**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2017]第8号—经济责任审计中固定资产处置问题**

2017-12-21 09:43:30

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B151382057838412.html

   
    任期内国有资产是否保值增值是国有企业经济责任审计的重点内容之一，通常固定资产处置环节中的不规范行为，往往也是造成国有资产流失的原因之一。因此，任期内的重大固定资产处置清理或发生清理损益等情况，一般都将是审计人员的关注重点。  
    本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执行社会组织审计业务时参考，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的职业判断。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。  
    对于经济责任审计中，固定资产处置过程容易出现的问题，经济责任审计专家委员会通过对一些典型案例的分析做出如下提示。  
    一、审计关注重点  
    对于国有企业经济责任审计中重大资产处置，注册会计师可以从以下方面进行关注，发现和查找问题。  
    （一）使用部门或保管部门是否填写资产处置申请，申请上应注明固定资产编号、名称及处置原因，由部门负责人审批。  
    （二）资产管理部门负责审核资产处置申请单，考虑资产是否可通过维修或调用发挥作用，若必须处置，应考虑是否可以出售，并由资产管理部门负责人在处置申请单上签署意见。  
    （三）根据实际情况制订管理层的审批权限，以正式文件形式下发各部门。资产处置申请单应报相应管理层按资产出售及报废的审批权限审批。  
    （四）出售、出租、变卖固定资产，由资产管理部门进行价格磋商，并将价格磋商记录与结果在处置申请单上注明。数量、金额达到一定标准需要选择采用竞争性谈判、询比价或招标等方法确定处置价格及客户。  
    （五）是否由独立于资产管理部门的管理层人员（如财务部负责人）综合考虑资产的账面价值及出售价格，在资产处置申请单上签字。资产管理部根据经批准的资产处置申请单对资产进行处置，处置申请单及相关资料应及时报财务进行账务处理。  
    （六）出租申请编制和审核，办理固定资产出租或出借时，相关管理部门是否提出出租或出借的申请，写明申请的理由和原因，并由相关授权人员和部门对申请进行审核。 签订出租合同审核通过后是否签订出租或出借合同，明确合同双方的具体情况，出租的原因和期限等内容。   
    （七）出售申请提出和审核，固定资产出售时，资产使用部门是否提出出售申请，说明出售的原因及出售固定资产的名称、型号、数量等内容，并由管理部门对申请进行审核。  
    （八）价值评估固定资产出售之前是否对其价值进行评估，并出具固定资产评估报告，审查固定资产出售的表单，是否经过相关部门审核，是否为不可用或不再用资产，是否进行合理的会计处理。是否未进行招标出售，低于可收回金额进行出售。  
    （九）关联交易和处置定价控制企业是否加强对固定资产处置的控制，关注固定资产处置中的关联交易和处置定价，防范资产流失。  
    二、需索取的资料  
    审计人员开始现场审计前，需被审计单位针对固定资产处置情况准备如下（但不限于）相关资料：  
    （一）企业内部固定资产管理制度及职责分工；  
    （二）固定资产盘点表；  
    （三）固定资产增减情况变动明细表；  
    （四）固定资产明细账、固定资产实物台账；  
    （五）固定资产处置申请报告及审批表；  
    （六）固定资产技术鉴定审批表；  
    （七）使用保管人对于盘盈、盘亏情况说明材料；  
    （八）盘盈固定资产的价值确定依据（同类固定资产的市场价格、类似资产的购买合同、发票或竣工决算资料）；  
    （九）单项或批量数额较大固定资产的盘盈、盘亏，企业难以取得价值确认依据的，需提供社会中介机构出具的估价报告；  
    （十）盘亏情况说明。单项或批量金额较大的固定资产盘亏，企业要逐项作出专项说明，由社会中介机构进行职业推断和客观评判后出具经济鉴证证明；  
    （十一）根据审前调查情况，需要提供的其他资料。  
    审计人员进场之后，根据提供上述资料情况以及审计事项可追加所需资料。  
    三、案例分析  
    （一）固定资产报废拆除程序不合规  
    1. 案例背景  
    某年5月，经批准，A集团公司二级子公司甲企业建设熟料新型干法水泥生产线项目。该项目需在原有土地上，淘汰拆除原落后生产线。原生产线原值5000万元，净值2000万元。甲企业在老生产线报废处置前，未按A集团公司要求上报审批，未按要求聘请有资质的评估机构进行资产评估，仅就厂房拆除部分做了工程预算，且未能提供资料设备价格估算。  
    当年7月，甲企业将老线设备、厂房及其他建、构筑物等拆除事项，分为A、B、C、D、E、F六个标段进行招标。招标书发出时间为7月10日，开标时间为7月18日。  
    （1）A标段为老线设备拆除，中标单位为某建筑有限公司，合同款项760万元由该公司委托孙某某个人账户中支付，甲企业未向该建筑有限公司开具发票。  
