**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2018]第11号—集团财务报表的审计关注**

2018-12-27 13:42:45

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B15458892493731.html

   
大型企业集团，一般具有集团组成部分数量及级次众多、组成部分涉及多个行业和产业甚至具备完整的产业链、组成部分跨地区甚至跨国际、资产规模及业务规模巨大、参与大型集团审计的执业机构多等特点，从而使大型企业集团财务报表审计项目面临合并范围广、工作量大、执业人员来自多家会计师事务所的现状。由于各会计师事务所执业人员的执业能力和执业规范不尽相同，如果集团项目组不能制定恰当的集团审计策略，不能充分了解各组成部分注册会计师并实施适当的沟通和复核，极易造成合并过程审计程序执行不充分、遗漏重要事项、未能及时发现合并报表重大错报，或无法按要求的标准、时间完成审计工作等集团层面的审计风险。因此，如何划分组成部分、确定重要组成部分，明确集团项目组和组成部分注册会计师的责任与配合，以获取充分、适当的审计证据，对集团财务报表发表审计意见，是注册会计师在制定集团财务报表审计策略时需要做出的特殊考虑。  
本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
针对集团财务报表审计的特殊关注，财务报表审计专业技术委员会做如下提示：  
一、集团报表组成部分和重要组成部分的确定  
（一）根据《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》应用指南，通常情况下，可以按照集团的组织结构划分组成部分。在某些情况下，集团还可能将职能部门、生产过程、单项产品或劳务视为组成部分（详见应用指南二、（一）部分）。因此，大型集团财务报表审计项目会因为板块业务特征明显、地域分布广、下属企业多、合并级次多、通常全级次按照法律法规要求对财务报表发表审计意见等特点，存在不同层次的组成部分。在考虑用哪一个层级作为集团审计的组成部分时，通常需要综合考虑各层级的主要经营活动、业务特点、集团内部控制体系、集团管理层对财务信息的分析、管理及考核层级等因素。  
（二）根据《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》，重要组成部分是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：单个组成部分对集团具有财务重大性；由于单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。  
（三）在识别哪些组成部分可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险时，需要运用职业判断。集团项目组可以考虑以下因素（包括但不限于）：  
1. 集团中从事特殊行业的组成部分，例如，某个工业制造集团中专门从事资金管理和金融服务的财务公司；  
2. 当某一单个组成部分的某类交易、账户余额或披露超过集团财务报表整体重要性，或其性质和金额不符合集团项目组的预期时；  
3. 当某一单个组成部分从事与集团其他同类组成部分不同的交易时，例如，在集团的多家贸易公司中，某一贸易公司因从事出口贸易而拥有大量外币，该公司为了规避外汇风险而从事外汇掉期交易。即使该公司对集团并不具有财务重大性，但仍可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险；  
4. 当某一单个组成部分的财务信息涉及重大会计估计和判断时，例如，组成部分管理层对固定资产剩余使用年限的估计变更使得固定资产折旧额发生重大变动；  
5. 当某一单个组成部分的经营模式、业务流程、计算机信息技术系统、内部控制及关键管理人员发生重大变化时；  
6. 以前年度审计中发现的，存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险的组成部分；  
7.新收购的组成部分；  
8.由于被监管部门特别关注而被视为重要的组成部分。  
（四）其他需要关注的问题  
对集团财务报表的审计，除《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》及应用指南的相关要求外，集团项目组需要同时考虑定量和定性两方面因素，并运用大量的职业判断以确定对组成部分财务信息拟执行的工作的类型。建议对以下因素也一并予以考虑：  
1.未测试的不重要组成部分的范围，不重要组成部分的组织结构的分散程度，业务类别的一致程度，账户余额在集团组织结构内的集中程度，处理组成部分（重要组成部分和其他组成部分）之间交易的共享服务运行程度；  
2.不重要组成部分发生与集团相关的重大或非常规交易的程度；  
3.不重要的组成部分发生错误的历史水平，近期测试不重要的组成部分的范围，对不重要的组成部分实施法定审计的范围，以及法定财务信息与集团财务信息的一致程度。   
（五）案例解析  
1.案例背景  
甲公司是一家业务涉及制造业、软件技术、媒体和娱乐等行业的跨国公司，公司拥有29家法人实体。法人实体级别的公司才有财务信息，且该信息被公司管理层在合并过程中使用，其中，A、B、C、D公司的财务信息如下：  
  
  
  
  
法人实体  
  
  
收入  
  
  
支出  
  
  
  
