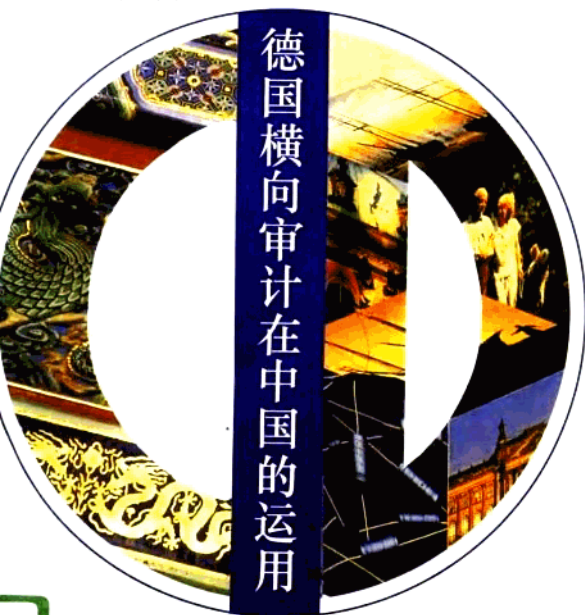


主编 / 崔雷平



22

中国审计出版社

序

根据中德审计技术合作项目规划安排，由德方提供支持，审计署驻上海特派员办事处承担了横向审计的课题研究。他们经过两年的努力，编写了《德国横向审计在中国的运用》一书。这本书的出版，是中德两国审计同行们技术合作的结晶，是中国审计人员学习借鉴外国先进审计技术的实践成果。它对于帮助广大审计人员拓宽视野，增加知识，学习和借鉴外国审计的先进技术和方法，发展中国的审计事业，是非常有益的。

横向审计是德国联邦审计院运用最广、收效最大的一种审计形式。在联邦审计院给议会的年度报告和特殊报告中引用横向审计的材料日趋增多。联邦审计院横向审计的结果，在于指出公共管理部门经常出现或带普遍性的错误和问题，往往引起社会各界的关注和重视。横向审计的成果，已成为联邦审计院向议会和政府提供咨询的一种重要手段。

根据党的十四届五中全会精神，我署“九五”期间审计工作的主要奋斗目标确定为：全面贯彻落实《审计法》，初步建立起与社会主义市场经济体制相适应的审计监督制度，基本实现审计工作的法制法、制度化、规范化；紧紧围绕转变经济体制和经济增长方式、提高经济质量和效益这一中心，搞好本级预算执行情况审计和其他各项

审计工作，严肃财经纪律，促进廉政建设，为宏观调控服务；大胆改革和创新，积极吸收和借鉴国外经验，逐步形成一套比较科学、系统、能够较好地指导审计实践的社会主义审计理论；努力提高审计人员素质，建立一支政治思想过硬、作风好、业务精的审计干部队伍。要实现这个奋斗目标，一方面需要广大审计人员加倍努力，积极工作；另一方面，对国外审计工作中有益的经验和先进技术、方法，可以借他山之石为我所用，加快我国的审计工作规范化的步伐，跟上世界审计发展的水平。当然，对国外的审计模式不能生搬硬套，必须结合我国国情，走有中国特色的审计工作道路。

审计署驻上海特派员办事处的同志，认真研究、参考和借鉴了德国横向审计的原理和方法，并以积极探索的精神在实践中运用，积累了一定的经验。希望我国的审计人员能从中得到启示，在审计工作中学习和借鉴横向审计的方法。我相信，这本书的出版，对提高我国审计工作水平，会有所裨益的。

郭振乾

1996年8月1日

前 言

《德国横向审计在中国的运用》一书，是根据中华人民共和国审计署和德国联邦审计院开展横向审计的合作过程而编写的。审计署驻上海特派员办事处与德国联邦审计院有关专家共同合作，承担了该项工作，并取得圆满成功。

横向审计是当今德国颇有成效、运用广泛的一种审计形式。为使德国的横向审计能在中国广为传播，特编写本书，供中国审计同行们借鉴运用。本书用较大的篇幅详细介绍了德国横向审计的原理和审计技术与方法，并以合作审计项目实践的全过程来展示这些原理和技术方法在实践中如何具体运用，以便于大家学习国外先进审计技术时参考。

