基于审计视角的合同管理基本问题研究

温航雄

（西安工程大学审计处，西安 710048）

【摘要】合同作为市场经济业务的法定性载体，是具有约束性的协议文本。随着高等院校经济活动日益活跃和经济领域的不断拓展，合同规范管理日益成为维护其经济利益的重要环节。但由于高校在经济活动中思维闭塞、市场和法律意识淡薄，往往过度注重交易本身，忽略对交易风险的防范，造成组织经济利益受损。本文立足审计实践，从程序、行为、责任、条款等合同管理过程中存在的问题出发，探讨基于审计视角规范合同管理的基本措施和方法，以达到防范交易风险的目的。

【关键词】审计视角；合同管理；程序性规范；行为寻租

一、问题的提出

市场经济作为资源配置的重要方式，其充分竞争的本质可以最大限度地节约社会资源，维护市场参与主体的最大经济效益，降低市场参与成本。

为保证公平竞争，市场经济体制下的主体具有平等的法律地位，一切行为皆依据于法度，履之于规则。这在客观上要求经济主体在参与市场经济事项和活动过程中增强法律意识，遵循市场规律和交易习惯。在民商法领域，基于平等协商基础签订的合同条款，是约束一切交易行为的根本规范和规则，促使交易得以履行。但由于市场的非对称性，经济主体在参与市场经济活动中，可能会面临不同程度的合同风险，而不守信和显失公平进一步加

的可比较的信息基础上，作出自己的点估计或区间估计，以评价管理层的点估计是否恰当。①会计估计不是源于会计系统对数据的常规处理；②注册会计师对管理层在上期财务报表中作出的类似事项的会计估计进行复核后，认为本期流程不太可能是有效的；③被审计单位没有恰当设计或执行针对会计估计流程的控制；④财务报表日至审计报告日之间发生的事项或交易与管理层的点估计相互矛盾；⑤注册会计师能够从其他来源获取作出点估计或区间估计时可使用的相关数据等。

注册会计师在作出点估计或区间估计时，如果使用了有别于管理层的假设或方法，注册会计师还应充分了解管理层的假设或方法，以确定其在作出点估计或区间估计时已考虑了的相关变量，并评价与管理层的点估计存在的任何重大差异。对复杂的或专业性很强的会计估计，如股份支付、固定资产弃置费用或者与金融工具相关的公允价值等，可能需要考虑利用专家协助作出相关的点估计或区间估计，或由专家（包括管理层的专家）协助评价管理层作出的会计估计是否恰当。

四、小结

会计估计是会计主体（以最近可利用的信息为基础）对结果不确定的交易或者事项所作的判断，具有高度估计的不确定性，甚至涉及复杂的计算和专业模型。因此，对注册会计师而言，如何应对会计估计导致的财务报表重大错报风险，是审计工作的难点。本文从阐述被审计单位财务报表中应当披露的重要会计估计入手，探讨降低会计估计审计风险的途径。笔者认为，注册会计师可以从以下四个方面关注被审计单位所作的会计估计，以降低会计估计的审计风险：一是被审计单位是否存在管理层偏向的迹象；二是会计估计重大假设是否合理；三是会计估计变更的合理性及会计处理的适当性；四是管理层作出点估计的恰当性。

主要参考文献

财政部.关于印发《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等38项准则的通知.财会[2010]21号，2010-11-01.

中国注册会计师协会.关于印发《中国注册会计师审计准则问题解答第7号——会计分录测试》等七项审计准则问题解答的通知.会协[2014]76号，2014-12-31.

中国注册会计师协会编.中国注册会计师考试辅导教材——会计[M].北京：中国财政经济出版社，.2014.

王芳.国际审计准则540号：会计估计审计[J].审计月刊，2005(11).

