

固定资产之内部控制

宗印凤

一、固定资产内部控制关键点

1. 固定资产进入企业时的关键控制点。固定资产进入企业的方式有很多种,企业取得固定资产的方式和渠道不同,则业务的关键控制点就不同。

(1)购买方式取得固定资产的关键控制点。一般来说,购买方式是企业取得固定资产最常用的途径,从固定资产业务活动实务来看,主要的控制点有:固定资产购买是重大的投资事项,首先要确定固定资产购买决策的制定权、执行权和审批权的归属,即所有者拥有审批监督权、经营者拥有决策权、基层管理者负责执行工作;生产、采购等业务部门编制固定资产购买计划,向高层管理部门提出购买申请,此处要把好授权审批关,防止乱投资;财务部门要把握好固定资产购买预算控制点,而且要将预算方案提交给财务总监审核,另外,财务部门还要控制预算执行考核点以及购买资金的监控点;在经过全部的采购批准程序后,采购部门在实施采购过程中要控制好人员制衡和权责配置点,既要合理分配资金使用权、业务记录权和实施购买权,又要防止舞弊的发生;仓库管理部门要控制好固定资产验收入库点,并对仓库管理人员进行合理分工;记录控制点也是重要的关键控制环节,记录控制不是由企业的某个部门单独完成的,而是由企业的各个业务部门共同完成的,主要是生产、采购和财务三大部门;生产技术部门要控制好固定资产的测试点,因为很多固定资产都是由专业人员使用,在入库之前对固定资产的性能和使用状况进行测试可以保证购进固定资产的质量。

(2)自己生产或委托加工固定资产的关键控制点。①生产计划控制点,主要有:固定资产生产计划的制订和审批;固定资产生产计划的修正和调整;固定资产生产计划实施的权责划分。②生产成本控制点,主要有:自产固定资产的材料、费用控制,委托加工固定资产生产商选择的成本考虑;对固定资产生产所需原材料的市场价格进行调查,财务部门应该对整个生产或委托加工的方案进行可行性、经济效益分析;对固定资产投保是降低固定资产使用成本的重要手段,财务和生产部门应该做好固定资产的保险工作。③固定资产质量控制点,主要有:生产材料的质量控制;对加工方生产技术条件的考察,并定期查看固定资产的生产状况和监督固定资产的生产过程;固定资产生产完毕时检查实物状态与生产计划或委托加工合同的一致性;固定资产试运行检测。

(3)其他方式取得固定资产的关键控制点。①捐赠取得的固定资产,主要控制:捐赠得到的固定资产历史成本的确定,

要选择合适的标准,财务部门应该保留好有关的捐赠单据,以此作为定价的参考;捐赠固定资产所有权证明要永久保留。②融资(经营)租入的固定资产,控制的关键环节有:每期租金的计算和支付环节,租赁合同的签订环节,要明确承租人和出租人的权利义务,对于固定资产的状态也要在合同或协议中列示;选择优先购买权的决策控制环节。

对于以上述之外的方式取得的固定资产,企业应该参照其他方式的关键控制点确定。一般来说,主要应该控制记录、权利义务划分、资金结算和授权审批几个关键环节。

2. 固定资产使用过程中的关键控制点。

(1)授权审批关键控制点。固定资产在使用过程中面临着丢失和损坏的风险,所以各部门在使用固定资产之前要得到本部门主管、仓库管理人员和其他有关部门的授权或审批,具体来说包括限制接近控制点、出入仓库登记责任制和固定资产使用协议三项内容。限制接近控制点主要是对接近固定资产实物和固定资产重要记录的人员进行限制。出入仓库登记责任制控制点主要规范各个部门经办人员的行为,无论是何种目的,只要进入仓库就需要进行登记,并且在进入仓库的时间内对固定资产出现的问题承担连带责任;在出库时同样需要登记离开时间,这样就能够迅速查明出现的问题。

(2)生产计划和预算关键控制点。固定资产使用建立在有关生产计划和使用计划基础之上,同时建立固定资产的使用预算机制可以提高固定资产使用的效率。固定资产生产计划控制的要点有:仓库管理人员应该对比固定资产使用申请和生产计划的一致性,将有限的固定资产资源分配给生产任务相对较重的部门或车间;要随着企业经营活动的变化调整有关的生产计划,保证固定资产使用的灵活性。固定资产使用预算的控制要点是:主管部门应结合企业的生产计划和固定资产状况编制“固定资产使用预算表”;由主管部门将预算分配给各层级管理部门和人员,并明确规定预算执行的责任和考核标准;随着企业经营活动形势的变化,适时调整固定资产的使用预算,防止产能的浪费、闲置和过度使用。

