

第一节 审计会计估计和相关披露

5.该差异可能使注册会计师质疑管理层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。

（三）确定是否需要专门技能或知识

1.对会计估计进行审计时，注册会计师应当确定，为开展下列工作，项目组是否需要具备专门技能或知识：

- （1）实施风险评估程序，以识别和评估重大错报风险；
- （2）设计和实施审计程序，以应对重大错报风险；
- （3）评价获取的审计证据。

2.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（例如，矿产储量、生物资产等）；
- （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）被审计单位作出会计估计时使用信息技术的复杂性和范围。

当涉及会计或审计以外的领域时，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。

三、识别和评估重大错报风险

注册会计师应当考虑下列事项，以识别重大错报风险和评估固有风险：

1.估计不确定性的程度。

2.复杂性、主观性和其他固有风险因素对下列方面的影响程度：

- （1）管理层作出会计估计时，对方法、假设和数据的选择和运用；
- （2）管理层对财务报表中的点估计的选择，以及作出的相关披露。

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。

（一）估计不确定性

估计不确定性，是指会计估计在计量时易于产生内在不精确性。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、依据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：

- (1) 对过去交易的未来实现情况，或者未来事项或情况的发生和影响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。

【注意】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。

(二) 复杂性或主观性

1. 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，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。

2. 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) 数据生成过程的复杂性，并考虑数据来源的相关性和可靠性；
- (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（如存在大量数据和多个数据来源）；
- (3) 是否需要解读复杂合同条款。

3. 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。

(三) 其他固有风险因素

1. 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。

2. 对连续审计，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

1. 对于识别和评估的重大错报风险，注册会计师应当作出职业判断，确定其是否为特别风险。如果存在特别风险，注册会计师应当识别针对该风险实施的控制，评价这些控制的设计是否有效，并确定其是否得到执行。

2. 注册会计师对固有风险的评价结果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。

四、应对评估的重大错报风险

针对评估的认定层次的重大错报风险，注册会计师应当实施下列一项或多项程序：

1. 从截至审计报告日发生的事项获取审计证据；
2. 测试管理层如何作出会计估计；
3. 作出注册会计师的点估计或区间估计。

(一) 从截至审计报告日发生的事项获取审计证据

1. 如果进一步审计程序包括从截至审计报告日发生的事项获取审计证据，注册会计师应当评价这些审计证据是否充分、适当，以应对与会计估计相关的重大错报风险。在评价时，注册会计师应当根据适用的财务报告编制基础，考虑事项发生日与计量日之间具体情况的变化是否会影响这些审计证据的相关性。

2.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。

3.而对于某些会计估计，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。

4.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。

（二）测试管理层如何作出会计估计

如果测试管理层如何作出会计估计，注册会计师应当针对与下列事项获取充分、适当的审计证据：（1）管理层作出会计估计时，对方法、重大假设和数据的选择和运用；（2）管理层如何选择点估计，并就估计不确定性作出披露。

1.评价管理层使用的方法。

2.评价管理层使用的重大假设。

3.评价管理层使用的数据。

4.评价管理层作出的会计估计。注册会计师应当确定管理层是否已根据适用的财务报告编制基础，就下列方面采取适当措施：

（1）了解估计不确定性；

（2）选择适当的点估计，并就估计不确定性作出披露，以应对估计不确定性。

【判断】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替代性的假设和结果后所使用的点估计，或者规定特定计量方法，管理层是否已遵守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。

【结论】根据获取的审计证据，如果认为管理层没有为了解 and 应对估计不确定性采取适当措施，注册会计师应当：

（1）要求管理层实施追加程序以了解估计不确定性，或者要求管理层重新考虑对点估计的选择或就估计不确定性作出额外披露以应对估计不确定性，并评价管理层的应对措施；

（2）如果管理层的上述应对措施不能充分应对估计不确定性，则在可行的范围内，作出注册会计师的点估计或区间估计；

（3）评价是否存在内部控制缺陷，如果存在内部控制缺陷，则按照规定进行沟通。