

中国注册会计师审计准则第 1211 号 ——识别和评估重大错报风险

(征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师识别和评估财务报表重大错报风险，制定本准则。

第二条 《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》规范了注册会计师执行财务报表审计工作的总体目标，包括获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平。审计风险取决于重大错报风险和检查风险。重大错报风险可能存在于财务报表层次以及交易、账户余额和披露的认定层次。

第三条 根据《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》的规定，注册会计师在计划和实施审计工作时，应当运用职业判断，并保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。

第四条 财务报表层次重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系并可能影响多项认定。认定层次重大错报风险由固有风险和控制风险两部分组成。

固有风险，是指在考虑相关的内部控制之前，某类交易、账户余额或披露的某一认定易于发生错报(该错报单独或连同其他错报可能

是重大的)的可能性。

控制风险,是指某类交易、账户余额或披露的某一认定发生错报(该错报单独或连同其他错报可能是重大的),但没有被内部控制及时防止或发现并纠正的可能性。

第五条 评估认定层次重大错报风险的目的,是确定所需实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围,以获取充分、适当的审计证据。针对识别出的认定层次重大错报风险,本准则要求注册会计师应当分别评估固有风险和控制风险。不同认定及相关类别的交易、账户余额和披露,固有风险水平存在差异。本准则将固有风险的高低程度称为“固有风险等级”。

第六条 重大错报风险既可能是错误导致的,也可能是舞弊导致的。本准则同时规范了这两类风险的识别和评估。由于注册会计师应对舞弊非常重要,为获取识别、评估和应对舞弊导致的重大错报风险所需的信息,《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》专门针对风险评估程序和相关活动作出了进一步规定。

第七条 风险识别和评估是一个不断修正的动态过程。注册会计师识别和评估重大错报风险,与了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础、内部控制体系之间,是相互支持的。通过上述了解,注册会计师可以建立对风险的初始预期。随着风险识别和评估过程的开展,这种预期将越来越准确。此外,本准则和《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》要求注册会计师根据实施进一步审计程序获取的审计证据,或者获取的新信息(如有),修正风险评估结果,并相应调整总体应对措施和进

一步审计程序。

第八条 《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》要求注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险，设计和采取总体应对措施。注册会计师对内部环境的了解影响其对财务报表层次重大错报风险的评估，从而影响所采取的总体应对措施。

该准则还要求注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间安排和范围。

第九条 本准则适用于对所有被审计单位的审计，无论其规模或复杂程度如何。

第二章 定 义

第十条 控制，是指被审计单位为实现管理层或治理层的控制目标所制定的政策和程序。其中：

（一）政策，是指被审计单位为了实施控制而作出的应当或不当采取某些行动的规定。这种规定可能以成文的方式存在，也可能通过讯息予以明示，或者暗含于行动或决策中。

（二）程序，是指为执行政策而采取的行动。

第十一条 内部控制体系，是指由治理层、管理层和其他人员设计、执行和维护的体系，以合理保证被审计单位能够实现财务报告的可靠性、经营的效率和效果，以及遵守适用的法律法规等目标。在本准则的框架下，内部控制体系包含五个相互关联的要素：

- (一) 内部环境;
- (二) 风险评估;
- (三) 控制活动;
- (四) 信息与沟通;
- (五) 内部监督。

第十二条 认定,是指管理层在按照适用的财务报告编制基础编制财务报表时,对财务报表中信息的确认、计量、列报(包括披露)作出的明确或隐含的表达。注册会计师在识别、评估和应对重大错报风险的过程中,可以将认定用于考虑可能发生的不同类型的错报。

第十三条 相关认定,就本准则而言,是指识别出重大错报风险的某类交易、账户余额和披露的认定。当注册会计师针对某类交易、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,应当在考虑相关控制之前作出(即考虑该认定的固有风险而不考虑控制风险)。

第十四条 重要类别的交易、账户余额和披露,是指涉及一个或多个相关认定的某类交易、账户余额和披露。

第十五条 风险评估程序,是指注册会计师为识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险(无论该错报由于舞弊还是错误导致)而设计和实施的审计程序。