【基金项目】浙江省教育厅普通本科高校新兴特色专业项目（浙教电传[2014]35号）

剧了合同风险发生的可能性。

作为重要的非经营性市场经济主体,高等院校为满足自身发展的需要,不断拓展经济活动领域,积极融入到市场环境之中。在经济活动中,高校积极遵循市场规律,参与市场竞争,但受社会职能和传统管理思维模式(计划指令)的限制,其参与市场的程度依然不够充分,将契约精神作为基本的精神要义和价值追求尚需时日。

合同是经济主体参与经济活动的核心要素,合同管理在某种意义上来说是保障组织利益的法宝之一。就此而言,无论在规范领域、实践领域、行为思想领域,经济主体均需遵循合同所承载的基本精神要义和条款的本质,合同管理之于经济主体的意义和重要性可见一斑。本文立足于项目管理实践,基于审计的视角来探讨合同管理过程中的基本问题,旨在多方位剖析合同管理中存在的问题,进而从审计的角度寻求规范合同管理的措施和方法,控制管理风险,促进经济主体利益增值。

二、合同管理中存在的问题

合同管理是在合同形成和履行过程中对合同相关的规范程序、主体行为、主体责任、合同条款等全方位、全过程的管理,其各环节、各要素相互依赖和相互影响,缺一不可。鉴于合同管理的重要性,本文从维护经济主体的利益出发,基于审计的视角研究项目合同管理中存在的基本问题。

(一)程序履行不公正

程序本质上是经济事项授权履行的一系列层次性操作规范,具有法定性、既定性、严格性。合同管理涉及的程序主要包括对象考察、招投标、合同过程监督、市场调研(询价)、验收、合同履行等程序。程序的设置是为了防止人为因素在各种经济事项中的寻租行为,但在审计实践中,由于行为意识淡薄,规范制度不完善或得不到有效履行,合同管理在程序执行过程中存在诸多问题,进而影响合同程序相关规则的公正履行。

1. *倾向性判断或评判标准不统一*。在项目实施过程中,由于程序缺失、标准规范不明确或违背既定的标准和程序,项目主体可能对某事项参与主体带有倾向性判断,未进行客观的评判,人为操纵结果,导致组织利益流失。例如:在组织项目招标过程中,招标方可能存在以下问题:不实施严格的公示程序;未对投标方进行资格审查,仅以主观的有倾向性的态度评判投标主体或采用单一来源方式进行议标;未设定严格的评标标准或者以二次议价或谈判的名义更改投标报价及条件;未履行严格的招标程序,人为干预招投标过程,以个人喜好操纵中标方、高价中标、质量次者中标等,引发程序危机。

2. *信息不对称*。信息不对称是指有目的性地进行信息非公平分享,人为设置竞争障碍。在招投标前,招标方因主观故意、人为操纵或失职等原因,对项目环境、项目基本情况、项目实施内容、项目资料等信息公示不足,或人为有选择性地提供信息,导致信息分享不均衡,引发竞争方掌握信息的严重不对称,达到实质上操纵项目中标方的目的,进而导致市场竞争失效,

3. *程序履行监督失效*。在项目实施过程中,项目监管方疏于管理,可能导致合同履行不充分,施工主体(合同乙方)未经授权擅自变更合同内容,未按合同规定的隐蔽工程实施程序,肆意降低质量标准,使得设备主材与标准要求相悖,竣工验收标准低等;涉及主材、设备等价格认定的,未进行充分的市场调研和同质比价,致使市场行情严重偏离,引发组织利益外流。

(二)利益导向的行为寻租

合同所涉及的程序问题存在的根源在于利益导向的行为寻租。利益寻租绑架组织利益本质上是胜任能力、责任缺失和职业道德沦丧,执业行为缺乏基本的忠诚度。项目主体的行为模式主要凭借其对组织利益的认知、对参与事项本身的态度和利益相关者的关系合理性来判断,即忠诚于事实本身,并在形式上独立于利益相关方。

1. *责任心及胜任能力不足的行为寻租*。在项目实施过程中,责任心不足和胜任能力的缺失,会导致按合同或行业习惯约定的条款实施项目难以得到严格遵循,以致不加甄别的确认利益相关者的利益诉求;对项目变更事项无法正确识别和判断,或对变更事项增加的内容进行了确认签证,而未对变更减少的内容予以确认签证,导致项目重复计价、以次充好等,丧失基本的原则立场,造成项目主体利益流失。

