

2005 年度注册会计师全国统一考试配套参考书

# 2005 年 CPA 易考通——审计

注册会计师全国统一考试研究中心 编

 东北财经大学出版社  
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

# 目 录

第一部分 命题规律总结及应考建议	1
一、全书基本框架结构	1
二、近年考试命题规律分析	2
三、2005年考试命题趋势预测	4
第二部分 教材详解与练习	5
第一章 注册会计师审计概论	5
内容框架	5
复习提示	5
历年命题情况统计与分析	5
重难点详解与历年考题分析	5
知识点强化练习题	8
强化练习题答案及解析	10
第二章 注册会计师管理	12
内容框架	12
复习提示	12
历年命题情况统计与分析	12
重难点详解与历年考题分析	12
知识点强化练习题	15
强化练习题答案及解析	17
第三章 注册会计师职业规范体系	19
内容框架	19
复习提示	19
历年命题情况统计与分析	19
重难点详解与历年考题分析	20
知识点强化练习题	30
强化练习题答案及解析	32
第四章 注册会计师的法律责任	35
内容框架	35
复习提示	35
历年命题情况统计与分析	35
重难点详解与历年考题分析	35
知识点强化练习题	39
强化练习题答案及解析	41
第五章 审计目标与审计范围	44
内容框架	44
复习提示	44
历年命题情况统计与分析	45
重难点详解与历年考题分析	45
知识点强化练习题	51
强化练习题答案及解析	53
第六章 审计证据与审计工作底稿	55
内容框架	55

复习提示 .....	55
历年命题情况统计与分析 .....	55
重难点详解与历年考题分析 .....	55
知识点强化练习题 .....	61
强化练习题答案及解析 .....	63
第七章 审计计划、重要性及审计风险 .....	66
内容框架 .....	66
复习提示 .....	66
历年命题情况统计与分析 .....	66
重难点详解与历年考题分析 .....	66
知识点强化练习题 .....	74
强化练习题答案及解析 .....	77
第八章 内部控制及其测试与评价 .....	79
内容框架 .....	79
复习提示 .....	79
历年命题情况统计与分析 .....	79
重难点详解与历年考题分析 .....	79
知识点强化练习题 .....	86
强化练习题答案及解析 .....	88
第九章 审计测试中的抽样技术 .....	91
内容框架 .....	91
复习提示 .....	91
历年命题情况统计与分析 .....	91
重难点详解与历年考题分析 .....	91
知识点强化练习题 .....	97
强化练习题答案及解析 .....	100
第十章 销售与收款循环审计 .....	103
内容框架 .....	103
复习提示 .....	103
历年命题情况统计与分析 .....	103
重难点详解与历年考题分析 .....	103
知识点强化练习题 .....	118
强化练习题答案及解析 .....	123
第十一章 购货与付款循环审计 .....	127
内容框架 .....	127
复习提示 .....	127
历年命题情况统计与分析 .....	127
重难点详解与历年考题分析 .....	128
知识点强化练习题 .....	138
强化练习题答案及解析 .....	143
第十二章 生产循环审计 .....	147
内容框架 .....	147
复习提示 .....	147
历年命题情况统计与分析 .....	147
重难点详解与历年考题分析 .....	147
知识点强化练习题 .....	157
强化练习题答案及解析 .....	161
第十三章 筹资与投资循环审计 .....	164
内容框架 .....	164

复习提示·····	164
历年命题情况统计与分析·····	164
重难点详解与历年考题分析·····	164
知识点强化练习题·····	174
强化练习题答案及解析·····	178
第十四章 货币资金与特殊项目审计·····	182
内容框架·····	182
复习提示·····	182
历年命题情况统计与分析·····	183
重难点详解与历年考题分析·····	183
知识点强化练习题·····	198
强化练习题答案及解析·····	203
第十五章 终结审计与审计报告·····	207
内容框架·····	207
复习提示·····	207
历年命题情况统计与分析·····	207
重难点详解与历年考题分析·····	208
知识点强化练习题·····	220
强化练习题答案及解析·····	226
第十六章 与审计相关的其他鉴证业务·····	232
内容框架·····	232
复习提示·····	232
历年命题情况统计与分析·····	232
重难点详解与历年考题分析·····	232
知识点强化练习题·····	243
强化练习题答案及解析·····	245
第三部分 跨章节综合题训练·····	248
一、跨章节综合题·····	248
二、跨章节综合题答案及解析·····	255
第四部分 2005 年度注册会计师统一考试模拟试卷·····	265
《审计》模拟试卷 A·····	265
《审计》模拟试卷 A 参考答案及解析·····	271
《审计》模拟试卷 B·····	278
《审计》模拟试卷 B 参考答案及解析·····	287

# 第一部分

## 命题规律总结及应考建议

### 一、全书基本框架结构

《审计》教材共 16 章，第一章至第四章是审计基础知识部分；第五章至第九章是注册会计师的基本理论和基本方法，也是全书的重点之一；第十章至第十五章为会计报表审计和审计报告的实务操作，是全书的另一处重点；第十六章是其他审计鉴证业务。

第一章“注册会计师审计概论”。了解注册会计师审计的起源和发展。重点掌握：审计基本概念，审计的基本分类，注册会计师审计的地位及与政府审计和内部审计的关系。

第二章“注册会计师管理”。了解我国注册会计师考试和注册登记条件，我国注册会计师业务范围及注册会计师行业的管理体制。

第三章“注册会计师职业规范体系”。包括独立审计准则、质量控制准则、职业道德准则和职业后续教育准则。重点掌握：独立审计准则的性质、框架、结构，并注意对独立审计基本准则各条款内容的理解，我国注册会计师职业道德准则中独立原则的含义及运用，专业胜任能力、技术规范、对客户责任的各条款的内容。

第四章“注册会计师法律责任”。重点掌握审计责任与会计责任，注册会计师法律责任的成因和种类，注册会计师的对策等。

上述四章经常出选择题、判断题或者简答题等题型，在复习时应重点掌握和理解有关的基本概念。

第五章“审计目标与审计范围”。了解审计过程的三个阶段，审计业务约定书的概念、作用和基本内容，了解审计范围。重点掌握：（1）被审计单位管理当局对会计报表认定的基本含义，五项基本认定的性质、内容、区别及与不同报表和报表不同项目的关系；（2）各项具体审计目标的性质、区别、运用及与审计总目标和认定的关系。

第六章“审计证据与审计工作底稿”。了解审计工作底稿的分类，审计档案的分类、保管期限和保密要求。重点掌握：（1）审计证据的种类、特征、获取证据的方法及与审计目标的关系，特别注意审计证据与审计具体目标的关系；（2）审计工作底稿的基本要素及其运用，工作底稿的复核要求。

第七章“审计计划、重要性及审计风险”。了解计划工作的几个步骤，审计计划的内容和审核。重点掌握：重要性的含义、评价标准、重要性水平的确定方法，重要性与审计证据、审计风险的关系，评价审计结果时对重要性的考虑；审计风险的含义、模型及模型的运用，控制风险的初评、再评和终评，检查风险对实质性测试和审计意见的影响。

第八章“内部控制及其测试与评价”。了解内部控制的概念、目标和要素。重点掌握：（1）符合性测试的概念、种类、性质、范围和时间；（2）控制风险评价及其对实质性测试的影响；（3）管理建议书的性质、出具管理建议书的条件及与审计意见的区别。

第九章“审计测试中的抽样技术”。了解审计抽样的性质，统计抽样与非统计抽样的区别，属性抽样和变量抽样的特点，样本选择的几种基本方法。重点掌握：（1）影响样本量的因素，各因素与样本量的关系；（2）抽样结果的评价。

以上几章是注册会计师审计的基本理论和基本方法，这部分的内容比较抽象，特别是对没有实务经验的考生来说更是如此。考生可以适当进行强化练习，加强理解和掌握。

第十章至第十四章的内容为会计报表审计实务。这部分按交易循环来编排，与会计知识联系非常紧密。重点掌握：各个业务循环所包括的会计科目；各个业务循环的主要特点；各个业务循环关键的内部控制测试及交易实质性测试；特别注意各个业务循环中的特殊测试程序。

第十五章“终结审计与审计报告”。重点掌握：审计报告的格式和内容，不同类型审计意见的区别，发

表不同审计意见的条件，不同意见审计报告的编制等。注意期初余额审计及其含义和审计程序；期后事项与或有事项的处理等。了解管理当局声明书和律师声明书的性质和作用及对审计意见的影响等。

第十六章“与审计相关的其他鉴证业务”。重点掌握：(1) 验资的目的，注册会计师对货币资金、实物资产、无形资产进行审计验证的基本要求，验资报告格式、基本内容及与审计报告的区别；(2) 盈利预测审核的性质、目的、内容，盈利预测审核报告的格式、基本内容及与审计报告的区别；(3) 内部控制审核的含义、计划和审核程序及报告。

## 二、近年考试命题规律分析

### (一) 2001 - 2004 年各章节分值分析

章节	平均分范围	章节	平均分范围
第一章	1	第九章	4 ~ 5
第二章	1	第十章	10 ~ 15
第三章	7 ~ 10	第十一章	4 ~ 5
第四章	2 ~ 3	第十二章	5 ~ 6
第五章	5 ~ 6	第十三章	5 ~ 6
第六章	3 ~ 4	第十四章	13 ~ 14
第七章	7 ~ 6	第十五章	15 ~ 20
第八章	6 ~ 8	第十六章	10 ~ 12

### (二) 各种题型题量分析

题型	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
单项选择题	15	15	15	15	15
多项选择题	12	10	10	10	10
判断题	10	10	10	10	10
简答题	4	4	4	3	3
综合题	2	2	2	2	2
合计	43	41	41	40	40

### (三) 考题特点分析

第一，考试题型基本稳定。每年的题型均为单项选择题、多项选择题、判断题这三类客观题，以及简答题、综合题这两类主观题，共五种题型。

第二，试题题量基本在 40 道以上。题量较大，考试的涉及面较广，考题的深度和难度较大。

第三，客观题的题量和分值在逐年下降，主观题的题量基本不变，但分值在逐年上升。2000 年以来，客观题的分值分别为 48、45、45、40、40，主观题的分值分别为 52、55、55、60、60。主观题持续“升值”与客观题逐年“减值”形成了十分鲜明的对照，表明其考核目标在于强调考生的职业判断及综合能力，这要求考生具备良好熟练的会计知识，熟练掌握注册会计师的操作技能。

### (四) 复习策略建议

#### 1. 掌握预备知识，培养职业判断能力

(1) 具备良好熟练的基本知识。这里的基本知识并不是审计的基本理论和技能，而是作为一名准执业会计师应具备的会计、税法知识。因此，考生要结合会计准则、企业会计制度和税法知识的学习。考生应该学习《中国注册会计师独立审计准则》、《企业会计准则》、《企业会计制度》以及关于独立审计的法规文件。

(2) 在熟练掌握基本知识的基础上，锻炼培养自己的职业判断能力和综合能力（包括计算能力、理解能力和表达能力等）。《审计》考试表现出的主观题上升趋势所给出的信号表明：考试难度不会下降，突出考核对教材内容的深入理解和综合运用。因此，考生应在熟练掌握基本知识的基础上，强化自己的主观题答题能力和技巧，锻炼综合能力。

#### 2. 多做历年试题，勤学、苦练加巧练才能最终成功

历年的注册会计师考试试题代表国内最高的出题水平，也反映了出题专家的出题思路和出题趋势。强烈建议各位考生一定不要陷入盲目的题海战术，不可不加甄别胡乱购买辅导书籍，多做一遍历年试题比做一本质量低劣的习题集强得多。建议大家复习之初先做一遍 2003 年和 2004 年的试题，冲刺前再做 1 ~ 2 遍，范围扩大到 2000 - 2004 年，考试前再做一遍 2003 - 2004 年的试题。勤学、苦练加巧练才能最终成功！

## （五）主观题考题复习策略建议

### 1. 简答题及考核要点

简答题考核范围比较广，包括：（1）概念性问题。考核考生对于基本概念的理解和掌握。答题关键在于要点准确，注意关键词、关键字的运用和掌握。（2）比较性问题。具有较强的综合性，往往跨章节考核。需要考生具有高度的概括能力和表达能力。对这类比较题一般应从标题、内容、格式与结构、目的与作用、性质、执行主体、执行程序等几方面进行具体分析，以免发生过大的偏差。（3）判断性问题。这类试题大部分是由一系列相关联的单个判断题组成。这类问题通常以表格、图形或文字形式出现，答案一般需由教材内容提炼，并加以归纳总结，要求考生根据一般原则灵活掌握相关内容。（4）程序性问题。这类问题侧重于考核考生对重点项目、重点审计程序的运用和掌握。

### 2. 综合题型及考核要点

综合题型考点较多，题量和分值都很大，通常涉及审计学的重点内容。包括：（1）审计报告问题。例如考查验资报告及审计报告的撰写。（2）与会计问题紧密联系、实务中经常涉及的调整分录，这些问题可以单独考核，也可以和审计报告结合考核。因此，考核的难度和综合度较大。为此，考生需要关注：①评价审计结果时对重要性的考虑和应用，包括：错报或漏报的汇总，汇总数与重要性水平的比较处理；②运用重要性原则，正确判定错报或漏报对会计报表的影响，确定建议调整的不符事项与未调整不符事项；③合理运用企业会计准则及国家其他财务会计法规，对相关会计事项做出正确会计处理，熟练编写会计分录；④正确编制审计差异调整表（包括调整分录汇总表、重分类分录汇总表和未调整不符事项汇总表）和试算平衡表。（3）审计程序和技术程序问题。通常考核考生能否有效设计运用审计程序和技术方法，因此具有较强的实用性和综合性。（4）审计工作底稿的编制。实务中，编制或取得审计工作底稿是注册会计师最主要、最重要的工作。（5）案例分析问题。它可以综合上述四种题型的特点，因此往往是考生得分低、难度大的题型。例如针对工作底稿判断差错，不仅要准确地找出错误，而且要正确改正，表达清晰。又如验资报告和审计报告的差错改正问题，改正会计报表附注差错，不仅要求掌握审计技能，还要具备熟练的会计知识。

## （六）基本答题技巧

### 1. 正确理解题意

注册会计师考试的每一道试题都是经过反复推敲、反复检验过的。考生一定要仔细阅读题，最好能够感觉到考点，揣测考题意图，这样就会有目的地答题，并且在领会题意的基础上进行答题。对于判断、改错题，一定要提高警惕，小心误入考题故意设计的“陷阱”。单项选择题只有一个是正确答案或者最佳选择；多项选择题涉及的陷阱更多，要逐一细致分析，切不可马虎大意；判断题答错了要倒扣分，实在没有把握宁可放弃；综合题的阅读量、信息量很大，需要考生概括要点，过滤信息，而不能无边无际地答题。考生可以考虑先看问题，带着问题去读题，这样既能节省时间，还有助于获取有用的信息。

### 2. 掌握解题技巧

对于选择题，在非常有把握的情况下，可以直接得出答案；一旦没有十足把握，就要采用排除法，排除明显不正确的答案，缩小选择范围。

对于判断题，要注意考题中绝对概念和相对概念的用词，绝对概念的词有“总是”、“决不”、“一定”等，表示相对概念的词有“通常”、“一般来说”、“多数情况下”等。大部分带有绝对概念词的问题，“√”的可能性小于“×”的可能性；反之，判断题中含有相对概念的词，这道题很可能是对的。当对绝对概念词没有十分把握时，如没有任何可能的证据表明它的正确性，判“×”的可能性就很大了。实在没有把握时，为了避免答错被倒扣分，考生最好放弃。

### 3. 适度猜测

参加一次考试需要几个月的准备和一年的等待，因此，考生在时间允许的情况下，尽量不要空着交卷。有的试题尽管没有十分把握完全答对，但可以考虑将自己知道并理解的内容填写上去，特别是在简答题和综合题的解答中更应该这样做。

### 4. 卷面整洁，字迹工整

简答题和综合题的文字叙述量大，因此字迹工整是最低要求，至少可以让评卷老师看得清卷面内容。这两类题的评判标准是根据回答的要点给分，因此答案要条理清楚，要点明确。

### 5. 仔细检查，不要提前交卷

答完所有的题之后，要逐题检查，对于没有太大把握的题目，要争取能够在最后有所突破，也许这个时刻会灵光一现，或许会发现原来的答题思路有误。

### 三、2005 年考试命题趋势预测

2005 年《审计》教材的内容基本上没有变化。考试命题上可能会有以下几个特点：

(1) 继续强调注册会计师的职业道德，重点考核考生的实务操作和职业判断技能及综合能力。

(2) 考核的难度比较稳定，具有较深的深度和较广的广度。审计基本理论部分将进一步和实务结合起来考查，特别是一些基本的审计概念，如审计目标、审计程序、审计证据、管理当局认定关系等知识，目前从命题趋势看，不会再像 2002 年以前那样单独就理论进行考查，而是会给考生模拟一个审计实务案例，让考生根据相应的审计理论做出实务操作的判断。

(3) 实务操作考核比例继续加大，审计理论和审计实务的结合、作为审计技能基础的会计知识和审计技能的结合、审计程序与职业判断的结合等特点比较稳定。

(4) 会计知识的考核。离开会计知识，审计实务无法进行，考试中更突出了会计知识作为审计基础的特征。通常，《审计》试题中的会计知识分值保持在 20% ~ 25% 的水平上是适当的。建议大家《会计》和《审计》一起考，如果《会计》以前年度已经通过，应购买一本本年度的《会计》教材，继续温习。

(5) 高度关注 2005 年出现的新形势、出台的新法规。由于注册会计师考试是实务性非常强的考试，法规制度的出台将对考核方向和目标产生强有力的影响，特别是新法规的出台，更是要引起高度重视。今年应特别注意“问题解答四”和“关联方关系及其交易”等内容。

(6) 需要关注、重视审计报告、验资程序的运用，验资报告的撰写和注册资本相关情况明细表的填列。

# 第二部分

## 教材详解与练习

### 第一章 注册会计师审计概论

#### 内容框架

本章主要考试内容	1. 注册会计师审计的起源与发展	{ 产生与发展的几个典型阶段及其特点 通过对产生与发展的回顾，得出几点结论
	2. 审计的目的	{ 一般目的 { 合法性 { 公允性 特殊目的
	3. 审计监督体系	{ (1) 监督体系由政府审计、内部审计和注册会计师审计构成 (2) 三者之间的关系
	4. 注册会计师审计与其他审计的关系	{ 注册会计师审计与政府审计 注册会计师审计与内部审计

#### 复习提示

##### 一、本章重点

审计的基本概念、审计目的、注册会计师审计的地位及其与政府审计和内部审计的关系。

##### 二、本章难点

注册会计师审计的目的；对合法性、公允性的理解；特殊目的审计的含义，包括的业务种类；注册会计师审计与内部审计的关系等。2004 年本章有重大修改，但当年没有考查相应内容，2005 年应重点关注。

#### 历年命题情况统计与分析

分 值 题 型	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
单项选择题		1		
多项选择题		1.5		
合 计		2.5		

#### 重难点详解与历年考题分析

### § 1 注册会计师审计的起源与发展

#### 一、西方注册会计师审计的起源与发展

起源于 16 世纪意大利合伙制企业制度；形成于英国股份制企业制度；发展和完善于美国发达的资本市场。

注册会计师审计的发展经历了几个比较典型的历史阶段：

时间	阶段
1844年至20世纪初	英国式详细审计
20世纪初至20世纪30年代初	美国式资产负债表审计
20世纪30-40年代	会计报表审计
20世纪40年代以后	管理审计与国际审计

注意：(1) 注册会计师审计是商品经济发展到一定阶段的产物，其直接原因是财产所有权与经营权分离。这就是审计产生的基础。(2) 注册会计师审计随商品经济的发展而发展。(3) 注册会计师审计具有独立、客观、公正的特征。

## 二、我国注册会计师行业发展历程

### 重要历史时间：

1918年9月，北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》，并批准谢霖为中国的第一位注册会计师。同时，谢霖创办了中国第一家会计师事务所——正则会计师事务所。

1980年12月，财政部颁发了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，1981年1月1日，上海恢复注册会计师制度后的第一家会计师事务所——上海会计师事务所宣告成立。

1985年，注册会计师审计被载入《中华人民共和国会计法》。

1986年7月，国务院颁布了新中国第一部注册会计师法规——《中华人民共和国注册会计师条例》。

1993年10月，颁布新中国第一部注册会计师法律——《中华人民共和国注册会计师法》。

1995年12月，正式颁布第一批独立审计准则，并于1996年1月1日起开始施行。

## §2 注册会计师审计的基本概念

### 一、审计及独立审计的概念

#### 1. 审计的概念

审计是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权，对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的会计报表和其他资料及其所反映的经济活动，进行审计并发表意见。

#### 2. 独立审计的概念

根据我国《独立审计基本准则》的定义，独立审计“是指注册会计师依法接受委托，对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见”。一般目的审计仅针对会计报表，特殊目的审计针对按特殊编制基础编制的会计报表和其他有关资料。

注意以下几个要点：(1) 独立审计的实施主体是注册会计师；(2) 独立审计的客体是被审计单位的会计报表及相关资料；(3) 独立审计的目的是根据客体发表审计意见；(4) 独立审计的依据是国家有关法规和独立审计准则；(5) 独立审计的实质是超然独立，即独立于委托方和受托方。

#### 3. 理解审计目的，理解合法性、公允性

审计目的，也可称为审计目标，是指审计所要达到的目标和要求，包括一般目的和特殊目的。审计的一般目的是指注册会计师对被审计单位的会计报表进行审计，并发表审计意见。通常包括合法性、公允性。

合法性，是指会计报表的编制要符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定。其中，“企业会计准则及国家其他有关财务会计法规”明确为“国家颁布的企业会计准则和相关会计制度”。

公允性，是指被审计单位会计报表在符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定的前提下，在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

“公允性”不能成为注册会计师逃避审计责任的借口，也并不意味着降低了对注册会计师执业行为的要求。注册会计师必须严格遵循《独立审计准则》，以应有的职业谨慎态度，实施必要的审计程序，注册会计师应当在审计报告中清楚地表达对会计报表整体的意见，并对出具的审计报告负责。

#### 4. 特殊目的的审计

审计的特殊目的，是指注册会计师对被审计单位按照特殊编制基础（如收付实现制）编制的会计报表或其他会计信息进行审计，并发表审计意见。特殊目的的审计意见也包括合法性、公允性等几个方面，只是审计意见所表述的对象有所差异。

特殊目的的审计业务通常包括：(1) 对按照特殊编制基础编制的会计报表进行审计；(2) 对会计报表的组成部分，包括对会计报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容进行审计；(3) 对法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况进行审计；(4) 对简要会计报表进行审计等。

## 5. 审计对象

审计对象就是被审计单位的经济活动。经济活动的主体是被审计单位；经济活动的载体是各种财务报告和其他资料，这就是审计对象最为直观的表现形式。因此，审计对象是被审计单位的经济活动及其有关经济资料。财务报告和其他相关资料是审计对象的现象，其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动是审计对象的本质。

审计意见是针对具体财务报告发表的，这项具体财务报告就是审计意见的发表对象。

## § 3 注册会计师审计与其他审计类型的关系

### 一、我国的审计监督体系

审计监督体系由政府审计、内部审计和民间审计（注册会计师审计）三部分组成。从国内外审计的发展和现状来看，审计按不同主体划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计，并相应地形成了三类审计组织机构，它们之间既相互联系，又各自独立，相互补充。

### 二、政府审计和注册会计师审计的关系

不同点	政府审计	注册会计师审计
两者的审计目标不同	政府审计是对单位的财政收支或者财务收支的真实、合法和效益依法进行的审计	注册会计师审计是注册会计师依法对被审计单位会计报表的合法性和公允性进行的审计
两者的依据不同	政府审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》和国家审计准则等进行的审计	注册会计师审计是注册会计师依据《中华人民共和国注册会计师法》和独立审计准则进行的审计
两者的经费或收入来源不同	政府审计履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证	注册会计师的审计收入来源于审计客户，由注册会计师和审计客户协商确定
两者的取证权限不同	审计机关有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查，并取得有关证明材料。有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作，如实向审计机关反映情况，提供有关证明材料	注册会计师在获取证据时很大程度上有赖于被审计单位及相关单位配合和协助，对被审计单位及相关单位没有行政强制力
两者对发现问题的处理方式不同	审计机关审定审计报告，对审计事项做出评价，出具审计意见书；对违反国家规定的财政收支、财务收支行为，需要依法给予处理、处罚的，在法定职权范围内做出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见	注册会计师对审计过程中发现的、需要调整或披露的事项只能提请被审计单位调整或披露，没有行政强制力；如果被审计单位拒绝调整或披露，注册会计师视情况出具保留意见或否定意见的审计报告。如果审计范围受到被审计单位或客观环境的限制，注册会计师视情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告

### 三、注册会计师审计和内部审计的区别

不同点	内部审计	注册会计师审计
两者的审计目标不同	内部审计主要对组织内部的经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性进行审计	注册会计师审计主要对被审计单位会计报表的合法性和公允性进行审计
两者独立性不同	内部审计为组织内部服务，接受总经理或董事会的领导，独立性较弱	注册会计师审计为需要可靠信息的第三方提供服务，不受被审计单位管理当局的领导和制约，独立性较强
两者接受审计的自愿程度不同	内部审计是代表总经理或董事会实施的组织内部监督，作为内部控制制度的重要组成部分，单位内部的组织必须接受内部审计人员的监督	注册会计师审计是由独立的第三方对被审计单位进行的审计，委托人可自由选择会计师事务所
两者遵循的审计标准不同	内部审计人员遵循的是内部审计准则	注册会计师遵循的是独立审计准则
两者审计的时间不同	内部审计通常对单位内部组织采用定期或不定期的审计，时间安排比较灵活	注册会计师审计通常是定期审计，每年对被审计单位的会计报表审计一次

#### 四、外部审计与内部审计的关系

任何一种外部审计在进行受托审计时，都要对被审计单位的内部审计情况进行了解，并考虑是否利用其工作成果。这是因为：（1）内部审计是单位内部控制的一个重要组成部分。外部审计人员在对被审计单位进行审计时，要对内控制度进行测评，就须了解其内部审计的设置和工作情况。（2）内部审计和外部审计在工作上具有一致性。这就为外部审计利用内部审计工作的成果创造了条件。（3）利用内部审计工作成果可以提高工作效率，节约审计费用。由此可见，外部审计人员在对内部审计工作进行评价以后，利用其全部或部分工作成果，可以减少现场测试的工作量，提高工作效率，从而节约被审计单位的审计费用。

需要特别说明的是，如果被审计单位是没有内部审计的单位，则应按正常审计程序进行。

内部审计和外部审计的审计依据都是国家统一制定的会计准则和会计制度，而不是执行审计时采用的审计准则，这里的审计依据是针对财务报告必须遵循的依据而言的。独立审计准则是衡量注册会计师审计工作质量的标准。

##### ★历年考题分析

[2002年单选题]注册会计师与政府审计部门如对同一审计事项进行审计，最终形成的审计结论可能存在差异。导致差异的下列各项原因中最主要的是（ ）。

- A. 审计的方式不同    B. 审计的性质不同    C. 审计的独立性不同    D. 审计的依据不同

【答案】D    【解析】政府审计依据的准则是审计署制定的国家审计准则，而注册会计师审计所依据的审计准则是中国注册会计师协会制定的独立审计准则，依据的准则不同，各自审计工作的程序、获取证据的多少、形成的审计结论等都会存在差异。

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

- 1844到20世纪初，是注册会计师审计形成阶段。下列说法错误的是（ ）。  
A. 当时的英国审计为详细审计，需要对每一笔会计账目进行审查  
B. 审计的目的是查错防弊，保护资产安全和完整    C. 审计报告的使用人更为突出债权人  
D. 注册会计师审计的法律地位得到法律确认
- 标志着注册会计师职业的诞生是（ ）的成立。  
A. 威尼斯会计协会    B. 爱丁堡会计师协会    C. 美国注册会计师协会    D. 国际会计师联合会
- 现代注册会计师审计是以测试内部控制制度为基础的抽样审计，在其发展过程中，正确的是（ ）。  
A. 审计抽样的引入早于制度基础审计的建立  
B. 继风险导向审计之后，审计抽样与制度基础审计先后形成  
C. 制度基础审计的建立早于审计抽样的引入  
D. 继制度基础审计之后，审计抽样与风险导向审计先后形成
- 注册会计师审计意见中的“合法性”是指（ ）。  
A. 仅仅指的是《企业会计准则》    B. 指的是财务会计方面的法律法规  
C. 泛指我国各种规章制度    D. 泛指除财务会计法规之外的任何法规
- 在以下关于注册会计师发表审计意见的说法中，正确的是（ ）。  
A. 无论会计报表是否合法与公允，注册会计师均应对合法性与公允性明确表示审计意见  
B. 会计报表的合法性既与会计处理方法有关，又与报表的编报有关，但与财务状况和经营成果披露无关  
C. 无论会计处理方法是否符合一贯性原则，注册会计师都应对一贯性专门表示审计意见  
D. 企业对外报送会计报表后，报表使用者首先关心的是会计报表的合法性，其次才是公允性
- 注册会计师审计意见应该合理保证财务报表使用人确定已审报表的可靠程度，则下列说法中正确的是（ ）。  
A. 会计报表使用人应合理保证已审财务报表的可靠程度  
B. 注册会计师的审计意见应合理保证已审会计报表的可靠程度  
C. 不应由注册会计师保证已审会计报表的可靠程度  
D. 注册会计师应合理保证已审财务报表的可靠程度
- 注册会计师审计往往要对内部审计的情况进行了了解并考虑利用其工作成果，因为（ ）。

- A. 在审计监督体系中，内部审计的独立性最弱
- B. 在审计的方式上，内部审计的安排最灵活
- C. 在审计的内容和目的上，内部审计主要是检查各项内部控制的执行情况
- D. 在审计的职责和作用上，注册会计师对外出具的审计报告具有鉴证作用

8. 一般目的审计和特殊目的审计的区分标准是（ ）。

- A. 审计主体
- B. 审计目的
- C. 审计对象
- D. 审计程序

9. 注册会计师在审计过程中发现被审计单位的会计报表中有 10 万元的差错，虽然被审计公司管理当局获悉后，并未采取措施纠正这些差错，但是注册会计师仍然对所审会计报表出具了无保留意见审计报告。你认为，其原因是（ ）。

- A. 这些差错是合法的
- B. 虽有差错，但并不影响会计报表的公允性
- C. 这些差错是难免的
- D. 虽有差错，但符合会计处理方法的一贯性

## 二、多项选择题

1. 特殊目的审计业务包括（ ）。

- A. 对按照特殊编制基础编制的会计报表进行审计
- B. 对会计报表的组成部分进行审计
- C. 对法律法规、合同所涉及的财务会计规定的遵循情况进行审计
- D. 对简要会计报表进行审计

2. 下列关于审计抽样的说法中，正确的是（ ）。

- A. 在审计范围从会计账目扩大到资产负债表的同时，审计抽样得以初步发展
- B. 在审计范围扩大到测试相关内部控制的同时，审计抽样方法得到了推广
- C. 在制度基础审计方法得到推广的同时，审计抽样方法得以普遍运用
- D. 现阶段，抽样方法已成为注册会计师审计中一种必须使用的方法

3. 被审计单位的会计责任是（ ）。

- A. 建立健全内部控制制度
- B. 保证会计资料的真实、合法、完整
- C. 合理保证审计报告的真实、合法
- D. 保护资产的安全完整

4. 我国注册会计师审计的概念特征主要体现在（ ）。

- A. 审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性与公允性发表意见
- B. 审计应依法接受委托，对会计报表及其相关资料的审查应独立进行
- C. 审计的对象是被审计单位的会计报表及其相关资料
- D. 审计的基础是被审计单位的内部控制，审计的方法是抽样

5. 以下关于政府审计、内部审计和注册会计师审计的论述，不正确的有（ ）。

- A. 注册会计师审计和政府审计都是随着商品经济的发展而产生和发展的
- B. 注册会计师审计和内部审计尽管存在很大的差别，但注册会计师审计作为一种外部审计，在工作中要利用内部审计的工作成果，因此，内部审计是注册会计师审计的基础
- C. 从独立性和权威性上讲，由议会领导的政府审计最为适宜
- D. 相对审计客体而言，政府审计和注册会计师审计均为外部审计，都具有较强的独立性，而这仅在审计方式上存在较大区别

6. 我国独立审计的一般目的是：对被审计单位会计报表的（ ）发表审计意见。

- A. 编制方面是否遵循了国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定
- B. 在所有重大方面是否公允地反映了其财务状况、经营成果和现金流量
- C. 会计处理方法的运用是否遵循了一贯性原则的要求
- D. 编制方面是否遵循了国家其他有关法规的规定

7. 下列审计意见所表述的对象有差异的有（ ）。

- A. 一般目的与特殊目的审计业务
- B. 按照《企业会计准则》基础编制与按照特殊编制基础（如收付实现制）编制的会计报表
- C. 按照《企业会计准则》基础编制与按照权责发生制编制的会计报表
- D. 按照《企业会计准则》基础编制与按照特殊编制基础（如收付实现制）编制的其他会计信息

8. 现代审计的重要标志有（ ）。

- A. 抽样审计方法得到普遍运用
- B. 制度基础审计
- C. 计算机信息系统审计

D. 注册会计师业务扩大到代理纳税、会计服务、管理咨询等领域

### 三、判断题

1. 我国法律中规定注册会计师独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。（ ）
2. 审计过程中，注册会计师发现被审计单位变更了会计处理方法，只要注册会计师认为这一变更是合理的，就可以发表无保留意见。（ ）
3. 注册会计师发表的审计意见应合理保证已审计会计报表的可靠程度。（ ）
4. 只要企业会计报表没有遵循会计的一贯性原则，注册会计师均应在审计报告中予以反映。（ ）
5. 假如注册会计师对某单位的会计报表发表了无保留意见，而事后查明该会计报表中有 10 万元的错误，则注册会计师的审计意见是错误的。（ ）
6. 注册会计师审计是以内部控制制度为基础的审计，而内部审计是内部控制的一个重要的组成部分。（ ）
7. 特殊目的审计意见一般也包括合法性、公允性两个方面，它与一般目的审计的差别就在于审计意见所表述的对象有差异而已。（ ）
8. 在审计监督体系中，政府审计处于主导地位，注册会计师审计和内部审计等均是对政府审计的有效补充。（ ）
9. 无论是国家审计，还是独立审计，在对一个单位进行审计时，都要对其内部审计情况进行了解，并且可以利用其工作成果。（ ）

### 四、简答题

在审计工作中，注册会计师为什么能利用内部审计的工作成果？如何考虑和利用内部审计工作结果？

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】C 【解析】1844 年到 20 世纪初，是英国式注册会计师审计的形成阶段，审计报告的使用人主要是企业的股东。直到美国式审计阶段，审计报告的使用人才更突出企业的债权人。
2. 【答案】B 【解析】见教材相关内容。
3. 【答案】A 【解析】审计抽样形成于资产负债表审计阶段，制度基础审计形成于全面会计报表审计阶段，风险导向审计则是近阶段形成的。
4. 【答案】B 【解析】合法性是指注册会计师应当辨明被审计单位会计报表的编制及其财务会计处理是否遵循了企业会计准则和国家其他有关财务会计法规的规定。
5. 【答案】A 【解析】B 项：会计处理方法和会计报表的编报决定了财务状况、经营成果披露的真实性；C 项：如果会计处理方法符合一贯性原则，注册会计师就无须专门发表对一贯性的审计意见，仅当会计处理方法不符合一贯性原则时，才专门发表针对性的审计意见；D 项：报表使用者对会计报表的关注，首先是公允性。
6. 【答案】B 【解析】A 项：财务报表可靠程度应由被审计单位负责。C 项：会计报表的使用者利用报表确定或者取得已审报表的可靠程度。D 项：注册会计师向报表使用人提供审计意见，以便使用人确定已审报表的可靠程度。
7. 【答案】C 【解析】内部控制是内部审计的工作对象，同时又是注册会计师审计的基础，所以注册会计师审计与内部审计之间有着密切联系。
8. 【答案】C 【解析】审计对象是指审计的客体，特殊目的审计是指注册会计师对被审计单位按照《企业会计准则》基础编制的会计报表以外的会计报表或其他会计信息进行审计，并发表审计意见。也就是客体的不同。
9. 【答案】B 【解析】A 项：会计差错并非是合法的；C 项：注册会计师认为差错是否难免并不能改变差错本身的性质，是否能够避免差错在本质上没有区别；D 项：差错与会计处理方法属于不同的概念。

### 二、多项选择题

1. 【答案】ABCD 【解析】见教材相关内容。
2. 【答案】ABC 【解析】独立审计发展到现阶段，有关审计准则对抽样方法的要求是：“一般应当”使用抽样审计的方法，说明了对审计抽样的使用并不是强制性的，但应尽可能地使用。
3. 【答案】ABD 【解析】C 项“合理保证审计报告的真实、合法”是注册会计师的审计责任。

4. 【答案】BC 【解析】我国《独立审计基本准则》中所言：注册会计师审计是指注册会计师依法接受委托，对被审计单位的会计报表及其相关资料进行独立审查并发表意见。A、D均是事实，但它们并未在注册会计师审计的概念中提及。

5. 【答案】ABD 【解析】由于注册会计师审计是随着商品经济的发展而产生和发展的，但政府审计却是随着政治的逐步民主化而产生和发展的，故A是错的。内部审计虽然是内部控制的重要组成部分，但现代审计是以内部控制为基础的审计，而不是以内部审计为基础的，仅是在审计工作中要利用内部审计的工作成果，故B是错的。C是《审计》教材中的原文表述，是正确的。注册会计师审计和政府审计虽然都是外部审计，但在审计的独立性、方式、内容、目的、职责和作用等方面存在较大的区别，故D是错的。

6. 【答案】AB 【解析】A和B均属于对会计报表的审计意见应当涵盖的范围，C中对一贯性的表述是正确的，但一贯性是会计处理方法的特性，不是审计意见的直接对象。D中包含的法规远远超出了财务会计法规的范围。

7. 【答案】ABD 【解析】需要理解教材中“审计对象”。C项中的两种基础是同一编制基础。

8. 【答案】ABCD 【解析】见教材相关内容。

### 三、判断题

1. 【答案】× 【解析】所指的是国家审计，不是注册会计师的独立审计。

2. 【答案】× 【解析】被审计单位变更会计处理方法时，应当在会计报表附注中披露相关信息，如果被审计单位拒绝披露，注册会计师就不能发表无保留意见。

3. 【答案】× 【解析】根据我国独立审计准则，注册会计师的审计意见应合理保证会计报表使用者确定已审计会计报表的可靠程度，从而做出相关的判断或决策。

4. 【答案】× 【解析】被审计单位会计处理方法的选用不符合一贯性原则，注册会计师则视其重要程度，出具保留意见或否定意见的审计报告。

5. 【答案】× 【解析】要根据错误的金额和性质的大小决定。

6. 【答案】√ 【解析】教材对此有明确说明。

7. 【答案】√ 【解析】见教材相关内容。

8. 【答案】× 【解析】审计监督体系中的各种审计组织各有特点，相互不可替代，三种审计不存在从属关系。

9. 【答案】√ 【解析】任何一种外部审计在对一个单位进行审计时，都要对其内部审计的情况进行了解并考虑是否利用其工作成果。

### 四、简答题

【答案及解析】任何一种外部审计在对一个单位进行审计时，都要对其内部审计的情况进行了解，并考虑是否利用其工作成果。这是因为：内部审计是单位内部控制的一个重要组成部分。外部审计人员在对被审计单位进行审计时，要对内部制度进行测评，就须了解其内部审计的设置和工作情况。内部审计和外部审计在工作上具有一致性，这就为外部审计利用内部审计工作的成果创造了条件。利用内部审计工作成果可以提高工作效率，节约审计费用。外部审计人员在对内部审计工作进行评价以后，利用其全部或部分工作成果，可以减少现场测试的工作量，提高工作效率，节约被审计单位的审计费用。

注册会计师应当考虑下列因素，对内部审计工作质量进行研究和评价，以确定是否利用内部审计的工作结果：（1）内部审计人员的独立性；（2）内部审计人员的经验和能力；（3）内部审计程序的性质、时间和范围；（4）内部审计人员所获取的审计证据的充分性和适当性；（5）管理当局对内部审计工作的重视程度。

注册会计师通常在控制测试中利用内部审计人员的工作。只要被审计单位有内部审计人员，注册会计师就可以与内部审计人员协调工作，并在审计中使用内部审计人员所提供的直接支持。

## 第二章 注册会计师管理

### 内容框架

本章主要考试内容	1. 注册登记的条件	{ 准予注册的条件 不准注册的条件
	2. 注册会计师的业务范围	{ 审计业务 会计咨询、服务业务
	3. 中国注册会计师的行业管理体制	{ (1) 法律规范 (2) 政府监督 (3) 行业自律
	4. 会计师事务所的设立与审批	

### 复习提示

#### 一、本章重点

我国注册会计师注册登记制度、业务范围、我国会计师事务所的设立与审批以及我国注册会计师行业的管理体制。

#### 二、本章难点

我国注册会计师法定业务的内容。理解“鉴证服务”的概念、内容，掌握我国注册会计师的审计业务和会计咨询、会计服务业务内容。《萨班斯—奥克斯利法案》对美国注册会计师管理模式的影响。

#### 三、提示

虽然今年教材大幅度修订了外国注册会计师行业的管理体制内容，但考试涉及的可能性不大，考生可以适当关注《萨班斯—奥克斯利法案》的相应内容。

### 历年命题情况统计与分析

分值 题型	年份			
	2001年	2002年	2003年	2004年
判断题	1.5	1.5		
合计	1.5	1.5		

### 重难点详解与历年考题分析

#### §1 注册会计师考试与注册登记

##### 一、外国注册会计师考试与注册登记（略）

##### 二、我国注册会计师注册登记制度

报考条件	(1) 高等专科及专科以上学历； (2) 会计或者相关专业（统计、审计、经济）中级及中级以上技术职称
考试组织	全国注册会计师考试委员会
考试科目和成绩认定	5 门课，考试范围在考试大纲中确定； 考试每科实行百分制，60 分为成绩合格分数线

注册 登 记	(1) 通过注册会计师考试全科成绩合格的, 均可取得注册会计师资格, 申请加入注册会计师协会成为非执业会员; (2) 要成为执业会员, 必须加入一家会计师事务所, 具有两年审计工作经验, 并符合其他审批条件; (3) 省、自治区、直辖市注协受理申请注册。省级注册会计师协会负责注册会计师的审批, 受理的注册会计师协会应当准予符合法律规定条件的申请人的注册, 并且报财政部备案 (见教材相关内容)	
不予注册与撤销注册的比较	申请注册者, 如有下列情形之一的, 不予注册:	已取得注册会计师证书的人员, 如果注册后出现以下情形之一的, 准予注册的注册会计师协会将撤销注册, 收回注册会计师证书:
	(1) 不具有完全民事行为能力的	(1) 完全丧失民事行为能力的
	(2) 因受刑事处罚, 自刑罚执行完毕之日起至申请注册之日止不满5年的	(2) 受刑事处罚的
	(3) 因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分, 自处罚、处分决定之日起至申请注册之日止不满2年的	(3) 因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分的
	(4) 受吊销注册会计师证书的处罚, 自处罚决定之日起至申请注册之日止不满5年的	(4) 自行停止执行注册会计师业务满1年的
	(5) 国务院财政部门规定的其他不予注册的情形	

## § 2 注册会计师业务范围

### 一、鉴证服务

美国: 2000年7月, 美国AICPA成立了“鉴证服务特别委员会”。

国际审计实务委员会: 2000年6月, 发布了《鉴证业务国际准则》(ISAE), 为注册会计师从事鉴证服务提供了总体框架。

所谓鉴证服务, 是指注册会计师通过评价某一对象 (如历史财务报表、非财务信息等) 在所有重大方面是否符合既定的标准, 以增加该对象的信息的可信性。注册会计师发表审计意见的对象不仅包括历史财务报表和其他财务信息, 还包括非财务信息 (如公司治理结构、统计数据、环境)、系统和过程 (如内部控制、环境管理系统)、行为 (如人力资源管理) 等。鉴证服务是会计师事务所传统和核心的业务, 包括审计、审核、审阅和执行商定程序等业务。具体来说, 主要表现为会计报表审计、盈利预测审核、期中会计报表审阅、特殊目的业务审计等。

我国: 鉴证服务主要包括5种, 分别是审计、验资、审核、审阅、执行商定程序。

### 二、我国注册会计师的业务范围

#### (一) 审计业务 (法定业务, 非注册会计师不得承办)

- (1) 审查企业会计报表, 出具审计报告; 上市公司、国有企业年报审计制度。非标准审计报告, 包括带强调事项段的无保留意见的审计报告、保留意见审计报告、否定意见审计报告和无法表示意见审计报告。
- (2) 验证企业资本, 出具验资报告。
- (3) 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务, 出具有关的报告。
- (4) 办理法律、行政法规规定的其他审计业务, 出具相应的审计报告。

#### (二) 会计咨询和会计服务业务

根据《注册会计师法》的规定, 下列业务注册会计师可以承办: (1) 税务代理; (2) 会计咨询、会计服务等。

审计业务只能由注册会计师来完成, 非注册会计师不得承办, 所以属注册会计师的法定业务; 而会计咨询、会计服务业务应属服务性质, 所有具备条件的中介机构, 甚至个人都可承办, 所以属非法定业务。

注册会计师运用专业知识和实务经验，受托或主动服务于企事业单位，帮助企事业单位建立健全管理制度和会计制度，提供财务诊断，建立电算化系统，组织培训，对重大经济决策和主要投资项目、生产项目等的实施进行可行性论证等业务属于服务性质，是所有具备条件的中介机构，甚至符合条件的个人都能够从事的非法定业务。

### （三）审计业务与会计咨询和会计服务业务的比较

业务范围	业务类型	报告作用	内容	承办者	审计准则的约束力
审计业务	鉴证业务	具有法定证明效力	审计服务：审计、验资、审核、审阅、执行商定程序等鉴证服务	法定业务；只有 CPA 才能承办	遵照执行；具有强制性
会计咨询和会计服务业务	非鉴证业务	不具有法定证明效力	会计咨询、会计服务业务等非鉴证服务	非法定业务；非 CPA 也可承办	参照执行；不具有强制性

## § 3 会计师事务所

### 一、会计师事务所的组织形式

#### （一）会计师事务所的组织形式

会计师事务所主要有独资、普通合伙、有限责任公司制、有限合伙制四种组织形式。

注意：有限合伙制最突出特征是：合伙人只需承担有限责任，无过失的合伙人对于其他合伙人的过失、不当执业行为不承担责任，除非该合伙人参与了过失或不当执业行为。而普通合伙制是以合伙人各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任，而不问某个合伙人是否参与过失或者不当执业行为。

#### （二）我国会计师事务所的组织形式

合伙制和有限责任制。

会计师事务所设立及审批条件

具体条件	合伙制	有限责任制
合伙人或者发起人	2 名以上符合规定的注册会计师为合伙人	5 名以上符合规定条件的发起人
其他成员	合伙人聘用一定数量符合规定条件的注册会计师和其他专业人员	10 名以上国家规定的职龄以内的专职从业人员（包括 5 名以上中国注册会计师）
资本金	有能够满足执业和其他业务工作所需要的资金	注册资本不少于人民币 30 万元
设备	有固定的办公场所和必要的设施	有固定的办公场所
其他	合伙所	审批机关规定的其他条件

#### ★历年考题分析

[2002 年判断题] 依据《中华人民共和国注册会计师法》的规定，合伙会计师事务所以会计师事务所的全部资产对其债务承担责任，不足部分由当事合伙人承担无限责任。（ ）

【答案】× 【解析】合伙制分为两种，一种是普通合伙制，另一种是有限合伙制，普通合伙制会计师事务所的合伙人以其全部资产对事务所的债务承担无限责任，但有限合伙制事务所的各合伙人对个人执业行为承担无限责任。故答案为错。

### 二、会计师事务所设立与审批

#### （一）设立与审批

根据《注册会计师法》的规定，设立会计师事务所由财政部或省级财政部门批准。省级财政部门批准的会计师事务所，应当报财政部备案。

会计师事务所审批、设立、备案和发证程序如下：（1）会计师事务所发起人向省级财政部门提出申请；（2）省级财政部门应自收到申请文件之日起 30 天内决定批准或不批准，同时将批准符合规定条件的会计师事务所成立的有关材料报财政部备案，同时抄送省注协和中注协；（3）财政部发现批准不当的，应自收到备案报告之日起 30 日内通知原审批机关重新审查，同时抄送省注协和中注协；（4）《会计师事务所执业证

书》由财政部统一印制，交地方财政部门发放。

会计师事务所合并或设立分所审批程序应比照会计师事务所的设立。会计师事务所及其分所，应按属地原则由所在地财政部门负责日常管理。

#### (二) 会计师事务所业务承接要求

(1) 在我国，不能以个人名义承办业务，而必须由会计师事务所统一接受委托。

(2) 报告双签制：负责审计项目的注册会计师签字并盖章；事务所公章。

(3) 事务所承办业务的权限随委托人不同而不同：接受国家机关委托时，有权查阅相关资料，查看现场和设施，向有关单位和个人进行调查与核实；接受其他委托人的委托时，依据约定书的约定办理。

## § 4 注册会计师协会

### 一、中国注册会计师协会的职责

具体职责介绍略，可以参考教材相应说明。

注意：中国注册会计师协会的职能转变。2002年10月8日，财政部决定将原委托中国注册会计师协会行使的对注册会计师行业监管的行政职能收归财政部门行使。注册会计师协会的职能由行政管理转为服务和行业自律。

### 二、注册会计师行业的管理体制

目前，我国初步形成了一套包含法律、部门规章、行业自律性规范等内容的多层次、全方位的行业管理体制。具体包括：

#### (一) 法律规范

《注册会计师法》是规范注册会计师行为的主要法律。

#### (二) 政府监督

国务院财政部门和省、自治区、直辖市人民政府财政部门，依法对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会进行监督、指导。

#### (三) 行业自律

注册会计师协会是由注册会计师组成的社会团体。中注协是注册会计师的全国组织，省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师的地方组织。中注协作为行业自律组织，正在建设和完善行业自律管理的组织体系，充分发挥会员代表大会、理事会的作用，建立各类委员会，制定工作制度和规则，依法承担起管理行业和维护会员合法利益的职能。

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

- 注册会计师提供的会计咨询和会计服务业务的范围，不包括（ ）。  
A. 担任常年会计顾问    B. 对会计政策选择提出建议    C. 代为编制会计报表    D. 验证企业资本
- 根据我国《注册会计师法》的规定，注册会计师可以执行（ ）两类业务。  
A. 审计和相关服务    B. 鉴证和非鉴证业务  
C. 审计业务和会计咨询及会计服务    D. 审计及管理咨询服务
- 下列（ ）情形下，已取得注册会计师证书的人员将被撤销注册、收回证书。  
A. 已停止执行注册会计师业务半年    B. 受刑事处罚，判处有期徒刑四年  
C. 由事务所派往国外交流访问两年    D. 曾在被审计单位工作，离职1年
- 单科成绩合格的考生，其合格成绩在取得单科成绩合格证后的连续（ ）考试中有效。  
A. 4次    B. 2次    C. 3次    D. 5次
- 关于我国的有限责任会计师事务所，以下说法中正确的是（ ）。  
A. 会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任    B. 出资人对会计师事务所的债务承担连带责任  
C. 出资人承担的责任应按照协议的约定分配    D. 会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任
- 某会计师事务所接受委托对某基金会的专项基金使用情况进行审查，并出具专项审计报告，这是属于（ ）业务。  
A. 证明业务    B. 会计咨询    C. 会计服务    D. 审计业务
- 中国注册会计师协会最高权力机构是（ ）。

- A. 中国注册会计师协会会员代表大会                      B. 财政部  
C. 中国注册会计师协会秘书处                              D. 中国注册会计师协会理事会

8. 有下列情形之一的，受理申请的注册会计师协会不予注册的是（ ）。

- A. 因贪污盗窃被开除公职后的第 4 年                      B. 服刑已满 5 年，出狱后的第 3 年  
C. 被吊销注册会计师证书后的第 7 年                      D. 行政记大过后的第 3 年

9. 下列说法中，不正确的是（ ）。

- A. 在我国，注册会计师只有加入会计师事务所才能执业  
B. 在我国，注册会计师不能以个人名义承办业务  
C. 在我国，注册会计师对会计师事务所的债务承担连带责任  
D. 在我国，注册会计师执业资格并不是终身制

10. 在我国，注册会计师不能以个人名义承接审计业务，但这一规定并不限制注册会计师（ ）。

- A. 与被审计单位签订审计业务约定书                      B. 为被审计单位提供代编会计报表等服务  
C. 妥善保管在审计过程中编写的工作底稿                      D. 对被审计单位的会计报表进行审计并发表审计意见

## 二、多项选择题

1. 关于会计师事务所业务承接的下列说法中，正确的是（ ）。

- A. 事务所应根据所承接业务的性质选派适当的注册会计师担任工作并编制计划  
B. 所选派的注册会计师应当依据实际情况编制及修订审计计划  
C. 注册会计师在完成审计工作时应出具审计报告  
D. 审计报告应由注册会计师签名、盖章并加盖会计师事务所的公章

2. 下列各项中，属于注册会计师审计业务的有（ ）。

- A. 审查企业会计报表，出具审计报告                      B. 验证企业资本，出具验资报告  
C. 办理企业合并、分立、清算等业务                      D. 法律、法规规定的其他业务

3. 下列项目中可成为注册会计师发表意见对象的有（ ）。

- A. 内部控制制度                      B. 产品质量                      C. 资信状况                      D. 前景财务资料

4. 中国注册会计师行业的管理体制包括（ ）。

- A. 法律规范                      B. 政府监管                      C. 行业自律                      D. 公众监督

5. 下面的说法中正确的是（ ）。

- A. 注册会计师从事会计咨询、服务业务，意味着该注册会计师未停止执行注册会计师业务  
B. 注册会计师审计业务和会计咨询、服务业务均属于法定业务，非注册会计师不能办理  
C. 注册会计师执行的会计咨询、服务业务，是注册会计师审计发展到一定阶段的必然产物  
D. 参加全国统一考试成绩合格的人员，注册之前应在事务所从事两年工作，工作内容可以是会计咨询、服务工作

6. 下列会计报告中，具有法定证明效力，注册会计师及其所在会计师事务所应当承担相应的法律责任的有（ ）。

- A. 审查企业会计报表，出具审计报告                      B. 验证企业资本，出具验资报告  
C. 管理咨询报告                      D. 资产评估报告

7. 下列内容中，不属于中国注册会计师协会的职责有（ ）。

- A. 对税务代理行业实行自律性管理                      B. 认真组织注册会计师考试，完善后续教育制度  
C. 提供必要的专业援助，维护注册会计师的合法权益                      D. 为相关专业服务行业提供人事代理服务

8. 目前，我国会计师事务所的组织形式有（ ）。

- A. 独资会计师事务所                      B. 普通合伙制会计师事务所  
C. 有限公司制会计师事务所                      D. 有限责任合伙制会计师事务所

9. 下列人员中可以成为中国注册会计师协会非执业会员的是（ ）。

- A. 注册会计师                      B. 会计师事务所业务人员  
C. 注册会计师考试全科合格人员                      D. 退出事务所不再执业的人员

10. 目前，我国注册会计师在“鉴证服务”方面的业务主要有（ ）。

- A. 审计                      B. 审核                      C. 审阅                      D. 验资

## 三、判断题

1. 省级注册会计师协会应在接到注册申请之日起的 30 日内确定是否批准其申请。如准予注册，申请人

最快也不可能在准予注册之日起的 30 日内收到注册会计师证书。( )

2. 对于我国港、澳、台地区居民和外籍公民,应按照“互惠”原则,决定能否参加我国注册会计师全国统一考试。( )

3. 我国的注册会计师必须在取得会计师事务所的授权后,才可以个人名义承接审计业务。( )

4. 注册会计师接受委托,对其编制的合并、分立以及清算会计报表进行审计后,应出具会计报表审计报告。( )

5. 盈利预测审核业务不属于注册会计师的审计业务。( )

6. 会计师事务所可以根据自愿的原则加入中国注册会计师协会成为团体会员。( )

7. 按照《可信性保证约定准则》引入的“可信性保证”概念,注册会计师发表意见的对象只包括非财务信息、系统和过程、行为等。( )

8. 国务院财政部门和省、自治区、直辖市人民政府财政部门依法对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会进行管理、监督和指导。( )

9. 国家对企业加强社会会计监督,也就是依法实施企业年度会计报表注册会计师审计制度。( )

10. 在我国,注册会计师不能以个人名义承办业务,而必须由会计师事务所统一接受委托。这里所说的注册会计师业务,既包括审计业务,又包括会计咨询、服务业务。( )

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】验证企业资本,即验资属于审计业务。

2. 【答案】C 【解析】审计业务属于法定业务,非注册会计师不得承办;会计咨询、会计服务业务属于非法定业务,所有具备条件的中介机构,甚至个人都能够从事。

3. 【答案】B 【解析】A项:自行停止执行注册会计师业务满一年的,将收回证书;B项:只要受到刑事处罚,无论时间长短,都将撤销注册;C项:不属自行停职;D项:属于限制该注册会计师对其原单位进行审计的情况,并非撤销注册。

4. 【答案】A 【解析】单科成绩合格者,其合格成绩在取得单科成绩合格凭证后的连续4次考试中有效。

5. 【答案】A 【解析】B项和C项均适用于合伙会计师事务所,D项不适用于任何一种组织形式的会计师事务所。

6. 【答案】D 【解析】专项审计报告具有法律证明效力,属特殊目的的审计业务。

7. 【答案】A 【解析】教材中明确指出:协会的最高权力机构是全国会员大会。

8. 【答案】B 【解析】《注册会计师法》规定,因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分的,至处罚、处分决定日起到申请日不满2年;受吊销注册会计师证书处罚的,自处罚决定日起至申请日不满5年,不予注册,故A、C、D都可以注册。受刑事处罚是“自刑罚执行完毕之日起至申请注册之日不满5年的”不予注册,而不是从服刑算起,因此应该选B。

9. 【答案】C 【解析】见教材中关于会计师事务所的设立与审批内容。

10. 【答案】D 【解析】A项:业务约定书必须由会计师事务所与被审计单位签订;B项:本题讲的是执行审计业务,并非会计服务业务;C项:会计师事务所承接的审计业务,审计档案的所有权属于会计师事务所;D项:注册会计师可以接受会计师事务所的委派,审查被审计单位的会计报表并发表审计意见。

### 二、多项选择题

1. 【答案】ABCD 【解析】见教材相关内容。

2. 【答案】AB 【解析】办理企业合并、分立、清算等业务与办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务是不同的。因此,CD不属于审计业务。

3. 【答案】ABCD 【解析】ABCD均可成为注册会计师提供的“鉴证服务”。所谓鉴证服务,就是注册会计师通过评价某一对象(如历史财务报表、非财务信息等)在所有重大方面是否符合既定的标准,以增加有关该对象的信息的可信性。这样,注册会计师发表意见的对象不仅包括历史会计报表和其他财务信息,还包括非财务信息(如公司治理结构、统计数据、环境)、系统和过程(如内部控制、环境管理系统)、行为(如人力资源管理)等。所以A、B、C、D都属于注册会计师发表意见的对象。

4. 【答案】ABC 【解析】教材中明确指出我国注册会计师行业管理体制包括三项内容,没有公众

监督。

5. 【答案】AC 【解析】B项：会计咨询、服务业务不是注册会计师的法定业务；D项：注册之前的两年工作内容，必须是审计业务。

6. 【答案】AB 【解析】注册会计师提供资产评估服务，发布资产评估报告只是从事会计咨询和会计服务业务，因此没有法定证明效力。

7. 【答案】AD 【解析】见教材中国注册会计师协会的职责内容。

8. 【答案】BC 【解析】A、B、C、D四种组织形式均存在，但是在我国只允许两种组织形式：普通合伙制和有限公司制。

9. 【答案】CD 【解析】D项人员经过申请批准后可以继续保留会员资格，但为非执业会员。

10. 【答案】ABCD 【解析】见教材相关内容。

### 三、判断题

1. 【答案】√ 【解析】申请注册者从省级注协准予注册到领取证书，中间至少等待一个过程：财政部应将省级注协准予注册的人员名单在网上公示至少一个月。

2. 【答案】× 【解析】对于我国港、澳、台居民和外籍公民，应按照对等原则，决定能否参加我国注册会计师全国统一考试，并非按照“互惠”原则。

3. 【答案】× 【解析】我国注册会计师在任何情况下都不可以以个人名义承接审计业务，必须由会计师事务所统一接受委托。

4. 【答案】× 【解析】注册会计师不能对自己编的报表进行审计。正确的说法应该是：注册会计师对企业编制的合并、分立以及清算会计报表进行审计后，应出具会计报表审计报告。

5. 【答案】× 【解析】盈利预测审核业务属于注册会计师的审计业务四种类型中的一种：办理法律、行政法规规定的其他审计业务，并出具相应的审计报告。

6. 【答案】× 【解析】凡是依法批准设立的会计师事务所均为中国注册会计师协会的团体会员，不存在自愿与否。

7. 【答案】× 【解析】所谓可信性保证服务，是注册会计师通过评价某一对象在所有重大方面是否符合既定的标准，以增加有关该对象的信息的可信性。按照《可信性保证约定准则》引入的“可信性保证”概念，注册会计师发表意见的对象包括历史财务报表、其他财务信息、非财务信息、系统和过程、行为等。

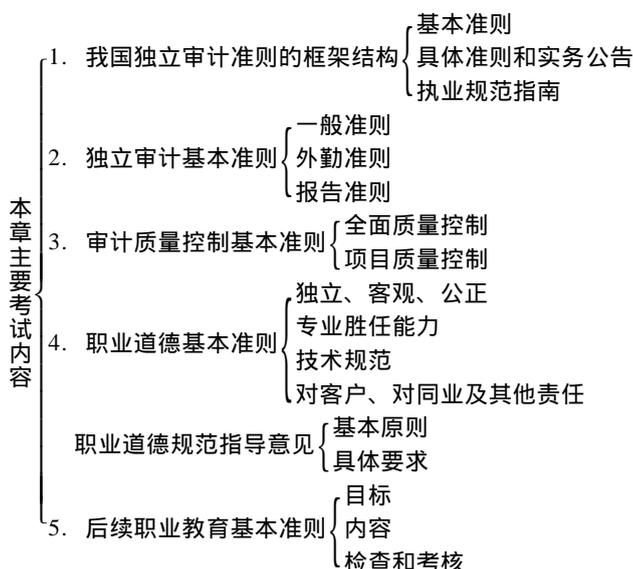
8. 【答案】× 【解析】正确的说法应该没有“管理”。

9. 【答案】√ 【解析】见教材我国注册会计师审查企业会计报表，出具审计报告的内容。

10. 【答案】× 【解析】注册会计师的业务包括审计业务与会计咨询、服务业务，但后者不属于法定业务，是所有具备条件的中介机构、个人都可从事的，并非必须通过会计师事务所才能办理。因此，本题中的业务应仅指审计业务。

# 第三章 注册会计师职业规范体系

## 内容框架



## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 独立审计准则的框架与结构；(2) 独立审计基本准则的 20 条核心内容，每条都要仔细研读，包括按《独立审计具体准则第 7 号——审计报告》（修订稿）对一般准则、外勤准则和报告准则条款内容的理解和判断；(3) 会计师事务所全面质量控制和审计项目的质量控制程序的比较；(4) 我国注册会计师职业道德准则中独立原则含义的理解和实际运用，判断哪些属于违反独立性的行为和情况。理解专业胜任能力、业务承接、技术规范、对客户、对同业的沟通等各条款的内容。

### 二、本章难点

(1) 修订后的《独立审计具体准则第 7 号——审计报告》实施后，与其他独立审计准则的衔接、修正内容；(2) 《独立审计具体准则第 28 号——前后任注册会计师的沟通》的内容；(3) 对《中国注册会计师职业道德规范指南》的理解和把握。

### 三、提示

本章是考试重点章节，2003、2004 两年均涉及大量分值，2005 年本章仍然是考查重点。但今年大幅度修订的国际审计准则框架不必重点关注，考试在此知识点上出题的可能性很小。

## 历年命题情况统计与分析

分值 题型	年份	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
单项选择题			1		
多项选择题		1.5		2	4
判断题			1.5		
简答题			6	6	7
合计		1.5	8.5	8	11

# 重难点详解与历年考题分析

## § 1 独立审计准则

### 一、独立审计准则的性质和作用

独立审计准则，是用来规范注册会计师执行审计业务，获取审计证据，形成审计结论，出具审计报告的专业标准。

#### （一）独立审计准则的性质

独立审计准则又称独立审计标准，它是注册会计师职业规范体系中的核心部分，是注册会计师在执行独立审计业务过程中必须遵循的行为准则，也是衡量注册会计师审计工作质量的标准，是中国注册会计师职业规范体系中的核心构成部分。

（1）独立审计准则是规范注册会计师执业的行为准则。（2）独立审计准则既对注册会计师的业务素质提出要求，同时也向社会提供审计质量保证。（3）独立审计准则是通过注册会计师执行审计程序体现出来的。（4）独立审计准则是注册会计师发表审计意见的客观依据。在调整有关事项方面，与被审计单位有分歧时，独立审计准则是注册会计师坚持其正确审计意见的客观依据。（5）只要注册会计师执行审计业务是以发表审计意见为目的，均应遵照执行。注册会计师执行其他相关业务，可以参照执行。

#### （二）独立审计准则的作用

（1）可以赢得社会公众的广泛信任。（2）可以提高注册会计师审计工作质量。（3）可以维护会计师事务所和注册会计师的合法权益，降低审计风险。（4）可以促进审计经验的交流。

### 二、国际审计准则

#### （一）国际审计准则的制定

国际审计准则由国际会计师联合会（IFAC）下设的国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）制定。IFAC有3种会员：正式会员、准会员和联系会员。中国于1997年加入IFAC。

#### （二）国际审计准则框架（基本了解）

### 三、美国审计准则（基本了解）

### 四、中国独立审计准则体系

中国独立审计准则由中国注册会计师协会负责拟定，由财政部批准后实施。

#### （一）制定中国独立审计准则的意义

（1）贯彻实施《中华人民共和国注册会计师法》的需要；（2）我国注册会计师事业发展的客观需要；（3）我国注册会计师事业同国际惯例接轨的重要标志。

#### （二）独立审计准则的性质

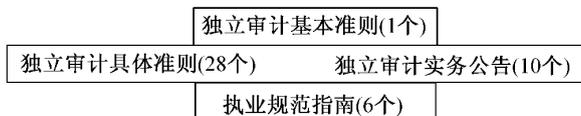
独立审计准则是用来规范注册会计师执行独立审计业务，出具审计报告的专业标准。只要注册会计师执行审计业务是以发表审计报告为目的，均应遵照执行。注册会计师执行会计咨询、会计服务业务，可以参照执行。独立审计准则是中国注册会计师执业规范体系的核心部分。

#### （三）独立审计准则的目标

（1）建立注册会计师执行独立审计业务的权威性标准，规范注册会计师执业行为，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则，有效地发挥其鉴证与服务作用。（2）促使各会计师事务所和注册会计师，按照统一的执业标准执行独立审计业务，提高业务素质和执业水平。（3）明确注册会计师的执业责任，维护社会公共利益，保护投资者和其他利害关系人的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展。（4）建立与国际审计准则相衔接的中国注册会计师执业准则，使中国注册会计师按照国际通行的执业标准执行独立审计业务。

#### （四）独立审计准则的框架与结构

独立审计准则框架由以下几个层次组成（如下图）。



第一层次：独立审计基本准则（法定要求）。独立审计基本准则是独立审计准则的总纲，是对注册会计师的任职条件、执业行为的基本规范，是制定独立审计具体准则、实务公告和执业规范指南的基本依据。只要注册会计师执行审计业务，对外出具审计报告，就都要遵照执行。

第二层次：独立审计具体准则与独立审计实务公告（法定要求）。独立审计具体准则是依据独立审计基本准则制定的，是对注册会计师执行各项独立审计业务、出具审计报告的具体规范。独立审计实务公告也是依据独立审计基本准则制定的，是对注册会计师执行各项特殊行业、特殊目的、特殊性质的审计业务的具体规范。只要注册会计师执行审计业务，对外出具审计报告，就都要遵照执行。

第三层次：执业规范指南（非法定要求）。执业规范指南是依据《注册会计师法》和第一、二层次准则制定的，是对独立审计基本准则、具体准则和实务公告的解释和补充说明，为注册会计师执行各项审计业务提供可操作的指导性意见。

#### ★历年考题分析

[2004年多选题] A会计师事务所在首次承接U公司2003年度会计报表审计业务之前了解到：负责U公司2002年度会计报表审计的B会计师事务所为其出具了否定意见的审计报告，审计意见涉及收入的虚假确认；同时相关监管部门正在对U公司的收入确认问题进行调查，尚无结果。A会计师事务所仍然决定承接该业务，并指派M注册会计师为U公司审计项目负责人。M注册会计师在制定审计计划时，遇到以下问题，请根据独立审计准则的相关规定代为做出正确的专业判断。

U公司的销售和收款循环全部采用复杂的计算机信息系统进行会计核算，在以下各项备选的审计策略中，M注册会计师应当采取的有（ ）。

- A. 考虑选派具有计算机信息系统方面专长的审计助理
- B. 考虑在计算机信息系统环境下改变审计目的
- C. 在尚未充分了解计算机信息系统以前不进行交易或余额的细节测试
- D. 考虑在计算机信息系统环境下改变审计范围

【答案】AC 【解析】根据我国独立审计准则，独立审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性和公允性表示意见；凡与被审计单位会计报表有关，与注册会计师发表意见有关的资料均属于会计报表的审计范围。注册会计师在电子数据处理环境下，不应改变其审计的目的和范围，因此，选项B、D不能选。同时，审计项目负责人在制定审计计划时应配备相应的（即具有专业胜任能力的）助理人员，在充分了解计算机信息系统的情况下进行交易或余额的细节测试，故M注册会计师应当采取选项A、C的审计策略。

## §2 质量控制准则

### 一、质量控制准则的含义和作用

#### （一）质量控制准则的含义

《审计质量控制准则》是为了确保会计师事务所的审计工作符合审计准则的要求而建立和实施的控制政策和程序的总称。

（1）质量控制应是整个会计师事务所考虑做好的工作，因为如果不是一个事务所实行全面控制，质量控制就难以达到最佳效果；（2）质量控制的根本目的：保证审计质量符合独立审计准则的要求，即质量控制准则与独立审计准则的关系；（3）审计质量合格与否的衡量标准是独立审计准则；（4）质量控制系由控制政策和程序构成。

#### （二）质量控制的作用

（1）质量控制是保证独立审计准则得到遵守和落实的重要手段。没有质量控制，独立审计准则的运用只能流于形式，无法达到预期的目的。（2）质量控制是会计师事务所内部控制体系的重要组成部分，且在该体系中居于核心地位。（3）质量控制是会计师事务所生存和发展的基本条件，是整个注册会计师职业赢得社会信任的重要措施。

### 二、国际审计工作质量控制准则

#### （一）事务所质量控制

（1）职业要求；（2）技术与专业胜任能力；（3）工作委派；（4）督导；（5）咨询；（6）接受与保留客户；（7）监控。

#### （二）单项审计项目质量控制

（1）指导；（2）监督；（3）复核。

### 三、美国质量控制准则（基本了解）

### 四、《中国注册会计师质量控制基本准则》

1997年1月1日，《中国注册会计师质量控制基本准则》开始实施。该准则要求会计师事务所合理制定和运用两个层次的质量控制政策与程序：一是各会计师事务所审计工作的全面质量控制政策与程序，以使所有审计工作符合独立审计准则的要求；二是各审计项目的质量控制程序，以使各审计项目的审计工作遵照独立审计准则进行。

控制政策是指会计师事务所为确保审计质量符合独立审计准则的要求而采取的基本方针与策略；控制程序是指会计师事务所为贯彻执行质量控制政策而采取的具体措施与方法。

#### （一）全面质量控制

全面质量控制是指一个会计师事务所为合理地确信其执行的所有审计业务都是按照独立审计准则进行而采取的控制政策与程序。包括：（1）职业道德原则。全体人员恪守独立、客观、公正的原则。（2）专业胜任能力。以应有的职业谨慎态度执行审计业务。（3）工作委派。确保相关人员具备相应的专业胜任能力。（4）督导。①分级督导制度：指导、监督、复核，必要时聘请专家；②督导人员：是指对审计工作负有指导、监督和复核责任的各级人员，包括事务所业务负责人、对审计项目负直接责任的注册会计师、负有督导责任的其他人员。（5）咨询。必要时向有关专家咨询。（6）业务承接。无论是新老业务，事务所均应考虑：独立性；胜任能力；客户品质。（7）监控。监督、检查控制政策和程序的执行情况，发现问题，及时处理和完善。

#### （二）注意事项

1. 事务所应当将全面质量控制政策和相应程序告知所有执业人员，保证准确地理解和掌握。
2. 事务所在制定全面质量控制政策和程序时，应当综合考虑以下因素，使其更加有效和符合实际：（1）事务所的业务规模和范围；（2）事务所的组织形式及业务部门的设置；（3）事务所分支机构的设置及区域分布情况；（4）成本与效益原则；（5）人员素质及构成；（6）其他影响上述控制政策和程序的因素。

#### （三）审计项目质量控制

全面质量控制与审计项目的质量控制的关系。会计师事务所的全面质量控制政策与程序，对审计项目的质量控制具有重大影响。

负直接责任的注册会计师应当考虑助理人员的专业胜任能力等因素，合理确定对助理人员的工作进行指导、监督和复核的方式及程序。其内容包括四个方面：

1. （审计前的）指导。包括：（1）讲清助理人员的工作责任；（2）要求助理人员完成的程序及审计目标；（3）被审计单位业务性质和需关注的重大会计、审计问题；（4）其他可能影响具体审计程序的性质、时间和范围的事项；（5）实际工作中，注册会计师可以通过书面的审计程序表、时间预算、审计计划摘要等三种形式下达其审计指导意见。

2. （审计过程中的）监督。包括：（1）监督审计过程；（2）了解审计期间出现的重要会计、审计问题，并加以处理，必要时适当修改审计程序；（3）解决执业人员专业判断分歧，必要时应向适当人员咨询。

3. （审计完成后的）复核。对于每位助理人员所完成的工作，应由具有同等或较高技能的人员进行检查，以确定已完成的工作是否：（1）遵守了审计准则及事务所内部管理规范；（2）对已完成的工作和形成的结论作了充分的审计记录；（3）存在任何未解决的重要审计问题；（4）已经实现审计程序的目的；（5）所表达的审计结论与审计的结果一致，并支持审计意见。

4. 另外，督导人员应当及时复核的内容主要包括：（1）总体审计计划与具体审计计划；（2）对固有风险与控制风险的评估，包括根据符合性测试结果对计划的修改；（3）进行实质性测试所取得的审计证据及形成的审计结论；（4）会计报表、审计调整事项和审计报告草稿；（5）在出具报告前，事务所可根据需要委派未直接参与审计的人员进行必要的复核。

#### ★历年考题分析

【2003年多选题】ABC会计师事务所于2003年6月份成立，为了保证审计质量，防范执业风险，正在制定审计质量控制规程。针对ABC会计师事务所在制定规程时遇到的以下问题，请按照《中国注册会计师质量控制基本准则》的相关要求，提供正确的意见。

在确定审计项目质量控制程序时，需正确区分全面质量控制和审计项目质量控制的要素。下列各项中，属于审计项目质量控制要素的有（ ）。

- A. 工作委派    B. 指导    C. 监督    D. 复核

【答案】BCD    【解析】A属于会计师事务所的全面质量控制。B、C、D属于审计项目的质量控制。

[2003年多选题] 为保证所有执业人员的工作符合独立审计准则的要求,应当建立分级督导制度。下列各项中,属于督导人员的有( )。

- A. 会计师事务所的合伙人
- B. 对审计项目负有直接责任的注册会计师
- C. 会计师事务所从外部聘请的专家
- D. 审计助理人员

**【答案】** AB **【解析】** 所谓督导人员,是指对审计工作负有指导、监督和复核责任的各级人员,包括会计师事务所业务负责人、对审计项目负直接责任的注册会计师和负有督导责任的其他人员。A、B 满足题意。C 项:会计师事务所应当建立分级督导制度,并要求各级督导人员对各层次的审计工作给予充分的指导、监督和复核,必要时应当聘请相关的专家进行协助。由于专家只是协助,所以不是督导人员。D 项:审计助理人员不属于督导人员范畴。

### § 3 职业道德准则

一、加强注册会计师职业道德教育的意义(略)

二、国外注册会计师职业道德教育

(一) 美国 AICPA 职业道德规范

(1) 职业道德原则;(2) 行为准则;(3) 行为规则解释;(4) 道德裁决。

(二) IAFC 职业道德规范(详见教材)

三、中国注册会计师职业道德规范

(一) 中国注册会计师职业道德准则

1. 独立原则的含义

独立原则,是指注册会计师执行审计业务、出具审计报告时应当在实质上 and 形式上独立于委托单位和其他机构。包括三层含义:第一层,所谓实质上的独立,是要求注册会计师与委托单位之间必须实实在在地毫无利害关系。第二层,所谓形式上的独立,是对第三者而言的,即注册会计师必须在第三者面前呈现一种独立于委托单位的身份,即在他人看来是独立的。第三层,独立原则在强调注册会计师对于委托单位保持独立性的同时,也要求他独立于外部其他机构和组织。具体来说包括:注册会计师“对所发表的意见负责”;注册会计师应依法办事,独立自主,不依附于其他机构和组织,也不受其干扰和影响;注册会计师的审计报告无须经任何部门审定和批准。

2. 独立原则的要点

(1) 实质上的独立和形式上的独立。所谓实质上的独立,是指注册会计师在审计过程中保持的公正无偏的态度,这是一种精神状态,一种职业精神,这是注册会计师本身应具备的。所谓形式上的独立性,又称为“形体独立性”、“外在独立性”或“表面独立性”,是从非注册会计师的外界人士来看的,具体表现形式就是教材中列举的注册会计师与委托单位之间必须实实在在地毫无利害关系的情形。

注册会计师在执行审计业务时,不仅要保持实质上的独立,而且要保持形式上的独立。实质上的独立是形式上独立的根基,形式上的独立是注册会计师对外传递的“信号”,使得公众能够评判注册会计师的独立性。形式上的独立是实质上的独立的重要保证。

(2) 独立性是客观、公正的基础,是注册会计师的灵魂。正因如此,注册会计师又称为独立会计师,注册会计师审计又称为独立审计。

(3) 注册会计师审计表现出双向独立性的特征,既独立于委托人,又独立于被审计单位。

3. 为保持独立性而应回避的事项

为了保持应有的独立性,会计师事务所如与客户存在可能损害独立性的利害关系,不得承接其委托的审计或其他鉴证业务;执行审计或其他鉴证业务的注册会计师如与客户存在可能损害独立性的下列利害关系,应当向所在会计师事务所主动声明,并实行回避:(1) 曾在委托单位任职,离职后未满两年的;(2) 持有委托单位股票、债券或在委托单位有其他经济利益的;(3) 与委托单位的负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人有近亲关系的(直系三代以内的);(4) 担任委托单位常年会计顾问或代为办理会计事项的;(5) 其他为保持独立性而应回避的事项。另外,事务所与委托单位存在除业务收费之外的其他经济利益关系时,也应实行回避。

4. 可能损害独立性的因素

可能损害独立性的因素包括经济利益、自我评价、关联关系和外界压力等。

(1) 会计师事务所和注册会计师应当考虑经济利益对独立性的损害,可能损害独立性的情形主要包括:

①与鉴证客户存在专业服务收费以外的直接经济利益或重大的间接经济利益;②收费主要来源于某一鉴证客

户；③过分担心失去某项业务；④与鉴证客户存在密切的经营关系；⑤对鉴证业务采取或有收费的方式；⑥可能与鉴证客户发生雇佣关系。

(2) 会计师事务所和注册会计师应当考虑自我评价对独立性的损害，可能损害独立性的情形主要包括：①鉴证小组成员曾是鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工；②为鉴证客户提供直接影响鉴证业务对象的其他服务；③为鉴证客户编制属于鉴证业务对象的数据或其他记录。

(3) 会计师事务所和注册会计师应当考虑关联关系对独立性的损害，可能损害独立性的情形主要包括：①与鉴证小组成员关系密切的家庭成员是鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工；②鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工是会计师事务所的前高级管理人员；③会计师事务所的高级管理人员或签字注册会计师与鉴证客户长期交往；④接受鉴证客户或其董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工的贵重礼品或超出社会礼仪的款待。

(4) 会计师事务所和注册会计师应当考虑外界压力对独立性的损害，可能损害独立性的情形主要包括：①在重大会计、审计等问题上与鉴证客户存在意见分歧而受到解聘威胁；②受到有关单位或个人不恰当的干预；③受到鉴证客户降低收费的压力而不恰当地缩小工作范围。

(5) 维护独立性的措施。当识别出损害独立性的因素时，会计师事务所和注册会计师应当采取必要的措施以消除影响或将其降至可接受水平。会计师事务所应当从整体上维护其独立性。在承办具体鉴证业务时，会计师事务所应当维护其独立性。当维护措施不足以消除损害独立性因素的影响或将其降至可接受水平时，会计师事务所应当拒绝承接业务或解除业务约定。

#### 5. 中国注册会计师职业道德准则

构成	总体要求	相关内容（重点记忆）
1. 独立、客观、公正的原则	一般原则	(1) 注册会计师应当恪守独立、客观、公正的原则。 (2) 注册会计师执行审计或其他鉴证业务，应当保持形式上和实质上的独立。 (3) 会计师事务所如与客户存在可能损害独立性的利害关系，不得承接其委托的审计或其他鉴证业务。 (4) 执行审计或其他鉴证业务的注册会计师如与客户存在可能损害独立性的利害关系，应当向所在会计师事务所声明，并实行回避。 (5) 注册会计师不得兼营或兼任与其执行的审计或其他鉴证业务不相容的其他业务或职务。 (6) 注册会计师执行业务时，应当实事求是，不为他人所左右，也不得因个人好恶影响分析、判断的客观性。 (7) 注册会计师执行业务时，应当正直、诚实，不偏不倚地对待有关利益各方
2. 专业胜任能力与技术规范	注册会计师要具有较强的业务能力和职业判断能力	(1) 注册会计师应当保持和提高专业胜任能力，遵守独立审计准则等职业规范，合理运用会计准则及国家其他相关技术规范。 (2) 会计师事务所和注册会计师不得承办不能胜任的业务。 (3) 注册会计师执行业务时，应当保持应有的职业谨慎。 (4) 注册会计师执行业务时，应当妥善规划，并对业务助理人员的工作进行指导、监督和检查。 (5) 注册会计师对有关业务形成结论或提出建议时，应当以充分、适当的证据为依据，不得以其职业身份对未审计或其他未鉴证事项发表意见。 (6) 注册会计师不得对未来事项的可实现程度做出保证。 (7) 注册会计师对审计过程中发现的违反会计准则及国家其他相关技术规范的事项，应当按照独立审计准则的要求进行适当处理
3. 对客户的要求	注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下，竭诚为客户服务	(1) 注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下，竭诚为客户服务。 (2) 注册会计师应当按照业务约定履行对客户的要求。 (3) 注册会计师应当对执行业务过程中知悉的商业秘密保密，并不得利用其为自己或他人谋取利益。 (4) 除有关法规允许的情形外，会计师事务所不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务

构成	总体要求	相关内容(重点记忆)
4. 对同行的责任	同业之间保持良好关系,共同维护和增进全行业的职业声誉	(1) 注册会计师应当与同行保持良好的工作关系,配合同行工作。 (2) 注册会计师不得抵毁同行,不得损害同行利益。 (3) 会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师。注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业。 (4) 会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务
5. 其他责任	注册会计师应当维护职业形象,在承接业务过程中不得发生有损职业形象的行为	(1) 注册会计师应当维护职业形象,不得发生有可能损害职业形象的行为。 (2) 注册会计师及其所在会计师事务所不得采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务。 (3) 注册会计师及其所在会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。 (4) 注册会计师及其所在会计师事务所不得以向他人支付佣金等不正当方式招揽业务,也不得向客户或通过客户获取服务费之外的任何利益。 (5) 会计师事务所、注册会计师不得允许他人以本所或本人的名义承办业务

## ★历年考题分析

[2002年简答题] X银行拟申请公开发行股票,委托ABC会计师事务所审计其1999年度、2000年度和2001年度会计报表,双方于2001年年底签订审计业务约定书。

假定ABC会计师事务所及其审计小组成员与X银行存在以下情况:

(1) ABC会计师事务所与X银行签订的审计业务约定书约定:审计费用为1 500 000元。X银行在ABC会计师事务所提交审计报告时支付50%的审计费用,剩余50%视股票能否上市决定是否支付;

(2) 2000年7月,ABC会计师事务所按照正常借款程序和条件,向X银行以抵押贷款方式借款10 000 000元,用于购置办公用房;

(3) ABC会计师事务所的合伙人A注册会计师目前担任X银行的独立董事;

(4) 审计小组负责人B注册会计师1998年曾担任X银行的审计部经理;

(5) 审计小组成员C注册会计师自2000年以来一直协助X银行编制会计报表;

(6) 审计小组成员D注册会计师的妻子自1998年起一直担任X银行的统计员。

要求:

请分别上述6种情况,判断ABC会计师事务所或相关注册会计师的独立性是否会受到损害,并简要说明理由。

## 【答案】

情况	独立性是否损害	理由	依据
(1)	会损害独立性	因为ABC会计师事务所的部分审计收费与X银行股票发行上市目标挂钩,已构成或有收费方式承办业务	职业道德规范指导意见
(2)	不会损害独立性	因为ABC会计师事务所按照正常程序和条件,以抵押贷款方式获得借款,与X银行之间不存在非正常的直接经济利益或间接重大经济利益	职业道德规范指导意见
(3)	会损害独立性	A注册会计师目前担任X银行的独立董事,参与其重大决策,包括决定是否接受审计报告和对会计师事务所的聘任,可能导致自己评价自己的工作、自己聘任自己的非独立性行为	职业道德规范指导意见第三十七条
(4)	会损害独立性	审计小组负责人B注册会计师在ABC会计师事务所审计的会计报表最早期间(1999年)前两年内担任X银行审计部经理	职业道德规范指导意见第十条。我国没有相关规定,以国际会计师联合会规定为准

情况	独立性是否损害	理由	依据
(5)	会损害独立性	审计小组成员 C 注册会计师协助 X 银行编制会计报表, 又参与 X 银行的审计, 将导致自己评价自己的工作	职业道德规范指导意见第十条
(6)	不会损害独立性	审计小组成员 D 注册会计师的妻子不是 X 银行的高级管理人员	职业道德规范指导意见第十一条

【2003 年简答题】ABC 会计师事务所首次接受委托, 承办 V 公司 2002 年度会计报表审计业务, 并于 2002 年年底与 V 公司签订审计业务约定书。假定存在以下情况:

(1) ABC 会计师事务所所以明显低于前任注册会计师的审计收费承接了业务, 并且, 通过与前任注册会计师和当地相同规模的其他会计师事务所进行比较, 向 V 公司保证, 在审计中能够遵循独立审计准则, 审计质量不会因为降低收费而受到影响。(2) 在签订审计业务约定书后, ABC 会计师事务所的 A 注册会计师受聘担任 V 公司独立董事。按照原定审计计划, A 注册会计师为该审计项目的外勤审计负责人。为保持独立性, ABC 会计师事务所在执行该审计业务前, 将 A 注册会计师调离审计小组。(3) ABC 会计师事务所聘用律师协助开展工作, 要求该律师书面承诺按照中国注册会计师职业道德规范的要求提供服务。(4) V 公司要求 ABC 会计师事务所在出具审计报告的同时, 提供正式的纳税鉴证意见。为此, 双方另行签订了业务约定书。(5) 前任注册会计师 V 公司 2001 年度会计报表出具了标准无保留意见审计报告, ABC 会计师事务所在审计过程中发现该会计报表存在重大错报, 因认为事实已经非常清楚, 所以决定不再提请 V 公司与前任注册会计师联系。(6) V 公司在某国设有分支机构, 该国允许会计师事务所通过广告承揽业务, 因此, ABC 会计师事务所委托该分支机构在该国媒体进行广告宣传, 以招揽该国在中国设立的企业的审计业务。相关广告费已由 ABC 会计师事务所支付。

要求:

请分别上述 6 种情况, 判断 ABC 会计师事务所是否违反中国注册会计师职业道德规范的要求, 并简要说明理由。

【答案】(1) 违反中国注册会计师职业道德规范的要求。与同行进行比较, 有贬低同行抬高自己的可能性。(2) 违反中国注册会计师职业道德规范的要求。担任 V 公司独立董事违反了“会计师事务所的高级管理人员或员工不得担任鉴证客户的董事(包括独立董事)、经理及其他关键管理职务”的规定。(3) 不违反中国注册会计师职业道德规范的要求。会计师事务所应要求律师就遵守注册会计师职业道德规范提供书面承诺, 但注册会计师应对其工作结果负责。(4) 不违反中国注册会计师职业道德规范的要求。V 公司提供正式纳税鉴证意见是审计服务的延伸, 两者并非不相容业务, 并不冲突。当前我国不允许会计师事务所为同一家上市公司提供资产评估和审计服务, 提供其他服务尚未受到限制。(5) 违反中国注册会计师职业道德规范的要求。后任注册会计师应提请审计客户告知前任注册会计师, 并要求审计客户安排三方会谈, 以便采取措施进行妥善处理。(6) 违反中国注册会计师职业道德规范的要求。会计师事务所不得对其能力做广告, 即使是在允许做广告的国家也属于违反中国注册会计师职业道德规范。

(二) 中国注册会计师职业规范指导意见

《指导意见》分为两个层次, 一是基本原则, 二是具体要求。基本原则包括注册会计师履行社会责任, 恪守独立、客观、公正的原则, 保持应有的职业谨慎, 保持和提高专业胜任能力, 遵守独立审计准则等职业规范, 履行对客户以及对同行的责任等。具体要求包括独立性, 专业胜任能力, 保密, 收费与佣金, 与执行鉴证业务不相容的工作, 接任前任注册会计师的审计业务, 以及广告、业务招揽和宣传等。

《指导意见》主要内容有:

### 1. 独立性

独立性是注册会计师执行鉴证业务的灵魂。独立性的含义应为: “独立性, 是指实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立, 是指注册会计师在发表意见时其专业判断不受影响, 公正执业, 保持客观和专业怀疑; 形式上的独立, 是指会计师事务所或鉴证小组避免出现这样重大的情形, 使得拥有充分相关信息的理性第三方推断其公正性、客观性或专业怀疑受到损害。”

针对注册会计师独立性存在的问题, 《指导意见》要求, 注册会计师执行鉴证业务时应当保持实质上和形式上的独立, 不得因任何利害关系影响其客观、公正的立场。可能损害独立性的因素包括经济利益、自我评价、关联关系和外界压力等。

## 2. 专业胜任能力

“专业胜任能力”既要求注册会计师具有专业知识、技能和经验，又要求其经济、有效地完成客户委托的业务。《指导意见》要求，注册会计师应当通过教育、培训和执业实践保持和提高专业胜任能力；不得宣称自己具有本不具备的专业知识、技能和经验；不得提供不能胜任的专业服务。

内 容	要 求
注册会计师应当通过教育、培训和执业实践保持和提高专业胜任能力。作为注册会计师，应当具有专业知识、技能或经验，能够胜任承接的工作	“专业胜任能力”既要求注册会计师具有专业知识、技能和经验，又要求其经济、有效地完成客户委托的业务
注册会计师不得宣称自己具有本不具备的专业知识、技能或经验	如果注册会计师缺乏足够的知识、技能和经验，但却宣称自己具有提供专业服务的知识、技能和经验，就构成了一种欺诈，对注册会计师行业的形象极为不利
注册会计师不得提供不能胜任的专业服务	如果注册会计师不具备完成某项专业服务的专业知识、技能或经验，但却承接了这样的业务，其后果往往导致服务质量无法满足客户的需要或维护社会公众的利益
在提供专业服务时，注册会计师可以在特定领域利用专家协助其工作	注册会计师不得提供不能胜任的专业服务。注册会计师并非所有领域的专家，可能并不具备完成特定局部业务的专业知识、技能或经验
在利用专家工作时，注册会计师应当对专家遵守职业道德的情况进行监督和指导	注册会计师在利用专家工作时，不仅自己遵守职业道德，也应当提请并督导专家遵守职业道德，确保执业质量

## 3. 保密

注册会计师在签订业务约定书时，应当书面承诺对在执行业务过程中获知的客户信息保密。这里所说的客户信息，通常是指商业秘密。一旦商业秘密被泄露或被利用，往往给客户造成损失。《指导意见》要求，注册会计师应当对执业过程中获知的客户信息保密，这一责任不因业务约定的终止而终止。

保密例外原则。在以下情况下，注册会计师可以披露客户的有关信息：（1）取得客户的授权；（2）根据法规要求，为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为；（3）接受同业复核以及注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查。

## 4. 收费与佣金

会计师事务所的收费应当公平地反映为客户提供的专业服务的价值。《指导意见》要求，如果收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价，会计师事务所应当确保在提供专业服务时，工作质量不会受到损害，并保持应有的职业谨慎，遵守执业准则和质量控制程序；同时，除法规允许外，会计师事务所也不得以或有收费方式提供鉴证业务，收费与否或多少不得以鉴证工作结果或实现特定目的为条件；会计师事务所和注册会计师不得为招揽客户而向推荐方支付佣金，也不得因向第三方推荐客户而收取佣金。

## 5. 与执行鉴证业务不相容的工作

如果注册会计师正在或将要提供的服务，与其提供鉴证服务所需要的独立性发生冲突，就产生了不相容的工作。《指导意见》要求，注册会计师不得从事有损于或可能有损于其独立性、客观性、公正性或职业声誉的业务、职业或活动。会计师事务所不得为上市公司同时提供编制会计报表和审计服务；同时，会计师事务所的高级管理人员或员工不得担任鉴证客户的董事（包括独立董事）、经理以及其他关键管理职务。

## 6. 接任前任注册会计师的审计业务

（1）前任注册会计师，是指对最近期间会计报表出具了审计报告或接受委托但尚未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的会计师事务所。（2）后任注册会计师，是指正在考虑接受委托或已接受委托，接替前任注册会计师执行会计报表审计业务的会计师事务所。如果会计师事务所接受委托对已审计会计报表进行重新审计，接受委托的会计师事务所应视为后任注册会计师，之前对已审计会计报表发表审计意见的会计师事务所应视为前任注册会计师。（3）沟通的原则。后任注册会计师与前任注册会计师进行沟通应当取得被审计单位管理当局的同意；沟通的主动权在后任注册会计师。（4）沟通的方式。沟通可以采用口头和书面等方式进行。前后任注册会计师应当将重要事项的沟通情况记录于审计工作底稿，并对彼此获得的信息履行保密义务。

前后任注册会计师的关系，仅限于审计业务，因为审计业务提供的保证程度较高，且是一项连续业务；而其他鉴证业务，如盈利预测审核、会计报表审阅等业务提供的保证程度较低，且是非连续业务，不包括在内。

《指导意见》要求：后任注册会计师在接任前任注册会计师的审计业务时，不得蓄意侵害前任注册会计师的合法权益；在接受审计业务委托前，后任注册会计师应当向前任注册会计师询问审计客户变更会计师事务所的原因，并关注前任注册会计师与审计客户之间在重大会计、审计等问题上可能存在的意见分歧。如果后任注册会计师发现前任注册会计师所审计的对象存在重大错报，应当提请审计客户告知前任注册会计师，并要求审计客户安排三方会谈，以便采取措施进行妥善处理。

#### 7. 广告、业务招揽和宣传

这里所说的广告，是指为招揽业务，会计师事务所将其服务和技能等方面的信息向社会公众进行传播；业务招揽，是指会计师事务所和注册会计师与非客户接触以争取业务；宣传，是指会计师事务所和注册会计师向社会公众告知有关事实，其目的不是抬高自己。根据《中华人民共和国注册会计师法》和《中国注册会计师职业道德基本准则》，我国会计师事务所和注册会计师不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。会计师事务所和注册会计师不宜刊登广告，主要原因在于：（1）注册会计师的服务质量及能力无法由广告内容加以评估；（2）广告可能损害专业服务的精神；（3）广告可能导致同行之间的不正当竞争。

《指导意见》要求，注册会计师应当维护职业形象，在向社会公众传递信息时，应当客观、真实、得体；会计师事务所不得利用新闻媒体对其能力进行广告宣传，但刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更、招聘员工等信息以及注册会计师协会为会员所作的统一宣传不受此限；会计师事务所和注册会计师不得采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式招揽业务等。

#### ★历年考题分析

[2002年单选题] A注册会计师担任某项审计业务的外勤负责人，如在执业过程中发现自己无法胜任，应要求其所在的会计师事务所（ ）。

- A. 聘请相关专家
- B. 改派其他注册会计师
- C. 终止该项业务约定
- D. 出具拒绝表示意见（无法表示意见）的审计报告

【答案】B 【解析】运用“逐项排除法”。根据题意，所谓“不能胜任”，是指其不能胜任“外勤负责人”的重任，A项无法加以解决；C项应在B项无法实施时使用；D项是毫无意义的。本题目的在于考核对注册会计师的专业胜任能力要求。《职业道德基本准则》禁止注册会计师从事本人不能胜任的业务，所以如果A在执业中发现自己不能胜任，应要求其所在事务所改派其他注册会计师，故答案为B。

[2004年多选题] A会计师事务所在承接2003年度会计报表审计业务时遇到以下问题，请根据独立审计准则和职业道德规范的相关规定，代为做出正确的专业判断。

(1) A会计师事务所洽谈的以下审计业务中，必须在接受业务委托前与B会计师事务所进行沟通的有（ ）。

- A. 甲公司拟聘请A会计师事务所审计其2003年度会计报表。B会计师事务所审计了甲公司2003年半年度会计报表，出具了标准无保留意见的审计报告
- B. 乙公司拟聘请A会计师事务所重新审计其2003年度会计报表。此前，B会计师事务所审计了乙公司2003年度会计报表，出具了标准无保留意见的审计报告
- C. 丙公司拟聘请A会计师事务所审计其2003年度会计报表，此前曾有意委托B会计师事务所审计，但B会计师事务所在初步了解情况后未接受委托。C会计师事务所审计了丙公司2002年度会计报表，出具了保留意见的审计报告
- D. 丁公司拟聘请A会计师事务所审计其2003年度会计报表。丁公司于2003年初设立，B会计师事务所承办了其设立验资业务

【答案】AB 【解析】在选项A中，B会计师事务所审计了甲公司2003年半年度的会计报表，B事务所应作为A会计师事务所的前任；选项B是前任注册会计师所指的情况；选项C中，B会计师事务所对2003年的年报未接受委托，也未审计2002年的年报，不属于“前任”范畴；在选项D中，B会计师事务所承办了丁公司的验资业务，不属于前任注册会计师定义范畴。

(2) 戊公司拟聘请A会计师事务所审计其2003年度会计报表。B会计师事务所审计了戊公司2002年度会计报表，出具了保留意见的审计报告。以下涉及与B会计师事务所沟通相关的事项中，正确的有（ ）。

- A. 在与B会计师事务所沟通前，应事先征得戊公司管理当局的书面同意
- B. 如果戊公司不允许与B会计师事务所沟通，应询问其原因，并考虑是否接受委托

C. 如果戊公司允许与 B 会计师事务所沟通, 应提请 B 会计师事务所提供与 2003 年度会计报表审计有关的重要审计工作底稿

D. 如果 B 会计师事务所未予答复, 应考虑是否接受委托

**【答案】** ABD **【解析】** 选项 A 中, 后任注册会计师与前任 B 会计师事务所沟通前, 应征得被审计单位戊公司管理当局的同意是正确选项。选项 B 中, 如果戊公司不允许与前任即 B 会计师事务所沟通, 后任 A 会计师事务所要询问其原因并考虑是否能接受委托。在选项 C 中, 如果被审计单位管理当局戊公司允许后任 A 会计师事务所与前任 B 会计师事务所进行沟通, 要求查阅与 2003 年度会计报表审计有关的重要审计工作底稿, 前任 B 会计师事务所应当向后任 A 会计师事务所获取确认函, 就工作底稿的使用目的、范围和责任等与后任注册会计师达成一致后才可提供有关审计工作底稿。在选项 D 中, 即使戊公司管理当局允许与 B 所进行沟通, 如果 B 所未予答复, 或者答复是有限的, 后任注册会计师应当考虑是否接受委托。综上所述, 以上四个选项中, 除选项 C 中前任应向后任取得确认函外, 其余三个选项均为正确选项。

**【2004 年简答题】** ABC 会计师事务所接受委托, 承办 V 商业银行 2003 年度会计报表审计业务, 并于 2003 年底与 V 商业银行签订了审计业务约定书。ABC 会计师事务所指派 A 和 B 注册会计师为该审计项目负责人。假定存在以下情况:

(1) V 商业银行以 2003 年度经营亏损为由, 要求 ABC 会计师事务所降低一定数额的审计收费, 但允诺给予其正在申请的购买办公楼的按揭贷款利率相应优惠。ABC 会计师事务所同意了 V 商业银行的要求, 并为之签订了补充协议。(2) A 注册会计师持有 V 商业银行的股票 100 股, 市值约 600 元。由于数额较小, A 注册会计师未将该股票售出, 也未予回避。(3) B 注册会计师的妹妹在 V 商业银行财务部从事会计核算工作, 但非财务部负责人。B 注册会计师未予回避。(4) 由于计算机专家李先生曾在 V 商业银行信息部工作, 且参与了其现行计算机信息系统的设计, ABC 会计师事务所特聘请李先生协助测试 V 商业银行的计算机信息系统。(5) ABC 会计师事务所与 V 商业银行信贷评审部进行业务合作: 由信贷评审部介绍需要审计的贷款客户, ABC 会计师事务所负责审计工作, 最后由信贷评审部复核审计质量。鉴于双方各自承担的工作, 相关审计收费由双方各按 50% 的比例分配。(6) ABC 会计师事务所将其简介委托 V 商业银行信贷部向申请贷款的客户赠送, 该简介内容真实、客观。

**要求:**

(1) 针对第 (1)、(4)、(5) 和 (6) 种情况, 判断 ABC 会计师事务所是否违反中国注册会计师职业道德规范的相关规定, 并简要说明理由。

(2) 针对第 (2) 和 (3) 种情况, 分别判断 A、B 注册会计师是否违反中国注册会计师职业道德规范的相关规定, 并简要说明理由。

**【答案】** (1) (1) 违反职业道德规范的独立性。因为 ABC 会计师事务所正在审计 V 商业银行 2003 年度的会计报表, ABC 会计师事务所以答应降低审计收费为条件来换取其正要申请的购买办公楼的按揭贷款利率的优惠, 从而达到双方“互惠互利”目的, ABC 会计师事务所与 V 商业银行之间存在审计收费以外的其他经济利益, 损害审计独立性。(4) 违反职业道德规范的独立性。因为 ABC 会计师事务所正在审计 V 商业银行 2003 年度的会计报表, 同时 ABC 会计师事务所聘请曾参与 V 商业银行计算机信息系统设计的李先生协助该事务所测试计算机信息系统。此种行为相当于注册会计师向审计客户提供了 IT 系统服务, 产生自我评价威胁, 损害审计独立性。(5) 违反职业道德规范的独立性。因为 ABC 会计师事务所得到的审计客户是 V 商业银行信贷评审部介绍的, ABC 会计师事务所将所得审计收费与该银行信贷评审部分, 该利益分成相当于支付了商业银行评审部佣金或回扣, ABC 会计师事务所与 V 商业银行存在除审计收费外的其他经济利益, 损害审计独立性。(6) 属于违反职业道德规范的不恰当对外宣传。因为 ABC 会计师事务所将其简介委托 V 商业银行信贷部向申请贷款的客户赠送, 申请贷款的客户不是 ABC 会计师事务所的客户, 会计师事务所不得未经邀请就向非客户发放简介等宣传资料, ABC 会计师事务所进行了不恰当的宣传。

(2) (2) A 注册会计师违反职业道德规范的独立性。因为 A 注册会计师持有 V 商业银行的股票, A 注册会计师与 V 商业银行存在直接经济利益, 损害审计独立性。(3) B 注册会计师违反职业道德规范的独立性。因为 B 注册会计师是审计项目负责人之一, 其妹妹属于关系密切的家庭成员, 并且所从事会计核算工作能够对年报审计业务产生直接重大影响, 而 B 注册会计师未予回避, 损害审计独立性。

## § 4 职业后续教育

### 一、职业后续教育准则

#### (一) 目标

职业后续教育的目的在于提高专业胜任能力与执业水平。职业后续教育应贯穿于注册会计师整个执业生涯。

财政部于1997年1月1日批准实施了《中国注册会计师职业后续教育基本准则》，其内容包括总则、一般原则、内容与形式、组织与实施、检查与考核和附则等。

#### (二) 内容

(1) 会计准则及国家其他有关财务会计法规；(2) 独立审计准则及其他职业规范；(3) 与执业相关的其他法规；(4) 执业所需的其他知识与技能。

#### (三) 形式

(1) 参加各种培训活动；(2) 参加大专院校的专业课程进修；(3) 参加相关专题研讨会；(4) 参加各会计师事务所自行组织的专业研讨与培训；(5) 公开出版专业著作或发表专业论文；(6) 承担专业课题研究，并取得研究成果；(7) 个人专业学习与实务研究；(8) 其他形式。

#### (四) 组织与实施

注册会计师职业后续教育由中国注册会计师协会及其地方组织负责组织与实施。

#### (五) 检查与考核

职业后续教育检查与考核的标准按注册会计师接受学习时间即学时数计算，其要求由中国注册会计师协会确定。

我国规定，执业会员接受职业后续教育的时间三年累计不得少于180学时，其中每年接受职业后续教育的时间不得少于40学时；接受脱产教育的时间三年累计不得少于120学时，其中每年接受脱产职业后续教育的时间不得少于20学时。

注册会计师未能提供职业后续教育有效记录或无故未达到职业后续教育要求的，考核时不予通过。

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

- 下列准则中对注册会计师审计工作质量做出最为权威规定的是( )。  
A. 独立审计准则    B. 审计质量控制准则    C. 职业道德准则    D. 后续教育准则
- 按照国际会计师联合会的职业道德规范，出现以下( )情况时，鉴证业务的独立性将会受到“自我复核威胁”。  
A. 鉴证人员现在是或最近是鉴证客户的董事或经理  
B. 鉴证人员的直系亲属或近缘亲属是鉴证客户的员工  
C. 在诉讼中作为鉴证客户的辩护人    D. 从鉴证客户处接受礼品或招待
- 违反国际会计师联合会职业道德规范的要求的是( )。  
A. 职业会计师不能在业务约定中将获得某种具体服务成果作为收费前提或按服务成果的大小收费  
B. 在任何情况下，执行公共业务的职业会计师都不允许做广告  
C. 如果执行公共业务的职业会计师在被审计会计期间或曾在接受业务委托前的一段时间内作为某公司董事会成员，将损害其执行公共业务的独立性，因而不能执行该公共业务  
D. 在执行公共业务的职业会计师和客户之间存在诉讼的情况下，职业会计师仍然可以承接该客户的审计业务
- 按照《独立审计基本准则》中外勤准则的要求，注册会计师一般应当( )。  
A. 研究和评价被审计单位的内部控制，据以确定实质性测试的性质、时间和范围  
B. 在符合性测试和实质性测试中采用抽样审计方法  
C. 运用检查、监盘、观察、查询及函证、计算、分析性复核方法，以获取充分、适当的审计证据  
D. 配备相应的业务助理人员和聘请专家协助工作，但应对其工作结果负责
- 下列( )不属于独立审计基本准则中外勤准则的要求。  
A. 可以运用检查程序获取充分、适当的审计证据  
B. 将审计过程中需要加以判断的重要事项记录于审计工作底稿  
C. 保守审计过程中知悉的被审计单位有关商业秘密  
D. 对被审计单位的期初余额等重要事项予以必要的关注
- 下列各项中，( )是全面质量控制准则的“业务承接”要求中应当考虑的内容。

- A. 事务所的独立性      B. 审计收费的高低      C. 说明助理人员的工作责任      D. 监督审计过程

7. 注册会计师李某在承办客户的审计业务时，如果单独存在下列各种情况，为保持独立性而最应当回避的情形是（ ）。

- A. 李某的母亲担任客户保洁员      B. 李某的丈夫担任客户统计分析员  
C. 李某的姐夫是客户材料采购员      D. 李某的姑妈担任客户的财务经理

8. 某会计师事务所与客户签订审计业务约定书中规定：如审计后出具无保留意见审计报告，收费10万元；如出具保留意见审计报告，收付5万元；如出具否定意见审计报告，收费3万元；如出具拒绝表示意见审计报告，则不收取任何审计费用。下列观点中不正确的是（ ）。

- A. 该种做法严重削弱了注册会计师的独立性  
B. 该种做法是按照服务成果的大小决定收费标准的高低，违背了职业道德规定  
C. 这种做法属于或有收费，违背了职业道德规定  
D. 这种做法必定会导致不恰当的审计意见

9. 在以下有关注册会计师职业道德的说法中，正确的是（ ）。

- A. 如果后任事务所的收费明显低于前任事务所，则可认为后任事务所以降低收费的方式招揽业务，从而违反职业道德  
B. 会计师事务所的高级管理人员不得担任鉴证客户的独立董事  
C. 会计师事务所的高级管理人员可以担任鉴证客户的独立董事，但不得担任鉴证客户的经理或其他关键管理职务  
D. 注册会计师起码应当口头承诺对执业过程知悉的被审计单位的商业秘密保密，且不得利用这些商业机密为自己或他人谋取利益

10. 下列情况中可能致使注册会计师在审计报告中提及专家的工作的是（ ）。

- A. 专家工作结果未能形成充分、适当的审计证据  
B. 专家得出的结论与其他审计证据不一致  
C. 专家的独立性存在问题  
D. 专家工作结果导致注册会计师出具带说明段的审计报告

11. 下列不属于我国注册会计师职业后续教育的形式的是（ ）。

- A. 参加注册会计师协会组织的专题研讨会      B. 公开发表专业论文  
C. 参加注册会计师协会组织的培训活动      D. 参加事务所内部业务会议

## 二、多项选择题

1. 制定注册会计师执业规范指南的依据有（ ）。

- A. 《中华人民共和国注册会计师法》      B. 《独立审计基本准则》  
C. 《企业会计准则》      D. 《独立审计具体准则》与《独立审计实务公告》

2. 下列情况下，注册会计师应当将被审计单位的有关资料对外提供或披露的有（ ）。

- A. 后任注册会计师要求提供审计工作底稿      B. 会计准则要求披露有关信息  
C. 注册会计师协会检查工作      D. 律师来了解与被审计单位有关的资料

3. 会计师事务所制定全面质量控制政策和程序时，应当综合考虑下列哪些因素（ ）。

- A. 会计师事务所的业务范围      B. 成本与效益原则      C. 人员素质及构成  
D. 组织形式及业务部门的设置      E. 设置分支机构的情况

4. 根据中国注册会计师独立审计准则的规定，注册会计师在审计过程，可以根据具体情况进行专业判断或灵活选择的有（ ）。

- A. 是否在审计报告中反映期后事项、或有损失和持续经营能力  
B. 是否采用分析性复核方法收集与账户余额、交易相关的认定的证据  
C. 是否进行符合性测试，是否在实质性测试中采用抽样的方法  
D. 是否在出具的管理建议书中反映严重影响会计报表的内部控制重大缺陷

5. 在执行审计业务时，CPA为保持独立性而应回避的有（ ）。

- A. 曾在委托单位任职，离任已两年，未满三年      B. 持有被审计单位债券  
C. 接受委托，为被审计单位设计内部控制制度      D. 与被审计单位一独立董事有近亲关系

6. 根据我国质量控制基本准则，下列各项中既属于全面质量控制要求，又属于审计项目质量控制要求的有（ ）。

- A. 咨询                      B. 指导和监督                      C. 业务承接                      D. 复核

7. 对审计工作人员有指导、监督和复核责任的各级督导人员包括（ ）。

- A. 会计师事务所法人或业务部门负责人                      B. 较高技能的人员  
C. 对审计项目负直接责任的注册会计师                      D. 负有督导责任的其他人员

8. 中国注册会计师协会在有关职业道德规范的指导意见中要求（ ）。

- A. 会计师事务所不得在为上市公司提供审计服务的同时代编会计报表  
B. 会计师事务所在为客户提供了管理咨询服务后，还可接受审计委托  
C. 会计师事务所的员工不得兼任鉴证客户的董事、经理及其他关键管理职务  
D. 会计师事务所对同一家上市公司提供的资产评估和审计业务必须由不同的人员来执行

9. 按照职业道德的要求，注册会计师对被审计单位负有保守商业秘密的责任。但是这不能成为（ ）的理由。

- A. 拒绝有关法律、侦察部门的调查                      B. 拒绝主管财政机构对其进行调查  
C. 拒绝注册会计师协会对其进行调查                      D. 拒绝按照专业标准的要求揭示有关信息

10. 注册会计师在对红日公司进行审计时，发现一事项，该事项影响被审计单位持续经营能力，但是同时有涉及红日公司的商业机密，则注册会计师最适当的做法是（ ）。

- A. 虽然是商业机密，但既然影响了持续经营能力，就应对外披露  
B. 提请被审计单位对外披露，若被审计单位接受建议，则在审计报告中作适当反映  
C. 虽然影响了持续经营能力，但既然属于属于机密，就不应对外披露  
D. 提请被审计单位对外披露，若被审计单位拒绝建议，则以不符合会计准则为由发表非无保留意见的审计报告。

### 三、判断题

1. 注册会计师只要在审计过程中保持了公正无偏的态度，在履行专业判断和发表审计意见时不依赖和屈从于外界的压力和影响，没有主观偏袒任何一方当事人，即可被认为恰当地遵守了独立性原则。（ ）

2. 注册会计师应对其出具的审计报告的真实性、合法性负责。（ ）

3. 后任注册会计师，是指正在考虑接受委托或已接受委托，接替前任注册会计师执行会计报表审计业务的注册会计师。（ ）

4. 后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿，前任注册会计师可以根据需要和可能将沟通的情况记录于审计工作底稿。（ ）

5. 根据保密原则，事务所的全面质量控制政策和相应程序不应告知所有执业人员，只要项目负责人、注册会计师、部门经理和主任会计师知道就可以了。（ ）

6. 注册会计师应当将其编制的审计计划及其实施过程、结果和其他需要加以判断的重要事项记录于审计工作底稿，但这一要求并不适用于所聘用的业务助理人员。（ ）

7. 在特殊目的审计中注册会计师可以不遵循独立审计准则。（ ）

8. 允许做广告的国家执行公共业务的职业会计师，可以在不允许做广告的国家通过在出版或散发的报纸或杂志上做广告。（ ）

9. CPA 可以出具无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见四种意见类型的审计报告。在表示保留意见、否定意见或无法表示意见时，必须明确说明理由，并指出其对会计报表反映的影响程度。（ ）

10. 我国规定，注册会计师接受职业后续教育的时间只要满足三年内不少于 180 学时，其中脱产接受后续教育的时间三年内不少于 120 学时即可。（ ）

### 四、简答题

1. 我国独立审计准则分为哪些层次？指出各层次的主要内容、各层次之间的相互关系，以及各层次的法律性质。

2. 注册会计师执行业务应予回避的事项有哪些？

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】A                      【解析】独立审计准则的含义中明确指出，独立审计准则是衡量审计工作质量的权威

性判断标准。

2. 【答案】A 【解析】A项：自我复核威胁；B项：亲密关系威胁；C项：倡导威胁；D项：亲密关系威胁。

3. 【答案】D 【解析】执行公共业务的职业会计师和客户之间的诉讼或已确定的诉讼威胁以及采取法律诉讼的公开意愿，可能影响独立性，一般不应再从事该项审计业务。A项和C项均是遵守了IFAC职业道德规范。B项：并非在任何情况下都不允许做广告，可否做广告应由会员团体根据各国法律、社会和经济条件决定。

4. 【答案】B 【解析】注意区分基本准则中“应当”、“一般应当”、“可以”等用词。这三个词在强制性和执行力上是不同的（逐渐递减）。A属于“应当”要求；B属于“一般应当”性质的要求。C、D均属于“可以”的要求。

5. 【答案】C 【解析】A、B、D均属于外勤准则的要求。

6. 【答案】A 【解析】B项：审计收费不属于质量控制的内容；C项：说明助理人员的工作责任是项目质量控制准则中“指导”的内容；D项：监督审计过程属于项目质量控制中“监督”的内容。

7. 【答案】D 【解析】判断对独立性的影响时，既要重视关系的形式，又要重视与关系相关的工作性质。即：要考虑与相关人员的关系，更重要的是应考虑相关工作内容与审计对象的关系。从人员关系上看，A、B属于近亲关系，但与此相关的工作内容难以对审计对象产生重大、直接影响；情况D中的职务可以对审计对象产生重大、直接影响。

8. 【答案】D 【解析】运用“逐项排除法”，A、B、C均正确。

9. 【答案】B 【解析】A项：按职业道德规范指导意见，在降低收费的情况下，只要后任事务所没有降低审计质量，就不属于违反职业道德的范围；B项：是职业道德规范指导意见的明文规定；C项与B项矛盾，是错误的；D项：仅口头承诺，达不到有关保密的基本要求，保密的承诺必须是书面的。

10. 【答案】D 【解析】《独立审计具体准则第12号——利用专家的工作》第19条规定：如果专家工作结果致使注册会计师出具带说明段的审计报告，注册会计师可考虑在说明段中提及专家的工作，包括专家的身份和专家的参与程度等。

11. 【答案】D 【解析】根据职业后续教育准则，我国注册会计师职业后续教育的形式有：参加各种培训活动；参加大专院校的专业课程进修；参加相关专题研讨会；参加各会计师事务所自行组织的专业研讨与培训；公开出版专业著作或发表专业论文；承担专业课题研究，并取得研究成果；个人专业学习与实务研究；其他形式。D项：参加事务所内部业务会议不属于此范围。

## 二、多项选择题

1. 【答案】ABD 【解析】A项容易被忽略，《中华人民共和国注册会计师法》是注册会计师行业的根本大法，也是《独立审计基本准则》制定的基本依据，因此，也应是执业规范指南的依据。C项是会计准则，注册会计师应精通会计准则，但是它并不构成执业规范指南内容。

2. 【答案】BC 【解析】A、D都应在征得被审计单位同意之后才可以进行。

3. 【答案】ABCDE 【解析】见教材中“会计师事务所的全面质量控制”部分的内容。

4. 【答案】ABC 【解析】出具管理建议书的目的反映严重影响会计报表的内部控制重大缺陷，因此，D项本身无意义。

5. 【答案】BD 【解析】争论比较多的是C项，注册会计师为被审计单位设计内控，并不是代为编制会计报告。另外，注册会计师进行内控设计，比较了解被审计单位内部控制的情况（包括薄弱环节）。注册会计师在评价的过程中，只需要了解的是内控是否得到一贯执行，而减少对内控设计了解的工作量；在符合性测试中，内控合理性测试可以相应减少，注册会计师只要关注控制措施执行是否有效。因此，可以提高注册会计师的工作效率，降低风险水平。所以CPA不用回避。

6. 【答案】BD 【解析】注意会计师事务所的全面质量控制与审计项目的质量控制交叉的内容。

7. 【答案】BCD 【解析】指导、监督和复核属于审计项目质量控制的内容。相应的督导人员首先应当包括负有直接责任的注册会计师，其次包括辅助人员或较高技能的人员及其他人员，并未明确包括事务所的法人代表或业务部门经理等。

8. 【答案】AC 【解析】B项并不是指导意见的内容。法规和指导意见没有对此做出明确禁止和鼓励的要求。由于这种情况可能会影响审计独立性，注册会计师应谨慎对待。D项不是指导意见的规定，其本身的说法是错误的，即使事务所派去执行审计业务的人员与执行评估业务的人员不是同一个人，会计师事务所也不能为同一家上市公司提供评估业务和审计业务。

9. 【答案】 ABCD 【解析】 见教材职业道德准则中“对客户的责任”中的“保密”要求。

10. 【答案】 BD 【解析】 A项：以影响持续经营为由对外披露并不能减轻泄密的责任。B项：若F公司同意对外披露，则注册会计师的披露将不会构成泄密。此时，注册会计师应根据F公司是否采取了适当措施以及这些措施是否足以消除注册会计师的疑虑等情况，决定在审计报告中如何反映。C项：保密的原则也不能成为注册会计师拒绝对外披露应予披露的信息的理由。D项：F公司有责任在会计报表的附注中将严重影响其持续经营能力的情况予以披露，因此，F公司若拒绝有关披露的建议，则其会计报表将不符合会计准则要求，注册会计师应当发表非无保留意见的审计报告。

### 三、判断题

1. 【答案】 × 【解析】 独立性原则包括两层含义：形式上的独立和实质上的独立。注册会计师应同时保证实质性上的独立和形式上独立，二者缺一不可。

2. 【答案】 × 【解析】 注册会计师仅对其所发表的意见负责。审计报告的真实性是指审计报告应如实反映注册会计师的审计范围、审计依据、已实施的审计程序和应发表的审计意见。审计报告的合法性是指审计报告的编制和出具必须符合《中华人民共和国注册会计师法》和独立审计准则的规定。

3. 【答案】 × 【解析】 后任注册会计师，是指正在考虑接受委托或已接受委托，接替前任注册会计师执行会计报表审计业务的会计师事务所，而非注册会计师。这里说的是注册会计师其实指的是会计师事务所，因为注册会计师不能以个人名义承接业务，只能以会计师事务所的名义承担。

4. 【答案】 × 【解析】 前后任注册会计师均应当将沟通的情况记录于审计工作底稿。

5. 【答案】 × 【解析】 事务所应当将全面质量控制政策和相应程序告知所有执业人员，保证准确的理解和掌握。

6. 【答案】 × 【解析】 凡是属于审计计划及其实施过程、结果和其他需要加以判断的重要事项，无论其形成者是谁，均应记录于审计工作底稿。

7. 【答案】 × 【解析】 在特殊目的业务审计中，注册会计师也必须遵循独立审计准则。特殊目的审计的具体规范是独立审计实务公告。

8. 【答案】 × 【解析】 允许做广告的国家执行公共业务的职业会计师，不得寻求在不允许做广告的国家通过在出版或散发的报纸或杂志上做广告而获得优势。

9. 【答案】 × 【解析】 “在可能的情况下”，指出其对会计报表反映的影响程度，而不是一定要指出。特别是审计范围受到限制的情况下，注册会计师没有证据去判明事项的性质及重要性程度，就不能明确指出对会计报表反映的影响程度。但是这并不妨碍其发表保留意见、乃至无法表示意见。

10. 【答案】 × 【解析】 接受脱产后续教育的时间要求，还应满足每年接受后续教育的时间不得少于40学时，而每年接受脱产职业后续教育的时间不得少于20学时的要求。

### 四、简答题

1. 【答案】 我国独立审计准则分为三个层次：独立审计基本准则，独立审计具体准则与实务公告和执业规范指南。

独立审计基本准则是独立审计准则的总纲，是对注册会计师资格条件、执业行为的基本规范；独立审计具体准则与实务公告分别是对注册会计师执行一般目的审计、出具相应的审计报告和执行特殊目的审计、出具相应报告的具体规范；执业规范指南是对独立审计基本准则、具体准则与实务公告的解释、补充和说明，是注册会计师执行各项审计业务的可操作性的指导性意见。

独立审计基本准则是制定独立审计具体准则与实务公告，以及执业规范指南的依据，独立审计具体准则与实务公告又是制定执业规范指南的依据。

独立审计基本准则、独立审计具体准则与实务公告属于法定要求，注册会计师执行审计业务，必须遵照执行；执业规范指南不具有强制性，它是注册会计师执业过程中的一种参照。

2. 【答案】 (1) 曾在委托单位任职，离职后未满两年；

(2) 持有委托单位股票、债券或在委托单位有其他经济利益的；

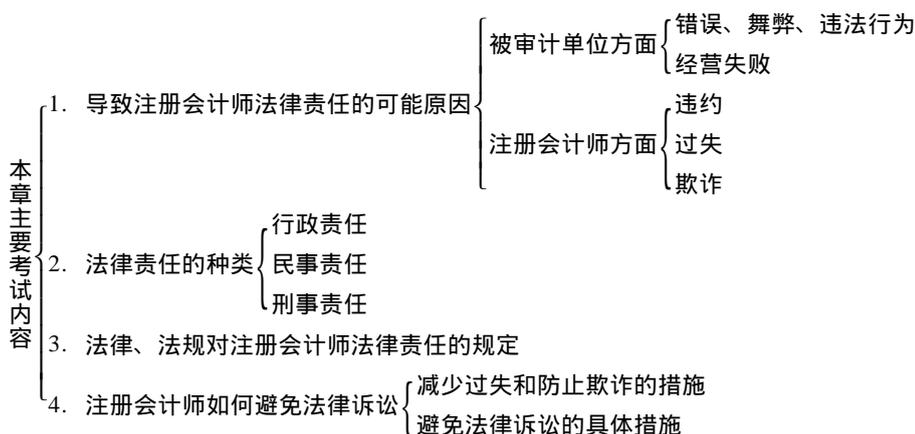
(3) 与委托单位的负责人和主管人员、董事或委托事项的当事人有近亲关系的；

(4) 担任委托单位常年会计顾问或代为办理会计事项的；

(5) 其他为保持独立性而应回避的事项，如果会计师事务所与委托单位存在除业务收费之外的其他经济利益关系，也应实行回避原则。

# 第四章 注册会计师的法律责任

## 内容框架



## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 注册会计师发现错误、舞弊与违反法规行为的责任；(2) 注册会计师法律责任的成因和种类；(3) 会计责任与审计责任；(4) 我国《注册会计师法》、《公司法》、《证券法》、《刑法》中有关注册会计师法律责任的规定；(5) 被审计单位的错误、舞弊、财务欺诈和违反法规行为的涵义、联系、区别，它们与注册会计师法律责任的关系。

### 二、本章难点

(1) 结合重要性、内部控制和实际问题，区分违约、过失、欺诈的界限；(2) 被审计单位的错误、舞弊、财务欺诈和违反法规行为的涵义、联系、区别及其与注册会计师法律责任的关系；(3) 结合实际问题，区分错误、舞弊、违法行为，并进一步分辨会计责任与审计责任。

## 历年命题情况统计与分析

分值 题型	年份	2001年	2002年	2003年	2004年
多项选择题		3	1.5		
判断题		1.5			
简答题					
合计		4.5	1.5		

## 重难点详解与历年考题分析

### §1 注册会计师法律责任概述

#### 一、会计责任与审计责任

##### (一) 会计责任与审计责任的关系

责任	具体含义	两者关系	示例
会计责任	建立和健全本单位的内部控制制度；保护本单位资产的安全和完整；保证会计资料的真实、合法和完整	注册会计师的审计责任不能替代、减轻和免除被审计单位会计责任	错误、舞弊和违反法规行为
审计责任	对所发表的意见负责	被审计单位承担会计责任不能作为减少审计测试的理由	违约、过失和欺诈

## （二）注册会计师审计责任的发展

- 1844年 - 20世纪初，以揭露欺诈和舞弊行为为主；
- 20世纪初 - 20世纪30年代，以查错揭弊为主；
- 20世纪30年代以后，以验证会计报表公允性为主；70年代以来，演变为以验证会计报表公允性为主，又要揭露重大错误与舞弊，向社会提供合理的保证，并向管理领域深入发展，不是所有的错弊都能查出来。

## （三）被审计单位错误、舞弊、违反法规行为

- 错误，是指会计报表中存在的非故意的错报或漏报（无意）。

主要包括：（1）原始记录和会计数据的计算、抄写错误；（2）对事实的疏忽和误解；（3）对会计政策的误用。

- 舞弊，是指会计报表中存在不实反映的故意行为（有意）。

主要包括：（1）伪造、变造记录或凭证；（2）侵占资产；（3）隐瞒或删除交易或事项；（4）记录虚假的交易或事项；（5）蓄意使用不当的会计政策。

- 违反法规行为，指的是被审计单位故意或者非故意地违反除企业会计准则及国家其他有关财务会计法规之外的国家法律、行政法规、部门规章和地方性法规、规章。

- 错误、舞弊和违反法规行为的区别

区别	错误	舞弊	违反法规行为
（1）原因不同	无意	故意	同舞弊
（2）手段不同	未实施掩盖手法	实施掩盖手法	同舞弊
（3）形式不同	原理性、技术性的差错明显	隐蔽难以查证	同舞弊
（4）目的不同	不以实现结果为目的	以实现结果为目的	同舞弊
（5）结果不同	可能影响他人、自己收益	肯定影响他人、自己收益	同舞弊
（6）性质不同	过失	不法行为	同舞弊

- 注册会计师对于错误与舞弊的处理

- （1）审计过程中，对于可能的错误和舞弊：①对其重要性进行评估；②确定是否修改审计程序；③确定是否追加审计程序。

- （2）确实存在错误和舞弊：①提请被审计单位适当处理，并考虑对会计报表的影响；②必要时，征求律师意见或取消业务约定；③如被审计单位拒绝调整，或拒绝适当披露已发现的重大错弊，注册会计师应发表保留意见或否定意见；④如无法确定已发现的错弊对会计报表的影响程度，应发表保留意见或无法表示意见。

- 注册会计师对于错误、舞弊、违反法规行为的责任

- （1）错误和舞弊：第一，注册会计师是否严格遵循了独立审计准则；第二，在不同情况下应采取不同的措施。

- （2）被审计单位的违反法规行为，注册会计师亦应按不同的情况分别采取相应的措施。一般而言，注册会计师所采取的措施及承担的责任与违反法规行为对会计报表的影响程度密切相关。具体来说，对直接和严重影响会计报表的违反法规行为，应在编制和实施审计计划时予以充分关注，以合理确信能发现此类重大的违反法规行为；对间接影响会计报表的违反法规行为，注册会计师则没有责任去主动发现。

## 二、注册会计师法律责任的成因和种类

### （一）注册会计师法律责任的成因

- 被审计单位方面的责任

- （1）会计报表存在错误、舞弊和违反法规行为。注册会计师是否承担未能查出错弊的责任，关键要看是否源自注册会计师本身的过错。

(2) 经营失败。被审计单位破产倒闭，这可能连累注册会计师。

经营失败、审计失败和审计风险的区别：经营失败是企业由于各种原因无法持续经营，陷于财务困境，责任主要由企业承担。审计失败是注册会计师由于没有遵守公认审计准则而形成或者提出了错误的审计意见，注册会计师应承担责任。审计风险是审计人员虽然遵守了审计准则，但是注册会计师提出了错误的审计意见。

## 2. 注册会计师方面的责任

(1) 违约，是指合同的一方或几方未能达到合同条款的要求。当违约给他人造成损失时，审计人员应负违约责任。

(2) 过失，是指在一定条件下，缺少应具有的合理的谨慎。评价注册会计师的过失，是以其他合格的注册会计师在相同条件下可做到的谨慎为标准的。当过失给他人造成损害时，注册会计师应负过失责任。通常将过失按程度不同分为普通过失和重大过失。普通过失（一般过失），通常是指没有保持职业上应有的合理的谨慎。对注册会计师而言，是指没有完全遵循专业准则的要求。重大过失是指连起码的职业谨慎都不保持，对业务或事务不加考虑，满不在乎。对于注册会计师而言，则是指根本没有遵循专业准则或没有按专业准则的主要要求执行审计。

“重要性”和“内部控制”两个概念有助于区分注册会计师的普通过失和重大过失。首先，如果会计报表中存在重大错报事项，注册会计师运用常规审计程序应该发现，但因工作疏忽未能将重大错报事项查出来，就很可能在法律诉讼中被解释为重大过失。如果报表有多处错报事项，每处都不算重大，但综合起来很大，法院一般认为注册会计师具有普通过失，而非重大过失。其次，注册会计师根据被审计单位的内部控制情况调整实质性测试的性质、范围和时间，一般可以合理确信发现由此产生的报表重要错报、漏报，否则就具有重大过失的性质。被审计单位存在绕过内控、串通作弊的行为，则认为注册会计师具有普通过失或者没有过失。

共同过失是指对他人的过失，受害方自己未能保持合理的谨慎，因而蒙受损失。

(3) 欺诈，又称注册会计师舞弊，是以欺骗或坑害他人有目的的一种故意的错误行为。作案具有不良动机是欺诈的重要特征，也是欺诈与普通过失和重大过失的主要区别之一。对于注册会计师而言，欺诈就是为了达到欺骗他人的目的，明知委托单位的会计报表有重大错报，却加以虚伪的陈述，出具无保留意见的审计报告。

(4) 没有过失、普通过失、重大过失和欺诈的界定（见教材图 4-1）。

### ★历年考题分析

【2003 年简答题】ABC 会计师事务所承办了 T 公司 2002 年度会计报表审计业务。2003 年 8 月，T 公司的股东 U 公司以 T 公司 2002 年度会计报表审计工作存在重大过失、导致其发生重大投资损失为由，向法院提起诉讼，要求 ABC 会计师事务所承担民事赔偿责任。

要求：

ABC 会计师事务所拟运用审计重要性概念应诉，其聘请的律师在准备应诉材料时，提出了以下问题，请代为回答：

- (1) 何谓审计重要性？
- (2) 注册会计师运用审计重要性概念的目的是什么？
- (3) 何谓普通过失和重大过失？
- (4) 审计重要性概念在区分普通过失和重大过失中有何重要作用？

【答案】(1) 重要性是指被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度，这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。

(2) 目的有二：一是为了提高审计效率，二是为了保证审计质量。

(3) 普通过失是指没有保持职业上应有的合理的谨慎；对于注册会计师而言则是指没有完全遵循专业准则的要求。重大过失是指连起码的职业谨慎都不保持；对于注册会计师而言则是指根本没有遵循专业准则或没有按专业准则的基本要求执行审计。

(4) 如果会计报表中存在重大错报事项，注册会计师运用常规审计程序通常应予以发现，但因工作疏忽而未能将重大错报事项查出来，就很可能在法律诉讼中被解释为重大过失。如果会计报表有多处错报事项，每一项都不算重大，但综合起来对会计报表的影响却较大，也就是说会计报表作为一个整体可能严重失实。在这种情况下，法院一般认为注册会计师具有普通过失，而非重大过失，因为常规审计程序发现每处较小错报事项的概率也较小。

## （二）注册会计师法律责任的种类

1. 行政责任，行政处罚分为针对注册会计师和针对会计师事务所两种。对注册会计师来说，主要包括警告、暂停执业、吊销证书；对会计师事务所来说，包括警告、没收违法所得和罚款、暂停执业、撤销等。
2. 民事责任，主要是指在给他人造成损失的情况下赔偿受害人的损失；
3. 刑事责任，一般是指按照有关法律程序判处一定的徒刑。

一般而言，因违约和过失可能使注册会计师负行政责任和民事责任，因欺诈可能使注册会计师负民事责任和刑事责任。

### 三、美国等国家注册会计师的法律责任（略）

### 四、我国注册会计师的法律责任

#### 1. 《注册会计师法》

（1）第三十九条规定：会计师事务所违反本法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告，没收违法所得，可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款；情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。注册会计师违反本法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告；情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。会计师事务所、注册会计师违反本法第二十条、第二十一条的规定，故意出具虚假的审计报告、验资报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

（2）第四十二条规定：会计师事务所违反本法规定，给委托人、其他利害关系人造成损失的，应当依法承担赔偿责任。

#### 2. 《公司法》的相关规定（略）

#### 3. 《证券法》的相关规定（略）

#### 4. 《刑法》

《中华人民共和国刑法》第二百二十九条规定：承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件，情节严重的，处5年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金。事务所如果只提供会计服务，也适用这些条款。

#### 5. 最高人民法院的规定

在证券市场上，证券信息披露义务人（包括中介服务机构）违反《中华人民共和国证券法》规定的信息披露义务，在提交或公布的信息文件中做出违背事实的陈述或记载，侵犯了投资者的合法权益，应承担民事赔偿责任。

#### ★历年考题分析

【2002年多选题】A注册会计师审计甲公司2001年度会计报表，出具了无保留意见审计报告。其后，甲公司因发现存在小额销售收入被漏记和贪污现象，控告A注册会计师有过失。A注册会计师提出无过失申辩，其下列申诉理由中合理的有（ ）。

- A. 防止发生和及时发现并纠正错误与舞弊，是甲公司管理当局的责任
- B. 按照独立审计准则审计会计报表，并不能保证发现所有的错误与舞弊
- C. 年度会计报表审计并非专门针对错误与舞弊
- D. 因销售收入审计是由助理人员完成，直接责任应由助理人员承担

【答案】ABC

## §2 注册会计师避免法律诉讼的措施

### 一、注册会计师减少过失和防止欺诈的措施

（1）增强执业独立性；（2）保持执业谨慎；（3）强化执业监督。

### 二、注册会计师避免法律诉讼的对策

#### （一）严格遵循职业道德和专业标准的要求

不能苛求注册会计师对于会计报表中的所有错报事项都要承担法律责任，注册会计师是否承担法律责任，关键在于注册会计师是否有过失或欺诈行为。而判别注册会计师是否具有过失的关键在于注册会计师是否遵照了专业标准的要求执行。

#### （二）建立、健全会计师事务所质量控制制度

#### （三）与委托人签订业务约定书

业务约定书具有法律效力，它是确定注册会计师和委托人的责任的一个重要文件。

- (四) 审慎选择被审计单位
- (五) 深入了解被审计单位的业务
- (六) 提取风险基金或(和) 购买责任保险
- (七) 聘请熟悉注册会计师法律责任的律师

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

1. 注册会计师在审计过程中发现, 该公司售货发票的单价和数量的乘积不正确, 则注册会计师初步判断此事项属于被审计单位的( )。
  - A. 错误
  - B. 舞弊
  - C. 违反法规行为
  - D. 欺诈
2. 注册会计师在审计过程中, 对固定资产符合性测试和实质性测试都合格, 但有一笔 20 000 元错误未能查出, 从而影响个别会计报表使用者的决策, 而其重要性水平是 200 000 元, 则注册会计师对此构成( )。
  - A. 没有过失
  - B. 普通过失
  - C. 重大过失
  - D. 欺诈
3. 审计人员对被审计单位的应收账款进行函证, 发现回函与账面记录有小额差异, 注册会计师未进行调查, 你认为注册会计师的这种做法属于( )。
  - A. 欺诈
  - B. 普通过失
  - C. 重大过失
  - D. 没有过失
4. 在以下关于银行存款的情况中, 只属于被审计单位的会计责任而非注册会计师的审计责任情况最可能是( )。
  - A. 没有发现银行存款被贪污的情况
  - B. 没有做到按月取得对账单并进行核对
  - C. 没有检查银行存款对账单的核对情况
  - D. 没有检查银行存款余额调节表和追查未达账项
5. 如果注册会计师未能查出被审计单位会计报表中的错误、舞弊, 注册会计师( )。
  - A. 不应承担审计责任
  - B. 应承担审计责任
  - C. 是否承担责任取决于注册会计师是否执行独立审计准则
  - D. 是否承担责任取决于注册会计师是否有意
6. 根据我国相关法律的规定, 注册会计师在执业过程中, 如果做出虚假陈述或信息误导的, 可能被处以最高的罚款为( )。
  - A. 3 万元
  - B. 20 万元
  - C. 违法所得的 5 倍
  - D. 违法所得的 6 倍
7. 注册会计师要求对被审计单位的存货进行监盘, 但是被审计单位表示年终前已经做过盘点, 并向注册会计师出具了盘点的全部记录。注册会计师审查了盘点记录后认可了存货的真实性。事后, 被审计单位的存货被证实存在大量虚构情况。则注册会计师应负有( ) 责任。
  - A. 违约
  - B. 普通过失
  - C. 重大过失
  - D. 欺诈
8. 注册会计师即便完全根据独立审计准则进行审计, 也不能保证将所有错误与舞弊揭露出来, 只能( ) 会计报表不存在重大错误与舞弊。
  - A. 合理确信
  - B. 合理保证
  - C. 合理推定
  - D. 合理认定
9. 注册会计师在认定了四个账户的以下情况后, 由于各种原因而未能作进一步的审查, 导致会计报表中相应的重大问题未被发现。其中, 最有可能被判定为欺诈的情况是( )。
  - A. 营业外支出账户数额不大, 与以前五年情况基本一致
  - B. 实收资本大量增加, 而被审计单位已出示了验资报告
  - C. 累计折旧大幅度增加, 但被审计单位的有关内部控制健全而有效
  - D. 应收账款账户余额异乎寻常地高, 被审计单位不能加以合理解释
10. 只要注册会计师严格按照专业标准的要求执业, 没有欺诈行为, 即使审定后的会计报表中具有错报事项, 注册会计师也不会承担( )。
  - A. 刑事责任
  - B. 行政责任
  - C. 民事责任
  - D. 任何责任

### 二、多项选择题

1. 注册会计师如不按独立审计准则要求执业, 可由省级以上人民政府财政部门给予( ) 等行政处分。
  - A. 没收违法所得
  - B. 吊销注册会计师证书
  - C. 警告
  - D. 暂停其经营业务
2. 根据会计责任与审计责任的划分, 在以下有关会计责任与审计责任的说法中, 你认可的是( )。

- A. 如果财务报表存在虚假信息，但注册会计师遵循审计准则的要求进行了审计，即使未将虚假信息揭示出来，也不承担责任
- B. 即使注册会计师未按独立审计准则的要求进行审计，如果会计报表存在虚假信息，被审计单位也应承担会计责任
- C. 如果财务报表不存在虚假信息，但注册会计师未按独立审计准则的要求进行审计，则应承担相应的责任
- D. 如果注册会计师按照独立审计准则的要求进行审计，而会计报表存在虚假信息，被审计单位也应承担会计责任
3. 如果被审计单位出现（ ）情况，对于已经发现的重大错误或舞弊，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。
- A. 不承认存在重大错误或舞弊      B. 拒绝调整重大错误或舞弊
- C. 不愿披露重大错误或舞弊      D. 愿意调整重大错误或舞弊，但不愿调整不重要的错误或舞弊
4. 注册会计师在审计过程中发现重大错误或舞弊确实存在时，应当（ ）。
- A. 确定其对会计报表的影响，并提请被审计单位进行适当处理
- B. 向被审计单位高层管理人员报告涉嫌重大错误及所有舞弊的人员
- C. 重新考虑涉嫌错误与舞弊的人员所作陈述的可靠性
- D. 发表保留意见或否定意见
5. 会计师事务所如果违反审计业务约定书的规定给客户造成巨大损失，可能承担的法律责任有（ ）。
- A. 行政责任      B. 民事责任      C. 刑事责任      D. 对第三者的责任
6. 被审计单位的会计责任和注册会计师的审计责任，应写入（ ）。
- A. 审计业务约定书      B. 审计报告      C. 管理建议书      D. 验资报告
7. 属于注册会计师违约的情形是（ ）。
- A. 没有按计划的要求编制审计工作底稿      B. 没有及时足额地收取审计费用
- C. 泄露了被审计单位的某种商业秘密      D. 没有按时提交审计报告
8. 如客户依据的地方性法规、规章与国家法律、行政法规和部门规章的要求不一致，且对会计报表产生重大影响，注册会计师应（ ）。
- A. 提请被审计单位执行国家法律、行政法规和部门规章
- B. 考虑在审计报告中予以适当反映      C. 提请被审计单位不要执行地方性法规、规章
- D. 据其重要程度，考虑是否提请被审计单位在会计报表中以适当方式披露
9. 注册会计师如要审慎地选择被审计单位，其措施有（ ）。
- A. 关注陷入财务困境的被审计单位      B. 关注陷入法律困境的被审计单位
- C. 选择正直的客户      D. 遵守独立审计准则
10. 注册会计师在审计过程中，发现被审计单位内部控制制度设计良好，但是主管和职工串通舞弊，导致注册会计师未能发现错误事项，此时，注册会计师可能（ ）。
- A. 具有普通过失      B. 具有重大过失      C. 舞弊      D. 没有过失
11. 怀疑被审计单位最高层管理人员舞弊时，注册会计师应当采取的措施包括（ ）。
- A. 不论是否与审计范围相关，均应实施审计程序予以证实或排除
- B. 征求律师意见
- C. 提请被审计单位管理当局就其最高层管理人员并无舞弊出具专项声明
- D. 解除业务约定

### 三、判断题

1. 由于审计测试的内部控制的固有限制，即使注册会计师完全根据独立审计准则进行审计，也不可能将会计报表中存在的所有错误与舞弊揭发出来，因此，对于未发现会计报表中存在的重大错误或舞弊，注册会计师可以不承担责任。 ( )
2. 由于审计测试及被审计单位内部控制的固有限制，注册会计师依照独立审计准则进行审计，并不能保证发现所有的错误或舞弊。 ( )
3. 注册会计师对会计报表的审计并非专为发现错误或舞弊，但注册会计师应当实施适当的审计程序，以合理确信能够发现可能导致会计报表严重失实的错误与舞弊。 ( )
4. 如果注册会计师对被审计单位的会计报表出具了无保留意见审计报告，则可以从侧面对会计报表的

合法性与公允性提供一定的证明。 ( )

5. 对于在审计过程中知道的涉及重大错误或舞弊的人员,注册会计师应当向被审计单位高层管理人员报告,同时将有关涉嫌人员的情况详细记录于审计工作底稿。 ( )

6. 注册会计师在审计过程中遵循独立审计准则,对发现被审计单位会计报表中存在的错误或舞弊,只能起到合理保证的作用。 ( )

7. 注册会计师即使完全依照独立审计准则进行审计,也不可能发现被审计单位会计报表中存在的所有错误与舞弊,只能合理确信会计报表不存在重大错误与舞弊。因此,注册会计师不对会计报表的正确性负责。 ( )

8. 一般说来,因违约、过失和欺诈可能使注册会计师负行政责任和民事责任。 ( )

9. 内部控制有助于区分注册会计师的普通过失与重大过失。在内部控制良好的情况下,如果注册会计师因减少审计程序而没有发现被审计单位会计报表中的重大问题,一般属于普通过失。 ( )

10. 注册会计师出具无保留意见时,一般应在审计报告中对专家的工作予以说明,以避免承担本不应承担的责任。 ( )

#### 四、简答题

1. 董某是一家集体企业的总经理,在任期三年结束之后,该企业聘请当地一家会计师事务所对董某任期内的财务报表进行了审计。该会计师事务所经过审计,出具了无保留意见审计报告。不久,司法机关接到举报,有人反映董某在任期内,勾结财务主管与出纳,私设小金库,侵吞集体财产。为此,司法机关传讯了董某。董某到了司法机关后,手持审计报告,振振有词地说:“会计师事务所已出了审计报告,证明我没有经济问题。如果不信,你们可以去问注册会计师。”

请问:董某的话是否有道理?如果有错,错在哪里?如果你是签字的注册会计师,你将如何回答这一问题?

