

# 《中国注册会计师审计准则第 1321 号—— 审计会计估计（包括公允价值会计估计）和 相关披露》应用指南

（2017 年 2 月 28 日修订）

## 一、会计估计的性质（参见本准则第三条）

1. 由于经营活动具有内在不确定性，某些财务报表项目只能进行估计。进一步讲，某项资产、负债或权益组成部分的具体特征或财务报告编制基础规定的计量基础或方法，可能导致有必要对某一财务报表项目作出估计。某些财务报告编制基础规定了计量的具体方法和需要在财务报表中作出的披露，但其他一些财务报告编制基础则规定较少。本指南附录讨论了不同财务报告编制基础下公允价值的计量和披露。

2. 某些会计估计涉及相对较低的估计不确定性，并可能导致较低的重大错报风险。例如：

- （1）从事不复杂的经营活动的实体作出的会计估计；
- （2）因与常规交易相关而经常作出并更新的会计估计；
- （3）从较易获得的数据（如公布的利率或证券交易价格）中得出的会计估计。这些数据在公允价值会计估计中可能被称为“可观察到的”；
- （4）在适用的财务报告编制基础规定的公允价值计量方法简单且容易使用的情况下，对需要以公允价值计量的资产或负债作出的公允价值会计估计；

(5) 在模型的假设或输入数据是可观察到的情况下，采用广为人知或被普遍认可的计量模型作出的公允价值会计估计。

3. 然而，某些会计估计可能存在相对较高的估计不确定性，尤其是当这些会计估计以重大假设为基础时。例如：

(1) 与诉讼结果相关的会计估计；

(2) 非公开交易的衍生金融工具的公允价值会计估计；

(3) 采用高度专业化的、由被审计单位自主开发的模型，或采用难以在市场上观察到的假设或输入数据作出的公允价值会计估计。

4. 估计不确定性的程度取决于下列三个因素：

(1) 会计估计的性质；

(2) 作出会计估计所使用的方法或模型被普遍认可的程度；

(3) 作出会计估计所使用的假设的主观程度。

在某些情况下，与某项会计估计相关的估计不确定性可能太大，以致无法满足适用的财务报告编制基础规定的确认标准，因而难以作出会计估计。

5. 并非所有需要以公允价值计量的财务报表项目都涉及估计不确定性。例如，对于存在活跃和公开市场且能轻易获得交易发生时点价格的可靠信息的某些财务报表项目，公开的市场报价通常是确定公允价值的最佳审计证据。但是，即使能够明确地规定估值方法和数据，估计不确定性仍然存在。例如，如果持有量相对于市场存量重大或在交易方面存在限制，在以市场价格对具有活跃市场报价的证券估值时，可能需要作出调整。此外，当时的总体经济情况（如在特定市场缺乏流动性）也可能影响估计不确定性。

6. 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：

- (1) 坏账准备；
- (2) 存货跌价准备（如存货过时）；
- (3) 产品质量保证义务；
- (4) 折旧方法或资产预计使用寿命；
- (5) 如果投资的可收回性存在不确定性，对其账面价值计提的减值准备；

- (6) 长期合约的结果；
- (7) 由于了结诉讼或判决产生的成本。

7. 其他可能需要作出公允价值会计估计的情形举例如下：

- (1) 不存在活跃和公开市场的复杂金融工具；
- (2) 股份支付；
- (3) 待处置房屋建筑物或机器设备；
- (4) 企业合并中获取的某些资产或负债，包括商誉和无形资产；
- (5) 独立的当事人之间进行的非货币性资产（或负债）交换，如不同业务生产线设备之间的非货币性交换。

8. 估计需要基于编制财务报表时可获得的信息作出判断。对于许多会计估计，这些判断需要对作出估计时不确定的事项作出假设。注册会计师没有责任预测那些一旦在审计时知悉，就可能对管理层的行为或假设产生重大影响的未来情况、交易或事项。

### **（一）管理层偏向**

9. 财务报告编制基础通常要求财务信息具有中立性，即不受偏向的影响。但是，会计估计并不精确，受到管理层判断的影响。这种判断可能涉及有意（如实现某一特定结果的动机）或无意的管理层偏

向。会计估计对管理层偏向的敏感性随着管理层作出估计的主观性的增加而增加。无意的管理层偏向，以及有意的管理层偏向的可能性，是对会计估计作出主观决策时所固有的。对于连续审计，以前审计中识别出的可能存在管理层偏向的迹象，会对注册会计师本期计划审计工作、风险识别和评估活动产生影响。

10. 管理层偏向难以在账户层面发现。注册会计师可能只有在对不同类别或所有会计估计的汇总数加以考虑时，或者对连续几个期间进行观察时，才能识别出管理层偏向。即使某些形式的管理层偏向为主观决策所固有，在作出这些决策时，管理层可能无意误导财务报表使用者。但是，当存在有意误导时，管理层偏向具有欺诈性质。

## **（二）对公共部门实体的特殊考虑**

11. 公共部门实体可能持有大量专用资产。这些资产不存在可轻易获得和可靠的信息来源，以按照公允价值或其他现值基础或者将两者结合起来对其进行计量。这些资产通常不产生现金流量，也不具有活跃市场。因此，对其按照公允价值进行计量通常需要估计，且可能很复杂，在极少情况下可能根本不可行。

## **二、风险评估程序和相关活动（参见本准则第十三条）**

12. 本准则第十三条要求的风评估程序和相关活动有助于注册会计师预期被审计单位作出的会计估计的性质和类型。注册会计师首要考虑的问题是所了解的情况是否足以识别和评估与会计估计相关的重大错报风险，以及计划进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

**（一）了解适用的财务报告编制基础的要求（参见本准则第十三条第一款第（一）项）**

13. 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。

了解适用的财务报告编制基础的要求，也为注册会计师就下列方面与管理层进行讨论提供了基础：

- (1) 管理层如何运用与会计估计相关的要求；
- (2) 注册会计师对这些要求是否得到恰当运用的判断。

14. 当存在可供选择的点估计时，财务报告编制基础可能为管理层确定点估计提供指引。例如，某些财务报告编制基础要求所选择的点估计应当反映管理层对最可能出现的结果的判断；其他一些财务报告编制基础则要求使用预期概率加权折现价值。在某些情况下，管理层可能有能力直接作出点估计；在其他情况下，管理层只有在考虑了各个据以确定点估计的可供选择的假设或结果后，才可能作出可靠的点估计。

15. 当会计估计对重大假设特别敏感时，适用的财务报告编制基础可能要求披露这些重大假设。此外，当存在高度的估计不确定性时，一些适用的财务报告编制基础不允许在财务报表中确认会计估计，但要求在财务报表附注中作出某些披露。

**（二）了解管理层如何识别是否需要作出会计估计（参见本准则第十三条第一款第（二）项）**

16. 编制财务报表要求管理层确定是否有必要对某项交易、事项和情况作出会计估计，以及确定是否已按照适用的财务报告编制基础

确认、计量和披露所有必要的会计估计。

17. 管理层识别需要作出会计估计的交易、事项和情况，可能依据下列因素：

- (1) 管理层对被审计单位经营情况和所在行业的了解；
- (2) 管理层对当前期间实施经营战略情况的了解；
- (3) 管理层在以前期间编制财务报表所积累的经验（如适用）。

