

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则第 1141 号 ——财务报表审计中对舞弊的考虑》指南

(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

| | |
|---|----|
| 第一章 总 则 | 4 |
| 第二章 舞弊的特征 | 4 |
| 第三章 治理层、管理层的责任和注册会计师的责任..... | 10 |
| 第四章 审计的固有限制 | 11 |
| 第五章 职业怀疑态度 | 14 |
| 第六章 项目组内部的讨论 | 16 |
| 第七章 风险评估程序 | 18 |
| 第一节 总体要求 | 18 |
| 第二节 询 问 | 19 |
| 第三节 考虑舞弊风险因素 | 22 |
| 第四节 考虑异常关系或偏离预期的关系..... | 28 |
| 第五节 考虑其他信息 | 29 |
| 第八章 识别和评估舞弊导致的重大错报风险..... | 30 |
| 第九章 应对舞弊导致的重大错报风险 | 32 |
| 第一节 总体要求 | 32 |
| 第二节 总体应对措施 | 33 |
| 第三节 针对舞弊导致的认定层次的重大错报风险实施的审计程 序 | 34 |
| 第四节 针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序..... | 39 |
| 第十章 评价审计证据 | 44 |

| | | |
|------|-----------------------|----|
| 第十一章 | 与管理层、治理层和监管机构的沟通..... | 47 |
| 第十二章 | 无法继续执行审计业务时的考虑..... | 50 |
| 第十三章 | 审计工作记录 | 52 |

第一章 总则

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》(以下简称本准则)第一章(第一条至第三条),主要说明本准则的制定目的、适用范围以及对注册会计师的总体要求。

本准则第三条规定,在计划和实施审计工作以将审计风险降至可接受的低水平时,注册会计师应当考虑由于舞弊导致的财务报表重大错报风险。

由于识别和评估财务报表重大错报风险是审计工作的重要组成部分,更是有效实施应对措施的前提,因此本准则第三条就从总体上明确了注册会计师对舞弊、对财务报表重大错报风险的考虑责任:(1)注册会计师在财务报表审计中考虑舞弊的最终落脚点仍然是和财务报表重大错报风险的识别、评估及应对相联系;(2)注册会计师实施风险评估程序时不应仅仅考虑错误导致的重大错报风险,也不应无意识地、笼统地考虑重大错报风险,而应当有意识地、慎重地考虑舞弊导致的重大错报风险。

第二章 舞弊的特征

本准则第二章(第四条至第十二条),主要说明舞弊与错误的基本概念和区别,分析与财务报表审计相关的两类舞弊行为的特征,以及舞弊发生的因素。

一、舞弊与错误

舞弊与错误是两个相对应的概念,这两个概念针对的都是被审计

单位相关方面（如管理层、员工）的行为，这些行为最终都可能导致财务报表出现错报。换言之，舞弊、错误等是原因，错报是结果。本准则第四条指出，区分舞弊和错误的标准是，导致错报的行为是否出于故意。

（一）错误

本准则第五条指出，错误是指导致财务报表错报的非故意的行为。错误的主要情形包括：为编制财务报表而收集和处理相关数据时发生失误；在作出会计估计或判断时，由于疏忽了某些事实，或没有充分理解有关事实，导致作出的会计估计或判断不恰当；在运用与确认、计量、分类或列报（包括披露，下同）相关的会计政策时发生失误。

（二）舞弊

与错误相对应，舞弊被界定为故意的行为。本准则第六条指出，舞弊是指被审计单位的管理层、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。舞弊行为主体的范围很广，可能是被审计单位的管理层、治理层、员工或第三方。涉及管理层或治理层一个或多个成员的舞弊通常被称为“管理层舞弊”，只涉及被审计单位员工的舞弊通常被称为“员工舞弊”。无论是何种舞弊，都有可能涉及被审计单位内部或与外部第三方的串谋，而舞弊行为的目的则是为特定个人或利益集团获取不当或非法利益。

需要强调的是本准则第六条第二款，即舞弊是一个非常宽泛的法律概念。也正是由于这种特点，使得社会公众对有关舞弊的法律责任在认识上存在较大差异。例如，有观点认为注册会计师在执行财务报表审计业务过程中，应当有责任同时查出并报告被审计单位存在的各种舞弊行为（即使是那些对财务报表没有影响的舞弊行为）。但一方面，

当舞弊行为对财务报表不产生重大影响时，注册会计师用以识别和应对财务报表重大错报风险的审计程序可能无法涉及这些行为；另一方面，注册会计师也不具备合适的资格和身份对舞弊是否已经发生作出法律意义上的判定。所以注册会计师对潜在的舞弊行为的着眼点在于，这种故意行为是否可能导致财务报表出现重大错报，一旦可能影响到财务报表，这种行为就和财务报表审计目标发生了关联。

由于判断舞弊是否在法律意义上明确发生、或在技术意义上明确发生，具有很大的困难或在身份上不合适，因此注册会计师在实务工作中并非只有先明确判定舞弊是否发生之后，才实施随后的审计程序。只要注册会计师根据职业判断产生怀疑或顾虑，就值得引起其关注和重视并考虑采取相应措施。

二、与财务报表审计相关的两类舞弊行为

本准则第七条指出两类与财务报表审计相关的舞弊行为。一类是对财务信息作出虚假报告，另一类是侵占资产。这两类行为都可能导致财务报表发生错报，且都属于故意错报。

（一）对财务信息作出虚假报告

本准则第八条至第十条分别说明了对财务信息作出虚假报告的动机、表现形式和实施手段。

对财务信息作出虚假报告的可能原由，是管理层希望误导财务报表使用者对被审计单位业绩或盈利能力的判断。之所以会发生这种行为，是因为管理层需要履行受托资产保值增值的经管责任，而财务业绩（特别是盈利能力）往往被视为受托经管责任履行情况的替代指标。

本准则第八条第二款指出，对财务信息作出虚假报告通常出于下列重要动机：

1. 迎合市场预期或特定监管要求。例如，迎合资本市场上财务分析师对公司业绩的预期，或者迎合监管机构所设定的作为特定行为先决条件的“门槛”指标。

2. 牟取以财务业绩为基础的私人报酬最大化。例如，在管理层的私人报酬与被审计单位的财务业绩直接挂钩的情况下，往往会导致管理层出于追求私人报酬最大化的动机而歪曲财务业绩数据和指标。

3. 偷逃或骗取税款。例如，被审计单位通过故意少记、漏记作为计税依据的业务收入、当期利润等财务信息，以达到少交或不交税金的目的。或者通过伪造业务和财务信息，达到骗取出口退税或不当享受税收优惠政策的目的。

4. 骗取外部资金。例如，被审计单位不符合相应条件或资质要求，但为了达到增资扩股、取得银行贷款或商业信用等融资目的，通过粉饰财务信息的方式，来掩盖事实真相，骗取投资者、债权人的资金。

5. 掩盖侵占资产的事实。

在上述五项重要动机中，前四项可能会影响到财务报表使用者对被审计单位业绩或盈利能力的判断。

本准则第九条指出了对财务信息作出虚假报告的重要表现形式，包括对会计记录或相关文件记录的操纵、伪造或篡改，对交易、事项或其他重要信息在财务报表中的不真实表达或故意遗漏，以及对会计政策和会计估计的故意误用。

本准则第十条指出，对财务信息作出虚假报告的行为往往是受到被审计单位管理层的授意和掌控的，因此通常与管理层凌驾于控制之上有关。管理层通过凌驾于控制之上实施舞弊的重要手段有：

(1) 编制虚假的会计分录，特别是在临近会计期末时；

- (2) 滥用或随意变更会计政策；
- (3) 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；
- (4) 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；
- (5) 隐瞒可能影响财务报表金额的事实；
- (6) 构造复杂的交易以歪曲财务状况或经营成果；
- (7) 篡改与重大或异常交易相关的会计记录和交易条款。

虽然这些舞弊手段的实施时间不一定有固定规律，但注册会计师应当特别警惕会计期末，这时往往会集中发生突击实施各类财务信息虚假报告的行为。

(二) 侵占资产

本准则第十一条指出，侵占资产是指被审计单位的管理层或员工非法占用被审计单位的资产。

侵占资产的常用手段包括：

1. 贪污收入款项。例如侵占收回的货款、将汇入已注销账户的收款转移至个人银行账户。
2. 盗取货币资金、实物资产或无形资产。例如窃取存货自用或售卖、通过向公司竞争者泄露技术资料以获取回报。
3. 使被审计单位对虚构的商品或劳务付款。例如向虚构的供应商支付款项、收受供应商提供的回扣并提高采购价格、虚构员工名单并支取工资。
4. 将被审计单位资产挪为私用。例如将公司资产作为个人贷款或关联方贷款的抵押。

前已述及，对财务信息作出虚假报告的动机可能是掩盖侵占资产

的事实。实际上，侵占资产通常伴随着虚假或误导性的文件记录，其目的是隐瞒资产缺失或未经适当授权使用资产的事实。

三、发生舞弊的因素

本准则第十二条指出，舞弊行为的发生可以分解为三项因素，即：

(1) 实施舞弊的动机或压力；(2) 实施舞弊的机会；(3) 舞弊者为舞弊行为寻找的借口（使舞弊行为看上去、听上去或在内心感受上显得合理）。

首先，舞弊者实施舞弊是有动机或压力的。比如，侵吞、挪用资产的动机可能是个人生活的入不敷出，或是为了满足对奢华物质生活的贪欲；对财务信息作出虚假报告，可能是因为管理层出于被审计单位外部或内部实现特定利润目标（有可能是不切实际的目标）的压力，特别是当没有实现特定的财务目标将会对管理层产生重大不利后果（如影响到管理层个人的经济利益或职务升迁）时。

