

基于委托代理理论分析如何提高政府投资项目跟踪审计质量

谭三艳 周泳宏(博士)

(广东工业大学管理学院 广州 510006 暨南大学经济学院 广州 510632)

【摘要】 政府投资项目跟踪审计的发展具有其时代背景和中国特色,其广泛实施引起社会公众对其审计质量的关注。本文以委托代理理论为研究视角,通过分析政府投资项目跟踪审计中的四层次委托代理关系及其特征,提出要提高跟踪审计质量,必须从科学整合审计资源、改革现行政府审计管理体制等方面入手。

【关键词】 委托代理理论 政府投资项目 跟踪审计质量

跟踪审计是在被审计事项发生的同时或者发生后不久,由独立的审计机构和人员,依据有关法律规范,评价被审计事项的真实性、合法性、效益性,并提供审计报告的一种审计方式。跟踪审计是绩效审计的一种方式,充分体现着绩效审计中强调的“5E”目标,即对政府投资项目的经济性、效率性、效果性、公平性和环保性进行审计。在我国,跟踪审计的发展与政府对公共项目的建设密切相关。1998~2001年国务院提到了要实行跟踪审计,但真正全面开展跟踪审计实践和理论研究是从2008年开始的。审计署在2008~2012年“审计工作发展规划”中明确提出“积极探索跟踪审计”。国内不少学者对跟踪审计进行了研究,但是研究的重点集中在分析跟踪审计相对于传统竣工决算审计的比较优势,主要对其审计模式、实施程序、审计技术方法以及审计风险等进行了探讨。

政府投资公共项目建设是政府运用公共权力直接配置社会公共资源的重要方式,政府通过这种方式履行公共管理职能并为社会公众提供公共产品和公共服务,在社会经济发展中发挥着非常重要的作用。但是随着政府投资规模日益庞大,政府投资项目管理中存在的一些机制缺陷导致其成为“寻租”、“创租”等腐败行为滋生的温床。为了维护国家财政经济秩序,提高财政资金使用效益,促进廉政建设,保障国民经济和社会健康发展,如何加强对政府投资项目的审计监督并提高审计质量,已经成为政府投资项目审计理论和实务工作重点关注的问题。本文依托委托代理理论,以分析政府投资项目中的各层次委托代理关系为逻辑基点,提出提高跟踪审计质量的路径。

一、委托代理理论

委托代理理论于20世纪70年代初取得突破性的进展,并迅速成为当代经济学的主流理论。它是随着股份制企业的出现而出现的,在股份制下财产所有权与经营权相互分离,财产所有者(委托人)不直接参与财产的经营和管理,而是赋予代理人(经营者)在特定条件约束下进行财产经营和管理的权利。于是在所有者和经营者两个独立利益主体之间就产生

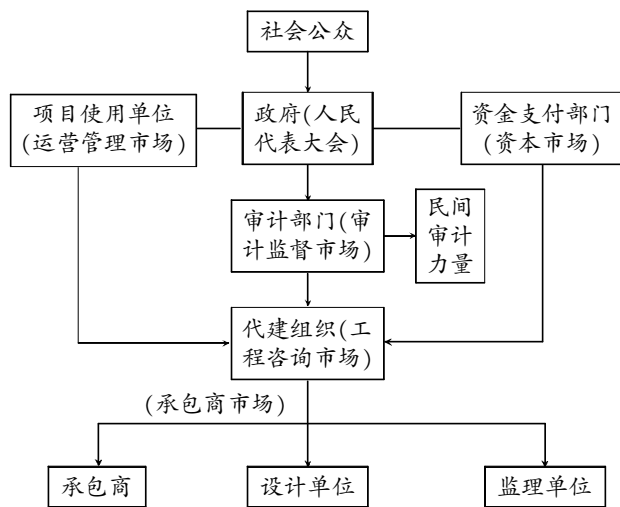
了委托代理关系。委托代理理论最重要的假设是理性经济人假设和信息不对称假设。根据理性经济人假设,委托人和代理人都是有限理性的经济人,都会追求个人效用的最大化。由于委托人和代理人各自拥有的信息是不对称的,且代理人往往比委托人拥有更多的信息,这就使得代理人有动机偷懒,甚至出现代理人为追求自身效用最大化而损害委托人利益的情况,于是出现了委托代理关系中的逆向选择和道德风险问题。所以,典型的委托代理问题关注的是,在委托人与代理人的偏好不一致且代理人拥有信息优势的情况下,如何使代理人最大限度地按照委托人的意愿行事。

