国家投资项目跟踪审计模式研究

李兆东（博士）

（南京审计学院江苏省公共工程审计重点实验室　南京　211815　南京航空航天大学经济与管理学院　南京　210000）

【摘要】本文总结了国家投资项目的特点，并据此构建了间歇式、连续式及间歇-连续式跟踪审计模式，分析了三种模式的实施主体、特点、适用范围及应注意的问题，通过比较为三种模式的选用提供了参考，对大型国家投资项目的全过程跟踪审计的进一步开展具有现实意义。

【关键词】跟踪审计　审计模式　国家投资项目

一、引言

跟踪审计是指在项目实施过程中，全过程进行审计监督，及时发现并处理问题的一种事中审计方式，其实质是实时审计或同步审计。跟踪审计起源于20世纪90年代后期，初期的跟踪审计内涵与目前理解有较大的区别，主要是对审计效益的跟踪，其实质相当于我国审计机关的“后续审计”。对于国家投资项目，各国审计机关由于审计体制的不同，在审计介入的时间、审计内容与审计方式等方面存在较大差异。以美、英等发达国家为代表的立法型国家审计机关，国家投资项目审计的主要内容包括事前建设计划（决策、勘察设计等主要工作的统称）审计和投资绩效审计两个部分，时间主要是“一前一后”，“一前”就是建设计划审计，“一后”就是建设项目的绩效评估，较少采用与项目建设同步的审计方式。

在我国，对于国家投资项目的审计起步于1983年，主要由政府审计机关负责，早期的审计内容以财政财务收

等问题，提出细化预算编制、强化预算约束的审计建议；细化预算编制，有助于减少预算权力人利用财政资金进行寻租的机会，抑制其贪欲；而强化预算约束，以执行类似合同的方式，落实预算目标，则易于堵住易腐环节，抑制贪腐行为。

3. 完善审计移送——加大惩腐力度。审计移送是审计机关针对审计过程中所发现的财经违法行为，将它移送相应的权力型治腐主体的行为。2012 年，我国审计署向有关部门移送重大案件线索和事项351 起，地方各级审计机关向司法、纪检监察机关和有关部门移送案件线索和事项3 900 多件，还协助纪检监察及司法机关查处了一批重特大腐败案件。但与相应年度纪检监察部门、检察机关的查处的腐败案件数相比，还有较大差距。

一是审计机关要认真学习移送的相关规定，针对移送规定的薄弱环节，提出完善措施；二是加强与其他治腐主体的协作，加大腐败案件线索的审计力度，提高案件线索移送质量；三是在移送后，审计机关应增强信息共享、跟踪协办的力度，以提高审计移送的成案率和结案率。

4. 推进审计公告——公开治腐信息。审计公告是指审计机关将与财政资金有关的腐败信息，以一定的方式公开，以满足其他治腐主体知情权的过程。它能有效地推动财政透明化，为权利型治腐主体参与治腐提供了条件。但由于《审计法》、《政府信息公开条例》等规定的不足，我国审计机关主动公告审计结果的积极性不高。审计机关可以借鉴欧美发达国家的经验，参照《国务院关于特大安全事故行政责任追究的规定》第十八条的规定，妥善处理好公告与保密的关系，对预算执行情况及与公众利益密切相关的资金使用情况，通过新闻发布会或审计结果公告等方式，及时、如实地公开审计结果，向公众反馈可能存在的腐败风险，方便公众参与治腐。此外，审计人员还可通过书面调查、入户走访等方式，收集公众的知情需求和提供的腐败信息，为审计机关参与腐败治理提供决策依据。对易滋生腐败的审计项目可以借鉴贪腐案件庭审情况直播方式，探索实施阶段性公告。

