

其中,40%股权享有的份额=59 950×40%=23 980(万元)。

所以,在合并财务报表中,应调减资本公积的金额=26 250-23 980=2 270(万元)。

(3)甲公司20×9年12月31日合并资产负债表应当列示的商誉金额=30 500-50 000×60%=500(万元)。

(4)方案1:

①应收账款处置在乙公司个别财务报表中的会计处理:

第一,终止确认拟处置的应收账款。

第二,处置价款3 100万元与其账面价值之间的差额100万元,计入处置当期营业外收入(或损益)。

理由:由于乙公司不再享有或承担拟处置应收账款的收益或风险,拟处置应收账款的风险和报酬已经转移,符合金融资产终止确认的条件。

②应收账款处置在甲公司合并财务报表中的会计处理:

第一,将乙公司确认的营业外收入100万元与丙公司应收账款100万元抵销。

第二,将丙公司在其个别财务报表中已计提的坏账准备予以抵销。

第三,按照乙公司拟处置的应收账款于处置当期期末未来现金流量的现值与其账面价值的差额确认坏账损失。

理由:乙公司将应收账款出售给丙公司,属于集团内部交易。从集团角度看,应收账款的风险和报酬并没有转移,因此,在合并财务报表中不应终止确认应收账款。

方案2:

第一,在乙公司个别财务报表和甲公司合并财务报表中,不应当终止确认应收账款,均应按照未来现金流量现值小于其账面价值的差额确认坏账损失。

第二,将收到发行的资产支出证券款项同时确认为一项资产和一项负债,并在各期确认相关的利息费用。

理由:乙公司将拟处置的应收账款委托某信托公司设立信托,但乙公司仍然享有或承担应收账款的收益或风险,这说明应收账款上的风险和报酬并没有转移,不符合金融资产终止确认条件。

(5)股权激励计划的实施对甲公司20×7年度合并财务报表的影响=(50-2)×1×10×1/2=240(万元)

相应的会计处理为:甲公司在其20×7年度合并财务报表中,确认应付职工薪酬和管理费用240万元。

股权激励计划的实施对甲公司20×8年度合并财务报表的影响=(50-3-4)×1×12×2/3-240=104(万元)

相应的会计处理为:甲公司在其20×8年度合并财务报表中,确认应付职工薪酬和管理费用104万元。

(6)股权激励计划的取消对甲公司20×9年度合并财务报表的影响=[(50-3-1)×1×11×3/3-240-104]+(600-506)=256(万元)。

或:股权激励计划的取消对甲公司20×9年度合并财务报表的影响=600-344=256(万元)。

相应的会计处理为:

①甲公司在其20×9年度合并财务报表中应作为加速可行权处理,原应在剩余期间内确认的相关费用应在20×9年度全部确认。

②补偿的现金与因股权激励计划确认的应付职工薪酬之间的差额计入当期损益。

## 2010年度注册会计师全国统一考试

### 审计试题

#### 一、单项选择题

(一)A注册会计师接受委托,对甲公司提供鉴证服务。A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

1. 在确定鉴定业务是基于责任方认定的业务还是直接报告业务时,A注册会计师应当考虑的因素是( )。

A. 提供的保证程度是合理保证还是有限保证 B. 鉴证对象信息是否以责任方认定的形式为预期使用者获取 C. 提出结论的方式是积极方式还是消极方式 D. 提出鉴证报告的形式是书面报告还是口头报告

2. 在确定鉴证业务是否符合承接条件时,A注册会计师应当考虑的业务特征是( )。

A. 使用的标准是否适当且预期使用者能够获得该标准 B. 注册会计师是否能够识别使用鉴证报告的所有组织和人员 C. 鉴证业务是否可以变更为非鉴证业务 D. 鉴证业务是否可以由合理保证的鉴证业务变更为有限保证的鉴证业务

3. 在下列预期使用者获取鉴证标准的方式中,A注册会计师认为正确的是( )。

A. 由预期使用者向责任方申请取得 B. 由注册会计师在鉴证报告中以明确的方式表述 C. 由注册会计师对鉴证对象形成评价和计量标准并提供给预期使用者 D. 由预期使用者根据判断自行形成标准

4. 在合理保证的直接报告业务中,A注册会计师认为提出鉴证结论的正确方式是( )。

A. 明确提及责任方和标准,如“我们认为,责任方作出的‘根据××标准,内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的” B. 明确提及责任方,如“我们认为,责任方作出的‘内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的” C. 明确提及鉴证对象,如“我们认为,内部控制在所有重大方面是有效的” D. 明确提及鉴证对象和标准,如“我们认为,根据××标准,内部控制在所有重大方面是有效的”

(二)A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表,在确定业务约定条款和处理业务类型变更时,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

5. 如果管理层或治理层在拟议的审计业务约定条款中对审计工作范围施加限制,并且这种限制将导致A注册会计师无法对财务报表发表审计意见,A注册会计师正确的做法是( )。

