

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《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》指南

(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则	2
第二章 管理层遵守法律法规的责任	4
第三章 对被审计单位遵守法律法规的考虑	7
第四章 发现违反法规行为时实施的审计程序	14
第五章 对违反法规行为的报告	18
第一节 与治理层沟通	18
第二节 出具审计报告	20
第三节 向监管机构报告	22
第六章 解除业务约定	22

第一章 总则

《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》(以下简称本准则)第一章(第一条至第五条),主要说明本准则的制定目的和适用范围,违反法规行为的含义,以及对注册会计师在财务报表审计中考虑被审计单位遵守法律法规提出的总体要求。

一、违反法规行为的含义

本准则第三条界定了违反法规行为的含义,指出本准则所称违反法规行为,是指被审计单位有意或无意地违反会计准则和相关会计制度之外的法律法规的行为。

理解上述含义时应注意把握以下两点:

1. 正确区分会计准则和相关会计制度与其他法律法规。对财务报表审计而言,适用的会计准则和相关会计制度是注册会计师评价财务报表的合法性和公允性时直接使用的判断依据。也就是说,被审计单位违反会计准则和相关会计制度,将直接影响财务报表的合法性和公允性。而被审计单位如违反其他法律法规,则可能与财务报表相关,也可能与财务报表无关。在我国,适用的会计准则和相关会计制度也属于法律法规的范畴,但是本准则的规定并不适用于此类法规。因此,本准则将违反法规行为界定为被审计单位有意或无意地违反会计准则和相关会计制度之外的法律法规的行为。

2. 正确理解违反法规行为的内涵。违反法规行为具体涉及下列三个方面:(1)被审计单位从事的违反法规行为;(2)以被审计单位名义从事的违反法规行为;(3)管理层或员工以被审计单位名义从事

的违反法规行为，但不包括管理层和员工个人从事的、与被审计单位经营活动无关的不当行为。

二、本准则的总体要求

本准则第四条对注册会计师在财务报表审计中考虑被审计单位违反法规行为提出了总体要求。规定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规行为可能对财务报表产生重大影响。

前已提及，被审计单位的违反法规行为可能与财务报表相关，有些违反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。如果不实施任何审计程序，可能导致注册会计师出具不恰当的审计报告。因此，注册会计师应实施相应的审计程序，以确定是否存在可能对财务报表产生重大影响的违反法规行为。

本准则第五条规定，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。因为某行为是否违法是一个法律裁决过程，通常超出了注册会计师的专业胜任能力。虽然注册会计师通过培训获得的知识、个人执业经验和对被审计单位及其行业的了解，可能为确定某项引起其注意的行为是否违反法律法规提供了基础，但注册会计师通常根据有资格从事法律业务的专家的意见，确定某项行为是否违反法律法规或可能违反法律法规。值得注意的是，某项行为是否违反法律法规最终只能由法院作出判决。

注册会计师在关注违反法律法规行为时还应注意，不同法律法规与财务报表的关联程度可能不同，甚至差别很大。一些法律法规决定财务报表的形式或内容，或者财务报表所应记录的金额或应作出的披露；而有些法律法规是要求管理层遵守的，或设定准许被审计单位开

展经营活动的条件。某些企业所处行业受到严格的法律约束，如银行业；而有些企业只受一些与企业经营方面的法律法规的约束，如《中华人民共和国劳动法》、《中华人民共和国安全生产法》等。违反法规行为可能会给被审计单位带来诸如罚款、诉讼等财务后果。违反法规行为与通常反映在财务报表中的交易和事项相关度越小，注册会计师越不可能注意到或识别出可能存在的违反法规行为。

第二章 管理层遵守法律法规的责任

本准则第二章（第六条和第七条），主要说明被审计单位管理层遵守法律法规的责任，以及管理层防止和发现违反法规行为的措施。

一、管理层遵守法律法规的责任

本准则第六条指出，保证经营活动符合法律法规的规定，防止和发现违反法规行为是被审计单位管理层的责任。

管理层承担的与违反法规行为有关的责任，具体包括：

1. 承担防止和发现违反法规行为的责任。按照有关法律法规的规定，管理层有责任通过建立健全和有效实施内部控制，确保其遵守适用于被审计单位的所有法律法规。为实现这一目标，管理层通常建立政策和程序，以防止和发现违反法规行为。

