

第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

| 序号 | 考点 | 考频 |
|-----|-----------------|-------|
| 考点一 | 财务报表审计中与舞弊相关的责任 | ★★★★★ |
| 考点二 | 财务报表审计中对法律法规的考虑 | ★★★★★ |

2017年注册会计师《审计》高频考点：财务报表审计中与舞弊相关的责任

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：财务报表审计中与舞弊相关的责任。

【内容导航】

1. 治理层、管理层的责任和注册会计师对舞弊的责任
2. 评估风险、识别风险与应对风险
3. 会计分录测试
4. 评价审计证据
5. 与管理层、治理层和监管机构的沟通

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点通常是客观题的命题点，也有可能是在简答题或是综合题中涉及。

【高频考点】财务报表审计中与舞弊相关的责任

（一）治理层、管理层的责任和注册会计师对舞弊的责任

1. 治理层、管理层的责任

被审计单位治理层和管理层对防止或发现舞弊负有主要责任：

- ①在治理层的监督下，管理层建立良好的控制环境，维护有关政策和程序，以防范和遏制舞弊的产生；
- ②治理层的监督包括考虑管理层凌驾于控制之上或对财务报告过程施加其他不当影响的可能性。

2. 注册会计师的责任

- ①注册会计师有责任按照审计准则的规定执行审计工作，获取财务报表在整体上不存在由舞弊或错误导致的重大错报的合理保证；
- ②由于审计的固有限制，即使按照审计准则的规定恰当地计划和实施审计工作，注册会计师

也不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。

(二) 评估风险、识别风险与应对风险

1. 评估风险

(1) 询问。

注册会计师应当询问治理层、管理层、内部审计人员，以确定其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控，以获取有关员工舞弊导致的财务报表重大错报风险的有用信息。此外，注册会计师还应当询问被审计单位内部的其他相关人员，以便从不同于治理层、管理层等对财务报告负有责任的人员的角度获取信息。注册会计师应当了解治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程。

(2) 评价舞弊风险因素。

注册会计师关注的是导致财务报表发生重大错报的舞弊。与财务报表审计相关的故意错报，包括“编制虚假财务报告导致的错报”和“侵占资产导致的错报”。舞弊发生时通常伴随着的风险因素有三类：

①实施舞弊的动机或压力；②实施舞弊的机会；③为舞弊行为寻找借口的能力。

(3) 实施分析程序。

注册会计师应当评价在实施分析程序时识别出的异常或偏离预期的关系(包括与收入账户有关的关系)，是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。

(4) 组织项目组讨论。

项目组讨论有助于分享易于发生舞弊而导致的重大错报的方式和领域的见解，考虑适当的应对措施，共享实施审计程序的结果，以及如何处理可能引起注册会计师注意的舞弊指控。

2. 识别风险

舞弊导致的重大错报风险属于需要注册会计师特别考虑的重大错报风险，即特别风险。

审计准则规定，在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

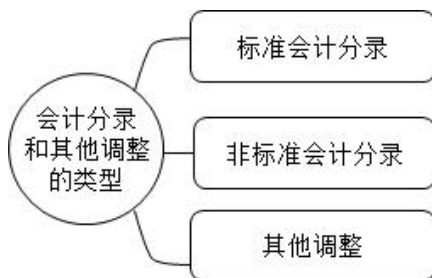
3. 应对风险

| 风险 | 应对措施 |
|-------------|---|
| 报表层次的重大错报风险 | ①在分派和督导项目组成员时，考虑承担重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力，并考虑由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果； ②评价被审计单位对会计政策（特别是涉及主观计量和复杂交易的会计政 |

| | |
|---------------|---|
| | <p>策)的选择和运用,是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息作出虚假报告;</p> <p>③在选择审计程序的性质、时间安排和范围时,增加审计程序的不可预见性</p> |
| 认定层次的重大错报风险 | <p>①改变拟实施审计程序的性质,以获取更为可靠、相关的审计证据,或获取其他佐证性信息;</p> <p>②改变实质性程序的时间;</p> <p>③改变审计程序的范围</p> |
| 管理层凌驾于控制之上的风险 | <p>①测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当。注册会计师应当:向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动;选择在报告期末作出的会计分录和其他调整;考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。</p> <p>②复核会计估计是否存在偏向,注册会计师应当:评价管理层在作出会计估计时所作的判断和决策是否反映出管理层的某种偏向;追溯复核与以前年度财务报表反映的重大会计估计相关的管理层判断和假设。</p> <p>③对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易,或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易,评价其商业理由(或缺乏商业理由)</p> |

(三) 会计分录测试

1. 会计分录和其他调整的类型



标准会计分录——记录被审计单位的日常经营活动或经常性的会计估计——受信息系统一般控制和其他系统性控制的影响。

非标准会计分录——记录被审计单位日常经营活动之外的事项或异常交易——具有较高的重大错报风险。

其他调整——为编制合并财务报表而作出的调整分录和抵销分录——不受被审计单位内部

控制的影响。

2. 会计分录测试的步骤

(1) 了解被审计单位的财务报告流程，以及针对会计分录和其他调整已实施的控制，必要时，测试相关控制的运行有效性；

(2) 确定待测试会计分录和其他调整的总体，并测试总体的完整性；

(3) 从总体中选取待测试的会计分录及其他调整；

(4) 测试选取的会计分录及其他调整，并记录测试结果。

(四) 评价审计证据

如果识别出某项错报，注册会计师应当评价该项错报是否表明存在舞弊。

如果存在舞弊的迹象，注册会计师应当评价该项错报对审计工作其他方面的影响，特别是对管理层声明可靠性的影响。

1. 如果发现某项错报，并有理由认为错报是舞弊或可能是舞弊导致的，且涉及管理层（特别是较高级别的管理层），无论该错报是否重大，注册会计师都应当重新评价对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果，以及该结果对旨在应对评估的风险的审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

