

北京注协专业技术委员会专家提示 资本市场财务舞弊易发高发领域的审计 应对——在建工程和购置资产

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

随着股票发行注册制的全面实行，中国资本市场的监管环境日趋严格。注册制下，以信息披露为核心，持续提升注册会计师的审计质量是加强财务信息质量外部监督的重要手段之一。近年来，公众利益实体基于融资、市值管理、避免退市等目的，实施财务舞弊情况时有发生。一般认为，舞弊的产生是基于动机或压力、机会和借口三因素的相互作用、共同形成。在建工程和购置资产有关事项涉及企业的筹资、投资及经营等经济活动，具有交易链条长、涉及资金量庞大、专业性强、决策集中度高等特点，易于被管理层操纵，成为资本市场财务舞弊的易发高发领域。

为帮助注册会计师在资本市场审计业务中有效识别、评估和应对在建工程和购置资产相关的舞弊风险，本文根

据中国注册会计师执业准则要求，结合有关监管规定及中国注册会计师协会发布的问题解答，针对资本市场审计业务特点，对在建工程和购置资产审计实务中常见的舞弊风险及其审计应对向注册会计师和审计从业人员做出如下提示，供大家在执业中参考。

一、识别相关舞弊风险的重要意义

近年来，资本市场舞弊时有发生，严重破坏了资本市场诚信基础，少数注册会计师在执行审计业务时存在未严格遵守审计准则、在一些审计重点领域审计程序执行不到位、审计证据获取不充分、未能有效揭示财务舞弊等问题，引发社会各界对会计师事务所职责履行效果的高度关注。

实务中，绝大部分舞弊的目标是虚增利润，基于资产负债表的平衡属性，当虚增利润导致所有者权益增加后，一定会有资产类科目与之平衡，有的通过流动资产方式，比如存货或者应收账款；有的则通过长期资产方式，比较典型的就是在建工程和固定资产。因此，有针对性地研究在建工程和购置资产相关舞弊，宣贯有关监管要求，整理资本市场在建工程和购置资产相关舞弊案例，分析有关舞弊风险因素，总结在建工程和购置资产有关舞弊手段，可以有效开拓注册会计师的审计思路，在确保质量的前提下提高审计工作效率，减少审计失败。

二、舞弊风险审计的监管要求

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》提出，财务报表的错报可能由于舞弊或者错误所致，舞弊和错误的区别在于，导致财务报表发生错报的行为是故意行为还是非故意行为。在按照审计准则的规定执行审计工作时，注册会计师有责任对财务报表整体是否不存在舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证。在获取合理保证时，注册会计师有责任在整个审计过程中保持职业怀疑。

《关于加大审计重点领域关注力度控制审计风险进一步有效识别财务舞弊的通知》（财会〔2022〕28 号）对“在建工程和购置资产”相关舞弊风险提出了具体的应对措施，具体如下表所示：

财务舞弊易发高发领域	应对措施
利用在建工程掩盖舞弊	<ol style="list-style-type: none"> 1. 检查是否存在与企业整体生产经营规划不符或与预算不符的异常在建工程项目； 2. 检查是否存在非正常停工或长期未完工的工程项目，关注有无通过虚构在建工程项目或虚增在建工程成本进行舞弊的情形。
通过购置固定资产实施舞弊	<ol style="list-style-type: none"> 1. 复核购置固定资产的理由及其合理性； 2. 检查购置固定资产相关的采购合同、采购发票等，判断固定资产计价的准确性，关注是否存在混淆费用和成本属性来操纵利润的情形； 3. 复核已入账固定资产的验收情况，观察固定资产是否确实存在并了解其使用情况。

《关于进一步做好资本市场财务造假综合惩防工作的意见》（国办发〔2024〕34 号）明确：压实中介机构“看门人”责任。推广以上市公司和债券发行人质量为导向的中介机构执业质量评价机制。督促保荐机构、会计师事务所

