

# 浅谈国有企业资产清算审计

张巧年

(武昌工学院 湖北武汉 434100)

**【摘要】**2015年11月10日,习近平在中央经济工作会议中指出:“在适度扩大总需求的同时,着力加强供给侧结构性改革,着力提高供给体系质量和效率”,并将“去产能、去库存、去杠杆、降成本、补短板”设置为五大结构性改革任务。国务院总理李克强在2016年3月召开的第十二届全国人大第四次会议上进一步提出,要“采用兼并重组、债务重组和破产清算等措施,积极稳妥地处置“僵尸企业”。随着改革的深入,大型国有企业采取撤销或关闭等方式,对其下属竞争优势不明显、扭亏无望的子分公司进行处置,从而实现企业内部生产要素的重新配置,增强企业对外竞争能力和抗风险能力。对于国有企业处置清理其下属“僵尸企业”,我们认为对其进行清算审计时要区别于私营企业,需保护国有资产的安全与完整,不受任何机关、团体和个人的干涉,保证其独立性。

**【关键词】**国有企业;国有资产;清算审计

**DOI:** 10.18686/jyyxx.v3i7.50510

## 1 国有企业资产清算审计的特点

国有企业资产清算审计是指无法恢复元气、高度依靠政府补贴和银行续贷维持生存和经营的国有企业,因国家提出供给侧结构性改革等政策而宣布终止经营,并成立清算组对该国有企业清算期间的资产变现和债务清偿等情况进行审计,以确保清算活动的合法、公正、公开,并对清算结果发表合法、公允的审计意见。

### 1.1 企业资产清算审计的特点

第一,企业清算必须具有按照法律法规程序的立项批文。立项批文是指以文件形式针对是否建设的批复文件。审计立项是审计工作前写的审计项目,要求定位确定审计目标,根据重要性水平对是否需要执行做一个取舍。

第二,企业对债权债务清算偿付的登报公告,即清算公告。在清算开始前,清算组以电话、信件、传真、邮件或在报纸上公告等形式通知债权人,在规定时间内向清算组申报债权。

第三,成立债权委员会确认清算的资产计价和资产分配方案:清算资产计价一般有三种方式:(1)按账面价值计价。根据清算开始日经清查的各项财产的账面价值计价,实际上仍然是按实际成本计价,这种方法一般适用于公司合并、分立时的清算。(2)按完全重置价值计价:将企业解散日经清查落实的财产按目前的生产条件和市场价格计算重新购置的价值。由于各项资产的完全重置价值可能会高于或低于原资产账面价值。因此会形成公司清算的收益或损失。这种方法主要适用于公司因被其他企业兼并而进行的清算。(3)按可变现净值计价:在规定的清算期间内能够将各项财产出售、转让取得现金的价值。这种方法主要适用于公司因破产或解散而进行的清算。

第四,企业终止经营时的会计报表及财产清册移交清算委员会(或清算领导小组)。根据最高人民法院《关于

适用公司法若干问题的规定(二)》第8条规定,人民法院受理清算案件,应当及时指定清算组成员。清算组成员可以从下列人员或者机构中产生:公司的股东、董事、监事、高级管理人员;依法设立的律师事务所、会计师事务所、破产清算事务所等中介机构;依法设立的律师事务所、会计师事务所、破产清算事务所等中介机构中具备相关专业知识并取得执业资格的人员。

第五,企业清算期,由清算委员会(或清算领导小组)对财产进行清算后编制清算期的资产负债表、财产分配表,申请清算审计。

第六,清算审计的目的是对清算组自开始清算至清算结束时的清算期的清算资产负债表、清算损益表和清算财产分配表的合法性、公允性发表审计意见。

### 1.2 国有企业资产清算审计的特点

#### 1.2.1 保护国有资产的安全与完整

国有企业在进行资产清算时,需保护国有资产的安全与完整,不受任何机关、团体和个人的干涉,保证其独立性。

#### 1.2.2 国有企业的清算重点是核实企业资产状况

2018年11月29日,安徽省太和县人民政府审计局对如何开展国有企业资产清算审计予以解答:根据《中华人民共和国公司法》第十章“公司解散和清算”的规定情形,因企业终止原因的不同,所使用的法律手段和清算程序不同,因此清算审计的审计程序、审计方法、关注的重点也有所不同。企业资产清算审计重点是核实企业资产状况,主要从以下几个方面入手:

- (1)重点核实货币资金;
- (2)清查、核对实物资产;
- (3)核查债权的真实性;
- (4)查实无形资产、递延资产及在建工程等资产类

科目列账依据等。

### 1.2.3 国有企业清算审计的法律规范

《中华人民共和国企业破产法》和《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》都是专属于国有企业清算审计时的法律规范,其他企业的清算办法主要依据《公司法》的第八章进行。

## 2 国有企业资产清算审计存在的问题

近年来,大型国有企业采取撤销或关闭等方式,对其下属竞争优势不明显、扭亏无望的子分公司进行处置。但在实际操作的过程中,清算程序因缺乏有效的监督而成为某些资本家瓜分蛋糕的机会。而侵吞国有资产的现象,一方面会造成国有资产的大量流失,另一方面会引起国有企业员工因享受的权益过低或权益获得不及时而出现集体抗议,对社会造成不利影响。而如何使得国有企业资产清算程序变得透明且具有说服力,让享有权益者的利益不受损害,成为审计人员在审计时要关注的重点之一。本文将从审计的角度探讨一下国有企业在资产清算过程中存在的问题,并分析相应的解决方案。

### 2.1 国有企业清算审计共性问题

#### 2.1.1 财务资料不全,信息不对称

由于国有企业进行清算审计大多是为了对其下属竞争优势不明显、扭亏无望的子分公司进行处置,这类子分公司成立时间久远,停止经营的时间也很长,难以保证资料的准确性和完整性。资料之间所反映的信息可能会截然相反,同时也因材料不足无从查证。

#### 2.1.2 缺乏沟通,相关部门单位配合度低

被审计单位的交接人员因为不了解清算组的法律地位和调查工作的性质,对其审计人员的工作支持度低。对于那些年代久远、难以查找的资料,财务人员的配合度更低。

#### 2.1.3 清算基准日的时点设定不恰当

清算组考虑的是以停止经营的时点来确定清算基准日,但没有考虑到审计工作开展的难度,以停止经营期为基准日的审计报告无法清理往来款项及变现资产,将造成金额较大的清算损失。

#### 2.1.4 审计人员过度追求职业谨慎

如果审计人员在审计过程中过度追求职业谨慎,可能面临审计过度或审计不足的两难抉择。由于国有企业清算审计的特殊性,被审计单位提供的财务资料可能存在问题,审计人员认为审计责任过重且时间有限,因此开展清算审计的过程中过度追求形式上的审计程序,只要被清算单位作出承诺,冗杂的业务事项能推则推,导致审计不足。或者审计人员要求过于严格,投入大量的审计资源,追加更多的审计程序以保证审计报告的质量,导致审计过度。在经过一系列审计程序后,缺少审计人员应有的职业判断,尽管审计技术和手段越来越先进,但真正会“望、闻、

问、切”的审计人员越来越少。

#### 2.1.5 清算工作量大

国有企业清算审计不同于一般报表审计,审计人员应该对所有的债权债务实施清查程序,而不是抽查程序。对于那些资产情况复杂的国有企业,通常要花几个月才能出具报告。在进行固定资产和存货的清算程序时,因为“僵尸企业”的实物资产大多数是上世纪八九十年代引入的,产权证明缺失、相关税费缴纳情况未知,所以贸然处置可能会导致变现金额无法清偿税费及相关债务问题。

国有企业清算审计的工作量本就比传统审计的工作量大、程序繁琐。所以对于不太熟悉清算审计过程的实习生来说,需要面临更大工作量的清算工作,导致效率会更低,严重时会导致清算进度。

#### 2.1.6 发函难度大,回函率不高

一般而言,审计人员先通过电话等方式联系债权债务,初步确定联系方式的准确性及往来款项的存在,然后再实施函证程序。但对国有企业进行往来款项清算时,因为款项发生时间久远,被函证单位可能因改制等各种原因已不存在,或者无法获知债权债务具体名称(财务人员记账时,通常会简写公司名称)、联系人、联系电话和公司地址,导致无法发函。即使发函成功,被函证单位也会因为交易年代久远而不允理睬。

