

中国注册会计师审计准则第 1321 号 ——会计估计和相关披露的审计

(2022 年 12 月 22 日修订)

第一章 总 则

第一条 为了明确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 本准则规范的是注册会计师在对会计估计和相关披露进行审计时如何应用相关准则，这些准则包括《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》、《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》等。

本准则还对如何评价会计估计和相关披露的错报，以及如何处理可能存在管理层偏向的迹象，作出了规范。

第二章 定 义

第三条 估计不确定性，是指会计估计在计量时易于产生内在不精确性。

第四条 管理层偏向，是指管理层在编制和列报信息时缺乏中立性。

第五条 管理层的点估计，是指管理层在财务报表中确认和披露会计估计时选择的金额。

第六条 注册会计师的点估计或区间估计，是指注册会计师得出的、用于评价管理层的点估计的某项金额或金额区间。

第七条 会计估计的结果，是指会计估计涉及的交易、事项或情况在了结或者确定时的实际金额。

第三章 目 标

第八条 注册会计师的目标是，获取充分、适当的审计证据，以确定依据适用的财务报告编制基础，财务报表中的会计估计和相关披露是否合理。

第四章 要 求

第一节 风险评估程序和相关活动

第九条 在按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》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、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方面：

（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，包括：

1. 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、计量基础以及有关列报（包括披露）的规定；

2. 结合被审计单位的具体情况，如何运用上述规定，以及固有风险因素如何影响认定易于发生错报的可能性。

（三）与被审计单位会计估计相关的监管因素，包括相关的监管框架。

（四）根据对上述第（一）项至第（三）项的了解，注册会计师初步认为应当反映在被审计单位财务报表中的会计估计和相关披露的性质。

（五）被审计单位针对与会计估计相关的财务报告过程的监督和治理措施。

（六）对是否需要运用与会计估计相关的专门技能或知识，管理层是怎样决策的，以及管理层怎样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. 对于相关交易类别、账户余额和披露涉及的会计估计和相关披露，有关信息是如何在被审计单位的信息系统中传递的。

2. 对于相关交易类别、账户余额和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、假设和数据来源及其是否需要作出变化，包括：

①如何选择或设计并运用方法（包括模型）；

②如何选择假设（包括考虑替代性的假设）并确定重大假设；

③如何选择数据。

(2) 管理层如何了解估计不确定性的程度，是否考虑了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，包括如何选择财务报表中的点估计并作出相关披露。

(九) 在控制活动中识别出的、针对上述第(八)项第2点所述的“管理层作出会计估计的过程”实施的控制。

(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情况而实施的审计程序，应当足以使注册会计师获取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依据的审计证据。

第十条 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，以帮助识别和评估本期的重大错报风险。

注册会计师复核的目的不是质疑以前期间依据当时可获得的信息作出的适当判断。

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特征。

第十一条 在对会计估计进行审计时，注册会计师应当确定，为开展下列工作，项目组是否需要具备专门技能和知识：

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

第二节 识别和评估重大错报风险

第十二条 当按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》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（包括分别评估固有风险和控制风险）时，注册会计师应当考虑下列方面，以识别重大错报风险和评估固有风险：

（一）估计不确定性的程度。

（二）复杂性、主观性和其他固有风险因素对下列方面的影响程度：

1. 管理层在作出会计估计时，对方法、假设和数据的选择和运用；
2. 管理层对财务报表中的点估计的选择，以及作出的相关披露。

第十三条 对于按照本准则第十二条的规定识别和评估的重大错报风险，注册会计师应当作出职业判断，确定其是否为特别风险。如果存在特别风险，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

第十四条 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，注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，在考虑形成风险评估结果的依据的基础上，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（见本准则第十七条）；

（二）测试管理层如何作出会计估计（见本准则第十八条至第二十三条）；

（三）作出注册会计师的点估计或区间估计（见本准则第二十四条至第二十五条）。

评估的重大错报风险越高，在设计和实施进一步审计程序时，注册会计师需要获取越有说服力的审计证据。注册会计师不应当偏向于获取佐证性的审计证据，也不应当排斥相矛盾的审计证据。

第十五条 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，如果存在下列情形之一，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。

在设计和实施与会计估计相关的控制测试时，注册会计师应当考虑形成重大错报风险评估结果的依据。

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。

第十六条 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，注册会计师应当在本期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。

第十七条 如果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，注册会计师应当根据适用的财务报告编制基础，考虑事项发生日与计量日之间具体情况的变化是否会影响这些审计证据的相关性。

第十八条 如果测试管理层如何作出会计估计，注册会计师应当根据本准则第十九条至第二十二条的规定，设计和实施进一步审计程序，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，并就估计不确定性作出披露。

第十九条 在针对管理层使用的方法运用本准则第十八条的规定时，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）依据适用的财务报告编制基础，选择的方法是否适当，该方法相对于上期发生的变化是否适当（如适用）。

（二）是否有迹象表明，管理层在选择方法时作出的判断可能存在于管理层偏向。

（三）是否按照所选择的方法计算、计算是否准确。

（四）如果运用的方法涉及复杂建模，相关判断是否保持了一贯性，并且：

1. 模型的设计是否符合适用的财务报告编制基础中的计量目标，

是否适合于具体情况，以及该模型相对于上期发生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中的计量目标一致，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。

