

注册会计师
审计
机考实战班（二）
授课教师：张海涛

一、单项选择题

一、单项选择题、本题型共 25 题，每题 1 分，共 25 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。

1 下列关于评估重大错报风险的说法中，不正确的是()。

- A.注册会计师应当在了解被审计单位及其环境的整个过程中识别风险
- B.识别的风险如果重大就一定会导致财务报表发生重大错报
- C.注册会计师应当确定识别的重大错报风险是与财务报表整体相关，进而影响多项认定，还是与特定的各类交易、账户余额和披露的认定相关
- D.在评估重大错报风险时，注册会计师应当将所了解的控制与特定认定相联系

参考答案：B

答案解析：在某些情况下，尽管识别的风险重大，但仍不至于导致财务报表发生重大错报。

2 在评估舞弊导致的重大错报风险时，下列情况中，注册会计师应当着重考虑该客户的资产被侵占的舞弊风险大大增加的是()。

- A.存在大量单位价值高、体积小、易于变现、且不易识别所有权归属的存货、固定资产或其他资产
- B.公司、管理层或治理层存在违反证券或其他方面法律法规的不良记录，或是因涉嫌舞弊或违反法律法规而遭起诉
- C.管理层由一人或少数人，如控股股东代表，也可能是股东以外的经理入掌控，缺乏共同决策或制衡措施
- D.在免税区或税收优惠地区设置重要的银行账户或组成部分，往往难以判断此类业务或交易是否具有正当的商业理由

参考答案：A

答案解析：选项 A 很明显地比其余选项更直接地涉及到具体财产问题。

3 甲注册会计师执行 A 公司 2013 年度财务报表审计工作，在确定财务报表层次重要性水平时，下列有关说法中，不正确的是()。

- A.在制定总体审计策略时，应当确定财务报表层次的重要性水平
- B.在制定具体审计计划时，应当确定财务报表层次的重要性水平
- C.甲注册会计师通常选择一个相对稳定、可预测且能够反映 A 公司正常规模的指标作为确定财务报表层次重要性水平的基准

D.甲注册会计师在确定财务报表层次重要性水平时，无需考虑与具体项目计量相关的固有不确定性

参考答案：B

答案解析：财务报表层次的重要性水平是在制定总体审计策略阶段确定的，因此选项 B 不正确。

4 在对内部控制进行测试时，注册会计师采用非统计抽样的方法抽样后，对抽样结果进行评价时，下列判断正确的是()。

A.如果样本偏差率低于可容忍偏差率，则总体可以接受

B.如果样本偏差率大大低于可容忍偏差率，则总体可以接受

C.如果样本偏差率接近于可容忍偏差率，则总体可以接受

D.如果样本偏差率低于可容忍偏差率，相差不大也不小，则总体可以接受

参考答案：B

答案解析：选项 AC，如果样本偏差率低于但接近可容忍偏差率，考虑抽样风险，样本偏差率可能会高于可容忍偏差率，则总体不可以接受；选项 D，如果样本偏差率低于可容忍偏差率且相差不大也不小，注册会计师应考虑扩大样本规模，进一步收集证据。

5 在针对评估的由于舞弊导致的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施时，注册会计师不会采取的措施是()。

A.在分派和督导项目组成员时，考虑承担重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力，并考虑由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果

B.评价被审计单位对会计政策(特别是涉及主观计量和复杂交易的会计政策)的选择和运用，是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息作出虚假报告

C.扩大样本规模、采用更详细的数据实施分析程序等

D.在选择审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的不可预见性

参考答案：C

答案解析：选项 C 是针对舞弊导致的认定层次重大错报风险实施的审计程序。

6 注册会计师在考虑是否在期中实施实质性程序时，下列说法不恰当的是()。

A.控制环境和其他相关的控制越薄弱，注册会计师越不宜在期中实施实质性程序

B.如果实施实质性程序所需信息在期中之后的获取并不存在明显困难，则注册会计师一般在期中之后实施实质性程序

C.如果针对某项认定实施实质性程序的目标仅包括获取该认定的期中审计证据(从而与期末比较)，注册会计师应在期中实施实质性程序

D.注册会计师评估的某项认定的重大错报风险越高，注册会计师越应当考虑将实质性程序集中于期中实施

参考答案：D

答案解析：注册会计师评估的某项认定的重大错报风险越高，注册会计师越应当考虑将实质性程序集中于期末(或接近期末)实施。

7 在承接业务的过程，下列可能不会对职业道德基本原则产生不利影响的是()。

- A.在推介自身和工作时，将自己的工作与其他会员的工作进行比较
- B.由于对提供的服务比较熟悉，报价低于同行的水平
- C.根据事务所的规定，向介绍本业务的个人支付 20%的业务中介费用
- D.在审计过程中，客户委托注册会计师开展信息服务，由于专业有限，注册会计师将该业务介绍给一软件公司，并向软件公司收取了少量的业务提成费用

参考答案：B

答案解析：推介自身和工作时，不应贬低其他会员或与其工作进行比较。注册会计师不应向客户或其他第三方收取介绍费或佣金，也不应向客户或其他第三方支付介绍费。

8 下列不属于针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施的是()。

- A.选择综合性方案实施进一步审计程序
- B.提供更多的督导
- C.分派更有经验或具有特殊技能的审计人员
- D.对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围作出总体修改

参考答案：A

答案解析：注册会计师针对评估的财务报表层次重大错报风险应确定的总体应对措施包括：向项目组强调保持职业怀疑的必要性；分派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家工作；提供更多的督导；在选择进一步审计程序时融入更多的不可预见的因素；对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围作出总体修改。这是考生应记住的内容。选项 A 是针对认定层次重大错报风险采取的措施。