在上述情况下，注册会计师主要通过询问管理层，就可以了解管理层如何识别需要作出会计估计的情形。在其他情况下，当管理层作出会计估计的流程更为结构化时（如管理层设有正式的风险管理职责），注册会计师可以针对管理层定期复核导致会计估计的情况及在必要时重新估计会计估计的方法及惯常做法实施风险评估程序。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。

18. 注册会计师在实施风险评估程序时对被审计单位及其环境的了解，连同在审计过程中获取的其他审计证据，有助于注册会计师识别某些可能需要作出会计估计的情况（包括情况的变化）。

19. 注册会计师可以向管理层询问下列情况：

- (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。

20. 在审计过程中，注册会计师可能识别出一些管理层没有识别出但需要作出会计估计的交易、事项和情况。针对管理层未能识别出重大错报风险的情形，《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》提供了处理方法，包括如何确定与被审计单位的风险评估过程相关的内部控制是否存在值得关注的内部控制缺陷。

### **对小型被审计单位的特殊考虑**

21. 由于小型被审计单位的业务活动通常有限，且交易较为简单，了解管理层如何识别作出会计估计的必要性通常并不复杂。在小型被审计单位，通常由某一个人（如业主兼经理）确定是否有必要作出会计估计，因此，注册会计师可对其进行重点询问。

**（三）了解管理层如何作出会计估计**（参见本准则第十三条第一款第（三）项和第二款）

22. 编制财务报表也要求管理层建立针对会计估计的财务报告过程（包括适当的内部控制）。这些过程通常包括：

（1）选择适当的会计政策，并规定作出会计估计的流程，包括适当的估计或估值的方法或模型（如适用）；

（2）形成或识别影响会计估计的相关数据和假设；

（3）定期复核需要作出会计估计和在必要时重新作出会计估计的情形。

23. 在了解管理层如何作出会计估计时，注册会计师可能考虑的事项包括：

（1）与会计估计相关的账户或交易的类型（例如，会计估计是

在对常规和重复发生的交易进行记录时作出的，还是在对异常或非重复发生的交易进行记录时作出的)；

(2) 针对特定会计估计，管理层是否使用以及如何使用经认可的计量技术；

(3) 会计估计是否以期中可获得的数据为基础，如是，管理层是否已考虑以及如何考虑期中时点至期末之间发生的事项、交易和变化后的情况产生的影响。

**计量方法(包括使用的模型)**(参见本准则第十三条第二款第(一)项)

24. 在某些情况下，适用的财务报告编制基础可能规定会计估计的计量方法，如计量公允价值会计估计的特定模型。但是，在许多情况下，适用的财务报告编制基础没有规定计量方法，或可能规定了多种可供选择的计量方法。

25. 当适用的财务报告编制基础没有规定具体环境下采用的特定计量方法时，注册会计师在了解管理层作出会计估计所采用的方法或模型(如适用)时可能考虑的事项包括：

(1) 在选择特定方法时，管理层如何考虑需要作出估计的资产或负债的性质；

(2) 被审计单位是否在某些业务领域、行业或环境中从事经营活动，而这些业务领域、行业或环境存在用于作出特定类型会计估计的通用方法。

26. 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所采用的通用方法，则可能存在更大的重大错报风险。



**相关控制**（参见本准则第十三条第二款第（二）项）

27. 在了解相关控制时，注册会计师可能考虑的事项包括作出会计估计的人员的经验与胜任能力，以及与下列情况相关的控制：

（1）管理层如何确定作出会计估计所使用的数据的完整性、相关性和准确性；

（2）由适当层级的管理层和治理层（如适用）对会计估计（包括使用的假设或输入数据）进行复核和批准；

（3）将批准交易的人员和负责作出会计估计的人员进行职责分离，包括职责分配是否恰当地考虑了被审计单位的性质以及产品或服务的性质（例如，对于大型金融机构，相关职责分离可能包括设置负责对自有金融产品的公允价值作出估计和验证的独立部门，且该部门职员薪酬不与这些产品挂钩）。

28. 其他与作出会计估计相关的控制取决于具体情况。例如，如果被审计单位使用特定模型作出会计估计，管理层可能针对该模型建立专门的政策和程序。相关控制可能包括对下列事项的控制：

（1）为特定目的而设计和开发或选择特定模型；

（2）该模型的使用；

（3）该模型可靠性的维护和定期验证。

**管理层利用专家的工作**（参见本准则第十三条第二款第（三）项）

29. 管理层可能拥有作出点估计必要的经验和胜任能力，或者被审计单位可能雇用那些具备作出点估计必要的经验和胜任能力的人员。在某些情况下，管理层可能需要聘请专家作出或者帮助其作出会计估计。这些情况可能包括：

（1）需要作出会计估计的事项（如在采掘行业对矿产或油气储

量的测量)具有特殊性质;

(2) 满足适用的财务报告编制基础相关要求的模型(如对某些公允价值计量采用的模型)具有一定的技术含量;

(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。

### **对小型被审计单位的特殊考虑**

30. 在小型被审计单位, 业主兼经理通常有能力作出所要求的点估计。然而在某些情况下, 利用专家的工作也是必要的。注册会计师在审计前期阶段与业主兼经理就下列事项进行讨论, 可能有助于业主兼经理确定是否需要利用专家的工作:

- (1) 会计估计的性质;
- (2) 会计估计的完整性;
- (3) 会计估计流程的适当性。

### **假设(参见本准则第十三条第二款第(四)项)**

31. 假设是会计估计不可或缺的组成部分。在了解构成会计估计基础的假设时, 注册会计师可能考虑的事项包括:

- (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(如适用);
- (4) 假设是否与管理层所能控制的事项相关(如对可能影响资产使用年限的维修计划的假设), 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(如对利率、死亡率、潜在的司法或监管行为或未来现金流量的变动

和时间安排的假设)；

(5) 支持假设的文件记录(如存在)的性质和范围。

假设可能由专家作出或识别，以有助于管理层作出会计估计。当管理层采用这些假设时，就成为管理层的假设。

32. 尽管输入数据通常是指基础数据，但在某些情况下也指假设(如管理层采用模型作出会计估计时)。

33. 管理层可能使用来源于内部和外部不同类型的信息来支持假设，这些信息的相关性和可靠性各不相同。在某些情况下，假设可能可靠地建立在来源于外部(如公布的利率或其他统计数据)或内部(如历史信息或被审计单位以前经历过的情况)适用的信息的基础上。在其他情况下，假设可能更具有主观性，如被审计单位缺乏经验或没有获取信息的外部来源。

34. 对于公允价值会计估计，假设反映熟悉情况且自愿的公平交易参与方(有时称为市场参与方或类似称谓)在交换资产或清偿债务时用以确定公允价值可能使用的信息，或者假设与熟悉情况且自愿的公平交易参与方使用的信息一致。特定假设也可能因被估值资产或负债的特征、估值方法(如市场法或收益法)和适用的财务报告编制基础的要求的不同而不同。

35. 对于公允价值会计估计，假设或输入数据因其来源和基础的不同而不同。例如：

(1) 依据从独立于报告主体以外的渠道获得的市场数据(有时称为“可观察到的输入数据”或类似称谓)得出的假设或输入数据，反映了市场参与方在确定资产或负债价格时使用的信息；

