

第五节 应对重大错报风险

一、总体应对措施

在有限保证业务中，如果识别出下列情形之一，鉴证者应当设计和实施总体应对措施：

1. 内部环境要素的控制缺陷削弱了内部控制体系其他要素；
2. 存在舞弊或舞弊嫌疑、违反法律法规行为或疑似违反法律法规行为；
3. 存在具有广泛影响的重大错报风险。

在合理保证业务中，如果识别出下列情形之一，鉴证者应当设计和实施总体应对措施：

1. 鉴证者对内部环境的评价认为存在下列情形之一：
 - (1) 管理层未能营造诚实守信和遵守道德的组织文化；
 - (2) 内部环境未能为内部控制体系的其他要素奠定适当的基础；
 - (3) 内部环境要素的控制缺陷削弱了内部控制体系的其他要素。
2. 存在舞弊或舞弊嫌疑、违反法律法规行为或疑似违反法律法规行为。
3. 存在具有广泛影响的重大错报风险。

二、进一步鉴证程序

在有限保证业务中，鉴证者应当针对评估的披露层次重大错报风险设计和实施进一步鉴证程序，包括确定进一步鉴证程序的性质、时间安排和范围。

在合理保证业务中，鉴证者应当针对评估的披露认定层次重大错报风险设计和实施进一步鉴证程序，包括确定进一步鉴证程序的性质、时间安排和范围。

无论合理保证还是有限保证，鉴证者在设计和实施进一步鉴证程序时都应当考虑以下因素：

1. 重大错报风险评估结果及理由；
2. 是否拟就控制运行有效性获取鉴证证据；
3. 评估的风险越高，需要获取越有说服力的鉴证证据。

进一步鉴证程序包括控制测试和实质性程序，以下分别详细介绍。

三、控制测试

(一) 控制测试的基本要求

如果拟针对控制运行有效性获取鉴证证据，鉴证者应当设计和实施控制测试，包括下列程序：

1. 实施询问和其他程序，以获取相关鉴证证据，包括下列方面的鉴证证据
 - (1) 控制在可持续信息涵盖期间是如何运行的；
 - (2) 控制是否得到一贯执行；
 - (3) 控制由谁或以何种方式执行
2. 确定拟测试的控制是否依赖其他控制。如果依赖，确定是否有必要就被依赖控制的运行有效性获取鉴证证据。

为获取控制运行有效性的鉴证证据，鉴证者应当测试适当期间的控制。如果已获取控制在期中运行有效性的鉴证证据，并计划将控制测试的结论扩展到剩余期间，鉴证者应当获取控制在剩余期间运行有效性的鉴证证据。

如果重大错报风险评估为接近最高等级，并且鉴证者拟就针对该风险的控制运行有效性获取鉴证证据，鉴证者应当在本期测试这些控制运行的有效性。

（二）利用以前获取的控制运行有效性的证据

如果拟利用以前开展可持续信息鉴证业务时获取的有关控制运行有效性的鉴证证据，鉴证者应当针对这些控制是否发生重大变化获取鉴证证据，以确定以前获取的鉴证证据是否与本期业务相关。在就控制是否发生重大变化获取鉴证证据时，鉴证者应当实施询问程序，并结合观察或检查程序，以证实对这些控制的了解，并针对下列情况分别处理：

1. 如果控制未发生重大变化，鉴证者应当每三年至少对这些控制测试一次，并且每年测试部分控制，以避免集中在某一年测试所有控制，而在其余两年中不实施任何测试；
2. 如果控制已发生重大变化，且这些变化影响以前获取的鉴证证据对本期业务的相关性，鉴证者应当在本期测试这些控制。

（三）评价控制运行有效性时考虑实施其他程序发现的错报

在评价控制运行有效性时，鉴证者应当评价实施其他程序发现的错报是否表明控制未得到有效运行。但是，如果实施其他程序未发现错报，并不能证明控制运行有效。

（四）发现控制偏差

如果从控制测试中发现偏差，鉴证者应当实施询问程序，以了解这些偏差及其潜在后果，并确定以下事项：

1. 已实施的控制测试能否为这些控制的运行有效性提供充分、适当的鉴证证据；
2. 是否有必要追加控制测试；
3. 是否需要针对潜在的重大错报风险实施实质性程序。

四、实质性程序

（一）实质性程序的基本要求

在有限保证业务中，鉴证者可以根据职业判断确定是否实施实质性程序。

在合理保证业务中，如果认为某项披露是重大的，无论其是否存在重大错报风险，鉴证者都应当考虑是否需要针对该披露设计和实施实质性程序。此外，针对评估的接近最高等级的风险，鉴证者也应当实施实质性程序。

