



东奥会计在线
www.dongao.com

注册会计师全国统一考试辅导用书

2010^年 注册会计师考试

**考点串联、答疑精华
及历年真题新解**

审 计

组编 东奥会计在线
编著 周春利



经济科学出版社
Economic Science Press

注册会计师全国统一考试辅导用书

2010 年注册会计师考试
考点串联、答疑精华及历年真题新解
审 计

组 编 东奥会计在线

编 著 周春利

图书在版编目(CIP)数据

2010年注册会计师考试考点串联、答疑精华及历年真题新解·审计/东奥会计在线组织编写;周春利编著. —北京:经济科学出版社,2010.4

注册会计师全国统一考试辅导用书

ISBN 978-7-5058-9207-1

I. ①2… II. ①东…②周… III. ①审计-会计师-资格考核-自学参考资料
IV. ①F23

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第056320号

责任编辑:卢元孝 靳兴涛

责任校对:徐领弟

版式设计:朱 佳

技术编辑:刘 军

2010年注册会计师考试考点串联、答疑精华及历年真题新解

审计

编著:周春利

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京市海淀区阜成路甲28号 邮编:100142

总编室电话:88191217 发行部电话:88191540

东奥会计在线客服中心:(010)62115588,400-628-5588(24小时热线)

网址:www.esp.com.cn

电子信箱:esp@esp.com.cn

保定市中华美凯印刷有限公司印装

787毫米×1092毫米 16开本 10.5印张 160千字

2010年4月第1版 2010年4月第1次印刷

ISBN 978-7-5058-9207-1 定价:12.00元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有,翻版必究)

编委会成员名单

(按姓氏笔画先后顺序排列)

王 燕	王 锦	刘圣妮
田 明	刘 颖	闫华红
孙艺军	张志凤	樊 文
范永亮	周春利	祖新哲
唐 宁	郭守杰	上官颖林
黄洁洵	葛艳军	

前言

注册会计师考试制度从1991年开始实行以来,通过人数不到15万人,其难度有目共睹。在复习备考中,使用一套优质辅导书可以起到事半功倍的效果。东奥“轻松过关”系列辅导书便是此中佼佼者,出版十三年来,累计销售逾千万册,在同类图书销售市场一直稳居首位,不仅被30个省级考试机构推荐辅导用书,而且也得到了广大学子的认可,被誉为“注册会计师考试最佳配套辅导用书”。

为什么要选择本套丛书?

——名师,无与伦比

作者的實力直接决定了一本书的质量。本套“轻松过关”系列的作者张志凤、郭守杰、闫华红、刘圣妮、刘颖、唐宁、范永亮、田明、孙艺军、王燕、李文等都是长期从事财会类考试辅导教学的一线顶级名师,所在领域毋庸置疑的“第一人”。多年的教学经验,使他们能够准确地把握考试重点和命题思路,并具备熟练的应对技巧。十多年的事实证明,他们的辅导具有科学的针对性和准确的预测性。顶级名师,是顺利通过考试的根本保证。

——网课,过关保障

在精品图书的基础上,东奥更是延展至在线培训、高端面授、教育软件开发等领域,发展成为一个完整而庞大的商业体系:东奥集团。东奥集团的使命是打造一个高端面授、图书出版、网络培训三位一体的专业化、立体化平台,为全国的会计从业人员提供全面、全程、全方位的培训服务。针对2010年注册会计师考试,东奥集团除推出配套辅导书“轻松过关”系列外,还为广大考生精心制作了权威实用的网络多媒体视频课程,全部由张志凤、郭守杰、闫华红等业内顶级名师讲授。书网结合,确保轻松过关。

——创新,势不可挡

“轻松过关”系列之所以连续十几年占据垄断性的市场份额,皆因东奥一直坚持着一个理念:不断创新。“轻松过关”系列在体例和内容上都务求扣紧大纲、教材的变化思路、考试出题思路,首创了主观题演练、跨章节综合演练、相关知识点链接等经典体例,深受广大考生欢迎;2010年更是推出全新辅导书《考点串联、答疑精华及历年真题新解》,直击精华考点,解答典型疑问。同时,东奥名师精心录制的网课也不断推陈出新,首创预科班、易错易混提示班、巧记速记班等课程,让考生轻松学习、轻松过关。

本套丛书的亮点有哪些?

