

ZHONGGUO ZIBEN

SHICHANG SHENJI

CHENGBAI DE ANLI TANXI

中国资本市场审计成败的 案例探析

王杏芬 ● 编著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

ZHONGGUO ZIBEN

SHICHANG SHENJI
CHENGBAI DE ANLI TANXI

中国资本市场审计成败的 案例探析

王杏芬 ○ 编著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

中国资本市场审计成败的案例探析 / 王杏芬编著. —成都:西南财经大学出版社, 2015. 2

ISBN 978 - 7 - 5504 - 1687 - 1

I. ①中… II. ①王… III. ①资本市场—金融审计—案例—中国
IV. ①F239. 65

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 286879 号

中国资本市场审计成败的案例探析

王杏芬 编著

责任编辑:李 筱

封面设计:何东琳设计工作室

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
印 刷	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸	185mm × 260mm
印 张	16. 25
字 数	370 千字
版 次	2015 年 2 月第 1 版
印 次	2015 年 2 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 1687 - 1
定 价	35. 00 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

前言

《中国资本市场审计成败的案例探析》一书主要作为会计学、审计学、财务管理学和财政税收学等专业本科三（四）年级的教材。审计学是一门综合性强、实务性突出的综合性学科，审计案例更是强调审计的操作性和技术性，突出审计基本理论与复杂现实的有效对接，以提升学生处理现实复杂审计业务的综合素质和能力。通过研究大型审计实践中具有代表性的审计案例，找出其成功的要诀和失败问题产生的渊源，总结经验教训，为审计学专业、会计学专业和财务管理等专业的学生进入职场提供前车之鉴。审计案例历来是国内外各国审计界重视的一门综合课程。马克思说过：经济越发展，会计越重要。诸多学者也曾言：经济越发展，审计越重要。党的十八届三中全会提出的全面深化改革的总目标是，完善和发展中国特色社会主义制度、推进国家治理体系和治理能力现代化，而审计作为国家治理的一个重要组成部分，其作用日益凸显。

然而，鉴于审计教学特有的抽象与枯燥，笔者在多年审计案例教学中发现，希望以更多的案例作为依托，并以小组讨论的方式完成作业，从而更好地理解审计的各种条条框框，进而认识到审计的魅力，是大多数学生的心声。基于此，《中国资本市场审计成败的案例探析》一书，立足于最近四年来我国资本市场审计工作的实际，以注册会计师进行的年度报告审计（含财务报表审计和内部控制审计）为主线，按照审计理论的逻辑顺序编写，分为业务承接、会计责任与审计责任、审计程序与技术、上市公司舞弊与审计、关联交易与内部控制审计、综合审计项目、IPO与证券期货审计6大部分，共9章，援引了60多个经典案例。书中的每个案例均由案情介绍、审计过程、审计成功与失败评析、思考与讨论、启示和参考文献几个部分组成，主要介绍我国上市公司会计业务中存在的舞弊形态及其发现、查证技术，着重分析审计的调整过程，突出审计过程中的中心环节。这些案例在内容上前后呼应，逐层递进，并共同构成一个有机整体。总之，本书体例新颖，以案例分析为主导，在引导学生简要回顾相关知识之后，自然地引出相关案例，并进行探讨、分析和点评，真正贯彻了“知识从案例中来，应用到实践中去”的思想，是一本真正意义上的审计案例教程。本书主要有以下特色：

一是强烈的时代感。俗话说：道高一尺，魔高一丈。随着时代的飞速发展，为了达到上市、保壳或再融资等目的，部分上市公司的造假手段不仅分新秒异，而且真中有假，假中有真，从最初的个别环节造假到现在的一条龙造假，直至真假参半，现实版的真假唐僧、真假美猴王等丑陋现象层出不穷。正因为如此，本书主要选择了2011—2014年因信息违法违规等原因被中国证监会处罚的上市公司、会计师事务所和注册会计师的典型案例，重点比较分析其成败的渊源，还加入了最新的内部控制审计典型案例，从而让学生迅速地进入纷繁复杂的现实情境，提升其应对复杂现实的能力和挑战性。因而，具有强烈的时代感和现实意义。

