

行政法制丛书

实用审计法

主 编 张玉龙

副主编 魏礼江

撰稿人 （以姓氏笔划为序）

王世成（第五、八、十章）

卢建康（第四、七、九章）

郭立志（第二、三、六章）

魏礼江（第一、十一章）

中国政法大学出版社

特别是对各级主要行政领导干部，也是必读的教材。

编写这类丛书在我国尚属初次尝试。初试者，必有新颖、独特之处；当然也会有不足之处。相信这套丛书定会在使用过程中更加成熟、完善。

江 平

黄曙海

1992年8月

(京)新登字185号

行政法制丛书
实用审计法
主编 张玉龙

*

中国政法大学出版社出版
宝坻第十印刷厂印刷
新华书店经销

*

850×1168毫米 32开本·7.75印张 194千字
1993年5月第1版 1993年5月第1次印刷
ISBN 7—5620—0885—x/D·835

印数4,000 定价: 5.00元

行政法制丛书编委会

主任委员 江 平 黄曙海

副主任委员 应松年 高 帆

委员（以姓氏笔画为序）

王成栋 池源淳 朱维究

袁建国 率蕴铤

序

我国改革的深入发展和政府职能的转变，迫切需要有计划地培养一支素质较高的政府法制工作干部队伍。根据培训政府法制干部的要求，国务院有关部门与中国政法大学联合编写了行政法制丛书。这套丛书分基础学科与部门法学科两部分。基本法律课程是由中国政法大学的教授、学者编写，专门法律课程由国务院有关部门的专家和具有丰富经验的实际工作者编写。它不仅适用于政府部门法制干部进修和自学，对于大学法律院系师生以及对自学法律知识有兴趣的人都有参考价值。

行政管理是一门科学。研究这门科学为的是掌握行政管理的规律，减少盲目性，提高自觉性。要提高行政管理的效率，并达到预期的管理目标，必须学习和掌握行政管理的规律。行政管理更需要法治，现代的行政管理从根本上说，是法律的管理。在政府法制中不仅要有完整的行政法律规范体系，而且要求有严格的行政法律监督手段和严明的行政执法体制。只有把行政管理纳入有章可循的法治轨道，才能够抗御个人擅权和以权谋私的行为。正因如此，党的十三大给予行政管理法制化以高度重视，明确指出，“要使行政管理走上法制化的道路。”

行政管理还需要懂法治善管理的人才。实施国家公务员制度需要培养和造就一大批行政管理的公务人员，使合格的优秀人才进入各级政府机关。对现有行政工作人员，首先是政府法制工作人员进行政府法制培训，是达到公务员标准的重大措施之一。

我们希望，编写这套行政法制丛书，能够在促进我国政府法制工作方面起一定作用。从发展趋势看，这套教材对于各级领导干部，

目 录

第一章 审计法概述	(1)
第一节 审计的概念.....	(1)
第二节 审计法的概念.....	(5)
第三节 审计法律关系.....	(10)
第四节 审计法律规范的形式.....	(12)
第二章 审计组织和审计人员	(16)
第一节 审计组织.....	(16)
第二节 审计人员.....	(19)
第三章 审计组织的主要任务和职权	(26)
第一节 国家审计机关的主要任务和职权.....	(26)
第二节 内部审计机构的任务和职权.....	(34)
第三节 社会审计组织的主要业务.....	(36)
第四节 授权与代理.....	(37)
第四章 审计行为	(42)
第一节 审计行为的概念和分类.....	(42)
第二节 抽象审计行为.....	(45)
第三节 具体审计行为.....	(46)
第四节 审计行为的变更、撤销与废止.....	(49)
第五章 审计强制执行	(54)
第一节 审计强制执行的概念.....	(54)
第二节 审计强制执行的种类.....	(58)
第三节 审计强制执行的程序.....	(59)
第六章 审计证据制度	(63)

