

## 第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

### （四）应对第三方配合实施财务舞弊的风险

1. 增加审计程序的不可预见性
2. 重视分析交易的商业实质并取证。

如果识别出存在第三方配合实施财务舞弊的风险，注册会计师对于交易商业实质的分析需要更深入，并取得可靠的佐证信息。例如，被审计单位销售给某客户的产品数量大幅增加，管理层解释系该客户的下游客户需求激增，注册会计师就该信息询问了该客户并得到确认。此时，注册会计师不应轻信于管理层和该客户的解释，而需要进一步获取佐证信息，如向该客户获取其下游客户的订单、对其下游客户进行实地走访等。

### 3. 实施反舞弊程序。

- （1）实地走访。
- （2）要求第三方就其向注册会计师提供的资料、信息以及作出的陈述的真实性和完整性进行承诺。
- （3）采用跟函方式进行函证，观察函证处理过程，评估回函可靠性。

### 4. 会计师事务所内部的沟通与决策。

会计师事务所可以根据所从事的业务类型（如主要从事资本市场业务），建立反舞弊专家团队，并在必要时，为项目组配备反舞弊专家。

项目合伙人需要加强对项目组成员的督导，强调在执行审计工作整个过程中保持职业怀疑，并强化对审计项目的过程控制；会计师事务所可以采取集体商议和决策的方式指导注册会计师应对审计过程中遇到的重大困难和事项，并提供相应的资源。

项目质量复核人员（如有）需要与项目合伙人及项目组关键成员，就是否已经充分识别第三方配合实施财务舞弊的风险、应对措施和审计结论的恰当性进行讨论，并复核项目组为识别第三方配合实施财务舞弊风险实施的风险评估程序以及针对该风险实施进一步审计程序形成的工作底稿。

## 七、评价审计证据

（一）在就财务报表与所了解的被审计单位情况是否一致形成总体结论时，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

|                                  |
|----------------------------------|
| (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。 |
|--|

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**：

## 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

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。这些事项可能包括：

（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。