

1999 年
注册会计师
全国统考辅导用书

1999

审计

杨闻萍 编著



中信出版社



出版者的话

自 1991 年以来,全国注册会计师资格考试已举行了七届。为了帮助参加 1999 年全国注册会计师资格考试的应试人员更有效地学习考试教材,熟练掌握有关内容,顺利通过考试,中信出版社特地聘请多年参加考前辅导的专家教授,严格按照财政部注册会计师全国考试委员会审定的 1999 年度《考试大纲》和指定辅导教材内容,在认真分析和总结历年考试情况的基础上,精心编写了这套辅导书。

本套丛书的特点是,针对性强,内容完整,重点难点突出,便于自学。本套书内容严格按照 1999 年度《考试大纲》要求编写,循序渐进。每本书均按大纲的章节排列,每章开头,先指明本章的学习目的和要求,然后阐述本章的学习重点和难点,再按考试规定的题型对有代表性的例题进行解题分析,并配有大量的练习题和答案。为了使考生对注册会计师资格考试的题型、难点和答案要求有所了解,在每章末尾对属于本章的历年试题进行了分类和解析。

本套辅导书是 1999 年新的考试大纲公布以后推出的第一套辅导书。由于时间关系,书中疏漏之处在所难免。如有不全面或与教材不一致的地方,请考生以教材为准,对此敬请谅解并欢迎批评指正。

中信出版社

1999 年 4 月

如何通过注册会计师考试——审计

一、审计考试成绩分析

在注册会计师统一考试的全部科目中,考生普遍认为,审计在五门课程中难度最大。从历年考试成绩看,审计的通过率也是五门课程中波动幅度最大的。例如,1993年、1995年和1996年审计的通过率在全部考试科目中均为最低,而1994年和1997年该课程的通过率又为最高。究其原因主要有以下两个方面:

1. 考生缺乏实务经验

审计课程一直以“理论联系实际,注重考查考生的实务操作能力”为命题原则。所以,历年的试题中大量题目都是考查独立审计准则的内容,而考生多数未从事过审计实务。因此,应试时就显得力不从心。

例如,1996年试题中的一个单项选择题:

对于截止至审计报告日被审计单位仍未披露的重大或有损失,注册会计师应当()。

- A. 提请被审计单位予以披露
- B. 在审计报告中反映
- C. 在审计报告中增设说明段予以反映
- D. 编制重要事项说明,并作为审计报告附件 (答案:A)

对于这样的题目,考生往往只知道重大的或有损失应当披露,至于注册会计师应当如何处理就没有十分的把握,而且认为四个备选答案又各有道理,难以做出选择。

再如,1998年试题,综合题的验资一题,题目中已经给出了第一期验资的结果,要求根据所给资料,编制第二期验资的投入资本明细表和验资报告。

对于此题,考生由于没有做过实务,就不知道在编制第二期“投入资本明细表”时,应

如何处理第一期的验资结果。因此,做出的答案可谓五花八门。

2. 考生对教材内容的理解程度不够

由于考生没有实务经验,因此,感到教材的内容比较抽象,没有建立起对审计理论及实务的整体概念。对很多重要问题只知其然,而不知其所以然。

例如,1997年试题的第52题(综合题):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,列举三项最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。

许多考生对被审计单位的认定可以倒背如流,对审计目标也可以一一列举,对存货的审计目标和实质性测试程序也能如数家珍,但是,对认定——目标——实质性测试程序之间的关系不清,对审计没有一个整体概念,只是条块分割。因此,不能将理论和实务融会贯通,在做简答和综合题时,必然失分较多。

二、考试的重点、难点剖析

(一) 命题思路分析

历年考试都以“全面考核,突出重点,理论联系实际,注重考查考生的实务操作能力”为命题原则。

全面考核是指考题的涉及面广,基本上每章都有题。

突出重点是指在全面考核的基础上,对重点章节要重点考查,所占比重较大,一般达到70%以上。从1995—1998年度试题分布表中,更能清晰地看出全面考核,突出重点的命题原则。

1995—1998 年度试题分布表

章 节	年 份	题 型					分 数
		单 选	多 选	判 断	简 答	综 合	
一	1995	0	2	2	0	0	6
	1996	1	2	1	0	0	7.5*
	1997	1	2	3	0	0	7.5
	1998	1	1	0	0	0	2.5
二	1995	0	1	0	0	0	1.5
	1996	1	0	0	0	0	1.0
	1997	0	0	1	0	0	1.5
	1998	0	0	0	0	0	0
三	1995	1	0	2	0	0	4.5
	1996	0	1	1	1	0	7.5*
	1997	2	2	3	1	0	14.5
	1998	2	1	0	0	0	3.5
四	1995	0	0	1	1	1/3	4.5
	1996	0	0	1	0	1/2	5.5
	1997	1	2	0	0	1/2	8
	1998	0	1	1	0	0	3
五	1995	1	1	0	0	1/3	4.5
	1996	2	2	0	0	1	13
	1997	3	1	2	0	0	7
	1998	1	1	2	1/2	0	6.5
六	1995	1	0	1	0	0	2.5
	1996	1	1	2	0	0	5
	1997	0	2	0	0	2/15	4
	1998	1	1	0	1	0	5.5
七	1995	0	0	1	1	0	4.5
	1996	0	0	1	0	0	2.5*
	1997	1	1	1	1	0	7.5
	1998	2	2	1	0	0	6.5
八	1995	1	0	3	0	0	5.5
	1996	1	0	0	0	0	2*
	1997	0	1	1	0	0	2.5
	1998	1	1	1	0	0	4
九	1995	2	0	2	0	0	5
	1996	2	1	1	0	0	4.5
	1997	2	0	1	0	0	3.5
	1998	0	0	1	1/2	2/15	5
十	1995	1	2	1	1	0	7.5
	1996	0	1	1	1	0	5.5
	1997	0	2	1	0	4/10, 2/15	9.5
	1998	1	0	0	0	3/15	4
十一	1995	0	0	0	0	1/3	3
	1996	1	0	0	0	1/2	5
	1997	1	0	1	0	2/15	4.5
	1998	1	1	1	1/2	1/15	5.5
十二	1995	0	2	1	0	0	3
	1996	1	1	1	0	0	4
	1997	1	1	0	0	3/10	5
	1998	0	0	1	0	0	1.5

