

张 平 著

投资项目审计

经济管理出版社



中财 B0015783

投资项目审计

张 平 著

117361/03

中央财经大学图书馆藏书章

总号 420996

书号

F-231.6/195

经济管理出版社

(京)新登字 029 号

责任编辑:卢小生

投资项目审计

张 平 著

出版:经济管理出版社

(北京市西城区新街口红园胡同 8 号 邮政编码:100035)

发行:经济管理出版社总发行 各地新华书店经销

印刷:中共中央党校印刷厂

850×1168 毫米 32 开 13.5 印张 354 千字

1993 年 12 月第一版 1993 年 12 月北京第一次印刷

印数:1~5000 册

ISBN7-80025-836-X/F·692

定价:9.80 元

序

国家审计署副审计长



固定资产投资审计是控制投资规模、提高投资效益的重要手段,随着审计工作的不断深入正发挥着日益重要的作用,并得到了社会的广泛关注和支持,受到了各级政府和各级审计机关的高度重视。固定资产投资审计的基础是投资项目审计。投资项目审计经过多年的探索,取得了长足的进步。在控制固定资产投资规模,调整投资结构和投资布局,提高投资效益方面发挥着越来越重要的作用。

投资项目审计经过多年的实践,在审计环节和审计内容上都有所突破。在审计环节上,投资项目审计正在形成一个比较完整的审计体系,即通过开工前审计、建设期间的审计和竣工决算审计,达到对建设项目全过程的监督。在审计内容上,投资项目审计已经不局限于财务审计,而延伸到投资项目的各个管理方面,融入了许多管理审计的内容。

实践的发展需要理论的总结和提高。张平同志编著的《投资项目审计》一书在这方面做了可喜的尝试。张平同志多年从事投资项目审计工作,积累了一定的经验。《投资项目审计》一书是他在总结实践经验,积极吸收国内外审计理论的基础上,结合会计制度改革的要求编写而成的。这本书比较系统、既全面地论述了投资项目审计的各个方面,不仅包括财务审计,而且对管理审计也进行了深入的探讨,还对投资项目审计质量管理进行了研究,既有一定的理论,又有较强的可操作性。这本书的出版对更新审计人员的知识,提高审计人员的工作水平具有积极作用。

1993年6月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 投资项目审计的概念.....	(1)
第二节 投资项目审计在投资宏观调控体系 中的地位 and 作用	(11)
第三节 投资项目的制度基础审计	(16)
第四节 投资项目审计的一般程序	(21)
第二章 投资项目资金来源审计	(27)
第一节 投资项目资金来源审计的意义和步骤	(27)
第二节 国家基本建设预算拨款审计	(29)
第三节 银行贷款审计	(33)
第四节 自筹资金审计	(53)
第五节 外资审计	(59)
第三章 货币资金和结算资金审计	(64)
第一节 货币资金和结算资金审计的概念	(64)
第二节 现金审计	(65)
第三节 银行存款审计	(71)
第四节 工程承包款和工程价款结算审计	(76)
第五节 固定资产投资方向税和“两金”审计	(85)
第四章 设备和材料的财务审计	(91)
第一节 设备采购审计	(91)
第二节 设备储备审计.....	(104)
第三节 材料采购审计.....	(109)
第四节 材料储备审计.....	(116)

第五章 建设成本审计	(122)
第一节 建设成本的概念和审计的重点	(122)
第二节 建筑安装工程成本审计	(124)
第三节 设备投资审计	(130)
第四节 其它投资与转出投资审计	(132)
第五节 应核销投资支出审计	(137)
第六节 应核销其它支出审计	(141)
第七节 待摊投资审计	(145)
第六章 投资项目会计报表审计	(156)
第一节 投资项目会计报表审计的意义、目的和方法	(156)
第二节 基建财务快速月报审计	(160)
第三节 资金平衡表审计	(164)
第四节 基建投资表审计	(175)
第五节 应核销基建支出及转出投资明细表审计	(179)
第六节 专用基金表的审查	(179)
第七节 基建借款情况表和投资包干情况表的审计	(182)
第七章 竣工决算审计	(186)
第一节 竣工决算审计的目标与审计准备	(186)
第二节 竣工决算完整性审计	(189)
第三节 竣工决算报表真实性审计	(193)
第四节 竣工财务决算合规性审计和报表分析	(202)
第八章 投资项目建设程序审计	(206)
第一节 投资项目建设程序审计的意义和方法	(206)
第二节 项目建议书和设计任务书审计	(210)
第三节 初步设计审计	(215)
第四节 投资项目的开工前审计	(218)
第五节 投资项目财务评价结果审计	(222)
第六节 国民经济评价分析审计	(233)
第九章 投资项目概预算审计	(241)

