

CASES ANALYSIS OF AUDITING

· 22个典型案例 全新视角透析 ·

审计案例 分析

■ 张景山/编著

审计专题案例分析，查找问题总结规律杜绝隐患

本书立足于我国审计工作实际，列举了22个典型案例。每个案例均介绍了被审计单位会计业务中存在的舞弊形态及其发现、查证技术，着重分析审计调整过程，突出审计过程中的中心环节。

审计案例分析

■张景山/编著



中国市场出版社
China Market Press

图书在版编目(CIP)数据

审计案例分析 / 张景山编著. —北京:中国市场出版社,
2011. 1

ISBN 978 - 7 - 5092 - 0709 - 3

I. ①审… II. ①张… III. ①审计 - 案例 - 分析
IV. ①F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 212540 号

书 名: 审计案例分析

编 者: 张景山

出版发行: 中国市场出版社

地 址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼(100837)

电 话: 编辑部(010)68034190 读者服务部(010)68022950

发行部(010)68021338 68020340 68053489

68024335 68033577 68033539

经 销: 新华书店

印 刷: 河北省高碑店市鑫宏源印刷包装有限责任公司

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16 14.75 印张 280 千字

版 本: 2011 年 1 月第 1 版

印 次: 2011 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5092 - 0709 - 3

定 价: 30.00 元

前 Preface

审 · 计 · 案 · 例 · 分 · 析

近些年来，全球发生了一系列重大审计案件，如安然、世界通信、施乐等著名上市公司会计造假事件；我国证券市场也曾发生深原野、琼民源、红光实业、银广夏、科龙电器等严重审计案件。这些案件对审计理论与实务产生了强烈冲击，给审计行业带来了消极影响。

审计是一门实务性学科，审计案例更是强调审计的操作性。通过研究有代表性的审计案例，找出其问题产生的渊源，总结经验教训，愈来愈得到各国审计界的重视。本书立足于我国审计工作实际，列举了22个典型案例。每个案例均介绍了被审计单位会计业务中存在的舞弊形态及其发现、查证技术，着重分析审计调整过程，突出审计过程中的中心环节。这些案例既相互独立，又在结构上保持了规律性，在整体上具有系统性的特点。