【注】本文系广西壮族自治区哲学社会科学规划研究课题“腐败‘零容忍’语境下的审计治腐研究”（批准号：13CFX001）的阶段性成果。

主要参考文献

1. 张俊民，胡国强，张硕.国家审计服务国家治理实践研究：基于18份审计工作报告的分析.审计研究，2013；5

2. 彭华彰，刘晓靖，黄波.国家审计推进腐败治理的路径研究.审计研究，2013；4

支审计为主，审计方式以事后审计为主，随着审计实务的发展，现在正逐步向建设项目管理审计发展，审计方式上越来越强调跟踪审计。2005年9月至2009年3月审计署对北京奥组委财务收支进行全过程跟踪审计，有重点、有步骤、分层次开展工作，帮助北京奥组委加强内部控制，规范管理，查找问题，提高效率和效益，取得显著效果，积累了特大型国家投资项目跟踪审计的经验。审计署2008至2012年审计工作发展规划要求“积极探索跟踪审计。对关系国计民生的特大型投资项目、特殊资源开发与环境保护事项、重大突发性公共事项、国家重大政策措施的执行试行全过程跟踪审计”。全过程跟踪审计正逐步成为政府审计机关进行国家投资项目审计的主要方式。

在跟踪审计理论研究方面，目前较为认同的观点是，跟踪审计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。然而，跟踪审计的理论多是审计实务的总结，论述的重点一般在于跟踪建设项目各阶段的审计内容、介入时点、审计风险、实现路径等，或结合某种类型的建设项目进行分析。而审计的内容、介入时点、风险和路径等主要取决于采取什么样的模式进行跟踪审计，目前尚未见到对跟踪审计模式进行系统分析报道，难以形成具有普遍适用性的理论成果，制约了跟踪审计的进一步发展，因此，归纳总结全过程跟踪审计方式，分析审计模式及适用范围，对推广跟踪审计、发挥审计效果具有现实意义。

二、国家投资项目的特点

本文的国家投资项目是指建设资金仅来源于或主要来源于预算资金的项目。随着政府体制改革的深入，国家投资项目具有了一些新的特点。

1. *项目规模较大，技术复杂，周期长。*国家投资项目一般是关系到国计民生的大型重点或公益性项目，例如奥运项目、三峡工程、京沪高铁、主要高速公路等属于大型重点项目；而公立学校、医院、社区公共服务、城市市政工程等属于公益性项目。大型重点项目就其项目的性质来说一般也是公益性项目，也有经营性项目，通常因特殊需要而建设，设计复杂，建设规模较大，单体项目较多，建设周期长，需分期进行建设，项目改动较多，影响较大。

2. *投资主体趋于多元化。*在单一投资主体模式下，政府资金在国家投资建设项目中占有绝对优势，政府资金投入的主要方式主要有两种：财政投入和国债投入，其中财政投入主要来源于各地方税收收入、上级财政拨款和外部借款等。随着我国不断推进和深化投融资体制的改革，建设项目投资领域正初步建立并形成投资主体、资金来源、投融资方式等多元化的新格局。投资主体多元化是单一化的投资主体无法满足市场竞争和资源优化配置的要求的必然结果。投资主体多元化能有效解决经营管理的效率问题，使不同能力和背景的人力资源各尽所能。同时，也有利于不同投资主体构筑一个优势互补的创新利益体，有可能在短时间内，实现跨越式发展，提高自主创新的速度和效益。目前，一些大型建设项目的投资渠道，除财政和国债投入外，还包括银行贷款、外商投资、资本市场融资、社会融资等等。投资主体多元化也使审计主体趋于多元化，给跟踪审计带来了新的要求。

3. *项目管理较为规范，内部控制较为完善。*1996年原国家计委制定《关于实行建设项目法人责任制的暂行规定》（计建设[1996]673号），要求国有单位经营性基本建设大中型项目在建设阶段必须组建项目法人。实行项目法人责任制，由项目法人对项目的策划、资金筹措、建设实施、生产经营、偿还债务和资产的保值增值，实行全过程负责。之后，各省市相继制定政府投资项目管理办法，要求政府投资项目必须组建项目法人，推行项目代建制。组建的项目法人或采用代建制管理的项目，改变了项目指挥部效率低下、职责不清、专业水平不高等缺点，提升了项目管理水平。随着项目法人制的不断完善，项目内部控制制度也日臻完善，项目建设单位自身的管理水平在不断提高，对于质量、进度、成本、安全方面的控制也不断加强，通过内部审计功能的发挥，将部分审计监督贯穿于项目建设的过程中，提高了政府审计的效率。

