**第四编•第十三章•对舞弊和法律法规的考虑**

          考情和方法

          考点和典题

          脉络和复习

**考情和方法**

|  |  |
| --- | --- |
| 平均考分 | 5分/卷 |
| 考题预测 | 单选题、多选题 |
| 实务强度 | 实务性中 |
| 复习方法 | ·本章内容是审计实务热点问题，如何识别和应对舞弊风险至关重要，考生需要予以重视  ·对于**评价舞弊风险因素**，是多选题的必考点，需要在理解的基础上进行归纳和记忆  ·对于应对舞弊风险的程序，需要注重与第八章前后联系；对于会计分录测试、如何**应对管理层凌驾于内部控制之上**的风险，具有较高的简答题和综合题可考性，需要适当关注  ·对于法律法规的相关考虑，根据随堂考点小金敲黑板进行掌握即可 |

**考点和典题**

**第一节　财务报表审计中与舞弊相关的责任**

**一、舞弊的相关概念（※）**

**二、风险评估程序和相关活动（※※※）**

**三、识别和评估舞弊导致的重大错报风险（※※）**

**四、应对舞弊导致的重大错报风险（※※※）**

**五、会计分录测试（※※）**

**六、评价审计证据**

**七、无法继续执行审计业务**

**八、书面声明**

**九、与管理层、治理层和监管机构沟通（※※）**

**一、舞弊的相关概念**

1.舞弊的含义

（1）舞弊是指管理层、治理层、员工或第三方使用欺骗手段获取不当或非法利益的故意行为；

（2）在财务报表审计中，注册会计师关注的是导致财务报表发生**重大错报**的舞弊。

2.舞弊的种类

|  |  |
| --- | --- |
| **种类** | **举例** |
| （1）**编制虚假财务报告** | a）操纵、伪造或篡改会计记录或支持性文件  b）错误表达或故意漏记  c）故意地错误使用会计原则 |
| （2）**侵占资产** | a）贪污  b）盗窃  c）向虚构的供应商或员工付款  d）挪用资产 |

3.各方责任**【单选题考点】**

|  |  |
| --- | --- |
| **种类** | **举例** |
| （1）治理层、管理层的责任 | 被审计单位治理层和管理层对防止或发现舞弊负有**主要责任** |

|  |  |
| --- | --- |
| **种类** | **举例** |
| （2）注册会计师的责任 | a）注册会计师有责任对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取**合理保证**  b）无论是编制虚假财务报告，还是侵占资产，注册会计师**均应当**合理保证能够予以发现  c）由于审计的固有限制，注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报获取**绝对保证**  d）舞弊导致的重大错报未被发现的风险，**大于**错误导致的重大错报未被发现的风险  e）如果在完成审计工作后发现舞弊导致的财务报表重大错报，并**不必然**表明注册会计师没有遵守审计准则 |

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2015年真题】**

在判断注册会计师是否按照审计准则的规定执行工作以应对舞弊风险时，下列各项中，不需要考虑的是（　　）。

A.注册会计师在审计过程中是否保持了职业怀疑

B.注册会计师是否识别出舞弊导致的财务报表重大错报

C.注册会计师是否根据审计证据评价结果出具了恰当的审计报告

D.注册会计师是否根据具体情况实施了审计程序，并获取了充分、适当的审计证据

[答案]B

[点评]选项B中，如果在完成审计工作后发现舞弊导致的财务报表重大错报，特别是串通舞弊或伪造文件记录导致的重大错报，**并不必然**表明注册会计师没有遵守审计准则。

**二、风险评估程序和相关活动**



1.询问

（1）询问对象**【单选题/综合题考点】**

a）注册会计师**应当**询问**治理层**、**管理层**、**内部审计人员**，以确定其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控；

b）注册会计师**还应当**询问被审计单位内部的**其他相关人员**，如不直接参与财务报告过程的业务人员、拥有不同级别权限的人员、参与生成、处理或记录复杂或异常交易的人员、内部法律顾问、负责道德事务的主管人员和负责处理舞弊指控的人员等。

