

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则第 1101 号 ——财务报表审计的目标和一般原则》指南

（征求意见稿）

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则	3
一、对财务报表的责任	3
二、两种责任不能相互取代	5
第二章 财务报表审计的目标	6
一、对财务报表发表审计意见	6
二、评价财务报表的合法性	6
三、评价财务报表的公允性	7
四、审计意见的作用及其局限性	7
五、目标的导向作用	7
第三章 与财务报表审计相关的职业道德要求	8
一、遵守职业道德规范	8
二、遵守质量控制准则	9
三、遵守审计准则	10
第四章 财务报表的审计范围	10
一、审计范围的含义	10
二、确定审计范围的依据	11
第五章 职业怀疑态度	12
一、职业怀疑态度的含义	13
二、保持职业怀疑态度	14

第六章 合理保证	14
一、合理保证的含义与要求	14
二、为什么是合理保证	15
第七章 审计风险和重要性	17
一、经营风险对审计风险的影响	17
二、审计风险的含义	18
三、审计风险模型	18
四、审计风险与审计重要性的关系	20
五、审计风险的控制	21

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》（以下简称本准则）第一章（第一条至第三条），主要说明本准则的制定目的和适用范围，以及被审计单位管理层和治理层与注册会计师各自对财务报表的责任。

一、对财务报表的责任

本准则第三条明确了被审计单位治理层、管理层和注册会计师对财务报表的责任。

（一）被审计单位管理层和治理层的责任

企业的所有权与经营权分离后，经营者负责企业的日常经营管理并承担受托责任。管理层通过编制财务报表反映受托责任的履行情况。为了借助公司内部之间的权力平衡和制约关系，保证财务信息的质量，现代公司治理结构往往要求治理层^①对管理层编制财务报表的过程实施有效的监督。

在治理层的监督下，管理层作为会计工作的行为人，对编制财务报表负有直接责任。《中华人民共和国会计法》第二十一条规定，财务会计报告应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章；设置总会计师的单位，还须由总会计师签名并盖章。单位负责人应当保证财务会计报告真实、完整。《中华人民共和国公司法》第一百七十一条规定，公司应当向聘用的会计师事务所提供真实、完整的会计凭证、会计账簿、财务会计报告及其他会计资料，不

^① 有关治理层的定义及治理层对财务报告过程的监督责任，参见《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》及其指南。

得拒绝、隐匿、谎报。

因此，本准则第三条规定，在被审计单位治理层的监督下，按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是被审计单位管理层的责任。

管理层对编制财务报表的责任具体包括：

1. 选择适用的会计准则和相关会计制度。管理层应当根据会计主体的性质和财务报表的编制目的，选择适用的会计准则和相关会计制度。就会计主体的性质而言，事业单位适合采用《事业单位会计制度》，而企业根据规模和行业性质，分别适合采用《企业会计准则》、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》等。

按照编制目的，财务报表可分为通用目的和特殊目的两种报表。前者是为了满足范围广泛的使用者的共同信息需要，如为公布目的而编制的财务报表；后者是为了满足特定信息使用者的信息需要。相应地，编制和列报财务报表适用的会计准则和相关会计制度也不同。

2. 选择和运用恰当的会计政策。会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。管理层应当根据企业的具体情况，选择和运用恰当的会计政策。

3. 根据企业的具体情况，作出合理的会计估计。会计估计是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。财务报表中涉及大量的会计估计，如固定资产的预计使用年限和净残值、应收账款的可收回金额、存货的可变现净值以及预计负债的金额等。管理层有责任根据企业的实际情形，作出合理的会计估计。

为了履行编制财务报表的职责，管理层通常设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以保证财务报表不存在由于舞弊或错误而

导致的重大错报。

（二）注册会计师的责任

本准则第三条同时规定，按照中国注册会计师审计准则（以下简称审计准则）的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。

注册会计师作为独立的第三方，对财务报表发表审计意见，有利于提高财务报表的可信赖程度。为履行这一职责，注册会计师应当遵守职业道德规范，按照审计准则的规定计划和实施审计工作，收集充分、适当的审计证据，并根据收集的审计证据得出合理的审计结论，发表恰当的审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