轻松过关系列之一《2010 年注册会计师考试应试指导及全真模拟测试》

体例一直被模仿、质量从未被超越。体例新颖,内容全面,含大纲、命题规律总结及趋势预测、同步辅导及强化训练、跨章节综合题演练、全真模拟测试,并附录 2009 年试题及参考答案。其中同步辅导及强化训练部分包括:本章考情分析、本章基本结构框架、本章重点与难点、历年经典试题回顾、同步强化练习题及答案解析。本书在同类辅导书中连续 12 年销量遥遥领先,是注册会计师考试指定教材的最佳配套辅导。

轻松过关系列之二《2010 年注册会计师考试经典题解及练习题库》

用另类视角看待考点,用经典题目训练手感,用贴切难度感受考场。东奥用全新的考点解读和充足的题库训练,提高考生的迎战能力。

轻松过关系列之三《2010 年注册会计师考试课堂笔记及典型例题精析》

东奥会计在线经典班次“基础班”的讲义再现,免去学员需要大量笔记和重新总结所耗费的时间,直接配套课程,让考生的学习更加轻松。也可充当考生自学笔记。

轻松过关系列之四《2010 年注册会计师考试考点荟萃及记忆锦囊》

小身材大智慧,浓缩了新教材最精华重点内容的口袋书,便于考生利用零散时间进行轻松记忆。

轻松过关系列之五《2010 年注册会计师考试过关必做》

最贴切注会考试真题的小型题海,题材新颖、难度适宜、考点全面。适宜在熟悉教材之后巩固考点知识,迅速达到考试状态。

轻松过关系列之六《2010 年注册会计师考试考前最后六套题》

东奥最经典也最流行的作品之一,年年出品,年年脱销。全面涵盖最有价值的考点、大胆点押最有可能的出题点、稳重训练最有效果的临场感觉。经典的六套卷子,考前最踏实的模拟热身。

《2010 年注册会计师考试考点串联、答疑精华及历年真题新解》

东奥新创思,直击最精华考点、解答最典型疑问、剖析最原装真题,针对历年的真题考点结合 2010 年新教材进行权威解读。

限于时间和水平,本书难免存在一些缺点和错误,敬请广大考生批评、指正。最后,预祝所有考生都能顺利过关!

本书编委会

2010 年 4 月

目录

第一部分 考点串联

考点串联	(3)
------------	-----

第二部分 答疑精华

答疑精华	(19)
------------	------

第三部分 历年真题新解

2009 年度全国注册会计师考试《审计》(新制度)试题	(43)
2009 年度全国注册会计师考试《审计》(新制度)试题参考答案及解析	(51)
2009 年度全国注册会计师考试《审计》(原制度)试题	(58)
2009 年度全国注册会计师考试《审计》(原制度)试题参考答案及解析	(65)
2008 年度全国注册会计师考试《审计》试题	(74)
2008 年度全国注册会计师考试《审计》试题参考答案及解析	(82)
2007 年度全国注册会计师考试《审计》试题	(89)
2007 年度全国注册会计师考试《审计》试题参考答案及解析	(97)
2006 年度全国注册会计师考试《审计》试题	(103)
2006 年度全国注册会计师考试《审计》试题参考答案及解析	(111)
2005 年度全国注册会计师考试《审计》试题	(117)
2005 年度全国注册会计师考试《审计》试题参考答案及解析	(127)
2004 年度全国注册会计师考试《审计》试题	(135)
2004 年度全国注册会计师考试《审计》试题参考答案及解析	(143)
2003 年度全国注册会计师考试《审计》试题	(147)
2003 年度全国注册会计师考试《审计》试题参考答案及解析	(154)

