**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2018]第12号—事业单位国有资产产权登记业务重点关注及应对**

2018-12-29 14:50:20

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B154606616336711.html

      近年来，各级财政部门依据《企业国有资产产权登记管理办法》(国务院令第192号)、《事业单位国有资产管理暂行办法》(财政部令第36号) 和《财政部关于印发〈事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记管理办法〉的通知》（财教函[2012]242号）的规定，每年对事业单位占有、使用国有资产情况开展专项审计，并协助进行产权登记。目前，该类专项审计业务已逐渐成为中小规模事务所重要的常规业务之一。实务中此类业务往往存在同一批次数量大、工作时间相对集中、审计人员需求量大、付费较低的特点。如果注册会计师对相关政策不熟悉、关注点把握不准确、资产特定状况处理方式不清晰，将会严重影响业务质量，在加大执业风险的同时也对国有资产管理产生不利影响。  
本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
为帮助注册会计师准确把握事业单位国有资产产权登记业务的相关政策，提高执业质量，北京注册会计师协会专项审计专业技术委员会做出如下提示：  
一、     事业单位产权登记概述  
（一）基本概念  
事业单位国有资产产权登记（以下简称产权登记），是指国家对事业单位占有、使用的国有资产进行登记，依法确认国家对国有资产的所有权和事业单位对国有资产的占有、使用权的行为。产权登记分为占有产权登记、变更产权登记和注销产权登记，并逐年对资产变动状况进行检查。  
新设立事业单位应当在审批机关批准设立后六十日内，经主管部门审核同意后，由主管部门向同级财政部门申请办理占有产权登记。  
变动产权登记适用于事业单位发生分立、合并、部分改制，以及单位名称、单位(性质)分类、人员编制数、主管部门、管理级次、预算级次发生变化，以及国有资产金额一次或累计变动超过国有资产总额20%(含)的行为事项。发生上述变动事项的事业单位应当自财政部门、主管部门等审批机关批准变动之日起六十日内，经主管部门审核同意后，由主管部门向同级财政部门申请办理变动产权登记。  
注销产权登记适用于因分立、合并、依法撤销或改制等原因被整体清算、注销和划转的事业单位。  
（二）产权登记的单位范围  
事业单位产权登记的对象，是指具有独立法人资格、实行独立核算、执行事业单位会计制度的事业单位。对产权登记单位范围的界定，需关注以下方面：  
1.三个条件缺一不可。不具有独立法人资格的单位，需同时随具有独立法人资格的主管单位汇总进行产权登记；非独立核算的单位，需同时随具有独立法人资格的核算单位合并汇总进行产权登记。  
2.与管理模式无关，无论参照公务员制度管理还是实行企业化管理。  
3.于2013年12月31日之前经机构编制管理部门批准成立。  
4.各个级次的事业单位均适用于上述要求。任何级次的事业单位只要符合上述条件均纳入产权登记范围。  
（三）产权登记的资产范围  
1.登记范围  
事业单位能够拥有和控制，享有直接支配和排他权利的资产，均属于产权登记的资产范围。所登记资产不能遗漏也不能重复。  
2.委托审计排除范围  
委托单位每次在业务委托时，一般会对排除范围做一些个性化设定。事务所应当在业务约定书中与委托单位明确排除范围，并相应计划及执行审计工作。  
3.暂缓登记情况  
产权归属关系不清楚、发生产权纠纷或资产被司法机关冻结的，应当暂缓办理产权登记。暂缓登记由财政部门在审核后作出。事业单位仍应按规定进行清查，填制工作报表、编制工作报告，作出暂缓登记专项说明。  
在产权界定清楚、产权纠纷处理完毕或资产被司法机关解冻后，应及时办理产权登记。  
二、     产权登记业务工作重点  
