DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2019.14.014

论工程审计需求

郑石桥[1](博士生导师)，时 现[1,2](教授)，王会金[1](博士生导师)

【摘要】工程类委托代理关系包括资源类委托代理关系、合约类委托代理关系和法定类委托代理关系。在各种情形的委托代理关系中，代理人都有可能出现不利于其责任履行的负面问题。合约类委托代理关系和法定类委托代理关系具有古典合约的性质，不存在工程审计需求。资源类委托代理关系具有新古典合约的性质，委托人需要工程治理体系来应对负面问题。工程审计作为工程治理体系的组成部分，是抑制代理人在履行工程类经管责任中出现的负面问题的有效机制，所以，具有一定规模的工程通常都会存在工程审计需求。从权能属性来说，工程审计属于所有权监督，既不同于合约类委托代理关系中的自我当心、司法诉讼，也不同于法定类委托代理关系中的执法检查和违法违规行为惩处。

【关键词】资源类委托代理关系；工程治理体系；工程审计；所有权监督

【中图分类号】F239.44　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2019)14-0109-5

一、引言

工程审计需求关注为什么需要工程审计这个基础性问题，这也是工程审计定位的理论基础。在审计实践中，工程审计所存在的某些问题，究其根源，是对工程审计需求以及工程审计定位的认知偏颇所造成的。因此，从理论上厘清工程审计需求，是建构科学有效的工程审计制度的前提，也是工程审计价值真正得到实现的基础。

二、文献综述

关于工程审计需求，主要有反腐败观、工程问题应对观和投资者利益保护观三类观点。反腐败观认为，由于工程领域腐败较为严重，所以需要开展工程审计，以应对工程腐败行为[1-4]；工程问题应对观认为，工程领域除腐败外，由于业主对工程通常不熟悉，还有更多其他的问题，投资“三超”(初步设计概算超投资估算、施工图预算超概算、工程竣工决算超预算)几乎是常态，而进度延迟、质量没有保障、安全事故等问题也时有发生，为了应对这些问题，需要开展工程审计[5-10]；投资者利益保护观认为，一般来说，工程投资规模较大，而业主本身通常对工程业务不熟悉，因此，工程各参与方可能损害业主利益，为了维护业主利益，需要开展工程审计[11-16]。

上述这些观点之间并不相互排斥，只是各自强调的重点有所不同。问题的关键是，工程领域反腐败有多种手段，为什么要采用工程审计这种方式？同样，应对工程领域的问题和保护投资者利益也有多种手段，为什么要采用工程审计这种方式？现有文献并未从理论上阐释清楚。所以，总体来说，尚缺乏具有审计逻辑且体现工程特征的、解释工程审计需求的理论框架。

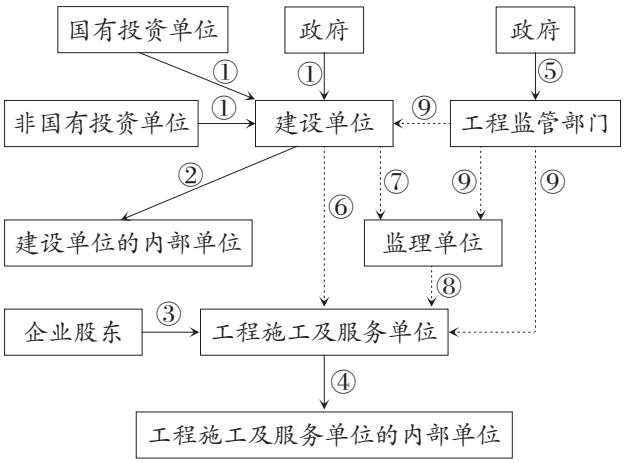
三、理论框架

本文的目标是提出一个工程审计需求的理论框架，为此，需要依次阐释以下问题：第一，分析工程委托代理关系及责任类型；第二，分析工程责任履行中可能出现的负面问题；第三，分析应对工程责任履行中负面问题的工程治理体系；第四，以工程责任履行中可能出现的负面问题和工程治理体系为基础，分析工程审计需求。

1. 工程委托代理关系及责任类型。一般情况下，工程耗资大、涉及利益主体多，并且工程利益主

【基金项目】审计署重点课题“完善国家审计制度研究”(项目编号：17SJ03002)

