

CHINESE INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC
ACCOUNTANTS CONTINUING EDUCATION AUDIT CASE

中国注册会计师 继续教育审计案例

(第一辑)

—— 教师手册 ——

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·教师手册·第一辑/中国注册会计师协会编. —北京：中国财政经济出版社，2009.4

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1358 - 3

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 051297 号

责任编辑：蔡丽兰
封面设计：任寒俏

责任校对：徐艳丽
版式设计：兰 波

中国财政经济出版社 出版

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

E-mail: 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 5.25 印张 60 000 字

2009 年 5 月第 1 版 2009 年 5 月北京第 1 次印刷

印数：1—3 000 定价：10.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1358 - 3/F · 1153

(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。根据刘会长的指示，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。财政部王军副部长高度重视案例的编撰工作，给予了大力支持和指导。

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，贯彻风险导向审计准则的要求，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

2009 年 3 月

目 录

案例教学说明	(1)
1. 东岳公司审计案例	(1)
2. 高山公司审计案例	(9)
3. 松峰山公司审计案例	(16)
4. 太行山公司审计案例	(21)
5. 雁山公司审计案例	(28)
6. 衡山公司审计案例	(33)
7. 君山公司审计案例	(38)
8. 昆仑山公司审计案例	(42)
9. 嵩山公司审计案例	(49)
10. 长白山公司审计案例	(55)
11. 千山公司审计案例	(59)
12. 岳麓山公司审计案例	(63)
13. 黄山公司审计案例	(69)
后 记	(73)

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标准和审计标准，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 东岳公司审计案例

一、案例背景

（一）公司情况

东岳公司是一家 2000 年上市的家电生产企业，聘用运河会计师事务所审计其年度财务报表。上市后，东岳公司开始相继涉足新能源、海洋生物、金融投资、房地产等与其主营业务关联度不高的业务领域。上市五年后，东岳公司多元化的经营效果不佳，各种矛盾开始集中显现。

20×6 年度，东岳公司出现以下情况：一方面，东岳公司的资金周转陷入危机，截至 20×6 年年末，控股股东五岳集团占用东岳公司及其子公司资金近 20 亿元。另一方面，东岳公司的主营业务出现滑坡，20×6 年度和 20×7 年度主营业务收入分别比上年下降 21% 和 44%。在 20×6 年度，公司首次出现上市后亏损，亏损额为 7300 万元。20×7 年度，公司的主营业务继续巨额亏损。面对大股东占款和经营亏损的双重危机，东岳公司于 20×7 年 12 月通过两笔股权转让交易确认了 2 亿元的股权转让收益，使当年净利润达到 1000 万元。

第一笔股权转让交易是东岳公司向其控股股东转让全资子公司的

股权。东岳公司于 20×7 年 12 月将其持有的全资子公司丘山公司的股权，以 13600 万元的评估价值向其控股股东五岳集团转让，并将转让价值高于账面价值的 2500 万元确认为股权转让收益。

第二笔股权转让交易是东岳公司将其与子公司联合成立的另一家子公司的股权进行转让。东岳公司与其控股子公司泰山公司于 20×7 年 11 月 30 日共同出资设立子公司丘陵公司，注册资本为 17300 万元，其中东岳公司以其拥有的一座大厦资产出资，评估作价 12110 万元，占丘陵公司注册资本的 70%，泰山公司以货币资金 5190 万元出资，占丘陵公司注册资本的 30%。20×7 年 12 月，东岳公司及其子公司泰山公司将持有的丘陵公司的全部股权以评估价值 35600 万元转让给某非关联单位，共确认股权转让收益 18300 万元。

