

注册会计师 审计 教材精讲班

第十七章 其他特殊项目的审计

考情分析

本章属于重点章节。各种题型均有体现。

重要考点主要集中在与会计估计相关的重大错报风险的应对、评价被审计单位管理层点估计、识别关联方关系及交易、识别出以前未识别的关联方关系或重大关联方交易的应对措施、与持续经营假设相关的审计意见类型、期初余额对审计报告的影响，其中对会计估计的审计是每年考核的重点。

预计 2022 年考核分值在 12 分左右。

第一节 审计会计估计

1.1 会计估计的性质

1. 会计估计的定义

会计估计是指在缺乏精确计量手段的情况下，采用的某项金额的近似值。会计估计一般包括公允价值会计估计和其他会计估计。

涉及公允价值计量的会计估计简称公允价值会计估计。

除公允价值会计估计外，其他可能需要作出会计估计的例子有：坏账准备；存货跌价准备；产品质量保证义务；折旧方法或资产预计使用寿命等。

2. 是否评估为特别风险

由于会计估计的主观性、复杂性和不确定性，管理层作出的会计估计发生重大错报的可能性较大，注册会计师应当确定会计估计的重大错报风险是否属于特别风险。

3. 考虑会计估计的结果

会计估计的结果与财务报表中原来已确认或披露的金额存在差异，并不必然表明财务报表存在错报。

1.2 风险评估程序和相关活动

1. 了解适用的财务报告编制基础的要求

了解适用的财务报告编制基础的要求，有助于注册会计师确定该编制基础是否：

- (1) 规定了会计估计的确认条件或计量方法；
- (2) 明确了某些允许或要求采用公允价值计量的条件（如与管理层执行与某项资产或负债相关的特定措施的意图挂钩）；
- (3) 明确了要求作出或允许作出的披露。

2. 了解管理层如何识别是否需要作出会计估计

询问，内容可以包括：

- (1) 被审计单位是否已从事可能需要作出会计估计的新型交易
- (2) 需要作出会计估计的交易的条款是否已改变
- (3) 由于适用的财务报告编制基础的要求或其他规定的变化，与会计估计相关的会计政策是否已经相应变化
- (4) 可能要求管理层修改或作出新会计估计的外部监管变化或其他不受管理层控制的变化是否已经发生
- (5) 是否已经发生可能需要作出新估计或修改现有估计的新情况或事项

会计估计（特别是与负债相关的会计估计）的完整性通常是注册会计师考虑的重要因素。

3. 了解管理层如何作出会计估计

- (1) 用以作出会计估计的方法，包括模型

如果管理层作出会计估计时采用了内部开发的模型或偏离了某一特定行业或环境中采用的通用方法，可能存在更大的重大错报风险。

(2) 相关控制

- ① 在了解相关控制时，包括了解：
- ② 作出会计估计的人员的**经验与胜任能力**；
- ③ 管理层如何确定所使用的**数据**的完整性、相关性和准确性；
- ④ 由适当层级的管理层和治理层对会计估计进行**复核和批准**；
- ⑤ 将批准交易的人员和负责作出会计估计的人员**职责分离**；

(3) 管理层是否利用**专家工作**

某些情况下，管理层可能需要聘请专家作出或者帮助其作出会计估计，情况包括：

- ① 需要作出会计估计的事项性质特殊；
- ② 财务报告编制基础要求的模型具有一定技术含量；
- 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。

(4) 会计估计所依据的**假设**

可能需要考虑的事项包括：

- ① 假设（包括重大假设）的**性质**；
- ② 管理层如何评价假设是否**相关和完整**（即考虑了所有相关变量）；
- ③ 管理层如何确定所采用假设的**内在一致性**；
- ④ 假设是否与**管理层所能控制**的事项相关，以及这些假设是否与**被审计单位的经营计划和外部环境**相符，或者假设与**管理层控制之外**的事项相关；
- ⑤ 支持假设的**文件记录**（如存在）的性质和范围。

管理层可能使用来源于**内部和外部**不同类型的信息支持假设；当被审计单位缺乏经验或没有获取信息的外部来源时，假设可能更具主观性。

(5) 用以作出会计估计的方法是否已经发生或应当发生不同于上期的变化，以及变化的原因

如果管理层改变了会计估计的方法，注册会计师需要确定管理层能够证明新方法**更加恰当**，或者新方法本身就是对变化的**应对**。

【理解】变化是否适当

(6) 管理层是否评估以及如何评估估计不确定性的影响

考虑因素：

- ① 管理层是否已经考虑以及如何考虑各种假设或结果，如通过**敏感性分析**确定假设变化对估计的影响；
- ② 当敏感性分析表明存在**多种**可能结果时，管理层如何作出会计估计；
- ③ 管理层是否**监控**上期作出会计估计的结果，是否已恰当应对实施监控程序的结果。

4. 复核上期会计估计

注册会计师**应当**复核上期财务报表中会计估计的结果，或复核管理层在本期财务报表中对上期会计估计作出的后续重新估计。

复核的目的**不是**质疑上期依据当时可获得的信息而作出的判断，**而是**为了识别和评估本期会计估计重大错报风险而执行的风险评估程序。

【理解】不是评估过去的估计做得对不对，而是评估现在估计的风险高不高。

对上期审计中识别出的具有高度估计不确定性的会计估计，或者自上期以来发生**重大变化**的会计估计，注册会计师可能认为需要进行**更加详细**的复核；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。

会计估计结果与上期财务报表中已确认金额之间的差异，**并不必然表明**上期财务报表存在错报。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上期财务报表存在错报：

- ① 在上期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在编制和列报财务报表时已予以考虑的信息。

【2011年多选题】在识别和评估与会计估计相关的重大错报风险时，下列各项中，注册会计师认为应当了解的有（ ）。

- A. 与会计估计相关的财务报告编制基础的规定
- B. 被审计单位管理层如何识别需要作出会计估计的交易、事项和情况

- C. 被审计单位管理层如何作出会计估计
- D. 会计估计所依据的数据

【答案】ABCD

【2021年 单选题】下列有关注册会计师复核上期财务报表中会计估计的结果的说法中，错误的是()。

- A. 会计估计的结果与上期财务报表中已确认金额的差异不必然表明上期财务报表存在错报
- B. 复核上期财务报表中会计估计的结果通常不能提供有关会计估计流程有效性的信息
- C. 复核的目的不是质疑上期依据当时可获得的信息而作出的判断
- D. 在确定复核的性质和范围时，注册会计师应当考虑会计估计的性质

【答案】B