



真看版面大图

版面导航

- 学术交流
- 改革探索
- 工作研究
- 审计园地
- 案例分析
- 说法读规
- 会计电算化
- 参考借鉴
- 一事一议
- 商榷意见
- 疑难解答
- 会计考试

审计园地

- 建设工程付款内部审计之关键点
- 内部审计咨询职能界定探讨
- 内管干部经济责任审计现状、问题与创新
- 财务报表审计“重要性”概念辨析

网站首页 期刊首页 本月期刊导航 返回本期目录
 文章搜索: (多关键字查询请用空格区分)

2014年 第3期 财会月刊(上) 审计园地
 总第 679 期

财务报表审计“重要性”概念辨析

【作者】
 张学军(教授) 刘 诚

【作者单位】
 (江苏科技大学经济管理学院 江苏镇江 212000)

【摘要】

【摘要】“重要性”是审计理论和实务中的关键概念之一,《企业会计准则——基本准则》中应当明确界定什么是重要性原则,审计准则中也要加入“重要性”的定义,这样才能使我国联结会计和审计之间关系的重要纽带不再缺失。但实际上会计中“重要性原则”中的“重要性”一词与审计中所涉及的“重要性”一词有着完全相同的含义。

【关键词】重要性 审计准则 中美对比

审计重要性判断是审计理论和实务中一个非常重要的概念,在我国现行的企业会计准则中,对会计核算也有着重要性的要求。由此难免让人疑惑:财务报告审计中所指的“重要性”与会计核算所遵循的“重要性原则”中的“重要性”有联系吗?

本文希望通过解读美国审计界关于重要性的定义,指出我国学术界在“重要性”一词的认识和界定方面存在的问题,并提出解决问题的建议,以期使重要性判断在审计活动中真正发挥其应有的作用。

一、美国审计准则中的重要性

1. 定义。2010年4月,美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)发布了第312条款——《执行审计时的风险和重要性》。这一条款明确指出,对于按照一般公认会计原则(GAAP)编制的财务报表的公允表达而言,有些事项是重要的,有些则是不重要的。而审计师要做的就是,在对财务报表进行审计的过程中,根据GAAP的要求,凭借掌握的审计证据,判断报表的整体内容是否因有重要的事项存在而影响了它的公允表达,之后再对判断的结果予以报告。由于条款中出现了“重要”一词,因此条款的附注部分还特意就“重要性”一词的概念做了说明:重要性也运用于规范财务报表编制的GAAP中。由此可以看出,美国审计准则中所提到的“重要性”与财务会计中所说的“重要性”是同一个词。

GAAP对“重要性”做了如下界定:“在具体环境下会计信息出现错报、漏报的程度。上述错报或漏报很可能会影响或改变依赖该会计信息的理性个人的判断。”由上述定义可以看出,所谓重要性,就是财务报表中存在错报、漏报的程度,而且当错报、漏报的程度影响到理性个人的判断时,就说明导致错报、漏报产生的情况是重要的;否则就不重要。

2. 审计中运用重要性概念的逻辑及意义。为何在财务报表审计中要用到重要性概念呢?编制财务信息时遵循重要性原则的要求使得财务报表审计中运用重要性概念成为必然。

在美国,为了保障财务报表所披露信息的公允性,企业被要求按GAAP编制财务信息,其中就有遵循“重要性原则”的要求。所谓重要性原则,就是要求会计师在编制财务信息时通过专业判断来确定是否存在重要的错报、漏报情况。如果不存在,就说明所编制的信息符合公允性的要求;否则就应当采取相应措施来降低错报、漏报,使其变得不重要,从而达到公允披露财务信息的要求。

虽然财务信息的公允性已经有了GAAP作保障,但因为公司内部控制的固有局限,以及日益复杂的商务环境,再加上会计人员自身道德风险的不可避免性,使得在现代公司治理结构下,由公司外部审计人员对财务信息进行审计已成为一种制度安排。那么公司外部审计人员对公司的财务信息进行审计后应如何进行判断并发表相应的审计意见呢?

很显然,会计师在编制财务信息时已经根据重要性原则对如何披露作过判断,但是审计人员所审计的财务信息中还是有可能包含错报、漏报,只是其并未达到会计人员所认为的重要程度。在这种情况下,审计人员在审计该信息时,当然也应该进行自己的专业判断——首先估计重要性水平,即允许信息存在错报、漏报的限度;然后再根据审计过程中收集的证据来判断实际的错报、漏报是否超出了估计范围,并依此决定后续审计行为。

