

注册会计师

审计

精讲班

授课教师：张海涛

### 第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

#### 第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

##### 一、舞弊的含义和种类（★）

含 义	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	
舞弊的种类	编制虚假财务报告导致的错报	<p>这可能是由于管理层通过操纵利润来影响财务报表使用者对被审计单位业绩和盈利能力的看法而造成的。</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. 压力和动机可能使某些行为上升到编制虚假财务报告的程 度</li><li>2. 在某些被审计单位，管理层可能有动机大幅降低利润以 降低税负，或虚增利润以向银行融资</li><li>3. 管理层可能通过以下方式编制虚假财务报告： (1) 对编制财务报表所依据的会计记录或支持性文件进行 操纵、弄虚作假（包括伪造）或篡改 (2) 在财务报表中错误表达成故意漏记事项、交易或其他 重要信息 (3) 故意地错误使用与金额、分类、列报或披露相关的会 计原则</li></ol>
舞弊的种类	侵占资产导致的错报（内控不好）	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 侵占资产包括盗窃被审计单位资产，通常的做法是员 工盗窃金额相对较小且不重要的资产</li><li>2. 侵占资产也可能涉及管理层，他们通常更能够通过难 以发现的手段掩饰或隐瞒侵占资产的行为</li><li>3. 侵占资产可以通过以下方式实现： (1) 贪污收到的款项——公款入私户 (2) 盗窃实物资产或无形资产 (3) 使被审计单位对未收到的商品或未接受的劳务付款 (4) 将被审计单位资产挪为私用</li></ol>

## 二、治理层、管理层的责任与注册会计师的责任（★）

治理层、 管理层的责任	1. 被审计单位治理层和管理层对防止或发现舞弊负有主要责任 2. 管理层在治理层的监督下，高度重视对舞弊的防范和遏制是非常重要的 3. 治理层的监督包括考虑管理层凌驾于控制之上或对财务报告过程施加其他不当影响的可能性 4. 以下三方面的行动有助于防范舞弊的发生： (1) 营造和保持讲诚信、讲道德的文化 (2) 评估舞弊风险并实施方案以控制、化解风险 (3) 建立适当的舞弊监督程序，如由审计委员会监督内部控制和财务报告
注册会计师的责任	注册会计师对发现舞弊方面的责任： 1. 在按照审计准则的规定执行审计工作时，注册会计师有责任对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证 2. 由于审计的固有限制，即使按照审计准则的规定恰当地计划和执行审计工作，注册会计师也不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证

### 【教师提示】

1. 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，对发现错误有效的审计程序未必适用于发现舞弊导致的重大错报。
2. 对舞弊导致错报的情况下，固有限制的潜在影响尤其重大。
3. 舞弊导致的重大错报未被发现的风险大于错报导致的重大错报未被发现的风险。（舞弊一般精心设计，所以更不容易发现）
4. 串通舞弊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。
5. 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守审计准则。（不一定承担责任）

## 三、风险评估程序和相关活动（★★★）

### （一）评价舞弊风险因素

根据舞弊存在时,通常伴随着的三种情况,这些风险因素可以分为以下三类	动机或压力	舞弊发生的首要条件(如:薪酬业绩、融资压力)
	机 会	一般源于内部控制在设计和运行上的缺陷。

		(如：公司对资产管理的松懈、管理层凌驾内控之上)
	态度或借口	借口是舞弊发生的重要条件之一。只有舞弊者能够对舞弊行为予以合理化,舞弊者才可能作出舞弊行为,作出舞弊行为后才能心安理得
上述风险因素也称为“舞弊三角”。这三个风险因素在两类舞弊行为中有不同的体现 (重点掌握,尤其动机或压力、机会的区分,掌握教材 P291 表 13-1、表 13-2)		

#### 四、评估和识别舞弊导致的重大错报风险 (★★★)

评估要求	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 舞弊导致的重大错报风险属于需要注册会计师特别考虑的重大错报风险,即特别风险</li> <li>2. 在识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、披露的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</li> </ol>
基于收入确认存在舞弊风险的假定	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 注册会计师在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时,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</li> <li>2. 如果认为收入确认存在舞弊风险的假定不适用于业务的具体情况,从而未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域,注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出该结论的理由</li> </ol>

#### 五、应对舞弊导致的重大错报风险 (★★★)

总体应对措施	<ol style="list-style-type: none"> <li>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(派高手)</li> <li>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 (虚假财务报告滥用会计政策操纵利润)</li> <li>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</li> </ol>
--------	--

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. 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,包括更加重视实地观察或检查,在实施函证程序时改变常规函证内容,询问被审计单位的非财务人员等 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
--------------------------	---

