

第九章

风险评估

风险评估

风险导向审计的基本理念，就是审计的实施要以评估风险为切入点，将对审计风险的识别、评估和应对贯穿于整个审计过程，将审计风险降低至可接受的水平，为经审计的财务报表不存在重大错报提供合理保证。

风险的识别和评估是审计风险控制流程的**起点**。

风险评估

风险识别和评估，是指注册会计师通过设计、实施风险评估程序，识别和评估财务报表层次及认定层次的重大错报风险。

- 风险识别是指找出财务报表层次和认定层次的重大错报风险；
- 风险评估是指对重大错报风险发生的可能性和后果严重程度进行评估。

风险评估

- 注册会计师对被审计单位的了解程度低于管理层
- 了解被审计单位及其环境是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程，注册会计师应运用职业判断确定需要了解被审计单位及其环境的程度
- 了解被审计单位及其环境（风险评估）不是可有可无的，是必须执行的程序

1.了解被审计单位的性质

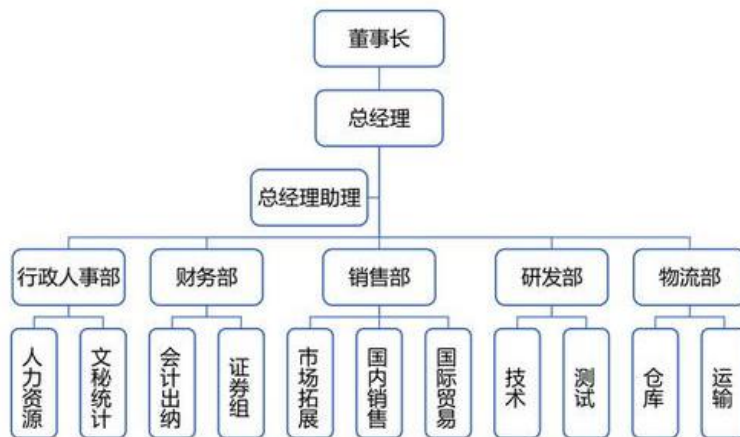
(1) 组织结构

- 复杂组织结构可能导致的重大错报风险

(2) 所有权结构

- 了解被审计单位的所有权结构以及所有者与其他人员或单位之间的关系，考虑关联方关系是否已经得到识别，以及关联方交易是否得到恰当核算。
- 了解所有者、治理层、管理层之间的区别

1.了解被审计单位的性质



1. 了解被审计单位的性质



1.了解被审计单位的性质

(3) 治理结构

- 考虑治理层是否能够在独立于管理层的情况下对被审计单位事务（包括财务报告）作出客观判断

(4) 业务模式

- 了解被审计单位的目标、战略和业务模式，主要目的了解和评价被审计单位经营风险可能对财务报表重大错报风险产生的影响。
- 经营活动、投资活动、融资活动

案例



中國恒大集團

CHINA EVERGRANDE GROUP

2.行业形势、法律环境和监管环境及其他外部因素

(1) 行业形势

- 识别与被审计单位所处行业有关的重大错报风险。被审计单位经营所处的行业可能由于其经营性质或监管程度导致产生特定的重大错报风险。

2.行业形势、法律环境和监管环境及其他外部因素

房地产

- 项目周期长、成本分摊复杂
- 收入确认时点错误、资本化成本不当

银行/金融机构

- 金融工具复杂
- 公允价值计量不当

制药行业

- 研发周期长、成果不确定
- 研发费用资本化不当、虚增研发支出

2.行业形势、法律环境和监管环境及其他外部因素

(2) 法律环境和监管环境

- 相关法律或监管要求可能对被审计单位经营活动有重大影响，如不遵守可能导致停业等严重后果，某些法律或监管要求或规定了被审计单位的责任和义务，或决定了被审计单位需要遵循的行业惯例和核算要求。

2.行业形势、法律环境和监管环境及其他外部因素

房地产

- 三条红线
- 操纵资产负债比率以维持监管合格状态

银行

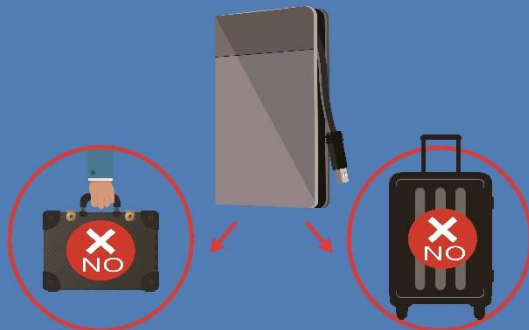
- 必须遵守资本充足率、
- 虚假披露不良贷款比例以维持监管合格
- 贷款分类监管要求
- 状态

