

CPA

中国注册会计师执业实务丛书之五

顾问：崔建民 徐政旦 汤云为

李 爽 陈小悦

主编：夏大慰 孙 铮

审计重要性 水平

段兴民
张连起 著
陈晓明

 上海财经大学出版社

中国注册会计师 执业实务丛书之五

审计重要性水平

段兴民 张连起 陈晓明 著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

审计重要性水平/段兴民,张连起,陈晓明著. —上海:上海财经大学出版社,2004.1

中国注册会计师执业实务丛书

ISBN 7-81098-039-4/F·032

I. 审… II. ①段…②张…③陈… III. 审计学 IV. F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 097268 号

☐ 责任编辑 王联合

☐ 封面设计 优典工作室

SHENJI ZHONGYAOXING SHUIPING

审 计 重 要 性 水 平

段兴民 张连起 陈晓明 著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路321号乙·邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海译文印刷厂印刷

上海浦江装厂装订

2004年1月第1版 2004年1月第1次印刷

787mm×960mm 1/16 11.25印张 151千字

印数:0 001—4 000 定价:19.00元

**《中国注册会计师执业实务丛书》
编审委员会**

顾问 崔建民 徐政旦
汤云为 李 爽 陈小悦

主编 夏大慰(上海国家会计学院院长、教授、博士生导师)
孙 铮(上海财经大学副校长、教授、博士生导师)

编委 (以姓氏笔画为序)

于延琦	马贤明	白晓红	刘 勤
李若山	李 文	李晓慧	李 敏
汪海粟	朱荣恩	应 唯	杨志国
张连起	单喆敏	庞金伟	周忠惠
周勤业	郭永清	郭晋龙	贺颖奇
高 伟	黄世忠	黄光松	谢 荣
梁再添	管一民		

总 序

1993年10月31日,《中华人民共和国注册会计师法》颁布,以法律形式确定了注册会计师的地位。随着中国加入世界贸易组织和市场经济体制的进一步确立,中国注册会计师行业在我国对外贸易往来和市场经济建设中,扮演的角色将越来越不可或缺,发挥的作用将越来越举足轻重。

中国注册会计师行业的发展非常迅速,主要表现在:注册会计师职业规范体系已经初步建立起来,会计师事务所的管理水平和工作质量不断向上,注册会计师的业务能力和道德素质在稳步提高,在市场经济建设中的影响力和作用也日渐受到社会的关注和认可。党中央和国务院领导十分重视发展注册会计师事业。朱镕基同志说过,发展注册会计师事业,是为社会主义市场经济奠基,是功在千秋万代的大业。朱镕基同志后来在考察上海国家会计学院、北京国家会计学院时,对会计从业人员敲响了“不做假账”的长鸣警钟,从而也对注册会计师行业进行了有效鞭策和督促。最近一两年,国际、国内频频爆出会计师事务所为上市公司做假账大开绿灯的丑闻,更预示着在中国乃至在全球范围内,强化和提高注册会计师行业的从业技能、职业道德水平和诚信度,仍然是一项长期和艰巨的任务。

截止到目前,我国已经陆续出台了《独立审计准则》、《独立审计实务公告》、《中国注册会计师执业实务指南》,以及《中国注册会计师执业道德基本准则》、《中国注册会计师职业后续教育基本准则》、《中国注册会计师质量控制基本准则》等执业指南和相关准则。应

当承认,现有的职业规范体系是建立在高起点、高水准基础之上的。但鉴于我国的注册会计师整体素质还不是太高,仍然有必要针对从业人员在实践中如何贯彻落实职业规范,如何准确把握相关的法律、法规和准则的规定,进行专门的、细致的研究。