所、资产评估机构、律师事务所等中介机构加强执业质量控制。强化对中介机构的监督检查，中介机构发现涉及证券发行人、上市公司财务造假的，及时向财政、证券监管部门通报。中介机构在发现造假行为时主动报告的，依法从轻或减轻处罚。健全中介机构及从业人员信用记录，督促有关机构及人员勤勉尽责。对存在重大违法违规行为的中介机构依法暂停或禁止从事证券服务业务，严格执行吊销执业许可、从业人员禁入等制度。

三、在建工程和购置资产相关常见舞弊手段和有关案例

在建工程和购置资产具有交易链条长、涉及资金量大、专业性强、决策集中度高、计量复杂等特点，还可配合收入等舞弊领域，通过折旧的方式缓慢“消化”收入等舞弊带来的虚增资产挂账问题，甚至还可以使现金流量指标看上去更为正常。因此，当管理层存在舞弊的动机或压力时，很可能利用在建工程和购置资产的特点实施舞弊。

（一）常见舞弊手段。

企业利用固定资产类项目实施财务舞弊，通常伴随着显著的行业特征，常见于固定资产投资规模较大、资产折旧支出较高的重资产企业，以及固定资产专有性强、公开市场难以寻求参考价值的科技类企业，还有现场盘点、核实难度较大的境外企业等。该类企业管理层往往利用在建

工程周期长、定制化、初始计量涉及管理层判断等特点，通过关联方或第三方虚增资产，并结合采购及收入活动舞弊形成系统性舞弊闭环，其舞弊手段很多，实务中比较常见的方式有：

1. 在建工程和工程物资科目。

在建工程作为企业固定资产的前期状态，其核算特点一是在在建工程项目不计提折旧，二是符合条件的借款费用可以资本化，三是期末价值计量的专业性较强。企业利用有关特点实施舞弊的形式主要包括：

（1）虚增在建工程投资。管理层可能利用在建工程价值计量专业性强的特点，通过关联方或者第三方配合，以套高定额、多报工程量、将不明来源及违规开支计入在建工程等手段人为提高工程造价，虚增工程投资，同时还可能配合收入等舞弊将实际不属于企业的资金转出，形成资金闭环。

（2）不恰当的利息资本化。管理层可能通过改变在建工程达到预定可使用状态的时间、在停工期间继续资本化、高估占用借款金额或提高资本化利率等方式实施舞弊。

（3）调整在建工程转入固定资产的时点。为减少计提折旧以增加利润，管理层可能人为调整在建工程转固时点。

2. 固定资产和累计折旧科目。

固定资产作为企业长期资产的重要组成部分，其核算

具有如下特点：一是金额大、使用时间长、需要计提折旧；二是升级改造等可转入在建工程并停止折旧；三是期末需要关注减值迹象并实施减值测试。企业利用上述特点实施舞弊的形式主要包括：

（1）虚增固定资产价值。该类舞弊与上述在建工程虚增形式类似，管理层通常利用固定资产状态或价值核实难度大这一特点实施舞弊，如重资产类公司可能通过伪造工程合同、采购合同、入账凭证、验收单据等，虚构隐蔽工程、专用设备等并不存在的固定资产。

（2）不恰当的折旧政策或估计。实务中常用的固定资产折旧政策包括年限平均法、工作量法等，由于折旧政策和折旧年限大量依赖管理层判断，因此，管理层可能通过调整折旧政策、折旧计提年限、残值率、工作量统计等方式来调节利润，达到粉饰报表的目的。还可能通过人为修改固定资产分类等方式隐形实现对固定资产折旧费用的调整，实现财务报表舞弊。

（3）利用大修或升级等方式虚增资产价值，同时减少折旧计提。此类舞弊亦类似于在建工程虚增形式，管理层可能以所谓的更新改造升级为借口，对没有改造价值的固定资产进行升级改造，将其转入在建工程，一是可以利用在建工程舞弊方式实施有关舞弊，二是可以实现不计提折旧从而虚增利润。

