

审计重要性概念的内涵与本质辨析

南京财经大学会计学院 毛敏 中南财经政法大学会计学院 张龙平(博士生导师)

【摘要】 审计重要性概念的模糊性一直饱受诟病。本文剖析了重要性概念的含义,并介绍了国内外审计重要性概念的发展,认为目前界定适合审计环境的重要性概念仍是不可行的。

【关键词】 审计重要性 模糊性 风险导向审计

一、审计重要性的含义

1. 国外的观点。重要性概念在上个世纪初就已经出现在审计学著作中了,上世纪五六十年代审计重要性判断更是通过与内部控制制度、抽样审计技术的紧密结合,极大地促进了审计效率的提高。也正是从这段时期起,开始出现了大量针对审计重要性的研究。

在莫茨和夏拉夫的经典著作《审计理论结构》中,莫茨和夏拉夫并没有直接对审计重要性进行定义,而是引用了1957年会计概念和准则委员会的会计重要性定义,即:某项目的重要性可能取决于它的金额大小、性质,或者两者兼而有之。如果有充足的证据证明,了解该项目将会影响投资者的决策,那么,这个项目就是重要的。

1980年美国财务会计准则委员会(FASB)在其发布的第2号财务会计概念公告《会计信息的质量特征》中这样描述重要性概念:根据其周围所处的环境,如果对财务报表中漏报或错报的项目进行纠正将很可能改变或者影响一个依赖于该财务报表的有理性的人的判断,那么它就是重要的。该概念影响深远,被众多审计学者和机构引用,如在1983年美国注册会计师协会(AICPA)发布的第一部关于审计重要性的准则SAS 47《审计业务中的审计风险与重要性》中,采用的就是该公告中的重要性概念,这里不作详述。而2007年AICPA发布的SAS 107《审计风险和审计操作中应遵循的重要性原则》再一次提及该概念,仍没有发生新的变动。

国际审计实务委员会(IAPC)于1987年10月发布的IAG 25《重要性和审计风险》直接对重要性进行了定义:“审计重要性涉及财务资料误报(包括漏报)的数量和性质,不论是个别的还是合计的,根据周围的环境,作为这种误报的结果,将会对人们依据这些资料作出尽可能合理的判断或决策产生影响。”IAPC并没有对审计重要性概念进行更多的说明。1991年IAPC对审计准则体系进行调整,在重新编制及修订的ISA 320《审计重要性》中,强调重要性概念与1989年7月国际会计准则委员会(IASC)在《编制与呈报财务报表的框架》中提出的重要性概念是一致的,即:如果信息的错报或漏报会影响财务报表使用者的经济决策,则该信息是重大的。重要性取决于在发生漏报或错报的特定环境下所判断的项目或错误的大小。随着审

计风险准则的发布,国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)对ISA 320进行了相应的修订,但仍然强调与《编制与呈报财务报表的框架》中的重要性概念保持一致。

2. 国内的观点。国内对审计重要性的研究起步较晚,与国外情况类似,很少有学者提出单独的审计重要性概念,因此,下面将分别介绍财政部、审计署、中国内部审计协会颁布的相关审计准则中的重要性概念。

财政部、中国注册会计师协会于1996年发布的《独立审计具体准则第10号——审计重要性》规定:“重要性是指被审计单位会计报表中错报或漏报的严重程度,这一程度在特定环境下可能影响会计报表使用者的判断或决策。”而财政部2006年2月发布的《中国注册会计师审计准则第1221号——重要性》则规定:“重要性取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断。如果一项错报单独或连同其他错报可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策,则该项错报是重大的。”可以看出,我国审计准则中关于重要性的定义与ISA 320中的规定是一致的。

审计署在2003年12月发布的《审计机关审计重要性与审计风险评价准则》中提出:审计重要性是指被审计单位财政收支、财务收支及相关会计信息错弊的严重程度,该错弊未被揭露足以影响信息使用者的判断或决策以及审计目标的实现。

