

中国注册会计师 继续教育审计案例

(第三辑)

—— 教师手册 ——

中国注册会计师协会 编



中国财政经济出版社

教师手册

中国注册会计师 继续教育审计案例

第三辑

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3辑. 教师手册/中国注册会计师协会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2012. 12

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4112 - 8

I. ①中… II. ①中… III. ①会计师 - 审计 - 案例 - 继续教育 - 教学参考资料 IV. ①F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 273090 号

责任编辑: 徐 洁

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

(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

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 20.25 印张 250 000 字

2012 年 12 月第 1 版 2012 年 12 月涿州第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 42.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4112 - 8/F · 3333

(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

为了切实满足注册会计师继续教育和行业从业人员审计实务学习的迫切需要，提高注册会计师分析、解决实际问题的能力，自 2009 年 3 月出版第一辑审计案例以来，中国注册会计师协会（以下简称中注协）始终立足行业发展实际，不断拓展案例开发思路，优化案例整体布局，增加案例信息含量，着力提高审计案例的针对性和实效性，受到有关各方的充分肯定和一致好评。

财政部领导一直十分重视和关心审计案例开发工作，多次作出重要指示。根据财政部领导指示精神，针对会计师事务所及注册会计师执业过程中存在的缺陷与不足，中注协对 2009 年至 2011 年证券资格事务所（以下简称证券所）执业质量检查中积累的相关材料进行了系统梳理和全面提炼，在此基础上，开发出一批新的注册会计师继续教育审计案例，推动案例开发工作迈上新台阶。

本辑审计案例力求突出以下三个方面的特点：

一是着力解决注册会计师执业过程中遇到的实际问题。本辑案例切实围绕注册会计师实务操作中的疑难领域和薄弱环节，深入剖析注册会计师执业过程中的“常见病”和“多发病”，为事务所和注册会计师严格执行准则和有效防范风险提供帮助与借鉴。

二是强化审计案例的可读性和实效性。在切实做到审计理论与审计实践紧密结合，定性分析与定量分析紧密结合，横向比较与纵向比

较紧密结合的同时，本辑案例重点阐述审计工作的重要领域和关键环节，注重培养学员的发散式思维，注意发挥案例教学的讨论启发功能，案例的理念引领和实务指导作用进一步增强。

三是及时反映执业质量检查制度的重大变化。2011年，中注协借鉴以往检查工作实践和国际有益经验，全面贯彻系统风险检查的理念与方法，对会计师事务所执业质量检查制度进行了重大改革，取得了显著成效。在总结2011年证券所系统风险检查成果的基础上，我们开发出一些系统风险检查的典型案列，并将其作为本辑案例的重要内容，旨在引导事务所将工作重心转移到完善内部治理机制和健全质量控制体系上来，切实提升系统风险防范的能力。

本辑案例由学员手册和教师手册构成。其中，学员手册主要用于引导学员了解案例背景，明确讨论要点，准备相关材料。教师手册主要用于帮助教师组织课堂教学，把握学员讨论的方向和重点，确保案例讨论的实际效果。

本辑案例的编写得到了会计师事务所以及有关专家学者的积极参与和大力支持，在此深表谢意！

中国注册会计师协会

二〇一二年十月

二、质量控制体系检查案例	(271)
1. 质量控制体系检查案例一	(273)
2. 质量控制体系检查案例二	(283)
3. 质量控制体系检查案例三	(293)
后记	(316)

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。

一、业务项目检查案例

1 斗星山公司商誉审计案例

一、学习目标

1. 掌握注册会计师在商誉审计时需要关注的重点风险领域
2. 掌握注册会计师在商誉审计中应执行的主要审计程序

二、案例背景

(一) 公司情况

斗星山公司属于房地产开发与经营企业，其主要经营范围包括：项目投资、房地产开发、酒店经营等。斗星山公司于1992年在深圳证券交易所上市。2001年起聘请西水会计师事务所执行其财务报表审计业务。公司2006-2008年度财务状况及经营成果资料如表1-1所示。

(二) 相关交易资料

1. 收购东湖公司股权。

斗星山公司收购东湖公司股权的主要目的在于获取东湖公司所拥有的专利权和专有技术（账面金额为零）。2007年5月，斗星山公司收

表 1-1 斗星山公司 2006 - 2008 年度主要财务数据 (合并财务报表) 单位: 万元

项 目	2008 - 12 - 31	2007 - 12 - 31	2006 - 12 - 31
资 产	36 000	61 000	74 000
其中: 长期股权投资	330	330	330
无形资产	11	16	1 000
负 债	42 000	68 000	75 000
所有者权益	- 6 000	- 7 000	- 1 000
项 目	2008 年度	2007 年度	2006 年度
营业收入	13 000	16 000	19 000
营业利润	- 6 400	- 6 200	- 95
利润总额	2 200	- 6 400	1 100
净利润	2 000	- 6 500	900

