

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**

## CPA 知识讲解

### 审计

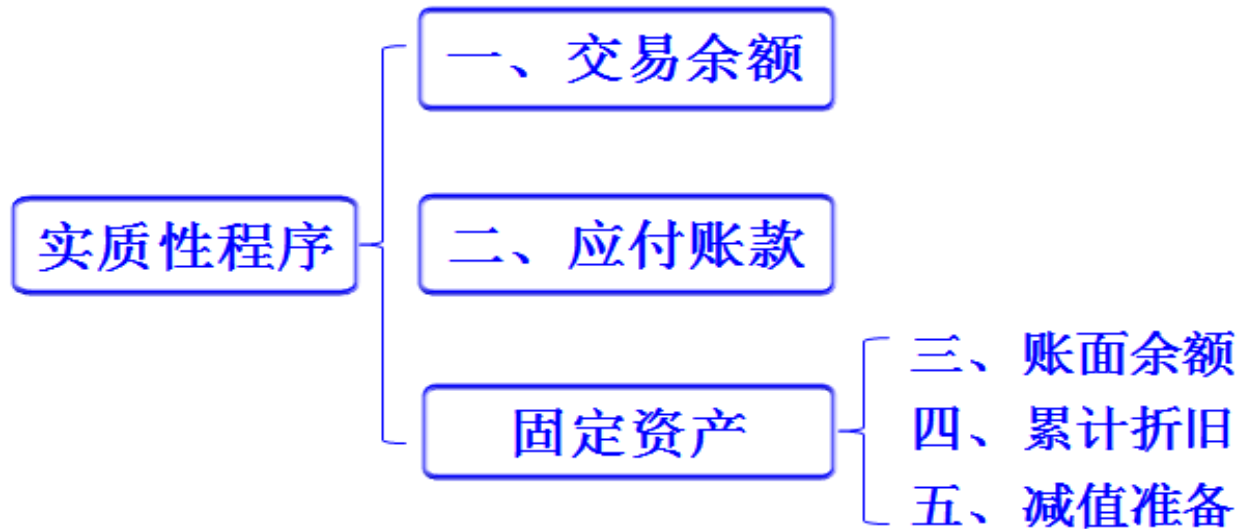
第四十一讲：采购与付款循环的实质性程序 2

讲师：Danielle





## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序





## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

### 三、固定资产账面余额的实质性程序

固定资产  
账面余额

- (一) 获取或编制分类汇总表[10]
- (二) 实施实质性分析程序[5]
- (三) 实地检查重要固定资产[3]
- (四) 检查所有权或控制权[5]
- (五) 检查本期固定资产增加[8]
- (六) 实施其他实质性程序[5]



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

### (一) 获取或编制固定资产和累计折旧分类汇总表[10]

检查固定资产的分类是否正确并与总账数和明细账合计数核对是否相符，结合累计折旧、减值准备科目与报表数核对是否相符[计价和分摊]。

表10-4 \_\_\_\_\_ 固定资产和累计折旧分类汇总表 \_\_\_\_\_ 编号：↵  
 年 月 日 \_\_\_\_\_ 编制人： \_\_\_\_\_ 日期：↵  
 被审计单位： \_\_\_\_\_ 复核人： \_\_\_\_\_ 日期：↵

固定资 产类别↵	固定资产↵				累计折旧↵						
	期初 余额↵	本期 增加↵	本期 减少↵	期末 余额↵	折旧 方法↵	折旧 率↵	期初 余额↵	本期 增加↵	本期 减少↵	期末 余额↵	
↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵
合计↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵	↵



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

对于期初余额，应分以下三种情况分别处理：

- 1.连续审计[最好]:与上期期末余额审定数核对相符。
- 2.变更事务所[还好]:查阅前任注册会计师的工作底稿。
- 3.未经审计[不好]：此种情况下最理想的方法是全面审计被审计单位设立以来固定资产和累计折旧账户中的所有重要的借贷记录。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

