

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

# 《中国注册会计师审计准则第 1321 号 ——会计估计的审计》指南

（征求意见稿）

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

# 目 录

第一章 总则 .....	3
一、本准则的适用范围 .....	3
二、会计估计的含义 .....	3
三、被审计单位管理层与注册会计师对会计估计的责任 .....	4
四、对注册会计师审计会计估计的总体要求 .....	5
第二章 针对会计估计的重大错报风险实施的审计程序 .....	5
一、针对会计估计的风险评估程序 .....	5
二、针对会计估计的进一步审计程序 .....	7
第三章 复核和测试管理层作出会计估计的过程 .....	8
一、评价会计估计依据的数据和假设 .....	8
二、测试会计估计的计算过程 .....	11
三、将以前期间作出的会计估计与其实际结果进行比较 .....	11
四、考虑管理层对会计估计的批准程序 .....	13
第四章 运用独立估计 .....	13
一、独立估计的含义 .....	13
二、对独立估计的运用 .....	14
第五章 复核期后事项 .....	15
一、复核期后事项的作用 .....	15

二、区分两类期后事项 .....	15
第六章 评价审计程序的结果.....	16
一、评价审计程序结果的总体要求 .....	16
二、对影响作出会计估计时使用的假设和数据的重大期后交易或事项的考虑 .....	16
三、对会计估计的合理性进行评价 .....	17

## 第一章 总则

《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计的审计》(以下简称本准则)第一章(第一条至第五条),主要说明本准则的制定目的、适用范围、会计估计的含义、被审计单位管理层和注册会计师对会计估计的责任,并对注册会计师进行会计估计的审计提出总体要求。

### 一、本准则的适用范围

尽管会计估计和预测性财务信息都建立在对不确定事项进行判断的基础上,都带有估计的成分,但前者属于历史财务信息,后者属于未来财务信息。因此,本准则第二条指出,本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务,但不适用于预测性财务信息的审核。

### 二、会计估计的含义

本准则第三条明确了会计估计的含义。本准则所称会计估计与适用的会计准则和相关会计制度的相应概念一致。通常是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。例如:

- (1) 应收款项: 估计坏账准备;
- (2) 存货: 估计跌价准备;
- (3) 长期股权投资: 估计减值准备;
- (4) 固定资产: 估计折旧年限或总工作量、净残值、减值准备;
- (5) 在建工程: 估计减值准备;

（6）无形资产：估计受益期限、减值准备；

（7）建造合同中收入及费用的确认：完工百分比法下对完工进度的估计；

（8）预计负债：估计未决诉讼损失和产品质量保证等；

（9）所得税：资产负债表债务法下对递延所得税资产和递延所得税负债的估计。

### 三、被审计单位管理层与注册会计师对会计估计的责任

本准则第四条界定了被审计单位管理层和注册会计师对会计估计的责任。

第四条第一款规定，被审计单位管理层应当对其作出的包括在财务报表中的会计估计负责。

《中华人民共和国会计法》第四条规定：“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。”第二十一条规定：“财务报表应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人签名并盖章；设置总会计师的单位，还需由总会计师签名并盖章。单位负责人应当保证财务会计报告真实、完整。”管理层是负责编制、报送财务报表的责任主体，应当对其作出的会计估计及相关披露负责。

第四条第二款规定，按照中国注册会计师审计准则的规定，获取充分、适当的审计证据，评价被审计单位作出的会计估计是否合理、披露是否充分，是注册会计师的责任。

#### **四、对注册会计师审计会计估计的总体要求**

本准则第五条对注册会计师审计会计估计提出了总体要求。

会计估计通常是被审计单位在不确定情况下作出的，其准确程度取决于管理层对不确定的交易或事项的结果作出的主观判断。由于会计估计的主观性、复杂性和不确定性，管理层作出的会计估计发生重大错报的可能性较大，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》的规定，确定会计估计的重大错报风险是否属于特别风险。

值得注意的是，管理层为达到预期结果，可能会利用会计估计的上述特征，误用、滥用会计估计，或者不恰当地调整会计估计所依据的假设及改变原先作出的判断，并凌驾于有关会计估计的内部控制之上，从而增大了财务报表出现重大错报的可能性。注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》的有关规定，识别和评估与会计估计相关的舞弊行为导致的重大错报风险，并针对该风险设计和实施进一步审计程序。