2. 被审计单位的违反法规行为可能导致包括处罚、诉讼、赔偿等后果。由于这些后果是被审计单位违反法律法规造成的，所以管理层理应承担相应责任。

注册会计师执行财务报表审计业务的目标和责任在于对财务报表发表审计意见。注册会计师的这一责任不能与被审计单位管理层依法应当承担的保证经营活动符合法律法规的规定，防止和发现违反法

规行为的责任相混淆，更不能以注册会计师对财务报表的审计代替管理层应承担的遵守法律法规的责任。

二、管理层防止和发现违反法规行为的措施

本准则第七条指出了管理层为履行遵守法律法规的责任而通常采取的措施，以帮助注册会计师了解管理层如何更好地履行其责任。

管理层通常通过执行下列政策和程序，以防止和发现违反法规行为：

1. 了解相关法律法规，确保设计的经营程序符合法律法规的规定。管理层应当建立有效的制度，通过各种途径和形式，例如，指派专门的部门和人员收集、传达法律法规信息，或聘请法律顾问等，确保及时、全面地了解适用于本企业及所在行业的相关法律法规及其变化，并根据法律法规的要求，制定和修改经营程序，使之符合法律法规的规定。

2. 建立和实施适当的内部控制。这是确保被审计单位遵守法律法规的一个重要举措。管理层应当按照国家有关规定和企业实际情况，建立和实施适当的内部控制，以合理保证经营活动符合现行法律法规的要求。

3. 制定、公布并遵守行为规范。管理层应当在了解相关法律法规要求的基础上，制定符合法律法规要求的行为规范，并予以公布，通过使每个员工和各项活动都遵守行为规范，确保整体经营管理活动的合法性。

4. 确保员工经过适当的培训，了解各项行为规范。被审计单位虽然公布了行为规范，但有的员工可能不知道或者不能准确理解这些行为规范，因此有必要对员工实施适当的培训。培训可以使所有员工

了解行为规范，明确自己的日常行为哪些是正确的，哪些可能违反法律法规。

5. 监控行为规范的遵守情况，对违反行为规范的员工给予适当的处罚。由于利益驱动或其他原因，被审计单位虽然公布了行为规范并提供了必要的培训，但员工仍然可能故意或无意地违反行为规范。因此，有必要采取措施监控行为规范的遵守情况，并适当处罚违反行为规范的员工，这样有利于促使全体员工自觉遵守行为规范。

6. 聘请法律顾问，帮助管理层了解法律法规要求。由于专业限制等原因，管理层可能无法非常准确地了解和运用适用于本单位的所有相关法律法规，因此，聘请法律顾问通常是很必要的。

7. 汇集必须遵守的法律法规，保存被投诉的记录。汇编必须遵守的所有法律法规，是一项极其重要的基础性管理工作。为确保经营活动的合法性而设计相关内部控制、制定员工行为规范和实施适当培训等，都是在这个基础上进行的。保存被投诉的记录也有积极的作用，不仅有利于管理层和员工了解被审计单位某些方面存在的缺陷与不足，还有利于根据投诉记录及其调查结果作出适当的处理，并修订经营程序，完善相关的行为规范。

8. 将适当的职责分派给内部审计和审计委员会，帮助管理层履行防止和发现违反法规行为的责任。有的被审计单位可能设立了专门的内部审计机构和审计委员会，有的则可能仅配备了专门的内部审计人员，以履行内部审计职能。被审计单位可以根据需要和实际情况，将部分职责，例如，拟订或修改行为规范和内部控制制度、对员工提供适当的培训、监控行为规范的遵守情况等，分配给内部审计和审计委员会，以帮助管理层履行防止和发现违反法规行为的责任。

