

2015 年度注册会计师全国统一考试专业阶段

《审计》试题

一、单项选择题（本题型共 25 小题，每小题 1 分，共 25 分，每小题只有一个正确答案，请从每小题的备选答案中选出一个你认为正确的答案，用鼠标点击相应的选项。）

1. 下列有关注册会计师执行的业务提供的保证程度的说法中，正确的是（ ）。
- A. 鉴证业务提供高水平保证
 - B. 代编财务信息提供合理保证
 - C. 财务报表审阅提供有限保证
 - D. 对财务信息执行商定程序提供低水平保证

【答案】C

【真题新解】选项 A 错误，鉴证业务可能提供合理保证也可能提供有限保证，并不一定均属于高水平保证；选项 B、D 错误，代编财务信息、对财务信息执行商定程序属于相关服务，不提供保证水平。

2. 在判断注册会计师是否按照审计准则的规定执行工作以应对舞弊风险时，下列各项中，不需要考虑的是（ ）。

- A. 注册会计师是否根据具体情况实施了审计程序，并获取了充分、适当的审计证据
- B. 注册会计师在审计过程中是否保持了职业怀疑
- C. 注册会计师是否识别出舞弊导致的财务报表重大错报
- D. 注册会计师是否根据审计证据评价结果出具了恰当的审计报告

【答案】C

【真题新解】选项 C 错误，如果在完成审计工作后发现舞弊导致的财务报表重大错报，特别是串通舞弊或伪造文件记录导致的重大错报，并不必然表明注册会计师没有遵守审计准则。

3. 下列有关职业怀疑的说法中，错误的是（ ）。

- A. 职业怀疑与所有职业道德基本原则均密切相关
- B. 职业怀疑是保证审计质量的关键要素
- C. 职业怀疑要求注册会计师质疑相互矛盾的审计证据的可靠性
- D. 保持职业怀疑可以提高审计程序设计和执行的有效性

【答案】A

【真题新解】职业怀疑与客观和公正、独立性两项（A，并非所有）职业道德基本原则密切相关。

4. 在了解组成部分注册会计师后，下列情形中，集团项目组可以采取消除其疑虑或影响的是（ ）。

- A. 组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求
- B. 集团项目组对组成部分注册会计师的专业胜任能力存有重大疑虑
- C. 集团项目组对组成部分注册会计师的职业道德存有重大疑虑
- D. 组成部分注册会计师未处于积极有效的监管环境中

【答案】D

【真题新解】如果组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求，或集团项目组对组成部分注册会计师职业道德、专业胜任能力和所处的监管环境存有重大疑虑，集团项目组应当就组成部分财务信息亲自获取充分、适当的审计证据，而不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作，选项 A、B、C 错误。

5. 下列有关审计证据的说法中，正确的是（ ）。

- A. 外部证据与内部证据矛盾时，注册会计师应当采用外部证据
- B. 审计证据不包括会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量控制程序获取的信息
- C. 注册会计师无需鉴定作为审计证据的文件记录的真伪
- D. 注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息有用性之间的关系

【答案】D

【真题新解】如果从不同来源获取的审计证据不一致，注册会计师应当追加必要的审计程序，而不是直接认为外部证据更可靠，选项 A 错误；审计证据包括会计师事务所接受与保持客户或业务时实施质量控制程序获取的信息，选项 B 错误；审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪，但如果在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的，或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当作出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪，选项 C 错误；由于不同来源或不同性质的证据可以证明同一认定，注册会计师可以考虑获取证据的成本与所获取信息有用性之间的关系，选项 D 正确。

6. 下列抽样方法中，适用于控制测试的是（ ）。（改编）

- A. 变量抽样
- B. 货币单元抽样
- C. 差额法
- D. 属性抽样

【答案】D

【真题新解】变量抽样、货币单元抽样、差额法均用于细节测试；属性抽样用于控制测试。

7. 下列与会计估计审计相关的程序中，注册会计师应当在风险评估阶段实施的是（ ）。

- A. 确定管理层是否恰当运用与会计估计相关的财务报告编制基础
- B. 复核上期财务报表中会计估计的结果
- C. 确定管理层作出会计估计的方法是否恰当
- D. 评估会计估计的合理性

【答案】B

【真题新解】选项 B，复核上期财务报表中会计估计的结果是为了解管理层如何作出会计估计，属于风险评估阶段实施的，选项 ACD 属于风险应对阶段实施的。

8. 下列有关审计计划的说法中，正确的是（ ）。

- A. 制定总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前
- B. 总体审计策略不受具体审计计划的影响
- C. 具体审计计划的核心是确定审计的范围和审计方案
- D. 制定审计计划的工作应当在实施进一步审计程序之前完成

【答案】A

【真题新解】审计计划包括总体审计策略和具体审计计划；虽然制定总体审计策略的过程通常在具体审计计划之前，选项 A 正确，但是两项计划具有内在紧密联系，对其中一项的决定可能会影响甚至改变另外一项的决定，选项 B 错误；具体审计计划的核心是确定审计程序的性质、时间安排和范围，选项 C 错误；在实务中，注册会计师可以统筹安排进一步审计程序的先后顺序，如果对某类交易、账户余额或披露已经作出计划，则可以安排先行开展工作，与此同时再制定其他交易、账户余额和披露的进一步审计程序，选项 D 错误。

9. 下列有关注册会计师实施进一步审计程序的时间的说法中，错误的是（ ）。
- A. 如果被审计单位的控制环境良好，注册会计师可以更多地在期中实施进一步审计程序
 - B. 注册会计师在确定何时实施进一步审计程序时需要考虑能够获取相关信息的时间
 - C. 如果评估的重大错报风险为低水平，注册会计师可以选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证

D. 对于被审计单位发生的重大交易，注册会计师应当在期末或期末以后实施实质性程序

【答案】D

【真题新解】如果控制环境良好，注册会计师可以更多地在期中实施进一步审计程序，选项 A 正确；如果某些控制活动可能仅在期中（或期中以前）发生，而之后可能难以再被观察到，则应当在期中实施进一步审计程序，选项 B 正确；如果评估的重大错报风险为低水平，注册会计师可以选择资产负债表日前适当日期为截止日实施进一步审计程序，比如函证程序，选项 C 正确；对于被审计单位发生的重大交易，注册会计师应当在期末或接近期末实施实质性程序，而不是在期末以后实施实质性程序，选项 D 错误。

10. 下列审计程序中，通常不能识别被审计单位违反法律法规行为的是（ ）。

- A. 阅读董事会和管理层的会议纪要
- B. 向管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况
- C. 获取管理层关于被审计单位不存在违反法律法规行为的书面声明
- D. 对营业外支出中的罚款及滞纳金支出实施细节测试

【答案】C

【真题新解】书面声明可以提供必要的审计证据，但书面声明本身并不提供充分、适当的审计证据，选项 C 错误。

11. 下列有关前后任注册会计师沟通的说法中，错误的是（ ）。

- A. 接受委托前的沟通是必要的审计程序，接受委托后的沟通不是必要的审计程序
- B. 如果被审计单位不同意前任注册会计师对后任注册会计师的询问作出答复，后任注册会计师应当拒绝接受委托
- C. 当会计师事务所通过投标方式承接审计业务时，前任注册会计师无须对所有参与投标的会计师事务所的询问进行答复