2. 在审计过程中,注册会计师应查明被审计单位存在的对会计报表有严重影响的违法行为。请问,对于被审计单位的违法行为,注册会计师应做如何处理?

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】A 【解析】如果这种不正确未加掩饰,而且注册会计师保持了应有的认真与谨慎,在这种情况下,一般应推断其为错误。

2. 【答案】B 【解析】重要性水平的高低直接影响注册会计师责任的认定。重要性水平是从报表使用者的角度考虑的,即如果错、漏报影响了报表使用者对信息的理解及决策,该错报即为重要的。所以,该注册会计师存在过失,但由于注册会计师已经按独立审计准则执行了相关程序,所以注册会计师构成普通过失。

3. 【答案】D 【解析】判断注册会计师是否存在过失等责任要从两个方面考虑:(1)注册会计师是否采取了适当的审计程序;(2)重要性水平的高低。如果注册会计师未采取适当的审计程序,造成信息使用者较小损失的,注册会计师应负一般过失责任;如果造成了严重损失的,注册会计师应负重大过失责任。如果注册会计师已采取适当的审计程序,并发现了存在的问题,注册会计师判断高于重要性水平而未采取有关行动,造成损失的,注册会计师应负过失责任;但本题中的小额差错是低于重要性水平的,因此不能判断注册会计师应承担过失责任。

4. 【答案】A 【解析】B项和D项涉及是否信赖内部控制,属于注册会计师的专业判断,与被审计单位无关;C项涉及内部控制是否科学合理,属于被审计单位的会计责任,被审计单位有责任发现其内部控制的缺陷,注册会计师如打算信赖内部控制,也应对内部控制进行符合性测试,以确定内部控制中是否有严重缺陷。

5. 【答案】C 【解析】注册会计师是否承担责任取决于注册会计师执行独立审计准则的具体情况。如果注册会计师完全按照审计准则的要求执行审计业务,则注册会计师不应承担责任;如果注册会计师未能完全执行独立审计准则的要求,则可能负有违约、过失和欺诈等责任。

6. 【答案】B 【解析】见《证券法》第189条。

7. 【答案】C 【解析】按照独立审计准则的规定,注册会计师进行存货审计时必须进行监盘。所以该注册会计师未能遵守审计准则,属于重大过失行为。

8. 【答案】A 【解析】由于审计测试和内部控制的固有限制，注册会计师不可能保证将所有错误与舞弊揭发出来，只能合理确信会计报表不存在重大错误与舞弊。

9. 【答案】D 【解析】运用“逐项排除法”，四个选项中D最为异常，也最有可能推断为欺诈。

10. 【答案】D 【解析】注册会计师严格按照专业标准的要求进行执业，如果还有错报事项未能查出，问题就在于审计方法和专业标准的局限性，不应由注册会计师承担责任。

## 二、多项选择题

1. 【答案】BC 【解析】《注册会计师法》第三十九条规定：注册会计师违反本法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告；情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。

2. 【答案】ABCD 【解析】任何情况下，有过失的一方都应承担与其过失相应的责任。

3. 【答案】BC 【解析】关键在于错误或舞弊的汇总数是否超过重要性水平。若低于重要性水平，就不发表保留或否定意见；若高于重要性水平，注册会计师应考虑采用两种措施：一是扩大实质性测试的范围，以进一步确定汇总数是否重要；二是提请被审计单位调整会计报表，以使汇总数低于重要性水平。若被审计单位拒绝调整会计报表，或扩大实质性测试范围后未调整的错误或舞弊仍然超过重要性水平，应发表保留或否定意见的审计报告。如果被审计单位不承认存在重大错误或舞弊，注册会计师应修改或追加审计程序，以收集充分和恰当的审计证据证实重大错误或舞弊的真实存在及其对会计报表的影响。这种情况下，如果被审计单位仍不承认，表明被审计单位拒绝调整或披露该重大错误或舞弊，则注册会计师可根据情况发表保留意见或否定意见。

4. 【答案】ABC 【解析】见《独立审计具体准则第8号——错误与舞弊》。

5. 【答案】AB 【解析】如果注册会计师违反职业道德，泄露了客户的机密信息，造成严重后果，将受到行政处罚；给客户造成重大损失，将受到赔偿的处罚。

6. 【答案】ABD 【解析】任何一种对外发表的报告都应体现被审计单位的会计责任和注册会计师的审计责任。

7. 【答案】CD 【解析】注册会计师违约的标志应是违反了会计师事务所与被审计单位签署的业务约定的要求。A项不是业务约定的内容，B、C、D三项均属于业务约定的范围，但B项属于被审计单位违约。

8. 【答案】BD 【解析】当地方性法规、规章与国家法规、规章不一致时，被审计单位究竟应当执行哪种规章、法规，应由有关部门裁决，而不应由注册会计师裁决，因此A、C均是错误的。

9. 【答案】ABC 【解析】参见教材中“审慎选择被审计单位”。

10. 【答案】AD 【解析】内控本身非常健全，但是由于主管和员工的串通舞弊使得内控失效。因此注册会计师审查出这种错报事项的可能性就非常小，故一般认为注册会计师没有过失或者具有普通过失。

11. 【答案】BD 【解析】《独立审计具体准则第8号——错误与舞弊》第十九条规定，对于涉嫌重大错误或舞弊的人员，注册会计师应当向被审计单位高层管理人员报告。当怀疑最高层管理人员涉及舞弊时，注册会计师应当考虑采取适当的措施。必要时，应当征求律师意见，或解除业务约定。

## 三、判断题

1. 【答案】× 【解析】对注册会计师来说，没有责任发现所有错误与舞弊，但有责任发现重大的错误与舞弊。

2. 【答案】√ 【解析】见《独立审计具体准则第8号——错误与舞弊》第七条。

3. 【答案】√ 【解析】见《独立审计具体准则第8号——错误与舞弊》第八条。

4. 【答案】× 【解析】审计意见仅是代表注册会计师根据独立审计准则实施审计程序后所能得出的结论，它不能证明会计报表的合法性与公允性。

5. 【答案】× 【解析】注册会计师应向高层管理人员报告，并在工作底稿中记录涉嫌人员的违法行为，但不必记录有关涉嫌人员的详细情况。

6. 【答案】× 【解析】注册会计师即使完全根据独立审计准则进行审计，也不能保证将所有的错误与舞弊揭发出来，只能合理确信会计报表不存在重大错误和舞弊。

7. 【答案】√ 【解析】明确界定被审计单位的会计责任与注册会计师的审计责任是解题的关键。

8. 【答案】× 【解析】一般来说，因违约和过失可能使注册会计师负行政责任和民事责任，因欺诈可能会使注册会计师负民事责任和刑事责任。

9. 【答案】√ 【解析】详见教材。

10. 【答案】× 【解析】在专家的工作结果致使注册会计师出具带说明段的审计报告时，注册会计师才可以在说明段中提及专家的工作，但这也并不能减轻或者免除注册会计师的责任。

#### 四、简答题

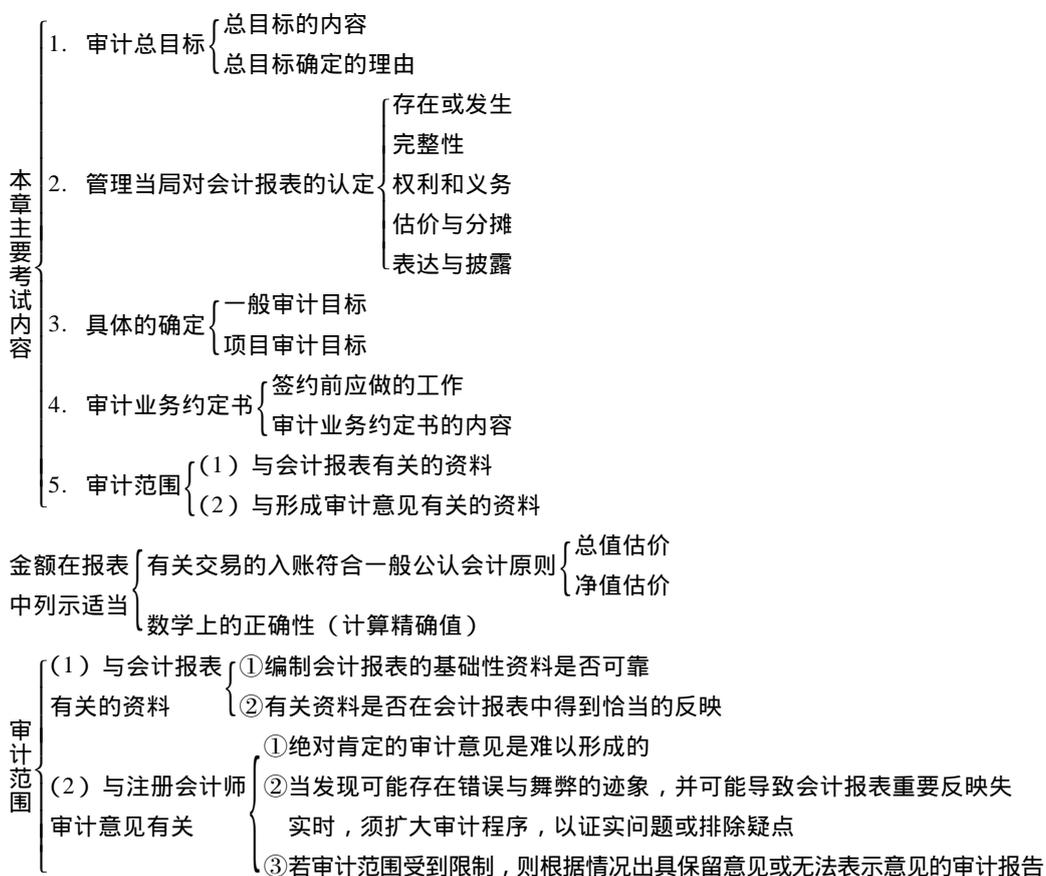
1. 【答案】董某的话没有道理。主要错在没有分清会计责任与审计责任的关系。签字注册会计师应这样回答：（1）建立健全内部控制，保护资产的安全、完整，保证会计资料的真实、合法、完整，是被审计单位的会计责任。被审计单位管理当局应当贯彻实施其内部控制，防止发生、及时发现并纠正错误与舞弊。（2）按照独立审计准则的要求出具审计报告，保证审计报告的真实性和合法性是注册会计师的审计责任。注册会计师应当根据独立审计准则的要求，充分考虑审计风险，实施适当的审计程序，以合理确信能够发现可能导致会计报表严重失实的错误与舞弊。（3）由于审计测试及被审计单位内部控制的固有限制，注册会计师依照独立审计准则进行审计，并不能保证发现所有的错误或舞弊。（4）注册会计师对会计报表的审计，并非专为发现错误或舞弊。如果委托人要求对可能存在的错误或舞弊进行专门审计，注册会计师应当考虑自身能力和审计风险，并另行签订业务约定书。（5）内控只能在一定程度上防止错弊行为的发生，不能完全杜绝；更何况董某等三人勾结，使内部控制完全失效。

2. 【答案】对于被审计单位的违反法规行为，注册会计师亦应按不同的情况分别采取相应的措施。一般而言，注册会计师所采取的措施及承担的责任与违反法规行为对会计报表的影响程度密切相关。具体来说，对直接和严重影响会计报表的违反法规行为，应在编制和实施审计计划时予以充分关注，以合理确信能发现此类重大的违反法规行为；对间接影响会计报表的违反法规行为，注册会计师则没有责任去主动发现。

具体而言：（1）如果违法行为对会计报表有严重影响而被审计单位未作适当的会计处理或披露，则会计报表不符合公认会计原则，注册会计师应发表保留意见或否定意见；（2）如果注册会计师不能取得违法行为的充分证据，说明审计范围受到了限制，应发表保留意见或拒绝表示意见；（3）如果被审计单位拒绝接受对重大违法行为的审计，注册会计师应作适当的处理，包括评价、查证、处理、报告。

# 第五章 审计目标与审计范围

## 内容框架



## 复习提示

### 一、本章重点

管理当局认定;审计一般目标与会计报表各主要项目的目标;认定、目标、程序之间的关系;签订审计业务约定书前的准备工作;审计业务约定书的概念、内容;审计范围的要素与内容。

### 二、本章难点

管理当局对会计报表的各种认定;被审计单位管理当局对会计报表认定的基本涵义,五项基本认定的性质、内容、区别,它们与不同报表和报表不同项目的关系;各项具体审计目标的性质、区别、运用,它们与审计总目标和认定的关系;识别审计业务约定书中的错误提法、内容、遗漏,并做出改正。

### 三、提示

今年将原国际审计实务委员会对管理当局会计报表认定重新做了修订,但因为国内准则尚未修改,所以教材的详细讲解依然以我国《独立审计具体准则第5号——审计证据》为准。从前两年考试的情况看,已经不会再出现针对某项业务直接要求考生判定属于何种认定。

# 历年命题情况统计与分析

分值 题型	年份			
	2001年	2002年	2003年	2004年
单项选择题	1	1		1
多项选择题		3		
判断题		1.5		
简答题	7			
合计	8	5.5		1

## 重难点详解与历年考题分析

### §1 审计总目标

审计目标是在一定的历史环境下，人们通过审计实践活动所期望达到的境地或者最终结果，包括审计总目标和审计具体目标两个层次。

#### 一、审计总目标的演变

注册会计师审计主要经历了详细审计、资产负债表审计和会计报表审计三个阶段，各个阶段的审计总目标也不相同。

阶段	时间	审计目标	审计职能
第一阶段（详细审计阶段）	1844年 - 20世纪初期	以查错防弊为审计目标	防护性，判定有无技术错误和舞弊行为
第二阶段（资产负债表审计阶段）	20世纪初期——30年代	以判断财务状况和偿债能力为主要审计目标。查错防弊目标依然存在，但已居第二位	从防护性发展到公证性，但只限于对资产负债表所有项目余额的可靠性和真实性的审查
第三阶段（会计报表审计阶段）	20世纪30年代后	以验证会计报表的公允性为主要审计目标。审计由静态审计发展到动态审计，并增加了管理审计的内容	审计目标不再局限于查错防弊和为社会提供公证，而是向管理领域有所深入和发展

#### 二、我国独立审计总目标

##### （一）我国独立审计总目标

我国独立审计的总目标是指注册会计师对被审计单位的会计报表进行审计，并发表审计意见。通常包括合法性、公允性。合法性是指会计报表的编制要符合《企业会计准则》及国家颁布的企业会计准则和相关会计制度。公允性是指被审计单位会计报表在符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定的前提下，在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

##### （二）会计报表使用者希望对报表的合法性、公允性做出鉴证的原因

（1）各会计报表的使用者与被审计单位之间的利益取向不同，担心被审计单位提供带有偏见、不公正的会计报表，他们便向外部独立人员寻求鉴证，以维护其自身利益。（2）会计报表是其使用者们进行投资、贷款及其他决策的最主要的资料来源，需要确定被审计单位是否按公认会计准则编制会计报表。（3）会计业务的处理及会计报表的编制日趋复杂，会计报表的使用者因缺乏会计知识而难以对会计报表的质量做出评估，他们必须求助于注册会计师对会计报表的质量进行鉴证。（4）距离遥远的会计报表使用者往往难以直接评估会计报表的质量，基于对经济决策的考虑，他们的最佳选择就是依靠注册会计师的审计。

##### （三）会计责任和审计责任

会计责任：建立健全内部控制制度，保护其资产的安全、完整，保证其会计资料的真实性、合法性。

审计责任：在审计报告中清楚地表达对会计报表的意见，并对出具的审计报告负责。注册会计师的审计责任不能替代、减轻或者免除被审计单位的会计责任。

#### （四）注册会计师对于合法性和公允性的把握

##### 1. 合法性

（1）注册会计师有责任合理制定计划；（2）应实施必要的审计程序；（3）虽然不可能发现会计报表中所存在的全部错误、舞弊和违反法规行为，但可以合理确信能发现会计报表中的重大错误、重大舞弊以及对会计报表有直接影响的重大违反法规行为。

##### 2. 公允性

（1）注册会计师应注意运用正确的判断；（2）注册会计师应保持应有的职业谨慎；（3）注册会计师通过对被审计单位的会计资料进行审查予以确定。

## § 2 审计具体目标及其确定

### 一、被审计单位管理当局对会计报表的认定

#### （一）认定的概念

1. 认定是指被审计单位管理当局对其会计报表所作的断言或声明。审计目标与被审计单位管理当局对会计报表的认定密切相关，因为注册会计师的基本职责就在于确定被审计单位管理当局对其会计报表的认定是否有理由。

2. 管理当局认定和审计目标的关系。

3. 管理当局的认定方式：包括明示性的认定和暗示性的认定。

#### （二）被审计单位管理当局对会计报表的认定

##### 1. 存在或发生（与“高估”相关）

“存在或发生”认定是指资产负债表所列的各项资产、负债、权益在资产负债表日是否存在，损益表所列的各项收入和费用在会计期间是否确实发生。需要注意的是，“存在或发生”认定所需要解决的问题是，管理当局是否把那些不应包括的项目（如不存在的项目或不曾发生的交易结果）挤入了会计报表，并不涉及所报告的金额是否正确。

##### 2. 完整性（与“低估”相关）

“完整性认定”是指在会计报表中应列示的所有交易和项目是否都列入了。有关“完整性”的认定所要解决的问题是，管理当局是否把应包括的项目给遗漏或省略了，也不涉及所报告的金额是否正确。

由此可见，“完整性”认定与“存在与发生”认定正好相反，它主要与会计报表的组成要素的低估（也称“缩小错误”）有关。

##### 3. 权利与义务（只与资产负债表相关）

“权利与义务”认定是指在某一特定日期，各项资产是否确属公司的权利，各项负债是否确属公司的义务。须注意该认定只与资产负债表的组成要素有关。在某一特定日期，各项资产是否确属公司的权利，各项负债是否确属公司的义务；此认定只与资产负债表的组成要素有关。

##### 4. 估价或分摊（与金额相关）

“估价或分摊”认定是指各项要素是否按适当的金额列入会计报表中。有关金额在财务报表中的列示是否适当，不仅取决于这一金额的确定是否遵守了一般公认会计原则，而且还取决于数学上或文书处理上有无错误。

这项认定包括四个方面的内容：（1）总值估价；（2）净值估价（与一般公认会计原则有关的认定）；（3）数学上的精确性（计算精确性）；（4）合理性。该认定还涉及管理当局的会计估计的合理性。

##### 5. 表达与披露

“表达与披露”认定是指会计报表上的特定组成要素是否被适当地加以分类、说明和披露。

#### （四）管理当局对会计报表的认定的种类与性质

五项基本认定的特征总结如下：

认定种类	特 征
1. 存在或发生	与资产负债表、损益表有关；高估（夸大错误）有关
2. 完整性	与资产负债表、损益表有关；低估（缩小错误）有关
3. 权利和义务	只与资产负债表有关
4. 估价或分摊	与所有报表有关；如有错误，一定影响金额；包括总值估价、净值估价和计算精确性三方面内容
5. 表达与披露	与所有报表有关；如有错误，属分类不当、说明不清、披露不充分

★历年考题分析

[2002年单选题] 甲公司将2002年度的主营业务收入列入2001年度的会计报表，则其2001年度会计报表存在错误的认定是（ ）。

- A. 总体合理性    B. 估价或分摊    C. 存在或发生    D. 完整性

【答案】C    【解析】“存在或发生”的认定是指资产负债表所列的各项资产、负债、权益在资产负债表日是否存在，损益表所列的各项收入和费用在会计期间内是否确实发生。甲公司将2002年度的主营业务收入列入2001年度的会计报表，违反了“存在或发生”认定。故答案为C。

二、具体审计目标

（一）根据管理当局认定，确定具体审计目标

- （1）五类认定是确定每个账户具体审计目标的出发点；
- （2）根据管理当局认定推论得出的具体审计目标的项数，应比管理当局的认定多一些；
- （3）审计具体目标是审计总目标的进一步具体化，它包括一般审计目标和项目审计目标。一般审计目标适用于所有项目的审计，项目审计目标只适用于某一特定项目的审计。

（二）一般审计目标

一般审计目标包括以下九个方面：（1）总体合理性：总体合理性测试的目的，在于帮助注册会计师评价账户余额中是否有重要错报。（2）真实性：所列余额真实。（3）完整性：发生的金额均已包括。（4）所有权：所列金额确属公司。（5）估价：所列金额均经正确估价和计量。（6）截止：接近资产负债表日的交易已记入适当的期间。截止测试的目标是确定交易是否记入恰当的期间。（7）机械准确性：有关账表资料、数字、计算、加总及勾稽关系的正确性。（8）披露：会计报表中恰当地反映了账户余额和相应的披露要求。（9）分类：确定每个项目和每个账户记录是否在会计报表中恰当列示。

（三）具体审计目标

1. 具体审计目标的确定

审计人员在确定具体审计目标时，应充分考虑以下基本因素：（1）被审计单位的经营状况；（2）被审计单位经济活动的性质；（3）被审计单位所属行业的特殊会计实务等。

以存货为例，从管理当局会计报表认定推出具体审计目标。

管理当局认定	具体审计目标	
	一般审计目标	运用于存货的项目审计目标
	1. 总体合理性	全部存货及销售成本合理，看来无重要错报
1. 存在与发生	2. 真实性	资产负债表日，已记录的全部存货均存在
2. 完整性	3. 完整性	现有存货均盘点并计入存货总额
3. 权利与义务	4. 所有权	（1）公司对所有存货均拥有所有权； （2）存货未作抵押
4. 估价与分摊	5. 估价	（1）账面存货量与实有实物数量相符，用以估价存货的价格无重大错误，单价与数量的乘积正确，详细数据的加总正确； （2）当存货的可变现净值减少时，已冲减存货价值
	6. 截止	（1）年末采购截止是恰当的； （2）年末销售截止是恰当的
	7. 机械准确性	存货项目的总计数与总账一致

5. 表达与披露	8. 披露	(1) 存货主要种类和估价基础已作揭示； (2) 存货的抵押或转让已作揭示
	9. 分类	存货已恰当地分为原材料、在产品和产成品等几类

## 2. 具体审计目标的作用

(1) 注册会计师应紧紧围绕具体审计目标收集证据。如果对所有认定都已查实,注册会计师就可对会计报表的合法性、公允性发表意见;(2) 审计总目标是针对会计报表总体而言的,它是对会计报表的各组成部分(项目或业务循环)审查以后作出的综合评价。

## 3. 具体目标和总目标的关系

(1) 审计具体目标必须根据被审计单位管理当局的认定和审计总目标来确定;(2) 审计总目标与具体审计目标没有明确的、一一对应的关系。审计总目标是要对会计报表发表意见,确认会计报表认定正确,必须对每一会计报表项目的具体审计目标进行验证。

### ★历年考题分析

[2002年简答题] XYZ公司是一家专营零售商品的股份公司。ABC会计师事务所在接受其审计委托后,委派L注册会计师担任外勤负责人,并将签署审计报告。经过审计预备调查,L注册会计师确定存货项目为重点审计领域,同时决定根据会计报表认定确定存货项目的具体审计目标,并选择相应的具体审计程序以保证审计目标的实现。

### 要求:

假定下列表格中的具体审计目标已经被L注册会计师选定,L注册会计师应当确定的与各具体审计目标最相关的会计报表认定和最恰当的审计程序分别是什么?(根据表后列示的会计报表认定及审计程序,分别选一项,并将选择结果的编号填入答题卷中给定的表格中。对每项会计报表的认定和审计程序,可以选择一次、多次或不选。)

会计报表认定	具体审计目标	审计程序
	公司对存货均拥有所有权	
	记录的存货数量包括了公司所有的在库存货	
	已按成本与可变现净值孰低法调整期末存货的价值	
	存货成本计算准确	
	存货的主要类别和计价基础已在会计报表中恰当披露	

### 会计报表的认定

- (1) 完整性
- (2) 存在或发生
- (3) 表达与披露
- (4) 权利和义务
- (5) 估计或分摊

### 审计程序

- (6) 检查现行销售价目表
- (7) 审阅会计报表
- (8) 在监盘存货时,选择一定的样本,确定其是否包括在盘点表内
- (9) 选择一定样本量的存货会计记录,检查支持记录的购货合同和发票
- (10) 在监盘存货时,选择盘点表内一定样本量的存货记录,确定存货是否在库
- (11) 测试直接人工费用的合理性

### 【答案】

会计报表认定	具体审计目标	审计程序
(4)	公司对存货均拥有所有权	(9)
(1)	记录的存货数量包括了公司所有的在库存货	(8)
(5)	已按成本与可变现净值孰低法调整期末存货的价值	(6)
(5)	存货成本计算准确	(9)
(3)	存货的主要类别和计价基础已在会计报表中恰当披露	(7)

[2003年多选题] A注册会计师是Q公司2002年度会计报表审计的外勤审计负责人,在审计过程中,需对负责负债项目审计的助理人员提出的相关问题予以解答,并对其编制的审计工作底稿进行复核。请代为作出正确的专业判断。

在审计短期借款项目时,应当结合财务费用项目的审计,测试Q公司本期反映的短期借款利息的整体合理性。以下各项审计程序中,与实现上述审计目标相关的有( )。

- A. 根据 Q 公司本期发生的各项短期借款的金额、期限、利率，重新计算利息
- B. 索取 Q 公司全部付息单并进行汇总后，与 Q 公司会计记录进行核对
- C. 根据 Q 公司各月平均短期借款余额以及平均借款利率，测算利息
- D. 运用审计抽样方法，从 Q 公司短期借款明细账中抽取若干笔相关经济业务，测试利息计算是否准确

【答案】CD 【解析】A 见教材表 5 - 2A 公司管理当局认定与具体审计目标，“5. 估价”，机械准确性；B 见教材表 5 - 2 A 公司管理当局认定与具体审计目标，“7. 机械准确性”；C. 正确；D. 正确。所谓审计抽样，是指注册会计师在实施审计程序时，从审计对象总体中选取一定数量的样本进行测试，并根据测试的结果，推断审计对象总体特征的一种方法。

为证实 Q 公司应付账款的发生和偿还记录是否完整，应实施适当的审计程序，以查找未入账（完整性）的应付账款。以下各项审计程序中，可以实现上述审计目标的有（ ）。

- A. 结合存货监盘，检查公司在资产负债表日是否存在有材料入库凭证但未收到购货发票的业务
- B. 抽查 Q 公司本期应付账款明细账贷方发生额，核对相应的购货发票和验收单据，确认其入账时间是否正确
- C. 检查 Q 公司资产负债表日后收到大宗购货发票，确认其入账时间是否正确
- D. 检查 Q 公司资产负债表日后应付账款明细账借方发生额的相应凭证，确认其入账时间是否正确

【答案】AC 【解析】B 错误，应为抽查 Q 公司资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，确认其入账时间是否正确，而不是“本期”。D 错误，“应查明原因，必要时建议被审计单位作重分类调整”，应是真实性审计。

### § 3 审计过程与审计目标的实现

审计过程，是指审计工作从开始到结束的整个过程，一般包括三个阶段：计划阶段、实施审计阶段和审计完成阶段。

#### 一、计划阶段

(1) 调查了解被审计单位的基本情况；(2) 与被审计单位签订审计业务约定书；(3) 初步评价被审计单位的内部控制制度；(4) 确定重要性；(5) 分析审计风险；(6) 编制审计计划。

#### 二、实施审计阶段

(1) 对被审计单位内部控制制度的建立及遵守情况进行符合性测试，并根据测试结果修订审计计划。(2) 对会计报表项目的数据进行实质性测试，并根据测试结果进行评价和鉴定。(3) 符合性测试与实质性测试的关系。如果注册会计师认为被审计单位内部控制的可靠程度较高，则实质性测试工作就可以大大减少；反之，实质性测试工作则大大增加，但不管何时，实质性测试工作都必不可少。

#### 三、审计完成阶段

(1) 整理、评价执行审计业务中收集到的审计证据；(2) 复核审计工作底稿；(3) 审计期后事项；(4) 汇总审计差异，并提请被审计单位调整；(5) 形成审计意见，编制审计报告；(6) 提出管理建议书。

### § 4 审计业务约定书与审计范围

#### 一、审计业务约定书的概念与作用

##### (一) 概念

审计业务约定书是由会计师事务所与委托人共同签署的，用以确认审计业务的委托与受托关系，明确委托目的、审计范围及双方应负责任与义务等事项的书面合同。

##### (二) 审计业务约定书的作用

(1) 使被审计单位了解注册会计师的审计责任及需要提供的协助；(2) 作为被审计单位鉴定审计业务完成情况及会计师事务所检查被审计单位约定义务履行情况的依据；(3) 如果出现法律诉讼，审计业务约定书则是确定会计师和委托人双方应负责任的重要证据。

#### 二、签署业务约定书之前应做的工作

《独立审计具体准则第 2 号——审计业务约定书》要求，在签署审计业务约定书前，注册会计师应当对被审计单位的基本情况进行了了解，并就委托目的、审计范围有无限制、审计收费以及被审计单位应提供的资料、协助的工作等约定事项进行商议。

1. 明确审计业务的性质和范围，使双方对审计业务的性质、范围取得一致的看法。
2. 初步了解被审计单位的基本情况。包括：(1) 业务性质、经营规模和组织结构。(2) 经营情况和经

营风险。(3) 以前年度接受审计的情况。在接受委托前, 后任注册会计师应当与前任注册会计师进行必要沟通, 并对沟通结果进行评价, 以确定是否接受委托。(4) 财务会计机构及工作组织。(5) 其他与签订审计业务约定书相关的事项。

### 3. 会计师事务所评价自身的胜任能力。

(1) 评价执行审计的能力(确定审计小组的关键成员和考虑在审计过程中向外界专家寻求协助的需要);(2) 评价独立性;(3) 评价保持应有谨慎的能力。如果会计师事务所不具备胜任能力, 则应当拒绝接受委托。

### 4. 商定审计收费。计件收费, 计时收费。

5. 明确被审计单位应协助的工作。(1) 实施审计前, 被审计单位应当将所有的会计资料准备齐全;(2) 审计过程中, 被审计单位的财会人员应当对注册会计师的询问、审查给予解释和配合, 并在适当的地方为注册会计师代编工作底稿。

## 三、审计业务约定书的内容

审计业务约定书的内容和格式, 可以随着审计约定事项的不同而有所不同, 但一般应包括以下基本内容:(1) 签约双方的名称。(2) 委托目的。即委托人委托事务所的目的或用意。(3) 审计范围。①会计报表审计, 应明确所审会计报表的名称、日期或期间;②其他专项审计, 应说明相应的审计范围。(4) 会计责任与审计责任。(5) 签约双方的义务。①会计师事务所: 按时完成审计业务, 出具审计报告; 保守商业秘密。②被审计单位: 及时提供全部资料; 提供必要的条件及合作; 及时足额付费。(6) 出具审计报告的时间要求。(7) 审计报告的使用责任。审计报告的使用应当与委托目的相关, 委托人须正确使用。委托人若因使用不当而造成后果, 则与会计师事务所和注册会计师无关。(8) 审计收费。明确计费依据、计费标准及付费方式与时间。(9) 审计业务约定书的有效期间。明确约定书的生效日和失效日。(10) 违约责任。(11) 签约时间。(12) 其他有关事项。

### ★历年考题分析

[2002 多选题] 根据独立审计准则的相关规定, 会计师事务所在审计业务约定书中承诺的对被审计单位的主要义务有( )。

- A. 高效优质地为被审计单位服务
- B. 按照约定的审计时间完成审计任务, 出具审计报告
- C. 对在执业过程中获悉的商业秘密保密
- D. 确保审计收费的合理性

【答案】BC 【解析】见教材相关内容。

## 四、审计范围

### (一) 概念

审计范围是指审计对象涉及的领域及内容, 由于审计对象是被审计单位全部或部分的经营活动, 而经济活动的载体主要是会计资料, 因此, 反映经济活动的会计资料应是审计的大致范围。

### (二) 确定审计范围的标准

凡与被审计单位会计报表有关、与注册会计师审计意见有关的资料, 均属于会计报表的审计范围。

(1) 确定基础性会计记录和其他资料中所包含的信息是否可靠, 是否能够成为编制会计报表的基础。(2) 确定有关信息、资料是否在会计报表中得到恰当的反映。(3) 考虑以下影响注册会计师形成审计结论的因素: ①专业判断的特征。②由于审计工作的测试性质和其固有的局限性, 以及内部控制固有的局限性等因素的影响, 在注册会计师形成审计意见时, 仍然存在某些重要的错报、漏报未被发现的可能性, 亦即存在审计风险。因此, 当发现可能存在错误和舞弊的迹象, 并可能会因此导致反映严重失实时, 注册会计师必须扩大审计程序, 以证实问题或排除疑点。③当审计范围受限时, 注册会计师应考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

### ★历年考题分析

[2002 年判断题] 由于职业判断贯穿于注册会计师审计工作的全过程, 并且可能得到的审计证据有很多是说服力而非结论性的, 因此, 注册会计师的任何审计意见都不能绝对保证会计报表使用者确定已审计会计报表的可靠程度。( )

【答案】√

# 知识点强化练习题

## 一、单项选择题

1. 审计人员应当确认被审计单位的财产是否均按历史成本入账，这是为了证实管理当局对其会计报表的（ ）认定。  
A. 存在或发生                      B. 完整性                      C. 估价与分摊                      D. 表达与披露
2. 如果被审计单位的存货使用已受到限制，而被审计单位管理当局未将这一情况在会计报表中予以说明，则会计报表的以下认定会发生错误（ ）。  
A. 存在或发生                      B. 权利和义务                      C. 估价或分摊                      D. 表达与披露
3. 审计或有负债时，下列审计程序中可能最无效果的是（ ）。  
A. 审核应付票据函证回函    B. 审核律师声明书    C. 审核银行存款函证回函    D. 审核应收账款函证回函
4. 在签署审计业务约定书之前，注册会计师应初步了解的被审计单位的基本情况不包括（ ）。  
A. 组织结构    B. 经营风险  
C. 控制风险    D. 以前年度接受审计的情况
5. “存在或发生”认定和“完整性”认定，分别主要与（ ）有关。  
A. 会计报表要素的高估和低估                      B. 会计报表要素的低估和高估  
C. 会计报表要素的缩小错误和夸大错误                      D. 会计报表要素的错误、舞弊和不法行为
6. 总值估价、净值估价和计算准确性是（ ）认定所包括的三个方面的内容。  
A. 存在或发生                      B. 表达与披露                      C. 权力与义务                      D. 估价或分摊
7. 下列各项中，（ ）违反了权利和义务认定。  
A. 将未发生的销售登记入账                      B. 已发生的销售业务未登记入账  
C. 未将作为抵押物的存货披露                      D. 待摊费用摊销期限不恰当
8. 下列（ ）是为了实现注册会计师一般审计目标中的截止目标。  
A. 年前开出的支票是否均在年前入账                      B. 预付账款是否真实  
C. 存货的跌价损失是否已经抵减                      D. 存货是否有充作抵押的
9. 审计范围受到一定程度的限制时，注册会计师可出具（ ）的审计报告。  
A. 保留意见、无法表示意见                      B. 保留意见、否定意见  
C. 否定意见、无法表示意见                      D. 非无保留意见
10. 下列哪个审计程序或概念中，（ ）必须运用在审计实施阶段。  
A. 了解内部控制和符合性测试    B. 重要性    C. 分析性复核    D. 实质性测试

## 二、多项选择题

1. 列入审计业务约定书中的所谓“审计范围”是要明确所审会计报表的（ ）。  
A. 相应的审计范围                      B. 所审会计报表的名称  
C. 所审会计报表的日期                      D. 所审会计报表的期间
2. 一般地说，审计具体目标必须根据（ ）来确定。  
A. 被审计单位管理当局的认定                      B. 审计项目  
C. 审计总目标    D. 被审计单位会计报表的真实性程度
3. 完整性认定主要与下列（ ）项目的低估有关。  
A. 应付账款                      B. 应收账款                      C. 应付票据                      D. 应收票据
4. 被审计单位管理当局对会计报表认定的项目主要有（ ）。  
A. 存在或发生                      B. 权利与义务                      C. 估价或分摊                      D. 表达与披露
5. 注册会计师能够根据被审计单位管理当局有关“表达与披露”认定推论得出的项目审计目标包括（ ）。  
A. 存货项目的总计数与总账是否一致                      B. 长期借款中是否含有一年内到期的部分  
C. 银行存款中是否含有限定用途的存款                      D. 固定资产中是否包含有低值易耗品
6. 在会计报表审计阶段，审计的特征有（ ）。  
A. 审计目标向管理领域深入和发展                      B. 审计由静态审计发展到动态审计  
C. 增加了“管理审计”的内容                      D. 形成了一套较完整的理论和方法

7. 一般来说,注册会计师审计的项目目标应当依据( )来确定。
- A. 被审计单位管理当局对会计报表的认定  
 B. 注册会计师确定的具体审计目标中除一般目标以外的其他目标  
 C. 审计程序及其所能收集的审计证据 D. 注册会计师所设定的一般审计目标
8. 注册会计师应当在审计业务约定书中规定被审计单位应协助的工作,其中包括( )。
- A. 将所有会计资料准备齐全 B. 回答注册会计师提出的疑问  
 C. 代替注册会计师执行审计程序 D. 适当的地方为注册会计师编制审计工作底稿
9. 被审计单位的会计责任包括( )。
- A. 建立、健全内部控制制度 B. 保护资产的安全、完整  
 C. 保证会计资料的真实、合法和完整 D. 保证会计报表的质量
10. 对于( )报表项目,注册会计师应侧重验证其“存在性”。
- A. 存货 B. 销售收入 C. 应收账款 D. 现金

### 三、判断题

1. 审计业务约定书具有经济合同的性质,一经约定双方签字认可,即成为注册会计师与委托人之间在法律上生效的契约。( )
2. 甲公司于×年12月31日向B公司发出商品150万元,次年1月4日办妥受托收手续,甲公司在发出商品时,确认收入,A公司的作法违反了“完整性”认定。( )
3. 如果发现被审计单位将一笔10 000元应记的销售收入漏记了,则违反了完整性认定。( )
4. 独立检查发票金额同会计记录金额的一致性检查估价。( )
5. 审计工作的测试限制和内部控制的固有局限性均导致注册会计师在形成审计意见时,仍然不能排除某些重要问题未被发现的可能性。( )
6. 如果被审计单位在账簿中登记了未发生的经济业务,则其违反了完整性的认定。( )
7. 如果注册会计师认为某账户余额总体上不合理,则应将更多的注意力集中在总体上合理的一个或几个其他具体目标上。( )
8. 会计师事务所无论承办何种业务,都要与委托人签订业务约定书。( )
9. 总体合理性测试的目的是帮助注册会计师发现账户余额中的重要错报。( )
10. 一般来说,若管理当局对某会计报表要素的“存在或发生”认定、“完整性”认定正确,即被审计单位在该账户余额或交易层次上既未高估、又未低估,则“估价或分摊”中相应的金额总体(即总值)上就是正确的,此时没有必要专门实施针对“估价或分摊”认定的审计程序。( )

### 四、简答题

接受委托前,后任注册会计师应当与前任注册会计师沟通哪些内容?

### 五、综合题

红日股份有限公司于2000年公开发行股票并在上海证券交易所上市,正林会计师事务所接受ABC股份有限公司的委托承担该公司2002年度会计报表审计工作,2003年签署审计业务约定如下:

#### 正林会计师事务所审计业务约定书

本约定书确认红日股份有限公司(以下简称委托方)委托正林会计师事务所(以下简称受托方)对红日股份有限公司(被审计单位)的会计报表进行审计。现将双方的责任及有关事项约定如下:

#### 一、委托目的和审计范围

(一)委托目的:年度会计报表审计

(二)审计范围:2002年度红日公司资产负债表和合并资产负债表,利润及利润分配表和合并利润及利润分配表、现金流量表和合并现金流量表。

#### 二、双方的责任和义务

##### (一)受托方责任和义务

1. 受托方按照约定的时间完成审计业务,出具审计报告。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查,加上被审计单位内部控制固有的局限性和其他客观因素的制约,难免存在会计报表的某些重要方面反映失实,而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况。因此受托方的审计责任并不能替代、减轻或免除被审计单位的会计责任。

2. 受托方对在执行业务过程中知悉的商业秘密负有保密责任。除法律另有规定者外,未经委托方同意,受托方不得将被审计单位提供的资料泄露给委托方以外的第三者。

3. 受托方在审计过程中，如发现被审计单位的内部控制有重大缺陷，则需出具管理建议书。
4. 检查错弊不属于一般审计工作范围，但在审计过程中如发现被审计单位在会计核算、财务管理和财产物资管理方面存在问题，导致有产生重大错弊的可能，受托方可将其情况报告委托方。

#### (二) 委托方责任和义务

1. 委托方应对受托方开展审计工作给予充分的合作，提供必要的条件。
2. 按受托方的要求，提供被审计单位完整的会计凭证、账册、报表以及其他在审计过程中所需要查看的各种文件资料。
3. 受托方认为需要发函向有关部门询证时，委托方应提供方便，并承担必要的费用。
4. 作为审计程序的一部分，被审计单位应提供一份审计声明书，对有关会计报表方面的情况作必要的说明。
5. 委托方应按照约定的条件，及时足额支付审计费用。

#### 三、出具审计报告的时间要求

受托方将于委托方提供审计所需的全部资料后 45 天之内出具审计报告。

如果在审计过程中出现不可预见的情况，影响审计工作如期完成的，或者委托方要求加快出具审计报告的，均需通过双方协商变更约定事项。

#### 四、审计费金额及支付方式

(一) 本项审计业务费按前任会计师事务所收费额人民币肆拾万元的 50% 收取，计贰拾伍万元。

(二) 上述审计费在本约定书经双方签署后，先支付 50%，审计报告完成时，再支付其余的 50%。

五、本约定书经双方签署后生效，约定事项全部完成后失效

六、本约定书一式两份，双方各执一份，并具有同等法律效力

委托方：红日股份有限公司（盖章）

受托方：正林会计师事务所（盖章）

法定代表人：

法定代表人：

地址：

地址：

电话：

电话：

传真：

传真：

联系人：

开户银行账号：

签订日期：2002 年 12 月 15 日

签订日期：2002 年 12 月 15 日

要求：请分析该约定书存在的不足之处。

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】C 【解析】估价与分摊认定是指各项资产、负债、权益、收入和费用等要素均已按适当的方法进行计价，列入会计报表的金额正确。
2. 【答案】D 【解析】存货使用受到限制，属于应披露事项。
3. 【答案】D 【解析】应收账款函证回函主要证实的是应收账款的真实性，而或有负债审计关注的是完整性。
4. 【答案】C 【解析】C 项控制风险应在签约之后进行评价。
5. 【答案】A 【解析】存在或发生认定与高估有关，完整性认定与低估有关。
6. 【答案】D 【解析】估价与分摊与计价和金额有关。
7. 【答案】C 【解析】A 违反了存在或发生认定；B 违反了完整性认定；C 违反了权利和义务、表达与披露认定（但本题不涉及披露认定）；D 违反了估价或分摊认定。
8. 【答案】A 【解析】截止测试目标是确定交易是否计入恰当的期间。
9. 【答案】A 【解析】《独立审计具体准则第 7 号——审计报告（修订）》第 18 条，如果审计在范围上受到约束，致使注册会计师不能或难以对会计报表形成恰当的审计意见时，应将这些情况在报告中加以说明，并根据被限制审计范围对会计报表整体影响程度等具体情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告。
10. 【答案】D 【解析】审计过程中，实质性测试必不可少。

### 二、多项选择题

1. 【答案】BCD 【解析】在会计报表审计中，审计约定书中的审计范围是指所审会计报表的名称

及其反映的日期或期间。

2. 【答案】AC 【解析】审计总目标与具体审计目标没有明显的对应关系，它们由管理当局对会计报表的认定来沟通。审计具体目标必须根据被审计单位管理当局的认定和审计总目标来确定。

3. 【答案】AC 【解析】完整性认定主要与低估有关。在审计实务中，往往是高估资产、低估负债，因此负债项目的账户低估的可能性更大，A、C属于负债类项目。

4. 【答案】ABCD 【解析】见教材相关内容。

5. 【答案】BCD 【解析】A项与“估价或分摊”的机械准确性有关，其他三个选项均与“表达与披露”中的“分类”相关。

6. 【答案】ABCD 【解析】见教材相关内容。

7. 【答案】AD 【解析】审计项目目标的确定有两个主要影响因素：管理当局的认定和一般审计目标。

8. 【答案】ABD 【解析】见教材相关内容。其中D项“适当的地方”指的是一些基本性的监盘、盘点、固定资产折旧表等。

9. 【答案】ABCD 【解析】见教材相关内容。

10. 【答案】ACD 【解析】一般而言，在资产负债表项目中，对于资产类项目，防止高估，以验证其“存在性”为主；对负债类项目，防止低估，以验证其“完整性”为主。

### 三、判断题

1. 【答案】× 【解析】审计业务约定书是会计师事务所与委托人之间签订的契约。

2. 【答案】× 【解析】A公司将×年12月31日未实现的收入入账，属于将不应包括在当年的项目挤入了当年的会计报表的行为，违反了“存在或发生”认定。

3. 【答案】× 【解析】既违反了“估计与分摊”认定，同时也违反了“完整性”认定。

4. 【答案】√ 【解析】检查发票金额与会计记录的金额是否一致，侧重验证估价目标而非机械准确性。

5. 【答案】× 【解析】内部控制不是导致注册会计师失察重大问题的关键因素。如果内部控制不可信赖，注册会计师可以不依赖内部控制而直接实施实质性测试。

6. 【答案】× 【解析】违反了存在或发生认定。

7. 【答案】× 【解析】注册会计师应将更多的注意力集中在影响总体合理性的一个或几个其他具体目标上。

8. 【答案】√ 【解析】业务约定书具有法律效力，它是确定注册会计师与委托人各自责任的重要文件。

9. 【答案】× 【解析】目的在于帮助注册会计师评价账户余额是否有重要错报。

10. 【答案】× 【解析】最后一句话是错误的。总体金额并不是估价或分摊认定的全部内容。即使在总体金额正确的情况下，注册会计师也至少还应就“净值的估价”和“计算的精确性”进行审计。

### 四、简答题

【答案】接受委托前的沟通——在接受委托前，后任注册会计师应当与前任注册会计师进行必要沟通，并对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托。后任注册会计师向前任注册会计师询问的内容应当合理、具体，通常包括：（1）是否发现管理当局存在诚信方面的问题；（2）前任注册会计师与管理当局在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧；（3）前任注册会计师从被审计单位监事会、审计委员会或其他类似机构了解到的管理当局舞弊、违反法规行为以及内部控制的重大缺陷；（4）前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因。

### 五、综合题

【答案】该业务约定书存在以下不足之处：

1. 审计范围表述不正确。应表述为红日股份有限公司2002年12月31日资产负债表和合并资产负债表；2002年度利润及利润分配表和合并利润及利润分配表；2002年度现金流量表及合并现金流量表。

2. 双方责任和义务表述不全面。主要缺乏对受托方审计责任、被审计单位会计责任的约定。

3. 约定书中没有明确审计报告的使用责任。

4. 出具报告的时间要求中未明确委托方提供审计所需全部资料的最晚时间。

5. 审计业务费的确定不合适。业务费比前任会计师事务所的收费额减少50%，可能属于压价竞争，有违职业道德。

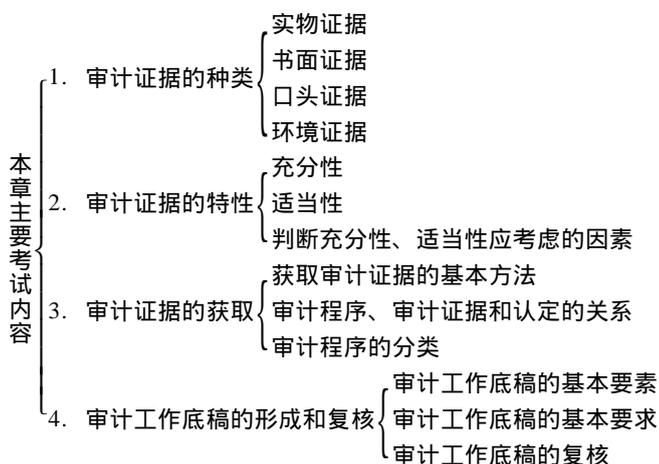
6. 约定书中未说明违约责任。

7. 因为正林会计师事务所是首次接受委托，且红日股份有限公司此前年度已委托其他事务所审计，正林会计师事务所应考虑期初余额的审计责任，以及如何与前任注册会计师联络等事项，并在业务约定书中予以明确。

8. 约定书中未填写完整的项目有：双方的法定代表人签章、地址、电话、传真、联系人、开户银行账号等。

# 第六章 审计证据与审计工作底稿

## 内容框架



## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 审计证据的种类；(2) 审计证据的特性；(3) 审计证据的获取；(4) 审计程序的分类；(5) 审计工作底稿的分类；(6) 审计工作底稿的形成与复核；(7) 审计档案的管理。

### 二、本章难点

(1) 审计证据的获取；(2) 审计程序的分类中各种审计证据能够证实的具体审计目标及会计报表认定；(3) 审计工作底稿的形成与复核。

### 三、提示

2005年教材删除了国际审计委员会和美国注册会计师协会关于审计证据的定义，本章一般考查客观题，属于较重要章节。

## 历年命题情况统计与分析

分值 题型	年份	2001年	2002年	2003年	2004年
单项选择题		2	2		
多项选择题		3	1.5	2	
判断题		1.5			4.5
合计		6.5	3.5	2	4.5

## 重难点详解与历年考题分析

### §1 审计证据

#### 一、审计证据的种类

审计证据是注册会计师在执行审计业务过程中，为了形成审计意见所获取的证据。一般而言，注册会计师所获取的审计证据可以按其外形特征分为实物证据、书面证据、口头证据和环境证据。

### （一）实物证据

实物证据是通过实际观察或清点所取得的，可以确定某些实物资产是否确实存在（包括实物数量），是证明存在非常有说服力的证据，但并不完全能证实被审计单位对其拥有所有权（及质量好坏）。因此，对于取得实物证据的账面资产，还应就其所有权归属及其价值情况另行审计。

### （二）书面证据

书面证据通常表现为与审计有关的各种原始凭证、会计记录、各种会议记录和文件、各种合同、通知书、报告书及函件等。书面证据按其来源可分为外部证据和内部证据。来源是直接影响其证明力的主要因素。

1. 外部证据。外部证据是由被审计单位以外的组织机构或人士所编制的，一般有较强的证明力。包括：（1）直接递交注册会计师的外部证据，排除伪造、更改的可能性，因而其证明力最强。如函证回函，律师与其他独立的专家关于被审计单位资产所有权和或有负债的证明函件，保险公司、寄售企业、证券经纪人的证明等。（2）已经被审计单位之手而提交注册会计师的外部证明，其证明力较弱。如银行对账单，购货发票，应收票据，顾客订购单，有关的契约、合同等。（3）注册会计师为证明某个事项而自己动手编制的各种计算表、分析表等。

2. 内部证据。内部证据是由被审计单位内部机构或职员编制和提供的书面证据。包括：（1）会计记录。其可靠性主要取决于被审计单位在填制时内部控制制度的完善程度。（2）被审计单位管理当局声明书。它属于可靠性较低的内部证据，不可以此替代注册会计师实施其他必要的审计程序。但有以下作用：第一，提醒被审计单位的管理人员，他们对会计报表负有主要责任；第二，将被审计单位在审计期间所回答的问题予以书面化，并列入审计工作底稿中；第三，声明书可作为被审计单位管理当局未来意图的证据。（3）其他书面文件。如被审计单位声明书所提及的董事会及股东大会会议记录、重要的合同资料、被审计单位的或有损失、与关联方的交易等。

一般而言，内部证据不如外部证据可靠。但如果内部证据在外部流转，并获得其他单位或个人的承认（如销货发票、付款支票等），则具有较强的可靠性。即使只在被审计单位内部流转的书面证据，其可靠程度也因被审计单位内部控制的好坏而异。

### （三）口头证据

口头证据是被审计单位职员或其他有关人员注册会计师的提问做口头答复所形成的一类证据。这类证据可靠性较差，证明力较小。口头证据本身并不足以证明事情的真相，但注册会计师往往可以通过口头证据发掘出一些重要的线索，从而有利于对某些需要审核的情况作进一步的调查，以搜集到更为可靠的证据。口头证据往往需要其他相应证据的支持。

在审计过程中，注册会计师应把各种重要的口头证据尽快作成书面记录，并注明是何人、何时、在何种情况下所做的口头陈述，必要时还应获得被询问者的签名确认。相对而言，不同人员对同一问题所做的口头陈述相同时，口头证据具有较高的可靠性。但在一般情况下，口头证据往往需要得到其他相应证据的支持。

### （四）环境证据

环境证据也称状况证据，不属于基本证据，但有助于了解判断。具体包括：有关内部控制情况；被审计单位管理人员的素质；各种管理条件；管理水平。环境证据一般不属于基本证据，但它可以帮助注册会计师了解被审计单位及其经济活动所处的环境，是注册会计师进行专业判断所必须掌握的资料。也就是说，环境证据的作用是可以支持其他证据。具有丰富审计实务经验的审计师善于利用环境证据发现线索。

注意：（1）审计证据证明力：按“实务 书面 口头 环境”的顺序递减。

（2）审计证据与具体审计目标的关系（非常重要）。

证据种类	审计具体目标									备注
	真实性	完整性	所有权	价值	截止	机械标准性	分类	披露	总体合理性	
实物证据	√	√		√	√					前4个目标（除了所有权）
书面证据	√	√	√	√	√	√	√	√	√	全部9个
口头证据	√	√	√	√	√		√	√	√	缺少机械准确性
环境证据									√	只能达到总体合理性

## 二、审计证据的特性

### (一) 审计证据的充分性

审计证据的充分性又称足够性，指审计证据的数量能足以支持注册会计师的审计意见，是注册会计师为形成审计意见所需审计证据的最低数量要求。审计证据是数量的底线要求，但也不是越多越好（成本效益原则）。

每一审计项目对审计证据的需要量以及取得这些证据的途径和方法，应当根据该项目的具体情况来定；在某些情况下，由于时间、空间或成本的限制，注册会计师不能获得最为理想的审计证据时，可考虑通过其他途径或其他审计证据来替代；只有注册会计师通过不同的渠道和方法取得其认为足够的审计证据时，才能据以发表审计意见。

根据《独立审计准则第5号——审计证据》，注册会计师判断证据数量应考虑的因素包括：

#### 1. 审计风险

审计风险由固有风险、控制风险和检查风险三部分组成。

注册会计师对固有风险和控制风险的估计水平与所需的审计证据的数量呈同向变动关系；注册会计师对检查风险的估计水平与所需的审计证据的数量呈反向变动关系。

注册会计师判断审计证据是否充分、适当，应当考虑的是固有风险和控制风险（不考虑检查风险）。

固有风险、控制风险具体又受下列因素影响：（1）项目的性质。第一次承接高风险的项目（如投机冒险）需要有意提高审计证据质量，增加审计证据的数量。（2）内部控制的性质和强弱。被审计单位的内部控制越差，需要更详细、更多、更有力的审计证据。（3）业务经营性质。被审计单位业务越复杂，需要越多的证据。（4）管理当局的可信赖程度。管理当局越不可信赖，所需证据越多。（5）财务状况。当被审计单位的财务状况不佳时，需要有意提高审计证据的质量，或适当增加审计证据的数量。（6）时常更换会计师事务所。被审计单位变更事务所越频繁（无正当理由更换），后任注册会计师往往需提高审计证据的质量或相对增加审计证据的数量。

#### 2. 具体审计项目的重要性

审计项目越重要，越需获取充分的审计证据。

#### 3. 注册会计师及其业务助理人员的审计经验

从业人员越是缺乏审计经验，越应增加证据数量。

#### 4. 审计过程中是否发现错误或舞弊

一旦发现有错误或舞弊的行为，越需增加审计证据的数量。

#### 5. 审计证据的类型与获取途径

外部证据多（证明力更强），可适当减少审计证据数量；内部证据（证明力较弱）多，可适当增加审计证据数量。

证据质量较高，数量可减少；相反，证据质量一般或者较低，数量就要增加。

所获取的审计证据本身不易伪造，则其质量较高，数量便可减少。

#### 6. 经济因素（成本和效益对比）

如果增加时间和成本没有带来相应的效益，应考虑设计和实施更有效的审计程序（更换审计程序），收集高质量、足够的证据。

#### 7. 总体规模与特征（统计学原理）

总体规模越大，总体中不同质项目越多，所需证据越多。通常，抽样总体规模越大，所需证据的数量越多。

### (二) 审计证据的适当性

审计证据的适当性是指审计证据的相关性和可靠性。相关性是指审计证据应与审计目标相关联（否则审计证据毫无作用）；可靠性是指审计证据应能如实反映客观事实。

审计证据的充分性与适当性的密切相关。审计证据的适当性会影响其充分性。一般而言，审计证据的相关性与可靠程度越高，则所需审计证据的数量就可减少；反之，审计证据的数量就要增加。

#### 1. 审计证据的相关性

注册会计师只能利用与审计目标相关联的审计证据来证明和否定被审计单位所报告的事项。如存货监盘结果只能证明存货是否存在，是否有毁损及短缺，而不能证明存货的计价和所有权的情况。

（1）通过符合性测试应考虑的相关事项包括符合性测试获取的审计证据，应能证实内部控制是否存在、是否有效、是否一贯遵循。

（2）通过实质性测试获取审计证据时，应考虑的相关事项主要包括：①资产或负债在某一特定时日是否存在（真实性）；②资产或负债在某一特定时日是否归属于被审计单位（所有权）；③经济业务的发生是

否与被审计单位有关（真实性）；④是否有未入账的资产、负债或其他交易事项（完整性）；⑤会计记录金额是否恰当（估价、机械准确性）；⑥资产或负债的计价是否恰当（估价）；⑦收入与费用的配比是否恰当（截止）；⑧会计报表项目的分类反映是否恰当，并前后一致（分类、披露）。

## 2. 审计证据的可靠性

审计证据的可靠性是指审计证据能如实反映客观事实。收集的证据要求有一定证明力、说服力。

可靠性的判断标准为：书面比口头可靠；外部比内部可靠；独立第三者确认的内部证据比未获独立第三者确认的内部证据可靠；注册会计师自行获得的证据比由被审计单位提供的证据可靠；被审计单位内部控制较好时所提供的内部证据，比被审计单位内部控制较差时所提供的内部证据可靠；不同来源或性质的审计证据相互印证时，审计证据较具可靠性；越及时的证据越可靠；客观证据比主观证据可靠。

## 3. 成本效益原则

注册会计师并不一定要选取最有力的审计证据；但对于重要的审计项目，注册会计师不应将审计成本的高低或获取审计证据的难易程度作为减少必要审计程序的理由。

此时，注册会计师若无法取得充分且适当的审计证据，则应视情况发表保留意见或无法表示意见的审计报告。

## 4. 审计证据与法律证据的区别

审计证据：注册会计师自己收集；自己判断；自己决定证据是否适当。

法律证据：由诉讼双方提供；裁决者不参与收集；证据的可靠性最高。

### ★历年考题分析

[2002年单选题]注册会计师对固有风险和控制风险的估计水平与所需审计证据的数量（ ）。

A. 呈同向变动关系 B. 呈反向变动关系 C. 呈比例变动关系 D. 不存在关系

【答案】A 【解析】本题考查固有风险、控制风险的估计水平与审计证据数量的关系。一般情况下，若注册会计师对固有风险水平估计得越高，其所需收集的证据数量就越多；反之所需收集的证据数量就减少。因此，固有风险和控制风险估计水平与证据数量是同向变动关系。

[2003年多选题]A注册会计师是Q公司2002年度会计报表审计的外勤审计负责人，在审计过程中，需对负责负债项目审计的助理人员提出的相关问题予以解答，并对其编制的审计工作底稿进行复核。请代为做出正确的专业判断。

7. 在对短期借款实施相关审计程序后，需对所取得的审计证据进行评价。以下有关短期借款审计证据可靠性的论述中，正确的有（ ）。

- A. 从第三方获取的有关短期借款的证据比直接从Q公司获得的相关证据更可靠
- B. 短期借款的控制风险为低水平时产生的会计数据比控制风险为高水平时产生的会计数据更为可靠
- C. 短期借款的控制风险为高水平时产生的会计数据比控制风险为低水平时产生的会计数据更为可靠
- D. Q公司提供的短期借款合同尽管有借贷双方的签章，但如果没有其他证据佐证，也不可靠

【答案】ABD 【解析】A项：来自被审计单位以外的独立的第三者的外部证据，比取自被审计单位内部的证据可靠；已获得独立的第三者确认的内部证据，比未获得独立的第三者确认的内部证据可靠。B项：审计风险是指会计报表存在重大错报、漏报，而审计人员审计后发表不恰当审计意见的可能性。这里的风险为低水平，则未发现的重大错漏报的可能性小，即数据更可靠。C项：审计风险是指会计报表存在重大错报、漏报，而审计人员审计后发表不恰当审计意见的可能性。这里的风险为低水平，则未发现的重大错报、漏报的可能性小，即数据更可靠。此项错误。D项：不同来源或不同性质的审计证据相互印证时，审计证据较具可靠性；反之，若通过某一来源所获取的证据与通过其他来源所获取的证据不相一致，或者不同性质的证据相互矛盾时，则注册会计师就需要进一步审计。

## 三、审计证据的获取

1. 检查。是注册会计师对会计记录和其他书面文件可靠程度的审阅与复核。包括审阅法和复核法。

2. 监盘。注册会计师现场监督被审计单位各种实物资产及现金、有价证券等的盘点，并进行适当的抽查。一般说来，实物盘点应由被审计单位进行，注册会计师只进行现场监督；对于贵重的物资，可抽查复点。监盘不能认定计价和所有权。

3. 观察。注册会计师实地察看被审计单位的经营场所、实物资产和有关业务活动及其内部控制的执行情况等，以获取证据的方法。

4. 查询及函证。（1）查询是注册会计师对有关人员进行书面或口头询问以获取审计证据的方法。（2）函证是注册会计师为印证被审计单位会计记录所载事项而向第三者发函询证的一种方法。

5. 计算。注册会计师对被审计单位的原始凭证及会计记录中的数据所进行的验算或另行计算。包括：

对被审计单位的凭证、账簿和报表中有关数字的验算、对会计资料中有关项目的加总或其他运算。

6. 分析性复核。注册会计师对被审计单位重要的比率或趋势进行的分析，包括调查异常变动以及这些重要比率或趋势与预期数额和相关信息的差异。一般说来，在整个审计过程中，注册会计师都将运用。分析性复核常用的方法又有比较分析法、比率分析法和趋势分析法三种。

7. 审计程序与审计证据、认定的关系。(1) 审计程序与审计证据并不是一一对应的关系。(2) 一般说来，一种审计程序可产生多种审计证据；而要获得某类审计证据也可选用多种审计程序。(3) 在特定的情形下执行某程序的方式也可能影响到某证据有关认定的项数。

8. 审计程序的分类。(1) 对被审计单位内部控制取得了解的程序和方法：询问内控政策和程序；检查会计手册等资料；观察实际运作。(2) 符合性测试程序和方法：检查、询问、重新执行、观察。(3) 实质性测试程序：①交易和余额的详细测试。交易实质性测试是审定某类或某项交易认定的恰当性；余额实质性测试是审定某个账户余额认定的恰当性。②对会计信息和非会计信息应用的分析性复核。分析的结果往往为详细测试提供方向性指导，证明管理当局在会计报表上的各项认定是否公允，分析性测试是证实会计报表数据有关关系是否合理提供证据，两者不可相互替代。

★历年考题分析

[2002 多选题] 注册会计师在审计过程中获取实物证据的审计方法有 ( )。

- A. 检查 B. 函证 C. 观察 D. 监盘

【答案】CD 【解析】见教材中“审计证据的获取”。

四、审计证据的整理与分析

(一) 审计证据整理与分析的意义

(1) 通过检查、观察、监盘、查询与函证、计算等方法所获取的大部分审计证据基本处于原始状态，只有按照一定的程序、目的和方法进行科学的加工整理，才能使其变成有序的、系统化的、彼此联系的审计证据，进而进行审计小结，在此基础上形成审计意见。(2) 在整理过程中对发现证据不足的地方，还可进行补充收集，以便获取新的证据材料，把审计工作引向深入。(3) 在审计过程中，通过注册会计师的分析、研究，还可能产生一些有价值的新的证据，从而对被审计单位做出较为恰当的结论。

(二) 整理、分析审计证据的方法

整理、分析审计证据的方法因审计目的、审计证据种类不同而不同。整理、分析的方法有：分类、计算、比较、小结和综合。

(三) 整理、分析审计证据时应注意的问题

1. 审计证据的取舍

审计证据取舍的标准：(1) 金额大小。金额越大越应作为重要证据。(2) 问题性质的严重程度。性质严重的作为重要证据。

2. 分清事实的现象与本质

3. 排除伪证

## §2 审计工作底稿

一、审计工作底稿的定义、分类及作用

(一) 审计工作底稿的定义

审计工作底稿是审计证据的载体，是指注册会计师在执行审计业务的过程中形成的全部审计工作记录和获取的资料。是注册会计师形成审计结论、发表审计意见的直接依据。包括三种：注册会计师直接编制的资料；从被审计单位、有关部门取得的原始资料；注册会计师接受并审阅他人代为编制的审计记录。

(二) 审计工作底稿的分类

根据审计工作底稿的性质和作用，可将其分为综合类、业务类和备查类三类。

类别	主要种类	审计阶段	目的
综合类	约定书、计划、报告未定稿、总结、调整分录汇总表	审计计划、报告阶段	规划、控制和总结工作
业务类	了解、符合性测试、实质性测试形成的	审计实施阶段	执行审计工作
备查类	法律性文件、执照、章程、原始资料的复印件	整个审计过程	备查

(三) 审计工作底稿的作用

(1) 审计工作底稿是联系整个审计工作的纽带；(2) 审计工作底稿是注册会计师形成审计结论、发表

审计意见的直接依据；(3) 审计工作底稿是明确注册会计师的审计责任、评价或考核注册会计师专业能力与工作业绩的依据；(4) 审计工作底稿为审计质量控制与质量检查提供了可能；(5) 审计工作底稿对未来的审计业务具有参与备查价值。

## 二、审计工作底稿的形成与复核

### (一) 审计工作底稿的形成：直接编制、取得

#### 1. 审计工作底稿的基本要素

编制底稿均应包括下列 10 项基本要素：(1) 被审计单位名称；(2) 审计项目的名称；(3) 审计时间或期间；(4) 审计过程的记录；(5) 审计标识及其说明；(6) 审计结论；(7) 索引号及页次；(8) 编制者姓名及编制日期；(9) 复核者姓名及复核日期；(10) 其他应予说明的事项。

#### 2. 审计工作底稿的基本结构

(1) 被审计单位未审情况；(2) 审计过程的记录；(3) 审计结论。

#### 3. 形成审计工作底稿的基本要求

(1) 编制底稿基本要求：内容完整、标识一致、记录清晰、结论明确。(2) 获取底稿的基本要求：注明资料来源；实施必要的审计程序；形成相应的审计记录。(3) 底稿繁简程度的考虑因素：审计约定事项的性质、目的和要求；被审计单位的经营规模及审计约定事项的复杂程度；被审计单位的内部控制制度是否健全、有效；被审计单位的会计记录是否真实、合法、完整；是否有必要对业务助理人员进行特别指导、监督和检查；审计意见类型。(4) 审计底稿形成的其他应注意事项：注册会计师在形成审计工作底稿时，工作底稿应有索引编号及顺序编号。同时，相关的审计工作底稿之间，应保持清晰的勾稽关系，相互引用时，应注明交叉索引编号。

#### 4. 常用审计工作底稿类型

(1) 与被审计单位设立有关的法律性资料，如批准证书、营业执照、合同、协议、章程等；(2) 与被审计单位组织机构及管理层人员结构有关的资料；(3) 重要的法律文件、合同、协议和会计记录的摘录或副本；(4) 被审计单位相关内部控制制度的研究与评价记录；(5) 审计业务约定书；(6) 被审计单位的未审会计报表及审计差异调整表；(7) 审计计划；(8) 实施具体审计程序的记录和资料；(9) 与被审计单位、其他注册会计师、专家和有关人员的会议记录、往来函件；(10) 被审计单位声明书；(11) 审计报告、管理建议书底稿及副本；(12) 审计约定事项完成后的工作总结；(13) 其他与完成审计约定事项有关的资料，如报刊对被审计单位的介绍、被审计单位编制的企业简介、企业形象设计资料等。

### (二) 审计工作底稿的复核

审计工作底稿的复核制度，是指会计师事务所对有关复核人级别、复核程序与要点、复核人职责等所作出的明文规定。

#### 1. 作用

(1) 减少或消除人为的审计误差，以降低审计风险，提高审计质量；(2) 及时发现和解决问题，保证审计计划顺利执行，并能够不断地协调审计进度、节约审计时间、提高审计效率；(3) 便于上级管理人员对注册会计师进行审计质量监控和工作业绩考评。

#### 2. 复核要点

(1) 所引用的资料是否详实、可靠；(2) 所获取的审计证据是否充分、适当；(3) 审计判断是否有理有据；(4) 审计结论是否恰当。

#### 3. 基本要求

(1) 作好复核记录；(2) 复核人签名和日期；(3) 书面表示复核意见；(4) 督促编制人及时修改、完善审计工作底稿。

#### 4. 三级复核制度

审计工作底稿的三级复核制度，是指会计师事务所制定的以主任会计师、部门经理和项目经理为复核人，对审计底稿进行逐级复核的一种制度。(1) 第一级：项目经理复核，又称详细复核，它要求项目经理对审计底稿逐张复核，发现问题，及时指出，并督导审计人员及时修改完善。(2) 第二级：部门经理复核，又称为一般复核，它是对工作底稿中重要账项的审计、重要程序的执行以及审计调整事项进行复核，又称为重点把关。(3) 第三级：主任会计师复核，是三级复核中的最后一级复核，即重点复核，它是对审计过程中的重大会计、审计问题、重大审计调整事项及重要的审计工作底稿进行的复核。这是对前两级复核的再监督，也是对整个审计计划、进度和质量的重点把握。

### 三、审计工作底稿的归档

#### 1. 审计档案分类

永久性档案（综合类工作底稿、备查类工作底稿）和当期档案（业务类工作底稿）。

#### 2. 审计档案的所有权与保管

所有权属于承接业务的会计师事务所。

永久性档案与最近 1 年的当期档案保管年限相同；当期档案自审计报告签发日起至少 10 年，不得任意缩短当期档案的保存期限。

#### 3. 审计档案的保密和调阅

法院等检查机构、中注协、经委托人同意后其他事务所注册会计师可以调阅。

#### ★历年试题分析

[2004 年判断题] A 会计师事务所原负责审计档案管理的 B 职员调离岗位，C 职员自 2004 年 2 月起继任。C 职员在工作中遇到一系列问题，A 会计师事务所相关负责人予以了解答。根据独立审计准则和质量控制准则的相关要求，请判断相关解答是否正确。

(1) G 公司 2002、2003 年度会计报表审计业务均由 M 注册会计师负责。在审计 G 公司 2003 年度会计报表时，M 注册会计师调阅了 2002 年度的有关审计工作底稿。2004 年 5 月，M 注册会计师将 2002 年度底稿退还时，C 职员发现某些底稿页中有修改痕迹。C 职员将相关事项报告 A 会计师事务所相关负责人，该负责人指示 C 职员，应要求 M 注册会计师书面说明修改理由，并对 2002 年度审计工作底稿的修改内容予以恢复后归档。 ( )

【答案】√ 【解析】审计工作底稿经过分类整理、汇总归档后就形成了审计档案。审计档案是会计师事务所审计工作的重要历史资料，应当妥善管理。M 注册会计师在 2004 年审计 G 公司 2003 年年报时调阅了 G 公司 2002 年度的有关审计工作底稿，其实是调阅了有关 G 公司的 2002 年年报审计的审计档案。M 注册会计师所在的会计师事务所对审计档案由 C 职员专人负责，说明该会计师事务所对审计档案有一套专门的管理措施。2004 年 5 月 M 注册会计师归还 2002 年审计底稿时，C 职员发现有被 M 注册会计师修改的痕迹，C 职员也将此事报告给该所负责人，并要求恢复修改的内容，并说明修改的理由。C 职员的职责履行过程说明该所对审计档案的归档、调阅和保密等是符合独立审计准则要求的。

(2) N 注册会计师将 T 公司 2003 年度会计报表审计工作底稿于 2004 年 4 月归档。2004 年 5 月初，N 注册会计师要求用刚收到的一张 T 公司应付账款询证函回函原件，更换已归档底稿中由 N 注册会计师直接接收的同笔应付账款回函传真件。C 职员检查了原件和传真件，未发现内容差异，但仍做了请示。A 会计师事务所相关负责人指示 C 职员，同意 N 注册会计师更换，但应在相关审计工作底稿中说明此更换事项。 ( )

【答案】√ 【解析】审计档案要求是原始资料，所以用应付账款询证函回函原件更换在取证过程中的传真件是恰当的。

(3) 2004 年 6 月，C 职员在清理审计档案时发现 1990 年 2 月—1992 年 2 月期间归档的审计 S 公司的一批审计档案，包括审计报告副本、已审计会计报表以及相关审计测试工作底稿等。1992 年 2 月后，A 会计师事务所除在 1995 年 5 月向 S 公司提供一项内部控制设计服务外，未向其提供任何其他服务。C 职员请示该批审计档案能否销毁。A 会计师事务所相关负责人指示，在经主任会计师批准、并按规定履行相关手续后可以全部销毁。 ( )

【答案】√ 【解析】根据《独立审计具体准则第 6 号——审计工作底稿》规定：审计档案按照使用期限的长短和作用大小可以分为永久性档案和当期档案；永久性档案应当长期保存，当期档案从签发审计报告日起至少保存 10 年；如果会计师事务所中止了对被审计单位的后续审计服务，永久性档案与最近 1 年当期档案的保管年限相同。A 会计师事务所最后一次审计 S 公司是在 1992 年 2 月，虽然在 1995 年 5 月向 S 公司提供一项内部控制设计服务，但这不是后续审计服务，所以 1992 年 2 月审计形成的审计档案不论是当期档案还是永久档案，都可以决定将其销毁。但销毁时应当按照规定履行必要的手续。

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

1. 一般情况下，环境证据只能证实以下具体审计目标 ( )。  
A. 真实性 B. 完整性 C. 截止 D. 总体合理性
2. 注册会计师获取的下列书面证据中，证明力最强的当属 ( )。



7. 在下列各组审计证据中,依证明力由强到弱排列不正确的是( )。
  - A. 购货发票、销货发票、管理当局声明书
  - B. 销货合同、明细账、支票存根
  - C. 销售发票、销售单、应收账款函证回函
  - D. 银行存款对账单、银行存款日记账、银行存款余额调节表
8. 属于实质性测试程序的有( )。
  - A. 交易实质性测试
  - B. 余额实质性测试
  - C. 会计信息分析性复核
  - D. 非会计信息应用的分析性复核
9. 综合类工作底稿包括( )。
  - A. 重要会议的记录和纪要
  - B. 审计业务约定书
  - C. 审计报告未定稿
  - D. 执行实质性测试时所形成的工作底稿
10. 对取得实物证据的账面资产,注册会计师还应就其( )另行审计。
  - A. 报表披露
  - B. 所有权归属
  - C. 价值
  - D. 完整性

### 三、判断题

1. 应收账款的函证能够证实估价和分摊认定。( )
2. 一般来说,如果注册会计师对某类交易控制风险的水平估计得越高,则相应的实质性测试的工作量就越大。( )
3. 注册会计师获取审计证据时,不论是重要的审计项目,还是一般的审计项目,均应考虑成本效益原则。( )
4. 不论被审计单位规模大小,注册会计师都应当对相关的内部控制制度进行充分的了解。( )
5. 一般情况下,审计证据越多越好。( )
6. 当期档案只供当期审计使用,保存10年后必须销毁。( )
7. 一般情况下,口头证据必须得到其他证据的支持。( )
8. 一般情况下,审计证据的质量越高,注册会计师所需的证据数量就越少。( )
9. 一般来说,符合性测试与控制风险的评估相对应,实质性测试与账户余额、交易的认定相对应,而两种测试最终都是为了证实会计报表的认定。( )
10. 注册会计师可以在不增加符合性测试工作量的情形下直接依据其对管理当局的高度信赖适当减少实质性测试的工作量。( )

### 四、简答题

1. 获取审计证据时,注册会计师通常需要考虑哪些相关事项?
2. 注册会计师王力在审查红阳公司的会计报表时,实施了下表所列示的审计程序,请指出王力通过每类程序所收集到的审计证据的类型、每类证据实现的一般审计目标、与审计目标对应的会计报表认定。
3. 注册会计师应如何通过审计证据达到证实会计报表的认定?

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】环境证据不是基本证据,只能证实总体合理性审计目标。
2. 【答案】D 【解析】A是内部证据;B是证明力高于内部证据A的外部证据;C是由被审计单位保管的外部证据,证明力要小于外部单位直接交给注册会计师的证据;D是外部证据,而且是外部单位直接交给注册会计师的。因此D相对于其他证据证明力最强。
3. 【答案】C 【解析】见教材中“审计程序的分类”。
4. 【答案】C 【解析】A、B、D都是注册会计师在审计过程中,判断审计证据是否充分、适当的主要因素,只有C不是。
5. 【答案】C 【解析】《国际审计准则——审计证据》第10条中就有规定。简单地说,审计程序用来获取审计证据,目的是支持会计报表的认定。其实,这句话也概括了整个审计过程的基本目的。
6. 【答案】C 【解析】三级复核制是较高级对前一级复核的再复核。A、B的实际意思是相同人员对已复核的内容进行再复核,因而失去了复核的意义。C项:见教材中“审计工作底稿的三级复核制度,主任会计师可以另行指定人员代替部门经理复核工作”。D项:相对于部门经理而言,项目经理的复核是在审计过程中随时进行的,即使在没有真实的项目经理参加下(这种情况下由部门经理担任项目负责人),项目

经理的复核工作也是必不可少的。

7. 【答案】B 【解析】A、B与审计证据的数量成反向变动关系，但只有B是审计准则中规定判定因素。

8. 【答案】D 【解析】A、B、C、D四项分析下来，只有D项属于检查程序，因为本期期初余额应与上期期末余额相等。

9. 【答案】A 【解析】在无法获得充分适当证据的情况下，审计人员应视具体情况发表保留意见或者无法表示意见的审计报告。

10. 【答案】B 【解析】A项：书面证据是基本证据之一，可靠性较强，按其来源可以分为外部证据和内部证据；B项：一般而言，内部证据不如外部证据可靠，但如果内部证据在外部流转，并获得其他单位或个人的承认，则具有较强的可靠性；C项：被审计单位管理当局声明书属于可靠性较低的内部证据；D项：环境证据一般是基本证据。

## 二、多项选择题

1. 【答案】ABCD 【解析】监盘可以证实实物的真实性、完整性、估价中的净值以及截止目标。

2. 【答案】ABD 【解析】根据教材中“审计证据的适当性”。

3. 【答案】ABC 【解析】A项：监盘是注册会计师现场监督被审计单位各种实务资产及现金、有价证券等的盘点，并进行适当的抽查。B项：外部证据是由被审计单位之外的组织机构或者人员编制的书面证据，而不是会计师事务所之外的机构和人员编制的。C项：运用符合性测试获取审计证据应考虑审计证据的充分性和适当性，以支持控制风险的估计水平，而非固有风险水平。D项：正确。

4. 【答案】BCD 【解析】A是书面证据，B、C、D属于环境证据。

5. 【答案】ABCD 【解析】A、B、C、D均是审计工作底稿的复核要点内容。

6. 【答案】ABCD 【解析】形成工作底稿的基本要求，包括A、B、C、D四项。

7. 【答案】BCD 【解析】根据审计证据证明力分类，可以发现证明力由大到小的顺序是：外部证据、内部证据，其中外部证据可以细分为：外部单位直接交给注册会计师的外部证据；保管在被审计单位的外部证据；内部证据细分为：在外部流转的内部证据、未在外流转的内部证据。因此，B项中的“支票存根”属于外部证据应该强于内部证据“明细账”；C项中“函证回函”属于直接交给注册会计师的外部证据强于未在外流转的内部证据“销售单”；D项中的“调节表”强于“日记账”。

8. 【答案】ABCD 【解析】见教材中“审计程序的分类”，包括上述四项内容。

9. 【答案】BC 【解析】综合类工作底稿是指注册会计师在审计计划阶段和审计报告阶段，为规划、控制和总结整个审计工作，并发表审计意见，所形成的审计工作底稿。主要包括“审计业务约定书、审计计划、审计报告书未定稿、审计总结及审计调整分录汇总表等”。本题中，A属于备查类工作底稿，B是业务类工作底稿。

10. 【答案】BCD 【解析】实物证据在报表的披露并非必要的审查内容。实物资产的存在性并不能完全证明被审计单位对其的所有权，也不能完全证实其价值和完整性。

## 三、判断题

1. 【答案】√ 【解析】应收账款函证程序既能证实应收账款的存在，又能证实应收账款金额的正确性，因此可以证实“估价或分摊”认定。注意函证不能认定所有权。

2. 【答案】√ 【解析】估计的控制风险越高，意味着内部控制的可靠程度越低，注册会计师需要更多地增加实质性测试的工作量。

3. 【答案】× 【解析】注册会计师在获取审计证据时可以考虑成本效益的原则。对于重要的审计项目，注册会计师不应以审计费用的高低或获取审计证据的难易程度作为减少必要程序的理由。

4. 【答案】× 【解析】注册会计师在每次审计过程中都必须“了解被审计单位的内部控制”，但是并不需要进行“充分”的了解。仅仅当注册会计师准备信赖相关内部控制时并决定进行符合性测试时，才需要进行充分的了解。

5. 【答案】× 【解析】审计证据的充分性是注册会计师形成审计意见所需要的最低审计证据的数量要求。但是考虑到成本效益关系，特别是在有限的时间、人力物力资源条件下进行有效率和有效力的审计，注册会计师通常需要足够数量审计证据降低到最低限度，并非越多越好。

6. 【答案】× 【解析】当期档案可以供下期审计参考使用，当期档案应当自审计报告签发之日起，至少保存10年，10年后会计师事务所可以销毁，也可以继续保存，即10年并非法定的保管最高年限。

7. 【答案】√ 【解析】一般情况下，口头证据本身并不足以证明事情的真相，注册会计师通过口

头证据发掘一些重要的线索，从而有利于对某些需要审核的情况做进一步调查，以收集到更为可靠的证据。

8. 【答案】√ 【解析】一般而言，审计证据的相关与可靠程度越高，则所需的审计证据的数量就可以减少；反之，审计证据的数量就要相应增加。

9. 【答案】√ 【解析】审计程序总是为了证实审计结论，最终目的是为了证实报表的认定目标。

10. 【答案】× 【解析】注册会计师评价控制风险时应考虑的因素之一是管理当局的可信赖程度，但一般情况下，注册会计师不应以此作为减少实质性测试的直接理由。通常在符合性测试结果表明控制风险确实较低时，实质性测试工作量才能适当减少。

#### 四、简答题

1. 【答案】分为两种情况：（1）通过符合性测试获取审计证据时，应考虑的相关事项包括：内部控制是否存在；内部控制是否有效；内部控制在所审计期间是否得到一贯遵守。（2）通过实质性测试获取审计证据时，需要考虑的主要事项有：资产或负债在某一特定时日是否存在；资产或负债在某一特定时日是否归属于被审计单位；经济业务的发生是否与被审计单位有关；是否有未入账的资产、负债或其他交易事项；会计记录金额是否恰当；资产或负债的计价是否恰当；收入与费用的配比是否恰当；会计报表项目的分类反映是否恰当，并前后一致。

#### 2. 【答案】

审计程序	证据类型	审计目标	会计报表认定
注册会计师监盘现金盘点	实物证据	真实、完整、估价、截止	存在性 完整、估价或分摊
计算应收账款总账和明细账、进行分析性复核、进行应收账款查询及函证、检查销售发票、出库单、运输公司发票等原始凭证	书面证据（外部证据、内部证据）	存在或发生、完整性、权利和义务、估价或分摊、表达与披露	总体合理性、真实性、完整性、所有权、估价、截止、机械准确性、披露和分类
观察公司的日常运营情况（有关内控情况）、检查相关的内控文件规定	环境证据	无	总体合理性

3. 【答案】（1）在审计实务中，通常针对每项会计报表认定来获取证据。（2）关于某项认定的审计证据，不得用于代替有关另一项认定应获取的审计证据。（3）实质性测试的性质、时间和范围随着认定的不同而不同。（4）有些情况下，某项测试可为多项认定提供审计证据。总之，不同的审计程序可提供不同的审计证据，而不同的审计证据可用来证实不同的会计报表认定。

# 第七章 审计计划、重要性及审计风险

## 内容框架

本章主要考试内容	1. 审计计划编制与审核	(1) 审计计划的内容 { 总体审计计划 具体审计计划
		(2) 审计计划的编制——由审计项目负责人编制
		(3) 审计计划的审核——由负责人审核和批准
	2. 执行分析性复核程序	(1) 分析性复核在会计报表审计中的用途 (2) 计划阶段分析性复核的运用步骤及其可依赖程度的判断
3. 审计重要性	(1) 审计重要性含义 (2) 审计重要性的运用	
4. 审计风险	(1) 审计风险的含义 (2) 审计风险组成要素及其评估 { 固有风险的评估 控制风险的评估 检查风险的评估	

## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 审计计划的编制与审核；(2) 了解被审计单位的基本情况；(3) 分析性复核的基本涵义及其在会计报表审计各阶段的作用；(4) 重要性含义的理解，重要性原则的运用（包括运用的一般要求、判断标准、两个层次的考虑、账户层次重要性水平的分配）；(5) 重要性、审计风险、审计证据三者之间的关系；(6) 计划重要性水平与评价审计结果重要性水平不同时注册会计师的考虑和分析，尚未调整错漏的汇总数超过或接近重要性水平时对审计程序和审计意见的影响（难点）；(7) 审计风险的涵义、模型及模型的运用；(8) 控制风险的初评、再评和终评，检查风险对实质性测试和审计意见的影响（难点）；(9) 控制风险的高低对两种典型审计策略的影响。

### 二、本章难点

(1) 分析性复核的基本涵义及其在会计报表审计各阶段的作用；(2) 重要性的涵义、评价标准、重要性水平的确定方法与运用，重要性与审计证据、审计风险的关系，评价审计结果时对重要性的考虑；(3) 审计风险的涵义、模型及模型的运用，检查风险对实质性测试和审计意见的影响。

## 历年命题情况统计与分析

分值 题型	年份			
	2001年	2002年	2003年	2004年
单项选择题	4			3
多项选择题	3	1.5	1	1.5
判断题	3			
简答题			5	
合计	10	1.5	6	4.5

## 重难点详解与历年考题分析

### §1 审计计划

#### 一、审计计划的含义

审计计划是指注册会计师为了完成各项审计业务，达到预期的审计目标，在具体执行审计程序之前编制

的工作计划。通过制定和实施审计计划，可使注册会计师能根据具体情况收集充分、适当的证据；可以保持合理的审计成本，提高审计工作的效率和质量；可以避免与被审计单位之间发生误解。

## 二、审计计划的编制与审核

审计计划通常可分为总体审计计划和具体审计计划两部分。

### (一) 审计计划的内容

1. 总体审计计划。它是对审计的预期范围和实施方式所作的规划，是注册会计师从接受委托到出具审计报告整个过程基本工作内容的综合计划。包括：(1) 被审计单位的基本情况；(2) 审计目的、审计范围及审计策略；(3) 重要会计问题及重点审计领域；(4) 审计工作进度及时间、费用预算；(5) 审计小组组成及人员分工；(6) 审计重要性的确定及审计风险的评估；(7) 对专家、内审人员及其他注册会计师工作的利用；(8) 其他有关内容。

2. 具体审计计划。它是依据总体审计计划制定的，对实施总体审计计划所需要的审计程序的性质、时间和范围所作的详细规划与说明。包括：(1) 审计目标；(2) 审计程序；(3) 执行人及执行日期；(4) 审计工作底稿的索引号；(5) 其他有关内容。

3. 审计计划详细繁简程度。根据被审计单位的经营规模、预定审计工作的复杂程度决定。

### (二) 审计计划的编制

1. 形式：①表格式；②问卷式；③文字叙述式。

2. 总体审计计划时间预算的地位非常重要，它既是合理确定审计收费的依据，又是衡量审计工作进度、判断注册会计师工作效率的依据。

3. 独立编制审计计划是注册会计师的责任。注册会计师可以与被审计单位的有关人员就总体审计计划的要点和某些审计程序讨论和沟通，使得审计程序与被审计单位有关工作协调。

### (三) 审计计划的审核

1. 总体审计计划的审核，包括：(1) 审计目的、审计范围及重点审计领域的确定是否恰当；(2) 时间预算是否合理；(3) 审计小组成员的选派和分工是否恰当；(4) 对被审计单位的内部控制制度的信赖程度是否恰当；(5) 对审计重要性的确定和审计风险的评估是否恰当；(6) 对专家、内审人员及其注册会计师工作的利用是否恰当。

2. 具体审计计划的审核，包括：(1) 审计程序能否达到审计目标；(2) 审计程序是否适合各审计项目的具体情况；(3) 重点审计领域中各审计项目的审计程序是否恰当；(4) 重点审计程序的制定是否恰当。

3. 应注意事项：审核发现的问题，应及时修改、补充、完善，并在审计工作底稿中记载和说明。

### (四) 计划审计工作的步骤

第一步，了解被审计单位经营及所属行业的基本情况；第二步，执行分析性复核程序；第三步，初步评价重要性水平；第四步，考虑审计风险；(以上四个步骤与总体审计计划的编制有关) 第五步，对重要认定制定初步审计策略；第六步，了解被审计单位内部控制；第七步，进行内部控制测试及评估控制风险；第八步，确定检查风险及设计实质性测试。(第五步到第八步与具体审计计划的编制有关)

## 三、了解被审计单位的基本情况

### (一) 了解被审计单位经营及所属行业的基本情况

1. 为什么要了解：明确对会计报表具有重大影响的事项、交易和惯例。

2. 了解什么：(1) 业务类型、产品和服务的种类、被审计单位的地理位置，以及经营特点。(2) 行业类型、行业受经济状况变动影响的程度、主要的产业政策和会计惯例。(3) 关联方及其交易的存在情况。(4) 影响被审计单位及所属行业的法律、法规。(5) 被审计单位的内部控制。(6) 提供给有关管理机关的报告的性质。

3. 如何了解(了解方法)：(1) 查阅上一年度的工作底稿。(2) 查阅行业、业务经营资料，包括：查阅公司章程及其细则，董事会和股东会的会议记录；分析最近的年度和中期报表；了解相关法律、法规；查阅正在履行的重要合同；查阅有关商业及行业刊物。(注意：形成的审计工作底稿一定要保存在永久性档案中)(3) 实地察看被审计单位的生产经营场所及设施。(注意：在底稿中记录参观、观察信息)(4) 询问内部审计人员。(5) 询问管理当局。(6) 确定关联方及其交易的存在。我国上市公司关联交易非常普遍。其中不排除上市公司利用关联交易进行舞弊和粉饰报表，关联交易显失公允损害相关者利益的情况。注册会计师需要对此特别关注，收集证据要多于非关联交易。计划阶段：明确是否存在关联方。查核被审计单位提供的关联方清单；查阅以前年度审计底稿；了解、评价被审计单位识别和处理关联方及其交易的程序；查阅主要投资者、关键管理人员名单；了解主要投资者个人、关键管理人员和与其相关的其他单位的关系；了解与主要投资者个

人、关键管理人员关系密切的家庭成员和与其相关的其他单位的关系；查阅股东会、董事会及其他重要会议记录；询问其他注册会计师和前任注册会计师；审核所审会计期间的重大投资业务及资产重组方案；审核所得税申报资料及报送政府机构、交易所等的其他相关资料。（注意：将已确认的关联方告知审计小组的每个成员）（7）考虑有关会计和审计报告的影响，关注新会计准则和特殊会计准则、政府公告等。

（二）执行分析性复核程序

1. 分析性复核程序的含义

分析性复核程序是指注册会计师分析被审计单位重要的比率或趋势，包括调查这些比率或趋势的异常变动及其与预期数额和相关信息的差异。它包括简单的比较和使用涉及许多关系和数据的复杂数学与统计模型等复杂的比较。分析性复核程序对合并会计报表、附属公司和分部的会计报表以及会计报表的单个要素都可以运用。注册会计师应运用专业判断对运用的程序、方法和层次做出选择。

2. 用途

可贯穿于会计报表审计的全过程。

审计阶段	具体作用	备注
计划阶段	帮助注册会计师确定其他审计程序的性质、时间及范围	必须使用
实施阶段	直接作为实质性测试程序，以收集与账户余额和各类交易相关的特殊认定的证据	任意选择
	直接作为实质性测试程序时应注意的事项：分析的目标；分析结果的可信赖程度；被审计单位的业务性质及其相关信息的可分解程度；信息的相关性；相关信息的可获得性、来源可靠性、可比性；相关内控的有效性。前期审计中发现的会计调整事项	
报告阶段	对被审会计报表的整体合理性作最后的复核	必须使用

3. 分析性复核程序在审计计划阶段的运用

（1）目的：注册会计师更好地了解被审计单位的经营情况，确认资料间异常的关系和意外的波动，以便找出存在潜在错报风险的领域，帮助注册会计师确定其他审计程序的性质、时间及范围。后者通常被称为“以引起注意为目的”的分析性复核程序。

（2）步骤：第一步，确定将要执行的计算及比较。包括：绝对额比较；共同比会计报表，也称垂直分析、比率分析、趋势分析。第二步，估计期望值。分析性复核基本假设是：在没有反证的情况下，数据之间预计继续存在一定的关系。会计和非会计信息均可用来估计期望值。在所有的情况下，估计期望值时，都必须考虑资料的可靠性和适当性。包括：根据可比会计信息，并考虑已知的变化，估计期望值；根据正式的预算和预测估计期望值；根据本期间内会计要素之间的关系，估计期望值；根据同行业资料，估计期望值；根据会计信息同相关的非会计信息之间的关系，估计期望值。第三步，执行计算/比较。第四步，分析数据及确认重大差异。确定差异的重要性，以决定是否对异常或意外的波动进行调查。第五步，调查重大的非预期差异。必须进行调查。第六步，依据问题的严重程度确定对审计计划的影响。不能合理解释的问题和重大差异为错报风险增加的信号。

4. 注册会计师对分析性复核结果依赖程度的决定因素

（1）分析项目的重要性。很重要的项目不能只依赖分析性复核。（2）分析性复核结果与针对相同的审计目标执行的其他审计程序的结论的一致性，可能证实也可能否认分析性复核的结果。（3）分析性复核预期结果的准确性。准确性较低的项目不应过多依赖分析程度。（4）固有及控制风险的估计水平。如这两种风险高，注册会计师不能过多地依赖分析性复核程序，应更为依赖详细测试。

★历年考题分析

[2004年多选题] A会计师事务所在首次承接U公司2003年度会计报表审计业务之前了解到：负责U公司2002年度会计报表审计的B会计师事务所为其出具了否定意见的审计报告，审计意见涉及收入的虚假确认；同时相关监管部门正在对U公司的收入确认问题进行调查，尚无结果。A会计师事务所仍然决定承接该业务，并指派M注册会计师为U公司审计项目负责人。M注册会计师在制定审计计划时，遇到以下问题，请根据独立审计准则的相关规定代为做出正确的专业判断。

根据U公司的特点，审计计划的下列各项内容中，M注册会计师无需修改的有（ ）。

- A. 在初步评估审计风险前，将U公司的销售和收款循环列为重点审计领域
- B. 在进行存货监盘前，与U公司讨论存货盘点计划和存货监盘计划，以提高监盘效率
- C. 在对应收账款函证前，向U公司索取债务人联系方式，以便尽早实施函证

D. 在外勤工作开始前, 提请 U 公司安排财务人员及其他相关人员做好审计配合工作

**【答案】**ACD **【解析】**在选项 A 中, 由于 U 公司 2002 年审计结论涉及收入虚假确认问题, 2003 年相关监管部门正在对 U 公司的收入进行调查且尚无结果, 可见销售和收款循环的固有风险很大, 注册会计师应将收入作为 2003 年年报审计的重点审计领域。在选项 B 中, M 注册会计师应就 U 公司的存货盘点计划进行讨论, 但注册会计师的存货监盘计划则无需与 U 公司讨论。在选项 C 中, 应向 U 公司索取债务人的联系方式, 以便尽早实施函证, 因为如果函证太晚, 注册会计师可能在撤离审计现场前询证函还未收到, 会影响审计取证进度。在选项 D 中, 在注册会计师实施现场审计之前, 被审计单位应当将所有的会计资料准备齐全; 而在审计过程中, 被审计单位的财务人员应当对注册会计师的询问给予解释和配合, 并在适当的时候为注册会计师代编审计工作底稿。综上所述, 上述审计计划的各项内容中, 无需修改的是选项 A、C、D。

## §2 审计重要性

### 一、重要性的定义

#### (一) 重要性的定义

从会计报表使用者的角度出发, 重要性指被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度, 这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。

从注册会计师的角度出发, 重要性是注册会计师对被审计单位会计报表能够容忍的最大的错报或漏报。

#### (二) 理解重要性概念的注意事项

对注册会计师而言, 对重要性的理解, 必须注意以下几点: (1) 重要性概念是针对会计报表而言的。判断一项错报或漏报是否重要, 要以其在会计报表中的错报或漏报对会计报表使用者所做决策的影响程度而定。(2) 重要性概念必须从会计报表使用者的角度来考虑。会计报表的使用者包括企业的投资者、债权人、政府、社会公众等。他们具有一定的理解力并能够做出理性判断和决策。(3) 重要性的判断离不开特定的环境。不同企业、同一企业的不同时期所面临的环境不同, 判断重要性的标准也不同。(4) 重要性与可容忍误差之间的关系。注册会计师应根据编制审计计划时对审计重要性的评估, 确定实质性测试的可容忍误差。重要性与可容忍误差之间关系密切。实际上, 账户层次的重要性水平就是实质性测试的可容忍误差。

#### ★历年考题分析

**【2003 年简答题】**ABC 会计师事务所承办了 T 公司 2002 年度会计报表审计业务。2003 年 8 月, T 公司之股东 U 公司以 T 公司 2002 年度会计报表审计工作存在重大过失、导致其发生重大投资损失为由, 向法院提起诉讼, 要求 ABC 会计师事务所承担民事赔偿责任。

要求:

ABC 会计师事务所拟运用审计重要性概念应诉, 其聘请的律师在准备应诉材料时, 提出了以下问题, 请代为回答:

何谓审计重要性?

**【答案及解析】**重要性是指被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度, 这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。

### 二、重要性的运用

#### (一) 运用重要性原则的一般要求

1. 对重要性的评估需要运用专业判断。重要性的判断要依赖特定的具体环境。
2. 注册会计师在审计过程中应当运用重要性原则。一是为了提高审计效率; 二是为了保证审计质量。
3. 注册会计师运用重要性原则的情形: 一是在确定审计程序的性质、时间和范围时, 二是在评价审计结果时。

#### (二) 金额和性质的考虑

重要性具有数量和质量两个方面的特征。一般来说, 金额大的错报或漏报比金额小的错报或漏报更重要。但在许多情况下, 某项错报或漏报从量的方面看并不重要, 从其性质方面考虑, 却可能是重要的。

(1) 涉及舞弊与违法行为。关系到管理当局诚实和可信度存在问题, 性质重要。(2) 可能引起履行合同义务, 性质重要。(3) 影响收益趋势, 性质重要。(4) 不期望出现的, 性质重要。(5) 小金额错漏报累计, 单独地看一笔小金额在性质和数量上都不重要; 但是整体地看, 长年累月出现同样的小错则会形成大错; 企业许多账户和交易的小错累计则大, 必然对会计报表影响大。因此, 性质也是重要的。

#### (三) 两个层次重要性的考虑

1. 会计报表层次。由于独立审计的目的是对会计报表的合法性、公允性发表审计意见, 因此, 注册会

计师必须考虑会计报表层次的重要性。

2. 账户和交易层次。由于会计报表所提供的信息来源于各账户或各交易，注册会计师只有通过验证各账户和各交易，才能得出会计报表是否合法、公允的整体性结论。因此，注册会计师必须考虑账户和交易层次的重要性。

#### （四）重要性与审计风险之间的关系

1. 注册会计师应当考虑重要性与审计风险之间的关系，因为审计风险的高低往往取决于重要性的判断。如果注册会计师确定的重要性水平较低，审计风险就会增加，所以，注册会计师必须通过执行有关审计程序来降低审计风险。

2. 重要性与审计风险成反向关系。重要性水平越高，审计风险就越低；反之，重要性水平越低，审计风险就越高。

3. 注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理确定重要性水平。

注意：重要性水平、审计范围、审计程序、审计证据、审计报告之间的关系（见下表）。

重要性水平	审计范围和审计程序	审计证据	影响
过低	扩大审计程序的范围 追加审计程序	过多	不影响审计报告结论，但是影响效力和效率
过高	审计程序少 审计范围小	过少	审计报告的结论错误

备注：重要性与审计证据之间成反向变动关系

### 三、编制审计计划时对重要性的评估

#### （一）对重要性评估的总体性要求

对重要性水平做出初步判断，以确定审计证据的数量。（1）编制审计计划时必须对重要性水平做出初步判断。（2）初步判断的目的是确定所需审计证据的数量。（3）重要性水平与审计证据之间成反向关系。

#### （二）对重要性水平做出初步判断时应考虑的因素

注册会计师应当综合考虑以下主要因素，并结合以往的审计经验，初步判断重要性水平：以往的审计经验；有关法规对财务会计的要求（考虑特别要求）；被审计单位的经营规模及业务性质；内部控制与审计风险的评估结果；会计报表各项目的性质及其相互关系；会计报表各项目的金额及其波动幅度。

#### （三）会计报表层次重要性水平的确定

##### 1. 判断基础和计算方法

（1）判断基础：资产总额、净资产、营业收入、净利润。

（2）计算方法：固定比率法、变动比率法。

①固定比率法：重要性水平 = 判断基础 × 固定百分比

（目前尚未确定百分比的具体数值，教材中列出了实务中的参考数值）

②变动比率法：规模越大的企业，允许的错报或漏报的金额比率就越小，一般是根据资产总额或营业收入两者中较大的一项确定一个变动百分比。

##### 2. 会计报表层次重要性水平的选取

如果同一期间各会计报表的重要性水平不同，应当选择较低的那张报表的重要性水平作为所有会计报表层次的重要性水平。

##### 3. 会计报表尚未编制完成时重要性水平的确定

注册会计师通常在资产负债表日之前对重要性水平做出初步判断，此时，尚无法取得年末会计报表数据。因此，在编制审计计划时，如果被审计单位尚未完成会计报表的编制，注册会计师应当根据期中会计报表推算出年度会计报表，以确定会计报表层次的重要性水平；或者根据被审计单位经营环境和经营情况变动对上年度会计报表做出必要修正，以确定会计报表层次的重要性水平。

#### （四）账户或交易层次的重要性水平

##### 1. 账户或交易层次的重要性水平的确定方法

对于账户或交易层次的重要性水平，既可以采用分配的方法，也可以不采用分配的方法。在实务中，很多注册会计师一般选择资产负债表账户作为分配的基础，各账户分得的重要性水平称为“可容忍误差”。

##### 2. 确定账户或交易的重要性水平时应当考虑的主要因素

（1）各账户或各类交易的性质及错报或漏报的可能性；（2）各账户或各类交易重要性水平与会计报表层次重要性水平的关系；（3）账户或交易的审计成本。

### 3. 分配的方法

(1) 分配的对象：一般是资产负债表账户。

(2) 分配的要点：各账户或交易层次的重要性水平之和应当等于会计报表层次的重要性水平。

(3) 分配举例：研读教材相关内容。

### 4. 不分配的方法（参考教材中举例）

#### 四、评价审计结果时对重要性的考虑

##### （一）评价审计结果时所运用的重要性水平

注册会计师评价审计结果时所运用的重要性水平可能与编制审计计划时所确定的重要性水平初步判断数不同。如果前者大大低于后者，注册会计师应当重新评估所执行的审计程序是否充分。

##### （二）错报或漏报的汇总

注册会计师在评价审计结果时，应当汇总已发现但尚未调整的错报或漏报，并考虑其金额与性质是否对会计报表的反映产生重大影响。

注册会计师在汇总尚未调整的错报或漏报时，应当包括：（1）已发现的错报或漏报，即通过账户或者交易实质性测试所确认的未调整的错报或者漏报；（2）推断的错报或漏报，通过审计抽样技术或者执行分析性复核程序所估计的未调整的错报或者漏报；（3）前期尚未调整的错报或漏报；（4）期后事项和或有事项，是否已进行适当处理。

##### （三）汇总数超过重要性水平的处理

如果尚未调整的错报或漏报的汇总数超过重要性水平，注册会计师应当考虑扩大实质性测试范围，以进一步确认汇总数是否真的超过重要性水平；或者提请被审计单位调整会计报表。如果被审计单位拒绝调整会计报表或扩大实质性测试的范围后，尚未调整的错报或漏报的汇总数仍超过重要性水平，注册会计师应当根据是否会影响会计报表使用者的决策而发表不同的审计意见：通常影响个别使用者的决策，但整体而言是公允的，则发表保留意见；影响多数使用者的决策就发表否定意见。

##### （四）汇总数接近重要性水平的处理

如果尚未调整的错报或漏报的汇总数接近重要性水平，由于该汇总数连同尚未发现的错报或漏报可能超过重要性水平，注册会计师应当实施追加审计程序，或提请被审计单位进一步调整已发现的错报或漏报，以降低审计风险。

注意：当汇总数接近重要性水平时，应追加审计程序；当汇总数超过重要性水平时，应扩大实质性测试的范围。

#### ★历年考题分析

【2002 多选题】评价审计结果时，如果被审计单位尚未调整的错报或漏报的汇总数超过重要性水平，注册会计师应当采取的措施包括（ ）。

- A. 扩大实质性测试范围
- B. 扩大符合性测试范围
- C. 提请被审计单位调整会计报表
- D. 发表保留意见或否定意见

【答案】AC 【解析】基本上与 2001 年多选题相同，详见教材相关内容。

【2004 年单选题】A 注册会计师是 J 公司 2003 年度会计报表审计的外勤负责人。在编制审计计划时，A 注册会计师遇到以下问题，请代为做出正确的专业判断。

在对会计报表进行分析后，确定资产负债表的重要性水平为 200 万元，利润表的重要性水平为 100 万元，则 A 注册会计师应确定的会计报表层次重要性水平为（ ）。

- A. 100 万元
- B. 150 万元
- C. 200 万元
- D. 300 万元

【答案】A 【解析】注册会计师为了谨慎起见，当资产负债表和利润表的重要性水平不同时，应选取最低者作为会计报表层的重要性水平，即选取 100 万元。因为重要性水平越低，审计风险越高，注册会计师就应执行更充分的审计测试，以将审计风险降低至可接受水平。

## § 3 审计风险

### 一、审计风险的组成要素及其相互关系

#### （一）概念和组成要素

审计风险，是指会计报表存在重大错报或漏报，而注册会计师审计后发表不恰当审计意见的可能性。审计风险包括固有风险、控制风险和检查风险。

固有风险（IR），是指假定不存在相关内部控制时，某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生重大错报或漏报的可能性。

控制风险（CR），是指某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生错报或漏报，而未能被内部控制防止、发现或纠正的可能性。

固有风险和控制风险，是注册会计师无法控制的，但可以评估的风险。如果评估的控制风险越高，则所需的审计证据就越多；反之就越少。

检查风险（AR），是指某一账户或交易类别单独或连同其他账户、交易类别产生重大错报或漏报，而未能被实质性测试发现的可能性。检查风险，是注册会计师可以控制的风险。

## （二）审计风险模型

固有风险、控制风险和检查风险的相互关系可以从定性和定量两个方面加以考察。

（1）从定量的角度看，审计风险三要素的相互关系可用下列公式（审计风险模型）表示：

审计风险 = 固有风险 × 控制风险 × 检查风险

（2）从定性的角度看，审计风险三要素的相互关系为：

检查风险与固有风险和控制风险的综合水平之间（即固有风险 × 控制风险）存在着反比关系。固有风险和控制风险的综合水平越高，注册会计师可接受的检查风险水平越低，反之亦然。换言之，当固有风险和控制风险的综合水平较高时，注册会计师必须扩大审计范围，将检查风险尽量降低，以便使整个审计风险降低至可接受的水平；反之，如果被审计单位内部控制行之有效，固有风险和控制风险的综合水平较低，则注册会计师即使采取较高检查风险水平，但总体审计风险仍然较低。

注意：教材中“审计风险三要素之间的关系”一图，应仔细研读，熟记于心。

## 二、评估固有风险应考虑的因素

### （一）评估与会计报表认定有关的固有风险应考虑的因素

（1）管理人员的品行和能力（反向变动）；（2）管理人员，特别是会计人员的变动情况（正向变动）；（3）管理人员遭受的异常压力（正向变动）；（4）业务性质（正向变动）；（5）影响被审计单位所在行业的环境因素（正向变动）。

### （二）评估与账户余额或交易类别层次有关的固有风险应考虑的因素

（1）容易产生错报的会计报表项目（正向变动）；（2）需要利用专家工作结果予以佐证的重要交易或事项的复杂程度（正向变动）；（3）确定账户余额时，需要运用估计和判断的程度（正向变动）；（4）容易遭受损失或被挪用的资产（正向变动）；（5）会计期间，尤其是临近会计期末发生的异常及复杂交易（正向变动）；（6）在正常会计处理程序中容易被漏记的交易和事项（正向变动）。

### ★历年试题分析

【2003年多选题】A注册会计师是P公司2002年度会计报表审计的外勤审计负责人，在了解P公司基本情况后，A注册会计师及其助理人员开始编制总体审计计划和具体审计计划。在编制审计计划过程中，A注册会计师需对助理人员提出的相关问题予以解答。根据独立审计准则的相关规定，请代为做出正确的专业判断。

在编制审计计划时，应对会计报表整体反映的固有风险进行评估。下列因素中，属于评估固有风险时需要考虑的有（ ）。

- A. P公司管理人员的品行和能力
- B. P公司管理人员的变动情况
- C. P公司管理人员遭受的异常压力
- D. 影响P公司所在行业的环境因素

【答案】ABCD 【解析】教材在说明“评估固有风险应考虑的因素”时明确指出包括：（1）管理人员的品行和能力；（2）管理人员特别是财务人员的变动情况；（3）管理人员遭受的异常压力；（4）业务性质；（5）影响被审计单位所在行业的环境因素。

## 三、控制风险的评估

三个步骤：初步评估，了解内控；进一步评估，执行符合性测试；最终评估，进行实质性测试。注册会计师在了解被审计单位的内部控制并对固有风险进行评估后，应当对各重要账户或交易类别的相关认定所涉及的控制风险做出初步评估。在对控制风险进行初步评估时，注册会计师应当遵循稳健性原则，宁可高估控制风险，不可低估控制风险。

#### 四、符合性测试与控制风险的进一步评估

注册会计师如拟信赖内部控制，应当实施符合性测试程序，以评估控制风险。

初步评估的控制风险水平越低（内控的信赖度较高），注册会计师就应获取尽可能多采用符合性测试来获取的证据，以表明内部控制设计合理，运行有效。涵义如下：（1）实施符合性测试的前提条件是信赖内部控制；如不准备信赖内控，便可不实施符合性测试。（2）说明了控制风险初步评估结果与审计证据的关系（反向关系）。

注册会计师在符合性测试之后，应当根据符合性测试的结果，对控制风险进行再评估，并检查其是否与控制风险的初步评估结论相一致。如果不一致，如存在偏差，应当修正对控制风险的评估，并据以修改实质性测试的性质、时间和范围。

#### 五、实质性测试与控制风险的最终评估

注册会计师在终结审计之前，应当根据实质性测试的结果和其他审计证据，对控制风险进行最终评估，并检查其是否与控制风险的初步评估结论相一致。如果实质性测试结果表明，控制风险水平高于控制风险的初步评估水平，注册会计师应当考虑是否追加相应的审计程序。

#### 六、检查风险的评估基础

由于控制风险与固有风险相互联系，注册会计师应当对固有风险与控制风险进行综合评估，并据以作为检查风险的评估基础。

由于固有风险和控制风险的评估对检查风险有直接影响，固有风险和控制风险的水平越高，注册会计师就应实施越详细的实质性测试程序，并着重考虑其性质，以便将检查风险降低到注册会计师可接受的水平。

#### 七、检查风险对确定实质性测试的影响

不论固有风险和控制风险的评估结果如何，注册会计师都应当对各重要账户或交易类别进行实质性测试。然而，实质性测试性质、时间和范围的确定，最终取决于根据固有风险和控制风险的综合水平所确定的可接受的检查风险。

教材中列示了检查风险与实质性测试的性质、时间和范围的关系（如下表）。

实质性测试可接受的检查风险	性质	时间	范围
高	分析性复核和交易测试为主	期中审计为主	较小样本、较少证据
中	分析性复核、交易测试以及余额测试结合运用	期中审计、期末审计和期后审计结合运用	适中样本、适量证据
低	余额测试为主	期末审计和期后审计为主	较大样本、较多证据

注意：此表非常重要，应仔细领会，熟记于心。

#### 八、检查风险与审计意见的类型

检查风险不能降低至可接受的水平，应当发表保留意见或无法表示意见。

##### ★历年考题分析

[2004年单选题]在对固有风险和控制风险进行初步评价后，A注册会计师确定可接受的检查风险水平为低水平，则选择实质性测试程序的策略应为（ ）。

- A. 以分析性复核为主
- B. 以交易测试为主
- C. 以余额测试为主
- D. 以分析性复核和交易测试为主

【答案】C 【解析】见教材中的相关内容。

[2004年单选题]在对固有风险和控制风险进行初步评价后，A注册会计师确定可接受的检查风险水平为低水平，则确定实质性测试时间的策略应为（ ）。

- A. 以资产负债表日前审计和资产负债表日审计为主
- B. 以资产负债表日前审计和资产负债表日后审计为主
- C. 以资产负债表日审计和资产负债表日后审计为主
- D. 将资产负债表日前审计、资产负债表日审计与资产负债表日后审计相结合

【答案】C 【解析】见教材中的相关内容。

## § 4 初步审计策略

### 一、初步审计策略组成要素

1. 控制风险的计划估计水平
2. 须了解的内部控制的范围
3. 估计控制风险时须执行的符合性测试的范围
4. 为使审计风险降低到一个适当的低水平所须执行的实质性测试的计划水平

### 二、初步审计策略

#### (一) 方法

1. 主要证实法
2. 较低的控制风险估计水平法

#### (二) 两种审计策略的比较

初步审计策略组成要素	主要证实法	较低的控制风险估计水平法
1. 控制风险的计划估计水平	设为最高（或稍低于最高）	设为中等或低
2. 须了解的内部控制的范围	计划最少的了解内控相关部分	计划扩大了解内控的相关部分
3. 估计控制风险时须执行的符合性测试的范围	计划最少的符合性测试（如需符合性测试的话）	计划扩大符合性测试
4. 为使审计风险降低到一个适当的低水平所须执行的实质性测试的计划水平	根据低的计划可接受的检查风险水平，安排执行扩大的实质性测试	根据中或高的计划可接受检查风险水平，安排执行有限的实质性测试
审计成本	较大	较小

#### (三) 两种审计策略适用情况比较

##### 1. 主要证实法

(1) 注册会计师根据以往不同被审计单位交往的经验或较早的计划步骤，得知被审计单位有关某认定的控制不存在或无效时，可能选择此法。(2) 注册会计师如果认为，执行额外程序了解内部控制制度和执行符合性测试，以支持一个较低的控制风险估计水平所花费的成本，将超过执行更大范围的实质性测试所需的成本，也可以选用此法。(3) 在初次审计中比在再次审计中对更多的认定可能使用此法。(4) 此法通常用来审计主要受不常发生的交易影响的账户的有关认定，如固定资产、应付债券和股本等。主要受调整分录影响的账户包括累计折旧、预提费用、待摊费用等。

##### 2. 较低的控制风险估计水平法

(1) 注册会计师在相信与某认定相关的内部控制的设计和执行都很好的情况下，可以选用此法。(2) 如果注册会计师认为执行更大范围的程序了解内控和符合性测试所需的成本，大大小于执行更小范围的实质性测试而带来的成本节约，也应使用此法。(3) 该法通常用来审计与那些受大量日常交易影响的账户有关的认定。如销售、应收账款、存货、工资费用等。(4) 在再次审计中比在初次审计中对更多的认定可能使用此法。

### 三、审计策略与审计循环的关系

审计策略只是审计单个认定可选用的方法，而不是整个审计的方法。在大多数的审计中，每种方法都可用来审计很多认定。但是，在审计中，通常对受某个交易循环中某类交易影响的一组认定，使用同一种审计策略（详见教材中“循环类别”表）。

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

1. 下列说法中不正确的是（ ）。  
A. 审计风险与审计证据之间成反向变动关系      B. 固有风险与审计证据之间成正向变动关系  
C. 控制风险与审计证据之间成正向变动关系      D. 检查风险与审计证据之间成正向变动关系
2. 如果尚未调整的错报或漏报汇总数远远高于报表层次重要性水平，但低于项目层次重要性水平，注

册会计师应当（ ）。

- A. 发表保留意见
- B. 发表无法表示意见
- C. 提请被审计单位调整会计报表
- D. 发表无保留意见

3. 注册会计师王力使用几种不同的方法得到了被审计单位红日公司三张主要会计报表在 2003 年末的几个不同的重要性水平（单位：万元），如下，则王力最终应取（ ）作为会计报表的重要性水平。

- A. 50
- B. 150
- C. 120
- D. 180

4. 在（ ）情况下，注册会计师在实质性测试中最应该注意增加审计证据的数量。

- A. 分析性复核的结果表明被审计单位的财务状况远远好于行业平均水平
- B. 再次评估的重要性水平在数量上小于初步评估的重要性水平
- C. 再次评估的控制风险在数量上小于初步评估的控制风险
- D. 以前年度审计中发现的问题少于其他客户

5. 注册会计师王力可接受的审计风险为 4%，被审计单位的固有风险和控制风险评估值分别为 50% 和 40%，则可以接受的检查风险为（ ）。

- A. 15.2%
- B. 30.9%
- C. 20%
- D. 61.8%

6. 注册会计师通过设计的审计程序未能检查出会计报表中存在重大错误的可能是（ ）。

- A. 审计风险
- B. 固有风险
- C. 控制风险
- D. 检查风险

7. 较低的控制风险估计水平法通常用来审计（ ）。

- A. 受不常发生交易影响的账户有关的认定
- B. 累计折旧、预提费用等账户
- C. 余额较大的账户
- D. 受大量日常交易影响的账户有关的认定

8. 实质性测试的结果表明控制风险水平高于控制风险的初步评估水平，注册会计师应当（ ）。

- A. 重新执行符合性测试
- B. 重新了解内部控制
- C. 考虑是否追加相应的审计程序
- D. 重新确定重要性水平和可接受审计风险水平

9. 考虑到关联方及其交易对会计报表公允反映影响重大，注册会计师进行审计时不应（ ）。

- A. 查阅以前年度工作底稿明确是否存在关联方
- B. 了解、评价被审计单位识别和处理关联方及其交易的程序
- C. 提请被审计单位管理当局就关联方及其交易的披露出具声明书
- D. 在审计小组内保守企业关联方的信息，尽可能让少数人知道

10. 如果实质性测试中可接受的检查风险为高，则实质性测试的性质是（ ）。

- A. 分析性复核为主
- B. 交易测试为主
- C. 分析性复核和交易测试为主
- D. 交易测试与余额测试结合运用

11. 制定初步审计策略时，注册会计师设定的四个策略组成要素中不应（ ）。

- A. 控制风险的计划估计水平
- B. 必须了解内控范围
- C. 估计控制风险时必须执行的符合性测试
- D. 为使检查风险降低到可接受水平所必须执行实质性测试的计划水平

## 二、多项选择题

1. 注册会计师在编制审计计划时，还应当对（ ）进行适当评估，并制定初步审计策略。

- A. 审计重要性
- B. 审计策略
- C. 审计风险
- D. 审计目的

2. 审计程序确定后，注册会计师王力决定接受更低的重要性水平，那么他可以（ ）。

- A. 扩大实施了解程序，以降低固有风险
- B. 扩大符合性测试范围或追加符合性测试程序检查风险
- C. 修改计划实施的实质性测试程序，以降低检查风险
- D. 修改计划实施的分析性复核程序，以降低检查风险

3. 在评估与账户余额或交易有关的固有风险时，注册会计师应着重考虑（ ）因素。

- A. 管理人员的品行和能力
- B. 影响被审计单位所在行业的环境因素
- C. 在正常的会计处理程序中容易被漏记的交易或者事项
- D. 容易遭受损失或者被挪用的资产

4. 通常情况下，审计风险和审计证据的关系是（ ）。

- A. 要求的审计风险越低，所需的审计证据数量就越多



## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】检查风险与审计风险之间成反向变动关系。
2. 【答案】D 【解析】尚未调整的错报或漏报汇总数小于会计报表层次重要性水平，表明整个会计报表是公允的，错报或漏报对会计报表的影响是不重要的，即使被审计单位拒绝进行调整，也不会会计报表使用者做出错误的决策，所以注册会计师应当发表无保留意见。
3. 【答案】A 【解析】如果同一时期各个会计报表的重要性水平各不相同，注册会计师应取其最低者作为会计报表的重要性。
4. 【答案】C 【解析】重要性和审计证据数量成反向变动关系，即重要性越低，所需审计证据的数量越多，反之亦然。
5. 【答案】C 【解析】可接受检查风险 = 可接受审计风险 ÷ (固有风险 × 控制风险)。
6. 【答案】D 【解析】根据检查风险的定义便可以得出正确答案。
7. 【答案】B 【解析】该方法通常用来审计与那些受大量日常交易影响的账户有关的认定，如销售、应收账款和存货等。
8. 【答案】C 【解析】实质性测试结果表明控制风险水平高于控制风险的初步评估水平，可能意味着根据对控制风险初步评估结论而设计的实质性测试程序不能将检查风险降低至可接受水平，注册会计师应当考虑是否追加相应的审计程序。
9. 【答案】D 【解析】已确认的关联方应让审计小组的每个人都知道，以便他们收集有关关联方的证据。
10. 【答案】C 【解析】详见教材表 7-5 “检查风险与实质性测试的性质、时间和范围的关系”。
11. 【答案】D 【解析】D 中的“检查风险”应该改为“审计风险”。

