

重要性与审计调整、审计意见类型

重庆工学院财会研究与开发中心 李 歆 重庆煤炭第一建筑安装工程公司 邱 瑾

【摘要】 重要性水平是划分建议调整事项或不建议调整事项的主要依据,也是确定审计意见类型的重要依据。建议调整的不符事项和不建议调整的不符事项在实务中容易混淆,进而影响审计意见类型的确定。建议调整与不建议调整只针对已识别的具体错报,不涉及推断误差。

【关键词】 重要性 审计调整 审计意见

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》将财务报表审计的目标确定为“对财务报表的合法性和公允性发表审计意见”。其中,“公允性”是指“财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量”。什么是重大方面?这就需要运用重要性概念。《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》(简称“第 1221 号准则”)第三条规定: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做出的经济决策,则该项错报是重大的。重要性的应用贯穿于审计的全过程,本文重点分析重要性在审计调整、审计意见类型确定上容易混淆的问题。

一、重要性与审计调整的关系

注册会计师完成控制测试、实质性程序和特殊项目审计后,对审计中发现的审计差异内容,应根据审计重要性原则予以初步确定、汇总,并建议被审计单位进行调整。审计差异内容按是否需要调整账户记录可分为核算错误和重分类错误。核算错误是因企业对经济业务进行了不正确的会计核算而引起的错误,用审计重要性原则来衡量,可分为建议调整的不符事项和不建议调整的不符事项。

1. 建议调整的不符事项。①对于单笔核算误差超过所涉及及财务报表项目(或账项)层重要性水平的,应视为建议调整的不符事项。②对于单笔核算误差低于所涉及及财务报表项目(或账项)层重要性水平,但性质重要的,应视为建议调整的不符事项。③当若干笔同类型未调整不符事项汇总超过财务报表项目(或账项)层重要性水平时,应从中选取几笔转为建议调整的不符事项,过人调整分录汇总表,使未调整不符事项汇总金额降至重要性水平之下。

2. 不建议调整的不符事项。对于单笔核算误差低于所涉及及财务报表项目(或账项)层重要性水平,并且性质不重要的,一般应视为未调整不符事项。

二、具体错报和推断误差的处理

注册会计师在出具审计报告之前,需要评估尚未更正错报的汇总数是否重大。按照第 1221 号准则规定:尚未更正错

报的汇总数包括“注册会计师已识别的具体错报,包括在以前期间审计中已识别但尚未更正错报的净影响额”和“注册会计师对不能明确识别的其他错报的最佳估计数,即推断误差”。该准则指南对已识别的具体错报和推断误差作了进一步说明。

1. 已识别的具体错报。已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,包括下列两类:①对事实的错报。这类错报产生于被审计单位收集和处理数据的错误,对事实的忽略或误解,或故意舞弊行为。②涉及主观决策的错报。这类错报产生于两种情况:一是管理层和注册会计师对会计估计值的判断差异;二是管理层和注册会计师对选择和运用会计政策的判断差异。

2. 推断误差。推断误差是注册会计师对不能明确、具体识别的其他错报的最佳估计数。推断误差通常包括:①通过测试样本估计出的总体的错报减去在测试中已经识别的具体错报。②通过实质性分析程序推断出的估计错报。

将尚未更正错报汇总数与财务报表层重要性水平进行比较,可能出现以下两种情况:①如果尚未更正错报汇总数低于重要性水平,对财务报表的影响不重大,注册会计师可以发表无保留意见的审计报告。②如果尚未更正错报汇总数超过了重要性水平,对财务报表的影响可能是重大的,注册会计师应当考虑通过扩大审计范围或要求管理层调整财务报表降低审计风险。在任何情况下,注册会计师都应当要求管理层就已识别的错报调整财务报表。

如果已识别但尚未更正错报的汇总数接近重要性水平,注册会计师应当考虑该汇总数连同尚未发现的错报是否可能超过重要性水平,并考虑通过实施追加的审计程序,或要求管理层调整财务报表来降低审计风险。

三、实务中的问题

从上述分析可以看出,第 1221 号准则对于重要性在审计调整和审计意见类型的确定方面的规定是比较明确的,但在实务操作中有两个容易混淆的问题:

其一,第 1221 号准则第十五条第二款规定,在任何情况下,注册会计师都应当要求管理层就已识别的错报调整财务报表。从前面的分析可知,对于单笔核算误差低于所涉及财务

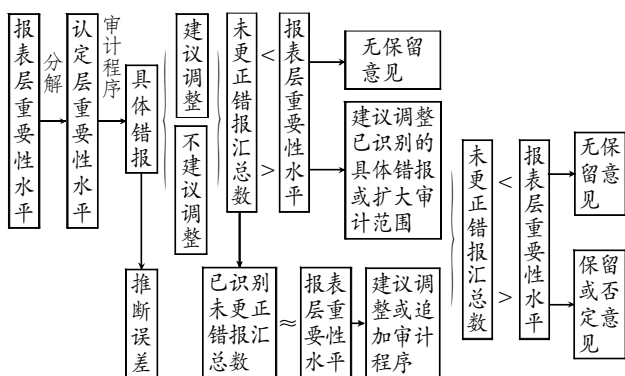
报表项目(或账项)层重要性水平,并且性质不重要的,一般应视为未调整不符事项。这样,对于已识别的、低于所涉及财务报表项目(或账项)层重要性水平且性质不重要的错报,是建议调整还是不建议调整在实务中难以把握。

其二,当尚未更正错报的汇总数超过重要性水平时,注册会计师应当考虑通过扩大审计范围或要求管理层调整财务报表降低审计风险。从前面的分析可知,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,在建议管理层进行调整时,是建议调整该项目的全部汇总错报还是建议调整已经识别的具体错报?

