



2007年注册会计师全国统一考试辅导用书

——名师课堂 1

2007年注册会计师考试 练习题库 审计

总策划 北大东奥
组 编 东奥会计在线
编 著 范永亮

购正版书 获超值回报

- 正版书随书赠送东奥会计在线学习卡一张(贴在扉页上)
凭卡可参加免费的网上答疑, 听免费串讲……
- 直接充抵2008年网上课程学费30元



北京大学出版社
Peking University Press

2007 年注册会计师全国统一考试辅导用书

2007 年注册会计师考试练习题库

审 计

组 编 东奥会计在线

编 著 范永亮

¥30元



东奥会计在线学习卡

www.dongaoacc.com

北京东奥网联教育科技有限公司

地址：北京大学871、222信箱 邮编：100871 咨询电话：010-62759048

北京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

2007 年注册会计师考试练习题库·审计/范永亮编著. - 北京:北京大学出版社,2007.5
(名师课堂系列之1)

ISBN 978-7-301-08797-8

I. 2… II. 范… III. 审计-会计师-资格考试-习题 IV. F23-44

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 019975 号

书 名: 2007 年注册会计师考试练习题库·审计

著作责任者: 东奥会计在线 组编

责任编辑: 靳兴涛 符 丹

标准书号: ISBN 978-7-301-08797-8/F·1067

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: 东奥会计在线邮购部 62759048 62757389 62759700(传真)

印 刷 者: 保定市中国画美凯印刷有限公司

经 销 者: 新华书店

787 毫米×1092 毫米 16 开本 27.875 印张 570 千字

2007 年 5 月第 3 版 2007 年 5 月第 1 次印刷

定 价: 34.00 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

敬告读者

由北大东奥总策划、东奥会计在线组织编写的“轻松过关”、“名师课堂”系列丛书自出版以来,深受广大考生欢迎,但同时也被大量盗版。盗版书刊印制粗劣、错漏百出,且不能给广大考生提供后续超值服务,严重损害了版权所有者、编著者及广大考生的合法权益。为防止盗版,我们采取了一系列防伪措施,并对购买正版书的读者给予超值回报。请广大考生认真识别,抵制盗版。

● 正版识别

扉页附有“东奥会计在线学习卡”一张

● 超值回报

购买正版书的读者均可获赠“东奥会计在线学习卡”一张(附于扉页),此卡具有惟一的账号和密码。

★凭此卡报名学习“东奥会计在线”2008 年注册会计师、会计职称考试网上课程,可直接充抵学费 30 元(一张卡只能选择一门课程)。请妥善保管。(本服务有效期 2007 年 10 月 18 日 - 2008 年 6 月 18 日)

★凭此卡还可获得“东奥会计在线”提供的如下超值服务(有效期 2007 年 5 月 20 日至 2007 年 9 月 16 日):

1. 在“东奥会计在线”首页“答疑专区”得到免费的答疑服务;
2. 免费下载由权威专家主讲的“考前语音串讲”;
3. 免费下载由权威专家依据最新考试信息编写的考前模拟试卷 1 套。

详情请登陆:<http://www.dongaoacc.com>

本书编委会
2007 年 5 月

前 言

为了更好地帮助广大考生复习备考,我们特组织一批多年从事 CPA 考试辅导的优秀教师,精心编写了“名师课堂”系列丛书之《2007 年注册会计师考试练习题库》,以便考生熟悉题型,掌握答题技巧,提高复习效率。

本套丛书按考试科目分为五个分册,《审计》分册由考点归纳篇、基础篇、提高篇、审计调整分录篇、解题思路点拨篇、实战演习篇六部分组成,旨在帮助考生在不同复习阶段,由易到难,循序渐进地进行有计划的复习。

考点归纳篇:本部分突破教材章节限制,依据对历年试题的总结和分析,按在考试中涉及的平均分值高低,归纳出了本门课程的若干重要知识点。对于初学本门课程的考生,它好比导游图,带您预览重要的景点,做到胸有成竹;对于已有一定基础的考生,它又象航海灯,作为学习航程的重要参照物,帮助您把握和调整复习重点。

基础篇:本部分包含两项内容:一是考情分析,二是基础练习题及答案解析。习题与教材章节同步,难度适中,便于考生边学边练,通过做一定数量的习题全面理解和掌握教材的重点内容和题型结构,将所学知识融会贯通。

提高篇:是全书的重点,按考试题型分类,打乱教材章节顺序,习题难度高于基础篇,充分体现跨章节综合性,旨在提高考生综合解决问题的能力。

审计调整分录篇:本部分内容是全书的闪光点。针对近年来的审计试题,通过典型的专业问题,将会计理论与审计实务相结合,以理论归纳和应用举例的方式,奉献给考生一类极具特色的知识和方法。

解题思路点拨篇:是全书的点睛之笔,结合具体的考点、知识点总结揭示考试的重点内容、出题思路和相应的解题思路、在考试中经常出现的出题陷阱及应对方案、答卷时应注意的问题、技巧及课外需补充的相关知识。

实战演习篇:我们为大家精心编写了两套题型、题量、难易程度完全模拟实际考试的全真模拟试卷,以便大家全面检测自己的复习效果,查缺补漏。希望考生在实战状态下独立完成,为顺利通过考试奠定良好的心理素质和实战能力。

基于对考生高度负责的精神,本书在初稿完成后,为了将错误降至最低,特组织 2006 年通过考试的部分考生对本书的全部例题和习题进行了测试。但由于时间和水平所限,缺点和错误在所难免,敬请广大考生批评指正。我们也会在丛书出版后,结合考生的反馈意见对疏漏之处进行勘误,届时将在东奥会计在线(www.dongaoacc.com)的勘误频道及时发布,欢迎考生查询。也提请您使用本书赠送的“学习卡”参加我们的免费网上辅导和答疑,登陆我们的论坛,和广大学友一起学习、交流、相互促进,共同提高。

最后,预祝大家通过自己的艰辛努力,轻松过关!