体之间的关系复杂。下图构建了一个简要的工程委托代理关系框架。由于图中的利益主体之间都存在某种程度的信息不对称，所以，这些利益主体之间的关系都可以被称为委托代理关系。但是，利益主体之间的委托代理关系存在较大的差异，正是这种差异形成了不同的工程责任类型。



工程类委托代理关系图

（1）资源类委托代理关系及工程类经管责任。上图中有五类委托代理关系，在这五类委托代理关系中，委托人给代理人提供资源，并要求代理人使用这些资源来履行特定的职责。政府（以资源所有者代表身份）、国有投资单位、非国有投资单位将资源（广义资源，包括资金、资产和资源）投入建设单位，并要求建设单位组织完成特定的工程，这些投资单位与建设单位之间形成基于资源的委托代理关系（标识为①）；如果工程较大，建设单位具有较大规模，则建设单位内部要实行分级管理，从而形成总部与内部单位之间的委托代理关系，总部给内部单位提供资源，并要求内部单位履行特定的职责，很显然，这属于基于资源的委托代理关系（标识为②）；工程施工及服务单位的股东将资本投入这些企业，当然也要求这些企业的管理层管理好企业以为股东创造财富，所以，这些企业的股东与企业之间形成基于资源的委托代理关系（标识为③）；同样，工程施工及服务单位内部也可能会有分级管理，从而形成总部与内部单位之间的委托代理关系，这种关系也是基于资源的委托代理关系（标识为④）；为了规范工程领域，政府需要以社会事务管理者的身份对工程领域进行监管，为此，政府会设立专门的工程监管部门，为这些部门提供资源，并要求其履行法定职责，很显然，政府与其设立的工程监管部门之间的关系属于基于资源的委托代理关系（标识为⑤）。

上述委托代理关系中，总体来说，代理人对委托人承担的责任包括两个方面：一是与资源使用相关的责任，称为财务责任；二是与职责履行相关的责任，称为业务责任。财务责任和业务责任合并起来，形成代理人对委托人的经管责任，由于是工程领域的经管责任，本文称为工程类经管责任。

（2）合约类委托代理关系及履约责任。前述图中有三种情形的委托代理关系是基于合约而形成的，合约双方都要履行合约约定的责任。建设单位与各类工程施工及服务单位通过工程施工或服务合同形成交易关系（标识为⑥）；建设单位与工程监理单位之间通过工程监理合同形成交易关系（标识为⑦）；监理单位基于其与建设单位的合同，代表建设单位对工程施工及服务单位进行监理，这种监理关系也以合同为基础（标识为⑧）。

因为交易双方都存在某些信息优势，也都存在某些信息劣势，所以，这些基于合同的工程利益主体互为委托人，也互为代理人。但是，无论如何，交易双方都必须履行合同约定的各项责任。所以，从委托代理关系的角度出发，代理人及委托人都承担了履约责任。

（3）法定类委托代理关系及守法责任。前述图中，部分委托代理关系是基于法律强制形成的，这就是政府设立的工程监管部门对工程相关单位的监管，包括对建设单位的监管、对工程施工及服务单位的监管、对工程监理单位的监管（都标识为⑨），政府设立的工程监管部门是委托人，而接受监管的工程相关单位都是代理人。在这些关系中，政府设立的工程监管部门是根据法律规定对工程相关单位进行监管，监管内容及监管程序都要符合法律的规定，实施监管及接受监管的双方都要服从法律的规定，所以，双方都有守法责任。

2. 工程责任履行中可能出现的负面问题。在各种情形的委托代理关系中，完全有可能出现不利于代理人履行其责任的问题，本文称这些问题为责任履行中的负面问题。不同的工程委托代理关系中，负面问题的具体情形不同。

在合约类委托代理关系中，双方互为代理人，由于信息不对称，再加上代理人都具有自利倾向，故代理人完全有可能不履行合约，甚至通过损害对方的利益来谋取自身利益。例如，在建设单位与工程施工及服务单位的关系中，工程施工及服务单位在工程

施工或服务活动中高估预算、偷工减料。

在法定类委托代理关系中，工程监管部门是委托人，工程相关单位都是代理人，对于代理人遵守工程相关法律法规的情况，代理人无疑具有信息优势，同时，代理人都具有自利倾向。在这些条件下，代理人有可能不遵守工程相关法律法规，从而出现违法违规问题。

