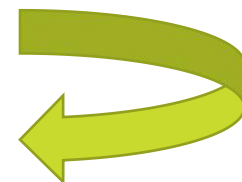


审计案例



如何审计“躲”在资产负债表中的潜亏？



主讲人:汪宁

高级审计师、国际注册内部审计师（CIA）

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 潜亏是指企业将已发生的成本费用、资产损失不纳入或少纳入损益核算，继续以资产形式呈现，或提前确认收入，虚增利润的一种经济现象，它是会计信息失真的主要表现形式。
- ⊕ 潜亏的存在或使企业账面盈利大幅增加，或使账面亏损额大为减少，或使企业会计报表由亏变盈。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 落到资产负债表上，潜亏一般表现为两种形式：
- ⊕ 其一，高估资产，其二，低估负债。
- ⊕ 负债潜亏大多表现为账外负债和预计负债。因低估负债易导致因债权人追讨而露馅，企业较少操纵负债炮制潜亏。
- ⊕ 高估资产则“安全”系数较高，成为了企业操纵盈余的主要手段。因而潜亏主要体现在了资产负债表的资产类科目之中，如应收账款、其他应收款、存货、长期股权投资、在建工程、固定资产、无形资产等是企业潜亏最常见的藏身之所。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

⊕ 一、应收账款

案例1：某企业将未完工的五个工程项目全额计作收入，确认应收账款8000万元，后因客观原因，一个合同因政策原因无法履行，一个合同因施工质量问题被客户拒收，造成账面近3000万元的应收账款无法收回。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 如果不是现款现销，企业确认销售收入时一般要经“应收账款”周转。多确认销售收入、提早确认销售收入不仅能虚增收入，还可虚增利润，是应付绩效考核常见的思路。
- ⊕ 因此，不按完工进度结转收入、产品未交付即确认收入、虚构销售合同、产品服务交付有瑕疵不冲账是企业利用应收账款藏匿潜亏的典型手段。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 此外，利用坏账准备藏匿潜亏也是较为常见的现象。
- ⊕ 现行会计制度确认坏账的依据有三：
 - ⊕ 一是债权人破产，依照民事诉讼法清偿后，确认无法追回；
 - ⊕ 二是债务人死亡，既无遗产可供清偿，又无义务承担人，确实无法收回；
 - ⊕ 三是债务人逾期未履行纳税义务超过3年，确实不能收回。
- ⊕ 这三项确认坏账的条件过于严苛，大多数企业顺水推舟，制定了更宽松的坏账准备计提政策。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ✦ 以企业普遍采用的账龄法为例，5年以上的应收账款才要求100%计提坏账准备;而在现实的商业环境中，应收账款账龄超过两年，就可基本确认为坏账。
- ✦ 从这一现实看，一方面上述虚增的应收账款利用了温和的坏账计提政策制造潜亏，另一方面，正常确认的应收账款也因坏账计提不充分虚增了当期利润。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 无疑，虚增应收账款，不充分计提坏账准备是潜亏隐蔽于应收账款中的两把保护伞。
- ⊕ 要打掉这两把保护伞，一是要制定更加严格的收入确认政策。



应收账款如何审？

应收账款的审计

⊕ 应收账款核算单位因销售商品、材料、提供劳务等，应向购货单位收取的款项，以及代垫运杂费和承兑到期而未能收到款的商业承兑汇票。

⊕ 审计目的

- （1）确定应收账款**是否存在**。
- （2）确定应收账款是否归被审计单位所有。
- （3）确定应收账款增减变动的记录**是否完整**。

应收账款的审计

- (4) 确定应收账款**是否可收回**，坏账准备的计提是否恰当。
- (5) 确定应收账款年末余额是否正确。
- (6) 确定应收账款在会计报表上的披露是否恰当。
- 在执行应收账款实质性测试时，审计人员必须以达到检查风险可接受的水平作为出发点，主要采用以下审计程序和方法：

应收账款的审计

- (1)获取或编制应收账款明细表。
- (2) 获取或编制应收账款账龄分析表。
- (3) 抽查有关原始凭据，验证与其相关的应收账款的真实性。
- (4) 向业务单位进行函证。
- (5) 抽查应收账款明细账，并追查至有关原始凭证，检查被审计单位有无不属于结算业务的债权。

