

审计助理人员分级培训系列课程

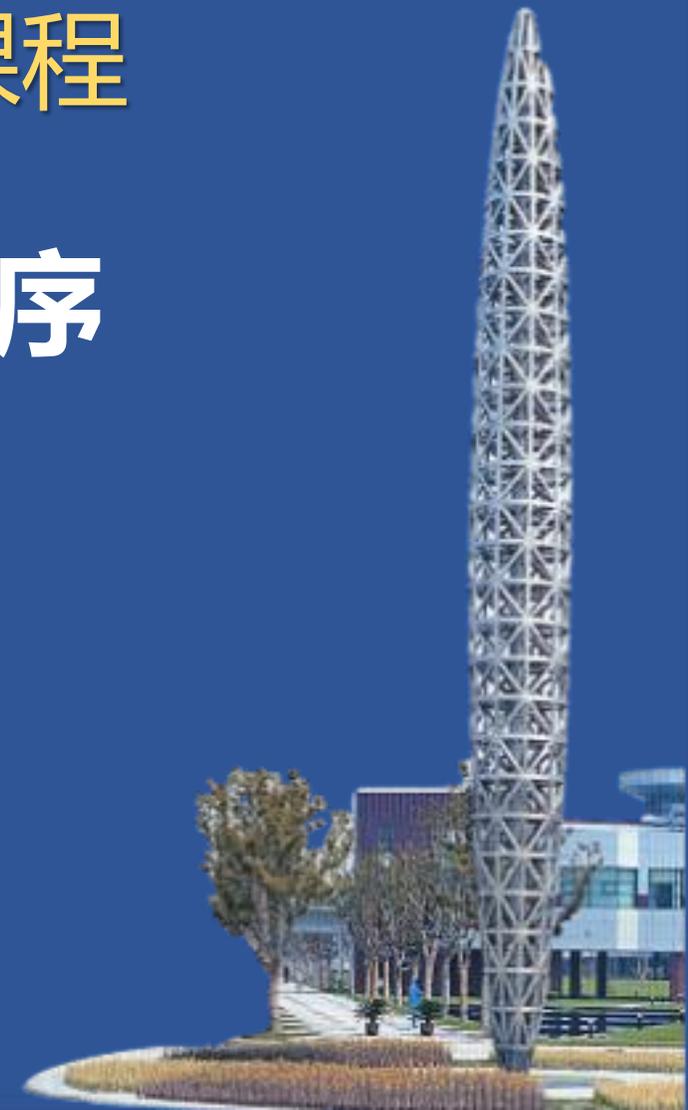
固定资产审计—实质性程序

主讲教师：李劲松

不做假账

朱镕基

二〇〇一年四月



授课教师：李劲松

- **职务/职称**：合伙人 高级会计师
- **工作单位**：立信会计师事务所
- **社会兼职**：华东政法MPACC导师
- 宏英智能（001266）董事
- **研究方向**：企业上市并购
- **主要获奖**：全国会计领军人才





学习目标：

- 1 了解固定资产审计的目标
- 2 掌握固定资产的盘点程序、分析性程序、确认所有权、变化等实质性程序
- 3 掌握累计折旧的实质性程序
- 4 熟知固定资产审计的风险点和应对措施

目

录

CONTENTS

- 1 案例导入
- 2 审计目标和准备工作
- 3 审计程序和底稿编制
- 4 审计风险点及应对措施

不作假账
朱铭基
二零一四年四月

一、案例导入

(一) 抚顺特钢虚增在建工程、固定资产、折旧

(二) XX会计师事务所过失及处罚

不做假账

朱镕基

二〇〇二年四月

(一) 虚增在建工程、固定资产、折旧

- ◆ 2014年度报告虚增存货185,060,636元;
- ◆ 少结转主营业务成本185,060,636元;
- ◆ 虚增在建工程395,617,495.99元;
- ◆ 虚增固定资产折旧14,381,330.42元;
- ◆ 虚增利润总额170,679,305.58元;
- ◆ 在2014年年度报告中将亏损披露为盈利。

