**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第2号—利用境外组成部分注册会计师工作的考虑**

2019-06-13 16:18:43

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B156041387625117.html

   
在我国扩大对外开放的进程中，不少大型企业集团在境外通过新设、合资、收购等方式，逐步拥有了分部、分支机构、子公司、合营公司和联营公司等境外组成部分。随着业务拓展的进一步深入，境外资产影响已愈加重大。据金融时报报道：2017年我国企业对外投资并购活跃，境外融资比例高。2017年全年，我国企业共实施完成并购项目341起，实际交易总额962亿美元；其中直接投资212亿美元，占22%，境外融资750亿美元，占78%。担任国内企业集团审计的注册会计师在执行集团财务报表审计时，不可避免的需要与境外组成部分注册会计师就相关事项进行充分沟通。由于境外组成部分注册会计师遵守的审计准则和其他职业准则、审计环境、审计文化以及语言等方面的差异，实务中，集团项目组除严格按照《中国注册会计师审计准则1401-集团财务报表审计的特殊考虑》及其应用指南、《中国注册会计师审计准则问题解答第10号—集团财务报表审计》的规定，施行适当的审计程序外，还需要对上述相关差异对组成部分注册会计师工作的影响予以特别考虑和风险控制，获取充分、适当的审计证据，作为形成集团财务报表审计意见的基础。  
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。  
针对注册会计师执行含有境外组成部分企业集团审计业务，应采取的特殊应对和考虑，北京注协国际业务专业技术委员会做出如下提示：  
一、     了解境外组成部分注册会计师的相关考虑  
与境内组成部分注册会计师相比，境外组成部分注册会计师由于所处国家或地区不同，遵守的法律法规或法律体系、职业监管、惩戒和外部执业质量检查、教育和培训、行业协会等职业组织及其审计准则、语言和文化等各不相同，环境更为复杂。因此，集团项目组应充分了解境外组成部分注册会计师，评估其职业道德、胜任能力等事项，考虑是否利用境外组成部分注册会计师工作。对境外组成部分注册会计师的了解，主要基于以下方面：一是是否了解并遵守与集团审计相关的职业道德要求，特别是独立性要求；二是是否具备专业胜任能力；三是是否处于积极的监管环境；四是参与境外组成部分审计的注册会计师的工作程度是否足以获取充分、适当的审计证据；五是评估对境外组成部分注册会计师的上述事项是否存在重大疑虑，最终确定是否利用境外组成部分注册会计师的相关工作。  
实务中，集团项目组需要通过更多的途径对境外组成部分注册会计师进行全面了解。例如，对于来自于同一网络的成员所，评价质量监控系统的运行结果；访问境外组成部分注册会计师；通过境外组成部分所在国同一国际网络的成员所了解；向境外组成部分注册会计师所属的职业团体、颁发执业许可的机构或其他第三方进行函证等方式，来评估其职业道德、胜任能力等事项。一旦境外组成部分注册会计师不符合集团审计的相关独立性要求，或集团项目组对境外组成部分注册会计师的职业道德、专业胜任能力等存在重大疑虑，集团项目组则不应再利用现任境外组成部分注册会计师的工作，而应要求重新聘用合格的境外注册会计师来开展工作，或者由集团项目组亲自就境外组成部分财务信息实施审计程序以获取充分、适当的审计证据。  
二、     评估境外组成部分注册会计师职业道德要求的考虑  
集团项目组应评估境外组成部分注册会计师了解并遵守与集团审计相关的职业道德情况，实务中，集团项目组通常要求境外组成部分注册会计师按照国际通行的道德守则执行，如果是按照当地的职业道德守则执行需指出与国际审计职业道德守则的差异，以便集团项目组为合并报表审计之目的而做评估，判断是否需要执行特定程序，以获取对境外组成部分注册会计师的职业道德不存在重大疑虑的结论。评估需了解的相关信息包括但不限于以下方面：  
1.事务所的规模、事务所在国际网络中的会员身份、事务所的声誉、事务所在专业组织中的会员身份；  
2.事务所对特定项目的经济依赖度；  
3.事务所实施的质量控制与监控政策与程序、事务所是否维持与国际质量控制准则1（ISQC 1）或等同国际准则一致的质量控制系统，包括关于遵守职业道德要求、职业准则和适用法律和监管要求的成文政策与程序；  
