

基本建设管理绩效审计初探

——以基层央行审计实务为例

成娜¹, 程艳敏²

(1.中国人民银行上海总部, 上海 200120; 2.中国人民银行舟山市中心支行, 浙江舟山 316000)

【摘要】近年来,基本建设项目越来越强调精细化管理,追求有限的资源实现高效高质量的成果,传统的审计方式和手段已不能实现为基建项目增加价值和改善管理的审计目的,所以,积极探索开展以合规性审计为基础的基建管理绩效审计成为审计人员的当务之急。本文将近两年基层央行审计实务为例,探索出基本建设管理绩效审计的特点、方法、难点与对策,以为基建管理绩效审计提供新思路。

【关键词】基本建设; 绩效审计; 基层央行

近两年,为落实中央八项规定,央行总行规定五年内全面停止新建楼堂馆所,但大楼维修、监控设备周期更新改造、部分基础改扩建等基建项目依然存在;对央行的基建管理也不仅满足于大而全的项目管理,更追求基建投资的经济效益,保证工程质量的同时,用好基建专项资金。作为基建工程的重要监督方,审计人员必须以此为契机,探索实践基本建设管理绩效审计,借助审计转型的新理念,将绩效评价分析模式赋予传统合规性审计中,从而充分履行审计的确认和咨询职能。

基本建设管理审计以规章制度和财经纪律为准绳,审计人员主要开展基建项目的合规性审计,近年央行虽

然出现许多以绩效分析为主线的审计项目,但如何在基建管理审计中体现绩效审计内涵还是一项新课题。本文以近两年基层央行审计实务为例,就此做些分析。

一、基建管理绩效审计特点

绩效审计是对一个组织资源利用的经济性、效率性、效果性的评价,其必须建立在基建管理内部控制有效性的基础上,即有相互制约的岗位设置、授权和权限控制及措施等,且内部控制贯穿于基建项目活动的各个环节。健全的内部控制可以在最大限度上防风险、防舞弊,只有在被审计单位的内部控制环境严密、风险评估务实、控制活动严谨、信息沟通顺畅、监控活动有效的前提下,才能科

相关总成本 $T = \frac{D}{Q}K + \frac{Q}{2}C$ 对 Q 的一阶导数 $T' = -\frac{DK}{Q^2} + \frac{C}{2} > -\frac{D \cdot DC}{266450D^2} + \frac{C}{2} = 0$, 相关总成本函数 T 是区间 $[D/365, D]$ 上的严格单调增加函数, 对 $(D/365, D]$ 上的任意 Q , 总成本 $T(Q) = \frac{D}{Q}K + \frac{Q}{2}C > DK \frac{365}{D} + \frac{D}{365} \cdot \frac{C}{2} = 365K + \frac{D}{730}C > 365K$ 。

通过以上证明可知,在区间 $(0, D/365]$ 上的最小值是 $T(\frac{D}{365}) = 365K$ 。对 $(D/365, D]$ 上的任意 Q , 总成本 $T(Q) = \frac{D}{Q}K + \frac{Q}{2}C > 365K$ 。所以,在 $(0, D]$ 上,当总成本当 $K < \frac{DC}{266450}$ 时(如图3),经济订货批量 $Q^* = \frac{D}{365}$,经济订货次

数 $N^* = \frac{D}{Q^*} = 365$ (次),经济订货周期 $t^* = 1$ (天),相关最低总成本 $T^* = 365K$ 。

主要参考文献

- 谢海娟,陶晓美.存货经济订货批量模型研究[J].财会月刊,2010(11).
- 单昭祥,蒋昕.新编现代管理会计学[M].大连:东北财经大学出版社,2010.
- 邹金伶,李树战,王东.存货经济下订货批量模型之修正[J].财会月刊,2012(8).
- 王骏.经典经济订货批量模型的灵敏度分析[J].商场现代化,2007(34).

