

《中国注册会计师审计准则第 1142 号 ——财务报表审计中对法律法规的考虑》 应用指南

(2022 年 1 月 17 日修订)

一、被审计单位遵守法律法规的责任(参见本准则第四条至第十条)

1. 管理层的责任是在治理层的监督下确保被审计单位的经营符合法律法规的规定。法律法规可能以不同的方式影响被审计单位的财务报表。最直接的方式是可能规定了适用的财务报告编制基础或者影响被审计单位需要在财务报表中作出的具体披露。法律法规也可能确立了被审计单位的某些法定权利和义务,其中部分权利和义务将在财务报表中予以确认。此外,法律法规还可能规定了对违反法律法规行为的惩罚。

2. 下面列示的是被审计单位可能实施的政策和程序的示例,有助于防止和发现违反法律法规行为:

(1) 跟踪法律法规的变化,确保设计的经营程序符合法律法规的规定;

(2) 建立和执行适当的内部控制;

(3) 制定、公布和落实行为守则;

(4) 确保员工得到适当培训,了解行为守则;

(5) 监控行为守则的遵守情况,对违反行为守则的员工采取恰当的措施给予处分;

(6) 聘请法律顾问以帮助管理层跟踪法律法规的变化;

(7) 汇编重要的、被审计单位在其所处行业必须遵守的法律法规, 保存被投诉的记录。

对于大型被审计单位, 管理层通过将职责适当分配给内部审计部门、审计委员会和合规部门(法律部门), 对前款所述政策和程序作出补充。

注册会计师的责任

3. 被审计单位违反法律法规的行为可能导致重大错报。发现的违反法律法规行为, 无论其重要程度如何, 都可能影响审计工作的其他方面, 如影响注册会计师对管理层、治理层或员工诚信的考虑。

4. 确定一项行为是否构成违反法律法规行为, 是需要由法院或其他适当的监管机构作出裁决的, 这通常超出注册会计师的专业胜任能力。然而, 培训、经验和对被审计单位及其所在行业或部门的了解, 可以为注册会计师识别注意到的某些行为是否可能构成违反法律法规提供基础。

5. 作为财务报表审计的一部分, 某些法律法规可能特别要求注册会计师报告被审计单位是否遵守了某些法律法规的条款。《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》和《中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑》规范了注册会计师如何在审计报告中说明自身的审计责任。进一步讲, 如果存在特定的法定报告要求, 注册会计师可能有必要在审计计划中增加测试这些法律法规遵守情况的恰当程序。

法律法规的类别

6. 相关法律法规是否属于本准则第七条第（一）项和第（二）项所述的法律法规，可能受到被审计单位的性质和具体情况的影响。举例来说，用于规范以下事项的法律法规，可能属于本准则第七条所述的法律法规：

- （1）舞弊、腐败和贿赂；
- （2）洗钱、资助恐怖主义和犯罪收益；
- （3）证券市场和交易；
- （4）银行、其他金融产品和服务；
- （5）数据保护；
- （6）税务、养老金负债和支付；
- （7）环境保护；
- （8）公共健康与安全。

对公共部门实体的特殊考虑

7. 在公共部门，可能存在与考虑法律法规相关的额外审计责任，这些法律法规可能与财务报表审计相关，或延伸到公共部门实体经营活动的其他方面。

法律法规、相关职业道德要求规定的额外责任（参见本准则第十条）

8. 法律法规或相关职业道德要求可能要求注册会计师实施额外的程序和采取进一步行动。

二、定义（参见本准则第十一条）

9. 违反法律法规行为包括被审计单位进行的或以被审计单位名义进行的交易，或者治理层、管理层或为被审计单位工作或受其指导的其他人代表被审计单位进行的交易。

10. 违反法律法规也包括与被审计单位经营活动相关的个人不当行为，例如，处于关键管理岗位的人员，以个人身份接受被审计单位供应商的贿赂。作为回报，使供应商取得或保住地位，继续向被审计单位提供产品或服务。

