

## 第十章 采购与付款循环的审计

**【简答题】**ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计甲公司2015年度财务报表。审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下：

(1) 甲公司各部门使用的请购单未连续编号，请购单由部门经理批准，超过一定金额还需总经理批准。A注册会计师认为该项控制设计有效，实施了控制测试，结果满意。

(2) 为查找未入账的应付账款，A注册会计师检查了资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相关凭证，并结合存货监盘程序，检查了甲公司资产负债表日前后的存货入库资料，结果满意。

(3) 由于2015年人员工资和维修材料价格持续上涨，甲公司实际发生的产品质量保证支出与以前年度的预计数相差较大。A注册会计师要求管理层就该差异进行追溯调整。

(4) 甲公司有一笔账龄三年以上、金额重大的其他应付款。因2015年度未发生变动，A注册会计师未实施进一步审计程序。

(5) 甲公司年末与固定资产弃置义务相关的预计负债余额为200万元。A注册会计师做出了300万元到360万元之间的区间估计，与管理层沟通后同意其按100万元的错报进行调整。

要求：

针对上述第(1)至(5)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。还应检查资产负债表日后货币资金的付款项目/获取甲公司与供应商之间的对账单并与财务记录进行核对调节/检查采购业务形成的相关原始凭证。

(3) 不恰当。资产负债表日后价格的变化并不表明前期会计估计存在差错。

(4) 不恰当。注册会计师没有/应当对重大账户余额实施实质性程序。

(5) 恰当。

## 第十二章 货币资金的审计

**【简答题】**会计师事务所的A注册会计师负责审计甲公司2016年度财务报表。与货币资金审计相关的部分事项如下：

(1) 2017年1月5日，A注册会计师对甲公司库存现金实施了监盘，并与当日现金日记账余额核对一致，据此认可了年末现金余额。

(2) A注册会计师对甲公司人民币结算账户的完整性存有疑虑，A注册会计师检查了管理层提供的《已开立银行结算账户清单》，结果满意。

(3) A注册会计师对甲公司存放于乙银行的银行存款以及与该银行往来的其他重要信息寄发了询证函，收到乙银行寄回的银行存款证明，其金额与甲公司账面余额一致，注册会计师认为函证结果满意。

(4) 甲公司利用销售经理个人银行账户结算货款，指派出纳保管该账户交易密码。A注册会计师检查了该账户的交易记录和相关财务报表列报，获取甲公司的书面声明，结果满意。

(5) 甲公司年末余额为零的社保专户重大错报风险很低，A注册会计师核对了银行对账单，未对该账户实施函证，并在审计工作底稿中记录了不实施函证的理由。

(6) 为验证银行账户交易入账的完整性，A注册会计师在检验银行对账单的真实性后，从中选取交易样本与银行存款日记账记录进行了核对，结果满意。

要求：针对上述第(1)至(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) 不恰当。在非资产负债表日进行监盘时，应将监盘金额调整至资产负债表日的金额，并对变动情况实施审计程序。

(2) 不恰当。《已开立银行结算账户清单》是管理层提供的，可靠性不强。注册会计师应当亲自到中国人民银行基本存款账户开户行查询并打印《已开立银行结算账户清单》。

(3) 不恰当。收到银行的回函不应与甲公司的账面余额核对，银行存款函证是以银行对账单上的金额向银行函证的。

(4) 不恰当。利用个人银行账户结算货款可能存在舞弊，仅通过检查交易记录和列报并获取书面声明不足以应对该风险。

(5) 恰当。

(6) 恰当。

## 第十七章 其他特殊项目的审计

**【简答题】**ABC会计师事务所负责审计甲公司2013年度财务报表，审计项目组在审计工作底稿中记录了与公允价值和会计估计审计相关的情况，部分内容摘录如下：

(1) 为确定甲公司管理层在2012年度财务报表中作出的会计估计是否恰当，审计项目组复核了甲公司2012年度财务报表中的会计估计在2013年度的结果。

(2) 甲公司年末持有上市公司乙公司的流通股股票100万股，账面价值为500万元，以公允价值计量。审计项目组核对了该股票于2013年12月31日的收盘价，结果满意。