二是内容务实，力砭时弊，重点突出。审计是一门实务性学科，审计案例更是强调审计业务的操作性。本书体现了这一特点：所有案例都反映或描绘了审计实际工作中，某个阶段或过程的内容；每个案例都侧重分析了审计人员在审计工作中解决的中心问题，即被审计单位存在的舞弊形态及其查证与调整等；每个案例后都附有适量的思考题，便于加深对案例内容的理解和掌握。特别强调的是，关联交易与IPO是我国资本市场最近几年审计失败的多发地带，也是政府监管的重点。为此，本书特别选取了最近4年上市公司关联交易舞弊、会计师事务所不承担责任等，分别阐述其成因。这些案例的共同点是其舞弊手段涉及财务报表审计的四大业务循环，具有综合性和复杂性等特点。因此，能够让学生更好地整合相关知识，这也是本书的亮点之一。

三是体系清晰、完整。本书首先注意与审计学、财务报表审计、高级财务会计、高级财务管理、会计制度设计、会计报表分析等前设课程，在内容体系上的协调与层次性，使学生的知识体系更具系统性。其次，注意各章节间、各个（类）案例间内容的衔接，保持全书的系统性。最后，注意每个案例在内容上的合理取舍，确保其相对独立性和典型性。

四是思路科学。本书在注意系统的基础上，坚持科学性原则。从总体上，在考虑我国具体情况的前提下，注重审计内容、程序与方法等方面与国际惯例的接轨。根据多种媒体一体化教学设计的要求，将每个案例的教学目标、要求、教学内容、学习指导等有机结合起来，力求实现以提升学生能力为本、学习效果最优的最终目标。在每个案例的教学内容中，注重公司错弊的表现形态及其查证技巧的分析，力求深入浅出、通俗易懂。

五是运用现代多媒体技术，力求教学效果最优。本书还提供了一系列有关案例的

视频材料，致力于克服审计的枯燥、无趣，从源头上激发学生的学习兴趣，提升其学习效果。在进行案例分析前后播放相关视频或信息，以加深对案例分析的理解深度和加快掌握的速度。

总之，本书不仅力求到达较高的专业深度，强调对提升学生的能力有用，对其巩固知识有用，而且提出了对相关失败案例的治理建议。因此，本书既可以作为独立的审计案例教材，又可以与其他审计教材配合使用，适合高等院校会计学、财务管理、审计学等经济管理类相关专业的在校本科生、学历硕士和 MBA 学生等用作教材，也适合从事会计和审计相关工作的业内人士参考。因编者时间、能力有限，管窥之见，万望有识之士提出宝贵意见。需要特别说明的是，文中涉及的现实案例均来自公开信息，仅作参考之用，如有不当之处，恳请谅解。

编者

2014 年 6 月

目 录

第一章 上市公司与会计师事务所变更案例	(1)
第一节 上市公司频繁变更会计师事务所典型案例	(1)
第二节 5个案例的共性、成因与治理解析	(14)
相关视频链接	(17)
参考文献	(17)
第二章 会计责任与审计责任典型案例	(18)
第一节 审计责任案例	(18)
第二节 公司违法违规，却向会计师事务所讨说法案例	(19)
第三节 思考、分析与启示	(40)
参考文献	(41)
第三章 上市公司违法，会计师事务所无审计责任案例解析	(42)
第一节 上市公司信息造假，事务所无责任案例	(42)
第二节 上市公司信息披露违法案例	(53)
第三节 上市公司虚构信息与信息披露违法综合案例	(67)
第四节 多案例比较与解析	(92)
相关视频链接	(94)
参考文献	(94)
第四章 中国资本市场审计程序失败案解析	(96)
第一节 审计程序发生失败的中兴华会计师事务所	(96)
第二节 深圳鹏城会计师事务所的传奇	(102)
第三节 思考与讨论	(104)
相关视频链接	(107)
参考文献	(107)
第五章 中国资本市场关联交易审计的成败：案例剖析	(108)
第一节 关联交易审计基本案例分析	(108)

第二节	中国资本市场最新关联交易审计失败案例解析	(111)
第三节	中国资本市场最新关联交易审计成功案例	(123)
第四节	上市公司关联交易动因分析：以紫鑫药业为例	(147)
第五节	关联交易审计技术与技巧探析	(150)
	相关视频链接	(158)
	参考文献	(158)
第六章	中国资本市场内部控制审计的成败	(160)
第一节	内部控制否定意见案例分析	(160)
第二节	内部控制带强调事项段无保留意见审计案例	(168)
第三节	我国上市公司内控审计质量分析	(174)
	参考文献	(174)
第七章	中国资本市场违法巨案与舞弊审计失败	(176)
第一节	上市公司系统性、团体化违法巨案	(176)
第二节	华寅会计师事务所舞弊审计失败案	(182)
第三节	案例比较分析与深度剖析	(185)
	参考文献	(185)
第八章	中国资本市场 IPO 审计的成功与失败	(186)
第一节	中国资本市场最新 IPO 审计失败案例分析	(186)
第二节	五大 IPO 审计失败的特点与成因比较	(222)
第三节	港股 IPO 审计成功案例：洪良国际罪与罚	(226)
	相关视频链接	(233)
	参考文献	(233)
第九章	证券期货类上市公司虚假记载审计案	(235)
第一节	证券公司虚假记载案	(235)
第二节	四川 JL 期货经纪有限责任公司违法违规案	(240)
第三节	案例解析与讨论	(250)
	相关视频链接	(252)
	参考文献	(252)