第三章 对被审计单位遵守法律法规的考虑

本准则第三章（第八条至第二十条），主要说明注册会计师在财务报表审计中如何考虑被审计单位遵守法律法规的情况。

一、注册会计师对被审计单位遵守法律法规的考虑责任

本准则第八条指出，注册会计师不应当、也不能对防止被审计单位违反法规行为负责，但执行年度财务报表审计可能是遏制违反法规行为的一项措施。

前已述及，防止和发现被审计单位的违反法规行为是管理层的行为，理应由管理层对违反法规行为及其后果负责。尽管注册会计师在执行年度财务报表审计过程中可能会发现被审计单位的违反法规行为，从这个意义上讲，财务报表定期审计制度会对被审计单位的违反法规行为起到一定的威慑作用，但从根本上讲，遏制违反法规行为则有赖于管理层制定和实施有效的控制政策和程序。

二、考虑违反法规行为会导致更高的重大错报风险

本准则第九条规定，由于存在下列因素，注册会计师应当考虑违反法规行为会导致更高的重大错报风险：

- (1) 许多法律法规主要与被审计单位经营活动相关，且不能被会计信息系统所反映；
- (2) 审计程序的有效性受到内部控制的固有局限性和使用的测试方法的影响；
- (3) 注册会计师获取的审计证据大多是说服性而非结论性的；
- (4) 违反法规行为可能涉及故意隐瞒的行为。

如果违反法规行为涉及故意隐瞒的行为，例如，共谋、伪造、故

意不记录交易、高层管理人员凌驾于内部控制之上，或故意对注册会计师作虚假陈述等，那么，违反法规行为将导致更高的财务报表重大错报风险。

三、在考虑被审计单位遵守法律法规时采取的措施

本准则第十条规定，在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，充分关注审计可能揭露导致其对被审计单位遵守法律法规产生怀疑的情况或事项。

这一规定强调了以下两点：

1. 注册会计师在计划和实施审计工作时，要保持职业怀疑态度。职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。
2. 注册会计师要充分关注审计可能揭露导致其对被审计单位遵守法律法规产生怀疑的情况或事项。注册会计师在财务报表审计中，既不应当假定被审计单位有违反法规行为，也不能假定其没有，但必须充分考虑注意到的、反映被审计单位可能存在违反法规行为的任何迹象。尤其是在有证据表明被审计单位存在违反法规行为时，注册会计师应实施适当的审计程序。

四、考虑特定法律法规的报告要求

本准则第十一条规定，如果法律法规要求注册会计师报告被审计单位对某些法定条款的遵守情况，注册会计师应当制定计划，以测试被审计单位对这些条款的遵守情况。

有些法律法规（例如，国有资产管理部门和证券监管机构颁布的某些法规制度）可能要求注册会计师报告被审计单位对某些法定条款

的遵守情况。此时，注册会计师应当首先充分了解这些法定条款的特殊报告要求，再制定相应的计划，以便测试被审计单位对这些条款的遵守情况。

五、总体了解相关法律法规及遵守情况

本准则第十二条至第十四条对注册会计师在计划审计工作时应当总体了解相关法律法规及被审计单位对其遵守情况进行了说明。

（一）总体了解的要求

本准则第十二条规定，在计划审计工作时，注册会计师应当总体了解适用于被审计单位及其所处行业的法律法规，以及被审计单位如何遵守这些法律法规。

这一要求是保证注册会计师履行对违反法规行为的关注的前提条件，主要强调以下两点：

1. 注册会计师不仅应了解适用于被审计单位的法律法规，还应当了解适用于被审计单位所处行业的法律法规。
2. 除了解适用的法律法规外，注册会计师还应了解被审计单位是否采取本准则第二章所列举的政策和程序，以确保遵守相关的法律法规，以及采取这些政策和程序或措施的效果。

