

注册会计师 审计 教材精讲班

第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

2.1 违反法律法规的定义和类别

1. 违反法律法规的定义

违反法律法规，是指被审计单位、治理层、管理层或为被审计单位工作或受其指导的其他人，有意或无意违背除适用的财务报告编制基础以外的现行法律法规的行为。

2. 违反法律法规的类别

(1) “第一类”法律法规

通常对决定财务报表中的**重大金额**和**披露**有直接影响的法律法规。

【举例】如税收和企业年金方面的法律法规，如果被审计单位存在违反这类法律法规的行为，将对财务报表的重大金额和披露有直接影响。

(2) “第二类”法律法规

对决定财务报表中的金额和披露没有直接影响的其他法律法规。

如果违反这些法律法规，可能对财务报表产生重大影响。

【举例】如经营许可条件、监管机构对偿债能力的规定或环境保护要求等。

3. 违反法律法规行为的后果

(1) 被审计单位的违反法律法规行为**可能与财务报表**相关，有些违反法律法规行为还可能产生**重大财务后果**，进而影响财务报表的**合法性和公允性**。

(2) 如果不实施必要的审计程序，则可能导致注册会计师**出具不恰当**的审计报告。

(3) 在设计和实施审计程序以及评价和报告审计结果时，注册会计师**应当充分关注**被审计单位违反法律法规行为可能对**财务报表**产生的重大影响。

2.2 管理层的责任

管理层有责任在治理层的监督下确保被审计单位的经营活动符合法律法规的规定。

2.3 注册会计师的责任

1. 合理保证的审计目标

注册会计师有责任对财务报表整体**不存在**由于舞弊或错误导致的重大错报获取**合理保证**。

在执行财务报表审计时，注册会计师**需要考虑**适用于被审计单位的法律法规框架。

2. 没有责任防止被审计单位违反法律法规行为

(1) 许多法律法规主要与被审计单位经营活动相关，通常不影响财务报表，且不能被与财务报告相关的信息系统所获取；

(2) 违反法律法规可能涉及**故意隐瞒**的行为，如共谋、伪造、故意漏记交易、管理层凌驾于控制之上或故意向注册会计师提供虚假陈述；

(3) 某行为是否构成违反法律法规，最终只能由**法院**认定。

【观点】注册会计师**没有责任**防止被审计单位违反法律法规行为，也**不能期望**其发现所有的违反法律法规行为。

3. 两种类别法律法规的审计责任

类别	注册会计师	第一类	第二类
责任		就被审计单位遵守这些法律法规的规定获取 充分、适当的审计证据	注册会计师的责任 仅限于 实施 特定 的审计程序，以有助于识别可能对财务报表产生重大影响的违反这些法律法规的行为

【2012年 单选题】

关于注册会计师对被审计单位违反法律法规行为的审计责任，下列说法中，正确的是（ ）。

- A. 注册会计师有责任发现被审计单位所有的违反法律法规行为
- B. 针对通常对决定财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规的规定，注册会计师应当获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据
- C. 注册会计师没有责任专门实施审计程序以发现被审计单位的违反法律法规行为
- D. 对被审计单位的违反法律法规行为，注册会计师应当在审计报告中予以反映

【答案】B

2.4 对被审计单位遵守法律法规的考虑

1. 对法律法规框架的了解

在了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当总体了解：

- (1) 适用于被审计单位及其所处行业或领域的法律法规框架；
- (2) 被审计单位如何遵守这些法律法规框架。

2. 对注册会计师的要求

		程序和要求
主要程序	第一类	获取被审计单位遵守这些规定的充分、适当的审计证据
	第二类	(1) 向管理层和治理层询问是否遵守了这些法律法规 (2) 检查与许可证颁发机构或监管机构的往来函件

3. 其他审计程序：

- (1) 阅读会议纪要
- (2) 向被审计单位管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况
- (3) 对某类交易、账户余额和披露实施细节测试

4. 书面声明

- (1) 对于管理层识别出的或怀疑存在的、可能对财务报表产生**重大影响**的违反法律法规行为，书面声明可以提供必要的审计证据
- (2) 不能提供充分、适当的审计证据，不影响注册会计师拟获取的其他审计证据的性质和范围

