

# 简化政府投资项目审计程序的法理探析

南京大学 胡贵安

**【摘要】** 本文分析了政府投资项目审计法律关系,认为在现行立法没有明确规定“以审计机关依法作出的审计结果作为政府投资项目价款结算最终依据”的条件下,通过对政府投资项目审计法律关系的重新设计与构建,仅将建设单位作为被审计对象可以实现简化政府投资项目审计程序的目的。

**【关键词】** 政府投资项目 审计程序 法理

近年来,由于国家建设的飞速发展,政府投资项目的数量也随之日益增多,政府投资项目审计已经成为审计机关的重要工作内容。在当前的政府投资项目审计实践中,由于审计机关常常将除建设单位以外的所有参建单位(以施工单位为主体)列为单独的被审计对象,使得审计人员必须向所有对象履行发送审计通知书、报告征求意见稿以及审计报告与审计决定等繁琐的程序,这不仅很大程度上影响了审计效率,还使得审计质量大打折扣。因此,如何在最大限度保证审计质量、控制审计风险的前提下,简化政府投资项目的审计程序,显得刻不容缓。

## 一、政府投资项目审计法律关系分析

1. 政府投资项目审计的一般法律关系。一般而言,政府投资项目审计中涉及三方法律主体与两种法律关系(如图1所示)。其中,三方法律主体包括:审计方、建设方和以施工方为主体的所有参与工程建设的单位(以施工方为例);两种法律关系包括:审计行政法律关系和民事合同法律关系。

(1) 审计方与建设方之间属于行政法律关系,审计方为行政主体,而建设方为行政相对人,适用国家审计法规。因而,审计机关所作的审计结论或审计决定,仅对作为行政相对人的建设方产生约束力。如果建设方不能依法接受审计,就应当承担《审计法》、《行政处罚法》所规定的行政法律责任。

(2) 建设方与施工方之间属于民事法律关系,建设方为民事主体一方,而施工方为民事主体另一方。双方各自依照建设合同约定的约定享有权利并承担义务。因而,建设方一般应当按照合同约定的工程款支付给施工方,否则应当承担《合同法》、《民法通则》所规定的违约责任。

由图1可知,由于审计方与施工方一般没有直接的法律关系,虽然根据相关审计法规的规定,审计方可以直接对施工方进行审计,但在审计认定的工程款与合同约定的工程款不一致时,建设方支付给施工方的工程款应以合同约定为准。这是由于施工方多数是通过招投标的竞争方式获得建设项目的,其与建设方所签订的建设合同受《合同法》等国家民事法律保护。在目前所能收集到的司法案例中,法院几乎都不主张以审计认定的工程款(即政府的行政行为)来否定原建设合同

中的价格条款(即民间的市场行为)。

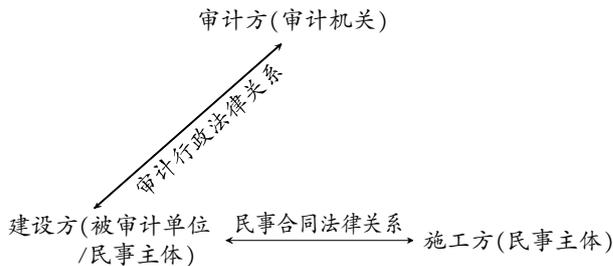


图1 政府投资项目审计一般法律关系图

2. 变化后的政府投资项目审计法律关系。鉴于此,在政府投资项目审计实践中,当出现审计认定的工程款与合同约定的工程款不一致时,为了使施工方也认同审计认定的工程款,根据《审计法实施条例》第21条第2款的规定,审计机关常常将各施工方视为单独的被审计单位,即在审计过程中像对待建设方一样向施工方发送审计通知书、审计决定等,从而使法律关系发生了重大变化(如图2所示)。

在变化后的政府投资项目审计法律关系中,涉及三种法律关系:两个行政法律关系与一个民事法律关系。与图1相比,增加了审计方与施工方之间的行政法律关系,施工方也成为独立的被审计单位。

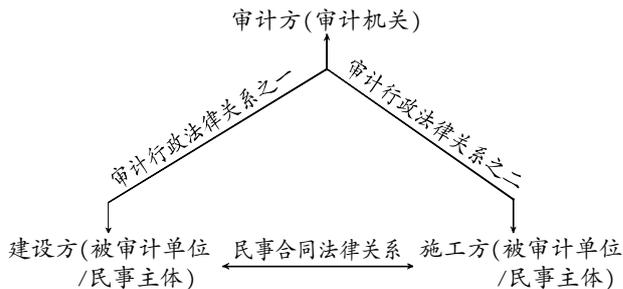


图2 政府投资项目审计法律关系变化图

变化后的关系最主要的就是把一般游离于行政关系之外

的施工方也纳入政府投资项目审计法律关系中,即增加了图2中的“审计行政法律关系之二”。这样,只要审计机关对施工方认真履行了法定程序(如依法发送审计通知书、审计决定等),单独作为被审计单位的施工方一般不得不认同审计决定中核减的工程款。当然,即便如此,由于实施政府投资项目审计的时间还不长,国家立法还不够健全,使得审计风险不可能完全得以化解。例如,《合同法》上有“合同双方当事人应当按照合同约定的价款支付”的规定,但与其具有同等法律效力的《审计法》上却没有国家建设工程的合同价款“应当以审计机关依法作出的审计结果作为价款结算的依据”的规定。这就不能避免仍会有个别施工方因不认同审计决定中核减的工程款,而提起复议或诉讼的可能。

