

注册会计师 审计 教材精讲班

2. 基于收入确认存在舞弊风险的假定

(1) 注册会计师在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，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。

(2) 如果认为收入确认存在舞弊风险的假定不适用于业务的具体情况，从而未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出该结论的**理由**。

【2012年真题】

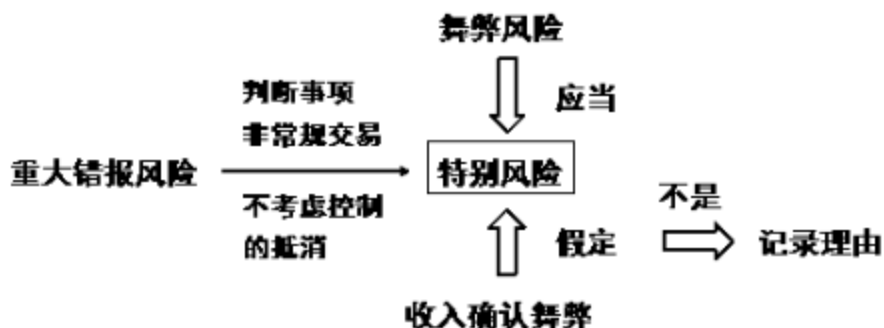
在识别和评估重大错报风险时，下列各项中，注册会计师应当假定存在舞弊风险的是（ ）。

- A. 复杂衍生金融工具的计价
- B. 存货的可变现净值
- C. 收入确认
- D. 应付账款的完整性

【答案】C

1.4 识别和评估舞弊导致的重大错报风险

特别风险小结：



1.5 应对舞弊导致的重大错报风险

1. 总体应对措施（多选题）

(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或复杂交易的会计政策）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做出虚假报告；

(3) 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**。

【链接】财务报表层次重大错报风险与总体应对措施

- (1) 向项目组强调保持职业怀疑的必要性；
- (2) 指派更有经验或有特殊技能的审计人员，或利用专家的工作；
- (3) 提供更多的督导；
- (4) 在选择进一步审计程序时融入更多的不可预见的因素；
- (5) 对拟实施审计程序的性质、时间安排或范围作出总体修改。

【2013年单选题】

注册会计师应当针对评估的由于舞弊导致的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施。下列各项措施中，错误的是（ ）。

- A. 修改财务报表整体的重要性
- B. 评价被审计单位对会计政策的选择和运用
- C. 指派更有经验、知识、技能和能力的项目组成员
- D. 在确定审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的不可预见性

【答案】A

【2021年多选题】针对评估的由于舞弊导致的财务报表层次重大错报风险，下列各项中，属于注册会计师应当采取的总体应对措施的有（ ）。

- A. 在分派和督导项目组成员时，考虑担任重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力
- B. 扩大细节测试的样本规模
- C. 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
- D. 评价被审计单位对会计政策的选择和运用，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

【答案】ACD

【解析】选项B属于针对舞弊导致的认定层次重大错报风险实施的审计程序。

2. 针对舞弊导致的认定层次的重大错报风险实施的审计程序

(1) 改变拟实施审计程序的**性质**，以获取更可靠、相关的审计证据，或获取额外的佐证信息。例如，对特定资产进行实地观察或检查；设计询证函时，增加交易日期、退货权、交货条款等销售协议的细节；向被审计单位的非财务人员询问销售协议和交货条款的变化，以对函证获取的信息进行补充。

(2) 调整实施审计程序的**时间安排**。例如，在**期末或接近期末**实施实质性程序，以更好地应对由于舞弊导致的重大错报风险；由于涉及不恰当收入确认的舞弊可能已在期中发生，针对本期较早期间发生的交易或整个报告期内的交易实施实质性程序。

(3) 调整实施审计程序的**范围**，以应对评估的由于舞弊导致的重大错报风险。例如，扩大样本规模；在更详细的层次上实施分析程序；利用计算机辅助审计技术对电子交易和会计文档实施更广泛的测试。

