

编写审计报告要点问答

中国时代经济出版社 法制司

[《中国审计》编者按]:自2004年4月1日起,审计署机关及派出,派驻机构试行《审计机关审计项目质量控制办法(试行)》(审计署令第6号,以下简称6号令)。6号令中的有关规定与审计署以前发布的有关准则、规定不一致的,按照6号令执行。同时,地方审计机关可以根据具体情况确定6号令的试行范围。6号令取消了原来的审计意见书、审计建议书,而审计报告、审计决定书和移送处理书是审计机关对外出具的主要法律文书。其中,按照6号令的规定,审计报告是审计机关实施审计后,对被审计单位的财政收支、财务收支的真实、合法、效益发表审计意见的书面文书,是审计机关对外发布的审计法律文书(原来是审计组提交给审计机关的内部文书)。

在实际的审计工作中,审计人员按照6号令编写审计报告时常常出现一些困惑不解之处,许多读者纷纷来信询问。为此,《中国审计》杂志记者带着读者朋友们关心的有关问题,请参加起草6号令工作的审计署法制司王世成处长作了专业解答。

记者:6号令中规定的审计报告内容与《审计机关审计报告编审准则》(审计署令第2号,以下简称原准则)中的相关规定有哪些异同?

王世成:6号令规定的审计报告的内容包括:1. 审计依据。即实施审计所依据的审计法等法律法规的具体条款,原准则无此规定;2. 被审计单位的基本情况。包括被审计单位的经济性质、管理体制、财政财务隶属关系或国有资产监督管理关系,以及财政收支、财务收支状况等,与原准则相同;3. 被审计单位的会计责任。一般表述为被审计单位应对其提供的与审计相关的会计资料、其他证明材料的真实性和完整性负责,与原准则基本相同;4. 实施审计的基本情况。一般包括审计范围、审计方法和审计实施的起止时间,与原准则基本相同;5. 审计评价意见。对被审计单位财政收支、财务收支真实、合法和效益情况发表评价意见,与原准则相同;6. 审计查出的被审计单位违反国家规定的财政收支、财务收支行为的事实和定性、处理、处罚决定以及法律、法规、规章依据,有关移送处理的决定。与原准则的规定明显不同,原准则只要求列出事实和法律规定,不要求列出处理处罚决定;7. 必要时可以对被审计单位提出改进财政收支、财务收支管理的意见和建议,与原准则基本相同。

此外,审计报告的格式标准要按照2004年3月22日《审计署办公厅关于印发〈审计报告〉文书格式标准的通知》(审办发〔2004〕44号)执行,该文件与6号令的不同之处在于将审计机关印章和签发日期从封面移至正文之后,为的是消除编造《审计报告》的隐患。

记者:审计决定是对被审计单位做出的处理处罚决定。为了体现审计报告的全面性,审计报告中包含了处理处罚决定的内容。由此一来,审计机关在做出审计报告时,是否可以不再出具审计决定书?

王世成:不可以。因为审计报告与审计决定书的性质截然不同,(审计报告不仅仅是送发被审计单位,所以包含的内容应当较为全面),审计报告没有执行性,而审计决定书具有执行性。当被审计单位不执行审计决定时,审计机关可以申请法院强制其执行审计决定;但是当被审计单位不执行审计报告时,由于审计报告不具有强制执行性,所以审计机关无法申请法院强制被审计单位执行审计报告。因此,对被审计单位给予处理处罚时,除了出具审计报告外,还要出具审计决定书。当然,如果被审计单位没有违法违规问题而无需处理处罚时,则不再出具审计决定书。

记者:审计机关在对被审计单位做出处理处罚时,常会涉及到适用《审计法》以外的相关法律法规和规定等,那么审计机关有没有对其他法律的执法主体资格?编写审计报告、做出审计决定时,如何引用法律法规?

王世成:根据《审计法》第四十四条、第四十五条和《审计法实施条例》第四条的规定,审计机关可以依照有关法律、法规和国家其他有关财政收支、财务收支的规定进行处理、处罚。此时,审计机关就成为有关法律、法规和国家其

他有关财政收支、财务收支规定的执法主体。同时，有关法律、法规和国家其他有关财政收支、财务收支的规定就成为审计机关进行处理处罚的准据法。比如，审计机关可依照有关财政、财务收支的法律、法规等规定的处罚幅度、数额进行罚款。若审计法不这样规定，则审计机关就无法发挥作用。审计法的规定是法律适用的规范，只起指引作用，不是审计机关处理处罚的准据法，类似于国际私法上的冲突规范，如“不动产继承依不动产所在地法”，“离婚依法院所在地法”等。当然，审计机关必须在法定职权范围内做出处理处罚。例如，审计机关的处理权有责令限期缴纳收入、责令退还资产、责令退还违法所得、责令调账等；审计机关的处罚权有警告或通报批评、罚款、没收违法所得等。审计机关没有吊销营业执照权、行政拘留权、责令停产停业权。

编写审计报告、做出审计决定要引用行为发生时的有效文件，行为发生时还未生效的文件或者已废止的文件不能引用。引用规定要具体，有名称，有条款，有内容。规章以下的文件还要引出文号，以便于查阅。如《贷款通则》（银发〔1995〕217号），《贷款通则》（1996年中国人民银行令第二号）。有些法规修改较快，如《外汇管理条例》，1996年1月国务院发布，1997年1月就修改了，所以引用法律法规时要注意其时效性。此外，审计人员在审计执法中，还要注意审计艺术。如说话要讲究说话艺术，有礼貌，摆事实，讲道理，以理服人，谦虚谨慎，不卑不亢。要认真听取被审计单位的陈述和意见，做好解释说明工作，尽量使被审计单位能够接受。

记者：审计机关为审计出的问题进行定性或做出相关的处理处罚时，有时会遇到针对某一问题适用的法律、法规和规定出现表述不一致的现象，此时应如何适用法律？当发现所适用法律的有关规定模糊时，又应该怎么办？

王世成：这也就是平常所说的法律（广义）“打架”的问题。对此，审计机关要按照《中华人民共和国立法法》第五章“适用与备案”办理。总的原则是：纵向规定之间不一致时，上位法优于下位法；横向规定之间不一致时，提交有权机关裁决。具体规定如下：

1. 宪法具有最高的法律效力，一切法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、规章都不得同宪法相抵触。法律的效力高于行政法规、地方性法规、规章，行政法规的效力高于地方性法规、规章。地方性法规的效力高于本级和下级地方政府规章，省、自治区的人民政府制定的规章的效力高于本行政区域内的较大的市的人民政府制定的规章。部门规章之间、部门规章与地方政府规章之间具有同等效力，在各自的权限范围内施行。
2. 自治条例和单行条例依法对法律、行政法规、地方性法规作变通规定的，在本自治地方适用自治条例和单行条例的规定。
3. 经济特区法规根据授权对法律、行政法规、地方性法规作变通规定的，在本经济特区适用经济特区法规的规定。
4. 同一机关制定的法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、规章，特别规定与一般规定不一致的，适用特别规定；新的规定与旧的规定不一致的，适用新的规定。
5. 法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、规章不溯及既往，但为了更好地保护公民、法人和其他组织的权利和利益而作的特别规定除外。
6. 法律之间对同一事项新的一般规定与旧的特别规定不一致，不能确定如何适用时，由全国人民代表大