(3)固定资产仓库管理控制点。首先是授权批准控制点,即各个业务部门应该在获得使用固定资产的授权材料后,向仓库管理人员提出固定资产转移申请,之后才能进行有关的固定资产出库业务。仓库管理人员要把握好核对环节,即将准备出库的固定资产和审批材料中的数量、规格、使用单位等内容进行核对,防止出现错误。其次是固定资产出库登记制度,即每一项固定资产的出库业务都要登记使用部门名称、固定

资产转移时间等内容,同时还要和有关的记录控制点相结合。最后就是仓库管理的监控环节,即仓库管理人员要定期检查转移使用中的固定资产的状况,防止出现未受到审批的使用或者不规范的使用。

(4)记录控制环节关键控制点。固定资产使用情况记录的关键控制点有:固定资产使用部门的信息记录;固定资产出库责任人的记录,包括使用部门的责任人和仓库管理责任人;仓库管理部门检查固定资产使用情况结果的记录和有关固定资产使用协议的记录;固定资产使用完毕后,使用部门和仓库管理部门交接固定资产的有关记录,以及固定资产转移入库的记录和责任人的交接记录。

(5)固定资产性能维护环节的两个关键控制点。

日常修理的关键控制点:固定资产日常修理的流程主要由使用部门完成,同时固定资产主管部门要对有关的资金使用、修理程序进行审批控制,防止资金管理的舞弊和不恰当修理造成的固定资产功能损失。关键的控制点有:使用固定资产的部门应该设专门岗位负责检查固定资产的使用情况,只要出现了生产效率或使用效果下降的现象就向主管部门报告;做好固定资产日常修理的时间安排,尽量选择生产任务较少或者休息日进行修理,防止因为固定资产修理而影响企业正常的生产经营活动;财务部门要把好固定资产修理资金的使用关,一般生产部门和其他业务部门都拥有一定的备用金,可以用于固定资产的日常修理,对于备用金限额内的修理支出,财务部门根据有关修理费用结算单据进行报销,并且补足部门的备用金,而对于超过部门备用金限额的固定资产日常修理费用支出,财务人员要得到本部门主管和固定资产使用部门主管的批准;技术人员应该检测固定资产修理后使用的效果,如果出现问题要查明原因。

大修理的关键控制点:固定资产的大修理过程需要的时间长、资金投入较大。固定资产大修理的关键控制点主要有申请和审批控制点。即当固定资产使用部门发现固定资产进入大修理状态后,要将具体情况上报给本部门主管和财务部门主管,由两者分别对修理的实施和修理资金的使用进行审核与批准。使用部门还应该根据固定资产的实际情况制订大修理计划,对修理活动进行的财务预算、修理范围和修理权责的划分等进行说明。在大修理的时间安排上,由于大修理所需要的时间较长,一般都会占用企业的正常经营活动时间,所以应该选择本企业产品的淡季进行大修理,还要对大修理造成的损失进行估计,分析大修理的经济效益。固定资产的技术管理部门要监督修理的过程,防止修理人员偷工减料,修理结束后还要检测固定资产的使用,保证修理的效果。财务核算点也是重要的控制环节,主要是记录和分析,一方面要记录大修理活动中的财务信息,另一方面要对这些信息,特别是成本费用和资金结算信息进行财务分析。

(6)会计系统关键控制点。

第一,固定资产折旧计提控制。固定资产会计业务中最重要的内容就是折旧的计提,这关系到企业的成本和再生产过程的连续。该环节的关键控制点有:折旧计提业务的审批、折

旧计算准确性控制、折旧记录的核对。折旧计提的审批是指折旧方法、折旧内容的审批,由于各种固定资产的性质不同,所以会计制度、会计准则为企业提供了可选择的若干种方法,企业可以根据自身的情况进行选择,作为重要的会计政策选择,财务人员在确定固定资产折旧计提方法时要得到部门主管的批准,方法选定后一般不得更改。折旧计算准确性的控制主体是固定资产主管会计,在会计系统内部应该通过复核、审核、内部审计等方法检查固定资产折旧计算的正确性。折旧记录的核对控制要点是,核对有关固定资产折旧计提的账簿和表单,主要是折旧总账和折旧明细账的核对、折旧计算单与折旧计提账簿的核对、折旧计提记账凭证与账簿的核对。

