

# 《中国注册会计师审计准则第 1321 号—— 审计会计估计和相关披露》应用指南

(征求意见稿)

## 一、会计估计的性质（参见本准则第三条）

### （一）会计估计的例子

1. 举例来说，与各类交易、账户余额和披露相关的会计估计包括：

- （1）存货跌价准备；
- （2）固定资产折旧；
- （3）投资性房地产的估值；
- （4）金融工具的估值；
- （5）未决诉讼的结果；
- （6）预期信用损失准备；
- （7）保险合同负债的估值；
- （8）产品质量保证义务；
- （9）职工退休福利负债；
- （10）股份支付；
- （11）企业合并中取得的资产或负债的公允价值，包括商誉和无形资产的确定；
- （12）长期资产的减值；
- （13）独立各方之间进行的非货币性资产（或负债）交换；
- （14）针对长期合同确认的收入。

## **(二) 方法**

2. 方法是指管理层在按照计量基础的规定作出会计估计时使用的计量技术。例如，对于与股份支付交易相关的会计估计，一种公认的方法是运用布莱克-斯科尔斯期权定价公式来确定理论上的期权价格。管理层通过计算工具或计算过程（有时称为模型）运用方法，其中涉及运用假设和数据，以及考虑它们之间的一系列关系。

## **(三) 假设和数据**

3. 假设涉及基于可获得的信息对某些事项（如对利率、折现率的选择）作出的判断，或者对未来情况或事项作出的判断。管理层可能从一系列适当的、替代性的假设中选择一个假设。管理层在作出会计估计时使用的、由管理层的专家作出或识别的假设，也是管理层的假设。

4. 在本准则中，数据是指可以通过直接观察获取的，或可以从被审计单位外部的机构或人员获取的信息。通过对数据运用分析或解读技术获取的信息称为衍生数据，前提是这些技术具有完善的理论基础，因而无需过多的管理层判断。否则，此类信息属于一项假设。

5. 数据的例子包括：

- (1) 市场交易中商定的价格；
- (2) 生产机器的作业次数或产量；
- (3) 历史价格或合同包含的其他条款，如合同利率、付款计划、贷款协议包含的条款；
- (4) 前瞻性信息，如从外部信息来源获取的经济或盈利预测；
- (5) 基于远期利率使用插值技术确定的未来利率（衍生数据）。

6. 数据的来源十分广泛。举例来说，数据可能：

- (1) 在组织内部或外部生成;
- (2) 从总账或明细账内部或外部的系统中获取;
- (3) 通过合同观察到;
- (4) 通过立法公告或监管公告观察到。

#### **(四) 针对不同情形运用本准则的规定 (参见本准则第四条)**

7. 本指南第 20 段至第 22 段、第 63 段、第 67 段、第 84 段就如何针对不同情形运用本准则的规定提供了指引。

## **二、本准则的关键概念**

### **(一) 固有风险因素 (参见本准则第五条)**

8. 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易于发生错报(无论该错报由于舞弊或错误导致)的可能性的事项或情况的特征。本指南附录 1 进一步说明了在作出会计估计及其在财务报表中的列报时,这些固有风险因素的性质及其相互关系。

9. 在评估认定层次重大错报风险时,除估计不确定性、复杂性和主观性外,注册会计师还需考虑《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》中提及的其他固有风险因素(除估计不确定性、复杂性和主观性外)影响会计估计的认定发生错报的可能性。其他固有风险因素包括:

(1) 相关财务报表项目的性质或情况发生的变化,或者适用的财务报告编制基础的规定发生的变化,这些变化可能导致用以作出会计估计的方法、假设或数据发生变化;

(2) 在作出会计估计时,因管理层偏向或影响固有风险的其他舞弊风险因素导致的错报发生的可能性;

(3) 除估计不确定性外的其他不确定性。

## **(二) 控制风险**（参见本准则第七条）

10. 在按照《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》的规定评估认定层次的控制风险时，注册会计师需要考虑是否拟测试控制运行的有效性。在考虑是否测试控制运行的有效性时，如果注册会计师评价认为控制设计有效并得到执行，则在制定测试计划时可以预期这些控制运行有效。

## **(三) 职业怀疑**（参见本准则第九条）

11. 本指南第 60 段、第 95 段、第 96 段、第 137 段、第 139 段说明了注册会计师如何保持职业怀疑。本指南第 152 段针对注册会计师如何在审计工作底稿中记录保持职业怀疑提供了指引，并以本准则中的具体段落为例说明审计工作底稿可以为注册会计师保持职业怀疑提供证据。

## **(四) “合理”的概念**（参见本准则第十条、第四十条）

12. 注册会计师在考虑会计估计和相关披露在适用的财务报告编制基础下是否合理时，可能相关的其他考虑因素包括：

(1) 在作出会计估计时使用的数据和假设是否相互一致，是否与其他会计估计或被审计单位业务活动的其他领域中所使用的数据和假设一致；

(2) 会计估计是否按照适用的财务报告编制基础的规定考虑了适当信息。

13. 本准则第十条所述的“已得到恰当遵守”，是指不仅符合适用的财务报告编制基础的规定，而且表明所作的判断与该编制基础规定的计量基础目标相一致。

### 三、定义

#### (一) 会计估计 (参见本准则第十一条)

14. 会计估计包括与财务报表中确认或披露的各类交易或账户余额相关的货币金额,也包括披露中包含的货币金额,或用于对某类交易或账户余额的确认或披露作出判断的货币金额。

#### (二) 估计不确定性 (参见本准则第十二条)

15. 并非所有会计估计都涉及高度估计不确定性。例如,某些财务报表项目可能存在活跃和公开市场且能轻易获得交易发生时点价格的可靠信息。但是,即使能够明确地规定估值方法和数据,估计不确定性仍可能存在。例如,如果持有量重大或在交易方面存在限制,在以市场价格对具有活跃和公开市场报价的证券估值时,可能需要作出调整。此外,当时的总体经济情况(如在特定市场缺乏流动性)也可能影响估计不确定性。

#### (三) 管理层偏向 (参见本准则第十三条)

16. 财务报告编制基础通常要求财务信息具有中立性,即不受偏向的影响。估计不确定性导致在作出会计估计时带有主观性。由于主观性的存在,管理层需要作出判断,并容易受到有意(例如,出于实现预期利润目标或资本比率的动机)或无意的管理层偏向的影响。会计估计对管理层偏向的敏感性随着作出会计估计时的主观性程度的增加而增加。

#### (四) 注册会计师的点估计或区间估计 (参见本准则第十五条)

17. 注册会计师的点估计或区间估计可能用于直接评价会计估计(例如,评价不同类型金融工具的减值准备或公允价值),也可能用于间接评价会计估计(例如,评价用作某项会计估计重大假设的金额)。

注册会计师在评价某项非货币性数据或假设(如资产的预计使用寿命)时,可以采用类似的方法得出某个数额或数额区间。

#### **(五) 会计估计的结果(参见本准则第十六条)**

18. 某些会计估计由于其性质,会计估计的结果对注册会计师按照本准则的规定执行的工作而言并不相关。例如,会计估计可能基于市场参与方在某一时点的看法。因此,资产出售或负债转移时实现的价格可能不同于在报告日作出的相关会计估计。这是因为随着时间流逝,市场参与方对价值的看法发生了变化。

### **四、风险评估程序和相关活动**

#### **(一) 了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和被审计单位的内部控制体系(参见本准则第十八条)**

19. 《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》第三十条至第三十八条要求注册会计师了解关于被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和被审计单位的内部控制体系的特定事项。本准则第十八条以《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》中的上述规定为基础,对审计会计估计作出具体规定。

#### **针对不同情形运用本准则的规定**

20. 注册会计师为了解与会计估计相关的被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和被审计单位的内部控制体系所实施程序的性质、时间安排和范围,可能或多或少地取决于个别事项在具体情况下的适用程度。例如,被审计单位可能很少发生需要作出会计估计的交易或者其他事项或情况,适用的财务报告编制基础的规定可能易于遵守,并且可能不存在相关的监管因素。此外,会计估计可能无需

作出重大判断，且作出会计估计的过程可能不太复杂。在这些情况下，会计估计涉及估计不确定性、复杂性、主观性或其他固有风险因素的程度，或受到上述固有风险因素影响的程度可能较低，并且在控制活动要素中识别的控制可能较少。注册会计师的风险识别和评估程序可能不会很广泛，并且可能主要通过询问对财务报表承担适当责任的管理层来获取证据（例如，对管理层作出会计估计的过程实施简单的穿行测试，以评价在该过程中识别的控制的设计是否有效并确定其是否得到执行）。

21. 相反，会计估计可能需要管理层作出重大判断，且作出会计估计的过程可能较为复杂并涉及使用复杂的模型。此外，被审计单位的信息系统可能更为复杂，且针对会计估计的控制更为广泛。在这些情况下，会计估计涉及估计不确定性、复杂性、主观性或其他固有风险因素的程度，或受到上述固有风险因素影响的程度可能较高。与本指南第 20 段所述的情况相比，注册会计师的风险评估程序的性质或时间安排可能会有所不同或更为广泛。

22. 对于仅有简单业务的被审计单位（可能包括许多小型被审计单位），注册会计师可以考虑下列事项：

（1）由于业务活动较为简单或者所需的估计具有较低程度的估计不确定性，与会计估计相关的过程可能并不复杂；

（2）会计估计可能在总账和明细账之外生成，针对作出会计估计的控制可能有限，且业主兼经理可能对会计估计的确定具有重大影响。在识别重大错报风险以及考虑管理层偏向的风险时，注册会计师可能需要考虑业主兼经理在作出会计估计过程中的角色。

## **被审计单位及其环境**

**被审计单位的交易及其他事项或情况**(参见本准则第十八条第一款第(一)项)

23. 举例来说,下列情况可能需要作出会计估计,或者可能导致会计估计发生变化:

- (1) 被审计单位是否已从事新型交易;
- (2) 交易条款是否已改变;
- (3) 是否已发生新事项或情况。

**适用的财务报告编制基础的规定**(参见本准则第十八条第一款第(二)项)

24. 了解适用的财务报告编制基础的规定,为注册会计师就下列方面与管理层和治理层(如适用)进行讨论提供了基础:

- (1) 管理层如何遵守适用的财务报告编制基础中与会计估计相关的规定;
- (2) 注册会计师对这些规定是否得到适当遵守的判断。

当注册会计师认为某项在适用的财务报告编制基础下可以接受的重大会计实务,并不一定最适合被审计单位的具体情况时,了解适用的财务报告编制基础的规定,也有助于注册会计师与治理层沟通。

25. 在了解适用的财务报告编制基础的规定时,注册会计师可以了解下列方面:

- (1) 适用的财务报告编制基础是否:
  - ①规定了会计估计的确认标准或计量方法;
  - ②明确了某些允许或要求采用公允价值计量的标准(如与管理层采取与某项资产或负债相关的特定行动的意图挂钩);
  - ③明确了要求作出或建议作出的披露,包括与会计估计相关的判



断、假设或产生估计不确定性的其他原因。

(2) 适用的财务报告编制基础的变化是否要求被审计单位变更与会计估计相关的会计政策。

**监管因素**（参见本准则第十八条第一款第（三）项）

26. 了解与会计估计相关的监管因素（如有），有助于注册会计师识别适用的监管框架（如由银行或保险行业的审慎监管机构设立的监管框架），并确定此类监管框架是否：

(1) 涵盖会计估计的确认条件或计量方法，或者就此提供相关指引；

(2) 列明适用的财务报告编制基础规定以外的其他披露，或者就此提供相关指引；

(3) 指出为满足监管要求而可能存在管理层偏向的领域；

(4) 包含出于监管目的的、与适用的财务报告编制基础规定不一致的要求，从而可能表明存在潜在的重大错报风险。例如，某些监管机构可能试图影响预期信用损失准备的最低水平，导致计提的预期信用损失准备超过了适用的财务报告编制基础规定的水平。