(4) 发现减值迹象时刻意隐瞒。长期资产的减值判断专业性强，涉及管理层的诸多工作，也成为管理层舞弊的重要方式，管理层可能通过操纵固定资产减值测试、刻意隐瞒减值迹象、调整固定资产可回收金额、提前或延迟确认固定资产减值损失等方式，实施舞弊并实现调整利润的目的。此外，如前所述，将前期虚增的在建工程和固定资产以资产减值损失方式“消化”，也是实现舞弊闭环的重要手段。

(二) 有关案例。

1. 案例 1—A 公司虚增在建工程和固定资产。

(资料来源：证监会行政处罚决定书〔2019〕147 号，证监会行政处罚决定书〔2021〕74 号)

处罚决定书摘录（对 A 公司）：2013 年至 2014 年，A 公司通过伪造、变造原始凭证及记账凭证等方式虚假领用原材料，将以前年度虚增的存货转入在建工程，2013 年至 2014 年累计虚增在建工程 11.38 亿元。A 公司 2013 年至 2014 年年度报告披露的期末在建工程余额与事实不符，存在虚假记载。2013 年和 2015 年，A 公司通过伪造、变造记账凭证及原始凭证等方式将虚增的在建工程转入固定资产，2013 年和 2015 年累计虚增固定资产 8.42 亿元。A 公司 2013 年和 2015 年年度报告披露的期末固定资产余额与事实不符，存在虚假记载。

处罚决定书摘录（对 ZJ 所）： ZJ 所关于 A 公司 2013 年至 2015 年年度报告审计工作中未保持职业谨慎，未按照审计准则规定对 A 公司在建工程增加、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 年年度报告审计工作中未对底稿中记录的预算与实际执行出现较大差异的工程项目合理性执行进一步审计程序；其关于 A 公司 2014 年年度报告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。……对 ZJ 所责令改正，没收业务收入 363 万元，并处以 1,089 万元罚款；二、对臧某某、董某给予警告，并分别处以 7 万元罚款。

2. 案例 2—B 公司借款费用资本化会计处理不当。

（资料来源：证监会湖北局行政处罚决定书〔2021〕4 号）

处罚决定书摘录： 在 2016 年期间，B 公司部分在建电厂存在非正常中断且中断时间连续超过 3 个月的情形。中断期间，B 公司未按照会计准则暂停停建电厂的借款费用资本化，直接导致 2016 年财务报告存在虚增在建工程、虚减财务费用、虚增利润总额的情形，虚增在建工程、虚减财务费用、虚增利润总额 27,280.86 万元。

ZH 所在 B 公司 2016 年度财务报告审计过程中未勤勉尽

责，未充分了解并测试与在建工程相关的控制，未将借款费用资本化金额具有财务重大性的未完工电厂识别为重要组成部分，没有将未完工电厂识别为存在特别风险的组成部分，对在建工程的施工状态收集的审计证据不充分，实物资产（含在建工程）监盘抽取的样本规模不足。违反了《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》、《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险财务的应对措施》、《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》以及《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样》的规定。……决定没收 ZH 所审计业务收入 400 万元，并处以 400 万元的罚款，对签字注册会计师给予警告，并分别处以 5 万元罚款。

3. 案例 3—C 公司通过非流动资产实施体外资金循环。

（资料来源：证监会行政处罚决定书〔2022〕18 号，证监会行政处罚决定书〔2022〕36 号）

处罚决定书摘录（对 C 公司）：C 公司子公司衣全球项目累计预付工程款 3.3 亿元，其中 2017 年支付 1.1 亿元，2018 年支付 2.2 亿元（募集资金）。上述预付工程款在 2017 年至 2019 年年度报告中均作为“其他非流动资产”列报。上述累计预付工程款 3.3 亿元中 2.835 亿元最终转入给 C 公司所控制使用的银行账户，用于 C 公司体外资金循环等用途，C 公