(一) 虚增在建工程、固定资产、折旧

- ◆ 2015年年度报告虚增存货163,090,290.00元;
- ◆ 少结转主营业务成本163,090,290.00元;
- ◆ 虚增固定资产350,896,595.99元;
- ◆ 虚增固定资产折旧18,174,433.94元;
- ◆ 虚增利润总额144,915,856.06元。

(二) 会计师事务所过失及处罚

事务所过失

XX事务所关于抚顺特钢2013年至2015年年度报告的审计工作未保持职业谨慎，未按照审计准则规定对在建工程、固定资产执行必要的实质性程序。

未按照审计准则规定对抚顺特钢在建工程增加、固定资产增加进行充分的核查，导致在在建工程、固定资产增加检查中审计抽样失效，审计工作底稿中获取的审计证据不充分。

同时，其关于2013年至2014年审计工作中未按计划在在建工程和固定资产审计中执行核对发票等审计程序。

行政处罚

一、XX会计师事务所（特殊普通合伙）责令改正，没收其对抚顺特钢2010年至2016年年报审计业务收入363万元，并处以1,089万元罚款；

二、对臧XX、董X给予警告，并分别处以7万元罚款。

目

录

CONTENTS

1 案例导入

2 审计目标和准备工作

3 审计程序和底稿编制

4 审计风险点及应对措施

不假账
朱铭基

宣统二年四月

(一) 审计目标

资产负债表中记录的固定资产是存在的；

资产负债表中记录的固定资产由被审计单位拥有或控制；

所有应当记录的固定资产均已记录，所有应当包括在财务报表中的相关披露均已披露；

固定资产以恰当的金额包括在账务报表中，与之相关的计价或分摊已恰当记录，相关披露已得到恰当计量和描述；

固定资产已记录于恰当的账户；

固定资产已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的；

(一) 审计目标

确定折旧方法是否符合相关规定，是否一贯遵循；

核实累计折旧增减变动的记录是否完整；

审查折旧金额的计算是否正确；

确定累计折旧的期末余额是否正确；

确定累计折旧的披露是否恰当。

(二) 准备工作

1. 编制固定资产分析表—获取或编制固定资产明细表

- 获取或编制固定资产明细表;
- 复核加计是否正确;
- 与总账数和明细账合计数核对是否相符;
- 结合累计折旧和固定资产减值准备与报表数核对是否相符。

(二) 准备工作

1. 编制固定资产分析表—获取或编制固定资产明细表

固定资产、累计折旧及减值准备明细表

单位：人民币元

被审计单位：甲公司

编制人：小赵

编制日期：2022-1-23

索引：GZ4-2

被审会计报表截止日期：2021-12-31

复核人：钱老师

复核日期：2022-1-30

页次

项目	年初数	年初调整	年初审定数	本期增加	本期减少	期末数	期末调整	期末审定数	备注
一、原价合计									
其中：土地资产等									
二、累计折旧合计									
其中：土地资产等									
三、固定资产减值准备合计									
其中：土地资产等									
四、固定资产账面价值合计									
其中：土地资产等									

