

# 国企审计失败分析

## ——以永煤控股为例

潘玉林

西北政法大学管理学院, 陕西 西安

收稿日期: 2023年5月12日; 录用日期: 2023年6月19日; 发布日期: 2023年6月28日

### 摘要

我国国有企业是国民经济的重要支柱, 国企的管理与审计都是企业运行的重中之重, 近年来, 国内证券市场上市公司审计失败事件频发, 不仅使国内资本市场遭受损失, 也影响了投资者的信心。无论是审计师还是管理者都应该在审计失败的案例中吸取教训, 学习经验。本文以永煤控股为例来研究国企审计过程中存在的问题和审计失败的原因, 并在案例分析的基础上为之后审计工作提出提升审计人员职业素养、保持职业怀疑和国企管理者加强国企内部审计的工作建议, 希望可以为防止审计失败的发生提出一些建议, 降低审计失败的可能。

### 关键词

国企审计, 财务造假, 审计失败, 永煤控股, 上市公司

# Analysis of Audit Failure of State-Owned Enterprises

## —Taking Yong Coal Holdings as an Example

Yulin Pan

Management School, Northwest University of Political Science and Law, Xi'an Shaanxi

Received: May 12<sup>th</sup>, 2023; accepted: Jun. 19<sup>th</sup>, 2023; published: Jun. 28<sup>th</sup>, 2023

### Abstract

Chinese state-owned enterprises are an important pillar of the national economy, management and auditing of state-owned enterprises are among the top priorities of enterprise operation. In recent years, audit failures of listed companies in the domestic securities market have occurred

frequently, which not only makes the domestic capital market suffer losses, but also affects the confidence of investors. Both auditors and managers should learn lessons and experience in the case of audit failure. This paper takes Yong Coal Holdings as an example to study the problems existing in the audit process of state-owned enterprises and the reasons for audit failure. Based on the case analysis, this paper proposes suggestions for the future audit work to improve the professional quality of auditors, maintain professional doubts and strengthen the internal audit of state-owned enterprises by the managers, hoping to put forward some suggestions to prevent the occurrence of audit failure and reduce the possibility of audit failure.

## Keywords

State-Owned Enterprise Audit, Financial Fraud, Audit Failure, Yong Coal Holdings, Listed Companies

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 案例背景

永城煤电控股集团有限公司(以下简称“永煤控股”)是一家大型煤炭国企,其经营范围为煤炭、铁路、化工及矿业的投资与管理等。永煤控股创建于1989年,时称永夏矿区建设管理委员会,1998年开始河南省接手管理,2007年起称永城煤电控股集团有限公司,注册资本为375,778万元人民币,第一大股东为河南能源化工集团(以下简称“河南能化”),其持股比例高达96%。

永煤控股2008年至今已发行各类债券92只,融资规模超1000亿元。2018年1月至2020年10月期间,永煤控股多次发行企业债券,其中银行间债务融资工具21期,非公开发行公司债3期。

2020年11月10日,永煤控股旗下债券到期未能按期兑付10亿本息,“20永煤SCP003”发生实质性违约,而当时它的账面上的货币资金还高达469.68亿元。随后,永煤违约事件持续发酵。11月23日,永煤控股发行的“20永煤SCP004”、“20永煤SCP007”又接连发生实质违约,接连不断的违约金额已可达30亿元。大金额的债券违约引发债市恐慌情绪,加大了部分债券的赎回压力,甚至波及到了利率债市场,从而导致市场资金面紧张,这引起了社会面的广泛关注。

2017年至2019年负责永煤控股审计的会计事务所为希格玛会计师事务所有限责任公司,在负责审计的年度里,希格玛事务所都为永煤控股出具了无保留意见的审计报告,其审计收费为364.5万元[1]。2020年,证监会对永煤控股及希格玛会计师事务所涉嫌信息披露违法违规相关事宜进行立案调查。

前有康美药业,后有永煤控股,两企业虚增货币资金高达800亿以上。经查证,永煤控股在部分债务融资工具募集说明书中关于受限货币资金的陈述存在虚假记载,以及存在未按规定披露股权质押事项,导致债务融资工具募集说明书存在重大遗漏等信息披露违规行为。