9 下列各项中通常不属于会计师事务所和注册会计师应负的义务的是()。

- A.按照约定的时间完成审计业务
- B.按照约定的时间提交审计报告
- C.对知悉的商业秘密保密
- D.向管理层提交管理建议书

参考答案：D

答案解析：如果在业务约定书中没有约定要提交管理建议书，选项 D 不是会计师事务所和注册会计师应负的义务。

10 注册会计师承接 A 公司 2013 年度财务报表审计业务，将统计抽样运用于下列情形中，其中属于变量抽样的是()。

- A.检查未经批准而赊销的金额
- B.检查赊销是否经过严格审批
- C.检查赊销单上是否均有主管人员的签字
- D.观察购货付款环节的职责分工是否合理

参考答案：A

答案解析：属性抽样的对象是总体的非金额特征，所以选项 BC 不正确；变量抽样的对象是金额特征，所以选项 A 正确；对职责分工的审查方法主要是观察，观察不适用抽样。

11 下列各项中，注册会计师违反职业道德守则的是()。

- A.注册会计师按照业务约定和专业准则的要求完成委托业务
- B.注册会计师对审计过程中知悉的商业秘密保密，不利用其为自己或他人谋取利益
- C.除有关法规许可的情形下，会计师事务所不以或有收费形式为客户提供各种审计服务
- D.在审计报告涵盖的期间内，注册会计师兼任审计客户的董事

参考答案：D

答案解析：如果在审计报告涵盖的期间内，审计项目组成员兼任审计客户的董事或高级管理人员，将产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

12 当甲注册会计师用 PPS 抽样法测试发票的总价值时，下列相关说法中，正确的是()。

- A.允许发票的错报金额超出其账面金额
- B.每张发票被选中的可能性相等
- C.每张发票被选中的可能性是未知的
- D.每张发票被选中的可能性与发票金额成比例

参考答案：D

答案解析：选项 A 不正确，PPS 抽样要求总体中每一实物单元的错报金额不能超出其账面金额；选项 B 不正确，因为 PPS 抽样中的抽样单元是每个货币单位，而不是每张发票。除非全部发票的金额都相同，否则被选中的可能性是不相等的；选项 C 不正确，被选中的可能性可以通过项目的价值和总体的价值计算出来。

13 会计师事务所承接下列业务过程中，不会对职业道德产生不利影响的有()。

- A.会计师事务所可能接受委托对甲公司(非公众利益实体)的年度财务报表执行审计工作，由于公司规模小，财会人员难以编制财务报表，会计师事务所安排了项目组以外的人员根据试算平衡表中的信息编制财务报表

B.乙公司是一家上市公司，由于其子公司未完成财务报表的编制工作，考虑到该子公司财务报表并不重大，审计项目组安排助理人员根据试算平衡表中的信息编制财务报表

C.虽然管理层对纳税申报表不承担责任，但由于纳税申报表须经税务机关复核或批准，F 会计师事务所为丙审计客户提供了独立编制纳税申报表的服务

D.丁公司是一家上市公司，注册会计师为其提供财务报表审计和财务报表相关的内部审计服务，但不承担管理层责任

参考答案：A

答案解析：根据试算平衡表中的信息编制财务报表属机械性的工作；由审计项目组成员编制财务报表会对自我评价产生不利的影响；如果管理层对纳税申报表承担责任，会计师事务所提供此类服务通常不会对独立性产生不利影响；在审计客户属于公众利益实体的情况下，会计师事务所不应提供与内部会计控制、财务系统或财务报表相关的内部审计服务。

14 下列关于会计估计审计的说法中不正确的是()。

A.会计估计的性质会影响会计估计的不确定性程度

B.与诉讼结果相关的会计估计属于不确定性相对较低的会计估计

C.会计估计的准确程度取决于管理层对不确定的交易或事项的结果作出的主观判断

D.会计估计的结果与财务报表中原来已确认或披露的金额存在差异，并不必然表明财务报表存在错报

参考答案：B

答案解析：与诉讼结果相关的会计估计属于不确定性相对较高的会计估计。

15 错误是指非故意的财务报表错报，而故意与否往往是注册会计师难以判定的，需要根据具体问题进行具体的判断。对于丙注册会计师在审查 C 公司时发现的下列事项中最可能属于非故意错报的是()。

A.收回应收账款后未及时贷记应收账款

B.固定资产毁损后未作及时的账务处理

C.赊购原材料并验收后未登记应付账款

D.偿还银行借款后未及时借记短期借款

参考答案：D

答案解析：企业通常倾向于高估资产，低估负债，选项 AB 均高估了 C 公司的资产，选项 C 低估了 C 公司的负债，所以选项 ABC 很可能是 C 公司故意造成的错报；选项 D 是高估了负债，一般是非故意造成的错报。

16 对于不重要的组成部分，集团项目组应当在集团层面实施()。

A.询问

- B.检查
- C.分析程序
- D.重新执行

参考答案: C

答案解析: 对于不重要的组成部分, 集团项目组应当在集团层面实施分析程序。

17 下列情形中, 属于密切关系对注册会计师独立性产生不利影响的是()。

- A.会计师事务所担心可能失去某一重要客户
- B.会计师事务所编制用于生成有关记录的原始数据, 又将这些数据作为鉴证对象
- C.会计师事务所受到因降低收费而不恰当缩小工作范围的压力
- D.注册会计师接受客户的礼品或享受优惠待遇

参考答案: D

答案解析: 选项 A 是因自身利益产生的对独立性的不利影响;选项 B 是因自我评价产生的对独立性的不利影响;选项 C 是因外在压力产生的对独立性的不利影响。

18 在对应付账款进行审计时, 注册会计师能证实应付账款被高估的是()。

- A.向供应商函证零余额的应付账款
- B.抽取购货合同、购货发票和入库单等凭证, 追查至应付账款明细账
- C.检查采购文件以确定是否使用预先编号的采购单
- D.从应付账款明细账追查至购货合同、购货发票和入库单等凭证

