

2023年度天津注协注册会计师新修订审计准则 直播培训班

会计估计和相关披露的审计修订要点精要讲解
主讲：应明德

联系方式：13641767387,02152237263

E-mail: tanice@sina.com

上海国家会计学院

上海应明德会计师事务所

所长、主任会计师 资深注册会计师

执行时间

✈ 本修订准则于2023年7月1日起施行。

主要修订

✈ 修订一、引入了固有风险**因素**和固有风险**等级**的概念

1、与会计估计相关的固有风险**因素**包括

(1) 估计不确定性、 (2) 复杂性、 (2) 主观性

(3) 其他固有风险因素。

2、固有风险**评估**结果**取决于**固有风险**因素**对错报发生的可能性或严重程度的影响程度，并体现为不同的“固有风险**等级**”。

主要修订

✈ 修订二、强调了保持职业怀疑的重要性。

1、会计估计涉及的估计不确定性越高，或者受复杂性、主观性或其他固有风险因素影响的程度越大，越需要保持职业怀疑。

2、当由于管理层偏向或影响固有风险的其他舞弊风险因素导致的错报发生的可能性较高时，保持职业怀疑尤为重要。



问题的提出

阻碍? —— 哪些情形会**阻碍**注册
会计师保持职业**怀疑**?

问题、哪些情形会阻碍CPA保持职业怀疑？



情形、**认知偏差**

认知偏差也可能影响CPA保持职业怀疑，因而影响其按照审计准则的规定作出的职业判断的合理性。

情形：八种“认知偏差” **阻碍**保持职业怀疑

认知偏差包括以下**八种**情形：

1可获得性倾向 (**路径依赖**) 2证实倾向

3过度自信 4锚定效应

5自动化零错误 6群体思维 (**盲信集体决策**)

7代表性倾向 (**刻板印象**) 8选择性认知 (**先入为主**)



情形：八种“认知偏差”阻碍保持职业怀疑

偏差 ① 可获得性倾向（路径依赖）

即在思考过程中，倾向于侧重考虑**马上能想到**的事项和经验，认为现有信息和**容易获取**的信息对所作的判断更相关和**更重要**。

举例：

▼ **老计划**——CPA往往倾向于持续使用**往年**的**审计计划**，尤其在往年审计计划运行有效的情况下，而**不愿**思索**改进**；

▼ **简证据**——由于在获取文件记录和**接触**被审计单位的设施、员工、顾客、供应商或其他方时遇到**困难**，导致CPA对审计证据的**来源**形成**偏见**，更愿意获取**容易取得**的审计证据。



情形：八种“认知偏差” 阻碍保持职业怀疑

偏差 ② 证实倾向

即倾向于**寻找能够证实**（而非否定）**初始观点**的信息，并认为这种信息更具有说服力，而往往**忽视**那些可能**推翻**初始观点的信息。

举例：

▼判断证实——CPA倾向于寻找能进一步印证管理层**认定**或CPA自身**判断**的审计证据，而**忽视**与管理层认定或CPA自身判断**不一致**的审计证据。



情形：八种“认知偏差” **阻碍**保持职业怀疑

偏差 **3** 过度自信

即CPA**过高**估计自身作出风险评估和其他判断或决策的能力。



情形：八种“认知偏差” 阻碍保持职业怀疑

偏差 ④ 锚定效应

即CPA在作决策时，可能会基于最初获取的信息**锚定**一个**初始值**，并倾向于认为最终结果不会与该初始值存在重大差异，因而未充分考虑后续获取信息的影响，从而使得最终的决策**偏向**于该初始值。



举例：

▼ **锚定预审值**——在审计财务报表中的某项**会计估计**时，CPA可能会不自觉地认为该会计估计年底的合理金额不会与**预审**时已确定的金额有重大偏离，而**未充分考虑**预审**之后**相关情况的变化可能对该会计估计产生的**重大影响**。

情形：八种“认知偏差” 阻碍保持职业怀疑

偏差 ⑤ 自动化零错误

即倾向于相信信息系统自动生成的结果，即使该结果有悖于人的常识推理或与其他方面的信息存在冲突，因而导致其可靠性或适用性存疑。

举例：

▼ 系统成本零错误——CPA在审计成本项目时，一旦获取了系统自动生成的成本计算表，往往容易自动认为成本计算合理正确，而忽视对成本系统设置、数据归集以及计算结转等方面的测试。



情形：八种“认知偏差” 阻碍保持职业怀疑

偏差 ⑥ 群体思维（盲信集体决策）



即倾向于认为**集体思考或集体决策的结果更可靠**，
而不鼓励个体创造性思维或由个人承担决策责任。

情形：八种“认知偏差” 阻碍保持职业怀疑

偏差 7 代表性倾向

即认识事物时以被认为具有**代表性**的经验、事件或想法模式为基础。

举例：

▼ 坏账准备评价——在评价被审计单位应收账款的坏账准备时，CPA可能认为与**同行业**公司有**代表性**的做法**一致**就是合理的，而未充分**考虑**被审计单位在**市场地位**、**客户群体**、**结算方式**等方面的**差异化**特征。



情形：八种“认知偏差” **阻碍**保持职业怀疑

偏差 **8** 选择性认知



即当存在诸多信息时，往往选择性地**吸收**那些与自己的信念、态度、兴趣、需求等相**一致**的信息，而忽视了其他相关信息。

情形：八种“认知偏差” 阻碍保持职业怀疑

偏差小结：

▼ 性质——警惕负面

在CPA作出**职业判断**的过程中，“**认知偏差**”与生俱来，认识并了解上述普遍存在的**认知偏差**及其影响，可以提醒CPA**高度警惕**其对保持职业怀疑的**负面作用**。

▼ 措施——积极归避

CPA应通过以下措施尽可能地**规避**认知偏差的阻碍，提高职业判断能力及质量：

- ①有的放矢**培训**，加强职业判断理论学习和**实务锤炼**
- ②利用**专家**的工作
- ③在决策时引入**第三方复核机制**



主要修订

✈ 修订三、**强化了与识别和评估重大错报风险**有关的要求

1、对注册会计师在审计会计估计时，**应当**如何了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础**和**内部控制体系的相关方面提出了要求。

2、**要求**在识别和评估重大错报风险时，分别评估**认定**层次的固有风险和控制风险。

主要修订

修订四、明确了与控制测试有关的要求

- 1、**强调**在审计会计估计时，注册会计师**应当**恰当作出与控制测试相关的**决策**。
- 2、注册会计师应当针对**形成**重大错报风险评估结果的依据设计和实施控制测试。
- 3、在设计和实施控制测试时，对控制**有效性的**信赖程度**越高**，应当获取越有**说服力的**审计证据。

主要修订

修订五、细化了与**设计和实施**进一步审计程序有关的要求。

- 1、**针对**测试管理层如何作出会计估计，
- 2、**作出**会计估计所使用的方法（包括模型）、重大假设、数据，
- 3、管理层对点估计的**选择**，
- 4、与估计**不**确定性相关的披露。

主要修订

修订六、**强化**了与总体评价相关的要求。

- 1、注册会计师**评价**是否已就会计估计**获取**了充分、适当的审计证据，
- 2、在**评价**时，应当考虑已**获取**的所有相关审计证据，
- 3、**无论**这些审计证据是**佐证**管理层认定的，还是与这些认定**相矛盾的**。

主要修订

修订七、增加了与治理层、管理层或者其他相关机构或人员沟通的要求。

- 1、注册会计师在与治理层或管理层进行沟通时，应当考虑拟沟通的与会计估计相关的事项（如有），
- 2、考虑形成重大错报风险的依据是与估计不确定性有关，
- 3、与作出会计估计和相关披露时的复杂性、主观性或其他固有风险因素的影响有关。

主要修订

修订八、其他方面的修订

- 1、**强化**与审计会计估计相关披露有关的要求；
- 2、**补充**了与审计工作底稿有关的要求；
- 3、在应用**指南**中增加或修订解释、说明和举例，以帮助注册会计师更好地理解 and 运用准则。

会计估计和相关披露审计



第一章 固有风险因素

1

第一章 定义

考虑一、会计估计的例子

(1) 存货跌价**准备**

(2) 固定资产**折旧**

(3) 投资性房地产的**估值**

(4) 金融工具的**估值**

(5) **未决诉讼的结果**

(6) 金融资产减值**准备**

(7) 保险合同负债的**估值**

(8) 产品质量保证**义务**

(9) 职工退休**福利**负债

(10) 股份**支付**

(11) 企业合并中取得的资产或负债的**公允价值**，包括**商誉**和**无形资产**的确定

(12) 长期资产的**减值**

(13) 独立各方之间进行的非货币性资产（或负债）**交换**

(14) 针对长期合同**确认**的收入。

重点关注-----固有风险因素

固有风险因素---在**不考虑**控制的情况下，**导致**交易类别、账户余额和披露的**某一认定**易于发生错报（无论该错报是舞弊还是错误导致）的**因素**。

- 1、估计**不确定性**的程度
- 2、**复杂性**
- 3、**主观性**
- 4、**其他固有**风险因素

SN41

重点关注-----固有风险因素

一、估计**不**确定性的程度----会计估计和相关披露在**计量**方面对固有**不**精确性的**敏感性**。

1、确认或披露的财务报表项目的**货币**金额**无法**通过**直接观察**其成本或价格进行**精确**计量，则产生估计不确定性。

2、通过使用相关**估值**属性**可观察**的数据，运用**某种**方法来反映对项目**成本**或**价格**的现有了解。

3、**个别**项目的某些**不**确定的结果，**较易**作出**高度**精确的**预测**。

举例，生产机器的使用**寿命**，获得其**平均**使用寿命的**充分**技术信息，较易作出预测。

重点关注-----固有风险因素

二、复杂性----内部控制**之前**，会计估计过程中固有的**复杂性**导致**固有风险**。

- (1) 存在**多个**估值属性，且其相互之间存在**多种或非线性**的关系
- (2) 需要**多个**数据集来确定一个或**多个**估值属性的适当值
- (3) 在作出会计估计时需要**更多**假设，或者这些**假设**之间存在相关性
- (4) 所使用的数据本身**难以**识别、获取、访问或理解

重点关注-----固有风险因素

三、主观性----内部控制之前，会计估计的过程中**固有**的主观性，反映了在合理可获得的关于**估值**属性的知识或数据方面的固有局限性

(1) 在适用的财务报告编制基础**未明确**的情况下，根据**现有**了解，在估计方法中使用的**适当估值方法、概念、技术和因素**

(2) 在存在**多个**潜在数据来源**且**估值属性**可观察到**的情况下拟使用的适当数据来源

(3) 在估值属性**不可**观察到的情况下，基于可获得的**最佳**数据（如市场观点等），拟作出的适当假设或一系列假设

重点关注-----固有风险因素

三、主观性----内部控制之前，会计估计的过程中**固有**的主观性，反映了在合理可获得的关于**估值**属性的知识或数据方面的固有局限性

(4) 合理可能发生的结果的**区间**（以从中选取管理层的**点估计**）、以及该**区间**内的某些**点数值**符合适用的财务报告编制基础规定的计量基础**目标**的相对可能性

(5) 对财务报表中管理层的**点估计**的选择，以及拟作出的相关披露

重点关注-----固有风险因素

四、其他固有风险因素

(1) 相关财务报表项目的性质或情况发生的**变化**，或者适用的财务报告编制基础的规定发生的**变化**，这些**变化**可能导致用以作出会计估计的方法、假设或数据发生**变化**