其次，舞弊的发生往往说明存在着舞弊者得以实施舞弊行为的机会。比如，如果内部控制可以被处于关键管理职位或熟知内部控制的某个薄弱环节的人员所凌驾或规避，那么就存在着对财务信息作出虚假报告或挪用资产的机会。

最后，舞弊者可能会为舞弊行为寻求貌似合理的借口，以求得内心的平衡或解脱。例如，当某人侵占资产时，其内心可能认为其所在的组织未能向其提供应有的待遇或补偿。这些貌似合理的借口，往往与舞弊者特定的性格特征和价值取向有关。

将舞弊行为的发生分解为三项因素，除了具有理论特征描述的功能外，也为注册会计师在实务工作中识别与评估舞弊导致的财务报表重大错报风险提供了多个思考维度和视角，更加有助于实务操作。从

动机或压力、机会、借口这三方面因素对舞弊导致的财务报表重大错报风险的具体分析与举例，将在本准则第七章作出说明。

第三章 治理层、管理层的责任和注册会计师的责任

本准则第三章（第十三条至第十七条），主要说明被审计单位治理层、管理层防止或发现舞弊的责任，以及注册会计师在财务报表审计中考虑舞弊的责任。

一、治理层和管理层的责任

本准则第十三条指出，防止或发现舞弊是被审计单位治理层和管理层的责任。虽然审计准则并不规范注册会计师以外主体的行为，但在准则中明确治理层和管理层的这种责任，反映了注册会计师行业在这个问题上的态度和立场，具有积极的沟通作用。

本准则第十四条指出，在防止或发现舞弊的责任方中，治理层发挥的是一种监督职责，即监督管理层建立和维护内部控制。治理层积极的监督有助于保证管理层在树立诚信文化方面的受托责任。在行使治理职能时，治理层有责任考虑管理层凌驾于控制之上或对财务报告过程产生其他不当影响的可能性，例如，管理层试图操纵利润以误导财务报表使用者对被审计单位财务业绩的看法。

本准则第十五条指出，管理层有责任在治理层的监督下建立良好的控制环境，维护有关控制政策和程序，以实现经营有效性目标、财务报告可靠性目标和遵守法律法规目标。从财务报表及其审计的角度看，管理层的责任包括制定和维护与财务报告可靠性相关的控制，并对可能导致财务报表发生重大错报的风险实施管理。

二、注册会计师的责任

本准则第十六条指出，注册会计师在财务报表审计中的责任，在于按照中国注册会计师审计准则的规定实施审计工作，获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证，无论该错报是由于舞弊还是错误导致。

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》第十三条已指出：“注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作，能够对财务报表整体不存在重大错报获取合理保证。”在此基础上，本准则进一步明确，这种合理保证的范围既包括错误导致的重大错报，也包括舞弊导致的重大错报。^①

由于舞弊行为的隐蔽性和可能对财务报表产生的重大影响，本准则第十七条指出，注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑态度，考虑管理层凌驾于控制之上的可能性，并应当意识到，可以有效发现错误的审计程序未必适用于发现舞弊导致的重大错报。正因为如此，本准则在《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》和《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险实施的程序》的基础上，针对舞弊导致的重大错报风险提供了进一步的特别考虑，要求注册会计师增强警惕意识，谨慎地设计和实施更具针对性的审计程序。

第四章 审计的固有限制

本准则第四章（第十八条至第二十一条），主要说明审计的固有限制的含义、舞弊导致的重大错报未被发现的风险、影响注册会计师发

^① 另一方面，承担合理保证的责任也意味着审计工作并不能保证发现所有的重大错报（包括不能保证发现所有的、舞弊导致的重大错报）。有关该部分的说明参见本指南第四章“审计的固有限制”。

现舞弊导致的重大错报的因素，以及审计的固有限制对注册会计师责任的影响。

一、注册会计师不能获取绝对保证

本准则第十八条指出，由于一系列固有限制的存在，注册会计师即使按照审计准则的规定恰当地计划和实施审计工作，也不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。

本准则列举的导致固有限制的因素主要包括：（1）选择性测试方法的运用；（2）内部控制的固有局限性；（3）大多数审计证据是说服力而非结论性的；（4）为形成审计意见而实施的审计工作涉及大量判断；（5）某些特殊性质的交易和事项可能影响审计证据的说服力。

二、舞弊导致的重大错报未被发现的风险

关于舞弊导致重大错报未被发现的风险的分析，是在审计固有限制的基础上作出的引申。

如果将重大错报区分为舞弊导致的重大错报和错误导致的重大错报，那么这两者在性质上是不同的。舞弊是精心策划和蓄意实施的，例如，伪造证明或蓄意漏记交易，舞弊导致的重大错报的识别难度也就更大。因此，本准则第十九条第一款指出，舞弊导致的重大错报未被发现的风险，通常大于错误导致的重大错报未被发现的风险。

如果再将舞弊导致的重大错报区分为管理层舞弊导致的重大错报和员工舞弊导致的重大错报，那么前者被发现的难度往往高于后者。这是因为管理层往往能够直接或间接地操纵会计记录并编制虚假财务信息。处于一定职级的管理层往往可以凌驾于为了防止舞弊而设计的控制程序之上，其在被审计单位所处的特定职级地位使其既能够指使员工实施舞弊，又能够假其之手实施舞弊。例如，指使下级员工错误

地记录交易并掩盖交易的错误记录，而员工却不一定知情。因此，本准则第十九条第二款指出，管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险，通常大于员工舞弊导致的重大错报未被发现的风险。

三、影响注册会计师发现舞弊导致的重大错报的因素

注册会计师发现舞弊导致的重大错报的能力受到多项舞弊特征的影响。本准则第二十条指出，影响注册会计师发现舞弊导致的重大错报的因素主要包括：

1. 舞弊者的狡诈程度。舞弊者越狡诈，实施的舞弊行为可能越隐蔽，注册会计师也就越难以发现。

2. 串通舞弊的程度。串谋可能导致原本虚假的审计证据被注册会计师误认为具有说服力，因此如果舞弊涉及串谋，舞弊导致的重大错报更难以发现（相对于没有涉及串谋的情形而言）。这种难度还随着串谋的广泛程度和精心程度的增加而加大，即牵涉面越广（或串谋越精心），舞弊导致的重大错报越难以被发现。

3. 舞弊者在被审计单位的职位级别。舞弊者的职位级别越高，注册会计师识别舞弊导致的重大错报所受到的阻力就越大，也就越难以发现舞弊导致的重大错报。

4. 舞弊者操纵会计记录的频率和范围。虽然操纵会计记录的频率和范围的确会影响到注册会计师对舞弊导致的重大错报的识别，但其影响可能不像前几项因素那么直接。例如，舞弊者频繁地操纵会计记录，一种可能是被注册会计师发现的概率增大，但也有可能是舞弊者通过频繁实施舞弊，使其效果更具常态，也就更具隐蔽性和迷惑性。再如，被操纵的会计记录涉及的范围越广（或程度越大），一种可能是被注册会计师发现的概率增大，但也有可能是舞弊者通过对多项会计

记录的共同操纵和相互“印证”，使注册会计师反而更难以察觉异常情况。又如，对涉及判断（如会计估计）的项目，即使注册会计师可能发现存在着实施舞弊的机会，也往往难以确定有关错报是出于故意还是无意（即无法判定财务信息被操纵的程度）。

5. 舞弊者操纵的每笔金额的大小。如果舞弊者将大笔金额的舞弊目标分割为多笔较小金额的错报（并可能伴随频繁、均匀或无规律的舞弊行为特征），注册会计师发现舞弊导致重大错报的可能性通常会有所降低。

四、审计的固有限制对注册会计师责任的影响

由于审计存在固有限制，以及舞弊导致的重大错报进一步受到不同类型、不同特征的舞弊行为的影响，注册会计师按照审计准则的规定所实施的审计程序并不能发现舞弊导致的所有重大错报。因此本准则第二十一条指出，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循审计准则。

要判断注册会计师是否按照审计准则的规定实施了审计工作，应当取决于其是否根据具体情况实施了审计程序，是否获取了充分、适当的审计证据，以及是否根据证据评价结果出具了恰当的审计报告。

第五章 职业怀疑态度

本准则第五章（第二十二条至第二十四条），主要说明注册会计师在整个审计过程中应当保持职业怀疑态度，充分考虑由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性。

一、保持职业怀疑态度的总体要求

注册会计师应当在整个审计过程中以职业怀疑态度计划和实施审计工作。由于舞弊的特殊性，注册会计师在考虑舞弊导致的重大错报时，保持职业怀疑态度尤为重要。

需要说明的是，在管理层、治理层的诚信问题上，考虑到注册会计师在以往审计期间形成的判断通常不具备可靠的证据，主观性也很强，且容易在不同期间发生变动，因此本准则第二十二條特别指出，注册会计师不应依赖以往审计中对管理层、治理层诚信形成的判断。

具体而言，本准则第二十三條规定，注册会计师应当结合审计过程中获取的其他证据，慎重考虑管理层和治理层对询问所作答复的合理性，以及提供的其他信息的合理性，而不应依赖以往审计中形成的对管理层、治理层具有诚信的判断，仅仅满足于缺乏说服力的审计证据。

二、鉴定文件记录真伪的责任

审计工作不可避免地要接触大量的文件记录。在这些文件记录中，不排除有的文件记录是由管理层或其他人员出于不当目的而伪造或篡改的。本准则第二十四條第一款指出，审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家，而且可能无法发现文件记录中某些条款已发生变动。例如，文件记录中的某些要素（如合同条款）发生了改动（如某些条款的变动情况仅体现于附加协议，而管理层和第三方并未向注册会计师提供相关附加协议），注册会计师可能无法发现该文件记录已发生变动。相应地，除非存在相反的理由，注册会计师通常认为文件记录是真品。

