



2007年注册会计师全国统一考试辅导用书

——轻松过关4

2007年

注册会计师考试考前最后六套题 审计

总策划 北大东奥
组编 东奥会计在线
编著 李晓慧 李景辉

购正版书 获超值回报

• 正版书随书赠送东奥会计在线答疑卡一张(贴在扉页上)

凭卡可参加免费的网上答疑

• www.dongaoacc.com



经济科学出版社
Economic Science Press

2007 年注册会计师全国统一考试辅导用书

2007 年注册会计师考试 考前最后六套题 审 计

总策划 北大东奥
组 编 东奥会计在线
编 著 李晓慧 李景辉

卡号: 5088256 密码: 

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计/东奥会计在线组织编写; 李晓慧, 李景辉编著. —北京: 经济科学出版社, 2007. 7
(轻松过关. 第4辑, 2007年注册会计师考试考前最后六套题)

2007年注册会计师全国统一考试辅导用书

ISBN 978-7-5058-6206-7

I. 审… II. ①东…②李…③李… III. 审计-会计师-资格考核-习题 IV. F239-44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 036721 号

书 名: 2007 年注册会计师考试考前最后六套题·审计

著作责任者: 李晓慧 李景辉

责任编辑: 谭志军 靳兴涛

标准书号: ISBN 978-7-5058-6206-7/F·5467

出版发行: 经济科学出版社

地 址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 100036

印刷厂: 三河市欣欣印刷有限公司

经销者: 新华书店

787 毫米×1092 毫米 16 开本 8.5 印张 120 千字

2007 年 7 月第 1 版 2007 年 7 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

目 录

2007 年注册会计师考试《审计》应试要点分析	1
2007 年注册会计师全国统一考试	
《审计》考前最后六套题（一）	20
2007 年注册会计师全国统一考试	
《审计》考前最后六套题（二）	31
2007 年注册会计师全国统一考试	
《审计》考前最后六套题（三）	41
2007 年注册会计师全国统一考试	
《审计》考前最后六套题（四）	51
2007 年注册会计师全国统一考试	
《审计》考前最后六套题（五）	64
2007 年注册会计师全国统一考试	
《审计》考前最后六套题（六）	75
2007 年注册会计师全国统一考试《审计》	
考前最后六套题（一） 参考答案及解析	85
2007 年注册会计师全国统一考试《审计》	
考前最后六套题（二） 参考答案及解析	93
2007 年注册会计师全国统一考试《审计》	
考前最后六套题（三） 参考答案及解析	100
2007 年注册会计师全国统一考试《审计》	
考前最后六套题（四） 参考答案及解析	107
2007 年注册会计师全国统一考试《审计》	
考前最后六套题（五） 参考答案及解析	116
2007 年注册会计师全国统一考试《审计》	
考前最后六套题（六） 参考答案及解析	124

2007 年注册会计师考试《审计》 应试要点分析

李晓慧

我国新的企业会计准则体系和审计准则体系已经在 2006 年 2 月份发布,企业会计准则从 2007 年 1 月 1 日起首先在上市公司施行,审计准则从 2007 年 1 月 1 日起在所有会计师事务所实施。2007 年审计教材 80% 部分更新,《审计》的考试大纲要求考生最基础的也要掌握以下主要内容:(1) 确定审计责任和审计目标;(2) 计划审计工作;(3) 掌握实施风险评估程序的基本原理;(4) 掌握实施风险应对程序的基本原理;(5) 熟悉审计循环的内控测试和实质性程序;(6) 掌握审计抽样和其他选取测试项目的方法;(7) 掌握形成审计意见和出具审计报告的基本原理;(8) 掌握从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务的基本原理。但这些基本知识点可能通过更为实务和更为综合的角度让考生灵活运用,为此,考生要认真研读大纲,凡是考试大纲指出的内容和参考法规都应充分关注。

注册会计师考试命题原则:

1. 覆盖面宽、重点突出,与注册会计师执业联系密切;
2. 试题应当具有较强的灵活性、理论联系实际,侧重实务操作;
3. 体现知识更新的要求,新知识、法规、制度、准则等在试题中应达到一定的比重;
4. 综合性试题应涉及多个知识点,在考核考生掌握各方面知识的同时,考核综合分析能力;
5. 试题应具有一定的复杂性,避免直观,以考核考生的职业判断力;
6. 考核考生掌握国际惯例方面的知识。

据此,我们下面分别说明考生应关注的问题。

一、损害独立性的情形

注册会计师职业道德是每年注册会计师考试的一个关注要点,尤其今年教材这部分内容更加系统和完善,增加了更多损害独立性的防范措施和业务期间的关注,考生应当重点掌握。

[例题 1] X 银行拟申请公开发行股票,委托 ABC 会计师事务所审计其 2005 年度、2006 年度和 2007 年度财务报表,双方于 2007 年底签订审计业务约定书。

假定 ABC 会计师事务所及其审计小组成员与 X 银行存在以下情况:

(1) ABC 会计师事务所与 X 银行签订的审计业务约定书约定:审计费用为 1500000 元,X 银行在 ABC 会计师事务所提交审计报告时支付 50% 的审计费用,剩余 50% 视股票能否发行上市决定是否支付。

(2) 2006 年 7 月,ABC 会计师事务所按照正常借款程序和条件,向 X 银行以抵押贷款方式借款 10000000 元,用于购置办公用房。

- (3) ABC 会计师事务所的合伙人 A 注册会计师目前担任 X 银行的独立董事。
- (4) 审计小组负责人 B 注册会计师 2004 年曾担任 X 银行的审计部经理。
- (5) 审计小组成员 C 注册会计师自 2006 年以来一直协助 X 银行编制财务报表。
- (6) 审计小组成员 D 注册会计师的妻子自 2004 年度起一直担任 X 银行的统计员。
- (7) 审计小组成员 F 注册会计师 2006 年购买房子时在 X 银行办理了房屋抵押贷款。
- (8) 审计小组成员 K 注册会计师 2006 年曾担任 X 银行的财务总监。

(9) X 银行由于财务人员短缺, 2007 年向 ABC 会计师事务所借用一名注册会计师, 由该注册会计师将经会计主管审核的记账凭证录入计算机信息系统。ABC 会计师事务所未将该注册会计师包括在 X 银行上市审计项目组。

(10) G 注册会计师已连续 5 年担任 X 银行年度财务报表审计的签字注册会计师。根据有关规定, X 银行上市审计时, ABC 会计师事务所决定不再由 G 注册会计师担任签字注册会计师。但 ABC 会计师事务所决定由 G 注册会计师继续担任 X 银行上市审计外勤审计负责人。

(11) X 银行要求 ABC 会计师事务所在出具审计报告的同时, 提供内部控制审核报告。为此, 双方另行签订了业务约定书。

(12) ABC 会计师事务所针对审计过程中发现的问题, 向 X 银行提出了会计政策选用和会计处理调整的建议, 并协助其解决相关账户调整问题。

要求:

1. 请分别就上述 12 种情况, 判断 ABC 会计师事务所或相关注册会计师的独立性是否会受到损害, 并简要说明理由。

2. 哪些事项存在, 会计师事务所可以考虑采取一些控制来将对独立性的威胁降至可接受水平, 分别指出会计师事务所应当采取的防范措施。

[参考答案]

1. 事项 (1) 影响独立性, 因或有收费而产生的经济利益影响独立性。

事项 (2) 不影响独立性, 因为对于会计师事务所, 只要按照正常的贷款程序、条件和要求进行, 且贷款对于会计师事务所和鉴证客户不够重大, 不会对独立性产生威胁。

事项 (3) 影响独立性, 因经济利益、关联关系和外部压力影响独立性。

事项 (4) 影响独立性, 因经济利益、关联关系和自我评价影响独立性。

事项 (5) 影响独立性, 因自我评价或经济利益影响独立性。

事项 (6) 不影响独立性, 因为统计员与财务报表关联不大

事项 (7) 不影响独立性, 因为对于注册会计师, 只要按照正常的贷款程序、条件和要求进行, 不会对独立性产生威胁。

事项 (8) 影响独立性, 因经济利益、关联关系和自我评价影响独立性。

事项 (9) 不影响独立性, 因为该注册会计师将经会计主管审核的记账凭证录入计算机信息系统, 且 ABC 会计师事务所未将该注册会计师包括在 X 银行上市审计项目组。

事项 (10) 影响独立性, 因经济利益和自我评价影响独立性。

事项 (11) 不影响独立性, 因经济利益和自我评价影响独立性。

事项(12)不影响独立性,因向X银行提出了会计政策选用和会计处理调整的建议,并协助其解决相关账户调整问题是审计工作的一部分。

2.

针对事项(4)、事项(8),应当采取的防范措施有:(1)请其他注册会计师复核该人员作为鉴证小组成员所做的工作;或在必要时提供建议;(2)与公司治理层,如审计委员会讨论这一问题。

针对事项(5),应当采取的防范措施有:(1)作出安排,使提供这种服务的人员不参与鉴证业务;(2)请其他注册会计师就这些活动对会计师事务所和鉴证小组独立性的潜在影响提供建议;(3)法规中规定的其他相关的防范措施。

针对事项(10),应当采取的防范措施有:(1)轮换鉴证小组的高级职员;(2)请鉴证小组以外的其他注册会计师复核该高级职员所做工作或在必要时提供建议;(3)进行独立的内部质量复核。

二、中国注册会计师鉴证业务基本准则

这部分属于最新的理论,知识点也多,希望考生能够重点掌握。

主要是鉴证业务的特征、基于责任方认定的业务和直接报告业务的区别、有限保证和合理保证业务的区别、不同业务转化的条件和注意事项等。

三、会计师事务所质量控制准则

由于会计师事务所质量控制是最近几年监管的重点,考生要结合实务重点掌握审计项目经理现场复核、项目合伙人复核以及项目质量控制复核的内容、特征和适用范围。

四、风险评估与风险应对

这是属于风险审计最核心的部分,尤其是对舞弊关注的风险评估以及风险应对,基础理论要熟练掌握。

[例题2] A注册会计师在审计XYZ公司2007年度财务报表,正在了解XYZ公司及其环境,以便评价风险并安排应对措施, A注册会计师了解到XYZ公司出现以下情况:

(1)新颁布的行业相关法律法规、会计准则、监管规则对XYZ公司经营活动、投资活动和筹资活动可能产生重大影响;

(2)XYZ公司经营活动现金流量连续为负数;

(3)XYZ公司盈利能力或财务状况必须满足上市交易,偿债要求或债务协议规定的其他要求,否则可能导致退市、特别处理、清偿债务等后果;

(4)XYZ公司管理层的薪酬与公司报表利润挂钩;

(5)XYZ公司2007年度出现大量非常规交易,且拿不到交易对方经审计的财务报表;

(6)XYZ公司2007年度的高层人员、法律顾问有了变动;

(7)XYZ公司管理层过分强调保持或提高公司股票或盈利水平;

(8)非财务主管的管理层过度干涉会计政策的选择或重大会计估计的做出。

要求:

(1)结合A注册会计师了解到XYZ公司的情况,分析舞弊因素。

(2)如果A注册会计师评价XYZ公司舞弊因素后,如何运用职业判断评估舞弊导致的

重大错报风险？

(3) 应对重大错报风险的总体措施有哪些？

(4) 针对舞弊导致的认定层次重大错报风险，A 注册会计师应当考虑如何实施进一步的审计程序？

(5) 哪些情况注册会计师应当与 XYZ 公司的治理层进行沟通？

(6) 注册会计师对舞弊的责任是什么，为什么？

[参考答案]

(1) 舞弊行为的发生可以分解为三项因素，即：①实施舞弊的动机或压力；②实施舞弊的机会；③舞弊者为舞弊行为寻找的借口（使舞弊行为看上去、听上去或在内心感受上显得合理）。XYZ 公司中事项（1）、（2）、（3）和（4）属于动机和压力；事项（5）和（6）属于机会；事项（7）和（8）属于合理化借口。

(2) 注册会计师在运用职业判断评估舞弊导致的重大错报风险时，应当考虑下列因素：

①实施风险评估程序获取的信息，并考虑各类交易、账户余额、列报，以识别舞弊风险。

②将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系。评估舞弊导致的重大错报风险不仅要着眼于财务报表层次，而且要与认定层次相联系，以设计和实施进一步审计程序。

③识别的风险是否重大。识别的舞弊风险的重大程度，直接关系到注册会计师对舞弊导致的重大错报风险的评估。

④识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

(3) 针对评估的舞弊导致的财务报表层次重大错报风险，注册会计师应当确定下列总体应对措施：

①考虑人员的适当分派和督导

②考虑被审计单位采用的会计政策

③避免某些进一步审计程序被审计单位预见或事先了解

(4) 注册会计师应当考虑采取下列措施：①改变拟实施审计程序的性质，以获取更为可靠、相关的审计证据，或获取其他佐证性信息；②改变实质性程序的时间，包括在期末或接近期末实施实质性程序，或针对本期较早时间发生的交易或贯穿于整个本期的交易事项实施测试；③改变审计程序的范围，包括扩大样本规模，采用更详细的数据实施分析程序等。

(5) 主要包括：

①注册会计师对管理层实施的财务报表错报风险评估及相关控制评估的性质、范围和频率的疑虑；

②管理层未能恰当应对已发现的内部控制重大缺陷的事实；

③管理层未能恰当应对已发现的舞弊的事实；

④注册会计师对被审计单位控制环境的评价，包括对管理层胜任能力和诚信的疑虑；

⑤注册会计师注意到的可能表明管理层对财务信息作出虚假报告的行为；

⑥注册会计师对超出正常经营过程的交易的授权适当性的疑虑。

(6) 注册会计师在财务报表审计中的责任，在于按照中国注册会计师审计准则的规定实施审计工作，获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证，无论该错报是由于舞弊

还是错误导致。

①注册会计师不能获取绝对保证。

由于如下的审计固有限制：选择性测试方法的运用；内部控制的固有局限性；大多数审计证据是说服性而非结论性的；为形成审计意见而实施的审计工作涉及大量判断；某些特殊性质的交易和事项可能影响审计证据的说服力。

②对于没有发现财务报表中所有舞弊导致的重大错报承担责任。

五、审计抽样

结合应收帐款、收入、存货审计中样本的抽取，会利用固定样本量抽样、停-走抽样、概率比例规模抽样法（PPS）等确定样本规模，并推断总体误差、评价抽样风险。

[例题3] XYZ 公司账龄试算表中总共列示了4000 笔应收账款，账面价值合计为600000 元。注册会计师认为该公司的内部控制存在薄弱环节，并预期审计中还将会在账面金额中发现大量的小额错报。其总资产为人民币2500000 元，税前净收益为人民币400000 元。由于财务报表的使用者有限，并且XYZ 公司的财务状况良好，因此可接受的审计风险较高，分析性程序的结果表明没有重大问题。在注册会计师审计中，均所有的函证都有答复或都已执行了有效的替代程序。因此，样本规模就是寄出的积极函证的数量。