### 二、多项选择题

1. 【答案】AC 【解析】见教材相关内容。
2. 【答案】BC 【解析】A 项：固有风险是指不存在相关内部控制制度下存在的风险，这种风险不是注册会计师能够控制的，因此通过实施了解程序也是不可能降低固有风险的。D 项：分析性复核仅仅是对趋势进行分析，寻找可能存在的问题，并不能取得准确的证据，因此，它也不能降低检查风险。
3. 【答案】CD 【解析】A、B 与会计报表认定有关，主要涉及管理人员企业环境等综合性因素；与账户余额或交易类别有关的因素均涉及项目、交易、事项、账户等。
4. 【答案】ABCD 【解析】审计风险、检查风险与所需的审计证据数量是反向关系，固有风险、控制风险与所需的审计证据数量是正向关系。
5. 【答案】ABCD 【解析】上述四项均是注册会计师在确定报表层重要性水平时的判断基础。
6. 【答案】AB 【解析】当汇总数接近重要性水平时，如考虑该种错报或漏报汇总数可能超过重要性水平，审计风险就会增加，为了降低审计风险，注册会计师应当实施追加审计程序，或者提请被审计单位调整报表。注意 D 是非常错误和危险的。
7. 【答案】BD 【解析】注册会计师在审计过程中，通常情况下需要运用重要性原则的情形有：确定审计程序的性质、时间和范围；在评价审计结果的时候。
8. 【答案】ACD 【解析】具体审计计划应包括：审计目标、审计程序、执行人及执行时间、审计工作底稿的索引号、其他有关内容。
9. 【答案】ABCD 【解析】上述四项均属于性质重要的错报和漏报，尽管可能在金额上并不大，但是性质上的确是重要的。
10. 【答案】ABC 【解析】审计风险是整个会计报表层次的未被注册会计师审计发现的错报漏报可能性，固有风险、控制风险、检查风险是针对具体账户余额、交易而言的，因而是随着账户认定变化而变化的。

### 三、判断题

1. 【答案】× 【解析】账户或者交易错报漏报的可能性越高，意味着该账户或者交易出错的可能性较高，但是并不意味着对该账户或交易的固有以及控制风险的评估一定高或低。
2. 【答案】√ 【解析】这是主要证实法的运用前提条件。

3. 【答案】× 【解析】在总体审计计划审核时要特别注意上述问题。
4. 【答案】√ 【解析】通常情况下，重要性水平与审计证据数量成反向变动关系。
5. 【答案】× 【解析】审计测试阶段将分析性程序作为实质性测试，用以收集相关错报或漏报的审计证据。
6. 【答案】√ 【解析】重要性水平是注册会计师据以发表审计意见的重要基础，它没有具体的量化标准，在超过重要性水平时发表保留意见还是否定意见，完全取决于注册会计师的专业判断。
7. 【答案】√ 【解析】注册会计师拟信赖内部控制，是可以进行符合性测试的。
8. 【答案】× 【解析】虽然无法改变固有风险的存在和风险的大小，但是注册会计师可以评估固有风险的水平，并非无能为力。
9. 【答案】√ 【解析】审计风险和重要性之间存在反向关系，而重要性水平直接影响注册会计师的意见类型，在审计风险的三个组成要素中，固有风险和控制风险是注册会计师不可控的，注册会计师只有根据实质性测试结果，判断检查风险是否降低到可接受水平，才可以据此发表审计意见。
10. 【答案】√ 【解析】会计报表和账户余额两个层次所使用的审计风险必须相等。

#### 四、简答题

1. 【答案】主要有以下8个步骤：了解被审计单位经营及所属行业的基本情况；执行分析性复核程序；初步评价重要性水平；考虑审计风险；对重要认定制定初步审计策略；了解被审计单位内部控制；进行内部控制测试及评估控制风险；确定检查风险及设计实质性测试。其中，前四个与总体审计计划有关，后四个与具体审计计划有关。

2. 【答案】重要性是指被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度，这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。对注册会计师而言，重要性是注册会计师对被审计单位会计报表能够容忍的最大的错报或漏报。

重要性的理解应注意以下几点：（1）重要性概念是针对会计报表而言的。判断一项错报或漏报是否重要，要以其在会计报表中的错报或漏报对会计报表使用者所做决策的影响程度而定。（2）重要性概念必须从会计报表使用者的角度来考虑。会计报表的使用者包括企业的投资者、债权人、政府、社会公众等。报表使用者通常是有一定理解能力和判断能力的人。（3）重要性的判断离不开特定的环境。不同企业、同一企业的不同时期所面临的环境不同，判断重要性的标准也不同。（4）重要性与可容忍误差之间的关系。实际上，账户层次的重要性水平就是实质性测试的可容忍误差。

3. 【答案】如果尚未调整的错报或漏报的汇总数超过重要性水平，注册会计师应当考虑采用以下措施：扩大实质性测试范围，以进一步确认汇总数是否真的超过重要性水平；提请被审计单位调整会计报表。如果被审计单位拒绝调整会计报表或扩大实质性测试的范围后，尚未调整的错报或漏报的汇总数仍超过重要性水平，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。

4. 【答案】（1）

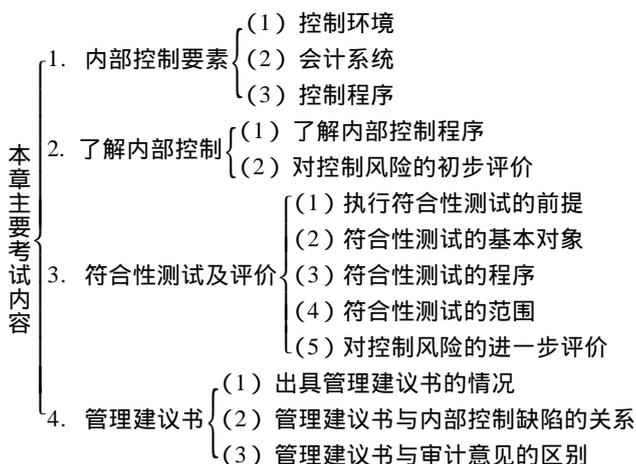
判断基础	金额	比率	重要性	报表层次重要性水平
主营业务收入	2 000	0. 5%	10	10
净利润	600	5%	30	
资产总额	4 000	0. 5%	20	
净资产	2 500	1%	25	

（2）重要性水平与审计风险之间成反向变动关系。重要性水平越高，审计风险越低；反之，重要性水平越低，审计风险越高。

（3）重要性水平与审计证据之间的关系：重要性水平与审计证据之间成反向变动关系。重要性水平越低，应获取的审计证据越多；反之，重要性水平越高，应获取的审计证据越少。

# 第八章 内部控制及其测试与评价

## 内容框架



## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 内部控制要素；(2) 符合性测试的概念，包括符合性测试的种类、性质、范围、时间、双重目的测试、符合性测试的结果及其对实质性测试的影响；(3) 管理建议书的性质及格式内容。

### 二、本章难点

(1) 内部控制的研究评价与审计的关系；(2) 符合性测试的概念、种类、性质、范围和时间；(3) 控制风险高低的评价及其对实质性测试的影响。

## 历年命题情况统计与分析

分值 题型	年份			
	2001年	2002年	2003年	2004年
单项选择题	1	1		
多项选择题			1	
判断题	3	1.5		
简答题				5
综合题	14			
合计	18	2.5	1	5

## 重难点详解与历年考题分析

### §1 内部控制的目标与要素

#### 一、内部控制定义与内部控制目标

注册会计师在进行审计时，首先要研究与评价被审计单位的内部控制制度，在此基础上进行抽样审计，这是现代审计的重要特征。

#### (一) 内部控制的定义

所谓内部控制，是指被审计单位为了保证业务活动的有效进行，保护资产的安全和完整，防止、发现、

纠正错误与舞弊，保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策与程序。

## （二）内部控制的目标

（1）保证业务活动按照适当的授权进行。（2）保证所有交易和事项以正确的金额，在恰当的会计期间及时记录于适当的账户，使会计报表的编制符合会计准则的相关要求。（3）保证对资产和记录的接触、处理均经过适当的授权。（4）保证账面资产与实存资产定期核对相符。

## （三）有关内部控制的一般考虑

（1）管理当局的责任。建立、修正和维护公司的各项控制，并监督控制政策和程序得到持续有效地执行，其责任在于管理当局。（2）合理的保证。公司管理当局应在综合考虑控制的成本效益的基础上，建立能为公司会计报表的公允表达提供合理（但不是绝对的）保证的内部控制。一些理想的内部控制往往因成本过高而不为管理当局所采用。管理当局在建立内部控制时还须注意，控制程序不应对工作效率或获利能力有不利影响。（3）固有限制（非常重要，注意理解）。注册会计师在确定内部控制的可靠程度时，应当保持应有的职业谨慎，充分关注内部控制的以下固有限制：①内部控制的设计和运行受制于成本与效益原则；②内部控制仅针对常规业务活动而设计；③因执行人员因素而失效；④因有关人员相互勾结、内外串通而失效；⑤因执行人员滥用职权或屈从于外部压力而失效；⑥因经营环境、业务性质的改变而削弱或失效。由于公司建立的内部控制只能为会计报表的公允性提供合理（但不是绝对的）保证，并存在上述固有限制，因此，会计报表审计总存在一定的控制风险，即审计风险模型中的控制风险始终应大于零。这就要注册会计师必须注意，不管被审计单位的内部控制设计和运行得多么有效，都应对会计报表的重要账户或交易类别进行实质性测试。

## （四）内部控制与审计的关系

注册会计师在进行审计时，首先要研究与评价被审计单位的内部控制制度。①注册会计师在执行审计任务时，不论被审计单位规模大小，都应当对相关的内部控制制度进行充分的了解。②注册会计师应根据其对被审计单位内部控制制度的了解，确定是否进行符合性测试以及将要执行的符合性测试的性质、时间和范围。③对被审计单位内部控制制度的了解和符合性测试，并非会计报表审计工作的全部内容。

### ★历年考题分析

[2002年判断题] 在执行小规模企业会计报表审计业务时，根据独立审计实务公告《小规模企业审计的特殊考虑》的要求，注册会计师无需对相关的内部控制进行了解。 ( )

【答案】× 【解析】注册会计师在执行会计报表审计业务时，不论被审计单位规模大小，都应当对相关的内部控制进行充分的了解。小规模企业也不例外。

## 二、内部控制要素

内部控制包括控制环境、会计系统和控制程序三要素。

### （一）控制环境

控制环境是对企业控制的建立和实施有重大影响的因素的总称，主要包括：①经营管理的观念、方式和风格；②组织结构；③董事会；④授权和分配责任的方法；⑤管理控制方法；⑥内部审计；⑦人事政策和实务；⑧外部影响。

### （二）会计系统

会计系统是指企业为了汇总、分析、分类、记录、报告公司交易，并保持对相关资产与负债的受托责任，而建立的方法和记录。

1. 有效会计系统的要求：确认并记录所有真实的交易；及时且充分详细地描述交易，以便在会计报表上对交易作适当的分类；计量交易的价值，以便在会计报表上记录其适当的货币价值；发生，确定交易发生的期间，以便将交易记录在适当的会计期间；在会计报表上适当地表达交易和披露相关事项。其实，上述五项要求对应的就是管理层五项认定。

2. 会计系统的核心：处理交易。

### （三）控制程序

控制程序是由为了合理保证公司目标的实现而建立的政策和程序组成的。

程序种类	程序目的	程序分类	管理层认定
交易授权	保证交易是管理人员在其授权范围内授权才产生的	一般授权：处理一般性交易； 特别授权：处理非常规性交易	存在或发生； 估价或分摊
职责划分	预防和及时发现和执行所分配的 职责时所产生的错误或舞弊 行为	1. 交易职责执行、记录、维 护、保管资产应指派给不同的 个人或部门； 2. 交易各步骤应指派给不同的 个人或部门； 3. 某些会计工作的职责应 划分； 4. 计算机信息系统（CIS）部 门内部的职责划分	存在或发生； 估价或分摊； 完整性
凭证与记录控制	1. 凭证：经过签名或盖章可作 为交易执行和记录职责的依据； 2. 记录：同相应的每日分录独 立比较，以确定所有交易是否 均已记录	1. 预先连续、编号的凭证 （如发票、支票、合同和工时记录）； 2. 记录（职工工资记录、永续 存货记录、已发出凭证等） 3. 科目表和会计程序手册	存在或发生； 估价或分摊； 完整性
资产接触 与记录使用	保证资产和记录的安全	实物防护措施	存在或发生； 估价或分摊； 完整性
独立稽核	验证执行的工作和所记录金额 估价的正确性	1. 人工计算稽核； 2. 资产记录的比较； 3. 管理当局对报告的复核	存在或发生； 估价或分摊； 完整性

## § 2 了解与记录内部控制

了解内部控制是注册会计师检查内部控制的首要步骤。通常，对于内部控制的了解是将企业经济业务分成若干业务循环，再了解各循环内的内部控制并进行相应的了解记录。

### 一、业务循环及其分类

所谓“业务循环法”也称切块审计法，是指将密切相关的交易种类或账户余额划为同一块，作为一个业务循环来组织安排审计工作的方法。通常，制造业可划分为下列业务循环来进行研究和评价：（1）销售与收款循环；（2）购货与付款循环；（3）生产循环；（4）筹资与投资循环。

如何划分业务循环，应视企业的业务性质和规模而定。不同的注册会计师可以按照自己的判断去划分特定的业务循环。注册会计师要将重点放在那些影响会计报表反映的内部控制程序上。

#### ★历年考题分析

[2003年多选题]（二）A注册会计师是P公司2002年度会计报表审计的外勤审计负责人，在了解P公司基本情况后，A注册会计师及其助理人员开始编制总体审计计划和具体审计计划。在编制审计计划过程中，A注册会计师需对助理人员提出的相关问题予以解答。根据独立审计准则的相关规定，请代为做出正确的专业判断。

在编制审计计划时，应当了解P公司的内部控制。了解重要内部控制时，应实施的程序通常包括（ ）。

- A. 询问P公司的有关人员，并查阅相关内部控制文件
- B. 检查内部控制生成的文件和记录
- C. 选择若干具有代表性的交易和事项进行穿行测试
- E. 观察P公司的业务活动和内部控制的运行情况

【答案】ABCD 【解析】见教材的有关内容。

### 二、了解内部控制

在会计报表审计中，注册会计师为了确认会计报表可能发生的潜在重要错报的种类，考虑影响重要错报风险的因素，应设计适当的审计程序，关注会计和内部控制制度中与会计报表认定相关的那些政策和程序，并且将对会计和内部控制制度相关方面的了解同固有风险、控制风险的评价有机结合起来。

在审计计划阶段，为了了解内部控制，注册会计师可以执行“穿行测试”。但是，“穿行测试”的性质、时间和范围，决定了其并不能为评价控制风险处于低水平提供充分、适当的审计证据。

注册会计师了解内控所执行的程序的性质、时间和范围，主要取决于以下因素：（1）被审计单位经营规模及业务复杂程度；（2）被审计单位数据处理系统类型及复杂程度；（3）审计重要性；（4）相关内部控制类型；（5）相关内部控制的记录方式；（6）固有风险的评估结果。

#### （一）了解内部控制的程序

重要的内部控制，实施以下程序：询问被审计单位有关人员，并查阅相关内部控制文件；检查内部控制生成的文件和记录；观察被审计单位的业务活动和内部控制的运行情况；选择若干具有代表性的交易和事项进行“穿行测试”。

#### （二）了解控制环境

注册会计师应当充分了解控制环境，以评价被审计单位管理当局对内部控制及其重要性的态度、认识和措施。

#### （三）了解会计系统

了解会计系统的总要求是，注册会计师通过对其充分了解，应能识别和理解以下事项：（1）被审计单位交易和事项的主要类别。（2）各类主要交易和事项的发生过程。（3）重要的会计凭证、账簿记录以及会计报表账目。（4）重大交易和事项的会计处理过程。

#### （四）了解控制程序

注册会计师了解控制程序，比了解控制环境和会计系统要素更强调确定特定单项控制程序与特定认定之间的直接关系。但是在不同的审计策略下，对上述这种关系需要了解的范围是有差别的。由于控制程序比控制环境的政策或程序更直接地与某一特定认定相关，因此，控制程序对于防止或发现和更正会计报表中的重大错报或漏报更为有效。

了解控制程序的总要求是：注册会计师通过对其的充分了解，应能够合理制定出审计计划。在了解时，注册会计师应着重考虑：①交易授权；②职责划分；③凭证与记录控制；④资产接触与记录使用；⑤独立稽核。

考虑内部审计工作。内部审计是被审计单位控制系统的重要组成部分，注册会计师应考虑下列因素，对内部审计工作质量进行研究和评价，以确定是否利用内部审计的工作结果：内部审计人员的独立性、经验和能力；内部审计程序的性质、时间和范围；内部审计人员所获取的审计证据的充分性和适当性；管理当局对内部审计工作的重视程度。

#### （五）控制风险的初步评价

注册会计师每次审计时，在了解了内部控制之后，应对控制风险作初步评价。该初步评价实际上就是评价企业会计与内部控制在防止、发现和纠正重要错、漏报中的有效性的过程。

注意：这时候的控制风险初步评价是针对每个重要的账户余额或交易种类，在认定层上进行的。

#### 三、记录对内部控制的了解和对控制风险的初步评价

在工作底稿中记录对内部控制的评价的基本要求：（1）当控制风险评价为最高水平时，只需记录这一评价结论；（2）当控制风险评价低于最高水平时，还必须记录评价的依据。

内部控制调查的记录方法：

方 法	优 点	缺 点	适用范围
（1）调查表；调查表就是将那些与保证会计记录的正确性和可靠性以及与保证资产的完整性有密切关系的事项列作调查对象，由事务所自行设计成标准化的调查表，交由注册会计师根据调查的结果自行填写	①可以简括说明被调查对象，有利于CPA做出分析； ②省时省力，审计项目初期完成	①只能按项目，没有完整的看法； ②不同行业或小企业，标准问题不太适用	按项目分别调查
（2）文字表述；文字表述是注册会计师对被审计单位内部控制健全程度和执行情况的书面叙述	描述深入具体，弥补调查表只能简单肯定或否定之不足	①文字冗长； ②不利于提供分析、评价依据	①内控程序简单； ②比较容易描述的小企业

方 法	优 点	缺 点	适用范围
(3) 流程图法；流程图是用符号和图形来表示被审计单位经济业务和文件凭证在组织机构内部有序流动的文件	①直观、便于表达内控特征，发现内控不足之处； ②便于修改	①技术要求高，花费时间多； ②难以明示某些弱点	十分有用
(4) 核对表法	略	略	略

### § 3 内部控制测试

#### 一、运用初步审计策略的步骤

1. 主要证实法的运用步骤（详见教材图 8 - 2）
2. 较低的控制风险估计水平法运用的步骤（详见教材图 8 - 3）
3. 两种方法的实务运用

在实务中，注册会计师对有的认定采用主要证实法，而对其他的一些认定采用较低的控制风险估计水平法。如果被审计单位对存货保持永续盘存记录，那么注册会计师对存货的“存在或发生”、“完整性”可能运用较低控制风险估计水平法；而对存货的“估价或分摊”、“权利和义务”、“表达与披露”则可能用主要证实法。

#### 二、控制测试的概念

符合性测试是为了确定内部控制制度的设计和执行是否有效而实施的审计程序。

符合性测试的基本对象：（1）控制设计测试。控制设计测试所要解决的问题是，被审计单位的控制政策和程序是否设计合理、适当，能不能防止或发现和纠正特定会计报表认定的重大错报或漏报。（2）控制执行测试。控制执行测试所要解决的问题是，被审计单位的控制政策和程序是否实际发挥作用。（3）测试某项控制执行的有效性，应着重查清的问题：①控制是怎样应用的？②是否在年度中一贯应用？③由谁来应用？（4）注意：在实务中，注册会计师可能对某主要交易种类的有关控制进行符合性测试，也可能对某账户的有关控制进行符合性测试，但并不是对所有的控制都要加以测试。为更好实现审计总目标，注册会计师只应对那些有助于防止或发现和纠正会计报表认定产生重大错报或漏报的控制执行测试。

#### 三、符合性测试的种类

注册会计师可在审计计划期间和期中工作期间执行符合性测试。在主要证实法下可能执行“同步符合性测试”及“追加符合性测试”，在较低的控制风险估计水平法下，必须执行“计划符合性测试”。

##### （一）同步符合性测试

这种符合性测试不是必需的，而是注册会计师有选择地执行的，即了解的同时，也提供了有关控制政策和程序是否有效的证据。优点：合算；减少“追加符合性测试”的范围。注意：①既可能是取得了解时的“副产品”以了解为主题。②也可能是注册会计师事先计划安排的。③其获取的证据，只能使注册会计师评价 CR 的估计水平处在略低于最高至中等水平之间，因其是在计划期间取得的，证据本身不能证明某项控制政策和程序在整个被审年度均由经授权的人员适当和一贯地加以运用。

##### （二）追加符合性测试

这种测试在外勤工作中执行。在主要证实法下，执行“追加符合性测试”是为了进一步降低注册会计师对控制风险的估计水平。注意：执行这种测试之前，必须考虑是否符合成本效益原则；是否可以获得额外证据；是否不能进一步降低控制风险的估计水平。答案为否的话，就没有必要。

##### （三）计划符合性测试

这种测试在外勤工作中执行，在选用较低的控制风险水平法下，必须执行。执行的目的是为了支持注册会计师计划的实质性测试水平。

注意：其获取的证据，应足以支持评价某些认定的控制风险估计水平处在中或低。

#### 四、符合性测试的性质

在确定了测试的种类之后，注册会计师应进一步决定符合性测试的性质，即执行测试将使用什么样的审计程序。注册会计师可选用的符合性测试程序有以下三种：（1）检查交易和事项的凭证；（2）询问并实地观察未留下审计轨迹的内部控制的运行情况；（3）重新执行相关内部控制程序。

#### 五、符合性测试的范围

1. 范围性。从理论上讲，范围越大，有关控制政策或程序执行有效性的证据就越充分。在审计实务中，

执行符合性测试的范围并不是越大越好，而是从最经济有效地实现审计目标的总体出发，合理地确定测试范围。符合性测试范围直接受计划控制风险估计水平的影响，估计水平低时比中等需要更多的符合性测试证据。

2. 恰当性。以前年度进行过审计，继续审计时，使用以前年度证据对本年度审计时注意：证据所涉及的重要性的认定；以前年度审计中所评价的特定内控；所评价的政策和程序被适当设计和有效执行的程度；用来作这些评价的符合性测试的结果；执行符合性测试的时间间隔的长短；政策和程序有无重大变化。

3. 出现下列情况之一时，注册会计师可以不必进行符合性测试，而直接实施实质性测试程序：（1）相关内部控制不存在；（2）相关内部控制虽然存在，但注册会计师通过了解发现其并未有效运行；（3）符合性测试的工作量可能大于进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量。

#### 六、符合性测试的时间

1. 追加的或计划的符合性测试：通常是在期中工作中执行，并且应尽可能安排在期中的后期执行。

2. 若期中审计已进行符合性测试，注册会计师在决定完全信赖其结果前，应当考虑以下因素，以进一步获取期中至期末的相关审计证据：（1）期中审计符合性测试的结论；（2）期中审计后剩余期间的长短；（3）期中审计后内部控制的变动情况；（4）期中审计后发生的交易和事项的性质及金额；（5）拟实施的审计实质性测试程序。

#### 七、符合性测试中利用内部审计人员的工作

##### （一）协调审计工作

1. 注册会计师应做好以下工作：（1）定期同内部审计人员会谈；（2）复核他们的工作计划表；（3）取得内部审计人员的审计工作底稿；（4）复核内部审计报告。

2. 具体评价中，注册会计师应测试内部审计人员的工作，以弄清：（1）内部审计工作范围是否适当；（2）审计方案是否适当；（3）工作底稿是否充分记录了所执行的工作，包括监督和复核的证据；（4）相关内部审计工作对有关情况的结论是否适当；（5）审计报告与所执行的工作是否一致。

##### （二）直接支持

注册会计师注意做好以下工作：内审胜任能力和客观性；内审所负责和执行程序的目标；应将其发现重大会计审计问题，提请注册会计师注意。

#### 八、双重目的测试

所谓双重目的测试，是指在期中执行一项测试程序，却能同时取得有关控制的有效性和报表中的重要错报和漏报这两个方面的证据。

注意：必须小心谨慎设计测试程序，并评价所得证据。

目的：得到有关控制的有效性、报表重要错报漏报。

优点：经济有效，注册会计师乐意使用。

#### ★历年考题分析

[2002 单选题] 注册会计师对有些会计报表认定采用较低的控制风险估计法，则执行符合性测试的种类应为（ ）。

A. 同步符合性测试 B. 追加符合性测试 C. 计划符合性测试 D. 分析符合性测试

【答案】C 【解析】计划符合性测试也在外勤工作中执行，在选用较低的控制风险估计水平法下必须执行这种测试，目的是为了支持注册会计师计划的实质性测试水平。故答案为 C。

## §4 内部控制评价

### 一、控制风险评价的概念

注册会计师完成符合性测试后，应对内部控制进行再评价。注册会计师根据控制风险再评价水平，可以确定将要执行的实质性测试程序的性质、时间和范围。

1. 评价控制风险的概念：是评价内部控制在防止或者发现和更正会计报表里的重要错报或漏报的有效程度的过程。

2. 执行评价控制风险的目的：注册会计师为了确定会计报表认定。

控制风险的评价是以与某认定相关的各内部控制要素里的控制政策和程序为基础，而不是为了个别内部控制要素或个别政策和程序而进行。评价控制风险所得到的结果被称为“控制风险估计水平”。

3. 注意：不同的控制政策和程序，在控制风险评价中可能有不同的重要性；在有的情况下，控制环境中的无效政策和程序，可能使会计系统及控制程序要素中有效的控制变为无效。

## 二、控制风险评价的过程

将控制风险评价为高水平，意味着内部控制不能及时防止或者发现和纠正某项认定中的错报或漏报的可能性很大。如果很多认定或者所有的认定的控制风险，都被评价为高水平，那么，注册会计师就要研究是否对被审计单位会计报表进行审计。

1. 注册会计师只有在确认以下事项的情况下，才能将控制风险评价为高水平：（1）控制政策和程序与认定不相关；（2）控制政策和程序无效；（3）取得证据来评价控制政策和程序显得不经济。

2. 注册会计师只有在确认以下事项的情况下，才能将控制风险评价为低水平：（1）控制政策和程序与认定相关；（2）通过符合性测试已获得证据证明控制有效。

3. 控制风险的估计水平计量，既可以用低、中、高的概念来加以表示，也可以将控制风险量化为百分比表示。

4. 控制风险的评价步骤。注册会计师在对某项认定的控制风险进行评价时，必须遵循以下5个步骤：（1）确认该项认定可能发生哪些潜在的错报或漏报；（2）确认哪些控制可以防止或者发现和更正这些错报或漏报；（3）执行符合性测试，获取这些控制是否设计适当和有效执行的证据（注意：控制风险评价为高时，此项不用执行）；（4）评价所获得的证据；（5）评价该项认定的控制风险。

5. 注意：（1）必须以了解和符合性测试的证据为依据；（2）充分运用专业判断；（3）必须注意内控的三要素对某项特定会计报表认定的相互影响。

6. 控制风险评价对审计工作的影响：对控制风险的评价，是为了确定完成审计工作所需执行的实质性测试的性质、时间和范围。评价控制风险适当与否，直接影响到实质性测试的适当性。控制风险评价太低，实质性测试不足，审计无效果；评价太高，实质性测试过多，审计无效率。

## 三、对控制风险再评价的记录

注册会计师应将控制风险再评价的过程和结果在工作底稿中加以记录，基本要求与记录对内控的初步评价相同。

## 四、评价结果对实质性测试的影响

注册会计师在合理运用专业判断考虑有关事项、评估出固有风险，以及了解与测试内部控制、评价出控制风险后，只有通过控制检查风险，才能降低审计风险至可接受水平。而要控制检查风险至可接受水平，只有增强实质性测试的有效性。

1. 评价内部控制为高信赖程度：即控制风险较低，就可以执行越有限的实质性测试。

2. 评价内部控制为低信赖程度：即控制风险较高，只有依靠执行更多的实质性测试。

结论：内部控制目的与审计目标相互关联，无效的内部控制必然导致注册会计师增加实质性测试的工作量。但不论固有风险和控制风险的评估结果如何，注册会计师均应对各重要账户或交易类别进行实质性测试。

注意：小规模企业的内部控制通常比较薄弱，固有风险和控制风险较高，注册会计师应主要或全部依赖实质性测试程序获取审计证据，以将检查风险降低至可接受的水平。

# § 5 管理建议书

## 一、管理建议书的含义

管理建议书，是指注册会计师针对审计过程中注意到的、可能导致被审计单位会计报表产生重大错报或漏报的内部控制重大缺陷提出的书面建议。

管理建议书出具的前提：一般而言，当注册会计师发现被审计单位内部控制存在严重缺陷，将导致或影响会计报表整体反映时，注册会计师应以书面形式告知被审计单位；审计业务约定书中有约定的，要求出具管理建议书。注意：要分清内控是否存在重大缺陷。

注册会计师的责任和被审计单位的责任：（1）性质轻：对审计过程中注意到的内部控制的一般问题，可以口头或其他适当方式向被审计单位有关人员提出。（2）范围：管理建议书提及的内部控制重大缺陷，仅为注册会计师在审计过程中注意到的，并非内部控制可能存在的全部缺陷。（3）审计责任和会计责任：管理建议书不应被视为注册会计师对被审计单位内部控制整体发表的意见，也不能减轻或免除被审计单位管理当局建立健全内部控制的责任。管理建议书不应被视为注册会计师对被审计单位管理当局建立健全内部控制的责任。（4）管理建议书与审计意见的关系：注册会计师出具管理建议书，不应影响其应当发表的审计意见。（5）保密：除有特别规定外，注册会计师在征得被审计单位管理当局同意之前，不得将管理建议书的内容泄露给任何第三者。



- C. “将控制风险评估为低水平”和“高估控制风险”表达的是同一个意思
- D. 五类控制程序包括：交易授权、职责划分、凭证与记录控制、资产接触与记录使用和独立稽核
8. 管理建议书的最主要的内容是（ ）。
- A. 内部控制的重大缺陷及影响和改进建议      B. 管理建议书的性质
- C. 会计报表审计的目的      D. 使用范围和使用责任
9. 注册会计师应将重要账户或者交易的部分或者全部认定的控制风险不应评估为高水平的是（ ）。
- A. 被审计单位内控失效      B. 无法对内控有效性做出评价
- C. 相关的内控可以防止重大错报      D. 注册会计师不打算进行符合性测试
10. 下列选项中不属于制造业企业业务循环法分类的是（ ）。
- A. 筹资与投资循环      B. 分配循环      C. 购货与付款循环      D. 生产循环

## 二、多项选择题

1. 管理建议书与审计报告的区别包括（ ）。
- A. 内容与结构不同      B. 注册会计师的责任不同
- C. 建议和报告的对象不同      D. 对外影响程度不同
2. 内部控制一般应当实现的目标包括（ ）。
- A. 为注册会计师的审计提供合理的可信赖基础      B. 保证对资产和记录的接触、处理均经过适当的授权
- C. 为企业的成本效益提供合理的保证      D. 保证业务活动按照适当的授权进行
3. 下列关于内控措施与管理当局认定之间关系的论述中，不正确的是（ ）。
- A. 将资产的保管与记录分离，与“存在或发生”相关
- B. 处理现金支出与调节银行账户分离，与“完整性”相关
- C. 付款凭单的批准同支票签发分离，与“估价或分摊”相关
- D. 定期编制应收账款的账龄分析表，与“存在或发生”相关
4. 为了制定合理的审计计划，注册会计师对被审计单位控制程序进行了解时，应着重考虑（ ）。
- A. 交易授权      B. 职能划分      C. 资产接触与记录使用      D. 独立稽核
5. 对相关内部控制制度进行符合性测试时，注册会计师通常采用的审计取证方法包括（ ）。
- A. 检查      B. 观察      C. 查询      D. 分析性复核
6. 符合性测试中，注册会计师利用内部审计人员的工作时应当考虑（ ）。
- A. 内部审计工作范围是否适当
- B. 相关内部审计工作程序是否适当
- C. 审计工作底稿是否充分记录了所执行的工作
- D. 相关内部审计工作对有关情况的结论是否适当
7. 下列关于双重目的测试的说法中正确的是（ ）。
- A. 注册会计师在执行双重目的测试时，必须谨慎设计测试程序
- B. 测试程序应确保能够取得有关控制有效性和报表中重要错报或漏报两个方面的证据
- C. 注册会计师应该谨慎地评价所取得的证据
- D. 双重目的测试是一种经济有效的测试方法
8. 无论被审计单位的内控情况如何，实质性测试在任何情况下都不可省略，其原因是（ ）。
- A. 固有限制和控制风险大于零，需要通过实质性测试降低检查风险
- B. 省略实质性测试违反审计准则的要求
- C. 有关内部控制的信息仅属于环境证据，它不能单独证明存在或发生、估价和分摊等认定
- D. 最为本质的原因在于符合性测试不是每次审计都必须的
9. 下列各项中，属于内控三要素中控制程序的是（ ）。
- A. 交易授权      B. 内部审计      C. 独立稽核      D. 凭证与记录控制
10. 下列关于注册会计师所实施的追加符合性测试的说法中，正确的是（ ）。
- A. 通常在期中进行      B. 必须遵循成本效益的原则
- C. 适用于主要证实法      D. 目的在于进一步降低对于控制风险的估计水平

## 三、判断题

1. 管理建议书一般包括标题、收件人、会计报表审计目的及管理建议书性质、内部控制重大缺陷及其影响和改进建议、使用范围及使用责任、签章及日期，且收件人为被审计单位管理当局。      （ ）

2. 在主要证实法下，注册会计师不应执行“同步符合性测试”和“追加符合性测试”。 ( )
3. 如对内部控制制度评价结果是“高信赖程度”，则表示委托人的经济业务和会计记录发生差错的可能性较小，控制风险较低。 ( )
4. 注册会计师在会计报表审计后就内部控制缺陷向被审计单位管理当局提供管理建议书，不是一种法定业务，没有法定责任。 ( )
5. 在难以对内控有效性做出评估时，注册会计师应当将控制风险评估为低水平并扩大符合性测试的范围。 ( )
6. 对于准确性较低的项目，应较多地依赖分析性复核程序。 ( )
7. 固有风险和控制风险的评估结果的高低不影响注册会计师的实质性测试，注册会计师应通过实质性测试程序将检查风险降低至可接受水平。 ( )
8. 固有风险和控制风险的评估结果不影响注册会计师在任何重要账户或交易类别进行符合性测试和实质性测试。 ( )
9. 交易授权程序与“存在或发生”认定有关，并对某些记录的“完整性”认定的控制风险有直接影响。 ( )
10. 注册会计师应在审计报告意见段之后增加说明段，说明审计过程中注意到的内部控制重大缺陷。 ( )

#### 四、简答题

1. 内部控制要素包括哪些内容？
2. 简述控制程序与会计报表认定的关系。
3. (1) 注册会计师对控制风险的评价，一般分哪几个层次？各层次中分别依据何种审计程序？(2) 为什么要进行各层次评价？(3) 评价的控制风险过低对注册会计师执行审计程序有何影响？

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】严格地说，A、B、C、D四项均是针对内部控制的审计工作，但是D项是包括在其他三项工作之中的。就题目中要求的主要工作而言，A、B、C三项共同构成主要工作；相对而言，D项并非为主要工作。
2. 【答案】A 【解析】四个选项中，只有A项是针对内控本身原因的，是内控固有的限制因素决定了控制风险必然大于零，不可能等于零。
3. 【答案】A 【解析】我国《独立审计具体准则第9号——内部控制与审计风险》中指出：注册会计师编制审计计划时，应当研究与评价被审计单位的内部控制。B、C、D三项均是注册会计师了解内控的主要措施，而这些措施的目的就是制定合理的审计计划。因此，A项是正确答案。
4. 【答案】C 【解析】A项一般可以防止库存现金的贪污和盗用，但是不能防止员工的串通舞弊；C项请顾客将货款直接汇入公司指定的银行账户，就避免了企业自己的员工对款项的直接接触，相对其他三项而言，应该是最有效的预防措施。
5. 【答案】D 【解析】A、B、C均是审计准则的具体内容，D项注册会计师进行额外的或计划的符合性测试的时间，通常安排在期中工作中执行，而非资产负债表日。
6. 【答案】C 【解析】A项是前提工作，而且与内部控制可信赖程度并没有直接的因果关系；B项与内控可信赖程度成同向变动关系；D项因情况不同而有所不同；只有C项正确。
7. 【答案】C 【解析】注册会计师将控制风险评估为低，认为控制风险低，内部控制状况良好，通常是在对内控进行了解后的结果。高估控制风险是指以上对控制风险的评价高于企业的实际情况，这时可能产生对内部控制的信赖不足风险。显然，“将控制风险评估为低水平”和“高估控制风险”表达的不是同一个意思。
8. 【答案】A 【解析】A、B、C、D均是管理建议书的内容，注册会计师出具管理建议书的目的是就内部控制相关问题向被审计单位管理当局提供建议，以便改进企业的内控，因此，A项应是最为主要内容。
9. 【答案】C 【解析】通常，出现A、B、D情况之一时，注册会计师应将重要账户或者交易类别的部分或者全部认定的控制风险评估为高水平，因此，C满足题意。

10. 【答案】B 【解析】通常，制造业企业业务的内控可以划分为四个循环：销售与收款循环、购货与付款循环、生产循环和筹资与投资循环。B 不正确。

## 二、多项选择题

1. 【答案】ABCD 【解析】A、B、C、D 均是管理建议书和审计报告区别之处。

2. 【答案】BD 【解析】见教材相关内容。

3. 【答案】D 【解析】A、B、C 三项分别与“存在或发生”、“完整性”和“估价或分摊”三项认定相关，但是 D 项与“估价或分摊”相关。

4. 【答案】ACD 【解析】A、C、D 属于控制程序的内容，满足题意。

5. 【答案】ABC 【解析】注册会计师在符合性测试中可以选用的程序有检查、询问和重新执行，不包括 D 项。

6. 【答案】ABCD 【解析】见教材相关内容。

7. 【答案】ABCD 【解析】见教材相关内容。

8. 【答案】ABC 【解析】根据审计风险公式，可以判断 A 是正确的；B 是教材中明确规定的；C 说明了控制测试与审计证据、管理当局认定，审计目标的关系；D 无法解释实质性测试不可缺少。

9. 【答案】ACD 【解析】A、C、D 三项均属于控制程序，但是 B 属于控制环境内容。

10. 【答案】ABCD 【解析】追加符合性测试主要在外勤工作中执行。在主要证实法下，执行追加符合性测试是为了进一步降低注册会计师对于控制风险的估计水平，执行这种测试之前，必须考虑是否符合成本效益原则。

## 三、判断题

1. 【答案】√ 【解析】见教材中“管理建议书”的内容。

2. 【答案】× 【解析】在较低的控制风险估计水平法下，而非主要证实法下，注册会计师必须执行“计划符合性测试”。计划符合性测试在性质时间范围上，比“同步符合性测试”和“追加符合性测试”更为详细，因而不必执行同步符合性测试和追加符合性测试。

3. 【答案】√ 【解析】评价为高信赖程度表明防止错报漏报的可能性的能力较强，因而控制风险较低。

4. 【答案】√ 【解析】管理建议书与审计报告不同，前者不是注册会计师的法定业务，也没有法定责任。

5. 【答案】× 【解析】难以对内控有效性进行评估时，注册会计师应当将控制风险评估为高水平，扩大实质性测试的范围。

6. 【答案】× 【解析】分析性复核需要利用正确的数字进行计算比较，准确性的高低直接影响分析性复核的结果正确与否，较低的准确性不应采用分析性复核程序。

7. 【答案】× 【解析】注册会计师将根据固有风险和控制风险的高低决定实质性测试的范围程度和性质。

8. 【答案】× 【解析】注册会计师在有些情况下可以直接进行实质性测试，而不需要进行符合性测试。

9. 【答案】× 【解析】通常情况下，交易授权程序与“存在或发生”认定有关，并对某些记录的“估价或分摊”认定的控制风险有直接影响。

10. 【答案】× 【解析】管理建议书是反映被审计单位内部控制的重大缺陷及改进建议的。

## 四、简答题

1. 【答案】内部控制要素主要包括控制环境、会计系统和控制程序三要素。（1）控制环境。它是对企业控制的建立和实施有重大影响的因素的总称，主要包括：①经营管理的观念、方式和风格；②组织结构；③董事会；④授权和分配责任的方法；⑤管理控制方法；⑥内部审计；⑦人事政策和实务；⑧外部影响。（2）会计系统。它是指企业为了汇总、分析、分类、记录、报告公司交易，并保持对相关资产与负债的受托责任而建立的方法和记录。（3）控制程序。它包括交易授权、职责划分、凭证与记录控制、资产接触与记录使用、独立稽核。

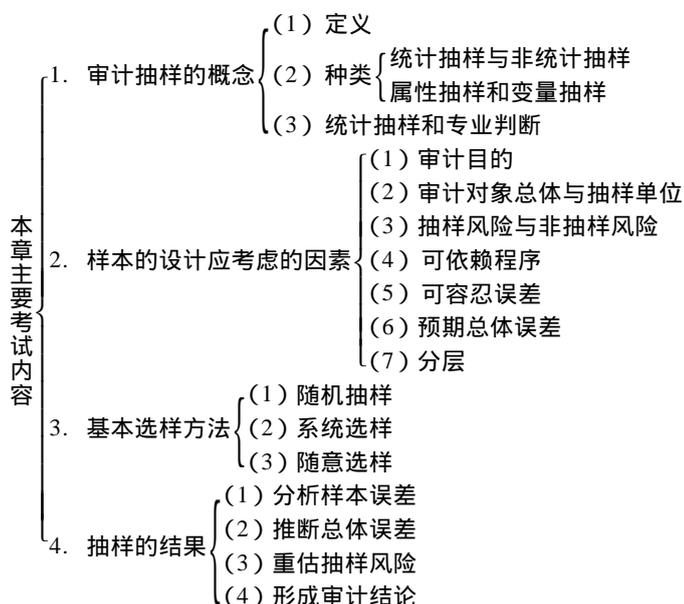
2. 【答案】（1）交易授权：通常与“存在或发生”认定，以及某些“估价或分摊”认定的控制风险有直接影响。（2）职责划分：通常会影三种认定的控制风险：比如：①将资产保管同资产会计记录的掌管相分离，可以降低盗窃的风险，因为盗窃将无法通过减少资产的记录来减少掩饰盗窃的真相。②将处理现金支出交易同调节银行账户分离，可以降低不记录支票付款的风险，因为在调节过程中可发现这种风险。③付

款凭单的批准同支票签发相分离，可以降低支票书写出错的风险。（3）凭证与记录控制：通常会影晌三种认定的控制风险，即：①适当保持的记录，如永续存货记录、应收账款记录、职工工资收入记录等，同“存在或发生”认定有关。②使用预先编号的凭证并按其编号进行会计处理，同“完整性”认定有关。③原始凭证，如销售发票或支票等，提供了交易记录本的金额，直接和“估价或分摊”认定相关。（4）资产接触与记录使用：接近控制程序同降低“存在或发生”、“完整性”、“估价或分摊”认定的控制风险相关。（5）独立稽核：同很多认定相关。比如：①人工计算稽核发票、工资计算表及存货汇总表的正确性（“估价或分摊”认定）。②比较现有资产和有关记录，比如，银行存款余额调节表、零用现金盘点表实物存货记录等（“存在或发生”、“完整性”、“估价或分摊”认定）；管理当局复核汇总账户余额详细情况的报告，如应收账款的账龄分析表（“估价或分摊”认定）。

3.【答案】（1）整个会计报表审计中，注册会计师对控制风险的评价分为初步评价、进一步评价和最终评价三个主要的层次。对控制风险初步评价的建立对内部控制了解的基础上进行；进一步评价依据符合性测试程序的实施结果进行；最终评价则依据实质性测试程序所得结论进行。（2）初步评价的目的在于确定是否进行符合性测试，以及进行符合性测试的范围大小；进一步评价控制风险的目的在于确定内部控制的信赖程度和注册会计师的可接受检查风险水平，从而确定实质性测试的时间和范围；最终评价的目的在于印证确定检查风险时所依据的控制风险水平是否适当。（3）如果初步评价的控制风险过低，可能使注册会计师执行了不应执行的或过多的符合性测试，从而影响了审计效率；进一步评估的控制风险过低，将导致在执行过多的符合性测试的同时执行了过少的实质性测试，会影响审计效果和效率；如果最终评估的控制风险过低，将误导注册会计师没有补充那些应当及时补充的实质性测试，影响审计效果。

# 第九章 审计测试中的抽样技术

## 内容框架



## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 抽样结果的评价；(2) 对统计抽样与非统计抽样的含义及关系的理解；(3) 影响样本量的因素及各因素与样本量的关系；(4) 抽样风险和非抽样风险。

### 二、本章难点

抽样结果的评价、误差概念的理解等。

## 历年命题情况统计与分析

分 值 题 型	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
单项选择题	1	1		
多项选择题			1	
判断题		1.5		
综合题				6
合计	1	2.5	1	6

## 重难点详解与历年考题分析

### § 1 审计抽样概述

#### 一、审计抽样的定义

##### 1. 审计抽样定义

审计抽样，是指注册会计师在实施审计程序时，从审计对象总体中选取一定数量的样本进行测试，并根

据测试结果，推断审计对象总体特征的一种方法。

## 2. 适用范围

审计抽样对符合性测试和实质性测试都适用，但并不是对于这些测试中的所有程序都适用。例如，审计抽样可在逆查、顺查和函证中广泛运用，但通常不用于询问、观察和分析性复核程序。

## 3. 抽样审计与详细审计的区别

(1) 详细审计是指对审计对象总体中的全部项目进行审计，并根据审计结果形成审计意见；(2) 从审计对象总体中选取部分项目进行审计，并对所选项目本身发表审计意见的方法也不属于审计抽样。

## 4. 抽样审计与抽查的区别

(1) 抽查：一种技术，在使用中无严格要求，不需要运用抽样技术，不存在推断总体问题，不发表总体意见；(2) 审计抽样：一种方法，要严格按程序和抽样方法的内在要求，需要运用抽查技术，基本目标是在有限审计资源条件限制下，收集充分、适当的审计证据，以形成和支持审计结论。

## 二、审计抽样种类

按抽样决策的依据不同，分为统计抽样和非统计抽样；按审计抽样所了解总体特征的不同，将审计抽样划分为属性抽样和变量抽样。

### (一) 统计抽样和非统计抽样

#### 1. 概述

注册会计师执行审计测试，既可用统计抽样技术，也可用非统计抽样技术，还可结合使用这两种抽样技术。注册会计师在设计、执行抽样计划和评价抽样结果中要合理运用专业判断。究竟应选用哪一种抽样技术，主要取决于注册会计师对成本效果方面的考虑。

#### 2. 非统计抽样和统计抽样特征

(1) 在非统计抽样中，注册会计师全凭主观标准和个人经验来确定样本规模和评价样本结果，但是，非统计抽样只要设计得当，也可达到同统计抽样一样的效果。

(2) 在统计抽样中，可能要花很大的成本来训练注册会计师掌握统计抽样技术，以及设计和执行抽样计划。但这种抽样对注册会计师有三方面的益处：①有助于设计有效的抽样；②有助于衡量已获得证据的充分性；③有助于评价样本结果。更重要的是，统计抽样能帮助注册会计师量化控制抽样风险。

#### 3. 统计抽样的理论论据

现代审计广泛采用统计抽样有其合理的理论依据：(1) 有充分的数学依据；(2) 有健全的内部控制依据；(3) 有合理的经济依据。

#### 4. 统计抽样的意义

(1) 统计抽样能够科学地确定抽样规模；(2) 采用统计抽样，总体各项目被抽中的机会是均等的，可以防止主观的判断；(3) 统计抽样能计算抽样误差在预先给定的范围内的概率有多大，并根据抽样推断的要求，把这种误差控制在预先给定的范围之内；(4) 统计抽样便于促使审计工作规范化。

#### 5. 注意

非统计抽样和统计抽样的选用，并不影响运用于样本的审计程序的选择，也不影响获取单个样本项目证据的适当性、注册会计师对发现的样本错误所作的适当反应（需要注册会计师的专业判断）。

统计抽样和非统计抽样的关系（见下表）：

联系	①都需合理运用专业判断；②都可以提供审计所要求的充分且适当的证据；③都存在某种程度的抽样风险和非抽样风险；④不影响审计程序的选择；⑤不影响获取单个证据的适当性；⑥不影响对样本错误的反应；⑦统计抽样的产生并不意味着非统计抽样的消亡	
区别	统计抽样	非统计抽样
	①利用概率法则（打麻将原理）来量化控制抽样风险	利用经验法则和主观标准
	②能使注册会计师量化控制抽样风险	不能使注册会计师量化控制抽样风险
	③统计抽样的效果可能比非统计抽样要好得多	非统计抽样可能比统计抽样花费的成本要小
	④运用模型确定样本规模（明确承认相关因素）	运用判断确定样本规模（不明确承认相关因素）
	⑤随机选取有代表性的样本	判断选取有代表性的样本
	⑥运用统计法则和职业判断评价样本结果	运用判断评价样本结果

## （二）属性抽样与变量抽样

### 1. 统计抽样的具体运用方法

（1）属性抽样：指在精确度界限和可靠程度一定的条件下，为了测定总体特征的发生频率而采用的一种方法，它是根据符合性测试的目的和特点所采用的审计抽样。

（2）变量抽样：指用来估计总体金额而采用的一种方法，是对审计对象总体的货币金额进行实质性测试所采用的抽样方法，它是根据实质性测试的目的和特点所采用的审计抽样。

（3）双重目的的抽样：在审计实务中，经常存在同时进行符合性测试和实质性测试的情况，在此情况下采用的审计抽样称为双重目的的抽样。

### （4）属性抽样与变量抽样的区别（见下表）：

项目	属性抽样	变量抽样
1. 测试种类	控制测试	实质性测试
2. 测试目标	估计总体既定控制的偏差率（次数）	估计总体总金额或总体中的错误金额
3. 测试内容	内部控制	报表项目
4. 测试评价	定性评价（质量特征）	定量评价（数量特征）
5. 测试目的	确定实质性测试程序	确定会计报表是否公允表达
6. 测试方法	固定样本量抽样、停-走抽样、发现抽样	均值估计、差异估计、比率估计
7. 测试结果	对与错或是与否	错误金额多少
8. 适用范围	控制测试中运用的抽样技术	实质性测试中运用的抽样技术，可用于确定：①账户金额是多少；②是否存在重大误差等。通常用于往来、存货、工资等项目和交易授权

### 2. 审计程序中统计抽样的运用

（1）符合性测试时，可采用固定样本量抽样、停-走抽样、发现抽样等属性抽样方法。（2）实质性测试时，通常可采用均值估计抽样、差异估计抽样、比率估计抽样等变量抽样方法。

#### ★历年考题分析

[2002年判断题] 注册会计师不论选用统计抽样还是非统计抽样，只要运用得当，都能获取充分、适当的审计证据。（ ）

【答案】√ 【解析】见教材相关内容。

### 三、统计抽样与专业判断

在审计抽样构成中，无论是统计抽样还是非统计抽样，也不论决策者是否具备设计和使用有效抽样方案的能力，都离不开注册会计师的专业判断。统计抽样并不排除专业判断；在统计抽样全过程中注册会计师均需运用专业判断；把统计抽样和非统计抽样结合起来运用，审计效果更好。

### 四、样本的设计

注册会计师在设计样本时，应当考虑以下基本因素：

#### （一）审计目的

注册会计师在设计样本时，应当首先考虑将要达到的具体审计目的，并考虑将要取得的审计证据的性质、可能存在误差的条件以及该项审计证据的其他特征，以正确地界定误差和审计对象总体，并确定采用何种审计程序。

#### （二）审计对象总体与抽样单位

##### 1. 审计对象总体

注册会计师为形成审计结论，拟采用抽样方法审计的经济业务及有关会计或其他资料的全部项目。注册会计师在确定审计对象总体时，应保证其相关性和完整性。（1）相关性：审计对象必须符合于具体的审计目的；（2）完整性：审计对象总体必须包括被审计经济业务或资料的全部项目。

##### 2. 抽样单位

构成审计对象总体的个别项目。注册会计师应当根据审计目的及被审计单位实际情况，确定抽样单位。注册会计师依据不同的要求和办法，从审计对象总体中选取若干抽样单位，便构成不同的样本。

#### （三）抽样风险和非抽样风险

##### 1. 抽样风险

抽样风险是直接和抽样相关的因素造成的不确定性，是注册会计师依据抽样结果得出的结论与审计对象总体特征不相符合的可能性。抽样风险与样本量成反方向变动关系，样本量越大，抽样风险越低。

(1) 注册会计师在进行符合性测试时,主要应关注“信赖不足风险”,即抽样结果使注册会计师没有充分信赖实际上应予信赖的内部控制的可能性,和“信赖过度风险”,即抽样结果使注册会计师对内部控制的信赖超过了其实际上应予信赖的可能性。

(2) 注册会计师在进行实质性测试时,主要应关注“误受风险”,也称“ $\beta$  风险”,即抽样结果表明账户余额不存在重大错误而实际上存在重大错误的可能性,和“误拒风险”,也称“ $\alpha$  风险”,即抽样结果表明账户余额存在重大错误而实际上不存在重大错误的可能性。

(3) 抽样风险对审计效率效果的影响。①信赖不足风险与误拒风险的产生,降低了审计效率;执行额外的审计程序,增加了审计工作量。②信赖过度风险与误受风险是最危险的风险,它会导致注册会计师形成不正确的审计结论。

(4) 注意:信赖过度风险和误受风险对注册会计师来说是最危险的风险,不能保证效果;信赖不足风险和误拒风险属于保守型风险,能够保证效果。

## 2. 非抽样风险

非抽样风险是指注册会计师因采用不恰当的审计程序或方法,或因误解审计证据等而未能发现重大误差的可能性。

它产生的原因有:(1)人为错误;(2)运用了不切合审计目标的程序;(3)错误解释样本结果。

非抽样风险无法量化,但是,注册会计师应当通过适当的计划、指导和监督审计工作,坚持质量控制标准,争取有效地降低非抽样风险。非抽样风险对审计效率和效果都有影响。

## (四) 可信赖程度

可信赖程度通常用预计抽样结果能够代表审计对象总体特征的百分比来表示。注册会计师对可信赖程度要求越高,需选取的样本量就应越大。如:抽样结果有95%的可信赖程度,就是指抽样结果代表总体特征的可能性有95%,没有代表总体特征的可能性有5%。

## (五) 可容忍误差

可容忍误差注册会计师是认为抽样结果可以达到审计目的而愿意接受的审计对象总体的最大误差。注册会计师应当在审计计划阶段,根据审计重要性原则,合理确定可容忍误差。可容忍误差越小,需选取的样本量就应越大。

符合性测试的可容忍误差,是注册会计师在不改变对内部控制的可信赖程度的条件下,所愿意接受的最大误差。实质性测试的可容忍误差,是注册会计师在能够对某一账户余额或某类经济业务总体特征做出合理评价的条件下,所愿意接受的最大金额误差。

## (六) 预期总体误差

注册会计师应根据前期审计所发现的误差、被审计单位经营业务和经营环境的变化、内部控制制度的评价、分析性复核的结果等,来确定审计对象总体的预期误差。如果存在预期总体误差,则应当选取较大的样本量。

## (七) 分层

分层是将某一审计对象总体划分为若干具有相似特征的次级总体的过程。注册会计师可以利用分层着重审计可能存在较大错误的项目,并减少样本量。

注意:分层时,可按经济业务的重要性,也可按经济业务的类型分层。

分层时,必须注意以下几点:(1)总体中的每一抽样单位必须属于一个层次,并且只属于这一层次;(2)必须有事先能够确定的、有形的、具体的差别来区分不同的层次;(3)必须能够事先确定每一层次中抽样单位的准确数字。

分层主要适用于内部各组成部分具有不同特征的总体。分层除了提高抽样效率外,也可使注册会计师按项目的重要性、变化频率或其他特征而选取不同的样本数,且可对不同层次使用不同的审计程序。通常,注册会计师应对包含最重要项目的层次实施全部审查。

## ★ 历年考题分析

[2003年多选题] (二) A注册会计师是P公司2002年度会计报表审计的外勤审计负责人,在了解P公司基本情况后,A注册会计师及其助理人员开始编制总体审计计划和具体审计计划。在编制审计计划过程中,A注册会计师需对助理人员提出的相关问题予以解答。根据独立审计准则的相关规定,请代为做出正确的专业判断。

5. 在编制审计计划时,需考虑影响样本量大小的有关事项,对审计抽样工作进行规划。以下各项表述中,正确的有( )。

- A. 信赖程度要求越高，需选取的样本量越大      B. 划分的次级总体越多，需选取的样本量越大  
 C. 可容忍误差越小，需选取的样本量越大      D. 预期误差越小，需选取的样本量越大

【答案】AC      【解析】A项：正确。在审计过程中，注册会计师对信赖程度要求越高，需选取的样本量就越大。B项：错误。注册会计师可以利用分层重点审计可能有较大错误的项目，并减少样本量。C项：正确。可容忍误差越小，需选取的样本量就应越大。D项：错误。如果存在预期误差，则应当选取较大的样本量。

## 五、样本的选取

### （一）样本选取的基本要求

- 注册会计师在选取样本时，应使审计对象总体内所有项目均有被选取的机会，以使样本能够代表总体。只有如此，才能保证由抽样结果推断出的总体特征具有合理性、可靠性、代表性。
- 可以采用统计或非统计抽样，只要运用得当，均可取得充分、适当的审计证据。

### （二）样本选取的方法

- 随机抽样，是指对审计对象总体或次级总体的所有项目，按随机规则选取样本。
- 系统抽样，也称等距抽样，是指首先计算抽样间隔，确定选样起点，然后再根据间隔，顺序选取样本的一种选样方法。
- 随意抽样，是指不考虑金额大小、资料取得的难易程度及个人偏好，以随意的方式选取样本。

三种方法比较如下：

方法	优点	缺点	适用范围
随机抽样	样本客观	效率低	样本量较少；总体随机排列
系统抽样	样本客观、效率高	如果总体非随机排列，容易发生较大偏差	样本数量多；总体随机排列
随意抽样	方便、灵活	可能有偏差	样本数量少；不重要项目

## 六、抽样结果的评价

注册会计师在对样本实施必要的审计后，需要对抽样结果进行评价，其具体程序和内容包括：

### （一）分析样本误差

注册会计师在分析样本误差时，一般应从以下方面着手：

- 根据预先确定的构成误差的条件，确定某一有问题的项目是否为一项误差。
- 注册会计师按照既定的审计程序，无法对样本取得审计证据时，应当实施替代审计程序，以获取相应的审计证据。
- 如果某些样本误差项目具有共同的特征，如相同的经济业务类型、场所、时间，则应将这些具有共同特征的项目作为一个整体，实施相应的审计程序，并根据审计结果，进行单独的评价。
- 在分析抽样中所发现的误差时，还应考虑误差的质的方面，包括误差的性质、原因及其对其他相关审计工作的影响。

### （二）推断总体误差

分析样本误差后，注册会计师应根据抽样中发现的误差采用适当的方法，推断审计对象的总体误差。当总体误差划分为几个层次时，应先对每一层次作个别的推断，然后将推断结果加以汇总。由于存在多种抽样方法，注册会计师根据样本误差推断总体误差的方法应与所选用的抽样方法一致。

### （三）重估抽样风险

1. 在实质性测试中，运用审计抽样，推断总体误差后，应将总体误差同可容忍误差进行比较，并将抽样结果同其他有关审计程序中所获得的证据相比较：（1）如果推断的总体误差小于可容忍误差，说明可根据样本审查结果做出审计结论；（2）如果推断的总体误差大于可容忍误差，说明抽样风险不能接受，应追加样本量或执行替代审计程序；（3）如果推断的总体误差大致等于可容忍误差，说明应考虑是否增加样本量或执行替代审计程序。

2. 在符合性测试中，注册会计师如果认为抽样结果无法达到其对所测试的内部控制的预期信赖程度，则应当考虑增加样本量或修改实质性测试程序。符合性测试后，注册会计师如果认为抽样误差无法达到对内部控制的预期信赖程度，应考虑增加样本量或修改实质性测试程序。

### （四）形成审计结论

注册会计师在抽样结果评价的基础上，应根据所取得的证据，确定审计证据是否足以证实某一审计对象总体特征，从而得出审计结论。

### ★历年考题分析

[2002年单选题] 在进行控制测试时,注册会计师如认为抽样结果无法达到预期信赖程度,则应当( )。

- A. 增加样本量或执行替代审计程序
- B. 增加样本量或执行追加审计程序
- C. 增加样本量,扩大测试范围
- D. 增加样本量或修改实质性测试程序

**【答案】D** **【解析】**在进行控制测试时,注册会计师如认为抽样结果无法达到预期信赖程度,应增加样本量或修改实质性测试程序。

## §2 符合性测试中抽样技术的运用

属性是指审计对象总体中的质量特征,即被审计业务或被审计内部控制是否遵循了既定的标准以及其存在的误差水平。在属性抽样中,抽样结果只有两种,即“对”与“错”,或“是”与“不是”。总体的特征通常为反映遵循制度规定或要求的相应水平。

### 一、基本概念

1. 误差。在属性抽样中,误差是指注册会计师认为使控制程序失去效能的所有控制无效事件。
2. 审计对象总体。注册会计师应使总体所有的项目被选取的概率是相同的,也就是说总体所有项目的特征应是相同的。
3. 风险与可信赖程度。可信赖程度是指样本性质能够代表总体性质的可靠性程度。风险与可信赖程度是互补的,即:1 - 可信赖程度 = 风险。

在符合性测试中,一般将最小可信赖程度设置为90%,如果其属性对于其他项目是重要的,则用95%的可信赖程度。

4. 可容忍误差。在进行符合性测试时,可容忍误差的确定,应能确保总体误差超过可容忍误差时使注册会计师降低对内部控制的信赖程度。

### 二、属性抽样的具体方法

#### (一) 固定样本量抽样

固定样本量抽样是最为广泛使用的属性抽样,常用于估计审计对象总体中某种误差发生的比例,用“多大比例”来回答问题。固定样本量抽样的基本步骤如下:(1) 确定审计目的;(2) 定义“误差”;(3) 定义审计对象总体;(4) 确定样本选取的方法;(5) 确定样本量的大小;(6) 选取样本并进行审计;(7) 评价抽样结果,注册会计师对选取的样本进行审查之后,应将查出的误差加以汇总,并评价抽样结果,评价时不仅需要考虑误差的次数,而且也需要考虑误差的性质;(8) 书面说明抽样程序。

#### (二) 停-走抽样

停-走抽样是固定样本量抽样的一种特殊形式,它是从预期总体误差为零开始,通过边抽样边评价来完成抽样审计工作。这种方法能够有效地提高工作效率,降低审计费用。采用停-走抽样,一般要进行以下三个步骤:(1) 确定可容忍误差和风险水平;(2) 确定初始样本量;(3) 进行停-走抽样决策。

#### (三) 发现抽样

发现抽样是在既定的可信赖程度下,在假设误差以既定的误差率存在于总体之中的情况下,至少查出一个误差的抽样方法。发现抽样主要用于查找重大非法事件,它能够以极高的可信赖程度(如99.5%以上)确保查出误差率仅在0.5%~1%之间的误差。使用发现抽样时,当发现重大的误差,如欺诈的凭据时,无论发生次数多少,注册会计师都可能放弃一切抽样程序,而对总体进行全面彻底的检查。若发现抽样未发现任何例外,注册会计师可得出下列结论:在既定的误差率范围内没有发现重大误差。

使用发现抽样时,注册会计师需确定可信赖程度及可容忍误差。然后,在预期总体误差为0%的假设下,参阅适当的属性抽样表,即可得出所需的样本量。

### ★历年考题分析

[2003年综合题] 针对检查样本发票是否有对应的安装验收报告这项控制测试,根据资料三中列示的各项条件,请定义“误差”,确定样本量,并根据以下两种情况评价抽样结果:①抽样查出的误差数为1,且没有发现舞弊或逃避内部控制的情况;②抽样查出的误差数为4,且没有发现舞弊或逃避内部控制的情况。

**【答案】**定义“误差”:(1) 未附验收单据的任何发票;(2) 发票虽附有验收单据,但该单据却属于其他发票;(3) 发票与验收单据所记载的数量不符。

①抽样查出的误差数为1,且没有发现舞弊或逃避内部控制的情况,由于发现的误差数不超过预期误差数,所以,注册会计师可以得出结论:总体误差率不超过4%的可信赖程度为95%。

②由于发现的误差数为4,超过预期误差数1,所以,注册会计师不能以95%的可信赖程度保证总体的

误差率不超过4%。这种情况下,注册会计师应减少对这一内部控制的可信赖程度,实施其他审计程序,如扩大实质性测试范围;增加样本量;实施详细审计等。

### §3 实质性测试中抽样技术的运用

在实质性测试中运用的审计抽样技术主要是变量抽样法。变量抽样是对审计对象总体的货币金额进行实质性测试时所采用的抽样方法。变量抽样法可用于确定账户金额是多是少,是否存在重大误差等。通常用于:审查应收账款的金额;审查存货的数量和金额;审查工资费用;审查交易活动,以确定未经适当批准的交易金额。

#### 一、基本概念

1. 抽样风险。注册会计师将碰到的误拒风险和误受风险。
2. 正态分布。它是指总体中每个项目值的分配趋向于集中在总体平均数周围。
3. 标准离差。总体的标准离差是用来衡量个别项目值在总体平均值周围的可变异或离散程度,可用公式计算。各个项目值之间的差异越小,标准离差越小;反之,标准离差越大。一个正态标准差常被称为可信赖程度系数。
4. 变量抽样的具体方法与程序。实质性测试时,一般可采用单位平均估计抽样、比率估计抽样和差额估计抽样等变量抽样方法,这些方法均可通过分层来实现。一般情况下变量抽样的基本步骤如下:(1)确定审计目的;(2)定义审计对象总体;(3)选定抽样方法;(4)确定样本量;(5)确定样本选取方法;(6)选取样本并进行审计;(7)评价抽样结果;(8)书面说明抽样程序。

#### 二、变量抽样的方法

##### (一) 单位平均估计抽样

单位平均估计抽样是通过抽样审查确定样本的平均值,再根据样本平均值推断总体的平均值和总值的方法。这种方法适用范围十分广泛,无论被审计单位提供的数据是否完整、可靠,甚至在被审计单位缺乏基本的经济业务或事项账面记录的情况下,都可以使用该方法。

样本量和实际抽样误差的计算公式见教材。

样本评价时,若实际抽样误差大于计划抽样误差,应考虑增加样本量以降低实际抽样误差。

##### (二) 比率估计抽样和差额估计抽样

比率估计抽样是以样本实际价值与账面价值之间的比率关系来估计总体实际价值与账面价值之间的比率关系,然后再以这个比率去乘总体的账面价值,从而求出总体实际价值的估计金额的一种抽样方法。其公式如下:

估计的总体实际价值 = 总体账面价值 × 比率

当误差与账面价值成比例关系时,通常动用比率估计抽样。

差额估计抽样是以样本实际价值与账面价值的平均差额来估计总体实际价值与账面价值的平均差额,然后再以这个平均差额乘以总体项目个数,从而求出总体的实际价值与账面价值差额的一种方法。差额估计抽样的计算公式如下:

估计的总体差额 = 平均差额 × 总体项目个数

## 知识点强化练习题

#### 一、单项选择题

1. 对审计总体进行分层,其最好之处在于( )。  
A. 提高审计效率      B. 确定重点审计对象      C. 使样本更加客观      D. 降低审计风险
2. 在以下因素中,除( )外,均与样本成正向关系。  
A. 审计总体规模      B. 可容忍误差      C. 可信赖程度      D. 预期总体误差
3. 根据符合性测试的目的和特点所采用的审计抽样通常称为( )。  
A. 统计抽样      B. 非统计抽样      C. 属性抽样      D. 变量抽样
4. 注册会计师采用系统选择法从8 000张凭证中选取200张作为样本,确定随机起点为凭证编号的第35号,则抽取的第5张凭证的编号应为( )号。  
A. 155      B. 195      C. 200      D. 235
5. 审计抽样与( )有关。

- A. 检查风险                      B. 固有风险                      C. 审计风险                      D. 控制风险
6. 注册会计师在设计样本时，首先考虑的应当是（     ）。
- A. 具体审计目的                      B. 审计对象总体和抽样单位  
C. 抽样风险和非抽样风险                      D. 可信赖程度和可容忍误差
7. 在符合性测试中，注册会计师检查了 100 笔凭证，其所确定的可容忍误差为 5%，依据抽样结果推定的误差为 2%，而总体实际误差为 8%，则属于（     ）。
- A. 信赖过度风险                      B. 信赖不足风险                      C. 误受风险                      D. 误拒风险
8. 在实质性测试中，注册会计师确定某个账户余额可容忍误差为 1 500 元，根据抽样结果推断差错额为 1 800 元，而该账户的实际差错只有 1 000 元，则（     ）。
- A. 属于误受风险                      B. 属于信赖过度风险                      C. 属于误拒风险                      D. 属于信赖不足风险
9. 注册会计师应当特别关注的，可能导致不正确审计结论的两种风险是（     ）。
- A. 信赖不足风险与误拒风险                      B. 信赖不足风险与误受风险  
C. 信赖过度风险与误拒风险                      D. 信赖过度风险与误受风险
10. 在关于分析抽样误差的下列说法中，不正确的是（     ）。
- A. 审查某样本时，若审查范围受到限制，则应将其视为一项误差  
B. 已确定的误差应从数量和性质两个方面进行分析  
C. 如果按照既定程序无法对样本取得审计证据，应实施替代程序  
D. 将某一客户的应收账款错记于另一客户名下，必然构成一项误差

## 二、多项选择题

1. 与选择的样本量成正向变动关系的有（     ）。
- A. 总体容量                      B. 可信赖程度                      C. 预期总体误差                      D. 可容忍误差
2. 系统抽样方法适用于（     ）的情况。
- A. 总体规模小                      B. 总体规模大                      C. 总体呈非随机排列                      D. 总体呈随机排列
3. 在抽样风险中，导致注册会计师做出错误审计结论、影响审计效果的风险有（     ）。
- A. 信赖不足风险                      B. 信赖过度风险                      C. 误受风险                      D. 误拒风险
4. 关于统计抽样与专业判断的关系，下列说法正确的有（     ）。
- A. 统计抽样能够减少审计过程中的专业判断  
B. 统计抽样可以取代专业判断  
C. 统计抽样并不排除专业判断  
D. 运用专业判断对抽样结果进行质量上和数量上的评价
5. 下列关于可信赖程度的说法中正确的是（     ）。
- A. 可信赖程度是指样本性质能够代表总体性质的可靠性程度  
B. 可信赖程度与抽样风险是互补关系  
C. 可信赖程度越高，审计结论越正确或保证程度越高，则需要的样本量就越多  
D. 通常用百分数表示
6. 抽样风险的种类中，（     ）是最危险的风险，将导致注册会计师无法达到预期的审计效果。
- A. 信赖不足风险                      B. 信赖过度风险                      C. 误受风险                      D. 误拒风险
7. 下列说法中不正确的是（     ）。
- A. 非统计抽样比统计抽样成本小，效果也差一些  
B. 非统计抽样和统计抽样的选用，对样本审计程序有着很大的影响  
C. 非抽样风险是注册会计师依据抽样结果得出结论与审计对象总体特征不相符合的可能性  
D. 统计抽样能比非统计抽样选取更加合适的样本
8. 审计人员运用的基本抽样方法是随机抽样法，通常使用的随机抽样方法有（     ）。
- A. 随机数表                      B. 属性抽取                      C. 系统选取                      D. 分层法
9. 如果注册会计师推断的总体误差接近可容忍误差，应当（     ）。
- A. 考虑是否增加样本量                      B. 增加样本量  
C. 重新确定审计重要性水平                      D. 考虑是否执行替代审计程序
10. 变量抽样通常用于确定（     ）项目的金额。
- A. 工资费用                      B. 固定资产                      C. 存货                      D. 应收账款

### 三、判断题

1. 属性抽样的对象需要量化, 变量抽样的对象无须量化。 ( )
2. 注册会计师确定预期总体误差时, 无须考虑可信赖程度、抽样风险、可容忍误差和是否对总体进行分层等因素。 ( )
3. 注册会计师认为抽样结果有 95% 的可信赖程度, 意味着抽样结果有 5% 的可容忍误差。 ( )
4. 统计抽样中要运用判断确定样本规模。 ( )
5. 符合性测试中统计抽样量化控制风险, 而实质性测试中统计抽样量化检查风险。 ( )
6. 差额估计抽样的方法是, 将样本的实际价值与账面价值之差与样本账面价值进行对比, 得到样本的平均差额, 并以其作为总体平均差额的估计, 乘以总体的账面价值, 得到对总体差额的估计。 ( )
7. 固定样本量抽样、停-走抽样、发现抽样的本质区别在于预期总体误差的设置差异。 ( )
8. 随意选择方法在选取样本时虽然不考虑个人偏好, 但事实上很难做到完全无偏见地选取样本。 ( )
9. 发现抽样主要用于查找重大非法事件, 它能以较高的可信赖程度确保查出误差仅在 0.5% ~ 1% 之间的误差。 ( )
10. 审计人员在确定审计对象总体时, 应保证其相关性和真实性。 ( )

### 四、综合题

1. (答案中涉及的金额用元表示, 有小数的保留两位小数, 小数点两位后四舍五入) 注册会计师在审核志国公司的应收账款账户时, 发现共有 200 个账户, 账面总额为 12 000 000 元。注册会计师决定根据项目的重要性分层选择样本, 并且对不同层次使用不同的审计程序。抽样设计如下:

账户分层	总体容量	账面价值	选择方法	样本量
1. 大于 100 000 元	20	3 000 000	全部审核	20
2. 50 000 ~ 100 000 元	40	3 600 000	随机数表	20
3. 小于 50 000 元	140	5 400 000	系统选择	40
合计	200	12 000 000		80

对于确定的 80 个样本, 注册会计师准备全部进行函证。这 80 个样本, 账面价值共计 6 000 000 元。经注册会计师函证, 有 79 家公司进行了回函。结果发现共有 31 个样本错误, 总计高估应收账款 950 000 元。初步情况汇总如下:

账户分层	函证样本量	回函数	样本账面值	发现错误样本数	错误金额
1. 大于 100 000 元	20	20	3 000 000	7	480 000
2. 50 000 ~ 100 000 元	20	19	1 600 000	9	320 000
3. 小于 50 000 元	40	40	1 400 000	15	150 000
合计	80	79	6 000 000	31	950 000

经与有关原始凭证核对, 发现其中应收 M 公司 (在账户分层的第一层次内) 的一个样本错误为被审计单位将应收 K 公司 (也在第一层次内) 的一笔应收账款 30 000 元错记在 M 公司账上。另外, 对于没有回函的 N 公司 (在账户分层的第二层次内), 注册会计师进行了第二次和第三次函证, 都没有得到对方回函, 而注册会计师要求检查相关的原始凭证时, 被审计单位未能提供完整的凭证, 但结合银行存款的审计, 注册会计师可以确认该笔款项仍然没有收回。对 N 公司的应收账款账面记录为 80 000 元。

根据以上基本情况, 注册会计师计算得出了应收账款的审定数, 结束了该项目的审计工作。

要求:

- (1) 说明对于两个特殊的样本 (M 公司和 N 公司), 注册会计师应该如何处理?
- (2) 运用 (1) 单位平均估计抽样; (2) 比率估计抽样; (3) 差额估计抽样三种变量抽样方法, 分别计算应收账款的审定数。
- (3) 假定在审计计划中注册会计师确定的应收账款项目的可容忍误差为 200 万元, 请说明注册会计师的上述处理是否得当, 为什么?

2. 假定某委托人其他应收款的编号为 0001 至 8000, 注册会计师拟选择其中 800 份进行函证:

- (1) 如采用系统选择的方法选择, 并确定随机起点为 0010, 注册会计师选择的最初 5 个样本的号码分别是哪些?
- (2) 如利用随机数表 (以教材第 278 页图表 9-4 为依据), 从第 7 行第 1 个数字起, 自左往右, 以各数的后四位数为准, 注册会计师选择的最初 5 个样本的号码分别是哪些?

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】分层最为主要的目的是确定重点审计对象，其次是可以提高审计效率，正确答案为B。
2. 【答案】B 【解析】可容忍误差越小，就越要采用较大规模的样本，以便降低审计风险。
3. 【答案】C 【解析】A、B都可以用作符合性测试和实质性测试，D只能用作实质性测试，只有C项是在符合性测试中采用的审计抽样方法。
4. 【答案】B 【解析】选择间隔： $8\ 000/200=40$ ，第5张编号： $35+40\times 4=195$ 。
5. 【答案】A 【解析】审计抽样只与审计风险要素中的检查风险相关。
6. 【答案】A 【解析】设计样本时首先要考虑审计目的。
7. 【答案】A 【解析】注册会计师对于内控的信赖程度高于实际水平，属于信赖过度风险。
8. 【答案】C 【解析】误拒风险是抽样结果表明账户余额存在重大错误而实际上不存在重大错误的可能性。
9. 【答案】D 【解析】符合性测试中产生的风险是信赖过度风险和信赖不足风险，实质性测试中产生的是误拒和误受风险，信赖过度风险和误受风险直接影响注册会计师的审计结论。
10. 【答案】D 【解析】A、B、C均正确。D项：审计测试目的决定是否是否存在误差。若测试的目的是应收账款的客户是否存在错记，则D属于一项误差；如果目的是应收账款的年末余额是否正确，则D不属于误差的范围。

### 二、多项选择题

1. 【答案】ABC 【解析】A、B、C与样本量成正向关系，D项与样本量成反向关系。
2. 【答案】BD 【解析】见教材相关内容。
3. 【答案】BC 【解析】信赖过度风险和误受风险影响审计效果，而信赖不足风险和误拒风险主要影响审计效率。
4. 【答案】CD 【解析】见教材相关内容。
5. 【答案】ABCD 【解析】见教材相关内容。
6. 【答案】BC 【解析】B、C影响审计效果；A、D增加不必要的审计程序仅降低了审计的效率，并不影响审计效果。
7. 【答案】ABC 【解析】A项：非统计抽样只要设计得当可以得到同统计抽样一样的效果；B项：不影响运用样本的审计程序选择；C项：定义的是抽样风险而非“非抽样风险”；D项正确。
8. 【答案】ACD 【解析】见教材相关内容。
9. 【答案】AD 【解析】见教材相关内容。
10. 【答案】ACD 【解析】变量抽样法通常用于：检查应收账款的金额；检查存货数量和金额；检查工资费用；检查交易活动，以确定未经适当批准的交易金额。

### 三、判断题

1. 【答案】× 【解析】属性抽样的对象是内部控制，不需要量化；而变量抽样的对象是账户金额，需要量化。
2. 【答案】√ 【解析】确定预期总体误差的依据主要来自于被审计单位的客观情况，如前期审计发现的误差，被审计单位经营业务和经营环境的变化，分析性复核的结果以及对内部控制的评价结果等。
3. 【答案】× 【解析】正确的说法是没有代表总体特征的可能性有5%。
4. 【答案】× 【解析】非统计抽样运用专业判断确定样本规模；统计抽样运用模型确定样本规模。
5. 【答案】√ 【解析】检查风险与实质性测试相对应，控制风险与符合性测试相对应。
6. 【答案】× 【解析】差额估计抽样的方法是，将样本的实际价值与账面价值之差与样本量进行对比，得到样本的平均差额，并以其作为总体平均差额的估计，乘以总体项目个数，得到对总体差额的估计。
7. 【答案】√ 【解析】固定样本量抽样一般应当估计预期总体误差；停-走抽样是从预期总体误差为零开始，根据所获得信息逐步调整预期总体误差；发现抽样假定预期总体误差为零。
8. 【答案】√ 【解析】随意选样，即所谓“无意识”选样。

9. 【答案】√ 【解析】见教材相关内容。

10. 【答案】× 【解析】确定审计对象总体时，应保证其相关性和完整性。

#### 四、综合题

1. 【答案及解析】(1) 在分析样本误差时，发现被审计单位将某顾客(K公司)应收账款错记在另一顾客(M公司)的应收账款账目中，由于这并不影响应收账款的余额，因此在评价抽样结果时，不能将其认定为—项误差。

在注册会计师按照既定的审计程序无法对样本取得审计证据时，应当实施替代审计程序。本题中，对于函证未果的N公司，既定的函证审计程序没有结果，而期后又没有收回账款，检查相关的原始凭证时又受到限制，这种情况下，注册会计师应将该项目视为—项误差。

(2) 由于注册会计师采用分层抽样的方式进行审计，故应先对每一层次做个别的推断，然后将推断结果加以汇总。本题中由于对不同的层次选用了不同的抽样方法，根据样本误差推断总体误差的方法也不相同。

第一个层次：总体误差即为样本误差：480 000 元。审定数应为： $3\,000\,000 - 480\,000 = 2\,520\,000$  (元)。

第二个层次：样本误差为： $320\,000 + 80\,000 = 400\,000$  (元)。

审定数为： $1\,600\,000 - 400\,000 = 1\,200\,000$  (元)。

①单位平均估计抽样：

样本平均值： $1\,200\,000 / 20 = 60\,000$  (元)

总金额： $60\,000 \times 40 = 2\,400\,000$  (元)

②比率估计抽样：

比率  $r = 1\,200\,000 / 1\,600\,000 = 0.75$

总金额： $3\,600\,000 \times 0.75 = 2\,700\,000$  (元)

③差额估计抽样：

平均差额  $d = (1\,200\,000 - 1\,600\,000) / 20 = -20\,000$  (元)

总体差额： $-20\,000 \times 40 = -800\,000$  (元)

总金额： $3\,600\,000 - 800\,000 = 2\,800\,000$  (元)

第三个层次：样本误差为：150 000 元。审定数为： $1\,400\,000 - 150\,000 = 1\,250\,000$  (元)。

①单位平均估计抽样：

样本平均值： $1\,250\,000 / 40 = 31\,250$  (元)

总金额： $31\,250 \times 140 = 4\,375\,000$  (元)

②比率估计抽样：

比率  $r = 1\,250\,000 / 1\,400\,000 = 0.89$

总金额： $5\,400\,000 \times 0.89 = 4\,806\,000$  (元)

③差额估计抽样：

平均差额  $d = (1\,250\,000 - 1\,400\,000) / 40 = -3\,750$  (元)

总体差额： $-3\,750 \times 140 = -525\,000$  (元)

总金额： $5\,400\,000 - 525\,000 = 4\,875\,000$  (元)

所以，运用①单位平均估计抽样计算的应收账款的审定数为：

$2\,520\,000 + 2\,400\,000 + 4\,375\,000 = 9\,295\,000$  (元)

运用②比率估计抽样计算的应收账款的审定数为：

$2\,520\,000 + 2\,700\,000 + 4\,806\,000 = 10\,026\,000$  (元)

运用③差额估计抽样计算的应收账款的审定数为：

$2\,520\,000 + 2\,800\,000 + 4\,875\,000 = 10\,195\,000$  (元)

(3) 三种不同的抽样方法下的总体误差分别为：

①单位平均估计抽样的总体误差： $12\,000\,000 - 9\,295\,000 = 2\,705\,000$  (元)

②比率估计抽样的总体误差： $12\,000\,000 - 10\,026\,000 = 1\,974\,000$  (元)

③差额估计抽样的总体误差： $12\,000\,000 - 10\,195\,000 = 1\,805\,000$  (元)

三种不同的抽样方法下的总体误差平均为：

$(2\,705\,000 + 1\,974\,000 + 1\,805\,000) / 3 = 2\,161\,333.33$  (元)。

平均看来，注册会计师推断的总体误差大于应收账款项目的可容忍误差，在这种情形下，抽样风险是不

能接受的，注册会计师应增加样本量或执行替代审计程序，不能就此计算得出应收账款的审定数后，就结束该项目的审计工作。所以注册会计师的上述处理不当。

即使分别来看，在不同的抽样方法下，尽管总体误差不同，尤其是在后两种方法下，推断出的总体误差虽然小于可容忍误差水平，但其应该是接近可容忍误差，此时注册会计师也应该考虑是否增加样本量或执行替代审计程序，而不能简单地结束审计工作。所以即使从不同的抽样方法考虑，注册会计师的上述做法也欠妥当。

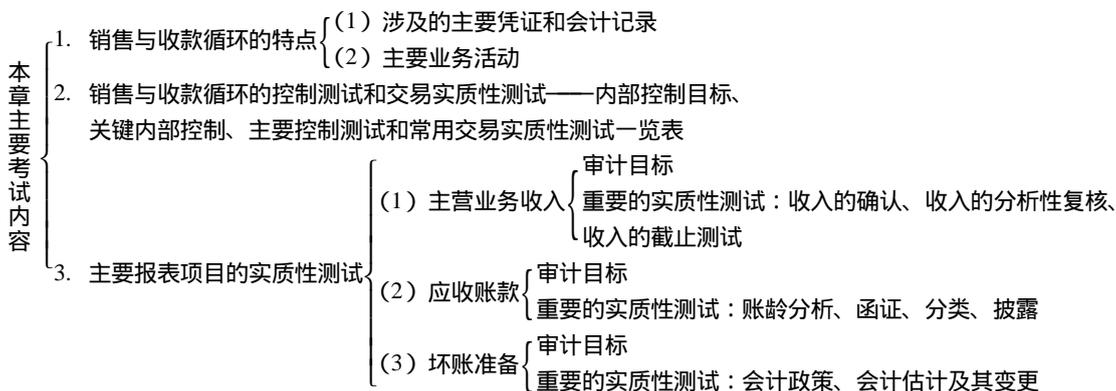
2. 【答案】(1) 0010 0020 0030 0040 0050

(2) 2905 6420 6301 1977 5463

【解析】参见教材样本选取的方法。

# 第十章 销售与收款循环审计

## 内容框架



## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 销售与收款循环的主要凭证与会计记录、关键内部控制制度及相关的管理当局认定。(2) 销售与收款循环的实质性测试。(3) 主营业务收入的确认、分析性复核、截止测试及其他实质性测试。(4) 应收账款的账龄分析, 应收账款函证的适用范围、函证对象、函证方式、函证的替代程序、函证差异的分析, 应收账款的一般目标、项目目标及审计程序之间的关系, 应收账款与预收账款的重分类调整。(5) 坏账准备会计政策、会计估计变更的会计处理及披露。(6) 应收票据的函证对象与方式, 应收票据的披露; 其他应收款的函证对象与方式。

### 二、本章难点

(1) 销售与收款循环关键内部控制制度及符合性测试; (2) 主营业务收入的确认、分析性复核; (3) 应收账款和坏账准备的实质性测试在审计实务中的运用。

## 历年命题情况统计与分析

分 值 \ 年份	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
单项选择题		1	4	2
多项选择题		1.5	1	
判断题	1.5	1.5	4.5	1.5
简答题		5		
综合题			23	4
合计	1.5	9	32.5	7.5

## 重难点详解与历年考题分析

### § 1 循环审计法

#### 一、教材结构

(1) 第 10—14 章为审计实务; (2) 以股份有限公司会计报表审计为例; (3) 以循环审计法为主线; (4) 包括特殊项目的审计测试。

## 二、审计测试内容

(1) 内部控制测试（符合性测试）。(2) 实质性测试：①交易的实质性测试；②账户的实质性测试。

## 三、业务循环审计法

### 1. 业务循环审计法

(1) 实质性测试的实施方式有两种，一是按会计报表项目（分项审计方法），二是按业务循环组织（循环审计方法）。

(2) 不同方式优缺点比较见下表：

不同方式优缺点比较表

审计方法	优点	缺点
分项审计法	①与账户设置体系相吻合；②与会计报表格式相吻合；③操作方便	与按业务循环进行的内控测试严重脱节
循环审计法	①与按业务循环进行的内控测试直接联系；②加深对经济业务的理解；③便于合理分工审计工作；④对不同会计报表项目进行交叉复核；⑤提高审计工作效率和效果	操作不方便

### 2. 业务循环与其相关的会计报表项目之间的对应关系

业务循环与主要会计报表项目对照表如下：（第10—14章相关内容不再赘述）

业务循环	资产负债表项目	利润表项目
销售与收款循环	应收账款、应收票据、坏账准备、预收账款、应交税金、其他应付款（结算类、债权为主）	主营业务收入、主营业务税金及附加、营业费用、其他业务利润（包括其他业务收入和其他业务支出）
购货与付款循环	（结算类、债务为主）预付账款、应付账款、应付票据、固定资产（包括清理、折旧、准备）、工程物资、在建工程	无
生产循环	存货类、成本计算类科目、跨期摊配账户、工资类科目	主营业务成本
筹资与投资循环	长短投资、其他应收款、应收补贴款、长期待摊费用、其他应付款、所有者权益类科目	期间费用（除营业费用）、投资收益、补贴收入、营业外收支、所得税

## § 2 主要凭证与会计记录

### 一、销售与收款循环的特性概述

注意：第10—14章所有循环的特性均与此相似。

1. 与会计报表项目的关系。如“业务循环与主要会计报表项目对照表”。

2. 销售与收款循环的审计与其他业务循环的关系。

(1) 相对独立于其他业务循环单独进行；(2) 并不是说销售与收款循环的审计是孤立的，注册会计师在最终判断被审计单位会计报表是否公允反映时，必须综合考虑审计发现的各业务循环的错误对会计报表产生的影响；(3) 即使单独审计，仍然应经常地将该循环与其他循环的审计情况结合起来加以考虑。

3. 销售与收款循环的特性的主要内容。一是本循环所涉及的主要凭证和会计记录；二是本循环中的主要业务活动。

### 二、销售与收款循环的主要凭证和会计记录

现将4个循环及货币资金的主要凭证和会计记录比较列表如下（第10—14章相关内容不再赘述）：

序号	销售与收款	购货与付款	生产循环	筹资	投资	货币资金
1	顾客订货单	请购单	生产指令	债券	股票或债券	现金盘点表
2	销售单	订购单	领发料凭证	股票	经纪人通知书	×
3	发运凭证	验收单	产量和工时记录	债券契约	债券契约	银存存款余额调节表
4	销售发票	卖方发票	工资汇总表及人工费用分配表	股东名册	企业的章程及有关协议	×

(续表)

序号	销售与收款	购货与付款	生产循环	筹资	投资	货币资金
5	商品价目表	付款凭单	材料费用分配表	公司债券存根簿	×	×
6	贷项通知单	×	制造费用分配汇总表	承销或包销协议	投资协议	×
7	应收账款明细账	应付账款明细账	存货明细账	借款合同或协议	有关会计科目的明细账或总账	有关会计账簿
8	主营业务收入明细账	×	成本计算单	×	×	×
9	折扣与折让明细账	×	×	×	×	×
10	汇款通知书	×	×	×	×	×
11	现金和银行存款日记账	现金和银行存款日记账	×	×	×	×
12	坏账审批表	×	×	×	×	×
13	顾客月末对账单	卖方对账单	×	×	×	银行对账单
14	转账凭证	转账凭证	×	有关记账凭证	有关记账凭证	有关科目的记账凭证
15	收款凭证	付款凭证	×	×	×	×

### § 3 销售与收款循环中的主要业务活动

#### 一、销售与收款循环涉及的主要业务活动

(1) 接受顾客订单。(2) 批准赊销信用。设计信用批准控制的目的是为了降低坏账风险,因此,这些控制与应收账款净额的“估价或分摊”认定有关。(3) 按销售单供货。(4) 按销售单装运货物。将按经批准的销售单供货与按销售单装运货物职责相分离,有助于避免装运职员在未经授权的情况下装运产品。(5) 向顾客开具账单。包括编制账单和向顾客寄送事先连续编号的销售发票。这项功能所针对的主要问题是:①是否对所有装运的货物都开了账单(即“完整性”认定问题)?②是否只对实际装运才开账单,有无重复开单或虚构交易情况发生(即“存在或发生”认定问题)?③是否按已授权批准的商品价目表所列价格计价(即“估价或分摊”认定问题)开单?为了降低开单过程中出现遗漏、重复、错误计价或其他差错的风险,应设立以下的控制程序:①开单部门职员在编制每张销售发票之前,应独立审计检查是否存在装运凭证和相应的经批准的销售单。②应依据已授权批准的商品价目表编制销售发票。③独立检查销售发票计价和计算的正确性。④将装运凭证上的商品总数与相对应的销售发票上的商品总数进行比较。(6) 记录销售。记录销售的控制程序包括以下内容:①只依据附有有效装运凭证和销售单的销售发票记录销售。②控制所有事先连续编号的销售发票。③独立检查已处理销售发票上的销售金额同会计记录金额的一致性。④记录销售的职责应与前面说明的处理销货交易的其他功能相分离。⑤对记录过程中所涉及的有关记录的接触予以限制,以减少未经授权批准的记录的发生。⑥定期独立检查应收账款的明细账同总账的一致性。⑦定期向顾客寄送对账单,并要求顾客将任何例外情况直接向指定的未涉及执行或记录销货交易循环的会计主管报告。(7) 办理和记录现金、银行存款收入。(8) 办理和记录销货退回、销货折扣与折让。(9) 注销坏账。(10) 提取坏账准备。

以上销售与收款循环中的主要业务活动、主要的会计凭证及记录以及相关的认定可以归纳为下表:

主要业务活动	主要的会计凭证及记录	相关的认定
1. 接受顾客订单	顾客订货单	存在或发生
2. 批准赊销信用	销售单	估价或分摊
3. 按销售单供货	销售单	存在或发生、完整性
4. 按销售单装运货物	发运凭证	存在或发生、完整性
5. 向顾客开具账单	商品价目表、销售发票	存在或发生、估价或分摊、完整性
6. 记录销售	转账凭证、应收账款明细账、主营业务收入明细账	存在或发生、完整性、估价或分摊

主要业务活动	主要的会计凭证及记录	相关的认定
7. 办理和记录现金及银行存款收入	顾客月末对账单、汇款通知书、收款凭证、现金日记账、银行存款日记账	存在或发生、完整性、估价或分摊

(续表)

主要业务活动	主要的会计凭证及记录	相关的认定
8. 办理和记录销货退回及折扣与折让	贷项通知单、折扣与折让明细账	存在或发生、估价或分摊、完整性
9. 注销坏账	坏账审批表	估价或分摊
10. 提取坏账准备	董事会(或管理当局)决议	估价或分摊

二、4个循环涉及的主要业务活动比较表

现将4个循环的主要业务活动比较列表如下(第10—14章相关内容不再赘述):

序号	销售与收款		购货与付款		生产循环		筹资		投资	
	活动	认定	活动	认定	活动	认定	活动	认定	活动	认定
1	接受顾客订单	存在或发生	请购商品和劳务	×	计划和安排生产	×	审批授权	×	审批授权	×
2	批准赊销信用	估价或分摊	编制订购单	完整性	发出原材料	×	签订合同协议	×	取得证券或其他投资	×
3	按销售单供货※	×	验收商品	存在或发生、完整性	生产产品	×	取得资金	×	取得投资收益	×
4	按销售单装运货物※	存在或发生、完整性	储存已验收的商品存货	存在或发生	核算产品成本	×	计算利息或股利	×	转让证券或收回其他投资	×
5	向顾客开具账单※	估价或分摊、存在或发生、完整性	编制付款凭单※	估价或分摊、存在或发生、完整性	储存产成品	×	偿还本息或发放股利	×		
6	记录销售※	估价或分摊、存在或发生、完整性	确认与记录负债	×	发出产成品	×				
7	办理和记录现金、银行存款收入	×	付款	估价或分摊、存在或发生、完整性						
8	办理和记录销货退回、销货折扣与折让	×	记录现金、银行存款支出	×						
9	注销坏账	×								

序号	销售与收款		购货与付款		生产循环		筹资		投资	
	活动	认定	活动	认定	活动	认定	活动	认定	活动	认定
10	提取坏账准备	×								

三、销售与收款循环的关键控制点与控制测试

销售与收款循环的关键控制点与控制测试的主要内容见下表：

主要业务活动	关键控制点	防范的错报	可能的控制测试
1. 接受顾客订单	确定顾客在已批准的顾客清单上；每次销售都有已批准的销售单	可能销售商品给了未经授权的顾客	审查已批准的顾客清单和销售单
2. 批准信用	信用部门须对所有新顾客作信用调查；在销售前，检查顾客的信用额度；要求被授权的信用部门人员在销售单上签署意见	承担了不适当的信用风险	询问对新顾客作信用调查的程序；核对信用额度与销售情况；审查赊销信用是否经适当的授权批准
3. 按销售单发货、装运货物	发货、装运货都须有已批准的销售单；按销售单发货和装运的职责相分离；每次装运都编制装运凭证	所发出、装运的货物可能和被订购的货物不符；可能有未经授权的发出、装运货物	观察发运、装运货物的职责分工情况；审查装运凭证及独立稽核的证据
4. 开单给顾客	每张发票须有与之相配合的装运凭证和已批准的销售单；每张装运凭证须有与之相配合的销售发票；由独立人员对销售发票的编制作内部核查	可能对虚构的交易开单或重复开单；有些装运凭证可能没有开账单；销售发票可能计价错误	将发票核对至装运凭证和已批准的销售单；追查装运凭证至销售发票；检查和计算发票的计价
5. 记录销售	销售发票与销售账和顾客账的金额一致；每月定期给顾客寄送对账单	发票可能未入销售账和顾客账户；发票可能过到错误的顾客账户	复核独立检查证据；观察月末对账单情况
6. 办理和记录现金、银行存款收入	采用汇款通知单；独立检查过账的金额与每日现金汇总表的一致性；定期编制银行存款余额调节表	货币资金失窃；收款记录错误	核对发运凭证与相关的销货发票和主营业务收入明细联及应收账款中的分录；审查银行存款余额调节表

## § 4 审计实务内部控制和控制测试概述

### 一、第 10—14 章审计实务内部控制和控制测试共同特征

(以销货业务的内部控制及控制测试为重点理解对象，其他循环依此类推)

1. 第一栏，“内控目标”。① 列示了各业务循环内控的目标，即注册会计师实施相应的符合性测试和实质性测试所要达到的审计目标；② 各种业务的基本目标是相同的，但具体目标则有所不同。

2. 第二栏，“关键内控”。① 列示了与上述各项内控目标相对应的一项或数项主要的内部控制；② 设计各业务循环的内部控制，应达到第八章所述的四个保证的内部控制目标。

3. 第三栏，“常用的内部控制测试”。① 列示了注册会计师针对上述关键内控所实施的测试程序；② 控制测试与内部控制之间有着直接联系；③ 注册会计师对每项关键内控至少要执行一项控制测试以核实其效果。

4. 第四栏，“常用的交易实质性测试”。① 列示了注册会计师常用的交易实质性测试程序；② 交易实质性测试与第一栏所列的控制目标有着直接的联系，它是证明第一栏所列的具体审计目标的证据，其目的在于确定交易业务中与该控制目标有关的金额是否正确；③ 交易实质性测试虽然与第二、三栏所列的关键控制和测试没有直接的关系，但交易实质性测试的范围，在一定程度上取决于关键内控是否存在和控制测试的结果；④ 在确定交易实质性测试程序时，有些程序是必需的，有些要视内部控制的健全性、控制测试的结果、审计的重要性、以前期间的审计结果等因素而定。

### 二、销货业务的控制目标、内部控制和测试

销货业务的控制目标、内部控制和测试表如下：

审计目标	管理当局认定	内控目标	关键内控	常用内控测试	常用交易实质性测试
真实性	存在或发生	登记入账的销货业务确系已经发货给真实的顾客	销货业务是以经过审核的发运凭证及经过批准的顾客订货单为依据登记入账的，在发货前，顾客的赊购已经被授权批准，销售发票均经事先编号，并已恰当地登记入账，每月向顾客寄送对账单，对顾客提出的意见作专案追查	审查销售发票副联是否附有发运凭证（或提货单）及顾客订货单，检查顾客的赊购是否经授权批准，检查销售发票连续编号的完整性，观察是否寄发对账单，并检查顾客回函档案	复核主营业务收入总账，明细账以及应收账款明细账中的大额或异常项目，追查主营业务收入明细账中的分录至销售单，销售发票副联及发运凭证将发运凭证与存货永续记录中的发运分录核对将主营业务收入明细账中的分录同销售单中的赊销审批和发运审批核对
完整性	完整性	现有销货业务均已登记入账	发运凭证（或提货单）均经事先编号并已经登记入账，销售发票均经事先编号，并已登记入账	检查发运凭证连续编号的完整性，检查销售发票连续编号的完整性	将发运凭证与相关的销售发票和主营业务收入明细账及应收账款明细账中的分录进行核对
估价	估价或分摊	登记入账的销货数量确系已发货的数量，并已正确开具收款账单并登记入账	销售价格，付款条件，运费和销售折扣的确定已经适当的授权批准，由独立人员对销售发票的编制作内部核查	审查销售发票是否经适当的授权批准，审查有关凭证上的内部核查标记	复算销售发票上的数据，追查主营业务收入明细账中的分录至销售发票，追查销售发票上的详细资料至发运凭证、经批准的商品价目表和顾客订货单
分类	表达与披露	销货业务的分类正确	采用适当的会计科目表，内部复核和核实。	审查会计科目表是否适当，检查有关凭证上内部复核和核实的标记	检查证明销货业务分类正确的原始证据
截止（及时性）	估价或分摊	销货业务的记录及时	采用尽量能在销货发生时开具收款账单和登记入账的控制方法内部核查	审查尚未开具收款账单的发货和尚未登记入账的销货业务，审查有关凭证上内部核查的标记	将销货业务登记入账的日期与发运凭证的日期比较核对
机械准确性（过账和汇总）	估价或分摊	销货业务已经正确记入明细账，并经正确汇总	每月定期给顾客寄送对账单，由独立人员对应收账款明细账作内部核查，将应收账款明细账余额合计数与其总账余额进行比较	观察对账单是否已经寄出，审查内部核查标记，审查将应收账款明细账余额合计数与其总账余额进行比较的标记	将主营业务收入明细账加总，追查其至总账的过账

### 三、其他章节的内部控制和测试概述的特征

(1) 购货业务的内部控制和测试概述的特征。(2) 生产循环的内部控制和测试概述的特征。(3) 筹资与投资的内部控制和测试概述的特征。(4) 货币资金的内部控制和测试概述的特征。① 货币资金内部控制基本要求：a. 货币资金收支与记账的岗位分离；b. 货币资金收支要有合理、合法的凭据；c. 货币资金全部收支及时准确入账，并且支出要有核准手续；d. 控制现金坐支，当日收入现金应及时送存银行；e. 按月盘点现金，编制银行存款余额调节表，以做到账实相符；f. 加强对货币资金收支业务的内部审计。② 收款内部控制。③ 付款内部控制。④ 备用金内部控制。

#### ★历年考题分析

[2003年判断题] (一) A注册会计师是R公司2002年度会计报表审计的项目经理，在对审计工作底稿复核过程中，注意到以下事项，请代为判断助理人员得出的相关审计结论是否正确。

助理人员在检查期末发生的一笔大额赊销时，要求R公司提供由购货单位签收的收货单，R公司因此提

供了收货单复印件。助理人员在将品名、数量、收货日期等内容与账面记录逐一核对相符后，将获取的收货单复印件作为审计证据纳入审计工作底稿，并据以确认该笔销售“未见异常”。

【答案】× 【解析】通常销货交易实质性测试：追查主营业务收入明细账至销售单、销售发票及发运凭证，将发运凭证与存货的发运记录核对，同时将主营业务收入明细账同销售单的赊销审批和发运凭证的审批核对。

## § 5 销货业务的内部控制和控制测试

### 一、适当的职责分离

1. 关键内部控制：①主营业务收入与应收账款明细账分离；②记录主营业务收入、应收账款明细账以及调节总账和明细账分离；③赊销批准与销货职能分离。

2. 销售与收款循环中适当职责分离设置的具体内容见下表：

工作	部门	职责或功能
编制销货通知书	销售部门	作为信用、仓库、运输、开票及收款等部门履行责任的依据
批准赊销	信用部门	通过对顾客会计报表的审查或向其他信用机构查询，批准是否向顾客赊销
发货	仓库部门	根据信用部门批准或出纳部门的收款证明，核准销售单发货
运货	货运部门	货运文件须按顺序编号，并记入送货登记簿。应持有出门证
开票	会计部门	核对装运凭证、经批准的销售单、经批准的销售商品价目表后开票
收款	出纳部门	由独立于销售收入、应收账款记账的人员收款
坏账处理	高层管理部门	坏账冲销须经批准，且仍须登账管理，以便日后追索
内部审计	内审部门	定期寄发对账单并及时清查差异，并进行账龄分析

### 二、正确的授权审批

对于授权审批问题，注册会计师应关注以下三个关键点上的审批程序：第一，在销货发生之前，赊销业已经正确审批；第二，非经正当审批，不得发出货物；第三，销售价格、销售条件、运费、折扣等必须经过审批。价格审批控制的目的在于保证销货业务按照企业政策规定的价格开票收款。

### 三、充分的凭证和记录

### 四、凭证的预先编号

对凭证预先进行编号，旨在防止销货以后忘记向顾客开具账单或登记入账，也可防止重复开具账单或重复记账。对这一控制常用的控制测试是清点各种凭证，从主营业务收入明细账中选出销售发票的存根，看其编号是否连续，有无不正常的缺号发票和重号发票，这种测试程序可同时提供有关真实性和完整性目标的证据。

### 五、按月寄出对账单

### 六、内部核查程序

各项控制目标的典型内部核查程序见下表：

内部控制目标	内部核查程序举例	管理当局认定
1. 登记入账的销货业务是真实的	检查销售发票的连续性并审查所附的佐证凭证	存在或发生
2. 销货业务均适当审批	查阅顾客的信用情况，确定按企业的政策是否应批准赊销	存在或发生、估价或分摊
3. 所有销货业务均已登记入账	检查发运凭证的连续性，并将其与主营业务收入明细账核对	完整性
4. 登记入账的销货业务均经正确估价	将销售发票上的数量与发运凭证上的记录进行比较核对	估价或分摊
5. 登记入账的销货业务的分类恰当	将登记入账的销货业务的原始凭证与会计科目表比较核对	表达与披露
6. 销货业务的记录及时	检查开票员所保管的未开发票发运凭证，确定是否包括所有应开票的发运凭证在内	估价或分摊（截止）
7. 销货业务已经正确地记入明细账并经准确汇总	从发运凭证追查至主营业务收入明细账和总账	估价或分摊（机械准确性）

## § 6 销货交易的实质性测试

### 一、登记入账的销货业务是真实的（存在或发生测试、真实性测试）

对这一目标，注册会计师一般关心三类错误的可能性，一是未曾发货却已将销货业务登记入账；二是销货业务重复入账；三是向虚构的顾客发货，并作为销货业务登记入账。前两类错误可能是有意的，也可能是无意的，而第三类错误却是有意的。对该三类错误分别采用如下的审计方法：

三类高估销售的错误	审计方法
1. 未发货而销售已入账	从收入明细账中抽查几笔分录，追查至发货单，确定是否未发货已入账
2. 销售业务重复入账	审查销售业务记录清单，确定是否重号、缺号
3. 向虚构的客户发货并入账	审查销售明细账中相对应的销售单，确定销售是否经过赊销批准和发货审批
4. 三类多报销货错误的可能性	追查应收账款明细账中贷方发生额的记录

### 二、已发生的销货业务均已登记入账（完整性测试）

销货业务的审计一般偏重于检查虚报资产与收入的问题，因此，通常无须对完整性目标进行交易实质性测试。

从发货部门的档案中选取部分发运凭证，并追查至有关的销售发票副本和主营业务收入明细账，是测试未开票的发货的一种有效程序。

注意：由原始凭证追查至明细账与从明细账追查至原始凭证是有区别的：前者用来测试遗漏了的业务（“完整性”目标），后者用来测试不真实的业务（“存在或发生”目标，即真实性目标）。也就是说，测试真实性目标时，起点是明细账，即从主营业务收入明细账中抽取一个发票号码样本，追查至销售发票存根、发运凭证以及顾客订货单；测试完整性目标时，起点应是发货凭证，即从发运凭证中选取样本，追查至销售发票存根和主营业务收入明细账，借以测试遗漏事项。

### 三、登记入账的销货业务的估价准确（估价测试）

销货业务的准确估价包括：按订货数量发货，按发货数量准确地开具账单，以及将账单上的数额准确地记入会计账簿。

典型的实质性测试是复算会计记录中的数据。通常的做法是：

(1) 以主营业务收入明细账中的会计分录为起点，将所选择的交易业务的合计数与应收账款明细账和销售发票存根进行比较核对。(2) 将销售发票存根上所列的单价，与经过批准的商品价目表进行比较核对，包括其金额小计和合计数的复算。(3) 将发票中列出的商品的规格、数量和顾客代号等，与发运凭证进行比较核对。(4) 审核顾客订货单和销售单中的同类数据。

### 四、登记入账的销货业务的分类是否正确（分类测试）

销货分类恰当的测试一般可与估价测试一并进行。注册会计师可以通过审核原始凭证来确定具体交易业务的类别是否正确，并以此与账簿的实际记录作比较。

### 五、销货业务的记录是否及时（截止测试）

在执行估价实质性测试程序的同时，一般要将所选取的提货单或其他发运凭证的日期与相应的销售发票存根、主营业务收入明细账和应收账款明细账上的日期作比较。如有重大差异，就可能存在销货截止期限上的错误。

### 六、销货业务是否已正确地记入明细账并准确地汇总（机械准确性测试）

1. 汇总测试方法。在多数审计中，通常都要采用加总主营业务收入明细账数，并将加总数和一些具体内容分别追查至主营业务收入总账和应收账款明细账或现金、银行存款日记账等测试方法，以检查在销货过程中是否存在有意或无意的错报问题。

2. 过账、汇总目标与其他目标的区别，可以概括如下表：

目标	区别	认定
过账、汇总目标	仅限于加总主营业务收入、应收账款明细账和过入总账三项，并从其中之一追查其他两项	机械准确性
其他目标	不仅限于加总主营业务收入、应收账款明细账和过入总账三项，并从其中之一追查其他两项。另外，还包括凭证之间的相互核对、凭证与相关明细账的核对	除机械准确性以外的认定

### ★历年考题分析

[2002年判断题] 注册会计师如果将收入与资产虚报问题确定为被审计单位销货业务的审计重点, 则通常无需对销货业务完整性进行交易实质性测试。( )

【答案】√ 【解析】参见教材原文, 销货业务的审计程序一般偏重于检查虚报资产和收入的问题, 通常无需对完整性目标进行交易实质性测试。

## §7 主营业务收入审计

### 一、主营业务收入审计目标

(1) 确定主营业务收入的内容、数额是否合理、正确、完整; (2) 确定对销货退回、销售折扣与折让的处理是否适当; (3) 确定主营业务收入的会计处理是否正确; (4) 确定主营业务收入的披露是否恰当。

### 二、主营业务收入实质性测试

主营业务收入的实质性测试, 是历年考试的重点, 应掌握以下关键审计程序:

1. 查明主营业务收入的确认原则、方法, 并注意其是否符合会计准则和会计制度规定的收入实现条件, 前后期是否一致。

不同的销售方式或结算方式, 其销售实现的标志不同, 或者说收入确认的具体依据不同, 可以概括如下表:

销售或结算方式	收入实现标志
交款提货(现销)	开发票、提货单
预收货款	产品发出
托收承付	产品发出, 办妥收款手续
委托代销	商品已销售并收到代销清单
分期收款	实际或合同规定本期收到货款
长期工程 条件: a. 能够确定总收入; b. 能够确定总成本; c. 技术上能确定完工百分比; d. 收到部分货款	完工进度
委托外销	收到代办运单, 向银行办理出口交单
转让房地产、商品房	办理移交、提交发票结账单

2. 选择运用以下分析性复核审计方法, 作比较分析:

(1) 将本期与上期的主营业务收入进行比较, 分析产品销售由结构和价格的变动是否正常, 并分析异常变动的原因; (2) 比较本期各月主营业务收入的波动情况, 分析其变动趋势是否正常, 是否符合被审计单位季节性、周期性的经营规律, 并查明异常现象和重大波动的原因; (3) 计算本期重要产品的毛利率, 分析比较本期与上期各类产品毛利率的变化情况, 注意收入与成本是否配比, 并查清重大波动和异常情况的原因; (4) 计算重要客户的销售额及产品毛利率, 分析比较本期与上期有无异常变化。

3. 实施销售的截止测试

截止测试是实质性审计测试中常用的一种具体审计技术。销售截止测试的目的在于确定被审计单位主营业务收入业务的会计记录归属期是否正确; 应计入本期或下期的主营业务收入有否被推迟至下期或提前至本期。

在审计过程中, 注册会计师应该注意把握三个与主营业务收入确认有着密切关系的日期: 一是发票开具日期或者收款日期; 二是记账日期; 三是发货日期(对服务业则是提供劳务的日期)。检查三者是否归属于同一适当会计期间是营业收入截止期测试的关键所在。

围绕上述三个重要日期, 在审计实务中, 注册会计师可以考虑选择三条审计路线实施主营业务收入的截止期测试。一是以账簿记录为起点。二是以销售发票为起点。三是以发运凭证为起点。

以上主营业务收入截止性测试的三条审计路线可以比较如下表:



证方式的选择。若采用肯定式函证，则可以相应减少函证量；若采用否定式函证，则要相应增加函证量。

(2) 函证的对象。一般情况下，注册会计师应选择以下项目作为函证对象：①大额或账龄较长的项目；②与债务人发生纠纷的项目；③关联方〔包括持股5%（含）以上股东〕项目；④主要客户（包括关系密切的客户）项目；⑤余额为零的项目；⑥非正常的项目。

(3) 函证方式的选择。采用哪种函证方式，可以根据下述情形做出选择：当债务人符合下列情况时，采用肯定式函证较好：①个别账户的欠款金额较大；②有理由相信欠款可能会存在争议、差错等问题。当债务人符合以下所有条件时，可以采用否定式函证：①相关的内部控制是有效的；②预计差错率较低；③欠款金额小的债务人数量很多；④注册会计师有理由确信大多数被函证者能认真对待询证函，并对不正确的情况予以反馈。

(4) 函证时间的选择。通常以资产负债表日为截止日，充分考虑对方复函的时间，在期后适当时间内实施函证，尽可能做到在注册会计师的审计工作结束前取得函证的全部资料。

(5) 函证的控制。注册会计师应当直接控制询证函的发送和回收。对于采用肯定式函证方式而没有得到复函的，应采用追查程序。一般说来应发送第二次乃至第三次询证函，如果仍得不到答复，注册会计师则应考虑采用必要的替代审计程序。例如检查与销售有关的文件，包括销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等，以验证这些应收账款的真实性。注册会计师可通过函证结果汇总表来加以控制。

(6) 函证结果差异的分析。产生差异的原因可能是购销双方登记入账的时间不同，或其中一方或双方记账错误，也可能是其中有弄虚作假或舞弊行为。因登记入账的时间不同而产生的差异，主要表现为：①询证函发出时，债务人已经付款，而被审计单位尚未收到货款。②询证函发出时，被审计单位的货物已经发出并已作销售记录，但货物仍在途中，债务人尚未收到货物。③债务人由于某种原因将货物退回，而被审计单位尚未收到。④债务人对收到的货物的数量、质量及价格等有争议而全部或部分拒付。

(7) 对函证结果的总结和评价。注册会计师应将函证的过程和情况记录在工作底稿中，并据以总结和评价应收账款情况。注册会计师对函证结果可进行如下评价：①注册会计师应重新考虑：过去对内部控制的评价是否适当；控制测试的结果是否适当；分析性复核的结果是否适当；相关的风险评价是否适当。②如果函证结果表明没有审计差异，且函证样本的设计和对样本的审计是适当的，则注册会计师可以合理地推论：全部应收账款总体是正确的。③如果函证结果表明存在审计差异，则注册会计师应当估算应收账款总额中可能出现的累计差错是多少，估算未被选中进行函证的应收账款的累计差错是多少。为取得对应收账款累计差错更加准确的估计，也可以进一步扩大函证范围。

(8) 有关函证替代审计程序的比较。①应收账款函证的替代审计程序：检查与销售有关的文件，合同，销售订单，销售发票副本，发运凭证等。②预收账款函证的替代审计程序：通过检查资产负债表日后已转销的预收账款是否与仓库发运凭证、销售发票相一致。③应付账款函证的替代审计程序：检查决算日后应付账款明细账及现金和银行存款日记账，核实是否已支付，同时检查该笔业务的凭证资料，核实交易的真实性。④预付账款函证的替代审计程序：检查该笔债权的相关凭证资料，或抽查资产负债表日后预付账款明细账及存货明细账，核实是否已收到货物，转销预付款，并根据替代检查结果判断其债权的真实性或出现坏账的可能性。

2. 应收账款实质性测试与相关认定关系表如下：

实质性测试	认 定				
	存在或发生	完整性	权利和义务	估价或分摊	表达与披露
1. 函证应收账款试算表的正确性及其与总分账的一致性				√	
2. 执行分析性复核	√	√		√	
3. 函证应收账款	√	√		√	
4. 核实已入账应收账款至支持性凭证	√		√	√	
5. 执行销售截止测试	√	√		√	
6. 执行现金收入截止测试	√	√		√	
7. 审查期后收款	√	√		√	
8. 核实账龄分析表至支持性凭证				√	
9. 将报表表达与会计准则相比较					√

★历年考题分析

[2002年单选题] 对通过函证无法证实的应收账款，注册会计师应当执行的最有效的审计程序是（ ）。

- A. 重新测试相关的内部控制
- B. 审查与应收账款相关的销货凭证
- C. 进行分析性复核
- D. 审查资产负债表日后的收款情况

【答案】 B

[2003 年单选题] A 注册会计师是 J 公司 2002 年度会计报表审计的外勤审计负责人，在审计过程中，需对负责应收款项审计的助理人员提出的相关函证问题予以解答，并对其编制的有关审计工作底稿进行复核。请代为做出正确的专业判断。

(1) 在确定函证对象时，以下项目中，应当进行函证的是 ( )。

- A. 函证很可能无效的应收款项
- B. 交易频繁但期末余额较小的应收款项
- C. 执行其他审计程序可以确认的应收款项
- D. 应收纳入审计范围内子公司的款项

【答案】 B 【解析】 参见教材原文。

(2) 在确定函证时间时，以下方案中，不应选取的是 ( )。

- A. 因 J 公司固有风险和控制风险低，在预审时函证
- B. 在年终对存货监盘的同时，对应收款项进行函证
- C. 项目小组进驻审计现场后，立即进行函证
- D. 为减少函证回函差异，在执行其他审计程序后函证

【答案】 D 【解析】 关于选项 A，如果固有风险和控制风险评估为低水平，注册会计师也可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对所函证的项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性测试。关于选项 B，在年终对存货监盘的同时，对应收款项进行函证，符合发函的最佳时间应是资产负债表日接近的时间，并同时考虑对方复函的时间，尽可能做到在注册会计师的审计工作结束前取得函证的全部资料。关于选项 C，满足尽可能在审计工作结束前取得函证全部资料。关于选项 D，通过函证能够发现是否有差异，如果为减少函证回函差异，在执行其他审计程序后函证会影响审计工作的进程，并不能满足在审计工作结束前取得函证全部资料。

(3) 以下与回函结果相关的审计建议中，正确的是 ( )。

- A. 对由于地址不详导致询证函退回的应收款项，全额计提坏账准备
- B. 对函证结果相符的应收款项，仍应进一步检查是否需按个别认定法计提坏账准备
- C. 对回函金额与函证金额不一致的应收款项，根据回函金额调整应收款项
- D. 对已经审计确认，但在审计报告日后回函不符，且影响重大的应收款项，提请修正报告期会计报表

【答案】 D 【解析】 关于选项 A，对于因无法投递而退回的信函要进行分析、研究、处理，查明是由于被函证者地址迁移、差错而致信函无法投递，还是这笔应收账款本来就是一笔假账。对于采用肯定式函证方式而没有得到复函的，应采用追查程序。一般说来应发送第二次乃至第三次询证函，如果仍得不到答复，注册会计师则应考虑采用必要的替代审计程序。关于选项 B，如果函证结果表明没有审计差异，且函证样本的设计和对样本的审计是适当的，则注册会计师可以合理地推论：全部应收账款总体是正确的，也不需进一步检查是否需按个别认定法计提坏账准备。关于选项 C，如果函证结果表明存在审计差异，则注册会计师应当估算应收账款总额中可能出现的累计差错是多少，估算未被选中进行函证的应收账款的累计差错是多少。关于选项 D，如果注册会计师在已审计会计报表公布后意识到会计报表中存在重大错误，有责任保证会计信息使用者了解有关错误情况，要求被审计单位发布修正后的会计报表，并说明修正原因。

(4) 在对询证函的以下处理方法中，正确的是 ( )。

- A. 在粘封询证函时进行统一编号
- B. 寄发询证函，并将重要的询证函复制给 J 公司进行催收
- C. 有 10 封询证函直接交给 J 公司的业务员，由其到被询证单位盖章后取回
- D. 有 10 封询证函要求被询证单位传真至 J 公司，并将原件盖章后寄至会计师事务所

【答案】 A 【解析】 B 不正确，在询证函中应列示：本函仅为复核账目之用，并非催款结算。C 不正确，注册会计师应当直接控制询证函的发送和回收。D 不正确，理由同 C。

[2003 年判断题] A 注册会计师是 S 公司 2002 年度会计报表审计的项目经理，在编制审计计划前，需对 S 公司提供的未审计会计报表及其附注进行审核。假定 S 公司 2002 年度无需编制合并会计报表，也未发生重大重组行为，在不考虑披露格式、内容的完整性等其他因素的前提下，针对 S 公司 2002 年度会计报表附注中披露的以下内容，请代为进行审核，并分别判断其在数字的逻辑关系、披露字节反映的分类或会计处理等方面是否正确。( )

会计报表项目注释中披露的其他应收款的账龄结构见下表：

账龄	2002年12月31日		2001年12月31日	
	金额(元)	比例(%)	金额(元)	比例(%)
1年以内	9 658 252. 81	65. 58	8 805 969. 27	65. 37
1~2年	2 548 613. 02	17. 31	3 027 082. 47	22. 46
2~3年	1 437 597. 69	9. 76	(B) 678 968. 42	5. 04
3~4年	(A) 942 223. 05	6. 40	789 630. 42	5. 86
4~5年	139 884. 83	0. 95	153 086. 20	1. 14
5年以上			16 906. 00	0. 13
合计	1 472 6571. 40	100	13 471 642. 78	100

【答案】× 【解析】这里 A 不应大于 B。

[2004 年综合题] 参考本套丛书的《试题详解·审计》一书中的 2004 年综合题 1。

## §9 坏账准备审计

### 一、坏账准备的审计目标

(1) 确定计提坏账准备的方法和比例是否恰当, 坏账准备的计提是否充分; (2) 确定坏账准备增减变动的记录是否完整; (3) 确定坏账准备期末余额是否正确; (4) 确定坏账准备的披露是否恰当。

### 二、坏账准备的实质性测试程序

(1) 检查坏账准备的计提。(2) 检查坏账损失。(3) 检查长期挂账应收款项。(4) 检查函证结果。(5) 分析性复核。(6) 确定坏账准备披露是否恰当。①本期全额计提坏账准备, 或计提坏账准备的比例较大的(计提比例超过 40% 及以上的, 下同), 应说明计提的比例以及理由; ②以前期间已全额计提坏账准备, 或计提坏账准备的比例较大的, 但在本期又全额或部分收回的, 或通过重组等其他方式收回的, 应说明其原因, 原估计计提比例的理由, 以及原估计计提比例的合理性; ③对某些金额较大的应收款项不计提或计提坏账比例较低(一般为 5% 或低于 5%) 的理由; ④本期实际冲销的应收款项及理由, 其中, 实际冲销的关联交易产生的应收款项应单独披露。

#### ★历年考题分析

[2004 年单选题] 在对 K 公司 2003 年度会计报表审计中, A 注册会计师负责应收账款和坏账准备的审计。在审计过程中, A 注册会计师遇到以下问题, 请代为做出正确的专业判断。

(1) A 注册会计师发现 K 公司应收账款的账龄分析中存在以下情况, 其中正确的是 ( )。

- A. 应收甲公司账款自 2002 年起发生, 2003 年借方发生额等于贷方发生额, 贷方发生额含收回的 2002 年度发生的债权。K 公司将应收甲公司账款账龄确定为 1~2 年
- B. 应收乙公司账款发生于 2002 年度, 并于当年贴现, 2003 年度到期后乙公司未能如期偿还。K 公司将该笔应收账款账龄确定为 1 年以内
- C. 应收丙公司账款系 K 公司 2003 年度从丁公司购买, 丁公司对丙公司的该笔债权发生于 2002 年度。K 公司将该笔应收账款账龄确定为 1~2 年
- D. 应收戊公司账款发生于 2002 年度, 于 2003 年度根据债务转移协议转由戊公司承担。K 公司将该笔应收账款账龄确定为 1 年以内

【答案】C 【解析】在采用账龄分析法计提坏账准备时, 注册会计师首先要确认应收账款的账龄长短。在选项 A 中, 2003 年 K 公司是否全部收回甲公司 2002 年发生的应收账款不能确定, 如果 2002 年债权全部收回, 则 K 公司对丙公司的应收账款的账龄就是 1 年以内; 如果 K 公司只收回甲公司 2002 年发生的部分应收账款, 则账龄就是 1~2 年。在选项 B 中, 应收账款发生在 2002 年, 虽然当年贴现, 但不能说明 2002 年债权最终收回, 当 2003 年债权人不能如期偿还时, K 公司应将其账龄确认为 1~2 年。在选项 C 中, K 公司应收丙公司账款要以发生时的时间来算, 账龄确认为 1~2 年。在选项 D 中, 应收戊公司账款已进行协议转移, 账面上已注销, 不存在账龄分析问题。综上所述, C 选项的账龄分析是正确的。

(2) 在对坏账损失进行审计时, A 注册会计师发现 K 公司存在以下处理情况, 其中不正确的是 ( )。

- A. 某债务人失踪, 在取得相关法律文件予以证实后, 确认坏账损失
- B. 某债务人被撤销, 尽管尚未完成清算, 但根据政府相关部门责令关闭的文件等有关资料, 确认坏账损失
- C. 对某债务人提起诉讼, 虽然胜诉但因无法执行被裁定终止执行, 确认坏账损失
- D. 某债务人已经注销, 在取得相关法律文件予以证实后, 确认坏账损失

**【答案】B** **【解析】**将一项应收账款确认为坏账损失是有条件的。除有确凿证据表明某项应收账款不能收回时，才能将其确认为坏账损失，比如：债务单位已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足、发生严重的自然灾害等导致停产而在短时间内无法偿付债务等。本题四个选项中，选项A、C、D都有确凿证据表明该项债权不能收回，而选项B中还未完成清算程序不能确认为坏账损失。

[2004年判断题] A注册会计师为戊公司2003年度会计报表审计的项目负责人，需要对助理人员编制的审计工作底稿进行复核。以下是助理人员在审计相关会计估计时得出的审计结论，请代为判断是否正确。

(6) 戊公司相关会计政策规定，对应收账款余额按照账龄分析法计提坏账准备，其中：账龄在1年以内的按6%计提，1至2年的按20%计提，2至3年的按30%计提，3年以上的按50%计提。戊公司在2003年度对丁公司销售产品形成应收账款500万元。戊公司认为，鉴于其正在与丁公司讨论债务重组协议，无法准确估计损失金额，决定本期不对该笔债权计提坏账准备。助理人员对此予以确认。 ( )

**【答案】×** **【解析】**在市场经济条件下，应收账款都可能面临收不回来的情况，因此每一个企业应当在期末时分析应收账款的可收回性，并预计可能发生的坏账损失从而计提坏账准备，有的需大额计提，有的需全额计提，期末不可以不计提坏账准备。

## § 10 其他相关账户审计

### 一、应收票据的实质性测试程序

(1) 获取或编制应收票据明细表，复核加计正确，并核对其期末余额合计数与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。(2) 监盘库存票据。(3) 必要时，抽取部分票据向出票人函证，证实其存在性和可收回性，编制函证结果汇总表。(4) 检查有疑问的商业票据是否曾经转期，或向出票人函询以确定其兑现能力。(5) 验明应收票据的利息收入是否正确入账。(6) 对于已贴现的应收票据，注册会计师应审查其贴现额与利息额的计算是否正确，会计处理方法是否适当。复核、统计已贴现以及已转让但未到期的应收票据的金额。(7) 请被审计单位协助，在应收票据明细表上标出至外勤审计时已兑现或已贴现的应收票据，核对收款凭证等资料，以确认其资产负债表日的真实性。(8) 对以非记账本位币结算的应收票据，应检查其采用的折算汇率和汇兑损益处理的正确性。(9) 检查应收票据在会计报表上的披露是否恰当。注册会计师应检查被审计单位资产负债表中应收票据项目的数额是否与审定数相符，是否剔除了已贴现票据。如果被审计单位是一般企业，其已贴现的商业承兑汇票应在报表下端补充资料内的“已贴现的商业承兑汇票”项目中加以反映；如果被审计单位是上市公司，其会计报表附注通常应披露贴现或用作抵押的应收票据的情况和原因说明，以及持有其5%（含5%）以上股份的股东单位欠款情况。

### 二、预收账款的实质性测试程序

(1) 获取或编制预收账款明细表，复核加计正确，并核对其期末余额合计数与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。(2) 请被审计单位协助，在预收账款明细表上标出至审计日止已转销的预收账款，对已转销金额较大的预收账款进行检查，核对记账凭证、仓库发运凭证、销售发票等，并注意这些凭证发生日期的合理性。(3) 抽查与预收账款有关的销售合同、仓库发运凭证、收款凭证，检查已实现销售的商品是否及时转销预收账款，确保预收账款期末余额的正确性和合理性。(4) 选择预收账款的若干重大项目函证，根据回函情况编制函证结果汇总表。(5) 检查预收账款是否存在借方余额，决定是否建议作重分类调整。(6) 检查预收账款长期挂账的原因，并做出记录，必要时提请被审计单位予以调整。(7) 对以非记账本位币结算的预收货款，检查其采用的折算率和汇兑损益处理的正确性。(8) 对税法规定应予纳税的预收销售款，结合应交税金项目，检查是否及时、足额计缴有关税金。(9) 确定预收货款是否已在资产负债表上作恰当披露。如果被审计单位是上市公司，其会计报表附注通常应披露持有其5%（含5%）以上股份的股东单位账款情况。并说明账龄超过1年的预收账款未结转的原因。

### 三、应交税金的实质性测试程序

1. 获取或编制应交税金明细表，复核其加计数是否正确，并核对其期末余额与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。注意印花税、耕地占用税等有无误计入应交税金项目。

2. 查阅被审计单位纳税鉴定或纳税通知及征、免、减税的批准文件，了解被审计单位适用的税种、计税基础、税率，以及征、免、减税的范围与期限，确认其与被审计期间的应纳税的内容。

3. 核对期初未交税金与税务机关的认定数是否一致，如有差额，应查明原因并做出记录，必要时建议作适当调整。

4. 取得税务部门汇算清缴或其他确认文件、有关政府部门的专项检查报告、税务代理机构的专业报告、企业纳税申报有关资料等，分析其有效性，并与上述明细表及账面情况进行核对。

#### 5. 检查应缴增值税的计算是否正确：

(1) 获取或编制应交增值税明细表，加计复核其正确性，并与明细账核对相符。(2) 将“应交增值税明细表”与“企业增值税纳税申报表”核对，检查进项、销项的入账与申报期间是否一致，金额是否相符，增值税纳税申报表是否经税务机关认定。(3) 抽查一定期间的进项税抵扣汇总表，与应交增值税明细表相关数额合计数核对，如有差异查明原因并作适当处理。(4) 抽查重要进项税发票，注意进口货物、购进的免税农产品、接受投资或捐赠、接受应税劳务等应计的进项税额是否按规定进行了会计处理；因存货改变用途或发生非常损失应计的进项税额转出数的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。(5) 复核存货销售，或将存货用于投资、无偿馈赠他人、分配给股东（或投资者）应计的销项税额，以及将自产、委托加工的产品用于非应税项目应计的销项税额的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。(6) 检查适用税率是否符合税法规定。(7) 根据已审定的主营业务收入，其他业务收入及税法规定视同销售应税行为的有关记录，复核销项税额。注意计税依据的确定；在将自产、委托加工的货物用于非应税项目集体福利、个人消费等视同销售情况下，税基计算是否正确；将自产、委托加工或外购的货物用于投资、捐赠时，是否分别按货物的合同价、不含税捐赠价计算；将自产、委托加工或外购的货物分配给股东或投资者及其他情况下是否按不含税销售额计算。(8) 取得《出口货物退（免）税申报表》及办理出口退税有关凭证，复核出口退税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。(9) 对经主管税务机关批准实行核定征收率征收增值税的被审计单位，应检查其是否按照有关规定正确执行。如果申报增值税金额小于核定征收率计算的增值税金额，应注意超过申报额部分的会计处理是否正确。(10) 抽查本期已交增值税资料，确定已交数的正确性。

6. 检查应缴营业税的计算是否正确。结合主营业务税金及附加和其他业务支出等项目，根据审定的当期营业额，检查营业税的计税依据是否正确，适用税率是否符合税法规定，是否按规定进行了会计处理，并分项复核本期应交数。

7. 检查应缴消费税的计算是否正确。结合主营业务税金及附加等项目，根据审定的应税消费品销售额（或数量），检查消费税的计税依据是否正确。适用税率（或单位税额）是否符合税法规定，是否按规定进行了会计处理，并分项复核本期应交消费税税额。

8. 检查应缴资源税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。

9. 检查应缴土地增值税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理：

(1) 根据审定的土地使用权及其他地上附着物（或称房地产）转让收入与其规定的扣除金额，复核计算房地产转让增值额，并与有关明细账核对；(2) 结合主营业务税金及附加等项目，根据房地产转让增值额和按规定适用的税率计算复核被审计单位应交土地增值税，并与应交税金的有关明细账核对；(3) 抽查本期已交土地增值税资料，确定已交数的正确性。

10. 检查应缴城市维护建设税的计算是否正确。结合主营业务税金及附加和其他业务支出等项目，根据审定的计税基础和按规定适用的税率，计算复核被审计单位本期应缴城市维护建设税税额。

11. 检查应缴车船牌照税和房产税的计算是否正确。

12. 结合所得税项目，确定应纳税所得额及企业所得税税率，复核应缴企业所得税的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。

13. 检查除上述税项外的其他税项及代扣税项的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。抽查本期已交所得税资料，确定已交数的正确性。

14. 确定本期应缴纳的税款。检查有关账簿记录和缴税凭证，确认本期已缴税款和期末未缴税款。

15. 确定应交税金是否已在资产负债表上作恰当披露。

#### 四、其他应交款的实质性测试程序

(1) 获取或编制其他应交款明细表，复核其加计数是否正确，并核对其期末余额与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。(2) 了解被审计单位应交款的种类、计算基础与税费率，注意其前后期是否一致。(3) 结合主营业务税金及附加和其他业务支出等项目，检查教育费附加等的计算是否正确，是否按规定进行了会计处理。(4) 抽查上交款项是否与银行付款通知、税务机关缴款单或收款单位收据相符，确定相关的会计处理是否正确。(5) 确定其他应交款在资产负债表上的披露是否恰当。

#### 五、主营业务税金及附加实质性测试程序

(1) 取得或编制主营业务税金及附加明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。(2) 确定被审计单位的纳税范围与税种是否符合国家规定。(3) 根据审定的当期应纳营业税的主营业务收入，按规定的税率，分项计算、复核本期应纳营业税税额。(4) 根据审定的应税消费品销售额（或数量），按规定适用的税率，分项计算、复核本期应纳消费税税额。(5) 根据审定的应税资源税产品的

课税数量，按规定适用的单位税额，计算、复核本期应纳资源税税额。(6) 检查城建税、教育费附加等项目的计算依据是否和本期应纳增值税、营业税、消费税合计数一致，并按规定适用的税率或费率计算、复核本期应纳城建税、教育费附加税费额。(7) 复核各项税费与应交税金、其他应交款等项目的勾稽关系。(8) 确定被审计单位减免税的项目是否真实，理由是否充分，手续是否完备。(9) 确定主营业务税金及附加是否已在利润表上恰当披露。

#### 六、营业费用的实质性测试程序

(1) 获取或编制营业费用明细表，复核加计正确，与报表数、总账数及明细账合计数核对相符，并检查其明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围。(2) 确定营业费用的项目设置和开支标准是否符合有关规定，查明其项目设置是否划清了营业费用与其他费用的界限。有关费用支出是否按规定标准列支。(3) 将本期营业费用与上期营业费用进行比较，并将本期各月的营业费用进行比较，如有重大波动和异常情况应查明原因，并作适当处理。(4) 选择重要或异常的营业费用，检查其原始凭证是否合法，会计处理是否正确，必要时，对营业费用实施截止期测试，检查有无跨期入账的现象，对于重大跨期项目应建议作必要调整。(5) 核对营业费用有关项目金额与累计折旧、应付工资、预提费用等项目相关金额的勾稽关系，如有不符，应查明原因并作适当处理。(6) 确定营业费用的结转是否正确、合规，查明有无多转、少转或不转销营业费用，人为调节利润的情况。(7) 确定营业费用是否已在利润表上恰当披露。

#### 七、其他业务利润的实质性测试程序

(1) 获取或编制其他业务收支明细表，复核加计正确，与报表数、总账数和明细账合计数核对相符，并注意其他业务收入是否有相应的业务支出数。(2) 与上期其他业务利润比较，了解重大波动的原因，分析其合理性。(3) 抽查大额其他业务收支项目。(4) 审查异常的其他业务收支项目，追查其入账依据及有关法律性文件是否充分。(5) 必要时，实施截止期测试，追踪到发票、收据，确定其截止期划分是否恰当，对于重大跨期项目作必要的调整。(6) 检查被审计单位是否存在技术转让等免税收益，若有，应调减应纳税所得额。(7) 检查其他业务利润是否已在利润表上恰当披露。

#### ★历年考题分析

[2003 年判断题] R 公司 2002 年度企业所得税采用定额交纳方式，助理人员在取得 R 公司主管税务机关的批文并向其发函确认后，仍然得出其企业所得税的交纳方法不符合国家有关规定的审计结论。( )

【答案】√ 【解析】虽然取得 R 公司主管税务机关的批文并向其发函确认，但题目讲的是“企业所得税的交纳方法”，而不是金额或是其他，其交纳方法仍然具有“不符合国家有关规定”的可能，如税法规定：如果纳税人采用核定征收方式，其应纳税额超过核定税额的 20%，应申请调高税额，若不申请，则视为偷税。

[2003 年判断题] (二) A 注册会计师是 S 公司 2002 年度会计报表审计的项目经理，在编制审计计划前，需对 S 公司提供的未审计会计报表及其附注进行审核。假定 S 公司 2002 年度无需编制合并会计报表，也未发生重大重组行为，在不考虑披露格式、内容的完整性等其他因素的前提下，针对 S 公司 2002 年度会计报表附注中披露的以下内容，请代为进行审核，并分别判断其在数字的逻辑关系、披露字节反映的分类或会计处理等方面是否正确。( )

会计报表项目注释中披露的应交税金明细如下：

项目	2002 年 12 月 31 日	2001 年 12 月 31 日	税率
	账面余额 (元)	账面余额 (元)	
增值税	- 7 499 678. 52	- 5 956 448. 19	17%
城市维护建设税	235 778. 14	23 770. 89	7%
企业所得税	- 10 532 776. 27	- 8 778 362. 54	33%
合计	- 17 796 676. 65	- 14 711 039. 84	

【答案】× 【解析】“城市维护建设税”波动幅度与“增值税”差异太大，并且“增值税”、“企业所得税”账面为大额负数，不能合理解释。

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

1. 为了证实某月被审计单位关于销售收入的存在或发生认定或完整性认定，下列程序中的 ( ) 是最有效的。

- A. 汇总当月销售收入明细账的金额，与当月开出销售发票的金额相比较
- B. 汇总当月销售收入明细账的笔数，与当月开出销售发票的张数相比较
- C. 汇总当月销售发票的金额，与当月所开发运凭证及商品价目表相核对
- D. 汇总当月销售发票上的销售商品数量，与当月开出的发运单上的数量相比较
2. 在审查销货业务时，下列程序中的（ ）一般无须实施。
- A. 从主营业务明细账中抽取几笔分录，追查有无发运凭证或其他凭证
- B. 从发货部门的档案中选取部分发运凭证，追查至有关的销售发票副本
- C. 将销售发票存根上所列的单价与经批准的商品价目表进行比较核对
- D. 将所选取的发运凭证的日期与主营业务收入明细账的日期进行比较
3. 为了证实已发生的销售业务是否均已登记入账，有效的做法是（ ）。
- A. 只审查销售日记账
- B. 由日记账追查有关原始凭证
- C. 只审查有关原始凭证
- D. 由有关原始凭证追查销售日记账
4. 为了证实被审计单位是否存在对同一笔销货重复入账的情况，注册会计师应实施以下（ ）方法，以使审计程序的针对性更强。
- A. 追查应收账款明细账中贷方发生额的相应凭证，重点检查贷方所反映的发生坏账及尚未收回货款的业务
- B. 清点某一时期填制的发货凭证的数量，与同期登记入账的业务数量比较，确定入账的业务笔数是否超过开具的发货凭证的张数
- C. 检查主营业务收入明细账中与销货分录相应的销货单，以确定销货是否经过赊销审批手续和发货审批手续
- D. 从主营业务明细账中抽取若干记录，追查有无发运凭证和其他佐证
5. 为了证实被审计单位登记入账的销售是否均经正确估价，下列程序中的（ ）是最无效的。
- A. 将销售发票上的数量与发运凭证上的数量相核对
- B. 将销售发票上的单价与商品价目表上的价格相核对
- C. 将发运凭证上的数量与销售单上的数量相核对
- D. 将销售单上金额与顾客订货单上的金额相核对
6. 在销售与收款循环的下列各项内部控制目标中，与（ ）目标相应的关键内部控制措施最多地涉及到“授权”问题。
- A. 登记入账的销货业务确系发货给真实的顾客
- B. 所有的销货业务均已登记入账
- C. 登记入账的销货数量确系发货的数量，并正确地开具收款账单和登记入账
- D. 销货业务已正确地记入明细账并经正确汇总
7. 从销售明细账追查到销售发票和发货单，可以有效地发现（ ）认定存在的问题。
- A. 存在或发生
- B. 完整性
- C. 估价或分摊
- D. 权利和义务
8. 注册会计师对被审计单位的主营业务收入进行审计时，往往要实施以下审计程序，其中，与证实管理当局对主营业务收入项目的“表达与披露”认定关系最为密切的审计程序是（ ）。
- A. 查明主营业务收入的确认原则、方法，注意是否符合企业会计准则和会计制度规定的收入实现条件，前后各期是否一致
- B. 检查售后租回的情况，若售后租回形成一项融资租赁，核实是否对售价与资产账面价值之间的差额单独设置“递延资产”科目核算
- C. 确定被审计单位主营业务收入会计记录的归属期是否正确，应计入本期或下期的主营业务收入是否存在推迟或提前的情况
- D. 计算本期重要产品的毛利率，并与上期进行比较，同时注意收入与成本是否配比，并查清重大变动和异常情况的原因
9. 为了证实被审计单位是否存在高估或低估销售的行为，在审计人员实施的以下分析性复核程序中，效果最差的是（ ）。
- A. 比较本年与以前年度的毛利率
- B. 将高额欠款户的欠款额合计与以前年度比较
- C. 比较本年与以前年度折扣折让占销售收入的比例
- D. 按月比较销售额



( )。

- A. 判断总体合理性的基础
- B. 分析性复核的基础
- C. 实质性测试的起点
- D. 符合性测试的依据

8. 注册会计师发现坏账准备出现以下情况，应当要求被审计单位在会计报表附注中予以披露 ( )。

- A. 坏账准备计提比例超过 40%
- B. 全额计提坏账准备
- C. 坏账准备计提比例低于 5%
- D. 不计提坏账准备

9. 在注册会计师对被审计单位的主营业务收入项目所实施的以下审计程序中，可以证实被审计单位管理当局对其主营业务收入的“表达与披露”认定是否正确的两项最恰当程序是 ( )。

- A. 检查集团内部的销售情况，记录其交易数量、价格、金额，并追查在编制合并报表时是否予以抵销
- B. 检查销售退回的产品是否已验收入库并登记入账，销售折让与折扣是否及时、总额提交对方
- C. 调查向关联方销售的情况，记录其交易的品质、数量、价格、金额以及占主营业务收入总额的比例
- D. 结合对决算日应收账款的函证程序，观察有无未经认可的巨额销售

10. 以下关于截止测试的说法中，正确的是 ( )。

- A. 截止测试的目标是同一业务引起的借贷双方是否在同一会计期间入账
- B. 截止测试的范围是审查结账日前后若干天的业务，看是否有跨期现象
- C. 截止测试是由被审计单位对会计报表的估价或分摊认定推论得来的
- D. 截止测试的方法一般都是审查所审计业务的凭证与记账的日期

11. 下列 ( ) 情况下，注册会计师应采用肯定式的询证函。

- A. 上年度的肯定式函证回复率特别低
- B. 少数几个大额账户占了应收账款总额的较大比重
- C. 欠款余额较大的债务人
- D. 被审计单位的内部控制有效

12. 函证应收账款时，在 ( ) 情况下，不宜采用否定式函证方式。

- A. 个别账户的欠款金额较大
- B. 欠款存在争议、差错等
- C. 预计差错率较高或内部控制无效
- D. 欠款金额较小的债务人数量较多

13. 应收账款否定式函证回函的客户一般均对被审计单位的记载和叙述持有异议，但有的情况下注册会计师仍然认可被审计单位应收账款的存在性，这些情况包括 ( )。

- A. 债务人已于函证日前付款，而被审计单位在函证日前尚未收到款项
- B. 被审计单位已发出商品，但货物在途，询证函早于货物送达客户
- C. 货物已送达债务人，但债务人尚未收到
- D. 债务人要求退货

14. 假定被审计单位采用账龄分析法计提坏账准备。对于坏账准备的下列做法中，注册会计师应当认可的是 ( )。

- A. 收到债务单位偿还的部分债务后，不改变剩余的应收账款的账龄，仍按原账龄加上本期应增加的账龄确定
- B. 对于多提或少提应收账款坏账准备的情况，视为滥用会计政策，按照重大会计差错更正的方法进行会计处理
- C. 存在多笔账龄不同的应收账款时，若无法确认收到债务单位偿还的部分款项是哪一笔应收账款，按先发生先收回的原则确定剩余应收账款的账龄
- D. 将虽未到期但有确凿证据证明收回的可能性不大的应收票据，将其账面余额转入其他应收款，计提相应的坏账准备

15. 对应收票据进行实质性测试，实施以下审计程序可以证实有关具体审计目标 ( )。

- A. 编制应收票据明细表
- B. 检查应收票据手续是否健全
- C. 向开票人函证
- D. 检查应收票据在报表中的披露

### 三、判断题

1. 从内部控制角度来看，发货凭证必须一式多联、连续编号。 ( )

2. 销售业务一般侧重于检查高估资产和收入的情况，因此，通常无需对销售交易的完整性目标进行实质性测试。 ( )

3. 企业规定赊销、发货均须经审批，主要目的在于保证销货业务按照企业定价政策规定的价格开票、收款。 ( )

4. 一般地，若按照经济业务发生的先后顺序将一项业务分为若干步骤，则从前面的任何一步追查其后的步骤，有助于实现该项业务记录的完整性，而无助于核实其真实性，因此，一般地，审查完整性时，审查

的顺序与经济业务发生的顺序基本一致。 ( )

5. 将主营业务明细账加总,并追查、核对加总数至其总账,一般与为实现其他审计目标所作的测试一并进行。 ( )

6. 从主营业务收入明细账、应收账款明细账及总账中的任何一者追查另外其他两者仅属于过账汇总目标的测试,这种测试的范围小于估价目标的测试。 ( )

7. 无论被审计单位采用何种方式销售商品,注册会计师都不应认可其在没有收到货款的情况下确认主营业务收入。 ( )

8. 企业发生对外转让土地使用权和销售商品房业务时,如果注册会计师能够确定企业已办理的移交手续符合规定,发票账单已移交对方,则应认可企业确认主营业务收入。 ( )

9. 若注册会计师查明了被审计单位与主营业务收入相关的发货日期、开票日期、入账日期属于同一会计期间,便已达到了该项目审计的截止测试目标。 ( )

10. 查明主营业务收入的确认原则、方法,注意其是否符合会计准则和会计制度规定的收入实现条件,前后期是否一致。特别关注周期性、突然性的收入的是否符合既定的收入确认原则和方法。 ( )

11. 以账簿为起点追查至销售发票和发货单,能有效地发现隐瞒销售的行为。 ( )

12. 以销售发票和发货单为起点追查至账簿和报表,能有效地发现隐瞒销售的行为。 ( )

13. 如果应收账款最终收回或收到退货,说明当时入账的销售业务是真实的;如果应收账款贷方发生额是注销坏账或长期挂账,说明当时入账的销售业务是虚构的。 ( )

14. 实施产品销售收入的截止测试,主要是为了查明产品销售收入业务的截止期限是否正确,以防止产品销售收入账户内可能包括的不属于本期的事项。 ( )

15. 无论是应收账款,还是应付账款,也无论是账户余额存在的问题是属于高估,还是属于低估,只要是被审计单位和被审计单位开户银行账户记录均有记载的业务且后者的记录是正确的,注册会计师就能通过函证程序发现被审计单位记录中的问题。 ( )

#### 四、简答题

1. 针对下表所列的关于销货业务的每项关键内部控制措施,指出与之关系最为密切的一类管理当局认定和注册会计师的一般审计目标。将答案填入表中相应空格。

内部控制的目标	管理当局认定	审计目标
采用适当的会计科目表		
定期检查发运凭证、销售发票的编号有无空缺		
在销货发生的当天开具收款账单并登记入账		
销货业务须以经审核的顾客订单为依据登记入账		
定期将应收账款明细账余额合计与总账进行比较		

2. 完成下表,回答销售与收款循环中的主要业务活动、主要的凭证与记录以及管理当局认定之间的对应关系。

主要业务活动	凭证与记录	管理当局认定
接受顾客订单		
批准赊销信用		
按销售单供货		
按销售单装运货物		
向顾客开具账单		
记录销售		
办理和记录现金及银行存款收入		
办理和记录销货退回及折扣与折让		
注销坏账		
提取坏账准备		

3. W注册会计师在审查 ABC 公司 2003 年度会计报表前,研究评价 ABC 公司的相关内部控制,据以确定其实质性测试的性质、时间和范围,请回答:

(1) ABC 公司为了确保其登记入账的销货业务确实发货给真正的顾客,应当实施哪些具体的关键内部控制?

