

固定资产投资审计存在的问题及对策

北京市平谷区审计局 王凤兰

固定资产因其投资额较大、使用周期较长、投资主体和社会公众对其关注较多,所以适时地加强对固定资产投资审计的研究探索,是审计工作的一项重要课题。

一、固定资产投资审计工作中存在的问题及成因

1. 固定资产投资审计覆盖面不够广,力度不够大。近年来,国家的基础设施等公共领域的固定资产规模日益扩大,但审计机关能够进行审计的投资项目占项目总数的比重、经审计的投资金额占投资总金额的比重还相当低。造成这一问题的主要原因有:第一,地方政府未明确审计机关在国家建设项目投资监督体系中的地位,监管权力分散在财政、交通、城建、审计及其他行业主管部门手中,审计机关的监督权力受到一定的限制;第二,审计机关受人员和经费的限制,没有足够的力量对国家投资建设项目全部加以审计。

2. 没做到投资审计的提前介入。审计的提前介入是指审计人员从项目立项开始参与项目投资全过程,这样既有利于加强项目建设决策和程序的合法性、科学性,又有利于完善记忆,最终形成自己的审计判断,以减少因记忆缺失带来的判断偏误。

2. 提高审计判断个体素质。审计人员判断水平离不开自身的知识、技能、经验、记忆,审计本身是一种靠经验和知识判断的职业,审计判断贯穿于审计全过程。因此,审计判断主体素质的高低直接决定了审计判断水平的高低。提高审计人员素质是减少审计判断偏误的关键。当今,我国审计人员素质低下是影响我国审计判断水平的最主要因素,屡屡出现的注册会计师败诉、受惩戒事件多数源于注册会计师的审计判断偏误引发的审计判断错误。可见,提高审计判断个体素质已刻不容缓。具体的方法有:①强化专业知识。②加强有关审计判断培训。③阅读有经验的审计人员的审计档案。④参与和观察判断水平较高的审计人员的判断过程。

3. 保持审计独立性的同时实施集体判断。审计的本质是具有独立性的经济监督、评价、鉴证活动,独立性是审计判断正确的前提,审计人员应该保持形式上和实质上的独立,才能客观地做出判断,保证审计质量。所以,独立性是审计判断的灵魂。实行集体判断是打破审计判断主体局限性的较好方式。因为当审计判断是由个人做出时,往往受个人经验的约束,当个人判断转为同他人协商或共同探讨,则能克服个体判断的局限性,减少审计判断偏误的发生。集体判断的形式之一是向他人咨询或与他人共同做出判断。由于个人的知识和经验总是有限的,向他人咨询或与他人一起做出判断则可

投资主体的投资机制,有利于提高投资效益。目前,我国的投资审计大多是事后审计,主要发挥披露和监督作用,缺乏必要的事前预防和事中监控,尤其是对投资项目选择的决策过程难以施加影响。

3. 现有审计队伍知识和能力结构不合理,缺乏复合型人才。固定资产投资审计涉及的审计事项复杂、涉及面广、专业性强。例如,为了对工程造价进行审计,需要审计人员具备工程造价方面的专业知识和执业资格;为了对工程合同管理的情况进行评价,审计人员需要具备《合同法》等法律知识和经验等。然而,审计机关目前具备财务知识的人员比较多,具备工程、计算机、法律知识的人员比较少,而既具备工程知识又具备财务、计算机知识的人员则少之又少。目前审计比较注重财务审计,审计人员掌握和应用现代科技审计的水平与信息时代的要求还有一定距离。而且经常因投资项目专业化程度较高,审计人员不懂工艺,不懂管理,对项目管理和内部控制制度不了解,导致审计时抓不住重点,不能做到有的放矢。造

以弥补个人认识的局限性,从而尽量避免或减少个人做出审计判断时产生的判断偏误。集体判断的另一种形式是复核。当一名审计人员复核其他审计人员的工作时,可以发现他人出现的判断偏误问题。目前,审计机构采取的三级复核制度实质上就是一种集体判断的方式。