二、两种责任不能相互取代

本准则第三条还规定，财务报表审计不能减轻被审计单位管理层和治理层的责任。

财务报表编制和财务报表审计是财务信息生成链条上的不同环节，两者各司其职。法律法规要求管理层和治理层对编制财务报表承担责任，有利于从源头上保证财务信息质量。同时，在某些方面，注册会计师与管理层和治理层之间可能存在信息不对称。管理层和治理层作为内部人员，对企业的情况更为了解，更能作出适合企业特点的会计处理决策和判断，因此管理层和治理层理应对编制财务报表承担完全责任。尽管在审计过程中，注册会计师可能向管理层和治理层提出调整建议，甚至在不违反独立性的前提下为管理层编制财务报表提供一些协助，但管理层仍然对编制财务报表承担责任，并通过签署财务报表确认这一责任。

如果财务报表存在重大错报，而注册会计师通过审计没有能够发现，也不能因为财务报表已经注册会计师审计这一事实而减轻管理层和治理

层对财务报表的责任。

第二章 财务报表审计的目标

本准则第二章（第四条至第五条），主要说明财务报表审计的目标、审计意见的作用及其局限性。

一、对财务报表发表审计意见

本准则第四条规定，财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：

- (1) 财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；
- (2) 财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

二、评价财务报表的合法性

在评价财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制时，注册会计师应当考虑下列内容：

- (1) 选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度，并适合于被审计单位的具体情况；
- (2) 管理层作出的会计估计是否合理；
- (3) 财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；
- (4) 财务报表是否作出充分披露，使财务报表使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

三、评价财务报表的公允性

在评价财务报表是否作出公允反映时，注册会计师应当考虑下列内容：

- (1)经管理层调整后的财务报表是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致；
- (2)财务报表的列报、结构和内容是否合理；
- (3)财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

四、审计意见的作用及其局限性

本准则第五条指出，财务报表审计属于鉴证业务。注册会计师作为独立第三方，运用专业知识、技能和经验对财务报表进行审计并发表专业意见，旨在提高财务报表的可信赖程度。

由于审计存在固有限制，审计工作不能对财务报表整体不存在重大错报提供绝对保证。审计存在的固有限制将在本指南第六章详细阐述。

虽然财务报表使用者可以根据财务报表和审计意见对被审计单位未来生存能力或管理层的经营效率、经营效果作出某种判断，但审计意见本身并不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效率、经营效果提供的保证（本准则第十五条第二款）。

五、目标的导向作用

财务报表审计的目标对注册会计师的审计工作发挥着导向作用，它界定了注册会计师的责任范围，直接影响注册会计师计划和实施审计程序的性质、时间和范围，决定了注册会计师如何发表审计意见。例如，既然财务报表审计目标是对财务报表整体发表审计意见，注册会计师就

可以只关注与财务报表编制和审计有关的内部控制，而不对内部控制本身发表鉴证意见。同样，注册会计师关注被审计单位的违反法规行为，是因为这些行为影响到财务报表，而不是对被审计单位是否存在违反法规行为提供鉴证。

第三章 与财务报表审计相关的职业道德要求

本准则第三章（第六条至第八条），主要说明与财务报表审计相关的职业道德要求，包括要求注册会计师和会计师事务所遵守职业道德规范、质量控制准则和审计准则的规定。

一、遵守职业道德规范

本准则第六条规定，注册会计师应当遵守相关的职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

注册会计师行业是诚信行业，整个社会对行业从业人员的职业精神、职业技能、职业纪律和职业作风的期望很高。制定并遵循一套行业职业道德规范，是注册会计师维护行业形象、取信于社会公众的基础。

目前，注册会计师职业道德规范主要包括《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。注册会计师在执行财务报表审计业务时应当遵守这两个文件中的相关规定。

《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册会计师职业道德规范指导意见》要求注册会计师在执行鉴证业务时，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

应有的关注是指专业人士对其所提供的服务承担的勤勉尽责的义务。具体到审计服务而言，注册会计师应当以勤勉尽责的态度执行审计业务。应有的关注要求注册会计师保持职业怀疑态度，运用其专业知识、技能和经验，收集和客观评价审计证据。

二、遵守质量控制准则

本准则第七条规定，注册会计师应当遵守会计师事务所质量控制准则。

会计师事务所应当根据质量控制准则并结合具体情况，制定合适的质量控制制度，包括质量控制政策和程序，以合理实现质量控制的两大目标：（1）保证会计师事务所及其人员遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范以及中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、中国注册会计师其他鉴证业务准则和中国注册会计师相关服务准则的规定；（2）会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