4.事务所是否了解并将遵守与集团审计相关的职业道德要求，组成部分注册会计师了解和遵守的程度是否足以使其履行其在集团审计中承担的责任。   
三、     评估境外组成部分注册会计师专业胜任能力的考虑  
集团项目组对境外组成部分注册会计师的专业胜任能力的了解可能包括：境外组成部分注册会计师是否对适用于集团审计的审计准则和其他职业准则有充分的了解，以足以履行其在集团审计中的责任；境外组成部分注册会计师是否拥有对特定组成部分财务信息执行相关工作所必需的相关行业服务经验；境外组成部分注册会计师是否对适用的财务报告编制基础有充分的了解，以足以履行其在集团审计中的责任；对于一些特殊目的的集团审计（如IPO、重大资产重组审计），境外组成部分注册会计师是否充分理解应执行的审计程序并实施工作，以满足集团项目组发表审计意见的需求等。  
（一）审计准则的差异分析。实务中，对于境外组成部分一般要求注册会计师按照国际审计准则实施审计工作。如果注册会计师按照境外组成部分所在国法律法规要求执行的是非国际审计准则，集团项目组应要求境外组成部分注册会计师充分披露所采用的执业准则与国际审计准则之间的差异，并评估差异的影响，考虑是否需要执行特定程序；对于中国审计准则与国际审计准则差异，应评估差异的影响，考虑是否需要追加执行特定程序。  
（二）相关行业服务经验的要求。对于境外组成部分注册会计师，通常要求其配备拥有相关行业服务经验的项目组成员，以满足专业胜任能力的要求。  
（三）财务报表编制基础的要求。对于境外组成部分的财务报表，通常要求按照中国会计准则编制。而境外组成部分注册会计师，可能不具备对按照中国会计准则编制的财务报告发表审计意见的专业胜任能力。因此，通常首先要求境外组成部分注册会计师对境外组成部分按照国际财务报告准则编制的财务报告发表审计意见；其次，考虑中国会计准则与国际财务报告准则差异对境外组成部分财务报表的影响，如会计年度截止日差异等，指导组成部分会计师对差异进行审计，以确保境外组成部分财务报表符合中国企业会计准则。  
（四）特殊目的集团审计的要求。对于特殊目的的集团审计，由于国内相关审批、监管机构的特殊要求，通常由集团项目组联合境外组成部分注册会计师开展工作，由境外组成部分注册会计师实施在其专业胜任能力范围内的工作，由集团项目组来对境外组成部分实施特定程序，以获取充分、恰当的审计证据。  
四、     确定境外组成部分注册会计师工作类型的考虑  
集团审计过程中，根据境外组成部分是否在合并财务报表上对集团具有财务重大性，考虑境外组成部分的重要程度、识别的特别风险等因素，担任集团审计的注册会计师应当考虑境外组成部分注册会计师执行的工作类型是否恰当。一般情况下，境外组成部分注册会计师执行的工作有以下三种情形：  
（一）对于财务上对集团具有重大性的境外组部分，境外组成部分注册会计师应对该组成部分财务信息实施审计。  
（二）对于因特定性质或者情况，可能存在导致集团财务报表产生重大错报的特别风险的重要境外组成部分，境外组成部分注册会计师应对该组成部分财务信息实施审计，或者针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计，或者针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序，或者上述三项工作的任意组合。  
（三）对于不重要的境外组成部分，担任集团审计的注册会计师除在集团层面实施审计程序之外，可以考虑由境外组成部分注册会计师对特定财务信息实施审计、审阅或者特定程序。  
五、     集团项目组与境外组成部分注册会计师的沟通  
集团审计过程中，对于存在利用境外组成部分注册会计师工作的，集团项目组应配备具备与境外组成部分注册会计师沟通能力的项目组成员。实务中，具备专业胜任能力的项目组成员应具备熟悉英语或特定语言，精通国际审计准则、国际财务报告准则，并负责与境外组成部分注册会计师的沟通。同时，集团项目组应编制用于指导境外组成部分注册会计师的英文版集团项目组指令函，做好与境外组成部分注册会计师的沟通，保证集团审计的完成。  
附件：  
北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第2号—利用境外组成部分注册会计师工作的考虑附件.docx  
   