从合作审计项目所取得的令人鼓舞的丰硕成果看，横向审计的方法对于发展中的中国审计事业也应是一种极为有效的审计形式。尤其是在我国进行改革的进程中，横向审计的方法对于健全国家法规，帮助有关部门健全制度，具有重要的作用。

本书由审计署驻上海特派员崔雷平同志负责主编，上海横向审计小组成员王俊豪、王文娣、张光世、丁伏圣等同志参加编写，最后由王文娣同志负责总纂工作。由于

编写工作时间紧，又缺乏经验，难免有不当之处，敬请各位审计同行们参阅时给予指教。

本书编写过程中，参阅了德国联邦审计院为中国审计署局级干部举办的审计专题研讨班和处级干部审计培训班所提供的翻译材料，以及麦尼肯（Axel Mennicken）先生和柯兰达（Klaus Kolenda）先生在南京的讲学笔记。在项目合作过程中得到了麦尼肯（Axel Mennicken）先生、纳吴拉特（Axel Nawrath）先生、柯兰特（Klaus Kolenda）先生、艾穆尔特（Klaus Emmert）先生、施莱歇先生（Klaus Schleicher）先生、胡贝尔·威尔施坦（Huber Wehrstein）先生和米勒女士的密切配合。德国同事们为合作项目做了大量认真、细致的工作，对于我们尽快地掌握横向审计的原理和技术方法，并结合具体项目开展工作至关重要，保证了合作项目的成功，在此表示衷心的感谢。

在本书编写过程中，得到了审计署干部培训中心副主任张大维先生和余勤小姐、王丽娟女士的多方面的帮助，审计署干部培训中心主任、中德审计技术合作项目小组中方组长马怀平先生对本书做了审定，在此一并致谢。

崔雷平

1996年7月18日

目 录

第一章 德国联邦审计院简介	1
第一节 德国联邦审计院的法律地位.....	1
第二节 德国联邦审计院的组织结构.....	2
第三节 德国联邦审计院的任务.....	3
第四节 德国现行的审计形式.....	5
第二章 德国的横向审计	8
第一节 横向审计的定义.....	8
第二节 选题标准和题目来源.....	8
第三节 审计方案的编制	11
第四节 主要调查方法	28
第五节 审计报告	32
第三章 德国横向审计在中国的运用	34
第一节 合作项目的确立	34
第二节 横向审计合作项目的选定	35
第三节 项目实施准备	36
第四节 项目合作过程	37
第四章 中国横向审计的实践	43
第一节 对德国横向审计的认识	43
第二节 确定课题	44
第三节 德方审计方案的启示	46
第四节 中方审计方案及调查表的设计思路	65
第五节 横向审计的实施过程	87

第六节	审计报告阶段	98
第七节	中国横向审计的工作报告	117
第五章	中国横向审计的再实践	140
第一节	第二次合作项目的选题和审计方案	140
第二节	项目综合情况调查	145
第三节	增值税征管控制点的设计	147
第四节	重点抽样审计	152

第一章 德国联邦审计院简介

第一节 德国联邦审计院的法律地位

一、联邦审计院

联邦审计院是联邦最高审计机关。它作为独立的财政审计机构对法律负责。联邦审计院位于法兰克福（美茵河畔），在柏林和波恩设分支机构。根据1991年6月20日德国联邦会议的法规，联邦审计院将在联邦政府正式迁至柏林后迁往波恩。

二、宪法保障

联邦审计院及其成员的地位和重要职能受宪法保护（基本法第一百十四条第二段）。其组织机构、成员任命和决策程序在联邦审计院法中有明确具体的规定。联邦审计院的议事规程对此作了补充完善规定。审计职能、对象、标准和程序在联邦预算法规（特别是第八十八条及以下条款），预算原则法（第五十三条及以下条款）和一些特殊法律（如就业促进法，联邦无线电广播电台设立法）中，作了详尽规定。

