

论工程报表审计

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报表审计,基于经典审计理论,提出一个工程报表审计的理论框架,主要包括:工程报表审计本质、工程报表审计需求、工程报表审计主体、工程报表审计客体、工程报表审计内容、工程报表审计目标、工程报表审计取证模式及其与审计意见类型的关系、工程报表审计结果及其应用。

【关键词】资源类委托代理关系; 工程类经管责任; 工程财务责任; 工程财务信息; 工程报表审计

【中图分类号】F239.44 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)19-0111-4

一、引言

审计主题是形成审计业务的基础,工程审计也不例外,分别以工程财务信息、工程业务信息、工程行为和工程制度为主题,形成工程报表审计、工程绩效审计、工程合规审计和工程制度审计,本文聚焦于工程报表审计。此处的报表就是财务报表,它是财务信息的载体,工程报表审计就是工程财务信息审计,关注工程财务信息的真实性,工程决策阶段的预计工程财务信息是工程决策的基础,而各工程相关单位的财务报表所承载的财务信息则是各单位财务资源使用及财务责任的表征,所以,工程报表审计是重要的工程审计业务类型。在工程审计实践中,由于对工程报表审计的认知有失偏颇,导致一些审计机构并不重视工程财务信息审计或开展的此类业务有失公允,不能发挥工程财务信息应有的作用。因此,从理论上厘清工程报表审计的各个基础性问题,是构建科学有效的工程报表审计制度的基础。

现有文献对工程财务信息审计的各个基础性问题都缺乏深入研究,鉴于此,本文试图构建一个阐释工程财务信息审计各基础性问题的理论框架。

二、文献综述

目前专门研究工程财务信息审计的文献较少,

一些文献从注册会计师审计角度讨论在建工程审计的重点和方法^[1,2];研究建设单位内部审计的一些文献涉及财务信息审计的必要性、内容及方法^[3,4];研究施工企业内部审计的一些文献涉及内部单位财务信息审计的必要性、内容及方法^[5-10];也有一些从政府审计角度研究工程审计的文献,涉及工程财务信息真实性审计的必要性及方法^[11-15]。

三、理论框架

本文基于经典审计理论,提出了一个工程报表审计的理论框架,这需要将工程审计基本理论各要素(这些基本理论要素本身也是贯通经典审计理论的)落实到工程报表审计中。为此,本文对工程报表审计的本质、需求、客体、主体、内容、目标、取证模式及审计意见类型、结果及其应用等做出阐释。

1. 工程报表审计本质。工程审计是指以系统的方法,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。基于上述工程审计的本质,本文对工程报表审计的本质做出如下表述:工程报表审计是指运用系统的方法,从工程财务信息维度对工程类经管责任履行情况实施鉴证和监督,并将审计结果传递给利益相关者的工

【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

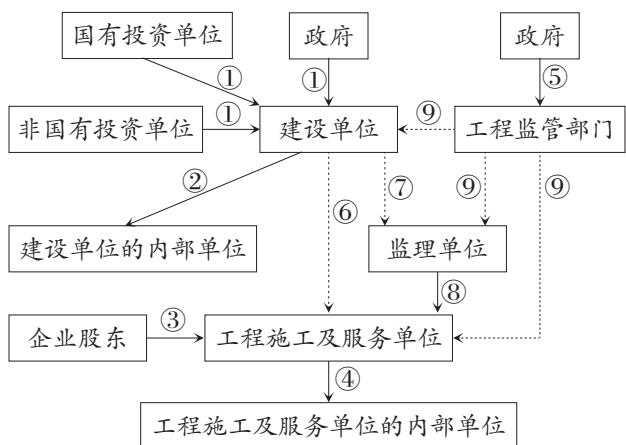
程治理制度安排,即工程报表审计就是对工程财务信息实施的独立鉴证和监督。这里的工程报表有两种:一是在工程投资决策过程中,作为项目可行性研究和项目建议书中汇集预计财务信息的预计财务报表;二是在工程决策之后,各工程相关单位作为独立会计主体所形成的财务报表,主要是工程领域内资源类委托代理关系中委托人作为独立的会计主体时所形成的财务报表。

