

## 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>

**【提示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。

**【提示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

**【提示】**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。

**【提示】**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。

（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。

### (三) 怀疑被审计单位存在违反法律法规行为时的审计程序

1. 注册会计师应当就此与适当层级的管理层和治理层（如适用）进行讨论，因其可能能够提供额外的审计证据，除非法律法规禁止。

2. 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可能影响。

3. 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是适当的。

### (四) 评价识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的影响

1. 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。

2. 在某些情形下，当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，或者识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为导致对管理层或治理层的诚信产生质疑（即使违反法律法规行为对财务报表不重要），注册会计师可能考虑在法律法规允许的情况下解除业务约定。在决定是否有必要解除业务约定时，注册会计师可能认为征询法律意见是适当的。在特殊情况下，管理层或治理层没有采取注册会计师认为在具体情形下适当的补救行动，并且不可能解除业务约定，在其他事项段中描述识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为。

**【例-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

**解析：**书面声明本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据，因此选项A不正确。

**【例-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

解析：注册会计师不必与治理层沟通明显不重要的违反法律法规行为，故选项C不正确。

五、对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的报告

（一）与治理层沟通

1. 总体要求：

（1）除非治理层全部成员参与管理被审计单位，因而知悉注册会计师已沟通的、涉及识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的事项，注册会计师应当与治理层沟通审计过程中关注到的有关违反法律法规的事项（除非法律法规禁止），**但不必沟通明显不重要的事项。**

（2）沟通通常采用书面形式，注册会计师将文件副本作为审计工作底稿。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）对故意和重大的违反法律法规行为的沟通要求。

注册会计师应当就此尽快与治理层沟通。

（2）怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层时的沟通要求。

①如果怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层，注册会计师应当向被审计单位审计委员会或监事会等更高层级的机构通报。

②如果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向外部监管机构（如有）报告或征询法律意见。

3. 向**被审计单位之外的适当机构**报告违反法律法规行为

如果识别出或怀疑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之外的适当机构报告。

（1）注册会计师应当了解相关法律法规是否要求报告严重违反法律法规的行为。

（2）如果无法确定是否有相关法律法规要求向被审计单位之外的适当机构报告发现的被审计单位的违反法规行为，或者无法确定某项违反法规行为是否应该向被审计单位之外的适当机构报告，注册会计师通常需要征询相关的法律意见，然后再确定如何处理。



(二) 出具审

计报告

1. 总体要求：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**应当**要求被审计单位在财务报表中**予以恰当**反映。（有错要承认）

情形	被审计单位处理情况	审计意见
违反法律法规行为对财务报表具有重大影响	恰当反映	无保留意见
	未恰当反映	保留意见或否定意见

2. 考虑审计范围受到限制的影响

(1) 来自被审计单位的限制：如果因管理层或治理层**阻挠而无法**获取充分、适当的审计证据，以评价**是否**存在或可能存在对财务报表产生重大影响的违反法律法规行为，注册会计师应当根据审计范围受到限制的程度，**发表保留意见或无法表示意见**。

(2) 其他条件的限制

如果由于审计范围受到管理层或治理层**以外**的其他方面的限制而**无法**确定被审计单位是否存在违反法律法规行为，注册会计师应当**评价**这一情况对**审计意见**的影响。