

# 注册会计师 审计 教材精讲班

## 第十章 采购与付款循环的审计

### 第三节 重大错报风险的评估

#### 3.1 相关交易和余额存在的重大错报风险

##### 1、低估负债或相关准备

重大错报风险常常集中体现在遗漏交易，例如，未记录已收取货物但尚未收到发票的采购相关的负债，或未记录尚未付款的已经购买的服务支出等。违反了“完整性”等认定。

##### 2、管理层错报负债费用支出的偏好和动机

- (1) 平滑利润。通过多计准备或少计负债和准备，把损益控制在被审计单位管理层希望的程度；
- (2) 利用特别目的实体把负债从资产负债表中剥离，或利用关联方的费用定价优势制造虚假的收益增长趋势；
- (3) 被审计单位管理层把私人费用计入企业费用，把企业资金当作私人资金运作。

##### 3、费用支出的复杂性

例如，被审计单位以复杂的交易安排购买一定期间的多种服务，管理层对于涉及的服务受益与付款安排所涉及的复杂性缺乏足够的了解。这可能导致费用支出分配或计提的错误。

##### 4、舞弊和盗窃的固有风险

- (1) 由于采购商品和固定资产的数量及支付的款项庞大，交易复杂，容易造成商品发运错误，员工和客户发生舞弊和盗窃的风险较高。
- (2) 如果负责付款的会计人员有权接触应付账款主文档，并能够通过向应付账款主文档中擅自添加新的账户来虚构采购交易，风险也会增加。

#### 【综合题 2016（节选）】

甲公司是会计师事务所的常年审计客户，主要从事肉制品的加工和销售。A注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 100 万元。审计报告日为 2016 年 4 月 30 日。

**要求：**针对资料一，结合资料二，不考虑其他条件，指出所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关（不考虑税务影响）。

资料一：

- (2) 甲公司每年向母公司支付商标使用费 300 万元，2015 年母公司豁免了该项费用。

资料二：审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：

项目	2015 年末审数	2014 年已审数
管理费用——商标使用费	300	300
营业外收入——母公司豁免商标使用费	300	0

#### 【答案】

是否可能表明存在重大错报风险（是/否）	理由	财务报表项目名称及认定
是	母公司豁免商标使用费应计入资本公积，而不是营业外收入	营业外收入/发生资本公积/完整性

#### 【综合题 2014（节选）】

A 注册会计师负责审计甲公司 2013 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 240 万元。

资料一：甲公司自 2011 年起研发一项新产品技术，于 2013 年 12 月末完成技术开发工作并确认无形资产 300 万元。甲公司拟将其出售。因受国家产业政策影响，市场对该类产品尚无需求。

资料二：有关财务数据摘录如下（万元）。

项目	2013 年(未审数)	2012 年(已审数)
管理费用——研发费	0	200
无形资产——非专利技术	300	0

**要求：**针对资料一，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一中所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关（不考虑税务影响）。

**【答案】**不恰当。由于市场无需求，甲公司无法证明该无形资产能够给企业带来经济利益，可能存在多计无形资产、漏计管理费用的风险。

无形资产/存在认定，管理费用/完整认定

### 5、存在未记录的权利和义务

这可能导致资产负债表分类错误以及财务报表附注不正确或披露不充分。

**【综合题 2021（节选）】**上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事医疗器械的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2020 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 1000 万元。

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：（4）2020 年 5 月，甲公司与下大学合作研发一项新技术，预付研发经费 3000 万元。2020 年末，该研发项目进入开发阶段。

资料二：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

项目	2020 年未审数	2019 年已审数
预付款项——丁大学	3000	0

**要求：**

针对资料一第（4）项，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一中所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关（不考虑税务影响）。

**【答案】**

是否可能表明存在重大错报风险（是/否）	理由	财务报表项目名称及认定
是	未确认研究阶段发生的费用/应根据研发进展情况确认已发生的研发费用，可能存在少计研发费用的风险	预付款项（准确性、计价和分摊/存在） 研发费用（完整性）

