财务年度和日历年度吻合。

根据全体会议或现行联邦法的规定，进行审计院改组和清算。全体会议通过改组或停止审计院决定。如果出席会议的成员不少于三分之二投票同意，根据全体会议的决议，审计院的工作可以改组或停止。清算委员会行使审计院的清算工作，此委员会由全体会议或法院根据法人注册国家机关的建议任命，依照联邦法进行工作。全体会议规定审计院预算后资产的分配和使用。审计院工作进行改组或停止时，所有文件按照规定转交给权利继承人。当权利继承人不在或者清算的时候，具有科技价值固定保存的文件转交给国家，保存到《莫斯科市档案馆》，个人的文件保存到审计院所在的市政档案馆。文件的转交和整理由清算委员会完成，按照档案机关的要求由审计院负担保存费用。

（三）审计院委员会及其委员

审计院委员是主持包括综合、分类或同一用途合并的支出或收入项目总和的审计院某些方面工作的负责人。审计院每一位委员所主持的具体工作内容，由审计院委员会确定。审计院委员应是俄罗斯公民，受过高等教育，并具有国家管理、国家监督、经济及财政方面的工作经验。审计院委员总数的四分之一以下容许由受过高等教育具有其他方面职业工作经验的人士担任。联邦委员会和国家杜马各任命6名委员，任期6年。国家杜马关于审计院委员的任命须经国家杜马议员总数的过半数表决通过。联邦委员会关于审计院委员的任命须经联邦委员会代表总数的过半数表决通过。审计院的工作不因国家杜马的解散而终止。

为审核审计院工作的计划和组织问题、监督检查方法以及向联邦委员会和国家杜马提交的报告和信息通报，组成审计院委员会，其成员包括院长、副院长和委员。委员会根据审计院院长和副院长的共同提议通过审计院章程，批准审计院委员所主持的工作内容。

（四）议会型审计体制

俄罗斯的国家审计采用立法模式。俄罗斯联邦和组成联邦的各州市的国家审计属于杜马，即俄罗斯的国家审计属于议会型。联邦和各州市的国家审计是俄罗斯境内唯一可以监督政府预算编制、预算执行情况及决算草案真实性、合法性的机构。俄罗斯联邦和各州市的国家审计依法对杜马负责，法定向杜马报告审计结果和工作结果，不受行政当局的控制和干预，具有很强的独立性和权威性。

俄罗斯的联邦制国家体制决定了其审计体制。1991年苏联解体后，俄罗斯实行的是联邦制国体。这种国体的显著特点是组成联邦的各州市相对独立，事权和财权的高度统一。与国家体制相适应，俄罗斯联邦审计院与组成联邦的各州市审计局之间没有领导与被领导的上下级关系。联邦审计院对各州市除使用联邦政府资产情形外没有审计权，也不可以干预各州市审计局的工作。在俄罗斯，联邦审计院监督的对象是联邦政府的资产，各州市审计局监督的对象是州市政府的资产，各有各的监督对象。只有在州市政府使用联邦政府资产的情况下，联邦审计院才可以到州市政府就联邦政府资产的使用情况进行监督。

俄罗斯联邦审计体制各有利弊。有利的方面是联邦审计院与各州市审计局之间审计监督对象清楚，职责分明，审计机关对谁负责更加明确；其次是较好地避免了审计系统内联邦一级审计机关对州市一级审计机关可能的干预和工作任务、审计项目及数量上的安排不当，在议会型审计的基础上独立性更强。不利的方面是审计机关各自为政，全国审计系统力量不能完全联合。

（五）审计官员制度

俄罗斯的审计官员制度极具特色。国家对审计院工作人员的物质和社会保障方面采取了必要的措施。审计院审计人员的固定工资要高于俄罗斯联邦政府部门工作人员固定工资的20%，审计院机关其他工作人员的固定工资与俄罗斯联邦政府部门工作人员的固定工资处于同一水平。审计院院长的月薪和附加工资相当于俄罗斯联邦政府第一副总理的待遇。审计院副院长的月薪和附加工资相当于俄罗斯联邦政府副总理的待遇。一旦当选为审计委员即享有司法豁免权和高级官员的工资、住房、医疗等福利待遇。

俄罗斯的审计官员制度类似于西方国家政府的政务员、公务员制度。审计委员会委员类似于西方国家政府的政务员，即承担部门责任，福利待遇和社会地位很高，但任期有限，职位非终身制；审计调查员则类似于西方国家政府的公务员，即按程序和上级的指令做事务性辅助工作的人员，其福利待遇和社会地位相对于政务员来说不高但职位稳定，如无过错，任期可到退休。不同于西方国家政府的政务员、公务员制度，俄罗斯的审计官员制度解决了审计机关内部高级官员能上能下、能进能出的问题。

