

## 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

#### 【知识点 1】关于舞弊的基础知识

一、定义：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、分类：

舞弊 { 编制虚假财务报告  
侵占资产

侵占资产通常伴随着虚假或误导性的记录 and 文件，其目的是**隐瞒资产丢失或未经适当授权而被抵押的事实**。

三、双方责任：

责任主体	内容
(一) 治理层和管理层的责任	1.被审计单位 <b>治理层和管理层</b> 对防止或发现舞弊负有 <b>主要责任</b> 。 2.管理层在 <b>治理层的监督</b> 下， <b>高度重视</b> 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 <b>管理层凌驾于控制之上</b> 或对财务报告过程施加其他 <b>不当影响</b> 的可能性。
(二) 注册会计师的责任	1.注册会计师 <b>有责任按照审计准则的规定执行审计工作</b> ，获取财务报表在整体上是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报的 <b>合理保证</b> 。 2.由于审计的 <b>固有限制</b> ， <b>即使</b> 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 <b>也不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证</b> 。

【强调 1】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。

【强调 2】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**。（不看结果，看过程：**审计工作、审计程序、审计证据、审计报告**）

#### 【知识点 2】风险评估程序和相关活动

一、询问：

询问人员	询问内容（问什么）
管理层（应当）	① <b>管理层</b> 对财务报表可能存在由于舞弊导致的重大错报风险的 <b>评估</b> ，包括评估的性质、范围和频率等。 ② <b>管理层对舞弊风险的识别和应对过程</b> ，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种交易、账户余额或披露。 ③ <b>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</b> 。 ④ <b>管理层就其经营理念和道德观念向员工的通报</b> 。
治理层（应当）	除非治理层 <b>全部成员参与管理被审计单位</b> ： ①注册会计师应当了解 <b>治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程</b> ，以及为降低舞弊风险而建立的 <b>内部控制</b> ② <b>询问治理层是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控</b>
内部审计人员	①是否知悉任何影响被审计单位的 <b>舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控</b> ；

(应当)	②对舞弊风险的看法。
其他相关人员	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

舞弊风险因素	要点
1.实施舞弊的 <b>动机或压力</b>	舞弊发生的 <b>首要条件</b> 。
2.实施舞弊的 <b>机会</b>	①舞弊者需要具有舞弊的 <b>机会</b> ，舞弊才可能 <b>成功</b> 。 ②一般源于内部控制在设计和运行上的缺陷
3.为舞弊行为 <b>寻找借口的能力</b>	① <b>借口</b> 是舞弊发生的 <b>重要条件之一</b> 。 ②只有舞弊者能够对舞弊行为予以 <b>合理化</b> ，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。

**【强调】**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，因此，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。

## 三、识别和评估舞弊导致的重大错报风险

- 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**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。
- 3.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。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。**

### **【知识点 3】应对舞弊导致的重大错报风险**

舞弊导致的重大错报风险	应对
1.财报层→总体应对措施	(1) 在 <b>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</b> ； (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 <b>选择和运用</b> ； (3) <b>增加审计程序的不可预见性</b> 。
2.认定层	(1) 改变拟实施审计程序的性质。 (2) 改变实质性程序的时间。 (3) 扩大审计程序的范围（ <b>扩大控制测试的范围通常无效</b> ）。
3.针对管理层凌驾于控制之上的风险	测试、复核、评价 (1) <b>测试会计分录以及其他调整是否适当</b> 。 (2) <b>复核会计估计是否存在偏向</b> 。 (3) 对于 <b>超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或异常的重大交易，评价其商</b>

业理由。

**【强调 1】**由于管理层在被审计单位的地位，管理层凌驾于内部控制之上的风险在所有被审计单位都会存在。

**【强调 2】**管理层凌驾于内部控制之上的风险属于特别风险