

一、无形资产审计案例

（一）案例线索及分析

案例一：注册会计师张刚审计新兴公司 2001 年度会计报表时，了解到该公司 2001 年 3 月 1 日购买某项专有技术，支付价款 240 万元，根据相关法律规定，该项无形资产的有效使用年限为 10 年。2001 年 12 月 31 日，公司与转让该技术的单位发生合同纠纷，专有技术的使用范围也因受到一定的限制而可能造成减值。审计中未发现新兴公司进行账务处理。

案例一分析：《企业会计制度》第四十六条、《企业会计准则—无形资产》第十五条规定：无形资产的成本，应自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销。

如果预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限，该无形资产的摊销年限按如下原则确定：合同规定了受益年限但法律没有规定有效年限的，摊销年限不应超过受益年限；合同没有规定受益年限但法律规定有效年限的，摊销年限不应超过有效年限；合同规定了受益年限，法律也规定了有效年限的，摊销年限不应超过受益年限和有效年限二者之中较短者。如果合同没有规定受益年限，法律也没有规定有效年限的，摊销年限不应超过 10 年。

《企业会计制度》第四十九条规定：无形资产应当按照账面价值与可收回金额孰低计量，对于可收回金额低于账面价值的差额，应当计提无形资产减值准备。

据此，注册会计师张刚应进行如下审计处理：

案例二：注册会计师李文审计大华公司 2001 年度会计报表时，了解到大华公司从当年年初开始研究开发一项新技术，至 2001 年 9 月 10 日研究成功，共发生开发费用 150 万元及律师费 50 万元。为使该项新技术运用到生产中，大华公司发生相关费用 30 万元。

2001 年 11 月，大华公司与可可公司签订协议，将开发的该项新技术出售给可可公司，双方协议价格 400 万元，可可公司于 12 月 5 日预付了 300 万元价款。协议中规定，该项新技术出售给可可公司后，大华公司需继续提供售后服务，以保证可可公司使用该项技术所生产的产品必须达到大华公司规定的质量标准，如果 1 年内未能达到规定的质量标准，可可公司有权原价返回大华公司。

案例二分析：《企业会计准则—无形资产》第十三条规定：自行开发并依法申请取得的无形资产，其入账价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定；依法申请取得前发生的研究与开发费用，应于发生时确认为当期费用。

第十四条规定：无形资产在确认后发生的支出，应在发生时确认为当期费用。

第十九条规定：企业出租无形资产时，所取得租金应按《企业会计准则—收入》的规定予以确认；同时，还应确认相关的费用。

据此，注册会计师李文应进行如下审计处理：

二、土地及土地使用权的审计案例

（一）案例线索及分析

案例一：注册会计师吴生审计富达公司 2001 年度会计报表中固定资产项目时，发现土地资产价值 1000 万元，但未见公司建立相关的固定资产卡片。经向公司有关人员询问，初步确认系 1997 年全国“清产核资”对土地的重估价值，并按照财政部财工字[1995]108号文件进行了会计处理。

案例一分析：财政部《关于国有企业清产核资中土地估价有关财务处理问题的通知》[财工字（1995）108 号]规定：企业土地估价应按照国家规定的范围，在弄清权属、界线和面积等基本情况的基础上，依据国家统一的土地估价技术标准进行，并按规定程序予以确认、批复；对于企业过去已作为固定资产单独入账的土地，估价后，应按确认、批复的价值调整

账面价值，并按调整后的账面价值单独入账，不计提折旧，调整后的土地账面价值高于原账面价值部分，经清产核资机构会同同级财政部门批准后，作为国家投资，在资本公积中单独反映对于通过行政划拨方式依法取得的土地，企业应按确认、批复的价值，经清产核资机构会同同级财政部门批准后，作增加固定资产处理，同时增加国家资本公积金。企业占用的行政划拨土地在估价入账后，应在固定资产中单独反映，不计提折旧。