  
金额  
（百万人民币）  
  
  
占比（%）  
  
  
金额  
（百万人民币）  
  
  
占比（%）  
  
  
  
  
A公司  
  
  
290  
  
  
20%  
  
  
209  
  
  
18%  
  
  
  
  
B公司  
  
  
261  
  
  
18%  
  
  
197  
  
  
17%  
  
  
  
  
C公司  
  
  
204  
  
  
14%  
  
  
139  
  
  
12%  
  
  
  
  
D公司\*  
  
  
174  
  
  
12%  
  
  
128  
  
  
11%  
  
  
  
  
其他实体\*\*  
  
  
510  
  
  
36%  
  
  
487  
  
  
42%  
  
  
  
  
合计  
  
  
1,439  
  
  
100%  
  
  
1,160  
  
  
100%  
  
  
  
  
（1）公司于本年度收购D公司  
（2）其他实体包括25个法人实体，其单个收入及支出百分比占公司5%及以下。  
其他实体之一E公司于去年成立，今年累计收入6,500万人民币；另一个其他实体F公司，今年累计收入3,000万人民币；J公司和H公司今年累计收入分别为2,200万人民币和2,400万人民币。  
2.以前年度审计情况  
E公司去年被识别为不重要的组成部分，今年风险评估程序中未发现异常；F公司，过去三年被识别为不重要的组成部分，今年风险评估程序中未发现异常。  
3.本年度风险评估结果  
集团项目组将管理层凌驾于控制之上和收入确认存在舞弊风险确认为重大错报风险。  
4. 集团审计范围的确定  
集团项目组在确定集团审计范围时，根据被审计单位的实际以及上年度审计情况，对以下事项进行了充分考虑：  
（1）组成部分从法人实体这一级别上来确认，项目组将A公司, B公司, C公司, D公司和其他实体作为集团审计范围的组成部分。  
（2）通过专业判断，集团项目组确定收入占集团整体15％及以上的组成部分对集团财务报表具有财务重大性。因此，集团项目组将A公司和B公司确认为重要组成部分，计划对A公司和B公司进行全面审计。  
（3）由于D公司本年度刚被收购，集团项目组希望对其有更深入的了解，而被确定为其他重要组成部分。因此集团项目组计划对D公司实施财务信息审计。  
（4）C公司不是重要组成部分，但收入占比较高，且收入确认存在的舞弊风险为重大风险，因此集团项目组计划对C公司的营业收入实施审计。  
（5）另外，考虑到以下因素，集团项目组决定实施特定审计程序以解决E公司和F公司收入的截止和准确性问题：E公司去年新成立，且去年被识别为不重要的组成部分；F公司在过去三年中被识别为不重要的组成部分。  
5.案例结论  
根据上述分析，集团项目组对组成部分的识别和审计工作范围确定如下：  
  
  
  
  
法人实体  
  
  
组成成分  
  
  
审计工作范围  
  
  
  
  
A公司和B公司  
  
  
重要组成部分  
  
  
财务信息审计  
  
  
  
  
D公司                 
  
  
重要组成部分  
  
  
财务信息审计  
  
  
  
  
C公司                
  
  
不重要组成部分  
  
  
特定项目审计（营业收入）  
  
  
  
  
E公司和F公司        
  
  
不重要组成部分  
  
  
特定审计程序（收入截止性&准确性）  
  
  
  
