

曹慧明 / 等著

建设项目

跟踪审计

JIAN SHE
XIANG MU
GEN ZONG
SHEN JI

中国财政经济出版社

建设项目跟踪审计

曹慧明 等著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

建设项目跟踪审计/曹慧明等著. —北京: 中国财政经济出版社, 2005.3
ISBN 7-5005-8053-3

I. 建… II. 曹… III. 基本建设项目-审计 IV. F239.63

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 021970 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 19.5 印张 328 000 字

2005 年 4 月第 1 版 2005 年 4 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 060 定价: 35.00 元

ISBN 7-5005-8053-3/F·7045

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

对重点项目实施跟踪审计，对于加强投资初审、
提高工程质量和资金使用效益起到积极作用，青州市审计局
做了有益的探索，望继续努力开拓投资审计新路子。

王世喜
3.26

《建设项目跟踪审计》 课题组名单

组 长：曹慧明

副组长：史君维

成 员（按姓氏笔画为序）：

马林宝	王祥君	王 葵	刘吉铭	刘 鸣
朱 杰	陆建驰	邹春梅	范丽华	罗志敏
周国平	范建军	岳 梅	封玉祥	赵志刚
奚文兴	袁晓忠	崔业富	梅 飏	薛文红
霍 超				

目 录

第一章 概 论	(1)
第一节 建设项目事后审计面临挑战.....	(1)
第二节 建设项目跟踪审计的概念和特点.....	(3)
第三节 建设项目跟踪审计是更优的审计模式.....	(6)
第四节 建设项目跟踪审计的重点.....	(12)
第五节 建设项目跟踪审计的配套措施.....	(16)
第六节 建设项目跟踪审计的基本程序.....	(19)
第七节 建设项目跟踪审计的依据.....	(32)
第八节 工程量清单计价简介.....	(35)
第九节 建设项目跟踪审计的主体及定位.....	(39)
第十节 建设项目跟踪审计的风险及应对措施.....	(40)
第十一节 建设项目跟踪审计的方法.....	(42)
第二章 建设工程准备阶段跟踪审计	(56)
第一节 建设项目审批程序审计.....	(56)
第二节 项目可行性研究报告审计.....	(67)
第三节 设计概算审计.....	(76)
第四节 初步设计和施工图设计审计.....	(84)
第五节 拆迁审计.....	(88)
第六节 工程招标投标审计.....	(101)
第七节 工程量清单编制审计.....	(109)
第八节 建设项目环境审计.....	(113)
第九节 前期财务审计.....	(119)

第三章 建设工程实施阶段跟踪审计	(124)
第一节 内部控制制度审计.....	(124)
第二节 工程量清单执行情况审计.....	(127)
第三节 工程物资采购审计.....	(179)
第四节 物资核算、管理审计.....	(182)
第五节 待摊投资审计.....	(186)
第六节 基建收入审计.....	(191)
第七节 监理履职情况审计.....	(193)
第八节 环保项目执行情况审计.....	(201)
第九节 建设项目(分期)投资支出审计.....	(202)
第十节 概算执行情况审计.....	(209)
第十一节 宏观事项审计.....	(212)
第四章 建设工程竣工阶段跟踪审计	(214)
第一节 工程量清单决算审计.....	(214)
第二节 结余资金、尾工工程和交付财产审计.....	(220)
第三节 建设项目总投资审计.....	(224)
第四节 建设项目投资效果审计.....	(226)
第五章 装饰装修工程跟踪审计	(238)
第一节 装饰装修工程概述.....	(238)
第二节 装饰装修工程准备阶段审计.....	(240)
第三节 装饰装修工程实施阶段审计.....	(241)
第四节 装饰装修工程竣工阶段审计.....	(251)
第六章 安装工程跟踪审计	(253)
第一节 安装工程概述.....	(253)
第二节 安装工程准备阶段审计.....	(256)
第三节 安装工程实施阶段审计.....	(258)
第四节 安装工程竣工阶段审计.....	(268)
第五节 安装工程审计综合案例.....	(271)

