

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

(征求意见稿)

## 问题清单:

一、注册会计师在审计会计估计时，哪些迹象表明可能存在管理层偏向？

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？

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？

四、在审计会计估计时，注册会计师如何作出区间估计或点估计？

五、常见的会计估计有哪些？针对这些会计估计，注册会计师可以考虑哪些事项？

六、在集团财务报表审计过程中，担任集团审计的注册会计师针对重要组成部分存在的导致特别风险的会计估计，有哪些额外考虑？

七、在审计会计估计时，如何形成审计工作底稿？

由于企业的经营活动具有内在不确定性，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，估计的不确定性导致的财务报表重大错报风险，是注册会计师审计的难点和潜在的高风险领域。《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）和相关披露有关的责任。本问题解答旨在就注册会计师审计会计估计中的难点和存在疑问的方面提供进一步的参考。

## **一、注册会计师在审计会计估计时，哪些迹象表明可能存在管理层偏向？**

答：管理层偏向，是指管理层在编制和列报信息时缺乏中立性。由于某些财务报表项目不能精确计量，只能进行估计，因而导致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以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、分析了审计过程中获取到的各项信息和事实之后作出的。与会计估计相关的、存在管理层偏向迹象的例子可能包括：

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；或者环境已经发生变化，但管理层并未根据变化对会计估计作出相应的改变；或者会计估计频繁变更，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，但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.管理层的主观判断或采用的假设无法从市场、宏观环境、行业数据或历史信息中获取或得到验证，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，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。

4.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，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，但管理层仍使用其自有假设。

5.与以前年度财务报表确认和披露的重大会计估计相关的管理层判断和假设与后期实际结果之间存在重大差异，并且差异的方向一致（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.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，对于产生商誉的单元的未来经营情况过于乐观）或过于保守（例如，坏账准备的计提比例过高）。

7.管理层高度依赖外部专家的工作或缺乏对会计估计的判断能力而作出的会计估计。高度依赖外部专家，可能表明管理层缺乏识别需要作出会计估计的领域和评估估计不确定性的能力。虽然某些领域

通过利用外部专家的工作进行会计估计的计量已经成为普遍实务(如对投资性房地产的公允价值计量),但这并不意味着专家的工作可以代替管理层的判断。如果注册会计师发现或注意到管理层缺乏相应的控制活动或缺乏对会计估计的判断,可能需要关注与此相关的会计估计。

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,转而聘用该领域内并不出名,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。又如,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。

注册会计师可能只有在对不同类别或所有会计估计的汇总数据加以考虑时,或者对连续几个期间进行观察后,才能识别出管理层偏向。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。注册会计师需要记录在审计过程中发现或注意到的管理层偏向的迹象,并在项目组内部进行讨论。当注册会计师在审计过程中发现或注意到管理层的有意偏向时,可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险,因此通常被认定为特别风险。对于特别风险,注册会计师应当了解与会计估计相关的控制,包括了解控制活动。

**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。管理层对预期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，需要结合管理层预期与管理层的意图和能力来进行综合评价：

### **（一）考虑管理层的预期**

会计估计所依据的重大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 段举例的事项外，还可以考虑以下事项：

（1）同行业数据或同行业类似的经验，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被审计单位历史的实际毛利率，同时也明显高于同行业其他主体；

（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因未来技术的变化而显著降低，那么该被审计单位因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。当然，这种预测需要得到客观的证据予以支持。

### **（二）考虑管理层的意图和能力**

会计估计涉及的重大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。管理层的意图和能力应当是建立在管理层预期基础之上的，超出管理层预期而采取的措施可能与重大假设是非相关的，并很可能表明以此为基础作出的重大假设不具有合理性。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，包括考虑被审计单位以往与相关银行的关系，是否曾经发生被拒绝贷款或贷款到期无法展期的情形等，从而评估管理层实现其意图的能力；

（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的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计划，因为公允价值计量目标要求假设反映市场参与方可能运用的假设。

### **（三）考虑相关法律法规（如环保法规）和行业规范的要求**

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和行业规范的要求。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；