## **第二章 针对会计估计的重大错报风险实施的审计程序**

本准则第二章（第六条至第七条），主要说明针对会计估计的风险评估程序和进一步审计程序。

### **一、针对会计估计的风险评估程序**

本准则第六条第二款指出，注册会计师对被审计单位及其环境的了解，包括对管理层作出会计估计的程序和方法（包括相关控制活动，

下同)的了解,有助于识别和评估会计估计的重大错报风险。

针对会计估计实施风险评估程序是注册会计师设计和实施进一步审计程序的基础,评估的会计估计的重大错报风险水平将直接影响进一步审计程序的性质、时间和范围。具体来说,注册会计师可以针对会计估计实施下列风险评估程序:

1. 了解适用的会计准则和相关会计制度中有关会计估计的要求。通过了解,可以帮助注册会计师确定适用会计准则和相关会计制度中是否规定了需要作出会计估计的具体情况,有关会计估计的计量方法以及披露要求,还为注册会计师就被审计单位如何运用适用会计准则和相关会计制度中有关会计估计的规定与管理层进行讨论提供了基础。

2. 了解管理层如何识别需要作出会计估计的交易、事项和情况。管理层负责作出会计估计,并在必要时建立计量会计估计的程序,包括恰当的内部控制等。注册会计师可以询问管理层是否已考虑下列情况的变化:(1)企业可能已从事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条款可能已改变;(3)适用会计准则和相关会计制度中有关会计估计的要求可能已发生变化;(4)法规或管理层无法控制的其他变化可能要求管理层修订或作出新的会计估计;(5)需要作出会计估计的新情况或事项。

3. 了解管理层作出会计估计的过程,包括作出会计估计依赖的假设、管理层是否及如何评价会计估计的不确定性造成的影响。为此,注册会计师应考虑下列事项:(1)与会计估计相关的账户或交易的类型;(2)作出会计估计的人员的经验和能力;(3)管理层如何确信作出会计估计依据的数据是完整、相关和准确的;(4)是否存在作出特

殊会计估计所需的一般公认的技术方法；（5）作出会计估计依据的假设是否内在一致、并符合企业经营计划和外部环境，以及管理层如何确信会计估计是根据这些假设作出的；（6）管理层是否已执行敏感性分析，确定作出会计估计依据的假设的变化对会计估计的影响；（7）当敏感性分析表明可能有很多不同结果时，管理层如何确定会计估计；（8）管理层是否监控前期作出的会计估计的实际结果；（9）对作出会计估计过程实施的其他内部控制。

4. 复核前期财务报表中作出的会计估计的结果，或对其进行重新估计。执行这一程序有助于注册会计师获取有关管理层前期估计过程有效性的信息，注册会计师可以据此判断管理层本期估计过程的有效性。注册会计师还能获取需要在本期对前期作出的会计估计进行重新估计的审计证据，以及与需要在报表中披露的不确定性相关的审计证据。

## **二、针对会计估计的进一步审计程序**

本准则第六条第一款对注册会计师针对会计估计的重大错报风险实施审计程序提出了总体要求，规定注册会计师应当设计和实施进一步审计程序，获取充分、适当的审计证据，以判断特定环境下的会计估计是否合理，并在必要时是否得以充分披露。

本准则第七条进一步规定，在审计会计估计时，注册会计师应当采用下列一种或多种审计程序：

- （1）复核和测试管理层作出会计估计的过程；
- （2）运用独立估计与管理层作出的会计估计进行比较；
- （3）复核能够证实会计估计合理性的期后事项。



本准则第三章至第五章对上述三种审计程序进行了详细说明。

### 第三章 复核和测试管理层作出会计估计的过程

本准则第三章（第八条至第十八条），主要说明在复核和测试管理层作出会计估计的过程时，注册会计师应当实施的审计程序。

本准则第八条规定，在复核和测试管理层作出会计估计的过程中，注册会计师应当按照下列步骤实施审计程序：（1）评价会计估计依据的数据，考虑会计估计依据的假设；（2）测试会计估计的计算过程；（3）如有可能，将以前期间作出的会计估计与其实际结果进行比较；（4）考虑管理层对会计估计的批准程序。