第七章 市政工程跟踪审计·····	(273)
第一节 市政工程概述·····	(273)
第二节 市政工程准备阶段审计·····	(276)
第三节 市政工程实施阶段审计·····	(281)
第四节 市政工程竣工阶段审计·····	(287)
第八章 园林绿化工程跟踪审计·····	(288)
第一节 园林绿化工程概述·····	(288)
第二节 园林绿化工程跟踪审计·····	(291)
第三节 审计案例·····	(293)
后 记·····	(298)
参考文献·····	(300)

第一章

概 论

第一节 建设项目事后审计面临挑战

长期以来,我国国家审计机关所开展的建设项目审计,有一种明显的事后审计特征,主要包括两种做法:一是以署、省审计机关为主开展的事后概(预)算执行情况审计;二是以市、县审计机关为主开展的事后竣工决算审计。

随着我国市场经济体制的不断推进及与建设项目相关法律法规的逐步完善,我国现行的建设项目事后竣工决算审计模式已面临严峻的挑战。

挑战之一:审计收缴决定得不到法律支持。根据《民法通则》、《合同法》、《招标投标法》等法律规定,中标单位中标并签订合同后,其权利义务即受法律保护,可以依据合同约定的价格取得工程款。审计机关不可对中标并经合同“定死”的内容进行审计处理,也不能对甲、乙双方已签字认可的合同以外的变更工程款进行审计处理。即使是发现了明显不合理的问题甚至“猫腻”,也只能追究甲方的责任而不能

追缴工程款。只好眼睁睁看着国有资产流失掉。如果审计机关硬要追缴的话，由此引起的诉讼还得不到法院的支持。审计机关的此类败诉案件已屡见不鲜，使审计机关的地位和权威受到了严峻挑战！

理性地看，法院的判决也有合理的因素。合同“定死”的工程价款与合同确定的其他商品物资的价款在性质上是一样的，不能因为审计部门事后发现总价款构成中的某部分价格不合理而推翻重来，甚至要将已支付的款项重新收回来。否则，合同的执行将会遥遥无期——谁知道审计机关何时才进行事后审计呢！深圳市三届人大常委会三十一次会议否决有关竣工决算审计法规草案一事，又一次为我们传递了这样的信息。^①

挑战之二：潜伏着较大的审计风险。事后审计，审计人员看不到建设项目施工以及有关物资设备进出、安装等具体过程。常常只能将有关签证单、验收单、进货单等本应加以审计的资料作为审计依据，使资料背后的许多违法违规问题经审计后披上了合法的外衣（因为审计部门已经审计过了），从而放纵了违规违纪行为，并由此产生了相应的审计风险。

挑战之三：难以发挥审计作用。除上述对合同确定的不合理价款无法追缴外，当前建设管理不到位、监理不到位、施工不到位甚至设计不到位等问题还相当严重。在工程建设的各个环节几乎都存在资产流失的“漏洞”。审计机关在事后审计时，因已时过境迁，不仅难以发现这些问题，即使发现了一些问题，也很难加以补救。

事后进行的建设项目概（预）算执行审计也与事后竣工决算审计面临的挑战一样，只能对项目执行概（预）算的情况作一事后评价。实际支出超过概预算的部分（已经构成建设项目实体）并不会因为审计的揭露与评价而重新变成货币资金。因此，这种审计也是“马后炮”审计，难以对既成事实加以补救。

上述问题的症结，全在于把审计介入的时间安排在了项目竣工之后。众所周知，审计的主要成果体现为反馈有价值的审计信息。控制论认为，要提高信息反馈效益，必须尽可能缩短反馈回路，及时、准确地进行反馈，使信息得到及时、充分的利用，起到预测和防范的作用。否则“在系统输出的结果已经造成的情况下进行反馈，常给人一种‘雨后送伞’的感觉。”^② 项目建设是一项周期较长、内容复杂的工作，要将各种各样的建筑材料按照一定的施工程序、质

