

19年丰碑屹立，成就千万学员



东奥会计在线
www.dongao.com

注册会计师全国统一考试辅导用书

——轻松过关® 1

2017_年 注册会计师考试 应试指导及全真模拟测试 审 计 (下册)

- 组编 东奥会计在线
- 编著 刘圣妮

购正版书，获超值回报

彩插有礼，只为你



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

注册会计师全国统一考试辅导用书——轻松过关1

2017 年注册会计师考试 应试指导及全真模拟测试 审 计 (下册)

组 编 东奥会计在线

编 著 刘圣妮



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

目录

第二部分 同步辅导及强化训练

第十三章 对舞弊和法律法规的考虑	(323)
本章考情分析	(323)
本章必备考点清单	(323)
2017 年教材主要变化	(324)
本章重难点精讲	(324)
历年经典试题回顾	(344)
同步强化练习题	(348)
同步强化练习题参考答案及解析	(352)
第十四章 审计沟通	(357)
本章考情分析	(357)
本章必备考点清单	(357)
2017 年教材主要变化	(357)
本章重难点精讲	(358)
历年经典试题回顾	(373)
同步强化练习题	(375)
同步强化练习题参考答案及解析	(378)
第十五章 注册会计师利用他人的工作	(381)
本章考情分析	(381)
本章必备考点清单	(381)
2017 年教材主要变化	(381)
本章重难点精讲	(382)
历年经典试题回顾	(394)
同步强化练习题	(396)
同步强化练习题参考答案及解析	(398)
第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑	(400)
本章考情分析	(400)
本章必备考点清单	(400)
2017 年教材主要变化	(400)
本章重难点精讲	(401)

历年经典试题回顾	(414)
同步强化练习题	(420)
同步强化练习题参考答案及解析	(424)
第十七章 其他特殊项目的审计	(428)
本章考情分析	(428)
本章必备考点清单	(428)
2017 年教材主要变化	(429)
本章重难点精讲	(429)
历年经典试题回顾	(453)
同步强化练习题	(458)
同步强化练习题参考答案及解析	(462)
第十八章 完成审计工作	(465)
本章考情分析	(465)
本章必备考点清单	(465)
2017 年教材主要变化	(465)
本章重难点精讲	(466)
历年经典试题回顾	(480)
同步强化练习题	(484)
同步强化练习题参考答案及解析	(487)
第十九章 审计报告	(491)
本章考情分析	(491)
本章必备考点清单	(491)
2017 年教材主要变化	(491)
本章重难点精讲	(491)
历年经典试题回顾	(506)
同步强化练习题	(508)
同步强化练习题参考答案及解析	(512)
第二十章 企业内部控制审计	(515)
本章考情分析	(515)
2017 年教材主要变化	(515)
本章重难点精讲	(515)
同步强化练习题	(543)
同步强化练习题参考答案及解析	(547)
第二十一章 会计师事务所业务质量控制	(551)
本章考情分析	(551)
本章必备考点清单	(551)
2017 年教材主要变化	(552)
本章重难点精讲	(552)

历年经典试题回顾 (略)	(567)
同步强化练习题	(567)
同步强化练习题参考答案及解析	(570)
第二十二章 职业道德基本原则和概念框架	(573)
本章考情分析	(573)
本章必备考点清单	(573)
2017 年教材主要变化	(573)
本章重难点精讲	(574)
历年经典试题回顾	(583)
同步强化练习题	(584)
同步强化练习题参考答案及解析	(587)
第二十三章 审计业务对独立性的要求	(590)
本章考情分析	(590)
本章必备考点清单	(590)
2017 年教材主要变化	(591)
本章重难点精讲	(592)
历年经典试题回顾 (略)	(632)
同步强化练习题	(632)
同步强化练习题参考答案及解析	(634)

第三部分 跨章节主观题演练

跨章节主观题演练	(639)
简答题	(639)
简答题参考答案及解析	(645)
综合题	(649)
综合题参考答案及解析	(660)

第四部分 全真模拟测试题及参考答案

2017 年注册会计师考试全真模拟测试题 (一)	(669)
全真模拟测试题 (一) 参考答案及解析	(680)
2017 年注册会计师考试全真模拟测试题 (二)	(688)
全真模拟测试题 (二) 参考答案及解析	(699)
附录 注册会计师全国统一考试 (专业阶段) 历年真题新解	(708)