D. 接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的审计工作底稿，后任注册会计师应当征得被审计单位的同意

【答案】B

【真题新解】如果被审计单位不同意前任注册会计师作出答复，或限制答复的范围，后任注册会计师应当向被审计单位询问原因，并考虑是否接受委托，当出现上述情况时，后任注册会计师一般应拒绝接受委托，除非可以通过其他方式获知必要的事实，或有充分的证据表明被审计单位财务报表的审计风险水平非常低，选项 B 错误。

12. 下列参与审计业务的人员中，不属于注册会计师的专家的是（ ）。

- A. 对保险合同进行精算的会计师事务所精算部门人员
- B. 受聘于会计师事务所对投资性房地产进行评估的资产评估师
- C. 就复杂会计问题提供建议的会计师事务所技术部门人员
- D. 对与企业重组相关的复杂税务问题进行分析的会计师事务所税务部门人员

【答案】C

【真题新解】C 中技术部门人员提供建议的专长领域是会计，故不属于注册会计师的专家。

13. 下列各项中，注册会计师评价内部审计的客观性时通常不需要考虑的是（ ）。

- A. 内部审计人员是否不承担任何相互冲突的责任

- B. 被审计单位是否存在有关内部审计人员培训的既定政策
- C. 治理层是否监督与内部审计相关的人事决策
- D. 管理层是否根据内部审计的建议采取行动

【答案】B

【真题新解】选项B影响的是内部审计人员的胜任能力，与客观性并无直接联系。

14. 下列有关审计证据充分性的说法中，错误的是（ ）。

- A. 初步评估的控制风险越低，需要通过控制测试获取的审计证据可能越少
- B. 计划从实质性程序中获取的保证程度越高，需要的审计证据可能越多
- C. 评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多
- D. 审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少

【答案】A

【真题新解】如果注册会计师评估的控制风险越低，则应当通过实施更多的控制测试，获取更多审计证据来证明控制运行是否有效，从而减少实质性程序，即初步评估的控制风险水平与通过控制测试所需审计证据数量之间是反向关系，选项A错误。

15. 下列有关样本规模的说法中，正确的是（ ）。

- A. 注册会计师愿意接受的抽样风险越高，样本规模越大
- B. 在控制测试中，注册会计师确定的可容忍偏差率越低，样本规模越小
- C. 在细节测试中，总体规模越大，注册会计师确定的样本规模越大
- D. 在既定可容忍误差下，注册会计师预计的总体误差越大，样本规模越大

【答案】D

【真题新解】不论是控制测试还是细节测试，可接受的抽样风险越高，样本规模越小，选项A错误；在控制测试中，可容忍偏差率与样本规模的关系是反向变动，选项B错误；总体中的项目数量在细节测试中对样本规模的影响很小，选项C错误；在控制测试中，在既定的可容忍误差下，注册会计师预计的总体误差越大，样本规模越大，选项D正确。

16. 下列有关存货监盘的说法中，正确的是（ ）。

- A. 注册会计师主要采用观察程序实施存货监盘
- B. 注册会计师在实施存货监盘过程中不应协助被审计单位的盘点工作
- C. 注册会计师实施存货监盘通常可以确定存货的所有权
- D. 由于不可预见的情况而导致无法在预定日期实施存货监盘，注册会计师可以实施替代审计程序

【答案】B

【真题新解】存货监盘程序中除了观察程序外，还有检查、执行抽盘等程序，选项A错误；注册会计师的责任是对存货进行监盘，注册会计师不能代行管理层盘点存货的职责，选项B正确；存货监盘可能获取所有权的部分审计证据，但存货监盘本身并不足以提供存货所有权的充分、适当的审计证据，选项C错误；如果由于不可预见的情况无法在存货盘点现场实施监盘，注册会计师应当另择日期实施监盘，并对间隔期内发生的交易实施审计程序，选项D错误。

17. 下列有关注册会计师对错报进行沟通的说法中，错误的是（ ）。

- A. 除非法律法规禁止，注册会计师应当及时将审计过程中发现的所有错报与适当层级的管理层进行沟通
- B. 注册会计师应当要求管理层更正审计过程中发现的超过明显微小错报临界值的错报
- C. 除非法律法规禁止，注册会计师应当与治理层沟通未更正错报
- D. 注册会计师应当与治理层沟通与以前期间相关的未更正错报对相关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响

【答案】A

【真题新解】注册会计师应当及时将审计过程中累积的(不小于明显微小错报临界值)所有错报与适当层级的管理层进行沟通,选项A错误。

18. 下列有关书面声明的说法中,正确的是()。

A. 书面声明的日期应当和审计报告日在同一天,且应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间

B. 管理层已提供可靠书面声明的事实,影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围

C. 如果对管理层的诚信产生重大疑虑,以至于认为其作出的书面声明不可靠,注册会计师在出具审计报告时就应当对财务报表发表无法表示意见

D. 如果书面声明与其他审计证据不一致,注册会计师应当要求管理层修改书面声明

【答案】C

【真题新解】书面声明的日期应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期,并非同一天,选项A错误;书面声明不影响获取其他审计证据的性质和范围,选项B错误;如果注册会计师对管理层的诚信产生重大疑虑,以至于认为其作出的书面声明不可靠,则应当发表无法表示意见,选项C正确;如果书面声明与其他审计证据不一致,注册会计师应当实施程序设计解决这些问题,不能直接修改书面声明,选项D错误。

19. 下列有关在审计报告中提及相关人员的说法中,错误的是()。

A. 如果上期财务报表已由前任注册会计师审计,注册会计师不应在无保留意见审计报告中提及前任注册会计师的相关工作,除非法律法规另有规定

B. 注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及专家的相关工作,除非法律法规另有规定

C. 注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及服务机构注册会计师的相关工作,除非法律法规另有规定

D. 注册会计师对集团财务报表出具的审计报告不应提及组成部分注册会计师,除非法律法规另有规定

【答案】A

【真题新解】如果上期财务报表已由前任注册会计师审计,注册会计师可以在审计报告中提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告,选项A错误。

20. 下列有关特别风险的说法中,正确的是()。

A. 注册会计师在判断重大错报风险是否为特别风险时,应当考虑识别出的控制对于相关风险的抵消效果

B. 注册会计师应当将管理层凌驾于控制之上的风险评估为特别风险

C. 注册会计师应当了解并测试与特别风险相关的控制

D. 注册会计师应当对特别风险实施细节测试

【答案】B

【真题新解】注册会计师在判断重大错报风险是否为特别风险时,不应考虑识别出的控制对于相关风险的抵消效果,选项A错误;如果与特别风险相关的控制的评估结论为:控制本身的设计是合理的,但没有得到执行;控制本身的设计就是无效的或缺乏必要的控制,那么不需要进行控制测试,选项C错误;注册会计师应当对特别风险实施实质性程序,如果针对特别风险实施的审计程序仅为实质性程序,这些程序应当包括细节测试,或将细节测试与实质性分析程序结合使用,以获取充分、适当的审计证据,选项D错误。