本书编委会
2007 年 5 月

目 录

第一部分 考点归纳篇

考点归纳.....	3
-----------	---

第二部分 基础篇

第一章 注册会计师审计概论	23
本章考情分析	23
基础练习题	23
基础练习题参考答案及解析	24
第二章 注册会计师管理	26
本章考情分析	26
基础练习题	26
基础练习题参考答案及解析	27
第三章 注册会计师职业道德规范	29
本章考情分析	29
基础练习题	29
基础练习题参考答案及解析	36
第四章 注册会计师执业准则	40
本章考情分析	40
基础练习题	41
基础练习题参考答案及解析	46
第五章 注册会计师的法律责任	49
本章考情分析	49
基础练习题	49
基础练习题参考答案及解析	52
第六章 审计目标	54
本章考情分析	54
基础练习题	55
基础练习题参考答案及解析	59
第七章 审计证据与审计工作底稿	63
本章考情分析	63
基础练习题	63
基础练习题参考答案及解析	70

第八章 计划审计工作	75
本章考情分析	75
基础练习题	76
基础练习题参考答案及解析	81
第九章 风险评估	84
本章考情分析	84
基础练习题	85
基础练习题参考答案及解析	89
第十章 风险应对	92
本章考情分析	92
基础练习题	92
基础练习题参考答案及解析	97
第十一章 财务报表审计中对舞弊的考虑	100
本章考情分析	100
基础练习题	100
基础练习题参考答案及解析	105
第十二章 审计抽样	108
本章考情分析	108
基础练习题	108
基础练习题参考答案及解析	114
第十三章 销售与收款循环审计	118
本章考情分析	118
基础练习题	119
基础练习题参考答案及解析	128
第十四章 采购与付款循环审计	136
本章考情分析	136
基础练习题	136
基础练习题参考答案及解析	143
第十五章 存货与仓储循环审计	148
本章考情分析	148
基础练习题	148
基础练习题参考答案及解析	155
第十六章 筹资与投资循环审计	159
本章考情分析	159
基础练习题	159
基础练习题参考答案及解析	166
第十七章 货币资金审计	171
本章考情分析	171
基础练习题	171
基础练习题参考答案及解析	175
第十八章 完成审计工作	178
本章考情分析	178
基础练习题	179
基础练习题参考答案及解析	186

第十九章 审计报告	191
本章考情分析	191
基础练习题	191
基础练习题参考答案及解析	199
第二十章 特殊审计领域	205
本章考情分析	205
基础练习题	205
基础练习题参考答案及解析	213
第二十一章 审阅业务和其他鉴证业务	218
本章考情分析	218
基础练习题	218
基础练习题参考答案及解析	222
第二十二章 相关服务业务	225
本章考情分析	225
基础练习题	225
基础练习题参考答案及解析	227

第三部分 提高篇

提高练习题	231
提高练习题参考答案及解析	307

第四部分 审计调整分录篇

审计调整分录	367
--------	-----

第五部分 解题思路点拨篇

解题思路点拨	377
--------	-----

第六部分 实战演习篇

模拟试卷(一)	393
模拟试卷(一)参考答案及解析	404
模拟试卷(二)	415
模拟试卷(二)参考答案及解析	425
附录 购书说明	433

第一部分

考点归纳篇

考点归纳

多年以来，随着我国社会经济形势的不断发展和审计相关法规的逐步完善，注册会计师全国统一考试中审计课程考试的题型、重点及难度均发生了一系列与时俱进的变化。为帮助踏上审计考试之路的考生简要了解本门课程的框架、结构，合理分配各章内容的学习时间以及科学确定重点内容和应试

策略，同时，为帮助已具备相当基础的考生及时了解 2007 年教材的巨大变化、适度调整复习重点，作者对最 2002—2006 年的审计试题进行了统计和分析，并按各年试题中平均分值的~~高低~~确定了 15 个重要的知识点，具体内容如下：

序号	知识点	关键词	所属章节	分值	
				年均	累计
1	内部控制	设计、执行、缺陷、风险	9, 13—18, 21	11.1	11.2
2	特殊项目	会计处理、审计调整	18	9.0	20.1
3	存货监盘与计价	计划、观察、跌价准备	15	8.4	28.5
4	审计意见与审计报告	意见、报告	19	8.2	36.7
5	验资	程序、报告、明细表	20	7.8	44.5
6	应收账款及相关知识	函证、坏账、重分类	13	6.9	51.4
7	职业道德与执业准则	独立、收费、不相容职务	3	6.7	58.1
8	主营业务收入	确认、分析、关联方	13	5.3	63.4
9	审计抽样的具体应用	风险、选样、属性、变量	12	4.8	68.2
10	认定、目标与程序	认定、目标、程序	6	3.2	71.4
11	投资	方法变更、减值准备	16	2.8	74.2
12	固定资产及相关业务	在建、折旧、减值、改造	14	2.7	76.9
13	审计证据	可靠性、程序	7	2.2	79.1
14	审计重要性	确定、汇总、意见	8	1.9	81.0
15	审计工作底稿	复核、归档、保密、调阅	7	1.6	82.6

