

## 第十三章 对舞弊和法律法规的考虑

### 考情分析

本章属于重要章节，**平均分5分左右**！同学们在学习的时候注意思路的把握。

### 教材变化

个别文字修改，无实质性变化

### 目录

第一节 财务报表审计中与**舞弊**相关的责任

第二节 财务报表审计中对**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

#### 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**。“毒瘤”

##### （二）舞弊的种类、目的、来源

种类	目的	来源
编制虚假财务报告导致的错报	欺骗财务报表使用者	可能是 <b>管理层通过操纵利润</b> 来影响财务报表使用者对被审计单位业绩和盈利能力的看法
侵占资产导致的错报	盗窃被审计单位资产	<b>员工盗窃</b> 金额相对较小且不重要的资产；侵占资产也可能涉及 <b>管理层</b>

##### （三）舞弊的方式

种类	方式
编制虚假财务报告导致的错报	(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、 <b>弄虚作假</b> （包括伪造）或篡改 (2) 在财务报表中错误表达或故意 <b>漏记</b> 事项、交易或 <b>其他重要信息</b> (3) <b>故意地错误</b> 使用与金额、分类、列报或披露相关的 <b>会计准则</b>
侵占资产导致的错报	(1) <b>贪污收到的款项</b> 。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) <b>盗窃实物资产</b> 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 <b>对未收到的商品或未接受的</b> 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) <b>将被审计单位资产挪为私用</b> 。例如，将被审计单位资产作为个人或关联方贷款的抵押

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

#### 二、治理层、管理层的责任和注册会计师的责任

##### （一）治理层、管理层的责任

1. **防止或发现**舞弊负有主要责任。
2. 管理层在治理层的监督下，高度重视对舞弊的防范（减少发生的机会）和遏制（警示）是非常重要的。
3. **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他不当影响的可能性。

##### （二）注册会计师的责任

1. 注册会计师有责任按照审计准则的规定执行审计工作，获取财务报表在整体上**是否不存在舞弊或错误**导致的重大错报的合理保证。
2. 由于审计的固有限制，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**。

**【提示 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。（串通、精心策划）**

**【提示 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。取决于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；是否根据证据评价结果出具了恰当的审计报告。（不看结果，看过程）**

**【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

答案：B

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。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，以及是否根据审计证据评价结果出具了恰当的审计报告。

### 三、项目组内部的讨论

#### 1. 要求

- （1）项目组成员之间应当进行讨论，并由项目合伙人确定将哪些事项向未参与讨论的项目组成员通
- （2）在讨论过程中，项目组成员不应假定管理层和治理层是正直和诚信的。

#### 2. 项目组讨论的目的

- （1）有较多经验的项目组成员有机会与其他成员分享关于财务报表易于发生舞弊导致的重大错报的方式和领域的见解；
- （2）针对财务报表易于发生舞弊导致的重大错报的方式和领域考虑适当应对措施，并确定分派哪些项目组成员实施特定的审计程序；
- （3）确定如何在项目组成员中共享实施审计程序的结果，以及如何处理可能引起注册会计师注意的舞弊指控。

#### 3. 项目组可能讨论的内容：

- （1）项目组成员认为财务报表易于发生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；
- （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）管理层企图通过晦涩难懂的披露使披露事项无法得到正确理解的风险；（例如包含太多不重要的信息或是不明确模糊的语言）

**【提示】**在讨论过中，项目组成员不应假定管理层和治理层是正直和诚信的。