

中华人民共和国审计法

通 释

主编 张光瑞 钟真真

作者 冯 键 俞光远 钟真真 毛起雄
朱鼎朝 张富贵 褚政经

华夏出版社

1994·北京

出版说明

党的十四大提出我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制,有关社会主义市场经济法律体系的建设问题,也相应提到了议事日程。市场经济法律对于规范市场主体,调整市场经济秩序,界定产权范围,建立现代企业制度,保障社会稳定,具有十分重要的作用。八届全国人大及人大常委会决定在今后五年时间内,集中力量制定出国家现阶段迫切需要的一系列有关经济方面的法律,其中包括公司法、证券法、房地产法、银行法、广告法、审计法、破产法等。为配合广大干部群众学习和运用这些有关市场经济法律知识,我们约请了全国人大常委会机关参与这些法律讨论和起草的部分专家学者编写了“市场经济法律通释”丛书,计划每个法出一个分册,对新制定的市场经济法律进行详尽和准确的解释。这套丛书由全国人大常委会委员、全国人大财经委员会副主任委员李灏担任顾问,指导编写。本丛书具有简明易懂和实用性、操作性较强的特点,有针对性地解答这些法律的核心、难点和大家最关心的热点问题,是各界读者和举办各级法律培训班的较好的教材和参考书。

华夏出版社

(京)新登字 045 号

图书在版编目(CIP)数据

中华人民共和国审计法通释/张光瑞,钟真真主编. —
北京:华夏出版社,1994.11

(市场经济法律通释丛书/王敏,钟真真主编)

ISBN 7-5080-0537-6

I. 中… II. ①张…②钟… III. 审计法—法律解释—中
国 IV. D922.275

中国版本图书馆 CIP 数据核字(94)第 14086 号

中华人民共和国审计法通释

张光瑞 钟真真 主编

*

华夏出版社出版发行

(北京东直门外香河园北里4号)

新华书店经销

世界知识印刷厂印刷

*

787×1092毫米 32开本 6.5印张 135千字

1994年11月北京第1版 1994年11月第1次印刷

印数1—10000册

ISBN 7-5080-0537-6/D·213

定价:6.00元

“市场经济法律通释”丛书编委会

顾问	李 灏		
主编	王 敏	钟真真	
编委	王 敏	朱 砚	张文青
	钟真真	诸政红	张富贵
	毛起雄	张桂龙	张青山
	黄丽春	聂元松	唐月凤

前 言

第八届全国人大常委会第九次会议通过了《中华人民共和国审计法》。根据宪法的规定,国务院和县级以上地方各级人民政府设立审计机关,实行审计监督制度。随着财税、金融、投资、外贸、企业等方面体制改革的深化,中央、地方、部门和企业事业组织之间的利益关系发生了重大调整,迫切需要强化审计监督,运用法律手段健全经济监督制度,保障改革和经济建设的健康发展。《审计法》的制定,适应了建立社会主义市场经济体制的需要,对于进一步完善审计监督机制,加强对国家财政收支和与国有资产有关的财务收支的审计监督,维护国家财政经济秩序,提高经济效益,具有十分重要的意义。

《审计法》对我国审计监督制度的原则、审计机关和审计人员、审计机关职责、审计机关权限、审计程序、法律责任等方面的内容作了规定。

为配合这部新通过的重要法律的宣传和普及,给各级审计机关工作人员、内部审计和社会审计人员,以及各级企事业单位领导干部提供法律释义读本,便于在实际工作中贯彻执行《审计法》,全国人大常委会机关的几位同志编写了《中华人民共和国审计法通释》一书。全书由钟真真统稿、张光瑞审定。

编 者

1994年9月15日

目 录

第一章 总则	1
第一节 什么是审计	1
一、审计的起源和发展	1
二、审计的本质和概念	5
三、审计的目标和任务	7
四、审计的职能和作用	12
第二节 审计监督制度的原则	16
一、新中国审计制度的建立	16
二、制定《审计法》的必要性	19
三、制定《审计法》的指导思想	22
四、审计监督的原则	23
第二章 审计机关和审计人员	27
第一节 我国审计机构设置的原则	27
一、统一性原则	27
二、独立性原则	28
三、权威性原则	28
第二节 国家审计机关	29
一、国外审计机关概况	29
二、我国国家审计机关的设置	31
第三节 审计人员	35
一、国外和我国对审计人员的要求	35
二、审计人员应具备的条件	37