目前，财政部已发布两个质量控制准则，即《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》和《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》，两者均适用于财务报表审计。前者从会计师事务所层面上进行规范，适用于包括历史财务信息审计业务在内的各项业务；后者从执行审计项目的负责人层面上进行规定，仅适用于历史财务信息审计业务。这两项准则联系紧密，前者是后者的制定依据。

注册会计师应当遵守财政部发布的会计师事务所质量控制准则以及本所的质量控制制度。在执行某项审计业务时，注册会计师还应当同时遵守会计师事务所制定的审计质量控制程序。

三、遵守审计准则

本准则第八条规定，注册会计师应当按照审计准则的规定执行审计工作。

审计准则作为注册会计师提供的审计服务质量的技术标准，对注册会计师在某一审计领域的责任、所需要达到的目标和核心要求、为达到这一目标所要实施的必要审计程序作出了明确规范。注册会计师应当按照审计准则的规定执行审计工作，以保证审计工作质量，维护社会公众利益，增进社会公众对注册会计师行业的信心。

为了确保注册会计师在执行审计业务时遵守审计准则，注册会计师应当遵守会计师事务所按照有关质量控制准则要求而建立的适合于本所的质量控制制度，包括适合于审计业务的质量控制程序。

第四章 财务报表的审计范围

本准则第四章（第九条至第十条），主要说明审计范围的含义及确定审计范围的依据。

一、审计范围的含义

财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表发表审计意见。为了实现这一目标，注册会计师必须计划和实施审计程序，收集充分、适当的审计证据，以便为发表审计意见提供合理的基础。本准则第九条指出，财务报表的审计范围是指为实现财务报表审计目标，注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和。恰当的审计程序则是指审计程序的性质、时间和范围是恰当的。

1. 审计程序的性质是指审计程序的目的和类型。审计程序的目的包括：

- (1) 通过了解被审计单位及其环境，识别、评估重大错报风险；
- (2) 通过实施控制测试，确定内部控制运行的有效性；
- (3) 通过实施实质性程序，发现认定层次的重大错报。

审计程序的类型包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序。

2. 审计程序的时间是指注册会计师何时实施审计程序，或指审计证据适用的期间或时点。

3. 审计程序的范围是指实施审计程序的数量，包括抽取的样本量，对某项控制活动的观察次数等。

审计范围受到限制是指由于客观原因或者被审计单位施加的限制，注册会计师未能实施其根据审计准则和职业判断应当实施的审计程序，从而未能获取充分、适当的审计证据。

需要特别强调的是，审计准则中的“审计范围”并不是指注册会计师审计的哪一年（年度）的财务报表，也不是指注册会计师审计的哪一张财务报表。

二、确定审计范围的依据

本准则第十条规定，注册会计师应当根据审计准则和职业判断确定审计范围。审计准则在规定注册会计师承担的责任和所要实现的目标的同时，还规定了为履行责任和实现目标所须实施的审计程序。比如，《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》规定，注册会计师有责任按照中国注册会计师审计准则的规定实施审计工

作，获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证，无论该错报是由于舞弊还是错误导致。同时，该准则还对注册会计师如何履行这一职责规定了必要的审计程序，如第三十条要求注册会计师通过询问、考虑舞弊风险因素、分析程序、考虑其他信息等获取用于识别舞弊导致的财务报表重大错报风险所需的信息。

审计中的职业判断是指注册会计师在审计准则的框架下，运用专业知识和经验在备选方案中作出决策。被审计单位的具体情况千差万别，在审计准则中不可能针对所有可能遇到的情况规定对应的审计程序。因此，在审计过程中，注册会计师运用职业判断至关重要。注册会计师在确定审计程序的性质、时间和范围，评价审计证据，得出审计结论和形成审计意见时，都离不开职业判断。离开了职业判断，审计就成了一个简单机械地执行审计程序的过程。注册会计师在确定拟实施的审计程序时，除需要考虑审计准则中规定的审计程序外，还需要根据职业判断实施为实现审计目标而需要执行的其他审计程序。