(3) 甲公司持有以公允价值计量的投资性房地产。审计项目组认为该项公允价值计量不存在特别风险，无须了解相关控制，聘请DEF资产评估公司对该投资性房地产的公允价值进行了评估。

(4) 2013年末，甲公司针对一项未决诉讼确认了500万元预计负债。审计项目组做出的区间估计为550万元至650万元，据此认为预计负债存在少计50万元的事实错报。

(5) 为减少利润总额和应纳税所得额之间的差异，甲公司自2013年1月1日起将固定资产折旧年限调整为税法规定的最低年限。审计项目组根据变更后的折旧年限检查了甲公司2013年度计提的折旧额，结果满意。

(6) 审计项目组向管理层获取了有关会计估计的书面声明，内容包括在财务报表中确认或披露的会计估计和未在财务报表中确认或披露的会计估计。

要求：

针对上述第(1)至(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。注册会计师复核上期财务报表中会计估计的结果，是为了识别和评估本期会计估计重大错报风险而执行的风险评估程序，目的不是质疑上期依据当时可获得的信息而作出的判断。

(2) 恰当。

(3) 不恰当。即使不存在特别风险，注册会计师亦应了解相关控制。

(4) 不恰当。该错报是判断错报，不是事实错报。

(5) 不恰当。管理层变更折旧年限的理由不合理。

(6) 恰当。

**【简答题】**ABC会计师事务所负责审计上市公司甲公司2012年度财务报表。审计项目组在审计工作底稿中记录了与关联方关系及其交易相关的审计情况，部分内容摘录如下：

(1) 2012年度甲公司向其控股股东购入一项重大业务。审计项目组认为该交易是超出正常经营过程的重大关联方交易，存在特别风险。

(2) 甲公司管理层在年审财务报表附注中披露,其向关联方采购原材料的交易按照等同于公平交易中通行的条款执行。审计项目组将甲公司向关联方采购的价格与相同原材料活跃市场价格进行比较,未发现明显差异,据此认为该项披露不存在重大错报。

(3) 因不拟信赖甲公司建立的与识别、记录和报告关联方关系及其交易相关的内部控制,审计项目组未了解和测试这些控制,通过实施细节测试应对相关重大错报风险。

(4) 审计项目组向甲公司管理层获取了下列与关联方关系及其交易相关的书面声明:

- ①已向注册会计师披露了全部已知的关联方名称;
- ②已按照企业会计准则的规定,对关联方关系及其交易进行了恰当的会计处理和披露;
- ③所有关联方交易均不涉及未予披露的“背后协议”。

(5) 审计项目组注意到,甲公司 2012 年发生地一项重大交易的交易对手很可能是管理层未向审计项目组披露的关联方。审计项目组实施追加程序并与治理层沟通后,仍无法确定是否存在关联方关系,决定在审计报告中增加强调事项段,提请财务报表使用者关注财务报表附注中披露的该项交易。

要求:

- (1) 针对上述第(1)项,指出审计项目组应当采取哪些应对措施。
- (2) 针对上述第(2)至(5)项,逐项指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当,提出改进建议。

答案:

(1) 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:

①检查相关合同或协议。

在检查相关合同或协议时应当评价:交易的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;交易条款是否与管理层的解释一致;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。

②获取交易已经恰当授权和批准的审计证据。

(2)

第(2)项不恰当。审计项目组还应当关注关联方交易的其他条款和条件。

第(3)项不恰当。如果管理层建立了与识别、记录和报告关联方关系及其交易相关的内部控制,审计项目组应当获取对相关控制的了解。

第(4)项不恰当。管理层书面声明还应当包括:已经向审计项目组披露了全部已知的关联方的特征、关联方关系及其交易。

第(5)项不恰当。应当考虑在审计报告中发表非无保留意见/发表保留意见。

**【简答题】**ABC会计师事务所首次接受委托审计甲公司 2018 年度财务报表,委派 A 注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下:

(1) DEF 会计师事务所审计了甲公司 2017 年度财务报表。XYZ 会计师事务所接受委托审计甲公司 2018 年度财务报表,但未完成审计工作。A 注册会计师将 DEF 会计师事务所确定为前任注册会计师,与其进行了沟通。