## 第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

### 一、财务报表审计中对法律法规的考虑(★)

#### (一) 管理层及注册会计师的责任

管理层遵守法律法规的责任	管理层的责任:是在治理层的监督下确保被审计单位的经营活动符合法律法规的规定。(保证遵纪守法)
注册会计师的责任	1. 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 2. 由于审计的固有限制,即使注册会计师按照审计准则的规定恰当地计划和执行审计工作,也不可避免地存在财务报表中的某些重大错报未被发现的风险 3. 就法律法规而言,由于下列原因,审计的固有限制对注册会计师发现重大错报的能力的潜在影响会加大:

注册会计师的责任	(1) 许多法律法规主要与被审计单位经营活动相关,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向注册会计师提供虚假陈述 (3) 某行为是否构成违反法律法规,最终只能由法院认定 因此,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。("发现"有一定的责任,"防止"没有责任) 4. 被审计单位需要遵守的两类不同的法律法规,注册会计师应当承担不同的责任: 第一类法律法规:对决定财务报表的重大金额和披露有直接影响的法律法规,注册会计师的责任是,就被审计单位遵守这些法律法规的规定获取充分、适当的审计证据(如:税收、年金等)
----------	--

注册会计师的责任	<p>第二类法律法规：对决定财务报表的重大金额和披露没有直接影响的法律法规，注册会计师的责任仅限于实施特定的审计程序，以有助于识别可能对财务报表产生重大影响的违反这些法律法规的行为（如：遵循经营许可条件、监管机构对偿债能力的规定和环保方面的要求）</p> <p>5. 在审计过程中，为了对财务报表形成审计意见而实施的其他审计程序，可能使注册会计师识别出或怀疑被审计单位存在违反法律法规行为，注册会计师对此应保持警觉。事实上，考虑到法律法规对被审计单位产生影响的范围，注册会计师在整个过程中均应保持职业怀疑</p>
----------	--

## 第十四章 审计沟通

### 第一节 注册会计师与治理层的沟通

#### 一、注册会计师与治理层沟通的对象（跟谁沟通）（★★）

总体要求	通常注册会计师没有必要（实际上也不可能）就全部沟通事项与治理层整体进行沟通，适当的沟通对象往往是治理层的下设组织和人员，如董事会下设的审计委员会、独立董事、监事会或者被审计单位特别指定的组织和人员等
------	---

#### 二、注册会计师与治理层沟通的事项（沟通什么）（★★）

##### 沟通事项

沟通事项	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任</li> <li>2. 计划的审计范围和时间安排</li> <li>3. 审计中发现的重大问题</li> <li>4. 值得关注的内部控制缺陷</li> <li>5. 注册会计师的独立性</li> <li>6. 补充事项</li> </ol>
------	---

#### 三、沟通的过程（怎样沟通）（★★）

##### 沟通的形式

必须书面沟通的情况	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 对于审计中发现的重大问题，如果根据职业判断认为采用口头形式沟通不适当，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通</li> <li>2. 对于审计准则要求的注册会计师的独立性，注册会计师也应当以书面形式（必须）与治理层沟通</li> <li>3. 注册会计师还应当以书面形式（必须）向治理层通报值得关注的内部控制缺陷除上述事项外，对于其他事项，注册会计师可以采用口头或书面的方式沟通（其他方面非强制）</li> </ol>
-----------	--

## 第二节 前任注册会计师和后任注册会计师的沟通

### 一、接受委托前的沟通（必要程序）（★★）

前任注册会计师	接受委托，不论是否出报告 1. 是指已对被审计单位上期财务报表进行审计（注意字眼：审计），但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师 2. 接受委托但未完成审计工作，已经或可能（即还未解除业务约定）与委托人解除业务约定的注册会计师，也视为前任注册会计师
后任注册会计师	1. 是指正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师对被审计单位本期财务报表进行审计的注册会计师 2. 如果被审计单位委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计，正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师也视为后任注册会计师

对前后任注册会计师沟通的总体要求	1. 前后任注册会计师的沟通通常由后任注册会计师主动发起，但需征得被审计单位的同意（因为沟通的事项涉及被审计单位的信息，需要保密，所以需要征得其同意） 2. 前后任注册会计师的沟通可以采用书面或口头的方式（没有强制要求） 3. 后任注册会计师（2015 年修订）应当将沟通的情况记录于审计工作底稿 4. 前后任注册会计师应当对沟通过程中获知的信息保密。即使未接受委托，后任注册会计师仍应履行保密义务
------------------	--