^① 《深圳政府在线》，2004年4月15日。

^② 王彬，戴正农：《自然辩证法教程》，东南大学出版社，1997年7月，第225页。

量要求逐步组合成建筑物或构筑物。面对如此复杂的任务，事后审计模式无异于让审计人员脱离实际，远离具体的建设过程，成为“瞎子”、“聋子”。同时，事后审计客观上使本来公开透明的建设过程变成了“黑箱”，陡增了问题的难度，使审计人员难以看清其庐山真面目，难以达到应有的审计深度和质量要求。事后审计还催化了问题性质的转变，使一些尚处萌芽状态的情况因得不到及时疏导而恶化；使一些本可通过协商解决的问题失去解决的机会，演变为需要诉诸法律来解决或者根本无法解决的问题；使一些人误以为建设项目监管不严（因为此时审计监督尚未介入）而乘机牟利，导致违法违纪案件的增加。其结果，使审计人员在事后审计时看到了更多、更严重的问题，事后审计很自然地成为了一种合法性审计而不是效益审计。随之而来的也自然是下发有强制效力的审计决定以及由此引发的复议与诉讼。可见，建设项目事后审计，实际上是一种限制审计人员作用发挥、使问题复杂化的低效率模式。

要保持竣工决算事后审计的优点，同时更全面、有效地履行审计职能，提高审计效率、效果，充分发挥审计的制约、促进作用，就必须选择更好的审计模式，对审计的时间、内容、程序、方法、种类等进行创新。惟有如此，国家审计机关才能成功应对挑战，与时俱进，把建设项目审计推向新的境界。

第二节

建设项目跟踪审计的概念和特点

建设项目跟踪审计是建设项目跟踪效益审计的简称，是经济效益审计的重要领域；是指采取跟踪审计模式进行的建设项目效益审计；是促进提高项目建设经济性、效率性和效果性的审计。

一、构成该概念的有关要素

（一）建设项目

建设项目有时也称作投资项目、工程项目，是指以一定量的资金经过决策和实施（包括可行性研究、设计、施工管理等）等一系列的程序，在一定的约束条件下，以形成固定资产为明确目标的一次性事业。本书主要研究国家审计机关进行的国家建设项目的审计。其资金来源包括国家财政预算内、外资金和

其他财政性资金（包括国债转贷资金，财政担保的信贷资金等）。

（二）经济效益

经济效益一般从经济性、效率性、效果性三个方面体现出来。“经济性：在适当考虑质量的前提下，减少资源购置和使用的成本。即：花得少。效率性：产品、劳务或其他成果与耗费资源的关系。投入已定时，如何取得最大的产出；或产出已定时，如何缩小投入。即：花得好。效果性：项目、计划和其他活动的预期目标与实际结果的关系。有关的方针目标、经营目标和其他预期结果是否完成。即：花得值。”^①具体到建设项目比如一条公路上，经济性考虑的是建造这条公路所耗费的资金量，是否节约使用了建设资金；效率性考虑的是每公里路所耗费的资金，是否具有较高的投入产出率；效果性则考虑这条公路建成后是否实现了预期的目标或实现预期目标的程度。经济性、效率性都是针对项目建造和管理者而言的；效果性则是针对项目决策者讲的。

（三）经济效益审计

经济效益审计就是以促进提高经济效益为目的的审计。1986年最高审计机关第十二届国家会议发表的《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总申明》，将绩效审计定义为对公营部门管理资源的经济性（Economy）、效率性（Efficiency）和效果性（Effectiveness）即“三E”的评价与监督。娄尔行教授认为，“经济效益审计就是经济效益实现和开发途径的审计”。“进行经济效益审计，目的在于促进被审计单位的经济工作，帮助它在经济过程中实现更大的经济效益。”^②这些虽在提法上有所不同，但实质是一致的，其目的都在于促进提高经济效益。

（四）跟踪审计

它是指将建设全过程划分成若干阶段或期间，审计人员在项目建设过程中及时对各阶段或期间的审计事项进行审计，并及时作出审计意见和建议，供被审计单位纠正存在的问题，改进、完善建设工作；使建设实施得以规范、有序、有效运行，取得最佳的效益。

