

第十七章 其他特殊项目的审计

考情分析

本章内容难度较大，知识点绝对非常重要！在选择题、简答题和综合题中均有涉及，近几年分值在 12 分左右。

教材变化

教材变动较大，第一节进行了重新编写。

目录

- 第一节 审计会计估计和相关披露
- 第二节 关联方的审计
- 第三节 考虑持续经营假设
- 第四节 首次接受委托时对期初余额的审计

第一节 审计会计估计和相关披露

一、会计估计的性质

（一）概念

会计估计，是指根据适用的财务报告编制基础的规定，计量涉及估计不确定性的某项金额。

举例：存货跌价准备；固定资产的折旧；投资性房地产的估值；金融工具的估值；未决诉讼的结果；金融资产减值准备等（估计对象的性质不同作出估计的难易程度不同）。

（二）管理层和注册会计师对会计估计的责任

- 1. 管理层责任：应当对其作出的包括在财务报表中的会计估计负责。
- 2. 注册会计师的责任：按照中国注册会计师审计准则的规定，获取充分、适当的审计证据，评价被审计单位作出的会计估计是否合理、披露是否充分。

【强调 1】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。

【强调 2】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，因为任何已观察到的结果都不可避免地受到作出会计估计的时点后所发生的事项和情况的影响。

二、风险评估程序和相关活动

注册会计师应当了解右侧内容，作为识别和评估会计估计重大错报风险的基础	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各要素
	复核以前会计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后续重新估计
	确定是否需要专门技能和知识

（一）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各要素

注册会计师应当了解与被审计单位会计估计相关的下列方面：

- 1. 可能需要作出会计估计并在财务报表中确认或披露，或者可能导致会计估计发生变化的交易、事项或情况。
- 2. 适用的财务报告编制基础（为讨论提供了基础），包括：
 - （1）适用的财务报告编制基础中与会计估计相关的规定，包括确认标准、计量基础以及有关列报（包括披露）的规定；

(2) 结合被审计单位的具体情况，如何运用上述规定，以及固有风险因素如何影响认定易于发生错报的可能性。

3. 与被审计单位会计估计相关的监管因素；包括与审慎监管相关的监管框架（如适用）。

4. 根据对上述三个方面的了解，注册会计师初步认为应当反映在被审计单位财务报表中的会计估计和相关披露的性质。

5. 被审计单位针对与会计估计相关的财务报告过程的监督和治理措施。

6. 对是否需要运用与会计估计相关的专门技能或知识，管理层是怎样决策的，以及管理层怎样运用与会计估计相关的专门技能或知识，包括利用管理层的专家的工作。

7. 被审计单位如何识别和应对与会计估计相关的风险。

8. 被审计单位与会计估计相关的信息系统

9. 在控制活动中识别的、针对管理层对于相关交易类别、账户余额和披露涉及的会计估计和相关披露作出会计估计过程的控制。

10. 管理层如何复核以前期间会计估计的结果以及如何应对该复核结果。

(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后续重新估计

1. 注册会计师应当复核以前期间会计估计的结果，或者复核管理层对以前期间会计估计作出的后续重新估计（追溯复核），这有助于识别和评估本期的重大错报风险。

2. 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特征。注册会计师复核的目的不是质疑以前期间依据当时可获得的信息作出的适当判断。

3. 根据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。

4. 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。