(2) 在作出会计估计时，因管理层**偏向**或影响固有风险的其他舞弊风险因素**导致**的错报发生的**可能性**

重点关注-----固有风险因素

五、估计不确定性与主观性和复杂性的关系

- 1、**估计不确定性**会导致在作出会计估计时可能使用的**方法**、**数据来源**和**假设**存在固有变化。这会产生**主观性**，因此需要在作出会计估计时运用判断。
- 2、在选择适当的**方法**和**数据来源**、**作出假设**、以及选择包含于财务报表中的管理层的**点估计**和相关披露时都需要**作出判断**。
- 3、在作出这些判断时需要遵循适用的财务报告编制基础的**确认**、**计量**、**列报**和**披露**的规定。
- 4、由于支持这些**判断**的知识或信息的**获得性**和**可接触性**存在限制，这些判断仍具有**主观性**。

会计估计和相关披露审计



第二章 目标

2

第二章 目标

注册会计师的**目标**-----

- 1、**获取充分、适当的审计证据，**
- 2、**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。**

会计估计和相关披露审计



第三章 要求

3

案例：首次---财务造假**跨境**追查-----财政部对会计师作出**罕见**处罚
(财政部20**22**年7月1日会计信息质量检查第**42**号公告)

一、背景

- 1、财政部组织福建省财政厅对马来西亚上市公司**蓝宝集团****在华全资子公司****福建埃森思索**2016—2018年度会计信息质量**实施**检查，
- 2、财政部青岛监管局核查**某事务所**为福建埃森思索出具2018年度审计报告情况。
- 3、经查，福建埃森思索2016—2018年度财务报告**严重造假**并**涉嫌犯罪**；
- 4、经查，某事务所审计程序**严重缺失**，对福建埃森思索2018年度财务报表审计**负有**重大审计责任。

案例：首次---财务造假跨境追查-----财政部对会计师作出罕见处罚

二、福建埃森思索严重造假并涉嫌犯罪

1、马来西亚资本市场**公开披露**信息

福建埃森思索 经营 情况			单位：万元
项目	2016年	2017年	2018年
营业收入	2701	13340	15174
净利润	1909	3035	3091
年末银行存款			13000
年末持有理财产品			5000

蓝宝集团2018年**99%**的收入来源于福建埃森思索。

案例：首次---财务造假跨境追查-----财政部对会计师作出罕见处罚

二、福建埃森思索严重造假并涉嫌犯罪

2、**检查**情况

福建埃森思索经营情况（检查）			单位：万元
项目	2016年	2017年	2018年
营业收入	≤6	≤6	≤6
净利润	-3.01	-4.6	-8.62
年末银行存款			<5
年末持有理财产品			未持有
在职员工 从未 超过5人			

案例：首次---财务造假跨境追查-----财政部对会计师作出罕见处罚

二、福建埃森思索严重造假并涉嫌犯罪

3、司法鉴定

(1) 福建埃森思索向负责蓝宝集团审计的马方事务所提供的2016、2017年度审计报告，均系伪造。

(2) 福建埃森思索向某事务所提供的2018年度银行询证函、银行对账单、购销合同等证明文件，均系伪造。

案例：首次---财务造假跨境追查-----财政部对会计师作出罕见处罚

二、福建埃森思索严重造假并涉嫌犯罪

4、**公安机关查证**

(1) 福建埃森思索实际控制人丁某雅、财务负责人林某瑜在2018年财务报表审计期间，通过**伪造**银行及**关联**公司、相关单位**印章**，**向**某事务所提供**虚假**的银行对账单、银行询证函、法人理财综合服务协议、企业询证函等审计所需材料；

(2) 某事务所**以上述材料**为基础出具了审计报告。

(3) 丁某雅、林某瑜的行为**涉嫌**伪造公司、企业、事业单位、人民团体印章罪，已被有关部门采取**取保候审**强制措施。

案例：首次---财务造假跨境追查-----财政部对会计师作出罕见处罚

三、某事务所对福建埃森思索2018年度财务报表审计负有重大审计责任

1、合同约定

(1) 某事务所与福建埃森思索、马方事务所分别签订合同，约定其作为马方事务所的组成部分审计师，对福建埃森思索2018年度财务报表进行审计。

(2) 根据某事务所向马方事务所出具的《事务所间报告意见书》，审计认为福建埃森思索2018年度特殊目的财务信息在所有重大方面已经按照准则的规定编制。

案例：首次---财务造假跨境追查-----财政部对会计师作出罕见处罚

三、某事务所对福建埃森思索2018年度财务报表审计负有重大审计责任

2、检查情况

(1) 某事务所审计底稿记载有**4人**执行现场审计，实际仅委托**1名非本所**在职人员开展现场工作；

(2) 赴银行函证时，由福建埃森思索人员**陪同**办理，应交给银行的询证函被企业**截留并调包**，对函证过程**失去控制**，对回函**未加盖**需要银行校验的公司预留印鉴等疑点**未保持**应有的**职业怀疑**，**未能**识别虚假银行询证函；

案例：首次---财务造假跨境追查-----财政部对会计师作出罕见处罚

三、某事务所对福建埃森思索2018年度财务报表审计负有重大审计责任

2、检查情况

(3) 获取的银行对账单**并非**从银行直接取得，而是由企业提供，导致**未能**发现企业银行存款账实**不符**；

(4) 对收入、成本等重要科目，**仅取得**部分框架式采购合同和销售合同，**未获取**充分、适当的审计证据，**未发现**有关资料系**伪造**；

(5) 该审计项目**未纳入**某事务所总所的业务系统进行统一管理，相关审计报告**未经**内部复核，便由某事务所负责人**签发**。

案例：首次---财务造假跨境追查-----财政部对会计师作出罕见处罚

三、某事务所对福建埃森思索2018年度财务报表审计负有重大审计责任

3、检查结论

(1) 某事务所**未保持**应有的**职业怀疑**，审计程序**严重缺失**，**未获取充分、适当的审计证据**，

(2) 向马方事务所出具《事务所间报告意见书》并发表**不恰当**的审计意见，**负有重大审计责任**。

案例：首次---财务造假跨境追查-----财政部对会计师作出罕见处罚

三、某事务所对福建埃森思索2018年度财务报表审计负有重大审计责任

4、行政处罚

(1) 财政部依据《中华人民共和国注册会计师法》第三十九条规定，给予某事务所警告、没收违法所得**6万元**、并处罚款**30万元**的行政处罚，

(2) 给予签字注册会计师孟**吊销**注册会计师证书的行政处罚。

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(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。

举例：作出会计估计，导致会计估计发生变化**三**情况：

- (1) 被审计单位**是否**已从事新型交易；
- (2) 交易条款**是否**已改变；
- (3) **是否**已发生新事项或情况。

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(二) 适用的财务报告编制基础

- 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**以及相关的**列报和披露**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。

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当了解与被审计单位会计估计相关的下列事项：

(二) 适用的财务报告编制基础

考虑：了解编制基础2方面：

(1) 适用的财务报告编制基础是否

①规定了会计估计的确认标准或计量方法；

②明确了某些允许或要求采用公允价值计量的标准（管理层采取与某项资产或负债相关的特定行动的意图挂钩）；

③明确了要求作出或建议作出的披露，包括与会计估计相关的判断、假设或产生估计不确定性的其他原因。

(2) 适用的财务报告编制基础的变化是否要求被审计单位变更与会计估计相关的会计政策。

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动

一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(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。

考虑：监管框架是否：

(1) **涵盖**会计估计的确认条件或计量方法；

(2) **列明**适用的财务报告编制基础规定以外的其他披露；

(3) 指出为满足监管要求而可能存在管理层**偏向**的领域；

(4) 包含出于监管**目的**的、与适用财务报告编制基础规定**不一致**的要求，表明存在**潜在**的重大错报风险。

举例：某些监管机构可能试图影响**预期信用损失准备**的最低水平，导致计提的预期信用损失准备超过了适用的财务报告编制基础规定的水平。

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(四) 注册会计师**初步**认为应当**反映**在审计单位财务报表中的会计估计和相关披露的性质。

- 考虑：**
- 1、**有助于**注册会计师了解这些会计估计的**计量基础**
 - 2、**有助于**注册会计师了解可能相关的披露的性质和范围
 - 3、为注册会计师就管理层**如何**作出会计估计与管理层进行**讨论**提供了基础

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(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**。

考虑：当会计估计涉及下列**情形**时，了解**治理层**实施的**监督**可能十分重要：

(1) 要求管理层作出**涉及主观性的重大判断**

(2) 存在**高度估计不确定性**

(3) 作出估计的过程非常**复杂**，例如，由于广泛使用信息技术使用大量的数据，或者使用存在复杂相互关系的多个数据来源或假设

(4) 与以前期间相比，方法、假设或数据已发生或应该发生**变化**

(5) 涉及**重大假设**

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(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。

考虑：聘请专家的可能性：

(1) 需要作出会计估计的事项具有**特殊**性质，例如，会计估计可能涉及在**采掘**行业对**矿产或油气**储量的测量，或者对运用**复杂**合同条款可能发生的结果的**评价**；

(2) 为遵守适用的财务报告编制基础的相关规定所需的**模型**（如对**第三层次**公允价值计量采用的模型）具有复杂性；

(3) 需要作出会计估计的情况、交易或事项具有**异常**性或**偶发**性。

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(七) 被审计单位**如何**识别和应对与会计估计相关的风险。

- 考虑：**
- (1) **特别关注**对在作出会计估计时使用的方法、假设和数据的**选择或运用**；
 - (2) 监控**关键业绩指标**，与历史或预算业绩等因素**相比**，业绩**偏离预期**或存在**不一致**；
 - (3) 识别可能引起**偏向**的财务或其他**激励政策**；
 - (4) **监控**在作出会计估计时使用的方法、重大假设或数据发生变化的**必要性**；
 - (5) 针对在作出会计估计时使用的**模型**进行适当的监督和复核；
 - (6) 记录会计估计时**作出**的重大判断的**理由**，或者要求对这些重大判断实施**独立复核**。

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(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，有关的信息**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、账户余额或披露**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：

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(A) 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、假设或数据来源及其是否需要作出**变化**

a、**如何**选择或设计并运用方法（包括模型）

b、**如何**选择的假设（包括考虑替代性的假设）并确定重大假设

c、**如何**选择数据

(B) 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

(C) 管理层**如何**应对估计不确定性，**如何**选择财务报表中的点估计和相关披露

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(九) 在控制活动中识别出的管理层**作出**会计估计过程实施的控制。

考虑：内部审计的工作有助于注册会计师了解**下列**事项：

(A) 管理层使用会计估计的**性质和范围**

(B) 控制的**设计和执行**

(C) 生成会计估计所依据**数据**的信息系统的各个方面

(D) 如何识别、评估和管理与会计估计相关的**新风险**

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



一、注册会计师应当**了解**与被审计单位**会计估计**相关的下列事项：

(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能够为**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基础的**审计证据**。

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



二、**复核以前**期间会计估计有助于识别和评估**本期**的重大错报风险

1、注册会计师应当**复核以前**期间会计估计的结果

2、复核管理层对**以前**期间会计估计作出的**后续**重新估计

3、以**帮助**识别和评估**本期**的重大错报风险。

4、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。

5、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**。

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



三、在对会计估计**进行**审计时，**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；
- (二) 识别和评估**重大错报**风险；
- (三) 设计和实施审计程序，以**应对**重大错报风险；
- (四) 评价**已获取**的审计证据。

