

# 中国注册会计师 继续教育审计案例 (第二辑)

—— 教师手册 ——

中国注册会计师协会 编



中国财政经济出版社

教师手册

# 中国注册会计师 继续教育审计案例

第二辑

中国注册会计师协会 编



中国财政经济出版社

### 图书在版编目 (CIP) 数据

中国注册会计师继续教育审计案例. 第2辑. 教师手册/中国注册会计师协会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 11

ISBN 978-7-5095-2245-5

I. ①中… II. ①中… III. ①会计师-审计-案例-终生教育-教学参考资料  
IV. ①F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 089152 号

责任编辑: 蔡丽兰

责任校对: 王 英

**中国财政经济出版社** 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: [cfeph@cfeph.cn](mailto:cfeph@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 5.75 印张 70 000 字

2010 年 11 月第 1 版 2010 年 11 月北京第 1 次印刷

印数: 1— 000 定价: 12.00 元

ISBN 978-7-5095-2245-5/F·1789

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010-88190744

## 前 言

案例教学是以案例为基本教学材料，将学习者引入教育实践的情境中，通过参与式讨论，提高学习者面对复杂教育情境的决策能力、实践能力的一系列教学方式的总和。在注册会计师继续教育中引入案例教学，有助于改善继续教育课程设计的针对性，培养注册会计师充分利用职业判断分析问题、解决问题的能力，全面提升注册会计师的执业水平。

中国注册会计师协会刘仲藜会长高度重视案例开发工作，多次批示要求做好案例编撰工作。财政部王军副部长十分关心案例的编撰工作，给予了大力支持和指导。根据刘会长和王副部长的指示，中注协将最近几年对会计师事务所进行日常监管和专项检查中积累的检查材料进行了整理、归纳和分析，结合会计师事务所贯彻实施新会计、审计准则中存在的薄弱环节，开发出一批注册会计师继续教育案例。

案例力求突出三个特点：一是内容涵盖会计、审计、法律等多个领域，涉及注册会计师在执业过程中遇到的持续经营、收入确认、股权转让等各个方面的问题，对于注册会计师有针对性地解决执业中的难点、重点问题具有积极的指导意义。二是旨在引导注册会计师规范审计行为，贯彻风险导向审计理念，着重解决制订审计计划、实施审计程序、获取审计证据和形成审计结论等方面存在的问题。三是案例以审计实践为基础，根据案例教学的需要，对审计实务高度提炼，进

行理论概括，具有较强的理论指导性，真正达到学以致用、提高注册会计师执业水平的目的。

案例由学员手册和教师手册构成。其中，学员手册主要用于学员了解案例背景，开展课堂讨论，准备参考资料，思考案例设计的问题。教师手册主要用于教学参考，由教师根据课堂案例讨论情况，指导学员讨论的重点和方向，确保案例讨论的效果。

案例的编写工作得到了会计师事务所、专家学者的参与和支持。  
特此致谢！

中国注册会计师协会  
2010年11月

## 目 录

案例教学说明 .....	( 1 )
1. 白云山公司审计案例 .....	( 3 )
2. 太岳山公司审计案例 .....	( 12 )
3. 大青山公司审计案例 .....	( 18 )
4. 白山公司审计案例 .....	( 23 )
5. 望海山公司审计案例 .....	( 28 )
6. 太白山公司审计案例 .....	( 35 )
7. 狼山公司审计案例 .....	( 43 )
8. 步云山公司审计案例 .....	( 48 )
9. 罗山公司审计案例 .....	( 53 )
10. 中山公司审计案例 .....	( 58 )
11. 阴山公司审计案例 .....	( 62 )
12. 平顶山公司审计案例 .....	( 65 )
13. 伏牛山公司审计案例 .....	( 72 )
14. 恒山公司审计案例 .....	( 79 )
15. 熊耳山公司审计案例 .....	( 82 )
后记 .....	( 86 )

## 案例教学说明

在教学过程中，案例的讨论形式以分组讨论为宜，案例的讨论顺序可以由实施案例教学的教师根据具体情况自行设计。

尽管案例发生的时间伴随着特定时期所适用的会计和审计标准，但是实施案例教学的教师可以根据具体情况引导学员讨论不同会计标准和审计标准下的会计、审计处理及潜在差异。

出于教学需要，本案例集为每一个教学案例设计了案例教学参考，仅供实施案例教学的教师使用。在案例讨论过程中，案例教学参考中的主要信息均能通过讨论与反馈传递给学员。但如果学员在案例教学前通过某种途径阅读了本案例配套的案例教学参考，将不利于案例的教学和讨论效果。

