
第十九章 投资与筹资循环的审计

一、?对外投资内部控制标准?的规定

1. 不相容岗位

(1) 预算的编制与审批

(2) 工程的分析论证与评估

(3) 决策与执行

(4) 处置的审批与执行

(5) 业务的执行与相关会计记录

2. 授权批准

审批人应当根据对外投资授权批准制度的规定，在授权范围内进行审批，不得超越审批权限。

对于审批人超越授权范围审批的对外投资业务，经办人有权拒绝办理，并及时向上级部门报告。

【例题】 B注册会计师接受会计师事务所的指派对Y股份有限公司2024年度的会计报表进行预审，正在对Y公司有关对外投资内部控制的合理性和有效性进行测试，有以下问题需做出判断。

(1) B注册会计师了解到Y公司对外投资的以下岗位分工中，不恰当的是（ ）。

- A. 甲职员负责对外投资预算的编制，乙职员负责对预算进行审批
- B. 证券部负责股票债券的买卖，财务部负责相关的会计处理
- C. 投资部丙职员负责投资处置的审批，丁职员负责办理有关处置业务
- D. 戊职员负责对外投资工程的分析论证及评估

- 答案：D
- 解析：分析论证及评估为不相容职务。
- (2) B注册会计师为测试Y公司对外投资处置的有关内部控制有效性，以下测试程序中最有可能执行的是()。
- A. 检查投资工程的分析论证报告
- B. 检查对外投资预算是否经过批准
- C. 观察投资处置的审批和执行是否确实别离
- D. 审阅内部盘核报告
- 答案：C
- 解析：审批和执行作为投资处置过程中的不相容职务。

二、投资的实质性测试

1. 分析性复核

(1) 计算短期股票投资、长期股权投资、期货等高风险投资所占的比例，分析短期投资和长期投资的平安性，要求被审计单位估计潜在的短期投资和长期投资损失。

(2) 计算投资收益占利润总额的比例，分析被审计单位在多大程度上依赖投资收益，判断被审计单位盈利能力的稳定性。

将当期确认的投资收益与从被投资单位实际获得的现金流量进行比较，将重大投资工程与以前年度进行比较，分析是否存在异常变动。

2. 实地盘点投资资产，并审查账实是否相符

- **盘点投资资产**包括两个步骤：
 - 一是盘点库存证券。盘点时要有企业有关管理人员在场，盘点结果要填制盘点清单。
 - 二是将盘点清单与前述明细表中有关账户相核对，并经企业管理人员签章后，列入审计工作底稿。
 - 如果企业的投资证券是委托某些专门机构代为保管的，注册会计师应**向保管机构发出询证函**，以证实投资证券的真实存在。
- 3. 审查投资的入账价值和投资收益
- 4. 审查长期投资业务是否符合国家的限制性规定

5. 审查长期投资的核算方法

6. 审查长期投资与短期投资在分类上相互划转的会计处理是否正确

对于长期投资与短期投资在分类上的相互划转，注册会计师应注意审查下面三个问题：

〔1〕对今后一年内将要到期的长期债权投资，是否已从报表上“长期债权投资”剔除并单独列在“流动资产”类下“一年内到期的长期债权投资”工程内。

〔2〕长期投资转化为短期投资的合理性。

〔3〕检查有无长期投资性质的短期投资。

7. 确定投资是否已在资产负债表上恰当披露。

【例题】 A注册会计师负责对甲公司2024年度财务报表进行审计。在对该企业投资业务进行审计时，A注册会计师遇到以下事项，请代为做出正确的专业判断。

1. 审计交易性金融资产时，如期末发现该资产的公允价值与账面价值不符，注册会计师应该（ ）。
 - A. 提请按公允价值调整交易性金融资产的金额
 - B. 不建议做任何会计处理
 - C. 提请按公允价值与账面价值孰低调整会计记录
 - D. 在审计报告中进行适当反映