购东湖公司 70% 的股权, 根据收购协议, 斗星山公司支付收购价款 36 450 万元, 斗星山公司按非同一控制下的企业合并, 在购买日编制了合并财务报表, 其中根据蓝月评估有限公司对东湖公司出具的评估报告确认了 4 863 万元的商誉; 2007 年 10 月, 斗星山公司又收购了东湖公司剩余 30% 的股权, 支付的收购价款为 15 500 万元, 随后斗星山公司又编制了合并财务报表, 其中根据蓝月评估有限公司对东湖公司出具的评估报告增加确认了商誉 2 030 万元。斗星山公司获得东湖公司 100% 的股权后, 东湖公司并未注销, 仍作为法人单位正常经营。

蓝月评估有限公司出具的评估报告要点如下:

- (1) 评估报告披露的评估基准日为 2006 年 12 月 31 日;
- (2) 评估报告披露的评估目的为银行抵押;
- (3) 评估报告披露的评估范围为东湖公司在 2006 年 12 月 31 日拥有的房屋建筑物、机器设备和土地使用权, 不包括东湖公司所拥有的专利权和专有技术 (账面金额为零);
- (4) 评估报告中披露的特别事项。在评估基准日, 部分范围建筑

物未办理产权证。

2. 收购海山公司股权。

2008年5月,斗星山公司收购海山公司60%的股权,根据收购协议,斗星山公司支付收购价款2 613万元。斗星山公司按非同一控制下的企业合并,在购买日编制了合并财务报表,确认了613万元的商誉。

海山公司为一家从事酒店经营的管理公司。2006年1月,海山公司与海风大酒店的股东签订了合作协议,根据该合作协议,海山公司承包经营海风大酒店,海山公司负责海风大酒店一期工程的全部投资,海风大酒店股东负责海风大酒店二期工程的全部投资。合作各方约定合作期限为15年,合作期满,除非因自然灾害导致协议无法继续履行,否则合作期限无条件顺延5年。合作期满,海山公司无条件将海风大酒店所有资产及经营权交还给海风大酒店股东。承包期间海山公司保证海风大酒店每年向其股东支付500万元的税后利润作为承包费用,海风大酒店的剩余收益全部归海山公司,作为海山公司的投资回报。若海风大酒店当年税后利润不足以支付承包费用,海山公司对不足部分负有连带责任。

截至2008年6月,海山公司投入海风大酒店改造资金9 068万元,该款项在海山公司作为长期应收款列报。海风大酒店于2008年6月底正式开业。

除承包经营海风大酒店之外,海山公司没有从事其他酒店的经营,也没有从事其他经营活动。

(三) 注册会计师实施的主要审计程序

1. 在执行2007年度财务报表审计业务时,针对斗星山公司收购东湖公司股权事项,注册会计师主要实施了以下审计程序:

(1) 获取并检查了2007年5月、10月的股权收购协议,并获取了

复印件；

(2) 获取并检查了蓝月评估有限公司出具的评估报告，并获取了复印件；

(3) 复核了斗星山公司在购买日编制合并财务报表的工作表，确认了斗星山公司在购买日编制的财务报表；

(4) 审查了斗星山公司 2007 年度财务报表，发现其未对合并财务报表的商誉计提减值，注册会计师在分析了东湖公司的经营状况后，认为该公司经营正常，得出了“合并财务报表的商誉不存在减值”的审计结论。

2. 在执行斗星山公司 2008 年度财务报表审计业务时，针对斗星山公司收购海山公司股权事项，注册会计师主要实施了以下审计程序：

(1) 编制了商誉减值测试计算表（注册会计师未能获取斗星山公司对海山公司投资形成的商誉进行减值测试的资料），其中将溢价本身确定为资产组；

(2) 测试了海风大酒店未来 20 年的经营现金流入现值，将现值与溢价比较后得出结论：“不存在减值”。

注册会计师对该公司的 2007 年度及 2008 年度财务报告均出具了带强调事项段的无保留意见审计报告。

2007 年度审计报告强调事项段内容：斗星山公司 2007 年 12 月 31 日净资产为 -7 000 万元，借款 36 000 万元已逾期，涉及诉讼的金额为 40 000 万元。斗星山公司已在财务报表附注中披露拟采取的改善措施。但可能导致对持续经营能力产生疑虑的事项或情况仍然存在不确定性。

