

跟踪审计的“免疫防线”:体系构建与案例分析

谭劲松,赵黎鸣,宋顺林

(中山大学 管理学院,广东 广州 510275)

[摘要]近年来,随着政府投资项目的增加,跟踪审计越发重要。首先讨论跟踪审计的基本理论框架,然后基于这一框架,借鉴人体免疫系统的思想,构建跟踪审计的实践理论——跟踪审计的三道“免疫防线”;三道防线包括被审计单位自查和反向监督、审计机关普查和审计机关专查。最后,以广州市审计局的一个跟踪审计项目为例,进行案例分析,发现三道防线理论在实务中具有实用性和可行性。

[关键词]跟踪审计;国家审计;三道“免疫防线”;“免疫系统论”;审计能力;审计力量;审计规范理论

[中图分类号]F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2013)01-0018-08

一、引言

2007年底,刘家义审计长首次提出“现代国家审计是经济社会运行的一个‘免疫系统’”这一审计理论。“免疫系统论”引起了学术界和实务界的广泛讨论,跟踪审计模式正好与“免疫系统论”的思想相契合,因而近几年来备受关注。理论研究方面,尽管一些学者探讨了跟踪审计实务中遇到的问题及解决措施,但仍略显薄弱和滞后,学者们呼吁进一步加强跟踪审计理论体系的研究^[1-4]。实践方面,审计机关在建设项目监督中发挥了重要作用,跟踪审计重要性得到了各方的认可^①。基于此,本文首先探讨跟踪审计的基本理论框架;然后基于跟踪审计的基本理论,借鉴人体免疫系统的原理,构建跟踪审计实践理论,以更直接地指导审计实践;最后,分析跟踪审计的案例,阐述三道“免疫防线”在跟踪审计实务中的运用。本文提出的三道“免疫防线”实践理论,有助于更好地实现审计的“免疫”本质,具有较高的实践价值。另外,尽管审计理论已较为成熟,但跟踪审计有其自身的特点,探讨跟踪审计的基本理论也有一定意义。

二、跟踪审计的基本理论

(一) 跟踪审计的理论体系

跟踪审计作为一种审计模式,既包含了审计理论的各个要素,又具有其独特性,因此有必要形成专门的跟踪审计理论体系,以指导跟踪审计实践理论。审计理论体系是一个逻辑系统,需要将审计理论的要素按照一定的逻辑关系进行排列,其关键就是要确定理论体系的逻辑起点^[4]。学术界关于审计的逻辑起点有不同的观点,具有代表性的如审计本质起点论、审计环境起点论、审计假设起点论等。我们认为,以审计环境作为跟踪审计理论研究的逻辑起点更为合适,原因有三点:第一,跟踪审计的环境是外生的,由政治、经济和法律决定,而不是由其他审计要素决定,并且其他审计要素都受审计

[收稿日期]2012-04-18

[基金项目]国家自然科学基金项目(G020701)

[作者简介]谭劲松(1965—),男,湖南邵阳人,中山大学管理学院教授、博士生导师,博士,从事公司治理与会计信息研究;赵黎鸣(1984—),女,四川成都人,中山大学管理学院博士研究生,从事公司治理与会计信息研究;宋顺林(1983—),男,湖南永州人,中山大学管理学院博士研究生,中央财经大学会计学院讲师,从事公司治理与会计信息研究。

^①温总理两次强调了跟踪审计的重要性和必要性。例如,2009年12月28日,温家宝总理在全国审计工作会议中指出:“要重点加强对公共投资项目的跟踪审计,坚决防止出现劳民伤财的‘半拉子’工程、‘豆腐渣’工程和不切实际的形象工程、政绩工程。”

环境影响;第二,跟踪审计的产生是需求导致的,而审计环境决定了审计的需求与供给^[5];第三,审计要具有适应性,可满足审计环境的需要,随环境的变化而变化^[6]。

根据以上分析,我们认为跟踪审计基本理论体系是从跟踪审计实践出发,以审计环境为逻辑起点,进而推导出跟踪审计的其他理论要素(包括跟踪审计的特点、功能和目标等)。这些理论要素之间的逻辑关系如图1所示。在跟踪审计环境的约束下,审计机关遵循跟踪审计的规范和依据,采取适当的程序和方法并作用于跟踪审计对象;审计机关执行跟踪审计的过程体现跟踪审计的特点进而发挥跟踪审计的功能,最终实现跟踪审计的目标。下面我们将在上述逻辑框架下,论述跟踪审计基本理论的各个要素。

