联合国 A/66/73

大会

Distr.: General
14 April 2011
Chinese
Original: English

第六十六届会议

暂定项目表* 项目 141

联合检查组

联合国系统的审计职能

秘书长的说明

秘书长谨向大会成员转递联合检查组题为“联合国系统的审计职能”的报告(JIU/REP/2010/5)。

* A/66/50。

11-29569 (C) 180411 200411

请回收

联合国系统的审计职能

撰 写 人
M. Mounir Zahran
Nikolay V. Chulkov
Tadanori Inomata

联合检查组

2010 年，日内瓦

内容提要

联合国系统的审计职能

JIU/REP/2010/5

作为 2010 年工作方案的一部分，联合检查组(联检组)对**联合国系统各组织的审计职能**进行了审查。本报告的目的是根据这一行业适用于联合国的职业标准，促进全系统内负责审计职能的内部或外部实体协调一致。

主要调查结果和结论

为了满足更严格的监督、更大透明度和问责制的要求，在过去 10 年中，联合国各组织在促进审计职能方面取得了卓越的进展。本审查证实，会员国和管理人员在加强审计监督职能方面投入了越来越多的时间和资源，审计活动的范围、覆盖面和有效性都得到显著改善。尽管取得了上述进展，但检查专员在审查过程中发现，审计职能在全系统内缺乏一致和协调。许多组织需要加强独立性、提高能力、增加资源和改进程序，以便填补业绩方面的一些空白，使这一职能体现出的价值更符合利益攸关方的期望。

审查查明了**内部审计/监督**主任面临的主要挑战/制约因素，包括就审计建议开展后续工作和实施建议；资源；对“一个联合国”的审计；与其他监督机构之间的协调；以及独立性问题。另外一些制约因素涉及权威、权力集中/分散、结构、规划、对内部审计活动的报告和质量评估，以及内部审计师的业绩和资质等。其他挑战还包括对没有执行建议的负责任者缺乏问责制和制裁等。

除一个组织以外，内部审计职能已被所有组织制度化。审查发现，采用基于实体的风险评估的组织，其审计机构的组织结构可有所改进，方法是将审计与其他内部监督职能合并，将一些内部审计师派往适当的外地工作地点，使他们更密切地参与必要的审计业务。就权威而言，关于内部审计的《财务条例和细则》并没有反映出内部审计职能或总体监督职能的演变。其有关界定内部审计机构的宗旨、权威和责任的内容不够全面。内部审计的独立性是另一重要问题。尤其是在内部审计规划、工作业绩和通报成果进程方面、在遴选内部审计/监督主任和审计工作人员、批准预算，以及接触记录、工作人员和资产方面，存在一些威胁和干扰。在有些情况下，可能会发生利益冲突，如审计师曾提供过咨询服务、没有禁止审计/监督主任今后在组织内部担任职位的相关规定，以及审计/监督主任的任职无限期等等。内部审计/监督主任的任期不等，从两年可以连任，至五年不可连任。在资质方面，一半以上的组织不要求这类人具备审计或会计方面的职业认证。一些管理者报怨说，尤其是在外勤地，很难找到合

格的审计师。正规的质量保证至关重要。有一半内部审计机构没有制定改进方案。审查强调，为了加强问责制和透明度，有必要加强对审计结果的通报，这是因为，并非所有的内部审计/监督主任都直接向立法/理事机构提交有关其活动的年度总结报告，在会员国提出至少可进行现场阅览的要求后，有 7 个组织拒绝披露单独的审计报告。落实审计建议的后续制度，在精细度和有效性方面存在差异：只有几个组织安装了在线系统；对执行情况的后续跟踪活动从每季度一次至每年一次不等；定期后续审计常常难以实现。

审查还提出了**外部审计师**的问题：提出了遴选外部审计师及对其业绩进行评估这两个更为关键的问题。就独立性而言，审查强调，外部审计职能的确比内部审计职能更加独立，可更有效地避免来自管理层的干扰。

外部审计师的遴选程序缺乏必要程度的竞争，导致与候选人资质及多样化相关的问题。常常是同样几家最高审计机构(SAI)反复被选中，同时向几个组织提供审计，该现象可能削弱审计职能的有效性。有四个组织挑选了东道国的最高审计机构，这一做法可能造成潜在的利益冲突；三个组织的最高审计机构没有任期限制，多年来一直是由这些机构提供审计服务。关于对外部审计机构的业绩评估，检查专员发现，联合国系统内各组织没有制订相关要求，一些审计委员会也未在权限范围内制订这方面的规定，该现象有悖于这方面的最佳做法。这一问题与拟订财务条例和细则的方法相关。在一些组织中，外部审计机构的任务/审计活动须接受审查，必须以财务报表的认证审计为优先事项，尤其须遵守《国际公共部门会计准则》(IPSAS)，该准则要求提供年度报告。在开展审计工作方面也有一些令人关注的问题，例如：在一些组织中，在离任和新任的最高审计机构之间缺乏充分的交接程序，供审查财务报表的时间过于短促等。

审查认为，为了向管理和立法机构提供咨询，最近设立了**审计/监督委员会**，这是针对改善联合国系统各组织的审计/监督职能迈出的重要步骤。但是，还有五个组织没有设立该委员会。就其工作范围而言，一些审计/监督委员会主要以审计活动，尤其以内部审计为工作重点。就该委员会的构成而言，在三个组织中，该委员会的成员为内部成员，与最佳做法相悖。一些委员会的成员过多，另一些委员会缺乏均衡的地域代表性和两性代表性；然而，也有几个委员会是由技能和经验丰富的外部专家组成的。有些委员会举行会议的次数远远不够。委员会的工作常常无法独立评估。对委员会建议的后续执行情况以及对其活动的报告尚有待改进。

检查专员强调，内部和外部审计机构与审计委员会相互之间以及与管理层之间保持良好、正常的关系，能够使工作取得最佳成效，可更好地促进组织的管理程序。令人遗憾的是，这些机构还需要开展大量工作，才能够实现全系统范围内的有效**合作与协调**。一些内部审计机构已开始在审计过程的不同阶段定期和逐步开展双边和全系统范围内的合作与协调。为响应“一个联合国”的倡

议，近年来进行了有限几次联合审计，发现该工作困难重重，在必要时采纳现实的“一个联合国内部审计”的解决办法也是如此。在该背景下，联合国系统内部审计事务代表组织和多边金融机构 (RIAS) 的年度会议以及外聘审计团致力于加强总体协调工作，以便交流信息、经验、最佳做法和教训。虽然内部审计机构之间的协调似乎比内部和外部审计机构之间的协调更为频繁和有效，但审计/监督委员会之间的协调一直是临时行为，应使之常规化，以确保互相交流经验、信息和做法。

最后，检查专员对坚持单一审计原则表示关切。建议外部审查机构、审计/监督委员会和立法/理事机构了解所有第三方核查的情况，以避免单一审计法导致的误解。

建议

本报告载有 18 项主要建议，执行这些建议能够促进联合国系统各组织审计职能的效率和有效性。**内部审计/监督**职能方面的建议包括：内部审计机构的权威与责任(建议 1)，加强独立性和提高审计地位的方法(建议 2、3 和 4)，资质和职业素质(建议 5)，基于风险的需求评估和工作规划程序(建议 6)，对审计资源的审查(建议 7)，内部审计机构报告的问责制、透明度和综合性(建议 8)，执行建议的后续制度(建议 9)以及对内部审计职能的评估(建议 10)。关于**外部审计机构**的建议，主要是审查这类机构的业绩/任务(建议 11)，竞争力、轮流制、及遴选程序多样化(建议 12)，报告程序的及时性，透明度和问责制(建议 13)，以及外部审计机构在执行单一审计原则方面的作用(建议 14)。最后四项建议涉及**审计/监督委员会**，包括其任务/范围(建议 15 和 16)，构成和遴选(建议 17)，以及其报告的独立性、透明度和问责制(建议 18)。

供立法/理事机构审议的建议

- **建议 3：相关联合国系统各组织的立法/理事机构应指示行政首长，酌情为提交内部审计规划和审计结果提供便利，以便审计/监督委员会审查这类规划和结果。**
- **建议 7：为了提高效率，相关组织的立法/理事机构应指示行政首长对审计人员的编制及内部审计/监督主任编制的预算进行审查，酌情考虑审计/监督委员会的意见，并向行政首长提供适当的行动方针建议，以确保审计机构获得执行审计计划所需的充分资源。**
- **建议 8：为了加强问责制和透明度，相关的立法/理事机构应要求内部审计/监督主任每年向其提交有关审计活动结果的书面报告，并在该组织的网站上发布这类年度报告。年度报告应介绍执行审计计划的情况、主要的风险、接受审计实体的审计排名、治理和控制问题、关键的调**

查结果、建议和执行过去未执行建议的情况，以及对审计活动的有效性产生负面影响的任何涉及独立性、资源的问题或其他问题。

- 建议 10：为了确保透明度和问责制，相关联合国系统各组织的立法/理事机构应确保根据国际内部审计师协会(IIA)的准则，每五年对内部审计进行一次独立的外部质量评估，或进行有独立外部审核的自我评估，还应确保采取纠正行动，使内部审计活动全面遵守国际内部审计师协会的准则。

- 建议 11：立法机构应要求联合国系统各组织的独立审计/监督委员会与行政首长协商，至少每五年对外部审计机构的业绩和任务/审计工作进行一次审查，并将这一审查的结果作为其年度报告的一部分提交立法/理事机构。

- 建议 12：联合国系统各组织的立法机构应在与独立审计/监督委员会协商后，从相互竞争和有兴趣的最高审计机关中挑选一家外部审计机关，任期四年至六年，不得连选连任。候选机构应由立法/理事机构的附属委员会根据轮流制和地域代表性等既定标准/要求进行筛选。

- 建议 13：为了加强问责制和透明度，立法/理事机构应要求在财务周期结束后的三个月内完成财务报表的编制，以便外部审计机构首先向审计/监督委员会提交其报告，然后在财务周期结束后六个月内向立法/理事机构提交其报告，并在组织的网站上发布该报告。

- 建议 14：联合国系统各组织的立法/理事机构应指示各组织的行政首长在与审计/监督委员会和外部审计机构协商后，向其告知所有第三方审计/审核的要求。

- 建议 15：为了加强问责制、控制和对准则的遵守，立法机构应对审计/监督委员会的任务进行修订，纳入对内部和外部审计机构业绩的审查以及其他责任，包括治理和风险管理。

- 建议 16：立法机构应要求审计/监督委员会定期审查其章程，至少每三年审查一次，并将任何修改提交立法机构批准。

- 建议 17：立法/理事机构应选举/任命审计/监督委员会的成员，人数为五至七人，应适当考虑职业资质、地域分布和两性平衡，以体现管理机构的集体利益。除非审计/监督委员会是立法/理事机构的附属委员会，否则应设立一个委员会，负责对候选人进行筛选，以确保候选人符合上述要求，包括在就任之前取得独立地位。

目录

		页次
	内容提要	iii
	缩略语…	ix

章次		段次	页次
一.	导言	1-17	1
	A. 目标、范围和方法	1-10	1
	B. 背景	11-17	2
二.	内部审计	18-108	5
	A. 定义	18	5
	B. 内部审计概况	19	5
	C. 内部审计工作的性质	20	5
	D. 内部审计活动的结构	21-25	6
	E. 宗旨、权威和责任	26-32	7
	F. 独立性与客观性	33-60	10
	G. 资质	61-67	17
	H. 管理审计活动	68-74	18
	I. 审计资源	75-82	20
	J. 通报结果	83-92	24
	K. 内部审计建议的后续工作	93-101	28
	L. 评估内部审计职能	102-108	31
三.	外部审计	109-176	34
	A. 定义	109	34
	B. 外部审计概况	110-112	34
	C. 任务、法律框架和范围	113-119	36
	D. 独立性与客观性	120-137	39
	E. 资质	138-139	43

F. 管理审计活动 140-144 43
G. 审计资源 145-149 44
H. 通报结果 150-156 45
I. 外部审计职能的质量评估 157-159 46
J. 外部审计建议的后续工作 160-164 47
K. 执行单一审计原则 165-176 48
四. 审计/监督委员会 177-209 51
A. 定义 177 51
B. 概况 178-180 51
C. 宗旨、权威和责任 181-189 52
D. 人员组成 190-193 55
E. 独立性 194-197 57
F. 资源 198-199 57
G. 会议 200-201 58
H. 报告 202-203 58
I. 建议的后续工作 204-206 58
J. 绩效评估 207-209 59
五. 协调 210-233 60
A. 内部审计机构之间的协调 215-222 60
B. 外部审计机构之间的协调 223-225 62
C. 内部与外部审计机构之间的协调..... 226-228 63
D. 与其他内部和外部审计机构的协调..... 229-231 63
E. 审计/监督委员会之间的协调 232-233 64
附件
一. 联合国系统各组织审计职能概览..... 65
二. 计划就建议采取的行动概览..... 67

缩略语

AAC	**审计咨询委员会**
ACC	行政协调委员会
BoA	联合国审计委员会(审计委)
CEB	联合国系统行政首长协调理事会(行政首长协调会)
CFE	注册舞弊审查师
CIA	注册内部审计师
CISA	注册信息系统审计师
COSO	特雷德韦委员会赞助组织委员会
CPA	注册会计师
DOS	监督事务司
DPKO	维持和平行动部(维和部)
ERM	企业风险管理
ERP	企业资源规划
FAFA	财务与行政框架协议
FAO	联合国粮食及农业组织(粮农组织)
FRR	财务条例和细则
IAAC	独立审计咨询委员会
IAASB	国际审计与鉴证准则理事会
IAEA	国际原子能机构(原子能机构)
ICAO	国际民用航空组织(民航组织)
IFAC	国际会计师联合会
IFAD	国际农业发展基金(农发基金)
IFRC	红十字会与红新月会国际联合会(红十字与红新月联会)
IIA	国际内部审计师协会
ILO	国际劳工组织(劳工组织)
IMF	国际货币基金组织(货币基金组织)
IMO	国际海事组织(海事组织)
INTOSAI	最高审计机关国际组织
IPSAS	国际公共部门会计准则
ISSAI	最高审计机构国际准则
ITU	国际电信联盟(电联)
JIU	联合检查组(联检组)

MDTF	多方捐助者信托基金
OAI	审计和调查处
OECD	经济合作与发展组织(经合组织)
OIA	内部审计办公室
OIOS	内部监督事务厅(监督厅)
PEA	外聘审计团
PAHO	泛美卫生组织
RB	经常预算
RIAS	联合国系统内部审计事务代表组织和多边金融机构及相关国际组织
SAI	最高审计机构
UNCTAD	联合国贸易和发展会议(贸发会议)
UNDP	联合国开发计划署(开发署)
UNEP	联合国环境署(环境署)
UNESCO	联合国教育、科学及文化组织(教科文组织)
UNFPA	联合国人口基金(人口基金)
UNHCR	联合国难民事务高级专员办事处(难民署)
UNICEF	联合国儿童基金会(儿童基金会)
UNIDO	联合国工业发展组织(工发组织)
UNODC	联合国毒品和犯罪问题办事处(毒品和犯罪问题办事处)
UNOPS	联合国项目事务厅(项目厅)
UN-RIAS	联合国系统内部审计事务代表
UNRWA	联合国近东巴勒斯坦难民救济和工程处(近东救济工程处)
UPU	万国邮政联盟(万国邮联)
WFP	世界粮食计划署(粮食计划署)
WHO	世界卫生组织(卫生组织)
WIPO	世界知识产权组织(产权组织)
WMO	世界气象组织(气象组织)
WTO	世界贸易组织(世贸组织)
XB	预算外资源

一.导言

A. 目标、范围和方法

1. 作为 2010 年工作方案的一部分，联合检查组(联检组)**对联合国系统各组织的审计职能**进行了审查。本报告的目的是根据这一行业适用于联合国的职业标准，促进全系统内负责审计职能的内部或外部实体协调一致。为此，本报告审查了内部与外部审计活动的业绩，监督/审计委员会，以及单一审计原则的执行情况；对不同审计实体之间的内在关系以及它们与管理层和立法/理事机构之间的关系进行了评估；查明了趋势、空白和职能重复的情况，强调了教训和可效仿的最佳做法，以便促进全系统审计职能的一致性、可信度、效率和有效性。

2. 本报告是对过去联检组关于联合国系统各组织的问责制和监督报告 [1] 成果的补充，审计职能是这些报告的内容之一。

3. 根据联检组的内部标准和指导原则及其内部工作程序，编写本报告所遵循的方法包括：编写职权范围和工作计划、对提供的材料进行初步书面审查、编写报告样本、访谈、问卷调查，以及对收集到的资料进行深入的分析等。

4. 检查团队以面对面和电话会议的方式进行了 60 多次访谈，访谈对象包括内部审计/监督主任、最高审计机构(SAI)和私营审计公司(毕马威、普华永道)的外部审计师，以及以下组织的监督/审计委员会的主席：联合国系统参与组织、另外一些联合国和相关组织(全面禁止核试验条约组织筹备委员会、国际农业发展基金(农发基金)、国际货币基金组织(货币基金组织)、世界银行和世界贸易组织(世贸组织))，非联合国组织(欧洲联盟、全球基金、红十字与红新月会国际联合会(红十字与红新月联会)、国际移徙组织、经济合作与发展组织(经合组织)、以及欧洲安全与合作组织)，访谈地点包括安曼、伯尔尼、布鲁塞尔、日内瓦、蒙特利尔、内罗毕、纽约、巴黎、罗马、维也纳和华盛顿特区等。

5. 为了查明趋势和系统性问题，联检组设计了保密在线调查问卷/调查表，发送给内部监督/审计部门的领导人员、外部审计合作伙伴、审计/监督委员会的主席，还发送给 21 家联合国组织的行政首长 [2]、5 家与联合国相关组织和 7 家非联合国组织。联合国内部审计机构的答复率非常令人满意(100%)，审计委员会(53%)、外部审计和

[1] “联合国秘书处的问责制和监督”(JIU/REP/93/5)；“联合国系统内的责任制度、管理改善和监督”(JIU/REP/95/2)；“增强联合国系统内更为连贯性的监督”(JIU/REP/98/2)；“加强实施监督的作用”(JIU/REP/2001/4)；“联合国系统监督制度的缺陷”(JIU/REP/2006/2)，以及“审查联合国系统的机构风险管理：基准框架”(JIU/REP/2010/4)。

[2] 仅在联合国组织内部。

行政首长的答复率(45%)不尽理想。检查专员感谢联合国内部监督事务厅(监督厅)、联合国审计委员会(审计委)以及外聘审计团(PEA)其他成员作出的贡献。

6. 审查是依照国际内部审计实务框架进行的，该框架包括：由国际内部审计师协会(IIA)[3] 发布的《国际内部审计实务准则》、由最高审计机关国际组织(INTOSAI)[4] 发布的《最高审计机构国际准则》(ISSAI)、以及由国际会计师联合会(IFAC)的国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)[5] 发布的《国际审计准则》，内部与外部审计机构均遵守这一框架。这些准则也是原则——是强制要求，是从事和评估审计职能，改善组织的程序和业务的框架。

7. 报告草稿征求了联合国系统所有组织以及其他参加面谈和调查组织的意见，本报告最后定稿时考虑了这些意见。还在 2010 年 9 月 15 日至 17 日在日内瓦举行的联合国系统内部审计事务代表组织和多边金融机构及相关国际组织(RIAS)的第四十一届会议上讨论了本报告的结论和建议。此外，还就报告草案与国际内部审计师协会进行了磋商；该协会向联检组保证，本报告的建议符合国际内部审计师协会的《国际内部审计专业实务框架》。

8. 根据联检组章程第 11.2 条，本报告是在检查专员中征求意见后定稿的，以便用联检组的集体智慧检验报告的结论和建议。

9. 为促进报告的处理及其建议的落实以及对落实工作的监督，附件二载有一份表格，说明报告是否提交有关组织供其采取行动或参考。该表列出了与每个组织相关的建议，具体说明这些建议是否要求该组织的立法或理事机构作出决定，或可由该组织的行政首长、内部审计主任或审计/监督委员会直接采取行动。

10. 检查专员谨向所有协助编写本报告的人员表示谢意，尤其要向参加访谈和调查并非常愿意介绍其掌握的情况和专门知识的人表示谢意。

B. 背景

11. 联合国的审计是一项关键的监督职能，[6] 是会员国确定的治理结构的基本组成部分，旨在向会员国提供以下方面的合理保证：

---

[3] 国际内部审计师协会成立于 1941 年，是致力于内部审计实务的唯一职业组织，该组织提供高级指导和认证，在 160 多个国家设有 170,000 多家分会。见 www.theiia.org。

[4] 最高审计机关国际组织成立于 1953 年，是政府部门外部审计机构的伞状组织，该组织为最高审计机构提供制度框架，现有 189 个成员和 4 个准成员。该组织在经济及社会理事会享有咨商地位。见 www.intosai.org。

[5] 国际会计师联合会创立于 1977 年，是会计行业的全球性组织，在 124 个国家有 159 名会员和联系会员。在其准则制定理事会中，国际审计与鉴证准则理事会的宗旨是提高审计实务的质量和水准的统一性，并增强社会公众对这一行业的信心。见 www.ifac.org/iaasb/。

[6] 联合国的监督职能包括审计、调查、检查和评估。

各组织的活动完全符合立法授权；

各组织获得的资金用途正当；

各组织的活动是以最有效的方式开展的；

各组织的工作人员和其他官员遵守最高的职业、诚实和道德标准。[7]

12. 会员国根据希望获得保证的程度，规定了包括审计在内各项监督职能的责任。《联合国财务条例和细则》规定由内部和外部审计机构根据单一审计原则履行审计职能。[8] 内部审计通常由组织内部的工作人员完成，但必要时可由外部专家协助完成。外部审计由会员国挑选的最高审计机构提供。由三个会员国/最高审计机构的审计长组成的联合国审计委员会(审计委)向联合国及其基金和方案提供外部审计服务，只有世界粮食计划署(粮食计划署)例外，该组织有自己的外部审计机构/最高审计机构。联合国各专门机构和国际原子能机构(原子能机构)由一个会员国/最高审计机构的审计长担任外部审计。这些审计长都集中于外聘审计团中。

13. 联合国系统的内部审计沿循审计行业的发展道路，在过去 50 年中发生了重要的转变。该职能起先以交易为基础，以遵守规定为重点，隶属于控制部门，其工作是检查会计操作是否正当，该职能目前已转变为一项更加独立和综合的增加价值的活动，该活动能够帮助组织实现其目标。根据国际内部审计师协会的定义，内部审计使各组织“采取有系统的严格办法，评估和改善风险管理、控制及治理工作的成效”。许多人的工作可受益于内部审计，包括各组织的高级管理层、审计委员会和董事会或立法/理事机构；因为近来要求加强纳税人基金透明度和问责制的呼声越来越高，所以内部审计还对公众舆论产生影响。

14. 大会于 1994 年设立内部监督事务厅(监督厅)，[9] 是向提高效率和有效性转变迈出的重要步伐，该做法不仅将对联合国秘书处和一些基金和方案已有的内部审计、调查、检查、评估及方案监测合并入一个办公室，由秘书长授权的主管内部监督事务副秘书长担任该办公室的首长，[10] 还首次制定了向会员国直接报告的制度。

---

[7] JIU/REP/2006/2, 第 4 段。

[8] 由内部审计机构和外部审计机构出于不同目的向不同利益攸关方提供不同类型的审计。

[9] 第 48/218B 决议。

[10] 包括：纽约、日内瓦、内罗毕和维也纳的秘书处；5 个区域委员会；维和特派团；国际法庭：国际刑事法庭(ICT)和卢旺达国际刑事法庭；国际法院(ICJ)；世界各地的人道主义活动和其他实体；按照单独进行行政管理的基金和方案的要求，在秘书长授权下向其提供协助(如人权事务高级专员办事处、联合国毒品和犯罪问题办事处、难民署、联合国贸易和发展会议、国际贸易中心、联合国环境规划署及联合国人类住区规划署)；要求监督厅提供审计服务的其他联合国相关实体(如联合国合办工作人员养恤基金、《联合国气候变化框架公约》、《联合国防治荒漠化公约》)。资料来源：OIOS/IAD 审计手册，2009 年 3 月，第 5 页。

15. 在联合国系统各组织中，内部审计因与调查有密切关系，所以常常与其他监督职能合并。在开展审计时，审计师可能发现潜在的欺诈、腐败和/或违法情况。这类信息可能需要调查。反之，调查员在进行调查时也可能发现程序和控制的缺陷，因此可能需要开展审计。虽然评估看似与内部审计的关系较远，但评估属于独立审查，评估提供的信息可能导致补充审计和/或调查。

16. 另一重要步骤是过去十年中内部审计/监督委员会作为一种治理工具在联合国组织内部的兴起，这类委员会的责任和构成不尽相同且不断变化，与私营部门的情况类似但不完全相同。

17. 联合国系统的外部审计，主要注重提供保证和对各组织的账目和财务报表提供意见。事实上，内部审计和外部审计的方法应互为补充。内部审计机构比外部审计机构对组织有更深入的认识。然而，与外部审计机构不同，虽然内部审计机构应该独立运作，但它们无法完全独立于管理层。[11] 内部与外部审计机构应相互协调，还应与审计/监督委员会和向组织提供保证的其他机构协调工作，以便加强协同作用、避免重复工作，并提高其影响。

[11] Jacques Renard, *Theorie et pratique de l'audit interne* (Paris, Éditions d'Organisation, 2006), chap. 4.