**【综合题 2019（节选）】**A 注册会计师负责审计甲公司 2018 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 1000 万元，实际执行重要性为 500 万元。

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：

（2）甲公司于 2018 年 5 月应乙公司要求，开始设计开发新产品 b 的模具。乙公司于 2018 年 10 月汇付甲公司 1200 万元，为模具前期开发提供资金支持。双方约定该款项从 b 产品的货款中扣除。

资料二

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

项目	2018 年未审数	2017 年已审数
其他收益——b 产品模具补贴	1200	0

要求：

(1) 针对资料一第(2)项，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关。

【答案】

是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
是	客户汇入的款项不是补贴收入/是预收款，可能存在多计其他收益的风险。	其他收益/发生合同负债/完整性

【综合题 2017 (节选)】甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事电气设备的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2016 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 300 万元，实际执行的重要性为 210 万元。

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：

(4) 2015 年 1 月，甲公司以年利率 7% 借入 1.5 亿元专门借款，用于在东南亚某国建设一个生产基地。2016 年 7 月，该生产基地达到预定可使用状态，转入固定资产。

资料二

审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

项目	2016 年未审数	2015 年已审数
在建工程——东南亚生产基地	0	8000
长期借款——专门借款	15000	15000
财务费用——专门借款利息	0	0

要求：

针对资料一第(4)项，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

【答案】

是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
是	2016 年 7 月在建工程完工转入固定资产后，剩余期间产生的 437.5 万元专门借款利息应计入财务费用，但资料二显示财务费用中不包含这部分专门借款的利息支出，存在高估固定资产、低估财务费用的重大错报风险	固定资产 / 存在财务费用 / 完整性

### 3.2 根据重大错报风险的评估结果设计进一步审计程序

重大错报风险描述	确认的负债及费用并未实际发生
----------	----------------

相关财务报表项目及认定	应付账款、其他应付款：存在； 销售、管理费用：发生
风险程度	一般
是否信赖控制	是
进一步审计程序的总体方案	综合性方案
拟从控制测试中获得的保证程度	高
拟从实质性程序中获取的保证程度	低

重大错报风险描述	不计提采购相关的负债或尚未付款的服务支出
相关财务报表项目及认定	应付账款、其他应付款/完整性； 销售、管理费用/完整性
风险程度	特别
是否信赖控制	是
进一步审计程序的总体方案	综合性方案
拟从控制测试中获得的保证程度	高
拟从实质性程序中获取的保证程度	中

重大错报风险描述	采用不正确的费用支出截止期，例如将本期的支出延迟到下期确认
相关财务报表项目及认定	应付账款、其他应付款/存在/完整性； 销售、管理费用/截止
风险程度	一般
是否信赖控制	否
进一步审计程序的总体方案	实质性方案
拟从控制测试中获得的保证程度	无
拟从实质性程序中获取的保证程度	高

重大错报风险描述	发生的采购未能以正确的金额记录
相关财务报表项目及认定	应付账款、其他应付款/准确性、计价和分摊； 销售费用、管理费用/准确性
风险程度	一般
是否信赖控制	是
进一步审计程序的总体方案	综合性方案
拟从控制测试中获得的保证程度	高
拟从实质性程序中获取的保证程度	低

#### 审计方案选择思路总结：

1. 拟依赖内控，选用综合性方案；不拟依赖内控，选用实质性方案，不做控制测试；
  2. 选用综合性方案，拟从控制测试中获取的保证程度为中或高（不能低）；针对特别风险，对实质性程序保证程度要求为中或高（不能低）；针对一般风险，对实质性程序保证程度要求低。
  3. 采用实质性方案，针对特别风险，对实质性程序保证程度要求应为高，而针对一般风险不确定。
- 例如：针对特别风险，拟从控制测试中获取的保证程度为高，则对实质性程序保证程度为中；拟从控制测试中获取的保证程度为中，对实质性程序保证程度为高。



如果联系不上报名老师，请加微信 17513372809