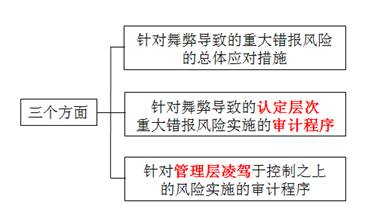
**第四编·第十三章·对舞弊和法律法规的考虑**

**考点和典题**

**第一节　财务报表审计中与舞弊相关的责任**

**四、应对舞弊导致的重大错报风险**

通常从三个方面应对舞弊导致的重大错报风险：



1.总体应对措施【链接第8章】**【多选题高频考点】**

（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，并考虑由于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**。

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2013年真题】**

注册会计师应当针对评估的由于舞弊导致的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施。下列各项措施中，错误的是（　　）。

A.修改财务报表整体的重要性

B.评价被审计单位对会计政策的选择和运用

C.指派更有经验、知识、技能和能力的项目组成员

D.在确定审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的不可预见性

【答案】A

【点评】针对注册会计师评估的由于舞弊导致的财务报表层次重大错报风险确定的总体应对措施包括：（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，并考虑由于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。

2.针对舞弊导致的认定层次重大错报风险实施的审计程序

（1）原则[理解]**【多选题高频考点】**

a）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，或获取其他佐证性信息；

b）改变实质性程序的**时间**，包括在期末或接近期末实施实质性程序，或针对本期较早时间发生的交易事项或贯穿于本会计期间的交易事项实施测试；

c）改变审计程序的**范围**，包括扩大样本规模、采用更详细的数据实施分析程序等。

（2）具体应对措施——应对编制虚假财务报告

|  |  |
| --- | --- |
| **特定认定** | **应对程序** |
| a)收入确认 | 针对收入项目，使用**分解的数据**实施实质性分析程序 |
| 向被审计单位的客户函证相关的特定合同条款以及是否存在背后协议 |
| 向被审计单位的销售和营销人员或内部法律顾问询问临近期末的销售或发货情况，以及他们所了解的与这些交易相关的异常条款或条件 |
| 期末在被审计单位的一处或多处发货现场实地观察发货情况或准备发出的货物情况(或待处理的退货)，并实施其他适当的销售及存货截止测试 |
| 对于通过电子方式自动生成、处理、记录的销售交易实施控制测试 |
| b)存货数量 | 检查被审计单位的存货记录 |
| 在**不预先通知**的情况下对特定存放地点的存货实施监盘，或在同一天对所有存放地点实施存货监盘 |
| 要求被审计单位在期末或临近期末实施存货盘点 |
| 在观察存货盘点的过程中实施额外的程序 |
| 按照存货的等级或类别、存放地点或其他分类标准，将本期存货数量与前期进行比较，或将盘点数量与永续盘存记录进行比较 |
| 利用计算机辅助审计技术进一步测试存货实物盘点目录的编制 |
| c)管理层估计 | 聘用专家作出独立估计，并与管理层的估计进行比较 |
| 将询问范围延伸至管理层和会计部门以外的人员，以印证管理层完成与作出会计估计相关的计划的能力和意图 |

（3）具体应对措施——应对侵占资产

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **特定认定** | | **应对程序** |
| a)货币资金、有价证券 | | 在期末或临近期末对现金或有价证券进行监盘 |
| 直接向被审计单位客户询证所审计期间的交易活动 |
| 分析已注销账户的恢复使用情况 |
| b)存货 | | 按照存货存放地点或产品类型分析存货短缺情况 |
| 将关键存货指标与行业正常水平进行比较 |
| 对于发生减计的永续盘存记录，复核其支持性文件 |
| c)采购活动 | | 利用计算机技术将供货商名单与被审计单位员工名单进行对比，以识别地址或电话号码相同的数据 |
| d)劳务 | | 利用计算机技术检查工资单记录中是否存在重复的地址、员工身份证明、纳税识别编号或银行账号 |
| 检查人事档案中是否存在只有很少记录或缺乏记录的档案，如缺少绩效考评的档案 |
| e)销售活动 | 分析销售折扣和销售退回等 | |
| 向第三方函证合同的具体条款 | |
| 获取合同是否按照规定的条款得以执行的审计证据 | |
| f)费用开支 | 复核大额和异常的费用开支是否适当 | |
| 复核高级管理人员提交的费用报告的金额及适当性 | |
| g)向员工提供资金或担保 | 复核被审计单位向高级管理人员和关联方提供的贷款的授权及其账面价值 | |
|  |  |  |