为了确定在考虑坏账准备之前的应收账款是否存在重要错报，注册会计师对XYZ 公司的应收账款采用审计抽样。XYZ 公司应收账款的总体容量为4000 元。注册会计师确定的可容忍错报额为21000 元。假定可接受的误受风险为10%，可接受的误拒风险为25%。根据以前年度的审计测试结果，注册会计师确定XYZ 公司的预期总体错报的点估计值为1500 元（高估），估计XYZ 公司的总体标准差为20 元。

置信度、可接受的误受风险、可接受的误拒风险的置信系数

置信度 (%)	可接受的误受风险 (%)	可接受的误拒风险 (%)	置信系数
99	0.5	1	2.58
95	2.5	5	1.96
90	5	10	1.64
80	10	20	1.28
75	12.5	25	1.15
70	15	30	1.04
60	20	40	0.84
50	25	50	0.67
40	30	60	0.52
30	35	70	0.39
20	40	80	0.25
10	45	90	0.13
0	50	100	0

要求：

1. 计算XYZ 公司的初始样本规模。
2. 如果注册会计师从包含4000 个账户的账龄试算表中随机选取样本进行检查，在调整

了时间性差异和顾客的错误后，确定了下列 12 个项目是客户的错误（低估）：

(1) 12.75	(2) (69.46)	(3) 85.28
(4) 100.00	(5) (27.30)	(6) 41.06
(7) (0.87)	(8) 24.32	(9) 36.59
(10) (102.16)	(11) 54.71	(12) 71.56

合计 = 226.48

计算计算的总体错报界限，并判断此应收帐款帐面价值是否能够确认。

[解析]

1. XYZ 公司的初始样本规模可用下列公式计算：

$$n = \left[\frac{SD^* (Z_A + Z_R) N}{TM - E^*} \right]^2$$
$$n = \left[\frac{20 (1.28 + 1.15) 4000}{21000 - 1500} \right]^2 = (9.97)^2 = 100$$

2. 计算错报总额的点估计值

$$\bar{e} = \frac{\sum e_j}{n} = 226.48/100 = 2.26$$

$$\hat{E} = \bar{N}e \text{ 或 } N \frac{\sum e_j}{n} = 4000 \times 2.26 = 9040$$

计算总体的标准差

$$SD = \sqrt{\frac{45124 - 100 (2.26)^2}{99}} = 21.2$$

计算期望置信度的总体错报总额估计值的抽样风险允许限度

$$CSR = 4000 \times 1.28 \times \frac{21.2}{\sqrt{100}} \times \sqrt{\frac{4000 - 100}{4000}} = 4000 \times 1.28 \times \frac{21.2}{10} \times 0.99$$
$$= 4000 \times 1.28 \times 2.12 \times 0.99 \approx 10800 \text{ (元)}$$

计算的总体错报上限 $UCL = 9040 + 10800 = 19840$ (元)

计算的总体错报下限 $LCL = 9040 - 10800 = 1760$ (元)

计算的总体错报上限 19840 元和总体错报下限 (1760) 元，其绝对值均小于注册会计师确定的可容忍错报 21000 元。因此，应收账款的账面价值是可以接受的。

六、与各大循环相关联的内部控制了解与评价

应当会分析内部控制存在的缺陷，并掌握了解内部控制和对内部控制进行测试的方法、程序以及与认定的关系、对实质性程序的影响。

[例题 4] Y 股份有限公司（以下简称 Y 公司）主要经营中、小型机电类产品的生产和销售，采用手工会计系统，产品销售以 Y 公司仓库为交货地点。C 和 D 注册会计师负责审计 Y 公司 2007 年度财务报表，于 2007 年 12 月 1 日至 12 月 15 日对 Y 公司的购货与付款循环、销售与收款循环的内部控制进行了解、测试与评价。

资料一：C 和 D 注册会计师计划实施以下程序以了解相关内部控制：

1. 询问 Y 公司有关人员，并查阅相关内部控制文件；
2. 检查内部控制生成的文件和记录。

C 和 D 注册会计师拟定的总体审计计划中关于控制测试和评价的部分内容摘录如下:

1. 在了解内部控制后, 如认为 Y 公司内部控制设计合理且得到执行, 则对相关内部控制进行测试;

2. 选择 2007 年 1 月 1 日至 2007 年 11 月 30 日作为控制测试样本总体的所属期间;

3. 在控制测试的基础上, 形成对 Y 公司 2007 年度内部控制有效性的最终评价。

资料二: C 和 D 注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的有关购货与付款循环、销售与收款循环的控制程序, 部分内容摘录如下:

1. 采购原材料须由请购部门编制请购单, 采购部门审核请购单后发出预先连续编号的采购订单。采购的原材料经采购人员验收后入库, 仓库人员收到原材料后编制预先连续编号的入库单, 并交采购人员签字确认。