【基金项目】广东省教育科研“十二五”规划2012年度研究项目(项目编号:2012JK042);广东省2013年度会计科研立项课题(项目编号:2013B59);2012年度广东省专业综合改革试点项目——财务管理专业(粤教高函[2012]204号)

学、充分地评价被审计单位基建项目的经济性、效率性和效果性。

为此,基建管理绩效审计目标应设定在基本建设决策、招投标、合同、财务、施工等内部控制均有效的基础上,评价资金投入的经济性,施工、结算阶段的效率性,竣工验收及投入使用的效果性等,促进建设单位严格依法守规,经济使用人力、物力、财力,加强施工管理,提高效率 and 效果。

(一)有效性审计

有效性审计是指对被审计单位的内部控制建立和运行的有效性进行审计。

1. 内部控制制度建设。就基层央行而言,国家有《建筑法》、《招标投标法》、《合同法》等法律法规,总行有《基本建设管理办法》、《基本建设项目检查辅导办法》、《大型修缮项目预算管理办法》等规章制度,每个建设单位还应根据自己的实际情况,制定实施细则,从而具体规范基建项目管理,如财务管理办法,基建人员分工与岗位职责,及建立项目监理制、项目法人责任制、招投标制和合同管理等。

2. 基建资金与工程管理。一是基建资金是否专款专户专用,是否按合同约定和进度付款,是否严格执行审批制度。二是招投标程序是否符合要求,中标单位是否符合相应资质等级,招投标合同是否经法律事务部门审核。施工期间是否按规定进行质量和安全监督,设计方案变更、工程量增减、设备材料变化时是否按规定进行审批并办理签证。三是采购程序是否合规,材料进场是否验收。四是建设单位、施工队、监理单位等各方是否有效履行合同,是否存在应履行而未履行事项。

3. 监督机制的建立。一个项目从申报到立项,从概算、预算到招投标,从开工建设到竣工验收,各环节都应有相关控制。具体包括:建设决策是否经多方论证、讨论决定,相关信息是否公开接受群众监督,管辖行与建设单位的基本建设领导小组是否各有分工,监督内容是否明确,监督频率是否符合要求,检查是否全面,查出问题是否立即整改等。

(二)经济性审计

经济性审计是指对被审计单位是否经济利用基建项目资金,以及资源投入的合理性和成本节约水平进行审计评价,并提出咨询建议。

1. 项目概算设计是否考虑周全,符合实际,包括工程建设的全部内容,从筹建到竣工验收交付使用前所需的一切费用;预算编制是否详细全面,包括工程预算和综合预算书等(不含前期准备阶段的费用如勘察、征地、生产职工培训费等);最终的工程结算是否在预算范围之内。可以通过“工程概算执行率”或“结算审核率”考核:工程概算执行率=实际投资总额/概算总额×100%,该指标大

于1说明工程有“超计划、超标准、超规模”现象,小于1有调整概算之嫌,应进一步深入检查分析;结算审核率=(送审结算总额-审价机构最终审价总额)/审价机构最终审价总额×100%,该指标应在合同约定的幅度之内(如果合同没有约定,应参照行业通行标准),如果超出,应查明工程结算额是否有水分,是何原因。

2. 资金专款专用是否及时拨付到位,包括管辖行按照基建预算、工程建设进度拨付的资金,或自筹资金的到位情况,是否挤占挪用其他建设资金或专项资金,是否因资金未及时足额拨付到位影响项目建设进度及项目效益的发挥。按合同付款,没有截留、挤占、挪用、浪费基建资金的现象。可以通过“资金到位率”和“资金流失率”考核:资金到位率=实际到位资金总额/应到位资金总额×100%,资金流失率=截留\挤占\挪用的资金总额/到位资金总额×100%。

