

第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

(三) 针对管理层凌驾于控制之上的风险应当实施的**审计程序**

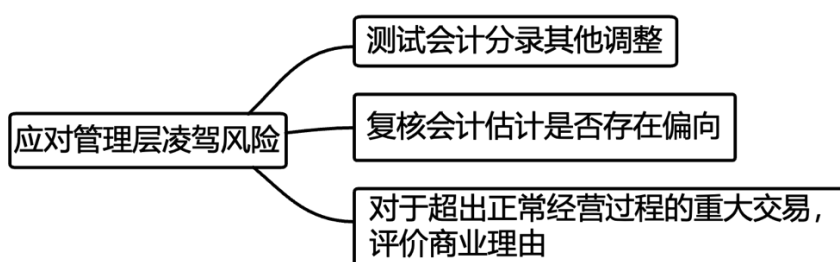
【提示1】由于管理层在被审计单位的地位，管理层凌驾于内部控制之上的风险**在所有被审计单位都会存在**。对财务信息作出虚假报告通常与管理层凌驾于控制之上有关。

【提示2】管理层凌驾于内部控制之上的风险属于**特别风险**。

1. 管理层通过凌驾于控制之上实施舞弊的**手段**主要包括（了解）：

- (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**复杂或虚假的交易以歪曲财务状况或经营成果；
- (7) **篡改**与重大或异常交易相关的会计记录和交易条款。

2. 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**。注册会计师应当：

- 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舞弊导致的重大错报风险。注册会计师应当：

- ①**评价**管理层在作出**会计估计时所作的判断和决策**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**。

超出正常经营过程或异常的重大交易的迹象：

- 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的会计处理的需要，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（包括特殊目的实体）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。

【例-多选题】为应对管理层凌驾于控制之上的风险，下列审计程序中，注册会计师应当在所有审计业务中实施的有（ ）。

- A. 复核会计估计是否存在偏向
- B. 对报告期末作出的会计分录和其他调整实施测试
- C. 对关联方交易及余额实施函证程序

D. 对营业收入实施实质性分析程序

答案：AB

解析：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；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舞弊导致的重大错报风险。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。

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

- A. 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
- B. 采用综合性方案以应对舞弊导致的重大错报风险
- C. 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
- D. 增加审计程序的不可预见性

答案：ACD

解析：选项 B 属于应对认定层次重大错报风险的方案选择。

七、评价审计证据

（一）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舞弊导致的重大错报风险。

（二）处理过程

1. 如果识别出某项错报，注册会计师应当评价该项错报是否表明存在舞弊。
2. 舞弊事项不太可能是孤立发生的事项，注册会计师应当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。
3. 如果识别出某项错报，并有理由认为该项错报是或可能是舞弊导致的，且涉及管理层，特别是涉及较高级别的管理层，无论该项错报是否重大，注册会计师都应当：
 - （1）重新评价对舞弊导致的重大错报风险的评估结果；
 - （2）重新评价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；
4. 在重新考虑此前获取的审计证据的可靠性时，注册会计师还应当考虑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。
5. 如果确认财务报表存在舞弊导致的重大错报，或无法确定财务报表是否存在舞弊导致的重大错报，注册会计师应当评价这两种情况对审计的影响。

八、无法继续执行审计业务

1. 对其继续执行审计业务的能力产生怀疑的异常情形如下：

（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. 遇到异常情形，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。

3. 解除业务约定

如果决定解除业务约定（何时不确定），注册会计师应当采取下列措施：

（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。

九、书面声明

（一）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非常重要：**

1. 管理层对财务报表可能存在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。

（二）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。**

十、与管理层、治理层及被审计单位之外的适当机构的沟通

（一）与管理层的沟通（适当层级的管理层至少要比涉嫌舞弊人员高出一个级别）

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。

（二）与治理层的沟通

1. 如果确定或怀疑舞弊涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能导致财务报表重大错报的其他人员，注册会计师应当及时就此类事项与治理层沟通。
2. 如果怀疑舞弊涉及管理层，除非法律法规禁止，注册会计师应当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。
3. 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，除非法律法规禁止，注册会计师应当就此与治理层沟通。这些评估可能包括：

（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，例如，对会计政策的选择和运用可能表明管理层操纵利润，以影响财务报表使用者对被审计单位业绩和盈利能力的看法，从而欺骗财务报表使用者；

（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。

（三）与被审计单位之外的适当机构的沟通

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适当机构报告。

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，但如果法律法规或相关职业道德要求规定了相关报告责任，注册会计师应当遵守法律法规或相关职业道德要求的规定。

【例-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. 注册会计师应当评价识别出的舞弊导致的错报对管理层声明可靠性的影响
- C. 注册会计师有责任对财务报表整体是否不存在舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证
- D. 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

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，即使该事项可能被认为不重要。