**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2015]第9号—经济责任审计中的固定资产投资**

2015-12-07 13:13:04

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B1449465022072234.html

    重大固定资产投资项目属于国有企业“三重一大”事项，是经济责任审计的重点内容。任期内被审计单位固定资产投资决策过程、投资实施情况以及投资项目运行管理效果均应纳入审计范围。  
  
    本提示仅供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、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
  
在本提示中，经济责任审计专家委员会提示了固定资产投资审计范围、步骤和审计重点内容，同时针对经济责任审计中固定资产投资易出现的问题，按照投资决策、投资执行、投资评价三阶段以案例形式做如下提示：  
  
    一、固定资产投资审计范围  
  
    任期内所有固定资产投资项目均应纳入审计范围，如果投资项目较多，可根据情况进行重点筛选，选择条件包括但不限于：投资金额巨大项目、超期超概严重项目、未能按期投产项目、投产后未能达产项目、投产后亏损严重项目以及部分由二级子公司自主审批管理的建设项目等。  
  
    二、固定资产投资审计步骤  
  
    （一）审前调查，确定范围。收集固定资产投资项目相关资料，确定审计范围，编制固定资产投资项目名单。  
  
    （二）收集资料，检查分析。对投资项目的可研、立项、设计及相关批复，招投标程序、合同签订及执行情况，结合项目建设情况进行检查；检查财务账目凭证，根据项目完成进度，结合签订的合同，检查项目财务核算是否合规。  
  
    （三）现场勘查，核实情况。对工程项目现场管理、进度管理等进行现场查勘，对工程物资使用情况进行检查和抽盘，核实相关管理流程执行情况等。  
  
    （四）重点访谈，多方收集信息。对项目部、施工单位、监理单位、设计单位人员进行访谈，多方了解印证相关信息，核对多方提供数据及资料，查找可能出现问题的方面。  
  
    （五）充分利用专家意见。对于审计中涉及到的工程造价的专业领域，征求专家意见，必要时审计组应配备造价师或工程师，充分利用相关专业专家的工作成果，尤其是涉及到特殊工程（如隐蔽工程等）更需要借鉴专家意见。  
  
    （六）分析对比，客观评价项目。将项目实际执行情况，与可研、概预算等进行分析比对，结合竣工结算审核、财务决算审计等资料，检查项目是否根据建设项目概算列支有关费用，有无概算外支出项目，重点关注有无费用资本化，有无虚假数据、信息等问题，同时还要关注项目投资运行效果是否达到预期、存在的主要问题及成因，如项目进展缓慢、项目建成未投产、无法达到预定可使用状态等，并据此对项目做出客观评价。  
  
    三、固定资产投资审计重点  
  
    （一）项目管理模式及机构设置方面  
  
    1. 获取项目管理部批准成立文件，查看项目管理机构职能及分工等相关资料，了解项目管理模式，职责分工执行是否到位等。  
  
    2. 获取项目部安全、质量等关键控制岗位人员的执业资格证书，检查相关负责人员是否具有相关执业资格。  
  
    （二）可行性研究报告编制与审批方面  
  
    1. 获取项目建议书等立项资料，检查立项资料是否经适当审批。  
  
    2. 获取项目可行性研究报告，检查是否充分论证项目的可行性并按照规定权限审批。  
  
    （三）工程项目招标管理方面  
  
    1. 获取项目的可研批复文件和招标方案，检查企业招标方案内容是否完整，是否在可研批复后编制，是否经适当人员审批。  
  
    2. 获取招标过程中的其他文件，检查企业招标过程是否合规、合理、真实。  
  
    （四）项目设计编制方面  
  
    1. 获取项目设计单位选定审批记录，检查是否按规定选择设计单位并经审批。  
  
    2. 获取项目设计会议纪要、设计条件交底记录，检查会议纪要内容是否完整，是否进行设计交底。  
  
    3. 获取批复的项目可研报告与设计方案，检查设计是否依据批准的可研报告编制。  
  
    4. 获取项目设计方案的审查意见和批复文件，检查项目设计方案是否按规定上报审批。  
  
    5. 如果项目设计方案产生变更，获取项目设计方案变更资料，检查是否规定程序报批后执行。  
  
    （五）施工图设计编制组织与审核方面  
  
获取项目的施工图交底记录、会审会议纪要，检查建设单位是否组织设计单位、施工单位、监理单位进行技术交底；检查企业是否提请相关部门召开施工图会审会议，会议纪要的法定要件是否齐全。  
  
