

## 第一节 审计会计估计和相关披露

### （三）作出注册会计师的点估计或使用注册会计师的区间估计

1.无论注册会计师使用的是管理层的方法、假设或数据，还是注册会计师的方法、假设或数据，注册会计师均应当就这些方法、假设或数据，设计和实施进一步审计程序。

2.如果注册会计师作出区间估计，注册会计师应当：

（1）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，并根据适用的财务报告编制基础中的计量目标和其他规定，确定区间估计范围内的金额均是合理的；

（2）针对所评估的、与估计不确定性的披露有关的重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

3.当存在下列情形时，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以及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交易或事项时未予以恰当考虑，且这些交易或事项似乎与管理层的点估计相互矛盾；

（4）存在适当的替代性假设或数据来源，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。

4.注册会计师可以采用下列方法作出点估计或区间估计：

（1）使用与管理层的模型不同的模型，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替代性假设或数据来源；

（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替代性假设；

（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）考虑其他类似的交易、事项或情况，或者类似的资产或负债的市场（如相关）。

**【注意】**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。

### （四）注册会计师为应对特别风险实施的审计程序

对于与会计估计相关的特别风险，如果拟信赖针对该风险实施的控制，注册会计师应当在本期测试这些控制运行的有效性。如果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。

针对与会计估计相关的特别风险的细节测试可能包括：

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。

**【注意】**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，或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。

## 五、其他相关审计程序

### （一）关注与会计估计相关的披露

1.注册会计师应当针对所评估的、与会计估计相关披露有关的认定层次重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

2.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），财务报告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，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，以及重大的前瞻性假设或产生估计不确定性的其他原因。

3.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财务报表的公允反映。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。

4.当注册会计师认为管理层在财务报表中作出的披露不充分或存在误导时，考虑对于审计意见的影响。

## （二）识别可能存在管理层偏向的迹象

1.对于管理层就财务报表中的会计估计所作的判断和决策，注册会计师应当评价是否有迹象表明可能存在管理层偏向，即使这些判断和决策孤立地看是合理的。

2.如果识别出可能存在管理层偏向的迹象，注册会计师应当评价这一情况对审计的影响。如果是管理层有意误导，则管理层偏向具有舞弊性质。

3.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。

4.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。

5.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作出会计估计时所作判断的适当性。

6.可能存在管理层偏向的迹象也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。

7.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。

## （三）实施审计程序之后作出总体评价

注册会计师应当根据已经实施的审计程序以及获取的审计证据，作出下列评价：

1.认定层次重大错报风险的评估结果是否仍然适当；

2.管理层对于财务报表中会计估计的确认、计量和列报（包括披露）作出的决策，是否符合适用的财务报告编制基础；

3.如果无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当评价这一情况对审计的影响，评价这一情况对财务报表审计意见的影响。

4.注册会计师应当确定，依据适用的财务报告编制基础，会计估计和相关披露是否合理。如不合理，则构成错报。

（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。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估计范围内的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。

5. 对于与会计估计相关的披露，注册会计师应当评价，除适用的财务报告编制基础明确规定的披露外，管理层是否已作出其他必要的披露，以使财务报表整体实现公允反映。

#### (四) 获取书面声明

注册会计师应当要求管理层和治理层就以下事项提供书面声明：

1. 根据适用的财务报告编制基础有关确认、计量或披露的规定，管理层和治理层（如适用）作出会计估计和相关披露时使用的方法、重大假设和数据是适当的。
2. 注册会计师还应当考虑是否需要获取关于特定会计估计（包括所使用的方法、假设或数据）的声明。

#### (五) 与治理层、管理层以及其他相关机构和人员进行沟通

1. 注册会计师与治理层或管理层进行沟通时，注册会计师应当根据形成重大错报风险评估结果的依据，考虑是否需要沟通与会计估计相关的事项。此外，在特定情况下，法律法规可能要求注册会计师就特定事项与其他相关机构和人员进行沟通。

2. 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重大方面的质量的看法。

3. 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。

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其他相关机构和人员（如监管机构）沟通，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。

**【简答题·2018】** ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2017 年度财务报表。与会计估计审计相关的部分事项如下：要求：

针对第（1）至（5）项，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

（1）A 注册会计师就管理层确认的某项预计负债作出了区间估计，该区间包括了甲公司所有可能承担的赔偿金额。管理层确认的预计负债处于该区间内，A 注册会计师据此认可了管理层确认的金额。

**答案：** 不恰当，作出的区间估计需要包括所有合理的结果而不是所有可能的结果

（2）2016 年末，管理层对某项应收款项全额计提了坏账准备，因 2017 年全额收回该款项。管理层转回了相应的坏账准备。A 注册会计师据此认为 2016 年度财务报表存在重大错报，要求管理层更正 2017 年度财务报表的对应数据。

**答案：** 不恰当，2016 年度财务报表中的会计估计与实际结果存在差异，并不必然表明 2016 年度财务报表存在错报

（3）管理层编制盈利预测以评价递延所得税资产的可回收性。A 注册会计师向管理层询问了盈利预测中使用的假设的依据，并对盈利预测实施了重新计算，结果满意，据此认可了管理层的评价。

**答案：** 不恰当，还应当执行程序评价盈利预测中假设的合理性/仅执行询问和重新计算无法获取有关假设合理性的充分、适当的审计证据

（4）2017 年末，甲公司确认与产品保修义务相关的预计负债 400 万元，A 注册会计师作出的点估计为 600 万元。管理层将预计负债调增至 550 万元。A 注册会计师将未调整的 50 万元作为错报累积。

**答案：** 恰当

(5) A注册会计师认为应收账款坏账准备的计提存在特别风险，在了解相关内部控制后，对应收账款坏账准备实施了实质性分析程序，结果满意，据此认可了管理层计提的金额。

**答案：**不恰当。对特别风险的应对程序仅为实质性程序时，应当包括细节测试