

第五节 识别和评估重大错报风险

5. 两个层次间相互影响的处理

(1) 在评估识别的认定层次重大错报风险时，注册会计师可能认为某些重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系，可能影响多项认定，在这种情况下，注册会计师可能更新对财务报表层次重大错报风险的识别。

(2) 如果重大错报风险由于广泛影响多项认定而被识别为财务报表层次重大错报风险，并可以识别出受影响的特定认定，注册会计师应当在评估认定层次重大错报风险的固有风险时考虑这些风险。

(四) 考虑财务报表的可审计性

如果通过对内部控制的了解发现下列情况，注册会计师应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告

1. 被审计单位会计记录的状况和可靠性存在重大问题，不能获取充分、适当的审计证据以发表无保留意见
2. 对管理层的诚信存在严重疑虑，必要时，注册会计师应当考虑解除业务约定。

【单选题·2014】下列有关识别、评估和应对重大错报风险的说法中，错误的是（ ）。

- A. 在识别和评估重大错报风险时，注册会计师应当考虑发生错报的可能性以及潜在错报的重大程度
- B. 注册会计师应当将识别的重大错报风险与特定的某类交易、账户余额和披露的认定相联系
- C. 对于某些重大错报风险，注册会计师可能认为仅通过实质性程序无法获取充分、适当的审计证据
- D. 在实施进一步审计程序的过程中，注册会计师可能需要修正对认定层次重大错报风险的评估结果

答案：B

解析：选项 B 错误。在对重大错报风险进行识别和评估后，注册会计师应当确定，识别的重大错报风险是与特定的某类交易、账户余额和披露的认定相关，还是与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。

二、评估固有风险等级

1. 在评估与特定认定层次重大错报风险相关的固有风险等级时，注册会计师应当运用职业判断，确定错报发生的可能性和重要程度综合起来的影响程度。
2. 固有风险等级是指注册会计师对固有风险水平在一个范围内作出的从低到高的判断。作出该判断应当考虑被审计单位的性质和具体情况，并考虑评估的错报发生的可能性和重要程度以及固有风险因素。
3. 评估的固有风险等级较高，并不意味着评估的错报发生的可能性和重要程度都较高。错报发生的可能性和重要程度在固有风险等级上的交集确定了评估的固有风险在固有风险等级中是较高还是较低。评估的固有风险等级较高也可能是错报发生的可能性和重要程度的不同组合导致的，例如，较低的错报发生的可能性和极高的重要程度可能导致评估的固有风险等级较高。
4. 为制定适当的应对策略，注册会计师可以基于其对固有风险等级的评估，将重大错报风险按固有风险等级的类别进行划分。注册会计师可以以不同的方式描述这些等级类别(如区分最高、较高、中、低等进行定性描述)。

三、需要特别考虑的重大错报风险

(一) 特别风险的概念

特别风险，是指注册会计师识别出的符合下列特征之一的重大错报风险：

1. 根据固有风险因素对错报发生的可能性和错报的严重程度的影响，注册会计师将固有风险评估为达到或接近固有风险等级的最高级；
2. 根据审计准则的规定，注册会计师应当将其作为特别风险。

(二) 确定特别风险时考虑的事项

哪些风险是特别风险，通常需要注册会计师运用职业判断。注册会计师在评估固有风险等级时，应当考虑固有风险因素的相对影响。固有风险因素的影响越低，评估的风险等级可能也越低。

以下事项可能导致注册会计师评估认为重大错报风险具有较高的固有风险等级，进而将其确定为特别风险：

- (1) 交易具有多种可接受的会计处理，因此涉及主观性；

- (2) 会计估计具有高度不确定性或模型复杂；
- (3) 支持账户余额的数据收集和处理较为复杂；
- (4) 账户余额或定量披露涉及复杂的计算；
- (5) 对会计政策存在不同的理解；
- (6) 被审计单位业务的变化涉及会计处理发生变化，如合并和收购。