又如，被审计单位目前生产能力是否可以达到相关行业的最低门槛，被审计单位管理层在编制未来经营预测时所做的假设是否已经达

到相关行业的最低门槛，或者已经超过相关行业的最高限制。例如，被审计单位从事矿产资源开发，在设立之初，管理层基于矿产资源的预计储量和预计日开采量编制了《开发利用方案》并就此获得相关机构的批准，经批准的最低日开采量为 20000 吨/天，且管理层所有的会计估计也基于此日开采量作出。随着该矿产行业的发展以及集约化的要求，相关行业法规提高了日最低开采量标准，将日最低开采量提升至 50000 吨/天，据此，被审计单位管理层也将其日开采量计划提升至 50000 吨/天，并在执行相关资产减值测试时采用新的预计日开采量，这种情况下，注册会计师在评估相关会计估计时，还需要考虑上述行业标准的变更，以及被审计单位是否确实有能力执行新的标准，以满足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？**

答：被审计单位需要严格按照财务报告编制基础的要求审慎进行会计估计变更。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予以考虑：

#### **（一）考虑管理层作出会计估计变更的原因**

管理层作出会计估计变更的原因可能包括：

（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，而管理层作出的会计估计变更是否反映了该变化。

（2）管理层取得了新的信息或积累了更多经验。注册会计师可能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。

## **(二) 考虑管理层变更会计估计是否存在有意或无意的偏向**

注册会计师可参考本问题解答“注册会计师在审计会计估计时，哪些迹象表明可能存在管理层偏向？”的有关内容。

## **(三) 考虑会计估计变更的适用时点**

根据适用的财务报告编制基础，一般来说对于会计估计变更应采用未来适用法，除非有确凿证据表明导致会计估计变更的情况在决议日前已经存在，会计估计变更通常自董事会等相关机构正式批准后生效。

## **(四) 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**

注册会计师可以考虑的内容包括会计估计变更的内容、变更日期以及会计估计变更的原因；会计估计变更对当期和未来期间的影响数，以及对其他各项目的影 响金额；会计估计变更的影响数不能确定的，管理层是否披露这一事实和原因。

如果识别出管理层作出的会计估计不合理，或者作出的会计估计变更理由不充分，或者在财务报表中对会计估计变更的披露不充分，则注册会计师可能需要根据《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》的规定考虑该事项对审计意见的影响。

总体来说，对于任何会计估计变更，注册会计师都需要获得支持性证据，并与注册会计师的预期和理解进行比较。如有可能，注册会计师也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现有的实际情况。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。

#### **四、在审计会计估计时，注册会计师如何作出区间估计或点估计？**

答：根据适用的财务报告编制基础以及被审计单位实际情况，作出适当的会计估计是被审计单位管理层的责任，而注册会计师的目标是根据适用的财务报告编制基础，确定财务报表中确认或披露的会计估计（包括公允价值会计估计）是否合理，以及披露是否充分。因此，大部分情况下，注册会计师可能是通过执行询问、检查等审计程序，评价管理层作出的会计估计是否合理。但是，《〈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段也指出，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中获取的信息（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，则最佳估计数应当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（如一项诉讼、一项担保等）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，则按照可能结果及相关概率计算确定。

例如<sup>1</sup>：根据销售合同，被审计单位需就售出的产品提供为期一年的保修服务，被审计单位按照当年销售收入（假设为人民币1.2亿元）的1.5%计提了相关售后服务成本（计提的售后维修成本为人民币180万元），但注册会计师发现被审计单位无法就相关比例提供数据

---

<sup>1</sup> 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。

支持。这种情况下，注册会计师可能需要根据被审计单位以前年度的实际经验，用售后服务支出金额与累计销售收入的金额进行比较，同时考虑市场中其他同行业同类产品计提的售后服务成本金额或比例，作出自己的点估计或区间估计，并与管理层的点估计进行比较。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，则需发生的修理费用为销售额的1%，如果出现较大的质量问题，则需发生的修理费用为销售额的2%。被审计单位质量控制和售后维修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，相关维修义务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人民币30万元，与管理层作出的点估计人民币180万元之间的差异，注册会计师可能需要根据财务报表的重要性以及相关定性的考虑评估该差异的影响。