应收账款的审计

- （6）抽查资产负债表日前后若干张记账凭证，**实施截止测试**，确定入账时间是否正确。
- （7）检查应收账款是否存在**异常性减少**，是否与单位整体运营情况相吻合。
- （8）对于用非记账本位币结算的应收账款，检查其采用的汇率及折算方法是否正确。
- （9）检查应收账款是否已按照会计制度等规定在财务报表中作出恰当披露。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

⊕ 二、其他应收款

⊕ 案例2：某企业为了少交个人所得税，用现金给员工发放奖金、福利后不计入成本费用，而是挂账在“其他应收款”科目。此外，该企业市场部的公关费用因无发票报销，长期挂账。此两项合计挂账2000余万元。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 其他应收款主要结算员工借款、备用金，各种赔款、罚款等与主营业务不相关的应收、暂付款项，正常情况下该科目余额不大。
- ⊕ 鉴于员工正常借款周期均较短，如出现挂账时间超长的其他应收款，基本可确定此为挂账的费用，要么是找不到发票报销，要么是有意挂账少计费用。
- ⊕ 本质上这类“其他应收款”已不具备资产属性，只是未及时入账的费用，是企业的潜亏。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 此外，企业之间的抵押款、保证金、担保款等往来款，如果不能收回，也可利用温和的坏账计提政策隐藏潜亏。相较而言，其他应收款制造潜亏的手段比应收账款要单一得多，通过加强费用报销管理和严格坏账计提政策即可约束。



其他收款如何审？

其他应收款的审计

⊕ 审计目标

- ⊕ （一）确定其他应收款是否存在；
- ⊕ （二）确定其他应收款是否归被审计单位所有；
- ⊕ （三）确定其他应收款增减变动的记录是否完整；
- ⊕ （四）确定其他应收款是否可收回；
- ⊕ （五）确定其他应收款余额是否正确；
- ⊕ （六）确定其他应收款在会计报表上的披露是否恰当。

其他应收款的审计

- ⊕ (二) 执行“查验其他应收款账龄分析是否正确” 审计程序
- ⊕ (三) 执行“对其他应收款余额作分析性复核，若有重大波动应查明原因并作出记录” 审计程序

其他应收款的审计

⊕ (四) 执行“选择金额较大和异常的项目,检查原始凭证并发函询证(包括重分类转入的项目),对大额频繁往来被审单位发函询证时请公司提供对账的流水记录,对发出询证函未能收回的,采用替代程序确认其入账依据是否充分。替代程序中可以请客户协助,在其他应收款明细表上标明截止审计日已收回或转销的项目,并检查有关凭证” 审计程序

其他应收款的审计

- ⊕ (五) 执行“对于长期未能收回的项目，应查明原因，确定是否可能发生坏账损失” 审计程序
- ⊕ (六) 执行“审查转作坏账损失的项目，是否符合规定并办妥审批手续” 审计程序
- ⊕ (七) 执行“涉及债务重组、资产置换的事项，审查有关协议等法律文件及手续是否齐备，账务处理是否正确” 审计程序

其他应收款的审计

- ⊕ (八) 执行“对异常项目及关联方欠款即使回函相符，仍应取证并审核相关交易合同判断交易的合法性、真实性”审计程序
- ⊕ (九) 执行“检查内部往来是否核对相符,形成核对记录,标明核对责任人,作好必要的索引,说明对差异的处理结果及理由，关注关联方归还大额欠款时公司有关无相应资金流出”审计程序

其他应收款的审计

- ⊕ (十) 执行“分析明细账余额，对于出现贷方余额的项目，应查明原因，必要时作重分类调整”审计程序
- ⊕ (十一) 执行“对于用非记账本位币结算的其他应收款,检查其采用的汇率及折算方法是否正确”审计程序
- ⊕ (十二)执行“验明其他应收款的披露是否恰当”审计程序
- ⊕ 根据上述会计记录及审计思路编制的审计工作底稿

其他应收款---坏账准备的审计

⊕ 审计目标

- ⊕ （一）确定计提坏账准备比率是否恰当，坏账准备是否充分；
- ⊕ （二）确定坏账准备增减变动的记录是否完整；
- ⊕ （三）确定坏账准备余额是否正确；
- ⊕ （四）确定坏账准备在会计报表上的披露是否恰当。