本准则第九条至第十八条对上述步骤作出了详细的说明。

#### 一、评价会计估计依据的数据和假设

##### （一）评价会计估计依据的数据的准确性、完整性和相关性

本准则第九条第一款规定，注册会计师应当评价会计估计依据的数据的准确性、完整性和相关性。

数据的准确性是指作出会计估计依据的数据准确，如应收账款的账龄准确。数据的完整性是指会计估计依据的数据应尽可能全面，如对应收款项的坏账准备进行估计时，应当包括所有应收款项，而不能仅对其中部分应收款项估计坏账准备。数据的相关性是指会计估计依据的数据应与会计估计相关，如对应收款项的坏账准备采用账龄分析法进行估计时，应收款项的账龄及坏账准备的提取比率与该项估计就是相关的。

本准则第九条第二款还规定，当利用被审计单位生成的信息时，注册会计师应当核对该信息是否与会计信息系统处理的数据相一致。例如，在收集有关产品质量保证准备金的审计证据时，应当考虑产品的保修期限，并将已售出但在资产负债表日仍然处于保修期内的产品数据与通过会计信息系统处理过的销售数据进行对比，以确定预提的保修费用是否合理。

## （二）考虑获取外部审计证据

本准则第十条规定，注册会计师应当考虑从被审计单位外部获取与会计估计相关的审计证据。外部审计证据由于来源独立，可靠性更强，可以成为评价会计估计恰当与否的证据。

例如，在审计存货跌价准备时，注册会计师除了获取被审计单位以往的销售水平、现有的订单和营销趋势等资料外，还可从所处行业编制的销售预测和市场分析资料中获取审计证据。同样，在审计未决诉讼导致的预计负债时，注册会计师可以考虑与被审计单位的律师直接交换意见。

## （三）评价被审计单位对数据的分析

本准则第十一条规定，注册会计师应当评价被审计单位是否对收集的数据进行恰当的分析，并将其作为确定会计估计的合理基础。例如，被审计单位是否对应收账款的账龄进行分析，是否根据消耗量的预测对存货供应天数进行推算。

## （四）评价会计估计使用的主要假设是否有合理的依据

本准则第十二条规定，注册会计师应当评价被审计单位在作出会计估计时使用的主要假设是否具有合理的依据。

在某些情况下，会计估计依据的主要假设是行业和政府的预测数

据，如通货膨胀率、利率和汇率等；在另一些情况下，会计估计依据的主要假设是被审计单位特有的、内部编制的的数据。注册会计师应当检查这些假设的来源，以评价其是否有合理的依据。

本准则第十三条规定了注册会计师在评价会计估计依据的假设时应当考虑的事项。这些事项具体包括：（1）根据以前期间的实际结果，判断这些假设是否合理；（2）这些假设是否与其他会计估计依据的假设一致；（3）这些假设是否与管理层合理可行的计划一致。

此外，注册会计师应当特别关注主观的、容易引起重大错报的或对情况变化敏感的假设。如未来利率、汇率等指标的变化，注册会计师应对这些会计估计依据的假设的合理性作出审慎评估。

#### （五）考虑利用专家的工作

本准则第十四条规定，对于涉及特殊技术的复杂会计估计过程，注册会计师应当考虑利用专家的工作。

会计估计可能涉及会计和审计之外其他领域的知识和技术。例如，探测某一矿产的蕴藏量，或是估算在建工程的完工程度，注册会计师应当根据具体情况考虑是否需要利用专家的工作。当利用专家工作时，注册会计师应遵循《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》的相关规定。

#### （六）复核会计估计公式的持续适当性

在很多情况下，被审计单位采用计算公式作出会计估计。例如，采用直线法计算固定资产折旧，采用销售收入百分比法计算产品质量保证准备金。被审计单位通常定期检查公式的适当性，如重新估计固定资产的剩余使用年限、调整计算产品质量保证准备金的比例等。

会计估计公式的持续适当性将直接影响会计估计的合理性。因

此，本准则第十五条规定，注册会计师应当根据了解的被审计单位以前期间的财务成果、所处行业的惯例以及管理层向注册会计师披露的未来计划，复核管理层在作出会计估计时使用的会计估计公式的持续适当性。

## **二、测试会计估计的计算过程**

本准则第十六条规定，注册会计师应当对管理层作出会计估计的计算过程实施审计程序。

在实务中，实施审计程序的性质、时间和范围取决于下列因素：

1. 评估的重大错报风险。该风险受会计估计计算的复杂性的影响，会计估计的计算过程越复杂，出现重大错报的可能性就越大，就需要实施更有效的审计程序，测试更多的样本。

2. 注册会计师对管理层会计估计程序和方法的了解与评价。如果注册会计师认为，管理层作出会计估计的程序和方法符合相关规定及企业的实际情况，可靠性强，则可适当缩小对计算过程的测试范围。