(二) 注册会计师实施的主要审计程序

对于第一笔股权转让交易，注册会计师实施了以下审计程序并获取了相关审计证据：

1. 获取并检查了东岳公司关于转让丘山公司股权的董事会决议；
2. 获取并检查了东岳公司与五岳集团签署的《股权转让协议》（但缺少协议签署日期和双方法定代表人签字）；
3. 获取并检查了五岳集团上报地方国资委的《关于五岳集团与上市公司对部分子公司股权进行转让的请示》（请示落款日为 20×8 年 3 月 2 日）；
4. 获取并检查了东岳公司关于转让丘山公司股权的记账凭证及账务处理（转让丘山公司股权的交易形成了对五岳集团的其他应收款）；
5. 东岳公司出于转让丘山公司股权之目的，于 20×7 年 11 月聘请运河会计师事务所对丘山公司 20×7 年 1~10 月的财务报表进行了审计，运河会计师事务所出具了保留意见的审计报告。保留意见涉及的

主要事项包括：（1）丘山公司短期借款已逾期，但未预提可能负担的银行罚息；（2）丘山公司 20×7 年 8 月份前基本处于停产状态，对厂房、设备及原材料等未进行减值测试；（3）丘山公司预付、应收款项中预付及应收五岳集团款项 90900 万元，由于五岳集团资金周转困难，无法正常归还，对于其可收回金额无法确定。

对于第二笔股权转让交易，注册会计师实施了以下审计程序并获取了相关审计证据：

1. 获取并检查了东岳公司关于设立丘陵公司和出售该股权的董事会决议（在 20×7 年 12 月 8 日的董事会决议中，东岳公司同时作出了两项决议，一是设立丘陵公司；二是出售丘陵公司股权）；

2. 获取并检查了东岳公司与泰山公司签订的关于成立丘陵公司的协议；

3. 获取并检查了丘陵公司的法人营业执照；

4. 获取并检查了东岳公司、泰山公司与受让单位签订的《股权转让协议》；

5. 获取并检查了评估机构为转让丘陵公司股权出具的资产评估报告；

6. 获取并检查了东岳公司设立及转让丘陵公司股权的记账凭证及账务处理。

基于上述审计程序和相关证据，注册会计师认可了东岳公司在两笔股权转让交易中确认的股权转让收益，并对东岳公司 20×7 年度财务报表出具了标准无保留意见的审计报告。

二、思考题

1. 关于股权转让收益的确认，我国的会计准则是如何规范的？请

选取确认了重大股权转让收益的若干上市公司，了解其股权转让的交易背景和会计处理。

2. 对于第一笔股权转让交易，在实施的审计程序以及获取的相关审计证据中，你认为注册会计师的审计存在哪些不足或不当之处？

3. 对于第二笔股权转让交易，你认为交易的实质可能是什么？在实施的审计程序以及获取的相关审计证据中，你认为注册会计师的审计存在哪些不足或不当之处？

三、案例教学的组织

对于本案例设计的思考题1，学员需要在课外事先充分准备，包括搜集与本案例相关的会计、审计准则和其他有关制度的规定及其演进，了解一定数量的上市公司的股权转让收益确认实务。对于本案例设计的其他思考题，亦鼓励学员在课外提前阅读和思考，以便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应当如何针对股权转让收益确认获取更有说服力的审计证据。

1. 针对思考题1，教师应组织学员进行开放式讨论。

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：

(1) 协议如果要具备法律效力，通常需要双方签字、盖章，并自签字、盖章之日起生效。但该协议中并无签署日期和双方法定代表人签字，很可能意味着该协议是一个没有生效的协议，从而能否作为适当的审计证据，需要引起关注。

(2) 在五岳集团上报地方国资委的请示中, 落款日期为 20×8 年 3 月 2 日, 而东岳公司于 20×7 年 12 月已确认了该笔股权转让收益。这意味着股权转让交易的完成和相应收益的确认时间存在问题, 需要引起关注。

(3) 注册会计师出具的保留意见审计报告说明, 丘山公司的财务状况已严重恶化, 并存在诸多潜亏因素没有在账面体现, 该股权在公平交易的市场中进行溢价转让的可能性很小。但在实际交易中, 东岳公司以评估价值向五岳集团转让丘山公司股权, 获取了 2500 万元的股权转让收益。对该股权转让价格的公允性, 有必要实施进一步的审计程序(包括获取与确定交易价格有关的评估报告, 并评价有关评估报告的适当性)。