#### 【教师提示】

1. 在实务中，还可能出现委托人在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所的情况，在这种情况下，前任注册会计师是指相对于执行当期财务报表审计业务的会计师事务所而言，为最近一期财务报表出具了审计报告的某会计师事务所，以及在后任注册会计师之前接受委托对当期财务报表进行审计但未完成审计工作的所有会计师事务所。
2. 如果被审计单位委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计，正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师也视为后任注册会计师。（提供第二次审计意见）
3. 前任注册会计师和后任注册会计师是就会计师事务所发生变更时的情况而言的。在未发生会计师事务所变更的情况下，同处于某一会计师事务所中的不同的注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴。（就会计师事务所发生变更时）

### 二、接受委托后的沟通（非必要程序）（★★）

项 目	内 容
沟通的必要性	接受委托后的沟通与接受委托前有所不同，它不是必要程序，而是由后任注册会计师根据审计工作需要自行决定的
沟通的形式	沟通可以采用电话询问、举行会谈、致送审计问卷等方式，但最有效、最常用的方式是查阅前任注册会计师的工作底稿
查阅前任注册会计师工作底稿的前提	接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿，后任注册会计师应当征得被审计单位同意，并与前任注册会计师进行沟通
查阅相关工作底稿及其内容	1. 前任注册会计师所在的会计师事务所可根据情况自主决定是否允许后任注册会计师获取工作底稿部分内容，或摘录部分工作底稿

查阅相关工作底稿及其内容	2. 如果前任注册会计师决定向后任注册会计师提供工作底稿，一般可考虑进一步从被审计单位处（前审计客户）获取一份确认函，以便降低在与后任注册会计师进行沟通时发生误解的可能性审计工作底稿的所有权属于会计师事务所
前后任注册会计师就使用工作底稿达成一致意见	1. 在允许查阅工作底稿之前，前任注册会计师应当向后任注册会计师获取确认函，就工作底稿的使用目的、范围和责任等与其达成一致意见 2. 在实务中，如果后任注册会计师在工作底稿的使用方面作出了更高层次的限制性保证，那么前任注册会计师可能会愿意向其提供更多的接触工作底稿的机会
利用工作底稿的责任	1. 查阅前任注册会计师工作底稿获取的信息可能影响后任注册会计师实施审计程序的性质、时间和范围，但后任注册会计师应当对自身实施的审计程序和得出的审计结论负责 2. 后任注册会计师不应在审计报告中表明，其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作（不得提前任的责任）



### 三、发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报时的处理 (★★)

安排三方会谈	如果发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报，后任注册会计师应当提请被审计单位告知前任注册会计师。必要时，后任注册会计师可要求被审计单位安排三方会谈
无法参加三方会谈的处理	如果被审计单位拒绝告知前任注册会计师，或前任注册会计师拒绝参加三方会谈，或后任注册会计师对解决问题的方案不满意，后任注册会计师应当考虑对审计意见的影响或解除业务约定。 后任注册会计师应当考虑： 1. 这种情况对当前审计业务的潜在影响，并根据具体情况出具恰当的审计报告 2. 是否退出当前审计业务 3. 后任注册会计师可考虑向其法律顾问咨询，以便决定如何采取进一步措施

## 第十五章 注册会计师利用他人的工作

### 第一节 利用内部审计的工作

#### 为什么要利用内部审计工作（了解）(★)

(专业需要) 注册会计师在审计过程中，需要了解 and 测试内部控制，而内部审计是内部控制的一个重要组成部分

(工作相似) 内部审计与注册会计师审计的某些手段相近，内部审计工作的某些部分可能有助于注册会计师的工作

(有利可图) 通过了解与评估内部审计工作，注册会计师利用可信赖的内部审计工作，可以提高审计工作效率

### 第二节 前任注册会计师和后任注册会计师的沟通

#### 一、内部审计的目标（了解）(★★)

内部审计目标的确定	被审计单位的内部审计的目标是由其管理层和治理层确定的
内部审计的内容	1. 对内部控制的监督 2. 对财务信息和经营信息的检查 3. 对经营活动的评价 4. 对遵守法律法规情况的评价