(2) 依据具体情况下可获得的最佳信息(有时称为“不可观察到

的输入数据”或类似称谓)得出的假设或输入数据,反映了被审计单位自身对市场参与方在确定资产或负债价格时使用何种假设作出的判断。

在实务中,(1)和(2)之间的差别并不总是明显的,管理层可能有必要从不同市场参与方使用的假设中作出选择。

36. 假设或输入数据的主观程度(如是否可观察到)影响估计不确定性的程度,并由此影响注册会计师对会计估计的重大错报风险的评估。

**用以作出会计估计的方法是否已经发生变化(参见本准则第十三条第二款第(五)项)**

37. 在评价管理层如何作出会计估计时,注册会计师需要了解用以作出会计估计的方法与前期相比是否已经发生变化或应当发生变化。当影响被审计单位的环境或情况或者适用的财务报告编制基础的要求发生变化时,需要改变估计方法加以应对。如果管理层改变了用于作出会计估计的方法,则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。例如,如果管理层将作出会计估计的依据从盯市法转为模型法,注册会计师需要根据经济环境质疑管理层关于市场的假设是否合理。

**估计不确定性(参见本准则第十三条第二款第(六)项)**

38. 在了解管理层是否以及如何评估估计不确定性的影响时,注册会计师可能考虑的事项包括:

(1) 管理层是否已经考虑以及如何考虑各种可供选择的假设或结果,如通过敏感性分析确定假设变化对会计估计的影响;

(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，以及管理层是否已恰当应对实施监控程序的结果。

#### (四) 复核上期会计估计（参见本准则第十四条）

39. 会计估计的结果通常有别于在上期财务报表中确认的会计估计。通过实施风险评估程序识别和了解差异产生的原因，注册会计师可能获得：

(1) 关于上期会计估计流程有效性的信息，据此能够判断当前流程的有效性；

(2) 证明在本期对上期会计估计作出的重新估计是适当的审计证据；

(3) 有关可能需要在财务报表中披露的事项（如估计不确定性）的审计证据。

40. 复核上期会计估计，也可能有助于注册会计师在本期识别那些增加会计估计对管理层偏向敏感性的环境或情况，或者显示可能存在的管理层偏向的环境或情况。注册会计师保持职业怀疑，有助于识别这些环境或情况，并确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

41. 《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》要求注册会计师复核与以前年度财务报表反映的重大会计估计相关的管理层判断和假设。为应对管理层凌驾于控制之上的风险，在设计和实施程序以复核会计估计是否存在管理层偏向，因而可能显示存在舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师需要执行这种复核。在实务中，作为风险评估程序，按照本准则要求对上期会计估计作出的复核，可以结合《中国注册会计师审计准则第 1141 号——

财务报表审计中与舞弊相关的责任》要求的复核一并执行。

42. 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。

43. 对公允价值会计估计和其他以计量日情况为基础的会计估计，上期财务报表中确认的公允价值金额与本期结果或为实现本期目的而重新作出估计的金额之间的差异可能更大。这是因为这些会计估计的计量目标是确定某一时点的价值，该价值可能随被审计单位经营环境的变化而发生显著和快速的变化。因此，注册会计师在复核时，可将重点放在获取与识别和评估重大错报风险相关的信息。例如，在某些情况下，如果市场参与方假设发生的变化影响上期公允价值会计估计的结果，则了解该变化可能难以提供与本期审计目的相关的信息。在这种情况下，注册会计师在对上期公允价值会计估计结果进行考虑时，可能着重了解管理层上期会计估计流程（即管理层的历史记录）的有效性，并据此判断管理层本期估计流程可能的有效性。

44. 会计估计的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。许多财务报告编制基础对界定会计估计变化是否构成错报以及相应的会计处理提供指引。

### 三、识别和评估重大错报风险

#### (一) 估计不确定性（参见本准则第十五条）

45. 与会计估计相关的估计不确定性的程度受下列因素的影响：

- (1) 会计估计对判断的依赖程度；
  - (2) 会计估计对假设变化的敏感性；
  - (3) 是否存在可以降低估计不确定性的经认可的计量技术（当然，作为输入数据的假设，其主观程度仍可导致估计不确定性）；
  - (4) 预测期的长度和从过去事项得出的数据对预测未来事项的相关性；
  - (5) 是否能够从外部来源获得可靠数据；
  - (6) 会计估计依据可观察到的或不可观察到的输入数据的程度。
- 与会计估计相关的估计不确定性程度，可能影响会计估计对管理层偏向的敏感性。

46. 在评估重大错报风险时，注册会计师考虑的事项也可能包括：

- (1) 会计估计的实际的或预期的重要程度；
- (2) 会计估计的记录金额（即管理层的点估计）与注册会计师预期应记录金额的差异；
- (3) 管理层在作出会计估计时是否利用专家工作；
- (4) 对上期会计估计进行复核的结果。

#### (二) 高度估计不确定性和特别风险（参见本准则第十六条）

47. 可能存在高度估计不确定性的会计估计举例如下：

- (1) 高度依赖判断的会计估计，如对未决诉讼的结果或未来现金流量的金额和时间安排的判断，而未决诉讼的结果或未来现金流量的金额和时间安排取决于多年后才能确定结果的不确定事项；

(2) 未采用经认可的计量技术计算的会计估计；

(3) 注册会计师对上期财务报表中类似会计估计进行复核的结果表明最初会计估计与实际结果之间存在很大差异，在这种情况下管理层作出的会计估计；

(4) 采用高度专业化的、由被审计单位自主开发的模型，或在缺乏可观察到的输入数据的情况下作出的公允价值会计估计。

48. 由于存在估计不确定性，表面上不重要的会计估计同样可能导致重大错报，即财务报表中确认或披露的会计估计金额的大小，可能不能充分反映估计不确定性。

49. 在某些情况下，估计不确定性非常高，以致难以作出合理的会计估计。因此，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，特别风险不仅与会计估计是否应予确认或以公允价值计量相关，而且与披露的充分性相关。针对这种会计估计，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高度估计不确定性（参见本指南第 120 段至第 123 段）。

50. 如果认为会计估计导致特别风险，注册会计师需要了解与会计估计相关的控制，包括控制活动。

51. 在某些情况下，会计估计的估计不确定性可能导致对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑。《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》及其应用指南针对这种情况作出了规定并提供了指引。

#### 四、应对评估的重大错报风险（参见本准则第十七条）

52. 《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错



报风险采取的应对措施》要求注册会计师设计和实施审计程序（包括其性质、时间安排和范围），以应对与会计估计相关的评估的财务报表层次和认定层次重大错报风险。本指南第 53 段至第 115 段重点说明认定层次的具体应对措施。

**（一）对适用的财务报告编制基础要求的运用**（参见本准则第十七条第（一）项）

53. 许多财务报告编制基础规定会计估计的确认条件，并详细说明作出会计估计的方法和需要作出的披露。这些规定可能较为复杂，并要求运用判断。根据实施风险评估程序时了解的情况，注册会计师需要重点关注适用的财务报告编制基础中容易被误用或产生不同解释的相关要求。

54. 注册会计师确定管理层是否恰当地遵守适用的财务报告编制基础的要求，在某种程度上依据其对被审计单位及其环境的了解。例如，对某些项目（如在企业并购中获得的无形资产）的公允价值进行计量需要特别考虑被审计单位的性质及其经营活动的影响。

