

试论审计重要性原则及其运用

马同保

(安阳工学院 河南安阳 455001)

【摘要】 本文基于《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》的规定,解读了重要性概念的含义,并阐述了重要性原则在财务报表审计中的运用。

【关键词】 重要性水平 审计 财务报表

重要性是审计理论与实务中的一个基础概念和基本原则,与审计范围、内容、程序和方法关系密切,是影响审计质量和审计效率的重要因素。《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》(以下简称“1221 号审计准则”)对规范注册会计师在执行财务报表审计业务中运用重要性原则、合理确定重要性水平等提出了具体的要求。那么按照 1221 号审计准则的要求,在审计的各个阶段上怎样确定重要性?怎样运用重要性原则?本文试就这些问题进行论述。

一、重要性的含义

1221 号审计准则第三条界定了重要性的含义: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。

从上述含义中可归纳出以下几个要点:

1. 重要性的判断对象是财务报表错报。财务报表错报包括财务报表金额的错报和财务报表披露的错报。

2. 合理确定重要性水平要依靠注册会计师的职业判断。重要与否没有一个统一、规范、明确的量值,完全凭注册会计师的职业判断。

3. 重要性的判断依据是财务报表使用者根据财务报表作出的经济决策是否可能受到错报的影响。如果财务报表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,则该项错报是重要的;反之,如果财务报表错报不会对财务报表使用者的经济决策产生明显影响,则该项错报就是不重要的。只要是影响财务报表使用者决策的因素,都可能对重要性的判断产生影响。

4. 重要性的判断内容是财务报表错报的数量和性质。数量方面,是指财务报表错报金额的大小;性质方面,是指财务报表错报的性质。一般而言,金额大的错报比金额小的错报更重要。错报的性质,一般以错报的原因作为判断标准,例如,涉及舞弊与违法行为的错报,可能引起履行合同义务的错报,影响收益趋势的错报,现金或股本等账户的错报等,这些错报都是重大错报。数量和性质这两个方面的判断内容缺一不可。

5. 重要性的判断环境是指具体环境重要性的程度取决

于被审计单位的经营规模和业务性质。例如,同样金额的错报可能导致小客户的财务报表的重要错报,而对大客户的财务报表来说可能并不重要。即使是对某一特定客户来讲,重要性也会随着时间的不同而改变。

6. 重要性的层次性包括财务报表层次和各类交易、账户余额、列报(包括披露,下同)认定层次等两个层次的重要性。财务报表层次的重要性是指财务报表整体会计信息被错报的严重程度;各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性(以下简称“认定层次的重要性”)是指财务报表各个报表项目会计信息被错报的严重程度。由于财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作对财务报表发表审计意见,因此,注册会计师应当考虑财务报表层次的重要性。只有这样,才能得出财务报表是否公允的结论。

7. 重要性的性质是注册会计师基于职业判断对财务报表错报给出的明确的重要性量值。重要性量值又称重要性水平,是重要与非重要或重大与非重大的“门槛”。重要性水平是一个经验值,注册会计师只能通过职业判断确定重要性水平。在审计过程中,注册会计师应当考虑财务报表层次和各类交易、账户余额、列报认定层次等两个层次的重要性水平。财务报表层次的重要性水平就是在财务报表审计中注册会计师允许财务报表中可以存在的可能或潜在的未发现错报金额的上限规定,超过上限规定的错报,即被认为是重大错报。各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平(以下简称“认定层次的重要性水平”)称为“可容忍错报”,即在不导致财务报表存在重大错报的情况下,注册会计师对各类交易、账户余额、列报确定的可接受的最大错报金额。例如,注册会计师将财务报表层次的重要性水平确定为 100 000 元,则意味着低于 100 000 元的错报不会影响到财务报表使用者的决策,此时注册会计师只需通过执行有关审计程序合理保证能够发现高于 100 000 元的重大错报,即在执行审计业务中要为合理保证财务报表错报不超过 100 000 元而收集审计证据。

8. 重要性的运用目的在于提高审计效率、保证审计质量。由于社会经济环境的发展变化,企业规模的扩大,企业组织结构日趋复杂,审计人员不可能进行详细审计。在抽样审计条件

下,注册会计师作出的决策涉及到重要性问题。注册会计师只能对重要的事项进行有重点的审计,这就意味着提高审计效率。重要性水平与审计证据成反向关系,重要性水平越低,所需证据数量越大。例如,为合理保证存货账户余额错报不超过100 000元所需收集的审计证据,比为合理保证该账户余额错报不超过200 000元所需收集的审计证据要多。审计证据数量的增多意味着审计费用的增加。重要性影响着抽样决策,重要性是制约审计费用的重要因素。注册会计师要在审计计划的编制阶段对重要性进行判断,确定合理的重要性水平,以提高审计效率。此外,在抽样审计条件下,注册会计师对未查部分是否正确要承担一定的风险,而风险的大小与重要性的判断有关。况且,财务报表审计的目标是对被审计单位财务报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果及现金流量情况发表意见,这里的“重大”就是指重要性水平。重要性可视为注册会计师责任的“临界点”,注册会计师如果未能发现重要的财务报表的错误,将被要求承担责任。因此,注册会计师为保证审计质量,必须对自身可接受的风险及要负的责任给予合理的确定。