当然，上述说明并不意味着注册会计师就可以毫无顾忌地、盲目地将任何文件记录作为有说服力的审计证据。本准则第二十四條第一

款特别指出，注册会计师仍然应当在审计工作中考虑作为审计证据的信息的可靠性，并考虑与生成和维护这些信息相关的控制的有效性。本准则第二十四条第二款进一步指出，如果注册会计师在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的，或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当作出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。

第六章 项目组内部的讨论

本准则第六章（第二十五条至第二十九条），主要说明项目组就由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性进行的讨论，包括讨论的总体要求和讨论的内容。

一、项目组内部讨论的总体要求

本准则第二十五条指出，项目组应当讨论由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性。对于舞弊导致的财务报表重大错报风险，项目组内部的讨论尤为必要。这种讨论有助于注册会计师考虑如何共享信息，如何采取有效的应对措施，如何指派合适的人员实施特定审计程序，以及如何处理注册会计师关注到的舞弊。

（一）参与讨论的人员

本准则第二十六条第一款指出，项目负责人应当参与项目组内部的讨论，并根据职业判断、以往的审计经验以及对被审计单位本期变化情况的了解，确定参与讨论的项目组成员。

本准则第二十六条第一款还指出，项目组的关键成员应当参与讨论。如果项目组需要拥有信息技术或其他特殊技能的专家，这些专家也应当参与讨论。

如果并不是全体项目组成员都参与了讨论，本准则第二十六条第二款指出，项目负责人应当考虑需要将哪些事项向未参与讨论的项目组成员传达。此时需要考虑的因素主要包括相关事项的性质和影响范围，以及项目组成员的分工。

（二）讨论时的强调事项

本准则第二十七条规定，项目负责人应当在讨论时强调在整个审计过程中对舞弊导致的重大错报风险保持警惕的重要性。这种强调有利于促使项目组保持应有的职业怀疑态度，在审计过程中充分考虑舞弊导致的重大错报风险。

（三）讨论的时间

本准则第二十八条规定，在整个审计过程中，项目组成员应当持续交换可能影响舞弊导致的重大错报的风险评估及其应对程序的信息。这里强调的是全过程的持续信息交换。惟有如此，才能达到项目组内部充分沟通、共享信息的目的。

二、项目组讨论的内容

本准则第二十九条指出，项目组讨论的内容通常包括：

- （1）由于舞弊导致财务报表重大错报的可能性，重大错报可能发生的领域及方式；
- （2）在遇到哪些情形时需要考虑存在舞弊的可能性；
- （3）已了解的可能产生舞弊动机或压力、提供舞弊机会、营造舞弊行为合理化环境的外部 and 内部因素；
- （4）已注意到的对被审计单位舞弊的指控；
- （5）已注意到的管理层或员工在行为或生活方式上出现的异常或无法解释的变化；

(6) 管理层凌驾于控制之上的可能性；

(7) 是否有迹象表明管理层操纵利润，以及采取的可能导致舞弊的操纵利润手段；

(8) 管理层对接触现金或其他易被侵占资产的员工实施监督的情况；

(9) 为应对舞弊导致财务报表重大错报可能性而选择的审计程序，以及各种审计程序的有效性；

(10) 如何使拟实施审计程序的性质、时间和范围不易为被审计单位预见。

第七章 风险评估程序

本准则第七章（第三十条至第四十六条），主要说明注册会计师在实施风险评估程序时，如何获取用于识别舞弊导致的财务报表重大错报风险所需的信息。

第一节 总体要求

本准则第三十条规定，为了获取用于识别舞弊导致的财务报表重大错报风险所需的信息，注册会计师应当实施的审计程序包括：

(1) 询问被审计单位的管理层、治理层以及内部的其他相关人员，以了解管理层针对舞弊风险设计的内部控制，以及治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程；

(2) 考虑是否存在舞弊风险因素；

(3) 考虑在实施分析程序时发现的异常关系或偏离预期的关系；

(4) 考虑有助于识别舞弊导致的重大错报风险的其他信息。

第二节 询 问

一、询问管理层

本准则第三十一条规定，在了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当向管理层询问的事项包括：（1）管理层对舞弊导致的财务报表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；（3）管理层就其对舞弊风险的识别和应对过程与治理层沟通的情况；（4）管理层就其经营理念及道德观念与员工沟通的情况。

由于管理层有责任建立健全内部控制和编制财务报表，为了了解控制环境，注册会计师应当向管理层了解其自身对舞弊导致的重大错报风险（简称“舞弊风险”）的评估及采取的控制手段和内部沟通情况。

本准则第三十二条指出，注册会计师应当考虑管理层对舞弊风险及相应控制所作评估的性质、范围和频率，以便了解被审计单位的控制环境。不同的被审计单位的管理层对舞弊风险及相应控制所作评估的性质、范围和频率是不同的。例如，从评估的性质来看，某些被审计单位的管理层没有对舞弊风险作出任何评估，这可能意味着管理层未对内部控制予以充分的重视；从评估的范围来看，在某些被审计单位，管理层对舞弊风险的评估重点可能是员工舞弊（相对于管理层舞弊）或侵占资产（相对于对财务信息作出虚假报告）的风险；从评估的频率来看，在某些被审计单位，管理层可能将对舞弊风险及相应控制所作的评估工作纳入日常监控当中，并结合以定期专门评估，而在另一些被审计单位，这种评估工作的开展可能并不十分频繁或正式。再比如，本准则第三十三条指出，在业主直接经营的小型被审计单位中，参与经营管理的业主（以下简称业主）可能比大型被审计单位实施更有效的控制监督，并由此弥补不相容职责分离不足的缺陷；但也

可能由于内部控制不正规，业主容易凌驾于内部控制之上。因此在识别小型被审计单位由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当考虑小型被审计单位的上述特征。

本准则第三十八条指出，在评价管理层对询问作出的答复时，注册会计师应当认识到管理层在被审计单位中通常具备更多的实施舞弊的机会。因此，注册会计师应当保持职业怀疑态度，确定何时有必要通过其他信息对管理层的答复加以印证。如果管理层的答复与其他信息不一致，注册会计师应当采取适当措施予以解决。

二、其他询问对象

本准则第三十五条指出，虽然注册会计师通过询问管理层可能获取关于员工舞弊导致的财务报表重大错报风险的有用信息，但这种询问难以获取关于管理层舞弊导致的重大错报风险的有用信息，因此在询问的对象方面，除了管理层和对财务报告负有责任的人员，注册会计师还应当运用职业判断，确定拟实施询问的被审计单位内部其他人员以及询问内容，以便从不同于管理层和对财务报告负有责任的人员的角度获取信息。本准则第三十七条第二款还指出，除了变化询问对象，注册会计师还应考虑询问不同级别的人员。

（一）询问内部审计人员

本准则第三十六条指出，如果被审计单位设有内部审计职能，包括内部审计机构或专门的内部审计人员，注册会计师应当向内部审计人员询问，以获取相关信息。

向内部审计人员询问的主要内容包括：（1）内部审计人员对被审计单位舞弊风险的认识；（2）内部审计人员在本期是否实施了用以发现舞弊的程序；（3）管理层对通过内部审计程序发现的舞弊是否采取

了适当的应对措施；（4）内部审计人员是否了解任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。这里，舞弊事实是指已经实际发生的舞弊行为的有关情况；舞弊嫌疑是指怀疑可能会构成舞弊行为的有关情况；舞弊指控是指对舞弊行为的举报、投诉等方面的有关情况。

（二）询问内部其他人员

本准则第三十七条第一款指出，注册会计师应当考虑向被审计单位内部的其他人员询问是否存在或可能存在舞弊。这些内部其他人员包括：（1）不直接参与财务报告过程的业务人员；（2）负责生成、处理或记录复杂、异常交易的人员及其监督人员；（3）负责法律事务的人员；（4）负责道德事务的人员；（5）负责处理舞弊指控的人员。这些人员出于各自的相应职责，可能从不同角度、不同侧面了解实际存在的或者可能存在的舞弊行为。

（三）询问治理层

前已述及，治理层的重要职责之一就是监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程，因此，本准则第三十九条规定，注册会计师应当了解治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程，以及管理层为降低舞弊风险设计的内部控制。注册会计师可以通过参加相关会议、阅读会议纪要或询问治理层等审计程序了解有关情况。

本准则第四十条第一款指出，注册会计师应当询问治理层，以确定其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。由于治理层的重要职责在于监督管理层，因而其知悉舞弊事实、舞弊嫌疑以及收到舞弊指控的可能性较大，注册会计师应当就这些内容执行询问程序，以便获取相关信息。

本准则第四十条第二款指出，治理层对注册会计师询问的答复可

作为管理层答复的佐证信息。如果治理层的答复与管理层的答复不一致，注册会计师应当获取进一步的审计证据予以解决。

第三节 考虑舞弊风险因素

一、舞弊风险因素

由于舞弊的实施具有很强的隐蔽性，因此要发现舞弊是很困难的。然而，在了解被审计单位及其环境时，注册会计师往往会识别出一些表明可能存在舞弊动机或压力、机会的事项或情况，以及被审计单位对可能存在的舞弊行为的合理化解释。本准则第四十一条将这些事项或情况以及合理化解释称为舞弊风险因素。

本准则第四十二条第一款指出了舞弊风险因素与舞弊之间的关系：舞弊风险因素的存在并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。

如前所述，将舞弊的发生分解为三方面因素后，有助于注册会计师考虑舞弊导致的重大错报风险。本准则第四十二条第二款要求注册会计师考虑舞弊风险因素的存在对其评估重大错报风险可能产生的影响。

