

# 中国注册会计师审计准则第 1321 号 ——审计会计估计和相关披露

(征求意见稿)

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师在财务报表审计中与会计估计和相关披露有关的责任，制定本准则。

**第二条** 本准则规范了注册会计师在审计会计估计和相关披露时，如何应用《中国注册会计师审计准则第 1211 号——识别和评估重大错报风险》、《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》、《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》、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》和其他相关审计准则。

本准则还规范了如何评价会计估计和相关披露的错报，以及可能存在管理层偏向的迹象。

**第三条** 不同的会计估计在性质上差异很大。当货币金额无法通过直接观察进行计量时，管理层需要作出会计估计。

由于相关知识或数据的固有限制，这些货币金额的计量存在估计不确定性。相关知识或数据的固有限制导致了计量的主观性和计量结果的差异。在作出会计估计的过程中，管理层需要选择和运用某些方法（这些方法涉及使用假设和数据）并作出判断，由此可能导致计量的复杂性。复杂性、主观性或其他固有风险因素对这些货币金额的计

量产生影响，进而影响其发生错报的可能性。

**第四条** 尽管本准则适用于所有会计估计，但会计估计涉及估计不确定性的程度存在显著差异。本准则要求的风险评估程序和进一步审计程序的性质、时间安排和范围因估计不确定性和相关重大错报风险的评估结果而有所不同。某些会计估计基于其性质，估计不确定性可能很低，且作出会计估计涉及的复杂性和主观性可能也很低。对于此类会计估计，本准则要求的风险评估程序和进一步审计程序预期不会很广泛。如果会计估计涉及的估计不确定性、复杂性或主观性很高，则风险评估程序和进一步审计程序预期将更为广泛。

**第五条** 根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——识别和评估重大错报风险》的规定，针对识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当分别评估固有风险和控制风险。在本准则中，根据特定会计估计的性质，某一认定易于发生错报（该错报单独或连同其他错报可能是重大的）的可能性，可能取决于会计估计涉及的估计不确定性、复杂性、主观性或其他固有风险因素及其相互关系。某些认定及相关类别的交易、账户余额和披露，固有风险较高。固有风险的评估结果取决于固有风险因素对错报发生的可能性或严重程度的影响程度，并体现为不同的“固有风险等级”。

**第六条** 本准则在《中国注册会计师审计准则第 1211 号——识别和评估重大错报风险》和《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》中相关要求的基础上，进一步强调了注册会计师对与会计估计相关的控制作出决策的重要性。这些决策包括：

（一）是否存在《中国注册会计师审计准则第 1211 号——识别

和评估重大错报风险》要求识别的控制，从而要求注册会计师评价其设计并确定其是否得到执行；

（二）是否测试控制运行的有效性。

**第七条** 根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——识别和评估重大错报风险》的规定，针对识别出的认定层次重大错报风险，注册会计师应当分别评估固有风险和控制风险。在评估控制风险时，注册会计师需要考虑是否拟信赖控制运行的有效性以设计和实施进一步审计程序。如果注册会计师拟不测试控制运行的有效性，或者拟不信赖控制运行的有效性，则应当将固有风险的评估结果作为重大错报风险的评估结果。

**第八条** 本准则强调，注册会计师应当针对形成评估的认定层次重大错报风险的依据，并考虑一个或多个固有风险因素的影响以及注册会计师对控制风险的评估结果，设计和实施进一步审计程序（包括控制测试，如适用）。

**第九条** 在审计会计估计时，注册会计师对固有风险因素的考虑影响其保持职业怀疑。会计估计涉及的估计不确定性越高，或者受复杂性、主观性或其他固有风险因素影响的程度越大，越需要保持职业怀疑。当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发生的可能性较高时，保持职业怀疑尤为重要。

**第十条** 本准则要求注册会计师根据实施的审计程序和获取的审计证据，评价会计估计和相关披露在适用的财务报告编制基础下是合理的还是存在错报。在本准则中，在适用的财务报告编制基础下是合理的，是指适用的财务报告编制基础的相关规定已得到恰当遵守，包括涉及下列方面的规定：

(一) 作出会计估计, 包括根据会计估计的性质以及被审计单位的事实和具体情况选择方法、假设和数据;

(二) 管理层的点估计的选择;