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动



考虑：项目组是否需要具备专门技能或知识

- (1) 特定业务或行业涉及的会计估计的性质**（如矿产储量、生物资产、复杂金融工具和保险合同负债）
- (2) 估计不确定性的程度**
- (3) 使用的方法或模型的复杂性**
- (4) 与会计估计相关的适用的财务报告编制基础的规定复杂性**

第三章 要求

第一节 风险评估程序和相关活动

考虑：项目组**是否**需要具备**专门技能**或知识

- (5) 注册会计师拟采取的、**应对**评估的重大错报风险的**审计程序**
- (6) **是否**需要就适用的财务报告编制基础**未明确**的事项作出**判断**
- (7) 选择数据和假设所需的**判断**程度
- (8) 被审计单位在作出会计估计时使用**信息技术**的复杂性和范围

案例：财务指标**异常**

一、不同期间**波动较大**

1、销售毛利率

2、应收账款周转率

3、存货周转率

二、某些财务报表项目**偏离正常金额**

1、**相同**产能在建工程及固定资产建造成本**显著高于**正常建设概算成本，也**高于**同行业类似项目投资，可能存在**新增利润转移**到在建工程及固定资产

2、委托**外单位**研发，**大比例**将研发支出资本化，可能涉嫌将资金**转出**，再以**收回**应收款方式**虚增**收入和利润

案例：财务指标异常

二、某些财务报表项目偏离正常金额

3、公司账面反映盈利能力**较强**，但长期**不**进行利润分配，“未分配利润”
数额**很大**，

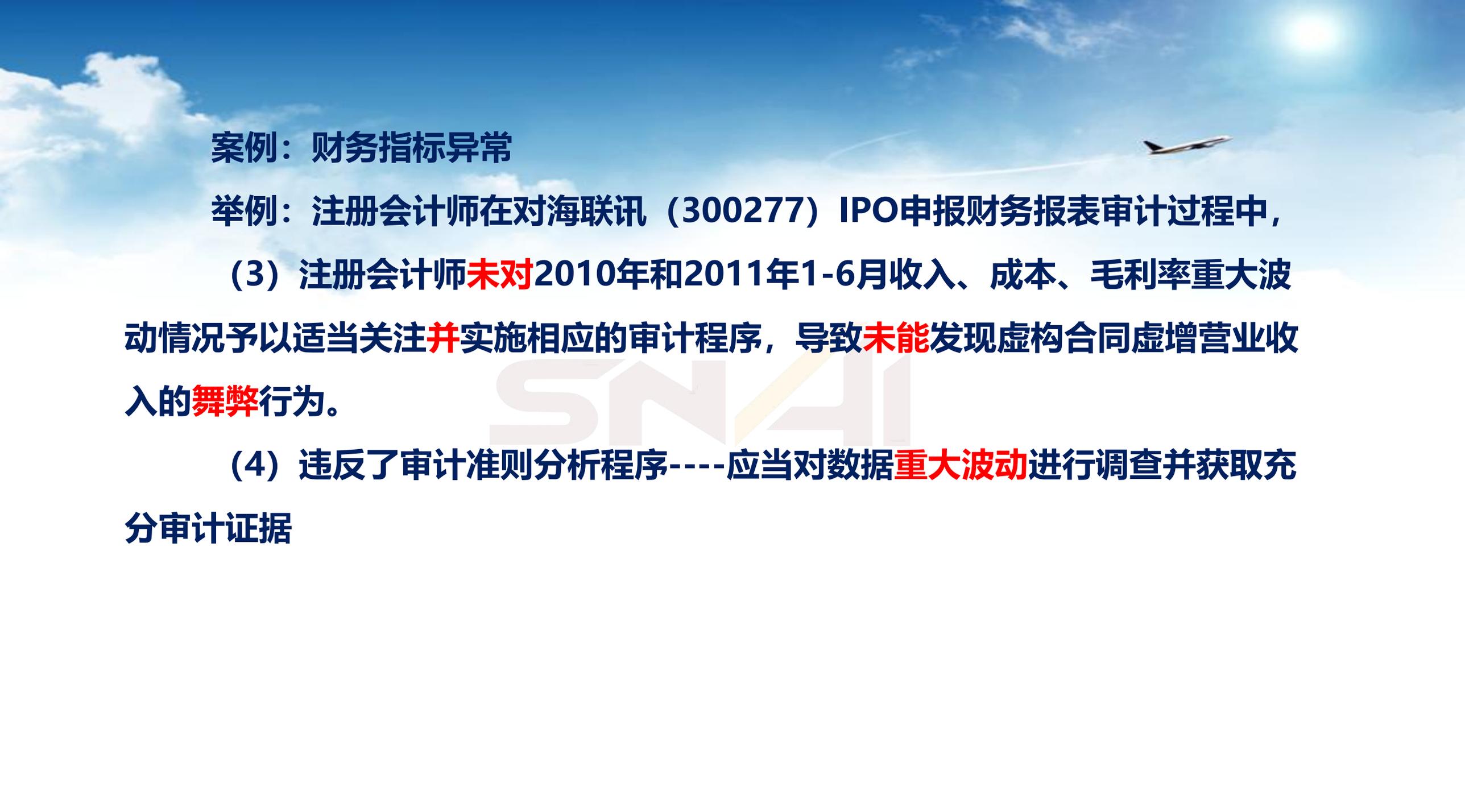
注册会计师**关注**不分配利润原因，**是否**虚增利润。虚增利润**没有**真实现金
流，**没有**实际分配能力。

案例：财务指标异常

举例：注册会计师在对**海联讯**（300277）IPO申报财务报表审计过程中，

（1）注册会计师编制《收入成本分析表》底稿显示，海联讯2010年9月信息应用系统建设业务销售成本率**22.45%**，而当年其他11个月销售成本率**介于52.47%-87.29%**

（2）注册会计师编制《月度毛利率分析表》（2011年1-6月）底稿显示，海联讯2011年6月的主营业务收入**是**当年1-5月主营业务收入总额的**1.1倍**，月平均**5.5倍**，是上年6月的**2.97倍**；该月主营业务毛利率**46.52%**，远高于当年1-5月**15.05%-30.55%**和上年6月**37.85%**的主营业务毛利率水平。



案例：财务指标异常

举例：注册会计师在对海联讯（300277）IPO申报财务报表审计过程中，

（3）注册会计师**未对**2010年和2011年1-6月收入、成本、毛利率重大波动情况予以适当关注**并**实施相应的审计程序，导致**未能**发现虚构合同虚增营业收入的**舞弊**行为。

（4）违反了审计准则分析程序---应当对数据**重大波动**进行调查并获取充分审计证据

第三章 要求

第二节 识别和评估重大错报风险



一、注册会计师应当考虑**下列**事项，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**或其他固有风险因素对**下列**方面的影响程度：

1. **作出**会计估计时，对方法、假设和数据的选择和运用
2. 对财务报表中的**点估计**的选择，以及**作出**的相关披露。

第三章 要求

第二节 识别和评估重大错报风险



考虑一、

- (1) **预期信用损失**的会计估计，使用复杂的**模型**，在对未来事项或情况作出**判断**时，涉及**高度**估计不确定性和**重大**主观性；
- (2) 多种**不同**类型存货跌价**准备**的会计估计，需要**复杂**的系统 and 过程，但取决于存货的**性质**，可能仅涉及**较低**的主观性，较低估计不确定性；
- (3) **其他**会计估计可能并不复杂，但可能具有**较高**的估计不确定性并需要**重大判断**。例如，某项会计估计需要对负债作出单一的**关键**判断，而其金额取决于**诉讼**的结果。

第三章 要求

第二节 识别和评估重大错报风险



考虑二、特定员工薪酬的**一定百分比**直接计算的、较为**简单**的预提奖金，

- 1、注册会计师可能认为在作出会计估计时**复杂性或主观性相对较小**
- 2、对认定层次固有风险的结果可能**达到或接近**固有风险等级的**最低级**
- 3、**期后**支付的奖金可能为评估的认定层次重大错报风险提供**充分、适当的**审计证据

第三章 要求

第二节 识别和评估重大错报风险



考虑三、是否需要解读复杂合同条款。

- 1、商业供应商或客户的**返利**产生的现金流入或流出的确定可能取决于**非常复杂**的合同条款
- 2、需要具备特定的**经验**或胜任能力来理解
- 3、**解读**此类条款

第三章 要求

第二节 识别和评估重大错报风险



二、**对于**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。

如果确定**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，确定其**是否**得到执行。

第三章 要求

第二节 识别和评估重大错报风险



二、**对于**识别和评估的重大错报风险，注册会计师**应当**根据职业判断确定其**是否**为特别风险。

考虑一：注册会计师对**固有风险**的评估结果，有助于确定识别和评估的重大错报风险**是否**为**特别风险**。

1、估计不确定性、 2、复杂性、 3、主观性 4、其他固有风险因素，

第三章 要求

第二节 识别和评估重大错报风险

二、对于识别和评估的重大错报风险，注册会计师应当根据职业判断确定其是否为特别风险。

考虑二：在确定特别风险时，注册会计师还可以考虑下列事项：

- (1) 舞弊导致的会计估计和相关披露发生重大错报的可能性。
- (2) 会计估计和相关披露是否受到下列方面的影响
 - ①需要特别关注的近期经济环境、会计处理方法或其他方面的重大变化
 - ②重大的关联方交易
 - ③异常或超出正常经营过程的重大交易



**问题的提出错报?——关联方关系
及其交易可能导致哪些重大错报风
险?**

问题、错报?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大错报风险?

★关联方关系及其交易可能导致**五类**重大错报风险，具体包括:

(一) **超常风险**:超出正常经营过程的**重大**关联方**交易**导致风险确定为特别风险

(二) **支配风险**:存在具有**支配性影响**的关联方导致的重大错报风险

(三) **隐瞒风险**:管理层**未能识别出或未向CPA披露**的关联方关系或重大关联方交易导致的重大错报风险

(四) **公平风险**:管理层披露关联方交易是**公平交易**时可能存在的重大错报风险

(五) **粉饰风险**:管理层未能对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露，更多的可能是为了**粉饰**财务报表。



问题、错报?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大错报风险?

(一) 超常风险:超出正常经营过程的重大关联方交易导致风险确定为特别风险

▽ 什么是超出正常经营过程的重大交易?

举例如下:

——临近会计期末发生的

——在作出“实质重于形式”判断方面存在困难的重大交易

不清晰: 交易实质不清晰

不相符: 交易实质与其形式明显不符

不合理: 交易不具有合理的商业理由

▽ 超常风险:为被审计单位编制虚假财务报告提供了机会。



问题、**错报**?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(一) **超常风险**:超出正常经营过程的**重大关联方交易**导致风险确定为特别风险

如果被审计单位开展超出正常经营过程的重大交易，并且具有以下**特征**，则很可能表明存在**舞弊**风险因素：

- ▽ 关联方作为交易的一方**直接影响**该交易
- ▽ 关联方通过中间机构**间接影响**该交易
- ▽ 关联方为配合被审计单位管理层**特定目的**开展该项交易

因此，注册会计师应当将**识别出的、超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易**导致的风险确定为**特别风险**。



问题、**错报**?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(二) **支配风险**:存在具有**支配性影响**的关联方导致的重大错报风险

什么是支配性影响?