(二) 跟踪审计的环境

我们认为,跟踪审计的环境包括外部环境和内部环境。外部环境是审计机关和审计对象所处的政治、经济和法律环境;内部环境是审计人员自身所处的环境,包括审计能力和审计力量等。外部环境和内部环境共同决定了跟踪审计的目标和本质等要素。

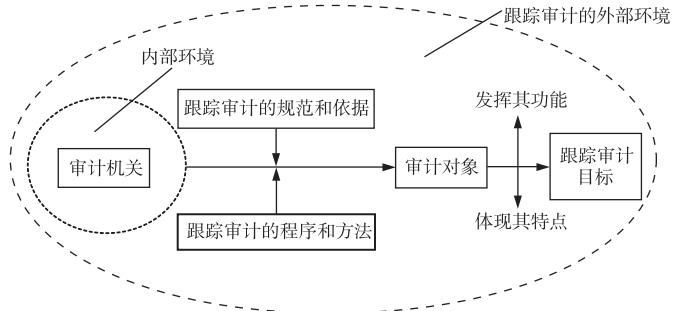


图1 跟踪审计基本理论体系

外部环境之一是政治。近年来,一些官员为了追求政绩,造就了不少“形象工程”和“面子工程”,极大地浪费了资源,甚至还有一些官员在政府投资的建设项目中贪污受贿,造成了“豆腐渣工程”不断出现的现象,这些“豆腐渣工程”极大地威胁了人民的安全。应国家和人民的要求,国家审计适时创新审计模式,对重大项目进行跟踪审计,以防止浪费,提高项目效率。外部环境之二是经济。近年来,我国经济快速发展,但也存在一些不稳定因素,如结构性矛盾突出、资源浪费和环境污染问题严重等。更好地发挥审计的“免疫系统”作用迫切需要推广跟踪审计,从而促进工程建设高效、安全、廉洁、环保地运行,为经济的可持续发展保驾护航。外部环境之三是法规。近年来我国法制化建设取得了较大进展,但法律执行的速度和力度还有待提高。具体到跟踪审计,相关的法律法规尚不完善,与之配套的制度尚不能适应跟踪审计的快速发展。从内部环境来看,首先是审计能力。跟踪审计对审计人员的专业知识和综合素质要求很高。由于提前介入审计项目,跟踪审计可能需要审计人员参与到建设项目的各个环节。对项目可行性研究、项目施工等环节的审计需要很强的工程类专业知识,而现有审计人才的知识结构主要是财务会计类,审计能力受到一定的制约。其次是审计力量。如何解决审计力量不足是当前很多地方审计机关所面临的问题。借助内部审计和外聘审计人员是一种较为有效的方式,目前,广州市和常州市的审计机关都采取了这种方式,并取得了良好的效果。但是,还需要进一步研究如何确定外聘审计人员的薪酬以及如何激励他们认真履行责任。

外部环境之二是经济。近年来,我国经济快速发展,但也存在一些不稳定因素,如结构性矛盾突出、资源浪费和环境污染问题严重等。更好地发挥审计的“免疫系统”作用迫切需要推广跟踪审计,从而促进工程建设高效、安全、廉洁、环保地运行,为经济的可持续发展保驾护航。外部环境之三是法规。近年来我国法制化建设取得了较大进展,但法律执行的速度和力度还有待提高。具体到跟踪审计,相关的法律法规尚不完善,与之配套的制度尚不能适应跟踪审计的快速发展。从内部环境来看,首先是审计能力。跟踪审计对审计人员的专业知识和综合素质要求很高。由于提前介入审计项目,跟踪审计可能需要审计人员参与到建设项目的各个环节。对项目可行性研究、项目施工等环节的审计需要很强的工程类专业知识,而现有审计人才的知识结构主要是财务会计类,审计能力受到一定的制约。其次是审计力量。如何解决审计力量不足是当前很多地方审计机关所面临的问题。借助内部审计和外聘审计人员是一种较为有效的方式,目前,广州市和常州市的审计机关都采取了这种方式,并取得了良好的效果。但是,还需要进一步研究如何确定外聘审计人员的薪酬以及如何激励他们认真履行责任。

(三) 跟踪审计的定义

跟踪审计的本质来源于审计实践,并且受审计环境的制约。因此,跟踪审计的定义既要结合跟踪审计的实践和环境,又要体现国家审计的本质^[6]。跟踪审计与其他审计模式的本质区别是跟踪审计更能体现审计的“免疫”本质,这一点可通过跟踪审计提前介入和及时反馈来实现。在借鉴以往研究成果的基础上^[1,3],我们认为,跟踪审计是审计机关受政府和人民委托,依法对政府投资建设项目或关系国计民生的重大项目进行的持续性、过程性审计,旨在预防、揭示和抵御建设项目中可能出现的问题和风险,以提高项目绩效。