可以看出，有的知识点是跨章节的，如内部控制，涉及 8 个章节；有的知识点则只属于某一个章节，与其他章节的联系不大，如职业道德；有的以会计知识为主，如特殊项目、固定资产及投资，有的以审计知识为主，如认定、目标与程序，审计意见与审计报告，审计证据等。

就分值来看，前 8 个知识点的累计分值已超过 60 分，前 10 个知识点的累计分值超过了 70 分，而 15 个知识点的累计分值则超过了 80 分，这说明上述知识点在总体上代表了近年考试的主要内容。

另一方面，随着时间的推移，重要知识点的内容也会发生一些变化。只是在平均统计的方法体系下，有些变化还没有足以影响排序，但应当给予足够的重视。例如，2006 年考题中，对货币资金、应付账款、分析性程序、借款费用等知识点的考核大大超过了以往年份。

此外，需要提醒大家的是，今年是审计教材变化巨大的一年，这种变化如此之大，足以动摇上述排列顺序，考生在参照上述知识点排序的同时，必须考虑今年教材的变化情况。例如，在 2007 年考试之后，上述排序表中的职业道德很可能被执业准则代替，风险导向审计很可能代替重要性的位置，2007 年审计试题中的会计知识分值也可能会下降到今年的最低点。

为帮助大家确定审计课程的重要~~资料~~，我们在下表中列示了近三年来~~审计~~考试中~~平均分~~最高的前 10 个章节，见下表。可以看出，这 10 章的平均分值合计为 76.6 分【平均每章近 8 分】，在较大程度上影响了审计考试的成败；这 10 章中，实务操作部分占了 6 章，审计理论部分占 3 章，法规部分只有 1 章。这与近年来~~审计~~考试侧重~~审计~~实务、注重操作能力的趋势是吻合的。

主要章节	3	6	7	12	13	14	15	16	19	20
年均分值	5.8	5.3	5.2	7.2	11.2	9.3	12.3	6.3	8.5	5.5
分值排序	7	9	10	5	2	3	1	6	4	8

在2006年,我们也做过类似的统计,当年最重要的10章分值高达90.1分,平均每章9分,均比今年高出18%。这表明,2007年教材增加内容后,知识点更加分散,大家学习的范围更加广泛,这就需要比过去付出更多的努力,花费更多的时间。

必须强调的是,上述知识点并没有、也不可能涵盖审计考试的全部内容,各知识点的分值高低在不同的年度会有不同的结果。例如,仅仅增加一个函证的综合题就可能使目前排在第6位的知识点跃进到第2位,可以说,这些知识点分值的稳定性并不高。因此,建议大家在将所列知识点作为重点内容的同时,还应根据自身特点、结合教材变化、考虑新的情况,适当把握和扩大学习范围。

下面对各个知识点的具体内容进行展开性说明和分析,谨供大家参考。

一、内部控制

内部控制是现代审计的基础,也是近几年审计考试的第一知识点,在每年的试题总分中占11分,举足轻重。多数内部控制的命题均以综合题或简答题的题型出现。

内部控制也是一个组合式的知识点。与内部控制相关的内容包括内部控制的基本理论(概念、程序),风险评估(第八章),财政部有关内部控制的相关规范(分散在各个业务循环中),内部控制的实际应用(分散在各个业务循环中)和内部控制审核。

就其考试情况来看,主要包括两个方面的问题。一是在命题中介绍内部控制的具体规定,要求考生指出设计方面的缺陷,二是在命题中介绍内部控制的实际执行情况,要求考生评价执行的有效性和可信赖性。

就考试所涉及的业务类型来说,涉及最多的是销售与收款循环业务,有40%的内部控制试题出自这一循环。具体内容包括销售单、发运单、销售发票等的填制、编号及传递、流转,赊销审批的执行,截止的适当性,顾客对账单的寄发,与真实性、完整性相对应的控制测试程序的设计。

接近25%的内部控制试题出自存货与仓储循环业务。具体内容包括领料单及入库单的填制、编号与传递、流转,本单位存货的保管,代管的存货的摆放,存货盘点计划的制订与实施,成本会计核算的流程等。这类命题还常常与管理层对财务报表的认定相联系。

还有15%的内部控制试题出自购货与付款循环业务。具体包括请购单、验收单、付款单的填制、编号与传递、流转,固定资产购置与使用的审批,在建工程的审批,以及这些控制与管理层对财务报表认定的影响。2006年命题中,关于购货与付款循环中材料采购的内部控制分值约为9分,达到了本

循环内部控制分值的高峰。

另有接近10%的内部控制考试内容与内部控制审核相关。具体内容为内部控制审核的概念、审核的程序、审核意见及审核报告。

上述四类业务的内部控制分值占以往考试中内部控制分值的80%以上。内部控制命题的其他内容还包括货币资金的内部控制、内部控制的基本概念以及了解、测试内部控制的一般程序等。

【例题】(典型主观题局部)ABC会计师事务所接受X股份有限公司(以下简称X公司)董事会委托,对X公司2003年6月30日与会计报表相关的内部控制的有效性的认定进行审核。A和B注册会计师接受指派实施该项审核,于2003年8月15日完成审核工作,出具内部控制审核报告。

