

CHINESE INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC
ACCOUNTANTS CONTINUING EDUCATION AUDIT CASE

中国注册会计师 继续教育审计案例 (第一辑)

—— 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

第一辑

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. 学员手册. 第一辑/中国注册会计师协会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2009. 6

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1359 - 0

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 052145 号

责任编辑: 蔡丽兰

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 任寒俏

版式设计: 兰 波

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

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 17 印张 271 000 字

2009 年 6 月第 1 版 2009 年 9 月北京第 3 次印刷

印数: 7 061—13 060 定价: 35.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1359 - 0/F · 1154

(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。根据刘会长的指示，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。财政部王军副部长高度重视案例的编撰工作，给予了大力支持和指导。

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，贯彻风险导向审计准则的要求，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

2009 年 3 月

目 录

案例讨论说明	(1)
1. 东岳公司审计案例	(2)
2. 高山公司审计案例	(88)
3. 松峰山公司审计案例	(111)
4. 太行山公司审计案例	(121)
5. 雁山公司审计案例	(128)
6. 衡山公司审计案例	(140)
7. 君山公司审计案例	(168)
8. 昆仑山公司审计案例	(176)
9. 嵩山公司审计案例	(197)
10. 长白山公司审计案例	(212)
11. 千山公司审计案例	(231)
12. 岳麓山公司审计案例	(246)
13. 黄山公司审计案例	(260)
后 记	(264)

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标准和审计标准，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。

对于案例设计的某些思考题，学员需要在课外充分准备，主要是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。

在每个案例的附录部分，列举了案例可能涉及的会计准则、审计准则、审计程序以及相关文件。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。本书不打算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，这本身也是对会计职业人员的一项能力要求。

1 东岳公司审计案例

一、案例背景

(一) 公司情况

东岳公司是一家 2000 年上市的家电生产企业，聘用运河会计师事务所审计其年度财务报表。上市后，东岳公司开始相继涉足新能源、海洋生物、金融投资、房地产等与其主营业务关联度不高的业务领域。上市五年后，东岳公司多元化的经营效果不佳，各种矛盾开始集中显现。

20×6 年度，东岳公司出现以下情况：一方面，东岳公司的资金周转陷入危机，截至 20×6 年年末，控股股东五岳集团占用东岳公司及其子公司资金近 20 亿元。另一方面，东岳公司的主营业务出现滑坡，20×6 年度和 20×7 年度主营业务收入分别比上年下降 21% 和 44%。在 20×6 年度，公司首次出现上市后亏损，亏损额为 7300 万元。20×7 年度，公司的主营业务继续巨额亏损。面对大股东占款和经营亏损的双重危机，东岳公司于 20×7 年 12 月通过两笔股权转让交易确认了 2 亿元的股权转让收益，使当年净利润达到 1000 万元。

第一笔股权转让交易是东岳公司向其控股股东转让全资子公司的

股权。东岳公司于 20×7 年 12 月将其持有的全资子公司丘山公司的股权，以 13600 万元的评估价值向其控股股东五岳集团转让，并将转让价值高于账面价值的 2500 万元确认为股权转让收益。

第二笔股权转让交易是东岳公司将其与子公司联合成立的另一家子公司的股权进行转让。东岳公司与其控股子公司泰山公司于 20×7 年 11 月 30 日共同出资设立子公司丘陵公司，注册资本为 17300 万元，其中东岳公司以其拥有的一座大厦资产出资，评估作价 12110 万元，占丘陵公司注册资本的 70%，泰山公司以货币资金 5190 万元出资，占丘陵公司注册资本的 30%。20×7 年 12 月，东岳公司及其子公司泰山公司将持有的丘陵公司的全部股权以评估价值 35600 万元转让给某非关联单位，共确认股权转让收益 18300 万元。