(四) 跟踪审计的规范和依据

跟踪审计的规范是指审计人员实施审计工作时必须恪守的行为规范,如宪法、审计法。审计依据

是指审计人员对审计事项进行判断评价的标准,如合同法、招标投标法。离开了规范和依据,审计的合法性也就无法保障,自然无法对被审计事项的合规性和效益性进行判断评价。目前,跟踪审计还存在审计规范不完善、审计依据不足的问题,这些问题导致跟踪审计在实践中仍存在较高的审计风险。因此,为了降低审计风险,提高审计效益,需要国家和地方政府共同完善跟踪审计的规范和依据。

(五) 跟踪审计的程序、方法和特点

跟踪审计的程序是指为完成跟踪审计工作所需的步骤,通常包括审计计划、审计准备、审计实施和审计终结。跟踪审计的方法是审计人员为取得审计证据采取的各种合法手段的总称。跟踪审计的程序和方法要适合跟踪审计的环境,体现跟踪审计的预防、提示和抵御功能。

我们认为,相对于传统的审计方式,跟踪审计主要具备以下三大特点:一是过程性强。跟踪审计最大的特点是提前介入,一般在项目有实施意图时就介入,且实质性的审计工作将持续到项目结束后。这种审计模式使得审计时间跨度加长,同时审计力量的限制要求审计人员需要根据被审计项目的特点,分阶段开展审计工作,从而把握重点环节。由于跟踪审计的提前介入,建设项目跟踪审计与事后竣工结算审计在审计时间、审计次数、审计内容和审计作用等方面都有不同之处^[1]。此外,由于跟踪审计参与项目的建设过程,审计的独立性可能受到影响,审计风险可能加大。二是时效性强。跟踪审计的时效性主要体现为发现和纠正问题的及时性。跟踪审计强调提前介入,强调审计的预防、“审帮促”、“边审计、边整改、边规范、边提高”等作用。正是因为跟踪审计具有时效性强的特点,能够及时发现问题并提出相应的改进建议,才能发挥跟踪审计的预防作用。三是建设性强。跟踪审计作为一种创新的审计模式,在揭示各种问题、查处各种弊端的同时,更注重从制度层面分析问题,适当地提出建设性意见,发挥跟踪审计的服务功能^[6]。

(六) 跟踪审计的功能和目标

我们认为,相对于传统的审计方式,跟踪审计主要具备以下三大功能:预防功能,即预防项目建设中可能出现的问题和风险;揭示功能,即及时揭示项目建设中出现的问题;抵御功能,即抵御项目建设中的问题 and 风险。根据受托责任观,审计的目的就是为了保证代理人(或受托人)有效地履行受托责任。审计监督的根本目的就是维护人民群众的根本利益^[6]。具体到跟踪审计上,其目标就是对被审计对象的综合效益审计(一般包括项目的经济性、效率性和效果性^①)。与一般效益审计不同的是,综合效益审计是对项目效益进行评价,以评价来改善管理并提高效率;而跟踪审计强调提前介入,强调预防,“边审计、边整改、边规范、边提高”。因此,我们认为跟踪审计的最终目标就是要通过“审帮促”的方式提高项目的综合效益,体现跟踪审计的监督和服务职能。

三、跟踪审计的实践理论:三道“免疫防线”

前文讨论了跟踪审计的基本理论体系,包括跟踪审计的环境、目标、定义等。虽然基本理论并不能直接指导审计实践,但由于基本理论具有高度抽象性、普遍适用性和严密逻辑性,因而可以用来指导审计规范理论和实践理论^[5]。我们尝试以跟踪审计的基本理论为基础,构建一个关于跟踪审计程序和方法的实践理论框架,以更好地指导跟踪审计的实务工作。

(一) 三道“免疫防线”构建的理论分析

为了体现跟踪审计“免疫”的本质,我们借鉴人体的三道“免疫防线”理论,发展出以三道“免疫防线”为主的跟踪审计实践理论。如下页图2所示,跟踪审计的实践理论主要由三道“免疫防线”组成。第一道防线好比一道建立在审计机关与被审计单位之间的“防火墙”,能帮助审计机关划分监督与管

^①经济性(Economy)、效率性(Efficiency)和效果性(Effectiveness),通常合称“3E”。经济性是指该项目是否节约了建设资金;效率性指该项目是否有较高的投入产出率;效果性指项目完成后实现预期效应的程度。