【注意】在判断哪些风险是特别风险时，注册会计师不应考虑识别出的控制对相关风险的抵销效果。

(三) 非常规交易和判断事项导致的特别风险

日常的、不复杂的、经正规处理的交易不太可能产生特别风险。特别风险通常与重大的非常规交易和判断事项有关。

(2) 举例：

非常规交易	判断事项
①管理层更多地干预会计处理②数据收集和处理进行更多的人工干预；③复杂的计算或会计处理方法；④非常规交易的性质可能使被审计单位难以对由此产生的特别风险实施有效控制。	①对涉及会计估计、收入确认等方面的会计原则存在不同的理解；②所要求的判断可能是主观和复杂的，或需要对未来事项作出假设。

(四) 考虑与特别风险相关的控制

1. 对特别风险，注册会计师应当评价相关控制的设计情况，并确定其是否已经得到执行；
2. 由于与重大非常规交易或判断事项相关的风险很少受到日常控制的约束，注册会计师应当了解被审计单位是否针对该特别风险设计和实施了控制。
3. 如果管理层未能实施控制以恰当应对特别风险，注册会计师应当认为内部控制存在值得管制的内部控制缺陷，并考虑其对风险评估的影响。在此情况下，注册会计师应当就此类事项与治理层沟通。

四、仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险

1. 作为风险评估的一部分，如果认为仅通过实质性程序获取的审计证据无法应对认定层次的重大错报风险，注册会计师应当评价被审计单位针对这些风险设计的控制，并确定其执行情况。
2. 如果认为仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑依赖的相关控制的有效性，并对其进行了解、评估和测试。

【单选题·2015】下列有关特别风险的说法中，正确的是（ ）。

- A. 注册会计师在判断重大错报风险是否为特别风险时，应当考虑识别出的控制对于相关风险的抵消效果
- B. 注册会计师应将管理层凌驾于控制之上的风险评估为特别风险
- C. 注册会计师应当了解并测试与特别风险相关的控制
- D. 注册会计师应当对特别风险实施细节测试

答案：B

解析：如果对与特别风险相关的控制的评估结论为：控制本身的设计是合理的，但没有得到执行；控制本身的设计就是无效的或缺乏必要的控制，那么不需要进行控制测试，所以选项 C 错误；注册会计师应当对特别风险实施实质性程序，所以选项 D 错误；注册会计师在判断重大错报风险是否为特别风险时，不应考虑识别出的控制对于相关风险的抵销效果，所以选项 A 错误。

五、修正风险识别和评估结果

1. 注册会计师对认定层次重大错报风险的评估可能随着审计过程中对审计证据的不断获取而作出相应变化。
2. 如果通过实施进一步审计程序获取的审计证据与初始评估获取的审计证据相矛盾，注册会计师应当修正风险评估结果，并相应修改原计划实施的进一步审计程序。
3. 风险评估是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终。

【单选题·2017】下列有关了解被审计单位及其环境等方面的说法中，正确的是（ ）。

- A. 注册会计师无需在审计完成阶段了解被审计单位及其环境等

方面

- B. 注册会计师对被审计单位及其环境了解的程度，低于管理层为经营管理企业而对被审计单位及其环境需要了解的程度
- C. 对小型被审计单位，注册会计师可以不了解被审计单位及其环境等方面
- D. 注册会计师对被审计单位及其环境了解的程度，取决于会计师事务所的质量控制政策

答案：B

解析：选项 A，注册会计师了解被审计单位及其环境和适用的财务报告编制基础等方面是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，贯穿于整个审计过程的始终；选项 C，无论被审计单位规模大小，注册会计师只有在了解被审计单位及其环境和适用的财务报告编制基础等方面后才能识别和评估财务报表重大错报风险；选项 D，注册会计师对被审计单位及其环境了解的程度，关键是看注册会计师是否足以识别和评估财务报表的重大错报风险，而不是取决于会计师事务所的质量控制政策。