第一部分

考点串联

考点串联

【考点一】关于会计师事务所与被审计单位的连带责任的规定

注册会计师在审计业务活动中存在下列情形之一，出具不实报告并给利害关系人造成损失的，应当认定会计师事务所与被审计单位承担连带赔偿责任：

1. 与被审计单位恶意串通。
2. 明知被审计单位对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明。
3. 明知被审计单位的财务会计处理会直接损害利害关系人的利益，而予以隐瞒或作不实报告。
4. 明知被审计单位的财务会计处理会导致利害关系人产生重大误解，而不予指明。
5. 明知被审计单位的财务报表的重要事项有不实内容，而不予指明。
6. 被审计单位示意其作不实报告，而不予拒绝。

【考点二】关于抗辩事由的规定

会计师事务所能够证明存在以下情形之一的，

不承担民事责任：

1. 已经遵守执业准则、规则确定的工作程序并保持必要的职业谨慎，但仍未能发现被审计单位会计资料错误。
2. 审计业务所必须依赖的金融机构等单位提供虚假或者不实的证明文件，会计师事务所在保持必要的职业谨慎下仍未能发现其虚假或者不实。（如验资）
3. 已对被审计单位的舞弊迹象提出警告并在审计业务报告中予以指明。
4. 已经遵照验资程序进行审核并出具报告，但被审验单位在注册登记后抽逃资金。
5. 为登记时未出资或者未足额出资的出资人出具不实报告，但出资人在登记后已补足出资。

关键点：根据《司法解释》的规定，在会计师事务所可以提出抗辩，并能够证明事由成立的情况下，可以不承担民事赔偿责任。

【考点三】基于责任方认定的业务与直接报告业务区别

业务类型 区别	基于责任方认定的业务 (财务报表审计)	直接报告业务 (IT 系统鉴证)
预期使用者获取鉴证对象信息的方式	预期使用者不通过审计报告便可获取责任方认定，即财务报表	可能不存在责任方认定，（公司管理层关于 IT 系统可应用性、安全性、完整性和可维护性等方面控制有效性的评价报告），或虽然存在但该认定无法为预期使用者获取；预期使用者只能通过鉴证报告获取上述信息
提出结论的对象	鉴证对象信息，即所审计的财务报表	鉴证对象，即 IT 系统可应用性、安全性、完整性和可维护性等方面控制的有效性
责任方的责任	责任方对鉴证对象信息负责，即对财务报表编制负责，也可能对鉴证对象负责	责任方仅仅对鉴证对象负责，即对 IT 系统可应用性、安全性、完整性和可维护性等方面控制的有效性负责
提出结论的方式	针对认定提出鉴证结论（关键点）	针对鉴证对象提出结论（实际上是由注册会计师提出鉴证对象信息）
鉴证报告	以书面形式对财务报表出具审计报告，明确提及责任方认定	以书面形式提供鉴证报告。直接提及鉴证对象和标准，无需提及责任方认定

【考点四】常见鉴证业务中各类型的划分

1. 审计财务报表	(基于责任方认定的业务)
2. 验证企业资本, 出具验资报告、	(直接报告业务)
3. 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务, 出具报告	(基于责任方认定的业务)
4. 办理法律、行政法规规定的其他审计业务	
(1) 特殊编制基础的审计	(基于责任方认定的业务)
(2) 财务报表组成部分的审计	(基于责任方认定的业务)
(3) 合同遵循情况的审计	(直接报告业务)
(4) 简要财务报表审计	(基于责任方认定的业务)
5. 其他鉴证业务	
预测性财务信息审核	(基于责任方认定的业务)

【提示】当审计报告或审验报告中描述“我们审计了××情况, 或我们审验了××情况时”, 通常为直接报告业务; “我们审计了后附的××时”, 通常为基于责任方认定的业务。

【考点五】合理保证不等于绝对保证

合理保证提供的保证水平低于绝对保证。由于下列因素的存在, 将鉴证业务风险降至零几乎不可能(2009年新多选), 也不符合成本效益原则:

1. 选择性测试方法的运用。
2. 内部控制的固有局限性。
3. 大多数证据是说服性而非结论性的。
4. 在获取和评价证据以及由此得出结论时涉及大量判断。
5. 在某些情况下鉴证对象具有特殊性。