**注册会计师预期应当包含于财务报表中的会计估计和相关披露的性质**（参见本准则第十八条第一款第（四）项）

27. 了解注册会计师预期应当包含于被审计单位财务报表中的会计估计和相关披露的性质，有助于注册会计师了解这些会计估计的计量基础以及可能相关的披露的性质和范围。上述了解为注册会计师就管理层如何作出会计估计与管理层进行讨论提供了基础。

**被审计单位的内部控制体系**

**监督和治理的性质和范围**（参见本准则第十八条第一款第（五）

项)

28. 在运用《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》的规定时，注册会计师了解被审计单位针对管理层作出会计估计的过程实施的监督和治理的性质和范围，可能对注册会计师评价下列方面十分重要：

(1) 管理层在治理层的监督下，是否营造并保持了诚实守信和合乎道德的文化；

(2) 在考虑被审计单位的性质和规模的前提下，内部环境是否为内部控制体系的其他要素奠定了适当的基础；

(3) 识别出的内部环境中存在的控制缺陷是否会削弱内部控制体系的其他要素。

29. 注册会计师可以了解治理层是否：

(1) 具备相应的技能或知识，以了解用以作出会计估计的特定方法或模型的特征，或者与会计估计相关的风险（如与在作出会计估计时使用的方法或信息技术相关的风险）；

(2) 具备相应的技能和知识，以了解管理层是否按照适用的财务报告编制基础作出会计估计；

(3) 独立于管理层，掌握必要信息以及时评价管理层如何作出会计估计，并有权在管理层的行动似乎不充分或不适当时质疑这些行动；

(4) 监督管理层作出会计估计的过程（包括模型的使用）；

(5) 监督管理层实施的监控活动。这可能包括某些监督和复核程序，这些程序旨在发现并纠正针对会计估计的控制在设计或运行有效性方面存在的缺陷。

30. 当会计估计涉及下列情形时，了解治理层实施的监督可能十分重要：

- (1) 要求管理层作出涉及主观性的重大判断；
- (2) 存在高度估计不确定性；
- (3) 作出估计的过程非常复杂，例如，由于广泛使用信息技术，使用大量的数据，或者使用存在复杂相互关系的多个数据来源或假设；
- (4) 与以前期间相比，方法、假设或数据已发生或应该发生变化；
- (5) 涉及重大假设。

**管理层对专门技能或知识的运用，包括利用管理层的专家的工作**（参见本准则第十八条第一款第（六）项）

31. 注册会计师可以考虑下列情况是否会增加管理层需要聘请专家的可能性：

- (1) 需要作出会计估计的事项具有特殊性质，例如，会计估计可能涉及在采掘行业对矿产或油气储量的测量，或者对运用复杂合同条款可能发生的结果的评价；
- (2) 为遵守适用的财务报告编制基础的相关规定所需的模型（如对第三层次公允价值计量采用的模型）具有复杂性；
- (3) 需要作出会计估计的情况、交易或事项具有异常性或偶发性。

**被审计单位的风险评估过程**（参见本准则第十八条第一款第（七）项）

32. 了解被审计单位的风险评估过程如何识别和应对与会计估计相关的风险，有助于注册会计师考虑下列方面的变化：

(1) 与会计估计相关的、适用的财务报告编制基础的规定；

(2) 数据来源的可获得性或性质，这些数据来源与作出会计估计相关，或者可能影响所使用数据的可靠性；

(3) 被审计单位的信息系统或信息技术环境；

(4) 关键人员。

33. 在了解管理层如何识别和应对在作出会计估计时因管理层偏向或舞弊导致的错报发生的可能性时，注册会计师可以考虑管理层是否以及如何：

(1) 特别关注对在作出会计估计时使用的方法、假设和数据的选择或运用；

(2) 监控关键业绩指标，这些指标可能表明与历史或预算业绩或者其他已知因素相比，业绩偏离预期或存在不一致；

(3) 识别可能引起偏向的财务或其他激励政策；

(4) 监控在作出会计估计时使用的方法、重大假设或数据发生变化的必要性；

(5) 针对在作出会计估计时使用的模型进行适当的监督和复核；

(6) 要求记录在作出会计估计时作出的重大判断的理由，或者要求对这些重大判断实施独立复核。

**被审计单位与会计估计相关的信息系统**(参见本准则第十八条第一款第(八)项第1点)

34. 本准则第十八条第一款第(八)项范围内的重要类别的交易、事项和情况，是指《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》第三十六条第(一)项规定的、与会计估计和相关披露有关的重要类别的交易、事项和情况。在了解被审计单位与会

计估计相关的信息系统时，注册会计师可以考虑下列事项：

(1) 会计估计是在对常规和重复发生的交易进行记录时作出的，还是在对异常或非重复发生的交易进行记录时作出的；

(2) 信息系统如何应对会计估计和相关披露的完整性，特别是与负债相关的会计估计。

35. 在审计过程中，注册会计师可能识别出管理层未能识别出但需要作出会计估计和相关披露的各类交易、事项或情况。针对注册会计师识别出管理层未能识别出的重大错报风险的情形，《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》作出了规定，包括如何考虑对注册会计师评价被审计单位的风险评估过程的影响。

**管理层如何确定相关方法、假设和数据来源**（参见本准则第十八条第一款第（八）项第 2（1）点）

36. 如果管理层改变了用以作出会计估计的方法，注册会计师可以考虑下列事项：

(1) 新方法是否更加适当；

(2) 新方法本身是否能够应对影响被审计单位的环境或具体情况的变化，或者适用的财务报告编制基础的规定或监管环境的变化；

(3) 管理层是否另有正当的理由。

37. 如果管理层没有改变用以作出会计估计的方法，注册会计师可以考虑，就当前的环境或具体情况而言，继续使用以前的方法、假设和数据是否适当。

**方法**（参见本准则第十八条第一款第（八）项第 2（1）点）

38. 适用的财务报告编制基础可能规定在作出会计估计时使用的方法。但是，在许多情况下，适用的财务报告编制基础并未规定单一

的方法，或者，计量基础规定或允许多种可供选择的方法。

## 模型

39. 管理层可能针对作出会计估计所使用的模型（无论是管理层自有的模型还是外部模型）设计和实施特定控制。当模型本身具有较高程度的复杂性或主观性（如预期信用损失模型或使用第三层次输入值的公允价值模型）时，针对此类复杂性或主观性的控制可能是按照《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》的规定识别的控制。当存在与模型相关的复杂性时，针对数据准确性、完整性和有效性的控制也很可能是按照《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》的规定识别的控制。在了解模型以及相关识别的控制时，注册会计师可以考虑下列因素：

（1）管理层如何确定模型的相关性和准确性；

（2）模型的验证或回溯测试，包括在使用前是否验证模型，并定期重新验证以确定其能持续满足预定用途。被审计单位对模型的验证可能包括：

①评价模型理论上的合理性；

②评价模型数学上的准确性、完整性和有效性；

③评价数据的准确性和完整性，以及模型中所使用数据和假设的适当性。

（3）如何根据市场或其他情况的变化及时对模型作出适当变更或调整，以及是否存在针对模型变更的适当控制政策；

（4）是否对模型的输出结果作出调整（在特定行业内也被称为叠加），以及根据适用的财务报告编制基础的规定，这些调整在具体情况下是否适当。如果调整不适当，此类调整可能表明存在管理层偏

向；

(5) 模型是否得到恰当记录，包括模型的预定用途、局限性、关键参数、要求的数据和假设、对其实施验证的结果、以及对其输出结果作出调整的性质和依据。

**假设**（参见本准则第十八条第一款第（八）项第2（1）点）

40. 在了解管理层如何选择在作出会计估计时使用的假设时，注册会计师可以考虑下列事项：

(1) 管理层选择假设的基础以及支持管理层选择假设的文件记录。适用的财务报告编制基础可能提供在选择假设时应使用的标准或指引；

(2) 管理层如何评估假设是否相关和完整；

(3) 如适用，管理层如何确定假设相互一致，与其他会计估计或被审计单位业务活动的其他领域中所使用的假设一致，或者与下列事项一致：

①管理层所能控制的事项（如对可能影响资产预计使用寿命的维修计划的假设），以及这些假设是否与被审计单位的经营计划和外部环境一致；

②管理层控制之外的事项（如对利率、死亡率、或者潜在的司法或监管行为的假设）。

(4) 适用的财务报告编制基础中与假设的披露相关的规定。

41. 对于公允价值会计估计，假设因数据来源以及支持假设的判断基础的不同而不同，具体来说：

(1) 基于从独立于报告主体的来源获取的市场数据得出的假设，反映了市场参与方在对资产或负债进行定价时使用的信息；

(2) 基于具体情况下可获得的最佳数据得出的假设，反映了被审计单位自身对市场参与方在对资产或负债进行定价时使用何种假设作出的判断。

然而，在实务中，(1)和(2)之间的差别可能并不总是明显的，且两者的区分取决于对数据来源以及支持假设的判断基础的了解。此外，管理层可能有必要从不同市场参与方使用的多种不同假设中作出选择。

42. 如果在作出会计估计时使用的某些假设的合理变化可能对会计估计的计量产生重大影响，则这些假设在本准则中称为重大假设。敏感性分析可能有助于表明基于在作出会计估计时使用的一个或多个假设，会计估计的计量的变化程度。

#### **不活跃或缺乏流动性的市场**

43. 如果市场不活跃或缺乏流动性，注册会计师在了解管理层如何选择假设时，可以了解管理层是否：

(1) 实施适当的政策，以针对上述情况调整对方法的运用。此类调整可能包括对模型作出调整，或者开发适用于具体情况的新模型；

(2) 具备必要的技能或知识，以在必要时紧急调整或开发模型，包括选择适用于上述情况的估值技术；

(3) 具备必要的资源，以在涉及不确定性的情况下确定结果的区间（如通过执行敏感性分析）；

(4) 制定方法，以评估市场情况的恶化如何影响被审计单位的经营、环境和相关业务风险，以及在上述情况下对被审计单位会计估计的影响（如适用）；

(5) 适当了解从特定外部信息来源获取的价格数据及其相关性



在上述情况下可能如何变化。

**数据**（参见本准则第十八条第一款第（八）项第2（1）点）

44. 在了解管理层如何选择会计估计所依据的数据时，注册会计师可以考虑下列事项：

- （1）数据的性质和来源，包括从外部信息来源获取的信息；
- （2）管理层如何评价数据的适当性；
- （3）数据的准确性和完整性；
- （4）使用的数据与以前期间所用数据的一致性；
- （5）用于获取和处理数据的信息技术应用或信息技术环境的其他方面的复杂性（包括涉及处理大量数据时）；
- （6）如何获取、传输和处理数据，以及如何保持数据的准确性、完整性和有效性。

**管理层如何了解和应对估计不确定性**（参见本准则第十八条第一款第（八）项第2（2）点至第2（3）点）

45. 针对管理层是否以及如何了解估计不确定性的程度，注册会计师可以考虑下列事项：

- （1）管理层是否以及如何识别在适用的财务报告编制基础下适当的，各种可供选择的方法、重大假设或数据来源；
- （2）管理层是否以及如何考虑各种可供选择的结果，例如，通过敏感性分析确定在作出会计估计时使用的重大假设或数据的变化影响。

46. 适用的财务报告编制基础的规定可能明确了从合理可能发生的计量结果中选择管理层的点估计的方法。财务报告编制基础可能认可从合理可能发生的计量结果中选择适当的金额，且在某些情况下可

能指出，最相关的金额可能是该区间的中间值。

47. 例如，对于公允价值估计，《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》指出，企业使用多种估值技术计量公允价值的，应当考虑各估值结果的合理性，选取在当前情况下最能代表公允价值的金额作为公允价值。在其他情况下，适用的财务报告编制基础可能明确要求使用合理可能发生的计量结果的概率加权平均值，或者使用最可能发生的计量金额或很可能发生的计量金额。

48. 适用的财务报告编制基础可能规定与会计估计相关的披露或披露目标，并且某些被审计单位可能选择披露额外信息。这些披露或披露目标可能涵盖下列方面：

（1）使用的估计方法，包括适用的模型及其选择依据；

（2）从为确定财务报表确认或披露的估计所用模型或其他计算中获取的信息，包括与模型所用基础数据和假设相关的信息，例如：内部假设，或不受被审计单位控制的因素影响的数据（如利率）；