司在 2017 年至 2019 年年度报告中未如实披露“其他非流动资产”报表项目的情况,在 2018 年年度报告中未如实披露募集资金使用的情况。

处罚决定书摘录（对 GH 所）：GH 所在 C 公司 2018 年年审和专项审核中对其他非流动资产的审计中……GH 所未保持应有的职业怀疑,未关注到《土石方施工委托协议》签订日期早于其所依据政府文件发布日期的异常情况,未采取进一步审计程序;GH 所未保持应有的职业怀疑,未充分关注 C 公司向 H 公司提前支付工程款的异常情况,未采取进一步程序核实预付工程款合法性问题;GH 所未关注到承包方 H 公司采购材料的到货情况。……决定对 GH 所责令改正,没收业务收入 108.49 万元,并处以 216.98 万元罚款;对姚某某、赵某某、白某某给予警告,并分别处以 30 万元罚款。

4. 案例 4—D 公司通过虚构设备改造业务虚增固定资产。

（资料来源：证监会行政处罚决定书〔2022〕57 号）

处罚决定书摘录：2019 年,D 公司虚构与 R 公司之间的设备改造业务,上述设备改造业务存在 D 公司未实际付出采购对价、交易背景及过程明显不符合商业逻辑、未实际办理固定资产验收程序等异常特征,不具有商业实质和真实性。依据《企业会计准则第 4 号——固定资产》第四条规定,D 公司在上述交易中取得的资产不符合固定资产确认条件。通过上述虚假采购交易,D 公司 2019 年年度报告虚增固定

资产 40,645 万元。2018 年，D 公司在将压机结转固定资产的过程中，未将已结转固定资产的金额从在建工程中扣减，导致 D 公司 2018 年年度报告虚增在建工程 15,551.72 万元。

5. 案例 5—E 公司少计提固定资产折旧。

（资料来源：财政部行政处罚决定书财监法〔2023〕111 号）

处罚决定书摘录：根据 E 公司财务报表附注披露的折旧政策，企业对路面资产按车流量法计提折旧，对路基资产不计提折旧，对桥梁涵洞等构筑物按 100 年上限计提折旧、未接受受益年限（收费年限）计提折旧。TY 所在对 E 公司 2021 年度财务报表审计中，未保持应有的职业怀疑，未发现企业上述计提固定资产折旧的会计政策不合理，导致少计提固定资产折旧。……决定给予 TY 所警告、没收违法所得 146 万元并处罚款 146 万元的行政处罚。

6. 案例 6—F 公司少计提固定资产减值准备。

（资料来源：财政部行政处罚决定书财监法〔2024〕316 号）

处罚决定书摘录：F 公司将应于以前年度计提的固定资产减值准备 3,711.98 万元和存货跌价准备 2,262.92 万元在 2022 年计提，合计 5,974.89 万元。LX 所在对 F 公司 2021 年度财务报表执行审计工作中，未获取 F 公司处僵治困“一企一策”专项工作方案和产业发展推进表，以及方案确定

的分类处置资产范围、处置进度、预计损失、使用现状等企业计提固定资产减值准备和存货跌价准备的完整资料；在对 F 公司 2022 年度财务报表执行审计工作中，未关注到 F 公司部分本期计提的固定资产减值准备和存货跌价准备应在以前年度计提，对 F 公司 2021 年少计提固定资产减值准备和存货跌价准备，2019 年及以前年度少计资产减值损失，2022 年多计固定资产减值损失和存货资产减值损失的会计处理予以认可，获取的审计证据不充分。……决定给予 LX 所警告的行政处罚。

四、识别及应对与在建工程和购置资产相关的舞弊风险

企业在建工程和购置资产业务涉及在建工程、工程物资、固定资产、累计折旧、固定资产减值准备、固定资产清理等会计科目，对应会计核算主要体现为初始确认、初始计量、后续计量等，而有关内部控制的关键点主要包括资产的申请与购买、资产的入账和折旧、资产的日常管理和维护、盘点等环节的决策机制和审批流程。注册会计师应遵循《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》及应用指南的规定，高度重视对被审计单位的舞弊风险评估，通过了解被审计单位及其环境等分析管理层是否存在舞弊的压力和动机；结合实地察看主要生产经营场所、分析会计政策和会计估计的合理