在资源类委托代理关系中，代理人在履行工程类经管责任时可能出现两类负面问题，一是代理问题，二是次优问题。

代理问题是指，代理人偏离委托人的利益来谋取自身利益。工程领域中，资源类委托代理关系中为什么会产生代理问题呢？其原因是，委托人与代理人都是自利的，在激励不相容、合约不完全、信息不对称和环境不确定的条件下，代理人就具备了实施自利行为的条件，从而会产生机会主义行为。激励不相容是指在资源类委托代理关系中，委托人和代理人双方目标存在差异；合约不完全是指委托人和代理人之间虽然有合约，但难以事先预期各种情形从而在合约中设置好相关条款，所以一定会有不少的剩余控制权及剩余索取权，正是这些剩余控制权及剩余索取权的存在，为代理人的自利行为创造了机会；信息不对称是指代理人对工程类经管责任履行的相关信息具有优势，可以利用这些信息来谋取自己的利益；环境不确定是指代理人履行其工程类经管责任的结果除了会受到代理人努力程度的影响，还会受到环境因素的影响，而这些环境因素对工程类经管责任履行结果的影响具有不确定性，正是由于这个原因，委托人无法直接根据工程类经管责任的履行结果来判断代理人履行工程类经管责任的努力程度。当上述四个条件同时存在时，代理问题就出现了。

次优问题是指，代理人在履行其工程类经管责任时，未能做出当时条件下的最优选择，从而出现不利于工程类经管责任履行的负面问题，主要表现为在工程类经管责任履行中犯错误。一般来说，人不可能不犯错误，所以，即使没有资源类委托代理关系，即使是委托人自己来履行工程类经管责任，也可能犯错误。但是，在资源类委托代理关系中，由于激励不相容、合约不完全、信息不对称和环境不确定性这些条件的存在，代理人可能会更加放胆而为，从而其犯错误的机会就会增加，这就放大了次优问题。

以上所分析的工程委托代理关系中，工程责任履行中可能出现的负面问题，归纳起来如表1所示。

表1　工程责任履行中可能出现的负面问题

委托代理关系类型	图中的具体情形	代理人责任类型	责任履行中的负面问题
资源类委托代理关系	情形①~⑤	工程类经管责任	代理问题和次优问题
合约类委托代理关系	情形⑦~⑧	履约责任	违约问题
法定类委托代理关系	情形⑨	守法责任	违法违规问题

3. 合约类委托代理关系和法定类委托代理关系中应对工程责任履行中负面问题的工程治理体系。表1列示了工程责任履行中可能出现的负面问题，如何应对这些问题呢？这就引入了工程治理体系。不同的工程委托代理关系中，双方关系的性质不同，从而治理负面问题的机制也不同。但是，一般来说，将各种应对工程责任履行中可能出现的负面问题的机制统称为工程治理体系。下面分析合约类委托代理关系和法定类委托代理关系中，应对负面问题的机制。

合约类委托代理关系属于古典合约（classical contract），条款可以很细致，合约双方的身份不重要，出现纠纷时，主要以司法诉讼手段解决。除了司法诉讼，合约一方不能在合约之外对另一方采取强制措施[17]。工程监理单位依据与建设单位的合约对工程施工及服务单位进行监理，也需要建设单位在与工程施工及服务单位的合约中进行约定。如果双方的合约中没有约定工程监理事项，则工程监理单位也不能对工程施工及服务单位进行监理。当然，我国实行工程强制监理制度，所以，工程施工及服务单位在与建设单位的合约中，也无法拒绝工程监理这个条款。

在合约类委托代理关系中，应对负面问题主要有两类手段，一是自我当心机制，二是司法诉讼。一般来说，自我当心机制就是细化交易合约，在交易前、交易中及交易后都谨慎行事，对交易对手、商品或服务，以及交易进程进行了解，及时发现问题并采取应对措施。当自我当心机制不能解决问题时，就要依赖司法诉讼。工程领域中，建设单位审核工程施工及服务单位提交的信息是否真实，这不是工程审计，而是自我当心机制，类似于普通交易中的货物验收，这属于交易中的自我防范手段，而不是独立鉴证。建设单位委托中介机构来验证工程施工及服务单位提交的信息，也类似于普通交易中由中介机构对货物

的鉴证，不是工程审计，而是自我当心机制。建设单位通过合约委托工程监理单位对工程施工及服务单位进行监理，也是建设单位的自我当心机制，而不是工程审计。当然，合约类委托代理关系中，工程领域的市场竞争也能保护委托人利益并抑制代理人的违约行为，竞争机制也属于工程治理机制的重要部分，但其与本文的主题关联不大，这里不展开分析。