环保行业

- 排污许可证制度
- 未计提环保罚款或未披露或有负债

携带充电宝乘机附加要求

禁止携带没有3C标识、
3C标识不清晰、已被召回型号
或批次的充电宝乘坐境内航班



手提行李或随身携带

托运行李

相关召回信息可在“国家市场监督管理总局缺陷产品召回技术中心”官方网站“消费品召回”栏目查询。
(扫描右侧二维码进入)



中国强制性产品认证(China Compulsory Certification)简称“CCC认证”，是我国按照市场化、国际化原则对涉及人身健康安全环保的产品实施的市场准入制度。(3C标识样式如右图所示)

产品3C认证可通过“国家市场监督管理总局全国认证认可信息公共服务平台”查询(扫描右侧二维码进入)



2.行业形势、法律环境和监管环境及其他外部因素

(3) 其他外部因素(宏观政治、经济因素)

- 总体经济情况;
- 利率、融资的可获得性;
- 通货膨胀水平或币值变动等。

3.被审计单位财务业绩的衡量标准

内部或外部对被审计单位财务业绩的衡量和评价可能对被审计单位管理层产生压力，促使其采取行动改善财务业绩或歪曲财务报表。

案例

富国银行集体造假丑闻



4.适用的财务报告编制基础、会计政策及变更会计政策的原因

(1) 与适用的财务报告编制基础相关的财务报告实务

- (1) 会计政策和行业特定惯例；
- (2) 收入确认；
- (3) 金融工具以及相关信用损失的会计处理；
- (4) 外币资产、负债与交易；
- (5) 异常或复杂交易(包括在有争议或新兴领域的交易)的会计处理；

4.适用的财务报告编制基础、会计政策及变更会计政策的原因

(2) 被审计单位会计政策的选择和运用

- (1)被审计单位用于确认、计量和列报(包括披露)重大和异常交易的方法；
- (2)在缺乏权威性标准或共识的争议或新兴领域采用重要会计政策产生的影响；
- (3)环境变化可能导致被审计单位的会计政策变更；
- (4)新颁布的会计准则、法律法规，被审计单位采用的时间以及如何采用或遵守这些规定。

4.适用的财务报告编制基础、会计政策及变更会计政策的原因

如果被审计单位变更了重要的会计政策，注册会计师应当考虑会计政策变更的原因及其适当性，确定：

- （1）会计政策的变更是否符合法律、行政法规或者适用的会计准则和相关会计制度的规定；
- （2）会计政策的变更能否提供更可靠、更相关的会计信息；
- （3）会计政策的变更是否得到了恰当的披露。

5.了解固有风险因素如何影响认定易于发生错报的可能性

- 了解被审计单位及其环境和适用的财务报告编制基础，有助于注册会计师识别可能导致各类交易、账户余额和披露的认定易于发生错报的固有风险因素。
- 固有风险因素可能通过影响：
 - (1)错报发生的可能性；
 - (2)错报发生时其可能的严重程度，来影响认定易于发生错报的可能性。

5.了解固有风险因素如何影响认定易于发生错报的可能性

- 与适用的财务报告编制基础要求的信息(以下简称所需信息)编制相关的固有风险因素包括：

1.复杂性。这是由信息的性质或编制所需信息的方式导致的，包括编制过程本身较为复杂的情况。

2.主观性。由于知识或信息的可获得性受到限制，客观编制所需信息的能力存在固有局限性，因此，管理层可能需要对采取的适当方法和财务报表中的相关信息作出选择或主观判断。

5.了解固有风险因素如何影响认定易于发生错报的可能性

3.变化。随着时间的变化，被审计单位的经营、经济环境、会计、监管、所处行业或经营环境中其他方面的事项或情况也会产生变化，其影响反映在所需信息中。

4.不确定性。不能仅通过直接观察可验证的充分精确和全面的数据编制所需信息时，会导致不确定性。获取知识或数据的能力受到限制，且管理层不能控制这些限制(包括受到成本的限制),是产生不确定性的原因。该不确定性对编制所需信息的影响无法消除。