二. 内部审计

A. 定义

> **内部审计是一项独立而客观的保证和咨询活动，其目的是增加某一组织业务工作的价值，同时使业务工作更有起色。内部审计有助于一个组织完成其各项目标，采取系统的、严格的办法，评估和改善风险管理、控制及治理工作的成效。**[12]

18. 在联合国系统内，内部审计的首要目标是协助行政首长履行其对会员国和其他利益攸关方承担的管理责任。此外，内部审计还向立法/理事机构提供有益的投入。

B. 内部审计概况

19. 接受审查的所有组织都设立了内部审计职能，只有一个组织例外，即 2003 年作为专门机构加入联合国系统的联合国世界旅游组织(旅游组织)。联检组在对旅游组织的管理和行政管理进行审查时，建议旅游组织大会将内部监督职能外包给联合国系统有能力承担这项工作的任何其他组织，或划拨设立三个职位的资源，在 2010 至 2011 年的两年期内在该组织内部设立这一职能。[13] 旅游组织官员在联检组进行审查期间表示，该组织正在设立内部监督职能。该过程第一步是在 2010 年 6 月通过《内部监督章程》。第二步是为各项职能规定详细程序，并编写内部监督手册。第三步是实施拟订的《内部监督执行战略及规划》。**检查专员希望这些步骤不会延误创建这些职能，尤其是内部审计职能。**

C. 内部审计工作的性质

20. 内部审计活动应对组织的治理、风险管理和控制程序进行评估。据接受调查的联合国组织报告，有 91%的组织对控制程序进行了评估，有 81%的组织评估了风险管理程序，有 80%的组织评估了治理程序。具体而言，有些联合国组织定期评估治理程序(43%)，有些则为不定期评估(48%)。然而，接受调查的联合国相关组织和非联合国组织更加重视评估治理程序以促进道德和价值观(100%)。

---

[12] 国际内部审计师协会研究基金，“国际内部审计实务框架”(IPPF)(Altamonte Springs, Florida, 2009)，第 2 页。

[13] JIU/REP/2009/1, 建议 22。

D. 内部审计活动的结构

21. 在联合国系统内，内部审计常常与其他的内部监督职能合并；除联合国难民事务高级专员办事处(难民署)以外，[14] 所有组织的内部审计都与调查职能合并，在接受审查的 21 个组织中，有 11 个组织的内部审计与评估职能合并(53%)，有 9 个组织的内部审计与检查职能合并(43%)。附件一显示了各个组织合并内部审计、调查、评估和检查职能的不同情况。只有联合国秘书处、联合国近东巴勒斯坦难民救济和工程处(近东救济工程处)、世界知识产权组织(产权组织)和世界气象组织(气象组织)将所有的内部监督职能合并为一个机构。经合并后的单一监督部门可发挥一些优势，包括更强的灵活性、反应性、独立性、可信度、问责制、更好的协调、减少重复、规模效应显著及专业性更强等。[15] 具体而言，联检组在有关“联合国系统监督制度的缺陷”的报告中，建议行政首长对内部监督结构进行审查，将审计、检查、调查和评估合并为一个部门。[16] 然而，这一局面四年后仍未改观。一些组织认为这一模式适合于大规模/复杂的业务活动，对它们并不适用。

22. 审计职能通常集中于各组织的总部，不论这类组织是否有大量的驻地机构。审查发现，只有四个组织将审计业务下放至其他联合国办事处 [17] (联合国/监督厅)，或区域办事处(联合国粮食及农业组织(粮农组织)和联合国开发计划署(开发署))以及维和、人道主义和新出现的业务(联合国/监督厅)。难民署根据业务需要有驻地审计师，但组织上不同于区域办事处。

23. 监督厅针对维和、人道主义和新出现的活动提出了“驻地审计师”的概念，该概念基于这样一个前提，即因为这类审计师贴近和熟悉被审计的业务，所以他们能够增加更多价值。然而，要使这类人员取得工作成效，应对其进行严格的挑选，以确保他们具备所需的资质，他们还应定期轮流从事该工作，以保持独立性和在艰苦的条件下工作的能力。在这方面，检查专员注意到，监督厅和开发署的外派审计师人数最多(分别为 116 人和 32 人)，因为它们很难找到合格称职而且具备必要语言技能和背景的审计师人选。因此，2009 年底监督厅的预算外维和职位，空缺率约为 20%(A/64/326(第二部分)，图二)。不仅仅是维和审计活动有如此高的空缺率，其他驻地职位也存在这一现象。检查专员认为，为提高工作成效，也许需要重新思考落实驻地审计师概念的问题。这一高空缺率不利于为这类业务活动提供保障。

24. 内部审计活动通常侧重于总部审计行为中风险最大的领域，以及涉及整个组织的关键活动/程序。一些组织没有对驻地活动/办事处进行同样频率的审计，这一点受

[14] 联合国难民事务高级专员办事处(难民署)将内部审计活动外包给监督厅，但其监察主任办公室保留调查职能和检查职能。CE/88/5a, 第 5.2 段。

[15] JIU/REP/2001/4 和 JIU/REP/2006/2, 第 33 段。

[16] JIU/REP/2006/2, 建议 6, 第 9 页。

[17] 日内瓦和内罗毕办事处。

到一些接受访谈的管理人员的批评。如果工作地点有常驻审计师小组，则管理层无疑会有更高的期望值。

25. 另外一些组织的做法是将审计业务分包给当地审计公司，以提高其审计覆盖面：难民署有审计执行伙伴，开发署有分包审计项目，[18] 截至 2009 年，粮农组织一直使用这类公司对一些驻地办事处进行审计。向当地审计公司分包的做法结果各异，即使从效率角度出发也存在一些问题。个人咨询指的是审计机构利用个人的专门知识提供咨询，这类咨询通常比审计公司的咨询效率更高。[19]

E. 宗旨、权威和责任

26. 在联合国，内部审计的权威来自大会 48/218B 号决议以及随后通过的一些相关决议，这些决议明确规定了全面的审计任务。

27. 在大多数组织中，《财务条例和细则》(FRR)都载有关于内部审计的规定。例如，粮农组织关于内部控制的条例十规定，总干事应坚持内部财务控制和内部审计，对财务交易进行持续有效的检查和/或审查，以便确保：组织所有资金和其他资源的接收、保管和拨付符合常规；承诺或义务及支出符合经大会表决通过的拨款或其他财务规定，或符合与基金相关的宗旨、细则和规定；以及节约使用组织的资源。

28. 同样，《联合国财务条例和细则》(ST/SGB/2003/7)的条例 5.15 规定，内部审计师应审查、评价和报告财政资源的使用情况，以及内部财务控制制度、程序和其他有关内部控制措施是否有效、适当及采用。内部审计的要素包括是否遵守条例和细则，以及是否经济、有效率和有成效地使用资源。

29. 就此而言，内部审计的任务仅限于使用资源和遵守资源限制，最多可包括促进内部控制程序，但不包括按照国际内部审计师协会的准则改善治理和风险管理进程。《财务条例和细则》应规定允许充分接触记录、人员和资产，并规定与内部审计/监督机构领导人员任期相关的其他保证措施 [20]，以及报告程序。应制定一部符合要求的内部审计章程，由会员国批准，纳入《财务条例和细则》。

30. 事实上内部审计/监督章程应正式规定内部审计活动的宗旨、权威和责任。建立内部审计章程，对所有审计机构而言是一项职业要求。在联合国系统内，除监督厅以外，所有接受访谈/调查的组织都有审计章程。独立审计咨询委员会(IAAC)在 2009 的年度报告(A/64/228, 第 24 段)中建议，大会考虑请秘书长指示监督厅编写一份内

[18] 然而，开发署/审计和调查处没有将国家负责实施项目的审计业务分包给当地审计公司。

[19] 这是粮农组织内部审计、检查和管理控制办公室(内审办)主任报告的经验。

[20] “内部审计/监督主任”，指的是包括审计在内的监督机构负责人。“内部审计主任”指仅负责内部审计职能的主管。他/她可能在内部监督主任的领导下工作或独立工作。

部监督章程，考虑大会的各项决议以及秘书长指导监督厅工作的公报。大会将对这一事项的审议推迟至第六十六届会议主要会期。[21]

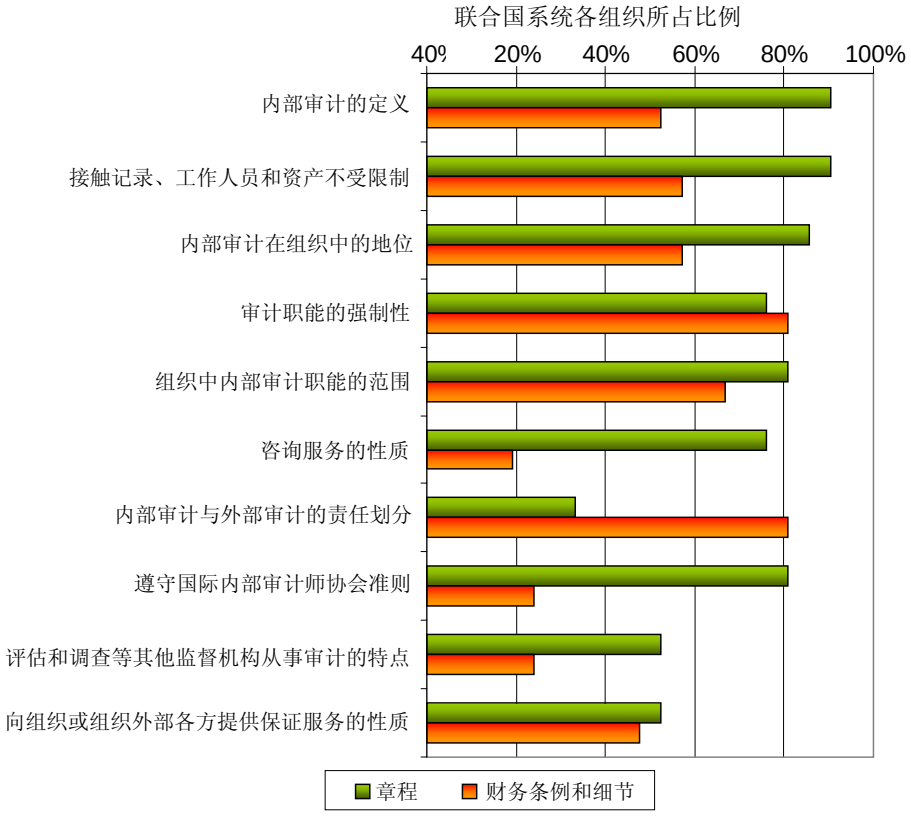
31. 根据国际内部审计师协会的准则，内部审计/监督章程应确定组织内部审计的地位、审计活动的范围，规定在接触记录、工作人员和资产方面不受限制，确定审计的性质和种类，以及由内部审计师提供的任何咨询服务。该章程还应根据定义以及《职业道德守则》和国际内部审计师协会准则的要求，确定内部审计活动的强制性。检查专员认为，该章程应对内部审计职能和外部审计及其他不经常进行的内部监督职能加以区分，这一点至关重要。最常纳入的两项要求是对内部审计的定义，以及允许接触记录、工作人员和资产。[22] 对 33%的现有章程进行的书面材料审评证实，并非联合国所有组织的监督章程都能够完全满足上述要求，见下图。

[21] 大会第 64/232 号决议，第 6 段，以及独立审计咨询委员会 2010 年的年度报告(A/65/329)，第 9-10 段。

[22] 内部审计师是否应获准接触医疗档案，这一点尚有待商榷。

图 1

内部监督章程与财务条例和细则的内容



32. 鉴于这类内部审计/监督章程包括与管理层和立法/理事机构之间的协议，说明内部审计在组织中的作用，还规定了评估内部审计业绩的框架，因此，应在管理层和审计/监督委员会的参与下对该章程进行定期审查和更新，并将任何变更提交立法/理事机构批准。但目前该做法尚未成为所有组织的惯例。[23]

建议 1

内部审计/监督主任应至少每三年审查一次内部审计章程和《财务条例和细则》中涉及内部审计的内容，以审查遵守《国际内部审计实务准则》的情况，并将这一审查的结果提交行政首长和监督/审计委员会，任何建议的修订均应提交立法/理事机构批准，以便促进审计职能的独立性，提高其作用，地位和有效性。

[23] 大会通常每五年对监督厅执行 48/218B 号决议的情况进行一次审查，包括对内部审计的审查。大会在审查后颁布了一些后续决议，如第 59/272 和第 64/263 号决议。

F. 独立性与客观性

33. 独立性的定义是，不受任何威胁内部审计活动能力的情况影响，审计主任不偏不倚地实施内部审计活动。[24] 值得注意的是，独立性问题在调查领域甚至更具敏感性。

34. 客观性是指不偏不倚的工作态度，保持客观性，内部审计师方可在开展业务时不做任何质量方面的妥协，对于审计事项的判断不屈服于他人。出现利益冲突的情况，是接受这项工作的审计师，其职业或个人利益可能影响他/她作出公正的判断。即使在没有发生不道德或不恰当行为的情形下，利益冲突也可造成不当表象，使内部审计/审计师的绩效丢分。[25]

35. 在访谈过程中，检查专员发现了一些因素，在审计师个人、工作、职能和组织等不同层面上威胁到他们的独立和客观性，还发现，在总体上，联合国各组织的内部审计职司部门拥有不同程度的职能和业务独立性；在一些组织，审计部门要比其他组织更严格。联合国系统 6 个组织的内部审计，被认为在独立性方面存在较大的问题或受到限制。调查还发现，在过去 5 年里，仅有一半的组织没有发生妨碍或干预审计/审计师独立性/客观性的情况。最常见的妨碍或干预情况，据报告是在资源/预算、查阅记录、接触人员和查看资产、甄选工作人员、审计项目和审计范围领域，如图 2 所示，第 39 至第 65 段还有进一步论述。

[24] 《国际内部审计专业实务框架》，内部审计师协会标准 1100。

[25] 同上。

图 2
对内部审计独立性的损害或干预情况

36. 为坚持内部监督事务厅(监督厅)的独立性，独立审计咨询委员会(审咨委)在截至 2009 年 7 月的年度报告中提出独立性的定义，并建议主管内部监督事务的副秘书长必须在监督厅年度报告中向大会保证，监督厅在报告所述期间是独立的，如果有不独立的情况，则披露独立性受损害的具体细节(A/64/288, 附件，第 22 段)。并指出，独立性问题一般在内部审计主任向联合国系统大多数组织的立法/理事机构提交的年度摘要报告中讨论。

37. 在这种背景下，检查专员希望着重强调，最佳管理惯例要求行政首长在内部审计活动允许的合作范围内，由高级管理层确定基调，以便在不受干预和完全独立的情况下开展工作。另外，作为一种保障措施，内部审计/监督主任应当向审计/监督委员会报告这种情况下发生的任何干预或威胁情况。此外，根据内部审计师协会的标准，内部审计/监督主任应当向立法/理事机构确认内部审计活动的独立性。

建议 2

联合国组织的内部审计/监督主任应当每年向审计/监督委员会确认内部审计职司部门的独立性，委员会则应当向立法/理事机构报告任何威胁或干预内部审计活动独立性的情况，并提出补救措施建议，以便提高其实效。

1. 内部审计规划、开展工作和报告结果

38. 行政首长干预审计计划和/或报告编制过程，改变优先顺序、审计工作的内容/发现或观察的结果时，内部审计师的职能独立性会受到损害。[26]

39. 尽管在计划编制过程中应当考虑高级管理层和董事会的意见，但是在大多数联合国组织(76%)，由行政首长核准审计计划，这一事实可能为干预计划编制过程大开方便之门或准许进行干预。从积极的方面来说，检查专员注意到，在联合国、联合国教育、科学及文化组织(教科文组织)、联合国儿童基金会(儿童基金会)、世界卫生组织(世卫组织)和世界知识产权组织(知识产权组织)，审计计划送交给行政首长仅供参考。

40. 另外，组织独立性的最佳做法应当是，促使审计/监督委员会参与审查内部审计计划及任何建议的修改。56%的联合国组织由审计/监督委员会审查审计计划。

41. **检查专员认为，内部审计师应当与行政首长交换意见并向他做出保证。行政首长因而可能对内部审计计划提出意见，设立了审计/监督委员会的组织应由委员会审查相关意见。**[27] **如果没有设立审计/监督委员会，则应当设立。**

42. 在联合国粮食及农业组织(粮农组织)，审计委员会在 2008 年年度报告[28]中提到，在制定和实施其审计战略和计划以及配置资源时，内部审计必须独立运作，建议对审计计划提出的任何修改应通过影响评估记载下来，并征求审计委员会的意见。然而，总干事在意见中表示，监察长必须采纳他提出的任何具体要求。

43. 此外，检查专员认为，在其他 6 个组织，审计项目、审计单位和审计范围的选择存在诸多损害或干预案例。

44. 内部审计/监督主任被阻止与立法/理事机构就内部审计活动结果直接进行口头和书面的意见沟通和交流时，干预内部审计独立性的可能性就会增加。在接受访谈和调查的联合国组织中，国际原子能机构(原子能机构)、联合国工业发展组织(工发组织)和联合国近东巴勒斯坦难民救济和工程处(近东救济工程处)的内部审计/监督

[26] 内部审计师协会标准 1110-1(组织独立性)。

[27] 如果是粮农组织和粮食计划署，由审计/监督委员会在向行政首长报告之前审查内部审计计划。

[28] 粮农组织审计委员会，FC/128/18 号文件，第 8 段。

主任根本没有向立法/理事机构报告。在国际劳工组织(劳工组织)、国际海事组织(海事组织)、国际电信联盟(国际电联)和联合国人口基金(人口基金)，内部审计/监督主任不直接报告，而是通过行政首长发表意见(如有)，以及/或者既不介绍报告也不与会员国及其他利益攸关方互动；劳工组织、教科文组织、人口基金和粮食计划署除外，这些组织的首席审计执行官介绍报告并直接与理事机构成员互动。在联合国开发计划署和联合国人口基金第 2010/22 号决定(DP/2010/ 34, 第 20 段)中，执行局重申，监督事务司司长可独立作出决定，直接向理事会报告监督事务司进行的所有审计情况，并建议将今后的报告改称为“监督事务司司长关于内部审计和监督活动的报告”。

45. 根据内部审计师协会标准 2010,“首席审计执行官必须将内部审计活动的计划和资源需求，包括重大的临时性变化，报告高级管理层和董事会审批。”根据这项标准，**检查专员认为，高级管理层拥有向立法/理事机构提交审计计划和资源需求供其最后审批的独有权利，如果行政首长拥有这一审查和批准的最终权利，而董事会便没有这方面的权限，将与上述标准相违背**。

46. 审查还发现，立法/理事机构对查阅审计结果受限越来越表示不满。例如，开发计划署/人口基金执行局在第 2010/22 号决定(DP/2010/34, 第 20 段)中重申人口基金监督事务司的独立性，并要求“其司长对于该司发表的审计报告有最后发言权。”这项建议符合检查专员希望其他组织效仿的最佳做法。与此同时，检查专员重申“监督制度的缺陷报告”建议 11：每个组织的立法机构应督促各自的行政首长确保每年向审计/监督委员会提交内部监督摘要报告供其审议，同时另附上行政首长单独提出的意见。[29]