A. 在实施审计程序后,出具无法表示意见的审计报告 B. 在实施审计程序后,针对可审计部分出具审计报告 C. 告知管理层,不能将该项业务作为审计业务予以承接 D. 与管理层协商,将该项业务变更为简要财务报表审计业务

6. 如果是连续审计业务,在下列情况下,需要A注册会

计师提醒甲公司管理层关注或修改现有业务的约定条款的是( )。

A. 注册会计师对上期财务报表出具了非标准审计报告 B. 注册会计师更换两名审计助理人员 C. 甲公司上期财务报表作出重述 D. 甲公司高级管理人员近期发生变动

7. 在完成审计业务前,如果将审计业务变更为保证程度较低的鉴证业务,A注册会计师认为合理的理由是( )。

A. 注册会计师不能获取完整和令人满意的信息 B. 注册会计师不能获取充分、适当的审计证据 C. 甲公司提出大幅度削减审计费用 D. 甲公司对原来要求的审计业务的性质存在误解

8. 如果认为将审计业务变更为审阅业务具有合理理由,并且截至变更日已执行的审计工作与变更后的审阅业务相关,在出具审阅报告时,A注册会计师正确的做法是( )。

A. 在审阅报告中提及原审计业务中已执行工作 B. 在审阅报告中提及原审计业务 C. 在审阅报告中说明业务变更的合理理由 D. 在审阅报告中不提及原审计业务的任何情况

(三)A注册会计师负责审计上市公司甲公司20×8年度财务报表。在确定重要性时,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

9. 在选择确定重要性的基准时,A注册会计师通常无需考虑的因素是( )。

A. 财务报表要素 B. 财务报表使用者特别关注的项目 C. 财务报表个别使用者对财务信息的特殊需求 D. 甲公司所处行业和经营环境

10. 在确定重要性水平和评估错报是否重大时,下列做法中,A注册会计师认为错误的是( )。

A. 在确定重要性水平时,考虑与具体项目计量相关的固有不确定性 B. 尽管某一错报低于重要性水平,但考虑到错报发生的环境,仍可能将其评估为重大 C. 在评价未更正错报对财务报表的影响时,同时考虑错报的金额和性质 D. 在评估未更正错报是否重大时,考虑所有错报对财务报表的累积影响及其形成原因

11. 在制定总体审计策略时,无论下列交易、账户余额或披露的错报金额是否低于重要性水平,A注册会计师通常认为影响财务报表使用者经济决策的是( )。

A. 甲公司的存货 B. 甲公司的应收账款 C. 甲公司的所有者权益 D. 甲公司管理层和治理层的薪酬

12. 在确定尚未更正错报的汇总数时,A注册会计师不应将其包括在内的是( )。

A. 本期审计中已识别但尚未更正的具体错报 B. 以前期间审计中已识别但尚未更正错报对本期的净影响额 C. 对不能明确识别的其他错报的最佳估计数 D. 可容忍错报

13. 随着审计过程的推进,A注册会计师通常认为修改重要性水平的合理理由是( )。

A. 审计的时间预算重新调整 B. 约定的审计收费发生变化 C. 甲公司及其经营环境发生变化 D. 甲公司在下一年度采用新的固定资产折旧政策

(四)A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。在获取审计证据时,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

14. 对于下列应收账款认定,通过实施函证程序,A注册

会计师认为最可能证实的是( )。

A. 计价和分摊 B. 分类 C. 存在 D. 完整性

15. 对于下列存货认定,通过向生产和销售人员询问是否存在过时或周转缓慢的存货,A注册会计师认为最可能证实的是( )。

A. 计价和分摊 B. 权利和义务 C. 存在 D. 完整性

16. 对于下列销售收入认定,通过比较资产负债表日前后几天的发货单日期与记账日期,A注册会计师认为最可能证实的是( )。

A. 发生 B. 完整性 C. 截止 D. 分类

(五)A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。在与甲公司管理层和治理层沟通时,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

17. 在与治理层沟通计划的审计范围和时间安排时,下列各项中,A注册会计师通常认为不宜沟通的是( )。

A. 重要性的具体金额 B. 拟如何应对由于舞弊或错误导致的特别风险 C. 对于审计相关的内部控制采取的方案 D. 拟利用内部审计工作的程度

18. 在与治理层沟通审计工作中遇到的重大事项时,下列各项中,A注册会计师通常认为无需沟通的是( )。

A. 管理层在提供审计所需要信息时出现严重拖延 B. 管理层对审计工作施加限制 C. 审计项目组修改审计时间预算 D. 注册会计师为获取充分、适当的审计证据需要付出的努力远远超过预期

19. 在确定与管理层沟通的事项时,下列各项中,A注册会计师通常认为不宜沟通的是( )。

A. 甲公司所在行业的环境发生重大变化 B. 可能影响重大错报风险的经营计划和战略 C. 管理层对造成内部控制缺陷的实际原因的了解 D. 管理层的胜任能力

20. 在确定与治理层沟通的事项时,下列各项中,A注册会计师通常认为不宜沟通的是( )。

A. 甲公司对财务报表产生重大影响战略决策 B. 甲公司管理层不愿延长对持续经营能力的评估期间 C. 注册会计师发现管理层的舞弊行为 D. 注册会计师实施的具体审计程序的性质

## 二、多项选择题

(一)A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。在运用实质性分析程序时,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

1. 在下列各项中,A注册会计师通常认为适合运用实质性分析程序的有( )。

A. 存款利息收入 B. 借款利息支出 C. 营业外收入 D. 房屋租赁收入

2. 在确定实质性分析程序使用的数据的可靠性时,A注册会计师通常考虑的因素有( )。

A. 可获得信息的来源 B. 可获得信息的可比性 C. 可获得信息是否经过审计 D. 与可获得信息相关的控制

3. 如果在期中实施了实质性分析程序,在确定对剩余期间实施实质性分析程序是否可以获取充分、适当的审计证据时,A注册会计师通常考虑的因素有( )。

A. 数据的可靠性 B. 预期的准确程度 C. 可接受的差异额 D. 分析程序对特定认定的适用性

(二)A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。在了解内部控制时,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

