

北大东奥

2006年注册会计师全国统一考试辅导用书

——轻松过关 3

CPA 2006 年

注册会计师考试
答疑精华及历年试题参考答案详解

审计

东奥会计在线 组织编写
北大东奥 总策划



经济科学出版社
Economic Science Press

2006 年注册会计师全国统一考试辅导用书

**2006 年注册会计师考试
答疑精华及历年试题参考答案详解**

审 计

组 编 东奥会计在线

总策划 北大东奥

经济科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

2006 年注册会计师考试答疑精华及历年试题参考答案详解·审计/东奥会计在线组编. —北京:经济科学出版社,2006.4

(2006 年注册会计师全国统一考试辅导用书:轻松过关3)

ISBN 7-5058-5567-0

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 032745 号

责任编辑:王东岗 靳兴涛

责任校对:徐领弟

版式设计:东奥文化

技术编辑:刘 军

2006 年注册会计师考试答疑精华及历年试题

参考答案详解·审计

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编:100036

总编室电话:88191217 发行部电话:88191540

北大东奥邮购部:62759048 62757389 62759700(传真)

网址:www.esp.com.cn

电子信箱:esp@esp.com.cn

保定市印刷厂印装

850×1168 32 开 8 印张 100 千字

2006 年 4 月第 1 版 2006 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 7-5058-5567-0/F·4826 定价:15.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有翻版必究)

前 言

为了帮助考生顺利通过 2006 年 CPA 考试,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“轻松过关”系列之三《2006 年注册会计师考试答疑精华及历年试题参考答案详解》。

本书包括“答疑精华”和“历年试题参考答案详解”两个部分:

一、答疑精华。各科作者结合自己多年的考试辅导经验,针对考生在课后经常提出的热点、难点问题,根据 2006 年考试大纲和辅导教材的要求,精心选择了 150 个以上的经典问题,给您一个深入浅出的解答,免除了考生苦思冥想、不得其解的烦恼。

二、历年试题参考答案详解。历年试题对考生而言是最好的复习资料,仔细研究历年试题,考生不仅可以学习掌握大量的考点,而且可以准确把握 CPA 考试的难易程度、命题方向、命题思路和命题技巧,从而有效地指导自己的考前复习。考生作为防守一方,首先应当熟悉命题者的进攻套路,做到“知己知彼”。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,由于辅导教材不断地进行调整和更新,如何从茫茫试题中找到有参考价值的试题,这是考生面临的挑战。为此,本着对考生高度负责的精神,本书对 1998 - 2005 年的试题进行逐一扫描,“取其精华、去其糟粕”,过滤出针对 2006 年辅导教材的“试题汇编”,这是本书的最大特色。

1. 2001 - 2005 年试题。为了保持 2001 - 2005 年试卷的完整性,本书保留了全部试题,但对其进行了如下处理:(1)与 2006

年辅导教材的规定完全一致的试题，我们给出了参考答案和详细的解析，考生对这类试题应予以重点关注；（2）2006 年辅导教材进行了重大调整的考点，我们给出了“当年的参考答案”，但在解析中说明根据 2006 年辅导教材应如何处理，或者根据 2006 年辅导教材，对试题本身进行了适当调整，考生对这类试题应关注该考点在 2006 年考试中的运用，而不是其当年的答案；（3）2006 年辅导教材已经完全删掉的考点，本书做了清晰的提示，考生对这类试题可跳过不看。

2. 2000 年以前的试题。为了最大程度地节省考生的时间，本书精心挑选了与 2006 年辅导教材的规定完全一致的试题，供考生在复习时参考。对于 2006 年辅导教材已经完全删掉的考点，本书不再涉及，建议有兴趣的考生在通过考试后再去研究。

参加 CPA 考试是一个挑战自我的过程，其中的艰辛、压力和烦恼，只有考生自己才能真正的体会。希望大家树立必胜的信心，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

2006 年 4 月

目 录

第一部分 答疑精华

答疑精华	1
------------	---

第二部分 历年试题参考答案详解 (1998 ~ 2005 年)

2005 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	56
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	101
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	135
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	170
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	200
1998 ~ 2000 年注册会计师全国统一考试	
《审计》经典试题扫描	230

第一部分

答疑精华

1. 问：2006 年的审计教材与 2005 年的教材相比有哪些变化？

答：应该说，2006 年的教材与 2005 年的教材相比并没有太大的变化。内容上的变化主要集中在第一章和第二章，其他章节只是文字上的修改。第一章的主要变化包括：第一，在审计的类别中重点介绍了按审计目的和内容不同将审计分为会计报表审计、经营审计和合规性审计；第二，增加了审计方法的知识。第二章的主要变化集中在注册会计师的业务范围方面。

