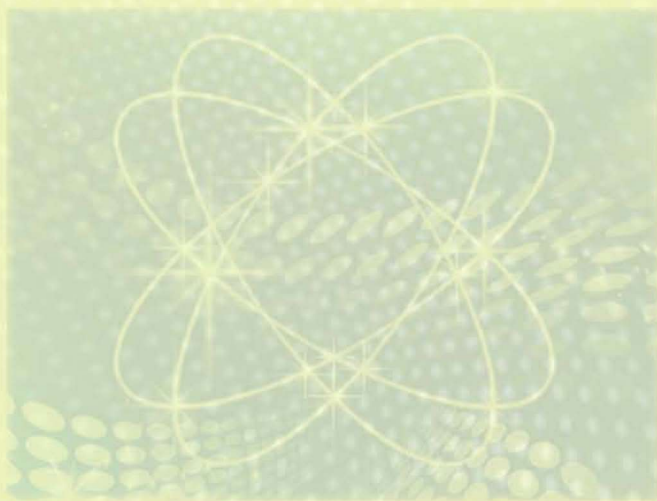


河南省注册会计师审计案例分析

鲁 玉 主编



郑州大学出版社

河南省注册会计师审计案例分析

主 编 鲁 玉

副主编 赵学东 张连升

郑州大学出版社

• 郑州 •

图书在版编目(CIP)数据

河南省注册会计师审计案例分析/鲁玉主编. —郑州:
郑州大学出版社, 2015. 9

ISBN 978 - 7 - 5645 - 0640 - 7

I. ①河… II. ①鲁… III. ①注册会计师 - 审计 -
案例 - 河南省 IV. ①F239. 227. 61

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 203434 号

郑州大学出版社出版发行

郑州市大学路 40 号

出版人: 张功员

全国新华书店经销

郑州市金汇彩印有限公司印制

开本: 787 mm × 1 010 mm 1/16

印张: 17.5

字数: 414 千字

版次: 2015 年 9 月第 1 版

邮政编码: 450052

发行电话: 0371 - 66966070

印次: 2015 年 9 月第 1 次印刷

书号: ISBN 978 - 7 - 5645 - 0640 - 7

总定价: 48.00 元

本书如有印装质量问题, 由本社负责调换

编委会名单

主 编 鲁 玉

副主编 赵学东 张连升

编 委 (以姓氏笔画为序)

马荣贵 李现宗 李继新 张连升 张春喜

赵学东 侯超娅 秦喜胜 徐东升 崔延铮

鲁 玉 鲍国俊 潘克勤

序 言

党的十八届三中全会做出了全面深化改革的决定。改革发展的新形势新要求,使注册会计师行业面临着巨大发展机遇,同时也面临着巨大的挑战。诚信是人类社会生活的基础,更是注册会计师行业的立业之本。在市场经济条件下,会计信息质量直接影响宏观经济决策和企业资源配置,会计信息失真,会扰乱市场秩序、损害市场资源配置的效率。经济步入新常态,将更加倚重市场在资源配置中的决定性作用,会计信息的准确、真实,有助于市场资源配置的合理性、集约化。另外,就全球来说,注册会计师的职业价值正从经济鉴证向价值管理转变,从合规性治理向经营性治理和风险管理转变,注册会计师已经成为企业重组、资本运作、管理咨询等方面的管理会计专家。同时,随着我国产业结构的升级,生产智能化、专业化将成为产业组织的新特征,经济增长将更多依靠人力资本质量和技术进步,服务业、特别是高端服务业,将成为新的经济增长点,注册会计师行业以其特有的专业知识和技能,为社会公众和经济发展提供专业服务,作为新兴高端服务业,注册会计师行业在经济的发展、市场的稳定、公众利益的维护等方面,肩负重任,大有作为。