性等程序，综合判断被审计单位在建工程和购置资产有关业务是否存在实施舞弊的机会，将评估的舞弊导致的重大错报风险作为特别风险并恰当应对。

（一）识别在建工程和购置资产相关的舞弊迹象。

审计过程中，注册会计师应将在建工程和购置资产的审计与采购业务和销售业务的审计工作相结合，对照本文第三部分整理的在建工程和购置资产相关常见舞弊手段，结合被审计单位行业属性、决策机制、资产购置方式等信息，综合判断被审计单位利用在建工程和购置资产实施舞弊的可能性，识别在建工程和购置资产相关的舞弊迹象，评估有关重大错报风险。

1. 分析被审单位面临的动机和压力。

注册会计师应通过风险评估程序，综合判断被审单位及管理层是否存在通过在建工程和购置资产实施舞弊的动机和压力。包括：一是关注被审单位财务稳定性或盈利能力是否明显受到经济环境、行业状况或经营情况的威胁，如行业处于技术变革期且管理层有明显意图实施较大的技术变革，经营活动产生的现金流量持续出现负数等。二是关注管理层短期内是否承受过度的压力，如被审单位因业绩等因素存在退市压力，因行业处于产品迭代期需要进行额外的举债或权益融资以保持竞争力，前期重大融资到期，控股股东存在股权质押或面临实现对赌协议的业绩承诺等。

三是关注是否存在管理层报酬受被审计单位财务业绩影响较大的情况，如国有企业的上级单位为管理层设置了较高的业绩考核要求，近期治理层设置了与管理层报酬相关且金额较大的期权计划等。

2. 判断管理层通过在建工程和购置资产实施舞弊的机会。

注册会计师应通过风险评估程序，综合判断管理层是否存在通过在建工程和购置资产实施舞弊的机会。如：在建工程和购置资产的决策高度集中在管理层；被审计单位能够对供应商或客户施加较大影响；被审计单位的在建工程或固定资产难以在公开市场查阅公允价格；被审计单位的折旧政策与同行业单位相比更为激进或近期改变了有关政策；被审计单位的关联方众多，且存在超出正常经营过程的重大关联方交易；被审计单位资产的使用寿命没有较明确的标准，一般由管理层予以估计，且该估计涉及主观判断或不确定性，难以印证；临近期末发生重大的工程支出；报告期内新增重大境外资产等。

3. 评估管理层的诚信。

注册会计师应通过访谈、观察、分析管理层对于舞弊的态度等综合评估管理层的诚信。关注因素可包括：被审计单位非财务管理人员是否存在过度参与或过于关注会计政策的选择或重大会计估计的确定情况；被审计单位及其

高级管理人员是否存在以前年度违反证券法规情况；被审计单位管理层是否存在向有关方承诺激进的业绩情况；被审计单位管理层是否存在试图向注册会计师施加压力以应对有关不适当会计处理的情况；被审计单位管理层是否存在对注册会计师接触某些人员、信息施加不适当的限制等。

（二）应对与在建工程和购置资产相关的舞弊风险。

1. 有效实施控制测试。

注册会计师应根据风险评估结果设计具有针对性的控制测试和进一步审计程序，采用询问、观察和检查等多种方式了解被审计单位与在建工程和固定资产管理相关的内部控制，对于国有企业，还应取得其上级单位关于在建工程和购置资产有关的内部控制制度，结合《企业内部控制基本规范》及配套指引有关要求 and 风险评估程序识别出的重大错报风险，综合判断相关内部控制的设计有效性，并讨论确定有关关键控制点。常见的关键控制点包括：在建工程立项审批、投资预算审批、固定资产采购审批、预算变更审批、工程进度及完工验收审核、资产购置验收、资金支付审批、会计政策及会计估计审批、盘点计划及结果审批、减值测试结果审批等。