其他应收款---坏账准备的审计

⊕ 审计程序

- ⊕ （一）执行“获取或编制坏账准备明细表，复核加计正确，并核对报表及明细账合计数是否相符”审计程序
- ⊕ （二）执行“检查计提坏账准备是否符合被审单位披露的会计政策，本期有无发生变更，审核其理由及影响”审计程序

其他应收款---坏账准备的审计

- ⊕ (三) 执行“按计提坏账准备的范围和标准复核已提坏账准备是否恰当，若有大额差异应进行调整”审计程序
- ⊕ (四) 执行“对账龄长且久无回收记录的应收款查验其可收回性”审计程序
- ⊕ (五) 执行“对采用个别计提法计提的特别坏账准备应审核计提依据，取得相关证据”审计程序

其他应收款---坏账准备的审计

- ⊕ (六) 执行“检查年度内确认坏账损失是否按规定权限审批,已作坏账损失处理后又收回的账款,所作会计处理是否符合现行规定” 审计程序
- ⊕ (七) 执行“检查向债务人询证回函的例外事项及存有争执的余额” 审计程序
- ⊕ (八) 执行“检查重分类调整转入的应收款项是否已按规定计提坏账准备” 审计程序

其他应收款---坏账准备的审计

- ⊕ (九) 执行“检查坏账准备的结转或冲减是否有充分依据,是否符合现行会计制度规定,检查有无利用关联关系转移债务,重新计算账龄而冲回已提坏账准备以调节利润的现象” 审计程序
- ⊕ 根据上述会计记录及审计思路编制的审计工作底稿

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

⊕ 三、存货

- ⊕ 案例3：某生产企业原材料库存积压，该原材料市面单价已降至8元，账面成本10元，企业未计提原材料跌价准备。
- ⊕ 另因企业经营困难，企业领用原材料投入生产时不做出库处理，导致在产品与产成品的成本不实，虚降产品销售成本。
- ⊕ 存货是企业生产经营过程中为销售或耗用而储备的各种资产，是大多数企业流动资产中的重头戏。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 按流转状态存货主要分为原材料、在产品、产成品等。存货价值的确定涉及两个因素：数量和价格。
- ⊕ 虚增存货制造潜亏在这两个因素上都可发力，原因一是确定存货较为困难，在生产经营过程中存货总是在不断地购入、消耗、销售，数量时刻都在更新；二是随着市场价格的波动，存货价值不可避免的与账面价值存在差异。
- ⊕ 因此，存货的数量和价格是否清晰、准确决定了潜亏在存货中藏身空间的大小。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 从库存管理层面看，存货潜亏表现为保管不善型、价格倒挂型、超储积压型、品种疲软型四种形式。如存货长期堆在仓库不领用，可能在自然作用下残损贬值，如果企业疏于存货盘点或故意不盘点，存货贬值或短缺就构成了潜亏。
- ⊕ 还有一种形式，将期间费用摊入在产品成本，人为加大存货金额，虚增当期利润。对账面价格明显高于市价和销售价格的存货如不及时计提跌价准备也会形成潜亏。

潜亏如何在资产负债表中“躲猫猫”？

- ⊕ 要减少掩藏在存货中的潜亏不妨从三个方面着手：
- ⊕ 第一，完善在产品、产成品成本核算制度，不乱挤成本，不在在产品、产成品之间人为调剂成本；
- ⊕ 第二，建立经济订货和储存管理模式，加强库存管理和存货控制，加强市场调研，以销定进，同时大力压库促销，加快存货周转，避免新的积压和亏损；

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 第三，严格存货跌价计提，期末按成本与可变现净值孰低计量存货价值，账面成本高于其可变现净值(高于市价)的部分应计提跌价准备。对于库龄超过一年的存货，在长期资产下单设项列示，同时在财务报告中披露与揭示其库龄情况。



存货如何审？

存货审计

⊕ 审计目标

- ⊕ （一）确定原材料是否存在；
- ⊕ （二）确定原材料是否归被审计单位所有；
- ⊕ （三）确定原材料的增减变动及其收益（或损失）的记录是否完整；
- ⊕ （四）确定原材料的计价是否正确；
- ⊕ （五）确定原材料余额是否正确；
- ⊕ （六）确定原材料的披露是否恰当。

存货审计

⊕ 审计程序

- ⊕ （一）执行“获取或编制原材料明细表，复核加计是否正确，并与总账余额、存货 - 原材料类合计数核对是否相符。”程序
- ⊕ （二）执行“抽查核对明细帐是否与仓库台帐或卡片记录相符”程序
- ⊕ （三）执行“比较原材料期末余额与期初余额，若有重大波动应查明原因作出记录”程序

