

注册会计师  
审计  
机考实战班（一）  
授课教师：张海涛

一、单项选择题

本题型共 25 小题，每小题 1 分，共 25 分。每小题只有一个正确答案，请从每小题的备选答案中选出一个你认为正确的答案，用鼠标点击相应的选项。

1.下列各项中，注册会计师在确定某项重大错报风险是否为特别风险时，通常无需考虑的是（）。

- A.交易的复杂程度
- B.风险是否涉及重大的关联方交易
- C.被审计单位财务人员的胜任能力
- D.财务信息计量的主观程度

【答案】C

【知识点】确定特别风险时考虑的事项

【解析】被审计单位财务人员的胜任能力在确定一项重大错报风险是否为特别风险时，通常无须考虑，选项 C 错误。

2.下列各项中，不属于财务报表审计的前提条件的是（）。

- A.管理层设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报
- B.管理层按照适用的财务报表编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映
- C.管理层承诺将更正注册会计师在审计过程中识别出的重大错报
- D.管理层向注册会计师提供必要的工作条件

【答案】C

【知识点】审计的前提条件

【解析】审计工作的前提条件包括：（1）按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，并使其实现公允反映（如适用）。（2）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。（3）向注册会计师提供必要的工作条件，包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息（如记录、文件和其他事项），向注册会计师提供审计所需要的其他信息，允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

3.下列各项中，通常不属于审计报告预期使用者的是（）。

- A.被审计单位的股东
- B.被审计单位的管理层

- C.对被审计单位财务报表执行审计的注册会计师
- D.向被审计单位提供贷款的银行

【答案】C

【知识点】预期使用者

【解析】选项 C，注册会计师对财务报表进行审计发表审计意见，不是审计报告的预期使用者。

4.下列有关非抽样风险的说法中，错误的是（）。

- A.非抽样风险影响审计风险
- B.非抽样风险不能量化
- C.注册会计师可以通过采取适当的质量控制政策和程序降低非抽样风险
- D.注册会计师可以通过扩大样本规模降低非抽样风险

【答案】D

【知识点】非抽样风险

【解析】注册会计师可能会扩大样本规模以降低抽样风险的影响（选项 D 错误）。

5.首次接受委托时，下列审计工作中，注册会计师应当执行的是（）。

- A.为期初余额确定财务报表整体的重要性和实际执行的重要性
- B.评价期初余额是否含有对上期财务报表产生重大影响的错报
- C.查阅前任注册会计师的审计工作底稿
- D.确定期初余额反映的恰当的会计政策是否在本期财务报表中得到一贯应用

【答案】D

【知识点】期初余额的审计目标

【解析】注册会计师无须为期初余额确定财务报表整体的重要性和实际执行的重要性水平，选项 A 错误；评价期初余额是否含有对本期财务报表产生重大影响的错报，选项 B 错误；查阅前任注册会计师的审计工作底稿，需要征得被审计单位的同意，且前任有自主决定权确定是否允许后任查阅以及摘录部分审计工作底稿，选项 C 错误。

6.下列有关询问程序的说法中，错误的是（）。

- A.询问适用于风险评估、控制测试和实质性程序
- B.询问可以以口头或书面方式进行
- C.注册会计师应当就管理层对询问作出的口头答复获取书面声明
- D.询问是指注册会计师向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息，并对答复进行评价的过程

【答案】C

【知识点】询问

【解析】针对某些事项，注册会计师可能认为有必要向管理层和治理层（如适用）获取书面声明，以证实对口头询问的答复，选项 C 错误。

7.如果注册会计师已获取有关控制在期中运行有效的审计证据，下列有关剩余期间补充证据的说法中，错误的是（）。

A.注册会计师可以通过测试被审计单位对控制的监督，将控制在期中运行有效的审计证据合理延伸至期末

B.被审计单位的控制环境越有效，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越少

C.如果控制在剩余期间发生了变化，注册会计师可以通过实施穿行测试，将期中获取的审计证据合理延伸至期末

D.注册会计师在信赖控制的基础上拟减少的实质性程序的范围越大，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越多

【答案】C

【知识点】如何考虑期中审计证据（控制测试）

【解析】如果控制在剩余期间发生了变化，注册会计师不能通过实施穿行测试，将期中获取的审计证据合理延伸至期末，选项 C 错误。

9.下列各项中，注册会计师通常可以利用内部审计人员工作的是（）。

A.评估会计政策的恰当性

B.确定财务报表整体的重要性

C.实施控制测试

D.确定细节测试的样本规模

【答案】C

【知识点】利用内部审计工作不能减轻注册会计师的责任

【解析】通常，审计过程中涉及的职业判断，如重大错报风险的评估、重要性水平的确定（选项 B）、样本规模的确定（选项 D）、对会计政策和会计估计的评估等（选项 A），均应当由注册会计师负责执行，而控制测试通常可以利用内部审计人员的工作，选项 C 正确。

