



2004年注册会计师全国统一考试指定用书配套辅导

——轻松过关 3

CPA

2004年注册会计师考试

答疑精华及历年试题答案详解

审 计

北京注册会计师考试辅导教研组 组织编写
北大东奥 总策划



北京大学出版社
Peking University Press

2004 年注册会计师全国统一考试指定用书配套辅导

2004 年注册会计师考试 答疑精华及历年试题答案详解

审 计

组 编 北京注册会计师考试辅导教研组

总策划 北大东奥

北京大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

2004 年注册会计师考试答疑精华及历年试题答案详解·审计/北京
注册会计师考试辅导教研组组编. - 北京: 北京大学出版社,
2004. 4

(轻松过关系列之三)

ISBN 7-301-07027-6

I .2… II .北… III .审计 - 会计师 - 资格考试 - 自学参考资料 IV .F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 014112 号

书 名: 2004 年注册会计师考试答疑精华及历年试题答案详解·审计

著作责任者: 北京注册会计师考试辅导教研组 组编

责任编辑: 靳兴涛 张迎新

标准书号: ISBN 7-301-07027-6/F·0808

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://ebs.pku.edu.cn>

电子信箱: jm@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926

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

印 刷 者: 北京威远印刷厂

经 销 者: 新华书店

850 毫米 × 1168 毫米 32 开本 6.875 印张 85 千字

2004 年 4 月第 1 版 2004 年 4 月第 1 次印刷

定 价: 12.00 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

前 言

由北大东奥策划并组织编写的“轻松过关”系列丛书已连续出版六年，承蒙广大考生的关心与厚爱，“轻松过关”已经成为大多数 CPA 考生漫漫征途中的首选，对此我们深感荣幸，同时也深知责任重大。我们惟有精益求精、不断创新，才能不负各位考生的信任与支持。

本书作为 2004 年“轻松过关”系列丛书的“新增内容”，包括两个部分：

一、热点、难点问题答疑。各科作者结合自己多年的教学辅导经验，针对考生在课后经常提出的热点、难点问题，根据 2004 年考试大纲和指定教材的考试要求，选择了若干疑难问题，提前给您一个深入浅出的解释，免除了考生苦思冥想、不得其解的烦恼。

二、历年试题答案详解。最近几年的试题对考生而言是最好的复习资料，仔细研究试题，考生不仅可以掌握大量的知识点，而且可以准确把握 CPA 考试的难易程度、出题技巧和命题方法。通过分析出题老师将指定教材中的知识点转化为试题的“转化程序”，有效地指导自己的应试复习。因此，对于最近几年的试题，考生应做到烂熟于胸、举一反三。但是，由于近年来指定教材进行了多次调整和更新，考生面临的挑战在于，如何从茫茫题海中筛选出对 2004 年考试有参考价值的试题。为此，本着对考生高度负责的精神，本书对 1998 - 2003 年最近 6 年的试题进行逐一扫描：(1) 与 2004 年指定教材一致的考点，我们给出了标准答案和详尽的解析，考生对这类试题应予以重点关注；(2) 与 2004 年指

定教材不一致的考点，我们给出了“当年的标准答案”，同时在解析中说明根据 2004 年指定教材应如何处理，考生对这类试题适当参考即可，切不可死缠烂打；(3) 2004 年指定教材已经删掉的考点，为了保持试题的完整性，我们仅给出了“当年的标准答案”，考生对这类试题应跳过不看。

参加 CPA 考试是一个自我挑战的过程，其中的艰辛、烦恼和压力，只有考生自己才能真切地体会到，希望大家树立信心，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

2004 年 4 月 20 日

目 录

第一部分 答疑精华

答疑精华	1
------------	---

第二部分 历年试题答案详解 (1998 年 - 2003 年)

1998 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	36
1999 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	61
2000 年度注册会计师全国统一考试	
《审计》试题、参考答案及解析	86
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	117
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	148
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	178

第一部分

答疑精华

1. 问：2004 年的教材主要有哪些变化？

答：2004 年的教材与 2003 年相比总体变化不大。大的方面，主要变化的内容体现在：第一，将中国注册会计师职业道德规范指导意见的内容进一步充实；第二，对存货监盘的有关内容按照独立审计具体准则进行的修改。

2. 问：2003 年审计在命题思路上发生了很大的变化，2004 年还会延续吗？

答：2003 年审计在考试的命题思路上，进行了有益的尝试，突出了实务性。考生对这种命题思路一时不适应，这是很正常的。我个人认为，在 2004 年的考试中，仍然按照 2003 年命题方式命题，只是在难度上可能会有所调整。

3. 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。

4. 问：在 2003 年的审计考试中涉及到的审计理论知识较少，在 2004 年的考试中对审计理论应如何把握？

答：审计理论是基础，考生必须作为重点掌握。在 2003 年的考试中虽然直接考查审计理论的题目较少，对审计理论的考查主要体现在融会贯通方面。审计本身的实务性很强，审计理论是通过对实务的总结，上升到理论的，因此，审计理论与实务的结合非常密切，即使在考审计实务中，也必然要运用到审计理论。

5. 问：除了一般目的和特殊目的的审计，注册会计师审计业务是否还包括其他的内容？

答：一般目的和特殊目的的审计是从审计目的的角度对审计业务的划分。从这个角度对审计业务进行划分，注册会计师的审计业务不包括其他的内容。

6. 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。

7. 问：盈利预测审核、内部控制审核是否属于注册会计师的业务？如果属于为什么在第二章注册会计师业务范围中没有呢？

答：盈利预测审核和内部控制审核均属于注册会计师的业务。在第二章中所列的注册会计师的审计业务只是法定的审计业务，如，会计报表审计、验资等，所以不包括盈利预测审核和内部控制审核等业务。

