

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

第五十八讲：其他特殊项目的审计 1

讲师：Danielle





第十七章 其他特殊项目的审计





第十七章第一节 审计会计估计

一、会计估计及其性质

(一)会计估计的概念

会计估计是指在缺乏精确计量手段的情况下，采用的某项金额的近似值。会计估计包括公允价值会计估计和其他会计估计。

(二)会计估计的差异

会计估计与财务报表中确认或披露的金额之间存在差异，并不必然表明财务报表存在错报。对于公允价值会计估计而言尤其如此。

(三)会计估计的风险

会计估计导致的重大错报风险可能属于特别风险。



第十七章第一节 审计会计估计

二、风险评估程序和相关活动

(一)了解编制基础对会计估计的要求

注册会计师需要了解适用的财务报告编制基础是否：

- 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；
- 3.明确了要求或允许对会计估计作出的披露。

如有规定，则有助于对作出会计估计过程的制约，从而有助于降低会计估计的重大错报风险。



第十七章第一节 审计会计估计

(二)了解管理层如何识别是否需要作出会计估计

了解的目的是证实(特别是与负债相关的)会计估计的完整性。

为此，应着重向管理层询问下列情况[5]：

- 1.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.与会计估计相关的会计政策是否已经相应变化；
- 4.是否发生外部监管变化或其他不受管理层控制的变化；
- 5.是否发生需要作新估计或修改现有估计的新情况或事项。

如识别出需要作出会计估计的情况但管理层没有识别出，应确定被审计单位的风险评估过程是否存在缺陷。



第十七章第一节 审计会计估计

(三)了解管理层如何作出会计估计

如编制基础没有规定针对具体环境的特定估计方法，注册会计师就需要了解管理层做出会计估计的过程。

1.了解作出会计估计的方法

(1)选择方法时,如何考虑需要估计的资产或负债的性质；

(2)在从事经营活动的某些业务领域、行业或环境中是否有会计估计的通用方法；

(3)如作出会计估计时采用了内部开发的模型或偏离了某定行业或环境中采用的通用方法,则存在更大的重大错报风险。



第十七章第一节 审计会计估计

2.了解与会计估计相关的控制

在了解与会计估计相关的控制时，注册会计师可能考虑：

- (1)作出会计估计的人员的经验与胜任能力；
- (2)如何确定所使用的数据的完整性、相关性和准确性；
- (3)由适当层级的管理层和治理层复核和批准会计估计；
- (4)将批准交易的人员和作出会计估计的人员职责分离。



第十七章第一节 审计会计估计

3.管理层是否利用专家的工作

下列情况可能需要聘请专家或者帮助其作出会计估计：

- (1)需要估计的事项性质特殊(如油气储量)；
- (2)需要估计的情况、交易或事项具有异常或偶发性。
- (3)满足编制基础要求的模型具有一定技术含量(如对某些公允价值计量采用的模型)；



第十七章第一节 审计会计估计

4.考虑会计估计所依据的假设

- (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；
- (3)管理层如何确定所采用假设的内在一致性；
- (4)假设是否与管理层所能控制的事项相关；
- (5)支持假设的文件记录的性质和范围。



第十七章第一节 审计会计估计

5.了解会计估计方法的变化

应了解会计估计方法是否已经发生或应当发生不同于上期的变化，并了解变化的原因。

如果改变了，应确定管理层能否证明新方法更加恰当，或者新方法本身就是对变化的应对。

6.管理层是否及如何评估估计不确定性的影响

(1)管理层是否已考虑以及如何考虑各种假设或结果,如通过敏感性分析确定假设变化对估计的影响；

(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,是否已恰当应对实施监控程序的结果。为此，应复核上期估计的结果，或复核本期对上期估计的重新估计，但复核的目的不是质疑上期作出的判断。



第十七章第一节 审计会计估计

三、识别和评估重大错报风险

(一) 会计估计不确定性的影响因素

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；
4. 预测期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或不可观察到的输入数据的程度。



