

论工程制度审计

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】将工程审计基本理论各要素落实到工程制度审计,提出一个基于经典审计理论的工程制度审计理论框架,主要包括:工程制度审计本质、工程制度审计需求、工程制度审计客体、工程制度审计主体、工程制度审计内容、工程制度审计目标、工程制度审计取证模式及其与审计意见类型的关系、工程制度审计结果及其应用。

【关键词】工程类经管责任; 微观工程制度; 宏观工程制度; 制度主题; 工程制度审计

【中图分类号】F239.44 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)22-0092-4

一、文献综述

工程制度审计是重要的工程审计业务类型。工程审计实务中,一些审计机构也关注工程制度,但是,尚未形成系统的工程制度审计理论和方法体系。因此,从理论上厘清工程制度各基础性问题,是科学地建构工程制度审计的基础。

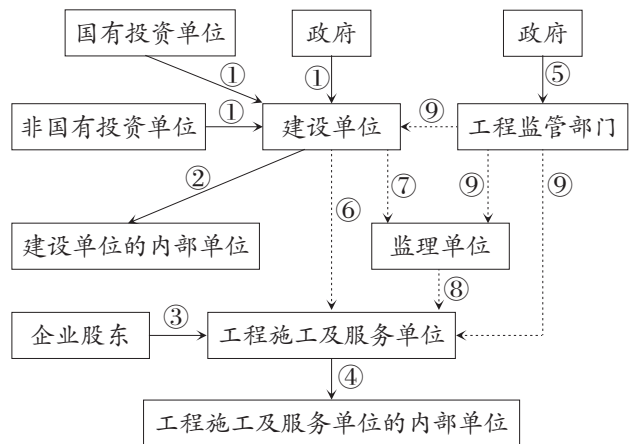
鲜有专门研究工程制度审计的文献,综观涉及工程制度审计的文献,主要形成了三种观点:一是提出将风险导向审计模式或制度基础审计模式引入工程审计领域,强调了内部控制评价在这种审计取证模式中的重要性^[1-5];二是在研究工程审计内容时,强调将工程内部控制或管理制度作为工程审计内容的组成部分,对工程制度本身进行审计^[6-10];三是涉及信息化的工程流程的审计,这实质上也是研究信息化的工程制度的审计^[11-13]。

上述文献显示,工程制度审计各基础性问题并未得到关注。总体来说,工程制度审计各基础性问题缺乏深入研究,贯通经典审计理论且体现工程特征的工程制度审计理论框架并未形成。

二、理论框架

本文的目的是以经典审计理论为基础,构建工程制度审计的理论框架,这需要将工程审计基本理

论各要素落实到工程制度审计。



工程类委托代理关系图

通常认为,如图所示的工程类委托代理关系可以分为三种类型:一是资源类委托代理关系,情形①~情形⑤属于这种类型;二是合同类委托代理关系,情形⑥~情形⑧属于这种类型;三是法定类委托关系,情形⑨属于这种类型。

1. 工程制度审计本质。工程制度审计是工程审计的业务类型之一,所以,要以工程审计本质为基础来认知工程制度审计本质的概念。根据笔者之前已发表的文章中提出的工程审计本质,本文对制度审

【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); 江苏省品牌专业建设工程资助项目

计本质定义如下：工程制度审计是从制度维度对工程类经管责任履行情况实施的鉴证和监督，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，工程制度审计就是对履行工程类经管责任的相关制度的独立鉴证、评价和监督。

从审计视角来看，工程类经管责任体现在行为、信息和制度三个维度，而工程制度审计关注的仅为制度维度，因此，工程制度审计可以说是制度维度的工程类经管责任履行情况审计。从审计职能来说，工程制度审计对制度维度这种工程类经管责任履行鉴证、评价和监督三种职能，这里的“鉴证”是指采用系统方法获取证据以厘清工程制度建立和实施的真实情况；这里的“评价”是指在鉴证的基础上，对工程制度水平做出判断；监督有多种解释，这里的“监督”是指在对工程制度进行鉴证和评价的基础上，对工程制度所存在的问题进行责任追究。上述三种审计职能，鉴证职能是必须履行的，评价职能是视需求而定的，而作为责任追究的监督职能，则视审计授权而定。一般来说，要取得工程制度审计的效果，需要同时履行上述三种职能。