(2) W 注册会计师应实施何种符合性测试程序,证实 ABC 公司的关键内部控制能保证其所记录的购货业务估价正确?

(3) ABC 公司应设置何种措施,可有效地使筹资与投资业务的表达与披露处于良好的控制?

(4) W 注册会计师应实施何种符合性测试程序,证实 ABC 公司是否将所有的耗费和物化劳动均反映在生产成本中?

4. ABC 会计师事务所的 W 注册会计师在对 D 公司 2003 年 12 月 31 日的应收账款进行审计时,为了证实 D 公司是否存在高估其应收账款年末余额的情况,按照审计计划的安排,选择了 D 公司的一些客户直接发函询证,并计划根据回函情况决定进一步应实施的审计程序。请问:W 注册会计师应如何根据不同的情况对函证进行控制?

5. W 注册会计师接受了 ABC 公司的审计委托,请回答:

(1) W 注册会计师在对 ABC 公司销货业务的真实性进行实质性测试时,应关心哪些种类的可能错误?

(2) 针对每类可能的错误,W 注册会计师应选择何种实质性测试程序进行测试?

### 五、综合题

下表是 W 注册会计师审查 ABC 股份有限公司会计报表的若干项目时所实施的部分简明审计程序。请逐一分析每项程序,确定它所能直接涉及到的一至两个具体审计项目的所属会计科目,以及在所确定每个具体审计项目上该程序所能达到的一项最主要的审计目标。除非一项审计程序仅仅直接涉及到一个具体审计项目,否则应列示它所能直接涉及的两个最主要项目及其相应目标。

简明审计程序及其代码

代码	简明程序	代码	简明程序
A	分析应收账款账龄	F	监盘库存应收票据
B	向债务人函证应收账款	G	检查已贴现应收票据
C	检查长期挂账的应收账款	H	检查营业费用项目设置和归属期
D	检查有无不属结算业务的债权	I	检查应交营业税计算的正确性
E	计算本期重要产品的毛利率		

与审计程序相应的会计科目及对应审计目标

程序代码	会计科目	审计目标	会计科目	审计目标
A				
B				
C				
D				
E				
F				
G				
H				
I				

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】A、C 是估价或分摊的证据;对于 D,若前者大于后者,说明销售收入有多计的可能性,若后者大于前者,说明销售收入有少计的可能性,但均未直接涉及销售收入明细账。

2. 【答案】B 【解析】B 可证实“完整性”目标,销货业务的审计一般偏重于检查虚报资产与收入的问题,通常无须对完整性目标进行交易实质性测试。

3. 【答案】D 【解析】参见教材原文,从发货部门的档案中选取部分发运凭证,并追查至有关的销售发票副本和主营业务收入明细账,是测试未开票的发货的一种有效程序。

4. 【答案】B 【解析】A 在发现未曾发货的虚假记录方面具有针对性,B 在发现借助发货而多记销售方面具有针对性,C 主要针对虚构顾客而多记销售的问题,D 性质同 A。

5. 【答案】D 【解析】估价主要涉及金额,而金额取决于数量和价格。A、C 能核实销售商品的数量,B 能核实销售商品的价格,均实质性地涉及到金额的要素,因此均是有效的。D 顾客订货单上金额通常与实际交易金额有差异。

6. 【答案】C 【解析】参见教材原文,与内部控制目标 C 相应的关键内部控制措施包括“销售价格”、“付款条件”、“运费”、“销售折扣”等,均应经适当授权批准。

7. 【答案】A 【解析】参见教材原文。

8. 【答案】B 【解析】A、D 均对应于总体合理性，不与任何认定相对应；B 有助于核实被审计单位“主营业务收入”与“递延资产”的分类是否正确，与“表达与披露”认定对应；C 与“估价或分摊”认定对应。

9. 【答案】B 【解析】参见教材原文，B 仅对证实应收账款的可收回性有效。

10. 【答案】B 【解析】A 赊销审批制度主要功能是有有效防止坏账的发生，而截止的目的是入账的期间是否正确，两者并无实质关系；C 仅仅有助于估价；D 在实务中不现实。

11. 【答案】A 【解析】函证是应收账款审计的重要、首选的实质性测试程序。

12. 【答案】B 【解析】函证对于应收账款之所以重要，是因为应收账款的高估部分必在账户中记录，函证通过将审计单位的记录与其客户的记录相核对，即可发现其高估。

13. 【答案】D 【解析】函证的顾客是从应收账款明细表中选取的，此表又是根据应收账款明细账编制的，账中未作记录，表中自然未列，也就不可能向漏记的顾客发函。

14. 【答案】A 【解析】A 不属于实质性测试。

15. 【答案】D 【解析】参见教材原文，采用托收承付方式销售产品，应于产品已经发出，并已将发票账单提交银行、办妥收款手续时确认收入的实现。

## 二、多项选择题

1. 【答案】BC 【解析】参见教材原文，注册会计师通常通过观察（B）有关人员的活动，以及与这些人员进行讨论（C）来实施职责分离的控制测试。

2. 【答案】ACD 【解析】参见教材原文，对于授权审批问题，注册会计师应关注以下三个关键点上的审批程序：第一，在销货发生之前，赊销业已经正确审批；第二，非经正当审批，不得发出货物；第三，销售价格、销售条件、运费、折扣等必须经过审批。

3. 【答案】ABC 【解析】参见教材原文，注册会计师对登记入账的销货业务是否真实进行实质性测试时一般关心三类可能的错误：一是未曾发货却已将销货业务登记入账；二是销货业务重复入账；三是向虚构的顾客发货，并作为销货业务登记入账。D 证实的是“发生的销售均已登记入账”。

4. 【答案】ABD 【解析】C 不正确，一般而言，应收账款贷方所记业务是得以收回的款项，而已收回款项的应收账款一般都是真实的。

5. 【答案】BCD 【解析】A 应为贷项通知单；B 有效保证所退回商品的完整性；C、D 所述均与职责分离有关，而职责分离是内部控制的要素。

6. 【答案】BC 【解析】A 与销货业务记录的完整性有关，但完整而连续的编号并不能证明记录的及时性，同样地，D 内部核查有助于减少问题的发生，但无助于证明记录是及时的；记录是否及时，主要取决于发货的日期、收款的日期、记账的日期是否临近。

7. 【答案】ABC 【解析】明细表在符合性测试之后形成，不是符合性测试的依据。

8. 【答案】ABCD 【解析】参见教材原文。

9. 【答案】AC 【解析】程序 A 直接涉及到销售业务在母公司会计报表附注中的披露和在合并会计报表中反映；程序 C 直接涉及到在会计报表附注中的关联方交易披露；程序 B 对应于“估价或分摊”认定；程序 D 对应于“存在或发生”认定。

10. 【答案】ABCD 【解析】四个选项都是对截止测试的总结。

11. 【答案】BC 【解析】A 上年度肯定式函证的回复率特别低，说明肯定式函证不适用被审计单位的对应客户，应改换审计程序；D 被审计单位的内部控制有效有助于减少函证的工作量，应该采用肯定式函证。

12. 【答案】ABC 【解析】参见教材原文。

13. 【答案】ABD 【解析】参见教材原文，在 C 的情况下，债务人不可能回函。

14. 【答案】ABC 【解析】参见教材原文，D 中“其他应收款”应改为“应收账款”。

15. 【答案】ACD 【解析】检查应收票据手续是否健全是符合性测试。

## 三、判断题

1. 【答案】√ 【解析】发货凭证必须一式多联，同时由多个部门控制；连续编号，可以有效防止遗漏、重复记账。

2. 【答案】√ 【解析】参见教材原文。

3. 【答案】× 【解析】企业规定赊销、发货均须经审批，在防止向无力支付货款的顾客发货、避

免企业因发生坏账方面能起到实质性作用，但均没有涉及到开票或收款。

4. 【答案】√ 【解析】一般规律，具有普遍性。
5. 【答案】× 【解析】从任何会计科目明细账追查至对应总账，均应单独进行。
6. 【答案】√ 【解析】估价目标的测试还包括凭证之间的核对以及凭证与账簿的核对。
7. 【答案】× 【解析】参见教材原文，在分期收款情况下，企业在没有收到货款的情况下可以确认收入。
8. 【答案】√ 【解析】按照《企业会计制度》规定，发生对外转让土地使用权和销售商品房业务时，企业应在已办理的移交手续符合规定，发票账单已移交对方时确认主营业务收入。
9. 【答案】× 【解析】参见教材原文，三个日期不仅要属于同一会计期间，更应属于同一“适当”的会计期间。
10. 【答案】√ 【解析】参见教材原文。
11. 【答案】× 【解析】参见教材原文，以账簿为起点追查至销售发票和发货单，能有效地发现高估销售的行为。
12. 【答案】√ 【解析】参见教材原文，以销售发票和发货单为起点追查至有关账簿，如账簿中无记录，则说明隐瞒销售。
13. 【答案】× 【解析】应收账款贷方发生额是注销坏账或长期挂账，并不一定说明入账的销售业务是虚构的，只能说可能是虚构的，因为确实存在债务人无力偿还或故意拖欠的情况。
14. 【答案】× 【解析】参见教材原文，销售截止测试的目的在于确定被审计单位主营业务收入业务的会计记录归属期是否正确；应计入本期或下期的主营业务收入有否被推迟至下期或提前至本期。
15. 【答案】√ 【解析】函证是将被审计单位的记录与其他相关单位的记录相对照，在理论上可以发现记录中的错误。

#### 四、简答题

##### 1. 【答案】

内部控制的目标	管理当局认定	审计目标
采用适当的会计科目表	表达与披露	分类
定期检查发运凭证、销售发票的编号有无空缺	完整性	完整性
在销货发生的当天开具收款账单并登记入账	估价或分摊	截止
销货业务须以经审核的顾客订单为依据登记入账	存在或发生	真实性
定期将应收账款明细账余额合计与总账进行比较	估价或分摊	机械准确性

##### 2. 【答案】

主要业务活动	凭证与记录	管理当局认定
接受顾客订单	顾客订货单	存在或发生
批准赊销信用	销售单	估价或分摊
按销售单供货	销售单	完整性
按销售单装运货物	发运凭证	存在或发生、完整性
向顾客开具账单	商品价目表、销售发票	存在或发生、完整性
记录销售	转账凭证、应收账款、营业收入明细账	估价或分摊
办理和记录现金及银行存款收入	顾客月末对账单、汇款通知书、收款凭证、现金及银行存款日记账	存在或发生、完整性、估价或分摊
办理和记录销货退回及折扣与折让	贷项通知单、折扣与折让明细账	存在或发生、完整性、估价或分摊
注销坏账	坏账审批表	存在或发生、完整性
提取坏账准备		估价或分摊

3. 【答案】(1) ABC公司应当实施的关键内部控制：销货业务要以经过审核的发运凭证以及经批准的顾客定货单为依据登记入账；发货以前，赊销须经批准；销售发票均经事先编号，并已恰当地登记入账；每

月向顾客寄送对账单，对顾客提出的意见作专案调查。(2) W 注册会计师应实施的符合性测试程序：检查 ABC 公司有关“计算与金额的内部核查”的核查标记；审核 ABC 公司有关“采购价格和折扣的批准”的批准标记。(3) ABC 公司应设置的措施：筹资业务、投资业务明细账与总账的登记职务分开；按照会计准则和会计制度要求进行披露。(4) W 注册会计师应检查生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表的顺序编号是否完整。

4. 【答案】注册会计师应根据具体情况作相应的处理和控制在：

(1) 对因无法投递而退回的信函要进行分析、研究和处理，查明是由于被函证者地址迁移、差错而致使信函无法投递，还是这笔应收账款本来就是一笔假账；(2) 如果被询证者以传真、电子邮件等方式回函，W 注册会计师应当直接接受，并要求被询证者寄回询证函原件；(3) 对于采用肯定式方式函证而没有收到复函的，一般来说应发送第二次乃至第三次函证。如果仍然得不到答复，应实施必要的替代审计程序，例如，检查与销售有关的文件，包括销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等，以验证这些应收账款的真实性；(4) 最后，W 注册会计师可将函证情况汇总至函证结果汇总表，以便进一步分析。

5. 【答案】(1) W 注册会计师至少应关心三类可能的错误：

①未曾发货将销货业务登记入账；②销货业务重复入账；③虚构顾客，作为销货业务入账。

(2) 针对不同的情况，W 注册会计师应选择不同的实质性测试程序：

对于第①类可能的错误，可以从主营业务收入明细账中抽取若干笔分录，追查有无发运凭证，必要时进一步追查存货的永续盘存记录。对于第②类可能的错误，首先应核实发运凭证的编号是否有重复，然后复核有序号的销货交易记录清单。对于第③类可能的错误，应审查主营业务收入明细账中与销货分录相应的销货单，检查其是否经过赊销审批及发货审批手续。检查上述三类多报销货错误的另一种有效方法是追查应收账款明细账中贷方发生额的记录，若贷方发生额是注销坏账或欠款未收回，则说明可能存在虚构销货的错误，此时应进一步追查发运凭证和顾客定货单。

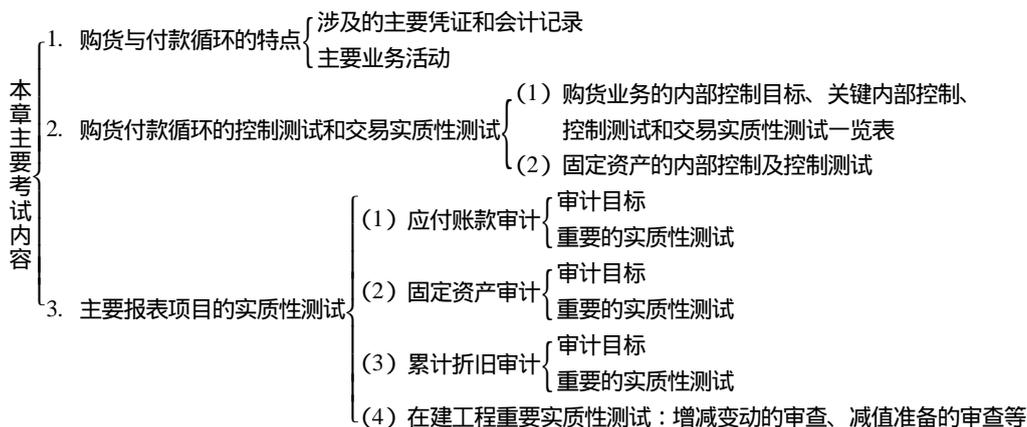
## 五、综合题

【答案】

程序代码	会计科目	审计目标	会计科目	审计目标
A	应收账款	估价	坏账准备	完整性
B	应收账款	真实性	应付账款	完整性
C	应收账款	真实性	坏账准备	完整性
D	应收账款	分类	其他应收款	完整性
E	主营业务收入	总体合理性	主营业务成本	总体合理性
F	应收票据	真实性	应收票据	估价
G	应收票据	估价	应收票据	披露
H	营业费用	分类	营业费用	截止
I	应交营业税	估价	应交营业税	完整性

# 第十一章 购货与付款循环审计

## 内容框架



## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 固定资产的内部控制制度及符合性测试和实质性测试；(2) 应付账款的实质性测试，注意将其函证程序与应收账款函证程序进行比较；(3) 预付账款、应付票据的实质性测试，注意在资产负债表中披露要求；(4) 固定资产和在建工程减值准备审计。

### 二、本章难点

(1) 应付账款的审计：查找未入账的应付账款；应付账款函证结果分析及后续审计程序；应付账款函证对象、函证方式选择；应付账款的会计报表重分类调整；(2) 固定资产的审计：固定资产的分析性复核；固定资产的实地观察、所有权以及存在性审查；固定资产租赁审计的内容与范围；固定资产减值准备的实质性测试；(3) 累计折旧的审计：折旧费计提的会计处理、折旧会计政策与会计估计的选用与变更等；累计折旧的分析性复核。

今年教材主要变化：第四节固定资产和累计折旧审计增加“如果被审计单位是煤炭生产企业，当使用已提取的安全费用并形成固定资产的账务处理”。第五节固定资产减值准备审计增加“财政部《关于执行企业会计制度和相关会计准则有关问题解答（四）》（财会〔2004〕3号）规定”。这些应该是2005年考试的重点内容，考生应予以重点关注！

## 历年命题情况统计与分析

分值 \ 年份	2001年	2002年	2003年	2004年
单项选择题			3	6
多项选择题	1.5	1.5	1	
判断题		1.5		
简答题	3			
合计	4.5	3	4	6

# 重难点详解与历年考题分析

## § 1 购货与付款循环的特性

### 一、主要凭证和会计记录

#### 1. 购货与付款循环通常程序：

请购→订货→验收→付款

#### 2. 购货与付款循环中主要业务活动、主要的凭证及会计记录、相关的认定关系（详见第十章）。

### 二、购货与付款循环中的主要业务活动

购货与付款循环中的主要业务活动、关键控制点、可能的控制测试及管理当局认定见下表：

主要业务活动	关键控制点	可能的控制测试	管理当局认定
1. 请购商品和劳务	由经授权的专门机构或人员填制请购单；每张请购单应经过对这类支出负预算责任的主管人员签字批准	检查授权和批准的情况	存在或发生
2. 编制订购单	订购单一式多联，并预先连续编号、经授权的采购人员签名	抽查订购单连续编号	完整性
3. 验收商品	收到货物时，应由独立于采购、仓储、运输职能的验收部门或人员点收，根据订购单验收商品，并编制一式多联的验收报告单	检查验收报告单后附有的请购单、订购单	存在或发生、完整性
4. 存储已验收的商品存货	将保管与采购的其他职责相分离；只有经过授权的人员才能接近保管的资产	检查入库单； 观察接近资产的情况	存在或发生
5. 编制付款凭单确认与记录负债	每张凭单应与订购单、验收单和供应商发票相配合；独立检查每日的凭单汇总表和有关记账凭证上的金额的一致性	(1) 确定供应商发票的内容与相关的验收单、订购单的一致性； (2) 确定供应商发票计算的正确性； (3) 编制有预先编号的付款凭单，并附上支持性凭证（如订购单、验收单和供应商发票等），这些支持性凭证的种类因交易对象的不同而不同； (4) 独立检查付款凭单计算的正确性； (5) 在付款凭单上填入应借记的资产或费用账户名称； (6) 由被授权人员在凭单上签字，以示批准照此凭单要求付款	存在或发生、完整性、估价或分摊
6. 确认与记录负债	核查购置财产并记录核对相关原始资料记录现金支出的人员不得经手现金、有价证券和其他资产恰当的凭证、记录、记账手续	重新执行独立检查	存在或发生、完整性、估价或分摊
7. 付款	支票签署人应复核支付性凭单的完整性和批准情况； 支票签发后应立即盖章注销已付款凭单和支持性凭证	(1) 独立检查已签发支票的总额与所处理的那批付款凭单的总额的一致性； (2) 应由被授权的财务部门的人员负责签署支票； (3) 被授权签署支票的人员应确定每张支票都附有一张已经适当批准的未付款凭单，还应确定支票收款人姓名和金额与凭单内容的一致性； (4) 支票一经签署就应在其凭单和支持性凭证上用加盖印戳或打洞等方式将其注销，以免重复付款； (5) 支票签署人不应签发无记名甚至空白的支票； (6) 支票应预先连续编号，保证支出支票存根的完整性和作废支票处理的恰当性； (7) 应确保只有被授权的人员才能接触未经使用的空白支票（注意：易出现在分析性简答题中）	存在或发生、完整性、估价或分摊

主要业务活动	关键控制点	可能的控制测试	管理当局认定
8. 记录现金 银行存款支出	定期独立编制银行调节表； 独立检查支票的日期和记账的日期	仍以支票结算方式为例，在手工系统下记录现金、银行存款支出的有关控制包括（注意结合第十四章货币资金与特殊项目审计第四节银行存款审计“二、银行存款的符合性测试”中的“（一）银行存款的内部控制”学习）： （1）会计主管应独立检查记入银行存款日记账和应付账款明细账和金额的一致性，以及与支票汇总记录的一致性； （2）通过定期比较银行存款日记账记录的日期与支票副本的日期，独立检查入账的及时性； （3）独立编制银行存款余额调节表	存在或发生、完整性、估价或分摊

## § 2 内部控制测试和交易的实质性测试

### 一、采购与付款循环的内部控制

一个健全有效的采购与付款循环的内部控制应该包括以下内容：

（1）采购、验收、储存、会计及财务部门在人员安排及职责分工等方面应相互独立，偿还债务应经上述部门进行相应确认或批准；（2）购货交易→填写订货单→签章批准→订货单副本，应及时提交会计、财务部门；（3）编制按顺序编号的验收单→副本送交采购、会计等部门；（4）采购部门将购货发票、订货单及验收单进行比较；（5）采购部门填制应付账款凭单→批准→支付货款；（6）采购部门应对所收各种单据、文件加盖收件日期时刻章；（7）应付账款总分类账和明细分类账应按月结账，并相互核对；（8）供货方取得对账单，与应付账款明细分类账和未付凭单明细表相互调节；（9）采用总价法记录现金折扣，并制定严格的复核制度审查是否发生折扣损失。

### 二、购货业务的内部控制、控制测试和交易的实质性测试

1. 考虑到购货与付款循环的重要性，注册会计师往往对这一循环采用属性抽样审计方法。在测试该循环的大多数属性时，注册会计师通常选择相对较低的可容忍偏差。并将其中的大额的和不寻常的项目筛选出来，百分之百地加以测试。

2. 购货和付款循环中购货业务测试和付款业务测试与主要业务活动的关系见下表：

（一）请购商品和劳务，请购单必须经主管预算的人员签字	购货业务测试
（二）编制订购单（采购部门）	
（三）验收商品	
（四）储存已验收的商品存货	
（五）编制付款凭单	
（六）确认与记录负债	
（七）付款	付款业务测试
（八）记录现金、银行存款支出	

3. 购货和付款循环的控制测试和交易实质性测试与第十章销售与收款循环原理大同小异，其特殊之处见下表：

特殊性	注意事项	管理当局认定
1. 所登记的购货都确已收到商品或接受劳务	防止那些主要使企业管理层和职员们而非企业本身受益的交易作为企业的营业支出或资产记入账中	存在或发生
2. 发生的购货都已记录	防止低计企业的负债	完整性
3. 购货交易的估价正确	交易在采购明细账中正确记录（截止）	估价或分摊

4. 对存货实质性测试的特殊考虑：（1）当被审计单位对存货采用永续盘存制核算时，如果注册会计师确信其永续盘存记录是准确、及时的，存货项目的实质性测试程序就可予以简化。（2）被审计单位对永续盘存手续中的购入环节的内部控制，一般应作为审计中的购入业务进行控制测试的对象之一，在审计中起着关键作用。（3）如果这些控制能有效地运行，并且永续盘存记录中又能反映出存货的数量和单位成本，则可以因此减少存货监盘和单位成本测试的工作量。

### 三、固定资产的内部控制和控制测试

1. 固定资产的内部控制、控制要点和主要控制测试程序见下表：

内部控制	控制要点	主要控制测试程序
预算制度	固定资产增减应编制预算（固定资产内部控制中最重要的部分）	检查固定资产的取得与处置是否依据预算，对实际支出与预算之间的差异以及未列入预算的特殊事项，检查其是否履行特别的审批手续
授权批准制度	企业的资本性支出预算只有经过董事会等高层管理机构批准方可生效；所有固定资产的取得和处置均需经企业管理当局的书面认可	不仅要检查授权批准制度本身是否完善，还要关注授权批准制度是否得到切实执行
账簿记录制度	设置总账、明细账、固定资产登记卡；按类别、使用部门、每项固定资产进行明细分类核算；增减变化均有原始凭证	检查明细账与登记卡设置的完善性，固定资产增减变化时原始凭证的充分性
职责分工制度	对固定资产的取得、记录、保管、使用、维修、处置（不相容职务）等，均应明确划分责任，由专门部门和专人负责	检查与观察分工的恰当性，是否得到切实执行
资本性支出和收益性支出的区分制度	区分资本性支出和收益性支出的书面标准；明确资本性支出的范围和最低金额	检查标准制定的合理性与执行的有效性
处置制度	投资转出、报废、出售等均要有一定申请报批程序	检查报批程序的合理性与执行有效性
定期盘点制度	确定资产数量、存放地点、使用状况。 定期盘点制度的作用：①验证账面各项固定资产是否真实（存在或发生）；②了解固定资产的放置地点和使用状况（存在或发生）；③发现是否存在未入账的固定资产（完整性）	注册会计师应了解和评价企业固定资产盘点制度，并注意查询盘盈、盘亏固定资产的处理情况
维护保养制度	建立日常维护、定期检修制度	检查制度合理性与实际执行情况

注意：严格来讲，固定资产的保险不属于企业固定资产内部控制的范围，但对企业非常重要。因此，注册会计师在检查、评价企业的内部控制制度时，应当了解固定资产的保险情况。

2. 固定资产认定实质性测试见下表：

固定资产认定实质性测试表

实质性测试	认定				
	存在或发生	完整性	权利和义务	估价或分摊	表达与披露
1. 验证固定资产明细表和永续记录的正确性，及其与固定资产明细账、总账余额的一致性				√	
2. 执行分析性复核	√	√		√	
3. 检查固定资产的增加	√			√	
4. 审查所有权文件和租赁合同	√		√		√
5. 核实固定资产的增加	√		√	√	
6. 核实固定资产的处理	√			√	
7. 分析维修费用的分录		√		√	√
8. 复核累计折旧的分录	√	√		√	√
9. 将报表表达与会计准则相比较					√

★历年考题分析

【2003年单选题】（三）L公司系ABC会计师事务所常年审计客户，2002年度在经营形式、内部管理等方面与2001年度比较未发生重大变化，且未发生重大重组行为。A注册会计师作为2002年度会计报表审计的外勤审计负责人，在复核采购与付款循环审计工作底稿时，注意到以下问题，请代为做出正确的专业判断。

固定资产和累计折旧审计工作底稿中显示以下审计策略，其中正确的是（ ）。

- A. 由于上年度相关内部控制难以信赖，本次审计不再实施控制测试程序
- B. 由于上年度审计中已全面观察固定资产，本次审计仅观察新增固定资产
- C. 由于上年度审计中已索取全部固定资产权属证明，本次审计仅索取新增固定资产权属证明
- D. 由于上年度审计中已全面检查固定资产折旧年限，本次审计仅检查新增固定资产折旧年限

【答案】A 【解析】符合主要证实法的审计策略。

### § 3 应付账款审计

注意：资产类项目审计主要防止高估期末余额，虚增资产，负债类项目审计主要防止低估负债，低估成本费用。

#### 一、应付账款的审计目标

(1) 确定应付账款的发生和偿还记录是否完整；(2) 确定应付账款的期末余额是否正确；(3) 确定应付账款在会计报表上的披露是否恰当。

#### 二、应付账款的实质性测试程序

1. 获取或编制应付账款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符（机械准确性）。

2. 进行分析性复核（总体合理性）。(1) 比较本期期末与上期期末余额，分析波动原因；(2) 分析长期挂账应付账款，判断是否缺乏偿债能力或隐瞒利润；(3) 计算应付账款对存货的比率、应付账款对流动负债的比率，并与以前年度比较，分析整体合理性；(4) 根据存货、主营业务收入和主营业务成本的增减变动幅度判断应付账款变动的合理性。

3. 函证应付账款（真实性、所有权、估价）。(1) 一般情况下，应付账款不需要函证，因为：①应付账款审计目标主要是防止低估，而函证不能保证查出未记录的应付账款（完整性）；②注册会计师能够取得购货发票等外部凭证来证实应付账款的余额，存在比较令人满意的替代程序。(2) 但某些情况下应收账款却必须进行函证，因为：①应收账款审计目标主要是防止高估，函证能有效地查出高估的应收账款；②其他替代审计程序尽管审计成本较低，但不能有效地查证高估的应收账款，如销售发票、销售单、发货单等均属内部证据，可靠性较差。(3) 下列情况需要对应付账款进行函证：①控制风险较高；②某应付账款明细账户余额较大；③被审计单位处于财务困难阶段。(4) 函证对象的选择：①金额较大的债权人；②金额虽小、甚至为零，但为企业重要供货人的债权人。(5) 函证方式：最好肯定式，并具体说明应付金额。(6) 替代审计程序：如果存在未回函的重大项目，注册会计师应采用替代审计程序。比如，可以检查决算日后应付账款明细账及现金和银行存款日记账，核实其是否已支付，同时检查该笔债务的相关凭证资料，核实交易事项的真实性。

4. 查找未入账的应付款（完整性）。

重点关注：(1) 检查在资产负债表日未处理的不相符的购货发票及有材料入库凭证但未收回购货发票的经济业务。(2) 检查资产负债表日后收到的购货发票，确认其入账时间是否正确。(3) 检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，确认其入账时间是否正确。

审查时，注册会计师还可以通过询证被审计单位的会计和采购人员，查阅资本预算、工作通知单和基建合同来进行。

5. 检查应付账款是否存在借方余额（分类）。

6. 结合预付账款的明细余额，查明有否在应付账款和预付账款两面同时挂账的项目；结合其他应付款的明细余额，查明有无不属于应付账款的其他应付款（分类）。

7. 检查应付账款长期挂账的原因，对确实无需支付的会计处理是否正确（分类）。

确实无需支付的应付账款应转入资本公积项目，相关依据及审批手续应完备。

8. 检查带有现金折扣的应付账款的会计处理是否正确（估价）。

带有现金折扣的应付账款应按发票上记载的全部应付金额入账，待实际获得现金折扣时再冲减财务费用。

9. 被审计单位与债权人进行债务重组的，结合债务重组事项的专项审计，检查有关的会计处理是否正确（估价、分类）。

10. 关注是否存在应付关联方账款（真实性、估价、披露）。

11. 涉及非记账本位币的，检查其采用的折算汇率是否正确（估价）。

12. 验明应付账款在资产负债表上的披露是否恰当（披露）。“应付账款”项目应根据“应付账款”和“预付账款”科目所属明细科目的期末贷方余额的合计数填列。

如果被审计单位为上市公司，则在其会计报表附注中通常还应披露持有5%（含5%）以上股份的股东单位账款情况：①以担保资产换取的应付账款；②上市公司应披露持有5%以上表决权股份的股东账款情况；③账龄超过3年的大额应付账款未偿还的原因，并在期后事项中反映资产负债表日后是否偿还。

### 三、应付账款认定实质性测试表

应付账款认定实质性测试表如下：

实质性测试	认定				
	存在或发生	完整性	权利和义务	估价或分摊	表达与披露
1. 验证应付账款的正确性及其与其总账余额的一致性				√	
2. 执行分析性复核	√	√		√	
3. 核实已记录的应付账款至支持性凭证	√		√	√	
4. 函证应付账款	√	√	√	√	
5. 执行进货截止测试	√	√			
6. 执行现金支出截止测试	√	√			
7. 审查期后付款	√	√	√	√	
8. 寻找未入账的应付账款	√	√	√	√	
9. 将报表表达与会计准则相比较					√

#### ★历年考题分析

[2003 年多选题] (三) A 注册会计师是 Q 公司 2002 年度会计报表审计的外勤审计负责人，在审计过程中，需对负责负债项目审计的助理人员提出的相关问题予以解答，并对其编制的审计工作底稿进行复核。请代为做出正确的专业判断。

为证实 Q 公司应付账款的发生和偿还记录是否完整，应实施适当的审计程序，以查找未入账（完整性）的应付账款。以下各项审计程序中，可以实现上述审计目标的有（ ）。

- A. 结合存货监盘，检查公司在资产负债表日是否存在有材料入库凭证但未收到购货发票的业务
- B. 抽查 Q 公司本期应付账款明细账贷方发生额，核对相应的购货发票和验收单据，确认其入账时间是否正确
- C. 检查 Q 公司资产负债表日后收到大宗购货发票，确认其入账时间是否正确
- D. 检查 Q 公司资产负债表日后应付账款明细账借方发生额的相应凭证，确认其入账时间是否正确

【答案】AC 【解析】参见教材原文，为防止企业低估负债，注册会计师应检查以下行为：（1）检查在资产负债表日未处理的不相符的购货发票及有材料入库凭证但未收回购货发票的经济业务；（2）检查资产负债表日后收到的购货发票，确认其入账时间是否正确；（3）检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，确认其入账时间是否正确。应抽查 Q 公司资产负债表日后（B 为“本期”）应付账款明细账贷方发生额（D 为“借方发生额”）的相应凭证，确认其入账时间是否正确。

## § 4 固定资产审计

### 一、固定资产的审计目标

（1）确定固定资产是否存在；（2）确定固定资产是否归被审计单位所有；（3）确定固定资产及其累计折旧增减变动的记录是否完整；（4）确定固定资产的计价和折旧政策是否恰当；（5）确定固定资产的期末余额是否正确；（6）确定固定资产在会计报表上的披露是否恰当。

### 二、固定资产的实质性测试程序

关于固定资产的实质性测试程序，主要掌握以下主要程序：

1. 获取或编制固定资产及累计折旧分类汇总表。检查分类是否正确，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符（分类、机械准确性）。

2. 进行分析性复核（总体合理性）。

（1）通过计算“固定资产原值 ÷ 全年产品产量”，并与前期比较，可能发现闲置固定资产或减少固定资产未销账的问题；（2）通过计算“本年折旧额 ÷ 固定资产原值”，并与前期比较，可能发现本期折旧额计算错误；（3）通过计算“累计折旧 ÷ 固定资产原值”，并与前期比较，可能发现累计折旧核算错误；（4）比较各年度、各月的修理及维护费用，可能发现资本性支出与收益性支出相混淆的错误；（5）比较各年度固定资产增减变动，分析增减变化的原因；（6）分析固定资产的构成及其增减变动情况，与在建工程、现金流量表、生产能力等相关信息交叉复核，检查固定资产相关金额的合理性和准确性。

3. 检查固定资产的增加（真实性、估价）。

固定资产的增加有购置、自制自建、投资者投入、更新改造、债务人抵债增加、融资租入、接受捐赠、盘盈等途径。

(1) 外购固定资产审计要点：计价是否正确；批准手续是否健全；会计处理是否正确。如果以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，还应检查是否按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的入账价值。(2) 自制自建固定资产审计要点：竣工决算、验收和移交报告是否正确；与在建工程相关记录是否核对相符；借款利息资本化是否恰当；已使用未竣工决算固定资产是否已暂估入账，并计提折旧，竣工决算后是否及时调整。(3) 投资者投入固定资产审计要点：入账价值与合同规定是否一致；需经评估的是否由具备相应资格的评估机构评估；交接手续是否齐全。(4) 更新改造固定资产审计要点：增加的原值是否真实；是否符合资本化条件；增计金额是否超过了该项固定资产的可收回金额；重新确定的剩余折旧年限是否恰当。(5) 抵债获得的固定资产审计要点：产权过户手续是否齐全；计价及损益确认是否符合有关规定。(6) 非货币性交易换入的固定资产的审计要点：产权过户手续是否齐全；入账价值及损益确认是否符合有关准则的规定。(7) 盘盈的固定资产，如果同类或类似固定资产存在活跃市场的，审计要点：检查是否按同类或类似固定资产的市场价格，减去按该项固定资产新旧程度估计的价值损耗后的余额，作为入账价值；如果同类或类似固定资产不存在活跃市场的，应检查是否以该项固定资产的预计未来现金流量价值作为入账价值。

#### 4. 检查固定资产的减少（真实性、估价）。

固定资产减少主要包括出售、投资转出、抵债转出、报废、毁损、盘亏等。

固定资产减少的主要审计目的在于查明业已减少的固定资产是否已作适当的会计处理。其审计要点有：(1) 审查授权批准文件；(2) 检查会计处理是否恰当，验证数额的计算是否正确；(3) 审查转销额是否正确；(4) 审查是否存在未作会计记录的固定资产减少业务。

#### 5. 检查固定资产的所有权。固定资产所有权对应相关凭据表如下：

固定资产	所有权凭据
外购机器设备	采购发票、购货合同、运输单据
房地产	合同、产权证、财产税单、保险单、抵押贷款还款凭据
融资租入设备	租赁合同
运输设备	运营证件（行驶证、营运执照）
受留置权限制固定资产（担保、抵押等）	有关负债项目（如银行借款、应付账款等）

6. 对固定资产进行实地观察（真实性、完整性）。(1) 实施实地观察审计程序时，注册会计师可以以固定资产明细分类账为起点，进行实地追查，以证明会计记录中所列固定资产确实存在，并了解其目前的使用状况；也可以以实地为起点，追查至固定资产明细分类账，以获取实际存在的固定资产均已入账的证据。(2) 实地观察的重点是本期新增加的重要固定资产，有时，观察范围也会扩展到以前期间增加的重要固定资产。(3) 观察范围的确定需要依据被审计单位内部控制的强弱、固定资产的重要性和注册会计师的经验来判断。如为初次审计，则应适当扩大观察范围。

#### 7. 检查固定资产使用年限和残值是否合理（估价）。

8. 检查固定资产的租赁（真实性、估价）。(1) 经营租赁的审计要点：①合同手续是否齐全，条款是否完备，是否经审批；②是否有必要租赁，是否履行合同，是否有不正当交易；③有无多收、少收租金；④有无变相赠送、转让情况；⑤是否记入备查簿。(2) 融资租赁的审计要点：①是否计入固定资产原值；②利率是否恰当，是否与市场利率相当；③计价是否正确，会计处理是否正确；④其他要点与经营租赁的审计要点相似。

#### 9. 检查固定资产的保险。注意检查保险的范围是否恰当，保险金额是否足够。

10. 调查未使用和不需用的固定资产。注册会计师应调查被审计单位有无如下固定资产：(1) 已完工或已购建但尚未交付使用的新增固定资产；(2) 因改扩建等原因暂停使用的固定资产；(3) 多余或不适用的需要进行处理的固定资产如有上述情形，应作彻底调查，以确定其是否真实；同时，还应调查未使用、不需用固定资产的购建启用及停用时间，并做出记录；对暂时闲置的固定资产，应该获取相关证明文件，观察其实际状况，检查是否按规定计提折旧，相关的会计处理是否正确。

#### 11. 检查因清产核资、资产评估调整的固定资产。

#### 12. 检查固定资产的抵押、担保情况。

#### 13. 检查固定资产的购置情况。

#### 14. 检查有无与关联方之间的固定资产购售活动。

15. 检查固定资产的披露是否恰当。固定资产附注中通常应说明：(1) 固定资产的分类、标准、计价方法和折旧方法；(2) 融资租入固定资产的计价方法，固定资产的预计使用年限和预计净残值；(3) 对固定资产所有权的限制及其金额（这一披露要求是指，企业因贷款或其他原因而以固定资产进行抵押、质押或担保的类别、金额、时间等情况）；(4) 已承诺将为购买固定资产支付的金额；(5) 暂时闲置的固定资产账面价值（这一披露要求是指，企业应披露暂时闲置的固定资产账面价值，导致固定资产暂时闲置的原因，如因开工不足、自然灾害或其他情况等）；(6) 已提足折旧仍继续使用的固定资产账面价值。已退废和准备处置的固定资产账面价值；固定资产因使用磨损或其他原因而需退废时，企业应及时处置，如果其已处于处置状态而尚未转销时，企业应披露这些固定资产的账面价值。如果被审计单位为上市公司，应按类别分项列示固定资产期初余额、本期增加额、本期减少额及期末余额；说明固定资产中在建工程转入、出售、置换、担保或抵押等情况；披露通过融资租赁租入的固定资产每类租入资产的账面原值、累计折旧、账面净值；披露通过经营性租赁租出的固定资产每类租出资产的账面价值。

#### ★历年考题分析

[2002年判断题] 注册会计师对固定资产进行实地观察时，可以固定资产明细分类账为起点，重点观察本期新增加的重要固定资产。 ( )

【答案】√ 【解析】参见教材原文，实施实地观察审计程序时，可以以固定资产明细账为起点，进行实地观察，当然，注册会计师实地观察的重点是本期新增加的重要固定资产。

## §5 累计折旧审计

### 一、累计折旧的审计目标

(1) 确定折旧政策和方法是否符合国家有关的财务会计制度，是否一贯遵循；(2) 确定累计折旧增减变动的记录是否完整；(3) 确定折旧费用的计算、分摊是否正确、合理和一贯；(4) 确定累计折旧的期末余额是否正确；(5) 确定累计折旧在会计报表上的披露是否恰当。

### 二、累计折旧的实质性测试程序

1. 编制固定资产及累计折旧分类汇总表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。

2. 检查被审计单位制定的折旧政策和方法是否符合《企业会计制度》的规定，确定其所采用的折旧方法能否在固定资产使用年限内合理分摊其成本，前后期是否一致。如被审计单位采用加速折旧法，应取得其批准文件，如没有批准文件，应提请被审计单位改正并建议调整应纳税所得额。

3. 进行累计折旧的分析性复核：(1) 通过“应提折旧固定资产原值×本期折旧率”的计算，验证本期折旧额总体合理性。(2) 通过“本期折旧额÷固定资产原值”的计算，并与上年比较，验证本期折旧额合理性与准确性。(3) 通过“累计折旧÷固定资产原值”的计算，评估固定资产老化率与可能的损失。结合固定资产减值准备，分析其合理性。

4. 复核本期折旧费用的计提是否正确：(1) 已计提减值准备的固定资产，计提的折旧是否正确；(2) 已全额计提减值准备的固定资产，是否已停止计提折旧；(3) 包含土地使用权的固定资产，折旧方法是否符合规定，计提的折旧是否正确；(4) 因更新改造而停止使用的固定资产是否已停止计提折旧，因大修理而停止使用的固定资产是否照提折旧；(5) 未使用、不需用固定资产是否按规定计提折旧。

5. 检查折旧费用的分配是否合理，与上期分配方法一致。

6. 注意固定资产增减变动时，有关折旧的会计处理是否符合规定，查明通过更新改造、接受捐赠或融资租入而增加的固定资产的折旧费用计算是否正确。

7. 比较“累计折旧”贷方本期计提折旧额与折旧费用明细账借方发生额，查明所计提折旧是否全部计入本期产品成本或费用。

8. 结合固定资产的审计，检查固定资产折旧的计提是否正确无误，并追查至固定资产登记卡。特别要关注计提范围，看是否存在超提、少提、不提等问题。

9. 对于因资产评估调整累计折旧的，应取得有关资产评估报告，检查其会计处理正确。

10. 审查累计折旧的披露是否恰当。

#### ★历年考题分析

[2004年单选题] L公司2003年度在经营形势、内部管理等与2002年度比较，未发生重大变化，且未发生重大重组行为。A注册会计师在L公司2003年度会计报表审计中负责固定资产、累计折旧和在建工程项目的审计。审计过程中，A注册会计师遇到以下问题，请代为做出正确的专业判断。

(1) 在对 L 公司在建工程进行审计时, A 注册会计师注意到下列四项在建工程未结转固定资产, 其中处理正确的是 ( )。

- A. 甲在建工程已经试运行, 且已经能够生产合格产品, 但产量尚未达到设计生产能力
- B. 乙在建工程已经试运行, 产量已经达到设计生产能力, 但生产的产品中仅有少量合格产品
- C. 丙在建工程不需试运行, 其实体建造和安装工作全部完成, 并已达到预计可使用状态, 但尚未办理验收手续
- D. 丁在建工程不需试运行, 其实体建造和安装工作全部完成, 并已达到预计可使用状态, 但资产负债表日后尚发生少量的购建支出

**【答案】B** **【解析】**在选项 A 中, 甲在建工程已经试运行, 虽然产量未达到设计生产能力, 但是已经能够生产合格产品, 可视为达到预计可使用状态, 因此在建工程未结转固定资产是错误的。在选项 B 中, 乙在建工程已经试运行, 虽然产量已经达到预计生产能力, 但生产的产品中仅有少量合格, 没有达到预计可使用状态, 在建工程未结转固定资产是正确的。在选项 C 中, 在建工程已达到“预计可使用状态”, 可根据工程预算、工程造价或工程实际发生的成本等资料按暂定价值确定固定资产的入账价值, 待办理了竣工决算后再作调查。在选项 D 中, 当继续发生在所购固定资产上的支出金额很少时应视为固定资产已达到预计可使用状态, 结转固定资产成本。因此, 选项 B 的未结转是正确的。

(2) 在对 L 公司累计折旧进行审计时, A 注册会计师拟结合固定资产项目的审计, 测试本年度所计提折旧费用的整体合理性。以下各项审计程序中, 难以实现上述审计目标的是 ( )。

- A. 根据各项固定资产的增减变动及折旧率, 重新计算折旧费用
- B. 根据各月平均固定资产原值以及综合折旧率, 重新计算折旧费用
- C. 计算本年度折旧费用与固定资产原值的比率, 并与上年度进行比较
- D. 复核折旧费用分配汇总表, 并与总账和明细账进行核对

**【答案】D** **【解析】**在选项 A 中, 根据各项固定资产的增减变动及各固定资产折旧率重新计算折旧费用, 用重新计算出的折旧费用与被审计单位已经计提的折旧费用进行比较就可以看出被审计单位折旧费用计提的合理性。在选项 B 中, 用各月平均固定资产原值以及综合折旧率来估算已计提折旧费用的合理性也是有效的, 这种估算不一定十分准确, 但注册会计师可以用估算出来的数据对某一项目总值合理性进行判断。在选项 C 中, 用本年度折旧费用除以固定资产原值, 得出的其实相当于综合折旧率, 通过计算出来的综合折旧率与被审计单位的实际采用综合折旧率比较分析也可说明已计提折旧费用是否正常。上述三个选项运用的方法实际上都可以认为是验算分析方法, 这三个选项是围绕折旧额、折旧率、固定资产原值三者的关系进行验算的, 这三种验算的方法都可以实现“审计被审计单位所计提折旧的整体合理性”。但在选项 D 中, 通过复核折旧费用分配汇总表, 难以说明折旧费用计提的合理性, 因为折旧费用的分配与计提是完全不同的两个环节问题。综上所述, 符合本题题干要求的选项即“难以实现测试计提折旧费用整体合理性”的为选项 D。

(3) 在对固定资产和累计折旧进行审计时, A 注册会计师注意到: L 公司于 2002 年 12 月 31 日增加投资者投入的一条生产线, 其折旧年限为 10 年, 残值率为 0, 采用直线法计提折旧, 该生产线账面原值为 1 500 万元, 累计折旧为 900 万元, 评估增值为 200 万元, 协议价格与评估价值一致; 2003 年 6 月 30 日 L 公司对该生产线进行更新改造, 2003 年 12 月 31 日该生产线更新改造完成, 发生的更新改造支出为 1 000 万元, 该次更新改造提高了使用性能, 但并未延长其使用寿命; 截至 2003 年 12 月 31 日, 上述生产线账面原值和累计折旧分别为 2 700 万元和 1 100 万元。在对固定资产和累计折旧进行审计后, A 注册会计师应提出的审计调整建议是 ( )。

- A. 固定资产原值调减 200 万元, 累计折旧调减 1 100 万元
- B. 固定资产原值调减 200 万元, 累计折旧调减 100 万元
- C. 固定资产原值调减 1 000 万元, 累计折旧调减 1 100 万元
- D. 固定资产原值调减 1 000 万元, 累计折旧调减 100 万元

**【答案】D** **【解析】**根据《企业会计准则——固定资产》规定: “与固定资产有关的后续支出, 如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计, 如延长了固定资产的使用寿命, 或者使产品质量实质性提高, 或者使产品成本实质性降低, 则应当计入固定资产账面价值, 其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。除此之外的后续支出, 应当确认为当期费用, 不再通过预提或待摊的方式核算。”因此, 发生的更新改造支出 1 000 万元不能作为固定价值入账。L 公司截至 2003 年 12 月 31 日固定资产账面原值 2 700 万元应调减 1 000 万元, 调整后固定资产原值为 1 700 万元, 即由原固定资产原值 1 500 万元加上评估增值 200

万元。

同时，从L公司的该项固定资产已提折旧900万可以判断，该固定资产已使用6年，即： $1500 \div 10 = 150$ （万元/年），已提累计折旧： $900 \div 150 = 6$ （年）。该固定资产还可使用4年。从2003年1月1日开始，应计提折旧费用的基数为 $1500 - 900 + 200 = 800$ （万元），每年计提折旧费用为 $800 \div 4 = 200$ （万元/年）。考虑到2003年6月30日起该项固定资产进行更新改造，因此2003年只能计提半年折旧费用，即100万元，L公司已提折旧 $1100 - 900 = 200$ （万元），因此应调减100万元。

从上述分析可知，固定资产原值调减1000万元，累计折旧调减100万元，因此，选项D为A注册会计师建议调整数。

【2004年单选题】在对M公司2003年度会计报表审计中，A注册会计师负责生产成本及主营业务成本的审计。审计过程中，A注册会计师遇到以下问题，请代为做出正确的专业判断。

以下对制造费用的审计调整建议中，正确的是（ ）。

- A. 对M公司本年度闲置生产设备计提的折旧费用，由制造费用调整至管理费用
- B. 对M公司本年度发生的生产设备大修理费用，由制造费用调整至管理费用
- C. 对M公司本年度根据车间管理人员工资计提的工会经费，由制造费用调整至管理费用
- D. 对M公司本年度生产用固定资产大修理期间的停工损失，由制造费用调整至管理费用

【答案】A 【解析】根据《企业会计准则——固定资产》的规定，企业对未使用、不需用的固定资产也应计提折旧，计提的折旧计入当期管理费用。因此，选项A中将制造费用调整为管理费用是正确的。选项B、C、D中的制造费用不应调整到管理费用。

## § 6 预付账款审计

### 一、预付账款的审计目标

(1) 确定预付账款是否存在；(2) 确定预付账款是否归被审计单位所有；(3) 确定预付账款增减变动的记录是否完整；(4) 确定预付账款是否可收回；(5) 确定预付账款年末余额是否正确；(6) 确定预付账款在会计报表上的披露是否恰当。

### 二、预付账款的实质性测试程序

1. 获取或编制预付账款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符；请被审计单位协助，在预付账款明细表上标出截止审计日已收到货物并冲销预付账款的项目，抽查复核其真实性 and 正确性。

2. 根据被审计单位的具体情况，选择以下方法对预付账款进行分析性复核：(1) 将期末预付账款余额与上期期末余额进行比较，分析其波动原因。(2) 了解预付账款惯例以及收回货物的平均天数，并分析预付账款的账龄；有确切证据表明企业的预付账款不符合预付账款性质，或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收回所购货物的，是否将原计入预付账款的金额转入其他应收款项目。(3) 计算预付账款与主营业务成本的比率，与以前各期末比较，分析异常变动的原因。(4) 将预付账款余额的增减幅度与主营业务成本的增减幅度比较，分析异常变动的原因。

3. 分析预付账款账龄及余额构成，根据审计策略选择大额或异常的预付账款重要项目（包括零账户）进行函证。

4. 结合应付账款明细账抽查入库记录，查核有无重复付款或将同一笔已付清的账款在预付账款和应付账款这两个项目同时挂账的情况。

5. 分析预付账款明细账余额，对于出现贷方余额的项目，应查明原因，必要时建议作重分类调整。

6. 检查预付账款长期挂账的原因。

7. 关注是否存在预付关联方账款。若有，应通过了解关联交易事项的、价格和条件，检查采购合同等方法确认该预付账款的合法性和合理性；通过向关联方或其他注册会计师查询及函证等方法，以确认交易的真实性。

8. 对于用非记账本位币结算的预付账款，检查其采用的折算汇率和汇兑损益处理的正确性。

9. 确定预付账款是否已在资产负债表上恰当披露。

## § 7 固定资产减值准备审计

固定资产的回收金额低于其账面价值称为固定资产减值。这里的可收回金额是指资产的销售净价与预期从该资产的持续使用 and 使用寿命结束时的处置中形成的现金流量的现值两者之间的较高者。其中，销售净价

是指资产的销售价格减去处置资产所发生的相关税费后的余额。《企业会计制度》规定，企业应当在期末或者至少在每年年度终了，对固定资产逐项进行检查，如果由于市价持续下跌，或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因导致其可收回金额低于账面价值的，应当将可收回金额低于其账面价值的差额作为固定资产减值准备。固定资产减值准备应按单项资产计提。

一、固定资产减值准备的审计目标（见教材）

二、固定资产减值准备的实质性测试程序

2005年教材新增内容：财政部《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（四）》（财会〔2004〕3号）规定：企业对于已经计提了减值准备的固定资产，如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值准备的各种因素发生了变化，使得固定资产的可收回金额大于其账面价值的，对以前期间已计提的固定资产减值准备应当转回。

企业转回已计提的固定资产减值准备时，应按不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与考虑减值准备因素情况下计提的累计折旧之间的差额，借记“固定资产减值准备”科目，贷记“累计折旧”科目；按固定资产可收回金额与不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值两者中较低者，与减值恢复前的固定资产账面减值之间的差额，借记“固定资产减值准备”科目，贷记“营业外支出——计提的固定资产减值准备”科目。转回已计提的固定资产减值准备后，固定资产的账面价值不应超过不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值。

★历年考题分析

【2002年多选题】在对被审计单位计提的固定资产减值准备进行审计时，下列各项中，注册会计师应当确定为审计目标的有（ ）。

- A. 固定资产减值准备的计提方法是否恰当      B. 固定资产减值准备的计提金额是否充分  
C. 固定资产减值准备增减变动的记录是否完整      D. 固定资产减值准备期末余额是否正确

【答案】ABCD      【解析】参见教材原文，固定资产减值准备的审计目标一般包括：（1）确定计提固定资产减值准备的方法是否恰当，固定资产减值准备的计提是否充分；（2）确定固定资产减值准备增减变动的记录是否完整；（3）确定固定资产减值准备期末余额是否正确；（4）确定固定资产减值准备的披露是否恰当。

## § 8 在建工程审计

一、在建工程审计的审计目标

（1）确定在建工程是否存在；（2）确定在建工程是否归被审计单位所有；（3）确定在建工程增减变动的记录是否完整；（4）确定在建工程减值准备的方法和比例是否恰当，在建工程减值准备计提是否充分；（5）确定在建工程期末余额是否准确；（6）确定在建工程在会计报表上的披露是否恰当。

应重点关注在建工程减值准备的计提与披露。

二、在建工程审计的实质性测试

1. 获取或编制在建工程明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。
2. 检查本期在建工程的增加数。
3. 检查本期在建工程的减少数。
4. 检查本期在建工程期末余额的构成内容，并实地观察工程现场，确定在建工程是否存在；了解工程项目的实际完工进度；检查是否存在实际已使用但未办理竣工决算手续、未及时进行会计处理的项目。
5. 查询在建工程项目的保险情况，复核保险范围和金额是否足够。
6. 检查在建工程减值准备的计提。

（1）确定计提方法是否符合制度规定；（2）确定计提的依据是否充分；（3）确定计提的数额是否恰当；（4）确定相关会计处理是否正确、前后期是否一致。应特别关注以下几点：第一，当存在下列一项或若干项情况时，应当计提减值准备：①长期停建并且在预计未来3年内不会重新开工；②所建项目无论在性能上，还是在技术上已经落后，并且给企业带来的经济效益具有很大的不确定性；③其他足以证明在建工程已经发生减值的情形。第二，已计提减值准备的在建工程价值又得以恢复时，要在原计提减值准备的范围内转回。第三，运用分析性复核的方法，分析期末在建工程减值准备数额与在建工程期末账面余额的比率，并与期初数比较。如有异常波动，查明原因。第四，检查实际发生在在建工程损失时，相应减值准备的转销是否符合规定，会计处理是否正确。

7. 检查有无关联方相关的工程建造或开发业务。

8. 结合银行借款等的检查,了解在建工程是否存在抵押、担保情况。
9. 检查在建工程合同,以确定是否存在与资本性支出有关的财务承诺。
10. 确定在建工程在资产负债表上的披露是否恰当。

企业应当在附注中披露在建工程的期初期末余额及增减变动情况。

如果企业计提了在建工程减值准备,则应当在会计报表附注中清晰地说明在建工程减值准备的确认标准和计提方法。同时,在资产减值准备明细表中恰当披露。如果被审计单位是上市公司,其会计报表附注中应分项列示在建工程减值准备金额、增减变动情况以及计提的原因。

#### ★历年考题分析

[2003年单选题] L公司系ABC会计师事务所常年审计客户,2002年度在经营形式、内部管理方面与2001年度比较未发生重大变化,且未发生重大重组行为。A注册会计师作为2002年度会计报表审计的外勤审计负责人,在复核采购与付款循环审计工作底稿时,注意到以下问题,请代为做出正确的专业判断。

(1) 在建工程审计工作底稿中有以下审计结论,其中错误的是( )。

- A. 在建工程明细账中列示的某项已完工在建工程余额为负数,建议L公司相应调减已入账固定资产价值
- B. 某项未完工在建工程本年度未发生增减变动,应进一步检查其是否停建,并据以考虑是否需建议计提减值准备
- C. 对在建工程明细账中列示的大修理工程余额,建议L公司予以调整
- D. 对在建工程试车期间产生的试车收入,建议L公司冲减在建工程成本

**【答案】C** **【解析】**选项A,在建工程有贷方余额,应调减已入账固定资产价值。选项B,当存在下列一项或若干项情况时,应当计提减值准备:(1)长期停建并且在预计未来3年内不会重新开工;(2)所建项目无论在性能上还是在技术上已经落后,并且给企业带来的经济效益具有很大的不确定性;(3)其他足以证明在建工程已经发生减值的情形。选项C,大修理工程支出可以计入在建工程。选项D,在建工程试运行收入应该冲减在建工程成本。

(2) 固定资产和在建工程审计工作底稿及其他相关审计工作底稿中有以下审计结论,其中错误的是( )。

- A. 对某项在建厂房工程,建议将相关土地使用权一并转入该项在建工程核算
- B. 某项尚未办理竣工决算但已启用的在建工程,建议暂估转入固定资产并计提折旧
- C. 对用流动资金借款建造的某项固定资产,建议冲销其已经资本化的借款费用
- D. 对市场价格已经大幅下跌的某项固定资产,建议按资产评估价值低于账面价值的差额计提减值准备

**【答案】D** **【解析】**选项A,对于已取得土地使用权的,待该项土地开发时,应将其账面价值转入相关工程成本。选项B,所建造的固定资产已达到预定可使用状态,但尚未办理竣工决算的,应当自达到预定可使用状态之日起,按照工程预算、造价或者工程实际成本等,按估计的价值转入固定资产,并按有关计提固定资产折旧的规定,计提固定资产的折旧,待办理了竣工决算手续后再作调整。选项C,专门借款所发生的借款费用才允许予以资本化,其他借款(如流动资金借款等)所发生的借款费用均不允许资本化,而应当计入当期损益。选项D,如果固定资产的可收回金额低于其账面价值,企业应当按可收回金额低于账面价值的差额计提固定资产减值准备,并计入当期损益。

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

1. 注册会计师不需要函证应付账款的情形是( )。
  - A. 应付账款的控制风险高
  - B. 应付账款的检查风险高
  - C. 某应付账款账户金额较大
  - D. 被审计单位处于经济困难阶段
2. 下列内容中属于固定资产内部控制弱点的是( )。
  - A. 购买设备的付款支票未经会计主管签章
  - B. 设备通常在所估计使用寿命即将结束时才重置固定资产
  - C. 所有设备的购买均由使用设备部门自行办理
  - D. 出售提尽折旧的旧设备时,将所得价款计入其他收益
3. 以下程序中,( )属于测试购货与付款循环中内部控制“存在或发生”目标的常用符合性测试

程序。

- A. 检查企业验收单是否有缺号
  - B. 检查有无未记录的卖方发票存在
  - C. 检查付款凭单是否附有卖方发票
  - D. 审核批准采购价格和折扣的标志
4. 购货与付款循环中存在或发生目标的关键内部控制程序是（ ）。
- A. 已填制的验收单均已登记入账
  - B. 注销凭证以防重复使用
  - C. 采购的价格和折扣均经适当批准
  - D. 内部核查应付账款明细账的内容
5. 在以下关于应付账款函证的说法中，不正确的是（ ）。
- A. 一般情况下，应付账款不需要函证
  - B. 函证可以用来证实应付账款的真实性，并发现高估应付账款的情况
  - C. 查找未入账的业务是审计应付账款的重要目标，函证无法达到这一目标
  - D. 函证只能证实应付账款的高估，而不能发现应付账款的低估
6. 函证上市公司应付账款时，注册会计师选择在资产负债表日欠款余额不大，甚至为零的重要供货方发函询证，原因很可能是多方面的，你认为最能反映账户特点的原因是（ ）。
- A. 审计准则明确要求注册会计师向重要的供货方函证
  - B. 注册会计师怀疑欠款余额较小是被审计单位低估的结果
  - C. 注册会计师欲通过函证程序证实应付余额没有被高估
  - D. 重要的供货方很可能与被审计单位串通舞弊
7. 对于应付账款的完整性目标而言，在以下所列的各种审计程序中，效果最差的程序应当是（ ）。
- A. 结合应付账款明细表，复核加计应付账款明细账，并与总账核对
  - B. 结合购货业务的截止测试，查找有无延迟入账的应收账款业务
  - C. 结合应收账款函证程序，注意询证函中“欠贵公司”栏的反馈情况
  - D. 结合应付账款函证程序，核实有无低估已入账应付账款的情况
8. 对于应付账款项目，注册会计师常常将检查有无未入账的业务作为重要的审计目标。在以下程序中，难以达到这一目标的程序是（ ）。
- A. 结合存货监盘，检查在资产负债表日以后是否存在有材料入库凭证，但未收到购货发票的经济业务
  - B. 检查资产负债表日后收到的购货发票，关注购货发票的日期
  - C. 检查资产负债表日后应付账款贷方发生额的相应凭证
  - D. 检查资产负债表日前应付账款明细账及现金、银行存款日记账
9. 审查应付账款时，注册会计师往往要结合被审计单位的实际情况，选择适当的方法对应付账款进行分析性复核。一般来说，分析性复核的内容不包括（ ）。
- A. 将本期期末应付账款余额与上期期末进行比较，分析波动的原因
  - B. 将本期各月应付账款余额进行比较，分析变动的趋势是否正常
  - C. 计算应付账款对存货以及对流动负债的比率，并与以前期间对比分析
  - D. 根据存货、主营业务收入、主营业务成本的增减变动幅度，判断应付账款增减变动的合理性
10. 下列不属于固定资产相关内部控制制度的有（ ）。
- A. 固定资产预算制度
  - B. 固定资产处置制度
  - C. 固定资产折旧制度
  - D. 固定资产定期盘点制度
11. 下列各项中不属于注册会计师对固定资产取得和处置实施符合性测试的程序有（ ）。
- A. 审查固定资产取得是否与预算相符，有无重大差异
  - B. 审查固定资产的取得和处置是否经过授权批准
  - C. 审查是否正确划分资本性支出和收益性支出
  - D. 审查与固定资产取得和处置相关的项目如应付账款、银行存款、固定资产清理等会计记录的适当性
12. 下列有关在建工程及其减值准备的审计的说法不正确的是（ ）。
- A. 在建工程报表数应是在建工程科目的期末余额减去在建工程减值准备科目的期末余额的金额
  - B. 已经停建并且在预计未来1年内不会重新开工的在建工程应全额计提减值准备
  - C. 已计提减值准备的在建工程价值又得以恢复时要在原计提减值准备的范围内转回
  - D. 在建工程减值准备必须在资产减值准备明细表中恰当披露
13. 对于更新改造增加的固定资产，注册会计师应查明（ ）。
- A. 产权过户手续是否齐备、确认的损益是否符合相关规定
  - B. 增加的原值是否真实、重新确定的剩余折旧年限是否恰当

- C. 入账价值与投资合同中有关作价的规定是否一致
- D. 决算、验收、移交报告是否正确
- 14. 为了证实被审计单位的固定资产是否受留置权限制，注册会计师通常应检查有关（ ）类项目。
  - A. 资产
  - B. 权益
  - C. 收入
  - D. 负债
- 15. 实地观察固定资产，一般是为了证实固定资产的真实存在。为此，注册会计师最好采用（ ）

观察程序。

- A. 以固定资产明细分类账为起点，追查实存固定资产
- B. 先从实地追查至明细分类账，再从明细分类账追查至实地
- C. 以实地为起点，追查明细分类账
- D. 先从明细分类账追查至实地，再从实地追查至明细分类账
- 16. 固定资产折旧审计的主要目标不应包括（ ）。
  - A. 确定固定资产的增加、减少是否符合预算和经过授权批准
  - B. 确定折旧政策和方法是否符合国家有关财会法规的规定
  - C. 确定适当的折旧政策和方法是否得到一贯遵守
  - D. 确定折旧额的计算是否正确
- 17. 注册会计师对于累计折旧审计的目标一般不包括（ ）。
  - A. 折旧政策和方法是否符合有关财务会计法规的规定
  - B. 累计折旧的增加、减少是否符合预算和授权批准
  - C. 折旧政策和方法在所审计期间是否得到一贯遵循
  - D. 累计折旧的计算、分摊是否正确、合理和一贯
- 18. 下列各项测试中，（ ）测试无助于注册会计师对本期折旧费用计提情况的审查。
  - A. 检查折旧费用的分配是否合理
  - B. 检查未使用和不需要的固定资产是否继续计提折旧
  - C. 检查固定资产预计使用年限是否合理
  - D. 检查已全额计提减值准备的固定资产是否不提折旧

## 二、多项选择题

- 1. 能够防止或发现购货与付款循环中发生错误或舞弊的内部控制制度有（ ）。
  - A. 现购业务需经财会部门批准后方可支付价款
  - B. 订货单经采购部门及有关部门批准，其副本应及时提交财会部门
  - C. 收到购货发票后，应立即送采购部门与订货单、验收单核对相符
  - D. 采用总价法记录现金折扣，并严格复核是否发生折扣损失
- 2. 实施实地观察固定资产审计程序时可以（ ）。
  - A. 以固定资产明细账为起点
  - B. 以累计折旧明细账为起点
  - C. 以实地为起点
  - D. 以固定资产总账为起点
- 3. 注册会计师对固定资产取得和处置实施符合性测试的重点包括（ ）。
  - A. 审查固定资产的取得是否与预算相符，有无重大差异
  - B. 审查固定资产的取得和处置是否经过授权批准
  - C. 审查是否正确划分资本性支出和收益性支出
  - D. 审查与固定资产取得和处置相关的项目如应付账款、银行存款、固定资产清理和营业外收支等的会计记录的适当性
- 4. 为证实购货与付款循环中购货业务记录的及时性，注册会计师在实质性测试中应比较（ ）上所记载的日期。
  - A. 卖方发票
  - B. 采购明细账
  - C. 付款凭单
  - D. 验收单
- 5. 注册会计师应选择预付账款重要项目进行函证，并根据函证结果分别做出的处理包括（ ）。
  - A. 函证金额不符的，应查明原因
  - B. 未回函的，可进行复函
  - C. 未回函的，采用替代方法检查
  - D. 回函金额相符的，应抽查有关原始凭证
- 6. 注册会计师在验证被审计单位应付账款的截止是否正确时，应考虑（ ）。
  - A. 在实物盘点工作底稿中记录的最后一张存货验收单号码
  - B. 在对存货实地观察时获得的采购截限资料
  - C. 区分应付账款中的目的地交货和起运点交货
  - D. 向与被审计单位有购销往来的债务人寄送询证函

7. 注册会计师证实被审计单位应付账款是否在资产负债表上充分披露时应当考虑的情况包括（ ）。
- A. 应付账款明细账的期末贷方余额是否并入应付账款项目  
B. 应付账款明细账的期末借方余额是否并入预付账款项目  
C. 以担保资产换取的应付账款是否在会计报表附注中予以揭示  
D. 应付账款分类是否恰当
8. 计算固定资产原值与本期产品产量的比率，并与以前期间相应的比率比较，可能发现有关固定资产的（ ）的问题。
- A. 闲置固定资产 B. 已减少固定资产未在账上注销 C. 应付账款的漏记 D. 应收账款的虚增
9. 注册会计师审查被审计单位列入在本年购入的固定资产是否均属实时所采取的测试程序包括（ ）。
- A. 审核卖方发票 B. 审核验收报告 C. 实地审核资产 D. 追查各项购入金额和品种至明细分类账
10. 注册会计师对于被审计单位融资租赁固定资产与经营性租赁固定资产进行实质性测试的不同之处在于（ ）。
- A. 对经营性租赁的固定资产，应查明是否确属企业需要，而对融资租赁的固定资产，无须查明这一内容  
B. 经营性租赁固定资产是否已登入固定资产备查簿，融资租赁固定资产是否记入固定资产账户  
C. 无须查明经营性租赁固定资产的折旧计算，但须查明融资租赁固定资产的利率是否与市场利率相当  
D. 对经营性租赁而言，无须查明其入账价值，对融资租赁而言，无须查明固定资产有无久占不用、损坏浪费等现象
11. 对于融资租赁的固定资产，注册会计师无须专门进行检查的是（ ）。
- A. 所有权的证明文件 B. 相关会计记录 C. 有关的租赁协议 D. 固定资产的采购发票
12. 关于固定资产折旧方法，正确的表述有（ ）。
- A. 企业应当根据固定资产所含经济利益预期实现方式选择折旧方法  
B. 如果固定资产包含的经济利益的预期实现方式有所改变，则应当相应改变固定资产折旧方法  
C. 折旧方法一经选定，不得随意调整  
D. 如果固定资产使用寿命的预期数与原先的估计数有重大差异，则应当相应调整固定资产折旧年限
13. 为检查被审计单位是否已将固定资产在会计报表附注中进行了恰当披露，注册会计师须就下列（ ）内容加以核实。
- A. 固定资产的分类标准、计价方法和折旧政策  
B. 以固定资产进行抵押或担保的类别、金额和时间  
C. 暂时闲置的固定资产的账面价值及闲置原因  
D. 准备通过债务重组方式取得的固定资产的类别和价值
14. 按照财务会计制度的规定，如果被审计单位变更了固定资产折旧的计提方法，注册会计师应核实（ ）。
- A. 折旧方法的变更是否合理、适当  
B. 折旧方法的变更是否在会计报表附注中进行了适当说明  
C. 是否按会计政策变更进行了相应的追溯调整  
D. 变更导致的对固定资产原值和预计使用年限的影响数能否确定
15. 下列有关固定资产减值准备审计的说法中，正确的是（ ）。
- A. 企业应当在期末或至少在年度末对固定资产逐项进行检查，以判定是否需要计提减值准备  
B. 可以使用的固定资产不得全额计提减值准备  
C. 已全额计提减值准备的固定资产，不应再计提折旧  
D. 固定资产减值准备应按单项资产计提

### 三、判断题

1. 验收商品时，企业验收部门首先应当比较所收商品是否与验收单上所列的商品相符，包括商品的名称、说明、数量、到货时间等，然后再盘点商品并检查商品有无损坏。（ ）
2. 对大规模企业而言，企业内部各个部门都可填列请购单。为了加强控制，企业的请购单必须连续编号。（ ）
3. 考虑到购货与付款循环测试的重要性，注册会计师往往对这一循环采用属性抽样的审计方法。（ ）

4. 应付账款通常不需函证，这是因为函证难以查出未记录的应付账款。如果函证，最好采用否定式函证方式。 ( )
5. 由于多数舞弊企业在低估应付账款时，是以漏记赊购业务为主，所以函证无益于寻找未入账的应付账款。 ( )
6. 如果注册会计师通过实施审计程序发现被审计单位确实存在未入账应付账款，除了将有关情况详细记入工作底稿之外，还应根据重要性原则确定是否需要建议被审计单位进行相应的调整。 ( )
7. 注册会计师在审查被审计单位固定资产购置时，应注意是否存在与资本性支出有关的财务承诺。 ( )
8. 注册会计师在对固定资产进行实质性测试时，常常将固定资产的分类汇总表与累计折旧的分类汇总表合并编制。 ( )
9. 注册会计师不仅应在符合性测试中了解有关固定资产的保险情况，而且应在实质性测试中复核固定资产的保险范围是否恰当及保险数额是否足够。 ( )
10. 如果注册会计师对被审计单位固定资产累计折旧的总体合理性感到满意，且认为被审计单位具有健全而有效的累计折旧内部控制制度，则可适当减少对固定资产其他方面实质性测试的工作量。 ( )
11. 在计算固定资产的折旧时，对固定资产的残余价值和清理费用只能人为估计，而对于其有形和无形损耗则不能估计，必须准确地计算。 ( )
12. 对已计提减值准备的固定资产，注册会计师应检查被审计单位是否按照该固定资产的账面价值以及尚可使用寿命，重新计算折旧率和折旧额。 ( )
13. 按照财务会计制度的规定，企业不应对大修期间的固定资产计提折旧，而应将大修期间原应计提的折旧额转入固定资产改良支出，按照期间费用进行相应的会计处理。 ( )
14. 如果注册会计师发现带息应付票据存在逾期未付的情况，应当同意被审计单位将此笔应付票据转入应付账款项目，但不应认可其停止计息的做法。 ( )
15. 按规定，上市公司应在其会计报表的附注中披露其预付账款的账龄、付款金额较大的单位名称、期末数、付款时间、付款原因等。 ( )

#### 四、简答题

1. 函证是注册会计师经常采用的一项重要审计程序，应收账款、应付账款均属于资产负债表中的关键账户。在审计过程中，注册会计师应根据账户的性质确定各账户的主要审计目标，并依据专业判断选择有针对性的审计程序以实现审计目标。请指出函证对于应收账款和应付账款的主要区别。

2. XYZ会计师事务所W注册会计师接受了ABC公司的审计委托，经了解情况后得知，ABC公司由A、B、C三家公司于2000年10月合并而成，经三方协商，合并后ABC公司固定资产按合并前各自的会计记录入账。这三家公司的有关情况为：A公司上年度会计报表是由XYZ会计师事务所的M注册会计师审计的，现M已调往YZX会计师事务所工作；B公司上年度的会计报表是由具有良好信誉的ZYX会计师事务所的N注册会计师审计的，N自今年起已加入XYZ会计师事务所工作；C公司开业五年来从未接受注册会计师审计，但其固定资产在三家公司中所占的比重最大。

请回答：W注册会计师应如何对ABC公司固定资产的期初余额进行审计。

3. W注册会计师对新成立的A公司进行年度会计报表审计，发现其固定资产账簿有如下会计记录（单位：万元）：

借：固定资产——甲仓库	1 980
贷：应付票据——抵押票据	1 000
长期投资——其他投资	980

经审查，W发现A公司以转让其所持有的B公司的部分股票980万元给C公司（假定B公司为非上市公司，转让价为账面价），并承担C公司为建筑甲仓库的抵押借款1000万元为条件获得甲仓库（假定甲仓库由某一建筑单位承建）。

请问：W如需确定该项固定资产金额准确性及所有权归属，应实施哪些重要的审计程序？

#### 五、综合题

W注册会计师在预备调查阶段通过问卷形式对ABC公司的购货与付款循环进行了解，形成“购货与付款循环备忘录”如下：

## 购货与付款循环备忘录

被审计单位名称：ABC 公司      编制者：W      日期：2003/2/15    页次：2  
 会计期间或截止日：2002/12/31    复核者：M      日期：2003/2/15    索引号：x7—1

内部控制描述	可能存在的缺陷	改进措施
1. 购货由采购部门负责，根据自己填制的采购单采购，货物进厂后由隶属于采购部门的验收部门负责验收		
2. 如果货物验收合格，验收部门就在“采购单”上盖“货已验讫”印章，交给会计部门付款		
3. 对于验收不合格的货物由验收部门直接退给供货商，验收部门不负责开验收报告单		
4. 验收后的货物直接堆放在机器旁准备加工		

要求：

- (1) 请指出可能存在的缺陷及改进措施。
- (2) W 注册会计师是否应对 ABC 公司购货与付款循环进行符合性测试？请说明理由。

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】B      【解析】参见教材原文，下列情况需要对应付账款进行函证：（1）控制风险较高；（2）某应付账款明细账户余额较大；（3）被审计单位处于财务困难阶段。
2. 【答案】C      【解析】所有设备的购买均由使用设备部门自行办理，不相容职责没有进行分离。
3. 【答案】C      【解析】选项 A，若验收单有缺号，则可能漏记相应的购货，仅与购货记录的完整性目标相关联；选项 B，若有未入账的卖方发票，仍然有可能漏记购货；选项 C，若付款凭单未附卖方发票，则可能记录了未实现的购货，违反了存在或发生目标；选项 D，审核采购价格及折扣，与估价或分摊目标有关。
4. 【答案】B      【解析】B 重复使用往往意味着重复入账，与存在或发生目标相关；A 属于本循环中完整性目标的关键内部控制；C 属于估价或分摊目标的关键内部控制；D 属于过账和汇总目标的关键内部控制。
5. 【答案】D      【解析】A、B、C 参见教材原文，D 因为函证的依据是被审计单位的账户记录，所以函证无法发现未入账的业务，但如果存在账中“少计”的低估情况，函证还是可以发现的。
6. 【答案】B      【解析】B 较好地反映了注册会计师对应付账款账户的审计目标，并更符合本题的主题。
7. 【答案】A      【解析】A 仅在被审计期间的账簿记录中查找，无法查明未入账的应付账款。
8. 【答案】D      【解析】理由同上，确切地说，未入账的业务，是指“应在被审计年度入账而未入账的业务”，这就注定了注册会计师不可能在资产负债表日前的账中找到此种业务。
9. 【答案】B      【解析】资产、负债类账户是时点账户，其年末余额并不来自各月月末余额，因此，分析性复核的内容一般不包括本期各月月末余额的比较。
10. 【答案】C      【解析】固定资产相关内部控制制度中没有折旧制度、保险制度等。
11. 【答案】C      【解析】审查与固定资产取得和处置相关的项目如应付账款、银行存款、固定资产清理等会计记录的适当性，应属于实质性测试程序。
12. 【答案】B      【解析】参见教材原文，按照规定已经停建并且在预计未来 1 年内不会重新开工的在建工程不一定计提减值准备，只有已经停建并且在预计未来 3 年内不会重新开工的在建工程才应计提减值准备。
13. 【答案】B      【解析】A 是针对因债务人抵债所获得的固定资产应作的检查；C 是针对投资转入固定资产所应作的检查；D 是针对由在建工程转入的固定资产所应作的检查。
14. 【答案】D      【解析】所谓留置权，主要是指担保、抵押的情况，它主要是由负债项目引起的，因此通常应检查有关负债类，特别是有关长期负债类项目。
15. 【答案】A      【解析】所谓真实性，是指账面存在而实际不存在的情况，以固定资产明细分类账为起点，追查实存固定资产有助于实现这一目标。

16. 【答案】A 【解析】参见教材原文，A 中内容明显属于内部控制制度中“授权批准”，与实质性测试的目标无关（其他三个选项均以折旧方法、折旧额为目标，均属于会计处理）。

17. 【答案】B 【解析】参见教材原文，折旧应按照实际情况计提，不应列入预算，也不能预算。

18. 【答案】A 【解析】A 仅与折旧的“分配”有关，与折旧的“计提”无关。

## 二、多项选择题

1. 【答案】BCD 【解析】批准后支付价款并不能防止“购货过程”中的错误或舞弊。

2. 【答案】AC 【解析】参见教材原文，实施实地观察审计程序时，注册会计师可以固定资产明细分类账为起点，进行实地追查，以证明会计记录中所列固定资产确实存在，并了解其目前的使用状况；也可以实地为起点，追查至固定资产明细分类账，以获取实际存在的固定资产均已入账的证据。

3. 【答案】ABC 【解析】参见教材原文，D 属于实质性测试而非符合性测试。

4. 【答案】BD 【解析】购货业务记录的及时性，是指购货实现后应及时入账，验收单是实现购货的重要凭据，而采购明细账是核实是否入账的证据，应将二者核对。

5. 【答案】ABC 【解析】D 既然金额相符，检查凭证就失去了必要性，在审计中，往往是对未函证的业务进行凭证检查。

6. 【答案】ABC 【解析】D 向债务人寄送询证函仅有助于核实有关应收账款的情况，而无助于核实应付账款的情况。

7. 【答案】ABCD 【解析】参见教材原文，四个选项均属于基本的要求。

8. 【答案】AB 【解析】参见教材原文，固定资产原值代表了企业固定资产的规模，正常情况下，固定资产规模与本期产品产量之间成同向变动关系，即产品产量随固定资产规模的增大而增加。

9. 【答案】ABC 【解析】选项 D，任何由凭证至账簿的追查均只能有助于核实完整性，与真实性无关。

10. 【答案】BC 【解析】选项 A，无论以何种方式租入，均须查明是否确属企业需要；选项 D，对于融资租赁固定资产，亦应查明有无久占不用、损坏浪费等现象。

11. 【答案】AD 【解析】融资租赁增加的固定资产在付清租金之前，固定资产所有权证明文件及采购发票均在出租方而不在使用方，注册会计师无须也不能审查。

12. 【答案】ACD 【解析】选项 B，固定资产包含的经济利益的预期实现方式有重大改变，应当相应改变固定资产折旧方法。

13. 【答案】ABC 【解析】D 属于未来可能取得的资产，既不能确认、计量，又无须披露。

14. 【答案】ABC 【解析】折旧政策的变更仅影响折旧额，并不影响固定资产的原值和预计使用年限。

15. 【答案】ACD 【解析】参见教材原文，可以使用的固定资产但是使用后产生大量不合格品的固定资产可以全额计提减值准备。

## 三、判断题

1. 【答案】× 【解析】应将“验收单”改为“订购单”。相关的业务顺序：先将订购单发给供货商，由供货商根据订购单发货，然后由购货方依据订购单验收，并依据验收结果填制验收单。

2. 【答案】× 【解析】由于各部门都可填列请购单，因此不便连续编号。为加强控制，应做到各部门的请购单独立连续编号，并且每张请购单都必须经过有关主管人员的签字批准。

3. 【答案】√ 【解析】参见教材原文，属性往往对金额产生直接的影响，而且通过符合性测试可能会发现若干影响损益的错误。

4. 【答案】× 【解析】参见教材原文，如函证应付账款，最好采用肯定式函证方式。

5. 【答案】√ 【解析】低估应付账款必然少记赊购业务，尤其是会不登记有关账户，在这种情况下，被审计单位一般不会提供该债权人名单，因此无从函证。当然，若在某债权人明细账户中少记了部分赊购交易，函证也能发现未入账的应付账款，但是这种情况相对较少。

6. 【答案】√ 【解析】注册会计师对于所发现的任何“问题”均应根据重要性原则决定如何处理，这种原则具有一般性。

7. 【答案】√ 【解析】固定资产购置所引起的对外支付往往金额较大，通常属于资本性支出，也常常伴随着财务承诺。

8. 【答案】√ 【解析】固定资产与累计折旧是密切相关的两个账户，二者的某些实质性测试往往是合并进行的。比如，对二者所作的分析性复核程序也是同时进行的。

9. 【答案】√ 【解析】复核固定资产的保险范围是否恰当及保险数额是否足够是固定资产实质性测试程序之一。

10. 【答案】× 【解析】累计折旧总体合理性及健全而有效的累计折旧内部控制可使注册会计师减少累计折旧的实质性测试，而不能减少与累计折旧无关的实质性测试。

11. 【答案】× 【解析】由于固定资产的有形和无形损耗难以准确地计算，因而也只能估计。

12. 【答案】√ 【解析】财务会计制度规定。

13. 【答案】× 【解析】固定资产大修理期间应照提折旧，固定资产改良支出列入期间费用。

14. 【答案】× 【解析】已经转入应付账款项目，应该按应付账款项目处理，停止计息。

15. 【答案】√ 【解析】上市公司的特殊规定。

#### 四、简答题

1. 【答案】(1) 函证程序与审计目标的关系不同。应收账款的主要审计目标是存在性，而函证是实现这一目标的最恰当程序。应付账款的主要审计目标是完整性，但函证不是注册会计师实现这一目标的最恰当程序。

(2) 函证的必要性不同：对于应收账款而言，除非有证据表明函证程序无用，否则函证是必须的，如果注册会计师未对应收账款实施函证，必须说明理由。但函证对于应付账款账户并非是必须的。

(3) 函证的对象不同。应收账款的函证对象为被审计单位的债务人，应付账款的函证对象为被审计单位的债权人。

(4) 函证的首要内容不同。应收账款函证的首要内容为应收账款，附带包括应付账款，应付账款函证的首要内容则是应付账款。

(5) 函证的方式不同。注册会计师对应收账款的函证可以采用肯定式，也可以采用否定式，还可以将两种方式结合运用。但注册会计师对应付账款的函证最好采用肯定式。

(6) 函证的范围大小不同。虽然注册会计师没有必要对全部应收账款或全部应付账款实施函证，但对前者的函证范围及比例一般大于后者。

(7) 函证的替代程序不同。对应收账款来说，函证的替代程序是检查被审计年度内与应收账款相关的销售合同、销售发票副本、货运文件等凭据；对应付账款账户而言，函证的替代程序则是检查被审计年度之后的应付账款明细账及现金、银行存款日记账。

2. 【答案】针对合并前三家公司的具体情况，W 应实施有针对性的审计程序：

(1) 尽管 M 注册会计师已调至 XYZ 会计师事务所工作，但按相关规定，M 关于 A 公司审计的工作底稿仍属于 XYZ 会计师事务所，因此对 XYZ 会计师事务所来说，相当于连续接受 A 公司的审计委托，只需将合并后原属于 A 公司的固定资产部分与上期工作底稿中关于 A 公司固定资产及累计折旧期末余额的审定数核对相符。

(2) B 公司情况，尽管 N 已在 XYZ 会计师事务所工作，但关于 B 公司的审计档案仍属于 ZYX 会计师事务所，对 XYZ 会计师事务所而言，相当于变更委托的会计师事务所。N 在取得有关方面同意的条件下，借调、参阅 ZYX 会计师事务所前任注册会计师 N 形成的有关工作底稿，并进行一般性的复核。

(3) C 公司情况，对于 W 来说，应对其固定资产的期初余额进行较全面的审计。最理想的办法是彻底审查自其开业以来固定资产及累计折旧账户所有重要的借贷记录。

3. 【答案】W 应实施下列审计程序：(1) 取得甲仓库建筑工程记录，核对相关成本费用；(2) 获取建筑行业平均利润率等资料，评估甲仓库建筑单位所获利润的真实性；(3) 审核抵押贷款合同及其附件；(4) 获取与甲仓库重置完全价值有关的数据及资料；(5) 验证甲仓库建筑成本与建筑单位所获利润之和是否高于重置完全价值；(6) 审查仓库转让合同的约定事项是否已全部履行完毕。

#### 五、综合题

【答案】(1) 购货与付款循环备忘录如下：

购货与付款循环备忘录

被审计单位名称：ABC 公司      编制者：W      日期：2002/2/15      页次：2  
 会计期间或截止日：2001/12/31      复核者：N      日期：2002/2/15      索引号：x7—1

对购货与付款循环的描述	存在的缺陷	改善措施
1. 购货由采购部门负责，根据自己填制的采购单采购，货物进厂后由隶属于采购部门的验收部门负责验收； 2. 如果货物验收合格，验收部门就在“采购单”上盖“货已验讫”的印章，交给会计部门付款； 3. 对于验收不合格的货物由验收部门直接退给供货商，验收部门不负责开具验收报告单； 4. 验收后的货物直接堆放在机器旁准备加工	1. 采购部门根据自己编制的采购单采购；验收部门属于采购部门； 2. 验收部门在“采购单”上盖“货已验讫”的印章作为验收完毕的证明；进行会计账务处理和开票付款不相容的职责都由会计部门办理； 3. 验收部门不办理有关手续，退货过于草率； 4. 验收货物不能直接堆放在机器旁	1. 采购部门的采购应根据存储或其他授权部门填制的请购单采购；验收部门应独立于采购、存储部门； 2. 验收部门应在验收完毕后填制一式多联的验收报告单，在报告单上预留空格，注明完全合格或拒收数量及原因。验收报告单分送采购、存储、会计等部门；应由会计部门编制付款凭单通过财务部门开票付款； 3. 验收部门应在验收报告单中注明退回数量，并请供应商签名后方可退货； 4. 货物应先经存储部门点验和检查后签收，再凭完善的发货控制系统，进行领料加工

(2) W 不需要对 ABC 公司购货与付款循环进行符合性测试。理由如下：

注册会计师在出现以下情况之一时，可不进行符合性测试，而直接实施实质性测试：①相关的内部控制不存在；②相关内部控制虽然存在，但注册会计师通过了解发现其并未有效运行；③符合性测试的工作量可能大于进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量。对于 ABC 公司，其内部控制虽然存在，但内部控制本身设计的严重缺陷不仅使其内部控制不能起到控制作用，而且可能使符合性测试的工作量大于进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量，所以，W 不需要对 ABC 公司购货与付款循环进行符合性测试。

# 第十二章 生产循环审计

## 内容框架

本章主要考试内容	1. 生产循环的特点	{ (1) 涉及的主要凭证及会计记录 (2) 主要业务活动
	2. 生产循环内部控制、控制测试和交易实质性测试	{ (1) 成本会计制度的内控目标、关键内控、控制测试及交易实质性测试 (2) 工薪内控目标、控制测试及交易实质性测试
	3. 分析性复核	{ (1) 简单比较法 (2) 比率分析法
	4. 存货监盘	{ (1) 监盘决策 (2) 监盘程序 { ① 盘点前的规划 ② 问卷调查 ③ 实地观察与抽点 ④ 编制工作底稿 (3) 监盘中的特殊问题
	5. 存货计价审计与截止审计	{ (1) 计价审计 { ① 样本选择 ② 计价方法的确定 ③ 计价审计 (2) 截止测试
	6. 应付工资审计	{ (1) 审计目标 (2) 实质性测试程序

## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 分析性复核在生产循环审计中的运用(计算和分析);(2) 存货监盘的要点、注册会计师的监盘责任、监盘决策、监盘程序;(3) 存货审计目标及程序;(4) 存货计价审计要点和存货截止测试审计处理。

### 二、本章难点

(1) 不同情况下注册会计师存货监盘程序;(2) 分析性复核在实质性测试中如何运用。

## 历年命题情况统计与分析

分值 题型	年份	2001年	2002年	2003年	2004年
单项选择题		1		3	2
判断题				1.5	1.5
简答题			5		
综合题			18		6
合计		1	23	4.5	9.5

## 重难点详解与历年考题分析

### § 1 内部控制测试和交易的实质性测试

生产循环的内部控制主要包括如下三项内容:

#### 1. 存货的内部控制

## 2. 成本会计制度

(1) 直接材料成本测试，涉及三个因素：消耗量、单价、总成本。围绕这三个因素审查其正确性与合理性即可。(2) 直接人工成本测试，涉及三个因素：耗用工时（或计件量）、工资率（工资标准）、总成本。围绕这三个因素审查其正确性与合理性即可。(3) 制造费用测试。(4) 生产成本在当期完工产品和在产品之间分配的测试。①检查成本计算单中的产品数量与生产统计报告或在产品盘存表中的数量是否一致；②检查在产品约当量计算或其他分配标准是否合理；③计算复核样本的总成本和单位成本，最终对当期采用的成本会计制度做出评价。

## 3. 工薪的内部控制

对该知识点主要学习如下两表，即“成本会计制度及工薪内部控制的控制目标、内部控制及测试程序一览表”和“工薪内部控制的控制目标、内部控制及测试程序一览表”：

成本会计制度及工薪内部控制的控制目标、内部控制及测试程序一览表

内部控制目标	关键控制程序	常用控制测试程序	常用的实质性测试程序
生产业务是根据管理当局一般或特定的授权进行的（存在或发生、估价或分摊）	对以下三个关键点，应通过恰当手续，经过特别审批或一般审批：（1）生产指令的授权批准；（2）领料单的授权批准；（3）工资的授权批准	审查凭证中是否包括这三个关键点的恰当审批	审查生产指令、领料单、工资等是否经过授权
记录的成本为实际发生的而非虚构的（真实性）	成本的核算是以经过审核的生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表为依据的	审查有关成本的记账凭证是否附有生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表，以及这些原始凭证的顺序编号是否完整	对成本进行分析性复核；将成本明细账与生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表相核对
所有耗费和物化劳动均已反映在成本中（完整性）	生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表均事先编号并已经登记入账	审查生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表的顺序编号是否完整	对成本进行分析性复核；将生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表与成本明细账相核对
成本以正确的金额，在恰当的会计期间及时记录于适当的账户（截止、分类、及时性）	采用适当的成本核算方法，并且前后各期一致；采用适当的费用分配方法，并且前后各期一致；采用恰当的成本核算流程和账务处理流程；内部核查	选取样本测试各种费用的归集和分配以及成本的计算；测试是否按照规定的成本核算流程和账务处理流程进行核算和账务处理	对成本进行分析性复核；抽查成本计算单，检查各种费用的归集和分配以及成本的计算是否正确；对重大在产品项目进行计价测试
对存货实施保护措施，保管人员与记录、批准人员相互独立（存在或发生、完整性、估价或分摊）	存货保管人员与记录、保管人员职务相分离	询问、观察存货和记录的接触以及相应的批准程序	
账面存货与实存存货定期核对相符（机械准确性）、过账和汇总	定期进行存货盘点	询问和观察存货盘点程序	对存货进行监盘

关键控制程序：（1）内部控制目标：生产业务是根据管理当局一般或特定的授权进行的。具体控制措施包括对以下三个关键点的特别审批或一般审批：①生产指令的授权批准；②领料单的授权批准；③工资的授权批准。（2）内部控制目标：记录的成本为实际发生的而非虚构的。控制措施是要求成本的核算是以经审核的生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表和制造费用分配表等为依据。（3）内部控制目标：所有耗费和物化劳动均已反映在成本中。具体而言，要求生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表均经事先编号并已经登记入账。（4）内部控制目标：所发生的成本以正确的金额，在恰当的会计期间及时记录于适当的账户。具体控制措施包括：采用适当的成本核算方法，并且前后各期一致；采用适当的费用分配方法，前后各期一致；采

用适当的成本核算和账务处理流程；内部核查。（5）内部控制目标：对存货实施保护措施，保管人员与记录、批准人员相互独立这一内部控制目标是通过存货保管人员与记录、保管人员职务相分离来达到的。（6）内部控制目标：账面存货与实存存货定期核对相符，主要措施是定期进行存货盘点。

工薪内部控制的控制目标、内部控制及测试程序一览表如下：

工薪内部控制的控制目标、内部控制及测试程序一览表

内部控制目标	关键控制程序	常用控制测试程序	常用的实质性测试程序
工薪账项均经正确批准（存在或发生、估价或分摊）	对以下五个关键点，应通过恰当手续，经过特别审批或一般审批；批准上工；工作时间，特别是加班时间；工资、薪金或佣金；代扣款项；工资结算表和工资汇总表	审查人事档案；检查工时卡的有关核准说明；检查工薪记录中有关内部检查标记；检查人事档案中的授权；检查工薪记录中有关核准的标记	将工时卡同工时记录等进行比较
记录的工薪为实际发生的而非虚构的（真实性）	工时卡经领班核准；用生产记录钟记录工时	检查工时卡的核准说明；检查工时卡；复核人事政策、组织结构图	对本期工资费用的发生情况进行分析性复核；将有关费用明细账与工资费用分配表、工资汇总表、工资结算表相核对
所有已发生的工薪支出已作记录（完整性）	工资分配表、工资汇总表完整反映已发生的工薪支出	审查工资分配表、工资汇总表、工资结算表、并核对员工工资手册、员工手册等	对本期工资费用的发生情况进行分析性复核；将工资费用分配表、工资汇总表、工资结算表与有关费用明细账相核对
工薪以正确的金额，在恰当的会计期间及时记录于适当的账户（截止、分类）	采用适当的工资费用分配方法，并且前后各期一致；采用适当的内务处理流程	选取样本测试工资费用的归集和分配；测试是否按照规定的账务处理流程进行账务处理	对本期工资费用进行分析性复核；检查工资的计提是否正确，分配方法是否与上期一致
人事、考勤、工薪发放、记录之间相互分离（存在或发生、完整性、估价或分摊）	人事、考勤、工薪发放、记录等职务相互分离	询问和观察各项职责执行情况	

关键控制程序：（1）内部控制目标：工薪账项均经正确批准。具体的控制措施是针对以下五个关键点，通过恰当手续，经过特别审批或一般审批：①批准上工；②工作时间，特别是加班时间的批准；③工资、薪金或佣金的批准；④代扣款项；⑤工资结算表和工资汇总表。（2）内部控制目标：记录的工薪为实际发生而非虚构的。关键控制措施有：工时卡经领班核准；用生产记录钟记录工时。（3）内部控制目标：对所有已发生的工薪支出作记录。通过工资分配表、工资汇总表等完整反映已发生的工薪支出。（4）内部控制目标：工薪以正确的金额在恰当的会计期间及时记录于适当的账户。企业应采用适当的工资费用分配方法，并且保持前后各期的一致性；采用适当的财务处理流程。（5）内部控制目标：人事、考勤、工薪发放、记录之间相互分离。职责相互分离有助于防止各种有意、无意的错误。

## § 2 存货成本审计

存货成本审计主要包括：直接材料成本的审计、直接人工成本的审计、制造费用的审计和主营业务成本的审计等内容。考生可参照下表复习。

审计对象	审计程序
直接材料成本的审计	1. 抽查产品成本计算单，检查直接材料成本的计算是否正确，材料费用的分配标准与计算方法是否合理和适当，是否与材料费用分配汇总表中该产品分摊的直接材料费用相符
	2. 审查直接材料耗用数量的真实性。检查有无将非生产用材料计入直接材料费用
	3. 分析比较同一产品前后各年度的直接材料成本，如有重大波动应查明原因
	4. 抽查材料发出及领用的原始凭证，检查领料单的签发是否经过授权，材料发出汇总表是否经过适当的人员复核，材料单位成本计价方法是否适当，是否正确及时入账
	5. 对采用定额成本或标准成本的企业，应检查直接材料成本差异的计算、分配与会计处理是否正确，并查明直接材料的定额成本、标准成本在本年度内有无重大变更

审计对象	审 计 程 序					
	直接人工成本的审计	1. 抽查产品成本计算单, 检查直接人工成本的计算是否正确, 人工费用的分配标准与计算方法是否合理和适当, 是否与人工费用分配汇总表中该产品分摊的直接人工费用相符	2. 将本年度直接人工成本与前期进行比较, 查明其异常波动的原因	3. 分析比较本年度各个月份的人工费用发生额, 如有异常波动, 应查明原因	4. 结合应付工资的审查, 抽查人工费用会计记录及会计处理是否正确	5. 对采用标准成本法的企业, 应抽查直接人工成本差异的计算、分配与会计处理是否正确, 并查明直接人工的标准成本在本年度内有无重大变更
制造费用的审计	1. 获取或编制制造费用汇总表, 并与明细账、总账核对相符, 抽查制造费用中的重大数额项目及例外项目是否合理	2. 审阅制造费用明细账, 检查其核算内容及范围是否正确, 并应注意是否存在异常会计事项, 如有, 则应追查至记账凭证及原始凭证, 重点查明企业有无将不应列入成本费用的支出(如投资支出、被没收的财物、支付的罚款、违约金、技术改造支出等)计入制造费用	3. 必要时, 对制造费用实施截止测试, 即检查资产负债表日前后若干天的制造费用明细账及其凭证, 确定有无跨期入账的情况	4. 审查制造费用的分配是否合理。重点查明制造费用的分配方法是否符合企业自身的生产技术条件, 是否体现受益原则, 分配方法一经确定, 是否在相当时期内保持稳定, 有无随意变更的情况; 分配率和分配额的计算是否正确, 有无以人为估计数代替分配数的情况。对按预定分配率分配费用的企业, 还应查明计划与实际差异是否及时调整	5. 对于采用标准成本法的企业, 应抽查标准制造费用的确定是否合理, 计入成本计算单的数额是否正确, 制造费用的计算、分配与会计处理是否正确, 并查明标准制造费用在本年度内有无重大变动	
主营业务成本的审计	1. 获取或编制主营业务成本明细表, 与明细账和总账核对相符	2. 编制生产成本及销售成本倒轧表, 与总账核对相符	3. 分析比较本年度与上年度主营业务成本总额, 以及本年度各月份的主营业务成本金额, 如有重大波动和异常情况, 应查明原因	4. 结合生产成本的审计, 抽查销售成本结转数额的正确性, 并检查其是否与销售收入配比	5. 检查主营业务成本账户中重大调整事项(如销售退回等)是否有其充分理由	6. 确定主营业务成本在利润表中是否已恰当披露

对于上表, 考生应当结合审计目标去理解, 同时区别各个审计对象之间程序的不同之处。对该知识点, 还应注意学习“生产成本及销售成本倒轧表”(见教材)以及下面的“存货实质性测试同认定的关系表”。

实质性测试	认 定				
	存在或发生	完整性	权利和义务	估价或分摊	表达与披露
1. 验证存货明细表和永续记录的正确性及其与存货总账余额的一致性				√	
2. 执行分析性复核	√	√		√	
3. 观察客户存货盘点	√	√		√	
4. 函证存放在公共仓库的存货	√	√	√		
5. 核实进货记录至支持性证据	√		√	√	
6. 执行进货和销售截止测试	√	√		√	
7. 询问管理当局有关存货的所有权情况			√		√
8. 复核有关存货质量的资料				√	
9. 测试存货计价				√	
10. 将报表表达与会计准则相比较					√

#### ★历年考题分析

[2003年单选题]在对K公司2002年度会计报表进行审计时, A注册会计师负责生产循环的审计。在审计过程中遇到以下问题, 请代为做出正确的专业判断。在实施分析性复核和其他相关审计程序后, 注意到K公司存在以下对本期生产成本产生重大影响的事项, 其中会计处理错误的是( )。

- A. 固定资产大修理费用的核算由原采用预提方式改为发生时一次性计入当期费用, 未进行追溯调整。本期发生的大修理费用冲减预提费用余额后计入本期费用

- B. 根据有关规定不再按工资总额 14% 计提福利费, 未进行追溯调整。本期发生的福利费冲减应付福利费余额后计入本期费用
- C. 由于执行《企业会计准则——固定资产》, 将与生产线相关的主要备件按规定确认为固定资产, 计提折旧, 并进行追溯调整
- D. 因上年度业绩考核工作推迟, 将本年度发放给生产工人的上年度奖金计入本期直接人工成本

【答案】D 【解析】该试题其实考查的是会计处理, 只有选项 D 是错误的会计处理。

[2004 年单选题] 在对 M 公司 2003 年度会计报表审计中, A 注册会计师负责生产成本及主营业务成本的审计。审计过程中, A 注册会计师遇到以下问题, 请代为做出正确的专业判断。

M 公司的会计政策规定, 入库产成品按实际生产成本入账, 发出产成品采用先进先出法核算。2003 年 12 月 31 日, M 公司甲产品期末结存数量为 1 200 件, 期末余额为 5 210 万元。M 公司 2003 年度甲产品的相关明细资料见下表 (数量单位为件, 金额单位为人民币万元, 假定期初余额和所有的数量、入库单价均无误):

日期	摘要	入库			发出			结存		
		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1. 1	期初余额							500		2 500
3. 1	入库	400	5. 1	2 040				900		4 540
4. 1	销售				800	5. 2	4 160	100		380
8. 1	入库	1 600	4. 6	7 360				1 700		7 740
10. 3	销售				400	4. 6	1 840	1 300		5 900
12. 1	入库	700	4. 5	3 150				2 000		9 050
12. 31	销售				800	4. 8	3 840	1 200		5 210
12. 31	期末余额							1 200		5 210

在进行相关测试后, A 注册会计师应提出的审计调整建议是 ( )。

- A. 调增主营业务成本 190 万元
- B. 调减主营业务成本 190 万元
- C. 调增主营业务成本 240 万元
- D. 调减主营业务成本 240 万元

【答案】D 【解析】资产负债表中存货项目期末余额与利润表中主营业务成本项目的发生额之间是此增彼减的关系。对本小题来讲, 产成品期末余额如果多计, 则意味着主营业务成本的少结转; 相反, 产成品期末余额如果少计, 则意味着当期主营业务成本的多结转。因此, 注册会计师对期末产成品成本需要重新计算确认。期末产成品成本 = 700 × 4. 5 + (1 200 - 700) × 4. 6 = 5 450 (万元)。M 公司甲产成品成本期末数应为 5 450 万元, 少计 240 (5 450 - 5 210) 万元。期末产成品成本低估 240 万元, 则说明当期主营业务成本多结转了 240 万元, 因此, 应提请 M 公司调减 2003 年度主营业务成本 240 万元。显然, 选项 D 的调整是正确的。

### § 3 分析性复核

分析性复核在生产循环审计中占有重要的地位。注册会计师在生产循环审计过程中往往需要大量运用分析性复核来获取审计证据, 并协助形成恰当的审计结论。在生产循环审计中, 通常运用的分析性复核方法主要是简单比较法和比率分析法两种。

#### 一、简单比较法

学习简单比较法可以参照下表:

简单比较法学习表

比较内容	比较目的
比较前后各期及本年度各个月份存货余额及其构成	评价期末存货余额及其构成的总体合理性
比较前后各期待摊费用、预提费用及待处理流动资产损失	评价总体合理性
对每月存货成本差异率进行比较	确定是否存在调节成本的现象
比较前后各期及本年度内各个月份生产成本总额及单位生产成本	评价本期生产成本的总体合理性
比较前后各期及本年度内各个月份制造费用总额及其构成	评价制造费用及其构成的总体合理性
比较前后各期及本年度内各个月份工资费用的发生额	评价工资费用的合理性
比较前后各期及本年度内各个月份主营业务成本总额及单位销售成本	评价主营业务成本的总体合理性
比较前后各期及本年度内各个月份直接材料成本	评价直接材料成本的总体合理性
将存货余额与现有的订单、资产负债表日后各期的销售额和下一年度的预测销售额进行比较	评估存货滞销和跌价的可能性
将存货跌价损失准备与本年度存货处理损失的金额相比较	判断被审计单位是否计提足额的跌价损失准备
将与关联企业发生存货交易的频率、规模、价格和账款结算条件, 与非关联企业对比	判断被审计单位是否利用与关联企业的存货交易虚构业务交易、调节利润

从上述内容来看，在以上比较的各项内容中有一个明显的规律，即比较前后各期、本年各月的某个项目，评价该项目的总体合理性，这是所有项目分析性复核的普遍规律。故分析性复核不能完全替代实质性测试。

## 二、比率分析法

1. 存货周转率：评价销售能力和存货是否积压的指标。

公式：存货周转率 = (主营业务成本 / 平均存货) × 100%

导致存货周转率变动的因素有：有意或无意地减少存货储备；存货管理或控制发生变动；存货成本项目发生变动；存货核算方法发生变动；存货跌价准备计提基础或冲销政策发生变动；销售额发生大幅度变动。

2. 毛利率：反映盈利能力的指标，用以衡量成本及销售价格的变化。

公式：毛利率 = (主营业务收入 - 主营业务成本) / 主营业务收入 × 100%

导致毛利率波动的因素有：销售价格发生变动；销售产品结构发生变动；单位产品成本发生变动；固定制造费用比重较大时销售数量发生变动。

## § 4 存货的监盘

存货审计的技术及技巧要求很高，要求审计人员具有丰富的实务经验，同时还要具有敏锐的专业判断和对异常现象的感知能力及综合分析能力。

存货监盘程序具有下列特点：(1) 客户实施实地盘点，既是一项控制程序，又是一项独立的活动；(2) 注册会计师进行监盘是观察、询问和实物检查工作的集合程序；(3) 注册会计师进行监盘的目的，是合理保证客户的存货计量方法能产生正确的计量结果；(4) 监盘是必要的审计程序，不存在满意的替代程序来计量和观察期末存货。

除以上内容外，考生还应关注如下两点：(1) 应收账款询证程序同监盘程序的区别，即前者仍存在一些令人满意的替代程序，而后者不存在；(2) 监盘所获取的证据是实物证据，它不能保证被审计单位对存货拥有所有权，亦不能对该存货的价值提供审计证据。

### 一、注册会计师的监盘责任

注册会计师对于监盘，应区别各种情况分别承担责任，可参照下表复习：

存货盘点的方法或情况	注册会计师的责任
逐项盘点（存货只在接近或在资产负债表日的实地盘点比较来检查）	注册会计师通常必须：(1) 盘点时亲临现场；(2) 通过观察、询问、抽盘，对存货盘点方法和结果感到满意
循环盘点（保持良好的永续记录，通过定期与实地盘点比较来检查）	注册会计师的观察一般在审计期间或审计期末以后执行
统计估计（存货由统计样本决定，而不是每年的逐项盘点）	注册会计师应该：(1) 对被审计单位方法的可靠性满意，以提供与每年逐项盘点结果相同的结果；(2) 实地观察足够的盘点，对盘点程序的有效性满意；(3) 对合理的样本计划、统计正确性、恰当运用和产生合理结果满意
未观察的盘点——当年（注册会计师在被审计单位的期末存货盘点时不在现场，或盘点时不能采用必要的程序）	注册会计师应当：(1) 监督或实地盘点一些存货；(2) 对期间交易采取适当的测试；(3) 审核被审计单位盘点记录和盘点方法
未观察的盘点——上年（注册会计师未能实地观察上一期的存货盘点）	假定注册会计师对取得的本期存货情况满意，注册会计师应当通过以下程序对上期存货满意：(1) 上期交易的检查；(2) 复核上期盘点的记录；(3) 毛利检查

### 二、监盘过程应注意的事项及特殊存货的处理

1. 监盘过程应注意的事项：(1) 检查有无代人保存和来料加工的存货，有无未作账务处理而置于（或寄存）他处的存货，是不是正确列示于存货盘点表中；(2) 密切注意存货的残、次、冷、背情况，并确定其对当年损益的影响；(3) 对于存放或寄销在外地的存货，亦应纳入盘点的范围；盘点方式可选择委托当地事务所或本所注册会计师亲自出马，如存货量不大，也可向寄销单位函证或采用其他替代程序予以确认。

2. 特殊存货的处理。(1) 难以盘点的存货：①运用创造性方法盘点；②聘请专家盘点。(2) 分散盘点：只有在内部控制好、转换凭证可靠时才能提供可靠的审计证据，须注意存货移动的截止。

应当注意从以下方面关注管理当局对存货的各种认定：①为了证实管理当局对存货的“存在或发生”认定和“权利与义务”认定，注册会计师应检查有无代其他单位保管的存货或来料加工的存货；②为证实管理当局对存货的“完整性”和“权利与义务”认定，注册会计师应注意检查有无未作账务处理而置于他处的存货；对于寄销在外地的存货，亦应纳入盘点的范围；③为了证实管理当局对存货的“估价或分摊”

认定，注册会计师在检查过程中应密切注意存货的残、次、冷、背情况，并确定其对当年损益的影响。

### 三、货币现金监盘和存货监盘的对比

货币现金监盘与存货监盘对比如下：

货币现金监盘与存货监盘对比表

项目	盘点对象	盘点时间	盘点目的	盘点要求或程序
货币现金	所有的库存现金	在外勤审计中	证实库存现金的存在性	在出纳人员和会计主管在场的情况下，注册会计师参与盘点
存货	抽取的存货样本	在资产负债表日前后	确定存货数量和状况	1. 事先制定实地盘点计划，并贯彻到每一参与人员； 2. 注册会计师实地观察盘点，并抽点

#### ★历年考题分析

[2003 年单选题] K 公司实行实地盘存制。在复核 2003 年 1 月 2 日对 K 公司的存货监盘备忘及相关审计工作底稿时，注意到以下情况，其中做法正确的是（ ）。

- A. 监盘前将抽盘范围告知 K 公司，以便其做好相关准备
- B. 索取全部盘点表并按编号顺序汇总后，进行账账、账实核对
- C. 抽盘后将抽盘记录交予 K 公司，要求 K 公司据以修正盘点表
- D. 未能监盘期初存货，根据期末监盘结果倒推存货期初余额，并予以确认

【答案】C 【解析】选项 A，抽盘范围不得告知 K 公司；选项 B，已不在盘点当天，不可能进行账实核对；选项 D，未观察的盘点——上年（注册会计师未能实地观察上一期的存货盘点）时，假定注册会计师对取得的本期存货情况满意，注册会计师应当通过执行以下程序对上期存货进行审计：（1）上期交易的检查；（2）复核上期盘点的记录；（3）运用毛利百分比法等进行分析，所以不能直接予以确认存货期初余额。

[2000 年判断题] 因为不存在满意的替代程序来观察和计量期末存货，所以注册会计师必须对存货进行监盘。（ ）

【答案】√ 【解析】只有监盘才能确定存货的真实性。

[2003 年判断题] 助理人员于 2003 年 3 月 15 日对 R 公司的存货进行了监盘，监盘中按存货金额 45% 的比例进行了抽盘，抽盘结果显示抽盘日账实相符，据以得出资产负债表日存货真实存在的审计结论。（ ）

【答案】× 【解析】要用期后推测资产负债表日的，相当于本章第五节存货的监盘中“存货监盘概述”中的表“监盘——注册会计师的责任”中的第四种情况，即，未观察的盘点——当年，注册会计师应当：（1）监督或实地盘点一些存货；（2）对中期交易采取适当测试；（3）审核客户盘点记录和盘点方法。

## § 5 存货计价测试与截止测试

存货审计涉及许多复杂和重大的问题，其重大错报对于流动资产、销售成本、净利润和所得税都会产生直接影响，往往导致注册会计师审计失败。故存货是否正确计价及是否正确截止将影响存货乃至审计报告的意见类型。

### 一、存货计价测试

存货核算方法上：当物价上升时，从原来采用先进先出法改为后进先出法核算发货成本，会低估存货价值，高估发货成本，从而低估利润。其他情况这里不再赘述。

### 二、存货的截止测试

（1）截止的目标：当年的存货及其对应科目是否一并列入当年的会计报表内；可达到的目标有：存在或发生（真实性）、完整性、估价或分摊。（2）截止的关键：存货实物纳入盘点范围的时间与存货引起的借贷双方会计科目的入账时间处于同一适当的会计期间。（3）截止的特例：年终在途存货与相应的负债记入同期。（4）截止的方法：抽查存货盘点日前后的购货发票与验收报告、销货发票与货运文件等，核实每张购货发票均附有验收报告及每张销货发票均附有货运文件或出库凭证。另一种方法是审阅验收部门的业务记录：凡是接近年底购入的货物均要查明其对应的购货发票是否在同期入账，对于未收到购货发票的入库存货，是否将入库单分开存放或暂估入账。（5）截止的样本选择：一般以截止日为界限，分别向前倒推或向后顺推若干日，按顺序选取较大金额的购货业务的发票或验收报告作为截止测试的样本。

购货截止原则：货物入库（列入存货）与入账应在同一时期；是否入账以货物入库为准。

#### ★历年考题分析

[2003 年单选题] 在对存货减值准备进行审计时,发现 K 公司存在以下事项,其中正确的是 ( )。

- A. 甲材料资产负债表日的账面成本高于市场价格,按二者的差额计提减值准备
- B. 乙材料在资产负债表日已发生贬值,但因期后以高于账面成本的价格出售给关联方,未计提减值准备
- C. 丙材料在资产负债表日已发生贬值,但因期后市场价格有所回升,未计提减值准备
- D. 丁材料在资产负债表日已发生毁损,直接将其计入当期损益,未计提减值准备

【答案】D

[2004 年单选题] 假定 M 公司 2003 年度仅生产销售乙、丙两种产品,年初、年末存货除产成品有库存外,无其他存货,发出存货采用先进先出法核算。M 公司存货跌价准备年初、年末账户余额均为 1 300 万元,2003 年度未作存货跌价准备的转销和转回。乙、丙两种产品的详细资料如下:

(1) 乙产品年初库存 1 000 件,单位成本为 2 万元,单位产品可变现净值为 1.5 万元;本年生产乙产品 2 000 件,单位成本为 1.8 万元;本年销售 1 500 件;乙产品年末单位产品可变现净值为 1.7 万元。

(2) 丙产品年初库存 800 件,单位成本为 5 万元,单位产品可变现净值为 4 万元;本年生产丙产品 2 000 件,单位成本为 4.5 万元;本年销售 300 件;丙产品年末单位产品可变现净值为 5.5 万元。

在对存货跌价准备进行测试后,A 注册会计师应提出的审计调整建议是 ( )。

- A. 存货跌价准备转销 800 万元,转回 500 万元
- B. 存货跌价准备转销 500 万元,转回 800 万元
- C. 存货跌价准备转销 800 万元,转回 500 万元,提取 150 万元
- D. 存货跌价准备转销 500 万元,转回 800 万元,提取 150 万元

【答案】C 【解析】乙产品“存货跌价准备”期初余额 500 万元。乙产品期初库存 1 000 件,本期生产完工 2 000 件,本期销售 1 500 件,发出存货采用先进先出法核算,故期初库存 1 000 件乙产品(单价 1.5 万元)已销售,期初已计提的 500 万元“存货跌价准备”已转销。乙产品期末产成品成本单价 1.8 万元,期末单位产成品可变现净值 1.7 万元,故期末乙产品需计提存货跌价准备  $1\,500 \times (1.8 - 1.7) = 150$  (万元)。

丙产品“存货跌价准备”期初余额为  $800 \times (5 - 4) = 800$  (万元),本期只销售丙产品 300 件,故其中  $300 \times (5 - 4) = 300$  (万元)的“存货跌价准备”已转销。丙产品期末产成品单价 4.5 万元低于期末可变现净值 5.5 万元,因此,期初已计提的存货跌价准备按原计提金额转回,即转回  $800 - 300 = 500$  (万元)。

因此,乙、丙两种产成品“存货跌价准备”合计需转销  $500 + 300 = 800$  (万元),转回(乙产品)500 万元,计提(丙产品)150 万元。显然,选项 C 为正确答案。

[2004 年判断题] A 注册会计师为戊公司 2003 年度会计报表审计的项目负责人,需要对助理人员编制的审计工作底稿进行复核。以下是助理人员在审计相关会计估计时得出的审计结论,请代为判断是否正确。

戊公司在资产负债表日对一批账面价值为 100 万元、可变现净值为 84 万元的存货计提了跌价准备 16 万元。该批存货在资产负债表日至审计报告日出售了 50%,销售收入为 41 万元。助理人员确认戊公司对该批存货计提的跌价准备是合理的。 ( )

