

北京联合大学“十二五”规划教材

SHENJI
ANLI FENXI
审计案例分析

邵 军 李春玲 © 主 编

 首都经济贸易大学出版社
Capital University of Economics and Business Press

北京联合大学“十二五”规划教材

SHENJI ANLI FENXI 审计案例分析

邵 军 李春玲 ◎ 主编

 首都经济贸易大学出版社
Capital University of Economics and Business Press

· 北 京 ·

图书在版编目(CIP)数据

审计案例分析/邵军,李春玲主编. —北京:首都经济贸易大学出版社,
2014.10

ISBN 978 - 7 - 5638 - 2258 - 4

I. ①审… II. ①邵… ②李… III. ①审计—案例—中国 IV. ①F239.22

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第160377号

审计案例分析

邵军 李春玲 主编

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

网 址 <http://www.sjmcb.com>

E-mail publish@cueb.edu.cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京京华虎彩印刷有限公司

开 本 710毫米×1000毫米 1/16

字 数 286千字

印 张 15.25

版 次 2014年10月第1版 2014年10月第1次印刷

书 号 ISBN 978 - 7 - 5638 - 2258 - 4/F · 1282

定 价 35.00元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

目录

第一章 审计基本概念	1
案例一 审计需求的产生	1
案例二 会计责任与审计责任	3
案例三 审计目标与管理当局认定	6
案例四 审计证据	9
案例五 审计的固有限制	14
第二章 审计业务承接和审计规划	19
案例一 审计风险的结构	19
案例二 审计业务承接	22
案例三 初步业务活动	28
案例四 用作风险评估的分析程序案例	33
案例五 审计计划阶段执行的分析性程序	43
案例六 风险评估案例	47
案例七 评估与应对舞弊风险	54
案例八 重要性水平的确定及错报的评价	59
第三章 审计测试与审计方法	67
案例一 内部控制活动案例	67
案例二 计划的审计流程和审计测试类型	68
案例三 审计抽样方法的应用	75
案例四 应用审阅法审阅明细账	77
案例五 应用核对法检查存货	79

案例六 调节法的应用	82
第四章 销售与收款循环审计案例	85
案例一 销售与收款循环关键控制及控制测试案例	85
案例二 营业收入实质性测试	90
案例三 销售收入的截止测试	94
案例四 蓝格股份有限公司应收款项及坏账准备审计案例	97
案例五 虚列销售收入案例	103
第五章 购货与付款循环审计案例	107
案例一 应付账款余额测试	107
案例二 购货与付款循环内部控制测试案例	114
案例三 绿岛实业公司固定资产审计案例	118
第六章 筹资与投资循环审计案例	125
案例一 华兴公司负债融资审计案例	125
案例二 东安公司权益融资审计案例	134
案例三 瑞丰公司投资审计案例	137
第七章 货币资金审计案例	143
案例一 达美集团货币资金审计案例	143
案例二 现金盘点及审计	149
案例三 测试银行存款余额调节表	151
第八章 生产与仓储循环审计案例	153
案例一 迅捷股份有限公司生产与仓储循环审计案例	153
案例二 存货监盘案例	157
案例三 永晟股份有限公司生产成本审计案例	162
案例四 工资薪酬审计案例	168

第九章 损益形成与分配循环审计案例	171
案例一 宏光有限责任公司损益形成审计案例	171
案例二 申泽股份有限公司利润分配审计案例	176
第十章 审计法律责任与审计质量控制案例	181
案例一 “银广夏”和“安然”案件	181
案例二 会计师事务所审计质量控制案例	190
第十一章 注册会计师职业道德案例	197
案例一 注册会计师职业道德基本原则	197
案例二 独立性案例	200
案例三 诚信原则与保密义务	202
第十二章 审计报告	205
案例一 出具标准审计报告	205
案例二 非标准审计报告	209
案例三 增加强调事项段和其他事项段	212
第十三章 特殊项目审计	217
案例一 主审会计师利用其他注册会计师的工作	217
案例二 或有事项案例(一)	219
案例三 或有事项案例(二)	222
案例四 审核期后事项	224
案例五 财务报表审计中对违反法规行为的考虑	229
案例六 持续经营案例	231
案例七 比较信息审计案例	235