  
实践中，在考虑对非重要组成部分执行的工作时，一定情况下，也可以通过及时完成法定审计工作来利用法定审计已执行的工作，即便在我们出具报告之前未完全完成法定审计。 例如，组成部分的注册会计师，可能可以签署就他们在法定审计中已完成的年末存货实物监盘出具的指定程序报告。  
二、集团项目组与组成部分注册会计师的责任  
    根据《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》，集团项目组对整个集团财务报表审计工作及审计意见负全部责任，这一责任不因利用组成部分注册会计师的工作而减轻。  
（一）集团项目组的责任  
集团项目组需要在集团财务报表审计过程中履行集团项目全面管理、监控、协调、沟通职责，具体包括但不限于以下方面：  
1. 了解、识别和评估集团财务报表存在重大错报风险的情况和事项；  
2. 识别组成部分，确定重要组成部分；  
3. 计划要求组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作时，了解组成部分注册会计师；  
4. 确定对合并过程或组成部分财务信息拟执行的工作的性质、时间安排和范围；  
5. 制定集团财务报表审计统一执行标准、指令，及时向组成部分注册会计师通报工作要求；  
6. 对集团合并报表构成重大影响的风险事项实施质量监控；  
7. 统一集团同类会计问题及重大事项处理意见；  
8. 监控工作进度，确保按计划完成审计工作；  
9. 评价审计证据的充分性和适当性；  
10.  保持与公司管理层和治理层、外部监管部门、组成部分注册会计师的沟通；  
11.  组织评价组成部分注册会计师的工作。  
（二）组成部分注册会计师的责任  
组成部分注册会计师需要在集团财务报表审计过程中履行对组成部分审计职责，具体包括但不限于以下方面：  
1. 对执行的组成部分审计工作负责；  
2. 遵循集团项目组基于集团审计目的下达的对组成部分财务信息执行的相关工作的标准和指令；  
3. 及时沟通报告集团项目组要求沟通及与得出集团审计结论相关的事项；  
4. 在配合集团项目组时，如果法律法规未予禁止，组成部分注册会计师可以允许集团项目组接触相关审计工作底稿。  
三、与组成部分注册会计师的沟通  
在集团财务报表审计中，集团项目组与组成部分注册会计师之间的沟通是一项非常重要的工作。集团项目组与组成部分注册会计师之间的沟通应当清晰、及时，贯穿于审计工作的全过程。如果集团项目组与组成部分注册会计师之间未能建立有效的双向沟通关系，则存在集团项目组可能无法获取形成集团审计意见所依据的充分、适当的审计证据的风险。  
沟通内容和方式主要包括：集团项目组在审计过程的不同阶段向组成部分注册会计师以书面形式通报的工作要求、提示；组成部分注册会计师就其已执行工作的书面汇报、可能导致集团层面重大错报风险事项的报告；双方就舞弊、重大错报风险、重要性等事项进行的各种形式包括电邮、口头、电话方式的讨论；集团项目组通过对组成部分注册会计师相关底稿的复核与组成部分注册会计师的沟通等。  
（一）在计划和实施阶段  
1. 通过调查问卷等书面方式了解组成部分注册会计师所在机构的质量控制政策、审计方法，执业理念和遵守的法律法规；了解组成部分注册会计师的独立性和胜任能力，以确定集团项目组是否参与和参与的性质、时间安排和范围；并要求组成部分注册会计师就其是否已知悉其责任，确认其独立性和胜任能力等作出书面回复。  
2. 对参与重要组成部分审计的组成部分注册会计师，集团项目组通过参与组成部分注册会计师风险评估程序，了解集团组成部分及其环境、重要的组成部分业务活动等，识别导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，与组成部分注册会计师讨论其制定总体审计策略和具体计划的适当性。  
3.    以书面形式通报工作要求。集团项目组通常采用指令函的形式向组成部分注册会计师通报工作要求。  
通报主要内容包括：应执行的工作及工作标准、重要性水平和错报临界值、识别的特别风险、双方沟通形式和要求、关联方清单、审计质量控制要求等。  
4. 针对集团项目组识别的组成部分可能存在重大错报、舞弊风险的重要会计事项或非常规交易，与组成部分注册会计师讨论其拟执行的审计程序的充分性。  
5. 针对组成部分发生的重要会计政策变更、重大会计估计事项，与组成部分注册会计师讨论其合理性。  
6. 参与组成部分注册会计师与组成部分管理层的重要沟通。  
（二）在审计完成阶段  
1. 与组成部分注册会计师，就总体复核发现的异常项目、关联交易、内部往来核对、法规遵守情况、舞弊、例外事项、重大诉讼和索赔事项等事项进行沟通。  
2. 复核组成部分注册会计师完成阶段的审计工作底稿和重要交易、重要项目和特别事项审计证据的充分性，主要包括：重要性水平实际执行情况；组成部分注册会计师的总体发现、得出的结论和形成的意见等。  
3.集团项目组应当评价与组成部分注册会计师的沟通，以发现重大事项，确定是否有必要复核组成部分注册会计师审计工作底稿的相关部分，进而确定是否需要追加审计程序以及由谁来实施。  
四、集团财务报表审计中其他常见风险  
除上述对集团组成部分的划分、重要组成部分的确定，以及与组成部分注册会计师的沟通外，集团项目组执行集团财务报表审计时，还需对以下风险予以充分关注：  
（一）组成部分财务信息多样化带来的项目组胜任能力不足的风险  
由于集团内组成部分可能涉及不同行业、不同国家或地区，各组成部分按照其适用的财务报告基础编制财务报表，因而使得集团内财务报表标准多样；在有些集团财务报表审计中，分析程序还需要运用定量和定性相结合的业绩评价及数理统计模型，对集团项目合伙人和项目组的胜任能力提出了很高的要求。因此，集团审计往往面临复合型审计人员缺乏，胜任能力不足的风险。  
（二）会计期间不同带来的整合风险  
在集团财务报表审计中，往往存在境外子公司和境内公司年度财务报表会计期间不同的问题。如，有的境外子公司的年度报表日期是9月30日，境内财务报表日期为12月31日，且子公司聘请境外会计师事务所完成了报表审计。合并时，集团公司综合各种因素的考虑，往往不再对境外子公司进行审计。如果没有适当的组成部分审计策略，容易造成对该组成部分的审计程序缺失。  
（三）重要性标准不统一带来的风险  
在集团财务报表审计中，集团审计项目组根据集团合并未审报表确定了整体层面的重要性水平，并采用收入、利润等指标，综合分析后确定了各组成部分的重要性水平和错报临界值，下达指令给组成部分注册会计师。如果组成部分注册会计师对集团审计的理解不到位，按自己对组成部分的重要性水平的判断进行审计工作，一旦集团审计项目组对组成部分执行工作指令复核不到位，极有可能造成组成部分审计程序执行不充分，未能发现符合集团层面重要性要求的错报。  
（四）出具报告时间差异带来的风险  
在集团财务报表审计中，各组成部分完成审计工作的时间不一致，组成部分注册会计师出具报告的时间也不一致。如果审计策略不做安排，可能会造成集团财务报表披露的期后事项不完整。  
（五）集团层面质量控制不到位带来的风险  
实际工作中，组成部分财务报表审计机构可能出于自身经济利益的考虑，没有严格按照集团审计策略实施审计。因此，集团层面审计过程的质量控制显得尤为重要，也是最终审计质量的重要保障。  
在会计师事务所总所为集团项目组，分所为组成部分注册会计师的情况下，也应执行《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》的相关要求。  
 