10.下列有关注册会计师的外部专家的说法中，错误的是（）。

A.外部专家无需遵守注册会计师职业道德守则的要求

B.外部专家不是审计项目组成员

C.外部专家不受会计师事务所质量控制政策和程序的约束

D.外部专家的工作底稿通常不构成审计工作底稿

【答案】A

【知识点】利用专家的工作

【解析】外部专家需要遵守注册会计师职业道德守则中的保密要求，选项 A 错误。

11.下列有关用作风险评估程序的分析程序的说法中，错误的是（）。

- A.此类分析程序所使用数据的汇总性较强
- B.此类分析程序的主要目的在于识别可能表明财务报表存在重大错报风险的异常变化
- C.此类分析程序通常不需要确定预期值
- D.此类分析程序通常包括账户余额变化的分析，并辅之以趋势分析和比率分析

【答案】C

【知识点】分析程序用作风险评估程序

【解析】风险评估程序中使用的分析程序也需要确定预期值，只不过其精确程度不如实质性分析程序，因此选项 C 不正确。

12.下列各项控制中，属于检查性控制的是（）。

- A.出纳不能兼任收入或支出的记账工作
- B.财务总监复核并批准财务经理提出的撤销银行账号的申请
- C.财务经理根据其权限复核并批准相关付款
- D.财务经理复核会计编制的银行存款余额调节表

【答案】D

【知识点】检查性控制

【解析】选项 ABC 均属于事前控制，属于预防性控制；财务经理复核会计编制的银行存款余额调节表，属于事后控制，因此是检查性控制。

13.当怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时，下列各项审计程序中，通常不能为注册会计师提供额外审计证据的是（）。

- A.获取被审计单位管理层的书面声明
- B.与被审计单位治理层讨论
- C.向被审计单位内部法律顾问咨询
- D.向会计师事务所的法律顾问咨询

【答案】A

【知识点】识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序

【解析】书面声明本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据，因此选项 A 不正确。

14.下列有关审计抽样的样本代表性的说法中，错误的是（）。

- A.如果样本的选取是无偏向的，该样本通常具有代表性

- B.样本具有代表性意味着根据样本测试结果推断的错报与总体中的错报相同
- C.样本的代表性与样本规模无关
- D.样本的代表性通常只与错报的发生率而非错报的特定性质相关

【答案】B

【知识点】审计抽样的特征

【解析】样本具有代表性并不意味着根据样本测试结果推断的错报一定与总体中的错报完全相同，如果样本的选取是无偏向的，该样本通常就具有了代表性，因此选项 B 不正确。

16.下列有关固有风险和控制风险的说法中，正确的是（）。

- A.固有风险和控制风险与被审计单位的风险相关，独立财务报表审计而存在
- B.财务报表层次和认定层次的重大错报风险可以细分为固有风险和控制风险
- C.注册会计师无法单独对固有风险和控制风险进行评估
- D.固有风险始终存在，而运行有效的内部控制可以消除控制风险

【答案】A

【知识点】固有风险和控制风险

【解析】认定层次的重大错报风险又可以进一步细分为固有风险和控制风险（选项 B 错误）。注册会计师既可以对固有风险和控制风险进行单独评估，也可以对其进行合并评估（选项 C 错误）。固有风险是指在考虑相关的内部控制之前，某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报（该错报单独或连同其他错报可能是重大的）的可能性（选项 D 错误）。

17.在审计集团财务报表时，下列情形中，导致集团项目组无法利用组成部分注册会计师工作的是（）。

- A.组成部分注册会计师未处于积极有效监管环境中
- B.组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求
- C.集团项目组对组成部分注册会计师的专业胜任能力存有并非重大的疑虑
- D.组成部分注册会计师无法向集团项目组提供所有审计工作底稿

【答案】B

【知识点】组成部分注册会计师的专业胜任能力

【解析】如果组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求，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对组成部分财务信息实施进一步审计程序，以消除组成部分注册会计师不具有独立性的影响（选项 B 属于无法利用组成部分注册会计师的工作）。

18.下列有关细节测试的样本规模的说法中，错误的是（）

- A.总体的变异性与样本规模同向变动

- B.可容忍错报与样本规模反向变动
- C.总体规模对样本规模的影响很小
- D.可接受的误受风险与样本规模同向变动

【答案】D

【知识点】影响样本规模的因素（变量抽样）

【解析】可接受的误受风险与样本规模反向变动，选项D错误。

19.在执行内部控制审计时，下列有关注册会计师选择拟测试的 controls 的说法中，错误的是（）。

- A.注册会计师应当选择测试对形成内部控制审计意见有重大影响的控制
- B.注册会计师无须测试即使有缺陷也合理预期不会导致财务报表重大错报的控制
- C.注册会计师选择拟测试的控制，应当涵盖企业管理层在执行内部控制自我评价时测试的控制
- D.注册会计师通常选择能够为一个或多个重要账户或列报的一个或多个相关认定提供最有效果或最有效率的证据进行测试

【答案】C

【知识点】选择拟测试的控制

【解析】注册会计师应当选择测试那些对形成内部控制审计意见有重大影响的控制（选项A正确）。注册会计师无须测试那些即使有缺陷也合理预期不会导致财务报表重大错报的控制（选项B正确）。注册会计师在选取拟测试的控制时，通常不会选取整个流程中的所有控制，而是选择关键控制，即能够为一个或多个重要账户或列报的一个或多个相关认定提供最有效果或最有效率的证据的控制（选项D正确）。企业管理层在执行内部控制自我评价时选择测试的控制，可能多于注册会计师认为为了评价内部控制的有效性有必要测试的控制（选项C错误）。