续表

章 节	年 份	题 型					分 数
		单 选	多 选	判 断	简 答	综 合	
十三	1995	0	1	2	0	0	4.5
	1996	0	2	1	1	0	8.5
	1997	0	1	0	0	3/10, 2/15	4.5
	1998	0	1	1	0	2/15	3
十四	1995	1	1	1	0	0	4
	1996	0	1	1	0	0	2.5
	1997	1	1	1	0	0	3.5
	1998	1	1	0	0	2/15	4.5
十五	1995	0	0	0	0	0	0
	1996	0	0	2	0	0	3
	1997	1	1	0	0	0	2
	1998	0	0	0	0	2/15	1
十六	1995	0	0	2	0	0	3
	1996	0	1	0	0	0	1
	1997	0	0	1	0	0	1.5
	1998	1	1	1	0		4
十七	1995	1	0	0	1/2	1	17.5
	1996	1	1	1	1/2	0	6
	1997	0	0	0	0	7/15	7
	1998	1	0	1	1/2	0	5
十八	1995	1	2	2	1/2	0	9.5
	1996	1	0	0	1/2	1	15.5
	1997	1	0	1	1	0	7.5
	1998	1	1	1	1/2	1	20.5
十九	1995	0	0	0	0	0	0*
	1996	0	1	0	0	0	1
	1997	0	1	1	0	0	2.5
	1998	0	0	2	0	0	3

注：*表示该章出有填空题。

审计理论是对审计实务的高度总结，它反过来又指导审计实务，理论和实务是密不可分的。从命题的趋势看，理论联系实际，考查实务的比重愈来愈大。从历年考题中不难看出，1996年（含1996年）以前理论联系实务的题目主要是综合题；1997年这类题目扩展到了简答题；例如，1997年试题的第52题：注册会计师李民在对ABC公司1996年度会计报表审计时，通过与该公司管理当局和前任注册会计师的沟通，察觉到可能存在导致该公司年度会计报表失实的错误与舞弊。请回答：（1）李民对查明ABC公司可能存在的错误与舞弊的责任；（2）李民对ABC公司存在的错误与舞弊的报告责任。这个题目就体现了《错误与舞弊》具体

准则在审计实务中的应用。1998年理论联系实务的题目已经扩展到了客观题。例如，多项选择题的第2题：注册会计师王豪审计华海公司1997年度会计报表，并出具了无保留意见审计报告。其后，华海公司发现小额银行存款被贪污，因而控告王豪工作过失。对此，王豪提出下列申诉，有效的申诉包括（ ）。

因此，考生在备考过程中，应特别注意理论与实务的结合及准则的具体运用。

（二）辅导教材难点分析

1. 审计概论

考生在复习本章时，应注意以下问题：

（1）审计的一般目的。

审计的一般目的是指注册会计师对被审计

单位的年度会计报表进行审计,并发表审计意见。

首先,要注意“年度会计报表”,如果注册会计师是对年度会计报表以外的其他特定事项进行审计并发表审计意见,则审计的目的就为特殊目的。

其次,审计意见包括:合法性、公允性和一贯性。由于我国的《企业会计准则》和现行的行业会计制度都是法定要求,所以,注册会计师首先要对被审计单位会计报表的编制是否合法发表意见。公允性是审计意见的重要内容,“公允反映”既不意味着绝对准确地反映,也不是基本反映;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,从而决定自身行为。一贯性主要解决会计报表的可比性。

再次,审计目的贯穿始终。确定了审计目的,在审计过程中就要通过各种审计程序实现审计目的,最终对会计报表的三性发表审计意见,完成委托业务。

(2) 审计意见的性质。

注册会计师的审计意见应合理保证会计报表使用人确定已审计会计报表的可靠程度,但不应被认为是对被审计单位持续经营能力及其经营效率、效果所做出的承诺。

由于审计测试的固有限制和被审计单位内部控制的固有限制,因而审计意见的作用具有局限性。注册会计师只对被审计单位特定时期内与会计报表有关的所有重要事项发表审计意见,并不对被审计单位的全部经营活动发表意见,注册会计师的职业道德也不允许其对被审计单位的未来事项做出鉴证。

2. 职业道德与法律责任

考生应注意以下问题:

(1) 独立性。

独立是注册会计师的灵魂,注册会计师作用的本质就是独立。社会公众要基于企业管理当局的会计报表做出决策,但又不能寄希望于管理当局在其会计报表中表现得公正无私。因此,社会公众就要求注册会计师对会计报表予以审查鉴证,以增强会计报表的可靠性。要达

到这一目的,注册会计师必须保持实质上和形式上独立。注册会计师只有保持实质上的独立,才能以公正无私的心态发表审计意见。注册会计师也只有保持形式上的独立,才能赢得社会公众的信任。

失去独立性,谈不上客观、公正,因此,独立是注册会计师保持客观、公正心态的前提条件。

(2) 注册会计师与专家之间责任的划分。

专家作为所处行业的专业人士,受该行业职业道德的规范,对其选用的假设、方法的适当性、合理性及其运用负责,即对自己的工作结果负责。注册会计师因受本身能力和专业的限制,对专家工作的利用,最终是对专家工作结果的利用,通过专家的工作结果,以利于发表审计意见。注册会计师应对所发表的审计意见负责,而审计意见又是借助专家的工作结果形成的,因此,注册会计师要对专家工作结果的利用负责。

