

项目九 采购与付款循环审计

任务二 应付账款审计

1、应付账款审计的任务准备

一、应付账款审计的任务准备

2014年2月15日，衡信会计师事务所的审计人员李丽、张建华依据《中国注册会计师审计准则》和东方公司2013年度财务报表审计的具体实施方案，负责应付账款的审计。两人实施了审阅、核对、函证等程序，编制了如表9-2所示的应付账款工作底稿目录。为了便于对应付账款审计工作过程和审计范围的理解、掌握及审计实务操作，将应付账款审计的实质性程序与审计目标的关系，编制应付账款实质性程序如表9-3所示。编织的应付账款核对表，如表9-4所示。

表9-2 衡信会计师事务所应付账款工作表目录

编号	项目名称	工作底稿名称	索引号
1	应付账款	应付账款程序表	FD52-0
2	应付账款	应付账款明细表	FD52-1
3	应付账款	应付账款核对表	FD52-2
4	应付账款	应付账款审定表	FD52

实施的实质性程序如表9-3所示

表 9-3 应付账款实质性程序

被审计单位： 东方公司
 项目： 应付账款实质性程序
 编制： 李丽
 日期： 2014.02.15

索引号： FD52-0
 财务报表截止日/期间： 2013年12月31日
 复核： 李志强
 日期： 2014.02.16

审计目标		财务报表的认定							
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	披露			
A. 资产负债表中记录的应付账款是存在的。		√							
B. 所有应当记录的应付账款均已记录。			√						
C. 资产负债表中记录的应付账款是被审计单位应当履行的现实义务。				√					
D. 应付账款以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。					√				
E. 应付账款已按照企业会计准则的规定在财务报表中做出恰当的列报。						√			
可选择的实质性程序									
审计目标	可供选择的审计程序	是否执行	未执行的原因	索引号	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	披露
D	1. 获取或编制应付账款明细表。复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。	是		FD52-1				√	
BD	2. 根据被审计单位实际情况，对应付账款执行实质性分析程序。	是		FD52-1-1		√		√	
AC	3. 函证应付账款或替代审计程序。函证应付账款主要审计程序见表 4-4	是		FD52-2	√		√		
BD	4. 检查应付账款是否计入了正确的会计期间，是否存在未入账的应付账款。	是		FD52-3		√		√	
BD	5. 针对已偿付的应付账款，追查至银行对账单、银行付款单据和其他原始凭证，检查其是否在资产负债表日前真实偿付。	是		FD52-4		√		√	
E	6. 检查应付账款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中做出恰当列报。	是							√
	7. 其他程序（略）								

注：表中的审计程序是在应付账款进行实质性程序时可选择的程序，并非对每一个被审计单位必须全部采用，在审计实务中应根据被审计单位的具体情况选择所采取的审计程序。需要强调的是，应付账款审计的重点与应收账款不同，应付账款审计重点是完整性和舞弊审计，即是否存在未入账和入账时间不正确的应付账款，以及应付

账款核算内容不规范，如利用应付账款隐瞒收入，或通过应付账款掩盖财务人员的不法行为等。

表 9-4 应付账款核对表

被审计单位： 东方公司
 项目： 应付账款核对表
 编制： _____
 日期： _____

索引号： FD52-2
 财务报表截止日/期间： 2013.12、31
 复核： _____
 日期： _____

序号	明细账凭证			摘要	入库单日期			购货发票			入库单与发票 核对情况	明细账与 发票核对情况
	编号	日期	金额		编号	日期	金额	日期	供应商名称	金额		
1	记 0006	12月4日	187 200	购圆钢未付款	12001	12月6日	187 200	12月4日	鞍山钢铁公司	187 200	相符	相符
2	记 0015	12月5日	128 700	购轴承未付款	12003	12月7日	128 700	12月5日	开原轴承厂	128 700	相符	相符
3	记 0028	12月10日	95 675	购圆钢未付款	12008	12月12日	95 675	12月10 日	本溪钢铁公司	95 675	相符	相符

核对要点：
 1. 入库单中的货物名称、数量、单价及金额与购货发票核对是否一致；
 2. 记账凭证内容与购货发票核对是否一致。

审计说明： 1. 选 10%采购交易，经核对，未发现重大异常。

2、应付账款审计程序及案例分析

（一）获取或编制应付账款明细表

【**审计程序**】审计人员应获取或编制应付账款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。我国会计准则规定，应付账款明细账的余额一般在贷方。如果发现应付账款有借方余额的情况，应查明原因，必要时建议做重分类调整。