从以上描述不难看出,一方面,审计时之所以要对重要性水平进行判断,与会计中的重要性原则的要求直接相关;另一方面,审计人员审计时所进行的重要性水平判断与

会计人员在编制财务信息时所进行的重要性判断实质上是一回事。

实施财务报表审计程序,需要消耗大量的人力、物力和财力。在审计过程中运用重要性原则,就意味着审计人员在审计时可依据自己的判断来确定一个重要性水平,即可容忍的错报、漏报程度,这一可容忍的错报、漏报程度就相当于一个可容忍误差。现代审计一般采用抽样审计的方法,可容忍误差越大,审计时抽取样本的数量就可以较少;反之,就需要较多的抽样数量。

二、我国审计准则中的重要性

1. 定义。我国1997年发布的《独立审计具体准则第10号——审计重要性》对重要性的定义直接借鉴于GAAP中对重要性的定义,具体内容为:重要性为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。

2006年修订的注册会计师执业规范中与重要性有关的具体准则——《中国注册会计师审计准则第1221号——重要性》,则缺乏对“重要性”的明确界定。不仅如此,在整部审计准则中只是不断提到重要性,但都找不到重要性的定义。

2. 存在的问题——缺失了会计与审计之间的重要纽带。我国审计中运用重要性概念的内在必然性无从呈现,以致审计人员在运用重要性概念时,对其的认识大部分都停留在它可以提高审计效率、降低审计成本这一层面。

在美国,正是由于编制财务信息时遵循重要性原则的要求,使得审计时运用重要性概念成为必然。那么,我国会计准则中对重要性原则是如何阐述的呢?它与审计中所说的重要性概念存在内在的逻辑关系吗?

我国《企业会计准则——基本准则》中与重要性原则有关联的内容是其中的第三章第十七条:企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。但此条款中并未说明什么是“重要交易或者事项”,更没有界定“重要”一词的含义。如此一来,第十七条的重要性要求对会计人员而言就显得极其笼统和抽象,缺乏可操作性,这就导致重要性原则在会计核算和财务信息的编制过程中形同虚设。在这种情况下,审计中运用重要性概念的原因就只是提高审计效率、降低审计成本了。

然而根据前文的分析不难看出,正是由于会计人员在编制财务信息时遵循了重要性原则,才促成了审计财务报表时对重要性概念的运用;而通过对重要性的判断来决定审计各阶段的具体工作可提高审计效率、降低审计成本这一点,则是审计中运用重要性概念后衍生出来的效果。实际上,我国现行企业会计准则对重要性原则的模糊表述,以及审计准则中对重要性含义界定的缺失,使得原本应成为联结会计和审计之间关系的一个重要纽带缺失了。

3. 后果。无论是会计人员还是审计人员,都处于对“重要性”一词缺乏准确理解的状态。在这种情况下开展工作,导致我国的会计和审计人员实际上都不具备真正的对重要性进行判断的职业判断能力。尤其在审计工作中,审计人员判断重要性的过程就是一个代入公式进行计算的过程,这与职业判断几乎毫无联系。

另外,从学术上来看,由于缺乏联结会计与审计关系的纽带,审计工作中所做的重要性判断就缺失了最关键的逻辑基础,从而造成审计人员所发表的审计意见成了无源之水。众所周知,无保留意见和保留意见审计报告中都有以下表述:在所有重大方面,按照企业会计准则的规定编制。此处的“重大方面”的说法本应源于企业会计准则中的重要性原则。我国审计准则中所规范的四种审计意见的表达方式完全从国外借鉴,但仅借鉴了“形式”,却忽视了对“形式”背后真正原因的解读。这样的现状必然造成我国的审计实务工作者并未意识到其所做的重要性判断中所涉及的“重要性”,就是企业会计准则中所界定的“重要性”。如此一来,审计时进行的重要性判断就成了为达到提高审计效率、降低审计成本的目的而采取的一个步骤,而非基于企业会计准则中重要性原则的存在而促成的一种判断,这样就会使得审计结果的可靠性大受影响。

三、建议

1. 我国学术界应更重视解读审计中进行重要性判断的原因,使得联结会计和审计之间关系的重要纽带不再缺失。

2. 与重要性相关的《企业会计准则——基本准则》第十七条中并没有界定“重要”的含义,正是由于缺乏相应理论依据的支持,使得会计人员在编报财务信息的过程中无法进行真正的职业判断。上述分析已经证明审计中进行重要性判断的基础是会计上的重要性原则,如果会计上的重要性原则没有实际的可操作性,那么审计重要性就更无从下手进行实质判断。因此相关职能部门应对企业会计准则基本准则第十七条进行修订,完善会计、审计准则体系,使得会计、审计人员开展工作时有可操作的规则可循。

【注】本文系江苏省教育厅高校哲学社会科学基金项目“江苏省高校财务公开研究”(编号:2011SJA630018)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 黄长江,谭林.如何确定审计重要性水平.财会月刊,2006:10
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006



[下一篇](#)

[返回本期](#)

[返回标题](#)