

注册会计师 审计 教材精讲班

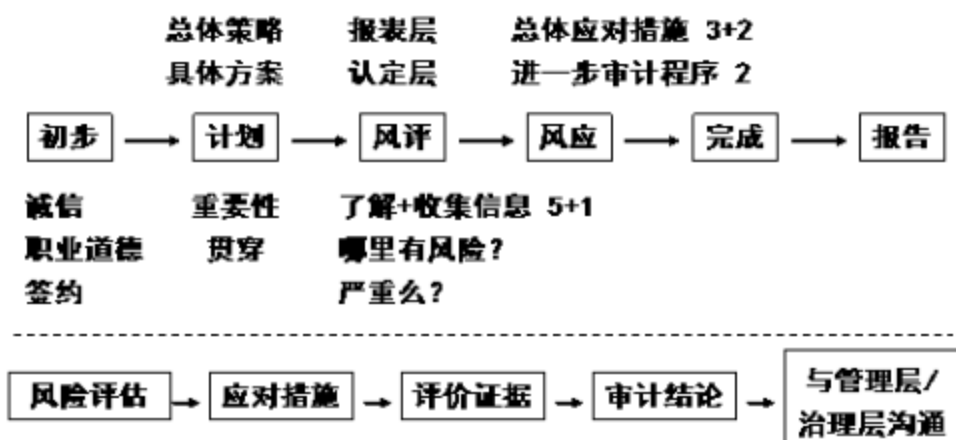
第十三章对舞弊和法律法规的考虑

考情分析

本章属于比较重要的章节。

历年主要围绕舞弊三角模型、舞弊风险评估程序、应对舞弊导致的重大错报风险以及与管理层、治理层和监管机构的沟通等知识点考查。

不仅可以在客观题中考查，也可以与特别风险等内容相结合考查主观题。



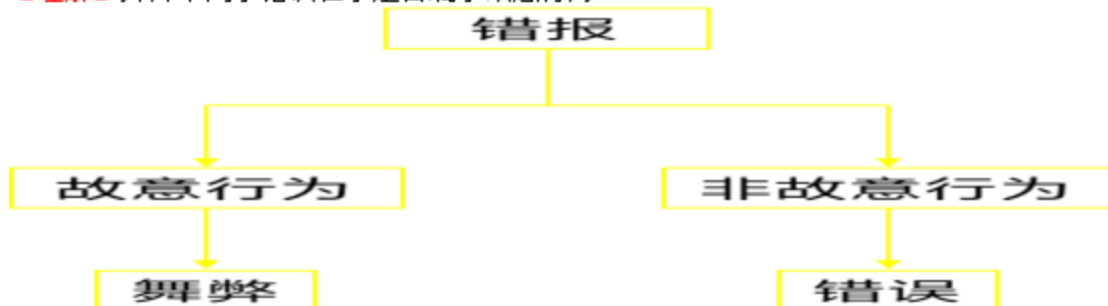
第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

1.1 舞弊含义与种类

1. 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。

【理解】舞弊不同于错误在于是否属于故意行为。



2. 舞弊的种类

编制虚假财务报告	① 涉及为欺骗财务报表使用者而作出的故意错报 ② 管理层操纵利润
侵占资产	① 员工盗窃金额相对较小且不重要的资产 ② 管理层通过难以发现的手段掩饰或隐瞒侵占资产

3. 舞弊的方式

舞弊类型	舞弊方式
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）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、列报或披露相关的会计准则
侵占资产	(1) 贪污收到的款项。例如，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。例如，盗窃存货以自用或出售、盗窃废料以再销售、通过向被审计单位竞争者泄露技术资料与其串通以获取回报 (3) 使被审计单位对未收到的商品或未接受的劳务付款。例如，向虚构的供应商支付款项、供应商向采购人员提供回扣以作为其提高采购价格的回报、向虚构的员工支付工资 (4) 将被审计单位资产挪为私用。例如，将被审计单位资产作为个人或关联方贷款的抵押