注册会计师应根据梳理的关键控制点，依据审计准则有关规定，确定控制测试的样本，取得有关审批资料，检查相关审批依据是否充分，审批人员是否符合制度设计要

求；对于经风险评估认为存在特别风险或重大错报风险的，应适当增加控制测试样本量。

2. 认真执行分析性程序。

在建工程和购置资产业务审计过程中，注册会计师应充分运用分析性程序，通过分析不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，关注不一致或异常的情形，识别可能存在的舞弊风险。应重点分析的事项如下：

(1) 产能与产量、固定资产投资规模及经营规模之间的匹配度分析。在充分了解被审计单位生产经营特点的基础上，合理确定产能计算依据和计算方式，将其目前产能、产量与同行业主要竞争者进行对比分析。同时，对比分析每年新增产量与固定资产投资规模的匹配度，识别可能存在的同行业产能利用率对比异常、产能与产量增长异常以及固定资产投资增长与产能增长的不一致等情形，并结合行业发展状况、产业政策进行综合分析，有利于识别固定资产项目舞弊风险，进一步设计和实施具有针对性的实质性程序。例如，被审计单位固定资产原值未发生较大变化的情况下，产能发生大幅度提高；或者企业产能过剩时，依然新增大量固定资产或在建工程，扩充产能的原因解释为新产品产能储备等异常情形。制造型企业的固定资产是收入增长的重要因素，注册会计师可以通过对比固定资产

周转率、固定资产增长率与营业收入增长率变动趋势的一致性，即经营规模的匹配性，并结合固定资产及在建工程增量与现金流量表项目“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”之间的匹配合理性，识别可能存在的舞弊风险。此外，还可以通过房产税增长率等其他分析指标验证固定资产增长率的合理性。

(2) 工程项目增加及完工进度分析。注册会计师应重点关注并分析工程预算与实际投入、在建工程完工进度与实际状态、资金支付金额等情况的匹配合理性。例如完工进度增幅小于工程投入的增幅、工程投入远超预算与完工进度不匹配等情况，需要设计并实施进一步审计程序，结合收入、存货审计检查可能存在的资金体外循环、操纵工程造价等情况，应对舞弊风险。

(3) 固定资产项目相关指标与其他财务指标联动分析。注册会计师可通过对被审计单位毛利率、营业收入增长率等财务指标与固定资产周转率、固定资产增长率、固定资产折旧率等相关指标的整体一致性进行分析，以识别异常情形。

3. 针对性地实施实质性细节测试。

注册会计师应根据风险评估和控制测试、分析性程序发现的异常情况，针对性地实施实质性细节测试，并高度

重视有关审计程序的逻辑性，相关审计证据的充分性和适当性。实质性细节测试的关注点建议如下：

(1) 检查在建工程和购置资产投资预算。注册会计师在实施实质性程序时，应首先对在建工程和购置资产投资决策文件实施检查。同时，根据产能与产量、固定资产投资规模之间的匹配度分析，进一步检查在建工程项目/固定资产购置预算及实际执行情况，是否符合经营规划，重点关注是否存在不断调增在建工程项目预算、超预算或追加预算投资等异常情况，并对异常情况实施进一步审计程序，取得相关支持的审计证据。如前述案例 1 中，通过查阅 A 公司 2015 年年报信息，披露的 9 个重要在建工程项目中，“FJ10 改-07”项目预算金额 38,628 万元，2015 年度完工转入固定资产金额为 61,176.14 万元，工程项目投资远超预算金额。

(2) 检查工程施工合同/采购合同。注册会计师应重点关注合同相关内容是否具有商业合理性，包括固定资产与在建工程的采购价格、支付方式是否与市场方式相符，采购协议中约定的机器设备采购价款支付条件等重要合同条款是否具有商业合理性。并关注施工合同总金额与在建工程实际归集金额之间是否存在重大差异，是否存在通过延迟转固、高估使用借款的金额、非正常停工期间利息费用继续资本化、混同计算提高资本化利息率及成本费用的

支出混入工程项目成本等情况，如案例 2 列示的 B 公司于 2015 年 1 月 1 日至 2017 年 12 月 31 日期间，部分借款费用资本化的在建电厂存在停建情形。