(4) 根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》第五条和第十条规定, 合并日或购买日是指合并方或购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期, 即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。因此, 确定股权是否出售的关键是判断控制权是否转移。企业在实务操作中, 应当结合合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素, 按照实质重于形式的原则进行判断。企业合并准则应用指南指出, 同时满足下列条件的, 通常可认为实现了控制权的转移: 一是企业合并合同或协议已获股东大会等通过; 二是企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的, 已获得批准; 三是参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续; 四是合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过 50%), 并且有能力、有计划支付剩余款项; 五是合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策, 并享有相应的利益、承担相应的风险。由于东岳公司转让丘山公司股权应收取的价款在 20×7 年底尚未流入企业(形成了其他应收款), 且欠款单位又是以前年度占用

上市公司巨额资金的控股股东，对欠款单位是否有能力支付购买价款，应当引起关注。因此将购买日确认在 20×7 年度，并据此确认股权转让收益，公司做法不恰当。

(5) 根据财政部财会函〔2008〕60 号规定，企业接受的捐赠和债务豁免，按照会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益。如果接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠，从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入，应作为权益性交易，相关利得计入所有者权益（资本公积）。同时，由于交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得上市公司明显的、单方面的从中获益，应认定为其经济实质具有资本投入性质，形成的利得应计入所有者权益。例如，对于上市公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实质控制人对上市公司进行直接或间接的捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为，形成的利得应计入所有者权益（资本公积）。因此，即使东岳公司转让丘山公司股权的价格不存在问题，且满足购买日的确认条件，根据相关规定，在 20×7 年度，东岳公司也将实际交易价格超过相关资产账面价值的部分，计入资本公积，而不应计入投资收益。

3. 针对思考题 3，教师可从以下方面引导学员展开讨论：

(1) 可能的实质之一：虚构无商业实质的非货币性交易，通过潜在的关联方虚增利润。

东岳公司设立丘陵公司时（20×7 年 11 月 30 日），对大厦作价 12110 万元^①。东岳公司于 20×7 年 12 月对外转让丘陵公司股权时，该股权的评估价值为 35600 万元，扣除泰山公司投入的 5190 万元货

^① 在实际案件中，东岳公司并未在出资设立丘陵公司的董事会决议中提及大厦资产的作价依据或评估报告。

币资金，大厦资产评估值为 30410 万元，高于大厦投资作价的 151% [$(30410 - 12110) / 12110$]。这意味着同一项资产在间隔不到一个月的时间，评估价值相差 18300 万元。这是否符合市场规律，尤其值得关注。

《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》规定，非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应当以换出资产账面价值为基础确定换入资产成本，无论是否支付补价，均不确认损益。设立丘陵公司与转让其股权仅隔 1 个月，而评估价值差异很大，说明评估价值已不能反映其公允价值。东岳公司以大厦资产作价出资设立丘陵公司，存在调节非货币性交易转让收益的嫌疑。

相应地，注册会计师仅仅获取并检查东岳公司转让丘陵公司时评估机构为其出具的评估报告是不够的，还需要获取东岳公司设立丘陵公司时对大厦作价 12110 万元的评估和作价依据。

此外，受让丘陵公司股权的非关联方，能够接受远高于丘陵公司账面净资产的转让价格，注册会计师需要关注其与东岳公司的实质关系，应根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》以及《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》的要求实施审计程序，判断股权受让方是否为实质关联方。

（2）可能的实质之二：税收筹划？

东岳公司在 20×7 年 12 月 8 日的董事会决议中，同时作出了两项决议，一是设立丘陵公司，二是出售丘陵公司股权。其用意所在，不外乎是在出售大厦资产以获取利润。那么，为什么不直接售卖大厦资产，而要将资产买卖行为转变为企业产权交易行为？可能存在税收筹划的目的。

