



德国的审计制度

[德] 埃里克·桑德尔 著 余秉立 童光明等 译

北京经济学院出版社

德国的审计制度

(德)埃里克·桑德尔 著

余秉立 童光明 等译
朱 华 校

北京经济学院出版社

1991·北京

德国的审计制度

〔德〕埃里克·桑德尔 著

余秉立 童光明 等译

北京经济学院出版社出版

（北京市朝阳区红庙）

北京市通县永乐印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行

787×1092毫米 32开本【5.25印张 117千字

1991年6月第1版 1991年6月第1次印刷

印数：0 001—2 000

ISBN 7-5638-0231-2/F·127

定 价：3.50 元

译者的话

本书原文是译者1988年参加由联邦德国国际发展基金会举办的研习班时由该组织赠送的。作者在书中比较全面地介绍了联邦德国的审计制度和实务的发展情况，对我们了解联邦德国的审计情况有一定的帮助。

本书直译名为《关于财政控制前景的思考》，我们将其意译为《联邦德国审计制度》。

余俊、张美红同志参加了部分章节的翻译工作，特表示感谢。

由于译校者水平有限，一定存在不少错误与不足之处，欢迎读者批评指正。

前 言

70年代初期，联邦德国国际发展基金会邀请联邦审计院参加制定发展中国家“管理促进计划”时，我们就已意识到这是一项真正的挑战。此后的各项工作果然在全世界引起了强烈反响。由于“管理促进计划”是一个平等互惠的典型，我们自己也受益匪浅。并且在世界各国都找到了新的合作伙伴和可以信赖的朋友，这种相互的交流已经足以使我们重新考虑自己的制度体系。

在德国，不受政府支配的财政控制体系源远流长已有大约275年的传统，在这漫长的历史时期内，我们已经看到，国家审计在经常的变化，并要根据不同的需求，进行不断的调整改进，吸收新的思想，以获得更多实用的方法，我认为本书作者埃里克·桑德尔在这方面所作出的独特贡献应该获得普遍赞扬。他的精辟阐述和思想，已经促使联邦审计院的成员们以开明务实的精神对更为可行的活动方式进行了深入的讨论，愿这种讨论也能在世界范围内得到广泛的开展。

在此，我们仅对德国国际发展基金会为本书的出版所作的努力和她多年来为联邦审计院在国外发展分支机构的努力所给予的技术支持表示感谢。

我认为，各国的最高审计机构在很大程度上有着相近的目标。因此，愿本书能够有助于人们相互理解各自的不同观点，并促进国际间更广泛的交流。

联邦审计院院长 海因茨·冈特·扎沃尔伯格博士

1987年12月 于法兰克福

绪 言

世界银行在1983年的《世界发展报告》中专门讨论了发展管理问题，它指出，不健全的管理机构和程序是阻碍发展中国家向前发展的主要障碍之一。因此，如不研究政府机关的管理问题，在发达国家和发展中国家之间进行有效的以促进发展为目的的合作，就将是不可能的。在这方面，具有特殊重要意义的是与最高审计机构的合作，因为最高审计机构的任务不仅仅是监督公共开支的经济性和效率性，而且要保证国家的常规年收入。

基于这一点，联邦德国国际发展基金会（DSE）下设的公共事务管理促进中心（ZÖV）自70年代初期以来一直在举办研习班，与联邦审计局和世界各地的审计机构共同对财政控制的某些问题进行研讨。参加这些国际性研习班的人员都曾多次表示希望出版一份讲述联邦德国财政控制体系的详细文字资料。

使我们感到十分高兴的是，由埃里克·桑德尔（联邦德国审计局审计司长）起草和编辑的这本小册子，现在终于出版了。为了进一步发展国际间的合作，这本《关于财政控制前景的思考》对过去举办的研习班来说是一种总结性说明，可作为研习班学员应付将来工作中问题的基础。这本小册子计划除英文版外，还要分别译成法文和西班牙文予以出版。