【2015年 单选题】

下列审计程序中，通常不能识别被审计单位违反法律法规行为的是（ ）。

- A. 向管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况
- B. 获取来自管理层关于被审计单位不存在违反法律法规行为的书面声明
- C. 对营业外支出中的罚款及滞纳金支出实施细节测试
- D. 阅读董事会和管理层的会议纪要

【答案】B

2.5 识别出的或怀疑存在违反时实施的审计程序

1. 表明被审计单位存在违反法律法规行为的信息（11）

- (1) 受到监管机构、政府部门的调查，或者支付罚金或受到处罚；
- (2) 向未指明的服务付款，或向顾问、关联方、员工或政府雇员提供贷款；
- (3) 与被审计单位或所处行业正常支付水平或实际收到的服务相比，支付过多的销售佣金或代理费用；
- (4) 采购价格显著高于或低于市场价格；
- (5) 异常的现金支付，以银行本票向持票人付款的方式采购；
- (6) 与在“避税天堂”注册的公司存在异常交易；
- (7) 向货物或服务原产地以外的国家或地区付款；
- (8) 在没有适当的交易控制记录的情况下付款；
- (9) 现有的信息系统不能（因系统设计存在问题或因突发性故障）提供适当的审计轨迹或充分的证据；
- (10) 交易未经授权或记录不当；

(11) 负面的媒体评论。

2. 注意到**相关信息**时应当实施的程序

(1) 了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境。

(2) 获取**进一步的信息**，以评价对财务报表可能产生的影响

- ① 违反法律法规行为对财务报表产生的潜在财务后果，如受到罚款、处分、赔偿、封存财产、强制停业和诉讼等；
- ② 潜在财务后果是否需要列报；
- ③ 潜在财务后果是否严重，以致对财务报表的公允反映产生怀疑或导致财务报表产生误导。

3. 怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时的审计程序

(1) 如果怀疑被审计单位存在违反法律法规行为，应当就此与适当层级的管理层和治理层（如适用）进行讨论，提供额外的审计证据，除非法律法规禁止。

(2) 向内部或外部的法律顾问**咨询**

如果管理层或治理层（如适用）不能向注册会计师提供充分的信息，证明被审计单位遵守了法律法规，注册会计师可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顾问咨询有关法律法规在具体情况下的运用，包括舞弊的可能性以及对财务报表的影响。

(3) 向所在会计师事务所的法律顾问咨询

如果认为向被审计单位法律顾问咨询是不适当的或不满意其提供的意见，注册会计师可能认为，在保密基础上向所在会计师事务所的其他人员、网络事务所、职业团体或注册会计师的法律顾问咨询被审计单位是否涉及违反法律法规行为（包括舞弊的可能性、可能导致的法律后果，以及注册会计师可能采取的进一步行动）是适当的。

【2018年单选题】

当怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时，下列各项审计程序中，通常不能为注册会计师提供额外审计证据的是（ ）。

- A. 获取被审计单位管理层的书面声明
- B. 与被审计单位治理层讨论
- C. 向被审计单位内部法律顾问咨询
- D. 向会计师事务所的法律顾问咨询

【答案】A

4. 评价违反法律法规行为的影响

(1) 评价风险评估和书面声明可靠性的影响

注册会计师应当评价识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为对审计的其他方面可能产生的影响，包括对注册会计师风险评估和被审计单位书面声明可靠性的影响。

违反法律法规行为的影响，取决于该行为的实施和隐瞒与具体控制活动之间的关系，以及牵涉的管理人员或个人（为被审计单位工作或受其指导）的级别，尤其是最高权力机构参与违反法律法规行为所产生的影响。

(2) 考虑有必要解除业务约定

在例外情况下，如果管理层或治理层没有采取注册会计师认为适合具体情况的补救措施，即使违反法律法规行为对财务报表不重要，如果法律法规允许，注册会计师也可能考虑**是否有必要**解除业务约定。

在决定是否有必要解除业务约定时，注册会计师可以考虑征询法律意见。

如果不能解除业务约定，注册会计师可以考虑替代方案，包括在审计报告的其他事项段中描述违反法律法规行为。

2.6 对识别出的或怀疑存在的行为的沟通和报告

1. 与治理层沟通

(1) 总的要求

① 除非治理层全部成员参与管理被审计单位，注册会计师应当与治理层沟通注意到的违反法律法规的事项，但不必沟通明显不重要的事项。

② 沟通通常采用**书面**形式，将沟通文件副本作为工作底稿。如果采用口头沟通方式，应形成**沟通记录**并作为审计工作底稿保存。

(2) 违反法规行为情节严重时的沟通要求

① 如违反法律法规行为是故意和重大的，应**尽快**向治理层通报。

② 如怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层，应向审计委员会或监事会等**更高层级**的机构通报。