3. 管理费、招待费、勘察设计费、监理等支出是否符合规定,如不符合,应分析超支原因,寻求降低费用的途径。以“管理费用率”考核为例:管理费用率=管理费用总额/投资总额×100%,其中招待费不能超过管理费用的10%。

(三)效率性审计

效率性审计主要是指对被审计单位的基建项目的投入与产出之比进行审计评价,并提出咨询建议。

就基建项目来说,投入可以是资金,也可以是时间和精力,产出则是工程建设、房屋维修和装潢完成的工程量、更新改造的设备成品等。一般来说,项目的完工时间与竣工验收之后的工程结算时间会在施工合同中约定,促使施工单位在保证质量的前提下,加快建设速度,提高施工效率,尽快投入使用。可以通过“竣工工程项目实际工期率或单项工程定额工期率”考核工程效率:竣工工程项目实际工期率=实际工期/设计定额工期×100%;单项工程定额工期率=竣工单项工程实际工期/竣工单项工程设计定额工期×100%。

影响施工效率的因素很多,有恶劣天气、工程变更、遇到难以施工的地质状况等客观原因,也有管理不当、责任不清或决策变动等主观原因,应通过原因分析,及时规避和纠正影响施工效率的不利因素。

(四)效果性审计

效果性审计主要是指对被审计单位的基建项目建成成果是否符合预期进行审计评价,并提出咨询建议。

1. 工程质量的可靠性。房屋框架是否牢固,有无渗漏;是否达到抵御台风、地震、泥石流等恶劣天气或地质环境的地区标准;办公环境是否舒适,采光是否良好,是否通风、无异味等。按国家现行标准规定,竣工验收时是否被评为优良工程。

2. 房屋修缮和设备更新改造带来的改善程度。房屋

修缮是否解决了老旧失修的问题;设备的更新改造是否明显减少了日常维修的频率和费用,是否较为有效地解决了操作不便、噪音太大、出现安全隐患等具体问题。

3. 成本管理的有效性。基建项目的成本管理体现在各个环节,可以工程造价作为成本管理的抓手,评价成本核算、成本分析、成本决策和成本控制的有效性,也可在经济性评价的基础上进行。可以通过“工程成本降低率”进行考核:工程成本降低率=(预算-实际成本)/工程项目预算成本之和×100%。

二、基建管理绩效审计方法

基建项目从立项开工到竣工决算,自成体系,虽然专业性很强,但审计人员只要理清其内在脉络,便可以分步实施审计。

(一)按时间顺查内部控制的的有效性

基建项目从立项到施工结束,大致有立项、招投标、施工、竣工验收四个阶段,各阶段环环相扣、各有侧重,顺查可以找到内部控制重点而不遗漏。

1. 立项阶段。关注申请立项的可行性研究与决策、项目概算及初步设计与批准批复文件;批复立项后,关注管辖行和建设单位的基建项目管理组织,岗位设置和人员(包括管辖行的检查辅导员,建设单位的专职管理员和财务人员等)配备情况。

2. 招投标阶段。关注招标组织、方式和招投标程序的规范性,招投标相关方的资质控制,招标文件的完整性,标底编制是否符合要求,开标、评标、定标的合规性和有效性。

3. 施工阶段。关注采购的组织、计划和程序的控制措施,财权、事权分离,验收、保管及领用是否分工明确、手续齐全;各项合同如《施工合同》、《监理合同》等条款是否清晰无歧义,合同双方权利义务是否对等,是否对重要因素如质量要求、违约责任、相关期限、进度款支付等在合同中做出约定,各方是否按约履行合同;施工现场管理、检查监督是否执行到位,是否经相关权限批准后进行施工工艺、材料更换等变更,隐蔽工程是否分阶段验收并拍照留档,是否有施工现场监理和施工日志等质量监督

记录等。

4. 竣工验收阶段。关注验收的组织与程序的合规性,施工、竣工图纸及验收文件是否齐全,所有与项目相关的档案是否保管妥当;验收交付后是否及时编制结算书,并送至有资质单位审价。