5.了解固有风险因素如何影响认定易于发生错报的可能性

5.管理层偏向和其他舞弊风险因素。管理层偏向的可能性，是由于管理层有意或无意地在信息编制过程中未保持中立而导致的。如果管理层是故意的， 则导致舞弊。

6.了解内部控制

1.内部控制的内涵

内部控制是被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。

6.了解内部控制

2.内部控制的五要素

- ① 控制环境
- ② 风险评估过程
- ③ 信息系统与沟通
- ④ 控制活动
- ⑤ 对控制的监督

6.了解内部控制

① 控制环境

控制环境是指对建立、加强或削弱特定政策、程序及其效率产生影响的各种因素，包括治理职能和管理职能，以及治理层和管理层对内部控制及其重要性的态度、认识和所采取的措施。

6.了解内部控制



德勤中国CEO曾顺福：拒绝为失信客户服务！

在客户和业务的承接和续约方面，德勤建立了一体化和独立的风险评估与风险控制程序，**确保只服务于在诚信价值观上“志同道合”的客户**。对于任何潜在的审计新客户，以及股东或管理层发生重大变化的现有客户，审计项目组将对客户股东及其主要管理人员的诚信度执行背景调查。对于主要股东或关键管理人员存在违法违规行为和**不良诚信记录**的潜在审计客户，德勤拒绝为其提供服务。

6.了解内部控制

德勤对违规失信行为保持“零容忍”，任何违反诚信原则和独立性要求的员工行为，在业绩考核和晋升决策中都有关键的影响。德勤的声誉与综合风险管理部门对于拟聘任或晋升的合伙人执行细致严谨的背景调查，在诚信操守上存在瑕疵的候选人将被“一票否决”。

在职业道德遵循方面，制定鼓励员工针对职业道德操守及法规遵循问题勇于发声的政策，并对举报人实施严格的反报复保护措施。我们提倡和鼓励基于事实和正义的举报行为，愿意与同行和社会各界一起努力，携手打造一个“诚信为本，操守为重，坚持准则、风清气正”的注册会计师行业。

6.了解内部控制



2'30''

6.了解内部控制

① 控制环境

- 控制环境设定了被审计单位的内部控制**基调**
- 良好的控制环境是实施有效内部控制的基础
- 通常与**财务报表层次**的重大错报风险有关

6.了解内部控制

② 风险评估过程

被审计单位的风险评估过程包括识别与财务报告相关的经营风险、估计风险的重要性、评估风险发生的可能性，以及针对这些风险采取的措施。注册会计师应当了解被审计单位的风险评估过程。如果管理层对风险进行了有效的评估和应对，那么，注册会计师就可以因为控制风险较低而减少审计证据的收集数量。

6.了解内部控制

③ 信息系统与沟通

- 一个良好的信息和沟通系统可以**使企业**及时掌握营运状况和组织中发生的各种情况，可以及时地**为员工**提供履行职责所需的各种信息，从而使企业的经营和管理流畅地进行下去。
- 这些信息不仅仅是内部信息，也包括外部事件、活动，同时这些信息还必须在企业内部进行**由上至下、由下至上**的广泛的传递。

6.了解内部控制

④ 控制活动

- ✓控制活动是指为了保证管理指令得到实施而制定并执行的控制政策和程序。
- ✓企业必须制定控制的政策和程序，并予以执行，以帮助管理层保证其控制目标的实现。
- ✓控制活动存在于整个公司内，并出现于各管理层及功能组织中。

6.了解内部控制

④ 控制活动

- ✓授权
- ✓业绩评价
- ✓信息处理
- ✓实物控制
- ✓职责分离

6.了解内部控制

授权

- 授权的目的在于保证交易在管理层授权范围内进行。

业绩评价

- 综合分析财务数据与经营数据的内在关系，将内部数据与外部信息相比较，评价职能部门、分支机构或项目活动的业绩，以及对发现的异常差异或关系采取必要的调查与纠正措施。

6.了解内部控制

信息处理

- 一般控制：指与多个应用系统有关的政策和程序，有助于保证信息系统持续恰当地运行。
 - 例如，数据中心和网络运行控制，系统软件的购置、修改及维护控制，接触或访问权限控制，应用系统的购置、开发及维护控制。
- 应用控制：业务流程层次运行的人工或自动化程序，与用于生成、记录、处理、报告交易或其他财务数据的程序相关。
 - 例如，检查数据计算的准确性，审核账户和试算平衡表，设置对输入数据和数字序号的自动检查，以及对例外报告进行人工干预

