

国有企业内部工程审计风险及防范

中国石化集团管道储运公司 高炳鑫

一、风险和工程审计风险的含义

风险系一种可能性与不确定性,是指特定事件、措施或行动对特定组织产生不利影响或导致不良后果的可能性。工程审计风险是指被审计工程项目存在错报或有重大缺陷,或者是被审计单位工程投资管理在内部控制制度方面存在重大漏洞或未被有效执行等,而审计人员在审计过程中,因种种原因未能发现,且发表了不正确或不恰当的审计意见而承担法律责任的可能性。

二、工程审计风险产生的原因

工程审计风险包括两方面内容:一方面是项目本身存在

本费用或者先计入成本费用后付款的调节性货币收支,应遵循预提抵补待摊全年平衡的原则,也不考虑基准数,采取调整前期数作为预期数的方法。

6.货币资金。它是处于购货前销货后的中间休整过程中的间歇性资金,存量少则不足以应付日常周转,若有余闲则是个浪费。在销售收入回笼资金均衡条件下,平均结存应为月收支预算日平均支付额5天以上的储存额和机动预算储备,以保证正常付现能力。

上述基准的确定遵循理念性初始期的原则。企业资产负债表的构成情况千差万别,各个企业的预期目标除通过制定基准预算数(计划)确定以外,都可以根据企业实际情况调整前期数来作为预期数。

三、异常变动的因素解析

正常的生产经营循环带来的变动通常是正常的变动,随正常生产经营循环带来的货币资金的变动通常也是正常的变动。非正常的生产经营循环导致的变动才是异常变动。笔者探讨的是非正常生产经营循环所导致的异常变动。

1.对于固定资产的增减变化,可以从附表中分析其变化是否存在固定资产购建证据、造价、资金来源异常以及固定资产处置减少等异常现象,是否存在多提折旧或少提折旧。

对于无形资产的增减变化,也可以从附表中了解无形资产增加的依据以及摊销的合理性,是否存在多摊、少摊或未摊。

如果固定资产、无形资产的投资大于实收资本,则意味着挤占了流动资金,这将大大影响企业资金运营的稳定性。

2.供应循环购耗不均衡,进货多、耗用少造成严重超储,或进货少、耗用多,存量未达到正常储备水平。

生产循环投入产出不均衡,投入多,产出少,延长生产周期,生产循环停滞,造成生产过程过多积压资金,或投入少,产出多,缩减在产品结存,影响到生产的持续进行。

重大错报、漏报、弄虚作假或工程管理上存在弊端和漏洞的风险;另一方面是审计人员审计后表示该项目并不存在重大错报、漏报、弄虚作假或工程管理无弊端和无漏洞的风险。也就是说,工程审计风险的产生是客观存在和主观运作的共同作用。

笔者认为,国有企业内部工程审计风险产生的原因主要有以下几个:①内部审计人员业务素质参差不齐;②审计时间滞后,审计方式、方法陈旧;③内部工程审计所处的审计环境不佳,具体表现为法制不健全、审计对象具有复杂性和隐蔽性、被审计单位内部控制较差;④内部审计机构的相对独立性较差。

销售循环产销不均衡,产量大于销量,不断增加产品库存和呆货存量,或者销量大于产量,不断减少产品库存,造成产品库存过低,导致存货不能满足生产的需要。

3.应收销货款与销售循环相关联,产品结存的增减量按销价计算反映销售循环与货币资金增减的差额。应付购料款与存货中原材料增加额相关联,原材料结存额的增减反映进货与货币资金的差额。产品存量过高则影响了资金周转,存量过低则满足不了市场的需求。

4.货币资金存量增多意味着没有合适的生产经营投向,未能将货币资金运营好。货币资金存量剧减或者变化太大,则意味着不能维持收支均衡。

5.没有自有资金来源,对外赊销比例太大,应收货款多,应付货款少,应收货款呆账比例过大,可变现的应收款太少,这些都会增加企业流动资金亏绌的风险。

生产循环需要流动资金缺口大,则银行借款长期不能偿还或者借入资金呆滞不能承付利息。

其他应收、应付款多是非生产循环中的收支事项,隐蔽性变动较大。

6.待摊费用、预提费用通过期末、期初的变化检查其合理性,了解发生额的合法性及预提和摊销的均衡性。年末待摊费用结存额的增加或应减未减则意味着有新增发生额和应摊未摊额;预提费用结存额的增加则意味着有新的预提项目跨年付现。

7.产品销售收入的剧减、剧增与设计规模的产销能力达标水平不相符,销售收入与销售成本配比失调,期间费用的变动幅度太大。

8.实收资本虚投对应收款,资金到位后抽走挂记应收款,或者以不实的实体资产作为投入资本,以及所有对资产、负债、收入、成本费用的舞弊行为都会使会计报表的变化呈现异常变动。☒

三、工程审计风险的防范和控制

1. 提高内部审计人员的素质。加强工程投资内部审计行业的队伍建设,培养一批高素质的审计人才是推动我国企业内部工程审计事业发展的当务之急,也是防范内部工程审计风险的最有效措施。首先,各企业必须改变目前的用人机制,根据当前内部工程审计的实际情况,有计划、有步骤地挑选、选派那些具备相应的技术资格、注册证书和业务能力的人员充实到工程投资内部审计人员队伍中,配备必要的审计力量;其次,要加强对工程投资内部审计人员的后续教育,通过不同的渠道和方法,把各种专业培训有机地结合起来,让内部审计人员有更多的学习机会,熟练掌握审计的基本知识、技能和方法,并了解本企业工程管理、物资供应、生产流程、行业会计、工程法规等相关知识,提高内部审计人员的审计查证能力、审计协调能力及审计表达能力,以适应工程投资领域不断发展的形势需要。此外,工程投资内部审计人员自身也要与时俱进,不断更新知识、提高能力,努力把自己训练成复合型人才,更好地完成工作任务。