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

针对集团财务报表审计的特殊关注，财务报表审计专业技术委员会做如下提示：

一、集团报表组成部分和重要组成部分的确定

（一）根据《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》应用指南，通常情况下，可以按照集团的组织结构划分组成部分。在某些情况下，集团还可能将职能部门、生产过程、单项产品或劳务视为组成部分（详见应用指南二、（一）部分）。因此，大型集团财务报表审计项目会因为板块业务特征明显、地域分布广、下属企业多、合并级次多、通常全级次按照法律法规要求对财务报表发表审计意见等特点，存在不同层次的组成部分。在考虑用哪一个层级作为集团审计的组成部分时，通常需要综合考虑各层级的主要经营活动、业务特点、集团内部控制体系、集团管理层对财务信息的分析、管理及考核层级等因素。

（二）根据《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》，重要组成部分是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：单个组成部分对集团具有财务重大性；由于单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

（三）在识别哪些组成部分可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险时，需要运用职业判断。集团项目组可以考虑以下因素（包括但不限于）：

（四）其他需要关注的问题

对集团财务报表的审计，除《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》及应用指南的相关要求外，集团项目组需要同时考虑定量和定性两方面因素，并运用大量的职业判断以确定对组成部分财务信息拟执行的工作的类型。建议对以下因素也一并予以考虑：

1.未测试的不重要组成部分的范围，不重要组成部分的组织结构的分散程度，业务类别的一致程度，账户余额在集团组织结构内的集中程度，处理组成部分（重要组成部分和其他组成部分）之间交易的共享服务运行程度；

2.不重要组成部分发生与集团相关的重大或非常规交易的程度；

3.不重要的组成部分发生错误的历史水平，近期测试不重要的组成部分的范围，对不重要的组成部分实施法定审计的范围，以及法定财务信息与集团财务信息的一致程度。

（五）案例解析

1.案例背景

甲公司是一家业务涉及制造业、软件技术、媒体和娱乐等行业的跨国公司，公司拥有29家法人实体。法人实体级别的公司才有财务信息，且该信息被公司管理层在合并过程中使用，其中，A、B、C、D公司的财务信息如下：

法人实体

收入

支出

金额

（百万人民币）

占比（%）

金额

（百万人民币）

占比（%）

A公司

290

20%

209

18%

B公司

261

18%

197

17%

C公司

204

14%

139

12%

D公司\*

174

12%

128

11%

其他实体\*\*

510

36%

487

42%

合计

1,439

100%

1,160

100%

（1）公司于本年度收购D公司

（2）其他实体包括25个法人实体，其单个收入及支出百分比占公司5%及以下。

其他实体之一E公司于去年成立，今年累计收入6,500万人民币；另一个其他实体F公司，今年累计收入3,000万人民币；J公司和H公司今年累计收入分别为2,200万人民币和2,400万人民币。