第一章 上市公司与会计师事务所变更案例

与其他服务行业一样，客户是会计师事务所的生命线。因此，承接与保持客户是其收入的来源。鉴于无法直接观察会计师事务所本身承接业务的具体过程，因此，从会计师事务所被解聘或者辞聘的角度来分析其承接某一项业务的标准，以及与客户之间的博弈演化过程。本章共分两节，第一节分别给出了上市公司连续数年更换会计师事务所的5大典型案例；第二节则针对第一节的案例，引导、启发学生识别与明确会计师事务所及其注册会计师承接客户的标准与规避审计风险的策略与路径，旨在启发其未来保护自己的专业能力。

第一节 上市公司频繁变更会计师事务所典型案例

〔案例1-1〕14年换8家会计师事务所，长春经开欠缴税费遭点名

一、案情介绍

长春经开(集团)股份有限公司创立于1993年，1999年9月9日在上海证券交易所挂牌上市。股票简称长春经开，股票代码600215，经营范围包括公用设施投资、开发、建设、租赁、经营、管理，实业与科技投资。历经多年创业，依托国家级长春经济技术开发区的高速发展，上市12年，公司业绩保持连续盈利，已经形成了良好的经营基础。2010年年末，公司通过资产置换，置出了经营亏损的热力、会展资产，置入了六合房地产开发有限公司100%股权，获得了43万平方米优良商住开发用地，公司主营业务转型具备了良好的基础条件。截至2012年8月22日，公司总资产4 542 584 701.32元，净资产2 372 680 483.84元。目前公司拥有11家子公司，总股本46 503.288万股。

(一) 14年换8家会计师事务所

从1999年9月上市至今，长春经开已经用了8家会计师事务所，最长的为5年，最短的只聘用了一年。公司上市最早聘请的是中庆会计师事务所审计1999年年报，但2001年3月，公司称原聘中庆会计师事务所不能胜任审计工作，改聘利安达信隆会计师事务所。而2000年年报也是由利安达信隆会计师事务所出具，一直到2004年的年报均为该会计师事务所审计。2005年年底公司董事会通过审议续聘上述会计事务所，但

在 2006 年 2 月 14 日的股东大会上,关于续聘安达信隆会计师事务所的提案被全票否决。

2006 年 3 月 14 日,董事会同意聘任北京京都会计师事务所为审计机构,年度报酬也涨至 30 万元,2005 年的年度报告也由其审计。但北京京都会计师事务所却针对公司 2005 年年度会计报表出具了带强调事项段的无保留审计意见的审计报告。这样的“意见不合”直接凸显了公司和京都会计师事务所之间的矛盾。2006 年年报,公司又变更了会计师事务所,上海上会会计师事务所为长春经开出具了标准无保留意见的审计报告,但该所也只和长春经开签了一年。

2007 年换成了中磊会计师事务所,其也为公司出具了带强调事项段的无保留意见的审计报告。2008 年,其给长春经开出具了标准无保留意见的审计报告。然而,其为该公司审计了两年后也被解聘,中磊会计师事务所负责长春经开审计的注册会计师则表示:“被更换是长春经开决定的,与我们无关。”公司方面也坚称频繁更换会计师事务所没有违规。

2009 年 12 月 11 日,公司董事会再次审议通过变更审计机构,最终福××兴会计师事务所出具了公司 2009 年标准无保留意见的审计报告,并且变更公司对坏账会计估计的议案。2010 年的年报也将由福××兴会计师事务所出具。此后,2011—2012 年变更为国富浩华会计师事务所,2013 年则再次变更为瑞华会计师事务所。(见表 1-1)