在合理保证业务中实施实质性程序时，鉴证者应当考虑是否实施函证程序。

四、实质性程序

（一）实质性程序的基本要求

在有限保证业务中，鉴证者可以根据职业判断确定是否实施实质性程序。

在**合理保证业务**中，如果认为某项披露是重大的，无论其是否存在重大错报风险，鉴证者都应当考虑是否需要针对该披露设计和实施实质性程序。此外，针对评估的接近最高等级的风险，鉴证者也应当实施实质性程序。

在合理保证业务中实施实质性程序时，鉴证者应当考虑是否实施函证程序。

（二）期中实施实质性程序

如果在期中实施了实质性程序，并且拟将其结论合理延伸至剩余期间，鉴证者应当实施下列程序之一：

1. 结合对**剩余期间实施**的控制测试，对剩余期间实施实质性程序；
2. 如果认为对**剩余期间**拟实施的实质性程序是充分的，则可以仅实施实质性程序。

（三）分析程序

在**有限保证业务**中，如果拟设计和实施分析程序，鉴证者应当执行下列工作：

1. 考虑披露层次重大错报风险评估结果及其原因，确定对该披露实施分析程序是否适当；
2. 对相关数值或比率设定预期。

在有限保证业务中，如果实施分析程序识别出与其他相关信息不一致或者与预期结果差异重大的波动或关系，鉴证者应当询问管理层，并考虑管理层的答复，以确定是否有必要实施追加的程序。

在**合理保证业务**中，如果拟设计和实施分析程序，鉴证者应当执行下列工作：

1. 考虑相关认定的重大错报风险评估结果及其原因以及实施其他程序获取的鉴证证据，确定对这些认定实施分析程序是否适当；
2. 对相关数值或比率设定足够精确的预期，以识别可能发生的重大错报。

在**合理保证业务**中，如果实施分析程序识别出与其他相关信息不一致或者与预期结果差异重大的波动或关系，鉴证者应当采取下列措施调查这些差异：

1. 询问管理层，并针对管理层的答复获取进一步的鉴证证据；
2. 必要时实施其他程序。

（四）抽样

如果在选择拟测试项目时使用抽样的方法，鉴证者应当遵循下列步骤：

1. 考虑测试目的和拟测试总体的特征；
2. 确定样本规模，以将抽样风险降至适当的低水平；
3. 选取样本项目，针对样本实施测试程序，并评价实施程序的结果。

（五）应对舞弊或违反法律法规行为

在可持续信息鉴证业务中，如果未发现违反法律法规行为或疑似违反法律法规行为，鉴证者通常不需要针对被鉴证单位遵守法律法规情况实施实质性程序。如果怀疑存在舞弊或违反法律法规行为，除非法律法规禁止，鉴证者应当与适当层级的管理层和治理层沟通。

如果识别出或怀疑存在舞弊或违反法律法规行为，鉴证者应当获取下列信息以恰当

应对：

1. 了解舞弊或违反法律法规行为的性质和发生环境；
2. 用于评价舞弊或违反法律法规行为对可持续信息潜在影响的进一步信息。如果识别出或怀疑存在舞弊或违反法律法规行为，鉴证者应当确定按照法律法规或职业道德要求，是否需要向被鉴证单位以外的适当机构报告。

鉴证者应当评价识别出或怀疑存在的舞弊或违反法律法规行为对鉴证业务的影响，包括对风险评估程序和书面声明可靠性的影响，并采取适当措施。

（六）应对与估计或前瞻性信息相关的重大错报风险

被鉴证单位披露的可持续信息中可能存在大量估计或前瞻性信息，鉴证者应当采取适当措施予以应对。

在**有限保证**业务中，为应对与估计或前瞻性信息相关的重大错报风险，鉴证者应当采取下列措施：

1. 评价下列事项：

- （1）管理层是否恰当遵守了所使用的披露标准中与估计或前瞻性信息有关的要求；
- （2）生成估计或前瞻性信息的方法是否适当，是否得到一贯运用；
- （3）如果披露的估计或前瞻性信息发生变化，或者生成估计或前瞻性信息的方法与上期相比发生变化，该变化是否符合实际情况。

