

# 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

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师在财务报表审计中对被审计单位舞弊的考虑，以及具体运用《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》，以识别、评估和应对舞弊导致的重大错报风险，制定本准则。

**第二条** 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

**第三条** 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。

## 第二章 舞弊的特征

**第四条** 财务报表的错报可能由于舞弊或错误所致。舞弊和错误的区别在于，导致财务报表发生错报的行为是故意行为还是非故意行为。

**第五条** 错误是指导致财务报表错报的非故意行为，主要包括：

(一) 为编制财务报表而收集和处理数据时发生失误；  
(二) 由于疏忽和误解有关事实而作出不恰当的会计估计；  
(三) 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。

**第六条** 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。

舞弊是一个宽泛的法律概念，但本准则并不要求注册会计师对舞弊是否已经发生作出法律意义上的判定，只要求关注导致财务报表发生重大错报的舞弊。

**第七条** 下列两类故意错报与财务报表审计相关：

- (一) 对财务信息作出虚假报告导致的错报；
- (二) 侵占资产导致的错报。

**第八条** 对财务信息作出虚假报告，可能源于管理层通过操纵利润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。

对财务信息作出虚假报告的动机主要包括：

- (一) 迎合市场预期或特定监管要求；
- (二) 牟取以财务业绩为基础的私人报酬最大化；
- (三) 偷逃或骗取税款；
- (四) 骗取外部资金；
- (五) 掩盖侵占资产的事实。

**第九条** 对财务信息作出虚假报告通常表现为：

(一) 对财务报表所依据的会计记录或相关文件记录的操纵、伪造或篡改；

(二) 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；

(三) 对与确认、计量、分类或列报有关的会计政策和会计估计的故意误用。

**第十条** 对财务信息作出虚假报告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手段主要包括：

(一) 编制虚假的会计分录，特别是在临近会计期末时；

(二) 滥用或随意变更会计政策；

(三) 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；

(四) 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；

(五) 隐瞒可能影响财务报表金额的事实；

(六) 构造复杂的交易以歪曲财务状况或经营成果；

(七) 篡改与重大或异常交易相关的会计记录和交易条款。

**第十一条** 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，其手段主要包括：

(一) 贪污收入款项；

(二) 盗取货币资金、实物资产或无形资产；

(三) 使被审计单位对虚构的商品或劳务付款；

(四) 将被审计单位资产挪为私用。

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。

**第十二条** 舞弊的发生通常涉及下列因素：

(一) 动机或压力；

- (二) 机会;
- (三) 借口。

### 第三章 治理层、管理层的责任和注册会计师的责任

**第十三条** 防止或发现舞弊是被审计单位治理层和管理层的责任。

**第十四条** 治理层有责任监督管理层建立和维护内部控制。

**第十五条** 管理层有责任在治理层的监督下建立良好的控制环境，维护有关政策和程序，以保证有序和有效地开展业务活动，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。

**第十六条** 注册会计师有责任按照中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）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。

**第十七条** 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。

### 第四章 审计的固有限制

**第十八条** 由于存在下列固有限制，即使按照审计准则的规定恰当地计划和实施审计工作，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：

- （一）选择性测试方法的运用；
- （二）内部控制的固有局限性；
- （三）大多数审计证据是说服性而非结论性的；
- （四）为形成审计意见而实施的审计工作涉及大量判断；
- （五）某些特殊性质的交易和事项可能影响审计证据的说服力。

**第十九条** 由于舞弊者可能通过精心策划以掩盖其舞弊行为，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。

由于管理层往往能够直接或间接地操纵会计记录并编报虚假财务信息，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。

**第二十条** 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：

- （一）舞弊者的狡诈程度；
- （二）串通舞弊的程度；
- （三）舞弊者在被审计单位的职位级别；
- （四）舞弊者操纵会计记录的频率和范围；
- （五）舞弊者操纵的每笔金额的大小。

**第二十一条** 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。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，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

**第二十二条** 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，充分考虑由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性，而不应依赖以往审计中对管理层、治理层诚信形成的判断。

**第二十三条** 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。

**第二十四条** 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。但在审计过程中，注册会计师应当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。

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。但如果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