第一节	投资项目概预算审计的意义和审计准备·····	(241)
第二节	投资项目概算的组成与费用结构·····	(246)
第三节	概算编制依据审计·····	(255)
第四节	建筑工程量审计·····	(259)
第五节	安装工程工程量审计·····	(272)
第六节	综合概算与工程总概算审计·····	(273)
第十章	投资项目招标审计·····	(276)
第一节	投资项目招标与招标审计的概念·····	(276)
第二节	招标程序审计·····	(278)
第三节	招标标底审计·····	(284)
第四节	标函审查·····	(291)
第十一章	投资包干责任制审计·····	(298)
第一节	投资包干责任制审计的意义和方法·····	(298)
第二节	投资包干合同签订前审计·····	(300)
第三节	投资包干合同履行中审计·····	(302)
第四节	投资包干合同兑现审计·····	(308)
第十二章	设备管理与工期管理审计·····	(313)
第一节	设备清单审计·····	(313)
第二节	设备成套审计·····	(319)
第三节	工期合理性审计·····	(323)
第四节	工期管理审计·····	(332)
第十三章	工程质量审计·····	(339)
第一节	工程质量与质量审计·····	(339)
第二节	工程质量的组织制度审计·····	(344)
第三节	质量目标审计·····	(348)
第十四章	人力资源管理审计·····	(362)
第一节	人力资源管理审计的目的与方法·····	(362)
第二节	建设单位组织机构审计·····	(363)
第三节	项目负责人管理能力审计·····	(367)

第四节	项目一般工作人员管理审计·····	(370)
第十五章	投资项目后评估·····	(374)
第一节	投资项目后评估的概念、意义和作用·····	(374)
第二节	后评估数据的审计·····	(376)
第三节	企业规模后评估审计·····	(382)
第四节	后评估技术经济指标审计·····	(385)
第十六章	投资项目审计的质量管理·····	(388)
第一节	审计质量管理的意义和质量管一般原则·····	(388)
第二节	投资项目审计全面质量管理·····	(389)
第三节	投资项目审计档案质量管理·····	(396)
第四节	投资项目审计统计质量管理·····	(400)
附录一:	基本建设财务会计改革简述·····	(405)
附录二:	基本建设项目竣工决算审计试行办法·····	(412)
附录三:	审计署、国家计委《关于基本建设项目审计 检查有关共性问题的处理意见》·····	(415)
附录四:	审计署、国家计委关于开展基本建设项目开 工前审计的联合通知·····	(416)
附录五:	建筑工程和设备安装工程分部、分项工程名 称表·····	(419)
后记:	·····	(421)

第一章 绪 论

第一节 投资项目审计的概念

一、固定资产投资项目审计的对象

固定资产投资项目审计的对象,又称审计的客体,是指固定资产投资项目的技术经济活动,即投资项目的技术经济活动是项目审计的对象。

投资项目不是审计的对象或客体,因为投资项目并不是一个连续的、可以延续成为历史的主体活动过程,而是一个静态的概念。建设单位也不是审计对象,因为建设单位是一个机构,是审计对象的一部分,即使是建设单位的技术经济活动,也并没有显示出审计对象的完整性。只有投资项目的技术经济活动才具有完整性和历史性两个特征,才可以成为审计的对象或审计的客体。

审计的对象并不是一成不变的,而是随着审计业务的发展而不断地变化的。当项目审计局限于财务审计时,审计的对象是投资项目的财务活动,而财务活动只是项目经济活动的组成部分。当项目审计突破财务审计的范围进入经济效益或管理审计时,审计的对象就扩展为投资项目的技术经济活动。

投资项目审计从财务审计走向经济效益审计或管理审计是一种必然的发展趋势。正如法纪审计必然走向完整的财务审计一样。国内外的审计发展概莫能外。以国内近几年开展起来的国家大中型重点项目审计为例,尽管审计的大部分工作仍然属于财务审计的范围,但是,审计已经延伸到项目的经济效益和项目的管理。根据审计署和国家计委联合颁发的《关于开展重点项目审计通知》的要求,审计人员必须对项目的概算、预算、设备和材料的管理、项目工期、质量等进