（3）上期估计方法变化产生的影响；

（4）估计不确定性的原因；

（5）公允价值信息；

（6）与源于财务模型的敏感性分析相关的信息，用以表明管理层已考虑各种替代性的假设。

49. 在某些情况下，适用的财务报告编制基础可能对披露估计不确定性作出特别规定。例如：

（1）披露关于未来的假设，以及产生估计不确定性的其他主要原因，这些原因会增加期后对资产和负债账面价值作出重大调整的可能性或严重程度。这些要求可能用“估计不确定性的关键原因”或“关

键会计估计”等术语表述，可能涉及要求管理层作出最困难、主观或复杂判断的会计估计。影响估计不确定性在未来解决可能性的数据和假设的数量越多，这些判断可能越主观和复杂，因而对资产和负债账面价值作出相应重大调整的可能性就越高。披露的信息可能包括：

①假设的性质，或者产生估计不确定性的其他原因的性质；

②账面价值对所用方法和假设的敏感性，包括敏感性的原因；

③针对受影响的资产和负债的账面价值，不确定性预期如何解决，以及合理可能发生的结果的区间；

④如果不确定性仍未解决，对这些资产和负债过去涉及的假设发生的变化进行说明。

(2) 对于区间估计，披露可能发生的结果的区间，以及用以确定该区间的假设；

(3) 披露特定的信息，例如：

①关于公允价值会计估计相对被审计单位财务状况和经营成果的重要程度的信息；

②关于市场不活跃或缺乏流动性的披露。

(4) 披露定性信息（如风险敞口及其形成原因、被审计单位风险管理目标、政策和程序以及计量风险的方法），以及与以前期间相比这些定性概念的变化；

(5) 披露定量信息，如风险敞口的汇总数据（以向内部关键管理人员提供的信息为基础），包括信用风险、流动性风险和市场风险。

**针对管理层作出会计估计的过程识别的控制**（参见本准则第十八条第一款第（九）项）

50. 在识别控制活动要素中的控制、进而确定是否需要评价这些

控制的设计并确定其是否得到执行时，注册会计师需要根据管理层作出会计估计的过程（参见本准则第十八条第一款第（八）项第2点）作出判断。注册会计师可能无需识别与本准则第十八条第一款第（八）项第2点的所有方面相关的控制。

51. 作为识别控制、评价控制的设计并确定其是否得到执行的一部分，注册会计师可以考虑下列事项：

（1）管理层如何确定作出会计估计所使用的数据的适当性，包括管理层从外部信息来源或从总账和明细账之外的其他途径获取的数据；

（2）由适当层级的管理层和治理层（如适用）对会计估计（包括使用的假设或数据）进行复核和批准；

（3）将负责作出会计估计的人员和从事相关交易的人员进行职责分离，包括职责分配是否适当地考虑了被审计单位的性质及其产品或服务的性质。例如，对于大型金融机构，相关职责分离可能包括设置负责对金融产品的公允价值作出估计和验证的独立部门，且该部门职员薪酬不与这些产品挂钩；

（4）控制的设计有效性。一般而言，与设计应对复杂性的控制相比，管理层设计应对主观性和估计不确定性的、能够有效防止或发现并纠正重大错报的控制可能更为困难。应对主观性和估计不确定性的控制可能需要包括更多人工成分，其可靠性可能低于自动化控制，原因是人工成分可能更容易被管理层规避、忽视或凌驾。应对复杂性的控制的设计有效性可能因复杂性的原因和性质而有所不同。例如，针对常规使用的方法，或者数据的准确性、完整性和有效性，管理层可能更容易设计更有效的控制。

52. 如果管理层在作出会计估计时广泛使用信息技术，在控制活动要素中识别的控制很可能包括信息技术一般控制和信息处理控制。这些控制可能应对下列方面的风险：

(1) 信息技术应用或信息技术环境的其他方面是否具备处理大量数据的能力并得到适当配置；

(2) 在运用方法时涉及复杂计算。如果必须通过多个不同的信息技术应用来处理复杂的交易，需要定期执行各信息技术应用之间的调节，特别是在信息技术应用没有自动化接口或可能涉及人工干预的情况下；

(3) 是否定期评价模型的设计和校准；

(4) 从被审计单位的记录或外部信息来源中完整和准确地提取有关会计估计的数据；

(5) 数据，包括：通过被审计单位的信息系统完整和准确地传输数据，对在作出会计估计时使用的数据进行修改的适当性，对数据准确性、完整性、有效性和安全性的保持；

(6) 在使用外部信息来源时，与处理或记录数据相关的风险；

(7) 管理层是否针对个别模型的访问权限、变更和维护实施控制，以对经认证模型保留充分的审计轨迹，并防止对这些模型的未经授权访问或修改；

(8) 是否存在针对会计估计相关信息结转至总账的适当控制，包括针对会计分录的适当控制。

53. 在某些行业（如银行业或保险业），“治理”这一术语可能用于描述《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》所述的内部环境、内部监督以及内部控制体系其他要素中的

相关活动。

54. 对于设有内部审计的被审计单位，内部审计的工作可能尤其有助于注册会计师了解下列事项：

(1) 管理层使用会计估计的性质和范围；

(2) 控制的设计和执行（这些控制旨在应对与作出会计估计所用数据、假设和模型相关的风险）；

(3) 生成会计估计所依据数据的信息系统的各个方面；

(4) 如何识别、评估和管理与会计估计相关的新风险。

**(二) 复核以前期间会计估计的结果或管理层对以前期间会计估计作出的重新估计（参见本准则第十九条）**

55. 如果以前期间会计估计的结果通过本期资产或负债的转移或变现得以确定，或者管理层在本期对以前期间会计估计作出重新估计，注册会计师复核以前期间会计估计的结果或管理层对以前期间会计估计作出的重新估计（追溯复核），有助于识别和评估重大错报风险。

通过实施追溯复核，注册会计师可以获取下列信息：

(1) 关于以前期间会计估计过程有效性的信息，据此能够获取关于当前过程的有效性的审计证据；

(2) 有关可能需要在财务报表中披露的事项（如变化的原因）的审计证据；

(3) 关于与会计估计相关的复杂性或估计不确定性的信息；

(4) 关于会计估计对管理层偏向的敏感性的信息，或者可能表明存在管理层偏向的信息。注册会计师保持职业怀疑，有助于识别这些环境或情况，并确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

56. 追溯复核可能提供审计证据，以支持对本期重大错报风险的

识别和评估。注册会计师可以针对上期财务报表作出的会计估计实施追溯复核，也可以针对若干期间或更短的期间（如每半年或每季度）实施追溯复核。在某些情况下，如果会计估计的结果在较长期间内才能确定，则针对若干期间实施追溯复核可能是适当的。

57. 《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》要求注册会计师追溯复核与以前年度财务报表反映的重大会计估计相关的管理层判断和假设。在实务中，作为风险评估程序，按照本准则的规定对以前期间会计估计作出的复核，可以结合《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》要求的复核一并执行。

58. 基于注册会计师对以前期间重大错报风险的评估结果，如果一项或多项重大错报风险的固有风险被评估为较高，注册会计师可能认为需要进行更加详细的追溯复核。作为详细追溯复核的一部分，在可行的情况下，注册会计师可以特别关注以前期间在作出会计估计时使用的数据和重大假设的影响。反之，对因记录常规和重复发生交易而产生的会计估计，注册会计师可能认为运用分析程序作为风险评估程序足以实现复核目的。

59. 公允价值会计估计和其他以计量日情况为基础的会计估计的计量目标是确定某一时点的价值，该价值可能随被审计单位经营环境的变化而发生显著和快速的变化。因此，注册会计师在实施追溯复核时，可以着重获取可能与识别和评估重大错报风险相关的信息。例如，在某些情况下，如果市场参与方假设发生的变化影响以前期间公允价值会计估计的结果，则了解该变化可能难以提供相关的审计证据。在这种情况下，注册会计师可以通过了解假设（如现金流量预测）的结

果以及管理层以前期间会计估计过程的有效性来获取审计证据，以支持对本期重大错报风险的识别和评估。

60. 会计估计的结果与以前期间财务报表中已确认金额之间的差异，并不必然表明以前期间财务报表存在错报。但是，由于没有运用或错误运用下列两类信息而产生的差异可能表明以前期间财务报表存在错报：

(1) 在以前期间财务报表编制完成阶段管理层可以获得的信息；

(2) 合理预期管理层已经获得并根据适用的财务报告编制基础已予以考虑的信息。

该差异可能使得注册会计师质疑管理层在作出会计估计时考虑相关信息的过程。因此，注册会计师可能需要重新评估相关控制测试计划以及对控制风险的评估结果，或者可能确定需要就该事项获取更具说服力的审计证据。许多财务报告编制基础对界定会计估计变化是否构成错报以及在每种情况下相应的会计处理提供了指引。

### **(三) 专门技能或知识（参见本准则第二十条）**

61. 当确定项目组是否需要具备专门技能或知识时，注册会计师可能考虑的事项包括：

(1) 特定业务或行业涉及的会计估计的性质（如矿产储量、生物资产、复杂金融工具和保险合同负债）；

(2) 估计不确定性的程度；

(3) 使用的方法或模型的复杂性；

(4) 与会计估计相关的适用的财务报告编制基础的规定的复杂性，包括是否存在容易产生不同解释或会计实务的领域，或者在如何作出会计估计方面存在不一致的领域；



(5) 注册会计师拟采取的、应对评估的重大错报风险的审计程序；

(6) 是否需要就适用的财务报告编制基础未明确的事项作出判断；

(7) 选择数据和假设所需的判断程度；

(8) 被审计单位在作出会计估计时使用信息技术的复杂性和范围。

具备专门技能和知识的人员参与的性质、时间安排和范围可能在整个审计过程中有所不同。

62. 当涉及会计或审计以外的领域（如估值技能）时，注册会计师可能不具备必要的专门技能或知识，从而可能需要利用专家的工作。

63. 许多会计估计并不要求运用专门技能或知识。例如，简单的存货跌价准备的计算可能不需要专门技能或知识。然而，对于银行的预期信用损失或保险公司的保险合同负债，注册会计师很可能认为有必要运用专门技能或知识。

## **五、识别和评估重大错报风险(参见本准则第五条、第二十一条)**

64. 识别和评估与会计估计相关的认定层次重大错报风险对所有会计估计都非常重要，不仅包括在财务报表中确认的会计估计，而且包括包含于财务报表附注中的会计估计。

65. 如《<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>应用指南》第 41 段所述，审计准则通常不单独提及固有风险和控制风险，而仅提及重大错报风险。《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》要求注册会计师分别评估固有风险和控制风险，从而为按照《中国注册

会计师事务所审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定针对认定层次重大错报风险（包括特别风险）设计和实施进一步审计程序提供基础。

66. 在按照《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》的规定针对会计估计识别重大错报风险和评估固有风险时，注册会计师应当考虑固有风险因素如何影响认定发生错报的可能性。注册会计师对固有风险因素的考虑还可以为下列事项提供有用信息：

（1）评估错报发生的可能性和严重程度（即固有风险评估结果的“固有风险等级”）；

（2）确定形成认定层次重大错报风险评估结果的依据，以及注册会计师按照本准则第二十三条第一款的规定，针对这些依据设计和实施进一步审计程序。

本指南附录 1 进一步说明了固有风险因素之间的相互关系。

67. 形成认定层次固有风险评估结果的依据可能来自一个或多个固有风险因素，包括估计不确定性、复杂性、主观性或其他固有风险因素。例如：

（1）预期信用损失的会计估计可能较为复杂，因为预期信用损失无法直接观察，且可能需要使用复杂的模型。该模型可能使用一组复杂的历史数据，以及可能难以预测的、关于被审计单位在多个特定情景下的未来发展的假设。预期信用损失的会计估计在对未来事项或情况作出判断时，还可能涉及高度估计不确定性和重大主观性。类似的考虑事项也适用于保险合同负债；

