

《中国注册会计师审计准则第 1251 号—— 评价审计过程中识别出的错报》 应用指南

(2019 年 3 月 29 日修订)

一、错报的定义（参见本准则第三条）

1. 错报可能由下列事项导致：

- (1) 收集或处理用以编制财务报表的数据时出现错误；
- (2) 遗漏某项金额或披露，包括不充分或不完整的披露，以及为满足特定财务报告编制基础的披露目标而被要求作出的披露（如适用）；
- (3) 由于疏忽或明显误解有关事实导致作出不正确的会计估计；
- (4) 注册会计师认为管理层对会计估计作出不合理的判断或对会计政策作出不恰当的选择和运用。
- (5) 信息的分类、汇总或分解不恰当。

《〈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〉应用指南》列举了由于舞弊导致的错报的例子。

二、累积识别出的错报（参见本准则第六条）

明显微小

2. 本准则第六条要求注册会计师累积在审计过程中识别出的错报，除非错报明显微小。“明显微小”不等同于“不重大”。明显微小错报金额的数量级与确定重大错报的数量级完全不同（明显微小错报的数量级更小），或其性质完全不同。这些明显微小的错报，无论单独

或者汇总起来，无论从规模、性质或其发生的环境来看都是明显微不足道的。如果不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的。

单一报表中的错报

3. 注册会计师可能指定一个金额，单一报表中低于该金额的错报是明显微小的，对这类错报不需要累积，因为注册会计师预期这些错报的汇总数明显不会对财务报表产生重大影响。但是，高于指定金额的错报需要按照本准则第六条的要求进行累积。此外，如果从性质或其发生的环境来看，某项与金额相关的错报可能不是明显微小的，则需要按照本准则第六条的要求对其进行累积。

披露中存在的错报

4. 披露中存在的错报也可能是明显微小的，无论单独或者汇总起来，无论从金额、性质或其发生的环境来看都是明显微不足道的。披露中并非明显微小的错报也需要累积起来，以帮助注册会计师评价这些错报对相关披露及财务报表整体的影响。本指南第17段给出了定性披露可能存在重大错报的示例。

累积错报

5. 本指南第3段和第4段描述的、从性质或其发生环境来判断的累积错报不能如与金额相关的错报那样进行加总。然而，本准则第十二条要求注册会计师对这些错报单独和汇总起来（即与其他错报综合考虑）进行评价，以确定其是否重大。

6. 为了帮助注册会计师评价审计过程中累积的错报的影响以及与管理层和治理层沟通错报事项，将错报区分为事实错报、判断错报和推断错报可能是有用的。事实错报是毋庸置疑的错报；判断错报是

由于注册会计师认为管理层对财务报表中的确认、计量和列报（包括对会计政策的选择或运用）作出不合理或不恰当的判断而导致的差异；推断错报是注册会计师对总体存在的错报作出的最佳估计数，涉及根据在审计样本中识别出的错报来推断总体的错报。《中国注册会计师审计准则第1314号——审计抽样》规定了如何确定推断错报和评价样本结果。

三、对审计过程中识别出的错报的考虑（参见本准则第七条和第八条）

7. 错报可能不会孤立发生，一项错报的发生还可能表明存在其他错报。例如，注册会计师识别出由于内部控制失效而导致的错报，或被审计单位广泛运用不恰当的假设或评估方法而导致的错报，均可能表明还存在其他错报。

8. 抽样风险和非抽样风险可能导致某些错报未被发现。审计过程中累积错报的汇总数接近按照《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的的重要性》的规定确定的重要性，则表明存在比可接受的低风险水平更大的风险，即可能未被发现的错报连同审计过程中累积错报的汇总数，可能超过重要性。

9. 注册会计师可能要求管理层检查某类交易、账户余额或披露，以使管理层了解注册会计师识别出的错报的发生原因，并要求管理层采取措施以确定这些交易、账户余额或披露实际发生错报的金额，以及对财务报表作出适当的调整。例如，在从审计样本中识别出的错报推断总体错报时，注册会计师可能提出这些要求。

四、错报的沟通和更正（参见本准则第九条和第十条）

10. 及时与适当层级的管理层沟通错报事项是重要的，因为这能

使管理层评价各类交易、账户余额和披露是否存在错报，如有异议则告知注册会计师，并采取必要行动。适当层级的管理层通常是指有责任和权限对错报进行评价并采取必要行动的人员。

11. 在某些国家或地区，法律法规可能限制注册会计师就某些错报与管理层或被审计单位的其他人员沟通。法律法规可能明确禁止那些可能不利于适当机构对发生的或怀疑存在的违法行为进行调查的沟通或其他行动（包括引起被审计单位的警觉），例如，当依据反洗钱法令，注册会计师被要求向适当机构报告识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为时。在某些情形下，注册会计师的保密义务与通报义务之间存在的潜在冲突可能很复杂。此时，注册会计师可能认为征询法律意见是适当的。