#### 2.1.7 法律规定不规范

目前,由于企业清算审计缺乏相关执业程序规范和审计标准,清算审计人员各行其道,无法避免随意性,难以保证审计证据的质量和效果。尽管《破产法》及《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》都是针对国有企业的,但相关法律法规仍在试行检验阶段,存在一定法律漏洞,所以法律制度还有待完善。审计人员的清算方法多半依赖企业章程规定,而这些规定的规范性、公正性很难保证,很难满足实际清算中所需要的要求。因此,为维护清算企业债权人的合法权益,相关部门健全与完善清算法律法规及会计审计制度迫在眉睫。

### 2.2 禾土公司清算审计存在的问题

#### 2.2.1 禾土公司基本状况

农业集团与港新公司于1998年2月27日签订了关于合作成立禾土公司的合作合同,并于1998年12月8日向工商行政管理局注册登记成立。禾土公司系中港合作经营的国有企业,公司注册资本360万美元,全部由港方出资,中方以B基地3.2万亩水面作为合作条件,协议经营期30年;公司经营范围:养殖、销售畜禽、水产品;观赏农业;园林绿化工程及相关的配套服务。

#### 2.2.2 禾土公司清算准备工作

2018年6月25日,双方合作经营近20年,由于近年持续亏损,经集团公司董事会研究决定提前解散,委托新农建公司对禾土公司展开清算工作。2019年2月22日,

禾土公司清算小组在工商备案成立,清算工作正式启动。2019年4月9日,禾土公司清算组在日报刊登了《公司清算公告》。

禾土公司清算费用及清算基准日一直无法落实,造成清算工作一直无法推进。在2020年7月8日清算会议上,初步商议由新农建公司垫付清算费用并将《框架协议》约定的转让基准日,后经新农建公司向集团公司报备后,清算组成员签署了会议纪要确定了清算费用及清算基准日事宜。清算组聘请会计师事务所签订协议后进行后续审计工作。

### 2.2.3 禾土公司清算审计问题分析

#### 2.2.3.1 清算基准日问题分析

清算组确定的清算基准日为2010年12月31日。

根据工商查询,目前禾土公司尚属于存续公司,2014年本部还发生了部分业务,与2010年12月31日作为清算时点相矛盾。如果站在2010年12月31日时点,很多往来款项可能会收回或支付,固定资产及无形资产还存在价值,这些都不能全额计提损益,并且银行对账单等财务资料也不存在大量遗失的情况;而站在2020年为清算基准日的角度,很多往来款项无法收回或无需支付,原来的固定资产或无形资产已经无价值,而这些无价值、无需收付的资产都是可以全额计提损益的。

清算基准日的时点不同,会形成截然不同的审计报告。2010年12月31日的审计报告将无助于往来款项的了解及资产的变现,必将造成金额较大的清算损失。清算组所确定的2010年12月31日为清算基准日是有问题的,应将清算基准日确定在2020年的某个时点更合适。

#### 2.2.3.2 账目移交问题分析

截止2020年12月31日,B基地和本部尚未提供完整的财务资料,给审计带来一定的困难,因此影响了审计的进度。加上资产清理的工作量很大,难以在审计协议的时间之内完成。

审计人员了解到,禾土公司成立于1998年,且在2010年已经停止经营。由于成立时间久远、公司停止经营的时间长,加之原财务人员已调离岗位,导致公司的账册资料不全。其中,本部无2000年以前的账簿资料,也无2010年以前的记账凭证,且本部提供的2010年科目余额表是B基地的科目余额表,并非本部的科目余额表;A基地无2005年以后的账簿资料,且无银行对账单,导致往来款项无联系方式及地址,大多数询证函无法发出;B基地账簿资料不全,财务人员调离岗位,无法与当地的W公司的账簿区分开;本部、A基地、B基地均是手工帐,这些问题使得审计人员进行资产清算时无法全面地掌握所有的审计证据,进而导致资产清查工作难以开展。