（二）总体了解时应特别关注的方面

本准则第十三条规定，在获得总体了解时，注册会计师应当特别关注某些法律法规可能导致对被审计单位经营活动产生重要影响的经营风险，即违反法律法规可能导致被审计单位停业或对其持续经营产生重大影响。

有些法律法规对被审计单位经营活动有重要影响，如有违反，可能导致被审计单位停业或对其持续经营产生重大影响。因此，在获得

总体了解时，注册会计师应特别注意了解这些法律法规。例如，违反经营许可证或其他经营权方面的要求可能会产生这种影响（例如，银行违反资本充足率或投资要求，音像行业违反知识产权保护法规，化工行业违反环境保护法规）。注册会计师在了解被审计单位适用的法律法规后，应考虑违反这些法律法规可能给被审计单位带来的后果，并特别关注违反法规行为可能对被审计单位持续经营产生的重大影响。

（三）总体了解的审计程序

本准则第十四条规定了为获得对法律法规的总体了解，注册会计师应当实施的审计程序。这些审计程序是：

1. 利用了解被审计单位行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素时所获知的信息。根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》，注册会计师在评估重大错报风险时，应充分了解被审计单位的基本情况，包括行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素。在此过程中，注册会计师通常获知了适用于被审计单位所处行业的部分法律法规信息，在考虑被审计单位违反法规行为时，可以利用这些信息。

2. 向管理层询问被审计单位为遵守有关法律法规而采用的政策和程序。注册会计师可通过向管理层询问被审计单位为遵守有关法律法规而采用的政策和程序，了解被审计单位遵守法律法规的情况。

3. 向管理层询问对被审计单位经营活动可能产生重要影响的法律法规。由于管理层对被审计单位经营活动可能产生重要影响的法律法规比较了解，因此，注册会计师应当向管理层询问哪些是对被审计单位经营活动可能产生重要影响的法律法规。通常，这些法规包括：

(1) 规范企业组织形式及其行为的法规，例如，《中华人民共和国公司法》等；(2) 通用的民商法规，例如，《中华人民共和国合同法》等；(3) 特定的行业法规，例如，《中华人民共和国商业银行法》等。

4. 与管理层讨论在识别、评价和处理诉讼、索赔与税务纠纷时采用的政策和程序。注册会计师与管理层讨论在识别、评价和处理诉讼、索赔与税务纠纷时采用的政策和程序，有助于了解被审计单位已发生或可能发生的违反法规行为。

5. 与审计组成部分的其他注册会计师讨论适用于该组成部分的法律法规。当被审计单位财务报表包含由其他注册会计师审计的一个或多个组成部分的财务信息时，负责对该财务报表出具审计报告的主审注册会计师还应当与审计组成部分的其他注册会计师商讨适用于该组成部分的法律法规，因为其他注册会计师对组成部分适用的法律法规比较了解。

六、实施进一步审计程序

本准则第十五条至第十七条对注册会计师在考虑被审计单位遵守法律法规情况时应实施的进一步审计程序进行了说明。

(一) 识别违反法规行为的进一步审计程序

本准则第十五条规定，在获得总体了解后，注册会计师应当实施下列进一步审计程序，以有助于识别被审计单位在编制财务报表时应当考虑的违反法规行为。

1. 向管理层询问被审计单位是否遵守了适用于被审计单位及其行业的法律法规。通过询问管理层，注册会计师可以直接获悉被审计单位遵守法规的情况。值得注意的是，虽然管理层的某些回答可能需要获取其他审计证据予以验证，但询问管理层是应当实施的审计程

序。在询问过程中，注册会计师应作好记录。对财务报表有重大影响的事项，应要求被询问人签字确认。

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。

检查相关的往来函件是为了发现相关的线索，以便识别可能对财务报表产生重要影响的违反法规行为，因为与这些机构的往来函件可能显示被审计单位涉及违反法规行为。

（二）获取对财务报表有重大影响的法律法规得到遵守的证据

本准则第十六条规定，对影响财务报表重大金额和披露的法律法规（如税法），注册会计师应当获取被审计单位遵守这些法律法规的充分、适当的审计证据。如果没有获取这些法律法规已得到被审计单位遵守的充分、适当的审计证据，注册会计师就无法对财务报表形成恰当的审计意见。