据此，注册会计师吴生应进行以下审计处理：

案例二：注册会计师吴生在审计富达公司 2001 年度会计报表中的无形资产项目时，发现该公司无形资产中的土地使用权价值计 3000 万元，其中原列“无形资产—西广场土地使用权”1500 万元已于当年 7 月 1 日进行综合大楼的建设。富达公司 2001 年度每月按 80 万元摊销无形资产。

案例二分析：《企业会计制度》第四十七条规定：企业购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权，在未开发或建造自用项目前，作为无形资产核算，并按本制度规定的期限摊销。房地产开发企业开发商品房时，应将土地使用权的账面价值全部转入开发成本；企业因利用土地建造自用某项目时，将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。

据此，注册会计师吴生应进行以下审计处理：

案例三：注册会计师吴生审计富达公司 2001 年度会计报表固定资产项目时，了解到富达公司当年报废第二生产车间厂房一栋，公司已按照《企业会计制度》的规定通过固定资产清理进行了处理。在查阅该项目固定资产清理资料时，注意到该厂房的原值中包括了所占土地使用权 100 万元，按当时支付土地出让金购买土地使用权的协议规定使用年限为 50 年计算，该土地剩余使用年限为 20 年。

案例三分析：财政部《实施〈企业会计制度〉及其相关准则问题解答》（财会〔2001〕43 号）文规定：土地使用权转入房屋、建筑物的价值后，其价值摊销年限如何确定？

答：公司以购入或支付土地出让金方式取得的土地使用权的账面价值，转入开发商品房成本，或转入在建工程成本后，其账面价值构成房屋、建筑物实际成本。如果土地使用权的预计使用年限高于房屋、建筑物的预计使用年限的，在预计该项房屋、建筑物的净残值时，应当考虑土地使用权的预计使用年限高于房屋、建筑物预计使用年限因素，并作为净残值预留，待该项房屋、建筑物报废时，将净残值中相当于尚可使用的土地使用权价值部分，转入继续建造的房屋、建筑物的价值，如果不再继续建造房屋、建筑物的，则将其价值转入无形资产进行摊销。如公司将土地连同地上房屋、建筑物一并出售的，按其账面价值结转固定资产清理。

执行《企业会计制度》前土地使用权价值作为无形资产核算而未转入所建造的房屋、建筑物成本的公司，可不作调整，其土地使用权价值按照《企业会计制度》规定的期限平均摊销。

据此，注册会计师吴生应进行如下审计处理：

三、坏账准备审计案例

（一）案例线索

注册会计师李文审计 A 公司坏账准备项目，在审查坏账损失时发现：

1. 原 W 公司欠款 1000 万元，W 公司因财务状况不佳，多年不能偿还，上年度已经董事会决定作坏账处理，并报经有关部门审核批准。W 公司经营状况好转后，偿还原欠款中的 500 万元。A 公司会计处理为：借记“银行存款”，贷记“坏账准备”。

2. 该公司采用“账龄分析法”计提坏账准备，当年全额提取坏账准备的账户有 8 笔，共计 5000 万元。其中：未到期的应收账款 2 笔，计 2000 万元；计划进行债务重组 1 笔，计 1500 万元；与母公司发生的交易 1 笔，计 1000 万元；其他虽已逾期但无充分证据证明不能收回的 4 笔，计 500 万元。

3. 已逾期 7 年，对方无偿债行为，且近期无法改善财务状况，或对方单位已停产，近期无法偿还所欠债务 2000 万元。A 公司在确定计提坏账比例时，仅按 30% 计提坏账准备。

案例分析如下：

四、应收账款审计案例

（一）案例线索一

注册会计师李文负责审计中兴公司应收账款，审计中发现 A 公司欠款 2000 万元，其经济内容为货款，账龄已超过 2 年。由于 A 公司是中兴公司的投资方（A 公司投资为 4000 万元），李文认为需要加倍关注。为此李文实施了以下审计程序：