47. 在这种背景下，以下措施可确保内部审计职司部门在行政和职能上的独立性：

(a) 内部审计职司部门应向行政首长、审计/监督委员会和立法/理事机构报告；

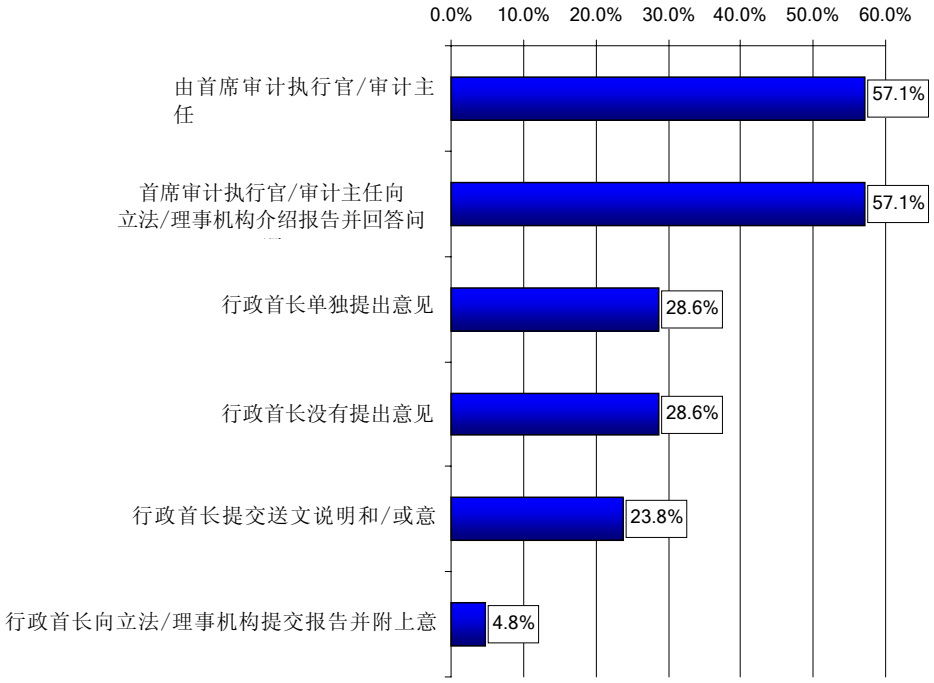
(b) 如果审计/监督委员会尚未建立，则应当建立，其职责应包括审查工作计划和相关结果，以及执行内部审计和外部审计建议的后续情况；

(c) 在向立法/理事机构提交的年度报告中，内部审计主任应说明其履行职责时是否不受干预。

[29] JIU/REP/2006/2, 第 12 页。

图 3

年度内部审计报告



建议 3

立法/理事机构应指示联合国系统相关组织的行政首长，为向审计/监督委员会提交内部审计计划和审计结果，必要时供其审议提供便利。

2. 审计/监督主任的甄选、任命/解聘

48. 影响内部审计/监督主任以及审计职司部门的独立性和客观性的一个关键问题是，缺乏适当的甄选和任命/解聘程序及不可连任的规定。最佳做法包括：审计/监督委员会参与上述过程，在可能的情况下由立法/理事机构批准，以防止管理层作出不公正和武断的决定。

49. 审查发现，8 个组织报告由行政首长挑选内部审计/监督主任，而所有其他组织均由行政首长批准内部审计/监督主任的甄选，两种情况下都可能出现预定人选的情况。仅 7 个组织的审计/监督委员会据说可参与甄选过程，另有 10 个组织的立法/理事机构审查和/或批准相关任命。**检查专员认为，在已建立审计/监督委员会的情况下，**

委员会在任何情况下均应审议甄选过程并发表意见，从而对相关任命向立法/理事机构提供必要的保证。

50. 3 个组织规定任期 5 年，不得连任(国际民用航空组织(民航组织)、联合国和开发计划署)，2 个组织规定任期 4 年，可连任一次(粮食计划署和知识产权组织)。在 11 个组织，没有禁止在本组织内部连续任命管理职位的规定。在检查专员看来，这些缺点妨碍了内部审计职司部门及内部审计/监督主任的独立性和客观性。

51. 因此，检查专员重申联检组关于监督制度的缺陷报告[30] 建议 10。在关于内部审计/监督主任的问题上，各组织的理事/立法机构应决定：

(a) 在对外广泛公布空缺公告的基础上挑选合格的后选人；

(b) 在任命之前应事先得到其同意；

(c) 终止任期的理由必须正当并得到同意；

(d) 应规定任期为五到七年，不可连任，并且在任期结束后不得在联合国同一组织进一步担任任何职务。

52. 应定期对内部审计师的工作表现进行绩效评估，且必须达标，否则内部审计师可能表现较差却连任五至七年。此外，应当在甄选和解聘过程中征求审计委员会的意见。任命之前，委员会应有人参加面试小组，并在挑选内部审计师时征求其意见。

3. 预算和工作人员

53. 联检组监督制度的缺陷报告中已确认的内部审计职司部门面临的另一项挑战，是客户/管理人员对内部审计活动的预算行使审查和控制权。报告建议，由一个独立机制审查预算并向立法/理事机构提出有关审计资源水平的建议，内部审计预算建议连同行政首长的意见(如有)应单独提交。[31] 在这方面，检查专员指出，立法/理事机构虽然批准各组织的总体预算，但不接收原始内部审计活动的预算建议和需求规定。9 个经审查的组织报告，审计对象以某种方式干预或控制内部审计预算过程。**检查专员重申，必须确保审计/监督委员会作为专家机构对审计活动预算(如内部审计主任以其原有格式提交的预算)进行独立审查，以方便立法/理事机构审议。**

54. 检查专员还认为，在一些组织，行政首长有权挑选或任命审计人员。至少 3 个组织干预人员甄选的案例引起了他们的关注。另一方面，还存在一种风险：由于没有对招聘决定进行监督，任命工作可能不符合各组织的人力资源政策。检查专员认为，审计人员的挑选和任命必须独立、公正、透明，不受本组织的行政和管理的影响，但必须尊重本组织的既定方针。检查专员考虑到，为了确保这一过程的独立性

[30] JIU/REP/2006/2, 第 11 页。

[31] JIU/REP/2006/2, 建议 9, 第 11 页。

和可靠性，应当授予审计/监督主任挑选和任命其工作人员的全部权限。如果本组织的标准程序没有提供这种独立性和权限，挑选和任命审计人员时可依照由专业审计师和人力资源干事组成的独立专业面试小组提出的建议，并遵守正当程序。这种审查时应当记住相关组织既定的招聘政策和程序，但不受任何管理方面的干预。**为此，检查专员认为，有必要审查和重新考虑联合国系统各组织审计人员甄选的现有过程和程序。另外，划拨的资源不足和招聘延迟，以及其他一些因素，妨碍了监督工作发挥作用**。检查专员了解到，独立审计事务咨询委员会认为，必须对联合国整体招聘程序进行彻底审查和重新评估。

建议 4

联合国各组织行政首长应确保审计工作人员是根据工作人员条例和规则，以审计资格和经验作为主要标准而挑选的。这些工作人员的甄选应当不受管理和行政部门的影响，以确保公正性和透明度，提高内部审计职司部门的效能和独立性。

4. 查阅记录、接触人员和查看资产

55. 检查专员了解到，4 个联合国组织的内部审计师面临查阅记录(包括医疗记录)、接触人员和查看资产方面的限制。例如，人口基金审计咨询委员会在 2009 年年度报告中表明，由于得不到文件，监督司至少有一项内部审计未能启动；在其开展工作期间，由于同样的原因还遇到了其他困难(DP/FPA/2010/20, 附件 2, 第 29 段)。这种情况将影响内部审计任务的完成，这令人无法接受。执行局在第 2010/22 号决定中重申，监督事务司可以完全、自由、无限制地查阅人口基金所有档案、接触与审计中的人口基金职能有关的财产和人员，并重申所有工作人员都有义务协助该司执行任务(DP/2010/34, 第 19 段)。**在这方面，检查专员认为，内部审计/监督主任和审计/监督委员会有责任在其报告中提请立法/理事机构注意这种限制**。

5. 客观性的损害

56. 根据内部审计师协会的标准，内部审计师对之前由他负责的业务，不得参与相关的审计。另外，对任何曾经提供过咨询服务的业务，在接受参加审计工作之前，审计师有义务披露此前的咨询服务，内部审计/监督主任应采取行动，提供必要的保证。虽然这种潜在的风险是在大约一半的内部审计服务中发现的，那些机构除审计之外还提供咨询服务，但也确实为避免引发利益冲突实行披露政策，因其有可能损害审计师在审计客户(占所审查组织的 76%)和审计任务(95%)时，客观履行任务的能力。

57. 咨询服务本质上是咨询，应管理层的要求而提供，其范围仅限于客户/管理人员与内部审计师之间商定的活动。在一些组织，这种活动与《国际公共部门会计准则》

和采用企业风险管理的相关性日益增加，如联检组近期关于这些项目的报告[32] 以及内部审计/监督主任的年度报告中所述的一样。2008 年联合国各组织和多边金融机构内部审计事务处代表会议，介绍了关于内部审计在采用《国际公共部门会计准则》中的作用的文件。[33] 内部审计师协会还编制了关于内部审计在企业风险管理中的作用的立场文件。另外，在“监督制度的缺陷”报告中，联检组对纳入咨询服务作为内部监督服务的一部分表示强烈保留。[34] 检查专员认为，提供管理咨询，和监督对咨询意见采取行动的管理人员，必然会产生利益冲突。只要内部审计师的独立性得到保证，这并不排除他应邀提供咨询。在检查专员看来，这种咨询作用应以积极主动的预防性方式减轻风险为主，而不应包含任何决策或业务作用，并且需要充分说明。

58. 防止任何利益冲突也一样，如果内部审计师被指控有不道德行为/错失行为/不当行为，在本组织(调查组)内部或外部(顾问、外部审计师)进行的任何必要的调查，都应与审计/监督委员会磋商。28%的组织尚未对此进行监管。如果指控涉及内部审计/监督主任，联检组在其监督制度的缺陷报告中建议，[35] 既然相关官员在职能上是独立的因而不是普通的工作人员，应当授权联合国系统以外的机构，如联检组等开展这项调查。开发计划署审计和调查局(审调局)认为，应当遵守正常的处罚程序，唯一的差别是，撤销前必须与审计咨询委员会磋商。

59. 根据内部审计师协会标准，内部审计师不得接受审计对象提供的金钱、礼物或招待，大多数受审组织遵守了这项要求。然而，只有三分之一的组织要求内部审计师必须提交财务申报单，提请注意可能与本组织的利益相冲突的任何财务利益。

60. 检查专员重申联检组在监督制度缺陷的报告中提出的建议，即各组织立法机构应指示其行政首长提出建议，对所有专业级监督工作人员规定保密的财务申报要求。[36]

G. 资质

61. 内部审计师应当具备履行审计责任所需的知识、资历、经验、技能和能力。在审计服务方面，必须具备混合的人员构成，必要时结合具有外部专业知识的核心工作人员填补空缺。一些内部审计/监督主任建议检查专员应当让立法机关参与任命内

[32] JIU/REP/2010/6 和 JIU/REP/2010/4。

[33] 世界粮食计划署，检察长的报告，WFP/EB.A/2009/6-E/1 号文件，第 18 段。

[34] JIU/REP/2006/2, 第 34 段。

[35] 同上，第 30 段。

[36] 同上，建议 16, 第 15 页。

部审计师，或者至少在任命之前对立法机关进行咨询，但也有人认为，立法机构的参与可能会造成这一任命被政治化。

62. 在内部审计师的必备资历中，最常见的是注册内部审计师(CIA)、注册会计师(CPA)或特许会计师、注册舞弊审查员(CFE)和注册信息系统审计师(CISA)。此外，内部审计师还必须具备技术技能，例如关于风险管理措施和信息技术的知识，而且对批判性思维和沟通能力等“软”技能的需求明显越来越多。[37]

63. 不过，审查发现尽管几乎所有的组织(93%)都鼓励内部审计师具备上述专业认证之一，但只有 57%的组织提出这样的要求。实践中，在接受审查的组织中有 16 家组织报告称 75%的审计专业工作人员至少具备以上一种资格。

64. 大多数组织都已制定个人/服务水平层面的持续专业发展计划;唯一的例外是国际海事组织，该组织缺少正式制度。事实上，仅有 38%的组织将年度审计预算的至少 5%专门用于审计培训/持续发展。儿童基金会的审计预算用于培训的比例最高，而国际海事组织没有这项预算。所有组织均实行了正式的审计师年度绩效考核程序。应当要求不断进行持续专业发展，从而对这方面进行加强。

65. 有 87%的组织聘用顾问或审计事务所来补充或提供审计事务厅缺少的专门知识，例如信息技术审计；但国际海事组织和国际电联没有这样做。

66. 一些管理者抱怨审计师的能力差，特别是在外地审计方面。四位内部审计/监督主任表示，他们面对的主要挑战之一就是不能胜任，此外还需要足够多的合格工作人员。

67. 除了称职和精通业务之外，内部审计师还应当尽到应有的职业谨慎。其中包括遵守《国际专业实务框架》，包括国际内部审计师协会的标准和《道德守则》。尽管两个组织没有要求内部审计师遵守国际内部审计师协会《道德守则》，但所有内部审计师都必须遵守本组织的《行为准则》。

建议 5

内部审计/监督主任应按照最佳做法，确保征聘的工作人员具备审计经验或其他相关经验，以及审计或会计的最低/晋升专业认证。

H. 管理审计活动

68. 内部审计/监督主任负责管理审计业务。管理审计活动除其他适当的政策和程序之外还包括运用现代技术和有效的基于风险的规划。

[37] 2010 年普华永道公司的报告，“国际审计服务——充满机遇的未来”，第 16 页。

69. 明确的书面程序，是保证高质量审计，查明充足、可靠、相关和有用的资料，支持审计意见和建议的关键所在。按照国际内部审计师协会的第 2040 条标准和第 2040.1 条实践咨询意见，如果正式的审计手册仅涵盖了主要的内部审计活动，内部审计/监督主任应制定审计活动指导政策和程序。在这方面，57%的组织制定了审计手册，其中载有关于开展审计活动的政策和程序。国际民航组织、海事组织、开发署、工发组织、近东救济工程处、世卫组织、知识产权组织以及气象组织没有制定这种手册。[38] 人口基金已完成并在内部网上公布了其《监督事务手册》(2010 年 8 月)，并向所有工作人员分发了该手册作为参考，以提高工作人员对监督办法、方式和程序的认识。没有制定内部审计/监督手册的组织都有单独的业务程序，但国际民航组织和近东救济工程处既没有监督手册也没有业务程序。

70. 利用计算机辅助审计技术能覆盖更大的范围、进行有针对性的测试并持续监测。然而许多审计厅无力承担其费用。粮农组织、海事组织、联合国、开发署、人口基金、儿童基金会和粮食计划署报告称拥有这种计算机系统。有五家组织(教科文组织、人口基金、工发组织、万国邮联和近东救济工程处)，承认技术运用是其面临的主要挑战。

1. 基于风险的规划

71. 内部审计/监督主任应当制定基于风险的计划，以便按照已查明的风险水平确定审计活动的优先事项。如果得不到足够的资源，内部审计负责人应当上报并给出明确解释。联合国的大多数审计部门都说有基于风险的计划。

72. 在制定这样的计划时，应当把该组织的企业风险管理框架考虑在内。不过制定此类框架并建立风险登记册是管理层的责任。根据相关联检组的报告，[39] 联合国的许多组织仍处于建立企业风险管理的初步阶段，或者正在制定政策和框架文件，或者正在进行试点/第一阶段实践。与其他组织相比，海事组织和开发署在这方面相对走在前面；但其执行工作仍不完善，而且尚未被纳入组织的流程与文化。少数几个其他组织还没有考虑这个问题。在编制审计计划时，接受调查的大多数组织都报告称，已按照各自的完善程度认真考虑了现有或在建的企业风险管理框架，并依据现有或内部开发的风险评估办法，利用自身在确定审计风险水平方面的判断，开展了自己的风险评估工作，大多数组织的高级管理层和审计/监督委员会都参与了这项工作，进行补充。同样，实施企业资源规划提高了开发署和人口基金内部审计进程的效率。因此，随着企业风险管理和企业资源规划项目的执行工作在联合国各组织完善起来，审计风险的规划进程将更多地从中获益。

---

[38] 世卫组织正在编写新的监督手册，其草案目前正在接受内部审查。

[39] JIU/REP/2010/4。

73. 考虑到在扩大预算外资金方面涉及的“声誉风险”，以及欺诈和滥用风险，必须对此类资金实行强有力的控制和监督。此外，对非消耗性财产缺乏有效的控制和会计手段，似乎正演变成一个系统性问题。在这方面，审咨委认为，监督厅对共有的系统性问题进行更多审计，可以增加其监督工作的价值。因此委员会在其 2010 年报告中建议，监督厅在编制工作计划时更加强调共有问题的审计(水平审计)，以查明需要管理部门优先处理的普遍的系统性问题(A/65/329, 附件，第 8 段)。必须首先明确界定实际的审计范围。[40] 此外，在编制审计计划时，应当为每个领域/活动设定风险水平(高、较高、低)并分配相应的资源，同时确定各项审计工作的审计周期。在实行任何已查明对保障水平有影响的资源限制时，均应当向行政首长和审计/监督委员会通报。尽管如此，仍有约一半的组织报告称，没有根据风险水平落实审计周期，或者审计周期不足以确保可接受的风险水平。

74. 最后，审咨委指出大多数审计以固有风险[41] 而不是残余风险[42] 作为基础。在审计风险模型中采用固有风险会影响到审计师的证据收集工作量，并极大地增加资源需求。这方面的证据是，事实上管理层尚未全面落实企业风险管理和内部控制框架，缺乏可靠的内部管制制度以及某些外地业务的控制环境不稳定。审咨委批评了这种规划方法，并要求考虑“管理部门为评估残余风险而设置的控制的效果”(A/64/288, 第 8(b)段)。检查专员同意这项建议。

建议 6

审计/监督委员会应酌情审查基于风险的需求和内部审计规划程序，并就如何加以改进提供指导意见。

I. 审计资源

75. 联合国各组织的内部审计属于核心/规定任务，其资金来自经常预算(48%)，或者由经常资源与预算外资源共同提供(48%)。

[40] 为了有效界定审计范围，审计师将整个组织划分为能以多种方式分类的可控的可稽核活动或单位(例如政策、程序和惯例；业务部门；信息技术系统；重大合同；以及各种职能，比如会计或业务职能)。

[41] 固有风险是不考虑内部控制效果的风险。为了对固有风险进行评估，除其他外，审计师还应当考虑业务的性质、管理层的完善程度、客户的动机、以及以往审计的结果。在一般情况下，审计师会为首次审计设定高的固有风险并在后续的审计过程中降低这一风险——如果通过审计可以证明控制措施将改善……(Arens 和 Loebbecke, 《审计：一项综合办法(Prentice Hall 出版社，1999 年)，第 262 页)。

[42] 在管理层为应对风险采取行动降低不良事件的影响和可能性之后，风险仍然存在(内部审计师协会《术语汇编》,可从以下网站下载 http://lsp.learncia.com/cia30common/iia-glossary?search_letter=r)。

76. 审计活动的工作人员可从以下来源选择：(a) 内部专门审计小组；(b) 业务共建以及(c) 业务外包。业务广泛的大型组织通常具备内部专门审计小组。业务共建系指外部供应商为内部审计小组提供补充技能支助，目前越来越多地应用于私营和公共部门。联合国的审计工作通常有 86%属于业务共建。选择业务共建可以根据需求更灵活地扩编/缩编。

77. 与要求向管理层和立法/理事机构通报审计计划和资源需求不同，内部审计师协会没有关于审计活动规模的标准。在一般情况下，分配给内部审计的资源量取决于该组织的业务量、权力下放水平、该组织面临的风险复杂程度、接受内部审查的意愿，以及赋予内部审查的责任，包括与其他监督职能有关的责任。其他因素包括审计人员的水平与能力，以及审计职能的结构。[43]

78. 每项审计都必须有所依据，如风险评估、复杂性和以往的欺诈行为、错误或者账目编制问题等。不过，在没有商定格式的情况下，联检组在《监督空白》报告中为设定联合国各组织的内部审计单位规定了最低标准，该标准可酌情适用于内部审计。[44] 因此，一个组织在两年的时间里经管的费用至少 2.5 亿美元，才能有资格设立一个内部监督单位，拥有三名专业人员和足够数量辅助人员，经费大约 213 万美元。对于内部审计，考虑到总部和外地组织的差异，每位审计师每两年拟管理的资源从 6,000 万美元到 1 亿美元不等。如果低于 2.5 亿美元，就没有理由设立这种监督单位，应当将这项服务外包或内包给其他有应对能力的联合国组织。根据这一方案，在本次报告期间有 11 个组织低于设立监督科所要求的标准。[45]

79. 自 2006 年以来，12 家组织的审计资源得到加强；粮农组织、开发署、世卫组织和联合国项目事务厅(项目厅)等组织的审计资源显著增加。内部监督事务厅在 2008-2009 两年期新设立了 22 个员额，[46] 其员额数增加了 14%。[47] 只有国际民航组织与工发组织的审计资源在过去五年里有所下降。[48]

80. 目前，不同组织的全职专业内部审计工作人员的人数，从万国邮联的 1 人到联合国的 175 人不等。国际民航组织、海事组织、工发组织和知识产权组织只有 1 到 2 位内部审计师。

---

[43] R. Hirth, 《内部审计常见问题与新的监管要求》,《注册会计师杂志》(2005 年 5 月)，可从以下网站下载：www.nysscpa.org/cpajournal/2005/505/perspectives/p12.htm)。

[44] JIU/REP/2006/2, 附件一，B 节。

[45] JIU/REP/2006/02, 第 45 至第 48 段，建议 14 和附件一。

[46] 此外 2006-2007 年还有共计 155 个员额(41 个经常预算员额和 114 个预算外员额)，2008-2009 年有 177 个员额(48 个经常预算员额和 129 个预算外员额，包括无需大会核准的其他资源资助的员额)。

[47] 审咨委在其职权范围内审查了监督厅所需资金。

[48] 调查任务扩大，但同一期间工发组织的总体监督预算保持不变。

81. 多位内部审计负责人向检查专员表示，对可用于执行审计活动的资源水平普遍感到满意；不过，有 40%的负责人指出，资源问题是国际民航组织、劳工组织、海事组织、工发组织、近东救济工程处、万国邮联、知识产权组织和气象组织的内部审计职能面临的重大挑战/限制。目前仅有两个组织宣称采用了上述联检组方案(人口基金和气象组织 [49])。检查专员注意到，如果采用这一方案，海事组织、万国邮联和气象组织应当将审计活动外包给其他组织，而 70%的组织的审计人员不足，如下图所示。无论是哪种情况，审计活动都过于薄弱，检查专员认为应当予以加强。