然而,注册会计师通过特定的业务流程、审计程序、技术标准和专业审计方法,最终形成注册会计师行业的主要产品,一直蒙着神秘的面纱,鲜为人知,也使社会对注册会计师职业缺乏认知。基于此,河南省注册会计师协会面向行业领军人才公开征文,并从征集到的 196 篇案例素材中择优遴选 60 篇,编辑成书。本书案例选自基层一线的代表性业务,内容涵盖注册会计师执业全过程,按照会计报表项目专项审计、会计报表审计、特殊业务综合审计、案例审计的启迪与反思,由浅入深,循序渐进的逻辑顺序编排,旨在规范审计流程,介绍新型业务,交流执业经验,探索业务难点,强化行业职业化建设,丰富高校案例教学资源,提高注册会计师行业社会认知度和影响力。

耳闻不如目睹,目睹不如足践,足践不如手辨,践行者盛,空叙者萎。河南省注册会计师协会将 60 篇鲜活生动的业务实例挖掘整理成文,呈现给读者,使会计师事务所从业人员拥有一套较为系统完整的业务学习模板,给执业注册会计师提供系列释疑解惑、业务交流的素材,为财会类高校案例教学收集到一批高质量的实务教案,为政府机关、企事业单位进行内部审计提供宝贵的参考借鉴,对提高我省注册会计师行业职业化水平、丰富高校案例教学资源、提升注册会计师社会影响力具有促进作用和现实意义。



2015 年 7 月

目 录

一 专项审计

实施函证程序审计案例	董明飞 /003
ABC 股份有限公司预付应付款项报表列报审计案例	韦合琛 /008
天平山公司存货及收入审计案例	薛树芳 /011
A 公司固定资产达到预定可使用状态审计案例	王乐意 /015
红星建设投资公司固定资产审计案例	刘松刚 /019
在建项目工程物资专项审计案例	贾军民 /022
ZHNY 公司生物资产审计案例	秦曙强 /025
A 公司商誉审计案例	黄凯华 /029
应付账款专项审计案例	邹 渝 /032
ABC 电器销售公司应交所得税审计案例	宋长廷 /036
A 公司资本公积转增资本审计案例	杜秋花 /039
万方公司生产成本审计案例	陈全武 /041
研发支出审计案例	翟午菊 /044
A 公司研发费用专项审计案例	霍梦晴 /048
B 公司虚增收入审计案例	从幼新 /053
ABC 公司虚增收入审计案例	白建中 /058
A 杂志社自发行收入确认审计案例	肖海燕 /064
瑞阳科技收入造假案例评析	张 静 /067
A 公司附回购选择权销售收入审计案例	郭 伟 /071
居安置业公司营业收入及成本审计案例	顾立新 /076
甲房地产公司营业收入和税金审计案例	徐跃辉 /079
财产与收入差额司法鉴定案件审计案例	李清华 /082
恒山公司政府补助审计案例	王方晓 /086
× × 县供电局废旧物资审计案例	马继学 /090