21. 下列舞弊风险因素中,与实施舞弊的动机或压力相关的是()。

A. 组织结构过于复杂,存在异常的法律实体或管理层级

- B. 非财务管理人员过度参与会计政策的选择或重大会计估计的确定
- C. 职责分离或独立审核不充分
- D. 管理层在被审计单位中拥有重大经济利益

【答案】D

【真题新解】A、C为舞弊提供了机会；B为舞弊提供了态度或借口；而D则提供了动机或压力。

22. 下列程序中，通常不用于评估舞弊风险的是（ ）。

- A. 询问治理层、管理层和内部审计人员
- B. 考虑在客户接受或保持过程中获取的信息
- C. 实施实质性分析程序
- D. 组织项目组内部讨论

【答案】C

【真题新解】评估舞弊风险属于风险评估阶段，尚未实施实质性程序（实质性分析程序属于实质性程序），选项C错误。

23. 如果注册会计师认为存货数量存在舞弊导致的重大错报风险，下列做法中，通常不能应对该风险的是（ ）。

- A. 扩大与存货相关的内部控制测试的样本规模
- B. 要求被审计单位在报告期末或邻近期末的时点实施存货盘点
- C. 在不预先通知的情况下对特定存放地点的存货实施监盘
- D. 利用专家的工作对特殊类型的存货实施更严格的检查

【答案】A

【真题新解】如果注册会计师认为存货数量存在舞弊导致的重大错报风险，说明与存货相关的内部控制并没有得到有效执行，此时应当多做实质性程序，而不是多做控制测试，选项A错误。

24. 下列有关抽样风险的说法中，错误的是（ ）。

- A. 除非注册会计师对总体中所有的项目都实施检查，否则存在抽样风险
- B. 在使用统计抽样时，注册会计师可以准确地计量和控制抽样风险
- C. 控制测试中的抽样风险包括误受风险和误拒风险
- D. 注册会计师可以通过扩大样本规模降低抽样风险

【答案】C

【真题新解】控制测试中的抽样风险包括信赖过度风险和信赖不足风险，细节测试中的抽样风险包括误受风险和误拒风险，选项C错误。

25. 如果注册会计师识别出超出正常经营过程的重大关联方交易导致的舞弊风险，下列程序中，通常能够有效应对该风险的是（ ）。

- A. 检查交易是否经适当的管理层审批
- B. 评价交易是否具有合理的商业理由
- C. 检查交易是否按照适用的财务报告编制基础进行会计处理和披露
- D. 就交易事项向关联方函证

【答案】B

【真题新解】对于识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易，注册会计师应当检查相关合同或协议（如有），并评价以下内容：（1）交易的商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的可能是为了对财务信息作出虚假报告或为了隐瞒侵占资产的行为，选项B正确；（2）交易条款是否与管理层的解释一致；（3）关联方交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当会计处理和披露，选项C不正确。如果被审计单位与关联

方串通舞弊或关联方对被审计单位具有支配性影响，被审计单位与授权和批准相关的控制可能是无效的，选项 A 不正确。对于超出正常经营过程的重大关联方交易，向关联方函证可能是无效的，选项 D 错误。

二、多项选择题（本题型共 10 小题，每小题 2 分，共 20 分。每小题均有多个正确答案，请从每小题的备选答案中选出你认为正确的答案，用鼠标点击相应的选项。每小题所有答案选择正确的得分，不答、错答、漏答均不得分。）

1. 下列有关期后事项审计的说法中，正确的有（ ）。

- A. 注册会计师应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至财务报表报出日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别
- B. 注册会计师应当恰当应对在审计报告日后知悉的、且如果在审计报告日知悉可能导致注册会计师修改审计报告的事实
- C. 在财务报表报出后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序
- D. 注册会计师应当要求管理层提供书面声明，确认所有在财务报表日后发生的、按照适用的财务报告编制基础的规定应予调整或披露的事项均已得到调整或披露

【答案】BCD

【真题新解】注册会计师应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别，而在审计报告日后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序，选项 A 错误。

2. 如果识别出被审计单位违反法律法规的行为，下列各项程序中，注册会计师应当实施的有（ ）。

- A. 了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境
- B. 评价识别出的违反法律法规行为对注册会计师风险评估的影响
- C. 评价被审计单位书面声明的可靠性
- D. 就识别出的所有违反法律法规行为与治理层进行沟通

【答案】ABC

【真题新解】注册会计师应当与治理层沟通审计过程中注意到的有关违反法律法规的事项，但不必沟通明显不重要的事项，选项 D 错误。

3. 注册会计师在对审计对象作出合理一致的评价时，需要有适当的标准。下列有关标准的说法中，正确的有（ ）（根据 2018 年教材改编）。

- A. 适用的财务报告编制基础仅指法律法规要求采用的财务报告编制基础
- B. 对于公开发布的标准，注册会计师通常无需对标准的适当性进行评价，只需评价该标准对具体业务的适用性
- C. 在财务报表审计中，财务报告编制基础即是标准
- D. 采用的标准的类型不同，注册会计师为评价该标准所需执行的工作也不同

【答案】BCD

【真题新解】适用的财务报告编制基础，是指法律法规要求采用的财务报告编制基础；或者管理层和治理层（如适用）在编制财务报表时，就被审计单位性质和财务报表目标而言，采用的可接受的财务报告编制基础，选项 A 错误。

4. 针对识别出的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，假定治理层不参与管理被审计单位，下列各项中，注册会计师应当与治理层沟通的有（ ）。

- A. 这些事项或情况是否构成重大不确定性
- B. 注册会计师对这些事项或情况实施的追加审计程序

- C. 在财务报表编制和列报中运用持续经营假设是否适当
D. 财务报表中的相关披露是否充分

【答案】ACD

【真题新解】注册会计师通常不能与治理层沟通拟实施的具体审计程序，以免降低审计程序的有效性，选项 B 错误。

5. 下列舞弊风险因素中，与编制虚假财务报告相关的有（ ）。
- A. 利用商业中介进行交易，但缺乏明显的商业理由
B. 在非所有者管理的主体中，管理层由一人或少数人控制，且缺乏补偿性控制
C. 对高级管理人员支出的监督不足
D. 会计系统和信息系统无效

【答案】ABD

【真题新解】选项 A 表明管理层可以利用中介安排虚假交易，为粉饰财务报表提供了机会；选项 B 表明管理层凌驾于内部控制之上，为编制虚假财务报告提供了机会；选项 C 表明管理层可以虚假支出，从而贪污货币资金，与侵占资产相关；选项 D 表明信息系统可以随意改动，为编制虚假报告提供了机会。

6. 如果注册会计师与治理层之间的双向沟通不充分，并且这种情况得不到解决，下列措施中，注册会计师可以采取的有（ ）。

- A. 根据范围受到的限制发表非无保留意见
B. 与监管机构、被审计单位外部的在治理结构中拥有更高权力的组织或人员进行沟通
C. 在法律法规允许的情况下解除业务约定
D. 就采取不同措施的后果征询法律意见