因此，本准则第十条还规定，在确定拟实施的审计程序时，注册会计师应当遵守与财务报表审计相关的各项审计准则。换言之，注册会计师不能只遵守部分审计准则，而应当遵守与财务报表审计相关的所有审计准则。

第五章 职业怀疑态度

本准则第五章（第十一条至第十二条），主要说明职业怀疑态度的含义及在整个审计过程中保持职业怀疑态度的总体要求。

一、职业怀疑态度的含义

本准则第十二条指出，职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取审计证据的有效性，并对相互矛盾的审计证据，以及引起对文件记录或管理层和治理层提供的信息的可靠性产生怀疑的审计证据保持警觉。

职业怀疑态度并不要求注册会计师假设管理层是不诚信的，但是注册会计师也不能假设管理层的诚信就毫无疑问。职业怀疑态度要求注册会计师凭证据“说话”。

职业怀疑态度意味着，在进行询问和实施其他审计程序时，注册会计师不能因轻信管理层和治理层的诚信而满足于说服力不够的审计证据。相应地，为得出审计结论，注册会计师不应使用管理层声明替代应当获取的充分、适当的审计证据。例如，注册会计师不能仅凭管理层声明，而不对重要的应收账款进行函证就得出应收账款余额存在的结论。

职业怀疑态度要求，注册会计师不应将审计中发现的舞弊视为孤立发生的事项。注册会计师还应当考虑，发现的错报是否表明在某一特定领域存在舞弊导致的更高的重大错报风险。

职业怀疑态度要求，如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致，可能表明某项审计证据不可靠，因此注册会计师应当追加必要的审计程序。

职业怀疑态度要求，如果管理层的某项声明与其他审计证据相矛盾，注册会计师应当调查这种情况。必要时，注册会计师应重新考虑管理层作出的其他声明的可靠性。

职业怀疑态度要求，如果在审计过程中识别出异常情况，注册会计师应当作出进一步调查。例如，如果注册会计师在审计过程中识别出的

情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动，则应当作出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。

二、保持职业怀疑态度

本准则第十一条规定，在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，充分考虑可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。

在整个审计过程中，职业怀疑态度十分必要。例如，它有助于降低注册会计师疏忽异常情况的风险，有助于降低注册会计师在确定审计程序的性质、时间、范围及评价由此得出的结论时采用错误假设的风险，有助于注册会计师避免根据有限的测试范围过度推断总体实际情况。

第六章 合理保证

本准则第六章（第十三条至第十五条），主要说明合理保证的含义与要求、合理保证的理由以及合理保证与绝对保证的区别。

一、合理保证的含义与要求

合理保证与绝对保证是一个相对概念。绝对保证是指注册会计师对财务报表整体不存在重大错报提供百分之百的保证。合理保证要求注册会计师通过不断修正的、系统的执业过程，获取充分、适当的证据，对财务报表整体发表审计意见，它提供的是一种高水平但非百分之百的保证。

本准则第十三条指出，注册会计师按照审计准则的规定执行审计工

作，能够对财务报表整体不存在重大错报（无论该错报是由错误引起，还是由舞弊引起的）获取合理保证。合理保证与整个审计过程相关。

二、为什么是合理保证

本准则第十四条指出，由于审计中存在的固有限制影响注册会计师发现重大错报的能力，注册会计师不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。导致固有限制的因素主要包括下列内容。

（一）选择性测试方法的运用

随着被审计单位规模的不断扩大，在现代审计中，基于实现审计目标的需要和成本效益原则的考虑，注册会计师不可能对每笔交易和每个明细账户进行彻底、详细的检查，而不得不采用选择性测试的方法。既然是选择性测试，就存在这样的风险：根据选出的测试项目得出的结论，并不能代表根据所有测试项目得出的结论。

（二）内部控制的固有局限性

无论如何设计和执行审计程序，注册会计师只能对财务报告的可靠性提供合理的保证，还因为内部控制存在下列固有局限性：

（1）在决策时人为判断可能出现错误或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使内部控制被规避。

（三）大多数审计证据是说服性而非结论性的

由于受到成本效益原则和审计性质的限制，审计过程中收集到的审计证据对支持审计结论和审计意见虽有说明力，但很难做到法院审理刑事案件中所要求的铁证如山。例如，对应收账款期末余额存在性认定，

