

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
- （5）管理层缺少诚信，或承受异常的压力，
- （6）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。

【提示】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严重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严重程度时，应当根据错报发生的可能性和严重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。

【提示】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大错报风险。

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。

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。 |

【例-单选题】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严重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严重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严重程度都较高。错报发生的可能性和严重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严重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

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。

【提示】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。

(二) 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关注的内部控制缺陷，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，并对其进行了了解、评估和测试。

【例-单选题】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。

【例-单选题】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。