表 1

审计活动的预算与人员配置情况

	2009 年预算（百万美元）					
组织名称	总预算: RB + XB[a]	内部审计预算	按联检组方案(范围)应配备的专业内部审计师人数	专业内部审计师的人数		备注
粮农组织	1 271.7	3.7	23	42	16	人员不足
原子能机构	582.6	1.0	11	19	5	人员不足
国际民航组织 [b]	325.9	0.8	6	11	1	人员不足
劳工组织	582.9	1.3	11	19	5	人员不足
海事组织 [c]	81.9	0.4	1	3	2	人员充足
国际电联	136.6	0.6	2	5	3	人员充足
联合国 [d]	10 481.8	32.1	191	349	175	人员不足
开发署	5 143.9	8.4	94	171	45	人员不足
教科文组织	609.0	2.0	11	20	12	人员充足
人口基金	783.0	2.0	14	26	10	人员不足
难民署	1 749.4	3.5	32	58	18	人员不足
儿童基金会 [e]	3 469.0	5.9	63	116	25	人员不足
工发组织 [f]	325.4	1.0	6	11	2	人员不足
近东救济工程处	940.5	2.0	17	31	4	人员不足
项目厅 [g]	1 390.0	1.6	25	46	5	人员不足

[49] 气象组织通知联检组，在气象组织执行理事会的六十二届会议(2010 年 6 月)上，理事会请气象组织的审计委员会在其下一次会议上考虑“内部监督处将要执行的核心职能并就此类核心职能的资源利用水平提出建议，同时考虑到气象组织内部的优先事项”(气象组织，“执行理事会，第六十二届会议，日内瓦，2010 年 6 月 8 日至 18 日，附决议的最后报告缩编”，第 1059 号文件，第 7.2.37 段)。这项建议已作为一项行动项目列入第十五次会议的议程(2010 年 10 月)。

组织名称	2009 年预算(百万美元) 总预算: RB + XB[a]	内部审计预算	按联检组方案(范围)应配备的专业内部审计师人数		专业内部审计师的人数	备注
万国邮联[c]	51.1	0.2	1	2	1	人员充足
粮食计划署	3 507.8	3.1	64	117	16	人员不足
世卫组织[c,h]	1 788.7	3.5	33	60	12	人员不足
知识产权组织	314.9	0.4	6	10	1	人员不足
气象组织	86.8	0.6	2	3	3	人员充足

说明：

[a]资料来源(不包括维持和平行动部(维和部)、工发组织、项目厅和万国邮联)：秘书长关于联合国系统各组织的预算和财务状况的说明(A/65/187)，2010 年汇编的《行政首长协调会财务统计》表 1(核定经常预算(1996-2011)和表 2(预算外资源，不包括“实物”资源)。

[b]国际民航组织的“内部审计预算”，系指“内部审计、评价和调查”。

[c]海事组织、万国邮联和世卫组织的“现有内部审计专业人员人数”一栏中包括内部审计/监督主任。

[d]联合国的总预算，包括 2008 年 7 月 1 日至 2009 年 6 月 30 日的维和部预算(70.934 亿美元)。

[e]儿童基金会的“内部审计预算”和“专业审计人员”中包括内部审计和调查。

[f]工发组织的预算系指内部监督事务厅审计范围内的预算，其中包括工发组织和维也纳各组织的主要共同事务费。“内部审计预算”和“现有内部审计专业人员人数”一栏中包括审计和调查。

[g]项目厅“总预算”的资料来源：项目厅 2008-2009 两年期概算(DP/2008/13)。

[h]对于世卫组织，“内部审计预算”中包括内部监督事务厅的所有事务，也即审计、评价和调查事务，“总预算”系指该厅的审计范围，其中包括对世卫组织主办的特定伙伴关系的支助。

*联检组的方案：每个组织每两年管理的资源超过 2.5 亿美元(每年 1.25 亿美元)，考虑到总部和外地组织的差异，每位审计师每两年管理的资源从 6,000 万美元到 1.1 亿美元(每年 3,000 万美元到 5,500 万美元)不等。

82. 在这方面，检查专员认为，当某组织的会计事项证明有理由增加审计专业人员甚或应当进行外包时，内部审计/监督主任有责任在审计/监督委员会的支持下采取内包、共建或外包的方式，酌情将审计工作交给其他组织完成。反过来，管理层必须认识到本组织面临的主要风险，并与内部审计师合作确定应如何最好地减少风险，包括在必要时采取增加审计资源的办法。相关立法/理事机构应当依据此类分析的结果、替代方案和财政预算的结果做出决策，同时谨记加强审计不仅是一个预算问题，而且是一个技能问题和利用高效率的审计与风险技术的问题。

建议 7

为提高效率，各组织的立法/理事机构应当指示行政首长对审计人员的配置情况以及内部审计/监督主任编制的预算进行审查，同时考虑到审计/监督委员会的意见，并酌情建议行政首长采取适当的行动方案，以确保审计职能获得充足的资源落实审计计划。

J. 通报结果

83. 关于通报审计结果的问题，联检组在有关“联合国系统监督制度的缺陷”的报告中建议，将内部监督报告提交行政首长，并向提出请求的有兴趣的会员国披露报告，年度总结报告应提交立法机构。[50] 在本报告中，检查专员提供了相关做法的最新进展，并更为详细地审查了其他报告问题，如审计文件的质量、性质、频率和内容等。

84. 为了收到预期的效果，审计文件应准确、客观、清楚、简要、具有建设性、完整和及时。据报告，最大的困难是及时性(57%)，随后是简要性(24%)。就完整性而言，一些管理人员希望最后的审计报告更好地反映他们的意见。的确，客户的意见可纳入报告附录，报告正文或送文说明。在这方面，独立审计咨询委员会建议将管理层的全部答复作为监督厅报告的附件(A/64/288, 附件，第 29 段)，大会第 64/263 号决议已批准该建议。

85. 审计文件一般发送给业务活动接受审计的客户/管理人员，供其采取行动。该文件附本一般发送给行政首长参考。直到近期以来，单独审计活动的报告都不曾向会员国及组织的其他利益攸关方披露。然而，自监督厅于 1994 年成立以来，一直向大会提交报告，因为大会认为这一行动是必要的。事实上，监督厅每年需提交几份报告。[51] 在接受审查的组织当中，有 67%的组织内部审计/监督机构领导人员目前有这一职责。此外，自 2004 年以来，[52] 监督厅一直应具体会员国的要求定期发布报告。有两个会员国固定要求接收所有报告。

86. 劳工组织、开发署、人口基金、儿童基金会、项目厅、卫生组织和产权组织制定了一些程序，规定提出请求的会员国可现场阅览(不得复制)报告。劳工组织内部审计主任说，可以应捐赠者的请求向其提供某具体项目报告的硬拷贝。但是，据报告，各组织收到的这类请求数量非常有限，只有开发署除外。该组织三年内收到了

[50] JIU/REP/2006/2, 建议 11, 第 12 页。

[51] 大会 48/218B 决议，第 5(e)段。

[52] 大会第 59/272 号决议，第 1(c)段。

23 项请求，主要来自同一个会员国。在专门机构当中，劳工组织、电联、教科文组织、产权组织和气象组织应请求发布报告，但都制定了相关的程序。总体而言，在接受访谈的联合国组织中，有三分之二的组织目前以某种方式向利益攸关方披露审计报告。原子能机构、民航组织、海事组织、粮农组织、工发组织、万国邮联和粮食计划署不披露审计报告。检查专员获悉，原子能机构和工发组织有关于不披露单独审计报告的内部决定，而对海事组织和万国邮联而言，还没有会员国要求披露审计报告。粮食计划署正在制定关于这一问题的政策决定。接受访谈的另外几个非联合国组织也是应请求披露报告。在货币基金组织，所有的审计报告都提交给外部审计委员会，执行首长及其替补人员可通过一个内部安全网站查阅这类报告。

87. 一些组织表示，披露审计报告提高了透明度，没有发现捐助者扣留后续资金的情况。然而，鉴于一些发布的内部审计报告在互联网上传播，独立审计咨询委员会在 2009 年的年度报告中建议，应在不影响披露透明度的原则的情况下，审查向会员国散发报告的方式，在这方面，国际内部审计师协会在实务咨询 2410.A3 中指出，如果发布的报告可能流落到组织外部，则这类文件应就发布和使用报告结果设置一些限制。

88. 在 60%的组织当中，关于披露的政策得到立法/理事机构的批准，由内部审计/监督领导人员执行。这类政策应纳入所有内部审计章程。

89. 开发署执行局第 2008/37 号决定规定的披露政策和相关程序(DP/2010/31, 第 11-17 段)(也适用于人口基金和项目厅)，为良好做法提供了实例，该政策要求内部审计/监督领导人员：

(a) 在收到披露请求后，在做披露之前告知执行局；

(b) 核实这类请求是否明确说明要求审查报告的原因和目的，是否明确承诺保密；

(c) 致函提出披露请求的相关政府，给予该政府阅览、评论报告，以及提出反对意见的时间；

(d) 对报告进行审查，以确定报告是否含有“某些涉及到第三方或一个国家、政府或行政当局的被认为特别敏感的信息；或可能危及待采取的行动；或这种行动很可能危及任何个人的安全、侵犯他或她的权利或侵犯其隐私”，从而该报告将需要编辑，或在特殊情况下留置不发；

(e) 向会员国披露报告；

(f) 允许现场阅览但不得发布这类报告。

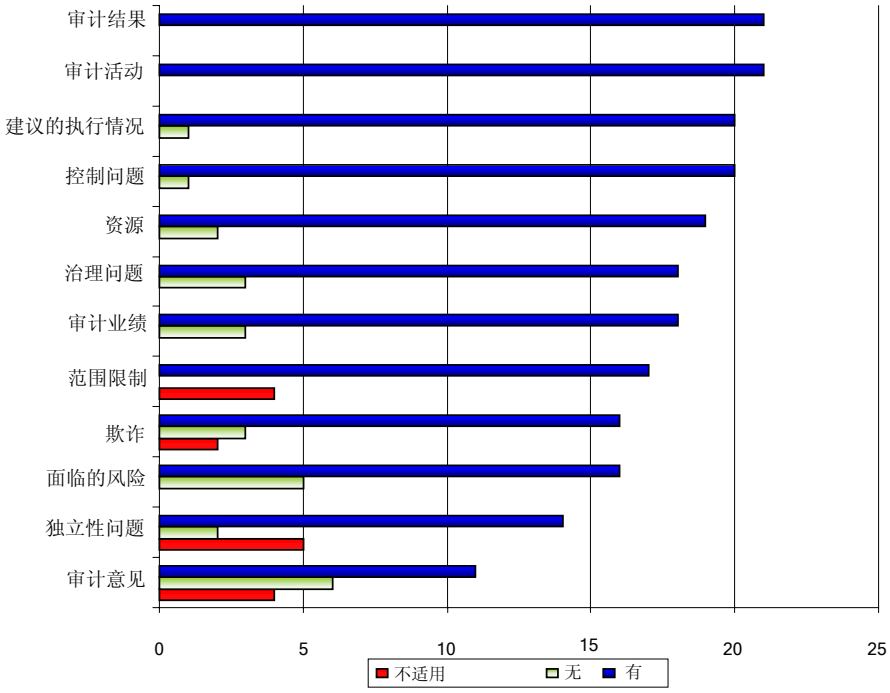
90. 报告的性质、频率和内容各不相同。就性质和频率而言，有口头或书面报告，至少每年向行政首长汇报一次，但是也有每半年和每季度报告一次的情况，劳工组织和联合国是两个例外，这两个组织不向行政首长进行口头报告。在有审计/监督委

员会的情况下，还向这类委员会提交报告；这类报告通常每季度提交一次，但在有些情况下为每半年提交一次。[53] 除原子能机构、工发组织和近东救济工程处以外，各组织都是直接或通过行政首长向立法/理事机构提交年度总结报告。**检查专员认为，为了确保透明度和问责制，向行政首长、会员国和其他利益攸关方通报关键的审计问题至关重要，这一点也重申了上述有关“联合国系统监督制度的缺陷”报告中的建议 11。检查专员认为，向行政首长、外部审计和审计/监督委员会进行定期报告，有助于提高审计职能的有效性。**

91. 每份审计文件的格式和内容可能因审计的阶段和结果以及审计活动的性质和客户而不同。然而，年度总结报告应说明遵守审计规划的情况、开展的审计活动、主要调查结果和建议，以及执行建议的情况。这类报告还应纳入重大风险、控制和治理问题、有关独立性的问题和欺诈的情况。对联合国各基金和方案 2009 年年度报告样本的审查表明，这类报告非常全面。图 4 显示，这类报告主要反映了审计结果、审计活动、建议和控制问题，对治理和风险问题涉及较少。**在这方面，检查专员鼓励内部审计/监督主任就限制审计职能和影响审计职能的独立性和有效性的方面进行报告，并参照风险计划对内部控制发表意见。**应每年或每两年提供一次这类报告，作为向会员国介绍财务报表的说明。如果提供风险计划作为背景资料，这一报告还能够向外部审计机构提供有益的担保。

[53] 粮食计划署每季度向高级管理层提交一次报告。

图 4
内部审计报告的内容



92. 检查专员注意到，一些组织在网站上发布年度审计报告摘要(粮农组织、劳工组织、联合国、开发署、儿童基金会、项目厅和产权组织)。检查专员认为这一最佳做法可促进问责制和透明度，值得其他组织仿效。

建议 8

为了加强问责制和透明度，相关的立法/理事机构应要求内部审计/监督主任每年提交有关审计活动结果的书面报告，并在该组织的网站上发布这类年度报告。年度报告应介绍执行审计计划的情况、主要的风险、接受审计实体的审计排名、治理和控制问题、关键的调查结果、建议和执行过去未执行建议的情况，以及对审计活动的有效性产生负面影响的任何涉及独立性、资源的问题或其他问题。[54]

[54] 关于内部审计活动的年度报告有可能是一个更全面报告的一部分，这一点取决于由内部审计/监督主任负责的监督活动范围。

K. 内部审计建议的后续工作

93. 根据国际内部审计师协会准则的要求，审计机构应在审计活动结束之前与管理层讨论其意见，并商定一项改进业务的行动计划。内部审计/监督主任应负责建立一套开展后续活动的系统，监测管理层就具体审计报告通报的结果和建议采取的行动。同样，管理层也应设立一个平行的跟踪系统。

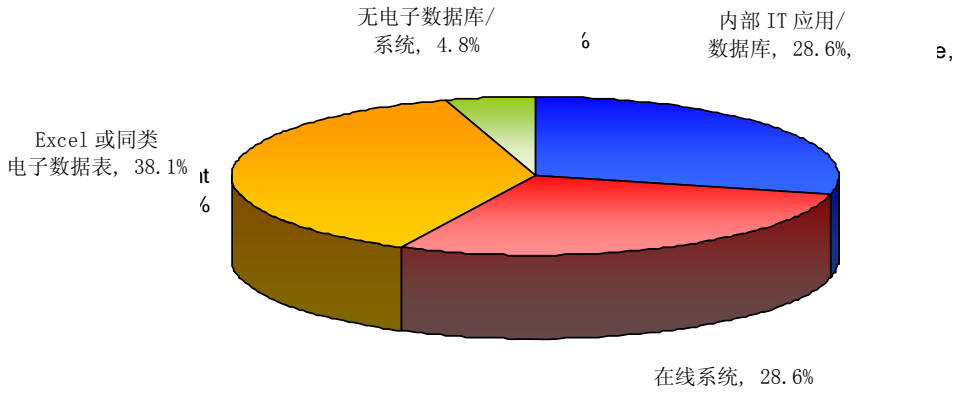
94. 有效的监测应包括以下内容：管理层作出答复的时间框架、对答复的评估、对答复的审核，和酌情进行必要的后续审计，以及将不理想的答复/行动上报高级管理人员和立法/理事机构的程序。后续系统的质量和建议的执行率事实上是相互关联的。

95. 接受审查的所有内部审计机构都设立了后续系统。有些机构还有两个系统，分别由内部审计机构和管理层管理；因此，在两个系统之间需要进行定期协调。这类系统的有效性和复杂程度各不相同。例如，万国邮联的系统是以Excel为基础，而原子能机构、开发署、人口基金、工发组织[55]、项目厅、粮食计划署、产权组织和气象组织使用的是在线系统，内部审计机构和客户/管理人员都可进入该系统。在这类系统当中，如果出现某项建议未得到执行且没有解释或正当理由的情况，应由管理人员负责解决。对问责制的理解应包括对不遵守规定的情况实施处罚。

[55] 工发组织的系统尚未投入运行。

图 5

内部审计建议的后续系统



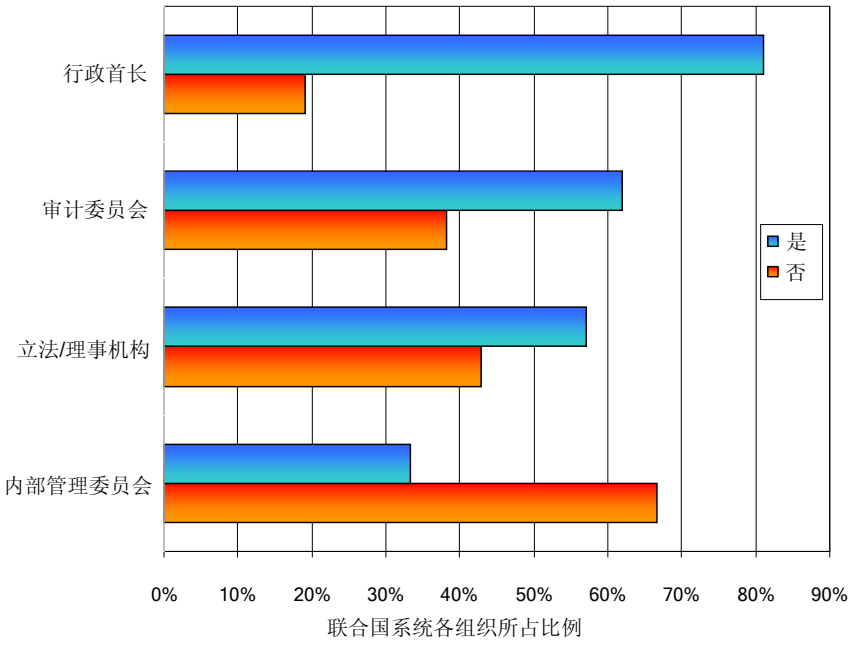
96. 大多数机构每一年或每半年进行一次监测活动，联合国和儿童基金会每季度进行一次。[56] 利用在线系统可进行持续监测。检查专员认为，每半年一次监测也许比每季度监测更具成本效益。无论如何都应开展监测，直到建议得到有效执行，或管理层能够接受不采取行动的风险。直到那时内部审计机构才可作出结束某项建议的决定。然而，在大多数组织中，监测活动一直持续到收到执行建议已完成的报告为止，或在最佳案例当中，监测一直持续至提供执行建议已完成的证据。对未执行的建议要追踪几年，然后重新开始或取消建议。最佳做法是在开展新的审计活动过程中对同一项业务的实际执行情况进行跟踪。在这方面，内部审计办公室/儿童基金会于 2008 年对曾在 2002 年至 2007 年接受审计的 75%的办事处进行了审查。审查发现，在对各办事处所提交证明文件进行境外案头审查后，内审办宣布已结束的建议中，有 33%没有得到维持，也就是说，各办事处采取的纠正或控制薄弱环节的行动没有得到维持(E/ICEF/2009/AB/L.6, 第 39 段)。

97. 接受和落实审计建议的情况在行政首长一级进行监督，只有难民署和近东救济工程处除外，这两个机构分别由主计长和运营管理团队实施监督。此外，原子能机构、开发署、人口基金、项目厅和粮食计划署为了提高有效性，由内部管理委员会监督建议的执行情况。在联合国秘书处，管理事务部对涉及监督厅的重要建议的执行情况以及经过两年仍未执行的建议进行监测，每季度向管理委员会报告。秘书长制定了《契约》，用于对联合国秘书处高级管理人员的业绩审查，在接受考量的预期成绩中包括已接受的监督建议的执行情况。在开发署，内部审计办公室对各办事处审计建议的执行率进行计算，作为开发署各办事处业绩“计分卡”的业务程序指标公布。检查专员认为这是一种良好做法。

[56] 一些组织认为，在某些情况下，尤其是当某事项涉及组织的重大战略倡议时，执行进度较慢，所以年度监测是足够的。

98. 在有审计/监督委员会的组织中，也可由这类委员会行使监督职能，并定期在进行年度报告时向立法/理事机构通报建议的执行率，包括常常通报管理层关于未执行的重要/高风险建议的决定。检查专员认为这是一种良好做法。

图 6
监督审计建议的执行情况



99. 开发署的做法被视为最佳方案之一，该组织自己开发了一个网站界面系统(CARDS)，可上载审计报告、在线答复，客户/管理人员和内部审计办公室可通过该界面对审计建议的执行情况进行监督。[57] 内部审计办公室的区域审计中心可随时审查和核实各国办事处对执行情况的更新以及在线提交的相关支持文件。此外，对审计建议的执行情况，以及对过去审计中被评定为“不理想”活动的现场后续审计，内部审计办公室每半年进行一次案头审查。内部审计办公室每半年就审计建议的执行情况编写一份综合报告。执行一项审计建议的平均时间为 18 个月。内部审计办公室在年度报告中请执行局注意超过 18 个月未完成的建议。在 2004 年 1 月 1 日至 2009 年 9 月 30 日之间提出的建议当中，只有不到 1%的建议未执行(DP/2010/31, 第 44 段)。

100. 建议和建议的执行应针对关键问题，并符合SMART原则(具体、可计量、注重结果、可实现、有时限)。在这方面，联合国的管理人员因收到的监督建议数量过多

[57] 人口基金也使用 CARDS 的一个版本，目前正在将系统更新为开发署的版本。

而不堪重负，这些建议大多来自内部审计，有些是关于细小问题的建议。监督厅 2009 年发布的 168 份审计报告中载有 1,810 项建议，其中 647 项为重要建议，平均每份报告中有 11 项非重要建议和 4 项重要建议。[58] 这些建议的内容包括节省 4,000 万美元、收回超额付款和效率收益等。在这方面，独立审计咨询委员会在未对建议数量做任何评判的情况下，建议监督厅及管理层注重建议的质量和增加的价值，而不是建议的数量(A/64/288, 附件，第 35 段)。