对于案例设计的某些思考题，实施案例教学的教师应当要求学员在课外充分准备，主要是要求学员事先搜集和学习与案例相关的会计准则、审计准则以及其他相关法律、法规、部门规章或规范性文件的规定及其演进，以及了解一定数量的上市公司的特定交易、事项及相关会计处理实务。对于案例设计的其他问题，亦鼓励学员在课外提前阅读和思考，以保证课堂讨论的效果。

案例教学参考中的内容仅具有教学参考功能，不应被视为审计准则的应用指南或讲解。

本案例教学参考保持内容上的开放性。在每次案例讨论中，负责案例讨论的教师应当注意记录新的观点和意见，案例教学结束后及时向中国注册会计师协会反馈，以便对本案例集的教学参考进行及时、统一的更新。

# 1 白云山公司审计案例

## 一、案例背景

### (一) 公司情况

白云山公司是一家大型施工企业，主要经营水利水电建设工程及航道、堤防、桥梁、机场、输电线路等其他建筑工程的勘察设计及施工安装，以及经营上述工程所需材料、设备的出口；向境外派遣本行业工程、生产的劳务人员，并在境外承接同类工程。

白云山公司母公司由公司本部、水泥厂等 28 个非独立核算单位（分公司或项目部）组成；纳入合并报表范围的子公司 40 家，每家子公司又下设若干个工程项目部单独建账进行会计核算。另外，该公司的工程项目分布在长江以南的各个省市以及津巴布韦、埃塞俄比亚等非洲国家。

白云山公司在财务报表附注中披露建造合同的相关会计政策为：在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠估计的，根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。建造合同的结果不能可靠估计的，分别下列情况处理：（1）合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认，合同成本在其发生的当期确认为合同费用。

(2) 合同成本不可能收回的, 在发生时立即确认为合同费用, 不确认合同收入。使建造合同的结果不能可靠估计的不确定因素不复存在的, 按照完工百分比法确认与建造合同有关的收入和费用。合同预计总成本超过合同总收入的, 将预计损失确认为当期费用。

## (二) 注册会计师实施的主要审计程序

白云山公司聘请的修水会计师事务所对其 2007 年度财务报表出具了标准无保留意见的审计报告。在审计中, 注册会计师实施了以下审计程序:

### 1. 风险评估和总体审计策略的制定。

注册会计师李某为白云山公司 2007 年度财务报表审计的项目负责人。他组建了五个项目小组, 每组由一名负责人及两名助理人员构成, 部分助理人员是大专院校寒假实习的学生。

李某组织审计人员对该公司及其环境进行了了解, 在工作底稿中形成以下方面的记录: (1) 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素; (2) 被审计单位的性质; (3) 被审计单位对会计政策的选择和运用; (4) 被审计单位的目标、战略以及相关经营风险; (5) 对被审计单位财务业绩的衡量和评价。

在底稿中, 审计员王某的记录显示, “白云山公司 2007 年度新承接的工程比较多, 工期紧, 工程的分布比较广”; “2007 年度公司加强了对下属子公司的业绩考核, 将子公司及项目部负责人的奖金与完成的工程量以及营业利润直接挂钩”。

对整体层面和业务流程层面的内部控制的了解, 基本上都是由审计助理人员完成的, 采用的方式均为在统一印制好的问卷上打勾。由于问卷模板是针对工业企业设计的, 所以在很多问卷上, 审计人员均回答“不适用”。助理人员索取了“费用报销管理制度”和“工程物

资管理制度”两份公司内部控制文件，除此未对白云山公司内部控制的了解形成其他的底稿记录。

项目负责人李某通过上述程序，编制了“识别的重大错报风险汇总表”，将“收入与成本确认”问题确认为重大错报风险，并“考虑到以前年度未见重大错报”，因此将风险评估为“一般”。李某未将该风险与可能发生错报的特定认定进一步加以联系。

在制定总体应对措施时，李某提出，“根据风险导向审计的精神，内部控制基本可以信赖，在控制测试的基础上，适当减少其他实质性程序的样本量”。

在制定“重要账户和列报”的总体应对措施时，李某提出，“重点关注营业收入和营业成本账户，适当增加应收账款和应付账款的函证样本量和营业收入及营业成本的样本抽查量”，“对于分公司、子公司采用抽样审计的方法”。

## 2. 进一步的审计程序。

(1) 控制测试。在整个控制测试中，审计助理人员张某仅选取了白云山公司的一家下属公司仙鹤公司的一个项目部的一笔应收账款进行测试。在测试中，张某记录了该笔应收账款整个流程，得出了“相关的控制制度得到有效的执行”的结论。项目负责人李某根据控制测试的结论，“修订”了具体审计计划，提出“可以适当减少其他实质性程序”的结论。