国家投资项目的特点给政府审计提出了新的问题和要求：项目规模较大、技术复杂、周期长要求政府审计应该采用事中审计的方式，这对审计资源配备提出了更高的要求；投资主体趋于多元化，致使审计主体多元化，审计分工和界定成为各审计主体发挥审计功能的制约因素；项目管理较为规范，内部控制较为完善，一方面给审计提供了便利的条件，缩小了审计范围，另一方面，如果项目法人有舞弊倾向，相对完善的内部控制制度反而会麻痹政府审计人员，干扰问题的发现。因此，有效整合审计资源，采用合理的审计模式，组织审计资源，发挥各审计主体在大型国家投资项目中的作用，对保障国家投资目标的实现具有积极意义。

三、国家投资项目的跟踪审计模式

跟踪审计模式就是在进行跟踪审计时，根据被审计项目的具体情况，审计实施单位应采用何种模式组织审计资源，确定审计重点，进行审计实施。显然跟踪审计模式的组织和构建应结合国家投资项目出现的新形势和特点。本文将总结和构建三种跟踪审计模式，并分析各模式的特点及适用范围。

1. *间歇式跟踪审计模式。*间歇式跟踪审计模式就是

指实施跟踪审计时，不完全是实时审计、同步审计，而是跟踪项目建设的各关键点的执行情况，其实质是建设项目决策、设计、实施、竣工、交付使用等各阶段的事后审计。从形式上来看，间歇式跟踪审计具有跟踪审计的特点，是与项目实施同时进行，但就各阶段而言，一般是各阶段建设实施后，审计部门对实施的效果进行审查，如果不符合项目经济、社会、环境效益最大化的要求，则提出整改意见，要求相关部门整改，调整项目阶段性偏差，保障项目目标的实现。

间歇式跟踪审计是对建设项目各阶段完成情况的审计监督和评价，其审计职能主要体现为监督和评价。此模式的最大优点是节约审计资源，间歇式跟踪审计不需要驻现场审计人员，审计人员可以同时监督多个项目；各阶段审计持续时间短，对项目管理工作的干扰较小；审计人员与项目管理人员接触较少，审计的独立性较高。其缺点是，不能实时监控，同步审计，是阶段性的事后审计。

间歇式跟踪审计的实施主体主要是政府审计和内部审计（含内部审计外包给社会审计）。这种审计模式可以将政府审计和内部审计有限的审计人员充分地利用起来，只要方案合理，也可以对建设项目基本形成全过程的监控，对项目中潜在的舞弊行为形成威慑。审计的内容和介入的时间，可以根据具体审计项目和审计资源的情况，合理选择，并非越早开展越好，越深入越好，而是以最大程度提高审计效率为目的，在节约审计资源的同时，全面地监督项目的建设。

根据间歇式跟踪审计的特点，其一般适用于建设周期长、阶段划分明显、项目管理和内部控制较为完善的大、中型国家投资项目。此类项目建设周期长，在国家审计机关或内部审计机构现有审计力量的情况下，难以实现实时或同步审计。审计机关可以利用项目进度计划，准确地把握控制点的时间，在阶段搭接时段进行审计，控制阶段性偏差。项目管理和内部控制较为完善，项目质量、成本、进度、安全方面的资料较为完整，各阶段发生的事件均有记录，便于审计人员查找证据，也就没有必要全程实时跟踪。

间歇式跟踪审计实施可根据情况确定审计次数，对于项目十分复杂的可在各阶段结束后进行一次审计，对于较为复杂项目可以适当加密审计监督频率。一般情况下，在决定阶段的可审计1~2次，审计控制点是：投资机会分析、项目建议书、可行性研究、项目立项，通常仅需监督可行性研究的过程是否科学、合规，评价项目建设方有无瞒报、虚报，弄虚作假的行为，立项的程序是否合规；在设计阶段可审计1次，审计控制点是：设计方案、设计概算，监督设计方案的形成是否科学，评价审计概算的合理性；在项目实施阶段的审计控制点是：招标投标、采购合同、强制性检查项目的实施、隐蔽工程、工程结算，应根据项目的具体情况多次开展审计，也可以有重点的分项监督，例如在合同大量签订时期仅审查合同签订情况，招投标集中时期仅审查招投标执行情况等；在竣工阶段，是周期较长的一次审计，审计的重点主要是：竣工验收、竣工决算，监督竣工验收的程序，审查竣工决算；交付使用阶段，审计的重点转向经营效益审计，监督项目完成既定目标，审计次数可根据需要确定。