根据财政部、国家税务总局 2002 年 12 月发布的《关于股权转让

有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)规定,“以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配、共同承担投资风险的行为,不征收营业税”,以及“对股权转让不征收营业税”。东岳公司采取的两个步骤之紧凑,完全没有体现出“以不动产投资入股,参与接受投资方利润分配、共同承担投资风险”之目的,而是更接近于出售不动产获取利润。但在形式上,将资产买卖行为转变为企业产权交易行为,还有可能节省一笔营业税(取决于特定税务征管机构的判断与执行)。为此,注册会计师需要征询被审计单位和税务机关的意见。

(3) 其他审计缺陷还包括(但不限于):

①在注册会计师获取的审计证据中,丘陵公司法人营业执照上的成立日期为20×7年11月30日,而东岳公司决定设立丘陵公司的董事会决议日期为20×7年12月8日,丘陵公司是一个先设立后批准的“早产儿”,注册会计师未予以关注;

②注册会计师对丘陵公司设立事项的审计,没有获取并检查大厦资产的产权证是否办理过户手续,以判断大厦资产上的风险与报酬是否实际转移;

③注册会计师在对丘陵公司股权转让审计中,没有获取并检查丘陵公司变更后的公司章程等文件,以判断该股权上的风险及报酬是否实际转移;

④注册会计师应当考虑,按照《公司法》的规定,是否有可能在同一天(12月8日)既设立公司又将其转让;

⑤注册会计师需检查相关交易的验资报告;

⑥注册会计师还应当关注第二笔股权转让交易第(6)项中的股权转让会计处理(比如,关注借方科目为货币资金还是其他应收款),判断这种会计处理反映出来的交易状况是否满足了确认股权转让收益的主要条件。

2 高山公司审计案例

一、案例背景

（一）公司情况

高山公司是一家大型房地产开发企业，主要开发和销售普通住宅楼及高档公寓。高山公司于 20×6 年度以增资扩股和发行债券方式募集了大量的项目开发资金，当年度开发完工的楼盘多达 11 个，销售数量和销售价格大幅超出了管理层年初制订的计划水平。高山公司 20×6 年度确认的销售收入 282886 万元较 20×5 年度增长了近两倍。

高山公司制定的房地产收入确认的会计政策为：在房产竣工验收合格且购房者签收了收房确认书时确认收入。另外，依据房产销售合同的规定，对于已发出收房通知书，购房者逾期一个月仍未收房的，视同购房者已收房并确认收入。

高山公司于 20×6 年 4 月聘请源水会计师事务所审计 20×6 年度财务报表。

注册会计师注意到，在高山公司 20×6 年度确认的房地产销售收入中，未包含以下两项：（1）龙盘公寓，涉及金额 19083 万元；（2）越秀花园，涉及金额 47418 万元。龙盘公寓和越秀花园地处远离城区的沿

海新区。

(二) 注册会计师实施的主要审计程序

对于龙盘公寓和越秀花园两项房产，注册会计师实施的主要审计程序和相关审计发现如下：

1. 20×6年7月进行期中预审时，检查了所有存货实物（包括开发在产品），并对所有未完工的在建项目予以拍照存档。对于上述两项房产，根据检查有形资产所了解到的工程进度以及与管理层的沟通，注册会计师在《关于高山公司中期存货监盘小结》中作出的结论为：“预计龙盘公寓20×6年10月底全部完工，越秀花园20×6年年底将有95%可以入住”。

2. 在期中预审时，抽查了龙盘公寓和越秀花园的房屋买卖合同，合同条款分别注明“出卖人应当在20×6年10月31日前向买受人交付商品房”及“出卖人应当在20×6年12月16日前向买受人交付商品房”。

3. 在期末审计时，从高山公司的销售部门获取了所有楼盘的销售台账，审计工作底稿“龙盘公寓项目销售台账”显示该公寓已入住了64套，涉及金额18288万元；审计工作底稿“越秀花园销售、结存情况汇总表”显示该花园中51套已于20×6年年底入住，涉及金额46685万元。

注册会计师为高山公司20×6年度财务报表出具了标准无保留意见的审计报告。

二、思考题

1. 在注册会计师获取的关于龙盘公寓和越秀花园两处房产的审计