值得注意的是，随着经济环境的变化，对财务报表有重大影响的法律法规也可能发生变化。注册会计师在了解这些法律法规时，要特别注意了解其发生的变化，并充分认识到这些变化对被审计单位财务报表相关认定及其审计的影响。

（三）实施审计程序的范围

本准则第十七条规定，除实施本准则第十五条和第十六条规定审计程序以外，注册会计师不需对被审计单位遵守法律法规情况实施其他审计程序，因为实施其他审计程序超出了财务报表的审计范围。

注册会计师执行财务报表审计的目的并不是为了发现违反法规行为，而是对财务报表发表审计意见。因此，界定注册会计师对考虑被审计单位违反法规行为的责任应当在这一框架下进行。

七、在实施常规审计程序时保持警觉

本准则第十八条规定，为形成财务报表审计意见所实施的审计程序，可能使注册会计师注意到被审计单位存在影响财务报表的违反法规行为，注册会计师应当对此保持警觉。

注册会计师为形成财务报表审计意见而实施的审计程序包括风险评估程序和进一步审计程序等。实施这些常规的审计程序，例如，阅读会议记录，向管理层和法律顾问询问有关诉讼、索赔和税务纠纷情况，对各类交易、账户余额、列报实施实质性程序等，都有可能发现被审计单位可能存在影响财务报表的违反法规行为，注册会计师应当对此保持警觉。一旦发现被审计单位存在影响财务报表的违反法规行为，注册会计师应当按照本准则的规定，作出进一步的调查和必要的处理。

八、获取管理层声明

本准则第十九条规定，注册会计师应当向管理层获取书面声明，以表明被审计单位已将其知悉的、影响财务报表的所有违反或可能违反相关法律法规的情况告知注册会计师。

注册会计师应当要求管理层在书面声明中，明确指出被审计单位已将其知悉的、影响财务报表的所有违反或可能违反相关法律法规的情况告知注册会计师。这样做一方面借助管理层书面声明这种方式，进一步明确管理层对被审计单位遵守法律法规负责，另一方面可将该声明作为一种审计证据。

值得注意的是，对特定重要审计目标而言，注册会计师不应仅仅依靠管理层声明，而应当按照相关审计准则的规定，运用职业判断，计划和实施必要的审计程序，获取证明力更强的审计证据。因为管理层声明是非独立来源的审计证据，其可靠性较弱。

九、无反证判定

本准则第二十条规定，如果没有证据表明被审计单位存在违反法规行为，注册会计师可推定被审计单位遵守了相关法律法规。

这样规定意味着注册会计师在评价有关审计证据，得出审计结论时，可以使用无反证判定。

这里的“没有证据表明”，是指注册会计师在实施了本准则所要求的必要审计程序，收集了相关审计证据后，没有发现表明被审计单位存在违反法规行为的证据。

如果是因为注册会计师没有按照审计准则要求实施必要的审计程序收集证据，导致注册会计师没有获得反证，进而作出了被审计单位不存在违反法规行为的推断结论，那么注册会计师作出这样的推断则不符合本准则的要求。

第四章 发现违反法规行为时实施的审计程序

本准则第四章（第二十一条至第二十七条），主要说明注册会计师应当关注的、可能表明被审计单位存在违反法规行为的信息，以及针对可能存在的违反法规行为应当实施的程序。

一、关注可能表明违反法律法规的迹象

本准则第二十一条规定，注册会计师应当充分关注可能表明被审计单位违反法律法规的下列信息：

- (1) 受到政府有关部门的调查或处罚；
- (2) 提供异常贷款或支付不明费用；
- (3) 与关联方存在异常交易；
- (4) 支付异常的销售佣金或代理费用；

