

第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

历年考情概况

考试年份	2024、2023、2022、2021、2020、2019、2018
考试分值	3 分左右
考查形式	客观题、综合题
预习考点	财务报表审计中与舞弊相关的责任、财务报表审计中对法律法规的考虑

【考点一】财务报表审计中与舞弊相关的责任（★★★）

1. 应对舞弊风险

风险	应对措施
报表层次的重大错报风险	①在 <u>分派和督导</u> 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 <u>不可预见性</u>
认定层次的重大错报风险	① <u>改变</u> 拟实施审计程序的 <u>性质</u> ，以获取更为可靠、相关的审计证据，或获取其他佐证性信息； ② <u>调整</u> 实施审计程序的 <u>时间安排</u> ； ③ <u>调整</u> 实施审计程序的 <u>范围</u>
管理层凌驾于控制之上的风险	①测试日常会计核算过程中作出的 <u>会计分录</u> 以及编制财务报表过程中作出的 <u>其他调整</u> 是否适当。注册会计师应当：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；选择在报告期末作出的会计分录和其他调整；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。 在识别和选择拟测试的会计分录和其他调整，并针对已选择项目的支持性文件确定适当的测试方法时，注册会计师可以考虑的相关因素包括：对舞弊导致的重大错报风险的评估；对会计分录和其他调整已实施的控制；被审计单位的财务报告过程以及所能获取的证据的性质；虚假会计分录或其他调整的特征；账户的性质和复杂程度；在常规业务流程之外处理的会计分录或其他调整。 ② <u>复核会计估计是否存在偏向</u> ，注册会计师应当：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；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 <u>商业理由</u> （或缺乏商业理由）

2. 与管理层、治理层及被审计单位之外的适当机构的沟通舞弊

(1) 与管理层的沟通

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将此类事项与适当层次的“管理层”沟通。拟沟通的管理层应当比涉嫌舞弊人员至少高出一个级别。

(2) 与治理层的沟通

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出现重大错报的其他人员，除非法律法规禁止，注册会计师应当尽早就此类事项与治理层沟通，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。如果怀疑舞弊涉及管理层，注册会计师应当与治理层沟通这一怀疑，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。除非法律法规禁止，注册会计师应当与治理层沟通这些事项。

(3) 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。如果法律法规或相关职业道德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或相关职业道德要求的规定。

【考点二】财务报表审计中对法律法规的考虑 (★★)

一、注册会计师的责任

(1) 注册会计师有责任对财务报表整体不存在舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证。

(2) 注册会计师没有责任防止被审计单位违反法律法规行为，也不能期望其发现所有的违反法律法规行为。

针对被审计单位需要遵守的两类不同的法律法规，注册会计师应当承担不同的责任：

①针对被审计单位需要遵守的第一类法律法规，注册会计师的责任是，就被审计单位遵守这些法律法规的规定获取充分、适当的审计证据；

②针对被审计单位需要遵守的第二类法律法规，注册会计师的责任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。

二、识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序

情况	审计程序
关注到与识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为相关的信息时	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
怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时	①应当与适当层级的管理层和治理层（如适用）进行讨论，因其可能能够提供额外的审计证据，除非法律法规禁止。 ②如果管理层或治理层（如适用）不能向注册会计师提供充分的信息，证明被审计单位遵守了法律法规，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。 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，注册会计师可能认为，在保密的基础上向所在会计师事务所的其他人员、网络事务所、职业团体或注册会计师的法律顾问咨询。 与治理层讨论→向被审计单位或外部法律顾问咨询→向其所在会计师事务所的其他人员、网络事务所、职业团体或注册会计师的法律顾问咨询

三、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

(一) 与治理层沟通

1. 注册会计师应当与治理层沟通审计过程中注意到的有关违反法律法规的事项（除非法律法规禁止），但不必沟通明显不重要的事项。

2. 沟通通常采用书面形式，注册会计师将文本副本作为审计工作底稿。如果采用口头形式，应形成沟通记录并作为审计工作底稿保存。

3. 如果根据判断认为需要沟通的违反法律法规行为是故意和重大的，注册会计师应当就此尽快与治理层沟通。如果怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层，注册会计师应当向被审计单位审计委员会或监事会等更高层级的机构通报。如果不存在更高层级的机构，或者注册会计师认为被审计单位可能不会对通报作出反应，或者注册会计师不确定向谁报告，注册会计师应当考虑是否需要向外部监管机构（如有）报告或征询法律意见。

（二）出具审计报告

1. 如果认为识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为对财务报表具有重大影响，且未能在财务报表中得到恰当反映，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

2. 考虑审计范围受到限制的影响

（1）来自被审计单位的限制；

（2）其他方面的限制。

（三）向被审计单位之外的适当机构报告识别出的或怀疑存在的违反法规行为

如果识别出或怀疑存在违反法律法规行为，注册会计师应当考虑是否有责任向被审计单位以外的适当机构报告。