第十三章

第十三章

对舞弊和法律法规的考虑

本章考情分析

本章考试重点突出,即针对舞弊风险的“识别、评估、应对、评价舞弊、沟通舞弊并获取书面声明”(教材13.1)。但是从2015年开始,“违反法律法规”知识点也成为客观题的命题热点(教材13.2)。

除客观题外,在简答题中,针对“舞弊风险的识别、评估、应对与评价”知识点也会涉及。最近五年,本章平均考试分值接近5分。

本章必备考点清单

考点内容	年度分布
一、舞弊的方式	2015 多选
二、对舞弊的责任	2015 单选、2014 单选
三、针对舞弊的风险评估程序和相关活动	2015 单选、2010 单选
四、识别和评估舞弊风险	2012 单选、2011 简答(部分)
五、应对舞弊风险	2015 单选、2013 单选、2015 多选、2014 多选、2012 多选、2016 综合(部分)、2014 综合(部分)
六、会计分录测试	2016 多选、2015 简答、2015 综合(部分)、2014 综合(部分)
七、评价审计证据	2015 综合(部分)
八、无法继续执行审计业务	
九、书面声明	
十、与管理层、治理层和监管机构的沟通	
十一、对被审计单位遵守法律法规的审计责任	2016 单选、2012 单选
十二、对遵守法律法规的考虑	2015 单选
十三、识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为时实施的审计程序	2015 多选
十四、对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的报告	



2017 年教材主要变化

删除“在财务报表中对违反法律法规行为作出恰当反映应发表的审计意见类型”，其他内容无实质性变化。

本章重难点精讲

第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

【考点一】舞弊的含义和种类



(一) 舞弊的含义

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。

(二) 舞弊与错误区别

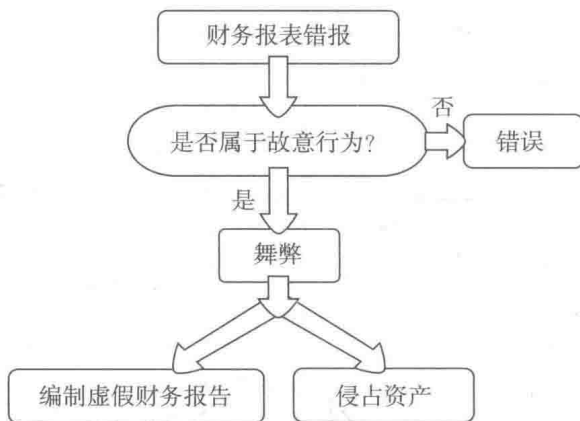


图 13-1 判断舞弊与错误

(三) 舞弊的种类

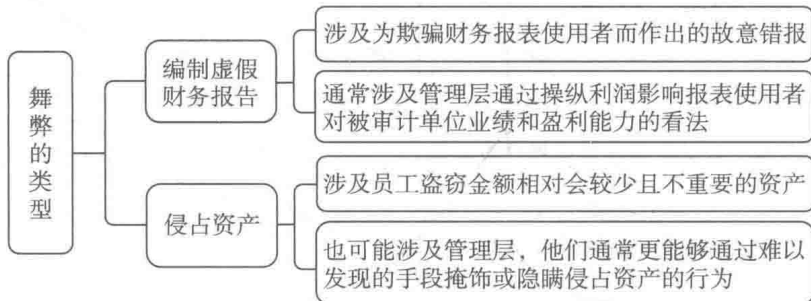


图 13-2 舞弊的种类

(四) 舞弊方式

表 13-1

舞弊种类	舞弊方式
编制虚假财务报告	1. 对会计记录或支持性文件进行操纵、弄虚作假或篡改； 2. 在财务报表中错误表达或故意漏记事项、交易或其他重要信息； 3. 故意地错误使用与金额、分类、列报方式或披露相关的会计原则
侵占资产	1. 贪污收到的款项，如：侵占收到的应收账款或将与已注销账户相关的收款转移至个人银行账户； 2. 盗窃实物资产或无形资产，如：盗窃存货或泄露技术资料； 3. 对未收到的商品或未接受的劳务付款，如：向虚构的供应商支付款项； 4. 将被审计单位资产挪为私用，如：将被审计单位资产作为个人贷款的抵押

