

第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

七、无法继续执行审计业务

1、对继续执行审计业务的能力产生怀疑

(1) 情形

①被审计单位没有针对舞弊采取适当的、注册会计师根据具体情况认为必要的措施，即使该舞弊对财务报表并不重大；

②注册会计师对由于舞弊导致的重大错报风险的考虑以及实施审计测试的结果，表明存在重大且广泛的舞弊风险；

③注册会计师对管理层或治理层的胜任能力或诚信产生重大疑虑。

(2) 措施

注册会计师应当：

①确定适用于具体情况的职业责任和法律责任，包括是否需要向审计业务委托人或监管机构报告；

②在相关法律法规允许的情况下，考虑是否需要解除业务约定。

2、解除业务约定

如果决定解除业务约定，注册会计师应当采取以下措施：

(1) 与适当层级的管理层和治理层讨论解除业务约定的决定和理由；

(2) 考虑是否存在职业责任或法律责任，需要向审计业务委托人或监管机构报告解除业务约定的决定和理由。

八、书面声明

应当获取以下书面声明：

1、管理层和治理层认可其设计、执行和维护内部控制以防止和发现舞弊的责任；

2、管理层和治理层已向注册会计师披露了管理层对由于舞弊导致的财务报表重大错报风险的评估结果；

3、管理层和治理层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他人员（在舞弊行为导致财务报表出现重大错报的情况下）的舞弊或舞弊嫌疑；

4、管理层和治理层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。

九、与管理层、治理层和监管机构沟通

对象	要点
1、管理层	<p>(1) 当注册会计师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，即使该事项可能被认为不重要；</p> <p>(2) 适当层级的管理层至少要比涉嫌舞弊人员高出一个级别。</p>
2、治理层	<p>(1) 如果确定或怀疑舞弊涉及管理层，注册会计师应当尽早就此类事项与治理层沟通；</p> <p>(2) 管理层未能恰当应对识别出的值得关注的内部控制缺陷或舞弊，应当就此与治理层沟通；</p> <p>(3) 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，应当就此与治理层沟通。</p>
3. 监管机构	<p>(1) 如果识别出舞弊或怀疑存在舞弊，注册会计师应当确定是否有责任向被审计单位以外的机构报告；</p> <p>(2) 尽管注册会计师对客户信息负有的保密义务可能妨碍这种报告，但如果法律法规要求注册会计师履行报告责任，注册会计师应当遵守法律法规的规定。</p>

十、针对违反法律法规行为实施的程序

环节	程序
1. 注意到违反法律法规的行为的相关信息	<p>(1) 了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境；</p> <p>(2) 获取进一步的信息，了解潜在财务后果，以评价对财务报表可能产生的影响。</p>
2. 怀疑存在违反法律法规行为	<p>(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；</p> <p>(2) 如果管理层或治理层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；</p> <p>(3) 如上述咨询不适当或不满意，可考虑向会计师事务所的法律顾问咨询。</p>
3. 评价违反法律法规行为	<p>(1) 评价对风险评估结果和书面声明可靠性的影响；</p> <p>(2) 如管理层或治理层没有采取适合具体情况的补救措</p>

施，即使违反法律法规行为对财务报表不重要，如果法律法规允许，也可能考虑是否有必要解除业务约定；

(3) 如果不能解除业务约定，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。

(1) 考虑是否报告的是严重违反法律法规的行为，主要是指有重大法律后果或涉及社会公众利益。

(2) 应当了解相关法律法规是否要求报告违反法规行为，还应考虑采取何种方式、何时以及向谁进行报告。

(3) 如果无法确定是否有相关要求，或者无法确定是否应该向监管机构报告，通常需要征询法律意见后确定如何处理。

十一、对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的报告

1. 与治理层沟通

	要点
沟通要求	<p>(1) 除非治理层全部成员参与管理被审计单位，注册会计师应当与治理层沟通审计过程中注意到的有关违反法律法规的事项，但不必沟通明显不重要的事项。</p> <p>(2) 如果根据判断认为需要沟通的违反法律法规行为是故意和重大的，注册会计师应当就此尽快向治理层通报。</p>
沟通方式	<p>(1) 通常采用书面形式，注册会计师将沟通文件副本作为审计工作底稿；</p> <p>(2) 如果采用口头沟通方式，应形成沟通记录并作为审计工作底稿保存。</p>

2. 怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层时的沟通

如果怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层，注册会计师应当向被审计单位审计委员会或监事会等更高层级的机构通报。如果不存在更高层级的机构，或者注册会计师认为被审计单位可能不会对通报作出反应，或者注册会计师不能确定向谁报告，注册会计师应当考虑是否需要征询法律意见。

3. 出具审计报告

(1) 考虑财务报表是否恰当反映

如果认为违反法律法规行为对财务报表具有重大影响，注册会计师应当要求被审计单位在财务报表中予以恰当反映；如未能在财务报表中得到恰当反映，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

(2) 考虑审计范围受到限制的影响

a) 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。

b) 对来自其他条件的限制，应当评价对审计意见的影响。

4. 考虑向监管机构和执法机构报告