(二) 准备工作

1. 编制固定资产分析表—获取或编制累计折旧分类汇总表

根据固定资产总分类账户，编制会计年度内各类固定资产累计折旧分类汇总表时，注册会计师应做好以下工作：

(1) 核对上年度审计工作底稿，确定期初余额，如果是初次审计，则要追查至开首次记录时进行详细分析；

(2) 比较固定资产明细账或分类账的累计折旧合计是否等于总分类账户累计折旧的期末余额。

(二) 准备工作

1. 编制固定资产分析表—获取或编制累计折旧分类汇总表

(1) 确定期初余额

在初次审计的情况下，注册会计师应对期初余额进行全面的审计；

被审计单位变更委托的会计师事务所时，后任注册会计师可借阅前任注册会计师有关工作底稿，并进行一般性的复核；

在连续审计情况下，可与上年审计工作底稿核对相符。

不做假账
守规矩
重信用
言必信
行必果

(二) 准备工作

1. 编制固定资产分析表—获取或编制累计折旧分类汇总表

(2) 确认折旧政策的恰当性

注册会计师应查阅被审计单位的经营手册或其他管理文件，确定其折旧方法的选择是否得当，前后期是否一致，或能否在固定资产使用年限内合理分摊成本。

➤ 已达到预定可使用状态的固定资产

无论是否交付使用，尚未办理竣工决算的，应按照估计价值确认为固定资产，并计提折旧

待办理了竣工决算手续后，再按实际成本调整原来的估计价值

但不需要调整原已计提的折旧额

(二) 准备工作

1. 编制固定资产分析表—获取或编制累计折旧分类汇总表

(2) 确认折旧政策的恰当性

- 符合确认条件的固定资产装修费用，应当在两次装修期间与固定资产剩余使用寿命两者中较短的期间内计提折旧。
- 处于修理、更新改造过程中，停止使用的固定资产，符合规定的确认条件的，应当转入在建工程，停止计提折旧；不符合规定的确认条件的，不应转入在建工程，照提折旧。
- 固定资产提足折旧后，不管能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。所谓提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

(二) 准备工作

1. 编制固定资产分析表—计算核对

(1) 期末余额与总分类账试算表核对，并与固定资产卡片合计数核对;

(2) 明细分类账和总分类账的余额核对，如果不相符，则应查明从何时起不相符，并将明细分类账与有关原始凭证进行核对，查明发生的错误，并予以改正。

不做假账
朱镕基
2001年4月

(二) 准备工作

2. 实施分析性程序

比较的内容	可能存在的信息（即CPA的合理疑问）
将本期折旧额与固定资产总成本的比例同上年比较	本期折旧计算方法的错误
将本期折旧额与制造费用的比率同上年比较	折旧计算方面的错误
将累计折旧占制造费用的比率同上年比较	累计折旧记录中的错误
将累计折旧与固定资产总成本的比率同上年比较	累计折旧核算中的错误
将每月或全年的低值易耗、维修费同上年比较	将应当资本化的项目计入本期费用
将制造费用与产量的比率同上年比较	闲置或已减少的设备未作账务处理
将本期与前各期的固定资产增加和减少比较	判断差异产生的原因的合理性
将固定资产原值与本期产品产量的比率同以前年度比较	固定资产闲置或已减少的设备未作账务处理
将固定资产的构成及增减变动与相关信息交叉和对	固定资产相关金额的合理性和准确性

(二) 准备工作

2. 实施分析性程序

(1) 对折旧计提的总体合理性进行复核，是测试折旧正确与否的一个有效办法；

- 计算、复核的方法是用应计提折旧的固定资产账面价值乘以本期的折旧率。
- 计算之前，注册会计师当应对本期增加和减少的固定资产、使用年限长短不一的固定资产和折旧方法不同的固定资产作适当调整。
- 如果总的计算结果和被审计单位的折旧总额相近，且固定资产及累计折旧的内部控制较健全时，就可以适当减少累计折旧和折旧费用的其他实质性程序的工作量。

(二) 准备工作

2. 实施分析性程序

(2) 计算本期计提折旧额占固定资产原值的比率，并与上期比较，分析本期折旧计提额合理性和准确性；

(3) 计算累计折旧占固定资产原值的比率，评估固定资产的老化率，并估计因闲置、报废等原因可能发生的固定资产损失，结合固定资产减值准备，分析其是否合理。

- 1 案例导入
- 2 审计目标和准备工作
- 3 审计程序和底稿编制
- 4 审计风险点及应对措施

目

录

CONTENTS

不仁假账
朱镕基
2002年4月

三、审计程序和底稿编制

- (一) 实地观察固定资产盘点
- (二) 检查固定资产的所有权或控制权
- (三) 审计固定资产的增加
- (四) 检查本期固定资产的减少

不做假账
朱镕基
2001年4月

三、审计程序和底稿编制

- (五) 检查固定资产的后续支出
- (六) 审查固定资产的租赁
- (七) 分析保养和维修费用
- (八) 查验本期折旧费用的计提和分配是否正确
- (九) 恰当披露财务报表附注

(一) 实地观察固定资产盘点

1. 以固定资产明细分类账为起点：进行实地追查，以证明会计记录中所列固定资产确实存在，并了解其目前的使用状况。

2. 以实地为起点：追查至固定资产明细分类账，以获取实际存在的固定资产是否均已入账的证据。

3. 重点：本期新增加的重要固定资产，有时观察范围也会扩展到以前期间增加的固定资产。观察范围的确定需要依据被审计单位内部控制的强弱、固定资产的重要性和注册会计师的经验来判断。如为初次审计，则应适当扩大观察范围。