（一）与对财务信息作出虚假报告相关的舞弊风险因素

表 1141-1 列举了注册会计师在执业过程中可能遇到的、与对财务信息作出虚假报告相关的舞弊风险因素（表中的内容按照发生舞弊的三因素排列）。

表 1141-1 与对财务信息作出虚假报告相关的舞弊风险因素

| 发生舞弊的因素 | 舞弊风险因素大致分类 | 舞弊风险因素具体示例 |
|---------|------------------------------------|----------------------|
| 动机或压力 | 财务稳定性或盈利能力受到不利经济环境、行业状况或被审计单位运营状况的 | 市场需求大幅下降，所处行业的经营失败增多 |

| 发生舞弊的因素 | 舞弊风险因素大致分类 | 舞弊风险因素具体示例 |
|---------|---|--|
| | 威胁 | |
| | | 难以应对技术变革、产品过时、利率或汇率调整等市场环境变化 |
| | | 竞争激烈或市场饱和，主营业务利润率不断下降 |
| | | 新颁布的行业相关法律法规、会计准则、监管规则对被审计单位的经营活 动、投资活动或筹资活动可能产生重 大影响 |
| | | 与同行业的其他企业相比，增长过快 或盈利能力过高 |
| | | 经营活动难以产生足够的现金净流 入，或经营活动现金流量连续为负 |
| | | 严重或持续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 |
| | 管理层为满足外部预期或 要求而承受过度的压力 | 政府部门、股东、重要债权人、投资 分析师或其他利益相关者对盈利能 力或增长趋势存在预期（特别是不切 实际或激进预期） |
| | | 管理层在媒体等公开场合提供的信 息过于乐观 |
| | | 需要大量举债或吸收股权融资才能 满足研究开发或其他资本性支出的 需求，以保持竞争力 |
| | | 盈利能力或财务状况必须满足上市 交易、偿债要求或债务协议规定的其 他要求，否则可能导致退市、特别处 理、清偿债务等后果 |
| | | 如报告不良的盈利能力或财务状况 可能会对正在进行的重大交易（如企 业合并或重组）产生不利影响 |
| | 管理层或治理层的个人经 济利益受到被审计单位财 务业绩或状况的影响 | 管理层或治理层拥有相当数量的公 司股票或债券 |
| | | 管理层或治理层的工作报酬中有相 当一部分（如奖金、股票期权）取决 于被审计单位能否实现特定的（往往 是激进的）指标要求（如股价、经营 成果、财务状况或现金流量） |
| | 管理层或业务人员受到更 | 治理层为管理层设定了过高的销售 |

| 发生舞弊的因素 | 舞弊风险因素大致分类 | 舞弊风险因素具体示例 |
|---------|-------------------------------------|---|
| | 高职级管理层或治理层对财务或经营指标过高要求的压力 | 业绩或利润指标 |
| 机会 | 被审计单位所从事业务或所处行业的性质提供了对财务信息作出虚假报告的机会 | 从事大量超出正常经营过程的交易（可能体现为关联方交易或更隐蔽的关系和交易），或是从事大量交易的对方未经审计或由其他会计师事务所审计 |
| | | 从事重大、异常或高度复杂的交易（特别是临近期末） |
| | | 从事大量跨国、跨境交易 |
| | | 利用中介从事交易（往往难以判断此类交易是否具有正当的商业理由） |
| | | 在免税区或税收优惠地区设置重要的银行账户或组成部分（往往难以判断此类业务或交易是否具有正当的商业理由） |
| | | 资产、负债、收入或费用需要作出重大估计，涉及主观判断或不确定性，且难以印证 |
| | | 从事科技含量高、研发周期长或市场风险大的经营业务 |
| | | 在所处行业中具有重要地位，从而有能力胁迫供应商或客户与其从事不公允或不适当的交易 |
| | | 大量采用分销渠道、销售折扣及退货等交易方式 |
| | 组织结构复杂或不稳定 | 难以确定被审计单位的最终控制人 |
| | | 组织结构复杂，存在异常的法人组织形式或管理职级关系 |
| | | 高层管理人员、法律顾问或治理层频繁变更 |
| | 对管理层的监督失效 | 管理层由一人或少数人（如控股股东代表，也可能是股东以外的经理人）掌控，缺乏共同决策或制衡措施 |
| | | 治理层未对财务报告过程和内部控制实施有效监督 |
| | 内部控制存在缺陷 | 对控制的监督不充分 |
| | | 会计人员、内部审计人员或信息技术人员变动频繁，或是胜任能力不足 |
| | | 会计信息系统存在重大缺陷 |

| 发生舞弊的因素 | 舞弊风险因素大致分类 | 舞弊风险因素具体示例 |
|-----------|-------------------|---|
| 借口(合理化解释) | 管理层态度不端或缺乏诚信 | 管理层对企业价值或道德标准的沟通、执行与维护不足,或传递了不适当的价值观或道德标准 |
| | | 管理层过分强调保持或提高公司股票价格或盈利水平 |
| | | 管理层倾向于利用重要性水平的概念对模棱两可的或不适当的会计处理作出合理化解释 |
| | | 管理层存在通过不恰当方法降低盈利水平的逃税倾向 |
| | | 非财务主管的管理层过度干涉会计政策的选择或重大会计估计的作出 |
| | | 公司、管理层或治理层存在违反证券或其他方面法律法规的不良记录,或是因涉嫌舞弊或违反法律法规而遭起诉 |
| | | 管理层惯于向外界承诺实现不合理的预期 |
| | | 管理层没有及时纠正已发现的内部控制重大缺陷 |
| | | 高级管理人员缺乏锐意进取的士气 |
| | | 混淆个人业务与公司业务 |
| | 管理层与注册会计师的关系异常或紧张 | 在会计、审计或信息披露问题上经常与注册会计师发生意见分歧 |
| | | 对注册会计师提出不合理的需求,如对外勤审计工作的完成或审计报告的出具提出不合理的时间限制 |
| | | 对注册会计师施加限制,使其难以接触某些人员(包括治理层)或信息 |
| | | 试图影响会计师事务所对参与审计业务的专业人员的选派 |

(二) 与侵占资产相关的舞弊风险因素

表 1141-2 列举了注册会计师在执业过程中可能遇到的、与侵占资产相关的舞弊风险因素(表中的内容按照舞弊发生的三因素排列)。

表 1141-2 与侵占资产相关的舞弊风险因素

| 舞弊发生的因素 | 舞弊风险因素大致分类 | 舞弊风险因素具体示例 |
|---------|-------------|-----------------|
| 动机或压力 | 个人的生活方式或财务状 | 管理层个人或员工可能因为个人追 |

| 舞弊发生的因素 | 舞弊风险因素大致分类 | 舞弊风险因素具体示例 |
|-----------|-------------------|---|
| | 况问题 | 求奢侈生活条件而侵吞资产 |
| | 对公司存在敌对情绪 | 已被裁员或预期被裁员的员工 |
| | | 晋升结果或所获经济报酬严重偏离个人预期的员工 |
| 机会 | 某些资产容易被侵占的特性或特定情形 | 存在大额现金被经手或处理的情形 |
| | | 单位价值高、体积小、易于变现、且不易识别所有权归属的存货、固定资产或其他资产项目（如钻石、无记名债券、计算机芯片） |
| | 内部控制存在缺陷 | 不相容职务的分离不充分，或独立审核不力 |
| | | 对高层管理人员财务支出（如差旅费、业务招待费）的审查薄弱 |
| | | 对负责保管实物资产的员工的监督不力（如资产存放位置偏远） |
| | | 对资产保管岗位的员工选聘不严格 |
| | | 对资产的会计记录不健全 |
| | | 交易（如采购）的授权审批制度不健全 |
| | | 对现金、有价证券、存货或固定资产等的实物安全措施不充分 |
| | | 未对账实不符的资产项目（如盘盈资产）作出及时、完整的会计调整 |
| | | 未对交易（如销货退回）作出及时、适当的会计记录 |
| | | 缺少强制休假制度（特别是对处于重要资产管理或控制岗位的员工） |
| | | 管理层或处于控制监督岗位的人员缺乏对信息技术的了解（从而可能使信息技术人员有机会侵占资产） |
| | | 对接触自动记录（包括计算机系统日志）的控制不充分 |
| 借口(合理化解释) | 管理层或员工不重视相关控制 | 忽视对潜在侵占资产行为进行监控或预防的必要性 |
| | | 漠视已有的相关控制措施（如不执行控制或不及时纠正控制缺陷） |
| | 对被审计单位存在不满甚至敌对情绪 | 员工认为自己没有得到应得的待遇或报酬 |
| | 个人追求不正常的生活方式或物质需求 | 为了满足个人对奢侈生活的追求 |

二、对舞弊风险因素的考虑

如前所述，在了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当考虑所获取的信息是否表明存在舞弊风险因素。表 1141-1 和表 1141-2 旨在为注册会计师考虑舞弊风险因素提供参考，有助于注册会计师分别从不同的舞弊发生因素思考问题。在实际运用时，需要意识到以下几点：

第一，表 1141-1 和表 1141-2 列举的舞弊风险因素并非存在或适用于每一项具体的审计业务中。注册会计师应当运用职业判断，识别出与特定审计业务相关的舞弊风险因素。例如，在某些审计业务中，注册会计师可能注意到被审计单位的主营业务利润率逐期下滑，或明显高于行业平均水平，从而适合在这些业务中作为一项相关的舞弊风险因素；而在另一些审计业务中，被审计单位的主营业务利润率各期都被操纵得非常平稳，从而注册会计师可能难以直接通过该指标判断被审计单位是否存在业绩舞弊，在这种情况下，主营业务利润率就不适合作为一项相关的舞弊风险因素。

第二，表 1141-1 和表 1141-2 并没有穷尽所有的舞弊风险因素，注册会计师应当注意，某些被审计单位完全有可能存在未包含在表 1141-1 和表 1141-2 之内的舞弊风险因素。

第三，在舞弊发生的因素中，注册会计师通常会更难以观察到对舞弊行为予以合理化的舞弊风险因素（因为此类要素更普遍地体现为态度和心理活动），但仍应意识到此类舞弊风险因素的存在。

