



2005年注册会计师全国统一考试指定用书配套辅导

——名师课堂 3

2005年注册会计师考试 答疑精华及历年试题答案详解

审计

北京注册会计师考试辅导教研组 组织编写
北大东奥 总策划

Shenji



北京大学出版社
Peking University Press

2005 年注册会计师全国统一考试指定用书配套辅导

2005 年注册会计师考试 答疑精华及历年试题答案详解

审 计

组 编 北京注册会计师考试辅导教研组
总策划 北大东奥

北京大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

2005 年注册会计师考试答疑精华及历年试题答案详解·审计/北京注册会计师考试辅导教研组组编. - 北京: 北京大学出版社, 2005. 4

(名师课堂系列之三)

ISBN 7-301-07027-6

I .2… II .北… III .审计 - 会计师 - 资格考试 - 自学参考资料 IV .F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 014112 号

书 名: 2005 年注册会计师考试答疑精华及历年试题答案详解·审计

著作责任者: 北京注册会计师考试辅导教研组 组编

责任编辑: 靳兴涛 张迎新

标准书号: ISBN 7-301-07027-6/F·0808

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区中关村北京大学校内 100871

网 址: <http://cbs.pku.edu.cn>

电子信箱: em@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926
北大东奥邮购部 62759048 62757389 62759700 (传真)

印 刷 者: 保定市印刷厂

经 销 者: 新华书店

850 毫米 × 1168 毫米 32 开本 8.625 印张 120 千字

2005 年 4 月第 2 版 2005 年 4 月第 1 次印刷

定 价: 15.00 元

未经许可, 不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有, 翻版必究

前 言

为了更好地帮助广大考生复习备考，我们特组织优秀的一线辅导教师，在 2005 年为大家新添精品“名师课堂”系列。该系列由“练习题库”、“课堂笔记”、“答疑精华及历年试题答案详解”和“最后冲刺——命题预测试卷”四套丛书组成。我们坚信，该系列丛书必将成为广大考生顺利通过考试的有力助手。

本套丛书包括“热点、难点问题答疑”和“历年试题答案详解”两个部分：

一、热点、难点问题答疑。各科作者结合自己多年的教学辅导经验，针对考生在课后经常提出的热点、难点问题，根据 2005 年考试大纲和指定教材的考试要求，选择了若干疑难问题，提前给您一个深入浅出的解释，免除了考生苦思冥想、不得其解的烦恼。

二、历年试题答案详解。最近几年的试题对考生而言是最好的复习资料，仔细研究试题，考生不仅可以掌握大量的知识点，而且可以准确把握 CPA 考试的难易程度、出题技巧和命题方法。通过分析出题老师将指定教材中的知识点转化为试题的“转化程序”，有效地指导自己的应试复习。因此，对于最近几年的试题，考生应做到烂熟于心、举一反三。但是，由于近年来指定教材进行了多次调整和更新，考生面临的挑战在于，如何从茫茫题海中筛选出对 2005 年考试有参考价值的试题。为此，本着对考生高度负责的精神，本书对 1998 - 2004 年最近 6 年的试题进行逐一扫描：(1) 与 2005 年指定教材一致的考点，我们给出了标准答案和详尽的解析，考生对这类试题应予以重点关注；(2) 与 2005 年指

定教材不一致的考点，我们给出了“当年的标准答案”，同时在解析中说明根据 2005 年指定教材应如何处理，考生对这类试题适当参考即可，切不可死缠烂打；（3）2005 年指定教材已经删掉的考点，为了保持试题的完整性，我们仅给出了“当年的标准答案”，考生对这类试题应跳过不看。

参加 CPA 考试是一个自我挑战的过程，其中的艰辛、烦恼和压力，只有考生自己才能真切地体会到，希望大家树立信心，通过自己的执着努力，在自己的人生搏击中轻松过关！

本书编写组
2005 年 4 月

目 录

第一部分 答疑精华

答疑精华	1
------------	---

第二部分 历年试题答案详解 (1998 年 - 2004 年)

1998 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	57
1999 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	82
2000 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	107
2001 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	138
2002 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	169
2003 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	199
2004 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	234