- (5) 购销价格严重偏离市场价格;
- (6) 异常的现金收支;
- (7) 与在税收优惠地注册的公司存在异常交易;
- (8) 向商品或劳务提供者以外的单位或个人支付商品或劳务款项;
- (9) 收付款缺少适当的交易控制记录;
- (10) 现有的会计信息系统不能提供适当审计轨迹或充分证据;
- (11) 交易未经授权或记录不当;
- (12) 媒介评论。

了解可能表明被审计单位违反法律法规的信息，有助于注册会计师识别和发现可能存在违反法规行为的迹象。在实务中，还可能存在其他可能表明被审计单位违反法律法规的一些迹象。发现这些迹象后，注册会计师应当实施必要的审计程序。

二、发现可能存在违反法规行为时的处理

本准则第二十二条至第二十七条对注册会计师在发现违反法规行为迹象时应如何处理进行了说明。

(一) 总体要求

注册会计师按照本准则规定实施必要的审计程序和为形成财务报表审计意见所实施的审计程序，都可能使其注意到被审计单位存在违反法规行为的迹象。

本准则第二十二条规定，当发现可能存在违反法规行为时，注册会计师应当了解该行为的性质及发生的环境，并获取其他适当信息，以评价其对财务报表可能产生的影响。

(二) 评价对财务报表的影响

本准则第二十三条明确了注册会计师在评价违反法规行为对财务报表可能产生的影响时，应当考虑的因素。其中包括：

1. 因罚款、没收违法所得、封存财产、强制停业及诉讼等导致的潜在财务后果。潜在财务后果是指违反法规行为可能导致被审计单位财务状况受到不利的影响。例如，注册会计师发现被审计单位可能存在偷税行为，那么补税、缴纳滞纳金和罚款就是其潜在的财务后果。罚款、没收违法所得直接导致现金流出或资产减少，封存财产、强制停业及诉讼等将可能影响本期或以后期间损益。

2. 潜在财务后果是否需要披露。注册会计师应当合理运用职业判断，确定上述潜在财务后果是否需要在财务报表中披露。当发现存在重大的或有事项如因可能存在违反法规行为导致的重大未决诉讼时，注册会计师应当考虑是否提请管理层在财务报表中披露该事项。

3. 潜在财务后果是否严重，以至于影响到财务报表的公允反映。这是针对潜在财务后果的重要程度所进行的评价。有的重大违反法规行为可能导致巨额的罚没支出，乃至被取消经营资格或责令停业，危及被审计单位的持续经营。此时，如果没有在财务报表中将潜在财务后果予以恰当的处理和列报，很可能对财务报表的公允反映产生重大影响。

（三）记录发现的情况并与管理层讨论

本准则第二十四条规定，当认为可能存在违反法规行为时，注册会计师应当记录所发现的情况，并与管理层讨论。

记录的内容包括相关记录和文档的复印件，适当时，还包括交谈记录。与管理层讨论的内容，主要涉及违反法规行为存在与否，性质、情节、原因，以及可能导致的后果等。

（四）向律师咨询

本准则第二十五条规定，如果管理层不能提供令人满意的信息证明其确实遵守了法律法规，注册会计师应当向被审计单位律师咨询有关法律法规的遵守情况，及其对财务报表可能产生的影响。

当认为向被审计单位律师咨询是不适当的，或者不满意其提供的咨询意见时，注册会计师应当考虑向其所在会计师事务所的律师咨询，以确定：

- (1) 被审计单位是否存在违反法规行为；
- (2) 可能导致的法律后果；
- (3) 应采取的进一步行动。

从上述规定可以看出，注册会计师如认为可能存在违反法规行为，应当先与管理层讨论，因为管理层通常比较了解被审计单位的情况。如果管理层能提供令人满意的信息证明其确实遵守了法律法规，注册会计师的怀疑得以消除，可以不再实施其他审计程序。如果管理层不能提供令人满意的证明信息，注册会计师应当先向被审计单位律师咨询。在必要时，注册会计师还应当考虑向其所在会计师事务所的律师咨询。如果注册会计师对被审计单位律师的咨询意见表示满意，可不向其所在会计师事务所的律师咨询。

