**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第9号——国有境外资产检查**

2020-12-31 15:51:53

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B16093991124235.html

   
   
随着改革开放不断深入，我国在全球配置资源的能力不断增强，国际竞争力显著提升。据商务部统计，2016—2019年，我国对外直接投资规模合计达6344亿美元。截至2019年末，共在188个国家和地区设立了4.4万家企业。其中，国有企业通过境外投资和并购形成了大量境外资产。报告显示：截至2017年末，全国国有企业（不含金融企业）资产总额183.5万亿元，其中境外总资产16.7万亿元；国有金融企业资产总额241.0万亿元，全国金融企业所投境外机构资产规模18.1万亿元。随着境外投资规模的不断扩大，境外资产监管的重要性也日益增加，因风险管理和内控缺失的问题愈发引起关注，加强境外国有资产管理、完善境外国有资产监管制度已成为提升国有资产管理水平的重中之重。  
   
本提示仅供事务所及相关从业人士在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则及注册会计师职业判断。提示中所涉及的检查范围、内容以及关注的风险点等，事务所及相关从业人员在执业中需结合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。  
   
为帮助注册会计师理解和把握国有境外资产检查工作的内容和实务关注要点，北京注协国际业务专业技术委员会做如下提示：  
   
一、国有境外资产检查的制度背景  
   
2011年，国务院国资委陆续出台了《中央企业境外国有资产监督管理暂行办法》《中央企业境外国有产权管理暂行办法》《中央企业境外投资监督管理办法》等多个文件构建境外资产监管体系，目的是为了进一步加强和规范中央企业境外投资行为，维护国有资产安全，实现境外国有资产保值增值。监事会是国资委加强境外国有资产监督的重要方面，对中央企业境外国有资产的监督检查以监事会相关办事处为主，采取集中重点检查和境外国有资产检查相结合的形式，通过公开招标方式选派会计师事务所协助检查工作。  
   
2018年9月，国务院办公厅将国有重点大型企业监事会职责划入审计署。2020年9月，国资委印发《关于深化中央企业内部审计监督工作的实施意见》提出，切实推进境外审计全覆盖、常态化，完善审计方式方法，配备具备外语能力、熟悉国际法律的复合型审计人员，探索开展向重要境外企业（机构）和重大境外项目派驻审计人员，根据工作需要可聘请境内外中介机构提供服务支持。可以预见，随着上述实施意见的推进，对境外资产的审计监督检查将全覆盖、常态化趋势发展，会计师事务所等中介机构的业务服务范围将进一步拓展。  
   
二、国有境外资产检查重要业务领域及检查要点提示  
   
国有境外资产检查，首先要总体了解被检查单位境外资产总体规模、投资方式、投资领域及地域分布情况；了解境外投资所在国家的法律法规，检查企业业务的合规性；了解被检查单位境外资产总体管控情况，是否制定并严格执行境外投资项目负面清单，是否结合自身整体发展战略制定清晰的国际化经营规划，境外资产的管控措施是否存在监管漏洞，相关管控制度是否得到有效执行等。有关国有境外资产检查主要方面的程序可以考虑如下：  
   
  （一）境外资产总体控制检查  
   
  1.获取被检查单位境外投资管控制度，对照相关境外投资规范，检查企业境外管控制度是否存在重大缺失。  
   
  2.获取被检查单位境外投资明细表，通过与审计报告、会计核算帐套数据进行比对，复核相关信息是否准确、完整。  
   
  3.审核境外投资明细表中的项目是否与被检查单位的主业相关，是否属于负面清单中禁止类的境外投资项目。  
   
  4.运用访谈程序，通过对企业境外投资主管领导、不同部门负责人的访谈，了解企业境外投资的运作过程、项目背景、投资效果等信息。  
   
  5.对照访谈了解到的信息、管控流程及关键控制点执行穿行测试程序。重点关注投资决策过程、资金筹措及运用过程、招投标过程、预算控制过程、境外人员管理等。  
   
  6.对被检查单位境外投资的总体盈亏情况进行分析，对于亏损企业和投资回报低于预期的企业，了解企业对重大无效、低效投资所采取的管理措施，检查企业是否履行职责采取应对方案避免或者减少亏损和降低国有资产流失风险。  
   