案例一 审计需求的产生

一、本案例学习目标

通过本案例，学生应能够理解：信息风险产生的原因，审计在降低信息风险方面的作用以及审计产生的经济原因。

二、本案例的关键内容

（一）案例资料

1721年英国的“南海公司事件”是注册会计师审计产生的“催化剂”。对“南海公司”进行审计的斯耐尔先生成为世界上第一位注册会计师。

1710年，罗伯特·哈里根伯爵成立了“南海公司”。该公司的业务包括贩卖黑奴等海外贸易活动。1720年，南海公司设法令英国政府以1000万英镑国家公债入股成为公司的股东，并借机推出一系列虚假的投资计划，为此，南海公司的股票价格扶摇直上。在南海公司的示范效应下，一场投机浪潮席卷各地，全国出现了形形色色的“泡沫公司”，并且各种公司的股价都开始暴涨。1720年7月，英国议会颁布了《泡沫公司取缔法》，要求限期解散非法发行股票、从事正常经营范围以外的经营活动和不正常股份投机的公司。该法案公告以后，股市狂跌。从1720年8月到12月份，南海公司的股票价格从900英镑下跌到124英镑，最终不得不宣告破产。在南海公司投入巨资的广大股东和债权人都蒙受了巨额损失。应投资者和债权人的要求，英国议会成立了特别委员会，特别委员会聘请斯耐尔先生对南海公司涉嫌舞弊的公司进行

账目清查。斯耐尔于 1721 年向议会特别委员会提交了查账报告书，这就是世界上第一份审计报告。

（二）案例分析要求

1. 请从信息失真风险的角度分析：财务信息的哪些特征促成了报表使用者对审计的需求？
2. 由此案例分析注册会计师为何应当鉴证业务中遇到的舞弊行为。
3. 结合此案例，说明注册会计师在经济社会中的作用及注册会计师审计的特征。

三、本案例需要关注的问题

1. 为了降低信息风险，报表使用者需要使用经过审计的财务报表。信息失真风险产生的原因主要包括：

（1）信息的间接性，即由于企业的所有权和经营权分离后形成了受托经济责任关系，所有者难以直接获得财务信息，往往只能通过财务报表等渠道获得间接财务信息。

（2）财务信息的提供者往往由于理解上的偏差和追求私利等动机而提供失真的财务信息。

（3）随着经济的发展和企业规模的扩大，财务信息中隐含着复杂的交易，形成大量的复杂的数据，普通的报表使用者会很难看懂财务信息。

2. 从事公开发行股票公司审计的注册会计师与舞弊相关的责任，可能取决于适用于公共部门实体的法律法规或其他监管要求，或由授权审计的文件单独进行规定。因此，从事公开发行股票公司审计的注册会计师的责任可能不限于考虑财务报表重大错报风险，还可能包括考虑舞弊风险。由于舞弊的特征，注册会计师在考虑由于舞弊导致的重大错报风险时，保持职业怀疑尤为重要。保持职业怀疑要求注册会计师对获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终保持警惕，包括考虑拟用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与信息的生成和维护相关的控制（如相关）。

3. 审计是一个搜集和评价相关信息，以确定和报告所验证信息符合既定标准的程度的过程。审计的作用主要体现在：

（1）鉴证作用。注册会计师通过提供鉴证服务，能够提高信息的可信性，帮助信息使用者决策。

（2）增值作用。注册会计师就审计中发现的问题与公司管理者沟通，促

进被审计单位改善管理水平。

注册会计师审计具有客观、独立、公正的特征。本案例中，作为独立第三方的会计师斯耐尔在南海公司案例中的作用恰恰体现了上述特征。

案例二 会计责任与审计责任

一、本案例学习目标

区分管理当局编制财务报表的责任与注册会计师验证这些报表的责任，解释注册会计师在发现重大错报方面的责任，了解管理当局声明书的主要用途。

二、本案例的关键内容

（一）案例资料

下面是英达公司的管理当局声明书和信达会计师事务所对其财务报表出具的审计报告的一部分。

英达股份有限公司管理当局声明书

信达会计师事务所、吴颖注册会计师：

本公司已委托贵所就本公司 2012 年度的会计报表进行审计，并出具审计报告。为了配合贵所的工作，兹就有关情况声明如下：

1. 本公司已依照《企业会计准则》的要求编制 2012 年度会计报表，这些会计报表的编制基础与上年度保持一致，本公司管理当局对报表的真实性、合法性和完整性承担责任。

