

附件 2:

# 中国注册会计师审计准则问题解答第 8 号 ——重要性及评价错报

(征求意见稿)

## 问题清单:

- 一、在确定财务报表整体重要性时如何选取基准和百分比?
- 二、如何确定实际执行的重要性?
- 三、如何确定明显微小错报的临界值?
- 四、如何在审计中运用实际执行的重要性?
- 五、如何考虑与以前期间相关的未更正错报对相关类别的交易、  
账户余额或披露以及财务报表整体的影响?

重要性概念的运用贯穿于整个审计过程。在计划和执行审计工作时，注册会计师需要对重要性作出判断，以便为确定风险评估程序的性质、时间安排和范围，识别和评估重大错报风险以及确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围提供基础。在评价识别出的错报对审计的影响，以及未更正错报对财务报表和审计意见的影响时，注册会计师需要运用重要性概念。本问题解答旨在指导注册会计师按照审计准则的要求，运用职业判断，合理确定重要性水平，在审计过程中适当运用，并恰当评估未更正错报对财务报表的影响。

### **一、在确定财务报表整体重要性时如何选取基准和百分比？**

答：注册会计师在制定总体审计策略时，应当确定财务报表整体的重要性。注册会计师通常先选定一个基准，再乘以某一百分比作为财务报表整体的重要性。选择适合具体情况的适当基准和百分比，是注册会计师运用职业判断的结果。

#### **（一）适当的基准**

《〈中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的<重要性>应用指南〉第 3 段至第 5 段，针对确定财务报表整体重要性时对基准的运用作出了详细的指引，要求注册会计师站在财务报表使用者的角度，充分考虑被审计单位的性质、所处的生命周期阶段以及所处行业和经济环境，选用如资产、负债、所有者权益、收入和费用等财务报表要素，或报表使用者特别关注的项目作为适当的基准。

以下举例说明一些实务中较为常用的基准：

被审计单位的情况	可能选择的基准
1.企业的盈利水平保持稳定。	经常性业务的税前利润
2.企业近年来经营状况大幅度波动，盈利和亏损交替发生。	过去三到五年经常性业务的税前利润/亏损绝对数的平均值
3.企业为新设企业，处于开办期，尚未开始经营，目前正在建造厂房及购买机器设备。	总资产
4.企业处于新兴行业，目前侧重于抢占市场份额、扩大企业知名度和影响力。	主营业务收入
5.为某开放式基金，致力于优化投资组合、提高基金净值、为基金持有人创造投资价值。	净资产
6.为某国际企业集团设立在中国的研发中心，主要为集团下属各企业提供研发服务，并向相关企业收取成本。	成本与营业费用总额
7.为公益性质的基金会	捐赠收入或捐赠支出总额

在通常情况下，对于以营利为目的的企业，尤其是上市企业，利润是大多数财务报表使用者最为关注的财务指标，因此，注册会计师首先要考虑选取税前利润作为基准。但是在某些情况下，例如企业处于盈亏临界点或微利状态时，采用税前利润为基准确定重要性可能影响审计的效率和效果。注册会计师可以考虑采用财务报表使用者较为

关注的其他替代性的基准，如主营业务收入、总资产等。

## （二）百分比

为选定的基准确定百分比需要运用职业判断。百分比和选定的基准之间存在一定的联系，如经常性业务的税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比要高。例如，对以营利为目的的制造业企业，注册会计师可能认为经常性业务税前利润的 5%-10%是适当的；对非营利性组织，注册会计师可能认为收入总额或费用总额的 1%-2%是适当的。百分比无论是高一些还是低一些，只要符合具体情况，都是适当的。

以下举例说明对于几种常用的基准通常可能选择的百分比。

选择的基准	通常可能选择的百分比
经常性业务的税前利润	不超过 10%
主营业务收入	不超过 2%
总资产	不超过 2%
非盈利机构：收入或费用总额	不超过 2%

上面列举的百分比是一些在确定财务报表整体重要性时常用的经验百分比。注册会计师在评估未更正错报是否重大时，除考虑该等未更正错报单独或连同其他未更正错报是否已经超过财务报表整体重要性（即定量因素）外，还同时考虑定性因素，并综合评价没有对未更正错报作出调整的财务报表整体是否仍然能够实现公允反映。评价未更正错报是一个重要的职业判断，金额超过整体重要性的未更正错报在某些情况下不一定是重大错报，金额低于整体重要性的未更正