三、注册会计师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（参见本准则第十三条）

11. 为了总体了解法律法规框架以及被审计单位如何遵守该框架，注册会计师可以采取下列措施：

（1）利用对被审计单位行业状况、监管环境以及其他外部因素的了解；

（2）更新对直接决定财务报表中的报告金额和列报的法律法规的了解；

（3）向管理层询问对被审计单位经营活动预期可能产生至关重要影响的其他法律法规；

（4）向管理层询问被审计单位制定的有关遵守法律法规的政策和程序；

（5）向管理层询问在识别、评价和会计处理诉讼索赔时采用的政策和程序。

（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（参见本准则第七条、第十四条）

12. 某些法律法规已经较为完善，为被审计单位及其所在行业或部门所知悉，并与被审计单位财务报表相关（如本准则第七条第（一）项所述）。这些法律法规可能与下列事项相关：

（1）财务报表的格式和内容；

- (2) 特定行业的财务报告问题；
- (3) 根据政府合同对交易进行的会计处理；
- (4) 所得税费用或退休金成本的计提或确认。

这些法律法规的某些规定可能与财务报表中的特定认定直接相关（如所得税费用的完整性），而其他规定可能与财务报表整体直接相关（如规定的构成整套财务报表的报表）。本准则第十四条规定，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。

违反这些法律法规的其他条款或其他相关法律法规，可能给被审计单位带来罚款、诉讼或其他后果，相关成本需要在财务报表中列报，但是不视为本准则第七条第（一）项所述的对财务报表产生直接影响。

（三）识别违反其他法律法规的行为的程序（参见本准则第七条、第十五条）

13. 其他法律法规可能因其对被审计单位的经营具有至关重要的影响（如本准则第七条第（二）项所述），需要注册会计师予以特别关注。违反此类法律法规可能导致被审计单位终止业务活动或对其持续经营能力产生疑虑。例如，违反许可证规定或经营的权限（如对银行来说违反资本或投资规定），可能产生这种后果。同时，存在许多与被审计单位经营活动相关的法律法规，它们并不对财务报表产生影响，也不会被与财务报告相关的信息系统反映。

14. 其他法律法规对财务报告产生的后果因被审计单位经营活动而异。因此，本准则第十五条规定的审计程序旨在使注册会计师注意对财务报表产生重大影响的违反法律法规行为。

(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

(参见本准则第十六条)

15. 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(参见本准则第十七条)

16. 由于法律法规对财务报表的影响差异很大,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。然而,书面声明本身并不提供充分、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)违反法律法规行为的迹象(参见本准则第十九条)

17. 注册会计师可能并非是通过实施本准则第十三条至第十七条规定的程序而获知违反法律法规行为的信息(例如,注册会计师可能因举报而注意到违反法律法规的行为)。

18. 下列事项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) 与注册会计师的评价相关的事项（参见本准则第十九条第（二）项）

19. 与注册会计师评价对财务报表可能产生影响相关的事项包括：

(1) 识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为对财务报表产生的潜在财务后果，包括受到罚款、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披露；

(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) 审计程序以及与管理层和治理层沟通识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为（参见本准则第二十条）

20. 注册会计师需要与适当层级的管理层和治理层（如适用）讨

论怀疑存在的违反法律法规行为，因其可能能够提供额外的审计证据。例如，对与导致怀疑违反法律法规的交易或事项相关的事实和情况，注册会计师可以证实管理层和治理层（如适用）是否对此具有相同的理解。

21. 然而，在某些国家或地区，法律法规可能限制注册会计师就某些事项与管理层和治理层沟通。法律法规可能明确禁止那些可能不利于适当机构对发生的或怀疑存在的违法行为进行调查的沟通或其他行动（包括引起被审计单位的警觉），例如，当依据反洗钱法令，注册会计师被要求向适当机构报告识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为时。在这些情形下，注册会计师考虑的问题可能是复杂的，并可能认为征询法律意见是适当的。

22. 如果管理层或治理层（如适用）不能向注册会计师提供充分信息，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。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以采取的进一步行动）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（参见本准则第二十二条）

23. 根据本准则第二十二条的要求，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。识别出的或怀疑存在的特定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，尤其是被审计单位最高权力机构牵涉其中所产生的影响。如本准则第十条所述，注册会计师遵守法律法规或相关职业道德要求，可能为注册会计师履行本准则第二十二条规定的责任提供进一步信息。

24. 举例来说，以下情形可能导致注册会计师评价识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为对管理层和治理层（如适用）书面声明可靠性的影响：

（1）对于识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为，注册会计师怀疑或有证据证明管理层或治理层（如适用）参与或企图参与其中；