第十六条 固有风险因素,是指在考虑控制之前,影响某类交易、账户余额或披露的某一认定发生错报(无论该错报由于舞弊还是错误导致)可能性的因素。这些因素可能是定性或定量的,包括复杂性、主观性、变化、不确定性,或者影响固有风险的管理层偏向或其他舞弊风险因素而导致易于发生错报的其他因素。

第十七条 经营风险,是指可能影响被审计单位经营目标实现的不确定性。这种不确定性可能来源于以下两个方面:

(一)某些重要事项或情况(包括作为或不作为)对被审计单位实现目标和实施战略的能力产生了不利影响;

(二)被审计单位制定了不恰当的目标和战略。

第十八条 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:

(一)由于固有风险因素对错报发生的可能性及重要程度影响较大,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;

(二)根据其他审计准则的要求,注册会计师应当将其作为特别风险。

第十九条 信息技术一般控制,是指对支持被审计单位信息技术环境持续正常运行的信息技术流程施加的控制。其中,“信息技术环境持续正常运行”包括信息处理控制的持续有效运行,以及被审计单位信息系统中信息的完整性、准确性和有效性。

第二十条 信息处理控制,是指与被审计单位信息系统中以下两方面相关的控制:

(一)信息技术应用程序内的信息处理;

(二)人工信息处理。

这些控制直接应对信息(如交易信息等)的完整性、准确性和有效性方面的风险。

第二十一条 信息技术环境,是指被审计单位用于支持其经营活动并实现其经营战略的信息技术应用程序、支持性信息技术基础设施

以及信息技术流程和相关人员。就本准则而言：

（一）信息技术应用程序，是指用于生成、处理、记录和报告交易或其他方面信息的程序，包括数据仓库和报告生成器；

（二）信息技术基础设施包括网络、操作系统、数据库及相关的硬件和软件；

（三）信息技术流程，是指被审计单位用于管理信息技术环境访问权限、程序更改、信息技术环境变化以及信息技术运行的流程。

第二十二条 使用信息技术导致的风险，就本准则而言，是指：

（一）信息处理控制的设计或运行无效导致的风险；

（二）信息技术流程中的控制设计或运行无效，导致被审计单位信息系统中的信息（如交易信息等）在完整性、准确性和有效性方面存在风险。

第三章 目 标

第二十三条 注册会计师的目标是，识别和评估财务报表层次和认定层次重大错报风险（无论该错报由于舞弊还是错误导致），从而为设计和采取相应的应对措施奠定基础。

第四章 要 求

第一节 风险评估程序和相关活动

第二十四条 注册会计师应当设计和实施风险评估程序，以获取审计证据，为下列方面提供适当基础：

(一) 识别和评估财务报表层次和认定层次重大错报风险(无论该错报由于舞弊还是错误导致);

(二) 按照《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定设计进一步审计程序。

注册会计师在设计和实施风险评估程序时,应当客观公正,不应倾向于获取佐证性的审计证据或排除相矛盾的审计证据。

第二十五条 风险评估程序应当包括下列方面:

(一) 询问管理层和被审计单位内部其他适当人员,包括内部审计人员;

(二) 分析程序;

(三) 观察和检查。

第二十六条 在根据本准则第二十四条的规定获取审计证据时,注册会计师应当考虑从下列方面获取的信息:

(一) 客户关系和审计业务的接受与保持;

(二) 项目合伙人为被审计单位执行的其他业务(如适用)。

第二十七条 注册会计师拟利用与被审计单位交往的经验和以往审计中实施审计程序获取的信息时,应当评价将这些信息用作本期的审计证据是否仍然相关和可靠。

第二十八条 项目合伙人和项目组其他关键成员应当讨论被审计单位对财务报告编制基础的运用,以及被审计单位财务报表发生重大错报的可能性。

第二十九条 对于未参与项目组讨论的项目组成员,项目合伙人应当确定向其通报的具体内容。

第二节 了解被审计单位及其环境和适用的财务报告编制基础

第三十条 注册会计师应当实施风险评估程序，以了解下列方面：

（一）被审计单位及其环境，包括：

- 1.被审计单位的组织结构、所有权和治理结构、业务模式（包括该业务模式利用信息技术的程度）；
- 2.行业状况、法律和监管环境以及其他外部因素；
- 3.评价被审计单位财务业绩的方法（包括内部和外部使用的方法）。