【2015年多选题】下列舞弊风险因素中，与编制虚假财务报告相关的有（ ）。

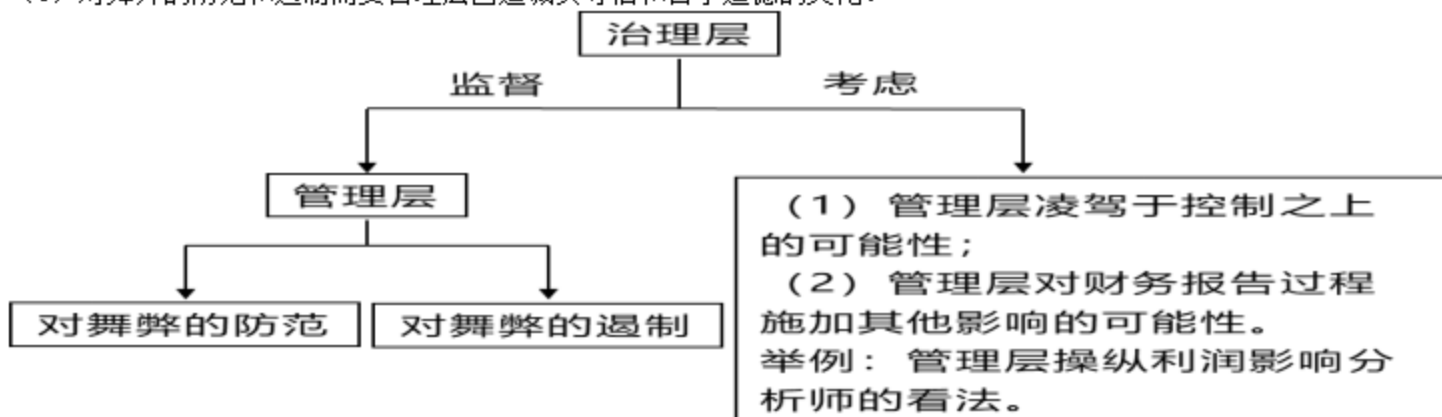
- A. 在非所有者管理的主体中，管理层由一人或少数人控制，且缺乏补偿性控制
- B. 对高级管理人员支出的监督不足
- C. 会计系统和信息系统无效
- D. 利用商业中介进行交易，但缺乏明显的商业理由

【答案】ACD

1.2 与舞弊相关的责任

1. 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) 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不当影响的可能性。
- (3) 对舞弊的防范和遏制需要管理层营造诚实守信和合乎道德的文化。



2. 注册会计师的责任

(1) 合理保证（正面）

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。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) 固有限制（反面）

【观点】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。

注册会计师是否对未能发现舞弊导致的重大错报承担责任，取决于其是否遵循审计准则的规定（程序、证据、报告）。

3. 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

(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。

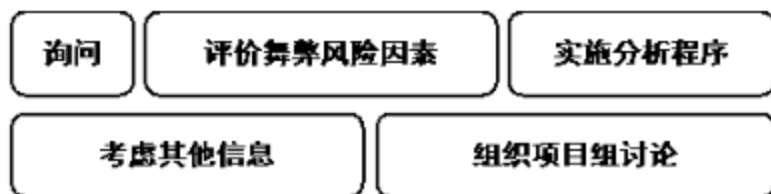
(3) 串通舞弊可能导致原本虚假的审计证据被注册会计师误认为具有说服力。

(4) 如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。

【2014年单选】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

【答案】A



1.3 风险评估程序和相关活动

1. 询问

(1) 询问对象。应询问治理层、管理层、内审人员。应考虑询问：

- ① 不直接参与财务报告过程的业务人员；
- ② 拥有不同级别权限的人员；
- ③ 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；
- ④ 内部法律顾问；
- ⑤ 负责道德事务的主管人员或承担类似职责的人员；
- ⑥ 负责处理舞弊指控的人员。

(2) 询问内容

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。

治理层：

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**：

- ① 治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程；
- ② 为降低舞弊风险而建立的**内部控制**；
- ③ 是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

内部审计人员：

注册会计师**应当询问内部审计人员**，以确定其是否知悉任何**舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控**，并获取这些人员对舞弊风险的看法。

2. 评价舞弊风险因素（多选题）

存在舞弊风险因素**并不必然表明**发生了舞弊，但在舞弊发生时通常存在舞弊风险因素。舞弊风险因素可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。

风险因素可以分为以下三类：

(1) 实施舞弊的**动机或压力**

舞弊者具有舞弊的**动机**是舞弊发生的**首要**条件。

【举例】高级管理人员的报酬与财务业绩或公司股票的市场表现挂钩、公司正在申请融资等情况都可能促使管理层产生

舞弊的动机。

(2) 实施舞弊的**机会**

舞弊者需要具有舞弊的机会，舞弊才可能成功。舞弊的机会一般**源于内部控制在设计和运行上的缺陷**，如公司对资产管理松懈，公司管理层能够凌驾于内部控制之上而可以随意操纵会计记录等。

(3) 为舞弊行为寻找**借口**的能力

借口是指存在某种态度、性格或价值观念，使得管理层或雇员能够作出不诚实的行为，或者管理层或雇员所处的环境促使其能够将舞弊行为予以**合理化**。

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。

【举例】侵占资产的员工可能认为单位对自身的待遇不公；编制虚假财务报告者可能认为造假不是出于个人私利而是出于公司集体利益

【2017年 单选题】

下列各项中，属于舞弊发生的首要条件的是（ ）。

- A. 实施舞弊的动机或压力
- B. 治理层和管理层对舞弊行为的态度
- C. 实施舞弊的机会
- D. 为舞弊行为寻找借口的能力

【答案】 A