3. 会计估计在财务报表中的重要性。如果某项会计估计对财务报表有重大影响，注册会计师应将其确定为重点审计领域。如被审计单位年末计提了巨额的预计负债，对财务状况和经营成果产生了重大影响，注册会计师应对该预计负债实施专门的审计程序。

## **三、将以前期间作出的会计估计与其实际结果进行比较**

本准则第十七条规定，在可能的情况下，注册会计师应当将被审计单位以前期间作出的会计估计与其实际结果进行比较，以实现下列目的：

- (1) 获取有关会计估计程序和方法总体可靠性的审计证据;
- (2) 考虑是否需要调整会计估计公式;
- (3) 评价会计估计与实际结果之间的差异是否已经量化, 如有必要, 是否已作适当调整或披露。

被审计单位的经营活动充满了风险和不确定性。会计估计是管理层运用专业判断进行估计和计算的结果, 不可能完全精确。这些估计和计算在实际发生后, 会反过来验证管理层事前估计的合理性和准确性。因此, 注册会计师可以将被审计单位以前期间作出的会计估计与其实际结果进行比较。

注册会计师在将被审计单位以前期间作出的会计估计与其实际结果进行比较时, 应当将比较结果以数量的形式表现出来, 即量化两者的差异。

例如, 被审计单位从  $20 \times 1$  年初起开始生产并销售某类产品, 该类产品质量保证期为 3 年。 $20 \times 1$  年至  $20 \times 3$  年该产品的销售收入及实际发生的维修费用如表 1321-1 所示:

表 1321-1

单位: 万元

项 目 \ 年 份	$20 \times 1$ 年	$20 \times 2$ 年	$20 \times 3$ 年
销售收入	1000	1500	1200
当年度发生的维修费	$(20 \times 1) 8$	$(20 \times 2) 18$	$(20 \times 3) 18$
第二年发生的维修费	$(20 \times 2) 11$	$(20 \times 3) 20$	$(20 \times 4)$ 尚未发生
第三年发生的维修费	$(20 \times 3) 9$	$(20 \times 4)$ 尚未发生	$(20 \times 5)$ 尚未发生

假设被审计单位在以上 3 年年末分别按当年销售收入的 2% 计提产品质量保证金 20 万元、30 万元和 24 万元。在审计  $20 \times 3$  年度的财务报表时, 注册会计师应当将  $20 \times 1$  年度 1000 万元销售所对应的

产品质量保证金 20 万元与这批产品 20×1 年至 20×3 年三年内实际发生的 28 万元维修费进行比较。通过比较可以发现，该产品计提的质量保证金不能弥补其质量保证期内所发生的维修费用。进一步分析可以发现，20×1 年至 20×3 年的三年中，每年所销售的产品在当年度发生的维修费与销售收入的比列呈逐年上升趋势，且 20×2 年销售的产品在当年及 20×3 年两年内发生的维修费用已超过为这批产品所计提的质量保证金。在这种情况下，注册会计师应当提请被审计单位提高对产品质量保证金的计提比例。

#### 四、考虑管理层对会计估计的批准程序

重要的会计估计通常需要取得管理层的复核和批准，这也是被审计单位内部控制的一部分。本准则第十八条指出，注册会计师应当考虑这种复核和批准是否由适当层次的管理层执行，并在支持作出会计估计的书面文件中留下证据。

### 第四章 运用独立估计

本准则第四章（第十九条），主要说明注册会计师对独立估计的运用。

#### 一、独立估计的含义

独立估计是指独立于被审计单位之外的人士（包括注册会计师和专家等）对会计估计事项所作的估计。在某些情况下，独立估计不仅能够印证被审计单位管理层所作的会计估计的合理性，同时也可提高

审计效率。例如，根据对市场上具有相似规格和品质的某一产品的现在及未来销售情况的了解，注册会计师可以对被审计单位就该产品计提的存货跌价准备作出估计。

## 二、对独立估计的运用

注册会计师可以运用不同来源的独立估计。本准则第十九条第一款指出，注册会计师可以自行作出独立估计或从其他渠道获取独立估计，并与管理层作出的会计估计进行比较。

如果具备专业胜任能力，注册会计师可以自行作出独立估计。对于涉及特殊技术的复杂会计估计过程或某些不熟知的领域，如在建造合同中对已完成和未完成工作的计量、特定资产的估价和物质状况的测定等，注册会计师可以考虑从其他渠道获取独立估计。

