

三、简答题（本题型共 6 小题 31 分。）

1.（本小题 5 分。）ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2022 年度财务报表。与存货审计相关的部分事项如下：

（1）甲公司于 2022 年年中启用新的存货管理系统，实现了存货的全流程自动化管理。A 注册会计师对存货采用综合性方案，测试了与该系统相关的信息技术一般控制及信息处理控制运行的有效性，结果满意，据此认为与存货相关的控制运行有效。

（2）A 注册会计师从甲公司获取了存货存放地点清单，在考虑了不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险评估结果后，选择部分地点进行监盘，并记录了选择这些地点的原因。

（3）甲公司在长期合作的第三方存放的存货金额重大。A 注册会计师决定不向该第三方函证期末存货的情况，直接对甲公司存放于第三方的存货实施监盘。

（4）针对甲公司 2022 年末暂估的原材料，A 注册会计师实施了监盘和对采购交易的截止测试，检查了入库验收单，抽查了期后收到的发票，结果满意，据此认为原材料暂估金额准确。

（5）A 注册会计师获取了甲公司依据存货有效期编制的存货跌价准备计算表，检查了存货品种、数量、单位成本、有效期的准确性和完整性，可变现净值计量的合理性，以及计算过程的准确性，结果满意，据此认可了管理层计提的存货跌价准备。

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。还应当测试存货管理系统启用前与存货相关的控制运行的有效性。

（2）不恰当。应考虑存货存放地点清单的完整性。

（3）恰当。

（4）恰当。

（5）不恰当。还应考虑存货监盘过程中对存货状况的检查。

2.（本小题 5 分。）ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2022 年度财务报表。与函证相关的部分事项如下：

（1）甲公司持有乙公司 40% 股权，2022 年通过与持有乙公司 20% 股权的丙公司签署一致行动协议，取得对乙公司的控制权。A 注册会计师向乙公司函证了其股东持股情况以及股东间的一致行动协议，回函结果满意。

（2）A 注册会计师在知悉多份回函被直接寄至甲公司后，要求甲公司不得拆封，并将其转寄至 ABC 会计师事务所。A 注册会计师收到了未拆封的函件，回函相符，据此认可了函证结果。

（3）在 A 注册会计师以邮寄方式向甲公司境外客户丁公司的财务部发出应收账款余额询证函后，收到丁公司业务部的电子邮件回函。A 注册会计师比对了回函邮箱地址后缀，并向丁公司业务部电话确认了回函信息，结果满意，据此认可了函证结果。

（4）A 注册会计师向戊公司函证了 2022 年度甲公司向戊公司的销售金额，回函相符。因在随后实施的收入截止测试中发现，甲公司的一笔应在 2023 年度确认的收入计入 2022 年度，A 注册会计师根据调整后的金额再次向戊公司函证，回函相符，据此认可了函证结果。

（5）A 注册会计师对甲公司应付己公司账款实施函证，因临近审计报告日未收到回函，通过电话向己公司确认了函证信息，要求己公司将回函直接寄回，并实施了替代审计程序，结果满意。审计报告日后，A 注册会计师收到己公司确认无误的书面回函，将其归入审计工作底稿。

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。乙公司可能对股东间的一致行动协议不了解/被询证者可能不当/应向丙公司函证一致行动协议。

（2）不恰当。未保持对回函过程的控制/存在舞弊风险迹象，需要采取应对措施。

（3）不恰当。回函来源存疑/应当向丁公司财务部核实回函信息。

（4）不恰当。被询证者的客观性存疑/可能存在串通舞弊风险/回函不可靠/被询证者不认真对待回函，应当评价其对评估的相关重大错报风险，以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

(5) 恰当。

3. (本小题 5 分。) ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2022 年度财务报表。与会计估计审计相关的部分事项如下:

(1) A 注册会计师将甲公司计提应收账款坏账准备识别为重大错报别风险。考虑到该风险不是特别风险且已经设计了足够的应对措施, A 注册会计师未对上期应收账款坏账准备的计提实施追溯复核。