2. 把落实责任与防范审计风险有机结合起来。开展工程投资审计,既要工程造价预、结算逐项校核,也要对财务账户(例如甲方供应材料)的记录进行审查,因此,审计人员要明确自己的工作范围和审计责任,对自己的分内工作应一丝不苟,尤其是对某一事项的形成和终结,每个数据的咨询和取证以及所引用法规、政策的准确性都应符合审计的要求和程序。此外,在审计分工方面,特别需要注意工作的结合部分,防止由于彼此的依赖而出现遗漏。在个人分工负责的基础上,审计组长要对该项目负总责,除认真贯彻领导交办事项和监督整个审计方案的实施外,还要及时了解、掌握全组工作的进展和状况,对重要问题(如单项工程投资额大的),要亲自参与取证和审结工作,用比较科学的方法协调解决审计中的疑难问题,协调审计小组中人与人之间的工作问题,做到人在其中、事在心中,把审计风险化解在萌芽状态。同时,审计组长要经常保持与领导的联系,及时报告审计过程中碰到的具体问题和困难,集思广益,妥善解决问题。

审计小组还要分清与被审计单位的责任关系,妥善保护自己,不要因责任划分不清引来审计风险。具体地说:审计人员出具的审计文书(报告、底稿等)所罗列的事项和数据是否来自被审计单位;被审计单位提供的资料是否完整、可靠和真实,特别是监理资料和建设单位代表的签证资料;审计人员所做出的判断和结论是否客观、公正等等。

3. 理顺内部审计管理体制,坚持依法审计,准确运用法律法规。内部审计机构作为单位的内设机构,其独立性是相对的。当前,要充分发挥内部审计的经济警察作用,必须进一步深化国有企业的人事改革,完善内部审计所处的外部环境,提高国有企业领导班子对内部审计重要性的认识,切实支持内部审计工作,解决内部审计人员的后顾之忧。笔者建议,内部审计人员可由本企业上一级集团(总)公司派出。

依法审计应该贯穿于整个审计项目的始终。从每一个项目的选定直至审计的终结,每个环节都要做到依法办事,尤其是在实施审计检查和得出审计结果期间,正确地运用法律法规是防止小题大做和避重就轻乃至徇私舞弊的关键。这一

点抓好了就能化解很多审计风险,真正体现内部审计客观、公正的审计宗旨及其专业水平。

4. 实施全过程跟踪审计,改进内部审计的方式、方法。具体措施是:保证开工前、施工中、竣工后审计的连续性是降低审计风险的有效手段;运用信息技术、审计软件、数码设备等保证审计硬件不落后;适应工程量清单报价模式,改变审计思路,实施风险基础审计,建立被审计单位的信用评估体系,通过对被审计单位信用的分析和评价,以确定实质性测试的范围和重点。这样就使审计风险与整个审计过程密切联系起来,降低了审计风险,提高了审计质量。

5. 加快有关审计法规制度建设。据了解,世界上许多国家对内部审计都有专门的法律规范,国际内部审计师协会也制定了内部审计实务标准等。我国应进一步制定、完善内部审计法规和内部审计准则,以统一内部审计职业规范,降低审计风险。在我国经济走向世界的同时,内部审计还要借鉴国外的先进经验,尽快同国际惯例接轨,以谋求长足的发展。

6. 建立完善的内部质量控制制度。首先,内部审计机构应建立健全各项规章制度并严格执行,尤其要严格执行审计工作底稿的分级复核制度(可根据本单位实际情况按土建、安装、装饰等专业设立二级或三级复核制),减少或消除人为审计误差,及时发现和解决审计过程中遇到的问题,以保证审计计划的顺利执行,降低审计风险。其次,要建立一套工程审计质量指标体系,以加强对内部审计人员工作质量的考核,从而减少或消除人为审计误差。

7. 认真抓好审计过程中的各个实务性环节。①关于定额、法规、政策条文的运用问题。工程造价审计需要以若干定额、法规、政策条文等作为审计的依据,在运用时必须严格注意其时效性。②关于工程造价中各种费用计算的问题。在2004年以前,一项工程造价的构成主要是直接工程费、间接费、利润、税金等,其中关键又在于直接工程费的正确计算。现在,国家规定工程计价采取工程量清单报价模式,以便和国际惯例接轨。在进行工程造价审计时,审计人员务必转换思路,将审计工作的重点放在工程量的复核和清单综合归类上。③关于工程项目实施过程中变更事项的审核问题。在一个工程项目的实施过程,由于人为因素的影响、自然环境制约等原因,往往会出现诸多的变更事项。在实行工程公开招标的今天,变更事项无疑成为工程造价审计的重点。对变更事项的变更程序、真实性和可行性一定要严格审查,其中应当注意:变更事项与原来的工程预算是否重复;监理的现场签证手续是否完备;变更事项的规模是否与实际相符,所计算的变更工程量是否真实、可靠等。④关于材料单价的计算问题。材料费是工程造价的重要组成部分,也是工程造价审计的重要内容之一。以上问题都是工程造价审计中必须认真对待的问题,稍不注意,就会导致工程造价反映不实,同时留下诸多审计风险。

8. 严格遵守职业道德,客观、公正地披露和评价审计事项。内部审计人员应严格遵守职业道德,坚持客观、公正地实施审计。职业道德是审计人员的行为规范,审计人员应该运用企业所赋予的监督权,为企业服务,把好投资关,绝不能以权谋私、徇私舞弊,做出有损国家和人民利益的事情。所以说,客观、科学、公正地实施审计,是防范审计风险的重要一环。☐