(三) 与会计估计相关的披露, 包括如何作出会计估计以及估计不确定性的性质、程度和原因。

## 第二章 定 义

**第十一条** 本准则所称会计估计, 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货币金额。

**第十二条** 估计不确定性, 是指会计估计和相关披露在计量方面对固有不精确性的敏感性。

**第十三条** 管理层偏向, 是指管理层在编制和列报信息时缺乏中立性。

**第十四条** 管理层的点估计, 是指管理层在财务报表中确认或披露一项会计估计而选择的金额。

**第十五条** 注册会计师的点估计或区间估计, 是指注册会计师作出的、用于评价管理层的点估计的某项金额或金额区间。

**第十六条** 会计估计的结果, 是指需要作出会计估计的交易、事项或情况实际发生的货币金额。

## 第三章 目 标

**第十七条** 注册会计师的目标是, 获取充分、适当的审计证据,

以确定财务报表中的会计估计和相关披露在适用的财务报告编制基础下是否合理。

## 第四章 要 求

### 第一节 风险评估程序和相关活动

**第十八条** 当按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——识别和评估重大错报风险》的规定了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和被审计单位的内部控制体系时，注册会计师应当了解与被审计单位会计估计相关的下列事项：

（一）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。

（二）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、计量基础以及相关的列报和披露规定），以及这些规定如何适用于被审计单位及其环境，包括固有风险因素如何影响认定发生错报的可能性。

（三）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）。

（四）根据注册会计师对本条第一款第（一）项至第（三）项的了解，注册会计师预期应当包含于被审计单位财务报表中的会计估计和相关披露的性质。

（五）被审计单位针对管理层与会计估计相关的财务报告过程实施的监督和治理的性质和范围。

（六）管理层如何确定是否需要以及如何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。

（七）被审计单位的风险评估过程如何识别和应对与会计估计相关的风险。

（八）被审计单位与会计估计相关的信息系统，包括：

1. 与重要类别的交易、账户余额或披露涉及的会计估计和相关披露有关的信息如何在被审计单位的信息系统中传递；

2. 对于重要类别的交易、账户余额或披露涉及的会计估计和相关披露，管理层作出会计估计的过程，包括：

（1）管理层如何根据适用的财务报告编制基础，确定适当的方法、假设或数据来源及其是否需要作出变化，包括如何选择或设计并运用拟使用的方法（包括模型的使用），如何选择拟使用的假设（包括考虑替代性的假设）并识别重大假设，以及如何选择拟使用的数据；

（2）管理层如何了解估计不确定性的程度，包括如何考虑可能发生的计量结果的区间；

（3）管理层如何应对估计不确定性，包括如何选择包含于财务报表中的点估计和相关披露。

（九）在控制活动要素中识别的、针对本条第一款第（八）项第2点所述的管理层作出会计估计过程的控制。

（十）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。

注册会计师为了解上述事项而实施的审计程序的范围，应当足以使注册会计师获取能够为识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险提供适当基础的审计证据。

**第十九条** 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（如适用），这有助于识别和评估本期的重大错报风险。在确定该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作出的关于会计估计恰当性的判断，因为这些判断是依据当时可获得的信息而作出的。

**第二十条** 对于会计估计，注册会计师应当确定项目组是否需要具备专门技能或知识，以便开展以下工作：

- （一）实施风险评估程序；
- （二）识别和评估重大错报风险；
- （三）设计和实施审计程序以应对重大错报风险；
- （四）评价已获取的审计证据。

## 第二节 识别和评估重大错报风险

**第二十一条** 当按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——识别和评估重大错报风险》的规定识别和评估与会计估计和相关披露有关的认定层次重大错报风险（包括分别评估认定层次的固有风险和控制风险）时，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：

- （一）会计估计涉及估计不确定性的程度。
- （二）复杂性、主观性或其他固有风险因素对下列方面的影响程度：
  1. 在作出会计估计时对方法、假设和数据的选择和运用；
  2. 对包含于财务报表中的管理层的点估计和相关披露的选择。

**第二十二条** 对于按照本准则第二十一条的规定识别和评估的重大错报风险，注册会计师应当根据职业判断确定其是否为特别风险。如果确定存在特别风险，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。

### 第三节 应对评估的重大错报风险

**第二十三条** 根据《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》的规定，注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，并考虑形成这些风险评估结果的依据，设计和实施进一步审计程序。注册会计师应当实施下列一项或多项审计程序：

（一）从截至审计报告日发生的事项获取审计证据（参见本准则第二十六条）；

（二）测试管理层如何作出会计估计（参见本准则第二十七条至第三十二条）；

（三）作出注册会计师的点估计或区间估计（参见本准则第三十三条至第三十四条）。

在设计和实施进一步审计程序时，评估的重大错报风险越高，注册会计师需要获取越有说服力的审计证据。注册会计师获取审计证据时应当客观公正，不应偏向于获取佐证性的审计证据，或者排除相矛盾的审计证据。