    （2）B—D标段为厂房及建、构筑物拆除处置，中标价格为270万元，实际执行价格为0元。  
    （3）E—F标段为设备拆除处置标段，中标价格为880万元，实际执行价格为760万元，中标价格与实际收到价款相差120万元。公司提供资料及相关人员解释，原因是钢材降价所致，未签订补充协议，未收取违约金。  
    （4）在合同执行过程中，C标段中标人某爆破拆迁有限公司于11月24日将该工程转让给A标段中标人某建筑有限公司。甲企业将收到的工程款及保证金90万元退还给某爆破拆迁有限公司。  
    2. 问题分析  
    处置程序不合规。根据A集团公司固定资产管理制度规定，处置单项或累计原值超过500万，净值超过100万元的资产需报集团公司进行审批。甲企业报废资产原值、净值均超过集团规定，但未执行上报审批程序；固定资产整体拆除应进行资产评估，甲企业未进行评估；招标公告公示期少于20日。  
    招标程序及合同执行不合规。合同价款发生重大变化未签订补充协议，未及时终止原合同，导致经济损失；合同存在违规转包现象，甲企业未及时制止并追究责任，且在发生违规违约的情况下退还保证金。  
    3. 审计应对  
    （1）了解任期内是否存在重大资产处置，锁定关于重大资产处置的审计范围，取得相关资料。  
    （2）取得被审计单位及被审计单位上级单位的资产处置相关制度，明确审批上报权限和范围，查看处置程序，重点关注资产评估、处置价值确定、固定资产技术鉴定、处置审批上报等方面内容。  
    （3）根据审批要求，检查处置执行程序，关注招标程序是否规范，投标企业是否具有相应资质，判断中标结果的合理性；关注合同签订程序和时间、合同执行情况、回款渠道和时间、发票开具情况，关注回收废旧物资登记情况，关注账务处理。  
    （二）固定资产丢失处置不及时  
    1. 案例背景  
    审计盘点发现，A集团公司三级子公司乙企业盘亏奥迪小轿车一辆。经查，该车辆于12月被盗，原值50万元，净值22万元。经了解得知，该车辆是乙企业副总经理违规将车辆于公休日开回家中，停放在小区外被盗丢失，乙企业已经向公安机关报案。  
    2. 问题分析  
    该车辆在非工作日开回家中被盗，不符合公车使用管理规定；该车辆盗抢险到期尚未及时续保，无法获得保险赔偿，且车辆报案后未能破案追回，将给企业造成直接经济损失22万元；截止任期末，该事项尚未进行账务处理，导致账实不符；重大事项未及时上报，财务、资产管理及分管领导不知情，未对责任人进行责任追究和处罚。  
    3. 审计应对  
    经济责任审计中，固定资产监盘是规定程序。一般采用抽查监盘，取得固定资产卡片后，可随机抽取、可重点抽查，大多数情况对房屋、土地、大额设备等进行重点检查，发现账实不符需追查原因。上述案例就是在经济责任审计监盘过程中发现资产盘亏，进而得知车辆丢失及处置程序不合规。被盗资产核销需要提供报案资料、结案证明、当事人情况说明、保险索赔资料和赔偿金到账证明、会议纪要（集体决策的奖惩决议）、处罚收入、账务处理的记账凭证等。  
    （三）固定资产出售价格有失公允  
    1. 案例背景  
    任期内，A集团主要控股企业丁公司处置固定资产房屋一套形成损失55万元。该房屋位于某商品住宅小区，是丁公司于2003年购买的一处106平米的三室一厅住宅，用于职工周转住房，合同价格70万元，计提折旧10万元，净值60万元。3月，经丁公司领导班子集体决策将该套住房以房改房的价格销售给该公司总经理，但未报经总公司审批。收取该公司总经理个人交回的房屋销售款5万元，并以职工房改房销售的名义办理了房屋产权转让手续，账面形成营业外支出55万元。  
    2. 问题分析  
    经核实，丁公司总经理已经在原单位享受了房改房政策房屋一套，面积达到本人级别相应的面积标准，不应该再次享受以房改房价格购买住房的政策。经查询，该住房任期末市场价格已经达到800余万元。丁公司5万元的处置价格明显有失公允，造成国有资产流失。同时，丁公司处置超过50万以上固定资产未报集团公司审批，不符合集团公司关于国有资产处置的审批程序。  
    3. 审计应对  
    对于因固定资产处置导致的营业外支出应引起审计人员的高度重视。应进一步追查处置资产的情况，复核固定资产处置程序，确认损失形成的原因、金额，分析资产损失责任。  
   
    附录：与固定资产处置相关的制度依据  
       1.《企业国有资产评估管理暂行办法》（国资委令第12号）  
       2.《企业国有产权无偿划转管理暂行办法》（国资发产权[2005]239号）  
       3.《关于企业国有产权转让有关事项的通知》（国资发产权[2006]306号）  
       4.《中华人民共和国企业国有资产法》（主席令[2008]第5号）  
       5.《中央企业资产损失责任追究暂行办法》（国务院国资委令[2008]第20号）  
       6.《企业国有产权无偿划转工作指引》（国资发产权[2009]25号）  
       7.《企业内部控制应用指引第8号——资产管理》  
       8.《企业国有资产监督管理暂行条例》（国务院令第378号）  
       9.《企业国有资产交易监督管理办法》（国务院国资委、财政部令[2016]第32号）  
 