2. *独立性缺失*。在项目实施过程中,职业道德和独立性的缺失,会导致合同条款中存在变更条款不符合程序、综合单价计价方式不符合计价规则、施工工艺不符合常规、技术标准不达标、质量标准不详、隐蔽工程实施程序不规范、付款条件含糊等显失公平的约定,丧失基本的职业道德和组织利益追求,导致无法正当维护各方利益,引发诉讼风险和利益流失。

3. *行为渎职*。忠诚度缺失与职业道德缺失类似,都可能造成程序失效和瑕疵履行。在主材设备价格的认定过程中,若存在以下渎职行为:脱离基本的市场调研和认知;竞争性事项未进行相应的招投标竞价;项目实施过程中未履行变更程序;疏于对项目质量和技术标准的监管等,将造成项目成本过高质量较低,损害组织主体利益。

(三)合同主体责任不明

为解决合同的程序化问题,目前常见的是进行合同的部门会商签署制度,即在不同层面、不同角度、不同职权等方面完善合同条款,促使合同得以充分履行,达到预期的项目实施目标。合同责任主体是合同有效执行的基本要素之一,但在实践中,与合同直接相关的部门有合同管理部门(招标机构)、项目实施部门、项目使用部门等,

多部门的存在将导致合同执行和履行不充分,存在责任真空。

1. 管理主体与实施主体(项目归口部门)责任划分不明确,特别是涉及层次性程序授权的项目。合同管理部门(招标机构)往往进行合同文本管理,造成合同管理主体和合同履行主体一定程度的错位,而这恰恰成为项目实施主体推脱充分履行合同责任的理由,造成合同执行责任扯皮。

2. 实施主体与使用主体责任混淆。项目方案设计往往依托于使用方的实际需求进行,但这仅限于项目实施前的立项论证阶段,一旦进入项目实施阶段,则必须按照技术方案严格施工,合同变更必须具备一定的授权审批程序。实施过程中使用单位未经申报,擅自变更内容和技术参数,涉及责任承担时,则无法认定责任主体。

3. 合同双方责任不明确。若合同中涉及技术参数不清所造成的变更认定问题,计价方式模糊所造成的价格认定问题,以及结算条款不明确所造成的合同价款认定问题等,往往会造成合同双方责任不明确。

(四)合同条款不完善

合同作为界定项目内容、依据、技术参数、履行、风险和责任的约束性规范,能够体现合同签署各方的真实意思表示,彰显民商法公平、公正和诚信的基本原则,合同签署前的程序性文件(招标文件、投标文件等)和施工过程中的事实认定文件,本质上是合同效力的基础和延伸,完善了项目实施条款和履行条款的框架和体系。但在实施过程中,由于程序问题、利益驱使和责任划分等原因,造成合同条款缺失或遗漏,进而损害主体利益。

1. 显失公平。合同基本框架缺乏公平的基本前提和原则,将造成合同某一方过多的责任,如清单招标项目合同价款和变更事项的冲突协调性条款、执行依据与程序文件冲突的协调性条款、技术参数条款、结算依据条款等含糊其辞的内容。

2. 合同延迟签署问题。由于种种原因,在项目实施过程中往往出现合同滞后签署问题,这会造成合同事项履行责任难以界定的问题,特别是涉及项目计价标准及方式、主材设备价格认定以及市场行情波动时主材设备价格调整等事项。利益相关方试图进行风险转嫁来规避自身风险,造成合同有失公平,甚至引发诉讼风险。

3. 基本要素不完备。合同要素作为合同成立的基础,其本身是契约精神得以遵循的形式表现,是经济事项在合同中的实质性体现。但在现实操作层面,合同基本要素往往存在缺失和不完备,主要表现在合同条款与招投标文件条款相悖(如技术指标);合同履行的条款不明确(如付款条件);合同罚则不具约束力;合同金额、合同价款调整、计价依据及方式、技术参数和质量标准与招标文件、行业标准、政策法规相违背;以及合同中的变更程序、付款条件、主材设备技术参数不明确等。这些问题均会造成利益相对方误解合同真实意思,引发合同风险,造成不必要的利益损失。