(2) A 注册会计师在与甲公司签署审计业务约定书并征得管理层同意后,与前任注册会计师进行了口头沟通,沟通内容包括:是否发现甲公司管理层存在诚信方面的问题,前任注册会计师与甲公司管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧;向甲公司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,甲公司变更会计师事务所的原因。

(3) 对于长期股权投资的期初余额,A 注册会计师检查了形成期初余额的会计记录,以及包括投资协议和被投资单位工商登记信息在内的相关支持性文件,结果满意。

(4) A 注册会计师对 2018 年末的存货实施了监盘,将年末存货数量调节至期初存货数量,并抽样检查了 2018 年度存货数量的变动情况,据此认可了存货的期初余额。

(5) 在征得甲公司管理层同意, 并向前任注册会计师承诺不对任何人作出关于其是否遵循审计准则的任何评论后, A 注册会计师通过查阅前任注册会计师的审计工作底稿, 获取了有关甲公司固定资产期初余额的审计证据, 并在审计报告的其他事项段中提及部分依赖了前任注册会计师的工作。

要求: 针对上述第(1)至(5)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) 不恰当。DEF 和 XYZ 会计师事务所均为前任注册会计师, 应当与其沟通。
- (2) 不恰当。应当在签订审计业务约定书之前与前任注册会计师沟通上述事项。
- (3) 恰当。
- (4) 不恰当。还应当对期初存货项目的计价实施审计程序或对毛利率和存货截止实施审计程序。
- (5) 不恰当。后任注册会计师不应在审计报告中表明, 其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作。

## 第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

**【简答题】**ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲集团公司 2015 年度财务报表。与集团审计相关的部分事项如下:

- (1) 乙公司为不重要的组成部分。A 注册会计师对组成部分注册会计师的专业胜任能力存在重大疑虑, 因此, 对其审计工作底稿实施了详细复核, 不再实施其他审计程序。
- (2) 丙公司为甲集团公司 2015 年新收购的子公司, 存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。A 注册会计师要求组成部分注册会计师使用组成部分重要性对丙公司财务信息实施审阅。
- (3) 丁公司为海外子公司。A 注册会计师要求担任丁公司组成部分注册会计师的境外会计师事务所确认其是否了解并遵守中国注册会计师职业道德守则的规定。
- (4) 联营公司戊公司为重要组成部分。因无法接触戊公司的管理层和注册会计师, A 注册会计师取得了戊公司 2015 年度财务报表和审计报告、甲集团公司管理层拥有的戊公司财务信息及其作出的与戊公司财务信息有关的书面声明, 认为这些信息已构成与戊公司相关的充分、适当的审计证据。

(5) 2016 年 2 月 15 日, 组成部分注册会计师对己公司 2015 年度财务信息出具了审计报告。A 注册会计师对己公司 2016 年 2 月 15 日至集团审计报告日期间实施了期后事项审计程序, 未发现需要调整或披露的事项。

要求:

针对上述第(1)至(5)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) 不恰当。对组成部分注册会计师的专业胜任能力存有重大疑虑, 不应由组成部分注册会计师执行工作/应当由集团项目组亲自获取审计证据。
- (2) 不恰当。丙公司为重要组成部分, 不应执行审阅/应当对丙公司执行财务信息审计/特定账户余额、披露或交易审计/实施特定审计程序。
- (3) 恰当。
- (4) 不恰当。戊公司是重要组成部分, A 注册会计师取得的这些信息不能构成与戊公司相关的充分、适当的审计证据。
- (5) 恰当。

## 第十九章 审计报告

**【简答题】**ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 2017 年度财务报表, 遇到下列与审计报

告相关的事项：

(1) 甲公司管理层在 2017 年度财务报表中确认和披露了年内收购乙公司的交易。A 注册会计师将其作为审计中最为重要的事项与治理层进行了沟通，拟在审计报告的关键审计事项部分沟通该事项。同时，因该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要，A 注册会计师拟在审计报告中增加强调事项段予以说明。

(2) A 注册会计师无法就丙公司年末与重大诉讼相关的预计负债获取充分、适当的审计证据，拟对财务报表发表保留意见。A 注册会计师在审计报告日前取得并阅读了丙公司 2017 年年度报告，未发现其他信息与财务报表有重大不一致或存在重大错报，拟在保留意见审计报告的其他信息部分说明无任何需要报告的事项。