本书力求深入浅出、通俗易懂。可作为高、中等院校审计案例课程的专业教材，也可供在职审计人员培训及自学者参考使用。

囿于作者的知识水平，书中难免存在纰漏，恳请广大读者批评指正。

作者
2011.1

目 录 Contents

审 · 计 · 案 · 例 · 分 · 析

第1章 审计业务承接和审计规划 / 1

案例1 审计业务承接前期调查案例分析/3

案例2 晨风公司总体审计策略确定案例分析/13

第2章 购销业务审计 / 23

案例3 永锋公司应付账款审计案例分析/25

案例4 绿岛公司固定资产审计案例分析/35

案例5 大为公司主营业务收入审计案例分析/47

案例6 蓝格公司应收款项及坏账准备审计案例分析/57

第3章 生产与存货循环审计 / 69

案例7 康泰公司存货审计案例分析/71

案例8 永晟公司生产成本审计案例分析/79

第4章 筹资与投资循环审计 / 85

案例9 华兴公司负债融资审计案例分析/87

案例10 东安公司权益性融资审计案例分析/96

案例11 瑞丰公司投资审计案例分析/102

第5章 损益形成与利润分配循环审计 / 113

案例12 宏光公司损益形成审计案例分析/115

案例13 申泽公司利润分配审计案例分析/123

第6章 货币资金审计 / 135

案例 14 金荔公司库存现金审计案例分析/137

案例 15 达美公司银行存款审计案例分析/145

第7章 期初余额、期后事项审计与审计报告 / 153

案例 16 龙华公司期初余额审计案例分析/155

案例 17 华光公司期后事项审计案例分析/165

案例 18 迅捷公司审计报告案例分析/170

第8章 验资与经济责任审计 / 183

案例 19 京江公司验资业务案例分析/185

案例 20 黎夏公司总经理经济责任审计案例分析/196

第9章 审计法律责任与审计质量控制 / 207

案例 21 注册会计师审计法律责任案例分析/209

案例 22 事务所审计质量控制案例分析/214

审 计 案例分析

第 1 章

审计业务承接和审计规划

审 · 计 · 案 · 例 · 分 · 析

案例 1 审计业务承接前期调查案例分析

案例 2 晨风公司总体审计策略确定案例分析

审计业务承接前期调查 案例分析



一 背景介绍

诚信会计师事务所是拥有证券业审计资格的会计师事务所，现有员工 130 人，其中注册会计师 62 人，同时拥有工程师、律师等各行业专家资格者 12 人，属于中等规模的会计师事务所，客户来源较为稳定。事务所在决定接受一项审计委托前，需对委托企业的情况进行全面了解，以评价审计风险及确定可审性。对这一环节的工作予以规范的相应审计准则主要是《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》。在实务中，诚信会计师事务所依据这一准则的要求来指导其调查工作。《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》于 2007 年 1 月 1 日开始执行，目的在于规范注册会计师在财务报表审计中了解被审计单位的情况并评估重大错报风险，提高审计效率，保证审计质量。

一般来说，注册会计师在接受委托前，应对被审计单位的基本情况有所了解，以决定是否接受委托；若接受委托，也便于为进一步的审计工作做好准备。注册会计师应了解被审计单位的基本情况包括：

- (1) 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素；
- (2) 被审计单位的性质；
- (3) 被审计单位对会计政策的选择和运用；
- (4) 被审计单位的目标、战略以及相关经营风险；
- (5) 被审计单位财务业绩的衡量和评价；
- (6) 被审计单位的内部控制。

诚信会计师事务所此次调查主要是以审计约定项目为目的，并在可能的情况下为编制审计计划作准备。本案例中进行前期调查的对象是美林股份有限公司（以下简称美林公司）。美林公司是 2001 年 6 月 12 日在深交所上市的一家上市公司，上市以来业务扩张较为迅速，其主营业务为城建环保工程，2009 年度主要承办了污水处理工程。诚信会计师事务所首次接受美林公司的

委托，审计该公司 2009 年度的财务报表。美林公司以前年度的年报一直由信利会计师事务所审计，因负责美林公司审计的注册会计师已离开该事务所出国进修，公司董事会决定自 2009 年开始改由信誉较好的诚信会计师事务所来进行审计。诚信会计师事务所接到委托后，考虑到美林公司是新客户，对其情况还不太了解，决定委派注册会计师王越担任美林公司前期调查的外勤主管，带领审计人员李辰、季小明、余锋三人进入美林公司进行前期调查，以确定是否接受审计委托。



二 案例内容与过程

王越接到会计师事务所下达的任务后，根据上述审计目标，拟订工作实施计划，下达到调查小组的每一个成员，并与美林公司管理当局取得联系，于次日进驻现场。调查小组根据审计准则的规定及被审计单位的具体情况，作了下述几方面了解。

（一）了解公司性质

到达现场后，调查小组立即与单位各部门有关负责人进行座谈，了解公司的基本情况，在人员安排及各部门支持上予以确认，并将需被审单位填写的有关表格交付其填写。形成工作底稿部分如下所示（其他相关审计工作底稿略）：

美林股份有限公司基本情况

美林公司成立于 1998 年 4 月 30 日，由美林设备总厂、B 噪声控制设备厂和 C 特种电材厂共同发起，以定向募集方式设立股份公司，注册资金为 15 999.9 万元，其中法人股为 13 899.9 万股，内部职工股为 2 100 万股。2001 年 5 月 30 日经中国证监会批准向社会公众发行 A 股 6 600 万股，并于同年 6 月 12 日在深交所上市。公司近年来股本扩张很快，截至 2009 年 12 月 31 日，总股本为 89 029.6 万股。