【**情境引入 1**】东方公司提供了 2013 年 12 月 31 日应付账款明细表，审计人员李丽和张建华对表中所列的应付账款各明细账户的期初余额、本期发生额和期末余额进行了计算和复核，结果准确无误；将其与应付账款明细账进行了核对，证明结果相符。如表 9-5 所示。同时审计人员李丽以应付账款明细账为起点，追查至记账凭证和原材料入库单、采购发票进行了核对，证明结果相符。另外，审计人员李丽注意到，应付本溪凤翔公司明细账为借方余额 10 000 元，通过查验相关凭证如表 9-6、表 9-7 所示，为查证借方余额的合理性应实施进一步的审计程序。必要时做重分类调整。审计人员李丽还发现期末余额应付沈阳美佳公司 22 000 元货款，账龄为 3 年，属于长期挂账。

【**实战演练 1**】请代审计人员李丽填写审计工作底稿“应付账款明细表”中的“审计说明”栏；针对该种情况李丽应如何处理？

表 9-5 应付账款明细表

被审计单位： <u>东方公司</u>	索引号： <u>FD52-1</u>
项目： <u>应付账款</u>	财务报表截止日/期间： <u>2013、12、31</u>
编制： <u>李丽</u>	复核： <u>李志强</u>
日期： <u>2014、2、15</u>	日期： <u>2014、2、16</u>

明细账户	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
报表数：		1 140 900	3 976 600	3 697 700	10 000	872 000
总账数：		1 140 900	3 976 600	3 697 700	10 000	872 000
函证应付明细：						
1. 大连华为公司		100 000	650 000	640 200		90 200
2. 顺达集团公司		80 000	220 600	228 400		87 800
3. 本溪钢铁公司		58 000	127 200	129 200		60 000
4. 沈阳轴承公司		50 600	116 800	120 000		53 800
5. 鞍山钢铁公司		360 000	430 000	73 000		3 000
6. 滨江物资公司		70 000	860 000	850 000		60 000
7. 合力钢铁公司		250 000	88 000	185 200		347 200
8. 抚顺钢铁公司		31 000	509 000	559 000		81 000
9. 滨江市商厦		42 500	530 000	554 500		67 000
10. 沈阳美佳公司		22 000				22 000
11. 本溪凤翔公司		76 800	445 000	358 200	10 000	

还记录、单据及披露情况。

【情境引入 2】李丽检查重要客户，实施分析程序、审查应付账款明细账。李丽从明细账中选择重点客户，审阅所记录的摘要、日期、金额等内容，核对其是否与订货单、验收单、购货发票等原始单据相符，核对其与库存现金和银行存款日记账的有关项目是否相符。

李丽在分析、审阅应付账款明细账时，李丽发现鞍山钢铁公司是东方公司的重要供货商，发现“应付账款——鞍山钢铁公司”明细账 12 月份期初贷方余额高达 36 万元，而年末的期末贷方余额为 3 000 元，应付账款记录不正常，应付账款期初余额与期末余额变动较大。

【实战演练 2】审计人员李丽应当怎样处理？

答：对鞍山钢铁公司检查应付账款形成的相关原始凭证，如供应商发票、验收报告或入库单的日期等，查找有无未及时入账的应付账款，确认应付账款期末余额的完整性。

(三) 检查应付账款是否计入了正确的会计期间，是否存在未入账的应付账款

【审计程序】我国审计准则规定，对上市公司要实施查找未入账的应付账款审计程序。注册会计师通过下列审计程序发现某些未入账的应付账款，应将有关情况详细记入审计工作底稿，并根据其重要性确定是否需建议被审计单位进行相应的调整。

(1) 检查债务形成的相关原始凭证，如供应商发票、验收报告或入库单等，查找有无未及时入账的应付账款，确认应付账款期末余额的完整性。

【情境引入 3】李丽从验收部门发现 12 月份的商品验收确认单如表 9-8 所示，追查至原材料入库单和发票如表 9-9 所示，及相应的记账凭证和明细账，结果发现记账凭证和应付账款明细账中并未登记该笔业务。李丽询问了会计人员后得知该笔业务未入账。

【实战演练 3】针对这一情况，李丽应当怎样处理？

表 9-8 商品验收确认单

						№0018
商品名称	规格型号	数量	单位	入库日期	合同号	售后服务承诺
圆钢	40Cr Φ55	50	3200.00	2013. 11. 30	购 201018	有质量问题包退换
供货方(章)：东方机床有限责任公司 经检验合格。 经办人：李新 2013年11月30日 				购货方(章)：鞍山钢铁股份有限公司 2013年11月30日 		