2021年证监会对永城煤电控股集团有限公司给予警告,并处以300万元罚款;对董事长给予警告,并处以55万元罚款;对三位董事给予警告,并分别处以50万元罚款。对董事长给予警告,并处以15万元罚款;对总会计师给予警告,并处以10万元罚款。上诉6名高管合计处以230万罚款。2022年证监会没收希格玛会计师事务所审计业务收入343.87万元,并处以343.87万元罚款;对2018年签字注册会计师给予警告,并处以五万元罚款;对直接负责的主管人员给予警告,并分别处以二十五万元罚款;对2019年签字注册会计师给予警告,并处以二十万元罚款[2]。

## 2. 审计师存在的问题

### 2.1. 重大错报风险评估错误

在相关债务融资工具和私募债募集说明书、定期报告等文件中，永煤控股将应收控股股东河南能源化工集团的往来款作为货币资金列报，导致其合并报表层面虚增货币资金。具体来看，2017年虚增112.74亿元，占当期披露货币资金的54.03%，资产总额的7.94%；2018年虚增235.64亿元，占货币资金比为62.56%，资产总额的14.52%；2019年虚增241.07亿元，占披露货币资金的57.28%，总资产的14.68%；到2020年虚增金额已高达271.74亿元，占其当期披露货币资金总额的57.86%，占其当期披露资产总额的15.74% [2]。四年内，永煤控股虚增货币资金累计达861.19亿元，金额与轰动一时的康美药业造假金额已不相上下。

证监会在调查结果中称，根据河南能化的要求，2007年起，永煤控股需进行资金归集，永煤控股资金被自动归集至其在河南能源化工集团财务有限公司开立的账户。被归集的资金由河南能化资金管理中心负责调度，永煤控股需经审批后使用。由此可见，这些资金不同于永煤控股自身库存现金、银行存款等可以被随时支取的货币资金，不能计入货币资金之中。此外，实际上归集到资金已经被河南能化统筹用于其它项目，河南能化资金管理中心调度的资金属于永煤控股债权性质的往来款。这种情况下永煤控股依旧将这些不属于货币资金的金额计入货币资金，属于列报错误，虚增货币资金。根据《企业会计准则》相关规定，对于性质或功能不同的项目应当单独列报[3]。

希格玛所在实施风险评估程序时，已经注意到永煤控股货币资金收支全部纳入了河南能化的预审管理，希格玛所在了解被审计单位内部控制时，未将结算中心存款纳入永煤控股货币资金循环，未充分了解与结算中心存款相关的内部控制，未综合运用询问被审计单位内部人员和其他程序评价与结算中心存款相关的内部控制设计与执行情况，仅获取了上级部门下发的文件和了解结算中心存款的核算流程，仅依据河南能化对永煤控股及其他子公司资金实行统一管理符合国家政策规定，即形成永煤控股在河南能源化工集团资金管理中心开立的账户以及资金的存取、计息、对账与企业银行开立的账户并无差异的结论。

希格玛所没有保持职业怀疑，没有针对永煤控股资金管理中心存款账户开立在河南能源化工集团财务有限公司且账户名称为河南能化，货币资金已划转至河南能化，需经河南能化审批后方可支取的情况进行分析判断，未认识到可能导致财务报表发生重大错报的情形，错误评估货币资金领域重大错报风险。

### 2.2. 审计程序不恰当

2018年和2019年，希格玛所将“存贷双高”的风险列为财务报表层次重大错报风险，并指出对货币资金、短期借款、长期借款等实施详尽的实质性测试程序。在实质性测试程序中，与2017年相关科目的审计程序相比，希格玛所没有保持职业怀疑，没有针对上述重大错报风险设计并执行特别的审计程序，获取的审计证据不充分，导致其未进一步分析永煤控股资金管理中心存款是否已被河南能化占用。永煤控股收到的资金均被自动归集至其在河南能化财务公司开立的账户；当其在财务公司账户资金存量较大时，资金管理中心会向该单位下达《资金调度通知书》，要求其将一定数量的货币资金转至河南能化在财务公司开立的账户；永煤控股将被划转到河南能化账户的资金记为“货币资金-资金管理中心存款”。希格玛所向财务公司、资金管理中心发函未得到回函，经与永煤控股的管理层沟通，在其答复财务公司、资金管理中心均为集团内部单位、无需回函的情况下，登录了河南能化财务系统账户查询“结算中心存款数据”，与永煤控股账面记录进行核对。