55. 在某些情况下，为了确定管理层是否恰当地遵守适用的财务报告编制基础的要求，注册会计师有必要实施追加的审计程序，如检查资产当前实物状况。

56. 在运用适用的财务报告编制基础的要求时，管理层需要考虑影响被审计单位的环境或情况的变化。例如，特定类型资产或负债开始引入活跃市场时，可能表明使用折现现金流量估计其公允价值不再恰当。

**（二）方法的一致性和变化的基础**（参见本准则第十七条第（二）项）

57. 在情况没有发生变化或没有出现新的信息时，对会计估计或估计方法作出改变是武断的。武断的变化导致各期财务报表不一致，并可能产生财务报表重大错报，或显示存在管理层偏向。因此，注册会计师考虑会计估计或其估计方法自上期以来发生的变化是非常重要的。

58. 管理层通常能够为不同期间基于环境的变化对会计估计或其估计方法的改变提供很好的理由。注册会计师需要根据判断确定什么构成很好的理由，以及该理由支持管理层观点（即环境已经发生变化，需要对会计估计或其估计方法作出改变）的充分性。

### （三）应对评估的重大错报风险（参见本准则第十八条）

59. 注册会计师在确定单独或综合运用本准则第十八条规定的措施以应对重大错报风险时，需要考虑下列事项的影响：

（1）会计估计的性质，包括会计估计是源于常规还是非常规交易；

（2）预期审计程序能否有效地为注册会计师提供充分、适当的审计证据；

（3）评估的重大错报风险，包括评估的风险是否是特别风险。

60. 例如，在评估坏账准备的合理性时，检查期后的现金回收情况并结合其他程序可能是有效的审计程序。当与会计估计相关的估计不确定性很高时，如会计估计是以采用不可观察到的输入数据的独有模型为基础时，可能有必要综合运用本准则第十八条规定的应对措施以获取充分、适当的审计证据。

61. 本指南第 62 段至第 95 段为本准则第十八条规定的措施提供了进一步指引，解释每项应对措施可能适用的情况。

**截至审计报告日发生的事项**(参见本准则第十八条第一款第(一)项)

62. 如果截至审计报告日可能发生的事项预期发生并提供用以证实或否定会计估计的审计证据,确定这些事项是否提供有关会计估计的审计证据可能是恰当的应对措施。

63. 截至审计报告日发生的事项有时可能提供有关会计估计的充分、适当的审计证据。例如,期后不久出售某被替代的产品的全部存货,可能提供有关其可变现净值估计的审计证据。在这种情况下,如果已获取有关该事项的充分、适当的审计证据,可能没有必要对会计估计实施追加的审计程序。

64. 对于某些会计估计,截至审计报告日发生的事项不可能提供审计证据。例如,与某些会计估计相关的情况或事项需要较长时间才有进展;同样,由于公允价值会计估计的计量目标,期后信息可能不反映资产负债表日存在的事项或情况,因而可能与公允价值会计估计的计量无关。本准则第十八条规定了注册会计师可能采取的应对重大错报风险的其他措施。

65. 在某些情况下,与会计估计相矛盾的事项可能表明管理层没有建立作出会计估计的有效流程,或者在作出会计估计时存在管理层偏向。

66. 即使决定对特定会计估计不采取这种方法,注册会计师仍需要遵守《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》及其应用指南的相关规定。注册会计师需要实施审计程序,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。由于除公允价值会计估计外的许多会计估计的计量通常取决于未来情况、交易或事项的结果，《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》规定的审计工作对于这些会计估计尤为相关。

### **对小型被审计单位的特殊考虑**

67. 当财务报表日和审计报告日相隔较长时，注册会计师对该期间事项的复核可能是应对除公允价值会计估计外的其他会计估计的有效措施。这对于某些业主亲自管理的小型被审计单位，特别是当管理层没有针对会计估计建立正式的控制程序时尤其如此。

### **测试管理层如何作出会计估计（参见本准则第十八条第一款第（二）项）**

68. 如果会计估计是依据模型（使用可观察到的或不可观察到的输入数据）作出的公允价值会计估计，测试管理层如何作出会计估计和会计估计所依据的数据，可能是恰当的应对措施。此外，在下列情况下，这种测试也可能是恰当的：

- （1）会计估计源于被审计单位会计系统对数据的常规处理；
- （2）注册会计师对上期财务报表中类似的会计估计的复核表明管理层本期的会计估计流程可能是有效的；
- （3）会计估计建立在性质相似、单项不重要但数量众多的项目的基础上。

69. 测试管理层如何作出会计估计可能涉及下列方面，例如：

- （1）测试会计估计所依据的数据的准确性、完整性和相关性，以及管理层是否使用这些数据和假设恰当地作出会计估计；
- （2）考虑外部数据或信息的来源、相关性和可靠性，包括从管

理层聘请的、用以协助其作出会计估计的外部专家那里获取的数据或信息；

(3) 重新计算会计估计，并复核有关会计估计信息的内在一致性；

(4) 考虑管理层的复核和批准流程。

### **对小型被审计单位的特殊考虑**

70. 在小型被审计单位，作出会计估计的流程的结构化程度相对较低。管理层积极参与管理的小型被审计单位可能不存在对会计程序的全面描述、复杂的会计记录或书面政策。即使小型被审计单位没有建立正式的流程，也并不意味着管理层不能为注册会计师测试会计估计提供基础。

### **评价计量方法（参见本准则第十八条第一款第（二）项）**

71. 当适用的财务报告编制基础没有规定计量方法时，评价计量方法（包括适用的模型）是否适用于具体情况属于职业判断。

72. 为了评价计量方法是否适用于具体情况，注册会计师可能需要考虑如下事项：

(1) 管理层选择计量方法的理由是否合理；

(2) 管理层是否充分评价和恰当运用适用的财务报告编制基础提供的、用以支持所选择的计量方法的标准（如存在）；

(3) 根据被估计的资产或负债的性质和适用的财务报告编制基础的要求，评价计量方法是否适用于具体情况；

(4) 计量方法相对于被审计单位开展的业务、所处行业和环境是否恰当。

73. 在某些情况下，管理层可能已确定采用不同的估计方法会导

致一系列显著不同的会计估计。在这种情况下，了解被审计单位如何调查导致这些差异的原因可能有助于注册会计师评价管理层所选择方法的恰当性。

### 评价模型的使用

74. 在某些情况下，特别是作出公允价值会计估计时，管理层可能使用模型。使用的模型是否适用于具体情况，可能取决于多种因素，如被审计单位的性质及其环境，包括被审计单位所处的行业和需要计量的特定资产或负债。

75. 本指南第 76 段所述事项的相关程度取决于具体情况，包括模型是否公开出售供特定部门或行业使用，或是专有的模型。在某些情况下，被审计单位可能利用专家来开发和测试模型。

76. 根据所处的不同环境，在测试模型时，注册会计师还可能考虑如下事项：

(1) 在使用前是否验证模型，并定期复核以确保其能持续满足预定用途。被审计单位的验证流程可能包括：

①评价模型理论上的合理性和数学上的可靠性，包括模型参数的恰当性；

②评价模型输入数据相对于市场惯例的一致性和完整性；

③与实际交易相比，评价模型的输出数据。

(2) 是否存在针对模型变更的恰当控制政策和程序；

(3) 是否定期校准和测试模型的有效性，特别是当输入数据具有主观性时；

(4) 是否对模型输出数据作出调整，包括作出公允价值会计估计时，这些调整是否反映市场参与方在类似环境中所使用的假设；

(5) 模型是否得到恰当记录, 包括模型的预定用途、局限性和关键参数、要求的输入数据和实施验证分析的结果。

### **管理层使用的假设** (参见本准则第十八条第一款第(二)项)

77. 注册会计师对管理层使用的假设的评价, 仅以其在审计时可获得的信息为基础。针对管理层假设而实施审计程序是为了财务报表审计的目的, 而不是为了针对假设本身发表意见。