三、审计人员的培养	40
四、审计人员的纪律	40
五、对审计人员的保障	41
第三章 审计机关职责	43
第一节 对国家财政收支的审计监督	43
一、财政审计的性质和地位	43
二、财政审计的特点	46
三、财政审计的内容	48
四、财政审计工作开展情况	51
五、财政审计的作用	54
第二节 对财务收支的审计监督	56
一、对金融机构的财务收支的审计监督	56
二、对国家行政事业单位的财务收支的审计 监督	66
三、对国有企业的审计监督	71
四、对与国计民生有重大关系的国有企业的审计 监督	81
五、对国有资产占控股地位或主导地位的企业 的审计监督	82
六、对国家投资建设项目的审计监督	83
七、对社会公共资金和国外援助、贷款项目的财务 收支的审计监督	91
八、对其他方面的财务收支的审计监督	94
第三节 审计管辖的范围及其指导、监督	97
一、审计管辖范围	97
二、对内部审计机构和社会审计组织的	

指导监督	100
第四章 审计机关权限	105
第一节 审计机关权限概述	105
第二节 检查权	107
一、索取资料权	107
二、调阅审查权	108
三、调查取证权	109
第三节 行政处罚权	112
一、警告、通报批评权	113
二、行政制止权	113
三、对违反财经法规行为的处罚权	114
四、建议权	123
第四节 通报和公布审计结果权	125
第五章 审计程序	127
第一节 审计程序概述	127
第二节 审计的准备	129
一、确立审计项目	130
二、委派审计人员,成立审计组	133
三、制定审计工作方案	134
四、发出审计通知书	136
五、进驻被审计单位	138
六、进行现场调查	138
七、拟定审计方案的实施计划和各项作业计划	141
第三节 审计的实施	145
一、项目审计检查	145
二、项目审计取证	147

三、项目审计分析	150
四、项目审计评价	151
第四节 审计的报告	153
一、整理审计工作底稿,分析和综合审计资料	153
二、核实责任,索取书面解释	154
三、撰写审计报告	155
第五节 审计的处理和监督执行	156
一、审计的处理阶段	156
二、审计的监督执行阶段	158
第六章 法律责任	160
第一节 法律责任的涵义	160
第二节 《审计法》所规定的经济责任	164
第三节 《审计法》所规定的行政责任	172
第四节 《审计法》所规定的刑事责任	178
第七章 附则	183
第一节 中国人民解放军审计工作	183
第二节 《中华人民共和国审计法》的时间效力	187
附录 《中华人民共和国审计法》(1994 年 8 月 31 日第八届 全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过)	
.....	191

第一章 总 则

第一节 什么是审计

一、审计的起源和发展

审计是人类社会发展到一定阶段的产物。审计是怎样产生的?从一般意义上来说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。这个问题也可以进一步表述为: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防弊、监督他人,以维护财产所有者利益的需要,从而委派或委托另一机构和人员,对他人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这样一种经济关系下,就产生了审计这项经济监督活动。

(一)我国审计的产生与发展

我国审计的产生,最早可以追溯到西周,但我国“审计”一词,最早见于《宋史》。北宋元丰官制改革后,设审计司;南宋淳熙年间设审计院。宋代的审计司和审计院,虽以审计命名,但都属于政府内部的审计机构,其独立于财政系统之外的外部审计机构是隶属于刑部的比部。政府内部审计机构以“审计”

命名。这对后世政府审计机构的建设有着深远的影响。

宋初百余年间,独立的审计组织被撤销,只在主管财政的部门内设专司内部审计的都磨勘司,因而财计混乱,贪盗之风盛行。元丰改制后,才恢复唐制,御史台主管财计监察,比部掌管审计,着重监督国家的财物收支状况;审计司和审计院作为财税系统的内部审计机构,对国家的财税和钱粮出纳等经济活动,起着一定的内部控制和监督作用。但隶属于刑部的比部,并未发挥外部审计应有的监督作用,这是同宋代一贯重财计执行、轻财计监督的政治经济体制分不开的。

元代取消比部。户部兼管会计报告的审核,独立的审计机构即告消亡。明初设比部,不久即取消,户部司监察。清承明制,仍未设置专门的审计机构,由科道官行使财政经济的监察权。

民国初年,引进国外审计建制的做法,北洋军阀政府设审计处,随后又改为审计院,颁布了《审计法》及其实施细则。国民党政府在“五权分立”的监察院下设审计部,各省、市设审计处,实行预算、决算、公库和会计建制相配合,形成了所谓联综组织制度,具体执行事前审计、事后审计和稽察。由于政治腐败,这样的审计制度有如空中楼阁,并未认真付诸实行。清末民初,民族工商业有了一定的发展,吸收国外民间审计的经验,自由职业会计师应运而生。1918年,北洋政府农商部颁布了《会计师章程》。到1921年,上海开始成立会计师事务所,其主要工作是验资和查帐。与此同时,翻译和编著了不少审计专业书籍,对开展民间审计工作,创建独立完整的审计学科体系,都具有较为积极的意义。