4. 下列情形中,A注册会计师认为通常适合采用信息技术控制的有( )。

A. 存在大量、重复发生的交易 B. 存在大额、异常的交易 C. 存在难以定义、防范的错误 D. 存在事先确定并一贯运用的业务规则

5. 下列活动中,A注册会计师认为属于控制活动的有( )。

A. 授权 B. 业绩评价 C. 风险评估 D. 职责分离

6. A注册会计师执行穿行测试可以实现的目的是( )。

A. 确认对业务流程的了解 B. 识别可能发生错报的环节 C. 评价控制设计的有效性 D. 确定控制是否得到执行

7. 在对内部控制进行初步评价并进行风险评估后,A注册会计师通常需要在审计工作底稿中形成结论的有( )。

A. 控制本身的设计是否有效 B. 控制是否得到执行 C. 是否信赖控制并实施控制测试 D. 是否实施实质性程序

(三)A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。在进行控制测试时,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

8. 在测试自动化应用控制的运用有效性时,A注册会计师通常需要获取的审计证据有( )。

A. 抽取多笔交易进行检查获取的审计证据 B. 对多个不同时段进行观察获取的审计证据 C. 该项控制得到执行的审计证据 D. 信息技术一般控制运行有效性的审计证据

9. 如果A注册会计师已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据,通常还应实施的审计程序有( )。

A. 获取这些控制在剩余期间变化情况的审计证据 B. 仅获取这些控制在期末运行有效性的审计证据 C. 获取信息技术一般控制变化情况的审计证据 D. 确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据

10. 如果在期中实施了控制测试,在针对剩余期间获取补充审计证据时,A注册会计师通常考虑的因素有( )。

A. 控制环境 B. 评估的重大错报风险水平 C. 在期中对有关控制有效性获取的审计证据的程度 D. 拟减少实质性程序的范围

11. 对于以前审计获取的有关下列控制运行有效性的审计证据,A注册会计师在本期审计中通常不能直接利用的有( )。

A. 信息技术一般控制 B. 自动化应用控制 C. 自上次测试后已发生变化的控制 D. 旨在减少特别风险的控制

(四)A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。在识别、评估和应对由于舞弊导致的重大错报风险时,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

12. 下列情形中,A注册会计师认为可能为管理层提供实施舞弊机会的有( )。

A. 甲公司从事科技含量高、研发周期长的经营业务 B. 甲公司大量采用分销渠道销售产品 C. 甲公司高级管理人员变更频繁 D. 管理层拥有甲公司10%的股份

13. 在组织审计项目组讨论舞弊风险时,A注册会计师认为应当讨论的内容有( )。

A. 甲公司发生舞弊导致的重大错报风险的领域及方式 B. 甲公司存在的舞弊风险因素 C. 甲公司管理层凌驾于内部控制之上的可能性 D. 审计项目组应对舞弊导致的重大错报风险的审计程序

14. 对于舞弊导致的重大错报风险,下列审计程序中,A注册会计师认为通常可以增强审计程序不可预见性的有( )。

A. 在事先不通知甲公司的情况下,选择以前未曾到过的存货存放地点实施监盘 B. 运用不同的抽样方法选择需要检查的存货 C. 向以前审计过程中接触不多的甲公司员工询问存货采购和销售情况 D. 在存货监盘时对大额存货进行抽盘

(五)A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。在考虑利用内部审计工作时,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

15. 在确定是否可以利用内部审计工作时,A注册会计师通常需要考虑的因素有( )。

A. 内部审计的组织地位及客观性 B. 内部审计人员的薪酬 C. 内部审计人员的职业谨慎 D. 内部审计人员的专业胜任能力

16. 在评价内部审计工作时,A注册会计师通常需要考虑的因素有( )。

A. 内部审计工作是否由经过充分技术培训且精通业务的人员担任 B. 内部审计是否能够获取充分、适当的审计证据 C. 内部审计结论是否适当 D. 内部审计发现的例外或异常事项是否得到适当解决

17. 在确定对内部审计工作实施的审计程序时,A注册会计师通常需要考虑的因素有( )。

A. 相关领域的重大错报风险 B. 对甲公司内部审计工作的总体评估 C. 对拟利用的内部审计工作的评价 D. 是否需要在审计报告中提及内部审计工作

(六)A注册会计师负责对甲公司20×8年度财务报表进行审阅。在审阅过程中,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