具体应对措施——由于编制虚假财务报告导致的错报

收入确认	针对收入项目，使用 分解的数据 实施实质性分析程序
	向被审计单位客户函证相关的 特定合同条款 以及是否存在 背后协议
	向被审计单位销售和营销人员或内部法律顾问询问临近期末的销售或发货情况，以及他们所了解的与这些交易相关的异常条款或条件
	期末在被审计单位的一处或多处发货现场实地观察发货情况或准备发出的货物情况（或待处理的退货），并实施其他适当的销售及存货截止测试
	对于通过 电子方式 自动生成、处理、记录的销售交易实施控制测试
存货数量	检查被审计单位的存货记录
	在 不预先通知 的情况下对特定存放地点的存货实施监盘，或在同一天对 所有 存放地点实施存货监盘
	要求被审计单位在报告 期末或临近期末 的时点实施存货盘点
	在观察存货盘点过程中实施 额外 的程序
	按照存货的等级或类别、存放地点或其他分类 标准 ，将本期存货数量与前期进行比较，或将盘点数量与永续盘存记录进行比较
	利用 计算机辅助审计技术 进一步测试存货实物盘点目录的编制
管理层估计	聘用专家作出独立估计，并与管理层的估计进行比较
	将询问范围延伸至管理层和会计部门以外的人员，以印证管理层完成与作出会计估计相关的计划的能力和意图

具体应对措施——由于侵占资产导致的错报

货币资金、有价证券	在 期末或临近期末 对现金或有价证券进行监盘
	直接向被单位的客户 询证 所审计期间的交易活动
	分析 已注销 账户的恢复使用情况
存货	按照存货存放地点或产品类型分析存货短缺情况
	将关键存货指标与行业正常水平进行比较
	对于发生减计的永续盘存记录，复核其支持性文件
采购活动	利用计算机技术将供货商名单与被审计单位员工名单进行对比，以识别地址或电话号码相同的数据。
劳务（包括应付工资、相关费用等）	利用计算机技术检查工资单记录中是否存在重复的地址、员工身份证明、纳税识别号或银行账号
	检查 人事档案 中是否存在只有很少记录或缺乏记录的档案，如缺少绩效考评的档案
销售活动	分析 销售折扣 和 销售退回 等
	向第三方函证合同的具体条款
	获取合同是否按照规定的条款得以执行的审计证据
费用开支	复核 大额 和 异常 的费用开支是否适当
	复核高级管理人员提交的费用报告的金额及适当性
向员工提供资金或担保	复核被审计单位向高级管理人员和关联提供的 贷款 的授权及其账面价值

【2010年多选题】

对于舞弊导致的重大错报风险，下列审计程序中，注册会计师认为通常可以增强审计程序不可预见性的有（ ）。

- A. 在事先不通知被审计单位的情况下，选择以前未曾到过的存货存放地点实施监盘
- B. 运用不同的抽样方法选择需要检查的存货
- C. 向以前审计过程中接触不多的被审计单位员工询问存货采购和销售情况
- D. 在存货监盘时对大额存货进行抽盘

【答案】ABC

【2014年多选题】

下列各项做法中，可以应对舞弊导致的重大错报风险的有（ ）。

- A. 选取以前年度未寄发询证函的客户的应收账款余额实施函证
- B. 在同一天对所有存放在不同地点的存货实施监盘
- C. 扩大营业收入细节测试的样本规模
- D. 通过实地走访，核实供应商和客户真实存在

【答案】ABCD

【2015年单选题】

如果注册会计师认为存货数量存在舞弊导致的重大错报风险，下列做法中，通常不能应对该风险的是（ ）。

- A. 扩大与存货相关的内部控制测试的样本规模
- B. 要求被审计单位在报告期末或邻近期末的时点实施存货盘点
- C. 在不预先通知被审计单位的情况下对特定存放地点的存货实施监盘
- D. 利用专家的工作对特殊类型的存货实施更严格的检查

【答案】A

3. 针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序

管理层凌驾于控制之上的风险在**所有**被审计单位中都会存在。对财务信息作出**虚假报告**通常与管理层凌驾于控制之上有关。

管理层通过凌驾于控制之上实施舞弊的手段主要包括：

- (1) 作出虚假会计分录，特别是在临近会计期末时，从而操纵经营成果或实现其他目的；
- (2) 不恰当地调整对账户余额作出估计时使用的假设和判断；
- (3) 在财务报表中漏记、提前或推迟确认报告期内发生的事项和交易；