  7.对投资所在国的基本投资环境进行了解，结合企业提供的风险评估资料，了解相关境外资产面临的主要风险以及可能对项目未来运营造成的影响，检查企业是否有针对性制定风险防范措施。  
   
  8.检查企业是否建立了投资管理信息系统，是否对重大投资项目实施情况、投资计划完成情况以及境外资产管控总体情况进行有效追踪、分析、监测和管理。  
   
 （二）境外投资并购检查  
   
1.获取被检查单位境外投资并购项目的决策过程资料，包括但不限于：内部决策会议纪要及记录、申报文件、内外部批准文件、可行性研究报告、风险评估报告、尽职调查报告、审计评估报告等，关注是否存在未批先投、未评先投等情况，是否存在属于负面清单规定的禁止类项目，负面清单中特别监管类项目是否报国资委审核。   
   
2.对照会议纪要、记录，申报文件、批准文件中相同或相似条款的描述是否一致。   
   
3.检查内部决策过程中对项目风险的讨论是否得到了有效的解决或制订应对措施。    
   
4.检查项目涉及的风险评估报告、尽职调查报告、审计评估报告等中介机构提出的项目问题、潜在风险是否得到有效的应对。关注中介机构出具报告的主要假设条件是否符合当时的一般市场预期，主要参数来源是否准确合理。同时关注报告中是否存在限制使用条件或免责条款，这些条款是否构成了对报告可靠性的影响。关注对中介服务实际工作量的支撑文件。    
   
5.审查并购协议和公司章程中对股东会表决权的约定，董事席位分配、任命和决策权限是否能够合理保证企业的利益；审查并购协议中是否约定了额外的股东义务，如是否约定股东向境外项目提供股东贷款以及贷款义务是否对等，相关成本是否在确定收购对价时予以考虑。   
   
6.获取董事会、股东会会议纪要，检查股东和董事职责的履行情况，包括两类会议是否按章程约定正常召开、表决情况、决议的执行情况等。  
   
7.检查项目的自有资金比例、资金来源是否与投资方案、批准文件一致，取得的资金是否及时投入项目，是否存在挤占、挪用专项资金的情形。  
   
8.检查项目运作中重大事项决策是否符合境外当地法律要求，是否存在重大未决诉讼，分析诉讼形成的原因及可能带来的影响。    
   
9.检查企业是否对已完成的重大投资并购项目开展后评价形成评价专项报告；对比可行性研究报告、申报文件、批准文件中关于投资效益的描述，对比分析项目效益效果，对于存在重大差异的项目，分析是否存在产量、单价、折现率、汇率、税率、资本性投入、操作成本、损耗率、运营期限等显著的参数差异，揭示差异原因。    
   
