

附件 6:

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

（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（包括公允价值会计估计）和相关披露有关的责任，制定本准则。

第二条 《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》、《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》和其他审计准则涉及审计会计估计，本准则是对这些准则应用的进一步扩展。

本准则还针对个别会计估计的错报和可能存在管理层偏向的迹象提出了要求。

第三条 某些财务报表项目不能精确计量，只能进行估计。在本准则中，这些财务报表项目被作为会计估计。

管理层可获得的用以支持作出会计估计的信息的性质和可靠性差别很大，并因此影响与会计估计相关的估计不确定性的程度。估计

不确定性的程度进而影响与会计估计相关的重大错报风险，包括会计估计对有意或无意的管理层偏向的敏感性。

第四条 会计估计的计量目标可能因适用的会计准则和相关会计制度以及所报告的报表项目而存在差异。

一些会计估计的计量目标是，在需要作出会计估计的情况下，预测一项或多项交易、事项或结果的结果。对其他一些会计估计，包括许多公允价值会计估计，计量目标有所不同，表现为按照计量日普遍存在的状况（如对某一特定类型资产或负债估计的市场价格）来反映某一当前交易或财务报表项目的价值。例如，适用的会计准则和相关会计制度可能要求公允价值计量以公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行的假想的当前交易为基础，而不是过去或者未来时点的交易为基础。

第五条 会计估计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。对于公允价值会计估计而言尤其如此，因为任何已观察到的结果不可避免地受到为编制财务报表目的而作出会计估计的时点后所发生的事项或情况的影响。

第二章 定 义

第六条 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。会计估计一般包括存在估计不确定性时以公允价值计量的金额，以及其他需要估计的金额。

当仅针对涉及公允价值计量的会计估计时，本准则采用“公允价值会计估计”的术语。

第七条 注册会计师的点估计或区间估计，是指从审计证据中得出的、用于评价管理层点估计的金额或金额区间。

第八条 估计不确定性，是指会计估计和相关披露对计量固有不精确性的敏感性。

第九条 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。

第十一条 会计估计的结果，是指将会计估计运用于所针对的交易、事项或情况而得出的实际货币金额。

第三章 注册会计师的目标

第十二条 注册会计师的目标是，获取充分、适当的审计证据以确定：

（一）根据适用的会计准则和相关会计制度，财务报表中确认或披露的会计估计（包括公允价值会计估计）是否合理；

（二）根据适用的会计准则和相关会计制度，财务报表中的相关披露是否充分。

第四章 要 求

第一节 风险评估程序和相关活动

第十三条 当实施《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》要求的风险评估程序和相关活动，以了解被审计单位及其环境（包括内部控制）时，注册会计师应当了解下列内容，作为识别和评估会计估计重大错报风险的基础：

（一）与会计估计（包括相关披露）相关的适用的会计准则和相关会计制度的规定；

（二）管理层如何识别可能导致需要作出会计估计并将其在财务报表中确认或披露的交易、事项和状况。在进行了解时，注册会计师应当向管理层询问可能导致新的或需要修改现有的会计估计的环境变化；

（三）管理层如何作出会计估计，以及会计估计所依据的数据。
管理层作出会计估计的方法和依据包括：

（一）用以作出会计估计的方法，包括模型（如适用）；

（二）相关控制；

（三）管理层是否利用专家；

（四）构成会计估计基础的假设；

（五）用以作出会计估计的方法是否已经发生或应当发生不同于前期的变化，以及变化的原因；

（六）管理层是否以及如何评估估计不确定性的影响。

第十四条 注册会计师应当复核前期财务报表中会计估计的结果，或者在当期财务报表中对前期会计估计作出的重新估计。

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性质，以及复核时获取的信息是否可能与识别和评估当期财务报表中会计估计的重大错报风险相关。

但是，注册会计师复核的目的不是质疑前期依据当时可获得的信息而作出的判断。

第二节 识别和评估重大错报风险

第十五条 当按照《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》识别和评估重大错报风险时，注册会计师应当评价与会计估计相关的估计不确定性的程度。