表 1-1 长春经开自 1999 年上市至 2013 年的年度及中期审计报告统计

会计截止日期	审计日期	审计意见类型	审计师	审计事务所	审计费用	其他相关费用	审计费用合计
1999-12-31	2000-4-3	标准无保留	刘进波, 张庆澜	中庆会计师事务所			
2000-6-30		同上	同上	同上			
2000-12-31		同上	黄××, 温××	利安达信隆事务所有限责任公司	250 000		250 000
2001-6-30		同上		同上			
2001-12-31	2002-3-18	同上	温××, 杜鸿毗	同上	250 000		250 000
2002-6-30	2002-8-14	同上	黄××, 温××	同上	150 000		150 000
2002-12-31	2003-2-12	同上	于蕾, 李××	同上	250 000		250 000
2003-12-31	2004-4-16	同上	于蕾, 孟庆×	同上	250 000		250 000
2004-12-31	2005-4-20	同上	于蕾, 孟庆×	同上	250 000		250 000
2005-12-31	2006-4-25	无保留加事项段	倪军, 黄志	北京京都事务所	300 000		300 000
2006-12-31	2007-4-17	标准无保留	欧阳丹, 张俊峰	上海上会事务所有限公司	300 000		300 000
2007-12-31	2008-4-28	无保留加事项段	曹斌, 忘树奇	中磊事务所有限公司	280 000		280 000
2008-12-31	2009-4-27	标准无保留	曹斌, 刘英会	同上	280 000		280 000
2009-12-31	2010-4-20	同上	童益恭, 翁杰菁	福建华兴事务所	400 000		400 000

表1-1(续)

会计截止日期	审计日期	审计意见类型	审计师	审计事务所	审计费用	其他相关费用	审计费用合计
2010-12-31	2011-4-20	同上	童益恭, 翁杰菁	同上	500 000		
2011-12-31	2012-4-24	同上	李宝玉, 宁华, 张巍	国富浩华事务所	950 000		950 000
2012-12-31	2013-4-22	同上	同上	同上	950 000	475 000	1 425 000
2013-12-31	2014-4-24	同上	张静, 宁华	瑞华会计师事务所(特殊普通合伙)	950 000	475 000	1 425 000

(二) 上市公司的多变

2006年4月, 长春经开在临港经济区3.6平方千米项目的投资公告中表示, 长春经济开发区管理委员会(下称管委会)将该土地用途调整为住宅、商服的承诺是根据省政府的规划而来。“管委会根据省市政府总体规划承诺将本项目宗地调整为住宅、商服用地是完全可以信赖的。”长春经开在年报中曾如此表示。

2006年12月, 长春经开在完成股改后, 向管委会退回大量资产, 换回四宗土地的“未来转让收益”。换句话说, 目标土地经过招拍挂出让后, 政府扣除部分固定收益, 剩余转让金划归长春经开所有。

然而, 2007年在上述土地价格大涨后, 长春经开却发布公告称, 本已受让收益权的目标地块被改变了规划, 又说当时与管委会签署协议时, 该项目用地尚未调整为商服和住宅用地, 管委会承诺更换项目土地位置, 而更换还需要一年的时间才能完成。并且股东大会顺利解除了上述合约。而此次合约的另一方管委会是长春经济开发区政府直属单位, 而长春经开的大股东具备国资背景, 公司的实际控制人显示为长春国有资产管理委员会。但一位分析人士表示:“这样看来, 上述交易应该是关联交易, 但大股东并没有回避表决, 而这样的交易最终看来也类似于唱双簧而已。”而这一来一回之间, 既让长春经开官司缠身、浪费了精力和时间, 也让一些投资者套入其中。

直到2008年4月25日, 长春经开才与管委会同意对临港项目的开发土地进行置换。除此以外, 长春经开公然违背股改承诺。

(三) 长期欠缴税费被点名

另外一方面, 公司一直背负着巨额欠缴税费而被财政部点名。公司资料显示, 截至2007年年底, 长春经开逾期借款共计36 615万元, 欠税情况也很突出。财政部驻吉林省财政监察专员办事处对长春经开(集团)股份有限公司2008年度会计信息质量进行了检查, 检查发现其存在欠缴企业所得税、营业税、土地使用税等税金共计9069万元, 2008年度少计投资性房地产6781万元等问题。在此压力下, 长春经开不得不补缴相关税款。根据2009年年报, 长春经开称至2010年4月, 已将历史陈欠税款108 285 414.65元全部缴清。