第四，有的舞弊风险因素虽然存在或适用于被审计单位，却并不一定表明发生了舞弊或导致财务报表发生重大错报。这意味着注册会计师不应过度依赖舞弊风险因素，要认识到这些因素毕竟只是帮助其提高审计效率和效果的审计线索。

第五，不同的舞弊风险因素的重要性（指是否意味着舞弊的存在并导致财务报表重大错报）可能因被审计单位的规模、复杂程度、所有权特征、所处行业等诸多因素的不同而存在很大差异，表 1141-1 和表 1141-2 的列举也很难按照各个舞弊风险因素的重要性进行排序。

综上所述，本准则第四十三条指出，注册会计师应当运用职业判断，考虑被审计单位的规模、复杂程度、所有权结构及所处行业等，以确定舞弊风险因素的相关性和重要程度。例如在大型被审计单位中，注册会计师通常会比较关注那些用以约束管理层潜在不当行为的因素（如治理层和内部审计部门的有效性、是否设置了正规的行为守则并得到有效执行）；而在小型被审计单位中，是否具有书面的行为守则就不那么重要，而管理层被个人掌控的现象可能也不像在大型被审计单位中那样被视为严重的治理缺陷。

第四节 考虑异常关系或偏离预期的关系

注册会计师在了解被审计单位及其环境时，可能会运用分析程序。本准则第四十四条指出，注册会计师应当考虑可能表明存在舞弊导致的重大错报风险的异常关系或偏离预期的关系。

本准则第四十五条指出，注册会计师实施分析程序有助于识别异常的交易或事项，以及对财务报表和审计产生影响的金额、比率和趋势。这些异常情况的出现，可能表明存在舞弊导致的重大错报风险，注册会计师应当加以考虑。在实施分析程序时，注册会计师应当预期可能存在的合理关系，并与被审计单位记录的金额、依据记录金额计算的比率或趋势相比较。如果发现异常关系或偏离预期的关系（例如出现显著高于同期同行业平均利润率，或者缺乏合理基础的大幅度扭

亏或过快的利润增长等现象), 注册会计师应当在识别舞弊导致的重大错报风险时考虑这些比较结果。

第五节 考虑其他信息

本准则第四十六条规定, 注册会计师应当考虑在了解被审计单位及其环境时所获取的其他信息, 分析这些信息是否表明被审计单位存在舞弊导致的重大错报风险。

其他信息可能来源于项目组内部的讨论、客户承接或续约过程以及向被审计单位提供其他服务所获得的经验。从这些渠道获取的某些信息, 可能表明被审计单位存在舞弊导致的重大错报风险, 注册会计师应当对其加以考虑。

第八章 识别和评估舞弊导致的重大错报风险

本准则第八章（第四十七条至第五十条），主要说明注册会计师如何在本准则第七章风险评估程序要求的基础上，识别和评估舞弊导致的重大错报风险。

一、总体要求

本准则第四十七条规定，在识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险时，注册会计师应当识别和评估舞弊导致的重大错报风险。

舞弊导致的重大错报风险属于《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第五章第二节提出的特别风险（即需要注册会计师特别考虑的重大错报风险）的范畴，因此注册会计师还应当遵循与特别风险相关的审计考虑和程序。针对这类风险，注册会计师应当评价被审计单位相关控制的设计情况，并确定这些控制是否已经得到执行。

二、评估舞弊导致的重大错报风险时的考虑因素

本准则第四十八条规定，注册会计师在运用职业判断评估舞弊导致的重大错报风险时，应当考虑下列因素：

1. 实施风险评估程序获取的信息，并考虑各类交易、账户余额、列报，以识别舞弊风险。
2. 将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系。评估舞弊导致的重大错报风险不仅要着眼于财务报表层次，而且要与认定层次相联系，以设计和实施进一步审计程序。
3. 识别的风险是否重大。识别的舞弊风险的重大程度，直接关系

到注册会计师对舞弊导致的重大错报风险的评估。

4. 识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

三、了解相关的内部控制

本准则第四十九条指出，注册会计师应当了解管理层为防止或发现舞弊而设计、实施的内部控制，以便进一步了解舞弊风险因素及管理层对舞弊风险的态度。

对相关内部控制的了解，注册会计师可以参照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第四章的规定进行。

四、对收入确认方面的舞弊风险的考虑

对财务信息作出虚假报告导致的重大错报通常源于多计收入（例如提前确认或虚增收入）或少计收入（例如隐瞒收入），因此本准则第五十条特别强调，注册会计师在对重大错报风险的评估过程中应当假定被审计单位在收入确认方面存在舞弊风险，并应当考虑哪些收入类别以及哪些与收入有关的交易或认定可能导致舞弊风险。

需要说明的是，该假定并不是要求注册会计师无端地得出被审计单位在收入确认方面存在舞弊导致的重大错报的结论，而是要求注册会计师在重大错报风险评估阶段必须将收入确认领域设定为高风险领域，并引起其足够重视和采取相应措施。该假定的内在含义是：在重大错报的风险评估阶段，通常情况下注册会计师可以根据其了解的情况和获取的信息有选择地确定哪些财务报表领域（如存货）或认定（如完整性）属于高风险领域，于是也有可能确定某些财务报表领域或认定不属于高风险领域，从而可能就会相应减少应对措施；鉴于收入确认具有格外的重要性，审计准则没有在该领域留给注册会计师在重大

错报风险评估方面的选择权，而是要求注册会计师（在绝大多数情况下）无条件地将收入确认评估为存在舞弊导致的重大错报风险，从而在应对程序方面对其的要求也就非常严格。

另外，这项要求作为一项基本原则和关键审计程序，其目的并不在于排除舞弊导致重大错报的其他可能途径（如高估存货或低估费用），而在于指导注册会计师高度重视收入项目的舞弊风险并强化相应的审计资源配置和审计风险防范效果。

第九章 应对舞弊导致的重大错报风险

本准则第九章（第五十一条至第六十四条），主要说明注册会计师如何应对舞弊导致的重大错报风险。

第一节 总体要求

本准则第五十一条规定，注册会计师应当针对评估的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，并针对评估的舞弊导致的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序。

本准则第五十二条规定，舞弊导致的重大错报风险属于特别风险，注册会计师应当专门针对该风险实施实质性程序。

本准则第五十三条规定，为应对评估的舞弊导致的重大错报风险，注册会计师应当保持高度的职业怀疑态度，包括：（1）对有关重大交易的文件记录进行检查时，对文件记录的性质和范围的选择保持敏感（例如，对管理层提供的重要记录所依赖的信息系统进行测试）；（2）就管理层对重大事项作出的解释或声明，有意识地通过其他信息予以验证。

第二节 总体应对措施

本准则第五十四条规定，针对评估的舞弊导致的财务报表层次重大错报风险，注册会计师应当确定下列总体应对措施：

一、考虑人员的适当分派和督导

人员的适当分派和督导是应对财务报表层次重大错报风险的有效措施之一。本准则第五十五条规定，作为项目负责人的注册会计师应当根据舞弊导致的财务报表层次的重大错报风险的评估结果，分派具备相应知识和技能的人员，或利用专家（如法律专家、计算机专家、鉴定评估专家等）的工作。

在审计过程中，注册会计师应当加强对项目组成员工作的监督和指导。这样做，一方面能有效控制审计工作的质量和效率，另一方面也是因注册会计师对审计结果负责而产生的必然要求。

二、考虑被审计单位采用的会计政策

本准则第五十六条指出，注册会计师应当考虑被审计单位管理层对重大会计政策（特别是涉及主观计量或复杂交易时）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。

例如，如果发现被审计单位管理层选用的会计政策过于激进，或者不恰当地采用或变更重大会计政策，注册会计师就应当充分考虑这些事项背后的真正原因是不是管理层意图操纵利润，其结果会不会导致财务报表产生重大错报。

三、避免某些进一步审计程序被被审计单位预见或事先了解

考虑到熟悉常规审计程序的被审计单位内部人员更有能力掩盖其对财务信息作出虚假报告的行为，本准则第五十七条第一款指出，注册会计师在选择进一步审计程序的性质、时间和范围时，应当有意识

地避免被这些人员预见或事先了解。

为了避免进一步审计程序为被审计单位预见或事先了解，本准则第五十七条第二款指出，注册会计师应当考虑采取下列措施：（1）对通常由于风险程度较低而不会作出测试的账户余额实施实质性程序；（2）调整审计程序的实施时间，使之有别于预期的时间安排；（3）运用不同的抽样方法，以便考察结果的稳定性；（4）对处于不同地理位置的多个组成部分实施审计程序；（5）以不预先通知的方式实施审计程序。采取这些措施的目的在于最大限度地避免因进一步审计程序被预见或事先了解而导致的掩盖真相或毁灭证据等行为，从而保证拟执行的进一步审计程序的效果。

第三节 针对舞弊导致的认定层次的重大错报风险

实施的审计程序

一、应对方式

本准则第五十八条指出，注册会计师应对舞弊导致的认定层次的重大错报风险的基本思路，应是通过适当调整或改变拟实施审计程序的性质、时间和范围，增强审计程序的效果和审计证据的说服力。

改变拟实施审计程序的性质，主要是指调整拟实施审计程序的类别及组合，比如更加重视实地观察或检查某项资产（而原先可能只准备针对该项资产的账面记录实施程序），或更倚重计算机辅助审计技术收集某重要账户的大量相关数据进行分析。当然，注册会计师也可在原先拟实施审计程序的基础上增设其他审计程序，以达到不同审计证据相互印证的目的。例如，注册会计师通过之前的风险评估程序可能认为管理层面临着明显不切实际的销售业绩考核指标，从而评估营业