（一）与委托人沟通业务性质和委托目的  
事务所在承接和实施产权登记相关鉴证业务前，首先需要和委托人就业务性质、委托目的和出具报告的类型进行讨论。实务中由于有些委托人并不了解注册会计师审计业务和其他鉴证业务以及执行商定程序的区别，就要求注册会计师出具审计报告，导致注册会计师实质承担了不恰当的风险。因此注册会计师应该与委托人进行充分沟通后签订业务约定书，并按照相关准则的要求计划和实施相关工作，向委托人出具报告。由于产权登记、注销等财务信息通常不会在特定主体的财务报表中反映，因而实务中此类业务大多属于其他鉴证业务。  
注册会计师审计准则1101号《注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二条：审计准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。当执行其他历史财务信息审计业务时，注册会计师可以根据具体情况遵守适用的相关审计准则，以满足此类业务的要求。  
注册会计师其他鉴证业务准则3101号《历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》对注册会计师执行其他鉴证业务进行了规范。  
注册会计师相关服务准则第4101号《对财务信息执行商定程序》第二条：对财务信息执行商定程序的目标，是注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序，并就执行的商定程序及其结果出具报告。  
（二）核实产权登记表的各项信息是否真实、完整，是否填写正确。  
事业单位产权登记的内容，主要包括以下方面：  
1.单位名称、地址、法定代表人及成立日期；  
2.单位（性质）分类、主管部门、财务预算信息、管理级次、编制人数；  
3.单位资产总额、国有资产总额、固定资产总额、主要资产实物量及对外投资、资产出租出借情况；  
4.其他需要登记的事项。（详见附件1）  
（三）核实所申报登记的资产是否存在设置抵押、质押、留置或提供保证、定金以及资产被司法机关冻结的情况，并获取相关资料。  
（四）核实在登记时点资产实物量的真实情况，通过询问和检查事业单位提供的盘点报告，了解是否存在盘盈、盘亏以及相关账务处理情况，并进行调查取证；针对盘盈、盘亏的资产情况，按照事业单位资产管理办法以及财务规则和会计制度的要求，出具鉴证报告；关注是否存在长期闲置、低效运转的资产情况。  
（五）核实在登记时点是否存在资产产权归属关系不清楚、发生产权纠纷的情况，并获取相关资料。  
（六）核实在登记时点对外投资和固定资产出租、出借、担保等情况是否真实、完整，是否存在漏报、瞒报和错报的情况。  
（七）核实在登记时点用于对外投资、出租、出借和担保的资产的保值增值情况，是否在财务报表如实反映；是否按照规定及时、足额缴纳国有资产收益。  
（八）关注事业单位是否对资产进行定期清查，做到账账、账卡、账实相符；是否加强对本单位专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等无形资产的管理，是否出现资产流失情况；是否建立产权登记档案管理制度，妥善保管产权登记表等相关证明材料。  
（九）重点核实事业单位的土地、房屋及构筑物情况，确定已确权土地占用面积和已确权房屋建筑面积是否具有产权证书，证书载明信息是否与申报登记的信息一致；核实汽车实有数量；对单价200万元以上设备进行逐一核实。  
（十）核实事业单位是否存在发生国有产权变动而不及时办理产权登记手续，或在办理产权登记事项时提供虚假信息等，导致《事业单位产权登记证》登录的信息与实际情况不符的情况。  
（十一）对已登记事业单位的国有资产存量占有、使用情况实施年度检查，检查资产价值量、主要资产实物量及权属的增减变化情况等。  
（十二）按照《事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记管理办法》有关规定，以及产权登记工作方案要求重点关注的内容，针对资产管理工作提出建议，并完成资料整理与归档。  