**真题和模拟题精讲**

**多项选择题【2014年真题】**

下列各项做法中，可以应对舞弊导致的重大错报风险的有（　　）。

A.选取以前年度未寄发询证函的客户的应收账款余额实施函证

B.在同一天对所有存放在不同地点的存货实施监盘

C.扩大营业收入细节测试的样本规模

D.通过实地走访，核实供应商和客户真实存在

【答案】ABCD

【点评】针对认定层次舞弊风险实施的审计程序，注册会计师应当考虑改变拟实施的实质性程序的**性质、时间和范围**；选项A、选项B和选项C均属于改变“范围”的范畴，选项D属于改变“性质”的范畴。本题考查的知识点与第八章“心灵相通”，同学们需要深刻**理解**。

**多项选择题【2010年真题】**

对于舞弊导致的重大错报风险，下列审计程序中，注册会计师认为通常可以增强审计程序不可预见性的有（　　）。

A.在事先不通知被审计单位的情况下，选择以前未曾到过的存货存放地点实施监盘

B.运用不同的抽样方法选择需要检查的存货

C.向以前审计过程中接触不多的被审计单位员工询问存货采购和销售情况

D.在存货监盘时对大额存货进行抽盘

【答案】ABC

【点评】本题考查的知识点与第八章相结合，注册会计师应当有意识地避免被被审计单位预见或事先了解其实施的审计程序，采取的措施通常包括但不限于：（1）对通常由于其重要性或风险程度**较低**而不会作出测试的账户余额和认定实施实质性程序；（2）调整实施审计程序的时间安排，使之有别于预期的**时间安排**；（3）运用不同的**抽样方法**；（4）在不同的经营**地点**或未预先通知的经营地点实施审计程序。选项D中，为证实存在认定，在存货监盘时对大额存货进行抽盘，是注册会计师的通常做法，并非可以增强审计程序不可预见性的措施。

**单项选择题【2015年真题】**

如果注册会计师认为存货数量存在舞弊导致的重大错报风险，下列做法中，通常不能应对该风险的是（　　）。

A.扩大与存货相关的内部控制测试的样本规模

B.要求被审计单位在报告期末或邻近期末的时点实施存货盘点

C.在不预先通知被审计单位的情况下对特定存放地点的存货实施监盘

D.利用专家的工作对特殊类型的存货实施更严格的检查

【答案】A

【点评】存货数量存在舞弊导致的重大错报风险时，可能导致注册会计师无法信赖内部控制，而主要依赖实施**实质性程序**获取审计证据。

3.针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序

（1）了解管理层凌驾于控制之上实施舞弊的手段

|  |  |
| --- | --- |
| 手段 | ⅰ)编制虚假的会计分录，特别是在**临近会计期末**时  ⅱ)滥用或随意变更**会计政策**  ⅲ)不恰当地调整**会计估计**所依据的假设及改变原先作出的判断  ⅳ)**故意**漏记、提前确认或推迟确认报告期内发生的交易或事项  ⅴ)**隐瞒**可能影响财务报表金额的事实  ⅵ)**构造**复杂或虚假的交易以歪曲财务状况或经营成果  ⅶ)**篡改**与重大或异常交易相关的会计记录和交易条款 |

**多项选择题【2015年真题】**

下列各项中，属于管理层通过凌驾于控制之上实施舞弊的手段的有（　　）。

A.不恰当地调整会计估计所依据的假设

B.随意变更会计政策

C.篡改与重大交易相关的会计记录和交易条款

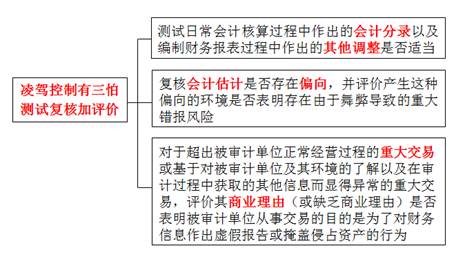
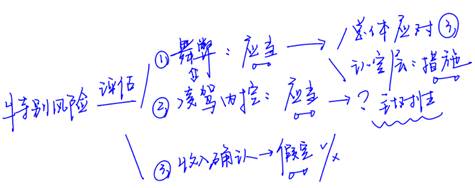
D.构造复杂的交易以歪曲财务状况或经营成果