**第二十五条** 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。

**第二十六条** 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。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。

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。

**第二十七条** 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。

**第二十八条** 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。

**第二十九条** 项目组讨论的内容通常包括：

（一）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；

（二）在遇到哪些情形时需要考虑存在舞弊的可能性；

（三）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；

（四）已注意到的对被审计单位舞弊的指控；

（五）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；

(六) 管理层凌驾于控制之上的可能性;

(七) 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;

(八) 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;

(九) 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;

(十) 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

### 第一节 总体要求

**第三十条** 注册会计师应当实施下列审计程序, 以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:

(一) 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;

(二) 考虑是否存在舞弊风险因素;

(三) 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;

(四) 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

**第三十一条** 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下列事项：

- （一）管理层对舞弊导致的财务报表重大错报风险的评估；
- （二）管理层对舞弊风险的识别和应对过程；
- （三）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；
- （四）管理层就其经营理念及道德观念与员工沟通的情况。

**第三十二条** 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，以了解控制环境。

**第三十三条** 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。

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。

**第三十四条** 注册会计师应当询问管理层、内部审计人员和内部其他相关人员，以确定其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

**第三十五条** 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。

注册会计师还应当询问被审计单位内部的其他相关人员，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。

注册会计师应当运用职业判断，确定拟询问的被审计单位内部其他人员的范围及询问内容。

**第三十六条** 如果被审计单位设有内部审计职能，注册会计师应当询问内部审计人员，询问内容主要包括：

- （一）内部审计人员对被审计单位舞弊风险的认识；
- （二）内部审计人员在本期是否实施了用以发现舞弊的程序；
- （三）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；
- （四）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。

**第三十七条** 注册会计师应当考虑向被审计单位内部的下列人员询问是否存在或可能存在舞弊：

- （一）不直接参与财务报告过程的业务人员；
- （二）负责生成、处理或记录复杂、异常交易的人员及其监督人员；
- （三）负责法律事务的人员；
- （四）负责道德事务的人员；
- （五）负责处理舞弊指控的人员。

在询问时，注册会计师应当考虑询问不同级别的人员。

**第三十八条** 在评价管理层对询问作出的答复时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，认识到管理层通常最有条件实施舞弊。

注册会计师应当运用职业判断，确定是否有必要通过其他信息对管理层的答复进行印证。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。

**第三十九条** 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。

**第四十条** 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。

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

**第四十一条** 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。

舞弊风险因素是指注册会计师在了解被审计单位及其环境时识别的、可能表明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。

**第四十二条** 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。

注册会计师应当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。

**第四十三条** 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。

#### **第四节 考虑异常关系或偏离预期的关系**

**第四十四条** 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。

**第四十五条** 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。

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，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**

**第四十六条** 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，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。

## 第八章 识别和评估舞弊导致的重大错报风险

**第四十七条** 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需要注册会计师特别考虑的重大错报风险，即特别风险。对于此类风险，注册会计师应当评价被审计单位相关控制的设计情况，并确定其是否已经得到执行。

**第四十八条** 在运用职业判断评估舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当考虑：

- （一）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；
- （二）将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系；
- （三）识别的风险是否重大；
- （四）识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

**第四十九条** 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，以进一步了解舞弊风险因素及管理层对舞弊风险的态度。

**第五十条** 对财务信息作出虚假报告导致的重大错报通常源于多计或少计收入，注册会计师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与收入有关的交易或认定可能导致舞弊风险。

## 第九章 应对舞弊导致的重大错报风险

### 第一节 总体要求

**第五十一条** 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。

**第五十二条** 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。

**第五十三条** 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：

（一）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；

（二）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

**第五十四条** 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下列总体应对措施：

（一）考虑人员的适当分派和督导；

（二）考虑被审计单位采用的会计政策；

（三）在选择进一步审计程序的性质、时间和范围时，应当注意

使某些程序不为被审计单位预见或事先了解。

**第五十五条** 注册会计师应当根据舞弊导致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的工作，并进行相应的督导。

**第五十六条** 注册会计师应当考虑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。

**第五十七条** 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，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。

注册会计师应当考虑采取下列措施：

- （一）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；
- （二）调整审计程序的时间，使之有别于预期的时间安排；
- （三）运用不同的抽样方法；
- （四）对不同地理位置的多个组成部分实施审计程序；
- （五）以不预先通知的方式实施审计程序。