2. 工程制度审计需求。就工程制度审计需求而言，代理人在履行其工程类经管责任时可能出现负面问题，其中一个重要的原因是工程制度存在缺陷，导致缺陷的原因有两个：一是代理人基于其自利倾向，在激励不相容、合约不完备、信息不对称和环境不确定性的情形下，工程领域的资源类委托代理关系中的代理人可能没有积极性来建立健全与工程相关的制度；二是由于代理人的有限理性，其建立和实施的工程相关制度可能存在缺陷。所以，工程相关制度可能存在缺陷，这些缺陷也是代理人履行其工程类经管责任过程中需面对的负面问题，正是这些制度缺陷的存在，使得代理人不能很好地履行工程类经管责任。具体来说，工程相关制度缺陷可能有四种情形：一是代理人没有积极性建立制度，导致工程相关制度缺乏；二是代理人没有积极性来完善工程相关制度，使得已经建立的工程相关制度存在缺陷；三是代理人没有积极性来推动制度的执行，使得工程相关制度没有有效地执行；四是代理人没有积极性修订过时的制度，使得旧制度不适应新环境。上述这些工程相关制度缺陷的存在，使得代理人不能完全按委托人的期望来履行其工程类经管责任，为此，在委托人推动建立的工程治理体系中，需要一个纠偏机制，及时地发现制度缺陷并推动整改，工程制度审

计就是这种纠偏机制。

3. 工程制度审计客体。就工程制度审计客体来说，工程领域资源类委托代理关系中的代理人当然都可以作为审计客体。具体来说，这些代理人作为工程制度审计客体有三种情形：一是代理人是工程制度的执行者，审计机构对其制度执行情况进行审计；二是代理人是工程制度的制定者，审计机构对其制定的工程制度是否存在缺陷进行审计；三是代理人既执行某些工程制度，也需要执行这些制度，审计机构对其工程制度制定和工程制度执行都进行审计。

以代理人作为工程制度审计客体，在具体实施中要区分微观工程制度和宏观工程制度。就微观工程制度来说，审计客体可以是一个组织单元的全部工程制度，也可以是这个组织单元执行的个别工程制度，甚至可以是个别工程制度的某些环节；就宏观工程制度来说，一般来说，会选择某个工程法律法规作为审计范围，需要执行这个工程法律法规的各工程单位都可以纳入审计客体范围。

4. 工程制度审计主体。工程制度审计主体关注谁来审计，很显然，需要以工程审计主体为基础来讨论工程制度审计主体。一般认为，在工程领域的资源类委托代理关系中，委托人根据独立性、审计质量和审计成本这些因素来选择审计主体，政府审计机关、内部审计机构和中介机构都有可能成为工程审计主体。

就工程制度审计来说，凡是属于各工程相关单位范围内执行的微观工程审计，不同的委托代理关系中，委托人会基于独立性、审计质量和审计成本这些因素来选择自行设立审计机构或购买审计服务。一般来说，上图所示的情形①中，如果政府作为工程出资人或主要出资人，通常会选择政府审计机关作为审计主体，如果是多元出资，则通常会选择中介机构作为审计主体；情形②中，通常由建设单位总部设立的内部审计机构负责审计；情形③中，如果是单一股东或存在控股股东，而这个控股股东本身设立了审计机构，则通常会由这个审计机构来审计，如果是多元股东，则通常要协商确定审计机构；情形④与情形②类似，通常由工程施工及服务单位总部设立的内部审计机构负责审计；情形⑤中，通常由政府审计机关负责对工程监管部门的工程相关制度审计。上述各种微观工程制度审计中，凡是审计主体是政府审计机关或内部审计机构的，如果符合相关审计原则，则可以通过业务外包的方式引入中介机构。对于

工程制度中的宏观制度来说,因为直接审计的是工程相关的法律,所以通常由政府审计机关作为审计主体,在符合相关审计原则时还可引入具有专业优势的机构作为审计力量的补充,但是政府审计机关仍然是责任主体。