第十七章第一节 审计会计估计

评估重大错报风险时，考虑的事项还可能包括：

- (1) 会计估计的重要程度；
- (2) 管理层的点估计与注册会计师预期金额的差异；
- (3) 作出会计估计时是否利用专家工作；
- (4) 复核上期会计估计的结果。



第十七章第一节 审计会计估计

(二) 具有高度估计不确定性的会计估计

- 1.高度依赖判断的会计估计，如未决诉讼，多年后才能确定结果；
- 2.未采用经认可的计量技术计算的会计估计；
- 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。
- 4.复核上期估计结果表明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。



第十七章第一节 审计会计估计

针对高度不确定性的会计估计，还需注意以下两点：

（1）注册会计师应根据职业判断确定具有高度估计不确定性的会计估计是否会导致特别风险。

（2）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，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。此时，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。



第十七章第一节 审计会计估计

四、应对评估的重大错报风险

(一)确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关证据

有时难以获得这类证据。一旦存在这种证据，就具有很强的证明力，所以要优先考虑。

(二)测试管理层如何作出会计估计以及所依据的数据

下列情况下，测试会计估计的方法、模型和假设可能是恰当的应对措施
[记]：

- 1.会计估计是依据模型作出的公允价值会计估计；
- 2.会计估计源于会计系统对数据的常规处理；
- 3.对上期类似估计的复核表明本期估计流程可能有效；
- 4.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。



第十七章第一节 审计会计估计

1.考虑计量方法

- (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[编制基础提供的]支持计量方法的标准；
- (3)根据资产或负债的性质和编制基础，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。



第十七章第一节 审计会计估计

2.评价使用的模型

- (1)用前是否验证，是否定期复核以持续满足预定用途；
- (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)是否调整模型输出数据，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。



第十七章第一节 审计会计估计

3.评价使用的假设

- (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) 当这些假设汇总起来考虑或结合其他假设考虑时，无论是对特定会计估计还是其他会计估计，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。



第十七章第一节 审计会计估计

(三)测试与管理层如何作出会计估计相关的控制

当存在下列情形之一时，需要测试控制运行的有效性：

- 1.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充分、适当的审计证据。

(四)作出点估计或区间估计以评价管理层的点估计

管理层做出的会计估计要在财务报表上列报，所以都是点估计，也只能做点估计，不允许做区间估计。

注册会计师做出估计，是为了评价管理层做出的会计估计。

当估计的不确定性较低时,注册会计师可以做出点估计,直接与
管理层做出的点估计比较。但随着估计的不确定性的增加，注
册会计师做出合理的点估计的难度越大，仅能合理确定估计对
象的范围，所以做出区间估计，与管理层的点估计比较。



第十七章第一节 审计会计估计

作出点估计或区间估计以评价管理层的点估计时，应注意：

1.如使用有别于管理层的假设或方法做出点估计或区间估计，注册会计师应充分了解管理层的假设或方法，以确定在作出估计时已考虑了相关变量，并评价与管理层的点估计存在的任何重大差异。