20.下列有关财务报表审计的说法中，错误的是（）。

- A.财务报表审计的目的是改善财务报表的质量或内涵
- B.财务报表审计的基础是独立性和专业性
- C.财务报表审计可以有效满足财务报表预期使用者的需求
- D.财务报表审计提供的合理保证意味着注册会计师可以通过获取充分、适当的审计证据消除审计风险

【答案】D

【知识点】审计的定义

【解析】审计的目的是改善财务报表的质量或内涵，增强预期使用者对财务报表的信赖程度，即以合理保证的方式提高财务报表的可信度，而不涉及为如何利用信息提供建议（选项A正确）。审计的基础是独立性和专业性。审计通常由具备专业胜任能力和独立性的注册会计师来执行，注册会计师应当独立于被审计单位和预期使用者（选项B正确）。

审计的用户是财务报表的预期使用者,即审计可以用来有效满足财务报表预期使用者的需求(选项 C 正确)。注册会计师不可能将审计风险降至零,因此不能对财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取绝对保证。财务报表审计无法消除审计风险(选项 D 错误)。

21.下列有关书面声明日期的说法中,错误的是()。

- A.书面声明的日期不得早于财务报表报出日
- B.书面声明的日期不得晚于审计报告日
- C.书面声明的日期可以和审计报告日是同一天
- D.书面声明的日期可以早于审计报告日

【答案】A

【知识点】书面声明的日期和涵盖的期间

【解析】书面声明的日期应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期,但不得在审计报告日后。选项 A 错误。

23.下列有关职业怀疑的说法中,错误的是()。

- A.保持职业怀疑是注册会计师的必备技能
- B.注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑
- C.保持职业怀疑是保证审计质量的关键要素
- D.保持职业怀疑可以使注册会计师发现所有由于舞弊导致的错误

【答案】D

【知识点】保持职业怀疑

【解析】保持职业怀疑,有助于使注册会计师认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性,但不能使注册会计师发现所有由于舞弊导致的错误,选项 D 错误。

24.下列有关审计证据的适当性的说法中,错误的是()。

- A.审计证据的适当性不受审计证据的充分性的影响
- B.审计证据的适当性包括相关性和可靠性
- C.审计证据的适当性影响审计证据的充分性
- D.审计证据的适当性是对审计证据质量和数量的衡量

【答案】D

【知识点】审计证据的适当性

【解析】审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量,审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量,选项 D 错误。

25.下列有关信息技术一般控制的说法中,错误的是()。

- A.信息技术一般控制只能对实现部分或全部财务报表认定做出间接贡献
- B.信息技术一般控制对所有应用控制具有普遍影响
- C.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计算机运行四个方面
- D.信息技术一般控制在保证信息系统的安全

【答案】A

【知识点】信息技术一般控制

【解析】信息技术一般控制通常会对实现部分或全部财务报表认定作出间接贡献。在有些情况下，信息技术一般控制也可能对实现信息处理目标和财务报表认定作出直接贡献。因此，选项A不正确。

## 二、多项选择题

本题型共 10 小题，每小题 2 分，共 20 分。每小题均有多个正确答案，请从每小题的备选答案中选出你认为正确的答案，用鼠标点击相应的选项。每小题所有答案选择正确的得分，不答、错答、漏答均不得分。

1.下列各项工作中，注册会计师通常要运用实际执行的重要性的有（）。

- A.运用实质性分析程序时，确定已记录金额与预期值之间的可接受差异额
- B.确定需要对哪些类型的交易，账户余额或披露实施进一步审计程序
- C.运用审计抽样实施细节测试时，确定可容忍错报
- D.确定未更正错报对财务报表整体的影响是否重大

【答案】ABC

【知识点】在审计中运用实际执行的重要性

【解析】实际执行的重要性在审计中的作用主要体现在以下几个方面：

(1) 注册会计师在计划审计工作时可以根据实际执行的重要性确定需要对哪些类型的交易、账户余额和披露实施进一步审计程序（选项 B），即通常选取金额超过实际执行的重要性的财务报表项目，因为这些财务报表项目有可能导致财务报表出现重大错报。

(2) 运用实际执行的重要性确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。例如，在实施实质性分析程序时，注册会计师确定的已记录金额与预期值之间的可接受差异额通常不超过实际执行的重要性（选项 A）；在运用审计抽样实施细节测试时，注册会计师可以将可容忍错报的金额设定为等于或低于实际执行的重要性（选项 C）。选项 D，运用财务报表整体的重要性。

2.注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录。下列各项记录内容中，有利于提高职业判断的可辩护性的有（）。

- A.注册会计师得出的结论及理由
- B.注册会计师解决职业判断相关问题的思路
- C.注册会计师收集到的相关信息



D.注册会计师就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间

【答案】ABCD

【知识点】合理运用职业判断

【解析】注册会计师需要对职业判断作出适当的书面记录，对下列事项进行书面记录，有利于提高职业判断的可辩护性：（1）对职业判断问题和目标的描述；（2）解决职业判断相关问题的思路（选项 B）；（3）收集到的相关信息（选项 C）；（4）得出的结论以及得出结论的理由（选项 A）；（5）就决策结论与被审计单位进行沟通的方式和时间（选项 D）。