	5. 风险管理
	6. 治理

### 二、内部审计和注册会计师的关系（表明能够利用）（★★）

内部审计 与注册会计师的联系	<p>1. 双方实现目标的某些方式相似</p> <p>2. 内部审计的某些工作可能有助于注册会计师确定审计程序的性质、时间安排和范围。包括了解内部控制的程序、风险评估程序和实质性程序</p> <p>3. 如果内部审计的工作结果表明被审计单位的财务报表在某些领域存在重大错报风险，注册会计师就应当对这些领域给予特别关注</p>
利用内部审计工作不能 减轻注册会计师的责任	<p>1. 不能完全依赖：内部审计的独立性和客观性无法达到注册会计师要求的水平。注册会计师不应完全依赖内部审计工作</p> <p>2. 要求亲自工作：审计过程中涉及的重大事项的职业判断均应由注册会计师负责执行。如评估重大错报风险、确定重要性水平、确定样本规模、评估会计政策和会计估计等（需要高强度职业判断）</p> <p>3. 要求独立担责：注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用内部审计人员的工作而减轻</p>

### 三、利用内部审计人员的特定工作（不仅要充分了解，还要进行测试）（★★）

项 目	内 容
含 义	内部审计特定工作：是指注册会计师拟利用的，且对其执行人员、获取的证据、审计结论以及发现例外或异常事项的解决方案进行过充分评价的那部分内部审计工作
评价内部审计特定 工作的目的	<p>如果拟利用内部审计人员的特定工作，注册会计师应当评价内部审计人员的特定工作并实施审计程序，以确定该工作是否足以实现审计目的</p> <p>（判断是否能够实现审计目的）</p>

项 目	内 容
评价内部审计 特定工作应考虑的因素	<p>在评价内部审计人员的特定工作是否足以实现审计目的时，注册会计师应当评价：</p> <p>1. 内部审计工作是否由经过充分技术培训且精通业务的人员执行（专业胜任能力）</p>

	2. 内部审计人员的工作是否得到适当的监督、复核和记录（职业谨慎） 3. 内部审计人员是否能够获取充分、适当的审计证据，以其能够得出合理的结论 （是否能实现审计目的） 4. 内部审计人员得出的结论是否恰当，编制的报告是否与已执行工作的结果一致 5. 内部审计人员披露的例外或异常事项是否得到恰当解决（有没有效果）
--	--

针对内部审计人员的特定工作实施审计程序	实施进一步审计程序的性质、时间和范围取决于注册会计师对下列因素的判断： 1. 对相关领域的重大错报风险的评估（风险越高，越不敢利用他人工作） 2. 对内部审计的评估（内审做的好不好） 3. 对内部审计人员特定工作的评价（满意吗？）
注册会计师对内部审计人员的特定工作实施的进一步审计程序	主要包括： 1. 检查内部审计人员已检查的项目（类似于重新执行） 2. 检查其他类似项目 3. 观察内部审计人员正在实施的程序

#### 【教师提示】

注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用专家的工作而减轻。

### 一、确认是否利用专家的工作（★★）

注册会计师的专家	是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。专家既可能是会计师事务所内部专家（如会计师事务所或其网络事务所的合伙人或员工，包括临时员工），也可能是会计师事务所外部专家
管理层的专家	是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，其工作被管理层利用，以协助管理层编制财务报表
注册会计师利用专家工作的目标	1. 确定是否利用专家的工作 2. 如果利用专家的工作，专家的工作是否足以实现审计目的

确定是否利用专家的工作	<p>在确定“是否利用”专家的工作时，注册会计师可能考虑的因素：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 管理层在编制财务报表时是否利用了管理层的专家的工作</li> <li>2. 专家工作涉及的事项的性质和重要性，包括复杂程度</li> <li>3. 专家工作涉及的事项存在的重大错报风险</li> <li>4. 应对识别出的风险的预期程序的性质，包括注册会计师对与这些事项相关的专家工作的了解和具有的经验，以及是否可以获得替代性的审计证据</li> </ol>
-------------	--

## 二、了解专家的专长领域 (★★)

总体要求	<p>注册会计师应当充分了解专家的专长领域，以能够：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 为了实现审计目的，确定专家工作的性质、范围和目标</li> <li>2. 评价专家的工作是否足以实现审计目的</li> </ol>
对专家的专长领域的了解事项	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 与审计相关的、管理层的专家专长领域的进一步细分信息</li> <li>2. 职业准则或其他准则以及法律法规是否适用</li> <li>3. 专家使用哪些假设和方法（包括专家使用的模型，如适用），及其在专家的专长领域是否得到普遍认可，对实现财务报告目的是否适当</li> <li>4. 专家使用的内外部数据或信息的性质</li> </ol>