(2) A 注册会计师分别对甲公司两项交易性金融资产的公允价值作出了区间估计, 用以评价管理层的点估计, 其中一项管理层的点估计低于注册会计师的区间估计最小值, 另一项管理层的点估计高于注册会计师的区间估计最小值但低于最大值。上述两项点估计与各自区间估计最小值的差异抵销后的金额小于明显微小错报的临界值, A 注册会计师据此认为甲公司管理层作出的点估计不存在重大错报。

(3) 因预期甲公司管理层确定商誉减值准备的过程无效, A 注册会计师决定使用管理层的方法和有别于管理层的假设和数据, 在评价了这些方法、假设和数据后, 作出了注册会计师的点估计, 要求管理层根据注册会计师的点估计对财务报表作出调整。

(4) 甲公司期末对涉诉事项计提了大额预计负债。因认为甲公司管理层采取的措施不足以应对预计负债金额的不确定性, A 注册会计师作出了区间估计用于评价管理层的点估计, 结果满意, 并将甲公司管理层未充分应对估计不确定性作为内部控制缺陷, 向甲公司管理层和治理层进行了通报。

(5) 甲公司存在多项估计不确定性较高的重大会计估计, A 注册会计师就管理层是否按照企业会计准则中的明确规定作出披露进行了评价, 结果满意, 据此认为甲公司与会计估计相关的披露不存在重大错报。

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。应当实施追溯复核程序。

(2) 不恰当。应单独将管理层的点估计低于注册会计师的区间估计最小值的差异作为错报/包含在注册会计师的区间估计内的管理层的点估计不属于错报, 不能与错报抵销。

(3) 恰当。

(4) 恰当。

(5) 不恰当。还应评价除企业会计准则明确规定的披露外, 管理层是否还需作出其他必要的披露。

4. (本小题 5 分。) ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲集团 2022 年度财务报表。与集团审计相关的部分事项如下:

(1) 子公司乙公司为重要组成部分, 聘请 XYZ 会计师事务所为其财务报表执行审计并出具审计报告。A 注册会计师认为 XYZ 会计师事务所的审计不是基于集团审计目的, 因此未了解 XYZ 会计师事务所的独立性和专业胜任能力。

(2) 丙公司为甲集团内专门从事金融衍生品交易的子公司。A 注册会计师评估认为丙公司财务信息对集团财务报表不具有财务重大性, 因此将其识别为不重要组成部分, 并在集团层面实施了分析程序。

(3) 对于具有财务重大性的子公司丁公司, A 注册会计师基于其组成部分注册会计师实施风险评估程序的结果, 评价了组成部分注册会计师针对丁公司特别风险实施的进一步审计程序的恰当性。

(4) 在考虑了以前年度审计经验后, A 注册会计师决定对合并过程直接实施实质性程序, 包括评价所有组成部分是否均已包括在集团财务报表中, 合并调整和重分类事项的适当性、完整性和准确性, 以及是否存在舞弊风险因素或可能存在管理层偏向的迹象。

(5) A 注册会计师决定对子公司戊公司实施特定程序, 要求组成部分注册会计师针对在建工程进行实地检查。对于与戊公司相关的期后事项, A 注册会计师未要求组成部分注册会计师实施审计程序, 但应当向集团项目组告知其注意到的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的事项。

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) 恰当。

(2) 不恰当。应当考虑组成部分的性质或情况是否可能存在导致甲集团财务报表发生重大错报的特别风险, 从而可能被识别为重要组成部分。

- (3) 不恰当。应当参与组成部分注册会计师实施的风险评估程序。
- (4) 不恰当。应当了解集团层面的控制和合并过程。
- (5) 恰当。

5. (本小题 5 分。) ABC 会计师事务所的质量管理制度部分内容摘录如下:

(1) 对于首次承接的高风险审计业务, 应当经质量管理主管合伙人批准。对于高风险审计业务的保持, 应当经由质量管理主管合伙人授权的风险管理部主管合伙人批准。

(2) 为确保资源投入, 事务所以业务团队的业务饱和度为主要依据, 结合客户的行业特点和业务性质, 以及事务所的地域分布, 对业务进行统一分派。

(3) 对于近三年内执业存在重大质量问题, 但满足晋升合伙人其他条件的人员, 晋升合伙人时间推迟一年。

(4) 除非项目组认为不必要并经质量管理主管合伙人批准, 在执行上市实体财务报表审计业务时, 项目组应当与被审计单位治理层沟通事务所质量管理体系是如何为持续高质量地执行业务提供支撑的。