不做假账
守规矩
重信用

(一) 实地观察固定资产盘点

1. 盘点内容

2. 盘点计划

3. 盘点总结

不做假账
朱镕基
2001年4月

(二) 检查固定资产的所有权或控制权

对各类固定资产，获取、收集不同的证据以确定其是否归被审计单位所有：

对外购的机器设备等固定资产，审核采购发票、采购合同等；

对于房地产类固定资产，查阅有关的合同、产权证明、财产税单、抵押借款的还款凭据、保险单等书面文件；

对汽车等运输设备，检查有关运营证件等；

对受留置权限制的固定资产，结合有关负债项目进行检查；

对租人的固定资产，应验证有关租赁合同，证实并非其所有；

检查固定资产的抵押、担保情况；

结合对银行借款等的检查，了解固定资产是否存在重大的抵押、担保情况。如存在，应取证并作相应的记录，同时提请被审计单位作恰当披露。

(三) 审计固定资产的增加

1. 询问管理层当年固定资产的增加情况，并与获取或编制的固定资产明细表进行核对
2. 检查本年度增加固定资产的计价是否正确，手续是否齐备，会计处理是否正确：

(1) 对于外购固定资产

通过核对采购合同、发票、
保险单、发运凭证等资料

抽查测试其入账价值是否正确

授权批准手续是否齐备

如果购买的是房屋建筑物，还应
检查契税的会计处理是否正确

检查分期付款购买固定资产入
账价值及会计处理是否正确

(三) 审计固定资产的增加

2. 检查本年度增加固定资产的计价是否正确，手续是否齐备，会计处理是否正确：

(2) 于在建工程转入的固定资产

对于在建工程转入的固定资产，应检查固定资产确认时点是否符合会计准则的规定



入账价值与在建工程的相关记录是否核对相符，是否与竣工决算、验收和移交报告等一致



对已经达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算手续的固定资产，检查其是否已按估计价值入账，并按规定计提折旧