经典题解

【例·2015·多选题】下列舞弊风险因素中，与编制虚假财务报告相关的有（ ）。

- A. 在非所有者管理的主体中，管理层由一人或少数人控制，且缺乏补偿性控制
- B. 对高级管理人员支出的监督不足
- C. 会计系统和信息系统无效
- D. 利用商业中介进行交易，但缺乏明显的商业理由

【解析】选项 B 属于与侵占资产导致错

报相关的舞弊风险因素。选项 A、C 和 D 均属于与编制虚假财务报告导致错报相关的舞弊风险因素。

【答案】ACD

【考点二】与舞弊相关的责任



(一) 治理层和管理层对财务报表舞弊的责任

治理层和管理层对防止或发现财务报表舞弊负有主要责任，如图 13-3 所示：

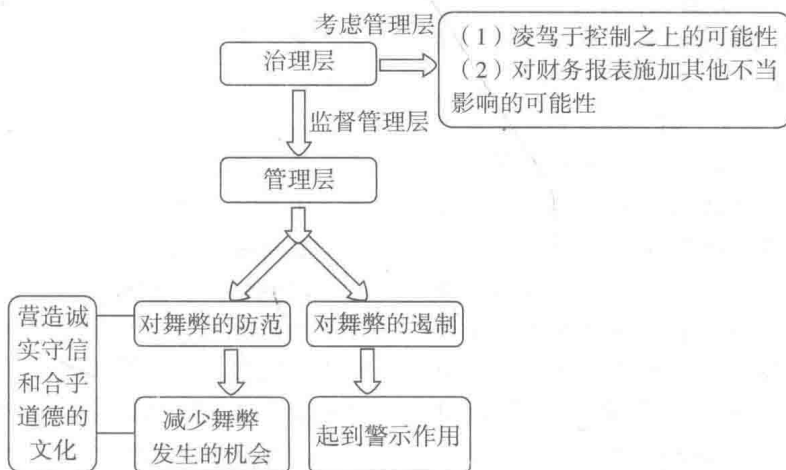


图 13-3 治理层和管理层对防止或发现舞弊的主要责任

(二) 注册会计师对财务报表舞弊的审计责任

1. 有责任合理保证

注册会计师有责任对财务报表整体是否存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证。因为编制虚假财务报告直接导致财务报表产生错报, 侵占资产通常伴随着虚假或误导性的文件记录。

2. 没有责任绝对保证

由审计的固有限制, 即使注册会计师按照审计准则的规定恰当计划和执行了审计工作, 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, 注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。

经典题解

【例·2015·单选题】在判断注册会计师是否按照审计准则的规定执行工作以应对舞弊风险时, 下列各项中, 不需要考虑的是()。

- A. 注册会计师在审计过程中是否保持了职业怀疑
- B. 注册会计师是否识别出舞弊导致的财务报表重大错报
- C. 注册会计师是否根据审计证据评价结果出具了恰当的审计报告
- D. 注册会计师是否根据具体情况实施了审计程序, 并获取了充分、适当的审计证据

【解析】注册会计师有责任在整个审计过程中保持职业怀疑, 考虑管理层凌驾于控制之上的可能性, 并认识到对发现错误有效的审计程序未必对发现舞弊有效(选项A)。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(选项B错误)。注册会计师是否按照审计准则的规定实施了审计工作, 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(选项D), 以及是否根据审计证据评价结果出具了恰当的审计报告(选项C)。

【答案】B

(三) 舞弊导致的重大错报未被发现的风险, 大于错误导致的重大错报未被发现的风险

【解读】

1. 舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒(如伪造证明或故意漏记交易), 或者故意向注册会计师提供虚假陈述。

2. 如果涉及串通舞弊, 注册会计师可能更加难以发现蓄意隐瞒的企图。

3. 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。

(四) 管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险, 大于员工舞弊导致的重大错报未被发现的风险

【解读】管理层往往可以利用职务之便, 直接或间接操纵会计记录, 提供虚假的财务信息, 或凌驾于为防止其他员工实施类似舞弊而建立的控制之上。

经典题解

【例·2014·单选题】下列有关舞弊导致的重大错报风险的说法中, 错误的是()。

- A. 编制虚假财务报告导致的重大错报风险, 大于侵占资产导致的重大错报风险
- B. 舞弊导致的重大错报未被发现的风险, 大于错误导致的重大错报未被发现的风险
- C. 所有被审计单位都存在管理层凌驾于控制之上的风险
- D. 收入确认存在舞弊风险的假定可能不适用于所有审计项目