红色生物科技有限公司国家补贴金审计案例 王振相/094

A 公司管理费用审计案例 靖鹏霞/097

长城商贸公司所得税费用审计案例 关霖蓉/107

二 综合审计

泰山公司年报审计计划安排案例 徐东升/113

四川 YBTY 集团有限公司收购财务尽职调查专项审计案例 杨志中/116

非上市公司内部控制审计流程 李 华/122

被审计单位经营环境、内控制度及风险评估案例 苗莉莉/126

若干会计调整事项审计案例 刘辉映/130

A 公司 BT 项目投资合作专项审计案例 陈良勇/134

路桥公司 EPC + BOT 审计案例 项瑞平/139

青岛阿波罗光电有限公司存货专项审计案例 张燕明/144

A 投资公司发债审计案例 张家硕/150

北斗星公司经济责任审计案例 邱 英/156

房地产公司财务报表审计案例 王秀云/159

A 公司汽车 4S 店内控审计案例 董宇辉/164

大成信托公司年报审计案例 张春霞/168

房屋建筑工程处改制审计案例 段顺玲/173

机电设备厂破产清算审计案例 武玲丽/176

某公司并购审计案例 徐宏星/179

A 集团公司购买子公司少数股权审计案例 雷 莹/182

移民搬迁资金专项审计案例 马春安/185

山河公司高新技术企业认定专项审计案例 张金刚/189

基建项目竣工财务决算审计案例 马红氏/193

路泰高速公路工程竣工财务决算审计案例 范红昕/199

济源市委党校新校区项目竣工财务决算审核案例 张 谦/204

三 案例思考

执行审计业务工作方法 张洪军/211

审计的思维模式 郑军安/216

善于职业怀疑 破解造假难题 马灵霞/219

零余额隐藏的大风险 洪秀丽/224

施工企业成本费用舞弊的有效审计 丁 杰/226

对海关稽核检查非传统业务拓展的思考 陈 铮/234

郑飞公司咨询业务案例 沙金照 /237

对一项销售造假案例审计的思考 凌翠平 /240

对拟重组 A 企业其他应收款是否计提坏账准备评析 张纪荣 /244

XYZ 公司原材料内部控制流程审核案例 张春喜 /247

基于财务视角的股权转让前未分配利润归属辨析 张春喜 /253

四 行业形势分析

论经济新常态下河南省注册会计师行业面临的问题及应对 张连升 /261

后记



一

专

项

审

计





实施函证程序审计案例

北京中证天通会计师事务所河南分所 董明飞

一、学习目标

函证过程既是审计程序中一个很普通的步骤,也是审计程序中一个相当重要的步骤。在函证程序上,就连以审计程序严谨著称的“四大”也出现过严重的失误,损失重大。本案例着重从审计实务方面介绍如何正确实施函证程序,以获取充分、适当的审计证据。

二、函证失败的审计案例

(一) 普华永道巨额索赔案

2003年、2004年,普华永道中天会计师事务所在对G外高桥保证金账户的资金余额实施函证时,均没有直接向证券公司发出询证函,相反却交给G外高桥公司的相关人员处理,而这些询证函最后也不是由证券公司直接给普华永道中天会计师事务所回函,同样是由G外高桥公司的相关人员交还给普华永道中天会计师事务所。普华永道中天会计师事务所因未能采取规范的函证程序而被G外高桥申请仲裁索赔2亿元。

(二) 德勤与航天机电

2006年初,浦东新区公安分局委托相关司法审计部门专项审计结果显示“截至2004年12月31日,航天机电金桥机械分公司在交通银行浦东新区支行的实际存款余额,与德勤华永会计师事务所在2004年度审计报告中,通过其函证确认的银行存款余额不符,两者相差430万;截至2005年8月上旬,该财务人员涉嫌挪用公司巨额资金,造成公司账面实际亏空人民币428.90万元,至今无法追回。”

(三) 德勤与科龙电器

在德勤对科龙电器进行2003年度报表审计时,因对应收账款及主营业务收入的审计过程存在执行程序不充分、函证方法不得当等问题,受到证监会的处罚。



(四) 银广夏造假事件

2001 年的银广夏造假事件中,中天勤因存在未能有效执行应收账款函证程序等重大审计过失,而受到财政部的“吊销签字注册会计师的注册会计师资格;吊销中天勤会计师事务所的执业资格,并会同证监会吊销其证券、期货相关业务许可证”的处罚。

三、注册会计师如何正确实施函证程序

(一) 对函证程序应当实施的控制

1. 将被询证者名称、地址与被审计单位有关记录核对。
2. 将询证函中列示的账户余额或其他信息与被审计单位有关资料核对。
3. 在询证函中指明直接接受审计业务委托的会计师事务所。
4. 询证函经被审计单位盖章后,由注册会计师直接发出。

5. 将发出询证函的情况形成审计工作记录:项目组在寄发函证时,需要保留寄发时的信封复印件及邮寄单位回执等能够证明已按照准则执行函证程序的证据,并作为函证工作底稿的一部分。

6. 将收到的回函的情况形成审计工作记录:项目组在收到函证时,需要保留收到该函证时的信封或信封复印件等能够证明已按照准则要求执行函证程序的证据,并作为函证工作底稿的一部分。

7. 如果被询证者以传真、电子邮件等方式回函,注册会计师应当直接接收,并将回函复印一份,暂时归入底稿中。同时要求被询证者寄回询证函原件,收到原件后替换复印件归档。