由于委托代理关系普遍存在于现代社会的各种组织之中,委托代理理论逐渐被应用到各种不同社会组织结构的研究中。目前,我国参考国外政府投资项目管理模式,改革了原来的行政代理管理模式,普遍实施“代建制”。所以政府投资项目在代建制的市场代理模式下,形成了一条以代建组织为纽带的委托代理链,项目使用单位只是对项目提出建筑功能和使用上的需求后,便不再直接参与项目的建设和管理,其和政府投资主管部门一起对代建组织的建设活动实施监督。这使得在政府投资项目中包含着多层次的委托代理关系,项目委托人通过各级代理人的代理行为实现最终委托人(社会公众)的利益目标。但是,由于委托人与代理人的目标函数存在不一致性,在信息不对称的条件下,代理人会出现败德行为,于是就产生了政府投资项目中的委托代理问题。而且我国政府投资项目实施代建制管理模式后,其审计体系由国家审计机关、项目主管部门或建设单位内部审计机构以及社会中介组织三者有机构成,所以在综合考虑政府投资项目建设和监督中的各种委托代理关系的基础上,探求如何提高跟踪审计质量,对提高政府投资项目的经济性、效率性和效果性等是非常有效和有意义的。下面对政府投资项目中的各种委托代理关系进行梳理和剖析。

二、政府投资项目中的相关委托代理关系及其特征

在政府投资项目的投资、建设、审计和运营环节中,涉及

资本市场、工程咨询市场、承包商市场、运营管理市场和审计监督市场等诸多市场体系。政府投资项目的消费者、提供者、生产者以及监督者是相互独立的利益主体，他们之间会形成四种不同层次的委托代理关系(见下图)。



政府投资项目中的多层委托代理关系

第一层次是政府投资项目中政府和社会公众之间的公共委托代理关系。这层委托代理关系中人民是委托方，政府是代理方。由于参与人目标函数的差异，公共委托代理关系与公司委托代理关系有着很大的差异。政府投资项目中的“受托责任”源于授权。政府行使公共权力、提供公共产品和服务需要耗费一定的资源，授权政府以向国家公民征税的方式取得公共资源，同时形成政府对公共资源使用和管理的受托责任。国家公民将全民所有资产交给政府部门(包括中央政府和地方政府)进行公共管理，其对政府的产权委托源于《宪法》的规定，没有实质上的经济意义。政府作为社会公众的产权代理方只是法律意义上的，其间形成抽象的委托代理关系。国家公民作为公共资源的所有者，其参政议政的意识日渐增强，日益渴望获得政府使用和管理公共资源的“5E”方面的信息。政府为了获得社会公众的信任，建立政府的威望，会积极主动地委托审计部门对政府投资项目进行审计，要求其对自己的公共受托责任履行情况进行监督。由于在我国政府是代表全体人民利益的，因而我们可以认为政府与人民的利益是一致的，所以在这层委托代理关系中不存在代理方利用信息优势损害委托方利益的可能。

第二层次是政府和代建组织之间的委托代理关系。国家政府是委托人，被审计人即代建组织是财产(或经济资源)的受托经管者。政府部门(包括投资主管部门、项目使用单位、资金支付部门等)作为委托人，通过公开招标方式选择专业化的代建组织(又称为项目管理单位)负责项目的投资管理和建设实施活动。在以代建组织为纽带的委托代理关系链中，代建组织因其专业化和第三方等特点而成为决定政府投资项目成败的关键因素。代建制的优点是，代建组织具有丰富的项目管理知识和经验，熟悉投资规律和基建程序，政府部门委托其对

政府投资项目全过程负责，不仅能避免设计、施工、试运行等项目建设各阶段相互脱节的矛盾，而且代建组织出于自身经济利益考虑也会主动发挥其专业优势、运用各种有效的项目管理手段来实现政府投资项目投资效益的最大化。代建制的弊端是，相对于政府而言，代建组织具备项目管理信息上的优势，其在自身经济利益最大化目标的驱动下，可能会出现道德风险问题。政府和代建组织之间的委托代理关系是跟踪审计的初始环节和基础，该委托代理关系决定了后三种委托代理关系的体现。