【考点六】注册会计师不能出具无保留结论报告的情况

1. 工作范围受到限制。
2. 责任方认定未在所有重大方面作出公允表达。
3. 鉴证对象信息存在重大错报。
4. 标准或鉴证对象不适当。

【提示】标准或鉴证对象不适当可能会误导预期使用者。在承接业务后, 如果发现标准或鉴证对象不适当, 可能误导预期使用者, 注册会计师应当视其重大与广泛程度, 出具保留结论或否定结论的报告。

标准或鉴证对象不适当还可能造成注册会计师的工作范围受到限制。在承接业务后, 如果发现标准或鉴证对象不适当, 造成工作范围受到限制, 注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度, 出具保留结论或无法提出结论的报告。在某些情况下,

还应考虑解除业务约定。

【考点七】业务执行—项目质量控制复核**(一) 总体要求**

1. 为了保证特定业务执行的质量, 除了需要项目组实施组内复核外, 会计师事务所还应当制定政策和程序, 要求对特定业务实施项目质量控制复核, 并在出具报告前完成项目质量控制复核。

2. 会计师事务所对应当实施项目质量控制复核的特定业务, 如没有完成项目质量控制复核, 就不得出具报告。

3. 项目质量控制复核, 是指会计师事务所挑选不参与该业务的人员, 在出具报告前, 对项目组作出的重大判断和在准备报告时形成的结论作出客观评价的过程。

4. 对特定业务实施项目质量控制复核, 充分体现了分类控制、突出重点的质量控制理念。值得注意的是, 项目质量控制复核并不减轻项目负责人的责任, 更不能替代项目负责人的责任。

(二) 项目质量控制复核的对象

(1) 对所有上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核;

(2) 规定适当的标准, 据此评价上市公司财务报表审计以外的历史财务信息审计和审阅、其他鉴证业务及相关服务业务, 以确定是否应当实施项目质量控制复核;

(3) 对符合适当标准的所有业务实施项目质量控制复核。

在制定用于确定除上市公司财务报表审计以外的其他业务是否需要实施项目质量控制复核的标准时, 会计师事务所应当考虑下列事项:

(1) 业务的性质, 包括涉及公众利益的范围(保险结构、银行等);

(2) 在某项业务或某类业务中已识别的异常情况或风险;

(3) 法律法规是否要求实施项目质量控制复核。

注意:在实务中,会计师事务所除对上市公司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。如法律法规明确要求对特定业务实施项目质量控制复核,会计师事务所应当对其实施项目质量控制复核。

【考点八】业务工作底稿

归档要求	1. 项目组在出具业务报告后,及时将工作底稿归整为最终业务档案 2. 鉴证业务的工作底稿,包括历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务的工作底稿的归档期限为业务报告日后 60 天内 3. 如果针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务,出具两个或多个不同的报告,会计师事务所应当将其视为不同的业务,根据制定的政策和程序,在规定的归档期限内分别将业务工作底稿归整为最终业务档案
管理要求	会计师事务所应当制定政策和程序,以满足下列要求: 1. 安全保管业务工作底稿并对业务工作底稿保密 2. 保证业务工作底稿的完整性 3. 便于使用和检索业务工作底稿 4. 按照规定的期限保存业务工作底稿
保密	除特定情况外,会计师事务所应当对业务工作底稿包含的信息予以保密。这些特定情况有: 1. 取得客户的授权。会计师事务所及其人员对客户的信息负有保密的义务,对此,职业道德规范和业务约定书都有规定和要求 2. 根据法律法规的规定,会计师事务所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. 接受注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查 注意:未经客户的许可,除上述的第 2、3 两种情况外,会计师事务所及其人员不得泄露客户的信息给他人或利用客户信息谋取私利,否则将承担相应的法律后果
保存期限	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
所有权	业务工作底稿的所有权属于会计师事务所。会计师事务所可自主决定是否允许客户获取业务工作底稿部分内容,或摘录部分工作底稿,但披露这些信息不得损害会计师事务所执行业务的有效性。对鉴证业务,披露这些信息不得损害会计师事务所及其人员的独立性
完整性、使用 和检索	1. 无论业务工作底稿存在于纸质、电子还是其他介质,会计师事务所都应当针对业务工作底稿设计和实施适当的控制,以实现下列目的: (1) 使业务工作底稿清晰地显示其生成、修改及复核的时间和人员 (2) 在业务的所有阶段,尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网将信息传递给其他人员时,保护信息的完整性 (3) 防止未经授权改动业务工作底稿 (4) 允许项目组和其他经授权的人员为适当履行职责而接触业务工作底稿 2. 如果原纸质记录经电子扫描后存入业务档案,会计师事务所应当实施适当的控制程序,以保证: (1) 生成与原纸质记录的形式和内容完全相同的扫描复制件,包括人工签名、交叉索引和有关注释 (2) 将扫描复制件,包括必要时对扫描复制件的索引和签字,归整到业务档案中 (3) 能够检索和打印扫描复制件,会计师事务所应当保留已扫描的原纸质记录