X公司采用手工会计系统。在审核过程中,A和B注册会计师了解了X公司内部控制的设计,评价了内部控制设计的合理性,测试和评价了内部控制执行的有效性,并编制了相关审核工作底稿。审核工作底稿中记载的有关X公司内部控制设计和运行的部分内容摘录如下:

(1)为加强货币资金支付管理,货币资金支付审批实行分级管理办法:单笔付款金额在10万元以下的,由财务部经理审批;单笔付款金额在10万元以上、50万元以下的,由财务总监审批;单笔付款金额在50万元以上的,由总经理审批。

(2)为统一财务管理,提高会计核算水平,设置内部审计部,与财务部一并由财务总监分管。内部审计部的主要职责是对公司内部控制的健全、有效,会计及相关信息的真实、合法、完整,资产的安全、完整,经营绩效及经营合规性进行检查、监督和评价。

(3)为保证公司投资业务的不相容岗位相互分离、制约和监督,投资业务分由不同部门或不同职员负责,其中,投资部的甲职员负责对外投资预算的编制;投资部的乙职员负责对外投资项目的分析论证及评估;财务部负责对外投资业务的相关会计记录。

(4)在发出原材料过程中,仓库部门根据生产部门开出的领料单发出原材料。领料单必须列明所需原材料的数量和种类,以及领料部门的名称。领料单可以一料一单,也可以多料一单,通常需一式两联,仓库部门发出原材料后其中一联连同原材料交还领料部门,一联留仓库部门据以登记原材料明细账。

(5)为加强在建工程项目的管理,要求审批人员根据工程项目相关业务授权批准制度的规定,在授权范围内进行审批,不得超越审批权限,经办人在职责范围内,按照审批人的审批意见办理工程项目业务。对于审批人员超越授权范围审批的工程项目业务,经办人虽无权拒绝办理,但在办理后,应及时向审批人的上级授权部门报告。

(6) 丙职员在核对商品装运凭证和相应的经批准的销售单后, 开具销售发票。具体程序为: 根据已授权批准的商品价目表填写销售发票的金额, 根据商品装运凭证上的数量填写销售发票的数量, 销售发票的其中一联交财务部丁职员据以登记与销售业务相关的总账和明细账。

要求:

(1) 在测试和评价 X 公司内部控制执行的有效性时, A 和 B 注册会计师通常应当实施哪些审核程序?

(2) 假定 X 公司的其他内部控制不存在缺陷, 请指出 X 公司上述内部控制在设计与运行方面的缺陷, 并简要说明理由。

(3) 如果 A 和 B 注册会计师认为 X 公司上述内部控制存在重大缺陷, 而 X 公司管理当局未在其书面声明中对该重大缺陷及其对实现控制目标的影响予以说明, A 和 B 注册会计师决定发表保留意见, 并草拟了下述内部控制审核报告。请指出其中存在的不恰当之处, 并予以改正。

内部控制审核报告

X 股份有限公司董事会:

我们接受委托, 审核了贵公司管理当局对 2003 年 1 月 1 日至 2003 年 6 月 30 日止的内部控制有效性的认定。贵公司管理当局的责任是建立健全内部控制并保持其有效性, 我们的责任是对贵公司内部控制的有效性发表意见。

我们的审核是依据《中国注册会计师独立审计准则》进行的。在审核过程中, 我们实施了包括了解、测试和评价内部控制设计的合理性和执行的有效性, 以及我们认为必要的其他审核程序。我们相信, 我们的审核为发表意见提供了合理的基础。

内部控制具有固有限制, 存在由于错误或舞弊而导致错报发生和未被发现的可能性。此外, 由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当, 或降低对控制政策、程序遵循的程度, 根据内部控制评价结果推测未来内部控制有效性具有一定的风险。

(说明段省略)

我们认为, 除上述内部控制的重大缺陷及其实现控制目标的影响外, 未发现贵公司按照 X 标准于 2003 年 1 月 1 日至 2003 年 6 月 30 日止在所有重大方面未保持有效的内部控制。

ABC 会计师事务所 (公章)

中国注册会计师 A (签名并盖章)

中国注册会计师 B (签名并盖章)

中国 X 市

2003 年 8 月 15 日

【答案】

(1) 在测试 X 公司内部控制执行的有效性时, 注册会计师通常实施以下程序:

- ① 询问被审核单位的有关人员;
- ② 检查内部控制生成的文件和记录;
- ③ 观察被审核单位的经营管理活动;

④ 重新执行有关内部控制。

(2) 内部控制的缺陷及简要理由如下:

① X 公司内部管理制度中“单笔付款金额在 50 万元以上的, 由总经理批准”的规定存在重大缺陷。按《内部会计控制规范—货币资金》的规定, 对公司总经理的货币资金支付审批, 也应设定上限。超过设定审批权限的, 应由公司经营班子集体决策和审批。

② X 公司财务部及内部审计部一并由财务总监管理的规定属于重大缺陷。这样的部门设置将内部审计部置于财务部门负责人的管理之下, 将削弱内部审计部工作的独立性。

③ X 公司的投资业务存在设计上的重大缺陷。按财政部《内部会计控制规范—对外投资》的规定, “对外投资的分析、论证和评估”属于不相容职务, 不应由同一职员负责, 但 X 公司的这两种职务均由乙职员一人办理, 不相容职务没有分离。

