

第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

五、识别和评估舞弊导致的重大错报风险

（一）综述

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、披露的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。

（二）假定

1. 注册会计师在识别和评估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。

【例-单选题】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（ ）。

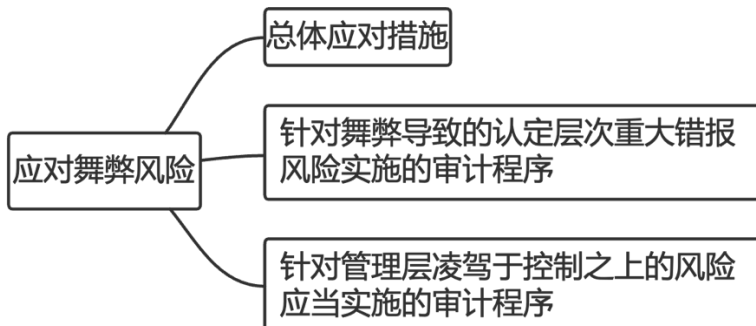
- A. 复杂衍生金融工具的计价
- B. 存货的可变现净值
- C. 收入确认
- D. 应付账款的完整性

答案：C

解析：在识别和评估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。

六、应对舞弊导致的重大错报风险

舞弊导致的重大错报风险属于特别风险，注册会计师应当按照审计准则的规定予以应对。注册会计师通常从三个方面应对此类风险。



（一）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。

【例-单选题】下列各项中，不属于注册会计师为应对舞弊导致的财务报表层次重大错报风险而应当实施的措施的是（ ）

- A. 增加审计程序的不可预见性
- B. 在分派项目组成员时，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
- C. 采用综合性方案，以应对舞弊导致的重大错报风险
- 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：C

解析：选项C错误：总体审计方案（综合性方案和实质性方案）应对的是舞弊导致的认定层次重大错报风

险，不能应对舞弊导致的财务报表层次重大错报风险。

（二）针对舞弊导致的**认定层次**重大错报风险实施的**审计程序**

注册会计师应当设计和实施进一步审计程序，审计程序的**性质、时间安排和范围**应当能够应对评估的舞弊导致的认定层次重大错报风险。

性质	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，或获取额外的佐证信息；包括更加重视实地观察或检查，在实施函证程序时改变常规函证内容，询问被审计单位的非财务人员等；
时间	2. 调整实施实质性程序的时间安排，包括在期末或接近期末实施实质性程序，或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；
范围	3. 调整实施的审计程序的范围，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。

【例-单选题】下列做法中，通常无法应对舞弊导致的认定层次重大错报风险的是（ ）。

- A. 改变控制测试的时间
- B. 改变实质性程序的时间
- C. 改变审计程序的范围
- D. 改变审计程序的性质

答案：A

解析：注册会计师应当考虑通过下列方式，应对舞弊导致的认定层次重大错报风险：

- （1）改变拟实施审计程序的性质；
- （2）调整实施实质性程序的时间安排，包括在期末或接近期末实施实质性程序，或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）实施的审计程序的范围反映对舞弊导致的重大错报风险的评估结果，包括扩大样本规模、采用更详细的数据实施分析程序等。

【例-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临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

解析：针对舞弊风险，仅依靠控制测试无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施实质性程序。