而仅存的财务资料信息不清晰,部分资料之间差异很多,一年有两份审计报告,两份审计报告信息不对称。该

审计报告是本部、A基地、B基地的汇总审计报告,但由于B基地提供的资料不全,导致两份审计报告的差异来源于B基地。

#### 2.2.3.3 货币资金清算问题分析

审计过程中,审计人员发现B基地与当地的B公司共用一个银行账户,无法区分B基地和B公司的银行存款金额,对B基地的银行存款无法发函。审计人员面对这种情况如何处理?针对该实际情况进行讨论,审计人员计划将B公司银行对账单的余额扣除B公司银行存款的余额,其差额算作B基地的银行存款余额。同时,将搜集的证明材料移送相关人员签字盖章,为银行存款盘点提供审计证据。

截止2020年12月31日,货币资金审计具体情况如下:

(1)截止2010年12月31日,本部、B基地账面现金余额分别为112.73元和2,068.33元。经向清算组了解,由于时间久远,人员更换,已经无现金供审计人员进行盘点,全额做盘亏处理。同时,向单位财务人员获取库存现金无法盘点及做盘亏处理的证明材料,并给相关管理人员签字盖章。

(2)2005年12月31日至2010年12月31日,A基地银行存款余额均为316.21元。审计人员向银行发函求证,银行工作人员答复查无此账户,具体原因是该账户已于2005年8月25日被冻结。审计人员对银行存款余额计提减值损失。

(3)2020年6月30日本部现金调入银行存款,银行存款余额321,840.58元。由于禾土公司股权关系复杂,印章申请流程需要耗费一个月,中途又因盖章错误需要重开,导致函证流程停滞不前。

(4)截止2010年12月31日,B基地尚未提供银行账户资料,根据本部提供的2010年审计报告可知,B基地银行存款账户余额合计3,075,336.48元。由于B基地银行账户情况复杂,审计人员采用跟函方式去现场发函求证。

#### 2.2.3.4 固定资产清算问题分析

固定资产在清算时要对其账实情况进行盘点核实,同时对固定资产的折旧情况通过计算机辅助审计技术进行重新计算。就本案例而言,由于企业成立于上世纪90年代,且在2010年就已经停止经营。企业在进行清算审计的程序之前,大多数资产已进行过清理或处置。而B基地于2010年已不属于禾土公司管辖,且原财务人员已调离岗位,导致B基地对资产清查的工作配合度较低。即便审计人员来回奔走搜集资料,也无法查询到有效的信息。最终审计人员请到B基地原财务人员协助工作一天,B基地财务人员仅当天配合工作,剩下待搜集的资料均不提供。

截至 2020 年 12 月 31 日, 因相关固定资产形成于上世纪 90 年代, 按照折旧年限已经折旧完毕, 本次审计做补提折旧处理。本次审计盘点部分无实物, 原修建鱼塘及部分房屋仍在使用的, 由于 A 基地 2005 年停止经营, 原 A 基地土地租赁合同为 1995 年至 2015 年, 2008 年水产管理处续租 24 年, 合同期至 2038 年, 由于承租单位与 A 基地就原固定资产使用之间的协议无法提供, 因此难以确定固定资产是否有价值。

#### 2.2.3.5 应收账款清算问题分析

企业清算的根本原因在于经营状况不良, 因此清算审计需要重点关注往来科目中应收款项的实质和可回收性。禾土公司与其他单位的往来交易大多都在 2005 年以前, 时间久远且部分单位名称不全, 大部分债务人和债权人已经改变了地址和联系方式, 无法对其发函, 不能准确的判断款项是否能够追回, 需要与禾土公司进一步核实。本部 2010 年及以前年度无记账凭证, 因此无法对 2010 年以前的凭证进行抽凭。

截止 2020 年 12 月 31 日, 应收账款审计具体情况如下:

(1) 应收账款——兴发公司: 期末余额 297,947.10 元, 为 B 基地销售给兴汉公司水族公园的金鱼、锦鲤 9,175.00 元增加所致。武汉兴汉公司与禾土公司为关联方, 未计提减值准备。