三、产权登记专项审计的重点问题及应对  
（一）产权归属不清  
1.主要风险  
在产权登记专项审计中，资产产权归属关系不清或者存在产权纠纷，是注册会计师工作的重点和难点。  
2.应对措施  
如果发现此类情况，建议采取“三步法”进行审核：首先，要求该单位搜集相关资料，详细说明情况；其次，核实其提供的资料，协助其查清产生此类问题的主观和客观原因；第三，在上述工作的基础上，有针对性地提出解决方案，完成产权登记工作。  
3.实例分析  
（1）如果发现土地房屋构筑物证载面积与实际面积不一致、土地房屋构筑物实际占用人与所有权人不一致、车辆行驶证所有权人并非本单位等情况，应要求登记单位编制专项说明，并整理测绘报告或自行测量专项说明（当实际面积不为0且与证载面积不一致时）、相关文件等证据资料。在审计报告中作为重大事项披露，并在以后年度登记中予以跟进。  
（2）对资产归属不清，存在产权纠纷和存在抵押、质押、留置或提供保证、定金以及资产被司法机关冻结等重大问题，应要求登记单位编制专项说明，并附上相关文件和凭据。  
对短时间内确实无法解决的单位，应将这一情况如实在报告中详尽披露，为解决这一难题奠定基础。  
在建议该单位申请暂缓办理产权登记的同时，协助其在经批准的暂缓办理产权登记期限内，将产权界定清楚，待产权纠纷处理完毕后，及时办理产权登记。必要时可以聘请法律专家或者律师就存在纠纷的产权给出专业意见。  
（二）账外资产和收入  
1.主要风险  
账外资产的形成一般主要是：事业单位新购置资产未及时入账，或主管部门在单位之间相互调拨资产因相关手续未及时传递而造成的未能入账的账外游离资产，以及事业单位以自身的资格资质和其他单位合作经营所产生的收益。  
账外收入的形成一般主要是：事业单位未经过财政部门审批而擅自将资产出租、出借或对外投资，而在编制预算时又未能将上述收入纳入或未全面纳入本单位收入预算，也未及时上缴财政部门。  
2.应对措施  
针对此问题，建议主要采取以下应对策略：首先，加强实物资产盘点工作，在盘点过程中结合实物使用情况，及时询问、了解房屋、土地等实物资产是否用于出租出借，摸清出租出借收入情况；其次，核对相关合同和账务资料，对照合同编制合同收入明细表，逐一检查确认收入是否全部入账，是否及时上缴入库；第三，详细检查对外投资，分析有无投资收益产生和投资收益确认情况。必要时，延伸检查至被投资单位，确认收入是否全部入账，是否及时上缴入库。  
3.实例分析  
（1）对于“房、地、车”等重点资产，应以财务和固定资产实物台账为依据，“以账对物”逐一盘点实物；对于其他资产采取抽盘方式进行核查。在盘点过程中发现有账无物、有物无账情况的，都需如实反映；对于进行抽查的实物资产，单价5万元以上的设备要加大抽查比例。  
（2）对于对外投资检查对外投资事项的相关合同协议，了解投资行为是否经过相关审批，是否有完善的内部控制制度牵制和制约，判断投资的真实性；取得被投资单位审计报告或财务报表，就投资事项向被投资单位进行函证。  
（三）债权债务存疑  
1.主要风险  
由于债权债务的真实性和准确性，可能直接影响当期资产的真实和准确。因此，对债权债务的确认也是产权登记的重点内容之一。  
2.应对措施  
针对该事项，在核实债权债务的真实性时，对债权需要考虑其可收回性，对长账龄债务更多的需要分析其支付的必要性，同时考虑被审计审核单位是否存在低估负债的问题。  
    函证程序是现场工作的首选程序，但在此类业务中，追踪原始账目记录发生的具体缘由，包括复核债务合同，亦有助于对相关债权债务的真实性认定。  
3.实例分析  
如针对大额或长期挂账往来款项，需进行函证予以确认。同时，抽查原始凭证，查明债权债务形成原因；对确实无法收回的债权，履行相关审批手续，不高估资产；对无需支付的款项，及时结转收入。  
四、主要工作成果  
目前，会计师事务所开展的事业单位产权登记业务，最终形成的工作成果有以下三种：一是产权登记占有登记专项鉴证报告；二是产权登记注销登记专项鉴证报告；三是产权登记年度检查专项鉴证报告。  
   