行审计,并且对与建设项目有关的地方政府、建设单位、建设银行、设计单位和施工单位都要作出信誉评价。尽管实际工作中还有许多问题,但是项目审计的现状已经表明国家和社会对项目审计发展的意向和希望。开展效益审计或管理审计将是必然趋势。

由于审计已经呈现效益审计或管理审计的趋势,所以,审计的对象必须包括项目的技术方面,否则就无法对实际情况加以明确的解释和正确的概括。如果把技术方面甩到一边,不作为项目审计的对象,那么,审计只能局限于财务审计,这在理论上就难以自圆其说。如果因为现在审计力量的限制,而不承认将项目的技术方面作为审计的对象,总认为审计力量不足,素质不高,财务审计尚且难以完成,何必侈谈审计项目的技术方面,这是没有发展眼光的,更没有看到审计发展的趋势,因为审计力量只是一时的客观现象,并不决定审计的发展前景。决定审计发展前途的因素是社会的要求。

固定资产投资项目技术经济活动只有在审计时才成为审计的对象,没有处于审计状态的对象,是潜在的审计对象,而不是现在的审计对象。潜在的意义在于规定审计主体作用的潜在范围,并不说明审计主体一定或必须对审计客体实施审计,潜在是人们通过对现实世界的、理解得到的、对存在于现实背后的客观的认识。现实是一种实在,但人们并不能直接地感知到。例如,通常所说的规律在没有表现时是一种潜在;透过现实表现出来时,是一种现在。潜在与现在既是两个时间状态的转换,又是事物的两种存在方式。

潜在的存在往往不为人们直接认识到,因为它只有通过现实表现出来后,人们才会认识。对于项目审计的对象的认识上的差异,正是由于人们在认识上对潜在与现在的把握存在不同。审计理论界和实际工作中的部分人只认识到现实对审计的限制,并没有注意到现在背后的潜在及其含义,并没有认识到审计对象并不是一成不变的。人们把握审计对象时,不能囿于现实状况,应该将视线转入潜在代表的必然趋势,以便更好地适应潮流。

建国以后,我国的投资管理体制人为地将投资项目分为基本建

设项目与更新改造项目,投资项目审计为适应改革的形势,应当将有着天然联系的两者放在一起考察,寻找其审计共同点,揭示其共同的规律。

泛泛地把项目审计的对象概括为项目的技术经济活动,难于突出投资项目审计的特点,难以与其它的项目管理工作明显地区别开来。因而必须对项目的技术经济活动加以分类或分层,以突出项目审计的特点。项目审计是通过审查,对投资项目技术经济活动的真实性、合规性、合理性、经济性、效果性和效率性作出判断和评价:

(一)真实性,是指说明和反映投资项目技术经济活动的各种资料是否如实地、恰如其份地说明并反映其旨在表达的技术经济活动。

(二)合规性,是指被审计的技术经济活动是否符合国家的法律、法规、法令、政策以及有关被审计单位的各种制度。

(三)合理性,是指被审计的技术经济活动是否符合其客观规律,是否符合体现客观规律的原理和原则。

(四)经济性,是指被审查的技术经济活动是否符合劳动节约的要求,是合理性的具体表现。

(五)效果性,是指被审查的技术经济活动是否达到预期的效果,以及达到的程度。

(六)效率性,是指被审查的技术经济活动是否具有预期的效率,以及其实现的程度。

为了说明项目的技术经济活动的大致过程和一般内容,可以用图 1—1 反映如下:

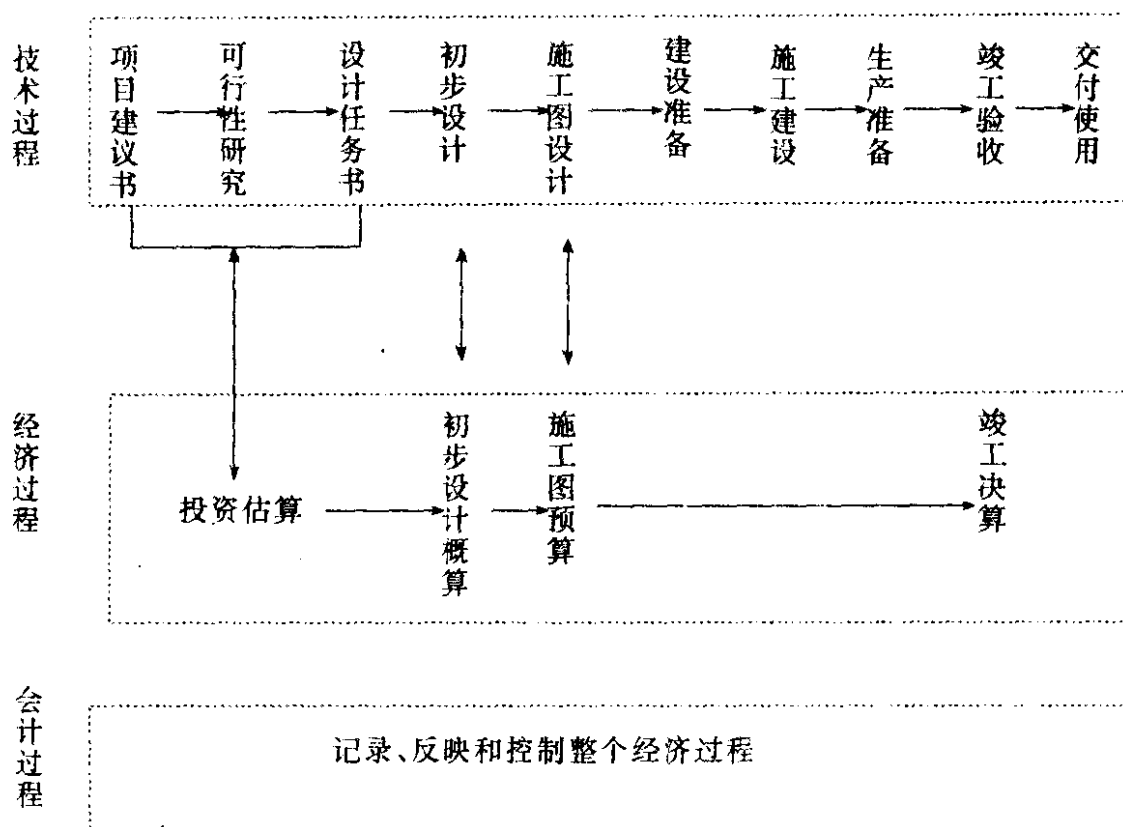


图1—1 投资项目技术经济活动的大致过程和一般内容概念图

二、项目审计的主体

项目审计主体是独立的实施审计的人和组织的总称。成为项目审计主体必须具备一定的条件：必须是独立的人员和组织。所谓独立，是指审计人员和审计组织在行政上、财政上和业务上都具有独立性；审计组织和人员行政上不受牵制；财政上经费有可靠的保障，业务上不受干预。这三者构成独立性相互支持的三个方面，缺一不可。行政上受牵制，意味着没有独立的机构，必然地在财政上缺乏保障，并且在业务上受到干预。财政上不独立，审计业务经费没有保障，审计人员及其组织必然无法拒绝来自提供经费的组织的干预；业务上独立的前提是行政上与财政上的独立。没有这两个前提，审计人员及其组织就不能独立行使审计的权力。审计主体的独立性的意义在于保证审计结果的客观、公正，如果没有其它因素的作用，审计的独立性越强，审计结果就更加客观、公正。然而，审计的独立性是一个相对

的概念,并不具有绝对的意义;并且审计主体的各组成部分的独立程度也不相同。项目审计的主体由国家审计、内部审计和社会审计三个部分组成。一般说来,社会审计和国家审计的独立程度比内部审计高。

从项目审计现状看,国家审计是项目审计三个组成部分的主导,拥有的审计力量最强。现在全国从事投资项目审计的人员数量,不包括利用外资项目审计的人员,就有 4000 余人;并且在组织体系上,审计署设立基本建设审计司;审计署派驻各主要城市的特派员办事处设立基本建设审计处;各省审计局设立基本建设审计处;各市县审计局设立基本建设审计科或基本建设审计股。社会审计对项目审计的开展尚处于起步阶段。但发展的势头良好,尤其是在开展预算和工程价款结算审计上已经取得社会的承认,取得良好的社会效益。内部审计对投资项目的审计开展得不多,只有少数大型企业的内部审计机构对所管辖的基本建设项目或更新改造项目开展审计。