3.下列有关鉴证业务保证程度的说法中，正确的有（）。

- A.审计提供合理保证，审阅和其他鉴证业务提供有限保证
- B.合理保证是高水平的保证、有限保证是中等水平的保证
- C.合理保证以积极方式得出结论，有限保证以消极方式得出结论
- D.合理保证所需证据数量较多，有限保证所需证据数量较少

【答案】CD

【知识点】保证程度

【解析】审计属于合理保证的鉴证业务，审阅属于有限保证的鉴证业务，其他鉴证业务可能是合理保证的鉴证业务，也可能是有限保证的鉴证业务，选项 A 错误；合理保证是高水平的保证，有限保证是低于高水平的保证，选项 B 错误。

4.为应对管理层凌驾于控制之上的风险，下列审计程序中，注册会计师应当在所有审计业务中实施的有（）。

- A.复核会计估计是否存在偏向
- B.对报告期末作出的会计分录和其他调整实施测试
- C.对关联方交易及余额实施函证程序
- D.对营业收入实施实质性分析程序

【答案】AB

【知识点】针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序

【解析】无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，注册会计师都应当设计和实施审计程序，用以：（1）测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当（选项 B）；（2）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（选项 A）；

（3）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作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。

选项 C、D 属于常规审计程序，不属于注册会计师为应对管理层凌驾于控制之上的风险而实施的审计程序。

6.下列各项中，会计师事务所执行客户接受与保持程序时应当获取相关信息的有（）。

- A.具有执行业务必要的素质和专业胜任能力
- B.没有信息表明客户缺乏诚信
- C.能够遵守相关职业道德要求
- D.具有执行业务必要的时间和资源

【答案】ABCD

【知识点】客户关系和具体业务的接受与保持的总体要求

【解析】会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以合理保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务：（1）能够胜任该项业务，并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源（选项 A、D）；（2）能够遵守相关职业道德要求（选项 C）；（3）已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信（选项 B）。

7.下列抽样方法中，通常可以用于统计抽样的有（）。

- A.系统选择
- B.随机选择
- C.随意选择
- D.整群选择

【答案】AB

【知识点】确定抽样方法（属性抽样）

【解析】系统选择和随机选择既可用于统计抽样也可用于非统计抽样，选项 A、B 正确；随意选择仅适用于非统计抽样，选项 C 错误；整群选择通常不能在审计抽样中使用，选项 D 错误。

8.在执行内部控制审计时，如果审计范围受到限制，导致注册会计师无法获取充分、适当的审计证据，下列做法中，正确的有（）。

- A.在内部控制审计报告中指明已执行的有限程序
- B.出具无法表示意见的内部控制审计报告
- C.在内部控制审计报告中对在已执行的有限程序中发现的内部控制重大缺陷进行详细说明
- D.在内部控制审计报告中指明审计范围受到限制

【答案】BCD

【知识点】非无保留意见的内部控制审计报告

【解析】注册会计师不应在内部控制审计报告中指明所执行的程序，也不应描述内部控制审计的特征，以避免对无法表示意见的误解，如果在已执行的有限程序中发现内部控制存在重大缺

陷，注册会计师应当在内部控制审计报告中对重大缺陷做出详细说明（选项 A 错误，选项 C 正确）；如果审计范围受到限制，注册会计师应当解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告，选项 B 正确。

在出具无法表示意见的内部控制审计报告时，注册会计师应当在内部控制审计报告中指明审计范围受到限制，无法对内部控制的有效性发表意见，并单设段落说明无法表示意见的实质性理由，选项 D 正确。

9.下列各项会计估计中，可能具有高度估计不确定性的有（）。

- A.未采用经认可的计量技术计算的会计估计
- B.高度依赖管理层判断的会计估计
- C.采用高度专业化的、由被审计单位自主开发的模型作出的公允价值会计估计
- D.在缺乏可观察到的输入数据的情况下作出的公允价值会计估计

【答案】ABCD

【知识点】具有高度估计不确定性的会计估计

【解析】可能存在高度估计不确定性的会计估计的例子很多，比如：（1）高度依赖判断的会计估计，如对未决诉讼的结果或未来现金流量的金额和时间安排的判断，而未决诉讼的结果或未来现金流量的金额和时间安排取决于多年后才能确定结果的不确定事项（选项 B）；（2）未采用经认可的计量技术计算的会计估计（选项 A）；

（3）注册会计师对上期财务报表中类似会计估计进行复核的结果表明最初会计估计与实际结果之间存在很大差异，在这种情况下管理层作出的会计估计；（4）采用高度专业化的、由被审计单位自主开发的模型，或在缺乏可观察到的输入数据的情况下作出的公允价值会计估计（选项 C、D）。

10.下列各项中，导致审计固有限制的有（）。

- A.注册会计师没有被授予调查被审计单位涉嫌违法行为所必要的特定法律权力
- B.许多财务报表项目涉及主观决策、评估或一定程度的不确定性，并且可能存在一系列可接受的解释或判断
- C.被审计单位管理层可能拒绝提供注册会计师要求的某些信息
- D.注册会计师将审计资源投向最可能存在重大错报风险的领域，并且应减少其他领域的审计资源