（二）注册会计师实施的主要审计程序

对于第一笔股权转让交易，注册会计师实施了以下审计程序并获取了相关审计证据：

1. 获取并检查了东岳公司关于转让丘山公司股权的董事会决议；
2. 获取并检查了东岳公司与五岳集团签署的《股权转让协议》（但缺少协议签署日期和双方法定代表人签字）；
3. 获取并检查了五岳集团上报地方国资委的《关于五岳集团与上市公司对部分子公司股权进行转让的请示》（请示落款日为 20×8 年 3 月 2 日）；
4. 获取并检查了东岳公司关于转让丘山公司股权的记账凭证及账务处理（转让丘山公司股权的交易形成了对五岳集团的其他应收款）；
5. 东岳公司出于转让丘山公司股权之目的，于 20×7 年 11 月聘请运河会计师事务所对丘山公司 20×7 年 1～10 月的财务报表进行了审计，运河会计师事务所出具了保留意见的审计报告。保留意见涉及的

主要事项包括：(1) 丘山公司短期借款已逾期，但未预提可能负担的银行罚息；(2) 丘山公司 20×7 年 8 月份前基本处于停产状态，对厂房、设备及原材料等未进行减值测试；(3) 丘山公司预付、应收款项中预付及应收五岳集团款项 90900 万元，由于五岳集团资金周转困难，无法正常归还，对于其可收回金额无法确定。

对于第二笔股权转让交易，注册会计师实施了以下审计程序并获取了相关审计证据：

1. 获取并检查了东岳公司关于设立丘陵公司和出售该股权的董事会决议（在 20×7 年 12 月 8 日的董事会决议中，东岳公司同时作出了两项决议，一是设立丘陵公司；二是出售丘陵公司股权）；

2. 获取并检查了东岳公司与泰山公司签订的关于成立丘陵公司的协议；

3. 获取并检查了丘陵公司的法人营业执照；

4. 获取并检查了东岳公司、泰山公司与受让单位签订的《股权转让协议》；

5. 获取并检查了评估机构为转让丘陵公司股权出具的资产评估报告；

6. 获取并检查了东岳公司设立及转让丘陵公司股权的记账凭证及账务处理。

基于上述审计程序和相关证据，注册会计师认可了东岳公司在两笔股权转让交易中确认的股权转让收益，并对东岳公司 20×7 年度财务报表出具了标准无保留意见的审计报告。

二、思考题

1. 关于股权转让收益的确认，我国的会计准则是如何规范的？请

选取确认了重大股权转让收益的若干上市公司，了解其股权转让的交易背景和会计处理。

2. 对于第一笔股权转让交易，在实施的审计程序以及获取的相关审计证据中，你认为注册会计师的审计存在哪些不足或不当之处？

3. 对于第二笔股权转让交易，你认为交易的实质可能是什么？在实施的审计程序以及获取的相关审计证据中，你认为注册会计师的审计存在哪些不足或不当之处？

三、案例教学的组织

对于本案例设计的思考题 1，学员需要在课外事先充分准备，包括搜集与本案例相关的会计、审计准则和其他有关制度的规定及其演进，了解一定数量的上市公司的股权转让收益确认实务。对于本案例设计的其他思考题，亦鼓励学员在课外提前阅读和思考，以便保证课堂讨论的效果。

四、参考资料

（一）企业会计准则

1. 《企业会计准则第 20 号——企业合并》
2. 《企业会计准则第 14 号——收入》
3. 《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》

（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 1301 号——审计证据》

5. 《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》

6. 《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》

(三) 审计程序

1. 长期股权投资审计程序

2. 其他应收款审计程序

3. 投资收益审计程序

4. 资本公积审计程序

(四) 法律法规

1. 《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》
(财会函〔2008〕60 号)

2. 《企业国有产权转让管理暂行办法》(国有资产监督管理委员会 财政部 3 号令)

3. 《关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税〔2002〕191 号)

附录：**一、企业会计准则****（一）企业会计准则第 20 号——企业合并****第一章 总 则**

第一条 为了规范企业合并的确认、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 企业合并，是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。

企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

第三条 涉及业务的合并比照本准则规定处理。

第四条 本准则不涉及下列企业合并：

（一）两方或者两方以上形成合营企业的企业合并。

（二）仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的企业合并。

第二章 同一控制下的企业合并

第五条 参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。

同一控制下的企业合并，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方，参与合并的其他企业为被合并方。