第一节	审计证据的概念	(64)
第二节	审计证据的表现形式	(66)
第三节	审计证据的分类	(70)
第四节	审计证明	(74)
第七章	审计工作程序	(80)
第一节	审计工作程序的概念	(80)
第二节	审计工作程序中的准备阶段	(82)
第三节	审计实施阶段	(83)
第四节	审计终结阶段	(85)
第八章	审计复议	(90)
第一节	审计复议的概念	(90)
第二节	审计复议组织	(96)
第三节	审计复议的范围	(99)
第四节	审计复议的原则	(102)
第五节	审计复议的程序	(104)
第九章	审计法律责任	(109)
第一节	审计法律责任	(109)
第二节	制裁	(111)
第十章	审计诉讼	(117)
第一节	审计诉讼的概念	(117)
第二节	审计诉讼参加人	(119)
第三节	审计诉讼管理制度	(125)
第四节	涉外审计诉讼	(128)
第十一章	外国审计法简介	(130)
第一节	概述	(130)
第二节	英国审计法	(140)
第三节	法国审计法	(144)
第四节	前苏联监督(审计)法	(147)

第五节	日本审计法	(150)
第六节	国际审计组织简介	(153)
附录一	《中华人民共和国宪法》有关条文	(157)
附录二	中华人民共和国审计条例	(159)
附录三	国务院关于违反财政法规处罚的暂行规定	(175)
附录四	中华人民共和国行政诉讼法	(190)
附录五	行政复议条例	(203)
附录六	英国国家审计法	(214)
附录七	日本会计检查院法	(222)
附录八	利马宣言——审计规则指南	(232)

第一章 审计法概述

研究审计法这一特定的社会现象及其发展规律，揭示审计法的根本属性，必须首先按照历史的逻辑考察、研究审计的起源和发展沿革，揭示出审计的本质，从而从中探索并找出审计法律这一事物所包含的特殊矛盾及其内在的必然联系。因此，本章首先介绍审计的概念。

第一节 审计的概念

一、审计的产生和发展

审计的起源很早，对于审计是基于什么原因产生和发展起来的，国内外审计学家和史学家们认识不一，综观学者们的意见，主要有三种观点：

一种观点是审计源于会计，认为审计是会计发展到一定阶段的产物，是适应会计检查的需要而产生的。其基本论据有三点：一是认为会计是专门人员运用一定的记录方法，对所有的经济业务进行反映，并且以报告的方式达到预定的计算目的，这种记录和报告是否真实正确，就必须由有关人员进行检查。审计的“计”一般就是指会计的“计”，审计就是审查会计。二是中国历史上曾将审计表述为“听其会计”，在14世纪，英国的审计工作也是通过由会计人员大声朗读会计记录，审计人员听取这些记录，进而判断会计记录是否正确来进行的。三是从审计发展过程来看，在相当长的一段时间里，审计的主要工作内容就是查帐，因此，审计是适应会计检查的需要产生的。

第二种观点是审计源于财政监督的需要，是对国家财政收支进行检查监督的一种形式。其主要论据是：财政是国家实现其职能，参与一部分社会产品的分配和再分配的过程。最高权力者为了维护自身的利益，巩固它的统治，必须对财政收支进行检查和监督，这种检查就是国家审计。

第三种观点认为审计源于经济监督的需要。主要理由是，认为审计从一开始就不是会计的附庸品，二者是不同质的两个概念，因为会计产生于经济管理的需要，审计产生于经济监督的需要。

以历史唯物主义观点进行考察便不难发现，不论是在中国还是在西方，审计都是在一定的经济关系下，基于经济监督的需要而产生的。因此，第一、第二两种观点，显然片面。根据史籍记载，我国西周时代，外国在罗马帝国时代就有了审计。在此后的较长历史时期内，审计都是统治者用以监督财政收支，以确保经手和保管财物的人员，忠实地履行其职守的主要手段。因此，目前我国多数学者认为，当财产所有者将其财产交付于他人代管或代为经营时，由于客观上存在着查错纠弊、监督他人，以维护财产所有者利益的需要，从而委托或委派另一机构和人员，对他入代管或代为经营的业绩进行审查和评价，于是在委托代管或委托经营的这样一种经济关系下，就产生了审计这项经济监督活动。西方审计史学家理查德·布朗先生也曾指出：“审计的起源可追溯到与会计起源相距不远的时代……当文明的发展产生了需要某人受托管理他人财产的时候，显然就要求对前者的诚实性进行某种检查。”可见，审计监督实际上是以经济责任的能否解脱为最初目的的。特别是对国家审计来说，因经济责任的发生而发生，也因经济责任的发展而发展这一内在的历史规律表现得十分明显。