78. 在评价管理层使用的假设的合理性时, 注册会计师可能考虑诸如下列事项:

- (1) 单项假设是否显得合理;
- (2) 假设是否相互依赖且具有内在一致性;
- (3) 当将这些假设汇总起来考虑或结合其他假设考虑时, 无论是对于特定会计估计还是其他会计估计, 这些假设是否显得合理;
- (4) 对于公允价值会计估计, 假设是否恰当地反映可观察到的市场假设。

79. 会计估计所依据的假设可能反映管理层对特定目标和战略结果的预期。注册会计师可以通过考虑假设是否与诸如下列事项相符, 来实施审计程序评价这些假设的合理性:

- (1) 总体经济环境和被审计单位的经济情况;
- (2) 被审计单位的计划;
- (3) 以前期间所作的假设(如相关);
- (4) 被审计单位的经验或以前经历的情况(这种历史信息在一定程度上可以代表未来情况或事项);
- (5) 管理层使用的与财务报表相关的其他假设。

80. 所使用的假设的合理性可能取决于管理层执行某项措施的意

图和能力。管理层通常记录与特定资产或负债相关的计划和意图，而适用的财务报告编制基础可能也要求管理层作出这些记录。尽管所需获取的关于管理层意图和能力的审计证据的范围属于职业判断，注册会计师实施的程序可能包括：

- (1) 复核管理层过去声称的意图的实现情况；
- (2) 复核书面计划和其他文档，包括得到正式批准的预算、授权或会议纪要（如适用）；
- (3) 向管理层询问执行某项措施的理由；
- (4) 复核财务报表日至审计报告日之间发生的事项；
- (5) 根据被审计单位面临的经济环境，评价其执行某项措施的能力，包括对现有承诺的影响。

但是，某些适用的财务报告编制基础可能不允许在作出会计估计时考虑管理层的意图或计划。作出公允价值会计估计通常不考虑管理层的意图或计划，因为公允价值计量目标要求假设反映市场参与方可能运用的假设。

81. 在评价管理层使用的构成公允价值会计估计基础的假设的合理性时，注册会计师除了考虑本指南第 78 段提及的事项外，在适用时还可能考虑下列事项：

- (1) 管理层是否以及如何作出假设时加入特定市场输入数据（如相关）；
- (2) 假设是否与可观察到的市场情况和以公允价值计量的资产或负债的特征一致；
- (3) 市场参与方假设的来源是否相关和可靠，以及当存在多种市场参与方假设时管理层如何选择假设；



(4) 管理层是否以及如何考虑在可比较的交易、资产或负债中使用的假设或有关信息（如适用）。

82. 进一步讲，公允价值会计估计可能依据可观察到和不可观察到的输入数据。当公允价值会计估计依据不可观察到的输入数据时，注册会计师可能考虑的事项包括管理层是如何为下列方面提供合理支持的：

- (1) 识别与会计估计相关的市场参与方的特征；
- (2) 修改自有假设以反映市场参与方可能使用的假设；
- (3) 是否包括在具体情形下可获得的最佳信息；
- (4) 管理层的假设是如何考虑可比较的交易、资产或负债的（如适用）。

当存在不可观察到的输入数据时，注册会计师需要在评价假设时结合本准则第十八条提出的其他应对措施，以获取充分、适当的审计证据。在这种情况下，注册会计师有必要实施其他审计程序，如检查适当层级的管理层和治理层（如适用）复核和批准会计估计的文件。

83. 在评价支持会计估计的假设的合理性时，注册会计师可能识别出一个或多个重大假设，这可能表明会计估计存在高度估计不确定性并由此可能产生特别风险。本指南第 102 段至第 115 段说明了应对特别风险的其他措施。

#### **测试控制运行的有效性**（参见本准则第十八条第一款第（三）项）

84. 当管理层作出会计估计的流程的设计、执行和维护良好时，测试与管理层如何作出会计估计相关的控制运行的有效性可能是适当的。例如：

- (1) 存在适当层级的管理层和治理层（如适用）对会计估计进

行复核和批准的控制；

(2) 会计估计源于被审计单位会计系统对数据的常规处理。

85. 当存在下列情形之一时，注册会计师需要测试控制运行的有效性：

(1) 在评估认定层次重大错报风险时，预期针对会计估计流程的控制的运行是有效的；

(2) 仅实施实质性程序不能提供认定层次充分、适当的审计证据。

### **对小型被审计单位的特殊考虑**

86. 小型被审计单位可能存在针对作出会计估计的控制，但其运行的规范性存在差别。进一步讲，在管理层积极参与财务报告过程的情况下，小型被审计单位可能确定某些类型的控制是不必要的。但是，在极小型实体中，可能不存在太多注册会计师能够识别出的控制。因此，注册会计师可能采用实质性方案应对重大错报风险，从而实施本准则第十八条规定的一项或多项其他应对措施。

**作出点估计或区间估计**（参见本准则第十八条第一款第（四）项和第二款）

87. 当存在诸如下列情形时，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，可能是恰当的应对措施：

(1) 会计估计不是源于会计系统对数据的常规处理；

(2) 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本期流程不太可能是有效的；

(3) 被审计单位没有恰当设计或执行针对会计估计流程的控制；

(4) 财务报表日至审计报告日之间发生的事项或交易与管理层

的点估计相互矛盾；

(5) 注册会计师能够从其他来源获取作出点估计或区间估计时可使用的相关数据。

88. 即使被审计单位的控制得到恰当设计和执行，作出点估计或区间估计也可能是应对已评估风险的有效（从效率或效果方面考虑）措施。在其他情况下，在确定是否有必要实施进一步审计程序及其性质和范围时，注册会计师也可能考虑这种方法。

89. 注册会计师在作出点估计或区间估计时使用的方法可能有所不同，取决于具体情况下哪种方法最有效。例如，注册会计师可能开始时作出初始点估计，然后评估其对假设变化的敏感性，以确定用以评价管理层点估计的区间估计。在其他情况下，注册会计师可能首先作出区间估计，然后再确定点估计（如可能）。

90. 注册会计师作出点估计（相对于区间估计）的能力取决于许多因素，包括使用的模型、可获得数据的性质和范围，以及会计估计涉及的估计不确定性。进一步讲，作出点估计或区间估计的决定可能受到适用的财务报告编制基础的影响。该适用的财务报告编制基础可能规定在考虑可供选择的结果和假设后所使用的点估计，或者规定特定计量方法（如使用预期价值概率加权折现法）。

91. 注册会计师可能采用诸如下列方法作出点估计或区间估计：

(1) 使用模型，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) 在管理层考虑可供选择的假设或结果的基础上进一步深入研究，如引入不同的一组假设；