中国的会计准则和会计制度亦正在不断走向国际化,国际会计师事务所也根据政府间的入世承诺,已经进军中国资本市场。同时,在市场经济较为发达的国家,为了保持和提高注册会计师的业务能力,每年还会对注册会计师进行常规性的强制培训。时不我待,中国注册会计师应把后续教育作为终身职责,以更新知识和提高技能、放眼全球、迎接挑战为己任。而服务于中国注册会计师事业保证和提高专业水准的切实有效的办法之一,就是向他们灌输和传授来自国内外知名会计师事务所的、具有丰富执业经验的专家学者的执业理念,并借他们的智慧之手,诊治中国注册会计师执业过程中遇到的疑难杂症,准确地把握和解决中国注册会计师行业面临的现实难题。

本系列丛书侧重于注册会计师执业实务技能培养,直接目标是现学、现用;同时,亦考虑中国注册会计师行业未来发展趋势,适时借鉴国际先进会计师事务所执业经验,并关注国际注册会计师行业以及会计、审计领域最新发展动态。本丛书第一批作者队伍是在中国会计、审计等相关领域具有较深造诣的专家,他们或长期担任本领域的前沿研究工作,或长期从事会计师事务所的从业和管理工作。其中相当部分的作者曾应邀在上海国家会计学院为学员进行相关业务的培训。我们确信,本丛书的具体内容既具备了相对比较成熟的基础,又前瞻性地兼顾了注册会计师行业未来的发展方向,是一套适合会计师事务所管理及注册会计师执业需要的指导教材。部分还可以用于会计专业研究生教学以及 MBA 教学。

上海财经大学出版社致力于本丛书选题策划和编辑出版,并为此做了大量充分和有效的工作,应该说,这是为中国注册会计师行业所做的一件大好事。希望本书的出版能对中国注册会计师行业的良性、健康发展有所裨益,也希望中国本领域的专家学者能够关

注本丛书,并提出批评指正意见。

我们的宗旨只有一个:为共同提高中国注册会计师行业的执业水平献计献策,为人世后的中国注册会计师业健康发展加油!

**《中国注册会计师执业实务丛书》编审委员会
2002年8月22日**

前 言

理论从实践中总结出来,再回到实践中去指导实践,这是理论发展不断地从低级到高级的循环过程。审计重要性的实践在我国尚不充分,理论研究还处在初级阶段,亟待完成初级阶段的循环。

我国社会主义市场经济体制尚未完善,资本市场尚未规范化。企业,特别是一些上市公司的会计资料的真实性得不到保证,投资者的损失时有发生。作为社会中介组织的注册会计师审计,就担负着十分重要的角色。投资者、银行、税务部门、社会公众等等都希望通过注册会计师的审计得到利益保证。然而,种种原因,经过注册会计师鉴定证明,出具了肯定意见的标准审计报告的会计资料并没有得到保证,甚至有些注册会计师与被审计单位沆瀣一气,勾结在一起来欺骗投资者和其他相关利益主体。一旦东窗事发或“地雷”爆炸,注册会计师事务所及被审计单位的相关当事人必然受到惩罚。这里有审计重要性问题,但不是主要的。因为重要性的本意是以审计人员不舞弊为前提的。即在正常审计时,注册会计师应关注某一对象的某一数据,是否会因其错报、漏报而给利益相关者造成损失,最后还会导致注册会计师及会计师事务所承担法律责任。这里的“某一数据”,即为实际审计重要性水平的数据,特别是由于上市公司财务状况的不规范,及其特殊处理和舞弊,注册会计师未能查出而被累及。当然,其中原因很多,或者是注册会计师对重要性水平没有充分关注,或者是未能对其适当运用,或者是没能恰当确定重要性水平。如何既能够使注册会计师和会计师事务所既高质量地为社会服务;又能降低和减少审计风险,规避审计法律责任?