(三) 审计固定资产的增加

2. 检查本年度增加固定资产的计价是否正确，手续是否齐备，会计处理是否正确：

(3) 对于投资者投入的固定资产

对于投资者投入的固定资产，检查投资者投入的固定资产是否按投资各方确认的价值入账，并检查确认价值是否公允，交接手续是否齐全

涉及国有资产的，是否有评估报告并经国有资产管理部门评审备案或核准确认

(三) 审计固定资产的增加

2. 检查本年度增加固定资产的计价是否正确，手续是否齐备，会计处理是否正确：

(4) 对于更新改造增加的固定资产

检查通过更新改造而增加的固定资产

增加的原值是否符合资本化条件，是否真实，会计处理是否正确

重新确定的剩余折旧年限是否恰当

(三) 审计固定资产的增加

2. 检查本年度增加固定资产的计价是否正确，手续是否齐备，会计处理是否正确：

(5) 对于企业合并、债务重组和非货币性资产交换增加的固定资产，检查产权过户手续是否齐备，检查固定资产入账价值及确认

(6) 核对其计价及会计处理是否正确，法律手续是否齐全

不做假账
朱镕基
二〇〇一年四月

(四) 检查本期固定资产的减少

1. 审计要点

一

- 审查减少固定资产授权批准文件；

二

- 审查减少固定资产的会计记录是否符合有关规定，验证其数额计算的准确性；

三

- 审查出售或报废处置固定资产的净损益，验证其真实性与准确性，并与银行存款、营业外收支等有关账户核对；

四

- 审查是否存在未作会计记录的固定资产减少业务。

(四) 检查本期固定资产的减少

2. 具体内容

(1) 复核是否有本年新增的固定资产替换了原有固定资产

(2) 分析“营业外收入”“营业外支出”等账户，查明有无处置固定资产所带来的收支

(3) 若某种产品因故停产，追查其专门生产设备等的处理情况

(4) 向被审计单位的固定资产管理部门查询本年有无未作会计记录的固定资产减少业务

不做假账
朱镕基
2001年4月

(五) 检查固定资产的后续支出

检查固定资产有关的后续支出
是否满足资产确认条件



如不满足，检查该支出是否在
在该后续支出发生时计入当期
损益

(六) 审查固定资产的租赁

应查明内容如下：

1. 固定资产的租赁是否签订了合同、租约，手续是否完备，合同内容是否符合国家规定，是否经相关管理部门的审批。

2. 租入的固定资产是否确属企业必需，或出租的固定资产是否确属企业多余、闲置不用，双方是否认真履行合约，其中是否存在不正当交易。

3. 租金收取是否签有合同，有无多收、少收现象。

4. 租入的固定资产有无久占不用、浪费损坏的现象；租出的固定资产有无长期不收租金、无人过问，是否有变相馈赠、转让等情况。

5. 租入的固定资产是否已登入备查簿；对于租赁固定资产的改良工作，租赁合同中双方是否有约定等。

(七) 分析保养费用和维修费用

注册会计师在全面初步审查保养与维修费用的基础上，选择那些金额较大或异常的项目严格审查，并且注意年与年之间或月与月之间的重大变化，查明差异原因。

通过审查被审单位的收益性支出与资本性支出的划分标准是否符合会计准则。

(八) 查验本期折旧费用的计提和分配是否正确

1. 复核本期与上期所使用的折旧率是否一致，如有差异应查明原因；
2. 检查固定资产预计使用年限和预计净残值是否符合有关规定，在当时情况下是否合理；
3. 注意固定资产增减变动时，有关折旧的会计处理是否符合规定，查明通过更新改造接受捐赠或融资租入而增加的固定资产的折旧费用计算是否正确。

(八) 查验本期折旧费用的计提和分配是否正确

4. 检查折旧费用的分配是否合理，与上期分配方法是否一致；

5. 检查有无已提足折旧的固定资产继续超提折旧的情况和应计提折旧的固定资产不提或少提折旧的情况；

6. 将“累计折旧”账户贷方的本期计提折旧额与相应的成本费用中的折旧费用明细账的借方相比较，以查明所计提折旧金额是否已全部摊入本期产品成本或费用。一旦发现差异应及时追查原因，并考虑是否应建议作适当调整。

(八) 查验本期折旧费用的计提和分配是否正确

按照《企业会计准则第4号-固定资产》的规定，注册会计师还应注意审查以下特殊内容等：

1. 已计提减值准备的固定资产，企业是否按照该固定资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额；
2. 如果已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复，企业是否按照固定资产价值恢复后的账面价值，以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额；
3. 因固定资产减值准备而调整固定资产折旧额时，企业是否按规定对此前已计提的累计折旧不作调整。

(九) 恰当披露财务报表附注

1. 固定资产的标准、分类、计价方法和折旧方法；

2. 各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率；

3. 固定资产增减变动情况，包括期初和期末各类固定资产账面总额及累计折旧总额，以及各类扩建、处置及其他调节项目的金额；

4. 当期确认的固定资产减值损失及当期转回的固定资产减值损失、在建工程的期初、期末数额及增减变动情况；

5. 对固定资产所有权的限制及其金额(这一披露要求是指，企业因贷款或其他原因而以固定资产进行抵押、质押或担保的类别、金额、时间等情况)；

(九) 恰当披露财务报表附注

6. 已承诺将为购买固定资产支付的金额；

7. 暂时闲置的固定资产账面价值(这一披露要求是指，企业应披露暂时闲置的固定资产账面价值，导致固定资产暂时闲置的原因，如开工不足、自然灾害或其他情况等)；

8. 已提足折旧仍继续使用的固定资产账面价值；

9. 已报废和准备处置的固定资产账面价值。

(九) 恰当披露财务报表附注

如果被审计单位是上市公司，应在其财务报表附注中按固定资产类别分项列示累计折旧期初余额、本期计提额、本期减少额及期末余额。

2. 累计折旧						
(1) 2020.12.31	42,462,681.21	88,578,058.98	5,794,156.43	14,559,460.63	6,958,592.76	158,352,950.01
(2) 本期 增加金额	2,406,563.52	9,713,443.80	408,590.58	892,603.69	1,528,979.69	14,950,181.28
— 计 提	2,406,563.52	9,713,443.80	408,590.58	892,603.69	1,528,979.69	14,950,181.28
(3) 本期 减少金额			323,475.00	20,216.24	518,915.93	862,607.17
— 处 置或报废			323,475.00	20,216.24	518,915.93	862,607.17
(4) 2021.6.30	44,869,244.73	98,291,502.78	5,879,272.01	15,431,848.08	7,968,656.52	172,440,524.12

