

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——法规快讯（2020032）——北注协专家提示：穿透检查在 防范财务舞弊中的适当应用

【2020 年第 32 期（总第 362 期）- 2020 年 12 月 9 日】



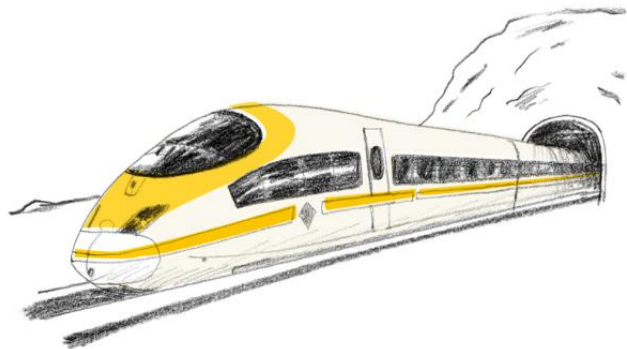


法规快讯（2020032）— 北注协专家提示：穿透检查在防范财务舞弊中的适当应用

2020 年 12 月 9 日，北京注册会计师协会专业技术委员会发布了[《北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示\[2020\]第 7 号——穿透检查在防范财务舞弊中的适当应用》](#)

（以下简称“穿透检查专家提示”），
针对“穿透检查”在防范财务舞弊中的适当应用作出提示。

近年来，随着市场经济环境日益复杂，个别企业财务舞弊手法不断创新。由于社会审计固有风险的限制，注册会计师即使按照《中国注册会计师审计准则第 1141 号—财务报表审计



中与舞弊相关的责任》的规定，恰当计划和执行了审计工作，也不可能完全避免存在财务报表重大错报未被发现的风险。为帮助注册会计师识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险，中注协于 2019 年 12 月 31 日发布了有关职业怀疑等五项审计准则的问题解答。解答明确提出当识别出被审计单位收入真实性存在重大异常情况，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据时，注册会计师需要考虑实施“延伸检查”。证监会在相关文件里亦提出“穿透检查”的概念。“穿透检查”或“延伸检查”，已经成为当前审计实务中应对舞弊风险的重要程序。在审计实践中，注册会计师如何认识“穿透检查”或“延伸检查”，如何合理判定其广度、深度及相关程序的性质、实施范围，具体如何实施等已成为现阶段业界需深入研究和探讨的问题。

穿透检查专家提示针对穿透检查需要考虑的因素、穿透检查的规划、穿透检查范围的确定、穿透检查执行人的确定、穿透检查程序的性质、时间及地点做出了提示，并就穿透检查的运用进行了举例。



穿透检查专家提示主要内容如下：

一、穿透检查需要考虑的因素

注册会计师在规划穿透检查程序时，可以考虑如下几个方面因素：

1. 穿透检查的规划：需要在评估可能导致重大错报的舞弊风险基础上合理规划，穿透检查强调审计程序实施的精准性和有效性。
2. 穿透检查的范围：实施穿透检查既要被审计单位及相关各方配合，同时还需要保持检查过程的独立、客观，不能受到任何一方的干涉。穿透检查需要规划在一定的合理范围内执行。
3. 穿透检查的实施：为增强穿透检查程序实施的精准性和有效性，注册会计师需要在充分了解业务和交易，合理评估舞弊风险的前提下，考虑合理的穿透程度。

二、穿透检查的规划

穿透检查的规划贯穿于整个审计过程，需要根据审计发现不断调整、逐步完善，一般包括以下几个方面：

1. 项目承接阶段

项目承接阶段，注册会计师需要根据初步了解到的被审计单位业务模式、内部控制、所处经济环境等情况，进行初步风险评估，提前考虑审计过程中是否可能需要实施穿透检查程序。

2. 审计计划阶段

在审计计划阶段，注册会计师应当根据对被审计单位内部控制的进一步了解，以及对被审计单位财务报表的详细分析，具体识别舞弊导致的重大错报风险，设计实施穿透检查程序的性质、时间、地点等，详细规划穿透检查的具体范围和步骤。

3. 审计实施阶段

审计实施阶段，除严格执行前期规划的穿透检查程序外，还需结合审计过程中发现的新情况，决定是否要进一步修订穿透检查程序。同时评估计划阶段确定的穿透检查程序的实施效果，进一步改进穿透检查程序。

4. 审计报告阶段

审计报告阶段，充分评估穿透检查取得的证据是否足以应对所识别的风险，同时考虑其对审计意见的影响。

三、穿透检查范围的确定



在考虑穿透检查的穿透范围时，需要多维度综合考虑。包括：

- 1.合理评估实施穿透检查的必要性与可行性。
- 2.根据交易实际情况与风险评估结果合理确定穿透检查的范围边界。
- 3.根据一项重大交易的基本事实确定穿透检查内容。
- 4.确定实施穿透检查的领域，重点关注可疑领域。
- 5.确定被访谈对象的适当性和身份的真实性。
- 6.当穿透检查范围受限时，应考虑是否解除业务约定或者评估对审计意见的影响。

四、穿透检查执行人的确定

穿透检查从其实施目的和实施手段看都有别于常规审计程序，对执行人的胜任能力要求较高，如对职业敏感度、审计经验、对行业和企业业务的了解程度、对相关监管要求的熟悉程度等有较高要求。因此，在规划穿透检查时，对执行人的选择可以考虑如下方面：

- 1.由较多审计经验的人员实施穿透检查，以便在舞弊迹象场景下作出合理的职业判断。
- 2.考虑由更高级别的项目组成员参与实施。
- 3.充分考虑借助其他专家工作。
- 4.审慎选择执行检查的方式。

五、穿透检查程序的性质、时间及地点

注册会计师设计的具体穿透检查程序的性质、时间安排和范围，应当针对被审计单位的具体情况，与评估的舞弊风险相称，并体现重要性原则。时间安排及范围不受被审计单位的影响，并且需要具有不可预见性。

1.走访和函证

走访范围及函证数量和内容，由穿透检查的深度来决定。有些情况下，走访和函证范围可以扩展到上述各方的供应商、经销商、其他客户、股东、关联方、其他交易对手等。

2.利用第三方调查

注册会计师可以利用第三方调查机构获取相关证据，或者利用第三方机构的调查报告，获得可靠的审计证据。

3.资金流水核查



对于任何有资金收付的交易，详查资金流水，可作为穿透检查的最有效方法。

4. 股权结构穿透

关注股权结构复杂的集团公司、被审计单位发生的重大交易以及交易对手在报告期内或邻近报告期末的股权架构的变动情况。

5. 业务实质分析

分析交易的经济业务实质，是判断是否存在舞弊导致重大错报风险的重要程序。

6. 其他创新手段的运用

注册会计师可以考虑运用新 AI 技术、大数据及互联网等信息技术获得相关信息。比如对于森林、堆场等采用无人机拍摄技术，获得相关实物盘点图片；利用互联网技术，搜集汇总公开信息与注册会计师获得的信息进行对比等等。

7. 穿透检查时间

穿透检查时间不一定只是安排在中期审计及年终审计，可以根据被审计单位的业务情况，合理安排实施穿透检查的时间。

8. 穿透检查地点

对于集团架构或者交易链条比较复杂的被审计单位，实施穿透检查需要考虑合适的地点。

更多精彩内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：《北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第 7 号——穿透检查在防范财务舞弊中的适当应用》

附件 2：《中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号——收入确认（2019 修订）》