(3) XYZ 会计师事务所担任丁公司海外重要子公司的组成部分注册会计师。A 注册会计师认为该事项与财务报表使用者理解审计工作相关，拟在对丁公司 2017 年度财务报表出具的无保留意见审计报告中增加其他事项段，说明该子公司经 XYZ 会计师事务所审计。

(4) 因原董事长以公司名义违规对外提供多项担保，导致戊公司 2017 年发生多起重大诉讼，多个银行账户被冻结，业务停止，主要客户和员工流失。管理层在 2017 年度财务报表中确认了大额预计负债，并披露了持续经营存在的重大不确定性。A 注册会计师认为存在多项对财务报表整体具有重要影响的重大不确定性，拟对戊公司财务报表发表无法表示意见。

(5) 己公司的某重要子公司因环保问题被监管部门调查并停业整顿。A 注册会计师将该事项识别为关键审计事项。因己公司管理层未在财务报表附注中披露该子公司停业整顿的具体原因，A 注册会计师拟在审计报告的关键审计事项部分进行补充说明。

要求：

针对上述第 (1) 至 (5) 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) 不恰当。注册会计师已经在关键审计事项部分沟通该事项，不应增加强调事项段/该事项同时符合关键审计事项和强调事项的标准，应仅作为关键审计事项。

(2) 不恰当。注册会计师需要考虑导致保留意见的事项对其他信息的影响/注册会计师需要在其他信息部分说明无法判断与导致保留意见的事项相关的其他信息是否存在重大错报。

(3) 不恰当。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。

(4) 恰当。

(5) 不恰当。注册会计师不应在关键审计事项部分描述被审计单位的原始信息/关键审计事项不能替代管理层的披露/应要求管理层作出补充披露。

## 第八编 职业道德

**【简答题】**上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。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 2017 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(1) 项目合伙人 A 注册会计师的妻子在甲公司担任人事部经理并持有该公司股票期权 1 万股，该期权自 2018 年 1 月 1 日起可以行权。A 注册会计师的妻子于 2018 年 1 月 2 日行权后立即处置了该股票。

(2) B 注册会计师曾担任甲公司 2016 年度财务报表审计的项目质量复核人员，于 2017 年 5 月退休，之后未和 ABC 会计师事务所保持交往。2018 年 1 月 1 日，B 注册会计师受聘担任甲公司独立董事。

(3) XYZ 公司合伙人 C 的丈夫于 2017 年 7 月加入甲公司并担任培训部经理。合伙人 C 没有为甲公司提供任何服务。

(4) 甲公司聘请系统实施服务商提供财务系统的优化设计和实施服务，聘请 XYZ 公司负责执行系统用户权限

测试。系统实施服务商与 ABC 会计师事务所不属于同一网络。

(5) 甲公司内审部计划对新并购的子公司执行内部控制审计。因缺乏人手，甲公司聘请 XYZ 公司协助执行该项工作，但 XYZ 公司不参与制定内审计划或管理层决策。

(6) 乙公司是甲公司的子公司，从事小额贷款业务。2017 年 12 月，乙公司和 ABC 会计师事务所联合对外发布行业研究报告，对该行业现状与前景进行分析，并介绍了乙公司的业务。

要求：

针对上述第 (1) 至 (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。

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	A 注册会计师不应参与甲公司审计/A 注册会计师的妻子不得以任何形式/通过员工股票期权计划拥有甲公司的直接经济利益，否则将因自身利益对独立性产生严重不利影响
(2)	违反	B 注册会计师在 2017 年已审财务报表发布前就已担任甲公司独立董事，因密切关系和外在压力对独立性产生严重不利影响
(3)	不违反	合伙人 C 不是审计项目组成员，且其丈夫的职位对所审计的财务报表的编制不能施加重大影响，不会对独立性产生不利影响
(4)	违反	为甲公司进行财务系统的用户权限测试属于财务系统实施服务/且涉及承担管理层职责，将因自我评价对独立性产生严重不利影响
(5)	违反	该内部审计服务涉及甲公司与财务报告相关的内部控制，将因自我评价对独立性产生严重不利影响
(6)	违反	ABC 会计师事务所通过和乙公司共同发布的行业研究报告推广了乙公司的业务/属于禁止的商业关系