## 三、与专家达成一致意见 (★★)

总体要求	<p>无论是对外部专家还是内部专家，注册会计师都有必要就这些事项与其达成一致意见，并根据需要（非强制）形成书面协议</p>
需达成一致意见的事项	<p>注册会计师应当与专家就下列事项达成一致意见，并根据需要形成书面协议：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 专家工作的性质、范围和目标</li> <li>2. 注册会计师和专家各自的角色和责任</li> </ol> <p>注册会计师和专家就各自角色和责任达成的一致意见，可能还包括就各自的工作底稿的使用和保管达成的一致意见。当专家是项目组的成员时，专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分。除非协议另有安排，外部专家的工作底稿属于外部专家，不是审计工作底稿的一部分</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>3. 注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围，包括专家提供的报告的形式</li> <li>4. 对专家遵守保密规定的要求</li> </ol>
对专家遵守保密规定的要求	<p>适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款同样也适用于专家。被审计单位也可能要求外部专家同意遵守特定的保密条款</p>

#### 四、评价专家工作的恰当性（注册会计师利用专家工作最后一道防火墙）（★★）

总体要求	注册会计师应当评价专家的工作是否足以实现审计目的，包括： 1. 专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性 2. 如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性 3. 如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性
------	---

评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的特定程序（记忆）	评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的特定程序可能包括： 1. 询问专家 2. 复核专家的工作底稿和报告 3. 实施用于证实的程序（类似于细节测试），例如： (1) 观察专家的工作 (2) 检查已公布的数据，如来源于信誉高、权威的渠道的统计报告 (3) 向第三方询证相关事项 (4) 执行详细的分析程序 (5) 重新计算 4. 必要时（如当专家的工作结果或结论与其他审计证据不一致时）与具有相关专长的其他专家讨论 5. 与管理层讨论专家的报告
------------------------------	--

评价专家的工作结果或结论的相关性和合理性（了解）	当评价专家的工作结果或结论的相关性和合理性，注册会计师可能需要考虑： 1. 专家提交其工作结果或结论的方式是否符合专家所在的职业或行业标准 2. 专家的工作结果或结论是否得到清楚地表述，包括提及与注册会计师达成一致的目标，执行工作的范围和运用的标准 3. 专家的工作结果或结论是否基于适当的期间，并考虑期后事项（如相关） 4. 专家的工作结果或结论在使用方面是否有任何保留、限制或约束，如果有，是否对注册会计师的工作产生影响 5. 专家的工作结果或结论是否适当考虑了专家遇到的错误或偏差情况
--------------------------	--

评价专家工作涉及使用重要的假设和方法的相关性和合理性	<p>1. 注册会计师应当了解专家选择的假设和方法，并根据专家工作的具体情况，评价专家工作涉及使用重要的假设和方法的相关性和合理性。此外，还要考虑专家选择的假设和方法与以前期间采用的假设和方法是否一致</p> <p>2. 如果专家的工作是评价管理层作出会计估计时使用的基础假设和方法（包括模型，如适用），注册会计师实施的程序可能主要是评价专家是否已经充分复核了这些假设和方法</p> <p>如果专家的工作是形成注册会计师的点估计，或是形成注册会计师用来与管理层的点估计进行比较的范围，注册会计师实施的程序可能主要是评价专家使用的假设和方法（包括专家使用的模型，如适用）</p>
评价专家工作涉及使用重要的假设和方法的相关性和合理性	<p>3. 当专家的工作涉及使用重要的假设和方法时，注册会计师评价这些假设和方法</p> <p>需要考虑：（关注，共4点）</p> <p>（1）这些假设和方法在专家的专长领域是否得到普遍认可</p> <p>（2）这些假设和方法是否与适用的财务报告编制基础的要求相一致</p> <p>（3）这些假设和方法是否依赖某些专用模型的应用</p> <p>（4）这些假设和方法是否与管理层的假设、方法相一致，如果不一致，差异的原因及影响</p>
评价专家工作涉及使用重要的原始数据的相关性、完性和准确性	<p>1. 注册会计师应当实施相应的审计程序，评价专家工作涉及使用重要的原始数据的相关性、完整性和准确性</p> <p>2. 当专家的工作涉及使用对专家工作具有重要影响的原始数据时，注册会计师可以实施下列程序测试这些数据：</p> <p>（1）核实数据的（外部数据可靠）来源，包括了解和测试（适用时）针对数据的内部控制以及向专家传送数据的方式（如相关）</p>
评价专家工作涉及使用重要的原始数据的相关性、完性和准确性	<p>（2）复核数据的完整性和内在一致性</p> <p>3. 在许多情况下，注册会计师可能测试原始数据。然而，在另外一些情况下，如果专家已测试，注册会计师可以通过询问专家、监督或复核专家的测试来评价数据的相关性、完整性和准确性（注册会计师应该做测试）</p>
评价结果为不恰当时的	<p>1. 如果确定专家的工作不足以实现审计目的，注册会计师应当采取下列措施之一：</p>