  
      附录：主要相关文件列示  
1.财政部文件  
（1）《关于印发<事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记管理办法>的通知》（财教〔2012〕242号）；  
（2）《财政部关于开展事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记与发证工作的通知》（财教函〔2013〕243号）；  
（3）《事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记办理指南》；  
（4）《企业国有资产产权登记管理办法》(国务院令第192号) 。  
2.北京市文件  
《北京市财政局关于印发<2014年北京市事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记工作方案>的通知》（京财资产〔2014〕539号）。  
 

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

为帮助注册会计师准确把握事业单位国有资产产权登记业务的相关政策，提高执业质量，北京注册会计师协会专项审计专业技术委员会做出如下提示：

（一）基本概念

事业单位国有资产产权登记（以下简称产权登记），是指国家对事业单位占有、使用的国有资产进行登记，依法确认国家对国有资产的所有权和事业单位对国有资产的占有、使用权的行为。产权登记分为占有产权登记、变更产权登记和注销产权登记，并逐年对资产变动状况进行检查。

新设立事业单位应当在审批机关批准设立后六十日内，经主管部门审核同意后，由主管部门向同级财政部门申请办理占有产权登记。

变动产权登记适用于事业单位发生分立、合并、部分改制，以及单位名称、单位(性质)分类、人员编制数、主管部门、管理级次、预算级次发生变化，以及国有资产金额一次或累计变动超过国有资产总额20%(含)的行为事项。发生上述变动事项的事业单位应当自财政部门、主管部门等审批机关批准变动之日起六十日内，经主管部门审核同意后，由主管部门向同级财政部门申请办理变动产权登记。

注销产权登记适用于因分立、合并、依法撤销或改制等原因被整体清算、注销和划转的事业单位。

（二）产权登记的单位范围

事业单位产权登记的对象，是指具有独立法人资格、实行独立核算、执行事业单位会计制度的事业单位。对产权登记单位范围的界定，需关注以下方面：

1.三个条件缺一不可。不具有独立法人资格的单位，需同时随具有独立法人资格的主管单位汇总进行产权登记；非独立核算的单位，需同时随具有独立法人资格的核算单位合并汇总进行产权登记。

2.与管理模式无关，无论参照公务员制度管理还是实行企业化管理。

3.于2013年12月31日之前经机构编制管理部门批准成立。

4.各个级次的事业单位均适用于上述要求。任何级次的事业单位只要符合上述条件均纳入产权登记范围。

（三）产权登记的资产范围

1.登记范围

事业单位能够拥有和控制，享有直接支配和排他权利的资产，均属于产权登记的资产范围。所登记资产不能遗漏也不能重复。

2.委托审计排除范围

委托单位每次在业务委托时，一般会对排除范围做一些个性化设定。事务所应当在业务约定书中与委托单位明确排除范围，并相应计划及执行审计工作。

3.暂缓登记情况

产权归属关系不清楚、发生产权纠纷或资产被司法机关冻结的，应当暂缓办理产权登记。暂缓登记由财政部门在审核后作出。事业单位仍应按规定进行清查，填制工作报表、编制工作报告，作出暂缓登记专项说明。

在产权界定清楚、产权纠纷处理完毕或资产被司法机关解冻后，应及时办理产权登记。

（一）与委托人沟通业务性质和委托目的

事务所在承接和实施产权登记相关鉴证业务前，首先需要和委托人就业务性质、委托目的和出具报告的类型进行讨论。实务中由于有些委托人并不了解注册会计师审计业务和其他鉴证业务以及执行商定程序的区别，就要求注册会计师出具审计报告，导致注册会计师实质承担了不恰当的风险。因此注册会计师应该与委托人进行充分沟通后签订业务约定书，并按照相关准则的要求计划和实施相关工作，向委托人出具报告。由于产权登记、注销等财务信息通常不会在特定主体的财务报表中反映，因而实务中此类业务大多属于其他鉴证业务。