中国内部审计协会在2005年3月发布的《内部审计具体准则第17号——重要性与审计风险》中规定:“重要性,是指被审计单位经营活动及内部控制中存在偏离特定目标的差异或缺陷的严重程度,这一程度的差异或缺陷在特定环境下可能会影响管理层的判断或决策以及组织目标的实现。”

二、对相关定义的分析

理解以上定义,我们需要注意以下几点:

1. 是否对适应审计环境的重要性概念进行单独定义一直是争议的焦点。审计重要性概念的模糊性一直饱受诟病,但是,在信息使用者对错报的忍受程度不均匀的情况下,试图确定统一量化的重要性判断标准以指导审计实务,几乎是不可行的。

从准则的发展过程我们也可以看出,最初的SAS 47和IAG 25,实际上都没有提出清晰的审计重要性概念,也没有

提供相应的操作指南。而最新的准则无论是AICPA的SAS 107, 还是IAASB的ISA 320和ISA 450, 虽然对审计重要性概念进行了进一步修订, 但是仍没有直接对适应审计环境的重要性概念进行单独定义。因此我们认为, 目前仍不具备界定适合单独审计环境的重要性概念的条件。

2. 审计重要性的主观确定服从客观需要是审计重要性判断缺乏统一标准的根源。在现代风险导向审计中, 审计师通过审计抽样技术和审计证据的选择控制审计风险, 运用重要性概念评价审计剩余风险, 以发表适当的审计意见, 为会计信息使用者的决策提供有用的信息。这种风险控制模式是审计师凭借审计经验, 客观确定审计重要性而提供一种合理的保证。审计重要性判断本身就是一种主观判断, 这与审计程序的可选择性以及职业判断的灵活性是相关的。对于同一个事项和交易, 审计师在不同的时间和空间可能产生不同的判断结果, 当审计师进行审计重要性判断时, 带有很强的主观性, 因此, 审计重要性判断是不可能通过数学公式来定量表达的。

另外, 审计重要性判断是以是否影响“理性使用者”的决策为依据, 重要性概念拘泥于错报对理性使用者的决策的影响程度, 重要性判断几乎完全取决于审计师的职业判断能力。正是重要性概念的这种固有缺陷, 使得审计重要性的判断不具备可重复性, 不同审计师得出的重要性判断结果很可能不同。

3. 各个准则中关于审计重要性的定义已经趋于一致, 但注册会计师审计、内部审计、政府审计三者之间由于职能不同在审计重要性判断方面仍存在一定的差异。注册会计师审计主要是财务审计, 其分析对象是财务报表信息错报的严重程

度, 最终落脚点还是财务信息的评价。内部审计由于所处的位置不同, 已经逐渐从财务审计中解放出来。现代内部审计的重心为管理审计, 其目的在于分析与比较信息以帮助组织内各成员有效地履行其职责。信息使用者不同导致对信息的质量要求不同, 这是内部审计运用重要性概念不同于注册会计师审计的重要特征之一。

就政府审计而言, 审计内容不仅包括企事业单位的财务收支, 还包括政府部门的财政收支。近年来, 绩效审计也逐渐开展, 在绩效评价中还会涉及到相关经济指标的运用, 因此政府审计中审计重要性判断的分析对象是被审计单位的财政收支、财务收支及相关会计信息错弊的严重程度。

主要参考文献

1. 郭道扬. 会计大典: 会计史. 北京: 中国财政经济出版社, 1999
2. 蔡春. 审计理论结构研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2001
3. 文硕. 世界审计史. 北京: 企业管理出版社, 1996
4. 王光远. 会计大典: 审计学. 北京: 中国财政经济出版社, 1999
5. 迈克尔·查特菲尔德著. 文硕等译. 会计思想史. 北京: 中国商业出版社, 1989
6. 莫茨, 夏拉夫著. 文硕等译. 审计理论结构. 北京: 中国商业出版社, 1990
7. 谢盛纹. 重要性概念及其运用: 过去与未来. 会计研究, 2007; 2