研究审计重要性是非常必要和重要的,这正是我们编著本书的主要目的所在,也希望能对审计理论的建设有所贡献。

本书是由长于理论与实务结合研究的资深注册会计师张连起先生和资深注册会计师陈晓明先生提议,张连起先生拟订框架,西安交通大学管理学院博士生导师段兴民教授组织实施。具体分工为:第一章 段兴民,第二章 博士生封铁英、硕士生康华,第六章 博士生封铁英,第三、十一章 硕士生康华,第四章 博士生陈霞、硕士生康华,第七章 博士生陈霞,第五、八章 陈晓明硕士,第九、十章 博士生管军。全书由段兴民、张连起总纂定稿。

在编著过程中,我们参阅了很多有关审计重要性研究的成果,有的注明出处,有的没有单独注明。我们谨向这些先前研究者致以谢意。

由于研究水平有限,本书的“重要性水平”尚需修正,望读者有以教我。

编著者

2003年10月于西安交通大学

目 录

总序/1

前言/1

第一章 绪论/1

第一节 全面认识审计重要性是正确运用的前提/1

第二节 运用审计重要性水平的出发点和归宿/6

第二章 审计重要性概述/11

第一节 审计重要性及重要性水平的基本概念/11

第二节 会计学与审计学中重要性概念的比较/14

第三节 审计重要性的研究与应用/21

第三章 审计重要性与审计风险/26

第一节 审计重要性水平与审计风险的逻辑关系/27

第二节 审计重要性水平与审计风险的量化分析/31

第三节 审计重要性与审计风险的关系拓展研究/38

第四章 审计重要性水平的确定方法/42

第一节 审计重要性水平的运用原则与影响因素/42

第二节 审计重要性水平的评估标准/46

第三节 审计重要性水平的确定/48

第五章 确定审计重要性水平的步骤与影响因素/66

第一节 确定审计计划重要性水平的步骤与影响因素/66

第二节 审计实施阶段审计重要性水平的重新确定/78

第三节 重要性水平在审计结果评价中的地位和作用/82

第六章 审计重要性水平对审计意见的影响及其法律责任/85

第一节 重要性水平对审计意见的影响/85

第二节 审计重要性水平与法律责任/88

第七章 审计重要性准则的国际比较/95

第一节 中国审计重要性准则的制定、实施与发展/95

第二节 中国审计重要性准则与国际审计重要性准则的比较/104

第八章 有关审计重要性水平实证案例/111

案例一/111

案例二/119

第九章 小规模企业审计重要性水平/125

第一节 小规模企业审计活动的特殊性/125

第二节 重要性水平在小规模企业审计中的运用/127

第十章 重要性水平在会计师事务所管理中的应用/137

第一节 形成以重要性水平为会计师事务所内部管理重心的必要性/137

第二节 建立以重要性水平为重心的业务质量控制与监督体系/139

第十一章 结束语/147

第一节 审计重要性的确定和应用/147

第二节 审计重要性的尚待研究之处/150

附件一 独立审计具体准则第 10 号——审计重要性/154

附录二 国际审计准则 25——重要性和审计风险/158

审计重要性,无论是从审计理论研究角度还是审计实践活动角度看,都应是审计理论工作者研究和审计实践工作者关注的前沿问题。然而,现时关于审计重要性的研究,据我们收集到的资料,基本都是以对会计和审计准则的解释为出发点和归宿进行探讨,而鲜有将其作为一个专门研究对象,进行“零基”讨论。当然,我们在本书中的讨论也没有脱离会计和审计的重要性准则。但是,我们既考虑到现行会计审计准则的表达及原则在实践中的应用,同时,也在更为宽广深透的某些方面进行了拓展性研究。在阐述观点时,我们尽量能使文字通俗而使实际工作者更好地理解和应用,同时充分注意到应有的理论高度。

第一节 全面认识审计重要性是正确运用的前提

一、以谨慎原则正视错报漏报

谨慎是审计人员应遵循的最基本的原则之一,也是认识审计重要性的基本指导思想。由于审计重要性与审计判断有逻辑关系,从而审计重要性就与审计风险、法律责任有着必然联系,因而,审计人员就必须小心谨慎对待之。