收入可能存在舞弊（比如通过在发货前提前开具销售发票）导致的重大错报（虚增）风险。此时注册会计师除了可向交易对方函证欠款余额和销售协议条款（包括交易日期、交货条件、退货权），还可考虑向被审计单位内部的非财务人员询问有关的销售方式和销售协议等信息及其潜在的异常变化。

改变实质性程序的时间，包括两层含义。一是为了更有效地应对舞弊导致的重大错报风险，注册会计师通常需要考虑在期末或接近期末时对某类交易或账户余额实施实质性程序。因为在存在舞弊导致的重大错报风险的情况下，注册会计师往往很难将本期较早时候实施的实质性程序的结果合理延伸至期末。二是调整拟获取审计证据对应的期间或时点，针对本期较早时间发生的交易事项或贯穿于整个本期的交易事项实施测试。例如，考虑到舞弊风险的存在，某类交易的舞弊行为不一定仅发生于期末，所以注册会计师可能会决定针对本期较早时间发生的此类交易，甚至是贯穿于整个本期的此类交易进行实质性测试，而不仅仅是对期末发生的此类交易实施测试。

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。拟实施审计程序的范围应当能够反映注册会计师评估的舞弊导致的重大错报风险水平。评估的舞弊风险越高，注册会计师越有必要考虑扩大样本规模或从更细致的数据层次实施分析程序。计算机辅助审计技术则有助于注册会计师实现扩大审计程序范围的目的。

二、具体应对措施示例

注册会计师针对舞弊导致的认定层次重大错报风险所采取的具体应对措施，取决于已发现的舞弊风险因素类型以及各类具体的交易、

账户余额相关认定。表 1141-3 和表 1141-4 分别列举了针对两大类舞弊风险（分别由对财务信息作出虚假报告和侵占资产两类舞弊导致）的若干审计程序。表中所列程序不可能穷尽所有可实施的审计程序，在不同业务中各个审计程序的相关性和效果也存在差异，因此表中所列仅供注册会计师参考。

表 1141-3 与对财务信息作出虚假报告相关的认定层次重大错报风险的常用审计程序示例

| 特定认定 | 应对程序 | 举例或解释 |
|------|---|---|
| 收入确认 | 针对收入项目，从更细致的数据层面上实施实质性分析程序（利用计算机辅助审计技术可能有助于更好地实现使用此类方法的目的一一发现异常或未预期到的收入交易或关系） | 例如，按照月份和产品线（或业务分部）比较当期与以往期间的收入 |
| | 通过函证和更直接的沟通方式（如询问、走访）向被审计单位的顾客确证销售合同的部分或全部条款以及是否存在附加协议 | 与收入确认相关的会计处理是否恰当，可能会受到相关合同、协议的重大影响，而往往是那些可能对收入确认产生重大影响的合同条款细节（例如运货与付款条件、售后义务、顾客退货权）没有得到真实、完整的记录 |
| | 向被审计单位财务人员以外的其他内部人员询问所审计期间（特别是接近期末）的销售和发货情况，以及他们所了解的异常交易条款或交易状况 | 例如，向被审计单位的销售人员和内部法律顾问询问临近期末的异常销量变化及异常交易条款 |
| | 于期末或接近期末时在被审计单位的一处或多处销售及发货现场实地观察销售及发货情况，检查准备发出的货物状况，同时实施适当的销售及存货截止测试；在销售及发货现场如发现退货情形或待处理的退回货物，观察被审计单位的处理与相关记录 | 实施此类程序的目的在于验证收入的真实性和确认截止时点的准确性 |
| | 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 | 此类控制测试非常必要，可用于确定被审计单位的电子交易系统能够保证交易的真实性和记录的准确性（包括截止时点恰当与否） |

| 特定认定 | 应对程序 | 举例或解释 |
|-------|--|--|
| 存货数量 | 检查被审计单位的存货记录，判断需要在被审计单位盘点过程中（或结束后）特别重视的存货项目或存货存放地点 | - |
| | 在不预先通知的情况下观察某些存放地点的存货盘点，或在同一天对所有存放地点的存货实施观察 | - |
| | 要求被审计单位在期末或尽可能接近期末的时点安排存货盘点 | 目的是降低被审计单位在间隔期内（指盘点日与资产负债表日之间的间隔）操纵存货余额的风险 |
| | 在观察存货盘点过程中结合实施其他程序，并利用专家工作 | 例如，细致检查包装物中的货物情况、货物堆放方式（如堆为中空）和标记方式、特殊形态存货（如液态、气态存货）或特殊性质存货（如化学物质）的质量特征（如纯度、浓度、品级） |
| | 按照存货的等级或类别、存放地点或其他标准分类，将存货的当期数量与上期进行比较，或将盘点数量与存货记录进行比较 | - |
| | 利用计算机辅助审计技术进一步测试存货盘点数据的可靠性 | 例如，按标签号分类排序以测试存货的标签控制，或按照存货的编号顺序检查是否存在漏计或重复编号 |
| 管理层估计 | 请专家对相关认定作出独立估计，与管理层的估计进行比较；如果涉及的估计非常重大且舞弊导致的重大错报风险很高，针对专家的部分或全部假设、方法及结果实施额外程序（如重新执行或再聘其他专家执行），以确定之前的专家工作结果没有明显不当之处 | - |
| | 向管理层和财务人员以外的相关工作人员询问，以验证估计的合理性 | - |
| | 从事后的角度评价管理层对以前期间的会计估计和判断事项的合理性 | - |

表 1141-4 与侵占资产相关的认定层次重大错报风险的常用审计程序示例

| 特定认定 | 应对程序 | 举例或解释 |
|-----------|-----------------------|-------|
| 货币资金、有价证券 | 在期末或接近期末时对现金或有价证券进行监盘 | - |

| 特定认定 | 应对程序 | 举例或解释 |
|------------------|---|--------------------------------------|
| | 直接向被审计单位的顾客询问或函证付款日或退货情况 | - |
| | 调查已注销银行账户的恢复使用情况 | - |
| 存货 | 对存在的存货短缺现象，按照存货存放地点和货物类型分类并加以分析 | - |
| | 分析重要的存货指标与行业正常水平是否存在显著差异 | 如存货周转率、存货周转天数等 |
| | 对于发生存货金额减计的会计记录，细致检查相关凭证 | - |
| 采购活动 | 利用计算机辅助审计技术，将被审计单位的供货商名单与被审计单位员工名单的某些标识信息（如地址、电话号码）相核对，识别出具有相同标识信息的数据 | 该程序可用以识别员工在供货环节牟取私利的行为 |
| 劳务（包括应付工资、相关费用等） | 利用计算机辅助审计技术，检查工资及薪酬记录中是否存在重复或虚假的员工身份（如姓名、身份证号）、银行账号、地址、电话号码等 | 该程序可用以识别虚领工资或薪酬的行为 |
| | 检查人事档案记录、员工工作考核记录、劳务支付名单的劳务记录，并与实际情况相比对 | 该程序可用以识别虚假的员工身份记录及潜在舞弊（如虚领工资、虚开劳务报酬） |
| 销售活动 | 分析销售折扣和销售退回等项目，识别出异常的折扣、退货模式或异常趋势 | - |
| | 向第三方确证销售合同的具体条款 | - |
| | 实施审计程序，以获取销售合同是否按照规定条款得到执行 | - |
| 费用开支 | 检查大额或异常费用开支的适当性 | - |
| | 检查高层管理人员提交的费用报告的适当性和金额 | - |
| 向员工提供资金或担保 | 检查被审计单位为高层管理人员和关联方提供资金或担保的授权、贷款或担保条款以及金额 | - |

第四节 针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序

管理层在被审计单位所处的职级和权力，使其有机会凌驾于为防止舞弊而设计的控制程序之上，并可能直接或间接地操纵会计记录或提供虚假信息。表 1141-3 和表 1141-4 列出的很多认定都可能由于管理层凌驾于控制之上而发生重大错报。

本准则第五十九条指出，管理层凌驾于内部控制之上的风险（以下简称“凌驾风险”）属于特别风险。针对这类特别风险，注册会计师应当实施的审计程序包括：

（1）针对日常会计核算过程中存在的凌驾风险，注册会计师应当测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及为编制财务报表作出的调整分录是否适当；

（2）针对会计估计存在的凌驾风险，注册会计师应复核会计估计是否有失公允；

（3）对于注意到的、超出正常经营过程或基于对被审计单位及其环境的了解显得异常的重大交易，注册会计师应了解其商业理由的合理性。

一、针对日常会计核算过程中存在的凌驾风险实施的应对措施

管理层凌驾于控制之上导致的重大错报通常涉及对财务报告过程的操纵，这种操纵行为可能体现为：在整个期间（或接近期末）的日常会计核算过程中记录不恰当或未经授权批准的会计分录，或在编制财务报表过程中作出不恰当的合并抵销或重分类分录。

本准则第六十条规定，在针对日常会计核算存在的凌驾风险实施应对措施时，注册会计师应当：

（1）了解被审计单位的财务报告过程，并了解被审计单位对日常

会计分录及财务报表编制过程中的调整分录的控制；

(2) 评价被审计单位对日常会计分录及财务报表编制过程中的调整分录的控制，并确定其是否得到执行；

(3) 询问被审计单位内部参与财务报告过程的人员是否注意到在编制会计分录或调整分录时存在不恰当或异常活动；

(4) 确定测试的时间；

(5) 选择拟测试的会计分录或调整分录。

从测试的时间上考虑，很多财务舞弊事件确实集中发生在会计年度的期末，注册会计师往往需要格外重视会计期末编制的会计分录或调整分录，并选取足够的样本量进行测试。但是也有很多财务舞弊者为了使其舞弊行为更加隐蔽，可能会致力于在整个会计期间分散制造错报。这意味着注册会计师不能只注重对会计期末的会计分录实施测试，还应当意识到这种更加隐蔽的舞弊行为模式，因此需要考虑如何在整个会计期间设计测试方法。