2.以前年度审计情况

E公司去年被识别为不重要的组成部分，今年风险评估程序中未发现异常；F公司，过去三年被识别为不重要的组成部分，今年风险评估程序中未发现异常。

3.本年度风险评估结果

集团项目组将管理层凌驾于控制之上和收入确认存在舞弊风险确认为重大错报风险。

集团项目组在确定集团审计范围时，根据被审计单位的实际以及上年度审计情况，对以下事项进行了充分考虑：

（1）组成部分从法人实体这一级别上来确认，项目组将A公司, B公司, C公司, D公司和其他实体作为集团审计范围的组成部分。

（2）通过专业判断，集团项目组确定收入占集团整体15％及以上的组成部分对集团财务报表具有财务重大性。因此，集团项目组将A公司和B公司确认为重要组成部分，计划对A公司和B公司进行全面审计。

（3）由于D公司本年度刚被收购，集团项目组希望对其有更深入的了解，而被确定为其他重要组成部分。因此集团项目组计划对D公司实施财务信息审计。

（4）C公司不是重要组成部分，但收入占比较高，且收入确认存在的舞弊风险为重大风险，因此集团项目组计划对C公司的营业收入实施审计。

（5）另外，考虑到以下因素，集团项目组决定实施特定审计程序以解决E公司和F公司收入的截止和准确性问题：E公司去年新成立，且去年被识别为不重要的组成部分；F公司在过去三年中被识别为不重要的组成部分。

5.案例结论

根据上述分析，集团项目组对组成部分的识别和审计工作范围确定如下：

法人实体

组成成分

审计工作范围

A公司和B公司

重要组成部分

财务信息审计

D公司

重要组成部分

财务信息审计

C公司

不重要组成部分

特定项目审计（营业收入）

E公司和F公司

不重要组成部分

特定审计程序（收入截止性&准确性）

实践中，在考虑对非重要组成部分执行的工作时，一定情况下，也可以通过及时完成法定审计工作来利用法定审计已执行的工作，即便在我们出具报告之前未完全完成法定审计。 例如，组成部分的注册会计师，可能可以签署就他们在法定审计中已完成的年末存货实物监盘出具的指定程序报告。

二、集团项目组与组成部分注册会计师的责任

    根据《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》，集团项目组对整个集团财务报表审计工作及审计意见负全部责任，这一责任不因利用组成部分注册会计师的工作而减轻。

（一）集团项目组的责任

集团项目组需要在集团财务报表审计过程中履行集团项目全面管理、监控、协调、沟通职责，具体包括但不限于以下方面：

（二）组成部分注册会计师的责任

组成部分注册会计师需要在集团财务报表审计过程中履行对组成部分审计职责，具体包括但不限于以下方面：

三、与组成部分注册会计师的沟通

在集团财务报表审计中，集团项目组与组成部分注册会计师之间的沟通是一项非常重要的工作。集团项目组与组成部分注册会计师之间的沟通应当清晰、及时，贯穿于审计工作的全过程。如果集团项目组与组成部分注册会计师之间未能建立有效的双向沟通关系，则存在集团项目组可能无法获取形成集团审计意见所依据的充分、适当的审计证据的风险。

沟通内容和方式主要包括：集团项目组在审计过程的不同阶段向组成部分注册会计师以书面形式通报的工作要求、提示；组成部分注册会计师就其已执行工作的书面汇报、可能导致集团层面重大错报风险事项的报告；双方就舞弊、重大错报风险、重要性等事项进行的各种形式包括电邮、口头、电话方式的讨论；集团项目组通过对组成部分注册会计师相关底稿的复核与组成部分注册会计师的沟通等。

（一）在计划和实施阶段

通报主要内容包括：应执行的工作及工作标准、重要性水平和错报临界值、识别的特别风险、双方沟通形式和要求、关联方清单、审计质量控制要求等。

（二）在审计完成阶段

3.集团项目组应当评价与组成部分注册会计师的沟通，以发现重大事项，确定是否有必要复核组成部分注册会计师审计工作底稿的相关部分，进而确定是否需要追加审计程序以及由谁来实施。

四、集团财务报表审计中其他常见风险

除上述对集团组成部分的划分、重要组成部分的确定，以及与组成部分注册会计师的沟通外，集团项目组执行集团财务报表审计时，还需对以下风险予以充分关注：