措施（记忆）	<p>（1）就专家拟执行的进一步工作的性质和范围，与专家达成一致意见（这个不能用，要继续往下做）</p> <p>（2）根据具体情况，实施追加的审计程序</p> <p>2. 如果注册会计师认为专家的工作不足以实现审计目的，且注册会计师通过实施追加的审计程序（如专家和注册会计师执行进一步工作），或者通过雇用、聘请其他专家仍不能解决问题，则意味着没有获取充分、适当的审计证据，注册会计师有必要按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定发表非无保留意见</p>
--------	--

## 第十六章 对集团财务报表审计的特殊考

### 第二节 集团财务报表审计中的责任设定和注册会计师的目标（★）

集团财务报表审计中的责任设定	<p>集团项目合伙人及其所在的会计师事务所对整个集团财务报表审计工作及审计意见负全部责任，这一责任不因利用组成部分注册会计师的工作而减轻。</p> <p>1. 注册会计师对集团财务报表出具的审计报告不应提及组成部分注册会计师，除非法律法规另有规定</p> <p>2. 如果法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，审计报告应当指明，这种提及并不减轻集团项目合伙人及其所在的会计师事务所对集团审计意见承担的责任</p> <p>3. 如果因未能就组成部分财务信息获取充分、适当的审计证据，导致集团项目组在对集团财务报表出具的审计报告中发表非无保留意见，集团项目组需要在导致非无保留意见的事项段中说明不能获取充分、适当审计证据的原因，除非法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，并且这样做对充分说明情况是必要的，否则不应提及组成部分注册会计师</p>
----------------	---

担任集团审计的注册会计师的目标	<p>1. 确定是否担任集团审计的注册会计师</p> <p>2. 如果担任集团审计的注册会计师，就组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行工作的范围、时间安排和发现的问题与组成部分注册会计师进行清晰的沟通；针对组成部分财务信息和合并过程，获取充分、适当的审计证据，以对集团财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见</p>
-----------------	--

### 第三节 集团审计业务的承接与保持（★★★）

### (一) 在承接与保持阶段获取了解

总体要求	集团项目组应当了解集团及其环境、集团组成部分及其环境，以足以识别可能的重要组成部分。如果组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行相关工作，集团项目合伙人应当评价集团项目组参与组成部分注册会计师工作的程度是否足以获取充分、适当的审计证据
新审计业务	如果是新业务，集团项目组可以通过下列途径了解集团及其环境、集团组成部分及其环境： 1. 集团管理层提供的信息 2. 与集团管理层的沟通 3. 如适用，与前任集团项目组、组成部分管理层或组成部分注册会计师的沟通

连续审计业务	如果是连续审计业务，集团项目组获取充分、适当的审计证据的能力可能受某些方面重大变化的影响，例如： (1)集团组织结构的变化（如发生收购、处置或重组，或集团财务报告系统的组织方式发生变化）； (2)对集团具有重要影响的组成部分业务活动的变化； (3)集团治理层、管理层或重要组成部分的关键管理人员在构成上的变化； (4)对集团或组成部分管理层诚信和胜任能力的疑虑； (5)集团层面控制的变化； (6)适用的财务报告编制基础的变化。
--------	--

### (二) 审计范围受到限制（承接业务前）

一般规定	如果集团项目合伙人认为由于集团管理层施加的限制，使集团项目组不能获取充分、适当的审计证据，由此产生的影响可能导致对集团财务报表发表无法表示意见，集团项目合伙人应当视具体情况采取下列措施： (达到“无法表示意见”的程度) 1. 如果是新业务，拒绝接受业务委托；如果是连续审计业务，在法律法规允许的情况下，解除业务约定 2. 如果法律法规禁止注册会计师拒绝接受业务委托，或者注册会计师不能解除业务约定，在可能的范围内对集团财务报表实施审计，并对集团财务报表发表无法表示意见
------	---



特定情况	<p>即使接触信息受到限制,集团项目组仍有可能获取充分、适当的审计证据,然而这种可能性随着组成部分对集团重要程度的增加而降低(受限时,越重要的越不太可能获取)</p> <p>1. 如果集团管理层限制集团项目组或组成部分注册会计师接触重要组成部分的信息,则集团项目组将无法获取充分、适当的审计证据(限制重要的组成部分)</p> <p>2. 如果这类限制与不重要的组成部分有关,集团项目组仍有可能获取充分、适当的审计证据,但是受到限制的原因可能影响集团审计意见</p>
------	--

