

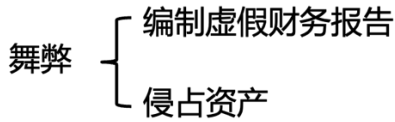
第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

第一节：财务报表审计中与舞弊相关的责任

【知识点 1】关于舞弊的基础知识

一、定义：是指被审计单位的管理层、治理层、员工或第三方使用欺骗手段获取不当或非法利益的**故意行为**。

二、分类：



侵占资产通常伴随着虚假或误导性的记录 and 文件，其目的是隐瞒资产丢失或未经授权而被抵押的事实。

三、双方责任：

责任主体	内容
(一) 治理层和管理层的责任	1. 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 。 2. 管理层在治理层的监督下，高度重视对舞弊的防范和遏制是非常重要的。 3. 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。
(二) 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 是否不存在 由于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。

【提示 1】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。

【提示 2】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**，特别是串通舞弊或伪造文件记录导致的重大错报，**并不必然表明**注册会计师没有遵守审计准则。（**不看结果，看过程**：审计工作、审计程序、审计证据、审计报告）

【知识点 2】风险评估程序和相关活动

一、询问：

询问人员	询问内容（问什么）
管理层（应当）	(1) 风评 ：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，包括评估的性质、范围和频率等。 (2) 识别和应对 ：管理层对舞弊风险的识别和应对过程，包括管理层识别出的或注意到的特定舞弊风险，或可能存在舞弊风险的各类交易、账户余额或披露。 (3) 向上通报 ：管理层就其对舞弊风险的识别和应对过程向治理层的通报。 (4) 向下通报 ：管理层就其经营理念和道德观念向员工的通报。
治理层（应当）	除非治理层全部成员参与管理被审计单位： ①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，以及为降低舞弊风险而建立的内部控制 ②询问治理层是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控

二、评价舞弊风险因素

舞弊风险因素	要点
1. 实施舞弊的动机或压力	舞弊发生的首要条件。
2. 实施舞弊的机会	①舞弊者需要具有舞弊的机会，舞弊才可能成功。 ②一般源于内部控制在设计和运行上的缺陷
3. 为舞弊行为寻找借口的	①借口是舞弊发生的重要条件之一。

能力	②只有舞弊者能够对舞弊行为予以合理化，舞弊者才可能作出舞弊行为，作出舞弊行为后才能心安理得。
----	--

【提示】存在舞弊风险因素并不必然表明发生了舞弊，但在舞弊发生时通常存在舞弊风险因素，因此，舞弊风险因素可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。

三、识别和评估舞弊导致的重大错报风险

1. 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。

2. 在识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、披露认定层次的重大错报风险时，注册会计师应当识别和评估舞弊导致的重大错报风险。

3. 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。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。

【知识点 3】应对舞弊导致的重大错报风险

舞弊导致的重大错报风险	应对
1. 财报层→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； (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； (3) 增加审计程序的不可预见性。
2. 认定层	(1) 改变拟实施审计程序的性质。 (2) 改变实质性程序的时间。 (3) 扩大审计程序的范围（扩大控制测试的范围通常无效）。
3. 针对管理层凌驾于控制之上的风险	测试、复核、评价 (1) 测试会计分录以及其他调整是否适当。 期末的会计分录和其他调整必须测试 （整个期间考虑是否有必要）。 (2) 复核会计估计是否存在偏向。 (3) 对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或异常的重大交易，评价其商业理由。 【提示 1】 由于管理层在被审计单位的地位，管理层凌驾于内部控制之上的风险在所有被审计单位都会存在。 【提示 2】 管理层凌驾于内部控制之上的风险属于特别风险

【知识点 4】完成审计工作

1. 如果识别出某项错报，并有理由认为该项错报是或可能是由于舞弊导致的，且涉及管理层，特别是涉及较高级别的管理层，无论该项错报是否重大！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. 无法继续执行审计业务

(1) 无法继续执行审计业务情形	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。
(2) 注册会计师的做法	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。 a. 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； b. 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。

3. 书面声明（舞弊声明有四项，内控风评双披露）

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**。

4. 与管理层、治理层和监管机构的沟通

沟通对象	要求
（1） 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这一事项时很重要的。即使该事项可能被认为不重要，注册会计师也应当这样做。 ②通常情况下，适当层级的管理层至少要比涉嫌舞弊的人员高出一个级别
（2） 治理层	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。
（3）被审计单位之外的适当机构	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。

第二节：财务报表审计中对法律法规的考虑

【知识点 1】基础知识

1. 含义：是指被审计单位、治理层、管理层或为被审计单位工作或受其指使的其他人，有意或无意**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**。不包括与被审计单位经营活动无关的不当个人行为。

2. 分类

分类	概念及举例
第一类法律法规	对决定财务报表的重大金额和披露有 直接影响 的法律法规。（税收、年金）
第二类法律法规	对决定财务报表的重大金额和披露没有直接影响的其他法律法规（遵循经营许可条件、监管机构对偿债能力的规定和环保方面的要求）

3. 双方责任

责任方	要求	
管理层	有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。	
注册 会计师	针对第一类	就被审计单位遵守这类法律法规获取充分、适当的证据。
	针对第二类	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。

【知识点 2】识别违反其他法律法规（第二类）的行为的程序（特定的程序）

注册会计师应当实施下列审计程序，以**有助于识别**可能对财务报表产生重大影响的违反其他法律法规的**行为**：

1. 向管理层和治理层（如适用）**询问**被审计单位是否遵守了这些法律法规；
2. **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**。

【知识点 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

注意到相关的信息	怀疑存在违法行为	评价违反法律法规的影响
注册会计师应当： （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。 包括： ①违反法律法规行为对财务报表	1. 如果治理层能够提供额外的审计证据，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不能提供充分的信息，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。	1. 注册会计师应当评价违反法律法规行为对审计的其他方面产生的影响，包括对注册会计师风险评估和被审计单位书面声明的可靠性的影响。 2. 考虑是否有必要解除业务约定

产生的潜在财务后果； ②潜在财务后果是否需要列报； ③潜在财务后果是否非常严重。	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。	
--	---	--

【知识点 4】对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的沟通和报告

措施	细则
与治理层沟通	①除非治理层全员参与管理层，CPA 应当与治理层沟通注意到的违反法律法规的事项，明显不重要的可以不沟通。 ②沟通通常采用书面形式，副本做底稿。口头沟通，要形成书面文件 ③情节严重原则：尽快沟通 ④如果涉及管理层/治理层：和更高级（审计委员会、监事会）通报，如果不能确定向谁报告，CPA 考虑向外部监管机构报告或征询法律意见。
出具审计报告	违法行为→重大影响→恰当反应→无保留意见
	违法行为→重大影响→未恰当反应→保留或否定
	审计范围受限→来自被审计单位限制→保留或无法表示
	审计范围受限→其他方面的限制→评价对于审计意见的影响
严重违法行为	考虑是否有必要向监管机构和执法机构报告