【答案】ABCD

【知识点】审计的固有限制

【解析】审计的固有限制源于：（1）财务报告的性质（选项 B）；（2）审计程序的性质（选项 A、C）；（3）在合理的时间内以合理的成本完成审计的需要（选项 D）。

### 三、简答题

本题型共 6 小题 36 分。其中一道小题可以选用中文或英文解答，请仔细阅读答题要求。如使用英文解答，须全部使用英文，答题正确的，增加 5 分。本题型最高得分为 41 分。

1.ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2018 年度财务报表。与会计估计审计相关的部分事项如下：

(1) 2018 年末甲公司某项重大未决诉讼的结果极不确定，管理层无法作出合理估计，但在财务报表附注中披露了该事项。因该事项不影响财务报表的确认与计量，A 注册会计师认为不存在特别风险。

(2) A 注册会计师评估认为商誉减值存在特别风险，在了解了与商誉减值测试相关的内部控制后，认为其设计合理并得到了执行。为提高效率，A 注册会计师采用了实质性方案。

(3) 甲公司的会计政策规定，按照成本与可变现净值孰低计提存货跌价准备。A 注册会计师将 2016 年末的存货跌价准备与相关存货在 2017 年实际发生的损失进行了比较，未发现重大差异，认为管理层的估计合理，据此认可了 2017 年末的存货跌价准备余额。

(4) 甲公司对其产品提供一年的保修义务，根据以往经验，保修费用占销售收入的比例为 5% 至 10%，管理层按 5% 确认了 2017 年度的保修费用。A 注册会计师认为可能存在管理层偏向，要求管理层调整计提比例。

(5) 管理层在实施固定资产减值测试时编制了未来 5 年的现金流量预测，假设年收入增长率为 10%。A 注册会计师将其与经董事会批准的未来 5 年的销售规划及预算进行了核对，结果满意，据此认为年收入增长率假设合理。

要求：

针对上述第 (1) 至 (5) 项，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

#### 【答案】

(1) 不恰当。A 注册会计师还应当考虑披露的充分性。P348

(2) 不恰当。预期控制运行有效应当实施控制测试，A 注册会计师应采用综合性方案。

(3) 不恰当。注册会计师复核上期财务报表中会计估计的结果是为了了解管理层如何作出会计估计，属于风险评估程序，不足以得出认可 2017 年末的存货跌价准备余额的结论。

(4) 不恰当。注册会计师应复核管理层在作出会计估计时的判断和决策。

(5) 不恰当。(没有依据)

2.ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2017 年度财务报表。审计工作底稿中与函证相关的部分内容摘录如下：

(1) 因关联方回函的可靠性较低，A 注册会计师决定不对应收关联方乙公司的重要款项实施函证程序，在审计工作底稿中记录不实施的函证的理由，并实施了替代审计程序，结果满意。

(2) A 注册会计师评估认为应收账款的重大错报风险为低水平,在期中审计时对截至 2017 年 9 月月末的余额实施了函证程序。在期末审计时对剩余期间的销售和收款交易实施了控制测试,结果满意。

(3) A 注册会计师于 2017 年 12 月 31 日对甲公司期末银行承兑汇票实施监盘,发现缺失一张大额票据,财务经理解释该票据已交由银行托收。A 注册会计师向出票人寄发了询证函并收到回函,结果满意。

(4) 因未收到应收丙公司款项的询证函回函, A 注册会计师将检查期后收款作为替代审计程序,查看了应收丙公司款项明细账的期后贷方发生额,结果满意。

(5) A 注册会计师在甲公司现场执行期末审计时,为及时获得回函,要求被询证方将回函寄至甲公司。A 会计师作为收件人直接签收了回函。

要求:

针对上述第 (1) 至 (5) 项,逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。

【答案】

(1) 不恰当。A 注册会计师应当对应收账款实施函证程序,除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要或函证很可能无效。

(2) 不恰当。A 注册会计师应对剩余期间的销售和收款交易实施实质性程序或实质性程序与控制测试相结合。

(3) 不恰当。还应检查银行承兑协议。

(4) 不恰当。A 注册会计师不能仅查看应收账款的贷方发生额,而是要查看相关的收款单据,以证实付款方确为该客户且确与资产负债表日的应收账款相关

(5) 不恰当。A 注册会计师应要求被询证者将回函寄至会计师事务所。/如果被询证者将回函寄至被审计单位,被审计单位将其转交注册会计师,该回函不能视为可靠的审计证据。

3.ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家被审计单位 2017 年度财务报表。与存货审计相关的部分事项如下:

(1) 甲公司为制造型企业,存货产销量大但年末余额不重大,因此, A 注册会计师未了解与生产和存货循环相关的业务流程,直接实施了细节测试。

(2) 乙公司 2017 年末持有的在途存货于 2018 年 1 月 4 日验收入库,管理层在 2018 年 1 月 5 日实施盘点时将这些存货纳入了盘点范围, A 注册会计师在实施监盘的基础上,检查了这些存货的验收入库单据等,结果满意。

(3) A 注册会计师于 2017 年 12 月 31 日在丙公司存货盘点现场实施监盘,于次日取得所有盘点标签,检查了是否连续编号,并将存货盘点汇总表与盘点标签进行了核对,结果满意。

(4) A 注册会计师评价认为丁公司管理层有关存货盘点的指令和程序设计合理,因此在监盘中缩小了抽盘范围。

(5) A 注册会计师于 2017 年末对戊公司存货实施监盘时,得知管理层拟于 2018 年 1 月销毁一批过期商品, A 注册会计师检查了该批商品的账簿记录,确认已全额计提跌价准备,不再将其纳入监盘范围。

