

## 第二节 财务报表审计中对法律法规的考虑

### 一、违反法律法规的含义和分类

含义	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使的其他人，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
----	---

分类	第一类	对决定财务报表中的重大金额和披露有 <b>直接影响</b> 的法律法规
	举例	<b>税收、企业年金</b>
	第二类	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
	举例	<b>遵循经营许可条件、监管机构对偿债能力的规定和环保方面的要求</b>

**【强调 1】** 违反法律法规**不包括**与被审计单位经营活动无关的不当个人行为。

**【强调 2】** 在考虑被审计单位的一项行为**是否违反法律法规时**，注册会计师**应当征询**法律意见。

### 二、管理层和注册会计师的责任

#### （一）管理层遵守法律法规的责任

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。

#### （二）注册会计师的责任

- 1.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。
- 2.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。

#### 3.两类法律法规的责任

分类	注册会计师的责任
第一类（直接）	就被审计单位遵守这类法律法规 <b>获取充分、适当的</b> 证据
第二类 (没有直接影响)	仅限于 <b>实施特定的审计程序</b> ，以有助于识别可能对财务报表 <b>产生重大影响</b> 的违反这些法律法规的行为

**【强调】** 考虑到法律法规对被审计单位产生影响的范围，注册会计师在整个审计过程中均应保持职业怀疑。

### 三、对被审计单位遵守法律法规的考虑

#### （一）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（自身出发、询问管理层）下列事项：

- 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。

#### （二）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

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。

（三）识别违反**其他法律法规**的行为的程序（特定的审计程序）

注册会计师应当实施**下列审计程序**，以有助于识别可能对财务报表产生重大影响的违反其他法律法规的行为：

- 1.向管理层和治理层（如适用）**询问**被审计单位**是否遵守了**这些法律法规；
- 2.**检查**被审计单位与许可证颁发机构或监管机构的**往来函件**。

（四）实施其他审计程序使注册会计师注意到违反法律法规行为

为形成审计意见所实施的审计程序，可能使注册会计师注意到识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为。这些审计程序可能包括：

- 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**。

（五）书面声明

由于法律法规对财务报表的影响差异很大，与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，**书面说明**可以提供必要的审计证据。

**【强调】**书面声明本身不提供充分适当的审计证据，因此不影响注册会计师拟获取的其他审计证据的性质和范围。

#### 四、**识别出或怀疑存在**违反法律法规行为**时**实施的审计程序

（一）如果注册会计师**发现**下列事项或相关信息，**可能表明**被审计单位**存在**违反法律法规行为：

- （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）向未指定的服务付款，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。

（二）如果注意到上述信息，注册会计师应当：

- 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。包括：
  - （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）潜在财务后果是否非常严重，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。