表 9-9 入库单

2013年11月30日

材料编号	材料名称	规格	材质	单位	数量		实际单价	材料金额	运杂费	合计
					发货票	实收				
15405	圆钢	Cr Φ55	优	吨	50	50	3200.00	160 000	5 000	165 000
供货单位		鞍山钢铁有限公司		结算方法		转账		合同号		425
备 注										

主管：史前方

质量检验员：李新

仓库验收：宋波

经办人：赵军

表 9-10 滨海市增值税专用发票

No. 01004321

校验码 33012345678912345678

开票日期: 2014 年 1 月 3 日

购 货 单 位	纳税人名称: 东方机床有限公司				01234567*+10-<23-04/33 加密版本 01			第三 联发 票联 购货 方记 账凭 证	
	纳税人识别号: 15098765432100				5987458969>>4<145879 3500000679				
	地址、电话: 滨海市东街 101 号 7776668				06**/+44>478+1259876 01588741				
	开户行及账号: 工行南街办事处 532123456666				31/<555698756>><<				
货物或应税劳 务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额		
圆钢	40CrΦ55	吨	50	3 200.00	160 000.00	17%	27 200.00		
合 计					¥187 200.00		¥27 200.00		
价税合计 (大写)		壹拾捌万柒仟贰佰元整					(小写) ¥187 200.00		
销 货 单 位	纳税人名称: 鞍山钢铁有限公司				备 注				
	纳税人识别号: 141123456789123								
	地址、电话: 鞍山市滨海路 100 号 6668889								
	开户行及账号: 建行站前办 101123456321								

收款人: 方芳

复核: 齐力

开票人: 时尚

销货单位: (盖章)

答: 针对这一情况, 李丽应当怎样处理? 在应付账款审计中, 李丽发现 2013 年 11 月底购买鞍山钢铁公司的圆钢验收入库单, 但是追查至相应的记账凭证和应付账款明细账中并未登记该笔业务. 针对该笔业务, 李丽要求东方公司做如下调整分录:

借: 存货/圆钢 165 000

应交税费—应交增值税 (进项税) 27 200

贷: 应付账款/鞍钢 187 200

银行存款 5 000

(2) 检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证, 关注其购货发票的日期, 确认其入账时间是否合理。

(3) 获取被审计单位与其供应商之间的对账单 (应从非财务部门, 如采购部门获取), 并将对账单和被审计单位财务记录之间的差异进行调节 (如在途款项、在途商品、付款折扣、未记录的负债等), 查找有无未入账的应付账款, 确定应付账款金额的准确性。

(4) 针对资产负债表日后付款项目, 检查银行对账单及有关付款凭证 (如银行汇款通知、供应

商收据等），询问被审计单位内部或外部的知情人员，查找有无未及时入账的应付账款。

(5) 结合存货监盘程序，检查被审计单位在资产负债日前后的存货入库资料（验收报告或入库单），检查是否有大额料到单未到的情况，确认相关负债是否计入了正确的会计期间。

【情境引入4】李丽执行了下列审计程序：首先，结合存货监盘审计人员抽查了被审计单位在决算日前后10天的验收入库单，发现2013年年末从滨江市鞍山钢铁公司购入的圆钢已经到货，由于未收到发票，期末未办理入账手续，如表9-11、表9-11、表9-12所示。其次，检查决算日后应付账款明细账的贷方发生额相应凭证，核对了购货发票的日期。未发现异常。

表9-11 入库单

2013年12月31日

材料编号	材料名称	规格	材质	单位	数量		实际单价	材料金额	运杂费	合计
					发货票	实收				
15405	圆钢	CrΦ55	优	吨	30	30	3200.00	96 000	4 000	100 000
供货单位		鞍山钢铁有限公司		结算方法		转账		合同号		425
备注										

主管：史前方

质量检验员：李新

仓库验收：宋波

经办人：赵军

№0018

表9-12 商品验收确认单

商品名称	规格型号	数量	单位	入库日期	合同号	售后服务承诺
圆钢	40CrΦ55	30	3200.00	2013.12.31	购201018	有质量问题包退换
供货方（章）：东方机床有限责任公司 经检验合格，验收合格。 经办人：李新 2013年12月31日				购货方（章）：鞍山钢铁股份有限公司 2013年12月31日		

表9-13 滨海市增值税专用发票

NO. 01004321

校验码 33012345678912345678

开票日期：2014年1月8日

购货单位	纳税人名称：东方机床有限责任公司 纳税人识别号：15098765431001 地址、电话：滨海市东街100号 开户行及账号：工行南街支行 532123456666	01234567*+10-<23-04/33 加密版本 01 5987458969>>4<145879 3500000679 06**/+44>478+1259876 01588741 31/<555698756>><<	第三联发
------	---	---	------