【解析】选项A错误, 编制虚假财务报告导致的重大错报风险与侵占资产导致的重大错报风险之间没有明确的高低关系, 而且侵占资产通常伴随着虚假或误导性的记录或文件。选项B正确, 舞弊导致的重大错报未被发现的风险, 大于错误导致的重大错报未被发现的风险。选项C正确, 由于管理层在被审计单位的地位, 管理层凌驾于控制之上的风险在所有被审计单位中都会存在。选项D正确, 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。

【答案】A

【考点三】风险评估程序和相关活动(重点)



第十三章

针对舞弊的风险评估程序和相关活动包括以下五个方面,如图13-4所示:

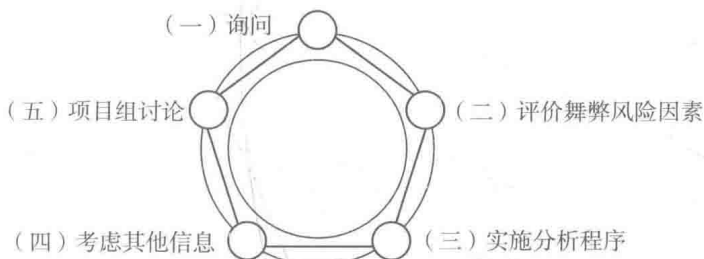


图 13-4 风险评估程序和相关活动

经典题解

【例·2015·单选题】下列程序中,通常不用于评估舞弊风险的是()。

- A. 考虑在客户接受或保持过程中获取的信息
- B. 实施实质性分析程序
- C. 组织项目组内部讨论
- D. 询问治理层、管理层和内部审计人员

【解析】实质性分析程序适用于应对舞弊风险,不适用于风险评估程序识别和评估舞弊风险。

【答案】B

(一) 询问

1. 询问对象

注册会计师应当询问治理层、管理层、内部审计人员、内部其他相关人员以确定其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

2. 询问内容

(1) 询问管理层

①管理层对财务报表可能存在由于舞弊导致的重大错报风险的评估,包括评估的性质、范围和频率等。

②管理层对舞弊风险的识别和应对过程,包括管理层识别出的或注意到的特定舞弊风险,或可能存在舞弊风险的各类交易、账户余额或披露。

③管理层就其对舞弊风险的识别和应对过程向治理层的通报。

④管理层就其经营理念和道德观念向员工的通报。

⑤是否知悉任何影响被审计单位的舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

(2) 询问治理层

①了解治理层如何监督管理层

除非治理层全部成员参与管理被审计单位,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,以及为降低舞弊风险而建立的内部控制。

②询问治理层是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控

除非治理层全部成员参与管理被审计单位,对治理层的询问内容包括治理层是否知悉任何影响被审计单位的舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

(3) 询问内部审计人员

①是否知悉任何影响被审计单位的舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控;