(九) 恰当披露财务报表附注

下表是某上市公司的会计政策披露

(十四) 固定资产

1. 固定资产确认条件 固定资产是指为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的，使用年限超过一个会

计年度的有形资产。固定资产在同时满足经济利益很可能流入、成本能够可靠计量时予以确 认。

2. 各类固定资产的折旧方法

类 别	折旧方法	折旧年限 (年)	残值率 (%)	年折旧率 (%)
房屋及建筑物	年限平均法	10-30	5.00	9.50-3.17
机器设备	年限平均法	10	5.00	9.50
电子设备	年限平均法	3-5	5.00	31.67-19.00
运输工具	年限平均法	5	5.00	19.00
其他设备	年限平均法	5	5.00	19.00

(十五) 在建工程

1. 在建工程同时满足经济利益很可能流入、成本能够可靠计量则予以确认。在建工程按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的实际成本计量。

2. 在建工程达到预定可使用状态时，按工程实际成本转入固定资产。已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的，先按估计价值转入固定资产，待办理竣工决算后再按实际成本调整原暂估价值，但不再调整原已计提的折旧。

- 1 案例导入
- 2 审计目标和准备工作
- 3 审计程序和底稿编制
- 4 审计风险点及应对措施

目

录

CONTENTS

四、固定资产审计风险点及应对措施

序号	审计风险点	应对措施
1	资产错误计价，虚高在建工程或固定资产。	<ol style="list-style-type: none">1、购买的取得合同和付款记录并对大额的设备对照市场价格；2、自建的固定资产，取得合理性相关的建造合同、工程监理和造价报告；3、对取得报告进行复核；4、如果有借款对资本化利息部分进行复核。
2	账实不符：比如，个人私自借用企业的固定资产，或者企业以各种名义将固定资产分配给个人，但是账面上列作固定资产并计提折旧。	<ol style="list-style-type: none">1、现场盘点；2、查看固定资产转移的审批处；3、检查固定资产卡片、资产明细账和报废凭证，核算固定资产减少。

四、固定资产审计风险点及应对措施

序号	审计风险点	应对措施
3	资产折旧的错误。对于固定资产的折旧计算中，账务处理出错，折旧方法没有按照国家规定而私自计算折旧计提，没有按照税法规定作调整等。	<ol style="list-style-type: none">1、折旧方法和年限的调节利润，是否得到管理层的批准，是否为了调节利润；2、季节性停用和大修理期间的费用归集。
4	减值准备计提的错弊。企业中对于固定资产的减值准备状态不同，调整折旧。	<ol style="list-style-type: none">1、现场查看固定资产成新；2、要求企业聘请资产评估机构对资产组价值进行评估，并对评估报告进行符合复核；3、对于固定资产折旧计提，是否在合理范围内恢复原计提减值准备。

四、固定资产审计风险点及应对措施

序号	审计风险点	应对措施
5	固定资产后续支出的错弊。企业将固定资产的记录不准确，后续支出不按规范处理，混淆资本支出和收益支出的界限，或者虚增虚减企业利润，减少费用。	<ol style="list-style-type: none">1、检查后续的支出；2、确认研发费用资本化和费用化的标准；3、专门借款利息的资本化。
6	试生产费用的会计处理	试生产中企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品，比如测试固定资产可否正常运转时产出的样品，或者将研发过程中产出的产品或副产品对外销售的对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。



总结：

- 1 固定资产审计的目标：存在性、完整性、所有权、计价、余额及正确的报表披露；
- 2 编制固定资产汇总表、盘点程序的要点、分析性程序的比较对象、确认所有权的证明文件、变化的确认、资本化和费用化的确认等实质性程序；
- 3 掌握固定资产审计的主要风险点和应对措施。

感谢聆听!



不做假账

朱镕基

二〇〇一年四月