  10.检查企业对收回境外投资的管理，是否存在利润长期留存境外。对于尚未汇回国内的利润，企业是否采取有效措施应对汇率变化、外汇管制等方面的风险。    
   
（三）境外工程承包及劳务检查程序  
   
1.工程承包管理  
   
(1)获取境外承包工程项目的基本情况，包括但不限于：承包项目的基本情况、分包转包情况、合同台账及具体合同、承包项目批准材料等。  
   
(2)现场检查承包项目的管理过程，与项目现场工作人员访谈了解项目实施情况，包括但不限于项目进展情况、是否存在停工、成本计量方式、工作流程、劳务用工人数等。  
   
(3)检查承包合同订立、变更、执行环节是否符合相关管控制度规定，程序是否合规。  
   
(4)检查承包合同中有关价款的制订依据是否合理，合同双方的权利义务是否恰当，是否存在不利于被检查单位的显失公允的条款。  
   
(5)检查工程分包、转包情况，程序是否符合规定，分包、转包企业资质是否符合项目要求，有无违反合同约定违规进行分包转包的情况。  
   
(6)检查工程项目是否存在质量问题和重大安全事故，是否涉及法律诉讼。  
   
(7)检查工程监理等类似职能机构或部门的设定情况，检查其工作成果资料是否与项目实际运转情况相吻合。  
   
(8)检查境外工程项目会计核算是否设立内、外两套会计账簿，了解设立两套账簿的原因，检查两套账簿之间是否存在重大会计差异，是否存在涉税风险。  
   
2.工程预算及结算  
   
(1)检查境外项目概预算执行情况，与概预算相比是否有超概算现象，如有需查明原因。  
   
(2)检查境外项目结算情况，与业主结算是否及时，施工过程中的索赔、变更洽商是否及时签订补充协议、价格是否合理。  
   
(3)检查项目分包结算是否及时、结算方式是否按照合同执行，抽查分包价格与总包价格进行对比，是否存在不合理情况。  
   
(4)关注境外项目佣金支付情况，佣金比例是否恰当。  
   
(5)检查合同结算环节是否具有相关的验收单据，是否记载了明确的工作量。  
   
(6)检查是否对合同盈亏情况进行定期的评估，是否存在亏损合同，分析亏损形成的原因。  
   
(7)对于建设期限长的合同，采取定量分析与定性分析相结合的方法，分析汇率、劳工、社会政治、利率、税收政策变化等因素导致的风险，是否得到了有效的识别和控制，是否对合同盈亏情况产生重大影响。  
   
(8)访谈企业内外部法律顾问，了解相关合同是否存在未决诉讼；与企业的财务顾问进行访谈，了解其是否存在未决的税务纠纷。分析这些诉讼和纠纷形成的原因及影响。  
   
3.工程劳务管理  
   
(1)分析劳务用工与耗用材料、动力等要素之间的关系，判断劳务量的记载是否合理。  
   
(2)现场检查劳务用工情况，通过现场访谈了解实际劳务用工人数等情况。  
   
(3)检查境外劳务用工的模式，了解相关境外监督政策，获取企业劳务用工人员花名册，与工资结算单据、岗位职责及规章制度、现场访谈了解信息等进行比对，分析劳务用工量是否合理，是否存在不合规情形。  
   
(4)检查境外劳务用工模式是否符合境内外相关监管政策，是否存在非法雇工，是否存在重大用工纠纷风险，企业是否采取有效措施防范相关风险。  
   
(5)检查境外用工涉及的劳务公司选取程序是否符合相关规定，检查中介公司的资质证明，分析中介公司是否具备相关资质及能力。  
   
(6)检查境外用工结算方式是否合规，资金流动与结算单据、合同约定是否相符。  
   
（四）境外采购及招投标检查  
   
1.获取境外重大采购及招投标项目明细和合同台账，抽取一定比例的样本，测试采购招标制度的执行效果。如查看采购方式（比选、竞价谈判、邀请招标、公开招标等）是否符合相关规定；是否按规定实施集中采购；采购管理机构组成及职责是否符cc合不相容职责分离原则；是否按规定执行采购计划和采购预算等。  
   
2.检查采购资金的来源及到位情况，是否经相关部门批准，是否存在资金缺口，分析招标行为的合理性、必要性。  
   
3.检查项目单位重大采购与招投标的组织管理情况，关注招标、评标、定标的监督制约情况。检查招标文件的编制和审批、招标代理机构选择、招标公告发布、评委选择、监督程序、开标过程记录、定标过程、中标通知书发出、合同签署等主要环节是否符合国家和公司管理制度的相关规定。  
   
4.逐项检查供应商及投标单位的资质情况，关注是否存在采取挂靠其他高等级资质企业的情况。  
   
5.检查供应商及投标单位的报价情况，确保项目单位选择的供应商及中标单位为最优单位。关注推荐候选人综合得分及价格的情况，分析原因是否合理。  
   
6.检查供应商及投标单位的最终中标价格，与实际结算价格进行对比，防止出现为中标而有意报低价格，然后以各种理由进行洽商和变更，从而增加货物或标的价格的现象。审阅所抽取样本的合同，检查供应商及投标单位的最终中标价格，与合同价格是否一致；进度款支付约定与投标书是否一致；合同主要条款是否与投标书一致。  
   