注册会计师可能实施风险评估程序，测试相关的内部控制，对形成应收账款余额的销售交易和收款交易的细节进行测试，实施实质性分析程序，并根据这些程序的结果确定和实施函证程序。这些程序虽然都能为应收账款是否存在提供部分审计证据，并且将所提供的证据综合起来能够使注册会计师相信所得出的审计结论是合理的，但很难使注册会计师能够百分之百地证明应收账款期末余额存在性没有重大错报。

就函证程序而言，虽然函证提供的证据相对比较可靠，但还受到被询证者是否认真对待询证函、是否能够保持独立性和客观性、是否熟悉所函证事项等诸多因素的影响。尽管注册会计师在设计询证函时要考虑这些因素，但是很难能百分之百地保证函证结果的可靠性。

（四）为形成审计意见而实施的审计工作涉及大量判断

审计过程充满了大量的职业判断。在计划和实施审计工作时，在根据获取的审计证据得出结论的过程中，尤其需要职业判断。既然是判断，就有失误的可能性。

（五）某些特殊性质的交易和事项可能影响审计证据的说服力

某些交易和事项，比如关联方关系和关联方交易披露的完整性、会计估计的合理性、管理层持有资产的意图等，由于其固有的一些局限性会影响注册会计师收集到的审计证据的说服力。在此情形下，除非出现下列两种情况，注册会计师通常认为，相关准则要求的审计程序提供了充分、适当的审计证据：

- （1）出现了异常情形，使发生重大错报的风险超出了常规预期；
- （2）出现了重大错报已经发生的迹象。

基于上述因素的考虑，本准则第十五条指出，审计工作不能对财务报表整体不存在重大错报提供担保。

第七章 审计风险和重要性

本准则第七章（第十六条至第二十三条），主要说明经营风险对审计风险的影响、审计风险的含义、审计风险模型、审计风险与审计重要性的关系以及审计风险的控制。

一、经营风险对审计风险的影响

本准则第十六条规定，被审计单位在实施战略以实现其目标的过程中可能面临各种经营风险，注册会计师应当重点关注可能影响财务报表的经营风险。

经营风险源于对被审计单位实现目标和战略产生不利影响的重大情况、事项、环境和行动，或源于不恰当的目标和战略。不同的企业可能面临不同的经营风险，这取决于企业经营的性质、所处行业、外部监管环境、企业的规模和复杂程度。管理层有责任识别和应对这些风险。

在审计准则中之所以强调经营风险，是因为经营风险与财务报表发生重大错报的风险密切相关。许多经营风险最终都会有财务后果，因而影响到财务报表，进而对财务报表审计产生影响。例如，宏观经济形势不景气可能对商业银行贷款损失准备产生重大影响；化工企业面临的环境风险可能意味着需要确认预计负债；技术升级风险可能导致企业原有的生产设备和存货发生减值，甚至影响持续经营假设的适当性。更为严重的是，在经营风险引起经营失败时，可能促使被审计单位管理层通过财务报表舞弊对此加以掩盖。

当然，并非所有经营风险都与财务报表相关，注册会计师应当重点关注可能影响财务报表的经营风险。

《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第三十五条至第三十七条进一步说明了经营风险与财务报表重大错报风险的关系。

二、审计风险的含义

本准则第十七条指出，合理保证意味着审计风险始终存在。审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。审计风险并不包含下面这种情况，即财务报表不含有重大错报，而注册会计师错误地发表了财务报表含有重大错报的审计意见的风险。

可见，合理保证与审计风险互为补数，即合理保证与审计风险之和等于 100%。如果注册会计师将审计风险降至可接受的低水平，则对财务报表不存在重大错报获取了合理保证。

三、审计风险模型

本准则第十八条指出，审计风险取决于重大错报风险和检查风险。审计风险、重大错报风险和检查风险之间的关系用模型表示为：

$$\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$$

（一）重大错报风险

本准则第十八条第二款指出，重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。第二十条进一步指出，在设计审计程序以确定财务报表整体是否存在重大错报时，注册会计师应当从财务报表层次和各类交易、账户余额、列报（包括披露，下同）认定层次考虑重大错报风险。

