

附件 5:

中国注册会计师审计准则问题解答第 11 号 ——会计估计

由于被审计单位的经营具有内在不确定性，某些财务报表项目不能精确计量，只能进行估计。正是由于这种不确定性，在会计实务中，很多财务报表舞弊都与会计估计相关。对于注册会计师而言，如何应对会计估计的不确定性导致的财务报表重大错报风险，是审计的难点。《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》规范了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）和相关披露有关的审计责任。本问题解答旨在就注册会计师如何应对会计估计审计中存在的难点和疑问提供指导。

一、注册会计师在审计会计估计时，哪些迹象可能表明存在管理层偏向？

答：管理层偏向，是指管理层在编制和列报财务信息时缺乏中立性。由于某些财务报表项目需要进行估计，管理层有可能通过选择不符合最佳实务做法的会计估计或故意作出不恰当的会计估计对财务报表进行操纵。是否存在管理层偏向涉及注册会计师的职业判断，这种职业判断是注册会计师综合考虑审计过程中获取的各项信息和事实之后作出的。表明可能存在与会计估计相关的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；或者环境已经发生变化，但管理层并未根据变化对会计估计或估计方法作出相应的改变；或者会计估计或估计方法频繁变更，但似乎并非由所处环境的变化所致。

2.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。例如，被审计单位在确认建造合同收入时，完工百分比根据实际已发生成本占预计总成本的比例确定，管理层在作出预计总成本的估计时，可能高估或低估预计总成本，从而达到调节收入和利润的目的。

3.会计估计所依赖的假设存在内在的不一致，如对成本费用增长率的预期与收入增长率的预期显著不同。

4. 管理层的主观判断或采用的假设与市场、宏观环境、行业数据或历史信息不一致，从而显示管理层的主观判断或采用的假设带有明显偏向。例如，针对公允价值会计估计，如果被审计单位使用模型作出会计估计，在管理层使用的假设与可观察到的市场假设存在重大不一致的情况下，管理层仍使用其自有假设。再如，被审计单位所处行业整体产能过剩，被审计单位在经营过程中发生连续亏损，固定资产使用率明显低于设计使用率，但管理层在对固定资产进行减值测试时，仍然采用比较乐观的经营预测，且该经营预测未能如实反映被审计单位的经营状况和经营环境。

5.以前年度财务报表确认和披露的重大会计估计与后期实际结果之间存在重大差异，并且各项差异的方向一致（例如，各项差异同为增加利润）或者差异的方向与管理层目标一致（例如，管理层当年度的目标是增加利润，或减少税负）。

6.变更会计估计后被审计单位的财务成果或财务状况将发生显著的变化，例如，扭亏为盈、达到再融资要求等。

7.选择带有乐观或悲观倾向的点估计。管理层的经营理念 and 风格

也可能导致管理层偏向，注册会计师注意到被审计单位在编制财务报表时表现出明显的过于激进或过于保守的倾向，这可能使得管理层作出的会计估计也表现为过于激进（例如，管理层在考虑商誉减值时，对于产生商誉的资产组或资产组组合的未来现金流量过于乐观）或过于保守（例如，坏账准备的计提比例过高）。

8.管理层试图通过对专家的选择以及对专家工作的干涉，从而影响专家对特定会计估计的工作结果，这也可能表明存在管理层偏向。例如，管理层在选择专家时，刻意避开相关领域内信誉和胜任能力较好的专家，转而聘用该领域胜任能力不足，或信誉一般的专家，以便可以更加容易地影响相关专家的工作结果。再如，管理层可能在选择专家时已经向相关专家透露了其对特定事项的预期结果，从而只选择愿意满足管理层预期结果的专家（购买意见）对相关会计估计进行评估。

在某些情况下，注册会计师可能很容易识别出管理层偏向，但在另外一些情况下，注册会计师可能只有在对不同类型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。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，以识别可能存在管理层偏向的迹象。注册会计师保持职业怀疑，有助于识别这些迹象。

二、针对基于重大假设作出的会计估计，注册会计师可以从哪些方面考虑相关假设的合理性？

答：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结果产生重大影响，则这些假设被视为重大假设。存在

重大假设的会计估计往往也表明存在高度估计不确定性，并由此可能产生特别风险。管理层对未来发生的事项作出的假设反映了管理层的预期，同时，管理层基于此预期，拟采取的行动计划反映了管理层执行某项措施的意图和能力。因此，注册会计师在评价重大假设的合理性时，需要考虑管理层的预期、管理层的意图和能力以及相关法律法规的要求来进行综合评价。

（一）考虑管理层的预期

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。注册会计师在考虑相关重大假设是否合理时，除了可以考虑《<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》第 79 段列举的事项外，还可以考虑以下事项：