(二)运用文本交叉核对法查工程的绩效情况

自立项起,基建项目便会有有一连串的文本文件,这些文件前后承接,互有勾稽,相互核对可以找到差异及线索,为分析绩效立证。比较过程中如需抽样,可以就子项目金额分层,设定金额层次,较大金额的全部或大部分抽样,中、小金额的可用随机抽样等方法抽查,如表1所示。

表 1 文本交叉核对法在绩效审计中的运用

序号	比较项目		比较内容	对应的绩效分析
1	估算	项目立项	估算在前,立项在后,从立项的动议开始审,何时思考建楼,审议次数,决策程序	内部控制有效性分析
2	估算	概算	一般是估算比概算高,如果出现概算比估算大,应分析原因,如物价、人工成本上升。立项后要看哪些金额大了,找出问题的基本线索	经济性分析
3	概算	预算、施工图预算、招标控制价	先核对总数,再核对具体项目,概算和预算的详细分类一一核对,从中找出差异和问题;没有预算的,概算可以和招标控制价核对	经济性分析
4	中标价	招标控制价	直接对比差异	涉及招投标程序规范的,可进行内部控制有效性分析;中标价与招标控制价比较,可进行经济性分析
5	合同价	变更价	基建项目中经常出现造价变更的情况,将变更价和合同价核对,找出变更的事项,判断变更金额是否在规定变动幅度之内,分析变更的原因	经济性分析
6	工程款申领	工程款支付	将工程款申领与支付相对比,差异体现资金使用率,同时支付工程款延期可能会影响工期	效率性分析
7	合同价	工程款支付	从项目细项和金额两方面,对比合同价和支付的工程款	工程款支付需审批,可进行内控有效性分析;延期支付如果影响工程进度,可进行效率性分析
8	变更价	结算价	核对工程变更价和结算价,如出现不一致,要判断变更是否合规,分析不一致的原因	变更是否经审核,可进行内部控制有效性分析;变更价和结算价不一致,可进行经济性分析
9	工程进度款	结算价	将工程进度款的支付与结算价相比,检查是否留下5%的质保金,一年以后再支付	内部控制有效性分析
10	实际开工时间	合同支付条款	将开工时间与合同条款相比较,如果出现不一致的情况,须分析原因	效率性分析

(三)定性分析量化,进行综合评价

该方法是将上述内部控制有效性和绩效分析予以赋值,然后赋以权重后进行综合评价。虽然会有审计人员主观判断的成分,但可用德尔菲专家法或结构化讨论法确

定分值、用层次分析法确定权重,将定性分析量化,尽可能地将主观判断中欠科学的方面降至可接受的水平。该方法既可以综合评价某个基建项目的总体绩效水平,又可以详尽分析各细项的绩效水平,并且可以迅速发掘绩效水平待提高的薄弱环节。该方法的举例如表2所示。

表 2 定性分析量化的综合评价指标

一级指标	二级指标	序号	三级指标	权重	计分	备注
内部控制有效性 (45%)	决策控制有效性	1	重大事项民主决策	6%		
		2	重大事项公示	2%		
	内部管理	3	各项制度建立	1%		
		4	岗位设置与职责分配	1%		
		5	监督检查的有效性(包括自我监督和管辖行的检查辅导)	4%		
		6	问题整改	2%		
		7	各项合同实施的有效性	4%		
	招标投标管理	8	招标投标程序控制	8%		
		9	中标单位资质中标和合同的法律审核	1%		
	施工质量和安全控制	10	质监单位现场监督	4%		
		11	工程变更审核签证	8%		
		12	采购管理	3%		
		13	材料进场验收	1%		
经济性 (25%)	资金投入评估	1	工程概算执行率	6%		
		2	结算审核率	5%		
		3	资金到位率	5%		
		4	资金损失率	5%		
		5	管理费用率	4%		
效率性 (10%)	资金投入与产出评估	1	竣工工程项目实际工期	6%		
		2	单项工程定额工期率	4%		
效果性 (20%)	质量与使用效果评估	1	竣工验收质量评价	5%		
		2	雨季有无渗漏	5%		
		3	采光良好,通风、无异味	3%		
		4	改造后设备易保养易操作	3%		
		5	工程成本降低率	4%		
综合评价 (100%)						