2. 连续式跟踪审计模式。连续式跟踪审计就是指审计人员全过程实时跟踪项目的建设、管理情况，实时地评价、鉴证项目建设过程中发生的事件，出具审计建议，协助项目管理部门完成项目计划目标。就项目而言，连续式跟踪审计是事前、事中和事后审计的结合。就审计实施的过程来看，连续式跟踪审计是典型的事中审计，也就是审计人员作为项目部的一个职能部门，全程参与了项目决策、设计、实施、竣工、交付使用等各阶段。及时地发现问题，提出审计意见，调整项目偏差，使项目因偏差造成的损失趋于最小化，最大限度地发挥审计作用。

连续式跟踪审计模式的职能主要是鉴证和评价。其优点是问题发现及时，审计对按计划实现项目目标的作用较大，体现了审计在项目建设过程中的免疫功能。同时存在，审计人员连续跟踪，审计资源占用较多；跟踪审计成为现场职能部门，介入项目管理较多，对项目管理的影响较大；审计人员与项目管理人员长期共处，审计独立性较弱等不足之处。

连续式跟踪审计的实施主体主要是内部审计和社会审计。内部审计部门开展项目的连续式跟踪具有得天独厚的条件，项目建设单位的内部审计通常情况下是进行内部经营管理审计，当有项目建设时，建设单位将自己的内部审计部门设置于建设项目实施连续式跟踪审计。审计实务中，大量的国家投资项目的建设单位聘请工程造价事务所进行连续式跟踪审计，虽然从形式上是社会审计，但其实质是内部审计的外包业务。国有上市公司的建设项目一般采用社会审计进行连续式跟踪。社会审计适于参与连续式跟踪审计的主要原因是工程造价事务所审计人员较专业、较容易招聘和组织，审计成本较低，可以使人员固定配备到项目。对于内部审计而言，虽然审计人员较少，但是对应的审计项目也较少，也可以有效地组织审计力量。而政府审计则不同，政府审计人员通常是公务员，有严格的招考程序，难以根据需要增减人员，因此，政府审计不适合采用连续式跟踪审计的模式。

连续式跟踪审计是完全意义上的实时审计、同步审计，但因其占用的审计资源较多，一般适用于周期短、难以准确划分建设阶段、工程技术复杂、变更较多、项目实施环境复杂、可追溯性不强的中小型国家投资项目。项目

周期短，审计人员的占用时间较短，便于组织调配。难以准确区划建设阶段，则难以开展间歇式跟踪审计，需要连续进行审计监督。工程技术复杂、变更较多，要求随时对变更的可行性、科学性、合理性进行确认，此时采用连续式跟踪审计，可以及时地对变更内容进行鉴证，避免大量变更导致项目成本偏差过大。项目实施环境如果较为复杂，且后期难以追溯发生事件的真实性，如抢险救灾项目，就应采用连续式跟踪审计方式，避免违规套取国家投资的行为发生。

连续式审计最大的优点是全程实时进行审计评价与鉴证，但也存审计独立性不强的弊端，处理不当会形成审计人员参与项目的管理局面。例如通常情况下，项目部要求审计人员在工程结算款支付凭证中签字，并作为结算款支付的必要条件，而这种做法是将审计人员作为项目成本控制的技术人员来看待，显然影响了审计的独立性，连续式跟踪审计时应注意避免上述问题，而应采取独立的审计行文，仅对工程结算款进行鉴证，而不出具同意支付的意见。