12. 管理层更正所有错报（包括注册会计师通报的错报），能够保持会计账簿和记录的准确性，降低由于与本期相关的、非重大的且尚未更正的错报的累积影响而导致未来期间财务报表出现重大错报的风险。

13. 《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》要求注册会计师评价财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制。这项评价包括考虑被审计单位会计实务的质量（包括表明管理层的判断可能出现偏向的迹象）。注册会计师对管理层不更正错报的理由的理解，可能影响其对被审计单位会计实务质量的考虑。

五、评价未更正错报的影响（参见本准则第十一条和第十二条）

14. 注册会计师在按照《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的的重要性》的规定确定重要性时，通常依据对

被审计单位财务结果的估计，因为此时可能尚不知道实际的财务结果。因此，在评价未更正错报的影响之前，注册会计师可能有必要依据实际的财务结果对重要性作出修改。

15. 按照《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的的重要性》的规定，如果在审计过程中获知了某项信息，而该信息可能导致注册会计师确定与原来不同的财务报表整体重要性或者特定类别交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平（如适用），注册会计师应当予以修改。因此，在注册会计师评价未更正错报的影响之前，可能已经对重要性或重要性水平（如适用）作出重大修改。但是，如果注册会计师对重要性或重要性水平（如适用）进行的重新评价导致需要确定较低的金额，则应重新考虑实际执行的重要性和进一步审计程序的性质、时间安排和范围的适当性，以获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。

16. 注册会计师需要考虑每一项与金额相关的错报，以评价其对相关类别的交易、账户余额或披露的影响，包括评价该项错报是否超过特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平（如适用）。

17. 此外，注册会计师还需要考虑定性披露中的单项错报，以评价其对相关披露的影响及对财务报表整体的综合影响。在适用的财务报告编制基础和被审计单位的具体情况下，确定定性披露是否存在重大错报需要运用职业判断。定性披露存在重大错报的例子包括：

（1）涉及保险和银行业务的被审计单位对与其资本管理的目标、政策和流程相关的信息作出不正确、不完整的描述；

（2）涉及矿业经营的被审计单位遗漏与导致减值损失的事项或情况相关的信息，例如，对金属或大宗商品的需求出现重大、长期的

减少；

(3) 对与资产负债表、利润表、所有者权益变动表或现金流量表中的重大项目相关的会计政策作出不正确的描述；

(4) 涉及国际贸易活动的被审计单位对汇率变化的敏感性作出不充分的描述。

18. 按照本准则第十二条的规定确定未更正错报从性质来看是否重大时，注册会计师需要从金额和披露两个方面进行考虑。这些错报单独或连同其他错报一起可能被认为是重大的。例如，根据识别出的披露中的错报，注册会计师可能考虑：

(1) 识别出的错误是否持续或广泛；

(2) 识别出的多个错报是否均与同一事项相关，且综合起来可能影响使用者对该事项的理解。

按照《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第十四条第(四)项的规定评价财务报表时，考虑错报的累积影响也是有帮助的。该准则要求注册会计师考虑财务报表的整体列报是否由于包括不相关的或有碍正确理解所披露事项的信息而受到不利影响。

19. 如果注册会计师认为某一单项错报是重大的，则该项错报不太可能被其他错报抵销。例如，如果收入存在重大高估，即使这项错报对收益的影响完全可被相同金额的费用高估所抵销，注册会计师仍认为财务报表整体存在重大错报。对于同一账户余额或同一类别的交易内部的错报，这种抵销可能是适当的。然而，在得出抵销错报（即使是非重大错报）是适当的这一结论之前，需要考虑可能存在其他未被发现的错报的风险。

20. 确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估。例如，分类错报对负债或其他合同条款的影响，对单个财务报表项目或小计数的影响，以及对关键比率的影响。即使分类错报超过了在评价其他错报时运用的重要性水平，注册会计师可能仍然认为该分类错报对财务报表整体不产生重大影响。例如，如果资产负债表项目之间的分类错报金额相对于所影响的资产负债表项目金额较小，并且对利润表或所有关键比率不产生影响，注册会计师可以认为这种分类错报对财务报表整体不产生重大影响。

21. 即使某些错报低于财务报表整体的重要性，但因与这些错报相关的某些情况，在将其单独或连同在审计过程中累积的其他错报一并考虑时，注册会计师也可能将这些错报评价为重大错报。可能影响评价的情况包括：