存货审计

- ⊕ （四）执行“查阅资产负债表日前后若干天的原材料增减变动情况，检查有无跨期现象及发票到货暂估入帐的处理是否正确”程序
- ⊕ （五）执行“抽查原材料入帐凭证”程序
- ⊕ （六）执行“检查原材料发出计价方法是否前后期一致，抽查期末原材料计价是否正确”程序

存货审计

- ⊕ （七）执行“原材料监盘或抽盘，编制监盘或抽盘小结”程序
- ⊕ （八）执行“对存放在外的原材料应现场查看或函询核实”程序
- ⊕ （九）执行“检查向关联方购货是否正常，关注交易价格是否公允，对集团内部购货，关注是否存在未实现最终销售的内部利润”程序

存货审计

- ⊕ （十）执行“审核有无长期挂帐的原材料事项，如有，应查明原因作出记录”程序
- ⊕ （十一）执行“对采用计划成本计价的，应检查材料成本差异发生额、转销额是否正确”程序
- ⊕ 根据上述会计记录及审计思路编制的审计工作底稿

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

⊕ 四、长期股权投资

⊕ 案例4：某公司对市场需求调查不充分，盲目投资1000万元建造了一个新厂。由于设备质量不过关，成本较高，刚生产几个月就被迫停产关门。因担心处置该亏损公司会导致母公司长期股权投资潜亏曝光，公司领导决定长期保留该亏损公司并空壳形态运转。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 现行的企业会计准则规定对企业投资比例在20%以下或50%以上(或有50%以上的实质性表决权)时，采用成本法核算长期股权投资。
- ⊕ 在收回投资前，无论被投资企业经营情况如何，净资产是否增减，投资企业一般不得对长期股权投资账面价值进行调整。
- ⊕ 如果被投资企业亏损，因为成本法下长期股权投资的账面价值不需做相应调整，就会形成潜亏。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 这类隐藏于长期股权投资中的潜亏在集团公司比较常见，涉及的金额一般较大。由于集团公司的报表只需披露母体与合并两个层级，单一子公司亏损造成的母公司长期股权投资潜亏不易暴露。
- ⊕ 如采用案例中让子公司名存实亡的空壳运转模式，投资公司甚至可以让潜亏长期隐藏起来。这时运用实质重于形式的会计原则就十分必要了，对于这类长期股权投资无疑应计提资产减值。

长期股权投资审计

⊕ 审计目标

- ⊕ （一）确定长期股权投资是否存在；
- ⊕ （二）确定长期股权投资是否归被审计单位所有；
- ⊕ （三）确定长期股权投资的增减变动及其投资损益的记录是否完整；
- ⊕ （四）确定长期股权投资的核算方法（成本法或权益法）是否正确；
- ⊕ （五）确定长期股权投资的余额是否正确；
- ⊕ （六）确定长期股权投资的披露是否恰当。

长期股权投资审计

⊕ 审计程序

⊕ 鉴于长期股权投资系根据每一项投资来分设明细项目，故编制底稿时无法对总体执行统一分步骤的审计程序，而要针对不同明细项目根据具体情况，执行其中不特定的几项具体审计程序。

⊕ （一）执行“编制或获取长期股权投资明细表，复核加计正确，并核对与总账数、报表数和明细账的余额是否相符”程序

长期股权投资审计

- ⊕ （二）执行“检查股票、成本法权证等凭证，核对其所有权及金额”程序
- ⊕ 2-1股票投资
- ⊕ 获取股票余额清单，核对被审单位账面的股票余额是否和账面余额一致。
- ⊕ （三）执行“检查选用成本法或权益法的依据，判断采用方法是否恰当”程序

长期股权投资审计

- ⊕ （四）执行“检查年度内长期股权投资增减变动的原始凭证，并查验其变动的原因及授权批准手续，对会计年度结束前发生的重大股权变动应重点关注。”
- ⊕ 2-2长期股权投资本期减少的检查
- ⊕ （1）转让股权
- ⊕ （2）权益法股利分配

长期股权投资审计

- ⊕ （五）执行“逐项检查长期股权投资是否存在减值的情况，审查资不抵债子公司的持续经营情况，作出详细记录并提请充分披露；对子公司发生的累计净亏损，是否按投资账面值减至零为限”程序。
- ⊕ （六）执行“检查对资不抵债的被投资企业有无承担其他责任，是否已作相应的确认，并作出记录”程序