7.检查是否存在随意变更采购或招标内容，防止出现假招标的情况。  
   
8.检查投标程序与结果，关注是否存在擅自更改评标办法、随意变更中标单位的情况。  
   
9.检查采购审批人和投标委员会的人员组成情况，落实是否存在与投标人有利害关系的人员对采购和招投标进行审批或进入评标委员会。  
   
10.与参与采购及招标人员进行访谈，关注是否有反映招投标存在违规操作的情况，对反映的情况应给予高度重视并落实其真实性。  
   
11.检查中标人相关资质，检查实际供应商与中标者是否一致，现场检查并核对付款记录。  
   
12.将同一供应商在招标标准附近成交的采购项目汇总分析，确认是否存在化整为零，高价采购，利益输送行为。对比资产台账、招标台账、现场观察以及询问设备使用情况，分析是否存在将成套设备分拆采购情况。  
   
13.分析中标价格的合理性，对偏差较大的项目重点检查，是否存在高价围标，关注未中标供应商资质、背景、报价依据及评标过程，汇总分析招标项目的投标人、中标人情况。  
   
（五）境外融资检查  
   
1.获取并检查企业境外融资管控制度是否完整，是否针对境外融资特点、特殊风险制定了相应的管控措施。  
   
2.检查企业境外融资行为是否符合相应的制度规范，决策过程是否合规。  
   
3.检查企业境外融资方案是否设计得当，对境外融资的必要性、经济性是否进行了必要的论证，对融资风险是否充分识别并设计了相应的应对措施，对还款资金来源做出了恰当的安排。  
   
4.检查境外融资的资金流水是否与设计方案一致，是否及时、完整进行了恰当的会计核算。  
   
5.检查境外融资的资金使用是否符合相关的资金用途规定，是否及时用于境外项目投资，是否存在内保外贷，和境内关联主体之间核算担保事项。  
   
6.对比分析境内外融资成本，考虑政策、时间等特殊因素影响，综合分析企业的融资行为是否经济合理。  
   
7.结合境外项目现状，分析境外融资行为是否面临汇率、还款等方面的压力，资金成本是否得到了恰当的控制，是否符合预期。  
   
8.检查融资担保的情况，对子企业进行担保前是否履行了相应的决策审批程序；如为非全资控股企业，相应股东是否按股比对等承担担保责任，是否为其他股东的违规提供了连带担保责任。  
   
（六）境外资金管控检查  
   
  1.获取项目单位内控手册、风险控制文档、流程图、审批权限清单和岗位职责描述文件等，检查与资金相关的控制活动及流程，明确资金业务相应的审批权限及责任部门，确认被检查单位资金管控设计是否合理。  
   
  2.获取集团总部、境外公司金融衍生业务列表和其风险管理文件，审核金融衍生业务是否严守套期保值的原则，是否存在投机目的的金融投资。  
   
  3.与项目单位负责人、主管领导等相关人员进行访谈，了解资金管控措施、资金运行状况以及资金投资进度等事项。  
   
  4.对项目单位资金管控流程实施穿行测试，检查资金管控制度的执行情况。关注境外企业现金管理情况，是否存在持有大额现金及坐支现金的情况。  
   
  5.检查项目单位资金预算的执行情况，是否存在无预算、超预算支出。获取境外项目资金年度预算、月度预算（包括预算调整），检查是否按照制度的要求编制、调整预算，是否进行相应的审批；获取预算执行情况分析资料，检查是否按预算进行资金收付，预算外资金收付是否经过审批；查看项目资金的支付进度是否与预算相吻合；检查境外项目资金结余情况，查看资金结余是否合理，是否存在无效占用资金的情况。  
   