所分阶段或期间的长短，可根据建设项目的风险程度，建设项目的规模、特点、审计要求及审计资源情况等具体确定。一般来讲，分段短一些，则审计次数多一些，耗费的审计资源多一些，反馈的审计信息的及时性、有效性也高

^① 邢俊芳：《最新国外绩效审计》，中国审计出版社，2000年版，第102页。

^② 娄尔行：《试论经济效益审计》，《审计通讯》，1985年第1期。

一些；反之，分段长一些，则审计次数少一些，耗费的审计资源少一些，反馈的审计信息的及时性、有效性也低一些。

常州市审计局从建设管理薄弱的实际现状出发，缩短了审计的间隔期，增加了审计的次数。一般每月对涉及全部工程支出的财务收支审计一次，其中每月对与工程造价相关事项审计2次~4次。并对每月完成的工程量进行结算审计，作为支付工程款的依据。从而将建设项目置于较为严格的跟踪审计控制之下，取得了显著的效果。

二、建设项目跟踪审计与事后竣工结算审计相比的主要特点

（一）审计时间和次数不同

跟踪审计将整个建设过程合理划分成若干阶段或期间，及时对每个阶段进行审计。审计的次数比竣工决算审计大大增加；审计介入的时间也由工程竣工以后提前到工程建设的过程之中。

（二）审计方式不同

事后审计一般是在获取竣工决算资料后在审计部门办公室进行审计，只是为了获取部分证据才偶尔去建设现场观察、测试，体现为报送审计的方式。跟踪审计则主要在建设现场进行工作，体现为就地审计方式。对项目跟踪审计也不是在整个工程全面完工后再进行集中性审计，而是对组成工程项目的各单位工程视其实施的先后分别进行审计。

（三）审计内容不同

事后审计主要是在事后对竣工决算资料进行审计，跟踪审计主要是在平时对形成竣工决算资料的各环节、过程及相关资料及时进行动态审计，审计的内容、资料要多于竣工决算，体现出全面、全程审计的特点。

（四）审计作用不同

在跟踪审计模式下，审计作用更大。一是体现为审计确定的造价更低。因为跟踪审计堵住了在事后审计时无法看到的漏洞，防止了资源流失和质量等问题，因而使确定的造价比单纯事后审计确定的造价更低，体现出能显著降低造价的特点。二是体现为审计成果的多样性，即审计能在更多方面发挥制约、促进作用（详见后述）。

第三节

建设项目跟踪审计是更优的审计模式

一、从效益审计角度分析建设项目跟踪审计的更优

(一) 效益审计是更高层次的审计

人类管理生产活动的最高目标是高效率地获取财富。惟有如此，人类社会才能不断进步。财务审计只是对生产活动中的违规问题进行监督，为生产活动的高效运行提供良好的法制环境。这虽有利于生产活动的进行，但与实现“最高目标”仍有差距。效益审计的目标则与“最高目标”完全一致，因而是更高层次的审计。从审计的内容和范围比较，效益审计实际上是包含了财务审计内容的审计，财务审计则只是对生产活动控制制度的一种专项审计。“实际上，为发表审计师意见的传统财务审计的主要内容（只）是对内部控制制度进行检查，而这种检查也是绩效审计的一部分。”^①具体到建设项目审计上，这种关系体现得更加明显，在建设项目效益审计中的许多内容，既是违规问题，也是效益问题。例如：多计工程款，既违反有关规定（合法性），也涉及资金的节约（效益性）。但效益性涵盖的内容更加广泛，还包括合规性以外的许多内容。诸如：支出是否合理、节约（如设计上的“肥梁胖柱”问题），工程质量是否可靠，管理控制是否有效等等。西方国家开展的建设项目审计也都是包括了有关财务审计内容的效益审计。我国国家建设项目审计实际上也已突破了单纯的财务收支审计范畴，涉及建设管理、工程质量、材料采购、招标投标、合同管理等经济效益事项。只是由于我国审计机关习惯了财务审计，才在建设项目审计中仍然采取财务审计的做法，并习惯于用财务审计处理办法来处理碰到的效益问题。