【考点九】对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素

1. 自身利益导致不利影响的情形:

(1) 鉴证业务项目组成员在鉴证客户中拥有直

接经济利益;

(2) 会计师事务所过分依赖某一客户;

(3) 鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系;

(4) 会计师事务所担心可能失去某一重要客户;



(5) 鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户；

(6) 会计师事务所就鉴证业务达成或有收费的协议；

(7) 注册会计师在评价其所在会计师事务所以往提供的专业服务时，发现了重大错误。

2. 自我评价导致不利影响的情形：

(1) 会计师事务所在对客户财务系统的设计或操作服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告；

(2) 会计师事务所为客户编制原始数据，这些数据构成鉴证业务的对象；

(3) 鉴证业务项目组成员担任或最近曾经担任客户的董事或高级管理人员；

(4) 鉴证业务项目组成员目前或最近曾受雇于客户，并且所处职位能够对鉴证对象施加重大影响；

(5) 会计师事务所为鉴证客户提供直接影响鉴证业务中鉴证对象信息的其他服务。

3. 产生过度推介导致不利影响的情形：

(1) 会计师事务所推介审计客户的股份；

(2) 在审计客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师担任该客户的辩护人。

4. 密切关系导致不利影响的情形：

(1) 项目组成员的近亲属担任客户的董事或高级管理人员；

(2) 项目组成员的近亲属是客户的员工，而其

所处职位能够对业务对象施加重大影响；

(3) 客户的董事、高级管理人员或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工，最近曾担任会计师事务所的项目合伙人；

(4) 注册会计师接受客户的礼品或款待；

(5) 会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系。

5. 外在压力导致不利影响的情形：

(1) 会计师事务所受到客户解除业务关系的不利影响；

(2) 审计客户表示，如果会计师事务所不同意对某项交易的会计处理，则不再委托其承办协议中的非鉴证业务；

(3) 客户威胁起诉会计师事务所；

(4) 会计师事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围；

(5) 由于客户员工对所讨论的事项更具有专长，注册会计师面临服从其判断的压力；

(6) 会计师事务所的合伙人告知注册会计师，除非同意审计客户不恰当的会计处理，否则将影响晋升。

【考点十】针对认定和目标应当关注的问题

1. 针对认定与目标的对应关系，以及通过执行什么程序能够实现具体目标的这个思路必须清楚。

与各类交易和事项相关的认定与具体审计目标以及执行的程序：

主要交易	认定的类别 (管理层)	具体审计目标 (注册会计师需要确认的事项)	执行的程序
销售	发生	已记录的交易是真实的(多记)	从账簿到原始凭证
采购	完整性	已发生的交易确实已记录(少记)	从原始凭证到账簿

与期末账户余额相关的认定与具体审计目标以及执行的程序：

账户	认定的分类	具体审计目标 (注册会计师需要确认的事项)	执行的程序
应收账款	存在	记录金额确实存在(多记)	从账簿到原始凭证
存货	完整性	已存在的金额均已记录(少记)	从原始凭证到账簿