股份公司下设 2 个全资子公司、5 个控股子公司。2 个全资子公司为兴美制药厂和中联房屋开发公司，5 个控股子公司为达利特种环保设备制造有限公司、五峰山净水设备制造有限公司、锦华特种线材有限公司、长兴噪声控制设备有限公司和新龙环保设备制造有限公司。

股份公司主营业务为承接环保工程，并生产、销售与工程配套设备和相关产品。截至 2009 年 12 月 31 日，股份公司投资情况如表 1-1 所示。

表 1-1

美林公司投资情况

2009 年 12 月 31 日

金额单位: 万元

单位名称	注册资本	投资成本	股权比例
兴美制药厂	3 426	3 426	100%
中联房屋开发公司	2 120	2 120	100%
达利特种环保设备制造有限公司	13 684	8 210.4	60%
五峰山净水设备制造有限公司	150 *	871.5	70%
锦华特种线材有限公司	360	241.2	67%
长兴噪声控制设备有限公司	2 000	1 900	95%
新龙环保设备制造有限公司	1 000	990	99%

注: * 金额单位为美元。

(二) 查阅前任注册会计师的审计工作底稿

王越经与美林公司协商, 美林公司原则上同意其调阅以前年度审计档案, 但由于以前负责该项目审计的注册会计师已出国进修, 难以取得联系, 而与前任信利事务所沟通时受阻, 最终未能调阅前任注册会计师的审计档案。因此, 调查小组无法通过与前任注册会计师的沟通来确定其调查工作的重点和主要风险领域。在此次调查中, 王越安排审计人员严格按照销售与收款循环、购货与付款循环、生产与存货循环和筹资与投资循环对上市公司及其子公司的情况进行全面调查。

(三) 了解内部控制

通过初步调查, 调查小组了解到:

(1) 美林公司的组织结构是完善的, 董事会下设的专业委员会符合《中国上市公司治理准则》的规定;

(2) 美林公司在实际生产经营中有一定的运作程序(尚未对其进行测试), 但会计与财务方面的控制制度不完善, 有些关键控制点没有规定与采取控制措施, 如对货币资金的账账、账实、账单核对未作具体规定;

(3) 美林公司管理层在处理违反公司行为守则及相关制度上, 没能做到一视同仁, 而是有的严格, 有的宽松;

(4) 股份公司会计核算分为设备总厂、控制设备厂和特种电材厂三个核算单位, 分立账簿、分别核算、各自纳税, 股份公司报表即为三个单位的汇总报表;

(5) 美林公司建立了管理层与治理层之间的沟通制度, 但该制度较为抽象;

(6) 美林公司授权、业绩评价、信息处理、实物控制和职责分离等相关控制活动整体上是完整的,但有些方面缺乏可操作性,如对于授权没有具体区分一般授权和特别授权,而是笼统规定了授权的基本程序和内容,这使得一些特定类别的交易或活动未能通过特别授权得到有效控制;

(7) 美林公司设立了内部审计部门,内部审计部门对公司内部控制的设计与执行进行专门评价。

(四) 了解企业重要会计政策的选择与运用

在对各业务循环的了解过程中,调查小组各相关人员关注了企业会计政策的选择与应用情况,并作出以下记录。

(1) 坏账准备:公司的坏账损失采用直接转销法核算,不符合有关规定。如果按规定合理计提坏账准备,将会影响利润 320 万~536 万元。

(2) 交易性金融资产:按实际支付的价格扣除已宣告发放但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息。

(3) 存货核算方法:存货包括在生产经营过程中为销售或耗用而储备的原材料、包装物、在产品、产成品等。存货按实际成本计价,发出原材料、产成品采用加权平均法。公司未提取存货跌价准备。

