

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

第五十讲：对舞弊和法律法规的考虑 2

讲师：Danielle





第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

三、识别和评估舞弊导致的重大错报风险

- 1.舞弊导致的重大错报风险属于特别风险。
- 2.注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。如未将收入确认作为舞弊导致的重大错报风险领域，应在工作底稿中记录得出该结论的理由。



第十三章第一节 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. 针对舞弊导致的重大错报风险的总体应对措施；
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；
3. 针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的审计程序。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

（一）总体应对措施

- 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。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

（二）针对舞弊导致的认定层风险实施的审计程序

- 1.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；
- 2.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；
- 3.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。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

表13-3 具体应对措施——应对编制虚假财务报告

特定认定	应对程序
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
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
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



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

表13-4 具体应对措施——应对侵占资产

特定认定	应对程序
货币资金有价证券	在 <u>期末或临近期末</u> 对现金或有价证券进行 <u>监盘</u>
	直接向被审计单位 <u>客户询证</u> 所审计期间的交易活动
	分析已 <u>注销账户</u> 的 <u>恢复</u> 使用情况
存货	按照存货存放 <u>地点或产品类型</u> 分析 <u>存货短缺</u> 情况
	将关键存货指标与行业正常水平进行比较
	对于发生 <u>减计</u> 的永续盘存记录，复核其支持性文件
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 <u>地址或电话号码相同</u> 的数据
劳务（包括应付工资、相关费用等）	利用计算机技术检查工资单记录中是否存在 <u>重复的地址、员工身份证明、纳税识别编号或银行账号</u>
	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
销售活动	分析销售折扣和销售退回等
	向第三方 <u>函证合同</u> 的 <u>具体条款</u>
	获取合同是否按照规定的条款得以执行的审计证据
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
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



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

（三）针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序

管理层凌驾于控制之上的风险几乎在每个审计项目中都会存在。对财务信息作出虚假报告通常与管理层凌驾有关。

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

1.测试日常会计核算过程中做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：

- （1）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；
- （2）选择在报告期末作出的分录与调整；
- （3）考虑是否有必要测试整个会计期间的分录与调整。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

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

在复核会计估计是否存在偏向时，注册会计师应当：

（1）查偏向：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；

（2）翻旧账：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。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

3.评价非常交易的商业理由

超常交易：超出被审计单位正常经营过程的重大交易；

异常交易：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。

注册会计师应当评价非常交易的商业理由（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。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

以下5个迹象可能表明被审计单位从事非常交易：

- (1) 交易的形式显得过于复杂。
- (2) 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。
- (3) 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。
- (4) 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。
- (5) 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。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

五、测试会计分录

在所有财务报表审计业务中，注册会计师都需要专门针对管理层凌驾于控制之上的风险设计和实施会计分录测试。这是因为所有被审计单位都存在管理层凌驾于控制之上的风险。

（一）会计分录和其他调整的类型

会计分录测试的对象是与被审计财务报表相关的所有会计分录和其他调整[以下简称分录与调整]，包括编制合并报表时作出的调整分录和抵消分录。分录和调整分为下列三种：

1.标准会计分录。记录日常经营活动或经常性的会计估计，通常由会计人员作出或会计系统自动生成，受信息系统一般控制和其他系统性控制的影响。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

2.非标准会计分录。记录日常经营活动之外的事项或异常交易，可能包括特殊资产减值准备的计提、期末调整分录等。此类分录通常容易被管理层用来操纵利润，并且可能涉及任何报表项目。非标准会计分录可能具有较高的重大错报风险。

3.其他调整。包括为编制合并报表作出的调整分录和抵消分录、重分类调整等，其他调整可能不受内部控制的影响。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

（二）会计分录和其他调整的测试步骤

- 1.了解财务报告流程以及针对分录和调整的控制，必要时，测试相关控制的运行有效性；
- 2.确定待测试分录和调整的总体，并测试总体的完整性；
- 3.从总体中选取待测试的会计分录及其他调整；
- 4.测试选取的分录及调整，并记录测试结果。