与工程审计的本质相比,工程报表审计的本质有两个变化:第一,从审计内容来说,将行为、信息和制度三个维度的工程类经管责任变为工程财务信息这个维度的工程类经管责任,这就意味着,工程报表审计只是工程审计的一个部分或一个维度;第二,从审计职能来说,由各类审计业务组成的工程审计,通常需要履行鉴证、评价和监督三项职能,而工程报表审计作为其中一种特殊的审计业务,只需履行鉴证和监督两项职能即可。其中:鉴证职能是指用系统的方法判断工程财务信息的真实性;监督职能是指对提供虚假工程财务信息的责任人进行责任追究。由于以财务信息为基础的评价职能一般是工程绩效审计的职能,因此,工程报表审计中并没有评价职能。

2. 工程报表审计需求。在工程类委托代理关系中(如图所示),合同类委托代理关系(情形⑥~情形⑧)和法定类委托代理关系(情形⑨)不存在剩余索取权和剩余控制权,因此不存在工程审计需求,而在资源类委托代理关系(情形①~情形⑤)中,委托人给代理人提供特定资源并要求代理人履行特定职责,后者对前者承担了工程类经管责任,但由于合约不完备、激励不相容、信息不对称、环境不确定,代理人在工程类经管责任履行中可能出现各类负面问题(包括代理问题和次优问题),为了治理这些负面问题,委托人会推动建立工程治理机制,工程审计是该治理体系中的重要成员。

就工程报表审计来说,一方面,工程财务信息反映了工程财务资源的来源及使用状况,很大程度上也就表征了代理人工程财务责任的履行情况,即代理人的财务绩效;另一方面,工程财务信息是某些决策的基础,而这些决策很可能对代理人的利益产生重要影响。正是由于上述两方面的原因,代理人可能与委托人存在激励不相容,从而有意操纵财务信息。同时,由于代理人的有限理性,工程财务信息在生产及报告过程中也可能出现错误,从而导致工程财务信息失真。在图中所示的资源类委托代理关系

中,委托人与代理人之间不可能预先估计到各种可能出现的情形,所以存在合约不完备;工程类经管责任由代理人履行,所以代理人有信息优势;另外,工程类经管责任的履行还会受到许多环境因素的影响,而这些因素本身又存在不确定性,委托人难以通过工程类经管责任的履行结果来判断代理人的努力程度。上述因素给代理人操纵工程财务信息提供了机会,增加了工程财务信息产生错误的可能性。



工程类委托代理关系图

为了降低代理人对工程财务信息操纵的程度,减少工程财务信息出现的错误,委托人会推动针对工程类财务信息的治理机制,如工程财务报表制度中的分权制衡和监督机制等。工程报表审计是这个治理机制的组成部分,其由独立于代理人的专业机构和人士对代理人提供的工程报表进行鉴证,并以监督结果为依据进行责任追究。

3. 工程报表审计客体。工程领域中的资源类委托代理关系中的代理人作为组织单元,都是工程报表审计客体。在如图所示的资源类委托代理关系中,工程报表审计客体归纳如表所示。工程报表审计客体有一种特殊情形,就是工程决策过程中作为项目可行性研究和项目建议书中汇集预计财务信息的预计财务报表,此时的会计主体并不清晰,通常是以纳入决策范围的工程项目本身作为会计主体,所以此时的审计客体就是纳入决策范围的工程项目。

4. 工程报表审计主体。一般认为,工程审计主体的选择是工程领域中资源类委托代理关系中委托人的权力,委托人通常根据独立性、审计质量和审计成本三项原则来选择审计主体。在如图所示的资源类委托代理关系中,工程审计主体包括政府审计机关、内部审计机构和中介机构。

就工程报表审计来说,在工程出资人与建设单

工程报表审计客体

委托代理关系	代理人	会计主体	工程报表审计客体
工程出资人与建设单位	建设单位或其负责人	建设单位	建设单位
建设单位总部与其内部单位	建设单位的内部单位或其负责人	建设单位的内部单位	建设单位的内部单位
股东与工程施工及服务单位	工程施工及服务单位或其负责人	工程施工及服务单位	工程施工及服务单位
工程施工及服务单位总部与其内部单位	工程施工及服务单位的内部单位或其负责人	工程施工及服务单位的内部单位	工程施工及服务单位的内部单位
政府与工程监管部门	工程监管部门或其负责人	工程监管部门	工程监管部门