6.了解内部控制

实物控制

- 主要包括对资产和记录采取适当的安全保护措施，对访问计算机程序和数据文件设置授权，以及定期盘点并将盘点记录与会计记录相核对。

职责分离

- 了解被审计单位如何将交易授权、交易记录以及资产保管等职责分配给不同员工，以防范同一员工在履行多项职责时可能发生的舞弊或错误。

6.了解内部控制

⑤ 对控制的监督

- 对控制的监督是指被审计单位评价内部控制在一段时间内运行有效性的过程，该过程包括及时评价控制的**设计**和**运行**，以及根据情况的变化采取必要的**纠正措施**。

6.了解内部控制

⑤ 对控制的监督

- **管理层**通常运用预算和其他财务报告来监督工作的进行，由于管理层对工作比较熟悉，所以这种管理控制方法是内部控制的一个重要因素。

6.了解内部控制

⑤ 对控制的监督

- **内部审计**是企业自我独立评价的一种活动，是管理层用来监督会计系统和相关控制程序的手段。

内部审计的有效性与其权限、人员的资格以及可使用的资源密切相关。内部审计人员必须**独立于被审计部门**，并且必须直接向董事会或审计委员会报告。

6.了解内部控制

内部控制的局限性

- ① 在决策时人为判断可能出现错误和由于人为失误而导致内部控制失效。
- ② 可能由于两个或更多的人员进行串通或管理层凌驾于内部控制之上而被规避。
- ③ 成本效益原则
- ④ 可能不能控制非常规交易

6.了解内部控制

“【7连板孚日股份：目前没有俘虏日军计划】11月16日电，孚日股份(002083.SZ)发布股价异常波动的公告，公司目前没有俘虏日军计划，对公司其他业务布局不产生重大影响。目前公司股票波动异常，资本存在恶意炒作情况，交易风险大，散户存在短期下跌的风险。”

练习

【单选题】下列有关注册会计师了解被审计单位适用的财务报告编制基础、会计政策以及变更会计政策的原因的说法中，错误的是()

- A.如果被审计单位变更了重要的会计政策，注册会计师应当考虑会计政策的变更是否能够提供更可靠、更相关的会计信息
- B.当新的会计准则颁布施行时，注册会计师应当考虑被审计单位是否采用新的会计准则
- C.在缺乏权威性标准或共识的领域，注册会计师应当协助被审计单位选用适当的会计政策
- D.注册会计师应当关注被审计单位是否采用激进的会计政策

【答案】C

练习

【多选题】下列各项中，在注册会计师了解被审计单位及其环境等方面时，通常与被审计单位的外部因素有关的有()

- A.被审计单位的组织结构、所有权和治理结构、业务模式
- B.相关行业形势、法律环境和监管环境
- C.对被审计单位财务业绩的衡量标准
- D.被审计单位的内部控制

【答案】BC

风险评估程序

1.询问被审计单位管理层和内部其他相关人员

询问对象	获取信息
①管理层和财务负责人	1)管理层所关注的主要问题。如新的竞争对手、主要客户和供应商的流失、新的税收法规的实施以及经营目标或战略的变化等。【经营环境】 2)被审计单位最近的财务状况、经营成果和现金流量【财务报表】 3)可能影响财务报告的交易和事项，或者目前发生的重大会计处理问题。如重大的并购事宜等。 4)被审计单位发生的其他重要变化。如所有权结构、组织结构的变化， 以及内部控制的变化等。
②治理层	有助于了解财务报表编制的环境
③内部审计人员	了解其针对被审计单位内部控制设计和运行有效性而实施的内部审计程序，以及管理层对内部审计发现的问题是否采取适当的措施

风险评估程序

④参与生成、处理或记录复杂或异常交易的员工	评估被审计单位选择和运用某项 会计政策 的适当性
⑤内部法律顾问	了解有关诉讼、遵守法律法规的情况、影响被审计单位的舞弊或舞弊嫌疑、产品保证、售后责任、与业务合作伙伴(如合营企业)的安排、合同条款的含义以及诉讼情况等
⑥营销或销售人员	了解被审计单位的 营销策略的变化 、 销售趋势 以及 与客户的合同安排