注册会计师审计准则1101号《注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二条：审计准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。当执行其他历史财务信息审计业务时，注册会计师可以根据具体情况遵守适用的相关审计准则，以满足此类业务的要求。

注册会计师其他鉴证业务准则3101号《历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》对注册会计师执行其他鉴证业务进行了规范。

注册会计师相关服务准则第4101号《对财务信息执行商定程序》第二条：对财务信息执行商定程序的目标，是注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序，并就执行的商定程序及其结果出具报告。

（二）核实产权登记表的各项信息是否真实、完整，是否填写正确。

事业单位产权登记的内容，主要包括以下方面：

1.单位名称、地址、法定代表人及成立日期；

2.单位（性质）分类、主管部门、财务预算信息、管理级次、编制人数；

3.单位资产总额、国有资产总额、固定资产总额、主要资产实物量及对外投资、资产出租出借情况；

4.其他需要登记的事项。（详见附件1）

（三）核实所申报登记的资产是否存在设置抵押、质押、留置或提供保证、定金以及资产被司法机关冻结的情况，并获取相关资料。

（四）核实在登记时点资产实物量的真实情况，通过询问和检查事业单位提供的盘点报告，了解是否存在盘盈、盘亏以及相关账务处理情况，并进行调查取证；针对盘盈、盘亏的资产情况，按照事业单位资产管理办法以及财务规则和会计制度的要求，出具鉴证报告；关注是否存在长期闲置、低效运转的资产情况。

（五）核实在登记时点是否存在资产产权归属关系不清楚、发生产权纠纷的情况，并获取相关资料。

（六）核实在登记时点对外投资和固定资产出租、出借、担保等情况是否真实、完整，是否存在漏报、瞒报和错报的情况。

（七）核实在登记时点用于对外投资、出租、出借和担保的资产的保值增值情况，是否在财务报表如实反映；是否按照规定及时、足额缴纳国有资产收益。

（八）关注事业单位是否对资产进行定期清查，做到账账、账卡、账实相符；是否加强对本单位专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等无形资产的管理，是否出现资产流失情况；是否建立产权登记档案管理制度，妥善保管产权登记表等相关证明材料。

（九）重点核实事业单位的土地、房屋及构筑物情况，确定已确权土地占用面积和已确权房屋建筑面积是否具有产权证书，证书载明信息是否与申报登记的信息一致；核实汽车实有数量；对单价200万元以上设备进行逐一核实。

（十）核实事业单位是否存在发生国有产权变动而不及时办理产权登记手续，或在办理产权登记事项时提供虚假信息等，导致《事业单位产权登记证》登录的信息与实际情况不符的情况。

（十一）对已登记事业单位的国有资产存量占有、使用情况实施年度检查，检查资产价值量、主要资产实物量及权属的增减变化情况等。

（十二）按照《事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记管理办法》有关规定，以及产权登记工作方案要求重点关注的内容，针对资产管理工作提出建议，并完成资料整理与归档。

三、产权登记专项审计的重点问题及应对

（一）产权归属不清

1.主要风险

在产权登记专项审计中，资产产权归属关系不清或者存在产权纠纷，是注册会计师工作的重点和难点。

2.应对措施

如果发现此类情况，建议采取“三步法”进行审核：首先，要求该单位搜集相关资料，详细说明情况；其次，核实其提供的资料，协助其查清产生此类问题的主观和客观原因；第三，在上述工作的基础上，有针对性地提出解决方案，完成产权登记工作。

3.实例分析

（1）如果发现土地房屋构筑物证载面积与实际面积不一致、土地房屋构筑物实际占用人与所有权人不一致、车辆行驶证所有权人并非本单位等情况，应要求登记单位编制专项说明，并整理测绘报告或自行测量专项说明（当实际面积不为0且与证载面积不一致时）、相关文件等证据资料。在审计报告中作为重大事项披露，并在以后年度登记中予以跟进。

