

注册会计师 审计 考点强化班

考点 43：舞弊的审计

一、舞弊的相关概念

1. 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；
2. 无论是编制虚假财务报告, 还是侵占资产, 注册会计师均应当合理保证能够予以发现；
3. 由于审计的固有限制, 注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证；
4. 舞弊导致的重大错报未被发现的风险, 大于错误导致的重大错报未被发现的风险；
- 5 如果在完成审计工作后发现舞弊导致的财务报表重大错报, 并不必然表明注册会计师没有遵守审计准则。

二、风险评估程序和相关活动

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; 注册会计师还应当询问被审计单位内部的其他人员, 如不直接参与财务报告过程的业务人员, 拥有不同级别权限的人员, 参与生成、处理或记录复杂或异常交易的人员, 内部法律顾问, 负责道德事务的主管人员和负责处理舞弊指控的人员等。

2. 评价舞弊风险因素—“舞弊三角模型”

舞弊风险因素存在不一定表明发生了舞弊, 但在舞弊发生时通常存在舞弊风险因素, 包括动机或压力、机会、态度或借口。

3. 实施分析程序

三、应对舞弊导致的重大错报风险

1. 总体应对措施

- (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;
- (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。

2. 针对舞弊导致的认定层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, 以获取更为可靠、相关的审计证据, 或获取其他佐证性信息;
- (2) 改变实质性程序的时间, 包括在期末或接近期末实施实质性程序, 或针对本期较早时间发生的交易事项或贯穿于本会计期间的交易事项实施测试;
- (3) 改变审计程序的范围, 包括扩大样本规模、采用更详细的数据实施分析程序等。

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**属于特别风险**。无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何, 注册会计师都应当设计和实施以下三类审计程序:

- (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与其他调整; ③考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录与其他调整。
- (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的判断和决策是否反映出某种偏向(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。

四、与管理层、治理层和监管机构沟通

管理 层	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，即使该事项可能被认为不重要 2. 适当层级的管理层至少要比涉嫌舞弊人员高出一个级别
治理 层	1. 如果确定或怀疑舞弊涉及管理层，注册会计师应当尽早就此类事项与治理层沟通 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，应当就此与治理层沟通 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，应当就此与治理层沟通
监管 机构	1. 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. 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

考点 44：会计分录测试

一、对注册会计师的要求

1. 所有被审计单位都存在管理层凌驾于控制之上的风险；
2. 在所有财务报表审计业务中，注册会计师都需要专门针对管理层凌驾于控制之上的风险设计和实施会计分录测试。

二、会计分录和其他调整的类型

会计分录测试的对象是与被审计财务报表相关的所有会计分录和其他调整，包括编制合并报表时作出的调整分录和抵销分录。分录和调整包括标准会计分录、非标准会计分录和其他调整。

三、关键步骤

1. 了解被审计单位的财务报告流程以及针对分录和其他调整的控制，必要时测试相关控制的运行有效性；控制运行的有效性测试有效，可以缩小所需实施的实质性程序的范围。
2. 确定待测试分录和其他调整的总体，并测试总体的完整性；从总体中选取待测试的会计分录及其他调整。
3. 在审计拥有多个组成部分的被审计单位时，注册会计师需考虑从不同的组成部分选取会计分录进行测试。

四、考点提示

1. 在**所有**财务报表审计业务中，注册会计师都需要专门针对管理层凌驾于控制之上的风险设计和实施会计分录测试。
2. 会计分录测试的对象包括三种，这三种缺一不可，注意题目表述的完整性。
3. 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的控制，是一项必要程序。如有必要，注册会计师还应测试相关控制的运行有效性。如果控制运行有效，可以缩小所需实施的实质性程序的范围。考生需注意上述一系列结论的逻辑层次。
4. 选取并测试会计分录和其他调整之前，注册会计师需要测试总体的**完整性**。

考点 45：会计分录测试

一、法律法规的类别与相关责任

1. 法律法规的类别

类别	内容	举例
第一类	对决定财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规	税法企业年金相关法律法规等
第二类	1. 对决定财务报表中的金额和披露没有直接影响的其他法律法规 2. 遵守这些法律法规对被审计单位的经营活动、持续经营能力或避免大额罚款至关重要 3. 违反这些法律法规，可能对财务报表产生重大影响	环境保护法 经营许可法规 知识产权法等

2. 注册会计师的责任

- (1) 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。
- (2) 针对两类不同的法律法规，注册会计师应当承担不同的责任：