(4) 持有至到期投资:持有至到期投资按实际成本核算,投资收益按公允价值核算。

(5) 长期股权投资:对被投资单位实施控制的长期股权投资,对被投资单位不具有共同控制或重大影响并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资,采取成本法核算;对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资,采取权益法核算。公司未计提长期投资减值准备。

(6) 固定资产及其折旧方法:固定资产按实际成本计价,采用直线法计提折旧,公司未计提固定资产减值准备。各类折旧年限及折旧率如表 1-2 所示。

表 1-2 固定资产折旧年限及折旧率

资产类别	使用年限(年)	年折旧率(%)	残值率(%)
房屋建筑物	40	2.375	5
机器设备	13	7.308	5
运输设备	10	9.500	5

(7) 在建工程:按各项工程实际发生的支出核算,在建筑期内发生的借款利息支出和外汇折算差额记入工程成本。公司未计提在建工程减值准备。

(8) 无形资产及长期待摊费用:无形资产按合同或协议规定的年限摊销,长期待摊费用按受益期摊销。公司未计提无形资产减值准备。

(9) 销售收入的确认。

① 产品销售：公司已将产品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，公司不再对该产品实施继续管理权和实际控制权，相关的收入已收到或取得了收款的证据，并且与该产品有关的成本能可靠地计量。当同时满足上述条件时，确认营业收入。

② 环保工程收入：按完工进度确认收入。

(五) 财务报表主要项目资料的搜集

王越对小组成员进行分工，分三组对财务报表主要项目的总体情况进行搜集，形成资料如下(其他项目内容略)。

(1) 主要销售收入及成本。具体情况如表 1-3 所示。

表 1-3 主要销售收入及成本
2009 年度 单位：万元

项 目	收 入	成 本
总收入	144 774	93 020
其中：T 污水工程(一期)	10 000	9 000
T 污水工程(二期)	128 000	80 628
65 型浮选机	2 324	1 302
除尘机组	3 248	1 394
其他	1 202	696

(2) 补贴收入。补贴收入为 T 污水处理补贴 4 500 万元。

(3) 应收账款情况。应收账款总额为 104 690 万元。主要欠款单位及其欠款金额如表 1-4 所示。

表 1-4 主要欠款单位及金额
2009 年 12 月 31 日 单位：万元

单 位	金 额
A 市建委(T 污水处理工程一期款)	16 000
A 市建委(T 污水处理工程二期款)	86 744
B 钢铁集团	1 620

其他项目内容略。

(六) 实地巡视被审计单位工程及管理现场以及盘点

调查小组成员实地观察了美林公司的工程及管理现场，了解到美林公司

正在进行的 T 污水处理二期工程基本没有施工进度。此外，调查小组还对美林公司的重要资产进行了抽查盘点，发现工程物资的管理较为混乱，毁损缺失的情况严重。

（七）对重大相关事项的关注

1. 对被审计单位管理当局的诚信正直及其经验能力的关注

被审计单位管理当局的诚信正直及其经验能力，是评价委托业务审计风险的关键因素之一。在对美林公司进行前期调查的过程中，王越根据小组调查的情况，对以下可能会增加委托业务审计风险的因素予以了关注：

- （1）参与非法活动；
- （2）经常更换银行、律师或注册会计师；
- （3）高级管理人员在生活上遇到重大困难；
- （4）具有冒险倾向，且经常参与高风险业务；
- （5）高级管理人员近期发生重大或非预期的变动；
- （6）缺乏经验能力。

通过对以上各项的关注，调查小组发现：第一，公司自上市以来更换注册会计师一次；第二，原任财务总监由美林公司送到国外深造，自 2009 年 5 月起由新任财务总监接任，其他董事会成员未发生较大幅度变动；第三，美林公司有 2 000 万元用于炒期货，属于高风险投资。除此之外，未发现其他重大可疑及异常情况。