#### 第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境 (★★★)

集团管理层下达指令的目的	为实现财务信息的一致性和可比性,集团管理层通常对组成部分下达指令
集团管理层下达的指令	<p>集团项目组对指令的了解可能包括下列方面:</p> <p>1. 就完成报告文件而言,指令是否清晰、实用</p> <p>2. 指令是否充分说明了适用的财务报告编制基础的特点</p> <p>3. 指令是否规定了为遵守适用的财务报告编制基础的要求而需要充分披露的事项(如关联方关系及其交易和分部信息的披露)</p> <p>4. 指令是否规定了如何确定合并调整事项(如集团内部交易、未实现内部交易损益和集团内部往来余额)</p> <p>5. 指令是否规定了组成部分管理层对财务信息的批准程序</p>

舞弊	<p>用以识别由于舞弊导致的集团财务报表重大错报风险所需的信息可能包括:</p> <p>1. 集团管理层对集团财务报表可能存在由于舞弊导致的重大错报风险的评估</p> <p>2. 集团管理层对集团舞弊风险的识别和应对过程,包括集团管理层识别出的任何特定舞弊风险,或可能存在舞弊风险的账户余额、某类交易或披露</p> <p>3. 是否有特定组成部分可能存在舞弊风险</p> <p>4. 集团治理层如何监督集团管理层识别和应对集团舞弊风险的过程,以及集团管理层为降低集团舞弊风险而建立的控制</p> <p>5. 就集团项目组对是否知悉任何影响组成部分或集团的舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控的询问,集团治理层、管理层和内部审计人员(如适用,还包括组成部分管理层、组成部分注册会计师和其他人员)作出的答复</p>
----	---

集团项目组成员和组成部分注册会计师对集团财务报表重大错报风险（包括舞弊风险）的讨论	<p>项目组关键成员需要讨论由于舞弊或错误导致被审计单位财务报表发生重大错报的可能性，并特别强调舞弊导致的风险。在集团审计中，参与讨论的成员还可能包括组成部分注册会计师</p> <p>讨论可以提供下列机会：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 分享对组成部分及其环境的了解，包括对集团层面控制的了解</li> <li>2. 交流有关组成部分或集团的经营风险的信息</li> <li>3. 交流对有关舞弊问题的看法</li> <li>4. 识别集团管理层或组成部分管理层可能倾向或有意操纵利润导致虚假财务报告而采取的惯常手段，例如，采用与适用的财务报告编制基础的规定不符的收入确认政策以操纵收入</li> <li>5. 考虑已知的、对集团产生影响的外部 and 内部因素</li> <li>6. 考虑集团或组成部分管理层可能凌驾于控制之上的风险</li> </ol>
---	--

集团项目组成员和组成部分注册会计师对集团财务报表重大错报风险（包括舞弊风险）的讨论	<ol style="list-style-type: none"> <li>7. 考虑是否基于集团财务报表编制目的而采用统一的会计政策编制组成部分财务信息，如果未采用统一的会计政策，如何识别和调整会计政策差异</li> <li>8. 讨论识别出的组成部分的舞弊，或显示组成部分存在舞弊的信息</li> <li>9. 分享可能显示违反法律法规的信息（如有关商业贿赂或不适当的转移定价的信息）</li> </ol>
了解集团及其环境、集团组成部分及其环境的程序	<p>1. 集团项目组可以基于下列信息，在集团层面评估集团财务报表重大错报风险：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>（1）在了解集团及其环境、集团组成部分及其环境和合并过程时获取的信息，包括在评价集团层面控制以及与合并过程相关的控制的设计和执行时获取的审计证据</li> <li>（2）从组成部分注册会计师获取的信息</li> </ol>

了解集团及其环境、集团组成部分及其环境的程序	<p>2. 在了解集团及其环境、集团组成部分及其环境的基础上，集团项目组应当制定集团总体审计策略和具体审计计划。集团项目合伙人应当复核集团总体审计策略和具体审计计划</p>
------------------------	--

	3. 集团项目合伙人对集团总体审计策略和具体审计计划的复核，是其履行集团审计业务指导责任的重要内容
--	---

## 第五节 了解组成部分注册会计师 (★★★)

了解组成部分注册会计师的前提	只有当基于集团审计目的，计划要求由组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作时，集团项目组才需要了解组成部分注册会计师。例如，如果集团仅在集团层面对某些组成部分实施分析程序项目组计划，就无需了解这些组成部分注册会计师
了解组成部分注册会计师的事项	如果计划要求组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作，集团项目组应当了解下列事项： 1. 组成部分注册会计师是否了解并将遵守与集团审计相关的职业道德要求，特别是独立性要求 2. 组成部分注册会计师是否具备专业胜任能力 3. 集团项目组参与组成部分注册会计师工作的程度是否足以获取充分、适当的审计证据 4. 组成部分注册会计师是否处于积极的监管环境中