（2）询问内容

|  |  |
| --- | --- |
| **对象** | **内容** |
| 管理层  **【多选题/综合题考点】** | a）**管理层**对财务报表可能存在由于舞弊导致的重大错报风险的**评估**，包括评估的性质、范围和频率等  b）管理层对舞弊风险的**识别和应对过程**，包括管理层识别出的或注意到的特定舞弊风险，或可能存在舞弊风险的各类交易、账户余额或披露  c）管理层就其对舞弊风险的识别和应对过程**向治理层的通报**  d）管理层就其经营理念和道德观念**向员工的通报** |

|  |  |
| --- | --- |
| **对象** | **内容** |
| 治理层 | 除非治理层全部成员参与管理被审计单位，注册会计师**应当了解**：  a）治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程  b）为降低舞弊风险而建立的内部控制  c）是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控 |

|  |  |
| --- | --- |
| **对象** | **内容** |
| 内部审计人员 | 如果被审计单位设有内部审计，注册会计师**应当询问**内部审计人员，以确定其是否知悉任何影响被审计单位的舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控，并获取这些人员对舞弊风险的看法 |

**真题和模拟题精讲**

**综合题【改编自2013年真题】**

要求：假定不考虑其他条件，指出审计项目组的处理是否存在不当之处。如果存在不当之处，简要说明理由。

甲公司是一家生产和销售家电产品的上市公司,2012年4月，ABC会计师事务所首次接受委托，审计甲公司2012年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。A注册会计师相关审计计划摘录如下：

（1）在识别由于舞弊导致的重大错报风险时，拟向管理层询问下列事项：1）管理层对财务报表可能存在由于舞弊导致的重大错报风险的评估；2）管理层对舞弊风险的识别和应对过程。

（2）考虑到甲公司治理层全部成员参与管理被审计单位，拟不向治理层询问其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

[答案]

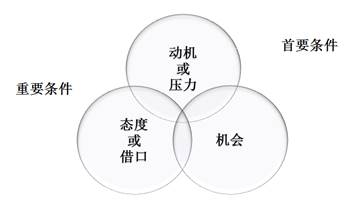
|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 序号 | 审计项目组的处理是否存在不当之处（是/否） | 理由 |
| （1） | 是 | 除询问所述事项外，**还应向**管理层询问其对舞弊风险的识别和应对过程向治理层的通报情况以及其就经营理念和道德观念向员工的通报情况 |
| （2） | 否 | — |

[点评]

此类题型常出现在近些年审计考试的综合题中，题干中通常列明注册会计师的**部分**程序，要求同学们指出其欠缺之处并**补写完整**。应对此类题目，同学们必须熟悉考题模式并加以记忆。