8. 如果采用积极式函证方式而未收到回函,注册会计师应当考虑与被询证者联系。若被询证者未回应,则实施替代审计程序,提供同样效果的审计证据。

9. 如果函证和替代程序都不能提供有关认定的充分适当的审计证据,注册会计师应当实施追加审计程序。

(二) 实务操作中需关注的事项

1. 银行函证。银行存款函证是指我们在执行审计业务过程中,需要根据被审计单位提供的被询证单位明细表,向有关单位发函询证,以验证被审计单位的银行存款是否真实、合法、完整。通过银行函证不仅可了解企业资产的存在,还可了解企业账面反映所欠银行债务的情况,有助于发现企业未入账的银行借款和未披露的或有负债。

(1) 银行函证主要内容及主要涉及科目。

- 1) 银行存款余额。〈银行存款〉
- 2) 银行借款余额。〈短期借款、长期借款〉
- 3) 截至函证日之前 12 个月内注销的账户。〈银行存款〉
- 4) 委托存款。〈金融资产〉



- 5) 委托贷款。〈金融资产〉
- 6) 担保。〈或有事项〉
- 7) 开出的银行承兑汇票。〈应付票据〉
- 8) 已贴现未到期商业汇票。〈应收票据, 或有事项〉
- 9) 银行托收商业汇票。〈应收票据〉
- 10) 未履行完毕的不可撤销信用证。〈披露事项〉
- 11) 与银行未履行完毕的外汇买卖和约。〈金融资产〉
- 12) 存放于银行的有价证券或其他产权文件。〈相关资产披露〉
- 13) 其他重大事项。〈披露事项〉

(2) 银行函证关注事项。

1) 由审计人员亲自发出并收回, 一般采用的方法为直接至银行送发或取得地址后邮寄, 并在发出后应亲自收回。

2) 函证时应填制原币金额。

3) 一般银行存款函证: 以取得的银行对账单中截止日余额为函证数据, 包含已注销账户及余额为零的账户以及在其他货币资金中核算的保证金账户; 并关注是否存在冻结事项。

4) 定期存款函证, 以取得的定期存单为函证数据, 还需函证利息率及存款期限, 函证中必须包含对该定期存单是否存在质押情况的说明。

5) 长短期借款需以借款明细账为基础, 结合取得的贷款卡信息进行函证, 关注函证中包含的借款条件和借款是否逾期的信息。

6) 对开出的银行承兑汇票应结合应付票据科目余额明细、合同及取得的贷款信息卡中相关信息进行函证, 关注对票据附加信息的函证(如票据开出时附带的抵押及担保信息、票据票面利息、到期日等)。

7) 对应收票据需结合票据盘点、银行托收商业汇票凭据、贷款信息卡相关内容进行函证, 函证主要为已托收但尚未收到款项的票据, 及已向银行贴现的票据。

8) 对于担保、抵押、质押事项函证, 应结合或有事项审计、长短期借款科目审计及贷款卡信息的汇总进行函证, 该函证虽然数据分散, 但存在的审计风险大, 需要特别关注。

9) 如本年存在借款的转移、担保抵押质押事项转移以及贷款信息卡与财务账存在重大不一致事项时, 我们需要依据相关合同中的重要条款, 向银行进行函证确认。

2. 应收账款函证。

(1) 应收账款函证收回及差异分析。收回的询证函可能存在一定差异, 这时需要对差异进行分析, 必要时进行调整, 主要差异原因如下:

1) 交易入账时间不一致。如在商品交易中, 销货方已发出商品、开具发票, 但购货方尚未收到货物或发票。这时, 需要采取有效审计程序证实发出的存货相关风险已经转移, 然后才可以确认相关交易及应收账款。

2) 存在银行未达账项。函证发出时, 债务人已支付款项, 由于银行存款到账需要一定时间, 可能存在某一笔应收账款于期末或期后收到, 但未能在期末记录于财务账内, 这种情况可结合银行未达账项进行审计。

3) 债务人由于某种原因退货等。

(2) 应收账款函证的替代程序。

1) 检查期后收款记录,通过检查被审计单位客户资产负债表日后付款的记录和凭证,包括银行进账单、汇款证明、银行日记账等,能为应收账款的存在性提供部分审计证据。需要关注的是,需收集证据验证期后收款确实源于资产负债表日已存在的应收账款,而不是源于期后新发生的业务。

