

# 注册会计师 审计 教材精讲班

## 【2019 年 多选题】

为应对管理层凌驾于控制之上的风险，下列各项审计程序中，注册会计师应当实施的有（ ）。

- A. 测试编制财务报表过程中作出的会计分录和其他调整是否适当
- B. 复核会计估计是否存在偏向
- C. 确认重大关联方交易是否得到适当授权
- D. 评价超出被审计单位正常经营过程的重大交易的商业理由

【答案】 ABD

【2011 年 简答题】注册会计师负责审计被审计单位 2010 年度财务报表。在审计过程中，注册会计师遇到下列事项：

(1) 被审计单位拥有 3 家子公司，分别生产不同的饮料产品。被审计单位所处行业整体竞争激烈，市场处于饱和状态，同行业公司的主营业务收入年增长率低于 5%，但被审计单位董事会仍要求管理层将 2010 年度主营业务收入增长率确定为 8%。管理层编制的被审计单位 2010 年度财务报表显示，已按计划实现收入。

(2) 被审计单位管理层除领取固定工资外，其奖金金额与当年完成主营业务收入的情况挂钩。

(3) 在以前年度审计中，注册会计师没有发现被审计单位收入确认方面存在舞弊行为，因此，在 2010 年度审计中，注册会计师未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域。

(4) 在对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进行测试时，注册会计师向参与财务报告编制过程的人员询问了与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动。

要求：

- (1) 针对事项 (1) 和 (2)，分析被审计单位是否存在舞弊风险因素，并简要说明理由。
- (2) 针对事项 (3)，分析注册会计师未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域是否适当，并简要说明理由。
- (3) 针对事项 (4)，简要说明注册会计师除实施询问程序外，还应当实施哪些程序。

要求：

- (1) 针对事项 (1) 和 (2)，分析被审计单位是否存在舞弊风险因素，并简要说明理由。

【答案】

针对要求 (1)：

存在舞弊风险因素。因为在事项 (1) 中，被审计单位所处行业竞争激烈且市场处于饱和状态，被审计单位超过行业平均增长率，管理层受到收入增长期望过高的压力；在事项 (2) 中，被审计单位管理层报酬中有相当一部分取决于收入的完成情况。

要求：

- (2) 针对事项 (3)，分析注册会计师未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域是否适当，并简要说明理由。

【答案】

针对要求 (2)：

不适当。注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑，不应受到以前对管理层正直和诚信形成判断的影响，并且在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当假定收入确认存在舞弊风险。

要求：

- (3) 针对事项 (4)，简要说明注册会计师除实施询问程序外，还应当实施哪些程序。

【答案】

针对要求 (3)：

注册会计师还应当选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试，并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。

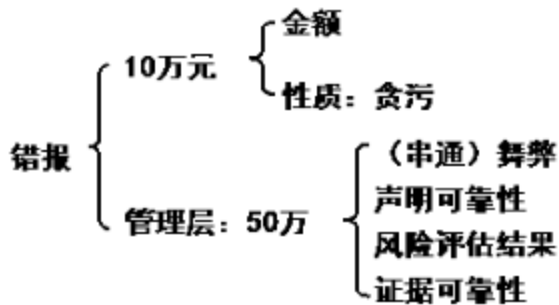
## 1.6 评价审计证据

## 1. 评价分析程序的结果

(1) 在就财务报表与所了解的被审计单位情况是否一致形成总体结论时，注册会计师应当评价在**临近审计结束时**实施的**分析程序**，是否表明存在此前尚未识别的由于舞弊导致的重大错报风险。

涉及期末**收入和利润**的异常关系尤其值得关注。这些趋势和关系可能包括：在报告期的最后几周内记录了不寻常的大额收入或异常交易，或收入与经营活动产生的现金流量趋势不一致。

## 2. 评价识别出的错报



- (1) 如果识别出某项**错报**，应当评价该项错报是否表明存在**舞弊**。
- (2) 即使识别出的错报的累积影响并不重大，但仍可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险；
- (3) 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；
- (4) 如果有理由认为错报是或可能是舞弊导致的，且涉及管理层，特别是涉及较**高层级的管理层**，无论该项错报是否重大，应当**重新评价**① 对由于舞弊导致的重大错报风险的评估结果，以及② 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。
- (5) 在重新考虑此前获取的审计证据的可靠性时，还应当考虑③ 相关的情形是否表明可能存在涉及员工、管理层或第三方的**串通舞弊**。

## 1.7 无法继续执行审计业务

### 1. 对继续执行审计业务的能力产生怀疑

如果由于舞弊或舞弊嫌疑导致出现错报，致使注册会计师遇到对其继续执行审计业务的**能力产生怀疑**的异常情况，注册会计师应当：

- (1) 确定适用于具体情况的**职业责任和法律**责任，包括是否需要向**审计业务委托人或监管机构报告**；
  - (2) 在相关法律法规允许的情况下，考虑是否需要**解除**业务约定。
- ### 2. 导致继续执行审计业务的能力产生怀疑的异常情形
- (1) 被审计单位**没有针对舞弊**采取适当的、注册会计师根据具体情况认为必要的措施，即使该舞弊对财务报表**并不重大**；
  - (2) 注册会计师对由于舞弊导致的重大错报风险的考虑以及实施审计测试的结果，表明存在**重大且广泛**的舞弊风险；
  - (3) 注册会计师对管理层或治理层的**胜任能力或诚信**产生重大疑虑。