(1) 错报对遵守监管要求的影响程度；

(2) 错报对遵守债务合同或其他合同条款的影响程度；

(3) 错报与会计政策的不正确选择或运用相关，这些会计政策的不正确选择或运用对当期财务报表不产生重大影响，但可能对未来期间财务报表产生重大影响；

(4) 错报掩盖收益的变化或其他趋势的程度（尤其是在结合宏观经济背景和行业状况进行考虑时）；

(5) 错报对用于评价被审计单位财务状况、经营成果或现金流量的有关比率的影响程度；

(6) 错报对财务报表中列报的分部信息的影响程度。例如，错报事项对某一分部或对被审计单位的经营或盈利能力有重大影响的其他组成部分的重要程度；

(7) 错报对增加管理层薪酬的影响程度。例如，管理层通过达到有关奖金或其他激励政策规定的要求以增加薪酬；

(8) 相对于注册会计师所了解的以前向财务报表使用者传达的信息（如盈利预测），错报是重大的；

(9) 错报对涉及特定机构或人员的项目的相关程度。例如，与被审计单位发生交易的外部机构或人员是否与管理层成员有关联关系；

(10) 错报涉及对某些信息的遗漏，尽管适用的财务报告编制基础未对这些信息作出明确规定，但是注册会计师根据职业判断认为这些信息对财务报表使用者了解被审计单位的财务状况、经营成果或现金流量是重要的；

(11) 错报对将在被审计单位年度报告中包含的其他信息的影响程度，这些其他信息被合理预期可能影响财务报表使用者作出的经济决策。《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的信息的责任》规范了注册会计师对其他信息的信息的责任。

需要指出的是，这些因素只是举例，不可能涵盖所有情况，也并非所有审计都会出现上述全部因素，仅供注册会计师参考。注册会计师不能以存在这些因素为由而必然认为错报是重大的。

22. 《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》说明了如何考虑由于或可能由于舞弊导致的错报对审计的其他方面的影响，即使错报金额相对财务报表而言并不重大。根据具体情况，披露中的错报也可能表明存在舞弊，例如，导致这些错报的原因可能包括：

(1) 管理层的判断出现偏向导致的误导性披露；

(2) 意图阻碍正确理解财务报表的大量重复披露或缺乏信息含量的披露。

在考虑各类交易、账户余额及披露中存在的错报的影响时，注册会计师需要按照《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》的规定运用职业怀疑。

23. 与以前期间相关的非重大未更正错报的累积影响，可能对本期财务报表产生重大影响。有多种可接受的方法供注册会计师评价这些未更正错报对本期财务报表的影响。在不同期间使用相同的评价方法可以保持一致性。

(一) 对公共部门实体的特殊考虑

24. 就公共部门实体审计而言，评价一项错报是否重大，可能还受到法律法规或其他监管要求规定的注册会计师对特定事项（如舞弊）履行报告责任的影响。

25. 评估某事项在性质上是否重大，可能受到公众利益、受托责任、管理层的正直诚实和确保有效的立法监督等方面的影响。涉及遵守法律法规和其他监管要求的事项更是如此。

(二) 与治理层的沟通（参见本准则第十三条）

26. 如果注册会计师就未更正错报已与负有管理责任的人员沟通，且这些人员同时负有治理责任，注册会计师无需就这些事项再次与负有治理责任的相同人员沟通。然而，注册会计师需要确信与负有管理责任人员的沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。

27. 如果存在大量单项不重大的未更正错报，注册会计师可能就未更正错报的笔数和总金额的影响进行沟通，而不是逐笔沟通单项未

更正错报的细节。

28. 《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》要求注册会计师就其要求管理层和治理层（如适用）提供的书面声明与治理层进行沟通（参见本准则第十五条）。

注册会计师在考虑根据相关情况判断出的错报金额、性质及可能对未来期间财务报表产生的影响后，可能需要与治理层讨论错报未得到更正的原因及其影响。

六、书面声明（参见本准则第十五条）

29. 由于编制财务报表要求管理层和治理层（如适用）调整财务报表以更正重大错报，注册会计师需要要求其提供有关未更正错报的书面声明。在某些情况下，管理层和治理层（如适用）可能并不认为注册会计师提出的某些未更正的错报是错报。基于这一原因，他们可能在书面声明中增加以下表述：“因为[描述理由]，我们不同意……事项和……事项构成错报。”然而，即使获取了这一声明，注册会计师仍需要对未更正错报的影响形成结论。

七、审计工作底稿（参见本准则第十六条）

30. 注册会计师在记录未更正错报时，需要考虑下列事项：

（1）未更正错报的汇总影响；

（2）对是否超过特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平作出的评价；

（3）就未更正错报对关键比率或趋势以及遵守法律法规、监管要求与合同要求（如债务合同）的影响作出的评价。