【答案】ABCD

【真题新解】如果注册会计师与治理层之间的双向沟通不充分，并且这种情况得不到解决，注册会计师可以采取下列措施：

- ①根据范围受到的限制发表非无保留意见（选项 A 正确）；
②就采取不同措施的后果征询法律意见（选项 D 正确）；
③与第三方（如监管机构）、被审计单位外部的在治理结构中拥有更高权力的组织或人员（如企业的业主，股东大会中的股东）或公共部门负责的政府部门进行沟通（选项 B 正确）；
④在法律法规允许的情况下解除业务约定（选项 C 正确）。

7. 下列有关审计程序不可预见性的说法中，正确的有（ ）。

- A. 注册会计师需要与被审计单位管理层事先沟通拟实施具有不可预见性的审计程序的要求，但不能告知其具体内容
B. 注册会计师应当在签订审计业务约定书时明确提出拟在审计过程中实施具有不可预见性的审计程序，但不能明确其具体内容
C. 注册会计师采取不同的抽样方法使当年抽取的测试样本与以前有所不同，可以增加审计程序的不可预见性
D. 注册会计师通过调整实施审计程序的时间，可以增加审计程序的不可预见性

【答案】ACD

【真题新解】注册会计师可以在签订审计业务约定书时明确提出这一要求，而不是必须在签订审计业务约定书时明确提出这一要求，选项 B 错误。

8. 下列有关注册会计师首次接受委托时就期初余额获取审计证据的说法中，正确的有（ ）。

- A. 对非流动资产和非流动负债，注册会计师可以通过检查形成期初余额的会计记录和其他信息获取有关期初余额的审计证据

B. 对流动资产和流动负债,注册会计师可以通过本期实施的审计程序获取有关期初余额的审计证据

C. 注册会计师可以通过向第三方函证获取有关期初余额的审计证据

D. 如果上期财务报表已经审计,注册会计师可以通过查阅前任注册会计师的审计工作底稿获取有关期初余额的审计证据

【答案】ABCD

【真题新解】对流动资产和流动负债,注册会计师通常可以通过本期实施的审计程序获取部分审计证据(选项B正确)。而相对于流动资产和流动负债而言,非流动资产和非流动负债比较稳定,变动较少,注册会计师可以通过检查形成期初余额的会计记录和其他信息获取审计证据(选项A正确)。在某些情况下,注册会计师还可以通过向第三方函证获取有关期初余额(如长期借款和长期股权投资的期初余额)的部分审计证据。而在另外一些情况下,注册会计师还可能需要实施追加的审计程序(选项C正确)。而如果上期财务报表已经审计,注册会计师可以通过查阅前任注册会计师的审计工作底稿,以获取有关期初余额的审计证据(选项D正确)。

9. 下列各项审计工作中,可以应对与会计估计相关的重大错报风险的有()。

A. 测试管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据

B. 测试与管理层作出会计估计相关的控制的运行有效性

C. 作出注册会计师的点估计或区间估计,以评价管理层的点估计

D. 确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计的审计证据

【答案】ABCD

【真题新解】应对评估的重大错报风险时,应按规定实施下列一项或多项程序:

(1) 确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计的审计证据(选项D正确);

(2) 测试管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据(选项A正确);

(3) 测试与管理层如何作出会计估计相关的控制运行有效性,并实施恰当的实质性程序(B对);

(4) 作出注册会计师的点估计或区间估计,以评价管理层的点估计(选项C正确)。

10. 如果识别出管理层未向注册会计师披露的重大关联方交易,下列各项措施中,注册会计师应当采取的有()。

A. 立即将相关信息向项目组其他成员通报

B. 将与新识别的重大关联方交易相关的风险评估为特别风险

C. 重新考虑可能存在管理层以前未向注册会计师披露的其他关联方或重大关联方交易的风险

D. 对新识别的重大关联方交易实施恰当的实质性程序

【答案】ACD

【真题新解】超出正常经营过程的重大关联方交易才评估为特别风险,选项B不足以直接评估为特别风险。

三、简答题(本题型共6小题36分。其中一道小题可以选用中文或英文解答,请仔细阅读答题要求。如使用英文解答,须全部使用英文,答题正确的,增加5分。本题型最高得分为41分。)

1. (本小题6分。)ABC会计师事务所负责审计甲公司2014年度财务报表,审计工作底稿中与内部控制相关的部分内容摘录如下:

(1) 甲公司营业收入的发生认定存在特别风险。相关控制在2013年度审计中经测试运行有效。因这些控制本年未发生变化,审计项目组拟继续予以信赖,并依赖了上年审计获取

的有关这些控制运行有效的审计证据。

(2) 考虑到甲公司 2014 年固定资产的采购主要发生在下半年, 审计项目组从下半年固定资产采购中选取样本实施控制测试。

(3) 甲公司与原材料采购批准相关的控制每日运行数次, 审计项目组确定样本规模为 25 个。考虑到该控制自 2014 年 7 月 1 日起发生重大变化, 审计项目组从上半年和下半年的交易中分别选取 12 个和 13 个样本实施控制测试。

(4) 审计项目组对银行存款实施了实质性程序, 未发现错报, 因此认为甲公司与银行存款相关的内部控制运行有效。

(5) 甲公司内部控制制度规定, 财务经理每月应复核销售返利计算表, 检查销售收入金额和返利比例是否准确, 如有异常进行调查并处理, 复核完成后签字存档。审计项目组选取了 3 个月的销售返利计算表, 检查了财务经理的签字, 认为该控制运行有效。

(6) 审计项目组拟信赖与固定资产折旧计提相关的自动化应用控制, 因该控制在 2013 年度审计中测试结果满意, 且在 2014 年未发生变化, 审计项目组仅对信息技术一般控制实施测试。

要求:

针对上述第 (1) 至第 (6) 项, 逐项指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

【答案】

(1) 不恰当。因相关控制是应对特别风险的, 应当在当年测试相关控制的运行有效性/不能利用以前审计中获取的审计证据。

(2) 不恰当。控制测试的样本应当涵盖整个期间。

(3) 不恰当。因为控制发生重大变化, 应当分别测试/2014 年上半年和下半年与原材料采购批准相关的内部控制活动不同, 应当分别测试 25 个。

(4) 不恰当。通过实质性测试未发现错报, 并不能证明与所测试认定相关的内部控制是有效的/注册会计师不能以实质性测试的结果推断内部控制的有效性。

(5) 不恰当。只检查财务经理的签字不足够/应当检查财务经理是否按规定完整实施了该控制。

(6) 恰当。

【真题新解】

(1) 不恰当。甲公司营业收入的发生认定存在特别风险, 对于旨在减轻特别风险的控制, 不论该控制在本期是否发生变化, 注册会计师都不应依赖以前审计获取的证据。注册会计师应在当年测试相关控制的运行有效性。

(2) 不恰当。控制测试的样本应当涵盖整个期间, 如果仅测试下半年的内部控制, 测试的总体不完整。

(3) 不恰当。因为控制发生重大变化, 上半年与下半年应当分别测试与原材料采购批准相关的内部控制活动, 选取样本时应分别选取 25 个进行测试。

(4) 不恰当。如果通过实施实质性程序未发现某项认定存在错报, 这本身并不能说明与该认定有关的控制是有效运行的。

(5) 不恰当。只检查财务经理的签字仅能确定是否进行了复核, 但无法确定销售收入和返利比例是否准确, 还应当检查财务经理是否按规定复核了销售收入金额和销售返利金额, 是否对异常情况进行调查。