（六）审计面临的问题

俄罗斯政府审计面临着任务重，人员少，特别是专业审计人员更少，审计力量相当不足的问题。现实的解决方法只能是有重点地审计。为了确定审计的重点单位和重点内容，莫斯科市审计局内部设立了一个专门机构—分析中心，通过对收集的有关资料进行分析研究，根据中心的分析结果确定审计重点单位和重点内容。该

中心的工作方式是与财政部门、政府各部门以及接受市政府资助的单位计算机联网，搜集的有关资料随时输入管理，以便建立数据库，由分管的审计委员带领专业人员采用包括统计分析在内的各种分析方法对已获得的数据库资料进行分析研究，将分析结果提供给监督部门作为确定审计重点单位和重点内容的参考依据。

七 社会各界对审计未来的展望

2003年12月22日，俄罗斯预算院和财政部隆重地召开了国家调控审计活动十周年大会。出席大会的有俄罗斯联邦政府副主席，财政部长谢得林，国家杜马的代表，联邦会议委员会，俄罗斯政府，莫斯科政府，中央银行，财政部，经济发展部，资产部，部际科学委员会，俄罗斯其它的部委和俄罗斯联邦主体。成员代表还有隶属于财政部的审计事务委员会，7个隶属于财政部的行业审计协会，高等院校和科研中心的代表。

财政部副部长、审计事务委员会主席彼得洛夫主持会议。政府副主席、财政部部长谢得林做了重要报告，他站在世界审计的高度回答了现阶段俄罗斯审计的发展问题。他特别强调，法律法规的调控是新时期俄罗斯审计重要的里程碑，这一切开始于1993年《审计活动暂行规定》的颁布。审计社团也承认这项规定给予了行业发展的正面影响，指明了审计的发展方向。在这项规定形成过程中，审计活动调控机关发挥了决定性的作用，也就是一俄罗斯联邦总统审计事务委员会，俄罗斯财政部中央鉴定审计许可证委员会，俄罗斯银行，俄罗斯保险监察。事实上，《审计活动联邦法》生效之后，财政部审计事务委员会成为所有指定机构的权利继承人。审计社团配合财政部审计事务委员会的工作，可以直接参与审计的现实问题研究。

审计人员不仅仅在经济领域进行审查，而且对国家部门也要监控，如国有联合企业和股份公司的审计检查，政府范围内的行政改革自动控制过程的评估。所有这一切在某种程度上都促进了审计的发展，为国民经济带来积极的影响，同时也改善投资环境。

联邦会议委员会主席认为，审计是国家经济发展的组成部分，是了解社会不可分割的一部分。不仅在财务核算中需要审计，在市场经济中更需要。社会的需要提高了审计职业的信任度，积极地促进了审计发展。他表示，联邦会议委员会将努力推动审计富有成效的发展并提高其有效性。

俄联邦核算院主席斯杰帕申总结了过去一年审计在国家经济中发挥的重要作用。他强调，所有进行审计的部门要相互合作，帮助俄罗斯审计有长足的发展并提高其效率。

莫斯科市长卢日科夫站在首都的角度上说，审计活动是文明的经济关系不可缺少的重要组成部分，国内审计体制未来的发展将提高国有资产使用的有效性。

俄罗斯央行行长依格纳季耶夫强调，组建审计调控体系是俄罗斯审计制度过去十年重要的总结。经济领域中社会的认可，对审计独立性发挥了重要的作用。他还表示，将来，财政部和央行的合作在保障国家利益、经济主体和公民利益方面，加强国家的财政纪律上，更大程度地实现经济增长的内部潜力，提高审计的作用。

俄罗斯企业家联合会主席沃尔斯基说，审计在经济生活中发挥了不可估量的作用。今天，没有审计的积极参与，有效地发展国民经济是不可能的。

俄罗斯欧洲委员会副主席，受欧盟委员会委托发言，在过去的十年俄罗斯审计人员的数量和专业技能得到提高，审计的社会地位日显重要，审计准则逐渐接近国际准则。欧洲委员会通过了《欧盟对独联体的技术援助计划》方案，该方案将促进俄罗斯审计将来的改革，而先进的国际经验很快会在俄罗斯找到适合的土壤。

过去的十年对于发展和加强俄罗斯审计具有重要的意义。今天可以确信地说，俄罗斯的审计已经开始启动，并朝积极的方向发展，对国内经济的发展起着举足轻重的作用。但是，俄罗斯审计还面临着大量的问题并受到各种各样的限制，只有联合所有调控审计的力量才能成功地引导俄罗斯审计向更高水平的发展。

[关闭窗口](#)

Copyright 2006 All Rights Reserved 中国审计学会 版权所有

地址：北京市海淀区中关村南大街4号 邮政编码：100086

信箱：shenjixuehui@sina.com 电话：010-82199815

京ICP备05034045号