二、审计的对象

审计的对象、职能、任务、作用和审计的客观、公正性以及由此要求审计应有的独立性，都属于审计的基本概念。现在首先介绍

审计的对象。

审计的对象是指审核检查的客体。以审计作一个整体来考察,概括地说,审计的对象是经济活动。但并非社会上的一切经济活动,都是审计的对象,而是专指以下几方面具体范围的经济活动。

第一是涉及被审计单位经营管理和资源财产的经济活动。我国国家审计的对象,根据宪法的规定,为国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家财政金融机构和企业、事业组织的财务收支。内部审计的对象为本部门、本单位的财政、财务收支以及其他经济活动。社会审计的对象为委托人指定的被审单位的经济活动。

第二,被审单位的经济活动是有一定载体的,是通过会计、统计和业务核算记录及分析、预测、计划、方案、合同、电子计算机的磁带、磁盘、磁鼓等记载和反映的。同时,也包括有关人员口头反映而无书面资料的经济活动。而被审计单位无意或有意地不在书面资料或其他载体中反映,遗漏或隐匿的经济活动,更是审计不可忽略的对象。

鉴于以上两方面的具体范围,《中华人民共和国审计条例》规定,审计的对象是审核检查被审计单位的财政、财务收支以及经济活动。审计的目的,是为了就审计对象以下三个方面作出判断:

1. 合法、合规性。指审计的经济活动是否符合有关国家的法律、法规和方针、政策的要求,其中有无违法、违规行为。

2. 真实性和客观公正性。指说明和反映经济活动的资料是否如实地、恰当地说明和反映了它旨在表现的经济活动。

3. 效益性。又称有效性,指审核检查的经济活动有无经济效益。

三、审计的职能

审计的职能是审计的本质属性,是不受人们主观意识支配,客观地内在于审计工作之中的功能。一般来说,审计具有经济监督、评价和鉴证的职能。

1. 经济监督。这是指检查和督促被审计单位的全部或某一特定方面经济活动确在规定范围以内，在正常的轨道上进行。我国《宪法》第91条对国家审计作出明确规定：“审计机关对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支，进行审计监督”。可见，国家审计监督，要发挥其监督的职能，必须具备两个条件。第一，审计掌握在权力机关手里，如我国的审计机关，通过审计行使其监督权。非权力机关无权进行监督。第二，要有严格的客观标准和明确的是非界限。通过审计，揭示了客观事物的真象之后，必须以有效的法律、法规作为衡量标准，把合法和非法、合规和不合规的经济活动区分开来，就能指出哪些应予支持，哪些应予禁止，督促被审计单位遵纪守法。

2. 经济评价。这是指通过审核检查，评定被审计单位的经济决策、计划和方案是否先进可行，经济活动是否按既定的决策和目标进行，经济效益的高低优劣，以及有关经济活动的规章制度是否健全完备、有效等。评价的过程，同时就是肯定成绩、发现问题的过程。所以审计评价意见和建议是紧接着评价而产生的，是评价职能的一部分。建议就是审计人员从评价出发，提出改进经济工作组织、提高效益和效率的办法和途径。如经济效益审计就最典型地体现了审计评价的职能。

3. 经济鉴证。鉴证是指鉴定和证明。经济鉴证就是通过审核检查，鉴定被审计单位的某一经济事项或经济活动的某一方面事实真相，确定其反映和说明经济情况的资料是否符合实际并作出书面证明。鉴定和证明是紧密相连的。只有通过对被审单位经济活动的鉴定，才能作出有根据的证明。鉴证既为被审单位服务，又为被审单位之外的第三者服务。

审计职能客观地存在于审计之中，但审计职能并非一成不变。随着社会经济的发展，审计固有的职能可以逐步被人们认识。如经济监督职能早在古代就已被人们认识利用了，而经济评价和经济鉴证

职能则是历史进入到近代发展时期，才被人们逐渐认识到的。

四、审计的独立性

审计区别于其他经济监督形式的根本特点就在于它的独立性。对此，世界各国审计界具有一致的认识。《国际审计标准》一书中明确指出：“审计人员的作用的本质就在于它的独立性。”

审计的独立性是指审计组织和审计人员按照客观公正，实事求是的原则对审计对象的经济活动进行审核检查，在审计过程中自始至终不受外来或内在因素的影响和干扰。对于审计独立性的要求，普遍认为的原则主要有三个方面：第一，强调审计人员具有自主性，不受委托人或被审计对象的任何影响；第二，强调审计人员必须客观公正，不带任何偏见；第三，审计人员的独立性地位应受到公认，为社会所接受。