【答案】ABCD

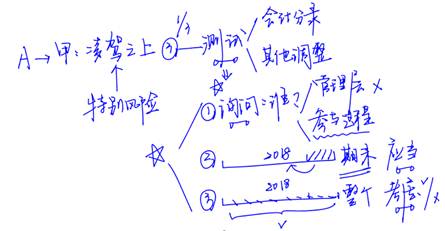
【点评】管理层凌驾于控制之上实施舞弊的手段包括：编制**虚假**的会计分录，特别是在临近会计期末时；**滥用**或随意变更会计政策；不恰当地**调整**会计估计所依据的假设及改变原先作出的判断；**故意**漏记、提前确认或推迟确认报告期内发生的交易或事项；**隐瞒**可能影响财务报表金额的事实；**构造**复杂或虚假的交易以歪曲财务状况或经营成果；**篡改**与重大或异常交易相关的会计记录和交易条款。

（2）应对程序**【多选题/简答题/综合题高频考点】**

管理层凌驾于控制之上的风险属于**特别风险**。**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**设计和实施以下三类审计程序：



|  |  |
| --- | --- |
| 程序 | a)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**【背记】** |
| ⅰ)向参与财务报告过程的人员**询问**与处理分录与调整相关的不恰当或异常的活动  ⅱ)选择在**报告期末**作出的分录与调整  ⅲ)考虑是否有必要测试**整个会计期间**的分录与调整 |



|  |  |
| --- | --- |
| 程序 | b)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由于舞弊导致的重大错报风险**【背记】** |
| ⅰ)评价管理层在作出**会计估计**时的判断和决策是否反映出某种**偏向**(即使判断和决策单独看起来是合理的)，从而可能表明存在由于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**  ⅱ)**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 |

|  |  |
| --- | --- |
| 程序 | c)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**【背记】** |
| 表明被审计单位从事非常交易的**迹象**：  ⅰ)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  ⅱ)管理层**未**就交易的性质和会计处理与治理层进行过**讨论**，且缺乏充分的记录  ⅲ)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**  ⅳ)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**审核与批准**  ⅴ)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 |

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2017年真题】**

下列审计程序中，通常不能应对管理层凌驾于控制之上的风险的是（　　）。

A.测试会计分录和其他调整

B.获取有关重大关联方交易的管理层书面声明

C.复核会计估计是否存在偏向

D.评价重大非常规交易的商业理由

【答案】B

【点评】无论对管理层凌驾于控制之上的风险评估结果如何，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。（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由于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。

**多项选择题【2012年真题】**

针对管理层凌驾于控制之上的风险，下列审计程序中，应当实施的有（　　）。

A.测试被审计单位在报告期末做出的会计分录和其他调整

B.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

C.对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，评价其商业理由

D.在年末对被审计单位的所有存货进行监盘

【答案】ABC

【点评】管理层凌驾于控制之上的风险属于特别风险。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由于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。

**简答题【2011年真题】**

要求：



（1）针对事项（1）和（2），分析被审计单位是否存在舞弊风险因素，并简要说明理由。

（2）针对事项（3），分析注册会计师未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域是否适当，并简要说明理由。

（3）针对事项（4），简要说明注册会计师除实施询问程序外，还应当实施哪些程序。

注册会计师负责审计被审计单位2010年度财务报表。在审计过程中，注册会计师遇到下列事项：

（1）被审计单位拥有3家子公司，分别生产不同的饮料产品。被审计单位所处行业整体竞争激烈，市场处于饱和状态，同行业公司的主营业务收入年增长率低于5%，但被审计单位董事会仍要求管理层将2010年度主营业务收入增长率确定为8%。管理层编制的被审计单位2010年度财务报表显示，已按计划实现收入。

（2）被审计单位管理层除领取固定工资外，其奖金金额与当年完成主营业务收入的情况挂钩。

（3）在以前年度审计中，注册会计师没有发现被审计单位收入确认方面存在舞弊行为，因此，在2010年度审计中，注册会计师未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域。

（4）在对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进行测试时，注册会计师向参与财务报告编制过程的人员询问了与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动。

【答案】

针对要求（1）：

存在舞弊风险因素。因为在事项（1）中，被审计单位所处行业竞争激烈且市场处于饱和状态，被审计单位超过行业平均增长率，管理层受到收入增长期望过高的压力；在事项（2）中，被审计单位管理层报酬中有相当一部分取决于收入的完成情况。

针对要求（2）：

不适当。注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑，不应受到以前对管理层正直和诚信形成判断的影响，并且在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当假定收入确认存在舞弊风险。

针对要求（3）：

注册会计师还应当选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试，并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。

**脉络和复习**