资金管理中心是河南能化的资金集中管理部门，但并非金融机构，同时永煤控股需经审批后方可使

用该部分资金。希格玛所没有针对货币资金已划转至河南能化，需经河南能化审批后方可支取的情况进行审慎评价和判断，没有审慎评价审计证据，没有对结算中心存款列报认定保持必要的职业怀疑，未能区分出资金结算中心存款与可以被随时支取的货币资金在性质或功能上的差异，出具了有虚假记载的审计报告。希格玛所在 2017 年对银行函证时采用跟函方式，但希格玛所工作底稿中记录的回函日期与函证日期不一致。此外，部分银行的回函日期晚于审计报告出具日，希格玛所在未收到银行回函时，未执行其他替代程序，也未在审计底稿中记录相关原因。希格玛所在 2017 年对货币资金进行审计时，未按审计计划对大额收支是否跨期进行核查，也未说明原因。

### 2.3. 未对舞弊风险进行评估

审计师应当保持充分的职业怀疑，在计划阶段基于对被审计单位多维度的分析，细化评估被审计单位在营业收入等方面可能存在的舞弊风险，而不是笼统地以存在舞弊风一语概之。结合本案例，审计师应在对相关行业和市场的整体情况深入了解的基础上，对永煤控股存在的舞弊风险加以评估。

在 2016 年 1 月，永煤控股集团总经理陈雪枫就已因涉嫌严重违纪被监管调查，2017 年银铛入狱。此外，在 2017 年，永煤控股为获取 30 亿元贷款，将所持永煤集团 9.31 亿股股权，这种种迹象都表明永煤控股重大错报风险较高，审计师应该保持谨慎，对舞弊风险进行充分评估。“存贷双高”现象指一家公司同时拥有高额银行存款和贷款余额，会导致现有资源的浪费和财务费用的增加，这种现象是不符合商业逻辑的[4]。而希格玛所将“存贷双高”的风险仅仅列为财务报表层次重大错报风险，并指出对货币资金、短期借款、长期借款等实施详尽的实质性测试程序。

### 2.4. 未按规定进行函证工作

恰当地设计和实施函证程序可以提供可靠的审计证据，也是应对舞弊风险的有效方式之一。函证程序设计和实施不当，可能会导致程序无效。函证是一项最基本的获取第三方证据的审计程序。审计师应当恰当设计和实施函证程序，以获取相关、可靠的审计证据。当存在未收回函证时，需要对所有未回函的项目实施替代程序，并且针对每一个未收回的函证，替代程序应涵盖并有效验证项目总金额，而不是其中一部分。在本案中，审计师对银行函证时采用跟函方式，但函证程序仍执行不到位。希格玛所工作底稿中记录的回函日期与函证日期不一致，函证程序存在明显疏漏。此外，对于未回函的函证未实施进一步审计程序，不符合审计准则相关规定。希格玛所向财务公司、资金管理中心发函未得到回函，经与永煤控股的管理层沟通，在其答复财务公司、资金管理中心均为集团内部单位、无需回函的情况下，登录了河南能化财务系统账户查询“结算中心存款数据”与永煤控股账面记录进行核对。

### 2.5. 未能保持职业怀疑

在 2017 年对货币资金进行审计时，未按审计计划对大额收支是否跨期进行核查，也未说明原因。未就函证异常保持应有的职业怀疑。审计人员未予怀疑也未追查背后的原因。在出现大量未回函的情况下，审计师未充分考虑函证程序的有效性，未进一步分析该迹象是否表明存在未识别的舞弊风险因素，进而未充分考虑是否需要修改认定层次重大错报风险的评估结果和应对程序。对于工作底稿中记录的回函日期与函证日期不一致和大额货币资金未回函的情况没有保持职业怀疑，未进行进一步审计程序，导致审计失败。