### (二) 实施实质性分析[5]

- 1.分类计算本期计提折旧额与固定资产原值的比率，与上期比较；
- 2.计算固定资产修理及维护费用占固定资产原值的比例，并进行本期各月、本期与以前各期的比较。
- 3.计算累计折旧占固定资产原值的比，与折旧率比较；
- 4.计算当期计提折旧占固定资产原值的比，与折旧率比较；
- 5.计算固定资产减值准备占期末固定资产原值的比，与期初该比率比较。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

[例题 综合]

甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户。A注册会计师负责审计甲公司20x3年度财务报表,确定财务报表整体的重要性为240万元。

要求:针对资料一,结合资料二,假定不考虑其他条件,指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险,简要说明理由,并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关(不考虑税务影响)。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

资料一：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境，部分内容摘录如下：

（1）甲公司原租用的办公楼月租金为50万元。自20x3年10月1日起，甲公司租用新办公楼，租期1年，月租金80万元，免租期3个月。

（6）甲公司自20x1年起研发一项新产品技术，于20x3年12月末完成技术开发工作，并确认无形资产300万元。甲公司拟将其出售，因受国家产业政策的影响，市场对该类新产品尚无需求。





## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

资料二：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了有关制造费用的财务数据，部分内容摘录如下（金额单位：万元）：

项目	20x3年（未审数）			20x2年（已审数）
	a产品	b产品	c产品	a产品
管理费用—租赁费	450			600
管理费用—研发费	0			200
无形资产—非专利技术	300			0



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

[答案]

序号	是否可能表明存在重大错报风险 (是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(1)	是	应在免租期内确认租金费用和负债，存在少计管理费用和负债的风险	管理费用/完整性 其他应付款/完整性
(6)	是	甲公司无法证明该无形资产能够给企业带来经济利益，可能存在多计无形资产的风险	管理费用/完整性 无形资产/存在



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

固定资产  
账面余额

- (一) 获取或编制分类汇总表[10]
- (二) 实施实质性分析程序[5]
- (三) 实地检查重要固定资产[3]
- (四) 检查所有权或控制权[5]
- (五) 检查本期固定资产增加[8]
- (六) 实施其他实质性程序[5]



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

### (三)实地检查重要固定资产

通过实施实地检查程序，不仅能确定固定资产是否存在，而且有助于发现固定资产是否存在已报废但仍未核销的情况。

- 1.可以以固定资产明细分类账为起点，进行实地追查，以证明会计记录所列固定资产确实存在，并了解其使用状况；
- 2.也应考虑以实地为起点，追查至固定资产明细分类账，可以获取实际存在的固定资产均已入账的证据；
- 3.实地检查的重点是本期新增的重要固定资产。实地检查范围的确定需要依据内部控制的强弱、固定资产的重要性和注册会计师的经验来判断。首次接受审计，应扩大检查范围。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

### (四)检查固定资产的所有权或控制权

- 1.对外购的机器设备等，审核采购发票、采购合同等；
- 2.对房地产，查阅合同、产权证明、财产税单、抵押借款还款凭据、保险单等；
- 3.对融资租入的固定资产，验证融资租赁合同；
- 4.对汽车等运输设备，应验证有关运营证件等；
- 5.为确定固定资产是否受留置权限制，应审核负债项目。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

### (五)检查本期固定资产增加的计价、手续和处理[8]

审计固定资产的增加，是固定资产实质性程序的重要内容。固定资产的增加有多种途径，审计中应注意：

- 1.外购固定资产，核对采购合同、发票、保险单、发运凭证等，测试入账价值，授权批准手续和会计处理；
- 2.在建工程转入的固定资产，检查固定资产确认时点是否符合规定[是否达到预计可使用状态]，入账价值与在建工程的记录是否相符，与竣工决算、验收和移交报告等是否一致；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；
- 3.投资者投入的固定资产，是否按投资各方确认的价值入账，价值是否公允，交接手续是否齐全；涉及的国有资产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；



