

第五节 识别和评估重大错报风险

一、识别和评估财务报表层次以及认定层次的重大错报风险

(一) 识别和评估重大错报风险的作用

1. 作用

注册会计师识别和评估重大错报风险能为风险应对提供方向性的指引，有助于注册会计师确定总体应对措施和用于获取充分适当的审计证据的进一步审计程序的性质时间安排和范围，这些证据最终能够以可接受的低审计风险水平对财务报表发表审计意见。

2. 步骤

- (1) 利用实施风险评估程序所了解的信息。
- (2) 识别两个层次的重大错报风险。
- (3) 评估两个层次的重大错报风险。
- (4) 评价审计证据的适当性。
- (5) 修正识别或评估的结果。

(二) 识别和评估财务报表层次的重大错报风险

1. 概念

如果判断某风险因素对财务报表整体存在广泛联系，并可能影响多项认定，注册会计师应当将其识别为财务报表层次重大错报风险。

2. 举例

- (1) 在经济不稳定的国家和地区开展业务
- (2) 资产的流动性出现问题
- (3) 重要客户流失
- (4) 融资能力受限等，可能导致注册会计师对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑。
- (4) 管理层缺乏诚信，或承受异常的压力，
- (5) 管理层凌驾于控制之上可能发生舞弊风险。

3. 评估。对于识别出的财务报表层次重大错报风险，注册会计师应当从下列两方面对其进行评估：

- (1) 评价这些风险对财务报表整体产生的影响；
- (2) 确定这些风险是否影响对认定层次风险的评估结果。

【注意】注册会计师对财务报表层次重大错报风险的识别和评估，受到其对被审计单位内部控制体系各要素的了解的影响，特别是对内部环境、风险评估和内部监督的了解此外，财务报表层次的风险还可能源于内部环境存在的缺陷或某些外部事项或情况。

(三) 识别和评估认定层次重大错报风险

1. 对于识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当分别评估固有风险和控制风险。

2. 评估固有风险。对于识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当通过评估错报发生的可能性和重要程度来评估固有风险。在评估时，注册会计师应当考虑：

- ① 固有风险因素如何以及在何种程度上影响相关认定易于发生错报的可能性；
- ② 财务报表层次重大错报风险如何以及在何种程度上影响认定层次重大错报风险中固有风险的评估。

注册会计师在评估错报发生的可能性和重要程度时，应当根据错报发生的可能性和重要程度综合起来的影响程度确定所评估风险的固有风险等级，以帮助其设计进一步审计程序，应对重大错报风险。

3. 评估控制风险。注册会计师在拟测试控制运行有效性的情况下，应当评估控制风险。如果拟不测试控制运行的有效性，则应当将固有风险的评估结果作为重大错报风险的评估结果。

4. 确定特别风险

(1) 注册会计师应当确定评估的重大错报风险是否为特别风险。确定特别风险可以使注册会计师通过实施特定应对措施，更专注于那些位于固有风险等级上限的风险。

(2) 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（上限）；
- ② 根据其他审计准则的规定，注册会计师应当将其作为特别风险。

【注意】不同被审计单位以及同一被审计单位在不同期间的固有风险等级上限可能不同，这取决于被审计单位的性质和具体情况（如规模和复杂程度等）。固有风险等级的评估需要注册会计师作出职业判断，除非该风险是其他审计准则规定应当作为特别风险处理的风险类型。

4. 两种特殊情形的处理。

（1）仅实施实质性程序无法应对的重错报风险。

针对某些认定层次重大错报风险，仅实施实质性程序无法为其提供充分、适当的审计证据，注册会计师应当确定评估出的重大错报风险是否属于该类风险。

（2）对重大交易类别、账户余额和披露的考虑

①如果注册会计师未将重大交易类别、账户余额和披露确定为“相关交易类别、账户余额和披露”则应当评价这样做是否适当。

②如果注册会计师确定某类交易、账户余额和披露是相关交易类别、账户余额和披露，那么，该类交易、账户余额和披露也是重大的。

补充【审计准则 1211 的概念】

相关认定，是指注册会计师识别出重大错报风险的交易类别、账户余额和披露的认定。当注册会计师针对交易类别、账户余额和披露的某项认定识别出重大错报风险时，该项认定即为相关认定。注册会计师确定某项认定是否属于相关认定，应当依据其固有风险，而不考虑相关控制的影响。

相关交易类别、账户余额和披露，是指存在相关认定的交易类别、账户余额和披露。