④ X 公司原材料的发出业务存在重大缺陷: 领料单应一式三联, 一联连同原材料交还领料部门, 一联留仓库部门据以登记原材料明细账, 还应送交会计部门据以进行材料收发核算和成本核算。

⑤ 对于 X 公司审批人员越权审批的工程项目, “经办人无权拒绝办理, 但在办理后及时向审批人的上级授权部门报告”属于重大缺陷, 它使越权审批实际上失去了制约, 关键内部控制失去了意义。

⑥ X 公司由丁职员登记与销售相关的明细账与总账不恰当。销售业务相关的总账与明细账的登记属于不相容职务, 应当分离。

(3) 改正后的内部控制审核报告如下:

内部控制审核报告

X 股份有限公司 (修改 1: 删去原报告中的“董事会”):

我们接受委托, 审核了贵公司管理当局对 2003 年 6 月 30 日 (修改 2: 原报告此处为“2003 年 1 月 1 日至 2003 年 6 月 30 日止”) 的与会计报表相关的 (修改 3: 增加“与会计报表相关的”) 内部控制有效性的认定。贵公司管理当局的责任是建立健全内部控制并保持其有效性, 我们的责任是对贵公司内部控制的有效性发表意见。

我们的审核是依据《内部控制审核指导意见》(修改 4: 原文为《中国注册会计师独立审计准则》) 进行的。在审核过程中, 我们实施了包括了解、测试和评价内部控制设计的合理性和执行的有效性, 以及我们认为必要的其他审核程序。我们相信, 我们的审核为发表意见提供了合理的基础。

内部控制具有固有限制, 存在由于错误或舞弊而导致错报发生和未被发现的可能性。此外, 由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当, 或降低对控制政策、程序遵循的程度, 根据内部控制评价结果推测未来内部控制的有效性具有一定的风险。

(说明段省略)

我们认为,由于上述内部控制的重大缺陷及其实现控制目标的影响,贵公司未能按照财政部《内部会计控制规范》于2003年6月30日保持与会计报表相关的有效的内部控制(修改5:原报告为“除上述内部控制的重大缺陷及其实现控制目标的影响外,未发现贵公司按照××标准于2003年1月1日至2003年6月30日止在所有重大方面未保持有效的内部控制”)

ABC会计师事务所(公章)

中国注册会计师A(签名并盖章)

中国注册会计师B(签名并盖章)

中国××市

2003年8月15日

二、特殊项目

这原本是一个由10个具体项目构成的“组合式”知识点,也是2006年以前《审计》考试的第一热门知识点。考虑到2007年教材中将原先的10个特殊项目删减了5个,仅剩半壁江山,同时,也受到2006年考核内部控制综合题的影响,2007年将其排在了第二位,在每年试题中平均分也由上年的10分下降到了本年的9分。

与这些项目相关的特殊业务往往是实际审计业务的重点和难点之所在,也是考察考生实务水平的“试金石”。按考分由高到低的顺序排列,这5个项目依次是:期后事项、持续经营假设、或有事项、期初余额、现金流量表。

对期后事项的考核内容,最常见的是在综合题中针对给定的期后事项确定审计结论,即确定注册会计师是建议被审计单位调整财务报表(在这一情形下,通常需要列示审计调整分录),还是仅要求被审计单位在财务报表附注中予以适当披露;有时也可能在简答题或客观题中考核期后事项对审计报告日期的影响以及注册会计师应如何应对财务报表对外公布后发现的期后事项。

对持续经营假设考核的题型,既可能是主观题,也可能是客观题,但所考察的内容大多数情况下都是持续经营假设对审计意见的影响。这一项目中较难的问题是,判断具体事项对持续经营假设的影响程度,但迄今为止,试卷中尚未出现过这一问题。

或有事项是多年来在审计考试中均匀考核的传统知识点。尤其是与借款担保、未决诉讼、连带赔偿等相关联的或有事项,常常与审计报告的说明段或强调事项段相伴随。审计调整分录中需要列示的财务报表项目包括预计负债、其他应付款、营业外收入或营业外支出。

与期初余额相关的命题往往是定性的,较少涉及会计处理或审计调整。考核的主要内容包括审计程序,有时可能与审计业务约定书等内容联系。希望考生多考虑期初余额对审计意见的影响。

迄今为止,审计中对现金流量表的考试不仅频

率低,而且内容较浅,说明这一项目的考试潜力较大。希望对相关的勾稽关系多加注意。

在每年试卷中,上述5个项目平均考核3个,题型以综合题为主(年均4分),多项选择题位列第二(年均3分),排在第三位的是简答题(年均2分),单项选择题年均1分,判断题则较少出现。

【例题】(典型主观题局部)公开发行A股的X股份有限公司(以下简称X公司)系ABC会计师事务所的常年审计客户。A和B注册会计师负责对X公司2005年度会计报表进行审计,并确定会计报表层次的重要性水平为1200000元。X公司2005年度财务报告于2006年2月25日获董事会批准,并于同日报送证券交易所。X公司适用的增值税税率为17%。其他相关资料如下:

2005年1月,X公司为G公司向银行借款40000000元提供信用担保。2005年12月,因G公司未能偿还到期债务,银行向法院起诉,要求X公司承担连带责任,支付借款本息42400000元。2006年1月20日,法院终审判决银行胜诉,并于2006年1月25日执行完毕。考虑到G公司已宣告破产清算,无法向其追偿债务,X公司在2005年度做了如下会计处理:借记“营业外支出”42400000元,贷记“预计负债”42400000元。这一事项使得X公司2005年年末的营运资金和2006年1月的经营活动产生的现金流量净额均出现负数。针对可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的上述事项,X公司提出了拟采取的改善措施。A和B注册会计师实施了必要的审计程序,认为X公司编制2005年度会计报表所依据的持续经营假设是合理的,但持续经营能力仍存在重大的不确定性。