二、案例分析

长春经开(600215)2010年因为重组事件博得众人眼球, 公司拟通过置出亏损资产,

置入房地产资产，就此完成主业转型，转攻房地产。就在证监会对于房地产企业重组持暂缓态度的时候，公司顺利通关，奥秘何在？原来，置出资产和置入资产总额都被严格限制在上市公司资产总额的 50% 以下，这样就不属于重大资产重组，也就无需证监会审核。而长春经开 11 年更换 6 家会计师事务所，公然违背股改承诺的一系列行径让投资者对公司的此次重组并不看好。长春经开此次重组备受争议，因为其之前多次资产重组均无疾而终，公司也一直保持在微利状态，靠着政府补助度日。

（一）出具非标审计意见的理由与当事人的反驳

北京京都会计师事务所之所以对该公司 2005 年年报审计出具强调事项段的无保留审计意见的审计报告，就是因为其认为长春经开公司在偿还贷款、清缴税款、项目开发等方面存在较大的资金压力，长春经开公司拟定了相关措施，但其措施的执行仍然存在不确定性。

长春经开则在当年年报中“辩驳”：我们不认为公司运营和资金筹措存在不确定性，相反我们认为由公司资产和主营业务结构提升而产生的某种资金压力，将会在资产和主营业务结构提升完结后被彻底解决。

（二）更换会计师事务所的理由

正是因为该上市公司与会计师事务所出具的审计意见不一致，导致其频繁解聘现任会计师事务所，转而聘用其他会计师事务所。

三、案例的前后追踪与进一步思考

1. 请根据表 1-1 分析长春经开聘请会计师事务所的根本原因与特点。
2. 请分析长春经开变更会计师事务所与审计意见类型之间的关系。

〔案例 1-2〕ST 中源 7 年内换 4 家会计师事务所，涉嫌程序违规

一、情况介绍

ST 中源(600645)主营业务是干细胞，由其持股 57% 的子公司协和干细胞基因工程有限公司负责经营，主要从事脐带血干细胞存储。已连续四年盈利，业绩逐渐稳定，并于 2007 年 12 月摘星的 ST 中源，历史上曾几经重组，控股权数几度更迭，会计师事务所也在 7 年内换了 4 家。

2007 年 7 月前，公司续聘福建立信闽都会计师事务所为 2006 年财务审计机构。2007 年 11 月，董事会决定聘请北京天圆全会计师事务所为 2007 年度财务审计机构。但是，记者一直没查到股东大会投票通过聘请该会计师事务所的公告。

在 2009 年 12 月 30 日的股东大会上，ST 中源又改聘利安达会计师事务所为公司 2009 年度财务审计机构。对改聘会计师事务所的说明是：经双方友好协商，北京天圆全会计师事务所有限公司不再为本公司提供 2009 年度财务审计服务。2012 年又变更为中瑞岳华（即后来的瑞华）会计师事务所。

表 1-2 ST 中源自 2001 年上市至 2013 年的年度及中期审计报告统计

会计截止日期	审计日期	审计意见类型	审计师	会计师事务所	审计费用金额
1993-12-31	1994-03-09	标准无保留	徐惠勇, 成浩章	上海会计师事务所	
1994-12-31		标准无保留	成浩章, 劳树德	同上	
1995-12-31	1996-04-26	保留加说明段	成浩章, 吴宝寅	同上	
1996-12-31	1997-03-22	保留加说明段	孟荣芳, 刘小虎	同上	
1997-06-30	1997-08-11	拒绝发表意见	刘小虎, 孟荣芳	同上	
1997-12-31	1998-03-27	保留加说明段	孟荣芳, 胡琼	同上	
1998-12-31		标准无保留	孟荣芳, 许丽蓉	同上	
1999-12-31	2000-04-21	保留意见	刘小虎, 许丽蓉	上海上会会计师事务所有限公司	
2000-12-31	2001-04-24	标准无保留	周琪, 孙冰	上海立信长江事务所有限公司	700 000
2001-12-31	2002-04-26	无保留加说明段	孟荣芳, 孙冰	同上	700 000
2002-12-31	2003-04-28	同上		同上	700 000
2003-12-31	2004-02-12	标准无保留	张再鸿, 王琴珠	中和正信事务所有限公司	400 000
2004-12-31	2005-04-28	标准无保留	张再鸿, 吴栩	同上	500 000
2005-12-31	2006-04-27	标准无保留	方隼, 林春金	福建闽都有限事务所	500 000
2006-12-31	2007-04-26	标准无保留	方隼, 林春金	福建立信闽都有限事务所	400 000
2007-12-31	2008-04-28	标准无保留	孙小波, 王炳臣	北京天圆全有限事务所	
2008-12-31	2009-03-26	标准无保留	孙小波, 王炳臣	同上	
2009-12-31	2010-04-28	标准无保留	韩勇, 郑帅	利安达事务所有限公司	400 000
2010-12-31	2011-04-28	标准无保留	韩勇, 吕庆翔	同上	400 000
2011-12-31	2012-02-17	标准无保留	韩勇, 徐宇清	同上	400 000
2012-12-31	2013-04-12	标准无保留	韩勇, 徐宇清	中瑞岳华会计师事务所(特殊普通合伙)	600 000
2013-12-31	2014-04-17	标准无保留	韩勇, 徐宇清	瑞华事务所(特殊普通合伙)	600 000