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

- 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；
- 5.对于融资租赁增加的固定资产，获取融资租入固定资产的相关证明文件，检查融资租赁合同的主要内容，并结合长期应付款、未确认融资费用科目检查相关的会计处理是否正确；
- 6.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的损益和负债是否符合规定；
- 7.如果被审计单位为外商投资企业，检查其采购国产设备退还增值税的会计处理是否正确；
- 8.对其他途径增加的固定资产，检查增加的原始凭证，核对其计价及会计处理是否正确，法律手续是否齐全。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

### (六)固定资产的其他实质性程序[5]

1.检查本期固定资产的减少,查明已减少的固定资产是否已做适当会计处理。

2.检查固定资产后续支出[更新改造、资本化]的会计处理。

3.检查固定资产的租赁

(1)经营租赁：不在固定资产账户核算，另设备查簿登记。

(2)融资租赁：按企业自有固定资产计提折旧、维修。

4.检查与固定资产相关的借款费用资本化计算；

5.确定固定资产在财务报表中的列报与披露

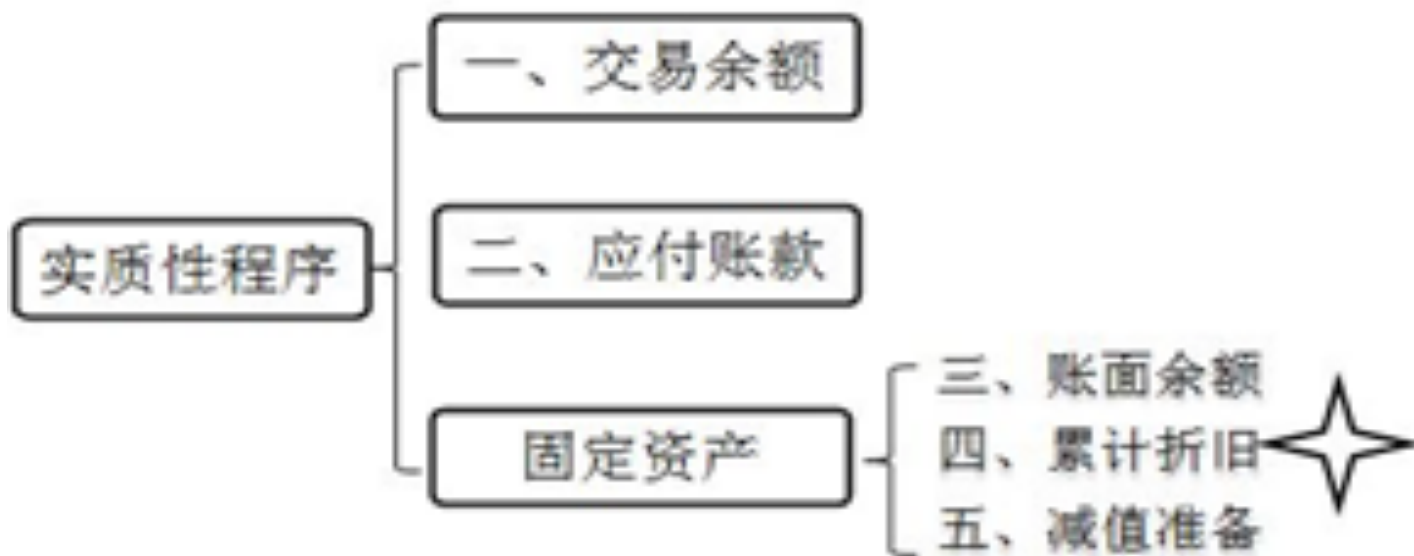
(1)列报：余额 - 折旧 - 减值准备后，直接列净值。

(2)披露：与资本性支出有关的财务承诺、抵押、担保等。





## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序





## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

### 四、固定资产累计折旧的实质性程序[8]

- 1.已计提部分减值准备的固定资产，计提的折旧是否正确。
- 2.已全额计提减值准备的固定资产，是否已停止计提折旧。
- 3.因更新改造而停止使用的固定资产是否已停止计提折旧，因大修理而停止使用的固定资产是否照提折旧。
- 4.对资本化的自有固定资产装修费用是否在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内单独计提折旧，并在下次装修时将该项固定资产装修余额一次全部计入当期营业外支出。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