1. 向 A 公司发出询证函。

2. 查阅中兴公司和 A 公司签章确认的购货合同、经中兴公司管理当局批准的发货凭证和 A 公司的收货验收证明等。

3. 评价中兴公司偿付货款的能力。

案例一分析

（二）案例线索二

注册会计师李文审计中兴公司“应收账款”项目，在审阅应收账款明细账时发现：

1. 加计所有明细账户的借方总额与贷方总额，其净额与总分类账项目总额相符。
2. 发现应收账款项目中有 A 公司欠款 1000 万元，经查账龄已在 3 年以上，且了解到 A 公法院履行法定程序宣布破产，中兴公司未及时申请债权权益。

于是，李文做出以下审计判断和处理：

1. 在经过函证应收账款等审计程序确认应收账款的真实性后,提请被审计单位按项目的借、贷方进行重分类调整,将贷方的数额计入会计报表“预收账款”项目,并在审计工作底稿中说明了重分类调整的情况。

2. 根据《破产法》的有关规定,李文会同被审计单位落实并取得 A 公司确已破产清算的有效法律文件,证实了中兴公司的 1000 万元债权已不可能收回,应提请被审计单位报请董事会或上级主管部门批准处理,将这 1000 万元作为财产损失处理,不能作为应收款项反映。相应调整会计报表的相关项目的数额。如果上述程序不能在会计报表报出前取得,应建议被审计单位调整会计报表项目数额,记入“待处理财产损溢”。数额较大的还应在会计报表附
案例二分析

五、内部控制审计案例

(一) 案例线索

注册会计师张雷对 A 公司的销售和收款循环进行符合性测试,通过对销售和收款循环的相应会计凭证、原始凭证等记录的抽样测试,形成了“销售与收款循环符合性测试表”。如下表所示:

销售与收款循环符合性测试底稿

被审计单位: 中兴公司 编制人: 李文 日期: 2001 / 2 / 15 页次:

会计期间: 2000 年度 复核人: 张军 日期: 2001 / 2 / 15 索引号:

序号 测试过程记录	
索引号	
测试情况:	
1 .	随机抽取 2000 年 1—12 月开出的销售发票,与销售合同、Y1—2 销售单、商品价目表、销售收入明细账和应收账款明细账 等数量、价格和金额相核对,测试相符率为 100%。
2.	抽取 9 月份开出所有的销售发票,发现编号连续,无缺号, Y1—3

		只有 3 张作废发票均盖有“作废”印章。	
	3.	将发运单、装货单和销售发票核对，未发现货发出不开具 Y1-4 发票现象。	
	4.	经查，1-12 月份被审计单位未发生销售折扣、折让行为， Y1-5 有两笔销售退回；销售退回附有按顺序编号并经主管人员核准的货项通知单，有仓库签发的退货验收报告，有对方税务部门开具的有关证明，会计处理正确。	
	5.	收款凭证的检查与现金和银行存款符合性测试相同。 Y1-7	
		测试结论：该循环测试相符率高，可适当简化实质性测试审计程序	

（二）案例分析

1. 一般情况下，注册会计师运用业务循环法了解、检查和评价被审计单位内部控制制度及其执行情况，以此决定实质性测试的性质、时间和范围。根据对被审计单位内部控制制度的了解和评价，注册会计师可以将控制风险的计划评估水平设为最高、中等或低水平。如果设为最高，将实施有限的了解测试和符合性测试，实施扩大的实质性测试，整个审计程序的综合成本较大；如果设为中等或低水平，将实施充分的了解测试和符合性测试，以此来减少实质性测试的工作量，整个审计程序的综合成本较小，前者是主要证实法的审计策略，后者是较低的控制风险估计水平法。在本案例中，注册会计师的审计策略选择了较低控制风险估计水平法。
2. 注册会计师对销售与收款循环进行控制测试时，应从销售与收款循环的关键控制点着手设计程序测试。如下表所示：