第一部分

答疑精华

1. 问：中注协在 2004 年起草了几个准则的讨论稿，具体包括哪几个准则？

答：中注协共起草了四个准则的，目前处于讨论阶段。第一，起草了《独立审计具体准则第 1 号——会计报表审计的目标和一般原则》该准则将来要替代《独立审计具体准则第 1 号——会计报表审计》。第二，修订了《独立审计具体准则第 5 号——审计证据》该准则主要修改了目前的《独立审计具体准则的 5 号——审计证据》。第三，起草了《独立审计具体准则第 29 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险的程序》，该准则的内容涉及合并、分拆和删除《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》、《独立审计具体准则第 20 号——计算机信息系统环境下的审计》和《独立审计具体准则第 21 号——了解被审计单位情况》。第四，起草了《独立审计具体准则第 30 号——针对评估的重大错报风险实施的程序》，该准则的内容涉及合并、分拆和删除《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》和《独立审计具体准则第 20 号——计算机信息系统环境下的审计》。

2. 问：中注协起草新准则的基本思路是什么？

答：基本思路是，通过修订审计风险模型，强调从宏观上了解被审计单位及其环境，包括内部控制，以充分识别和评估会计报表重大错报的风险，针对评估的重大错报风险设计和实施控制测试和实质性程序。

3. 问：新起草的《会计报表审计的目标和一般原则》具体准则主要的内容是什么？

答：该准则进一步明确会计报表审计的目标和基本原则。内容包括：（1）注册会计师应当保持职业怀疑态度计划和实施审计工作，充分考虑可能存在导致会计报表发生重大错报的情形；（2）注册会计师应当合理保证会计报表不存在重大错报，将审计风险降低至可接受的低水平；（3）审计风险取决于重大错报风险和检查风险，注册会计师应当通过评估重大错报风险，实施进一步审计程序以控制检查风险；（4）重要性与审计风险相关，注册会计师应当合理运用重要性。

4. 问：修订的《审计证据》具体准则主要的内容有什么？

答：该准则进一步明确注册会计师审计证据的内容、数量和质量，以及为获取审计证据所实施的审计程序。内容包括：（1）注册会计师应当充分运用各类交易、账户余额、列报与披露的认定，以作为评估重大错报风险、设计与执行进一步审计程序的基础；（2）将注册会计师获取审计证据的程序区分为总体程序和具体方法，总体程序包括风险评估程序、控制测试和实质性程序，具体方法包括检查记录和文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析性程序。

5. 问：新起草的《了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》具体准则的主要内容包括什么？

答：该准则进一步明确注册会计师了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险的程序。内容包括：（1）明确风险评估程序与信息来源，注册会计师应当在审计过程中组织审计项目组讨论会计报表存在重大错报的可能性；（2）注册会计师应当从行业状况、监管环境、被审计单位性质、目标、战略和经营风险、内部

控制等方面了解被审计单位及其环境；(3)注册会计师应当识别和评估会计报表层次以及各类交易、账户余额、列报与披露认定层次的重大错报风险；(4)注册会计师应当将实施识别和评估程序的重要环节形成审计工作记录。

6. 问：新起草的《针对评估重大错报风险实施的程序》具体准则包括什么内容？

答：该准则进一步明确针对评估的重大错报风险实施的程序。内容包括：(1)注册会计师应当针对会计报表层次的重大错报风险制定总体应对措施，包括向审计项目组强调在获取审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性、分派更有经验或具有特殊技能的审计人员或利用专家，向审计项目组提供更多督导等；(2)注册会计师应当针对认定层次的重大错报风险设计和实施进一步审计程序，包括测试控制的执行有效性以及实施实质性程序；(3)注册会计师应当评价风险评估的结果是否适当，并确定是否已经获取充分、适当的审计证据；(4)注册会计师应当将实施的关键程序形成审计工作记录。