(3) 注册会计师对被审计单位错误、舞弊的责任。

首先,被审计单位应负会计责任。

其次,注册会计师是否应负审计责任,主要看未能查出的原因是否源自审计人员本身,即有过失就有责任。注册会计师只要严格遵守专业标准的要求,保持职业上应有的认真和谨慎,是可以将会计报表中存在的重大错误和舞弊检查出来的。所以,注册会计师如果未遵循或未完全遵循准则,就有过失,就应承担法律责任。

3. 审计目标与审计范围

考生应重点掌握:审计总目标;管理当局对会计报表的认定;审计具体目标;签约前应做的工作;审计业务约定书的主要内容及审计的范围。

在复习本章时,应注意以下几个问题:

(1) 审计思路。

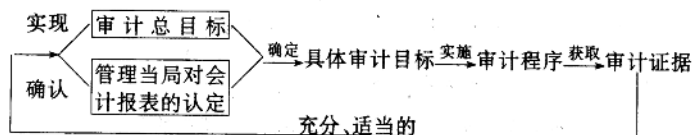
审计的总目标是对会计报表的合法性、公允性和一贯性发表审计意见。注册会计师在进行审计时,应将审计总目标具体化——具体审计目标。同时,注册会计师审计主要是对被审

计单位管理当局提供的会计报表进行审计并发表审计意见；管理当局负有会计责任，解决的是对会计报表的认定问题，而注册会计师负有审计责任，解决的是对管理当局认定的再确认。因此，审计的具体目标基于审计总目标和管理当局对会计报表的认定而确定的。

注册会计师要实现审计具体目标，从而最

终实现审计总目标，在审计过程中就要实施各种审计程序，实施了审计程序，就能够获取到审计证据，有了充分、适当的审计证据，注册会计师就能够对管理当局的认定做出确认，并对报表的三性发表审计意见。

整个审计思路，可概括下面表示：



考生应特别注意本章的认定及目标主要侧重于理论，而相关实务运用则在第九章至第十六章的具体内容中，在复习时应做到融会贯通、理论联系实际。

(2) 管理当局的认定与审计目标的关系。

具体审计目标是基于审计总目标和管理当局对会计报表的认定而确定的。而具体审计目标又分为一般审计目标和项目审计目标。一般审计目标是针对所有报表项目而言的；项目审计目标是针对具体某个报表项目而言的。所以，具体审计目标是基于审计总目标和管理当局的认定而确定的，是总目标的具体化；而项目审计目标是一般审计目标的延伸。

(3) 影响注册会计师形成审计结论的因素。

首先，职业判断贯穿始终。注册会计师在审计的全过程中都要运用专业判断，所以绝对肯定的审计意见是难以形成的。

其次，由于各方面的原因（包括审计测试性质及其局限性以及内部控制的局限性），使得已审会计报表中可能仍有重大错报而未被发现，即审计风险客观存在。而注册会计师在审计时，不能放过任何可能导致重大错报的疑点，发现疑点必须予以澄清。

再次，如果审计范围局部受到限制，此限制并未影响报表整体的恰当性，则应签发保留意见。若审计范围严重受到限制，已影响到对报表整体的恰当性做出判断，则注册会计师应签发拒绝表示意见的审计报告。

4. 审计证据与审计工作底稿

本章应重点掌握：审计证据的特性；审计证据的获取；审计工作底稿的基本要素及基本结构；审计工作底稿的复核。

在复习本章时，应注意以下问题：

(1) 实物证据。

首先，要明确实物证据在证明实物资产是否存在上是非常有说服力的证据。

其次，实物证据只能证明实物资产是否存在，并不能完全证实被审计单位对实物资产拥有所有权，也无法证实实物资产计价的正确性。

(2) 审计证据的充分性。

审计证据的充分性实质上是对审计证据在数量上的要求。

首先，注册会计师所获取的审计证据的数量要能足以支持他所发表的审计意见，也就是说，证据必须足够，这是在数量上的最低要求。如果审计证据达不到这一要求，就不足以支持注册会计师的审计意见。

其次，审计证据的数量并不是越多越好、注册会计师获取的证据数量只要能够支持他所发表的审计意见就足够了。这是成本效益原则对充分性的影响。

因此，对于审计证据的充分性必须明确：第一，必须足够；第二，只要足够。

(3) 审计证据的获取与审计证据。

首先，实施审计程序的过程，就是获取审计证据的过程；而获取证据的各种方法，就是

注册会计师实施的各个审计程序。因此,审计证据获取的各种方法,也同管理当局的认定、具体审计目标直接相关。

其次,实施审计程序是为了取得审计证据,对管理当局的认定做出确认。审计程序同审计证据和认定并不是一一对应关系,也就是说一种审计程序可产生多种审计证据,并与多个认定相关;而要获取某类证据或确认某项认定,又有多种审计程序可供选择。例如,若对期末存货进行监盘,不仅能取得实物证据,还能够取得口头证据等;它所涉及的认定不仅有存在或发生,同时还涉及完整性认定等。再如,注册会计师在证实应收账款是否真实存在时既可以选择向债务人函证的审计程序,也可以直接审查与销售有关的一切文件来确认应收账款的真实性。

(4) 审计程序的分类。

首先,要明确审计程序按其运用的目的可分为:对被审计单位内部控制制度取得了解的程序;符合性测试程序和实质性测试程序。

其次,注册会计师通过询问、检查、观察等取证方法,以了解被审计单位的内部控制制度是怎样设计的,以及是否得到执行。至于制度设计的是否合理、执行得是否有效,是符合性测试的主要目的。