长期股权投资审计

- ⊕ （七）执行“检查有无股权抵押或托管事项，如股票、股权已提供质押或受到其他约束的，应取证并提请作适当披露”程序
- ⊕ （八）长期股权投资查验的重要提示
- ⊕ 根据上述会计记录及审计思路编制的审计工作底稿

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

⊕ 五、在建工程

- ⊕ 案例5：某公司因厂址搬迁有规模较大的基建工程，为利用好基建项目进行“盈余管理”，公司以该项目名义贷款1亿元用于日常经营运转。该项目竣工后，为减少当年度折旧费用，将竣工验收推迟到第二年1月份。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 企业在建工程发生频次不高，但发生时一般金额较大。潜亏藏匿于在建工程的伪装有三：
 - ⊕ ①利息费用资本化;
 - ⊕ ②延迟转固;
 - ⊕ ③将日常性期间费用计入在建工程。
- ⊕ 企业为在建工程或固定资产扩建等借款支付的利息，在其投入使用前可予以资本化，计入在建工程成本。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 有些企业滥用此规定，将在建工程投入使用后的借款利息和日常生产经营中的借款利息资本化，甚至乱挤成本，将与在建工程无关的期间费用计入“在建工程”，虚增在建工程价值以达到虚增利润的目的，另外，在建工程完工转固时故意拖延办理，一可使借款利息继续资本化，二则可不计提固定资产折旧。无论是多资本化利息费用，还是少计提折旧，最终都会形成企业的潜亏。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ✦ 在建工程中隐藏的潜亏最终会随着在建工程转固进入固定资产，转固后这部分潜亏一般难以察觉。因此转固前需要企业在内控建设中完善建安工程验收制度，在立项审核中细化进度节点，同时加大对在建工程的审计力度，做到按节点验收，按立项方案验收。杜绝在建工程长期挂账现象，及时转固，不合规的利息支出坚决不予资本化。

在建工程审计

⊕ 审计目标

- ⊕ （一）确定在建工程是否存在；
- ⊕ （二）确定在建工程是否归被审计单位所有；
- ⊕ （三）确定在建工程的增减变动的记录是否完整；
- ⊕ （四）确定在建工程的余额是否正确；
- ⊕ （五）确定在建工程的披露是否恰当。

在建工程审计

⊕ 审计程序

- ⊕ （一）执行“获取或编制在建工程增减变动分类汇总表，复核加计正确并与总账数、报表数和明细账合计数核对是否相符”程序
- ⊕ （二）执行“了解有关在建工程的立项、批准、建造、核算等方面的内控情况，必要时实施符合性测试”程序

在建工程审计

- ⊕ （三）执行“检查在建工程项目、规模是否经授权批准，对重大建设项目，取得有关预算总建设批准文件、施工合同、施工进度报告等”程序
- ⊕ （四）执行“检查在建工程年末余额的构成内容，查看未安装设备的实际存在”程序
- ⊕ （五）执行“到工程现场实地观察确定工程是否存在，观察和询问实际完工进度”程序

在建工程审计

- ⊕ （六）执行“检查是否存在已达到预计可使用状态，但尚未办理竣工决算手续仍列于在建工程，未及时计算折旧的情况”程序
- ⊕ （七）执行“检查本期在建工程增加数的原始凭证是否齐全，会计处理是否正确”程序
- ⊕ （八）执行“检查在开发或建造自用项目时，土地使用权账面价值结转是否正确及会计处理是否正确”程序

在建工程审计

- ⊕ （九）执行“检查已完工程项目以及其他转出数的原始凭证是否齐全，会计处理是否正确”程序
- ⊕ （十）执行“检查是否存在与关联方之间工程代开发、工程代管理、工程承包等情况，是否经适当授权，是否按正常交易价格进行交易”程序
- ⊕ （十一）执行“了解在建工程是否存在已抵押、担保情况，如有应作出记录，并提请客户作必要披露”程序

在建工程审计

- ⊕ （十二）执行“检查在建工程合约，以确定是否存在已约定资本化支出的财务承诺”程序
- ⊕ （十三）执行“将在建工程的增减与募集资金使用情况的披露进行核对”程序
- ⊕ （十四）执行“验明在建工程的披露是否恰当”程序