参考答案: D

答案解析: 注册会计师从应付账款明细账追查到应付账款发生时的原始凭证(即购货合同、购货发票和入库单)查明的是应付账款的存在认定, 选项 ABC 有助于查明应付账款的低估问题。

19 在下列关于 B 公司 2012 年度财务报表审计业务归档日期的说法中, 错误的是()。

- A.注册会计师于 2013 年 2 月 28 日完成了审计工作, 并于 2013 年 3 月 10 日实际编写完成了对 B 公司 2012 年度财务报表的审计报告, 所形成的审计工作底稿于 2013 年 4 月 28 日完成归档
- B.注册会计师于 2013 年 2 月 28 日完成了对 B 公司 2012 年度财务报表的审计工作, 并于 3 月 6 日出具了否定意见审计报告。3 月 9 日, 会计师事务所根据新的重大情况撤销了审计报告并不再实施进一步审计, 相关的审计工作底稿已于 2013 年 5 月 1 日归档
- C.按照时间预算的规划, 审计项目组应于 2013 年 3 月 1 日至 10 日实施对 B 公司 2012 年度财务报表的审计工作。3 月 6 日, 因发现 B 公司存在重大舞弊事项后会计师事务所决定不再承接该项审计业务, 此时, 将已形成的审计工作底稿全部作废

D.注册会计师于 2013 年 2 月 1 日完成 B 公司 2012 年度财务报表审计业务，2013 年 2 月 2 日将相关工作底稿整理归档

参考答案：C

答案解析：如果注册会计师未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的 60 天内，故选项 C 不正确。

20 在获取的下列审计证据中，可靠性最强的通常是()。

- A.被审计单位销售部会议记录
- B.被审计单位提供的销售合同
- C.债务人的电子邮件回函
- D.前任注册会计师的工作底稿

参考答案：D

答案解析：选项 AB 属于内部证据，可靠性较差；选项 C，电子邮件的回函可靠性较差，很容易伪造；选项 D，是注册会计师的工作底稿，更有公信力，相比较而言其可靠性最强。

21 注册会计师对财务报表进行审计后，应当分析已经获取的审计证据，区分不同情况形成对被审计单位期初余额的审计结论，并在此基础上确定对本期财务报表出具审计报告的影响，下列表述中，不正确的是()。

- A.如果不能针对期初余额获取充分、适当的审计证据，注册会计师可以发表适合具体情况的保留意见或无法表示意见
- B.如果期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报，错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报，注册会计师应当对财务报表发表保留意见或否定意见
- C.如果认为按照适用的财务报告编制基础与期初余额相关的会计政策未能在本期得到一贯运用，注册会计师应当对财务报表发表保留意见或否定意见
- D.前任注册会计师对上期财务报表发表了非无保留意见，即使导致出具非标准审计报告的事项对本期财务报表仍然相关和重大，注册会计师也可能对本期财务报表发表无保留意见

参考答案：D

答案解析：如果前任注册会计师对上期财务报表发表了非无保留意见，注册会计师应当考虑该审计报告对本期财务报表的影响。如果导致出具非标准审计报告的事项对本期财务报表仍然相关和重大，注册会计师应当对本期财务报表发表非无保留意见。

22 注册会计师函证期末应付账款的余额是不必要的，原因是()。

- A.函证同截止测试重复
- B.报表日应付账款余额在审计完成前或许仍未付给债权人

C.和被审计单位的法律顾问联系，以提示供货方因未收到货款而采取的一切法律行动，采取这一替代程序获取的证据更可靠

D.应付账款更多的存在低估的可能

参考答案：D

答案解析：函证和截止是不重复的；函证主要用于证实存在认定，鉴于“资产防高估，负债防低估”，因此不进行应付账款函证主要是因为函证不能查出未入账的应付账款。

23 甲注册会计师负责对 A 公司 2013 年度财务报表实施审计，在对存货实施抽查程序时，甲注册会计师的下列做法正确的是()。

A.从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以测试盘点记录的真实性

B.难以盘点的存货可以不纳入抽查范围

C.事先就拟抽取测试的存货项目与 A 公司沟通，以提高存货监盘的效率

D.如果盘点记录与存货实物存在差异，要求 A 公司更正盘点记录

参考答案：A

答案解析：选项 B，即使是难以盘点的存货或隐蔽性较强的存货，也应纳入抽查范围；选项 C，注册会计师不能将抽查范围预先告知被审计单位；选项 D，两者之间存在差异时，首先应当查明原因，然后再对有错误的记录进行更正。

24 注册会计师甲在对 S 公司 2013 年度财务报表进行审计时，在与 S 公司管理层沟通后，仍有以下情况，在不考虑其他因素的情况下，则可能导致其出具否定意见的是()。

A.虚增的收入虽然只有 11 万元，但占当年利润总额的 130%

B.70%的存货未能监盘，存货占资产总额的 10%

C.绝大多数内部控制存在严重缺陷，无法依赖

D.长期投资已达到净资产的 15%，并已在财务报表附注中予以披露

参考答案：A

答案解析：选项 B 应发表保留意见；选项 C 无法明确判断审计意见的类型；选项 D 应发表无保留意见。

25 下列属于审计报告日前其他信息中发现重大不一致时，如果需要修改已审计财务报表而被审计单位不同意修改时，注册会计师应采取的措施的是()。

A.向治理层再次书面说明注册会计师对其他信息的关注

B.发表保留或否定意见的审计报告

C.征询法律意见

D.不采取任何措施

参考答案：B

答案解析：因为注册会计师提请被审计单位管理层修改，而被审计单位不同意修改，这种事项注册会计师没必要再和治理层沟通了，应考虑出具保留或否定意见的审计报告。

二、多项选择题，每小题 2 分。

26 在项目组层面强调保持职业怀疑的必要性主要体现在()。

- A.对重要审计项目或高风险审计项目实施项目质量控制复核
- B.项目组就财务报表存在重大错报的可能性进行讨论
- C.项目合伙人和项目组其他关键成员及时进行指导、监督与复核
- D.项目组就疑难问题进行咨询