从发展的目光看，建设项目审计由财务审计转向效益审计，是事物由低级上升到高级的内在需要和必然趋势。显然，实施建设项目效益审计，将有利于提升审计的层次，拓宽审计的范围，把审计事业推向更高的境界。

^① 袁军等译，《政府绩效审计》，中国财政经济出版社，1992年版，第14页。

（二）效益审计是明确效益责任的需要

用于国家建设项目的资金，主要是国家财政预算内、外资金及其他财政性资金。从公共财政角度看，这些资金实际都是纳税人交给政府的钱，是纳税人委托政府将这些钱用于建设有关项目，并为他们提供有益的公共产品的。

在这一委托代理关系中，纳税人理所当然有权了解资金使用的效益情况（也包括资金使用的真实性、合法性情况）。客观上需要居于公正地位的审计部门对国家建设项目进行效益审计，向他们提供可资信赖的资金使用效益情况。而政府作为受托代理人，也理所当然有责任向委托人报告资金使用情况，同样需要审计部门进行审计，以解脱相应的代理责任。

可见，实施建设项目效益审计，是我国建立公共财政体制进程中明确资金使用效益责任的客观需要。

（三）效益审计是现代审计的发展方向

当前“大多数国家的政府审计都将工作重点放在公共投资项目的效益审计上”。“对政府性投资项目开展效益审计，（已）是各国政府通行的做法”。^①当今的世界审计处于以效益审计为中心的现代审计时代。美国国家审计总署开展的效益审计已经占总审计数量的85%以上。“西方审计学者认为，在政府审计史上，效益审计的实施，是具有划时代意义的催化剂，能否不失时机地选择并接受效益审计，是衡量一个国家的政府审计是否具有活力的标志之一。”^②20世纪80年代初，随着中华人民共和国审计署的诞生，效益审计也开始走进我国。但20年来效益审计总的发展不快，至今还处在摸索阶段。为了适应加入WTO后审计的国际化趋势，追赶国际审计发展的共同目标，进一步拓展审计领域，发挥审计作用，近年来，国家审计署把探索和推进效益审计摆上了重要议事日程。《审计署2003至2007年审计工作发展规划》明确：“实现财政财务收支的真实合法审计与效益审计并重，逐年加大效益审计分量，争取到2007年，投入效益审计力量占整个审计力量的一半左右。”李金华审计长多次对开展效益审计提出了要求。2004年1月30日，在全国审计工作会议上，李金华审计长又明确指出，“积极开展效益审计，是五年规划提出的今后审计工作的重要目标之一，也是实现审计工作现代化的必然要求”，为我国效益审计工作的发展指明了前进方向。

^① 席晟等：《关于近年来投资领域探索效益审计的几点认识》，《审计研究》2003年增刊。

^② 邢俊芳：《最新国外效益审计》，中国时代经济出版社，2004年版，第5页。

在这样的背景下，调整建设项目审计的目标、重点，走效益审计的路子，不仅符合世界范围效益审计的发展潮流和发展方向，也是具体落实《规划》的必要措施。

二、从跟踪审计角度分析建设项目跟踪审计的更优

(一) 跟踪审计是应对挑战的有效模式

建设项目跟踪审计模式开创了审计工作的新局面，不仅使事后审计面临的诸多问题得到了有效解决，而且大大拓展了审计的功能，使审计的制约、促进作用在更多方面得到了发挥。

1. 避免了与合同法的冲突。在跟踪审计模式下，审计人员从单纯的合同执行审计扩大到合同签订前对合同条款的审计，防止了因为写入不合理条款而致使国家建设资金损失的问题。并可将“接受审计后再进行最终结算”的内容经协商后列为合同条款，使合同内容不仅不与审计法冲突，而且成为审计的依据。在跟踪审计模式下，审计人员可以分期审计工程结算，经审计后再支付工程款，从而防止超付工程款问题的发生，从根本上防止了为了收回多付工程款而发生的诉讼问题。