二、重要性原则的运用

在执行审计业务时,注册会计师应当考虑重要性及其与审计风险的关系。这是1221号审计准则第四条对注册会计师在财务报表审计中运用重要性原则提出的总体要求。

1. 重要性原则的运用情形。

(1)确定审计程序的性质、时间和范围。在确定审计程序的性质、时间和范围时,重要性水平表示所允许的可能的未发现错报的限度,即注册会计师在运用审计程序以检查财务报表错报时所允许的误差范围。其中,财务报表层次的重要性水平是一种指南,规定整个审计工作应该细致到什么程度才能使审计风险降低到可接受的水平;而认定层次的重要性水平也是一种指南,规定在进行审计程序设计时应该确定怎样的具体性质、时间和范围才能将审计风险降至可接受的水平。计划的重要性水平,是总体审计策略的重要内容,是编制具体审计计划的重要依据。总体审计策略用以确定审计范围、时间和方向,并指导制订具体审计计划。具体审计计划比总体审计策略更加详细,其内容包括风险评估程序、计划实施的进一步审计程序和其他审计程序的性质、时间和范围。审计程序范围是指运用审计程序审查某报表项目的抽样规模和取证数量。抽样规模与取证数量具有正向关系,取证数量取决于抽样规模,而认定层次的重要性水平,是确定抽样规模的重要依据。随着审计过程的推进,计划的重要性水平会得到修正和重新确定。

(2)评价审计结果。在评价审计结果时,重要性被看做是某一错报或汇总的错报是否影响到财务报表使用者判断和决策的标志。超过这一限度就要求被审计单位管理层调整财务报表项目,如果被审计单位管理层拒绝注册会计师的调整建

议,那么注册会计师应当考虑其对审计意见的影响。注册会计师在出具审计报告之前,需要评价尚未更正错报的汇总数对财务报表的影响是否重大。尚未更正错报的汇总数包括已经识别的具体错报和推断误差。已经识别的具体错报是指注册会计师在审计过程中发现的、能够准确计量的错报,一般包括三类:第一类是对事实的错报,即产生于客户收集和处理数据的错误、对事实的忽略或误解、故意的舞弊行为;第二类是涉及主观决策的错报,即由管理层与注册会计师对会计估计值的判断差异或对会计政策选择和运用的判断差异引起的;第三类是在以前期间审计中已识别但尚未更正的错报的净影响额。推断误差是注册会计师对不能明确识别的其他错报的最佳估计数,包括通过测试样本估计出的总体错报减去在测试中已经识别的具体错报,或通过实质性分析程序推断出的估计错报。

2. 重要性原则的运用对审计风险的影响。1221号审计准则第十一条指出:“重要性与审计风险之间存在反向关系。重要性水平越高,审计风险越低;重要性水平越低,审计风险越高。注册会计师在确定审计程序的性质、时间和范围时应当考虑这种反向关系。”审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。财务报表审计的目标之一是对财务报表整体不存在重大错报提供合理保证。这就要求注册会计师加强对审计风险的管理。审计风险管理就是根据合理保证的水平确定审计风险的目标水平(即审计风险的可接受的低水平),通过计划和实施审计工作获取充分、适当的审计证据,将审计风险控制目标水平上。这里的可接受的审计风险水平,可以理解为充分合理的审计证据的水平。审计风险水平和审计的保证程度以及审计成本之间存在着成本效益关系。审计风险水平越低,合理保证的程度越高,需要的审计证据就越多,审计成本就越高。而注册会计师期望的是在保持合理成本的前提下尽可能地降低审计风险。为此,在整个审计过程中,注册会计师应当考虑上述“重大错报”中的“重大”,即合理确定重要性水平。重要性水平确定下来,审计风险随之也得以确定;两者相伴并存,共同作为确定审计程序的性质、时间和范围的基础。重要性水平越低,注册会计师面临的审计风险就越高,注册会计师为了降低审计风险至可接受的低水平,就应实施更详细的审计测试,收集更多的审计证据。注册会计师对重要性与审计风险的关系的考虑,应当贯穿于财务报表审计工作的全过程。

主要参考文献

1. 谢少敏. 审计学导论. 上海: 上海财经大学出版社, 2006
2. 余春宏, 吴秋生. 论重要性原则与会计报表真实性审计. 山西财经大学学报, 2000; 1
3. 张继勋. 审计学. 北京: 清华大学出版社, 2008
4. 中华人民共和国财政部. 中国注册会计师执业准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006