18. 下列各项中,A注册会计师应在业务约定书中予以明确的内容有( )。

A. 审阅业务的目标 B. 预期提交的报告样本 C. 预期发表的审阅意见类型 D. 有关不能信赖财务报表审阅揭示错误、舞弊和违反法规行为的说明

19. 下列各项中,A注册会计师为形成审阅结论通常实施的程序有( )。

A. 了解甲公司情况及其环境 B. 测试甲公司的内部控制 C. 就财务报表中的所有重要认定询问管理层 D. 对财务报表实施分析程序

20. 下列各项中,A注册会计师应当在审阅报告的范围段中说明的有( )。

A. 依据的审阅准则 B. 确定的重要性水平 C. 实施的主要程序 D. 提供的保证程度

### 三、简答题

1. ABC会计师事务所是一家新成立的事务所,最近制定了业务质量控制制度,有关内容摘录如下:

(1)合伙人考核和晋升制度规定,连续三年业务收入额排名前三位的高级经理晋升为合伙人,连续三年业务收入额排名后三位的合伙人降级为高级经理。

(2)内部业务检查制度规定,以每三年为一个周期,选取已完成业务进行检查,如果事务所当年接受相关部门的外部检查,则当年暂停对所有业务的内部检查。

(3)项目质量控制复核制度规定,除上市公司审计业务外,其他需要实施质量控制复核的审计业务由审计项目组负责人执行项目质量控制复核。

(4)工作底稿保管制度规定,推行业务档案电子化,将纸质工作底稿经电子扫描后,存为业务电子档案,同时销毁纸质工作底稿。

(5)独立性政策规定,每年需要保持独立性的人员提供关于独立性要求的培训,并要求高级经理以上(含高级经理)的人员每年签署遵守独立性要求的书面确认函。

(6)分所管理制度规定,分所可以根据自身的实际情况,自行制定业务质量控制制度。

要求:

针对上述(1)至(6)项,分别指出 ABC 会计师事务所业务质量控制制度是否符合会计师事务所质量控制准则的规定,并简要说明理由。

2. ABC 会计师事务所通过招投标程序接受委托,负责审计上市公司甲公司 20×8 年度财务报表,并委派 A 注册会计师为审计项目组负责人,在招投标阶段和审计过程中,ABC 会计师事务所遇到下列与职业道德有关的事项:

(1)应邀投标时,ABC 会计师事务所在其投标书中说明,如果中标,需与前任注册会计师沟通后,才能与甲公司签订审计业务约定书。

(2)签订审计业务约定书时,ABC 会计师事务所根据有关部门的要求,与甲公司商定按六折收取审计费用,据此,审计项目组计划相应缩小审计范围,并就此事与甲公司治理层达成一致意见。

(3)签订审计业务约定书后,ABC 会计师事务所发现甲公司与本事务所另一常年审计客户乙公司存在直接竞争关系。ABC 会计师事务所未将这一情况告知甲公司和乙公司。

(4)审计开始前,应甲公司要求,ABC 会计师事务所指派一名审计项目组以外的员工根据甲公司编制的试算平衡表编制 20×8 年度财务报表。

(5)审计过程中,适逢甲公司招聘高级管理人员,A 注册会计师应甲公司的要求对可能录用人员的证明文件进行检查,并就是否录用形成书面意见。

(6)审计过程中,A 注册会计师应甲公司要求协助制定公司财务战略。

要求:

针对上述(1)至(6)项,分别指出 ABC 会计师事务所是否违反中国注册会计师职业道德守则,并简要说明理由。

3. 甲、乙、丙三位出资人共同投资设立丁有限责任公司(以下简称丁公司)。甲、乙出资人按照出资协议的约定按期缴纳了出资额,丙出资人通过与银行串通编造虚假的银行进账单,虚构了出资。ABC 会计师事务所的分支机构接受委托对拟设立的丁公司的注册资本进行审验,并委派 A 注册会计师担任项目组负责人。审验过程中,A 注册会计师按照执业准则的要求,实施了检查文件记录、向银行函证等必要的程序,保持了应有的职业谨慎,但未能发现丙出资人的虚假出资情况。A 注册会计师在出具的验资报告中认为,各出资人已全部缴

足出资额,并在验资报告的说明段中注明“本报告仅供工商登记使用”。丁公司注册登记半年后,丙出资人补足虚构的出资额。一年后,乙出资人抽逃其全部出资额。两年后,丁公司因资金短缺和经营不善等原因导致资不抵债,无力偿付戊供应商的材料款。戊供应商以 ABC 会计师事务所出具不实验资报告为由,向法院提供民事诉讼,要求 ABC 会计师事务所承担连带赔偿责任。ABC 会计师事务所提出三项抗辩理由,要求免于承担民事责任:一是审验工作乃分支机构所为,与本会计师事务所无关;二是戊供应商与本会计师事务所及分支机构不存在合约关系,因而不是利害关系人;三是验资报告已经注明“仅供工商登记使用”,戊供应商因不当使用验资报告而遭受损失与本会计师事务所无关。

要求:

回答下列问题,并简要说明理由:

(1)戊供应商可以对哪些单位或个人提起民事诉讼?

(2)ABC 会计师事务所提供的抗辩理由是否成立?

(3)ABC 会计师事务所是否可以免于承担民事责任?

4. A 注册会计师负责对甲公司 20×8 年度财务报表进行审计。在针对应收账款实施函证程序时,A 注册会计师决定采用概率比例规模(PPS)抽样方法实施抽样。甲公司的应收账款包含 4 000 笔明细账户,账面总金额为 2 000 000 元。A 注册会计师确定的可接受误受风险为 5%。其他相关事项如下:

(1)在确定样本规模后,A 注册会计师认为,PPS 抽样方法的抽样单元是货币单元,而实施审计测试需要针对应收账款明细账户实物单元。为了在选取样本时找到与被选中的特定货币单位相关联的明细账户实物单元,A 注册会计师逐项累计总体中所有项目的账面金额。

(2)A 注册会计师利用随机数的方式选取样本,在产生的随机数中,有两个随机数对应的是同一样本项目,A 注册会计师将其视为 1 个样本项目。

(3)假设 A 注册会计师选出 150 个样本项目,在进行测试后发现两个错报:一个是账面金额为 100 元的明细账户中有 50 元的高估错报;另一个是在账面金额为 2 000 元的明细账户中有 600 元的高估错报。A 注册会计师利用样本错报的相关信息计算总体错报上限。在误受风险为 5%的情况下,泊松分布的  $MF_x$  分别为: $MF_0=3.00$ , $MF_1=4.75$ , $MF_2=6.30$ 。