2. 应付凭单部门核对供应商发票、入库单和采购订单, 并编制预先连续编号的付款凭单。会计部门在接到经应付凭单部门审核的上述单证和付款凭单后, 登记原材料和应付账款明细账。月末, 在与仓库核对连续编号的入库单和采购订单后, 应付凭单部门对相关原材料入库数量和采购成本进行汇总。应付凭单部门对已经验收入库但尚未收到供应商发票的原材料编制清单, 会计部门据此将相关原材料暂估入账。

3. 销售的产品发出前, 信用审核部门检查经授权的相关客户剩余赊销信用额度, 并在销售部门编制的销售单上签字。在剩余销售信用额度内的销售, 由信用审核部门职员 E 审批; 超过剩余赊销信用额度的销售, 在职员 E 审批后, 还需获得经授权的信用审核部门经理 F 的批准。

4. 仓库开具预先连续编号的发货单, 并在销售的产品装运后, 将相关副本分送开具账单部门、运输单位和顾客。开具账单部门审核发货单和销售单后开具销售发票, 在保留副本后将相关单据送交会计部门职员 G 审核。会计部门职员 G 核对无误后登记主营业务收入明细账和应收账款明细账。

资料三: C 注册会计师负责对购货与付款循环的内部控制实施测试, 并在审计工作底稿中记录了测试情况, 部分内容摘录如下:

1. 应付凭单部门在 9 月末编制了已验收入库但尚未收到供应商发票的原材料清单, 会计部门据此将相关原材料暂估入账, 并在 10 月 1 日全额冲回。上述原材料清单显示已入库甲原材料 1000 公斤, 单价为每公斤 1300 元。经核对批准发出的订购单和入库单, 数量和单价均相符, 但 C 注册会计师注意到 Y 公司另需向运输单位支付该原材料的运费 100000 元。财务人员解释, 由于原材料运费是与运输单位另行结算的, 因此在原材料暂估入账时未予考虑, 并且, 在 10 月 8 日收到运输单位的运费发票时, Y 公司已将运费计入该原材料的采购成本。C 注册会计师在甲原材料明细账中找到了上述 100000 元运费的记录。

2. 原材料明细账显示, Y 公司在 11 月 27 日购入乙原材料 694 公斤, 金额为 70000 元 (不含增值税)。C 注册会计师注意到该原材料订购单所列数量为 700 公斤, 单价为每公斤 100 元 (不含增值税), 但相应的入库单所列数量为 694 公斤。财务人员解释, 上述数量差异是运输途中损耗所致。按照 Y 公司原材料采购管理规定, 乙原材料允许的入库检验差异率为 $\pm 1\%$ 。

资料四: D 注册会计师负责对销售与收款循环的内部控制实施测试, 并在审计工作底稿中记录了测试的情况, 部分内容摘录如下:

1. D 注册会计师选取了填制日期 6 月 25 日至 26 日的 4 张发货单, 编号为 3076 号至 3079 号, 购货单位均为 V 公司。D 注册会计师在 6 月份的主营业务收入明细账和相关原始凭证找到了相应的记录, 与上述发货单对应的销售发票填制日期为 6 月 26 日。

2. W 公司是 Y 公司 2005 年 7 月新发展的客户。Y 公司信用审核部门批准 W 公司的赊销信用额度为 500000 元。在收到 W 公司于 7 月 5 日预付的 100000 元后, Y 公司以每件 117 元的价格 (含增值税) 分别于 7 月 10 日和 12 日向 W 公司发出 3500 件和 1800 件产品, 并于 7 月 30 日收到剩余款项。D 注册会计师检查了以上两次发货的销售单和发货单, 销售单的信用审核记录显示, 上述两批产品均经信用审核部门职员 E 批准即予发货。D 注册会计师检查了相关的银行收款单据, 没有发现异常。

3. D 注册会计师从 Y 公司主营业务收入明细账中选取了 10 月 31 日最后一笔交易和 11 月 1 日第一笔交易, 注意到 10 月 31 日最后一笔交易的发货单和销售发票的填制日期均为 10 月 31 日, 发货单编号为 6256 号, 11 月 1 日第一笔交易的发货单和销售发票的填制日期均为 11 月 1 日, 发货单编号为 6255 号。财务人员解释, 由于 Y 公司运输安排原因, 上述两笔交易的相关产品均在 11 月 1 日发出, 但由于 10 月 31 日最后一笔交易的客户要求的发货时间是 10 月 31 日, 故将 6256 号发货单和相关销售发票日期填制为 10 月 31 日。

要求:

1. 针对资料一, 假定不考虑其他条件, 请指出 C 和 D 注册会计师还可以选择实施哪些审计程序以了解相关内部控制。

2. 针对资料一, 假定不考虑其他条件, 请指出 C 和 D 注册会计师拟订的总体审计计划中关于控制测试和评价的内容存在什么缺陷, 并简要提出改进建议。

3. 针对资料二第 (1) 项至第 (4) 项, 假定不考虑其他条件, 请逐项判断 Y 公司上述控制程序在设计上是否存在缺陷。如果存在缺陷, 请分别予以指出, 并简要说明理由, 提出改进建议。