（2）对于拥有多种不同类型存货的被审计单位，存货跌价准备

的会计估计可能需要复杂的系统和过程，但取决于存货的性质，可能仅涉及较低的主观性，并且估计不确定性的程度可能较低；

(3) 其他会计估计可能并不复杂，但可能具有较高的估计不确定性并需要重大判断。例如，某项会计估计需要对负债作出单一的关键判断，而其金额取决于诉讼的结果。

68. 固有风险因素的相关性和重大性可能因估计不同而有所不同。因此，对于简单的会计估计，固有风险因素单独或汇总起来可能影响程度较小，并且注册会计师可能识别出较少风险，或者对固有风险因素的评估结果可能达到或接近“固有风险等级”的最低级。

69. 相反，对于复杂的会计估计，固有风险因素单独或汇总起来可能影响程度较大，并且注册会计师可能将固有风险评估为“固有风险等级”较高。对于这些会计估计，注册会计师对固有风险因素影响的考虑很可能直接影响识别出的重大错报风险的数量、性质和风险评估结果，以及为应对评估的风险所需审计证据的说服力。此外，对于这些会计估计，注册会计师保持职业怀疑可能尤为重要。

70. 财务报表日后发生的事项可能为注册会计师对认定层次重大错报风险的评估结果提供相关的额外信息。例如，注册会计师可能在审计过程中知悉会计估计的结果。在这种情况下，无论固有风险因素如何影响与会计估计相关的认定发生错报的可能性，注册会计师都可能评估或修改认定层次重大错报风险的评估结果。财务报表日后发生的事项还可能影响注册会计师按照本准则第二十三条第一款的规定对测试会计估计的方法的选择。例如，对于按照特定员工薪酬的一定百分比直接计算的、较为简单的预提奖金，注册会计师可能认为在作出会计估计时复杂性或主观性相对较小，因此对认定层次固有风险

评估结果可能达到或接近“固有风险等级”的最低级。在这种情况下，期后支付的奖金可能为评估的认定层次重大错报风险提供充分、适当的审计证据。

71. 注册会计师可以根据其偏好的审计技术或方法，以不同方式评估控制风险。控制风险的评估结果可以用定性类别（例如，控制风险被评估为高、中、低）表达，或者用注册会计师对控制应对已识别风险的有效性的预期（即对控制运行有效性的拟信赖程度）表达。例如，如果控制风险被评估为高，注册会计师不拟信赖控制运行的有效性；如果控制风险被评估为中或低，注册会计师拟信赖控制运行的有效性。

#### **（一）估计不确定性（参见本准则第二十一条第（一）项）**

72. 在考虑会计估计涉及估计不确定性的程度时，注册会计师可以考虑下列事项：

##### **（1）适用的财务报告编制基础是否要求：**

①使用具有固有高度估计不确定性的方法作出会计估计。例如，财务报告编制基础可能要求使用不可观察的输入值；

②使用具有固有高度估计不确定性的假设（如预测期较长的假设、基于不可观察数据因而管理层难以作出的假设），或者使用相互关联的各种假设；

③披露估计不确定性。

（2）经营环境。被审计单位所处的市场可能经历动荡或发生中断（如重大汇率变动或市场不活跃），因此会计估计可能依赖于不易观察到的数据。

（3）管理层是否有可能（或在适用的财务报告编制基础允许的

情况下，是否可行)：

①对过去交易的未来实现情况(如根据或有合同条款将支付的金额)，或者未来事项或情况的发生和影响(如未来信用损失的金额，或保险索赔的结算金额和结算时间)作出准确和可靠的预测；

②获取关于当前状况的、准确和完整的信息(如用于作出公允价值估计的、反映财务报表日市场参与方观点的估值属性信息)。

73. 财务报表中确认或披露的会计估计金额的大小，本身并不表明其是否易于发生错报，因为会计估计可能被低估。

74. 在某些情况下，估计不确定性可能非常高，以致难以作出合理的会计估计。适用的财务报告编制基础可能禁止在财务报表中对此进行确认或以公允价值计量。在这种情况下，可能存在的重大错报风险不仅涉及会计估计是否应予确认或是否应以公允价值计量，而且涉及披露的合理性。针对此类会计估计，适用的财务报告编制基础可能要求披露会计估计和与之相关的估计不确定性(参见本指南第 112 段至第 113 段、第 143 段至第 144 段)。

75. 在某些情况下，与会计估计相关的估计不确定性可能导致对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑。《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》及其应用指南针对这种情况作出了规定并提供了指引。

**(二) 复杂性或主观性**(参见本准则第二十一条第(二)项)

### **复杂性对方法的选择和运用的影响程度**

76. 在考虑复杂性对作出会计估计所使用方法的选择和运用的影响程度时，注册会计师可以考虑下列事项：

(1) 管理层需要具备专门技能或知识，可能表明用以作出会计

估计的方法具有固有复杂性，因此会计估计可能更易于发生重大错报。如果管理层使用了内部开发的模型且经验相对较少，或者所使用的模型运用的不是特定行业或环境中公认或通用的方法，则可能更易于发生重大错报；

(2) 适用的财务报告编制基础规定的计量基础的性质，可能导致需要使用复杂的方法，且需要使用从多个来源获取的、相互之间存在多种相互关系的历史和前瞻性数据或假设。例如，预期信用损失准备可能要求基于对历史经验数据的考虑和前瞻性假设的运用，对未来现金流量作出判断。类似地，保险合同负债的估值可能要求基于历史经验以及当前和假定的未来趋势，对未来保险合同付款作出判断。

### **复杂性对数据的选择和运用的影响程度**

77. 在考虑复杂性对作出会计估计所使用数据的选择和运用的影响程度时，注册会计师可以考虑下列事项：

(1) 生成数据的过程的复杂性，并考虑数据来源的相关性和可靠性。从特定来源获取的数据可能比从其他来源获取的更可靠。同时，出于保密或专利等原因，某些外部信息来源不会（或不会完全）披露可能与考虑其提供数据的可靠性相关的信息（如其使用的基础数据的来源，或者如何累积和处理数据）；

(2) 在保持数据准确性、完整性和有效性时存在的固有复杂性。如果存在大量数据和多个数据来源，在保持用以作出会计估计的数据的准确性、完整性和有效性时，可能存在固有的复杂性；

(3) 是否需要解读复杂合同条款。例如，商业供应商或客户的返利产生的现金流入或流出的确定可能取决于非常复杂的合同条款，需要具备特定的经验或胜任能力来理解或解读此类条款。

## 主观性对方法、假设或数据的选择和运用的影响程度

78. 在考虑主观性对方法、假设或数据的选择和运用的影响程度时，注册会计师可以考虑下列事项：

（1）适用的财务报告编制基础在多大程度上未对估计方法中使用的估值方法、概念、技术和因素予以明确；

（2）金额或时间的不确定性，包括预测期的长度。金额和时间是固有估计不确定性的原因之一，导致管理层在选择点估计时需要作出判断，进而形成管理层偏向的机会。例如，包含前瞻性假设的会计估计可能具有高度主观性，因而可能易于产生管理层偏向。

### （三）其他固有风险因素（参见本准则第二十一条第（二）项）

79. 与会计估计相关的主观性程度会影响会计估计发生因管理层偏向或影响固有风险的其他舞弊风险因素导致的错报的可能性。例如，如果会计估计具有高度主观性，则很可能更易于发生因管理层偏向或影响固有风险的其他舞弊风险因素导致的错报，并且导致可能发生的计量结果的区间范围较广。管理层从该区间中选择的点估计可能在具体情况下并不适当，或者不当地受到有意或无意的管理层偏向的影响，从而导致发生错报。对于连续审计，以前期间审计中识别出的可能存在管理层偏向的迹象，可能对本期的计划审计工作和风险评估程序产生影响。

### （四）特别风险（参见本准则第二十二条）

80. 注册会计师对固有风险的评价结果（包括考虑会计估计涉及估计不确定性、复杂性、主观性或其他固有风险因素的程度，或者受到上述固有风险因素影响的程度），有助于注册会计师确定识别和评估的重大错报风险是否为特别风险。

## 六、应对评估的重大错报风险

### （一）注册会计师的进一步审计程序（参见本准则第二十三条）

81. 在设计和实施进一步审计程序时，注册会计师可以单独或综合使用本准则第二十三条第一款所列的三种测试方法中的一种或多种。例如，如果管理层使用多个假设来作出会计估计，注册会计师可能决定针对每个需测试的假设使用不同的测试方法。

### 获取相关的审计证据（无论是佐证性的，还是相矛盾的）

82. 获取的审计证据既包括佐证管理层认定或注册会计师判断的信息，也包括与管理层认定或注册会计师的判断相矛盾的信息。以无偏向的方式获取审计证据可能涉及从被审计单位内部和外部的多个来源获取证据。然而，注册会计师无需实施穷尽式搜索，以识别所有可能的审计证据来源。

83. 根据《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，评估的风险越高，注册会计师需要获取越有说服力的审计证据。因此，如果与会计估计相关的固有风险被评估为“固有风险等级”较高，考虑审计证据的性质或数量可能更为重要。

### 针对不同情形运用本准则的规定

84. 举例来说，注册会计师的进一步审计程序的性质、时间安排和范围会受到下列因素的影响：

（1）评估的重大错报风险。评估的重大错报风险影响所需审计证据的说服力，并影响注册会计师对审计会计估计方法的选择。例如，对于期后不久支付给员工的、直接计算的预提奖金，与存在或计价认定相关的重大错报风险可能较低。在这种情况下，更可行的方法是通



过评价截至审计报告日发生的事项以获取充分、适当的审计证据，而非通过其他测试方法；

(2) 形成评估的重大错报风险的依据。

**(二) 如果注册会计师拟信赖控制运行的有效性** (参见本准则第二十四条)

85. 如果固有风险被评估为“固有风险等级”较高(包括特别风险), 测试控制运行的有效性可能是适当的。如果会计估计涉及高度复杂性, 或者受到高度复杂性的影响, 则可能属于这种情况。如果会计估计受到高度主观性的影响, 从而要求管理层作出重大判断, 控制设计有效性的固有局限性可能导致注册会计师更着重于实质性程序而非测试控制的运行有效性。

86. 在确定与会计估计相关的控制运行有效性测试的性质、时间安排和范围时, 注册会计师可以考虑下列因素:

(1) 交易的性质、频率和数量;

(2) 控制的设计有效性(包括控制是否得到适当设计以应对评估的固有风险)以及治理的效力;

(3) 特定控制对总体控制目标和被审计单位已建立的过程的重要性, 包括支持交易的信息系统的复杂程度;

(4) 对控制的监督以及已识别的内部控制缺陷;

(5) 控制旨在应对的风险的性质(例如, 是与运用判断相关的控制, 还是针对支持性数据的控制);

(6) 控制活动所涉及人员的胜任能力;

(7) 执行控制活动的频率;

(8) 执行控制活动的证据。

## 仅实施实质性程序无法提供充分、适当的审计证据

87. 在某些行业（如金融服务行业），管理层广泛使用信息技术来开展业务，从而更有可能存在与特定会计估计相关的风险，且针对这些风险，仅实施实质性程序无法提供充分、适当的审计证据。

88. 针对某些风险，仅实施实质性程序无法提供认定层次充分、适当的审计证据。这些风险可能存在于下列情形：

（1）针对从总账和明细账之外的其他途径获取的信息的生成、记录、处理或报告，有必要实施控制以降低风险；

（2）支持一个或多个认定的信息是通过电子方式自动生成、记录、处理或报告的。如果存在大量交易或数据，或者使用复杂的模型，从而必须广泛使用信息技术以确保信息的准确性和完整性，则可能属于这种情况。金融机构或公用事业单位计提的预期信用损失准备可能较为复杂。例如，对于公用事业单位，用于确定预期信用损失准备的数据可能包括大量交易产生的许多小额余额。在这些情况下，注册会计师可能认为，针对用于确定预期信用损失准备的模型，如果不测试相关控制，将无法获取充分、适当的审计证据。

在上述情况下，审计证据的充分性和适当性可能取决于针对信息准确性和完整性的控制的有效性。

89. 作为特定被审计单位（如银行或保险公司）财务报表审计的一部分，法律法规可能要求注册会计师执行与内部控制相关的额外程序，或者对内部控制提供鉴证结论。在这些情况及其他类似情况下，注册会计师可以将实施此类程序时获取的信息用作审计证据，前提是确定是否发生可能影响这些信息与审计的相关性的后续变更。