要求:

(1)简要说明 A 注册会计师利用 PPS 抽样方法在确定样本规模时需要考虑的因素。

(2)针对上述(1)至(2)项,分别指出 A 注册会计师的做法是否存在不当之处。如果存在,简要说明理由。

(3)在不考虑上述(1)至(2)项的情况下,针对上述第(3)项,计算总体错报的上限。

5. A 注册会计师对常年审计客户甲公司 20×8 年度财务报表进行审计。甲公司从事商品零售业,存货占其资产总额的 60%。除自营业务外,甲公司还将部分柜台出租,并为承租商提供商品仓储服务。根据以往的经验 and 期中测试的结果,A 注册会计师认为甲公司有关存货的内部控制有效。A 注册会计师计划于 20×8 年 12 月 31 日实施存货监盘程序。A 注册会计师编制的存货监盘计划部分内容摘录如下:

(1)在到达存货盘点现场后,监盘人员观察代柜台承租商保管的存货是否已经单独存放并予以标明,确定其未被纳入

存货盘点范围。

(2)在甲公司开始盘点存货前,监盘人员在拟检查的存货项目上作出标识。

(3)对以标准规格包装箱包装的存货,监盘人员根据包装箱的数量及每箱的标准容量直接计算确定存货的数量。

(4)在存货监盘过程中,监盘人员除关注存货的数量外,还需要特别关注存货是否出现毁损、陈旧、过时及残次等情况。

(5)对存货监盘过程中收到的存货,要求甲公司单独码放,不纳入存货监盘的范围。

(6)在存货监盘结束时,监盘人员将除作废的盘点表单以外的所有盘点表单的号码记录于监盘工作底稿。

要求:

(1)针对上述(1)至(6)项,逐项指出是否存在不当之处。如果存在,简要说明理由。

(2)假设因雪灾导致监盘人员于原定存货监盘日未能到达盘点现场,指出A注册会计师应当采取何种补救措施。

**四、综合题**

1. 甲公司主要从事小型电子消费品的生产和销售。A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。

资料一:

A注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境,部分内容摘录如下:

(1)20×8年初,甲公司董事会决定将每月薪酬发放日由当月最后1日推迟到次月5日,同时将员工薪酬水平平均上调10%。甲公司20×8年员工队伍基本稳定。

(2)20×8年下半年,受金融衍生品投资失败的影响,甲公司主要竞争对手之一的乙公司(非甲公司的关联公司)及其下属全资子公司——丙公司均陷入财务困境。为取得丙公司的机器设备,甲公司于20×8年8月31日与乙公司签订协议,以1亿元购入其所持丙公司的全部股权。按照协议约定,丙公司于20×8年9月30日遣散了全部员工,并向甲公司移交了全部资产和负债。甲公司于20×8年10月将丙公司的全部机器设备和存货转移到甲公司下属生产基地,并对设备进行了重新组合安装,同时向丙公司派出新的管理团队和员工,丙公司转而负责甲公司部分产品的销售。

(3)20×8年9月1日,甲公司与丁公司签订协议,自当月起,由丁公司为甲公司于20×8年第4季度投放市场的一款新产品——A产品提供为期12个月的广告服务。甲公司于20×8年9月1日向丁公司预付6个月基本广告服务,每月10万元。另外,按照协议约定,甲公司于每月末按当月A产品销售收入的5%向丁公司另行支付追加广告服务费。

(4)自20×8年11月起,甲公司主要将产品交货方式由在甲公司仓库交货,改为运至客户指定交货地点交客户签收,但客户需承担甲公司因此而发生运费的80%。

(5)20×8年末,有网民称甲公司B产品含有较高的有害化学成分,会对消费者健康造成不良影响,甲公司随即发表声明,表示B产品有害化学成分含量没有超出现行安全标准,并公布了国家有关部门的检测报告。但大部分网络调查显示,仍有超过半数的网民对B产品安全性表示忧虑。

资料二:

A注册会计师在审计工作底稿中记录了所获取的甲公司合并财务数据,部分内容摘录如下:

(金额单位:万元)

项目	未审数		已审数			
	20×8年			20×7年		
	A产品	B产品	其他产品	A产品	B产品	其他产品
营业收入	3 000	6 000	140 000	0	5 000	118 000
营业成本	2 000	5 700	111 000	0	4 600	90 000
存货	A产品	B产品	其他产品	A产品	B产品	其他产品
账面余额	180	600	30 000	0	500	23 000
减:存货跌价准备	0	0	0	0	0	0
账面价值	180	600	30 000	0	500	23 000
固定资产						
成本	298 000			265 500		
减:累计折旧	177 200			154 700		
减:减值准备	400			400		
账面价值	120 400			110 400		
商誉——购入丙公司形成	600			0		
预付款项						
基本广告服务	20			0		
追加广告服务	100			0		
年末余额	120			0		
应付职工薪酬	6			5		
预计负债——产品质量保证	100			90		
销售费用——运输费	120			0		

资料三:

A注册会计师在审计工作底稿中记录了实施的相关实质性程序,部分内容摘录如下:

(1)根据不同类别员工的薪酬标准和平均人数,估算20×8年度应计提的员工薪酬,与20×8年度实际计提的金额进行比较。

(2)检查丙公司向甲公司移交实物资产的交接手续是否完备。

(3)计算年末存货的可变现净值(包括资产负债表日后销售情况),与存货账面价值比较,检查存货跌价准备的计提是否充分。

(4)根据A产品的实际销售收入,估算20×8年度应向丁公司支付的追加广告服务费,并与20×8年度向丁公司实际支付的追加广告服务费进行比较。

(5)从20×8年度营业收入明细账中抽取一定数量的销售记录,检查入账日期、品名、数量、金额等是否与销售发票、产成品出库单、客户签收记录和记账凭证一致。

(6)根据20×8年销货运费记录,估算20×8年就应由甲公司承担的运费,与20×8年实际承担的运费进行比较。

(7)将甲公司在20×8年度实际发生的产品质量保证费用与上年末计提的“预计负债——产品质量保证”进行比较,并评估其差异的合理性。

要求:

(1)针对资料一的事项(1)至(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事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为存在,简要说明理由,并说明该风险主要与哪些财务报表项目(仅限于营业收入、营业成本、存货、固定资产、商誉、预付款项、应付职工薪酬、预计负债和销售费

用)的哪些认定相关。

(2)针对资料三的第(1)至(7)项实质性程序,假定不考虑其他条件,逐项指出上述实质性程序与根据资料一(结合资料二)识别的重大错报风险是否直接相关。如果直接相关,指出与根据资料一哪一项(结合资料二)识别的重大错报风险直接相关,并简要说明理由。

2. 甲公司主要从事汽车轮胎的生产和销售,其销售收入主要来源于国内销售和出口销售。ABC会计师事务所负责甲公司20×8年度财务报表审计,并委派A注册会计师担任项目负责人。

资料一:

(1)甲公司的收入确认政策为:对于国内销售,在将产品交付客户并取得客户签字的收货确认单时确认收入;对于出口销售,在相关产品装船并取得装船单时确认收入。

(2)在甲公司的会计信息系统中,国内客户和国外客户的编号分别以D和E开头。

(3)20×8年12月31日,中国人民银行公布的人民币对美元汇率为1美元=6.8元人民币。

资料二:

甲公司编制的应收账款账龄分析表摘录如下:

20×8年12月31日账龄分析						
客户类别	原币 (万元)	人民币 (万元)	其中:			
			1年以内	1~2年	2~3年	3年以上
国内客户		41 158	28 183	7 434	4 341	1 200
国外客户	美元2 046	15 345	10 981	2 164	2 200	0
合计		56 503	39 164	9 598	6 541	1 200

20×7年12月31日账龄分析						
客户类别	原币 (万元)	人民币 (万元)	其中:			
			1年以内	1~2年	2~3年	3年以上
国内客户		31 982	23 953	4 169	3 860	0
国外客户	美元2 006	14 046	11 337	2 539	170	0
合计		46 028	35 290	6 708	4 030	0

资料三:

A注册会计师选取4个应收账款明细账户,对截至20×8年12月31日的余额实施函证,并根据回函结果编制了应收账款函证结果汇总表。有关内容摘录如下:

客户编号	客户名称	甲公司账面金额 (原币万元)	回函金额 (原币万元)	差异金额 (原币万元)	回函方式	审计说明
D1	A公司	人民币7 616	5 000	2 616	原件	(1)
D2	B公司	人民币9 054	6 054	3 000	原件	(2)
D3	C公司	人民币7 618	7 618	0	传真件	(3)
E1	E公司	美元1 448	未回函	不适用	未回函	(4)

审计说明:

(1)回函直接寄回本所。经询问甲公司财务经理得知,回函差异是由于A公司的回函金额已扣除其在20×8年12月31日以电汇的方式向甲公司支付的一笔2 616万元的贷款。甲公司于20×9年1月4日实际收到该笔款项,并记入20×9年应收账款明细账中。该回函差异不构成错报,无需实施进一步的审计程序。

(2)回函直接寄回本所。经询问甲公司财务经理得知,回函差异是由于甲公司在20×8年12月31日向B公司发出一批产品(合同价款3 000万元),同时确认了应收账款3 000万元及相应的销售收入。B公司于20×9年1月5日收到这批产品。其回函未将该3 000万元款项包括在回函金额中,经检查相关的销售合同、销售发票、出库单以及相关记账凭证,没有发现异常。该回函差异不构成错报,无需实施进一步的审计程序。

(3)回函由C公司直接传真至本所。回函没有差异,无需实施进一步的审计程序。

(4)未收到回函。执行替代测试程序:从应收账款借方发生额选取样本,检查相关的销售合同、销售发票、出库单以及相关记账凭证,并确认这些文件中的记录是一致的。没有发现异常,无需实施进一步的审计程序。

要求:

(1)针对资料二,结合资料一,假定不考虑其他条件,指出资料二中应收账款账龄分析表存在哪些不当之处,并简单说明理由。

(2)针对资料三中的审计说明(1)至(4)项,结合资料一,假定不考虑其他条件,逐项指出A注册会计师实施的审计程序及其结论是否存在不当之处。如果存在,简要说明理由并提出改进建议。将答案直接填入表格内。