2. 对与行业环境有关的因素关注

一些与公司业务性质及行业环境有关的因素可能增加委托业务的审计风险，王越就以下问题进行关注，并作出相应记录（具体内容略）：

- （1）经营周期；
- （2）所在行业的固有风险；
- （3）财务状况及盈利能力与同行业其他企业相比所处的水平；
- （4）股东之间是否有纠纷，股权是否频繁转让；
- （5）所涉及的重大诉讼案件；
- （6）重大会计估计涉及的主观性、复杂性和不确定性是否超出了正常水平。

3. 对与审计风险相关的其他重要事项的关注

一般来说，如果有迹象表明被审计单位面临严峻的财务困境，或在可预见的将来难以持续经营，或管理当局受到异常的外界压力，则委托业务的审计风险将增大，王越在调查过程中着重关注并询问企业是否存在以下问题：

- （1）经营状况日趋恶化，现金流量入不敷出，长期未能向其股东分配利润；

- (2) 资金匮乏，融资能力低下，难以筹集到必要的资金；
- (3) 逾期债务增多，偿债能力低下，资金严重依赖关联企业；
- (4) 过多地依赖出售经营性资产来获取经营活动所必需的资金；
- (5) 关联交易频繁，利润严重依赖于关联交易；
- (6) 主要顾客和顾客群体遭受重大损失，难以与其维持正常的商业关系；
- (7) 收益的确定和财务状况的计量过分依赖会计估计；
- (8) 高级管理人员薪酬及经营业绩的考核主要取决于被审计单位的经营成果；
- (9) 盈利预测过于乐观，股价异常波动，公众对被审计单位存在过高的期望。

通过对以上各项的关注，王越作出以下记录：第一，公司近年一直未分配股利，但资金运转目前尚无发生困难的明显迹象；第二，调查过程中发现股份公司与其子公司、环保集团之间，子公司与子公司、集团及其所属公司之间，关联交易频繁，主要为资金调拨、贷款担保事项；第三，董事会公告中股份公司承建 T 污水处理工程 19.6 亿元，实际工程由集团承建；第四，调查过程中发现股份公司对于收入成本的估算有明显不合理处；第五，盈利预测缺乏合理依据，显然难以实现。

(八) 汇总调查中发现的主要问题

通过上述调查程序，王越根据小组的记录，将调查发现的与审计风险有关的主要问题汇总如下。

1. 股份公司收入与成本不实

(1) 承建环保工程收入的确认与成本的结转并没有严格按照完工进度核算，并且缺乏应有的工程进度报告。

第一，T 污水处理一期工程少结转成本 3 680 万元，一期工程已于 2009 年 6 月竣工并办理了工程结算。

第二，T 污水处理二期工程 2009 年度公司按支付的工程成本占工程总概算的比例确定完工进度并确认工程收入。对于工程成本，经注册会计师抽查相关凭证，其中记入应付账款、其他应付款(共计 27 560 万元)的凭证后均缺少应有的工程物资入库单等附件，集团公司垫付的工程款 16 000 万元没有相应的清单，查看工程现场，工程基本没有施工进度。因此，成本不实，相关收入不能确认。

(2) 其他产品销售收入有待确定。根据注册会计师对销售部门的调查了解，浮选机及除尘机组等产品销售后需要有较长时间的调试期，而公司则在开具销售发票后即确认收入，与《企业会计准则第 14 号——收入》的要求不符。

2. 专项借款的用途

表 1-5 反映的是美林公司 2008 年 12 月 1 日向银行借入的专项借款及后来的使用情况。

表 1-5 专项借款使用情况

单位：万元

项 目	实际投资	备 注
浮选机扩产技改项目	5 437	未实质性开工
SGL 系列过滤器生产技改项目	2 710	实际投入其他专项中
高分子絮凝剂扩产技改项目	2 987	项目进度慢
HM-RO 系列纯净饮水机扩产技改项目	5 232	项目中途停工