- (4) 遗漏、掩盖或歪曲适用的财务报告编制基础要求的披露或为实现公允反映所需的披露；
- (5) 隐瞒可能影响财务报表金额的事实；
- (6) 构造复杂交易，以歪曲财务状况或经营成果；
- (7) 篡改与重大和异常交易相关的记录和条款。

【2015年多选题】

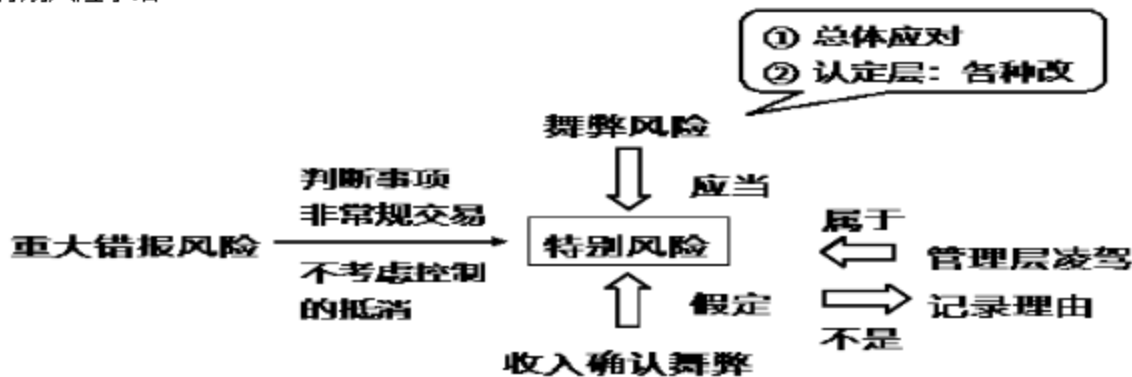
下列各项中，属于管理层通过凌驾于控制之上实施舞弊的手段的有（ ）。

- A. 不恰当地调整会计估计所依据的假设
- B. 随意变更会计政策
- C. 篡改与重大交易相关的会计记录和交易条款
- D. 构造复杂的交易以歪曲财务状况或经营成果

【答案】 ABCD

管理层凌驾于控制之上的风险属于**特别风险**。无论对管理层凌驾于控制之上的风险评估结果如何（高中低）。

特别风险小结：



注册会计师都应当设计和实施审计程序，用以：

- (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。
 - ① 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；
 - ② **选择**在报告**期末**作出的会计分录和其他调整；
 - ③ **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。
 - (2) **复核**会计估计是否存在偏向，并评价产生这种偏向的环境是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。
 - ① 评价管理层在作出会计估计时所作出的判断和决策是否反映出管理层的某种偏向（即使判断和决策单独看起来是合理的），从而可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。如果存在偏向，注册会计师应当从整体上重新评价会计估计。
 - ② 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。
 - (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）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。
- 从事超出其正常经营过程的重大交易或虽然未超出其正常经营过程，但显得异常的重大交易之迹象：
- ① 交易的形式显得过于复杂（例如，交易涉及集团内部多个实体，或涉及多个非关联的第三方）；
 - ② 管理层未与治理层就此类交易的性质和会计处理进行过讨论，且缺乏充分的记录；
 - ③ 管理层更强调采用某种特定会计处理的需要，而不是交易的经济实质；
 - ④ 对于涉及不纳入合并范围的关联方的交易，治理层未进行适当的审核与批准；
 - ⑤ 交易涉及以往未识别出的关联方，或涉及在没有被审计单位帮助的情况下不具备物质基础或财务能力完成交易的第三方。

【2012年真题】

针对管理层凌驾于控制之上的风险，下列审计程序中，应当实施的有（ ）。

- A. 测试被审计单位在报告期末做出的会计分录和其他调整
- B. 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
- C. 对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，评价其商业理由
- D. 在年末对被审计单位的所有存货进行监盘

【答案】ABC

【2017年单选题】

下列审计程序中，通常不能应对管理层凌驾于控制之上的风险的是（ ）。

- A. 测试会计分录和其他调整
- B. 获取有关重大关联方交易的管理层书面声明
- C. 复核会计估计是否存在偏向
- D. 评价重大非常规交易的商业理由

【答案】B