101. 接受访谈者还指出，一些相同的建议一再重复提出。检查专员认为，造成这一现象的原因是在大多数情况下，管理层没有制定适当的纠正控制措施和制度，查明系统缺陷和跨部门问题，通报这类缺陷和问题，并将其反馈到规划程序中，以及就相关规则和程序为工作人员提供培训。为了引导管理层采取纠正行动，监督厅、开发署、人口基金和儿童基金会根据特雷德韦委员会赞助组织委员会(COSO)[59] 的内部控制框架，按照风险类型、风险领域、缺陷的原因和一再发现的情况通报建议。大会在第 64/232 号决议(第 12 段)中，请秘书长处理监督厅就系统性问题一再提出的各项建议。然而，开发署审计咨询委员会在 2009 年的年度报告中指出，对管理层利用审计结果的积极方式表示满意(DP/2010/31, 附录，第 5 段)。在工发组织，IOS在向执行首长提交的报告中纳入了关于未完成建议的统计资料，按照缺陷的原因、程序、组织机构和年龄以及一再提出的建议作了分类。

建议 9

高级管理层和内部审计/监督主任应酌情改进系统，对审计建议的执行情况进行跟踪，可参照的最佳做法包括网络跟踪、监测，至少每半年向执行首长或管理委员会通报，每年向理事/立法机构通报一次，并披露未执行的高风险审计建议。同样，高级管理层应确保及时向内部审计/监督主任提供有关建议执行情况的资料。应划拨必要资源，以便加强/设立该系统，或为此目的寻求立法/理事机构的批准。

L. 评估内部审计职能

[58] 监督厅的内部数据。

[59] 特雷德韦委员会赞助组织委员会是一个自愿性私营组织，致力于在全球范围内指导高级管理层和治理实体从事更有效力、效率和符合职业道德的业务活动。该组织为基于深入研究、分析和最佳做法制定的框架和指南提供赞助和宣传。

102. 内部审计机构应制定正式的质量保证和改进方案，[60] 这一要求指的是对审计活动的质量进行持续和定期评估。在接受调查的联合国审计机构当中有三分之一的机构没有制定这类方案(民航组织、海事组织、电联和万国邮联)。

103. 检察专员重申，载入联检组关于“联合国系统监督制度的缺陷”的报告中的建议 13, 即“每个组织的立法机构应该指示其各自的行政首长每五年至少一次对内部监督实体的业绩进行独立质量评估，例如通过同行评议的办法来进行评估。”[61]

104. 评估审计活动的质量有若干方法，如自我评估、客户和利益攸关方反馈/调查、国际内部审计师协会审查，或有独立审核的自我评估。审计委员会和外部审计机构也可对内部审计业绩进行审查，目前在联合国大部分组织内部是由这类机构以不同方式审查内部审计业绩，本报告将对此作进一步介绍。

105. 各组织开展质量评估的频率各不相同。原子能机构、联合国、开发署、教科文组织、人口基金、难民署、儿童基金会、卫生组织和粮食计划署在每次审计结束后进行内部评估，有些还进行客户调查。粮农组织、劳工组织、开发署、近东救济工程处、粮食计划署、产权组织和气象组织每五年进行一次外部评估。人口基金于 2010 年进行了外部评估，其最后一次自我评估是 2006 年在国际内部审计师协会的协助下进行的。这些实例体现了最佳做法。

106. 定期外部评估应纳入整个审计活动，这也是国际内部审计师协会准则的要求。为了审核结果，一些内部审计机构采用了自我评估与外部评估相结合的方式，如：原子能机构、联合国、开发署、教科文组织、人口基金、难民署、儿童基金会、工发组织和卫生组织。[62] 后一种评估办法一般而言比外部评估节省费用。基于外部质量审查的结果，审核机构可就组织是否遵守国际内部审计师协会准则发表意见。经过最近一次审查，检查专员确定，联合国各组织的审计活动情况如下：

全面遵守准则的机构：劳工组织、开发署、难民署、项目厅、教科文组织、儿童基金会、粮食计划署、卫生组织、产权组织和气象组织

部分遵守准则的机构：粮农组织、原子能机构、联合国、人口基金、工发组织和近东救济工程处

[60] 国际内部审计师协会准则 1300。

[61] JIU/REP/2006/2, 建议 13, 第 13 页。

[62] 产权组织根据国际内部审计师协会的准则和惯例制订了自我评估程序，但该程序尚未接受外部审核，因为该机构的内部审计部门成立不到三年。出于对费用的考虑，工发组织利用了自我评估和外部审核相结合的方式，其审核机构为国际内部审计师协会。

107. 为了加强透明度和问责制，这类评估的结果原则上应通报所有利益攸关方。但只有下述几个机构将该做法作为标准惯例：开发署、人口基金、儿童基金会、项目厅、产权组织和气象组织。[63]

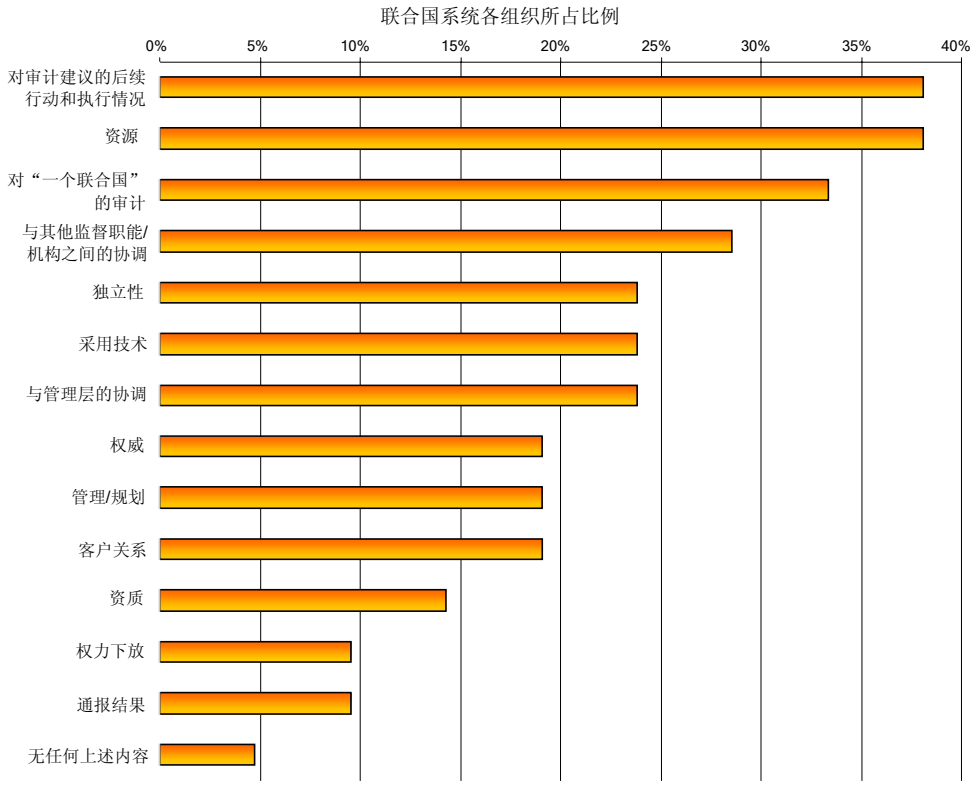
[63] 粮农组织通过内部审计、检查和管理控制办公室的相关年度报告，向理事机构通报了对内部审计进行外部质量保证审查的结果。

建议 10

为了确保透明度与问责制，相关联合国系统各组织的立法/理事机构应确保根据国际内部审计师协会(IIA)的准则，每五年对内部审计进行一次独立的外部质量评估，或进行有独立外部审核的自我评估，还应保证采取纠正行动，使内部审计活动全面遵守国际内部审计师协会的准则。

图 7

内部审计/监督主任面临的主要挑战/制约



108. 如图 7 所示，在评估本组织审计职能的业绩上，大多数内部审计/监督主任对内部审计对组织的治理、风险和控制程序作出的贡献表示满意，只有个别例外。他们提出的目前面临的主要挑战/制约包括：对审计建议的后续跟踪和执行、资源、对“一个联合国”的审计，以及与其他监督机构之间的协调。后两项是联合国系统特有的挑战，但第一项和第二项挑战是审计活动作为一项公共职能共有的挑战，私营部门的审计活动在某种程度上也存在这类挑战。

三. 外部审计

A. 定义

外部审计是指由被审计组织以外并独立于该组织的机构进行的审计。目的是向有关组织的立法/理事机构提出意见，并根据适用的财务条例和细则，对该组织的账目和财务报表、其业务活动的合法性和正当性，及其财务管理程序和财务绩效做出报告。大多数情况下，负责对政府活动进行外部审计的组织直接向议会报告，被称为最高审计机关。最高审计机关为国家政府部门提供最高级别的外部审计工作，并且有资格成为联合国系统各组织的外聘审计师。[64]

109. 虽然外聘审计师本身并不是一个组织的正式成员，但是对于增强公众对该组织的财务报告和内部控制制度可靠性的信心，发挥了根本作用。联合国各组织的外聘审计师由会员国审计长/最高审计机关担任，独立于其所属国家政府，向各组织的立法/理事机构报告。

B. 外部审计概况

110. 表 2 说明 2010 年联合国各组织最高审计机关的任务。同一个最高审计机关可在几个组织开展审计工作：

表 2
2010 年联合国各组织的最高审计机关

最高审计机关所属国	联合国审计委员会委员	接受审计的组织	任期届满日期
加拿大		劳工组织	2011 年 12 月 31 日
中国	至 2014 年 6 月	维持和平行动部	2014 年 6 月 30 日
		儿童基金会	2014 年 6 月 30 日

[64] 最高审计机关国际组织(INTOSAI)，best practice example of FRR concerning audit arrangements in international institutions(国际组织审计工作中《财务条例和细则》最佳做法范例)，2004 年，和经合组织，Sigma External Audit & Financial Control Glossary(西格玛外部审计和财务控制词汇)，第 19 页。

最高审计机关所属国	联合国审计委员会委员	接受审计的组织	任期届满日期
法国	至 2010 年 6 月	联合国(维和部除外)	2010 年 6 月 30 日 (由英国接任)
		民航组织	2010 年 12 月 31 日 (延期至 2013 年 12 月 31 日)
		教科文组织	2011 年 12 月 31 日
德国		原子能机构	2010 年 6 月 30 日 (延期至 2012 年)
印度		海事组织	2012 年 6 月 30 日
		世卫组织	2012 年 5 月 31 日
		世旅组织	2011 年 12 月 31 日
		粮食署	2016 年 6 月 30 日
巴基斯坦		工发组织	2012 年 6 月 30 日
菲律宾		粮农组织	2011 年 12 月 31 日
南非	至 2012 年 6 月	开发署	2012 年 6 月 30 日
		人口基金	2012 年 6 月 30 日
		项目厅	2012 年 6 月 30 日
		近东救济工程处	2012 年 6 月 30 日
瑞士		国际电联	2012 年 7 月 31 日
		知识产权组织	2011 年 12 月 31 日
		万国邮联	2013 年 7 月 31 日
大不列颠及北爱尔兰联合王国	自 2010 年 7 月至 2016 年 6 月	泛美卫生组织	2011 年 12 月 31 日
		联合国(维和部除外)	2016 年 6 月 30 日
		粮食署	2010 年 6 月 30 日 (由印度接任)
		气象组织	2012 年 6 月 30 日

111. 一些与联合国有关的组织(农发基金和世界银行)和非联合国组织(红十字与红新月联会、全球基金)指定私营会计师事务所为外聘审计师，它们是全球最大的“四大”会计师事务所(普华永道、德勤、毕马威和安永)，主要为上市公司和多家私营公司进行审计。

112. 只有四位外聘审计师常驻于接受审计的组织(法国于教科文组织、德国于原子能机构、印度于世卫组织、大不列颠及北爱尔兰联合王国于粮食署)。联合国审计委员会在联合国的纽约总部也有常设机构。其他外聘审计师常驻本国，间或出现在接受审计的组织。**根据对外聘审计师的访问，检查专员认为常驻于接受审计组织总部的外聘审计师能够更充分地履行职责，虽然常驻被审计组织会带来成本问题**。有些外聘审计师表示，通过进行重点访问他们同样能够切实、高效地开展审计工作并且确保高水平的审计质量。

C. 任务、法律框架和范围

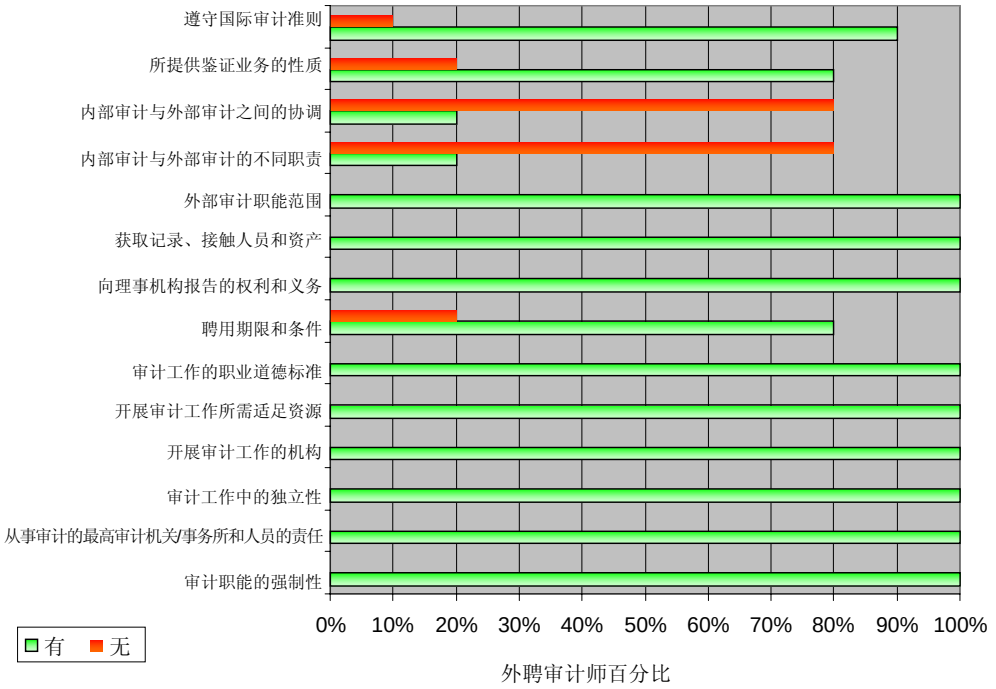
113. 各组织的《财务条例和细则》应正式明确规定外部审计活动的任务、权力和责任。可用一份书面协议、委托书或合同规范其工作。原则上，有关协议、合同和《财务条例和细则》应明确规定外部审计工作的性质和范围，最高审计机关的责任，参与审计工作的人员，审计的独立性和记录的获取，审计工作投入的人力和物力，开展审计工作所需的权力和适当资源，所采用的职业道德标准，聘用期限、条件和报告要求。上述规定通常载于被审计组织的有关文件，除了民航组织鉴证业务的性质。如图 8 所示，在界定外聘审计师的聘用期限和聘用条件、区分内部审计师和外聘审计师的责任及两者间的协调方面也发现了漏洞，[65] 本报告第五章对此有为更详细的阐述。

图 8

规范外部审计的协议、合同或有关财务条例和细则的内容 [66]

[65] 详情见第五章 C 部分，内部审计师与外聘审计师之间的协调。

[66] 第三章关于外部审计的全部图表的依据均为对调查做出回复的联检组参与组织的最高审计机关，占所调查组织总数的 45%。



114. 为加强外部审计工作，即便应由被审计组织负责确定适当的审计安排，有些最高审计机关仍然定期评估其审计工作。

115. 同样，在联合国系统各组织内，若被审计方缺乏主动性，外聘审计师可以主动提出这一问题。联合国系统各组织应根据行业动态、组织变化、新审计标准和适用做法，定期审查与外部审计有关的《财务条例和细则》。例如，对粮食署进行审计的联合王国国家审计署报告，过去 5 年内已对外聘审计师的任务进行了审查。2001 年，审计委员会修改了委员的任期。[67] 三个最高审计机关指出其任务未得到审查。

116. 考虑在联合国系统全面执行《国际公共部门会计标准》，可能需要重新审查外聘审计师的任务，某些情况下要改变该组织财务报表的外部审计核查频率，以便进行更多的遵守情况测试。虽然《国际公共部门会计标准》没有明确要求每年进行审计核查，但是联合国外聘审计团在 2009 年 12 月的会议上确认，联合国所有组织都应实行年度外部审计，以最大限度地确保根据《国际公共部门会计标准》制定的财务报表的可信度和透明度。世卫组织最近对其《财务条例》做出一项修订，以反映这一变化。[68]

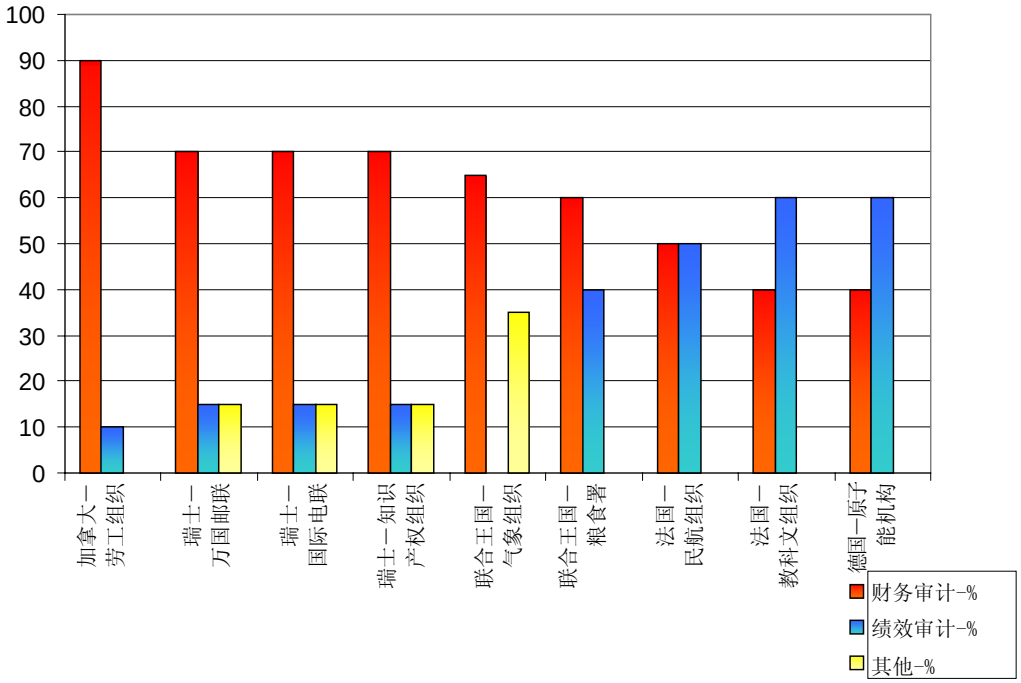
[67] 大会第 55/248 号决议。

[68] 世卫组织，秘书处的报告：《财务条例》修订款；《国际公共部门会计准则》的实施和外部审计的频率，第 A63/34 号文件。

117. 此外，虽然外部审计任务主要涉及财务审计，但是还应包括绩效审计和其他特别审计。如图 9 所示，与其他最高审计机关相比，有些最高审计机关更倾向于进行绩效审计。

图 9

接受调查的最高审计机关执行的审计类别



118. 检查专员认为，尽管外聘审计师有进行绩效审计的权利和责任，但是他们应继续优先认证财务报表，以确保有关组织对公众的责任，尤其是在采用《国际公共部门会计标准》之后。

119. 总之，检查专员认为，即便没有必要立即改变既定任务，也应该在必要时定期审查外聘审计师的约定条款。如下文建议 11 指出的那样，独立审计/监督委员会应参与上述审查过程，以加强控制遵守。

建议 11

立法机构应要求联合国系统各组织的独立审计/监督委员会与行政首长协商，对外聘审计师的绩效和任务/审计工作至少每 5 年进行一次审查，并且将审查结果作为其年度报告的一部分提交立法/理事机构。

D. 独立性与客观性

120. 根据《利马宣言——审计规则指南》，[69] 最高审计机关若要完成任务，需要享有独立性。最高审计机关国际组织在其指南中强调，外聘审计师在审计工作中应完全独立，[70] 而且《关于最高审计机关独立性的墨西哥宣言》(最高审计机关国际标准(ISSAI)10)也进一步承认了独立性的根本重要性。[71] 外聘审计师还应完全独立于本国政府，成为立法/理事机构真正独立的信息来源，向其说明财务报表以及该组织内部控制的准确性和可靠性。

121. 过去 5 年间，没有一家最高审计机关提出其独立性和客观性受到损害或干预。但是检查专员发现了下列隐患。

1. 外部审计和执行工作的范围

122. 外部审计工作的范围和性质只能由立法/理事机构界定。在某些组织如气象组织，行政首长可以请外聘审计师承担额外的工作。对于此类请求，外聘审计师应予以认真考虑，充分考虑到外聘审计师的独立性及该请求对审计计划的影响，并且考虑到他/她的任务。检查专员认为，请外聘审计师承担额外工作的任何请求，管理层均应提交有关立法/理事机构，并与审计/监督委员会共同协商。

2. 利益冲突和财务状况披露报表

123. 外聘审计师开展的所有工作都需做到客观。任何审计意见均应完全以证据为基础，并依据国际审计标准得出，包括最高审计机关国际组织审计标准和最高审计机关国际组织公共部门审计人员道德守则。[72] 标准的职业做法是，外聘审计师应公开任何可能妨碍其客观工作的利益冲突。**检查专员指出，不到半数的外聘审计师报告说，他们必须向审计客户/被审计方，以及在审计任务范围内公开此类信息。**

124. 此外，对于审计事项和行使审计职责过程中获得的关于被审计方的资料，外聘审计师要保守秘密，这一点至关重要。[73] 外聘审计机构包括其工作人员，尤其不

---

[69] 该宣言于 1977 年 10 月在第九届最高审计机关国际组织大会通过，规定了公共部门审计的目标并确认了最高审计机关在公共财务管理中的重要作用。

[70] 最高审计机关国际组织，“Audit of international institutions: guidance for supreme audit institutions(SAIs)”(《国际机构的审计：最高审计机关指南》)(奥斯陆，2004 年)，第 7 页。

[71] 2007 年最高审计机关国际组织在第十九届大会上通过。

[72] 最高审计机关国际组织第十六届大会上批准。

[73] 最高审计机关国际组织，“General standards in Government Auditing and standards with ethical significance”(《政府审计一般标准和具有道德意义的标准》)，ISSAI 200, 第 2.46 段。