第三层次是代建组织与设计单位、承包商以及监理单位之间的委托代理关系。代建组织在保证对项目的控制权的前提下，再将项目任务细化，采用招投标的形式把政府投资项目的具体建设任务交给相关的设计单位、承包商以及监理单位。后三种组织是代理方，其有可能利用自己的信息优势，通过舞弊行为谋求本组织的利益，所以在代建组织与它们之间同样存在逆向选择和道德风险问题。

第四层次是审计部门与审计委托人之间的委托代理关系。在政府投资项目审计关系中，审计委托人具有双层次性。社会公众作为间接(隐性、初始、最终)委托人，与审计部门之间是非正式的委托代理关系。社会公众是政府财政收入的直接贡献者，在这层委托代理关系下委托人数量多，委托资金量大，利益重大。但是由于全民所有是抽象的，甚至是虚拟的，全民很难把所有权真正置换成委托人的监督权，与最终代理人(承包商等)相距甚远，虽然是委托人，却不可能对建设项目实行有效的监督。而代表国家的政府机关(人民代表大会)是直接(显性)委托人，其与审计部门之间是正式的委托代理关系，这是政府投资项目审计活动产生的直接动因。以审计师与被审计人之间的委托代理为例，其决定性具体表现为审计时间的限定、审计客体的限定、审计目标的限定和审计条件的限定等。

三、提高政府投资项目跟踪审计质量的路径

1. 针对第三层次和第四层次的委托代理关系并存的情况，可以考虑通过以下两种途径解决跟踪审计过程中不断出现的焦点法律问题，从而为跟踪审计质量的提高提供制度和法律上的保障。

(1) 审计部门要明确其审计职责，正确处理审计与被审计的关系。代建组织是第三层次委托代理关系中的委托人，同时由于第四层次委托代理关系的存在，代建组织成为跟踪审计的被审计方。审计部门与代建组织之间是监督与被监督的关系，由于跟踪审计工作与项目建设是同步进行的，所以双方不可避免地会产生矛盾，若处理不好，容易引发被审计单位的抵触情绪，使跟踪审计工作难以开展。审计人员要认识到：审计者是作为第三方参与项目建设的，而不是建设项目负责人，更不是监工，不可以直接参与投资项目管理 and 经济活动的相关决策，否则会破坏部门权力之间的相互制衡。审计以为项目建设堵塞漏洞、不断完善管理机制为目的，对跟踪审计中发现的问题，审计人员应及时与项目建设单位取得联系并以书面形式反映，不得直接干涉施工单位的工作。审计部门同时应该处

理好与基建管理、财务管理等相关部门的协调关系,明确各自的职责和权限。审计人员实施跟踪审计时务必把握好工作尺度,以避免不恰当地或在无意中承担不应涉及的责任,这样跟踪审计才能做到到位而不越位。只有正确处理好审计与被审计的关系,审计人员才能得到项目建设管理者的大力配合,从而提高跟踪审计的质量和效率,保证建设项目的质量和进度。

(2)正确界定审计机关跟踪审计监督行为的法律边界,保证审计监督行为的合法性、适当性。审计机关在审计监督过程中不能对政府投资项目相关合同的合法性、有效性进行判定。当审计机关在审计中发现了有可能导致合同无效的事实或行为时,应该在收集充分证据后,通过法定程序移交给有关机关判定合同的有效性。目前,由政府投资项目跟踪审计引起的复议、诉讼案件不断增加,审计机关为了提高审计质量、降低审计风险,发现投资项目代建组织、设计单位、承包商以及监理单位存在偷工减料、虚报冒领以及恶意欺诈等严重侵害公共利益的行为时,应该尽量避免直接向投资项目代建组织、设计单位、承包商以及监理单位下达审计决定,而要将其移交行政主管机关,要求其对项目相关方的上述行为进行查处。只有行政主管机关判定代建方对于公共利益的损害负有责任时,审计机关才可以在其职权范围内追究代建方及其主要负责人和主管人员的责任,并对其处以行政处罚。所以在审理由政府投资项目跟踪审计引起的行政诉讼案件时,要突破仅仅对审计机关审计监督行为的合法性进行审查的局限,加强对审计监督行为的合理性和合约性进行审查,即要审查审计机关在代替政府行使行政优益权时是否存在滥用权力的情况,是否存在干扰建设项目合同正常履行的行为。

