

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（ ）。

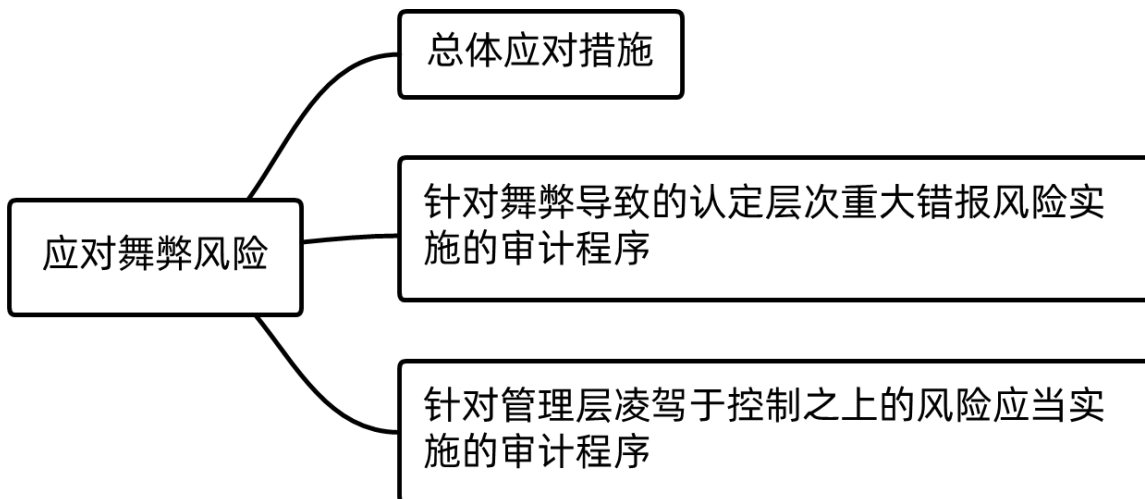
- A. 复杂衍生金融工具的计价
- B. 存货的可变现净值
- C. 收入确认
- D. 应付账款的完整性

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。

(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**

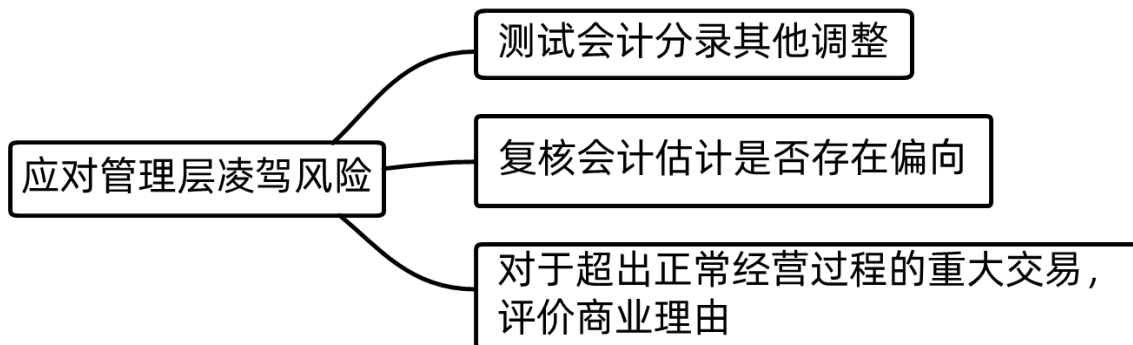
【提示1】由于管理层在被审计单位的地位，管理层凌驾于内部控制之上的风险**在所有被审计单位都会存在**。对财务信息作出虚假报告通常与管理层凌驾于控制之上有关。

【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) 测试会计分录及其他调整。

舞弊导致的财务报表重大错报通常涉及通过作出不恰当或未经授权的会计分录对财务报告过程进行操纵。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

在复核会计估计是否存在偏向时，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) 评价重大交易的商业理由。

被审计单位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。

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。