销售与收款循环的关键控制点与控制测试		
主要业务活动	关键控制点	防范的错报
	可能的控制测试	
1. 接受顾客订单的客清单和销售单	确定顾客在已批准的顾客清单上；每次销售都有已	可能销售商品给了未经授权的顾客
		审计已批准顾客

	批准的销售单		
2. 批准信用 顾客做信用	信用部门须对所有新顾客	承担了不适当的信	询问对新
险	做信用调查；在销售前，	用风	
要	额调查的程序；核		
售	检查顾客的信用额度；	对信用额度与销	
员	求被授权的信用部门人	售情况；审计赊	
见	在销售单上签署意	销假信用是否经适	
		当的授权批准	
3. 按销售单发货、 物的	发货、装运。都需有已批	所发出、装运的货	观察发运、装运货
	装运货	准的销售单；按销售单发	物可能和被订购的
况；审查装		物可能和被订购的	职责分工情
证及独立核查的证	货和装运的职责分离；每	货物不符；可能有	运凭
	次装运都编制装运凭证	未经授权的发出、	据
	装运货物		
4. 开单给顾客 装运凭	每张发票须有与之相配合	可能对虚构的交易	将发票核对至
已批准的销售单；	的装运凭证和已批准的销	开单或重复开单；	证和
凭证至销售发票；	售单；每张装运凭证须有	装运凭证可能没	追查装运
查和计算发票的计	与之相配合的销售发票；	有开账单；销售发	检
的	票可能计价错误	由独立人员对销售发票	
	编制做内部检查		
5. 记录销售 查证据；观	销售发票与销售账和顾客	发票可能未入销售	复核独立检
月末对账单情况	账的金额一致；每月定期	账和顾客账户；发	察
	给顾客寄对账单	票可能过到错误	
	的顾客账户		
6. 办理和记录现	采用汇款通知单；独立检	货币资金失窃；	核对发运凭证
与相关的金、银行存款收入	查入账、过账的金额与每	收款记录错误	销假
货发票和主营业务	日现金汇总表的一致		

性；
收入明细账及应收账款
定期编制银行调节
表
中的分录；审查银行调
节表

在实务中，注册会计师根据具体情况实施上表中的测试程序，相应形成不同的审计工作底稿，来支持“销售与收款循环符合性测试表”。

（三）案例评价

销售与收款循环包括销售内部控制和收款内部控制两个方面，而销售内部控制是关键。销售循环内部控制的要点是：

1. 充分的凭证和记录。每个公司交易、处理和记录等制度都有其特点，因此，也许很难评价其各项手续的设计是否足以使控制发挥最大作用。然而，只有具备充分的记账手续，才可能实现其他各项控制目标。

2. 凭证的预先编号。对凭证预先编号，旨在防止销售商品以后忘记向顾客开出账单或登记入账，也防止重复开出账单或重复记账。当然，如果对凭证的编号不做清点，预先编号就无多大意义。

3. 每月寄出对账单。由不负责现全出纳和销货及应收账款记账的人员每月向顾客寄发对账单，能促使顾客在发现余额不正确后及时做出说明，因而是一项有用的控制。

4. 正确的审批。审计人员关心以下三个关键点上审批程序：一是在销货发生之前赊销经过正当审批；二是非正当审批货物不得发出；三是价格，包括原价、运费、折扣等，必须经过审批。通过这三个关键点，可以很容易地测试出审批方面的内部控制的效果。

5. 适当的职务分离。在会计部门内部实行适当的职务分离，有助于防止各种有意的或无意的错误。

6. 内部核查手续。由内部审计人员或其他独立人员核查销货交易业务的处理和记录是实现内部控制目标所不可缺少的一项控制措施。外部审计人员可以采用审查内部审计人员的报告或其他独立人员在他们核查的凭证上签字等方法执行控制测试。

