

第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

考情分析

本章属于重要章节，平均分值5分左右！同学们在学习的时候注意思路的把握。

教材变化

本章变动较大，主要为新增“第三方配合实施舞弊”的相关内容，具体包括第三方配合实施舞弊的相关举例、配合舞弊的第三方的特征，以及舞弊迹象与应对程序。

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**

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”

第一节 财务报表审计中与舞弊相关的责任

（二）舞弊和错误的区别

种类	目的	来源
编制虚假财务报告	欺骗财务报表使用者	可能是管理层通过操纵利润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	盗窃被审计单位资产	员工盗窃金额相对较小且不重要的资产； 侵占资产也可能涉及管理层

（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、 弄虚作假 （包括伪造）或篡改 (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
种类	方式
侵占资产导致的错报	(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

【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。

（四）第三方配合实施舞弊

在被审计单位实施舞弊时，可能存在第三方配合。相比被审计单位单独实施的舞弊，被审计单位在第三方配合下实施的舞弊更具隐蔽性和欺骗性，导致的重大错报未被注册会计师发现的风险更高。

1. 收入确认。

- （1）第三方配合被审计单位签订购销合同。
- （2）第三方配合虚假销售交易涉及的存货实物、交易单证票据和资金流转。
- （3）第三方配合被审计单位隐瞒相关合同条款或“抽屉”协议。
- （4）在第三方配合下，进行显失公允的交易。
- （5）在第三方配合下，构建不具有商业实质的贸易业务，并确认收入。
- （6）对于属于在某一时段内履约并采用产出法确定履约进度的销售交易，第三方配合被审计单位高估履约进度实现当期多确认收入。

2. 成本费用。

3. 关联方资金占用和违规担保。

4. 货币资金。

5. 资产减值。

6. 资产处置。

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。

【提示2】管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险，大于员工舞弊导致的重大错报未被发现的风险。其原因是管理层往往可以利用职务之便，直接或间接操纵会计记录，提供虚假的财务信息，或凌驾于为防止其他员工实施类似舞弊而建立的控制之上。

【提示3】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）

【例-多选题】在财务报表审计中，下列有关注册会计师与舞弊相关的责任的说法中，正确的有（ ）。

- A. 就防止舞弊而言，被审计单位治理层和管理层负主要责任，注册会计师负次要责任
- B. 注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑，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
- C. 注册会计师发现舞弊导致的重大错报的责任，大于发现错误导致的重大错报的责任
- D. 注册会计师不能对财务报表整体不存在舞弊导致的重大错报获取绝对保证

答案：BD

解析：选项A错误，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，注册会计师不对防止舞弊负责。选项C错误，注册会计师发现舞弊导致的重大错报的责任，与发现错误导致的重大错报的责任相同。

【例-多选题】下列各项中，用于判断注册会计师是否按照审计准则的规定执行了审计工作的有（ ）。

- A. 注册会计师在具体情况下实施的审计程序的恰当性
- B. 注册会计师获取的审计证据的充分性和适当性
- C. 注册会计师是否识别出财务报表中存在的所有重大错报
- D. 注册会计师出具的审计报告的恰当性

答案：ABD

解析：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（选项A正确），是否获取了充分、适当的审计证据（选项B正确），以及是否根据证据评价结果出具了恰当的审计报告（选项D正确）。审计准则要求注册会计师合理保证财务报表不存在重大错报，并不要求其识别出财务报表中存在的所有重大错报（选项C错误）。