(2) 应收账款——蔡某: 余额 14 万元。其中 10 万元销售鱼款, 4 万元为借款。由于时间久远, 且未提供联系方式, 无法函证, 全额计提减值准备。

(3) 锦鲤公司: 期末余额 70,272.00 元, 形成于 1999 年观赏部销售锦鲤。禾土公司称锦鲤公司已不存在, 经“天眼查”查询, 确无该公司信息, 全额计提减值准备。

### 3 国有企业资产清算审计改进措施

#### 3.1 确定合适的清算基准日

国有企业在进行清算审计时, 有必要使用清算组的成立日期作为清算基准日。清算组成立后展开清算工作, 以此为清算基准日有助于了解往来款项及变现资产。“僵尸企业”的往来款项由于年代久远, 大多是无法收回或无需支付的, 且固定资产和无形资产的变现价值低、变现成本高, 若以清算组成立之日作为清算基准日, 这些无价值、无需收付的资产都可以全额计提损益。

#### 3.2 明确审计期间, 避免过度审计

企业清算审计合同中应明确对某一期间的财务状况进行审计。因为在执行审计程序时, 审计人员为了落实审计证据真实性, 往往会延伸至其企业现存的最早账簿资料。经过审计证据的搜集, 审计人员依然会发现清算企业账目的混乱, 根本无法追溯款项的实质, 尤其是债权、债务的款项。因此过多延伸只会浪费我们的审计资源。

#### 3.3 规范清算企业的账目移交工作

一是被审计单位要及时、准确、完整地搜集相关的财务资料, 审计人员也要与被审计单位耐心、多次沟通, 避免影响审计效率。该案例中, 由于所需的财务资料年代久远, 若双方协商并数次查找无果, 应提供相关证据和书面证明并盖章。二是被审计单位要加强财务资料交接工作, 防止因人员变化导致的资料混乱或缺失。尽可能的找到当年负责财务资料的员工, 请其出面整理财务资料。

#### 3.4 改进往来款项的清算程序

审计人员在往来款项清算时, 不是先发询证函, 而是先整理相关的财务资料。为证明交易的真实性, 审计人员还需要检查期后收款、货运单据及临近清算基准日的销售等资料, 并对各款项进行细化分类。分别清算应收款项和应付款项, 明确债权、债务范围。分析所有往来款项的形成, 了解并记录这些款项的实质, 将应收款项和应付款项中的关联方交易抵消, 依据破产法中抵消权的相关规定进行合法清算, 抵消的款项无需重复发函。如果是费用挂账, 就可以转清算损益; 如果不是费用挂账, 而是确实实的往来款项, 需要清算单位提供地址, 审计人员进行函证。

审计人员在实施函证程序时, 需将询证函打印留存, 以证明该审计程序的执行。不论被函证单位是否回函, 总之该审计程序是要执行的。对于无法回函的款项, 审计人员应挂在账上照常清理, 清理不转收入。若存在特殊情况, 比如该企业已经撤销, 从“天眼查”、工商信息或企业信息查询系统中查证, 该公司已经破产, 这个情况可以转收入。

作者简介: 张巧年 (1976.10—), 女, 湖北松滋人, 高级会计师, 研究方向: 会计。

### 【参考文献】

- [1] 程薪晔.国有企业清理关闭下属“僵尸企业”审计方法研究——以 GJ 公司为例[D].重庆: 西南政法大学, 2018.
- [2] 胡风华.企业破产清算中涉及的审计业务及应对策略探讨[J].财会学习, 2020 (9): 174-175.
- [3] 黄徽.A 市处置国有“僵尸企业”的困境与对策研究[D].广州: 华南理工大学, 2020.
- [4] 何旭军.破产清算过程中的审计实践策略探讨[J].财会学习, 2020 (17): 181-182.
- [5] 蒋华琼.国有企业清算与审计风险控制[J].法制与经济, 2020 (3): 99-100.
- [6] 李瑞新.僵尸企业破产清算中亟待解决的问题[J].企业改革与管理, 2020 (7): 201-202.