与集团审计相关的职业道德要求	1. 当基于集团审计目的对组成部分财务信息执行相关工作时，组成部分注册会计师需要遵守与集团审计相关的职业道德要求 2. 集团项目组需要了解组成部分注册会计师是否了解并将遵守与集团审计相关的职业道德要求，组成部分注册会计师了解和遵守的程度是否足以使其履行其在集团审计中承担的责任
----------------	---

组成部分注册会计师的专业胜任能力	1. 如果组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求，或集团项目组对组成部分注册会计师职业道德、专业胜任能力和所处的监管环境存有重大疑虑，集团项目组应当就组成部分财务信息亲自获取（需要自己审）充分、适当的审计证据，而不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作 2. 如果组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求，集团项目组不能通过参与组成部分注册会计师的工作、实施追加的风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计程序，消除组成部分注册会计师不具有独立性的影响 3. 但是，集团项目组可以通过参与组成部分注册会计师的工作，实施追加的风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计
------------------	--

	程序，消除对组成部分注册会计师专业胜任能力的并非重大的疑虑（如认为其缺乏行业专门知识，或消除组成部分注册会计师未处于积极有效的监管环境中的影响

## 第六节 重要性 (★★★)

集团财务报表整体的重要性	在制定集团总体审计策略时，集团项目组确定集团财务报表整体的重要性
适用于特定类别的交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平	根据集团的特定情况，如果集团财务报表中存在特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额低于集团财务报表整体的重要性，但合理预期将影响财务报表使用者依据集团财务报表作出的经济决策，则确定适用于这些交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平
组成部分重要性	<p>如果组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施审计或审阅，集团项目组应当基于集团审计目的，为这些组成部分确定组成部分重要性</p> <p>1. 为将未更正和未发现错报的汇总数超过集团财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平，集团项目组应当将组成部分重要性设定为低于集团财务报表整体的重要性</p>

组成部分重要性	<p>2. 在确定组成部分重要性时，无须采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式，因此，对不同组成部分确定的重要性的汇总数，有可能高于集团财务报表整体重要性。在制定组成部分总体审计策略时，需要使用组成部分的重要性</p> <p>3. 在审计组成部分财务信息时，组成部分注册会计师（或集团项目组）需要确定组成部分层面实际执行的重要性</p> <p>4. 如果基于集团审计目的，由组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行审计工作，集团项目组应当评价在组成部分层面确定的实际执行的重要性的适当性</p>
明显微小错报的临界值	<p>1. 注册会计师需要设定临界值，不能将超过该临界值的错报视为对集团财务报表明显微小的错报。</p> <p>2. 组成部分注册会计师需要将在组成部分财务信息中识别出的超过临界值的错报通报给集团项目组</p>

## 第七节 针对评估的风险采取的应对措施 (★★★)

考虑因素	集团项目组确定对组成部分财务信息拟执行工作的类型以及参与组成部分注册会计师工作的程度，受下列因素影响： <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 组成部分的重要程度</li> <li>2. 识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险</li> <li>3. 对集团层面控制的设计的评价，以及其是否得到执行的判断</li> <li>4. 集团项目组对组成部分注册会计师的了解</li> </ol>		
对重要组成部分应当执行的工作	具有财务重大性	集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
	可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
		针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计	特定项目审计
		针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序	特定审计程序

对不重要组成部分应当执行的工作	不重要组成部分	集团项目组应当在集团层面实施分析程序	集团分析程序
	对于选择不重要组成部分※	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
		对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计	特定项目审计
		使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审阅	财务信息审阅
		实施特定程序	特定审计程序

#### 【教师提示】

在下列两种情形下，选择某些不重要的组成部分执行相关工作：

1. 集团项目组在执行完所有相关工作后，认为执行的工作不能获取形成集团审计意见所需的充分、适当的审计证据
2. 集团只包括不重要的组成部分，如果仅测试集团层面控制，并对组成部分财务信息实施分析程序，集团项目组通常不太可能获取形成集团审计意见所需的充分、适当的审计证据

3. 集团项目组应当在一段时间之后更换所选择的组成部分。选择不为被审计单位预见的同类其他组成部分，可以增加识别组成部分财务信息重大错报的可能性。对组成部分的选择通常实行定期轮换。

来学网LAI XUE.COM 未来因学而变