答案：A

解析：交易性金融资产期末应按公允价值计量。

2.注册会计师计算甲公司短期股票投资占投资或资产的比例，其主要目的是（ ）。

A.验证交易性金融资产估价的正确性

B.分析投资是否存在异常波动的情况

C.分析交易性金融资产的平安性

D.判断甲公司盈利能力的稳定性

答案： C

解析： 计算投资所占比例，与计价的正确性无关；分析异常波动，一般是用各期数据进行比较；判断盈利能力的稳定性，通常要计算投资收益占利润总额的比例。

3. 在对持有至到期投资实施的以下实质性程序中，你认为不恰当的是（ ）。
- A. 当有客观证据说明持有至到期投资发生减值的，复核相关资产工程的预计未来现金流量，并与其账面价值进行比较，检查相关准备计提是否充分
 - B. 检查债券投资票面利率和实际利率有较大差异时，甲公司采用的利率及其计算方法是否正确
 - C. 确定持有至到期投资披露是否恰当，注意一年内到期的持有至到期投资是否已重分类至一年内到期的流动资产工程
 - D. 对期末结存的持有至到期投资，核实甲公司持有的目的和能力，检查本科目核算范围是否恰当

答案：C

解析：一年内到期的持有至到期投资，应重分类至一年内到期的非流动资产工程。

4. 在审计甲公司持有目的改变的持有至到期投资时，以下程序中最具针对性的是（ ）。

A. 核实持有目的和能力，检查核算范围是否恰当

B. 检查持有至到期投资划转为可供出售金融资产的会计处理是否正确

C. 向相关金融机构发函询证持有至到期投资的期末数量并记录函证过程

D. 结合投资收益科目，复核处置持有至到期投资的损益计算是否正确，减值准备是否同时结转

答案： B。

解析： 对于持有至到期投资来说，当持有目的改变时，应将其划转为可供出售金融资产。

【例题】 注册会计师在对H公司2024年度会计报表进行审计时，发现对甲公司的长期股权投资持股比例为15%，但具有重大影响。以下各项处理中，不恰当的有（ ）。

- A. H公司采用本钱法核算此项投资，建议改为权益法
- B. H公司采用权益法核算此项投资，建议改为本钱法
- C. 甲公司当年提取法定盈余公积15万元，H公司未作处理，建议调整长期股权投资的账面价值
- D. 甲公司当年增加资本公积50万元，H公司在增加长期股权投资账面价值的同时确认为投资收益，建议冲减投资收益，调增资本公积

- 答案：BC
- 解析：该投资应采用权益法核算，所以B是错误的。被投资单位提取盈余公积，不影响所有者权益发生变化，因此，未作处理是正确的。
- 【例题】 2024年度R公司将账面余额为2000万元、已全额计提减值准备的长期股权投资，以1000万元予以转让，款项已全部收到，并已办妥股权转让相关法律手续。
- 助理人员在取得R公司及其常年法律参谋关于股权受让方非关联方的说明后，得出可以确认1000万元投资收益的审计结论。（ ）
- 答案：×
- 解析：被审计单位全额计提减值准备，属于滥用会计政策。

【例题】 H注册会计师负责对C公司2024年度会计报表进行审计。在对C公司的筹资和投资循环实施审计时，H注册会计师遇到以下事项，请代为做出正确的专业判断。

1. H注册会计师方案测试C公司2024年末长期银行借款余额的完整性。以下审计程序中，可能实现该审计目标的有（ ）。
 - A. 了解银行对C公司的授信情况
 - B. 检查长期银行借款明细账中本年新增借款的银行进账单
 - C. 向提供长期银行借款的银行寄发银行询证函
 - D. 重新计算并分析2024年度长期借款利息