5. 工程制度审计内容。“审计什么”是工程制度审计内容关注的问题,工程制度审计是工程审计的一种业务类型,工程制度审计内容显然属于工程审计内容的组成部分,因此,需要以工程审计内容为基础来分析工程制度审计内容。一般认为,工程审计内容通常由工程审计对象、工程审计主题、工程审计业务类型、工程审计标的和工程审计载体五个层级组成,工程制度审计内容也需要从上述五个层级来分析。就审计对象来说,工程审计对象是工程类经管责任,体现在信息、行为和制度三个维度,而工程制度审计对象专门针对制度维度。由此可知,工程制度审计的内容是制度维度的工程类经管责任。审计主题是工程制度,由此形成不同的工程制度审计业务,基本的类型包括宏观工程制度审计和微观工程制度审计。宏观工程制度审计可以按不同的工程相关法律法规形成单独的制度审计业务,例如,建设单位相关法律法规审计、施工单位相关法律法规审计、工程服务单位相关法律法规审计;微观工程制度审计实质就是工程相关单位的内部控制审计,又可以分为多种类型,其基本情况如表所示。

微观工程制度审计业务类型

审计客体	全部内部控制	某些系统或方面的内部控制	某些环节的内部控制
建设单位	★	★	★
建设单位的内部单位	★	★	★
工程施工及服务单位	★	★	★
工程施工及服务单位的内部单位	★	★	★
工程监管部门	★	★	★

注:★表示可能有这种情形。

在具体实施中,需要将选定的微观工程制度和宏观工程制度分解为审计标的,这是工程制度审计中的具体实施对象,需要围绕审计标的来收集审计证据,为此必须确定不同审计标的的审计载体,从审计载体中获取审计证据。目前,尚无成熟的体系,限于本文的研究主题,这里不展开讨论。

6. 工程制度审计目标。工程制度审计目标是委

托人和审计机构希望通过工程制度审计得到的结果,就工程制度审计来说,其终极目标是在工程领域资源类委托代理关系中实现委托人的目标,委托人希望通过工程制度审计来发现工程制度缺陷,包括工程制度设计缺陷和工程制度执行缺陷。通过对这些制度缺陷的抑制,能为代理人更好地履行其工程类经管责任奠定基础,如果代理人能更好地履行其工程类经管责任,则委托人的利益也就有了保障;审计机构希望通过工程制度审计来发现工程制度缺陷并推动整改,这里的制度缺陷同样包括工程制度设计缺陷和工程制度执行缺陷,审计机构通过系统方法对工程进行鉴证,以发现制度缺陷,在此基础上,推动对制度缺陷的整改。很显然,工程制度审计不是为审计而审计,直接目标是服务于终极目标的,正是在直接目标的实现过程中发现了制度缺陷,并推动了整改,终极目标才得以达成。如果不能发现工程制度缺陷,或者是发现了工程制度缺陷后不能整改,则抑制工程制度缺陷之目标也就难以达成。

7. 工程制度审计取证模式及审计意见类型。“工程制度审计究竟如何审计”是工程制度审计的基础性问题,涉及审计取证模式、审计方案和具体审计程序三个层级,基于本文的研究主题,这里主要讨论工程制度审计的取证模式,以及不同取证模式下形成的审计意见类型。

由前述分析可知,工程制度区分为微观工程制度和宏观工程制度,不同类型的工程制度,其审计取证模式也不同。就微观工程制度审计来说,其取证模式有命题论证型取证模式和事实发现型取证模式两种类型,前者能对微观工程制度的有效性发表整体意见,属于合理保证审计意见,后者只能报告发现的微观工程制度缺陷,属于有限保证审计意见。具体采用何种取证模式,需要根据微观工程制度的相关审计载体来决定。

就宏观工程制度审计来说,工程制度审计是对工程相关的法律法规进行评估,既要关注这些法律法规的设计缺陷,也要关注这些法律法规在执行过程中存在的问题,其目的是促进这种法律法规的完善。就审计取证模式来说,通常有两种类型:一是对以前的工程审计所发现的工程相关法律法规所存在的问题进行综合分析,本文称这种模式为综合分析模式。它并没有再单独取证,而是基于对已经完成的工程审计材料的分析,发现工程相关法律法规所存在的问题,并提出改进建议。二是专项组织对特定的