理的职能,降低审计机关的风险,防止其滥用权力,同时提高被审计单位的内部控制水平。第二道和第三道“免疫防线”是免疫系统的核心组成部分。它们分别进行“普通免疫”和“专项免疫”,这两道防线互相配合,互相支持,缺一不可,共同发挥监督、监控和评价的作用。这三道“免疫防线”由审计机关和被审计单位共同参与,形成一个多层次的“免疫系统”,它们互相协调配合,相互补充,充分发挥跟踪审计的监督和预防作用,全面综合地实现跟踪审计的“免疫系统”功能。

相对于以往研究,我们提出的跟踪审计实践理论有以下四个特点:第一,具有坚实的理论基础。我们以基本理论为基础,综合考虑跟踪审计的环境和目标等要素提出跟踪审计的实践理论。例如,三道免疫防线互相配合,有利于实现跟踪审计的本质——“免疫”;第一道防线是被审计单位自查,这道防线有利于保持审计机关的独立性,规避法规不健全环境下的审计风险。第二,能够

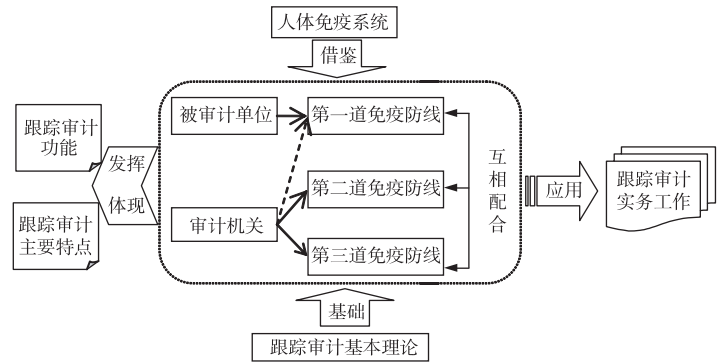


图2 跟踪审计实践理论的构建逻辑

体现跟踪审计的主要特点并发挥其主要功能。本文提出的跟踪审计实践理论,体现了跟踪审计的过程性、及时性和建设性,能够发挥跟踪审计的预防、揭示和抵御功能。第三,具有实用性。人体三道“免疫防线”有效性,已经得到了充分的证明。因此,借鉴人体三道“免疫防线”思想所构建的跟踪审计实践理论,能够发挥实际的免疫作用。第四,具有可操作性。我们提出的实践理论,遵循跟踪审计的规范和依据,采取现有的审计程序和方法,因此具有可操作性。本文的第四部分将用具体案例阐述跟踪审计实践理论的实用性和可操作性。

(二) 第一道“免疫防线”:被审计单位自查与反向监督

人体免疫系统的第一道防线是皮肤和黏膜,主要作用是阻挡病原体的入侵。这一道防线是由非免疫系统参与的日常防御。因此,我们设想跟踪审计的第一道防线应是不由审计机关直接参与的一种“常规性免疫”。于是,我们所构建的跟踪审计的第一道防线是指被审计单位根据审计机关的要求和建议,在项目启动时就提供相关材料并进行自查,以加强内部控制建设。构建逻辑如图3所示。被审计单位自查内容主要包括工程进度、物料情况、资金情况、人员情况、现有问题的处理情况、可能出现的问题及对策、内部控制的建设情况等。此外,审计单位与被审计单位还应针对本次跟踪审计,进行深入细致的沟通,明确各方职责权限,争取就重要问题达成共识。被审计单位不仅要接受审计机关的监督和审查,也要对审计机关进行反向监督,以防止审计机关滥用职权。最后,审计机关针对被审计单位自查发现的问题及时反馈建议,帮助被审计单位加强内部控制建设。

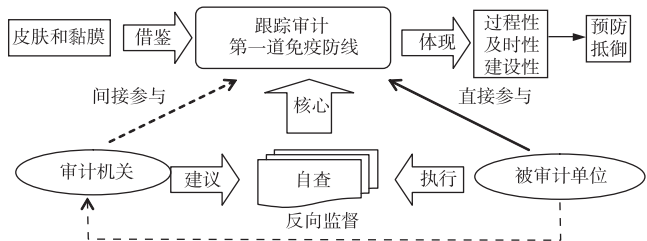


图3 跟踪审计第一道免疫防线的构建逻辑

第一道防线体现的跟踪审计主要特点表现在以下三方面:第一,审计机关在项目启动之初就介入,体现了跟踪审计的过程性;第二,审计机关及时向被审计单位反馈意见,体现了审计的及时性;第三,审计机关针对被审计单位自查中发现的问题,提供有针对性的建议,体现了跟踪审计的建设性。第一道防线中,审计通过及早发现被审计单位内部控制中存在的问题,及时地提出建议,有助于发挥跟踪审计的预防功能,抵御项目建设中潜在的违规风险(即实现跟踪审计的抵御功能)。另外,这道“免疫防线”将有助于解决跟踪审计实务工作中的一个重要问题,即审计人员的角色定位。审计人员