（二）适用的财务报告编制基础、被审计单位的会计政策以及变更会计政策的原因。

（三）基于对上述第（一）项和第（二）项的了解，被审计单位在按照适用的财务报告编制基础编制财务报表时，固有风险因素如何影响各项认定发生错报的可能性以及影响的程度。

第三十一条 注册会计师应当评价被审计单位的会计政策是否适当，以及是否与适用的财务报告编制基础一致。

第三节 了解被审计单位内部控制体系各要素

第三十二条 注册会计师应当实施风险评估程序，以了解与财务报表编制相关的内部环境，包括：

（一）了解涉及下列方面的控制、流程和组织结构：

- 1.管理层履行其管理职责的情况；

- 2.治理层的独立性以及治理层对内部控制体系的监督情况;
- 3.被审计单位内部权限和职责的分配情况;
- 4.被审计单位吸引、培养和留住具有胜任能力人员的方法;
- 5.被审计单位使其人员致力于实现内部控制体系目标的方法。

(二)评价下列方面:

- 1.管理层是否营造并保持了诚实守信和符合道德的文化;
- 2.在考虑被审计单位的性质和复杂程度的前提下,内部环境是否为内部控制体系的其他要素提供了适当的基础;
- 3.针对内部环境识别出的控制缺陷是否会削弱被审计单位内部控制体系的其他要素。

第三十三条 注册会计师应当实施风险评估程序,以了解被审计单位与财务报表编制相关的风险评估过程,包括:

(一)了解被审计单位的下列过程:

- 1.识别与财务报告目标相关的经营风险;
- 2.评估上述风险的重要程度和发生的可能性;
- 3.应对上述风险。

(二)考虑被审计单位的性质和复杂程度,评价风险评估过程是否适合其具体情况。

第三十四条 如果识别出管理层未能识别出的重大错报风险,注册会计师应当:

(一)确定该风险是否属于注册会计师预期被审计单位风险评估过程应当识别出而未识别出的风险。如果属于这类风险,注册会计师应当了解被审计单位风险评估过程未能识别出的原因;

(二)考虑对本准则第三十三条第(二)项所述的注册会计师评

价的影响。

第三十五条 注册会计师应当实施风险评估程序，以了解被审计单位监督与财务报表编制相关的内部控制体系的过程，包括：

（一）了解该过程的下列方面：

1.被审计单位为监督控制的有效性而作出的持续、专门的评价，以及对控制缺陷的识别和整改措施；

2.被审计单位的内部审计（如有），包括内部审计的性质、职责和活動。

（二）了解被审计单位在监督内部控制体系的过程中所使用信息的来源，以及管理层认为这些信息足以信赖以实现该监督目的的依据。

（三）根据被审计单位的性质和复杂程度，评价被审计单位监督内部控制体系的过程是否适合其具体情况。

第三十六条 注册会计师应当实施风险评估程序，以了解被审计单位与财务报表编制相关的信息与沟通，包括：

（一）了解被审计单位的信息处理活动（包括数据和信息）、在这些活动中使用的资源，以及与重要类别的交易、账户余额和披露相关的信息处理活动的政策。具体包括：

1.信息在被审计单位信息系统中的传递，包括：交易如何生成；与交易相关的信息如何进行记录、处理、更正、结转至总账以及在财务报表中报告；与事项和情况相关的信息（即与交易相关的信息以外其他方面的信息）如何获取、处理和披露；