法定类委托代理关系虽然没有合约关系，但是，工程相关法律法规已经清晰地表述了相关要求。并且，法无明文不为过，法律法规无明文规定的，工程监管部门也不能要求工程相关单位来遵守。所以，法定类委托代理关系实质上具有古典合约的性质，工程监管部门应对违法违规问题的主要机制是执法检查和对违法违规行为的惩处，在这一过程中，如果要使用中介机构的服务，也是基于为执法检查和惩处违法违规行为获得相关证据，并不是以资源提供者的身份来关注工程类经管责任的履行情况。

总体来说，合约类委托代理关系和法定类委托代理关系中应对工程责任履行中负面问题的工程治理体系有多种机制，其基本情况如表2所示，工程审计不属于这个治理体系。

表 2　合约类委托代理关系和法定类委托代理关系中的工程治理机制

委托代理关系类型	责任履行中的负面问题	负面问题治理
合约类委托代理关系	违约问题	自我当心机制、司法诉讼
法定类委托代理关系	违法违规问题	执法检查、违法违规行为惩处

4. *资源类委托代理关系中应对工程责任履行中负面问题的工程治理体系及工程审计*。在工程领域的资源类委托代理关系中，委托人给代理人提供了资源，并且要求代理人履行特定的职责（完成特定的事项，或提供特定的产品及服务，为简要起见，都归结为履行特定职责）。这种合约难以完备，所以，具有新古典合约（neoclassical contract）的性质，甚至比新古典合约更具有弹性和适应性。合约双方的条款一定会有不少的不完备之处，双方的身份很重要。出现纠纷时，首先要协商解决，而不是借助于法庭，如果主要依赖法庭来解决纠纷，交易成本较高。在这种关系中既有剩余索取权，也有剩余控制权[17,18]。前面已经分析过，在工程领域的资源类委托代理关系中，代理人可能出现代理问题和次优问题这些负面问题，那么，委托人如何应对这些负面问题呢？一般来说，委托人的手段有许多，这些手段都属于工程治理体系[19,20]，主要方式包括制衡机制、监督机制、道德机制、信息透明机制和激励机制等[21,22]。

在上述这些机制中，工程审计属于何种机制呢？一般认为，工程审计是以系统方法从行为、信息和制度三个维度对工程类经管责任履行情况实施的独立鉴证、评价和监督，并将审计结果传递给利益相关者的工程治理制度安排。简单地说，工程审计就是对工程类经管责任履行情况实施的独立鉴证、评价和监督。根据工程审计的这种本质，一般来说，其应该作为监督机制，对已经完成的工程相关活动进行检查；在特殊情形下，也可以成为制衡机制，作为工程管理流程中的一个步骤（非最后步骤）。另外，还需要作为监视机制，对工程治理体系进行鉴证，及时发现其缺陷并推动整改、优化工程治理体系。在资源类委托代理关系中，工程审计属于工程治理体系的组成部分，其是否出现是具有权变性的，也就是说，工程治理机制中不一定会包含工程审计，如果工程治理体系中的其他机制能有效解决工程类经管责任履行中的负面问题，或者委托人并不介意代理人在履行工程类经管责任中的负面问题，则工程审计就可能不出现。当然，由于对工程类经管责任履行情况进行独立的鉴证、评价和监督是抑制代理人履行工程类经管责任中负面问题的有效机制，所以，具有一定规模的工程，通常都会存在工程审计需求。

从权能属性来说，工程审计属于所有权监督，是资源类委托代理关系中委托人应对代理人负面问题（代理问题和次优问题）的机制。委托人之所以能对代理人进行审计，是因为委托人给代理人提供了资源，也就是说，委托人是代理人所使用资源的所有者，代理人只是代理委托人在使用资源。委托人之所以需要对代理人进行审计，是因为代理人在使用委托人提供的资源并履行相关责任时可能出现负面问题，委托人希望通过审计来抑制代理人的负面问题，促使代理人更好地履行委托人托付的工程类经管责任。所以，从权能属性来说，工程审计既不同于合约类委托代理关系中的自我当心、司法诉讼，也不同于法定类委托代理关系中的执法检查和违法违规行为惩处。即使有些法律法规明文规定了工程出资人对建设单位的审计，这种法定审计也是基于所有权监督，只是对这种所有权监督以法律的形式予以明文规定而已，相关的法律法规并不能脱离所有权对工

