

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**

## CPA 知识讲解

### 审计

第五十一讲：对舞弊和法律法规的考虑 3

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

## 六、评价审计证据

### (一) 考虑涉嫌舞弊的人员的级别

- 1.如果发现错报，应考虑是否表明存在舞弊。
- 2.如果认为错报是或可能是舞弊导致的，即使错报金额不重大，仍应考虑错报涉及的人员在被审计单位中的职位。
- 3.当已获取的证据表明存在或可能存在舞弊时，尽快提请适当层级的管理层关注这一事项是很重要的。适当层级的管理层至少要比涉嫌舞弊人员高出一个级别。



## 第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

4.如果错报涉及较高级别的管理层,即使错报金额对财务报表的影响并不重大,也可能表明存在更具广泛影响的问题。注册会计师应采取下列措施:

- (1) 重新评估[对方]舞弊导致的重大错报风险,并考虑重新评估的结果对审计程序的性质、时间安排和范围的影响;
- (2) 重新考虑[自己]此前获取的证据的可靠性,包括管理层声明的完整性和可信性,以及作为审计证据的文件和会计记录的真实性和完整性,并考虑管理层与员工或第三方串通舞弊的可能性。



## 第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

### (二) 考虑对审计报告的影响

如果认为财务报表存在舞弊导致的重大错报，或虽认为存在舞弊但无法确定其对财务报表的影响，应考虑错报对审计意见的影响。



## 第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

### [例题 综合]

资料五:A注册会计师在审计工作底稿中记录了评估错报及处理重大事项的情况,摘录如下:

(2) 审计项目组获取的证据表明,甲公司负责采购的副总经理可能存在舞弊行为,A注册会计师与甲公司相关人员沟通了该情况,沟通对象为:总经理、负责财务的副总经理和内部审计部经理。

要求:针对资料五第(2)项,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。如存在,简要说明理由。



## 第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

序号	审计项目组处理是否存在不当之处(是/否)	理由
(2)	是	针对舞弊迹象与甲公司沟通时,应确定拟沟通的适当层级的管理层,通常情况下,适当层级的管理层至少要比涉嫌舞弊人员高出一个级别。注册会计师不应与负责财务的副总经理和内部审计部经理沟通,应与治理层沟通



# 第十三章第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任



- 相关概念责任
- 风险评估程序
- 识别评估风险
- 应对舞弊风险
- 会计分录测试
- 评价审计证据



## 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

### 一、法律法规的种类与相关责任

#### (一)两类法规

违反法律法规行为，是指被审计单位违背财务报告编制基础以外的现行法律法规(如税法，环境保护法、知识产权法)的行为。这些法律法规通常分为以下两类：

(1)[第一类]直接影响财务报表的法规:对财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规(如税法)；

(2)[第二类]间接影响财务报表的法规:对财务报表没有直接影响，但遵守这些法律法规(如遵守经营许可条件)对被审计单位的经营活动、持续经营能力或避免大额罚款至关重要；违反这些法律法规可能对财务报表产生重大影响，包括罚款、诉讼或其他后果。





## 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

### (二) 两方责任

1. 管理层有责任在治理层的监督下确保被审计单位的经营符合法律法规的规定。

2. 注册会计师有责任对财务报表整体不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，但不能提供绝对保证。这是由于下列固有限制决定的：

(1) 许多法律法规主要与经营活动相关，通常不影响财务报表，且不能被与财务报告相关的信息系统所获取；

(2) 违反法律法规可能涉及故意隐瞒的行为，如共谋、伪造、故意漏记交易、管理层凌驾于控制之上或故意提供虚假陈述；

(3) 某行为是否构成违反法律法规，最终只能由法院认定。

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。



## 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

### 二、对被审计单位遵守法律法规的考虑

#### (一)了解法律法规的框架

在了解被审计单位及其环境时，应总体了解适用于被审计单位及其所处行业或领域的法律法规框架以及被审计单位如何遵守这些法律法规框架。

#### (二)对第一类法规的要求

获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据。

#### (三)对第二类法规的要求

- 1.向管理层和治理层询问是否遵守了这些法律法规；
- 2.检查与许可证颁发机构或监管机构的往来函件。



## 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

### (四)利用其他审计程序

下列其他审计程序可能使注册会计师注意到违反法律法规行为：

- 1.阅读会议纪要[针对期后事项的程序]；
- 2.向被审计单位管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况[针对或有事项的程序]；
- 3.对某类交易、账户余额和披露实施细节测试。

### (五)将书面声明作为补充

对于管理层识别出的或怀疑存在的、可能对财务报表产生重大影响的违反法律法规行为，书面声明可以提供必要的审计证据，但不能提供充分、适当的审计证据，不影响注册会计师拟获取的其他审计证据的性质和范围。



### 三、针对违反法律法规行为实施的程序

#### (一)注意到违反法规相关信息时的程序

- 1.了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境；
- 2.了解潜在财务后果进一步信息[以评价对报表的影响]：
  - (1)违反法律法规行为的潜在财务后果的类型，如受到罚款、处分、赔偿、封存财产、强制停业和诉讼等；
  - (2)潜在财务后果是否需要列报；
  - (3)潜在财务后果是否非常严重，以致对财务报表的公允反映产生怀疑或导致财务报表产生误导。