②对舞弊风险的看法。

(4) 询问内部其他人员

①内部其他人员可能包括:不直接参与财务报告过程的业务人员;拥有不同级别权限的人员;参与生成、处理或记录复杂或异常交易的人员及对其进行监督的人员;内部



法律顾问；负责道德事务的主管人员或承担类似职责的人员；负责处理舞弊指控的人员。

②询问内容

对内部其他人员的询问内容包括：是否知悉任何影响被审计单位的舞弊事实、舞弊

嫌疑或舞弊指控。

(二) 评价舞弊风险因素

1. 舞弊风险因素

无论是编制虚假财务报告还是侵占资产，均涉及下列舞弊风险因素，如图 13-5 所示：

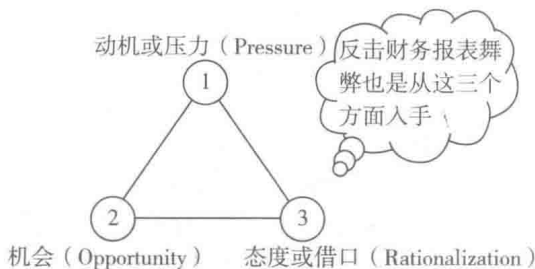


图 13-5 舞弊风险因素

2. 舞弊的动机或压力（请结合教材表 13-1 第 2 列）

(1) 财务稳定性或盈利能力受到经济环境、行业状况或被审计单位经营情况的威胁，主要体现在以下方面：

① 竞争激烈或市场饱和，且伴随着利润率的下降；

② 难以应对技术变革、产品过时、利率调整等因素的急剧变化；

③ 客户需求大幅下降，所在行业或总体经济环境中经营失败的情况增多；

④ 经营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；

⑤ 在财务报表显示盈利或利润增长的情况下，经营活动产生的现金流量经常出现负数，或经营活动不能产生现金流入；

⑥ 高速增长或具有异常的盈利能力，特别是在与同行业其他企业相比时；

⑦ 新发布的会计准则、法律法规或监管要求。

(2) 管理层为满足第三方要求或预期而承受过度的压力，这些压力主要来源于以下方面：

① 投资分析师、机构投资者、重要债权人或其他外部人士对盈利能力或增长趋势存在预期（特别是过分激进的或不切实际的预期），包括管理层在过于乐观的新闻报道和年报信息中作出的预期；

② 需要进行额外的举债或权益融资以保持竞争力，包括为重大研发项目或资本性支出融资；

③ 满足交易所的上市要求、偿债要求或其他债务合同要求的能力较弱；

④ 报告较差财务成果将对正在进行的重大交易（如企业合并或签订合同）产生可察觉的或实际的不利影响。

(3) 管理层或治理层的个人财务状况受到被审计单位财务业绩的影响，主要体现在以下方面：

① 在被审计单位中拥有重大经济利益；

② 其报酬中有相当一部分（如奖金、股票期权、基于盈利能力的支付计划）取决于被审计单位能否实现激进的目标（如在股价、经营成果、财务状况或现金流量方面）；

③ 个人为被审计单位的债务提供了担保。

(4) 管理层或经营者受到更高级管理层或治理层对财务或经营指标过高要求的压力，主要体现为：

治理层为管理层设定了过高的销售业绩或盈利能力等激励指标。

经典题解

【例·2015·单选题】下列舞弊风险因素中，与实施舞弊的动机或压力相关的是（ ）。

A. 非财务管理人员过度参与会计政策的选择或重大会计估计的确定

B. 职责分离或独立审核不充分

C. 管理层在被审计单位中拥有重大经济利益

D. 组织结构过于复杂, 存在异常的法律实体或管理层级

【解析】选项 C 正确。选项 A 属于与编制虚假财务报告导致的错报相关的“态度或借口”舞弊风险因素; 选项 B 属于与侵占资产导致的错报相关的“机会”舞弊风险因素; 选项 D 属于与编制虚假财务报告导致的错报相关的“机会”舞弊风险因素。

【答案】C

3. 舞弊的机会 (请结合教材表 13-1 第 2 列)

(1) 被审计单位所在行业或其业务的性质为编制虚假财务报告提供了机会, 这种机会可能来源于以下方面:

①从事超出正常经营过程的重大关联方交易, 或者与未经审计或由其他会计师事务所审计的关联企业进行重大交易;

②被审计单位具有强大的财务实力或能力, 使其在特定行业中处于主导地位, 能够对与供应商或客户签订的条款或条件作出强制规定, 从而可能导致不适当或不公允的交易;

③资产、负债、收入或费用建立在重大估计的基础上, 这些估计涉及主观判断或不确定性, 难以印证;

④从事重大、异常或高度复杂的交易 (特别是临近期末发生的复杂交易, 对该交易是否按照“实质重于形式”原则处理存在疑问);

⑤在经济环境及文化背景不同的国家或地区从事重大经营或重大跨境经营;

⑥利用商业中介, 而此项安排似乎不具有明确的商业理由;

⑦在属于“避税天堂”的国家或地区开立重要银行账户或者设立子公司或分公司进行经营, 而此类安排似乎不具有明确的商业理由。

(2) 组织结构复杂或不稳定, 主要体现在以下方面:

①难以确定对被审计单位持有控制性权益的组织或个人;

②组织结构过于复杂, 存在异常的法律实体或管理层级;

③高级管理人员、法律顾问或治理层频繁更换。

(3) 对管理层的监督由于以下原因失效:

①管理层由一人或少数人控制 (在非业主管理的实体中), 且缺乏补偿性控制;

②治理层对财务报告过程和内部控制实施的监督无效。

(4) 内部控制要素由于以下原因存在缺陷:

①对控制的监督不充分, 包括自动化控制以及针对中期财务报告 (如要求对外报告) 的控制;

②由于会计人员、内部审计人员或信息技术人员不能胜任而频繁更换;

③会计系统和信息系统无效, 包括内部控制存在值得关注的缺陷的情况。

4. 舞弊的态度或借口 (请结合教材表 13-1 第 2 列)

(1) 管理层态度不端或缺乏诚信, 主要体现在以下方面:

①管理层未能有效地传递、执行、支持或贯彻被审计单位的价值观或道德标准, 或传递了不适当的价值观或道德标准;

②非财务管理人员过度参与或过于关注会计政策的选择或重大会计估计的确定;

③被审计单位、高级管理人员或治理层存在违反证券法或其他法律法规的历史记录, 或由于舞弊或违反法律法规而被指控;

④管理层过于关注保持或提高被审计单位的股票价格或利润趋势;

⑤管理层向分析师、债权人或其他第三方承诺实现激进的或不切实际的预期;

⑥管理层未能及时纠正发现的值得关注的内部控制缺陷;

⑦为了避税的目的, 管理层表现出有意通过使用不适当的方法使报告利润最小化;

⑧高级管理人员缺乏士气;

⑨业主兼经理未对个人事务与公司业务进行区分;

⑩股东人数有限的被审计单位股东之间存在争议;

⑪管理层总是试图基于重要性原则解释处于临界水平的或不适当的会计处理。

(2) 管理层与现任或前任注册会计师之间的关系紧张, 主要表现为以下方面:

①在会计、审计或报告事项上经常与现任或前任注册会计师产生争议;

②对注册会计师提出不合理的要求, 如对完成审计工作或出具审计报告提出不合理的时间限制;

③对注册会计师接触某些人员、信息或与治理层进行有效沟通施加不适当的限制;

④管理层对注册会计师表现出盛气凌人的态度, 特别是试图影响注册会计师的工作范围, 或者影响对执行审计业务的人员或被咨询人员的选择和保持。

经典题解

【例·多选题】在下列情形中, 可能表明管理层存在舞弊态度或借口的有()。

A. 对注册会计师施加限制, 使其难以接触某些人员

B. 管理层没有及时纠正已发现的内部控制重大缺陷

C. 管理层过分关注保持或提高公司股票价格或利润趋势

D. 高层管理人员、法律顾问或治理层频繁变更

【解析】选项 D 是管理层舞弊的“机会”因素; 选项 A、B、C 表明管理层存在舞弊的“态度或借口”因素(请结合教材表 13-1)。

【答案】ABC

(三) 实施分析程序

在实施分析程序以了解被审计单位及其环境时, 注册会计师应当评价识别出的异常或偏离预期的关系(包括与收入账户有关的关系), 是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。

【解读】异常或偏离预期的关系举例:

1. 临近会计期末发生异常交易, 并产生大额非常规收入;

2. 收入与经营活动产生的现金流量的趋势不一致;

3. 被审计单位的盈利能力与行业趋势不一致或偏离预期;

4. 会计部门记录的销售量与营运部门生产数据统计相比较, 存在偏离预期或无法解释的关系。

(四) 考虑其他信息

1. 注册会计师获取的其他信息

(1) 获取的有关被审计单位及其环境的信息(请结合教材 7.3);

(2) 项目组成员间的讨论(请结合教材 7.2);

(3) 在客户接受和保持过程中获取的信息(请结合教材 21.3);

(4) 向被审计单位提供其他服务所获取的经验(如中期财务信息审阅)。

2. 注册会计师结合询问和分析程序的结果, 综合评价所获取的信息

(1) 是否表明存在舞弊风险;

(2) 各种信息是否相互佐证(否则, 存在矛盾证据);

(3) 如有不一致, 应对此作出调查。

(五) 项目组内部讨论舞弊风险

1. 讨论内容

(1) 财务报表易于发生由于舞弊导致的重大错报的方式和领域;

(2) 舞弊可能如何发生等。

2. 讨论目的

(1) 项目组成员间分享关于财务报表易于发生由于舞弊导致的重大错报的方式和领域的见解;

(2) 考虑适当的应对措施, 并确定如何分派项目组成员;