(6) 函证的替代程序	检查决算日后应付账款明细账及库存现金和银行存款日记账，核实其是否已支付，同时检查该笔债务的相关凭证资料，核实交易事项的真实性。
-------------	---

注意：对于重要的原材料供应商和关联方账户余额应进行重点审查。一般采取的应付账款审计的替代程序为：（1）抽查应付账款余额形成的相关凭证，核对购货合同、购货发票、入库单和付款记录等原始资料，核实交易事项的真实性；（2）抽查决算日后应付账款明细账及现金、银行存款日记账，核实是否已支付货款并转销。

【情境引入 5】审计人员李丽对被审计单位年度内有大额购货交易的应付账款，以及对未寄对账单的供应商、异常交易账户、母子公司和资产担保负债的债权人、期末账面余额为零的重要供应商 11 家客户进行了函证（明细表中除了滨江周新公司以外的所有客户），以确定其是否存在未入账的应付账款。

发函后，在规定的时间内收到其中 10 家回函，未收到沈阳美佳公司的回函。

在回函中，除合力公司以外，其他 9 家的回函与东方公司应付账款明细账上的余额完全相符。合力钢铁公司回函如表 9-15 所示：

表 9-15 应付账款询证函

索引号：FD52-2

编号：0032

合力钢铁 公司：

我们公司聘请的衡信会计师事务所正在对本公司 2012 年对财务报表进行审计，谨请将本公司截至 2012 年 12 月 31 日欠贵公司的金额填写入下列表格（附表）的空白处。

另外请一并附上说明未付款项金额的明细表，直接邮寄至会计师事务所。

回函地址：大连市沙河路 35 号衡信会计师事务所

邮编：016000

电话：0415-82679996

传真：82679996

联系人：李志强

本函仅为复核账目之用，并非催款结算。

东方机床有限责任公司（被审计单位盖章）

2011 年 2 月 15 日

合力钢铁公司回函如下（部分）：

衡信会计师事务所李志强先生：

本公司记录表明截至 2012 年 12 月 31 日止东方公司欠本公司 647200 元，明细见下表（附表）。

合力公司

总会计师：吴芳

2013 年 2 月 19 日（被询证公司盖章）

附表 东方公司前款未付明细账

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备注
2010-9-21	78000		发票 12498
2010-10-10	105000		发票 27888
2010-11-20	227200		发票 31000
2010-12-6	37000		发票 40500
合计	447 200		

【实战演练5】 审计人员李丽根据合力钢铁公司的回函，应当怎样处理？

本案例中，李丽对于未回函的沈阳美佳公司及回函说明欠款不符的合力钢铁公司进行了进一步的查证，发现东方公司于2013年12月28日以委托银行付款的结算方式支付了10月20日欠合力钢铁公司的货款100 000元，而合力钢铁公司尚未收到通知单，故未记账。对于未回函的沈阳美佳公司，李丽执行了替代程序，最后证明应付账款明细账的记录无误，但是沈阳美佳公司已经破产。

3. 应付账款审计的综合实训任务操作

下面介绍应付账款审计的具体操作。

【情境引入6】 2014年2月15日，衡信会计师事务所的审计人员李丽、张建华依据《中国注册会计师审计准则》和东方公司2012年度财务报表审计的具体实施方案，负责应付账款的审计。东方公司为制造业企业。在编制审计计划时分配至应付账款项目的重要性水平是5万元，李丽对公司应付账款审计时实施了下列审计程序：

(1) 从被审计单位获取应付账款明细表，如表9-5所示，分析出现借方余额的项目。应付本溪凤翔公司明细账为借方余额10 000元，注册会计师查验了相关凭证如表9-6、表9-7所示。审计人员李丽还发现期末余额应付沈阳美佳公司22 000元货款，账龄为3年，属于长期挂账。