宪法第一百十四条节录如下：

（1）联邦财政部长必须代表政府向联邦议会与联邦州代表会提交下一结算年度一切有关收入、支出及财产与债务的帐目，请求议会与代表会的批准。

（2）联邦审计院——其领导成员拥有法律上的独立权——审计此帐目及财政与其经济经营的经济效益和合法性。审计院除向

联邦政府外，每年还向联邦议会与州代表会提交报告。审计院的职能在联邦法律中得到规定。

第二节 德国联邦审计院的组织结构

德国联邦审计院目前有九个局，五十五个处组成，管理工作由院长局负责，现任联邦审计院院长是赫达·查舍博士（女士）。

一、各审计局负责完成审计任务。

各审计局由局长领导，主要负责完成审计任务；局以下设处，由处长领导（审计处长为联邦审计院成员）。审计处由审计员和其他人员组成。由一位高级职务审计员领导的综合审计处，主要是在完成难度和规模较大的任务时支援各处。审计七局五处主要从事横向审计工作。联邦审计院共有 400 名审计员和 66 名成员。

二、合议小组决策制

联邦审计院工作的决定，原则上是由成员组成的合议小组做出，通常是两人合议小组（局长和审计处长）和三人合议小组（两人合议小组加上院长或副院长——联邦审计院法第七条第五段）。如果在某个问题上达不成一致意见，则由局审委会或大决策会决定。特定决策，如年度报告中应包括哪些意见，只能由大决策会做出（联邦审计院法第十四条）。

三、大决策会

大决策会原则上由十六名成员组成，即院长、副院长、九名局长、三名处长以及两名报告撰稿人。大决策会会议可以成立自己的委员会。

四、局审委会

由一名局长、审计处长和其他处一位审计处长组成一个局审

委员会。院长或副院长作为另外一名成员具有表决权。

五、审计组

审计组是现代财政审计的工具，它们由各处的专业人员组成，他们超越正常的工作分工，专门处理近期出现的新的审计重点，使联邦审计院能以灵活的方式应付日益变化的工作需要。

第三节 德国联邦审计院的任务

一、审计任务

联邦审计院的审计任务主要有以下四个方面：

（一）联邦、联邦特殊财产和企业的预算及经营管理；

（二）公法中联邦直属法人（如：联邦劳动局）和公法中联邦直属法人法律形式下的企业（如：托管局、德意志联邦银行、复兴银行等），还包括接受联邦政府补贴或担保义务的联邦或州直属的社会保险机构；

（三）联邦在占有股份的私法企业的活动；

（四）（在一定前提条件下）其它私法法人的活动。

节录《联邦预算章程》第八十八条联邦审计院的任务：

（1）联邦审计院根据下列规定对一切预算与经营行为包括特殊财产和企业进行审计。

（2）联邦审计院可以根据其审计经验对联邦议会、联邦州代表会、联邦政府以及各联邦部长提供咨询。如果联邦审计院向联邦议会、联邦州代表会提供咨询，则同时通知联邦政府。

二、联邦审计院提交年度报告

联邦审计院就其审计结果每年需向联邦议会、联邦议院和联邦政府提交年度报告。这个报告还被用于议会对政府工作的审查

通过。所谓“年度报告”主要包括有重要意义的审计结果和由此产生的建议（联邦预算法规第九十七条）。联邦审计院同时还指出节约和增加收入的可能性，仅此项每年就可找回上千万直到上亿马克的收入。

年度报告在一年一度的联邦审计院长新闻发布会上予以公布，并在议院刊物上发行。除年度报告外，联邦审计院可以随时向立法机构或联邦政府报告具有特殊重要意义的事件（联邦预算法规第九十九条）。

三、联邦审计院提供咨询

联邦审计院的另一个任务是在审计经验的基础上提出建议，并向被审计部门和议会提供咨询，以便避免或减少损失，改善工作。

咨询可以在决策做出之前进行，以便克服管理中可能出现的缺点。有时通过咨询可以促使立法措施的产生。

联邦议会，特别是它的预算委员会，就重大财政立法工作和个别财政影响大的项目采用联邦审计院的咨询。这些咨询报告表明了联邦审计院所做的咨询工作非常广泛和具有现实性。咨询的题目从联邦新闻局的人事预算或国防领域中德国参与“欧洲战斗机 2000”项目，直到审计院对技术使用的最低要求以及联邦高速公路休息站许可证的颁发。联邦审计院的咨询工作还遍及到新联邦州和柏林东部的税收管理建设、托管局对企业的私有化等。