4. 运用判断辅助工具。运用判断辅助工具能指导证据的收集和鉴定工作,避免常见的判断偏误。审计判断辅助工具包括两类:简单审计判断辅助工具和复杂审计判断辅助工具。简单审计判断辅助工具主要包括统计抽样、内容控制调查表、重要性水平的计算公式、样本的计算公式、审计手册等。其中,统计抽样是运用样本量确定的客观性和科学性来实现对审计事项的判断,运用统计抽样能大大减少个人判断的主观性,是减少判断偏误的手段之一。从我国目前情况来看,主要应积极开发和利用各种简单审计判断辅助工具,比如统计抽样、内部控制调查表、各种具体的审计指南和手册等。在学会运用简单审计判断辅助工具的同时还要懂得咨询。不同的审计人员的判断有助于对审计事项全面的认识,也能使错误的审计判断得以修正,因此,向其他审计人员尤其是经验丰富的审计人员咨询是避免审计判断偏误的有效途径。关于复杂审计判断辅助工具的运用,国外已成功开发出审计判断专家系统,借助于该系统能大大避免和减少审计判断偏误的发生。笔者认为,我国应积极尝试开发以审计判断专家系统为核心的复杂审计判断辅助工具。○

成这一现象的原因是:第一,审计机关平时没有重视相关人才的培养和储备;第二,国家审计人员属国家公务员编制,其报酬相对固定,难以吸引工程造价师等专业人才加入审计人员队伍。

4.目前固定资产投资审计内容侧重于微观层面,有时单纯“就项目审项目”。审计着眼于查处单个问题的多,不善于通过对微观审计所获得的资料进行分析研究,从宏观上提出搞好建设项目的建议和改进审计方法的措施。在建设项目的上,侧重于概(预)算审计和竣工决算审计较多,对于固定资产投资项目的真实性、合法性审计比较多,着重于查错防弊,而对项目的效益审计涉及较少。固定资产投资审计就事论事多,为各级政府宏观决策和管理服务的作用发挥不够。在我国固定资产投资领域,投资决策论证体系尚不健全,权责分明、制约有效、科学规范的建设项目管理体制和运行机制尚未完全建立,项目管理的科学化、专业化水平还不高。造成上述问题的主要原因是:第一,审计人员的观念和意识落后,审计内容仍以查错防弊为主,真实性和合法性审计是重点。没有将固定资产投资审计向效益审计、全过程审计扩展的意识,也没有树立“跳出审计谈经济,围绕经济搞审计”的观念。第二,由于投资领域的市场运作、建设管理尚不规范,发现和披露建设过程中的违纪违规问题仍然是投资审计的主要内容。第三,由于建设项目大多具有建设周期长、消耗大等特点,且其投入产出是分阶段一次性完成的,因此对建设项目的审计要根据项目建设具体情况,分别进行固定资产投资项目概(预)算执行情况审计和竣工决算审计。

二、改进对策

1.提高审计人员素质。高质量的审计来自高素质的审计队伍。随着科技的发展和管理手段的日趋智能化,审计人员的单一财会型知识结构已不能适应经济的发展,要求在精通财务知识的基础上,还必须掌握法律、经济、工程技术、计算机等相关知识。因此,审计人员知识结构将向多元化、现代化发展。就投资审计来说,投资审计是一项政策性较强、专业技术水平要求较高的审计工作,它不但要求审计人员精通固定资产投资等财务知识,同时还要求其掌握工程识图、概(预)算编审、计算机等专业知识,这就给审计工作带来了一定的难度。因此,要坚持以人为本的思想,重视审计人员素质的提高(包括业务素质的提高和政治素质的提高)。一是要抓好现有审计人员的专业培训和知识更新。二是要提高审计人员的政治素质,加强职业道德建设。特别是近几年违法乱纪现象较严重,职业道德建设势在必行,要使审计人员树立坚定的政治信念,加强审计人员的廉政教育,做到警钟长鸣。三是要提高执法水平。审计人员必须提高自己的法律素养,增强法律意识,做到知法、守法。