(2) 检查重要客户，实施分析程序、审查应付账款明细账。

(3) 实施了函证应付账款审计程序。

(4) 查找未入账的应付账款

【实战演练6】

(1) 针对上述实施的审计程序后存在的问题，审计人员李丽应当怎样处理？

(2) 根据上述(1)～(4)的审计结果填写“应付账款审定表”，如表9-16所示。

表9—15 应付账款审定表

项目名称	期末未审数	账项调整		重分类调整		期末 审定数
		借方	贷方	借方	贷方	
报表数:	862 000		299 520		10 000	1 171 520
总账数:	862 000		299 520		10 000	1 171 520
函证应付明细:						
1. 大连华为公司	90 200					90 200
2. 顺达集团公司	87 800					87 800
3. 本溪钢铁公司	60 000					60 000
4. 沈阳轴承公司	53 800					53 800
5. 鞍山钢铁公司	3 000		299 520			302 520
6. 滨江物资公司	60 000					60 000
7. 合力钢铁公司	347 200					347 200
8. 抚顺钢铁公司	81 000					81 000
9. 滨江市商厦	67 000					67 000
10. 沈阳美佳公司	22 000					22 000
11. 本溪凤翔公司	-10 000				10 000	
内容	科目名称	金额	金额	金额	金额	金额
1. 预付凤翔公司 购货款（重分 类）	预付账款/凤翔			10 000		
	应付账款				10 000	
2. 应付账款未及 时入账（账项调 整）	存货/圆钢	165000				
	应交税金/进 项税	27200				
3. 应付账款未及 时入账（账项调 整）	应付账款		187200			
	银行存款		5000			
	存货/圆钢	100 000				
	应交税金/进 项税	16 320				
	应付账款		112 320			
	银行存款		4 000			

审计结论：东方公司应付账款的金额经调整后是可以确认

任务三、 固定资产及累计折旧审计

一. 固定资产审计任务准备

2013年2月15日，衡信会计师事务所的审计人员李丽、张建华依据《中国注册会计师审计准则》和东方公司2012年度财务报表审计的具体实施方案，负责固定资产及累计折旧的实质性测试。张建华和李明实施了观察、审阅、核对、重新计算等程序，编制了如表9-17所示的工作底稿目录。为了便于对固定资产、累计折旧审计工作过程和审计范围的理解、掌握，以及审计实务操作，根据审计实务的要求，将固定资产、累计折旧审计的实质性程序与审计目标的关系，现以工作底稿程序表9-18形式列示。

表 9-17 衡信会计师事务所固定资产工作表目录

编号	项目名称	工作底稿名称	索引号
1	固定资产	程序表	Z047-0
2	固定资产	固定资产及累计折旧明细表	Z047-1
3	固定资产	固定资产增加的测试表	Z047-2
4	固定资产	固定资产减少的测试表	Z047-3
5	固定资产	审定表	Z047

实施的实质性程序如表9-18所示等

表 9-18 固定资产实质性程序表

被审计单位： <u>东方公司</u>	索引号： <u>Z047-0</u>
项目： <u>固定资产实质性测试程序</u>	财务报表截止日/期间： <u>2012年12月31日</u>
编制： <u>张建华</u>	复核： <u>李志强</u>
日期： <u>2013.02.15</u>	日期： <u>2013.02.16</u>

审计目标		财务报表的认定							
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	披露			
A. 资产负债表中记录的固定资产是存在的。		√							
B. 所有应记录的固定资产均已记录。			√						
C. 记录的固定资产由被审计单位拥有或控制。				√					
D. 固定资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊已恰当记录。					√				
E. 固定资产已按照企业会计准则的规定在财务报表中做出恰当列报。						√			
可选择的实质性程序									
审计目标	可供选择的审计程序	是否执行	未执行的原因	索引号	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	披露
D	1. 获取或编制固定资产明细表，复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，结合累计折旧和固定资产减值准备与报表数核对是否相符。	是	不适用	Z047-1				√	
A B D	2. 实质性分析程序； ①分类计算本期计提折旧额与固定资产原值的比率，并与上期比较； 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。	是		Z047-1	√	√		√	
A	3. 实地检查重要固定资产。确定其是否存在，关注是否存在已报废但仍未核销的固定资产。	是		Z047-3	√				

C	4. 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。	是		Z047-4			√		
审计目标	可供选择的审计程序	是否执行	未执行的原因	索引号	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	披露
A B D C	5. 检查本期固定资产的增加。(1) 询问管理层当年固定资产增加情况，并与获取和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，手续是否齐全，会计处理是否正确。	是		Z047-5	√	√	√	√	
A B D	6. 检查本期固定资产的减少。(1) 结合固定资产清理科目，抽查固定资产账面转销额是否正确。(2) 检查出售、盘亏、转让、报废或毁损的固定资产是否经授权批准，会计处理是否正确。(3) 检查因修理，更新改造而停止使用的固定资产的会计处理是否正确。(4) 检查投资转出固定资产的会计处理是否正确。(5) 检查债务重组或非货币性资产交换转出固定资产的会计处理是否正确。(6) 检查转出的投资性房地产账面价值及会计处理是否正确。(7) 检查其他减少固定资产的会计处理是否正确。	是		Z047-1	√	√		√	
D	7. 对应计入固定资产价值的借款费用，应根据企业会计准则的规定，结合长短期借款、应付债券或长期应付款的审计，检查借款费用资本化的计算方法和资本化金额，以及会计处理是否正确。	是		Z047-1				√	
D	8. 检查计算累计折旧的计提是否正确（会计确认与计量）。			Z047-2				√	
CE	9. 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。	是		Z047-3			√		√
E	10. 检查固定资产是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中做出恰当披露。	是							√
	11. 其他程序（略）								