(6) 恰当。[信息技术处理具有内在一贯性, 除非系统发生变动, 一项自动化应用控制应当一贯运行。对于一项自动化应用控制, 一旦确定被审计单位正在执行该控制, 注册会计师通常无须扩大控制测试的范围, 但可以考虑测试与该应用控制有关的一般控制的运行有效

性等，以确定该控制持续有效运行。]

2. (本小题 6 分。) 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表。审计工作底稿中与分析程序相关的部分内容摘录如下：

(1) 甲公司所处行业 2014 年度市场需求显著下降，A 注册会计师在实施风险评估分析程序时，以 2013 年财务报表已审数为预期值，将 2014 年财务报表中波动较大的项目评估为存在重大错报风险的领域。

(2) A 注册会计师对营业收入实施实质性分析程序，将实际执行的重要性作为已记录金额与预期值之间可接受的差异额。

(3) 甲公司的产量与生产工人工资之间存在稳定的预期关系，A 注册会计师认为产量信息来自于非财务部门，具有可靠性，在实施实质性分析程序时据以测算直接人工成本。

(4) A 注册会计师对运输费用实施实质性分析程序，确定已记录金额与预期值之间可接受的差异额为 150 万元，实际差异为 350 万元。A 注册会计师就超出可接受差异额的 200 万元询问了管理层，并对其答复获取了充分、适当的审计证据。

(5) A 注册会计师在审计过程中未提出审计调整建议，已审财务报表与未审财务报表一致，因此认为无需在临近审计结束时运用分析程序对财务报表进行总体复核。

要求：

针对上述第 (1) 至第 (5) 项，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，提出改进建议。

【答案】

(1) 不恰当。应根据 2014 年度的变化情况设定预期值。

(2) 恰当。

(3) 不恰当。测试与产量信息编制相关的内部控制/测试产量信息/应测试内部信息的可靠性。

(4) 不恰当。应当针对 350 万元的差异进行调查。

(5) 不恰当。在临近审计结束时，应当运用分析程序对财务报表进行总体复核/总体复核分析程序是必要程序。

【真题新解】

(1) 不恰当。因为 2014 年度市场需求限制下降，因此 2014 年度和 2013 年度的情况发生较大变化可能是正常的，此时再将 13 年的数据，即变化前的数据作为预期值是不正确的。

(2) 恰当。[在实施实质性分析程序时，注册会计师确定的已记录金额与预期值之间的可接受差异额通常不超过实际执行的重要性。]

(3) 不恰当。如果注册会计师打算利用产量的相关信息，那么应该对其进行测试，只有当其可靠时，才能予以利用，而不能直接予以利用。

(4) 不恰当。注册会计师应当对审计过程中发现的差异进行调查，无论该差异是否高于可接受的差异额，因为即使金额低于可接受的差异额，但错报金额汇总起来可能重大、或项目本身存在低估或舞弊风险，所以对于 350 万元的差异都应当进行调查。

(5) 不恰当。在总体复核中使用分析程序是必要的程序，注册会计师应当在总体复核阶段实施分析程序，以确定财务报表整体是否与其对被审计单位的了解一致。

3. (本小题 6 分。) ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2014 年度财务报表，审计项目组确定财务报表整体的重要性为 100 万元，明显微小错报的临界值为 5 万元，审计工作底稿中与函证程序相关的部分内容摘录如下：

(1) 审计项目组在寄发询证函前，将部分被询证方的名称、地址与甲公司持有的合同及发票中的对应信息进行了核对。

(2) 甲公司应付账款年末余额为 550 万元。审计项目组认为应付账款存在低估风险，

选取了年末余额合计为 480 万元的两家主要供应商实施函证，未发现差异。

(3) 审计项目组成员跟随甲公司出纳到乙银行实施函证。出纳到柜台办理相关事宜，审计项目组成员在等候区等候。

(4) 客户丙公司年末应收账款余额 100 万元，回函金额 90 万元，因差异金额高于明显微小错报的临界值，审计项目组据此提出了审计调整建议。

(5) 客户丁公司回函邮戳显示发函地址与甲公司提供的地址不一致。甲公司财务人员解释是由于丁公司有多处办公地址所致。审计项目组认为该解释合理，在审计工作底稿中记录了这一情况。

(6) 客户戊公司为海外公司。审计项目组收到戊公司境内关联公司代为寄发的询证函回函，未发现差异，结果满意。

要求：

针对上述第(1)至第(6)项，逐项指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

(1) 恰当。

(2) 不恰当。仅选取大金额主要供应商实施函证不能应对低估风险/还应选取小额或零余额账户。

(3) 不恰当。审计项目组成员应当观察函证的处理过程/审计项目组成员需要在整个过程中保持对询证函的控制。

(4) 不恰当。审计项目组应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报。

(5) 不恰当。审计项目组应当对该情况进行核实/口头解释证据不充分，还应实施其他审计程序/直接与丁公司联系核实/前往丁公司办公地点进行验证。

(6) 不恰当。未直接取得回函影响回函的可靠性/应取得戊公司直接寄发的询证函。

【真题新解】

(1) 恰当。[为使函证程序能有效地实施，在询证函发出前，注册会计师需要恰当地设计询证函，并对询证函上的各项资料进行充分核对，注意事项可能包括是否已将被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录进行核对，以确保询证函中的名称、地址等内容的准确性。]

(2) 不恰当。对于低估风险，错报的账面金额可能很小甚至为零，不能仅选取大金额主要供应商实施函证，小额或零余额账户也应当进行函证。

(3) 不恰当。注册会计师应当对函证的全过程保持控制。如果注册会计师跟函时有被审计单位员工的陪伴，注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制，同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。

(4) 不恰当。对于回函中的不符事项，注册会计师应当进行调查，以确定是否存在错报。本事项中虽然差异额较低，但审计项目组也应当对其进行调查，以确定是否表明存在错报。

(5) 不恰当。回函邮戳显示发函地址与被审计单位提供的不一致，注册会计师可以进一步与被审计单位持有的其他文件进行核对或亲自前往被询证者进行核实等，即审计项目组不能只听信被审计单位的解释，还应当对该情况进行核实。

(6) 不恰当。该询证函回函并非由被询证者直接寄回会计师事务所，会影响回函的可靠性。注册会计师应取得戊公司直接寄发的询证函。

4. (本小题 6 分。) 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。乙公司是非公众利益实体，于 2014 年 6 月被甲公司收购，成为甲公司重要的全资子公司。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(1) A注册会计师自2012年度起担任甲公司财务报表审计项目合伙人，其妻子在甲公司2013年年度报告公布后购买了甲公司股票3000股，在2014年度审计工作开始前卖出了这些股票。

(2) B注册会计师自2009年度起担任乙公司财务报表审计项目合伙人，在乙公司被甲公司收购后，继续担任乙公司2014年度财务报表审计项目合伙人，并成为甲公司的关键审计合伙人。