要求:

如果不考虑审计重要性水平,对于资料中的事项,回答A和B注册会计师是否需要提出审计处理建议?若需提出审计调整建议,请直接列示审计调整分录(审计调整分录均不考虑对X公司2005年度的企业所得税、期末结转损益及利润分配的影响)。

【答案】

X公司于2005年年末所做的会计处理是正确的,但在法院于2006年年初做出终审判决、X公司已经支付了赔偿款后,该事项的不确定性已不复存在,A和B注册会计师可以建议X公司将原已计入“预计负债”的42400000元调整计入“其他应付款”项目。调整分录如下:

借:预计负债	42400000
贷:其他应付款—××银行	42400000

同时,基于X公司持续经营假设合理而有疑虑的情况,A和B注册会计师应建议X公司在2005年度会计报表的附注中适当披露导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及持续经营能力存在重大不确定性的事实,并充分披露拟采取的改善

措施。

三、存货监盘与计价

在实际审计工作中,存货监盘是一项最为费时费力的工作;在审计理论上,存货监盘与计价均属于重要的审计实务知识;在审计考试中,存货监盘与计价也是考生实际操作能力的重要考核点。存货监盘与计价这一知识点的近年年均考分比例达到8.4%,其中,2006年考分为6.5分。我们有理由相信,在注册会计师考试越来越强调实际操作能力的大背景下,对存货监盘与计价相关知识的考试将会越来越受到重视。

在命题的灵活性方面,存货监盘作为一种审计程序,拥有较多的环节,包括监盘计划的制订、时间的安排、与被审计单位的沟通、监盘前的现场观察、监盘过程中的注意事项、监盘后的调节以及形成监盘结论;其次,存货监盘的对象可谓五花八门,包括海产品、电子产品、木材、土石方、牲畜、钢材等等,这对于尚未参加过审计工作、尤其是复习时尚未做过相关练习题的考生来说,几乎只有望尘兴叹了。

如果对存货监盘的复习与审计中其他知识的复习要求有所不同的话,那就是,对于存货监盘方面的知识不仅要活学活用,而且要积累丰富的做题经验。

在存货监盘的考核内容中,涉及最多的内容是站在注册会计师的角度去解决监盘过程中所面对的具体问题。包括如何评价被审计单位的存货盘点计划(占存货监盘命题的20%),如何根据监盘结果得到资产负债表日的存货余额(占存货监盘命题的20%),首次接收审计委托时对未来初存货的替代监盘程序(占存货监盘命题的20%),如何选择适当的存货监盘方式,如何针对具体监盘对象确定观察盘点过程中的注意事项等。此外,一项具体的存货监盘程序所能实现的审计目标以及对存货监盘的一般性步骤的叙述也是命题中经常出现的内容。

相对于监盘来说,存货计价更多地涉及会计实务,2007年,存货计价的会计制度发生了不少变化,最近几年主要考核的先进先出法等内容已不复存在,跌价准备转回方面也发生了本质性变化。一般来说,这些变化应当会反映到2007年的考题中来。

存货监盘的题型以综合题、简答题居多,客观题也不少见,存货计价的考核题型基本上都是客观题。

【例题】(典型主观题局部) T公司设立于2003年7月,从事海洋捕捞和海产品销售业务。ABC会计师事务所于2003年11月30日接受委托,承接了T公司2003年度会计报表审计业务。A注册会计师接受ABC会计师事务所的指派,负责该项审计业务。相关资料如下:

资料一:

2003年12月中旬,A注册会计师对T公司进行预审过程中,获知以下情况,并对存货监盘做出了相应安排:

(1) T公司拥有12艘渔船,其中9艘为近海渔船,3艘为远洋渔船。由于远洋捕捞业务的季节性和特殊性,至2003年12月31日,3艘远洋渔船仍将在外海作业,并将于2004年6月30日全部返港。

(2) T公司的1艘远洋渔船捕捞的海产品全部委托F国的一家仓储公司代为存储,由T公司在F国设立的经销处组织销售。该艘远洋渔船将在2004年4月30日到F国最后一次卸货,并于6月30日空载返回至国内修整。

(3) T公司将于2003年12月31日分别对不同地点的存货数量采用不同的方法予以核实:对于国内冷库库存存货,由公司组织相关人员进行盘点,填写盘点表,由财务部门核对确认;对于9艘近海渔船,要求于2003年12月31日返港,由公司组织相关人员在卸货时采用磅秤测量的方法对其存货进行盘点并另库存放,由财务部门根据盘点表核对确认;对于海外作业的三艘远洋渔船要求按照公司统一部署实施盘点。填写盘点表并传真回公司。经公司的生产部门审核后由财务部门核对确认。对于存储于F国的海产品存货,要求其经销处组织盘点,并将存货盘点表传真回公司,由财务部门核对确认。