 

在我国扩大对外开放的进程中，不少大型企业集团在境外通过新设、合资、收购等方式，逐步拥有了分部、分支机构、子公司、合营公司和联营公司等境外组成部分。随着业务拓展的进一步深入，境外资产影响已愈加重大。据金融时报报道：2017年我国企业对外投资并购活跃，境外融资比例高。2017年全年，我国企业共实施完成并购项目341起，实际交易总额962亿美元；其中直接投资212亿美元，占22%，境外融资750亿美元，占78%。担任国内企业集团审计的注册会计师在执行集团财务报表审计时，不可避免的需要与境外组成部分注册会计师就相关事项进行充分沟通。由于境外组成部分注册会计师遵守的审计准则和其他职业准则、审计环境、审计文化以及语言等方面的差异，实务中，集团项目组除严格按照《中国注册会计师审计准则1401-集团财务报表审计的特殊考虑》及其应用指南、《中国注册会计师审计准则问题解答第10号—集团财务报表审计》的规定，施行适当的审计程序外，还需要对上述相关差异对组成部分注册会计师工作的影响予以特别考虑和风险控制，获取充分、适当的审计证据，作为形成集团财务报表审计意见的基础。

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。

针对注册会计师执行含有境外组成部分企业集团审计业务，应采取的特殊应对和考虑，北京注协国际业务专业技术委员会做出如下提示：

与境内组成部分注册会计师相比，境外组成部分注册会计师由于所处国家或地区不同，遵守的法律法规或法律体系、职业监管、惩戒和外部执业质量检查、教育和培训、行业协会等职业组织及其审计准则、语言和文化等各不相同，环境更为复杂。因此，集团项目组应充分了解境外组成部分注册会计师，评估其职业道德、胜任能力等事项，考虑是否利用境外组成部分注册会计师工作。对境外组成部分注册会计师的了解，主要基于以下方面：一是是否了解并遵守与集团审计相关的职业道德要求，特别是独立性要求；二是是否具备专业胜任能力；三是是否处于积极的监管环境；四是参与境外组成部分审计的注册会计师的工作程度是否足以获取充分、适当的审计证据；五是评估对境外组成部分注册会计师的上述事项是否存在重大疑虑，最终确定是否利用境外组成部分注册会计师的相关工作。

实务中，集团项目组需要通过更多的途径对境外组成部分注册会计师进行全面了解。例如，对于来自于同一网络的成员所，评价质量监控系统的运行结果；访问境外组成部分注册会计师；通过境外组成部分所在国同一国际网络的成员所了解；向境外组成部分注册会计师所属的职业团体、颁发执业许可的机构或其他第三方进行函证等方式，来评估其职业道德、胜任能力等事项。一旦境外组成部分注册会计师不符合集团审计的相关独立性要求，或集团项目组对境外组成部分注册会计师的职业道德、专业胜任能力等存在重大疑虑，集团项目组则不应再利用现任境外组成部分注册会计师的工作，而应要求重新聘用合格的境外注册会计师来开展工作，或者由集团项目组亲自就境外组成部分财务信息实施审计程序以获取充分、适当的审计证据。

集团项目组应评估境外组成部分注册会计师了解并遵守与集团审计相关的职业道德情况，实务中，集团项目组通常要求境外组成部分注册会计师按照国际通行的道德守则执行，如果是按照当地的职业道德守则执行需指出与国际审计职业道德守则的差异，以便集团项目组为合并报表审计之目的而做评估，判断是否需要执行特定程序，以获取对境外组成部分注册会计师的职业道德不存在重大疑虑的结论。评估需了解的相关信息包括但不限于以下方面：