2. 降低了审计检查风险。在跟踪审计模式下，审计人员可以经常深入到工程现场，能够观察到物资进出、设备安装、建设施工的具体过程。可以及时对设计变更事项的合法合理性进行审计，对材料设备价格的合理性进行审计，对签证单、验收单、进货单及相关事项包括隐蔽工程等进行审计，从而大大减少审计人员因不了解实际情况所带来的检查风险。

3. 遏制了高估冒算势头。在跟踪审计中，审计人员逐月或定期审计工程财务和工程结算，使施工单位“头戴三尺帽、让你砍一刀”的伎俩无法施展，因而有效地遏止了高估冒算势头。据常州市审计局统计，该局 2003 年对所跟踪项目的审计核减额为 4 234.5 万元，核减率已由原来的百分之十几降至 3.8%，使原先高估冒算这一突出问题基本上得到了控制，大大节约了建设资金。需要说明的是，这里的核减额，基本上都是设计变更项目的工程结算核减额。合同内的工程价款部分，已经很少有高估冒算的情况出现。

4. 促进了建筑市场的规范。整顿和规范建筑市场秩序是近年来全国性的整顿和规范市场经济秩序的重点工作。虽然取得了一定成绩，但是不规范的建筑市场并未从根本上得到改变。原因在于这种整顿、规范是建设系统内部的自我革命，很难冲破既得利益的羁绊和寻租势力的抵制。

选择跟踪审计模式，就使审计部门很自然地介入了建设过程。通过对基建物资采购、设计、招投标、建设施工、监理等各方面行为进行跟踪审计，势将形成有效的约束机制，促进建设项目各参与方依法规范自身行为，从而使建筑市场秩序从根本上得到规范和改善。

5. 形成了从源头上防止腐败的机制。多年来，审计机关开展的建设项目竣工决算审计在揭露违法犯罪问题上取得了一定成效。通过审计移交，对一部分违法犯罪分子追究了党纪、政纪及刑事责任。但在总结成绩的同时，也应看到事后审计模式所引起的事中监督缺位状况也一定程度上成为部分违法犯罪分子产生侥幸心理的诱因。审计机关提前介入建设过程，必将形成对权力的制衡机制，筑起一道严密的监督防线，一些人很有可能会慑于监督的严密而夹住“狐狸尾巴”。其结果，既保护了个人，又避免了资产的流失。使审计由“秋后算账”转变为防微杜渐，成为从源头上控制腐败的有效机制。

6. 有利于对工程质量的监督。近年来不断出现的“豆腐渣”工程事件表明，建设工程质量问题不容忽视。一定的造价总是以一定的工程质量为前提的，离开了应有的质量，留下了质量隐患，即使造价最低也是没有实际意义的。因此，控制造价，内在地包含了对工程质量的控制。诚然，对工程质量把关的主要责任在于建设、监理、施工等单位，而不是审计机关。

在事后审计模式下，审计机关即使通过财务资料审计发现了有关质量问题，也会因“生米已煮成熟饭”而无法解决。在跟踪审计模式下，审计人员经常工作在施工现场，对工程的施工过程、形象进度等都能做到眼见心明。审计人员在采用观察、核对等审计方法实施常规审计的同时，只要加以关注，就有可能发现有关的质量问题。如，施工人员的业务素质是否适应；所用物资、机械设备是否存在问题；采用的操作工艺以及隐蔽工程是否符合设计或图纸要求等。一旦发现质量问题即可及时建议改进，从而防止有关工程质量问题的发生。

7. 提升了审计地位。在事后审计模式下，在建设项目热热闹闹开工、建设、竣工验收的过程中都不见审计机关的影子。审计机关扮演的角色，用自己的话讲是幕后英雄，实际是在这些关键环节缺位。跟踪审计不仅解决了审计在建设项目关键环节的缺位问题，从幕后走向了台前，而且正是由于在这些环节的积极参与及所取得的更加丰富多彩的审计成果，使建设项目得以实现规范、高效、优质、低价、廉政等目标，才赢得了领导、建设部门及社会各界的普遍赞誉，从而显著提高了审计自身的地位，成为工程建设全过程中不可缺少的重