

第三节 了解被审计单位及其环境和适用的财务报告编制基础

一、总体要求

（一）注册会计师应当实施风险评估程序，以了解下列三个方面：

| 分类                                | 具体事项                                                                                                       |
|-----------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. 被审计单位及其环境                      | （1）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（内）<br>（2）行业形势、法律环境和监管环境及其他外部因素（外）<br>（3）财务业绩的衡量标准，包括内部外部使用的衡量标准（内外） |
| 2. 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（内） |                                                                                                            |
| 3. 被审计单位内部控制体系各要素（内）              |                                                                                                            |

（二）基本思路

- 1. 在首次执行某项审计业务时，风险评估程序的性质和范围可能比执行连续审计业务的情况下更为广泛；
- 2. 在后续期间，注册会计师可以重点关注自上一期间后发生的变化。识别被审计单位在上述各个方面与以前期间相比发生的重大变化，对于充分了解被审计单位情况、识别和评估重大错报风险尤为重要。
- 3. 注册会计师应当运用职业判断来确定为遵守审计准则的要求而需要实施的风险评估程序的性质和范围。

二、组织结构、所有权和治理结构、业务模式

（一）组织结构

了解被审计单位的组织结构，考虑复杂组织结构可能导致的重大错报风险，包括财务报表合并、商誉以及长期股权投资核算等问题，以及财务报表是否已对这些问题作了充分披露。

（二）所有权结构

注册会计师应当了解所有权结构以及所有者与其他人员或实体之间的关系，包括关联方，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会计处理。

（三）治理结构

良好的治理结构可以对被审计单位的经营和财务运作实施有效的监督，从而降低财务报表发生重大错报的风险。

（独立董事、审计委员会、监事会）

（四）业务模式

- 1. 注册会计师了解被审计单位的目标、战略和业务模式有助于从战略层面和整体层面了解被审计单位，并了解被审计单位承担和面临的经营风险。
- 2. 由于多数经营风险最终都会产生财务后果，从而影响财务报表，因此，了解影响财务报表的经营风险有助于注册会计师识别重大错报风险。
- 3. 经营风险比财务报表重大错报风险范围更广，注册会计师没有责任了解或识别所有的经营风险，因为尽管多数经营风险最终都会导致财务后果，从而影响财务报表，但并非所有的经营风险都会导致重大错报风险。
- 4. 注册会计师在了解被审计单位业务模式时，包括了解下列活动：

（1）经营活动。了解被审计单位经营活动有助于注册会计师识别预期在财务报表中反映的**主要交易类别、重要账户余额和披露**。

（2）投资活动。了解被审计单位投资活动有助于注册会计师关注被审计单位**在经营策略和方向上的重大变化**。

（3）筹资活动。了解被审计单位筹资活动有助于注册会计师评估被审计单位**在融资方面的压力，并进一步考虑被审计单位在可预见未来的持续经营能力**。

### 三、行业形势、法律环境、监管环境和其他外部因素

#### （一）行业形势

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。

#### （二）法律环境与监管环境

被审计单位在日常经营管理活动中应当遵守相关法律法规和监管要求。

#### （三）其他外部因素

注册会计师应当了解影响被审计单位的其他外部因素，主要包括**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**。

#### （四）了解的重点和程度

1. 注册会计师应当考虑被审计单位所在行业的性质或监管程度是否可能导致特定的重大错报风险，**并考虑项目组是否配备了具有相关知识和经验的成员**。

2. 建筑行业长期合同涉及收入和成本的重大估计，可能导致重大错报风险；银行监管机构对商业银行的资本充足率有专门规定，不能满足这一监管要求的商业银行可能有操纵财务报表的动机和压力。

### 四、被审计单位财务业绩的衡量标准

被审计单位管理层经常会衡量和评价关键业绩指标（包括财务的和非财务的）完成情况、预算及差异分析报告、分部信息和分支机构、部门或其他层次的业绩报告以及与竞争对手的业绩比较信息等。

**【提示】**如果拟利用被审计单位内部信息系统生成的财务业绩衡量指标，注册会计师应当考虑相关信息是否可靠，以及利用这些信息是否足以实现审计目标。

### 五、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

注册会计师应当了解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，并评价被审计单位的会计政策是否适当、是否与适用的财务报告编制基础一致。

### 六、了解固有风险因素怎样影响认定易于发生错报的可能性以及影响程度

#### （一）固有风险因素的概念

1. 固有风险因素是指在不考虑内部控制的情况下，导致交易类别、账户余额和披露的某一认定易于发生错报（无论该错报是舞弊还是错误导致）的因素。

2. 固有风险因素可能是定性或定量的，包括**复杂性、主观性、变化、不确定性以及由影响固有风险的管理层偏向或其他舞弊风险因素导致易于发生错报的其他因素**。

#### （二）了解固有风险因素的重要作用

1. 固有风险因素可能通过影响：

(1) 错报发生的可能性；以及(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。

2. 了解固有风险因素如何影响认定易于发生错报的可能性，有助于注册会计师初步了解错报发生的可能性和严重程度，并帮助注册会计师按照审计准则的规定识别认定层次的重大错报风险。

(三) 与适用的财务报告编制基础要求的信息编制相关的固有风险因素

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。(1) 计算供应商返利准备。(2) 如果在作出会计估计时存在许多具有不同特征的潜在数据来源，那么，该数据的处理涉及很多相互关联的步骤，因此，这些数据本身较难识别、获取、访问、了解或处理。

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。

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。这些事项或情况的变化可能在财务报告期间内或不同期间之间发生。

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。例如，如果无法精确确定所需的货币金额并且在财务报表完成日之前无法确定估计的结果，则会导致估计不确定性。

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。例如追求实现预期结果，如预期利润目标或资本比率）。

【回顾】

| 分类                                | 具体事项                                                                                                          |
|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. 被审计单位及其环境                      | (1) 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（内）<br>(2) 行业形势、法律环境和监管环境及其他外部因素（外）<br>(3) 财务业绩的衡量标准，包括内部外部使用的衡量标准（内外） |
| 2. 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（内） |                                                                                                               |
| 3. 被审计单位内部控制体系各要素（内）              |                                                                                                               |