因此,注册会计师在每次会计报表审计时都必须执行了解程序。但可根据具体情况有详有略。

再次,注册会计师可通过观察、检查和询问等取证方法,以证实被审计单位内部控制政策和程序设计得是合理以及运行得是否有效,最终达到减少实质性测试的目的,以提高审计效率,节约审计成本。

因此,符合性测试并不是每次会计报表审计时必须执行的程序。如果通过符合性测试能够大量减少实质性测试的工作量,注册会计师就应执行这一审计程序。

最后,注册会计师通过各种获取证据的方法,以证明管理当局在会计报表上的各项认定是否公允。

因此,实质性测试也是每次会计报表审计

中都必须执行的。

5. 审计计划

本章应重点掌握:执行分析程序;重要性及其运用;审计风险及其评估。

考生应注意以下问题:

(1) 重要性的概念。

所谓“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。对于重要性这一概念,应从以下方面把握:

第一,由于注册会计师的审计意见只是合理保证会计报表的可靠程度;因此,已审的被审计单位的会计报表中可能仍然含有一定的错报或漏报。如果这些错报漏报对会计报表并不产生重大影响,也不会影响报表使用者的判断或决策时,这一错报或漏报是不重要的。相反,如果报表中含有的错报漏报会影响到报表使用者的判断或决策时,它就是重要的。因此,可以说,重要性就是报表使用者可以容忍的会计报表中含有的最大差错额。

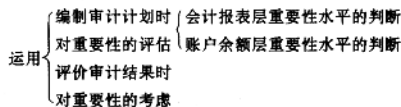
第二,重要性水平是注册会计师站在报表使用者角度上的一种专业判断。

重要性水平不能凭空臆断,必须考虑报表使用者对信息的要求以及被审计单位面临的特定环境。

第三,重要性水平越高,意味着允许报表中会有错报金额越大,则对审计证据的需求越少,反之,对证据数量的要求就越大。

(2) 重要性的运用。

重要性的运用可用下面图示概括:



(3) 审计风险的概念。

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。对这一概念应把握以下两个方面:

第一,所谓“报表存在重大错报或漏报”是

指超过重要性水平的错报或漏报。

第二,注册会计师只要接受委托对会计报表进行审计,就有签发不恰当意见的可能性。而注册会计师就是通过实施必要的审计程序,将签发不恰当意见的可能性降到会计师事务所能够接受的范围内。

(4) 重要性与审计风险。

根据《审计重要性》具体准则:重要性和审计风险水平之间存在反向关系。即重要性水平越高,审计风险越低;反之,重要性水平越低,审计风险越高。

重要性水平越高,意味着允许报表中含有的错报或漏报的金额越大。在这种情况下,注册会计师通过审计,还没能将重大错报或漏报检查出来,从而签发了不恰当审计意见,这种可能性是相对较低的。反之,如果判断的重要性水平较低,也就允许报表中含有的错报金额较小,而在这种情况下,注册会计师通过审计,未能超过重要性水平的错报或漏报(即重大错报或漏报)查出来,签发了不恰当审计意见的可能性就较高。例如,某年度会计报表总资产为100万元,净利润为20万元,现在我们假定,以下两个重要性水平都是报表使用者可以接受的:一是2000元,另一个是20万元。在重要性水平为2000元时,意味着注册会计师通过审计必须将会计报表中的错报或漏报控制在2000元以内,一旦审定的会计报表中含有的错、漏报超过2000元,注册会计师所签发的无保留意见的审计报告即为不恰当审计意见。相反,若重要性水平为20万元时,就意味只要将报表中含有的错报漏报控制在20万元以内即可,如果注册会计师审定的会计报表中含有的错漏报超过20万元,而仍然签发了无保留意见,才为不恰当审计意见。从上面的例子中很容易就可看出,重要性水平越高,审计风险越低。

虽然,重要性与审计风险成反向关系。但是,重要性水平决不是注册会计师的主观臆断;而是注册会计师站在报表使用者角度上的一种专业判断。如果,报表使用者对信息的要求较高,所容忍的报表中含有的错漏报金额较低,注册会计师就只能判定一个较低的重要性水平,

此时,审计风险就会增大。这样,就要求注册会计师计划更为详细的测试,以便将较高的审计风险降至其可以接受的范围之内。

6. 内部控制的研究与评价

考生应重点理解:内部控制要素;控制风险的初步评价;符合性测试的概念;内部控制的评价及管理建议书。

在复习本章时,考生应注意以下问题:

(1) 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。它包括交易授权、责任划分、凭证与记录控制、资产接触与记录使用和独立稽核五项组成。对某项交易或某业务循环而言,一个健全良好的内部控制均应包括控制程序的五项内容。因此,考生应将本章的控制程序与第九~十六章各项交易及业务循环的内部控制结合起来理解。

(2) 内部控制与符合性测试。

《内部控制与审计风险》具体准则明确规定:“注册会计师应当对拟信赖的内部控制进行符合性测试,据以确定对实质性测试的性质、时间和范围的影响。”

注册会计师在审计实施阶段,首先应做出是否信赖被审计单位的内部控制的决策。若不打算信赖被审计单位的内部控制,则可直接进行详细的实质性测试。若决定信赖被审计单位的内部控制,则必须进行符合性测试,以评价内部控制的实际运行结果,从而减少实质性测试的工作量,最终提高审计效率,保证执业质量。

注册会计师通过符合性测试及对内部控制有效性的评估,可确定实质性测试是以分析性复核为主,还是以交易测试或余额测试为主;是在资产负债表日之前实施实质性测试程序,还是在资产负债表日或之后实施;是抽取较大样本,获取较多证据,还是抽取较小样本,获取较少证据。