4. 针对资料二第 (1) 项至第 (4) 项, 请指出哪一项与 “已发生的购货业务均已记录” 这一控制目标相关, 并确定针对该控制目标的测试程序。

5. 针对资料三第 (1) 和第 (2) 项, 请分别指出这些事项主要与存货和应付账款的什么认定相关。

6. 针对资料三第 (1) 和第 (2) 项、资料四 (1) 至第 (3) 项, 假定不考虑其他条件, 请逐项指出上述事项是否表明相关内部控制得到有效执行。如果表明相关内部控制未能得到有效执行, 请简要说明理由, 并提出改进建议。

[参考答案]

1. 还可以实施:

(1) 观察 Y 公司的业务活动和内部控制的运行情况。

(2) 选择若干具有代表性的交易和事项进行 “穿行测试”。

2. 缺陷: 对相关内部控制的测试期间没有涵盖被审计财务报表的整个年度, 不能形成对 Y 公司 2007 年度内部控制有效性的最终评价。

建议: 应该对 2007 年 12 月的相关内部控制实施追加测试, 并在此基础上形成对 Y 公司 2007 年度内部控制有效性的最终评价。

3. 第 (1) 项: 有缺陷。

采购的原材料经采购人员验收后入库。

理由：采购与验收是不相容的岗位。

建议：采购与验收应该由不同岗位的人员来实施。

第（2）项：没有缺陷。

第（3）项：没有缺陷。

第（4）项：有缺陷。

会计部门职员 G 一人登记主营业务收入和应收账款的明细账。

理由：如果主营业务收入明细账由记录应收账款明细账之外的职员独立登记，则可以构成一项自动交互牵制。

建议：主营业务收入和应收账款的明细账应该由不同岗位的人员来登记。

4. 资料二第（2）项是与“已发生的购货业务均已记录”这一内控目标相关的测试程序：

（1）检查采购订单连续编号的完整性。

（2）检查验收入库单的完整性。

5. 资料三第（1）事项与存货和应付账款的完整性认定相关。

资料三第（1）事项还与存货和应付账款的计价与分摊认定相关。

资料三第（2）事项与存货和应付账款的存在认定相关。

6. 资料三第（1）事项表明相关控制未能得到有效执行。

理由：因为原材料采购运费也是原材料成本的组成部分，在原材料已经办理入库的情况下，运费成本应该反映到暂估入账的相应原材料成本中，否则会导致少记存货成本和应付账款。

改进建议：公司应在期末汇总所有已验收入库但尚未收到供应商发票的原材料的未结算运费，并将其计入暂估入账的原材料成本。

资料三第（2）事项表明相关控制得到有效执行。

资料四第（1）事项表明相关控制得到有效执行。

资料四第（2）事项表明相关控制未能得到有效执行。

理由：因为在 Y 公司于 7 月 12 日向 W 公司发出 32000 件产品前，W 公司的经授权的剩余赊销信用额度仅为 190500 元，因此，在 Y 公司于 7 月 12 日以赊销方式向 W 公司发出价值为 210600 元的 18000 件产品前，除了经过职员 E 的批准后，还需获得经授权的信用审核部门经理 F 的批准。

改进建议：在销售的产品发出前，职员 E 应检查是否存在超过剩余赊销信用额度的情况。对于超过剩余赊销信用额度的销售，在职员 E 审批后，必须获得经授权的信用审核部门经理 F 的批准才能发货。

资料四第（3）事项表明相关控制未能得到有效执行。

理由：因为 Y 公司人为提前了发货单日期，并提前确认了相关的主营业务收入。

改进建议：所有发货单应该按照实际发货时间填写日期。

七、与新会计知识相关的审计关注

主要涉及到新会计准则相关的会计处理，考生必须会做调整分录。

[例题 5] ABC 公司 2007 年度未经审计的财务报表净利润为 1800 万元，注册会计师

2008年2月18日完成审计工作，ABC公司2008年3月8日对外公布财务报表。XYZ会计师事务所的注册会计师甲和乙审计ABC公司2007年度财务报表时发现：

(1) 由于验资后ABC公司长期占用被投资单位N公司的资金，公司根据占用资金数额冲减了长期股权投资——N公司的账面价值。

(2) E公司系ABC公司于2007年1月1日在国外投资设立的联营公司，其2007年度财务报表反映的净利润为3600万元。ABC公司占E公司45%的股权比例，对其财务和经营政策具有重大影响，故在2007年度财务报表中采用权益法确认了该项投资收益1620万元。E公司2007年度财务报表未经任何注册会计师审计。

(3) ABC公司拥有K公司一项长期股权投资，账面价值500万元，持股比例30%。2007年12月31日，ABC公司与Y公司签署投资转让协议，拟以450万元的价格转让该项长期股权投资，已收到价款300万元，但尚未办理产权过户手续。ABC公司以该项长期股权投资正在转让之中为由，不再计提减值准备。