在此，我们衷心地感谢本书作者——一位国际研习班的

优秀导师，对国际间的发展合作以及联邦德国国际发展基金会和公共事务管理促进中心在财政控制领域的工作所做出的卓著贡献。

德国国际发展基金会董事长：保罗·凯文霍斯特博士
公共事务管理促进中心董事长：乔基姆·克雷尔

1987年12月于柏林

目 录

绪 言.....	(1)
----------	-------

第一编 从政府审计到财政控制

第一章 发展过程.....	(3)
第一节 概述.....	(3)
第二节 发展过程中的各种趋势.....	(6)
第三节 审计机构在国家机关中的地位.....	(20)
第二章 财政控制的知识基础.....	
第一节 概述.....	(25)
第二节 新思路的基础及结构.....	(25)
第三节 预算职能.....	(28)

第二编 联邦德国财政管理的整体范围和 可变范围审计制度体系

第一章 引言.....	(34)
第二章 工作计划.....	(36)
第一节 概述.....	(36)
第二节 计划目标.....	(37)
第三节 战略和战术步骤.....	(40)
第四节 审计对象或工作计划的实质内容.....	(43)

第五节	审计类型——或工作计划的组织范围…	(47)
第六节	审计工作计划的时间范畴……………	(54)
第三章	审计调查(对审计主题的研究与估价)…	(60)
第一节	审计主题研究与个别审查计划的区别…	(60)
第二节	审计主题研究的规则……………	(60)
第四章	适宜的审计判断标准……………	(66)
第一节	审计判断标准及其发展……………	(66)
第二节	政府应当承担的工作……………	(70)
第三节	政府应利用再分配或资源分配的职能 起积极作用……………	(74)
第四节	效率性的范围和渊源……………	(78)
第五节	效果性标准……………	(88)
第六节	经济性……………	(91)
第七节	广义的合规性标准……………	(95)
第五章	审计技术……………	(98)
第一节	定义……………	(98)
第二节	审计技术的发展——合理的常识与审 计规则……………	(98)
第三节	实施的步骤……………	(100)
第四节	职能领域……………	(102)
第五节	一般问题领域……………	(113)
第六节	审计技术中的管理技术……………	(122)
第七节	分配措施与合法性审计……………	(126)
第六章	公布审计结果的适当时机……………	(131)
第一节	概述……………	(131)
第二节	在执行措施当中进行审计……………	(132)
第三节	决策审计……………	(132)

第四节	建议		(133)
第五节	结论		(136)
第七章	审计结果的贯彻		(138)
第一节	审计结果报告		(138)
第二节	贯彻审计结果的各种可能方式		(139)
第三节	选择并综合利用可行措施, 以保证强 制执行和贯彻审计结果		(145)
第八章	审计体系的各项工作		(147)
附录			(148)

绪 言

世界银行在1983年的《世界发展报告》中专门讨论了发展管理问题，它指出，不健全的管理机构和程序是阻碍发展中国家向前发展的主要障碍之一。因此，如不研究政府机关的管理问题，在发达国家和发展中国家之间进行有效的以促进发展为目的的合作，就将是是不可能的。在这方面，具有特殊重要意义的是与最高审计机构的合作，因为最高审计机构的任务不仅仅是监督公共开支的经济性和效率性，而且要保证国家的常规年收入。

基于这一点，联邦德国国际发展基金会（DSE）下设的公共事务管理促进中心（ZÖV）自70年代初期以来一直在举办研习班，与联邦审计局和世界各地的审计机构共同对财政控制的某些问题进行研讨。参加这些国际性研习班的人员都曾多次表示希望出版一份讲述联邦德国财政控制体系的详细文字资料。

使我们感到十分高兴的是，由埃里克·桑德尔（联邦德国审计局审计司长）起草和编辑的这本小册子，现在终于出版了。为了进一步发展国际间的合作，这本《关于财政控制前景的思考》对过去举办的研习班来说是一种总结性说明，可作为研习班学员应付将来工作中问题的基础。这本小册子计划除英文版外，还要分别译成法文和西班牙文予以出版。