五、审计的定义

审计的定义是审计本质特征的概括表述，应当包括审计的对象、职能、方法和审计的客观公正性等审计的基本概念。综上所述，我们对审计定义概括如下：

审计是独立于被审计单位以外的组织和受委托的专业人员，用专门的方法，以被审计单位的全部或一部分经济活动为对象，进行审核检查，收集和整理审计证据，确定其实际情况，依据国家的法律、法规、制度等一定的标准，判断被审计单位经济活动的真实、合法和效益性的经济监督、评价。鉴证活动。

第二节 审计法的概念

审计法的概念，是反映审计法本质属性的科学概括。审计法的本质，是指审计法这一事物内在的必然联系，是由其本身所包含的特殊矛盾构成的。一般地说，审计法是由国家制定或认可，并由国家强制力保证实施，具有普遍约束力的，调整审计关系的法律规范

的总称。广义的审计法是指各种审计法律规范的总和，狭义的审计法，则是专指国家最高权力机关及其常设机关所制定的规范性文件。

一、审计法是国家基本法律以外的专门法律

一国的现行法律规范，在形式上是多种多样的。在内容上也是各不相同的。但是，不管它们的形式如何纷繁，内容如何不同，而在整体上应是相互联系、彼此协调的，有自己的逻辑体系。这种法律体系是由各法律部门组成的一国现行法律有机联系的统一整体。我国社会主义法律体系，就是由我国各法律部门组成的统一法律整体。法律部门是指调整同一类社会关系的法律规范，即根据一定的标准，将同一类法律规范组成一个部门。法律部门的划分标准是客观存在的，一般来说，基本上分为以下几个主要部门：宪法、行政法、刑法、民法、经济法、诉讼法、劳动法等等。依据法律制定机关和调整对象的不同，法律又分为基本法律和基本法律以外的法律。基本法律是由国家的最高权力机关制定和修改，规定和调整国家和社会生活中某一方面带根本性、全面性的关系，如《刑法》、《民法》、《刑事诉讼法》、《民事诉讼法》、《行政诉讼法》、《婚姻法》、以及《全国人民代表大会组织法》、《国务院组织法》等有关国家主要机构的法律。基本法律以外的法律，是由最高权力机关及其常设机关制定和修改，规定和调整除由基本法律调整以外的国家和社会生活中某一方面的关系。与基本法律相比，其调整对象，一般面较窄，内容较具体。如《环境保护法》、《商标法》、《文物保护法》等。审计法仅只是调整国家和社会生活中审计监督这一方面的关系，内容专门、具体。因此，狭义的审计法是属于最高权力机关及其常设机关制定和修改的基本法律以外的专门法律。它与基本法律一样，具有同等的法律效力。

二、我国审计法是以审计监督为内容的行政法律

行政法是调整行政活动法律规范的总称，它是我国法律体系中

的一个重要的部门法。凡是最高权力机关及其常设机关制定、修改的基本法律和基本法律以外的一般法律，涉及行政机关的组织、行政工作人员、行政管理活动、行政诉讼和行政监督内容的，都属于行政法律。我国宪法规定，我国审计机关设在最高权力机关的执行机关——国务院和县以上的地方各级人民政府，在各级政府最高行政首长的领导下依法独立行使审计监督权。从审计法律关系的主体、客体和内容三个方面来看，包括审计法律关系主体的地位、法律关系主体的行为、调整对象的性质、法律关系主体间的关系等，都具有行政法规范的基本特征。因此，我国审计法显然属于行政法律部门之内的一项专门法律。其主要表现是：

1. 属于职权性的法律规范。其主要标志，一是执行审计法律规定的国家审计监督权和职责的，必须是国家审计机关的行政工作人员；二是作为其行为模式的规范内容具有权利和义务重叠的性质。审计职权性法律规范，不仅表示主体可以自己决定为某种行为或不为某种行为，而且有义务必须这样做。例如，宪法第91条规定，“国务院设立审计机关，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支，进行审计监督。审计机关在国务院总理的领导下，依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”对上述职责，审计机关不仅有权行使，而且必须行使，如在该履行职责时未能履行，则构成失职违法，并承担由此引起的有关法律责任。