——管理层由一个或**少数**几个人**支配**且缺乏补偿性控制是一项舞弊风险因素

——具有支配性影响的关联方（通常为控股股东或**实际控制人**）借助对被审计单位**财务**和**经营**政策实施控制和重大影响的能力，通常能够对被审计单位或其管理层甚至治理层施加**支配性影响**。



问题、**错报**?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(二) **支配风险**:存在具有**支配性影响**的关联方导致的重大错报风险
关联方施加的**支配性影响**可能表现在下列方面:

1. **否决决策**: 关联方**否决**管理层或治理层作出的**重大经营决策**。

2. **交易批准**: **重大交易**需经关联方的**最终批准**。

3. **依赖资金**: 日常经营 (采购、销售或技术支持) **高度依赖**关联方或关联方提供的**资金支持**。



问题、**错报?**——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(二) **支配风险**:存在具有**支配性影响**的关联方导致的重大错报风险
关联方施加的支配性影响可能**表现**在下列方面:

4. **支配业务**:对关联方提出的**业务建议**, 管理层和治理层未曾或**很少**进行**讨论**即获得**通过**。

5. **支配交易**:对涉及关联方(或与关联方关系密切的家庭成员)的交易, 管理层和治理层极少进行**独立复核**和**批准**。

6. **支配人员**:管理层或治理层**成员**由关联方**选定**, **独立董事**实质上**不独立**, 或者与关联方存在密切关系。



问题、**错报**?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(二) **支配风险**:存在具有**支配性影响**的关联方导致的重大错报风险
关联方施加的支配性影响可能**表现**在下列方面:

7. **支配内控**:存在实际控制人、控股股东或者单一大股东,并利用其影响力**凌驾**于被审计单位**内部控制之上**,或使被审计单位管理层在作出决策时只关注**单**方面的**利益**,且相关决策在治理层(如董事会)**缺乏充分的讨论**。

8. **主导经营**:如果关联方在被审计单位的**设立**和日后**经营管理**中均发挥**主导**作用,也可能表明存在支配性影响。



问题、**错报?**——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(二) **支配风险**:存在具有**支配性影响**的关联方导致的重大错报风险

如存在支配方, 则有舞弊特别风险

——如果**存在**能够对被审计单位或其管理层、治理层施加**支配性影响**的**关联方**, 并同时出现**其他风险因素**, 可能表明被审计单位存在由于**舞弊**导致的**特别风险**。



问题、**错报**?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(二) **支配风险**:存在具有**支配性影响**的关联方导致的重大错报风险

——**其他风险因素**, 举例如下:

1. **高管频变**: 异常**频繁地变更**高级**管理人员**或专业**顾问** (例如, 法律或财务顾问等), 可能表明被审计单位为关联方谋取利益而从事**不道德**或**虚假**交易。

2. **支配中间**: 通过**中间机构**开展的重大交易, 且**难以判断**通过中间机构开展该交易的**必要性**以及交易是否具有**合理**的商业理由, 这可能表明关联方或被审计单位出于**舞弊**目的, 通过**控制**这些**中间**机构从交易中获利。

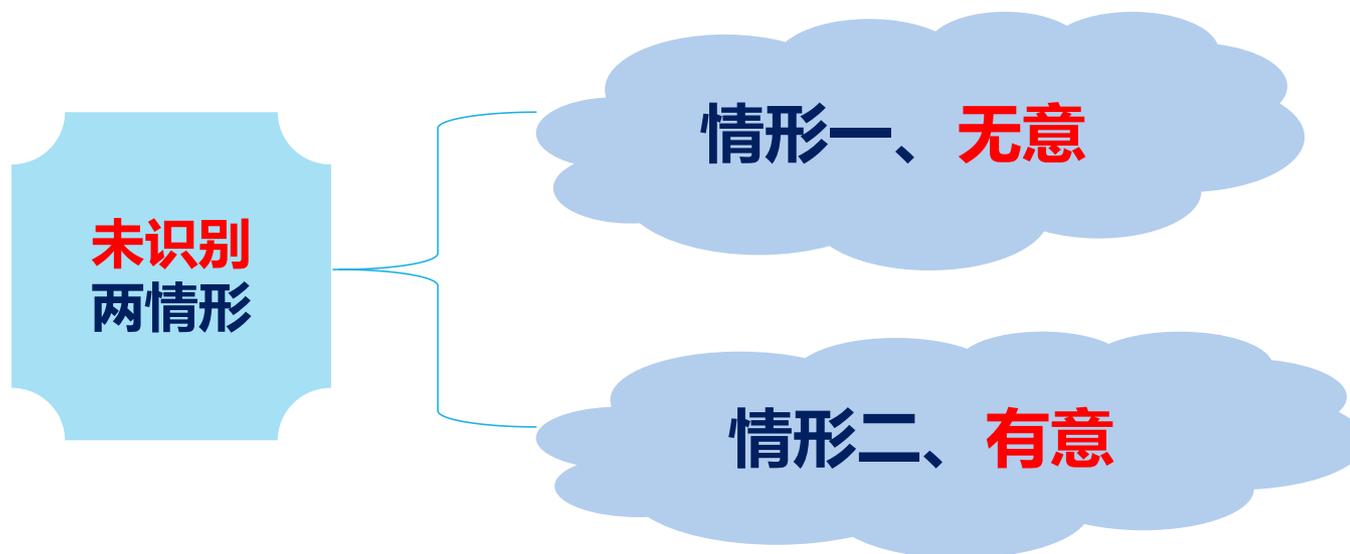
3. **支配财务**: 有证据显示关联方**过度干涉**或关注会计**政策**的选择或重大会计**估计**的作出, 可能表明存在虚假财务报告。



问题、错报?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大错报风险?

(三) 隐瞒风险:

——管理层未能识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易导致的重大错报风险



问题、**错报**?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(三) **隐瞒风险**: 管理层**未能识别出或未向CPA披露**的关联方关系或重大关联方交易导致的重大**错报**风险

☆ 情形一: **无意**

在某些情况下, 管理层未能识别出或未向注册会计师披露某些关联方关系或重大关联方交易可能是**无意**的。

举例如下: **无胜任能力**

如管理层对《企业会计准则第36号——关联方披露》的**规定缺乏**充分了解, 则财务报表很可能存在因管理层**缺乏**足够的**胜任能力**而导致的重大**错报**风险。



问题、**错报**?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(三) **隐瞒风险**: 管理层**未能识别**出或**未**向CPA**披露**的关联方关系或重大关联方交易导致的重大错报风险

☆ 情形二: **有意**

但在其他大多数情况下, 管理层**不**向注册会计师**披露**某些关联方关系或重大关联方交易可能是**有意**的。

举例如下: **蓄意隐瞒**

管理层出于**粉饰**财务报表的目的, 精心策划和实施某项重大关联方交易, 并**有意**不在财务报表中作出**披露**。

在CPA实施审计时, 管理层与关联方**串通**向CPA提供**虚假陈述**, **蓄意隐瞒**交易对方是关联方的事实。在这种情况下, 财务报表存在因管理层**舞弊**而导致的重大错报风险。



问题、**错报**?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(四) **公平风险**: 管理层披露关联方交易是**公平交易**时可能存在重大错报风险

——什么是**公平交易**?

公平交易, 是指按照互不关联、各自**独立**行事且追求**自身利益最大化**的、**自愿**的买卖双方达成的条款和条件进行的交易。

《企业会计准则第36号——关联方披露》要求企业只有在**提供确凿证据**的情况下才能**披露**关联方交易是公平交易。



问题、**错报**?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大**错报**风险?

(四) **公平风险**: 管理层披露关联方交易是**公平交易**时可能存在重大错报风险

理解误区 ★ 公平交易 \neq 公平价格?

实务中, 某些被审计单位对公平交易的**理解**存在**误区**, 简单认为如果交易**价格**是按照**类似公平交易**的价格执行, 该项交易就是公平交易, 而忽略了该项交易的**其他条款和条件** (如信用条款、对产品的质量要求等) 是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。



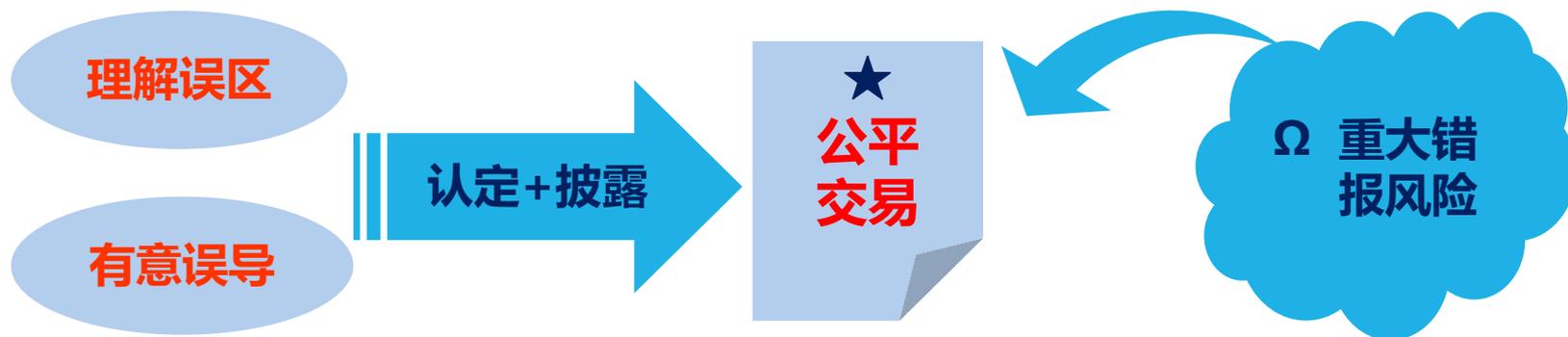
问题、错报?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大错报风险?

(四) **公平风险**: 管理层披露关联方交易是**公平交易**时可能存在的重大错报风险

——**有意误导**

又如, 一些被审计单位则可能出于**误导**财务报表使用者的目的, **有意忽略**交易价格之外的**其他条款**, 并披露关联方交易是公平交易。

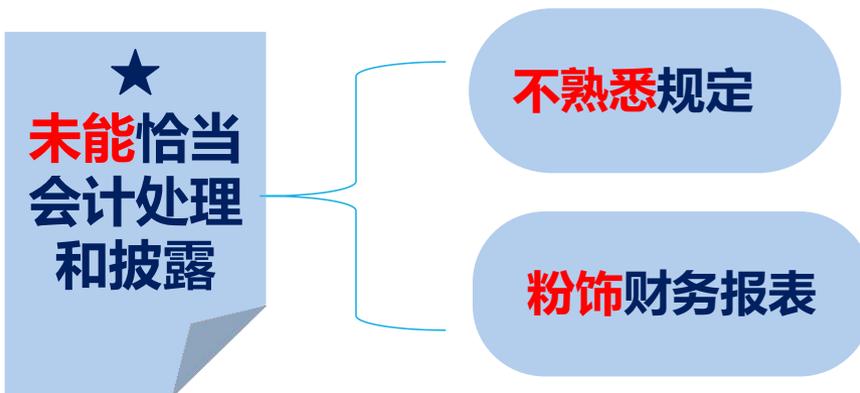
在上述两种情况下, 不管是理解误区, 还是有意误导, 如果管理层认定并披露关联方交易是**公平交易**, 则可能存在重大错报风险。



问题、错报?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大错报风险?