错报在某些情况下也有可能是重大错报。

通常情况下，由于上市公司以及其他公众利益实体的财务报表使用者的范围更广泛，受到更多关注，注册会计师会使用较低的百分比确定一个较低的财务报表整体重要性。

在确定百分比时，除了考虑被审计单位是否为上市公司或公众利益实体外，其他因素也会影响注册会计师对百分比的选择，这些因素包括但不限于：

（1）财务报表是否分发给大范围的使用者；

（2）被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资（如债券或银行贷款）；

（3）使用者是否对基准数据特别敏感（如特殊目的财务报表的使用者）；

（4）其他因素。

注册会计师为被审计单位选择的基准在各年度中通常会保持稳定，但是并非必须保持一贯不变。注册会计师可以根据经济形势、行业状况和被审计单位具体情况的变化，在各年度中作出调整。例如，某企业在新设立阶段可能采用总资产作为基准，在成长期可能采用营业收入作为基准，在进入经营成熟期可能采用税前利润作为基准。

此外，注册会计师需要在工作底稿中充分记录在选定基准和百分比时所考虑的因素，作为支持所作出的职业判断的依据。

## 二、如何确定实际执行的重要性？

答：实际执行的重要性，是指注册会计师确定的低于财务报表整体重要性的一个或多个金额，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平。

确定实际执行的重要性并非简单机械的计算，需要注册会计师运用职业判断，并考虑下列因素的影响：（1）对被审计单位的了解；（2）前期审计工作中识别出的错报的性质和范围；（3）根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期。

在实务中，注册会计师通常需要确定一个而非多个实际执行的重要性。

对实际执行的重要性的运用体现在计划和执行审计阶段（具体的运用将在问题四中详细阐述），实际执行的重要性直接影响注册会计师的审计工作量及需要获取的审计证据，对于审计风险较高的审计项目，需要确定较低的实际执行的重要性，反之亦然。

实际执行的重要性应当低于财务报表整体的重要性，如何确定实际执行的重要性需要注册会计师作出职业判断。

以下举例说明如何确定实际执行的重要性。

在审计 XYZ 公司时，假设注册会计师确定的财务报表整体的重要性为 100 万元，注册会计师可以选择将实际执行的重要性设定为财务报表整体重要性的 50% 至 75%，即 50 万元至 75 万元之间。

实际执行的重要性比较低的情况可能包括：（1）首次接受委托的审计项目；（2）常年审计项目，以前年度审计调整较多；（3）项目总体风险较高，例如处于高风险行业，面临较大市场竞争压力或业绩压力等。

实际执行的重要性水平比较高的情况可能包括：（1）常年审计项目，以前年度审计调整较少；（2）项目总体风险较低，例如处于低风险行业，市场竞争压力或业绩压力较小等。

注册会计师需要在工作底稿中充分记录在确定实际执行的重要

性时所作出的职业判断的依据。

### 三、如何确定明显微小错报的临界值？

答：《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》第六条规定，注册会计师应当累积审计过程中识别出的错报，除非错报明显微小。注册会计师可能将低于某一金额的错报界定为明显微小的错报，对这类错报不需要累积，因为注册会计师认为这些错报的汇总数明显不会对财务报表产生重大影响。“明显微小”不等同于“不重大”。明显微小错报金额的数量级，与按照《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的的重要性》确定的重要性的数量级相比，应当是明显不同的（明显微小错报金额的数量级更小）。这些明显微小的错报，无论单独或者汇总起来，无论从规模、性质或其发生的环境来看都是明显微不足道的。为了设定审计中发现的错报哪些需要累积，哪些不需要累积，注册会计师需要在制定审计计划时预先设定明显微小错报的临界值。

确定该临界值需要注册会计师运用职业判断。在确定明显微小错报的临界值时，注册会计师通常会考虑以下因素：

（1）以前年度审计中识别出的错报（包括更正的和未更正的）的数量和金额（如根据过往经验推断本年度审计中预期可能发现的错报）；

（2）重大错报风险的评估结果（如预期错报的类型、性质、数量、金额）；

（3）被审计单位对注册会计师与其沟通错报的期望（如被审计单位的治理层和管理层是否希望知悉金额较小的错报）；

（4）被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投

投资者的期望（如金额较小的错报是否会影响被审计单位符合这些指标）。

注册会计师对上述因素的考虑，实际上是在确定审计过程中对错报的过滤程度。注册会计师的目标是要确保不累积的错报（即低于临界值的错报）不会汇集成重大错报。如果注册会计师预期被审计单位存在数量较多金额较小的错报，可能考虑采用较低的临界值，以免大量低于临界值的错报积少成多构成重大错报，如注册会计师预期被审计单位错报数量较少，则可能采用较高的临界值。

如何确定明显微小错报的临界值需要注册会计师运用职业判断。

实务中的做法之一是将明显微小错报的临界值定为财务报表整体重要性的 5% 到 10%，假设注册会计师确定的财务报表整体的重要性为经常性业务税前利润的 10%，意味着低于经常性业务税前利润 0.5% 到 1% 的错报被视为明显微小。

注册会计师也可以将明显微小错报的临界值定为低于财务报表整体重要性的 5%，但通常不会超过财务报表整体重要性的 10%，除非注册会计师认为有必要单独为重分类错报确定一个更高的临界值。