需要保持独立性并实现监督功能,不能越位扮演管理者的角色。在实施建设项目跟踪审计的过程中,由于跟踪审计的特性,审计人员在审计现场的时间大大增加,与被审计单位接触频繁,容易导致审计人员在不知不觉中主动或被动地扮演了管理者的角色。比如审计人员在现场直接答复建设单位提出的问题,并参与问题的解决。这种现象会产生两个弊端:一是由于审计人员实施了被审计单位的职能,可能给自身带来更多的风险;二是由于审计人员既管理又监督,不利于保持独立性,易与被审计单位形成利益共同体从而引发渎职或腐败。跟踪审计的第一道“免疫防线”将有助于区分监督与管理的职能,帮助审计单位进行自我角色定位,原因主要有三点:首先,审计机关在跟踪审计实际工作正式开展前,划定被审计单位的管理事项和范围,使被审计单位明确其自身管理者的角色和职能,从而有利于建设项目的管理和实施。其次,自查建议同时也可作为审计单位明确自己监督范围的参考,在自查建议内的事项属于被审计单位自行管理的范围,审计机关不宜过多介入和干涉。最后,被审计单位的反向监督不仅可以防止审计机关滥用职权,也有利于审计机关改进和提高自身的工作。

(三) 第二道“免疫防线”:审计机关普查

人体的第二道“免疫防线”是体液中的杀菌物质和吞噬细胞,该防线不针对某一种特定的病原体,也叫做非特异性免疫。因此,我们设想跟踪审计的第二道防线应由审计机关直接参与的“普适性防御”。于是,我们构建跟踪审计的第二道防线是审计机关执行的一般性跟踪审计。构建逻辑如图4所示。每一个建设项目都可大致分为三个阶段即项目决策阶段、项目实施阶段和项目使用阶段。根据实际需求以及客观条件限制,在项目参与时间选择时,跟踪审计可以在有建设意图时介入,也可以在项目立项时介入。无论何时介入,跟踪审计的普查内容一般都包括施工前审计、施工中审计和施工后审计。施工前的跟踪审计主要针对项目的合法性及合规性进行审计,审计内容主要包括项目可行性研究审计、项目资金来源审计、设计费用审计、概算预算审计、招投标审计、施工合同审计等。施工中的跟踪审计主要针对项目的完成情况和质量进行审计,主要审计内容包括项目资金审计、施工合同执行情况审计、监理审计、竣工结算和决算审计等。施工后的跟踪审计主要针对项目的经济效益和影响进行绩效审计。一般可从物资使用情况、工期、工程质量、新增生产力、预期投资回收期等方面全面评价项目产生的经济和社会效益,确定是否达到项目前期决策时所预期的目标。在建设项目策划、实施和验收的整个过程中,第二道“免疫防线”起到了施工前监督、施工中监控和施工后评价的作用,实现了“免疫系统”功能。

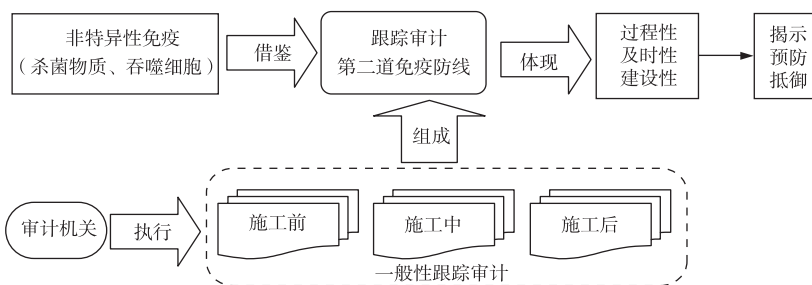


图4 跟踪审计第二道免疫防线的构建逻辑

第二道防线体现的跟踪审计主要特点表现在以下三方面:第一,审计机关在项目立项时就介入,并且根据项目特点制定分阶段的审计计划,体现了跟踪审计的过程性;第二,审计机关及时向被审计单位反馈建议,及时向社会公开相关信息,体现了审计的及时性;第三,审计机关针对普查中揭示的问题,提供针对性的建议,体现了跟踪审计的建设性。第二道防线中,审计通过及时发现项目建设中存在的问题,发挥审计的揭示功能,并且针对现存问题及时提出相关建议,以帮助预防未来类似问题的出现(预防功能),抵御未来违规风险(抵御功能)。