在老解放区,在抗日战争和国内革命战争时期,针对当时

革命根据地财政经济十分困难的情况,也曾制定了一些审计规章制度,开展以凭证检查为主的财政收支审计和财经法纪审计。

中华人民共和国成立后,我国未设置独立的审计机构,向前苏联学习,只强调会计检查,讳言审计。对国民经济各部门、企事业单位的财务收支和财经法纪进行的经济监督,由财政、银行、税务、物价、计划、工商管理和主管机关在执行专业管理职能的同时,执行专业监督职能,并由上述有关机关定期组织全国性的财务、税收、物价大检查。这种作法虽能起到一定的纠错查弊、防微杜渐的作用,但毕竟是分散的,不够经常的,因而其监督的作用必然是有限的。这种状况一直持续到1982年。

(二)国外审计的起源和发展

在西方各国,随着生产力的发展和经济关系的变革,审计也经历了一个漫长的发展过程。据历史文献记载,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,就出现了对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查考核这一具有审计性质的经济监督工作。

到18世纪,产业革命在西方兴起,英国首当其冲。资本主义企业一方面拥有大量的固定资产,另一方面,定期编制财务报表,已成为一种制度。资本所有者既有必要也有可能考查受托经营者的经营情况,依靠第三者以独立的身份来参与经济监督,条件日趋成熟。到19世纪后期,资本主义国家大规模的股份有限公司纷纷组成,公司各方的利益关系人必须比较细致地了解和检查公司的财务情况。开始由股东推选检查人,以后发展为指派熟悉帐务的检查人,再进而发展为聘请会计

专家担任检查人,对公司的资产负债表和财务情况进行审计。至此,一种现代的独立审计活动开始形成,执业会计师接受检查者的委托,以第三者的身份,检查被审单位的会计报表,会计记录、会计组织和会计行为是否适宜。通过审查、考核被审单位财务收支活动的真实性和合法性,据以作出客观、公正的评价,向要求检查者即委托者报告检查的结果。这时的审计,一般采取逐笔检查的方法,审查大量的帐簿和凭证记录,以便纠错查弊。随着资本主义生产的发展和企业规模的日益扩大,这种详细的审计方法必然跟不上客观形势的要求,但它为近代审计工作打下了基础,至今仍未完全摒弃不用,故有其一定的积极意义。

20 世纪以来,审计的发展中心逐渐由英国转向美国。在本世纪初,美国开展以证明企业偿债能力为主要目标的资产负债表审计,以后又发展为以确认财务报表的公允性为主要目标的财务报表审计。随着资本主义从自由竞争发展到垄断,企业内部的经营管理活动日益加强,为适应内部经营管理和决策的需要,在本世纪中叶,美国的现代管理会计应运而生,出现了现代管理会计与传统的财务会计相分离。现代管理会计以财务会计所提供的信息为基础,运用现代化管理技术,为领导进行决策提供最优抉择。随着现代管理会计的广泛运用,企业单位内部控制的加强,在财务审计继续发展的同时,企业内部又开始出现并形成以评价、改进经营管理为目的的经营审计、管理审计。随着执业会计师、政府审计机关服务项目的发展,外部独立审计也在财务报表审计的基础上向管理审计和绩效审计发展。审计的职能已不限于批判性审查单位财务收支的正确、真实和合法,已扩展到内部控制、经营决策、职能

分工、企业素质、工作效率、经营效益等方面,针对其效益、效率提出建设性的评价和建议。从此,经营审计、管理审计和绩效审计便从传统的审计中分离出来,独树一帜。虽然在某些方面还不够完善,还有待充实和提高,但随着资本主义企业的日益扩展,企业越来越超级化、跨国化和多角化,生产也日益社会化,经营审计、管理审计和绩效审计日益受到重视已成为不可遏制的必然趋势。

二、审计的本质和概念

(一)审计的本质

审计的本质是审计不同于其他事物的本质属性。如前所述,审计这一客观事物是人类社会发展到一定阶段产生的。审计行为萌芽于奴隶社会,由于生产力的发展,剩余生产物增多,社会财富集中于少数占有生产资料的统治阶级,它不直接管理财物和帐目,指派或委托他人代为经营,形成资财所有权与资产经营权分离。这时,统治者为了保证其资财的安全完整,增收节支,维护统治阶级的物质基础,检查受托者是否忠于职守,是否营私舞弊,便需要独立于受托者之外的审计者进行审查,予以监督。随着社会生产力的提高,商品经济、市场经济的发展,经济责任关系的深化,特别是股份有限公司的出现,使资财所有权与经营管理权进一步分离,经济责任关系也日趋复杂。不仅董事会作为资财所有者的代表,要通过财务报表的审核来了解经营状况和财务情况,评价经营管理者的经济责任;社会投资者、银行及其他债权人、保险和税务等部门都有必要审核其财务报表,予以鉴定和证明,了解企业的经济实力、财务状况和经营成果。从此,注册会计师事务所这一民