在建工程审计

- ⊕ （十五）在建工程查验的重要提示及说明
- ⊕ 根据上述会计记录及审计思路编制的审计工作底稿

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

⊕ 六、固定资产

⊕ 案例6：某公司从事金属元器件的加工制造，购进机器设备价值3000余万元，分10年折旧，5年后业内普遍改用德国进口的机器设备，进口设备生产效率能提高50%。该公司也陆续引进了进口设备，但旧设备并未完全废止，在赶货时仍偶尔使用。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 除上文提到的在建工程转固带入的潜亏，隐藏在固定资产之中的潜亏还有三种表现形式：
 - ⊕ ①因折旧政策宽松形成的过早失去使用价值的固定资产挂账；
 - ⊕ ②因设备更新换代，已被淘汰或性能落后的固定资产不计提减值准备；
 - ⊕ ③将固定资产的经常性维修费用资本化记入固定资产。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 用固定资产遮掩潜亏常见于老国企和技术更新换代快的新产业。放宽折旧政策，允许采用加速折旧法，不仅能解决折旧不彻底带来的潜亏问题，还有利于推动企业提高技术装备水平，更好的维护固定资产的简单再生产。同时企业需要对固定资产的性能定期评估，对性能落后，被新产品所淘汰的固定资产应及时计提减值。在费用报销时要杜绝将固定资产的经常性维修费资本化，从而挤掉固定资产中的费用泡沫。

固定资产及累计折旧审计

- ⊕ 固定资产是指单位持有的预计使用年限在 1 年以上（不含1 年）、单位价值在规定标准以上、在使用过程中基本保持原有物质形态的有形资产。单位价值虽未达到规定标准，但预计使用年限在1年以上（不含1 年）的大批同类物资应作为固定资产管理。

固定资产及累计折旧审计

- 1 . 固定资产审计目的

- (1) 确定固定资产是否**存在** ;
- (2) 确定固定资产是否归被审计单位**所有** ;
- (3) 确定固定资产增减变动的记录是否**完整** ;

固定资产及累计折旧审计

- （4）确定固定资产的计价是否**恰当**；
- （5）确定固定资产年末余额是否**正确**；
- （6）确定固定资产在会计报表上的**披露是否恰当**。
- 在这6项中前三项尤其重要，也是容易出现舞弊。
- **举一个例子：**

固定资产及累计折旧审计

- **累计折旧审计目的**

- (1)确定累计折旧增减变动的记录是否完整；
- (2)确定折旧政策是否恰当；
- (3)确定累计折旧的年末余额是否正确；
- (4)确定累计折旧的披露是否恰当。

固定资产及累计折旧审计

⊕ 审计程序与方法

- ⊕ （一）执行“获取或编制固定资产及累计折旧增减变动分类汇总表，复核加计正确并与总账数、报表数和明细账合计数核对是否相符”程序
- ⊕ （二）执行“了解有关固定资产的请购、核算、批准、报废处置等增减及日常管理方面的内控情况，必要时实施符合性测试”程序

固定资产及累计折旧审计

- （三）执行“实地抽查重要的、新增的固定资产，确定其是否实际存在”程序
- （四）执行“查验有关所有权证明文件，确定固定资产是否归客户所有”程序
- （五）执行“检查本期增加的固定资产”程序

固定资产及累计折旧审计

- （六）执行“检查本期减少固定资产是否经授权批准，是否正确及时进行账务处理”程序
- （七）执行“复核固定资产保险范围、数额是否足够”程序
- （八）执行“获取租入（含融资租入）、租出固定资产相关的证明文件，并检查其计价和账务处理是否正确”程序

固定资产及累计折旧审计

- （九）执行“结合银行借款的检查，了解固定资产是否存在抵押、担保情况，如有应取证并提请作必要披露”程序
- （十）执行“检查有无关联方之间固定资产购、售活动，是否经授权，价格是否公允”程序
- （十一）执行“检查资本性支出与收益性支出的划分是否恰当”程序

固定资产及累计折旧审计

- （十二）执行“检查固定资产购置时是否存在与资本性支出有关的财务承诺”程序
- （十三）执行“查明所计提的折旧金额是否已全额计入当期产品成本或费用”程序
- （十四）执行“对已经交付使用但尚未办理竣工结算等手续的固定资产，检查其是否按规定计提折旧”程序