位的关系中(情形①),如果政府是出资人,则建设单位财务报表的审计主体当然也是政府审计机关。但是如果中介机构在工程报表审计方面更加具有竞争优势,则政府审计机关应将建设单位财务报表审计业务外包给中介机构,这既降低了审计成本,也保障了审计的独立性和审计质量;如果建设单位是主要出资人的子公司,则审计主体可能是主要出资人设立的内部审计机构。在建设单位总部与其内部单位的关系中(情形②),对内部单位的财务报表审计通常由建设单位设立的内部审计机构负责,在符合独立性、审计质量和审计成本三项原则的情形下,也可能外包给中介机构。在股东与工程施工及服务单位的关系中(情形③),通常由中介机构实施对工程施工及服务单位的财务报表审计,如果工程施工及服务单位是股东设立的子公司,则也可能由股东单位设立的内部审计机构作为审计主体。在工程施工及服务单位总部与其内部单位的关系中(情形④),通常由工程施工及服务单位设立的内部审计机构负责财务报表审计,在符合独立性、审计质量和审计成本三项原则的情形下,也可能外包给中介机构。在政府与工程监管部门的关系中(情形⑤),通常由政府审计机关对工程监管部门的财务报表进行审计,在符合独立性、审计质量和审计成本三项原则的情形下,也可能外包给中介机构。

工程报表审计主体有一种特殊情形,就是工程决策过程中作为项目可行性研究和项目建议书中汇集预计财务信息的预计财务报表,通常审核项目可行性研究和项目建议书的单位会对预计财务报表也

进行审核,此时财务信息审计主体就是项目可行性研究和项目建议书的审核机构。当然,也不排除将预计财务报表单独作为审计项目,根据独立性、审计质量和审计成本三项原则来选择适宜的审计主体。

5. 工程报表审计内容。就工程报表审计来说,其审计对象是工程类经管责任的一个维度——工程财务信息;其审计主题是工程财务信息,主要工程相关单位的财务报表是其典型代表,包括建设单位财务报表、建设单位的内部单位财务报表、工程施工及服务单位财务报表、工程施工及服务单位的内部单位财务报表、工程监管部门财务报表,此外,还包括工程决策过程中作为项目可行性研究和项目建议书中汇集预计财务信息的预计财务报表。就审计业务类型来说,工程报表审计既包括工程建设过程中对各工程单位定期财务报表的审计,也包括工程完工时的竣工决算报表审计。就审计标的来说,它是审计主题的分解,工程财务信息同样可以分解为交易、余额和列报三类标的,这些标的都会承载一定的审计命题或具体审计目标。审计载体是对审计主题的记录或记忆,也是审计证据的来源,对于各类财务信息审计标的,都要确定相应的审计载体,从这些审计载体中获取审计标的相关命题的审计证据,通常来说,各种与工程财务行为相关的原始记录是工程审计载体,一些工程实体也可能是工程审计载体。

6. 工程报表审计目标。工程报表审计的目标可区分为终极目标和直接目标。终极目标是委托人希望通过工程报表审计得到的结果,即通过工程报表审计来抑制工程报表中的负面问题,包括对工程财务信息的操纵或工程财务信息中存在的错误,从而使委托人得到真实的工程财务信息,了解代理人工程财务责任履行的情况,其基于工程财务信息的相关决策也就有了真实的信息基础。工程报表审计的直接目标是工程报表审计机构希望通过工程报表审计所得到的结果,即通过工程审计发现代理人在其工程类经管责任履行中存在的负面问题并促使负面问题整改,表现为财务信息的真实性,从具体实施来说,就是寻找工程财务信息中的操纵行为和错误,并推动对责任人的责任追究。很显然,直接目标是服务于终极目标的。

7. 工程报表审计取证模式及审计意见类型。建设单位财务报表及其内部单位财务报表、工程施工及服务单位及其内部单位财务报表、工程监管部门财务报表,都是反映历史财务信息的财务报表,对于