2. 缺乏统一的实体性法典。比如，我国对审计监督行政法律关系的实体权利和义务的规定，虽然已列入宪法，1988年国务院又颁发了《中华人民共和国审计条例》这一审计行政法规，作出了一系列原则的规定，但是审计机关依照法律对财政、财务收支进行监督时，还必须依照其他有关的专门法律、法规规范自身的具体行政行为。从我国立法的现状来看，各个行政管理领域的基本法都可以被视为部门行政法典，因此，如果将国家行政管理的各种实体法规用

一个法典固定下来，作为审计监督活动的法律依据是困难的。

3. 广义的审计法具有多变性。我国行政是多层次的，时间效力也呈多元性。一般国家权力机关制定的审计法律比较稳定，而行政机关制定的审计法规、规章，其中包括财政、财务法规、规章，则呈多变性。

4. 审计法律关系主体违法时承担的否定性法律后果是多种形式的。如审计长违法可以由全国人大罢免；审计机关以及被审计单位和其他有关单位责任人员违反法律、法规、规章，要受到经济处罚和行政处分，严重的，要追究刑事责任；审计机关在行使职权时给相对人的合法权益造成损害，要承担赔偿责任等。

三、审计法具有一般法律的基本特征

审计法，作为法律，它具有一般法律所共有的基本特征。具体表现是：

1. 审计法必须由国家制定或者认可，体现出国家意志性。制定和认可是国家制定法律的两种方式。国家制定审计法律一般是指成文法。它由有权制定法律的国家机关按照一定的程序制定。审计法律的产生途径，说明审计法是以“国家意志”的形式出现的。这是审计法应当具有的本质属性之一。所谓“国家意志”也就是统治阶级的意志，法律所表现的不过是统治阶级以国家意志的形式表现出来的那一部分意志。统治阶级的意志还有其他表现形式，如统治阶级的道德规范、宗教戒律、政党团体纪律章程等等，但这些都不具有国家意志的属性。至于已经法律化了的那一部分道德、纪律规范等，则已不是一般的道德、纪律规范了，而是兼具法律性质、具有法律效力的行为准则了。

2. 审计法律是一种社会规范。规范即模式、规则之意。社会规范则是人类社会内部，调整人们相互关系的行为规则，它包括政治规范、道德规范、宗教规范等，法律规范也是社会规范的一种，它是统治阶级从自己的利益出发，通过国家意志的表现形式调整人

们的社会关系的比较定型的、基本的行为规则，为人们的行为提供了一个模式、标准或方向，因而更具有概括性、规范性的特点。法律规范的行为模式，一般有三种类型，即可以这样行为的模式、应该这样行为的模式和不应该这样行为的模式。法律规范的法律后果，一般有两类：一类是肯定式的法律后果，这是对人们行为有效性加以肯定，对人们合法行为加以保护、赞许或奖励；一类是否定式的法律后果，这是依法对人们行为的有效性加以否定，对人们违法行为加以法律制裁。按法律规范内容分，大致可以分为三类内容：第一类是授权性的，第二类是命令性的，第三类是禁止性的。审计法律规范也兼具有一般法律规范的上述特点。

3. 审计法是以规定审计法律关系主体的权利和义务为主要内容的法律规范。法律上的权利和义务是相对称的概念。一般说来，法律上的权利是指法律所赋予人们的某种权能；法律上的义务是指法律上规定人们所必须履行的某种责任。审计法中，凡属于命令性、禁止性的法律规范，就是指规定人们应负的法律上的责任。从这一角度出发，审计法律规范也可以分为授权性规范和义务性规范两类。法律上规定的人们的权利和义务同其他社会规范上的权利和义务的区别，主要在于法律上的利权和义务是由国家确认并予以保障的。

4. 审计法是由国家强制力保证实施的，具有普遍的约束力。审计法同其他法律一样，它是由国家强制力保证实施的，具有特殊的强制性。审计机关有权依法独立行使审计监督权，审计结论和决定一经作出，被审计单位和其他有关部门必须执行。这种强制性，不仅在于它以国家的权力为后盾，而且在于其普遍性。在审计监督权力的管辖范围内对全体社会成员有普遍的约束力。

四、审计法具有专门的调整对象和内容

如前所述，审计法是最高权力机关及其常设机关制定和修改的基本法律以外的专门法律，它的调整对象是审计法律关系。具体地