

# 中国注册会计师审计准则第1322号 ——公允价值计量和披露的审计

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师对公允价值计量和披露的审计，制定本准则。

**第二条** 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

**第三条** 在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

**第四条** 按照适用的会计准则和相关会计制度的规定，作出公允价值计量和披露是被审计单位管理层的责任。

注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确定公允价值计量和披露是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

## 第二章 了解被审计单位公允价值计量和披露的程序 以及相关控制活动并评估重大错报风险

**第五条** 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，了解被审计单位公允价值计量和披露的程序及相关控制活动，以足够识别和评估认定层次的重大错报风险，设计和实施进

一步审计程序。

**第六条** 在了解被审计单位公允价值计量和披露的程序及相关控制活动时，注册会计师应当考虑下列事项：

- （一）从事公允价值计量的人员的专业知识和经验；
- （二）信息技术在计量过程中的作用；
- （三）需要以公允价值计量或披露的账户或交易的类型；
- （四）依赖服务机构提供公允价值计量或支持计量数据的范围；
- （五）在确定公允价值计量和披露时，利用专家工作的程度；
- （六）在确定公允价值时，管理层作出的重大假设；
- （七）支持管理层作出假设的记录；
- （八）在形成和运用假设以及监控假设的变化时，管理层采用的方法；
- （九）估值模型及相关信息系统的更改控制 and 安全性程序的完整性；
- （十）对估值模型中使用数据的一致性、及时性和可靠性的控制。

**第七条** 在了解被审计单位确定公允价值计量和披露的程序及相关控制活动后，注册会计师应当识别和评估与公允价值计量和披露相关的认定层次的重大错报风险，以确定进一步审计程序的性质、时间和范围。

**第八条** 当确定与公允价值计量或披露相关的重大错报风险是特别风险时，注册会计师应当遵守《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》的相关规定。

**第九条** 公允价值计量通常涉及管理层的主观判断，可能影响能够实施的控制活动的性质，注册会计师在评估重大错报风险时应当考

考虑控制的固有局限性。

### 第三章 评价公允价值计量的适当性和披露的充分性

**第十条** 注册会计师应当评价财务报表中公允价值计量和披露是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

**第十一条** 注册会计师应当通过了解适用的会计准则和相关会计制度的规定、被审计单位的业务和行业情况以及实施其他审计程序的结果，评价应以公允价值计量的资产和负债的会计处理是否适当，对公允价值计量和相关重大不确定性的披露是否充分。

**第十二条** 如果适用的会计准则和相关会计制度已规定公允价值计量方法，注册会计师应当考虑被审计单位采用的计量方法是否与规定的方法一致。

**第十三条** 被审计单位对资产和负债以公允价值进行计量和披露，应当以公允价值能够可靠计量的假定为前提。

如果某项资产和负债不存在活跃的市价，且其他合理估计公允价值的方法也明显不适用或无法实施，该项假定可能不成立。当管理层确定公允价值能够可靠计量的假定不成立时，注册会计师应当获取支持管理层作出这项决定的充分、适当的审计证据，并确定该事项是否得到恰当的会计处理。