【答案】√ 【解析】存货跌价准备计提基准日是年报时间即 12 月 31 日,计提金额是依据“成本与可变现净值孰低”计量。戊公司在资产负债表日对一批价值为 100 万元,可变现净值为 84 万元的存货计提了跌价准备 16 万元是恰当的,注册会计师从资产负债表日后可以进行分析。注册会计师发现戊公司在资产负债表日至审计报告日期间面值为 100 万元、已计提存货跌价准备 16 万元的存货出售了 50%,实现的销售收入为 41 万元,如果全部销售出去的销售收入(亦可理解为可变现净值为 82 万元)低于资产负债表日的可变现净值,说明截止至审计报告日(注册会计师对所审计会计报表负审计责任的截止日)存货市价并没有回升,相反还在下跌。戊公司在资产负债表日计提的存货跌价准备是合理的。

## § 6 其他科目的审计

对于该知识点历年试题中均未涉及,考生仅需作简单了解即可,可参照下表复习:

科目	审计程序
应付工资	1. 获取或编制应付工资明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符
	2. 对本期工资费用的发生情况进行分析性复核： (1) 检查各月工资费用的发生额是否有异常波动，若有，则要求被审计单位予以解释； (2) 将本期工资费用总额与上期进行比较，要求被审计单位解释其增减变动原因，或取得公司管理当局关于员工工资水平的决议
	3. 检查工资的计提是否正确，分配方法是否与上期一致，并将应付工资计提数与相关的成本、费用项目核对一致
	4. 如果被审计单位是实行工效挂钩的，应取得有关主管部门确认的效益工资发放额的认定证明，并复核有关合同文件和实际完成的指标，检查其计提额是否正确
	5. 审查应付工资的披露是否恰当
物资采购	1. 获取或编制物资采购明细表，复核加计正确，与总账数、明细账合计数核对是否相符
	2. 检查期末物资采购，核对有关凭证，对大额物资采购，追查至相关的购货合同及购货发票，复核采购成本的正确性，并抽查期后入库情况
	3. 查阅资产负债表日前后若干天的物资采购的增减变动的有关账簿记录和收料报告单等资料，检查有无跨期现象，如有，则应做出记录，必要时作调整
	4. 如采用计划成本核算，注册会计师应审核物资采购账项有关材料成本差异发生额的计算处理是否正确
	5. 审核有无长期挂账事项，如有，应查明原因，必要时作调整
原材料	1. 获取或编制原材料明细表，复核加计是否正确，并与总账数、明细账合计数核对是否相符；同时抽查核对明细账是否与仓库台账、卡片记录相符
	2. 对期末原材料余额与上期期末余额进行比较，解释其波动原因，并对大额异常项目进行调查
	3. 现场观察被审计单位的期末原材料盘点情况，取得原材料盘点资料和盘盈、盘亏报告表，作重点抽查，并注意查明账实不符原因，有关审批手续是否完备，账务处理是否正确；对存放在外的库存材料，应现场查看或函询核实
	4. 检查原材料的入账基础和计价方法是否正确，是否前后期一致；在以实际成本计价条件下，应以样本的单位成本与原材料明细账及购货发票核对；在以计划成本计价条件下，应以样本的单位成本与原材料明细账、原材料成本差异明细账及购货发票核对
	5. 检查发出材料的计价基础，抽查若干月发出材料汇总表的正确性
	6. 根据被审计单位原材料计价方法，抽查年末结存量较大的原材料的计价是否正确。若原材料以计划成本计价，还应检查“材料成本差异”账项发生额、转销额是否计算正确
	7. 审核有无长期挂账原材料事项，如有，应查明原因，必要时作调整
	8. 查阅资产负债表日前后若干天的原材料增减变动的有关账簿记录和原始凭证，检查有无跨期现象，如有，则应做出记录，必要时作调整
	9. 结合原材料的盘点，检查期末有无料到单未到情况，如有，应查明是否已暂估入账，其暂估价是否合理
包装物	1. 获取或编制包装物明细表，复核加计正确，并与总账数、明细账合计数核对是否相符，同时抽查核对明细账是否与仓库台账、卡片记录相符
	2. 对期末包装物余额与上期期末余额进行比较，解释其波动原因。并对大额异常项目进行调查
	3. 现场观察被审计单位的期末包装物盘点情况，取得包装物盘点资料和盘盈、盘亏报告表，作重点抽查，并注意查明账实不符原因，有关审批手续是否完备，账务处理是否正确
	4. 对存放在外的包装物，应现场查看或函询核实；检查包装物的入账基础和计价方法是否正确，是否前后期一致
	5. 检查发出包装物的计价基础，抽查若干月发出包装物汇总表的正确性，根据被审计单位包装物计价方法，抽查期末结存量较大的包装物的计价是否正确，若包装物以计划成本计价，还应检查“材料成本差异”账项发生额、转销额是否计算正确
	6. 审核有无长期挂账包装物事项，如有，应查明原因，必要时作调整
	7. 查阅资产负债表日前后若干天的包装物增减变动的有关账簿记录和原始凭证，检查有无跨期现象，如有，则应做出记录，必要时作调整
	8. 结合包装物的盘点，检查期末有无料到单未到情况，如有，应查明是否已暂估入账，其暂估价是否合理
	9. 检查出租、出借包装物的会计处理是否正确

科目	审计程序
低值易耗品	1. 获取或编制低值易耗品明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符
	2. 检查低值易耗品与固定资产的划分是否符合规定
	3. 检查低值易耗品的入库和领用手续是否齐全, 会计处理是否正确
	4. 检查低值易耗品摊销方法是否正确, 前后期是否一致
	5. 审核有无长期挂账的低值易耗品事项, 如有, 应查明原因, 必要时作调整
材料成本差异	1. 获取或编制材料成本差异明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符
	2. 对每月材料成本差异率进行分析性复核, 检查是否有异常波动, 注意是否存在调节成本现象
	3. 抽查若干月发出材料汇总表, 检查材料成本差异的分配是否正确, 并注意分配方法前后期是否一致
库存商品	1. 获取或编制库存商品明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符; 同时与仓库台账、卡片抽查核对相符
	2. 现场观察被审计单位库存商品盘点情况, 取得库存商品盘点资料和盘盈、盘亏报告表, 作重点抽查, 并注意查明账实不符原因, 有关审批手续是否完备, 账务处理是否正确; 对冷背、残次、呆滞的库存商品, 关注其计价是否合理
	3. 查核库存商品的计价方法, 检查其前后期是否一致
	4. 抽查库存商品入库单, 核对库存商品的品种、数量与入账记录是否一致; 并检查入库库存商品的实际成本是否与“生产成本”期末的结转额相符
	5. 抽查库存商品的发出凭证, 核对转出库存商品的品种、数量和实际成本与“主营业务成本”账是否相符
	6. 审阅库存商品明细账, 检查有无长期挂账的库存商品事项, 如有, 应查明原因, 必要时作调整
委托加工物资	1. 获取或编制委托加工物资明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符
	2. 检查若干份委托加工业务合同, 抽查有关发料凭证、加工费、运费结算凭证, 核对其计费、计价是否正确, 会计处理是否及时、正确
	3. 抽查加工完成物资的验收入库手续是否齐全, 会计处理是否正确
	4. 对委托加工物资的期末余额, 应现场查看或函询核实; 审核有无长期挂账的委托加工物资事项, 如有, 应查明原因, 必要时作调整
委托(受托)代销商品	1. 获取或编制委托(受托)代销商品明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符
	2. 检查若干份委托(受托)代销业务合同, 抽查有关发货凭证, 核对其会计处理是否及时、正确
	3. 检查是否定期收到委托(受托)代销商品销售月结单(对账单), 抽查若干月的销售月结单(对账单), 验明会计处理是否及时、正确
	4. 现场查看或函询核实委托(受托)代销商品的期末余额
	5. 审核有无长期挂账的委托(受托)代销商品事项, 如有, 应查明原因, 必要时作调整
分期收款发出商品	1. 获取或编制分期收款发出商品明细表, 复核加计正确, 并与总账数、明细账合计数核对是否相符
	2. 检查若干份分期收款业务协议、合同, 抽查有关发货凭证, 核对其会计处理是否及时、正确
	3. 结合库存商品审计, 抽查分期收款发出商品的入账基础, 是否与库存商品结转额核对相符
	4. 检查是否按合同约定时间分期收回货款, 并复核其转销成本是否与约定收到货款比例配比, 验明会计处理是否及时、正确
	5. 核对分期收款发出商品的期末余额, 必要时应函询核实
	6. 审核有无长期挂账的分期收款发出商品事项, 如有, 应查明原因, 必要时作调整
存货跌价准备	1. 获取或编制存货跌价准备明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符
	2. 检查被审计单位是否于期末对存货作检查分析, 存货跌价准备计提的依据、方法是否合理, 前后各期是否一致, 计算及会计处理是否正确
	3. 抽查计提存货跌价准备的项目, 其期后售价是否低于原始成本
	4. 检查存货跌价准备的期末余额是否符合税法规定, 如果超过规定, 应作纳税调整
	5. 验明存货跌价准备的披露是否恰当

科目	审计程序
待摊费用	1. 获取或编制待摊费用明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符
	2. 抽查大额待摊费用发生的原始凭证及相关文件、资料, 以查核其发生额是否正确
	3. 抽查证明大额待摊费用受益期的有关文件、资料, 确认待摊费用受益期及其摊销方法是否合理, 复核计算是否正确, 会计处理是否正确
	4. 检查有无不属于待摊费用性质的会计事项, 有无超过1年尚未结清的待摊费用, 如有, 应查明原因并做出记录, 必要时作适当调整
	5. 检查有无不能为企业带来利益的待摊费用, 有无将其尚未摊销的摊余价值全部转入当期成本、费用
	6. 验明待摊费用的披露是否恰当
应付福利费	1. 获取或编制应付福利费明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符
	2. 结合应付工资审计, 检查按工资总额计提的应付福利费是否符合规定, 计提金额是否正确
	3. 审阅应付福利费明细账, 并抽查本年应付福利费的原始凭证, 检查其是否符合规定用途, 报销是否符合审批程序
	4. 验明应付福利费的披露是否恰当
预提费用	1. 获取或编制预提费用明细表, 复核加计正确, 并与报表数、总账数和明细账合计数核对一致
	2. 抽查大额预提费用发生的记账凭证及相关文件、资料, 查核其发生的依据和预提的数额是否正确; 特别注意是否有利用预提费用故意多提或少提, 以调节成本、利润的问题
	3. 结合短期借款的利息支出审核, 检查其计提数的计算是否正确
	4. 抽查大额预提费用转销的依据是否合理, 复核计算是否正确、会计处理是否正确
	5. 检查有无不属于预提费用性质的会计事项, 有无超过1年尚未结清的预提费用, 如有, 应查明原因并做出记录, 必要时作适当调整
	6. 验明预提费用的披露是否恰当

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

- 在成本会计的内部控制目标中, 包括“生产业务应根据管理当局的一般或特殊授权进行”这一目标。为核实这一目标是否达到, 注册会计师在进行符合性测试中应检查( )。
  - 生产指令上授权批准的标志
  - 领料单是否已经授权批准
  - 工作时间已经授权批准的标志
  - 工资是否已经授权批准
- 注册会计师在进行符合性测试时, 可以运用询问、观察的程序。在关于工薪内部控制的符合性测试中, 询问、观察程序可以用来证实( )目标。
  - 工薪账项均经正确的批准
  - 人事、考勤、工薪发放及记录之间相互分离
  - 所有已发生的支出均已做了适当的记录
  - 记录的工薪为实际发生而非虚构的
- 在审查直接材料成本项目时, 对于抽查到的成本计算单, 注册会计师一般难以实施( )程序。
  - 核对直接材料成本的计算是否正确
  - 核对材料费用的分配标准和计算方法是否合理、适当
  - 核对直接材料金额与材料费用分配汇总表中相关项目是否一致
  - 核对直接材料费用与明细账、总账余额是否相符
- 为审查在途存货的截止测试, 即被审计单位是否将在途存货记入适当的会计期间, 最确切、最严格的做法是( )。
  - 查清是大批量购货还是小批量购货
  - 查清并区分是年前发货还是年后发货
  - 查清并区分是目的地交货还是起运点交货
  - 查清验收单是年前签发还是年后签发
- 注册会计师通过分析性复核测试发现被审计单位存货周转率波动, 分析其原因, 不可能存在的情况为( )。
  - 存货成本项目发生变动
  - 存货盘存制度发生变动
  - 销售额发生大幅度变动
  - 存货核算方法发生变动
- 注册会计师观察客户存货盘点的主要目的是为了( )。
  - 获得存货是否实际存在的审计证据
  - 鉴定存货的质量
  - 了解存货的所有权是否归属客户
  - 查明客户是否漏盘某些重要存货项目

7. 在对存货进行分析性复核时,注册会计师所进行的( )最有助于衡量被审计单位是否计提了足额的跌价损失准备。
- 存货余额与现有订单的比较
  - 存货跌价损失准备与被审计年度存货处理损失金额的比较
  - 存货余额与预测销售额的比较
  - 与关联方发生的存货交易的价格等与非关联方交易的比较
8. 毛利率的波动可能意味着( )的变动。
- 销售价格
  - 销售额与销售成本同比例上升
  - 销售额与销售成本同比例下降
  - 存货数量发生变动
9. 如果注册会计师未能观察存货的盘点,一般不应认为检查交易、复核盘点记录和运用毛利百分比法进行分析等是满意的替代程序,除非盘点属于( )情况。
- 接近资产负债表日的实地盘点
  - 为编制会计报表而进行的专门盘点
  - 审计外勤工作期间进行的盘点
  - 被审计年度以前各年的期末盘点
10. 对于下列各项目及其替代程序而言,( )不能认为是满意的。
- 以检查会计记录替代监盘存货
  - 以检查货运文件及出库记录替代函证应收账款
  - 以向银行发函替代检查银行对账单
  - 以检查决算日以后的会计记录代替函证负债
11. 对存货进行计价测试是证实被审计单位管理当局对存货的“估价或分摊”认定的重要措施。在进行存货计价测试时,注册会计师首先应当实施的计价测试程序是( )。
- 审核存货价格的组成内容
  - 按所了解的计价方法对所选样本进行测试
  - 排除企业已有计算程序和结果的影响
  - 将测试结果与企业账面记录进行对比
12. 对存货进行审计时,往往要区分低值易耗品与固定资产,这是为了证实被审计单位管理当局关于( )的认定是否公允。
- 估价或分摊
  - 权利与义务
  - 表达与披露
  - 存在或发生
13. 注册会计师进行存货截止测试的主要方法,是核实以下所列的三个日期是否属于同一个正确的会计期间,这三个日期中不包括( )。
- 存货的付款日期
  - 存货验收入库或发货的日期
  - 购货发票的日期
  - 存货变动引起的会计科目入账的日期
14. 存货监盘决策不涉及( )。
- 监盘成本
  - 监盘时间
  - 监盘样本量
  - 监盘项目的选取
- 二、多项选择题
1. 通常情况下,注册会计师进行符合性测试时,往往实施观察程序。对于生产循环而言,该程序是在对( )目标进行的符合性测试中实施的。
- 成本以正确的金额、恰当的期间,记录于适当的账户
  - 对存货实施保护措施,保管人员与记录、批准人员相互独立
  - 账面存货与实际存货定期核对相符
  - 记录的成本均为实际发生而非虚构的
2. 注册会计师对被审计单位存货内部控制制度实施抽查测试时应关注( )等主要事项。
- 大额存货采购是否签订购货合同、有无审批制度
  - 被审计单位是否建立定期盘点制度,发生存货盘盈、盘亏,毁损、损废是否及时按规定审批处理
  - 比较验收报告,卖方发票和货物入库单数量、价格、规格等是否一致
  - 存货的采购、验收、保管、运输、付款等职责是否严格分离
3. 注册会计师对被审计单位直接材料成本实施的实质性测试程序包括( )。
- 获取或编制直接材料成本项目明细表,复核加计正确,与报表数、总账、明细账核对相符
  - 检查直接材料耗用数量的真实性,有无将非生产用材料计入直接材料费用
  - 分析比较同一产品前后各年的直接材料成本,如有重大波动应查明原因
  - 选择重大供应商,函证直接材料成本的金额是否正确,相关的材料款是否已及时付清
4. 一般而言,被审计单位修理费的大幅下降可能意味着企业发生了( )情况。
- 新增大量的生产设备
  - 机器设备或固定资产处于非正常状况
  - 淘汰大量的固定资产
  - 修理费用截限日期不正确

5. 就存货项目而言,如果被审计单位上期会计报表未经审计,仅审计本期交易仍难获取能证实本期会计报表中有关存货项目的期初余额是否适当的证据。此时,注册会计师应( )。

- A. 发表保留意见或拒绝表示意见
- B. 审阅上期存货盘点记录
- C. 盘点存货或对存货实施监盘程序
- D. 测试期初存货项目的价值量

6. 在被审计单位逐项盘点存货时,注册会计师应当做到( )。

- A. 亲临现场
- B. 检查上期交易
- C. 注重盘点方法
- D. 测试所审计期间交易

7. 注册会计师在实地观察被审计单位存货盘点时,应当密切注意现存存货是否都经过盘点。在下列程序中,属于最直接的程序有( )。

- A. 检查存货,确保其都已系上标签
  - B. 观察存货移动情况
  - C. 询问其他各处有无存货
  - D. 调查有无寄销在外的存货
8. 注册会计师对于企业存放或寄销在外地的存货,应采取( )程序测试。
- A. 向寄存、寄销单位发询证函
  - B. 检查出库单或发运凭证
  - C. 询问仓储部门有关人员
  - D. 委托存放当地的会计师事务所负责监盘

9. 在对存货进行计价测试时,注册会计师对测试样本的选择,应做到( )。

- A. 从数量经盘点、单价和总金额已计入存货汇总表的结存存货中选择样本
- B. 运用分层抽样方法选取样本,抽样规模应足以推断总体的情况
- C. 从结存余额较大、价格变化比较频繁的项目中选择样本
- D. 应掌握企业所采用的计价方法,关注其合理性和一贯性

10. 注册会计师在进行存货计价测试时应核实,在( )情况下,企业应将存货账面余额全部转入当期损益。

- A. 市价持续下跌,在可预见将来无望回升
- B. 生产中已不再需要,且无转让价值
- C. 使用原材料所生产的产品成本大于售价
- D. 已腐烂变质、虽未使用但不可能退货

11. 注册会计师审计某企业2003年度会计报表,进行存货截止测试时,在被审计单位2004年年初的存货明细账、应付账款明细账及销售明细账中发现以下几笔业务。按照截止测试的要求,注册会计师应提请被审计单位对( )进行调整。

- A. 2003年12月5日赊销发货,2003年12月2日开具销售发票
- B. 2004年1月15日验收商品,2004年1月20日收到购货发票
- C. 2004年1月15日发出商品,2003年12月2日开具销售发票
- D. 2003年12月5日验收材料,2004年1月20日收到购货发票

12. 注册会计师对被审计单位的购货业务进行年底截止测试的方法可采用( )。

- A. 实地观察
- B. 抽查存货盘点日前后的购货发票与入库单
- C. 查阅验收部门的业务记录
- D. 了解年末存货盘亏调整和损失处理

13. 存货成本审计应包括的内容有( )。

- A. 季节性和修理期间的停工损失审计
- B. 主营业务成本的审计
- C. 直接材料成本、直接人工成本的审计
- D. 管理费用和财务费用的审计

14. 难以盘点的存货,注册会计师可以考虑的测试程序为( )。

- A. 采取查询函证方法
- B. 根据企业存货收发制度来确认存货数量
- C. 聘请专家进行监盘
- D. 审阅验收部门业务记录

### 三、判断题

1. 注册会计师在审查被审计单位有关成本会计制度的内部控制情况时,为了核实所有耗费和物化劳动是否均反映在成本中,应测试被审计单位是否按照规定的成本核算流程和账务处理流程进行核算和账务处理。( )

2. 在测试直接人工成本时,对于采用计件工资制的企业,注册会计师应根据产量和单位标准工时计算的标准工时总量与标准工时工资率之积同成本计算单中直接人工成本核对,看两者是否一致。( )

3. 对于库存商品的审计,无论被审计单位是采用实际成本计价,还是采用计划成本计价,均应计算出所审计样本的单位成本,然后与相关的账、证核对。( )

4. 注册会计师应核实企业是否在所有情况下均按单个存货项目的成本与可变现净值计提存货跌价损失准备,而不是通过合并计量成本与可变现净值计提跌价准备。( )

5. 存货周转率的波动可能意味着被审计单位存在“销售产品总体结构发生变动”的情况。 ( )
6. 注册会计师进行存货监盘的主要目的是，确认被审计单位对存货的监盘程序和方法是否符合盘点计划和指令的要求。 ( )
7. 当监盘存货受阻时，注册会计师应考虑是否存在其他满意的替代程序。 ( )
8. 对存货进行计价审计时，注册会计师首先应按企业的计价方法对所选择的存货样本进行计价测试，然后结合测试结果审核存货价格的组成内容。 ( )
9. 如果注册会计师注意到因企业所提供的商品或劳务过时或消费者的偏好改变而使市场的需求发生变化，则应提请被审计单位计提相应的跌价损失准备。 ( )
10. 注册会计师应提请被审计单位，无论是否收到购货发票，均应将年终在途存货及相应的负债一并在当年会计报表中反映。 ( )
11. 在对工资费用进行分析性复核时，注册会计师不仅应将本期工资费用总额与上期比较，而且应将本期各月的工资费用进行比较，以查明是否有异常波动。 ( )
12. 注册会计师对年末存货进行计价测试的目的，是为了验证会计报表上存货项目的完整性。 ( )
13. 存货截止测试的主要方法是，抽查存货盘点日前后的购货发票与购货合同，检查每张发票是否均有购货合同。 ( )

#### 四、简答题

1. 注册会计师在对生产循环所作的分析性复核中，通常对哪些项目或内容既要在前后各期之间进行简单比较，又要在本年各月之间进行简单比较？这些比较能提供哪些信息？
2. 注册会计师在同被审计单位共同制定盘点计划时，应特别关注哪些内容？
3. 试简要说明被审计单位认定与审计目标的关系。并以存货为例，列举三项重要的认定和与之对应的审计目标，以及实现各目标应实施的一项最重要的审计程序。
4. 注册会计师在实施存货监盘程序时，应做好哪几项工作？

#### 五、综合题

1. 甲会计师事务所于12月4日接受丙家具制造公司的委托，对其年度会计报表进行审计。公司总经理介绍说，公司已于11月30日对存货进行了全面盘点，但因历年从事丙公司年度审计的乙会计师事务所的注册会计师张三在本年去世，因而11月30日的存货盘点未经注册会计师现场观察，张三的去世也是公司变更委托甲会计师事务所的主要原因。公司总经理不同意再度停工盘点存货，理由是产品的交货期临近，但11月30日盘点时的所有资料均可提供复核。甲会计师事务所的注册会计师深入研究了丙公司的存货内部控制制度，认为是比较健全有效的；详细检查了丙公司的盘点资料，并于12月21日抽查了约占存货总价值10%的项目，抽查的项目经追查永续盘存记录，未发现重大差异。12月31日公司总资产900万元中存货达400万元。

试问，若不考虑其他情况，注册会计师可否签发无保留意见的审计报告？

2. 注册会计师李明在对ABC公司存货项目的相关内部控制进行研究评价之后，发现ABC公司存在以下六种可能导致错误的情况：(1) 所有存货都未经认真盘点；(2) 接近资产负债表日前入库的产成品可能已记入存货项目，但可能未进行相关会计记录；(3) 由XYZ公司代管的A材料可能并不存在；(4) XYZ公司存放于ABC公司仓库内的B材料可能已记入ABC公司存货项目；(5) 存货计价方法已作变更；(6) ABC公司以前年度未曾接受过审计。

要求：请按下述要求，将答案填列在下面的表格中：李明执行各项实质性测试程序所获取的审计证据，按其外形特征分，各属于哪些种类？

情况序号	审计程序	审计目标	审计证据种类
(1)			
(2)			
(3)			
(4)			
(5)			
(6)			

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】A 【解析】选项 B、D 中检查授权批准属于实质性测试；检查授权批准的标志属于符合性测试，但工作时间的批准属于工薪内控部分，故应选 A。
  2. 【答案】B 【解析】选项 A，审批的测试应通过对凭单“检查”来进行；选项 C、D 分别属于“完整性”和“存在或发生”，应通过检查凭证、核对账簿等来证实。
  3. 【答案】D 【解析】因为抽查的是成本计算单，故注册会计师无法实施直接材料费用与明细账、总账余额是否相符的核对。
  4. 【答案】C 【解析】选项 A 与日期无关；选项 B 既然是资产负债表日在途存货，则肯定是年前发货；选项 C 涉及该笔存货资产负债表日的归属，从而涉及是否入账的问题，正确；选项 D 既然是在途存货，只能是年后签发验收单。
  5. 【答案】B 【解析】仅仅是存货盘存制度的改变不会导致“平均存货”的变动。
  6. 【答案】A 【解析】监盘程序所得到的是实物证据，它不能保证被审计单位对存货拥有所有权，也不能对该存货的价值和完整性提供审计证据。
  7. 【答案】B 【解析】选项 A、C 主要被用来评价存货跌价的可能性，选项 D 主要用来判断被审计单位是否利用关联方交易调节利润。
  8. 【答案】A 【解析】由毛利率的计算公式： $\text{毛利率} = 1 - \text{销售成本} / \text{销售收入}$ ，若销售额与销售成本同比例变动，则毛利率不变，所以选项 B、C 不对；存货数量与毛利率没有关系，所以选项 D 不正确。
  9. 【答案】D 【解析】选项 A、B、C 属于当年的存货盘点，与其相对应的监盘不存在满意的替代程序。
  10. 【答案】A 【解析】选项 A 属于书面证据，无法代替实物证据。
  11. 【答案】A 【解析】在进行存货计价测试时，注册会计师首先应当实施的计价测试程序是审核存货价格的组成内容，因为该内容属于最基本内容。
  12. 【答案】C 【解析】正确区分低值易耗品与固定资产的分类要求，而“分类”目标是基于被审计单位管理当局的“表达与披露”认定相关的。
  13. 【答案】A 【解析】选项 B 为实物纳入盘点范围的日期，选项 C 为影响入账的重要条件，选项 D 为实际账务处理的日期。
  14. 【答案】A 【解析】选项 B、C、D 属于存货监盘决策的内容。
- ### 二、多项选择题
1. 【答案】BC 【解析】选项 A、D 中涉及会计记录，一般通过用检查来加以证实；观察程序一般可以证实实物等。
  2. 【答案】ABD 【解析】题干中问及的为符合性测试的内容，而选项 C 为实质性测试的内容。
  3. 【答案】BC 【解析】直接材料项目因涉及的业务繁多而难以编制明细表，同样地，因为业务笔数太多而常常进行抽查测试；直接材料成本纯属被审计单位生产环节的内部业务，函证程序所能证实的情况与此无关。
  4. 【答案】ACD 【解析】选项 B 说明的情况是修理费用大幅上升。
  5. 【答案】BD 【解析】选项 A 中，若期初存货价值较小，也可以发表无保留意见；选项 C 中，若盘点或监盘的是本期期末存货，对本期期初存货并无太大证明作用，故用排除法可以选出 B、D 两项。
  6. 【答案】AC 【解析】亲临现场是监盘的前提条件，注重盘点方法是监盘的重点。而对交易的检查则与监盘无直接关系。
  7. 【答案】ACD 【解析】选项 B 实际上与存货盘点的完整性有关——存货的无序移动一般会给盘点带来麻烦：或者重复盘点，或者漏盘，但并非是直接的。
  8. 【答案】ABCD 【解析】上述四个程序均属于可执行程序之一。
  9. 【答案】ABC 【解析】选项 D 与样本的选取无关，属于存货计价方法确认的要求。
  10. 【答案】BD 【解析】选项 A、C 并不能说明相关存货已毫无价值。
  11. 【答案】AD 【解析】选项 A，在 2003 年，实物已流转完毕，入账条件也已具备，应于 2003 年入账；选项 B，实物流转与价值流转均发生在 2004 年，应于 2004 年入账；选项 C，无论何种销售方式，均

应在实物流转发生的 2004 年入账；选项 D，验收发生于 2003 年，表明实物以纳入盘点范围，应于 2003 年入账。

12. 【答案】BC 【解析】对于选项 A，因截止测试所关心的对象是入账日期，不能通过实地观察程序来确定；选项 D 中所述内容主要是存货的估价问题。

13. 【答案】ABC 【解析】存货成本审计包括直接材料成本的审计、直接人工成本的审计、制造费用的审计和主营业务成本的审计等内容；选项 A 应计入制造费用。

14. 【答案】BC 【解析】选项 A 是针对存放在外地的存货出于成本效益原则而采用的方法，并非存货本身难以盘点；光有账面记录，无法保证存货的实际存在，因此选项 D 不对。

### 三、判断题

1. 【答案】× 【解析】题中所述的符合性测试主要用来测试成本核算的金额是否正确；合规的核算流程有助于已入账业务的正确性，但无助于保证所有业务均能入账。而完整性目标主要通过检查凭证编号的连续性来核实。

2. 【答案】× 【解析】上述审计程序适用于采用标准成本法的企业，而非采用计件工资制的企业。

3. 【答案】√ 【解析】因为是抽样，即样本所包括的项目仅只是原材料业务的一部分，而原材料明细账中的业务无疑包括了此类业务的全部。

4. 【答案】× 【解析】存货计提跌价准备，不仅可以按单个存货项目进行亦可以采用类别等方法进行。

5. 【答案】× 【解析】存货毛利率的波动可能意味着被审计单位存在“销售产品总体结构发生变动”的情况。

6. 【答案】× 【解析】注册会计师进行存货监盘不仅要获取上述证据，还要获得合理保证，即被审计单位的存货计量方法能产生正确的计量结果。

7. 【答案】× 【解析】对存货的监盘而言，不存在满意的替代程序。

8. 【答案】× 【解析】对存货进行计价审计时，注册会计师应首先结合测试结果审核存货价格的组成内容，然后按企业的计价方法对所选择的存货样本进行计价测试。

9. 【答案】× 【解析】计提跌价损失准备的一个重要的条件是，市场价格发生下跌。市场需求的变化一般来说会影响市场价格，但这并不是必然的。

10. 【答案】× 【解析】对于年终在途存货，要关注的是，是否存在跨期现象。

11. 【答案】√ 【解析】对费用类的项目进行分析性复核适用于对总体合理性审计目标的判断。

12. 【答案】× 【解析】为了验证会计报表上存货项目余额的真实性，注册会计师除了对存货的结存数量予以确认外，还必须对年末存货计价进行测试。

13. 【答案】× 【解析】存货截止审计的主要方法是，抽查存货盘点日期前后的购货发票和验收报告（或入库单），检查每张发票是否附有验收报告（或入库单）。

### 四、简答题

1. 【答案】在对生产循环所作的分析性复核中，通常对下列项目或内容既要在前后各期之间进行简单比较，又要在本年各月之间进行简单比较，以获取相关信息：（1）比较存货余额及其构成，以评价存货期末余额及其构成的总体合理性；（2）比较生产成本总额及单位生产成本，以评价本期生产成本的总体合理性；（3）比较制造费用总额及其构成，以评价制造费用及其构成的总体合理性；（4）比较工资费用的发生额，以评价工资费用的合理性；（5）比较主营业务成本总额及单位销售成本，评价主营业务成本的总体合理性；（6）比较直接材料成本，以评价直接材料成本的总体合理性。

2. 【答案】在制定存货盘点计划时，注册会计师应特别关注以下几点：（1）盘点的时间。在可能的情况下，应尽量接近年终结账日。（2）参与盘点的人员。供应、存储、财务及生产等部门的有关人员都应参与。（3）存货停止流动，并分类摆放。（4）编制连续编号的盘点标签或填写盘点清单。（5）召开盘点预备会议，将盘点计划或指令贯彻到每一位参与人员。

3. 【答案】被审计单位认定是指被审计单位管理当局对其会计报表所作的断言或声明。审计目标是指注册会计师对各会计报表项目进行审计应达到的目标。审计目标的确定必须以被审计单位的认定为依据，实质上是与被审计单位认定的验证。

被审计单位对存货的最重要认定是：（1）存在或发生；（2）权利和义务；（3）估价或分摊。

与之对应的审计目标分别是：（1）确定存货是否存在；（2）确定存货是否归被审计单位所有，是否未作抵押；（3）确定存货计价方法是否恰当，年末购货及销售是否已恰当截止。

实现上述目标应实施的最重要的审计程序分别是：(1) 观察存货盘点，并进行抽点；(2) 取得被审计单位管理当局关于存货所有权的声明书，并复核相关抵押合同。(3) 进行计价测试和截止测试。

4. 【答案】注册会计师在实施存货监盘程序时，应做好下列几项工作：(1) 存货实地盘点前的规划。注册会计师应同企业一起制定盘点计划，做好盘点的规划和组织工作。(2) 盘点问卷调查。目的是为了确定企业是否按照盘点计划的要求进行盘点准备工作，如果认为企业的盘点准备工作达不到事前规划的要求，则可以拒绝实地观察盘点，并要求企业另定时间，重新准备。(3) 实地观察与抽点。盘点开始，注册会计师应亲临盘点现场，密切注意企业的盘点现场以及盘点人员的操作程序和盘点过程。盘点过后，根据观察的情况，在盘点标签尚未取下之前，进行复盘抽点。抽点的样本一般不得低于存货总量的 10%。抽点结束后，应将全部盘点标签或盘点清单按编号顺序归总，并据以登记盘点表。(4) 撰写盘点备忘录，编制审计工作底稿。

#### 五、综合题

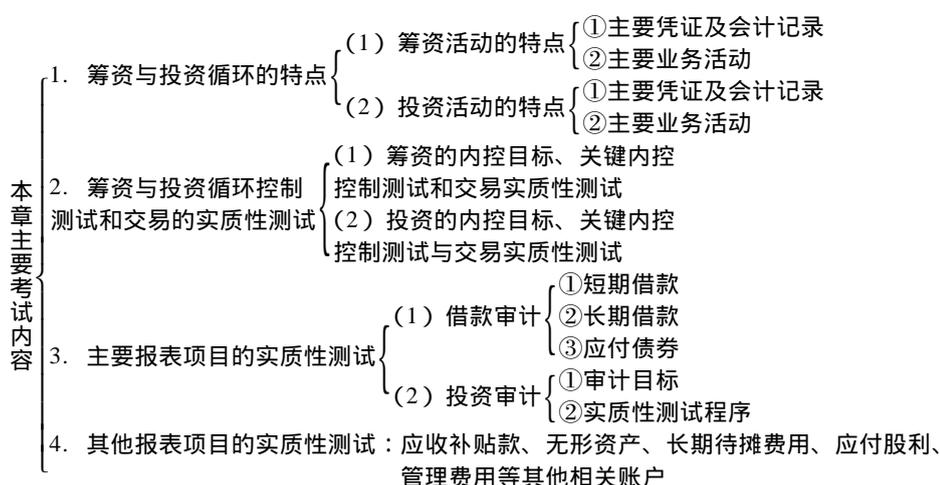
1. 【答案】在这种情况下，注册会计师不能签发无保留意见的审计报告。因为观察被审计单位的存货盘点是在存货审计中最重要的步骤，丙公司不同意注册会计师重新实施盘点，在存货占总资产比重相当大(44%)的情况下，可认为是对审计范围的重大限制。11月30日被审计单位已自行盘点、被审计单位交货期临近不能成为注册会计师无法实施存货监盘程序的借口。丙公司应当在11月30日前变更委托，使得甲会计师事务所能够观察11月30日的存货盘点。同时甲会计师事务所应注意丙公司变更委托，因为张三的去世并不足以导致丙公司变更委托另一家会计师事务所。甲会计师事务所应坚持再度盘点，盘点可安排在12月21日或之后进行，否则不得签发无保留意见的审计报告。

#### 2. 【答案】

情况序号	审计程序	审计目标	审计证据种类
(1)	对期末存货进行监盘	真实性、完整性、估价、截止	实物证据
(2)	对期末存货进行截止测试	真实性、完整性	书面证据
(3)	向 XYZ 公司进行函证	真实性、完整性、所有权	书面证据
(4)	询问管理当局，审阅相关合同，向 XYZ 公司函证	所有权、报表反映适当性	口头证据、书面证据
(5)	进行计价测试，并与有关财务会计法规进行比较	机械准确性、报表反映适当性	书面证据
(6)	对上一年度存货记录进行适当审阅	报表反映适当性	书面证据

# 第十三章 筹资与投资循环审计

## 内容框架



## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 借款审计；(2) 所有者权益审计；(3) 投资审计。

### 二、本章难点

(1) 投资在审计实务中的运用；(2) 所有者权益审计与验资的结合。

### 三、提示

2003年4月24日国家税务总局经与财政部等有关部门共同研究，下发《关于执行企业会计制度需要明确的有关所得税问题的通知》，明确了9项纳税调整事项。这是2004年教材新增的重点内容，2004年未能出题，2005年需重点掌握纳税调整事项！

## 历年命题情况统计与分析

分值 题型	年份	2001年	2002年	2003年	2004年
单项选择题		2	1		
多项选择题			1.5	1	
判断题			1.5	6	
简答题					3
综合题					
合计		2	4	7	3

## 重难点详解与历年考题分析

### §1 筹资与投资循环的特性

#### 一、筹资与投资循环的特征

筹资活动主要由借款交易和股东权益交易组成。投资活动主要由权益性投资交易和债权性投资交易组

成。筹资与投资循环具有如下特征：(1) 审计年度内筹资与投资循环的交易数量较少，而每笔交易的金额通常较大；(2) 漏记或不恰当地对一笔业务进行会计处理，将会导致重大错误，从而对企业会计报表的公允反映产生较大影响；(3) 筹资与投资循环交易必须遵守国家法律、法规和相关契约的规定。

## 二、筹资与投资循环所涉及的凭证与会计记录（见第十章）

### § 2 内部控制测试与交易实质性测试

#### 一、内部控制和内部控制测试概述

##### （一）筹资活动的控制目标、内部控制和测试表

内部控制目标	关键内部控制程序	内部控制测试	交易实质性测试
借款和所有者权益账面余额在资产负债表日确定存在，借款利息费用和已支付的股利是由被审计期间实际发生的交易事项引起的（存在或发生）	借款或发行股票经过授权审批 签订借款合同或协议、债券契约、承销或包销协议等相关法律性文件	索取借款或发行股票的授权批准文件，检查权限是否恰当，手续是否齐全 索取借款合同或协议、债券契约、承销或包销协议	获取或编制借款和股本明细表，符合加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符 检查与借款或股票发行有关的原始凭证，确认其真实性，并与会计记录核对 检查利息计算的依据，复核应计利息的正确性，并确认全部利息记入相关账户
借款和所有者权益的增减变动及其利息和股利已登记入账（完整性）	筹资业务的会计记录与授权和执行等方面明确职责分工 借款合同或协议由专人保管；如保存债券持有人的明细资料，应同总分类账核对相符，如由外部机构保存，需定期同外部机构核对	观察并描述筹资业务的职责分工 了解债券持有人明细资料的保管制度，检查被审计单位是否与总账或外部机构核对	检查年度内借款和所有者权益增减变动的原始凭证，核实变动的真实性、合规性，检查授权批准手续是否完备、入账是否及时准确
借款均为被审计单位承担的债务，所有者权益代表所有者的法定求偿权（权利和义务）			向银行或其他金融机构、债券包销人函证，并与账面余额核对 检查股东是否已按合同、协议、章程约定时间缴付出出资额，其出资额是否经注册会计师审验
借款和所有者权益的期末余额正确（估价或分摊）	建立严密完善的账簿体系和记录制度；核算方法符合会计准则和会计制度的规定	抽查筹资业务的会计记录，从明细账抽取部分会计记录，按原始凭证到明细账、总账顺序核对有关数据和情况，判断其会计处理过程是否合规完整	
借款和所有者权益在资产负债表上的披露正确（表达与披露）	筹资业务明细账与总账的登记职务分离 筹资披露符合会计准则和会计制度的要求	观察职务是否分离	确定借款和所有者权益的披露是否恰当，注意一年内到期的借款是否列入流动负债

##### （二）投资活动的控制目标、内部控制和测试表

内部控制目标	关键内部控制程序	内部控制测试	交易实质性测试
投资账面余额为资产负债表日确实存在的投资，投资收益（或损失）是由被审计期间实际发生的投资交易事项引起的（存在或发生）	投资业务经过授权审批与被投资单位签订合同、协议，并获取被投资单位出具的投资证明	索取投资的授权批准文件，检查权限是否恰当，手续是否齐全 索取投资合同或协议，检查是否合理有效 索取被投资单位的投资证明，检查其是否合理有效	获取或编制投资明细表，符合加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符 向被投资单位函证投资金额、持股比例及发放股利情况

内部控制目标	关键内部控制程序	内部控制测试	交易实质性测试
投资增减变动及其收益(或损失)均已登记入账(完整性)	投资业务的会计记录与授权、执行和保管等方面明确职责分工 健全证券投资资产的保管制度,或者委托专门机构保管,或者在内部建立至少两名人员以上的联合控制制度,证券的存取均需详细记录和签名	观察并描述投资业务的职责分工 了解证券资产的保管制度,检查被审计单位自行保管时,存取证券是否进行详细的记录并由所有经手人员签字	检查年度内投资增减变动的原始凭证,对于增加项目要核实其入账基础是否符合投资合同、协议的有关规定,会计处理是否正确;对于减少的项目要核实其变动原因及授权批准手续
投资均为被审计单位所有(权利和义务)	内部审计人员或其他不参与投资业务的人员定期盘点证券投资资产,检查是否为企业实际拥有	了解企业是否定期进行证券投资资产的盘点 审阅盘核报告,检查盘点方法是否恰当、盘点结果与会计记录核对情况以及出现差异的处理是否合规	盘点证券投资资产 向委托的专门保管机构函证,以证实投资证券的真实存在
投资的计价方法正确,期末余额正确(估价或分摊)	建立详尽的会计核算制度,按每一种证券分别设立明细账,详细记录相关资料 核算方法符合会计准则的规定 期末进行成本与市价孰低比较,并正确记录投资跌价准备	抽查投资业务的会计记录,从明细账抽取部分会计记录,按原始凭证到明细账、总账的顺序核对有关数据和情况,判断其会计处理过程是否合规完整	检查投资的入账价值是否符合投资合同、协议的规定,会计处理是否正确,重大投资项目,应查阅董事会有关决议,并取证 检查长期股权投资的核算是否按规定采用权益法或成本法 检查长期债券投资的溢价或折价,是否按有关规定摊销
投资在资产负债表上的披露正确(表达与披露)	投资明细账与总账的登记职务分离 投资披露符合会计准则的要求	观察职务是否分离	查明库存股票是否已提供质押或受到其他约束,应取证并提请被审计单位作恰当披露 验明投资的披露是否恰当,注意一年内到期的长期投资是否列入流动资产

## 二、内部控制和内部控制测试

### (一) 筹资活动的内部控制和内部控制测试

企业的借款交易涉及短期借款、长期借款和应付债券,这些内部控制制度基本类似,股东权益增减变动的业务较少,但金额较大,注册会计师在审计中一般直接进行实质性测试。现以应付债券为例说明其内部控制和内部控制测试。

应付债券的内部控制测试,通常包括如下内容:(1)了解应付债券内部控制制度。对应付债券的了解,一般可以通过编制流程图、撰写内部控制说明、设计问答式调查表等方式进行。在了解应付债券内部控制制度时,一般应注意以下问题:①债券的发行是否根据董事会授权和有关法律的规定进行;②债券发行是否履行审批手续;③债券发行收入是否立即存入银行;④是否按照债券契约的规定及时支付债券利息;⑤是否将应付债券记入恰当的账户;⑥债券持有人明细账是否定期核对;⑦债券持有人明细账是否指定专人妥善保管;⑧债券的偿还和购回是否根据董事会授权办理。如果前一年度该企业的审计工作是由同一会计师事务所进行的,注册会计师应将调查重点放在企业内部控制制度的变动部分,掌握各项变动的原因和影响。如果在上一年度审计中,针对内部控制提出过管理建议,注册会计师还应证实各项管理建议是否已得到落实,并弄清未予落实的原因。(2)测试应付债券内部控制制度。注册会计师在了解企业应付债券内部控制制度后,应运用一定的方法测试其健全、有效程度。①取得债券发行的法律性文件,检查债券发行是否经董事会授权、是否履行了适当的审批手续、是否符合法律的规定;②检查企业发行债券的收入是否立即存入银行;③取得债券契约,检查企业是否根据契约的规定支付利息;④检查债券入账的会计处理是否正确;⑤检查债券溢(折)价的会计处理是否正确;⑥取得债券偿还和购回时的董事会决议,检查债券的偿还和购回是否按董事会的授权进行。(3)分析评价应付债券内部控制制度。注册会计师在完成上述程序后,应对企业应付债券的内部控制进行分析、评价,以确定其在实质性测试工作中的影响,并针对薄弱环节提出改进建议。

(二) 投资活动应有的内部控制

(1) 合理的职责分工；(2) 健全的资产保管制度；(3) 详尽的会计核算制度；(4) 严格的记名登记制度；(5) 完善的定期盘点制度。

(三) 投资的内部控制测试

1. 了解投资内部控制制度。一般而言，应了解的内容包括：(1) 投资项目是否经授权批准，投资金额是否及时入账；(2) 是否与被投资单位签订投资合同、协议，是否获得被投资单位出具的投资证明；(3) 投资的核算方法是否符合有关财务会计制度的规定，相关的投资收益会计处理是否正确，手续是否齐全；(4) 有价证券的买卖是否经恰当授权，是否妥善保管并定期盘点核对。

2. 进行简易抽查。注册会计师应抽查投资业务的会计记录。例如，可从各类投资业务的明细账中抽取部分会计分录，按原始凭证到明细账、总账的顺序核对有关数据和情况，判断其会计处理过程是否合规完整，并据以核实上述了解的有关内部控制制度是否得到有效的执行。

3. 审阅内部盘核报告。注册会计师应审阅内部审计人员或其他授权人员对投资资产进行定期盘核的报告。应审阅其盘点方法是否恰当、盘点结果与会计记录相核对情况以及出现差异的处理是否合规。如果各期盘核报告的结果未发现账实之间存在差异（或差异不大），说明投资资产的内部控制制度得到了有效执行。

4. 分析企业投资业务管理报告。对于企业的长期投资，注册会计师应对照有关投资方面的文件和凭据，分析企业的投资业务管理报告，从而判断企业长期投资业务的管理情况。

5. 评价投资内部控制制度。注册会计师完成上述各步骤后，取得了有关内部控制制度是否健全、有效的证据，并在工作底稿中标明了内部控制的强弱点，即可对内部控制制度进行评价，确认长期投资内部控制制度的可依赖程度，进而确定实质性测试的程序和重点。

### § 3 借款审计目标及短期借款、长期借款与应付债券的实质性测试

一、借款的审计目标

负债项目审计的目的主要是防止企业低估债务。注册会计师在执行借款业务审计时，应将被审计单位是否低估借款作为一个关注的要点。

借款的审计目标主要包括：(1) 了解并确定被审计单位有关借款的内部控制是否存在、有效且一贯遵守；(2) 确定被审计单位在特定期间内发生的借款业务是否均已记录完毕，有无遗漏；(3) 确认被审计单位所记录的借款在特定期间是否确实存在，是否为被审计单位所承担；(4) 确认被审计单位所有借款的会计处理是否正确；(5) 确定被审计单位各项借款的发生是否符合有关法律的规定，被审计单位是否遵守了有关债务契约的规定；(6) 确认被审计单位借款余额在有关会计报表上的反映是否恰当。

二、借款的实质性测试

(一) 短期借款与长期借款的实质性测试

由于短期借款与长期借款的相似性，可将二者对比记忆掌握：

比较	短期借款实质性测试	长期借款实质性测试	相关审计目标
相似程序	1. 获取或编制借款明细表，加总合计数，与明细账和总账核对相符		机械准确性
	2. 向银行或其他债权人函证重大借款		真实性、完整性、估价、所有权
	3. 检查借款增加，检查借款合同、授权批准、借款内容		真实性、估价、所有权
	4. 检查借款减少，检查相关记录，核实还款数额		真实性、估价
	5. 检查有无到期未偿还的借款，是否已提出延期申请，并办理有关手续		披露
	6. 复核借款利息，检查借款费用的会计处理是否正确		估价
	7. 检查外币借款的折算是否正确。汇率运用是否正确、方法是否一贯，折算差价会计处理是否正确		估价
	8. 检查报表披露是否充分、恰当		披露
不同程序		9. 检查长期借款使用的合理性，是否符合借款合同的规定	披露
		10. 检查一年内到期的长期借款是否已转为流动负债	分类
		11. 检查长期借款的抵押、担保以及是否存在表外融资现象	披露

其中：

### 1. 借款费用资本化的处理

按照《企业会计制度》的规定，只有因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额，在规定的资本化条件的情况下，才可以资本化；其他的应确认为当期费用；因安排专门借款而发生的辅助费用，属于在所购建固定资产达到预定可使用状态之前发生的，应当在发生时予以资本化，以后发生的确认为当期费用，如果金额较小，也可以于发生当期全部确认为费用；因安排其他借款而发生的辅助费用应当于发生当期确认为费用。

只有同时具备以下三个条件，专门借款发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额才应当开始资本化：(1) 资产支出已经发生；(2) 借款费用已经发生；(3) 为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。

### 2. 借款及借款费用的披露

借款的披露应注意以下内容：(1) 借款种类、期限、数额、利率等情况；(2) 一年内即将偿还的长期借款，列入“一年内到期的长期负债”项目；(3) 借款的担保、抵押情况。

此外，借款费用的披露应当包括以下与借款费用有关的信息：(1) 当期资本化的借款费用金额；(2) 当期用于确定资本化金额的资本化率。

#### (二) 长期负债认定实质性测试表

实质性测试	认定				
	存在或发生	完整性	权利和义务	估价或分摊	表达与披露
1. 验证长期负债总账、明细表和明细账会计数的一致性				√	
2. 执行分析性复核	√	√		√	
3. 复核授权凭证和合同	√	√			
4. 函证负债	√	√	√	√	
5. 验证长期负债账户的记录	√		√	√	
6. 重新计算利息费用	√	√	√	√	
7. 将报表表达与会计准则相比较					√

#### (三) 应付债券的实质性测试

(1) 获取或编制应付债券明细表，并同有关明细账和总账核对相符。(机械准确性) (2) 检查债券交易的有关原始凭证。(真实性、估价、所有权) (3) 审查应付利息、溢价或折价摊销及其会计处理是否正确。(估价) ①利息支出：列入财务费用或予以资本化；②溢价摊销：与利息相抵列入财务费用或予以资本化；③折价摊销：与利息相加列入财务费用或予以资本化。(4) 向债权人、承销人、包销人等函证“应付债券”账户期末余额。(真实性、估价) (5) 检查到期债券偿还，以及其会计处理是否正确。(真实性、估价、披露) (6) 检查借款费用的会计处理是否正确。(估价) (7) 检查报表披露是否充分恰当。(披露)

#### ★历年考题分析

[2003 年多选题] A 注册会计师是 Q 公司 2002 年度会计报表审计的外勤审计负责人，在审计过程中，需对负责负债项目审计的助理人员提出的相关问题予以解答，并对其编制的审计工作底稿进行复核。请代为做出正确的专业判断。

(1) 在对短期借款实施相关审计程序后，需对所取得的审计证据进行评价。以下有关短期借款审计证据可靠性的论述中，正确的有 ( )。

- A. 从第三方获取的有关短期借款的证据比直接从 Q 公司获得的相关证据更可靠
- B. 短期借款的控制风险为低水平时产生的会计数据比控制风险为高水平时产生的会计数据更为可靠
- C. 短期借款的控制风险为高水平时产生的会计数据比控制风险为低水平时产生的会计数据更为可靠
- D. Q 公司提供的短期借款合同尽管有借贷双方的签章，但如果没有其他证据佐证，也不可靠

【答案】ABD 【解析】A. 取自被审计单位以外的独立第三者的外部证据，比取自被审计单位内部的证据可靠；已获得独立的第三者确认的内部证据，比未获得独立的第三者确认的内部证据可靠。B. 审计风险是指会计报表存在重大错报漏报，而审计人员审计后发表不恰当审计意见的可能性。这里风险为低水平，则未发现的重大错漏报的可能性小，即数据更可靠。C. 同上。D. 不同来源或不同性质的审计证据相互印证时，审计证据较具可靠性；反之，若通过某一来源所获取的证据与通过其他来源所获取的证据不相一致，或者不同性质的证据相互矛盾时，则注册会计师就需进一步审计。

(2) 在审计短期借款项目时，应当结合财务费用项目的审计，测试 Q 公司本期反映的短期借款利息的整体合理性。以下各项审计程序中，与实现上述审计目标相关的有 ( )。

- A. 根据 Q 公司本期发生的各项短期借款的金额、期限、利率，重新计算利息
- B. 索取 Q 公司全部付息单并进行汇总后，与 Q 公司会计记录进行核对
- C. 根据 Q 公司各月平均短期借款余额以及平均借款利率，测算利息
- D. 运用审计抽样方法，从 Q 公司短期借款明细账抽取若干笔相关经济业务，测试利息计算是否准确

【答案】CD 【解析】A、B 与机械准确性相关，C、D 与整体合理性相关。

(3) 应交税金的相关审计工作底稿有以下审计结论，其中正确的有 ( )。

- A. 尽管本次审计并非税务审计，但在确认应交所得税时仍须考虑纳税调整因素
- B. 尽管税务征收机关已在增值税纳税申报表上加盖公章，但对与调整主营业务收入事项相关的应交增值税仍须进行调整
- C. 对于 Q 公司向纳入其合并范围的子公司销售商品形成的应交增值税，在编制合并会计报表时不应进行抵销
- D. 对于 Q 公司向独立纳税的分公司销售商品形成的应交增值税，在编制汇总会计报表时应予以抵销

【答案】ABC 【解析】A. 应交税金的审计目标应包括结合所得税项目，确定应纳税所得额及企业所得税税率，复核应交企业所得税的计算是否正确。B. 在审计实务中应根据“已审定”的主营业务收入、其他业务收入和税法规定视同销售等应税行为调整销项税额，即不以税务征收机关为准，而以“已审定”数为基础。C. 合并会计报表不应抵销合并范围子公司销售商品形成的应交增值税。D. 汇总会计报表不应抵销汇总范围分公司销售商品形成的应交增值税。

## § 4 权益审计目标及股本、实收资本、资本公积与盈余公积的实质性测试

### 一、审计目标

(1) 确定被审计单位有关所有者权益内部控制制度是否存在、有效且一贯遵守；(2) 确定投入资本、资本公积的形成、增减及其他有关经济业务会计记录的合法性与真实性；(3) 确定盈余公积和未分配利润的形成和增减变动的合法性、真实性；(4) 确定会计报表上所有者权益的反映是否恰当。

### 二、所有者权益的实质性测试

#### (一) 股本的实质性测试

(1) 审阅公司章程、实施细则和股东大会、董事会会议记录。(真实性) (2) 检查股东是否按照公司章程、合同、协议规定的出资方式出资，各种出资方式的比例是否符合规定。(真实性) (3) 索取或编制股本明细表，并与有关凭证和账目核对相符。(机械准确性) (4) 检查股票的发行、收回等交易活动。(真实性) (5) 函证发行在外的股票。(真实性) (6) 检查股票发行费用的会计处理。(估价) 《企业会计制度》规定，溢价发行股票时，各种发行费用从溢价中抵销；无溢价的，或溢价不足以支付的部分，作为长期待摊费用，在不超过 2 年的期限内平均摊销。(7) 检查股本是否在资产负债表上恰当披露。(披露)

#### (二) 实收资本的实质性测试

1. 获取各种背景资料。(真实性)
2. 获取或编制实收资本明细表，并与有关原始凭证和会计记录核对。(机械准确性)
3. 审查出资期限和出资方式、出资额。(真实性、估价)

(1) 出资期限，包括合同期限和法律期限：①合同出资期限：根据需要企业自行规定的出资期限，可一次出资或分次出资。②法律出资期限：法律规定的出资期限。(2) 投入方式：①一次出资：自领取营业执照起 6 个月内足额出资。②分次出资：自领取营业执照起 3 个月内应第一次出资（不低于 15%），3 年内足额出资。(3) 出资方式：①货币资金出资。验证依据：企业开户银行出具的收款凭证、银行对账单及银行函证回函。②实物资产出资。验证依据：实物资产出资清单、采购发票、资产评估报告、产权证、实物盘点表等。③无形资产出资。验证依据：各种证书、土地使用权证明等。

4. 审查投入资本的真实性。(真实性)

通过对有关原始凭证、会计记录的审阅和核对，向投资者函证实缴资本额，对有关财产和实物的价值进行鉴定，确定投入资本的真实存在。

5. 审查实收资本增减变动。(真实性)

一般情况下，企业实收资本不得随意增减，如有必要增减，应具备一定条件。如企业减资，应具备三个条件：①应事先通知所有债权人，债权人无异议。在做出减资决定 10 日内通知债权人，30 日内在报上至少公告三次；债权人在一定时日内有权要求清偿债务或提出相应的担保。②经股东大会同意，并修改公司章程。③减资后注册资本不低于法定注册资本的最低限额。

6. 审查外币出资时实收资本的折算。(估价)

①有合同约定汇率,按合同汇率折算实收资本。②无合同约定汇率,按市场汇率折算实收资本。

7. 审查报表披露的充分性和恰当性。(披露)

(三) 资本公积的实质性测试

(1) 检查资本公积增减变动的内容及其依据。(真实性、估价) (2) 检查资本公积的具体核算内容。(真实性、估价) 包括以下内容:①资本溢价或股本溢价;②接受捐赠;③股权投资准备;④拨款转入;⑤外币折算差额;⑥其他资本公积。(3) 检查资本公积转赠资本是否经过授权批准。(真实性) (4) 检查资本公积的披露是否充分适当。(披露)

(四) 盈余公积的实质性测试

(1) 获取或编制盈余公积明细表,并与明细账和总账核对相符。(机械准确性) (2) 检查盈余公积的提取。(真实性、估价、完整性) (3) 检查盈余公积的使用。(真实性、估价) 盈余公积主要用于弥补亏损和转增资本,也可以按规定用于分配股利。法定和任意盈余公积用于弥补亏损、转增资本和特别批准后支付股利,须符合国家规定的限制条件:转增资本或分配利润后剩余额不得低于注册资本的 25%,支付股利时支付比例不得超过股票面值的 6%。(4) 检查盈余公积是否充分披露。(披露)

(五) 股东权益认定实质性测试表

实质性测试	认定				
	存在或发生	完整性	权利和义务	估价或分摊	表达与披露
1. 验证总账、明细表和明细账会计数的一致性				√	
2. 执行分析性复核	√	√		√	
3. 复核公司章程及细则	√		√		
4. 复核股票发行的授权文件和条件	√		√		
5. 向股票登记机构函证流通在外的股份	√	√	√		
6. 审查分录至股本账户	√		√	√	
7. 审查分录至利润分配账户	√		√	√	
8. 追查分录至盈余公积、应付股利账户	√		√	√	
9. 将报表表达与会计准则比较				√	

★历年考题分析

[2002 年判断题] 注册会计师审查公开发行股票公司已发行的股票是否真实、是否已收到股款时,应向主要股东函证。 ( )

【答案】× 【解析】应向股票承销商或证券交易所函证。

[2002 年判断题] 如果能够对被审计单位的资产和负债进行充分审计,且能证实两者的期初余额、期末余额和本期发生额,注册会计师可以不必对所有所有者权益进行单独审计。 ( )

【答案】× 【解析】参见教材原文,资产和负债审计对所有权益审计的作用毕竟是辅助性的,最多只能证实所有者权益的总额正确,而不能证实其内部的结构变化是否真实、合法。

[2003 年判断题] A 注册会计师是 S 公司 2002 年度会计报表审计的项目经理,在编制审计计划前,需对 S 公司提供的未审会计报表及其附注进行审核。假定 S 公司 2002 年度无需编制合并会计报表,也未发生重大重组行为,在不考虑披露格式、内容的完整性等其他因素的前提下,针对 S 公司 2002 年度会计报表附注中披露的以下内容,请代为进行审核,并分别判断其在数字的逻辑关系、披露字节反映的分类或会计处理等方面是否正确。 ( )

会计报表项目注释中披露的资本公积增减变动情况如下:

项目	2001 年 12 月 31 日 账面余额 (元)	本期增加 (元)	本期减少 (元)	2002 年 12 月 31 日 账面余额 (元)
资本溢价	235 674 567. 12		235 674 567. 12	0
股权投资准备	49 543 253. 69		4 325 432. 88	45 217 820. 81
拨款转入	2 000 000. 00	2 654 723. 15		4 654 723. 15
其他资本公积	204 562. 18			204 562. 18
合计	287 422 382. 99	2 654 723. 15	240 000 000. 00 [注]	50 077 106. 14

注:资本公积“本期减少”系转增股本所致。

【答案】× 【解析】股权投资准备的减少,与其他资本公积的增加不对应,资本公积明细科目中的各准备明细科目,在未转入“其他资本公积”明细科目前,不得用于转增资本或股本。

## § 5 投资审计目标及实质性测试

### 一、审计目标

(1) 确认投资是否存在；(2) 确认投资是否归被审计单位所有；(3) 确认投资的增减变动及其收益(或损失)的记录是否完整；(4) 确认投资的计价方法(成本法或权益法)是否正确；(5) 确认投资的年末余额是否正确；(6) 确认投资在会计报表上的披露是否恰当。

### 二、实质性测试

#### (一) 一般实质性测试

1. 获取或编制投资明细表,复核加计数是否正确,并与明细账、总账余额核对相符。(机械准确性)

2. 进行分析性复核。(总体合理性)(1) 计算各类投资所占比例,分析投资安全性;(2) 计算投资收益占利润比例,分析盈利稳定性。

3. 实地盘点投资资产,并检查账实是否相符。(真实性、估价)(1) 库存证券:①盘点库存证券,编制盘点清单;②将盘点清单与明细表核对。(2) 委托专门机构代为保管的投资证券:①清点和函证股票数量;②清点和函证债券数量;③通过向被投资者询证,检查其他投资资产是否存在。

4. 审查投资的入账价值。(估价)

(1) 现金出资:

短期股权投资:

入账价值 = 实际支付的全部价款(市价 + 税费) - 已宣告尚未支付的现金股利

短期债权投资:

入账价值 = 实际支付的全部价款(市价 + 税费) - 已到期尚未领取的债券利息

长期股权投资:

入账价值 = 实际支付的全部价款(市价 + 税费) - 已宣告尚未支付的股利

(2) 以非货币交易换入长期股权投资,则应按照换出资产的账面价值、应支付的相关税费、支付或收到的补价来计算。

(3) 以实物或无形资产投资:①按资产评估机构评估价;②按投资双方协商价。

(4) 长期债券投资:

入账价值 = 实际支付的价款[面值 + 债券溢价(- 债券折价)]

5. 审查投资收益。(估价)(1) 股权投资:成本法下:以实际得到的收益为准,如分到的利润、股利、利息和买卖差价等;权益法下:以应该得到的权益为准,如应分到的净利、应计债券利息等。(2) 债券投资:还要考虑溢价、折价的摊销。溢价摊销:应与应收利息相抵销,差额作为投资收益;折价摊销:应与应收利息相加,合并作为投资收益。

6. 检查长期投资业务是否符合国家的限制性规定。(合规) 审查合规性:对外投资额不得超过本公司净资产的50%(投资公司、控股公司除外);审查授权控制:长期投资是否经过批准(查会议记录决议);审查投资业务正确性:各种会计资料核对相符。

7. 检查长期投资的核算方法。(估价) 重点审查:(1) 被投资企业净资产增减变化的真实性;(2) 投资比例。

8. 检查长短期投资在分类上相互划转的会计处理是否正确。(分类)(1) 一年内将到期的长期投资应列入流动资产类“一年内到期的长期债权投资”项目;(2) 长期投资转作短期投资应当合理,查明有无随意结转;(3) 长期投资性质的短期投资应当予以调整。

9. 检查短期投资跌价准备和长期投资减值准备的计提和会计处理是否正确。(估价)(1) 短期投资:①获取与短期投资市价有关的资料;②验算短期投资跌价准备计提;③查明计提短期投资跌价准备方法是否一贯;④已计提跌价准备的短期投资价值回升,会计处理是否正确;⑤如有追溯调整,数额及会计处理是否正确。(2) 长期投资:①有市价的长期投资:获取市价资料,计算应计提的长期投资减值准备并与实际计提比较,如有较大差异,建议调整;②无市价长期投资:向被投资单位索取经审计的会计报表和审计报告,计算应计提的长期投资减值准备并与实际计提比较,如有较大差异,建议调整;③已计提减值准备的长期投资价值回升,会计处理是否正确;④如有追溯调整,数额及会计处理是否正确;⑤核销的长期投资:取得核销的依据,判断核销理由是否充分。

10. 检查本期发生的重大股权变动。(真实性、估价、所有权)

判断是否正常、合理,投资收益的确认是否以取得股权后发生的净损益为基础,是否存在股权协议倒签

日期现象，涉及价款是否已经支付或收取。

11. 检查报表披露是否充分、恰当。(披露)(1) 一年内到期的长期投资，应列为流动资产“一年内到期的长期债券投资”项目；(2) 长期投资转为短期投资，说明理由；(3) 期末账面价值与市价相差显著，减值准备计提与转回等情况应说明；(4) 计价方法：成本法或权益法，如采用权益法，应说明投资比例；(5) 长期投资超过净资产 50% 应予说明；(6) 本期重大股权变动情况。

(二) 投资认定实质性测试表

实质性测试	认定				
	存在或发生	完整性	权利和义务	估价或分摊	表达与披露
1. 验证投资总账、明细表和明细账合计数的一致性				√	
2. 执行分析性复核	√	√		√	
3. 盘点和复核库存证券及所有权证书	√	√	√	√	
4. 函证由其他人保管的证券	√		√		√
5. 验证投资账户记录	√		√	√	
6. 重新计算已赚取的收入	√			√	√
7. 审查有关市场价格资料	√	√		√	√
8. 将报表表达与会计准则相比较					√

★历年考题分析

【2002 年单选题】如果被审计单位的投资证券是委托某些专门机构代为保管的，为证实这些投资证券的真实存在，注册会计师应（ ）。

- A. 实地盘点投资证券
- B. 获取被审计单位管理当局声明
- C. 向代保管机构发函询证
- D. 逐笔检查被审计单位相关会计记录

【答案】C 【解析】参见教材原文，如果企业的投资证券是委托某些专门机构代为保管的，注册会计师应向这些保管机构发出询证函，以证实投资证券的真实存在。

【2002 年多选题】在对股票的发行、回购等交易活动进行审计时，注册会计师应当审查的原始凭证包括（ ）。

- A. 发行股票的登记簿、募股清单
- B. 向外界回购的股票清单
- C. 银行存款收付款凭证
- D. 银行存款对账单

【答案】ABD 【解析】与股票发行、回购等交易活动相关的原始凭证有：已发行股票的登记簿、募股清单 (A)、向外界回购的股票清单 (B)、银行存款对账单 (D)；相应的会计记录有：银行存款日记账与总账、股本明细账与总账等。

【2003 年单选题】A 注册会计师是 M 公司 2002 年度会计报表审计的外勤审计负责人，在审计过程中，需对负责长期股权投资及合并会计报表审计的助理人员提出的相关审计建议及其编制的审计工作底稿进行复核。请代为做出正确的专业判断。

以下对长期股权投资及投资收益的审计建议中，不恰当的是（ ）。

- A. 对验资后长期占用被投资单位的资金，M 公司根据占用资金数额冲减了长期股权投资的账面价值，建议予以冲回
- B. 对本年度无法控制或施加重大影响的控股子公司，建议改用成本法核算该长期股权投资
- C. 对持有子公司 10% 股权的长期股权投资，建议采用成本法进行核算
- D. M 公司的合营企业向其大量销售产品，形成 M 公司大量期末库存及大额投资收益，M 公司在计算投资收益时扣除未实现的内部利润，并考虑对该部分存货是否计提减值准备

【答案】C 【解析】对被投资单位长期投资核算方法的选择，取决于是否对被投资单位拥有控制、共同控制或重大影响，不是绝对按比例。

【2003 年判断题】A 注册会计师是 R 公司 2002 年度会计报表审计的项目经理，在对审计工作底稿复核过程中，注意到以下事项，请代为判断助理人员得出的相关审计结论是否正确。

2002 年度 R 公司将账面余额为 2 000 万元、已全额计提减值准备的长期股权投资以 1 000 万元予以转让，款项已全部收到，并已办妥股权转让相关法律手续。助理人员在取得 R 公司及其常年法律顾问关于股权转让受让方非关联方的说明后，得出可以确认 1 000 万元投资收益的审计结论。 ( )

【答案】× 【解析】仅凭法律顾问声明予以确认，有失应有谨慎。处置长期股权投资的投资收益应当符合股权转让的条件时才能确认。到期收回或未到期提前处置的长期股权投资，按实际取得的价款与其账

面价值（包括账面摊余价值、计提的减值准备）及已计入应收项目的债券利息后的差额，确认为收到或处置当期的收益或损失。

[2003 年判断题] A 注册会计师是 S 公司 2002 年度会计报表审计的项目经理，在编制审计计划前，需对 S 公司提供的未审会计报表及其附注进行审核。假定 S 公司 2002 年度无需编制合并会计报表，也未发生重大重组行为，在不考虑披露格式、内容的完整性等其他因素的前提下，针对 S 公司 2002 年度会计报表附注中披露的以下内容，请代为进行审核，并分别判断其在数字的逻辑关系、披露字节反映的分类或会计处理等方面是否正确。（ ）

会计报表项目注释中披露的长期股权投资明细如下：

2002 年 12 月 31 日				
被投资单位	股权投资期限	初始金额（元）	比例	账面价值（元）
A 公司	1993 年 8 月—2003 年 7 月	15 000 000. 00	15%	15 000 000. 00
B 公司	1998 年 10 月—2008 年 9 月	30 000 000. 00	30%	26 287 375. 39
C 公司	永久	30 000 000. 00	40%	56 478 987. 25
D 公司	1994 年 9 月—2024 年 8 月	100 000 000. 00	35%	15 726 789. 78
合计		175 000 000. 00		255 033 452. 42

【答案】× 【解析】只有长期债权投资才须重分类“一年内到期的债权投资”。

## § 6 无形资产、营业外收支、所得税等的实质性测试

### 一、无形资产的审计

1. 获取或编制无形资产明细表，复核加计正确，并与报表数、明细账合计数、总账余额核对相符。（机械准确性）
2. 核对相关原始凭证和证明文件，验证无形资产存在性和所有权。（真实性、所有权）
3. 审查无形资产增加。（真实性、估价）（1）购入：按实际支付数入账；（2）开发：按实际支出数入账；（3）接受投资：按评估或合同价入账；（4）商誉：按购入支付价与账面价值的差额入账。
4. 审查无形资产摊销额是否正确，会计处理是否正确。（估价）
5. 审查无形资产转让的会计处理是否正确。（估价、分类）（1）转让所有权：冲转无形资产价值，转让收入列入“营业外收入”；（2）转让使用权：不冲转无形资产账面价值，转让收入列入“其他业务收入”。
6. 审查无形资产减值准备的计提是否正确。（估价）（1）下列情况应将无形资产摊余价值全部转入当期损益：①某项无形资产已被其他新技术替代，且无使用价值和转让价值；②某项无形资产已超过法律保护期，且不能为企业带来经济利益；③其他足以证明无形资产已失去使用和转让价值的情况。（2）下列情况应计提无形资产减值准备：①某项无形资产已被新技术替代，但仍有部分使用价值和转让价值；②某项无形资产已超过法律保护期，但仍有部分使用和转让价值；③某项无形资产市场价值逐年下跌，在可预见未来无回升希望；④其他足以证明无形资产已发生减值的情况。
7. 审查报表披露的恰当性。（披露）
8. 无形资产认定实质性测试表

实质性测试	认 定				
	存在或发生	完整性	权利和义务	估价或分摊	表达与披露
1. 验证无形资产明细表及其与无形资产余额的一致性				√	
2. 执行分析性复核	√	√		√	
3. 检查无形资产的增加	√			√	
4. 审查所有权文件	√		√		√
5. 核实无形资产的增加	√		√	√	
6. 核实无形资产的处理	√			√	
7. 复核无形资产摊销的分录	√	√		√	√
8. 将报表表达与会计准则相比较					√

### 二、营业外收入（支出）的审计

1. 获取或编制营业外收入（支出）明细表，复核加计正确，并与报表数、明细账合计数、总账余额核对相符。（机械准确性）
2. 检查营业外收入（支出）核算内容是否符合会计制度规定。（合法性、分类）

3. 对营业外收入（支出）的各项目，与相关账户记录核对，并追查至相关原始凭证。（真实性、估价）  
(1) 营业外收入包括：处理固定资产净收益、处理无形资产净收益、固定资产盘盈、罚款净收入等。(2) 营业外支出包括：固定资产盘亏、处理固定资产净损失、非常损失、停工损失、债务重组净损失、计提无形资产减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、罚没损失、滞纳金、违约金、职工子弟学校费用、捐赠支出等。

审查时注意：(1) 开支范围是否正确（不与成本费用混淆）；(2) 计算是否正确（净损失应扣除残值、赔偿款）；(3) 性质是否正确（非常损失、非常停工损失由意外事故引起）。

4. 检查是否存在需调整应税所得额事项。（真实性、估价）

5. 检查营业外收入（支出）披露的恰当性。（披露）

### 三、所得税的审计

1. 将报表数与总账数核对。（机械准确性）

2. 核实所得税计算依据。（真实性、估价）

所得税的计税依据是应税所得额，应税所得额由本年利润加或减调整事项而得，即：

应交所得税 = 应税所得额 × 税率

应税所得额 = 利润总额 ± 调整事项

(1) 调增事项：①低估收入：错误的会计处理，应编制调整分录；②高估成本费用：错误的会计处理，应编制调整分录；③不允许税前列支的费用，如罚没支出、滞纳金、赞助支出（非广告性质等）；④超过税法列支限额部分，如坏账损失、减值准备、交际应酬费、捐赠支出、折旧费等。

(2) 调减事项：①高估收入：错误的会计处理，应编制调整分录；②低估成本费用：错误的会计处理，应编制调整分录；③规定年限内允许税前扣除的项目，如弥补亏损、“三废”产品利润、新产品利润；④分到的在投资方已交税的投资利润。

3. 复核所得税计算是否正确。（估价）

4. 检查所得税披露的恰当性。（披露）

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

- 注册会计师在审计应付债券时，如果被审计单位应付债券业务不多，可以直接进行（ ）。  
A. 内部控制调查      B. 符合性测试      C. 实质性测试      D. 穿行测试
- 注册会计师在审查长期债权投资的溢价摊销时，不应重点审查的是（ ）。  
A. 摊销方法是否符合规      B. 每期摊销额计算是否正确  
C. 每期投资收益是否为应计利息与溢价摊销额之差      D. 长期债券投资是否采用权益法核算
- 基于筹资与投资循环业务数量较少、金额通常都很大的特点，在审计时，注册会计师应采用（ ）。  
A. 较低的控制风险估计水平法的初步审计策略      B. 抽样审查的方法  
C. 较大范围的控制测试的方法      D. 主要证实法的初步审计策略
- 在关于借款业务表达与披露的以下说法中，属于符合性测试程序的是（ ）。  
A. 借款在资产负债表上披露正确      B. 借款业务的明细账与总账的登记职务分离  
C. 观察职务分离情况      D. 注意一年内到期的借款是否转入流动负债
- 被审计单位为了达到其对投资业务的完整性控制目标，最好应规定并依据下列控制措施中的（ ）。  
A. 明确投资业务的授权、执行、记录、保管等职责分工  
B. 与被投资单位签订合同、协议，并获取其出具的投资证明  
C. 将记录投资明细账与记录总账的职务实施严格的分离  
D. 由内部审计人员或其他独立人员定期盘点证券投资资产
- 注册会计师检查一年内到期的长期负债或长期投资是否列示于流动负债类或流动资产类下，是为了验证筹资与投资循环中的（ ）目标。  
A. 完整性      B. 存在或发生      C. 表达与披露      D. 权利与义务
- 注册会计师为了检查大额金融机构手续费的真实性与正确性，应检查（ ）。

- A. “财务费用——其他”明细账                      B. “汇兑损失明细账”  
 C. 下期期初“财务费用明细账”                      D. “利息支出明细账”
8. 资本公积的实质性测试范围不应包括（ ）。  
 A. 接受捐赠非现金资本准备    B. 接受现金捐赠    C. 其他资本公积    D. 可转换公司债券
9. 核实股本账户的期末余额，首先是确定资产负债表日流通在外的股票数量，假定对被审计单位的股票发行记录以及其与代理发行机构签订的相关协议已经进行了必要的审计和检查，为了证实这部分股票的真实性，注册会计师应当（ ）。  
 A. 查阅发行记录    B. 查阅股东登记簿    C. 向股东发函询证    D. 向代理机构函证
10. 注册会计师为检查被审计单位投入资本的真实存在性而实施的下列实质性测试程序中，无效的是（ ）。  
 A. 检查投入的现金是否经过盘点并正确记入盘点表  
 B. 投入的实物是否办理了验收手续并列具登记清单  
 C. 投入的无形资产是否已办理了法律手续  
 D. 检查房地产类固定资产所有权或使用权的证明文件
11. 出资方式注册会计师对投入资本进行实质性测试时必须检查的内容。在以下有关出资方式的说法中，有例外情况的是（ ）。  
 A. 出资方式包括货币资金、实物资产、无形资产和净资产等  
 B. 出资方式必须遵守企业合同、章程，投资者不得改变  
 C. 出资方式必须遵守国家规定，投资者不得违反  
 D. 出资方式除国家规定外应在经批准的合同、章程中作详细规定
12. 注册会计师审查股票发行费用的会计处理时，若股票溢价发行，应查实被审计单位按规定将各种发行费用（ ）。  
 A. 先从溢价中抵销    B. 作为长期待摊费用    C. 作为递延资产    D. 作为当期管理费用
13. 为分析被审计单位在多大程度上依赖投资收益，从而判断其盈利能力的稳定性，注册会计师应当计算投资收益占（ ）的比例是多少。  
 A. 长期投资    B. 利润总额    C. 接受投资单位的实收资本    D. 应收款项
14. 在用成本法核算投资收益的情况下，对于长期股权投资收益的审查，注册会计师应获取的审计证据是（ ）。  
 A. 公开印发的股利手册                              B. 被投资企业的利润  
 C. 企业在被投资企业的股权比例                      D. 被投资企业的股本
15. 注册会计师审查无形资产的增减及计价时，不应专门审查的是（ ）。  
 A. 每项无形资产增减的授权批准文件  
 B. 不同来源的无形资产的计价方法，特别是商誉的计价处理  
 C. 无形资产转让业务是否正确区分不同性质，并进行了适当处理  
 D. 无形资产在资产负债表上的披露

## 二、多项选择题

1. 为了核实被审计单位有关借款和所有者权益的增减变动及其利息和股利会计记录的完整性，注册会计师应作的符合性测试通常包括（ ）。  
 A. 索取借款或股票的批准文件                      B. 了解债券持有人明细资料的保管制度  
 C. 检查公司是否与外部机构核对                      D. 观察并描述筹资业务的职责分工
2. 注册会计师在了解企业应付债券的内部控制系统时，一般应注意（ ）。  
 A. 债券发行收入是否立即存入银行                      B. 是否按照契约规定及时支付债券利息  
 C. 针对薄弱环节提出合理建议                      D. 检查债券发行收入是否立即存入银行
3. 企业以发行债券方式筹措资金，有发行记名债券和无记名债券两种方式，无论何种方式，企业均应在债券存根簿上进行登记，只不过登记的内容有所不同而已。在以下各项中，（ ）属于两种方式下登记内容的不同之处。  
 A. 债券持有人的姓名或名称、住所                      B. 债券的发行日期、取得日期  
 C. 债券总额、利率、编号                              D. 债券偿还期限和偿还方式
4. 注册会计师审查被审计单位短期借款的增加业务时，应当检查并与相关会计记录相核对的内容

有( )。

- A. 借款合同和授权批准情况
  - B. 借款数额、借款日期
  - C. 借款利率、还款期限
  - D. 金融机构的授信情况
5. 在对被审计单位的长期借款进行实质性测试时,注册会计师一般应获取的审计证据包括( )。
- A. 长期借款明细表
  - B. 长期借款的合同和授权批准文件
  - C. 相关抵押资产的所有权证明文件
  - D. 重大长期借款的函证回函及逾期长期借款的展期协议
6. 注册会计师审查企业长期借款抵押资产时,应查明( )。
- A. 抵押资产的所有权是否属于企业
  - B. 抵押资产的账面原值是否属实
  - C. 抵押资产的价值状况与抵押契约是否一致
  - D. 抵押资产的情况是否在资产负债表的附注中予以披露
7. 审查所有者权益时,注册会计师应关注被审计单位( )重要内部控制制度。
- A. 公司发行股本、股息宣布等业务的正当批准
  - B. 正确记账和现金、股票处理职责的适当分工
  - C. 股本的正确估价和正确反映
  - D. 独立的股票登记代理人和股票过户代理人
8. 外商以无形资产方式出资的,所投入的无形资产必须满足( )之一。
- A. 是被投资企业生产经营必不可少的
  - B. 为外国投资者所有
  - C. 能生产我国急需新产品或出口适销产品
  - D. 能提高生产效率、节约原材料
9. 我国法律规定,企业减资必须满足的三个条件是( )。
- A. 事先通知所有债权人,债权人无异议
  - B. 经股东大会同意并修改公司章程
  - C. 减资数额不得超过实收资本大于注册资本的数额
  - D. 减资数额不得超过注册资本大于其最低限额的数额
10. 法定盈余公积和任意盈余公积可用于( ),但必须符合国家规定的限制条件。
- A. 弥补亏损
  - B. 转增资本
  - C. 职工集体福利
  - D. 特别批准后支付股利
11. 注册会计师可以借助投资明细表了解企业投资业务的全貌。下列各项中,应在投资明细表中反映的内容是( )。
- A. 投资的种类说明
  - B. 投资收益的期初及期末余额、本期变动额
  - C. 投资的会计核算方法
  - D. 投资占接受投资企业股本或实收资本的份额
12. 注册会计师在审查确定被审计单位长期投资是否在资产负债表上恰当披露时,应查实( )。
- A. 资产负债表中“长期投资”项目的数字是否与审定数相符
  - B. 资产负债表中“一年内到期的长期债券投资”项目的数字是否与审定数相符
  - C. 若长期投资超过实收资本的50%,是否已在会计报表附注中披露
  - D. 是否已披露股票、债券在资产负债表日市价与成本的显著差异
13. 对追溯调整期间各时点的长期投资,注册会计师应在下列( )之一的基础上检查被审计单位的追溯调整是否正确。
- A. 索取长期投资的市价及其来源
  - B. 取得经审计的会计报表
  - C. 对会计报表进行分析性复核
  - D. 对内部控制进行研究评价
14. 对于企业按溢价或折价购入债券的情况,注册会计师应当查明( )。
- A. 企业在债券的存续期内每期实际收到的利息与账面投资收益是否一致
  - B. 企业是否将溢价或折价部分在债券存续期内按直线法或实际利率法摊销
  - C. 每期摊销的溢价部分是否在利息中扣减或折价部分是否在利息中追加
  - D. 每期投资收益是否为应计利息与溢价摊销额之差或与折价摊销额之和
15. 注册会计师应检查被审计单位无形资产减值准备的计提是否正确,并认可其在下列( )情况下将无形资产的摊余价值全部转入当期损益。
- A. 市场价值逐年下跌,在可预见未来无回升的希望
  - B. 被其他技术替代且失去使用价值和转让价值
  - C. 已被其他新技术替代或已超过法律保护期限
  - D. 超过法律保护期限且不能为企业带来经济效益

### 三、判断题

1. 如果发行记名债券，企业不仅应在债券存根簿中记载发行债券的日期，还应记载取得债券的日期，但在发行无记名债券时，仅在债券登记簿中登记发行债券的日期，而无须登记取得债券的日期。（ ）
2. 根据“资产 - 负债 = 所有者权益”这一平衡原理，如果注册会计师能够对企业的资产和负债进行充分的审查，证明二者的期初余额、期末余额和本期变动都是正确的，则就不必对所有所有者权益进行单独的审计。（ ）
3. 对有关业务进行明确的职责分工，不仅有助于筹资业务的完整性目标，而且也属于筹资业务表达与披露内部控制目标的关键内部控制措施。（ ）
4. 无论筹资业务，还是投资业务，注册会计师均应通过符合性测试，对相关业务的职责分工是否明确进行观察和描述，以便证实被审计单位对筹资及投资业务的完整性控制。（ ）
5. 向银行或其他债权人函证短期借款，是审查短期借款的一个必要的、不可替代的程序。（ ）
6. 如果被审计单位低估或漏列负债，很难与债权人的记录相印证。因此，注册会计师对借款类项目实施函证程序对于确定借款的完整性来说是必要的。（ ）
7. 如果被审计单位存在到期未偿还的借款，注册会计师为了判断被审计单位的资信程度和偿债能力，应特别核实逾期借款是否办理了延期手续，计算并分析逾期借款的金额、比率和期限。（ ）
8. 注册会计师在对长期借款的内部控制制度进行符合性测试时，应检查企业抵押长期借款的抵押资产的所有权是否属于企业，其价值和现实状况是否与抵押契约中的规定相一致。（ ）
9. 对于实收资本的实质性测试注意应通过“实收资本”账户进行，测试的起点应是实收资本明细表。（ ）
10. 企业以实物或无形资产折价入股的形式进行长期股权投资时，注册会计师必须获取相关的资产评估报告，以确认投资资产的价值是否正确。（ ）
11. 在对长期债券投资项目进行实质性测试时，注册会计师应查实被审计单位每期投资收益等于应计利息与溢价摊销额之差或折价摊销额之和。（ ）
12. 如果企业的长期投资证券是委托某些专门机构代为保管的，注册会计师应向这些保管机构进行函证，以证实投资证券的存在性和金额的准确性。（ ）
13. 为了证实投资证券的真实性，无论其是由被审计单位保管，还是由某些专门机构代为保管，在审计实施阶段，注册会计师都应参与对这些证券的盘点。（ ）
14. 所有者权益审计，一般采用详查的方式，且一般不需要对其内部控制进行符合性测试。（ ）
15. 资产负债表中列示的无形资产项目的数额应当与无形资产总分类账反映的摊余价值相一致，并在会计报表附注中充分揭示摊销方法。（ ）

### 四、简答题

1. W注册会计师在对ABC公司投资业务的内部控制进行研究评价时，依据当年发生投资业务的具体情况，决定将与投资业务相关的职责分工控制作为研究评价的重点。请回答：
  - (1) ABC公司在对其投资业务进行相关的职责分工时应考虑并针对投资业务的哪些主要职责？
  - (2) 具体说明ABC公司应对其投资业务的各个具体职责进行怎样的分工。
  - (3) ABC公司为了实现“投资业务的增减变动及其收益或损失均应登记入账”和“投资在资产负债表上进行正确的表达或披露”两项重要的控制目标，应分别进行哪些相应职责的分工？
  - (4) W注册会计师应实施何种程序对ABC公司投资业务的职责分工实施符合性测试？
2. W注册会计师接受会计师事务所的委派，执行ABC公司2003年度会计报表审计工作。按审计计划的要求，决定将ABC公司应付债券业务作为实质性测试的重点，并强化对应付债券业务原始凭证的审查。请说明W注册会计师应如何审查企业应付债券交易的有关原始凭证。
3. W注册会计师在审查ABC公司外币资金投入时，查明ABC公司的记账本位币与所收到的外币投资币种不一致。请问：
  - (1) 若投资双方在相关投资协议中规定了合同汇率，ABC公司应如何进行有关的会计处理？
  - (2) 若投资双方没有相关投资协议中规定合同汇率，ABC公司又应如何进行有关的会计处理？
4. W注册会计师在审查ABC股份有限公司的长期债权投资时，发现该公司按面值认购了P公司的一部分债券，按溢价购入了T公司的债券若干，又按折价认购了S公司的另一部分债券。请问：在这三种情况下，ABC公司分别应如何进行有关的会计处理，W注册会计师才能予以认可？

## 五、综合题

1. XYZ会计师事务所的注册会计师W在审查被审计单位ABC公司的2003年度会计报表前,搜集了该公司的相关内部控制制度。下面是该公司重要内部控制制度的摘要。

请分别回答针对每个摘要所提的问题。

(1)关于投资业务的重要内部控制制度摘要:“每月月末,对本公司自行保管的投资证券,由内部审计人员或其他不参与投资业务的人员定期盘点,对委托外部机构代为保管的投资证券,由独立人员定期与之进行核对。”

问题①:这一制度主要是为了实现关于投资业务哪两个方面的控制目标?

问题②:与这些目标相应的管理当局认定是什么?

问题③:与这些目标相应的主要实质性测试程序是什么?

(2)关于筹资业务的重要内部控制制度摘要:“建立严密、完善的账簿体系和记录制度,核算方法符合会计准则和会计制度的规定。”

问题①:这一制度主要是为了实现关于筹资业务哪一个方面的控制目标?

问题②:与这一目标相应的管理当局认定是什么?

问题③:与这一目标相应的主要符合性测试程序是什么?

(3)关于工薪内部控制制度的摘要:“人事、考勤、工薪发放、记录等职务相互分离。”

问题①:这一制度主要是为了实现关于工薪内部控制的哪一个控制目标?

问题②:与这一目标相应的主要符合性测试程序是什么?

(4)关于购货业务的重要内部控制制度摘要:“订货单均经事先编号并登记入账;验收单均经事先编号并登记入账;付款单均经事先编号并登记入账。”

问题①:上述三项内部控制制度主要是为了共同实现管理当局关于购货业务的哪一种认定?

问题②:指出对上述三项制度进行符合性测试的程序。

问题③:列示与上述三项制度相应的实质性测试程序。

(5)关于销售业务的重要内部控制制度摘要:“在发货之前,顾客的赊销已经授权批准;销货业务是以经过审核的发货凭证及经过审核的顾客订货单为依据登记入账的;每月向顾客寄送对账单,对顾客提出的异议作专案追查。”

问题①:上述三项控制主要用来实现管理当局对销货业务的何种认定?

问题②:指出与上述三项控制相对应的符合性测试程序。

问题③:列明为证实上述认定应实施的主要实质性测试程序。

2. 注册会计师王某在对T公司进行2003年年报预审过程中,发现以下事项,请代为判断王某应如何处理。(1)实收资本与验资报告及营业执照不一致。(2)资本公积转增资本时不按原出资比例转增或准备类资本公积转增资本。(3)盈余公积转增资本不合法(如亏损没有弥补前转增,不按原出资比例转增,不达到注册资本的25%转增)。(4)长期股权账面价值为200万元,被投资方已破产。(5)长期债权投资300万元,查明2004年3月到期。(6)被投资单位A公司为海外公司,长期股权投资占股份份额为60%,累计确认投资收益600万元,其中本年度确认200万元,没有获取A公司的会计报表。(7)对B公司的长期投资占60%,但一直按成本法核算,自2003年1月1日起,改为按权益法核算。(8)2003年12月由于对外投资,所有长期投资的初始成本合计超过净资产的50%。(9)无形资产——专利技术,专利期满,且由于技术进步已无使用价值和转让价值,但是报当地税务部门核准损失尚未批准,仍挂在账上。(10)发行股票的发行价格为6000万元,面值为5000万元,委托代理发行手续费及佣金为1100万元,发行股票冻结期间产生的利息收入为200万元。

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】C 【解析】一般地,对任何项目不可能完全省略实质性测试,此外,在本题的前提下,直接作实质性测试符合成本效益原则。

2. 【答案】D 【解析】参见教材原文,注册会计师在审查长期债权投资的溢价摊销时,应重点审查摊销方法是否合规、每期摊销额计算是否正确、每期投资收益是否为应计利息与溢价摊销额之差。

3. 【答案】D 【解析】业务数量较少,说明审计工作量不大,金额很大,需要详细审计,恰好符合

主要证实法的特征。

4. 【答案】C 【解析】A属于控制目标，B属于控制措施，C属于符合性测试，D属于实质性测试。
5. 【答案】A 【解析】B与存在或发生控制目标对应；C与表达与披露控制目标对应；D与存在或发生及权利与义务目标对应。
6. 【答案】C 【解析】这与“应收账款”账户中是否记录了“不属于结算业务的债权”、“货币资金”账户中是否记录了“一年以上定期存款和限定用途的存款”类似，都是为了证实“表达与披露”认定。
7. 【答案】A 【解析】检查不同的明细账，得到不同的结论：检查汇兑损失明细账，有助于发现汇兑损失计算方法问题；检查下期期初财务费用明细账，有助于发现有无跨期入账的现象；检查利息支出明细账，有助于确认利息收支的真实性与正确性。
8. 【答案】D 【解析】参见教材原文，资本公积的实质性测试范围应包括检查资本公积增减变动的内容及其依据，检查资本溢价或股本溢价，检查接受捐赠非现金资本准备、接受现金捐赠，检查股权投资准备，检查拨款转入，检查外币资本折算差额，检查其他资本公积及是否在资产负债表上恰当披露。
9. 【答案】D 【解析】代理机构既了解公司发行股票的总数，又掌握公司股东的个人记录及股票转让情况，在审计时应向这些机构函证或查阅。
10. 【答案】A 【解析】投入的现金必须存入被审计单位的开户银行，而不是现场盘点。
11. 【答案】B 【解析】出资方式在董事会补充修改、报原审批机关批准后可以作适当变更。
12. 【答案】A 【解析】按照股份有限公司会计制度的规定，溢价发行股票时，应将各种发行费用在溢价中抵销（即A），无溢价或溢价不足以抵销的部分，应作为长期待摊费用（即B、C），在公司的经营期内分期摊销。
13. 【答案】B 【解析】盈利能力主要通过“利润总额”来表现。
14. 【答案】A 【解析】B、C、D均只适用于权益法核算的情形。
15. 【答案】D 【解析】A、C均与“增减”有关，B与“计价”有关，D与“增减”和“计价”均无关。

## 二、多项选择题

1. 【答案】BCD 【解析】A是为了达到真实性目标而作的符合性测试程序。
2. 【答案】AB 【解析】C属于“评价”的要求，D属于“测试”的要求，均非了解的内容。
3. 【答案】AB 【解析】A属于“记名”债券的登记内容而不属于“无记名”债券的登记内容；B中“发行日期”属于记名与无记名债券的共同内容，但“取得日期”仅属于“记名”债券的登记内容而不属于“无记名”债券的登记内容。
4. 【答案】ABC 【解析】D仅能证实投资业务的存在性与所有权。
5. 【答案】ABCD 【解析】长期借款实质性测试基本要求。
6. 【答案】ACD 【解析】抵押资产的抵押价值并不是根据其账面原值确定的。
7. 【答案】ABD 【解析】C是实质性测试中针对估价分摊认定而实施的程序，并非内部控制。
8. 【答案】BCD 【解析】A是对外商投资者投入实物资产的限制之一。
9. 【答案】ABD 【解析】参见教材原文，一般情况下，企业实收资本不得随意增减，如有必要增减，应具备一定条件。如企业减资，应具备三个条件：①应事先通知所有债权人；②经股东大会同意，并修改公司章程；③减资后注册资本不低于法定注册资本的最低限额。
10. 【答案】ABD 【解析】参见教材原文，盈余公积主要用于弥补亏损和转增资本，也可以按规定用于分配股利。
11. 【答案】ACD 【解析】投资收益没有期初、期末余额，仅有本期发生额。
12. 【答案】ABD 【解析】参见教材原文，C若长期投资超过净资产的50%，是否已在会计报表附注中披露。
13. 【答案】ABC 【解析】D最多可以作为参考，而不能作为追溯调整的基础。
14. 【答案】BCD 【解析】债券的利息是到期一次还本付息，存续期内每期收到利息的情况不存在。
15. 【答案】BD 【解析】判断无形资产的摊余价值是否应全部转入当期损益，“失去使用价值”和“转让价值”是最实质的两个条件：A并不意味着两个条件中的任何一个成立；B表明两个条件同时成立；C意味着失去转让价值，但不意味着失去使用价值；D“超过保护期限”说明已失去转让价值，“不能为企业带来经济效益”说明已失去使用价值。

### 三、判断题

1. 【答案】√ 【解析】参见教材原文，由于无记名债券的流通性，企业一般不能得知债券持有人，更不可能记录持有人取得债券的日期。
2. 【答案】× 【解析】参见教材原文，尽管存在上述原理，对所有者权益进行单独的审计还是必要的。
3. 【答案】√ 【解析】授权、执行、记录的分工有助于实现筹资业务的完整性目标，而明细账与总账登记职务的分离则有助于实现筹资业务的表达与披露控制目标。
4. 【答案】√ 【解析】观察可以证实职责分工是否明确，明确的职责分工有助于相互牵制和制约，从而能及时发现包括完整性在内的各种错误。
5. 【答案】× 【解析】对于负债类项目的函证不是必需的，一般是在金额较大或认为必要时才实施函证程序。
6. 【答案】× 【解析】确定借款的完整性很难用函证予以证实。
7. 【答案】√ 【解析】能否办理延期手续，一定程度上表明债务人的资信程度；借款的金额、比率和期限一定程度上决定了债务人的偿还能力。
8. 【答案】× 【解析】检查“所有权”、“价值”等属于实质性测试。
9. 【答案】× 【解析】测试起点是企业合同、章程、营业执照和董事会有关会议记录。
10. 【答案】× 【解析】除了评估外，企业还有以协商的方式确定投资资产的价值。
11. 【答案】√ 【解析】参见教材原文。
12. 【答案】√ 【解析】参见教材原文。
13. 【答案】× 【解析】理由同上，由某些专门机构代为保管的投资证券，向这些专门机构发函询证。
14. 【答案】√ 【解析】参见教材原文，所有者权益项目交易数量少、每笔金额大、对法规的遵循性要求严，通常不采用抽样的审计形式，一般也不需要对其内部控制进行符合性测试，而直接实施实质性测试。
15. 【答案】√ 【解析】参见教材原文。

### 四、简答题

1. 【答案】(1) 对投资业务的分工，一般应考虑并针对投资业务的授权、投资业务的执行、投资业务的会计记录及投资资产的保管这些主要的职责。

(2) ABC 公司投资业务的核准职责应由其董事会行使；投资业务的签批应由董事会负责人负责；股票或债券的具体买卖业务应由财务部门负责人办理；投资业务的记录和处理应由财会部门执行；投资资产的保管则应指定专人。

(3) 具体而言，ABC 公司通过确保投资业务的会计记录人员不从事投资业务的授权、执行、保管，有助于其对投资增减变动及其收益或损失的完整入账进行控制；通过对投资明细账与总账登记职责的进一步分离，有助于其对投资在资产负债表上正确表达或披露进行控制。

(4) 对任何业务，包括投资业务的职责分离情况的符合性测试程序都离不开对有关人员的业务活动进行观察及询问。

2. 【答案】审查债券交易的有关原始凭证，是确定应付债券金额及其合法性的重要程序，W 注册会计师应做好如下审查工作：(1) 审查企业现有债券副本，确定其发行是否合法，各项内容是否与相关的会计记录相一致；(2) 审查企业发行债券所收入的现金的收据、汇款通知单、送款单登记簿及相关的银行对账单；(3) 审查用以偿还债券的支票存根，并审查利息费用的计算；(4) 审查已偿还债券数额同应付债券借方发生额是否相符；(5) 若企业发行债券时已作抵押或担保，W 注册会计师还应审查相关契约的履行情况。

3. 【答案】根据会计制度规定，企业收到货币资金投资时，应借记“银行存款”，同时贷记“实收资本”（或“股本”），并在一定情况下贷记“资本公积”。

在外币出资的情况下，应分以下情况处理：(1) 若投资双方在有关协议中提前约定了合同汇率，则以市场汇率将外币出资折合为记账本位币金额，借记“银行存款”，以合同汇率将外币出资折合为记账本位币金额，贷记“实收资本”（或“股本”），两者的差额贷记“资本公积”账户。(2) 若双方未在合同或协议中约定合同汇率，应分别以下情况处理：① 一次性出资。“银行存款”、“实收资本”账户均应以市场汇率折合为记账本位币，此时不产生“资本公积”账户的记录。② 分期出资。第一次收到外币出资时的会计处理与情况①相同；以后各期收到外币出资时，以收到当日的市场汇率折合为记账本位币，借记“银行存款”

账户，以第一次收到出资时的市场汇率折合为记账本位币，贷记“实收资本”账户，两账户的差额贷记“资本公积”账户。

4.【答案】对于债券投资的业务，会计处理的总原则是，应以企业实际支付的价款入账。具体而言：（1）对于按面值认购的P公司的债券，ABC公司应将实际支付的价款借记“长期投资——长期债权投资”科目，贷记有关货币资金科目，但若实际支付的价款中包含应计利息，由于债券的利息是到期一次还本付息，因此应将应计利息借记“长期投资——应计利息”科目。（2）对于按溢价购入的S公司的债券，应采用直线法或实际利率法予以摊销，每期摊销的溢价是对债券应计利息的扣除，此时，每期投资收益应为应计利息与溢价摊销额之差。（3）对于按折价认购的T公司的债券，应采用直线法或实际利率法予以摊销，每期摊销的折价是对债券应计利息的追加，此时，每期投资收益应为应计利息与折价摊销额之和。

#### 五、综合题

##### 1.【答案】摘要（1）

①内部控制目标：投资均为被审计单位所拥有、投资在资产负债表日存在。②管理当局认定：权利与义务、存在或发生。③实质性测试程序：参与盘点证券投资资产、向委托的专门保管机构函证。

##### 摘要（2）

①内部控制目标：借款和所有者权益的期末余额正确。②管理当局认定：估价与分摊。③符合性测试程序：抽查筹资业务的会计记录。从明细账抽取部分会计记录，按原始凭证到明细账、总账的顺序核对有关数据和情况，判断其会计处理的过程是否合规和完整。

##### 摘要（3）

①内部控制目标：人事、考勤、工薪发放、记录之间相互分离。②符合性测试程序：询问和观察人事、考勤、工薪发放、记录等各项职责的执行情况，核实各项职责是否分离。

##### 摘要（4）

①管理当局认定：完整性。②符合性测试程序：检查订货单连续编号的完整性；检查验收单连续编号的完整性；检查付款单连续编号的完整性。③实质性测试程序：从订货单追查至采购明细账；从验收单追查至采购明细账以及从付款单追查至现金日记账、银行存款日记账或应付账款明细账。

##### 摘要（5）

①管理当局认定：存在或发生。②符合性测试程序：检查销售单上批准赊销的标志；检查据以登记入账的销售发票副联是否附有经批准的发运凭证及顾客订货单；观察是否寄发对账单，检查顾客的回函档案，检查对顾客的异议是否进行了专案追查。③实质性测试程序：追查主营业务收入明细账中的分录至销售单、销售发票副联及发运凭证；将发运凭证与存货永续记录中的发运分录进行核对；将主营业务明细账中的分录与销售单中的赊销审批和发运审批进行核对。

2.【答案】（1）追查原因，如是合理的变更资本，建议被审计单位变更合同、章程，重新验资和变更注册登记。如是评估调账等不合理变更资本，建议调整。（2）不合法，建议调整。不能直接用于转增资本的资本公积有：接受捐赠非现金资产准备、股权投资准备、关联方交易差价。（3）建议调整。（4）获取或检查被投资单位破产公告和已审计的清算报表，建议确认资产损失。借记“投资收益”，贷记“长期股权投资”。（5）审阅债券到期日，建议转入“一年内到期的长期债权投资”，列入流动资产。（6）视同审计范围受限，考虑发表保留或无法表示意见的审计报告。（7）重大差错更正，应当采用追溯调整。（8）建议在会计报表附注中充分披露，否则考虑出具保留或否定意见审计报告。（9）获取并检查专利期满且由于技术进步已无使用价值和转让价值的证据，建议调整。借记“管理费用”，贷记“无形资产”。当地税务部门是否核准损失，仅影响该损失是否在税前列支，不影响会计处理。（10）计入资本公积的金额为（6 000 - 5 000） - （1 100 - 200） = 100（万元）。

# 第十四章 货币资金与特殊项目审计

## 内容框架

本章主要考试内容	1. 货币资金与业务循环的关系	{ (1) 货币资金与各项业务循环的关系 (2) 主要凭证和会计记录
	2. 货币资金的内部控制及控制测试——现金内控及控制测试	{ ① 现金收款 ② 现金付款 ③ 零用现金
	3. 现金审计	{ (1) 审计目标 (2) 重要的实质性测试
	4. 银行存款审计	{ (1) 审计目标 (2) 重要的实质性测试
	5. 特殊项目审计	{ (1) 期初余额审计 (2) 会计政策、会计估计变更和会计差错更正审计 (3) 债务重组审计 (4) 非货币资产交易审计 (5) 关联方及其交易审计 (6) 合并会计报表审计 (7) 或有损失审计 (8) 现金流量表审计 (9) 期后事项审计 (10) 持续经营能力的审计

## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 货币资金内部控制的缺陷分析及针对性改进建议；(2) 银行存款的分析性复核，银行存款余额调节表的审核，银行存款对账单的审查，银行存款函证的对象、方式及函证控制，银行存款的截止测试；(3) 期初余额：什么情况下对期初余额进行审计，为什么要对期初余额进行审计，期初余额审计目的、审计程序，期初余额对审计意见的影响；(4) 会计估计、会计政策变更的会计处理及其披露；(5) 债务重组的会计处理及其披露；(6) 非货币性交易的会计处理及其披露；(7) 关联方关系及其交易的判断、审计程序及其披露；(8) 合并会计报表在审计实务中的应用；(9) 或有事项：或有事项的审计目标，或有负债的审计程序，或有事项的披露等；(10) 期后事项：期后事项的种类，不同期后事项的责任，期后事项对报告签署日期的影响，期后事项对审计意见的影响以及第三阶段期后事项的处理；(11) 持续经营假设对审计意见的影响。

### 二、本章难点

(1) 会计估计、会计政策变更的会计处理及其披露；(2) 关联方及其交易审计程序、识别及其披露；(3) 合并会计报表在审计实务中的应用；(4) 期后事项对审计意见的影响；(5) 持续经营能力对审计意见的影响。

### 三、提示

2005年教材在关联方及其交易的审计中增加了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》的关联方概念及关联方交易概念，同时增加了证券监管机构的相关规定。虽然上述两个规定在关联方及交易认定的具体标准上有所差异，但总的认定原则是一致的，上市公司均应遵照执行。注册会计师在识别被审计单位关联方时同样应当遵循上述两个规定。此新增内容也将是2005年考试重点内容，考生应给予足够的重视。

# 历年命题情况统计与分析

分 值 题 型	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
单项选择题	2	3	5	
多项选择题	1. 5	1. 5		6
判断题		1. 5	3	
简答题	6	5		
合计	9. 5	11	8	6

## 重难点详解与历年考题分析

### § 1 货币资金内部控制测试

#### 一、货币资金的特征

(1) 与货币资金有关的经济业务发生频繁；(2) 企业发生的舞弊事件大多与货币资金有关。

#### 二、货币资金的主要凭证和会计记录

货币资金的主要凭证和会计记录主要有：(1) 现金盘点表；(2) 银行对账单；(3) 银行存款余额调节表；(4) 有关科目的记账凭证；(5) 有关会计账簿。

#### 三、货币资金内部控制及其测试概述

1. 良好的货币资金内部控制应该达到以下要求：(1) 货币资金收支与记账的岗位分离；(2) 货币资金收入、支出要有合理、合法的凭据；(3) 全部收支及时准确入账，并且支出要有核准手续；(4) 控制现金坐支，当日收入现金应及时送存银行；(5) 按月盘点现金，编制银行存款余额调节表，以做到账实相符；(6) 加强对货币资金收支业务的内部审计。

2. 货币资金的内部控制可以分为收款内部控制、付款内部控制和备用金内部控制三种。现销收入业务的控制目标、关键内部控制以及实质性测试如下表：

内部控制目标	关键内部控制	常用控制测试	常用实质性测试
登记入账的现金收入确定为企业已经实际收到的现金（存在或发生）	1. 现金出纳与现金记账的岗位分离；2. 现金折扣必须经过适当的审批手续	1. 观察；2. 检查现金折扣是否经过恰当的审批	检查现金收入的日记账、总账和应收账款明细账的大金额项目和异常项目
收到的现金收入已全部登记入账（完整性）	1. 现金出纳与现金记账的岗位分离；2. 每日及时记录现金收入；3. 定期向顾客寄送对账单；4. 现金收入记录的内部复核	1. 观察；2. 检查是否存在未入账的现金收入；3. 检查是否向顾客寄送对账单，了解是否定期进行；4. 检查复核标记	现金收入的截止测试，抽查顾客对账单并与账面金额核对
已经收到的现金确实为企业所有（权利和义务）	定期盘点现金并与账面余额核对	检查是否定期盘点，检查盘点记录	盘点库存现金，如与账面应有数存在差异，分析差异原因
登记入账的现金已经如数存入银行并登记入账（估价或分摊）	1. 定期取得银行对账单；2. 编制银行存款余额调节表	检查银行对账单和银行存款余额调节表	检查调节表中未达账项的真实性以及资产负债表日后的进账情况
现金收入在资产负债表上的披露正确（表达与披露）	现金日记账与总账的登记职责分开	观察	

#### 四、货币资金内部控制测试

货币资金内部控制测试步骤	研究评价内部控制步骤
1. 了解货币资金内部控制	1. 了解企业内部控制情况
2. 抽取并检查收款凭证	2. 实施符合性测试
3. 抽取并检查付款凭证	
4. 抽取一定期间的现金、银行存款日记账与总账核对	
5. 抽取一定期间银行存款余额调节表, 查验其是否按月正确编制并经复核	
6. 检查外币资金的折算方法是否符合有关规定, 是否与上年度一致	
7. 评价货币资金的内部控制	3. 评价控制风险

## § 2 现金审计

### 一、现金的审计目标

(1) 确定现金是否存在, 是否为被审计单位所拥有; (2) 确定被审计单位在特定期间内发生的现金收支记录是否完整; (3) 确定现金余额是否正确; (4) 确定现金在会计报表上的披露是否恰当。

### 二、现金的符合性测试

#### (一) 现金内部控制

良好的现金内部控制应达到以下要求: (1) 现金收支与记账分工; (2) 现金收入、支出要有合理、合法的凭证; (3) 收入及时入账, 支出须经审核; (4) 控制现金坐支, 收入现金及时送存银行; (5) 按月盘点现金, 做到账实相符; (6) 加强现金收支内部审计。

#### (二) 现金内部控制的符合性测试 (参见货币资金内部控制测试)

### 三、现金的实质性测试

#### 1. 核对现金日记账与总账。(机械准确性)

2. 盘点库存现金。(真实性) (1) 采用突击方式; (2) 时间在上班前或下班前; (3) 不同地点同时盘点; (4) 出纳和会计负责人在场; (5) 编制库存现金盘点表; (6) 盘点日在结账日之后, 应倒轧计算结账日现金余额; (7) 现金盘点数与日记账余额如有差异, 应查明原因, 并进行调整; (8) 有冲抵现金的借条、未兑付支票、未报销凭证, 应在表中注明。

### 四、库存现金、存货监盘的区别

项目	盘点范围	盘点时间	盘点方式	盘点的再认定
库存现金	实地盘点所有存放在不同地方的已收到但未存入银行的现金、零用金、找换金等	审计外勤工作中, 最好选择在上午上班前或下午下班时进行	突击检查, 在被审计单位出纳员和会计主管人员的参与下, 由注册会计师参加进行实地盘点	与现金认定的“存在与发生”、“估价或分摊”有关
存货	实地盘点抽查的一定比例存货	资产负债表日	事先通知, 召开盘点预备会议, 将盘点计划或指令贯穿到每一个参与人员, 注册会计师实地观察被审计单位盘点, 并抽点 10% 的存货	与存货认定的“存在与发生”、“完整性”和“估价或分摊”有关

#### ★历年考题分析

[2003 年单选题] A 注册会计师是 N 公司 2002 年度会计报表审计负责人, 在审计过程中, 需要对负责货币资金审计的助理人员提出的相关问题予以解答。请代为做出正确的专业判断。

货币资金内部控制的以下关键环节中, 存在重大缺陷的是 ( )。

- A. 财务专用章由专人保管, 个人名章由本人或其授权人员保管
- B. 对重要货币资金支付业务, 实行集体决策
- C. 现金收入及时存入银行, 特殊情况下, 经主管领导审查批准方可坐支现金
- D. 指定专人定期核对银行账户, 每月核对一次, 编制银行存款余额调节表, 使银行存款账面余额与银行对账单调节相符

【答案】C 【解析】参见教材原文, 坐支现金应当事先报经开户银行审查批准, 由开户银行核定坐支范围和限额。

[2003 年单选题] 2003 年 3 月 5 日对 N 公司全部现金进行监盘后, 确认有现金数额为 1 000 元。N 公

司3月4日账面库存现金余额为2 000元,3月5日发生的现金收支全部未登记入账,其中收入金额为3 000元、支出金额为4 000元,2003年1月1日至3月4日现金收入总额为165 200元、现金支出总额为165 500元,则推断2002年12月31日库存现金余额应为( )元。

- A. 1 300                      B. 2 300                      C. 700                      D. 2 700

【答案】B      【解析】 $2\,000 + 165\,500 - 165\,200 = 2\,300$  (元)

## § 3 银行存款审计

### 一、银行存款的审计目标

(1) 确定银行存款是否存在,是否为被审计单位所拥有;(2) 确定被审计单位在特定期间内发生的银行存款收支记录是否完整;(3) 确定银行存款余额是否正确;(4) 确定银行存款在会计报表上的披露是否恰当。

### 二、银行存款的符合性测试

#### (一) 银行存款内部控制

良好的银行存款内部控制应达到以下要求:(1) 银行存款收支与记账分工;(2) 银行存款收入、支出要有合理、合法的凭证;(3) 收入及时入账,开具支票须经审核;(4) 按月独立编制银行存款余额调节表,做到账实相符;(5) 加强银行存款收支内部审计;(6) 超过限额以上的现金支出使用支票;(7) 不得出借银行账户;(8) 不得开具空头支票。

### 三、银行存款实质性测试

1. 核对银行存款日记账与总账。(机械准确性)

2. 分析性复核。(总体合理性) 计算定期存款占银行存款比例、存放于非金融机构的存款占银行存款比例,分析资金安全性。

3. 获取和审查银行存款余额调节表。(真实性、估价) 审计程序:(1) 验证计算正确性;(2) 列出未兑现支票清单;(3) 追查在途存款;(4) 重点审查金额大、期限长的未兑付支票;(5) 审查银行已收、企业未入账收入(可能挪用、贪污);(6) 审查银行已付、企业未入账支出(可能挪用或不正当用途);(7) 编制调节分录(企业未入账项目应调整,以符合权责发生制原则)。

注意:即使银行存款余额调节相符,仍可能存在问题:(1) 虚构未达账项;(2) 出借银行账户;(3) 套取利息;(4) 侵吞、挪用货款;(5) 套转资金。

4. 函证银行存款。(真实性、完整性、所有权) (1) 函证目的:①了解存款实际占有数;②了解欠银行的债务(实际债务与或有负债);③了解未登记的银行借款。(2) 函证对象:①本年度内存过款的所有银行,包括已结清的、余额为零的账户;②已取得银行对账单和所有已付支票,仍应函证。

5. 检查一年以上定期存款或限定用途存款。(分类)

6. 抽查大额银行存款收支。(所有权)

7. 银行存款收付截止测试。资产负债表上银行存款数额,应当包括结账日所有存放于银行的款项。为确保正确截止,应确定最后一张支票号码。核实如下内容:(1) 小于该号码的已开出支票均应入本期账;(2) 小于该号码的未开出支票不应入本期账;(3) 大于该号码的支票不应入本期账。

8. 检查外币存款折算。(估价)

9. 检查报表披露。(披露)

#### ★历年考题分析

[2002年单选题] 在进行年度会计报表审计时,为了证实被审计单位在临近12月31日签发的支票未予入账,注册会计师实施的最有效审计程序是( )。

- A. 审查12月31日的银行存款余额调节表      B. 函证12月31日的银行存款余额  
C. 审查12月31日的银行对账单      D. 审查12月份的支票存根

【答案】D      【解析】为了确保银行存款收付的正确截止,注册会计师应当在清点支票及支票存根时,确定被审计单位是否有临近12月31日签发的支票未予入账。如持票人于12月31日以前到银行办完相关手续,则程序A、B、C都是有效的,但若持票人于次年元月初办理手续,则A、B、C均不能证实年前签发的支票是否在当年入账;另一方面,无论持票人何时办完相关手续,其年前签发的支票均能通过检查支票存根加以证实(因存根有连续编号);此外,“当年签发的支票不得在年后入账”是银行存款的截止测试,银行存款截止测试的主要方法是通过检查支票存根实施的。

[2003年判断题] A注册会计师是R公司2002年度会计报表审计的项目经理,在对审计工作底稿复核

过程中，注意到以下事项，请代为判断助理人员得出的相关审计结论是否正确。

助理人员审计了 R 公司提供的相关银行存款余额调节表中的调节事项，对其中应予以调整的事项提出了审计调整建议。在 R 公司接受调整建议后，助理人员得出其不再存在未入账银行存款收支业务的审计结论。（ ）

**【答案】**× **【解析】**注册会计师的审计意见应“合理”保证会计报表使用人确定会计报表的可靠程度，不能表述太绝对，此外，银行存款余额调节表只能证明真实性，不能证明完整性。

## § 4 期初余额审计

### 一、期初余额的含义

#### （一）注册会计师首次接受委托的情况

（1）被审计单位首次接受审计；（2）被审计单位更换注册会计师。《独立审计具体准则第 1 号——会计报表审计》规定：首次接受委托涉及的会计报表期初余额，或在需要发表审计意见的当期会计报表中使用了前期会计报表的数据，注册会计师应进行适当的审计。

#### （二）正确理解期初余额概念

（1）期初余额是所审计会计期间期初已存在的余额。期初已存在的余额是由上期结转至本期的金额，或是上期期末余额调整后的金额。但期初余额与上期期末余额是一个事物的两个方面。就一般而言，期初余额是上期账户结转至本期账户的余额，在数量上与上期金额相等。但是，有时由于受上期期后事项、会计政策诸因素的影响，上期期末余额结转至本期时，需经过调整或重编。（2）期初余额反映了前期交易、事项及其会计处理的结果。（3）期初余额审计与注册会计师首次接受委托相联系。期初余额是本期会计报表的基础，注册会计师应以高度的责任感和慎重的态度，去判断期初余额对所审计会计报表影响的程度。判断期初余额对本期会计报表的影响程度应着眼于以下三方面：一是上期结转至本期的金额；二是上期所采用的会计政策；三是上期期末已存在的或有事项及承诺。

#### （三）期初余额的审计要求

注册会计师进行会计报表审计时，一般无需专门对期初余额发表审计意见，但应当实施适当的审计程序，并充分考虑相关审计结论对所审计会计报表发表审计意见的影响，也就是说：（1）注册会计师对会计报表进行审计，是对被审计单位的会计报表发表审计意见，一般无需专门对期初余额发表审计意见。（2）虽然注册会计师一般不对期初余额发表审计意见，但是要期初余额进行适当审计，因为期初余额是本期会计报表的基础。（3）注册会计师要充分考虑期初余额审计形成的相关结论对所审计会计报表的影响，以决定发表审计意见的类型。如上期会计报表已经其他会计师事务所审计，注册会计师征得被审计单位同意，可与前任注册会计师联系，以获取必要的审计证据。

#### （四）期初余额的审计目标

（1）会计报表期初余额是否存在对本期会计报表有重大影响的错报或漏报；（2）上期期末余额是否正确结转至本期，或者已恰当地重新表述；（3）上期适用的会计政策是否恰当，是否一贯遵循，变更是否合理；（4）上期期末存在的或有事项是否已作恰当处理。

#### （五）期初余额的审计程序

（1）分析被审计单位所选用的会计政策是否恰当，是否一贯运用。如有变更，是否已作适当处理和充分披露。（2）分析上期期末余额是否正确结转至本期，或者已恰当地重新表述，上期审计调整分录是否已正确入账。（3）了解上期会计报表是否经过其他会计师事务所审计。如上期会计报表已经其他会计师事务所审计，注册会计师可通过查阅前任注册会计师的审计工作底稿，获取有关期初余额的审计证据，但应当考虑前任注册会计师的专业胜任能力和独立性，以判断获取证据的充分性和适当性。（4）关注前任注册会计师是否出具了带说明段的审计报告。若是，则后任注册会计师应特别注意其中与本期会计报表有关的部分。（5）如实施上述审计程序仍不能获取充分、适当的审计证据，或前期会计报表未经审计，应对期初余额实施以下审计程序：①询问被审计单位管理当局。内容诸如对本期经营有重要影响的事项、政府新颁布的影响行业发展的法规以及其他重要事项。②审阅上期会计记录及相关资料。在审阅时，注册会计师应特别关注其合法性、公允性和一贯性。③结合对本期会计报表实施的审计程序证实期初余额的真实性。④补充实施适当的实质性测试程序。（6）初次接受国有企业委托，如前期会计报表未经审计，应尽可能获取其管辖财政机关对该会计报表的批复。（7）结合上述审计结果，形成对期初余额的审计结论，并确定其对本期审计意见类型的影响。①如期初余额对本期会计报表存在重大影响，但无法对其获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当对本期会计报表发表保留意见或拒绝表示意见。②如期初余额存在严重影响本期会计报表的错报或漏报，注册会

注册会计师应当提请被审计单位进行调整。如被审计单位不接受建议，注册会计师应当对本期会计报表发表保留意见或否定意见。③如前任注册会计师出具了带说明段的审计报告，注册会计师应当考虑相关事项对本期会计报表的影响；如其影响尚未消除，注册会计师仍应在审计报告中进行适当反映。

#### ★历年考题分析

[2002年简答题] XYZ公司2000年度会计报表由A会计师事务所审计，并出具保留意见审计报告。负责XYZ公司现场审计的L注册会计师于2001年5月离职，加入B会计师事务所，转所手续至2002年5月办理完毕。2002年1月，XYZ公司决定改聘B会计师事务所审计2001年度会计报表，并与其签订了审计业务约定书。在该审计业务约定书中，XYZ公司及B会计师事务所与A会计师事务所联系，已了解相关情况。B会计师事务所委派L注册会计师担任XYZ公司2001年度会计报表审计的外勤负责人，并于2002年4月出具了无保留意见审计报告。

要求：请根据上述资料简要回答：

- (1) B会计师事务所通常应采用什么方式了解期初余额的情况？了解的主要内容有哪些？
- (2) B会计师事务所对期初余额通常应当实施哪些主要审计程序？
- (3) 针对A会计师事务所对XYZ公司2000年度会计报表审计意见中的保留事项，B会计师事务所对XYZ公司2001年度会计报表出具无保留意见的前提是什么？
- (4) L注册会计师能否签署XYZ公司2001年度会计报表的审计报告？请说明具体原因。

**【答案】**(1) B会计师事务所通常可通过向A会计师事务所商请的方法来查阅L注册会计师的工作底稿，以获取有关XYZ公司2001年会计报表期初余额的审计证据。同时还应考虑L注册会计师的专业胜任能力和独立性，以判断所获取审计证据的充分性和适当性。此外B会计师事务所还应特别关注上期审计报告中的保留事项对本期会计报表的影响。

(2) 通常情况下，B会计师事务所对期初余额应实施的主要审计程序包括：

- ①分析XYZ公司所选用的会计政策是否适当，是否一贯运用；
- ②分析上期期末余额是否已正确结转至本期，或者已恰当地重新表述，上期调整分录是否已正确入账；
- ③如实施前两种程序仍不能获取充分适当审计证据，则还应对期初余额实施以下审计程序，包括询问XYZ公司管理当局、审阅上期会计记录与相关资料、通过对本期会计报表实施审计程序加以证实，以及补充实施其他实质性测试程序等；
- ④结合上述审计结果，形成对期初余额的审计结论，并确定其对审计意见类型的影响。

(3) 针对A会计师事务所对XYZ公司2000年度会计报表审计意见中的保留事项，B会计师事务所对XYZ公司2001年度会计报表出具无保留意见的前提是，B会计师事务所对首先要考虑2000年度会计报表审计意见中的保留事项，对2001年度会计报表的影响，如果该事项对本期会计报表的影响已经消除，方可考虑对XYZ公司出具无保留意见审计报告。

(4) L注册会计师不能签署XYZ公司2001年度会计报表的审计报告。因为L注册会计师从A会计师事务所转入B会计师事务所的转所手续直至2002年5月才完成。在此之前，L的工作关系仍在A事务所，而B事务所进行审计的时间为2002年4月份。若由L签发XYZ公司2001年度的审计报告，对B会计师事务所来说，属于雇用了A会计师事务所的注册会计师，这直接违反了职业道德中会计师事务所对同行的责任。

[2003年单选题] 对N公司未披露的关联方之间大额资金往来，提请N公司在会计报表附注中披露（ ）。

- A. 本年末和上年末的余额
- B. 本年度和上年度的发生额
- C. 本年度发生额和本年末余额
- D. 本年度和上年度的发生额、本年末和上年末的余额

**【答案】**D **【解析】**要求披露两年期的比较数据，两年期的比较数据是指各期的实际发生额或各期实际发生额占该类交易金额的比例。

## § 5 会计政策、会计估计变更和会计差错更正的审计，债务重组的审计及非货币性交易的审计

### 一、会计政策、会计估计变更和会计差错更正的审计

- (一) 会计政策、会计估计变更和会计差错更正的审计要求
- (二) 会计政策、会计估计变更和会计差错更正，债务重组和非货币性交易事项审计目标比较

会计政策、会计估计变更和会计差错更正的审计目标	债务重组的审计目标	非货币性交易事项的审计目标
1. 确定会计政策变更是否合法、合理	1. 债务重组事项是否存在	1. 非货币性交易事项是否存在
2. 确定会计估计变更和会计差错更正是否合理	2. 债务重组事项是否合法	2. 非货币性交易是否合法
3. 确定会计政策、会计估计变更和会计差错更正的会计处理是否正确	3. 债务重组的会计处理是否正确	3. 非货币性交易的会计处理是否正确
4. 确定会计政策、会计估计变更和会计差错更正的披露是否恰当	4. 债务重组的披露是否恰当	4. 非货币性交易的披露是否恰当

### (三) 会计政策、会计估计变更和会计差错更正的审计程序

1. 获取被审计单位提供的会计政策、会计估计说明，与前期采用的会计政策和会计估计进行比较，以识别会计政策、会计估计的变更。

注意：根据财政部的相关规定，上市公司的会计政策目录及变更会计政策后重新制定的会计政策目录，除应当按照信息披露的要求对外公布外，还应当报公司上市地交易所备案。未报公司上市地交易所备案的，视为滥用会计政策，按照重大会计差错更正的方法进行处理。企业作出的会计估计变更的备案和披露等，比照上述原则办理。

2. 查阅法规或会计准则等行政法规、规章以及被审计单位董事会、股东大会、管理当局有关会议记录，判断会计政策变更的合法性和合理性。

3. 向被审计单位管理当局了解会计估计的程序、方法和相关内部控制。

由于被审计单位在经营规模、业务类型等方面存在着差别，其作出会计估计的程序和方法也不尽相同。一般来说，被审计单位作出会计估计通常包括以下内容：(1) 确定需要对哪些项目作出会计估计；(2) 识别可能影响作出会计估计的相关因素；(3) 搜集作出会计估计依据的相关数据；(4) 提出会计估计依据的假设；(5) 依据数据、假设和其他相关因素对事项的金额作出估计；(6) 确定已按照企业会计准则和国家有关财务会计法规的规定对会计估计作出了适当的披露。

与会计估计相关的内部控制则主要包括以下内容：(1) 管理当局对需要作出会计估计的项目进行沟通；(2) 搜集作出会计估计依据的数据，并保证其准确性、完整性和相关性；(3) 由具有胜任能力的人员作出会计估计；(4) 由适当层次的管理人员对作出会计估计有关的事项进行复核和批准；(5) 将以前期间作出的会计估计与后来发生的实际结果进行比较，评价作出会计估计的程序和方法的可靠性；(6) 考虑作出的会计估计是否符合管理当局的相关经营计划。

4. 获取被审计单位提供的有关会计估计的说明，并复核和测试被审计单位作出会计估计的过程。

在复核和测试被审计单位作出会计估计的过程时，注册会计师应当采取以下四个步骤：(1) 评价会计估计依据的数据、假设和使用的公式；(2) 测试会计估计的计算过程；(3) 如有可能，将以前期间作出的会计估计与其实际结果进行比较；(4) 考虑被审计单位管理当局对会计估计的批准程序。

5. 利用独立估计与被审计单位作出的会计估计进行比较。独立是指独立于被审计单位之外的人员对会计估计事项所作的估计，包括注册会计师、权威人士和专家等。如果独立估计与被审计单位作出的会计估计之间存在明显差异，注册会计师应当查明原因，分析判断该项差异是否合理。如果该项差异不合理，应当建议被审计单位作出调整。

6. 复核能够证实会计估计的资产负债表日后事项，如果存在能够证实会计估计的资产负债日后事项，注册会计师可以通过检查这类事项来获取有关审计证据。该审计程序与前两种审计程序不同，它是从实际发生结果的角度来证实会计估计的合理性。比较而言，利用这一程序得出的结论更加接近实际情况。但由于并非所有的会计估计事项都会在审计报告日之前发生，该程序的使用范围较为有限。

7. 获取并审查与会计估计变更和会计差错更正相关的资料，判断会计估计变更和会计差错更正的合理性。

8. 审查与会计政策、会计估计变更和会计差错更正相关的会计记录，确定其会计处理是否正确。财政部颁布的《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》对企业会计政策、会计估计变更和会计差错更正的各种主要情形，均规定了相应的会计处理原则。比如，对会计政策变更一般采用追溯调整法，若会计政策变更的累积影响数不能合理确定，则应采用未来适用法；对会计估计变更采用未来适用法，不调整以前年度会计报表；对会计差错更正，应当区分不同的发生时间（以前年度、本年度还是本年度的资产负债表日后）予以不同的会计处理等等。这些便是注册会计师用来确定被审计单位有关会计处理是否正确的主要依据。

9. 关注企业有无滥用会计政策、会计估计及其变更,若有,应提请将其作为重大会计差错予以调整。

10. 验明会计政策、会计估计变更和会计差错更正的披露是否恰当。企业会计政策变更时,应当在会计报表附注中披露会计政策变更的内容和理由,会计政策变更的影响数,或累积影响数不能合理确定的理由;会计估计变更时,应当在会计报表附注中披露会计估计变更的内容和理由,会计估计变更的影响数,或会计估计变更的影响数不能确定的理由;发生会计差错更正时,应当在会计报表附注中披露重大会计差错的内容及更正金额。

#### (四) 需要作出会计估计的项目

(1) 八大减值准备;(2) 固定资产、无形资产、递延资产的折旧期、受益期、摊销期的估计;(3) 建造工程合同收入及费用,按完工百分比法确认和计量;(4) 预计负债,估计未决诉讼和产品质量保证等。

### 二、债务重组的审计

注册会计师对债务重组事项的审计程序通常包括:

(1) 取得并审阅股东大会、董事会和管理当局会议记录等,查明被审计单位在报告期内是否发生债务重组事项。

(2) 检查与债务重组相关的协议、合同、批文、法院裁决文件等,了解债务重组方式与具体内容。

(3) 必要时,对债务重组所涉及的重要资产或债务,向有关方面发函询证。

(4) 检查与债务重组有关的会计记录,以确定债务重组的会议处理是否正确。

在检查与债务重组有关的会计记录时,对一些会计处理细节问题应引起足够的关注。比如,应收款项与应收款项及其他资产交换的会计处理问题。

应收款项属现金资产,但以应收款项与应收款项及其他资产进行交换时,《企业会计制度》作了特别规定,即企业以应收款项换入包括应收款项在内的多项资产的情况(不涉及补价)按照换入应收款项的原账面价值作为换入应收款项的入账价值,除应收款项以外的其他资产的入账价值,按照换入其他资产公允价值占换入的全部其他资产的公允价值总额的比例,对换出全部资产的账面价值总额加上应支付的相关税费,减去换入的应收款项入账价值后的余额进行分配。对评估日至资产交接日之间的流动资产的变动如何处理,应视双方合同及具体交易情况而定。

对于换入应收款项中换出企业已计提的坏账准备且计提方法和比例与换入企业应收款项坏账准备的计提方法和比例不同的,企业应考虑换入的应收款项原计提的坏账准备的比例和方法的合理性,并确定应提的坏账准备,企业换出应收款项,减去换入应收款项原账面余额和确定坏账准备后的差额,在除应收款项以外的其他资产中进行分配。

(5) 检查有关债务重组信息的披露是否恰当。如果被审计单位是上市公司,上述内容应在其会计报表附注中的其他重要事项部分予以披露。

### 三、非货币性交易的审计

注册会计师对非货币性交易事项的审计程序通常包括:(1) 获取并审阅股东大会、董事会和管理当局会议记录等,查明被审计单位在报告期内是否发生非货币性交易事项。(2) 取得与非货币性交易相关的协议、合同等,审核交易的合法性。(3) 通过查阅与非货币性交易相关的协议、合同等,识别非货币性交易的种类,分析其具体内容。(4) 检查不同的非货币性交易类型下,换入资产的入账价值和相关的会计处理是否正确。注意:与非货币性交易相关的除教育费附加以外的其他费用可在发生时直接计入当期损益,不需要按比例抵减非货币性交易应确认的收益。(5) 审核非货币性交易中发生的相关税金及教育费附加、资产评估费、运杂费等其他费用的会计处理是否恰当。(6) 必要时,对非货币性交易所涉及的重要资产应发函询证。(7) 检查有关非货币性交易的披露是否恰当。如果被审计单位是上市公司,上述内容应在其会计报表附注中的其他重要事项部分予以披露。

#### ★历年考题分析

[2003年判断题] A注册会计师是S公司2002年度会计报表审计的项目经理,在编制审计计划前,需对S公司提供的未审会计报表及其附注进行审核。假定S公司2002年度无需编制合并会计报表,也未发生重大重组行为,在不考虑披露格式、内容的完整性等其他因素的前提下,针对S公司2002年度会计报表附注中披露的以下内容,请代为进行审核,并分别判断其在数字的逻辑关系、披露字节反映的分类或会计处理等方面是否正确。

主要会计政策、会计估计的披露:按《企业会计准则——固定资产》的规定,本年度调整了固定资产折旧的范围,由于无法确定其累计影响数,采用未来适用法进行会计处理。( )