    （六）开工准备管理方面  
  
    1. 获取项目行政许可批复资料，检查是否依法取得用地、规划等行政许可，是否完成环保、安全、职防评价。  
  
    2. 获取已签订的外部配套生产条件协议等相关资料，检查企业是否在完成前期准备情况下，进行开工建设。  
  
    3. 获取项目开工报告，检查项目有无按规定编制并取得正式审批的开工报告。  
  
    （七）工程建设与控制方面  
  
    1. 获取项目监理和建设计划，检查是否经过建设单位审核审批。  
  
    2. 获取工程监理合同、监理检查、签字记录，检查监理工程师是否按规定对工程进行监理。  
  
    3. 查阅制度，获取工程变更签证单、重大工程变更审批记录，检查企业是否制定工程变更管理规定，发生变更时是否按规定程序审批。  
  
    4. 获取工程施工进度报告，检查是否按规定编制工程进度报告。  
  
    5. 获取中间交接资料和质量监督意见书，检查项目中间交接，是否共同签署工程中间交接证书及其附件，工程质量监督机构是否签署监督意见。  
  
    （八）生产准备与试车方面  
  
    1. 获取生产准备工作纲要，检查是否按规定及时编制生产准备工作纲要。  
  
    2. 获取需要进行联动和投料试车项目的试车方案，查阅管理制度，检查试车方案和管理制度是否按规定进行编制并审批，是否报相关部门备案。  
  
    3. 获取试车工作的总结和备案资料，检查是否按规定及时编制试车工作总结。  
  
    （九）财务核算方面  
  
    1. 获取技术及管理部门确认意见及固定资产估价入账凭证，检查固定资产估价入账是否按相应的确认意见进行。  
  
    2. 获取企业在建工程会计核算资料和减值分析资料，检查企业是否按照会计准则及相关制度对项目进行核算，定期进行减值分析及测试。  
  
    3. 存在减值时，获取计提减值准备相关的记账凭证和审核批复的减值资料，检查有无及时计提减值准备，减值事项是否报上级相关部门审核审批，企业是否根据批复及时进行账务调整，记账凭证是否经不相容岗位人员稽核。  
  
    （十）竣工验收与财务决算方面  
  
    1. 获取生产考核评价报告和生产考核总结，检查企业是否按规定时间进行生产考核，考核报告是否由参与考核的各单位签字，检查重点工程的考核评价报告和生产考核总结报告是否报相关部门备案。  
  
    2. 获取项目竣工决算报告、竣工决算审计报告，检查企业是否按规定进行竣工决算和竣工决算审计。  
  
    3. 获取项目各类专业验收报告，检查企业是否按照规定组织进行各类专业验收。  
  
    （十一）投资执行考核、项目后评估及档案管理方面  
  
    1. 获取企业对工程项目的后评估结果，检查其评估的各个方面是否能反映工程运行的整体情况。  
  
    2. 获取工程项目档案资料，检查是否按规定进行收集、整理。   
  
    四、固定资产投资审计常见问题及审计方法  
  
    （一）投资决策方面  
  
    1. 常见问题  
  
    （1）投资项目先建后批，审批程序不规范。  
  
    （2）拆分项目规避上级单位审批。  
  
    2. 案例  
  
    （1）投资项目先建后批，审批程序不规范。ABC公司离子膜烧碱、PVC树脂于2012年3月、7月两次向其总公司提交开工请示报告，未予以批复，项目实际于2011年7月25日已经正式开工。ABC公司4万吨三聚氰胺项目于2013年3月开工建设，而该项目在次年2月15日才取得总公司对该项目初步设计的批复，开工时间早于批复时间。  
  
    （2）拆分项目规避上级单位审批。某集团公司总经理任期内，固定资产投资项目众多且规模较大，审计发现二级子公司ABC公司，为了规避投资概算1亿元以上项目需报集团公司审批的规定，将2013年计划投资1.99亿元建设的甲醇项目拆分为投资概算9,928万元联醇及投资概算9,981万元甲醇两个项目，规避了上级单位的审批。  
  