同样，注册会计师需要在工作底稿中充分记录在确定这一临界值时所作出的职业判断的依据。

#### **四、如何在审计中运用实际执行的重要性？**

答：实际执行的重要性在审计中的作用主要体现在以下几个方面：

1. 注册会计师在计划和执行审计工作时通常根据实际执行的重要性确定需要对哪些类型的交易、账户余额和披露执行审计工作。在

制定审计计划时，通常会将金额超过实际执行的重要性的账户纳入审计范围，因为这些账户有可能导致财务报表出现重大错报。但是，这不代表可以将所有低于实际执行的重要性的账户排除在审计范围外，这主要出于以下考虑：

(1) 低于实际执行的重要性的账户综合起来可能金额重大（可能远远超过财务报表整体的重要性），注册会计师需要考虑加总后的潜在错报风险；

(2) 对于存在低估风险的账户，不能仅仅因为账面余额低于实际执行的重要性而简单地予以排除；

(3) 对于识别出存在舞弊风险的账户，不能因为账面金额小而简单地予以排除。

2.运用实际执行的重要性确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围（例如，在实施分析程序时，运用实际执行的重要性确定可接受的差异临界值；在实施审计抽样时，运用实际执行的重要性确定可容忍错报等）。

## **五、如何考虑与以前期间相关的未更正错报对相关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响？**

答：审计准则要求注册会计师应当考虑与以前期间相关的未更正错报对相关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响。与以前期间相关的非重大未更正错报的累积影响，可能对本期财务报表产生重大影响。有多种可接受的方法供注册会计师评价这些未更正错报对本期财务报表的影响。以下对实务中常见的两种评价以前年度

未更正错报对当期财务报表影响的方法进行说明。

#### 方法一：铁幕法（Iron Curtain Method）

采用铁幕法时，不以上年年末的累计未更正错报冲抵本年末的累计未更正错报，所有累计的以前年度的未更正错报全部调整至当期财务报表。即一旦以前年度作出不予更正的决定，即对以前年度的未更正错报“既往不咎”，因此称为“铁幕法”。

以下举例说明如何运用铁幕法评估当年及以前年度未更正错报的影响：

例一：2006年至2010年期间，被审计单位每年多预提费用20万元，截至2010年12月31日止累计多预提费用100万元，2006年至2009年期间，注册会计师认为该错报不重大，列入未更正错报。如采用铁幕法，2010年度审计中针对该项错报的调整分录为：

借：预提费用 100万元

贷：经营费用 100万元

例二：注册会计师发现被审计单位2010年末存在收入截止错误，2011年度的服务收入50万元提前计入2010年度，导致2010年度收入高估50万元。2009年度审计中也发现类似截止错误，2010年度的服务收入110万元提前计入2009年度。上述错报合计导致被审计单位2010年12月31日的应收账款高估50万元。2009年度审计中，注册会计师认为截止错误110万元不重大，列入未更正错报。如采用铁幕法，2010年度审计中针对该项错报的调整分录为：

借：营业收入 50万元

贷：应收账款 50 万元

上述两个例子说明在铁幕法下，注册会计师对资产负债表一方累计余额存在的错报作出调整，其对应科目为本年度利润表科目，不调整期初未分配利润。

方法二：结转法（Rollover Method）

采用结转法时，将以前年度产生而延续到本年度的错报从本年年末累计影响中扣除，即将累计的错报区分为以前年度产生的错报（调整期初未分配利润）和本年度产生的错报（调整当期利润表）。

以下用上述同样两个例子，说明如何运用结转法评价当年及以前年度未更正错报的影响：

例一：2006 年至 2010 年期间，被审计单位每年多预提费用 20 万元，截至 2010 年 12 月 31 日止累计多预提费用 100 万元，2006 年至 2009 年期间，注册会计师认为该错报不重大，列入未更正错报。如采用结转法，2010 年度审计中针对该项错报的调整分录为：

借：预提费用 100 万元

贷：经营费用 20 万元

期初未分配利润 80 万元

例二：注册会计师发现被审计单位 2010 年末存在收入截止错误，2011 年度的服务收入 50 万元提前计入 2010 年度，导致 2010 年度收入高估 50 万元。2009 年度审计中也发现类似截止错误，2010 年度的服务收入 110 万元提前计入 2009 年度。上述错报合计导致被审计单位 2010 年度的营业收入低估 60 万元（110 万元-50 万元）。2009 年度

审计中,注册会计师认为截止错误 110 万元不重大,列入未更正错报。

如采用结转法,2010 年度审计中针对该错报的调整分录为:

借: 期初未分配利润 110 万元

贷: 应收账款 50 万元

营业收入 60 万元

决定选用上述哪一种方法需要注册会计师作出职业判断。通常情况下,注册会计师需要在不同的期间采用同一种方法,以便保持一致性。