在此，我们衷心地感谢本书作者——一位国际研习班的

优秀导师，对国际间的发展合作以及联邦德国国际发展基金会和公共事务管理促进中心在财政控制领域的工作所做出的卓著贡献。

德国国际发展基金会董事长：保罗·凯文霍斯特博士
公共事务管理促进中心董事长：乔基姆·克雷尔

1987年12月于柏林

第 一 编

从政府审计到财政控制

第一章 发 展 过 程

第一节 概 述

在过去的25年中，要求解释传统意义上的政府审计以及它怎样日益被称为“财政控制”的呼声越来越高。这就使我们有必要考虑以前的标准和有关的组织结构，以及财政控制的每个环节、财政控制在国家机构中的地位和财政控制在时间及事务处理中的方法和范围。此外，人们也日益倾向于考察政府的全面管理和控制技术，看其是否能够在财政控制中采用，以及是否在发展新的控制技术。这些问题并不仅限于联邦德国或者欧洲，有证据表明，南美、阿拉伯、非洲和亚洲的许多国家也已经考虑过类似的问题。

上述情况在一些国家里已导致了有关政府审计的新立法，主要是因为这些国家的现有立法已不能满足审计机关的工作需要。例如，英国审计署在1983年就通知联邦的其它最高审计机关，一项新的《国家审计法》开始生效，目前它已

能够按照“现金价值”的原则来进行效率审查。我们的意大利同行也正筹划新的立法，以便可以进行比以前更全面的审计工作，其中包括效率审计。

在此，我们应该注意到，有些国家通过发展“审计制度体系”，已将财政控制向前推进了几个阶段。例如，美国已经推行了全面审计制度，将重点检查制度体系发展成检查具体规划和项目的效率。加拿大已实施综合审计多年，其做法与美国正在实施的全面审计相似，即对各个机构、各个规划或项目进行扩大范围的审计。其他一些国家的最高审计机关则致力于与被审单位的密切合作，以尽可能地提高审计效果。他们的主要作法是改进审计过程，提高被审单位采纳外部审计师所提建议的积极性。

几十年前，联邦德国也开始了对具体的规划和项目进行检查，而联邦审计院则正在进一步试图选择一种最佳的检查方法，并且尽力要在有关的准备、实施和贯彻等方面确定最适当的时间。这种方法既可以用于整体范围，也可以用于可变范围的审计，实践已经证明它很有价值，并且在不断向前发展。

然而，要不是在与其他国家的审计机构互相交流中获得启发与激励，联邦审计院也不可能在财政控制方面达到目前这样高的水平。一般来说，与其他国家审计机关的实践经验所进行的比较，会使我们的审计工作者从学术角度考虑怎样从一些具体的方面来改进自己的方法。例如，联邦审计院在审计工作的准备和实施方面质量相当高，而对审计结果的评价则有待于改进。这里所讲的评价，是指对有问题的领域需要考虑采取能够使得被审单位接受我们的建议之战略战术。因为，如果我们不作适当努力，使政府、各行政机关和议会都

相信这些审计工作的结论是正确的，那么我们的审计结果就会毫无价值，许多审计机构将会从自己的切身经验中体会到，有时候进行这种审计评价甚至比审计检查本身还要耗费精力。

最高审计机关与议会的关系格外密切，因而审计报告的方法就会十分重要。通过国际比较我们可以将向议会进行报告的主要方式分成下列两种：第一，向议会通报所有的审计结果，有些情况下需在一年中分几次报告；第二，只报告部分审计结果，例如一些年度报告，但是议会在处理有关审计结果时，常常可能要求提供更多的审计信息。议会还有可能建议最高审计机构去从事某些专门的检查。

这两种报告方式都使最高审计机构和议会之间的关系非常密切。现有的一些例子已经表明，这种密切的关系不仅对审计结果的评价，而且对最高审计机关本身的预算和定员编制，都会产生积极的作用。