第二道防线体现的跟踪审计主要特点表现在以下三方面:第一,审计机关在项目立项时就介入,并且根据项目特点制定分阶段的审计计划,体现了跟踪审计的过程性;第二,审计机关及时向被审计单位反馈建议,及时向社会公开相关信息,体现了审计的及时性;第三,审计机关针对普查中揭示的问题,提供针对性的建议,体现了跟踪审计的建设性。第二道防线中,审计通过及时发现项目建设中存在的问题,发挥审计的揭示功能,并且针对现存问题及时提出相关建议,以帮助预防未来类似问题的出现(预防功能),抵御未来违规风险(抵御功能)。

(四) 第三道“免疫防线”:审计机关专查

人体免疫系统的第三道防线是免疫器官和免疫细胞,只针对某一特定的病原体或异物起作用,也叫做特异性免疫。由此,我们设想跟踪审计的第三道防线应由审计机关直接参与的“专门性防

御”,就好比针对某一种疾病的疫苗。于是,我们构建跟踪审计的第三道防线是审计机关执行的专门性跟踪审计。跟踪审计第三道“免疫防线”的构建逻辑如图5所示。

跟踪审计的对象大部分是政府投资的基础建设项目。基础建设一般包括交通、能源、饮水、通讯等,最近几年又扩展到环境保护、信息网络和生命支持项目的建设。以传统基础建设项目为对象的跟踪审计在实务中应用广泛,比如地铁项目跟踪审计、污水治理工程跟踪审计、旧城改造工程审计等。以政府重大项目为对象的跟踪审计有北京奥运会财务收支和场馆建设项目跟踪审计、广州亚运会场馆建设跟踪审计、汶川灾后重建项目跟踪审计等。

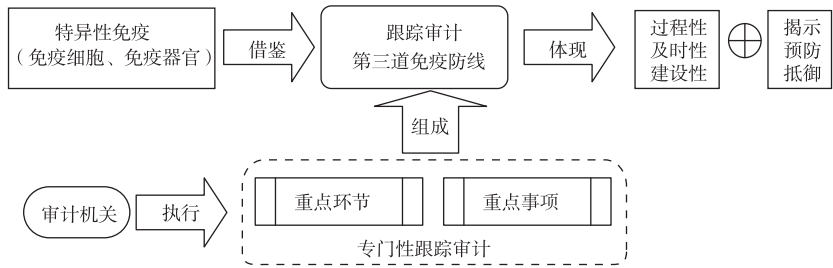


图5 跟踪审计第三道免疫防线的构建逻辑

由于审计对象各具特色,跟踪审计的内容和重点也各不相同。审计机关在制定审计计划时,应结合项目自身的特点,征求专家意见,对项目的重点难点环节进行有针对性的审计。在第二道防线“普遍免疫”的基础上,第三道防线进行“专项免疫”,起到防微杜渐、及时查处、监督整改的作用,以实现国家审计的“免疫系统”功能。

第三道防线体现的跟踪审计主要特点表现在以下三方面:第一,审计机关在重点环节适时介入,并且根据重点环节进行有针对性的审计,体现了跟踪审计的过程性;第二,审计机关及时向被审计单位反馈建议,向社会公开相关信息,体现了审计的及时性;第三,审计机关根据重点环节中存在的问题,提供有针对性的建议,体现了跟踪审计的建设性。同第二道防线相类似,第三道防线中,审计通过及时发现项目建设重要环节中存在的问题来发挥审计的揭示功能;并且,针对现存问题及时提出相关建议,以帮助预防未来类似问题的出现(预防功能)、抵御未来违规风险(抵御功能)。

四、跟踪审计实践理论的应用:案例研究

我们应用三道防线理论对“广州市对口支援汶川灾后恢复重建项目的跟踪审计”进行案例研究,分析跟踪审计的实践理论在实务中是如何运用的,是否具有实用性和可操作性。

(一) 案例简介

广州市审计局在2009年3月至2010年5月期间,对广州市对口支援汶川灾后恢复重建项目(以下简称汶川项目)进行了跟踪审计。根据项目特点,广州市审计局制定了分阶段有重点的跟踪审计计划。第一阶段的跟踪审计主要跟踪了解灾后恢复重建工作的实施进度情况、资金筹集和分配情况,促进灾后恢复重建资金与建设项目的对接。第二阶段的跟踪审计主要关注资金的管理和使用情况、民生工程 and 重要基础设施的建设管理情况。在审计方式上,广州市审计局采取派出审计组审计和常驻审计相结合、前方审计和后方审计相结合的方式,先后派出三个审计组前往威州镇,现场审计时间共计四个月。此外,审计局还派出六名审计人员常驻威州镇进行跟踪审计。汶川项目实现了在时间上实时监督、在空间上就地监督的全面跟踪审计,全过程对灾后恢复重建进行“贴身”监督与服务。通过广州市审计局和被审计单位的共同努力,核减了多计付的设计费、造价咨询费,减少了影响工程管理和质量的不利因素,对强化援建工程的施工、质量、造价等方面的管理起到了促进作用。