六、预收账款审计案例

（一）案例线索

注册会计师张军审计 A 公司预收账款项目时，发现以下审计线索：

1. A 公司 3 年前预收 W 公司款项 800 万元，当年根据 W 公司的委托支付给 H 公司 200 万元，剩余 600 万元，截至 2000 年度资产负债表日账面余额为 600 万元。

2. 2000 年 12 月 25 日 A 公司根据银行存款未达账项调整 1000 万元记入“预收账款”。张军逐笔核对了记账凭证及其后附的销售合同等，随后又根据合同所列产品名称及数量，到仓库审查了产品库存明细账，证实以上各批产品已发货，有关原始凭证已传递到会计部门。

（二）案例分析

1. 一般情况下，预收账款供货单位应按合同或约定及时向购货方提供货物，结算货款。A 公司的上述经济业务预收 W 公司账款余额为 600 万元，时间较长，数额较大。A 公司在长时间无供货行为，应引起注册会计师的充分关注。对此，注册会计师应采取以下审计程序：

（1）取得并审阅业务发生时会计处理的原始凭证，获取确认经济性质的审计证据，据以判定负债的存在性；

（2）通过函证取得 W 公司的数额确认情况说明；

（3）如果经以上程序，审计人员证实此事项属非正常的事项，审计人员应根据其性质及对财务状况的影响程度，按照《中国注册会计师独立审计准则》的要求，发表适当的审计意见。

2. 根据会计制度的规定，上述预收账款 1000 万元的经济事项已表明销售收入的成立，应该做销售收入处理。因此注册会计师要在审查取得充分、适当的审计证据基础上，提请被审计单位进行账务调整，并把查证的情况客观地记录在审计工作底稿中。如果 A 公司拒绝调整，注册会计师可考虑发表保留或否定意见的审计报告。

3. 注册会计师审计预收账款时，要关注被审计单位以下项目：（1）是否与预收租金、预收利息等相混淆；（2）是否将预收账款作为销售收入入账；（3）是否利用“预收账款”截留收入；（4）是否利用“预收账款”账户进行舞弊行为。

（三）案例评价

在审计实务中，注册会计师应结合销货业务对预收账款进行审计。预收账款审计的目标一般包括确定预收账款的发生及偿还记录是否完整、期末余额是否正确以及在会计报表上的披露是否恰当等。

围绕上述目标，预收账款的实质性测试程序一般有以下几个方面：

1. 对已转销金额较大的预收账款进行检查，核对记账凭证、仓库发运凭证、销售发票等，并注意这些凭证发生日期的合理性。

2. 抽查与预收账款有关的销售合同、仓库发运凭证、收款凭证，检查已实现销售的商品是否及时转销预收账款，确定预收账款期末余额的正确性和合理性。

3. 选择预收账款的若干重大项目函证，根据回函情况编制函证结果汇总表。函证测试样本通常应考虑选择大额或账龄较长的项目、关联方项目以及主要客户项目。

4 检查预收账款是否存在借方余额，决定是否建议作重分类调整。

5. 检查预收账款长期挂账的原因，并做出记录，必要时提请被审计单位予以调整。
6. 检查预收账款是否已在资产负债表上作恰当披露。

七、商品销售收入审计案例

（一）案例线索

案例一：注册会计师张军审计 A 公司的销售收入时，发现 A 公司与子公司合作开发的光华家园 3#、12# 楼已开发完毕，且已通过建筑工程核验，A 公司就上述楼盘的部分房屋已与购买业主签订了销售合同，合同约定金额为人民币 16000 万元，且收到部分售房款计人民币 10000 万元，但尚未办理完毕业主入住手续。A 公司的账务处理已确认销售收入 10000 万元。A 公司在其会计报表附注中对此予以披露。为此，注册会计师张军检查了相应的销售合同、收款凭证及其会计处理，认为不能获取其他充分的证据确定该商品房所有权上的重要风险和报酬已转移，因此，销售收入不能确认，提请 A 公司做相应的调整分录。

