

《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》及其 应用指南（征求意见稿） 修订说明

一、修订背景

近年来，由于经济的快速发展和信息技术的变革，企业所处的商业环境和面临的经济业务日趋复杂。随着收入、金融工具、租赁等会计准则的变化，管理层需要作出更多具有更高不确定性的会计估计。同时，会计估计在性质上差别很大，复杂的会计估计在财务报表中所占的比重越来越高，给注册会计师恰当保持职业怀疑、应对与会计估计相关的审计风险提出了新要求和新挑战。

为了贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号）中“持续提升审计质量”和“完善审计准则体系”的要求，解决实务中与审计会计估计和相关披露有关的问题和难点，保持我国审计准则与国际准则的持续全面趋同，中注协在借鉴国际审计准则最新成果的基础上，结合我国实际情况，对《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》及其应用指南进行了全面修订。

二、修订的总体思路

一是坚持风险导向、提升质量。坚持以风险为导向是注册会计师执行审计工作的核心理念。围绕风险导向审计理论，进一步强化并细化有关规定，指导审计人员在应用风险导向审计思路时，更好地识别和评估重大错报风险，切实提升审计质量。

二是坚持问题导向、贴近实际。注重将国际准则的先进成果与中国注册会计师行业的执业实践结合，针对我国会计师事务所审计中存在的突出问题，提出明确、有针对性的工作要求，引导注册会计师聚焦关键风险，降低审计风险。

三是坚持国际趋同、符合国情。涵盖国际准则的所有要求和内容，符合准则国际趋同的要求；同时，针对中国具体情况，提出更符合中国实际的要求并提供更详细的指引，建立健全国际趋同框架下中国化审计准则体系。

三、修订过程

2020年9月，中注协成立项目组，启动了本准则及其应用指南的研究起草工作。期间，项目组向部分会计师事务所就在审计会计估计过程中面临的问题和挑战进行了调研。

为保证准则及其应用指南的科学性和可操作性，项目组起草完成初稿后，多次组织讨论会，并定向征求监管机构和部分会计师事务所的意见，对准则及其应用指南进行反复讨论和修改完善。

2021年11月，中注协召开论证会，邀请相关监管机构和会计师事务所代表进行研讨论证，并在充分听取、吸收各

方意见建议的基础上，对初稿作了进一步修改，形成征求意见稿。

四、修订的主要内容

本征求意见稿在坚持风险导向审计的基础上，强调在审计会计估计时保持职业怀疑的重要性，并根据《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（征求意见稿）》，强化了与会计估计和相关披露有关的风险评估程序的要求，针对应对重大错报风险提出更具体的要求并提供了更详细的指引等。主要修订内容如下：

1.引入了“固有风险因素”和“固有风险等级”的概念。征求意见稿在《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（征求意见稿）》的基础上，指出与会计估计相关的固有风险因素包括估计不确定性、复杂性、主观性以及其他固有风险因素。固有风险因素的评估结果取决于固有风险因素对错报发生的可能性或严重程度的影响程度，并体现为不同的“固有风险等级”。

2.强调了保持职业怀疑的重要性。征求意见稿指出，会计估计涉及的估计不确定性越高，或者受复杂性、主观性或其他固有风险因素影响的程度越大，越需要保持职业怀疑。当由于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较高时，保持职业怀疑尤为重要。

3.强化了与识别和评估重大错报风险有关的要求。征求意见稿以《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（征求意见稿）》为基础，对注册会计师在审计会计估计时，应当如何了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和内部控制体系的相关方面提出了要求。同时，要求在识别和评估重大错报风险时，分别评估认定层次的固有风险和控制风险。

4.明确了与控制测试有关的要求。强调在审计会计估计时，注册会计师应当按照《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，恰当作出与控制测试相关的决策。注册会计师应当针对形成重大错报风险评估结果的依据设计和实施控制测试。在设计和实施控制测试时，对控制有效性的信赖程度越高，应当获取越有说服力的审计证据。

5.细化了与进一步审计程序有关的要求。其中，分别针对测试管理层如何作出会计估计，作出会计估计所使用的方法（包括模型）、重大假设、数据，管理层对点估计的选择以及与估计不确定性相关的披露等方面，就注册会计师应当设计和实施的审计程序作出了详细规定。

6.强化了与总体评价相关的要求。要求注册会计师评价是否已就会计估计获取了充分、适当的审计证据，在评价时，应当考虑已获取的所有相关审计证据，无论这些审计证据是佐证管理层认定的，还是与这些认定相矛盾的。

7.增加了与治理层、管理层或者其他相关机构或人员沟通的要求。征求意见稿指出，注册会计师在与治理层或管理

层进行沟通时，应当考虑拟沟通的与会计估计相关的事项（如有），并考虑形成重大错报风险的依据是与估计不确定性有关，还是与作出会计估计和相关披露时的复杂性、主观性或其他固有风险因素的影响有关。

8.其他方面的修订，包括：强化与审计会计估计相关披露有关的要求；补充了与审计工作底稿有关的要求；在应用指南中增加或修订解释、说明和举例，以帮助注册会计师更好地理解 and 运用准则。

五、征求意见的主要问题

关于本征求意见稿，我们希望听取您的意见和建议的问题包括但不限于：

1.征求意见稿的框架结构是否合理？如果不合理，请说明理由，并提出意见和建议。

2.征求意见稿中的相关规定是否能够适用于不同性质的会计估计？如果不能，请说明理由，并提出意见和建议。

3.征求意见稿中的相关规定是否能够有助于注册会计师在审计会计估计时恰当保持职业怀疑？如果不能，请说明理由，并提出意见和建议。

4.征求意见稿第十八条至第二十二条的规定是否能够有助于注册会计师实施风险评估程序，以恰当识别和评估与会计估计相关的重大错报风险？如果不能，请说明理由，并提出意见和建议。

5.征求意见稿第二十三条至第三十五条的规定是否能够

有助于注册会计师实施进一步审计程序，以恰当应对与会计估计相关的重大错报风险？如果不能，请说明理由，并提出意见和建议。

6.征求意见稿第四十四条关于审计工作底稿的规定是否合理，是否具有可操作性？如果不合理，请说明理由，并提出意见和建议。

7.征求意见稿在实施方面有哪些困难？如何解决这些困难？