

4. 实际执行的重要性的应用

（1）注册会计师在计划审计工作时，**可以根据实际执行的重要性确定**需要对哪些类型的交易、账户余额和披露实施进一步审计程序。通常选取金额超过实际执行的重要性的财务报表项目，因为这些财务报表项目有可能导致财务报表出现重大错报。**但是，这不代表**注册会计师可以对所有金额**低于**实际执行的重要性的财务报表项目**不实施**进一步审计程序

①单个金额低于实际执行的重要性的财务报表项目**汇总**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汇总后的潜在错报风险；

②对于存在**低估风险**的财务报表项目，不能仅仅因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序；

③对于识别出存在**舞弊**风险的财务报表项目，不能因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序。

（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。

①实施实质性分析程序时，注册会计师确定的已记录金额与预期值之间的可接受差异额通常不超过实际执行的重要性；

②运用审计抽样实施细节测试时，注册会计师可以将可容忍错报的金额设定为等于或低于实际执行的重要性。

（四）审计过程中修改重要性

由于存在下列原因，注册会计师可能需要修改计划的重要性，包括财务报表整体的重要性和特定交易类别、账户余额或披露的重要性水平（如适用）：（实际和估计的值差异很大）

1. **审计过程中情况发生重大变化（决定处置被审计单位的一个重要组成部分）；**

2. **获取新信息；**

3. **通过实施进一步审计程序，对被审计单位及其经营所了解的情况发生变化。**

四、错报

（一）错报的含义：是指某一财务报表项目的金额、分类或列报，与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类或列报之间存在的差异；或根据注册会计师的判断，为使财务报表在所有重大方面实现公允反映，需要对金额、分类或列报作出的必要调整。

（二）错报产生的原因：

1. 收集或处理用以编制财务报表的数据时出现错误；

2. 遗漏某项金额或披露；

3. 由于疏忽或明显误解有关事实导致作出不正确的会计估计；

4. 注册会计师认为管理层对会计估计作出不合理的判断或对会计政策作出不恰当的选择和运用；

5. 信息的分类、汇总或分解不恰当。

（三）明显微小错报的临界值

1. 含义：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（无论单独还是汇总，规模和性质）。如果不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的。

【提示】“明显微小”≠“不重大”。

2. 如何确定：

明显微小错报的临界值 = 财务报表整体重要性 × (3%—5%)

【提示】通常不超过财务报表整体重要性的10%。

第三节 重要性

3. 百分比考虑因素：

- (1) 以前年度审计中识别出的错报（包括已更正和未更正错报）的数量和金额；
- (2) 重大错报风险的评估结果；
- (3) 治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望；
- (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资者的期望。

【提示】如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，如预期被审计单位错报数量较少，则可能采用较高的临界值。

【例-多选题】关于明显微小错报的说法，正确的是（ ）。

- A. 明显微小错报的汇总数不会对财务报表产生重大影响
- B. 明显微小错报的金额的数量级小于不重大错报的金额的数量级
- C. 如果不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的
- D. 明显微小错报无需累积

答案：ABCD

解析：注册会计师可能将低于某一金额的错报界定为明显微小错报，对这类错报不需要累积（选项D正确），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（选项A正确）。“明显微小”不等同于“不重大”。明显微小错报的金额的数量级，与审计准则确定的重要性的数量级相比，是完全不同的（明显微小错报的数量级更小，或其性质完全不同）（选项B正确）。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。如果不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的（选项C正确）。因此，选项ABCD正确。

【例-多选题】下列各项中，注册会计师在所有审计业务中均应当确定的有（ ）。

- A. 财务报表整体的重要性
- B. 可容忍错报
- C. 明显微小错报的临界值
- D. 实际执行的重要性

答案：ACD

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；如果在实施细节测试时不使用审计抽样，则可以不确定可容忍错报；注册会计师在制定审计策略和审计计划时确定一个明显微小错报的临界值，低于该临界值的错报视为明显微小的错报可以不累积；审计准则要求注册会计师确定低于财务报表整体重要性的一

个或多个金额作为实际执行的重要性。

（四）错报分类：事实错报、判断错报、推断错报

1. 事实错报

事实错报是毋庸置疑的错报。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. 判断错报

由于注册会计师认为管理层对财务报表中的确认、计量和列报（包括对会计政策的选择或运用）作出不合理或不恰当的判断而导致的差异。

（1）管理层和注册会计师对会计估计值的判断差异。

（2）管理层和注册会计师对选择和运用会计政策的判断差异，由于注册会计师认为管理层选用会计政策造成错报，管理层却认为选用会计政策适当，导致出现判断差异。

3. 推断错报

推断错报是指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（和审计抽样有关）

（五）对审计过程识别出的错报的考虑（职业怀疑）

1. 错报可能不会孤立发生，一项错报的发生还可能表明存在其他错报。

2. 抽样风险和非抽样风险可能导致某些错报未被发现。

审计过程中累积错报的汇总数接近确定的重要性，则表明存在比可接受的低风险水平更大的风险，即可能未被发现的错报连同审计过程中累积错报的汇总数，可能超过重要性。

3. 注册会计师**可能要求管理层检查**某类交易、账户余额或披露，以使管理层了解注册会计师识别出的错报的产生原因，并要求管理层采取措施以确定这些交易、账户余额或披露实际发生错报的金额，以及对财务报表作出适当的调整。

【例-单选题】下列关于错报的说法中，错误的是（ ）。

- A. 明显微小的错报不需要累积
- B. 错报可能是由于错误或舞弊导致的
- C. 错报仅指某一财务报表项目金额与按照企业会计准则应当列示的金额之间的差异
- D. 判断错报是指由于管理层对会计估计作出不合理的判断或不恰当地选择和运用会计政策而导致的差异

答案：C

解析：错报是指某一财务报表项目的金额、分类、列报或披露，与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异；或根据注册会计师的判断，为使财务报表在所有重大方面实现公允反映，需要对金额、分类、列报或披露作出的必要调整，故选项C错误。