参考答案：A,B,C,D

27 如果识别出管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易，注册会计师应当采取的措施有()。

- A.重新考虑可能存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的其他关联方或重大关联方交易的风险，如有必要，实施追加的审计程序
- B.确定相关情况是否能够证实关联方关系或关联方交易的存在
- C.立即将相关信息向项目组其他成员通报
- D.对新识别出的关联方或重大关联方交易实施恰当的实质性程序

参考答案：A,C,D

答案解析：题目告知已经识别出了管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易，就无需证实关联方关系或关联方交易的存在性了，选项 B 不正确。

28 甲注册会计师在执行销售与收款循环审计程序时，在检查坏账准备科目的相关会计处理及披露情况时，发现被审计单位存在以下情况，其中不正确的有()。

- A.对于有证据表明收回的可能性不大的应收票据，计提相应的坏账准备
- B.对于因供应商破产已无望收回所购货物的预付账款，需将其金额转入其他应收款，计提坏账准备
- C.对关联方交易产生的应收账款虽然存在无法收回的情况，但是被审计单位的会计人员认为是关联方，并没有考虑计提坏账准备
- D.对于计划进行重组的应收账款、当年发生的应收账款、未到期的应收账款均全额计提坏账准备

参考答案：B,C,D

答案解析：根据企业会计准则的规定，对于应收票据、应收账款、预付账款可以直接计提坏账准备，所以选项 A 正确；选项 B 不正确，不用将预付账款转入到其他应收款，而是直接对其计

提坏账准备；选项 C 即使是关联方往来产生的应收账款，也可以根据具体情况计提坏账准备，但如果没有特殊情况不能全额计提坏账准备；选项 D 对于计划进行重组的应收账款、当年发生的应收账款、未到期的应收账款没有特殊情况不能全额计提坏账准备。

如果有确凿证据表明该应收账款不能收回，或收回可能性不大时(债务单位撤销、破产、资不抵债、现金流量不足、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，以及应收账款逾期 3 年以上)，则可以全额计提坏账准备。

29 被审计单位通常采用的收入确认舞弊手段包括()。

- A.为了达到粉饰财务报表的目的而虚增收入或提前确认收入
- B.为了达到报告期内降低税负或转移利润等目的而少计收入或延后确认收入
- C.为了增加销售收入而放宽赊销政策
- D.为了增加收入回款速度而提出现金折扣政策

参考答案：A,B

答案解析：选项 CD 是企业在收入管理中正常的政策手段，并不是被审计单位通常采用的收入确认舞弊手段。

30 注册会计师应当将审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷及时通报给()。

- A.相应层级的管理层
- B.治理层
- C.监管机构
- D.报表预期使用者

参考答案：A,B

答案解析：参考《中国注册会计师审计准则第 1152 号一向治理层和管理层通报内部控制缺陷》第十条和第十一条。

31 对编制虚假财务报告导致的错报通常与管理层凌驾于内部控制之上的风险有关，下列可能存在管理层凌驾于内部控制之上的风险有()。

- A.对于某重大供应商的欠款延迟入账
- B.会计政策滥用或随意变更
- C.接近期末，销售收入暴增
- D.会计估计所依据假设不恰当的调整

参考答案：A,B,C,D

32 下列程序中，既可以用于控制测试，也可以用于细节测试的程序有()。

- A.检查

- B.询问
- C.穿行测试
- D.重新执行

参考答案: A,B

答案解析: 在控制测试中一般不使用穿行测试;在细节测试中,一般不使用重新执行与穿行测试。

33 对于不同的被审计单位,注册会计师对财务报表所执行的程序可能是不同的,但是注册会计师所记录的具体审计计划具有共同点。下列各项中,不同审计单位所记录的具体审计计划均应包括的有()。

- A.风险评估程序
- B.控制测试程序
- C.针对应付账款实施的函证程序
- D.实质性程序

参考答案: A,D

答案解析: 控制测试以及应付账款的函证程序并非每次审计的必须程序。

34 下列各项中,属于信息技术一般控制的有()。

- A.程序开发
- B.程序变更
- C.程序和数据访问
- D.系统运行

参考答案: A,B,C,D

答案解析: 信息技术一般控制包括程序开发、程序变更、程序和数据访问以及系统运行等四个方面。

35 下列程序中可用以识别收入确认方面存在潜在舞弊的有()。

- A.通过函证和更直接的沟通方式向被审计单位的顾客确证销售合同的部分或全部条款以及是否存在附加协议
- B.利用计算机辅助技术.按照月份和产品线或业务分布比较当期和以往期间的收入
- C.向被审计单位的销售人员和内部法律顾问询问临近期末的异常销售变化及异常交易条款
- D.期末或接近期末时在被审计单位的一处或多处销售及发货现场实地观察销售及发货情况,实施恰当的销售以及存货的截止测试

参考答案: A,B,C,D

三、简答题，本题型共 6 题。其中第 5 小题可以选用中文或英文解答，如使用中文解答，该小题最高得分为 6 分；如使用英文解答，该小题须全部使用英文，最高得分为 11 分。其余各题 6 分/题。本题型最高得分为 41 分。答案中的金额有小数点的保留两位小数，小数点两位后四舍五入。

36 ABC 会计师事务所任承接了 D 集团公司 2013 年度财务报表审计工作，委派甲注册会计师任集团项目组负责人。在执行审计业务过程中，有如下事项：

(1) 在制定集团总体审计策略时，由集团项目组和组成部分注册会计师共同确定集团财务报表整体的重要性。

(2) 集团项目组决定通过参与组成部分注册会计师的工作，实施追加的风险评估程序和对组成部分财务信息实施进一步审计程序，以消除发现的组成部分注册会计师不具有独立性。