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估计）。注册会计师基于自身的知识和胜任能力，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、常见的会计估计有哪些？针对这些会计估计，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以及针对每一种会计估计，注册会计师可以考虑的事项。请注意，下表并非注册会计师需要考虑事项的全部，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
应收款项的计价	<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执行程序；</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执行复核；</p> <p>(3) 考虑被审计单位的坏账准备计提比例，避免只是按照被审计单位的计提比例执行重新计算；</p> <p>(4) 对于单项计提坏账准备的应收款项余额，计提的坏账准备是否合理。</p>
存货的计价	<p>(1) 根据相关的外部行业数据（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过剩的估计；</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；</p> <p>(3) 询问负责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) 分析存货销售以确定存货的最终售价是否高于或低于其已减记的价值；</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预计的销售费用。</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,资产的可回收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小于资产的账面价值,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值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</p>

	<p>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其他财务报表估计与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、在集团财务报表审计过程中，担任集团审计的注册会计师针对重要组成部分存在的导致特别风险的会计估计，有哪些额外考虑？**

答：对于集团审计中涉及的会计估计，注册会计师应当根据《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》以及《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》的规定，设计和实施审计程序，以获取充分、适当的审计证据。区别于一般审计，在集团审计中，担任集团审计的注册会计师，可能还需要关注集团不同组成部分中会计估计的一致性和差别性。通常来说，被审计单位的各组成部分管理层应当根据本组成部分的实际情况，如经营环境、所处行业和地区以及实际的经营成果等作出对本组成部分来说最佳的会计估计。

（1）在审计计划阶段或在集团项目组向组成部分注册会计师下发指令函时，集团项目组可以考虑将在集团层面识别的重要会计估计涉及的详细内容（包括估计的方法和重要假设等）与组成部分注册会计师沟通，以便组成部分注册会计师可以在其审计中加以关注；另外，对于某些会计估计，集团管理层可能决定在集团层面统一作出（例如，利用精算师对退休福利进行精算），集团审计师可以在集团层面整体评价相关精算工作的合理性，但是同时集团审计师还可能要求各组成部分注册会计师对于各组成部分涉及的基础信息（如退休人员名单的

变更，当年实际支付金额等）执行相关审计程序。

（2）对于集团内同一行业的同一类型会计估计，集团内各组成部分是否采用了一致的会计估计方法和假设。例如，集团内从事相同业务的组成部分，对于相同或类似的固定资产是否采用一致的固定资产折旧率和残值率；又如，对于相同类型的金融工具，各组成部分采用的计量公允价值的方法和假设是否一致。如果识别出存在重大不一致的情况，注册会计师需要考虑这些重大不一致的合理性，包括相关会计估计是否确实反映了其所在组成部分的经济实质。同时，对于上述会计估计，集团项目组还可能需要考虑，这些会计估计在不同的组成部分是否反映了该组成部分的实际情况。例如各组成部分在长期资产进行减值测试时编制的未来现金流量折现，采用的收入增长率或折现率是否确实反映了该组成部分的实际情况，而不是机械地采用集团统一的比例。

（3）对于集团内部不同行业同一事项的会计估计，各组成部分管理层在作出相关会计估计时是否考虑了相关行业的特性，而非直接采用集团的会计估计。

集团项目组可以要求组成部分注册会计师及时沟通所有识别出的、在组成部分内的重大会计估计，以及组成部分注册会计师针对特别风险采取的应对措施。集团项目组可以在审计会计估计的过程中通过参与组成部分注册会计师的工作和与组成部分注册会计师沟通，获取组成部分内重大会计估计的详情，综合考虑评估这些会计估计的合理性，并在必要时与集团管理层或治理层进行沟通。

## **七、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；

（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，注册会计师可能重点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。