《最高人民法院关于建设工程承包合同案件中双方当事人已确认的工程决算价款与审计部门审计的工程决算价款不一致时如何适用法律问题的电话答复意见》([2001]民一他字第2号)规定:审计是国家对建设单位的一种行政监督,不影响建设单位与承建单位的合同效力。建设工程承包合同案件应以当事人的约定作为法院判决的依据。只有在合同明确约定以审计结论作为结算依据或者合同约定不明确、合同约定无效的情况下,才能将审计结论作为判决的依据。因而,审计人员在政府投资项目审计中,应有足够的风险意识和必要的心理准备。

另外,变化后的政府投资项目审计法律关系的最大弊端在于程序比较繁琐。从这几年的实践来看,如果政府投资项目涉及的施工方只有几家或十几家,那么审计人员尚能应付,然而一些大的政府投资项目所涉及的施工方甚至多达上百家,这就使得审计的工作量相当大。

## 二、简化政府投资项目审计程序的法律对策

1. 经审计后由建设方与施工方变更价格条款。此种解决方式要求在审计核减行为结束时,由建设方按照《合同法》的规定,与施工方补充合同条款,补充的条款仅需类似写明:“建设方与施工方协商一致同意,该工程的价款以审计机关最后认定的××万元为准”。该补签的合同条款的具体形式可简化为类似《工程造价审核单》的固定格式,交原合同双方当事人签字盖章。以表格形式出现的《工程造价审核单》的内容主要包括工程名称、建设单位名称、施工单位名称、送审金额、增减金额与最后核定金额等,当然还应明确“建设单位与施工单位协商一致同意,双方按照审计机关最后核定的金额进行结算”。

此种情况下,适用的法律关系仍属政府投资项目审计一般法律关系(如图1所示),即审计机关不与施工方直接发生法律关系。因为,施工方一旦书面同意并认可审计机关审核建设工程的工程款,一般可以视为其已认同原建设合同所定的工程量或工程款有所细化或调整。根据我国《合同法》关于合同变更的规定,原合同双方当事人在合同订立并履行后又重新细化或约定了新合同条款的,应按变更后的合同履行。此外,对于核减工程款的,由于审计人员有确凿证据的,加之又

是施工方自行同意核减的,审计决定认定的工程款和合同的工程款也趋于一致,建设方按照审计决定认定的工程款支付时施工方一般也不会再有异议,这实际上已经避免了未来纠纷的发生。

这样,现行普遍的做法(如图2所示)就可被简化为上述图1所示的做法:①仅需向建设方发送审计通知书,通知书上写明可延伸至相关的施工方,并将该通知书抄送实际接受审计的施工方。②在对施工方的审计结束时,审计人员将作为补签合同条款的《工程造价审核单》交有核减工程款的施工方签字盖章,之后再交由建设方签字盖章。需要说明的是,此环节对从法律上防范审计风险至关重要。③仅需向建设方发送审计报告征求意见稿,可不再征求相关施工方意见。④仅需向建设方发送正式审计报告与审计决定,也可将审计决定抄送给有核减工程款的施工方。

此外,对于审计实践中可能出现的极个别拒不在补充合同条款上签字的施工方,可以根据审计署《政府投资项目审计管理办法》第7条的规定单独补发审计通知书,与该施工方形成审计行政法律关系(如图2所示),在审计职权范围内进行处理。情节较为严重,超越审计机关职权的,可根据审计署、国家计委、财政部、国家经贸委、建设部、国家工商行政管理局共同发布的《建设项目审计处理暂行规定》(审投发[1996]105号)及其他法律法规的规定,由相关职能部门加以处理。

2. 通过合同解决并上升到法律法规层面。此种解决方式要求,修改现行《审计法》等审计法律法规,增加相关规定以明确“若审计机关对本建设项目进行审计的,应当以审计机关依法作出的审计结果作为价款结算的依据”。但在国家法律层面,尚需依赖《审计法》的修订。目前比较现实的做法是,由地方人大结合地方审计实际,先作一些有益的立法探索。如汕头市人大于2005年4月29日通过的《汕头经济特区审计监督条例》规定:政府投资项目的建设方在与施工方签订承包合同时,应当在合同中约定如审计机关对本建设项目进行审计,应当以审计机关依法作出的审计结果作为价款结算的依据。这样,即使审计机关仅按照上述图1所示的做法,不向施工方送达审计通知书、审计决定等,由于该条例的地方性法规的地位,施工方一般也不得不认同审计结论所认定的工程价款。此种方式虽然能较好地解决问题,但要通过较为繁琐的立法程序才能得以完成。

## 主要参考文献

1. 王世成,曲伟.我国政府投资项目审计的行政法学思考.审计研究,2007;6
2. 郭明瑞,房绍坤.新合同法原理(第2版).北京:中国人民大学出版社,2001
3. 耿建新,宋常.审计学(第四版).北京:中国人民大学出版社,2007
4. 江平.民法学.北京:中国政法大学出版社,2007
5. 胡建森.行政法学(第二版).北京:法律出版社,2003