对审计主体的组织和行为进行规范的文件称为审计准则。审计准则是审计人员及其组织行动的指南,也是衡量审计工作质量的尺度。我国现在还没有制定审计准则,一些属于审计准则的内容规定在《审计条例》和《审计条例实施细则》中。完整的审计准则还有待于建立。从国际上看,审计准则主要可以分为两类:一类是规定会计师、审计师应具备的条件和执行业务、编写审计报告规范;另一类是提出审计的目的、种类、建立审计组织的原则、审计人员的条件、审计组织的职权,并规定审计报告、程序和审计报告的要求。现在国际上还没有财经法纪审计和经济效益审计的专用的审计准则,只有财务审计的通用审计准则。

审计准则虽然不具有法律效力,但是,对于审计人员仍然具有约束力。审计人员遵守它,可以提高审计工作的质量,提高审计机关的威信,也易于社会各界了解审计的结果,在审计人员遵守审计准则仍出现失误时,则易为审计机构所理解,也为社会各界所谅解,同时在实施行政诉讼法时,也可以据以解除或减轻审计人员的责任。

三、投资项目审计标准

审计标准是审计主体用以审查和评价审计客体的准绳,是审计人员提出审计意见、作出审计结论与处理决定的客观依据,也是联系审计主体与客体的桥梁和纽带。

审计标准不同于审计准则,两者不能混淆。审计准则是对审计主体的规范;审计标准则是对审计客体审查和评价的依据。两者的作用也不相同。审计准则的主要作用在于规范审计工作,便于审计人员遵照执行;便于社会了解审计工作的基本要求,促进审计人员谨慎工作,并便于检查监督审计工作的质量;便于在委托人与审计人员对审计质量的看法不一致时有一个仲裁的标准,既维护委托人的利益,又保护审计人员免受过分的指责。而审计标准的主要作用在于给审计人员提供一个判断审计客体的标准,没有审计标准,审计就无法进行。

投资项目审计标准具有层次性、时间性和区域性的特点。投资项目审计标准的层次性是指因审计标准的权威的高度不同而划分出不同的层次。最高层次是国际投资法或国家的宪法、法律;第二层是国务院各部门制定的行政性法规、政策和法令;第三层是地方各级人民代表大会及其常委会制定的地方性法规;第四层是地方各级人民政府制定的行政性法规、政策和指示;第五层是被审计单位主管部门的规定和下达的制度、计划、指标和其它具有约束力和指导性的文件;第六层是企业职工代表大会、股东代表大会、董事会的决议;最后是被审计单位管理部门制定的计划和作出的决议。高层次的审计标准对低层次的审计标准具有约束力,低层次的审计标准不能与高层次的审计标准相违背。在改革时期,由于立法的紧迫性,不同层次之间的审计标准有一定的冲突和碰撞,审计中应该正确地处理原则性与灵活性的辩证关系,坚持依法审计与具体情况具体分析相统一。既不能抛弃全部审计标准,又不能死守陈旧过时的审计标准。达到原则性与灵活性的完美统一,不是一件容易的事,需要审计人员有相当的政策水平与处理现实问题的能力。

审计标准具有一定的时效性。审计标准的时间性是指审计标准的效力总是受时间的限制。以控制固定资产投资规模为例,1989~1991年三年治理整顿期间颁发的控制投资规模的文件,在治理整顿结束之后,就不再适用了。1992年11月,湖北省审计局就根据党的十四大精神,废止《开展对固定资产停缓建项目跟踪审计》的文件。审计人员审计时一定要注意审计标准的时效性,否则审计提出的审计建议和审计结论就不能为被审计单位所接受。审计机关和审计人员应该经常地对现行的文件加以研究,提出适时的运用文件的尺寸。总之,应该有利于生产力的发展,有利于提高人民生活水平。

审计标准的区域性是指审计标准都只适用于一定的地区和部门。例如,特区的投资政策不适用于非特区,以联合投资的分配顺序为例,内地企业与特区企业联营投资的收益实行“先税后分”的原则,联营企业先向当地税务机关按分配利润的15%上交所得税,然后转拨给内地企业,内地企业可以凭纳税单向所在地税务机关申请免税,内地企业联营则将投资收益先分配,由投资企业向所在地税务机关申报纳税。沿海开放地区的投资政策也不适用于内陆地区。各个省、市、自治区执行的地区概算预算定额与单位估价表不同,审计时就应当以当地的为准。审计人员必须注意以当地有效的法规、制度、规定、标准为依据。

投资项目审计标准按审计标准与被审计单位的关系分,可分为被审计单位制定的审计标准和被审计单位外部各单位制定的审计标准。前者如被审计的建设单位制定的各种计划、指标和作出的决议,是进行内部审计和经济效益审计的主要依据。后者如国家制定经济法规、地方政府和建设单位的主管部门颁发的各种规章制度,是财务审计和法纪审计的主要依据。