2. 问：2006 年审计考试大纲有特殊要求吗？

答：2006 年在考试大纲中增加了对审计科目的基本要求。我个人认为，新增加的基本要求是将来专家命题的基本依据，考生应按照基本要求把握好教材的内容。

3. 问：2006 年审计科目考试大纲的基本要求有哪些？

答：对审计科目的基本要求如下：（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）熟悉审计循环的内控测试和实质性程序；（5）掌握审计抽样和其他选取测试项目的方法；（6）形成审计意见和出具审计报告的基本原理；（7）掌握从事其他鉴证业务的基本原理。

4. 问：2006 年的考试与新准则会有联系吗？

答：在考试大纲中明确注明：“涉及的参考法规均为截至 2005 年 12 月 31 日财政部、中国注册会计师协会发布并生效的执业准则、规则、指导意见等。”从这一点看，今年的考试不会涉

及新准则的具体内容。但是，如果从考试大纲的基本要求看，对考生的要求却是按照新准则要求的。因此，建议考生以风险导向审计的思路分析和判断问题，但在具体实施程序时按照旧准则来做。就是说“穿旧鞋，走新路”。

5. 问：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。

6. 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：可能产生的影响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的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、时间和范围与识别及评估的风险相联系，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。

7. 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。

8. 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。

9. 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。

10. 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。

11. 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。

12. 问：请问注册会计师的业务范围到底包括哪些？为什么总觉得第二章和第十六章对不上？

答：严格地说，注册会计师的业务包括鉴证业务和非鉴证业务。鉴证业务又分为审计业务、审阅业务和其他鉴证业务。非鉴证业务主要有税务服务、管理咨询和会计服务等业务。

13. 问：请问审计业务、审阅业务和审核业务有什么本质区别？

答：这三项业务均是注册会计师的鉴证业务，但在鉴证业务的保证程度上有很大的区别。审计业务属于合理保证的鉴证业务，它最终要以积极方式提出结论。审阅业务和审核业务属于有限保证的鉴证业务，它最终采用消极方式提出结论。

14. 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。

15. 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。

16. 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人员；（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，就违反了《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。

17. 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。

18. 问：根据《中国注册会计师职业道德规范指导意见》的规定：“鉴证小组成员曾是鉴证客户的董事、经理、其他关键管理人员或能够对鉴证业务产生直接重大影响的员工”就可能因为自我评价而损害其独立性。照这样要求，只要他曾是一些重要人员，他将永远不能审计这个客户。这样理解对吗？

答：这样理解指导意见的这条要求就太绝对了。应该说，我们在判断鉴证小组的成员的独立性是否会受到损害时，还是本着实质重于形式的原则。如果上述重要人员现在所从事的鉴证业务内容，与该人员当初的工作已经没有什么联系了，这就不会对他的独立性构成什么影响。

19. 问：何谓前任注册会计师？

答：根据《前后任注册会计师的沟通》准则：前任注册会计师，是指对最近期间会计报表出具了审计报告或接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的会计师事务所。因此，前任注册会计师的定义可理解为：（1）已经或可能与委托人解除业务约定：①注册会计师提出辞聘、拒绝接受续聘；②可能将被委托人解聘或已被解聘。（2）对最近期间会计报表出具了审计报告。（3）已接受委托但未完成审计工作。（4）是指会计师事务所（包括注册会计师）。

20. 问：在《中国注册会计师职业道德规范指导意见》中要求：“当识别出损害独立性的因素时，会计师事务所和注册会计师应当采取必要的措施以消除影响或将其降至可接受水平。”这句话怎么理解？

答：如果会计师事务所和注册会计师独立性受到的影响的直接的，就应将该影响消除，会计师事务所应拒绝接受问题，注册

会计师应回避。如果会计师事务所和注册会计师受到的影响是间接的，就应将该影响降至可接受的水平。

21. 问：何谓实质上和形式上的独立？

答：独立原则是指注册会计师在执行审计业务时，应当在形式上和实质上独立于外部组织和他所服务的对象。

实质上的独立，就是要求注册会计师与委托单位之间必须实实在在地毫无利害关系，注册会计师在发表意见时其专业判断不受影响，公正执业，保持精神上和心态上的独立；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。具体来讲就是注册会计师必须在第三者面前呈现出一种独立于委托单位的身份，在他人看来是独立的。注册会计师除了保持实质上的独立外，还必须在外界人士面前呈现出形式上的独立。

22. 问：“会计师事务所不得以降低收费的方式招揽业务”，应如何理解？

答：《中国注册会计师职业道德准则》和《中国注册会计师职业道德规范指导意见》中规定，注册会计师不准以降低收费的方式招揽业务。

会计师事务所的收费应当公平地反映为客户提供的专业服务的价值。但是，收费问题与业务竞争相互联系，因此，许多国家禁止低价收费。在市场经济条件下，通过各种竞争形式，可以使顾客得到价格最低、质量最好的商品和服务。然而，在注册会计师行业，过度的竞争——特别是低价格的竞争，往往削弱注册会计师的独立性，降低其服务的质量。因为，时间和预算的压力往往导致注册会计师的服务质量达不到标准。注册会计师行业，由于注册会计师提供服务的高度专业性，消费者无法作出类似的评价和判断——至少