本准则第六十一条指出，注册会计师在选择拟测试的会计分录或调整分录并确定测试方法时，应当考虑的因素包括：

1. 注册会计师对舞弊导致的重大错报风险的评估。注册会计师对舞弊风险因素的识别，以及在评估舞弊导致的重大错报风险时获取的其他信息，可能促使其选择某些类别的会计分录或调整分录进行测试。

2. 被审计单位对会计分录或调整分录已实施的控制。如果注册会计师已对相关控制（指与会计分录或调整分录相关）的运行有效性进行了测试，且测试结果表明被审计单位对会计分录或调整分录所实施的控制运行有效，那么针对会计分录或调整分录所需实施的实质性程序的范围就可适当缩小。

3. 被审计单位的财务报告过程以及所能获取的证据性质。在很多被审计单位中，交易的日常会计处理既涉及人工步骤和程序，又涉及计算机自动处理；会计分录或调整分录的处理方式也同样是人工和自动化两种成分的结合，只是在不同被审计单位的财务报告过程中有不同的侧重；在每一种成分的运用过程中，其具体运用方式可能也会存在差异。特别是当信息技术在很大程度上应用于被审计单位的财务报告系统时，会计分录或调整分录可能仅以电子形式存在。被审计单位财务报告过程的这些特征差异，都会影响注册会计师对审计程序和测试对象的确定。

4. 虚假会计分录或调整分录的特征。一般来讲，虚假的会计分录或调整分录往往会伴随着一些异常的特征，例如：（1）这些分录把交易或事项记录到那些不相关的账户、不合常规的账户或是很少使用的账户中；（2）由日常负责编制相关分录的人员以外的其他人员编制；（3）在资产负债表日或资产负债表日后编制，同时又缺少或没有相应的交易、事项描述及解释；（4）在编制财务报表过程中（或临近编表时）作出的、且缺少相应账簿记录的分录（相当于调表不调账的会计处理）；（5）分录金额以约整数（特别是大额约整数、如整千、整万等数字形式）表示。虽然具备这些特征的分录并不一定全都是虚假分录，但根据以往的经验证据，当出现这些特征时，往往意味着更高的编制虚假分录的风险，注册会计师应予以格外关注。

5. 会计账户的性质和复杂程度。不当的会计分录或调整分录有可能体现在某些具有独特特征的账户中，例如：（1）涉及复杂或异常交易的账户；（2）涉及重大估计（及需要定期作出相应调整）的账户；（3）涉及过去经常发生错报的账户；（4）涉及未作出及时对账调节的账户，

或含有未调节差异的账户；（5）涉及公司内部交易的账户。当然，对于虽不具备上述特征但与已识别的舞弊导致的重大错报风险相关的账户，注册会计师自然需要关注。此外，在审计具有多处经营场所或多个组成部分的被审计单位时，注册会计师需要考虑从不同的经营场所或组成部分选取会计分录或调整分录进行测试。

6. 在常规业务流程之外处理的会计分录和调整分录。由于此类分录受到的控制程度与常规业务流程下编制的分录受到的控制程度可能存在较大差异，因此值得注册会计师予以特别关注。

需要说明的是，以上各项因素仅供注册会计师在确定测试方法时参考，注册会计师应当根据被审计单位的具体情况，运用职业判断，确定针对会计分录或调整分录需要测试的性质、时间和范围。

二、针对会计估计存在的凌驾风险实施的应对措施

在编制财务报表过程中，管理层有责任针对重大的会计估计作出一系列判断或假设，并持续关注所作估计的合理性。管理层通常会通过故意作出不当的会计估计对财务信息作出虚假报告。

本准则第六十二条规定，在复核会计估计是否有失公允、从而可能产生舞弊导致的重大错报时，注册会计师应当采取下列措施：

（1）从财务报表整体上考虑管理层作出的某项会计估计是否反映出管理层的某种偏向，是否与注册会计师所获取审计证据表明的最佳估计存在重大差异；

（2）复核管理层在以前年度财务报表中作出的重大会计估计及其依据的假设，以便判断管理层是否存在某种偏向^①。

本准则第六十三条第一款规定，如果注册会计师基于所获取的审计证据认为管理层存在某种偏向（即作出的会计估计可能有失公允），

^① 但这种检查角度的目的并不是为了质疑注册会计师在以前年度审计中基于当时信息所作出的判断。

则应当评价该会计估计所处的具体情形是否表明存在舞弊导致的重大错报风险。

平滑收益是管理层对财务信息作出虚假报告的主要动机之一。本准则第六十三条第二款指出，注册会计师应当考虑管理层在作出会计估计时是否同时高估或低估所有准备，从而使收益在两个或多个会计期间内得以平滑，或达到某特定收益水平。

三、针对异常的重大交易存在的凌驾风险实施的应对措施

本准则第六十四条第一款规定，对于超出正常经营过程或基于对被审计单位及其环境的了解显得异常的重大交易，注册会计师应当了解这些交易的商业理由的合理性。其目的在于，判断交易的商业理由（或缺少商业理由）是否表明被审计单位所从事的交易可能是为了对财务信息作出虚假报告，或是为了隐瞒侵占资产的行为。

本准则第六十四条第二款规定，在了解这些交易的商业理由的合理性时，注册会计师应当考虑下列事项：

（1）交易的形式是否过于复杂，例如交易是否涉及集团内部多个实体，或涉及多个非关联第三方；

（2）管理层是否已与治理层就此类交易的性质和会计处理进行过讨论并作出适当记录；

（3）管理层是否更强调需要采用某种特定的会计处理方式，而不强调交易的经济实质；

（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，是否已得到治理层的适当审核与批准；

（5）交易是否涉及以往未识别的关联方，或不具备实质性交易基础（例如所从事业务与被审计单位完全不相干）或独立财务能力（例

如其资产规模或资金周转能力不可能完成与被审计单位的交易)的第三方。

第十章 评价审计证据

本准则第十章(第六十五条至第七十一条),主要说明注册会计师应当如何评价与舞弊导致的重大错报风险的识别和应对有关的审计证据。

一、评价对认定层次重大错报风险的评估是否仍然适当

本准则第六十五条规定,注册会计师应当根据实施的审计程序和获取的审计证据,评价对认定层次重大错报风险的评估是否仍然适当。如果认为不适当,注册会计师应当考虑实施追加的审计程序或修改审计程序。在作出评价时,注册会计师应当考虑项目组内部是否在整个审计过程中,就可能表明存在舞弊导致的重大错报风险的信息或情形进行了适当沟通。

由于财务报表审计是一个累积和不断修正的过程,本准则第六十六条指出,随着计划的审计程序的实施,注册会计师可能发现获取的信息与评估舞弊导致的重大错报风险所依据的信息存在重大差异。例如,注册会计师可能意识到被审计单位会计信息系统的缺陷比原先预想的更严重,或开始意识到管理层对审计工作设置障碍。在这种情况下,注册会计师应当考虑修正风险评估结果,并据以修改原计划的其他审计程序的性质、时间和范围。

表 1141-5 列举了可能表明存在舞弊导致的重大错报的若干情形,仅供注册会计师在评价相关审计证据时参考。

表 1141-5 可能表明存在舞弊导致的重大错报的情形示例

| 错报类别 | 具体情形 |
|------------------|--|
| 会计记录问题 | 对交易的记录不完整或不及时，或是交易的金额、会计期间、分类或会计政策不恰当 |
| | 账户余额或交易缺乏凭证支持或未经授权 |
| | 在资产负债表日或非常接近资产负债表日的时点编制调整分录，并且对财务状况或经营成果产生重大影响 |
| | 有证据表明员工接触的系统或记录不符合其职权范围 |
| | 注册会计师获悉了有关舞弊的传言或检举揭发 |
| | 丢失文件记录 |
| | 文件记录有改动迹象 |
| | 在通常被认为会存在文件记录原件的情况下，仅存在文件记录的复印件或电子版本 |
| | 调节表中存在无法解释的重大项目 |
| | 财务报表项目、财务趋势、重要财务指标或重要财务指标间的关系发生异常变动 |
| | 管理层或员工对注册会计师的询问或分析程序结果作出的答复不合理、含糊不清或相互不一致 |
| | 被审计单位的会计记录与询证函回函之间出现异常差异 |
| | 与应收账款有关的会计分录中存在大量的调整或异常分录 |
| | 应收账款总账与明细账、明细账与顾客对账单之间存在难以解释的差异 |
| | 作废的支票遗失或不存在 |
| | 出现大额的存货或其他有形资产的丢失 |
| | 某些或某种形式的证据不存在或丢失，且不符合被审计单位的记录保存惯例或规定 |
| | 询证函回函数量大于或小于预期数量 |
| | 被审计单位无法为当期的系统运行或改变形成相关证据（包括关键系统开发、程序变动测试以及执行活动） |
| 注册会计师与管理层之间的关系问题 | 管理层不允许注册会计师接触可作为审计证据来源的某些记录、设施、员工、顾客、供应商或其他方面 |
| | 限制注册会计师接触可供其运用计算机辅助审计技术实施测试的重要电子文档 |
| | 不允许注册会计师接触关键的信息技术操作人员（包括系统安全、系统操作和系统开发人员）或相关设备 |
| | 管理层不愿让注册会计师单独与治理层沟通 |
| | 管理层要求注册会计师在不合理的时间期限内解决复杂或有争议的会计、审计问题 |
| | 管理层指责审计工作的开展，或就某些事项（特别是审计证据的评价和意见分歧的解决）威胁审计项目组成员 |
| | 被审计单位延滞反馈注册会计师询问的信息 |
| | 拒绝按照注册会计师的会计调整意见作出调整，或不愿对财务信息披露作出使其更加完整、易懂的补充或修改 |
| | 不愿及时应对注册会计师识别出的内部控制缺陷 |

| 错报类别 | 具体情形 |
|------|-----------------------------|
| 其他 | 被审计单位所采用的会计政策与行业惯例存在差异 |
| | 会计估计频繁变更，且并非因为会计估计所处环境发生了变化 |
| | 容忍违反被审计单位行为守则的行为 |

