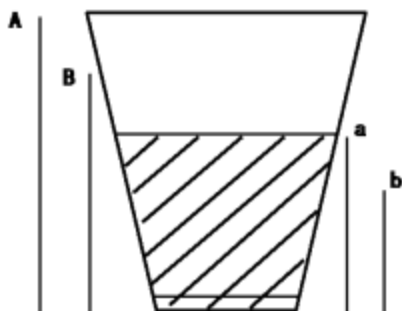


注册会计师 审计 教材精讲班

第二章 审计计划

3.3 财务报表整体的重要性



（一）确定财务报表整体的重要性的目的

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，（目的是）得出财务报表**整体**是否**公允**反映的结论。

理解：

报表整体的重要性为计划的重要性之一

什么时候定？制定总体审计策略的时候

公允：不存在重大错报

【单选题 2012】下列有关重要性的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师应当从定量和定性两方面考虑重要性
- B. 注册会计师应当在制定具体审计计划时确定财务报表整体的重要性
- C. 注册会计师应当在每个审计项目中确定财务报表整体的重要性、实际执行的重要性和明显微小错报的临界值
- D. 注册会计师在确定实际执行的重要性时需要考虑重大错报风险

【答案】 B

【解析】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。

（二）如何确定财务报表整体的重要性

注册会计师运用职业判断，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。

$$\boxed{\text{基准}} \times \boxed{\text{某一百分比}} = \boxed{\text{财务报表整体的重要性}}$$

在选择基准时，（理论上）需要考虑以下因素：

1. 财务报表要素（如资产、负债、所有者权益、收入和费用）；
2. 是否存在特定会计主体的财务报表使用者特别关注的项目（如为了评价财务业绩，使用者可能更关注利润、收入或净资产）；
3. 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；

4. 被审计单位的所有权结构和融资方式（例如，如果被审计单位仅通过债务而非权益进行融资，财务报表使用者可能更关注资产及资产的索偿权，而非被审计单位的收益）；
5. 基准的相对波动性。
（记！）

确定重要性水平时，**不需考虑**与具体项目计量相关的固有不确定性。例如，财务报表含有高度不确定性的大额估计，注册会计师并不会因此而确定一个比不含有该估计的财务报表更高或更低的财务报表整体重要性。

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，或者由正常盈利变为微利或微亏，或者本年度税前利润因情况变化而出现意外增加或减少	过去 3-5 年 经常性业务 的 平均 税前利润或亏损（取绝对值），或其他基准，例如营业收入
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

被审计单位的情况	可能选择的基准
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	营业收入
5. 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. 国际 企业集团 设立的 研发中心 ，主要为集团下属各企业提供研发服务，并以成本加成的方式向相关企业 收取费用	成本与营业费用总额
7. 公益性 的基金会	捐赠收入或捐赠支出总额

就选定的基准而言，相关的财务数据通常包括：

前期财务成果和财务状况

本期最新的财务成果和财务状况

本期（对财务成果和财务状况）的**预算和预测**结果

【思考】财务成果和财务状况分别对应财务报表的哪两张表？

【提示】

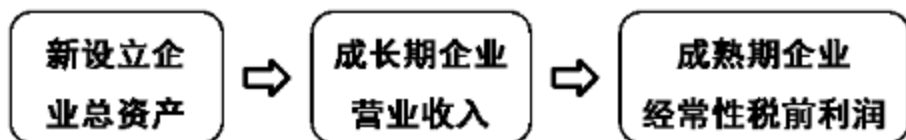
①在通常情况下，对于以营利为目的的企业，利润可能是大多数财务报表使用者最为关注的财务指标，因此，注册会计师可能考虑选取**经常性业务的税前利润**作为基准。

②但是在某些情况下，例如企业处于**微利或微亏**状态时，采用经常性业务的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以下方法确定基准：

- 1) 如果微利或微亏状态是由宏观经济环境的波动或企业自身经营的周期性所导致，可以考虑采用过去 3-5 年经常性业务的**平均税前利润**作为基准；
- 2) 采用财务报表使用者关注的其他财务指标作为基准，如营业收入、总资产等。

③注意，如果被审计单位的经营规模较上年度没有重大变化，通常使用替代性基准确定的重要性**不宜超过上年度的**重要性。

④注册会计师为被审计单位选择的基准在各个年度中通常会保持稳定，但是**并非必须**保持一贯不变。例如：新设立企业总资产、成长期企业营业收入、成熟期企业经常性税前利润



【单选题 2016】下列有关在确定财务报表整体的重要性时选择基准的说法中，正确的是（ ）。

- A. 注册会计师应当充分考虑被审计单位的性质和重大错报风险，选取适当的基准
- B. 对于以营利为目的的被审计单位，注册会计师应当选取税前利润作为基准
- C. 基准一经选定，需在各年度中保持一致
- D. 基准可以是本期财务数据的预算和预测结果

【答案】D

【单选题 2021】注册会计师为确定财务报表整体的重要性而选择基准时，通常无需考虑的是（ ）。

- A. 被审计单位的所有权结构
- B. 是否为首次接受委托的审计项目
- C. 被审计单位的融资方式
- D. 被审计单位的性质

【答案】B

为选定的基准确定百分比需要运用职业判断。

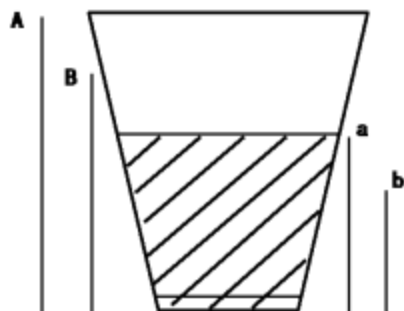
百分比和选定的基准之间存在一定的联系，如经常性业务的税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比要高。

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，（理论上）这些因素包括但不限于：

1. 财务报表使用者的范围；
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. 财务报表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）。

对以营利为目的的制造行业实体，注册会计师可能认为经常性业务的税前利润 5% 是适当的；而对非营利组织，注册会计师可能认为总收入或费用总额的 1% 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。（经验之谈）

3.4 特定类别交易、账户余额或披露的重要性



（一）确定原则

根据被审计单位的特定情况（以及注册会计师的职业判断），如果存在一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性，但合理预期可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，注册会计师还应当确定适用于这些特定类别交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平。

（二）确定考虑因素

下列因素**可能**表明存在一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露。这些因素有：

1. 法律法规或适用的财务报告编制基础是否影响财务报表使用者对**特定项目**（如关联方交易、管理层和治理层的薪酬及对具有较高估计不确定性的公允价值会计估计的敏感性分析）计量或披露的预期；
2. 与被审计单位所处行业相关的**关键性披露**（如制药企业的研究与开发成本）；
3. 财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的业务的**特定方面**（如关于分部或重大企业合并的披露）。