

四、综合题（本题共 19 分。）

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事电子元器件的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2022 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及其环境等方面的情况，部分内容摘录如下：

（1）受竞争对手推出新产品的影响，2022 年上半年，甲公司 a 产品销量仅为 2021 年销量的 30%。为夺回市场份额，2022 年 7 月，甲公司对 a 产品的售价进行了自该产品上市以来的首次调整，由 1 元降至 0.5 元，同时加大了替代品的研发投入。

（2）2022 年 2 月，甲公司生产 b 产品的车间因污水排放问题被责令停产改造，加装环保设备。为保持产品销量稳定，甲公司可以与自产成本相当的价格委托代工厂生产 b 产品，至 2022 年 12 月车间改造完毕后恢复自产。

（3）2022 年，甲公司新增向乙国销售产品的业务，为快速占领市场，甲公司与该国的经销商客户签订合同约定，按销售价格的 5% 支付市场推广费。

（4）2022 年，甲公司因研制多款新型产品，研发投入比上年增长 50%，均费用化计入当期损益。研发过程中产出的试制品销售良好，毛利率达 60%，销售额占研发费用的 20%，一定程度上缓解了研发投入的资金压力。

（5）2022 年 1 月，甲公司实施一项股票期权激励计划，激励对象为公司管理人员。因 2022 年度第一个行权期的行权条件已经满足，激励对象于 2023 年 2 月行权取得甲公司股票 300 万股，行权价格 5 元，行权时甲公司股价为 15 元。

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：

项目	未审数	已审数
	2022 年	2021 年
营业收入——a 产品	27000	50000
营业成本——a 产品	23400	30000
营业收入——b 产品	39000	40000
营业成本——b 产品	18500	20000
营业收入——外销（乙国）	30000	0
销售费用——市场推广费（乙国）	1600	0
研发费用	9600	8000
存货——a 产品	10000	15000
存货——a 产品存货跌价准备	500	0
存货——b 产品	400	500
固定资产——累计折旧（b 产品生产车间）	3200	2000
资本公积	20000	20000

资料三：

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）A 注册会计师在审计计划中确定了解甲公司及其环境的范围包括：1）组织结构、所有权和治理结构；2）行业形势、法律环境、监管环境和其他外部因素；3）财务业绩的衡量标准。

（2）甲公司交易性金融资产年末余额 900 万元为 2022 年末购买的上市公司股票，A 注册会计师经过了解后，未将交易性金融资产识别为存在重大错报风险的账户余额，不打算信赖控制，拟不进一步了解与之相关的业务流程层面的控制，直接实施实质性程序。

（3）因甲公司与采购付款相关的内部控制于 2021 年年末前已整改并运行了足够长的时间，A 注册会计师认为已在上年审计中获取了整改后控制运行有效的审计证据，拟根据上年审计中所了解到的整改后的情况，选取关键控制实施控制测试。

（4）A 注册会计师评估认为，甲公司存在运输费用低估的重大错报风险，拟将 2022 年度及期后所有运输单据作为总体，采用货币单元抽样实施细节测试。

资料四：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了实施进一步审计程序的情况，部分内容摘录如下：

- (1) 甲公司单笔5万元以上的市场推广费需经分管副总经理审批，A注册会计师从所有经分管副总经理审批的市场推广费中，选取45个样本项目对该审批控制实施测试，未发现偏差，结果满意。
- (2) 针对管理层凌驾于控制之上的风险，A注册会计师实施的审计程序包括：对甲公司2022年度所有会计分录实施了会计分录测试，复核了会计估计是否存在偏向，并评价了甲公司2022年度所有重大交易的商业理由，未发现存在舞弊的情况。
- (3) A注册会计师在审计甲公司商誉时，利用了评估师的工作，并实施审计程序，评价了评估师的胜任能力、专业素质和客观性，了解了评估师的专长领域，与评估师就相关重要事项达成一致意见，并评价了评估师的工作是否足以实现审计目的，结果满意。

资料五：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了错报评估及重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

- (1) A注册会计师发现的一笔错报80万元系费用审批执行不当所致，要求管理层更正了该错报，并对整改后的内部控制运行情况实施了控制测试，结果满意，据此认可了更正后的费用金额。
- (2) A注册会计师发现甲公司2022年度广告费中有200万元系2021年度的费用，该事项对2021年度财务报表无重大影响，在提请管理层对对应数据进行了适当重述和恰当披露后，未对2021年度财务报表重新出具审计报告。
- (3) 2023年1月，甲公司因产品质量问题被客户起诉，很可能需要赔偿损失，2022年已完成生产尚未执行完毕的合同也将终止。甲公司因此在2023年1月的财务报表中计提了大额的存货跌价准备和预计负债，并在2022年度财务报表附注中充分披露了这一情况。A注册会计师在审计报告中增加了强调事项段，提醒财务报表使用者关注这一事项。
- (4) A注册会计师怀疑甲公司2022年度大额工程支出可能是控股股东资金占用，实施了追加审计程序，并多次与管理层和治理层沟通，因施工方不配合提供资金流水，最终未能证实资金占用的情况。A注册会计师将该事项作为关键审计事项，在审计报告中说明了将该事项确定为关键审计事项的原因，以及该事项在审计中是如何应对的。

要求：

(1) 针对资料一第(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）。将答案直接填入答题区的相应表格内。

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险（是/否）	理由	财务报表项目名称及认定
(1)			
(2)			
(3)			
(4)			
(5)			

(2) 针对资料三第(1)至(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(3)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) 针对资料五第(1)至(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)		

答案:(1)

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(1)	是	a产品降价销售,导致成本高于售价/毛利率为负数,可能存在少计存货跌价准备的风险	资产减值损失(准确性) 存货(准确性、计价和分摊)
(2)	是	车间停产继续计提的折旧应当计入营业成本,但2022年度b产品毛利率与上年持平,可能存在少计营业成本的风险	营业成本(分类/准确性) 管理费用(分类/准确性)
(3)	是	支付给客户的市场推广费很可能是应付客户对价/应当冲减营业收入,可能存在多计收入和销售费用的风险	营业收入(分类/准确性) 销售费用(分类/准确性)
(4)	是	研发过程产出的试制品的销售应当计入营业收入,并相应结转营业成本,可能存在少计营业收入、营业成本和研发费用的风险	营业收入(分类/完整性) 营业成本(分类/完整性) 研发费用(分类/准确性)
(5)	是	甲公司应在2022年/等待期内确认相关的股份支付费用,但甲公司资本公积较2021年没有变化,可能存在少计费用和资本公积的风险	管理费用(完整性)资本公积(完整性)

(2)

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(1)	否	还应当了解甲公司的业务模式。
(2)	是	
(3)	否	应当了解并评价相关控制/了解相关控制自上年审计后是否已发生变化。
(4)	否	货币单元抽样不适用于测试总体的低估。

(3)

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(1)	否	应当将所有5万元以上的市场推广费作为测试总体。
(2)	否	还应当测试其他调整。
(3)	否	

(4)

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(1)	否	内部控制失效导致的错报可能表明还存在其他错报/错报不是孤立发生的。
(2)	否	
(3)	否	该事项是资产负债表日后调整事项,应当要求管理层更正

		错报/发表非无保留意见或保留意见的审计报告。
(4)	否	审计范围受到限制的事项/没有得到满意解决的事项，不应在关键审计事项中沟通。