2. 本公司已经选择和运用恰当的会计政策，已经作出合理的会计估计，不存在任何重大未预计的负债。没有任何违反国家法律、法规而需要调整和披露的事项。

3. 设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报。

4. 本公司业已提供

（1）所有的财务会计记录；

（2）全部关联方交易清单及有关资料、股东大会、董事会会议记录以及有关的资料。

.....

5. 就审计报告日至会计报表公布日之间影响会计报表或附注的期后事项，本公司承诺在会计报表公布日之前及时告知。

英达股份有限公司（盖章）

公司负责人（盖章）

、 会计机构负责人（盖章）

审计报告

英达股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的英达股份有限公司（以下简称英达公司）财务报表，包括 2012 年 12 月 31 日的资产负债表，2012 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照《企业会计准则的规定》编制财务报表——是英达公司管理层的责任。这种责任包括：第一，设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；第二，选择和运用恰当的会计政策；第三，作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

.....

（二）案例分析要求

1. 这两份报告分别应由谁来撰写？编制两份报告的目的是什么？
2. 从管理当局声明书和审计报告中提供的信息中分析，作为注册会计师执行审计的前提条件，管理当局应履行哪些责任。
3. 从审计报告中分析一下注册会计师的审计责任是什么。
4. 管理当局声明书能否成为审计证据？

三、本案例需要关注的问题

（一）管理层编制财务报表的会计责任

《中国注册会计师审计准则第 1101 号财务报表审计的目标和一般原则》规定：与管理层和治理层责任相关的执行审计工作的前提，是指管理层和治理层（如适用）认可并理解其应当承担下列责任，这些责任构成注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的基础：

1. 按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映（如适用）；
2. 设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；
3. 向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项），向注册会计师提供审计所需的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

（二）注册会计师的审计责任

审计的目的是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。就大多数通用目的财务报告框架而言，注册会计师审计责任是指其针对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见。注册会计师按照审计准则和相关职业道德要求执行审计工作，能够形成这样的意见。

本案例中，审计报告是由注册会计师编写的。注册会计师出具审计报告的目的是通过书面报告的形式清楚地表达审计意见，并说明其形成基础。

（三）管理当局声明书

管理当局声明书是被审计单位管理当局就财务报表有关事项所做的书面声明。管理当局声明书是审计过程中注册会计师与被审计单位不断沟通而形成的，注册会计师获取管理当局声明书的目的是让管理层进一步明确其所应

承担的会计责任。

管理当局声明书一般由含有被审计单位名称的信纸填写，由公司经理或财务总监等高层管理人员签字，采用客户致函形式发给会计师事务所。在实际工作中，审计师可以代替管理当局编写管理当局声明书，并要求其打印于有公司抬头的信纸上并签字。

在不存在其他充分适当的审计证据时，管理当局声明书是必要的审计证据。作为内部证据，管理当局声明书是证明力较弱的审计证据。

案例三 审计目标与管理当局认定

一、本案例学习目标

通过本案例，学生应能够解释被审计单位管理当局认定和审计目标的含义，说明常规财务报表审计目的，理解审计总目标、一般目标及审计的具体目标的含义及相互关系；掌握审计具体目标的确定。

二、本案例的关键内容

（一）案例资料

注册会计师李林在工作底稿中记录所了解的甲公司的情况，并确认了相关审计目标和认定，部分审计工作底稿内容如表 1-1 所示：

表 1-1 部分审计工作底稿

一般审计目标	具体审计目标	财务报表认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
报表金额确实存在	资产负债表中记录的存货是存在的					
已经存在的金额均已记录	所有应当记录的存货均已记录					
资产归属于被审计单位	记录的存货由被审计单位拥有或控制					

续表

一般审计目标	具体审计目标	财务报表认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
会计要素以恰当的金额记录于报表中，与之相关的计价或分摊已恰当记录	存货以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录					
已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报	存货已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报					√