2. 考虑是否有必要实施其他程序。

在**合理保证**业务中，为应对与估计或前瞻性信息相关的重大错报风险，鉴证者应当采取下列措施：

1. 评价管理层是否恰当遵守了所使用的披露标准中与估计或前瞻性信息有关的要求

2. 实施下列一项或多项程序：

（1）测试管理层如何生成估计或前瞻性信息及相关披露，并测试生成估计或前瞻性信息所依据的信息。在测试时，鉴证者应当评价下列方面：

- ①管理层对方法的选择和运用是否恰当，方法相较于上期是否发生变化以及变化是否适当；
- ②管理层使用的假设是否适当，假设相较于上期是否发生变化以及变化是否适当；
- ③管理层使用的数据是否适当，数据相较于上期是否发生变化以及变化是否适当。

（2）作出点估计或区间估计以评价管理层的估计。鉴证者应当实施下列程序：

- ①根据所使用的披露标准，评价使用的方法、假设或数据是否适当；
- ②当作出区间估计时，鉴证者应当确定区间内的数据均能得到充分的鉴证证据支持且具有合理性，并针对与披露不确定性有关的重大错报风险设计和实施进一步程序，以获取充分、适当的鉴证证据。

（3）从截至鉴证报告日前发生的最新情况中获取鉴证证据。

（七）针对被鉴证单位处理可持续信息的过程实施程序

在**有限保证**业务中，鉴证者应当针对被鉴证单位处理可持续信息的过程实施下列程序：

1. 将可持续信息与相关记录进行核对或调节；

2. 询问管理层，了解编制可持续信息过程中作出的重大调整，并考虑是否有必要实施追加的程序。

在**合理保证**业务中，鉴证者应当针对被鉴证单位处理可持续信息的过程实施下列程序：

1. 将可持续信息与相关记录进行核对或调节；
2. 针对管理层在编制可持续信息过程中作出的重大调整获取鉴证证据。

（八）合理保证业务中应对管理层凌驾于控制之上的风险

在合理保证业务中，为应对评估的管理层凌驾于控制之上的风险，鉴证者应当设计和实施下列程序：

1. **测试**管理层在处理可持续信息过程中所作的调整是否适当；
2. **询问**参与可持续信息报告过程的人员是否知悉对可持续信息的不恰当或不正常调整；
3. 确定除上述两项程序外，是否需要实施其他程序以应对管理层凌驾于控制之上的风险。

（九）针对集团可持续信息的进一步程序

在**有限保证**业务中，针对集团可持续信息，鉴证者应当设计和实施下列进一步程序，以应对汇总过程中的重大错报风险：

1. 询问管理层，了解管理层是如何汇总信息的；
2. 确定可持续信息是否已涵盖所使用的披露标准要求涵盖的所有实体；
3. 考虑管理层在汇总过程中作出的判断是否可能存在管理层偏向。

在**合理保证**业务中，针对集团可持续信息，鉴证者应当设计和实施下列进一步程序，以应对汇总过程中的重大错报风险：

1. 了解管理层是如何汇总信息的；
2. 确定可持续信息是否已涵盖所使用的披露标准要求涵盖的所有实体；
3. 评价管理层在汇总过程中作出的判断是否可能存在管理层偏向。

（十）合理保证业务中修正重大错报风险的评估结果

在合理保证业务中，如果注意到某些事项或信息与之前识别和评估披露认定层次重大错报风险时所依据的鉴证证据不一致，鉴证者应当采取下列措施：

1. 必要时修正之前对重大错报风险的评估结果；
2. 实施追加的程序以获取进一步鉴证证据，使鉴证者能够得出合理保证的结论。

（十一）有限保证业务中注意到可能导致重大错报的事项

在有限保证业务中，如果注意到某些事项，使鉴证者认为可持续信息可能存在重大错报，鉴证者应当设计和实施追加的程序，以获取进一步鉴证证据，直至能够得出下列结论之一：

1. 该事项很可能不会导致可持续信息存在重大错报；
2. 确定该事项导致可持续信息存在重大错报。

五、应对重大错报风险的工作底稿

针对重大错报风险的应对，鉴证者应当在工作底稿中记录下列事项：

1. 实施的总体应对措施及实施原因；
2. 实施进一步程序的结果，包括在结果不明确时得出的结论；
3. 识别出或怀疑存在的舞弊或违反法律法规行为，实施的程序、作出的重大判断和据此得出的结论；
4. 针对利用以前开展可持续信息鉴证业务时获取的有关控制运行有效性的鉴证证据是否适当得出的结论（如适用）。