2. 与期末账户余额相关的认定没有截止认定，因为与期末账户余额相关的认定是时点的概念，而与交易和事项相关的认定是时期的概念，所以有截止认定。

3. 交易事项认定中发生认定与截止认定的区分：

针对发生认定是指某交易是否真实发生，而不管记录于哪个期间；针对截止认定是某项交易发生了是否记录于正确的期间。

比如企业在2007年发生了一项交易，但却计入了2008年的报表中。违反了截止认定。如果问违反了2007年的什么认定，则回答是完整性认定，如果问违反了2008年的什么认定，则回答是发生认定。

4. 发生认定与准确性认定的区分

如果某项交易记录正确，但并没有发生，则违反发生认定。如果某项交易发生了，但金额记录错误，则违反准确性认定。不以金额是否多计判断发生认定，不以金额少计判断是否违背完整性认定。

多计金额少计金额均是准确性认定。这里准确性和金额的问题仅仅指的是计算错误的问题，比如数量乘以单价计算错误。

5. 权利和义务认定仅仅限于账户余额认定。

6. 与交易和事项相关的认定中利润表的项目是典型的表现形式，可以通过理解利润的思路理解交易相关的认定；利润表的项目仅仅是交易和事项的

一部分并不是全部，所以针对“销售”、“采购”等均属于交易和事项。

7. 与账户余额相关的认定中通常资产负债表的科目是典型的表现形式，可以通过理解资产负债表科目的思路理解账户余额相关的认定；资产负债表的项目仅仅是账户余额的一部分不是全部，针对“库存现金”、“固定资产”等均是账户余额。

【考点十一】管理层认定、审计目标和审计程序之间的关系举例

认定	审计目标	审计程序
存在	资产负债表列示的存货存在	实施存货监盘程序
完整性	销售收入包括了所有已发货的交易	检查发货单和销售发票的编号以及销售明细账
准确性	应收账款反映的销售业务是否基于正确的价格和数量，计算是否准确	比较商品价目表与发票上的单价、发货单与销售订单上的数量是否一致，重新计算发票上的价格
截止	销售业务记录在恰当的期间	比较上一年度最后几天和下一年度最初几天的发货单日期发票开具日期与记账日期

【考点十二】针对审计风险模型（审计风险 = 重大错报风险 × 检查风险）应当关注的几个问题

1. 公式中的重大错报风险仅仅指认定层次的重大错报风险。
2. 审计风险取决于重大错报风险和检查风险。
3. 重大错报风险不能降低，只有评估的重大错报风险可以降低。
4. 检查风险只能降低不能消除。
5. 在既定的审计风险水平下，评估的重大错报风险与检查风险成反向关系。

评估的重大错报风险	检查风险
高	低

6. 检查风险与审计证据成反向关系。

检查风险	审计证据
低	多

7. 注册会计师只有通过控制测试降低评估的重大错报风险，通过执行实质性程序降低检查风险。

风险的类型	措施
评估的重大错报风险	执行控制测试
检查风险	执行实质性程序

【考点十三】审计证据的充分性和适当性

	充分性
影响因素	审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关 1. 注册会计师需要获取的审计证据的数量受错报风险的影响 2. 注册会计师需要获取的审计证据的数量也受审计证据质量的影响

续表

	适当性
影响因素	审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量,即审计证据在支持各类交易、账户余额、列报的(认定层次)相关认定或发现其中存在错报方面具有相关性和可靠性 确定相关性时应当考虑的因素 1. 特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据,而与其他认定无关;(例如观察固定资产仅仅与固定资产的存在有关,而与金额无关) 2. 针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据;(例如证实应收账款的存在既可以执行函证程序,也可以执行检查销售合同的程序) 3. 只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据。(例如只与存在相关的实物证据不能替代与金额相关的证据)