(3) 在收购过程中，甲公司聘请XYZ公司对乙公司的各项资产和负债进行了评估，并根据评估结果确定了购买日乙公司可辨认净资产的公允价值。

(4) C注册会计师曾是ABC会计师事务所的管理合伙人，于2014年1月退休后担任甲公司董事。

(5) 丙公司是甲公司新收购的海外子公司，为甲公司不重要的子公司。丙公司聘请XYZ公司将其按照国际财务报告准则编制的财务报表转化为按照中国企业会计准则编制的财务报表。

(6) 甲公司的子公司丁公司提供信息系统咨询服务，与XYZ公司组成联合服务团队，向目标客户推广营业税改增值税相关咨询和信息系统咨询一揽子服务。

要求：

针对上述第(1)至第(6)项，逐项指出是否可能存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况，并简要说明理由。将答案直接填入答题区相应的表格内。

事项序号	是否违反（违反/不违反）	理由
(1)		
(2)		
(3)		
(4)		
(5)		
(6)		

【答案】

事项序号	是否违反（违反/不违反）	理由
(1)	违反	因针对甲公司的审计业务具有连续性，2013年度审计报告出具后至2014年度审计工作开始前期间仍属于业务期间，A注册会计师的妻子在该期间持有甲公司的股票，因自身利益对独立性产生严重不利影响
(2)	不违反	B注册会计师在成为公众利益实体的关键合伙人后还可以继续服务两年
(3)	违反	该评估结果对甲公司合并财务报表影响重大，因自我评价对独立性产生严重不利影响
(4)	违反	C注册会计师作为高级合伙人在离职后十二个月内加入甲公司担任董事，因外在压力对独立性产生严重不利影响
(5)	违反	该服务不属于日常性和机械性的工作，将因自我评价对独立性产生严重不利影响
(6)	违反	XYZ公司和丁公司以双方的名义捆绑提供服务，因自身利益/外在压力对独立性产生严重不利影响/上述关系属于守则禁止的商业关系

【真题新解】

事项序号	是否违反(违反/不违反)	理由
(1)	违反	审计项目组成员的主要近亲属持有被审计单位的直接经济利益,将因自身利益对独立性产生严重不利影响,导致没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平
(2)	不违反	2009年至2013年5年期间,乙公司为非公众利益实体,在2014年乙公司成为公众利益实体后,B注册会计师还可以继续服务两年,即2014年、2015年
(3)	违反	XYZ公司与ABC会计师事务所处于同一网络,且XYZ公司的评估结果直接影响甲公司合并财务报表,导致ABC会计师事务所会评价XYZ的评估工作,将因自我评价对独立性产生严重不利影响
(4)	违反	高级合伙人,在离职超过12个月以后才可以加入审计客户担任董事。C注册会计师在离职后十二个月内加入甲公司担任董事,将因外在压力对独立性产生严重不利影响
(5)	违反	XYZ公司与ABC会计师事务所处于同一网络,丙公司为甲公司的子公司,XYZ提供的代编财务报表服务会影响甲公司合并财务报表,同时甲公司为上市公司,为其编制财务报表影响重大,且该服务不属于日常性和机械性的工作,将因自我评价对独立性产生严重不利影响
(6)	违反	XYZ公司与ABC会计师事务所处于同一网络,XYZ公司和丁公司以双方的名义捆绑提供服务,属于禁止的商业关系,因自身利益或外在压力对独立性产生严重不利影响

5. (本小题6分,可以选用中文或英文解答,如使用英文解答,须全部使用英文,答题正确的,增加5分,最高得分为11分。)ABC会计师事务所通过招投标程序,首次接受委托审计甲银行2014年度财务报表,委派A注册会计师担任审计项目合伙人,B注册会计师担任项目质量控制复核合伙人。相关事项如下:

(1) 中标后,经甲银行同意,A注册会计师立即与前任注册会计师进行了沟通,内容包括:①前任注册会计师认为甲银行更换会计师事务所的原因;②其是否发现甲银行管理层存在诚信问题;③其与甲银行管理层在重大会计和审计等问题上是否存在意见分歧;④其向甲银行治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷。

(2) B注册会计师在信息技术审计方面经验丰富,A注册会计师安排其负责与甲银行信息系统审计相关的工作。

(3) 审计项目组部分成员首次参与银行审计项目。A注册会计师向这些成员提供了其他银行审计项目的工作底稿作参考。

(4) A注册会计师就特别风险的评估、集团审计策略以及重要性的确定向B注册会计师进行了咨询。

(5) A注册会计师就一项重大会计问题咨询了ABC会计师事务所技术部的C注册会计师。之后,甲银行管理层进一步提供了与该问题相关的资料。A注册会计师认为这些资料不改变原咨询结论,未再与C注册会计师讨论。

(6) A注册会计师负责招聘了五位实习生参与甲银行审计项目,并通知ABC会计师事务所人事部办理了实习生登记手续。

要求:

针对上述第(1)至第(6)项,逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。

【答案】

(1) 恰当。

(2) 不恰当。A 注册会计师不应要求项目质量控制复核合伙人参与审计业务，否则影响其客观性。

(3) 不恰当。A 注册会计师未经授权将其他银行审计工作底稿发给甲公司审计项目组成员，违反了保密规定。

(4) 不恰当。A 注册会计师不应向项目质量控制复核合伙人进行性质和范围十分重大的咨询，否则影响其客观性。

(5) 不恰当。A 注册会计师在咨询过程中应当充分提供相关事实。

(6) 不恰当。审计项目组实习生的招聘应由事务所人事部门负责。

【真题新解】

(1) 恰当。[接受委托前，向前任注册会计师进行询问是一项必要的沟通程序，必要沟通过程中通常值得关注和询问的事项包括：①是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题。②前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧。③前任注册会计师向被审计单位治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷。④前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因。]

(2) 不恰当。项目质量控制复核合伙人不应参与审计业务，否则相关工作自己审计、自己复核，影响其客观性。会计师事务所需要制定政策和程序，要求项目质量控制复核人员符合下列规定：①如果可行，不由项目合伙人挑选；②在复核期间不以其他方式参与该业务；③不代替项目组进行决策；④不存在可能损害复核人员客观性的其他情形。

(3) 不恰当。A 注册会计师未经授权将其他银行审计工作底稿发给甲公司审计项目组成员，违反了保密规定。保密原则要求会员应当对在职业活动中获知的涉密信息予以保密，不得有下列行为：①未经客户授权或法律法规允许，向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息；②利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益。

(4) 不恰当。当咨询所涉及问题的性质和范围十分重大时，除非项目组和项目质量控制复核人员都能谨慎从事，以使项目质量控制复核人员保持客观性，否则项目质量控制复核人员的客观性可能受到损害。

(5) 不恰当。项目组在向会计师事务所内部或外部的其他专业人士咨询时，应当提供所有相关事实，以使其能够对咨询的事项提出有见地的意见。当被审计单位提供了进一步的与该问题相关的资料，A 注册会计师应继续将相关资料向 C 注册会计师进行咨询，获取进一步的信息。

(6) 不恰当。为了保证整个招聘过程高效规范和被招募人员符合标准，会计师事务所应当指定人事管理部门负责招聘活动，招聘过程严格按照规定进行。如果工作人员和被招聘人员存在亲属关系，工作人员应当自行回避。审计项目组实习生的招聘不应由 A 注册会计师负责。