(3) 雇用或聘请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；

(4) 参照其他可比较的条件、交易或事项，或者可比较的资产或负债的市场（如相关）。

**了解管理层的假设或方法**（参见本准则第十八条第二款第（一）项）

92. 当注册会计师作出点估计或区间估计并使用有别于管理层的假设或方法时，注册会计师需要按照本准则第十八条第二款第（一）项的要求充分了解管理层在作出会计估计时使用的假设或方法。这种了解可能向注册会计师提供与其作出恰当点估计或区间估计相关的信息，并有助于了解和评价任何有别于管理层点估计的重大差异。例如，差异可能源于注册会计师与管理层使用不同但同样有效的假设。这可能显示出会计估计对某些假设高度敏感，因此受高度估计不确定性的影响，这意味着会计估计可能存在特别风险。此外，差异也可能是由于管理层造成的事实错误所导致。根据具体情况，注册会计师在得出结论时，与管理层就使用的假设的基础及其有效性以及作出会计估计的方法差异（如存在）进行讨论可能是有帮助的。

**缩小区间估计**（参见本准则第十八条第二款第（二）项）

93. 当注册会计师认为运用区间估计（注册会计师的区间估计）来评价管理层点估计的合理性是恰当的时，按照本准则第十八条第二款第（二）项要求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。这是因为包括所有可能结果的区间估计太宽泛以至于不能有效地确定会计估计是否存在错报。如果注册会计师的区间估计范围足够小以至于能够确定会计估计是否存在错报，它就是有用和有效的。

94. 通常情况下，当区间估计的区间已缩小至等于或低于实际执行的重要性时，该区间估计对于评价管理层的点估计是适当的。但是，对于某些特定行业，可能难以将区间缩小至低于某一金额。这并不必然否定管理层对会计估计的确认，但是可能意味着与会计估计相关的估计不确定性可能导致特别风险。本指南第 102 段至第 115 段说明了应对特别风险的其他措施。

95. 下列方法可以将区间估计的区间缩小至某一区域，使得在该区域内的所有结果视为是合理的：

- (1) 从区间估计中剔除注册会计师认为不可能发生的极端结果；
- (2) 根据可获得的审计证据，继续缩小区间估计直至注册会计师认为该区间估计内的所有结果均视为是合理的。在极其特殊的情况下，注册会计师可能缩小区间估计直至审计证据指向点估计。

#### **(四) 考虑是否需要专门技能或知识（参见本准则第十九条）**

96. 在计划审计工作时，注册会计师需要确定执行审计业务所需资源的性质、时间安排和范围。这可能包括在必要时由具有专门技能或知识的人员参与。此外，《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》要求项目合伙人确信项目组和项目组以外的专家整体上具有适当的胜任能力和必要素质。在审计会计估计的过程中，注册会计师根据经验和业务的具体情况，可能认为需要具备与会计估计的一个或多个方面相关的专门技能或知识。

97. 当确定是否需要专门技能或知识时，注册会计师可能考虑的事项包括：

- (1) 特定业务或行业中所涉及的资产、负债或所有者权益组成部分的性质（如矿产储量、生物资产和复杂金融工具）；

(2) 高度的估计不确定性；

(3) 涉及复杂计算或专门模型，如不存在可观察到的市场时估计公允价值；

(4) 与会计估计相关的适用的财务报告编制基础的要求的复杂性，包括是否存在容易产生不同解释的领域，或者会计实务不一致或正在演变的领域；

(5) 注册会计师拟采取的、应对评估的风险的审计程序。

98. 对大多数会计估计，即使存在估计不确定性，也不太可能需要专门技能或知识。例如，在评价坏账准备时，注册会计师不太可能需要具备专门技能或知识。

99. 但是，当涉及会计或审计以外的领域时，注册会计师可能不具备所要求的专门技能或知识，需要从专家那里获取有关技能或知识。《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》及其应用指南对确定雇用或聘请专家的必要性，以及当利用其工作时注册会计师承担的责任作出了规定并提供了指引。

100. 在某些情况下，注册会计师可能认为有必要获取与会计或审计特定领域相关的专门技能或知识。具备这种专门技能或知识的人员可能为注册会计师所在的会计师事务所雇用，或者从外部机构聘请。如果这些人员对审计业务实施审计程序，从而成为项目组成员，相应地需要遵守《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的规定。

101. 根据注册会计师对专家或具备专门技能或知识的人员的了解以及与之交往的经验，注册会计师可能认为需要与所涉及的人员讨论适用的财务报告编制基础的要求等事项，以确定其工作与审计目的

相关。

## 五、实施进一步实质性程序以应对特别风险（参见本准则第二十条）

102. 在审计导致特别风险的会计估计时，注册会计师在实施进一步实质性程序时需要重点评价下列事项：

（1）管理层是如何评估估计不确定性对会计估计的影响，以及这种不确定性对财务报表中会计估计的确认的恰当性可能产生的影响；

（2）相关披露的充分性。

### （一）估计不确定性

**管理层对估计不确定性的考虑**（参见本准则第二十条第（一）项）

103. 管理层可能根据具体情况采用多种方法评价会计估计的可供选择的假设或结果。方法之一是敏感性分析，可能涉及确定会计估计的金额如何随着假设的不同而变化。即使对于公允价值会计估计，由于不同市场参与方使用不同的假设，会计估计仍然可能存在差异。敏感性分析可能针对“乐观”和“悲观”等不同情形得出一系列结果。

104. 敏感性分析结果可能表明会计估计对特定假设的变化不敏感，也可能表明会计估计对一个或多个假设敏感，因而这些假设成为注册会计师重点关注的对象。

105. 在处理估计不确定性时，某种特定方法（如敏感性分析）并不一定比其他方法更合适，管理层也并不一定需要通过细致的过程和详尽的记录来体现对可供选择的假设或结果的考虑。重要的是管理层是否已评估了估计不确定性影响会计估计的方式，而不是所采用的具体评估方法。相应地，当管理层没有考虑可供选择的假设或结果时，

注册会计师有必要与管理层讨论其如何处理估计不确定性对会计估计的影响，并要求管理层提供支持性证据。

### **对小型被审计单位的特殊考虑**

106. 小型被审计单位可能使用简单方法评估估计不确定性。除复核可获得的文件外，通过询问管理层，注册会计师可能获取其他关于管理层对可供选择的假设或结果进行考虑的审计证据。此外，管理层可能不具备考虑可供选择的结果或处理估计不确定性的专长。在这种情况下，注册会计师可以向管理层解释处理估计不确定性的流程，或其他可使用的不同评估方法，以及相应的记录。但是，这并不改变管理层在财务报表编制方面承担的责任。

### **重大假设（参见本准则第二十条第（二）项）**

107. 如果在作出会计估计时运用的某些假设的合理变化可能对会计估计的计量产生重大影响，则这些假设被视为重大假设。

108. 从管理层建立的持续战略分析和风险管理流程中可能获得相关信息，以支持管理层根据其了解的情况作出的重大假设。即使没有建立正式的流程（如在小型被审计单位），注册会计师可以通过询问管理层或与其讨论评价假设，并结合其他审计程序，获取充分、适当的审计证据。

109. 本指南第 77 段至第 83 段描述了注册会计师在评价管理层作出的假设时需要考虑的事项。

### **管理层的意图和能力（参见本准则第二十条第（三）项）**

110. 本指南第 13 段和第 80 段描述了注册会计师需要考虑的与管理层作出的假设及其意图和能力相关的事项。

## **（二）作出区间估计（参见本准则第二十一条）**



111. 在编制财务报表时，管理层可能确信已经适当地处理了估计不确定性对导致特别风险的会计估计的影响。但是，在某些情况下，注册会计师可能认为管理层的工作是不够的，例如，注册会计师可能作出以下判断：