本准则第六十七条规定，注册会计师应当考虑，在审计工作完成或接近完成阶段实施的分析程序，是否表明存在以往未识别的舞弊导致的重大错报风险。要确定什么样的趋势或关系可能表明存在舞弊导致的重大错报，需要注册会计师运用职业判断。例如，注册会计师需要特别注意与期末确认的收入或利润有关的异常趋势或关系（如在年末的最后一个月或几周时间里发生了重大交易或确认了重大利润）。

二、发现某项错报后的处理方法

本准则第六十八条规定，如果发现某项错报，注册会计师应当考虑该项错报是否表明存在舞弊。之所以作这样的考虑，是因为舞弊导致的错报与错误导致的错报存在很大的差异。如果某项错报表明存在舞弊，注册会计师应当考虑该项错报对审计工作其他方面的影响，特别是考虑管理层声明的可靠性。

本准则第六十九条规定，注册会计师不应将审计中发现的舞弊视为孤立发生的事项。相反地，注册会计师应当考虑发现的错报是否表明，在某一特定领域存在舞弊导致的更高的重大错报风险。例如，注册会计师发现在某个经营场所发生了大量错报，即使已发现的这些错报的累积影响并不重大，但考虑到错报大量发生的特征，仍可能说明该经营场所存在舞弊导致的重大错报风险。

本准则第七十条第一款规定，如果认为错报是舞弊或可能是舞弊导致的，即使错报金额对财务报表的影响并不重大，注册会计师仍应考虑错报涉及的人员在被审计单位中的职位。例如，当注册会计师发现被审计单位存在挪用小额备用金的情况时，考虑到备用金的运作形

式和规模都决定了其损失金额不会太高，且备用金是由普通员工保管，因此可能会判断该事项不会对财务报表产生重大后果；但如果这样的事情涉及了高层管理人员，那么即使被发现的错报金额本身对于财务报表的影响并不重要，也可能表明存在其他更具广泛影响的问题（例如可能表明管理层的诚信存在问题）。

本准则第七十条第二款规定，当表明存在舞弊或可能表明存在舞弊的错报涉及较高级别的管理层时，注册会计师应当采取下列措施：

（1）重新评估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、时间和范围的影响；

（2）重新考虑此前获取的审计证据的可靠性，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，并考虑管理层与员工或第三方串通舞弊的可能性。

本准则第七十一条规定，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，注册会计师应当考虑该事项对审计的影响。这种考虑包括根据《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》评价和处理错报，根据《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告》和《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》出具审计报告。

第十一章 与管理层、治理层和监管机构的沟通

本准则第十一章（第七十二条至第八十一条），主要说明注册会计师如何就有关舞弊的事项与被审计单位管理层、治理层和监管机构进行沟通。

一、获取管理层声明

考虑到舞弊的性质和注册会计师在发现舞弊导致的财务报表重大错报的过程中可能遇到的困难，本准则第七十二条规定，注册会计师应当获取管理层就下列事项作出的书面声明：

（1）设计和执行内部控制以防止或发现舞弊是管理层的责任；

（2）已向注册会计师披露了其对舞弊导致的财务报表重大错报风险的评估结果；

（3）已向注册会计师披露了已知的涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能对财务报表产生重大影响的其他人员的舞弊或舞弊嫌疑；

（4）已向注册会计师披露了从现任和前任员工、分析师、监管机构等方面获知的、影响财务报表的舞弊指控或舞弊嫌疑。

二、与管理层的沟通

本准则第七十三条规定，如果发现舞弊或获取的信息表明可能存在舞弊，注册会计师应当尽早将此类事项与适当层次的管理层沟通。

本准则第七十四条规定，注册会计师应当运用职业判断确定拟沟通的适当层次的管理层，并考虑串通舞弊的可能性、舞弊嫌疑的性质和重大程度等因素的影响。通常情况下，拟沟通的管理层应当比涉嫌舞弊人员至少高出一个级别。

本准则第七十八条规定，如果注意到旨在防止或发现舞弊的内部控制在设计或执行方面存在重大缺陷，注册会计师应当尽早告知适当层次的管理层。

三、与治理层的沟通

本准则第七十五条规定，如果发现舞弊涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能对财务报表产生重大影响

的其他人员，注册会计师应当尽早将此类事项与治理层沟通。

本准则第七十七条规定，在审计工作的前期，注册会计师应当就审计中可能发现的、不会导致财务报表重大错报的员工舞弊如何进行沟通与治理层达成共识。

本准则第七十八条规定，如果注意到旨在防止或发现舞弊的内部控制在设计或执行方面存在重大缺陷，除尽早告知适当层次的管理层外，注册会计师还应当尽早告知适当层次的治理层。本准则第七十九条规定，如果识别出管理层未加控制或控制不当的舞弊导致的重大错报风险，或认为被审计单位的风险评估过程存在重大缺陷，注册会计师应当就此类内部控制缺陷与治理层沟通。

本准则第八十条规定，注册会计师应当考虑是否还存在其他需要与治理层讨论的有关舞弊的事项，主要包括：

（1）注册会计师对管理层实施的财务报表错报风险评估及相关控制评估的性质、范围和频率的疑虑；

（2）管理层未能恰当应对已发现的内部控制重大缺陷的事实；

（3）管理层未能恰当应对已发现的舞弊的事实；

（4）注册会计师对被审计单位控制环境的评价，包括对管理层胜任能力和诚信的疑虑；

（5）注册会计师注意到的可能表明管理层对财务信息作出虚假报告的行为；

（6）注册会计师对超出正常经营过程的交易的授权适当性的疑虑。

四、征询法律意见以及与监管机构的沟通

本准则第七十六条以及第八十一条第一款指出，如果对管理层、

治理层的诚信产生怀疑，或在审计过程中发现管理层和治理层的重大舞弊，注册会计师应当考虑征询法律意见，以采取适当措施。

本准则第八十一条第二款指出，注册会计师应当根据法律法规的规定，确定是否向监管机构报告管理层和治理层的重大舞弊。如果法律法规规定注册会计师有就管理层和治理层的重大舞弊进行报告的义务，注册会计师应当按法律法规规定进行报告。

第十二章 无法继续执行审计业务时的考虑

本准则第十二章（第八十二条至第八十五条），主要说明注册会计师在无法继续执行审计业务时的考虑。

一、难以继续执行审计业务的异常情形及应对措施

注册会计师可能在执行审计业务过程中遇到某些异常情形，使其难以继续执行审计业务。本准则第八十二条第二款指出，这样的异常情形可能包括：（1）被审计单位针对舞弊未能采取注册会计师认为必要的措施；（2）注册会计师通过考虑舞弊导致的重大错报风险和审计测试的结果，认为存在重大和广泛的舞弊风险；（3）注册会计师对管理层、治理层的胜任能力或诚信产生了极大的疑虑。

本准则第八十二条第一款规定，如果财务报表存在舞弊或舞弊嫌疑导致的错报，且注册会计师遇到难以继续执行审计业务的异常情形，注册会计师应当考虑：（1）相应的职业责任和法律责任，包括向审计业务委托人报告，或根据法律法规的规定向监管机构报告；（2）对审计报告的影响，或解除业务约定。

二、决定解除业务约定时的考虑

本准则第八十四条规定，在决定是否解除业务约定时，注册会计

师应当考虑管理层或治理层参与舞弊的程度及其影响等因素。本准则第八十三条规定，如果决定解除业务约定，注册会计师应当采取下列措施：（1）与适当层次的管理层和治理层讨论解除业务约定的决定和理由；（2）向审计业务委托人报告解除业务约定的决定和理由；（3）根据法律法规的规定向监管机构报告解除业务约定的决定和理由。

本准则第八十五条指出，在决定是否解除业务约定以及采取适当措施时，注册会计师应当考虑征询法律意见。

第十三章 审计工作记录

本准则第十三章（第八十六条至第八十九条），主要说明与注册会计师在财务报表审计中对舞弊的考虑有关的审计工作记录要求。

一、与风险评估有关的工作记录要求

本准则第八十六条规定，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》的规定，对下列内容形成审计工作记录：

（1）项目组内部就舞弊导致的财务报表重大错报的可能性进行的讨论及得出的重要结论；

（2）识别和评估的舞弊导致的财务报表层次和认定层次的重大错报风险。

二、与风险应对程序有关的工作记录要求

本准则第八十七条规定，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险实施的程序》的规定，对下列内容形成审计工作记录：

（1）对评估的舞弊导致的财务报表层次的重大错报风险采取的总体应对措施；

（2）实施进一步审计程序的性质、时间和范围；

（3）实施的进一步审计程序与评估的舞弊导致的认定层次的重大错报风险之间的联系；

（4）实施进一步审计程序（包括用于应对管理层凌驾于控制之上的风险而实施的审计程序）的结果。

三、与沟通有关的工作记录要求

本准则第八十八条规定，注册会计师应当在审计工作底稿中记录与管理层、治理层、监管机构或其他相关各方就舞弊事项进行沟通的情况。记录的内容通常包括沟通的对象、时间、方式和内容等。

四、与收入审计程序有关的工作记录要求

本准则第八十九条规定，根据本准则第五十条的规定实施审计工作后，如果认为被审计单位在收入确认方面不存在舞弊导致的重大错报，注册会计师应当将得出该结论的理由（包括实施了哪些有针对性的审计程序）形成审计工作记录。

这项规定体现了本准则对与收入有关的审计程序的强调和重视，要求注册会计师精心设计和细致实施相关审计程序，以便有效防范收入舞弊导致的财务报表重大错报风险。