6. (本小题 6 分。) ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2014 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列与出具审计报告相关的事项 (根据 2018 年教材改编)：

(1) 甲公司 2014 年初开始使用新的 ERP 系统，因系统缺陷导致 2014 年度成本核算混乱，审计项目组无法对营业成本、存货等项目实施审计程序。

(2) 2014 年，因采用新发布的企业会计准则，乙公司对以前年度投资形成的部分长期股权投资改按公允价值计量，并确认了大额公允价值变动收益，未对比较数据进行追溯调整。

(3) 因丙公司严重亏损，董事会拟于 2015 年对其进行清算。管理层运用持续经营假设编制了 2014 年度财务报表，并在财务报表附注中充分披露了清算计划。

(4) 丁公司是金融机构，在风险管理中运用大量复杂金融工具，因风险管理负责人离

职，人事部暂未招聘到合适的人员，管理层未能在财务报表附注中披露与金融工具相关的风险。

(5) 戊公司 2013 年度财务报表未经审计。管理层将一项应当在 2014 年度确认的大额长期资产减值损失作为前期差错，重述了比较数据。

要求：

针对上述第 (1) 至第 (5) 项，逐项指出 A 注册会计师应当出具何种类型的审计报告，并简要说明理由。

【答案】

(1) 保留意见/无法表示意见审计报告。无法获取充分、适当的审计证据，对财务报表影响重大/重大而广泛。

(2) 保留意见审计报告。比较数据存在重大错报但不广泛，当期数据存在重大错报但不广泛。

(3) 否定意见审计报告。被审计单位运用持续经营假设不适当。

(4) 保留意见审计报告。存在影响重大但不具有广泛性的披露错报。

(5) 带其他事项段的保留意见审计报告。应当在其他事项段中说明对应数据未经审计，且存在影响重大但不广泛的错报。

【真题新解】

(1) 保留意见/无法表示意见审计报告。因系统缺陷导致审计项目组无法获取有关存货、营业成本等项目的充分、适当的审计证据，对财务报表影响重大；如果存货金额重大、影响营业成本及利润、所有者权益等，则对财务报表重大且广泛。

(2) 保留意见审计报告。仅影响长期股权投资项目、公允价值变动收益项目，金额重大，影响重大但不广泛。

(3) 否定意见审计报告。如果财务报表按照持续经营基础编制，而注册会计师运用职业判断认为管理层在编制财务报表时运用持续经营假设是不适当的，则无论财务报表中对管理层运用持续经营假设的不适当性是否作出披露，注册会计师均应发表否定意见。

(4) 保留意见审计报告。复杂金融工具无人计量，财务报表附注中无法进行披露，但影响范围仅限于金融工具，即存在影响重大但不具有广泛性的披露错报。

(5) 带其他事项段的保留意见审计报告。上期财务报表未经审计，注册会计师应当在其他事项段中说明对应数据未经审计，且存在影响重大但不广泛的错报，也应当在本期审计报告中予以提示说明。

四、综合题（本题共 19 分。）

甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化妆品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料一：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

(1) 子公司乙公司从事新产品研发。2014 年度新增无形资产 1000 万元，为自行研发的产品专利，A 注册会计师拟仅针对乙公司的研发支出实施审计程序。

(2) 子公司丙公司负责生产，产品全部在集团内销售，A 注册会计师认为丙公司的成本核算存在可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，拟仅针对与成本核算相关的财务报表项目实施审计。

(3) 甲集团公司的零售收入来自 40 家子公司，每家子公司的主要财务报表项目金额占集团的比例均低于 1%，A 注册会计师认为这些子公司均不重要，拟实施集团层面分析程序。

(4) DFE 会计师事务所作为组成部分注册会计师负责审计联营企业丁公司的财务信息，其审计项目组按丁公司利润总额的 3%确定组成部分重要性为 300 万元，实际执行的重要性为 150 万元。

(5) 子公司戊公司负责甲集团公司主要原材料的进口业务，通过外汇掉期交易管理外汇风险。A 注册会计师拟使用 50 万元的组成部分重要性对戊公司财务信息实施审阅。

资料二：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲集团公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

集团/组成部分	2014 年（未审数）		
	资产总额	营业收入	利润总额
甲集团公司（合并）	80000	60000 其中：批发收入 38000 零售收入 20000 其他 2000	12000
乙公司	1900	200	(300)
丙公司	60000	40000	8000
丁公司	20000	50000	10000
戊公司	2000	200	50

资料三：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了风险应对的情况，部分内容摘录如下：

(1) A 注册会计师在实施会计分录测试时，将甲集团公司全年的标准会计分录和非标准会计分录作为待测试总体，在测试其完整性后，对选取的样本实施了细节测试，未发现异常。

(2) A 注册会计师认为甲集团公司存在低估负债的特别风险，在了解相关控制后，未信赖这些控制，直接实施了细节测试。

(3) 甲集团公司使用存货库龄等信息测算产成品的可变现净值，A 注册会计师拟信赖与库龄记录相关的内部控制，通过穿行测试确定了相关内部控制运行有效。

(4) 甲集团公司的存货存放在多个地点。A 注册会计师基于管理层提供的存货存放地点清单，并根据不同地点所存放存货的重要性及评估的重大错报风险确定了监盘地点。

资料四：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(1) 因审计中利用的外部专家并非注册会计师，A 注册会计师未要求其遵守注册会计师职业道德守则的相关规定。

(2) 化妆品行业将于 2016 年执行更严格的化学成分限量标准，甲集团公司的主要产品可能因此被淘汰。管理层提供了其对该事项的评估及相关书面声明，A 注册会计师据此认为该事项不影响甲集团公司的持续经营能力。

(3) 在审计过程中，A 注册会计师与甲集团公司管理层讨论了值得管理层关注的内部控制缺陷，并在审计报告日后、审计工作底稿归档日前以书面形式向集团管理层和治理层通报了值得关注的内部控制缺陷。

(4) A 注册会计师认为甲集团公司 2014 年某新增主要客户很可能是甲集团公司的关联方，在询问管理层和实施追加的进一步审计程序后仍无法确定，拟因此发表保留意见。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了处理错报的相关情况，部分内容摘录如下：

(1) 2014 年，甲集团公司推出销售返利制度，并在 ERP 系统中开发了返利管理模块。

A注册会计师在对某组成部分执行审计时发现，因系统参数设置有误，导致选取的测试项目少计返利2万元。A注册会计师认为该错报低于集团财务报表明显微小错报的临界值，可忽略不计。

(2) A注册会计师发现甲集团公司销售副总经理挪用客户回款50万元，就该事项与总经理和治理层进行了沟通。因管理层已同意调整该错报并对相关内部控制缺陷进行整改，A注册会计师未再执行其他审计工作。

(3) A注册会计师使用审计抽样对管理费用进行了测试，发现测试样本存在20万元错报。A注册会计师认为该错报不重大，同意管理层不予调整。

(4) 2014年10月，甲集团公司账面余额1200万元的一条新建生产线达到预定可使用状态。截至2014年年末，因未办理竣工决算，该生产线尚未转入固定资产。A注册会计师认为该错报为分类错误，涉及折旧金额很小，不构成重大错报，同意管理层不予调整。

