

# 中国注册会计师 继续教育审计案例 (第二辑)

## —— 学员手册 ——

中国注册会计师协会 编



中国财政经济出版社

学员手册

# 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, 学员手册/中国注册会计师协会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 11

ISBN 978-7-5095-2244-8

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 089150 号

责任编辑: 蔡丽兰

责任校对: 杨瑞琦

**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 22.5 印张 374 000 字

2010 年 11 月第 1 版 2010 年 11 月北京第 1 次印刷

定价: 45.00 元

ISBN 978-7-5095-2244-8/F·1788

(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

案例讨论说明 .....	( 1 )
1. 白云山公司审计案例 .....	( 2 )
2. 太岳山公司审计案例 .....	( 85 )
3. 大青山公司审计案例 .....	( 90 )
4. 白山公司审计案例 .....	( 106 )
5. 望海山公司审计案例 .....	( 180 )
6. 太白山公司审计案例 .....	( 184 )
7. 狼山公司审计案例 .....	( 205 )
8. 步云山公司审计案例 .....	( 227 )
9. 罗山公司审计案例 .....	( 241 )
10. 中山公司审计案例 .....	( 252 )
11. 泰山公司审计案例 .....	( 270 )
12. 平顶山公司审计案例 .....	( 284 )
13. 伏牛山公司审计案例 .....	( 289 )
14. 恒山公司审计案例 .....	( 343 )
15. 熊耳山公司审计案例 .....	( 348 )
后记 .....	( 354 )

## 案例讨论说明

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准则，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准则和审计准则下的会计、审计处理及潜在差异。

对于部分案例设计的某些思考题，学员需要在课外事先充分准备，主要是事先研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。

在每个案例的附录部分，列举了案例可能涉及的主要会计准则、审计准则以及相关文件，但需要说明的是，这些参考文件在不同时期的表现形式可能存在差异，内容上也会发生变化。本书不拟也不可能列举涉及的所有会计准则、审计准则以及其他相关文件。主动识别并寻找适用的会计、审计准则及相关领域的规定，这本身就是对会计职业人员的一项能力要求。

# 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

① A 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。

② A 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

① B 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。

② B 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

① C 小组审计的子公司“桩基工程公司”本期营业成本 165 978 万元。

② C 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。

③ C 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、参考资料

##### (一) 企业会计准则

《企业会计准则第 15 号——建造合同》

##### (二) 审计准则

1. 《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》

2. 《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》

3. 《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》

4. 《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实施的程序》

5. 《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》

6. 《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》

##### (三) 审计程序

1. 应收账款审计程序

2. 营业收入审计程序

附录：

## 参考资料

### 一、企业会计准则

#### 企业会计准则第15号——建造合同

##### 第一章 总 则

**第一条** 为了规范企业（建造承包商，下同）建造合同的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 建造合同，是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。

**第三条** 建造合同分为固定造价合同和成本加成合同。固定造价合同，是指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同。成本加成合同，是指以合同约定或其他方式议定的成本为基础，加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。

##### 第二章 合同的分立与合并

**第四条** 企业通常应当按照单项建造合同进行会计处理。但是，在某些情况下，为了反映一项或一组合同的实质，需要将单项合同进行分立或将数项合同进行合并。

**第五条** 一项包括建造数项资产的建造合同，同时满足下列条件的，每项资产应当分立为单项合同：

- （一）每项资产均有独立的建造计划；
- （二）与客户就每项资产单独进行谈判，双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款；
- （三）每项资产的收入和成本可以单独辨认。

**第六条** 追加资产的建造，满足下列条件之一的，应当作为单项合同：

- （一）该追加资产在设计、技术或功能上与原合同包括的一项或数项资产存

在重大差异。

(二) 议定该追加资产的造价时, 不需要考虑原合同价款。

**第七条** 一组合同无论对应单个客户还是多个客户, 同时满足下列条件的, 应当合并为单项合同:

(一) 该组合同按一揽子交易签订;

