



第七章 风险评估

历年考情概况

考试年份	2023、2022、2021、2020、2019、2018、2017
考试分值	9 分左右
考查形式	客观题、综合题（识别风险）
高频考点	了解内部控制、识别和评估重大错报风险、特别风险

【考点一】了解内部控制（★★★★）

1. 对内部控制了解的程度

注册会计师对内部控制了解，包括评价控制的“设计”，并确定其是否“得到执行”，但不包括对控制是否“得到一贯执行的测试”（控制测试）。

2. 了解内部控制与测试控制运行有效性的关系

注册会计师在了解内部控制时，应当评价控制的设计，并确定其是否得到执行。如果控制设计不当，不需要再考虑控制是否得到执行。

了解内部控制，在于确定内部控制设计是否合理和是否得到执行，从而确定是否依赖内部控制及控制测试。

控制测试，在于确定内部控制运行是否有效，从而确定实质性程序的性质、时间和范围。

一般情况下了解内部控制并“**不能取代**”控制测试，除非存在某些可以使控制得到一贯运行的“自动化控制”，注册会计师对控制的了解并不能够代替对控制运行有效性的测试。

3. 内部环境

- （1）对诚信和道德价值观念的沟通与落实；
- （2）对胜任能力的重视；
- （3）治理层的参与程度；
- （4）管理层的理念和经营风格；
- （5）职权与责任的分配；
- （6）人力资源政策与实务。

4. 预防性控制和检查性控制

（1）预防性控制**通常用于**正常业务流程的**每一项**交易，以**防止**错报的发生。**【事先预防】**审批、授权、职责分离通常属于预防性控制。





(2) 检查性控制目的是发现流程中可能发生的错报，因为尽管有预防性控制还是会发生的错报。**【事后复核】**复核、对账、盘点通常属于检查性控制。

示例：

	对控制的描述	控制的作用
预防性控制	在更新采购档案之前必须先有收货报告	防止记录了未收到的购货
	销货发票价格根据价格清单信息确定	防止销货计价错误
检查性控制	定期编制银行存款余额调节表，跟踪调查挂账的项目	发现错报和未达账项
	由独立人员复核销售发票	发现发票中的错误

【考点二】识别和评估重大错报风险 (★★★)

1. 识别和评估重大错报风险的步骤

(1) 利用实施风险评估程序所了解的信息。

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) 识别两个层次的重大错报风险。

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，还是各类交易、账户余额和披露的认定层次。

注册会计师应当在考虑相关控制之前识别重大错报风险(即固有风险)。

(3) 评估两个层次的重大错报风险。

注册会计师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)。

(4) 评价审计证据的适当性。

对于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依据，注册会计师应当作出评价。注册会计师不应当偏向于获取、使用佐证性的审计证据，而排斥、舍弃相矛盾的审计证据。**审慎评价审计证据**是保持职业怀疑的需要。

(5) 修正识别或评估的结果。

随着审计过程的推进，如果注册会计师获取新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或评估结果，并考虑对风险应对的影响。

2. 识别和评估两个层次的重大错报风险





(1) 财务报表层次重大错报风险：

①识别。如果判断某风险与财务报表**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。

例如，在经济不稳定的国家和地区开展业务、资产的流动性出现问题、重要客户流失、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。又如，管理层缺乏诚信，或承受异常的压力，或管理层凌驾于内部控制之上可能引发舞弊风险，这些风险与财务报表整体相关。

②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：

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

(2) 认定层次重大错报风险：

①识别。如果判断某固有风险因素可能导致某项认定发生重大错报，但与财务报表整体不存在广泛联系，注册会计师应当将其识别为**认定层次的重大错报风险**。

例如，被审计单位存在复杂的联营或合资，这一事项表明长期股权投资账户的认定可能存在重大错报风险。又如，被审计单位存在重大的关联方交易，该事项表明关联方及关联方交易的披露认定可能存在重大错报风险。

如果注册会计师识别出交易类别、账户余额和披露的某项认定存在重大错报风险，那么，该项认定是相关认定。存在相关认定的交易类别、账户余额和披露则被称为**相关交易类别、账户余额和披露**。

注册会计师识别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。

②评估。评估的要求及工作事项包括：

- a. 总体要求。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。
- b. 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。

对于识别的认定层次重大错报风险，固有风险因素会影响注册会计师评估错报发生的可



能性和严重程度。某类交易、账户余额和披露**越易于发生错报**，评估的**固有风险可能越高**。注册会计师考虑固有风险因素在何种程度上影响认定易于发生错报的可能性有助于其适当评估认定层次重大错报风险的固有风险，并设计更精确的应对措施。

c. 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**。

d. 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。

3. 考虑财务报表的可审计性

注册会计师在了解被审计单位内部控制后，可能对被审计单位财务报表的可审计性产生怀疑。如果通过对内部控制的了解发现下列情况，并对财务报表局部或整体的可审计性产生疑问，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。

【考点三】特别风险（★★★）

1. 确定特别风险时可以考虑的事项

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。注册会计师在判断哪些风险是特别风险时，**不应考虑**识别出的**控制对相关风险的抵销效果**。（常考点）

2. 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）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。注册会计师应当就此类事项与治理层沟通。

（3）如果计划测试旨在减轻**特别风险**的控制运行的有效性，注册会计师**不应依赖以前**审计获取的关于内部控制运行有效性的审计证据。