2. 在重新考虑此前获取的审计证据的可靠性，注册会计师还应当考虑相关的情况是否表明可能存在审计员工、管理层或第三方串通舞弊。

3. 如果认为财务报表存在舞弊导致的重大错报，或无法确定财务报表是否存在由于舞弊导致的重大错报，注册会计师应当评价这两种情况对审计的影响。

(五) 与管理层、治理层和监管机构的沟通

1. 与管理层的沟通

已获取的证据表明“存在”或“可能存在”舞弊时，注册会计师应当尽早将此类事项与适当层次的“管理层”沟通。拟沟通的管理层应当比涉嫌舞弊人员至少高出一个级别。

2. 与治理层的沟通

如果“确定”或“怀疑”舞弊涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能导致财务报表重大错报的其他人员，注册会计师应当尽早就此类事项与治理层沟通。

3. 与监管机构的沟通

如果“识别出舞弊”或“怀疑存在舞弊”，注册会计师应当确定是否有责任向被审计单位以外的机构报告。如果法律法规要求注册会计师履行报告责任，注册会计师应当遵守法律法规的规定。

2017年注册会计师《审计》高频考点：财务报表审计中对法律法规的考虑

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：财务报表审计中对法律法规的考虑。

【内容导航】

1. 管理层与注册会计师对违反法律法规的责任
2. 识别违反法律法规的程序
3. 识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序
4. 与管理层、治理层和监管机构的沟通违反法规的行为

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点通常是客观题的命题点。

【高频考点】财务报表审计中对法律法规的考虑

一、管理层与注册会计师对违反法律法规的责任

违反法律法规，是指被审计单位有意或无意地违背除适用的财务报告编制基础以外的现行法律法规的行为。

1. 管理层遵守法律法规的责任

在治理层的监督下确保被审计单位的经营符合法律法规的规定。

2. 注册会计师的责任

(1) 有责任：注册会计师有责任对财务报表整体不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证。

(2) 无责任：注册会计师没有责任防止被审计单位违反法律法规行为，也不能期望其发现所有的违反法律法规行为。

二、识别违反法律法规的程序

1. 主动识别程序

| | |
|--------------------|----------------------------|
| 违反法律法规的类型 | 注册会计师的程序 |
| 直接影响财务报表的法律法规（如税法） | 应当获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据 |

| | |
|------------------------|--|
| 非直接影响财务报表的其他法律法规（如劳动法） | 仅实施“向管理层和治理层（如适用）询问”和“检查被审计单位与许可证颁发机构或监管机构的往来函件”等特定的审计程序，识别可能对财务报表产生重大影响的违反其他法律法规的行为 |
|------------------------|--|

2. 被动识别程序

为形成审计意见所实施的审计程序，可能使注册会计师注意到识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为。这些审计程序可能包括：

- （1）阅读会议纪要；
- （2）向被审计单位管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况；
- （3）对某类交易、账户余额和披露实施细节测试。

三、识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序

| 情况 | 审计程序 |
|------------------------------|---|
| 注意到与识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为相关的信息时 | <ol style="list-style-type: none"> ①了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境； ②获取进一步的信息，以评价对财务报表可能产生的影响 |
| 怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时 | <ol style="list-style-type: none"> ①如果治理层能够提供额外审计证据，注册会计师可以与治理层讨论其发现。 ②如果管理层或治理层（如适用）不能向注册会计师提供充分的信息，证明被审计单位遵守了法律法规，注册会计师可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顾问咨询。 ③如果认为向被审计单位法律顾问咨询是不适当的或不满意其提供的意见，注册会计师可以考虑向所在会计师事务所的法律顾问咨询。 <p>与治理层讨论→向被审计单位或外部法律顾问咨询→向其所在会计师事务所的法律顾问咨询</p> |

四、与管理层、治理层和监管机构的沟通违反法规的行为

1. 与管理层的沟通

注册会计师如认为可能存在违反法规行为时，一般应先与“管理层”讨论。

2. 与治理层的沟通

注册会计师应将“注意到”的违反法规行为与治理层沟通。

(1) 如果根据判断认为需要沟通的违反法律法规行为是“故意”或“重大”的，注册会计师应当就此“尽快”向治理层通报。

(2) 如果怀疑违反法律法规行为涉及“管理层”或“治理层”，注册会计师应当向被审计单位审计委员会或监事会等更高层级的机构通报。

3. 与监管机构的沟通

如果注册会计师发现和确定的“严重”违反法律法规的行为，注册会计师应当考虑是否有责任向被审计单位以外的监管机构和执法机构等相关机构或人员报告。必要时，征询法律意见。

| 沟通对象 | 情形 | 沟通要求 |
|------|--------------|--------------|
| 管理层 | 可能存在违反法规行为 | 先行沟通 |
| 治理层 | 故意和重大的违反法规行为 | 立即沟通 |
| | 管理或治理层违反法规行为 | 与审计委员会或监事会沟通 |
| 监管机构 | 严重违反法规行为 | 考虑沟通或征询法律意见 |