(4) A注册会计师决定对国内冷库库存存货以及返港的9艘近海渔船的存货实施监盘;对存储于F国的海产品存货委托F国G会计师事务所实施监盘。

(5) T公司向有关部门提交年度会计报表的截止日期为2004年4月30日,注册会计师无法在该截止日期前对远洋渔船的存货实施监盘程序。T公司希望A注册会计师理解公司存货存放位置的特殊性,要求通过检查公司生产计划与生产日志,存货的收、发、存记录以及经财务部门核对确认的期末存货盘点表等,对远洋渔船2003年12月31日的存货数量予以审计确认。

资料二:

(1) T公司在收到ABC会计师事务所对其2003年度会计报表出具的审计报告后,要求A注册会计师在2004年6月30日对所有返港渔船的存货进行监盘,重新对2003年度会计报表发表审计意见,并委托ABC会计师事务所对其2004年半年度会计报表进行审计。

(2) 假定已有证据表明2004年6月30日存储于F国的海产品存货为零。A注册会计师在2004年6月30日指派助理人员对T公司所有存货实施监盘后认定,盘点结果与账面记录相符,但将盘点结果倒推至2003年12月31日的结果与T公司2003年12月31日所确认的存货数量存在较大差异。T公司要求A注册会计师同意公司调整2003年12月31日存货账面价值,并在公司调整后重新

出具无保留意见审计报告。

(3) 鉴于2004年6月30日存货盘点结果与账面记录相符, T公司要求A注册会计师对其2004年半年度会计报表出具无保留意见审计报告。

要求:

(1) 针对资料一(3), 对于T公司使用磅秤测量方法进行的存货盘点, 简要说明A注册会计师在监盘过程中应当考虑哪些审计程序。

(2) 针对资料一的情况(5), 请回答A注册会计师能否同意T公司的要求, 并简要说明理由。

(3) 针对资料二(2)所述差异, 请分析形成差异的可能原因, 回答A注册会计师能否同意T公司的要求并简要说明理由。

(4) 针对资料二(3), 在不考虑其他因素的前提下, 请回答A注册会计师能否同意T公司的要求, 并简要说明理由。

(5) 针对资料一(4), 假定ABC会计师事务所于2004年年初接受委托审计T公司2003年度会计报表, 而T公司已于2003年12月31日对存货进行了盘点。请简要回答, 为确认2003年12月31日T公司国内冷库库存存货以及返港的9艘近海渔轮存货的数量, A注册会计师应当实施哪些必要的审计程序。

【答案】

(1) 针对T公司对存货实施的磅秤测量盘点, A注册会计师在监盘过程中应结合重新秤量程序在使用及移动磅秤时, 确认并检验磅秤的精准度, 检查重量单位换算的准确性;

(2) A注册会计师不能同意T公司的要求。原因之一: 存货占T公司资产总额的比例很高, 而远洋渔轮的存货在存货总额中的比例较高; 原因之二: 由于存货的特殊位置, 没有满意的程序能替代监盘, 注册会计师无法获取充分、适当的证据。

(3) 由于2003年12月31日认定的账面数=2004年6月30日账面数-2004年1月1日至6月30日期间的入库数+2004年1月1日至6月30日期间的出库数, 在2004年6月30日盘点数与账面数相符的情况下, 导致不一致的原因可能包括: 2004年1月1日至6月30日期间的入库记录或入库存货实物数有误; 2004年1月1日至6月30日期间的出库记录或出库实物数有误; 2003年12月31日认定的账面记录或实物数量有误。不论是哪种原因, 都表明T公司的存货内部控制存在缺陷, 加之间隔时间很长, 难以查清差异原因。A注册会计师不能同意T公司的要求。

(4) 仅根据2004年6月30日存货盘点结果与账面记录相符, A注册会计师未必能对T公司2004年上半年度会计报表出具无保留意见审计报告。首先, 盘点数与账面结果的相符并不能保证报表数的公允性, A注册会计师应将账面数与报表数核对; 其次, 存货是T公司会计报表的重要项目, 6月30

日账实相符并不意味着期初账实相符, 而在期初余额无法确认的情况下, 难以确认T公司2004年上半年度的主营业务成本是否正确。

(5) A注册会计师应实施下列必要的审计程序: 评估存货内部控制的有效性; 对存货进行适当抽查或提请T公司另择日期重新盘点; 测试资产负债表日至抽查日或重新盘点日之间发生的存货交易。

四、审计意见与审计报告

毋庸置疑, 审计意见的确定及审计报告的编写是审计课程考试的核心内容, 这种核心地位主要表现在三个方面, 一是考试的频率——它是每份试卷中100%的必考内容, 在最近的4年中, 总共被考过10次; 二是考试的题型——过去的4年的10次考试100%的是主观题, 其中3次为简答题, 7次为综合题; 三是本知识点在实际审计业务中不可或缺的关键地位——事实上, 一项完整的审计业务或许不需要进行监盘存货(因为被审计单位的存货余额可能很小), 但不可能没有审计意见和审计报告。

总结迄今为止的命题, 可以将本知识点的考核情况概括为: 审核具体事项, 确定审计意见, 编制审计报告。

1. 命题中考核的具体事项, 既包括定性事项, 又包括定量事项, 既包括审计事项, 又包括会计事项, 包罗万象, 无所不含。其中考核频率最高的事项包括:

- (1) 主营业务收入的确认、计量;
- (2) 往来款项的重分类调整与函证;
- (3) 坏账准备的计提比例与计提方法;
- (4) 固定资产的购置、更新改造、处置、减值准备、累计折旧;
- (5) 存货盘点与材料短缺的后续处理;
- (6) 发行债权或权益性证券、债券利息的计提;
- (7) 投资核算、被投资企业未被审计、投资函证;
- (8) 期后事项、或有事项。