  6.检查项目单位专项资金的使用情况，资金支出是否符合规定的用途，资金监管账户是否符合相关规定。  
   
  7.对照资金流水、银行单据，检查资金收支是否与账面记载一致，是否存在“两张皮”的情形。  
   
  8.检查项目单位银行开户清单、对账单，必要时实施函证程序，检查银行账户的管理是否符合相关规定，是否存在账外户的情形。  
   
  9.检查项目单位现金的使用情况，针对大额现金交易，重点关注交易的实质，使用现金结算的合理性，检查资金审批手续是否齐全。  
   
  10.关注企业是否采取措施对境外项目资金进行统一的调度管理，是否明确境外项目存量资金限额，从而在集团范围内做到资金的有效利用。  
   
  11.结合对离岸公司的检查，检查资金在离岸公司、投资性主体中的沉淀情况，审查其资金沉淀的情况是否合理，结余资金是否有计划汇回，是否进行管理。  
   
三、国有境外资产检查一般常见问题和风险提示  
   
（一）出国费用管理不到位  
   
1.境外会议费支出超预算；  
   
2.住宿费、伙食费、公杂费等费用超标；  
   
3.部分费用支出较高且依据不足；  
   
4.出国人数过多和个别人员境外停留时间超核准天数；  
   
5.出国费用管理制度与财政部文件规定存在差异。  
   
（二）管理制度不健全  
   
1.未对日常经营活动制定相应的管理和考核制度；  
   
2.未建立系统性的境外资产管理制度。  
   
（三）财务管理与会计核算不合规  
   
1.收入确认不准确；  
   
2.存货管理不到位，存在账实不符；  
   
3.纳入技改项目采购的固定资产，如车辆直接计入“工程成本”未纳入“固定资产核算”；  
   
4.部分境外工作人员工资未纳入工资总额核算；  
   
5.海外投资保险费用核算科目不准确；  
   
6.个别项目支出未在预算范围内；  
   
7.股权投资和应收款项减值准备计提不足。  
   
（四）市场研判失误  
   
1.溢价收购项目持续亏损，股权面临减值损失；  
   
2.项目位于不稳定地区，项目进展缓慢或处于停滞状态；  
   
3.投资后项目发展前景不明朗，面临较大经营压力；  
   
4.对上游供应风险估计不足，如燃煤电厂面临供应受限；  
   
5.产能过剩、盈利能力下降。  
   
（五）未充分行使股东权利和管理职能  
   
1.治理层和高级管理层未派驻中方管理人员，也未委派一般常驻人员；  
   
2.股东理念存在差异，部分管理层意图难以落实；  
   
3.缺乏统一的部门或公司对集团内海外业务进行归口管理；  
   
4.受到股东协议限制，位于控股公司却未能行使管理职能。  
   
（六）外部工程审批程序不合规  
   
1.项目开工时间早于相关部门批复时间；  
   
2. 未经集团公司批复即开始项目前期工作，前期工作程序不规范。  
   
（七）资金管理不到位  
   
1.已经支付预付款，但在合同约定时间仍未开工；  
   
2.款项支付进度与合同规定不符；  
   
3.备用金借用金额过大，部分备用金存在使用与申请时用途不一致及归还不及时等现象。  
   
（八）项目管理不规范  
   
1.招标后大幅变更工程方案；  
   
2.建设项目施工单位不具备资质资格承接工程项目；  
   
3.项目未及时进行竣工决算，且工程资料保存不完整。  
   
（九）合同管理存在漏洞  
   
1.中标单位与合同签署单位不一致；  
   
2.合同付款比例与招标文件不一致；  
   
3.部分合同无签订日期；  
   
4.存在先提供劳务后签署合同的情况。  
   
（十）安全形势和政策的风险  
   
  1.因安全局势紧张导致项目存在财产安全等风险；  
   
  2.境外有效证件数量不足，可能带来法律风险；  
   
  3.项目所在国恐怖活动较多，遭遇暴力袭击不断攀升。  
   
   
 