(五) **粉饰风险**: 管理层未能对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露, 更多的可能是为了**粉饰**财务报表

管理层未能按照适用的财务报告编制基础和相关监管规定对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露导致的重大错报风险导致管理层**未能按照适用的财务报告编制基础和相关监管规定对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露的原因**很多, 除了被审计单位管理层**不熟悉**相关财务报告编制基础和监管规定外, 更多的可能是为了**粉饰**财务报表。

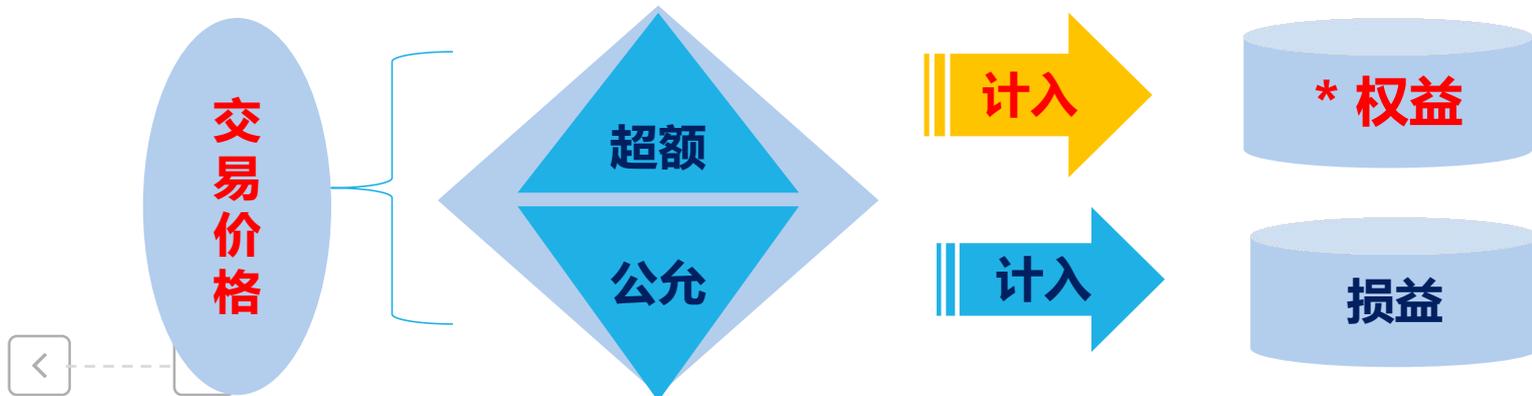


问题、错报?——关联方关系及其交易可能导致哪些重大错报风险?

(五) **粉饰风险**: 管理层未能对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露, 更多的可能是为了**粉饰**财务报表

举例如下:

被审计单位以**明显高于公允**市价的价格向其控股股东出售**不动产**, 并将其作为一笔产生**损益**的交易进行会计处理, 而这项交易可能实质上是一项正常**经营**性交易和**权益**性交易的组合, **高出**公允市价的部分可能实质上构成了**权益**性交易。在这种情况下, 关联方交易的经济实质可能**没有**在财务报表中**恰当**反映, 从而导致财务报表存在重大错报风险。



第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

一、注册会计师**应当**针对评估的认定层次重大错报风险，并**考虑**形成这些风险评估结果的依据，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
- (二) **测试**管理层如何作出会计估计
- (三) **作出**注册会计师的**点**估计或**区间**估计

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



一、注册会计师**应当**针对评估的认定层次重大错报风险，并**考虑**形成这些风险评估结果的依据，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：

注意：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。

考虑：如果与会计估计相关的固有风险被评估为**固有风险等级较高**，考虑审计证据的**性质或数量**可能更为重要。

关注：注册会计师获取审计证据时**应当**客观公正，**不应偏向**于获取佐证性的审计证据，或者**排除**相矛盾的审计证据。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：**进一步**审计程序的性质、时间安排和范围受到**下列**因素的影响：

(1) **评估**的重大错报风险。评估的重大错报风险影响所需审计证据的**说服力**，并影响对审计会计估计方法的**选择**。

举例：期后**不久**支付给员工的、直接计算的**预提**奖金，与**存在或计价**认定相关的重大错报风险可能**较低**。

在这种情况下，**更可行**的方法是通过评价**截至审计报告日**发生的事项以获取充分、适当的审计证据，而非通过其他测试方法

(2) 形成**评估**的重大错报风险的依据。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



二、当存在下列情形**之一**时，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。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



二、当存在下列情形**之一**时，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：

注意：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**。

重点：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。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：在**确定**与会计估计相关的控制运行有效性测试的性质、时间安排和范围时，注册会计师可以考虑下列**因素**：

- (1) **交易**的性质、频率和数量
- (2) 控制的设计**有效性**（包括控制是否得到适当设计以应对评估的固有风险）以及**治理**的效力
- (3) **特定**控制对**总体**控制目标和被审计单位已建立的**流程**的重要性，包括**支持**交易的信息系统的**先进**程度；
- (4) 对控制的**监督**以及已识别的内部控制**缺陷**

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：在**确定**与会计估计相关的控制运行有效性测试的性质、时间安排和范围时，注册会计师可以考虑下列**因素**：

(5) 控制旨在**应对**的风险的性质（例如，是与运用判断相关的控制，还是针对支持性数据的控制）

(6) 控制活动所涉及人员的**胜任能力**

(7) 执行控制活动的**频率**

(8) 执行控制活动的**证据**

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



三、对于与会计估计相关的**特别风险**

- 1、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。
- 2、**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。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

举例：针对与会计估计相关的**特别风险**的细节测试包括：

- (1) 检查，例如，**检查**合同以佐证条款或假设
- (2) 重新计算，例如，**核实**模型计算的准确性
- (3) 检查所使用的**假设**与支持性**文件**（如第三方公布的信息）

是否相符

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

四、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，

1、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。

2、在**评价**时，注册会计师需要**考虑**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**是否可能影响这些审计证据的**相关性**。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

举例：期后不久出售某停产产品的全部存货，可能为其期末可变现净值的估计提供充分、适当的审计证据。

举例：某些会计估计，截至审计报告日发生的事项不太可能提供有关会计估计的充分、适当的审计证据。

- 1、与某些会计估计相关的情况或事项需要较长时间才有进展；
- 2、由于公允价值会计估计的计量目标，期后信息可能无法反映资产负债表日存在的事项或情况，因而可能与公允价值会计估计的计量无关。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

五、在测试管理层如何作出会计估计时，注册会计师的进一步审计程序应当包括**设计和实施**的程序，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**，**并就估计不确定性相关的披露**。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

举例：在下列情况下，**测试**管理层如何作出会计估计可能是适当的方法：

(1) 注册会计师对**上期**财务报表中类似的会计估计的复核表明管理层**本期**的会计估计过程是适当的；

(2) 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；

(3) 适用的财务报告编制基础明确了管理层**预期如何**作出会计估计；

例如，**预期信用损失准备**可能属于这种情况。

(4) 会计估计**源于**对数据的常规处理。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



六、在针对作出**会计估计**所使用的方法，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，选择的方法在下**是否**适当，该方法相对于**于**上期的变化是否适当（如适用）。

（二）在选择方法时作出的判断**是否**表明可能存在管理层**偏向**的迹象。

（三）**是否**按照所选择的方法计算，以及计算**是否**准确。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

六、在针对作出**会计估计**所使用的方法，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：

(四) 如果管理层在运用方法时涉及**复杂建模**，相关判断**是否**得到一贯运用，并且：

1. **模型**的设计**是否**符合适用的财务报告编制基础确定的**计量目标**，**是否**适合于具体情况，以及该模型发生**不同于上期**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确定的**计量目标**一致，以及**是否**适合于具体情况。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



(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。

举例-----管理层偏向

对于**特定**会计估计，如果管理层针对**多个**不同假设确定了适当的**区间**，而在每一种情况下所使用的**假设**均位于区间的一**端**，从而产生**最有利**的计量结果，存在管理层偏向。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

举例．模型，CPA考虑**下列**事项：

(1) 在使用**前**或在模型发生变化时**是否**验证模型，并定期**复核**以确保其能持续满足预定用途。被审计单位的验证流程可能包括：

- ①**评价**模型理论上的合理性；
- ②**评价**模型数学上的完善性；
- ③**评价**模型的数据和假设的准确性和完整性；
- ④与**实际**交易相比，**评价**模型的输出结果。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

举例．模型，CPA考虑**下列**事项：

- (2) **是否**存在针对模型变更的适当控制政策和程序
- (3) 管理层在使用模型时**是否**运用适当的技能和知识

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



七、在针对作出**会计估计**所使用的**重大假设**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）**重大假设**在适用的财务报告编制基础下**是否**适当以及发生不同于上期的变化**是否**适当（如适用）；

（二）在选择重大假设时作出的判断**是否**表明可能存在管理层偏向的**迹象**；

（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**具有采取特定行动的意图和能力（如适用）。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：重大假设

本期与上期发生**变化**，注册会计师考虑下列事项：

- (1) 管理层选择**假设**的理由
- (2) 根据会计估计的**性质**、适用的财务报告编制基础的**规定**、以及被审计单位所处**业务领域、行业和环境**，假设在具体情况下是否**适当**
- (3)) 在选择**假设**时相对于**上期**发生的变化是否基于**新的情况或新的信息**
- (4) **随意**的会计估计变更**可能**导致财务报表发生重大错报，或者可能表明存在**管理层偏向**

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：重大假设

本期与上期发生**变化**，注册会计师实施的**程序**：

- (1) 复核管理层**过去声称**的意图的实现情况
- (2) **检查**书面计划和其他文件，包括得到正式批准的**预算、授权**或会议纪要(如适用)
- (3) 向管理层**询问**采取特定行动的理由

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：重大假设

本期与上期发生**变化**，注册会计师实施的**程序**：

- (4) 复核财务报表日至审计报告日之间**发生**的事项
- (5) 根据被审计单位的经济情况，**评价**其采取特定行动的能力
- (6) 考虑管理层**是否**满足了适用的财务报告编制基础中适用的记录方面的规定

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

八、在**针对**作出会计估计所使用的数据时，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) **数据**在适用的财务报告编制基础下**是否**适当以及发生不同于上期的变化**是否**适当（如适用）；
- (二) 在选择数据时作出的判断**是否**表明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) 管理层**是否**已适当理解或解读数据，包括合同条款。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：数据本期与上期发生变化，注册会计师考虑下列事项：

- (1) 管理层选择数据的**理由**
- (2) 根据会计估计的性质、适用的财务报告编制基础的规定、以及被审计单位所处业务领域、行业和环境，**数据**在具体情况下**是否**适当
- (3) 所**选择**的数据或者其来源**相对于**上期**发生**的变化**是否**基于**新**的情况或**新**的信息。
- (4) **随意**的会计估计变更导致各期财务报表**不一致**，并可能导致财务报表发生**错报**，或者可能表明存在**管理层偏向**

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑： 会计估计基于**复杂法律或合同**条款，CPA考虑实施下列程序：

- (1) 考虑**是否**需要专门技能或知识以理解或解读**合同**
- (2) 向被审计单位的法律顾问**询问**法律或合同条款
- (3) **检查**相关合同，以**评价**交易或协议的**商业目的**，以及考虑合同条款是否与**管理层的解释相一致**