8. 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。

9. 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看的，一个是从会计角度看的。

10. 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。

11. 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。

12. 问：独立审计基本准则中提到注册会计师应对业务助理人员和专家的工作结果负责，应如何理解？

答：注册会计师有责任对助理人员的工作进行指导、监督和

复核，所以注册会计师对助理人员的工作结果负直接责任。也就是说，如果助理人员工作结果有重大失误，注册会计师没有及时发现予以纠正，则视为注册会计师的重大失误。

注册会计师在审计过程中可能会请专家协助工作，但其无法对专家的工作进行具体的指导、监督和复核。注册会计师应评价专家的独立性、工作能力以及所执行的程序是否符合审计的要求，从而确定是否利用专家的工作结果形成审计结论。所以，注册会计师应对专家工作结果的利用负责。

13. 问：教材中经常提到注册会计师要“以应有的职业谨慎态度执行审计业务”，如何理解“职业谨慎”？

答：书上提到注册会计师应遵守职业道德规范、恪守独立、客观、公正的原则，并以应有的职业谨慎态度执行审计业务，发表审计意见。

这里所说的应有的职业谨慎态度是指注册会计师在执行审计业务时，应具备一丝不苟的责任感并保持应有的慎重态度，对职业谨慎态度可以从消极和积极两方面去理解，前者是指注册会计师执行审计业务时不得拖拖拉拉，没有过失和欺诈行为；后者是注册会计师应以高度的责任感去完成审计任务，勤勉地发挥自己的特长。

14. 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。

15.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。

16.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作该业务，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。

17. 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。

18. 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。

19. 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。

20. 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。

21. 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。

22. 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。

23. 问：教材中提到“注册会计师如果未能将会计报表中严重失实的错误与舞弊揭露出来，应负审计责任”。而教材中又说“既不能要求注册会计师对所有未查出的会计报表中的重大错误与舞弊情况负责……，关键看未查出的原因是否源自注册会计师本身的错误”。应怎样理解这两段话呢？

答：对这两段内容应辩证地理解。注册会计师只要严格遵守独立审计准则，保持应有的职业谨慎，就能合理确信将导致会计报表严重失实的问题揭露出来；如果注册会计师未能导致会计报表严重失实的问题揭露出来，而且是由于没有严格遵循准则或职业谨慎不够导致的，注册会计师就应承担审计责任。

24. 问：“注册会计师不可能发现会计报表中存在的全部错误舞弊和违反法规行为，但有责任合理制定计划和实施必要的程序，以合理确信能发现会计报表的重大错误舞弊以及对会计报表有直接影响的重大违反法规的行为。”这里为什么说“合理确信”？发现不了重大错误和舞弊应该承担的责任与“未发现会计报表中重大错误和舞弊应承担审计责任”矛盾不矛盾？

答：从总体上或从原则上说，注册会计师有责任发现会计报表中存在的重大错误与舞弊。但是由于审计测试（如抽样审计）和内部控制的固有限制（如管理舞弊），不能苛求注册会计师发现报表中存在的所有的重大错误与舞弊，只能合理确信经过注册会计师审计后的会计报表中不存在重大错误与舞弊。因此说，被审计单位报表的重大错报和舞弊注册会计师可以“合理确信”发现。

“合理确信发现被审计单位会计报表中的重大错误和舞弊”与“未发现会计报表中重大错误和舞弊应承担的审计责任”不矛盾。因为在某些特定情况下，按照常规的审计程序确实难以发现重大的错误与舞弊，这时注册会计师也不一定承担审计责任。

25. 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）。

26. 问：为什么说，完整性认定主要与负债的低估有关，而存在或发生认定主要与资产的高估有关？

答：注册会计师在对负债进行审计时，应将审计的重点放在被审计单位通过低估负债来粉饰会计报表，而低估负债的表现形式为少记或漏记负债，而漏记负债则属于完整性认定。注册会计师对资产的审计主要侧重于防止高估资产从而粉饰会计报表，防止虚计、多计，主要与存在或发生认定有关。

27. 问：为什么上市公司审计报告的收件人不是董事会？

答：如果被审计单位是上市的股份有限公司，董事会是管理当局，而全体股东才是审计业务的真正的委托人。

28. 问：如果注册会计师提请被审计单位在会计报表附注中披露的事项被审计单位拒绝披露，注册会计师应出具保留意见或否定意见，还是应出具在意见段之后的强调事项段？

答：在这种情况下，由于存在应披露而未予披露的事项，实质上被审计单位的会计报表不符合会计准则和会计制度的规定，所以，注册会计师视其重要程度，出具保留意见或否定意见的审计报告。

29. 问：存货若在外地，注册会计师可采用函证的方法确定其存在性吗？

答：如果存放在外地的存货数量不大，注册会计师可以采用函证的方法确定其存在性。如果数量较大，注册会计师就应亲自去监盘或委托有业务联系的当地会计师事务所监盘。

30. 问：审计证据的数量与审计风险的关系是反向还是正向？

答：首先要明确审计风险的两层含义：一是，注册会计师只要接受委托，客观上就存在着签发不恰当意见的可能性，即审计风险是客观存在的；二是，只要审计业务一确定，注册会计师就可以评价该业务其能够接受的审计风险水平。注册会计师的审计过程就是将客观存在的风险降至可接受的风险水平。所以，客观存在的审计风险越高，对证据的需求越大；注册会计师可接受的审计风险越高，对证据的需求越少。

31. 问：为什么被审计单位是劳动密集型企业时，不应将资