2、固定资产审计程序及案例分析

审计人员张建华和李明分别实施以下审计程序。

(一) 获取或编制固定资产和累计折旧分类汇总表

【**审计程序**】检查固定资产分类是否正确并与总账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。固定资产及累计折旧分类汇总表又称一览表，是审计固定资产和累计折旧的重要的工作底稿。如表9-19所示。

【**情境引入 1**】审计人员张建华、李明索取固定资产及累计折旧明细表，复核加计是否正确，并与总账与明细账合计数核对。张建华取得了全部固定资产的明细账，对其进行了复核，经查与明细账、总账核对一致。张建华还将期初余额与上年底稿中的审定数予以核定，证实公司已经按照上年审计要求予以调整，年初数核对一致。在此基础上，张建华将明细表内容计入固定资产、累计折旧及减值准备明细表（见表9-19）。

【**实战演练 1**】请代张建华填写下列表格的其他项目。

表9-19 固定资产、累计折旧明细表

被审计单位：东方公司	索引号：Z047-1
项目：固定资产及累计折旧汇总表	财务报表截止日/期间：2013年12月31日
编制：张建华	复核：李志强
日期：2014.02.15	日期：2014.02.16

固定资产名称	期初余额	本期增加	本期减少	期末余额	备注
一、固定资产原值合计	12 500 000	1018 000	180 000	13 338 000	
其中：房屋、建筑物	6 160 000	500 000		6 660 000	
办公设备	1 950 000	70 000	40 000	1 980 000	
机器设备	4 390 000	448 000	140 000	4 698 000	
二、累计折旧合计	3 268 000	108 620	100 102	3 276 518	
其中：房屋、建筑物	1 768 000	44 240		1 812 240	
办公设备	281 000	11 700	36 102	256 598	
机器设备	1 219 000	52 680	64 000	1 207 680	
三、减值准备合计	68 000	13144.46		81 144.46	
其中：房屋建筑物					
办公设备					
机器设备	68 000	13 144.46		81 144.46	
四、账面价值合计	9 164 000	896 235.54	79 898	9 980 337.54	
其中：房屋、建筑物	4 392 000	455 760		4 847 760	
办公设备	1 669 000			1 723 402	
机器设备	3 103 000			3 409 175.54	

编制说明：备注栏可填写固定资产的折旧方法，使用年限、剩余使用年限、残值率和折旧率等情况。

(二) 检查固定资产增加业务

【审计程序】因为固定资产单位价值高，在一个会计期间内固定资产增加是有限的。因此，审计人员对固定资产的增加要实施详细审计。审查时需要注意以下两点。

(1) 企业固定资产的增加包括外购、自制自建、投资者转入、更新改造、债务重组增加等多种途径。审计人员通过审阅固定资产明细账、记账凭证及原始凭证，明确固定资产增加的方式。

(2) 固定资产增加时入账价值是否正确是实质性测试的重点。根据我国财务会计制度的规定，企业固定资产应当按取得时的实际成本入账。由于固定资产增加有多种方式，其入账价值的构成内容也不相同。

【情境引入 2】审计人员张建华通过审查发现下列固定资产增加业务。

(1) 2012年3月12日，转字102#记账凭证表明自建办公用房一栋，办理竣工决算达到预定可使用状态，工程成本30万元。

(2) 2012年6月18日，转字150#记账凭证及相关原始凭证表明万达公司投入生产车间刨床一台，刨床按照公允价值确定价值为30万元，增值税51 000元。

(3) 2012年7月1日，银付字10#记账凭证及相关原始凭证表明外购办公设备空调20台，每台原值3 500元，增值税595元。

(4) 2012年9月9日，转字180#记账凭证表明改建工程完工，办理竣工决算达到了预订可使用状态，工程成本20万元。

(5) 2012年12月7日，银付202#凭证以及相关原始凭证表明外购万能铣床一台，机加工车间使用，固定资产原值148 000元，增值税25 160元。

【实战演练 2】请代张建华填制工作底稿“固定资产增加测试表”，如表9-20所示。

表9-20 固定资产增加的测试表

被审计单位： <u>东方公司</u>	索引号： <u>Z047-1-1</u>
项目： <u>固定资产增加测试表</u>	财务报表截止日/期间： <u>2013、12、31</u>
编制： <u>张建华</u>	复核： <u>李志强</u>
日期： <u>2014、2、15</u>	日期： <u>2014、2、16</u>