（2）注册会计师注意到，管理层或治理层（如适用）知悉违反法律法规行为，并且违背法律或监管要求，未在合理期限内向适当机构报告或授权报告该事项。

25. 在某些情形下，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，例如，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）。在确定解除业务约定是否适当时，注册会计师可能认为征询法律意见是适当的。当注册会计师认为解除业务约定适当时，这样做并不能替代法律法规或相关职业道德要求规定的、对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为作出应对的其他责任。而且，《〈中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的

质量管理>应用指南》第 53 段指出，法律法规或相关职业道德要求可能规定，后任注册会计师在承接审计业务之前，应当要求前任注册会计师提供其已知的、认为后任注册会计师在作出是否承接业务的决定前需要了解的信息。

五、对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的沟通和报告

(一)识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为对审计报告的潜在影响（参见本准则第二十六条至第二十八条）

26. 注册会计师按照本准则第二十六条至第二十八条的规定发表非无保留意见能够在审计报告中，对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为进行沟通。在其他一些情况下，注册会计师也可能在审计报告中沟通识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为，例如：

(1) 如《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第三十六条所述，除审计准则规定的注册会计师责任外，注册会计师负有其他报告责任；

(2) 注册会计师认为识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为是关键审计事项，并按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定进行沟通，除非《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》第十四条适用；

(3) 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（见本指南第 25 段），注册会计师可能考虑按照《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》的规定，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。

27. 法律法规可能禁止管理层、治理层或注册会计师公开披露某一特定事项。例如，法律法规可能明确禁止那些可能不利于适当机构对发生的或怀疑存在的违法行为进行调查的沟通或其他行动（包括禁止引起被审计单位的警觉等）。对于本指南第 26 段所述情形或其他情形，当注册会计师拟在审计报告中沟通识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为时，这些法律法规可能对注册会计师在审计报告中描述该事项或在某些情形下出具审计报告的能力产生影响。此时，注册会计师可能考虑征询法律意见，以决定可采取的适当行动。

(二)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（参见本准则第二十九条）

28. 注册会计师可能被要求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，或注册会计师认为在具体情形下作出报告是适当的，因为：

（1）法律法规或相关职业道德要求要求注册会计师作出报告（见本指南第 29 段）；

（2）注册会计师认为按照相关职业道德要求，作出报告是应对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的适当行动（见本指南第 30 段）；

（3）法律法规或相关职业道德要求规定注册会计师有作出报告的权利（见本指南第 31 段）。

29. 在某些国家或地区，法律法规或相关职业道德要求可能要求注册会计师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。例如，在某些国家或地区，执行金融机构审计的注册会计师向监管机构报告发生的或怀疑发生的违反法律法规行

为是法定要求。此外，错报可能源于违反法律法规行为，在某些国家或地区，当管理层或治理层未能采取纠正措施时，注册会计师可能被要求向适当机构报告错报。

30. 其他情况下，相关职业道德要求可能要求注册会计师决定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在具体情形下是否适当。

31. 即使法律法规或相关职业道德要求可能未对报告识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为提出要求，法律法规或相关职业道德要求仍可能规定注册会计师有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的权利。例如，在审计金融机构财务报表时，按照相关法律法规，注册会计师可能有权与监管机构讨论识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为等事项。

32. 其他情形下，注册会计师在法律法规或相关职业道德要求下的保密义务，可能禁止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。

33. 本准则第二十九条所要求的确定可能涉及复杂的考虑和职业判断。因此，注册会计师可以考虑进行内部咨询（例如，会计师事务所内或网络事务所），或在保密基础上向监管机构或职业团体咨询（除非这么做被法律法规所禁止或违背保密义务）。注册会计师还可以考虑征询法律意见，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。

对公共部门实体的特殊考虑

34. 接受委托从事公共部门实体审计的注册会计师可能有义务向监管机构或政府部门报告识别出的或怀疑存在的违反法律法规行

为，或者在审计报告中反映。

六、审计工作底稿（参见本准则第三十条）

35. 注册会计师对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为有关情况形成的审计工作底稿可能包括：

（1）记录或文件的复印件；

（2）与管理层、治理层或被审计单位以外的机构或人员讨论的纪要。

36. 法律法规或相关职业道德要求也可能规定对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的额外记录要求。