2.如认为使用区间估计是恰当的，应当基于可获得的审计证据缩小区间，直至该区间范围内的所有结果均可被视为合理。

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。

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。



第十七章第一节 审计会计估计

下列方法可以将区间估计的区间缩小至某一区域，使该区域内所有结果视为合理的：

- (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。



第十七章第一节 审计会计估计

五、实施进一步实质性程序以应对特别风险

导致会计估计特别风险的主要原因是估计的不确定性。注册会计师应根据职业判断确定具有高度估计不确定性的会计估计是否会导致特别风险



第十七章第一节 审计会计估计

（一）评价替代性假设和重大假设

1.评价管理层如何考虑替代性的假设或结果,以及拒绝采纳的原因。在没有考虑替代性假设或结果的情况下,评价管理层在作出会计估计时如何处理估计不确定性。

2.评价管理层使用的重大假设是否合理。如果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。

当管理层实施特定措施的意图和能力与其使用的重大假设的合理性或对适用的财务报告编制基础的恰当应用相关时,评价这些意图和能力。



第十七章第一节 审计会计估计

(二)在特定情况下作出区间估计

如管理层没有适当处理估计不确定性的影响，且注册会计师认为必要,作出评价会计估计合理性的区间估计。

(三)确定确认和计量的标准是否符合编制基础

- 1.管理层对会计估计在财务报表中予以确认或不予确认的决策。
- 2.作出会计估计所选择的计量基础。



第十七章第一节 审计会计估计

六、评价会计估计的合理性并确定错报

- 1.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。
- 2.在注册会计师区间估计之外的管理层点估计得不到审计证据的支持。相应的错报不小于管理层点估计与注册会计师区间估计之间的最小差异。
- 3.当管理层根据对环境变化的主观判断而改变某项会计估计，或改变上期估计的方法时，可能认为管理层随意改变估计而产生错报，或者将其视为可能存在管理层偏向的迹象。



第十七章第一节 审计会计估计

七、其他相关审计程序

(一) 关注与导致特别风险的会计估计相关的披露

1. 是否按照适用的财务报告编制基础作出披露
2. 披露导致特别风险的会计估计的估计不确定性

(二) 识别可能存在管理层偏向的迹象

1. 管理层主观地认为环境发生变化，改变了估计或估计方法；
2. 针对公允价值会计估计，使用与市场不一致的自有假设；
3. 管理层选择或作出重大假设以产生有利于其目标的点估计；
4. 选择带有乐观或悲观倾向的点估计。

(三) 获取书面声明

应获取书面声明，以确定会计估计的重大假设的合理性。



第十七章第一节 审计会计估计

- 一、会计估计及其性质
- 二、风险评估程序和相关活动
- 三、识别和评估重大错报风险
- 四、应对评估的重大错报风险
- 五、应对会计估计的特别风险
- 六、评价会计估计并确定错报
- 七、其他相关审计程序



2



第十七章第一节 审计会计估计

[例题 简答]

ABC会计师事务所负责审计甲公司20x3年度财务报表,审计项目组在审计工作底稿中记录了与公允价值和会计估计审计相关的情况,部分内容摘录如下:

要求:

针对上述第(1)至(6)项,逐项指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。



第十七章第一节 审计会计估计

(1)为确定甲公司管理层在20x2年度财务报表中作出的会计估计是否恰当,审计项目组复核了甲公司20x2年度财务报表中的会计估计在20x3年度的结果。

(2)甲公司年末持有上市公司乙公司的流通股股票100万股,账面价值为500万元,以公允价值计量。审计项目组核对了该股票于20x3年12月31日的收盘价,结果满意。

(3)甲公司持有以公允价值计量的投资性房地产。审计项目组认为该项公允价值计量不存在特别风险,无需了解相关控制,聘请DEF资产评估公司对该投资性房地产的公允价值进行了评估。



第十七章第一节 审计会计估计

(4)20x3年末,甲公司针对一项未决诉讼确认了500万元预计负债。审计项目组作出的区间估计为550万元至650万元,据此认为预计负债存在少计50万元的事实错报。

(5)为减少利润总额和应纳税所得额之间差异,甲公司自20x3年1月1日起将固定资产折旧年限调整为税法规定的最低年限。审计项目组根据变更后的折旧年限检查了甲公司20x3年度计提的折旧额,结果满意。

(6)审计项目组向管理层获取了有关会计估计的书面声明,内容包括在财务报表中确认或披露的会计估计和未在财务报表中确认或披露的会计估计。



第十七章第一节 审计会计估计

[答案]

(1)不恰当。注册会计师复核上期财务报表中会计估计的结果,是为了识别和评估本期会计估计重大错报风险而执行的风险评估程序,目的不是质疑上期依据当时可获得的信息而作出的判断。

(2)恰当。

(3)不恰当。即使不存在特别风险,注册会计师亦应了解相关控制。

(4)不恰当。根据审计项目组的区间估计,只能得出错报不小于50万元的结论,并不能确定就是50万元。该错报是判断错报,不是事实错报。

(5)不恰当。管理层变更折旧年限的理由不合理。

(6)恰当。

ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