【答案】√ 【解析】可以采用未来适用法,根据会计准则的规定必须披露无法合理确定会计政策变

更累积影响数的原因。

## § 6 关联方及其交易审计

### 一、审计目标

(1) 确定关联方及其交易是否存在；(2) 确定关联方交易记录是否适当；(3) 确定关联方及其交易披露是否恰当。

### 二、审计程序

(1) 获取、复核被审计单位提供的关联方清单，并实施审计程序，以识别关联方。(2) 获取、复核被审计单位提供的关联方交易清单，并实施以下审计程序，以识别关联方交易：①查问重要会议记录，询问管理当局；②了解被审计单位与其主要客户、供应商、债权人、债务人的交易性质与范围；③了解是否存在已经发生但未进行会计处理的交易；④查问会计记录中数额较大的、异常的、不经常发生的交易或余额，尤其是资产负债表日前后确认的交易；⑤审阅有关存款、借款的询证函，是否存在担保关系。(3) 向审计被审计单位组成部分的其他注册会计师提供关联方清单。(4) 确定关联方交易是否已作适当记录。(5) 必要时，追加审计程序，检查重大关联方交易。(6) 审查关联方交易价格的合理性。注意：上市公司与关联方之间相互承担费用核算，应按照上述文件规定执行。如果因企业管理体制等原因，企业与关联方之间共同发生的期间费用（以下简称“共同费用”），应当于共同费用发生前，与其关联方协商确定共同费用分摊的比例和方法，按管理权限经双方股东大会（或股东会）或董事会，或类似机构批准后执行（上市公司在其上市申报材料中已包括的综合服务协议等所确定的费用分摊比例和方法除外）。有关分摊比例和方法一经确定，不得随意变更。如需变更，应重新履行上述有关程序。上市公司与其关联方确定或变更的共同费用分摊比例和方法，除应当按照信息披露的要求对外公布外，还应当报公司上市地交易所备案。(7) 索取管理当局声明书。(8) 检查关联方及其交易披露是否恰当。在存在控制关系情况下，关联方如为企业，不论有无交易，均应在会计报表附注中披露企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化、企业的主营业务、所持股份或权益及其变化。在企业与关联方发生交易的情况下，企业应当在会计报表附注中披露关联方关系的性质、交易类型及其交易要素。

### 三、关联方及其交易对审计意见的影响

当审计范围受到限制，未能就会计报表具有重大影响的关联方及其交易获取充分、适当的审计证据，应当考虑发表保留意见或无法表示意见。

如果被审计单位对会计报表具有重大影响的关联方及其交易的披露不符合企业会计准则的要求，应当发表保留意见或否定意见。

### 四、重点关注 2005 年教材新增内容

增加《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》的关联方概念及关联方交易概念；同时增加证券监管机构的相关规定。

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》规定：在企业财务和经营决策中，如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，本准则将其视为关联方；如果两方或多方同受一方控制，本准则也将其视为关联方。

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》涉及的关联方关系主要指：(1) 直接或间接地控制其他企业或受其他企业控制，以及同受某一企业控制的两个或多个企业（例如，母公司、子公司、受同一母公司控制的子公司之间）；(2) 合营企业；(3) 联营企业；(4) 主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员；(5) 受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业。

证券监管机构则规定上市公司的关联方包括法人和关联自然人。

具有以下情形之一的法人，为上市公司的关联法人：(1) 直接或者间接控制上市公司的法人；(2) 由上述第(1)项法人直接或者间接控制的除上市公司及其控股子公司以外的法人；(3) 由关联自然人直接或者间接控制的，或者由关联自然人担任董事、高级管理人员的除上市公司及其控股子公司以外的法人；(4) 持有上市公司5%以上股份的法人；(5) 中国证监会或者上市公司根据实质重于形式的原则认定的其他与上市公司有特殊关系，可能导致上市公司利益对其倾斜的法人。

具有以下情形之一的自然人，为上市公司的关联自然人：(1) 直接或间接持有上市公司5%以上股份的自然人；(2) 上市公司董事、监事和高级管理人员；(3) 上市公司关联法人的董事、监事和高级管理人员；(4) 证券监管部门或者上市公司根据实质重于形式的原则认定的其他与上市公司有特殊关系，可能导致上市公司利益对其倾斜的自然人。

虽然上述两个规定在关联方认定的具体标准上有所差异，但总的认定原则是一致的，上市公司均应遵照执行。注册会计师在识别被审计单位关联方时同样应当遵循上述两个规定。

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》规定：关联方交易是指在关联方之间发生转移资源或义务的事项，而不论是否收取价款。以下是关联方交易的例子：（1）购买或销售商品；（2）购买或销售除商品以外的其他资产；（3）提供或接受劳务；（4）代理；（5）租赁；（6）提供资金（包括以现金或实物形式的贷款或权益性资金）；（7）担保和抵押；（8）管理方面的合同；（9）研究与开发项目的转移；（10）许可协议；（11）关键管理人员报酬。

证券监管机构则规定：上市公司的关联交易，是指上市公司或者其控股子公司与上市公司关联人之间发生的转移资源或者义务的事项，包括以下交易：（1）购买或者出售资产；（2）对外投资（含委托理财、委托贷款等）；（3）提供财务资助；（4）提供担保（反担保除外）；（5）租入或者租出资产；（6）委托或者受托管理资产和业务；（7）赠与或者受赠资产；（8）债权、债务重组；（9）签订许可使用协议；（10）转让或者受让研究与开发项目；（11）购买原材料、燃料、动力；（12）销售产品、商品；（13）提供或者接受劳务；（14）委托或者受托销售；（15）与关联人共同投资；（16）其他通过约定可能引致资源或者义务转移的事项。

虽然上述两个规定在关联方交易认定的具体标准上有所差异，但总的认定原则是一致的，上市公司均应遵照执行。注册会计师在识别被审计单位关联方时同样应当遵循上述两个规定。

#### ★历年考题分析

[2004年多选题] A会计师事务所指派M注册会计师负责Q公司2003年度会计报表审计。根据审计计划，Q公司的关联方关系及其交易为重点审计领域。在审计过程中，M注册会计师遇到以下问题，请根据独立审计准则的相关规定代为做出正确的专业判断。

（1）为发现Q公司存在但尚未披露的关联方，A注册会计师可能实施的审计程序有（ ）。

- A. 查阅以前年度审计工作底稿
- B. 查阅股东大会和董事会会议记录
- C. 函证所有应收账款
- D. 审核代扣代缴个人所得税的相关资料

**【答案】** ABD **【解析】** 对于选项A，在非首次接受委托情况下，注册会计师通过查阅以前年度的审计工作底稿是识别关联方审计程序中成本最低而且最方便可行的方法。对于选项B，被审计单位的重大交易事项一般都要经过股东大会、董事会等重要会议讨论通过，因此，对这些会议记录的查阅，有助于注册会计师识别重大关联方交易。对于选项D，通过审核代扣代缴个人所得税相关资料可以识别出单个投资者是否是关联方。对于选项C，函证应收账款主要是为了证明已入账的应收账款的真实性，不能查出未披露的关联方，故本小题中注册会计师可能实施的审计程序有A、B、D三个选项。

（2）2003年9月至12月，Q公司经董事会批准，代控股股东S公司垫付广告费用6000万元，并按1年期银行存款利率计收资金占用费，同时相应冲减2003年度财务费用。下列各项措施中，M注册会计师应当采取的有（ ）。

- A. 检查该笔交易的披露情况
- B. 重新评价交易授权等内部控制的有效性
- C. 出具无保留意见审计报告
- D. 出具保留意见或否定意见审计报告

**【答案】** ABD **【解析】** Q公司与控股股东S公司之间显然是关联方关系，Q公司代控股股东S公司垫付大额广告费，显然它们之间存在重大关联方交易。2003年8月28日，中国证券监督管理委员会和国务院国有资产监督管理委员会联合颁布了证监发[2003]56号《关于规范上市公司与关联方资金往来及上市公司对外担保若干问题的通知》。该文件要求上市公司的控股股东及其他关联方与上市公司发生的经营性资金往来中，应当严格限制占用上市公司资金。控股股东及其他关联方不得要求上市公司为其垫支工资、福利、保险、广告等期间费用，也不得互相代为承担成本和其他支出。

注册会计师在为上市公司年度财务会计报告进行审计工作中，应当根据上述法定事项，对上市公司存在控股股东及其他关联方占用资金的情况出具专项说明，上市公司应当就专项说明作出公告。

根据这一规定，M注册会计师应当检查该笔交易的披露情况（即选项A）。

由于Q公司代S公司垫付广告费用6000万元，大量现金流出企业，M注册会计师应当评价该笔交易的授权情况（即选项B）。

如果Q公司不对该笔重大关联方交易在会计报表中进行披露，M注册会计师有必要因此对2003年度会计报表出具保留意见或否定意见审计报告（即选项D）。

综上所述，M注册会计师应当采取的措施有选项A、B、D。

## § 7 合并会计报表审计

### 一、合并会计报表审计目的

(1) 确定合并会计报表的合并范围是否正确、完整；(2) 确定合并会计报表的合并基础是否正确、完整；(3) 确定合并会计报表的合并结果是否正确；(4) 确定合并会计报表及附注各项项目的披露是否恰当。

### 二、合并会计报表合并范围

(1) 母公司拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业；

(2) 母公司虽然持有权益性资本未过半数，但通过一定方式能够对被投资企业实施实质性控制。

按照实质重于形式原则，以下由母公司控制的子公司不纳入合并范围：已关停并转的子公司，已宣告破产的子公司，准备近期出售而短期持有其过半数以上权益性资本的子公司，非持续经营且净资产为负数的子公司，受所在国外汇管制或其他限制、资金高度受到限制的境外子公司。

注意：(1) 根据财政部相关规定，当子公司资产总额、销售收入及当期净利润额按相关规定计算得出的比均在 10% 以下时，依据重要性原则，该子公司可以不纳入合并范围。(2) 根据财政部相关规定，企业在报告期内出售子公司（包括减少投资比例，以及将所持股份全部出售），期末在编制合并利润表时，应将子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表；企业在报告期内购买子公司，应将购买日起至报告期末该子公司的相关收入、成本、利润纳入合并利润表。(3) 企业在报告期内出售、购买子公司，期末在编制合并资产负债表时，不调整合并资产负债表的期初数，但是，应在会计报表附注中披露出售或购买子公司对企业报告期（日）财务状况和经营成果的影响，以及对前期相关金额的影响。

### 三、合并会计报表合并基础

(1) 合并范围内的会计报表应经审计。(2) 合并范围内的会计报表会计期间应当一致，如不一致，应披露或作调整。(3) 合并范围内的会计报表采用的会计政策应当一致，如不一致，应当调整；如不重要，可不调整，但须在报表附注中说明。(4) 母公司对子公司长期投资核算方法应当采用权益法。

### 四、合并会计报表合并过程

(1) 投资与权益；(2) 利润分配与投资收益；(3) 债权与债务；(4) 存货采购与销售；(5) 固定资产采购与销售。

### 五、合并会计报表勾稽关系

通常情况下，合并会计报表应该与母公司会计报表存在以下简单勾稽关系：(1) 合并价差等于股权投资差额余额；(2) 合并会计报表的净利润小于等于母公司会计报表的净利润；(3) 合并会计报表的股本等于母公司会计报表的股本；(4) 合并会计报表的资本公积等于母公司会计报表的资本公积；(5) 合并会计报表的所有者权益小于等于母公司会计报表的所有者权益。

### 六、检查合并会计报表的披露

(1) 外币会计报表核算方法；(2) 合并会计报表的编制方法、合并范围的确定原则；(3) 所控制的子公司名称、业务性质、注册资本、经营范围及对其投资额和比例；(4) 未纳入合并范围子公司的原因及对财务状况的影响；(5) 合并会计报表范围发生变更的内容及原因；(6) 报告期内发生的增资情况。

#### ★历年考题分析

[2003 年单选题] A 注册会计师是 M 公司 2002 年度会计报表审计的外勤审计负责人，在审计过程中，需对负责长期股权投资及合并会计报表审计的助理人员提出的相关审计建议及其编制的审计工作底稿进行复核。请代为做出正确的专业判断。

在对 M 公司合并会计报表的合并范围进行复核时，注意到以下情况，其中正确的是（ ）。

- A. 资产负债表日后出售的子公司未纳入合并范围
- B. 报告期内新设立的子公司未纳入合并范围
- C. 报告期内出售子公司，在编制期末合并资产负债表时，调整合并资产负债表的期初数
- D. 报告期内购买子公司，在编制期末合并资产负债表时，未调整合并资产负债表的期初数

**【答案】 D** **【解析】** A. 参见教材原文，“按照实质重于形式原则，不应将这些子公司纳入合并范围之内。比如……准备近期出售而短期持有其过半数以上权益性资本的子公司”，这里表述不够全面。

B. 参见教材原文，企业在报告期内购买子公司，应将购买日起至报告期末该子公司的相关收入、成本、利润纳入合并利润表。

C. 参见教材原文，企业在报告期内出售、购买子公司，期末在编制合并资产负债表时，不调整合并资产负债表的期初数。

D. 参见教材原文，企业在报告期内出售、购买子公司，期末在编制合并资产负债表时，不调整合并资产负债表的期初数。（D比A更准确）

[2004年多选题] A注册会计师作为P公司2003年度会计报表审计的外勤负责人，在复核审计工作底稿时，需关注审计工作底稿中相关数据的勾稽关系。以下列示的是有关试算平衡表、会计报表的部分勾稽关系，请代为判断其正确性。

(1) 与已审会计报表有关的下列勾稽关系中，正确的有（ ）。

- A. 现金流量表中“经营活动产生的现金流量净额”栏的数额，应等于其补充资料中“经营活动产生的现金流量净额”栏的数额
- B. 现金流量表中“现金及现金等价物净增加额”栏的数额，应等于其补充资料中“现金及现金等价物净增加额”栏的数额
- C. 现金流量表补充资料中“现金的期末余额”栏的数额，应等于同期资产负债表“货币资金”项目的期末数
- D. 现金流量表补充资料中“待摊费用减少（减：增加）”栏的数额，应等于同期资产负债表“待摊费用”项目的期初数减去期末数的差额

【答案】ABCD 【解析】主表与补充资料之“现金及现金等价物净增加额”是否一致。主表与补充资料之“经营活动产生的现金流量净额”的勾稽关系是否合理。补充资料之货币资金期末、期初余额与资产负债表的勾稽关系是否合理。现金流量表有关数据与审计后会计报表及附注的勾稽关系是否合理。

(2) 与已审母公司会计报表和合并会计报表有关的下列勾稽关系中，正确的有（ ）。

- A. 母公司资产负债表“股本”项目期末数，应等于同期合并资产负债表“股本”项目期末数
- B. 母公司资产负债表“盈余公积”项目期末数，应等于同期合并资产负债表“盈余公积”项目期末数
- C. 母公司资产负债表“未分配利润”项目期末数，应等于同期合并资产负债表“未分配利润”项目期末数
- D. 合并利润及利润分配表中，“年初未分配利润”项目“本年累计数”栏的数额应等于“未分配利润”项目“上年数”栏的数额

【答案】AD 【解析】选项B中，当子公司不是全资子公司时盈余公积只有部分合并，因此有可能不等；在选项C中，当子公司不是全资子公司时，一部分未分配利润会划归“少数股东权益”，因此也可能不等。

## § 8 或有事项审计

### 一、或有事项概念

由过去的活动形成的一种状况，其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

### 二、或有事项种类

(1) 很可能发生，且能合理估计损失：作为应计项目处理，即将可能发生的费用或损失计入当期。(2) 可能发生，或不能合理估计损失：在会计报表附注中披露。(3) 极小可能发生，不作处理。

### 三、或有事项具体内容

(1) 直接或有事项，由被审计单位本身引起。如：①未决诉讼、侵犯专利、产品质量、名誉受损等；②所得税争议；③产品质量保证；④未决索赔。(2) 间接或有事项，由第三者引起。如：①已贴现的应收票据；②应收账款抵借；③通融票据背书和为他人作债务担保。

### 四、或有事项的审计程序

1. 向被审计单位管理当局询问其确定、评价与控制或有损失方面的有关方针政策和工作程序。

2. 向被审计单位管理当局索取对下列事项的说明和评价：第一，被审计单位管理当局的书面声明，保证其已按照企业会计准则和有关财会制度等的规定，对其全部或有损失做了反映。第二，被审计单位现存的有关或有损失的全部文件和凭证，判断是否确属或有损失，损失金额是否可以合理估计。第三，被审计单位与银行之间的往来函件，以查找有关应收账款抵借、通融票据背书和对其他债务的担保。第四，被审计单位的债务说明书，其中，除其他债务说明外，还应包括或有损失的说明，即说明已知的或有损失均已在会计报表中作了适当披露。

3. 向被审计单位的法律顾问或律师进行函证，以获取法律顾问或律师对被审计单位资产负债表日业已存在的，以及资产负债表日至复函日期间存在的或有损失的确认证据。

4. 复核上期和被审期间税务机构的税收结算报告。

5. 向与被审计单位有业务往来的银行寄发含有要求银行提供被审计单位或有损失的函证书。银行函证可以反映应收票据贴现情况和为其他单位的银行借款进行担保的情况（包括担保事项的性质、金额、担保期间等）。

6. 审阅截至审计外勤工作完成日止被审计单位历次董事会会议纪要和股东大会会议记录，确定是否存在未决诉讼、未决索赔、税务纠纷、债务担保等方面的记录。

7. 复核现存的审计工作底稿，寻找任何可以说明潜在或有损失的资料。

8. 寻查被审计单位对未来事项和协议的财务承诺，并向被审计单位管理当局询问。承诺是指由合同或协议引起的义务，在未来的特定期限内，只要特定条件达到，即发生现金流出、其他资产的减少或负债的增加。

9. 确定或有损失事项在会计报表上的披露是否恰当。

对于财务承诺，则按规定应当在会计报表附注中披露承诺事项的性质、承诺的对象、承诺的主要内容、承诺的时间期限、承诺的金额以及相关的违约责任等内容。

或有资产一般不予确认，也不予披露。但当或有资产很可能给企业带来经济利益时，应在会计报表附注中披露其形成的原因；如果能够预计其产生的财务影响，也应披露。

#### ★历年考题分析

[2002年单选题]注册会计师审计或有事项的首要目标是（ ）。

- A. 核实或有事项记录的正确性
- B. 确认并区分不同类别的或有事项
- C. 确定或有事项是否存在
- D. 确定或有事项的披露是否恰当

【答案】C 【解析】注册会计师对或有事项进行审计的目标一般包括：确定或有事项是否存在；确定或有事项的确认和计量是否符合规定；确定或有事项的披露是否恰当，其中首要目标是确定或有事项是否存在，故答案为C。

## § 9 期后事项的审计

### 一、期后事项概念

期后事项是指会计报表日与审计报告日之间发生的，以及审计报告日至会计报表公布日之间发生的事项。

明确在两段时间发生期后事项的意义：

1. 明确审计责任。在审计报告日前发生的期后事项，注册会计师未发现应承担主要责任；在审计报告日后发生的期后事项，如被审计单位未告知，注册会计师未发现不承担责任。

2. 明确审计程序。对于在审计报告日前发生的期后事项，应设计详细审计程序，主动查找。对于在审计报告日后发生的期后事项，如知悉，应审查；如未知悉，可不查。

### 二、期后事项的种类

第一类：对前期（被审计年度）会计报表有影响的期后事项，其特点主要是，主要事实（责任）发生在前期，损失应由前期承担，应予调整。

第二类：对前期（被审年度）会计报表无影响，但可能导致误解会计报表，其特点主要是，主要事实（责任）发生在后期，如不揭示可能会误导会计信息使用者，应在会计报表附注中披露。

如拒绝调整或披露，发表保留意见或否定意见；一般程度的重要事项未披露，无保留意见加说明段披露。

### 三、审计目标和审计程序

#### （一）审计目标

（1）确定期后事项是否存在；（2）确定期后事项的类型和重要性；（3）确定期后事项的处理是否恰当。

#### （二）审计程序

审计期后事项不同于审计一般的会计报表项目，注册会计师对被审计单位期后事项的审计，可以归结为两类：一是结合对会计报表项目实施的实质性测试程序进行的审计；二是专为发现所审会计期间必须弄清楚的事项另行实施的审计程序。

（1）结合对会计报表项目实施的实质性测试程序审计期后事项。（2）专为发现审计年度必须弄清的事项而进行的审核。第一，向被审计单位管理当局询问。第二，审阅被审计单位资产负债表日后编制的内部报表及其他相关管理报告。第三，审阅被审计单位资产负债表日后编制的会计分录。第四，取得并审阅被审计单位资产负债表日后发布的会计记录。第五，了解管理当局确认期后事项的程序。第六，查明非调整期后事项

的内容，合理估计其对财务状况、经营成果的影响，查询、了解无法合理估计其影响的原因。第七，取得被审计单位管理当局和其律师的声明书。

#### 四、期后事项对审计报告的影响

对已发现的对会计报表产生重大影响的期后事项，注册会计师应当根据其类型分别作以下处理：

(1) 对能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项，提请被审计单位调整会计报表。

(2) 对虽不影响会计报表金额，但可能影响对会计报表正确理解的事项，提请被审计单位在会计报表有关附注中作适当披露。

如果被审计单位不接受调整或披露建议，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。

(3) 对审计报告日至会计报表公布日之间获知的期后事项的处理：

注册会计师对期后事项审计时，其应负责任的日期应以审计外勤工作结束日为限。注册会计师没有责任实施审计程序或进行专门询问，以发现审计报告日至会计报表公布日发生的期后事项，但应对其知悉的期后事项予以关注，并实施相应的审计程序。被审计单位管理当局有责任及时向注册会计师告知可能影响会计报表的期后事项。

注册会计师如在审计报告日至会计报告公布日之间获知可能影响会计报表的期后事项，应当及时与被审计单位管理当局讨论。必要时，还应追加实施适当的审计程序，以确定期后事项的类型及其对会计报表和审计报告的影响程序。

如对审计报告日至会计报告公布日获知的期后事项实施了追加审计程序，并已作适当处理，注册会计师可选用以下方式确定审计报告日期：或者签署双重报告日期，即保留原审计报告日，并就该期后事项注明新的审计报告日；或者更改审计报告日期，即将原审计报告日推迟至完成追加审计程序时的审计报告日。

延长外勤审计工作结束日的做法，在会计报表审计范围内全面地扩大了注册会计师的责任范围；注明双重日期的做法，仅在反映有关的特定项目方面扩大了注册会计师的责任范围。

注意：双重报告日期。

对于在审计报告日至会计报表公布日之间获知的期后事项，注册会计师应当及时与管理当局讨论，必要时追加审计程序。如果追加了审计程序，注册会计师可以更改原审计报告日期，也可以专门注明新的审查日期，同时保留原审计报告日期（双重报告日期）。

双重报告日期有利于限定注册会计师的审计责任，如用单一日期，即延长外勤工作结束日，会加大注册会计师的审计责任。

对于在会计报表公布日后获知审计报告日已经存在但尚未发现的期后事项，仍应关注：(1) 查明事实；(2) 如需修改会计报表，要求其调整报表；(3) 如被审计单位拒绝修改，考虑修改审计意见。

#### 五、期后事项的种类及处理

种类	处理方法
1. 为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项： (1) 资产负债表日被审计单位认为可以收回的大额应收款项，因资产负债表日后债务人突然破产而无法收回； (2) 被审计单位由于某种原因在资产负债表日前被起诉，法院与资产负债表日后判决被审计单位应赔偿对方损失； (3) 被审计单位资产负债表日后不久有大批产成品经验收不合格； (4) 被审计单位于资产负债表日前将未使用的设备以低于当期账面价值的价格对外投资，而资产负债表日后双方签订的投资协议中该项设备的投资作价又高于其当期账面价值； (5) 被审计单位宣告分派的股利与资产负债表日前分配预案不一致	提请被审计单位调整会计报表
2. 虽不影响会计报表金额，但可能影响对会计报表正确理解的事项： (1) 被审计单位合并； (2) 应付债券的提前兑付； (3) 所持有的短期投资和转卖的证券市价严重下跌； (4) 由于政府禁止继续销售某种产品所造成的存货市价下跌； (5) 偶然性的大笔损失，如发生火灾等； (6) 需要为养老保险金计划在近期支付大笔现金； (7) 资产负债表后发行股票、公司债券；宣告股票股利、股票分割	提请被审计单位在会计报表附注中披露
3. 非会计事项的期后事项，如： (1) 产品的改变； (2) 管理政策的改变； (3) 罢工； (4) 市场协定	不作处理

在会计报表公布日后“获知”审计报告日已经存在但尚未发现的期后事项，应关注：

1. 与被审计单位管理当局讨论；
2. 可能要修改会计报表——被审计单位改；
3. 被审计单位不接受意见（如不改报表），注册会计师可能改审计报告。

★历年考题分析

[2002年多选题] 如对审计报告日至会计报表公布日获知的某一重要期后事项实施了追加审计程序，并已作适当处理，注册会计师重新确定的审计报告日期可能为（ ）。

- A. 原审计报告日期
- B. 更改后的审计报告日期
- C. 双重审计报告日期
- D. 多重审计报告日期

【答案】BC 【解析】既然题目已限定为“重新确定的审计报告日期”，不能选A；而“重新确定的审计报告日”可以是B、C中任何一个。D没有这种报告日期方式。

[2002年单选题] 在被审计单位年度会计报表公布日后，如获知审计报告已经存在但尚未发现的期后事项，导致需要修改已审计会计报表，而被审计单位拒绝修改，注册会计师应当（ ）。

- A. 向被审计单位的主管部门通报
- B. 要求被审计单位撤回已公布的年度会计报表
- C. 向政府有关部门报告修改后的年度会计报表
- D. 考虑是否修改审计报告

【答案】D 【解析】参见教材原文，如在会计报表公布日后获知审计报告日已经存在但尚未发现的期后事项，注册会计师应与被审计单位讨论如何处理，并考虑是否需要修改已审计报表。如被审计单位拒绝采取适当措施，注册会计师应考虑是否修改审计报告。

## § 10 持续经营假设审计

### 一、持续经营假设含义

(1) 持续经营假设含义：持续经营假设，是指被审计单位在编制会计报表时，假定其经营活动在可预见的将来会继续下去，不拟也不必终止经营或破产清算，可以在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。这里的可预见的将来，通常是指资产负债表日后12个月。

(2) 持续经营假设与会计原则的关系：由于持续经营假设的存在，会计分期才成为必要，历史成本原则、权责发生制原则、配比原则、划分资产性支出与收益性支出原则才可以在正常的会计核算中予以贯彻。

(3) 持续经营下的会计核算与非持续经营下的会计核算之区别：

项目	持续经营下的会计核算	非持续经营下的会计核算
财务会计目标	公允地反映企业财务状况、经营成果及现金流量	如实反映财产变现和债务清偿
会计原则	权责发生制、历史成本原则等	收付实现制、变现价值原则等
会计信息使用者与对其需求	社会公众	债权人、股东等

### 二、持续经营假设的审计目标

(1) 确定被审计单位持续经营假设是否合理；(2) 根据被审计单位的持续经营假设的情况，确定会计报表项目的分类及计价基础是否应作调整。

### 三、编制审计计划时的考虑

在编制审计计划时，注册会计师应当考虑是否存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，以便与管理当局讨论持续经营假设的合理性。

注册会计师应当充分关注被审计单位在财务、经营等方面存在的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

1. 被审计单位在财务方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况，包括：(1) 无法偿还到期债务；(2) 无法偿还即将到期且难以展期的借款；(3) 无法继续履行重大借款合同中的有关条款；(4) 存在大额的逾期未缴税金；(5) 累计经营性亏损数额巨大；(6) 过度依赖短期借款筹资；(7) 无法获得供应商的正常商业信用；(8) 难以获得开发必要新产品或进行必要投资所需资金；(9) 资不抵债；(10) 营

运资金出现负数；(11) 大股东长期占用巨额资金；(12) 重要子公司无法持续经营且未进行处理；(13) 存在大量长期未作处理的不良资产；(14) 存在巨额担保。

2. 被审计单位在经营方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况，包括：(1) 关键管理人员离职且无人替代；(2) 主导产品不符合国家产业政策；(3) 失去主要市场、特许权或主要供应商；(4) 人力资源或重要原材料短缺。

3. 被审计单位在其他方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况，包括：(1) 严重违反有关法律、法规或政策；(2) 异常原因导致停工、停产；(3) 有关法律、法规或政策的变化可能造成重大不利影响；(4) 经营期限即将到期且无意继续经营；(5) 投资者未履行协议、合同、章程规定的义务，并有可能造成重大不利影响；(6) 因自然灾害、战争等不可抗力因素遭受严重损失。

#### 四、实施审计程序时的考虑

当被审计单位存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时，注册会计师应当提请管理当局对持续经营能力作出书面评价。

1. 注册会计师应当充分关注被审计单位管理当局作出评价的过程、依据的假设和拟采取的改善措施，以考虑管理当局对持续经营能力的评价是否适当。

2. 注册会计师应当审阅被审计单位管理当局拟采取的改善措施，并考虑其对持续经营能力的影响。

管理当局采取的改善措施通常包括处置资产、售后回租资产、取得担保借款、实施资产置换与债务重组、获得新的投资、削减或延缓开支、获得重要原材料的替代品、开拓新的市场等。

3. 注册会计师应当实施以下审计程序，获取充分、适当的审计证据，以判断被审计单位管理当局拟采取的改善措施是否可行：(1) 与管理当局分析、讨论最近的中期会计报表；(2) 与管理当局分析、讨论现金流量预测、盈利预测及其他预测；(3) 审阅影响持续经营能力的期后事项、承诺及或有事项；(4) 审阅债券、借款协议等的履行情况；(5) 查阅股东大会、董事会或类似机构会议及其他重要会议有关财务困境的记录；(6) 向被审计单位的律师询问有关诉讼、索赔的情况，以及管理当局对有关诉讼、索赔结果及其财务影响的评价是否合理；(7) 确认有关财务支持协议的存在性、合法性和可行性，并对提供财务支持的关联方或第三方的财务能力作出评价。

4. 如果被审计单位管理当局对持续经营能力的评价期间少于自资产负债表日起的 12 个月，注册会计师应当提请管理当局将评价期间延长至 12 个月。

5. 注册会计师应当向管理当局询问被审计单位是否存在超出评价期间的、可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，以考虑这些事项或情况对管理当局所作评价的影响。

#### 五、出具审计报告时的考虑

注册会计师应当根据已发现的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，考虑其对被审计单位持续经营能力的影响，并据以确定对审计报告的影响。

第一种情况，如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设是合理的，但存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当提请管理当局在会计报表中适当披露：(1) 导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施；(2) 被审计单位持续经营能力存在重大不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。如果被审计单位在会计报表中进行了适当披露，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告，并在意见段之后增加强调事项段，描述导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及持续经营能力存在重大不确定性的事实。第二种情况，如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设不再合理，而被审计单位仍按持续经营假设编制会计报表，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设不再合理，且被审计单位已按其他基础重新编制了会计报表，注册会计师应当按照《独立审计实务公告第 6 号——特殊目的业务审计报告》的规定办理。第三种情况，如果被审计单位存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，但注册会计师无法确定被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设是否合理，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。如果决定出具无法表示意见的审计报告，注册会计师应当提请管理当局在会计报表中适当披露：(1) 导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施；(2) 被审计单位持续经营能力存在重大的不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

注册会计师应当在意见段之前的说明段中充分说明无法表示意见的理由。

#### ★历年考题分析

[2002 年判断题] 若被审计单位在可预见的将来无法持续经营，继续运用持续经营假设编制会计报表将

会对会计报表使用者产生严重误导，注册会计师应当出具拒绝表示意见审计报告。（ ）

【答案】× 【解析】参见教材原文，如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设不再合理，而被审计单位仍按持续经营假设编制会计报表，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

[2002年单选题] 如果被审计单位存在对其持续经营能力产生重大影响的情况，且没有相应的改善措施，但已在会计报表中进行充分披露，注册会计师应发表（ ）。

- A. 带说明段的无保留意见 B. 保留意见 C. 拒绝表示意见 D. 否定意见

【答案】A 【解析】按新教材此题已不适用，新教材应称之为：带强调事项段的无保留意见。2002年教材认为：如果被审计单位存在对其持续经营能力产生重大影响的情况，则审计意见的类型取决于被审计单位是否有改善措施以及是否进行充分披露这两个因素。在有改善措施的情况下，未拒绝披露建议，应发表无保留意见，否则发表无法（拒绝）表示意见；在无改善措施的情况下，若进行充分披露，应发表带说明段的无保留意见，否则发表保留或否定意见。2003年教材应为：如果被审计单位在会计报表中进行了适当披露，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告，并在意见段之后增加强调事项段，描述导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及持续经营能力存在重大不确定性的事实。本题旨在考核持续经营假设对审计报告的影响。被审计单位存在对其持续经营能力产生重大影响的情况，且管理当局没有相应的改善措施，则应提请被审计单位在其会计报表附注中披露，如已在会计报表中进行充分披露，注册会计师应发表带说明段的无保留意见。

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

1. 被审计单位动用银行存款支付假造、并未收到的原材料款，注册会计师可以采取（ ）程序予以发现。  
A. 向银行函证  
B. 从卖方发票追查银行存款日记帐  
C. 调节银行对账单  
D. 从银行存款日记帐追查卖方发票
2. 下列各项中，不应在资产负债表中“货币资金”项目反映的是（ ）。  
A. 大额现金和银行存款收入  
B. 外币现金和银行存款  
C. 在途货币资金  
D. 一年以上定期存款
3. 如前任注册会计师对上期会计报表出具了非标准无保留意见的审计报告，后任注册会计师在其审计报告中继续反映相关事项的最主要条件是（ ）。  
A. 相关事项的错报金额和性质强弱  
B. 前任确定的会计报表重要性水平  
C. 相关事项是否影响本期会计报表  
D. 后任所出具报告的具体意见类型
4. 在被审计单位所作的以下会计政策及会计估计变更中，注册会计师需要提请被审计单位进行追溯调整的是（ ）。  
A. 将固定资产的预计使用年限由50年改为40年  
B. 将坏账准备的计提方法由账龄分析法改为余额百分比法  
C. 将长期投资的核算方法由权益法改为成本法  
D. 将长期待摊费用的摊销年限由5年改为10年
5. 为了证实被审计单位有关债务重组的会计处理是否正确，注册会计师应当实施的最有针对性的审计程序是（ ）。  
A. 取得并审阅股东大会、董事会和管理当局与债务重组有关的会议记录  
B. 检查与债务重组有关的会计记录  
C. 检查与债务重组相关的协议、合同批文、法院裁决文件等  
D. 向有关方面函证与债务重组有关的重要资产或债务
6. 注册会计师获取并审阅股东大会、董事会与管理当局会议记录等，直接目的是为了查明被审计单位在所审期间有关非货币性交易的（ ）。  
A. 真实性 B. 合法性 C. 盈利过程是否完成 D. 会计处理是否正确
7. 注册会计师实施的以下程序中，（ ）不仅有助于对已识别的关联方及其交易进行复核，而且有助于发现未识别的关联方及其交易。  
A. 向有关关联方函证关联方交易的条件及其金额

- B. 就重大的应收款项及担保获取关联方偿债能力的信息
- C. 向有关中介机构询证或与其讨论关联方及其交易的相关重要信息
- D. 核对关联方之间同一时点的账户余额
8. 在审查被审计单位是否存在关联方时,除了( )以外,均可视为关联方。
- A. 主要供应商  
B. 母公司及子公司
- C. 集团公司内的其他公司  
D. 由本公司总经理担任董事长的另一家公司
9. 在以下所列的有关关联方及其交易的审计程序中,( )是仅在注册会计师认为必要时才追加的。
- A. 向有关中介机构函证或与其讨论关联方交易的相关重要信息
- B. 确定有关交易是否已获股东大会、董事会或相关机构及管理人员的批准
- C. 了解是否存在已发生、但未进行会计处理的交易
- D. 审核所审计的会计期间被审计单位的投资业务及资产重组方案
10. 如果某公司的记账本位币为人民币,而其子公司以外币作为记账本位币,在编制合并会计报表前,按照会计准则的有关规定,母公司必须采用现行汇率法将子公司的外币会计报表折合成人民币会计报表。其中,除“未分配利润”项目之外的所有者权益项目均按( )折算。
- A. 合同约定汇率  
B. 会计报表决算日的汇率
- C. 发生日的汇率  
D. 合并会计报表期间的平均汇率
11. “或有损失”与“期后事项”的主要区别在于( )。
- A. 前者起源于年前,后者起源于年后  
B. 前者可能引起对外支付,后者不可能
- C. 前者终结于年前,后者终结于年后  
D. 前者尚未发生完毕,后者已发生完毕
12. 如果不能就持续经营假设的合理性获取必要的审计证据,注册会计师可以( )。
- A. 发表保留意见
- B. 发表无法表示意见
- C. 发表保留意见或无法表示意见
- D. 拒绝出具审计报告
13. 在以下关于期后事项及或有事项的论断中,正确的是( )。
- A. 期后事项需要在临近审计结束时专门进行审计,而或有事项则无此必要
- B. 期后事项的金额可以确切计量,而或有事项的金额无法合理地估计
- C. 期后事项必然引起必要的调整,而或有事项最多需要必要的披露
- D. 注册会计师对期后事项需要主动审计,对或有事项则只须进行适当的关注
14. 注册会计师应当从( )等方面关注被审计单位在财务方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况。
- A. 过度依赖长期借款筹资  
B. 无法获得供应商的正常商业信用
- C. 主导产品不符合国家的产业政策  
D. 经营期限即将到期且无意继续经营
15. 如果注册会计师认为( ),则被审计单位在会计报表中对与持续经营假设相关情况的披露将决定注册会计师对会计报表发表的审计意见类型。

- A. 被审计单位的持续经营假设合理,但还存在某些疑虑
- B. 被审计单位继续运用被认为不合理的持续经营假设编制报表
- C. 无法确定被审计单位的持续经营假设是否合理
- D. 被审计单位的持续经营假设合理,且不存在任何疑虑

## 二、多项选择题

1. 对被审计单位现金进行盘点,时间最好选择在( )进行。
- A. 上午上班前  
B. 白天上班时  
C. 下午下班时  
D. 期末
2. 在审查现金业务时,注册会计师抽取并审查收款凭证的内容包括( )。
- A. 核对现金日记账的收入金额是否正确
- B. 核对所收现金金额与购入固定资产的发票记载是否一致
- C. 核对收款凭证与应收账款明细账的有关记录是否相符
- D. 核对实收现金与销货发票是否一致
3. 资产负债表日后盘点库存现金时,注册会计师应在盘点金额的基础上( )以调整至资产负债表日的金额。

- A. 扣减资产负债表日至盘点日库存现金增加额      B. 扣减资产负债表日至盘点日库存现金减少额  
C. 加计资产负债表日至盘点日库存现金增加额      D. 加计资产负债表日至盘点日库存现金减少额
4. 注册会计师在会计报表审计中，对期初余额进行适当的审计（ ）。
- A. 是为了对期初余额发表审计意见而进行的                      B. 并不是为了对期初余额发表审计意见  
C. 是注册会计师在会计报表审计中必须完成的一项工作      D. 可能会影响审计意见的类型
5. 按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定，被审计单位应在发生以下（ ）变更时采用适用未来法，不调整期初留存收益和其他相关项目。
- A. 将按固定资产的预计使用年限由 50 年改按 30 年计提折旧  
B. 将长期股权投资的核算方法由成本法改为权益法  
C. 将原按应收账款余额百分比法计提坏账准备改为账龄分析法  
D. 将存货发出的计价方法由先进先出法改为加权平均法
6. 在审查被审计单位发生的债务重组时，如果注册会计师发现其中存在以应收账款与应收账款及其他资产交换的情况，应核实被审计单位按《企业会计准则》的规定进行会计处理，包括（ ）。
- A. 对换入的应收账款，应以其在换出企业的账面原值入账  
B. 对换入的其他资产，应按其在换出企业的账面净值入账  
C. 如换入的原已计提坏账准备的应收账款，应按其原净值入账  
D. 换出的应收账款减去换入应收账款原账面余额和确定的坏账准备后的差额应在其他资产中进行分配
7. 甲注册会计师对 B 公司 2003 年度会计报表进行审计时发现 B 公司当年发生大额非货币性交易，则应提请 B 公司在会计报表附注中披露（ ）。
- A. 非货币性交易的类型                                      B. 非货币性交易涉及的金额  
C. 非货币性交易的计价基础及实现的损益      D. 非货币性交易和货币性交易的划分标准
8. 为确定被审计单位的关联方交易是否已作适当的会计记录，注册会计师可在必要时追加的用于检查重大关联方交易的审计程序包括（ ）。
- A. 向被审计单位管理当局索取关联方及其交易的声明书  
B. 向有关中介机构询证或与其讨论关联方交易的相关主要信息  
C. 询证关联方交易的条件及金额，并检查关联方拥有的相关证据  
D. 就重大的应收款项及担保，获取关联方偿债能力的信息
9. 注册会计师为了审查合并会计报表的合并基础是否正确，应审查（ ）。
- A. 被合并的子公司会计报表是否已经审计  
B. 被合并的子公司会计报表的会计期间、决算日是否与母公司一致  
C. 被合并的母公司会计报表是否已经审计  
D. 被合并的子公司所采用的会计政策和核算方法是否与母公司一致
10. 被审计单位在经营方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况包括（ ）。
- A. 关键管理人员离职且无人替代                      B. 大股东长期占用巨额资金  
C. 失去主要市场、特许权或主要供应商              D. 异常原因导致停工、停产
11. 注册会计师应当审阅被审计单位管理当局拟采取的（ ）改善措施，并考虑对持续经营能力的影响。
- A. 售后回租资产      B. 实施资产重组      C. 获得新的投资      D. 处置资产
12. 被审计单位因第三者原因可能发生的潜在支付的或有损失业务包括（ ）。
- A. 被审计单位以应收账款作抵押，向银行取得借款  
B. 持票方向银行贴现被审计单位签发并承兑的商业汇票  
C. 因开出票据的单位信用较差，而由被审计单位背书作为担保人的票据  
D. 被审计单位与税务部门针对应纳税额和纳税额等方面存在分歧意见，尚未最后处理完毕
13. 注册会计师在审查被审计单位或有损失时，所采取的一般审计程序包括（ ）。
- A. 向被审计单位管理当局索取债务说明书  
B. 复核上年和本月的国内税务机构的所得税结算报告  
C. 分析接受审计期间内发生的法律费用  
D. 复查被审计单位资产负债表日后编制的内部报表及相关管理报告
14. 下列（ ）事项需要提请被审计单位调整会计报表。

- A. 资产负债表日前，被审计单位遭起诉，法院于资产负债表日后审计报告日期做出判决，被审方赔款
- B. 被审计单位于资产负债表日后，在审计报告日期发生一起重大火灾
- C. 被审计单位资产负债表日后，月初有大批产成品经验收不合格
- D. 被审计单位资产负债表日后被兼并

15. 对于以下作为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项（ ），注册会计师应考虑提请被审计单位调整会计报表。

- A. 结账日前确认的大额销售，结账日后因质量原因退回
- B. 结账日前生产的大批产品，结账日后被认定为废品
- C. 结账日前发生的诉讼，结账日后一直未作裁决
- D. 结账日前销售收到的大额支票，结账日后因销售退回被银行退票

16. 如果决定对持续经营情况发表无法表示意见的审计报告，注册会计师在意见段之前的说明段中应充分说明无法表示意见的理由（ ）。

- A. 导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项及管理当局拟采取的改善措施
- B. 导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的情况及管理当局拟采取的改善措施
- C. 被审计单位持续经营能力存在重大的不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务
- D. 导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施

### 三、判断题

- 1. 向银行函证银行存款余额，一般均采用肯定式函证方式。 ( )
- 2. 如果企业仅有上一年度的外币存款，但当年没有发生外币资金的收支业务，则其会计处理必然没有外币资金折合的处理。 ( )
- 3. 注册会计师对期初余额进行审计，并非为了对期初余额发表审计意见。 ( )
- 4. 只要前任注册会计师对上期会计报表出具了带说明段的审计意见，后任注册会计师就应在审计报告中就本期期初余额延续前任所发表的审计意见。 ( )
- 5. 坏账准备的计提方法属于会计政策，会计政策变更应作追溯调整，故当企业变更坏账准备计提方法时，必须进行相应的追溯调整。 ( )
- 6. 注册会计师应当明确，无论企业是否发生财务困难，其应遵循的会计核算原则与会计处理方法是不能改变的。 ( )
- 7. 注册会计师应当注意，企业发生财务困难时应达到的大部分审计目标和应执行大部分审计程序一般来说不适用于企业未发生财务困难的情况。 ( )
- 8. 注册会计师向负责被审计单位其他组成部分的注册会计师提供其已知的关联方清单，不应被视为泄漏被审计单位的商业机密。 ( )
- 9. 由于关联方及其交易的复杂性及内部控制、审计测试的固有限制，注册会计师对关联方及其交易的审计，并不能保证发现关联方及其交易的所有错报和漏报。 ( )
- 10. 如果对会计报表具有重大影响的关联方及其交易的披露不符合相关会计准则要求，注册会计师应在审计报告的意見段之后增加对重要事项的说明。 ( )
- 11. 审查合并会计报表的合并范围是否正确时，按照财政部相关文件的规定，如果子公司资产总额按有关规定计算得出的比率低于10%，依据重要性原则，该子公司可以不纳入合并范围。 ( )
- 12. 或有损失审计与其他项目审计的主要区别在于，前者主要是为了发现未记录的业务或事项，而后者主要是为了核实已记录的资料的正确性。 ( )
- 13. 在审计报告日至会计报表公布日期间，注册会计师应当主动与被审计单位管理当局沟通，以获知在此期间的期后事项。 ( )
- 14. 如果被审计单位无法偿还即将到期且难以展期的借款，或无法继续履行重大借款合同中的有关条款，注册会计师应当怀疑被审计单位存在经营方面的导致持续经营能力产生疑虑的事项。 ( )
- 15. 如果被审计单位存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，但注册会计师无法确定被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设是否合理，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

### 四、简答题

- 1. 简述现金的审计目标，并说明每项目标分别与被审计单位管理当局对会计报表的何种认定相对应。
- 2. W注册会计师在审查ABC公司2002年末会计报表时，为证实ABC公司的应收账款、应付账款及银行存款等重要项目，向有关单位寄发了若干询证函。请简要回答应收账款函证、应付账款函证及银行存款函

证的主要区别。

3. 按照独立审计基本准则中外勤准则的规定,注册会计师应对被审计单位的或有损失予以关注,必要时应在审计报告中加以反映。请简述或有损失的种类以及注册会计师针对每种类型的或有损失通常应采用的审计程序。

### 五、综合题

1. 资料:注册会计师在审计2001年度会计报表时,被审计单位从1999年初期开始生产并销售某类产品,该类产品质量保证期为3年。1999年至2001年该产品的销售收入及实际发生的维修费用如下:

项目	1999年	2000年	2001年
销售收入	1 000万元	1 500万元	1 200万元
当年发生的维修费	1999年8万元	2000年18万元	2001年18万元
第二年发生的维修费	2000年11万元	2001年20万元	2002年尚未发生
第三年发生的维修费	2001年9万元	2002年尚未发生	2003年尚未发生

假设被审计单位在以上3年年末分别按当年销售收入的2%计提新产品质量保证20万元、30万元和24万元。

要求:根据以上资料,注册会计师应当如何审计并得出何种审计结论?

2. A和B注册会计师对XYZ股份有限公司2004年度会计报表进行审计。该公司2004年度未发生购并、分立和债务重组行为,供产销形势与上年相当。该公司提供的未经审计的2004年度合并会计报表附注的部分内容如下(金额单位:人民币万元):

(1) XYZ股份有限公司拥有X有限公司80%表决权资本,已按规定将该子公司纳入合并会计报表范围。XYZ股份有限公司将其为X有限公司提供货运服务事宜,在2004年度合并会计报表附注“本公司与关联方的交易”部分披露为:

本公司为X有限公司提供货运服务,收费标准按向外单位提供同样服务所收费用的120%计算。2004年度,本公司从X有限公司获得的货运服务收入为240万元,1996年度该项收入为180万元。

(2) XYZ股份有限公司于2004年10月销售一批y产品,按规定当月确认收入1 000万元、结转成本900万元。由于质量问题,该批产品于2005年1月15日被退回。XYZ股份有限公司2004年财务报告批准报出日为2005年1月24日。XYZ股份有限公司将该项销售退回事宜在2004年合并会计报表附注的“资产负债表日后事项”部分披露为:

本公司于2004年10月销售一批y产品,按规定在当月确认收入1 000万元、结转成本900万元。由于质量问题,该批产品于2005年1月15日被退回,本公司因此将调整2005年1月份的主营业务收入和主营业务成本。

要求:假定上述附注内容中的年初数和上年比较数均已审定无误,你作为A和B注册会计师,在审计计划阶段,请运用专业判断,必要时运用分析性复核方法,分别指出上述附注内容中存在或可能存在的合理之处,并简要说明理由。

3. 甲公司系上市公司(以下简称“甲公司”),当年的年度财务报告于次年4月初公布。ABC会计师事务所于2003年11月30日接受委托,承接了甲公司2003年度会计报表会计咨询业务。A注册会计师接受ABC会计师事务所指派,负责该项业务。相关资料如下:

(1) 20×1年1月1日甲公司对A公司进行长期股权投资,占A公司有表决权股份的5%,对A公司不具重大影响。20×2年2月1日,甲公司对A公司追加投资,占A公司的股权比例提高到40%,由此甲公司能够决定A公司的财务和经营决策。

对A公司增加投资后,甲公司由成本法改按权益法核算该股权投资,并追溯调整了20×1年年报相关项目的金额。

(2) 20×2年3月1日,甲公司董事会提议发放现金股利300万元。20×1年年报对外报出前,甲公司尚未召开股东大会审议董事会提出的议案。

对董事会提议发放的现金股利,甲公司在20×1年年报中确认了一项负债。

(3) 甲公司持有B公司8%的股份;持有C公司50%的股份,对C公司具有控制权。20×3年5月1日,甲公司所持A公司股份全部转让给了B公司,转让价格高出市场价格大约21%;7月10日,B公司将所持A公司股份全部转让给了C公司,转让价格高出市场价格大约24%。上述股权划转手续均已办妥。

对B公司股权转让交易,甲公司将收到的转让价款全部确认为当期收益,并转销了甲公司对A公司股权投资的账面价值10 000万元。

要求:分析判断甲公司上述会计处理是否正确,并简要说明理由。

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】在所述业务中银行存款的动用是真实的，A、C均不能发现所购材料不真实情况；B从卖方发票开始追查，仅对已付款而未入账的情况有效；从银行存款日记账查实每次付款的对应账户以及卖方发票，即可查实无卖方发票或所附卖方发票虚假情况。
2. 【答案】D 【解析】按企业会计制度的规定，D应在资产负债表的“其他资产”中反映。
3. 【答案】C 【解析】C具体体现了注册会计师审计期初余额的目的，即判断是否影响本期会计报表的反映。
4. 【答案】D 【解析】A、B均属于纯粹的会计估计变更，应采用适用未来法，C属于会计政策变更，但按会计制度规定不作追溯调整。
5. 【答案】B 【解析】程序A与债务重组项目的“存在性”有关；程序B与债务重组的“会计处理”有关；程序C与债务重组的“方式与具体内容”有关，程序D与债务重组所涉及的相关金额是否正确有关。
6. 【答案】A 【解析】同债务重组等特殊项目审计一样，不同程序的审计目的是不同的。
7. 【答案】C 【解析】A无助于发现未记录的关联方交易；B仅有助于核实关联方交易的披露是否充分；C与向银行函证有助于发现企业漏列银行借款的道理相同；D核对关联方在同一时点的账户余额主要有助于核实所记录的关联方交易是否虚假。
8. 【答案】A 【解析】主要供应商与被审计单位不存在直接或间接投资关系。
9. 【答案】A 【解析】A是注册会计师认为必要时，对重大关联方交易证据追加的程序；B是为检查被审计单位是否已对关联方交易进行适当会计处理的程序；C属于识别关联方交易的程序；D属于查找关联方的程序。
10. 【答案】C 【解析】参见教材原文，资产和负债项目按合并会计报表决算日的汇率折算；所有者权益项目除了“未分配利润”项目之外均按发生日的汇率折算；“未分配利润”项目以折算后的利润分配表中该项目的金额列示；利润表项目按合并会计报表期间的平均汇率折算。
11. 【答案】D 【解析】期后事项和或有负债既可能起源于年前，又可能起源于年后；期后事项亦可能引起对外支付；凡终结于年前的事项，既不是或有负债，又不是期后事项，而属于“期内事项”。
12. 【答案】B 【解析】参见教材原文，不能就持续经营假设的合理性获取必要的审计证据，说明无法对会计报表整体发表审计意见，因此发表无法表示意见。
13. 【答案】A 【解析】或有事项的金额有时也可合理地加以估计，因此B错；期后事项有时引起调整，有时引起披露，或有事项同样如此，因此C错；对于完毕于审计报告结束日之后的期后事项，注册会计师仅负关注责任，并非主动责任，因此D错。
14. 【答案】B 【解析】A并不导致对持续经营能力产生疑虑；C属于“经营方面”导致对持续经营能力产生疑虑的情况，D属于“其他方面”导致对持续经营能力产生疑虑的情况。
15. 【答案】A 【解析】在情况A下，披露适当与否分别对应于带强调事项段的无保留意见和保留或否定意见，对情况B、C、D，分别只能出具否定意见、无法表示意见和不带强调事项段的无保留意见。

### 二、多项选择题

1. 【答案】AC 【解析】参见教材原文。
2. 【答案】ACD 【解析】购入固定资产涉及的是现金支出，与现金收入无直接关系。
3. 【答案】AD 【解析】资产负债表日的现金余额=盘点日余额-资产负债表日至盘点日增加的余额+资产负债表日至盘点日减少的余额。
4. 【答案】BD 【解析】A注册会计师对会计报表进行审计，一般无须专门对期初余额发表审计意见；C注册会计师仅在初次接受审计委托等特定情形下才对期初余额进行适当的审计，并非每次会计报表审计都必须进行期初余额审计。
5. 【答案】AC 【解析】B、D均属会计政策变更，应采用追溯调整法。
6. 【答案】AD 【解析】B对换入的其他资产，应按各项其他资产的公允价值占换入的全部其他资产的公允价值总额的比例，对换出的全部其他资产账面价值总额加上应支付的相关税费后的余额进行分配；C当换出企业坏账准备计提的方法和比例等与换入企业有所不同时，换入企业应考虑换入应收账款所计提坏账

准备比例与方法的合理性，并重新确定应计提的坏账准备（从而相当于重新确定净值）。

7. 【答案】ABC 【解析】参见教材原文，D 因为非货币性交易和货币性交易的划分标准（界限为 25%）是由国家有关法规规定的，无对划分标准进行审查的必要性。
8. 【答案】BCD 【解析】A 是审计关联方及其交易的必须程序，并非是在必要时才追加的。
9. 【答案】ABD 【解析】C 即合并报表，它在审计之前自然是未审计的。
10. 【答案】AC 【解析】B 属于“财务方面”导致对其持续经营能力产生疑虑的情况，D 属于“其他方面”导致对其持续经营能力产生疑虑的事项。
11. 【答案】ABCD 【解析】管理当局采取的改善措施通常包括处置资产、售后回租资产、取得担保借款、实施资产置换与债务重组、获得新的投资、削减或延缓开支、获得重要原材料的替代品、开拓新的市场等。
12. 【答案】AC 【解析】B 不属于或有损失，D 属于直接或有损失，而不属于由第三方引起的或有损失。
13. 【答案】ABC 【解析】D 是审查期后事项的程序。
14. 【答案】AC 【解析】B、D 完全属于被审计年度以后的事项，应在会计报表附注中披露。
15. 【答案】ABD 【解析】结账日前发生的诉讼，结账日后一直未作裁决，属于或有事项，如果发生损失的可能性不大，不必调整会计报表。
16. 【答案】CD 【解析】参见教材原文，如果决定出具无法表示意见的审计报告，注册会计师应当提请管理当局在会计报表中适当披露：（1）导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施；（2）被审计单位持续经营能力存在重大的不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

### 三、判断题

1. 【答案】√ 【解析】函证银行存款，希望得到银行明确的答复，因此采用肯定式函证。
2. 【答案】× 【解析】在此情况下，企业亦应在年末按期末市场汇率将其前期的外币存款折合为记账本位币。
3. 【答案】√ 【解析】参见教材原文，注册会计师没有责任专门对期初余额发表审计意见。
4. 【答案】× 【解析】如被前任说明的事项并不影响本期会计报表的反映，或其影响已经消除，则后任注册会计师就不再提及被前任说明的事项。
5. 【答案】× 【解析】虽然坏账准备计提方法属于会计政策的范围，但按企业会计准则的规定，在采用备抵法核算坏账的前提下，余额百分比法与账龄分析法之间的相互变更应按会计估计变更对待，采用适用未来法进行相应的会计处理。
6. 【答案】× 【解析】企业在发生财务困难情况下应遵循一般的会计核算原则和方法，而企业在清算或改组时应遵循的是特殊会计准则。
7. 【答案】× 【解析】无论企业是否发生财务困难，注册会计师应达到的审计目标和应执行的审计程序的绝大部分是相同的。
8. 【答案】√ 【解析】负责“组成部分”的注册会计师仍然是被审计单位委托的注册会计师。
9. 【答案】√ 【解析】不能保证发现关联方及其交易所有错报和漏报，但对重大的关联方及其交易仍然有责任予以识别和披露。
10. 【答案】× 【解析】如果对会计报表具有重大影响的关联方及其交易的披露不符合相关会计准则的要求，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。
11. 【答案】× 【解析】当子公司的资产总额、销售收入及当期净利润按有关规定计算得出的比例均低于 10% 时，该子公司可以不纳入合并范围。
12. 【答案】× 【解析】对或有事项而言，注册会计师不仅要审查被审计单位是否存在未记录的事项，也要审查其已记录的事项是否真实、正确；同样地，对于其他项目来说，注册会计师也应审查是否存在未记录的情况。
13. 【答案】× 【解析】在审计报告日至会计报表公布日期间，被审计单位管理当局有责任及时向注册会计师告知可能影响会计报表的期后事项及会计报表公布的内容、范围、方式等。注册会计师如在此期间获知可能影响会计报表的期后事项，应当及时与被审计单位管理当局沟通。
14. 【答案】× 【解析】命题中的两种情况均属于“财务方面”影响持续经营能力的情况。
15. 【答案】× 【解析】如果被审计单位存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情

况，但注册会计师无法确定被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设是否合理，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

#### 四、简答题

1. 【答案】(1) 确定被审计单位资产负债表的现金在会计报表日是否确实存在，是否为被审计单位所拥有，这与“存在或发生”、“权利和义务”相对应。

(2) 确定被审计单位在特定期间内发生的现金收支业务是否均已记录完毕，有无遗漏，这与“完整性”认定相对应。

(3) 确定库存现金、银行存款及其他货币资金的余额是否正确，这与“估价或分摊”认定相对应。

(4) 现金在会计报表上的披露是否恰当，这与“表达与披露”认定相对应。

2. 【答案】(1) 函证的对象不同。应收账款函证的对象是 ABC 公司的债务人，应付账款函证的对象是 ABC 公司的债权人，银行存款函证的对象是开户银行。

(2) 函证的内容不同。应收账款及应付账款函证的内容是 ABC 公司与其客户间的相互欠款情况，而银行存款函证的内容则包括银行存款、银行借款及其他情况。

(3) 函证的范围不同。W 应向 ABC 公司年内存过款的所有银行发函，而无须向所有债务人或所有债权人发函。

(4) 函证的方式不同。W 所寄发的银行存款询证函及应付账款询证函往往都是肯定式的，而寄发的应收账款询证函既可以是肯定式的，也可以是否定式。

(5) 函证的必要性不同。W 关于银行存款、应收账款的函证是必需的，关于应付账款的函证则不是必需的。

(6) 函证所证实的认定不同。函证所证实的认定是银行存款的存在性、银行借款的完整性，应收账款函证所证实的认定是应收账款的存在性、应付账款的完整性，应付账款函证通常仅能证实应付账款的真实性。

3. 【答案】或有损失包括直接或有损失和间接或有损失两类。

直接或有损失是指被审计单位对外直接可能发生的潜在支付，它主要表现为未决诉讼、未决索赔、税务纠纷等。

间接或有损失是指被审计单位因第三者的原因可能发生的潜在支付，间接或有损失主要包括应收票据的贴现、应收账款抵借、通融票据的背书和其他债务的担保等。

对于各类或有损失，注册会计师均应根据情况采取不同的审计程序：(1) 未决诉讼——向被审计单位的法律顾问或律师函证。(2) 未决索赔——直接向被审计单位了解有关情况。(3) 税务纠纷——检查纳税申报表是否已经税务部门审核批准。(4) 应收票据贴现——直接向银行函证并将相关结果与会计记录相核对。(5) 应收账款抵借——直接向银行函证。(6) 通融票据背书——向被审计单位有关负责人查询。

#### 五、综合题

1. 【答案】注册会计师在审计 2001 年度会计报表时，将 1999 年度的产品质量保证 20 万元与这批产品 1999 至 2001 年 3 年内实际发生的 28 万元维修费用进行比较。可以发现，该产品计提的质量保证，不能弥补其质量保证期内所发生的维修费用。

进一步分析可以发现，1999 年至 2001 年 3 年中，每年所销售的产品在当年发生的维修费用与销售收入的比例呈逐年上涨趋势（1999 年 0.8%；2000 年 1.2%；2001 年 1.5%），且 2000 年销售的产品在当年及 2001 年 2 年内所发生的维修费用已超过为这批产品所计提的质量保证。

审计结论：在这种情况下，注册会计师应当提请被审计单位提高对产品质量保证的计提比例。

2. 【答案及解析】内容 (1) 中可能存在 1 处不合理之处：在公司 2004 年度合并会计报表附注的“本公司与关联方的交易”部分，不需要披露公司为 X 有限公司提供货运服务这一关联交易。这是因为，在合并会计报表中，将企业集团作为一个会计主体看待，集团内的交易应在编制合并会计报表时予以抵销，无需予以披露。

内容 (2) 中可能存在 1 处不合理之处：该项销售退回事宜不应在 2004 年度合并会计报表附注中的“资产负债表日后事项”部分披露，而应调整 2004 年度会计报表的主营业务收入和主营业务成本。因为根据《企业会计准则——资产负债表日后事项》的规定，这类销售退回属于“调整项目”。

3. 【答案及解析】本案例 (1)，甲公司就增加对 A 公司投资比例调整 20×1 年年报相关项目的金额是不正确的。原因在于：甲公司对 A 公司投资比例由 10% 提高到 40%，不属于资产负债表日后调整事项，因此不能追溯调整 20×1 年年报相关项目的金额。

本案例 (2)，甲公司就董事会提出的分配现金股利方案在 20×1 年年度中确认一项负债是不正确的。原

因在于：根据新修订的《企业会计准则——资产负债表日后事项》，对董事会提出的现金股利分配议案，甲公司不应在 20×1 年年度资产负债表中确认一项负债，而应当将其在年度资产负债表的股东权益中单列项目反映。

本案例（3），甲公司将对 B 公司股权转让所获得的转让价款全部确认为当期收益是不正确的。原因在于：甲公司转让所持 A 公司的股权给 B 公司，B 公司又将其转让给 C 公司，与甲公司直接将所持 A 公司股权转让给 C 公司（甲公司的子公司）本质上是一致的。因为甲公司与 B 公司、B 公司与 C 公司实质上存在关联方关系。从而甲公司转让所持 A 公司股权给 B 公司属于关联方交易。根据现行会计制度规定，如果转让价格明显有失公允，那么转让价格中相当于甲公司对 A 公司投资的账面价值 10 000 万元可以确认为收益，超出部分应确认为资本公积。

# 第十五章 终结审计与审计报告

## 内容框架

本章主要考试内容	1. 审计报告编制前的工作：确定审计差异、编制审计差异调整表和试算平衡表，取得管理当局声明书、律师声明书，执行分析性复核程序，完成工作底稿二级复核，汇总审计差异，评价审计结果，最终评价控制风险，与管理当局沟通，工作底稿最终复核	
	2. 审计报告准则	(1) 一般原则
	(2) 审计报告的基本内容	
	(3) 审计报告的意见类型	无保留意见 保留意见 否定意见 无法表示意见
	3. 审计报告的编制	
4. 期后发现的事实：特殊目的审计报告的特殊要求		
5. 特殊目的的审计报告	(1) 特殊编制基础会计报表的审计报告 (2) 会计报表组成部分审计报告 (3) 法规、合同遵循情况的审计报告 (4) 简要会计报表的审计报告	

## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 审计差异调整及其在试算平衡表上汇总；(2) 控制风险的最终评估，管理当局声明书的日期、作用和内 容；(3) 审计报告的内容、格式、结构和日期；(4) 针对具体问题出具四类意见审计报告，结合实际情况确定审计意见、编写审计报告的说明段，编制审计报告；(5) 期后发现的事实，与已审会计报表一同披露的其他信息；(6) 特殊编制基础的会计报表的审计报告，会计报表组成部分审计报告，法规、合同遵循情况审计报告，简要会计报表审计报告。

### 二、本章难点

(1) 审计报告的基本内容；(2) 四种类型的审计报告的格式和要求，要会写审计报告；(3) 审计差异调整表和试算平衡表的编制与勾稽；(4) 重要性和审计风险最终评价对审计程序和审计意见的影响；(5) 期后发现的事项的审计责任、审计程序及不同情况的处理；(6) 特殊目的审计报告各段的内容。

### 三、提示

本章是历年综合题必考内容，考生务必给予足够重视。

## 历年命题情况统计与分析

分 值 \ 年份	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
题型				
单项选择题	1	2		
多项选择题				1
判断题	3			
简答题				5
综合题	20		21	21
合计	24	2	21	27

从上述题型分布来看，本章属于极其重要的一章。通常每年考核 2~3 个客观题，简答题较少，综合题几乎是每年必考的。值得注意的是，自从我国开展注册会计师考试以来，除 2000 年以外，审计报告与验资

报告轮流作为各年考试的综合题的内容似乎成了一种没有例外的规律。这种现象应引起考生的高度重视。

## 重难点详解与历年考题分析

### § 1 编制审计差异调整表和试算平衡表

审计差异调整有三种情况：

#### 1. 建议调整的不符事项

会计报表项目存在重要错误（单笔误差超过会计报表项目层次重要性水平，或金额虽未超过项目层次重要性水平，但性质重要），应编制调整分录调整账户和报表。调整分录汇总登记在“调整分录汇总表”中。

#### 2. 不建议调整的不符事项

会计报表项目存在不重要错误（金额未超过会计报表项目层次重要性水平，性质也不重要），可不编制调整分录调整账户和报表。但考虑到如果不需调整的不符事项过多，其累计错误可能较大，故应将不需调整的不符事项汇总登记在“未调整不符事项汇总表”中。

#### 3. 重分类误差

在编制会计报表时要求对一些项目重新分类，因此要编制重分类分录。通常只有资产负债表才要求编制重分类分录。重分类分录只要求调整报表，不需调整账户。为了汇总重分类分录，要编制“重分类分录汇总表”。

此处不列示三种情况下的基本格式与试算平衡表的基本格式。

注意事项：（1）理论上的会计报表审计全过程：计划、实施（外勤）和报告（完成）三阶段；（2）会计报表审计全过程与审计实务工作并不完全吻合；（3）对审计计划的修订、补充贯穿于审计全过程；（4）审计实施阶段的报告阶段的许多具体工作在实务中也是交叉进行、密不可分的，本章节所涉及的某些内容在实务工作中经常是在审计实施阶段进行甚至完成的。

#### ★历年考题分析

[2004年多选题] A注册会计师作为P公司2003年度会计报表审计的外勤负责人，在复核审计工作底稿时，需关注审计工作底稿中相关数据的勾稽关系。以下列示的是有关试算平衡表、会计报表的部分勾稽关系，请代为判断其正确性。

与试算平衡表有关的下列勾稽关系中，正确的有（ ）。

- A. 资产负债表试算平衡表左边的“调整金额”栏中的借方合计数与贷方合计数之差，应等于右边的“调整金额”栏中的贷方合计数与借方合计数之差
- B. 资产负债表试算平衡表左边的“重分类调整”栏中的借方合计数与贷方合计数之差，应等于右边的“重分类调整”栏中的贷方合计数与借方合计数之差
- C. 资产负债表试算平衡表中各项目“审计前金额”栏的数额，应等于P公司提供的同期相应未经审计的资产、负债、所有者权益类会计科目的期末余额
- D. 资产负债表试算平衡表中“未分配利润”项目的“报表反映数贷方”栏的数额，应等于利润及利润分配表试算平衡表中的“未分配利润”项目的“审定金额”栏的数额

【答案】ABC 【解析】在选项A和B中，“调整金额”栏和“重分类调整”栏都是根据调整分录和重分类调整分录登入的，试算平衡表左右之间是相等的。在选项C中，资产负债表试算平衡表中各项目“审计前金额”栏的数额实际上是从被审计单位P公司审计前资产负债表各相应项目抄过来的，也是平衡的。在选项D中，可能不等，因此，选项A、B、C是正确的。

### § 2 管理当局声明书和律师声明书

管理当局声明书是被审计单位管理当局在审计期间向注册会计师提供的各种重要口头声明的书面陈述，在证明会计责任方面属于重要的审计证据。

如果被审计单位管理当局拒绝准备声明书或拒绝签名，注册会计师应考虑发表保留意见或拒绝表示意见。但即使注册会计师获取了管理当局声明书，也不能减少或代替审计程序，因它属于可靠性较低的证据。管理当局声明日期为审计报告日。

被审计单位的律师对注册会计师就期后事项和或有损失等事项的函证问题的答复，就是律师声明书。律师声明书属于重要的审计证据。经过合理分析的律师声明书会直接影响注册会计师审计意见的类型。

如果律师声明书表明或暗示律师拒绝提供信息或隐瞒信息等，注册会计师一般认为审计范围受到限制，

就不能出具无保留意见审计报告。

## 一、管理当局声明书

### (一) 性质

管理当局声明书是被审计单位管理当局在审计期间向注册会计师提供的各种重要口头声明的书面陈述。

### (二) 作用

(1) 明确管理当局对会计报表应负的责任（提醒被审计单位的管理人员，他们对会计报表负有主要责任）。(2) 保护注册会计师（将被审计单位在审计期间所回答的问题予以书面化，并列入审计工作底稿中）。(3) 可作为被审计单位管理当局未来意图的证据。注意结合第6章来学习。

### (三) 格式

(1) 标题：××公司管理当局声明书。(2) 收件人：会计师事务所及注册会计师。(3) 声明内容：根据要求确定。(4) 签章：被审计单位及会计机构负责人签署，并盖公章。(5) 日期：与审计报告日一致。(6) 管理当局声明书的格式举例（见教材）。

### (四) 特别关注

(1) 管理当局声明书形式上出自于被审计单位管理当局，但实际上往往由注册会计师自己写好，而要求由管理当局认可与签署。如果被审计单位管理当局拒绝就对会计报表具有重大影响的事项提供必要的书面声明，或者拒绝就重要的口头声明予以确认，注册会计师应将其视为审计范围受到严重限制并出具保留意见或无法表示意见的审计报告。(2) 由于管理当局声明书是被审计单位管理当局提供的书面陈述，因而是一种内部证据，其可靠性和证明力不强，但是在每次审计中注册会计师必须取得。取得后，严格地讲对注册会计师发表审计意见没有什么影响，但是如果由于管理当局方面的原因未能取得，则就会对审计意见产生影响。

## 二、律师声明书

### (一) 性质

律师对注册会计师函证的答复和说明，内容包括对被审计单位就有关事项说明的完整性和恰当性作出评价。

### (二) 证明力

律师声明书作为一项外部证据，一般具有较强的证明力，但注册会计师仍应根据律师的职业条件和声誉情况来确定声明书的合理性。

### (三) 特别关注

(1) 律师声明书的内容，可能会影响注册会计师发表审计意见的类型。如果律师声明书表明或暗示律师拒绝提供信息，或隐瞒信息，注册会计师一般应认为审计范围受到限制，就不能出具无保留意见的审计报告。(2) 辅导教材在阐述这一部分内容时，认为“倘若律师声明书声明或暗示律师拒绝提供信息，或是隐瞒信息，或是对被审计单位叙述的情况不加修正，注册会计师一般应认为审计范围受到限制，就不能出具无保留意见审计报告”。这句话内容有误，试想，如果被审计单位叙述的情况已经非常完整和恰当，那么，律师声明书为何非要对被审计单位叙述的情况加以修正呢？所以，应删掉“或是对被审计单位叙述的情况不加修正”这句话。但如果考试时出现此类问题，仍以教材为准。(3) 辅导教材在说明律师声明书的性质时说“但其本身不足以对注册会计师形成审计意见提供基本理由”，如此表述律师声明书这一证据的作用，其与教材中“律师声明书的内容可能会影响注册会计师发表审计意见的类型”容易混淆。律师声明书作为一重要的外部审计证据，其证明力虽然较强，其内容可能会影响注册会计师发表审计意见的类型，但要注意：律师声明书本身不足以对注册会计师形成审计意见提供基本理由。(4) 律师询证函也是肯定式函证。注册会计师向被审计单位的律师发函询证的内容通常是期后事项、或有事项等。(5) 律师询证函格式（见教材）。

## § 3 审计报告编制前的其他工作

审计报告编制前主要有八项工作：(1) 编制审计差异调整表和试算平衡表；(2) 管理当局声明书；(3) 律师声明书；(4) 执行分析性复核程序；(5) 撰写审计总结；(6) 完成审计工作底稿的二级复核；(7) 评价审计结果；(8) 与客户沟通。前三项已在前面述及，本知识点对其余五项工作进行分析。

1. 分析性复核的对象集中在注册会计师认定的审计领域和考虑了所有建议调整的不符事项和重分类误差后的会计报表方面。

2. 审计总结一般包括的内容：

(1) 公司简介，阐述被审计单位的背景信息及重大会计政策的变更情况等；(2) 审计概况，主要阐述审计过程，包括：审计计划的执行情况，审计的总体评价，审计前后主要财务指标及应引起部门经理和主任会

计师注意的重大事项；(3) 审计中发现的主要问题和建议的重要调整事项；(4) 审计结论，说明拟出具的审计报告的意见类型及对被审计单位经营管理的评价与建议。

### 3. 审计工作底稿二级复核的主要内容包括：

(1) 复查计划确定的重要程序是否适当，是否得以较好地实施，是否实现了审计目标；(2) 复查重点审计项目的审计证据是否充分、适当；(3) 复查审计范围是否充分；(4) 复查对建议调整的不符事项和未调整不符事项的处理是否恰当；(5) 复核审计工作底稿中重要的勾稽关系是否正确；(6) 检查审计工作中发现的问题及其对会计报表和审计报告的影响，审计项目组对这些问题的处理是否恰当；(7) 复核已审会计报表总体上是否合理、可信。

4. 注册会计师评价审计结果，主要为了确定将要发表的审计意见的类型以及在整个审计工作中是否遵循了独立审计准则。为此，注册会计师必须完成四项工作：

(1) 对重要性和审计风险进行最终的评价；(2) 对被审计单位已审会计报表进行技术性复核；(3) 对被审计单位已审会计报表形成审计意见并草拟审计报告；(4) 对审计工作底稿进行最终复核。

5. 进行沟通的方式包括：口头和书面两种。必须注意：书面沟通文件统称为沟通函，包括管理建议书及其他各种致管理当局函等。沟通函对外不具有公证性，注册会计师应在沟通函的最后一段注明，沟通函仅供管理当局内部使用，因被审计单位使用不当造成的后果与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。下面按审计阶段的不同分别述及沟通内容：

#### (1) 审计计划阶段的沟通事项

①首次接受委托前的沟通。注册会计师在首次接受委托前应当就被审计单位的基本情况与管理当局进行沟通，以便初步评估审计风险，确定是否接受委托。这些基本情况主要包括：业务性质、经营规模和组织结构；经营情况及经营风险；以前期间接受审计的情况；会计机构的设置情况。②签订业务约定书时的沟通。主要包括审计目的、审计范围、会计责任与审计责任、签约双方的义务和审计报告的使用责任。③编制审计计划时的沟通。在编制审计计划时，注册会计师应当就以下事项与管理当局沟通：A. 被审计单位情况及其最新变化；B. 新的法规或专业准则对审计工作的影响；C. 评估审计风险所需的资料；D. 被审计单位采用的会计政策、会计估计及其变更等。

#### (2) 审计实施阶段的沟通事项

①审计计划中确定的需要其协助的工作，如存货监盘与询证函的寄发。②管理当局对有关事项的解释、声明及提供的其他证据。③固有风险和控制风险较高的会计报表认定。④已发现的重大错误、舞弊或可能违反法规的行为。⑤审计工作中受到的限制与阻碍。

#### (3) 完成审计工作时的沟通内容

①有关会计报表的分歧。主要是指注册会计师与管理当局就会计报表编制与披露方面存在的不同意见。例如，在对某些特定交易和事项所采用的会计政策、管理当局对会计估计的判断基础、会计报表披露的内容以及审计范围、审计报告的措辞等方面，双方可能发生分歧，需要沟通。②重大审计调整事项。③会计信息披露中存在的可能导致修改审计报告的重大问题。④被审计单位面临的可能危及其持续经营能力等的重大风险。⑤已审计意见的类型及审计报告的措辞。需要明确的是，这里的沟通仅仅是向管理当局告知和解释，绝不意味着对审计意见的类型及审计报告的措辞需要与管理当局商讨。⑥注册会计师拟提出的关于内部控制方面的建议。⑦与已审会计报表一同披露的其他信息的沟通。A. 注册会计师如认为已审会计报表和与其一同披露的其他信息存在重大不一致，应当与管理当局商讨重大不一致产生的原因和对已审会计报表的影响程度。如重大不一致确实存在，注册会计师应当提请被审计单位修改会计报表或其他信息。如已审会计报表需做修改，但被审计单位予以拒绝，注册会计师应当根据需做修改的事项对会计报表的影响程度，发表保留意见或否定意见。如其他信息需做修改，但被审计单位予以拒绝，注册会计师应当根据不一致事项的性质及重要程度，决定是否在审计报告意见段后增加对重大不一致事项的说明，或者考虑以下措施，并可以同时征求律师的意见：拒绝出具审计报告；解除业务约定；在被审计单位股东大会等重要会议上陈述。B. 注册会计师在查阅其他信息时，如果发现其他信息中可能存在对事实的重大错报，应与管理当局商讨，确认该重大错报是否确实存在。商讨后如果仍然认为可能存在对事实的重大错报，注册会计师应当要求被审计单位管理当局向律师等第三者咨询，并对咨询意见进行研究评价。如果对事实的重大错报确实存在，注册会计师应提请管理当局修改其他信息。如果被审计单位拒绝修改，注册会计师应当将对其他信息的关注以书面形式告知被审计单位。

## § 4 审计报告准则

审计报告是指注册会计师根据独立审计准则的要求，在实施审计工作的基础上对被审计单位会计报表发

表意见或无法发表意见的书面文件。

审计报告准则于2003年经修订后重新颁布，并与2003年7月1日起实施，本知识点主要掌握准则修订前后的变化部分，往往变动内容就是考试重点。

一、新准则的框架图

第一章 总则	<p>第一条 为了规范注册会计师出具的审计报告的基本内容、格式和类型，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。</p> <p>第二条 本准则所称审计报告，是指注册会计师根据独立审计准则的要求，在实施审计工作的基础上对被审计单位年度会计报表发表意见的书面文件。</p> <p>第三条 注册会计师应当复核与评价由审计证据得出的结论，以作为对会计报表发表意见的基础。</p> <p>第四条 注册会计师应当在审计报告中清楚地表达对会计报表整体的意见，并对出具的审计报告负责。</p> <p>第五条 注册会计师出具的审计报告应当后附已审计的会计报表。</p> <p>第六条 注册会计师应当将审计报告径送收件人，无需经其他单位审定</p>
第二章 审计报告的基本内容	<p>第七条 审计报告应当包括下列要素：</p> <p>(一) 标题；</p> <p>(二) 收件人；</p> <p>(三) 引言段；</p> <p>(四) 范围段；</p> <p>(五) 意见段；</p> <p>(六) 注册会计师的签名及盖章；</p> <p>(七) 会计师事务所的名称、地址及盖章；</p> <p>(八) 报告日期。</p> <p>注册会计师可以根据需要，在审计报告的意见段之前增加说明段</p>
第三章 审计报告的类型	<p>第八条 审计报告的标题应当统一规范为“审计报告”。</p> <p>第九条 审计报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送审计报告的对象，一般是指审计业务的委托人。审计报告应当载明收件人的全称。</p> <p>第十条 审计报告的引言段应当说明下列内容：</p> <p>(一) 已审计会计报表的名称、日期或涵盖的期间；</p> <p>(二) 会计报表的编制是被审计单位管理当局的责任，注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对会计报表发表意见。</p> <p>第十一条 审计报告的范围段应当说明下列内容：</p> <p>(一) 注册会计师按照独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报；</p> <p>(二) 审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映；</p> <p>(三) 审计工作为注册会计师发表意见提供了合理的基础。</p> <p>第十二条 审计报告的意见段应当说明会计报表是否符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，在所有重大方面是否公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。</p> <p>第十三条 审计报告应当由注册会计师签名并盖章。</p> <p>第十四条 审计报告应当载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。</p> <p>第十五条 审计报告日期是指注册会计师完成审计工作的日期。审计报告日期不应早于被审计单位管理当局签署会计报表的日期。</p> <p>第十六条 注册会计师应当根据审计结论，出具下列类型之一的审计报告：</p> <p>(一) 无保留意见；</p> <p>(二) 保留意见；</p> <p>(三) 否定意见；</p> <p>(四) 无法表示意见。</p> <p>第十七条 如果认为会计报表同时符合下列情形时，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告：</p> <p>(一) 会计报表符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量；</p> <p>(二) 注册会计师已经按照独立审计准则计划和实施了审计工作，在审计过程中未受到限制；</p> <p>(三) 不存在应当调整或披露而被审计单位未予调整或披露的重要事项。</p> <p>当出具无保留意见的审计报告时，注册会计师应当以“我们认为”作为意见段的开头，并使用“在所有重大方面公允反映了”等专业术语。</p> <p>第十八条 如果认为会计报表就其整体而言是公允的，但还存在下列情形之一时，注册会计师应当出具保留意见的审计报告：</p> <p>(一) 会计政策的选用、会计估计的作出或会计报表的披露不符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告；</p> <p>(二) 因审计范围受到限制，无法获取充分、适当的审计证据，虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计报告。</p> <p>当出具保留意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段中使用“除……的影响外”等专业术语。如因审计范围受到限制，注册会计师还应当在范围段中提及这一情况。</p> <p>第十九条 如果认为会计报表不符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，未能从整体上公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。</p>

	<p>当出具否定意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”等专业术语。</p> <p>第二十条 如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以至无法对会计报表发表意见，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。</p> <p>当出具无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当删除引言段中对自身责任的描述以及范围段，并在意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述会计报表发表意见”等专业术语。</p> <p>第二十一条 当出具保留意见、否定意见或无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段之前增加说明段，清楚地说明导致所发表意见或无法发表意见的所有原因，并在可能情况下，指出其对会计报表的影响程度。</p> <p>第二十二条 当存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况、且不影响已发表的意见时，注册会计师应当在审计报告的意見段之后增加强调事项段对此予以强调。</p> <p>当存在可能对会计报表产生重大影响的不确定事项（持续经营问题除外）、且不影响已发表的意见时，注册会计师应当考虑在审计报告的意見段之后增加强调事项段对此予以强调。</p> <p>注册会计师应当在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒会计报表使用人关注，并不影响已发表的意见。</p> <p>除本条规定的两种情形外，注册会计师不应在审计报告的意見段之后增加强调事项段或任何解释性段落，以免会计报表使用人产生误解。</p> <p>第二十三条 注册会计师明知应当出具保留意见或否定意见的审计报告时，不应以无保留意见或无法表示意见的审计报告代替</p>
第四章 附则	<p>第二十四条 注册会计师执行单一会计报表、中期会计报表或多期会计报表审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。</p> <p>第二十五条 本准则自2003年7月1日起施行</p>

## 二、新旧准则变动比较

### （一）关于审计报告的定义

审计报告是指注册会计师根据独立审计准则的要求，在实施审计工作的基础上对被审计单位年度会计报表发表意见的书面文件。

这里的会计报表是指资产负债表、利润表、现金流量表和会计报表附注以及相关附表。

为了避免与无法表示意见相矛盾，新准则对审计报告的定义作了适当修改。考虑到注册会计师在出具无法表示意见的审计报告时是由于审计范围受到了严重限制，以致无法实施必要的审计程序，新准则将“实施了必要的审计程序”修改为“在实施审计程序的基础上”，使得定义的内容与审计报告的四种意见类型更加贴切。

### （二）标准审计报告格式由两段式改为三段式

原来审计报告的范围段此次被分解为引言段和范围段，使标准审计报告格式由两段式改为三段式，使内容更加明确。审计报告的引言段是指审计报告中用于描述已审计会计报表以及被审计单位管理当局和注册会计师责任的段落。审计报告的范围段是指审计报告中用于描述注册会计师审计依据以及所实施审计工作的段落。审计报告的意見段是指审计报告中用于描述注册会计师对会计报表发表意见的段落。审计报告的说明段是指审计报告中位于意見段之前用于描述注册会计师对会计报表发表保留意见、否定意见或无法表示意见理由的段落。

注册会计师出具无法表示意见的审计报告时，可以将引言段中的审计责任和整个范围段去掉。因为注册会计师出具无法表示意见的审计报告，往往是审计范围受到严重限制，未能获取充分、适当的审计证据，不宜在审计报告中出现审计责任、审计依据和已实施的主要程序等内容。

### （三）关于合法性、公允性和一贯性

1996年1月1日施行的《独立审计具体准则第7号——审计报告》要求注册会计师对会计报表的合法性、公允性和一贯性发表意见。在修订中，新准则试图将合法性和公允性合并，删除一贯性，强调会计报表在合法基础上的公允反映。但在我国目前情况下，合法性和公允性之间还存在着一些矛盾。有时遵循了会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定并不一定能够保证会计报表的公允反映。如果将两者合二为一，不但没有解决矛盾，反而会脱离我国的国情。经过研究，新准则决定维持原来合法性和公允性的表述方式。

一贯性是指会计处理方法的选用符合一贯性原则。从审计理论和实务看，如果被审计单位会计处理方法的选用不符合一贯性原则，注册会计师可根据重要程度，出具保留意见或否定意见的审计报告；如果被审计

单位会计处理方法的选用符合一贯性原则，则不用提及。因此，此次修订将意见段中的“一贯性”删除。

合法性中的国家颁布的企业会计准则和相关会计制度是指由国务院财政部门制定的在全国范围内统一执行的企业会计准则、企业会计制度（包括被审计单位适用的《企业会计制度》、《金融企业会计制度》等）、有关问题解答等规范性文件。

公允反映是指会计报表的编制符合下列条件：（1）会计政策的选用和重大会计估计的作出符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，并且符合企业的实际情况；（2）影响会计报表使用人判断或决策的事项均已得到恰当地表达和披露；（3）会计报表中所反映的信息已经得到合理的分类和汇总；（4）按照重要性原则，会计报表反映了交易和事项的经济实质。

（四）将“企业会计准则及国家其他有关财务会计法规”改为“国家颁布的企业会计准则和相关会计制度”

会计报表的编制要符合《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规的规定，但“国家其他有关财务会计法规的规定”内涵尚需进一步明确。比如是否包括《会计法》和《企业财务会计报告条例》，能否按照企业性质和规模明确为《企业会计制度》、《金融保险企业会计制度》或《小企业会计制度》。

新准则认为，国家颁布的企业会计准则和相关会计制度是企业编制会计报表的直接依据，也是注册会计师判断企业会计报表是否合法和公允的直接依据和重要尺度，而且现行的企业会计准则和会计制度已经体现了《会计法》和《企业财务会计报告条例》等有关财务会计法规的主要精神和重要原则。同时，企业会计准则应当指明是中国制定的，应当在“企业会计准则”前面加上“国家颁布的”；企业会计制度容易与企业内部制定的企业会计制度混为一谈，应将“企业会计制度”改为“相关会计制度”。因此，我们将“企业会计准则及国家其他有关财务会计法规”改为“国家颁布的企业会计准则和相关会计制度”。

（五）将“注册会计师应对其出具的审计报告的真实性、合法性负责”删去

审计报告的真实性是指审计报告应如实反映注册会计师的审计范围、审计依据、已实施的审计程序和应发表的审计意见。审计报告的合法性是指审计报告的编制和出具，必须符合《中华人民共和国注册会计师法》和独立审计准则的规定。目前，法律界与注册会计师行业对审计报告的真实性理解上存在较大差异。法律界认为审计报告的真实性不应是过程的真实而应是结果的真实，不能说审计过程真实就是审计报告的真实。因此，我们将审计报告的真实性和合法性删去，并在相应的条款中加上“对所发表的意见负责”。

（六）关于审计报告日期

长期以来，一些注册会计师将审计小组撤离被审计单位的日期作为完成外勤审计工作的日期，并将其作为审计报告日期。这实际上是一个误区，因为与“审计报告日期不得早于被审计单位管理当局签署会计报表的日期”相矛盾。因此，必须通过此次准则的修订将过去的观念纠正过来，以降低潜在的审计风险。

审计报告日期是指注册会计师完成审计工作的日期。完成审计工作是指注册会计师完成了所有程序，获取的审计证据足以支持对会计报表发表意见。由于“外勤”缺少一个明确的含义，新准则删去了“外勤”二字，将审计报告日期界定为完成审计工作的日期，并以下列因素作为确定日期的依据（注册会计师在界定完成审计工作的日期时，应当考虑以下因素）：（1）应当实施的程序已经完成；（2）要求被审计单位调整或披露的事项已经提出，被审计单位已经作出或拒绝作出调整或披露；（3）被审计单位管理当局已经正式签署会计报表。同时，将审计报告日期与会计报表签署日期统一起来。

完成外勤工作的日期则是指就地审计取证工作的完成，因为完成外勤工作后还可能有所谓落实应调整的事项、与单位的沟通、再补充相关证据，草拟报告等工作。另外新准则及新教材中已无完成外勤工作的日期一说。

（七）严格规范了在意见段之后增加强调事项段的具体情形

目前的审计报告准则只规定当注册会计师出具无保留意见审计报告时，如认为必要，可在意见段之后增加强调事项段，其他意见类型未提及。

新准则规定，在意见段之后增加强调事项段可以提高报告使用者对审计意见的正确理解，并不增加注册会计师的责任。因此，我们将持续经营问题和其他重大不确定事项作为必须增加强调事项段的两种情形，并允许注册会计师在认为必要时可在无保留意见或保留意见审计报告意见段之后增加强调事项段，对其他重大事项予以说明。审计报告的强调事项段是指审计报告中位于意见段之后用于描述注册会计师对重大事项予以强调的段落。强调事项可能或已经对会计报表产生重大影响，被审计单位已在会计报表中充分披露，且不影响注册会计师发表的意见。注册会计师应当在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒会计报表使用人关注，并不影响已发表的审计意见。

（八）其他方面的修订

（1）将“拒绝表示意见”改为“无法表示意见”。这可淡化原来用词的生硬和主观印象，要求注册会计

师在意见段之前披露发现的影响会计报表公允反映的重大事项，同时也更明确了在该审计报告基本内容上与其他意见类型的区别。(2) 删除了被审计单位的定义和审计报告的使用责任。“被审计单位”的定义已经在《独立审计具体准则第1号——会计报表审计》中作了规定，审计报告的使用责任也已经在《独立审计具体准则第2号——审计业务约定书》中作了描述，因此删去。(3) 删除了有关审计差异的调整、期后事项和有损失的处理等内容，使审计报告准则的规范内容集中在审计报告的基本内容和意见类型上。而将上述内容放在《审计报告指南》或由其他审计准则项目来规范。(4) 根据法律专家的意见，对该准则结构进行了调整。将原来的“总则”和“一般原则”合并，将适用范围从“总则”移到“附则”。同时，根据谁制定谁解释的法律原则，删除了原来的解释权条款。(5) 删除了原来关于审计报告意见类型滥用的禁止条款。一方面是因为原来的表述不够全面，另一方面是为了从正面来规范审计报告的意見类型。(6) 将审计报告的收件人进一步明确为注册会计师按照业务约定书的要求致送审计报告的对象。(7) 将原来的会计责任与审计责任条款进一步细化，分别表述为被审计单位管理当局的责任和注册会计师的责任。(8) 将出具各种类型审计报告的前提条件进行了简化和完善，使其更加突出了注册会计师专业判断的运用。(9) 明确要求注册会计师在出具无法表示意见的审计报告时，如果发现影响会计报表公允反映的重大事项，应当在意见段之前予以披露。同时，将这一内容调整到第二十一条，与说明段的内容放在一起。

## § 5 审计报告的类型

注册会计师应当根据审计结论，出具下列类型之一的审计报告：(1) 无保留意见；(2) 保留意见；(3) 否定意见；(4) 无法表示意见。

### 一、四类报告类型的相关内容

	无保留意见	保留意见	否定意见	无法表示意见
出具条件	<p>如果认为会计报表同时符合下列情形时：</p> <p>(1) 会计报表符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量；</p> <p>(2) 注册会计师已经按照独立审计准则计划和实施了审计工作，在审计过程中未受到限制；</p> <p>(3) 不存在应当调整或披露而被审计单位未予调整或披露的重要事项</p>	<p>如果认为会计报表就其整体而言是公允的，但还存在下列情形之一时：</p> <p>(1) 会计政策的选用、会计估计的作出或会计报表的披露不符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告；</p> <p>(2) 因审计范围受到限制，无法获取充分、适当的审计证据，虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计报告</p>	<p>如果认为会计报表不符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，未能从整体上公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量</p>	<p>如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以至无法对会计报表发表意见</p>
专业术语	<p>应当以“我们认为”作为意见段的开头，并使用“在所有重大方面公允反映了”等专业术语</p>	<p>应当在意见段中使用“除……的影响外”等专业术语。如审计范围受到限制，注册会计师还应当在范围段中提及这一情况</p>	<p>应当在意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”等专业术语</p>	<p>应当删除引言段中对自身责任的描述以及范围段，并在意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述会计报表发表意见”等专业术语</p>
说明段		<p>当出具保留意见、否定意见或无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当在意见段之前增加说明段，清楚地说明导致所发表意见或无法发表意见的所有原因，并在可能情况下，指出其对会计报表的影响程度</p>		
强调事项段	<p>(1) 当存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，且不影响已发表的意见时，注册会计师应当在审计报告的意見段之后增加强调事项段对此予以强调。(2) 当存在可能对会计报表产生重大影响的不确定事项（持续经营问题除外），且不影响已发表的意见时，注册会计师应当考虑在审计报告的意見段之后增加强调事项段对此予以强调。(3) 注册会计师应当在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒会计报表使用者关注，并不影响已发表的意见。(4) 除本规定的两种情形外，注册会计师不应在审计报告的意見段之后增加强调事项段或任何解释性段落，以免会计报表使用者产生误解</p>			

注意事项：《独立审计具体准则第7号——审计报告》（修订）第二十三条规定：注册会计师明知应当出具保留意见或否定意见的审计报告时，不应以无保留意见或无法表示意见的审计报告代替。

### 二、四类报告的基本格式

考生务必掌握四大类型的报告内容及主要要素，可参见教材，下面仅列示教材未涉及的审计报告，即对

多期会计报表出具审计报告。

注册会计师可以接受委托，对两期或两期以上的会计报表出具审计报告。通常情况下，注册会计师应当以最近完成审计工作的日期作为审计报告日期。

注册会计师可以对一期或多期会计报表发表保留意见、否定意见，或无法发表意见，而对列报的其他会计报表发表不同的意见。

对多期会计报表出具的审计报告参考格式详见教材。

★历年考题分析

[2003年综合题] Y公司系公开A股的上市公司，假定北京ABC会计师事务所的A和B注册会计师负责对其2003年度会计报表进行审计，2004年2月20日完成外勤审计工作。假定Y公司2003年度财务报告于2004年3月10日经董事会批准，并于同日报送证券交易所。

Y公司未经审计的2003年度会计报表中的部分会计资料如下：

项目	金额(万元)	项目	金额(万元)
资产总额	42 000	法定公益金	1 000
股本	15 000	未分配利润	6 000
资本公积—股本溢价	8 000	利润总额	3 000
法定盈余公积	2 000	净利润	2 400

A和B注册会计师确定Y公司2003年度会计报表层次的重要性水平为300万元，并分配至各会计报表项目，其中部分会计报表项目的重要性水平如下：

会计报表项目	重要性水平(万元)	会计报表项目	重要性水平(万元)
银行存款	5	无形资产	20
应收账款	60	长期待摊费用	20
存货	20	应交税金	10
长期股权投资	30	其他应付款	30
固定资产原价	100	预提费用	40
累计折旧	10	预计负债	50
固定资产减值准备	10		

Y公司会计政策规定，根据债务单位的财务状况、现金流量等情况，对应收款项（包括应收账款和其他应收款）采用账龄分析法计提坏账准备，具体计提比例为：账龄1年以内的（含1年，以下类推），按其余余额的10%计提；账龄1~2年的，按其余余额的30%计提；账龄2~3年的，按其余余额的50%计提；账龄3年以上的，按其余余额的80%计提。

经审计，A和B注册会计师发现Y公司存在以下事项：

(1) Y公司应收D公司贷款的账面价值为1 400万元（账面余额为2 000万元，相应的坏账准备为600万元），由于D公司无法偿还贷款，经双方协商后进行债务重组：D公司以其1 000万股普通股（每股面值为1元）抵偿该项债务（不考虑相关税费），债务重组日为2003年8月1日。Y公司据此于2003年8月1日作如下会计处理：借记“长期股权投资——D公司”1 000万元、“坏账准备”600万元、“营业外支出——债务重组损失”400万元，贷记“应收账款——D公司”2 000万元，并拟对该债务重组事项在2003年度会计报表附注中按规定予以披露（D公司2003年度经审计的净利润为200万元，未实施利润分配方案）。(2) E公司系Y公司于2003年1月1日在国外投资设立的联营公司，其2003年度会计报表反映的净利润为3 600万元。Y公司占E公司45%的股权比例，对其财务和经营政策具有重大影响，故在2003年度会计报表中采用权益法确认了该项投资收益1 620万元。E公司2003年度会计报表未经其他会计师事务所审计，北京ABC会计师事务所也未能审计。(3) 2003年12月，经与F公司协商，Y公司以其拥有的一项专利权换取F公司一台生产设备。Y公司专利权的账面价值和账面余额均为800万元，公允价值和计税价格均为900万元，营业税税率为5%（不考虑教育费附加）；F公司生产设备的账面原价为1 000万元，已提折旧100万元，已提减值准备60万元，公允价值为840万元，F公司另支付60万元现金给Y公司。2003年12月31日，Y公司办妥专利权过户的相关法律手续，收到F公司汇付的银行存款60万元以及换入的生产设备，将该生产设备在生产车间安装调试完毕（安装调试费用忽略不计），于当日作如下会计处理：借记“固定资产”788.66万元、“银行存款”60万元，贷记“无形资产”800万元、“应交税金——应交营业税”45万元、“营业外收入——非货币性交易收益”3.66万元，并拟在2003年度会计报表附注中对该交易事项按规定予以披露。(4) Y公司2003年度审计后的净利润为-1 000万元，2003年12月31日流动负债为29 600万元，资产总额为28 400万元。A和B注册会计师经实施必要审计程序后认为Y公司编制2003年度会计报表所依据

的持续经营假设是合理的。(5) A 和 B 注册会计师在审计 Y 公司 2002 年度会计报表时, 通过实施销售的截止测试, 发现 Y 公司 2003 年 1 月主营业务收入和成本明细账上记载的一批甲产品的销售业务, 在 2002 年 12 月已符合销售收入确认条件, 因此按有关规定建议作如下审计调整分录: 借记“应收账款”1 170 万元, 贷记“主营业务收入”1 000 万元、“应交税金——应交增值税(销项税额)”170 万元; 同时结转相应的主营业务成本, 借记“主营业务成本”900 万元, 贷记“存货——甲产成品”900 万元; 并补提相应的坏账准备, 借记“管理费用——计提的坏账准备”117 万元, 贷记“坏账准备”117 万元。Y 公司接受审计调整建议, 对 2002 年度会计报表予以调整, 但未对 2003 年度的相关会计记录进行调整。该笔应收账款在 2003 年 12 月 1 日尚未收回。(6) Y 公司为 G 公司向银行借款 3 000 万元提供信用担保。2003 年 10 月, G 公司因经营严重亏损, 进行破产清算, 无力偿还已到期的该笔银行借款。银行因此向法院起诉, 要求 Y 公司承担担保连带责任, 支付本息 3 200 万元。2004 年 2 月 5 日, 法院终审判决银行胜诉, 并于 2 月 15 日执行完毕。考虑到无法向 G 公司追偿, Y 公司在 2004 年 2 月支付该笔款项的同时, 将其全额计入当月营业外支出项目。对上述事项, Y 公司拟在 2003 年度会计报表附注中按规定予以披露。(7) 2003 年 8 月, Y 公司与某广告代理公司签订广告代理合同, 委托该公司承办 Y 公司产品广告业务, 包括电视广告和路边广告牌两种形式。广告代理合同约定: 电视广告费用 360 万元, 播放时间为 2003 年 9 月; 路边广告费用为 600 万元, 展示时间为 2003 年 9 月至 2007 年 8 月共 4 年, 若因故在展示期间中止广告, 则代理方应退还未展示期间所分担的广告费用。Y 公司于 2003 年 8 月支付上述费用计 960 万元, 并且考虑到电视广告的受益期间难以准确界定, 于当月将电视广告费与路边广告费用一并计入长期待摊费用, 在自 2003 年 9 月起的 48 个月内平均摊入营业费用, 2003 年度共摊销 80 万元。

要求:

(1) 如果不考虑重要性水平, 针对上述第 (1)、第 (3)、第 (4)、第 (5)、第 (6) 和第 (7) 个事项, 请分别回答 A 和 B 注册会计师是否需要提出审计处理建议? 若需提出审计调整建议, 请直接列示审计调整分录(审计调整分录均不考虑对 Y 公司 2003 年度的企业所得税、期末结转损益及利润分配的影响)。(金额单位: 万元)(2) 如果考虑审计重要性水平, 假定 Y 公司分别只存在上述 7 个事项中的 1 个事项, 并且只接受 A 和 B 注册会计师对第 (4) 个事项提出的审计处理建议(如果有), 在不考虑其他条件的前提下, 请分别指出 A 和 B 注册会计师应出具何种类型的审计报告, 并简要说明理由。(3) 如果考虑审计重要性水平, 假定 Y 公司只存在上述第 (4) 个事项, 并且接受 A 和 B 注册会计师提出的审计处理建议(如果有), 在不考虑其他条件的前提下, 请代 A 和 B 注册会计师编制 Y 公司 2003 年度会计报表的审计报告。

**【答案】** (1) 对第 (1) 个事项, A 和 B 注册会计师应提请 Y 公司作以下调整分录:

2003 年 8 月 1 日

借: 长期股权投资——D 公司	400	
贷: 营业外支出——债务重组损失		400

对第 (3) 个事项, A 和 B 注册会计师不需提出审计建议。

对第 (4) 个事项, 2003 年度会计报表所依据的持续经营假设虽是合理的, 但应提请在 2003 年度会计报表附注中充分披露。

对第 (5) 个事项, A 和 B 注册会计师应提请 Y 公司作以下调整分录:

2003 年 1 月

借: 主营业务收入	1 000	
贷: 主营业务成本		900
未分配利润		100

2003 年 12 月

借: 管理费用——计提的坏账准备	234	
贷: 坏账准备		234

对第 (6) 个事项, A 和 B 注册会计师应提请 Y 公司作以下调整分录:

借: 营业外支出——赔偿支出	3 200	
贷: 其他应付款		3 200

对第 (7) 个事项, A 和 B 注册会计师应提请 Y 公司作以下调整分录:

借: 营业费用——广告费	330	
贷: 长期待摊费用		330

(2) 对第 (1) 个事项, A 和 B 注册会计师应出具保留意见的审计报告。因为: ①应调“营业外支出

——“债务重组损失”400万元，影响利润总额400万元，大于会计报表层次的重要性水平，不符合会计准则和会计制度；②如不调整，Y公司会计报表的披露将不符合国家的企业会计准则和相关会计制度的规定；③影响重大；④但又不至于出具否定意见的审计报告。

对第(2)个事项，A和B注册会计师应出具无法表示意见的审计报告。因为：①Y公司采用权益法确认该笔投资的投资收益1620万元，占Y公司利润总额54%；②说明审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛；③注册会计师不能获取充分适当的审计证据。

对第(3)个事项，A和B注册会计师应出具标准无保留意见的审计报告。因为：①Y公司对该非货币交易的会计处理遵循相关规定；②并已在会计报表附注中予以披露；③经审计的会计报表符合合法性、公允性。

对第(4)个事项，A和B注册会计师应出具带强调事项段的无保留意见的审计报告。因为：①Y公司2003年度审计后净利润为-1000万元，2003年12月31日流动负债余额大于资产总额，说明已经资不抵债，在财务方面可能导致持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况；②A和B注册会计师经实施必要审计程序后认为Y公司编制2003年度会计报表所依据的持续经营假设是合理的；③Y公司已经接受注册会计师的审计处理建议，在2003年度会计报表附注中对该事项或情况予以披露；④按照持续经营审计准则规定，注册会计师应对这一事项或情况在审计报告中增加强调事项段予以揭示，即出具带强调事项段的无保留意见的审计报告。

对第(5)个事项，A和B注册会计师应出具保留意见的审计报告。因为：①影响利润总额334万元，大于会计报表层次的重要性水平；②如不调整，Y公司会计报表的披露将不符合国家的企业会计准则和相关会计制度的规定；③影响重大；④但又不至于出具否定意见的审计报告。

对第(6)个事项，A和B注册会计师应出具否定意见的审计报告。因为：①影响利润总额3200万元，超过Y公司的利润总额，大大超过会计报表层次的重要性水平；②若不调整，会计利润正负性质发生转变，将“扭亏为盈”；③不符合会计准则和会计制度；④未能从整体上公允反映Y公司的财务状况和经营成果。

对第(7)个事项，A和B注册会计师应出具保留意见的审计报告。因为：①影响利润总额330万元，大于会计报表层次的重要性水平，不符合会计准则和会计制度；②如不调整，Y公司会计报表的披露将不符合国家的企业会计准则和相关会计制度的规定；③影响重大；④但又不至于出具否定意见的审计报告。

(3) 带强调事项段的无保留意见的审计报告。

## 审计报告

Y股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的Y股份有限公司（以下简称Y公司）2003年12月31日的资产负债表以及2003年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是Y公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

我们认为，上述会计报表符合国家颁布的企业会计准则和《××会计制度》的规定，在所有重大方面公允反映了Y公司2003年12月31日的财务状况以及2003年度的经营成果和现金流量。

ABC会计师事务所（盖章）

中国注册会计师A（签名并盖章）

中国注册会计师B（签名并盖章）

中国北京市

2004年2月20日

[2004年简答题] A注册会计师作为ABC会计师事务所审计项目负责人，在审计以下单位2003年度会计报表时分别遇到以下情况：

(1) 甲公司拥有一项长期股权投资，账面价值500万元，持股比例30%。2003年12月31日，甲公司与K公司签署投资转让协议，拟以450万元的价格转让该项长期股权投资，已收到价款300万元，但尚未办理产权过户手续。甲公司该项长期股权投资正在转让之中为由，不再计提减值准备。(2) 乙公司于2002年5月为L公司1年期银行借款1000万元提供担保，因L公司不能及时偿还，银行于2003年11月向法院提起诉讼，要求乙公司承担连带清偿责任。2003年12月31日，乙公司在咨询律师后，根据L公司的财务状况，计提了500万元的预计负债。对上述预计负债，乙公司已在会计报表附注中进行了适当披露。截止审计工作完成日，法院尚未对该项诉讼做出判决。(3) 丙公司在2003年度向其控股股东M公司以市场价格销售产品5000万元，以成本加成价格购入原材料3000万元，上述销售和采购分别占丙公司当年销货、购货

的比例为 30% 和 40%，丙公司已在会计报表附注中进行了适当披露。(4) 丁公司于 2003 年 11 月 20 日发现，2002 年漏记固定资产折旧费用 200 万元。丁公司在编制 2003 年度会计报表时，对此项会计差错予以更正，追溯调整了相关会计报表项目，并在会计报表附注中进行了适当披露。(5) 戊公司于 2003 年末更换了大股东，并成立了新的董事会。继任法定代表人以刚上任不了解以前年度情况为由，拒绝签署 2003 年度已审计会计报表和提供管理当局声明书。原法定代表人以不再继续履行职责为由，也拒绝签署 2003 年度已审计会计报表和提供管理当局声明书。

要求：假定上述情况对各被审计单位 2003 年度会计报表的影响都是重要的，且各被审计单位均拒绝接受 A 注册会计师提出的审计处理建议（如有）。在不考虑其他因素影响的前提下，请分别针对上述 5 种情况，判断 A 注册会计师应对 2003 年度会计报表出具何种类型的审计报告，并简要说明理由。

### 【答案】

注册会计师对事项（1）应出具保留意见或否定意见的审计报告。因为长期股权投资应计提而未计提减值准备，不符合企业会计准则和相关制度的规定。

注册会计师对事项（2）应出具带强调事项段的无保留意见的审计报告（或标准无保留意见的审计报告）。因为法院对乙公司的诉讼属于重大不确定事项，应当考虑在意见段之后增加强调事项段。

注册会计师对事项（3）应出具标准无保留意见的审计报告。因为丙公司对 M 公司的关联方交易已在会计报表附注中进行了恰当披露，符合企业会计准则和相关制度的规定。

注册会计师对事项（4）应出具标准无保留意见的审计报告。因为丁公司已对漏记的折旧费用进行了追溯调整，符合企业会计准则和相关制度的规定。

注册会计师对事项（5）应出具无法表示意见的审计报告。因为戊公司管理当局对已审计会计报表未予认定，也未能提供管理当局声明书，注册会计师的审计范围受到极大限制。

## § 6 期后发现事实的处理

### 一、期后发现审计报告日存在的事实及其处理

如果注册会计师在已审计会计报表公布后意识到会计报表中存在重大错误，有责任保证会计信息使用者了解有关错误情况。

补救办法：要求被审计单位发布修正后的会计报表，并说明修正原因。如果后一期的会计报表在应修正的会计报表发布以前完成，可以在后一期会计报表中反映错报的情况。

如果被审计单位拒绝合作，注册会计师可以将此情况：（1）通知被审计单位董事会；（2）向被审计单位主管部门报告；（3）要求证券监管部门或证券交易所通知股东。

### 二、在会计报表公布日后发现的重大不一致和重大错报

#### （一）重大不一致

注册会计师应当关注会计报表和与其一起披露的其他信息是否存在重大不一致（相互矛盾）。《独立审计具体准则第 19 号——与已审计会计报表一同披露的其他信息》第二条所称其他信息，是指被审计单位根据有关法规或惯例在年度报告、招股说明书等文件中披露的、除已审计会计报表以外的其他会计信息或非会计信息，主要包括会计数据和业务数据的摘要、资本支出预算、董事会报告、总经理业务报告等。

如果存在重大不一致，可能有几种情况：（1）会计报表错误，其他信息正确：要求修改会计报表。（2）会计报表正确，其他信息错误：要求修改其他信息。（3）会计报表和其他信息均有错误：同时修改会计报表和其他信息。

在会计报表公布前发现重大不一致的对策：（1）如果会计报表存在重大错误而被审计单位拒绝修改会计报表，应根据具体情况发表保留意见或否定意见。（2）如果其他信息存在重大错误而被审计单位拒绝修改其他信息，应根据具体情况决定是否在审计报告意见段后增加对重大不一致事项的说明，或者考虑采取以下措施，并征求律师的意见：拒绝出具审计报告、解除业务约定、在股东大会等重要会议上陈述。

在会计报表公布后发现重大不一致的对策：如果会计报表存在重大错误而被审计单位拒绝修改会计报表，应当根据具体情况重新考虑审计报告适当性，必要时，可以修改审计意见（发表保留意见或否定意见，发布公告等），同时将情况向有关方面报告。

#### （二）重大错报

重大错报是指在其他信息中，对与会计报表所反映的事项不相关的信息作出了不正确的披露。

发现其他信息重大错报的对策：（1）如果其他信息确实存在重大错报，而被审计单位同意修改，可检查所采取的措施是否适当。（2）如果其他信息确实存在重大错报，且被审计单位拒绝修改，可以书面形式告知



### ★历年考题分析

[2002年单选题]在对会计报表组成部分出具审计报告时,为避免会计报表使用者产生误解,注册会计师应当提请被审计单位不应在会计报表组成部分的审计报告后附送( )。

- A. 合并会计报表      B. 汇总会计报表      C. 组成部分的会计报表      D. 整体会计报表

**【答案】D**      **【解析】**从一般的语言逻辑上讲,“部分”与“整体”是对应的。本题旨在考核会计报表组成部分的审计报告。按照规定,如果已对会计报表整体发表否定意见或无法表示意见,只要会计报表组成部分不组成会计报表整体的主要部分,注册会计师就应对该组成部分出具审计报告,为避免会计报表使用者产生误解,注册会计师应当提请被审计单位不应在会计报表组成部分的审计报告后附送整体会计报表,故答案为D。

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

1. 注册会计师在出具保留意见、否定意见或无法表示意见审计报告时,应在意见段前增加说明段,明确说明理由,并在可能情况下,指出其( )。

- A. 所发表或无法发表意见的原因      B. 对会计报表反映的影响程度  
C. 不影响已发表审计意见的类型      D. 对被审计单位财务状况的影响程度

2. 在审查合并会计报表时,主审注册会计师往往要利用其他注册会计师的工作。如果其他注册会计师的工作结果对合并会计报表很重要,但无法加以核实,则主审注册会计师对这部分工作应当( )。

- A. 加以利用,并在审计报告的意见段后增加说明段专门给予说明  
B. 不予利用,并按审计范围受限的处理原则决定所发表的审计意见的类型  
C. 加以利用,因为由利用这部分工作可能导致的错误由其他注册会计师负责  
D. 不予利用,并基于负责的态度直到能加以核实时再出具审计报告

3. 如果注册会计师发现被审计单位有总金额超过重要性水平、账龄长达3年的应收账款,且被审计单位对此进行了适当的披露,则应当( )。

- A. 发表保留意见      B. 发表无法表示意见      C. 增加强调事项段      D. 出具否定意见

4. 注册会计师发现被审计单位连续出现巨额营业亏损的情况时,下列观点中,你认为不正确的是( )。

- A. 应提请被审计单位在会计报表附注中予以披露  
B. 若被审计单位拒绝披露,应出具保留意见或否定意见  
C. 若被审计单位充分披露,则应在意见段后增加说明段予以说明  
D. 无论被审计单位是否作了披露,都不在审计报告中提及  
5. 对于被审计单位的下列( )情况,注册会计师应出具无保留意见审计报告。

- A. 拒绝提供应收账款明细表      B. 拒绝提供应收账款明细账  
C. 拒绝就长期投资进行函证      D. 拒绝就存货进行实地监盘

6. 某位注册会计师在审查了某公司年度会计报表后,决定出具无保留意见审计报告。在意见段中,出现了这样的陈述:“我们认为,贵公司上述会计报表的编制符合《企业会计准则》及国家其他财务会计法规规定……”。对于这样的表述,你认为( )。

- A. 表述符合审计报告准则的要求      B. 表述不规范  
C. 表述很好地结合了被审计单位的实际情况      D. 表述是正确的

7. 除下列( )情况外,注册会计师既可能对被审计单位的会计报表发表保留意见,又可能发表无法表示意见。

- A. 管理当局拒绝就对会计报表有重大影响的事项提供必要的书面声明  
B. 无法确定被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设的合理性  
C. 未能就影响会计报表的重大关联方及其交易获取充分、适当的证据  
D. 不能取得被审计单位对会计报表有严重影响的违法行为的充分证据

8. 如果被审计单位在2003年末按照应收账款年末余额的百分比计提坏账准备,而在2004年末改按账龄长短计提坏账准备,且对此进行了充分的披露,注册会计师应出具( )审计报告。

- A. 不带强调事项段的无保留意见      B. 保留意见

C. 带有强调事项段的无保留意见                      D. 否定意见

9. 以下关于审计意见的观点中, 错误的是( )。

- A. 在发表无保留意见的情况下, 被审计单位既不可能有未调整事项, 也不可能存在审计范围受限的情况
- B. 发表保留意见的原因既可能是审计范围受限, 也可能是存在应当调整而被审计单位拒绝调整的情况
- C. 发表否定意见的原因可能是被审计单位拒绝调整应予调整的事项, 而不可能是由于审计范围受限制
- D. 发表无法表示意见的唯一原因是审计范围受到整体性的限制

10. 对于重大的不确定性事项, 注册会计师在认为必要的条件下, 可以在审计报告意见段后增加强调事项段予以说明。在以下所列的各种事项中, 你认为属于重大的不确定性事项的是( )。

- A. 连续出现巨额营业亏损或运营资本减少
- B. 合理变更会计处理方法并作充分披露
- C. 预知债务人将要破产, 无法收回款项时, 增加坏账准备数额
- D. 与关联方之间发生重要交易

11. 如果注册会计师在会计报表公布日之后发现会计报表存在着重大错报漏报, 最适宜的补救办法是( )。

- A. 提请管理当局进行必要的调整
- B. 要求被审计单位立即发布一个修正后的会计报表并解释修改的原因
- C. 将有关情况通知被审计单位的董事会
- D. 要求证券监管机构和股票交易机构通告董事会

12. 有关法规、合同遵循情况审计的下列表述中, 不正确的是( )。

- A. 只有当注册会计师有能力对法规、合同所涉及的财务会计规定的整体遵循情况进行审计时, 方可接受委托
- B. 只要有法规、合同所涉及的财务会计规定的个别事项超越注册会计师的专业胜任能力, 就不应接受委托
- C. 应在审计报告的范围段中指明已经对法规、合同所涉及财务会计规定的遵循情况进行了审计
- D. 应在审计报告的结论段中指明是否发现法规、合同所涉及的财务会计规定未得到遵循的情况

13. 除( )外, 对于截止审计报告日被审计单位仍未调整的事项, 注册会计师应提请被审计单位予以调整, 若被审计单位不接受调整建议, 注册会计师应根据其类型或重要程度, 决定是否在审计报告中予以反映, 以及如何反映。

- A. 会计差错                      B. 期后事项                      C. 或有损失                      D. 审计差异

## 二、多项选择题

1. 从审计差异内容的初步确定并汇总直至形成经审计的会计报表的过程, 主要是通过( )得以完成的。

- A. 审计工作底稿的三级复核制                      B. 编制审计差异调整表
- C. 对审计差异进行适当的分类                      D. 编制试算平衡表

2. 在以下不符事项中, ( )有可能最终被注册会计师建议调整。

- A. 金额超过报表层重要性水平的
- B. 金额不超过报表层重要性水平但超过项目层重要性水平的
- C. 性质重要的但金额不超过项目层重要性水平的
- D. 性质不重要且金额不超过项目层重要性水平的

3. 对于截止审计报告日被审计单位仍未披露的( ), 注册会计师应当提请被审计单位予以披露, 若被审计单位不接受披露建议, 注册会计师应根据其类型和重要程度, 确定是否在审计报告中予以反映, 以及如何反映。

- A. 错报金额                      B. 期后事项                      C. 或有损失                      D. 未决诉讼

4. 如果被审计单位管理当局拒绝准备管理当局声明书并拒绝签名, 注册会计师应考虑签发( )审计报告。

- A. 带强调事项段                      B. 保留意见                      C. 否定意见                      D. 无法表示意见

5. 在对被审计单位的( )等进行审计时, 往往要向被审计单位的法律顾问或律师发函询证, 以获取它们对这些事项的确认证据。

- A. 会计差错更正                      B. 期后事项                      C. 或有损失                      D. 合并报表

6. 注册会计师出具带有强调事项段的无保留意见审计报告, 最重要的原因应当是被审计单位( )。
- A. 会计政策的选用符合一贯性原则                      B. 连续出现巨额营业亏损  
C. 无力支付到期债务    D. 预知债务人将要破产
7. 下列( ) 情况下, 注册会计师不能出具无保留意见的审计报告。
- A. 审计范围受到重要限制                                      B. 财务报表未按公认会计原则编制  
C. 审计人员独立受到损害                                      D. 被审计单位不允许审计人员对存货进行监盘
8. 下列情况中, 注册会计师应当发表保留意见或无法表示意见的有( )。
- A. 因审计范围受到被审计单位限制, 注册会计师无法就可能存在的对会计报表产生重大影响的错误与舞弊, 获取充分、适当的审计证据  
B. 因审计范围受到被审计单位限制, 注册会计师无法就对会计报表可能产生重大影响的违反或可能违反法规行为, 获取充分适当的审计证据  
C. 注册会计师无法确定已发现的错误与舞弊对会计报表的影响程度  
D. 被审计单位管理当局拒绝就对会计报表具有重大影响的事项, 提供必要的书面声明, 或拒绝就重要的口头声明予以书面确认
9. 如果在审计报告发出后, 注册会计师发现了一些审计报告日已经存在的可能导致修正审计报告的事实, 且被审计单位同意修改原来提供的有关资料, 则注册会计师应当( )。
- A. 与被审计单位讨论  
B. 撤销前一次出具的审计报告  
C. 在实施必要审计程序的基础上针对修改后的资料重新出具审计报告  
D. 出具补充审计报告
10. 如果注册会计师认为已公布的会计报表和与其一同披露的其他信息存在重大不一致, 则应( )。
- A. 与管理当局商讨产生重大不一致的原因和对已审计会计报表的影响程度  
B. 就可以确认的重大不一致提请被审计单位修改会计报表或其他信息  
C. 在被审计单位拒绝修改应修改的会计报表时发表保留或无法表示意见  
D. 在被审计单位拒绝修改应修改的其他信息时发表保留或否定意见
11. 如在会计报表对外公布后, 注册会计师发现与已审报表一同公布的其他信息需要修改, 但被审计单位予以拒绝, 注册会计师应当根据不一致事项的性质及其重要程度决定( )。
- A. 是否在审计报告的意见段后增加对重大不一致的说明  
B. 在征求律师意见后发表无法表示意见审计报告  
C. 是否解除业务约定或拒绝出具审计报告  
D. 在被审计单位的股东大会等重要会议上加以陈述
12. 主审注册会计师在其出具的审计报告范围段中有如下内容: “我们没有审计 E 公司拥有 100% 股权的 Z 公司的会计报表。Z 公司的会计报表所反映的资产总额、营业收入分别占合并会计报表各该项目的 30% 和 24%。这些会计报表系由其他注册会计师审计, 审计报告已提供给我们。我们发表的审计意见, 凡与 Z 公司有关的金额均完全以其他注册会计师的审计报告为基础。” 上述内容可能表明( )。
- A. 主审注册会计师将其责任按比例分摊给其他注册会计师  
B. 主审注册会计师无法对其他注册会计师的工作进行复核, 且无法直接实施必要的审计程序  
C. 其他注册会计师的工作部分在整个会计报表中很重要  
D. 审计报告的范围段不正确
13. 下列表述正确的有( )。
- A. 注册会计师执行一般目的审计业务应当运用独立审计具体准则  
B. 注册会计师执行特殊目的审计业务应当运用独立审计实务公告  
C. 注册会计师执行一般目的和特殊目的审计业务均须执行独立审计准则  
D. 注册会计师执行一般目的和特殊目的审计业务均须执行独立审计具体准则
14. 当注册会计师承接特殊目的审计业务, 当委托要求按特定形式出具审计报告时, 注册会计师应当( )。
- A. 接受委托    B. 合理确信其内容及措词没有违背独立审计准则的要求  
C. 拒绝接受委托    D. 终止审计约定

### 三、判断题

1. 当单笔核算误差低于所涉及的项目层次的重要性水平，并且性质也不重要时，一般应视为未调整事项，这样的事项最终无须调整。 ( )
2. 注册会计师对于在审计过程中发现的需调整或披露的审计差异，应提请被审计单位予以调整或披露。若被审计单位不接受建议，注册会计师应根据事项的类型确定如何在审计报告中予以反映。 ( )
3. 如果被审计单位拒绝调整注册会计师建议调整的不符事项，则注册会计师不应对其会计报表出具无保留意见审计报告。 ( )
4. 律师声明书本身不足以对注册会计师形成审计意见提供基本理由，但律师声明书的内容会直接影响注册会计师发表审计意见的类型。 ( )
5. 根据审计报告准则，注册会计师应当要求委托人按照审计业务约定书的要求来使用审计报告。这意味着注册会计师的审计责任包括保证审计报告使用者能够正确理解并使用审计报告的责任。 ( )
6. 在特殊情况下，若注册会计师认为被审计单位对会计政策的偏离是必要的，且被审计单位已在报表的附注中进行适当披露，则在认可这一偏离后应在审计报告中说明。 ( )
7. 在通常情况下，对于审计范围受限而涉及的错报，注册会计师只能用潜在的错误或可能的错误来加以主观估计。 ( )
8. 注册会计师审计后认为，被审计单位会计报表存在应调整而被审计单位未予调整的重要事项，则注册会计师应发表保留意见。 ( )
9. 对于未调整事项而言，会计报表层次的重要性水平是区分无保留意见与保留意见的标准，而区分保留意见与否定意见的金额标准应是会计报表的整体性。 ( )
10. 如果会计报表中应调而拒绝调整的金额达到了会计报表中资产总额的 50%，注册会计师应当发表否定意见审计报告。 ( )
11. 对于重大不确定事项处理及报告，审计准则有专门的规定。一般来说，金额难以确定的或有损失，如未决诉讼等，属于重大的不确定事项。对于重大的不确定事项，注册会计师应在审计报告的意见段后增加强调事项段予以说明。 ( )
12. 如会计报表以外的其他信息中存在对事实的错报漏报，注册会计师应提请管理当局修改其他信息。如被审计单位拒绝修改，注册会计师应发表否定意见。 ( )
13. 虽然注册会计师在会计报表公布日之后仅负有关关注的责任，但在会计报表公布日之后，若注册会计师发现或意识到已审会计报表中存在重大错报，也有责任采取行动加以纠正，以保证会计报表使用者了解有关错报的情况。 ( )
14. 在出具特殊编制基础的会计报表的审计报告时，注册会计师应考虑被审计单位是否在其会计报表的标题或附注中指明其特殊编制基础，如未适当指明，则不应出具无保留意见审计报告。 ( )
15. 如果对会计报表整体发表否定意见或拒绝表示意见，注册会计师对会计报表组成部分就不能出具无保留意见的审计报告。 ( )

### 四、简答题

1. 签订业务约定书时应与管理当局沟通哪些事项？
2. 叙述注册会计师对重要性和审计风险进行最终评估时，各阶段汇总审计差异所应包括的范围。
3. Y 公司系股份有限公司，A 和 B 注册会计师负责对其 2003 年度会计报表进行审计，并于 2004 年 3 月 6 日完成审计工作。Y 公司未经审计的会计报表中的部分会计资料如下：

项目	金额（万元）
2003 年度主营业务收入	180 000
2003 年度主营业务成本	150 000
2003 年度利润总额	5 400
2003 年度净利润	3 618
2003 年 12 月 31 日资产总额	135 000
2003 年 12 月 31 日股东权益	66 000

A 和 B 注册会计师确定 Y 公司 2003 年度会计报表层次的重要性水平为 540 万元，并且将该重要性水平分配至各会计报表项目，其中部分会计报表项目的重要性水平如下：

会计报表项目	重要性水平 (万元)	会计报表项目	重要性水平 (万元)
应收账款	50	在建工程	60
存货	40	固定资产	140
长期股权投资	45	累计折旧	30
长期债权投资	20	应付债券	10

A 和 B 注册会计师在审计过程中发现以下情况：

(1) S 公司系 Y 公司在国外的分公司，从事 Y 公司大部分的生产经营业务，其提供的 2003 年度会计报表反映，主营业务收入为 108 000 万元，主营业务成本为 90 000 万元，利润总额为 3 240 万元，均占 Y 公司相应会计报表项目金额的 60%。该会计报表未经其他会计师事务所审计，A 和 B 注册会计师也未赴国外进行审计。(2) 2003 年 1 月 1 日，由于 W 公司增加了新的投资者和资本，使 Y 公司在 W 公司中持有的股权比例从原有的 48% 降至 10%。Y 公司因此将对 W 公司的长期股权投资核算方法由权益法改为成本法，冲回 1995—2002 年原按权益法核算已计入投资损失中的属于 38% 的部分，共计 3 000 万元，相应调整为 2003 年度的投资收益，Y 公司未对此计提长期投资减值准备。A 和 B 注册会计师提出相应的审计调整建议，Y 公司拒绝接受。(3) 2003 年度，Y 公司以 108 元/千克的售价将 1 000 万千克 a 产品（增值税税率为 17%）销售给控股股东 P 公司，已确认为 2003 年度的主营业务收入，并相应结转了 a 产品成本 90 000 万元，货款尚未结算。a 产品与市场同类产品的成本基本相同，但市场公允售价为 104 元/千克。Y 公司已在其会计报表附注中就该关联方交易事项予以披露。(4) 2003 年 1 月 1 日，Y 公司经批准按面值发行了 15 000 万元五年期、债券票面年利率为 4.2%、到期一次还本付息的公司债券。发行债券所筹集资金中的 6 000 万元用于建造生产厂房（2003 年 12 月 31 日尚未完工），9 000 万元用于补充流动资金。Y 公司对债券发行作了相应的会计处理，但未计提 2003 年度的债券利息。A 和 B 注册会计师提出补提债券利息的审计调整建议，Y 公司拒绝接受。

Y 公司 2003 年度向关联公司 E 公司出售旧汽车一部，账面原值 15 万元，累计折旧 13 万元，双方协议作价 1.8 万元，差额 0.2 万元已计入当期损益。A 和 B 注册会计师提请 Y 公司在其会计报表附注中予以披露，Y 公司拒绝接受。

要求：假定 Y 公司分别只存在上述第 (1)、第 (2)、第 (3)、第 (4) 个情况，A 和 B 注册会计师分别应当发表何种审计意见？如果在相应的审计报告中需要编制说明段的，请代为编制说明段。

4. C 注册会计师于 2004 年 2 月 10 日对 E 公司 2003 年度会计报表进行审计，2004 年 2 月 18 日结束外勤审计工作，2 月 25 日将审计报告与已审会计报表一并对外公布。假定存在以下几种情况。

(1) E 公司一项金额巨大的银行借款将于 2004 年 6 月 1 日到期，但无力按期偿还。按照取得借款的 1998 年 E 公司与借款银行签订的协议，该项长期借款以 E 公司的唯一一幢办公大楼和全部三座生产厂房中的两座作为抵押物。进一步调查得知，E 公司已与借款银行达成延期两年还款的协议，但此协议须到 6 月 1 日才能签署，且在未来两年中，银行保留随时收回借款的权力。对此，请问注册会计师 C 应向 E 公司提出何种建议？在 E 公司接受建议与不接受建议两种情况下，C 注册会计师分别应发表何种审计意见？(2) 审查得知，2003 年 5 月 9 日，G 公司起诉 E 公司生产技术侵权，前任注册会计师根据情况出具了带强调事项段的无保留意见审计报告。但因法院无法取得证据，至 2004 年 2 月 18 日仍未结案。假定通过向 E 公司的律师查询，得知 G 公司已于 2004 年 1 月 1 日被取缔，C 注册会计师应向 E 公司提出何种建议？如何在审计报告中反映？又假定 E 公司的律师拒绝提供有关信息，C 注册会计师应向 E 公司提出何种建议？在建议被接受及不被接受的情况下，C 应在审计报告中的何处反映？(3) 2 月 15 日，E 公司接到其主要客户 H 公司的产品订单，2 月 17 日发出产品并确认收入，2 月 19 日，H 公司收到商品。后经 H 公司验收，发现本批产品存在着严重的质量问题，因此将所购商品于 2 月 21 日退回 E 公司要求返修。在当月 22 日，E 公司责成其内部审计人员将此情况告知 C 注册会计师。C 于 24 日追加审计后确认，返修商品已于 23 日发往 H 公司，H 公司对返修后产品的质量表示满意。对此情况，C 注册会计师应如何选择审计报告的日期？(4) E 公司的主营业务之一是生产甲产品。甲产品的销售收入占 E 公司主营业务收入的 80%。长期以来，E 公司 60% 的甲产品均销售给其主要客户 I 公司。而 I 公司所购买的 E 公司的甲产品仅占其购买量的 10%，但通过提供生产技术向 E 公司投资，其投资额虽仅占 E 公司注册资本的 15%，但 I 公司通过其关键生产技术成功地实施了对 E 公司主要产品的生产和销售的控制。经查，E 公司销售给 I 公司的产品价格低于销售给其他单位的产品售价 20%。对此，C 注册会计师应向 E 公司提出何种建议？为什么？在建议被接受和不被接受的情况下，C 应发表何种类型的审计意见？

### 五、综合题

1. 信诚会计师事务所接受委托，于 2004 年 3 月 28 日在现场结束对明光有限责任公司的 2003 年度会计

报表的审计,明光公司的总资产为8 000万元,总负债为5 600万元,利润总额为2 000万元。在审计计划中,注册会计师王理(项目负责人)将会计报表层的重要性水平定为总资产的0.5%或利润总额的5%。