(3) 在与集团管理层商定审计业务约定条款时，ABC 会计师事务所要求 D 集团承诺将监管机构与其所有组成部分就财务报告事项进行的重要沟通全部告知集团项目组。

(4) 对于不重要的组成部分，集团项目组应当在集团层面实施分析程序。

要求：

(1) 请分别判断上述各个事项是否有缺陷，如果有缺陷，请简要说明理由。

(2) 如果集团项目组评价，由集团项目组和组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行的工作，不足以获取充分、适当的审计证据，作为形成集团审计意见的基础，则集团项目组应如何处理？

答案解析：

(1) 事项(1)有缺陷。集团项目组应对集团财务报表负总责，因此集团财务报表整体的重要性应由集团项目组确定。

事项(2)有缺陷。集团项目组不能通过参与组成部分注册会计师的工作，实施追加的风险评估程序或进一步审计程序消除对独立性的影响。

事项(3)没有缺陷。

事项(4)没有缺陷。

(2) 如果认为未能获取充分、适当的审计证据作为形成集团审计意见的基础，集团项目组可以要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施追加的程序。如果不可行，集团项目组可以直接对组成部分财务信息实施程序。

【Answer】

Factor(1) has fraud. The corporate engagement unit should be responsible for the group's financial statement, so the level of significance of overall group's financial statement should be determined by corporate engagement unit.

Factor(2) has fraud.

The corporate engagement unit cannot implement the additional risk assessment procedures or further audit procedures to eliminate the influence on the independence through participation in the work of CPAs working in the subsidiaries of the group.

Factor(3) has no fraud.

Factor(4) has no fraud.

(2) If the failure to obtain sufficient and appropriate audit evidence can form the foundation of group audit opinion, engagement team can request CPAs working in the subsidiaries to perform additional procedures on financial information. If this is not feasible, the corporate engagement unit can directly perform additional procedures on subsidiaries' financial information.

37 丙注册会计师在对 M 公司 2013 年度财务报表进行审计时，对 M 公司银行存款实施的部分审计程序为：

- (1) 取得 2013 年 12 月 31 日银行存款余额调节表；
- (2) 向开户银行寄发银行询证函，并直接收取寄回的询证函回函；
- (3) 取得开户银行 2014 年 1 月 31 日的银行对账单。

要求：

- (1) 请问丙注册会计师向开户银行询证的作用有哪些？
- (2) 请问丙注册会计师应采取什么方式才能直接收回开户银行的询证函回函？目的是什么？
- (3) 请问丙注册会计师取得银行存款余额调节表后，应检查哪些内容？
- (4) 请问丙注册会计师索取开户银行 2014 年 1 月 31 日的银行对账单，能证实 2013 年 12 月 31 日银行存款余额调节表的哪些内容？

答案解析：

- (1) 丙注册会计师通过向开户银行函证，不仅可以查明 M 公司银行存款、借款的存在性；还可发现企业未登记入账的银行存款、借款等。
- (2) 在询证函内指明回函请直接寄往丙注册会计师所在的会计师事务所，或在询证函内附上贴足邮票的以丙注册会计师所在的会计师事务所为回函地址的信封。丙注册会计师直接收回开户银行询证函的目的是防止 M 公司截留或更改回函。
- (3) 丙注册会计师应检查银行存款余额调节表中未达账项的真实性，以及资产负债表日后的入账情况。

(4)丙注册会计师索取开户银行 2014 年 1 月 31 日的银行对账单,可以证实列示在银行存款余额调节表上的在途存款和未兑现支票的真实性。

【提示】在途存款是被审计单位已收但银行未收的款项,未兑现支票被审计单位已付但银行未付的款项。

38 甲会计师事务所审计 A 公司 2×10 年度财务报表。在测试与应收票据相关的内部控制时,发现如下事项:

- (1)应收票据保管员甲同时负责登记应收票据明细账;
- (2)金额在 20 万元以下的应收票据贴现由财务经理乙审批,20 万元以上的应收票据贴现由总经理丙审批;
- (3)在处理应收票据或办理应收票据贴现时,在得到相应审批授权后,由不负责保管应收票据及登记应收票据明细账的丁来办理。

要求:

- (1)请分别说明上述内部控制的有关政策与措施是否有缺陷,对于有缺陷的事项,请提出改进建议。
- (2)请设计三种能够证明应收票据存在的细节测试程序,简要说明即可。

答案解析:

- (1)事项(1)有缺陷,应当由不负责登记应收票据明细账的人员来保管应收票据;
事项(2)有缺陷,对总经理应设置审批上限,对于超过授权上限的,应当由集体进行决策;
事项(3)有缺陷,对于应收票据的处理、贴现应当由两名以上的人员同时办理。
- (2)监盘应收票据;选取必要的应收票据实施函证;对于大额票据,检查与应收票据产生有关的原始凭证,如销售合同或协议、销售发票等,以证实其是否存在真实交易。

【解析】这里要注意,应收票据的函证只有在必要时才实施,这一点要与应收账款作恰当区分;应收账款只有在有证据表明不重要或函证是无效时才不实施函证,否则要求必须实施函证。

39 A、B 注册会计师负责对首次接受委托的审计客户甲公司 2013 年度财务报表进行审计,在涉及特别风险审计等相关工作事宜时,请代为回答以下问题:

- (1)A、B 注册会计师考虑到舞弊可能对财务报表产生的重大影响,能否假定收入存在舞弊风险,并简要说明理由。
- (2)注册会计师为了应对舞弊风险,为避免被审计单位预见或事先了解进一步审计程序的性质、时间安排和范围,应当考虑采取的措施有哪些?
- (3)针对管理层凌驾于控制之上的特别风险,注册会计师应当实施的审计程序包括哪些?