(二) 三道免疫防线的应用

从本案例的情况来看,第一道防线的应用主要表现在跟踪审计工作正式展开前审计单位与被审计单位的沟通交流之中。例如,广州市审计局要求被审计单位提供《承诺书》、《建设项目概况表》等

一系列与被审计项目有关的资料。其中,《承诺书》要求被审计单位承诺在审计期内财政情况和财务收支情况的真实性、完整性。审计局还向被审计单位提供了《被审计单位法定代表人须知》,《须知》里明确了审计机关的权限、被审计单位的会计职责和权利以及被审计单位的法律责任。要求被审计单位提供相关资料这一举措划分了审计单位与被审计单位之间的职责边界,有利于审计单位保持自身独立性,避免越俎代庖。同时,被审计单位也根据《承诺书》和《须知》的具体内容,对自己的日常管理工作进行查漏补缺,进一步完善相关制度和规章。除此以外,广州市审计局还为被审计单位提供了《广州市审计局审计工作纪律》和《廉政征求意见函》以加强被审计单位对自身的监督。被审计单位可以根据《工作纪律》对审计组的工作进行监督,并在审计组撤点后,根据审计组执行廉政规定的实际情况填写《廉政征求意见函》(还可以提出其他的意见和建议),并直接寄回审计局的监察室。这项措施调动了被审计单位监督审计机关的积极性,不仅有利于防范审计机关滥用权力,也有利于审计机关改进自己的工作。

在本案例中,属于第二道防线“一般性跟踪审计”的内容主要有以下四个方面:一是恢复重建物资和资金的筹集、分配和使用情况。审计局主要审查灾后恢复重建物资和资金是否足额并及时到位;审查财政资金、募集资金和物资核算的真实性、完整性;审查募集单位对接收的有关款物有否进行登记,是否向捐赠人出具了合法有效的收据,是否存在隐瞒、截留捐赠资金和物资等情况;审查重建资金和物资是否存在滞拨或滞留的情况。审计局还审查了恢复重建物资和资金的分配是否公平、合理、公开透明,是否专款专用,是否符合灾区恢复重建要求,有明确意愿的捐赠物资和资金是否被优先安排用于捐赠者意愿项目。审计局在全面检查恢复重建物资和资金的情况后,客观评价其使用效果。二是基建程序的执行情况。审计局审查建设项目是否遵循规划计划、用地管理、环境评估、招标投标、决算验收等建设管理程序。具体来说,审计局检查了项目建议书和可行性研究报告的完整性,设计和概算的合法性、合规性和完整性,设计和概算的调整是否经过审批,建设项目的招标和投标过程是否符合国家的有关规定,有无“暗箱操作”的现象,已完工的项目是否及时组织竣工验收,竣工验收条件及验收内容程序是否完备,是否经验收合格后才投入使用。三是重建工程的质量情况。审计局审查了项目建设单位工程质量控制制度的建立和执行情况,施工许可证是否按规定办理,工程是否按设计及规范要求施工,是否按施工合同约定日期开工和竣工,工程质量监理是否到位,采购的设备材料质量是否符合要求。施工过程中有无偷工减料、以次充好的现象,隐蔽工程验收记录,主体结构验收记录,材料检验报告及工程质量检验等资料是否有相关部门的确认。四是工程造价的控制情况。审计局审查了建设单位是否制定了工程造价控制管理制度,设计变更和建筑材料价格确定的管理机制是否建立,执行是否有效,是否存在超概算、超标准、超面积建设的问题,施工合同的价款确定是否合法合理,是否明确规定了结算金额的计算方法和调整方法,工程量和价格是否真实合理,材料品牌是否与招标一致,材料价格是否合理,是否存在不合理上涨的因素,进度款的支付是否按合同条款执行,有无挤占、挪用建设项目资金,超付工程款现象。