风险评估程序

2.观察和检查

观察被审计单位的生产经营活动，可以印证对管理层和其他相关人员的询问结果，并可提供有关被审计单位及其环境的信息。

- 例如，通过观察被审计单位人员正在从事的生产活动和内部控制活动，可以增加注册会计师对被审计单位人员如何进行生产经营活动及实施内部控制的了解。

风险评估程序

2.观察和检查

检查有关书面文件和记录

- 这里文件和记录包括被审计单位的章程，被审计单位与其他单位签订的合同、协议，股东大会、董事会会议、高级管理层会议的会议记录或纪要，各业务流程操作指引和内部控制手册，各种会计资料、内部凭证和单据等。

阅读由管理层和治理层编制的报告

- 例如，阅读被审计单位年度和中期财务报告、管理层的讨论和分析资料、经营计划和战略、管理层和治理层对重要经营环节和外部因素的评价、内部管理报告以及其他特殊目的报告（如新投资项目的可行性分析报告）。

风险评估程序

3.分析程序

- 通过研究不同财务数据、非财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在联系，并对发现的与其他相关信息不一致或与预期数据有严重偏离、较大波动和异常数据关系的调查和分析，对财务信息作出评价的程序。
- 实施分析程序有助于识别异常的交易或事项以及对财务报表和审计产生影响的金额、比率和趋势，确定重点审计领域和事项，以较低的成本实现审计目标。

案例

注册会计师在规划阶段做分析程序时，用的是合并层级的收入数据，发现：

2024 年营业收入：10 亿元

2023 年营业收入：12.5 亿元

案例

- 可能客户流失
- 也可能是业务正常波动
- 可能存在重大错报

案例

产品线	2023 收入	2024 收入	变化
产品 A	5.0 亿	4.9 亿	-2%
产品 B	4.0 亿	2.0 亿	-50%
产品 C	3.5 亿	3.1 亿	-11%

结果发现：收入下滑主要来自产品 B。

案例

再拆分：按地区分析

地区	2023	2024	变化
华北	2.2 亿	2.0 亿	-9%
华东	1.5 亿	0.3 亿	-80%

华东地区骤降 80%，是关键异常点。

- 是否丢失了主要客户？
- 是否大量退货？
- 是否收入被推迟确认？
- 是否有虚增去年收入？

案例

- 通过分析，最终发现：
 - 华东某大客户欠款严重，公司停止对其发货 →
属于经营变化，而非财务错报
- 也可能发现更严重情况，如：
 - 去年提前确认收入，导致今年大量冲减

案例



程序类型	概念	运用阶段		
		风险评估	控制测试	实质性程序
询问	注册会计师以书面或口头方式，向被审计单位内部或外部知情人员获取财务信息和非财务信息，并对答复进行评价	√		
观察	注册会计师查看相关人员正在从事的活动或实施的程序	√		
检查	注册会计师对被审计单位内部或外部生成的，以纸质、电子或其他介质形式存在的记录和文件进行审查，或对资产进行实物审查	√		
分析程序	注册会计师通过分析不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价	√		
函证	注册会计师直接从第三方获取纸质、电子或其他介质等形式的书面答复以作为审计证据	×		
重新计算	注册会计师通过手工方式或电子方式，对记录或文件中的数据计算的准确性进行核对	×		
重新执行	注册会计师独立执行原本作为被审计单位内部控制组成部分的程序或控制	×		

练习

【单选题】下列各项审计程序中，注册会计师在了解被审计单位内部控制时通常不采用的是()

A.询问

B.观察

C.分析程序

D.检查

答案：C

练习

【多选题】下列各项中，通常用作风险评估程序的有（ ）

- A.检查
- B.分析程序
- C.重新执行
- D.观察

答案：ABD

识别和评估重大错报风险

(1) 在实施风险评估程序的整个过程中，结合对财务报表中各类交易、账户余额和披露的考虑，**识别风险**。注册会计师通过实施风险评估程序收集的信息可以作为**审计证据**，为注册会计师识别和评估重大错报风险提供基础。

(2) 评估识别出的风险，注册会计师应当利用了解获得的信息，判断确定某风险是与**财务报表整体**存在广泛的联系，并可能影响多项认定，进而识别该风险属于财务报表层次重大错报风险。还是与财务报表整体不存在广泛联系，进而识别该风险为**认定层次**重大错报风险。