(4) ABC公司1998年初获得某高速公路20年收益权，于2007年12月31日以2000万元的价格转让自2008年1月1日起未来10年的收益权。ABC公司于当日开具发票并收到全部转让价款，并据此确认其他业务收入2000万元。

(5) ABC公司于2007年9月1日和H公司签订并实施了金额为5000万元、期限为3个月的委托理财协议，该协议规定H公司负责股票投资运作，Y公司可随时核查。2007年12月1日，ABC公司对上述委托理财协议办理了展期手续，并于同日收到H公司汇来的标明用途为投资收益的3000万元款项，ABC公司据此确认投资收益3000万元。

(6) ABC公司对I公司长期股权投资（无市价）为5000万元，I公司在2007年8月已经进入清算程序。在编制2007年度财务报表时，Y公司对该项长期股权投资计提了1000万元的减值准备。

[讨论分析]

1. 针对事项(1)~(6)，注册会计师是否认可ABC公司的会计处理，如果不认可，简述原因并考虑注册会计师下一步如何处理？

2. 综合考虑事项(2)和事项(4)时，如果ABC公司拒绝接受注册会计师的调整建议，注册会计师应当考虑发表什么意见类型？请草拟审计报告（可以省略引言段、管理层对财务报表的责任、注册会计师的责任段）。

3. 针对事项(6)，假定注册会计师在建议补提长期投资减值准备且ABC公司接受建议调整后，注册会计师于2008年2月18日出具无保留意见的审计报告。2008年3月2日注册会计师获知I公司已经清算完毕，其债务偿还率为60%。请说明注册会计师应采取哪些措施。

4. 针对事项(6)，假定注册会计师在建议补提长期投资减值准备ABC公司接受建议调整后，注册会计师于2008年2月18日出具无保留意见的审计报告。2008年3月10日注册会计师获知I公司已经清算完毕，其债务偿还率为60%。请说明注册会计师应采取哪些措施。

[参考答案]

1. 事项(1)，不认可。

由于ABC公司不能随意冲减长期股权投资。注册会计师应当建议ABC公司把占款与长

期股权投资的冲销原渠道冲回，并在财务报表附注中披露关联方占用资金的事项。

事项（2），不认可。

因为 E 公司 2007 年度财务报表未经任何注册会计师审计且在海外，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据证实 2007 年度财务报表中采用权益法确认了该项投资收益 1620 万元，审计范围受到广泛的限制（ABC 公司的年利润才 1800 万元），注册会计师考虑发表无法表示意见的审计报告。

事项（3），不认可。

由于尚未办理产权转移手续，不知道股权转让是否完成。注册会计师应当追加审计程序，以查明 ABC 公司长期股权转让是否真正完成。如果查明股权转让确实已经完成了，应当建议 ABC 公司处置该项长期股权投资；如果股权转让尚未真正完成，应当建议 ABC 公司根据长期股权投资的可收回性计提减值准备。

事项（4），不认可。

因为收到的转让价款属于未来 10 年内应予以确认的收益，所以，ABC 公司不能在 2007 年直接确认为投资收益，所以注册会计师应提醒 ABC 公司做调整分录：

借：营业收入	2000
贷：预收款项	2000

事项（5）不认可。

由于注册会计师尚未获取充分、适当的审计证据支持。注册会计师应当取得并审查委托理财资金账户及股票账户对账单，并向 H 公司发询证函以证明此笔投资收益是否真实。

事项（6）不认可。

因为 I 公司已经进入了清算程序，应当考虑全额计提减值准备或确认投资损失。注册会计师应当获取 I 公司经注册会计师审计后的清算财务报表及注册会计师出具的审计报告，如果 I 公司尚未清算完毕，注册会计师应当建议 ABC 公司补提减值准备；如果 I 公司已清算完毕，注册会计师应当检查经审计后的清算财务报表及其清算审计报告，并建议 ABC 公司以已审计的清算财务报表对股东的投资清偿作为确认投资损失的依据，处置该项长期股权投资。

2. 否定意见的审计报告

审计报告

（一）略

（二）略

（三）导致否定意见的事项

贵公司采用权益法确认的国外投资 E 公司的投资收益 1620 万元，因 E 公司 2007 年度财务报表未经任何注册会计师审计，且在海外，注册会计师无法获取充分适当的审计证据，审计范围受到广泛限制。

贵公司 2007 年 12 月 31 日以 2000 万元的价格转让自 2008 年 1 月 1 日起未来 10 年某高速公路收益权，虽当日开具发票并收到全部转让价款，但由于此属于未来 10 年的收益，据此确认其他业务收入 2000 万元不符合会计准则的规定，贵公司拒绝调整，致使 2007 年的报表虚增利润 2000 万元。

（四）审计意见

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，ABC 公司财务报表没有按照企业会计准则和《企业会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映 ABC 公司 2007 年 12 月 31 日的财务状况以及 2007 年度的经营成果和现金流量。

XYZ 会计师事务所
(盖章)

中国注册会计师：甲
(签名并盖章)
中国注册会计师：乙
(签名并盖章)

