

建设项目跟踪审计价值及其影响因素

代伟(博士)

(中南财经政法大学审计部 武汉 430073)

【摘要】本文在解释建设项目跟踪审计价值的内涵并利用价值工程理论探讨了二者关系后,剖析了影响跟踪审计效益及价值的若干主要影响因素,最后提出了提升跟踪审计价值的若干途径,为跟踪审计工作实践提供参考。

【关键词】跟踪审计效益 跟踪审计价值 价值工程理论

一、跟踪审计价值内涵

建设项目全过程跟踪审计(简称“跟踪审计”)是指审计事项发生后,审计部门依法对投资项目或公共资金运行全过程分阶段、有重点进行的持续性、过程性审计。审计部门在审计过程中承担受托审计责任,通过发现和评价工程建设中存在的问题,帮助建设部门纠正偏差,以实现工程建设项目全过程的审计监督与控制。

我国建设项目跟踪审计研究开始于20世纪90年代中期,随着跟踪审计成功案例的传播,日益受到社会公众的重视,跟踪审计的实施对象和范围逐步扩大,已成为工程审计中一种重要的审计方式。

根据价值工程原理,跟踪审计价值(V)可视为跟踪审计的效益(E)与审计风险(R)的比值,其内涵可以理解为:“在产生一定的审计效益条件下,将对审计单位产生多大的审计风险”或者“在给定的审计风险条件下,将给跟踪审计项目带来多大的审计绩效”。一般而言,审计风险(R)与审计的投入或费用(C)正相关,因此跟踪审计价值可用公式表示如下:

$$V=E/R=(E_c+E_e+E_i+b)/(k \cdot C) \quad (1)$$

其中,E为跟踪审计效益,b为其他因素产生的跟踪审计效益影响程度,k为审计风险R与审计费用C的比例系数。

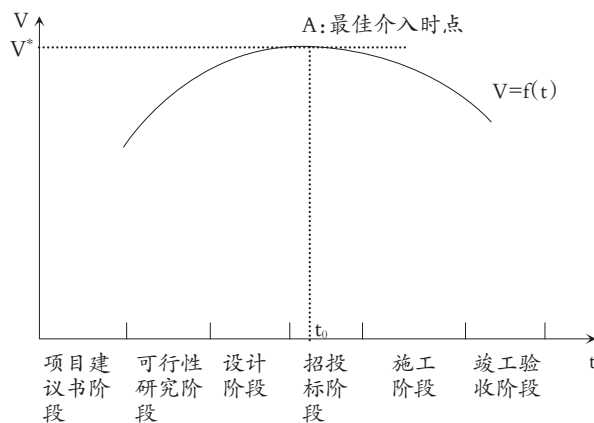
二、影响跟踪审计效益及价值的主要因素

1. 跟踪审计介入时点(t)。跟踪审计作为将事中审计和事后审计相结合的审计方式,应综合考虑被审计项目的建设规模、周期、建设要求、审计资源和审计成本等要素,确定合理的审计介入时点。目前审计实践中主要有以下几个介入时点:一是在项目立项阶段,紧接着可行性研究报告批准之后介入;二是在项目设计阶段介入;三是在项目招投标阶段结束后,进入项目施工阶段时介入。

建设项目工程造价的关键控制点一般在设计、招投标、施工以及竣工等环节。在目前跟踪审计相关操作规范尚不完善、工作环境有待优化的背景下,跟踪审计工作的介入并不是越早效果越好,而是要综合考虑跟踪的成本(或风险)、对

造价的控制程度、审计环境等因素,按照价值系数最大的原则,找到最佳的跟踪审计阶段和时间介入点。

在项目建设初期,如项目建议书或可行性研究阶段,此时跟踪审计介入,由于审计的效益难以量化,且项目初期审计风险同样存在,致使跟踪审计的价值V较小。随着项目建设的深入,跟踪审计的效益开始显现且易于量化(尤其到施工阶段),且由于各种不确定的审计因素越来越明确,跟踪审计风险开始变为可控,审计成本相对减少,跟踪审计价值逐步提高。但随着项目的收尾,跟踪审计介入时点推后,跟踪审计效益虽然易于量化,但由于缺乏前面各阶段的跟踪,使得项目建设中的造价变动风险扩大,且在事后结算审计中难以予以明确,致使审计难度和审计风险增大,跟踪审计价值下降。跟踪审计介入时点t与价值V的关系如下图所示:



跟踪审计介入时点与价值的关系图

2. 审计资源(z)。审计资源是指为实现审计目标所需要的基础性条件的总称。本文主要指狭义的审计人力资源,即跟踪审计人员。一般而言,跟踪审计实施中需要组建包括内审和委托外审相结合的审计人员团队,而团队人员的素质和业务水平对跟踪审计工作质量和效率具有重要影响,进而影响审计价值。我国目前内部审计队伍的知识结构以会计、审

计、工程类专业技术人员为主体,复合型人才较为缺乏。而跟踪审计对象的复杂性、多样性对审计人员素质能力和业务水平提出了很高要求,必须具备工程、财会、法律等多学科的交叉知识背景,采用多样化的审计方法,提高审计效益及价值。