类别	责任
第一类	就被审计单位遵守这些法律法规的规定获取充分、适当的审计证据
第二类	注册会计师的责任仅限于实施特定的审计程序，以有助于识别可能对财务报表产生重大影响的违反这些法律法规的行为。包括：向管理层和治理层询问是否遵守了这些法律法规；检查与许可证颁发机构或监管机构的往来函件

二、识别出或怀疑存在违反法律法规行为实施的程序

情形	程序
注意到违反法律法规的行为的相关信息	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，了解潜在财务后果，以评价对财务报表可能产生的影响
怀疑存在违反法律法规行为	1. 如果怀疑被审计单位存在违反法律法规行为，注册会计师应当就此与适当层级的管理层和治理层进行讨论，因其可能能够提供额外的审计证据，除非法律法规禁止 2. 如果管理层或治理层不能提供充分的信息，可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顾问咨询 3. 如上述咨询不适当或不满意，可考虑向会计师事务所的法律顾问咨询
评价识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为	1. 评价对风险评估结果和书面声明可靠性的影响 2. 如管理层或治理层没有采取适合具体情况的补救措施，即使违反法律法规行为对财务报表不重要，如果法律法规允许，也可能考虑是否有必要解除业务约定 3. 如果不能解除业务约定，可考虑替代方案，包括在审计报告的其他事项段中描述违反法律法规行为

三、对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的报告

1. 与治理层沟通

沟通要求	1. 除非治理层全部成员参与管理被审计单位，注册会计师应当与治理层沟通审计过程中注意到的有关违反法律法规的事项，但不必沟通明显不重要的事项 2. 如果根据判断认为需要沟通的违反法律法规行为是故意和重大的，注册会计师应当就此尽快向治理层沟通
沟通方式	1. 通常采用书面形式，注册会计师将沟通文件副本作为审计工作底稿 2. 如果采用口头沟通方式，应形成沟通记录并作为审计工作底稿保存

2. 怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层时的沟通

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。如果不存在更高层级的机构，或者注册会计师认为被审计单位可能不会对通报作出反应，或者注册会计师不能确定向谁报告，注册会计师应当考虑是否需要征询法律意见。

3. 出具审计报告

如果认为识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为对财务报表具有重大影响，注册会计师应当要求被审计单位在财务报表中予以恰当反映；如未能在财务报表中得到恰当反映，注册会计师应当出具**保留意见**或**否定意见**的审计报告。

4. 考虑向监管机构和执法机构报告

- (1) 考虑是否报告的是严重违反法律法规的行为，主要是指有重大法律后果或涉及社会公众利益。
- (2) 应当了解相关法律法规是否要求报告违反法规行为，还应考虑采取何种方式、何时以及向谁进行报告。
- (3) 如果无法确定是否有相关要求，或者无法确定是否应该向监管机构报告，通常需要征询法律意见后确定如何处理。

考点 46：注册会计师与治理层的沟通

一、沟通的对象

1. 有关注册会计师独立性，沟通对象最好是治理结构中有权决定聘任、解聘注册会计师的组织或人员；
2. 有关管理层的胜任能力和诚信，不宜与兼任高级管理职务的治理层沟通；
3. 注册会计师没有必要就全部沟通事项与治理层整体进行沟通，适当的沟通对象往往是治理层的下设组织和人员；
4. 如果治理层全部成员参与管理，且注册会计师已与管理层沟通，就无须再次与负有治理责任的相同人员沟通，但应当确信与负有管理责任人员的沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。

二、沟通的事项

1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任
2. 计划的审计范围和时间安排

注册会计师应当与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的**总体情况**，包括识别的**特别风险**。

沟通内容	1. 注册会计师拟如何应对由于舞弊或错误导致的特别风险以及重大错报风险评估水平较高的领域 2. 注册会计师对与审计相关内部控制采取的方案 3. 在审计中对 重要性概念的运用 4. 实施计划的审计程序或评价审计结果需要的专门技术或知识的性质和程度，包括利用专家的工作 5. 适用时，注册会计师对哪些事项可能需要重点关注因而可能构成关键审计事项所作的初步判断
不宜沟通	1. 在就计划的审计范围和时间安排进行沟通时，尤其是在治理层部分或全部成员参与管理被审计单位的情况下，需保持职业谨慎，避免损害审计的有效性 2. 沟通具体审计程序的性质和时间安排、 重要性水平及其金额 等，可能因被预见而降低其有效性，均不宜与治理层沟通