## 2010年度注册会计师全国统一考试 审计试题参考答案

### 一、单项选择题

1. B 2. A 3. B 4. D 5. C 6. D 7. D 8. D 9. C  
10. A 11. D 12. D 13. C 14. C 15. A 16. C 17. A  
18. C 19. D 20. D

### 二、多项选择题

1. ABD 2. ABCD 3. ABCD 4. AD 5. ABD 6. ABCD  
7. ABC 8. CD 9. ACD 10. ABCD 11. CD 12. ABC  
13. ABCD 14. ABC 15. ACD 16. ABCD 17. ABC  
18. ABD 19. ACD 20. ACD

### 三、简答题

1. (1)合伙人的考核和晋升制度不符合规定。根据质量控制准则的规定,会计师事务所应当建立以质量为导向的业绩评价、薪酬及晋升的政策和程序。

(2)内部业务检查制度不符合规定。根据质量控制准则的规定,在确定检查的范围时,会计师事务所可以考虑外部独立检查的范围或结论,但这些检查并不能替代内部业务检查。

(3)项目质量控制复核制度不符合规定。根据质量控制准则的规定,项目质量控制复核人员应当由事务所统一指派未参与该项目的人员担任,而不应由审计项目组负责人执行。

(4)工作底稿的保管制度不符合规定。根据质量控制准则的规定,会计师事务所应当按照规定的保存期限保存纸质工

作底稿。

(5)独立性政策不符合规定。根据质量控制准则的规定,会计师事务所应当每年至少一次向所有受独立性要求约束的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。

(6)分所管理制度不符合规定。根据质量控制准则的规定,会计师事务所应当制定统一的质量控制制度。

2. (1)不违反职业道德守则。ABC会计师事务所在接受委托前,应当与前任注册会计师进行沟通。

(2)违反职业道德守则。ABC会计师事务所因减少审计收费而不恰当地缩小审计范围,影响审计质量。

(3)违反职业道德守则。ABC会计师事务所为两家存在直接竞争关系的客户提供审计服务,可能存在利益冲突,应当告知甲公司和乙公司,并在签约前取得他们的同意。

(4)违反职业道德守则。ABC会计师事务所帮助上市公司甲公司编制财务报表,涉及代行管理职责,可能影响其独立性。

(5)违反职业道德守则。A注册会计师为甲公司提供高级管理人员招聘服务,可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

(6)违反职业道德守则。A注册会计师协助制定甲公司的财务战略,涉及承担管理职责,可能因自我评价对独立性产生不利影响。

3. (1)戊供应商可以对丁公司、丁公司的乙出资人(和丙出资人)、ABC会计师事务所及其分支机构提起民事诉讼。按照《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》(下称《司法解释》)第三条的规定,利害关系人应对会计师事务所和被审计单位一并提起诉讼;同时,对虚假出资或出资不实、抽逃出资,且事后未补足的,人民法院可以将该出资人列为第三人参加诉讼。

(2)抗辩理由不能成立。一是依据《司法解释》第三条规定,ABC会计师事务所及其分支机构应当作为共同被告;二是依据《司法解释》第二条规定,戊供应商合理依赖ABC会计师事务所分支机构的不实报告而与丁公司进行交易并遭受损失,应当认定为注册会计师法规定的利害关系人;三是依据《司法解释》第九条规定,ABC会计师事务所在报告中注明“本报告仅供工商登记使用”,不能作为免责的事由。

(3)ABC会计师事务所可以免于承担民事责任。理由有四:已经遵守执业准则确定的工作程序并保持必要的职业谨慎;验资业务所必须依赖的银行提供了虚假证明文件,导致未能发现丙出资人虚假出资情况;已经遵照验资程序进行审核并出具报告,但乙出资人在注册登记后抽逃资金;尽管在出具验资报告时,丙出资人出资不到位,但在公司登记半年后已补足出资。

4. 针对要求(1):

PPS 抽样确定样本规模必须要考虑的因素: 总体账面金额、风险系数、可容忍错报、预计总体错报、扩张系数。

针对要求(2):

1) 正确。

2) 不正确。因为使用随机数法产生的 2 个重复样本项目,在统计上仍视为 2 个样本项目。

针对要求(3):

总体错报上限=基本界限+第一个错报所增加的错报上限+第二个错报所增加的错报上限

基本界限=2 000 000×3.0/150×1=40 000(元)

第一个错报所增加的错报上限=2 000 000×(4.75-3.0)/150×(50/100)=11 666.67(元)

第二个错报所增加的错报上限=2 000 000×(6.30-4.75)/150×(600/2 000)=6 200(元)

总体错报上限=40 000+11 666.67+6 200=57 866.67(元)

5. 针对要求(1):

事项(1)不存在。

事项(2)存在。

理由:对拟检查的存货作出标识会为甲公司盘点人员所知悉,损害审计程序的不可预测性。

事项(3)存在。

理由:应当进行必要的开箱检查。

事项(4)不存在。

事项(5)存在。

理由:应当确定收到的存货是否应纳入 20×8 年 12 月 31 日的存货。如果需要,应当纳入存货监盘范围。

事项(6)存在。

理由:应当取得所有已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录。

针对要求(2):

A 注册会计师应当采取以下措施:

①改变存货监盘日期;

②对资产负债表日与改变后的存货监盘日之间的交易进行测试,倒轧出资产负债表日存货的数量。

Answers in English:

(1)

①Right/appropriate/non-exist.

②Wrong/inappropriate/exist. Marking the inventory items to be.

Inspected (test-counted) would inform the staff of the company attending the stock-take which items will be inspected by the auditor and therefore undermine the unpredictability element of the audit procedures.