### （三）特别风险（参见本准则第二十五条）

90. 根据《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，如果注册会计师针对特别风险实施的程序仅为实质性程序，这些程序应当包括细节测试。注册会计师可以根据对具体情况的专业判断，按照本准则第二十三条第一款的规定来设计和实施细节测试。举例来说，针对与会计估计相关的特别风险的细节测试包括：

- (1) 检查，例如，检查合同以佐证条款或假设；
- (2) 重新计算，例如，核实模型计算的准确性；
- (3) 检查所使用的假设与支持性文件（如第三方公布的信息）是否相符。

**（四）从截至审计报告日发生的事项获取审计证据（参见本准则第二十六条）**

91. 在某些情况下，从截至审计报告日发生的事项获取审计证据可能提供充分、适当的审计证据以应对重大错报风险。例如，期后不久出售某停产产品的全部存货，可能为其期末可变现净值的估计提供充分、适当的审计证据。在其他情况下，可能有必要将这种测试方法与本准则第二十三条第一款所述的其他方法结合使用。

92. 对于某些会计估计，截至审计报告日发生的事项不太可能提供有关会计估计的充分、适当的审计证据。例如，与某些会计估计相关的情况或事项需要较长时间才有进展；同样，由于公允价值会计估计的计量目标，期后信息可能无法反映资产负债表日存在的事项或情况，因而可能与公允价值会计估计的计量无关。

93. 即使决定对特定会计估计不采取这种测试方法，注册会计师仍需要遵守《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》及

其应用指南的相关规定。《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》要求注册会计师实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项是否已经按照适用的财务报告编制基础在财务报表中得到恰当反映。由于除公允价值会计估计外的许多会计估计的计量通常取决于未来情况、交易或事项的结果，《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》规定的审计工作对于这些会计估计尤为相关。

#### **（五）测试管理层如何作出会计估计（参见本准则第二十七条）**

94. 在下列情况下，测试管理层如何作出会计估计可能是适当的方法：

（1）注册会计师对上期财务报表中类似的会计估计的复核表明管理层本期的会计估计过程是适当的；

（2）会计估计建立在性质相似、单项不重要但数量众多的项目的基础上；

（3）适用的财务报告编制基础明确了管理层预期如何作出会计估计。例如，预期信用损失准备可能属于这种情况；

（4）会计估计源于对数据的常规处理。

当实施本准则第二十三条第一款所列的其他两种测试方法均不可行时，测试管理层如何作出会计估计可能是适当的方法。此外，测试管理层如何作出会计估计也可以与其他两种测试方法之一结合使用。

**方法、重大假设和数据发生不同于上期的变化（参见本准则第二十八条第（一）项、第二十九条第（一）项、第三十条第（一）项）**

95. 如果方法、重大假设和数据发生的不同于上期的变化不是基于新的情况或新的信息，或者重大假设相互不一致、与其他会计估计中所使用的假设不一致、或与被审计单位业务活动的其他领域中所使用的相关假设不一致，注册会计师可能需要与管理层进一步讨论该情况，并质疑管理层所使用假设的适当性。

**管理层偏向的迹象**（参见本准则第二十八条第（二）项、第二十九条第（二）项、第三十条第（二）项）

96. 如果注册会计师识别出可能存在管理层偏向的迹象，注册会计师可能需要与管理层进一步讨论，并重新考虑是否已获取充分、适当的审计证据，以确定所使用的方法、假设和数据在具体情况下是适当和可支持的。举例来说，对于特定会计估计，如果管理层针对多个不同假设确定了适当的区间，而在每一种情况下所使用的假设均位于区间的一端，从而产生最有利的计量结果，则表明存在管理层偏向。

## 方法

**方法的选择**（参见本准则第二十八条第（一）项）

97. 在考虑所选择的方法在适用的财务报告编制基础下是否适当，以及发生不同于上期的变化是否适当（如适用）时，注册会计师可以考虑下列事项：

（1）管理层选择方法的理由是否适当；

（2）根据会计估计的性质、适用的财务报告编制基础的规定、其他可用的估值概念或技术、监管规定、以及被审计单位所处业务领域、行业和环境，方法在具体情况下是否适当；

（3）如果管理层确定采用不同的估计方法会导致一系列显著不同的会计估计，管理层如何调查导致这些会计估计不同的原因；

(4) 变化是否基于新的情况或新的信息。如果不是，变化可能不合理或不符合适用的财务报告编制基础。随意的变化导致各期财务报表不一致，并可能导致财务报表发生错报，或者可能表明存在管理层偏向（参见本指南第 133 段至第 136 段）。

如果适用的财务报告编制基础没有规定计量方法或允许采用多种方法，上述事项尤为重要。

#### **复杂建模**（参见本准则第二十八条第（四）项）

98. 在下列情况下，模型和相关方法更可能是复杂的：

(1) 了解和运用方法（包括设计模型，以及选择和使用适当的数据和假设）要求专门技能或知识；

(2) 由于数据的可获得性、可观察性或访问权限受到限制，难以获取模型须使用的数据；

(3) 由于多个估值属性、它们之间的多重关系、或计算的多次迭代，在使用模型时难以保持数据和假设的准确性、完整性和有效性。

99. 如果管理层使用复杂的模型，注册会计师可以考虑诸如下列事项：

(1) 在使用前或在模型发生变化时是否验证模型，并定期复核以确保其能持续满足预定用途。被审计单位的验证流程可能包括：

- ①评价模型理论上的合理性；
- ②评价模型数学上的准确性、完整性和有效性；
- ③评价模型的数据和假设的准确性和完整性；
- ④与实际交易相比，评价模型的输出结果。

(2) 是否存在针对模型变更的适当控制政策和程序；

(3) 管理层在使用模型时是否运用适当的技能和知识。

对于不涉及复杂建模的方法，上述考虑事项也可能是有用的。

100. 管理层可能对模型的输出结果作出调整，以满足适用的财务报告编制基础的规定。在某些行业，这些调整称为叠加。对于公允价值会计估计，注册会计师可能需要考虑对模型输出结果的调整（如有）是否反映了市场参与方在类似情况下使用的假设。

**在运用方法时保持所使用的重大假设和数据的准确性、完整性和有效性（参见本准则第二十八条第（五）项）**

101. 在运用方法时保持重大假设和数据的准确性、完整性和有效性，是指保持数据和假设在信息处理所有阶段中的准确性、完整性和有效性。未能保持数据和假设的准确性、完整性和有效性可能导致数据和假设受损，并可能导致错报。因此，注册会计师可能需要考虑在输入、存储、检索、传输或处理等活动中，数据和假设是否仅受管理层预期的变更的影响，而不受任何未预期变更的影响。

**重大假设（参见本准则第二十九条）**

102. 在考虑重大假设在适用的财务报告编制基础下是否适当，以及发生不同于上期的变化是否适当（如适用）时，注册会计师可以考虑下列事项：

（1）管理层选择假设的理由；

（2）根据会计估计的性质、适用的财务报告编制基础的规定、以及被审计单位所处业务领域、行业和环境，假设在具体情况下是否适当；

（3）在选择假设时发生的不同于上期的变化是否基于新的情况或新的信息。如果不是，变化可能不合理或不符合适用的财务报告编制基础。随意的会计估计变更可能导致财务报表发生重大错报，或者

可能表明存在管理层偏向（参见本指南第 133 段至第 136 段）。

103. 管理层可能根据具体情况采用多种方法评价会计估计的可供选择的假设或结果。敏感性分析是评价的方法之一，这一方法可能涉及确定会计估计的金额如何随着假设的不同而变化。即使对于公允价值会计估计，由于不同市场参与方使用不同的假设，会计估计仍然可能存在差异。敏感性分析可能针对“乐观”和“悲观”等不同情景得出的一系列结果（有时被管理层描述为结果的区间）。

104. 通过在审计过程中了解到的情况，注册会计师可能注意到或了解到被审计单位业务活动的其他领域中所使用的假设。这些事项可能包括业务前景、战略文件中的假设和未来现金流量。此外，根据《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》的规定，如果项目合伙人已为被审计单位执行了其他业务，项目合伙人应当考虑从其他业务获取的信息是否与识别重大错报风险相关。这些信息也可能有助于注册会计师考虑重大假设之间是否相互一致，以及重大假设是否与其他会计估计中所使用的假设一致。

105. 根据适用的财务报告编制基础的规定，重大假设的适当性可能取决于管理层采取特定行动的意图和能力。管理层通常记录与特定资产或负债相关的计划和意图，而适用的财务报告编制基础可能也要求管理层作出这些记录。注册会计师需获取的关于管理层意图和能力的审计证据的性质和范围属于职业判断。注册会计师实施的程序可能包括（如适用）：

- （1）复核管理层过去声称的意图的实现情况；
- （2）检查书面计划和其他文件，包括得到正式批准的预算、授权或会议纪要（如适用）；



(3) 向管理层询问采取特定行动的理由;

(4) 复核财务报表日至审计报告日之间发生的事项;

(5) 根据被审计单位的经济情况, 评价其采取特定行动的能力, 包括可能影响管理层行动可行性的现有承诺以及法律、监管或合同限制的影响;

(6) 考虑管理层是否满足了适用的财务报告编制基础中适用的记录方面的规定(如有)。

但是, 特定的财务报告编制基础可能不允许在作出会计估计时考虑管理层的意图或计划。公允价值会计估计通常属于这种情况, 因为公允价值计量目标要求重大假设反映市场参与方可能运用的假设。

**数据** (参见本准则第三十条第(一)项)

106. 在考虑所选用的数据在适用的财务报告编制基础下是否适当, 以及发生不同于上期的变化是否适当(如适用)时, 注册会计师可以考虑下列事项:

(1) 管理层选择数据的理由;

(2) 根据会计估计的性质、适用的财务报告编制基础的规定、以及被审计单位所处业务领域、行业和环境, 数据在具体情况下是否适当;

(3) 所选择数据或者其来源或项目发生的不同于上期的变化是否基于新的情况或新的信息。如果不是, 变化可能不合理或不符适用用的财务报告编制基础。随意的会计估计变更导致各期财务报表不一致, 并可能导致财务报表发生错报, 或者可能表明存在管理层偏向(参见本指南第 133 段至第 136 段)。

**数据的相关性和可靠性** (参见本准则第三十条第(三)项)

107. 根据《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》的规定，在使用被审计单位生成的信息时，注册会计师应当评价该信息对实现审计目的是否足够可靠，包括根据具体情况在必要时获取有关信息准确性和完整性的审计证据，以及评价信息对实现审计目的是否足够准确和详细。

#### **复杂的法律或合同条款（参见本准则第三十条第（四）项）**

108. 如果会计估计基于复杂的法律或合同条款，注册会计师可以考虑实施下列程序：

- （1）考虑是否需要专门技能或知识以理解或解读合同；
- （2）向被审计单位的法律顾问询问法律或合同条款；
- （3）检查相关合同，以评价交易或协议的商业目的，以及考虑合同条款是否与管理层的解释相一致。

#### **管理层的点估计的选择以及与估计不确定性相关的披露**

**管理层了解和应对估计不确定性的措施（参见本准则第三十一条第（一）项）**

109. 在考虑管理层是否已采取适当措施以了解和应对估计不确定性时，注册会计师可以考虑管理层是否：

- （1）识别产生估计不确定性的原因，并评估计量结果的固有可变性的程度以及相应合理可能发生的计量结果的区间，以了解估计不确定性；
- （2）识别在计量过程中复杂性或主观性对重大错报风险的影响程度，并通过下列措施应对相应的潜在错报：
  - ①在作出会计估计时，运用适当技能和知识；
  - ②运用职业判断，包括识别和应对产生管理层偏向的可能性。