在 A 公司拒绝接受调整建议时，注册会计师发表了保留意见的审计报告，保留意见为“如贵公司会计报表附注六所述，截止 2000 年 12 月 31 日，贵公司与子公司——W 公司合作开发的光华家园 3#、12# 楼已开发完毕，且已通过建筑工程核验，贵公司已就上述楼盘的部分房屋与购买业主签订了销售合同，合同约定金额为人民币 16000 万元，且收到部分售房款计人民币 10000 万元，但尚未办理业主入住手续，我们未能获取其他充分的证据确定该商品房所有权上的重要风险和报酬已经转移，与该事项有关的利润为人民币 4000 万元。”

案例二：2001 年 4 月 13 日，深圳某事务所对深圳长城（集团）股份有限公司发表了带解释说明的无保留意见的审计报告，解释说明段为“我们注意到：如附注五所述，截止 2000 年 12 月 31 日，贵公司开发的‘长丰苑’A、B、C 三栋楼已开发完毕，并获得工程竣工验收核验证书，贵公司就上述楼盘的部分房屋与购房者签订了销售合同，涉及的购房款 16000 万元已收到，业主入住手续正在办理之中，贵公司已按附注二所列收入确认原则计入本年度营业收入。”

案例三：注册会计师李文对×公司 2000 年度的销售收入进行分析性复核时，发现本年度的销售收入比上年明显减少，对照在前期调查了解到×公司本年度生产销售情况是历史上最好的实际情况，李文感到销售收入的真实性值得怀疑，于是，抽查了 9 月份、12 月份相关的会计凭证，发现其原始凭证中有销货发票的记账联，而记账凭证中反映的是“应付账款”，共计 120 万元。李文针对这种情况，询问了有关的当事人，并向应付账款的对方企业函证，结果发现 A 公司是将企业正常的销售收入反映在“应付账款”中，作为其他企业的暂存款处理。

李文对此业务的审计处理为：

1. 扩大抽查原始凭证的比例，检查其他月份是否存在将正常销售收入反映在“应付账款”中的事项。

2. 提请被审计单位作相应的会计调整，并调整会计报表相关的数额。

3. 如果被审计单位拒绝接受调整，则把查证金额与重要性水平相比，选择相应的审计报告的类型。

案例分析

八、长期股权投资审计案例

案例：注册会计师李文审计华联公司 2001 年度会计报表，发现华联公司 2001 年 1 月以库存商品一批、专利权一项、设备一台对红光公司投资，华联公司持股 10 万股，所占比例为 10%。上述资产的有关资料如下：

库存商品账面价值为 20 万元，计税价格为 30 万元，增值税率为 17%，消费税率为 10%；专利权账面价值为 10 万元，已提减值准备为 1 万元，计税价格为 12 万元，营业税率为 5%；设备的账面价为 20 万元，已提折旧 2 万元，已计提减值准备 1 万元。

华联公司采用成本法核算，其具体会计处理如下：

1. 4 月 1 日投资时：

借：长期股权投资——红光公司	547 000	
借：累计折旧		20 000
借：固定资产减值准备	10 000	
借：无形资产减值准备	10 000	
贷：固定资产		200 000
贷：无形资产		100 000
贷：库存商品		200 000
贷：应交税金——应交增值税(销项税额)		(30 万×17%) 51 000
	——应交消费税	(30 万×10%) 30 000
	——应交营业税	(12 万×5%) 6 000

2. 5 月 2 日，华联公司宣告分红，每股红利为 1 元时：

借：应收股利	10 000	
贷：长期股权投资——华联公司	10 000	
5 月 15 日收到红利时：		
借：银行存款	10 000	
贷：应收股利		10 000