应该利用这些资料为本人或第三方谋取个人利益。在这方面，外聘审计师应依照每个组织的既定机制，提交财务状况披露报表，报告任何可能与其审计职责相冲突的经济利益。但是，只有国际劳工组织的外聘审计师被要求提交这样的报表。

125. 最后，为了避免出现任何可能的利益冲突，外聘审计师还应拒绝来自被审计方的可能影响或被认为影响其独立性的费用、礼物、娱乐活动或奖金。根据内部审计师协会和《职业道德准则》的有关规定，接受调查的最高审计机关宣称，他们都被要求这样做。然而，被审计方的《财务条例和细则》仅规定，审计工作应符合被普遍接受的普通审计标准，并未明确指出可能的利益冲突。

126. 与对内部审计师的建议和此前“监督制度的缺陷”报告中一样，检查专员重申，应要求外聘审计师披露财务状况，并且申报任何可能的或明显的利益冲突。然而，检查专员指出，独立于被审计组织的外聘审计师同时还是本国国家专业会计机构的成员，因此也就要遵守职业道德准则，而该准则对利益冲突问题做了充分规定。

3. 外聘审计师的遴选/任命

127. 根据最高审计机关国际组织的标准，[74]《财务条例和细则》应正式确定外部审计师的遴选程序和标准。然而，抽样审查的 10 份《财务条例和细则》中，只有教科文组织和世卫组织做到了这一点。在联合国系统的其他组织，关于外聘审计师的遴选和任命程序，并没有统一议定的成文政策，外聘审计师由有关组织的立法/理事机构任命，若未就候选人达成一致意见，则通过秘密投票决定。经合组织、知识产权组织和世界银行的最佳做法是由审计/监督委员会参与遴选程序。

128. 检查专员认为，任何遴选过程都应该以透明度、专业水平/资质、竞争力为依据，所有候选人应机会均等。各组织应请所有会员国依据事先确定的要求提交正式建议书。根据最佳做法，被审计组织应详细规定建议书的内容，说明聘任要求和条件，并明确概括候选人应在建议书中提供哪些文件/资料。此建议书必须至少包括对审计方法的描述、审计师的履历、专业经验、参与审计人员的人数和级别、工作月数和审计费用，包括薪水和津贴，和一份保密声明。

129. 检查专员无法确定上述标准的实施情况如何。一位外聘审计师报告，遴选程序并未做到所有人机会均等。有些最高审计机关宣称它们只是应邀提交建议书，其建议书包括上述要求中的几项。联合国的做法是向会员国发出一封简单的邀请函，请它们提名候选人。

[74] 最高审计机关国际组织，“Principles for best audit arrangements for international institutions”(《国际机构最佳审计安排原则》)(ISSAI 5000)，原则 7，第 7.3 段。

130. 检查专员认为下列标准是立法/理事机构遴选外聘审计师过程中的最低要求，因此应予以遵守：[75]

(a) 应向所有会员国的代表发出邀请，通过他们请各国的最高审计机关提名外聘审计师人选；

(b) 应编写一份请求提交建议书的详细申请书，并将其发送至已经提名候选人的国家。该申请书至少应包括下列内容：竞标程序和条件；明确要求完成下列文件，并作为建议书的一部分提交；说明各项要求，包括审计方法、审计师履历、候选人各项费用，包括旅行费用及其他额外支出；其他要求。竞标条件应包括有关提交要求的条款和截止日期，并说明内容不完整的建议书将不予考虑；

(c) 应与审计/监督委员会协商，委任 5 至 7 位有资格的人士组成独立的遴选小组；

(d) 受理正式建议书的截止日期一到，应通过初步技术评价对建议书做出预选。遴选小组应商定最后的候选人名单，请他们做口头陈述并接受面试。然后小组应征求监督整个遴选过程的审计/监督委员会的意见，和内部审计负责人的意见，随后向立法/理事机构提交一份带有详细说明的建议书；

(e) 立法/理事机构应正式批准并任命所推荐的候选人；

(f) 应制定一份审计聘用合同。

131. 此外，检查专员认为要找到最佳人选，应该适当考虑下列因素：最高审计机关正在执行的审计工作数目；丰富地域代表性的需要；确保最高审计机关的轮换；最后还要确保最高审计机关所属国有别于接受审计组织的所在国和/或行政首长的国籍所在国，以防止出现任何可能的利益冲突。在这方面，审查中发现有些最高审计机关同时对联合国数个组织进行审计，而且有的组织没有遵守轮换原则，重复选择同一最高审计机关。在国际电联、教科文组织、万国邮联和知识产权组织，最高审计机关来自这些组织总部的所在国；在民航组织，最高审计机关与该组织秘书长来自同一个国家。

4. 外聘审计师的聘用期限

132. 最高审计机关的强制轮换制度实际上和表面上都增强了外聘审计师的独立性，带来了“新鲜视角”和丰富经验，这一点得到广泛承认。在私营部门，甚至有轮换主要参与伙伴和审计团的要求/政策。此外，建议主要参与伙伴在 5 年的“冷却”期内不接触该组织的审计工作。

[75] 所建议的标准是依据知识产权组织第 WO/GA/38/15 号文件，该文件对粮农组织、劳工组织和世卫组织外聘审计师的任命程序加以对比，简要描述了一个遴选程序。

133. 立法/理事机构应为外聘审计师确定适当的任职期限，在独立性和连续性的需求之间保持平衡。可能影响任期长短的因素有：变更审计师的代价和好处，是否有最高审计机关可供聘用，及操作的复杂程度。

134. 过去，包括原子能机构、国际电联、万国邮联和知识产权组织在内的一些组织对任职期限没有限制。国际电联、万国邮联和知识产权组织的外聘审计师自这些组织成立以来就未曾更换过。[76] 各个组织内的任期大都在 2 年(原子能机构、工发组织)和 6 年(联合国及其各基金和计/规划署、粮食署、知识产权组织)之间。少数情况下，可以连任一次(民航组织和气象组织)。联合国审计委员会委员只有在离任一个任期后方可重新当选。

135. 一方面，由于需要时间来熟悉被审计组织的情况，2 至 3 年的轮换期可能太短。另一方面，单届任期 6 年或连选连任又可能造成任期过长，审计师与客户的关系可能变得过于密切。**检查专员认为，联合国各组织应采取单届任期 6 年，不能连选连任的最佳做法。**

5. 在被审计组织担任内部职务

136. 按照最佳做法，外聘审计人员在其参与的审计工作结束若干年(至少 3 年)后，才可在被审计组织内担任行政职务。在接受访问和调查的联合国各组织内，只有教科文组织和粮食署禁止外聘审计师在审计结束后马上接受此类任职。联合国系统的大多数组织都没有任何规则防止此类情况的发生。

137. 检查专员强调，在关于“监督制度的缺陷”报告的建议 5 中，联检组建议立法机构发出指示，外部审计师在其离任后 3 年内不得在其担负监督职责的组织担任任何管理职务。[77] 执行下列建议将加强责任制。

建议 12

联合国系统各组织的立法机构应该在咨询独立的审计/监督委员会之后，在具有竞争力并有此意向的最高审计机关中选择外聘审计师，任期 4 至 6 年，不能连选连任。应由立法/理事机构下面的附属委员会，根据包括轮换制和地域代表性方面的既定标准/要求，对候选人进行筛选。

[76] 知识产权组织 2008 年修改了《财务条例和细则》，实行外聘审计师轮换制。新的最高审计机关将于 2012 年接管审计工作。

[77] JIU/REP/2006/2, 第 8 页(中文本第 10 页)。

E. 资质

138. 最高审计机关国际组织标准要求外聘审计师拥有相关专业证书和资格及其他能力，以有效执行审计工作。[78] 所有外聘审计师都声明他们符合此项规定。此外，许多审计师承认他们聘用顾问，以获得必要的技能，提高工作水准。大多数情况下，都有计划确保外聘审计师提高自己的知识、技能水平，促进专业发展。

139. 在联合国，还应该加上一条额外要求，即充分了解各组织秘书处实行的财务制度、会计原则和工作语言。遗憾的是，如某些管理人员指出的那样，外聘审计人员并不都能做到这一点。

F. 管理审计活动

140. 外聘审计师应制定基于风险的审计计划和时间表，以确定审计工作中的优先事项。联合国各组织的所有外聘审计师都依据自己对风险和重要性的评估制定此类审计计划和时间表。一些最高审计机关也可以根据《国际审计准则》的规定，参考被审计组织已有的风险管理框架，立法/理事机构、高层管理人员、内部审计师的意见，还可以在更小范围内考虑审计/监督委员会的意见。

141. 根据最佳做法，准备外部审计计划时，外聘审计师应了解内部审计师的工作和计划，以避免不必要的重复，并且评价内部审计工作对相关审计程序和活动带来的影响。虽然在许多情况下内外审计师交换审计计划，但是 9 个最高审计机关中，只有 1 个表示它完全信赖内部审计师的工作，3 个表示对此类工作信任有限或仅限于某些专门领域，还有 2 个对此完全不信赖。**然而，一些外部审计师告诉检查专员，只有当内部审计报告具有相关性并且质量合格时，他们才能加以信赖。检查专员认为有关审计伙伴应该解决这个方面的问题**。此外，如下文第 5 章所述，审计/监督委员会应确保内部审计计划和方案与外部审计计划和方案之间的协调。

142. 如果管理不当，轮流任职可能会为被审计组织及离任和继任外聘审计师都带来难题。缺乏适当的交接程序，就可能影响审计工作的连续性。调查表明，只有 50% 的最高审计机关有关于交接安排的规定。其中一例报告说，缺乏清晰的证据来说明前任最高审计机关所提建议的执行情况。检查专员认为这是一个严重的缺陷。应该参照外聘审计团议定的程序，在审计工作合同条款中纳入有关规定；对于不遵守规定的行为，应作为违反合同条款的做法记录在案。此外，还应该遵守外聘审计团规定的交接安排。

[78] “General standards in government auditing and standards with ethical significance”（《政府审计一般标准和具有道德意义的标准》）(ISSAI 200)，第 2.1(c)段和第 2.33 段。

143. **检查专员认为，联合国系统各组织的立法/理事机构应要求有关方面按照最高审计机关国际组织准则，落实有关程序/核对清单，离任和继任审计师都应执行这些规定并签署一份交接协议，以确保审计工作的连续性。**[79]

144. 根据联检组的相关报告，粮食署是唯一成功实施《国际公共部门会计标准》的联合国组织。[80] 8 个组织(民航组织、海事组织、国际电联、泛美卫生组织、教科文组织、工发组织、知识产权组织和气象组织)预计于 2010 年实施《国际公共部门会计标准》，[81] 其外聘审计师将于 2011 年评估其合规情况。实施《国际公共部门会计标准》需要各个组织和外聘审计师投入额外的时间和人力，这对于认证财务报表的合规情况起着重要作用。**检查专员重申，在向《国际公共部门会计标准》过渡的问题上，需要建立并保持被审计组织和其外聘审计师之间的双边对话，以确保外聘和内部审计师对新系统及其对控制程序的影响都获得深入了解，因为实施《国际公共部门会计标准》要求向应计制会计过渡。**[82]

G. 审计资源

145. 联合国各组织的经费大多数都来自会员国缴纳的会费。万国邮联、国际电联和知识产权组织不支付审计费，但是按照审计天数/工作量支付旅行费用和每日生活津贴。

146. 联合国各组织必须提供适当的资源和设施，以便外聘审计师能够正常行使职责，还必须考虑候选人的报价，承担全部的审计费用。有一个最高审计机关对此类资源/设施感到不满意。其他的最高审计机关只能收取直接费用，而不是全部的审计费用。在这方面，应公开最高审计机关产生的一切额外费用。然而，在报告的案例中，只有 60%被审计组织的立法/理事机构了解全部的审计费用。

147. 各组织为审计工作调配的资源水平取决于工作的规模和复杂程度。在接受联检组调查的组织中，每年完成审计工作所需的工作日由 170 天至 1,013 天不等，外部审计 2009 年度预算由 187,000 美元(气象组织) 到 487,500 美元(劳工组织)不等。2009 年联合国为审计委员会及其秘书处制定的预算为 10,337,550 美元。[83] 过去 5 年来，粮食署和气象组织的外部审计预算有所增加，这是因为由两年期的《联合国

[79] 最高审计机关国际组织，“Audit of international institutions: guidance for supreme audit institutions(SAIs)”(《国际机构的审计：最高审计机关指南》)(奥斯陆，2004 年)，第 23 至第 24 页。

[80] “联合国系统各组织实施国际公共部门会计准则(IPSAS)的准备情况”(JIU/REP/2010/6)，第 161 段。

[81] 同上，第 162 段。

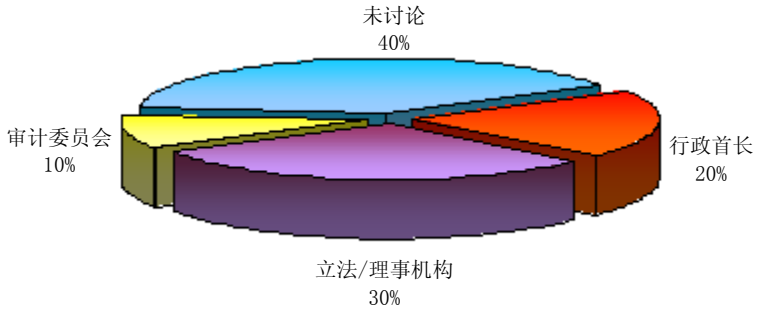
[82] 同上，第 43 页(中文本第 48 页)，最佳做法 14。

[83] 《2010-2011 两年期拟议方案预算》(A/64/6 (第 1 款))，第 11 页，表 1.11。

系统会计准则》向单年期的《国际公共部门会计标准》过渡，相关的工作量因而增加。

148. 为了评价外部审计资源是否充分，考虑到外聘审计师有责任依照最高审计机关国际组织和国际会计师联合会制定的可行专业标准完成所需的审计工作，在立法/理事机构批准预算之前，在可能的情况下应由审计委员会审查预算要求。实际上，做出报告的组织中有 40%未就预算进行讨论。只有 10%的审计/监督委员会和 30%的立法/理事机构参与讨论。

图 10
外部审计预算考虑



149. 检查专员重申联检组关于监督制度的缺陷报告中的建议 3(b)，即“立法机构应该决定，外部审计师的拟议收费和工作条件应该通过每一组织的外部监督委员会(审计委员会)提交给各自的理事机构。”[84]

H. 通报结果

150. 联合国各组织的所有外聘审计师都撰写报告，向立法/理事机构通报审计结果，并且随之应邀向各有关机构介绍审计报告并回答问题。

151. 向立法/理事机构提交报告之前，外聘审计师请管理人员和审计/监督委员会阅读报告草稿，酌情提出意见。接受调查的最高审计机关中有 80%报告称收到了管理人员的意见，10%报告称收到审计/监督委员会的意见。

152. 向立法/理事机构报告的频率为每年一次(50%)，或者根据两年期预算两年一次(50%)。非编制预算年度没有正式报告，可能影响外部审计的有效性。任何情况下，实施《国际公共部门会计标准》都要求所有组织每年进行报告。

[84] JIU/REP/2006/2, 第 7 页(中文本第 8 页)。

153. 各组织审计报告的内容各不相同。所有的报告都按照要求出具审计意见并讨论控制问题。报告通常还包括审计结果和建议执行情况。报告也根据情况对审计活动、欺诈、治理和风险问题进行简要介绍。

154. 半数以上的最高审计机关称，其报告只登载于被审计组织的内部网络。他们不能确定机密和秘密资料是否应该公开传播，或者应在何种范围内公开传播。**检查专员认为，提交给立法/理事机构的所有报告均应登载于该组织的网站，以提高透明度和责任制；机密和保密资料可以例外。**

155. 在对被审计组织过去 5 年的财务报表出具意见时，几个组织的外聘审计师表达了温和的意见。

156. 有些外聘审计师指出，他们收到财务报表后编写报告的时间十分有限。例如，原子能机构的最高审计机关只有不足一个月的时间。

建议 13

为增强责任制和透明度，立法/理事机构应该要求在财政周期结束后 3 个月内完成财务报表，以便于外聘审计师提交报告，首先提交至审计/监督委员会，然后在财政周期结束后 6 个月内提交至立法/理事机构，并将其公布于该组织的网站。

I. 外部审计职能的质量评估

157. 根据最高审计机关国际组织审计准则，[85] 为确保高质量的审计工作，最高审计机关应制定适当的质量保证制度，包括最高审计机关审计师务必遵循的步骤和技术。

158. 质量保证审查是全面质量保证制度的一部分。所有的最高审计机关都报告称其开展自我评估并且接受内部或外部同行审查。审计委员会委员指出，他们彼此之间对相关管理信函/报告的初稿，在内部进行同行审查，偶尔也在被审计组织总部进行同行审查。在原子能机构、泛美卫生组织、粮食署和气象组织，征求被审计方的反馈意见。审计委员会的质量保证程序内外兼有。内部质量评估包括对各级工作进行审查，并且在委员会委员之间进行同行审查。外部质量审查主要是关于是否遵守国际质量控制准则第 1 号的要求，其中包括基于风险的发表前和发表后审查。

159. 关于如何评价离任审计师的审计工作和绩效，联合国并未制定任何要求。每个最高审计机关决定如何就此开展工作。因此，检查专员并不清楚对于联合国系统各组织外聘审计师的绩效，特别是在其任期结束时是否进行评估，评估如何进行，

[85] 最高审计机关国际组织，Code of Ethics and Auditing Standards（《道德规范和审计准则》）（斯德哥尔摩，审计准则委员会，未注明日期），第 2.1.26 段至第 2.1.35 段。

又在何时进行。**至少应在外聘审计师任期结束时对其绩效做出评价并备案，以备他/她将来成为同一职位的候选人(见建议** 12)。**检查专员认为上述现象是联合国系统各组织外部审计职能中的一个漏洞，应由立法/理事机构加以解决。**

J. 外部审计建议的后续工作

160. 根据最高审计机关国际组织的做法，最高审计机关应“落实其内部后续工作制度，以确保被审计实体正确对待其意见和建议”。[86] 此外，最高审计机关还应按照最佳做法，向立法/理事机构报告，并酌情向审计/监督委员会报告审计建议的执行情况。[87]

161. 所有最高审计机关都报告称已经落实了后续工作制度。然而，该制度的效率各不相同，有的是手工操作，有的则是电子数据库。监测频率也不尽相同；根据报告的要求，大多数都是每年一次(44%)或两年一次(33%)。大多数情况下，新一轮审计过程中会监测建议的执行情况。

162. 审计建议的后续工作通常由外聘审计师执行，但某些情况下是由主计长办公室(世卫组织)或内部审计师(民航组织)执行。审计/监督和管理委员会也可以监督后续工作，例如在民航组织、劳工组织、粮食署和气象组织。如独立审计咨询委员会指出的那样，在联合国，审计委员会对建议执行率偏低感到关切，管理委员会已经承诺要协同努力，突出强调有必要监测落实情况(A/64/288, 第 13 段和第 14 段)。

163. 在国际电联和知识产权组织，要向立法/理事机构报告执行情况。[88] 此类报告不包括关于未执行的重大/高风险建议的管理决定。

164. **检查专员对于某些组织中审计建议执行率偏低感到关切，认为每年向立法/理事机构报告可以增强效果，加强责任制，尤其是在高风险建议和实施《国际公共部门会计标准》方面。**

---

[86] 最高审计机关国际组织，“Guidelines and good practices related to SAI independence”(《关于最高审计机关独立性的准则和最佳做法》)(ISSAI 11)，原则 7。

[87] 同上。

[88] 在知识产权组织，由内部审计监督的负责人和审计委员会就所有监督建议的执行情况向其大会和总干事做出报告。

K. 实施单一审计原则

165. 实施单一审计原则是为了获得成本效益，对于单个方案实行单次审计而不是多次审计。[89]《联合国财务条例》第 7.6 条规定，由审计委员会单独负责外部审计工作，外聘审计团依据该规定在不同场合就这一问题表明了正式立场，并且多次致函兼任行政协调委员会(行政协调会，现为联合国系统行政首脑协调委员会)主席的秘书长。外聘审计团主席在 1993 年 1 月的第一封信函中指出，若需要进行特别审查/审计，理事机构应请求委任的外聘审计师进行这项工作并做出相应报告。此类请求均可能产生额外费用。

166. 随后，秘书长致函行政协调会审查这一事项，并在其关于联合国系统活动的独立审计和管理业务审查的报告(A/48/587)中将行政协调会的有关声明转交大会，表示他赞同由外聘审计团提出并得到行政协调会支持的意见和建议(第 4 段)。行政协调会宣称不赞成对个别资金进行独立审计，同时认为在管理业务外部审查方面最好能有某种程度的灵活性(A/48/587, 附件，第 7-8 段)。大会在 1994 年 12 月第 49/216 号决议中提到了上述报告。

167. 同年，联合国与欧盟委员会签署了一项协议，以便后者履行法律要求，为联合国提供资金，用于对由联合国主持并由欧盟委员会独立或共同资助的活动实施核查条款。该协议规定，“欧共体可以对欧共体资助的活动进行相关检查，包括实地检查”。[90] 欧盟委员会代表“将获准进入项目所在地和/或联合国秘书处及有关组织或计(规)划署的总部”，联合国工作人员“将提供所有相关财务资料，并将以适当的具体事例向欧盟委员会代表说明管理账目的方法以及遵循哪些程序来确保账目透明和准确，并预防滥用资金和欺诈行为”[91] 该协议还规定，联合国“会将这些请求转交联合国审计委员会，请其做出必要回复”。[92]

168. 2001 年，外聘审计团主席再次致函秘书长，指出单一审计原则这一事项要由理事机构与其外聘审计师协商后决定，并且建议设立一种机制对第三方的审计要求提出独立建议。随后，审计团主席在 2002 年致联合国主计长的信中表示，不赞成在审计协议中加入不由外聘审计师签署的条款，他还指出秘书长有意考虑所提议的独立建议机制。

---

[89] 单一审计原则最初由美利坚合众国采用。然而，联合国系统内对于其定义仍然存在混淆。此外，某些情况下可以要求对有风险、复杂和/或费用高的项目或方案进行分别评估。

[90] 见 Financial and Administrative Framework Agreement between the European Community, represented by the Commission of the European Communities and the United Nations (FAFA)(《欧洲共同体委员会代表欧洲共同体与联合国签署的财务和行政框架协定》)(2003 年)，附件，第 14 页。