(2) 实质性程序。在“销售和收款循环”、“生产与仓储循环”实施的实质性程序中，不同的审计小组的相关审计信息及过程如下：

### A 小组

①A 小组审计的母公司本期营业收入发生额为 185 563 万元，营业成本发生额为 160 195 万元，期末应收工程款 230 175 万元，存货（未完工程）268 177 万元。

②A 小组成员编制了各个科目的明细表，对往来账实施了函证，索取了个别工程项目的“工程监理及付款进度报告”，复印了 2007 年 12 月份所有的确认营业收入和营业成本的会计凭证及其附件，抽盘了少部分结存在库的工程结存物资。

③应收工程款发函 10 份，发函金额占期末应收工程款金额的 31%，收到回函 7 份，确认的金额为 32 224 万元，占期末应收工程款的 14%；审计人员对未发函以及未回函的应收工程款采用了替代程序，即检查应收工程款发生额的会计凭证。

④作为审计证据的“工程监理及付款进度报告”是由白云山公司所属的内部监理机构编制的，未见客户确认签章，且有项目监理报告的营业收入金额仅占本期营业收入发生额的 26%。

⑤审计人员在底稿中注明：“由于审计时，南方普降大雪，无法到达工程现场，故未察看工程现场。”

⑥对于境外埃塞俄比亚的工程项目，以白云山公司开出的一张收费通知书作为收入确认的依据，本期确认营业收入 33 098 万元，营业成本 29 079 万元。

#### B 小组

①B 小组审计的子公司“第二工程公司”本期营业收入 170 228 万元，所属 59 个项目部。

②B 小组成员只对其中的两个项目部实施了部分审计程序。两个项目部营业收入合计金额 24 066.56 万元，占该子公司营业收入总额的 14%。审计人员在底稿中记录：“根据风险评估以及控制测试的结果，内部控制较为完善，因此减少抽查的样本量，选择 2 个项目部进行检查已能满足获取审计证据的需要。”

#### C 小组

①C 小组审计的子公司“桩基工程公司”本期营业成本 165 978 万元。

②C 小组成员实施了编制明细表、检查会计凭证的审计程序，在凭证检查表上“会计处理正确、授权合理、附件齐全、未跨期”的检查序号上打勾，但缺乏检查过程的记录。

③C 小组将子公司“桩基工程公司”当期所有的会计凭证附件予以复印作为工作底稿。

### 3. 审计工作完成阶段。

项目负责人李某复核了工作底稿，对审计结果进行了评价，认为“计划执行的各项审计程序已经全部执行完毕，对于计划确定的重大错报风险，不需要追加审计程序”，并出具了标准无保留意见的审计报告。

## 二、思考题

1. 请评价修水会计师事务所注册会计师李某（项目负责人）实施的风险识别程序和制定的总体审计策略是否适当。

2. 你认为审计人员在实施进一步的审计程序时存在哪些不足？应当如何改进？

## 三、案例教学的组织

对于本案例设计的思考题，鼓励学员在课外提前阅读和思考，以保证课堂讨论的效果。

## 四、案例教学参考

本案例要求学员讨论注册会计师如何了解被审计单位及其环境

(包括内部控制)并评估重大错报风险,如何考虑舞弊风险因素,针对已评估的重大错报风险实施进一步审计程序。

1. 针对思考题 1,教师应组织学员开放式讨论,并从以下几个方面引导学员展开讨论:

(1) 根据审计工作底稿的记录:“白云山公司 2007 年度新承接的工程比较多,工期紧,工程的分布比较广。”这一情况增加了审计难度,需要项目负责人制订计划并说明如何去抽查具有代表性的工程,而李某对这一情况并未予以详细说明和作出应对。

(2) “2007 年度公司加强了对下属子公司的业绩考核,将子公司以及项目部负责人的奖金和完成的工程量以及营业利润直接挂钩。”这样的激励政策可能会增加工程完工进度确认的风险,影响收入确认和成本结转,即可能会高估收入。对于因其引起的重大错报风险的增加,李某并未在审计计划中予以强调,也未采取相应的应对措施。

(3) 考虑到对整体层面和业务流程层面的内部控制的了解,基本上都是由助理人员完成的,李某应当有意识地增强对助理人员工作的指导、监督和复核。而了解内部控制采用的方式主要是在统一印制好的且与被审计单位所处行业差异较大的问卷上打勾,并仅索取了“费用报销管理制度”、“工程物资管理制度”两份公司内部控制文件。同时,审计工作底稿中也未说明抽取的内部控制文件的代表性。这样的审计方式只是机械地执行程序,缺乏针对性。对于内部控制的了解是远远不够的。另外,对设计适当的内部控制应当执行穿行测试,以确认该控制是否得到执行,但注册会计师李某未执行。