3. 2001 年 12 月 31 日，该股的市值为 42 万元，长期股权投资与市值的差额为 547

000-10 000-420 000=117 000(元)，华联公司提取长期投资减值准备的会计处理为：

借：投资收益	117 000
贷：长期投资减值准备	117 000

案例一分析：《企业会计制度》第二十二规定：以非货币性交易换入的长期股权投资，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，作为出资时的投资成本。

《企业会计准则——投资》第十五条规定：长期股权投资应根据不同情况，分别采用成本法或权益法核算。第十六条规定：投资企业对被审计单位无控制、无共同控制且无重大影响的，长期股权投资采用成本法核算。第十七条规定：采用成本法时，除追加或收回投资外，长期股权投资的账面价值一般应保持不变。被投资单位宣告分派的利润或现金，确认为当期投资收益。投资企业确认投资收益，仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累计净利润的份额，所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过上述数额的部分，作为初始投资成本的收回，冲减投资的账面价值。

据此，注册会计师李文可以认可华联公司的会计处理。

案例二：注册会计师李文审计华联公司 2001 年度会计报表，了解到华联公司 2000 年 4 月 1 日以现金 480 万元购买 H 公司 100 万股，占 H 公司股权比例 10%；2000 年 5 月 25 日收到 H 公司 5 月 1 日派发的现金股利 5 万元。2000 年末该股权的市值为 420 万元，华联公司据此计提减值准备 55 万元。2001 年 5 月 1 日，H 公司宣告分红，每 10 股红利为 2 元，实际发放日为 5 月 25 日。2001 年 7 月 1 日，华联公司又从证券市场上购买了 100 万股 H 公司的股票，共支付了银行存款 440 万元。这样，其持股比例增加到 20%，华联公司对 H 公司具有了重大影响力。

李文通过检查华联公司提供的 H 公司经审计的会计报表，了解到 H 公司 2000 年实现税后净利润为 300 万元，其中 1——3 月份 80 万元，4——12 月份 220

固定资产及其累计折旧审计案例

一般来说：固定资产在企业资产总额中占有很大的比重，固定资产的审计范围也很广。除固定资产原值和累计折旧本身的内容外，由于固定资产的增加包括购入、自行建造、其他单位投资转入、接受捐赠和盘盈等多种方式，相应涉及到银行存款、应付账款、预付账款、在建工程、实收资本、资本公积和待处理财产损溢等项目；企业的固定资产又因出售、报废、投资转出和盘亏等原因而减少，相应地与固定资产清理、其他应收款、营业外收支等项目有关；另外，企业按月计提固定资产折旧又与制造费用、管理费用和其他业务支出等项目联系在一起。因此，在进行固定资产审计时，不能只限于固定资产本身，应当关注上述相关项目，将审计的范围拓展至与这些项目有关的明细账、凭证和其他相关资料。

在注册会计师审计实务中，对固定资产及其累计折旧审计时应重点考虑以下一些特殊审计程序：

1.获取被审计单位经股东大会或董事会或经理（厂长）会议通过的固定资产目录、分类方法、每类或每项固定资产的预计使用年限、预计净残值、折旧方法的相关文件资料。

2.获取或编制固定资产及其累计折旧分类汇总表，复核加计数是否正确，并与明细账、总账的余额核对相符；检查本年度增加固定资产的计价是否正确，凭证是否齐全，对已经交付使用但尚未办理竣工结算手续的固定资产，检查其是否已暂估入账，并按规定计提折旧，检查资本性支出与收益性支出的划分是否恰当。

3.审计期初余额。通常有三种方法：一是在连续常年审计的情况下，应注意与上年审计工作底稿中固定资产和累计折旧的期初余额审定数核对相符；二是在被审计单位变更委托的会计师事务所时，后任注册会计师应借调、参阅前任注册会计师有关工作底稿；三是如果被审计单位以往未经注册会计师审计，即初次审计的情况下，注册会计应对期初余额进行较全面

