

俄罗斯审计变革及其发展趋势(上)

厦门大学 王光远 张晓瑜

【内容提要】俄罗斯审计目前鲜为人知,本文将在回顾俄罗斯审计历史与发展的基础上,详细介绍俄罗斯政府审计和独立审计的变革过程、法律法规、准则的历史演进及俄罗斯审计的特色,以为我国提供借鉴和参考。

【关键词】俄罗斯审计 审计活动联邦法 联邦审计院 审计规范

“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。俄罗斯也是转型经济国家的典型代表。其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件可以看出,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。

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。

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。

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个法案:一个是《关于成立国家监察委员会》,授权该机构兼管国家审计工作;另一个是《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年~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,并在1990年~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》(以下简称《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。《规定》对于那些不尽职、不诚实的行为,规定了各种不同的处罚方式。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。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,几乎所有的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。

《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。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》(以下简称联邦法)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、联邦法和其他联邦法发生冲突时,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。如下表所示:

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,普京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还包括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》。第二个层面是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,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》(以下简称准则)正式问世。但是,尝试使用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。如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年春发布一个文件,规定了

俄罗斯审计规范体系与构成

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	为审计服务市场建立必须的规范
	受法律约束的文件	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	调节行业协会内审计活动的特殊问题
	部委的规范文件	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

审计人员编制审计报告的要求。这个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)。

五、独立审计的法源《审计活动联邦法》

《审计活动联邦法》(以下简称联邦法)主要内容包括:

(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联邦法律;(12)其他服务。同时还规定,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)法律效力 联邦法规定,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,对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;在执行本法和和其他联邦法及总统令的基础上,政府有权作出关于审计活动法律形式的决议;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,只有取得联邦法和个别活动许可证认可的资质后方可从事审计。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,其管理层构成中的俄罗斯常住公民不得低于50%,如果负责人是外籍公民,则不得低于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漏文件的内容;(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。被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 联邦法规定,首先,要保持独立性。审计人员不得有下列情形:(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。其次,是保密性。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,不得泄漏其内容。依据《审计活动联邦法》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漏,依照《审计活动联邦法》和其他联邦法,被审计单位有权要求赔偿损失。同时还规定,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。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,并且其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,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和审计报告。

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使用的正式文件。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。同时,还对申明虚假的审计报告作了界定,即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。并规定必须有法院的决定才认可。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,而对于签订协议的人员也将取消其从业资格,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,应该将事实通知联邦机关。在本《联邦法》规定的程序上对过错行为进行处理,取消执行审计的许可证。

4、执行审计活动的资质要求。执行审计活动的资质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程序。每个拥有专业证书的审计人员应该在每一年内,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。联邦法规定,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)连续两年未从事审计活动。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。主要职能包括:(1)出版职权范围内调控审计活动的法律规范;(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)为审计机构拥有资质的审计人员、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。其职能包括:(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,只有达到这些要求,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。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。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。

(未完待续)

(编辑 程瑞川)