(6) 己公司是 ABC 会计师事务所 2018 年 2 月新承接的客户,管理层于 2017 年 12 月 31 日进行了存货盘点,因年末存货余额重大, A 注册会计师详细检查了己公司的年末盘点记录以及期后的存货出入库记录及相关单据,结果满意,据此认可了年末存货数量。

要求:

针对上述第 (1) 至 (6) 项,逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。

【答案】

(1) 不恰当。A 注册会计师应了解与生产和存货循环相关的业务流程。

(2) 恰当。

(3) 不恰当。A 注册会计师应在监盘前确定盘点标签是否连续编号,在监盘后将存货盘点汇总表与盘点标签进行核对。

(4) 不恰当。还应考虑指令和程序实施的有效性。

(5) 不恰当。存货监盘是检查存货的存在,已全额计提跌价的存货价值虽然为零,但数量仍存在/仍需对存货是否存在实施监盘。

(6) 不恰当。A 注册会计师应对己公司存货执行监盘程序。

4.ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 2017 年度财务报表,遇到下列与审计报告相关的事项:

(1) 2017 年 10 月,甲公司因严重破坏环境被环保部门责令停产并对居民进行赔偿,管理层确认了大额预计负债并在财务报表附注中予以披露。A 注册会计师将其作为审计中最为重要的事项与治理层进行了沟通,拟在审计报告的关键审计事项部分沟通该事项。同时, A 注册会计师认为该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要,拟在审计报告中增加强调事项段予以说明。

(2) 乙公司 2017 年末商誉、固定资产、长期股权投资等多项资产存在减值迹象。因管理层未提供相关资料, A 注册会计师无法就上述资产的减值准备获取充分、适当的审计证据,拟对财务报表发表无法表示意见,并在审计报告的其他信息部分说明注册会计师无法确定与资产减值准备相关的其他信息是否存在重大错报。

(3) 由于丙公司与关联方交易相关的内部控制存在重大缺陷, A 注册会计师拟对丙公司 2017 年 12 月 31 日的财务报告内部控制发表否定意见。因丙公司管理层未在财务报表附注中披露该

情况，A 注册会计师拟在对财务报表出具的审计报告中增加强调事项段，提请财务报表使用者关注这一个情况。

(4) 因某具有财务重大性的子公司连续两年亏损，丁公司管理层在合并财务报表中就与该子公司相关的商誉计提了大额减值准备。A 注册会计师发现该子公司业务数据与财务数据存在无法解释的重大差异，因此认为无法对与该子公司相关的商誉减值准备获取充分、适当的审计证据，拟对丁公司合并财务报表发表保留意见。

(5) 戊公司管理层 2017 年确认了一笔大额长期职工福利，未将其折现，并拒绝了 A 注册会计师的审计调整建议。A 注册会计师认为该项未更正错报对财务报表整体没有重大影响。因将长期职工福利作为审计中最为重要的事项并与治理层沟通过，A 注册会计师拟将其作为关键审计事项在审计报告中进行沟通。

要求：

针对上述第 (1) 至 (5) 项，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

(1) 不恰当。不应当对该事项增加强调事项段/被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项不需要在强调事项段中沟通。

(2) 不恰当。A 注册会计师不应考虑导致无法表示意见的事项对其他信息的影响。

(3) 不恰当。管理层未在财务报表附注中披露该情况，不应当增加强调事项段说明。

(4) 恰当。

(5) 不恰当。该事项不适合作为关键审计事项在审计报告中沟通。在关键审计事项部分披露的关键审计事项必须是已经得到满意解决的事项，即不存在审计范围受到限制，也不存在注册会计师与被审计单位管理层意见分歧的情况。

5. (本小题 6 分)

ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(1) 项目合伙人对会计师事务所分派的每项审计业务的总体质量负责，项目质量控制复核人对项目组按照事务所复核政策和程序实施的复核负责。

(2) 审计业务合伙人在保证审计质量的前提下，可以向其负责的审计客户推销非鉴证服务，并按该非鉴证服务收入的 5% 提取奖金。

(3) 对于违反事务所质量控制制度的合伙人和员工，根据其违规的严重程度，采取口头警告或书面警告方式予以惩戒。

(4) 上市实体财务报表审计及非上市实体的高风险业务应当实施项目质量控制复核。高风险业务的标准由事务所统一制定。

(5) 历史财务信息审计和审阅业务的工作底稿应自业务报告日起至少保存 10 年，除此之外的其他业务工作底稿应自业务报告日起至少保存 8 年。

要求：

针对上述第 (1) 至 (5) 项，逐项指出 ABC 会计师事务所的质量控制制度的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

(1) 不恰当。项目合伙人应当对项目组按照会计师事务所复核政策和程序实施的复核负责。

(383 页中间 (4))

(2) 不恰当。关键审计合伙人的薪酬或业绩评价不得与其向审计客户推销的非鉴证服务直接挂钩。(581 最后一段)

(3) 恰当。

(4) 不恰当。在实务中，会计师事务所除对上市实体财务报表审计业务必须实施项目质量控制复核外，还可以自行建立判断标准，确定对那些涉及公众利益的范围较大，或已识别出存在重大异常情况或较高风险的特定业务，实施项目质量控制复核。(516 页中间段)