程审计进行规定。而法定类委托代理关系中的执法检查和违法违规行为惩处则不同，工程监管并不区分工程出资人，所有的工程都会纳入监管范围。

四、结论和启示

从理论上厘清工程审计需求，是建构科学有效的工程审计制度的前提。本文基于经典审计理论，体现工程特征，提出了工程审计需求的理论框架。

本文的研究虽然是理论探讨，但具有较大的实践价值。工程审计实践由于未能区分不同类型的工程类委托代理关系，将资源类委托代理关系、合约类委托代理关系和法定类委托代理关系混同，且政府审计机关的权能属性模糊、职能越位，导致了不应有的司法纠纷，也严重影响了审计机关的权威性。根据本文的理论分析可以发现，无论何种审计机构从事的工程审计，都是所有权监督，都属于委托人应对代理人负面问题的治理机制，工程审计只能在资源类委托代理关系中发挥作用，不能越位到合约类委托代理关系及法定类委托代理关系中去发挥作用。本文的研究再次表明，理论自信是制度自信的基础。

主要参考文献：

[1] 曾焕. 工程审计——增效防腐的结合点[J]. 通信企业管理，2000(6)：52.

[2] 狄小华，冀莹. 工程腐败：形成机理与防治思路[J]. 理论探索，2012(4)：48～51.

[3] 李迁，丁翔，吴嘉慧. 大型工程设计咨询审查中的合谋行为及审计策略[J]. 审计与经济研究，2013(4)：51～58.

[4] 宋伟，徐小庆. 工程建设领域腐败特点的实证研究——基于60个典型案例的分析[J]. 河南社会科学，2013(5)：9～13.

[5] 傅亚铨. 工程造价真实性审计仍需加强[J]. 中国审计，2004(3)：72.

[6] 陈子兴，庞颜玲，陈柏光. 从审计角度谈工程施工合同签订[J]. 财会月刊，2010(26)：56～58.

[7] 郝云松. 对投资建设项目工程质量审计的若干思考[J]. 审计研究，2011(6)：26～30.

[8] 白崇明. 工程物料投入检查方法在工程质量审计中的应用研究[J]. 建筑经济，2012(10)：47～51.

[9] 蒋超博，朱立辉. 城镇保障性安居工程资金绩效审计目标和内容[J]. 审计研究，2014(4)：14～18.

[10] 祝军，王社庭. “大审计大监督”推进政府投资工程审计转型升级[J]. 审计月刊，2015(2)：20～21.

[11] 时现. 固定资产投资审计的延伸[J]. 审计研究，1995(4)：35～38.

[12] 朱恒金. 基建工程招标投标中存在的问题及审计对策[J]. 当代审计，2001(4)：33～34.

[13] 莫海熙，李跃水. 公共工程投资绩效审计内涵与定位思考[J]. 建筑经济，2008(1)：61～64.

[14] 李兆东. 国家投资项目跟踪审计模式研究[J]. 财会月刊，2014(13)：69～72.

[15] 孙凌志，贾宏俊，任一鑫. PPP模式建设项目审计监督的特点、机制与路径研究[J]. 审计研究，2016(2)：44～49.

[16] 时现. 公私合伙(PPP)模式下国家建设项目审计问题研究[J]. 审计与经济研究，2016(3)：3～9.

[17] Williamson O. E.. Comparative economic organization：The analysis of discrete structural alternatives[J]. Administrative Science Quarterly，1991(36)：269～296.

[18] 赵磊. 剩余索取权归属的理论分歧与现实变化[J]. 经济学动态，1998(8)：61～64.

[19] 严玲，赵黎明. 论项目治理理论体系的构建[J]. 上海经济研究，2005(11)：104～110.

[20] 李善波，李跃水，吴坚生. 政府投资项目代理模式的契约结构与风险探讨[J]. 建筑经济，2012(7)：9～13.

[21] 郑石桥，陈丹萍. 机会主义、问责机制和审计[J]. 中南财经政法大学学报，2011(4)：129～134.

[22] 郑石桥. 国家审计促进国家治理现代化：基于系统论的理论框架和案例分析[J]. 中国审计评论，2015(1)：25～37.

作者单位：1.南京审计大学，南京211815；2.南京财经大学，南京210023