3. 审计管理模式及操作方法(m)。目前,我国跟踪审计一般分为“紧密型”和“松散型”两种管理模式,对应“决策型”和“建议型”两种操作方法。

“紧密型”的模式一般对应“决策型”跟踪审计操作方法,其经费投入较大,在项目进入施工过程后,它要求有严格的现场工作时间、在施工现场一般有固定办公场所,派驻固定审计人员,使跟踪审计融入工程建设活动全过程中,跟踪审计意见具有否决权。该工作模式对审计人员的工作能力及综合素质提出了更高的要求,若对外招标产生审计队伍,需要拟定完善的招标文件,其合同条款中的审计绩效评价体系也需要科学、合理,这要求项目建设管理方、监理方、施工方的通力配合,否则难以保证审计效果。

“松散型”的审计模式一般对应“建议型”跟踪审计操作方法,“松散型”模式的审计范围主要是项目造价发生变动的部分,其审计经费投入相对较少,审计效益的界定较为清楚,主要包括期间审核效益和结算审计效益,因此容易量化。与“决策型”不同,“建议型”操作方法的审计意见只有建议权,不具备否决权,但能通过建设单位决策程序达到行使否决权的结果。

从跟踪审计实践效果看,“松散型+建议型”的审计模式更容易做到审计行为既不缺位也不越位,使各方充分承担各自的职责和义务,切实优化项目管理内部控制体系。

4. 审计对象(p)。审计对象影响因素主要指建设项目的类别和性质对审计效益的影响,如项目属于新建还是维修改造项目、大型还是中小型项目等,它直接决定了跟踪审计的难易程度。除了以上四个影响因素外,影响审计价值的因素还有审计信息质量(i)、审计内部控制(n)等。因此,跟踪审计价值可以表示如下:

$$V=E/R=f(t,z,m,p,i,n)/(k \cdot C) \quad (2)$$

其中除了跟踪审计介入时点(t)与跟踪审计效益(E)呈非线性相关外,其他影响因素大致呈正相关关系。

三、提高建设项目跟踪审计价值的途径

根据式(1),提高审计价值可以从提升审计效益、降低审计风险着手。而提升审计效益又包括提升经济层面、内部控制层面和法律层面三方面的效益,降低审计风险意味着合理控制审计成本。根据式(2),提高审计价值还可以从审计效益主要影响因素入手,做好以下几点:

1. 根据审计对象的属性特点,合理确定跟踪审计介入时点,加强对关键控制点的跟踪审计力度。合理确定介入时点,突出跟踪审计重点,不仅有利于提高跟踪审计效益,而且有利于厘清审计监督与业务监管之间的界限,优化审计成本效益,提高审计价值。一般而言,建设项目关键控制环节包括前期决策、勘察设计、招投标、施工环节、验收环节等。关键控制点表

现为大宗材料和设备采购、进度款审核支付、工程重大变更、隐蔽工程施工、政策变化引起的施工合同内容变更等。

2. 建立科学的审计效益评价体系。以往审计效益评价主要是以审结金额中的审减额为基础的审减率,但在跟踪审计模式下,这种效益评价及考核方式不能真实反映跟踪审计成果,其过程监控中的审核效益没有体现出来。为此,可以将审计效益评价分为两个部分,一个是跟踪审计期间的审核效益,另一部分是结算审计期间的审核效益。前者为隐性审计效益,后者为显性审计效益。跟踪审计效益评价要结合显性和隐性审计效益综合考核,可以将审计费用划分为审核基本费、跟踪期间审核绩效费以及结算审计效益费三种。同时,要对两部分的效益评价以及三部分的审计费用做出合理的测算和权重分配,从而建立起科学的审计效益评价体系。

3. 根据审计对象特点,选择适合的跟踪审计模式和操作方法。如果建设项目设计深度足够、施工工艺和方案成熟、可预见的变更较少,则宜采用松散型的跟踪审计模式;而如果设计深度不够,施工过程中不可测的因素较多时,宜采用紧密型跟踪审计模式。

4. 合理界定审计机关的职责与权限,降低跟踪审计风险。从外部环境来看,现在迫切需要制定切实可行的行为规范或操作指南,对跟踪审计的内容、程序、方法以及具体要求作出规定,为跟踪审计的实施提供法律依据。尤其是要明确审计工作的职责和权限,区分审计的监督、建议权与被审项目的管理权,对于不属于审计职权范围内的事项要保持中立。保证审计监督到位而不越位,规范审计行为,在降低审计风险的同时提高审计质量和效果。

除此以外,组建精干高效的审计队伍、配备良好业务素质 and 能力的审计人员、提高跟踪审计信息质量以及加强审计质量控制等都有助于提升跟踪审计价值,充分发挥审计监督职责,从而维护建设单位合法权益,完善建设项目管理,控制投资风险并提高投资效益。

【注】本文为教育部直属高校基本业务费资助项目“建设项目跟踪审计效益研究”(项目编号:31541341401)的研究成果。

主要参考文献

1. 柴严.中国审计学会跟踪审计理论与实务研讨会综述.审计研究,2009;6
2. 刘芳,王银根.工程造价跟踪审计切入点及关键环节的选择.审计月刊,2009;3
3. 周原.基于绩效审计的高效建设工程跟踪审计研究.财会通讯,2009;7
4. 朱恒金等.公共工程跟踪审计业绩评价研究.财会月刊,2011;6
5. 董冰霖.对跟踪审计的几点认识与思考.现代审计与经济,2010;3
6. 宋常.“免疫系统”理论视野下的国家审计.审计与经济研究,2009;1