主任会计师林雄在复核工作底稿时,注意到以下事项:(1)由于会计师事务所于2004年1月20日方接受委托,注册会计师未参加明光公司于2003年12月28日进行的全面存货盘点,但于2004年3月14日至19日对截至2003年3月10日的存货账面记录进行了较大比例的实物抽查,结果无重大异常,并结合对公司年末存货盘点可信度的分析和存货盘存数的倒推,误差很小,在该项目重要性水平之下。(2)明光公司长期股权投资中,有一占股70%的境外子公司,投资额为400万元。因受条件限制,注册会计师无法去现场审计,所发出的询证函也没有回音。(3)2003年2月起,因国家对有环境污染产品的销售限制政策出台,明光公司的部分产品的销路将大幅下降。(4)明光公司被审年度低值易耗品摊销额为10万元,摊销政策自年初起由直接摊销法改为五五摊销法,这一变动影响利润总额,使其增加了0.5%。注册会计师王理认为,这种变更与管理要求是吻合的。(5)明光公司年末所持作为短期投资的可流通股股票,其账面成本为1 200万元,该2003年12月31日的上述股票总市值已升至1 700万元。王理要求明光公司在报表附注中披露,明光公司未接受这一建议。(6)明光公司将应作为“应付票据”列示的三份商业汇票误作“长期应付款”,金额为1 120万元。经注册会计师王理指出调整建议后,明光公司已作调整。(7)明光公司长期股权投资中,有一占股50%的下属公司,其法定审计系由另一会计师事务所承担,注册会计师王理已查阅其工作底稿及无保留意见的审计报告,认为其工作符合独立审计准则要求,审计意见类型恰当。(8)明光公司财务经理诉述,已获取税务部门口头同意,公司所得税税率自2003年度起由33%改为24%,这一变动使公司净利润增加了110万元。但明光公司未能提供税务部门的纳税批文、纳税申报表等书面证明文件。注册会计师王理要求公司不必调整账表,但应在报表附注中披露税率变动这一情况。明光公司表示同意,并已披露。(9)明光公司2003年12月31日外币银行存款余额未按年末汇率折合人民币记账本位币调整入账,其账面余额采用的折合汇率与公布的市场汇率的差异影响当年利润数为4万元。注册会计师王理认为数额虽属微小,但与有关会计准则不符,要求明光公司进行账、表调整。但明光公司推说调账麻烦,没有接受。(10)2003年8月,明光公司为另一公司——简成公司向银行借款1 000万元提供信用担保,注册会计师王理要求其在报表附注中披露,但明光公司未予接受。(11)注册会计师王理在审计中发现,明光公司2003年其他业务利润中包括了公司因出租房屋预收的2004年上半年的租金共240万元,并已扣除应交营业税12万元,又查明明光公司于2004年1月份已发现其过早确认收益,于2004年1月31日在2004年账中冲销了这一分录。王理不能断定这一调整是否正确。

要求:

(1)在确定审计计划中,会计报表层重要性水平的金额。(2)分别就上列各事项说明当其单独出现时对审计意见类型的影响及你的理由。(3)草拟一份审计报告(假如明光公司已接受了林雄注册会计师关于对上述第8点和第11点的调整建议)。

2.注册会计师L审查了ABC公司2003年度的会计报表后认为,除ABC公司2001年12月31日的应收账款余额500万元无法实施函证,且无法实施其他替代审计程序外,ABC公司会计报表的其他项目均按企业会计准则和企业会计制度的规定在所有重大方面公允地反映了该公司的财务状况、经营成果和现金流量。审计后还认定,除了上述金额的应收账款外,公司的其他资产金额为9 500万元。L注册会计师据此出具了下面的审计报告。请检查这份审计报告是否存在错误或遗漏,如有,请分别列示更正的内容或应补充内容。

#### 审计报告

我们审计了后附的ABC公司2003年12月31日的资产负债表以及2003年度的利润表和现金流量表。这些会计报表由ABC公司管理当局负责,我们的责任是按照独立审计准则的要求出具审计报告,并对审计报告的真实性、合法性负责。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作,以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据,评价管理当局在编制会计报表时所采用的会计政策和作出的重大会计估计,以及评价会计报表的整体反映。

ABC公司2003年12月31日的应收账款余额500万元,无法实施函证,且无法实施其他审计程序。

我们认为,除了未能实施函证可能产生的影响外,上述会计报表符合国家颁布的企业会计准则,在所有重大方面公允地反映了ABC公司2003年12月31日的财务状况以及2003年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(盖章)

(地 址)

中国注册会计师×××(签名)

20××年×月×日

3. 北京 ABC 会计师事务所的 A 和 B 注册会计师对 XYZ 股份有限公司 2003 年度的会计报表进行审计, 确定的会计报表层次重要性水平为 30 万元。审计外勤工作结束日是 2004 年 3 月 15 日, 并于 2004 年 3 月 25 日递交审计报告。XYZ 股份有限公司 2003 年度审计前会计报表反映的资产总额为 8 000 万元, 股东权益总额为 2 400 万元, 利润总额为 300 万元。

A 和 B 注册会计师经审计发现该公司存在以下 5 个事项:

(1) 2002 年末和 2003 年末应收账款余额分别为 1 200 万元和 1 800 万元, 公司的坏账核算方法一直采用备抵法, 但将其坏账准备比例由 2002 年的 5% 变更为 2003 年的 3%。(2) 2003 年 5 月 1 日, 公司为增加营运资金按面值发行 2 年期、面值为 4 200 万元、票面利率为年利率 10% 的企业债券, 当日筹集资金并按规定作了相应的会计处理 (债券发行费用忽略不计), 但当年未计提债券利息。(3) 2003 年 10 月 31 日, 公司清查盘点成品仓库, 发现 y 产品短缺 40 万元, 作了借记“待处理财产损溢”科目 40 万元、贷记“产成品”科目 40 万元的会计处理。2004 年 1 月, 查清短缺原因, 其中属于一般经营损失部分为 35 万元、属于非常损失部分为 5 万元, 由于结账时间在前, 公司未在 2003 年度会计报表中包含对这一经济业务相应的会计处理。(4) 2003 年 1 月, 公司购买价格为 24 万元的管理部门用轿车 1 辆并入账, 当月启用, 但当年未计提折旧。公司采用平均年限法核算固定资产折旧, 这类固定资产预计使用年限为 5 年, 预计净残值率为 5%。(5) 2004 年 1 月 10 日, 公司原材料仓库因火灾造成 Z 原材料毁损 250 万元, 公司于当月按规定进行了相应的会计处理, 但保险公司的赔偿数额尚未确定。

要求:

(1) 假定不考虑审计重要性水平因素, 分别针对审计发现的上述 5 个事项, A 和 B 注册会计师应提出何种处理建议? 若需提出调整建议, 应列示审计调整分录 (不考虑审计调整分录对税费、期末结转损益及利润分配的影响)。(金额单位: 万元) (2) 如果 XYZ 股份有限公司拒绝接受 A 和 B 注册会计师针对审计发现的上述 5 个事项所提出的相应的处理建议, A 和 B 注册会计师应当出具何种意见类型的审计报告? 并简要说明理由。(3) 如果 XYZ 股份有限公司只存在上述第 (4) 和第 (5) 这 2 个事项, 并已接受 A 和 B 注册会计师对第 (5) 个事项提出的相应的处理建议, 但拒绝接受对第 (4) 事项提出的相应的处理建议, A 和 B 注册会计师应当出具何种意见类型的审计报告? 并简要说明理由。(4) 如果 XYZ 股份有限公司只存在上述第 (3)、第 (4) 和第 (5) 这 3 个事项, 并且接受 A 和 B 注册会计师对第 (5) 个事项提出的相应的处理建议, 但拒绝接受对第 (3) 和第 (4) 这 2 个事项提出的相应的处理建议, 请代 A 和 B 注册会计师续编下列审计报告:

#### 审计报告

XYZ 股份有限公司全体股东:

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司 (以下简称 ABC 公司) 2003 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2003 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任, 我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照《中国注册会计师独立审计准则》计划和实施审计工作, 以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据, 评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计, 以及评价会计报表的整体反映。我们相信, 我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

ABC 会计师事务所 (盖章)

中国 北京

中国注册会计师 A (签章)

中国注册会计师 B (签章)

2004 年 3 月 15 日

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】所发表或无法发表意见的原因是必须说明的, 而非题干中表述的“在可能的情况下”加以说明; 不影响已发表审计意见的类型是特指在对强调事项段的要求; 对被审计单位财务状况的影响程度, 至少不适用于因审计范围受限而增加说明段的情形, 在那样的情形下, 无法指明对财务状况的影响。

2. 【答案】B 【解析】强调事项段中说明的事项有特殊的规定, 规定的内容中不包括 A; 而对于无法核实的事项, 应不予利用并按审计范围受限的处理原则决定所发表的审计意见的类型。

3. 【答案】C 【解析】被审计单位既然对此进行了适当的披露，注册会计师只能发表无保留意见，但考虑到其重要性水平应予以强调，故应提请投资者关注。

4. 【答案】D 【解析】对于发现被审计单位连续出现巨额营业亏损，即意味着可能持续经营会存在问题，而持续经营又是会计核算的重要前提之一，故应分别情况作如上 A、B、C 的处理，而不能不作处理。

5. 【答案】A 【解析】选项 A 中不提供明细表并不意味着注册会计师无法获取明细表，因为注册会计师完全可以通过获取的明细账来整理出明细表，而 B、C、D 均属于审计范围受到限制的情况，势必影响注册会计师的审计质量，很可能出具保留或无法表示意见审计报告。

6. 【答案】B 【解析】正确的表述为：“我们认为，上述会计报表符合国家颁布的《企业会计准则》和《××会计制度》的规定，在所有重大方面……”

7. 【答案】B 【解析】选项 B 的情况下，注册会计师应当发表无法表示意见，而不是依据其重要性程度分别作出处理。

8. 【答案】A 【解析】该点属于会计政策的变更，因此若被审计单位对此已经进行披露，注册会计师对此可不在报告中披露。

9. 【答案】A 【解析】选项 A 中，若被审计单位存在不影响报表的未调整事项，注册会计师亦可发表无保留意见。

10. 【答案】A 【解析】B 属于正常的会计处理；C 属于注册会计师同意偏离已颁布的会计准则的情况；D 属于强调事项。

11. 【答案】B 【解析】因为此时会计报表业已公布，故只能要求被审计单位立即发布一个修正后的会计报表并解释修改的原因。

12. 【答案】B 【解析】在存在个别事项超越注册会计师的专业胜任能力，应当考虑利用专家的帮助，并不一定不接受委托。

13. 【答案】C 【解析】由于或有损失金额是难以估计的，故不存在调整的可能性，只能提请进行适当的披露。

## 二、多项选择题

1. 【答案】BD 【解析】选项 A 属于“评价审计结果”阶段的工作，而选项 C 并非形成审计过程的主要过程。

2. 【答案】ABCD 【解析】该题中，选项 D 比较容易迷惑考生，主要是要考虑题干中问及的为“有可能”。

3. 【答案】BCD 【解析】选项 A 是应考虑是否调整，而不是如何披露的问题。

4. 【答案】BD 【解析】拒签管理当局声明书应被视为审计范围受到限制。

5. 【答案】BC 【解析】本考题亦可以采用排除法，即考生通常会比较容易判断：会计差错和合并报表与律师并不会存在很大关系，从而选择 B、C。

6. 【答案】BCD 【解析】按新准则的要求，目前对于原报告中的一贯性要求业已不再作为强调事项。

7. 【答案】ABCD 【解析】上述四类情况均属于不能发表无保留意见的事项。

8. 【答案】ABCD 【解析】发表保留意见与无法表示意见的原因主要是审计范围受到局部或更大范围的限制，选项 A、B 明显属于审计范围受限的情况；选项 C 的结果与范围受限一致；选项 D，被审计单位拒绝提供书面声明的，也可以认为是审计范围受到限制。

9. 【答案】BC 【解析】选项 D 可能使审计报告使用人产生误解，故应在实施必要的程序后重新出具审计报告。

10. 【答案】AB 【解析】选项 C 中不应发表无法表示意见，因为既然已经知道存在不一致，即可以认为对报表的影响是可以估计的，故应结合重要性水平发表保留或否定意见；选项 D 中，若已确认其他信息错误，而会计报表并无错误，则并不影响已发表的审计意见类型。

11. 【答案】CD 【解析】选项 A 中，因已经对外公布报告，故不可能执行；对于选项 B，因其他信息存在问题，故对已审报表的审计意见类型不产生影响。

12. 【答案】BCD 【解析】主审注册会计师必须承担全部责任；这一情况应在意见段之后的说明段中反映，而不应写入范围段。

13. 【答案】ABC 【解析】注册会计师执行一般目的的审计业务，须执行独立审计准则，运用独立审计具体准则；注册会计师执行特殊目的的审计业务，须执行独立审计准则，运用独立审计实务公告。

14. 【答案】BCD 【解析】当委托人要求按特定形式出具审计报告时，注册会计师应当合理确信这种报告的内容及措词没有违背独立审计准则的要求，否则应当拒绝接受委托或终止审计约定。

### 三、判断题

1. 【答案】× 【解析】若同类未调整事项的合计金额超过所属项目层次的重要性水平时，应从中选择若干笔进行调整。

2. 【答案】× 【解析】对于发现的审计差异，注册会计师应当考虑的是调整，而不是披露的问题。

3. 【答案】× 【解析】一般来说，建议调整的不符事项包括三类，即（1）不符金额超过所属项目层次重要性水平的或（2）金额虽然不大，但性质严重的不符事项，或（3）金额不大、性质亦不重要，但同类不符事项金额合计超过所属项目重要性水平的不符事项。若题中的不符事项属于第三类，则注册会计师仍可以出具无保留意见报告。

4. 【答案】√ 【解析】在对律师的执业情况和声誉进行核实之前，律师声明书不能为形成审计意见提供基本理由，但经核实后，如果注册会计师对律师的执业情况和声誉感到满意，则可以依据律师声明书的内容改变审计意见的类型。

5. 【答案】× 【解析】正确理解报表是报告使用者的能力问题，注册会计师在这方面的责任仅仅是要求使用者正确使用审计报告，而不适当使用所造成的后果与注册会计师及所在事务所无关。

6. 【答案】× 【解析】按新准则，如果认可了被审计单位偏离一贯性，则无需在审计报告中进行披露。

7. 【答案】√ 【解析】审计范围受到限制意味着无法客观地查清相关错报，故注册会计师只能用潜在的错误或可能的错误来加以主观估计。

8. 【答案】× 【解析】应根据该事项的重要性程度分别发表无保留或保留或否定意见的报告。

9. 【答案】√ 【解析】新修订的审计报告准则的要求应当明确强调会计报表的整体反映。

10. 【答案】√ 【解析】因该金额已经达到了会计报表中资产总额的50%，注册会计师完全可以作出其报表已经严重扭曲了被审计单位的资产经营情况，故应发表否定意见。

11. 【答案】× 【解析】对于重大的不确定事项，如果被审计单位未进行适当披露，则注册会计师应在意见段前增加说明段；如果被审计单位已进行了适当披露，注册会计师只能说是可能会在意见段后增加强调事项段。

12. 【答案】× 【解析】在题干的条件下，注册会计师应当将其对其他信息的关注以书面形式告知被审计单位最高管理当局，并在征求律师意见后作出适当处理。

13. 【答案】√

14. 【答案】√ 【解析】按准则规定，此时注册会计师应出具带说明段的审计报告，而这样的审计报告一定不是无保留意见审计报告。

15. 【答案】× 【解析】如果已对会计报表整体发表否定意见或拒绝表示意见，只要会计报表组成部分不构成会计报表整体的主要部分，注册会计师就应对该组成部分出具审计报告。

### 四、简答题

1. 【答案】在签订业务约定书时，注册会计师应就约定书中的如下基本条款与管理当局进行沟通，以达成一致意见：（1）审计目的。（2）审计范围。（3）会计责任与审计责任。（4）签约双方的义务。（5）审计报告的使用责任。

除上述事项外，还有其他一些事项，如出具审计报告的时间要求、审计收费、审计业务约定书的有效期间、违约责任等，注册会计师也要在签约前与管理当局进行沟通，并在协商一致的基础上签订业务约定书。

2. 【答案】注册会计师对重要性和审计风险进行最终评估，应按以下步骤进行：（1）按照会计报表项目确定可能的审计差异，即可能的错报金额。这种错报的金额一般由三部分组成：①通过实质性测试已确认的未更正错报；②运用抽样技术所估计的未更正错报；③运用分析性复核和其他审计程序所量化的其他估计错报。（2）将会计报表各项目的错报金额加以汇总，确定这一汇总金额对于会计报表的影响程度。这一汇总数还可能包括影响本期报表的上期末更正错报：如果包含上期末更正错报将导致本期审计风险提高到无法接受的程度，则应包括上期末更正的错报。

3. 【答案】（1）就Y公司存在的第（1）个情况，A和B注册会计师应当发表无法表示意见。代为编制的审计报告如下：

#### 审计报告

Y股份有限公司全体股东：

我们接受委托，对后附的 Y 股份有限公司（以下简称 Y 公司）2003 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2003 年度的利润表和现金流量表进行审计。这些会计报表的编制是 Y 公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

贵公司大部分的生产经营业务由在国外的 S 分公司从事，其提供的 2003 年度会计报表反映，主营业务收入为 108 000 万元、主营业务成本为 90 000 万元、利润总额为 3 240 万元，均占 Y 公司相应会计报表项目金额的 60%。该会计报表未经其他会计师事务所审计，我们也未赴国外进行审计。因此，我们无法采用适当的审计程序以证实 S 公司 2003 年度会计报表的合法性、公允性。

由于审计范围受到严重限制，我们无法对上述会计报表发表意见。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

中国 ××市

2004 年 3 月 6 日

(2) 就 Y 公司存在的第 (2) 个情况，A 和 B 注册会计师应当发表否定意见。代为编制相应否定意见审计报告的说明段如下：

经审计，我们发现，2003 年 1 月 1 日，由于贵公司的被投资 W 公司增加了新的投资者和资本，使贵公司在 W 公司中持有的股权比例从原有的 48% 降至 10%，对 W 公司的长期股权投资核算方法由权益法改为成本法。贵公司因此冲回 1995 年到 2002 年原按权益法核算已计入投资损失中的属于 38% 的部分，共计 3 000 万元，相应调整为 2003 年度的投资收益。我们认为，按照《股份有限公司会计制度》的规定，权益法改按成本法核算，长期股权投资账面价值应保持不变。贵公司这一做法虚增 2003 年度利润总额 3 000 万元，虚增资产 3 000 万元。我们提出了调整建议，贵公司拒绝采纳。

(3) 就 Y 公司存在的第 (3) 个情况，A 和 B 注册会计师应当发表保留意见的审计报告。代为编制相应保留意见审计报告的说明段如下：

如会计报表附注 X 所述，Y 公司于 2003 年度以 108 000 万元的售价将 1 000 万千克 a 产品销售给控股股东 P 公司。如果按照市场公允售价计算，此交易总价比市场价高 4 000 万元。相应地，将会对 Y 公司的 2003 年度净利润产生影响。

(4) 就 Y 公司存在的第 (4) 个情况，A 和 B 注册会计师应当发表保留意见。代为编制相应保留意见审计报告的说明段如下：

经审计，我们发现，2003 年 1 月 1 日，贵公司经批准按面值发行了 15 000 万元五年期、票面年利率为 4.2%、到期还本付息的企业债券，贵公司应计提 2003 年度应承担的债券利息 630 万元，其中的 252 万元应增加在建生产厂房成本，378 万元应列支财务费用，但贵公司未予以计提。我们认为上述会计处理方法违反《企业会计准则》和《企业会计制度》的规定，虚增了 2003 年度的利润总额 378 万元，虚减资产 252 万元，少计负债 630 万元。我们提出了调整建议，贵公司拒绝采纳。

4. 【答案】(1) C 注册会计师应提请 E 公司在会计报表附注中披露银行同意延期两年还款、相关协议尚未签署、银行保留随时收回借款的权力等内容。如果 E 公司接受 C 注册会计师的建议，应发表带强调事项段的无保留意见；如果 E 公司拒绝接受建议，则应发表保留意见或否定意见。

(2) 如果 C 注册会计师通过向 E 公司的律师查询，得知 G 公司已于 2004 年 1 月 1 日被取缔，则无须就此事向 E 公司提出任何建议，也无须在审计报告中反映；假定 E 公司的律师拒绝提供有关信息，则 C 注册会计师仍应提请 E 公司在会计报表附注中予以说明。如果 E 公司接受建议，则 C 应在审计报告的意见段后增加强调事项段予以说明，如果 E 公司不接受注册会计师的建议，则 C 应在审计报告的意见段前增加说明段予以反映。

(3) C 注册会计师应将审计报告日定在 2004 年 2 月 24 日。因为审计报告的日期应当是注册会计师完成审计工作的日期，而注册会计师对该被审计单位会计报表的审计事实上截止到 2 月 24 日完成。

(4) C 注册会计师应建议 E 公司在其会计报表附注中披露 H 公司相关情况和与 H 公司之间交易的相关情况，因为 H 公司属于 E 公司的关联方。如 E 公司接受建议，应发表无保留意见，如 E 公司拒绝接受建议，应发表否定意见。

## 五、综合题

1. 【答案】(1) 确定会计报表层重要性水平：①按总资产： $8\ 000 \times 0.5\% = 40$ （万元）②按利润总额： $2\ 000 \times 5\% = 100$ （万元）。

两者之中的较小者，即 40 万元为报表层的重要性水平。

(2) 就每一事项确定审计意见和说明理由：

①无保留审计意见。虽未参与全面年末存货盘点，但已执行严格的替代程序，即于审计工作期间进行大比例抽查、倒推，并分析了公司盘点的可信度。

②保留审计意见。因为审计范围受到了局部限制。

③无保留加解释段审计意见。属于第二类期后事项，应作为重要事项在审计报告中予以强调。

④无保留审计意见。会计政策发生合规又合理的变更，影响金额又十分微小。

⑤无保留审计意见。短期股票投资市价超过成本价可不必披露。

⑥无保留审计意见。公司已更正的审计差异，在审计报告中不应再提及。

⑦无保留审计意见。已复核并满意其他 CPA 的工作。若无法复核其他 CPA 工作，而单个项目又较重要时，可无保留加说明段审计意见。

⑧税率变动并未取得有效证明文件，且影响金额为 110 万元，超过重要性水平，应要求公司调整被审年度会计报表。（金额单位：万元）

借：所得税	110
贷：应交税金——所得税	110

若公司同意调整，可无保留审计意见；若公司不同意调整，保留审计意见。

⑨无保留审计意见。会计处理方法不合规，应要求公司调整。公司拒绝调整，因影响金额微小，仍可无保留审计意见。

⑩保留审计意见。属重大的间接或有负债，被审计单位拒绝在附注中披露，应出具保留意见审计报告。

⑪公司过早确认收益，应编制如下调整分录，并调整被审年度会计报表（金额单位：万元）：

借：其他业务利润	228
应交税金——营业税	12
贷：其他应付款	240

虽然公司在 2004 年 1 月份已作了上述调整分录，按规定应调整 2003 年报表，而非仅调整 2004 年账簿。若公司同意调整，无保留意见；

若公司不同意调整，因已超过重要性水平，保留意见。

(3) 重新草拟审计报告（假定上述第⑧、⑪点公司已作调整）：

#### 审计报告

明光有限责任公司董事会：

我们审计了后附的明光有限责任公司 2003 年 12 月 31 日的资产负债表，2003 年度的利润表及现金流量表。这些会计报表的编制是明光有限责任公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

除下段所述事项外，我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和作出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

在审计中，我们发现：

1. 2003 年 12 月 31 日贵公司的长期投资余额中，包括对一境外子公司的投资额 400 万元。因受客观条件限制，我们无法实施必要的审计程序证实其存在和计价的适当性。

2. 2003 年 8 月，贵公司为简成公司向银行借款 1 000 万元提供了信用担保。

我们认为，上述会计报表符合国家颁布的《企业会计准则》和《企业会计制度》的规定，在所有重大方面公允反映了明光有限责任公司 2003 年 12 月 31 日的财务状况以及 2003 年度的经营成果和现金流量。

此外，在审计中我们还注意到：自 2004 年 2 月起，贵公司的部分产品因国家有关限制政策的出台，其销路可能有大幅下降。本段内容并不影响本期已发表的审计意见。

信诚会计师事务所（盖章）

中国注册会计师 王理（签名盖章）

中国 上海

2004 年 3 月 28 日

2. 【答案】所出具的审计报告存在如下不当之处：

(1) 遗漏了收件人，应补充“××股份有限公司全体股东：”。(2) 尾段中遗漏了段首语“除下段所述事项外”和段尾语“我们相信，我们的审计为发表意见提供了合理的基础”。(3) 说明段中应补充范围受限的应收账款金额占资产总额比例（不符合有关准则中“经可能指明对会计报表的影响”的要求），应在“500 万元”后补充“占资产总额的 5%”。(4) 说明段遗漏了段尾语“以获取充分、适当的审计证据”，应补充。

(5) 意见段中在“企业会计准则”后遗漏了“和《××会计制度》的规定”，应补充。(6) 注册会计师仅有签名而未盖章。(7) 审计报告应由两位注册会计师签名并盖章。

3. 【答案】(1) ①审计发现的上述第(1)个事项属于《企业会计准则——会计政策、会计估计和会计差错更正》规定的“会计估计变更”，A和B注册会计师应建议公司在会计报表附注中披露会计估计变更的内容和理由、会计估计变更的影响数。

②审计发现的上述第(2)个事项影响利润总额280万元，应建议公司调整。审计调整分录为：

借：财务费用——利息支出	280
贷：应付债券——应计利息	280

③审计发现的上述第(3)个事项，根据《企业会计准则——资产负债表日后事项》的规定，这类“已证实资产发生了减损”的事项属于“调整事项”，该事项影响利润总额40万元，应建议公司调整。审计调整分录为：

借：管理费用	35
营业外支出——非常损失	5
贷：待处理财产损益	40

④审计发现的上述第(4)个事项影响利润总额4.18万元[24万元×(1-5%)÷5年×(11月/12月)]，应建议公司调整，审计调整分录为：

借：管理费用——折旧费	4.18
贷：累计折旧	4.18

⑤审计发现的上述第(5)个事项，根据《企业会计准则——资产负债表日后事项》的规定，这类“自然灾害导致的资产损失”事项属于“非调整事项”，应建议公司在会计报表附注中披露。

(2) A和B注册会计师应当出否定意见审计报告。这是因为：

①公司未予调整或披露的第(1)、(2)、(3)、和(5)这4个事项，均属金额较重大或性质较严重，会计处理方法的选用严重违反了《企业会计准则》和《股份有限公司会计制度》的有关规定。

②公司审计前利润总额为300万元，考虑建议的审计调整，其实际亏损应为24.18万元。如果公司拒绝接受注册会计师提出的相应的审计调整或披露建议，虚盈实亏的事实将严重误导会计报表使用者。

(3) A和B注册会计师应当出具无保留意见的审计报告。这是因为：

①第(4)个事项仅影响利润总额4.18万元，远远小于会计报表层次的重要性水平，仅就该事项而言，注册会计师仍应出具无保留意见的审计报告；

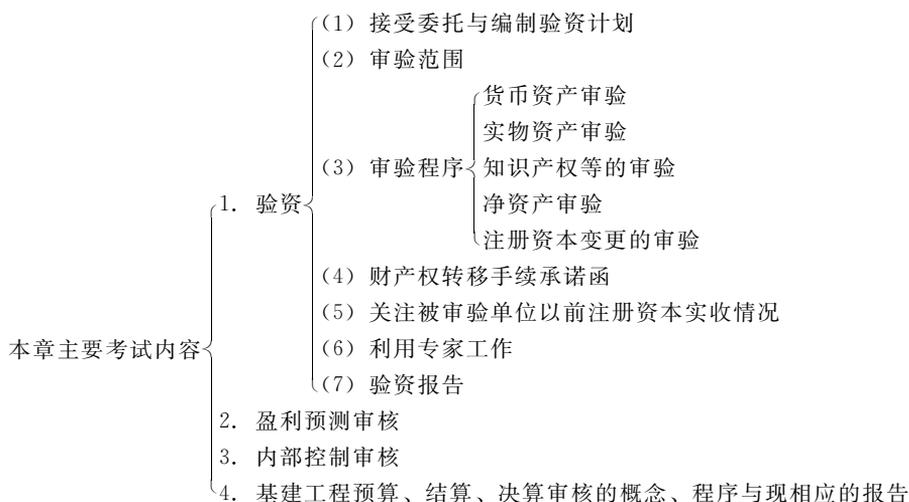
②第(5)个事项属于《企业会计准则——资产负债表日后事项》规定的“非调整事项”，由于其金额较大，性质较严重，公司已经接受建议，同意在会计报表附注中披露，注册会计师没有必要在审计报告的意见段之后增列强调事项段予以反映。

(4) 经审计，我们发现，2003年10月31日，贵公司清查盘点成品仓库，发现Y产品短缺40万元，作了借记“待处理财产损益”科目40万元、贷记“产成品”科目40万元的会计处理。2004年1月查清短缺原因，其中属于一般经营损失部分为35万元、属于非常损失总值为5万元。按照《企业会计准则——资产负债表日后事项》的规定，该事项应计入2003年度损失，但贵公司未接受我们的意见。该事项使贵公司2003年12月31日资产负债表的资产虚增40万元，2003年度利润及利润分配表的利润虚增40万元。

我们认为，除存在本报告第三段所述存货短缺的会计处理不符合规定外，上述会计报表符合国家颁布的《企业会计准则》和《××会计制度》的规定，在所有重大方面公允反映了ABC公司2003年12月31日的财务状况以及2003年度的经营成果和现金流量。

# 第十六章 与审计相关的其他鉴证业务

## 内容框架



## 复习提示

### 一、本章重点

(1) 验资概念、过程及其主要工作内容；验资报告编制。(2) 内部控制审核报告的编制。(3) 盈利预测审核的含义、范围和程序以及盈利预测审核报告的基本内容；盈利预测报告的内容，与审计报告、验资报告的比较。(4) 内部控制审核的程序，内部控制审核报告的要素，内部控制审核报告与审计报告、验资报告的区别。

### 二、本章难点

(1) 验资报告相关的概念，出具验资报告的前提。(2) 验资报告的要素，应在验资报告说明段中进行说明的内容；验资报告的编制和验资报告附件的填制。(3) 内部控制审核报告的编制，与内部控制评审和审计报告的比较。

## 历年命题情况统计与分析

分值 \ 年份	2001年	2002年	2003年	2004年
单项选择题		1		
多项选择题	1.5			
判断题		1.5		7.5
简答题	5		5	11
综合题		16		
合计	6.5	18.5	5	18.5

## 重难点详解与历年考题分析

### § 1 验资

#### 一、验资概述

##### (一) 验资定义

验资：对被审验单位注册资本的实收或变更情况进行审验，并出具验资报告。

《独立审计实务公告第1号——验资》规定：验资报告在规定用途内（如办理工商登记）具有法定证明效力，能合理保证投资者出资的到位情况，但不应被视为对被审单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。

## （二）验资种类

（1）设立验资：指的是注册会计师对被审单位申请设立登记的注册资本实收情况进行审验。通常情况下，以下情况需要设立验资：企业申请设立（开业）登记，出资者分期缴纳注册资本，企业合并、分立或资产重组新设立的企业。（2）变更验资：指的是注册会计师对被审单位申请变更登记的注册资本变更情况进行审验。通常情况下，有6种情况需要变更验资：增加实收资本；资本公积等转为实收资本；债权转为股权；合并增资；因合并分立注销等；整体改制。如果仅涉及出资比例变化而注册资本不变，无需提交验资报告。

## 二、接受业务委托与编制验资计划

### （一）接受委托与签订业务约定书

（1）了解被审单位基本情况；增强验资风险意识。（2）考虑自身能力和独立性。（3）初步评估验资风险：管理当局的可信性、所提供验资资料的真实性与完整性；注册会计师的专业胜任能力和职业道德水平。（4）签订验资业务约定书。

### （二）编制验资计划

（1）总体验资计划：包括验资类型、目的和范围，以往验资情况，重点审验领域，验资风险评估，利用专家工作，进度和预算，人员分工等。（2）具体验资计划：包括审验目标、审验程序、执行人及执行日期、工作底稿索引号等。

## 三、审验范围与程序

### （一）审验范围

设立验资范围：出资者、出资金额、出资方式、出资比例、出资期限、出资币种等。

变更验资范围：与注册资本和实收资本（股本）增减变动情况有关的事项。

增加注册资本：审验范围包括出资者、出资金额、出资方式、出资比例、出资期限、出资币种及相关会计处理等。

减少注册资本：审验范围包括减资者、减资金额、减资方式、减资期限、减资币种、债务清偿或担保情况、会计处理，及减资后的出资者、出资金额、出资比例等。

### （二）审验程序

#### 1. 货币出资的审验

审验目标：按规定如期、足额将资金存入指定银行。

审验对象：被审单位开户银行出具的收款凭证、银行对账单及银行函证回函。

具体审验程序（验证内容）：（1）货币资金出资清单与合同、章程、协议规定一致；（2）银行收款凭证与出资清单一致；（3）银行收款凭证加盖印章；（4）收款单位为被审单位，缴款单位为出资人；（5）缴款用途注明为投资款；（6）银行对账单与收款凭证一致；（7）银行函证回函与收款单、对账单相符；（8）发行股票应检查承销协议和报告、募股清单、股款划转凭据、股票发行费用清单、证券登记机构证明等；（9）出资清单与注册资本实收情况或变更情况明细表相符；（10）外方出资应从境外汇入外币；（11）外方以在中国境内投资分得的人民币利润出资，审查利润分配决议和利润获取地外汇管理部门证明；（12）外币折算符合国家和协议规定；（13）外方投资款直接汇入被审单位境外开设的银行账户，应经被审单位注册地外汇管理部门批准。

#### 2. 实物出资的审验

审验目标：按规定将实物资产如期、足额投入，并办理财产转移手续。

验证对象：实物资产出资清单、采购发票、资产评估报告、产权证、实物盘点表等。

具体审验程序：（1）实物资产出资清单与合同、协议、章程一致；（2）国家规定出资应经评估机构评估的，检查评估报告，资产价值应经各出资者认可；（3）实地观察、监盘实物，并与出资清单一致；（4）以房屋建筑物出资，应索取平面图、位置图，验证产权证明；（5）以设备、材料出资，应审验购货发票、提货单、保险单等单证，验证权属及价值；（6）实物资产交付方式、时间、地点与合同、协议、章程相符；（7）在规定期间内办妥财产过户手续；（8）实物出资清单与注册资本实收情况或变更情况明细表相符；（9）进口物资须经商检部门检验，并出具《财产价值鉴定书》。鉴定价值与合同、协议、章程或发票有差异的，以鉴定价值为准。（10）《财产价值鉴定书》所列实物与凭证、清单一致；（11）观察、监盘实物，并与《财产价值鉴定书》所列实物一致；（12）外币折算符合国家和协议规定。

### 3. 无形资产出资的审验

审验目标：按规定将无形资产如期、足额投入，并办理财产转移手续。

验证对象：各种证书、土地使用权证明、合同协议等。

具体审验程序：(1) 无形资产出资清单与合同、协议、章程一致；(2) 国家规定出资应经评估机构评估的，检查评估报告，资产价值应经各出资者认可；(3) 全民所有制单位以专利权出资，应经上级主管部门批准；商标权出资应经商标主管部门批准；(4) 各种证书、证明齐全，所有权归出资者所有；(5) 无形资产占注册资本比例符合国家规定；(6) 以高新技术出资，技术成果应经科技管理部门审查认定；(7) 检查土地使用权证，并察看现场，作价依据合理；(8) 以土地使用权出资应办理规定手续；(9) 办理了财产转移手续；(10) 无形资产出资清单与注册资本实收情况或变更情况明细表相符；(11) 外商以高新技术出资，应一次性出资到位；(12) 外币折算符合国家和协议规定。

### 4. 净资产出资的审验

审验目标：按规定将与净资产有关的资产、负债如期、足额投入，并办理财产转移手续。

审验程序：(1) 查净资产折合实收资本是否与协议、合同、章程的规定一致；(2) 审计与净资产有关的资产和负债；(3) 查资产评估报告：了解评估目的、评估报告有效期和特殊事项说明；(4) 查有关财产交接清单和资产负债转移方式是否符合规定；(5) 查产权证明及转移手续；(6) 查被审验单位与出资者签署的在规定期限内办妥主体变更登记手续的承诺函；(7) 查是否按照规定通知债权人、发布公告，进行债务清偿或债务担保；(8) 查国有资产折股数额是否与批准文件及合同、章程、协议的规定一致；(9) 查评估日与净资产转入日之间净资产变动情况，变动金额是否按规定进行了调整；(10) 查净资产出资额是否与注册资本实收情况或变更情况明细表相符。

#### (三) 获取财产转移手续承诺函

在验资时尚未办理财产转移手续的，应当获取被审验单位与其出资者签署的在规定期限内办妥财产转移手续的承诺函，并在验资报告的说明段中予以反映。

#### (四) 关注被审验单位以前的注册资本实收情况

对设立验资中非首期出资或变更验资，关注被审验单位以前的注册资本实收情况和增资前的净资产状况。对于分期出资或增加注册资本审验，仅对本期注册资本实收情况发表意见。

#### (五) 利用专家工作

以下方面可以利用专家工作：(1) 非现金资产、特殊类型资产的股价及该类资产评估报告价值的审查；(2) 特定资产数量和物质状况的测定；(3) 需用特殊技术或者方法的金额测算；(4) 未完工合同中已经完工和未完工的计量等。

注册会计师在审验过程中利用专家工作时，应当考虑其专业胜任能力和独立性，并对专家工作结果所形成的审验结论负责。

#### (六) 验资工作底稿

工作底稿的作用：

(1) 发表审验意见的直接依据；(2) 评价考核注册会计师专业胜任能力与验资工作的依据；(3) 是解脱注册会计师验资责任的重要依据；(4) 为验资质量的控制与监督提供了基础；(5) 对未来验资业务具有参考作用。

### ★历年考题分析

[2003年简答题] A注册会计师在ABC会计师事务所承担验资工作底稿的复核职责。在2002年度承办的5项验资业务的相关验资工作底稿中，存在以下事项：(1) 甲公司为有限责任公司，拟整体变更为股份有限公司。甲公司原注册资本为2 000万元，审计确认的资产总额为10 000万元，负债总额为6 500万元，净资产为3 500万元。注册会计师根据审计确认的净资产验证确认股东缴纳的注册资本合计为3 000万元，资本公积为500万元。(2) 乙公司为中外合资经营企业，其外方股东以从乙公司分得的人民币利润1 000万元出资设立注册资本为人民币1 000万元的外商独资企业。注册会计师按照货币资金出资的一般要求审验了外方股东的货币资金出资，并在对乙公司已审计会计报表和审计报告、董事会有关利润分配的决议、主管税务机关出具的完税凭证审验无误后，验证确认该外商独资企业实收的注册资本为人民币1 000万元。(3) 丙公司经国家批准实施债转股，其原注册资本为3 000万元，审计后的资产总额为11 100万元，负债总额为8 000万元，净资产为3 100万元（其中资本公积为50万元），评估确认的净资产为3 600万元。实施债转股的相关批准文件规定：债权人将债权1 000万元中的40万元给予豁免，960万元转为股权，债权转股权的比例为1.2:1。注册会计师验证确认丙公司实施债转股后的注册资本为3 800万元，资本公积为750万元。

(4) 丁公司为有限责任公司，原注册资本为 600 万元，资产总额为 1 200 万元，负债总额为 300 万元，净资产为 900 万元。经股东会决议，丁公司申请减少注册资本 200 万元。在对与减少注册资本有关的法律文件和与支付 300 万元货币资金相关的凭证等审验无误后，注册会计师验证确认丁公司减资后的净资产为 600 万元，其中注册资本为 400 万元。(5) 中方戊公司拟与外方乙公司合资设立中外合资经营企业。该中外合资经营企业的注册资本币种和记账本位币均为人民币。戊公司以经评估确认的土地使用权作价 2 000 万元出资，乙公司以货币资金美元 500 万元出资。美元对人民币的合同约定汇率为 1:8.23，出资当月 1 日汇率为 1:8.21，出资当日汇率为 1:8.24。注册会计师审验了中外双方的实际出资情况，验证确认中外双方缴纳的注册资本为人民币 6 120 万元。

要求：

请分别上述 5 种情况，说明注册会计师的审验结论是否正确，并简要说明理由。

**【答案及解析】** (1) × 有限责任公司变更为股份有限公司的，注册会计师应检查其是否以变更日经审计的净资产额为依据折合为股份有限公司的股份。(2) × 倒数第 2 段，缺少“利润获取地外汇管理部门的批准文件”。(3) × 国家批准的债转股企业在进行债转股，按债权的账面价值转股，因此债转股的资本公积应为 250 (40+160+50) 万元。注册会计师除了必要审计外还应审验债转股合法性；审查负债原始形成；双方是否存在其他债务关系等。(4) × 注册会计师还要审计减资基准日的资产负债表，以验证减资后的实收资本是否真实。(5) × 当出资的币种与注册资本的币种、记账本位币不一致时，检查折算汇率是否与协议、合同、章程以及国家有关财务会计制度的规定一致。按照国家有关规定，合同有约定汇率的，应按合同约定汇率折合为人民币。因此，这里折算汇率应按合同规定用 8.23 计算， $8.23 \times 500 + 2\,000 = 6\,115$  (万元)。

#### 四、验资报告

##### (一) 出具验资报告的前提

完成预定的审验程序；取得充分、适当的审验证据；分析和评价审验结论。

##### (二) 验资报告的作用

验资报告只能合理地保证已验证的被审验单位注册资本实收情况符合国家相关法规和协议、章程、合同的规定而不能绝对地保证，这是因为验资固有的局限性及注册会计师的职权限制。

验资报告有很强的时效性，不应被视为是对被审验单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。验资报告出具后可用于工商登记的有效期为 90 日。

##### (三) 验资报告的要素

1. 标题：“验资报告”。

2. 收件人：委托人全称，拟设立的企业，以核准的名称并加盖“(筹)全体股东”作为收件人全称。

3. 范围段：说明验资范围、出资者、被审验单位及注册会计师的责任，验资依据，主要审验程序。

(1) 验资范围：与被审验单位注册资本实收或变更情况有关的事项。(2) 各方责任：出资者及被审验单位责任：按规定出资，提供真实、合法、完整的资料、保护资产的安全、完整；注册会计师责任：按照独立审计准则要求对注册资本的实收或变更情况进行审验，出具验资报告。(3) 验资依据：《独立审计实务公告第 1 号——验资》。(4) 主要审验程序：检查、观察、监盘、查询及函证、计算等必要的审验程序。

4. 意见段：意见段应当说明注册会计师的审验意见，并说明被审验单位注册资本的实收或者变更情况。

(1) 设立验资：说明被审验单位登记的注册资本金额、出资期限、至特定日期被审验单位已收到全体出资者缴纳的注册资本情况，包括出资总额、各种方式的出资金额及无形资产占注册资本的比例等。(2) 变更验资：增加资本的，说明原注册资本、增资依据及增资金额，并说明至特定日期被审验单位已收到全体出资者缴纳的注册资本情况，包括出资总额、各种方式的出资金额及无形资产占注册资本的比例等。分期出资仅对本次实收资本发表审验意见。减少注册资本的，说明原注册资本、减资依据、减资金额、减资方式、减资日期、减资币种和减少后实收资本等。

5. 说明段：说明验资报告用途、使用责任和其他应当说明的重要事项。

(1) 验资报告用途：验资报告仅供被审验单位申请设立登记或变更登记及据以向出资者签发出资证明时使用。(2) 验资报告使用责任：委托人、被审验单位及其他第三者因使用验资报告不当所造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。(3) 其他重要事项：①注册会计师与被审验单位在验资结果方面存在异议，且无法协商一致；②投入资产尚未办理财产转移手续，但已获得投资者保证及被审验单位确认；③被审验单位尚未对投入资本进行会计处理；④被审验单位由于严重亏损导致增资前净资产小于注册资本；⑤注册会计师发现的影响审验结论的重大事项；⑥以前经其他注册会计师验资的情况；⑦其他有必要说明的

事项。

6. 附件：注册资本实收情况明细表或注册资本变更情况明细表和验资事项说明。
7. 签章和地址：注册会计师及事务所签名盖章，注明地址。
8. 报告日期：完成外勤工作日。

(四) 拒绝出具验资报告的情况

(1) 被审验单位或其出资者不提供真实、合法、完整的资料；(2) 被审验单位或其出资者不提供合作，甚至阻挠审验工作；(3) 被审验单位或其出资者坚持要求注册会计师作不实或不当证明。

### 五、验资报告格式举例

见教材相关内容。

#### ★历年考题分析

[2002年综合题] X公司拟设立的有限责任公司，根据协议、章程的规定，其申请登记的注册资本为人民币3 000万元，由甲公司和乙公司于2002年2月28日之前缴足。其中，甲公司出资2 400万元，占注册资本金额的80%，出资方式为：甲公司拥有的A机器设备10台，计2 100万元，有效期限尚余8年的B专利权1项，计300万元；乙公司出资600万元，占注册资本金额的20%，出资方式为货币。

甲公司于2002年2月27日投入A机器设备10台，办理了交接手续，X公司全体股东确认的价值为2 100万元；同日，甲公司投入有效期限尚余8年的B专利权1项，办理了交接手续，X公司全体股东确认的价值为300万元。甲公司与X公司尚未办妥B专利权转让登记手续，但已承诺按照有关规定，在X公司成立后6个月内办妥B专利权转让登记手续，并报公司登记机关备案。

乙公司于2002年2月21日和23日分别缴存中国银行××市营业部人民币账户（账号4518090016891）200万元和400万元。

ABC会计师事务所的A和B注册会计师负责执行该项验资业务，在按规定实施了所有审验程序后，于2002年3月2日结束外勤工作，并于2000年3月4日签发了下列验资报告：

### 验资报告

X公司（筹）董事会：

我们接受委托，审验了贵公司（筹）截至2002年2月28日止申请设立登记的注册资本实收情况。按照国家相关法律、法规的规定和协议、章程的要求出资是全体股东及贵公司（筹）的责任。我们的责任是对贵公司（筹）注册资本的实收情况发表审验意见。我们的审验是依据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审验过程中，我们结合贵公司（筹）的实际情况，实施了检查等必要的审验程序。

根据有关协议、章程的规定，贵公司（筹）申请登记的注册资本为人民币3 000万元，由甲公司和乙公司于2002年2月28日之前缴足。经我们审验，截至2002年2月28日止，贵公司（筹）已收到全体股东缴纳的注册资本合计人民币3 000万元。各股东以货币出资600万元，实物出资2 100万元，知识产权出资300万元。

附件：

1. 验资事项说明
2. 注册资本实收情况明细表
3. 本所的《企业法人营业执照》复印件
4. 银行进账单等入资凭证复印件
5. 实物转让清单
6. 专利证书复印件和专利登记簿副本复印件
7. 公司设立批文、名称预先核准通知书
8. 出资单位资产、负债、权益情况表

ABC会计师事务所（公章）

中国注册会计师A（签名并盖章）

中国注册会计师B（签名并盖章）

地址：中国××市

报告日期：2002年3月4日

附件1：

### 验资事项说明

一、组建及审批情况（从略）

二、申请的注册资本及出资规定

根据经批准的协议、章程的规定，贵公司（筹）申请登记的注册资本为人民币3 000万元，由全体股东

于2002年2月28日之前缴足。其中：甲公司应出资人民币2400万元，占注册资本的80%，出资方式为实物2100万元、知识产权300万元；乙公司应出资人民币600万元，占注册资本的20%，出资方式为货币。

### 三、审验结果

截至2002年2月28日止，贵公司（筹）已收到甲公司和乙公司缴纳的注册资本合计人民币3000万元。

（一）甲公司缴纳人民币2400万元。其中：2002年2月27日投入A机器设备10台，X公司全体股东确认的价值为2100万元；同日，投入有效期限尚余8年的B专利权1项，X公司全体股东确认的价值为300万元。

（二）乙公司缴纳人民币600万元，于2002年2月21日和23日分别缴存中国银行××市营业部人民币账户（账号4518090016891）200万元和400万元。

### 四、其他事项

（一）截至2002年2月28日止，以专利权出资的甲公司尚未与贵公司（筹）办妥B专利转让登记手续，但甲公司与贵公司（筹）已承诺按照有关规定在公司成立后6个月内办妥B专利转让登记手续，并报公司登记机关备案。

（二）本验资报告供贵公司（筹）申请设立登记及据以向全体股东签发出资证明时使用，不应将其视为对贵公司（筹）验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。因使用不当造成的后果，与执行本验资业务的注册会计师及会计师事务所无关。

附件2：

### 注册资本实收情况明细表

拟设立公司名称：X公司

截至2002年2月28日

货币单位：人民币万元

股东名称	认缴注册资本		实际出资情况							
	金额	出资比例	货币	实物	无形资产	净资产	其他	合计	其中：实缴注册资本	
									金额	占注册资本总额比例
甲公司	2400	80%		2100	300			2400	2400	80%
乙公司	600	20%	600					600	600	20%
合计	3000	100%	600	2100	300			3000	3000	100%

附件3：本所的《企业法人营业执照》复印件（从略）

附件4：银行进账单等入资凭证复印件（从略）

附件5：实物转让清单（从略）

附件6：专利证书复印件和专利登记簿副本复印件（从略）

附件7：公司设立批文、名称预先核准通知书（从略）

附件8：出资单位资产、负债、权益情况表（从略）

要求：

（1）针对甲公司出资的B专利权，A和B注册会计师应当实施哪些具体审验程序？（2）在审验过程中，A和B注册会计师遇到哪些情形时，应当拒绝出具验资报告并解除验资业务约定？（3）请指出上述验资报告中的不妥之处，并予以更正。

### 【答案】

（1）针对甲公司出资的B专利权，A和B注册会计师应当实施以下具体审验程序：①检查B专利权的出资清单中的名称、有效状况、作价等内容是否符合协议、合同、章程的规定；②专利权人为全民所有制单位，检查专利转让是否经过上级主管部门批准；③检查B专利证书，验证出资前的产权是否归出资者所有；④检查B专利权是否办理交接手续，交接清单是否得到出资者及被审验单位的确认；⑤检查专利出资金额占注册资本的比例是否符合国家的有关规定；⑥检查B专利权是否办理变更手续，国家允许在企业成立后一定期限内办理上述手续，但在验资时尚未办理完毕的，检查被审验单位及其出资者是否签署了在规定期限内办妥有关手续的承诺函；⑦核对B专利权在出资清单与注册资本实收情况明细表中是否相符。

（2）在审验过程中，A和B注册会计师遇到下列情形时，应当拒绝出具验资报告并解除验资业务约定：①被审验单位或其出资者不提供真实、合法、完整的验资资料；②被审验单位或其出资者对注册会计师实施的审验程序不予合作，甚至阻挠审验；③被审验单位或其出资者坚持要求注册会计师作不实证明。

（3）验资报告中的不妥之处包括：①收件人为验资业务的委托人，验资报告应当载明收件人全称。X公司（筹）董事会应改为X有限责任公司（筹）全体股东。②在验资报告的范围段中出资者及被审验单位的责任表述不准确。应当表述为“出资者及被审验单位的责任是按照国家相关法规的规定和协议、合同、章程

的要求出资，提供真实、合法、完整的验资资料，保护资产的安全、完整是贵公司（筹）的责任”。③在验资报告的范围段中审验依据不正确。应当表述为“注册会计师的审验依据是《独立审计实务公告第1号——验资》进行的”。④在本题目验资报告中第一段和二段应合为一段，作为验资报告的范围段。⑤在意见段中“经我们审验，截至2002年2月28日止，贵公司（筹）已收到全体股东缴纳的注册资本合计人民币3000万元”表述不规范，注册资本合计人民币应使用大写。⑥在意见段中“……知识产权出资300万元”后应说明知识产权出资的比例，即补充“知识产权出资金额占注册资本的比例为10%”。⑦本题目中缺少验资报告的说明段，应增加“本验资报告供贵公司（筹）申请设立登记及据以向出资者签发出资证明时使用，不应将其视为是对被审验单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证，因使用不当所造成的后果，与执行验资业务的注册会计师及其所在的会计师事务所无关”。另外，甲公司入股的A机器设备和B专利权虽然办理了交接手续，但尚未办理有关财产权转移手续，虽然已做出承诺，按照有关规定，在X公司成立后6个月办妥B专利权转让登记手续，注册会计师也应在验资报告的说明段中予以说明，因此，还应增加“截至2002年2月28日止，以专利权出资的甲公司尚未与贵公司（筹）办妥B专利权转让登记手续，但甲公司与贵公司（筹）已承诺按照有关规定在公司成立后6个月内办妥B专利权转让登记手续，并报公司登记机关备案”。这部分内容不属于附件的“其他事项”内容，而应属于验资报告说明段内容。⑧注册会计师于2002年3月2日结束外勤工作，因此，验资报告日应为2002年3月2日，而不是2002年3月4日。

[2004年判断题] ABC会计师事务所的A注册会计师在2003年度承办了以下验资业务，在不考虑其他因素影响的情况下，请代为判断其相关审验结论是否正确。

(1) 甲公司申请取得一项土地使用权，已交纳土地出让金1000万元，并拟以此土地使用权与他人合资成立有限责任公司。根据甲公司向国土资源管理部门汇款的凭证、国有土地出让合同、股东出资确认函、国土资源管理部门收到款项的确认函及在3个月内向新设公司直接核发土地使用权证的承诺函，A注册会计师在对该公司验资时确认甲公司土地使用权方式的出资。( )

【答案】× 【解析】A注册会计师对新设公司土地使用权出资的审验除需要对其取得的凭证、出让合同、出资确认函进行验证外，还必须检查土地使用权平面位置图并现场察看，以审验土地使用权证载明的有关内容是否真实，土地使用权作价依据是否合理。

(2) 乙公司拟增加注册资本500万元。某股东根据增资协议，投入了房屋资产200万元，但尚未办理产权转移手续。A注册会计师予以验证确认，并依据该股东出具的承诺函在验资报告说明段中说明该股东承诺在半年内办理过户手续。( )

【答案】× 【解析】A注册会计师还应检查房屋平面图、位置图；检查房产证明，验证出资前产权是否归某股东所有，并且对尚未办妥的产权过户手续要求乙公司与某股东签署在规定期限内办妥过户手续的承诺函。

(3) 丙公司拟增加注册资本3000万元。某股东根据增资协议，投入货币资金1000万元。A注册会计师获取并审验了丙公司提供的银行收款凭证、银行出具的确认已收讫1000万元投资款的询证函回函，据以确认该股东投入的货币资金已到位。( )

【答案】× 【解析】出资者以货币资金出资时，注册会计师应当在检查被审验单位开户银行出具的收款凭证、对账单及银行函证回函等的基础上审验出资者的实际出资金额。A注册会计师还应取得丙公司开户银行的对账单后才能确认货币资金已到位。

(4) 丁公司将其一幢商用办公楼按市场价值进行评估，评估增值5000万元，并已作增加固定资产、增加资本公积的会计处理。经股东会批准，丁公司于年底将该评估增值形成的5000万元资本公积转增注册资本。A注册会计师在验证相关资料后，确认该项增资。( )

【答案】× 【解析】资本公积转增注册资本要进行审计后确认其是否真实。丁公司用于转增注册资本的资本公积是在丁公司正常生产经营条件下将自己商用的办公楼进行评估，用评估增值部分先借记为资本公积，再以资本公积的名义转增注册资本，这一“曲线”处理看似“名正言顺”，而实际上按照企业会计制度，企业在正常生产经营中，资产应按历史成本记账，不可任意地采用评估增值方式夸大资产和所有者权益。

(5) 戊公司由于经营不善造成重大亏损，致使2002年12月31日的净资产为-400万元。为改善财务状况，缓解经营困难，戊公司股东约定用货币资金1000万元增加注册资本。经审验，A注册会计师确认戊公司新增注册资本1000万元，并在验资报告说明段中说明戊公司由于亏损导致增资前的净资产小于注册资本。( )

【答案】√ 【解析】被审验单位可能由于经营不善出现净资产小于注册资本的情形，如果被审验单

位为了扭转局面，改善财务状况进行增资，注册会计师只对当期增资部分进行审验并出具验资报告，对增资前被审验单位的严重亏损以及导致增资前净资产小于注册资本不负验资责任，但对本期增资进行审验时也关注增资前净资产的状况，并且要求将增资前净资产小于注册资本这一状况在验资报告说明段中说明，提请验资报告使用者了解被审验单位增资前的状况。

## § 2 盈利预测审核的含义、范围和程序

### 一、盈利预测审核的含义

盈利预测指的是被审核单位对未来会计期间的经营成果所做的预计和测算。盈利预测审核指的是注册会计师接受委托，对被审核单位盈利预测进行检查和复核，并发表审核意见。

明确盈利预测审核的责任：

#### 1. 注册会计师的审核责任

(1) 保证所出具的盈利预测审核报告的真实性和合法性。(2) 审核报告真实性：如实反映审核范围、审核依据、已实施的主要审核程序和应发表的审核意见；审核报告合法性：审核报告的编制和签发符合《注册会计师法》和《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》的规定。

#### 2. 被审核单位的责任

(1) 保证编制盈利预测所依据的基本假设的合理性，并已充分披露；(2) 保证所选用的会计政策的正确性，并与实际采用的政策一致；(3) 保证编制基础的恰当性，并已按确定的编制基础进行编制。

### 二、盈利预测审核的范围和程序

#### (一) 盈利预测审核的范围

##### 1. 盈利预测所依据的基本假设；

##### 2. 盈利预测选用的会计政策；

##### 3. 盈利预测的编制基础；

4. 影响盈利预测审核范围的因素包括：(1) 被审核单位管理当局编制盈利预测的经验和能力；(2) 被审核单位编制盈利预测的程序；(3) 盈利预测的目的；(4) 盈利预测期间的长短。

##### 5. 影响被审核单位未来经营成果的关键因素。

#### (二) 盈利预测的审核程序

##### 1. 了解有关情况，制定审核程序：被审核单位的行业性质和历史背景，计划审核工作。

##### 2. 获取有关资料：基本假设的书面文件、相关资料及有关盈利预测声明书。

##### 3. 进行研究和评价。

审核基本假设：(1) 检查编制盈利预测所依据的基本假设是否与所述的一致；(2) 检查基本假设是否有合理的支持证据；(3) 检查基本假设所依据的资料：各项假设是否确实以有关资料为依据，建立假设所依据的资料是否存在不合理的因素，建立假设的过程是否合理。

注册会计师应特别关注某些假设：(1) 对盈利预测结果有重大影响的假设；(2) 特别容易受关键因素影响的假设；(3) 偏离历史趋势的假设；(4) 具有高度不确定性的假设。

注意：(1) 注册会计师对基本假设进行审核，但没有责任专门对基本假设发表审核意见。(2) 注册会计师不宜评价超越其专长范围的假设。

审核会计政策的正确性：盈利预测所选用的会计政策应与实际采用的会计政策相一致。

审核编制基础的恰当性：盈利预测所依据的编制基础是被审核单位的会计报表及其下一年度的生产计划、投资计划等。

##### 4. 审核业务的记录与复核。

审核业务的执行过程、结果记录于审核工作底稿，并进行必要的复核。审核应该由具有较为丰富经验的注册会计师执行，并应由更具有丰富经验的注册会计师进行复核。

### 三、盈利预测审核报告

#### (一) 盈利预测审核报告要素

##### 1. 标题：“盈利预测审核报告”。

##### 2. 收件人：委托人全称（股份有限公司全体股东）。

3. 范围段：说明审核范围、被审核单位对盈利预测的责任和注册会计师的审核责任、审核依据、已实施的主要审核程序。①审核范围：编制的盈利预测及其所依据的基本假设、适用的会计政策和编制基础。②责任明确：被审核单位董事会对盈利预测的基本假设、选用的会计政策及其编制基础承担全部责任；注册会

计师对上述内容发表审核意见。③审核依据：《独立审计实务公告第4号——盈利预测审核》。④审核程序：已经实施的主要审核程序。

4. 意见段：对盈利预测发表审核意见。①盈利预测所依据的基本假设是否已充分披露，是否有证据表明这些假设是不合理的（消极保证）；②盈利预测所选用的会计政策与实际采用的相关会计政策是否一致；③盈利预测是否按确定的编制基础编制。

5. 说明段：与被审核单位在上述方面存在的异议。

6. 签章：会计师事务所和注册会计师。

7. 日期：外勤工作结束日，不早于管理当局确认和签署盈利预测的日期。

#### ★历年考题分析

[2002年判断题] 注册会计师进行盈利预测审核，主要是对被审核单位编制盈利预测所依据的基本假设、所选用的会计政策和盈利预测结果的可靠性发生审核意见。（ ）

【答案】× 【解析】注册会计师不应就盈利预测结果的可靠性发表审核意见。

## §3 内部控制审核

### 一、内部控制审核的含义

内部控制审核是注册会计师就被审核单位管理当局对特定日期与会计报表相关的内部控制有效性的认定进行审核，并发表审核意见。

1. 内部控制审核是一项专门的鉴证业务；

2. 内部控制审核的范围限于特定日期与会计报表相关的内部控制，并可发表四种类型的审核意见，如果对某一特定期间的内部控制进行审核，不宜发表四种类型的审核意见；

3. 被审核单位管理当局应当就内部控制的有效性提供书面认定，以明确其对内部控制有效性承担的责任。

### 二、审核计划

1. 制定计划的准备工作：获取有关内控有效性的书面认定，以及内部控制手册、流程图、调查问卷和备忘录等文件。

2. 制定计划的考虑因素：（1）被审核单位所在行业的情况；（2）被审核单位的内部情况；（3）被审核单位近期在经营和内部控制方面的变化；（4）管理当局的诚信、能力及发生舞弊的可能性；（5）管理当局评价内部控制有效性的方法和证据；（6）对重要性水平、固有风险及其他与确定内部控制重大缺陷有关因素的初步判断；（7）特定内控的性质及其在内部控制整体中的重要性；（8）对内部控制有效性的初步判断；（9）从其他专业服务中了解的有关被审核单位内部控制的情况。

注意：考虑内审工作。

### 三、审核程序

1. 了解内部控制的设计：询问、检查、观察。

2. 评价内部控制的合理性考虑：整体是否防止错误或舞弊，内部控制的性质、内部控制描述方式、经营活动管理系统的复杂性。

3. 测试和评价内部控制执行的有效性：内部控制是否得到执行、如何执行、由谁执行、是否一贯执行。

注册会计师发现内部控制存在重大缺陷，应当以书面形式与被审核单位沟通，并考虑潜在的错误或舞弊可能导致错报的金额和性质。

注册会计师应当就内部控制有关事项向被审核单位管理当局获取书面声明。如果管理当局拒绝提供有关内部控制的书面声明，注册会计师应当将其视为审核范围受到限制，并考虑管理当局其他声明的可靠性。

### 四、审核报告

（一）内部控制审核报告基本内容：（1）标题：内部控制审核报告。（2）收件人：委托人。（3）引言段：说明被审核单位管理当局对特定日期与会计报表相关的内部控制有效性的认定、管理当局的责任、注册会计师的责任。（4）范围段：说明审核依据（即《内部控制审核指导意见》）、审核程序，实施的审核程序为注册会计师发表审核意见提供了合理的基础。（5）固有限制段：说明内部控制的固有限制、根据内部控制评价结果推测未来内部控制有效性的风险。（6）说明段：说明内部控制重大缺陷及对控制目标的影响。（7）意见段：说明内部控制于特定日期在所有重大方面是否保持了与会计报表相关的有效的内部控制。（8）签名、盖章：注册会计师签名及会计师事务所盖章。（9）日期：完成外勤审核工作日期。

## （二）审核报告意见类型

审核报告有无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见四种类型。

1. 各种情况的意见表述：①如果注册会计师认为被审核单位内部控制存在重大缺陷，而管理当局已在声明书及认定中恰当地说明内部控制重大缺陷及其对实现控制目标的影响，注册会计师应当在审核意见段前增设说明段说明重大缺陷，并视其重要程度发表保留意见或否定意见。②如果注册会计师认为被审核单位内部控制存在重大缺陷，而管理当局未在其书面声明及认定中恰当地说明了内部控制重大缺陷及其对实现控制目标的影响，或虽已说明重大缺陷，却认定其内部控制依然有效，注册会计师应当发表否定意见。③如果审核范围受到限制，注册会计师应当视其重要程度，发表保留意见或拒绝表示意见。④如果认为期后事项严重影响内部控制的有效性，注册会计师应当视其重要程度，发表保留意见或否定意见；如果不能确定其影响，注册会计师应当发表拒绝表示意见。

2. 内部控制审核报告举例：见教材相关内容。

### ★历年考题分析

[2002年单选题]根据《内部控制审核指导意见》，注册会计师可以接受委托对特定日期与会计报表相关的内部控制进行审核，其发表审核意见的对象是（ ）。

A. 内部控制的合理性      B. 内部控制的一贯性      C. 内部控制的有效性      D. 内部控制的完整性

【答案】C      【解析】审核意见的对象是“特定日期与会计报表相关的内部控制有效性认定”。

[2004年简答题]ABC会计师事务所接受×股份有限公司（以下简称×公司）董事会委托，对×公司2003年6月30日与会计报表相关的内部控制的有效性的认定进行审核。A和B注册会计师接受指派实施该项审核，于2003年8月15日完成审核工作，出具内部控制审核报告。

×公司采用手工会计系统。在审核过程中，A和B注册会计师了解了×公司内部控制的设计，评价了内部控制设计的合理性，测试和评价了内部控制执行的有效性，并编制了相关审核工作底稿。审核工作底稿中记载的有关×公司内部控制设计和运行的部分内容摘录如下：（1）为加强货币资金支付管理，货币资金支付审批实行分级管理办法：单笔付款金额在10万元以下的，由财务部经理审批；单笔付款金额在10万元以上、50万元以下的，由财务总监审批；单笔付款金额在50万元以上的，由总经理审批。（2）为统一财务管理、提高会计核算水平，设置内部审计部，与财务部一并由财务总监分管。内部审计部的主要职责是对公司内部控制的健全、有效，会计及相关信息的真实、合法、完整，资产的安全、完整，经营绩效以及经营合规性进行检查、监督和评价。（3）为保证公司投资业务的不相容岗位相互分离、制约和监督，投资业务分由不同部门或不同职员负责，其中：投资部的甲职员负责对外投资预算的编制；投资部的乙职员负责对外投资项目的分析论证及其评估；财务部负责对外投资业务的相关会计记录。（4）在发出原材料过程中，仓库部门根据生产部门开出的领料单发出原材料。领料单必须列明所需原材料的数量和种类，以及领料部门的名称。领料单可以一料一单，也可以多料一单，通常需一式两联，仓库部门发出原材料后，其中一联连同原材料交还领料部门，一联留仓库部门据以登记原材料明细账。（5）为加强在建工程项目的管理，要求审批人根据工程项目相关业务授权批准制度的规定，在授权范围内进行审批，不得超越审批权限。经办人在职责范围内，按照审批人的批准意见办理工程项目业务。对于审批人超越授权范围审批的工程项目业务，经办人虽无权拒绝办理，但在办理后，应及时向审批人的上级授权部门报告。（6）丙职员在核对商品装运凭证和相应的经批准的销售单后，开具销售发票。具体程序为：根据已授权批准的商品价目表填写销售发票的金额，根据商品装运凭证上的数量填写销售发票的数量；销售发票的其中一联交财务部丁职员据以登记与销售业务相关的总账和明细账。

要求：（1）在测试和评价×公司内部控制执行的有效性时，A和B注册会计师通常应当实施哪些审核程序？（2）假定×公司的其他内部控制不存在缺陷，请指出×公司上述内部控制在设计与运行方面的缺陷，并简要说明理由。（3）如果A和B注册会计师认为×公司上述内部控制存在重大缺陷，而×公司管理当局未在其书面声明中对该笔重大缺陷及其对实现控制目标的影响予以说明，A和B注册会计师决定发表保留意见，并草拟了下述内部控制审核报告。请指出其中存在的不恰当之处，并予以改正（请在答题卷第8页中给定的内部控制审核报告中修改，修改时先在不当之下面划线，然后再在划线下空白处写出修改建议，无需考虑说明段）。

### 内部控制审核报告

×股份有限公司董事会：

我们接受委托，审核了贵公司管理当局对2003年1月1日至2003年6月30日止的内部控制有效性的认定。贵公司管理当局的责任是建立健全内部控制并保持其有效性，我们的责任是对贵公司内部控制的有效

性发表意见。

我们的审核是依据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审核过程中，我们实施了包括了解、测试和评价内部控制设计的合理性和执行的有效性，以及我们认为必要的其他程序。我们相信，我们的审核为发表意见提供了合理的基础。

内部控制具有固有限制，存在由于错误或舞弊而导致错报发生和未被发生的可能性。此外，由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当，或降低对控制政策、程序遵循的程度，根据内部控制评价结果推测未来内部控制有效性具有一定的风险。

(说明段省略)

我们认为，除上述内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响外，未发现贵公司按照××标准于2003年1月1日至2003年6月30日止在所有重大方面未保持有效的内部控制。

ABC会计师事务所(公章)

中国注册会计师A(签名并盖章)

中国××市

中国注册会计师B(签名并盖章)

2003年8月15日

### 【答案】

要求(1):注册会计师A和B测试和评估×公司内部控制的执行是否有效通常采用以下审核程序:

①询问×公司的有关人员;②检查内部控制生成的文件和记录;③观察×公司的经营管理活动;④重新执行有关内部控制。

要求(2):×公司在内部控制设计与运行方面的缺陷的情况如下:

①“单笔付款金额在50万元以上的,由总经理审批”不恰当。对公司总经理的货币资金支付审批,也应设定上限,超过设定审批权限的,应由公司经营班子集体决策和审批。②内部审计部与财务部一并由财务总监分管不恰当。财务总监分管内部审计部将削弱内部审计部工作的独立性。③“投资部的乙职员负责对外投资项目的分析论证及其评估”不恰当。对外投资项目的分析论证及其评估属两个不相容岗位,不应由同一职员负责。④财务部无领料单不恰当,财务部在原材料收发核算时应获得、审核领料单。⑤允许经办人在明知越权审批的情况下仍然先办理后报告,不恰当。这种设计将使得关键内部控制失去意义。⑥丁职员一人登记与销售业务相关的总账和明细账不恰当。因为与销售业务相关的总账和明细账的登记属于不相容职务,应当予以分离。

要求(3):

### 内部控制审核报告

×股份有限公司董事会:

我们接受委托,审核了贵公司管理当局对①2003年1月1日至2003年6月30日止的②内部控制有效性的认定。贵公司管理当局的责任是建立健全内部控制并保持其有效性,我们的责任是对贵公司内部控制的有效性发表意见。

我们的审核是依据③《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审核过程中,我们实施了包括了解、测试和评价内部控制设计的合理性和执行的有效性,以及我们认为必要的其他程序。我们相信,我们的审核为发表意见提供了合理的基础。

内部控制具有固有限制,存在由于错误或舞弊而导致错报发生和未被发生的可能性。此外,由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当,或降低对控制政策、程序遵循的程度,根据内部控制评价结果推测未来内部控制有效性具有一定的风险。

(说明段省略)

我们认为,除上述内部控制的重大缺陷及其对实现控制目标的影响外,④未发现贵公司按照××标准于⑤2003年1月1日至2003年6月30日止⑥在所有重大方面未保持有效的内部控制。

ABC会计师事务所(公章)

中国注册会计师A(签名并盖章)

中国××市

中国注册会计师B(签名并盖章)

2003年8月15日

①中“2003年1月1日至2003年6月30日止”改为“2003年6月30日”。

②中“内部控制有效性的认定”改为“与会计报表相关的内部控制有效性的认定”。

③中“《中国注册会计师独立审计准则》”改为“《内部控制审批指导意见》”。

④中“未发现”删除。

⑤中“2003年1月1日至2003年6月30日止”改为“2003年6月30日”。

⑥中“在所有重大方面未保持有效的内部控制”改为“在所有重大方面保持了与会计报表相关的有效的内部控制”。

## § 4 基建工程预算、结算、决算审核

### 一、基建工程预算、结算、决算审核概述

概述、作用、目的和范围

### 二、审核的基本程序

(一) 签订业务约定书

(二) 制定审核计划

(三) 实施审核

(四) 审核报告

1. 标题：基本建设工程预算审核报告、基本建设工程结算审核报告、基本建设工程决算审核报告。
2. 收件人：审核业务委托人的全称。
3. 范围段：审核范围、被审核单位与审核责任、审核依据和已实施的主要审核程序。
4. 意见段：审核意见。若审核人员与委托人、建设单位、施工单位在审核意见上存在异议，无法协商一致；或者审核人员认为必要时，在意见段之后增列说明段予以说明。
5. 签章和会计师事务所地址。
6. 报告日期：完成外勤审核工作的日期。不应早于被审核单位确认和签署基建工程预算结算及决算日期。
7. 附件。包括预算审核的“基本建设工程预算审核定案表”、结算审核的“基本建设工程结算审核定案表”。

### 三、预算审核报告参考格式（见教材相关内容）

## 知识点强化练习题

### 一、单项选择题

1. 验资报告只能保证以下（ ）事项。  
A. 验资报告日后资本保全                      B. 验资报告日后办理工商登记  
C. 验资报告日后持续经营能力                  D. 验资报告日后偿债能力
2. 在变更验资时，注册会计师对于尚未建立会计账目的被审验单位，应当（ ）。  
A. 拒绝接受验资委托                              B. 将建立账目作为验资工作的一部分  
C. 在了解时代为建立                                D. 在实地审验之前提请其建立必要的会计账目
3. 投资者以知识产权、非专利技术和土地使用权等无形资产出资时，注册会计师不需要验证的是（ ）。  
A. 验证其产权归属    B. 验证其价值确认    C. 验证其会计处理是否正确    D. 验证其报表披露
4. 通常情况下，注册会计师验资过程中不会采用的审计方法是（ ）。  
A. 监盘                      B. 观察                      C. 分析性复核                      D. 查询和函证
5. 不应该在内部控制审核报告的范围段说明的是（ ）。  
A. 审核责任    B. 审核依据    C. 审核程序    D. 实施的审核程序为发表意见提供合理基础
6. 注册会计师认为盈利预测所依据的基本假设明显不切实际，被审计单位又不予以纠正，注册会计师应当（ ）。  
A. 修改业务约定书                                  B. 扩大审核程序  
C. 拒绝出具盈利预测审核报告                      D. 拒绝接受委托或者解除业务约定书
7. 下列（ ）不是出具验资报告的前提。  
A. 完成预定的审计程序                              B. 取得充分、适当的审验证据  
C. 分析和评价审验结论                              D. 验资工作底稿已经归档保管
8. 注册会计师应当在验资报告的说明段予以反映并说明理由的是（ ）。  
A. 审验单位不提供真实合法完整的验资资料      B. 被审验单位对注册会计师的审验程序不予合作  
C. 被审验单位要求注册会计师做出不真实的证明    D. 重要事项与被审验单位有关协议等不符合
9. 盈利预测审核、基建工程预算、结算、决算审核，注册会计师签发审核报告的日期都应当是（ ）。

- A. 外勤审核工作完成日
  - B. 审核报告的编制日
  - C. 审核报告的提交日
  - D. 审核报告的公布日
10. 在验证货币资金投入时，最主要的验资依据来自于以下（ ）方面。
- A. 被审验单位的管理当局
  - B. 被审验单位的投资者
  - C. 被审验单位的客户银行
  - D. 被审验单位的会计资料

## 二、多项选择题

1. 验资报告的作用，主要体现在以下几个方面（ ）。
- A. 证明企业已经设立
  - B. 确定投资者资金到位情况
  - C. 办理工商登记
  - D. 证明企业经营实力
2. 对于验资时尚未对投入的资产办理财产转移手续的，注册会计师应当（ ）。
- A. 不予确认投入的资产
  - B. 获取被审验单位与其出资者签署的在规定期限内办妥财产转移手续的承诺函
  - C. 在验资报告的说明段中予以反映
  - D. 发表保留意见或否定意见
3. 在设立验资时，注册会计师根据需要，通常要获取（ ）等验资资料。
- A. 企业在过去三年的会计报表及相应的审计报告或财政审批报告
  - B. 证明货币资金投入的银行单、证，被审验单位出具的收款收据等
  - C. 证明实物资产投资的财产清单，财产移交及验收证明、作价依据等
  - D. 证明无形资产投资的协议、专利证书、作价依据、土地使用权证明等
4. 验资报告中说明的出资者及被审验单位责任，包括（ ）。
- A. 按国家相关法规的规定和协议合同、章程的要求出资
  - B. 建立健全内部控制
  - C. 提供真实、合法、完整的资料
  - D. 保护资产的安全、完整
5. 注册会计师审核盈利预测所依据的基本假设，主要审查以下内容（ ）。
- A. 编制盈利预测所依据的基本假设是否与所述的一致
  - B. 编制盈利预测所依据的基本假设是否有合理的支持证据
  - C. 编制盈利预测所依据的基本假设所依据的资料
  - D. 编制盈利预测所依据的基本假设是否能够实现
6. 其他鉴证业务包括（ ）。
- A. 验资
  - B. 盈利预测审核
  - C. 基建工程概算、结算、决算
  - D. 财务信息复核和执行商定程序
7. 注册会计师判断被审核单位盈利预测是否运用了不合理假设时，应特别关注（ ）。
- A. 特别容易受关键因素变动影响的假设
  - B. 对盈利预测结果有着重大影响的假设
  - C. 币值不变假设
  - D. 高度不确定性的假设
8. 如果注册会计师认为被审核单位内部控制存在重大缺陷，而管理当局已在声明书及认定中恰当地说明了内部控制重大缺陷及其对实现控制目标的影响，注册会计师应当（ ）。
- A. 发表无保留意见
  - B. 在审核意见段前增设说明段说明重大缺陷，并视其重要程度发表保留意见
  - C. 发表拒绝表示意见
  - D. 在审核意见段前增设说明段说明重大缺陷，并视其重要程度发表否定意见
9. 验资意见是指（ ），被审验单位的实收资本（股本）及相关的资产、负债的数额。
- A. 被审验单位实际存在的
  - B. 截至验资报告日为止
  - C. 注册会计师能够确认的
  - D. 截至签发营业执照为止
10. 审核人员审核基建工程结算及决算时，应获取适当证据的情况有（ ）。
- A. 变更不同资质的施工企业
  - B. 交付使用的资产
  - C. 施工用料发生变化
  - D. 建设单位提供材料和设备

## 三、判断题

1. 验资报告的收件人是验资业务的委托人。 ( )
2. 注册会计师在对被审核单位内部控制进行审核时，如果发现内部控制存在重大缺陷，应当向管理当局提交管理建议书。 ( )
3. 某股份有限公司的注册资本为2 000万元，乙方以土地使用权作为其投资，且该项土地使用权最终被计入注册资本的金额不超过400万元，不考虑其他情况下，这种情况符合我国关于无形资产出资的规定。 ( )
4. 管理当局在做出内部控制有效性认定之前已对内部控制作了改进，而注册会计师对改进后内部控制的设计与执行情况满意，则可不考虑改进前的内部控制设计与执行的有效性。 ( )

5. 如果被审核单位有多个经营场所,注册会计师应当对所有经营场所的内控进行了解和测试。( )
6. 注册会计师出具验资报告时,应当将注册资本实收情况明细表或变更情况明细表作为验资报告的附件向有关方面提交。( )
7. 验资报告具有法定证明力,供被审单位申请设立登记或变更登记据以向投资者签发出资证明时使用。( )
8. 注册会计师认为期后事项严重影响内控有效性时,应当发表拒绝表示意见。( )
9. 验资报告的日期应当晚于被审单位确认和签署注册资本实收情况明细表或注册资本变更情况明细表的日期。( )
10. 注册会计师出具的验资报告只能说明截至验资报告日这一时点为止被审单位注册资本的实收或变更情况,具有很强的时效性。( )

#### 四、简答题

1. 说明内部控制审核报告与审计报告的主要区别。
2. 说明审计报告和验资报告的区别。

#### 五、综合题

A公司是一家中外合资企业,由甲公司(中方,国有企业)和乙公司(外方)共同投资组建,甲、乙双方于2001年2月15日签订了合营合同,合同规定,公司注册资本70万美元,其中外方出资34.3万美元,占注册资本的49%,出资方式为美元;中方出资35.7万美元,占注册资本的51%,其中人民币出资4.5万美元,实物出资31.2万美元,双方对出资的具体实物在合同中作了明确的规定,人民币与美元之间的换算应根据现金汇入合资公司账户当日的中国人民银行公布的外汇汇率进行,双方应于公司成立之日起3个月内缴足出资。合资公司于2001年5月18日领取企业法人营业执照正式成立。

2001年6月8日外方投入34.3万美元,并经AA会计师事务所验证。

合资公司成立后,中方即将实物投入合资公司使用,但由于甲公司是国有企业,以实物出资需进行评估,且评估需经财政部门备案,由于各种原因,备案和评估工作一直至2002年4月28日才办理完毕,在此之前甲公司和合营公司均未作账务处理,亦未办理实物产权转移手续。评估报告基准日为2001年12月31日,报告日期为2002年3月28日,实物评估价值为2 676 430.00元;2001年12月5日中方投入人民币372 469.50元,合资公司对此作了增加实收资本的账务处理。2002年5月8日A公司委托B事务所对中方的出资进行验证。(2001年12月5日美元对人民币汇率为100:827.71;2001年12月31日美元对人民币汇率为100:827.70;2002年3月28日美元对人民币汇率为100:826.80;2002年5月8日美元对人民币汇率为100:826.50)

要求:根据以上资料,验资基准日应为哪一天?说明理由;请详细写出主要审验过程。

如审验无异常,请代B事务所出具一份验资报告。

## 强化练习题答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】验资报告在规定用途内,如办理工商登记时有法定证明效力,并能合理保证报告使用人确定投资者出资的到位情况,但是不能保证验资报告日后任何事项。
2. 【答案】D 【解析】见教材相关内容。
3. 【答案】D 【解析】无形资产的验资,注册会计师要验产权归属、价值和会计处理,但报表披露与验资无关。
4. 【答案】C 【解析】见教材相关内容。
5. 【答案】A 【解析】审核责任应该在审核报告的引言段说明。
6. 【答案】D 【解析】见教材相关内容。
7. 【答案】D 【解析】验资工作底稿归档保管后与是否出具验资报告无关。
8. 【答案】D 【解析】见教材相关内容。
9. 【答案】A 【解析】见教材相关内容。
10. 【答案】C 【解析】投资者以货币资金投入的,应以被审单位开户银行出具的收款凭证和银行对账单等为主要验资依据。C为来自被审单位的外部依据,因此具有较强的独立性,是注册会计师最主要的验资依据。

## 二、多项选择题

1. 【答案】BC 【解析】验资报告在规定用途内（如办理工商登记）具有法定证明效力，并能合理保证报告使用人确定投资者出资的到位情况，但不应被视为对被审验单位验资日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。
2. 【答案】BC 【解析】在验资时尚未办理财产转移手续的，注册会计师应当获取被审验单位与其出资者签署的在规定期限内办妥财产转移手续的承诺函，并在验资报告的说明段中予以反映。
3. 【答案】BCD 【解析】“设立验资”时被审验单位不一定存在了3年以上，无法满足即定年限的要求。
4. 【答案】ACD 【解析】验资不要求被审验单位建立健全内部控制。
5. 【答案】ABC 【解析】见教材相关内容。
6. 【答案】ABC 【解析】见教材相关内容。
7. 【答案】ABD 【解析】见教材相关内容。
8. 【答案】BD 【解析】如果注册会计师认为被审核单位内部控制存在重大缺陷，而管理当局已在声明书及认定书中恰当地说明了内部控制重大缺陷及其对实现控制目标的影响，注册会计师应当在审核意见段前增设说明段说明重大缺陷，并视其重要程度发表保留意见或否定意见。
9. 【答案】BC 【解析】B、C均是验资意见中明确规定的；A项：由于各种固有限制，注册会计师能够确认的实收资本等并不一定等于被审验单位实际存在的。
10. 【答案】AD 【解析】见教材相关内容。

## 三、判断题

1. 【答案】√ 【解析】股份有限公司：收件人是“公司全体股东”；有限责任公司：收件人是“有限责任公司”；一般公司，收件人是“公司”；拟设立的企业：收件人是“公司（筹）全体股东”。
2. 【答案】× 【解析】注册会计师发现内部控制存在重大缺陷，应当以书面形式与被审核单位沟通，但不是提交管理建议书。
3. 【答案】√ 【解析】无形资产出资额 =  $2\,000 \times 20\% = 400$ （万元），不违反有关规定。
4. 【答案】√ 【解析】与审计对内部控制的运用不同，内部控制审核更侧重于内部控制的现状与将来，审计中更侧重于内部控制对审计对象的已有影响。
5. 【答案】× 【解析】注册会计师应选择某些经营场所的内控进行了解和测试。
6. 【答案】√ 【解析】注册资本实收情况明细表或变更情况明细表是注册会计师编制的，应由注册会计师负责，将其作为验资报告的附件向有关方面提交。
7. 【答案】√ 【解析】见教材相关内容。
8. 【答案】× 【解析】注册会计师应视期后事项的严重程度发表保留意见或者否定意见，如果不能确定其影响，应发表拒绝表示意见。
9. 【答案】√ 【解析】见教材相关内容。
10. 【答案】√ 【解析】见教材相关内容。

## 四、简答题

1. 【答案】内部控制审核报告与审计报告的区别主要表现为以下五个方面：（1）目的不同，内部控制审核报告是对内部控制的有效性发表意见，审计报告是对会计报表的合法性、公允性、会计处理方法的一贯性发表意见；（2）收件人不同，内部控制审核报告的收件人是被审核单位，审计报告的收件人一般为被审计单位的董事会或者股东；（3）依据不同，内部控制审核报告的依据是《内部控制审核指导意见》，而审计报告的依据是《中国注册会计师独立审计准则》；（4）结构不同，内部控制审核报告除了审计报告所具有的范围段、（说明段）、意见段，还包括引言段和固有限制段，而审计报告没有引言段和固有限制段；（5）附送件不同，内部审核报告没有附送件，而审计报告一般需要附送审定后的会计报表和报表附注。

2. 审计报告和验资报告的区别：

要素	审计报告	验资报告
标题	审计报告	验资报告
收件人	××公司董事会或全体股东	××公司 [××公司（筹）全体股东]
引言段	1. 已审计会计报表的名称、日期或涵盖的期间； 2. 会计报表的编制是被审计单位管理当局的责任，注册会计师的责任是在实施审计程序的基础上对会计报表发表意见	无

范围段	1. 按照独立审计准则计划和实施审计工作, 以合理确信会计报表是否不存在重大错报; 2. 审计工作包括在测试的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据, 评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计, 以及评价会计报表的整体反映; 3. 审计工作为注册会计师发表意见提供了合理的基础	审验范围 几方责任 审验依据 审验程序
说明段	发现的问题或受到的限制	验资报告用途、使用责任和其他重要事项, 如: 在验资结果方面存在异议; 尚未办理财产转移手续; 尚未对投入资本作会计处理; 实际投资情况与规定不符; 出资者分期缴纳注册资本
意见段	是否按照国家颁布的企业会计准则和相关会计制度在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量	验资结果 (确认的实收资本数额, 包括出资者应该出资金额、实际出资金额、出资方式、出资日期、出资币种、出资比例等)
强调事项段	1. 存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。 2. 存在可能对会计报表产生重大影响的不确定事项 (持续经营问题除外)。 3. 必要时, 注册会计师可以在无保留意见或保留意见审计报告的意見段之后增加强调事项段, 对其他重大事项予以说明。 4. 注册会计师应当在强调事项段中指明, 该段内容仅用于提醒会计报表使用者关注, 并不影响已发表的审计意见	专门有验资事项说明: 1. 变更前后基本情况 (详细说明变更前后有关被审验单位的基本情况、变更原因及变更审批情况)。 2. 注册资本及实收资本 (股本) 的变更情况 [详细说明变更前后的注册资本、实收资本 (股本)、出资者、出资比例、出资方式、出资期限等情况]。 3. 债务清偿或债务担保情况 (详细说明被审验单位在变更前业已存在的债务的清偿或担保情况)。 4. 其他事项
签章	会计师事务所、注册会计师双签章	会计师事务所、注册会计师
日期	完成审计工作的日期	外勤工作结束日 (教材暂时未改)
附送或附件	附送: 资产负债表 利润表 现金流量表	附件: 注册资本实收或变更明细表 验资事项说明

## 五、综合题

### 【答案】

#### 1. 验资基准日的确定。

选择 2001 年 12 月 31 日而不是委托日作为验资基准日, 主要原因如下:

(1) 评估报告基准日为 2001 年 12 月 31 日, 由于投资实物中电子设备所占比重较大, 而电子设备的价格波动较大, 如选择的基准日与评估基准日时间间隔较长, 对于投资设备的价值确定难以把握;(2) 虽然甲方和合资公司一直未作账务处理, 但中方投资的实物早在公司成立之时已投入到合营公司且已被合资公司使用。

#### 2. 主要审验过程:

##### (1) 货币资金的审验:

甲公司于 2001 年 12 月 5 日通过银行汇入合资公司人民币 372 469. 50 元, 根据合营合同规定, 按 2001 年 12 月 5 日美元对人民币 100 : 827. 71 的汇率折合为 4. 5 万美元。检查银行进账单和银行对账单, 并向银行签发询证函。

##### (2) 对实物出资的审验:

①对出资实物实施监盘并验证了其产权, 并将盘点结果与合同、章程所附清单及评估报告进行核对, 核对实际投入的实物与评估报告中的评估明细表是否一致。同时查阅评估报告, 验证评估目的、评估范围与对象是否符合本次验资的要求。

##### ②索取实物财产权转移的承诺函。

(3) 查阅前期验资报告, 获取有关前期出资已到位, 出资者未出资的书面声明。

(4) 对外方出资及验证情况和截止到验资现场工作日合资双方与合资公司的往来款项进行了检查。

#### 3. 验资报告略。

# 第三部分

## 跨章节综合题训练

### 一、跨章节综合题

1. 注册会计师 W 和 M 对 ABC 股份有限公司 2003 年度会计报表进行审计, 假设发现以下问题, 请代 W、M 注册会计师回答应如何处理?

(1) 假定注册会计师对 12 月 31 日的应收账款实施了函证程序, 大部分顾客回函表示认可所函证之款项, 只有以下顾客在回函中作了如下表述:

①所欠余款 30 000 元已于 1 月 2 日付讫。

②查贵公司 12 月 28 日开出的发票, 金额 50 000 元, 目的地交货, 本公司于 2003 年 1 月 3 日收到货物, 故 12 月 31 日所欠贵公司账款之事并不存在。

③贵公司 2003 年 12 月 15 日开出的红字退货发票金额 5 000 元, 已注销了询证函所欠之款。

要求: 请分析对上述情况应如何进行查证核实。

(2) 在对 ABC 股份有限公司 2003 年末的存货执行监盘程序时, 发现下列情况: ①甲商品 10 件未悬挂盘点单, 经注册会计师询问, ABC 公司称该商品为受托代销商品。②在原料仓库外, 散乱堆放 A 材料 1 吨, 已悬挂盘点单, 经注册会计师抽点相符。③在运输部门, 有乙商品 100 件已装车, 已悬挂盘点单, 经注册会计师抽点相符, 经询问, ABC 公司称该商品已售给 P 公司。

要求: 针对上述情况, 注册会计师应如何进一步处理。

(3) 对 ABC 公司 2003 年度会计报表进行审计时, 发现下列情况: ①ABC 公司连年亏损, 净资产已成负数, 管理当局尚无具体改善计划, ABC 公司已在财务报表上充分披露。②ABC 公司的海外子公司由其在国会会计师事务所的注册会计师审计, 并签发了无保留意见的审计报告; 该子公司的总资产、净资产、净利润等项目的金额均达到了总公司相应项目的 10% 以上, 且已进行了函证。

要求: 根据上述情况, 说明注册会计师在对 ABC 公司进行审计时应注意的问题以及对审计意见的影响。

(4) 在该年度内, ABC 公司向银行申请到了一笔长期借款。借款合同规定: ①贷款以公司厂房为抵押担保。②ABC 公司债务与所有者权益之比应经常保持不高于 2 : 1。③贷款应按规定用途使用。④自 2004 年 7 月 1 日起分期归还贷款。

要求: 该注册会计师审查上述长期借款项目时, 应包括哪些审计程序?

(5) 假定注册会计师已于 2004 年 2 月 20 日完成外勤审计工作。注册会计师了解到 ABC 公司于 2004 年 2 月 25 日发生火灾, 遭受重大损失, 注册会计师于 2004 年 2 月 28 日完成了对火灾损失追加审计程序, 并于 2004 年 3 月 1 日完成审计报告并送达 ABC 公司, ABC 公司于 2004 年 3 月 5 日公布其 2003 年度会计报表。

要求: ①根据上述情况, 注册会计师确定审计报告日期的方法有哪些? 所承担的责任有何不同? ②假定公司 2004 年 2 月 25 日没有发生火灾, 简述注册会计师对 ABC 公司截至 2004 年 3 月 5 日止的不同时期的期后事项的责任。

2. 注册会计师 W 和 M 已于 2004 年 3 月 10 日完成了对 ABC 公司 2003 年度会计报表的现场审计工作, 现正草拟审计报告。按业务约定书要求, 审计报告应于 2004 年 3 月 18 日提交。在复核审计工作底稿时, 假定存在以下几种情况: (1) ABC 公司 2003 年度审计前会计报表反映的资产总额为 2800 万元, 净利润为 240 万元。(2) 公司有 40 万元的存货存放在外地仓库, 未能观察实地盘点, 向存放地发出的询证函也未收到任何答复, 也无法实施替代程序。(3) ABC 公司 2003 年 11 月向 P 公司索赔一案, 法院于 2004 年 2 月 15 日宣判, P 公司败诉, 赔偿 ABC 公司 20 万元。公司在会计报表附注中加以说明。(4) 注册会计师在监盘存货中发现, 有一部分存货已经毁损, 账面价值为 50 万元, 公司仍作为正常存货列示, 该损失属一般经营损失。(5) 2003 年 1 月 1 日借入三年期利率 6% 的贷款 1 000 万元, 用于建设厂房, 厂房已开工建设, 2003 年资产支出情况如下: 1 月 1 日支付购买工程物资款 200 万元, 增值税进项税款 34 万元; 3 月 1 日支付工程物资款 400 万元, 进项税额 68 万元; 7 月 1 日支付工程人员工资 110 万元, 10 月 1 日将公司生产的产品用于工程,

产品成本 180 万元，其中材料成本为 100 万元，增值税进项税款 17 万元，为生产产品所耗用的材料及增值税进项税款已支付，公司自行计算的当年实际利息支出 60 万元，其中 43.695 万元应予资本化，记入“在建工程”。

要求：(1) 假定注册会计师以总资产的 1%，净利润的 10% 作为判断重要性水平的标准，请计算说明确定的会计报表层的重要性水平。(2) 假定不考虑重要性水平，对上述 (3)、(4)、(5) 情况，注册会计师应提出何种处理意见？若需提请调整的，请列示调整分录（不考虑对税费损益等的影响）。(3) 对于上述 (2)、(3)、(4) 情况，如果被审计单位均接受调整和披露建议，请代注册会计师草拟一份审计报告。

3. ABC 公司系 P 公司的控股子公司，XYZ 会计事务所注册会计师 W、M 负责对 ABC 公司 2003 年度会计报表进行审计，并于 2004 年 3 月 6 日完成外勤审计工作，ABC 公司未经审计的报表部分资料如下（金额：万元）：

项目	年初数	年末数
主营业务收入	20 000. 00	15 000. 00
净利润	2 500. 00	—
资产总额	18 000. 00	19 000. 00
净资产	10 000. 00	9 600. 00

W 和 M 注册会计师在审计过程中发现以下情况：(1) ABC 公司当年向 S 公司（为 P 的控股子公司）售出 A 产品 1 000 件，每件售价 1 万元。ABC 公司生产的 A 产品对外售价为 0.6 万元/件，ABC 公司已将 1 000 万元计入当年主营业务收入。(2) ABC 公司应收 P 公司货款 300 万元，由于账龄已达两年以上，仍未收回，且 P 公司经营状况不佳，故 ABC 公司将应收 P 公司 300 万元全部计提为坏账准备（ABC 公司坏账准备按应收款余额的 10% 计提）。(3) ABC 公司持有短期股票投资账面余额 500 万元，2003 年 12 月 31 日，该投资市价仅为 450 万元，ABC 公司提取了 50 万元的短期投资跌价准备，2003 年 12 月 31 日后，该投资市价一直下跌，至 3 月 6 日其市价仅为 250 万元。(4) ABC 公司拥有 T 公司 30% 的股权，T 公司 2003 年未经审计报表显示实现净利润 1 000 万元，ABC 公司已确认了 300 万元的投资收益，而实际上 T 公司当年亏损 200 万元。

要求：(1) 根据所给资料，按资产总额 0.5%，净资产 1%，营业收入 0.5% 和净利润 5% 计算会计报表层的重要性水平。（请列示计算过程）(2) 假设不考虑重要性水平，针对上述 4 个事项，注册会计师应提出何种建议，若需调整，请列示调整分录。(3) 假设 ABC 公司同意 W 和 M 注册会计师针对 (1)、(2) 和 (4) 事项提出的建议，但拒绝接受 (3) 事项的建议，注册会计师应发表何种审计意见，并说明其理由。(4) 若 ABC 公司根据已审报表又编制了一份 2003 年度简要会计报表，并请 W 和 M 注册会计师再次进行审计，注册会计师已于 2004 年 3 月 25 日完成了对简要报表的审计工作，确定简要报表与已审报表在所有重大方面一致，请代 W 和 M 注册会计师草拟审计报告。

4. W 和 M 注册会计师对 ABC 公司 2003 年度的会计报表进行审计。其未经审计的有关会计报表项目金额如下：资产总额 40 000 万元，股东权益 38 000 万元，主营业务收入 50 000 万元，利润总额 30 000 万元，净利润 20 100 万元。

W 和 M 注册会计师决定按资产总额的 0.5% 确定会计报表层次的重要性水平。

W 和 M 注册会计师在审计过程中发现以下问题：(1) ABC 公司有一批购货，已付款 1 000 万元，货未到，企业会计分录为：“借：原材料，贷：银行存款”。(2) 在对应收款执行函证程序时，发现其债务人 Y 公司对 600 万元的债务未予确认，ABC 公司未做出解释。(3) 在建工程中的房屋建筑物 200 万元，本年 6 月已完工并交付使用，但 ABC 公司未结转固定资产（该公司房屋建筑物的残值率 3%，使用年限 30 年）。(4) 其他业务支出中列支了 ABC 公司水电费等各项费用 140 万元。(5) 2003 年 12 月管理费用中列支了大型计算机交换设备及配套工程支出 200 万元（其中硬件支出 130 万元，软件支出 70 万元）。

要求：(1) 分别针对审计发现的上述 5 个事项，W 和 M 注册会计师应提出何种处理建议？若需提出调整建议，请列示审计调整分录（不考虑审计调整分录对税费、期末结转损益及利润分配的影响）。(2) 如果 ABC 公司拒绝接受 W 和 M 注册会计师针对审计发现的上述 5 个事项所提出的相应的处理建议，W 和 M 注册会计师应当出具何种意见类型的审计报告？并简要说明理由。(3) 如果 ABC 公司只存在上述第 (4) 和第 (5) 两事项，并且接受 W 和 M 注册会计师对第 (4) 项提出的相应的处理建议，但拒绝接受对第 (5) 项提出的相应处理建议，W 和 M 注册会计师应当出具何种意见类型的审计报告？并简要说明理由。(4) 如果 ABC 公司只存在上述第 (1) 和第 (3) 两个事项，并且接受 W 和 M 注册会计师对第 (1) 项提出的相应处理建议，且拒绝接受对第 (3) 项提出的相应处理建议，W 和 M 注册会计师应当出具何种意见类型的审计报告。

告?并简要说明理由。(5)如果ABC公司只存在上述第(2)个事项,且拒绝接受W和M注册会计师对第(2)项提出的相应处理建议。请代W和M注册会计师编写审计报告。

5. XYZ会计师事务所的会计师W和M接受委派,对拟设立的ABC公司的注册资本的实收情况进行了审验,于2004年5月18日完成了外勤审验工作。

ABC公司由A公司(甲方)、B公司(乙方)、C公司(丙方)三方共同出资组建,已于2004年1月20日取得了工商行政管理部门核发的《企业名称预先核准通知书》。根据甲、乙、丙三方共同签署的合同、协议、章程的规定,ABC公司申请登记的注册资本为人民币800万元,应于2004年6月30日前缴足。各方出资方式及出资等情况已在ABC公司的投资协议附件中写明,其中,甲方所出实物为生产厂房、办公用房及仓库,所出无形资产为商标使用权;乙方所投资的无形资产为非专利生产技术;丙方所投实物资产为生产设备与实验仪器,无形资产为知识产权。

附表一

ABC公司投资协议附件

金额单位:万元

出资者	申请注册资本情况		拟出资方式及金额		
	金额	比例(%)	货币资金	实物资产	无形资产
甲方	400	50	200	180	20
乙方	240	30	200	0	40
丙方	160	20	0	60	100
合计	800	100	400	240	160

W和M注册会计师实施审验,还了解到与ABC公司设立有关的如下重要情况:(1)甲、乙、丙三方已于2004年2月10日按投资协议附表中所列金额将货币资金存入ABC公司的开户银行,W和M已对此实施了必要的审验,核实无误。(2)三方已预先于2004年2月20日聘请E资产评估公司对列于投资协议附件中的各方所投实物、无形资产进行了评估,出具了E2004-100号《资产评估报告》。所认定的实物、无形资产的价值见依据该报告整理的附表二。这些实物、无形资产出资除甲方所投实物尚未办理相关转移手续外,其余资本均已于评估当日列具清单,办理了财产权的转移手续。

附表二

E资产评估公司评估值

出资者	协议价值(万元)		评估价值(万元)	
	实物资产	无形资产	实物资产	无形资产
甲方	180	20	200	30
乙方	0	40	0	40
丙方	60	100	50	80
合计	240	160	250	150

(3)鉴于情况(2),经丙方提议并经甲、乙两方认可,对丙方的所投的实物资产、无形资产价值维持附表一中的协议价。三方已将这一共识列入追加的协议中。(4)为与(3)中情况对等,三方约定对甲、乙两方实物资产及无形资产投入金额,以评估价为准。评估价超过协议价的,或抵减货币出资,或记入资本公积账户;评估价低于协议价的,应以货币资金出资追加。(5)甲方所投的建筑物暂无法办理使用权的转移手续,但W和M已得到三方共同签发的财产转移手续的书面承诺函,承诺于2004年6月30日之前办妥使用权转移手续。(6)因ABC公司尚未聘用到合适的财务人员,故尚未对三方所投入的实物及无形资产进行必要的会计处理。(7)ABC公司根据W和M的提议,三方签发并向W和M提交了ABC公司的注册资本实收情况明细表的复印件,见附表三。

附表三

注册资本实收情况明细表

金额单位:万元

出资者	申请注册资本情况		拟出资方式及金额				实收资本	实收资本占注册资本比例(%)
	金额	比例(%)	货币资金	实物资产	无形资产	合计		
甲方	400	50	170	200	30	400	400	50
乙方	240	30	200	0	40	240	240	30
丙方	160	20	0	60	100	160	160	20
合计	800	100	370	260	170	800	800	100

要求:根据上述情况,回答以下问题:(1)W和M注册会计师能否同意ABC公司在附表三中的处理?若不同意请提出具体原因和处理建议(逐一分析三方出资情况,以及三种出资方式)。(2)若ABC公司接受W和M的建议,请代W和M编写验资报告。

6. XYZ会计师事务所的注册会计师X和Y接受委派,对公开发行A股的ABC股份有限公司2003年度的会计报表进行审计。该公司未经审计的2003年度的部分会计资料如下(单位:人民币万元):

项目	金额	项目	金额
2003 年度主营业务收入	120 000	2003 年 12 月 31 日股东权益	44 000
2003 年度主营业务成本	100 000	其中：	
2003 年度利润总额	18 000	股本（每股面值 1 元）	20 010
2003 年度净利润	12 001	资本公积	4 000
2003 年 12 月 31 日资产总额	90 000	盈余公积	3 600
2003 年 12 月 31 日长期股权投资	36 000	未分配利润	16 400

X、Y 注册会计师经审计，发现存在以下事项：（1）2003 年 12 月 1 日，ABC 股份有限公司经批准，按月利率 0.8% 通过银行将闲置资金 10 000 万元进行了委托贷款，并作了借记“其他应收款——银行委托贷款”科目 10 000 万元，贷记“银行存款”科目 10 000 万元的会计处理。但对于 2004 年 1 月 5 日收到的 2003 年 12 月份的银行委托贷款利息收入尚未作会计处理。（2）ABC 股份有限公司采用平均年限法核算固定资产折旧，漏计 2003 年 10 月份办公大楼折旧。该办公大楼原值 12 000 万元，预计使用年限为 20 年，预计净残值率为 5%。（3）2003 年 11 月 30 日，ABC 股份有限公司清查盘点原材料，发现短缺 15 万元，作借记“待处理财产损益”科目 15 万元的会计处理。2003 年 12 月份查清短缺原因，其中属于非常损失的部分为 14 万元，属于一般经营损失的部分为 1 万元。公司作了借记“营业外支出——非常损失”科目 15 万元、贷记“待处理财产损益”科目 15 万元的会计处理。（4）ABC 股份有限公司采用备抵法核算坏账，坏账准备按期末应收账款余额的 5% 计提。2003 年 12 月 31 日未经审计的应收账款项目的借方余额为 10 000 万元，坏账准备项目为贷方余额 10 万元。应收账款项目的明细组成如下：

应收账款——A 公司	8 000 万元
应收账款——B 公司	4 000 万元
应收账款——C 公司	-2 000 万元
合计	10 000 万元

（5）ABC 股份有限公司漏计上述办公大楼 2003 年 12 月份的折旧。

要求：（1）如果以资产总额、净资产、主营业务收入、净利润作为判断基础，采用固定比率法，并假定资产总额、净资产、主营业务收入、净利润的固定百分比数值分别为 0.5%、1%、0.5%、5%，请代 X 和 Y 注册会计师计算确定 ABC 股份有限公司 2003 年度会计报表层次的重要性水平，并简要说明理由。（2）假定不考虑 ABC 股份有限公司 2003 年度会计报表层次的重要性水平，针对 X 和 Y 注册会计师审计发现的上述 5 个事项列示审计调整分录（不考虑调整分录对税费、期末结转损益利润分配的影响）。（3）假定 X 和 Y 注册会计师将 ABC 股份有限公司 2003 年度会计报表层次的重要性水平分配至各会计报表项目，其中部分会计报表项目的重要性水平如下：

会计报表项目	重要性水平（万元）	会计报表项目	重要性水平（万元）
银行存款	10	股本	0
应收账款	100	资本公积	30
应收利息	10	盈余公积	0
坏账准备	0.5	主营业务成本	100
其他应收款	30	营业费用	10
存货	30	管理费用	20
其中：原材料	20	财务费用	15
固定资产	100	营业外支出	5
累计折旧	90		

针对审计发现的上述 5 个事项，请指出要求（2）的审计调整分录中，哪些为 X 和 Y 注册会计师必须建议 ABC 股份有限公司进行调整的？在必须建议调整的分录中哪些应归入“审计差异调整表——重分类分录汇总表”，哪些应归入“审计差异调整表——未调整不符事项汇总表”？并简要说明理由（不考虑调整分录对所得税、期末结转损益及利润分配的影响）。

7. XYZ 会计师事务所的 W 和 M 注册会计师对公开发行 A 股的 ABC 股份有限公司 2003 年度财务报表进行审计，2004 年 1 月 22 日完成外勤工作，ABC 股份有限公司未经审计的部分会计资料如下：

项目	金额（万元）	项目	金额（万元）
2003 年度主营业务收入	100 000	2003 年度净利润	6 700
2003 年度主营业务成本	80 000	2003 年 12 月 31 日资产总额	90 000
2003 年度利润总额	10 000	2003 年 12 月 31 日股东权益	40 000

在审计中发现如下事项：(1) ABC 股份有限公司 2003 年 12 月赊销产品 A 给五丰公司，数量为 100 千克，单价为每千克 500 元，单位成本为每千克 400 元，发票日期为 2003 年 12 月 28 日，出库单日期为 2004 年 1 月 7 日，销售单日期为 2004 年 1 月 3 日。(2) ABC 股份有限公司一贯采用直线法计提固定资产折旧，2003 年对办公楼改用产量法计提全年折旧 200 万元，办公楼原值 10 000 万元，预计使用 20 年，预计净残值率为 5%。(3) ABC 股份有限公司对应收账款、其他应收款采取备抵法计提坏账准备，其账龄表及相应的比率如下表所示（金额单位：万元）：

项目	1 年内	1~2 年	2~3 年	3 年以上	合计
应收账款——P 公司	100	40	40	20	200
应收账款——S 公司	120	40	0	0	160
其他应收款——T 公司	200	30	20	0	250
比率	0.50%	1%	5%	20%	
计提坏账准备	2.1	1.1	3	4	10.2

(4) ABC 股份有限公司为 H 公司向建设银行借款 100 万元提供担保。2003 年 10 月，H 公司破产，无力偿还已到期的该笔借款，银行因此向法院起诉，要求 ABC 股份有限公司承担连带偿还责任，支付借款本金 120 万元。2004 年 1 月 20 日，法院终审判决贷款银行胜诉，由 ABC 股份有限公司支付借款本金 120 万元，并于 2004 年 2 月 1 日执行完毕。ABC 股份有限公司在 2003 年度末对该诉讼案件作相应的会计处理。

要求：(1) 如果以资产总额、净资产、主营业务收入和净利润为判断基础，采用固定比率法，并假定资产总额、净资产、主营业务收入和净利润的固定百分比数值分别为 0.5%、1%、0.5%、5%，请代注册会计师计算确定 ABC 股份公司 2003 年度财务报表层次的重要性水平，并简要说明理由。(2) 假定不考虑报表层次重要性水平，就上述发现的事项，请代注册会计师编制审计调整分录（不考虑流转税，要考虑所得税，所得税率为 33%，期末按净利润计提 10% 的法定盈余公积金，5% 的法定公益金）。(3) 假定账户层次的重要性水平如下：

账户	金额（万元）	账户	金额（万元）
主营业务收入	80	产成品	30
主营业务成本	50	累计折旧	90
管理费用	100	坏账准备	2
营业外支出	100	其他应付款	80
应收账款	50		

考虑重要性水平，上述调整分录中（除对所得税、盈余公积的调整分录之外）至少应将哪些调整分录归入审计差异调整中，才能保证调整后的财务报表的公允性，为什么？

(4) 假如注册会计师要求把所有调整分录全部作为审计调整入账，如果被审计单位同意调整上述发现的(1)、(3)、(4)三种情况的审计调整，但是拒绝对情况(2)进行调整，那么请代注册会计师续写下列审计报告。

### 审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 公司 2003 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2003 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

8. XYZ 会计师事务所的 W 和 M 注册会计师对 ABC 公司 2003 年度的会计报表进行审计。审计外勤工作结束日是 2004 年 3 月 2 日，并于 2004 年 3 月 12 日递交审计报告。ABC 公司 2003 年度审计前会计报表反映的资产总额为 1 000 万元，净资产为 400 万元，利润总额为 100 万元，重要性水平为 40 万元。注册会计师在审计时发现存在以下事项：(1) 2003 年，ABC 公司为适应生产经营特点，经董事会决议，改变了对固定资产计提折旧的方法（注册会计师认为该变更合理）。固定资产原值 200 万元，年度内无增减，按原来采用的加速折旧法计算，2003 年共计提折旧 50 万元；现采用直线法，折旧年限为 5 年，预计净残值率为 5%。(2) ABC 公司对应收账款计提坏账准备的政策如下：

期限	比率	期限	比率
1年以内	1%	2~3年	10%
1~2年	5%	3年以上	40%

ABC公司本年度其他应收款的余额为150万元，其中1年内到期的为50万元，1~2年内到期的为30万元，余下的为3年以上的，ABC公司本年度没有对其他应收款计提坏账准备。(3) 2003年7月1日，ABC公司按面值发行3年期、面值为400万元、票面利率为年利率10%的企业债券，当日筹集资金并按规定进行了会计处理（发行费用暂不计）。但当年未计提债券利息。(4) 2003年12月31日，ABC公司资产负债表上审计前的存货余额为500万元，未计提存货跌价准备。2003年1月，对存货进行产品检验，发现其中80%的产品不合格，而这部分存货已无任何转让价值，ABC公司未进行会计处理。(5) 2004年3月4日，ABC公司同P公司签订了协议，共同投资某一高科技项目，ABC公司以固定资产作价300万元投资。

要求：(1) 假定不考虑重要性水平，对于上述(1)~(4)，注册会计师应做出什么处理建议？若需要调整，请列示调整分录。（不考虑对税金及利润的影响）(2) 对于上述(5)，注册会计师负有什么样的审计责任？为什么？应采取什么措施应对？(3) 如果ABC公司接受注册会计师对上述所有事项的处理建议，注册会计师应出具什么意见的审计报告？说明理由。(4) 如果ABC公司接受注册会计师对(1)、(3)、(4)、(5)的处理建议，而拒绝接受对(2)的处理建议，注册会计师应出具什么意见的审计报告？说明理由。(5) 不考虑第(5)事项的影响，如果ABC公司接受注册会计师对(1)、(2)、(3)的处理建议，而拒绝接受对(4)的处理建议，注册会计师应出具什么意见的审计报告？说明理由，并请撰写审计报告。

9. XYZ会计师事务所的W和M注册会计师对ABC股份有限公司2003年度的会计报表进行审计。审计外勤工作结束日是2004年2月22日，并于2004年2月28日递交审计报告。ABC股份有限公司2003年度审计前会计报表反映的资产总额为5000万元，净资产为2000万元，利润总额为350万元，重要性水平为200万元。

注册会计师在审计时发现公司存在以下事项：(1) 2003年1月1日，ABC公司出售了在J公司中的部分股权，股权比例从45%降到了10%，对J公司改按成本法进行核算，并冲回2003年之前三年原按权益法核算已计入投资损失中的属于35%的部分，共计400万元，相应调整2003年的投资收益及长期投资账面值。(2) 2003年12月29日，根据协议，ABC公司向P广告公司支付了本年度的所有广告制作费50万元，收到P公司的发票，发票日期为12月30日，ABC公司处理为“其他应收款——P公司”，并按政策提取1%的坏账准备。(3) 2003年12月，ABC公司接受捐赠，收到10台全新的笔记本电脑，该款式电脑市场价格为每台1.5万元，ABC公司未进行会计处理。(4) 2004年1月，ABC公司被S公司指控侵权，法院2004年2月2日开庭审理，判ABC公司侵权成立，需赔偿S公司40万元，ABC公司未进行会计处理。(5) T公司是ABC公司的全资子公司，已按规定纳入合并报表范围。ABC公司在2003年度合并报表附注中披露如下与T公司进行关联交易的事实：

“本公司为T公司提供广告策划服务，2003年度本公司从T公司获得广告策划费收入为20万元。”

要求：(1) 假定不考虑重要性水平，对上述事项，注册会计师应建议ABC公司如何处理？如果需要审计调整，请列示调整分录。（不考虑对税金、利润分配的影响）(2) 对于上述(4)，属于哪一类的期后事项，这一类期后事项有什么特征？注册会计师对期后事项应如何处理？(3) 如果ABC公司同意注册会计师对上述(2)至(5)的处理意见，不同意对(1)的处理意见，那么注册会计师应该出具什么意见的审计报告，为什么？(4) 如果ABC公司同意注册会计师对上述(1)、(3)、(5)的处理意见，不同意对(2)、(4)的处理意见，那么注册会计师应出具什么意见的审计报告，请撰写审计报告。

10. ABC股份有限公司2002年度的会计报表由XYZ会计师事务所的注册会计师W和M进行审计，并发表了无保留意见审计报告。之后，XYZ会计师事务所与ABC股份有限公司续签了2003年度会计报表的业务约定。在关于2003年会计报表审计的计划阶段，W和M注册会计师已确定了会计报表的重要性水平为4000万元，其中存货项目的重要性水平为800万元。2004年4月7日，W和M注册会计师在审查ABC股份有限公司2003年度的生产成本等项目前，经符合性测试认为公司关于成本项目的内部控制制度可以高度信赖。

(1) 下表是W和M注册会计师收集的该公司下属P子公司上期及本期的有关资料（金额单位：万元）：

年份	年末存货余额	主营业务成本	主营业务收入	存货周转率	毛利率
2003年	81 110	319 670	404 800	3.94	21%
2002年	79 930	318 920	399 770	3.99	20%

假定近两年市场情况平稳，P子公司的生产经营情况平稳，并且W和M注册会计师通过对成本项目的

实质性测试已合理确认主营业务成本的数额，请指出存货项目、主营业务收入项目可能存在的问题，并说明理由。

下表是 W 和 M 注册会计师收集的该公司另一子公司 T 公司上期及本期的有关资料（金额单位：万元）。主营业务收入和主营业务成本附注：

产品名称	营业收入发生额		营业成本发生额	
	2002 年	2003 年	2002 年	2003 年
X	40 000	41 000	38 000	33 800
Y	20 000	20 020	19 000	19 019
合计	60 000	61 020	57 000	52 819

假定 T 公司 2003 年度未发生购并、分立和债务重组行为，供产销形势与上年相当。假定上述附注内容中的年初数和上年比较数均已审定无误，你作为 W 和 M 注册会计师，在审计计划阶段，请运用专业判断，必要时运用分析性复核的方法，分别指出上述附注内容中存在或可能存在的合理之处，并简要说明理由。

(2) 下面列示了五个科目的名称以及相关的比率，请指出 W 和 M 注册会计师运用每个比率最适合证实与所列科目相关的哪方面问题。

账户或科目	所运用的比率	最适合证实的问题
银行存款	定期存款/银行存款	
坏账准备	坏账准备/应收账款	
固定资产	累计折旧/固定资产原值	
投资收益	投资收益/利润总额	

下表是 W 和 M 注册会计师欲对 ABC 公司的 S 子公司实施分析性复核的部分会计报表项目。请指出了证实相应的问题，W 和 M 注册会计师应运用何种具体的比率进行分析性复核？写出你认为适当的比率的具体计算公式。

账户或科目	欲证实的问题	所运用比率的具体计算公式
预付账款	有无异常变动	
固定资产	已报废但未作处理	
存货	核算方法变动	
应付账款	总体合理性	
主营业务收入	总体合理性	

11. XYZ 会计师事务所注册会计师 W、M 已于 2004 年 3 月 10 日完成对 ABC 股份有限公司 2003 年度会计报表的外勤审计工作，现正草拟审计报告。按审计业务约定书的要求，审计报告应于 2004 年 3 月 25 日提交。在复核审计工作底稿时，W、M 发现存在以下几种主要情况：(1) 审计工作底稿显示，2003 年度利润表重要性水平为 85 万元，2003 年 12 月 31 日的资产负债表重要性水平为 95 万元。(2) 2004 年 3 月 5 日，北京市最高人民法院最终裁定，2004 年 1 月，ABC 股份有限公司被控告侵权，应赔偿 XYZ 股份有限公司 125 万元。(3) ABC 股份有限公司 2003 年度计提坏账准备的比例由 2002 年度按应收账款年末余额的 3% 提高至 5%。(4) 在 2003 年 12 月 31 日对 ABC 股份有限公司 A 产品进行监盘时，发现数量短缺 1 000 件，A 产品单位成本 870 元，但 ABC 股份有限公司未作调整。(5) ABC 股份有限公司 2003 年 6 月购置一台价值 50 万元的设备，已入账，当月由管理部门启用，但当年并未计提折旧。公司会计政策规定，该设备折旧年限为 5 年，残值率为 10%，按直线法计提折旧。

要求：(1) 针对上述第 (1) 种情况，W、M 应选择的重要性水平为多少？为什么？(2) 试简述 W、M 在 2004 年 3 月 25 日前对期后事项审查负有哪些责任；并针对上述第 (2) 种情况，应对 ABC 股份有限公司提出何种建议？(3) 针对上述第 (3)、(4)、(5) 种情况，W、M 应提出何种处理建议？若需提出调整建议，应列示调整分录。(4) 如果只考虑第 (2)、(4)、(5) 种情况，并假定 ABC 股份公司均未接受调整建议，请代 W、M 续编如下审计报告。

### 审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们接受委托，审计了贵公司 2003 年 12 月 31 日的资产负债表、2003 年度利润及利润分配表和现金流量表。这些会计报表的编制是 ABC 股份有限公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

XYZ 会计师事务所（公章）

中国注册会计师：W（签章）

2004年3月10日

## 二、跨章节综合题答案及解析

## 1. 【答案】

(1) ①可能是询证函发出时, 债务人已经付款, 而被审计单位尚未收到款项。对此, 注册会计师应审查1月2日前后一段时间的银行存款日记账、对账单, 以及应收账款明细账, 如果被审计单位于1月2日以后有该30 000元的收款记录, 则可以确认12月31日该应收账款是真实存在的。②有可能是被审计单位提前确认的销售, 注册会计师应审查销货发票及销货合同, 查明是否确为目的地交货, 若属实, 应考虑提请管理当局调整有关账户。③可能是对退回的货物尚未做账务处理。注册会计师应审查12月15日所开的红字发票, 销货退回及折扣折让通知单以及退回货物的入库单等, 确认所被退回的货物是否已办理了退货手续, 是否已收回入库。若属实, 则应考虑提请管理当局冲销该应收账款。

(2) ①注册会计师应向委托代销方函证, 证实是否确实属于代销商品。如属实可确认被审计单位的处理。②向仓库和生产部门询问, 该材料是否为报废的材料; 如果确实为已报废的材料, 应提请被审计单位剔除这部分存货。③向销售部门获取有关售给P公司商品的销售合同等原始文件, 确认该商品的产权是否仍属于ABC公司, 若属实, 可确认ABC公司的处理; 否则不应确认为ABC公司的存货。

(3) ①注册会计师在审计时应注意被审计单位的持续经营假设对会计报表的影响。被审计单位连年亏损, 净资产已成负数, 这属于持续经营假设不合理的明显迹象, 而且管理当局又无改善措施。因此, 即使ABC公司已在财务报表上充分披露, 注册会计师也应出具带说明段的无保留意见。②注册会计师在审计时应注意利用其他注册会计师工作的问题。由于注册会计师无法对其他注册会计师的工作进行复查, 而且子公司在总体中所占比例较大, 注册会计师可以出具带说明段的无保留意见。

(4) 该注册会计师应执行如下审计程序: ①查阅有关会议记录及授权批准文件, 查明借款是否经管理当局的核准; ②取得长期借款合同, 了解有关借款数额、条件、利率、期限等内容, 并与相关会计记录核对; ③向银行函证; ④检查借款的使用是否符合合同的规定; ⑤计算债务和所有者权益之比, 查实是否低于2:1的比例; ⑥复核长期借款利息费用和应计利息的计算, 并检查相关的会计记录是否正确; ⑦检查抵押资产的所有权是否属于企业, 其价值和实现状况是否与合同规定一致; ⑧计算并重新分类长期借款1年内到期的部分, 查实资产负债表分类和反映的恰当性及正确性, 及抵押和担保是否在会计报表附注中充分说明。

(5) ①注册会计师确定审计报告日期的方法有两种:

A. 签署双重日期, 即保留2004年2月20日的审计报告日; 并就火灾损失, 注明2004年2月28日为新的审计报告日。

B. 更改审计报告日, 即将2004年2月20日的原审计报告日推迟至2004年2月28日完成追加审计程序时的报告日。

推迟外勤审计工作结束日的做法, 在会计报表审计范围内全面扩大了注册会计师的责任范围, 注明双重日期的做法, 仅在反映有关特定项目方面扩大了注册会计师的责任范围。

②对于ABC公司自2004年1月1日至2004年2月20日之间发生的期后事项, 注册会计师应实施必要的审计程序对期后事项进行审计。对于ABC公司自2004年2月20日至2004年3月5日之间发生的期后事项, 注册会计师获知后应及时与被审计单位的管理当局讨论, 必要时, 还应追加适当的审计程序。

## 2. 【答案】

(1) 会计报表层重要性水平的计算:  $2\ 800 \times 1\% = 28$  (万元),  $240 \times 10\% = 24$  (万元), 所以, 注册会计师确定的会计报表层的重要性水平为24万元。

(2) 对于第(3)种情况, 属于未决诉讼结案, 应提请被审计单位按照《资产负债表日后事项》需调整的事项处理, 调整分录为 (以万元为单位):

借: 管理费用	20
贷: 其他应付款——A公司	20

同时, 将该事项提请被审计单位在会计报表附注中加以说明。

对于第(4)种情况, 存货已经毁损, 应转销其存货的账面价值, 即提请被审计单位调减存货, 调整分录为 (以万元为单位):

借: 管理费用	50
贷: 存货	50

针对第(5)种情况, 公司计算的资本化金额不正确, 金额应为43.56万元, 调整分录为 (以万元为

单位):

借: 财务费用	0.135
贷: 在建工程	0.135

(3) 对 ABC 公司的 2003 年度会计报表应提出保留意见 (针对有放在外地的存货无法确认进行保留)。

### 审计报告

ABC 公司全体股东:

我们审计了后附的 ABC 公司 2003 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2003 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任, 我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作, 以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据, 评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计, 以及评价会计报表的整体反映。我们相信, 我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

经审计, 我们发现贵公司存放于外地仓库 40 万元的存货由于未能观察其盘点, 同时所发询证函也未收到答复, 因此, 这部分存货是否真实存在难以确认。

我们认为, 除本报告第三段所述存放于外地仓库 40 万元的存货价值无法证实造成的影响外, 上述会计报表符合《企业会计准则》和《企业会计制度》的规定, 在所有重大方面公允地反映了 ABC 公司 2003 年 12 月 31 日的财务状况和该年度经营成果以及现金流量。

XYZ 会计师事务所

(公章)

(地址)

中国注册会计师: W

M

2004 年 3 月 10 日

### 3. 【答案】

(1) 计算确定重要性水平:

营业收入 = 15 000 × 0.5% = 75 (万元)

净利润 = (2 500 + 0) / 2 × 5% = 62.5 (万元)

资产总额 = 19 000 × 0.5% = 95 (万元)

净资产 = 9 600 × 1% = 96 (万元)

报表层的重要性水平为 62.5 万元。

(2) 针对 4 个事项注册会计师提出的建议:

① 对事项 (1) 提请 ABC 公司调整并披露该关联方交易 (以万元为单位):

借: 主营业务收入	400
贷: 资本公积	400

② 对事项 (2) 提请 ABC 公司调整 (以万元为单位):

借: 应收账款——坏账准备	270
贷: 管理费用	270

③ 对事项 (3) 建议 ABC 公司披露。

④ 对事项 (4) 提请 ABC 公司调整 (以万元为单位):

借: 投资收益	360
贷: 长期股权投资	360

(3) 注册会计师应发表保留意见的审计报告:

由于 ABC 公司所持短期股票投资市价资产负债表日后继续下跌, 至 3 月 6 日市价仅为 250 万元, 低于资产负债表日账面价值 500 万元, 注册会计师提请 ABC 公司在报表附注中披露, 但 ABC 公司拒绝接受, 使得报表披露不完整, 因此, 会影响到报表使用者对报表的理解, 所以注册会计师应发表保留意见的审计报告。

(4) 简要报表审计报告:

### 审计报告

ABC 公司全体股东:

我们审计了后附的 ABC 公司 2003 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2003 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任, 我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表

发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。由于下段所述原因于2004年3月6日出具了保留意见的审计报告。

经审计，我们发现贵公司所持短期股票投资在资产负债表日后市价持续下跌，至2004年3月6日已跌至250万元，我们提请贵公司在会计报表附注中予以披露，但贵公司未予采纳。

我们认为，上述简要会计报表是依据已审计会计报表编制的，且在所有方面与其一致。

为更全面地了解ABC公司的财务状况、经营成果与现金流量，应将上述简要会计报表与已审计会计报表一并阅读。

XYZ会计师事务所

(公章)

(地址)

中国注册会计师：W

M

2004年3月25日

#### 4. 【答案】

(1) ①建议进行调整(以万元为单位)：

借：在途物资或材料采购	1 000
贷：原材料	1 000

②建议进行披露，建议ABC公司尽快查明原因。

③本年应提折旧： $200 \times (1 - 3\%) / 30 / 12 \times 6 = 3.23$ 万元，建议进行调整(以万元为单位)：

借：固定资产	200
贷：在建工程	200
借：管理费用	3.23
贷：累计折旧	3.23

④建议进行调整(以万元为单位)：

借：管理费用	140
贷：其他业务支出	140

⑤建议进行调整(以万元为单位)：

借：固定资产	130
无形资产	70
贷：管理费用	200

(2) 重要性水平 =  $40\,000 \times 0.5\% = 200$ (万元)

出具否定意见的审计报告。上述发现的审计差错总计远远超过了重要性水平。

(3) 出具保留意见的审计报告。因为第(5)项已达到重要性水平，考虑到可能存在的未查出错报与漏报，应出具保留意见的审计报告。

(4) 出具保留意见的审计意见的审计报告。第(3)项的错报与漏报接近重要性水平，考虑到未查出的可能存在的错报与漏报，应出具保留意见的审计报告。

(5) 应出具保留意见的审计报告，差错金额超过了重要性水平。

#### 审计报告

ABC公司全体股东：

我们审计了后附的ABC公司2003年12月31日的资产负债表以及2003年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是ABC公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

经审计，我们发现贵公司截至2003年12月31日止对Y公司600万元的债务未予确认，ABC公司未做出合理解释。

我们认为，除本报告第三段所述情况及其可能造成的影响外，上述会计报表符合《企业会计准则》和

《企业会计制度》的规定，在所有重大方面公允地反映了 ABC 公司 2003 年 12 月 31 日的财务状况和该年度的经营成果及现金流量。

×××会计师事务所  
(公章)  
(地址)

中国注册会计师：W  
M  
年月日

#### 5. 【答案】

(1) 将表一与表三比较可知，ABC 公司的注册资本实收金额及甲、乙、丙三方出资者的出资比例均与合同、协议、章程的规定相符，但至少有下列问题：

① 甲方出资的货币资金、实物资产、无形资产均与表一不符，减少（或 ABC 公司向其退回）了 30 万元。但 W 和 M 应同意这一处理，因为三方已在补充协议中 [见情况 (4)] 中对此作了专门补充规定。由表三知，ABC 公司将甲方评估增值的 30 万元（其中实物资产增值 20 万元，无形资产增值 10 万元）计入资本公积，但对货币资金作了抵减的处理。这一做法符合补充协议的规定。

② 乙方的货币资金出资、无形资产出资与原协议一致，无形资产的协议价与评估价一致，不存在问题。

③ 丙方所投入的实物资产、无形资产确认价值均高于评估值，但由于丙方为非国有企业，尽管进行了资产评估，但在各方认可的情况下按协议价入账 W 和 M 是可以认同的。

④ 关于三方所投入的货币资金，符合国家规定。

⑤ 关于三方所投入的实物资产，甲方作为国有企业，应按评估价值入账。乙、丙两方均为非国有企业，实物资产按评估价、协商价入账均可。只有甲方所投实物未办妥使用权转移手续，但因 W 和 M 已得到三方的书面承诺，只须在意见段后添加说明段即可。

⑥ 按附表三，ABC 公司的无形资产为 170 万元，占其注册资本 800 万元的 21.25%，超过了 20% 界限。除非 ABC 公司得到特别批准，W 和 M 不应予以认可。

关于上述问题的处理方法是，将甲方所投资的无形资产中经评估增值的 10 万元计入资本公积并追加 10 万元货币资金投入，这样既符合国家规定，又符合三方追加的补充的规定。处理后的注册资本实收情况明细表如下：

附表四 注册资本实收情况明细表 金额单位：万元

出资者	申请注册资本情况		拟出资方式及金额				实收资本	实收资本占注册资本比例 (%)
	金额	比例 (%)	货币资金	实物资产	无形资产	合计		
甲方	400	50	180	200	30	410	400	50
乙方	240	30	200	0	40	240	240	30
丙方	160	20	0	60	100	160	160	20
合计	800	100	380	260	170	810	800	100

至于实物资产、无形资产未作会计处理的情况，只须在说明段中说明即可。

(2) 验资报告：

#### 验资报告

ABC 公司（筹）全体股东：

我们接受委托，审验了贵公司（筹）截至 2004 年 5 月 18 日止申请设立登记的注册资本实收情况。按照国家相关法律、法规的规定和协议、章程的要求出资，提供真实、合法、完整的验资资料，保护资产的安全、完整是全体股东及贵公司（筹）的责任。我们的责任是对贵公司（筹）注册资本的实收情况发表审验意见。我们的审验是依据《独立审计实务公告第 1 号——验资》进行的。在审验过程中，我们结合贵公司的实际情况，实施了检查等必要的审验程序。

根据协议、章程的规定，贵公司（筹）申请登记的注册资本为人民币 800 万元，由 A 公司（以下简称甲方）、B 公司（以下简称乙方）和 C 公司（以下简称丙方）于 2004 年 6 月 30 日前缴足。经我们审验，截至 2004 年 5 月 18 日止，贵公司（筹）已收到全体股东缴纳的注册资本合计人民币 800 万元（捌佰万元）。各股东以货币出资 380 万元，实物出资 260 万元，知识产权出资 170 万元（其中甲方的 10 万元计入资本公积）。知识产权出资金额占注册资本的比例为 20%。

截至 2004 年 5 月 18 日止，出资者甲方尚未与贵公司（筹）办妥出资实物的使用权转移手续，但已承诺在 2004 年 6 月 30 日之前办妥有关手续。

由于未能聘请到合适的财会人员，截至 2004 年 5 月 18 日止，贵公司（筹）尚未对实际收到的实物及无形资产出资作适当的会计处理。

本验资报告仅供贵公司（筹）申请设立登记以及据以向各投资者签发出资证明时使用，不应将其视为是对贵公司（筹）验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。因使用不当所造成的后果，与执行本验资业务的注册会计师及本会计师事务所无关。

附件一：注册资本实收情况明细表

附件二：验资事项说明

XYZ会计师事务所

（公章）

（地址）

中国注册会计师：W

M

2004年5月18日

附件一：注册资本实收情况明细表

金额单位：万元

出资者	申请注册资本情况		拟出资方式及金额				实收资本	实收资本占注册资本比例（%）
	金额	比例（%）	货币资金	实物资产	无形资产	合计		
甲方	400	50	180	200	30	410	400	50
乙方	240	30	200	0	40	240	240	30
丙方	160	20	0	60	100	160	160	20
合计	800	100	380	260	170	810	800	100

6. 【答案】

(1) 计算确定 ABC 股份有限公司 2003 年度会计报表层次的重要性水平：

判断基础	金额（万元）	固定百分比（%）	数值乘积	会计报表层次 重要性水平  440 万元
资产总额	90 000	0.50	450	
净资产	44 000	1	440	
主营业务收入	120 000	0.50	600	
净利润	12 060	5	603	

简明理由：在固定比率法下，如果不同判断基础的金额与各相应的固定百分比数值相乘后所得的乘积大小不一，应选取乘积数值最小者作为会计报表层次的重要性水平。这主要是基于谨慎性原则的考虑：重要性水平与审计证据数量之间成反向变动关系，即重要性水平越低，要求获取的审计证据越多，审计风险随之越低。