7. 问：审计风险准则对我国注册会计师审计理念可能会产生哪些影响？

答：可能产生的主要体现在以下方面：一是注册会计师审计的主线始终是对重大错报风险的识别、评估与应对。二是注册会计师必须对会计报表重大错报风险进行评估。新的审计风险模型要求的审计起点为风险评估程序，其次才是针对重大错报风险实施进一步审计程序（包括控制测试和实质性测试）。三是注册会计师实施的审计程序必须做到有的放矢。在设计和实施进一步审计程序（控制测试和实质性测试）时，注册会计师应当将审计程序的性质、时间和范围与识别和评估的风险相联系，以防止机械利用程序表从形式上迎合独立审计准则对审计程序的要求。四是

注册会计师必须针对重大的各类交易、账户余额、列报与披露实施实质性测试。

8. 问：在应考审计时应如何把握会计知识？

答：审计中考会计知识并不等同于会计科目的考试。有些考生在会计科目的考试中轻松过关，但在审计的考试中对涉及到的会计知识却不知所措。这就是审计中对会计知识的考察是让考生站在注册会计师的立场上，对被审计单位的会计处理进行判断，确定被审计单位的会计政策和重大会计估计是否恰当，会计报表的金额是否公允，会计报表的披露是否充分，最终对被审计单位的会计报表整体反映做出评价。

9. 问：《审计》教材中指出可以在审计报告意见段后增加对重大不一致事项的请注意说明，这一说明是指强调事项段吗？如果是强调事项段，岂不是与审计报告准则相矛盾了吗？

答：新修订的审计报告准则第二十二条规定：“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见段之后增加强调事项段对此予以强调。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见段之后增加强调事项段对此予以强调。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。”此外，为了便于注册会计师对多期会计报表发表意见，《中国注册会计师执业规范指南第5号－审计报告》规定：“如果被审计单位已经重新编制了前期会计报表，注册会计师应当在审计报告的意见段之后增加强调事项段，指明本期发表与前期不同的意见的方要原因。”（本条属于对多期会计报表出具审计报告的特定要求，是对《独立审计具体准则第7号－审计报告》第二十二条的补充。）

由此可见，在审计报告意见段之后增加强调事项段是有严格约束的。

根据我国《独立审计具体准则第19号—与已审计会计报表一同披露的信息》第十一条的规定：“如其他信息需作修改，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，或者采取以下措施，并可以同时征求律师的意见：（一）拒绝出具审计报告；（二）解除业务约定；（三）在被审计单位股东大会等重要会议上进行陈述。”这里是指增加强调事项段。但从执行情况来看，注册会计师在执行上市公司审计业务时很难运用这一条。原因在于，上市公司编制和公布报往在注册会计师完成审计工作并出具了审计报告之后，如果注册会计师不完成审计工作，上市公司就没有办法编制年报，因为年报中需要注册会计师出具的审计报告以及已审计会计报表。而注册会计师一旦出具审计报告，如果发现公布后的年报包含的其他信息与已审计会计报表中的相关信息相矛盾，也就很难实现在审计报告意见段之后增加强调事项段，或拒绝出具报告或解除业务约定，因为已经出具了审计报告。因此，上述规定需要进一步修改和完善。

10. 问：盈利预测审核、内部控制审核是否属于注册会计师的业务？如果属于为什么在第二章注册会计师业务范围中没有呢？

答：盈利预测审核和内部控制审核均属于注册会计师的业务。在第二章中所列的注册会计师的审计业务只是法定的审计业务，如，会计报表审计、验资等，所以不包括盈利预测审核和内部控制审核等业务。

11. 问：“期后”发生的或有事项，如果属于重要的，是否需要“披露”呢？

答：根据《企业会计准则——或有事项》规定，或有事项指过去的交易和形成的一种状态，其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。常见的或有事项有：商业票据背书转让或贴现、未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证等。资产负债表日后事项是指年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项。所谓需要调整的事项，是指由于资产负债表日后获得新的或进一步的证据，以表明依据资产负债表日存在状况编制的会计报表已不再具有用性，应依据新发生的情况对资产负债表日所反映的收入、费用、资产、负债以及所有者权益进行调整。所谓需要说明的事项，是指资产负债表日该状况并不存在，而是期后才发生的事项。资产负债表日后才发生的事项，不涉及资产负债表日存在状况，但为了对外提供更为有用的信息，必须以适当的方式披露该类事项。如果是资产负债表日后发生的重大或有事项，不披露将严重影响会计报表使用人的判断，应当予以披露。