工程法律法规的评估,通常要采用专项审计调查的方式,对众多的工程单位进行调查,以发现该工程法律法规所存在的缺陷。这种方式要遵守立法后评估的基本原理和要求,通常只是报告发现的立法后评估法律法规缺陷,并提出改进建议,并不对法律法规的有效性发表整体意见,本文称这种模式为立法后评估模式^[14,15]。

8. 工程制度审计结果及其应用。“工程制度审计结果如何应用”是本文拟讨论的最后一个工程制度审计的基础性问题,就微观工程制度审计来说,可能的审计结果有四类:一是发现的微观工程制度缺陷,包括制度设计缺陷和制度执行缺陷;二是对微观工程制度有效性的结论或意见;三是对微观工程制度的责任者认定;四是对微观工程制度缺陷的整改建议。这些审计结果主要体现在审计报告之中。就这些审计结果的应用来说,审计机构可以直接应用,例如,在获得授权时,可能公开这些审计结果;在获得授权时,可以对制度缺陷的责任者进行责任追究;审计机构还要在制度整改中发挥跟踪和顾问作用。但是,审计机构之外的其他利益相关者应该是审计结果的主要应用者,例如,被审计单位应该按审计建议对制度进行整改,并追究责任者的责任;其他的利益相关者应该在各自的决策过程和管理活动中应用这些审计结果。

就宏观工程制度审计来说,主要的审计结果是发现的工程相关法律法规的缺陷及提出的完善建议,这些审计结果通常会体现在审计报告中。一般来说,审计机构在这些审计结果应用中只能发挥推动和跟踪作用,要想出台新的工程相关法律法规,只能由原来颁布这些法律法规的机构来实施。通常来说,政府及其设立的工程相关部门应该是主要的应用者,对于行政法规可以直接由相关部门修订完善,对于相关法律可以启动法律修订程序,通过立法机构来完善法律。

三、研究启示

工程制度是工程效率效果的文件保障,工程制度审计是重要的工程审计业务类型。本文将工程审计基本理论各要素落实到工程制度审计,提出一个基于经典审计理论的工程制度审计理论框架。

本文的研究启示我们,工程制度审计具有较大的价值,应该成为大力发展的工程审计业务类型。审计实践中,这种审计业务并未得到应有的重视,人们

对工程制度审计业务的认知存在偏颇可能是主要原因之一。当然,工程制度审计的建立和实施也需要系统考虑工程制度审计的各个基础性问题,割裂各个基础要素的工程制度审计也难以发挥预期价值。本文的理论框架为正确认知工程制度审计并科学地建构和实施工程制度审计提供了一定的理论支持。

主要参考文献:

- [1] 赵卫. 以制度审计为基础开展建设项目审计[J]. 中国审计,1998(4):13.
- [2] 常力. 建设项目内部控制制度审计思考[J]. 审计理论与实践,2002(12):10~11.
- [3] 管小敏. 高校工程审计效率的影响因素分析及对策——基于内部控制理论的视角[J]. 福州大学学报(哲学社会科学版),2012(2):26~30.
- [4] 孙凌志. 基于国家治理的政府工程审计实现路径[J]. 财会月刊,2014(13):73~76.
- [5] 蒋镭. 分析工程审计风险模型构建及其应用[J]. 财经界(学术版),2015(7):319.
- [6] 时现. 关于公共工程投资绩效审计的思考[J]. 审计与经济研究,2003(6):28~31.
- [7] 时现. 投资绩效审计理论与实践的探索[J]. 中国审计,2003(13):78~79.
- [8] 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.
- [9] 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.
- [10] 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.
- [11] 李申. 如何直接在ERP系统中开展工程审计[J]. 中国内部审计,2012(12):68~69.
- [12] 冀海林. 内部工程审计如何适应现代通信企业信息化审计[J]. 太原城市职业技术学院学报,2013(8):73~74.
- [13] 朱敏. ERP环境下工程项目风险管理的在线审计[J]. 财会月刊,2015(4):58~60.
- [14] 郑石桥. 制度审计[M]. 北京:中国人民大学出版社,2018:1~100.
- [15] 郑石桥. 审计机关开展宏观制度审计的路径分析[N]. 中国审计报,2017-09-20.

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