的审计，特别是当被审计单位固定资产数量多、价值大、占资产总额比重高时，比较理想的方法是彻底审计自开业起至今的固定资产和累计折旧账户的所有重要记录。

4.审计固定资产的增减变动。可采用实地抽查新增固定资产的办法，确定其是否实际存在；抽查有关所有权证明文件，确定新增固定资产是否归被审计单位所有检查本年度减少固定资产是否经授权批准，是否及时正确入账等等。

5.审计固定资产折旧的计提。了解并确认固定资产折旧政策；计算复核本年度折旧计提是否正确；了解固定资产使用状况；检查企业固定资产评估增值后折旧计提是否符合有关规定，会计处理是否正确；验明固定资产及其折旧的有关事项以及当期会计政策的变更，是否按有关文件的规定恰当予以披露等。

6.结合会计报表其他关联项目的审计，交叉进行特殊审计。结合“在建工程”项目审计，关注已投入使用的固定资产是否已按有关规定结转固定资产并进行会计处理；结合“财务费用”、“在建工程”等项目审计，关注利息费用（含汇兑损益）是否已按有关规定划清资本性支出和收益性支出的界限，计算应资本化的数额，并按工程项目进行摊销；关注本期企业发生的由于兼并分立、资产重组、债务重组、非货币性交易、对外投资、机构调整、出售报废等原因形成的固定资产增减后账面数量的正确性；关注企业在股份制改造中固定资产评估确认价值的变化，被审计单位会计核算的合法性和合规性以及会计处理是否正确等。

7.固定资产及其累计折旧是否在资产负债表中恰当披露。固定资产在资产负债表上应作为非流动资产列示，累计折旧应当作为固定资产原值的减项反映，而固定资产减值准备应当作为固定资产净值的减项反映。注册会计师应依据前还审计程序审定的内容，确定会计报表上有关固定资产的各项数据的真实性，并注意固定资产的折旧方法、分类情况等是否已在会计报表附注中做恰当披露。

二、在建工程审计案例

（一）案例线索及分析

案例一：注册会计师李文审计大华公司 2001 年度会计报表中在建工程项目时发现，公司在在建工程支出较大，并且明细账中只设有“综合楼”一个项目。经向公司有关人员了解，并查问了有关工程预、决算资料，其“综合楼”项目中分别包括了实验楼、机修车间土建、仓库改造等工程内容，公司未按具体明细项目设立账户。

案例一分析：《企业会计制度》第二十九条规定：企业的在建工程，包括施工前准备、正在施工中的建筑工程、安装工程、技术改造、大修理工程等。工程项目较多且工程支出较大的企业，应当按照工程项目的性质分项核算。

“在建工程”是一个归集性的科目，它反映固定资产从购建开始到交付使用过程中所有全部支出的集合，最后由“在建工程”科目转入“固定资产”科目，而固定资产的管理是按照单项进行管理和核算的，因此，注册会计师李文提请被审计单位进行调整处理，并向管理当局提出相应的管理建议书，向被审计单位提出具体的管理建议。

案例二：注册会计师李文审计大华公司 2001 年度会计报表的在建工程项目时，通过现场核查，发现公司第三车间项目已投入使用，但大华公司有关人员理解为本办理工程竣工验收手续，可不按规定转入固定资产进行会计核算。

案例二分析：根据《企业会计制度》第三十三条的规定，已投入使用但尚未办理竣工决算的固定资产，可先按暂估价记账进行会计处理。这是因为，固定资产的投入使用的客观事实既然已经存在，移交手续办理与否，其自然损耗和为生产经营提供和创造价值与财富也是必然的结果。因此，按照收入与配比的原则，对固定资产计提折旧自然也是合理的，不能强调未办理移交手续而不履行法规和制度的规定。为此，注册会计师李文应作如下审计处理：

1.提请被审计单位有关人员对上述经济事项按国家有关规定补办有关手续，进行会计处理，并相应调整会计报表有关项目数额。

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/227154124021010006>