2.审计技术和方法创新。审计技术和审计方法对于提高审计质量、降低审计风险具有重要的作用。随着经济的进一步发展和我国社会主义市场经济体制的不断完善,审计内容越来越复杂,审计工作量越来越大,人们对审计质量的要求也越来越高,而目前审计所采用的审计技术和方法已很难适应新的审计任务。比如在固定资产投资审计中,往往以资金活动为主线,对会计资料进行详细检查,即使是抽样审计,如

对大型施工企业审计,真正建立落实在内部控制测评基础上的也很少。但随着投资主体日益多元化,投资活动日趋复杂,采用这样的审计方法一是会造成审计成本增加、审计资源和审计任务之间的矛盾更加突出,二是审计质量很难保证。因此加快审计方法的改进和完善迫在眉睫,必须将审计方法转变为以评价内部控制系统为基础的抽样审计,并借助对内部控制系统的评价结果确定审计重点、范围和方法,同时将风险分析和防范措施纳入审计程序的各个环节。在审计中充分运用分析测试,以分析测试结果作为拟订审计计划、实施审查、做出审计结论、表达审计意见的重要参考依据。

会计信息化和网络技术的发展对审计技术提出了更高的要求,网上交易、网上支付审计、虚拟企业的审计都将成为投资审计的具体内容,这就要求审计技术必须跟上信息时代发展的步伐,电子计算机将成为审计人员的主要操作工具。固定资产投资审计在运用计算机辅助审计方面起步较早,最早应用于预(决)算审计,之后是建设项目开工前审计,并且取得了较好的审计效果,大大提高了审计质量和效率。但这与信息技术的发展还有一定的差距,而且从实际情况看也明显落后于被审计单位利用计算机的现状,固定资产投资审计软件的开发与应用已日显紧迫,从而应从以下几方面入手:一方面,应结合实际应用情况,对原有软件进行优化更新;另一方面,应针对新的投资审计领域开发出新的审计软件,使电子计算机在审计查证、分析性复核、审计信息的收集、传递等方面发挥应有的作用。

3.从真实性、合法性审计向投资绩效审计过渡。自1983年审计机关成立以来,我国投资审计主要是以工程管理、财务收支为主体的真实性、合法性审计。由于我国尚处于经济改革和转轨时期,按发展中国家所经历的一般规律,这个时期的建筑市场管理、经济秩序都比较混乱,容易发生违法违纪和腐败现象。因此,我国投资审计在一个较长时期内以查错防弊为主要任务,是从实际出发的必然选择。

经过多年的努力,社会主义市场经济体制不断完善,建筑市场逐步规范,建设单位管理水平日益提高,检查监督力度不断加大,建设领域中的违纪违规现象有所减少。在这种情况下,面对新的形势和要求,适时将投资审计从以真实性和合法性审计为重点转向以合理性、效益性审计为重点,即逐步过渡到公共投资领域的绩效审计,是当前一项迫切的历史使命。在投资领域开展绩效审计有益于实现投资审计的最终目标,即节约政府投资、减少损失浪费、提高投资效益。在发达国家,公共工程审计的最主要内容就是绩效审计,即围绕评价公共投资的经济性、效率性、效果性展开工作。借鉴国外先进的审计经验,结合我国国情,从项目审计着手,以真实性、合法性审计为基础,探索投资领域开展绩效审计的新方法,是今后我国投资审计发展的主要方向。

4.从事后审计逐步向全过程跟踪审计转变。惟有把审计关口前移,将事前预防、事中控制和事后监督有机结合起来,把投资审计工作安排在项目开始之时,贯穿于可行性研究、立项、初步设计、施工图设计、施工、竣工决算等建设全过程,才有可能做到及时堵塞漏洞、减少损失浪费、提高审计质量和效果。○