### 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

**第五十八条** 注册会计师应当考虑通过下列方式，应对舞弊导致的认定层次的重大错报风险：

（一）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；

（二）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整个本期的交易事项实施测试；

（三）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。

#### 第四节 针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序

**第五十九条** 管理层凌驾于控制之上的风险属于特别风险，注册会计师针对该特别风险应当实施的审计程序包括：

（一）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；

（二）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；

（三）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，了解其商业理由的合理性。

**第六十条** 在设计和实施审计程序，以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时，注册会计师应当采取下列措施：

（一）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；

（二）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；

（三）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；

（四）确定测试的时间；

（五）选择拟测试的会计分录或调整分录。

**第六十一条** 为选择拟测试的会计分录或调整分录并确定适当的测试方法，注册会计师应当考虑下列因素：

（一）注册会计师对舞弊导致的重大错报风险的评估；

（二）被审计单位对会计分录或调整分录已实施的控制；

（三）被审计单位的财务报告过程以及所能获取的证据性质；

（四）虚假会计分录或调整分录的特征；

（五）会计账户的性质和复杂程度；

（六）在常规业务流程之外处理的会计分录和调整分录。

**第六十二条** 管理层通常通过故意作出不当的会计估计对财务信息作出虚假报告。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：

（一）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；

（二）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。

**第六十三条** 如果发现管理层作出的会计估计可能有失公允，注

册会计师应当评价这是否表明存在舞弊导致的重大错报风险。

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。

**第六十四条** 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。

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：

（一）交易的形式是否过于复杂；

（二）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讨论并作出适当记录；

（三）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；

（四）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；

（五）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或独立财务能力的第三方。

## 第十章 评价审计证据

**第六十五条** 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。

**第六十六条** 财务报表审计是一个累积和不断修正的过程。

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。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。

**第六十七条** 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。

注册会计师应当运用职业判断确定可能表明存在舞弊导致的重大错报风险的趋势或关系，尤其是与期末确认的收入或利润有关的异常趋势或关系。

**第六十八条** 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。

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。

**第六十九条** 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。注册会计师还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。

**第七十条** 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。

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。在这种情况下，注册会计师应当采取下列措施：

（一）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；

（二）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。

**第七十一条** 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。

## 第十一章 与管理层、治理层和监管机构的沟通

**第七十二条** 注册会计师应当获取管理层就下列事项作出的书面声明：

（一）设计和执行内部控制以防止或发现舞弊是管理层的责任；

（二）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；

（三）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；

（四）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。

**第七十三条** 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。

**第七十四条** 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。

**第七十五条** 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。

**第七十六条** 如果对管理层、治理层的诚信产生怀疑，注册会计师应当考虑征询法律意见，以采取适当措施。

**第七十七条** 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。

**第七十八条** 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和治理层。

**第七十九条** 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。

**第八十条** 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：

(一)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;

(二)管理层未能恰当应对已发现的内部控制重大缺陷的事实;

(三)管理层未能恰当应对已发现的舞弊的事实;

(四)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;

(五)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;

(六)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。

**第八十一条** 如果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。

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。

## 第十二章 无法继续执行审计业务时的考虑

**第八十二条** 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:

(一)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;

(二)对审计报告的影响,或解除业务约定。

注册会计师难以继续执行审计业务的异常情形通常包括:

(一) 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;

(二) 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;

(三) 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。

**第八十三条** 如果决定解除业务约定, 注册会计师应当采取下列措施:

(一) 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;

(二) 向审计业务委托人报告解除业务约定的决定和理由;

(三) 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。

**第八十四条** 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。

**第八十五条** 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

**第八十六条** 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:

(一) 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；

(二)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。

**第八十七条** 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：

(一)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；

(二)实施进一步审计程序的性质、时间和范围；

(三)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；

(四)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。

**第八十八条** 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。

**第八十九条** 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形成审计工作记录。

## 第十四章 附 则

**第九十条** 本准则自2007年1月1日起施行。