（1）同行业公开数据或可以获得的同行业类似的经验，例如，管理层在编制盈利预测时采用的未来期间的毛利率明显高于同行业其他主体，注册会计师可能需要对相关假设的合理性保持警觉；

（2）可获取的支持性证据，如专家的结论或意见等。例如，某从事核电业务的被审计单位预计在生产结束时清理核废料的费用将由于未来技术的变化而显著降低，那么该被审计单位由此作出的有关预计负债的估计金额应当反映有关专家对技术发展及清理费用减少作出的合理预测。

（二）考虑管理层的意图和能力

会计估计涉及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。针对重大假设的合理性，注册会计师在评估管理层的意图和能力时，除考虑《<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》第 80

段列举的程序外，还可以考虑以下事项：

（1）管理层实现其意图的能力。例如，管理层应对持续经营假设疑虑的措施是从银行获取额外贷款，则注册会计师需要评估其获取额外贷款的可能性；

（2）从管理层建立的持续战略分析和风险管理流程中可能获取支持管理层作出重大假设的其他相关信息。例如，被审计单位的生产能力报告，或相关项目的可行性报告中包含的有关最大产能分析，或者盈亏平衡点信息等。

当然，并非所有存在重大假设的会计估计都需要考虑管理层的意图和能力。例如，作出公允价值会计估计通常不考虑管理层的意图或能力，因为公允价值计量的目标要求假设反映市场参与方的有序交易中可能运用的假设。

（三）考虑相关法律法规的要求

注册会计师考虑管理层的预期和能力，在适用的情况下，还可能需要考虑相关法律法规的要求。例如，随着国家及社会公众对环保问题的日益关注，相关法律法规可能对被审计单位涉及的环保责任予以加强，从而导致与此相关的会计估计发生变化。从事资源开采行业的被审计单位的预计固定资产弃置费用可能需要根据相关法律法规的要求予以更新，而注册会计师需要考虑被审计单位对于预计弃置费用的估计是否符合相关法律法规的要求。

三、被审计单位发生会计估计变更时，注册会计师如何考虑相关变更的合理性及会计处理的适当性？

答：当识别出管理层变更了会计估计时，注册会计师可以从以下方面考虑会计估计变更的合理性及会计处理的适当性：

（一）考虑管理层作出会计估计变更的原因和依据

管理层作出会计估计变更的原因和依据可能包括：

(1) 以前年度据以作出会计估计的基础信息发生了变化。注册会计师需要了解管理层所声称的这些变化是否确实发生，导致管理层作出会计估计变更的具体原因或事项是什么，相比以前年度发生了哪些变化，管理层作出的会计估计变更是否反映了该变化等。

(2) 管理层取得了新的信息或积累了更多经验。注册会计师需要了解这些新的信息和经验的具体内容是什么、来源是否可靠，以及这些信息是否确实为自上期财务报表日之后才出现或可能获取的新信息，并且需要考虑这些新信息是否与注册会计师对该事项的了解一致。同时，如果这些信息适用于《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的规定，则注册会计师可能需要考虑上期财务报表中会计估计的确认或披露是否恰当。

(3) 相关法律法规引起的会计估计变更。例如，某从事化工行业的被审计单位对环境造成了污染，按照以前年度的法律法规，被审计单位只需要对污染进行清理，而随着国家对环境保护越来越重视，按照现行法律法规，该被审计单位不但需要对污染进行清理，还可能需要对受此影响的居民进行赔偿，此时管理层在作出会计估计时还需要考虑相关赔偿义务的影响。

考虑管理层作出会计估计变更的原因和依据时，应当判断管理层是否存在滥用会计估计变更的情况，如管理层未严格区分会计估计变更、会计政策变更和前期差错更正，试图通过滥用会计估计变更调节利润。

注册会计师还可以考虑与同行业类似或相关的会计估计进行比较，从不同的角度评价管理层进行会计估计变更是否符合实际情况。当然，如果注册会计师注意到与被审计单位相关的外部或内部环境发

生了变化，但管理层并未对相关会计估计作出变更，注册会计师也需要关注管理层不对这些会计估计作出变更是否合理。

(二)考虑截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计变更的审计证据

截至审计报告日发生的事项有时可能提供有关会计估计(包括其变更)的充分、适当的审计证据。对这类期后事项的复核可能会减少注册会计师通过实施其他审计程序评价被审计单位会计估计变更合理性的工作量，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(包括其变更)实施其他追加的审计程序。例如，资产负债表日后涉及诉讼的终审判决结果可能为资产负债表日未决诉讼的预计负债重新估计的金额提供直接的审计证据，从而没有必要针对相关会计估计变更实施其他审计程序。

