

# 《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

(2019 年 3 月 29 日修订)

## 一、重要性与审计风险（参见本准则第六条）

1. 在执行财务报表审计工作时，注册会计师的总体目标是：

(1) 对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见；

(2) 按照审计准则的规定，根据审计结果对财务报表出具审计报告，并与管理层和治理层沟通。

注册会计师通过获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平，以获取合理保证。审计风险，是指当财务报表存在重大错报时，注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。审计风险取决于重大错报风险和检查风险。注册会计师需要在整个审计过程中考虑重要性和审计风险，尤其是在下列重要审计环节：

(1) 识别和评估重大错报风险；

(2) 确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围；

(3) 评价未更正错报对财务报表和形成审计意见的影响。

## 二、审计中的重要性（参见本准则第七条）

2. 识别和评估重大错报风险需要运用职业判断，以识别各类交易、账户余额和披露（包括定性披露）中可能存在的重大错报（即如

果合理预期错报可能影响财务报表使用者依据财务报表整体作出的经济决策，则该错报通常被认为是重大的)。在考虑定性披露中存在的错报是否重大时，注册会计师可能需要识别的相关因素包括：

(1) 报告期内被审计单位的具体情况，例如，被审计单位在报告期内可能实施了一项重大的企业合并；

(2) 适用的财务报告编制基础及其变化，例如，一项新的财务报告准则可能要求作出新的定性披露，该披露对于被审计单位而言是重大的；

(3) 由于被审计单位的性质而对财务报表使用者而言是重要的定性披露，例如，就金融机构的财务报表使用者而言，对流动性风险的披露可能是重要的。

### **三、计划审计工作时确定重要性和实际执行的重要性（一）对公共部门实体的特殊考虑（参见本准则第十条）**

3. 就公共部门实体而言，财务报表的主要使用者通常是立法机构和监管机构。此外，财务报表还可能用于经济决策以外的其他决策。因此，在审计公共部门实体的财务报表时，确定财务报表整体的重要性和特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平，可能受到法律法规或其他监管要求的影响，并受到立法机构和与公共部门项目相关的公众对信息需求的影响。

### **（二）确定财务报表整体的重要性时对基准的运用（参见本准则第十条）**

4. 确定重要性需要运用职业判断。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。在选择基准时，需要考虑的因素包括：

- (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。

5. 适当的基准取决于被审计单位的具体情况,包括各类报告收益(如税前利润、营业收入、毛利和费用总额),以及所有者权益或净资产。对于以营利为目的的实体,通常以经常性业务的税前利润作为基准。如果经常性业务的税前利润不稳定,选用其他基准可能更加合适,如毛利或营业收入。

6. 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、本期的预算和预测结果。当然,本期最新的财务成果和财务状况、本期的预算和预测结果需要根据被审计单位情况的重大变化(如重大的企业并购)和被审计单位所处行业和经济环境情况的相关变化等作出调整。例如,当按照经常性业务的税前利润的一定百分比确定被审计单位财务报表整体的重要性时,如果被审计单位本年度税前利润因情况变化出现意外增加或减少,注册会计师可能认为按照近几年经常性业务的平均税前利润确定财务报表整体的重要性更加合适。

7. 重要性与注册会计师出具审计报告的财务报表相关。如果财

务报表涵盖期间超过或少于十二个月(如被审计单位是新成立的或变更财务报告期间),则重要性与涵盖该期间的财务报表相关。

8. 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行业实体,注册会计师可能认为经常性业务的税前利润的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。

#### **对小型被审计单位的特殊考虑**

9. 如果小型被审计单位由所有者管理,所有者以薪酬的形式拿走了大部分的税前利润,其经常性业务的税前利润可能一直很低,在这种情况下,将扣除薪酬和税金之前的利润作为选定的基准可能更加相关。

#### **对公共部门实体的特殊考虑**

10. 就公共部门实体的审计而言,总成本或净成本(费用减收入或支出减收入)可能是适当的基准。如果公共部门实体保管公共资产,则资产可能是适当的基准。

**(三)特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平(参见本准则第十条)**

11. 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,其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性,但合理预期将影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策:

(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特定方面（如关于分部或重大企业合并的披露）。

12. 在根据被审计单位的特定情况考虑是否存在上述交易、账户余额或披露时，注册会计师可能发现了解治理层和管理层的看法和预期是有用的。

#### **（四）实际执行的重要性（参见本准则第十一条）**

13. 仅为发现单项重大的错报而计划审计工作将忽视这样一个事实，即单项非重大错报的汇总数可能导致财务报表出现重大错报，更不用说还没有考虑可能存在的未发现错报。

确定财务报表整体的实际执行的重要性（根据定义可能是一个或多个金额），旨在将财务报表中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。

与确定特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平相关的实际执行的重要性，旨在将这些交易、账户余额或披露中未更正与未发现错报的汇总数超过这些交易、账户余额或披露的重要性水平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（这些了解在实施风险评估程序的过

程中得到更新);

(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。

#### **四、审计过程中修改重要性 (参见本准则第十二条)**

14. 由于存在下列原因,注册会计师可能需要修改财务报表整体的重要性和特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平(如适用):

(1) 审计过程中情况发生重大变化(如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,注册会计师对被审计单位及其经营的了解发生变化。

例如,注册会计师在审计过程中发现,实际财务成果与最初确定财务报表整体的重要性时使用的预期本期财务成果相比存在很大差异,则需要修改重要性。