固定 资产 名称	取得 日期	取得 方式	固定 资产 类 别	增加情况		凭 证 号	核对内容（用 “×”、“√”表 示）						
				数 量	原 价		1	2	3	4	5	6	7
办公 房	3\12	自 建	房 屋 建 筑	一 栋	300 000	102#	√	√	√	√	√	√	√
刨床	6\18	投 资	机 器 设 备	一 台	351 000	150#	√	√	√	√	√	√	√
办公 设备	7\1	外 购	办 公 设 备	20 台	70 000	10#	√	√	√	√	√	√	√
办公 房	9\9	改 建	房 屋 建 筑	1 栋	200 000	180#	√	√	√	√	√	√	×
万能 磨床	12\7	外 购	机 器 设 备	1 台	148 000	202#	√	√	√	√	√	√	√
<p>核对内容说明：1. 与发票是否一致；2. 与付款单据是否一致；3. 与购买/建造合同是否一致；4. 与验收报告或评估报告等是否一致；5. 审批手续是否齐全；6. 与在建工程转出数核对是否一致；7. 会计处理是否正确（入账日期和入账金额）</p> <p>审计说明7：会计处理不正确，入账日期和入账金额均不正确。一般情况下，对原有固定资产进行改建、扩建或提高其原有功能而发生的支出，可以根据财务制度的规定计入固定资产的价值入账。但是早已投入使用的固定资产的装修、装潢等支出，因其性质仅对原有固定资产的外观及环境的改善投入而并未改变固定资产的功能，所以应计入长期待摊费用并按其耐用年限分期摊销。</p>													

【情境引入3】张建华对上述增加的固定资产按表9-14中内容进行检查、核对，发现以下问题：本年度新增的固定资产中，2013年9月9日转字180#记账凭证表明改建工程完工，实属管理用办公楼装修装潢的费用支出结转，计入了固定资产的价值，不能够同时计提了折旧。（装修的间隔期为3年，当时确认的固定资产的折旧年限为3年）。

【实战演练3】审计助理人员张建华应该怎样处理？

答：本年度新增的固定资产中，实属管理用办公楼装修装潢的费用支出20万元结转，计入了固定资产的价值。张建华应提请东方公司将20万元计入长期待摊费用并按其耐用年限分期摊销。

①第一步：将固定资产转入长期待摊费用

借：长期待摊费用 200 000

 贷：固定资产——办公房 200 000

②第二步：冲销已计提折旧（本会计年度已计提折旧 $20 \text{万} \div 3 \div 12 \times 3 = 1.7 \text{万元}$ ）

借：固定资产——累计折旧（办公房） 17 000

贷：管理费用 17 000

③第三步：按3年有效期摊销，本会计期间按3个月

借：管理费用 17 000

贷：长期待摊费用 17 000

(2) 检查固定资产减少业务

【审计程序】固定资产减少主要包括：出售、投资转出、报废、毁损、盘亏等。审计固定资产减少的主要目的在于查明已减少的固定资产是否已做适当的会计处理。

【情境引入4】在审查东方公司减少的固定资产时，张建华首先审查了固定资产减少的相关批准文件，并核对了合同、收款单据等相关凭证。此外还结合“固定资产清理”和“待处理财产损益”科目查验了固定资产账面价值转销情况。被审计单位本期减少固定资产两项：

(1) 报废运输卡车1辆，原值14万元，累计折旧12万元，公司对于这一报废处理为：

借：固定资产清理 20 000
 累计折旧 120 000
 贷：固定资产 140000
借：营业外支出 20000
 贷：固定资产清理 20000

(2) 报废办公设备1台，原值40000元，累计折旧8000元，公司对于这一办公设备报废的处理为：

借：固定资产清理 32000
 累计折旧 8000
 贷：固定资产 40000
借：营业外支出 32000
 贷：固定资产清理 32000

接着张建华调阅了东方公司上述固定资产的卡片，发现该设备使用才2年，且无任何大修记录，同时询问了相关资产管理人和财会人员，方知该设备并未报废，实则将其变卖所获款项已被有关人员私分，但是账面上没有出售收入的处理。