在实施测试时，可能需要分析大量的会计分录，采用计算机辅助审计技术或电子表格（如Excel），可以显著提高会计分录测试的效率和效果。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

（三）分录和调整的控制

- 1.针对分录和调整的授权、过账、审核、核对等方面设置职责分离；
- 2.在会计系统中设置系统访问权限，用以控制会计分录的记录权和审批权；
- 3.用以防止并发现虚假分录或未经授权的更改的控制措施；
- 4.由管理层、治理层或其他适当人员对分录记录和过入总账以及在编制财务报表过程中作出其他调整的过程进行监督；
- 5.由内部审计人员定期测试控制运行的有效性。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

（四）确定待测试总体的完整性

测试分录和调整时，首先需要确定待测试会计分录和其他调整的总体，然后针对该总体实施完整性测试。

- 1.因为虚假分录和调整通常在期末作出，审计准则要求注册会计师选择报告期末的分录和调整进行测试。
- 2.因为舞弊导致的重大错报可能发生于整个会计期间，并且舞弊者可能运用各种方式隐瞒舞弊行为。审计准则要求注册会计师考虑是否有必要测试整个会计期间的分录和调整。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

3.注册会计师考虑下列情况，可能有助于确定待测试分录和调整的总体：

（1）某些分录和调整可能不过入总账。因此，不仅要全面了解各总账账户，而且要了解各明细账户与财务报表项目之间的对应关系。

（2）可以结合所了解的财务报告流程以及针对分录和调整实施的控制确定测试总体。为此，可以了解分录和调整的来源和特征。

（3）以手工方式生成的分录或调整通常于月末、季末或年末作出、主要用于记录会计调整或会计估计，或编制合并报表。

（4）对于以手工方式生成的分录或调整，注册会计师可以了解这些分录的编制者、所需要的审批，以及这些分录以何种方式得以记录。

确定测试总体后,需要实施审计程序，确定总体的完整性。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

以下是一套完整性测试的例子（假设注册会计师选择测试整个会计期间的会计分录和其他调整）：

- 1.从会计信息系统中导出所有待测试分录和调整；
- 2.加计所有分录和调整的本期发生额，与科目余额表(包括期初余额、本期借方累计发生额、本期贷方累计发生额、期末余额)中的各科目本期发生额核对相符；
- 3.将系统生成的重要账户余额与明细账和总账及科目余额表中的余额核对，测试计算准确性；
- 4.检查所有结账后作出的与本期财务报表有关的分录和调整[期后事项]，测试其完整性；
- 5.将总账与财务报表核对，以检查是否存在其他调整。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

（五）选取并测试时考虑的因素

由于测试目的是应对管理层凌驾于内部控制的风险，因此，在选取并测试分录和调整时增加不可预见性。

- 1.对由于舞弊导致的重大错报风险的评估。
- 2.对分录和调整已实施的控制。
- 3.财务报告过程以及所能获取的证据的性质。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

4. 虚假会计分录或其他调整的识别特征

- (1) 分录涉及不相关，异常或很少使用的账户；
- (2) 分录由平时不负责作出会计分录的人员作出；
- (3) 分录在期末或结账中作出，没有或少有解释或描述；
- (4) 分录在编制报表前或编制过程中作出且没有科目代码；
- (5) 分录金额为约整数或尾数一致。



第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

5. 账户的性质和复杂程度。

不恰当的会计分录或其他调整可能体现在以下账户中：

- (1) 包含复杂或性质异常的交易账户；
- (2) 包含重大估计及期末调整的账户；
- (3) 过去易于发生错报的账户；
- (4) 未及时调节的账户，或含有尚未调节差异的账户；
- (5) 包含集团内部不同公司间交易的账户
- (6) 在审计拥有多个组成部分的被审计单位时，需考虑从不同的组成部分选取会计分录进行测试。

6. 在日常经营活动之外处理的会计分录或其他调整。

ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