四、联邦审计院跟踪咨询联邦预算

在预算准备过程中，审计院有发言权。联邦审计院能够运用其审计经验，在财政部和有关部门的预算磋商中，以口头和书面形式就同预算委员会发言人的准备性谈话和随后的协商向议院报告。预算执行过程中，预算和经营管理审计十分重要。审计结果常常可能导致该财政年度内支出的削减。

第四节 德国现行的审计形式

选择审计形式的标准，主要是考虑审计项目对财务预算的重要性，可能发现的错误大小，对其他管理部门有无代表性，过去是否进行过审计等几方面因素来决定的。当前德国主要的审计形式有：

一、普通审计

普通审计主要是了解行政管理部门预算及经济、经营活动的大体情况，以防止审计的领域和对象中出现“死角”。

联邦审计院因工作力量有限，故难以独立完成外部财政监督这一使命，因此同预审部门（预审部门其岗位设在管理部门之中，但业务上只受联邦审计院的领导）协调合作是必要的。

一般情况下这种形式的审计分几年来完成，最好把审计领域和审计对象列入一览表中。审计的深度取决于审计目的，抽审的确定掌握在能得出有代表性结论所需要的程度。在必要的条件下，普通审计可以转化为重点审计、横向审计等。

二、项目审计

项目审计是一种特殊的普通审计，主要涉及较大的投资项目。绝大多数情况下，对项目审计须投入较多的人力和物力，所涉及的项目在时间上、财政上和结果上皆有所规定。项目审计也应着眼于获得统一的、横向的，或者与系统计划有关的结论。

三、重点审计

重点审计是根据某一问题，对审计对象的某一部分进行深入审计。如果在普通审计中，发现一个错误百出的工作领域，或者审计对象至关重要，那么在这种情况下应选择重点审计。

四、横向审计

即在多个管理部门或单位，对同一内容、同一事物进行审计，在德国称为横向审计。它就某一个特定的审计题目，不是在一个部门，而是在几个部门进行审计。不局限于一个特定组织单位或预算执行部门，而是对按专业划分的领域进行对比评估。

横向审计同重点审计的区别在于：横向审计就一个限定的审计题目，尽量在广泛的应用范围内进行审计。它不着重审查某一个行政部门工作中整体上的合规性和经济效益性，而是更多地着眼于审查特定审计题目在被审计部门的运作和存在哪些问题。如果没有过去审计经验的结累，审计题目可通过短期的定向审计来了解确定。

五、制度和规则审计

制度规则审计并非审查个别规定或决策执行的合规性和经济效益性，而是审查相关的规则，程序体系或几个一致的或相协调的计划方案是否有的放矢。因此要对规则、程序体系或计划的基础进行分析，并在政治方面审计它的影响，而不去注重个别现象。

六、定向审计

定向审计的目标不是为了得出对行政管理部门预算和经济经营活动的最终印象。通过定向审计，是要大体了解某一重要问题领域的运作方式、方法和发展趋势。例如在行政管理部门采用新的基本方式方法时，在建立新的行政管理部门时，定向审计为重点审计或横向审计做准备，或者为完成咨询任务而服务。审计的范围根据审计的目的来限定。何时需要继续审计，则另行决定。

七、核查审计

根据联邦预算条例第 100 条联邦审计院负责预审部门工作的业务领导，同样也监督着工作潜力的合理使用。在审计中联邦审计须履行它的责任。所以联邦审计院有必要对它的补充机构——预审部门进行的审计作适当的核查审计。与此同时通过这种后续审计，也可同预审部门进行接触，并把联邦审计院自己的审计标

准传授给预审部门。

八、监督审计

监督审计是审查行政管理部门是否已改正了以前审计中查出的弊端。如果在审计和通过预算年度的过程中，对弊端的讨论没有达到最终的结果，或者对行政管理部门未改正弊端的怀疑成立的话，则可考虑进行监督审计。