2. 针对第二层次的委托代理关系,要提高审计部门的职业胜任能力,实现审计资源的科学整合。在政府和代建组织之间的委托代理关系中,政府投资项目投入资金规模庞大,代建组织的代理责任非常重大。审计署提出中央投资的审计范围不得低于资金量的60%,地方投资的审计覆盖面要达到资金量的80%以上。同时跟踪审计是对建设项目前期工作、工程建设、竣工验收全过程和设计、施工、检测、监理、质量监督、建设管理等的全方位审计,审计任务繁重,不仅需要足够数量的审计人员,更需要审计人员具有较高的专业素养。

目前,我国国家审计机关的人员结构不够合理,审计人员多属于财经类专业人员,缺少工程经济类专业人才。例如,某省审计厅人事教育处的统计数据显示,全省在职审计人员中,只有三分之一是从事审计业务的。而发达国家已经形成了专业多元化的审计人员队伍。以美国为代表,其会计总署大约5200人,其中约有1500人为经济师、律师、工程师、数学家、电子计算机专家等非财经类审计人才。所以在我国现有的审计资源条件下,审计机关要充分发挥主观能动性,实现审计资源的科学整合。在条件允许的情况下,对某些重大审计项目,可以考虑在全国、全省、全市范围内实行资源整合、成果共享。同时,可以利用社会审计和内部审计的信息与成果。对涉及计算机、建筑、农业、环保等领域专门知识的项目,也可以聘用其他单位的专业人员参加审计或由其提供专业咨询服务。要树

立“不求为我所有,但求为我所用”的科学审计资源观,在审计人力资源的问题上打破“自给自足”的观念,对专业性很强的知识领域,应当聘请专家参与审计工作。

3. 针对第一层次的委托代理关系与第四层次的委托代理关系形成的先后关系,要改革和完善现行政府审计管理体制,提高跟踪审计的独立性。政府和社会公众之间的公共委托代理关系中,政府是代理人,承担公共受托责任。审计部门与审计委托人之间的委托代理关系中,政府是直接委托人。由于前一种委托代理关系是后一种委托代理关系产生的根源,导致政府具有双重身份。我国现行的政府审计体制是政府主导型模式,审计机关是政府的一个组成部门。根据《宪法》和《审计法》的规定,我国目前的审计机关实行上级审计机关和同级政府的双重领导且以当地政府领导为主。依照现行管理体制,审计机关在行政上受同级地方政府的管理,且要对地方行政首长负责,如此就难免形成“自己审自己”的尴尬局面,导致政府审计独立性缺失。

所以,在市场经济条件下我国政府审计管理模式应向立法模式转变,让审计机关隶属于人民代表大会。我国人民代表大会是人民大众的法定代表,审计委托人应当是国有资源的名义代表,即人民代表大会。政府是受人民代表大会委托从事国家管理的,是被审计人,应受到审计监督。可以采取以下改革措施:审计署归属于全国人大常委会领导,负责组织和领导全国的审计工作,对全国人大常委会负责并报告工作,在相关法律中明确审计长的任免、任期、经费来源等确保政府审计独立性的条款;地方各级政府审计机关由地方各级人大常委会直接领导,对地方人大常委会负责并报告工作,在地方法规中明确规定审计机关负责人的任免、任期、经费来源等确保审计独立性的条款;上下级审计机关保持一定的业务领导关系;审计署也可分设派出机构对地方政府实施监督。只有这样,才能加强跟踪审计的独立性,进而降低审计风险、提高审计质量。

【注】本文系广东省审计厅2010年度审计科研课题“基于委托代理理论视角的政府投资项目跟踪审计质量研究”(项目编号:粤审会[2010]3号)的阶段性研究成果,受到广东省自然科学基金项目(项目编号:9451009001002715)和广东工业大学高教研究项目(项目编号:2010F22)的资助。

主要参考文献

1. Matimort D. et al. An incomplete contract perspective on public good provision. *Journal of Economic Surveys*, 2005; 19
2. 刘国常等. 审计的委托代理安排和独立性的互动机制. *会计研究*, 2007; 9
3. 后小仙. 基于公共受托责任的政府投资项目委托代理性质分析. *中国行政管理*, 2008; 12
4. 罗斌元. 经济学视角下的审计质量研究. *财会月刊(理论)*, 2009; 1
5. 冯均科. 审计契约制度研究: 基于审计委托人与审计人的一种分析. *审计研究*, 2004; 1
6. 段晓晨等. 政府投资项目全面投资控制理论和方法研究. 北京: 科学出版社, 2007