2.与信息系统中信息传递相关的会计记录、财务报表特定项目以及其他支持性记录；

3.被审计单位的财务报告过程；

4.与上述第1项至第3项相关的被审计单位资源，包括信息技术环境。

(二)了解被审计单位对与财务报告相关的重大事项，以及信息系统和内部控制体系其他要素中相关报告责任的沟通情况，包括：

1.被审计单位内部人员之间的沟通，包括对与财务报告相关的角色和职责的沟通；

2.被审计单位管理层与治理层之间的沟通；

3.被审计单位与包括监管机构在内的外部各方的沟通。

(三)评价被审计单位的信息与沟通是否能够为被审计单位按照适用的财务报告编制基础编制财务报表提供适当支持。

第三十七条 注册会计师应当实施风险评估程序，以了解控制活动要素，包括：

(一)识别控制活动要素中用于应对认定层次重大错报风险的控制，包括：

1.应对特别风险的控制；

2.与会计分录相关的控制，这些会计分录包括用以记录非经常性的、异常交易或调整的非标准会计分录；

3.注册会计师在确定实质性测试的性质、时间安排和范围时，计划测试其运行有效性的控制，其中应当包括用于应对仅实施实质性程序不能提供充分、适当审计证据的风险的控制；

4.注册会计师根据职业判断认为适当的、能够有助于其实现本准则第二十四条中与认定层次重大错报风险有关的目标的其他控制。

(二)基于上述第(一)项中识别的控制，识别存在使用信息技

术导致的风险的信息技术环境（包括信息技术应用程序），并进一步识别：

- 1.使用信息技术导致的相关风险；
- 2.被审计单位用于应对这些风险的信息技术一般控制。

（三）针对上述识别出的控制：

1.评价控制的设计是否有效，以应对认定层次重大错报风险或为其他控制的运行提供支持；

2.综合运用询问被审计单位内部人员和其他程序，确定控制是否得到执行。

第三十八条 注册会计师应当基于对被审计单位内部控制体系每个要素的评价，确定是否识别出控制缺陷。

第四节 识别和评估重大错报风险

第三十九条 注册会计师应当识别重大错报风险，并确定其存在于财务报表层次，还是存在于交易、账户余额和披露的认定层次。

第四十条 注册会计师应当确定相关认定，以及与之相关的重要类别的交易、账户余额和披露。

第四十一条 对于识别出的财务报表层次重大错报风险，注册会计师应当从以下两方面对其进行评估：

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

第四十二条 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：

（一）固有风险因素如何以及在何种程度上影响相关认定发生错报的可能性；

（二）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。

第四十三条 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。

第四十四条 注册会计师应当确定仅实施实质性程序是否无法为认定层次重大错报风险提供充分、适当的审计证据。

第四十五条 注册会计师拟测试控制运行的有效性，应当评估控制风险；注册会计师拟不测试控制运行的有效性，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。

第四十六条 注册会计师应当评价通过实施风险评估程序获取的审计证据能否为识别和评估重大错报风险提供适当基础；不能提供适当基础的，注册会计师应当实施追加的风险评估程序，直至获取的审计证据能够提供适当基础。在识别和评估重大错报风险时，注册会计师应当考虑所有通过实施风险评估程序获取的审计证据，无论这些证据是否佐证管理层的认定还是与其相矛盾。

第四十七条 如果合理预期某些交易、账户余额和披露的错报（包括漏报）单独或汇总起来可能影响财务报表使用者作出的经济决策，但未将其确定为重要类别的交易、账户余额和披露，注册会计师应当评价这样做是否仍然适当。

第四十八条 如果注册会计师获取了新信息，而该信息与之前识别或评估重大错报风险时所依据的审计证据不一致，注册会计师应当

修正之前对重大错报风险的识别和评估结果。

第五节 审计工作底稿

第四十九条 注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿：

（一）项目组内部进行的讨论以及得出的重要结论；

（二）注册会计师根据本准则第三十条、第三十二条、第三十三条、第三十五条和第三十六条的规定了解到的要点和信息来源，以及实施的风险评估程序；

（三）根据本准则第三十七条的规定，对所识别控制的设计进行的评价，以及如何确定这些控制是否得到执行；

（四）在财务报表层次和认定层次识别和评估的重大错报风险，包括特别风险和仅实施实质性程序不能提供充分、适当的审计证据的风险，以及作出的相关重大判断的理由。

第五章 附 则

第五十条 本准则自 202×年×月×日起施行。