### 3. 解除业务约定

如果决定解除**业务**约定，注册会计师应当采取以下措施：

- (1) 与适当层级的管理层和治理层**讨论**解除业务约定的**决定和理由**；
- (2) 考虑是否存在**职业责任或法律**责任，需要向审计业务委托人或监管机构报告**解除业务约定的决定和理由**。

## 1.8 书面声明

### 1. 获取针对舞弊的**书面声明**

注册会计师向管理层和治理层（如适用）获取书面声明，确认其已向注册会计师披露了下列信息：

- (1) 管理层对财务报表可能存在由于舞弊导致的重大错报风险的**评估结果**；
- (2) 对影响被审计单位的**舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控**的了解程度。

### 2. 就舞弊事项书面声明的内容

注册会计师应当就下列事项向管理层和治理层（如适用）获取书面声明

- (1) 管理层和治理层**认可**其设计、执行和维护内部控制以防止和发现舞弊的**责任**；
- (2) 管理层和治理层已向注册会计师**披露**了管理层对由于舞弊导致的财务报表重大错报风险的评估结果；

(3) 管理层和治理层已向注册会计师**披露了已知**的涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其他人员（在舞弊行为导致财务报表出现重大错报的情况下）的**舞弊或舞弊嫌疑**；

(4) 管理层和治理层已向注册会计师**披露**了从现任和前任员工、分析师、监管机构等方面获知的、影响财务报表的**舞弊指控或舞弊嫌疑**。

### 1.9 与管理层、治理层及被审计单位之外的适当机构的沟通

#### 1. 与管理层的沟通

(1) 当注册会计师已获取的证据表明存在或可能存在舞弊时，**尽快**提请**适当层级**的管理层关注这一事项是很重要的。即使该事项（如被审计单位组织结构中处于较低职位的员工挪用小额公款）可能被认为**不重要**，注册会计师也应当这样做。

(2) 确定拟沟通的适当层级的管理层，需要运用职业判断，并且这一决定受**串通舞弊**的可能性、**舞弊嫌疑**的性质和重要程度等事项的影响。

(3) 通常情况下，适当层级的管理层至少要比涉嫌舞弊人员**高出一个级别**。

#### 2. 与治理层沟通的要求

(1) 如果确定或怀疑舞弊涉及① 管理层、② 在内部控制中承担重要职责的员工以及③ 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。

(2) 如怀疑舞弊涉及管理层，除非法律法规禁止，注册会计师应将此怀疑向治理层通报，并与其讨论为完成审计工作所必需的审计程序的性质、时间安排和范围。

**【注意】**一般情况下审计程序的性质、时间安排和范围不与治理层沟通，这里是特例，要牢记这个出题陷阱。

#### 3. 与治理层沟通的事项

如果根据判断认为还存在与治理层职责相关的、涉及舞弊的其他事项，注册会计师应当就此与治理层沟通。包括：

(1) 对管理层评估的性质、范围和频率的疑虑，这些评估是针对旨在防止和发现舞弊的控制及财务报表可能存在的重大错报风险而实施的；

(2) 管理层未能恰当应对识别出的值得关注的内部控制缺陷或舞弊；

(3) 注册会计师对被审计单位控制环境的评价，包括对管理层胜任能力和诚信的疑虑；

(4) 可能表明存在编制虚假财务报告的管理层行为；

(5) 对超出正常经营过程交易的授权的适当性和完整性的疑虑。

#### 4. 与被审计单位之外的适当机构的沟通

(1) 判断是否对外沟通

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。

(2) 法律法规要求对外沟通时的考虑

尽管注册会计师对客户信息负有的保密义务可能妨碍这种报告，但如果法律**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。

**【2021年单选题】**下列有关注册会计师在财务报表审计中与舞弊相关的责任的说法中，错误的是（ ）。

A. 当已获取的证据表明存在或可能存在舞弊时，除非认为该事项不重要，注册会计师应当及时提请适当层级的管理层关注该事项

B. 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适当机构报告

C. 注册会计师有责任对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证

D. 注册会计师应当评价识别出的由于舞弊导致的错报对管理层声明可靠性的影响

**【答案】** A

**【解析】**当已获取的证据表明存在或可能存在舞弊时，除非法律法规禁止，注册会计师应当及时提请适当层级的管理层关注这一事项。即使该事项（如被审计单位组织结构中处于较低职位的员工挪用小额公款）可能被认为不重要，注册会计师也应当这样做。选项 A 错误。