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

九、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采取下列适当措施：

- (一) 了解估计**不**确定性；
- (二) 选择适当的**点**估计，估计**不**确定性相关的披露，以应对估计**不**确定性。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：了解和应对**估计不确定性**时，注册会计师可以**考虑**管理层**是否**：

(1) **识别**产生估计不确定性的**原因**，并评估计量结果的**固有可变性**的程度以及相应**合理**可能发生的计量结果的**区间**，以**了解**估计不确定性；

(2) **确定**在计量过程中**复杂性或主观性**对重大错报风险的影响程度，并通过下列措施应对相应的**潜在**错报：

①在作出会计估计时，**运用**适当技能和知识；

②运用职业判断，包括**识别和应对**产生管理层**偏向**的可能性。

(3) 适当选择管理层的**点估计**以及与**估计不确定性**相关的披露，以**应对**估计不确定性。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：点估计、估计不确定性披露时，注册会计师可以考虑下列事项：

- (1) 是否适当选择所使用的方法和数据
- (2) 所使用的估值属性是否适当和完整
- (3) 是否从一系列合理可能发生的金额中选择所使用的假设，假设是否得到相关和可靠的适当数据的支持

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



考虑：点估计、估计不确定性披露时，注册会计师可以考虑下列事项：

(4) 所使用的**数据**是否适当、相关和可靠，且数据的准确性、完整性和有效性得到**保持**

(5) **是否**按照方法计算且准确计算

(6) **是否**从合理可能发生的计量结果中适当选择管理层的**点估计**

(7) 相关**披露**是否适当地说明金额属于估计，并说明估计流程的性质和局限性

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

十、根据**已**获取的审计证据，如果注册会计师认为管理层**没有**采取适当的措施以了解和应对估计**不**确定性，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，或者要求管理层实施追加程序以应对估计**不**确定性（包括**重新**考虑管理层的**点**估计的选择，或者考虑提供与估计不确定性相关的**额外**披露），评价管理层的**应对**措施；

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

十、根据**已**获取的审计证据，如果注册会计师认为管理层**没有**采取适当的措施以了解和应对估计**不**确定性，注册会计师应当：

（二）如果注册会计师确定管理层的**应对措施不能**充分应对估计**不**确定性，则在可行的范围内，**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**，向治理层和管理层**沟通**内部控制缺陷。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



十一、如果注册会计师作出**点估计**或**区间估计**，以评价管理层的**点估计**和与估计**不确定性**相关的披露，

1、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。

2、无论使用的是管理层的**还是**注册会计师的方法、假设或数据，注册会计师均**应当**设计和实施进一步审计程序。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



考虑：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和与估计不确定性相关的披露，可能是适当的方法：

(1) 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**后认为管理层**本期**的会计估计过程预期是**无效**；

(2) 被审计单位针对作出会计估计过程的控制**没有**得到有效设计或恰当执行；

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：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和与估计不确定性相关的披露，可能是适当的方法：

(3) 管理层在需要考虑**财务报表日至审计报告日**之间发生的事项或交易时**未予以**恰当考虑，且这些事项或交易**似乎**与管理层的**点估计**相互**矛盾**；

(4) 存在适当的**其他**替代性的假设或相关**数据**来源，能够被用于作出注册会计师的**点估计或区间估计**；

(5) 管理层**没有**采取适当的措施以了解和应对估计不确定性。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



考虑：注册会计师可以采用下列方法**作出**点估计或区间估计

(1) 使用与管理层使用的**模型**不同的**模型**，如**公开**出售供特定部门或行业使用的**模型**，或**专有**的**模型**，或注册会计师自行开发的**模型**

(2) 使用管理层的**模型**，但使用**有别**于管理层使用的**假设**或**数据来源**的、其他替代性的**假设**或**数据来源**

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



考虑：注册会计师可以采用下列方法**作出**点估计或区间估计

(3) 使用注册会计师的**自有**方法，但使用**有别**于管理层使用的**假设**的、其他替代性的**假设**

(4) **雇用或聘请**在专门领域具有专长的人员开发或运用**模型**或者提供相关**假设**

(5) **考虑**其他类似的情况、交易或事项，或者类似的资产或负债的**市场** (如相关)

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险



十二、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，**并且**在根据适用的财务报告编制基础确定的**计量**目标和其他规定后，**确定**区间估计范围内的金额是合理的；

（二）针对评估的、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。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

十三、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《第 1301 号--- 审计证据》的相关规定。

对于管理层的**专家**的工作，可能**有助于**注册会计师**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。

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：对于**公允价值**会计估计，注册会计师对从外部信息来源获取的信息的相关性和可靠性可能需要额外考虑下列事项：

- (1) 公允价值**是否**基于相同工具的**交易**或**活跃**市场报价
- (2) **如果**公允价值基于类似的资产或负债的交易，**如何**识别这些交易并考虑其**可比性**
- (3) **如果**不存在资产或负债、或者类似的资产或负债的交易如何生成信息，包括所生成和使用的**输入**值是否代表了市场参与方在对资产或负债进行定价时使用的假设（如适用）

第三章 要求

第三节 应对评估的重大错报风险

考虑：对于**公允价值**会计估计，注册会计师对从外部信息来源获取的信息的相关性和可靠性可能需要额外考虑下列事项：

(4) 如果公允价值计量基于**经纪人报价**，经纪人报价

①**是否**源自对相同类型金融工具进行交易的**做市商**；

②是具有约束性的还是**不具**约束性的，且对具有约束性**要约**的报价赋予更多**权重**；

③**是否**按照适用的财务报告编制基础的规定，反映**截至**财务报表日的市场状况。



问题的提出、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些**特殊考虑**?

问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时,为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑,需要进行哪些特殊考虑

——什么是**资金池**?

资金池业务属于商业银行和其他金融机构为客户建立用于**资金集中管理的账户架构**,根据客户需求进行各账户间**资金归集**、**余额调剂**、**资金计价**、**资金清算**的现金管理产品。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

——**资金池**业务主要包括的事项有：

- ▽ 客户成员企业账户余额**上划**
- ▽ 成员企业之间**透支**
- ▽ 主动**拨付与收款**
- ▽ 成员企业之间委托**借贷**
- ▽ 成员企业向集团总部的**上存、下借分别计息**等。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

- ▼ **不同的**商业银行和其他**金融机构**对**资金池**业务有**不同的表述**。
- ▼ **资金池**业务的客户一般为采用**总分公司**结构的统一法人客户和采用**母子公司**形式的集团客户。

总分公司

母子公司

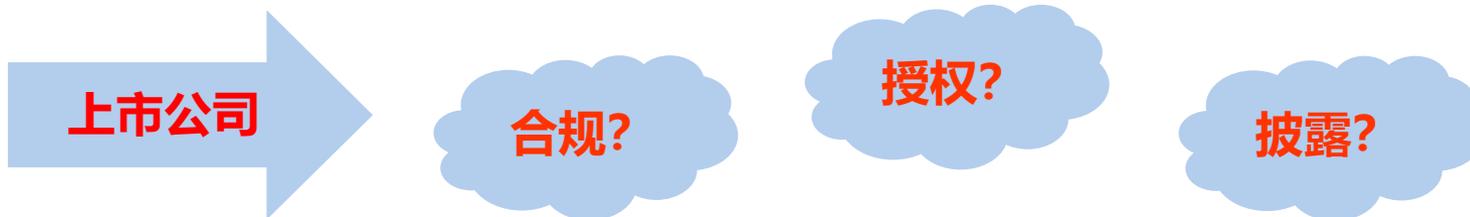


问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

——上市公司参与资金池?

上市公司控股股东、实际控制人与上市公司应当实行**资产分开**，控股股东、实际控制人及其关联方**不得占用**、支配上市公司资产。

因此，如果被审计单位为**上市公司**，CPA应当特别关注其参与此类**资金池**业务的**合规性**以及是否按照相关规定进行了恰当的**授权**和**披露**。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以通过下列程序检查被审计单位**是否存在资金池业务**：

1. **了解内控**：了解被审计单位与银行账户有关的**内部控制和操作规程**。
2. **询问相关**：询问被审计单位相关**管理层及资金管理**人员。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以通过下列程序检查被审计单位**是否存在**资金池业务：

3. **查阅**：查阅董事会会议等有关会议纪要。
4. **函证**：向开立银行账户的银行进行函证，确认相关账户是否有**资金池**安排。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以通过下列程序检查被审计单位**是否存在资金池业务**：

5. 检查资金：

检查被审计单位与控股股东、实际控制人及其关联方的**资金往来**。

需要注意的是：

资金池协议可能**约定**，参与资金池安排的账户之间的资金划转可能**不予**在银行对账单或网银中**显示**。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

——如果被审计单位存在资金池业务，注册会计师需要：

- ▽了解和评估被审计单位加入资金池业务的**合法合规性**、
- ▽资金池资金在各企业之间和集团层面的**集中方式**、
- ▽是否采取了适当措施保证**资金安全**等。

合法合规

集中方式

资金安全



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以考虑实施以下**审计程序**：

1. 审批资料：

- ▽获取**资金池协议**、
- ▽**股东大会**或有权机构同意加入**资金池协议**的**决议**等批准文件，
- ▽关注相关协议签订的**授权审批**情况。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

2. 了解协议

阅读资金池协议，了解以下重要内容：

- ▼ **资金集中方式**、
- ▼ **相关账户的余额显示模式**，
- ▼ **关注账户支付控制**
- ▼ **及其变更的设定等**。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

3. **函证——实际余额**

在理解银行对账单上关于资金池资金使用的各种**银行术语**释义的基础上，**函证实际余额**（即截至函证基准日被审计单位**参与**资金池业务的银行账户中**实际存在**的余额，**不包括**诸如**已上存**集团归集账户而不实际存放在被审计单位账户的金额）。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

3. **函证**（续）——**参与余额**

在必要且可行情况下，可以进一步**函证**截至函证基准日，被审计单位

- ▽ 已被归集的**上存资金**余额
- ▽ 或**向上级借款**余额（如为子账户）
- ▽ 或从各级子账户**归集**的资金余额
- ▽ 或向下级账户提供的**借款**余额（如为主账户）



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

3. **函证**（续）——**突击划转**

必要时，关注函证**基准日前后**资金池账户之间的**资金划拨**，以识别是否存在被审计单位为应付注册会计师的函证程序而**突击划转**资金的情况。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

4. **了解关联方**

在必要的情况下，了解被审计单位的控股股东、实际控制人或其他相关**关联方的财务状况**，关注上述各方：

- Ω 是否存在**资金紧张或长期占用**被审计单位资金的情况，
- Ω 是否存在被审计单位资金可能被**占用无法按期归还**的情形，
- Ω 是否需要计提**坏账准备**。

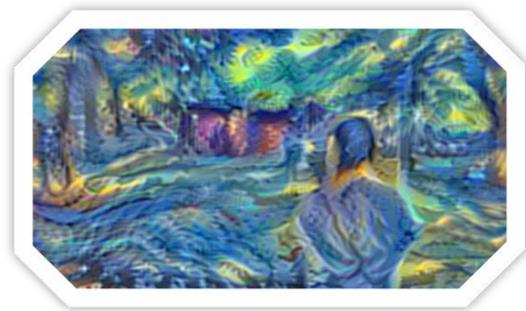


问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

5. 收入造假

如果注册会计师识别出被审计单位的**收入真实性存在重大异常**，同时存在被审计单位大额资金通过**资金池**业务被归集的情形，需要考虑是否存在控股股东或实际控制人通过**资金池**业务**套取资金**，配合被审计单位**虚构销售**交易的可能性，并在必要时实施“**延伸检查**”程序。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