（二）案例分析要求

1. 解释进行财务报表审计的目标。
2. 管理当局认定与财务报表审计目标之间有何联系？
3. 指出与余额相关的各个具体审计目标对应的管理当局认定，补充完成审计工作底稿。

三、本案例需要关注的问题

（一）审计目标

审计目标是在一定历史环境下，人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果。独立审计的目标包括总目标、一般目标和具体目标。

《中国注册会计师审计准则第 1101 号准则》所确定的独立审计的总目标是：对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见，出具审计报告，并与管理层和治理层沟通。

（二）管理当局认定

管理当局认定是指管理层在财务报表中作出的明确或隐含的表达，注册会计师将其用于考虑可能发生的不同类型的潜在错报。例如，公司资产负债表日存货账户余额是 500 万元，这个余额表示在报表中没有关于存货的其他信息时，管理当局确认存货的价值是 500 万元，不存在价值损耗，同时这些存货的所有权归公司所有，其使用不受限制。

管理当局认定包括：存在或发生、完整性、计价或分摊、权利与义务、列报。

（三）审计目标与管理当局认定间的联系

由于注册会计师的主要责任是确定管理当局的认定是否恰当，因此审计具体目标沿袭了管理当局认定的主要内容并与管理当局认定紧密相关。注册会计师在确定某一业务记录或余额的管理当局认定是否恰当前必须满足多个审计目标。例如：注册会计师可以由管理当局与业务相关的认定推定下述一般审计目标：

1. 由“存在或发生”认定可推出审计目标：报表金额确实存在或已记录的业务是真实的。
2. 由“完整性”认定可推出审计目标：已经存在的金额或已经发生的交易确实已经被记录。
3. 由“计价或分摊”认定可推出审计目标：会计要素以恰当的金额记录于报表中，与之相关的计价或分摊已恰当记录，已经记录的交易金额正确。
4. 由“权利与义务”认定可推出审计目标：资产归属于被审计单位。
5. 由“列报”认定可推出审计目标：被审计单位资产或负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。

确定了一般审计目标后，就可以确定与业务和报表余额相关的具体审计目标。具体审计目标是一般审计目标在具体业务或报表余额上的应用。

例如，本案例中，与审计目标向对应的认定如表 1-2 所示：

表 1-2 审计目标及其认定

一般审计目标	具体审计目标	财务报表认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
报表金额确实存在	资产负债表中记录的存货是存在的	√				
已经存在的金额均已记录	所有应当记录的存货均已记录		√			
资产归属于被审计单位	记录的存货由被审计单位拥有或控制			√		

续表

一般审计目标	具体审计目标	财务报表认定				
		存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
会计要素以恰当的金额记录于报表中，与之相关的计价或分摊已恰当记录	存货以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录				√	√
已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报	存货已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报					√

案例四 审计证据

一、本案例学习目标

通过本案例，学生应能够识别审计证据与其他行业所用证据的区别，能指出在审计中应用的七类审计证据，掌握各种审计证据的特点，指出决定审计证据说服力的特点，理解管理当局书面声明的作用及其对审计意见的影响。

二、本案例的关键内容

(一) 案例资料

格林公司是一家大型家电生产商。近期该公司更换了董事会和经理层。新的董事会决定采用激进的企业战略，因此开始积极扩张市场份额，并通过公开发行股票募集资金新开设了100家直营店。信达会计师事务所一直负责该公司的审计。近期有人举报格林公司严重虚增利润。证监会派人对该公司展开调查，并对该公司注册会计师的工作提出了批评。

2012年，张华担任格林公司年报审计的新任项目负责人。张华近几年一直在参与该公司的年报审计。虽然张华不是主要负责人，但他对该公司情况比较熟悉。因为2012年是连续审计，张华有时会采用以前年度审计获取的信息直接作为本期审计的审计证据。例如，在进行公司层面风险评估程序时，张华沿用以前的审计证据，直接将风险评估为低风险。此外，为了提高审计