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，它可能

影响多项认定。此类风险通常与控制环境有关，如管理层缺乏诚信、治理层形同虚设而不能对管理层进行有效监督等；但也可能与其他因素有关，如经济萧条、企业所在行业处于衰退期。此类风险难以被界定于某类交易、账户余额、列报的具体认定，相反，此类风险增大了一个或多个不同认定发生重大错报的可能性，与由舞弊引起的风险特别相关。

本准则第二十二条第一款规定，注册会计师应当评估认定层次的重大错报风险，并根据既定的审计风险水平和评估的认定层次重大错报风险确定可接受的检查风险水平。某些类别的交易、账户余额、列报及其认定重大错报风险较高。例如，技术进步可能导致某项产品陈旧，进而导致存货易于发生高估错报（计价认定）；对高价值的、易转移的存货缺乏实物安全控制，可能导致存货的存在性认定出错；会计计量过程受重大计量不确定性影响，可能导致相关项目的准确性认定出错。注册会计师应当考虑各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险，以便于针对认定层次计划和实施进一步审计程序。

如何评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险，参见《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》及其指南。

（二）检查风险

本准则第十八条第三款指出，检查风险是指某一认定存在错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但注册会计师未能发现这种错报的可能性。

（三）检查风险与重大错报风险的反向关系

本准则第二十二条第二款指出，在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果成反向关系。评估

的重大错报风险越高，可接受的检查风险越低；评估的重大错报风险越低，可接受的检查风险越高。

四、审计风险与审计重要性的关系

本准则第十九条规定，注册会计师应当关注财务报表的重大错报，但没有责任发现对财务报表整体不产生重大影响的错报。

审计重要性是审计学的一个基本概念。重要性取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断。如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则该项错报是重大的。

在考虑财务报表中的错报是否构成重大错报时，注册会计师应当考虑已识别但未更正的单个或累计的错报是否对财务报表整体产生重大影响。

注册会计师有责任按照审计准则的规定实施审计工作，获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证，无论该错报是由于舞弊还是错误导致。但注册会计师没有责任发现对财务报表整体不产生重大影响的错报。

重要性与审计风险相关，注册会计师应当合理确定重要性水平。重要性与审计风险之间存在反向关系。重要性水平越高，审计风险越低；重要性水平越低，审计风险越高。

注册会计师在考虑审计重要性及其与审计风险的关系时，应当遵守《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》的规定。

五、审计风险的控制

本准则第十七条规定，注册会计师应当通过计划和实施审计工作，获取充分、适当的审计证据，将审计风险降至可接受的低水平。这是控制审计风险的总要求。

在审计风险模型中，重大错报风险是企业的风险，不受注册会计师的控制。注册会计师只能通过实施风险评估程序来正确评估重大错报风险，并根据评估的两个层次的重大错报风险分别采取应对措施。需要明确的是，该风险评估只是一个判断，而不是对风险的精确计量。

本准则第二十一条规定，注册会计师应当评估财务报表层次的重大错报风险，并根据评估结果确定下列总体应对措施。这些应对措施包括：

(1) 向项目组强调在收集和评价审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性；(2) 分派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家的工作；(3) 提供更多的督导；(4) 在选择进一步审计程序时，应当注意使某些程序不被管理层预见或事先了解；(5) 对拟实施审计程序的性质、时间和范围作出总体修改。

本准则第二十二条第三款规定，注册会计师应当获取认定层次充分、适当的审计证据，以便能够在审计工作完成时，以可接受的低审计风险对财务报表整体发表审计意见。对于各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险，注册会计师可以通过控制检查风险将审计风险降至可接受的低水平。

本准则第二十三条第一款指出，检查风险取决于审计程序设计的合理性和执行的有效性。注册会计师通常无法将检查风险降低为零，其原因：一是注册会计师通常并不对所有的交易、账户余额和列报进行检查；二是注册会计师可能选择了不恰当的审计程序，或是审计程序执行不当，

或是错误解读了审计结论。对于第二方面的问题可以通过适当计划、在项目组成员之间进行恰当的职责分配、保持职业怀疑态度以及监督、指导和复核助理人员所执行的审计工作得以解决。

本准则第二十三条第二款规定，注册会计师应当合理设计审计程序的性质、时间和范围，并有效执行审计程序，以控制检查风险。针对评估的认定层次重大错报风险如何设计和执行进一步的审计程序，参见《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实施的程序》及其指南。