第十六条 注册会计师应当根据职业判断确定识别出的具有高度估计不确定性的会计估计是否会导致特别风险。

第三节 应对评估的重大错报风险

第十七条 基于评估的重大错报风险，注册会计师应当确定：

（一）管理层是否恰当运用与会计估计相关的适用的会计准则和相关会计制度的规定；

（二）作出会计估计的方法是否恰当，并得到一贯应用，以及会计估计或作出会计估计的方法不同于前期的变化是否适合于具体情况。

第十八条 当按照《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》的规定应对评估的重大错报风险时，注册会计师应当考虑会计估计的性质，并实施下列一项或多项程序：

（一）确定临近审计报告日发生的事项是否提供了与会计估计相关的审计证据；

（二）测试管理层如何作出会计估计以及作出会计估计的依据；在这种情况下，注册会计师应当评价采用的计量方法在特定情况下是否恰当，以及根据适用的会计准则和相关会计制度确定的计量目标，管理层使用的假设是否合理；

（三）测试与管理层如何作出会计估计相关的控制的运行有效性，并实施恰当的实质性程序；

（四）作出注册会计师的点估计或区间估计，以评价管理层的点估计。

在执行本条第一款第（四）项的规定时，注册会计师应当：

（一）如果使用有别于管理层的假设或方法，充分了解管理层的假设或方法，以确定在形成点估计或区间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；

（二）如果认为使用区间估计是恰当的，基于可获得的审计证据来缩小区间，直至该区间范围内的所有结果均可被视为合理。

第十九条 在确定第十七条规定的事项，或者根据第十八条以应对评估的重大错报风险时，注册会计师应当考虑是否要求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，以获取充分、适当的审计证据。

第四节 实施进一步实质性程序以应对特别风险

第二十条 对导致特别风险的会计估计，除实施《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》规定的其他实质性程序外，注册会计师还应当：

（一）评价管理层如何考虑可选择的假设或结果，以及拒绝采纳的原因，或者管理层在作出会计估计时如何处理估计不确定性；

（二）评价管理层使用的重大假设是否合理；

（三）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会计准则和相关会计制度的恰当应用相关时，评价这些意图和能力。

第二十一条 如果根据职业判断认为管理层没有适当处理估计不确定性对导致特别风险的会计估计的影响，注册会计师应当在必要时形成用于评价会计估计合理性的区间估计。

第二十二条 对导致特别风险的会计估计，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确定下列方面是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定：

（一）管理层对财务报表中的会计估计作出确认或不予确认的决策；

（二）作出会计估计所选择的计量基础。

第五节 评价会计估计的合理性并确定错报

第二十三条 注册会计师应当根据获取的审计证据，评价财务报表中的会计估计在适用的会计准则和相关会计制度下，是合理的还是存在错报。

第六节 与会计估计相关的披露

第二十四条 注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确定与会计估计相关的财务报表披露是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

第二十五条 对导致特别风险的会计估计，注册会计师还应当评价财务报表在适用的会计准则和相关会计制度下，对估计不确定性的披露的充分性。

第七节 可能存在管理层偏向的迹象

第二十六条 注册会计师应当复核管理层在作出会计估计时的判断和决策，以识别是否可能存在管理层偏向的迹象。在得出某项会计估计是否合理的结论时，可能存在管理层偏向的迹象本身并不构成错报。

第八节 书面声明

第二十七条 注册会计师应当向管理层和治理层（如适用）获取书面声明，以确定其是否认为在作出会计估计时使用的重要假设是合理的。

第九节 审计工作记录

第二十八条 注册会计师应当就下列事项形成审计工作记录：

（一）对导致特别风险的会计估计的合理性及其披露的充分性，注册会计师得出结论的基础；

（二）可能存在管理层偏向的迹象。

第五章 附 则

第二十九条 本准则自 2010 年 1 月 1 日起施行。