第二十条 在针对管理层使用的重大假设运用本准则第十八条的规定时，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）依据适用的财务报告编制基础，重大假设是否适当，重大假设相对于上期发生的变化是否适当（如适用）；

（二）是否有迹象表明，管理层在选择重大假设时作出的判断可能存在管理层偏向；

（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与重大假设相关的特定行动的意图和能力（如适用）。

第二十一条 在针对管理层使用的数据运用本准则第十八条的规定时，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）依据适用的财务报告编制基础，数据是否适当，数据相对于上期发生的变化是否适当（如适用）；

（二）是否有迹象表明，管理层在选择数据时作出的判断可能存在管理层偏向；

（三）数据在具体情况下是否相关和可靠；

(四) 是否已经恰当理解和解读数据, 包括合同条款。

第二十二条 在运用本准则第十八条的规定时, 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, 就下列方面采取适当措施:

(一) 了解估计不确定性;

(二) 选择适当的点估计, 并就估计不确定性作出披露, 以应对估计不确定性。

第二十三条 根据获取的审计证据, 如果认为管理层没有为了解和应对估计不确定性采取适当措施, 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, 或者要求管理层重新考虑对点估计的选择或就估计不确定性作出额外披露以应对估计不确定性, 并按照本准则第二十二条的规定评价管理层的应对措施;

(二) 如果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, 按照本准则第二十四条至第二十五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, 则按照《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。

第二十四条 如果注册会计师作出点估计或区间估计, 用以评价管理层的点估计和与估计不确定性相关的披露(包括本准则第二十三条第(二)项规定的情形), 注册会计师应当依据适用的财务报告编制基础, 评价注册会计师在作出点估计或区间估计时, 所使用的方法、假设或数据是否适当。无论使用的是管理层的方法、假设或数据, 还

是注册会计师的方法、假设或数据，注册会计师均应当就这些方法、假设或数据，针对本准则第十九条至第二十一条中的事项，设计和实施进一步审计程序。

第二十五条 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，并根据适用的财务报告编制基础中的计量目标和其他规定，确定区间估计范围内的金额均是合理的；

（二）针对所评估的、与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。

第二十六条 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。

对于管理层的专家的工作，本准则第十七条至第二十五条的规定可能有助于注册会计师根据《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有关认定的审计证据的适当性。

第四节 与会计估计相关的披露

第二十七条 注册会计师应当针对所评估的、与会计估计相关披露有关的认定层次重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，以获取充分、适当的审计证据。其中，针对与估计不确定性相关的披露，注册会计师应当根据具体情况遵守本准则第二十二条第（二）项和第二十五条第（二）项的规定。

第五节 可能存在管理层偏向的迹象

第二十八条 对于管理层就财务报表中的会计估计所作的判断和决策，注册会计师应当评价是否有迹象表明可能存在管理层偏向，即使这些判断和决策孤立地看是合理的。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。如果是管理层有意误导，则管理层偏向具有舞弊性质。

第六节 实施审计程序之后的总体评价

第二十九条 注册会计师应当根据已经实施的审计程序以及获取的审计证据，作出下列评价：

（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）管理层对于财务报表中会计估计的确认、计量和列报（包括披露）作出的决策，是否符合适用的财务报告编制基础的规定；

（三）是否已经获取充分、适当的审计证据。

第三十条 在根据本准则第二十九条第（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，无论这些审计证据是佐证性的，还是相矛盾的。如果无法获取充分、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，评价这一情况对审计意见的影响。

第三十一条 注册会计师应当确定，依据适用的财务报告编制基础，会计估计和相关披露是否合理。如不合理，则构成错报。

第三十二条 注册会计师应当对被审计单位作出的与会计估计相关的披露是否足以使财务报表整体实现公允反映进行评价。

第七节 书面声明

第三十三条 注册会计师应当要求管理层和治理层（如适用）就以下事项提供书面声明：根据适用的财务报告编制基础有关确认、计量或披露的规定，管理层和治理层（如适用）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）的书面声明。

第八节 与治理层、管理层以及其他相关机构和人员的沟通

第三十四条 按照《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》的规定，与治理层或管理层进行沟通时，注册会计师应当根据形成重大错报风险评估结果的依据，考虑是否需要沟通与会计估计相关的事项。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和人员（如监管机构）进行沟通。

第九节 审计工作底稿

第三十五条 注册会计师应当遵守《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》的规定，并就下列事项形成审计工作底稿：

- （一）根据本准则第九条的规定了解到的要点；
- （二）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，包括考虑形成认定层次重大错报风险评估结果的依据；
- （三）在管理层没有采取适当措施以了解和应对估计不确定性的情况下，注册会计师的应对措施；
- （四）与会计估计相关的、可能存在管理层偏向的迹象，以及根据本准则第二十八条的规定就这一情况对审计的影响作出的评价；
- （五）依据适用的财务报告编制基础，注册会计师为确定会计估计和相关披露是否合理，而作出的重大判断。

第五章 附 则

第三十六条 本准则自2023年7月1日起施行。