2) 检查销售合同、销售发票和发货记录等证明交易确实已经发生的证据。应收账款余额是由销售交易产生的,应检查销售合同。销售发票和装运单据等也能为应收账款的存在性提供部分审计证据。但是,需要特别关注的是被审计单位内部产生的凭证的可靠性。

3) 检查被审计单位与交易单位的往来函电。

(3) 往来函证的特殊关注事项。

1) 未收到回函时应审慎地采用替代程序,不能简单地进行抽证或替代。

2) 对债权账面的余额认定要考虑可收回性。

3) 不是余额大的往来账项才是重要的,还需关注金额小但发生频繁的往来账及与关联方的往来账。

3. 其他函证关注事项。

(1) 应付账款询证。制造业客户大量采用存货暂估,如仅对应付账款债权人余额进行函证,往往会存在回函差异,因此函证时需考虑与存货暂估同时入账的应付暂估明细记录,分析填列询证函。

(2) 交易询证。主要考虑函证非常规交易事项,如特殊关联交易事项中交易额、定价方式等;股权变动交易事项中实质控制权的转移等;商标使用权合同中使用年限及关键条款等。

(3) 股权询证。主要考虑向股票、债券专门保管或登记机构或向接受投资方进行函证;函证需关注填列的持股数量及投资金额、投资比例。

(4) 建造合同函证。函证对象一般是监理公司、发包方(筹建方)。对于建造合同,需在索取施工合同及追加合同原件或清单,并对已收款项、应收款进行汇总后,以单项工程为标准进行函证。函证中需注明工程名称、原始合同金额及追加合同金额、决算金额(已完工项目)、已付工程款、应支付但尚未支付的工程款及工程进度。

需要注意的是:建造合同一般与筹建方存在收入及购建成本确认的时间差异,因此简单地以提供劳务方应收或预收款项余额为函证目标将无法达到预期审计目的,因此应函证已收到的全部款项及工程进度。

另外,建造合同函证一般适用于所有以完工百分比法确认收入、成本的公司审计,而不局限于建筑企业,发出函证时需结合实际情况进行调整。

(5) 异地存货及异地固定资产函证。如被审计单位存在异地存货或异地存放的固定资产需要向资产保管方(或承租方)进行函证。

异地存货需在函证中注明品种、规格、数量。由于部分异地存货由被审计单位派出人员管理,因此函证时应关注函证对象的选择。

异地固定资产函证往往要结合交易函证进行。需关注资产异地存储的原因,如对外租赁或代管等,并在函证中予以注明。



(6) 律师询证。主要考虑向被审计单位常年聘用的外部律师函证是否存在未决诉讼,及未决诉讼可能给企业带来的影响。

四、思考题及答案要点

1. 对于中小事务所面临的收入规模较小的客户,常常会因为银行函证费用的问题,导致无法实施银行存款函证,对于这类情况如何实施替代程序?

答案要点: 对于这类情况,可以采取审计人员与客户人员一起去银行索取银行对账单,或者一起在网络上调阅网上银行账户信息并进行拍照、打印照片等方式进行替代程序,同时要记录取证时间、银行地点、取证人员姓名等审计轨迹。

2. 实务操作中由于时间紧、任务重,审计人员常常用抽查记账凭证来进行往来函证的替代程序,这样获取的审计证据是否充分、适当?

答案要点: 如果记账凭证后附的原始凭证比较齐全,能够证明业务的实际发生,可以作为替代程序;如果后附的原始凭证仅是某个环节的凭证记录,还要通过检查期后收款记录、销售合同、销售发票和发货记录等其他证据进行替代程序。