(3) 管理建议书。

首先管理建议书只是一种参考意见,而非鉴证意见。

由于内部控制具有的固有限制,注册会计

师是无法对其做出充分保证的。同时,注册会计师在审计过程中不可能涉及内部控制所有方面,对内部控制不能做出全面的评价。因此,注册会计师在管理建议书中提及的内部控制缺陷及建议,只是审计过程中涉及的一部分控制内容,仅供被审计单位管理当局完善内部控制,加强相关内部管理参考之用,不具有鉴别、证明的作用。

其次,注册会计师在审计过程中注意到的内部控制缺陷,一方面注册会计师应当采取适当的方法,减少这些缺陷可能造成的对会计报表意见的不利影响;另一方面,应当告知被审计单位管理当局,以提请其注意并及时改正,减少会计报表错报、漏报的可能性。具体处理为:对于内部控制的重大缺陷,注册会计师一定要告知被审计单位管理当局,而且应当以书面形式,提出管理建议,形成管理建议书。对于内部控制的一般缺陷,可以采取口头或其他形式向被审计单位有关人员提出,无需形成管理建议书。

最后,管理建议与审计意见在对象、责任及影响的程度上均有所不同。

7. 审计抽样

抽样是注册会计师审计的基本方法。考生应重点理解审计抽样的有关基本概念及基本的选择方法。

在复习中应注意以下问题:

(1) 审计抽样与抽查。

审计抽样不同于抽查。抽查作为一种技术可以用来了解情况,确定审计重点,取得审计证据,使用中并无严格要求。而审计抽样作为一种方法,需要运用抽查技术,但更重要的工作是根据审计目的的环境要求做出科学的抽样决策。而且审计抽样工作是要按照规定的程序和方法的要求去完成。它的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。

(2) 审计抽样与专业判断。

注册会计师在设计与选择样本、评价抽样结果时,应当运用专业判断。在审计抽样过程中,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。

8. 会计报表各项项目的审计

考生应重点掌握:会计报表各项目审计的具体审计目标;各会计报表项目重要的实质性测试程序;理解各业务循环健全良好内部控制应包含的内容及符合性测试程序。

考生在复习时应注意:

(1) 审计思路。

该问题已在“3. 审计目标与审计范围”中的第一个问题中进行了详细解释,在此不再赘述。

(2) 会计报表各项项目的实质性测试程序。

对实质性测试程序考生应重点把握两个方面:一是,为确认管理当局的主要认定,实现重要审计目标而实施的重要实质性测试程序;二是,注意会计师审计中较有代表性(或较重要)的实质性测试程序。在有些报表项目审计中这两类重要的实质性测试程序是一致的。

首先,为确认管理当局主要认定,实现重要审计目标而实施的重要实质性测试程序。如:对资产各项目审计而言,主要是防止被审计单位通过各种手段高估资产,因此,注册会计师主要对管理当局的存在或发生、权利与义务、估计或分摊以及表达与披露这几项认定做出确认。为此,主要以实施函证银行存款余额,盘点库存现金、函证应收账款、实地观察存货盘点,盘点或出证长短期投资,实地观察固定资产、验证固定资产的所有权、现金收支的截止测试、存货购货业务的截止测试、存货计价测试、固定资产增加以及各资产项目在报表上的披露恰当性等实质性测试程序来实现真实性、所有权、估价、截止和披露等重要审计目标。

其次,注册会计师审计中有代表性的实质性测试程序。如函证就是其中之一,注册会计师在会计报表审计中经常使用函证程序来获取证据以实现真实性、所有权等审计目标。除函证程序外,盘点也属于较有代表性的实质性测试程序。

9. 终结审计与审计报告

考生应重点掌握:期初余额的含义;审计

程序及对审计意见的影响;其后事项的含义、种类、审计程序及对审计意见的影响;或有负债的审计程序及对审计意见的影响;审计报告的内容;审计意见的基本类型。

在复习中应注意:

(1) 期初余额审计。

注册会计师的审计意见应合理保证会计报表的可靠程度,这其中,主要是对会计报表的期末数。由于企业是持续经营的,期初余额或多或少地会影响到期末数,因此,注册会计师应关注期初余额。如果通过适当的程序,对期初余额能够合理的确认,则一般无需在审计报告中提及,否则应考虑期初余额对审计意见的影响。

(2) 期后事项。

首先,《期后事项》具体准则,把期后时期界定为两段即:资产负债表日到审计报告日,审计报告日至会计报表公布日。这主要是注册会计师对这两段时期的期后事项所负的责任有所不同。对于资产负债表日至审计报告的期后事项,注册会计师负有审计责任,即应主动地实施必要的审计程序确认和处理期后事项。而对于审计报告日至会计报表公布日的期后事项,注册会计师则不负有这种“主动”的责任,而是应

关注这一期间的期后事项,一旦知悉后,才采取必要的措施。

其次,期后事项对审计意见的影响。

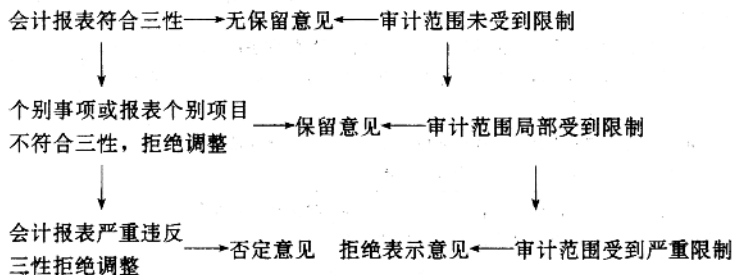
对于能为资产负债日已存在情况提供补充证据的期后事项,注册会计师应提请被审计单位调整会计报表,如果被审计单位拒绝调整,注册会计师应视其对会计报表的影响程度,签发保留或否定意见的审计报告。对于虽不影响会计报表金额,但可能影响对会计报表正确理解的事项,注册会计师应提请被审计单位披露。若被审计单位拒绝披露,注册会计师则可考虑出具带说明段的无保留意见报告。