**第十四条** 如果管理层采取特定措施的意图与公允价值计量和披露相关，注册会计师应当就管理层的意图获取审计证据，并考虑管理层实施该意图的能力。

**第十五条** 针对管理层意图获取审计证据的范围属于职业判断，

注册会计师实施的审计程序通常包括向管理层询问，并通过下列方式对管理层的答复予以印证：

（一）考虑管理层以前所述的对于资产和负债的意图的实际实施情况；

（二）复核包括预算、会议纪要等在内的书面计划和其他文件记录；

（三）考虑管理层选择特定措施的理由；

（四）考虑管理层在既定经济环境下实施特定措施的能力。

**第十六条** 如果适用的会计准则和相关会计制度规定了可供选择的公允价值计量方法，或者对公允价值计量方法未作出规定，注册会计师应当评价被审计单位是否根据具体情况采用适当的计量方法。

**第十七条** 在评价特定情况下采用的公允价值计量方法是否适当时，注册会计师应当运用职业判断。如果被审计单位从可供选择的方法中选用某一估值方法，注册会计师应当通过与管理层讨论，了解其选择该估值方法的理由，并考虑下列事项：

（一）如果适用的会计准则和相关会计制度规定了选用估值方法的标准，管理层是否充分评价和恰当运用这些标准，以支持其选用的方法；

（二）根据被估值资产或负债的性质以及适用的会计准则和相关会计制度的规定，采用的估值方法是否适当；

（三）根据被审计单位业务情况、行业状况和所处的环境，采用的估值方法是否适当。

**第十八条** 管理层可能已经确定不同的估值方法将导致公允价值计量结果存在重大差异。在这种情况下，注册会计师应当评价被审

计单位在确定公允价值的估值方法时如何调查产生这些差异的原因。

**第十九条** 注册会计师应当评价公允价值计量方法是否得到一贯运用。

**第二十条** 如果管理层选定了某种公允价值估值方法，注册会计师应当评价其是否得到一贯运用。如果得到一贯运用，注册会计师应当考虑影响被审计单位的环境和情况可能发生的变化，或适用的会计准则和相关会计制度要求的变更，以确定这种一贯性的运用是否仍然适当。

如果管理层变更了估值方法，注册会计师应当考虑管理层是否能够充分说明变更后的估值方法提供了更为适当的计量基础，或适用的会计准则和相关会计制度或其所处环境的变化能够支持其变更估值方法。

## 第四章 利用专家的工作

**第二十一条** 注册会计师应当确定是否需要利用专家的工作。

**第二十二条** 如果计划利用专家的工作，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以证明专家的工作能够满足审计的需要，并符合《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》的要求。

**第二十三条** 在计划利用专家的工作时，注册会计师应当考虑专家对公允价值定义的理解和确定公允价值拟使用的方法，是否与管理层的理解和方法一致，是否与适用的会计准则和相关会计制度的规定一致。

**第二十四条** 注册会计师应当了解专家使用的重大假设和估值

方法，并基于对被审计单位情况的了解和实施其他审计程序的结果，考虑这些假设和估值方法是否适当、完整和合理。

**第二十五条** 注册会计师应当评价专家工作的结果作为审计证据的适当性。

## **第五章 针对公允价值计量和披露的重大错报风险实施的审计程序**

### **第一节 总体要求**

**第二十六条** 注册会计师应当针对评估的与公允价值计量和披露相关的认定的重大错报风险，设计和实施进一步审计程序。

**第二十七条** 由于公允价值计量可能相对简单，也可能非常复杂，注册会计师实施的审计程序在性质、时间和范围上可能存在很大差异。注册会计师实施的与公允价值计量和披露相关的实质性程序通常包括：

- （一）测试管理层的重大假设、估值模型和基础数据；
- （二）对公允价值进行独立估值，以印证其计量是否适当；
- （三）考虑期后事项对公允价值计量和披露的影响。

### **第二节 测试管理层的重大假设、估值模型和基础数据**

**第二十八条** 注册会计师对管理层确定公允价值过程的可靠性

的了解，是支持公允价值计量结果的重要因素，并影响进一步审计程序的性质、时间和范围。

在针对管理层确定公允价值过程的可靠性获取审计证据时，注册会计师应当评价下列因素：

- （一）管理层使用的假设是否合理；
- （二）当使用模型进行公允价值计量时，模型是否适当；
- （三）管理层是否使用了在当时能够合理获取的相关信息。

**第二十九条** 注册会计师考虑管理层以前期间使用的估值技术和假设，并将前期确定的公允价值计量结果与本期可取得的实际结果进行比较，可能获取有关管理层公允价值计量过程可靠性的审计证据。注册会计师还应当考虑公允价值计量结果和实际结果的差异是否源于经济环境的变化。