(三)考虑会计估计变更的会计处理是否正确以及相关披露是否充分、完整

针对会计估计变更的会计处理，注册会计师可以考虑的内容包括会计估计变更的原因、变更的内容、变更的时点；会计估计变更对当期和未来期间的影响金额，以及对其他各项目的的影响金额；会计估计变更的影响金额不能确定的，管理层是否披露这一事实和原因。注册会计师需要结合适用的财务报告编制基础，确定相关会计处理是否正确，与会计估计变更有关的披露是否充分、完整。

四、在审计会计估计时，注册会计师如何作出点估计或区间估计？

答：《<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》第87段指出，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。

注册会计师在作出自己的点估计或区间估计时，可以考虑相关行业数据、市场中可观察到的数据、会计估计涉及的各种结果发生的可能性以及在其他被审计单位审计中获取的可比较的信息（在满足保密义务的前提下）。对于不同的会计估计，可以采用的方法和数据可能各不相同。

以针对预计负债的估计金额为例：

（1）如果预计未来支出金额存在一个连续范围（或区间，下同），且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数按照范围内的中间值，即上下限金额的平均数确定；

（2）如果预计未来支出金额不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同，在预计负债只涉及一个项目（指或有事项涉及的项目只有一个，如一项诉讼、一项债务担保等）时，则按照最可能发生的金额确定；在预计负债涉及多个项目时（指或有事项涉及的项目不止一个，如在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户。相应的，企业对这些客户负有保修义务），则按照可能结果及相关概率计算确定。

例如¹：被审计单位需就售出的产品（销售收入1.2亿元）提供为期一年的保修服务。假设注册会计师从被审计单位销售部和售后服务部门得知，根据以往经验，如果出现较小的质量问题，则需发生的售后服务成本为销售额的1%，如果出现较大的质量问题，则需发生的售后服务成本为销售额的2%。被审计单位质量控制和售后服务部门根据历史数据分析预测，本年度已售产品中80%不会发生质量问题，15%可能发生较小质量问题，5%可能发生较大质量问题。则根据相关财务报告编制基础提供的指引，相关售后服务成本金额的最佳估计数可以考虑计算如下： $1.2\text{亿} \times 15\% \times 1\% + 1.2\text{亿} \times 5\% \times 2\% = 30\text{万}$ ，因此，注册会计师作出的点估计为30万元。

如果注册会计师在作出点估计或区间估计时使用了有别于管理层的假设或方法，注册会计师应当充分了解管理层的假设或方法，以确定注册会计师在作出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。

一般来说，可以由注册会计师独立作出的点估计或区间估计通常不会涉及复杂的会计估计和估计模型。根据《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》第八条的规定，如果在会计或审计以外的某一领域的专长对获取充分、适当的审计证据是必要的，注册会计师应当确定是否利用专家的工作。因此，对于复杂的或专业性很强的会计估计，如股份支付、固定资产弃置费用或者与金融工具相关的公允价值等，注册会计师可能需要考虑利用专家协助作出相关的点估计或区间估计，或由专家协助评价管理层作出的会计估计（也可能是由管理层的专家作出的公允价值会计估计）。注册会计师基于自身

¹ 在本例中，约定的保修期为售后1年，时间较短，因此未考虑相关负债的时间价值。

的知识和胜任能力，以及数据的可获得性确定是否亲自作出点估计或区间估计，或者考虑利用专家协助其执行相关工作。

五、针对常见会计估计的例子，注册会计师可以考虑哪些事项？

答：根据适用的财务报告编制基础的规定，不同被审计单位面临的需要作出会计估计的情形可能各有不同，下表列举了常见的会计估计的例子以及针对每一种会计估计，注册会计师可以考虑的事项。下表并非注册会计师可以考虑事项的全部，仅为注册会计师的执业提供参考。

涉及的会计估计	注册会计师可以考虑的事项
<p>应收款项的计价</p>	<p>(1) 对于取得的由被审计单位编制的账龄分析表，就其完整性和准确性实施程序；</p> <p>(2) 对被审计单位以前年度冲销的坏账准备以及计提坏账准备的结果进行复核；</p> <p>(3) 考虑被审计单位确定的坏账计提比例的合理性，避免只是按照被审计单位的计提比例执行简单的重新计算；</p> <p>(4) 对于单项计提坏账准备的应收款项，计提的坏账准备是否合理；</p> <p>(5) 考虑期后事项。</p>
<p>存货的计价</p>	<p>(1) 结合相关行业数据（如存货周转天数）或同行业其他公司的信息考虑管理层对于存货可变现净值的估计是否合理，包括考虑供应商和客户等上下游相关产品的售价信息；</p> <p>(2) 结合执行存货监盘观察到的情况，考虑被审计单位对于残次冷背存货的会计处理是否恰当；</p>