(4) 根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》第五十条的规定,李某应当假定白云山公司在收入确认方面存在舞弊风险,将其列为特别风险项目,但李某未将收入确认列为特别风险。

根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》第二十二的规定，注册会计师应保持职业怀疑态度计划和实施审计工作，不应依赖以往审计中对管理层、治理层诚信形成的判断，而本案例中的注册会计师李某“考虑到以前年度未见重大错报”，将风险评估为“一般”是不恰当的。

(5) 本案例中的总体应对策略——“根据风险导向审计的精神，内部控制基本可以信赖，在控制测试的基础上，适当减少其他实质性程序的样本量”的制定缺乏依据。根据上述讨论，项目组对于公司内部控制的了解远不充分，且存在缺陷，李某并不能令人信服地从已实施的风险评估程序中得出“内部控制基本可以信赖”的结论。

(6) 审计计划中“对于分、子公司采用抽样审计的方法”的表述过于粗糙。从公司背景部分可以了解到，白云山公司有很多家分、子公司。采用何种标准抽样，要抽取多少家分公司、子公司，抽取哪些分公司、子公司，未抽取的分公司和子公司又应如何处理，这些问题都需要运用重要性水平和风险评估结论，在审计计划中清晰地表述出来。但李某仅用“对于分公司、子公司采用抽样审计的方法”这样泛泛的一句话是不适当的。

2. 针对思考题 2，教师可从以下几个方面引导学员展开讨论：

### 控制测试部分

整个控制测试只测试了一家下属公司一个项目部的一笔应收账款，对于白云山公司来说，这样的测试量明显不足，测试结果显然不能支持“相关的控制制度得到有效的执行”、“可以适当减少其他实质性程序”等结论。凭目前的控制测试而得出的结论和作出的减少实质性程序的计划是不恰当的。（此处教师可引导学员就如何实施控制测试展开讨论）

## 实质性程序部分

### A 小组

(1) A 小组审计人员实施的函证替代程序（仅检查应收工程款发生额的会计凭证）不充分。作为函证的替代程序，还有必要核对销售（施工）合同，结合收入的检查核对经监理公司确认的工程进度结算单据、发票等凭证，并检查期后收款情况。

(2) 在 A 小组的审计中，作为审计证据的“工程监理及付款进度报告”出自白云山公司内部的监理公司，且没有得到客户的确认，属于内部证据，证明力较弱（如果该监理公司未与业主、施工方签订监理协议，此证据属于无效证据）。审计人员有必要考虑是否能够获取证明力更强的外部证据，或在难以获取外部证据的情况下考虑是否构成审计范围的限制。

(3) 在 A 小组的审计中，“由于审计时南方普降大雪，无法到达工程现场，故未察看工程现场”，这属于客观环境的影响，造成审计范围受到限制的情形。注册会计师应当根据审计范围受限可能对财务报表造成的影响作出判断，并出具相应的审计报告。

(4) 在 A 小组的审计中，对于境外埃塞俄比亚的工程项目的收入确认，以被审计单位开出的一张收费通知书作为收入确认的依据。该收费通知书属于内部证据，未经业主确认，证明力较弱。审计人员应当考虑获取外部证据以佐证该收费通知书。

### B 小组

(5) B 小组在 59 个项目部中选取 2 个进行审计，选择测试的标准不明确，应当说明具体的选取依据。同时，选择的项目部营业收入占该子公司营业收入金额的 14%，且项目部数量仅 2 个，这一抽查比例是否偏低值得商榷（根据第一个思考题的讨论，项目组减少样本量的

依据存在问题)。

### C 小组

(6) C 小组将当期所有会计凭证附件的复印件作为工作底稿,缺乏目的性和针对性,应当结合必要的分析和说明、有选择地复印相关凭证。否则,即使真的有必要复印所有凭证,也很容易产生机械执行审计程序之嫌。

## 关于实施实质性程序的进一步讨论

教师可以针对此案例从以下四个方面(包括但不限于)就实施实质性程序展开进一步的讨论:

(1) 实施分析程序,进行年度和月度的产品(或项目)销售收入对比、单价及毛利率波动分析等。

(2) 检查各类型营业收入(工程施工、产品销售、其他劳务等)的具体确认条件、方法是否符合企业会计准则和被审计单位确定的会计政策。

(3) 根据建造合同准则,结合工程施工项目进度、施工合同的审核,重点检查工程施工收入、施工成本确认的合理性以及配比情况。

(4) 对于重大的工程施工项目,审计人员应到现场进行察看,或委托其他注册会计师到现场检查。