12. 问：除了一般目的和特殊目的的审计，注册会计师审计业务是否还包括其他的内容？

答：一般目的和特殊目的的审计是从审计目的的角度对审计业务的划分。从这个角度对审计业务进行划分，注册会计师的审计业务不包括其他的内容。

13. 问：“注册会计师对直接和严重影响会计报表的违反法规行为，应当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违反法规行为。”这话对吗？注册会计师有责任去发现的违法行为吗？

答：《独立审计具体准则第8号——错误与舞弊》规定，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

失实的错误和舞弊。这里所讲的错误与舞弊，是指被审计单位由于无意或故意违反企业会计准则及国家其他有关财务会计法规所导致的。《独立审计具体准则第 18 号—违反法规行为》规定，注册会计师应当根据独立审计准则的要求，编制和实施审计计划，评价和报告审计结果，充分关注可能对会计报表产生重大影响的违反法规行为，这里所讲的违反法规行为，是指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、规章的行为。两个准则配合起来，构成了审计错误、舞弊和对会计报表产生重大影响的违反法规行为的基础。

为什么注册会计师有义务和责任发现对会计报表产生重大影响的违反法规行为呢？道理不言而喻。如果被审计单位的违反法规行为严重影响会计报表，将导致其财务状况和经营成果处于无法真实和完整的状态。例如，被审计单位不遵守国家的有关税收法律、法规进行偷税漏税，其结果是，不仅导致财务状况和经营成果出现虚假，而且还会面临着税收机关的处罚；税收机关一旦发现，将对被审计单位和责任人予以严厉处罚，并没收违法所得。因此，注册会计师充分关注可能对会计报表产生重大影响的违反法规行为是非常重要的，直接关系到审计质量的好坏。

14. 问：“注册会计师必须依赖其他注册会计师的工作结果形成审计意见，但又无法对其他注册会计师的工作加以复核。应签发带说明段的无保留意见”这话对吗？

答：主审注册会计师在审计报告中一般不应提及其他注册会计师的工作。如果提及其他注册会计师的工作，必然严格限制在如下条件：一是主审注册会计师无法对其他注册会计师的工作进行复核，且无法直接实施的审计程序；二是其他注册会计师的工作不能满足要求，且主审注册会计师无法直接实施必要的审计程序。在这两种情况下，注册会计师无法依赖其他注册会计师的工

作，应当将其视为审计范围受到限制，根据重要程度出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

15. 问：如果注册会计师受聘为被审计单位记账或编制报表或设计内部控制，是否有损“独立性”？

答：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。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。如果注册会计师受聘为被审计单位记账或编制报表或设计内部控制，再接受委托对会计报表进行审计，或对内部控制进行审核，属于自我评价，将影响其独立性。

16. 问：教材上说，内部审计在审计内容、审计依据、审计方法等方面与外部审计具有一致性，这些一致性是怎么体现的？

答：在审计内容上，无论是内部审计，还是外部审计，均要对会计报表进行审计；在进行会计报表审计时，都要运用国家统一制定的会计准则和会计制度，确定会计报表的反映是否恰当；在方法上都要评价内控制度，检查凭证、账册，核对账表等。这就为外部审计利用内部审计工作的成果创造了条件。

17. 问：“由于审计的目的是注册会计师接受委托对被审计单位的会计报表进行审计，并发表审计意见。因此，注册会计师应合理保证会计报表的可靠程度。”这句话为什么不正确？

答：这句话前半句是对的，后半句是错的。后半句应改为“注册会计师应合理保证报表使用人确定已审报表的可靠程度”。注册会计师的审计意见作为会计报表使用者在运用会计报表做出