(3) 确定如何共享实施审计程序的结果, 以及如何处理舞弊指控。

3. 讨论方式

审计项目组应当考虑持续交换可能影响舞弊风险评估及其应对程序的信息。

经典题解

【例·2010·多选题】在组织审计项目组讨论舞弊风险时，注册会计师认为应当讨论的内容有（ ）。

- A. 被审计单位发生舞弊导致的重大错报风险的领域及方式
- B. 被审计单位存在的舞弊风险因素
- C. 被审计单位管理层凌驾于内部控制之上的可能性
- D. 审计项目组应对舞弊导致的重大错报风险的审计程序

【解析】审计项目组对舞弊讨论的内容应包括以下方面：（1）项目组成员认为财务报表易于发生由于舞弊导致的重大错报的方式和领域、管理层可能编制和隐瞒虚假财务报告的方式以及侵占资产的方式等（选项 A 正确）；（2）可能表明管理层操纵利润的迹象，以及管理层可能采取的导致虚假财务报告的利润操纵手段；（3）已知悉的对被审计单位产生影响的外部 and 内部因素，这些因素可能产生动机或压力使管理层或其他人员实施舞弊，可能提供实施舞弊的机会，可能表

明存在为舞弊行为寻找借口的文化或环境（选项 B 正确）；（4）对接触现金或其他易被侵占资产的员工，管理层对其实施监督的情况；（5）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）强调在整个审计过程中对由于舞弊导致重大错报的可能性保持适当关注的重要性；（7）遇到的哪些情形可能表明存在舞弊；（8）如何在拟实施审计程序的性质、时间安排和范围中增加不可预见性；（9）为应对由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性而选择实施的审计程序，以及特定类型的审计程序是否比其他审计程序更为有效（选项 D 正确）；（10）注册会计师注意到的舞弊指控；（11）管理层凌驾于控制之上的风险（选项 C 正确）。

【答案】ABCD

【考点四】识别和评估舞弊风险（重点）



【解读】注册会计师识别和评估舞弊风险的审计思路和要求，如图 13-6 所示：

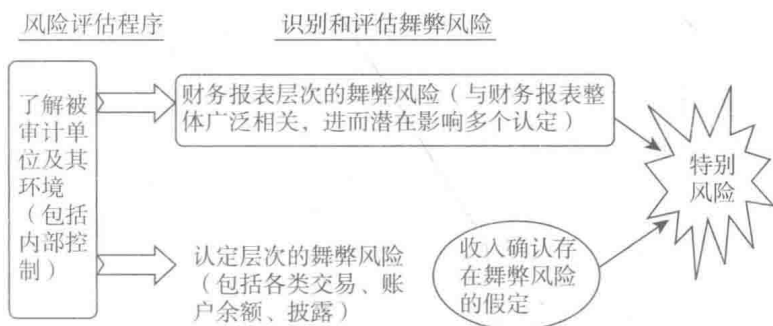


图 13-6 识别和评估舞弊风险

（一）评估要求

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。

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。

（二）基于收入确认存在舞弊风险的假定

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。



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。

【解读】“基于收入确认存在舞弊风险的假定”举例:

- (1) 记录虚假收入;
- (2) 高估收入,包括:在风险和报酬转移给买方之前就确认销售收入;
- (3) 低估收入,包括:在完成本期销售指标时,把实现的销售推到下一期确认;收入不确认在利润表里而挂在其他应付款中,从而递延或减少税款的支付。

经典题解

【例·2012·单选题】在识别和评估重

大错报风险时,下列各项中,注册会计师应当假定存在舞弊风险的是()。

- A. 复杂衍生金融工具的计价
- B. 存货的可变现净值
- C. 收入确认
- D. 应付账款的完整性

【解析】根据审计准则规定,在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时,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(选项C正确)。

【答案】C

【考点五】应对舞弊导致的重大错报风险(重点)



【解读】注册会计师应对舞弊风险的思路和内容,如图13-7所示:

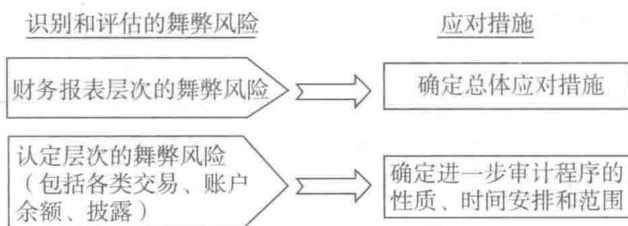


图 13-7 应对舞弊风险的思路

(一) 总体应对措施

注册会计师应对舞弊的总体应对措施,如图13-8所示:

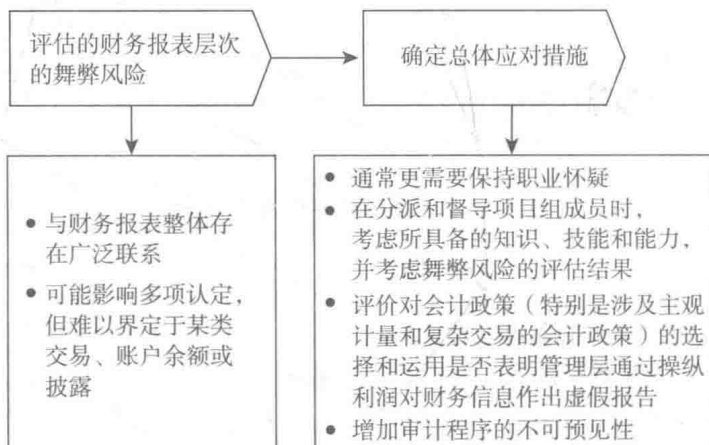


图 13-8 总体应对措施

经典题解

【例·2013·单选题】注册会计师应当针对评估的由于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。下列各项措施中，错误的是（ ）。

- A. 修改财务报表整体的重要性
- B. 评价被审计单位对会计政策的选择和运用
- C. 指派更有经验、知识、技能和能力的项目组成员
- D. 在确定审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的不可预见性

【解析】选项 A 错误。针对注册会计师评估的由于舞弊导致的财务报表层次重大错报风险确定的总体应对措施包括：（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（选项 C）；（2）评价被审计单位对会计政策（特别是涉及主观计量或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（选项 B）；（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（选项 D）。

【答案】A

（二）针对认定层次舞弊风险实施的审计程序

1. 总体思路

针对认定层次舞弊风险实施的审计程序的审计思路包括以下三个方面：

（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。

2. 具体应对措施

针对编制虚假财务报告的具体应对措施如表 13-2：

表 13-2 具体应对措施—由于编制虚假财务报告导致的错报

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的时点实施存货盘点
	在观察存货盘点的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



续表

特定认定	应对程序
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

经典题解

【例·2015·单选题】如果注册会计师认为存货数量存在舞弊导致的重大错报风险，下列做法中，通常不能应对该风险的是（ ）。

- A. 扩大与存货相关的内部控制测试的样本规模
- B. 要求被审计单位在报告期末或临近期末的时点实施存货盘点
- C. 在不预先通知被审计单位的情况下对特定存放地点的存货实施监盘
- D. 利用专家的工作对特殊类型的存货实施更严格的检查

【解析】选项 A 错误，针对舞弊风险，仅依靠控制测试无法获取充分适当的审计证据，注册会计师应当实施实质性程序。

【答案】A

【例·2014·多选题】下列各项做法中，可以应对舞弊导致的重大错报风险的有（ ）。

- A. 选取以前年度未寄发询证函的客户的应收账款余额实施函证
- B. 在同一天对所有存放在不同地点的存货实施监盘
- C. 扩大营业收入细节测试的样本规模
- D. 通过实地走访，核实供应商和客户真实存在

【解析】注册会计师应对舞弊导致的认定层次重大错报风险时，应当考虑改变拟实施的实质性程序的性质、时间和范围。

【答案】ABCD

（三）了解管理层凌驾于控制之上实施舞弊的手段

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. 构造复杂或虚假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 and 交易条款。

经典题解

【例·2015·多选题】下列各项中，属于管理层通过凌驾于控制之上实施舞弊的手段有（ ）。

- A. 不恰当地调整会计估计所依据的假设
- B. 随意变更会计政策
- C. 篡改与重大交易相关的会计记录和交易条款
- D. 构造复杂的交易以歪曲财务状况或经营成果

【解析】管理层通过凌驾于控制之上实施舞弊的手段主要包括：（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（选项 B 正确）；（3）不恰当地调整会计估计所依据的假设（选项 A 正确）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）构造复杂或虚假的交易以歪曲财务状况或经营成果（选项 D 正确）；（7）篡改与重大或异常交易相关的会计记录和交易条款（选项 C 正确）。

【答案】ABCD