	<p>(3) 询问财务部之外的其他人员（如负责销售或营运的人员），获取他们对于被审计单位存货价值的考虑；</p> <p>(4) 分析存货的估计售价以确定存货的可变现净值是否高于或低于其成本；</p> <p>(5) 关注管理层在考虑存货的可变现净值时是否考虑了进一步加工成本和预计销售费用以及相关税费。</p>
<p>长期资产 (包括固定资产、无形资产和商誉)的计价</p>	<p>(1) 根据外部环境，包括行业发展趋势以及被审计单位在行业中的地位，考虑管理层编制财务预测所采用的假设，如业绩增长比例和折现率等；</p> <p>(2) 复核管理层作出的以前年度预测和该年度实际经营结果，考虑管理层作出准确预测的能力；</p> <p>(3) 如果获取与被审计单位管理层的预测相反的客观证据，需要根据该反面证据考虑管理层的会计估计；</p> <p>(4) 当被审计单位发生连续累计亏损时，注册会计师在评价管理层的预测时，需要充分考虑该连续累计亏损所提示的信息；</p> <p>(5) 另外，资产的可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定，即如果资产预计未来现金流量的现值低于资产的账面价值，管理层还需要考虑公允价值减去处置费用的净额，并选取其中较高者作为考虑资产减值的依据。</p>
<p>涉及未来现金流量预测的估计</p>	<p>(1) 识别估值模型中涉及的重大假设（即其合理变动将对估计的计量结果产生重大影响的假设）；</p> <p>(2) 评价假设是否代表市场参与者的观点（财务报告</p>

	<p>编制基础要求作出这一考虑)；</p> <p>(3) 考虑用以作出估计的方法或假设自前期以来是否已发生变更或需要作出变更；</p> <p>(4) 考虑重大假设相对于整体减值分析的敏感性；</p> <p>(5) 考虑管理层实施特定行动的意图是否与其能力相符；</p> <p>(6) 考虑在编制初步分析和预测之后所获得的新信息；</p> <p>(7) 评价有关假设和因素是否在与财务报表相关的其他会计估计和财务预测中一致地应用；</p> <p>(8) 执行对前期预测的复核以确定与前期估计相关的管理层判断和假设是否表明可能存在管理层偏向；</p> <p>(9) 考虑有关财务预测的反面证据的影响；</p> <p>(10) 考虑管理层使用的折现率是否反映了当前市场货币时间价值和资产特定风险；</p> <p>(11) 考虑使用的折现率和预计现金流量是否同为税前结果。</p>
<p>涉及未决诉讼或索赔的估计</p>	<p>(1) 与诉讼或索赔相关的损失的可估计性；</p> <p>(2) 导致与诉讼或索赔相关的损失无法估计的事项或情况；</p> <p>(3) 在考虑诉讼结果为负面的可能性大小时，可以考虑下列因素：</p> <p>① 诉讼的性质和解决机制；</p> <p>② 诉讼的进展情况，包括法庭对于事实、司法管辖权和其他事项的初步裁决，以及已经提出的解决方案；</p> <p>③ 法律顾问或其他顾问的观点；</p>

	<p>④被审计单位在类似案件中的经验；</p> <p>⑤类似案件在以往的实际结果；</p> <p>⑥管理层对于如何解决该诉讼的决定（如庭外和解）；</p> <p>⑦被审计单位或对方上诉的机会（如必要）；</p> <p>（4）根据管理层减少损失的努力和法律上的策略，未来需要发生的解决费用。</p>
--	--

六、在审计会计估计时，如何形成审计工作底稿？

答：根据《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》的规定，注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿：

（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

可能包括下列方面：

（1）记录导致特别风险的会计估计和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断；

（2）记录注册会计师对导致特别风险的会计估计的合理性得出结论的基础，包括获取的证据、对相关审计证据的评价以及注册会计师执行的审计程序；

（3）记录与管理层、治理层及其他人员就导致特别风险的会计估计进行的讨论；

（4）如果与特别风险有关的会计估计的支持性证据来源于专家，注册会计师应当记录与专家进行的讨论及其结果；

（5）如果利用了专家的工作，项目组还需要根据《中国注册会

计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的规定，在工作底稿中记录对专家胜任能力和独立性的评估，以及对专家工作范围的界定和工作结果的评估等内容；

（6）项目合伙人以及项目质量控制复核人（如有）复核上述工作底稿的记录。

（二）可能存在管理层偏向的迹象

对于识别的可能存在的管理层偏向，注册会计师的记录可能包括：

（1）在审计计划阶段，记录对有关管理层偏向的疑虑；

（2）在审计执行阶段和总结阶段，记录可能存在的管理层偏向及应对情况。