(5) 不恰当。对鉴证业务，包括历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务，会计师事务所应当自业务报告日起，对业务工作底稿至少保存 10 年。如果法律法规有更高的要求，还应保存更长的时间。(520 页 (五))

6. (本小题 6 分)

上市公司甲银行是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目甲银行 2017 年度财务报表审计中遇到下列事项；

(1) 项目合伙人 A 注册会计师将其股票账户长期借给好友使用。2017 年 7 月，好友通过该股票账户买入甲银行股票 2000 股，2017 年 9 月卖出，亏损 1000 元。

(2) 审计项目组成员 B 的父亲曾任甲银行负责信贷的副行长，于 2017 年 5 月退休。B 于 2017 年 7 月 1 日加入甲银行审计项目组。

(3) 甲银行计划于 2018 年 5 月处置一组金额重大的不良贷款，聘请 XYZ 公司对该组不良贷款 2017 年末的价值进行了评估，参考 XYZ 公司建议的价值区间计提了减值准备并确定了处置底价。

(4) 2017 年 6 月，为满足新金融工具相关会计准则的要求，甲银行聘请 XYZ 公司对信息系统中有关金融资产分类、估值和减值模型的设置提出修改建议并编写系统功能说明书。对信息系统的修改由第三方供应商负责实施。

(5) 甲银行和 XYZ 公司的合作协议约定，在甲银行牵头的债务重组项目中，XYZ 公司向甲银行推介潜在重组方，甲银行优先推荐 XYZ 公司为重组项目提供税务咨询服务。



(6) 2017 年 12 月，ABC 会计师事务所按正常的贷款程序、条款和条件从甲银行获得短期贷款 500 万元，用于支付员工年终奖金。该笔贷款对 ABC 会计师事务所不重大。

要求：  
针对上述第（1）至（6）项，逐项指出是否可能存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

事项序号	是否违反 (违反/不违反)	理由
(1)	违反	项目合伙人 A 虽然股票账户外借，但仍视为项目合伙人 A 持有，审计项目组成员 A 不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。将因自身利益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情况。
(2)	违反	如果审计项目组成员 B 父亲曾担任是审计客户的高级管理人员，因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响。
(3)	违反	ABC 的网络所 XYZ 提供的评估服务的结果单独或累积起来对被审计财务报表具有重大影响，因自我评价产生不利影响会计师事务所不得向该审计客户提供这种评估服务。
(4)	违反	XYZ 提供该信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分，因自我评价产生对独立性产生不利影响。
(5)	违反	会计师事务所与审计客户，由于商务关系或共同的经济利益而存在密切的商业关系，因自身利益或外在压力产生严重的不利影响。
(6)	不违反	ABC 会计师事务所按正常的贷款程序、条款和条件从甲银行获得短期贷款，不会对独立性产生不利影响。

四、综合题

本题共 19 分

本题资料包括：资料一、资料二、资料三、资料四、资料五

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事药品的研发、生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2017 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 300 万元，明显微小错报的临界值为 15 万元。

资料一：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境，部分内容摘录如下：

- (1) 2017 年，甲公司产品 a 针剂被调整出国家医保目录，导致销量大幅下降。
- (2) 2017 年，甲公司生产了每盒售价 22 元的 b 胶囊 1200 万盒，该产品 2016 年末和 2017 年末的库存数量分别为 100 万盒和 50 万盒。
- (3) 2017 年，甲公司开始研发 c 针剂，自该研发项目通过内部立项审批起，将相关研发支出资本化。
- (4) 甲公司自 2016 年起销售 d 片剂并在各大媒体发布广告。2017 年，主管部门因该广告涉嫌夸大疗效对甲公司立案调查，并于 2018 年 1 月初对甲公司处以罚款 500 万元。

(5) 2017 年 12 月，甲公司召回了 2017 年 11 月销售的某批次存在安全隐患的 e 粉剂，因处理及时，该批次产品尚未被使用。

(6) 2018 年 1 月初，甲公司公开发行人公司债券 15 亿元，仅获得 5000 万元认购，由于募得资金不足，甲公司于 2018 年 3 月 1 日到期的短期融资券将极可能出现违约。

资料二：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元		
项目	未审数	已审数
	2017 年	2016 年
营业收入——a 针剂	11 000	36 000
营业收入——b 胶囊	30 800	22 000
营业成本——a 针剂	13 000	21 600
管理费用——c 针剂研发	400	0
营业外支出——罚款支出	500	0
存货——a 针剂	100	4 000
存货——召回的 e 粉剂	1 500	0
固定资产——a 针剂生产线	25 000	30 000
开发支出——c 针剂	2 000	0
其他流动负债——短期融资券	110 000	90 000

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) 2017 年，甲公司变更了固定资产折旧年限，因预期与会计估计变更相关的内部控制运行有效，A 注册会计师认为该事项不会导致特别风险，拟采用综合性方案。

(2) 因 2016 年度财务报表审计时实施的会计分录测试未发现错报，A 注册会计师拟将会计分录测试总体确定为甲公司于 2017 年末作出的会计分录和其他调整。

(3) A 注册会计师确定对广告费交付审批控制的测试样本量为 60 个，拟在期中审计时测试从 2017 年 4 月至 9 月交易中选取的 40 个样本，期末审计时测试从 2017 年 10 月至 12 月交易中选取的 20 个样本。