国际合作也能带来进步，因为来自他人的批评会激励某种反思，一切科学性的工作都需要这类的批评以进行深入的思考。批评者所提出的好建议将得到采纳，而那些不准备采纳的意见会激励我们换一个角度观察其有利之处。

尽管联邦德国最高审计机构在审计计划和实施这两方面都具有传统的高水平，但是财政控制的这种发展，对它来说仍然十分重要。鉴于许多国家的审计工作范围都受到了严格限制，例如将国家的年收入或部分支出排除在审计工作范围之外。直到最近仍有好几个国家的审计检查仅限于常规性核对，不允许进行完全的效率审计，而联邦德国审计院及其前辈则早已被赋予在划定审计范围和制定审计标准方面的全部权利。

让我们以联邦德国传统上范围广泛的政府审计工作为例，便可以从1938年3月30日政府审计的“标准法规”中找出一些规则：

(1) 当时被审单位的全部运转情况就都必须纳入审计范围，即要全面考察其财务管理工作。

(2) 审计对象包括所有收入和支出，不受任何限制。

(3) 当时所使用的审计判断标准有：合规性、合法性、效率性和经济性。

(4) 每个具体年度的审计工作必须有计划。

由于在大约50年前，就有了这样一种优秀的、综合性的、并且在某些方面十分现代化的审计制度，以至当联邦审计局成立的时候，不需对其权利和义务再作重大扩展。

然而，当时的审计制度之主要出发点仍然是需要实施“正规的计算与实质性”检查的财务报表和凭单。同时，在政治领域和审计对象的范围，以及预算规模和公共财政科学化方面的发展，使得联邦审计院仍有必要对这种旧的制度进行一定的改动。

第二节 发展过程中的各种趋势

这节我们要对近几十年来影响政府审计的某些发展情况，做一概括介绍，这种概括当然不会十分详尽，但是却会包括所有的主要发展趋势。

应当指出，这些趋势都处于不断的发展当中，就是说，至少审计工作的原始方式不会完全被取代。

有时，新的发展仅仅是现存方式的一种延伸，这些方式在许多领域中仍然保持其有效性。原始审计方式的重要性常

常已经下降，其实用性也已经减低了。这方面的例子之一是财务凭证的审计，联邦德国不可能完全取消这种审计，但是却已将其大部分委托给事前审计处（参见第二编第七章第二节），而联邦审计院则将自己的工作重点放在了更为复杂的审计事务上。有时，原始的或传统的审计方式会重新得到考虑，如有关合法性（或遵循性）和合规性的审计。这种审计过去通常仅限于个别的情况，现在则将管理体系作为一个整体来检查。对此，我们将在第二编论述审计制度时，再予讨论。

有时，新的发展还不足以使一种旧的审计方式完全被舍弃。顺便说明一下，我们就是在此意义上解释下列各节的标题，其中所用的“从……到……”一词，也并不意味着原有的方法已经都弃之不用了。

许多案例中，所描述的各个发展都具有密切的联系，因此，“从事后审计到事中审计”以及“从凭证审计到决策与业务交易审计”的发展过程是相互依赖的，并且至少这两种发展过程与“从数据审计到制度审计”的发展过程，都具有部分依赖的关系。下面所举的例子将对此予以解释。

一、从合法性审计到效率评价审计

大约20年前，审计工作主要是核实各种报表和收据。根据1938年的“标准法规”，凭证审计不仅要证实帐户中恰当地反映了收入与支出的具体数字，并应有书面文件做依据，而且尤其应证实这些帐目都遵循着有关法规。审计的目的是更深入地检查被查事项，以弄清行政机构的工作是否有效率和经济实惠。这里相当重要的是审计工作各个步骤的顺序，因为优先检查的是合规性和合法性。根据同样的优先考虑之顺序，凭证审计包括正式的计算核查和最终的物质检查，但是