第二章 德国的横向审计

第一节 横向审计的定义

横向审计就是对同一审计题目，在多个管理部门或单位进行审计，并在尽可能广泛的应用范围内，研究同一个题目，广泛查明存在的问题，并通过比较，选择最合适的解决办法。通过横向审计，应在尽可能广泛的应用范围内，研究一个有限的审计题目，并放弃对某一特定被审计单位的情况和责任详细的阐述。因此，首要的不是在于调查被审计单位如何按规定和经济性地工作，更重要的是在于确定审计所涉及的所有单位是如何来处理一个特定的事项。从而通过比较，寻找共同解决的办法。横向审计对联邦审计院的工作极为重要，它可以不受一个被审单位的范围所限制，而积累广泛的经验知识。它比单项审计更易于发现工作中典型的缺陷，并使审计机关能够对改正缺点，改善管理工作提出普遍适用的建议。鉴于上述优点，近年来横向审计在联邦审计院具有越来越重要的意义。

第二节 选题标准和题目来源

横向审计专业性很强，且涉及的单位多，涉及的面广，因此

要搞好横向审计，首先要选准题目。

一、审计题目选择标准

选择横向审计题目的主要标准可以先从以下提出假设：

1. 公共管理部门的哪些工作领域有较大的薄弱环节？

如：公车管理单位。

2. 该工作领域的预算收支金额是否相当大？

如：公车管理单位的物资和人事费用比较大。

3. 是否所有的或者大多数的公共管理部门都具备该工作领域？

如：几乎所有的公共管理部门都设立了公车管理单位，公车管理包括采购、盘点、使用、维修、旧车的更新。

4. 有关单位的该工作领域是否相同？

如：联邦军队和联邦边防部队的公车管理与其他公共管理部门不同。因此，这些单位不能当作审计对象，就是说横向审计只包括相同的工作领域。

5. 该工作领域是否将来也有现实的意义（该工作领域的程序应该不是一次性的审计才有意义）。

如：公共管理部门总是要使用公车的。

6. 既然审计的目的是排除审计之前预料的薄弱环节，那么选题时应考虑审计之后能不能实现这个目的？

如：由于一定的政策方针不能改变的具体情况，所有的部长都有权利使用自己的公车，尽管这个作法不经济，也没有办法改变。因此，在审计过程中应排除“部长公车”工作领域。

7. 排除薄弱环节能不能带来有利的效果，比如减支，统一管理方法，提高有关单位的工作效率？

如：通过批量采购减低物价，统一车辆的设备，禁止私人用公车，关闭单位的车间，统一关于使用公车的规定等等。

8. 审计费用与预料的审计效益的比例是否合理？

如：假如审计内容仅仅涉及到公车管理单位的盘点情况，减支效果就极小。

上述8个方面的选择，归纳起来，可以得出横向审计主要选择标准为：①较多管理机构存在着类似的现象，由此得出的审计结果，能具有推广意义；②不断重复的非一次性过程；③关系重大的联邦预算收支金额；④有可能存在错误的工作领域；⑤对政治决策人具有重要意义的题目；⑥审计费用与可能得出的审计结果之间适当的比例关系（是否值得，可以将审计花费与审计结果比较）。

按上述标准选题后是否会引出不必要的麻烦、或与独立性不符合，这是选题时必需考虑的。

二、题目来源

横向审计题目的来源，主要有以下几个方面：

1. 联邦审计院成员和审计人员从自己行政管理和审计工作中及其它事物观察中得到的认识和经验。可以从专业审计处、预审机构、州审计院，以及从事其他审计工作的审计人员中获悉。

2. 议会的审计请求，以及议会方面为得到独立和客观的信息所提出的愿望和建议。

3. 议员向联邦政府提出的书面质询。

4. 公民向联邦审计院或议会申诉委员会提交的呈文，或第三者对行政管理缺陷、弊端和错误的举报。

5. 新闻媒介的报道和专业杂志刊物。

从以上选择标准和来源中归纳起来，联邦审计院在考虑选择横向审计的题目中，比较多的是注重于以下因素：预算规模的大小；工作的质量与效率是否对国家发生影响；审计发现的问题是否在多个部门存在；是否是社会各界普遍关注、具有社会意义或政治意义的问题。在这些因素考虑中，同时还要考虑审计目标与审计成本的比例是否合适，是否符合经济性，节约性的原则。