    3. 审计方法  
  
    常见的审计方法包含但不限于：  
  
    （1）取得项目审批资料，核对项目审批流程，查看项目上报时间、审批时间以及具体实施时间；  
  
    （2）取得项目资料，检查项目实施具体内容，重点关注工程项目内容相似、临界审批金额、实施时间相同、实施人员相同等疑似项目。  
  
    （二）投资执行方面  
  
    1. 常见问题  
  
    （1）无项目管理建议书、项目可研报告等，存在边设计边施工的问题；  
  
    （2）招标程序不合规，合同签订不规范；  
  
    （3）项目管理存在管理制度不健全、项目资料不完整、档案管理不到位等问题；  
  
    （4）达到预定可使用状态未及时转增固定资产；  
  
    （5）试车收入确认、费用性支出资本化、利息资本化等财务核算不规范，影响资产核算准确性。  
  
    2. 案例  
  
    （1）无项目管理建议书、项目可研报告等，存在边设计边施工的问题。ABC公司烧碱和聚氯乙烯装置项目、甲苯、离子膜烧碱等项目无管理建议书，未编制项目可研报告，开工前施工图纸不完整，在施工过程中设计变更频繁，存在边施工边设计的情况，导致项目成本增加，项目工期、质量以及总预算不可控等问题。  
  
    （2）招标程序不合规。ABC公司A产品项目总包给甲设计院，合同价格1200万元，达到公开招标额度，未进行公开招标。ABC公司B产品项目招投标过程中有4家单位参与投标，开标前有3家单位主动弃标，该公司直接将未弃标的一家单位确定中标单位，未进行重新招标的程序。ABC公司2011-2013年度大部分工程项目和中小修理支出均由该公司股东的下属单位进行施工和修理，虽然履行了招标程序，但是审计人员在查阅招标文件中发现，招标代理公司为其母公司所属招标公司，评标组组长由ABC公司派出代表担任，投标单位多为该公司母公司控制的企业，存在形式招标的可能性。  
  
    （3）合同签订不规范。ABC公司甲醇项目存在合同价高于中标价的情况，如：氧气装置设备招标确定甲公司为中标人，中标价为280万美元，签订合同金额287.6万美元；空分装置设备招标确定乙公司为中标人中标价为4,997万元，合同金额为5,120万元。  
  
    （4）项目管理存在管理制度不健全、项目资料不完整、档案管理不到位等问题。ABC公司多个工程项目过程管理不完善，如：污水处理项目无概算、初步设计、招标方案及集团审批文件，无设计方案审查意见和批复文件，且工程进度、投资计划无审批，设计图交底记录不完整，工程项目档案资料归档不及时，不完整。甲苯工程未获取项目设计单位选定的审批记录、设计条件交底记录、项目验收报告、中间交接资料和质量监督意见书、生产准备工作纲要、试车方案及管理制度，以及试车工作的总结和备案资料，项目行政许可无批复，未提供外部配套生产条件协议等相关资料，无质量监督注册通知书等。  
  
    （5）达到预定可使用状态未及时转增固定资产。ABC公司A产品项目于2009年3月获得其集团批复，预计总投资10.11亿元，项目建设期24个月。该项目于2010年12月开工建设，多个子项目工程陆续完工，于2012年底达到预定可使用状态。截至2014年底，项目完成总投资7.7亿元，其中已转固2.39亿元，在建工程科目仍挂账5.32亿元，转固不及时。  
  
    （6）费用性支出资本化，影响资产核算准确性。ABC公司2012年11月A产品项目已达到预定可使用状态，已预转固厂房和关键设备6.35亿元。但2014年1月又将其中的设备投资3.96亿元转回在建工程，并将2014年部分生产领用原材料及分摊的制造费用等以试车经费名义计入在建工程，合计金额1.68亿元。根据生产车间提供资料，2013年A产品总产量达127.91万条，产品合格率达98.64%，因此2014年计入在建工程的试车经费缺乏依据，影响当期生产成本核算准确性。  
  
    3. 审计方法  
  
    常见的审计方法包含但不限于：  
  
    （1）核对管理建议书、可研报告、初步设计等前期资料出具及论证时间，开工前是否已经取得图纸，关注实施过程中设计变更数量、内容及原因；  
  
    （2）取得合同台账抽取达到招标金额的合同，索取招投标资料，审核招标文件、投标文件以及评标过程记录、中标通知，审查合规性；  
  
    （3）抽取重点合同，查看合同签订审批流程是否合规，与招投标范围、金额、具体标准是否相符，合同签章是否规范等；  
  
    （4）取得项目管理制度及归档资料清单，抽查项目档案，按照清单内容逐项核对归档及时性、完整性，检查过程控制是否到位；  
  
    （5）取得项目竣工验收资料、试车试运行资料，确认投入使用时间，比对转增固定资产时间，测算计提折旧金额；  
  
    （6）取得在建工程明细账及凭证，查看计入项目成本的各项支出，检查是否存在资本性和费用性支出不清晰不准确的情况；根据工程进度、竣工时间等测算资本化利息计算是否准确等。  
  