如果被审计单位未建立与会计估计相关的控制政策和程序，注册会计师无法通过复核和测试管理层作出会计估计的过程验证会计估计的合理性，也不存在能够印证会计估计的期后事项，注册会计师应当考虑运用独立估计与被审计单位作出的会计估计进行比较，以检验管理层作出的会计估计的合理性。

如果复核和测试管理层作出会计估计的过程以及复核期后事项不足以为注册会计师审计会计估计提供充分、适当的审计证据，注册会计师也需要考虑运用独立估计。

本准则第十九条第二款进一步指出，当运用独立估计时，注册会计师应当评价独立估计依据的数据、假设和使用的公式，并针对计算过程实施审计程序。

## 第五章 复核期后事项

本准则第五章（第二十条），主要说明注册会计师在审计会计估计时对期后事项的复核。

### 一、复核期后事项的作用

本准则第二十条指出，资产负债表日后至审计完成之前发生的交易或事项，可能为注册会计师审计会计估计提供审计证据。注册会计师对这些交易或事项的复核可能减少甚至取代对管理层形成会计估计过程的复核和实施的审计程序，或取代在评估会计估计合理性时运用的独立估计。

复核期后事项可能为会计估计提供结论性的审计证据，但在审计工作完成之前，并不一定会出现为会计估计提供进一步证据的事项。因此，该程序的使用范围较为有限。

### 二、区分两类期后事项

注册会计师在审计过程中，需要区分两类不同的期后事项。

第一类期后事项是指能够为被审计单位资产负债表日会计估计合理与否提供进一步证据的事项。如 20×5 年 12 月 31 日，被审计单位应收某企业账款 100 万元，账龄在两年以上，被审计单位按照 10% 的比例提取坏账准备。次年 2 月 10 日，该企业因长期经营不善破产，被审计单位收回 20 万元。注册会计师在审计工作完成前获知此信息，该事项说明被审计单位对坏账准备的估计没有充分反映实际的损失风险，注册会计师应提请被审计单位调增资产负债表日的坏账准备 70 万元。又如，对资产负债表日存在的未决诉讼、未决索赔的估计



金额，如果在审计工作完成前，相关事项已经作出判决或取得了新的证据，应重新考虑资产负债表日会计估计的合理性，必要时予以调整。

第二类期后事项是指被审计单位资产负债表日后至审计工作完成前发生的不影响被审计单位资产负债表日会计估计的事项。如上例中的债务人并非因经营不善破产而是发生火灾被迫破产，尽管清算后被审计单位仍然收回债权 20 万元，但该事项不能证明 20×5 年 12 月 31 日被审计单位对该应收账款坏账准备的会计估计不合理。

## **第六章 评价审计程序的结果**

本准则第六章（第二十一条至第二十四条），主要说明注册会计师如何评价针对会计估计实施的审计程序的结果。

### **一、评价审计程序结果的总体要求**

本准则第二十一条规定，注册会计师应当根据对被审计单位及其环境的了解，对会计估计的合理性以及会计估计是否与审计过程中获取的其他审计证据相一致作出最终评价。

### **二、对影响作出会计估计时使用的假设和数据的重大期后交易或事项的考虑**

会计估计的合理与否在很大程度上取决于作出会计估计时依据的数据及假设。本准则第二十二条规定，注册会计师应当考虑是否存在影响作出会计估计时使用的假设和数据的重大期后交易或事项。

例如，被审计单位按照 10% 的折现率计算某项资产的未来现金流量现值，资产负债表日后中央银行提高利率，导致市场利率上升为

15%，该事项就明显影响了被审计单位作出会计估计时使用的 10% 折现率这一假设。

### 三、对会计估计的合理性进行评价

本准则第二十三条规定，如果依据审计证据得出的估计结果与包括在财务报表中的估计金额存在差异，注册会计师应当确定是否需要调整该项差异。如果认为该项差异不合理，注册会计师应当提请管理层予以调整。如果管理层拒绝调整，注册会计师应当将该项差异视为一项错报，并连同所有其他错报一并考虑，以评价对财务报表的影响是否重大。

本准则第二十四条规定，如果认为被接受的各项差异合理但均偏向一个方向，以致各项差异的累积数可能对财务报表产生重大影响，注册会计师应当从整体上评价会计估计的合理性。各项差异合理但均偏向一个方向是指单独来看各项差异的金额虽然合理，但都会高估收入或资产，或是低估成本或债务。