(3) 合理设计并实施资产监盘程序。注册会计师应高度重视现场监盘工作，监盘时应关注主要资产是否确实存在并正常使用，对在建工程和固定资产的重要参数根据账面数据、相关资产入账资料、现场查阅的参数等信息进行充分核对。对现场施工人员、车间管理人员等进行随机访谈，对发现的异常情况进一步核对有关资产的存在及价值支持证据。特别关注报告期内新增、无发生额或发生额较小的工程项目，分析是否存在非正常停工情况，对长期未完成的工程项目核查工程项目停滞的原因。

(4) 检查工程项目进度及资金支付。注册会计师应关注相关资金支出情况，关注是否按合同及按制度审批的情况支付有关款项，检查相关方是否属于关联方或潜在关联方，或者有关工程单位是否属于销售收入的客户或客户的关联方。通过检查施工日志、工程项目进度资金需求申报表、监理日志、监理关于期末工程进度的情况说明等项目过程资料综合判断期末财务确认的工程项目进度是否合理，重点关注无工程监理、施工进度缓慢、非正常停工、超进度付款、超预算周期及长期不转固等情况的工程项目。此外，对借款费用资本化进行复核测试，综合识别舞弊风险。

如案例 1 之 A 公司，其有关年度的年报信息显示，“FS12 改-24”项目，披露的预算金额为 9.71 亿元，自 2013 年以来工程进度缓慢，2016 年披露工程项目余额为 5.25 亿元，仍未完工转固，且 2017 年披露期初余额为 3.38 亿元与 2016 年披露的 5.25 亿元不一致，存在明显异常。再如案例 3 之 C 公司预付工程款 3.3 亿元中 2.835 亿元最终转入给 C 公司所控制使用的银行账户，用于 C 公司体外资金循环等用途。

(5) 函证。注册会计师应对在建工程的重要供应商、施工方等进行余额或交易函证，核实交易的真实性和交易金额或余额的准确性。

(6) 检查所有权与产权证明。注册会计师应获取购置资产的所有权或产权证明文件，核实资产的所有权归属。对于不动产等重要资产，可以到相关登记部门或官方网站进行查询，以确保产权的真实性和完整性。

(7) 检查转固时点。注册会计师应重点关注是否存在已完工未及时转固或通过人为调整工程进度，延迟转固的情况。根据企业会计准则规定，在建工程达到“预定可使用状态”时，应转入固定资产并计提折旧。“预定可使用状态”通常并不以达到设计产能或设计指标参数等情况作为前提条件，注册会计师应结合被审计单位的行业特点、固定资产性质等，进行审慎判断。

(8) 检查固定资产折旧及减值准备的计提。注册会计师应关注被审单位是否存在变更固定资产折旧政策或变更折旧年限、预计净残值等情况，综合分析变更会计政策和会计估计的决策流程是否合理，对比同类公司综合判断调整后的会计政策、会计估计是否合理。此外，应对固定资产的分类进行多年纵向对比，检查是否存在通过变更固定资产分类方式影响折旧计提的情况。应重点检查测算“综合折旧率”指标，并与以前年度进行对比分析，识别和应对舞弊风险。注册会计师应对固定资产减值测试过程进行详细复核，重点关注未来现金流量现值及可变现净值的计算假设、未来现金流量及折现率的确定依据，是否存在明显异常，必要时引入评估专家对固定资产减值测试模型进行全面复核。此外，应警惕是否存在通过固定资产减值的方式“消化”虚增资产的情况。

(9) 检查固定资产处置。注册会计师应关注是否存在异常处置固定资产的情形，对于发现的交易价格可能不公允、处置成新度较高的资产等异常行为，应执行交易对手方审查、检查资金流转情况等进一步审计程序。

(10) 延伸检查。注册会计师如果识别出在建工程和购置资产存在重大异常情况，在通过上述审计程序无法获取充分、适当的审计证据的情况下，需要考虑实施延伸检查程序以应对舞弊风险。

总审：邱连强、闫磊

执笔：王虎

意见反馈：倪军、张娟

校对：万思宁