[91] 同上，第 15 页。

[92] 同上。

169. 2003 年，联合国秘书处和欧盟委员会签署了《财务和行政框架协定》(FAFA)，目的是建立“帮助实现千年发展目标的伙伴关系”，[93] 该协定附件中包括上面提及的财务条款，并且为如何进行“检查”提供了进一步指导。据此，委员会可以依据该制度“适当的具体例证”，进行“实地走查”，并要求提供资料和说明，“包括核查原始凭证”。联合国管理部门应逐项审议复印资料的请求，并“在必要时”与外聘审计师协商。[94]

170. 2005 年，联合国财务和预算网同意请求首长协调会管理问题高级委员会支持单一审计原则，并要求理事机构请委任的外聘审计师执行具体检查并向它们分别发布结果报告。[95]

171. 接受访问/调查的内部审计师和外聘审计师指出，过去 5 年间，粮农组织、原子能机构、民航组织、劳工组织、联合国、开发署、救济和工程处、项目事务厅、人口基金、教科文组织、工发组织、儿童基金会和万国邮联等组织都收到了捐助方的请求，请它们开展特别审计(55%)，获取/核查会计记录(40%)，或执行单方面审计任务(5%)。接受这些要求之后，各组织或是利用现有资源开展工作，或是在具体项目中拨出预算，抑或支付额外费用。粮农组织和劳工组织分别在获取/核查会计记录和特别审计方面处理了最多的请求。然而，粮农组织内部审计、监督和管理控制办公室负责人称，除涉及财务和行政框架协定的情况之外，粮农组织严格执行单一审计原则。

172. 欧盟委员会于 2008 至 2009 年间对人口基金设在 8 个国家的办事处进行了核查。监督事务司司长在年度报告中指出，欧盟委员会的这些核查行动可能与“单一审计原则”存在冲突，他还建议联合国主计长召集一次会议，要求所有有关方面，尤其是欧洲审计法院和联合国外聘审计团参加，就今后的工作达成确定的协议。[96] 检查专员得知，外聘审计团公开表明反对第三方应捐助机构的要求进行有关联合国的审计。审计团认为，财务和行政框架协定的核查任务事实上就是审计，若进行这样的核查，则有违单一审计原则。外聘审计团一直表示愿意提供捐助机构可能需要的一切额外保证。由于多年来的持续争议，外聘审计团有理由寻求最高审计机关国际组织的干预。检查专员还获悉，2010 年 11 月在南非召开的最高审计机关国际组织会议上，讨论了这一问题。

[93] 同上，序言，第 1 页。

[94] 同上，附件，第 15 页和第 16 页。

[95] CEB/2005/HLCM/R.20。

[96] DP/FPA/2010/20, 第 46 段至第 47 段；DP/FPA/2009/5, 第 52 段。

173. 正如外聘审计团指出的那样，尊重单一审计原则至关重要，可以避免重复性工作，将对所有各方的影响和成本降至最低，并且最大限度地减少可能导致大范围混乱并对联合国行动性质造成误解的相互矛盾的建议。不尊重单一审计原则可能导致若干不良影响：个别资金的审查同一般的账户审计和控制制度很难分开；关于具体活动的资料同关于其他活动的机密资料亦很难分开；单一领域的审查可能导致对整个会计制度的错误看法；特别审计在使用资源方面效率差，特别是在性质几乎相同的活动方面(A/48/587, 第 3 段)。

174. **检查专员认为，在此背景下，联合国系统各组织的立法/理事机构应重申其对内部审计师和外聘审计师工作的信赖。**

175. 检查专员发现，大多数情况下，此类请求并非依照建议由外聘审计师处理，而是由主计长或**内部审计/监督负责人，甚至是行政首长来处理。检查专员认为核查就相当于审计。因而被审计组织不应考虑核查后提出的任何建议，否则将违反单一审计原则。**

176. 在这种背景下，检查专员认为，为遵守采用单一审计的原则，并确保整个系统一致采用该原则，应向各会员国通报任何捐助方和/或会员国提出的所有核查/审计请求，并就如何处理这些请求提出一个总的行动方针。此外，审计/监督委员会还应酌情监测各组织执行单一审计原则的情况，并就此向立法/理事机构做出报告，以确保加强控制，提高遵守情况。

建议 14

联合国系统各组织的立法/理事机构应指示各组织的行政首长，在与审计/监督委员会和外聘审计师协商后，向其通报所有关于第三方审计/核查的请求。

四. 审计/监督委员会

A. 定义

> **审计委员会是一个独立的专家咨询机构，目的包括审查会计和财务报告过程、内部控制系统、风险和审计过程，以及监测是否符合财务细则和条例以及行为准则的过程。因此，审计委员会是组织治理结构的一部分，也是善治的前提。**[97]

177. 在联合国系统中，审计/监督委员会的职责是帮助立法/管理机构和行政首长履行其监督和管理职责。这些委员会发挥咨询作用。联检组在“监督制度的缺陷”报告中提出一个模型，由联合国各组织的外部监督委员会负责监督外部审计人员和所有内部监督部门的绩效，而不仅仅监督内部审计的绩效。[98]

B. 概况

178. 审计/监督委员会是联合国组织中的新生事物；粮食计划署率先于 1984 年设立了这类委员会，此后，教科文组织和人口基金于 2002 年设立了这类委员会。联检组发布“监督制度的缺陷”报告时，联合国秘书处、各基金和规划署，以及半数的专门机构设有这类委员会。四年后，虽然民航组织、劳工组织、近东救济工程处和卫生组织设立了这类委员会，可谓进展显著，但是原子能机构、海事组织、国际电联、难民署、工发组织、近东救济工程处、世界旅游组织和万国邮联至今尚未设立独立的审计/监督委员会。[99] 检查专员在访问中得知，原子能机构、海事组织和工发组织曾经提出该问题，请立法/管理机构审议，但审议决定没有必要设立这类委员会。**监察专员重申，有必要在没有独立审计/监督委员会的地方设立这类委员会，以便根据联检组的“监督制度的缺陷”报告，确保审计/监督做法的连贯性和一致性。**

179. 就范围而言，变化更加显著。除现有的教科文组织和难民署的监督委员会外，劳工组织和卫生组织新设立的也是监督委员会；产权组织的审计委员会已更名为监督委员会。其他机构，包括联合国、开发署、人口基金、儿童基金、项目厅、粮食计划署、粮农组织和旅游组织则设立了独立的审计委员会，主要负责内部审计，也有一些例外。在粮农组织，财政委员会和审计委员会共同履行监督职能。

---

[97] 联检组提出的定义。

[98] JIU/REP/2006/2，第 20 至 24 段，建议 1。

[99] 难民署、近东救济工程处和万国邮联的审计/监督委员会包括内部人员。

180. 最后，审计/监督委员会的人员组成也发生了巨大变化。之前，这类委员会大多数主要由内部人员组成或由内/外部人员共同组成；完全由外部和独立人员组成的很少(例如教科文组织、气象组织和产权组织)。如今，这类委员会几乎全都由外部人员组成。

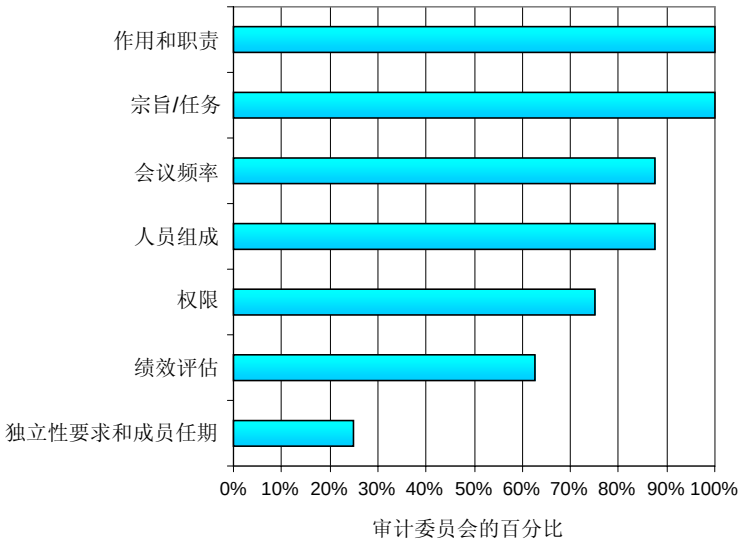
C. 宗旨、权威和职责

181. 内部审计协会制定了《审计委员会章程范本》，[100] 包括宗旨、权威、组成、会议和按领域划分的职责(财务报表、内部控制、内部审计、外部审计、合规、报告及其他)。内部审计事务处代表编写了一份关于审计委员会原则和良好做法的立场声明，[101] 该声明符合内部审计协会的范本，也符合联合国系统各组织具体情形下的宗旨。**检查专员相信，内部审计事务处代表将通过与联合国审计/监督委员会磋商，继续定期更新上述声明。**

182. 不过，检查专员指出，并非所有组织都遵循内部审计协会的范本和内部审计事务处代表的立场声明。首先，虽然所有受访的审计/监督委员会都有审计/监督委员会章程或职权范围，但未必都包括作用和职责，章程未必规定召开会议的频率、与会人员组成或必须具备的资格，更不用说规定独立性、任期长短和绩效评估，以及成员利益冲突等问题，如下文所示。

图 11

审计/监督委员会的章程内容/职权范围 [102]



[100] 2009 年 5 月 6 日修订。

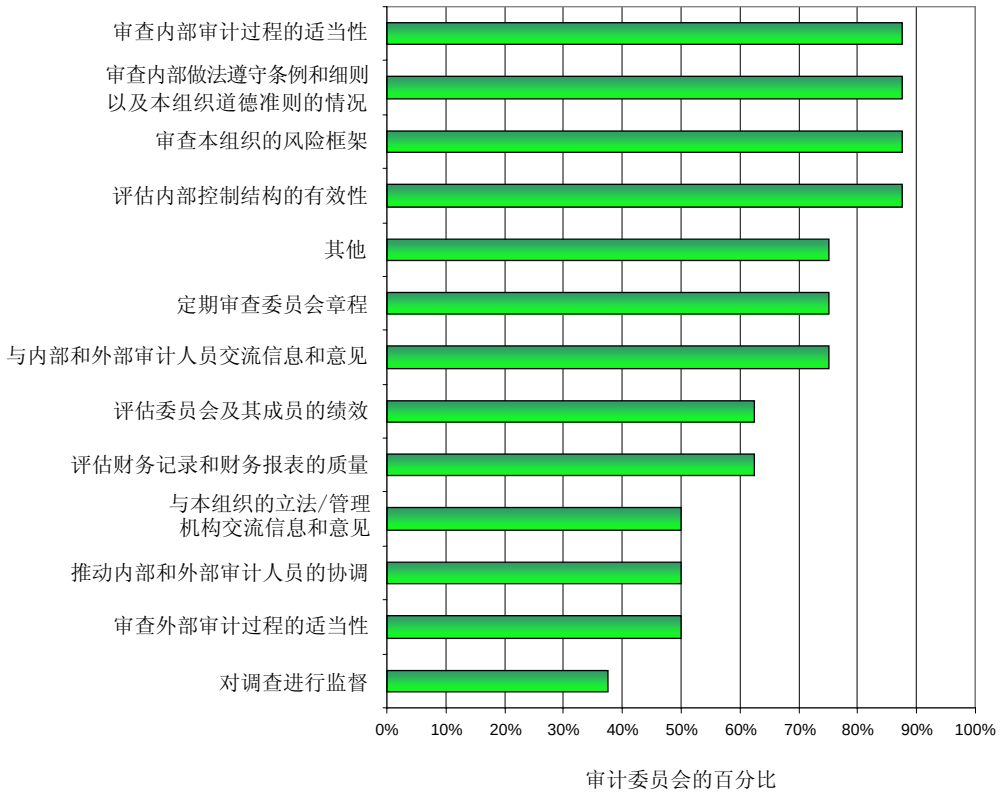
[101] 内部审计事务处代表 2008 年 9 月的立场声明：《联合国各实体和多边机构中的审计委员会》。

[102] 本章所有数据均以审计/监督委员会对调查的答复为基础，这些占联检组各参与组织的 53%。

183. 第二，审查部分审计/监督委员会的章程后发现，除了内容与拟议范本存在差异，在职责、范围和权限方面也存在明显不同。

184. 图 12 显示了对调查作出答复的联合国各组织的审计/监督委员会的职责。据报道，履行最多的职责是：审查内部审计和本组织风险框架的适当性，评估内部控制结构、评估遵守规章和道德准则的情况，以及与内部和外部审计人员交流信息和意见。令人惊讶的是，评估财务记录的质量、会计政策和财务报表并非主要关切；审查外部审计的适当性或推动内部和外部审计人员的协调更不受关注。**检查专员认为，这些工作应当酌情纳入财务条例和细则**。

图 12
委员会的主要职责



185. 值得注意的是，联合国各组织的大多数审计/监督委员会的职权范围几乎都不涵盖外部审计人员。就接受审查的委员会的职权范围而言，民航组织和人口基金的做法最好，其职权范围包括评估内部和外部审计人员的效率和效果，以及审查他们的费用/预算。相反，劳工组织、教科文组织和产权组织的审计/监督委员会的职权范

围不包括任何对外部审计人员绩效的正式审查。[103] 联合国的独立审计咨询委员会也存在同样问题。关于这一点，检查专员得知，独立审计咨询委员会职权范围的初稿中原本载有关于监督外部审计人员工作的规定，但是遭到外聘审计团的反对，认为对其独立性构成威胁。结果，职权范围的终稿明确将重点放在内部监督事务厅的工作上，尽管该职权范围的一条总则规定，该委员会就审计及其他监督职能(暗中涵盖了联合国审计委员会的工作)的范围、结果和有效性向大会提出意见。[104]

186. 检查专员注意到该委员会由立法/管理机构指定的独立外部专家组成，直接向会员国报告。问题是由谁来审计审计人员？**因此，检查专员认为，应当审查独立审计咨询委员会的职权范围，将其咨询职能明确扩大到涵盖联合国审计委员会的工作，以及一个审计/监督委员会的其他正式和重要职能。**关于这一点，检查专员指出，大会第 61/275 号决议规定，在第六十五届会议上修订独立审计咨询委员会的职权范围，并呼吁会员国抓住该机会，相应地扩大该委员会的任务。独立审计咨询委员会在 2009/2010 年报告中，除其他外，提议对其职权范围做出某些修订(A/65/329 号文件附件二)。不过，该提议没有呼吁将独立审计咨询委员会的职责扩大到监督外部审计人员的绩效。检查专员了解到，如果大会希望由审计咨询委员会来行使通常赋予审计委员会的某些与外部审计人员有关的职能，独立审计咨询委员会倒是拥有相应的专长和能力。

187. 内部审计事务处代表第四十届会议上介绍的审计委员会实务基准调查 [105] 的结果，也突出显示了审计/监督委员会的主要职责；除其他外，需要加强的领域包括外部审计人员的绩效。

建议 15

为加强问责制、控制和遵守规定，立法机构应当修订审计/监督委员会的任务，纳入对内部和外部审计人员绩效的审查，以及包括治理和风险管理在内的其他职责。

188. 根据最佳做法，应当在职权范围或章程中明确规定审计委员会与内部和外部审计的关系，检查专员建议审计/监督委员会的任务应当涵盖表 3 列出的职责。[106]

[103] 气象组织告知联检组，如有要求，将在审计委员会会议上审查外部审计人员的绩效(2010 年 10 月)。

[104] 大会第 61/275 号决议，附件第 4 页。

[105] 关于是否符合审计委员会公认准则以及联合国各实体及其他类似多边机构确认的良好做法的调查结果，内部审计事务处代表会议第四十届会议，2009 年 10 月。

[106] 2009 年 5 月 6 日修订的内部审计协会《审计委员会章程范本》；普华永道，Audit Committees Effectiveness – What Works Best (内部审计协会研究基金会，2005 年)。

表 3
审计/监督委员会的拟议职责

审计/监督委员会的职责	内部审计	外部审计
审查内部审计的章程、活动、人员配备，以及所需其他资源和组织结构	X	不适用
审查审计计划并提出修改意见	X	仅审查范围和方法
审查并同意成员任免、替换和费用(如适用)情况	X	X
审查提供的审计服务的绩效	X	X
审查审计职能的有效性	X	X
定期举行非公开会议，讨论问题	X	X
审查内部和外部审计之间的协调	X	X
审查妨碍审计人员在业务或职能独立性的障碍，并提供咨询意见	X	X

189. 关于这一点，注意到独立审计咨询委员会(对内部监督事务厅及其涵盖的基金和规划署，例如联合国贸易发展会议(贸发会议)、环境署、联合国毒品和犯罪问题办事处(毒品和犯罪问题办事处)、难民署和联合国人权事务高级专员办事处)的权限与联合国审计委员会(对联合国以及其他基金和规划署，例如开发署、人口基金、儿童基金和项目厅)的权限存在差异。同样，根据最佳做法，应当定期审议所有审计委员会的职权范围，以确保它们包含所有规定要素，并在立法/管理机构的许可下，根据需要更新其职权范围。目前，万国邮联、难民署、儿童基金、人口基金和开发署的审计/监督委员会的章程/职权范围完全由行政首长批准。执行以下建议将提高有效性和效率。

建议 16

立法机构应当要求审计/监督委员会的章程/职权范围接受定期审议，至少每三年一次，任何改动都必须提交立法机构批准。

D. 人员组成

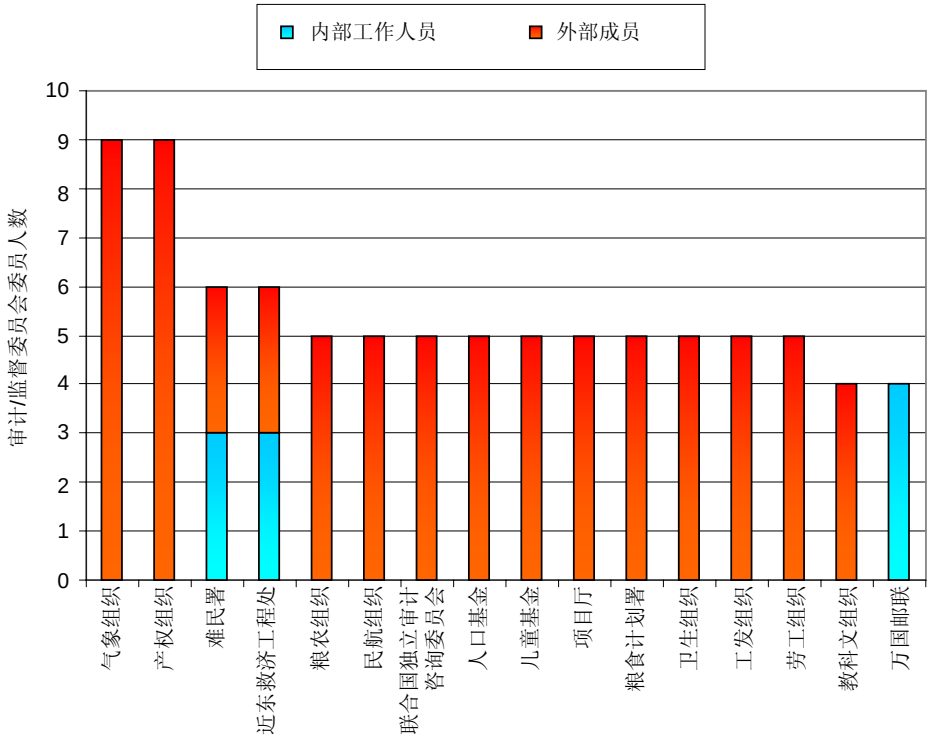
190. 关于审计/监督委员会的人员组成，经验表明，限制委员人数的做法非常明智，此外，人员组成应涵盖各方面的技能和能力，包括丰富的管理经验、会计和财务报告的知识、内部控制、风险管理、审计、治理问题，以及对本组织和联合国行政系统具有一定的了解。委员中至少有一名财务专家。所有专家成员都应当是外部人员，

而非本组织工作人员，以确保其独立性、能胜任和客观性，并且应当入职并就本组织业务接受培训，以便能够迅速提供附加值。

191. 如图 13 所示，联合国系统各组织的审计/监督委员会的实际人员组成不完全符合最佳做法。就委员人数而言，三至九人 (产权组织 [107] 和气象组织)不等。难民署和近东救济工程处的委员会，内部和外部人员各占一半，气象组织的委员会由会员国代表和外部专家组成，万国邮联的委员会由该组织的管理人员组成。难民署的审计委员会成员包括主计长和监察主任。

图 13

联合国系统各组织的审计/监督委员会



192. 对审计委员会成员的要求应当加上地域和性别平衡，以及适当的技能和经验。不过，一些委员会没有达到这些要求，例如产权组织(性别不平衡——委员均为男性)。

193. 委员候选人由立法/理事机构、内部审计/监督部门领导、委员会主席提议，或由管理层提名。教科文组织和粮食计划署则通过发布公告提名。任命大多由行政首长或立法/理事机构批准。执行以下建议将加强透明和问责。

[107] 产权组织 2011 年新组建的审计委员会人数减少为七人。

建议 17

立法/管理机构应选举/任命审计/监督委员会委员，人数应为五至七人，并适当考虑专业能力、地域分布和性别平衡，以代表管理机构的集体利益。除非审计/监督委员会是立法/管理机构的下属委员会，否则应由一个委员会筛选候选人，以确保符合上述规定，包括任命前的独立性。

E. 独立性

194. 上文讲到，委员会章程，以及所有委员均为外部人员，并直接向立法/理事机构报告，保证了审计/监督委员会及其成员的独立性。不过，很多组织并未严格遵守这些规定。

195. 此外，根据内部审计事务处代表拟议的立场声明，要想确保委员被视为客观行事，委员任期应限定为：不连任的情况下，任期不得超过六年，连任一届的情况下，每届不得超过四年，不得有受雇于该组织的经历，并且今后五年内不得受雇于该组织。最后，他们必须和内部及外部审计人员一样，受制于财务披露和利益冲突政策。

196. 审议发现，符合拟议标准的组织极少。目前，任期从一年到四年不等，联合国大多数组织允许连任一届。粮农组织、项目厅、万国邮联和气象组织不限任期。在卫生组织，任期为四年，不得连任。开发署和教科文组织分别规定今后两年和五年内不得受雇于该组织。儿童基金规定任期为两年，可连任一届。人口基金和粮食计划署启动了轮换制度，任期三年，可连任一届，还启动了一个招聘程序，确保通过交错任命委员提供延续性。其他组织没有相关法律规定。审计/监督委员会的报告大多通过行政首长提交，只有民航组织、联合国、开发署、产权组织直接提交立法/管理机构。