(3)适当选择管理层的点估计以及与估计不确定性相关的披露，以应对估计不确定性。

**管理层的点估计的选择以及与估计不确定性相关的披露**(参见本准则第三十一条第(二)项)

110. 在考虑管理层的点估计的选择以及与估计不确定性相关的披露时，注册会计师可以考虑下列事项：

(1) 是否适当选择所使用的方法和数据（包括作出会计估计时存在多种可供选择的方法和其他数据来源时）；

(2) 所使用的估值属性是否适当和完整；

(3) 是否从一系列合理可能发生的金额中选择所使用的假设，且假设得到相关和可靠的适当数据的支持；

(4) 所使用的数据是否适当、相关和可靠，且数据的准确性、完整性和有效性得到保持；

(5) 是否按照方法计算且准确计算；

(6) 是否从合理可能发生的计量结果中适当选择管理层的点估计；

(7) 相关披露是否适当地说明金额属于估计，并说明估计流程的性质和局限性（包括合理可能发生的计量结果的可变性）。

111. 针对管理层的点估计是否适当，注册会计师可以考虑下列事项：

(1) 如果适用的财务报告编制基础规定在考虑可供选择的结果和假设后所使用的点估计，或者规定特定计量方法，管理层是否已遵循适用的财务报告编制基础的规定；

(2) 如果适用的财务报告编制基础没有规定如何从合理可能发

生的计量结果中选择金额，管理层是否已运用判断并考虑适用的财务报告编制基础的规定。

112. 针对管理层作出的、与估计不确定性相关的披露，注册会计师需要考虑适用的财务报告编制基础的规定。这些规定可能要求披露下列信息：

(1) 说明金额属于估计，并说明作出估计过程的性质和局限性（包括合理可能发生的计量结果的可变性）。编制基础还可能要求作出额外披露以满足披露目标；

(2) 与会计估计相关的重要会计政策。取决于具体情况，相关的会计政策可能包括在财务报表中编制和列报会计估计时运用的特定原则、基础、惯例、规则和实务等事项；

(3) 重大或关键的判断（如对财务报表中确认的金额具有最重大影响的判断），以及重大的前瞻性假设或产生估计不确定性的其他原因。

在特定情况下，除财务报告编制基础明确规定的披露外，管理层可能需要作出额外披露，以使财务报表实现公允反映。

113. 会计估计涉及估计不确定性的程度越高，重大错报风险就越有可能被评估为较高，因此注册会计师需要获取越有说服力的审计证据，以按照本准则第四十条的规定确定管理层的点估计和与估计不确定性相关的披露在适用的财务报告编制基础下是合理的还是存在错报。

114. 如果注册会计师对会计估计涉及的估计不确定性和相关披露的考虑属于注册会计师重点关注过的事项，则该事项可能构成关键审计事项。

如果管理层没有采取适当的措施以了解和应对估计不确定性(参见本准则第三十二条)

115. 如果注册会计师确定管理层没有采取适当的措施以了解和应对估计不确定性,注册会计师可以要求管理层实施追加程序以了解估计不确定性,例如,考虑其他替代性的假设,或者执行敏感性分析。

116. 在考虑作出点估计或区间估计是否可行时,注册会计师可能需要考虑其能否在不违反独立性要求的前提下作出估计。独立性要求可能包括禁止承担管理层职责等相关职业道德要求。

117. 如果在考虑管理层的应对措施后,注册会计师确定作出注册会计师的点估计或区间估计不可行,注册会计师应当按照本准则第三十九条的规定评价这一情况对审计或财务报表审计意见的影响。

#### **(六) 作出注册会计师的点估计或使用注册会计师的区间估计** (参见本准则第三十三条至第三十四条)

118. 当存在诸如下列情形时,注册会计师作出点估计或区间估计以评价管理层的点估计和与估计不确定性相关的披露,可能是适当的方法:

(1) 注册会计师对管理层在上期财务报表中作出的类似事项的会计估计进行复核后认为管理层本期的会计估计过程预期是无效的;

(2) 被审计单位针对作出会计估计过程的控制没有得到有效设计或恰当执行;

(3) 管理层在需要考虑财务报表日至审计报告日之间发生的事项或交易时未予以恰当考虑,且这些事项或交易似乎与管理层的点估计相互矛盾;

(4) 存在适当的其他替代性的假设或相关数据来源,能够被用

于作出注册会计师的点估计或区间估计；

(5) 管理层没有采取适当的措施以了解和应对估计不确定性(参见本准则第三十二条)。

119. 作出点估计或区间估计的决定还可能受到适用的财务报告编制基础的影响。适用的财务报告编制基础可能规定在考虑可供选择的结果和假设后所使用的点估计, 或者规定特定计量方法(如使用预期概率加权折现价值或最可能发生的结果)。

120. 注册会计师关于是否作出点估计而非区间估计的决定, 可能取决于估计的性质以及注册会计师在具体情况下的判断。例如, 由于估计的性质, 预计合理可能发生的结果的可变性较小。在这些情况下, 作出点估计可能是有效的方法, 特别是当注册会计师能够作出具有更高精度的点估计时。

121. 注册会计师可以采用诸如下列方法作出点估计或区间估计:

(1) 使用与管理层使用的模型不同的模型, 如公开出售供特定部门或行业使用的模型, 或专有的模型, 或注册会计师自行开发的模型;

(2) 使用管理层的模型, 但使用有别于管理层使用的假设或数据来源的、其他替代性的假设或数据来源;

(3) 使用注册会计师的自有方法, 但使用有别于管理层使用的假设的、其他替代性的假设;

(4) 雇用或聘请在专门领域具有专长的人员开发或运用模型, 或者提供相关假设;

(5) 考虑其他类似的情况、交易或事项, 或者类似的资产或负债的市场(如相关)。

122. 注册会计师还可以仅针对会计估计的一部分作出点估计或区间估计（例如，针对特定的假设，或者当会计估计仅有特定部分导致重大错报风险时）。

123. 如果使用注册会计师的自有方法、假设或数据以作出点估计或区间估计，注册会计师可以就管理层的方法、假设或数据是否适当获取审计证据。例如，如果注册会计师在作出区间估计时使用自有假设以评价管理层的点估计的合理性，注册会计师可以同时考虑，管理层在选择用以作出会计估计的重大假设时所作的判断是否表明可能存在管理层偏向的迹象。

124. 本准则第三十四条第（一）项要求注册会计师确定区间估计范围内的金额均有充分、适当的审计证据支持，并不意味着注册会计师需要获取审计证据以分别支持区间内每个可能发生的结果，而是注册会计师可能获取审计证据，以确定区间两端的点估计在具体情况下是合理的，从而支持介于这两个点估计之间的金额也是合理的。

125. 注册会计师的区间估计的大小可能数倍于财务报表整体的重要性，特别是当重要性水平基于经营成果（如税前利润）确定且该指标与总资产或其他资产负债表指标相比较小时。当与会计估计相关的估计不确定性涉及的金额本身就数倍于重要性水平时，则更有可能出现上述情况。这在特定类型的会计估计或特定行业（如保险业或银行业）中更为常见。在这些特定行业中，高度估计不确定性更为常见，且适用的财务报告编制基础可能就此作出明确规定。基于按照本准则的规定实施的审计程序和获取的审计证据，注册会计师根据职业判断可能认为，数倍于重要性水平的区间估计在具体情况下是适当的。在这种情况下，注册会计师评价与估计不确定性相关的披露的合理性变

得更为重要，特别是评价此类披露是否适当反映了高度估计不确定性以及可能发生的结果的区间。本指南第 139 段至第 144 段进一步说明了在上述情况下的相关考虑。

### **（七）与审计证据相关的其他考虑（参见本准则第三十五条）**

126. 针对与会计估计相关的重大错报风险，用作审计证据的信息可能由被审计单位生成、在编制时利用了管理层的专家的工作、或由外部信息来源提供。

#### **外部信息来源**

127. 如《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》及其应用指南所述，从外部信息来源获取的信息的可靠性，受其来源和性质的影响，并取决于获取该信息的具体环境。因此，为考虑在作出会计估计时使用的信息的可靠性，注册会计师的进一步审计程序的性质和范围可能因上述因素的性质而有所不同。例如：

（1）如果市场或行业数据、价格或定价相关数据获取自单一外部信息来源，且该信息来源专门处理此类信息，注册会计师可以从其他独立来源寻求价格以进行比较；

（2）如果市场或行业数据、价格或定价相关数据获取自多个独立的外部信息来源，且这些来源提供的信息趋于一致，则针对从单个来源获取的数据的可靠性，注册会计师需要获取的证据可能较少；

（3）如果从多个信息来源获取的信息表明存在不同的市场观点，注册会计师可以试图了解存在不同观点的原因。观点不同可能是由于使用了不同的方法、假设或数据。例如，某一信息来源可能使用当前价格，而另一信息来源则使用未来价格。如果观点不同与估计不确定性相关，注册会计师应当按照本准则第三十一条第（二）项的规定获



取充分、适当的审计证据，以确定财务报表中与估计不确定性相关的披露在适用的财务报告编制基础下是否合理。在这些情况下，在考虑关于运用的方法、假设或数据的信息时，职业判断同样重要；

（4）如果自外部信息来源获取的信息是由该来源使用其自有模型生成的，《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》应用指南第 x 段提供了相关指引。

128. 对于公允价值会计估计，注册会计师对从外部信息来源获取的信息的相关性和可靠性可能需要额外考虑下列事项：

（1）公允价值是否基于相同工具的交易或活跃市场报价；

（2）如果公允价值基于类似的资产或负债的交易，如何识别这些交易并考虑其可比性；

（3）如果不存在资产或负债、或者类似的资产或负债的交易，如何生成信息，包括所生成和使用的输入值是否代表了市场参与方在对资产或负债进行定价时使用的假设（如适用）；

（4）如果公允价值计量基于经纪人报价，经纪人报价：

①是否源自对相同类型金融工具进行交易的做市商；

②是具有约束性的还是不具约束性的，且对具有约束性要约的报价赋予更多权重；

③是否按照适用的财务报告编制基础的规定，反映截至财务报表日的市场状况。

129. 如果从外部信息来源获取的信息用作审计证据，注册会计师可能需要考虑能否获取该信息或者信息是否足够详细，以了解外部信息来源所使用的方法、假设和其他数据。这可能在某些方面受到限制，从而影响注册会计师对拟实施审计程序的性质、时间安排和范围

的考虑。例如，定价服务机构通常按资产类别而非单项证券提供关于其方法和假设的信息。在为单项证券提供指导报价时，经纪人通常只会提供关于其输入值和假设的有限信息。《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》应用指南第 x 段针对外部信息来源提供支持性信息时施加的限制提供了指引。

### **管理层的专家**

130. 管理层在作出会计估计时使用的、由管理层的专家作出或识别的、与会计估计相关的假设，也是管理层的假设。因此，注册会计师应当针对这些假设运用本准则的相关规定。

131. 如果管理层的专家的工作涉及使用与会计估计相关的方法或数据来源，或者涉及形成或提供有关财务报表中点估计或相关披露的发现或结论，本准则第二十六条至第三十四条的规定可能有助于注册会计师运用《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十二条第（三）项的规定。

### **服务机构**

132. 《中国注册会计师审计准则第 1241 号——对被审计单位使用服务机构的考虑》规范了注册会计师如何了解服务机构提供的服务（包括其对被审计单位内部控制体系的影响），以及注册会计师针对评估的重大错报风险采取的应对措施。如果被审计单位在作出会计估计时使用服务机构的服务，《中国注册会计师审计准则第 1241 号——对被审计单位使用服务机构的考虑》及其应用指南可能有助于注册会计师运用本准则的规定。

## **七、可能存在管理层偏向的迹象（参见本准则第三十七条）**

133. 管理层偏向可能难以在账户层面发现。注册会计师可能只

有在对一组会计估计或所有会计估计汇总加以考虑时，或者对连续几个会计期间进行观察时，才能识别出管理层偏向。例如，如果包含于财务报表中的会计估计单独而言被认为是合理的，但管理层的点估计始终倾向于注册会计师关于合理结果的区间估计的一端，从而为管理层提供了更有利的财务报告结果，此类情况可能表明存在管理层偏向。