二、案例分析

(一) 变更会计师事务所的程序似乎不合理

ST 中源上述工作人士称:“2009 年会计师事务所变化, 与董事长变更没有关系。如果要给一个解释的话, 只能说是巧合。”

在 2008 年 5 月 30 日的 2007 年度股东大会上, 股东投票审议 2007 年度财务报告的同时, 投票聘请北京天圆全会计师事务所为公司 2007 年度、2008 年度财务审计机构, 这在程序上似乎不合理。记者致电 ST 中源投资者关系部人士, 他也认为, 聘请会计师事务所要先经过股东大会投票, 再审计年报。同时表示:“不清楚什么原因, 时间比较

长，现在没法追溯。”

(二) 控制人发生变化是否影响会计师事务所变更

当时，ST 中源还被称作 *ST 春花，德源投资在 2007 年 1 月通过股权拍卖成交，成为第一大股东，并在股权过户后，积极介入 *ST 春花董事会的运作。2007 年 6 月 9 日召开的股东大会上，变更了董事监事一套人马，选举何平、韩月娥、包立杰、温健、熊俊、仇志根等六人担任公司董事职务。德源投资的实际控制人为红礪投资，韩月娥持有红礪投资 95.1% 的股份。由于市场怀疑韩月娥是天津房地产商李德福的部下，德源投资此次入主 *ST 春花，被市场认为是李德福二度入主。

此前的 2001—2002 年，法定代表人为李德福的华银投资也曾入主望春花，并向公司注入生物资产“协和干细胞基因工程公司”。而华银投资的 51% 股权为天津开发区永泰房地产开发有限公司所持，该地产商的法定代表人也是李德福。不过，后因大股东挪用资金用于房地产而出现资金链问题，华银控股被迫退出。

巧合的是，2009 年 6 月，韩月娥、张海翔、杨长龙分别将持有红礪投资 24.1%、2%、2.9% 的股权转让给天津开发区永泰房地产开发有限公司，韩继续持有 71% 的股份、永泰房地产持有 29%。ST 中源 2009 年 7 月开始，不断发出公司董事监事辞职的公告，何平、熊俊等董事先后离职。

2010 年 1 月 ST 中源公告：公司前任董事长何平利用职务之便，涉嫌职务侵占，目前天津市公安局经济犯罪侦查总队已对其依法批捕，要求协和公司及其下属两家公司依法配合司法审计。

三、前追溯及后续跟踪分析

1. ST 中源 2001 年至今，为其进行审计的会计师事务所具有哪些特点？
2. 请查询并从公司角度分析该公司变更会计师事务所的内在原因？

[案例 1-3] ST 国药 3 年 3 换会计师事务所

一、案情介绍

ST 国药(600421)在近三年每年变更会计事务所。资料显示，2008 年 2 月 27 日，董事会决议将审计机构由立信变更为武汉众环，出具原因在于立信事务所工作繁忙，3 月 13 日得到股东大会的通过。2009 年 3 月 12 日，公司再次决定变更审计机构为中审亚太会计师事务所，此番变更并未给出明确原因。*ST 国药发布公告称，公司将于 2011 年 3 月 26 日召开临时股东大会审议变更 2010 年度审计机构的议案，此时距离年报披露日仅有 1 月。ST 国药是于 2011 年 1 月 28 日通过董事会决议将年报审计机构由中审亚太会计事务所变更为立信会计事务所。

二、案例分析

（一）变更会计师事务所的原因

公司称，变更原因在于中审亚太会计师事务所近期审计业务繁忙，无法在人员和时间上保证在规定时间内完成年度审计工作。与 ST 国药频繁变更会计事务所相对应的是：

（1）公司在这三年里一直忙于资产重组，期间曾接触商谈的对象高达 60 家，但均无果而终，直至 2009 年 4 月才与上海×迪的实际控制人仰帆投资签署股权转让协议。仰帆投资拟在出售原有医药资产后，彻底转型为房地产开发经营，并对重组完成后三年的净利润进行了承诺。不过，该重组至今仍未得到监管部门的通过。