指审计人员对被审计单位内部控制的完整性和有效性进行初评,据此确定业务风险点和审计重点。在此过程中,一是要求被审计单位根据审计方案出具自查报告,审计人员从中了解基建项目的预算规模、管理人员、方式和工程进展等情况,并据此初步分析审计重点。二是调查该基

建项目有多少文档,审计人员凭经验可根据工程进度列出调阅清单,并请被审计单位事先根据清单进行清单调整和资料整理,以备审计现场工作迅速开展,同时可预先分配审计资源。三是要求被审计单位提供内部控制制度,在审计现场进驻之前,审计人员就对该基建项目的内部控制管理做到心中有数,列出内部控制的薄弱环节和待现场核实制度执行情况的清单。

2. 在符合性测试的基础上,开展风险导向性审计。在上述符合性测试的基础上,进入实质性测试阶段(即现场审计工作)。该阶段的顺利与否,很大程度上取决于符合性测试的效果,测试的效果好,审计重点就掌握得准确,风险才能真正起到导向性作用。审计中难免会遇到之前未曾预料的风险点,需要及时调整审计重点和分配资源,成为审后总结的经验案例。

(二)对基建项目的绩效评价难以准确切入

前期的符合性测试只能作为审计线索,不能作为审计证据,更不能作为评价绩效水平的依据。而现场审计中,审计人员的大多数精力依然投入到合规性审计中,无暇在有限的审计时间内进行绩效分析。绩效评价本身也没有现成的标准和制度规定,审计人员很难准确切入。

1. 在审计资源有限的前提下,一些辅助手段能引导审计顺利切入绩效审计

重点,达到事半功倍的效果。首先审前在符合性测试的基础上,设计针对绩效评价的调查问卷,为绩效审计目标提供线索。

问卷的设计,一要体现内部控制管理有效性,以佐证基建项目的决策控制、内部控制管理、招标投标管理的有效性,及施工质量和安全性等情况。二要体现工程质量和使用效果,从使用者的角度直观评判房屋的采光、通风、渗漏、家具异味和设备操作等基建项目效果情况。三要体现对工程项目绩效情况的总体评价,虽然总体评价体现的是受访者的感性认识,未必客观准确,但是一定数量的大

三、基建管理绩效审计难点与对策

(一)审计资源有限,难以应付海量的审计资料

每一项基建项目都经过立项、开工前准备、施工、竣工验收等环节,每道环节均产生很多内部文件和外部合同,而且面临诸多审计人员或熟悉或生疏的规章制度。如果不分重点,不问风险,一头扎进海量的资料里,很难在有限的审计时间里出具合格的审计报告,更不用说在合规性审计的基础上进行绩效分析,从而形成优质的绩效审计报告了。

1. 应做好符合性测试,确定审计重点。符合性测试是

数据却能说明问题。

2. 将合同文本上的相关履约条款梳理,按照“事项、具体内容、时间限制、执行部门(单位)、执行情况”等项目编成表格,将合同执行的实际情况一一对照,也可将其他重要内容编在表里。这项工作可以在符合性测试时根据调阅清单开始设置,随着现场审计的深入,不断完善表格,同时帮助审计人员掌握审计重点,发现问题。更有意义的是,以表格作为线索,便于分析基建项目的经济性、效率性等绩效情况,具体如表3所示。

