



第十八章

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10分左右。



教材变化

无实质性变化，删除了会计估计的风险评估程序和相关活动中，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”



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



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）。



第一节 审计会计估计和相关披露

（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。



第一节 审计会计估计和相关披露

【例-单选题】下列有关会计估计的说法中，错误的是

()。

- A. 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
- B. 会计估计的准确程度取决于管理层对不确定的交易或事项的结果作出的主观判断
- C. 作出会计估计的难易程度取决于估计对象的金额或性质
- D. 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



第一节 审计会计估计和相关披露

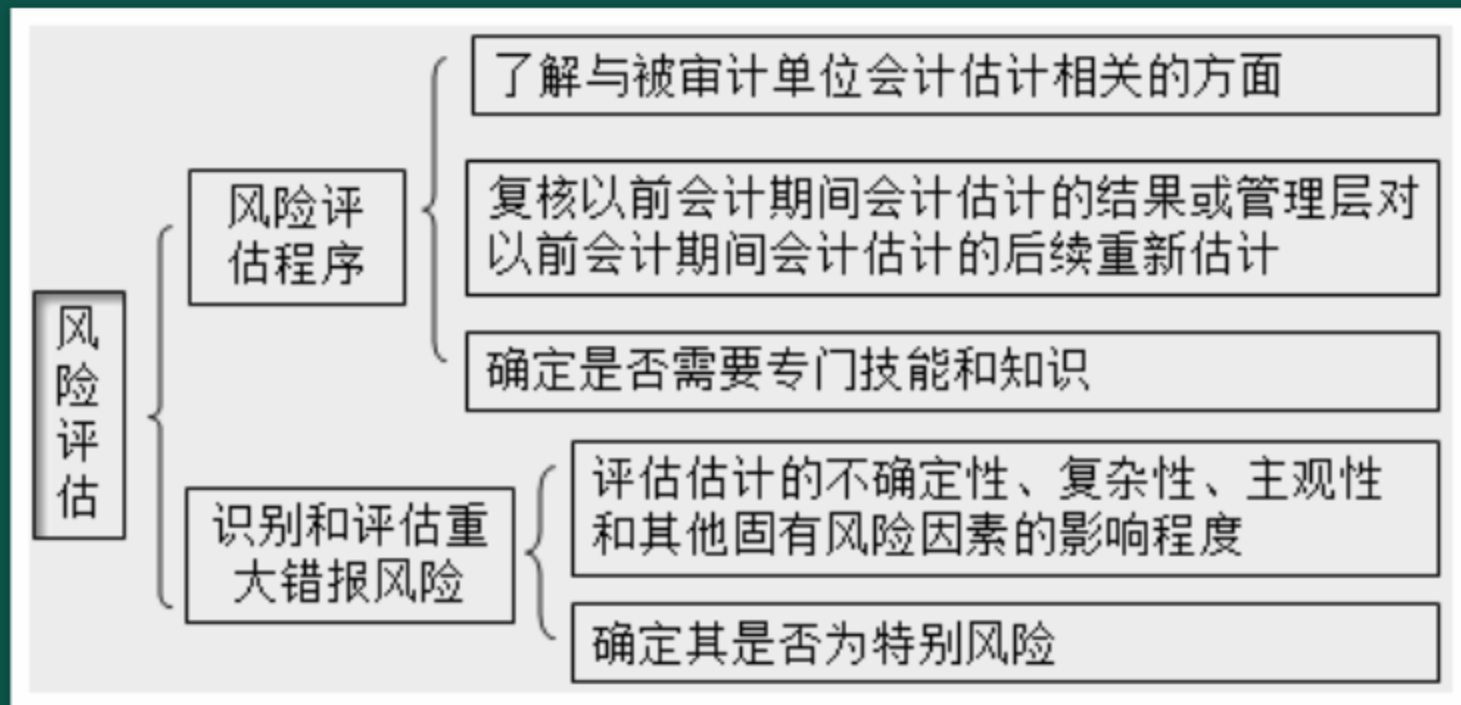
答案：C

解析：选项C错误，作出会计估计的难易程度取决于估计对象的性质。



第一节 审计会计估计和相关披露

二、风险评估程序和相关活动





第一节 审计会计估计和相关披露

（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。



第一节 审计会计估计和相关披露

2. 适用的财务报告编制基础，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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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。



第一节 审计会计估计和相关披露

(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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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。



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。



第一节 审计会计估计和相关披露

【例-单选题】下列有关注册会计师对会计估计实施追溯复核的说法中，错误的是（ ）。

- A. 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
- B. 实施追溯复核不能获取本期会计估计过程有效性的信息
- C. 考虑会计估计的特征有助于确定追溯复核的性质
- D. 考虑对以前期间重大错报风险的评估结果，有助于确定追溯复核的性质



第一节 审计会计估计和相关披露

答案：B

解析：选项B错误，通过实施追溯复核，注册会计师可以获取下列信息：（1）关于以前期间会计估计过程有效性的信息，据此能够获取关于当前过程的有效性的审计证据；（2）有关可能需要在财务报表中披露的事项（如变化的原因）的审计证据；（3）关于与会计估计相关的复杂性或估计不确定性的信息；（4）关于会计估计对管理层偏向的敏感性的信息，或者可能存在管理层偏向的迹象的信息。



第一节 审计会计估计和相关披露

（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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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；



第一节 审计会计估计和相关披露

(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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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。



第一节 审计会计估计和相关披露

（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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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。



第一节 审计会计估计和相关披露

【提示】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。



第一节 审计会计估计和相关披露

（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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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。



第一节 审计会计估计和相关披露

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。



第一节 审计会计估计和相关披露

（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。



第一节 审计会计估计和相关披露

（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估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。



第一节 审计会计估计和相关披露

3. 在确定特别风险时，注册会计师还可以考虑下列事项：

(1) 由于舞弊导致会计估计和相关披露发生重大错报的可能性；

(2) 会计估计和相关披露是否受到下列方面的影响：

①需要特别关注的近期经济环境、会计处理方法或其他方面的重大变化；

②重大的关联方交易；

③异常或超出正常经营过程的重大交易