固定资产及累计折旧审计

- （十五）执行“对未使用、不需用的固定资产是否已按规定计提折旧，追溯调整依据是否充分，计算是否正确”程序
- （十六）执行“注意固定资产处置时，有关折旧的会计处理是否符合规定”程序
- （十七）执行“检查折旧费用的分配是否合理正确，与相应的成本费用科目中折旧费核对是否一致”程序

固定资产及累计折旧审计

- （十八）执行“对于因资产评估调整折旧的，取得评估报告和相应确认文件，检查其会计处理是否正确”程序
- （十九）执行“查明通过更新改造而增加固定资产原值的，是否重新计算折旧费用，计算是否正确”程序
- （二十）执行“验明固定资产及累计折旧的披露是否恰当”程序

固定资产及累计折旧审计

- （二十一）固定资产及累计折旧查验的重要提示及说明
- 根据上述会计记录及审计思路编制的审计工作底稿

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

⊕ 七、无形资产

- ⊕ 案例7：某研发公司每年投入近亿元研究3G通信标准，为了让这些研发费用有资本化的载体，公司申请了2000多项专利和专有技术。公司因此将每年发生的研发费用全部计入无形资产，累计约7亿元。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 无形资产科目是大家普遍熟知的垃圾资产筐，原因在于无形资产的价值难以计算，过去经济利益流出所取得专利权、专有技术、商标、商誉等未来能否带来经济利益流入很难估量。
- ⊕ 就研发行为而言，研发费用资本化会减少管理费用而增加公司当期盈利，然而计入无形资产的研发费用预期的增值盈利能力却难以预测。许多企业利用这一政策将本应费用化的研发支出资本化，等于直接制造潜亏。
- ⊕ 此外，无形资产入账后不按照规定摊销，一挂了之，造成了无形资产少摊或不摊，更会导致潜亏长期化。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 隐藏在无形资产中的潜亏识别容易，但清理困难，因为此类潜亏一般都具有冠冕堂皇的理由。历史原因形成的无形资产潜亏多为企业转制、重组、新建带入的特许经营权、商标权、商誉、专利等，日常经营中增加的无形资产多为研发费用资本化。
- ⊕ 要遏制无形资产中藏匿潜亏，一方面需要规范无形资产的核算，不能随意将费用资本化，二是要严格执行无形资产摊销制度，拒绝长期挂账，三是要进行无形资产减值测试，对于逾期不能带来经济利益流入的无形资产要足额计提减值。

无形资产审计

- 审计目标
 - （一）确定无形资产是否存在；
 - （二）确定无形资产是否归被审计单位所有；
 - （三）确定无形资产的增减变动及其摊销的记录是否完整；
 - （四）确定无形资产的摊销政策是否恰当；
 - （五）确定无形资产的余额是否正确；
 - （六）确定无形资产的披露是否恰当。

无形资产审计

- 审计程序
- （一）获取或编制无形资产明细表，复核加计正确并核对与总账数、报表数和明细账合计数是否相符。
- （二）获取有关文件、资料，检查无形资产的性质、构成内容、计价依据和所有权归属的程序。

无形资产审计

- （三）对购入的无形资产，检查其原始凭证，确认计价是否正确，法律程序是否完备，会计处理是否正确。
- （四）检查无形资产摊销方法，复核计算无形资产的摊销及其会计处理是否正确
- （五）检查有无土地使用权的抵押事项，并作出相应记录
-

无形资产审计

- （六）验明无形资产的披露是否恰当
- （七）无形资产查验的重要提示

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

⊕ 总结

- ⊕ 基于业绩考核、个人升迁、企业筹资等诸多理由，一些企业管理者不在加强经济管理上用功，而是试图钻制度的空子，指使财务人员做假账，制造虚盈实亏的假象，达到种种目的。为达到这些目的制造的潜亏表面上是企业管理者为维持企业形象采取非常手段，其实质是个别人包装业绩、谋取私立的腐败行为。

如何审计躲在资产负债表中的潜亏？

- ⊕ 潜亏因高估利润不仅加重了企业的税务负担，另外因传递虚假的财务信息极易误导经营决策。要治理潜亏一方面需要企业完善内控制度与会计核算制度，更重要的是要加强外部监督与审计，建立对制造潜亏的责任人的长期追溯机制，只有如此才可能杜绝经营者基于私利主动制造潜亏行为的发生。

敬请批评指正