134. 举例来说，与会计估计相关的、可能存在管理层偏向的迹象包括：

（1）管理层主观地认为环境已经发生变化，并相应地改变会计估计或估计方法；

（2）管理层选择或作出重大假设或数据以产生有利于管理层目标的点估计；

（3）选择带有乐观或悲观倾向的点估计。

如果识别出上述迹象，则可能存在认定层次或财务报表层次的重大错报风险。在就单项会计估计的合理性得出结论时，可能存在管理层偏向的迹象本身并不构成错报。然而，在某些情况下，这些审计证据可能表明存在错报，而不仅仅是管理层偏向的迹象。

135. 可能存在管理层偏向的迹象可能影响注册会计师对有关风险评估结果和相关应对措施是否仍然适当的判断。注册会计师同时可能有必要考虑对审计其他方面的影响，包括是否需要进一步质疑管理层在作出会计估计时所作判断的适当性。此外，可能存在管理层偏向的迹象可能影响注册会计师对财务报表整体是否不存在重大错报得出的结论（参见《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》及其应用指南）。

136. 此外，根据《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》的规定，注册会计师应当评价管理层在作出会计估计时所作的判断和决策是否反映出管理层的某种偏向，从而可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。管理层通常通过故意作出不当会计估计来编制虚假财务报告，这可能包括故意低估或高估会计估计。可能存在管理层偏向的迹象也可能是一项舞弊风险因素，从而可能导致注册会计师重新评估其风险评估结果（特别是对舞弊风险的评估结果）和相关应对措施是否仍然适当。

#### 八、基于已实施审计程序的总体评价（参见本准则第三十八条）

137. 随着计划的审计程序的实施，已获取的审计证据可能导致注册会计师修改其他已计划的审计程序的性质、时间安排或范围。在审计会计估计时，注册会计师通过实施审计程序并获取审计证据，可能注意到一些信息与风险评估时依据的信息存在重大差异。例如，注册会计师可能识别出形成评估的重大错报风险的唯一依据是作出会计估计时涉及的主观性。然而，在实施审计程序以应对评估的重大错报风险时，注册会计师可能发现会计估计比原先预想的更为复杂，这可能导致注册会计师质疑重大错报风险的评估结果（例如，由于复杂性的影响，可能需要将固有风险重新评估为“固有风险等级”较高），从而可能需要实施追加的进一步审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

138. 对于没有在财务报表中确认的会计估计，注册会计师评价的重点可能是会计估计是否在实质上已满足适用的财务报告编制基础规定的确认标准。如果某一项会计估计没有得到确认，且注册会计师认为这种处理是适当的，某些财务报告编制基础可能要求在财务报表附注中披露具体情况。

**确定会计估计是合理的还是存在错报**（参见本准则第十条、第四十条）

139. 基于已实施的审计程序和已获取的审计证据，在确定管理层的点估计和相关披露是合理的还是存在错报时：

（1）当审计证据支持区间估计时，区间可能较大，且在某些情况下可能数倍于财务报表整体的重要性（参见本指南第 125 段）。尽管较大的区间在具体情况下可能是适当的，但这可能表明注册会计师有必要重新考虑是否已就区间内金额的合理性获取充分、适当的审计证据；

（2）审计证据支持的点估计可能不同于管理层的点估计。在这种情况下，注册会计师的点估计与管理层的点估计之间的差异构成错报；

（3）审计证据支持的区间估计可能不包括管理层的点估计。在这种情况下，错报为管理层的点估计与注册会计师的区间估计之间的最小差异。

140. 本指南第 110 段至第 114 段提供的指引有助于注册会计师评价管理层对包含于财务报表中的点估计和相关披露的选择。

141. 如果注册会计师的进一步审计程序包括测试管理层如何作出会计估计或者作出注册会计师的点估计或区间估计，注册会计师应当按照本准则第三十一条第（二）项和第三十四条第（二）项的规定，针对与估计不确定性相关的披露获取充分、适当的审计证据，并按照本准则第三十六条的规定针对其他披露获取充分、适当的审计证据。随后，作为本准则第四十条规定的整体评价（即确定会计估计和相关披露在适用的财务报告编制基础下是合理的还是存在错报）的一部分，

注册会计师应当考虑针对披露已获取的审计证据。

142. 《〈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》针对定性披露以及披露中的错报可能表明存在舞弊的情况提供了指引。

143. 在评价财务报表是否实现公允反映时，注册会计师应当考虑财务报表的总体列报（包括披露）、结构和内容是否合理，以及财务报表（包括相关附注）是否公允地反映了相关交易和事项。例如，当会计估计涉及高度估计不确定性时，注册会计师可能确定有必要作出额外披露以实现公允反映。如果管理层没有在财务报表中作出额外披露，注册会计师可能认为财务报表存在重大错报。

144. 当注册会计师认为管理层在财务报表中作出的披露（如与估计不确定性相关的披露）不充分或存在误导时，《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》及其应用指南针对注册会计师在这种情况下如何发表审计意见作出了规定并提供了指引。

## **九、书面声明（参见本准则第四十二条）**

145. 有关特定会计估计的书面声明可能包括下列内容：

（1）在作出会计估计时作出的重大判断已经考虑了管理层知悉的所有相关信息；

（2）管理层在作出会计估计时对所使用的方法、假设和数据的选择或运用的一致性和适当性；

（3）假设适当地反映了管理层代表被审计单位采取特定行动的意图和能力（当这些意图和能力与会计估计和披露相关时）；

（4）在适用的财务报告编制基础下与会计估计相关的披露（包

括与估计不确定性相关的披露)的完整性和合理性;

(5) 在作出会计估计时已运用适当的专门技能或知识;

(6) 不存在需要对财务报表中会计估计和相关披露作出调整的期后事项;

(7) 对于未在财务报表中确认或披露的会计估计,管理层关于这些会计估计不满足适用的财务报告编制基础规定的确认或披露标准的决策是否适当。

**十、与治理层、管理层或者其他相关机构或人员的沟通**(参见本准则第四十三条)

146. 根据《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的规定,注册会计师应当与治理层沟通注册会计师对被审计单位会计实务(包括会计估计和相关披露)重大方面的质量的想法。本指南附录 2 包括了注册会计师可以考虑与治理层沟通的会计估计的特定事项。

147. 根据《中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》的规定,注册会计师应当以书面形式向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷。此类值得关注的内部控制缺陷可能与针对下列方面的控制相关:

(1) 对重要会计政策的选择和运用,以及对方法、假设和数据的选择和运用;

(2) 风险管理及相关系统;

(3) 数据(包括从外部信息来源获取的数据)的准确性、完整性和有效性;

(4) 模型(包括从外部供应商获取的模型)的使用、开发和验

证，以及可能需要作出的调整。

148. 除了与治理层沟通外，注册会计师可能被允许或被要求直接与监管机构或审慎监管机构沟通。此类沟通在整个审计过程中或在特定阶段(如计划审计工作或完成审计报告时)可能是有用的。例如，在某些国家或地区，金融机构的监管机构寻求与注册会计师合作以共享信息，包括针对金融工具活动的控制的运行和运用、在不活跃市场中对金融工具进行估值的挑战、预期信用损失以及保险准备金等信息，而其他监管机构则可能寻求了解注册会计师对被审计单位的重大经营方面(包括被审计单位的成本估计)的看法。这些沟通可能有助于注册会计师识别、评估和应对重大错报风险。

#### **十一、审计工作底稿(参见本准则第四十四条)**

149. 《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》及其应用指南、《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》及其应用指南针对如何记录注册会计师对被审计单位的了解、风险评估以及针对评估的风险采取的应对措施作出了规定并提供了指引。本指引以《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》及其应用指南中的规定和指引为基础。在审计会计估计时，注册会计师应当编制审计工作底稿，记录对被审计单位及其环境中有关会计估计的了解要点。此外，在审计工作底稿中记录与治理层和管理层的沟通，可能能够为注册会计师对评估的与会计估计相关的重大错报风险所作的判断以及注册会计师的应对措施提供进一步的支持。

150. 在按照《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》的规定记录注册会计师的进一步审



计程序与评估的认定层次重大错报风险之间的联系时，本准则要求注册会计师考虑形成认定层次重大错报风险的依据。这些依据可能与一个或多个固有风险因素或者注册会计师对控制风险的评估结果相关。然而，本准则不要求注册会计师记录在识别和评估与每项会计估计相关的重大错报风险时如何考虑每个固有风险因素。

151. 注册会计师还可以考虑就下列事项形成审计工作底稿：

（1）如果管理层对方法的运用涉及复杂建模，管理层的判断是否得到一贯运用，并且模型的设计是否满足适用的财务报告编制基础确定的计量目标（如适用）；

（2）如果对方法、重大假设或数据的选择和运用在较大程度上受到复杂性的影响，注册会计师在确定是否需要具备专门技能或知识以实施风险评估程序、针对这些风险设计和实施程序、或者评价已获取的审计证据时所作的判断。在这些情况下，注册会计师还可能在审计工作底稿中记录如何运用所需的技能或知识。

152. 《〈中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿〉应用指南》第 7 段指出，尽管可能没有专门的方式记录注册会计师保持职业怀疑，但审计工作底稿仍然可以为注册会计师保持职业怀疑提供证据。例如，在审计会计估计时，如果已获取的审计证据既有佐证管理层认定的证据，也有与这些认定相矛盾的证据，注册会计师可以在审计工作底稿中记录其如何评价审计证据，包括就已获取审计证据的充分性和适当性形成结论时所作的职业判断。对于本准则中的其他规定，审计工作底稿可以为注册会计师保持职业怀疑提供证据，例如：

（1）本准则第十八条第一款第（四）项：关于在对应当包含于被审计单位财务报表中的会计估计和相关披露形成预期时，注册会计

师如何运用相关了解，以及该预期如何与被审计单位管理层编制的财务报表进行比较；

（2）本准则第二十三条第二款：要求注册会计师在设计和实施进一步审计程序以获取充分、适当的审计证据时，不应偏向于获取佐证性的审计证据，或者排除相矛盾的审计证据；

（3）本准则第二十八条第（二）项、第二十九条第（二）项、第三十条第（二）项和第三十七条：针对可能存在管理层偏向的迹象作出了规定；

（4）本准则第三十九条：要求注册会计师考虑所有相关审计证据（无论是佐证性的审计证据，还是相矛盾的审计证据）。

附录 1：（参见本准则第三条、第五条、第十二条，本指南第 8 段、第 66 段）

## 固有风险因素

### 一、引言

1. 在识别、评估和应对会计估计和相关披露的认定层次重大错报风险时，本准则要求注册会计师考虑会计估计涉及估计不确定性的程度，以及复杂性、主观性或其他固有风险因素对下列方面的影响程度：

- （1）对作出会计估计时使用的方法、假设和数据的选择和运用；
- （2）对包含于财务报表中的管理层的点估计和相关披露的选择。

2. 与会计估计相关的固有风险是指在考虑相关的内部控制之前，会计估计的某项认定发生重大错报的可能性。固有风险源于固有风险因素，这为适当作出会计估计带来挑战。本附录进一步说明了在作出会计估计以及选择包含于财务报表中的管理层的点估计和相关披露时，估计不确定性、主观性和复杂性等固有风险因素的性质及其相互关系。

### 二、计量基础

3. 计量基础以及财务报表项目的性质、状况和具体情况形成相关的估值属性。如果项目的成本或价格无法直接观察，则需要通过运用适当的方法并使用适当的数据和假设来作出会计估计。方法可能由适当的财务报告编制基础明确或者由管理层选择，以反映对相关估值属性根据相关计量基础预期将如何影响项目成本或价格的现有了解。

### 三、估计不确定性

4. 在会计准则框架中，在计量方面对不精确性的敏感性通常称为计量不确定性。在本准则中，估计不确定性是指会计估计和相关披露在计量方面对固有不精确性的敏感性。如果财务报表中确认或披露的财务报表项目的货币金额无法通过直接观察其成本或价格进行精确计量，则产生估计不确定性。如果直接观察不可行，接下来最精确的替代计量策略为通过使用相关估值属性可观察的数据，根据相关计量基础，运用某种方法来反映对项目成本或价格的现有了解。