这些报表的审计,需要遵守风险导向审计模式,《中国注册会计师鉴证业务基本准则》和《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标与一般原则》等审计准则对风险导向财务报表审计都做了明文规定,要求注册会计师以财务信息错报风险评估为基础,实施各类进一步的审计程序,以获取充分、恰当的审计证据。即使是政府审计机关或内部审计机构,在从事上述历史财务信息的财务报表审计时,也应该采用风险导向审计模式,发表合理保证的审计意见,其基本框架也与注册会计师相同。

至于工程决策过程中作为项目可行性研究和项目建议书中汇集预计财务信息的预计财务报表的审核,很少要求独立发表意见,其通常作为项目可行性研究和项目建议书审核的组成部分,这种审核可以参考《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3111号——预测性财务信息的审核》的要求,也可以对其基础数据的真实性及预测的合理性进行审计,对预计财务数据重新进行验算,通常只适用于在有限保证的水平上形成审核结论,这些结论可以关注三个方面:一是基础数据是否真实,二是相关假设是否合理,三是有无计算错误。

8. 工程报表审计结果及其应用。针对各工程单位作为会计主体的历史财务信息的工程财务报表,其审计结果有两类:一是对工程报表信息真实性的认定,包括财务信息虚假,二是对财务信息虚假的责任认定。对于这些审计结果,审计机构可以直接应用,应用方式有两种类型:一是在获得授权的情形下,公告审计结果;二是在获得授权的情形下,直接对提供虚假财务信息的责任者进行处理处罚。这些审计结果也可以被其他相关单位利用,例如:委托人及一些利益相关者将这些财务信息应用于自己的决策;或者不授权审计机构直接处罚提供虚假财务信息的责任者,而是由委托人或其他相关人直接实施处罚。

对于预计财务报表,其审核结果可能是基础数据不真实,也可能是相关假设不合理,还有可能是计算错误。对于这些审计结果,审计机构通常不宜对外公告,而由审计委托人来应用,凭借审计委托人的权力,使得项目可行性研究和项目建议书的编制者修改其项目可行性研究和项目建议书。

四、启示

工程报表审计就是工程财务信息审计。本文将工程审计基本理论贯通到工程报表审计中,提出了

一个工程报表审计的理论框架。本文的研究启示我们,工程报表审计是重要的工程审计业务之一,其本身也是一个系统,要科学地构建工程报表审计制度,必须从理论上厘清这个系统的相关要素,否则工程报表审计制度就有失偏颇。理论自信是制度自信的基础,本文提出的理论框架为科学地构建工程报表审计制度提供了一定的理论支撑。

主要参考文献:

- [1]熊守春.在建工程审计问题研究[J].中国乡镇企业会计,2012(11):142~144.
- [2]张艳,黄静,余辉.在建工程盈余管理手段及审计策略[J].财会月刊,2014(9):61~62.
- [3]叶秀芹.建设单位基本建设工程项目审计方法探讨[J].财经界学术版,2011(2):147.
- [4]王春萍.建设单位内部审计的思考[J].山西财税,2015(8):40~41.
- [5]李晓萍,刘广坤.施工企业的财务审计[J].财会研究,2012(9):272.
- [6]刘亚军.公路施工企业财务审计与管理分析[J].企业导报,2013(22):78~79.
- [7]侯德清.如何提高施工企业审计数据的准确性[J].中国内部审计,2014(12):72~73.
- [8]韩彦丽.分析公路施工企业财务的审计管理[J].科技与企业,2014(15):108.
- [9]于玲.基于施工企业成本特性的工程项目审计对策研究[J].中国集体经济,2014(1):77~78.
- [10]李勇.风险导向审计在建筑施工企业内部审计中的应用分析[J].财会学习,2017(10):155~156.
- [11]吴学伟,任宏,康庄.工程项目审计的作用和法律效力分析[J].土木建筑与环境工程,2006(4):106~109.
- [12]刘贵文,罗强.基于价值管理的公共工程审计模式创新[J].科技管理研究,2007(7):235~237.
- [13]张鼎祖,谢志明,喻采平,赵华.工程项目审计学[M].北京:人民交通出版社,2013:180~183.
- [14]时现.建设项目审计[M].北京:中国时代经济出版社,2015:252~284.
- [15]邹明辉.固定资产投资审计存在的问题研究[J].江西建材,2015(7):265.

作者单位:1.南京审计大学,南京211815; 2.南京财经大学,南京210046