第三道防线是审计单位根据项目特点所执行的专门性跟踪审计。在本案例中,属于专门性跟踪审计的内容主要有以下三个方面:一是恢复重建规划的制定情况。审计局审查了广州市支援汶川地震灾后恢复重建规划是否符合《国家汶川地震灾后恢复重建总体规划》、省市支援汶川地震灾后恢复重建规划。跟踪审计主要关注了有无因实施规划编制滞后而影响重建项目进度,尤其是造成关系到灾民切身利益的项目无法开展的问题。二是恢复重建规划的落实情况。审计局根据恢复重建规划、工作方案和重建工作框架协议等有关文件的规定,重点审计了重建工作是否遵循总体规划要求,优先安排受灾群众基本生活和公共服务设施;检查了重建项目是否符合灾区民众生活和生产客观实际需要,交通、通信、能源、供水等重要基础设施是否恢复,生态环境整治及防灾减灾措施是否有效。三是恢复重建政策的落实情况。审计局审查了国家、省市出台的灾后恢复重建税费优惠、金融、土地、对口支援、产业扶持、社会募

集、转移安置以及其他相关政策的落实情况和实施效果,查找存在的问题并分析原因。

从上述分析我们认为三道免疫防线在跟踪审计实务中都有体现和应用。第一道防线减轻了被审计单位对审计的依赖心理,帮助审计机关保持独立性,使审计工作“到位”而“不缺位、不错位、不越位”。另外,跟踪审计还鼓励被审计单位进行自查,对审计机关进行反向监督,提高审计的效率和质量。第二道和第三道防线结合在一起,既针对项目共性采用一般性的审计方法,又针对项目的特性施行专门性的审计方法。这两道防线从共性和特性两方面双管齐下,在全过程审计的同时,突出审计的重点事项和关键环节。综合运用三道免疫防线达成跟踪审计目标,实现国家审计的“免疫系统功能”。

五、结论及展望

本文首先根据审计理论的现有研究成果,探讨了跟踪审计的基本理论框架,然后基于跟踪审计的基本理论,借鉴人体免疫系统的思想,构建了跟踪审计的三道“免疫防线”。这三道防线包括被审计单位自查和反向监督、审计机关普查和审计机关专查。第一道防线是审计机关与被审计单位间的“防火墙”,第二道防线用于提高免疫能力,第三道防线则是针对特殊问题的专门“疫苗”。这三道防线互相支持补充,从不同角度体现了国家审计的基本特征和跟踪审计的主要特点。在理论上构建了三道免疫防线后,本文又检验了这三道免疫防线的应用情况。通过对政府投资项目跟踪审计的案例分析,本文发现三道免疫防线在跟踪审计的实务工作中得到了一定程度的应用,具有实用性和可操作性。

展望未来,政府投资项目仍将在中国“稳增长、调结构”的发展路径中占据重要地位。在此审计环境之下,为了防止重大投资建设项目出现劳民伤财及违规现象,保障中国经济健康稳定运行,跟踪审计人员任重道远。为了更好地发挥跟踪审计的“免疫”功能,需要在跟踪审计基本理论的指导下,进一步完善跟踪审计组织、程序、方法等方面的实践理论,本文提出的三道免疫防线只是一个起点。

参考文献:

- [1]曹慧明.论公共工程跟踪审计的效益性特征[J].审计与经济研究,2005(6):36-38.
- [2]王中信.重大突发性公共事件全过程跟踪审计方式探讨[J].审计研究,2009(6):3-12.
- [3]时现,朱尧平,薛蓓儿.建设项目跟踪审计路径选择[J].审计与经济研究,2006(3):8-11.
- [4]张兆国,赵颖川,桂志斌.论审计理论体系的构造[J].审计研究,1999(5):6-9.
- [5]刘明辉.以审计环境为逻辑起点构建审计理论体系[J].审计与经济研究,2003(4):3-7.
- [6]刘家义.以科学发展观为指导推动审计工作全面发展[J].审计研究,2008(3):3-9.

[责任编辑:刘茜,高婷]

“Immune Defense” of Follow-up Auditing: System Construction and Case Study

TAN Jinsong, ZHAO Liming, Song Shunlin

(School of Business, Sun Yat-Sen University, Guangzhou 510275, China)

Abstract: As the increase of government investment, follow-up auditing becomes more and more important. This paper first introduces the basic theoretical elements of follow-up auditing. Then, based on the basic theory of follow-up auditing, we construct a practical theory of follow-up auditing, namely, three immune defenses of follow-up auditing, that is, self-examination of audited unit and inverse supervision, general examination and special examination of auditing unit, by absorb and use for reference absorb and use for reference absorbing and using the immune defenses of human immune system. Finally, we analyze a case of follow-up auditing project and find that the theory is effective and feasible in practice.

Key Words: follow-up auditing; state auditing; three immune fronts; theory of three immune defense system; audit ability; audit power; audit standard theory