表3 基建管理绩效审计合同文本梳理的举例

序号	事项	具体内容	时间限制	执行部门(单位)	执行情况	对应的绩效分析
1	工程报告与工程款支付	向工程师提交已完成工程量报告(一式四份)	每月28日	××公司	提供不全	内部控制有效性分析
		审核承包人每月上报的完成工程量,并向其支付工程款直至合同总价的75%	次月10日	×××行	已按月支付工程款	—
		一次性支付工程余款(除预留结算总价的5%作为本工程质保金)	工程竣工结算审定完成之日起28天内	×××行	还有×元工程款未付	经济性分析、效率性分析
2	竣工验收与结算	提供完整、准确的竣工图5套(电子文件1套),竣工图要求计算机出图,其中原件5套、电子文件1套,竣工内业资料3套	竣工验收前	××公司	《×××行室内装修竣工图》由××装潢工程公司20××年××月制作	—
		报送竣工结算文件	竣工验收合格后6个月内	××公司	20××年××月按时报送	效率性分析
		审核施工单位报送的竣工结算文件	收到结算文件后60天内	×××行	20××年××月结算文件送委托机构审价,至审计日没有正式的审价文件	内部控制有效性分析、效率性分析
3	保修款的返回	返回50%的工程质量保修款	验收合格之日起满1年后10天内	×××行	时间未到	经济性分析、效率性分析
		一次性返回余下的工程质量保修款	验收合格之日起满2年后10天内	×××行	时间未到	经济性分析、效率性分析

(三) 审计人员知识储备不足,基建绩效审计难以深入开展

基建管理审计项目不仅需要审计人员熟悉基建的相关规章制度,还要求其了解工程、法律、地质等相关专业知识,而且工程施工手段的日新月异给审计人员提出了更高的要求;在此基础上的基建绩效审计,更是对审计人员在审计转型理念方面的考验。审计人员的专业性直接影响着审计项目和审计报告的质量,所以在知识储备和审前准备均不足的情况下,开展基建绩效审计,难免面临

审计不得要领或流于形式,甚至无功而返或返工重做的不利局面,既降低了审计人员信誉,又浪费了审计资源。

1. 必须加强审计人员的相关专业培训,请基建专业人士或有经验的审计人员讲课,了解基建专业概况,掌握基建绩效审计的特点及审计方式、方法,反复研究基建管理审计案例等。临时抽调的审计人员,要重视组织审计人员开展审前培训,提示审计重点,分享审计资源。

2. 主动咨询基建专家,包括被审计单位的基建管理人员,甚至合同的乙方如工程商、监理单位、材料供应商等。

3. 审计人员之间要互相沟通,经常交流。基建项目从立项概算、预算到最终的决算,有其内在关联性。主审在现场审计间歇,可以召集审计人员,了解审计进度的同时,通过互相交流,启发思路、发散思维,甚至可以将看似不相关的事件联系起来,从宏观层面判断问题的性质,综合评价基建项目。

4. 要深入研究绩效审计方式方法在传统基建管理审计中的运用。审计人员要开拓视野,学习审计转型的知识和理念,掌握绩效审计的分析方法,在基建管理审计中举一反三。

主要参考文献

中国人民银行内审司编. 中国人民银行基本建设管理审计手册[M]. 北京: 中国金融出版社, 2009.

中国内部审计协会. 中国内部审计准则. 中国内部审计协会公告2013年第1号, 2013-08-20.

中国人民银行武汉分行内审处课题组. 人民银行基本建设项目绩效审计实证研究[J]. 武汉

金融, 2012(2).

张永青, 寇进忠. 政府基本建设项目绩效审计评价标准[J]. 经营与管理, 2009(12).

陈春艳. 基本建设工程财务决算审计浅析[J]. 财会通讯, 2014(2).

汤爱臣. 基本建设投资绩效审计内容和重点初探[J]. 胜利油田党校学报, 2005(18).

彭代林. 提高政府投资项目审计质量的举措[J]. 审计月刊, 2012(6).