答案解析:

(1)A、B 注册会计师应当假定甲公司收入存在舞弊风险。收入确认对财务信息做出虚假报告导致的重大错报通常源于多计或少计收入，所以为了谨慎起见，审计准则规定，注册会计师应当假定被审计单位在收入确认方面存在舞弊风险。

(2)对通常由于风险程度较低而不会做出测试的账户余额实施实质性程序;调整审计程序的时间,使之有别于预期的时间安排;运用不同的抽样方法;对不同地理位置的多个组成部分实施审计程序;以不预先通知的方式实施审计程序。

(3)注册会计师针对管理层凌驾于控制之上的风险应当实施的审计程序包括;第一,测试日常会计核算过程中做出的会计分录以及编制财务报表过程中做出的其他调整是否适当;第二,复核会计估计是否存在偏向,并评价产生这种偏向的环境是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险;第三,对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易,或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易,评价其商业理由(或缺乏商业理由)是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息做出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。

40 ABC 会计师事务所承接了 E 公司(上市公司)2013 年度财务报表的审计业务,并指派戊注册会计师担任项目合伙人。审计业务约定书中商定,ABC 会计师事务所应于 2014 年 3 月 8 日前向 E 公司提交审计报告。审计业务开始时间为 2014 年 2 月 2 日,戊注册会计师在 2014 年 3 月 1 日完成审计工作,并提交审计报告。事务所任命实习生己作为项目质量控制复核负责人,针对上述审计业务实施项目质量控制复核。己草拟了项目质量控制复核计划,部分内容如下:

项目质量控制复核计划

复核项目: E 公司 2013 年度财务报表审计业务

负责人: 己

复核人: 戊、己

(一) 复核范围:

- 1.项目组就具体业务对会计师事务所独立性作出的评价;
- 2.在审计过程中识别的特别风险以及采取的应对措施;
- 3.作出的判断,尤其是关于重要性和特别风险的判断;
- 4.是否已就存在的意见分歧、其他疑难问题或争议事项进行适当咨询,以及咨询得出的结论;
- 5.在审计中识别的已更正和未更正的错报的重要程度及处理情况
- 6.拟与管理层、治理层以及其他方面沟通的事项;
- 7.所复核的审计工作底稿是否反映了针对重大判断执行的工作,是否支持得出的结论

(二) 复核时间: 2013 年 3 月 3 日~3 月 7 日

(三) 复核方法

- 1.与项目合伙人进行讨论;
- 2.复核财务报表或其他业务对象信息及报告,尤其考虑报告是否适当;

3.选取项目组作出的所有工作底稿进行复核。

要求：根据会计师事务所业务质量控制准则的相关规定，指出 ABC 会计师事务所关于 E 公司 2013 年度财务报表审计业务的项目质量控制复核计划存在哪些不当之处，并简要说明理由。

答案解析：

- (1) “事务所任命实习生己作为项目质量控制复核负责人” 不妥当。项目质量控制复核负责人应当具备履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限，且能够在不损害其客观性的前提下，提供业务咨询的程度。
- (2) 戊注册会计师参与项目质量控制复核不妥当。会计师事务所应当挑选不参与该业务的人员参与复核。
- (3) 项目质量控制复核的时间不正确。应该在出具审计报告前进行项目质量控制复核。完成审计工作、出具审计报告的时间是 3 月 1 日，但是复核的时间却是在 3 月 1 日之后。
- (4) 复核范围不正确。缺少 “拟出具的审计报告的适当性”。
- (5) “选取项目组作出的所有工作底稿进行复核” 不妥当。通常，选取与项目组作出重大判断及形成结论有关的工作底稿进行复核，而不是选取所有的。

41 注册会计师测试 Y 公司 2013 年 12 月 31 日应收账款余额的存在性和总价值。注册会计师对应收账款的存在性和计价认定有关的重大错报风险进行了评估，认为重大错报风险为低水平；同时通过分析程序，注册会计师也合理确信应收账款不存在重大的低估。2013 年 12 月 31 日应收账款明细账显示其有 210 个顾客，账面余额为 10000 万元，其中有 10 个金额超过 50 万元的账户，共计 2000 万元；不存在应收账款贷方余额的明细账户，其他明细账户的余额均在 30 万元到 50 万元之间。

注册会计师决定对这余额较大的 10 个账户进行百分之百检查，其他明细账户使用非统计抽样函证应收账款账面余额，注册会计师不拟对应收账款的存在性与计价认定实施与函证目标相同的其他实质性程序。注册会计师确定的可容忍错报为 500 万元，预计应收账款的错报为 100 万元。保证系数表

评估的重大错报 风险	其他实质性程序未能发现重大错报的风险			
	最高	高	中	低
最高	3.0	2.7	2.3	2.0
高	2.7	2.4	2.0	1.6
中	2.3	2.1	1.6	1.2
低	2.0	1.6	1.2	1.0

要求：

- (1)确定应收账款函证的样本量。

(2)假定注册会计师计算确定抽取 30 个账户(不含超过 50 万元的大额项目)进行测试。审定结果如下:

层	账面金额	样本账面金额	样本审定金额	高估金额
50 万元以上	2000 万元	2000 万元	1897 万元	103 万元
50 万元以下	8000 万元	1300 万元	1213 万元	87 万元
合计	10000 万元	3300 万元	3110 万元	190 万元

注册会计师检查了所发现的错报.这些错报都是由会计流程中的普通错误所导致的.每个样本错报金额相差不大,注册会计师准备采用差异法估计总体错报金额。请计算应收账款总体错报金额。如果注册会计师建议 Y 公司调整已发现的错报, Y 公司管理层也接受了注册会计师的调整意见,注册会计师是否能接受总体,如不接受应当采取何种措施?