国际国内审计准则关于审计重要性表述的文字虽有所不同,但基本含义一致,都是指被审计单位会计报表中能影响其使用者决策

的数据资料的错报和漏报。这也是大多数业内人士对审计重要性内涵的一般的狭义的认识。

我们在研究中除了注意到一般的含义外,还对其特殊的含义给予了必要的关注:其一,从审计的全过程看,在审计对象中审计目的决定着项目和账户的重要性,以及问题的重要性质。其二,从审计的后果看,应该把审计重要性和审计风险密切联系起来进行思考。即如果错报漏报影响到会计信息使用者的决策,形成了潜在风险。潜在风险有两种可能:一种情况是潜在风险一直不表露,另一种情况是潜在风险将立即表露,或已经表露,造成实际损失。作为审计人员在谨慎原则下,就应把潜在的风险视为其必将会表露而成为现实的风险。因而,必须认真对待每个审计项目的重要性水平的确定。

二、从多角度理解重要性的重要意义

任何一个事物发展都有一个从量变到质变的过程,当量的积累达到一定程度时,就会发生质变。在审计实践中,当某一项目的数据处在一定水平之下时,它一般不会对总体产生较大影响,并不重要;当某一项目的数据处在一定水平之上时,它就会对总体产生较大影响,从而变得重要了。重要性水平就是在特定环境条件下,衡量审计项目数额是否达到一定程度,即可以影响到使用者的决策后果,也就是量变已达到了质变的程度。审计人员应当以量变——质变规律来理解审计重要性水平。

审计准则中关于审计重要性的要求是有层次的。

首先,原则要求。我国《独立审计基本准则》第19条要求:注册会计师在审计过程中应充分考虑审计重要性与审计风险。

其次,程序性一般要求。独立审计具体准则第3号的第8条和18条、第5号的第7条、第7号的第7条、第9号的第11条等,要求通常情况下,审计人员在制定审计计划、审核审计计划时,就要注意评估审计风险的适当性,在了解和评价内部控制制度时,在实施审

计程序时,在判断审计证据的充分适当性,在选择确认银行时,都要关注审计重要性。

第三,特别提示。独立审计具体准则第5号的第12条特别提醒,对重要审计项目,注册会计师“不应将审计成本高低或获得审计证据的难易程度作为减少必要审计程序的理由。”独立审计具体准则第8号的第13条,特别提示注册会计师在审计过程中发现错误或舞弊可能存在的迹象时,应当对其重要性进行评估,并确定是否应修改或追加程序。

第四,专门性具体要求。注册会计师独立审计具体准则第10号,用了五章25条专门就审计重要性作了详细而具体的规定。

以上四个不同层次的若干个方面,就足以说明审计准则对从事审计的注册会计师要求的程度,强调注册会计师在审计时,必须时刻关注在各个阶段对审计重要性的不同层次要求。

还应该强调说明,确定审计重要性及其水平的重要意义在于:

其一,审计重要性是审计理论体系中的一个重要概念,明确其具体含义,不仅有利于对这一概念本身的理解和掌握,同时,还可以明确审计重要性与其他概念的本质关系,如与审计风险、审计证据以及审计工作质量控制的关系等。这些关系的明确不仅能完善审计理论结构,而且对审计的实务操作也有重要的指导作用。

其二,由于审计重要性与审计工作效率、审计成本、审计风险、审计法律责任具有十分密切的联系,所以,审计人员如果适当确定审计重要性水平,恰当分配重要性账户,就能较好地控制成本,提高审计效率,就可能使审计风险降低到可接受的最低程度。否则,就会浪费审计成本,影响审计效率,增加审计风险。当然,也不能简单地归结为:审计重要性水平越高,审计成本就越小,审计效率就越高,审计风险就越低,就可避免审计责任;审计重要性水平越低,审计成本就越高,审计效率就越低,审计风险就越大。审计重要性关系到审计验证过的会计资料使用者的利益。由于这些资料的使用者有许多是会计师事务所的客户,审计人员、会计师事务所,也要对