    （三）投资评价方面  
  
    1. 常见问题  
  
    （1）项目概算编制不严谨、支出控制不严格，导致超概算；  
  
    （2）前期论证不充分、资金短缺、设计不合理、管理及实施不规范，导致项目停建或投产后效益不佳，甚至项目失败造成投资损失。  
  
    2. 案例  
  
    （1）项目概算编制不严谨、支出控制不严格，导致超概算。ABC公司真空制盐项目由于概算编制不严谨，导致项目经多次调整后仍超概算。2012年，该项目开工建设，投资概算2.63亿元，2013年投资概算调整为2.92亿元，2014年投资概算调整为3.2亿元。2015年3月项目完工投产，暂估转入固定资产3.7亿元，超过初期概算1.07亿元，超概比例达到40.68%。截至现场审计结束日，该项目尚未办理竣工决算。  
  
    （2）前期论证不充分或资金短缺，导致项目停建或投产后效益不佳。ABC公司投资聚氯乙烯项目效益低下。2010年6月，ABC集团开始投资47.96亿元建设PVC项目。项目建成投产后效益较差，导致企业整体效益下降，2011年至2014年，ABC集团累计亏损1.07亿元。主要原因一是行业管理经验不足，缺乏PVC领域专业人才，项目建成后长期人机磨合不到位；二是PVC项目前期设计不合理，设备不配套，造成投产后设备故障较多，增加了企业运营成本。截至2014年末，PVC项目累计发生各项修理费8,569.13万元；三是由于国家房地产政策性调控等原因，PVC产品国内产量相对过剩，该项目实际产能仅占设计产能66.28%，导致产品单位成本较高。此外，企业地处西部、贷款投资等导致的运输成本和财务成本较高等因素进一步削弱企业盈利能力。  
  
    （3）由于调研论证不充分、设计不合理等原因，建成后未投产或投产后未达到预期效益。ABC公司纯碱项目2009年8月动工建设，截至2012年6月末已投资19.36亿元，预计年利润总额3.67亿元。2011年8月项目开始试运行，2012年6月项目仍处于试生产阶段。因主要原材料价格大幅上涨，导致试生产已累计亏损0.51亿元。ABC公司氯酸钠项目2008年7月开工建设，总投资2亿元，2009年9月完工并具备试生产条件，但此后因市场变化造成产品售价与成本倒挂，导致项目2011年10月才开始投产。截至现场审计结束日，已累计亏损2,859.99万元。ABC公司2009年12月购入一套意大利浓缩洗衣粉生产线，因日化产品市场变化等原因，生产线一直未安装，截至2011年末，该生产线账面价值1,165.56万元，已计提减值准备173.55万元。  
  
    （4）可行性研究不充分、管理及实施不规范导致技改项目失败或未达到预期目标。任职期间，XX同志主要决策并实施了A产品技术改造、B产品装置节能减排技术改造、4000吨C产品技术改造及D产品技术改造等四个项目，经检查，上述项目普遍存在可行性研究不充分，管理混乱等问题。如：A产品技术改造项目失败。根据ABC[2010]第33号会议纪要，ABC公司开始进行A产品生产工艺改进技术的可行性研究。A产品技术改造项目于2011年2月立项。合作方为D公司，技术与设备均由其提供。项目开工时间2011年3月，完成时间2011年4月底。2011年6月由公司企业管理部、安全环保部、生产管理部、技术中心、技术管理部等对该项目进行工程验收，试车结果显示萃取塔无效运行，产品收率低，其主要原因为合作方技术存在问题，目前该项目处于闲置状态。截至2012年4月30日，该项目投资344.91万元。该项目未编制可研报告，未进行充分调研论证及设计，最终因合作方技术问题导致项目失败，投资形成损失。  
  
    3. 审计方法  
  
    常见的审计方法包含但不限于：  
  
    （1）测算项目实际成本，并与项目预算进行比对，对超概算项目进行原因分析；  
  
    （2）了解项目实施进度和运营情况，取得项目投产后财务收支资料，核对是否达到预期效益，对于停工、停产或未达产项目进行原因分析，如：地方政策、技术工艺、设计论证等方面的原因导致。  
  
  
 