5. 然而，上述知识或数据在可获得性方面的限制可能会限制计量过程中此类输入值的可验证性，进而限制计量结果的精确度。此外，大多数会计准则框架认为，应当考虑的信息会受到实务限制（例如，获取信息的成本超过收益）。这些限制会导致在计量方面的固有不精确性，因为其无法在计量过程中消除。因此，这些限制是产生估计不确定性的原因。对于在计量过程中可能产生的计量不确定性的其他原因，如果方法运用得当，这些不确定性至少在原则上能够消除，因此属于潜在错报的原因，而非估计不确定性的原因。

6. 如果估计不确定性涉及相关资产或负债最终产生的不确定的未来经济利益流入或流出，这些流入或流出的结果只能在财务报表日后观察到。取决于适用的计量基础的性质以及财务报表项目的性质、状况和具体情况，这些结果可能能够在财务报表编制完成前直接观察到，或者可能只能在较晚的日期直接观察到。对于某些会计估计，则可能根本不存在可直接观察到的结果。

7. 对于个别项目的某些不确定的结果，可能较易作出高度精确的预测。例如，对于生产机器的使用寿命，如果能够获得关于其平均

使用寿命的充分技术信息，则可能较易作出预测。当无法以合理的精确度预测未来结果（如基于精算假设预测个人的预期寿命）时，仍有可能以较高的精确度对群体的结果作出预测。在某些情况下，计量基础可能出于计量目的将组合层次作为相关的计量单元，这可能降低固有的估计不确定性。

#### 四、复杂性

8. 复杂性（即在考虑相关的内部控制之前，在作出会计估计的过程中固有的复杂性）会导致固有风险。固有复杂性可能产生于下列情形：

（1）存在多个估值属性，且其相互之间存在多种或非线性的关系；

（2）需要多个数据集来确定一个或多个估值属性的适当值；

（3）在作出会计估计时需要更多假设，或者这些假设之间存在相关性；

（4）所使用的数据本身难以识别、获取、访问或理解。

9. 复杂性可能涉及方法的复杂性，以及运用方法所使用的计算过程或模型的复杂性。例如，模型的复杂性可能表明有必要运用基于概率的估值概念或技术、期权定价公式或模拟技术来预测不确定的未来结果或假设行为。类似地，计算过程可能需要来自多个来源的数据或多个数据集，以支持作出的假设或者对复杂的数学或统计概念的运用。

10. 举例来说，涉及下列方面的复杂性越高，管理层越有可能需要运用专门技能或知识以作出会计估计，或者需要聘请管理层的专家：

（1）根据计量基础和目标或适用的财务报告编制基础的其他规

定，可使用的估值概念和技术，以及如何运用这些概念或技术；

(2) 鉴于计量基础的性质以及需要作出会计估计的财务报表项目的性质、状况和具体情况，可能相关的基础估值属性；

(3) 从内部来源（包括总账或明细账之外的其他途径）或外部信息来源中识别适当的数据来源，确定如何应对从上述来源获取数据或在运用方法时保持数据准确性、完整性和有效性的潜在困难，或者了解这些数据的相关性和可靠性。

11. 与数据相关的复杂性可能产生于诸如下列情形：

(1) 数据难以获取或者与通常无法接触的交易有关。即使能够获得此类数据（如通过外部信息来源），也可能难以考虑数据的相关性和可靠性，除非外部信息来源充分披露了其使用的基础数据来源以及已执行的数据处理等信息；

(2) 对于反映外部信息来源对未来情况或事项的观点（这些观点可能涉及为某项假设提供支持）的数据，由于形成这些观点时所考虑的理由和信息缺乏透明度而使得其难以理解；

(3) 由于涉及技术复杂的商业或法律概念而使得特定类型的数据难以理解。例如，数据可能包含涉及复杂金融工具或保险产品的交易的法律协议条款。

## 五、主观性

12. 主观性（即在考虑相关的内部控制之前，在作出会计估计的过程中固有的主观性）反映了在合理可获得的关于估值属性的知识或数据方面的固有局限性。如果存在此类局限性，适用的财务报告编制基础可能通过对特定判断的基础作出规定来降低主观性程度。这些规定可能针对计量、披露、计量单元或成本限制的运用制定了明确或隐

含的目标。适用的财务报告编制基础同时可能通过要求披露这些判断来强调此类判断的重要性。

13. 在确定下列部分或全部事项(这些事项往往涉及主观性)时,通常需要管理层作出判断:

(1) 在适用的财务报告编制基础未明确的情况下,基于现有了解,在估计方法中使用的适当估值方法、概念、技术和因素;

(2) 在存在多个潜在数据来源且估值属性可观察到的情况下,拟使用的适当数据来源;

(3) 在估值属性不可观察到的情况下,基于可获得的最佳数据(如市场观点等),拟作出的适当假设或一系列假设;

(4) 合理可能发生的结果的区间(以从中选取管理层的点估计),以及该区间内的某些点数值符合适用的财务报告编制基础规定的计量基础目标的相对可能性;

(5) 对财务报表中管理层的点估计以及拟作出的相关披露的选择。

14. 对未来事项或情况作出假设涉及运用判断,判断的难度因这些事项或情况的不确定性程度而有所不同。对不确定的未来事项或情况所作预测的精确度取决于根据相关了解(包括对过去情况、事项和相关结果的了解),这些事项或情况可以确定的程度。如上所述,不精确性也会导致估计不确定性。

15. 对于未来结果,仅需要对结果中不确定的特征作出假设。例如,在对资产负债表日应收账款可能发生的减值进行计量时,应收账款的金额可以通过相关交易文件明确确定并直接观察到。不确定的只是减值导致的损失金额(如有)。在这种情况下,可能仅需要对发生

损失的可能性以及损失的金额和时间作出假设。

16. 然而，在其他情况下，与资产相关的权利所含的现金流量金额可能是不确定的。在这些情况下，可能需要对现金流量的相关权利的金额以及减值导致的潜在损失作出假设。

17. 管理层可能有必要考虑关于过去情况和事项的信息，以及当前趋势和对未来发展的预期。过去情况和事项提供的历史信息可能凸显重复的历史模式，这可以在评价未来结果时用于推断。这些历史信息同时可能表明这些行为随着时间而发生变化的模式（周期或趋势）。这些信息可能表明相关行为的历史模式正以某种可预测的方式发生变化，这同样可以在评价未来结果时用于推断。管理层还可能获得表明这些行为的历史模式或者相关周期或趋势可能发生变化的其他类型信息。对于此类信息的预测价值，判断可能较难。

18. 在作出会计估计时所作判断的范围和性质（包括涉及的主观性程度）可能导致管理层在作出行动决策时，形成管理层偏向的机会，而管理层在作出会计估计时认为该决策是适当的。如果还存在高度复杂性或高度估计不确定性，或者两者兼有，管理层偏向或舞弊的风险和机会也可能增加。

## 六、估计不确定性与主观性和复杂性的关系

19. 估计不确定性会导致在作出会计估计时可能使用的方法、数据来源和假设存在固有变化。这会产生主观性，因此需要在作出会计估计时运用判断。在选择适当的方法和数据来源、作出假设、以及选择包含于财务报表中的管理层的点估计和相关披露时都需要作出判断。在作出这些判断时需要遵循适用的财务报告编制基础的确认、计量、列报和披露的规定。然而，由于支持这些判断的知识或信息的可



获得性和可接触性存在限制，这些判断仍具有主观性。

20. 上述判断的主观性会导致在作出判断时形成无意或有意的管理层偏向的机会。许多会计准则框架要求所编制的包含于财务报表中的信息具有中立性（即应当是无偏向的）。鉴于偏向至少在原则上能够在估计过程中消除，涉及主观性的判断中潜在偏向的原因属于潜在错报的原因，而非估计不确定性的原因。

21. 在作出会计估计时可能使用的方法、数据来源和假设的固有变化（参见本附录第 19 段）还会导致可能发生的计量结果的变化。合理可能发生的计量结果的区间大小取决于估计不确定性的程度，通常被称为会计估计的敏感性。除确定计量结果外，估计过程还涉及分析可能使用的方法、数据来源和假设的固有变化对合理可能发生的计量结果的区间的影响（称为敏感性分析）。

22. 根据适用的财务报告编制基础的规定，财务报表中会计估计的列报实现如实反映（即完整、中立和无差错）是指作出适当判断，以从合理可能发生的计量结果区间中适当选择管理层的点估计，并选择与估计不确定性相关的适当披露。取决于适用的财务报告编制基础中与上述事项相关的规定的性质，这些判断本身可能涉及主观性。例如，适用的财务报告编制基础可能规定了选择管理层的点估计的特定基础（如概率加权平均值或最佳估计）。类似地，适用的财务报告编制基础可能要求作出特定披露、满足特定披露目标的披露、或为在具体情况下实现公允反映所必需的额外披露。

23. 尽管与涉及较低程度估计不确定性的会计估计相比，涉及较高程度估计不确定性的会计估计的计量精确度可能较低，但如果会计估计项目根据适用的财务报告编制基础的规定能够实现如实反映，在

财务报表中确认这些会计估计对财务报表使用者而言可能仍具有充分的相关性。在某些情况下，估计不确定性可能很高，以致于会计估计不能满足适用的财务报告编制基础的确认标准，从而不能在财务报表中确认。即使在这些情况下，仍可能存在相关的披露规定（例如，披露合理可能发生的计量结果的点估计或区间，以及说明估计不确定性和相关项目确认方面限制的信息）。适用的财务报告编制基础如适用于上述情况，可能会或多或少地对此作出明确规定。因此，在这些情况下，可能需要作出涉及主观性的额外判断。

附录 2：（参见本指南第 146 段）

## 与治理层的沟通

在与治理层沟通注册会计师对被审计单位会计实务重大方面（有关会计估计和相关披露的方面）的质量的看法时，注册会计师可以考虑沟通下列事项：

1. 管理层如何识别可能需要作出会计估计和相关披露，或者可能导致会计估计和相关披露发生变化的交易及其他事项和情况；
2. 重大错报风险；
3. 会计估计对财务报表整体的相对重要性；
4. 管理层对会计估计的性质和范围以及相关风险的了解，或者对此缺乏了解；
5. 管理层是否已运用适当的专门技能或知识或者聘请适当的专家；
6. 注册会计师对注册会计的点估计或区间估计与管理层的点估计之间的差异的看法；
7. 注册会计师对与会计估计相关的会计政策的选择以及会计估计在财务报表中列报的适当性的看法；
8. 可能存在管理层偏向的迹象；
9. 用以作出会计估计的方法是否已发生或应该发生不同于上期的变化；
10. 如果用以作出会计估计的方法发生不同于上期的变化，变化的原因以及上期会计估计的结果；

11. 根据计量目标，性质、状况和具体情况，以及适用的财务报告编制基础的其他规定，管理层用以作出会计估计的方法（包括管理层使用的模型）是否适当；

12. 会计估计中使用的重大假设的性质和结果，以及在作出假设时涉及的主观性程度；

13. 重大假设是否相互一致，是否与其他会计估计中所使用的假设一致，是否与被审计单位业务活动的其他领域中所使用的假设一致；

14. 当管理层采取特定行动的意图和能力与重大假设的适当性或对适用的财务报告编制基础的适当运用相关时，管理层是否具有这些意图和能力；

15. 管理层如何考虑其他可供选择的假设或结果，以及拒绝采纳的原因，或者在管理层没有考虑其他可供选择的假设或结果的情况下，管理层在作出会计估计时如何应对估计不确定性；

16. 管理层在作出会计估计时使用的数据和重大假设在适用的财务报告编制基础下是否适当；

17. 从外部信息来源获取的信息的相关性和可靠性；

18. 针对从外部信息来源获取的数据或者管理层或管理层的专家执行的估值，在获取充分、适当的审计证据时遇到的重大困难；

19. 注册会计师与管理层或管理层的专家之间对估值所作判断的重大差异；

20. 要求在财务报表中披露的重大风险和风险敞口（包括与会计估计相关的估计不确定性）对被审计单位财务报表的潜在影响；

21. 财务报表中与估计不确定性相关的披露的合理性；

22. 管理层就财务报表中会计估计和相关披露的确认、计量、列

报和披露所作的决策是否符合适用的财务报告编制基础。