识别和评估重大错报风险

认定层次	某些重大错报风险可能与特定的各类交易、账户余额、列报的认定相关。如：联营或并购，影响长期股权投资的账面价值
财务报表层次	某些重大错报风险可能与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定。下列风险与财务报表整体相关： （1）可能导致注册会计师对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的情形： 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融资能力受到限制等 （2）管理层缺乏诚信或承受异常的压力可能引发舞弊等

识别和评估重大错报风险

(3) 在评估重大错报风险时，应当考虑相关控制的影响(即控制风险)。在评估重大错报发生的可能性时，除了考虑可能的风险外，还要考虑控制对风险的抵消和遏制作用。

(4) 考虑发生错报的可能性（包括发生多项错报的可能性），以及潜在错报的重大程度是否足以导致重大错报。

识别和评估财务报表层次重大错报风险

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。

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**。

识别和评估认定层次重大错报风险

（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。

识别和评估认定层次重大错报风险

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。

在考虑错报的严重程度时，注册会计师应当考虑错报的定性和定量两个方面。

识别和评估认定层次重大错报风险

注册会计师应使用错报发生的可能性和严重程度综合起来的影响程度，确定固有风险等级。综合起来的影响程度越高，评估的固有风险等级越高，反之亦然。

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。

识别和评估认定层次重大错报风险

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。

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。

识别和评估认定层次重大错报风险

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，而日常的、简单的、常规处理的交易不大可能产生特别风险。

- 非常规交易是指由于金额或性质异常而不经常发生的交易。
- 判断事项通常是指作出的会计估计。

识别和评估认定层次重大错报风险

重大非常规交易相关的风险可能导致更高的重大错报风险的原因：

- （1）管理层更多地介入会计处理
- （2）数据收集和处理将涉及更多的人工成分
- （3）业务处理将涉及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

识别和评估认定层次重大错报风险

对重大判断事项来说：

- 一方面，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；
- 另一方面，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。

所以，与重大判断事项相关的特别风险也可能导致更高的重大错报风险。

识别和评估认定层次重大错报风险

(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。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。

识别和评估认定层次重大错报风险

特别风险的处理

- 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，所以，被审计单位应当**针对特别风险设计和实施控制**。
- 注册会计师应当**了解和评价**被审计单位针对特别风险的控制的**设计**情况，并确定其是否已经得到**执行**。
- 如果管理层**没有**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**重大缺陷**，并考虑其对风险评估的影响。在此情况下，注册会计师应当考虑就此类事项**与治理层沟通**。

识别和评估认定层次重大错报风险

两个层次间相互影响的处理。包括：

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。

对风险评估的修正

- 注册会计师对认定层次重大错报风险的评估应以获取的审计证据为基础，并可能随着不断获取审计证据而作出相应的变化。
- 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重大错报风险时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。
- 评估重大错报风险与了解被审计单位及其环境一样，也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。

与管理层和治理层的沟通

- 注册会计师应当及时将注意到的内部控制设计或执行方面的**重大缺陷**告知适当层次的管理层或治理层。

审计工作记录

记录的内容

- (1) 项目组对由于舞弊或错误导致财务报表发生重大错报的可能性进行的讨论，以及得出的重要结论。
- (2) 注册会计师对被审计单位及其环境各个方面的了解要点、信息来源以及实施的风险评估程序。
- (3) 注册会计师在财务报表层次和认定层次识别、评估出的重大错报风险。
- (4) 注册会计师识别出的特别风险和仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险，以及对相关控制的评估。

练习2

【多选题】下列各项中，属于内部控制的固有局限性的有()

- A.人为决策失误导致内部控制失效
- B.管理层凌驾于内部控制之上
- C.很难控制非常规交易
- D.实施内部控制的成本效益权衡

【答案】 ABCD

练习3

【多选题】下列有关控制对评估重大错报风险的影响的说法中，正确的有（ ）

- A.评估重大错报风险时，注册会计师需要考虑控制对风险的抵销效果
- B.评估重大错报风险时，注册会计师不应考虑控制对风险的抵销效果
- C.评估特别风险时，注册会计师需要考虑控制对风险的抵销效果
- D.评估特别风险时，注册会计师不应考虑控制对风险的抵销效果

【答案】AD