要求：

(1) 针对资料一第(1)至第(5)项，结合资料二，假定不考虑其他条件，逐项指出资料一中所列审计计划是否恰当。如不恰当，简要说明理由。将答案直接填入答题区的相应表格内。

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(1)		
(2)		
(3)		
(4)		
(5)		

(2) 针对资料三第(1)至第(4)项，假定不考虑其他条件，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。将答案直接填入答题区的相应表格内。

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(1)		
(2)		
(3)		
(4)		

(3) 针对资料四第(1)至第(4)项，假定不考虑其他条件，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。将答案直接填入答题区的相应表格内。

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(1)		
(2)		
(3)		
(4)		

(4) 针对资料五第(1)至第(4)项，假定不考虑其他条件，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由并提出改进建议。将答案直接填入答题区的相应表格内。

事项序号	是否恰当(是/否)	理由及改进建议
(1)		
(2)		
(3)		
(4)		

【答案】

(1)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	是	
(2)	否	丙公司是具有财务重大性的重要组成部分,应当对丙公司的财务信息实施审计
(3)	否	零售收入占集团营业收入的三分之一/金额重大,对这40家子公司仅在集团层面实施分析程序不足够
(4)	否	组成部分重要性应当由集团项目组确定
(5)	否	戊公司的业务涉及外汇掉期交易,属于可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险的重要组成部分,应当实施审计/审计程序

(2)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	会计分录测试的总体应该包括在报告期末作出的其他调整
(2)	是	
(3)	否	穿行测试不能为控制运行的有效性提供充分证据/穿行测试用于了解内部控制,还应当实施控制测试
(4)	否	注册会计师应当考虑存货存放地点清单的完整性

(3)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	外部专家应当遵守职业道德要求中的保密条款
(2)	否	如果识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项,注册会计师应当通过实施追加的审计程序,获取充分、适当的审计证据,以确定是否存在重大不确定性/未对管理层的评估实施进一步审计程序/书面声明本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据
(3)	是	
(4)	否	注册会计师应当考虑将该事项作为审计中的重大困难与治理层进行沟通,要求治理层提供进一步的信息

(4)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由及改进建议
(1)	否	理由:该错报为系统性错报/可能发生于其他组成部分。 改进建议:集团项目组应当关注并汇总其他组成部分的这类错报,汇总考虑该类错报对集团财务报表的影响
(2)	否	理由:该错报涉及较高层级的管理层舞弊。 改进建议:注册会计师应当采取下列措施:1)重新评估舞弊导致的重大错报风险。2)考虑重新评估的结果对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。3)重新考虑此前获取的审计证据的可靠性
(3)	否	理由:没有推断总体错报。 改进建议:注册会计师应当使用在抽样中发现的样本错报去推断总体

		的错报金额/应针对推断的总体错报金额评价其是否重大
(4)	是	

【真题新解】

(1)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	是	[子公司乙公司主要从事新产品研发,且 2014 年度新增无形资产总额占乙公司资产总额 52.63%,属于具有特别风险的组成部分;针对具有特别风险的组成部分,集团项目组可以针对具有特别风险的无形资产项目实施审计。]
(2)	否	丙公司的资产总额、营业收入、利润总额分别占集团总体的 75%、67%、67%,属于具有财务重大性的重要组成部分,应当对丙公司的财务信息实施审计
(3)	否	虽然 40 家子公司单独来看金额并不重大,但汇总后零售收入总额占集团营业收入的三分之一,金额重大,对这 40 家子公司仅在集团层面实施分析程序不足够[可以从中选取部分子公司实施审计,或对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施审计,或实施审阅等]
(4)	否	如果组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施审计或审阅,集团项目组应当基于集团审计目的,为这些组成部分确定组成部分重要性,即组成部分重要性应当由集团项目组确定。
(5)	否	戊公司的进口业务涉及外汇掉期交易,属于可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险的重要组成部分,针对具有特别风险的组成部分不能实施审阅,集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当执行下列一项或多项工作: (1) 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计; (2) 针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计; (3) 针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序

(2)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	会计分录测试的对象是与被审计单位财务报表相关的所有会计分录和其他调整,包括标准分录、非标准分录和其他调整,所以 A 注册会计师会计分录测试的总体应该包括在报告期末作出的其他调整
(2)	是	[针对特别风险的控制,注册会计师应当评价相关控制的设计情况,并确定其是否已经得到执行;如果测试后未信赖相关控制,无须测试相关控制的运行有效性。]
(3)	否	穿行测试属于了解内部控制的审计程序,不是控制测试,不能证实被审计单位的内部控制是否运行有效;若要证实被审计单位的内部控制是否有效运行,还应当实施控制测试
(4)	否	对于存货存放在多个地点的情况,注册会计师首先应当考虑从被审计单位获取的存货存放地点清单是否完整,然后再对相关存货执行程序

(3)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	即使是外部专家也应当遵守职业道德要求中的保密条款,并非不遵守注册会计师职业道德守则的全部要求
(2)	否	尽管书面声明提供必要的审计证据,但其本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据。而且,管理层已提供可靠书面声明的事实,并不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围。如果识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项,注册会计师应当通过实施追加的审计程序,获取充分、适当的审计证据,以确定是否存在重大不确定性
(3)	是	[注册会计师是对被审计单位的财务报表发表审计意见,而非内部控制缺陷,所以即使在审计报告日后、审计工作底稿归档日前与治理层和管理层进行通报也是可以的。]
(4)	否	与管理层进行沟通和实施进一步审计程序后仍无法确定,注册会计师应当进一步考虑将相关事项与治理层进行沟通,考虑将该事项作为审计中的重大困难,要求治理层提供进一步的信息

(4)

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由及改进建议
(1)	否	理由: EPR 系统中的参数设置存在错误,导致该系统核算的其他数据也可能存在错报。 改进建议: 对于这类系统导致的错报,集团项目组应当关注并汇总其他组成部分的这类错报,评估该系统错报是否会导致其他方面存在重大错报风险,系统错报的影响是否存在广泛影响
(2)	否	理由: 该错报涉及较高层级的管理层舞弊。 改进建议: 如果识别出某项错报,并由理由认为该项错报是或可能是由于舞弊导致的,且涉及管理层,特别是涉及较高级别的管理层,无论错报是否重大,注册会计师都应当重新评价对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果以及该结果对旨在应对评估的风险的审计程序的,性质、时间安排和范围的影响。 在重新考虑此前获取的审计证据的可靠性时,注册会计师还应当考虑相关的情形是否表明可能存在涉及员工、管理层与第三方串通舞弊
(3)	否	理由: 仅得出样本错报,没有推断总体错报。 改进建议: 在审计抽样中,注册会计师应当使用在抽样中发现的样本错报去推断总体的错报金额,根据推断出的总体错报评价错报的影响是否重大
(4)	是	[生产线建造完成,虽尚未转入固定资产,但影响的范围仅限于在建工程和固定资产,均是企业的非流动资产,不影响企业的非流动资产总额,也不影响企业的资产总额,并不会对关键财务比率产生影响;同时涉及的折旧费用较少,不构成重大错报,所以可以同意管理层不予调整。]