③Wrong/inappropriate/exist. It is necessary to open some boxes for inspection (to check the actual quantity).

④Right/appropriate/non-exist.

⑤Wrong/inappropriate/exist. The auditor should determine whether the items received during the stock-take period are the company's inventory as of 31/12/20×8. If so, it should be within the scope of the stock-take.

⑥Wrong/inappropriate/exist. Numbers of all used, voided and unused physical inventory count sheets should be recorded in the working paper.

(2)The following measures could be taken:

①Observe some physical counts on an alternative date, and;

②Perform audit procedures on transactions occurring between the balance sheet date and the actual date on which the physical counts are observed or made by the auditor.

四、综合题

1. 针对要求(1),见表 1。

表 1

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称	财务报表项目认定
(1)	是	由于每月薪酬发放日被推迟到次月5日,20×8年末应付职工薪酬余额应达到约一个月的全部职工薪酬水平,但甲公司20×8年末应付职工薪酬余额仅6万元(与上年末余额基本接近),明显偏低,可能存在20×8年末少计应付职工薪酬的风险。	应付职工薪酬/(营业成本/销售费用)	完整
(2)	是	由于甲公司购并丙公司的主要目的在于取得其机器设备,购并安排也不承接丙公司员工,并且甲公司将在生产设备转移至自己的生产基地进行了重新组合安装,丙公司则转成全新的销售公司,因此,可能存在购并取得的资产、负债的组合不能满足形成一项业务所需要素的风险。如果购并所涉及的资产、负债的组合不能形成一项业务,则甲公司合并财务报表不应确认商誉,并且应将购买成本按照购买日取得的可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行重新分配。这可能涉及相关合并财务报表项目金额的调整。	商誉/(固定资产/存货)/(营业成本/销售费用)	存在/(计价和分摊)(/完整)
(3)	是	追加广告服务费的发生是与当月A产品实际销售业绩挂钩的,应在发生当期计入利润表,因此在20×8年末存在多计预付款项——追加广告服务费(少计20×8年度销售费用)的风险。	预付款项/(销售费用)	存在(/完整)
(4)	是	甲公司主要产品交货方式的改变,可能涉及相关产品与所有权相关的主要风险和报酬转移时点的改变,由发货转移推迟到运至客户指定的交货地点后交客户签收才转移。因此20×8年(11月起)可能存在甲公司在发货时即提前确认相关营业收入的风险。	营业收入/营业成本(/存货)	发生/完整(/存货)
(5)	是	由于社会公众对B产品有害化学成分含量存在重大疑虑,B产品的市场前景存在重大不确定性,可能导致B产品严重滞销,20×年末B产品相关存货可能存在减值风险。	存货	计价和分摊

针对要求(2),见表2。

2. 针对要求(1),存在的当之之处:

① 国外客户美元余额折算为人民币时采用的汇率为7.5,与中国人民银行公布的20×8年12月31日的汇率不一致;

② 国内客户于20×8年12月31日账龄2~3年的金额(4341万元)大于20×7年12月31日账龄1~2年的金额(4169万元),不符合逻辑。

针对要求(2),见表3。

本期试题参考答案由北大东奥提供  
东奥会计在线: <http://www.dongao.com>

表 2

实质性程序序号	是否与根据资料一(结合资料二)识别的重大错报风险直接相关(是/否)	与根据资料一哪一项(结合资料二)识别的重大错报风险直接相关(资料一序号)	理由
(1)	是	(1)	通过估算20×8年度应计提的员工薪酬,与20×8年度实际计提的金额进行比较,可以识别可能存在的少计应付职工薪酬的问题。
(2)	否		
(3)	是	(5)	通过计算期末存货的可变现净值(包括参考资产负债表日后销售情况),并与存货账面价值进行比较,可以识别可能存在的少计存货跌价准备的问题。
(4)	否		
(5)	是	(4)	通过从20×8年度营业收入明细账中抽取一定数量的销售记录,检查入账日期、品名、数量、金额等是否与销售发票、产成品出库单、客户签收记录和记账凭证一致,可以识别可能存在的提前确认营业收入的问题。
(6)	否		
(7)	否		

表 3

审计说明程序	实施的审计程序及其结果是否存在不当之处(是,否)	理由	改进建议
(1)	否	A注册会计师只是取得甲公司财务经理的口头解释,没有执行进一步的检查程序以佐证财务经理的说法。	检查20×9年1月4日实际收到该笔2616万元贷款的银行进账单。
(2)	是	由于甲公司的国内销售应在将产品交付客户并取得客户签字的收货确认单时确认收入,而B公司于20×9年1月5日才收到这批产品,因此甲公司于20×8年不应确认该笔3000万元应收账款及相应的销售收入。	进一步检查B公司对该批产品的签收记录。如果B公司收货时间确认为20×9年,A注册会计师应提出审计调整,建议甲公司冲回该笔应收账款和销售收入。
(3)	是	对于以传真方式收到的函证回复,应当要求被询证者寄回函证原件。	应当要求被询证者寄回函证原件。如果在报告日之前仍无法收到函证原件,考虑执行包括检查销售合同、客户签字的收货确认单以及相关的会计记录在内的替代程序。
(4)	是	甲公司对于出口销售收入的确认时点为在相关产品装船并取得装船单时,但是执行的替代程序并没有核查装船单。	还应进一步检查装船单。如果装船单时间系20×9年,A注册会计师应提出审计调整,建议甲公司冲回相关应收账款和销售收入。