- 5.对融资租入固定资产发生的、按规定可予以资本化的固定资产装修费用，是否在两次间装修期、剩余租赁期与固定资产尚可使用年限三者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。
- 6.对采用经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，是否在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。
- 7.未使用、不需用和暂时闲置的固定资产是否按规定计提折旧[照提，计入管理费用]。
- 8.持有待售的固定资产折旧处理是否符合规定[待售前照提折旧，待售后停止计提]。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

### 五、固定资产减值准备的实质性程序

#### (一)会计背景

如固定资产存在减值迹象，导致其可收回金额低于账面价值的，应将固定资产的账面金额减记至可收回金额，将减记的金额确认为固定资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的固定资产减值准备。

固定资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回，但处置固定资产时原计提的减值准备应同时结转。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

### (二)减值迹象[6]

下列迹象表明固定资产可能发生了减值：

- 1.固定资产当期市价大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间推移或正常使用而预计的下跌。
- 2.企业经营所处的经济、技术或法律环境及固定资产所处的市场在当期或将在近期发生重大变化，对企业产生不利影响。
- 3.市场利率或其他市场投资回报率在当期已经提高，影响企业计算固定资产预计未来现金流量现值的折现率，导致固定资产可收回金额大幅度降低。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

- 4.有证据表明固定资产陈旧过时或者其实体已经损坏。
- 5.固定资产已经或将闲置、终止使用或者计划提前处置。
- 6.企业内部报告的证据表明固定资产的经济绩效已低于或将低于预期，如固定资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润(或者损失)远远低于(或者高于)预计金额等。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

[例题 综合]

A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。

要求：

(1)判断资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为存在，简要说明理由，指出相关事项主要与哪些账户(仅限于：资产减值损失、在建工程、固定资产、累计折旧)的哪些认定相关。

(2)判断资料三所列实质性程序对发现识别的认定层次重大错报是否直接有效。如果直接有效，并简要说明理由。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

资料一：A注册会计师了解的甲公司情况及其环境摘录：

(2)20×8年12月，甲公司决定淘汰一批账面价值为98万元的旧检验设备，并与受让方签订了不可撤销的转让协议，转让价格为15万元。

20×9年1月，甲公司向受让方移交该批检验设备，并收讫转让款。

资料二：甲公司财务数据摘录(金额单位：人民币万元)：

项目↵	20×8年初↵ (已审数)↵	本年增加↵ (未审数)↵	本年减少↵ (未审数)↵	20×8年末↵ (未审数)↵
固定资产减值准备↵	183↵	65↵	70↵	178↵





## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

资料一 所列事 项序号	是否可能 存在重大 错报风险	理由	账户及认定
(2)	是	持有待售的相关设备的预计残值比账面价值低 83 万元，当年计提的固定资产减值准备仅为 65 万元，可能存在少提固定资产减值准备的风险。	固定资产 (计价和分摊) 资产减值损失 (完整性)



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

资料三：A注册会计师拟实施的实质性程序摘录如下：

(1)获取暂时闲置固定资产的相关证明文件，并观察其实际状况，检查是否已按规定计提折旧。

(2)获取持有待售固定资产的相关证明文件，检查对其预计净残值的调整是否恰当、会计处理是否正确。



## 第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

程序↵	实质性程序对已识别的重大错报是否直接有效↵	理由↵
(1)↵	否↵	[问题出在减值准备上/程序与错报根源擦肩而过,不直接有效]↵
(2)↵	是↵	通过检查对持有待售固定资产期末预计净残值的调整和会计处理,可以识别持有待售固定资产减值准备计提不足的情况↵

# ACCAspace

Professional Accounting Education

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**



# Thank You!