(4) A 注册会计师评估认为运输费不存在特别风险，考虑到运输费与销售存在较为稳定的预期关系，拟对其实施实质性分析程序，不再实施细节测试。

资料四：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了针对市场推广费实施的进一步审计程序，部分内容摘录如下：

(1) 甲公司会计每月将服务商对账单与应付市场推广费明细账进行核对，并对差异进行调查处理，由财务经理复核。A 注册会计师选取 2017 年 12 月的核对记录，询问了核对过程，检查了核对情况、差异调查处理情况以及财务经理签字，认为该控制运行有效。

(2) 甲公司 2017 年度发生市场推广费 2 亿元。A 注册会计师选取单笔金额 100 万元以上，合计 1 亿元的市场推广费实施了细节测试，发现错报 250 万元，采用比率法推断市场推广费的总体错报为 500 万元。

(3) A 注册会计师对期末应付市场推广费余额实施了函证程序，有两份回函显示余额不符。经调查，系甲公司会计记账串户所致。因相关服务商为非关联方，A 注册会计师将该不符事项认定为错报。

(4) 乙公司于 2017 年 3 月设立，主要从事市场推广服务。2017 年度，甲公司向乙公司购买市场推广服务 5000 万元。A 注册会计师检查了合同，采购审批记录以及支付单据，并就推广费用向乙公司实施了函证程序，结果满意。

资料五：

A 注册会计师的审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(1) 甲公司将 2017 年发生的生产设备日常修理费 1000 万元计入制造费用，导致年末存货余额及 2017 年度利润高估 10 万元，A 注册会计师认为该项错报影响较小，未要求管理层作出更正。

(2) A 注册会计师发现某业务员虚报业务费 10 万元，向甲公司管理层进行了通报。管理层追回了已支付的报销款，按内部规定对该业务员进行处罚，并作了相应的会计处理。A 注册会计师对甲公司的处理实施了相关审计程序，结果满意。

(3) 因甲公司 2017 年发生召回事件，A 注册会计师认为甲公司对产品质量的控制存在重大缺陷，与治理层进行了书面沟通。

要求 (1)

针对资料第 (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，简要说明理由，如果认为该风险为认定层次重大错报风险，说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关（不考虑税务影响）。

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险（是/否）	理由	财务报表项目名称及认定
(1)			
(2)			
(3)			
(4)			
(5)			

#### 四、综合题

##### 要求 (2)

针对资料三第 (1) 至 (4) 项, 假定不考虑其他条件, 逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)		
(2)		
(3)		
(4)		

##### 要求 (3)

针对资料四第 (1) 至 (4) 项, 假定不考虑其他条件, 逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)		
(2)		
(3)		
(4)		

##### 要求 (4)

针对资料五第 (1) 至 (3) 项, 假定不考虑其他条件, 逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)		
(2)		
(3)		

#### 【答案】

针对要求 (1):

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险 (是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(1)	是	甲公司 2017 年产品 a 针剂被调整出国家医保目录, 导致销量大幅下降, 预期年末存货一针剂较上年会有所上升, 资料二显示不升反降, 可能存在低估存货的重大错报风险	存货 (完整性) 营业成本 (发生)
(2)	是	甲公司 2017 年生产了 b 胶囊 1200 万盒, 结合期初存货和期末存货数量, 2017 年度 b 胶囊营业收入应为 27500 $[(1200+100-50) \times 22]$ , 但资料二财务数据显示营业收入-b 胶囊为 30800 万元, 可能存在高估营业收入的重大错报风险	营业收入 (发生)
(3)	是	甲公司自立项起, 将 c 针剂研发支出资本化以及将费用化的研发支出计入管理费用, 不符合规定, 可能存在高估研发支出, 低估研发费用, 高估管理费用的重大错报风险	开发支出 (存在) 研发费用 (完整性) 管理费用 (发生)
(4)	否		
(5)	否		
(6)	是	甲公司未获得新的大额融资, 且 2018 年 3 月原融资可能违约, 面临赔付风险, 可能因财务方面对持续经营假设产生重大疑虑, 存在报表层重大错报风险	

针对要求 (2):

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	不恰当	特别风险, 不考虑抵销效果
(2)	不恰当	由于舞弊导致的财务报表重大错报可能发生于整个会计期间, 并且舞弊者可能运用各种方式隐瞒舞弊行为, 因此, 审计准则要求注册会计师考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。
(3)	不恰当	总体为 2017 年 4 月至 12 月发生的交易, 测试的总体不完整。
(4)	不恰当	不能仅实施实质性分析程序

针对要求 (3):

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	整群选样通常不适用于审计抽样/应从全年的服务商对账单与应付市场推广费明细账中选取样本
(2)	否	选取特定项目不能推断到总体
(3)	否	该不符事项系应付账款内部串户导致, 不应认定为存在错报
(4)	否	需要考虑未披露的关联方或商业实质

针对要求 (4)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	不恰当	属于金额重大的错报, 应当要求管理层进行调整。
(2)	不恰当	针对业务员虚报业务费要做进一步调查, 舞弊导致的风险属于特别风险, 要针对舞弊风险实施恰当的审计程序。
(3)	是	