【实战演练4】

(1) 上述业务是否存在问题，如果存在问题，张建华该如何处理？

(2) 对于减少的固定资产的审查，应编制“固定资产减少检查表”（见表9-21）

表9-21 固定资产减少的测试表

被审计单位：_____	索引号：_____
项目：____固定定资产_____	财务报表截止日/期间：_____
编制：_____	复核：_____
日期：_____	日期：_____

固定资产名称	取得日期	处置方式	处置日期	固定原值	累计折旧	减值准备	账面价值	处置收入	净损益	索引号	核对内容（用“×”、“√”表示）						
											1	2	3	4	5	6	7
卡车		报废		140000	120000		20000		20000		√	√	√	√			
办公设备		报废		40000	8000		32000		32000		√	√	√	×			

核对内容说明：1. 与发票是否一致；2. 与收款单据是否一致；3. 与合同是否一致；4. 会计处理是否正确；5、

.....

审计说明：该项业务属于虚报固定资产报废，实则将其变卖所获款项已被有关人员私分。针对这一情况，王浩向公司管理当局汇报，并提请管理当局进行处理。由于涉及金额不大，尚未进行会计调整，待公司处理结果下来之后再作会计处理。

（四）检查固定资产的所有权或控制权。

【审计程序】对于企业拥有或控制的固定资产最需要收集的是各种原始凭证，如合同、产权证明书、财产税单、发票等，以确定固定资产确实归企业所有。特别是在初次审计时，审计人员采取各种审计程序和方法，获取充分适当的审计证据，证明企业固定资产所有权，并将有关固定资产凭证复印件存入审计永久性档案。具体而言，不同种类的固定资产的所有权证据是不同的，具体包括：

- （1）对外购的机器设备等固定资产，通常经审核采购发票、采购合同等予以确定；
- （2）对于房地产类固定资产，需查阅有关的合同、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；
- （3）对融资租入的固定资产，应验证有关融资租赁合同，证实并非经营租赁；
- （4）对汽车等运输设备，应验证有关运营证件等；
- （5）对受留置权限制的固定资产，通常还应审核被审计单位的有关负债项目等予以证实。

【情境引入 5】张建华审阅了被审计单位的产权证书，财产保险单、财产税单、抵押贷款的相关合同等合法文件。对于新增的固定资产，李明索取了产权证书的副本，同时进一步审阅相关合同、发票、付款凭证并与财税单核对。张建华在审计过程中未发现异常。

（五）重新计算累计折旧的正确性。

【审计程序】重新计算累计折旧的正确性是年度财务报表审计必须进行的审计程序，应结合固定资产实质性测试一并实施。在重新计算累计折旧的正确性时，审计人员应注意两点：一是确定企业折旧政策和折旧方法的适当性；二是审查折旧计提范围是否合理。

【情境引入 6】东方公司的累计折旧期末数为贷方余额 3 276 518 元。为了重新计算其正确性，审计人员张建华采取了如下步骤：

- （1）获取东方公司的折旧政策和折旧方法。经了解东方公司固定资产采用直线法计提折旧。

总账数:						
一、固定资产原值合计	13 3380 00		200 000			13 138 000
其中：房屋建筑物	6 660 000		200 000			6 460 000
办公设备	1 980 000					1 980 000
其他设备	4 698 000					4 698 000
二、累计折旧合计	3 276 518	17 000	140 000			3 399 518
其中：房屋建筑物	1 812 240	17 000				1 795 240
办公设备	256 598		140 000			396 598
其他设备	1 207 680					1 207 680
三、减值准备合计	81 144.46					81 144.46
其中：房屋建筑物						
办公设备						
其他设备	81 144.46					81 144.46
四、账面价值合计	9 980 337.54	17 000	340 000			9 657 337.54
其中：房屋建筑物	4 847 760	17 000	200 000			4 664 760
办公设备	1 723 402		140 000			1 583 402
机器设备	3 409 175.54					3 409 175.54
调整分录						
内容	科目名称	金额	金额	金额	金额	
办公楼 装修装演的 费用不应计 入固定资产 价值，应计 入长期待摊 费用	长期待摊 费用	200000				
	固定资产 —办公房		200000			
	固定资 产——累 计折旧	17 000				
	管理费用		17 000			
	管理费用	17 000				

	长期待摊 费用		17 000			
办公设 备少提 7 个 月空调设备 折 旧 费 140000	管理费用	140000				
	固定资 产—累计 折旧		140 000			
审计结论：除上述问题外，未见其他重大异常情况						