（2）对资产归属不清，存在产权纠纷和存在抵押、质押、留置或提供保证、定金以及资产被司法机关冻结等重大问题，应要求登记单位编制专项说明，并附上相关文件和凭据。

对短时间内确实无法解决的单位，应将这一情况如实在报告中详尽披露，为解决这一难题奠定基础。

在建议该单位申请暂缓办理产权登记的同时，协助其在经批准的暂缓办理产权登记期限内，将产权界定清楚，待产权纠纷处理完毕后，及时办理产权登记。必要时可以聘请法律专家或者律师就存在纠纷的产权给出专业意见。

（二）账外资产和收入

1.主要风险

账外资产的形成一般主要是：事业单位新购置资产未及时入账，或主管部门在单位之间相互调拨资产因相关手续未及时传递而造成的未能入账的账外游离资产，以及事业单位以自身的资格资质和其他单位合作经营所产生的收益。

账外收入的形成一般主要是：事业单位未经过财政部门审批而擅自将资产出租、出借或对外投资，而在编制预算时又未能将上述收入纳入或未全面纳入本单位收入预算，也未及时上缴财政部门。

2.应对措施

针对此问题，建议主要采取以下应对策略：首先，加强实物资产盘点工作，在盘点过程中结合实物使用情况，及时询问、了解房屋、土地等实物资产是否用于出租出借，摸清出租出借收入情况；其次，核对相关合同和账务资料，对照合同编制合同收入明细表，逐一检查确认收入是否全部入账，是否及时上缴入库；第三，详细检查对外投资，分析有无投资收益产生和投资收益确认情况。必要时，延伸检查至被投资单位，确认收入是否全部入账，是否及时上缴入库。

3.实例分析

（1）对于“房、地、车”等重点资产，应以财务和固定资产实物台账为依据，“以账对物”逐一盘点实物；对于其他资产采取抽盘方式进行核查。在盘点过程中发现有账无物、有物无账情况的，都需如实反映；对于进行抽查的实物资产，单价5万元以上的设备要加大抽查比例。

（2）对于对外投资检查对外投资事项的相关合同协议，了解投资行为是否经过相关审批，是否有完善的内部控制制度牵制和制约，判断投资的真实性；取得被投资单位审计报告或财务报表，就投资事项向被投资单位进行函证。

（三）债权债务存疑

1.主要风险

由于债权债务的真实性和准确性，可能直接影响当期资产的真实和准确。因此，对债权债务的确认也是产权登记的重点内容之一。

2.应对措施

针对该事项，在核实债权债务的真实性时，对债权需要考虑其可收回性，对长账龄债务更多的需要分析其支付的必要性，同时考虑被审计审核单位是否存在低估负债的问题。

    函证程序是现场工作的首选程序，但在此类业务中，追踪原始账目记录发生的具体缘由，包括复核债务合同，亦有助于对相关债权债务的真实性认定。

3.实例分析

如针对大额或长期挂账往来款项，需进行函证予以确认。同时，抽查原始凭证，查明债权债务形成原因；对确实无法收回的债权，履行相关审批手续，不高估资产；对无需支付的款项，及时结转收入。

四、主要工作成果

目前，会计师事务所开展的事业单位产权登记业务，最终形成的工作成果有以下三种：一是产权登记占有登记专项鉴证报告；二是产权登记注销登记专项鉴证报告；三是产权登记年度检查专项鉴证报告。

      附录：主要相关文件列示

1.财政部文件

（1）《关于印发<事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记管理办法>的通知》（财教〔2012〕242号）；

（2）《财政部关于开展事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记与发证工作的通知》（财教函〔2013〕243号）；

（3）《事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记办理指南》；

（4）《企业国有资产产权登记管理办法》(国务院令第192号) 。

2.北京市文件

《北京市财政局关于印发<2014年北京市事业单位及事业单位所办企业国有资产产权登记工作方案>的通知》（京财资产〔2014〕539号）。