合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

第六条 合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

第七条 同一控制下的企业合并中，被合并方采用的会计政策与合并方不一

致的，合并方在合并日应当按照本企业会计政策对被合并方的财务报表相关项目进行调整，在此基础上按照本准则规定确认。

第八条 合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益。

为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

第九条 企业合并形成母子公司关系的，母公司应当编制合并日的合并资产负债表、合并利润表和合并现金流量表。

合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债，应当按其账面价值计量。因被合并方采用的会计政策与合并方不一致，按照本准则规定进行调整的，应当以调整后的账面价值计量。

合并利润表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日所发生的收入、费用和利润。被合并方在合并前实现的净利润，应当在合并利润表中单列项目反映。

合并现金流量表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日的现金流量。

编制合并财务报表时，参与合并各方的内部交易等，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》处理。

第三章 非同一控制下的企业合并

第十条 参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。

非同一控制下的企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。

购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。

第十一条 购买方应当区别下列情况确定合并成本：

(一) 一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。

(二) 通过多次交换交易分步实现的企业合并, 合并成本为每一单项交易成本之和。

(三) 购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。

(四) 在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的, 购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的, 购买方应当将其计入合并成本。

第十二条 购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量, 公允价值与其账面价值的差额, 计入当期损益。

第十三条 购买方在购买日应当对合并成本进行分配, 按照本准则第十四条的规定确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。

(一) 购买方对合并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, 应当确认为商誉。

初始确认后的商誉, 应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。商誉的减值应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

(二) 购买方对合并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, 应当按照下列规定处理:

1. 对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核;

2. 经复核后合并成本仍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, 其差额应当计入当期损益。

第十四条 被购买方可辨认净资产公允价值, 是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债, 符合下列条件的, 应当单独予以确认:

(一) 合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产 (不仅限于被购买方原已确认的资产), 其所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠地计量的, 应当单独予以确认并按照公允价值计量。

合并中取得的无形资产, 其公允价值能够可靠地计量的, 应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。

(二) 合并中取得的被购买方除或有负债以外的其他各项负债, 履行有关的

义务很可能导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠地计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。

(三) 合并中取得的被购买方或有负债，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为负债并按照公允价值计量。或有负债在初始确认后，应当按照下列两者孰高进行后续计量：

1. 按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》应予确认的金额；

2. 初始确认金额减去按照《企业会计准则第 14 号——收入》的原则确认的累计摊销额后的余额。

第十五条 企业合并形成母子公司关系的，母公司应当设置备查簿，记录企业合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值。编制合并财务报表时，应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整。

第十六条 企业合并发生当期的期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。

购买日后 12 个月内对确认的暂时价值进行调整的，视为在购买日确认和计量。

第十七条 企业合并形成母子公司关系的，母公司应当编制购买日的合并资产负债表，因企业合并取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债应当以公允价值列示。母公司的合并成本与取得的子公司可辨认净资产公允价值份额的差额，以按照本准则规定的结果列示。

第四章 披 露

第十八条 企业合并发生当期的期末，合并方应当在附注中披露与同一控制下企业合并有关的下列信息：

(一) 参与合并企业的基本情况。

(二) 属于同一控制下企业合并的判断依据。

(三) 合并日的确定依据。

(四) 以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的，所支付对价在合并日的账面价值；以发行权益性证券作为合并对价的，合并中发行权益性证券的数量及定价原则，以及参与合并各方交换有表决权股份的比例。

(五) 被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值；被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况。

(六) 合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况。

(七) 被合并方采用的会计政策与合并方不一致所作调整情况的说明。

(八) 合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。

第十九条 企业合并发生当期的期末，购买方应当在附注中披露与非同一控制下企业合并有关的下列信息：

(一) 参与合并企业的基本情况。

(二) 购买日的确定依据。

(三) 合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法。

(四) 被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值。

(五) 合并合同或协议约定将承担被购买方或有负债的情况。

(六) 被购买方自购买日起至报告期期末的收入、净利润和现金流量等情况。

(七) 商誉的金额及其确定方法。

(八) 因合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额。

(九) 合并后已处置或准备处置被购买方资产、负债的账面价值、处置价格等。

(二) 企业会计准则第 14 号——收入

第一章 总 则

第一条 为了规范收入的确认、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 收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

本准则所涉及的收入，包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。

企业代第三方收取的款项，应当作为负债处理，不应当确认为收入。

第三条 长期股权投资、建造合同、租赁、原保险合同、再保险合同等形成