（五）考虑对审计报告的影响

本准则第二十六条规定，当怀疑被审计单位存在违反法规行为而又无法获取充分信息时，注册会计师应当考虑缺乏充分、适当的审计证据对审计报告的影响。

在考虑对审计报告的影响时，注册会计师要确定无法获取充分信息的原因是被审计单位施加限制还是其他原因，并据此考虑出具恰当

类型的审计报告。

（六）考虑对审计的其他方面的影响

本准则第二十七条规定，注册会计师应当考虑违反法规行为对审计其他方面的影响，尤其是对管理层声明可靠性的影响。

如果违反法规行为未被内部控制发现或未包含在管理层声明中，注册会计师应当重新考虑风险评估结果和管理层声明的有效性。

在实务中，注册会计师在发现违反法规行为前可能已经对某些报表项目（如被审计单位的主营业务收入）形成审计结论。但是，在发现被审计单位存在偷税行为后，注册会计师应考虑被审计单位是否有隐瞒收入的可能性。特别是注册会计师在评估重大错报风险后决定拟依赖或已依赖内部控制的情况下，如果违反法规行为未被内部控制发现，注册会计师应当重新评估重大错报风险，并据此修改实质性程序。

第五章 对违反法规行为的报告

本准则第五章（第二十八条至第三十四条），主要说明注册会计师应当将注意到的被审计单位的违反法规行为进行报告，包括与治理层沟通、出具审计报告和向监管机构报告。

第一节 与治理层沟通

本准则第二十八条至第三十条对注册会计师将注意到的违反法规行为与治理层沟通进行了说明。

一、与治理层沟通的总体要求

本准则第二十八条规定，注册会计师应当将注意到的管理层违反法规行为尽快地与治理层沟通，或获取治理层已获知管理层违反法规

行为的审计证据。

注册会计师将注意到的违反法规行为与治理层沟通，或获取治理层已获知违反法规行为的审计证据，有利于注册会计师尽到职业责任，为治理层履行对管理层的监督责任提供信息。

这种沟通应当尽快进行，以便治理层要求管理层和相关人员尽早采取措施，作出适当处理。

沟通的内容是注册会计师通过实施本准则规定的审计程序和财务报表审计的常规程序所注意到的已确定的违反法规行为，而不是被审计单位可能存在的所有违反法规行为。

沟通形式通常采用书面形式，送治理层签收，并将沟通文件副本及签收记录作为审计工作底稿予以保管。如果采用口头沟通方式，应形成沟通记录，并提请沟通对象签字确认。

如果治理层已获知管理层的违反法规行为，注册会计师可以不再与其进行沟通，但必须获取治理层已经获知该违反法规行为的有关审计证据。例如，注册会计师在实施审计程序，查找和核实违反法规行为时曾与治理层进行了沟通，并要求其在审计记录中签字，那么该记录就是表明其已获知违反法规行为的审计证据。治理层可能在日常监督活动中已经获知某项违反法规行为，注册会计师也应获取其已经获知该违反法规行为的有关审计证据。

二、违反法规行为情节严重时的沟通要求

（一）对故意和重大的违反法规行为的沟通要求

本准则第二十九条规定，如果认为违反法规行为是故意和重大的，注册会计师应当就发现的情况立即与治理层沟通。

所谓“故意”是就违反法规行为的性质而言的，“重大”是就违

反法规行为的情节和后果而言的。判定一项违反法规行为是否“故意”或“重大”，除了依据必需的审计证据外，还需要注册会计师运用职业判断。本准则要求注册会计师一旦发现故意和重大的违反法规行为就立即与治理层沟通，有利于治理层及时了解违反法规行为的严重性，并采取相应的措施。

（二）怀疑违反法规行为涉及高级管理人员时的沟通要求

本准则第三十条规定，如果怀疑违反法规行为涉及高级管理人员，注册会计师应当向被审计单位内部的审计委员会或监事会等更高层次的机构报告。

之所以要求注册会计师在怀疑违反法规行为涉及高级管理人员时，向被审计单位内部的审计委员会或监事会等更高层次的机构报告，是因为审计委员会或监事会等机构的一项重要职责就是监督、评价管理层经营的合法性。