（1）通过评价管理层如何处理估计不确定性的影响不能获取充分、适当的审计证据；

（2）有必要进一步分析与会计估计相关的估计不确定性的程度，例如，注册会计师注意到类似环境下类似会计估计的结果存在较大差别；

（3）不大可能通过如复核截至审计报告日发生的事项等审计程序获得其他审计证据；

（4）可能有迹象表明管理层在作出会计估计时存在管理层偏向。

112. 本指南第 87 段至第 95 段描述了在作出区间估计时注册会计师需要考虑的事项。

### （三）确认和计量的标准

**财务报表中对会计估计的确认**（参见本准则第二十二条第（一）项）

113. 如果管理层在财务报表中确认一项会计估计，注册会计师评价的重点是会计估计的计量是否足够可靠，能否满足适用的财务报告编制基础规定的确认标准。

114. 对于没有在财务报表中确认的会计估计，注册会计师评价的重点是会计估计是否在实质上已满足适用的财务报告编制基础规定的确认标准。即使某一项会计估计没有得到确认，且注册会计师认为这种处理是恰当的，可能仍然有必要在财务报表附注中披露具体情

况。注册会计师也可能将被认为具有高度估计不确定性的会计估计确定为按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定,应当在审计报告中沟通的关键审计事项(如适用),注册会计师也可能认为有必要在审计报告中增加强调事项段(参见《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》)。如果该事项被确定为关键审计事项,《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》禁止注册会计师在审计报告中针对该事项增加强调事项段。

#### **会计估计的计量基础(参见本准则第二十二條第(二)項)**

115. 对于公允价值会计估计,某些适用的财务报告编制基础在要求或者允许进行公允价值计量和披露时,是以公允价值可以可靠计量这一假定作为前提条件的。在某些情况下,如不存在恰当的计量方法或基础,这种假定可能不成立。在这种情况下,注册会计师评价的重点是管理层用以推翻适用的财务报告编制基础所规定的与采用公允价值相关的假定的依据是否恰当。

#### **六、评价会计估计的合理性并确定错报(参见本准则第二十三條)**

116. 根据获取的审计证据,注册会计师可能认为这些证据指向与管理层的点估计不同的会计估计。当审计证据支持点估计时,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。当注册会计师认为使用其区间估计能够获取充分、适当的审计证据时,则在注册会计师区间估计之外的管理层的点估计得不到审计证据的支持。在这种情况下,错报不小于管理层的点估计与注册会计师区间估计之间的最小差异。

117. 当管理层根据其对环境变化的主观判断而改变某项会计估计, 或者改变上期作出会计估计的方法时, 基于获取的审计证据, 注册会计师可能认为会计估计被管理层随意改变而产生错报, 或者将其视为可能存在管理层偏向的迹象(参见本指南第 124 段和第 125 段)。

118. 针对注册会计师为了评价未更正错报对财务报表的影响而如何区分错报,《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》及其应用指南作出了规定并提供了指引。一项错报, 无论是由于舞弊还是错误导致, 当与会计估计相关时, 可能是由于下列因素导致的:

(1) 毋庸置疑地存在错报(事实错报);

(2) 由注册会计师认为管理层对会计估计作出的判断不合理, 或认为管理层对会计政策的选择或运用不恰当而产生的差异(判断错报);

(3) 注册会计师对总体中错报的最佳估计, 包括由审计样本中识别出的错报推断出总体中的错报(推断错报)。

在某些涉及会计估计的情形中, 错报可能由上述因素共同导致, 因此难以或不可能区分出由哪一具体因素导致。

119. 评价在财务报表附注中的会计估计和相关披露(无论是由适用的财务报告编制基础要求的还是属于自愿披露的)的合理性时考虑的事项, 与在审计财务报表中确认的会计估计时考虑的事项在实质上是相同的。

## 七、与会计估计相关的披露

(一) 按照适用的财务报告编制基础作出的披露(参见本准则第二十四条)

120. 按照适用的财务报告编制基础列报财务报表，包括对重大事项的充分披露。适用的财务报告编制基础可能允许或规定与会计估计相关的披露，并且某些实体可能在财务报表附注中自愿披露额外信息。例如，这些披露可能包括：

- (1) 使用的假设；
- (2) 使用的估计方法，包括适用的模型；
- (3) 选择估计方法的基础；
- (4) 改变上期估计方法产生的影响；
- (5) 估计不确定性的原因和影响。

这些披露与财务报表使用者理解在财务报表中确认或披露的会计估计相关，注册会计师需要就其披露是否符合适用的财务报告编制基础的规定获取充分、适当的审计证据。

121. 在某些情况下，适用的财务报告编制基础可能对披露估计不确定性作出特别规定。例如：

(1) 披露关键假设以及产生估计不确定性的其他原因，该估计不确定性具有导致对资产和负债账面价值作出重大调整的特别风险。这些要求可能用“估计不确定性的关键原因”或“关键会计估计”等术语表述；

(2) 对于区间估计，披露可能出现的结果的区间和用以确定该区间的假设；

(3) 披露关于公允价值会计估计相对被审计单位财务状况和经营成果的重要程度的信息；

(4) 披露定性信息（如受风险影响的情况、被审计单位管理风险的目标、政策和程序以及计量风险的方法），以及自上期以来这些

定性信息的任何变化；

(5) 披露定量信息，如受风险影响的程度（以内部提供给关键管理人员的信息为基础），包括信用风险、流动性风险和市场风险。

**(二) 披露导致特别风险的会计估计的估计不确定性**（参见本准则第二十五条）

122. 对具有特别风险的会计估计，即使已按照适用的财务报告编制基础的要求进行了披露，注册会计师仍可能根据所涉及的情况和事实认为对估计不确定性的披露是不充分的。会计估计可能结果的区间估计相对于重要性越大，注册会计师对估计不确定性的披露充分性的评价越重要（参见本指南第 94 段的相关讨论）。

123. 在某些情况下，注册会计师可能认为鼓励管理层在财务报表附注中描述与估计不确定性相关的情况是适当的。当注册会计师认为管理层在财务报表中对估计不确定性的披露不充分或存在误导时，《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》及其应用指南为注册会计师在这种情况下如何发表审计意见作出了规定并提供了指引。

**八、可能存在管理层偏向的迹象**（参见本准则第二十六条）

124. 在审计过程中，注册会计师可能注意到管理层作出的、可能导致出现管理层偏向迹象的判断和决策。这些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恰当的判断，并且注册会计师可能有必要考虑对审计其他方面的影响。进一步讲，这些迹象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的评估（参见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》及其应用指南）。

125. 与会计估计相关的、可能存在管理层偏向迹象的例子包括：

(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) 针对公允价值会计估计，被审计单位的自有假设与可观察到的市场假设不一致，但仍使用被审计单位的自有假设；

(3) 管理层选择或作出重大假设以产生有利于管理层目标的点估计；

(4) 选择带有乐观或悲观倾向的点估计。

#### 九、书面声明（参见本准则第二十七条）

126. 《中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明》及其应用指南规范了书面声明的使用。根据估计不确定性的性质、重要性和程度，有关财务报表中确认或披露的会计估计的书面声明可能包括下列内容：