197. 虽然所有接受调查的审计/监督委员会主席都将委员独立性评为“满意”，但是检查专员认为大多数组织仍有待改进。

F. 资源

198. 除人口基金向委员会委员付费外，大多数情况下，审计/监督委员会委员义务提供服务。通常，参加委员会会议及其他相关会议的旅费和每日生活津贴由组织承担，不过民航组织除外，由委员所在国政府支付这些费用。审计/监督委员会 2009 年的预算从 20,000 美元(教科文组织)到约 600,000 美元(联合国)不等(第 A/64/6 号文件(第一部分)，第 15 页)。

199. 审计/监督委员会主要通过内部审计处、本组织的执行办公室或行政部门获得秘书处支持。**关于这一点，检查专员认为，如果工作人员在闭会期间直接向审计/监督委员会主席报告，将更好地保障审计/监督委员会的独立性**。

G. 会议

200. 为行使职权，审计/监督委员会应当全年定期举行会议，考虑最佳做法和此类会议的成本/效益后决定会议日期。每次会议应至少为期两天，以便更好地利用时间和资源，讨论审计委员会议程上的问题。应当要求所有委员参加，最好本人到场，或通过电话/电视会议参加。在联合国系统各组织中，审计委员会每年举行二至四次会议，每次一至五天不等，每年召开二至二十天会议，视各组织的情况而定。通常通过协商一致的方式做出决定。无法取得协商一致时，儿童基金会以简单多数做出决定，而粮食计划署则规定必须达成一致。

201. 接受调查的所有审计/监督委员会通常都会邀请管理层的代表，内部审计/监督部门的领导，有时也会邀请外部审计人员单独参加非公开会议，提供所需信息。

H. 报告

202. 根据最佳做法，审计/监督委员会应当在每次会议结束后编写一份报告，并编写关于其活动、结论、建议的年度报告，如有必要，还应编写中期报告，这些报告应由委员会主席直接提交立法/理事机构。不过，联合国各组织的大多数审计委员会通过行政首长向立法/理事机构报告，例如粮农组织、劳工组织、教科文组织、人口基金、儿童基金、项目厅和难民署。**检查专员认为，这类报告应当直接向立法机构提交，同时抄送各自的行政首长，以便其就报告提出意见**。

203. 此外，为保证透明和权责明确，应当在本组织的网站上公布这些报告。劳工组织、联合国、开发署、人口基金、儿童基金、气象组织和产权组织在互联网上公布报告，而民航组织和教科文组织只在内网上公布报告。

建议 18

为确保透明和推广最佳做法，根据最佳做法，审计/监督委员会主席至少应向立法/理事机构直接提交一份年度报告，如行政首长另有意见，也应一并附上，这些都应公布于该组织网站。

I. 建议的后续行动

204. 尽管这些建议具有咨询性质，但是来自最佳做法和经验，旨在加强治理过程并提高审计职能在组织中的地位，因此应当对所有采纳的审计/监督委员会建议进行监测，直至执行。

205. 在大多数组织，内部审计或审计/监督委员会拥有追踪审计委员会建议并采取后续行动的系统。监测周期视组织而定，每年一至三次不等。显然，开发署和万国邮联没有这样的系统。

206. 基于提供的数据，检查专员无法评估建议的执行程度。对联合国九个组织的审计/监督委员会年度报告的书面材料审评显示，只有联合国/独立审计咨询委员会的报告中载有关于执行委员会建议的章节(A/64/288, 第 8-10 段)。**检查专员认为，委员会每届会议都应审查建议的执行情况，并纳入年度报告。产权组织的审计委员会决定每两年进行一次这样的审查，以便管理人员有时间采取适当的行动。**

J. 绩效评估

207. 审计/监督委员会至少应每年评估其绩效，采取纠正行动/措施，考虑如何改进。几乎没有组织自称做到这一点，只有人口基金和粮食计划署定期评估委员会成员的个人绩效。

208. 开发署、项目厅、人口基金、儿童基金、粮农组织、粮食计划署和农发基金等组织拥有类似职权的审计委员会可开展同行审评，这将有助于评估其绩效。

209. 独立审计咨询委员会在编写向大会提交的关于修订其职权的建议时，开展了一项调查，搜集关于其绩效的反馈意见。**检查专员认为，审计/监督委员会应定期开展绩效自评，包括拥有类似职权的组织之间开展同行审评，至少每四年一次。**作为良好做法的案例，提到了产权组织的审计委员会，该委员会于 2009 年发布了一份关于其活动和绩效的四年期评估报告。[108]

[108] 产权组织审计委员会自 2008 年的报告，WO/GA/38/2 和 Corr 号文件。

五. 协调

210. 内部和外部审计人员应当彼此之间，并与其他内部和外部监督服务提供者分享信息，协调努力，以确保适当的覆盖，减少重复，通过更高效和有效的审计创造附加值，监测审计建议，减少对受审计业务的干扰。在这方面，接受访问/调查的行政首长对此类协调的有效性表示关切，检查专员也表示了同样关切。

211. 沟通/协调是一个双向的过程，不仅包括交流审计计划、报告和管理层信件，还包括共同制定计划、允许对方查看自己的审计方案和文件，定期举行会议，制定方法，以及在不妨碍独立性的情况下酌情共同培训。令人遗憾的是，有时缺乏协调，或效果不佳，下文将更加详细地加以讨论。

212. 有效的信息分享和协调的一个前提是存在通用的“确认图”，列出各内部和外部监督部门的职责和权限，即“哪个部门负责什么，服务对象是谁”，以确保重要的业务/组织风险不出纰漏和适当管理。确认图是一项组织工具，可以避免重复和某些领域被遗漏，是透明和全面记录并报告协调和确认活动有效性的工具。根据内部审计协会第 2050 号标准，“确认图”除其他外，应当包括内部和外部审计范围，以及其他确认提供者的服务范围。

213. 只有项目厅自称有这样的确认图；45%的组织表示有问责框架，可等同于确认图。不过，一半的框架都不涉及内部和外部审计职责的划分，以及审计与组织内其他监督职能的区别。对十个组织的书面材料审评表明，气象组织和产权组织没有这样的确认图，另外三个组织未公布其确认图/框架。劳工组织拥有这样一个框架，但是没有明确界定外部和内部审计人员的职责划分，而开发署、儿童基金和项目厅的框架规定了职责划分。

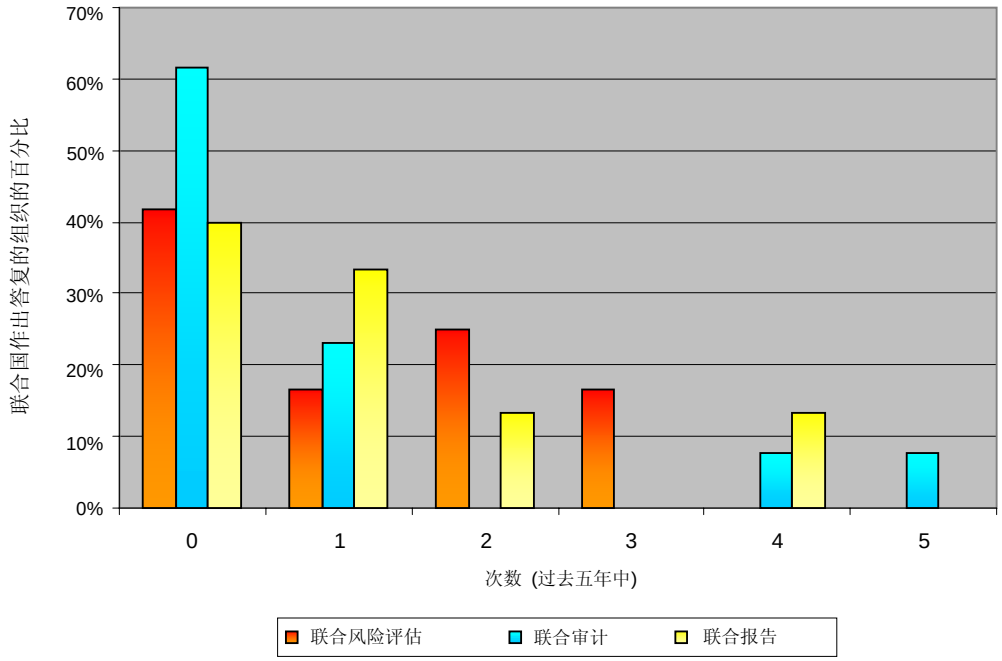
214. **检查专员认为，不论是审计/监督委员会，还是(审计/监督委员会尚未设立的情况下)立法/理事机构都应在立法/理事机构的批准下，酌情在确认图或问责框架中明确每个监督机构的职责和权限，以及它们之间的互动。**

A. 内部审计机构之间的协调

215. 内部审计人员之间的协调逐步如期出现在双边和系统一级，以及审计过程的不同阶段：初步规划阶段、实施审计时和报告时。

216. 近年来，联合国、一些基金和规划署(开发署、人口基金、儿童基金、项目厅和粮食计划署)以及少数专门机构(粮农组织、教科文组织、工发组织、卫生组织)联合起来，主要针对多捐助方信托基金，统一的现金转账方法、人道主义应急行动、联合方案和试点项目开展联合风险评估、联合报告，并在一定程度上开展联合审计。内部监督事务厅、开发署和人口基金在这方面发挥了先行作用。

图 14
联合内部审计工作



217. 例如，苏丹的几个多捐助方信托基金之一——苏丹共同人道主义基金由六个机构的内部审计部门分别审计，开发署就此编写了综合报告。粮农组织、开发署、教科文组织、儿童基金和粮食计划署共同开展了对缅甸应急行动的风险评估。在开发署和儿童基金的参与下，人口基金率先在越南就统一的现金转账方法的执行情况开展了机构间审计，为今后的审计制定了框架，并再次在马拉维检验。粮农组织内部审计/监督主任告诉检查专员，粮农组织、农发基金和粮食计划署已商定共享各自业务风险评估的结果。开发署领导的针对海地的多捐助方信托基金的联合审计或与其他部门协调的审计正在筹备中。联合国内部审计事务处代表业务小组支持审计多捐助方信托基金的两个框架和联合国联合方案制定。该小组还就关于联合国上下一致、多捐助方信托基金和联合活动的标准联合国谅解备忘录和标准行政安排中的标准审计和调查条款达成了一致(2008 年 10 月)。

218. 这些努力在计划、协调和通报结果方面遇到了困难。已记录的主要制约包括：协调各组织的工作计划和优先事项，以及不同的风险等级和模型，整合和共享工作文件，报告不同的报告格式和方法，分享信息和人力资源。

219. 不过，除了委托开发署完成的对联合国驻地协调员活动的审计，在审计联合方案和联合国试点项目方面，还是开展了工作。虽然大多数组织理论上都支持“一个联合国”的理念，但是仅有三分之一的受访者就“统一的审计”的必要性和好处做出评论。三分之一的组织认为审计“一个联合国”是一项重大挑战/制约。[109]

220. 联合国各组织和多边金融机构内部审计事务处代表年度全体会议，为内部审计部门之间的协调做出了贡献，该会议不仅是一个联络的场所，而且提供了交流经验、最佳做法和经验教训的机会，更重要的是，有助于通过开展调查和编写有关共同关注的重要问题的立场文件，设定基准和标准。

221. 为了推动与联合国内部审计和监督有关的做法和经验的发展和交流，联合国各组织内部审计部门的代表(联合国内部审计事务处代表)自 2007 年起，每年作为一个单独的小组举行会议。此外，联合国内部审计事务处代表业务小组在联合国内部审计事务处代表会议与联合国各机构之间发挥了重要的协调作用，12 个联合国组织根据商定议程，每六至八周举行一次电话会议。[110]

222. 行政首长协调会的三大支柱之一——联合国发展集团于 2008 年设立了共同筹资、财务和审计问题工作组，就在国家一级推动该领域的协调性、有效性和统一性提供指导。不过，为避免重复，任何审计相关问题都交由联合国内部审计事务处代表业务小组处理，并在规定时间内向工作组报告。

B. 外部审计机构之间的协调

223. 外聘审计团确保外部审计人员之间的协调，联合国系统各组织所有最高审计机构均参加了该审计团。审计团每年年底举行会议，选举主席。审计团协调联合活动，采纳最高审计机构关于财务和业绩审计的意见，还编写一些联合文件。

224. 联合国系统各组织外部审计人员统一和协调的案例很少。审计团基于个别审计意见编写的关于联合国在印度洋海啸后提供援助的联合报告，[111] 是外部审计人员第一次，也是唯一一次重大联合行动；过去五年没有开展任何联合审计。瑞士联邦审计署和加拿大审计总署自称在劳工组织——国际电联开展了联合审计，审计劳工组织/国际电联工作人员的医疗保险基金。

---

[109] 联合国内部审计事务处代表业务小组决定，在评估“一个联合国”之前，暂时搁置对联合国试点项目的审计，以避免重复工作，并首先审查评估结果。

[110] 联合国发展集团共同筹资、财务和审计问题工作组，职权范围，2008 年 6 月 23 日，以及联合国内部审计事务处代表业务小组在共同筹资、财务和审计问题工作组会议上的发言，2009 年 12 月 4 日。

[111] P/47/06。

225. 虽然采用通用财务和审计标准，但是每个最高审计机构还是带有不同国家政府审计环境的痕迹。因此，经验交流是提高它们在联合国审计环境中有效性的关键。

C. 内部和外部审计机构之间的协调

226. 实践中，外部审计人员总能获得内部审计人员的工作文件，反之不然。加强内部和外部审计人员的协调应当让所有接受审计的组织和利益攸关方受益。这种协调可以包括编写审计计划，以及共享审计风险评估、审计方法、工作文件和报告。这包括定期共享审计计划和报告，近东救济工程处除外。在联合国，独立审计咨询委员会在活动报告中建议，应当在批准审计计划前，在规划阶段进行这种协调(A/63/328 号文件第 23 段)。联合国其他组织也应委托其审计/监督委员会进行这种协调。

227. **检查专员认为，外部审计人员应当从内部审计人员的工作中受益**。这要求评估内部审计工作的客观性，内部审计人员的能力和应有的职业审慎性，采用的审计程序，以及对审计人员工作的记录和监督。[112]

228. **审计专员认为，内部和外部审计人员的沟通和协调有待加强**。

D. 与其他内部和外部审计机构之间的协调

229. 与其他内部和外部可靠性担保人之间的协调，对于内部审计人员而言，主要通过与行政首长、主计长和监督办公室的会议，有时也通过与审计/监督委员会和管理委员会、调查和道德办公室的会议，最后才是通过与外部审计人员的会议。

230. 在粮农组织和儿童基金，内部审计/监督部门的领导参加高管会议，粮农组织的相关领导还作为观察员参加该组织的某些重要业务会议。在世界银行，负责审计的副总裁参加日常的行政管理会议。通过这些方式，他们密切掌握其组织的重大发展，可以更好地为治理过程贡献力量。**检查专员认为这是一种好的做法，应当在联合国系统其它组织推广**。

231. 30%的内部审计部门认为与其他监督部门的协调是一个挑战/制约。产权组织自 2009 年起定期举行审计委员会、外部审计人员、审计/监督和行政首长会议。这种做法被证明很有帮助。监督部门之间协调的一个最佳做法是，内部监督事务厅、联合国审计委员会和联检组每年至少举行一次正式的三方会议。**检查专员建议其他组织也采用这种做法**。联合国审计委员会、外聘审计团和联检组还作为观察员参加内部审计事务处代表会议。

[112] 国际审计准则 610：利用内部审计工作。

E. 审计/监督委员会之间的协调

232. 接受采访的一些主席认为，审计/监督委员会之间的协调一直是临时性质，应当正规化。与内部审计事务处代表会议和外聘审计团会议一样，审计/监督委员会主席至少可以安排年度会议，甚至可以采取电话/电视会议方式，交流审计做法，讨论整个系统的审计问题。主席不妨共同决定这些会议的议程和安排。或者采纳检查专员的意见，由独立审计咨询委员会举行审计/监督委员会主席会议，以实施上述协调。

233. 总之，内部、外部审计人员与审计/监督委员会彼此，以及与管理层维持顺畅和客观的关系时，工作最有效并能够更好地为治理过程贡献力量。不过，检查专员也意识到，这些行为方尚未在整个系统内建立起有效的协调与合作。因此，检查专员认为，审计/监督委员会应当酌情基于应当由各自立法/理事机构批准的确认图和问责框架，实现外部和内部审计人员的协调与合作，这是理想的情况。

附件一

联合国系统各组织审计职能概览

	内部监督/审计			审计/监督委员会	
组织	名称	监督职能	外部审计人员	名称	成立年份
粮农组织	监察主任办公室(OIG)—内部审计股	审计/调查监察	菲律宾审计委员会(COA)	审计委员会(AC)	2003 年
原子能机构	内部监督事务厅	审计/评估调查	德国最高审计机关	无审计委员会	不适用
民航组织	评估和内部审计办公室(EAO)	审计/评估调查	法国审计法院	评估和审计咨询小组(AGEA)	2008 年
劳工组织	内部审计和监督办公室	审计/监察/调查	加拿大审计总署	独立监督咨询委员会(IOAC)	2008 年
海事组织	内部监督事务厅(IOS)	审计/评估调查	印度主计长兼总审计长	无审计委员会	不适用
国际电联	内部审计股(IAU)	审计/监察/调查	瑞士联邦审计署	无审计委员会	不适用
联合国	内部审计司(OIOS/IAD)	审计/评估/监察/调查	法国审计法院(自2010年7月起被英国取代)	独立审计咨询委员会(IAAC)	2005 年
开发署	审计和调查办公室(OAI)	审计/调查	南非共和国总审计长	审计咨询委员会(AAC)	2006 年
教科文组织	内部监督事务厅(IOS)	审计/评估调查	法国审计法院	监督咨询委员会(OAC)	2002 年
人口基金	监督事务司(DOS)	审计/评估调查	南非共和国总审计长	审计咨询委员会(AAC)	2002 年
难民署	审计科(OIOS/IAD—日内瓦办事处)	审计	法国审计法院(自2010年7月起被英国取代)	内部监督委员会(IOC)	1997 年
儿童基金	内部审计办公室(OIA)	审计/调查	中华人民共和国审计署(CNAO)	审计咨询委员会(AAC)	2006 年
工发组织	内部监督事务厅	审计/调查监察	巴基斯坦总审计长	无审计委员会	不适用
项目厅	内部审计和调查小组(IAIG)	审计/调查	南非共和国总审计长	审计咨询委员会(AAC)	2007 年

	内部监督/审计			审计/监督委员会	
组织	名称	监督职能	外部审计人员	名称	成立年份
近东救济工程处	内部监督事务处	审计/评估监察/调查	南非共和国总审计长	内部监督咨询委员会(ACIO)	2007 年
世界旅游组织	无内部审计	不适用	印度主计长兼总审计长	无审计委员会	不适用
万国邮联	内部审计办公室	审计/调查	瑞士联邦审计署	内部审计委员会	2005 年
粮食计划署	监察主任和监督办公室	审计/监察/调查	英国国家审计署(自 2010 年 7 月起被印度取代)	审计委员会(AC)	1984 年(2004 年改组为只有外部审计人员)
卫生组织	内部监督事务厅	审计/评估调查	印度主计长兼总审计长	独立专家监督咨询委员会	2009 年
产权组织	内部审计和监督司(IAOD)	审计/评估监察/调查	瑞士联邦审计署	审计委员会(建议改为独立审计监督委员会)(IAOC)	2006 年
气象组织	内部监督办公室(IOO)	审计/评估/监察/调查	英国国家审计署	审计委员会(AC)	2003 年

附件二

各参与组织根据联检组建议拟采取的行动概览

JIU/REP/2010/5

		预期效果	联合国、联合国基金和规划署												专门机构和原子能机构												
			联合国*	贸发会议	毒品和犯罪问题办事处	环境署	人居署	难民署	近东救济工程处	开发署	人口基金	儿童基金	粮食计划署	项目厅	劳工组织	粮农组织	教科文组织	民航组织	卫生组织	万国邮联	国际电联	气象组织	海事组织	产权组织	工发组织	国际旅游组织	原子能机构
报告	供采取行动		☒	☐	☐	☐	☐	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒	☒
	供参考		☐	☒	☒	☒	☒	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
建议 1		e	I					I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I		I
建议 2		e	I					I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I		I
建议 3		e	L					L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L		L
建议 4		e						E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E	E		E
建议 5		b	I					I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I		I
建议 6		e	A					A	A	A	A	A		A	A	A	A	A	A		A		A				
建议 7		e							L						L			L		L		L	L	L	L		
建议 8		a							L																L		L
建议 9		e	I					I	I		I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I		I
建议 10		a	L						L		L														L		L
建议 11		bB	L												L	L	L	L	L			L		L			
建议 12		e	L												L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L
建议 13		a	L					L	L	L	L	L		L	L	L	L	L	L		L	L	L	L	L	L	L
建议 14		d	L					L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L	L		L	L	L	L	L	L	L

	预期效果	联合国、联合国基金和规划署												专门机构和原子能机构											
		联合国*	贸发会议	毒品和犯罪问题办事处	环境署	人居署	难民署	近东救济工程处	开发署	人口基金	儿童基金	粮食计划署	项目厅	劳工组织	粮农组织	教科文组织	民航组织	卫生组织	万国邮联	国际电联	气象组织	海事组织	产权组织	工发组织	国际旅游组织	原子能机构
建议 15	e	L					L	L		L	L		L	L	L	L	L	L	L		L		L			
建议 16	e	L					L	L		L	L	L	L	L	L	L	L	L	L		L		L			
建议 17	b	L					L	L		L	L	L	L	L	L	L	L	L	L		L		L			
建议 18	b	A					A	A		A	A	A	A	A	A	A	A	A	A				A			

图例：L： 供立法机关作出决定的建议

E： 供执行首长采取行动的建议（* 行政首长协调会为其主席）

I： 供内部审计/监督部门领导采取行动的建议

A： 供审计/监督委员会采取行动的建议

□： 不要求该组织采取行动的建议

预期效果：a： 加强责任 b：推广最佳做法 c：加强协调与合作 d：加强控制与执行 e：提高成效 f：节省大量资金 g：提高效率 o：其他

* 指列入 ST/SGB/2002/11 号文件，除贸发会议、毒品和犯罪问题办事处、环境署、人居署、难民署和近东救济工程处以外的所有实体。