2.评价舞弊风险因素——“舞弊三角模型”**【多选题必考点】**

舞弊风险因素存在**不一定**表明发生了舞弊，但在舞弊发生时**通常存在**舞弊风险因素，包括**动机或压力**、**机会**、**态度或借口**。



**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2017年真题】**

下列各项中，属于舞弊发生的首要条件的是（　　）。

A.实施舞弊的动机或压力

B.治理层和管理层对舞弊行为的态度

C.实施舞弊的机会

D.为舞弊行为寻找借口的能力

[答案]A

（1）编制虚假报告——动机或压力**[眼熟]**

|  |  |
| --- | --- |
| **舞弊风险因素细类** | **具体示例** |
| a）财务稳定性或盈利能力受到经济环境、行业状况或被审计单位经营情况的威胁**[内忧外患]** | 竞争激烈或市场饱和，且伴随着利润率的下降**（★）** |
| 难以应对技术变革、产品过时、利率调整等因素的急剧变化**（★）** |
| 客户需求大幅下降，所在行业或总体经济环境中经营失败的情况增多 |
| 经营亏损使被审计单位可能破产、丧失抵押品赎回权或遭恶意收购 |
| 在财务报表显示盈利或利润增长的情况下，经营活动产生的现金流量经常出现负数，或经营活动不能产生现金流入**（★）** |
| 高速增长或具有异常的盈利能力，特别是在与同行业其他企业相比时 |
| 新发布的会计准则、法律法规或监管要求 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **舞弊风险因素细类** | **具体示例** | |
| b）管理层为满足第三方要求或预期而承受过度的压力**[不堪重负]** | | 投资分析师、机构投资者、重要债权人或其他外部人士对盈利能力或增长趋势存在预期（特别是过分激进的或不切实际的预期），包括管理层在过于乐观的新闻报道和年报信息中作出的预期**（★）** |
| 需要进行额外的举债或权益融资以保持竞争力，包括为重大研发项目或资本性支出融资**（★）** |
| 满足交易所的上市要求、偿债要求或其他债务合同要求的能力较弱**（★）** |
| 报告较差财务成果将对正在进行的重大交易（如企业合并或签订合同）产生可察觉的或实际的不利影响 |
|  |  |  |

|  |  |
| --- | --- |
| **舞弊风险因素细类** | **具体示例** |
| c）管理层或治理层的个人财务状况受到被审计单位财务业绩的影响**[啖之以利/利诱]** | 在被审计单位中拥有重大经济利益**（★）** |
| 其报酬中有相当一部分（如奖金、股票期权、基于盈利能力的支付计划）取决于被审计单位能否实现激进的目标（如在股价、经营成果、财务状况或现金流量方面）**（★）** |
| 个人为被审计单位的债务提供了担保**（★）** |

|  |  |
| --- | --- |
| **舞弊风险因素细类** | **具体示例** |
| d）管理层或经营者受到更高级管理层或治理层对财务或经营指标过高要求的压力**[逼良为娼/威逼]** | 治理层为管理层设定了过高的销售业绩或盈利能力等激励指标**（★）** |

（1）编制虚假报告——机会**[眼熟]**

|  |  |
| --- | --- |
| **舞弊风险因素细类** | **具体示例** |
| a）被审计单位所在行业或其业务的性质为编制虚假财务报告提供了机会**[有机可乘]** | 从事超出正常经营过程的重大关联方交易，或者与未经审计或由其他会计师事务所审计的关联企业进行重大交易（★） |
| 被审计单位具有强大的财务实力或能力，使其在特定行业中处于主导地位，能够对与供应商或客户签订的条款或条件作出强制规定，从而可能导致不适当或不公允的交易 |
| 资产、负债、收入或费用建立在重大估计的基础上，这些估计涉及主观判断或不确定性，难以印证 |
| 从事重大、异常或高度复杂的交易（特别是临近期末发生的复杂交易，对该交易是否按照“实质重于形式”原则处理存在疑问）（★） |
| 在经济环境及文化背景不同的国家或地区从事重大经营或重大跨境经营 |
| 利用商业中介，而此项安排似乎不具有明确的商业理由 |
| 在属于“避税天堂”的国家或地区开立重要银行账户或者设立子公司或分公司进行经营，而此类安排似乎不具有明确的商业理由 |

|  |  |
| --- | --- |
| **舞弊风险因素细类** | **具体示例** |
| b）组织结构复杂或不稳定**[浑水摸鱼]** | 难以确定对被审计单位持有控制性权益的组织或个人 |
| 组织结构过于复杂，存在异常的法律实体或管理层级（★） |
| 高级管理人员、法律顾问或治理层频繁更换（★） |

|  |  |
| --- | --- |
| **舞弊风险因素细类** | **具体示例** |
| c）对管理层的监督失效**[趁虚而入]** | 管理层由一人或少数人控制（在非业主管理的实体中），且缺乏补偿性控制（★） |
| 治理层对财务报告过程和内部控制实施的监督无效（★） |

|  |  |
| --- | --- |
| **舞弊风险因素细类** | **具体示例** |
| d）内部控制要素存在缺陷**[趁火打劫]** | 对控制的监督不充分，包括自动化控制以及针对中期财务报告（如要求对外报告）的控制 |
| 由于会计人员、内部审计人员或信息技术人员不能胜任而频繁更换（★） |
| 会计系统和信息系统无效，包括内部控制存在值得关注的缺陷的情况（★） |