6. **列报披露**

关注被审计单位是否将**资金池资金**按照企业会计准则的要求在财务报表中予以恰当**列报**，是否在财务报表**附注**中对**资金池**业务及其相关**余额**、由此产生的**关联方交易**（如有）进行充分**披露**。



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

6. 列报披露（续）

在资产负债表中，如被审计单位通过**资金池**业务向其他**关联公司**提供**融资**，**已上存**资金余额可能并不符合货币资金的定义，**不应在货币资金列报**，而应列报为“**其他应收款**”等相关项目；

已上存

列报

其他应收款



问题、**资金池**?——CPA在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展**资金池**业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑

注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

6. 列报披露（续）

在现金流量表中，**已上存**资金余额可能**并不符合**现金及现金等价物的定义。

已上存

≠

现金及现金等价物



案例分析-----货币资金

A公司主要从事电子产品的生产和销售，于2x10年首次公开发行A股股票并上市。A公司为增值税一般纳税人。A公司适用的企业所得税税率为25%。

A公司2x21年度财务报表由汇泰会计师事务所审计。明星会计师事务所于2x22上半年接受委托审计A公司2x22年度财务报表，并委派注册会计师甲担任**审计项目合伙人**。

要求：

针对下述资料，假定不考虑其他条件，指出注册会计师甲在复核审计项目组成员的工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应提出**哪些质疑和改进建议**。

案例分析-----货币资金

审计项目组对A公司2x22年12月31日银行存款余额实施了实质性程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

银行存款函证情况表

单位：万元

开户银行	账号	账面余额	对账单余额	差异	是否函证	是否质押	审计说明
J银行	(略)	200	0	200	是	否	2
K银行	(略)	500	不适用	不适用	是	否	3
U银行	(略)	0	0	0	否	否	4
V银行	(略)	1500	1500	0	是	否	5
(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)

案例分析-----货币资金

1、为核实A公司提供的银行账户一览表中银行账户是否完整，审计项目组从A公司出纳处**获取**了其从中国人民银行打印的2x22年12月31日**《已开立银行结算账户清单》**，并将银行账户一览表中的每个银行账户信息核对至**《已开立银行结算账户清单》**，发现银行账户一览表中的所有银行账户均包含在**《已开立银行结算账户清单》**中。无需作进一步审计处理。

案例分析-----货币资金

解析:

质疑:审计项目组**不应直接**使用由A公司出纳提供的《已开立银行结算账户清单》。将银行账户一览表中的每个银行账户信息核对至《已开立银行结算账户清单》**不足以**确定银行账户一览表中银行账户的完整性。

改进建议:审计项目组应**亲自到**中国人民银行或A公司基本存款账户开户行查询并打印2x22年12月31日《已开立银行结算账户清单》。为核实银行账户一览表中银行账户的**完整性**，审计项目组应将《已开立银行结算账户清单》中的每个银行账户信息核对至银行账户一览表，**检查**《已开立银行结算账户清单》中的所有银行账户是否均包含在银行账户一览表中。

案例分析-----货币资金

2、经检查J银行存款余额调节表，该差异系因为A公司为某**非关联方**2x22年初从J银行**取得400万元**借款提供担保，因借款人**陷入**财务困境无力还款，J银行于2x22年12月31日将A公司账户存款余额200万元**全部扣划**，但A公司该日**未进行**账务处理所致。A公司已于2x23年1月对上述差异进行账务处理，将被J银行扣划的上述200万元**计入**2x23年1月营业外支出。审计项目组亲自寄发并收回了银行询证函，回函显示与对账单金额相符。**无需**作进一步审计处理。

案例分析-----货币资金

解析：

质疑：该差异可能表明A公司J银行账户存款余额和履行担保义务相关**损失存在错报**，审计项目组**未对**上述事项进行相应审计处理。

改进建议：审计项目组应建议A公司将**因**承担担保义务而**被扣划**的200万元相应**调减**2x22年12月31日银行存款账面余额，同时就其尚需承担的**剩余**担保义务计提相应负债，并将A公司就该担保义务产生的上述损失全额计入2x22年度损益。

案例分析-----货币资金

3、A公司财务人员说明，K银行存款为**定期存款**。审计项目组向K银行寄发的银行询证函**未能**收回。审计项目组获取并检查了**定期存单复印件**，未发现差异。无需作进一步审计处理。

解析：

质疑：A公司仅就K银行定期存款提供了定期存单复印件，**可能表明**该定期存款已被**质押**，审计项目组**未**保持充分警觉。

改进建议：审计项目组应向K银行**再次**寄发银行询证函，同时应进一步核实该定期存款是否已质押。**如未质押**，应检查定期存款开户证实书原件；**如已质押**，应检查相应的质押合同,关注相关借款是否已入账等。

案例分析-----货币资金

4、A公司财务人员说明，U银行账户是采购专用账户，2x22年12月前使用较为**频繁**，12月起基本**不再**使用，2x22年12月31日余额为零，拟在2x23年**销户**。审计项目组检查了该银行账户2x22年12月对账单，未发现差异。无需作进一步审计处理。

解析：

质疑：U银行账户2x22年12月前使用较为**频繁**，可能表明与之相关的重大错报风险**并非很低**，未对其实施函证程序不恰当。

改进建议：审计项目组应对**U银行账户**实施函证程序。

案例分析-----货币资金

5、审计项目组成员在A公司财务经理**陪同**下前往V银行跟函，在V银行二楼贵宾室**亲自**将询证函**交予**银行接待人员，银行接待人员将银行询证函送至一楼办公场所进行处理后，将**回函**直接交予在贵宾室等待的审计项目组成员，回函显示金额相符。无需作进一步审计处理。

解析：

质疑：在对V银行存款余额实施函证程序时，审计项目组成员**未在整个过程中**保持对函证的控制，**未对**V银行与A公司之间串通舞弊的风险保持警觉。

改进建议：审计项目组成员应对V银行账户**重新**实施函证程序，并在**整个过程中**保持对函证的**控制**。

第三章 要求

第四节 与会计估计相关的披露

-----注册会计师**应当**针对评估的、**与**会计估计相关披露有关的**认定**层次重大错报风险和**与**估计不确定性相关的披露，设计和实施**进一**步审计程序，以**获取**充分、适当的审计证据。

第三章 要求

第五节 可能存在管理层偏向的迹象

举例：与会计估计相关的、可能存在**管理层偏向**的迹象包括：

- (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；
- (2) 管理层**选择**或作出**重大假设**或**数据**以产生有利于管理层目标的**点估计**；
- (3) 选择带有**乐观**或**悲观**倾向的**点估计**。

第三章 要求

第六节 实施审计程序之后的总体评价

一、注册会计师**应当**根据实施的**审计程序**和获取的**审计证据**，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) 管理层对财务报表中会计估计的**确认、计量、列报和披露**作出的决策**是否**符合适用的财务报告编制基础；

(三) **是否**已获取充分、适当的**审计证据**。

第三章 要求

第六节 基于已实施审计程序的总体评价

二、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

(1) 佐证性的审计证据，

(2) 相矛盾的审计证据。

三、如果注册会计师**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**，或者对财务报表审计**意见**的影响。

第三章 要求

第六节 基于已实施审计程序的总体评价

四、注册会计师**应当**确定，会计估计和相关披露在适用的财务报告编制基础，是**合理的**还是存在**错报**。

五、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**。

第三章 要求

第六节 基于已实施审计程序的总体评价

考虑：确定会计估计是**合理的**还是存在**错报**

根据已实施的审计程序和已获取的审计证据，在确定管理层的**点估计**和相关**披露**是**合理**时：

(1) 当审计证据**支持区间估计**时，区间可能较大，**且**在某些情况下可能**数倍**于财务报表整体的重要性。**尽管**较大的区间在具体情况下可能是适当的，但这可能表明注册会计师有必要**重新考虑**是否已就区间内金额的合理性获取充分、适当的审计证据；

第三章 要求

第六节 基于已实施审计程序的总体评价

考虑：确定会计估计是合理的还是存在错报

(2) 审计证据支持的**点估计**可能不同于管理层的**点估计**。在这种情况下，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**；

(3) 审计证据支持的**区间估计**可能不包括管理层的**点估计**。在这种情况下，**错报**为管理层的**点估计**与注册会计师的**区间估计**之间的**最小差异**。