## 3. 建议

### 3.1. 提升审计人员专业素养

专业素养包括专业知识和专业精神，是保证审计质量的关键要素。审计师的专业素养，不仅受到个



人的职业德、知识水平和执业经验的影响,还受到所在团队及会计师事务所的文化和机制的影响。会计师事务所应培育专业精神至上的文化,建立以质量为核心的机制。审计人员应该树立终身学习理念,持之以恒不间断学习业务知识和专业技能,将学习和工作有机结合起来,以适应新理念和审计事业发展的需要。坚持防控业务风险。审计人员要有较强的审计风险防控意识,严格按审计程序开展业务工作,划分清楚审计人员和被审计单位责任,规范业务工作中的所有行为,全力防范审计风险。事务所不仅要制定质量控制制度,有效实施相应的质量控制程序,优化内部机构设置[5]。

### 3.2. 审计师应当保持职业怀疑

审计师在审计过程中应该保持职业怀疑。注册会计师应当严格执行审计程序,不能过分依赖被审计单位提供的会计材料[5]。审计师可以从质疑异常交易、矛盾的审计证据、异常的账证资料和被审计单位相关人员的异常行为四方面着手。当识别出上述迹象时,审计师应保持职业怀疑,加强对异常迹象的调查,并获取充分、适当的审计证据。对于上述异常,审计师可考虑执行以下程序:一是实地访谈或函函、增加截止测试和期后收款测试的比例、对客户进行背景调查、检查相关合同等;二是应加强对多个异常信息间的联动分析,挖掘矛盾信息背后的原因,并考虑对审计程序性质、时间和范围的影响;三是进一步考虑被审计单位相关人员的异常行为是个人行为还是经管理层授权,被审计单位是否存在故意隐瞒重要信息的情况;四是了解账证资料出现异常情况的原因,要求管理层提供相应的支持性文件,了解管理层是否按照企业内部控制制度的要求履行必要的复核、审批程序,相关交易的会计处理是否恰当。

### 3.3. 完善加强国企内部审计

在加强外部监督的同时,为了更好地进行国企运行管理,使得国企运行问题早发现早制止,我们必须要加强内部审计,内部审计需要特别关注所有与公司治理和风险相关的活动[6]。内部审计作为公司治理的四大基石之一[7],必须要发挥好监督作用、诊断整改作用和反馈作用[8]。完善制度,严格管理,并建立以审计复核、考核和责任追究为主体的审计质量控制机制[9]。在内部审计工作中内审人员要贯彻执行好《审计署关于内部审计工作的规定》、《内部审计基本准则》以及有关的内部审计规定[10]。

### 参考文献

- [1] 证监会. 中国证监会行政处罚决定书(希格玛所及相关责任人员) [Z]. 2022.
- [2] 证监会. 中国证监会行政处罚决定书(永城煤电控股集团有限公司、强岱民等 7 名责任主体) [Z]. 2021.
- [3] 中国内部审计协会. 《第 1101 号——内部审计基本准则》 [EB/OL]. <http://www.ciia.com.cn/cndetail.html?id=52075>, 2013-08-23.
- [4] 向明, 周美辰. 财务舞弊中折射出的审计问题及对策分析——以康美药业审计失败为例[J]. 湖北经济学院学报(人文社会科学版), 2022, 19(11): 61-64.
- [5] 周传玲. 上市公司审计失败现状、成因及规避措施[J]. 大陆桥视野, 2022(6): 64-67.
- [6] 曾椿升. 关于内部审计治理如何作用的机理分析[J]. 财会学习, 2018(27): 151+153.
- [7] 李志敏. 内部审计: 公司治理的重要机制保障[J]. 资本市场, 2010(3): 109-112.
- [8] 姚蕾. 试论公司治理下的内部审计建设策略[J]. 化工管理, 2018(32): 8-9.
- [9] 李成. 企业内部控制审计与公司治理研究[J]. 财会学习, 2019(4): 114-115.
- [10] 傅黎瑛. 我国企业内部审计与外部审计相互协作问题研究[J]. 审计与经济研究, 2008, 23(2): 42-46.