(二) 该组合同密切相关, 每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的重要组成部分;

(三) 该组合同同时或依次履行。

### 第三章 合同收入

**第八条** 合同收入应当包括下列内容:

(一) 合同规定的初始收入;

(二) 因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。

**第九条** 合同变更, 是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。合同变更款同时满足下列条件的, 才能构成合同收入:

(一) 客户能够认可因变更而增加的收入;

(二) 该收入能够可靠地计量。

**第十条** 索赔款, 是指因客户或第三方的原因造成的、向客户或第三方收取的、用以补偿不包括在合同造价中成本的款项。索赔款同时满足下列条件的, 才能构成合同收入:

(一) 根据谈判情况, 预计对方能够同意该项索赔;

(二) 对方同意接受的金额能够可靠地计量。

**第十一条** 奖励款, 是指工程达到或超过规定的标准, 客户同意支付的额外款项。奖励款同时满足下列条件的, 才能构成合同收入:

(一) 根据合同目前完成情况, 足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过规定的标准;

(二) 奖励金额能够可靠地计量。

### 第四章 合同成本

**第十二条** 合同成本应当包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执

行合同有关的直接费用和间接费用。

**第十三条** 合同的直接费用应当包括下列内容：

- (一) 耗用的材料费用；
- (二) 耗用的人工费用；
- (三) 耗用的机械使用费；
- (四) 其他直接费用，指其他可以直接计入合同成本的费用。

**第十四条** 间接费用是企业下属的施工单位或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用。

**第十五条** 直接费用在发生时直接计入合同成本，间接费用在资产负债表日按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。

**第十六条** 合同完成后处置残余物资取得的收益等与合同有关的零星收益，应当冲减合同成本。

**第十七条** 合同成本不包括应当计入当期损益的管理费用、销售费用和财务费用。

因订立合同而发生的有关费用，应当直接计入当期损益。

## 第五章 合同收入与合同费用的确认

**第十八条** 在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠估计的，应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。完工百分比法，是指根据合同完工进度确认收入与费用的方法。

**第十九条** 固定造价合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

- (一) 合同总收入能够可靠地计量；
- (二) 与合同相关的经济利益很可能流入企业；
- (三) 实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量；
- (四) 合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。

**第二十条** 成本加成合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

- (一) 与合同相关的经济利益很可能流入企业；
- (二) 实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。

**第二十一条** 企业确定合同完工进度可以选用下列方法：

- (一) 累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例。

(二) 已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例。

(三) 实际测定的完工进度。

**第二十二条** 采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度的，累计实际发生的合同成本不包括下列内容：

(一) 施工中尚未安装或使用的材料成本等与合同未来活动相关的合同成本。

(二) 在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

**第二十三条** 在资产负债表日，应当按照合同总收入乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认收入后的金额，确认为当期合同收入；同时，按照合同预计总成本乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认费用后的金额，确认为当期合同费用。

**第二十四条** 当期完成的建造合同，应当按照实际合同总收入扣除以前会计期间累计已确认收入后的金额，确认为当期合同收入；同时，按照累计实际发生的合同成本扣除以前会计期间累计已确认费用后的金额，确认为当期合同费用。

**第二十五条** 建造合同的结果不能可靠估计的，应当分别下列情况处理：

(一) 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。

(二) 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。

**第二十六条** 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，应当按照本准则第十八条的规定确认与建造合同有关的收入和费用。

**第二十七条** 合同预计总成本超过合同总收入的，应当将预计损失确认为当期费用。

## 第六章 披 露

**第二十八条** 企业应当在附注中披露与建造合同有关的下列信息：

(一) 各项合同总金额，以及确定合同完工进度的方法。

(二) 各项合同累计已发生成本、累计已确认毛利（或亏损）。

(三) 各项合同已办理结算的价款金额。

(四) 当期预计损失的原因和金额。