(1) 计量流程（包括管理层在根据适用的财务报告编制基础作出会计估计时使用的相关假设和模型）的恰当性，以及流程的一贯运用；

(2) 假设恰当地反映了管理层代表被审计单位执行特定措施的意图和能力（当这些意图和能力与会计估计和披露相关时）；

(3) 在适用的财务报告编制基础下与会计估计相关的披露的完整性和适当性；

(4) 不存在需要对财务报表中会计估计和披露作出调整的期后事项。

127. 针对未在财务报表中确认或披露的会计估计，书面声明也可能包括下列内容：

(1) 管理层用于确定不满足适用的财务报告编制基础规定的确认或披露标准的依据的恰当性（参见本指南第 114 段）；

(2) 针对未在财务报表中以公允价值计量或披露的会计估计，管理层用于推翻适用的财务报告编制基础规定的与使用公允价值相关的假定的依据的恰当性（参见本指南第 115 段）。

#### 十、审计工作底稿（参见本准则第二十八条）

128. 在审计过程中，记录识别出的可能存在管理层偏向的迹象，有助于注册会计师确定其风险评估结果和相关应对措施是否仍然恰当，以及评价财务报表整体是否不存在重大错报。本指南第 125 段提供了可能存在管理层偏向迹象的例子。

附录：（参见本指南第 1 段）

## 不同财务报告编制基础下公允价值的计量和披露

本附录旨在讨论在不同财务报告编制基础下对公允价值的计量和披露。

1. 不同的财务报告编制基础要求或允许在财务报表中作出不同的公允价值计量和披露；同样，不同财务报告编制基础在提供关于资产和负债计量或相关披露的指引上也存在差异。此外，某些特定行业也存在公允价值计量和披露惯例。

2. 不同财务报告编制基础之间，或者某一特定财务报告编制基础中针对不同的资产、负债或披露，都可能存在不同的公允价值定义。例如，《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认与计量》的公允价值定义为：在公平交易中，熟悉情况的自愿当事人之间交换资产或清偿债务的金额。公允价值概念通常假设是当前交易而不是在过去或未来的某一日期进行结算。相应地，计量公允价值的流程可能是为了求得交易发生时的估计价格。此外，不同的财务报告编制基础可能使用不同的措辞，如“对特定实体的价值”、“在用价值”或类似术语，这些措辞均属于本准则中的公允价值概念。

3. 财务报告编制基础可能采用不同方法处理因时间流逝而产生的公允价值计量的变化。例如，某些财务报告编制基础可能要求将某些资产或负债的公允价值计量的变化直接在权益中反映，但在其他的财务报告编制基础下可能反映在损益中。在某些财务报告编制基础中，确定是否采用或如何应用公允价值会计受到管理层针对特定资产



或负债执行某些措施的意图的影响。

4. 不同财务报告编制基础可能要求在财务报表中采用某些特定的公允价值计量和披露，以及详细规定或允许存在不同程度的计量和披露。财务报告编制基础可能：

(1) 对某些包含在财务报表中的信息、在财务报表附注中披露的信息或在补充资料中列报的信息规定计量、列报与披露要求；

(2) 允许被审计单位自行选择使用公允价值计量，或只有在满足特定条件时使用公允价值计量；

(3) 规定确定公允价值的方法，如使用独立评估师，或详细规定采用折现现金流量的方法；

(4) 允许在若干可替代方法中选择某种方法确定公允价值（财务报告编制基础可能提供或没有提供选择标准）；

(5) 除明显在行业惯例或会计实务中使用的公允价值计量方法和披露外，未提供任何指引。

5. 某些财务报告编制基础假定资产或负债的公允价值能够可靠计量，并以此作为要求或允许采用公允价值计量或披露的前提条件。在某些情况下，当资产或负债在活跃市场上不存在市场报价，并且其他合理估计公允价值的方法明显不恰当或不具有操作性时，这种假定可能无法成立。某些财务报告编制基础可能详细规定确定公允价值的层级框架，该框架将用于确定公允价值的输入数据分为下列两种极端情况：

(1) 清晰的“可观察到的输入数据”，这种输入数据基于公开报价和活跃市场；

(2) “不可观察到的输入数据”，这种输入数据涉及管理层自身

关于市场参与方可能使用的假设的判断。

6. 某些财务报告编制基础要求对估值信息作出某种明确的调整或修改，或者只针对某一特殊资产或负债进行特别考虑。例如，投资性房地产的会计处理可能要求对所评估的市场价值进行调整，如销售时的估计清理成本、房地产的状况和地理位置以及其他事项。同样，如果某一特殊资产不存在活跃市场，就可能要对公开市场报价进行调整或修改，以形成对公允价值更加合理的计量。例如，如果市场交易不频繁，市场发育不成熟，或者已发生的交易量相对于现有可供交易的总量较小，则市场报价可能不代表公允价值。相应地，该市场价格可能不得不作出调整或修改。在作出调整或修改时，可能有必要从其他渠道获取市场信息。进一步讲，在某些情况下（如当某种类型的债务投资有指定的担保物时），在确定一项资产或负债的公允价值或者可能的资产减值时，可能有必要考虑相应的担保物。

7. 在绝大多数财务报告编制基础中，公允价值计量的前提是假定企业是持续经营的，没有任何意图或必要进行清算，或者显著削减经营规模，或者在不利条件下从事交易。因此，公允价值不是企业在强制性交易、非自愿性清算或强制清盘而收到或支付的金额。另一方面，总体经济环境或某些行业的特定经济状况可能导致市场缺乏流动性，并要求将萧条市场中的价格和潜在重大的萧条市场中的价格作为公允价值的预测值。但是，在适用的财务报告编制基础规定或允许采用公允价值计量，并且可能或没有规定如何计量的情况下，在确定资产和负债的公允价值时，企业可能有必要考虑当前经济或经营形势的影响。例如，管理层尽快处置某项资产以满足特定经营目标的计划，可能与确定该资产的公允价值相关。

## 公允价值计量的普遍性

8. 公允价值的计量和披露在财务报告编制基础中逐渐得到广泛使用。公允价值可能以多种方式在财务报表中出现，并影响财务报表项目的确定，包括以公允价值计量下列项目：

(1) 特定资产或负债，如有价证券或者某项金融工具项下的义务对应的负债，这些资产或负债需日常或定期采用市价计价；

(2) 权益的特定组成部分。例如，对具有权益特征的某些金融工具（如可转换为普通股的可转换债券）进行确认、计量和列报；

(3) 在企业合并中获取的特定资产或负债。例如，企业合并中购买一个企业而形成的商誉，通常以获取的可识别资产和负债的公允价值以及给付对价的公允价值为基础；

(4) 一次性调整为公允价值的特定资产或负债。一些财务报告编制基础可能要求使用公允价值计量来量化一项资产或一组资产减值的调整额。例如，在对企业合并中取得的商誉进行减值测试时，首先确定明确界定的经营主体或报告单元的公允价值，再将该公允价值分配至该经营主体或报告单元的资产或负债，以得出隐含商誉，最后将隐含商誉与已记录商誉进行比较。

(5) 资产和负债的汇总。在某些情况下，一类或一组资产或负债的计量需要将该类或该组的一些单项资产或负债的公允价值进行汇总。例如，在适用的财务报告编制基础下，一项多样化的贷款组合的计量可能以构成该组合的一些贷款类型的公允价值为基础来确定。

(6) 在财务报表附注中披露（或作为补充信息列报）未在财务报表中确认的信息。