3. 间歇—连续式跟踪审计模式。间歇—连续式跟踪审计是一种组合式的审计模式，将建设项目决策、设计、实施、竣工、交付使用等各阶段的事后审计，与各阶段期间的连续跟踪审计相结合，充分发挥政府审计、内部审计及社会审计的优势，有效控制项目的质量、成本、进度、安全，确保项目顺利实施。

间歇—连续式跟踪审计可以提供监督、评价和鉴证三大服务，将政府审计的间歇式审计监督和评价，与内部审计或社会审计的连续式审计评价和鉴证相结合，既考虑到节约政府审计资源的问题，同时顾及实时处理问题的需要，适用于特大型国家投资项目的审计监督。

特大型国家投资项目是政府审计监督审查的重点，是民众关注的热点，例如奥运项目、四万亿投资项目等等，然而政府审计资源难以满足对各项目进行连续式跟踪审计，如果仅采用间歇式跟踪审计，显然不能准确地把握项目资金的运用情况，这时就需要内部或社会连续式跟踪审计作为补充。政府审计更偏重于对项目执行情况监督和评价，而内部审计和社会审计更偏重于对项目事件的鉴证，政府审计对内部审计和社会审计工作进行业务指导，对其关心的关键问题要求内部审计和社会审计进行连续跟踪，对内部审计和社会审计提供的鉴证资料，政府审计可以采信并作为审计证据。

间歇—连续式跟踪审计具备了间歇式和连续式跟踪审计的优点，取长补短，具有较好的审计效果，但是该模式最大的缺点是审计资源耗费较多，会形成重复审计监督。因此，目前仅对项目建设周期长，项目各阶段清晰，各单项工程交错进行、配合紧密，工程技术及外部环境复杂，设计不成熟、过程中变更较多，项目总体目标明确，需要大量建设方配合，而投资渠道多元化的特大型国家投资项目才宜采用。

审计组织实施时，应由政府审计部门统一部署，制定总体的审计方案，指导各项目单位连续式跟踪审计工作的开展，合理分配审计资源，界定审计重点，避免重复审计。随着投资主体的多元化，为满足各投资主体对项目执行信息的需要，间歇—连续式跟踪审计模式将成为今后跟踪审计发展的一种重要方向。

4. 三种跟踪审计模式的比较。通过分析可以发现，三种模式各有优缺，为便于实务中跟踪审计模式的选用，应比较分析三种模式的特点、适用情况。

三种跟踪审计模式的比较

审计模式	特点	审计主体	主要职能	审计效率	应用范围
间歇式	审计资源占用少，对项目管理工作的干扰较小，审计的独立性较高。但不能实时监控，同步审计。	政府审计或内部审计	监督、评价	高	适用于建设周期长、阶段划分明显、项目管理较为完善的大、中型国家投资项目。
连续式	问题发现及时，审计对按计划实现项目目标的作用较大，审计资源占用较多，对项目管理的影响较大，审计独立性较弱。	内部审计或社会审计	评价、鉴证	低	适用于周期短、难以准确划分建设阶段、工程技术复杂、变更较多、项目实施环境复杂、可追溯性不强的中、小型国家投资项目。
间歇—连续式	实时审计，审计独立性强，审计资源占用多，对项目管理影响大，存在重复审计的可能。	政府审计与内部审计	监督、评价、鉴证	低	适用于建设周期长，项目各阶段清晰，各单项工程交错进行、配合紧密，工程技术及外部环境复杂，设计不成熟、过程中变更较多，项目总体目标明确，需要大量建设方配合，而投资渠道多元化的特大型国家投资项目。

四、结束语

跟踪审计是我国政府审计发挥免疫功能的重要途径，为了推进跟踪审计的开展，有必要对其模式进行理论研究。本文构建了三种较为实用的跟踪审计模式，分析了各模式适用的范围，初步深入探讨了跟踪审计理论，对实务具有一定的指导意义。

【注】本文系江苏省高校优势学科项目“PAPD审计科学与技术预研究项目”（批准号：YSXKKT31）和江苏省博士后基金（批准号：1101095C）的阶段性研究成果。

主要参考文献

时现，朱尧平，薛蓓儿.建设项目跟踪审计路径选择.审计与经济研究，2006；3