4. 罚则条款约束力不足。合同条款的自觉履行取决于合同双方诚信、履行能力及对契约精神的价值追求。在合同签署过程中,合同主体往往强调主观上自觉履行,却忽略了市场经济环境下的合同制约机制,合同内容往往未规定合同未完全履行时的警戒、处罚和补偿的罚则条款,造成约束力不足,引发不履行风险和诉讼风险。

三、基于审计视角规范合同管理的措施和方法

为了解决合同管理中存在的上述问题,本文立足于审计实践,从以下四个方面探讨规范合同管理的措施和方法:

1. 健全程序性规范,加强执行监管。为防止程序性问题引发的合同风险,经济主体需不断健全程序性规范,尤其是加强执行和监管层次性授权程序的设定与实施。在前期立项论证阶段、项目实施过程、竣工决算、支付等环节中,均需通过严格执行程序进行项目的全流程监管,堵塞漏洞,防止人为因素对程序的操纵,如招投标项目,在立项批复、项目论证、项目实施、结算支付等前期程序中,均需严格按照招投标程序进行,防止以各种理由规避执行招投标程序。

健全程序性规范,也要求通过一系列客观的评判程序和评判标准进行项目判断和评价,防止存在主观上倾向性判断,造成程序不公正;市场必须保障顺畅的信息公示渠道,以保证项目参与者信息对称,保证公平竞争;在项目执行过程中,必须遵循市场规律,设定合理的询价渠道和公平的计价方式,以市场作为资源利用的渠道,保障组织利益。严格执行程序,需要强有力的监督机制,通过完善各个环节的控制程序促使设定的各种程序得以执行,并通过问责机制对操作中违法的行为予以惩戒,保证依法治校理念得以贯彻。

2. 防止行为寻租,界定职责权限,实现合同有效管理。从审计的角度来分析,项目实施过程中行为寻租的目的是规避程序执行、维护既得利益、阻碍市场竞争,进而扰乱公平的市场环境。从近几年高等院校的发展形势来分析,高等院校受到上级主管部门的监管力度越来越强,这就客观上要求在规范程序的基础上,加强对组织成员的教育和监督,以职业道德和执业能力为切入点,构建切合实际的组织文化,不断增强认同感和归属感,培养员工忠诚度和行为自律能力。

与此同时,还要求构建一系列的监督程序和惩戒措施,健全监督机构,构建举报、巡视等信息反馈及公示平台,强化督促执行机制。通过组织内部监督机构(纪委、监察)进行违规违法的调查与界定,警戒行为失范,控制行为寻租现象。

此外,还需制定和完善体系的部门职责和岗位责任,合理划分和界定责任、对难以界定的责任,应通过联席会议协商得以认定,或通过组织内行政性强制指定得以界定。明确职权、划定责任,防范项目实施过程中的行为缺失和责任真空,避免组织利益损失,进而达到有效管理合同的目的。

3. 完善合同条款,防范合同风险。从某种意义上说,合同条款是保障项目得以实施的有效约束机制,是各方利益的保障器,合同风险是否存在、风险大小如何均可能受合同条款不完善影响。在合同管理过程中,应按照法律法规、行业规范、程序规范等细化和完善合同条款内容,保证合同条款明晰、准确无歧义、与程序文件相符等。结合审计实践经验,需重点关注以下相关事项:

(1)合同约定项目内容、技术参数和组织方案。此条款应配合招标文件、投标文件等前期程序文件进行约定,保持真实意思一致,可以采取援引文件名称方式进行全息性引用。

(2)合同签署时限。合同签署应在项目实施前完成,项目实施应以合同为基础进行,用以限定"先斩后奏"式的项目实施方式,防止利益绑架。

(3)合同计价方式及依据。在合同条款中,应确认或认可招标文件中确立的标准,特别是招投标文件中未明示但事实存在的计价方式和依据,应在合同中予以确定,克服程序文件不足,杜绝冲突性的约定和依据,防止结算风险。涉及主材设备的,则应以市场调研方式,或以权威的信息公示价为基准,在合同中约定适当的价格认定标准和程序,进而维护市场行情的公正、公平。