ABC 股份有限公司预付应付款项报表列报审计案例

上海上会会计师事务所河南分所 韦合琛

一、学习目标

1. 掌握购置固定资产形成的预付账款在资产负债表中的列报。
2. 掌握购置固定资产形成的应付款项在现金流量表中按间接法披露问题。

二、案例背景

(一) 公司情况

ABC 股份有限公司(以下简称 ABC 公司)是一家以制动系统的研制、开发、生产与销售为主营业务的公司,公司所属行业为装备制造业,是一家拟上市公司。

(二) 业务资料

ABC 公司 2011 年预付给供应商 1 800 万元设备价款,截至 2011 年 12 月 31 日,该机器设备尚未到货。

ABC 公司会计人员查阅了《企业会计准则应用指南》附录中的科目账务处理,注意到“1123 预付账款”中指出“企业进行在建工程预付的工程价款,也在本科目核算”。ABC 公司因此将该笔 1 800 万元的预付设备采购款在“预付账款”科目进行核算。

在编制 2011 年年度财务报表时,由于《企业会计准则第 30 号——财务报表列报应用指南》给出的财务报表格式将“预付款项”作为一个单独的报表项目列示于流动资产,ABC 公司将这 1 800 万元预付设备款包含在流动资产中的“预付款项”中进行列报。

ABC 公司因搬迁在新厂区建造生产车间,2011 年度账簿记录显示应付账款一应付工程款增加 800 万元,在按间接法编制的现金流量表“经营性应付项目的增加”栏按应付票据、应付账款、预收款项、应付职工薪酬、应交税费、其他应付款等报表期末数减去期初数填列,在按间接法编制的现金流量表的“其他”栏填 -800 万元。

会计师事务所确定的公司报表层次的重要性水平为 350 万元。

假设除上述事项外,不存在其他特殊情形。

三、注册会计师实施的主要审计程序

(一) 预付账款列报问题

经询问了解得知,ABC 公司依据《企业会计准则应用指南》规定,通过预付账款核算,认为会计科目使用与财务报表列报科目一致,故 ABC 公司将这 1 800 万元预付设备款包含在流动资产中的“预付款项”中进行列报。

而《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》规定,资产满足下列条件之一的,应当归类为流动资产:①预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用;②主要为交易目的而持有;③预计在资产负债表日起一年内(含一年,下同)变现;④自资产负债表日起一年内,交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

ABC 公司预付给供应商 1 800 万元设备价款,正常情况下,为购买长期资产而支付的预付账款不可能在短期内变现,而是会转化为一项非流动资产,企业在未来较长的时期内使用该非流动资产并从中获利。可以看出,ABC 公司预付给供应商 1 800 万元设备价款不符合上述归类为流动资产的条件。在这种情况下,如果将预付账款分类为流动资产,则很可能会使报表使用者产生误导,使其对企业资产的流动性、短期偿债能力等做出错误的评价,进而影响报表使用者的经济决策。

经审计项目小组讨论,一致认为《企业会计准则——应用指南》附录中的科目账务处理主要用于规范日常财务核算中会计科目的使用,而在期末编制财务报表的时候,应该遵循《企业会计准则——基本准则》的原则及《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的相关规定进行列报。例如,一些资产类科目如果出现贷方余额,应该判断其是否符合负债的定义从而在报表中列示为负债,反之亦然。故不能仅仅根据日常核算时所使用的会计科目来决定资产负债表中的列报。

《企业会计准则——应用指南》的附录只是对企业的会计科目设置和日常会计核算提供指引,而在编制财务报表,确定资产的分类时还是应该根据其实际情况,遵循《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中有关流动性分类的原则进行考虑。判断预付账款作为流动资产还是非流动资产列报应该依据该预付账款所购买的标的资产的类别来决定。例如,为购买存货支付预付账款应当列报为流动资产,为购买固定资产而支付的预付账款则应该列报为非流动资产。

综上所述,审计项目组认为,ABC 公司预付给供应商 1 800 万元设备价款,尽管会计核算时通过“预付账款”科目核算,但在期末编制财务报表时,应分类为非流动资产,列示于其他非流动资产中,并在附注中披露其性质。

(二) 应付款项在现金流量表中按间接法披露分析

经询问了解得知,ABC 公司会计人员认为,现金流量表主表是平时核算时逐笔进行辅助核算生成,在按间接法编制时设置公式自动生成,因建造生产车间增加应付账款—应付工程款 800 万元已反映到“经营性应付项目的增加”栏,故在按间接法编制现金流量表时“其他”