③ 如**不存在**更高层级的机构，或者注册会计师认为被审计单位可能不会对通报作出反应，或者注册会计师**不能**确定向谁报告，注册会计师应当考虑是否需要**征询法律意见**。

【2021年单选题】下列有关注册会计师在执行财务报表审计时对法律法规的考虑的说法中，错误的是（ ）。

- A. 如果怀疑被审计单位存在违反法律法规行为，除非法律法规禁止，注册会计师应当就此与适当层级的管理层和治理层进行讨论
- B. 针对通常对决定财务报表重大金额和披露有直接影响的法律法规，注册会计师的责任是实施特定的审计程序，以识别可能对财务报表产生重大影响的违反这些法律法规的行为
- C. 如果识别出或怀疑被审计单位存在违反法律法规行为，注册会计师应当考虑是否有责任向被审计单位以外的适当机构报告
- D. 注册会计师没有责任防止被审计单位的违反法律法规行为，也不能期望其发现所有的违反法律法规行为

【答案】 B

【解析】 针对通常对决定财务报表重大金额和披露有直接影响的法律法规（第一类），注册会计师应就被审计单位遵守这些法律法规获取充分、适当的审计证据。选项 B 错误

2. 出具审计报告

（1）考虑违反法规行为的影响

如果认为违反法律法规行为对财务报表具有**重大影响**，注册会计师应要求被审计单位在财务报表中**恰当反映**。如果未能在财务报表中得到恰当反映，注册会计师应当出具**保留意见或否定意见**的审计报告。

（2）考虑审计范围受限的影响

如因管理层或治理层阻挠而**无法**获取充分、适当的审计证据，应发表**保留或无法表示意见**。

如受到其他方面的限制，应评价对审计意见的影响。

3. 向被审计单位之外的适当机构报告识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为

① 如果识别出或怀疑存在**严重**违反法律法规行为，应当考虑是否有责任向被审计单位以外的适当机构报告。所谓“严重”是指有重大法律后果或涉及社会公众利益。

② 如果无法确定是否有相关要求，或者无法确定是否应该向被审计单位以外的适当机构报告，注册会计师通常需要**征询**相关的法律意见，以了解注册会计师的可能选择，以及采取任何特定行动的职业及法律后果。

【2015年多选题】

如果识别出被审计单位违反法律法规的行为，下列各项程序中，注册会计师应当实施的有（ ）。

- A. 评价识别出的违反法律法规行为对注册会计师风险评估的影响
- B. 评价被审计单位书面声明的可靠性
- C. 就识别出的所有违反法律法规行为与治理层进行沟通
- D. 了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境

【答案】 ABD

【2016年单选题】

下列有关财务报表审计中对法律法规的考虑的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师没有责任防止被审计单位违反法律法规
- B. 注册会计师有责任实施特定的审计程序，以识别和应对可能对财务报表产生重大影响的违反法律法规行为
- C. 注册会计师通常采用书面形式与被审计单位治理层沟通审计过程中注意到的有关违反法律法规的事项
- D. 如果被审计单位存在对财务报表有重大影响的违反法律法规行为，且未能在财务报表中得到充分反映，注册会计师应当发表保留意见或否定意见

【答案】 B

【2019年多选题】

下列有关注册会计师在执行财务报表审计时对法律法规的考虑的说法中，正确的有（ ）。

- A. 注册会计师没有责任防止被审计单位违反法律法规
- B. 对于不直接影响财务报表金额和披露的法律法规，注册会计师应就被审计单位遵守了这些法律法规获取管理层的书面

声明

- C. 如果识别出被审计单位的违反法律法规行为，注册会计师应当考虑是否有责任向被审计单位以外的监管机构报告
- D. 对于直接影响财务报表金额和披露的法律法规，注册会计师应就被审计单位遵守了这些法律法规获取充分、适当的审计证据

【答案】 ACD

【解析】 B 选项，管理层应当声明已向注册会计师披露了所有已知的、在编制财务报表时应当考虑其影响的违反或涉嫌违反法律法规的行为。