判断决策时的一种可以信赖的重要参考。注册会计师发表的审计意见是为报表使用者服务，报表使用者依据注册会计师的审计意见来判断被审单位提供的会计报表是否可靠。注册会计师不是会计报表的编制者，所以也不可能成为会计报表的保证人。而被审计单位管理当局是会计报表的编制者，他才是会计报表的保证人……即保证会计报表的可靠程度。

18. 问：如何理解公允性？它和会计上的公允反映有什么区别？

答：审计上所指的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。由于审计测试技术（抽样）的局限性和被审计单位内部控制的局限性，注册会计师即使严格遵守独立审计准则也难以将会计报表中存在的所有错报和漏报都查出来，但注册会计师应将对会计报表使用人判断决策产生影响的重大错报和漏报查出来。

会计上的公允反映，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确定符合企业会计准则和企业会计制度的规定，并且是恰当的；（2）影响会计报表使用人判断或决策的事项均已得到恰当的表达和披露；（3）会计报表中所反映的信息已经得到合理的分类和汇总。可见两者一个是从审计角度来看的，一个是从会计角度来看的。

19. 问：为什么合法性强调对企业会计准则和企业会计制度的遵循性。

答：“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，这既符合我国国情，同时也符合国际惯例。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，因此在考虑“合法性”时强调对企业会计准则和企业会计制度的遵循性。

20. 问：应如何理解注册会计师的责任？

答：根据审计报告准则，注册会计师的责任可以表述为：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。考生在理解注册会计师责任时，应注意以下几点：

(1) “会计报表”的范围包括：会计报表主表、附表、附注及说明；

(2) “整体”，是要求注册会计师在发表意见时应对会计报表进行综合考虑；

(3) “对出具的审计报告负责”，是指审计报告由注册会计师出具，当然他要对此负责；但是审计报告中所指的会计报表是由被审计单位管理当局编制，理应由被审计单位管理当局负责，注册会计师不是会计报表的保证人。注册会计师的审计报告如果与会计报表相吻合，则注册会计师无责任；如果审计报告与会计报表不相吻合，也不能说明注册会计师就一定有责任，这具体要看注册会计师是否有过失，有过失才有责任，无过失则免责。

21. 问：注册会计师能否在其他公司担任财务主管等职务，是否不允许担任其鉴证客户的财务主管等职务？

答：根据《中国注册会计师职业道德规范指导意见》第十条规定：“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：（一）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重大影响的员工；（二）为鉴证客户提供直接影响鉴证业务对象的其他服务；

(三) 为鉴证客户编制属于鉴证业务对象的数据或其他记录。如果注册会计师担任其鉴证客户的财务主管或一般会计人员, 就违反《中国注册会计师职业道德规范指导意见》第十条的规定, 损害其审计独立性。

关于注册会计师能否在其他公司担任财务主管等职务, 根据目前的规定, 在会计师事务所执业的注册会计师应当专职在会计师事务所工作, 因此, 注册会计师在其他公司担任财务主管等职务并不适当。

22. 问: 会计师事务所为委托单位代理纳税, 可以同时承揽其会计报表审计吗?

答: 在许多国家和地区, 会计师事务所在提供审计服务的同时, 客户可能委托会计师事务所代为向税务机关填报税单或申报表, 计算审计客户应交的税额, 制定税务计划, 提供正式的税务意见或帮助解决税务纠纷, 这些工作通常不会认为损害审计独立性, 因为会计师事务所实施的工作通常受到税务机关的核查。

23. 问: 运用分析性复核, 可以达到“真实、机械准确性、分类”的审计目标吗? 请举例说明。

答: 分析性复核程序通常有三种用途: (1) 在审计计划阶段, 帮助注册会计师确定其他审计程序的性质、时间及范围; (2) 在审计实施阶段, 直接作为实质性测试程序, 以收集与账户余额和种类交易相关的特殊认定的证据; (3) 在审计报告阶段, 用于对被审计单位会计报表的整体合理性做最后复核。因此, 运用分析性复核程序在一定程度上可以实现真实性目标, 如注册会计师在审计商业银行时运用分析性复核程序验证利息收入、支出的真实性, 计算可以实现机械准确性的目标, 检查可以实现分类的目标。