在某些被审计单位，可能并不存在更高层次的机构，或存在这些机构，但注册会计师认为报告不起作用，或难以确定向谁报告。在这种情况下，注册会计师应当考虑征询法律意见，以确定应采取的进一步行动。

第二节 出具审计报告

本准则第三十一条至第三十三条对注册会计师如何考虑注意到的违反法规行为或可能存在的违反法规行为对出具审计报告的影响进行了说明。

一、考虑违反法规行为的影响

本准则第三十一条规定了注册会计师应如何考虑违反法规行为

对出具审计报告的影响。

如果认为被审计单位存在对财务报表产生重大影响的违反法规行为，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。

如果被审计单位在财务报表中对该违反法规行为作出恰当反映，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告。

如果被审计单位拒绝在财务报表中反映或反映不恰当，注册会计师应当根据其影响财务报表的严重程度，运用职业判断，确定出具保留意见或否定意见的审计报告。

二、考虑审计范围受到限制的影响

(一) 来自被审计单位的限制

本准则第三十二条规定，如果因被审计单位阻挠无法获取充分、适当的审计证据，以评价是否发生或可能发生对财务报表具有重大影响的违反法规行为，注册会计师应当根据审计范围受到限制的程度，出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

这就是说，对可能发生的对财务报表具有重大影响的违反法规行为，如果因被审计单位阻挠（例如，被审计单位拒绝提供必要的资料或故意销毁重要证据）而无法获取充分、适当的审计证据，以评价其是否发生或可能发生，注册会计师应当认为审计范围受到重大限制。在这种情况下，注册会计师应当根据审计范围受到重大限制的程度，出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

(二) 其他条件的限制

本准则第三十三条规定，如果因审计范围受到被审计单位以外的其他条件限制而无法确定违反法规行为是否发生，注册会计师应当考虑其对审计报告的影响。在实务中，审计范围受到其他条件限制的情

况较多，例如，客观因素致使注册会计师不能实施审计程序。

第三节 向监管机构报告

本准则第三十四条规定，如果发现被审计单位存在严重违反法规行为，注册会计师应当考虑法律法规是否要求其向监管机构报告；必要时，征询法律意见。

值得注意的是，要求向监管机构报告的是经注册会计师发现和确定的严重违反法规行为。所谓“严重”主要是指有重大法律后果或涉及社会公众利益。注册会计师通过对相关法律法规的了解，应当考虑有没有法律法规要求报告违反法规行为，例如，商业银行监管法规可能要求注册会计师报告商业银行参与洗钱行为。同时，注册会计师应考虑采取何种方式，何时以及向谁进行报告。

注册会计师有保密义务，一般不得向第三者报告审计过程中获知的有关被审计单位的信息。但在某些情况下，保密的义务因法律法规的规定而得以豁免。

在注册会计师无法确定是否有相关法律法规要求向监管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监管机构报告的情况下，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。

第六章 解除业务约定

本准则第六章（第三十五条至第三十六条），主要说明注册会计师发现违反法规行为后可能与被审计单位解除业务约定的情况，以及解除约定后可能出现的前后任注册会计师的沟通问题。

一、解除业务约定的情形

本准则第三十五条规定，如果被审计单位存在违反法规行为，且没有采取注册会计师认为必要的补救措施，注册会计师应当考虑解除业务约定。

必要的补救措施包括被审计单位停止并纠正违反法规行为，向社会公众或主管部门报告等。

二、与后任注册会计师的沟通

本准则第三十六条规定，在解除业务约定后，如果接到后任注册会计师的询问，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通》的规定，向其说明是否存在不应承接该业务的理由。

这里的“说明是否存在不应承接该业务的理由”，是指沟通由于被审计单位存在违反法规行为而导致变更会计师事务所的情况。