第二,固定资产使用成本和费用控制。固定资产使用过程中的成本和费用主要有固定资产修理成本、固定资产转移成本、固定资产管理成本和无形损耗成本。固定资产修理成本的控制点有:确认和计量固定资产修理费用,并划分资本性支出和收益性支出,合理分摊到的不同会计期间;会计和出纳人员要监督修理资金的收付、结余情况,进行预算控制。固定资产转移成本的控制重点是:融资或经营租入固定资产的运输费用的核算,计入管理成本或固定资产成本;在企业中转移大型的设备需要雇用车辆和人员,并支付劳动报酬,这部分费用的核算也是重要内容。固定资产的管理成本控制关键环节有:使用过程中保管和储存成本的核算;固定资产专门管理人员的工资分配控制。固定资产无形损耗的控制要点是:会计人员通过采取加速折旧的方法减少固定资产无形损耗的损失,根据固定资产的状态,将固定资产的可变现净值进行比较,计提固定资产减值准备。

第三,固定资产账簿和凭证控制。固定资产有关的账簿主要有固定资产明细账、总账、使用部门账簿、有关的凭证以及固定资产记录卡片、使用期间的费用结算单据。凭证和账簿控制的关键环节就是各种会计证据之间的核对,主要有:固定资产使用过程中各种明细账和总账的核对,固定资产卡片内容与固定资产实际情况的核对,固定资产使用业务所形成的凭证、单据、计算表与账簿的核对。

最后,固定资产期末计价控制。随着固定资产的使用和 market 价格的波动,在每个期末,会计人员都要重新计算确定固定资产的实际价格,这也是对历史成本法的修正。该环节的关键控制点有:正确计算固定资产的可收回金额或可变现净值,作为计算减值准备的依据,计提减值准备的同时重新计算折旧的计提金额和折旧率,登记“固定资产减值准备计提查簿”,以便根据实际情况的变化恢复或补提减值准备。

二、固定资产业务内部控制流程

1. 固定资产采购业务的内部控制流程。固定资产购置业务的控制流程主要包括“四审”,即审核、审查、审批和审签,以及记账、对账和签章证明。其流程如图1所示。

固定资产采购业务控制流程的起点是使用部门提出采购申请,执行请购程序,然后由固定资产内部管理部门、固定资产采购审批或授权部门、企业高管和财务部门主管负责对采购申请进行“四审”程序。使用部门将经过多次审核后的请购

单交给出纳人员,出纳核实后签发资金使用发票,并编制支票使用登记表。与此同时,采购部门负责实施采购活动,并将采购发票、结算单据等原始凭证交给财会部门,会计人员根据原始凭证编制记账凭证,然后由稽核人员负责复核记账凭证。会计人员根据审核后的记账凭证登记固定资产总账和明细账,并编制有关的管理报表和资产负债表项目。仓库管理部门要定期对固定资产的库存情况进行盘点,并与会计部门的账簿和报表进行核对,对存在的问题进行处理。

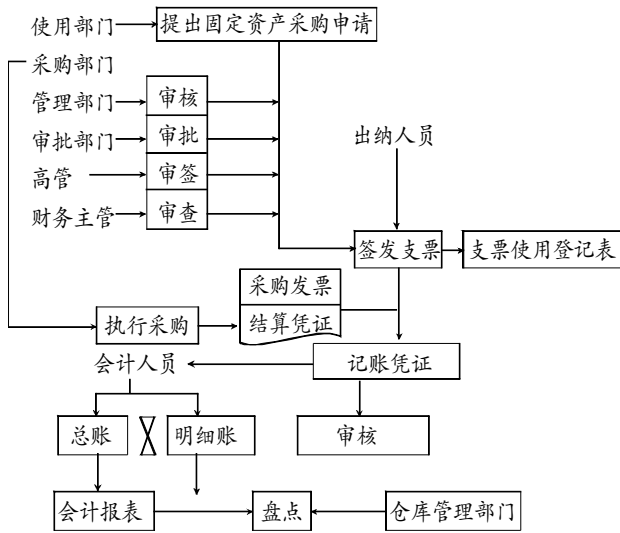


图1 固定资产采购业务的内部控制流程

2. 固定资产使用过程的控制流程。固定资产的使用过程控制包括固定资产的转移和出库,以及固定资产折旧的计提和对各部门使用过程的监控,最后还有固定资产使用中的成本控制。

固定资产使用业务的控制流程如图2所示:

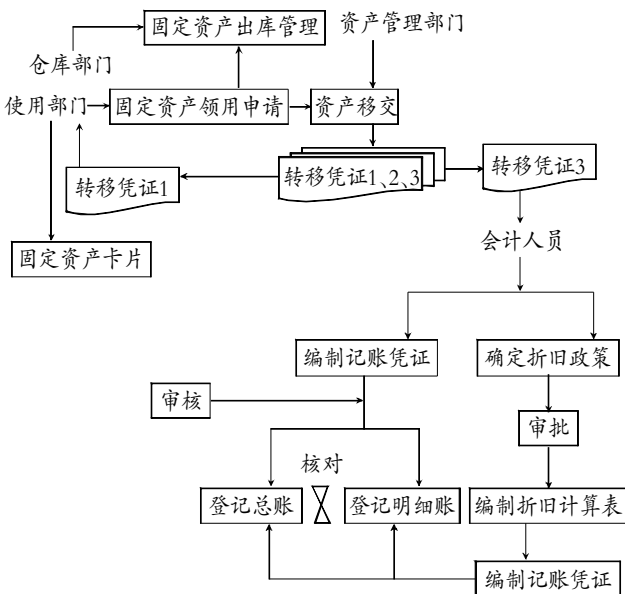


图2 固定资产使用过程的控制流程

固定资产使用过程的控制流程的起点是使用部门提出固定资产使用申请,此后由仓库管理部门进行审批并执行有关的管理程序,固定资产管理部门按照审批的情况办理移交手续,并编制一式三份的固定资产转移凭证,一份自己保留以备查,一份传递给资产使用部门,编制固定资产卡片并由领用人员签章以示负责,最后一份交给财务部门作为原始凭证。

会计人员按照转移凭证的内容一方面编制固定资产的记账凭证,并交稽核人员复核,然后会计人员根据审核后的记账凭证登记固定资产的明细账和总账,并定期进行核对。另外,会计人员要根据企业的实际情况确定计提固定资产折旧的会计政策,由财务部门主管对折旧政策进行审批。主管会计人员根据审批后的会计政策对各项固定资产计提折旧并编制折旧计算单和有关折旧的记账凭证,经过规定的审核手续后结合固定资产的账簿记录,登记折旧的总账和明细账。

3. 固定资产报废业务的控制流程。固定资产报废业务的控制流程主要包括固定资产报废的授权审批、固定资产评估和会计处理等程序,同时还应该将固定资产期末计价和计提减值准备等内容包括在内。固定资产报废业务的控制流程如图3所示:

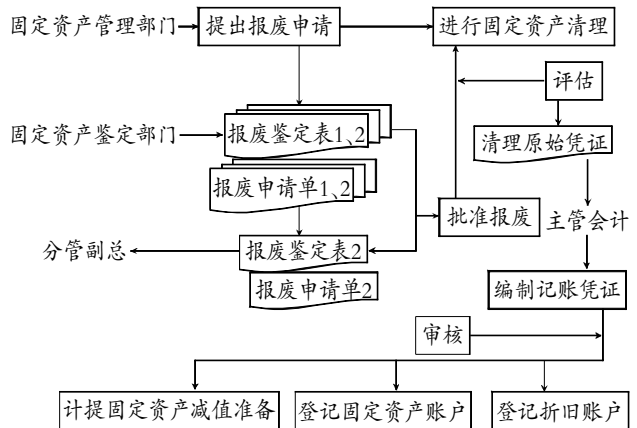


图3 固定资产报废业务的内部控制流程

固定资产的报废首先要由固定资产使用部门或内部管理部门提出报废申请,并将报废申请材料交给企业的报废鉴定部门和分管固定资产的副总经理或相关负责人,审批部门在对报废申请和报废鉴定材料进行分析的基础上提出审批意见并签章证明。固定资产管理部门按照审批意见开展固定资产清理业务,将清理过程中的发票、单据、评估材料等传递给主管会计,主管会计根据原始凭证的内容编制记账凭证,并交给稽核部门复核。收到复核后的记账凭证,主管会计还要登记固定资产总账,核销报废固定资产的账面记录,登记报废固定资产的折旧总账和明细账,同时,还要核算固定资产报废清理过程中的损益。除此之外,主管会计和固定资产管理部门要定期计算固定资产的可收回金额,并与其历史成本进行比较,计算固定资产减值准备,并进行会计处理。

(摘自《如何做好内部控制》,机械工业出版社2011年5月版)