2008 年度审计报告强调事项段内容：斗星山公司 2008 年 12 月 31 日净资产为 -6 000 万元，借款 17 000 万元已逾期，涉及诉讼的金额为 20 000 万元。斗星山公司已在财务报表附注中披露拟采取的改善措施。

但可能导致对持续经营能力产生疑虑的事项或情况仍然存在不确定性。

三、思考题

1. 你认为在对斗星山公司 2007 年购买东湖公司股权这一交易事项进行审计时,注册会计师实施的审计程序是否到位?若不到位,还应当执行哪些审计程序?

2. 在对斗星山公司 2007 年度合并财务报表中的商誉进行审计时,注册会计师发现公司未进行商誉减值测试,注册会计师认可了公司的做法,你认为注册会计师的认可是否恰当?若不恰当,注册会计师应当如何做?

3. 在 2007 年度财务报表审计中,注册会计师利用了蓝月评估有限公司出具的评估报告,你认为注册会计师在利用专家工作时应当执行哪些审计程序?应注意哪些事项?

4. 根据会计准则的有关规定,非同一控制下企业合并形成的商誉于每年年末进行减值测试时,首先要合理确定其相关的资产组(或资产组组合,下同)。请指出资产组的定义,并判断本案例中关于资产组的确定是否合理?如果不合理,应该如何确定?

5. 你认为注册会计师在确定斗星山公司 2008 年 12 月 31 日资产组未来现金流量现值时的测试方法是否恰当?为什么?

四、思考题解答

1. 你认为在对斗星山公司 2007 年购买东湖公司股权这一交易事项进行审计时,注册会计师实施的审计程序是否到位?若不到位,还应执行哪些审计程序?

解析:

在对斗星山公司购买东湖公司股权这一交易事项进行审计时,注册会计师实施的审计程序不到位,还应当执行以下程序:

(1) 首先需要对该股权收购事项进行判断。

注册会计师应查阅收购完成后的东湖公司章程,以确定斗星山公司是否对东湖公司构成控制;收集东湖公司的工商营业执照、验资报告等相关资料,以确定该项合并为同一控制还是非同一控制;判断实际获得东湖公司的控制权的日期,以确定购买日。在本案例中,注册会计师未对上述问题作出必要分析。

(2) 其次需要对交易相关的计价问题加以关注。

如果判断为非同一控制下的控股合并,那么根据《企业会计准则第20号——企业合并》规定,非同一控制下的控股合并中,购买方一般应于购买日编制合并资产负债表,反映其于购买日开始能够控制的经济资源情况。在合并资产负债表中,合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量,长期股权投资的成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,体现为合并财务报表中的商誉;长期股权投资的成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,企业合并准则中规定应计入合并当期损益,因购买日不需要编制合并利润表,该差额体现在合并资产负债表上,应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

在本案例中,斗星山公司按非同一控制下的企业合并在购买日编制了合并财务报表,其中根据蓝月评估有限公司对东湖公司出具的评估报告确认了东湖公司在购买日的可辨认资产及负债的公允价值,并以支付价款超过可辨认净资产公允价值的金额确认了4 863万元的商誉。

因此,在对此次收购事项实施审计时,重点在于复核斗星山公司

对东湖公司在购买日的可辨认资产及负债的公允价值的确认是否存在问题，而这其中的关键点又在于，按照《中国注册会计师审计准则1421号——利用专家的工作》，对该评估报告实施应有的审计程序，以获取充分、适当的审计证据。具体的审计程序在第3个问题中详细阐述。

本案例中，注册会计师针对评估报告所实施的审计程序仅仅是检查了原始的评估报告，并获取了复印件，实施的审计程序明显不到位。

(3) 最后需要关注企业合并形成的商誉的账务处理是否恰当。

《企业会计准则第20号——企业合并》对企业合并形成的商誉有如下规定：

①非同一控制下的控股合并中，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表，反映其于购买日开始能够控制的经济资源情况。在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，体现为合并财务报表中的商誉。

②企业在取得对子公司的控制权，形成企业合并后，购买少数股东全部或部分权益的，实质上是股东之间的权益性交易，在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映。母公司新取得的长期股权投资成本与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额，应当调整合并财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

③非同一控制下的企业合并中，作为购买方的母公司在进行有关会计处理后，应单独设置备查簿，记录其在学习日取得的被购买方各