3. 审计中发现的重大问题

(1) 对被审计单位会计实务重大方面的质量的看法。

(2) 审计工作中遇到的重大困难：

①管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延；②不合理地要求缩短完成审计工作的时间；③为获取充分、适当的审计证据要付出的努力远超预期；④无法获取预期的信息；⑤管理层对注册会计师施加的限制；⑥管理层不愿意按要求对持续经营能力进行评估，或不愿意延长评估期间。

(3) 已与管理层讨论或需要书面沟通的审计中出现的重大事项，以及注册会计师要求提供的书面声明，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。

(4) 影响审计报告形式和内容的情形。

(5) 审计中出现的、根据职业判断认为对监督财务报告过程重大的其他事项。

4. 值得关注的内部控制缺陷

注册会计师应当以**书面形式**及时向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

5. 注册会计师的独立性

6. 补充事项：审计准则并不要求注册会计师设计程序来识别与治理层沟通的补充事项。

三、沟通的形式

1. 对于审计中发现的重大问题，如果根据职业判断认为采用口头形式沟通不适当，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通，当然，书面沟通不必包括审计过程中的所有事项；

2. 对于审计准则要求的注册会计师的独立性，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通；

3. 注册会计师还应当以书面形式向治理层通报值得关注的内部控制缺陷；

4. 对于其他事项，注册会计师可以采取口头形式或书面的方式沟通。书面沟通可能包括向治理层提供审计业务约定书；

5. 在审计报告中沟通关键审计事项时，注册会计师可能认为有必要就确定为关键审计事项的事项进行书面沟通。

四、沟通过程的充分性

1. 对注册会计师的要求

注册会计师应当评价其与治理层之间的双向沟通对实现审计目的是否充分。

2. 沟通不充分的应对措施

如果注册会计师与治理层之间的双向沟通不充分，并且这种情况得不到解决，注册会计师可以采取下列措施：

(1) 根据范围受到的限制发表非无保留意见；(2) 就采取不同措施的后果征询法律意见；(3) 与第三方(如监管机构)、被审计单位外部的在治理结构中拥有更高权力的组织或人员(如企业的业主、股东大会中的股东)或对公共部门负责的政府部门进行沟通；(4) 在法律法规允许的情况下解除业务约定。

五、沟通的记录

1. 口头形式：注册会计师应当将其包括在审计工作底稿中，并记录沟通的时间和对象。

2. 书面形式：注册会计师应当保存一份沟通文件的副本，作为审计工作底稿的一部分。

3. 被审计单位编制的会议纪要：如果是沟通的适当记录，注册会计师可以将其副本作为对口头沟通的记录，并作为审计工作底稿的一部分；如果发现这些记录不能恰当地反映沟通的内容，且有差别的事项比较重大，注册会计师一般会另行编制能恰当记录沟通内容的纪要，将其副本连同被审计单位编制的纪要一起致送治理层，提示两者的差别，以免引起不必要的误解。

考点 47：注册会计师与前任注册会计师的沟通

一、前后任注册会计师的定义

1. 前任注册会计师的定义

属于	1. 已对被审计单位上期财务报表进行审计，但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师 2. 接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的注册会计师 3. 在委托人在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所的情况下，为最近一期财务报表出具了审计报告的注册会计师； 以及 在后任注册会计师之前接受委托对当期财务报表进行审计但未完成审计工作的 所有 会计师事务所
不属于	在未发生会计师事务所变更的情况下，同处于某一会计师事务所的先后负责同一审计项目的不同注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴

2. 后任注册会计师的定义

- (1) 正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师对被审计单位本期财务报表进行审计的注册会计师；
(2) 在重新审计的情况下，正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师也视为后任注册会计师。

二、沟通的要求

1. 总体要求

发起方	后任注册会计师负有主动沟通的义务
前提	需要征得被审计单位的同意
方式	可以采用书面或口头的方式
记录	后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿
要求	前后任注册会计师应当对沟通过程中获知信息保密；即使未接受委托，后任注册会计师仍应履行保密义务

2. 接受委托前的沟通

(1) 必要沟通

与前任注册会计师进行沟通，是后任注册会计师在接受委托前应当执行的必要审计程序。其目的是：确定是否接受委托。

(2) 内容

①是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题②前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧③前任注册会计师向被审计单位治理层通报的关于管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷④前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因