(5) 针对需要实施项目质量复核的审计项目, 项目质量复核人应当对项目的高质量承担总体责任, 只有在项目质量复核完成后, 项目合伙人才可签署审计报告。

要求:

针对上述第 (1) 至 (5) 项, 逐项指出 ABC 会计师事务所的质量管理制度的内容是否违反《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》和《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》的相关规定。如违反, 简要说明理由。

答案:

- (1) 不违反。
- (2) 违反。应以业务团队专业能力的匹配度为依据分派业务。
- (3) 违反。应评估该人员的执业质量已经得到全面提升, 才能恢复其晋升机会。
- (4) 违反。在执行上市实体财务报表审计业务时, 项目组均应与被审计单位治理层沟通质量管理体系是如何为持续高质量地执行业务提供支撑的。
- (5) 违反。项目合伙人应当对项目的高质量承担总体责任。

6. (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。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 2022 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(1) 项目合伙人 A 注册会计师曾担任甲公司 2015 和 2016 年度财务报表审计项目质量复核合伙人, 2017 年度项目合伙人, 2018 和 2019 年度其他关键审计合伙人, 之后轮换出甲公司审计项目组, 未参与 2020 和 2021 年度甲公司财务报表审计。

(2) B 注册会计师曾担任甲公司 2017 至 2020 年度财务报表审计项目质量复核合伙人, 未参与甲公司 2021 年度财务报表审计项目, 其于 2021 年 3 月 31 日离职, 2022 年 4 月 1 日起担任甲公司首席财务官。甲公司发布已审计 2021 年度财务报表的日期为 2022 年 4 月 5 日。

(3) 2022 年 9 月, 审计项目组就一复杂审计问题咨询了事务所技术部的 C 注册会计师。C 注册会计师的丈夫于 2022 年 10 月加入甲公司担任产品研发部经理, 并获得甲公司期权 2000 股, 该期权两年后方可行权。

(4) 乙银行是甲公司的重要联营企业。审计项目经理 D 注册会计师从乙银行按该银行正常程序、条款和条件获得住房按揭贷款 300 万元, 该贷款对 D 注册会计师重要。

(5) 2022 年 9 月, 甲公司聘请 XYZ 公司为其提供海外代表处的设立服务, 并将 200 万美元转入 XYZ 公司在当地的银行账户, 其中 20 万美元为 XYZ 公司的服务费, 其余为代表处的流动资金。XYZ 公司为代表处开立银行账户后, 将 180 万美元转入代表处账户, 并在服务期间代为管理该银行账户。

(6) 2022 年 10 月, 丙公司被甲公司收购成为其不重要的子公司。XYZ 公司自 2020 年起长期为丙公司提供递延所得税计算服务。丙公司不是 ABC 会计师事务所的审计客户。

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 (2020)》有关独立性规定的情况 (不考虑过渡期安排), 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	A 注册会计师相继担任甲公司项目合伙人和项目质量复核合伙人累计达到三年，担任项目合伙人未达到三年，冷却期应为三年/2022 年度尚在冷却期内/三年冷却期未结束。
(2)	违反	B 注册会计师属于关键审计合伙人，其在 2021 年度已审计财务报表发布前就已担任甲公司高级管理人员/特定员工，因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生严重不利影响。
(3)	违反	C 注册会计师是审计项目团队成员，其丈夫不应以任何形式/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。
(4)	不违反	审计项目组成员按照正常的程序、条款和条件从银行类审计客户或其关联实体取得贷款，不对独立性产生不利影响。
(5)	违反	提供的非审计服务包括管理审计客户银行账户，属于承担审计客户的管理层职责，因自身利益、自我评价、密切关系、过度推介对独立性产生非常严重的不利影响。
(6)	不违反	为丙公司计算的递延所得税对甲公司财务报表而言不重要，且提供服务的不是甲公司审计项目团队成员，因自我评价对独立性产生的不利影响可以降低至可接受水平。