## 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

下列事项或相关信息可能表明存在违反法律法规行为：

- (1) 受到监管机构、政府部门调查，或支付罚金或受到处罚；
- (2) 向未指明服务付款或向顾问、关联方、员工或政府雇员贷款；
- (3) 与正常水平相比，支付过多的销售佣金或代理费用；
- (4) 采购价格显著高于或低于市场价格；
- (5) 异常的现金支付，以银行本票向持票人付款的方式采购；



## 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

- (6)与在“避税天堂”注册的公司存在异常交易；
- (7)向货物或服务原产地以外的国家或地区付款；
- (8)在没有适当的交易控制记录的情况下付款；
- (9)现有的信息系统(因设计问题或突发故障)不能提供适当的审计轨迹或充分的证据；
- (10)交易未经授权或记录不当；
- (11)负面的媒体评论。



## 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

### (二)怀疑存在违反法律法规行为时的[咨询]程序

- 1.如果治理层能够提供额外的审计证据，注册会计师可以与治理层讨论其发现。
- 2.如果管理层或治理层(如适用)不能提供充分的信息，可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顾问咨询。
- 3.如认为上述咨询是不适当的或不满意，可考虑向会计师事务所的法律顾问咨询，以确定是否存在违反法律法规行为、可能导致的法律后果(包括舞弊的可能性)，以及可能采取的进一步行动。



## 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

### (三)评价违反法律法规行为的影响

- 1.评价对风险评估结果和书面声明可靠性的影响。
- 2.违反法律法规行为的影响，取决于该行为的实施和隐瞒与具体控制活动之间的关系[是否凌驾于内部控制]，以及牵涉的管理人员或员工的级别，尤其是被审计单位最高权力机构参与违反法律法规行为所产生的影响。
- 3.如管理层或治理层没有采取适合具体情况的补救措施，即使违反法律法规行为不重要，也可能考虑解除业务约定。
- 4.如不能解除业务约定，可考虑替代方案，包括在审计报告的其他事项段中描述违反法律法规行为。





### 四、对违反法律法规行为的报告

#### (一)与治理层沟通

- 1.沟通的范围：应沟通注意到的违反法律法规事项，但不必沟通明显不重要的事项。
- 2.沟通的方式：通常采用书面形式，将书面文件送治理层签收，并将文件副本及签收记录作为审计工作底稿予以保管；如采用口头方式，应形成记录，并提请沟通对象签字确认。
- 3.沟通的重点：对故意和重大的违反法规行为，应尽快向治理层通报；怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层时，应向审计委员会或监事会等更高层级的机构通报；如不存在更高层级的机构，或认为被审计单位可能不会对通报作出反应，或不能确定向谁报告，应考虑是否需要征询法律意见。



## 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

### (二)在审计报告中反映

#### 1.考虑财务报表是否恰当反映

如违反法律法规行为对财务报表有重大影响，应根据被审计单位在财务报表中是否恰当反映确定对审计意见的影响：

(1)如做出恰当反映，出具无保留意见的审计报告。

(2)如未得到恰当反映，出具保留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)对来自被审计单位的限制，根据审计范围受到限制的程度，发表保留意见或无法表示意见。

(2)对来自其他条件的限制，应评价对审计意见的影响[可能没有影响]。

实务中，受到其他条件限制的情况较多。



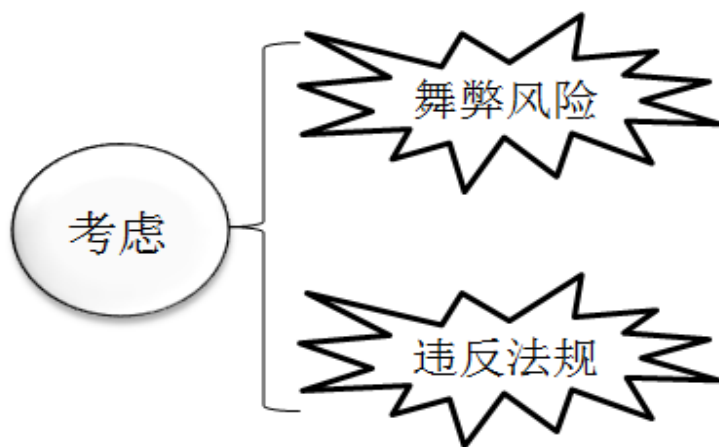
## 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

### (三)考虑向监管机构和执法机构报告违反法律法规行为

- 1.当违反法律法规行为“严重”时才考虑是否报告。所谓严重主要是指有重大法律后果或涉及社会公众利益。
- 2.了解相关法律法规是否要求报告违反法规行为。
- 3.如无法确定是否有相关法律法规要求向监管机构报告，或者无法确定某项违反法规行为是否应该向监管机构报告，通常先征询法律意见，再确定如何处理。



# 第十三章第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑



# ACCAspace

Professional Accounting Education

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**



# Thank You!