四、重要性决策的基本思路

要解决上述两个问题,首先需要明确的是:被审计单位对报表的调整必须有依据。对于推断的误差,只能通过扩大审计范围给予证实,而不存在建议调整和不建议调整之分。因为推断误差是注册会计师利用审计抽样或其他审计程序推断出报表中可能存在的错报,它是一个估计数,被审计单位不会也不可能据此调整报表。

对于已识别的、低于所涉及财务报表项目(或账项)层重要性水平且性质不重要的错报,是建议调整还是不建议调整需要视情况而定。如下图所示,注册会计师在估计出报表层重要性水平后,通过分配或不分配的方法确定认定层的重要性水平,然后据以实施审计程序、收集证据。对于识别出的具体错报,如果大于认定层的重要性水平,则建议被审计单位进行调整;如果小于认定层的重要性水平且性质不重要,则不建议调整,但仍然将其记录在工作底稿中。



重要性决策过程

在完成各循环的实质性程序后,将建议调整但被审计单位拒绝调整事项、不建议调整事项和推断误差汇总在一起形成尚未更正错报汇总数,并将其与报表层重要性水平进行比较。如果尚未更正错报汇总数小于报表层重要性水平,注册会计师可以发表无保留意见的审计报告。如果尚未更正错报汇总数大于报表层重要性水平,注册会计师有两种处理方法:一是建议被审计单位调整所有已识别的具体错报,这时不再区分该错报是否超过认定层的重要性水平;二是扩大实质性审计的范围,以确定推断误差是否为真实错报。这两种处理方法可以单独进行也可以同时进行。处理完毕后再汇总并与报表层重要性水平进行比较,如果尚未更正错报汇总数小于报表

层重要性水平,则可发表无保留意见的审计报告。如果尚未更正错报汇总数仍大于报表层重要性水平,则视其重要程度发表保留意见或否定意见的审计报告。

除上述两种情况外,还有一种特殊情况,即当未更正错报汇总数中的已识别未更正错报汇总数接近报表层重要性水平时,注册会计师可以建议被审计单位调整所有已识别的具体错报,也可以追加审计程序以确定错报的真实性。处理完毕后再汇总并与报表层重要性水平进行比较。

结论:第1221号准则第十五条第二款的规定,是对注册会计师在发现尚未更正错报汇总数大于报表层重要性水平后所作的要求,而建议调整与不建议调整是在汇总错报前,它们所属的时间不同,两者不存在矛盾。

例:如下表(表中金额单位为万元)所示,假设注册会计师在对某公司进行审计时,除发现应收账款、固定资产和存货均存在两项错报外,其他项目无错报。根据认定层的重要性水平,注册会计师将应收账款的①(12>10)、固定资产的①(80>50)和②(60>50)列为建议调整事项,其余为非调整事项。被审计单位对应收账款①和固定资产①进行了调整,但拒绝接受固定资产②的调整。根据已识别的错报,分别推断出的误差为:应收账款50万元,固定资产130万元,存货40万元,总计220万元。将未调整错报(110万元)与推断误差(220万元)进行加总,总计330万元。若报表层重要性水平为400万元,则注册会计师可直接发表无保留意见审计报告。若报表层重要性水平为300万元,则注册会计师应建议调整全部尚未调整错报(110万元),或扩大实质性审计的范围,以证实推断误差(220万元)是否为真实错报。若被审计单位拒绝调整,且扩大实质性审计范围后证实220万元推断误差确为错报,则注册会计师应发表无保留意见审计报告。

项目	已识别具体错报		认定层重要性水平	建议调整	不建议调整	已调整	未调整	推断误差	尚未更正的汇总数	报表层重要性水平	进一步处理
	①	②									
应收账款	12	5	10	①	②	①	5	50	55	400	无保留意见
固定资产	80	60	50	①②		①	60	130	190		
存货	30	15	40		①②		45	40	85	300	建议调整110万元或扩大审计范围
合计	202						110	220	330		

上例中,如果已识别尚未调整具体错报为290万元,不存在推断误差,报表层重要性水平仍然为300万元。此时,注册会计师可建议被审计单位调整全部尚未调整错报(290万元),或追加其他审计程序,以确定是否存在尚未发现的错报。如果被审计单位接受调整建议,则发表无保留意见。如果被审计单位拒绝接受调整建议,而追加其他审计程序后又发现尚未发现的错报40万元,则注册会计师应发表保留意见。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编. 中国注册会计师执业准则指南. 北京:中国财政经济出版社,2006
2. 中国注册会计师协会编. 审计. 北京:经济科学出版社,2007