答案：ACD

解析：检查长期借款明细表中本年新增借款的银行进账单，主要是证实新增借款的真实性。

2.H注册会计师方案测试C公司2024年末长期投资余额的存在性。以下审计程序中，可能实现该审计目标的有〔 〕。

- A.向受托代管C公司长期证券的托管机构寄发询证函**
- B.查阅C公司董事会与长期投资业务有关的会议记录**
- C.检查长期股权投资中股票投资的2024年末市价变动情况**
- D.向被投资单位寄发询证函**

答案： ABD

解析： 检查长期股权投资中股票投资的年末市价变动情况，主要是验证其估价问题。

【例题】 ABC公司2024年度会计报表净利润为1800万元，注册会计师X审计ABC公司2024年度会计报表时，发现：

- (1) 由于验资后ABC公司长期占用被投资单位N公司的资金，公司根据占用资金数额冲减长期股权投资——N公司的账面价值。
- (2) E公司系ABC公司于2024年1月1日在国外投资设立的联营公司，其2024年度会计报表反映的净利润为3600万元。ABC公司占E公司45%的股权比例，对其财务和经营政策具有重大影响，故在2024年度会计报表中采用权益法确认了该项投资收益1620万元。E公司2024年度会计报表未经任何注册会计师审计。

(3) ABC公司拥有K公司一项长期股权投资，账面价值500万元，持股比例30%。2024年12月31日，ABC公司与Y公司签署投资转让协议，拟以450万元的价格转让该项长期股权投资，已收到价款300万元，但尚未办理产权过户手续。ABC公司以该项长期股权投资正在转让之中为由，不再计提减值准备。

(4) ABC公司2024年初获得某高速公路20年收益权，于2024年12月31日以2000万元的价格转让自2024年1月1日起未来10年的收益权。ABC公司于当日开具发票并收到全部转让价款，并据此确认投资收益2000万元。

〔5〕 ABC公司于2024年9月1日和H公司签订并实施了金额为5000万元、期限为3个月的委托理财协议，该协议规定H公司负责股票投资运作，Y公司可随时核查。2024年12月1日，ABC公司对上述委托理财协议办理了展期手续，并于同日收到H公司汇来的标明用途为投资收益的3000万元款项，ABC公司据此确认投资收益3000万元。

〔6〕 ABC公司对I公司长期股权投资〔无市价〕为5000万元，I公司2024年8月已经进入清算程序。在编制2024年度会计报表时，Y公司对该项长期股权投资计提了1000万元的减值准备。

要求：〔1〕针对事项〔1〕，注册会计师应当提出什么建议？

- (2) 针对事项〔2〕，注册会计师应当考虑发表什么意见类型？为什么？
- (3) 针对事项〔3〕，下一步应当采取什么措施？
- (4) 针对事项〔4〕，判断ABC公司已经确认的投资收益能否确认。假设尚不能确认，请列出调整分录。
- (5) 针对事项〔5〕，判断ABC公司已经确认的投资收益能否确认。假设尚不能确认，请指出应进一步实施哪些审计程序？
- (6) 针对事项〔6〕，请答复对ABC公司所计提的该项长期投资减值准备，应实施哪些审计程序？
- (7) 假定X注册会计师在确认ABC公司所计提的长期投资减值准备，并出具无保留意见的审计报告后，发现审计报告日前I公司已清算完毕，债务归还率为60%。X注册会计师应采取哪些措施？

- 参考答案：
- (1) 建议冲回，并在会计报表附注中披露关联方占用资金的事项。
- (2) 注册会计师应发表无法表示意见。因为重要的海外子公司无法审计，其影响非常重大和广泛（ $1620/1800=90\%$ ），无法对会计报表发表意见。
- (3) 追加审计程序，以查证ABC公司转让股权是否真正实现。如果实质上股权转让已经实现（对K公司的控制和收益权丧失），应当建议ABC公司及时处置该项长期股权投资。如果实质上股权转让尚未实现（仍享有对K公司的控制和收益权），应当建议ABC公司根据K公司的情况，计提减值准备。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/057002006063006110>