3. 补贴收入的可能性

2007 年底，A 市建委、市财政局将污水处理厂的优良资产转让给股份公司经营管理，将全市征收的排污费 1 亿元划归股份公司作为管理、营运费用，扣除营运费用后按比例返还税后利润（A 市建委发〔2007〕232 号）。2008 年根据市长办公会议纪要〔2008〕53 号决定，A 市以每年 12 000 万元的资金连续 10 年作为对股份公司的补贴投入（至今尚未形成正式文件）。公司依据此会议纪要每年计补贴收入。经查阅 2008 年度补贴情况，款项确已收到。

4. 与 G 公司的往来

2009 年 11 月，美林公司公告与中国 G 环境发展中心签署协议成立 G 特种环保设备有限公司，股份公司出资 7 500 万元，占 75% 的股权，主要组织环保设备开发及承包综合污水处理工程。经了解，G 公司原为国家环保局的直属单位，2009 年与国家环保总局脱钩，由美林环保公司接管，正在办理相关手续。

（九）其他重要问题的记录

此外，王越对在调查过程中发现的其他重要问题列示如下：

（1）董事会公告中股份公司承建 T 污水处理工程 19.6 亿元，实际工程由集团承建。

（2）股份公司与子公司、环保集团之间，子公司与子公司、集团及所属公司之间，关联交易频繁，主要为资金调拨、贷款担保事项。

（3）其他应收款中有应收北方证券公司 2 000 万元，北方证券公司认为是股份公司对其投资入股款，股份公司不认同，双方未有任何协议。

（4）母公司报表为 3 个厂的汇总报表，未对内部往来和内部交易进行抵销。

（十）评估重大错报风险

调查小组还了解到下列表明美林公司存在重大错报风险的事项和情况：

- （1）重要客户发生流失；
- （2）现有会计人员的胜任能力受到公司有些员工的质疑；
- （3）安装了新的与财务报告有关的重大信息技术系统；
- （4）应用2006年颁布的《企业会计准则》。

根据这些事项或情况以及上述所了解到的问题，调查小组在综合分析的基础上，认为美林公司存在与财务报表整体相关的重大错报风险。

（十一）确定美林公司的可审性和自身胜任性

王越将调查结果上报后，诚信会计师事务所对美林公司的可审性进行评估与确定，美林公司进行年报审计可接受的审计风险水平确定为5%，重大错报风险确定为42%，则可接受的检查风险为11.9%，即：

$$\text{检查风险} = \text{审计风险} / \text{重大错报风险} = 5\% / 42\% = 11.9\%$$

通过以上量化分析，认为美林公司检查风险是诚信会计师事务所可以接受的，诚信会计师事务所仍具有较强的胜任能力，且初步商定的审计收费较为合理，于是，诚信会计师事务所决定接受美林公司的委托，并签订审计业务委托书。



三 案例分析

（一）前期调查中需要解决的问题及目的

在实务中，前期调查是为了使注册会计师在接受委托前，对被审计单位所有者及其构成、组织结构、生产与业务流程、经营管理情况和所处经济环境、所在行业的情况有一个初步的了解。对于每一个调查项目而言，还要根据具体的目的来确定调查工作的细致程度。在前期调查中，注册会计师主要解决的问题有：一是了解被审计单位背景情况、组织机构、投资情况和经营情况，以确定审计范围；二是了解被审计单位的会计核算体系；三是初步了解被审计单位的内部控制，并在此基础上评价固有风险和控制风险，以制订初步的审计策略；四是对财务报表的主要项目进行分析程序；五是对重要事项进行细致调查和相应的记录；六是督促被审计单位提供完善的材料；七是确定是否尚存在遗留问题。注册会计师在对以上问题调查基础上，形成相应的审计工作底稿，由项目经理汇总情况，编制前期调查备忘。

一般而言，前期调查备忘应包括以下内容：公司背景，主要业务循环的