（2）公司于变更前 10 日发布了业绩预告并预计 2010 年净利润为负，而 2009 年同期公司盈利 5481.21 万元。公司表示，亏损原因在于报告期经营状况未能得到改善。其年报的预披露日为 4 月 26 日。

（3）临时变更审计机构已引起了中注协的关注。中注协曾统计过临时变更审计机构的四类情况：一是上市公司进行重组，公司大股东发生变化，新的股东重新委托新的事务所进行审计；二是由于事务所之间的合并进行业务调整或事务所受某些调查事件的影响被变更等；三是事务所业务繁忙不再承接或上市公司与事务所签订的合同期满，上市公司没有续聘；另外，还有一些上市公司未对更换事务所说明具体原因。

（二）变更会计师事务所的后果

尽管三度变换会计事务所，但这三年公司的审计意见始终保持非标状态。2007 年、2008 年、2009 年这三年的年报审计意见分别为“无法表达意见”、“带强调事项段的保留意见”、“带强调事项段的保留意见”。

〔案例 1-4〕绿大地谜团：5 年 5 换会计师事务所

一、案情介绍

（一）年度报告审计的会计师事务所

绿大地于 2007 年 12 月 21 日登陆 A 股市场。2008 年 10 月 14 日，绿大地董事会审议通过，改聘中和正信会计事务所替换深圳市鹏城会计师事务所。

绿大地第二次更换审计机构的时间是 2009 年 11 月 6 日，同样在年报披露前夕，当时公司还遭遇业绩“变脸”、蹊跷撤销定向增发等事件影响，即改聘中审亚太会计师事务所有限公司取代中和正信会计事务所。

2011 年 1 月 11 日，绿大地发布公告，变更审计机构，拟礼聘中准会计师事务所为 2010 年年度报告的审计机构，取代原来的中审亚太会计师事务所。2011 年 1 月 11 日，绿大地公告称，公司董事会定于 2011 年 1 月 31 日召开 2011 年第一次临时股东大会，本次会议的提案就包括关于礼聘会计师事务所的议案。

2012 年再一次改聘山东正源和信会计师事务所（即后来的山东和信会计师事务所）

取代中准会计师事务所审计 2011 年度报告。(见表 1-3)

表 1-3 绿大地自 2007 年上市至 2013 年的年度及中期审计报告统计

会计截止日期	审计日期	年报审计意见类型	审计师	境内会计师事务所	审计费用金额
2007-12-31	2008-02-16	标准无保留	廖福澍, 秦容延	深圳市鹏城事务所有限公司	300 000
2008-12-31	2009-03-25	标准无保留	陈勇, 华毅鸿	中和正信事务所有限公司	300 000
2009-06-30	2009-07-30	标准无保留	陈勇, 华毅鸿	同上	
2009-12-31	2010-04-29	保留加事项段	方自维, 刘蓉晖	中审亚太事务所有限公司	500 000
2010-12-31	2011-04-28	无法表示意见	杨迪航, 李飞鹰	中准事务所有限公司	
2011-12-31	2012-04-24	保留意见	刘元锁, 吴岳	山东正源和信有限事务所	
2012-12-31	2013-04-22	带强调事项段无保留	刘元锁, 吴岳	同上	600 000
2013-12-31	2014-02-16	标准无保留	吴岳, 马敬举	山东和信(特殊普通合伙)	600 000

表 1-3 显示, 其第一次改聘, 审计费用没有发生变化, 依然是 30 万元人民币, 但是, 第二次、第三次改聘, 审计费用分别涨到 50 万元、60 万元人民币。

表 1-4 绿大地自 2007 年上市至 2013 年内部控制审计报告统计

会计截止日期	审计日期	内部控制审计意见类型	审计师	境内会计师事务所	审计费用金额
2007-12-31	2008-02-16	标准无保留	廖福澍, 秦容延	深圳市鹏城事务所有限公司	
2008-12-31	2009-03-25	标准无保留	陈勇, 华毅鸿	中和正信事务所有限公司	
2009-12-31	未审计				
2010-12-31	2011-04-28	否定意见	杨迪航, 李飞鹰	中准事务所有限公司	
2011-12-31	2012-04-24	标准无保留	刘元锁, 吴岳	山东正源和信有限事务所	
2012-12-31	2013-04-22	标准无保留	刘元锁, 吴岳	同上	
2013-12-31	2014-02-16	标准无保留	吴岳, 马敬举	山东和信(特殊普通合伙)	