案例：财务指标异常

举例2：上海电气（601727）

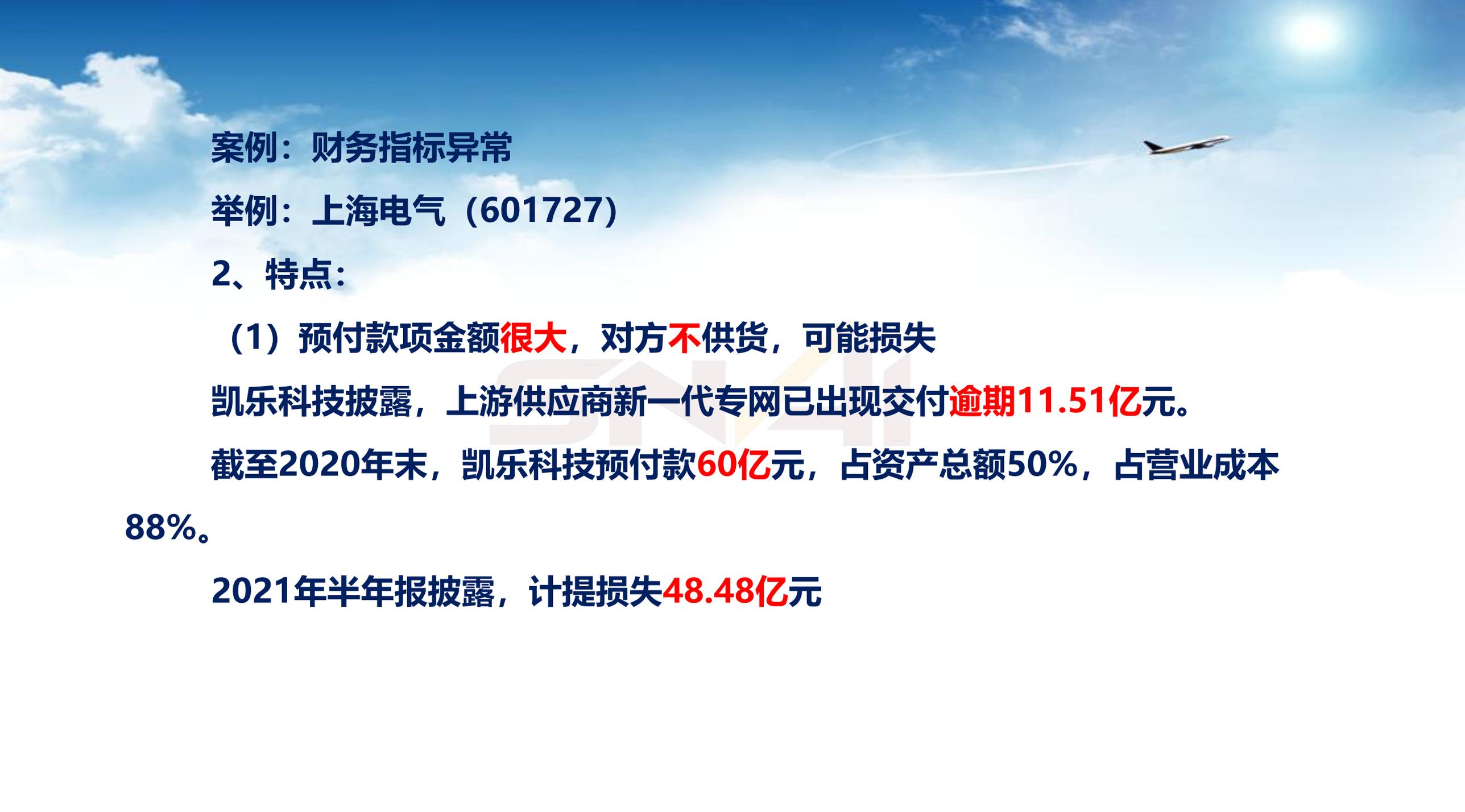
1、场景：隋田力**打造**“专网通信业务”骗局

(1) 上海电气---2021年5月爆出**85亿元**应收账款存在损失风险后，

(2) 涉及公司---凯乐科技（600260）中天科技（600522）汇鸿集团（600981）等10多家上市公司卷入，

(3) 涉及金额---交易金额达**千亿元**，披露风险金额超**250亿元**

(4) 涉及减值---2021年半年报披露计提减值**165亿元**



案例：财务指标异常

举例：上海电气（601727）

2、特点：

（1）预付款项金额**很大**，对方**不**供货，可能损失

凯乐科技披露，上游供应商新一代专网已出现交付**逾期11.51亿元**。

截至2020年末，凯乐科技预付款**60亿元**，占资产总额50%，占营业成本88%。

2021年半年报披露，计提损失**48.48亿元**

案例：财务指标异常

举例：上海电气（601727）

2、特点：

（2）应收款项**很高**，可能**涉嫌**虚假收入，或者收回风险。

上海电气2021年半年报披露，对涉案应收款计提预期信用损失**54.52**亿元，对相关存货计提跌价准备**19.15**亿元。

上海电气专网通信业务由其子公司上海电气**通信技术**公司经营，相对收入规模，应收款余额占子公司资产总额比例**均很大**。

案例：财务指标异常

举例：上海电气（601727）

3、注册会计师思考

(1) 是否关注应收款或预付款奇高的异常现象

(2) 专网通信业务设备商要求上市公司提前300天左右预付货款，导致预付款金额较大，为何需要如此长的供货账期，是否进行延伸穿透审计

(3) 核实被审计单位与客户或供应商是否存在合谋舞弊行为。

第三章 要求

第七节 可能存在管理层偏向的迹象

- 一、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。
- 二、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。
- 三、当存在**有意**误导时，管理层偏向具有**欺诈**性质。

第三章 要求

第八节 书面声明

声明对象： 治理层和管理层

声明一、 根据适用的财务报告编制基础对确认、计量或披露的规定，其作出**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。

声明二、 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）的声明。

第三章 要求

第八节 书面声明

考虑：有关**特定**会计估计的**书面声明**可能包括下列内容

(1) 在作出会计估计时作出的重大判断**已经**考虑了管理层**知悉**的所有相关信息；

(2) 管理层在作出会计估计时所使用的**方法、假设和数据**的选择或运用的一**致性**和**适当性**；

(3) 假设适当地反映了管理层**代表**被审计单位采取**特定行动**的**意图和能力**（当这些意图和能力与会计估计和披露相关时）；

(4) 在适用的财务报告编制基础下与会计估计相关的**披露**（包括与估计不确定性相关的披露）的**完整性**和**合理性**；

第三章 要求

第八节 书面声明

考虑： 有关**特定**会计估计的**书面声明**可能包括下列内容

- (5) 在作出会计估计时已**运用**适当的**专门技能或知识**；
- (6) **不存在**需要对财务报表中会计估计和相关披露**作出调整的期后事项**；
- (7) 对于**未在**财务报表中**确认或披露**的会计估计，管理层关于这些会计估计**不满足**适用的财务报告编制基础规定的**确认或披露标准的决策是否适当**。

第三章 要求

第九节 与治理层、管理层或者其他相关机构或人员的沟通

沟通相关对象： 治理层或管理层

沟通特定事项： 1、被审计单位重大会计实务的**质量**

2、**值得**关注的内部控制**缺陷**

沟通特别关注： 1、会计**估计**相关的事项（如有）

2、形成重大错报风险的依据是与估计**不**确定性有关

3、**复杂性**、**主观**性或其他**固有**风险因素

4、与其他相关机构或人员（如**监管**机构）进行沟通

第三章 要求

第九节 与治理层、管理层或者其他相关机构或人员的沟通

考虑：值得关注的内部控制缺陷可能与针对下列方面的控制相关：

- (1) 对**重要**会计政策的选择和运用，以及对**方法、假设和数据**的选择和运用
- (2) **风险**管理及相关系统
- (3) 数据（从外部信息来源获取的数据）的**准确性、完整性和有效性**
- (4) 模型（包括从外部供应商获取的模型）的**使用、开发和验证**，以及可能需要作出的调整

第三章 要求

第十节 审计工作底稿

- (一) 了解到与被审计单位**会计估计**相关事项的要点;
- (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) 当管理层**没有**采取适当措施以了解和应对估计**不确定性**时，注册会计师的**应对措施**;
- (四) 可能存在与会计估计相关的管理层偏向的迹象（如有），注册会计师**对审计**的影响作出的**评价**;
- (五) 注册会计师为确定**会计估计和相关披露**在适用的财务报告编制基础下是**合理的**还是存在**错报**而作出的**重大判断**。

第三章 要求

第十节 审计工作底稿

考虑：（1）在审计会计估计时，**记录**对被审计单位及其环境中**有关**会计估计的了解**要点**；

（2）**记录**与治理层和管理层的**沟通**；

-----A、对评估的与会计估计相关的重大错报风险所作的**判断**

-----B、注册会计师的**应对**措施提供进一步的**支持**

第三章 要求

第十节 审计工作底稿

考虑：（3）**记录**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时，考虑**形成**认定层次重大错报风险评估结果的**依据**；

（4）**复杂建模**，管理层的判断**是否**得到一贯运用，并且模型的设计**是否**满足适用的财务报告编制基础确定的计量目标（如适用）；

（5）方法、重大假设或数据的**选择**和**运用**在较大程度上受到复杂性的影响，**记录**如何运用所需的技能或知识。

第三章 要求

第十节 审计工作底稿

考虑：（6）**记录**保持职业怀疑提供证据。

举例1---在会计估计审计时，如果已获取的审计证据**既有**佐证管理层认定的证据，**也有**与这些认定相矛盾的证据，记录其**如何**评价审计证据，**包括**就已获取审计证据的**充分**性和**适当**性形成结论时所作的职业判断；

举例2---在对**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**形成初步**考虑时，注册会计师**如何**运用相关**了解**，以及该考虑**如何**与被审计单位管理层编制的财务报表进行比较；

第三章 要求

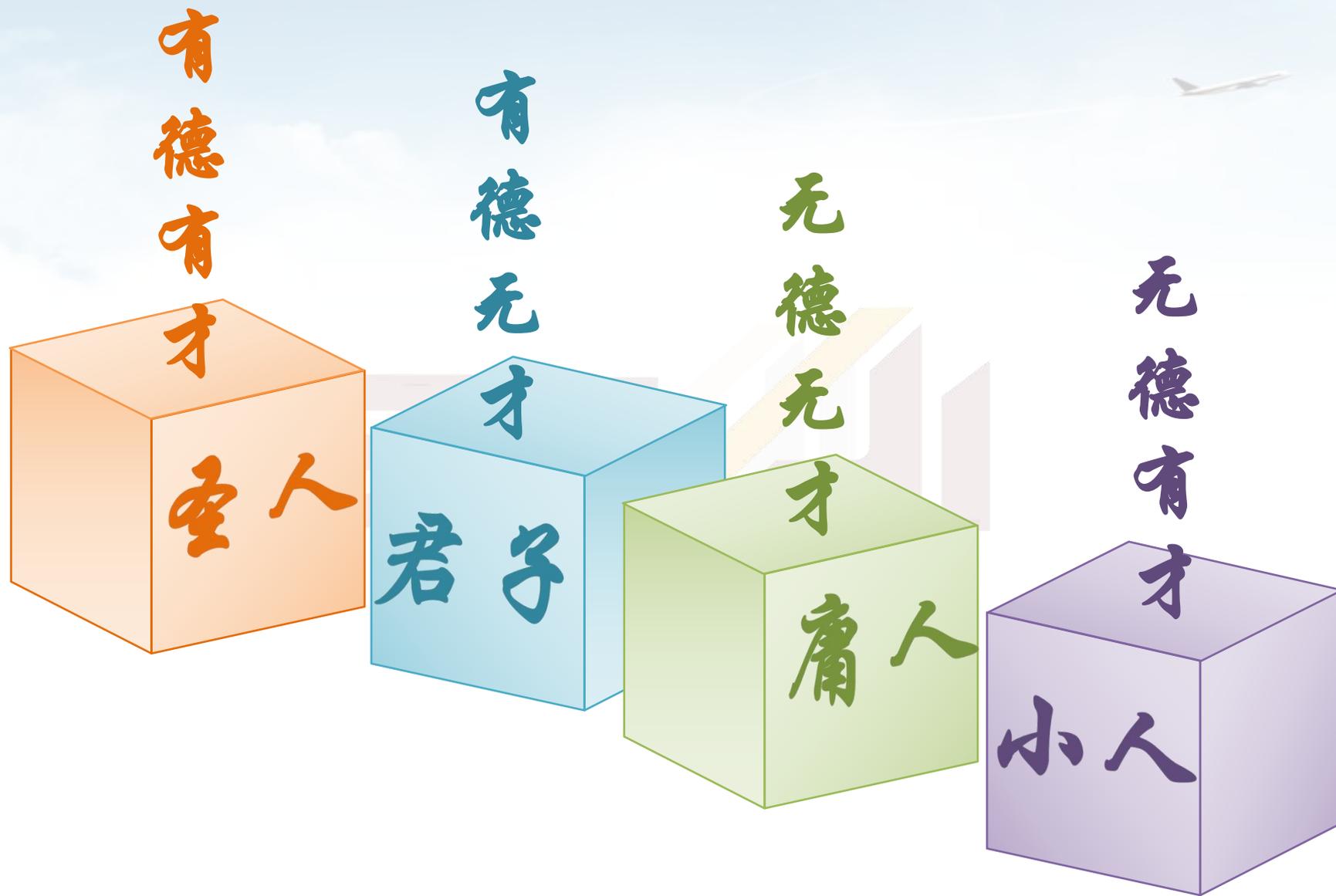
第十节 审计工作底稿

考虑： (6) **记录**保持职业怀疑提供证据

举例3---设计和实施进一步审计程序以**获取**充分、适当的审计证据时，**不应**偏向于获取**佐证性**的审计证据，或者**排除**相矛盾的审计证据；

举例4---针对可能存在管理层**偏向**的迹象作出了规定；

举例5---要求注册会计师考虑**所有**相关审计证据（无论是**佐证性**的审计证据，还是相**矛盾**的审计证据）。



谢谢!