(3) 管理当局声明书。

管理当局声明书主要是明确被审计单位管理当局负有会计责任。

如果被审计单位管理当局拒绝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,注册会计师应将其视为审计范围受到限制,并发表保留意见或拒绝表示意见。注册会计师就对会计报表具有重大影响的事项无法实施审计程序,获取适当的证据,即使取得管理当局声明,仍应视为审计范围受到限制,并发表保留意见或拒绝表示意见。

(4) 审计意见类型。



10. 特殊目的审计业务

考生在复习中应注意:

(1) 特殊目的业务审计报告。

特殊目的业务审计报告是指注册会计师审计按照特殊编制基础会计报表;会计报表的组成部分;合规、合约遵循情况及简要会计报表

时所出具的审计报告。

注册会计师编制和出具特殊目的业务审计报告,除非《特殊目的业务审计报告》实务公告另有要求,应当参照《审计报告》具体准则的有关规定办理。

(2) 基建工程预决算。

首先,基本建设工程预算具有固有的不确定性,不能避免主观判断,注册会计师不应对应预算结果的可实现程度做出保证。

其次,由于基本建设工程预决算的编制需要专门技能、知识和经验,注册会计师在实施预决算审核时应当聘请专家协助工作。并在审核报告意见段之后增列说明段,说明专家的工作。

(3) 盈利预测审核。

注册会计师对盈利预测所发表的审核意见绝不是对盈利预测结果可实现程度做出的承诺;而只是对被审核单位编制的盈利预测所依据的基本假设、选用的会计政策及其编制基础进行审核,并发表的审核意见。

总之,教材共 19 章内容,第一~三章,为

注册会计师审计的基本知识,其中,第三章职业道德与法律责任较为重要;第四~八章,是注册会计师审计的基本理论与基本方法,是全书的难点;第九~十六章是会计报表各项项目的审计,为实务部分,应注意四~八章的理论与九~十六章的实务结合;第十七章为审计报告,是注册会计师审计的最终成果,前面的一切都是为最终能提供出客观、公平的审计报告;第十八章是特殊目的审计业务,也需要理论与实务的结合;第十九章为会计咨询和服务业务,是介绍性的知识。

(三) 各章主要考查点及题型分析

根据历年试题及重点、难点的分析结果,可将各章重点及主要题型概括为下表:

章 节	重 点	主 要 题 型
一	审计的目的;审计意见的性质;独立审计准则的框架、结构及权威性;独立审计基本准则;审计质量控制基本准则	单选、多选、判断 (有出简答的可能性)
二	注册登记;设立合伙会计师事务所合伙人及事务所应具备的条件;申请证券、期货相关业务资格许可证的注册会计师及事务所应具备的条件	单选、多选、判断
三	注册会计师职业道德的基本要求;专业胜任能力;技术规范;对客户的责任;业务承接中的职业道德;错误、舞弊、违法行为与注册会计师的法律责任;如何判定注册会计师的过失行为	单选、多选、判断、简答
四	管理当局对会计报表的认定;会计责任与审计责任;审计具体目标的确定;签约前的准备工作;审计业务约定书的主要内容;审计范围	单选、多选、判断、简答、综合
五	审计证据的种类;审计证据的特性;获取审计证据的方法;审计程序的分类;审计工作底稿的基本要素、基本结构及基本要求;审计工作底稿的复核;审计档案的管理	单选、多选、判断、简答、综合
六	了解被审计单位基本情况;执行分析性复核程序;重要性及其运用;审计风险及其评估;审计计划的内容及其核准	单选、多选、判断、简答、综合
七	内部控制要素;控制风险的初步评价;符合性测试的概念;控制风险的评价过程;管理建议书的性质及其管理建议与审计意见的区别	单选、多选、判断、简答
八	审计抽样与职业判断;样本设计与选取的有关基本概念;样本结果的评价	单选、多选、判断
九	现金及有价证券的主要审计目标;重要的内部控制制度及符合性测试;重要的实质性测试(盘点库存现金,取得并审查银行存款余额调节表,函证银行存款余额,现金、银行存款收支的截止测试,现金在报表上的恰当披露)	单选、多选、判断 (也有可能出简答、综合)
十	应收款项的主要审计目标;重要的内部控制及符合性测试;重要的实质性测试(应收及预付款项的函证,监盘库存票据,应收及预付款项在资产负债表上的披露)	单选、多选、判断、简答、综合