(3) 前任注册会计师的答复

在被审计单位允许的情况下，前任注册会计师应当对后任注册会计师的合理询问及时做出充分的答复；

当多家事务所正在考虑接受委托时，前任注册会计师在被审计单位明确选定后任注册会计师后，才作出答复。

(4) 被审计单位不同意沟通时的处理

①如果受到被审计单位的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师作出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的，并说明原因。如果得到的答复是有限的，或未得到答复，后任注册会计师应当考虑是否接受委托。②后任注册会计师一般应当拒绝接受委托，除非可以通过其他方式获知必要的事实，或有充分的证据表明被审计单位财务报表的审计风险水平非常低。

3. 接受委托后的沟通

(1) 非必要程序

接受委托后的沟通与接受委托前有所不同，它不是必要程序；最常用、最有效的方式是查阅前任注册会计师的工作底稿。

(2) 查阅前任注册会计师的工作底稿

①接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿，后任注册会计师应当征得被审计单位同意，并与前任注册会计师进行沟通；②前任注册会计师所在的会计师事务所可自主决定是否允许后任注册会计师查阅、复印或摘录工作底稿；③后任注册会计师不应在审计报告中表明，其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作。

4. 发现前任注册会计师审计的报表可能存在重大错报，后任注册会计师应当提请被审计单位告知前任注册会计师。

三、考点提示

与前任注册会计师的沟通要求，是历年考试的必考点。

考点 48：利用内部审计的工作

一、利用内审工作时注册会计师的责任

独立环节	内容
职业判断	注册会计师应当对与财务报表审计有关的所有重大事项独立作出职业判断，不应完全依赖内部审计工作，包括： 1. 重大错报风险的评估 2. 重要性水平的确定 3. 样本规模的确定 4. 对会计政策和会计估计的评估等
发表意见	注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用内部审计人员的工作而减轻

二、确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计的工作

1. 评价内部审计的工作是否足以实现审计目的

考虑因素	不得利用
内部审计在被审计单位中的地位，以及相关政策和程序支持内部审计人员客观性的程度	内部审计在被审计单位的地住以及相关政策和程序不足以支持内部审计人员的客观性
内部审计人员的胜任能力	内部审计人员缺乏足够的胜任能力
内部审计是否采用系统、规范化的方法(包括质量控制)	内部审计没有采用系统、规范化的方法(包括质量控制)

2. 确定能够利用内部审计工作的领域和程度

基本原则	1. 注册会计师应当作出审计业务中的所有重大判断，并防止不当利用内部审计工作 2. 注册会计师应当评价从总体上而言，在计划的范围内利用内部审计工作是否仍然能够使注册会计师充分地参与审计工作
考虑因素	1. 内部审计已执行和拟执行工作的性质和范围 2. 这些工作与注册会计师总体审计策略和具体审计计划的相关性
较少地利用内部审计工作的情形	1. 当在下列方面涉及较多判断时： ①计划和实施相关的审计程序；②评价收集的审计证据 2. 当评估的认定层次重大错报风险较高，需要对识别出的特别风险予以特殊考虑时 3. 当内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序对内部审计人员客观性的支持程度较弱时 4. 当内部审计人员的胜任能力较低时

三、利用内部审计工作实施审计程序

1. 讨论利用其工作的计划

注册会计师应当与内部审计人员讨论利用其工作的计划，以作为协调各自工作的基础。

2. 阅读相关的内部审计报告

注册会计师应当阅读与拟利用的内部审计工作相关的内部审计报告，以了解其实施的审计程序的性质和范围以及相关发现。

3. 实施充分的审计程序

注册会计师应当针对计划利用的内部审计工作整体实施充分的审计程序，以确定其对于实现审计目的是否适当，包括评价下列事项：

(1) 内部审计工作是否经过恰当的计划、实施、监督、复核和记录；(2) 内部审计是否获取了充分、适当的证据，以使其能够得出合理的结论；(3) 内部审计得出的结论在具体环境下是否适当，编制的报告与执行工作的结果是否一致。

4. 确定实施审计程序的性质和范围

注册会计师实施审计程序的性质和范围应当与其对以下事项的评价相适应，并应当包括重新执行内部审计的部分工作：

(1) 涉及判断的程度；(2) 评估的重大错报风险；(3) 内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序支持内部审计人员客观性的程度；(4) 内部审计人员的胜任能力。