他们负责;有的虽然不是会计师事务所的直接客户,审计人员、会计师事务所,也要对他们负责,他们有追究为其造成损失的相关责任者的权利。所以,审计重要性水平也同样关乎注册会计师的利益、前途和命运,关乎会计师事务所的盛衰兴亡。审计重要性无论从哪个角度看,都事关重大,必须充分引起注册会计师个人和会计师事务所的强烈关注。

三、恰当把握审计重要性的特征

审计人员只有恰当地把握审计重要性水平的特征,才能在审计实践中较好地运用审计重要性水平。总结以往的审计实践,研究审计理论,对于审计重要性水平可以从以下几个方面把握其特征:

(一)审计重要性水平标准的模糊性

审计重要性水平在通常情况下,没有统一的具体确切的可严密计算的标准,已有的也只是根据有丰富实践经验的审计人员,完全主观的职业判断而总结出来的经验数据。这种经验数据,不同的审计人员判断的数据水平是不同的。因为审计人员判断的环境条件和经验成熟程度是不同的。但是,不能因此就认为审计重要性没有客观标准,在理论上客观标准确实是存在的,只是由于人们还没有通过对复杂的情况加以模拟和认识,从而找到影响审计重要性水平具体而确定的各种因素。实践中也无法断定某个具体的重要性水平的界线。这正如运动员跑百米用多少秒,极限是存在的,10秒多,9秒多,到底极限是多少,就现有的运动员速度还无法明确说多少是极限。再如,在市场经济条件下,供求平衡点是客观存在的,但是,因为影响供需变化的因素很多,要通过政府机构的计算准确地找到这一点,作出供求计划无论是现在还是将来都是不可能的,而只能由市场自发平衡。故而可以得出结论,审计重要性水平是模糊的。

(二)审计重要性水平的复杂系统性

一般审计过程中,审计人员都要判断确定一个重要性水平,然后再把重要性水平分配到各个不同的账户。有的账户水平高一些,

有的账户水平低一些。或者说,总体的重要水平是第一层次,被分配的账户是第二层次。例如,资产类账户中流动资产是第一层次,固定资产是第二层次,流动资产类账户中,现金是第一层次,银行存款是第二层次,应收账款是第三层次,等等。总之,不同账户应有不同的重要性水平。这里似应得出一个结论:审计重要性水平不论是一个还是多个,不论是一束还是多束,重要性水平都应存在一个系统,应该深入研究。重要性水平因为审计目的不同,重要性水平就不同;不同性质的账户重要性水平不同;不同层次的账户重要性水平不同。因而,审计重要性水平不仅仅是一个系统,而且是一个比较复杂的系统。

(三)审计重要性水平的相对性

根据现有的经验数据,审计重要水平,既可以是一个确定的具体数据,又可以是一个相对不确定的数据、一个区间。在这个区间内,审计人员可再根据经验选择一个具体的数据,当然这个区间也是在经验基础上的估计。实践的结果,有些审计项目确定了较高的重要性水平,并没有形成实际风险;有些审计项目确定了较低的重要性水平,却可能形成实际的审计风险。除此之外,由于被审计单位的不同,对于相同的审计项目,其重要性水平可能是完全不同的。也就是说,对于会计报表的同一个项目而言,在不同的被审计对象中,其重要性水平是相对的。但是,对于每一个具体的被审对象而言,其每一个会计报表项目的重要性水平是绝对的。所以,审计重要性水平是相对于绝对的统一,当然绝对是暂时的、个别的,而相对是永久的、整体的。所以可以说,审计重要性水平是相对的。

(四)审计重要性水平的可变性

审计重要性水平是随着审计目的不同而变化的。即在同一企业或组织,同一报表,同一账户,由于审计目的不同,就可选择确定不同的重要性水平。例如,评估法律法规的遵守程度的财经法纪审计,重要性水平就可能最低,也就是说在会计报表中存在的一些在其他审计中可以忽略的错误。但在这里却都是重要的项目,因为这