(2) 在不考虑会计报表层次重要性水平的情况下，审计调整分录应包括（以万元为单位）：

①调整 ABC 股份有限公司发生的银行委托贷款业务的会计处理：

借：短期投资——银行委托贷款 10 000  
贷：其他应收款——银行委托贷款 10 000

②按权责发生制补计 ABC 股份有限公司 2004 年 1 月 5 日收到的 2003 年 12 月份的银行委托贷款利息收入：

借：应收利息 80  
贷：投资收益 80

③补计 2003 年 10 月办公大楼折旧 47.50 万元：

借：管理费用——折旧费 47.50  
贷：累计折旧 47.50

④属于一般经营损失的原材料短缺金额 1 万元调整记入“管理费用”科目：

借：管理费用——物料消耗 1  
贷：营业外支出——非常损失 1

⑤“应收账款——C 公司”贷方余额 2 000 万元应作会计报表重分类调整：

借：应收账款——C 公司 2 000  
贷：应收账款——C 公司 2 000

⑥按调整后期末应收账款余额补提坏账准备 50 (12 000×5%—10) 万元：

借：管理费用——提取坏账准备 50  
贷：坏账准备 50

⑦补提 2003 年 12 月办公大楼折旧 47.50 [12 000×(1—5%)÷(20×12)] 万元：

借：管理费用——折旧费 47.50  
 贷：累计折旧 47.50

(3) X和Y注册会计师必须建议ABC股份有限公司调整的审计调整分录为上述调整分录的①、②、③、⑤、⑥和⑦共6笔。

在这些必须建议调整的审计分录中，①、②、③、⑥、⑦应归入“审计差异调整表——调整分录汇总表”。④应归入“审计差异调整表——未调整不符事项汇总表”。这是因为：

分录①的金额超过了其他应收款项目的重要性水平金额（30万元）；

分录②的金额超过应收利息项目的重要性水平金额（10万元）；

分录③、⑦的金额单独来看均未达到累计折旧项目的重要性水平金额，但该两笔业务性质相同，其金额相加后超过了累计折旧项目的重要性水平金额；

分录⑥的金额超过了坏账准备项目的重要性水平金额（0.50万元）。

上述五笔分录均为会计误差调整分录，必须建议ABC股份有限公司作审计调整，并将其归入“审计差异调整表——调整分录汇总表”。

分录④的金额小于营业外支出项目的重要性水平金额，并且该笔分录既不影响损益，又不影响税费，所以可考虑将其并入“审计差异调整表——未调整不符事项汇总表”。

分录⑤的金额超过了应收账款项目的重要性水平金额，并且该笔分录属于会计待处理分类调整分录，必须建议ABC股份有限公司作审计调整，并将其归入“审计差异调整表——重分类汇总表”。

### 7. 【答案】

(1) 重要性水平计算如下：

项目	金额（万元）	比率	重要性水平（万元）
主营业务收入	100 000	0.50%	500
净利润	6 700	5%	335
资产总额	90 000	0.50%	450
净资产	40 000	1%	400

应该取335万元为报表层次的重要性水平，因为这是对资产负债表及利润表而言最小的重要性水平，可以满足两张报表审计的需要。

(2) ①借：主营业务收入 50 000  
 贷：应收账款 50 000  
 借：产成品 40 000  
 贷：主营业务成本 40 000  
 借：坏账准备 250  
 贷：管理费用——坏账损失 250  
 ②借：管理费用——折旧费 2 750 000  
 贷：累计折旧 2 750 000  
 ③借：管理费用——坏账损失 15 000  
 贷：坏账准备——应收账款 10 000  
     ——其他应收款 5 000  
 ④借：营业外支出——赔偿 1 200 000  
 贷：其他应付款 1 200 000  
 ⑤借：应交税金——应交所得税 1 311 667.5  
 贷：所得税 1 311 667.5  
 ⑥借：盈余公积——法定公积金 266 308.25  
     ——公益金 133 154.13  
 贷：未分配利润 399 462.38

(3) 要保证财务报表的公允性，至少要调整上述②、④两项。

(4) 续写审计报告：

### 审计报告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的ABC公司2003年12月31日的资产负债表以及2003年度的利润表和现金流量表。

这些会计报表的编制是 ABC 公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

经审计，我们发现贵公司 2003 年度办公楼的折旧计提方法由直线法改为产量法，计提 200 万元折旧费。我们认为，按《企业会计准则》的规定，贵公司上述会计处理不符合一贯性原则，应该按直线法对办公楼计提折旧 475 万元，但贵公司未接受我们的意见。该事项使贵公司 2003 年 12 月 31 日累计折旧减少了 275 万元，该年度利润总额虚增 275 万元。

我们认为，除存在本报告第三段所述问题外，上述会计报表符合《企业会计准则》和《企业会计制度》的有关规定，在所有重大方面公允地反映了 ABC 公司 2003 年 12 月 31 日的财务状况和该年度经营成果和现金流量情况。

XYZ 会计师事务所

(公章)

(地址)

中国注册会计师：W

M

2004 年 1 月 22 日

#### 8. 【答案】

(1) ①对于事项 (1)，注册会计师应对该会计政策的变更进行评估，评估其是否符合《企业会计准则——会计政策、会计估计和会计差错更正》的规定。如果会计处理符合规定，注册会计师应建议 ABC 公司在会计报表附注中披露：会计政策变更的内容和理由；会计政策变更的影响数。

②对于事项 (2)，其他应收款必须和应收账款一样计提坏账准备，但 ABC 公司未计提，因而注册会计师应建议其补提，需要进行审计调整，调整分录如下（以万元为单位）：

借：管理费用——坏账损失	30
贷：坏账准备	30

③对于事项 (3)，ABC 公司应对该企业债券计提利息费用，注册会计师应建议进行如下的审计调整（以万元为单位）：

借：财务费用——利息支出	20
贷：应付债券——应计利息	20

④对于事项 (4)，因其属于第一类期后事项，必须对报表的存货计提跌价准备，注册会计师应建议进行如下审计调整（以万元为单位）：

借：管理费用——存货跌价损失	400
贷：存货跌价准备	400

(2) 注册会计师对期后事项的审计责任应以外勤工作结束日为限，而对于外勤工作结束日到会计报表公布日的期后事项，注册会计师没有责任实施审计程序或进行专门询问，但是必须对知悉的期后事项予以关注，并实施相应的审计程序。题中该期后事项属于外勤工作结束后发生的，注册会计师应对其保持关注，实施必要审计程序后，可以选择审计报告中签署双重日期的做法：除了该事项外的审计报告日为 2004 年 3 月 2 日，而对该事项的审计报告日签署为结束该事项审查的日期。

(3) 注册会计师应出具带说明段的无保留意见审计报告，因为 ABC 公司已按注册会计师要求进行审计调整及披露，符合无保留意见审计报告的条件，但同时由于存在一贯性的例外及重要的期后事项，因此对上述 (1) 及 (5) 必须在说明段中加以说明，以提醒报表使用者关注。

(4) 注册会计师应出具带解释段的保留意见审计报告，因为由于其他应收款计提坏账准备造成利润虚增 30 万元，坏账准备减少了 30 万元，这一事项不符合《企业会计准则》的规定，但不影响会计报表整体的公允性，因而对此发表保留意见。同时还需要对 (1) 及 (5) 在意见段后的解释段中进行解释，提醒报表使用者关注。

(5) 注册会计师应出具否定意见审计报告，因为由于存货未计提跌价准备，使资产虚增了 400 万元，利润虚增了 400 万元，这一事项违反了《企业会计准则》，同时由于其金额重大，对报表的整体公允性产生了影响，因此必须发表否定意见。此外，可以在意见段后对 (1) 和 (5) 进行解释，提醒报表使用者关注。审计报告如下。

## 审计报告

ABC公司全体股东：

我们审计了后附的ABC公司2003年12月31日的资产负债表以及2003年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是ABC公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

经审计，我们发现贵公司2003年12月31日资产负债表上列示的存货500万元中，有400万元的存货在2004年1月的检验中不合格，而该部分存货已无任何转让价值。我们认为，根据企业会计准则，对该部分存货应该全额计提存货跌价准备，而贵公司拒绝采纳我们的建议。上述未调整事项使资产总额虚增了400万元，利润总额虚增了400万元。

我们认为，由于本报告第三段所述事项造成的重大影响，上述会计报表不符合《企业会计准则》及《企业会计制度》的规定，未能公允地反映ABC公司2003年12月31日的财务状况和该年度的经营成果以及现金流量。

此外，我们注意到，如附注所述，贵公司经董事会决议于2003年1月1日起，对固定资产采用直线法计提折旧，由于该会计政策的变更，使ABC公司2003年度累计折旧减少了12万元，利润总额增加了12万元。

XYZ会计师事务所

(公章)

(地址)

中国注册会计师：W

M

2004年3月2日

### 9. 【答案】

(1) ①长期投资的核算方法由权益法改为成本法，按《企业会计准则》，长期投资的账面价值应保持不变。因此作如下审计调整：

借：投资收益	4000 000
贷：长期投资	4 000 000

②支付的广告费应作为2003年度的费用处理，不应挂在“其他应收款”：

借：营业费用	500 000
贷：其他应收款	500 000
借：坏账准备	5 000
贷：管理费用——坏账损失	5 000

③应作为捐赠固定资产入账：

借：固定资产	150 000
贷：资本公积	150 000

④该事项属于第二类期后事项，注册会计师应该建议ABC公司在报表附注中披露这一事实。

⑤由于T公司是ABC公司的全资子公司，因而在编制合并报表时，T公司与ABC公司之间的关联交易会被抵销，因而在合并报表的附注中不需要对此关联交易进行披露。

(2) 该事项属于第二类期后事项。见教材原文。

(3) 应该出具否定意见的审计报告。因为该事项对利润总额的影响达到400万元，该调整会使利润总额由盈利变为损失。

(4) 应出具以下保留意见的审计报告：

## 审计报告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的ABC公司2003年12月31日的资产负债表以及2003年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是ABC公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采

用的会计政策和做出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

经审计，我们发现贵公司 2003 年 12 月向 P 公司支付了全年的广告费，共计 50 万元，贵公司处理为“其他应收款”，并对其计提了 1% 的坏账准备。我们认为，按《企业会计准则》的规定，该 50 万元的广告费应作为当期营业费用处理，但贵公司拒绝调整。此外，2004 年 1 月，贵公司被 S 公司控侵权，法院于 2004 年 2 月 2 日开庭审理并判贵公司侵权成立，需赔偿 S 公司 40 万元，对该事项我们认为应该在报表附注中披露，但贵公司拒绝披露。

我们认为，除存在本报告第二段所述问题外，上述会计报表符合《企业会计准则》和《企业会计制度》的有关规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司 2003 年 12 月 31 日的财务状况和该年度经营成果以及现金流量。

XYZ 会计师事务所  
(公章)  
(地址)

中国注册会计师：W  
M  
2004 年 2 月 22 日

#### 10. 【答案】

(1) W 和 M 注册会计师对客户 2002 年度会计报表出具了无保留意见审计报告，说明在分析 2003 年度数据时可以信赖客户 2002 年度会计报表的数据。

首先，因为企业的生产经营情况平稳，作为企业内在规律的存货周转率应当是稳定的。P 子公司 2002 年度的存货周转率为 3.99 (318 920 ÷ 79 930)。在 2003 年，如果存货周转率不变，则在已确认主营业务成本的前提下，推算的存货预期余额为 80 118 (319 670 ÷ 3.99) 万元，但 P 子公司列示的存货余额为 81 110 万元，比预期数额高出了 1 000 万元，因为这一差异高于存货项目的重要性水平，有必要将存货的高估问题列为重要问题。

其次，毛利率作为行业规律及市场规律，也是稳定的。在 2002 年，公司的毛利率为 20.22% (1 - 31 892 ÷ 39 977)，在毛利率不变的情况下，依据 2003 年主营业务成本推算的本年主营业务收入额为 40 069 [31 967 ÷ (1 - 0.2022)] 万元，而客户的未审主营业务收入为 40 480 万元，比推算的预期数额高出 411 万元，且这一差异超过了会计报表层的重要性水平。基于此，有理由怀疑客户的主营业务收入有重大高估情况。

T 公司的资料中可能存在一个不合理之处：X 产品 2003 年销售毛利率为 17.56%，大大高于 2002 年的 5%，既然公司 2003 年的供产销形势与上年相当，通常应维持大致相当的销售毛利率水平。

(2) 最适合证实的问题如下表。

账户或科目	所运用的比率	可以证实的问题
银行存款	定期存款/银行存款	是否存在高息拆借
坏账准备	坏账准备/应收账款	坏账准备充分性
固定资产	累计折旧/固定资产原值	固定资产老化状况
投资收益	投资收益/利润总额	盈利能力的稳定性

所运用比率的具体计算公式见下表。

账户或科目	欲证实的问题	所运用比率的具体计算公式
预会账款	有无异常变动	预会账款/主营业务成本
固定资产	已报废但未作处理	固定资产原值/本期产品产量
存货	核算方法变动	主营业务成本/平均存货
应付账款	总体合理性	应付账款/存货
主营业务收入	总体合理性	1 - 主营业务收入/主营业务成本

#### 11. 【答案】

(1) W、M 应选择的重要性水平为 85 万元。因为按照《独立审计准则》的规定，当不同会计报表的重要性水平不同时，注册会计师应选择最低的重要性水平。重要性水平越低，审计风险越高，注册会计师就应执行更充分的审计测试，以将审计风险降低至可接受水平。

(2) 在 3 月 10 日前，W、M 应实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确认期后事项的发生及处理是否合规；在 3 月 10 日至 25 日，W、M 应对已知悉的期后事项予以关注，并实施相应的审计程序。上述第 (2) 种情况属第二类期后事项，应建议 ABC 股份有限公司在会计报表附注中予以披露。

(3) ①《企业会计准则》允许企业变更会计政策，且 ABC 股份有限公司调整后的计提坏账准备的比率

在规定范围内，但应提请 ABC 股份有限公司在会计报表附注中予以披露。②影响利润总额为 870000 (1 000 × 870) 元，应建议调整。调整分录为 (以万元为单位)：

借：管理费用	87
贷：产成品	87
或：借：主营业务成本	87
贷：产成品	87

③需补提折旧并影响利润总额为 4.5 万元，应建议调整，调整分录为 (以万元为单位)：

借：管理费用	4.5
贷：累计折旧	4.5

(4) 续编审计报告如下：

通过 2003 年 12 月 31 日的存货监盘，我们发现贵公司 A 产品短缺 100 件，将导致利润总额减少 87 万元，贵公司未予调整。

我们认为，除存在上述情况外，上述会计报表符合《企业会计准则》和《企业会计制度》有关规定，在所有重大方面公允地反映了贵公司 2003 年 12 月 31 日的财务状况，2003 年度经营成果及现金流量，会计处理方法的选用遵循了一贯性原则。

另外，我们注意到，2004 年 3 月 5 日，北京市最高人民法院终审裁定，2004 年 1 月贵公司被告侵权案已审理完毕，应赔偿 XYZ 公司损失 125 万元，但贵公司未在会计报表附注中披露。本段内容并不影响本期已发表的审计意见。

# 第四部分

## 2005 年度注册会计师统一考试模拟试卷

### 《审计》模拟试卷 A

一、单项选择题（本题型共 15 题，每题 1 分，共 15 分。每题只有一个正确答案，请从每题的备选答案中选出一个你认为正确的答案，在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂相应的答案代码。答案写在试题卷上无效）

1. 如果被审计单位的存货使用已受到限制，而被审计单位管理当局未将这一情况在会计报表中予以说明，则会计报表的以下认定会发生错误（ ）。  
A. 存在或发生      B. 权利和义务      C. 估价或分摊      D. 表达与披露
2. 被审计单位 E 公司将其 X 子公司委托给其关联企业 F 公司经营，E、F 公司在双方签订的经营协议中确定的收益为 1 200 万元，X 公司实现的收益为 1 500 万元，实现的净利润为 600 万元，而 X 公司的净资产为 7 000 万元，则 E 公司因此应将（ ）确认为其他业务收入。  
A. 经营协议确定的 1 200 万元      B. 实现的收益 1 000 万元  
C. 全部净利润 600 万元      D. 净资产的 10%，即 700 万元
3. 对主营业务收入进行截止测试，主要目的是（ ）。  
A. 确定主营业务收入金额是否正确      B. 确定主营业务收入会计记录归属期是否正确  
C. 确定主营业务收入是否入账      D. 确定主营业务收入计算是否正确
4. 某单位规定，采购人员有权决定 100 万元以下的采购决策，超过 100 万元需经采购部经理批准；采购部经理有权决定 500 万元以下的采购决策，超过 500 万元需经总经理批准。那么，采购员采购 300 万元的货物，应当（ ）。  
A. 经过一般授权      B. 经过特别授权      C. 不需经过采购部经理批准      D. 不需经过总经理批准
5. 在审计抽样中，对审计总体进行分层最大的优点是（ ）。  
A. 提高审计效率      B. 降低审计风险      C. 使样本更加客观      D. 确定重点审计对象
6. 在以下关于坏账准备实质性测试的说法中，不正确的是（ ）。  
A. 坏账准备提取的方法一经确定，不得随意变更  
B. 检查坏账准备计提的方法和比例前后各期是否一致  
C. 计算坏账准备余额占应收账款年末余额的比例可能发现有重要问题的领域  
D. 查找有无资产负债表日后仍未收回的长期挂账的应收账款
7. 下列（ ）情况下，注册会计师应确认相应的出资。  
A. 实物资产出资者以被抵押固定资产出资的      B. 货币资金出资者的汇款单没有注明“投资款”的  
C. 无形资产出资者以尚有产权纠纷的无形资产出资的  
D. 土地使用权出资者所占实收资本的比例超过 20% 的
8. 以下是注册会计师运用分析性复核的步骤：（1）执行计算/比较；（2）估计期望值；（3）分析数据及确认重大差异；（4）确定要执行的计算及比较；（5）调查重大的非预期差异。  
注册会计师执行分析性复核正确的顺序是（ ）。  
A. (1) (2) (3) (4) (5)      B. (2) (1) (5) (4) (3)  
C. (2) (1) (4) (5) (3)      D. (4) (2) (1) (3) (5)
9. 注册会计师在特殊编制基础会计报表的审计报告中，应在意见段说明（ ）。  
A. 所审计会计报表在所有重大方面是否按照所应依据的编制基础进行了公允表达  
B. 会计处理方法的选用是否遵循了一贯性原则  
C. 所审计会计报表是否符合企业会计准则和国家其他有关财务会计法规的规定

- D. 被审计单位不应在会计报表组成部分的审计报告后附送整体会计报表
10. 职责划分是一项重要的内控程序,会影响许多认定的控制风险,但对( )的风险关系不大。  
A. 书写错误 B. 监守自盗 C. 自我评价 D. 表达与披露
11. 在以下分析性复核程序中,可以用来判断被审计单位是否缺乏偿债能力或利用应付账款隐瞒利润的是( )。  
A. 分析应付账款期初、期末余额的波动原因 B. 分析长期挂账的应付账款  
C. 计算应付账款对存货的比率并与以前期间对比分析  
D. 计算应付账款对流动负债的比率,并与以前期间对比分析
12. 当发现被审计单位记录的债券利息费用大大超过相应应付债券的账户余额与票面利率的乘积时,注册会计师可能会怀疑( )。  
A. 应付债券的折价被低估 B. 应付债券被高估 C. 应付债券被低估 D. 应付债券的溢价被高估
13. 若被审计单位作为债务人发生了债务重组,注册会计师应检查被审计单位在会计报表附注中是否披露了除( )外的其他信息。  
A. 重组方式 B. 因债务重组而确认的营业外收入总额  
C. 因债务重组而确认的资本公积总额 D. 或有支出
14. 以下关于存货监盘的说法错误的是( )。  
A. 存货的重大错报会对企业的营运资本产生直接的影响  
B. 如果注册会计师采用以控制测试为主的审计方式,并准备信赖被审计单位存货盘点的控制措施和程序,那么绝大部分审计程序将限于询问、观察以及抽查  
C. 注册会计师应尽可能让被审计单位了解自己将抽取测试的存货项目以便节约监盘工作时间  
D. 生产制造企业的存货和其他企业相比往往具有更高的固有风险
15. 可能导致注册会计师对被审计单位持续经营能力产生疑虑的财务事项是( )。  
A. 关键管理人员离职且无人替代 B. 大股东长期占用巨额资金  
C. 人力资源或重要原材料短缺 D. 有关法律、法规或政策的变化可能造成重大不利影响
- 二、多项选择题(本题型共10题,每题1.5分,共15分。每题均有多个正确答案,请从每题的备选答案中选出你认为正确的答案,在答题卡相应位置上用2B铅笔填涂相应的答案代码。每题所有答案选择正确的得分;不答、错答、漏答均不得分。答案写在试题卷上无效)**
1. 尚未调整的错报或漏报汇总数接近而未超过会计报表层次重要性水平时,注册会计师应当考虑( )。  
A. 发表无保留意见 B. 追加审计程序 C. 提请被审计单位调整已发现的错报或漏报 D. 发表保留意见
2. 注册会计师出具的审计报告的范围段应当包括( )等内容。  
A. 注册会计师按照独立审计准则计划和实施审计工作,以合理确信会计报表是否不存在重大错报  
B. 实施的审计工作为注册会计师发表意见提供了合理的基础  
C. 已审报表的名称,反映的日期和期间 D. 管理当局的责任和注册会计师的责任
3. 如果被审计单位以分期收款结算方式销售某种商品,注册会计师应查明( )。  
A. 合同约定的本期收款日期是否真实 B. 本期是否收到货款  
C. 商品是否已经发出 D. 分期收款是否经过批准
4. 被审计单位存在以下情况( ),注册会计师应当要求被审计单位在会计报表附注中进行披露。  
A. 坏账的确认标准 B. 坏账准备的计提方法 C. 坏账准备的计提比例 D. 坏账准备的计提金额
5. 在抽样风险中,导致注册会计师做出错误审计结论、影响审计效果的风险有( )。  
A. 信赖不足风险 B. 信赖过度风险 C. 误受风险 D. 误拒风险
6. 对某项会计报表认定而言,由于( ),在对内部控制进行初步评价时,注册会计师不应当将其控制风险评估为高水平。  
A. 控制政策和程序与认定相关 B. 通过符合性测试已获得证据证明控制有效  
C. 相关的内部控制可能防止或发现和纠正重大错报或漏报 D. 注册会计师拟进行符合性测试
7. 在承办具体鉴证业务时,会计师事务所应当维护其独立性。维护独立性的措施主要包括( )。  
A. 安排审计小组以外的注册会计师进行复核 B. 与审计客户的审计委员会讨论独立性问题  
C. 向审计客户的监事会告知服务性质和收费范围  
D. 由项目经理或更高级别的事务所管理人员复核独立性受到损害的审计小组成员的工作底稿
8. 关于重要性,下列说法正确的有( )。

- A. 实际上，账户层次的重要性水平就是注册会计师在进行实质性测试时，在能够对某一账户余额或某类经济业务总体特征做出合理评价的条件下所愿意接受的最大金额误差
- B. 某一金额对某个企业的会计报表来说是重要的，而对另一个企业的会计报表可能是不重要的
- C. 对某一特定企业而言，重要性也会因时间的不同而改变
- D. 若一项在报表中的错报或漏报足以改变或影响报表使用者的判断，则该项错报或漏报就是重要的，否则就是不重要的

9. 某会计师事务所于2003年2月8日与海湾股份有限公司董事会签订了该公司当年度会计报表审计的业务约定书，2004年2月3日至10日按计划进行了外勤审计工作，并于当月20日签发了审计报告，则该会计师事务所至少应将有关本审计项目的当期档案保管至（ ）。

- A. 2013年2月3日
- B. 2013年2月8日
- C. 2013年2月10日
- D. 2013年2月20日

10. 以下各种说法中，你认为不正确的有（ ）。

- A. 会计师事务所可以向客户发放内容真实、客观的业务指导手册
- B. 注册会计师可以在名片上印有专业资格、社会职务和所获荣誉等内容
- C. 会计师事务所承接审计业务，可以降低收费，只要能保证审计质量
- D. 会计师事务所不得向得到本所帮助取得委托业务的其他会计师事务所收取介绍费或佣金等

**三、判断题（本题型共10题，每题1.5分，共15分。在答题卡相应位置上用2B铅笔填涂你认为正确的答案代码。答案写在试题卷上无效。答案正确的，每题得1.5分；答案错误的，每题倒扣1分。本题型扣至零分为止。不答题既不得分，也不扣分。）**

- 1. “所有权”具体审计目标只为了证实与资产负债表组成要素相关的认定是否正确。 ( )
- 2. 审计工作底稿是注册会计师在审计过程中为证实被审事项而收集的各种资料形成的工作记录，因此它反映的内容都是审计证据。 ( )
- 3. 合法性是指被审计单位会计报表的编制是否遵循了企业会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定。 ( )
- 4. 注册会计师必须在计划阶段采取有力措施，弄清被审计单位的关联方及其交易是否存在、关联方交易的记录是否适当、关联方交易的会计处理是否适当以及关联方及其交易的披露是否恰当。 ( )
- 5. 重要性水平的确定是一个职业判断，偏高或偏低均对注册会计师不利。如果注册会计师确定的重要性水平偏高，则注册会计师将承受较大的审计风险。 ( )
- 6. 管理建议书的日期不应早于被审计单位管理当局签署会计报表的日期。 ( )
- 7. 有限责任会计师事务所设立分所经由事务所股东大会开会通过后，即可设立并开业。 ( )
- 8. 对于未调整事项而言，会计报表层次的重要性水平是区分无保留意见与保留意见的标准，而区分保留意见与否定意见的金额标准应是会计报表的整体性。 ( )
- 9. 接任前任注册会计师的审计业务时，后任注册会计师应当向前任注册会计师询问有关事项，审计客户应授权前任注册会计师对其询问做出充分的答复。如果审计客户拒绝授权，或限制前任注册会计师做出答复的范围，后任注册会计师应当向审计客户询问原因，并考虑是否接受业务委托。 ( )
- 10. 注册会计师在查阅审计报告公布日后获取的其他信息时，如注意到存在重大不一致或明显的对事实的重大错报，应当提请被审计单位修改已审计会计报表或其他信息。 ( )

**四、简答题（本题型共4题，每小题5分，共20分。在答题卷上解答，答在试题卷上无效。答案中的金额单位用万元表示，有小数的保留两位小数，小数点两位后四舍五入）**

1. E注册会计师在审查大华公司2002年度会计报表前，正在研究评价大华公司的相关内部控制，据以确定其实质性测试的性质时间和范围。请回答：(1) 大华公司为了确保其登记入账的销货业务确实发货给真正的顾客，应当实施哪些具体的关键内部控制？(2) E注册会计师应实施何种符合性测试程序，证实大华公司的关键内部控制能保证其所记录的购货业务估价正确？(3) 大华公司应规定哪些措施，方可使其筹资与投资有关业务的表达与披露处于良好的控制之下？(4) 为了证实大华公司是否将所有的耗费和物化劳动均反映在生产成本中，E注册会计师应实施哪些有针对性的符合性测试程序？

2. ABC会计师事务所在对X公司2003年度会计报表审计时，发现X公司将受到有关环境保护法规的影响，其主要产品的生产将受到产量的限制甚至于停产；X公司用于该产品生产线投资的贷款期限将至，X公司将面临巨大的债务负担；公司以连续发生经营亏损五年，本年末的净资产已为负数。X公司表示将积极采取包括开发新产品、债务重组、资产置换在内的多项改善措施。并且已经开始制定拟采取的各项改善措施的具体计划。对此，请简要回答：(1) 注册会计师应当出具何种类型的审计报告？(2) 并提请管理当局在会

计报表中披露哪些内容? (3) 根据以上情况和你所确定的审计意见类型, 撰写该审计报告的意见段。

3. ABC会计师事务所的A和B注册会计师接受委派, 对Y集团股份有限公司(以下简称Y公司)2003年12月31日与会计报表相关的内部控制有效性的认定进行审核。Y公司采用手工记账。A和B注册会计师于2004年4月12日至18日对甲公司的内部控制制度进行了解和测试, 并在相关审核工作底稿中记录了了解、评价和测试的事项, 摘录如下: (1) Y公司产成品发出时, 由销售部填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后, 将第一联出库单留存登记产品卡片, 第二联交销售部留存, 第三、四联交会计部会计乙登记产成品总账和明细账。(2) 会计人员戊负责开具销售发票。在开具销售发票之前, 先核对装运凭证和相应的经批准的销售单, 并根据已授权批准的商品价目表填写销售发票价格, 根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量。(3) Y公司的材料采购需要经授权批准后方可进行。采购部根据经批准的请购单发出订购单。货物运达后, 验收部根据订购单的要求验收货物并编制一式多联的未连续编号的验收单。仓库根据验收单验收货物, 在验收单上签字后, 将货物移入仓库加以保管。验收单上有数量、单价等要素。验收单一联交采购部登记采购明细账和编制付款凭单, 付款凭单经批准后, 月末交会计部; 一联交会计部登记材料明细账; 一联由仓库保留并登记材料明细账。会计部只根据附验收单的付款凭单登记有关账簿。(4) 会计部审核付款凭单后, 支付采购款项。Y公司授权会计部的经理签署支票, 经理将其授权给会计人员丁负责, 但保留了支票印章。丁根据已适当批准的凭单, 在确定支票收款人名称与凭单内容一致后签署支票, 并在凭单上加盖“已支付”的印章。(5) Y公司设立了内部审计部, 并直接对董事长负责。每年对子公司和各业务部进行审计, 并出具内部审计报告。(6) Y公司设立现金出纳员和银行出纳员。银行出纳员负责到银行取送业务等票据, 并登记银行存款日记账。月底银行出纳员取得银行对账单并编制银行存款余额调节表。(7) Y公司员工根据公司的批准手续报销, 会计部门对报销单据加以审核, 现金出纳员见到加盖核准印章的支出凭据后付款。

要求: 根据上述情况, 假定未描述的其他内部控制不存在缺陷, 请指出Y公司内部控制在设计 and 运行方面的缺陷, 并提出改进建议。

4. 卧龙会计师事务所的注册会计师C、D在对王朝有限责任公司年度会计报表进行审计期间, 因注册会计师C、D未能向助理人员E讲清责任, 以及E难以抵御巨额利益的诱惑, 将王朝公司的商业机密私下透露给了王朝公司的竞争对手天子有限责任公司, 造成了王朝公司的巨额经济损失。对此, 王朝公司已决定起诉C、D注册会计师。

请根据上述情况, 指出注册会计师C、D直接违反了《独立审计准则》、《质量控制准则》中的哪一条具体规定和《职业道德准则》中的哪些要具体求。

**五、综合题(本题型共2题, 其中第1题16分, 第2题19分。本题型共35分。在答题卷上解答, 答案在试题卷上无效。答案中的金额单位用万元表示, 有小数的保留两位小数, 小数点两位后四舍五入。根据题意, 对审计调整分录能够列示明细科目的请予列示)**

1. 根据下列事项进行分析, 注册会计师应发表何种类型的审计报告?

[事项1] XYZ公司2001年度净利润为16万元, 注册会计师对其2001年会计报表出具了保留意见审计报告, 说明段表述如下: “贵公司账面反映的在建工程为2号流水线工程, 该项目2001年度处于停建状态, 贵公司2001年度对上述项目利息资本化金额为895万元。”

[事项2] 注册会计师审计XYZ公司2001年会计报表时, 确定其会计报表的重要性水平为500万元, 主要是关注到以下两种情况: 一是XYZ公司2001年停止使用且准备处置的固定资产在2001年没有计提折旧670万元; 二是XYZ公司对合同约定采用到岸价格的一笔2001年12月24日发出的销售给美国A公司的业务确认主营业务收入650万元。注册会计师在判断出具审计报告的审计意见的类型时, 认为XYZ公司不予调整的固定资产少计提折旧情况会导致出具保留意见, 但XYZ公司不予调整的多计收入情况会导致出具否定意见。最终, 注册会计师对XYZ公司2001年会计报表发表了否定意见的审计报告。

[事项3] XYZ公司2001年会计报表的资产总额为7065万元, 利润总额为982万元。注册会计师对XYZ公司2001年会计报表出具了保留意见审计报告, 说明段表述如下: “如附注五所述, 贵公司2000年对A公司投资2280万元, 占A公司股权比例33%。到2001年底, 贵公司累计投资收益1940万元, 其中2001年累计1185万元。但贵公司未提供A公司2000年和2001年的会计报表, 受客观条件限制, 我们未能对A公司实施审计, 因而无法确认该项投资收益。”

[事项4] XYZ公司2001年度净利润-10967万元, 总资产111696万元。注册会计师对XYZ公司2001年会计报表出具了无法表示意见的审计报告。说明段表述如下: “根据我们的审查, (1) 2001年, 贵公司在连续两年亏损的情况下继续亏损, 账面亏损金额为人民币10967万元, 实际亏损金额为31729万元, 贵公司净资产出现负数, 账面资产总额为人民币111696万元, 实际资产总额为95816万元, 账面净资产为人民币-10188万

元，实际为-12836万元。(2) 贵公司目前涉及诉讼案件66起，涉及金额人民币21646万元，其中，贵公司作为被告的53起，一审均已败诉，涉及金额人民币20267万元；贵公司作为原告的13起，涉及金额人民币1379万元。上述诉讼案均未在账表中反映。(3) 函证其他应收款出现差异6291万元，贵公司拒绝进行调整。”

[事项5] 注册会计师对XYZ公司2001年度的会计报表发表了无保留意见的审计报告(标准报告)，但XYZ公司的会计报表附注(二)中披露：“2001年12月27日，由于A公司状告XYZ公司侵犯其专利权，要求赔偿322万元，截至2001年12月31日，该诉讼案正在审理中，无法预计其最有可能的赔偿金额”。

[事项6] 注册会计师对2001年XYZ公司会计报表发表了带强调事项段的无保留意见，其强调事项段表述为：“贵公司存在以下问题：(1) 在建工程处于停建状态；(2) 对货到款未付的材料未能准确核算；(3) 出售报废资产未取得批准手续；(4) 银行存款未达账项金额较多。”

[事项7] XYZ公司2001年会计报表附注9.1披露：“公司为A公司提供银行借款担保3000万元。因A公司无力偿还借款，法院判决由公司偿还借款余额2500万元，并于2001年10月21日强制执行1500万元，其余1000万元尚未支付。”注册会计师对XYZ公司2001年会计报表审计出具了带强调事项段的无保留意见审计报告，其强调事项段表述为：“此外，在审计过程中，我们还注意到：截至2001年12月31日止，贵公司对外担保损失金额达1500万元，未作账务处理。详见贵公司会计报表注释9.1。”

[事项8] 注册会计师对2001年XYZ公司会计报表出具了带强调事项段的无保留意见审计报告，其强调事项段表述为：“如附注八(1)所述，贵公司从2001年起改变了计提坏账准备的方法。”

[事项9] 注册会计师对XYZ公司2001年会计报表审计出具了带强调事项段的无保留意见审计报告，其强调事项段披露：“贵公司上年度会计报表非由我所审计，我们对本年度会计报表期初余额不予置评。”

2. XYZ公司公开发行A股的股份公司，ABC会计师事务所负责对其2002年度的会计报表进行审计，于2003年3月20日完成审计工作。XYZ公司于2003年3月28日公布2002年的报告。

XYZ公司每年分别按净利润的10%和5%提取法定盈余公积金和法定公益金。2000年度提取法定盈余公积金1200万元；提取法定公益金600万元。2000年12月31日未分配利润余额为6000万元，2001年提取法定盈余公积金1000万元，提取公益金500万元。2001年12月31日未分配利润余额为7100万元。

XYZ公司未经审计的2002年度财务会计报表中的部分资料如下： 单元：万元

项目	金额	项目	金额
资产总额	84 000	股本	30 000
资本公积金	8 000	法定盈余公积	4 000
法定公益金	2 000	未分配利润	12 000
利润总额	6 000	净利润	4 900

注册会计师确定XYZ公司2002年度会计报表层次的重要性水平为490万元，并分配到各会计报表项目，其中部分会计报表项目的重要性水平如下： 单元：万元

会计报表项目	重要性水平	会计报表项目	重要性水平
应收账款	120	预付账款	20
其他应收款	60	存货	100
无形资产	40	应付账款	20
预计负债	20	资本公积	10

经审计，CPA发现XYZ公司存在以下事项：

(1) XYZ公司原采用应收账款余额百分比法核算坏账，坏账准备按应收款项余额的5%计提，公司董事会决定自2002年起改按账龄分析法计提坏账准备。1年以内按余额10%；1-2年20%；2-3年40%；3年以上80%。XYZ公司尚未根据董事会的决定按账龄分析法核算坏账。其2002年年未经审计的应收账款账面价值为借方余额15200万元，其中应收账款账面余额为借方余额16000万元，坏账准备余额为贷方金额800万元(年初的贷方余额600万元)其他应收款项目的年末金额和经审计的年初金额均为零。XYZ公司2002年应收账款资料如下： 单元：万元

账龄	年初账面数	年末账面数
1年以内	3 000	9 000
1-2年	5 000	2 000
2-3年	4 000	3 000
3年以上		2 000
合计	12 000	16 000

(2) XYZ公司1998年12月18日，购置一项固定资产，原值500万元，估计净残值20万元，预计使

用年限 6 年，按平均年限法计提折旧。该项固定资产从 2000 年 6 月起由于技术原因而处于闲置状态并转入未使用固定资产核算，从 2000 年 7 月起停止计提折旧。2001 年 12 月 31 日 XYZ 公司对此项固定资产计提了 50 万元的减值准备。ABC 会计师事务所的注册会计师在对 XYZ 公司 2002 年度会计报表审计中，未发现 XYZ 公司对此项“未使用固定资产”的任何会计处理。现假定该项固定资产的可收回价值为 240 万元，尚可使用 4 年。

(3) XYZ 公司的会计政策规定，入库产成品按实际生产成本入账，本年内各月发出产成品采用后进先出法核算，年末结存产成品按平均单价转至下年年初。XYZ 公司的 X 产品 2002 年 12 月 31 日经监盘的结存数量为 1 000 吨，审计前期末余额为 5 500 万元，其 2002 年相关明细资料如下：（各月入库的单位成本 [单价] 经审计无误）

产成品明细账（简化格式）

数量单位：吨

2002 年

金额单位：万元

日期	本期入库			本期发出			期末库存		
	数量	单价	金 额	数量	单价	金 额	数量	单价	金 额
承上年							250	4.8	1 200
2 月	600	4.6		400					
4 月	500	4.5		350					
6 月	400	4.75		200					
8 月	650	5.6		550					
10 月	460	4.55		420					
12 月	360	5.5		300					
转下年									

(4) XYZ 公司自 2000 年设立专门机构开发新产品，2000 年度和 2001 年 1—6 月分别发生研究开发费用 200 万元和 400 万元，均计入无形资产——研究和开发费用。新产品于 2001 年 6 月底研制成功并于次月正式投产。XYZ 公司预计该新产品可在市场上销售 5 年，因此将该项研究开发费用自 2001 年 7 月起 5 年平均摊入管理费用，2001 年度共摊销 60 万元，2002 年度 XYZ 公司认为按《企业会计制度》规定，在研究与开发过程中发生的相关费用应直接计入当期损益，故将无形资产摊余价值 540 万元一次性计入当年管理费用。

(5) 2002 年 11 月 30 日，XYZ 公司清理资产、负债，发现确实无法支付应付账款 100 万元和原材料短缺 400 万元（进项税 68 万元）。对确实无法支付的应付账款，Y 公司作了借记“应付账款”100 万元、贷记“营业外收入——无法支付的应付账款”100 万元的会计处理；对短缺的原材料，作了借记“待处理财产损益”468 万元、贷记“原材料”400 万元和“应交税金——进项税额转出”68 万元的会计处理。2002 年 12 月，查清原材料短缺的原因：100 万元属于一般经营损失、300 万元属于非常损失。XYZ 公司拟于 2003 年 3 月经董事会审批后，再进行相应会计处理。

(6) XYZ 公司的工业污水未经净化处理就排出，对农村造成伤害，2002 年 12 月 1 日 XYZ 公司周围村镇联合向法院起诉，要求赔偿 800 万元，审计工作结束日，该诉讼尚未判决，由于此案复杂，虽然目前还不能可靠估计赔偿金额，但 XYZ 公司败诉的可能很大。对此 XYZ 公司并未在其 2002 年度的会计报表和报表附注中予以反映。

(7) 预付账款明细账户有贷方余额 12 万元，另有 E 公司 18 万元系 2002 年 2 月为采购 E 公司产品所预付，XYZ 公司于 2002 年 12 月 5 日获悉 E 公司因转产已不能再提供原预购产品。

要求：

(一) 上述 7 个事项，若不考虑重要性水平，CPA 分别应提出何种审计处理建议。若需调整的，请列出审计调整分录（无需考虑对所得税、期末结转损益及对 2002 年度利润分配的影响）

(二) 分别针对审计发现的 7 个事项，假定 XYZ 公司拒绝 CPA 按照要求（一）提出的适当处理建议，如果考虑审计重要性水平，CPA 应发表何种审计意见。

(三) 针对审计发现的上述 7 个事项，假定 XYZ 公司接受 CPA 按照要求（一）提出的对事项（1）（2）（3）（6）（7）的处理建议，但拒绝接受对事项（4）（5）的处理建议，如果考虑重要性水平，CPA 应出具何种意见类型的审计报告，并续写审计报告。

(四) 2003 年 2 月 27 日 XYZ 公司董事会做出了 2002 年利润分配预案。按 2002 年度审计后的净利润（假定 XYZ 对上述注册会计师提出的调整要求均进行了相应的调整）10%、5% 分别提取盈余公积金和法定公益金，以总股本为基数，每 10 股送 2 股，资本公积金 10 股转 1 股。请代注册会计师就 2002 年度的利润

分配预案，做出与其相关的审计调整建议。如果 XYZ 公司董事会还准备派发现金股利，请代注册会计师向 XYZ 公司董事会建议最多能派发多少现金股利（不考虑调整分录对 2002 年度的企业所得税、期末结转损益及对代缴个人所得税的影响，也不考虑年终将利润分配科目的其他明细科目，转入未分配利润科目）。

## 《审计》模拟试卷 A 参考答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】存货使用受到限制，归属应披露事项。
2. 【答案】C 【解析】按协议确定的收益，实现的净利润，以及净资产的 10%（净资产收益率超过 10% 时）三者孰低的原则来确认其他业务收入。
3. 【答案】B 【解析】见第十章“第三节主营业务收入审计——二、主营业务收入实质性测试程序——7”。
4. 【答案】B 【解析】经过一般授权，即采购员不需经过任何人批准，自己就可决定采购 30 万元以下的物品，超过了其一般授权范围，显然是不妥的。须经过特别授权，不论是经采购部经理批准，还是经总经理批准均可，这是最妥当的。
5. 【答案】D 【解析】分层可以提高审计效率，但主要是确定重点审计对象。
6. 【答案】A 【解析】A 的内容属于会计制度的规定，不属于实质性测试。
7. 【答案】D 【解析】“无形资产占实收资本的比例不能超过 20%”这一规定，并不包括土地使用权。
8. 【答案】D 【解析】见第七章“第一节审计计划——三、了解被审计单位的基本情况——（二）执行分析性复核程序”。
9. 【答案】A
10. 【答案】D 【解析】表达与披露主要与会计系统有关，与职责划分无关。
11. 【答案】C 【解析】因为虚假的长期挂账的应付账款，可能是高估负债，而高估负债就是隐瞒利润；如果是真正的长期挂账的应付账款则很可能是否缺乏偿债能力所致。
12. 【答案】C 【解析】从以下的公式中可以看出二者之间的关系：  
实际应付债券×票面利率 > 账面的应付债券×票面利率
13. 【答案】B 【解析】关于债务重组，按照有关会计制度和准则的规定，债务人不能确认重组收益，原先对应收益的部分只能记入“资本公积”，所以披露的内容不包括 B。
14. 【答案】C 【解析】在监盘过程中，注册会计师应避免让被审计单位了解自己所要抽盘的存货项目，防止被审计单位针对性弄虚作假。
15. 【答案】B 【解析】其他的几个选项，如关键管理人员离职且无人替代、人力资源或重要原材料短缺、有关法律、法规或政策的变化可能造成重大不利影响，都属于经营或其他方面但不是财务方面的迹象。

### 二、多项选择题

1. 【答案】BC 【解析】尚未调整的错报或漏报汇总数虽然接近而未超过会计报表层次重要性水平，但是如果连同尚未发现的错报或漏报，就极有可能超过会计报表层次重要性水平，为慎重起见，注册会计师应当提请被审计单位调整已发现的错报或漏报，以留下较大的安全边际，或是考虑追加审计程序，以核实是否存在其他尚未发现的错报或漏报。
2. 【答案】AB 【解析】C 与 D 均应在引言段中陈述。
3. 【答案】AB 【解析】见第十章“第三节主营业务收入审计——二、主营业务收入实质性测试程序——2——（5）”。
4. 【答案】ABCD 【解析】坏账的确认标准、坏账准备的计提方法、计提比例和计提金额应当在报表附注中披露。
5. 【答案】BC 【解析】信赖过度风险和误受风险影响审计效果，而信赖不足风险和误拒风险主要影响审计效率。
6. 【答案】CD 【解析】这是对内部控制的初步评价。
7. 【答案】ABC 【解析】独立性受到损害的审计小组成员应被调离小组。
8. 【答案】ABCD
9. 【答案】D

10. 【答案】B 【解析】A：会计师事务所可以向客户发放印制的手册，也可以应非客户的要求向非客户发放，但内容应真实、客观；B：注册会计师可以在名片上印制姓名、专业资格、职务、所在会计师事务所的地址和标识等，但不得印制其他社会职务、专家称谓、及所获荣誉等；C、D均属于职业道德的明文规定。

### 三、判断题

1. 【答案】√

2. 【答案】× 【解析】有些审计工作底稿并不是为了证实被审事项而形成的资料，如审计计划、审计报告、审计总结等，它们都不是审计证据。

3. 【答案】× 【解析】依据《独立审计具体准则第7号——审计报告》（修订）的内容，是指被审计单位会计报表编制是否遵循了“国家颁布的企业会计准则和相关会计制度”的规定。

4. 【答案】× 【解析】这是实施过程中的审计目标；注册会计师必须在计划阶段采取有力措施，弄清被审计单位是否存在关联方。

5. 【答案】√ 【解析】如果注册会计师确定的重要性水平偏高，则意味着相应确定的审计程序不充分、审计证据不足，从而产生较大的审计风险。

6. 【答案】× 【解析】管理建议书的日期不是审计报告的日期，可以早于也可以晚于被审计单位管理当局签署会计报表的日期。

7. 【答案】× 【解析】会计师事务所合并或设立分所审批程序比照会计师事务所的设立，即应向省级财政部门提出申请，获批后方可设立并开业。

8. 【答案】√

9. 【答案】√ 【解析】根据执业规范的要求，在客户变更审计委托时，后任注册会计师应当向前任注册会计师询问有关事项，审计客户应授权前任注册会计师对其询问做出充分的答复。如果审计客户拒绝授权，或限制前任注册会计师做出答复的范围，后任注册会计师应当向审计客户询问原因，并考虑是否接受业务委托。

10. 【答案】√ 【解析】注册会计师在查阅审计报告公布日后获取的其他信息时，如注意到存在重大不一致或明显的对事实的重大错报，要视发生错报的具体对象，提请被审计单位修改已审计会计报表或其他信息。

### 四、简答题

1. 【答案】（1）大华公司应当实施以下关键内部控制：销货业务要以经过审核的发运凭证以及经批准的顾客定货单为依据登记入账；发货以前，赊销须经批准；销售发票需经事先编号，并已恰当地登记入账；每月向顾客寄送对账单，对顾客提出的意见作专案调查。（2）注册会计师应实施的符合性测试程序包括：检查大华公司有关“计算与金额的内部核查”的核查标记；审核大华公司有关“采购价格和折扣的批准”的批准标记。（3）大华公司应规定如下措施，方可使其筹资与投资业务的表达与披露处于良好的控制：筹资业务、投资业务明细账与总账的登记职务分开；按会计准则和会计制度要求进行披露。（4）E注册会计师应检查生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表的顺序编号是否完整。

2. 【答案】（1）注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。（2）注册会计师应当提请管理当局在会计报表中适当披露：第一，导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施；第二，被审计单位持续经营能力存在重大的不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。（3）无法表示意见的审计报告的意见段如下：由于X公司主要生产产品的生产受到限制对公司的经营影响重大，且公司连续五个会计年度均发生巨额亏损，导致公司本年末的净资产为负数，主要财务指标显示其财务状况严重恶化，存在巨额逾期债务无法偿还。截至审计报告日，X公司表示正在积极采取包括新产品开发、资产置换、债务重组在内的多项改善措施。但由于该等改善措施正处于实施初期，我们无法获取充分、适当的审计证据以确证其能否使X公司的持续经营能力得到实质性改善。由于无法评价X公司按照持续经营假设编制会计报表的合理性，因此，我们无法对上述会计报表发表意见。

3. 【答案】（1）会计人员乙同时登记产成品总账和明细账，不相容职务未进行分离。应建议Y公司由不同的会计人员登记产品总账和明细账。（2）验收账未连续编号，不能保证所有的采购都已记录或不被重复记录。应建设Y公司对验收单进行连续编号。（3）付款凭单未附订购单及供应商的发票等，会计部无法核对采购事项是否真实，登记有关账簿时，在金额或数量上可能就会出现差错。应建议ABC公司将订购单和发票等付款凭单一起交会计部。（4）会计部月末审核付款凭单后才付款，未能及时将材料等采购和债务登账和按约定时间付款，应建议Y公司采购部及时将付款单交会计部，按约定时间付款。（5）银行出纳编制银行

存款余额调节表，不相容职务未能分离，凭证和记录未得到控制。应建设 Y 公司银行存款余额调节表由出纳以外的会计人员编制。

4. 【答案】(1) C 和 D 注册会计师违反了《独立审计基本准则》中一般准则的规定，此规定要求“注册会计师对审计过程中知悉的商业秘密应当保密，并不得利用其为自己或他人谋取利益”。(2) C 和 D 注册会计师违反了《质量控制准则》中有关项目质量控制的“指导”的要求。按照这一要求，C 和 D 注册会计师应当“讲清助理人员的工作责任”。(3) 注册会计师 C 和 D 违反了《职业道德准则》中有关专业胜任能力和对客户的要求。按照这些要求，注册会计师应当对助理人员的工作结果负责，并对执业过程中知悉的商业秘密负有保密的义务。

## 五、综合题

1. 【答案】[分析事项 1] 在建工程处于停建状态，仍然把项目利息资本化，这种违反《企业会计准则》和《企业会计制度》的错误处理，影响了会计报表的公允反映。如果被审计单位拒绝调整，注册会计师可以考虑发表保留或否定意见。但究竟是保留意见还是否定意见呢？在其他条件相同的前提下，重要性水平是影响注册会计师判断的主要因素。在具体运用重要性水平时，不仅要分析其数量，也要分析其性质。由于 XYZ 公司 2001 年净利润仅为 16 万元，但 2001 年度对处于停建状态的项目利息资本化金额为 895 万元，如果把停止资本化的利息计入当期损益中，XYZ 公司 2001 年度不仅没有盈利反而亏损了。这种影响收益趋势的错报，无论金额大小，从性质上考虑都足以影响会计报表总体的公允性。因此，注册会计师应当发表否定意见，而不是保留意见。

[分析事项 2] 在审计实务中，能够影响注册会计师发表保留或否定意见的会计报表错报分为两种：(1) 金额重要但对整个会计报表影响不大；(2) 金额重要且广泛地影响会计报表总体的公允性。一般讲，注册会计师对第一种情况的错报会发表保留意见，对第二种情况的错报会发表否定意见。如此区分的关键在于注册会计师对错报项目是否具有牵涉性（或弥漫性）的判断。一项错报越具有牵涉性，则注册会计师发表否定意见的可能性越大。在该事项中，少计提折旧和多计收入的金额都超过重要性水平。特别是不予调整的多计收入情况，不仅会影响 XYZ 公司主营业务收入、应收账款核算，也会影响存货、成本等核算，进而影响到资产总额和企业的盈利情况，具有很大的牵涉性。因此发表否定意见的可能性大。

[分析事项 3] 该事项中，注册会计师无法取得证据的情况具有牵涉性，不仅影响本年度利润增加 1185 万元，也影响长期投资的增减变动，进而使得注册会计师从整体上无法判断 XYZ 公司 2001 年会计报表的公允性。因此注册会计师不能仅仅发表保留意见，而应该发表无法表示意见的审计报告。

[分析事项 4] 在审计实务中，如果注册会计师在明知被审计单位违反会计准则和会计制度的情况下，不执行必要的审计程序予以确认或确认后不愿意予以如实披露，以审计范围受到限制为由出具无法表示意见的审计报告，甚至出具带强调事项段无保留意见的审计报告，这属于严重违背独立审计准则和职业道德准则的行为，不仅降低了审计报告的使用效能，也应受到相应的处罚。该事项中，注册会计师用无法表示意见代替否定意见。对于情况 (1) 和 (3)，如果注册会计师已经查证清楚而贵公司拒绝调整时，应当发表否定意见，而不能用无法表示意见代替否定意见；对于情况 (2) 注册会计师应通过向律师函证等程序，了解 XYZ 公司最可能发生的诉讼损失，建议其调整预计负债，而不能仅仅披露了事。

[分析事项 5] 在审计实务中，当注册会计师决定出具无保留意见时，如果为了有助于报告使用者更好地理解审计报告，需要对审计报告作一些补充说明，注册会计师可以在意见段后面增加强调事项段，以提请会计报表使用者关注。但如果存在应该强调说明的事项，注册会计师却没有在审计报告中强调说明，会计报表使用者可能因此注意不到充分的信息，影响其决策。该事项中，会计报表附注中披露 XYZ 公司涉及到无法预计的诉讼案件，可能会影响会计报表使用者决策，注册会计师应该在审计报告意见段后增加强调事项段予以说明。因此，该案例不应该是标准报告，应发表带强调事项段的无保留意见。

[分析事项 6] 在审计实务中，一些注册会计师往往不能很好处理以下情况：(1) 八项减值准备计提；(2) 未决诉讼；(3) 大额逾期借款；(4) 持续经营能力；(5) 重大交易事项的法律手续不完备；(6) 关联方占款以及为关联方担保等关联交易；(7) 资产重组；(8) 利用其他注册会计师、前任注册会计师或专家的工作；(9) 补贴收入；(10) 非经常性损益；(11) 一次性交易取得的收入占主营业务收入比重较大；(12) 会计政策和会计估计发生变更等。遇到这些事项时，有些注册会计师无论是否实施了必要的审计程序或已经取证实了某一事项，为了满足被审计单位的要求或屈从于客户压力，或出于谨慎的考虑，往往发表带强调事项段的审计报告，以此达到既不得罪客户、又不承担法律责任的目的。但实质上，这种做法既不谨慎，也不明智。对于重大事项，注册会计师应当实施必要的审计程序，把问题搞清楚。如果属于需要调整的事项，注册会计师应当在被审计单位拒绝调整时出具保留或否定意见的审计报告；如果属于被审计单位正常的会计处理，注

册会计师没有必要在审计报告中予以披露，以避免干扰信息使用者的决策。如果注册会计师实施必要审计程序后仍然不能搞清楚该重大事项，这时才可发表保留或无法表示意见的审计报告，但审计报告中必须披露审计范围受到什么限制。

前述事项中注册会计师所强调事项段披露的四种情况，都属于注册会计师应当实施审计程序查证清楚并必须对此明确表示意见的情况。对于情况（1）和（4），如果注册会计师取证表明情况属实，且不影响会计报表的公允反映时，不应当在强调事项段披露；对于情况（2）和（3），如果注册会计师取证实证其对会计报表公允反映产生影响，就不能仅仅在强调事项段中予以披露，应当建议被审计单位调整，并在被审计单位拒绝调整时发表保留或否定意见的审计报告。

[分析事项 7] 在审计实务中，谨慎既是注册会计师必备的品质，又是注册会计师专业技术规范和职业道德的要求。如果注册会计师以谨慎为借口推卸自身应承担的职责，把应当查证清楚且可以确认的事项仅仅放在意见段后面的强调事项段，可能会使会计报表使用者不知道如何使用这些信息，造成会计信息披露的混乱。如该事项中，按照《企业会计准则》，XYZ 公司应该对最有可能发生的损失估计预计负债并作相应的会计处理。但 XYZ 公司没有对此进行估计并做会计处理。对于这种情况，注册会计师应当建议 XYZ 公司进行调整，并在被审计单位拒绝调整时出具保留或否定意见的审计报告。但注册会计师却把这种事项仅仅在审计报告意见段后的强调事项段披露，这就没有尽到注册会计师应尽的责任。

[分析事项 8] 审计报告应当给信息使用者传递真实、充分、及时的信息，因此，注册会计师在编制说明段时，不仅要把值得说明的事实披露出来，还应当披露其涉及金额及其被审计单位不调整时对会计报表的影响金额。该事项中注册会计师没有充分披露计提坏账准备方法的改变及其对会计报表的影响，信息披露不充分。

[分析事项 9] 注册会计师在审计中虽然没有责任对期初余额专门发表意见，但如上期会计报表已经过其他会计师事务所审计，注册会计师就应当与前任注册会计师联系，以获取充分、适当的审计证据，形成对期初余额的审计结论，并确定其对本期会计报表审计意见的影响。如果期初余额不存在影响本期会计报表的重大错报，注册会计师决定出具无保留意见的审计报告时，就不应在意见段之后的强调事项段中提及前任注册会计师，以免被误认为是发表保留意见或者把责任分摊给前任注册会计师。如期初余额对本期会计报表可能存在重大影响，但无法对其获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当出具保留意见或无法表示意见的审计报告。此事项中，注册会计师说明对本年度会计报表期初余额不予置评，不仅没有尽到披露职责，也容易被社会公众误认为是发表保留意见或者把责任分摊给前任注册会计师。

## 2. 【答案】

### 要求（一）

对第 1 个事项：应作为会计估计变更采用未来适用法应补提坏账准备。

$4\ 100 - 800 = 3\ 300$ （万元）

2002 年应计提坏账准备的计算（以万元为单位）：

$9000 \times 10\% = 900$

$2000 \times 20\% = 400$

$3000 \times 40\% = 1\ 200$

$2000 \times 80\% = 1\ 600$

合计 4 100

补提 2002 年度坏账准备（以万元为单位）：

借：管理费用 3 300（4 100 - 800）

贷：应收账款——坏账准备 3 300

对第 2 个事项：应提请 XYZ 公司按照《企业会计准则——固定资产》的规定对此项固定资产计提折旧并进行追溯调整。

按照《企业会计准则——固定资产》的规定，对此项固定资产计提折旧并进行追溯调整。从 2000 年 7 月至 2001 年 12 月该项未使用固定资产折旧范围变更后对未分配利润的累积影响数：

年折旧额 =  $(500 - 20) / 6 = 80$ （万元）

对 2000 年的调整（以万元为单位）：

借：管理费用 40

贷：累计折旧 40

借：盈余公积——法定盈余 4

盈余公积——法定公益 2

贷：利润分配——未分配利润

6

对 2001 年的调整（以万元为单位）：

第一，过入 2000 年的调整分录

借：利润分配——未分配利润 34  
 盈余公积——法定盈余 4  
 盈余公积——法定公益 2  
 贷：累计折旧 40

第二，补提 2001 年折旧

借：管理费用 80  
 贷：累计折旧 80  
 借：盈余公积——法定盈余 8  
 盈余公积——法定公益 4  
 贷：利润分配——未分配利润 12

对 2002 年的调整（以万元为单位）：

第一，过入 2000 年的调整分录

借：利润分配——未分配利润 34  
 盈余公积——法定盈余 4  
 盈余公积——法定公益 2  
 贷：累计折旧 40

第二，过入 2001 年的调整分录

借：利润分配——未分配利润 68  
 盈余公积——法定盈余 8  
 盈余公积——法定公益 4  
 贷：累计折旧 80

第三，补提 2002 年折旧和调整固定资产减值准备

该项固定资产的账面净值为： $500 - 240 = 260$ （万元）

经测试该项固定资产实际发生的减值为： $260 - 240 = 20$  应转回的减值准备为： $50 - 20 = 30$

重新计算该项固定资产年折旧额： $(240 - 20) / 4 = 55$ （万元）

借：管理费用 55  
 贷：累计折旧 55  
 借：固定资产减值准备 30  
 贷：营业外支出——计提的固定资产减值准备 30

对第 3 个事项：应进行调整（以万元为单位）：

产成品明细账（简化格式）

数量单位：吨

2002 年

金额单位：万元

日期	本期入库			本期发出			期末库存		
	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
承上年							250	4.8	1 200
2 月	600	4.6	2 760	400	4.6	1 840	200	4.6	920
4 月	500	4.5	2 550	350	4.5	1 575	150	4.5	675
6 月	400	4.75	1 900	200	4.75	950	200	4.75	950
8 月	650	5.6	3 640	550	5.6	3 080	100	5.6	560
10 月	460	4.55	2 093	420	4.55	1 911	40	4.55	182
12 月	360	5.5	1 980	300	5.5	1 650	60	5.5	330
转下年						1 000	4.817	4 817	

借：主营业务成本 683 (5 500 - 4 817)

贷：存货

683

对第 4 个事项：

对 2000 年的调整（以万元为单位）：

借：管理费用 200

贷：无形资产		200
借：盈余公积——法定盈余		20
盈余公积——法定公益		10
贷：利润分配——未分配利润		30
对 2001 年度的调整（以万元为单位）：		
第一，过入 2000 年度调整分录		
借：利润分配——未分配利润		170
盈余公积——法定盈余		20
盈余公积——法定公益		10
贷：无形资产		200
第二，对 2001 年的调整		
借：管理费用		340
贷：无形资产		340
借：盈余公积——法定盈余		34
盈余公积——法定公益		17
贷：利润分配——未分配利润		51
对 2002 年度的调整（以万元为单位）：		
第一，过入 2000 年度调整分录		
借：利润分配——未分配利润		170
盈余公积——法定盈余		20
盈余公积——法定公益		10
贷：无形资产		200
第二，过入 2001 年度调整分录		
借：利润分配——未分配利润		289
盈余公积——法定盈余		34
盈余公积——法定公益		17
贷：无形资产		340
第三，对 2002 年的调整		
借：无形资产		540
贷：管理费用		540
对第 5 个事项，原材料短缺问题，应提请 XYZ 公司作如下调整分录：		
借：管理费用——存货盘亏或盘盈		117
营业外支出——非常损失		351
贷：待处理财产损溢——流动资产		468
对确实无法支付的应付款项的会计处理问题，根据《企业会计制度》直接转入资本公积，注册会计师应提请 XYZ 公司作如下调整：		
借：营业外收入		100
贷：资本公积——其他资本公积		100
对第 6 个事项，提请 XYZ 公司在会计报表附注披露这一事实。		
对第 7 个事项，预付账款的贷方余额 12 万元，应提请 XYZ 公司作如下调整：		
借：预付账款		12
贷：应付账款		12
对无望再收到货物的预付账款，注册会计师应提请 XYZ 公司作如下调整：		
借：其他应收账款——E 公司		18
贷：预付账款——E 公司		18
同时按 XYZ 公司计提坏账准备的会计政策作如下审计调整：		
借：管理费用——计提的坏账准备		1.8
贷：其他应收款——坏账准备		1.8

要求（二）

- 对第 1 个事项应发表否定意见。
- 对第 2 个事项应发表无保留意见。
- 对第 3 个事项应发表保留意见。
- 对第 4 个事项应发表无保留意见。
- 对第 5 个事项应发表保留意见。
- 对第 6 个事项应发表保留意见。
- 对第 7 个事项应发表无保留意见。

要求（三）

XYZ 公司拒绝调整的第 4 个事项将使 2002 年期初未分配利润多计 459 万元，使 2002 年实现的净利润少计 540 万元；拒绝调整的第 5 个事项将使 2002 年实现的净利润多计 568 万元，综合以上两项错报对 2002 年末未可供分配的利润影响为： $459 - 540 + 568 = 487$ （万元）（高估利润），低于重要性水平 490 万元应发表无保留意见的审计报告。

由于第 6 个事项系可能会对会计报表产生重大影响的其他不确定事项，尽管 XYZ 公司已经在会计报表中做了披露，不影响已发表的意见，但应发表带强调事项段的无保留意见审计报告：

**审 计 报 告**

XYZ 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 XYZ 股份有限公司（以下简称 XYZ 公司）2002 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2002 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 XYZ 公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

我们认为，上述会计报表符合国家颁布的企业会计准则和《企业会计制度》的规定，在所有重大方面公允反映了 XYZ 公司 2002 年 12 月 31 日的财务状况以及 2002 年度的经营成果和现金流量。

此外，我们提醒会计报表使用人关注，如会计报表附注所述，2002 年 12 月 1 日，XYZ 公司因其工业污水未经净化处理就排出，对 XYZ 公司周围村镇造成伤害，XYZ 公司周围村镇联合向法院起诉，要求赔偿 800 万元，法院已经受理，但尚未审理。如果 XYZ 公司败诉，XYZ 公司将支付巨额赔偿，这将会对其财务状况、经营成果和现金流量产生重大影响。XYZ 公司已经在会计报表中作了充分的披露。本段内容并不影响已发表的审计意见。

ABC 会计师事务所（盖章）

中国注册会计师：XXX（签名并盖章）

中国注册会计师：XXX（签名并盖章）

中国 XX 市

2003 年 3 月 20 日

要求（四）

1. 经审计调整后 XYZ 公司 2002 年度的净利润为：

$$4\ 900 - 3\ 300 - 55 + 30 - 683 + 540 - 468 - 100 - 1.8 = 862.20 \text{（万元）}$$

$$\text{应提取的法定盈余公积金：} 862.20 \times 10\% = 86.22 \text{（万元）}$$

$$\text{应提取的法定公益金：} 862.20 \times 5\% = 43.11 \text{（万元）}$$

$$\text{2002 年度的未分配利润为：} 862.20 - 86.22 - 43.11 = 732.87 \text{（万元）}$$

调整分录（以万元为单位）：

借：利润分配——提取法定盈余公积	86.22
——提取法定公益金	43.11
贷：盈余公积	129.33

2. XYZ 公司预分方案中的股票股利等送配方案属于非调整事项应提请其在会计报表附注中披露，由于累计提取的盈余公积低于注册资本的 25%，故不能用其转增资本（送股）。但可以未分配利润发放股票股利 [ $30\ 000 \times 2\% = 6\ 000$ （万元）]，资本公积用来转增资本 [ $30\ 000 \times 1\% = 3\ 000$ （万元）]。

3. XYZ 公司 2002 年度最多可派发的现金股利计算如下：

截至 2002 年末未分配利润总额为：

$$12\ 000 - 102 - 459 - 4\ 900 + 732.87 = 7271.87 \text{（万元）}$$

最多可派发的现金股利为：

$$7\ 271.87 - 6\ 000 = 1\ 271.87 \text{（万元）}$$

# 《审计》模拟试卷 B

一、单项选择题（本题型共 13 题，每题 1 分，共 13 分。每题只有一个正确答案，请从每题的备选答案中选出一个你认为正确的答案，在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂相应的答案代码。答案写在试题卷上无效）

1. 审计人员审查并核实被审计单位的财产是否均按历史成本入账，主要是为了证实被审计单位管理局对其会计报表的（ ）认定。  
A. 存在或发生      B. 完整性      C. 估计与分摊      D. 表达与披露
2. 在审计的（ ）阶段，不一定运用分析性复核。  
A. 计划      B. 报告      C. 实施      D. 终结
3. 注册会计师在审计过程中，在（ ）必须恰当运用重要性原则。  
A. 计划阶段和实施阶段      B. 计划阶段、实施阶段和报告阶段  
C. 编制审计计划时和评价审计结果时      D. 实施阶段和报告阶段
4. 注册会计师在编制特殊编制基础的审计报告时，应当在（ ）指明所审计会计报表的编制基础。  
A. 引言段      B. 范围段      C. 意见段      D. 说明段
5. 在会计报表审计时，以下哪项内部控制的目标不能满足注册会计师的要求（ ）。  
A. 保证业务活动按照适当授权进行      B. 保证业务活动有效进行  
C. 保证对资产和记录的接触、处理经过适当授权      D. 保证账面资产与实存资产定期核对相符
6. 在以下因素中，除（ ）外，均与样本成正向关系。  
A. 审计总体规模      B. 可信赖程度      C. 可容忍误差      D. 预期总体误差
7. 如果应收账款明细账出现贷方余额，注册会计师应当提请被审计单位编制重分类分录，以便在资产负债表中（ ）项目反映。  
A. “预付账款”      B. “预收账款”      C. “应收账款”      D. “应付账款”
8. 为判断被审计单位是否高估或低估长、短期借款的利息支出，注册会计师应选取适当利率匡算利息支出总额，并与（ ）账户的相关记录相核对。  
A. 管理费用      B. 财务费用      C. 销售费用      D. 流动负债
9. 注册会计师若对被审计单位应收账款进行函证，最佳的发送时间是在（ ）函证。  
A. 期中      B. 期末      C. 期后      D. 上述时间均可
10. 在企业盘点人员对存货进行盘点后，注册会计师应根据观察情况，在盘点标签没有取下之前进行复盘抽点。抽点的内容包括（ ）。  
A. 盘点现场的存货是否摆放有序、停止流动      B. 企业确定的在产品的完工程度是否适当  
C. 盘点程序是否符合盘点计划和指令的基本要求      D. 计量点数是否准确，有无重计、漏计的情况
11. 注册会计师要验证被审计单位的长期投资是否超过其净资产的 50%，为使其审计工作更加有效，实施审计程序的最佳时间应当是（ ）。  
A. 审计计划阶段      B. 符合性测试阶段      C. 实施验资阶段      D. 审计完成阶段
12. 如果被审计单位存在对其持续经营能力有重大影响的情况，但管理当局没有采取相应的改善措施，则注册会计师应当要求被审计单位在会计报表的附注中对有关情况作充分披露。假定被审计单位已按注册会计师的要求作了相应的披露，则应当（ ）的审计报告。  
A. 发表拒绝表示意见      B. 发表保留意见      C. 发表否定意见      D. 在意见段后增列说明段
13. 注册会计师在外勤工作结束、离开被审计单位之后，获悉被审计单位发生了重大的火灾损失，损失严重，因此而进行了必要的审计。再次离开被审计单位时，注册会计师认为尽管火灾造成的损失很大，但绝大部分损失均已由保险公司赔偿，因而对被审计单位并未造成实际影响。对此，他应当（ ）。  
A. 进行审计报告日的双重签署      B. 更改审计报告的日期  
C. 要求被审计单位在附注中披露      D. 不改变审计报告的日期

二、多项选择题（本题型共 12 题，每题 1.5 分，共 18 分。每题均有多个正确答案，请从每题的备选答案中选出你认为正确的答案，在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂相应的答案代码。每题所有答案选择正确的得分；不答、错答、漏答均不得分。答案写在试题卷上无效）

1. 可以与会计师事务所签署审计业务约定书的有（ ）。

A. 委托人                      B. 客户                      C. 被审计单位                      D. 被审计单位管理当局

2. 注册会计师在通过控制测试获取审计证据时,应考虑的相关事项包括( )。

A. 内部控制是否存在                      B. 内部控制执行是否有效  
C. 内部控制设计是否合理                      D. 内部控制在所审计的会计期间是否一贯执行

3. 总体审计计划必须事先考虑的工作包括( )。

A. 对专家的利用    B. 对内审人员的利用    C. 对其他注册会计师工作的利用    D. 执行人及执行日期

4. 审计风险的组成要素和审计证据的关系可以表述为( )。

A. 检查风险与所需的审计证据数量是反向关系    B. 固有风险与所需的审计证据数量是正向关系  
C. 控制风险与所需的审计证据数量是正向关系    D. 审计风险与所需的审计证据数量是正向关系

5. 以下关于符合性测试、风险、证据等的说法恰当的是( )。

A. 实施符合性测试是确定信赖内部控制的前提条件  
B. 初步评估控制风险水平越低,所应收集的相关审计证据的数量越多  
C. 在审计风险不变的条件下,检查风险越高对注册会计师越有利  
D. 对待控制风险高的相关认定,应收集更多的实质性测试证据

6. 注册会计师在检查坏账的确认和处理时,应当关注以下内容( )。

A. 坏账确认是否符合条件                      B. 坏账处理是否经过授权  
C. 坏账准备计提是否正确                      D. 会计处理是否正确

7. 在以下不符事项中,( )有可能最终被注册会计师建议调整。

A. 金额超过报表层重要性水平的  
B. 金额不超过报表层重要性水平但超过项目层重要性水平的  
C. 性质重要但金额不超过项目层重要性水平的  
D. 性质不重要且金额不超过项目层重要性水平的

8. 盈利预测报告的意见段应当说明的内容有( )。

A. 盈利预测所依据的基本假设是否已充分披露,是否有充分的支持证据  
B. 盈利预测所选用的会计政策是否与实际所采用的会计政策相一致  
C. 盈利预测是否按照确定的编制基础编制    D. 盈利预测在下一年度是否可顺利实现

9. 在进行符合性测试时,注册会计师如认为抽样结果无法达到其对所测试的内部控制的预期信赖程度,应当考虑( )。

A. 增加样本量    B. 执行替代审计程序    C. 修改实质性测试程序    D. 发表保留意见或否定意见

10. 有关收入和费用审计的下列表述中,正确的有( )。

A. 资产负债表项目的审计要结合审查收入与费用项目  
B. 通过资产负债表期初数和期末数的审计,可大致验证该期间的损益情况  
C. 收入和费用审计较多地运用分析性复核程序  
D. 收入和费用审计是资产负债表审计的附带工作

11. 可能损害会计师事务所和注册会计师独立性的情形主要有( )。

A. 收费主要来源于某一鉴证客户                      B. 过分担心失去某项业务  
C. 与鉴证客户存在密切的经营关系                      D. 可能与鉴证客户发生雇佣关系

12. 会计师事务所在确定收费标准时所应考虑的主要因素包括( )。

A. 专业服务所需的知识和技能                      B. 所需专业人员的水平及提供服务所需的时间  
C. 提供专业服务所需承担的责任                      D. 支付给业务介绍人员的佣金

**三、判断题(本题型共 10 题,每题 1.5 分,共 15 分。在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂你认为正确的答案代码。答案写在试题卷上无效。答案正确的,每题得 1.5 分;答案错误的,每题倒扣 1 分。本题型扣至零分为止。不答题既不得分,也不扣分)**

1. 公允性是指会计报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况。 ( )

2. 被审计单位经常无正当理由更换会计师事务所,说明被审计单位管理当局不正直或会计报表出现重大错误或舞弊的可能性很大,为了避免审计风险,会计师事务所应当拒绝接受委托。 ( )

3. 审计小规模企业时,如果业务简单可以不编制审计计划。 ( )

4. 内部审计领导层次越高,其独立性和权威性越有保障。 ( )

5. 对重要性水平做出初步判断时应主要考虑以往的审计经验。 ( )
6. 一般说来, 编制总体审计计划时, 也要对每个会计报表项目各个认定的控制风险进行了解。 ( )
7. 由销售发票追查核对主营业务收入明细账或应收账款明细账, 是过账、汇总目标的测试; 由主营业务收入明细账追查核对应收账款明细账, 是估价目标的测试。 ( )
8. 若未对被审计单位的存货进行监盘, 注册会计师就不能出具无保留意见审计报告。 ( )
9. 注册会计师在名片上可以印有姓名、专业资格、专家称谓、社会职务及其会计师事务所的地址和标志等。 ( )
10. 在评价审计结果时, 如果尚未调整的错报、漏报的汇总数超过重要性水平, 注册会计师应当考虑扩大实质性测试范围或提请被审计单位调整会计报表。 ( )

**四、简答题 (本题型共 4 题, 每小题 5 分, 共 20 分。在答题卷上解答, 答在试题卷上无效。答案中的金额单位用万元表示, 有小数的保留两位小数, 小数点两位后四舍五入)**

1. X 公司生产钢材, 产品主要销售给各建筑公司, 订单均供应建筑工地, 公司的原料有常备料及特殊配件之分, 近年来, 产销平衡, 但公司库存有逐年增加的情况。注册会计师叶英接受事务所委派, 对该公司进行审计, 审计过程中发现, 该公司在接到顾客订单后, 直接交采购员王某办理采购, 王某不仅超量购买, 且单价偏高, 采购经理是王某的近亲, 因此, 仍签字核准王某申请的采购。

要求: 对 X 公司内部控制存在的缺陷进行分析。

2. 下表是叶英注册会计师审查 X 股份有限公司会计报表的若干项目时所实施的部分简明审计程序。请逐一分析每项程序, 确定它所能直接涉及的一至两个具体审计项目的所属会计科目, 以及在所确定每个具体审计项目上该程序所能达到的一项最主要的审计目标。除非一项审计程序仅仅直接涉及一个具体审计项目, 否则应列示它所能直接涉及的两个最主要项目及其相应目标。

**表 1 简明审计程序及其代码**

代码	简明程序	代码	简明程序
A	分析应收账款账龄	F	监盘库存应收票据
B	向债务人函证应收账款	G	检查已贴现应收票据
C	检查长期挂账的应收账款	H	检查营业费用项目设置和归属期
D	检查有无不属于结算业务的债权	I	检查应交营业税计算的正确性
E	计算本期重要产品的毛利率		

**表 2 与审计程序相应的会计科目及对应审计目标**

程序代码	会计科目	审计目标	会计科目	审计目标
A				
B				
C				
D				
E				
F				
G				
H				
I				

3. 黄某是 X 公司 (X 公司为有限责任公司) 的控股股东, 并担任 X 公司董事长, 他对目前担任 X 公司审计工作的注册会计师不满。经朋友介绍黄某认识了 Y 会计师事务所的谭某。谭某是 Y 会计师事务所的主任会计师。黄某向谭某提出了以下要求, 并承诺如谭某能够满足黄某的要求, X 公司将改聘 Y 会计师事务所执行 X 公司的会计报表审计业务: (1) 黄某对目前的审计费用不满, 认为收费过高, 希望谭某提前提出对 X 公司的审计费用报价, 但必须低于目前的收费。(2) 黄某认为注册会计师应积极参与 X 公司的管理工作并邀请谭某出任 X 公司董事。(3) 由于 X 公司在过去的几年里经历了经济困难, 黄某要求谭某, X 公司在第一年不向 Y 会计师事务所支付审计费用, 取而代之, Y 会计师事务所可接受 X 公司可偿还的优先股股票。由于这种股票没有选举权, 黄某认为 Y 事务所的独立性不会受到影响, 而且, 如果 X 公司经济出现好转时, 这些股票将得到偿还。(4) 黄某要求谭某聘用在 Y 会计师事务所执业的张某作为审计 X 公司的审计小组成员, 原因是张某对 X 公司的业务比较熟悉。(5) 目前 X 公司由于业务发展的需要, 正将进行一项大规模的资产评估业务, 黄某承诺如果 Y 会计师事务所承接了 X 公司的会计报表审计业务, X 公司可将此项评估业务交由 Y 会计师事务所来做。

要求：对黄某提出的以上各条要求，谭某应分别做出什么样的答复才是正确的？并简要指出这些答复的理由。

#### 4. Y集团股份有限公司关于内部会计控制制度有关事项的说明

资料 I：

##### 一、公司简介

Y集团股份有限公司（以下简称“公司”或“本公司”）系经X市体改办[1993]44号文批准，由原X市线带集团公司独家发起，采用定向募集方式设立。公司于1993年7月28日在X市工商行政管理局登记注册，取得注册号为3302001000038号企业法人营业执照。现有注册资本293 494 200.00元，折293 494 200股（每股面值1元），其中已流通股份：A股110 975 000股。公司股票已于1998年6月9日在上海证券交易所挂牌交易。

本公司属纺织行业。经营范围：纱、线、带制品，床上用品，家纺织品，针织品，装饰布，医用敷料的制造、加工（制造、加工限另地经营）；实业项目投资，纺织设备租赁；百货的批发、零售、代购代销；仓储。主要产品：纱、线、带制品，床上用品，家纺织品，针织品，装饰布等。

##### 二、公司建立内部会计控制制度的基本目标

公司建立内部会计控制制度，主要是为了达到以下基本目标：

（一）规范公司会计行为，保证会计资料真实、完整，提高会计信息质量。

（二）堵塞漏洞、消除隐患，防止并及时发现、纠正错误及舞弊行为，保护公司资产的安全、完整。

（三）确保国家有关法律法规和公司内部规章制度的贯彻执行。

##### 三、公司建立内部会计控制制度遵循的原则

公司内部会计控制制度的建立遵循了以下原则：

（一）内部会计控制符合国家有关法律法规和财政部《内部会计控制规范——基本规范（试行）》，以及公司的实际情况。

（二）内部会计控制约束公司内部涉及会计工作的所有人员，任何个人都不得拥有超越内部会计控制的权力。

（三）内部会计控制业务处理过程中的关键控制点，落实到决策、执行、监督、反馈等各个环节。

（四）内部会计控制保证公司内部涉及会计工作的机构、岗位的合理设置及其职责权限的合理划分，坚持不相容的职务相互分离，确保不同机构和岗位之间权责分明，相互制约、相互监督。

（五）内部会计控制遵循成本效益原则，以合理的控制成本达到最佳的控制效果。

（六）内部会计控制随着外部环境的变化、公司业务职能的调整和管理要求的提高，不断修订和完善。

##### 四、公司内部会计控制制度的主要内容

公司2001年1月1日至2001年12月31日与会计报表相关的内部控制制度设置和执行情况如下：

###### （一）控制环境

公司已按照《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》）、《中华人民共和国证券法》（以下简称《证券法》）和有关监管部门的要求及《Y集团股份有限公司公司章程》（以下简称《公司章程》）的规定，设立了董事会、监事会，在公司内部建立了与业务性质和规模相适应的组织结构，各部门有明确的管理职能，部门之间相互牵制监督。

1. 股东大会。根据《公司章程》的规定，公司股东大会的权力符合《公司法》、《证券法》的规定，股东大会每年召开一次，并应于上一会计年度终结后的六个月内举行；在《公司法》及《公司章程》规定的情形下可召开临时股东大会。

2. 董事会。公司董事会由7名成员组成，公司董事会经股东大会授权全面负责公司的经营和管理，制定公司经营计划和投资方案、财务预决算方案、基本管理制度等，是公司的经营决策中心，对股东大会负责。公司已制定《董事会议事规则》。

3. 监事会。公司监事会由5名成员组成，其中包括2名职工监事。监事会经股东大会授权，负责保障股东权益、公司利益、员工合法权益不受侵犯。监事会对股东大会负责并报告工作，根据该公司内部涉及会计工作的各项经济业务及相关岗位，并针对《公司章程》的规定组成并行使职权。公司已制定《监事会议事规则》。

4. 管理层及组织架构。管理当局为适应公司经营模式，协调研发、生产、市场营销与财务管理间的关系，以便及时取得经营、财务信息，明确了各高级管理人员的职责，并建立了与经营模式相适应的组织机构，科学地划分了每个机构的责任权限，形成相互制衡的机制。总经理按《总经理工作暂行规定》全面主持

公司日常生产经营和管理工作，下设三位副总经理分别主管营销、科技、人力资源。公司内设机构有营销管理部、综合办公室、财务管理部、科技开发部、人力资源管理部五个部门，聘用的高级管理人员均具备一定的学历、管理经验，能确保控制措施有效执行。

5. 企业文化。公司全体员工在长期的创业和发展过程中培育形成并共同遵守的最高目标、价值标准、基本信念及行为规范构成本公司的企业文化。公司通过内部刊物如《毛毯简报》、《敦煌报》加强企业的文化建设，增强企业的凝聚力，向全体员工传达公司的价值标准、经营理念和最新的行业信息动态；同时公司也不断地加强公司的品牌战略建设，加强公司品牌的宣传和公司品牌在国内外知识产权的保护；根据分、子公司的产品特点，编制了所属公司及其产品的对外宣传手册，有利于外界更好地了解企业及其产品。

6. 公司日常经营管理制度。公司已建立并实施了一整套有关采购、生产、营销、研发、人事等方面的经营管理制度。为合理防范经营风险、财务风险并降低公司采购成本，公司对材料采购过程中客户档案的建立、请购、订购、签订采购合同、进料验收、质检、退货、保管、领料、发料和退料等一系列环节建立了工作制度。公司按编制的生产计划组织实施生产，并定期分析实际执行情况。为充分发挥公司营销网络的作用、提高整体营销能力及市场占有率，公司建立一系列加强销售业务管理的制度，包括建立销售客户的档案、订立完整的销售合同、对相关的业务进行利润分析、成立收汇风险小组对外销产品的安全运输及货款的回笼进行全程跟踪；同时对营销业绩建立完善的考核体系，实行有效激励；结合分、子公司的实际情况，对销售合同的审批、签订、保管和执行以及货款的回笼制定了具体的规章制度，以实现公司整体营销目标。为适应市场的需求，加快产品的更新换代，实施战略发展，公司设置科技开发部负责公司新产品、新技术的管理及开发工作，对年度内的研发项目于年初下达给各分、子公司的研发部门，并对各个分、子公司的研发成果进行评定。公司制定了《人事管理制度》，实行较科学的聘用、培训、劳动工资、劳动保险等人事培训和薪酬管理制度，并针对科技人员制定了激励考核制度，以充分地调动科研人员的积极性，有效使用本公司的技术骨干，进一步加强对外部优秀人才的吸引力。

7. 外部影响。影响公司的外部环境主要是国家、地方有关政策变动和管理监督机构的监督、审查，经济形势及行业动态等。公司能适时地根据外部环境的变化不断提高控制意识，强化和改进内部控制政策及程序。

## （二）会计系统

公司已按《公司法》、《会计法》、《企业会计准则》和《企业会计制度》等法律法规及其补充规定的要求制定了公司的会计核算制度和财务管理制度，并制定了明确的会计凭证、会计账簿和会计报告的处理程序，以达到以下目的：（1）较合理地保证业务活动按照适当的授权进行；（2）较合理地保证交易和事项能以正确的金额，在恰当的会计期间及时地记录于适当的账户，使会计报表的编制符合《企业会计准则》的相关要求；（3）较合理地保证对资产和记录的接触、处理均经过适当的授权；（4）较合理地保证账面资产与实物资产定期核对相符。

公司切实实行会计人员岗位责任制，已聘用了较充足的会计人员并给予足够的资源，使其能按既定的程序完成所分配的任务。

## （三）控制程序

为合理保证各项目标的实现，公司建立了相关的控制程序，主要包括：交易授权控制、责任分工控制、凭证与记录控制、资产接触与记录使用控制、独立稽查控制、电子信息系统控制等。

1. 交易授权控制：明确了授权批准范围、权限、程序、责任等相关内容，公司内部的各级管理层必须在授权范围内行使相应的职权，经办人员也必须在授权范围内办理经济业务。

2. 责任分工控制：合理设置分工，科学划分职责权限，贯彻不相容职务相分离及每一个人的工作能自动检查另一个人或更多人工作的原则，形成相互制衡机制。不相容职务主要包括：授权批准与业务经办、业务经办与会计记录、会计记录与财产保管、业务经办与业务稽核、授权批准与监督检查等。

3. 凭证与记录的控制：合理地制定了凭证流转程序，经营人员在执行交易时能及时编制有关凭证，编妥的凭证及早送交会计部门以便记录，以登账凭证依序归档。各种交易必须作相关记录（如员工工资记录、永续存货记录、销售发票等），并且将记录同相应的分录独立比较。

4. 资产接触与记录使用控制：严格限制未经授权的人员对财产的直接接触，采用定期盘点、财产记录、账实核对、财产保险等措施，以使各种财产安全完整。

5. 独立稽查控制：公司综合办公室内设的内审人员负责内审工作，内审人员对公司的总经理负责，负责对货币资金、有价证券、凭证和账簿记录、物资采购、消耗定额、付款、工资管理、委托加工材料、账实相符的真实性、准确性、手续的完备程度进行审查、考核。

公司根据各分、子公司的电算化基础，在电子信息系统开发与维护、数据输入与输出、文件储存与保管等方面作了较多的工作。

#### 五、公司主要内部控制制度的执行情况和存在的问题

本公司对内部控制制度设计和执行的有效性进行了自我评估，现对公司主要内部会计控制制度的执行情况和存在的问题说明如下：

1. 公司在 2001 年度着力完成与控股股东的“三分开”，以建立健全完善的法人治理结构。公司采取了一系列措施，已逐步实现了公司与控股股东之间人、财、物三分开；公司股东大会、董事会、监事会相关会议均形成记录，并制定了董事会、监事会议事规则；董事会全面负责公司经营与管理活动；总经理主持公司的日常经营管理。公司股东大会议事规则的建立及独立董事的聘请工作业经 2001 年度股东大会决议通过。

2. 公司已按国家有关规定制定了会计核算制度和财务管理制度，并明确制定了会计凭证、会计账簿和会计报告的处理程序。在具体执行中，公司所属各子公司执行统一的财务管理制度工作仍有待于进一步加强。

3. 公司已对货币资金的收支和保管业务建立了较严格的授权批准程序，办理货币资金业务的不相容岗位已作分离，相关机构和人员存在相互制约关系。公司已按财政部《内部会计控制规范——货币资金（试行）》和《现金管理暂行条例》明确了现金的使用范围及办理现金收支时应遵守的规定，并已按《支付结算办法》及有关规定制定了银行存款的结算程序。在实际操作中，存在公司与 X 市维科集团股份有限公司结算中心资金往来的批准、授权手续不够完善的现象。

4. 公司在筹资业务方面，能较合理确定筹资规模和筹资结构，选择恰当的筹资方式，较严格地控制财务风险，降低资金成本。

5. 公司已较合理地规划、落实了采购和付款业务的机构及岗位，明确了存货的请购、审批、采购、验收程序。采购货款的支付需在相关手续齐备后才能办理，大额款项的支付必须经批准同意。但在实际执行中，存在部分采购业务未签订采购合同，采购订单也未能连续编号，以及对部分料到单未到的材料平时未能及时地进行暂估，在年末时才予暂估的情况。

6. 各分、子公司建立了实物资产管理的岗位责任制度，能对实物资产的验收入库、领用发出、保管及处置等关键环节进行控制，采取了职责分工、实物定期盘点、财产记录、账实核对、财产保险等措施，能够有效地防止各种实物资产的被盗、偷拿、毁损和重大流失。

7. 公司及各分、子公司建立了成本费用控制系统，能做好成本费用管理的各项基础工作，明确费用标准，分解成本费用指标，控制成本费用差异，考核成本费用指标的完成情况，落实奖罚措施，降低成本费用，提高经济效益。

8. 公司在销售与收款业务方面，按市场营销管理制度要求，制定了可行的销售政策，建立了国外收款风险控制制度。公司制定了加强业务管理系统的规定，规范了内外销合同、利润分析单及装运单制作、签订、审批、留存程序，明确了收汇风险小组及财务部的职责。公司根据实际情况将年初确定的营销指标进行分解，下达给各相关营销机构和人员，并确定销售利润指标和货款回笼的相关要求，考核营销费用。出口业务平时由于单证传递的时间差，存在少量收入确认滞后的现象。

9. 对外投资方面，公司为严格控制投资风险，按《公司章程》的有关规定，建立了相应的《投资管理制度》，并按投资额的大小确定了投资决策权的行使，结合投资事前、事中、事后工作制定了完备的内部控制制度。公司综合办公室负责对外投资审核，包括收集、归档对外投资的董事会、监事会、股东大会决议及相关文书资料，并建立健全了对外投资台账跟踪、分析投资效益的制度。

10. 公司制定了《担保管理制度》，明确公司的财务部为担保合同的管理部门，负责公司担保合同的签订、履行、变更、终止和保管工作，同时根据担保金额的大小规定了担保审批权的归属和对担保业务发生后对被担保人的经营情况、资金状况的事后监督制度。目前公司除为子公司提供担保外，未对公司外部单位提供担保。

11. 公司已建立了预算体系，能够做好预算的各项基础工作，但在实际执行中，公司未能将年度的预算方案有效地分解落实到各个职能部门，故预算的实际执行情况不够理想。

12. 公司在内部审计方面，在综合办公室设置了一名专职的内审人员，另有四名兼做内审工作的分公司财务主管，内审人员对公司的总经理负责。这与《公司章程》及有关审计条例规定不符，使内部审计的独立性不够；同时由于专职的内部注册会计师数量较少，尚难以真正发挥内部审计应有的作用。

#### 六、公司准备采取的措施

公司现有内部控制制度基本能够适应公司管理的要求，能够对编制真实、公允的财务报表提供合理的保

证，能够对公司各项业务活动的健康运行及国家有关法律法规和公司内部规章制度的贯彻执行提供保证。针对目前公司在内部会计控制制度方面存在的问题，公司拟采取下列措施加以改进提高：

1. 进一步完善公司的制度建设，根据公司的实际情况及时地制定如科研项目、预算管理等方面的制度；公司的档案归口综合办公室管理；进一步落实公司的人员、场地和设施的配置工作。

2. 公司的会计核算制度及财务管理制度将根据会计制度的变化及企业的实际情况及时进行更新修订或制定补充规定，并统一各子公司的财务制度，采取有效措施保证其能被严格地执行；加快原始单据的传递以保证财务信息的及时性；平时对料到单未到的材料也予以暂估入账，加强财务对实物的控制。

3. 公司将进一步规范关联方资金往来的审批，严格按照《现金管理暂行条例》完善收付款凭证的稽核手续。

4. 逐步统一公司实物资产的管理制度，实现货物的采购与验收完全分离，提高采购货物的质量；按标准统一目标，进一步规范实物流转与单证流转。

5. 进一步完善投资决策的组织体系，包括设立隶属董事会层面的战略发展委员会。在具体操作上，严格按照制度、程序、规范管理投资活动，加强对投资的事后分析。

6. 对于公司营销业务，落实对新客户的信用调查工作，完善合同签订、修改审批制度并严格执行，从金额和期限两个方面明确赊销的审批权限。集团内部购销业务按市场定价原则进行，并签订购销合同。

7. 在预算控制方面，强化对预算方案的分解与落实，并加强预算执行效果的分析。

8. 在内部审计方面，考虑设立独立的内部审计机构，提高内部审计的独立性，并逐步过渡到符合《公司章程》的要求，同时充实专职的内部注册会计师，制定适当的内部审计计划，扩大内部审计工作范围，切实解决内部审计发现的问题，以利于内部控制制度的进一步完善及有效执行。

9. 进一步加强企业文化建设，增进公司的凝聚力和战斗力；加强公司品牌战略的实施，提高公司产品的知名度和竞争力。

公司管理层认为，公司已根据实际情况建立了满足公司需要的各种内部控制制度，并结合公司的发展需要不断进行改进和提高，相关制度覆盖了公司业务活动和内部管理的各个方面和环节，并得到了有效执行。公司内部控制制度完整、合理、有效，不存在重大缺陷。

Y 集团股份有限公司

2004 年 3 月 29 日

资料 II:

ABC 会计师事务所的 A 和 B 注册会计师接受委派，对 Y 集团股份有限公司（以下简称 Y 公司）2003 年 12 月 31 日与会计报表相关的内部控制有效性的认定进行审核。

Y 公司采用手工记账。A 和 B 注册会计师于 2004 年 4 月 12 日至 18 日对甲公司的内部控制制度进行了解 and 测试，并在相关审核工作底稿中记录了了解、评价和测试的事项，摘录如下：（1）Y 公司产成品发出时，由销售部填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后，将第一联出库单留存登记产品卡片，第二联交销售部留存，第三、四联交会计部会计乙登记产成品总账和明细账。（2）会计人员戊负责开具销售发票。在开具销售发票之前，先核对装运凭证和相应的经批准的销售单，并根据已授权批准的商品价目表填写销售价格，根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量。（3）Y 公司的材料采购需要经授权批准后方可进行。采购部根据经批准的请购单发出订购单。货物运达后，验收部根据订购单的要求验收货物并编制一式多联的未连续编号的验收单。仓库根据验收单验收货物，在验收单上签字后，将货物移入仓库加以保管。验收单上有数量、单价等要素。验收单一联交采购部登记采购明细账和编制付款凭证，付款凭证经批准后，月末交会计部；一联交会计部登记材料明细账；一联由仓库保留并登记材料明细账。会计部只根据附验收单的付款凭证登记有关账簿。（4）会计部审核付款凭证后，支付采购款项。Y 公司授权会计部的经理签署支票，经理将其授权给会计人员丁负责，但保留了支票印章。丁根据已适当批准的凭单，在确定支票收款人名称与凭单内容一致后签署支票，并在凭单上加盖“已支付”的印章。（5）Y 公司设立了内部审计部，并直接对董事长负责。每年对子公司和各业务部进行审计，并出具内部审计报告。（6）Y 公司设立现金出纳员和银行出纳员。银行出纳员负责到银行取送相关票据，并登记银行存款日记账。月底银行出纳员取得银行对账单并编制银行存款余额调节表。（7）Y 公司员工根据公司的批准手续报销，会计部门对报销单据加以审核，现金出纳员见到加盖核准印章的支出凭据后付款。

要求：

（1）根据上述情况，假定未描述的其他内部控制不存在缺陷，请指出 Y 公司内部控制在设计和运行方面的缺陷，并提出改进建议。

(2) 如果 Y 公司在 2003 年度会计报表审计前接受了改进建议, 并对内部控制进行完善, 请代 A 和 B 注册会计师出具一份“内部控制审核报告”。

**五、综合题(本题型共 2 题, 其中第 1 题 16 分, 第 2 题 18 分。本题型共 34 分。在答题卷上解答, 答在试题卷上无效。答案中的金额单位用万元表示, 有小数的保留两位小数, 小数点两位后四舍五入。根据题意, 对审计调整分录能够列示明细科目的请予列示)**

1. 注册会计师 A 是 Y 公司 2003 年度会计报表审计的独立复核人, 在审计完成阶段, 需对注册会计师、部门经理提出的重大问题请示报告及其编制的审计报告进行答复和复核。请代为做出正确的专业判断并简要说明理由。

(1) 注册会计师 A 审计 Y 酒店 2003 年度会计报表时, 发现 2003 年“其他业务收入”项目中列入××厅承包收入 80 万元、××服务单位承包收入 30 万元。注册会计师查验有关会计凭证的会计处理以及向被审计单位询问, 上述两项承包收入的确认和计量是依据发包方和承包方所签订的“承包合同”。但经查阅合同原文有以下条款:

Y 酒店(发包方, 甲方)与××厅的单位(承包方, 乙方)签订承包合同的第三条规定:“承包经营期间乙方每月应向甲方缴纳承包费用 12 万元……具体付款方式按季度分期支付, 即乙方必须于每季度的 5 日之前缴纳下个季度的承包经营费用……”

Y 酒店(发包方, 甲方)与××服务单位(承包方, 乙方)签订承包合同的第三条规定:“乙方每年向甲方交租赁费 30 万元, 每 3 个月交付一次。租金采取预付形式, 本协议签订后即日交付第一期租金。以后各期均提前 5 日足额交付, 否则按违约处罚……”

但在该两项承包事项中, 2002 年度 Y 酒店没有收到交来的承包费, 却一直通过“借: 应收账款、贷: 其他业务收入——承包收入”全额确认承包收入。

(2) 注册会计师 A 审计 2003 年度 Y 公司会计报表时, 发现 Y 公司把自建的 13 号生产线试运行生产的产品, 对外销售 57 万元确认为 2003 年度收入, 于是建议 Y 公司做出相应调整, Y 公司以 Y 公司 2003 年度纳税清缴的所得税已经其他注册会计师审核过, 确认 57 万元属于纳税收入为理由, 拒绝接受调整建议。

(3) 注册会计师 A 审计 Y 房地产公司 2003 年度会计报表时, 发现 Y 房地产公司 2003 年 1 月将一栋已开发办公楼销售给某银行, 售价为 5 000 万元, 该办公楼的建筑成本为 4 500 万元。A 检查其销售合同, 了解到合同中规定, Y 房地产公司 2006 年 1 月应将办公楼重新购回, 回购价 5 600 万元。追查其原始凭证, 了解到 Y 公司对此事项会计处理为(以万元为单位):

销售办公楼时:

借: 银行存款	5 000	
贷: 应付账款——某银行		5 000

2003 年年末预计利息费用 200 万元:

借: 财务费用	200	
贷: 应付账款——某银行		200

注册会计师 A 认可了 Y 公司的会计处理, 但建议 Y 公司在计算相关税收时, 应当考虑把此办公楼确认为计税收入, 按规定的税率计缴营业税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税。

(4) 注册会计师 A 审计 Y 公司 2003 年度会计报表时, 发现 Y 公司 2003 年度与精美公司签订了污水处理协议, 协议规定: Y 公司为精美公司提供安装污水装置, 并负责 15 年内的污水处理。精美公司一次向 Y 公司支付排污入网费 10 000 万元, 每年年末根据排污量按 10 元/吨支付给 Y 公司排污费。Y 公司把 2003 年度收到精美公司支付的 10 023 万元全部确认为收入。

(5) 注册会计师 A 审计 Y 公司 2003 年度会计报表时, 发现 Y 公司银行存款余额折合人民币为 5 205 万元, Y 公司在会计报表附注中被披露其中 927 万元的借款已被诉至法院, 正在审理或尚未开庭审理。A 于 2002 年 3 月对此出具了无保留的审计报告。

2003 年 3 月底, Y 公司因存在已逾期或因此未及时付息被各相关银行要求还贷的借款 4694 万元, 被金融资产管理公司债务重组。债务重组时, 人们对注册会计师出具的 2003 年度的无保留意见的审计报告提出了异议。

(6) Y 公司 2003 年会计报表编报利润为 370 万元。注册会计师 A 审计 Y 公司 2003 年会计报表时, 发现会计报表附注 24 中披露, 2003 年 11 月 Y 公司因对外提供的贷款担保 6 240 万元承担连带责任已遭到诉讼。但 2003 年 12 月 31 日, Y 公司控股股东精美公司承诺承担 Y 公司涉案金额的损失赔付责任, 因而 Y 公司没有对已涉案的贷款担保估计预计负债。A 检查了相关的文件、资料, 并向 Y 公司的法律顾问函证后, 认

为 Y 公司应当估计预计负债 4 200 万元，精美公司承诺的赔付在没有实际发生之前，一般不应予以确认或披露。据此，A 建议 Y 公司对已涉案的贷款担保估计预计负债，并调整会计报表和修改会计报表附注，Y 公司拒绝接受建议，A 考虑对此出具否定意见的审计报告。

(7) 注册会计师 A 审计 Y 公司 2003 年度会计报表时，发现 2003 年 5 月份高级人民法院终审判决 Y 公司支付侵犯精美公司软件版权 3 000 万元，并强制执行完毕。Y 公司考虑到 2002 年年末公司已对此诉讼事项估计预计负债 2 500 万元，因此作会计处理如下（以万元为单位）：

借：预计负债	2 500	
营业外支出		500
贷：银行存款		3 000

A 在追查其相关原始凭证及其会计处理的基础上，认可了 Y 公司的会计处理。

(8) 注册会计师 A 审计 Y 公司 2002 年会计报表时，发现 2002 年 3 月 Y 公司与××旅游景点签订了合作协议，协议约定 Y 公司投资 40 万元用于维修扩建××旅游景点，由此取得××旅游景点 5 年门票收益权。Y 公司把此作为长期投资进行会计处理，每月按照收到的门票收益确认投资收益权。

(9) 注册会计师 A 审计 Y 公司 2003 年度会计报表时，发现 Y 公司 2003 年 9 月份把拥有精美公司 10% 的股权以 300 万元转让给了美化公司。A 追查相关的转让协议及原始凭证，了解到 Y 公司 1999 年投资 800 万元，是以 Y 公司拥有的自创的工业诀窍投入，Y 公司对精美公司的长期股权投资已经计提了 600 万元的减值准备。因此，A 建议 Y 公司考虑将原已形成的资本公积准备项目转让资本公积中的“其他资本公积”转入明细科目，待按规定程序转增资本时，再转入实收资本，同时，应当结转已计提的“长期投资减值准备”。

(10) 注册会计师 A 审计 Y 公司 2003 年度会计报表时，发现 2003 年 5 月 Y 公司将一批存货（2002 年年末的账面余额为 100 万元，存货跌价准备为 20 万元）对外投资（长期股权投资），存货投资时评估价为 110 万元。

Y 公司对此的会计处理为（以万元为单位）：

借：长期股权投资	(80+110×17%) 98. 7	
存货跌价准备		20
贷：库存商品		100
应交税金——应交增值税（销项税额）	(110×17%) 18. 7	

A 追查了相关的原始凭证后，认可了 Y 公司的会计处理，考虑到 Y 公司 2002 年度已对计提的减值准备调增纳税所得 20 万元，提请 Y 公司 2003 年度对此项目投资应调增所得 10（110-100）万元，而不是 30（110-80）万元。

(11) 注册会计师 A 审计 Y 公司 2002 年度会计报表时，发现 Y 公司在“其他应收款——飞龙证券公司”中挂着 1 400 万元，经询问和检查相关文件，了解到 2001 年 12 月 Y 公司把暂时闲置的资金交给飞龙公司代为理财。两年来，Y 公司按照代为理财协议应该收到的理财收益为 230 万元，但从 Y 公司的会计报表和会计账簿上找不到收到理财收益的迹象，也无法证实这项委托投资是否有收益，是否可回收。A 扩大询问范围，有人反映理财收益可能收到了，进入了小金库，但 A 无法取证证实这种说法。

2. ABC 会计师事务所的 A 和 B 注册会计师对 XYZ 股份有限公司（上市公司）2003 年度的会计报表进行审计。假定除了下述 5 种情况有待确认外，被审计单位的会计报表其他部分内容完全符合有关会计准则和会计制度的规定。有待进一步确认的事项如下：

(1) XYZ 股份有限公司 2003 年度生产的 X-Y3 型号的产品，全部产量的 85% 销售给了其子公司 MN 公司，所售产品的账面价值为 8 000 万元，未计提减值准备。XYZ 股份有限公司按照 11 000 万元的价格出售，销售产品增值税税率为 17%。该项销售款项尚未收到。据查，销售给外部非关联方公司的成本利润率为 25%。公司的会计处理如下（以万元为单位）：

借：应收账款	12 870	
贷：主营业务收入		11 000
应交税金——应交增值税（销项税额）		1 870

(2) XYZ 股份有限公司的母公司占用 XYZ 股份有限公司 6 000 万元资金，2003 年支付 XYZ 股份有限公司年度资金使用费 200 万元，XYZ 股份有限公司已于 12 月 31 日收到该笔使用费，并于当日做了冲减财务费用的会计处理。2003 年的 1 年期银行存款利率为 2. 25%。

(3) ABS 公司欠 XYZ 股份有限公司购货款 900 万元，由于其在短期内不能支付货款，2003 年 10 月，

经协商, XYZ 股份有限公司同意 ABS 公司以其持有的短期股票支付货款, ABS 公司短期股票投资的账面余额 700 万元, 已计提跌价准备 90 万元。XYZ 股份有限公司对该项应收账款计提了 100 万元的坏账准备, 对收到的股票作为短期投资核算, 经查, XYZ 股份有限公司的短期投资仅此一项。年底, 该项投资的市价为 600 万元。对该债务重组事项, XYZ 股份有限公司做出的会计处理是 (以万元为单位):

借: 短期投资	800	
坏账准备	100	
贷: 应收账款——ABS 公司		900

资产负债表显示短期投资为 800 万元。

(4) XYZ 股份有限公司于审计工作期间召开董事会, 制定了分派普通股现金股利 2 000 万元的利润分配方案, XYZ 股份有限公司进行了如下的账务处理 (以万元为单位):

借: 利润分配——未分配利润	2 000	
贷: 应付股利——应付普通股股利		2 000

(5) TNT 有限责任公司于 2003 年 10 月指控 XYZ 股份有限公司侵犯了其某项专利权, 要求赔偿经济损失 1 000 万元。2003 年 11 月 12 日法院受理了该案件, 但尚未做出任何判决, 公司在会计报表附注 23 中对此进行了详细披露。

要求:

(1) 注册会计师能否认可被审计单位对上述事项的处理, 请说明理由。若不同意被审计单位的会计处理, 不考虑重要性水平, 请代注册会计师 A 和 B 编制审计调整分录。

(2) 假定注册会计师结束外勤工作的日期为 2004 年 3 月 8 日, 完成审计工作的日期为 2004 年 4 月 5 日, 审计中确定的会计报表层次的重要性水平为 1 000 万元, 且被审计单位对上述 5 个事项中的 (1) 和 (2) 项坚持自己的处理, 对 (3)、(4)、(5) 项愿意接受注册会计师的任何建议。请判断注册会计师应出具的审计报告类型, 并代为补充完成审计报告 (请按照修订后的审计准则要求作答)。

#### 审计报告

XYZ 股份有限公司全体股东:

我们审计了后附的 XYZ 股份有限公司 (以下简称 XYZ 公司) 2003 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2003 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 XYZ 公司管理当局的责任, 我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作, 以合理确信会计报表是否不存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据, 评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计, 以及评价会计报表的整体反映。我们相信, 我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

ABC 会计师事务所 (盖章)

中国注册会计师: ××× (签名并盖章)

中国注册会计师: ××× (签名并盖章)

中国北京市

2004 年 月 日

## 《审计》模拟试卷 B 参考答案及解析

### 一、单项选择题

1. 【答案】C 【解析】计价属于“估计与分摊”认定的内容之一。
2. 【答案】C 【解析】分析性复核在计划和报告阶段必须运用, 而在实施阶段是可以选择使用的。
3. 【答案】C 【解析】重要性原则运用在两个阶段, 即计划阶段和报告阶段, 在审计计划阶段运用是要确定审计程序的性质、时间和范围, 在审计报告阶段运用重要性原则的目的是要评估审计结果。
4. 【答案】A
5. 【答案】B 【解析】业务活动是否有效进行与会计报表没有直接关系。
6. 【答案】C 【解析】可容忍误差越小, 为降低审计风险所需要采用的样本规模就越大。
7. 【答案】B 【解析】“应收账款”出现贷方余额属于负债, 而“预收账款”是资产负债表中负债类项目。
8. 【答案】B 【解析】借款利息支出在财务费用中反映。
9. 【答案】C 【解析】期后的适当时间内函证, 对方的余额已经出来, 便于回函, 充分考虑对方复

函的时间，尽可能在审计工作结束前取得全部函证资料，且不影响及时做出审计结论。

10. 【答案】B 【解析】A、C、D均属于注册会计师在监盘过程中应“观察”的内容。

11. 【答案】D 【解析】只有到完成阶段，所验证的比例的分子、分母才能最终确定。

12. 【答案】D

13. 【答案】D

## 二、多项选择题

1. 【答案】ABCD 【解析】查阅第五章“第四节审计业务约定书与审计范围——一、审计业务约定书的概念与作用”。

2. 【答案】BCD 【解析】注册会计师通过控制测试应考虑的相关事项包括符合性测试获取的审计证据，应能证实：①内部控制设计是否合理；②内部控制执行是否有效；③内部控制在所审计的会计期间是否得到一贯遵守。

3. 【答案】ABC 【解析】见教材第七章“第一节审计计划——二、审计计划的编制与审核——（一）审计计划的内容”。

4. 【答案】ABC 【解析】审计风险、检查风险与所需的审计证据数量是反向关系，固有风险、控制风险与所需的审计证据数量是正向关系。

5. 【答案】ABCD 【解析】本题最容易选错的是B，初步评估控制风险水平越低，所应收集的相关审计证据的数量越多，这里的“相关”即符合性测试。初步评估控制风险水平越低，符合性测试的证据就越多。

6. 【答案】ABD 【解析】坏账准备计提与坏账确认无直接关系。

7. 【答案】ABCD 【解析】选择A、B、C均是明显的。按理，似乎不应选D，因为这样的不符事项应划分为不建议调整的不符事项，但当具有D中特征的同类事项的金额合计超过项目层重要性水平时，注册会计师亦应从中选择若干金额大的事项转为建议调整的不符事项，以使得其余未调整的不符事项的金额合计不超过所属项目的重要性水平。这表明，即使具有D中特征的不符事项，亦有可能最终被建议调整。

8. 【答案】ABC 【解析】基本假设、会计政策、编制基础是盈利预测的核心，而其是否能实现则是盈利预测的禁区。

9. 【答案】AC 【解析】这是有关重估抽样风险的问题，由于抽样结果无法达到其对所测试的内部控制的预期信赖程度，可能是由于抽样风险造成的，故注册会计师可通过增加样本量来降低抽样风险。如不准备通过增加样本量来降低抽样风险，则注册会计师只有修改实质性测试程序。

10. 【答案】ABC 【解析】资产负债表项目的审计要结合审查收入与费用项目，这是两张报表内在联系的结果；通过资产负债表期初数和期末数的审计，可大致验证该期间的损益情况，如果资产、负债不存在重大的错报与漏报，所有者权益也不大可能出现重大的错报与漏报。

11. 【答案】ABCD

12. 【答案】ABC 【解析】会计师事务所不得为招揽业务向第三方支付佣金。

## 三、判断题

1. 【答案】× 【解析】依据《独立审计具体准则第7号——审计报告》（修订）的内容，公允性是指被审计单位会计报表在符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定的前提下，在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 【答案】× 【解析】被审计单位经常无正当理由更换会计师事务所，确实说明被审计单位管理当局不正直或会计报表出现重大错误或舞弊的可能性很大，但会计师事务所仍然可以接受委托，只是审计时应当更加谨慎，相应增加审计证据的数量。

3. 【答案】× 【解析】任何审计项目不论业务繁简、规模大小，审计计划都至关重要，均需编制审计计划。

4. 【答案】√ 【解析】由内部审计自身的特点和局限性所决定。

5. 【答案】× 【解析】对重要性水平做出初步判断要结合有关财务会计法规的要求、经营规模和业务性质、内部控制与审计风险的评估等多种因素，而不是主要考虑以往的审计经验一项。

6. 【答案】× 【解析】每个会计报表项目各个认定的控制风险只需在编制具体审计计划时进行了解。

7. 【答案】× 【解析】表述正好相反。由销售发票追查核对主营业务收入明细账或应收账款明细账，是估价目标的测试；由主营业务收入明细账追查核对应收账款明细账，是过账、汇总目标的测试。

8. 【答案】× 【解析】若未对被审计单位的存货进行监盘，注册会计师就不能出具无保留意见审计报告，这句话太过绝对。通常情况下，若是不对存货进行监盘，就不能发表无保留意见，但若是某企业存货数量小，对报表影响不大，即使不实地监盘，通过检查等程序的实施，在其他方面没有重大错报的情况下，也可以发表无保留意见。

9. 【答案】× 【解析】根据《中国注册会计师职业道德规范指导意见》，注册会计师不得在名片上印有其社会职务或专家称谓等。

10. 【答案】√ 【解析】考虑扩大实质性测试范围是为了降低抽样风险，提请被审计单位调整会计报表可以将错报漏报缩小到重要性水平以下。

#### 四、简答题

1. 【答案】X 公司内部控制存在以下缺陷：（1）采购前未执行请购程序；采购未经授权。（交易授权）（2）授权核准与采购的执行未经明确划分权责。（职责划分）（3）请购过量、单价过高的商品未建立特殊控制程序，无采购预算；缺乏必要的独立复核。（独立稽核）

#### 2. 【答案】

代码	会计科目	审计目标	会计科目	审计目标
A	应收账款	估价	坏账准备	完整性
B	应收账款	真实性	应付账款	完整性
C	应收账款	真实性	坏账准备	完整性
D	应收账款	分类	其他应收款	完整性
E	主营业务收入	总体合理性	主营业务成本	总体合理性
F	应收票据	真实性	应收票据	估价
G	应收票据	估价	应收票据	披露
H	营业费用	分类	营业费用	截止
I	应交营业税	估价	应交营业税	完整性

3. 【答案】（1）谭某不能答应黄某降低收费的要求。根据《职业道德基本准则》的要求，“会计师事务所不得以降低收费的方式招揽业务”。（2）谭某不能答应黄某邀其担任 X 公司董事的要求。根据《职业道德指导意见》第十二条，“有权向客户提供审计以外的其他服务，但不要行使管理职责或做出管理决定”。（3）Y 事务所不能接受 X 公司的股票。根据《职业道德指导意见》，“合伙人没有客户的受益股权”。（4）Y 事务所不能聘用张某。根据《职业道德基本准则》的规定，“注册会计师不得同时在两家或两家以上的会计师事务所执业”。（5）Y 事务所在执行 X 公司的会计报表审计的同时可以承办 X 公司的资产评估业务，因为 Y 公司并非上市公司。

4. 【答案】（1）①会计人员乙同时登记产成品总账和明细账，不相容职务未进行分离。应建议 Y 公司由不同的会计人员登记产品总账和明细账。②验收账未连续编号，不能保证所有的采购都已记录或不被重复记录。应建议 Y 公司对验收单进行连续编号。③付款凭单未附订购单及供应商的发票等，会计部无法核对采购事项是否真实，登记有关账簿时，在金额或数量上可能就会出现差错。应建议 ABC 公司将订购单和发票等付款凭单一起交会计部。④会计部月末审核付款凭单后才付款，未能及时将材料等采购和债务登账并按约定时间付款，应建议 Y 公司采购部及时将付款单交会计部，按约定时间付款。⑤银行出纳编制银行存款余额调节表，不相容职务未能分离，凭证和记录未得到控制。应建议 Y 公司银行存款余额调节表由出纳以外的会计人员编制。

（2）

#### 内部控制审核报告

Y 集团股份有限公司：

我们接受委托，审核了贵公司管理当局对××年×月×日与会计报表相关的内部控制有效性的认定。贵公司管理当局的责任是建立健全内部控制并保持其有效性，我们的责任是对贵公司内部控制的有效性发表意见。

我们的审核是依据《内部控制审核指导意见》进行的。在审核过程中，我们实施了包括了解、测试和评价贵公司内部控制设计的合理性和执行的有效性，以及我们认为必要的其他程序。我们相信，我们的审核为发表意见提供了合理的基础。

内部控制具有固有限制，存在由于错误或舞弊而导致错报发生和未被发现的可能性。此外，由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当，或降低对控制政策、程序遵循的程度，根据内部控制评价结果推测未来内部控制有效性具有一定的风险。

我们认为，贵公司按照国家有关标准于2003年12月31日在所有重大方面保持了与会计报表相关的有效的内部控制。

ABC会计师事务所（公章）  
（地址）

中国注册会计师：（签名盖章）  
中国注册会计师：（签名盖章）  
报告日期： 年 月 日

## 五、综合题

1. 【答案】（1）根据《企业会计准则——收入》的规定，利息和使用费收入应在以下条件满足时才能确认：一是与交易相关的利益能够流入企业；二是收入的金额能够可靠地计量。该案例中按照双方签订的承包条款，承包单位既然未履行合同的有关条款，未足额按时向Y酒店支付应交的使用费用，Y酒店即应考虑按照权责发生制的原则确认收入的实现，但也应注意《企业会计制度》第十一条会计核算原则中规定，“（二）企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。”“（十二）企业在进行会计核算时应当遵循谨慎性原则的要求，不得多计资产或收益、少计负债或费用，但不得计提秘密准备。”据此，由于该两个承包方均多期未按合同规定交纳应交的承包费用，计入“应收账款”的数额是否能够全额收回存在着很大的风险，被审计单位应要求索取承包方偿还上述欠款时间具有法律保障的承诺文书，否则不能予以确认收入。

（2）会计上收入的确认和纳税收入的确认是不同的概念。按照企业会计准则和企业会计制度的相关规定，企业工程达到预定可使用状态前因进行试运转而发生的净支出，计入工程成本，即企业的在建工程项目在达到可使用状态前取得的在试运转中形成的、能够对外销售的产品，其发生的成本计入在建工程成本，销售或转为库存商品时，按实际销售收入或按预计售价冲减工程成本。但《企业所得税暂行条例》及其实施细则规定，“自治、自建的固定资产在竣工使用时按实际发生的成本计价。”国税发[1994]132号文规定，企业在建工程发生的试运行收入，应并入总收入予以征税，而不能直接冲减在建工程成本。在申报所得税时，应在在建工程试运行收入扣减试运行所发生的支出后的差额，确认当期纳税所得。所以，在该案例中，Y公司自建的13号生产线试运行生产的产品对外销售57万元，不能确认为2003年度的收入，应当冲减工程成本；但在计算所得税时，应当考虑57万元属于纳税收入，影响所得税的计算。

（3）售后回购是指销货方在售出商品后，在一定期间内按照合同的有关规定又将其售出的商品购买回来的一种交易方式。售后回购一般有三种情况：①卖方在销售商品后的一定时间内必须回购；②卖方有回购选择权；③买方有要求卖方回购的选择权。一般情况下，售后回购不应确认收入。但如果卖方有回购选择权，并且回购价以回购当日的市场价为基础确认，在回购的可能性很小的情况下，也可在售出商品时确认收入的实现。因此，售后回购时是否确认收入，主要看其是否符合收入确认的条件。对照收入确认的条件，第一种情况不符合收入确认的条件，第二种、第三种情况需要根据卖方行使选择权可能性的大小以及商品所有权上的主要风险和报酬是否转移，确定是否作为销售核算或是融资核算。该案例属于第一种情况，不应确认收入。

无论会计上对售后回购业务是否确认收入，税务上对售后回购业务一律视作销售、购入两项经济业务。在销售时需要按规定开具发票，并收取价款，这本身已构成计税收入的实现。因此，在该案例中，Y房地产公司在销售房屋时，应按规定的税率计缴营业税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税。在填制年度纳税申报表时，应将售价5000万元填入“主营业务收入”栏中，将成本4500元填入“主营业务成本”栏中，缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加填入“税金”栏目中据以计算应缴的企业所得税。

（4）财会[2003]16号《关于企业收取的一次性入网费会计处理的规定》规定，企业按照国家有关部门批准的收费标准和合同约定，在取得入网费收入时，应借记“银行存款”等科目，贷记“递延收益”科目。记入“递延收益”科目的金额应按合理的期限平均摊销，分期确认收入。如果企业在提供服务的期间内终止服务或是将该公共服务设施对外转让的，应将“递延收益”科目的余额全部确认为终止服务或转让当期的收入。

企业应在会计报表附注中对收取的入网费作如下披露：

A. 收取入网费的金额及确定的标准（国家有关部门批准收取的金额与实际收取的金额，如有差异，应分别披露）、确定的分摊期限及其依据。

B. 当期分摊计入损益的入网收入金额。

据此，此案例中Y公司收取的排污入网费10000万元，不能一次进入当期收入，应当进入“递延收益”，然后按照15年分摊确认收入。

（5）在市场经济中，公司出现诉讼案件是平常的事情，诉讼案件可能影响公司的持续经营能力或影响会计报表的公允反映。但企业对此诉讼事项的处理却不尽相同，有些公司在披露诉讼事项时避重就轻，披露不

充分；有些公司对于可能发生的诉讼事项估计不足，影响会计报表使用者正确判断被审计单位真实的财务状况和现金流量。该事项中，Y公司对于已逾期或因此未及时付息被各相关银行要求还贷的借款可能产生的诉讼事项，仅仅披露了已被诉至法院的927万元的借款，注册会计师对此却予以确认，显然是有失公允。按照独立审计准则的相关规定，注册会计师应当实施相应的审计程序，查明被审计单位对可能涉及诉讼的事项是否予以充分披露，如果注册会计师发现被审计单位披露不充分，应当建议被审计单位充分披露诉讼事项，当被审计单位拒绝充分披露时，注册会计师应当视其重要性程度出具保留或否定意见的审计报告。如果注册会计师发现被审计单位已经充分、适当披露了相关诉讼事项，应当考虑发表带强调事项段的无保留意见的审计报告，以提请报告使用者注意相关诉讼事项对会计报表的重大不确定性影响。

(6) 如果被审计单位涉及的诉讼事项符合确认或有负债的条件，但被审计单位已披露代替会计处理，或预计负债估计不合理，注册会计师应当提请被审计单位调整。在被审计单位拒绝接受建议时，注册会计师应当考虑发表保留或否定意见的审计报告。该案例中，Y公司仅仅根据其控股股东精美公司承诺承担Y公司涉案金额的损失赔偿责任，就不对已涉案的贷款担保估计预计负债，注册会计师认为Y公司应当估计预计负债4200万元，如果Y公司据此调整会计报表，Y公司2003年账面的盈利就会变为亏损了。因此，注册会计师应当考虑发表如附注24所述，截至2003年12月31日，Y公司对外提供的贷款担保共计6240万元，现因连带责任已遭到诉讼。2003年12月31日，Y公司控股股东精美公司承诺承担Y公司涉案金额的损失赔偿责任，据此，Y公司未对截至2003年12月31日对外提供的贷款担保计提任何预计负债。我们认为，Y公司未对这些或有事项计提任何预计负债的理由不成立。如Y公司按照我们所获审计证据得出的估计结果进行调整，将使Y公司2003年度净利润减少4200万元。

(7) 注册会计师A在认可2002年度Y公司预计负债估计的合理基础上，对于当期实际发生的损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额，直接计入当期营业外收支。

值得注意的是，由于税法规定税前扣除一般遵循五项原则：权责发生制、配比原则、相关性原则、确定性原则、合理性原则，因此，对于会计上确认的或有损失不得在税前扣除，只有当未来发生的金额可以确定时才进行税前扣除。因此，该案例中，2002年度Y公司在会计上确认预计负债2500万元时指出，不允许在税前扣除，应当作纳税调整。2003年度在会计上虽然只确认了500万元的营业外支出，但在计算所得税时应按3000万元确认税前扣除。

(8) 注册会计师应当建议Y公司把买断项目优先收益权作为购进无形资产处理，并把无形资产按5年摊销，计入“其他业务支出”，同时每月按照实际收到的门票收益确认为“其他业务收入”。

(9) 企业以自创的非专利技术等无形资产对外投资，因原账面无记录，不能简单地用某一资产减少、长期股权投资增加的会计分录做出处理。对此，应借记“长期股权投资”科目，贷记“资本公积”科目；分得投资收益，作为投资收益处理。当长期股权投资处置时，应将原已形成的资本公积准备项目转入资本公积中的“其他资本公积转入”明细科目，待按规定程序转增资本时，再转入实收资本。

(10) 按照投资准则规定，以放弃非货币性资产而取得的长期股权投资，起初时投资成本按非货币性交易处理，即企业以非货币性资产换入投资，应以换出非货币性资产账面价值，加上应支付的相关税费，作为换入投资的入账价值。那么，这时为什么还需要评估呢？非货币性资产的评估价作为公允价值的依据而被使用。税法中规定的计税依据以公允价值为基础。

《关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的投资》（财税字〔1997〕77号，规定，纳税人以非现金的实物资产和无形资产对外投资，发生的资产评估净增值，不计入应纳税所得额。国税发〔2000〕118号文规定，企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资，包括股份公司的法人股东以其经营活动的部分非货币性资产向股份公司配购股票，应在投资交易发生时，将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。

值得说明的是，如果非货币性资产提取了相应的减值准备，在确认纳税所得时，只能按照非货币性资产公允价值扣除原账面余额（而不是账面价值）的差额确认纳税所得。

(11) 在会计实务中，如果公司把委托理财的事项通过其他应收款等往来账户进行会计处理，容易为个人或部门舞弊创造条件，因为如果委托理财有了收益，可能会形成小金库，以达到少交税的目的。因此，注册会计师在审计中，应关注往来账户里是否隐含着委托理财事项。

挂在“其他应收款——飞龙公司”的1400万元不能确认为往来款项，应建议调整为委托投资。由于近两年的委托投资收益不能确认，也无法取得证据表明委托投资发生了减值，注册会计师应视同审计范围受到限制，发表保留或无法表示意见的审计报告。对于第三种情况，由于这可能涉及被审计单位最高管理人员舞弊和有意影响报表盈余事项，注册会计师应重新评价被审计单位管理当局声明的可信性，以扩大范围查证被

审计其他方面是否存在类似的舞弊和影响报表盈余的事项，必要时，应当征求律师的意见或解除业务约定。

2. 【答案】(1) ①不能认可。理由如下：按照《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》的规定，若商品的销售仅限于上市公司与关联方之间，或者与非关联方之间的商品销售未达到商品总销售量的较大比例的（通常为20%以下）应按以下规定进行处理：实际交易价格不超过商品账面价值120%的，按实际交易价格确认为收入；实际交易价格超过商品账面价值120%的，将商品账面价值的120%确认为收入；实际交易价格超过确认为收入的部分，计入资本公积（关联交易差价）。XYZ股份有限公司2003年度生产的X-Y3型号的产品，全部产量的85%销售给了其子公司MN公司，适用此规定，不能按照销售给外部非关联方公司的成本利润率计算的利润进行确认。因为被审计单位销售给关联方的产品销售价格超过该产品账面价值的120%（11 000万元 $>$ 8 000 $\times$ 120%=9 600万元），则应按9 600万元确认为主营业务收入，超过的1 400万元计入资本公积。因此，注册会计师应提请被审计单位做如下调整（以万元为单位）：

A. 将原分录冲掉：

借：应收账款	-12 870
贷：主营业务收入	-11 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	-1 870

然后，重新做：

借：应收账款	12 870
贷：主营业务收入	9 600
应交税金——应交增值税（销项税额）	1 870
资本公积——关联交易价差	1 400

B. 或者直接调整：

借：主营业务收入	1 400
贷：资本公积——关联交易价差	1 400

②不能认可。理由如下：按照《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》的规定，上市公司的关联方以支付资金使用费的形式占用上市公司的资金，在符合收入确认条件的前提下，应于取得资金使用费时，冲减当期财务费用；如果取得的资金使用费超过按1年期银行存款利率计算的金额，应将相当于按1年期银行存款利率计算的部分，冲减当期财务费用，超过按1年期银行存款利率计算的部分，计入资本公积（关联交易差价）。XYZ股份有限公司的母公司占用XYZ股份有限公司6 000万元资金，2003年支付XYZ股份有限公司年度资金使用费200万元，超过了6 000万元按照1年期银行存款利率2.25%计算的利息135万元，被审计单位应将135万元冲减当期财务费用，取得的资金使用费超过冲减财务费用的部分65万元，应计入资本公积（关联交易价差）。因此，注册会计师应提请被审计单位做如下调整（以万元为单位）：

A. 将原分录冲掉：

借：银行存款	-200
贷：财务费用	-200

然后，重新做：

借：银行存款	200
贷：财务费用	135
资本公积——关联交易价差	65

B. 或者直接调整：

借：财务费用	65
贷：资本公积——关联交易价差	65

③对重组时的会计处理可以认可，但对短期投资的期末计价不能认可。理由如下：根据《企业会计准则》及《企业会计准则——投资》的规定，当债务人以非现金资产抵偿债务时，债权人应按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费，作为所接受非现金资产的入账价值，如果所接受的非现金资产的价值已经发生减值，应当在期末计提减值准备。由于该项债务重组事项中，作为债权人的XYZ股份有限公司，其应收账款为900万元，并计提了100万元的坏账准备，账面价值为800万元，对该债务重组事项，XYZ股份有限公司做出的会计处理如下（以万元为单位）：

借：短期投资	800
坏账准备	100
贷：应收账款——ABS公司	900

这是正确的，应予以认可。

但是，由于年底该项投资的市价为 600 万元，但其资产负债表显示短期投资为 800 万元，因为 XYZ 股份有限公司的短期投资仅此一项，可以推断，XYZ 股份有限公司未计提短期投资跌价准备。因此，对于该项短期投资的期末计价不能认可。注册会计师应做如下调整分录：

借：投资收益——短期投资跌价准备	200
贷：短期投资——短期投资跌价准备	200

(4) 不能认可。理由如下：根据新修订的资产负债表日后事项准则，对于该现金股利不能调整会计报表，而应在资产负债表中的所有者权益中单独列示即可。

(5) 可以认可。理由如下：根据《企业会计准则——或有事项》，该事项为一或有事项，但由于法院没有做出判决，判决结果具有很大的不确定性。不符合确认为负债的条件，故只需在会计报表附注中加以披露即可。

(2)

## 审计报告

XYZ 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 XYZ 股份有限公司（以下简称 XYZ 公司）2003 年 12 月 31 日的资产负债表以及 2003 年度的利润表和现金流量表。这些会计报表的编制是 XYZ 公司管理当局的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些会计报表发表意见。

我们按照中国注册会计师独立审计准则计划和实施审计工作，以合理确信会计报表是否存在重大错报。审计工作包括在抽查的基础上检查支持会计报表金额和披露的证据，评价管理当局在编制会计报表时采用的会计政策和做出的重大会计估计，以及评价会计报表的整体反映。我们相信，我们的审计工作为发表意见提供了合理的基础。

经审计，我们发现贵公司 2003 年度生产的 X—Y3 型号的产品，全部产量的 85% 销售给了子公司 MN 公司，所售产品的账面价值为 8 000 万元，出售价格为 11 000 万元。贵公司按照销售给外部非关联方公司 25% 的成本利润率确认了收入。按照《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》的规定，该关联交易应按照产品账面价值的 120% 确认为收入，实际交易价格超过确认为收入的部分，应计入资本公积，但贵公司未接受我们的调整意见。该事项使贵公司 2003 年度主营业务收入增加 1 400 万元（利润总额增加 1 400 万元），资本公积减少 1 400 万元。

我们认为，除存在本报告第三段所述事项不符合规定外，上述会计报表符合国家颁布的企业会计准则和《企业会计制度》的规定，在所有重大方面公允反映了 XYZ 公司 2003 年 12 月 31 日的财务状况以及 2003 年度的经营成果和现金流量。

此外，我们提醒会计报表使用人注意，如会计报表附注 23 所述，TNT 有限责任公司于 2003 年 10 月指控 XYZ 公司侵犯了其专利权，要求赔偿经济损失 1 000 万元。2003 年 11 月 12 日法院受理了该案件，但尚未做出任何判决。该事项对会计报表可能产生重大影响，虽然 XYZ 公司已在会计报表附注中披露了该事项，但仍存在重大的不确定性。本段内容并不影响已发表的审计意见。

ABC 会计师事务所（盖章）

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

中国北京市

2004 年 4 月 5 日

© 注册会计师全国统一考试研究中心 2005

图书在版编目 (CIP) 数据

2005 年 CPA 易考通——审计/注册会计师全国统一考试  
研究中心编. —大连: 东北财经大学出版社, 2005. 3

(2005 年度注册会计师全国统一考试配套参考书)

ISBN 7-81084-613-2

I. 2… II. 注… III. 审计—会计师—资格考核—  
自学参考资料 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 021464 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@vip.sina.com](mailto:dufep@vip.sina.com)

大连天正华延彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

---

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 680 千字 印张: 18 $\frac{1}{4}$

印数: 1—5 000 册

2005 年 3 月第 1 版

2005 年 3 月第 1 次印刷

---

责任编辑: 方孙锦慧

责任校对: 百 禾

封面设计: 冀贵收

版式设计: 刘瑞东

---

定价: 32.00 元