2. 命题中对考生确定审计意见能力的考核主要有以下两种方式:

(1) 针对单独的一个事项, 假定被审计单位接收或拒绝了审计建议, 确定审计意见的类型。这种方式常见于简答题(约5个具体事项)或综合题的前半部分(约7个事项), 相关的意见囊括了审计意见的全部四种类型。

(2) 综合考核命题指定或限定的若干(约4个)事项, 确定审计意见的类型。2002年以前, 第二种方式下所确定的审计意见类型常常是保留意见, 2003年以后, 情况有所突破, 先后出现了带强调事项段的无保留意见和无法表示意见。但总体来说, 保留意见的考核频率最高。2006年就再次考核了保留意见的综合题。

3. 对编制审计报告能力的考核主要有三种方式。

(1) 有关审计报告格式的考核, 如将保留意见改为无保留意见所需的改动;

(2) 审计报告特定段落的编写, 编写频率最高的为说明段, 其次是强调事项段;

(3) 编写一份完整的审计报告, 或对命题提供的完整审计报告改错。

2007 年, 新的审计准则开始实施后, 审计教材对审计报告的格式作了大幅改动, 与 2006 年度相比, 不仅审计报告的段落有所增加, 而且进一步增加了需要在意见段后增加强调事项段的 4 种情况。这无疑大大增加了 2007 年按上述第 (2)、(3) 两种方式考核审计意见与审计报告综合题的可能性。

【例题】(典型综合题) 公开发行 A 股的 X 股份有限公司 (以下简称 X 公司) 系 ABC 会计师事务所的常年审计客户。A 和 B 注册会计师负责对 X 公司 2005 年度会计报表进行审计, 并确定会计报表层次的重要性水平为 1200000 元。X 公司 2005 年度财务报告于 2006 年 2 月 25 日获董事会批准, 并于同日报送证券交易所。X 公司适用的增值税税率为 17%。X 公司未经审计的 2005 年度会计报表部分项目的年末余额或本年发生额如下:

单位: 万元

项目	金额
资产总额	21000
股本	7500
资本公积—股本溢价	4000
法定盈余公积	1000
未分配利润	900
主营业务收入	18000
利润总额	300
净利润	200

在对 X 公司的审计过程中, A 和 B 注册会计师注意到以下事项:

(1) A 和 B 注册会计师在审计 X 公司 2004 年度会计报表时, 通过实施销售截止测试发现 X 公司 2005 年 1 月主营业务收入明细账和主营业务成本明细账上记载的一批甲产品的销售业务, 在 2004 年

12 月已收妥款项, 并符合销售收入确认条件, 但在当月未作任何会计处理, 而在 2005 年 1 月做了如下会计处理: 借记“银行存款”11700000 元, 贷记“主营业务收入”10000000 元、“应交税金—应交增值税 (销项税额)”1700000 元; 同时结转相应的主营业务成本, 借记“主营业务成本”7800000 元, 贷记“存货—甲产品”7800000 元。在对 2004 年度会计报表审计时, A 和 B 注册会计师建议将上述会计处理作为审计调整分录, 调整 X 公司 2004 年度会计报表。X 公司调整了 2004 年度会计报表, 但未调整 2005 年度相关账户和会计报表。

(2) 2005 年 12 月 28 日, X 公司将到期日为 2006 年 4 月 5 日的 6000000 元商业承兑汇票贴现, 贴现息为 180000 元, 贴现银行保留对 X 公司的追索权。X 公司做了如下会计处理: 借记“银行存款”5820000 元、“财务费用”180000 元, 贷记“应收票据”6000000 元。

(3) 为建造厂房和生产线, X 公司于 2005 年 6 月 1 日分别向 F 银行借入年利率为 5% 的专项长期借款 9000000 元, 向 H 银行借入年利率为 6% 的专项长期借款 6000000 元, 该工程预计建造期为 1 年 6 个月, 采用出包方式, 按照工程进度于每月月初支付当月工程进度款。2005 年 6 月至 12 月, 每月月初实际支付的工程进度款分别为 8000000 元、2500000 元、500000 元、500000 元、1000000 元、200000 元和 1000000 元。X 公司 2005 年 12 月 31 日未经审计的该在建工程余额为 14172500 元, 其中包括利息费用 472500 元。

(4) X 公司的会计政策规定, 对应收账款采用账龄分析法计提坏账准备。根据债务单位的财务状况、现金流量等情况, 确定坏账准备的计提比例分别为: 账龄 1 年以内的 (含 1 年, 以下类推), 按其余额的 10% 计提; 账龄 1—2 年的, 按其余额的 30% 计提; 账龄 2—3 年的, 按其余额的 50% 计提; 账龄 3 年以上的, 按其余额的 80% 计提。X 公司 2005 年 12 月 31 日未经审计的应收账款账面余额为 51929000 元, 相应的坏账准备余额为 6364900 元。应收账款账面余额明细情况如下:

客户名称	账龄			
	1 年以内	1—2 年	2—3 年	3 年以上
应收账款—a 公司	35150000	500000	932000	
应收账款—b 公司	2000000	15100000	54000	
应收账款—c 公司	600000		25000	
应收账款—d 公司	9500000	- 12000000		
应收账款—e 公司				68000
小计	47250000	3600000	1011000	68000