**第二十四条** 根据《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》的规定，当存在下列情形之

一时，注册会计师应当设计和实施控制测试，针对控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据：

（一）在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；

（二）仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。

在审计会计估计时，注册会计师应当针对形成重大错报风险评估结果的依据设计和实施控制测试。在设计和实施控制测试时，对控制有效性的信赖程度越高，注册会计师应当获取越有说服力的审计证据。

**第二十五条** 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，注册会计师的进一步审计程序应当包括在本期审计中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。

**第二十六条** 如果注册会计师的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，注册会计师需要考虑根据适用的财务报告编制基础，事项发生日与计量日之间具体情况的变化是否可能影响这些审计证据的相关性。

**第二十七条** 在测试管理层如何作出会计估计时，注册会计师的进一步审计程序应当包括按照本准则第二十八条至第三十一条的规定设计和实施的程序，以针对与下列事项相关的重大错报风险获取充分、适当的审计证据：

（一）管理层在作出会计估计时对方法、重大假设和数据的选择和运用；

(二)管理层如何选择点估计以及作出与估计不确定性相关的披露。

**第二十八条** 在针对作出会计估计所使用的方法运用本准则第二十七条的规定时,注册会计师应当针对下列方面设计和实施进一步审计程序:

(一)所选择的方法在适用的财务报告编制基础下是否适当,以及该方法发生不同于上期的变化是否适当(如适用)。

(二)在选择方法时作出的判断是否表明可能存在管理层偏向的迹象。

(三)是否按照所选择的方法计算,以及计算是否准确。

(四)如果管理层在运用方法时涉及复杂建模,相关判断是否得到一贯运用,并且在适用的情况下:

1. 模型的设计是否符合适用的财务报告编制基础确定的计量目标,是否适合于具体情况,以及该模型发生不同于上期的变化是否适合于具体情况(如适用);

2. 对模型输出结果的调整是否与适用的财务报告编制基础确定的计量目标一致,以及是否适合于具体情况。

(五)在运用方法时是否保持了重大假设和数据的准确性、完整性和有效性。

**第二十九条** 在针对作出会计估计所使用的重大假设运用本准则第二十七条的规定时,注册会计师应当针对下列方面设计和实施进一步审计程序:

(一)重大假设在适用的财务报告编制基础下是否适当以及发生不同于上期的变化是否适当(如适用);

(二)在选择重大假设时作出的判断是否表明可能存在管理层偏向的迹象;

(三)根据注册会计师在审计中了解到的情况,重大假设之间是否相互一致,重大假设是否与其他会计估计中所使用的假设一致、是否与被审计单位业务活动的其他领域中所使用的相关假设一致;

(四)管理层是否具有采取特定行动的意图和能力(如适用)。

**第三十条** 在针对作出会计估计所使用的数据运用本准则第二十七条的规定时,注册会计师应当针对下列方面设计和实施进一步审计程序:

(一)数据在适用的财务报告编制基础下是否适当以及发生不同于上期的变化是否适当(如适用);

(二)在选择数据时作出的判断是否表明可能存在管理层偏向的迹象;

(三)数据在具体情况下是否相关和可靠;

(四)管理层是否已适当理解或解读数据,包括合同条款。

**第三十一条** 在运用本准则第二十七条的规定时,注册会计师应当设计和实施进一步审计程序,以确定管理层是否已根据适用的财务报告编制基础采取下列适当措施:

(一)了解估计不确定性;

(二)选择适当的点估计以及作出与估计不确定性相关的披露,以应对估计不确定性。

**第三十二条** 根据已获取的审计证据,如果注册会计师认为管理层没有采取适当的措施以了解和应对估计不确定性,注册会计师应当:

(一)要求管理层实施追加程序以了解估计不确定性,或者要求

管理层实施追加程序以应对估计不确定性(包括重新考虑管理层的点估计的选择,或者考虑提供与估计不确定性相关的额外披露),并按照本准则第三十一条的规定评价管理层的应对措施;

(二)如果注册会计师确定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,按照本准则第三十三条至第三十四条的规定作出注册会计师的点估计或区间估计;

(三)评价是否存在内部控制缺陷,如果存在内部控制缺陷,按照《中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》的规定进行沟通。