**第三十条** 如果认为存在与公允价值计量相关的特别风险，注册会计师应当从个别和整体的角度评价管理层在计量公允价值时所使用的重大假设，以确定这些假设是否为财务报表中公允价值计量和披露提供了合理基础。

**第三十一条** 注册会计师应当特别关注估值方法依据的重大假设，并评估假设是否合理。只有当假设具有相关性、可靠性、中立性、可理解性和完整性时，才能为公允价值的计量和披露提供合理的基础。

**第三十二条** 注册会计师应当评价支持管理层假设的审计证据的来源及其可靠性，包括根据历史信息考虑这些假设，并评估这些假设是否以被审计单位有能力执行的计划为基础。

**第三十三条** 在财务报表审计过程中，注册会计师针对管理层假

设实施审计程序的目的是为了对假设本身发表意见，而是为了评价这些假设是否对公允价值计量提供了合理基础。

**第三十四条** 管理层需要运用判断识别对公允价值计量有重大影响的假设，注册会计师应当重点关注这些重大假设。

重大假设通常涉及可能对公允价值计量产生重大影响的下列事项：

- （一）对数量、性质的变化或不确定性敏感的事项；
- （二）易于误用和易受偏见影响的事项。

**第三十五条** 注册会计师应当考虑公允价值估值对重大假设（包括可能影响价值的市场状况）变化的敏感度。在适用的情况下，注册会计师应当提请管理层使用敏感性分析等技术，以识别特别敏感的假设。

当管理层拒绝进行分析时，注册会计师应当考虑是否进行独立分析。

**第三十六条** 注册会计师应当考虑与公允价值计量相关的不确定性或缺乏客观数据是否可能导致无法合理估计公允价值。

**第三十七条** 在考虑假设是否为公允价值计量提供合理基础时，注册会计师既要将这些假设作为一个整体来考虑，也要对每一假设单独考虑。

**第三十八条** 注册会计师应当考虑假设从个别和整体上是否合理，是否符合实际，并与下列事项保持一致：

- （一）总体经济环境和被审计单位的经营状况；
- （二）被审计单位的计划；
- （三）适当的情况下，前期使用的假设；

(四) 当前仍然适用的被审计单位以往的经验或状况;

(五) 与财务报表相关的其他事项,如管理层作出其他会计估计所运用的假设;

(六) 与现金流量相关的风险,包括现金流量的潜在变化及其对折现率的影响。

如果假设反映了管理层的意图和实施特定措施的能力,注册会计师应当考虑这些假设与被审计单位的计划和以往经验是否一致。

**第三十九条** 历史信息可能无法反映未来的状况或事项。如果管理层在形成假设时依赖了历史财务信息,注册会计师应当考虑是否能够依赖这些信息。

**第四十条** 对被审计单位使用估值模型进行公允价值计量的项目,注册会计师应当复核该估值模型,并评价该模型是否恰当以及使用的假设是否合理。

**第四十一条** 注册会计师应当针对形成公允价值计量和披露的数据实施审计程序,评价公允价值计量所依据的数据是否准确、完整和相关,以及公允价值是否依据这些数据和管理层的假设予以适当计量。

### 第三节 对公允价值进行独立估值

**第四十二条** 注册会计师可以对公允价值进行独立估值,以印证被审计单位的公允价值计量结果。

如果运用管理层的假设进行独立估值,注册会计师应当按照本准则第三十条至第四十条的规定评价管理层的假设。

注册会计师也可另行设定假设，而不使用管理层的假设。在这种情况下，注册会计师仍应了解管理层的假设，据此确定另行设定的估值模型是否已考虑管理层估值模型所含的重要变量，并与管理层的公允价值计量结果进行比较及评价重大差异。

**第四十三条** 在对公允价值进行独立估值时，注册会计师仍应按照本准则第四十一条的规定对形成公允价值计量和披露的数据实施审计程序。

## 第四节 考虑期后事项

**第四十四条** 注册会计师应当考虑期后事项对财务报表中公允价值计量和披露的影响。

**第四十五条** 财务报表期末存在的一些情况在财务报表期后的一段时间内可能已经发生了变化，期后的公允价值信息可能仅反映期后发生的事项，而不反映资产负债表日已经存在的情况。当评估与这些期后事项相关的审计证据时，注册会计师应当遵守《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》的相关规定。

## 第六章 评价审计程序实施的结果

**第四十六条** 在最终评估财务报表中公允价值计量和披露是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定时，注册会计师应当评价获取审计证据的充分性和适当性，及其与执行其他审计程序获取的审

计证据的一致性。

## 第七章 管理层声明

**第四十七条** 注册会计师应当就公允价值计量和披露的重大假设的合理性获取管理层的书面声明，包括这些假设是否恰当地反映管理层针对公允价值计量或披露而采取特定措施的意图和能力。

**第四十八条** 管理层的声明取决于公允价值的性质、重要性和复杂性，通常还包括下列内容：

（一）管理层在适用的会计准则和相关会计制度下确定公允价值计量方法（包括相关的假设）的适当性及运用这些方法的一贯性；

（二）在适用的会计准则和相关会计制度规定了运用公允价值的假定时，管理层确定该项假定不成立的理由；

（三）在适用的会计准则和相关会计制度下，公允价值披露的完整性和适当性；

（四）期后事项是否要求对财务报表中公允价值计量和披露予以调整。

## 第八章 与治理层的沟通

**第四十九条** 某些公允价值的计量通常涉及不确定性，由此产生的特别风险对财务报表的潜在影响可能为治理层所关注。注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》

的规定，就此与治理层沟通。

## 第九章 附 则

第五十条 本准则自2007年1月1日起施行。