续表

章 节	重 点	主 要 题 型
十一	存货审计范围中的重点环节；存货的主要审计目标；重要的内部控制及符合性测试；重要的实质性测试（实地观察存货盘点，购货业务年底截止测试，存货计价测试，存货在会计报表上的恰当披露）	单选、多选、判断、简答、综合
十二	长期投资的主要审计目标；重要的符合性测试；重要的实质性测试（实地盘核长期投资资产，审查长期投资业务，审查长期投资的分类及报表披露的恰当性）	单选、多选、判断 （也有可能出简答、综合）
十三	固定资产及无形资产的主要审计目标；重要的内部控制及符合性测试；重要的实质性测试（审计固定资产的增加，实地观察固定资产，验证固定资产的所有权，审计固定资产的减少，审计固定资产的折旧，分析性复核，确定无形资产的存在和所有权，确定固定资产及无形资产在资产负债表上的披露）	单选、多选、判断、简答、综合
十四	负债的主要审计目标；应付账款、应付债券的重要内部控制及符合性测试；重要的实质性测试（函证短期借款，复核短期借款利息，函证应付票据、应付账款，查找未入账的应付账款，确定流动负债在会计报表上的恰当披露，审查长期负债相关契约的履行情况，向债权人函证，确定长期负债在会计报表上的分类及披露的恰当性）	单选、多选、判断 （也有可能出简答、综合）
十五	所有者权益的主要审计目标；投入资本的符合性测试，重要的实质性测试（索取或编制实收资本（股本）明细表，函证发行在外的股票，审查投入资本的真实存在，确定所有者权益在会计报表上的恰当披露）	单选、多选、判断
十六	收入和费用的主要审计目标；产品销售收入和产品销售成本的符合性测试；重要的实质性测试（分析性复核，审查产品销售收入的确认和计量，产品销售收入的截止测试，审查销售折扣、折让与退回，编制生产成本及销售成本倒轧表，确定收入、费用在会计报表上的恰当披露）	单选、多选、判断 （也有出综合的可能性）
十七	期初余额的涵义、审计及对审计意见的影响；期后事项的概念、种类、审计程序及对审计意见的影响；或有损失的种类、审计程序及对审计意见的影响；管理当局声明书；签发报告前复核的内容；审计报告的基本内容；审计意见的基本类型	单选、多选、判断、简答、综合
十八	特殊目的业务审计报告；验资的范围、过程、验证内容及验资报告；基建工程预决算审核的性质、过程及审核报告；盈利预测审核的目的、范围、程序及审核报告	单选、多选、判断、简答、综合
十九	会计咨询、服务业务的范围及对独立性的影响；资产评估的程序及方法；代理记账和税务代理的程序	单选、多选、判断

三、答题思路与技巧

（一）客观题的答题技巧

1. 判断题

判断题在命题时一般选择考生容易混淆、

模糊不清或理解不透的地方作为考查点。经常故意设置一些陷阱来迷惑考生。因此，判断题往往使人乍一看似乎是正确的，再一思考似乎又有不妥之处，所以，考生经常感觉到划“○”不对，划“×”也不对。所以，极容易失分。

例如, 1995 年的一道判断题“抽查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, 推断总体特征。”许多考生当时都注意到了题目的说法与“抽样”的定义只是一字之差, 即将“抽样”写为了“抽查”, 而对抽样与抽查之间的区别却模糊不清。因此, 导致判断失误, 造成失分。

根据判断题的命题特点, 考生在复习中就应该做到概念准确, 观点清楚, 特别要注意与概念、观念相近或相反的问题, 这样才能提高判断题的准确率。在复习中还可以考虑将单纯的判断题改为判断说明题, 即, 首先判断这题目的说法是对还是错; 其次, 说明为什么对或错在什么地方并加以改正。以 1996 年的一道判断题为例, “注册会计师的审计意见应保证已审会计报表的可靠程度, 从而使会计报表使用者据此作出各种决策。”首先, 我们判定该题目应划“×”; 其次, 由于在注册会计师审计中受到测试技术、内部控制等因素的限制, 注册会计师不可能发现会计报表中所有的错报和漏报, 而只能将报表中的重大错漏报发现, 所以题目中的“注册会计师的审计意见应保证……”是错误的, 应改为“合理保证”。

2. 单项选择题

单选题是客观题中较为简单的一个题型, 所占的分值也较低。这类题的难度较低, 基本上是平铺直叙, 考生只要认真阅读教材, 是很容易得分的。但它的考查点有时会选在考生认为太简单不值一看的地方。例如, 1997 年的一道单选题: “外商投资企业出资人以工业产权、非专利技术作价出资时, 注册会计师应验证其所占比例不得超过注册资本的()。A. 20%; B. 25%; C. 30%; D. 50%。”(答案: A) 考生在看书时, 对这类问题自以为是很清楚的, 经常一代而过, 而在考场上面对此题时却犹豫不决, 再怪自己没有认真看书, 但为时晚矣。

单选题正是因为其答案是惟一的, 所以考生应使用排除, 确定正确答案。

3. 多项选择题

多选题是客观题中比例较大的一类, 题目难度就其本身而言并不很高。考生感觉到比较难, 失分较多的主要原因是这类题正确答案在数量上的不确定性, 而评分标准一般都是不答、错答、漏答均不得分。

对于这类题考生应注意知识的准确性和完整性, 这就要求考生必须认真阅读教材, 并关注《独立审计准则》, 特别是第九~十六章会计报表各项目审计中的符合性测试与实质性测试既有相似之处, 也有不同的地方, 考生在复习中应注意归纳、整理, 这样才能提高对有关知识掌握的准确性和完整性。例如, 1995 年试题中的一个多选题: “在对固定资产项目进行符合性测试时, 注册会计师测试的重点包括()。A. 固定资产折旧的提列是否充分; B. 固定资产的取得和处置是否确实经过授权批准; C. 固定资产的取得是否与预算相符; D. 资产负债表中的固定资产原价的列示是否与固定资产总分类账余额相一致。”(答案: BC) 考生如果在看书时会发生, B、C 这两项既是符合性测试的程序; 同时, 实质性测试程序中也有相似的程序, 因此, 考生应在认真阅读教材时, 注意归纳、整理。此外, 在做多选题时, 也可以适当运用排除法。

(二) 主观题的答题思路与技巧

1. 答题思路

许多考生都是从事会计或学过会计专业知识的, 而没有从事过审计工作。这样, 很容易造成, 考生按照会计的思路去分析、判断和回答问题。这同审计的答题思路就相差甚远。因此, 考生在审计的应试过程中, 必须时刻假设“我现在是一名注册会计师, 正在执业”。那么, 一切就要站在注册会计师的立场上去分析、判断和回答问题。例如, 注册会计师在存货的监盘抽点过程中, 发现了一些布满灰尘的原材料, 且账实相符, 问注册会计师应如何处理。对此, 许多考生都只能分析出该原材料可能是毁损、报废或是不需用的原材料。但却不知下一步该如何做。这就明显地说明, 考生只停留在会计思路, 而没有站在注册会计师的角度上去分析、判断。所以, 答题思路是至关重要的。