(4)变更程序和认定。对于项目实施过程中的变更事项,在加强监管的同时,应在合同条款中明确约定变更的程序和方式,并设定"未经批准,不得变更"铁律予以约束,杜绝施工方因利益驱使而以已变更的事实迫使管理方认定,特别是超标准执行合同的事项。

(5)结算方式。因工程项目的特殊性,国家、地方、各高校设定了严格的监督程序和审计程序进行造价监控和审核。国家审计、社会审计、内部审计均遵循"未经审计不得结算"工程款支付条件,这虽然已是基本行业习惯和规范,但仍需在合同中明确约定,防止争议引发的诉讼风险。

(6)期限约定。在小型项目领域,项目管理方往往容易忽略对期限的详细约定,导致责任难以界定。在合同条款中,应明确约定各种事项的时间期限,如变更申请期限和批复期限、开工时间及工程施工期限、进场验收期限、竣工验收期限等,保证期限合理性,提高合同执行效率。

4. 规范合同履行行为,构筑罚则及警戒体系。规范合同管理的终极目标是促使合同得以有效履行,维护合同的权威性。利益寻租和价值导向在市场经济环境中起主导作用,道德自律难以控制和约束合同主体行为,这就在客观上要求合同履行必须通过合同罚则补偿条款约束合同履行行为,构筑罚则及警戒体系。罚则条款包括:

①技术标准履行不当之罚则,即应约定:未按照约定的技术标准履行的事项,应予以充分补足履行,并处以一定金额的经济处罚,甚至拒绝支付进度款或项目价款;②技术质量履行失当之罚则,即在合同中约定"技术质量不合格的不予支付进度款或工程款",项目实施过程中或竣工后,对技术质量专业检测与验收不合格的,应予返工整改以至达到约定的要求,并处以罚金;③逾期履行之罚则,即按照约定处以一定比例的逾期处罚,也可分段设定处罚比例,督促按期完工;④主观故意履行之罚则,对于变更事项、隐蔽工程、主材设备型号变更等事项应按合同约定的程序和授权层次进行,并签署相关文件,擅自变更或违背程序的,应约定对相关事项"不予认可",应处以罚金;⑤项目资金控制及结算规则不予充分履行之罚则,即在项目实施或结算过程中,不得违背合同约定进度款支付方式,也不得变相变更项目计价依据,应严格履行合同约定的付款条件和付款方式,否则应界定为项目资金控制及结算规则不予充分履行,可处以合同金额一定比例的罚金。

以上事项是否充分履行,决定项目的终极质量和效果,所以罚则及警戒体系应体现在合同各类条款中,是对合同诚信履行的保障,是约定不履行的法律协调机制。对需要整改的事项,应适时进行书面取证,项目实施方(乙方)未予响应的,可通过法律途径强制实施。项目的标准、技术、质量规范是保障合同充分履行的前提条件。在合同管理过程中需要构筑合同行为约束及处罚机制,在合同条款中需设有具体严苛的违约罚则条款和机制,对违约行为进行警戒,使违约方需为违约行为付出高昂的代价,保障组织利益,方能震慑违约行为的发生。

四、结束语

合同管理的水平在一定程度上反映了市场组织主体的总体管理水平,直接关乎其经济利益,具有重要的意义。无论是规范制度层面、行为意识层面还是合同文本层面,均需对合同管理从不同纬度、不同层次、不同阶段进行全方位的规制。本文从审计的视角解析合同管理的市场背景和合同管理中存在的问题,探讨规范合同管理的措施和基本方法,进而达到合同有效履行的目的。

主要参考文献

虞文钧.内部控制制度[M].上海:上海财经大学出版社,2001.

温航雄.论项目资金控制管理与流程控制[J].科学时代,2014(22).

丁晓欣. 建设工程合同管理[M].北京:清华大学出版社,2015 .