投资项目审计标准按其内容可分为下列四类:

1. 法律和法规。法律是人民代表大会及其常委会依照立法程序制定和颁布的,由国家强制执行的行为准则。法规是除宪法和法律之外的包括法令和国家机关制定的一切规范性文件。经常运用的法律

和法规主要有民法、刑法、经济合同法、涉外经济合同法、中外合资企业法、各种税法、会计法、统计法、民事诉讼法、行政诉讼法,国务院关于固定资产投资的各种规定,国家综合管理部门如国家计委、建设部、财政部和建设银行制定和颁布的政策性法规,各级政府制定和颁布的政策性法规、命令和指示。

2. 规章制度。包括被审计单位的主管部门或上级制定的和被审计单位自己制定的一切具有约束力的规范性文件。

3. 概算和预算定额、取费标准、投资和其它经济计划、经济合同、工程质量标准、施工操作规范和其它一切业务规范和技术经济指标。

4. 会计制度和会计准则。现行的建设单位会计制度是财政部1986年颁发的国营建设单位会计制度,1993年7月1日实行新的会计制度后,国营建设单位会计将逐步地取消,审计时将采用新的会计制度。更新改造项目的会计制度则应根据项目的行业选定会计制度。我国为了适应市场经济发展的需要,积极参与国际经济交往,改善吸收外资的软环境,现在已经颁发了会计准则和财务通则。会计准则和财务通则就成为审计的一个依据。西方国家财务审计通常根据公认会计准则判断会计报表的公允性和合理性。当会计准则用于审计判断时,会计准则即成为审计标准。

不同的审计需要不同的审计标准。投资项目财务审计标准主要是建设单位的会计制度、费用开支程序和标准;法纪审计的审计标准主要是有关的经济法规、法令和费用开支规定;经济效益审计的标准主要是投资项目的各种计划、工程定额、建设标准、设计标准、设计规范和施工规范等。

四、投资项目审计主体、客体与审计标准之间的关系

投资项目审计的主体,也称审计人,是审计的实施者;审计客体是审计的接受者;审计标准是审计主体审查、评价审计客体,提出审计结论和建议的依据。审计过程就是审计主体运用审计标准审查和评价审计客体,提出审计结论和建议的过程。审计主体——审计标准——审计客体表现为一个最简化的反映审计实际操作过程的审计模

式。它以最简单的形式表明了审计主体、客体和审计标准三位一体的关系。但是,把反映审计实际操作过程的审计模式作为审计的一般模式,就欠妥当。因为它没有反映出审计的动态发展,并且由于缺乏动态反映,审计的宏观功能将被忽视,尤其是政府审计宏观作用的发挥就会受到影响,同时,对审计自身的发展也不利。一个完整的审计一般模式应该表达为:

审计主体——审计标准——审计客体——审计标准——审计主体

模式中以实线表示审计的实际操作过程,以虚线表示一个存在于人们头脑中的审计过程,它表明通过审计,对审计标准的改善和对审计人员素质要求的提高,审计人员通过审计能够提出审计宏观建议,要求修改审计标准,以便切合实际。审计标准脱离实际,会给审计主体的实际操作带来很大的麻烦,在实际中就存在很多不合理的问题,却没有合适的审计标准据以裁定为不合理或不合法;很多合理的问题因为法规的陈旧也不能定为合法,以至于存在许多“合理不合法”、“合法不合理”的不正常现象。这种现象不仅在其它审计领域有,在投资项目审计中也有,所以审计人员应当提出合理化建议,完善法律、法规、政策和制度。

五、投资项目审计的职能和作用

投资项目审计与其它专业审计一样,拥有监督、公证和评价三个基本职能。监督是对投资项目技术经济活动的真实性、合规性与合理性进行审查和评价,并依据审计标准作出处理或处罚的过程。监督是审计的一个基本职能,无论是明确的还是隐含的,都不例外。国家审计和内部审计都有一定的处罚权,所以其监督职能明确,也不会存在异议。社会审计由于一直以鉴证职能闻名于世,但对其监督职能的存在与否,却有不同的看法,有人认为社会审计不存在监督职能。事实上,社会审计产生于社会对经济监督的需要,在本质上是由于所有权与经营权的分离,才产生作为第三者力量的审计,以保持所有者对经营者的监督和制约,同时经营者也借第三者的力量解除所承担的经