证据的可靠性，张华决定选择较大的样本规模。

助理人员张明等人参与了该项目的审计。以下是信达会计师事务所的注册会计师张明等在格林公司 2012 年年报审计中执行的部分审计程序。

1. 收到企业的客户和部分消费者的信函，该信函说明了企业应收账款情况。

2. 监点微波炉等小家电并记录盘点的数额。
3. 和客户律师讨论格林公司某项诉讼败诉的可能性。
4. 向银行函证客户的银行存款余额。
5. 与信用部门经理一起分析应收账款并评价其可回收性。
6. 在车间查看生产线的运转情况。
7. 在测试销售佣金时，计算销售佣金占销售额的比例。
8. 查看公司会议纪要以确定新的信用政策是否经过授权。
9. 将销售发票上的销售单价乘以数量以检查其结果是否正确。
10. 重新编制银行存款余额调节表。

在审计过程中，注册会计师遇到如下特殊情况：

1. 项目组进驻企业后，为便于开展工作，注册会计师要求格林公司出具管理层责任声明书，格林公司财务总监江山签署了管理层责任声明书。在检查格林公司的某项资产时，注册会计师发现公司遗失了该项资产的所有权证，因此格林公司提供了一份书面声明，以证明其对该项资产的所有权。

2. 在审计关联方关系及其交易时，注册会计师要求管理层提供书面声明，以表明其已经向注册会计师披露了全部已知的关联方名称和特征、关联方关系及其交易，已经按照适用的财务报告编制基础的规定，对关联方关系及其交易进行了恰当的会计处理和披露，但上述要求被管理层拒绝。

3. 2012 年 8 月至 11 月，格林公司出现了大量红字冲销的英达公司的购货退回发票，应付账款降幅较大。财务经理将该事项解释为商业折扣。注册会计师要求函证这些项目。格林公司不同意事务所取得这些项目的书面确认函，而是帮助注册会计师接通了英达公司的管理人员的电话。实际上电话并非打给英达公司的管理人员，而是由格林公司的人员冒充英达公司确认了这些购货退回。审计项目负责人张华根据英达公司的电话确认和格林公司管理人员的口头声明认可了购货退回的合理性。

4. 注册会计师从格林公司的数百家供应商中选取了 30 家供应商进行函证。注册会计师共收到 28 份回函，其中 20 份与账面记录一致，并可以推断出应付账款总体大概少确认 20 万元人民币。但调查表明，格林公司的管理层

曾经打电话给一些供应商，告诉他们应如何回复注册会计师的询证函。

5. 注册会计师决定对格林公司的某类重要存货采用监盘程序，因格林公司营业网点繁多，注册会计师只好将监盘工作安排在三天内完成。

（二）案例分析要求

1. 在进行公司层面风险评估程序时，张华沿用以前的审计证据，直接将风险评估为低风险。此外，为了提高审计证据的可靠性，张华决定选择较大的样本规模。本案例中，注册会计师的上述做法是否恰当？判断审计证据适当性应遵循哪些原则？

2. 在情况1中，管理层提供注册会计师要求提供的书面声明是否构成充分适当的审计证据？本案例中由财务总监签署书面声明是否恰当？

3. 在情况2中，管理层拒绝提供注册会计师要求提供的一项或多项书面声明，注册会计师应当如何处理？如果书面声明与其他审计证据不一致，注册会计师应如何处理？

2. 在情况3中，注册会计师采用询问程序有何作用和局限？注册会计师通过询问取得证据后，下一步应该采取什么样的措施？

3. 在情况4中，注册会计师通过函证取得的审计证据是否可靠？

4. 在情况5中，注册会计师监盘的目的是什么？为保证监盘获得证据的适当性，注册会计师应采取哪些措施？

5. 获取审计证据的审计程序有哪些类型？请将张华参与执行的审计程序进行分类。

三、本案例需要关注的问题

（一）审计证据的充分性和适当性

审计证据，是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的信息，包括构成财务报表基础的会计记录所含有的信息和其他信息。

决定审计证据说服力的两个决定因素是充分性和适当性。

审计证据的充分性，是对审计证据数量的衡量。注册会计师需要获取的审计证据的数量对重大错报风险评估影响很大。

审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量，是指审计证据的可信程度，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。审计证据的相关性是指其与审计目的相关。审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，取决于选择的审计程序和获取审计证据的具体环境，选择较大的样本规模并不能提高审计证据的适当性。