【考点十四】八种审计程序及其在三个取证环节的运用

环节	实质性程序	风险评估程序	控制测试
程序	1. 检查记录或文件	检查	检查
	2. 检查有形资产		
	3. 观察	观察	观察
	4. 询问	询问	询问
	5. 函证		
	6. 重新计算		
	7. 重新执行	无	重新执行
	8. 分析程序	分析程序	无
目的	直接证明认定	识别重大错报风险	证明控制运行有效

【考点十五】积极式函证和消极式函证的对比

项目	积极式函证	消极式函证
要求	要求被询证者在所有情况下必须回函,确认询证函所列示信息是否正确或填列询证函要求的信息	要求被询证者仅在不同意询证函列示信息的情况下才予以回函
运用	以下情况,最好采用积极式函证 1. 各别账户的欠款金额较大 2. 有理由相信对欠款可能存在争议、差错等问题	当同时存在下列情况时,注册会计师可考虑采用消极的函证方式: 1. 重大错报风险评估为低水平 2. 涉及大量余额较小的账户 3. 预期不存在大量的错误 4. 没有理由相信被询证者不认真对待函证
协调	结合使用积极式和消极式函证,对于大金额账项采用积极式函证,对于小金额账项则采用消极式函证	

【考点十六】分析程序的目的

1. 用作风险评估程序时,用来了解被审计单位及其环境。
2. 当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时,分析程序可以用作实质性程序。
3. 在审计结束或临近结束时对财务报表进行总体复核。

【考点十七】影响样本规模的因素

影响因素	控制测试	细节测试	与样本规模的关系
可接受的抽样风险	可接受的信赖过度风险	可接受的误受风险	反向变动
可容忍误差	可容忍偏差率	可容忍错报	反向变动
预计总体误差	预计总体偏差率	预计总体错报	同向变动
总体变异性	—	总体变异性	同向变动
总体规模	总体规模	总体规模	影响很小

【考点十八】控制测试中如何定义偏差

1. 例如, 设定的控制要求每笔支付都应附有发票、收据、验收报告和订货单等证明文件, 且要求均盖上“已付”戳记。注册会计师认为盖上“已付”戳记的发票和验收报告足以显示控制的有效运行。在这种情况下, 误差可能被定义为缺乏盖有“已付”戳记的发票和验收报告等证明文件的款项支付。

2. 在对选取的样本项目进行检查时, 注册会计师发现其中一张银行存款余额调节表由甲公司银行存款出纳代为编制, 虽然复核后发现该表编制正确但仍需要将其视为控制偏差。

注意: 银行存款余额调节表应当由出纳之外的财务人员编制而不能由出纳编制。

3. 为测试 2008 年度采购付款凭证审批控制是否有效运行, 将采购凭证缺乏审批人员签字或虽有签字但未按制度审批的控制界定为控制偏差。

【考点十九】自动控制带来的财务报告的重大错报风险

1. 信息系统或相关系统程序可能会对数据进行错误处理, 也可能会去处理那些本身就错误的数

2. 自动信息系统、数据库及操作系统的相关安全控制如果无效, 会增加对数据信息非授权访问的风险, 这种风险可能导致系统内数据和系统对非授权交易及不存在交易的记录遭到破坏, 系统、系统程序数据遭到不适当的改变, 系统对交易进行不适当的记录, 以及信息技术人员获得超过其职责范围的过大系统权限等。

3. 数据丢失风险或数据无法访问风险, 如系统瘫痪。

4. 不适当的人工干预, 或人为绕过自动控制。

【考点二十】审计工作底稿归档的性质

(一) 审计工作底稿归档前的变动

如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性的, 注册会计师可以作出变动, 主要包括:

1. 删除或废弃被取代的审计工作底稿。

2. 对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引。

3. 对审计档案归整工作的完成核对表签字认可。

4. 记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据。

(二) 审计工作底稿归档后的变动

一般情况下, 在审计报告归档之后不需要对审计工作底稿进行修改或增加。注册会计师发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿的情形主要有以下两种:

1. 注册会计师已实施了必要的审计程序, 取得了充分、适当的审计证据并得出了恰当的审计结论, 但审计工作底稿的记录不够充分。

2. 审计报告日后, 发现例外情况要求注册会计师实施新的或追加审计程序, 或导致注册会计师得出新的结论。

【考点二十一】了解被审计单位及其环境的作用

1. 确定重要性水平。

2. 考虑会计政策的选择和运用是否恰当, 以及财务报表的列报是否适当。

3. 识别需要特别考虑的领域, 包括关联方交易、管理层运用持续经营假设的合理性, 或交易是否具有合理的商业目的等(舞弊)。

4. 确定在实施分析程序时所使用的预期值。

5. 设计和实施进一步审计程序, 以将审计风险降至可接受的低水平。

6. 评价所获取审计证据的充分性和适当性。

【提示】了解被审计单位及其环境是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程, 贯穿于整个审计过程的始终。

【考点二十二】识别和评估重大错报风险的审计程序

在识别和评估重大错报风险时, 注册会计师应当实施下列审计程序。

1. 在了解被审计单位及其环境的整个过程中识别风险, 并考虑各类交易、账户余额、列报。

2. 将识别的风险与认定层次可能发生错报的领

域相联系。

3. 考虑识别的风险是否重大。

4. 考虑识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

【考点二十三】总体应对措施的内容

1. 向项目组强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性

2. 分派更有经验或具有特殊技能的注册会计师，或利用专家的工作

3. 提供更多的督导

4. 在选择进一步审计程序时，应当注意使某些程序不被管理层预见或事先了解

5. 对拟实施审计程序的性质、时间和范围做出总体修改

【考点二十四】增加审计程序不可预见性的方法

1. 对某些以前未测试过的低于设定的重要性水平或风险较小的账户余额和认定实施实质性程序

2. 调整实施审计程序的时间，使其超出被审计单位的预期

3. 采取不同的审计抽样方法，使当期抽取的测试样本与以前有所不同

4. 选取不同的地点实施审计程序，或预先不告知被审计单位所选定的测试地点

【考点二十五】确定进一步审计程序（控制测试和实质性程序）的性质、时间和范围应考虑的因素

	考虑因素
性质	1. 评估的认定层次的重大错报风险的结果（最关键） 2. 不同的审计程序应对特定认定错报风险的效力 3. 认定层次重大错报风险产生的原因 4. 各类交易、账户余额、列报的特征以及内部控制
时间	1. 评估的认定层次的重大错报风险（最关键） 2. 控制环境 3. 何时能得到相关信息 4. 错报风险的性质 5. 审计证据适用的期间或时点
范围	1. 评估的认定层次的重大错报风险（最关键） 2. 确定的重要性水平 3. 计划获取的保证程度 4. 可容忍的错报或偏差率 5. 审计程序与特定风险的相关性（关键点）

【考点二十六】确定控制测试的性质时考虑的因素

1. 当拟实施的进一步审计程序主要以控制测试为主，尤其是仅实施实质性程序获取的审计证据无法将认定层次重大错报风险降至可接受的低水平时，注册会计师应当获取有关控制运行有效性的更高的保证水平。（2009年新多选）

2. 询问本身并不足以测试控制运行的有效性，注册会计师应将询问与其他审计程序结合使用，以获取有关控制运行有效性的审计证据。（2009年新多选）

3. 考虑特定控制的性质。

4. 考虑测试与认定直接相关和间接相关的控制。（2009年新多选）

5. 如何对一项自动化的应用控制实施控制测试。

【提示】对于一项自动化的应用控制，由于信

息技术处理过程的内在一贯性，注册会计师可以利用该项控制得以执行的审计证据和信息技术一般控制（特别是对系统变动的控制）运行有效性的审计证据，作为支持该项控制在相关期间运行有效性的重要审计证据。

【相关链接】了解内部控制与测试控制运行有效性的关系：除非存在某些可以使控制得到一贯运行的自动化控制（关键），注册会计师对控制的了解并不能够代替对控制运行有效性的测试。

【考点二十七】影响控制测试的范围与影响实质性程序范围的因素

（一）控制测试范围

1. 在整个拟信赖的期间，被审计单位执行控制的频率

2. 在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度

3. 为证实控制能够防止或发现并纠正认定层次