表 1-3、1-4 反映了绿大地换所的频率, 同时, 其年报审计和内部控制审计都是整合审计。因而, 当外界发现该公司舞弊的时候, 会计师事务所也相应地出具了非标审计意见。这似乎说明, 上市公司在换会计师事务所的时候将会计师事务所的两种业务, 即年报审计和内部控制审计作为一体考虑的。这从其审计费用方面也可以看出。

二、案情分析

(一) 变更原因

尽管这是一则看似寻常的公告, 但对绿大地这家被机构投资者称为“A 股历史上诚信度最差的上市公司”而言, 却引来业内人士的质疑。

绿大地对此的解释是，鉴于中审亚太会计师事务所的工作铺排，经双方协商一致，中审亚太会计师事务所不再担任公司 2010 年度财务审计机构，为保证公司 2010 年度财务报表审计工作的顺利开展，并与中准会计师事务所协商一致，拟礼聘中准会计师事务所为公司 2010 年度审计机构，聘期为一年，审计费用为 50 万元。

在年报披露前期，上市公司连续湔然变更审计机构，实属少见。在此之前，深圳市鹏城会计师事务所与绿大地合作时间长达 7 年。就绿大地审计机构变更题目，深圳鹏城会计师事务所负责人曾表示，“这个最好去问企业，绿大地就说不与我们合作，不要我们做。”

频繁变脸的业绩让公司审计机构中审亚太会计师事务所摸不着头脑，并对公司 2009 年度财务报表出具了保注意见的审计讲演。业内人士称，绿大地临阵变更审计机构，还可能与近期的两则公告相关。2010 年的最后一周内，绿大地的两则公告让这家曾经由于注册会计师培训涉嫌信披违规而被证监会调查的上市公司再次成为市场关注的焦点。

在变更年报审计机构的同时，绿大地董事会内部还发生了一系列变更。2010 年 11 月 9 日，公司公告称，为在董事会成员中增加技术、科研背景的专业人士，董事会提名委员会提名岳××替代张×为董事候选人，但该事件至今没有正式下文，而张×已从董事会名单中消失。2010 年 12 月 23 日，公司披露绿大地董事长即控股股东何××所持有的绿大地 4325.80 万股限售流通股股份于 2010 年 12 月 20 日被公安机关司法冻结，上述股份占公司总股本 28.63%，其中 2300 万股此前已质押。2011 年 1 月 6 日，有媒体致函绿大地询问：“贵公司控股股东何××所持贵公司股票锁按期 12 月 21 日到期前一天被公安机关依法冻结，对贵公司的经营状况以及资金链状况有何影响？”但并没有收到绿大地任何形式的回应。但何××依旧对股权冻结会计基础原因保持沉默，称这仅是个人问题，不会对公司经营造成影响。

（二）变更的后果

1. 股价变动

这一动静使得绿大地在 2010 年 12 月 23 日和 24 日的股价泛起连续两个无量跌停的“一字板”，接下来的两个交易日，绿大地的股价再次下挫 5.5% 和 9.11%，4 个交易日累计 30% 的跌幅让投资者损失惨重，转眼之间 17.5 亿市值灰飞烟灭。

2009 年 10 月至 2010 年 4 月，绿大地披露的业绩预报和快报五度反复。2009 年 10 月 30 日，公司发布 2009 年三季报预计 2009 年度净利润比上年增长幅度在 20%~50% 之间；2010 年 1 月 30 日，公司将 2009 年净利润增幅修正为比上年下降 30% 以内；2010 年 2 月 27 日，公司第三次发布 2009 年度业绩快报，年度净利润变为 6212 万元；4 月 28 日又将净利润修正为 -12 796 万元；4 月 30 日，公司 2009 年年报披露 2009 年净利润为 -15 123 万元。2010 年 12 月 30 日晚间，绿大地再次公告称“接到公安机关通知，公司因涉嫌违规披露、不披露重要信息接受调查”，公司将“积极配合公安机关的调查工作”，公司将在 12 月 31 日开始起复牌。不过，12 月 31 日这一天绿大地并没有复牌，直至 2011 年新年第一个交易日，绿大地才公告称 2010 年 12 月 31 日公司已决定出资约 1000 万元收购宁波市风景园林设计研究院有限公司。