**第三十三条** 如果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和与估计不确定性相关的披露(包括本准则第三十二条第(二)项规定的情形),注册会计师在设计和实施进一步审计程序时,应当评价所使用的方法、假设或数据在适用的财务报告编制基础上是否适当。无论使用的是管理层的还是注册会计师的方法、假设或数据,注册会计师均应当针对本准则第二十八条至第三十条中的事项,设计和实施进一步审计程序。

**第三十四条** 如果注册会计师作出区间估计,注册会计师应当:

(一)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,并且在根据适用的财务报告编制基础确定的计量目标和其他规定进行评价后,认为区间估计范围内的金额是合理的;

(二)针对评估的、与财务报表中关于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。

**第三十五条** 在针对与会计估计相关的重大错报风险获取审计

证据时，无论作为审计证据的信息来源如何，注册会计师均应当遵守《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》的相关规定。

在利用管理层的专家的工作时，本准则第二十六条至第三十四条的规定可能有助于注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十二条第（三）项的规定评价将管理层的专家的工作用作相关认定的审计证据的适当性。在评价管理层的专家的工作时，注册会计师对专家的胜任能力、专业素质和客观性的评价，对专家所执行工作的性质的了解，以及对专家的专长领域的熟悉程度，将影响进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

#### **第四节 与会计估计相关的披露**

**第三十六条** 注册会计师应当针对评估的、与会计估计相关披露有关的认定层次重大错报风险和与估计不确定性相关的披露，设计和实施进一步审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

#### **第五节 可能存在管理层偏向的迹象**

**第三十七条** 注册会计师应当评价管理层在作出包含于财务报表中的会计估计时的判断和决策是否表明可能存在管理层偏向的迹象，即使这些判断和决策单独而言是合理的。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。当存在有意误导时，管理层偏向具有欺诈性质。

## 第六节 基于已实施审计程序的总体评价

**第三十八条** 在针对会计估计应用《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》时，注册会计师应当根据实施的审计程序和获取的审计证据，评价：

（一）认定层次重大错报风险的评估结果是否仍然适当（包括识别出可能存在管理层偏向的迹象时）；

（二）管理层对财务报表中会计估计的确认、计量、列报和披露作出的决策是否符合适用的财务报告编制基础；

（三）是否已获取充分、适当的审计证据。

**第三十九条** 在按照本准则第三十八条第（三）项的规定作出评价时，注册会计师应当考虑已获取的所有相关审计证据（无论是佐证性的审计证据，还是相矛盾的审计证据）。如果注册会计师无法获取充分、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，或者按照《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》的规定评价这一情况对财务报表审计意见的影响。

**第四十条** 注册会计师应当确定会计估计和相关披露在适用的财务报告编制基础下是合理的还是存在错报。《〈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〉应用指南》针对注册会计师在评价未更正错报对财务报表的影响时如何区分错报（是事实错报、判断错报还是推断错报）提供了指引。

**第四十一条** 在审计会计估计时，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。

## 第七节 书面声明

**第四十二条** 注册会计师应当要求管理层和治理层（如适用）提供书面声明，说明根据适用的财务报告编制基础对确认、计量或披露的规定，其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。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。

## 第八节 与治理层、管理层或者其他相关机构或人员的沟通

**第四十三条** 在应用《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》和《中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》时，注册会计师应当与治理层或管理层沟通特定事项，包括分别与其沟通被审计单位重大会计实务的质量和值得关注的内部控制缺陷。在进行沟通时，注册会计师应当考虑拟沟通的与会计估计相关的事项（如有），并考虑形成重大错报风险的依据是与估计不确定性有关，还是与作出会计估计和相关披露时的复杂性、主观性或其他固有风险因素的影响有关。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或人员（如监管机构或审慎监管机构）进行沟通。

## 第九节 审计工作底稿

**第四十四条** 注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿：

（一）注册会计师按照本准则第十八条的规定了解到的要点；

（二）在考虑形成认定层次重大错报风险评估结果的依据（无论是与固有风险还是控制风险相关）的基础上，注册会计师的进一步审计程序与评估的认定层次重大错报风险之间的联系；

（三）当管理层没有采取适当措施以了解和应对估计不确定性时，注册会计师的应对措施；

（四）可能存在与会计估计相关的管理层偏向的迹象（如有），以及注册会计师按照本准则第三十七条的规定就这一情况对审计的影响作出的评价；

（五）注册会计师为确定会计估计和相关披露在适用的财务报告编制基础下是合理的还是存在错报而作出的重大判断。

## 第五章 附 则

**第四十五条** 本准则自 202×年×月×日起施行。