答案解析:

(1)确定应收账款函证的样本量。样本规模=(总体账面金额÷可容忍错报)×保证系数
=(10000-2000)÷500×2=32(个)

(2)注册会计师应当采用差异法估计总体错报金额总体错报金额=(样本账面金额-样本审定金额)÷样本规模×总体规模=87÷30×(210-10)=580(万元)

应收账款总体错报金额=580+103=683(万元)由于 Y 公司已对检查的应收账款账户出现的错报 190(103+87)万元进行了调整,在评价财务报表整体是否存在重大错报时不需要考虑这些项目,因此剩余的推断错报为 493(683-190)万元。由于注册会计师确定的可容忍错报为 500 万元,未调整的错报 493 万元接近可容忍错报,应予采用非统计抽样,如果考虑抽样风险。

总体错报可能会超过 500 万元,因此注册会计师不能接受总体,即认为账面金额可能存在错报。注册会计师在评价财务报表整体是否存在重大错报时,应当将错报与其他审计证据一起考虑。通常,注册会计师会建议 Y 公司对错报进行调查,且在必要时调整账面记录;修改进一步审计程序的性质、时间和范围;考虑对审计报告的影响。

四、综合题,本题型共 1 题, 19 分。答案中的金额用人民币万元表示,有小数点的保留两位小数,小数点两位后四舍五入。

1、A 集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户,主要从事钢铁产品的生产和销售。A 注册会计师负责审计 A 集团公司 2015 年度财务报表,确定集团财务报表整体的重要性为 100 万元。

资料一:

A 公司于 2015 年 12 月 31 日拥有 B 公司、C 公司、D 公司和 E 公司等若干被投资企业,上述被投资企业有关情况摘录如下:

公司名称	A 公司持股比例		主要业务
	2014 年 12 月 31 日	2015 年 12 月 31 日	
B 公司	100%	100%	钢铁产品的生产和销售
C 公司	0	100%	铁矿石的采购和销售
D 公司	不适用	100%	钢铁产品的贸易
E 公司	100%	70%	设备维修服务

(1) B 公司的注册地为某西部城市，自 2014 年起十年内享受西部大开发税收优惠，适用 15% 的企业所得税税率。B 公司是当地政府重点扶持企业，于 2015 年收到多项政府补助及扶持资金。

(2) C 公司对原有 ERP 系统进行升级，并自 2015 年 1 月 1 日起采用升级版的 ERP 系统，所有主要管理职能和业务流程均通过升级后的 ERP 系统进行，ERP 系统通过处理各类交易记录自动生成财务报表。2015 年 1 月末，为整合集团产业链，以增强市场竞争力，A 公司购入 P 公司所持有 C 公司的全部股权，自此 C 公司成为 A 公司的全资子公司。

(3) C 公司原为 P 公司的全资子公司，是 B 公司的主要供应商之一，B 公司的主要原材料铁矿石有约 55% 从 C 公司购入。

(4) D 公司是 A 公司于 2015 年 1 月以现金出资设立的子公司，实收资本为 3000 万元。2015 年下半年起，D 公司开展若干钢铁产品品种的期货交易。

(5) E 公司是 A 公司于 2014 年以现金出资设立的全资子公司，实收资本为 4000 万元。2015 年 12 月 31 日，A 公司将其所持 E 公司的 30% 股权转让给 Z 公司（非关联公司）。

(6) 2015 年下半年以来，A 公司的部分主要钢材产品出现供过于求的情况，市场价格持续下跌。根据行业统计数据，国内主要钢铁企业 2015 年的营业收入普遍较 2014 年下降超过 20%。尽管 A 公司 2015 年全年有所盈利，但其中 2015 年下半年业绩出现亏损。

资料二：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲集团公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

项目	2015 年度（未审数）	2014 年度（已审数）
营业收入	747 840	820 000
利润总额	3 000	60 000
项目	2015 年 12 月 31 日(未审数)	2014 年 12 月 31 日(已审数)
存货	187 000	110 000
减：存货跌价准备	2 100	2 100

资料三：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

- (1) A 注册会计师判断甲公司所有的关联方交易和余额都存在重大错报风险。
- (2) 2015 年，A 公司以 10000 万元的价格向关联方购买一条生产线。A 注册会计师认为该交易超出 A 公司正常经营过程，很可能不存在相关的内部控制，拟直接实施实质性程序。
- (3) A 公司 2015 年度应收账款为 800 万元。A 注册会计师认为重大错报风险较低，拟仅实施控制测试。

资料四：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施的控制测试，部分内容摘录如下：

序号	控制	控制测试
(1)	销售交易是以经过审核的发运凭证及经过批准的 客户订购单为依据登记入账的。 在发货前，客户的赊购已经被授权批准。 每月向客户寄送对账单，对客户提出的意见作 专门追查	检查销售发票副联是否附有发 运凭证 (或提货单) 及销售单 (或 客户订购单)； 检查客户的赊购是否经授权批 准。 询问是否寄发对账单，并检查客 户回函档案
(2)	存货保管人员与记录人员职务相分离	询问存货与记录的接触控制以 及相应的批准程序
(3)	订购单均经事先连续编号并将已完成的采购登 记入账	从验收单追查至采购明细账

资料五：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施的实质性程序，部分内容摘录如下：

- (1) A 注册会计师为了有效应对存在低估存货跌价准备的风险，决定实施下列实质性程序：
- ①实施存货计价测试；
 - ②根据成本与可变现净值孰低的计价方法，检查计提存货跌价准备所依据的资料、假设及方法，考虑可变现净值的确定原则，评估存货跌价准备计提的合理性；
 - ③检查存货的期后销售情况，确定其期后售价是否低于成本；
 - ④在实施存货监盘程序时，观察存货的状态。
- ④在实施存货监盘程序时，观察存货的状态。
- (2) 为了有效应对营业收入存在高估的风险，A 注册会计师决定实施下列实质性分析程序程序，对有异常情况的项目做进一步调查：
- 按收入类别或产品名称对销售数量、毛利率等进行比较分析。

——按月度对本期和上期毛利率进行比较分析。

(3) 为了有效应对因期货交易导致的金融资产方面的风险, A 注册会计师决定实施下列实质性程序:

- ①检查期货交易相关的合同;
- ②检查期货交易的交易对手于期末提供的有关交易品种报价资料;
- ③检查期货交易形成的相关金融工具的会计处理是否符合会计准则的规定;
- ④必要时聘请专家确定交易性金融资产的公允价值。

资料六:

A 注册会计师在审计过程中识别并累积了 3 笔错报, 并认为这些错报均不重大, 同意管理层不予调整。甲公司 2015 年度未更正错报列示如下 (不考虑税务影响):

金额单位: 万元

序号	错报说明	借方项目	贷方项目	金额
(1)	2016 年的管理费用计入 2015 年度	其他应付款	管理费用	30
(2)	2015 年末提前确认轧钢销售收入	营业收入	应收账款	200
		存货	营业成本	185
(3)	少计提固定资产减值准备	资产减值损失	固定资产	50

<1> 、要求:

针对资料一第 (1) 至 (6) 项, 结合资料二, 假定不考虑其他条件, 逐项指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险, 指出是财务报表层次还是认定层次, 简要说明理由, 并说明该风险主要与哪些财务报表项目 (仅限于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、存货、递延收益、应交税费、公允价值变动收益、营业收入、资产减值损失、营业外收入) 的哪些认定相关。

<2> 、针对资料三第 (1) 至 (3) 项, 假定不考虑其他条件, 逐项指出资料三所列审计计划是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

<3> 、针对资料四第 (1) 至 (3) 项, 假定不考虑其他条件, 逐项指出资料四所列控制测试是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

<4> 、针对资料五第 (1) 至 (3) 项, 假定不考虑其他条件, 逐项指出资料五所列实质性程序是否恰当。如不恰当, 简要说明理由, 并提出改进建议 (至少列出两项)。

<5> 、针对资料六, 指出资料六中注册会计师针对错报的判断是否存在不当之处, 并简要说明理由。

【正确答案】

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险（是/否）	财务报表层次/ 认定层次	理由	财务报表项目名称及认定
(1)	是（0.5 分）	认定层次	B 公司收到多项政府补助及扶持资金，可能存在相关政府补助及扶持资金未能按照会计准则在财务报表上准确列报以及结转损益的风险（0.5 分）	递延收益（完整性或计价和分摊） 营业外收入（发生或准确性） （0.5 分）
(2)	是（0.5 分）	财务报表层次	C 公司自 2015 年 1 月 1 日起采用升级版的 ERP 系统，ERP 系统通过处理各类交易记录自动生成财务报表，IT 信息系统的风险可能对财务报表整体产生重大影响 A 公司 2015 年发生了同一控制下的企业合并，即收购 C 公司，不恰当的企业合并会计处理可能对财务报表整体产生重大影响（0.5 分）	

(3)	是（0.5 分）	认定层次	B 公司的主要原材料铁矿石有约 55%从 C 公司购入，B 公司享受西部大开发的税收优惠，集团内部交易定价安排可能存在税务风险（0.5 分）	应交税费（完整性）（0.5 分）
-----	----------	------	--	------------------

(4)	是 (0.5 分)	认定层次	D 公司开展若干钢铁产品品种的期货交易, 可能涉及复杂的会计处理 (0.5 分)	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产 (计价和分摊) 公允价值变动收益 (准确性) (0.5 分)
(5)	否 (1 分)			

(6)	是 (0.5 分)	认定层次	国内主要钢铁企业 2015 年的营业收入普遍较 2014 年下降超过 20%, 而 A 公司 2015 年的营业收入较 2014 年仅下降 8.8%, A 公司营业收入可能存在高估的风险; 钢材产品市场价格持续下跌, 存货余额大幅上升 (上升 70%), 而存货跌价准备余额保持不变, 可能存在低估存货跌价准备的风险 (0.5 分)	营业收入 (发生) 存货 (计价和分摊) 资产减值损失 (完整性) (0.5 分)
-----	-----------	------	---	---

【该题针对 “营业收入的实质性分析程序” 知识点进行考核】

【正确答案】

事项序号	审计计划是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否 (0.5 分)	许多关联方交易是在正常经营过程中发生的, 与类似的非关联方交易相比, 这些关联方交易可能并不具有更高的财务报表重大错报风险 (0.5 分)
(2)	否 (0.5 分)	超出正常经营过程的重大关联方交易应确定为特别风险, 应了解相关的内部控制 (0.5 分)
(3)	否 (0.5 分)	针对重大类别的交易仅实施控制测试不足够/应针对重大类别的交易实施实质性程序 (0.5 分)

【该题针对 “营业收入的实质性分析程序” 知识点进行考核】

【正确答案】

序号	控制测试是否恰当 (是/否)	理由
(1)	是 (1 分)	

(2)	否 (0.5 分)	询问不足以获取充分、适当的审计证据, 还应实施观察程序 (0.5 分)
(3)	否 (0.5 分)	属于实质性程序, 应该检查订购单连续编号的完整性 (0.5 分)

【该题针对 “营业收入的实质性分析程序” 知识点进行考核】

【正确答案】

序号	实质性程序是否恰当 (是/否)	理由	改进建议
(1)	是 (1 分)		
(2)	否 (0.5 分)	仅实施实质性分析程序不能有效应对营业收入的高估风险	对本期交易额进行测试, 抽取本期营业收入账面记录, 核查至发货单、客户签收记录等原始单据/对营业收入进行截止性测试/结合对应收账款项目的审计, 选择主要客户函证本期销售额/检查是否存在期后重大的销货退回情况, 核查至原始单据 (0.5 分)

【该题针对 “营业收入的实质性分析程序” 知识点进行考核】

【正确答案】 对第 2 笔未更正错报的判断不当。注册会计师需要考虑每一单项错报, 以评价其对相关类别交易、账户余额或披露的影响/不能以抵消后的影响评估错报是否重大/营业收入和营业成本的错报金额重大。(2 分)

【该题针对 “营业收入的实质性分析程序” 知识点进行考核】