2. 答题技巧

简答和综合题文字叙述量较大，在全国统一阅卷时，是按答题要点给分。所以，考生在应试过程中就要注意答题思路清晰，层次分明，要点清楚，这样做，即使要点不全，也会保证你得到应得的分数。切忌含糊不清，层次不明，只有其意，而未见其字，经常会痛失应得的分数。

3. 适度运用“看分答题”

考生经常会由于不知道对简答和综合题在回答时叙述到什么程度，而造成“多多益善”，卷面黑糊糊一大片，而造成不必要的失分。对此，考生可以适度运用“看分答题”。例如，如果让你简答“注册会计师应如何避免法律诉

讼”，若此题只给 3.5 分，则只须列出避免法律诉讼的七个方面即可；若此题给到 7 分，考生除了列出七个方面外，还应七个要点略作解释。

4. 适当多做练习

考生应在认真阅读教材，掌握教材内容的同时，还应适当多做练习，通过练习，增加对教材内容的理解；通过练习，逐渐摸索直至掌握答题思路。

总之，考生在准备考试的过程中，要做到在融会贯通的基础上，注重理论和实务的结合，站在注册会计师的立场上分析、判断和回答问题，并恰当地运用答题技巧，就一定能顺利地通过审计这门课程的考试。

目 录

出版者的话

如何通过注册会计师考试——审计

- 一、审计考试成绩分析 1
- 二、考试的重点、难点剖析 1
- 三、答题思路与技巧 11

第一章 审计概论

- 一、内容概述及学习重点与难点 1
 - (一) 审计的起源与发展 1
 - (二) 注册会计师审计 2
 - (三) 独立审计准则体系 3
 - (四) 审计质量控制 3
- 二、例题解析 4
- 三、练习题及答案 5
- 四、历年试题解析 7

第二章 注册会计师管理

- 一、内容概述及学习重点与难点 10
 - (一) 注册会计师考试与注册登记 10
 - (二) 注册会计师业务范围 10
 - (三) 会计师事务所 11
 - (四) 注册会计师协会 11
 - (五) 注册会计师的管理体制 11
- 二、例题解析 12
- 三、练习题及答案 12
- 四、历年试题解析 13

第三章 职业道德与法律责任

- 一、内容概述及学习重点与难点 15
 - (一) 职业道德的定义 15

(二) 中国注册会计师的

职业道德 15

(三) 法律责任的定义 17

(四) 有关法律对注册会计师法律
责任的规定 18(五) 注册会计师如何避免法律
诉讼 18

二、例题解析 18

三、练习题及答案 18

四、历年试题解析 21

第四章 审计目标与审计范围

- 一、内容概述及学习重点与难点 24
 - (一) 审计总目标 24
 - (二) 审计具体目标及其确定 24
 - (三) 审计过程与审计目标的实现 25
 - (四) 审计业务约定书与审计范围 25
- 二、例题解析 26
- 三、练习题及答案 26
- 四、历年试题解析 29

第五章 审计证据与审计工作底稿

- 一、内容概述及学习重点与难点 32
 - (一) 审计证据的种类 32
 - (二) 审计证据的特性 33
 - (三) 审计证据的获取 34
 - (四) 审计证据的整理与分析 34
 - (五) 审计工作底稿的定义与分类 35
 - (六) 审计工作底稿的编制

与取得	35	四、历年试题解析	64
(七) 审计工作底稿的复核	35	第九章 现金及有价证券审计	
(八) 审计档案的管理	35	一、内容概述及学习重点与难点	66
二、例题解析	36	(一) 审计目标	66
三、练习题及答案	36	(二) 审计范围	66
四、历年试题解析	39	(三) 重要内部控制制度的符合性 测试	66
第六章 审计计划		(四) 实质性测试	66
一、内容概述及学习重点与难点	43	二、例题解析	67
(一) 审计计划的定义与作用	43	三、练习题及答案	67
(二) 了解被审计单位的 基本情况	43	四、历年试题解析	69
(三) 重要性	44	第十章 应收及预付款项审计	
(四) 审计风险	45	一、内容概述及学习重点与难点	71
(五) 审计计划的内容及编制	47	(一) 审计目标	71
(六) 审计计划的审核	47	(二) 审计范围	71
二、例题解析	47	(三) 重要内部控制制度的符合性 测试	71
三、练习题及答案	48	(四) 实质性测试	71
四、历年试题解析	50	二、例题解析	73
第七章 内部控制的研究与评价		三、练习题及答案	73
一、内容概述及学习重点与难点	53	四、历年试题解析	76
(一) 内部控制目标与要素	53	第十一章 存货审计	
(二) 调查内部控制	53	一、内容概述及学习重点与难点	79
(三) 符合性测试原理及其 运用	54	(一) 审计目标	79
(四) 评价内部控制	55	(二) 审计范围	79
二、例题解析	56	(三) 重要内部控制制度的符合性 测试	79
三、练习题及答案	57	(四) 实质性测试	80
四、历年试题解析	59	二、例题解析	81
第八章 审计抽样		三、练习题及答案	81
一、内容概述及学习重点与难点	61	四、历年试题解析	84
(一) 审计抽样的定义及种类	61	第十二章 长期投资审计	
(二) 样本的设计与选取	61	一、内容概述及学习重点与难点	86
(三) 抽样结果的评价	62		
二、例题解析	62		
三、练习题及答案	62		