间审计便应运而生,其业务也随着企业生产规模的日益扩大而不断扩展。与此同时,企业为了在激烈的市场竞争中生存和发展,减少经营风险,在企业内部经营部门和经营层次不断扩展的客观条件下,企业最高管理者为了实现经营目标,贯彻方针政策,保证财产安全完整和增值,取得可靠的经济信息,促进经济效益的提高,有必要建立内部审计机构,开展内部财务审计和经济效益审计。

上述情况充分说明,审计是由于加强经济监督的客观需要而产生和不断发展的,其本质是一种具有独立性的经济监督活动。从本质的客观功能来认识,它不是经济管理活动,而是一种经济监督活动。从它与其他经济监督活动相比的角度来看问题,审计具有独立性,其独立行使监督权的地位,是法律所赋予的,它是一种独立于任何部门和单位之外,能经常、全面、系统地进行经济监督的活动。

具有独立性的经济监督活动,正确表述了审计的本质。不具备独立性的一切经济监督活动,只能在执行经济管理职能的同时,附带地执行经济监督职能,所以都不是审计。

(二)审计的概念

明确了审计的本质,就不难看出审计是一项什么工作了。它是由独立的审计人对被审计人履行经济责任情况进行审查和评价,并向审计授权人或委托人提出报告的一种经济监督活动。可以说这是审计史上一切审计活动的一般概念,它反映了审计这一事物共同的本质及其特点,而审计定义则是在一定阶段对审计这一概念内涵的揭示。因此,在审计定义中,除必须明确审计是一项什么性质的工作,具有何种职能外,还必须随着审计的发展和外延的扩展,联系到不同时期审计的目

的和对象等,做出概括的表述。所以审计的定义也因各种各样的审计类型的出现而在不断发生新的变化,至今在国际上尚没有一个统一的认识。但根据审计发展的史实和各阶段审计的特点,目前对审计定义的表述主要有以下三种:

一种是传统的财务审计定义。认为审计作为一项社会职能工作,它是由独立的机构和人员对一个企业(或其他单位)的会计记录、会计报表和会计业务是否正确、真实、合规、合法以及内部会计控制制度是否完善有效进行审查和评价,并将审查结果向要求检查者提出报告的一种经济监督活动。

第二种是现代的全面审计的定义。从广义上来说,它是指由独立的机构和人员对被审计单位的会计的正确性与真实性,财务与业务的合规性、合法性、经济效率性以及计划方案和内部控制制度的可行性与有效性进行审查和评价,并将审查结果、意见和建议向要求检查者提出报告的一种经济监督活动。这种从事前的决策、计划的可行性到事后财务的合规合法性,以及经济效益和计划执行结果的全面的综合审计,它反映了当今西方审计工作的发展阶段和发展水平。

第三种是中国审计学会研究形成的定义。审计是由专职机构和人员,依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查,评价经济责任,用以维护财经法纪,改善经营管理,提高经济效益,促进宏观调控的独立性经济监督活动。

三、审计的目标和任务

(一)审计的目标

审计目标是指审计工作进行评价的目标,它是审计目的

的具体化。如审计目的为揭露违法违纪行为,其评价目标,则可确立为合法性、合规性等。审计目的变革和审计内容的扩展,必然引起审计目标的扩展。

审计工作为了达到既定的审计目的,一方面通过审查。取得证据,以查明事实真象;另一方面则应就某一目标,衡以尺度(如合法性以法律、法令为尺度等),判明是非,提出评价意见和结论。审查与评价是审计的基本手段和行为。审查时,要根据审计的目的确定审查的内容范围;评价时,则应根据不同的审计目的和审查内容提出相应的具体化的评价目标。

国家审计的目标是由国家最高审计机关,根据审计的目的与要求加以确定的。1977年最高审计机关第九届国际会议通过的利马宣言——审计规则指导——第四节指出:“最高审计组织的审计目标——财务管理的合法性、合规性、效率、效果和经济性”。并指出这些审计目标“基本上是同等重要的。究竟应侧重于哪一方面,由最高审计组织决定。”

在社会主义制度下,我国国家审计的目标,则必须依据社会主义审计目的和要求来加以确定。在审计活动中,固然首先要根据审计的目的依法查明被审计单位财政、财务收支是否真实、合规、合法;但合规合法,也不等于合理、合算;即使从微观角度是合理合算的,但从宏观角度来衡量则又未必如此。因此,审计势必还要涉及到经营活动的节约、效率、效果等有关效益问题。然而,经营好坏、效益高低,大部分原因又在于管理,是否妥善、可行、有效、是否有腐败等行为。可见,社会主义国家审计进行评价的目标,决非仅限于财政财务收支,还应包括业务经营、管理等方面。所以,《审计法》第一条规定:“为了加强国家的审计监督,维护国家财政经济秩序,促进廉政建