不能在同等程度上作出类似评价或判断。因此，注册会计师的竞争与其他商业竞争是不同的，低廉的收费很可能对应的是低质量的服务。尽管审计准则不可能对审计收费做出具体的规定，但是如果会计师事务所由于降低收费，使得审计质量没有达到独立审计准则的要求，会计师事务所就违背了职业道德。

23. 问：注册会计师个人能否承办会计服务业务？

答：如果不以注册会计师的身份，他个人是可以承办会计服务业务的。如果是以注册会计师的名义来完成该业务，就不能以个人名义承办，而要以会计师事务所的名义统一接受委托。

24. 问：需要遵守《职业道德基本准则》的“注册会计师”都包括哪些人员？是否适用于“与审计或其他鉴证业务相关的专家”和“会计师事务所”？

答：“注册会计师”是一个集合名词，既包括承担审计或其他鉴证业务的注册会计师，又包括协助注册会计师工作的业务助理人员以及注册会计师所在的会计师事务所。也就是说，《职业道德基本准则》不仅适用于注册会计师，也适用于注册会计师所在的事务所以及协助注册会计师工作的业务助理人员。注册会计师在执业过程中聘请专家协助工作，同样也要求专家遵守职业道德的相关规定。

25. 问：同一家会计师事务所的不同注册会计师能否可以为同一家上市公司分别提供编制会计报表和审计服务？

答：不可以。根据职业道德规范指导意见的要求，会计师事务所不得为上市公司同时提供编制会计报表和审计服务。尽管这两项业务是由不同注册会计师分别担任，但如果均为同一家会计师事务所承接，这就会影响会计师事务所的独立性。

26. 问：注册会计师是否有责任查出会计报表中所有的违法行为，还是仅查出重大的违法行为即可？如果注册会计师发表了无保留意见的审计报告而事实上被审计单位存在违法行为，那么注册会计师是否要承担相应的法律责任？

答：注册会计师即使严格遵守独立审计准则，也不能保证发现所有的违反法规行为。这说明注册会计师只要严格遵守准则，保持应有的职业谨慎，就应当能将严重影响报表的违反法规行为合理发现。如果注册会计师未按独立审计准则进行审计，致使重要违反法规行为未被发现，或即使发现了也未作适当的处理，注册会计师就应承担相应的责任。由于注册会计师不是法律专家，因此无责任主动发现间接影响报表的违法行为，但只要在审计过程中发现了就应作适当的处理。

27. 问：如果被审计单位存在可能导致会计报表严重失实的违法行为，注册会计师在征求了律师的意见后，是否可以取消业务约定？此外，向有关机构反映被审计单位的违法行为与注册会计师履行保密职责有何关系？

答：当注册会计师发现被审计单位存在可能导致会计报表严重失实的违法行为时，不一定要取消业务约定。此时，注册会计师应当首先考虑其对审计的影响。必要时，应当重新评估审计风险、如果审计风险在可接受的范围内，而被审计单位未能在会计报表中恰当反映该违法行为对会计报表的重大影响，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。如果注册会计师无法就对会计报表可能产生重大影响的违法行为获取充分、恰当的审计证据，应当发表保留意见或拒绝表示意见。当然，如果注册会计师认为审计风险太高，例如怀疑被审计单位最高层管理人员涉及违法行为，或被审计单位拒绝采取必要措施纠正违法行为时，注册会计师应考虑采取适当措施。必要时，注册会计师可以在征求律师意见之后，解除与被审计单位的业务约定。另外，向董事会或有关

管理机构反映被审计单位的违法行为也属法规的要求，只要不违背保密原则。

28. 问：注册会计师的配偶在被审计单位的某个部门，且其配偶的收入都可以直接归该注册会计师所有，在审计该单位时，该注册会计师应该回避，对吗？

答：《职业道德基本准则》规定：在被审计单位有重大的经济利益，会影响注册会计师的独立性；与被审计单位的主要负责人或委托事项的当事人有近亲属关系，也会影响注册会计师的独立性。因此，如果注册会计师的直系亲属在被审计单位担任主要负责人，注册会计师当然应该回避；但如果其直系亲属不是关键人物或委托事项当事人，但拥有被审计单位的股票，则可能会被看作有重大经济利益在被审计单位，因此也应回避；如果以上情况都不是，注册会计师就不必回避。

29. 问：如果注册会计师与被审计单位的独立董事有近亲关系，注册会计师是否应该回避？

答：独立董事是被审计单位的高级管理人员，根据《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业道德规范指导意见》的规定，如果注册会计师与被审计单位的独立董事有近亲关系，按照独立性原则应该回避。

30. 问：注册会计师若为上市公司提供编制会计报表的服务，则整家会计师事务所都不能接受该上市公司委托进行审计吗？

答：会计师事务所不得为上市公司同时提供编制会计报表和审计服务中，因为该服务所产生的自我评价威胁非常大，以至于没有任何防范措施能够将其降低至可接受的水平。

31. 问：“注册会计师对直接和严重影响会计报表的违反法规