中国 × × 市

二〇〇八年二月十八日

3. 注册会计师应当及时与 ABC 公司沟通，并执行适当的程序查证 I 公司已经清算完毕，其债务偿还率为 60% 对 ABC 公司 2007 年报表的影响，建议 ABC 公司调整财务报表，如果 ABC 公司拒绝接受调整建议，注册会计师考虑发表保留意见的审计报告。

4. 注册会计师应当及时与 ABC 公司沟通，并执行适当的程序查证 I 公司已经清算完毕，其债务偿还率为 60% 对 ABC 公司 2007 年报表的影响，建议 ABC 公司发布修正后的财务报表，注册会计师对此发布修正后的审计报告。如果 ABC 公司拒绝接受注册会计师的建议，注册会计师应建议 ABC 公司以适当方式告知正在信赖 2007 年财务报表的使用者，或按照相关法律的要求，向监管者报告此事项以及影响。

八、特殊审计事项的关注

重点掌握期初事项、期后事项、或有事项、持续经营能力、比较数据、其他信息的审计程序、注册会计师审计责任以及对审计报告的影响。

[例题 6] XYZ 公司是一家设有许多录像带租赁连锁店的大型企业。由于市场占有率降低，近年来连续亏损。注册会计师李浩在审计 XYZ 上市公司 2006 年度财务报表时，了解到 XYZ 公司上年的亏损等于股东权益的 15%，经营和投资活动现金流量为负 200 万元。上年发布的是无保留意见审计报告，没有提及持续经营问题。今年的亏损等于股东权益的 35%，经营和投资的现金流量接近 -400 万元，且截至 2006 年 12 月 XYZ 公司向银行贷款共计 525 万元到期。今年年初，为了扭亏，XYZ 公司构思一种新的市场营销计划，即建立自己的计算机系统，从而找出那些经常租赁的顾客，顾客每租赁一次都将获取奖励点数，并且一旦他们累积到一定的点数，就将得到特殊的赠品，如免费租赁的赠券和流行新片的优先租赁权。然而，这样的创新需要注入大量的资金来支付开发和启动成本，为此，XYZ 公司 3 月 1 日向其母公司晋美公司借款 500 万元，基于目前状况，XYZ 公司不可能发行更多股票或取得银行筹资。

要求：

(1) 如果 XYZ 公司对持续经营能力做出了书面评价，审计人员应当从哪些方面来关注 XYZ 管理当局对持续经营能力做出评价的适当性？

(2) 如果 XYZ 公司对持续经营能力做出了书面评价期间少于自资产负债表日起 12 个月，审计人员应当如何处理？

(3) 你认为 XYZ 公司的持续经营能力是否有问题？解释原因。

(4) 针对 XYZ 采取的缓解持续经营问题的措施，你认为 XYZ 公司还会存在什么风险？

(5) 如果 XYZ 公司把应当披露的事项，都在会计报表附注中充分、适当披露，你认为应当出具哪种类型的审计意见？解释原因，草拟审计意见。

(6) 如果 XYZ 公司没有把以上事项充分、适当在会计报表附注中披露, 你认为应当出具哪种类型的审计意见? 解释原因。

[参考答案]

(1) 如果 XYZ 公司对持续经营能力做出了书面评价, 审计人员应当关注管理当局做出评价的过程、依据的假设和拟采取的改善措施, 以考虑 XYZ 管理当局对持续经营能力作出评价是否适当性。

(2) 如果 XYZ 公司对持续经营能力做出了书面评价期间少于自资产负债表日起 12 个月, 审计人员应当提请管理当局将评价期间延伸至 12 个月。

(3) 有问题。连续亏损, 今年的亏损等于股东权益的 35%, 经营和投资的现金流量接近 -400 万元, 并且存在着到期无法偿还的债务, 如果市场占有率持续低迷, 存在着严重影响企业持续经营能力的事项和情况。

(4) 如果新的营销计划失败或无法扭转市场占有率持续低迷, 企业的经营、财务状况将更加恶化。

(5) 出具带调强事项段的审计报告。因为 XYZ 公司存在着严重的影响持续经营能力的事项和情况, 虽然 XYZ 公司正在采取措施改善, 并在会计报表附注中充分、适当披露, 但对仍存在重大不确定性, 所以放在意见段后面以提请报告使用者注意。

审计报告

XYZ 公司全体股东:

我们审计了后附的 XYZ 公司财务报表, 包括 2006 年 12 月 31 日的资产负债表, 以及 2006 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表, 以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 XYZ 公司管理层的责任。这种责任包括: (1) 设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制, 以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报; (2) 选择和运用恰当的会计政策; (3) 做出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范, 计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序, 以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断, 包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时, 我们考虑与财务报表编制相关的内部控制, 以设计恰当的审计程序, 但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和做出会计估计的合理性, 以及评价财务报表的总体列报。

我们相信, 我们获取的审计证据是充分、适当的, 为发表审计意见提供了基础。

三、审计意见

我们认为, XYZ 公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制, 在所有重大方面公允反映了 XYZ 公司 2006 年 12 月 31 日的财务状况以及 2006 年度的经营成果和现金流量。