1.事务所的规模、事务所在国际网络中的会员身份、事务所的声誉、事务所在专业组织中的会员身份；

2.事务所对特定项目的经济依赖度；

3.事务所实施的质量控制与监控政策与程序、事务所是否维持与国际质量控制准则1（ISQC 1）或等同国际准则一致的质量控制系统，包括关于遵守职业道德要求、职业准则和适用法律和监管要求的成文政策与程序；

4.事务所是否了解并将遵守与集团审计相关的职业道德要求，组成部分注册会计师了解和遵守的程度是否足以使其履行其在集团审计中承担的责任。

集团项目组对境外组成部分注册会计师的专业胜任能力的了解可能包括：境外组成部分注册会计师是否对适用于集团审计的审计准则和其他职业准则有充分的了解，以足以履行其在集团审计中的责任；境外组成部分注册会计师是否拥有对特定组成部分财务信息执行相关工作所必需的相关行业服务经验；境外组成部分注册会计师是否对适用的财务报告编制基础有充分的了解，以足以履行其在集团审计中的责任；对于一些特殊目的的集团审计（如IPO、重大资产重组审计），境外组成部分注册会计师是否充分理解应执行的审计程序并实施工作，以满足集团项目组发表审计意见的需求等。

（一）审计准则的差异分析。实务中，对于境外组成部分一般要求注册会计师按照国际审计准则实施审计工作。如果注册会计师按照境外组成部分所在国法律法规要求执行的是非国际审计准则，集团项目组应要求境外组成部分注册会计师充分披露所采用的执业准则与国际审计准则之间的差异，并评估差异的影响，考虑是否需要执行特定程序；对于中国审计准则与国际审计准则差异，应评估差异的影响，考虑是否需要追加执行特定程序。

（二）相关行业服务经验的要求。对于境外组成部分注册会计师，通常要求其配备拥有相关行业服务经验的项目组成员，以满足专业胜任能力的要求。

（三）财务报表编制基础的要求。对于境外组成部分的财务报表，通常要求按照中国会计准则编制。而境外组成部分注册会计师，可能不具备对按照中国会计准则编制的财务报告发表审计意见的专业胜任能力。因此，通常首先要求境外组成部分注册会计师对境外组成部分按照国际财务报告准则编制的财务报告发表审计意见；其次，考虑中国会计准则与国际财务报告准则差异对境外组成部分财务报表的影响，如会计年度截止日差异等，指导组成部分会计师对差异进行审计，以确保境外组成部分财务报表符合中国企业会计准则。

（四）特殊目的集团审计的要求。对于特殊目的的集团审计，由于国内相关审批、监管机构的特殊要求，通常由集团项目组联合境外组成部分注册会计师开展工作，由境外组成部分注册会计师实施在其专业胜任能力范围内的工作，由集团项目组来对境外组成部分实施特定程序，以获取充分、恰当的审计证据。

集团审计过程中，根据境外组成部分是否在合并财务报表上对集团具有财务重大性，考虑境外组成部分的重要程度、识别的特别风险等因素，担任集团审计的注册会计师应当考虑境外组成部分注册会计师执行的工作类型是否恰当。一般情况下，境外组成部分注册会计师执行的工作有以下三种情形：

（一）对于财务上对集团具有重大性的境外组部分，境外组成部分注册会计师应对该组成部分财务信息实施审计。

（二）对于因特定性质或者情况，可能存在导致集团财务报表产生重大错报的特别风险的重要境外组成部分，境外组成部分注册会计师应对该组成部分财务信息实施审计，或者针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计，或者针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序，或者上述三项工作的任意组合。

（三）对于不重要的境外组成部分，担任集团审计的注册会计师除在集团层面实施审计程序之外，可以考虑由境外组成部分注册会计师对特定财务信息实施审计、审阅或者特定程序。

集团审计过程中，对于存在利用境外组成部分注册会计师工作的，集团项目组应配备具备与境外组成部分注册会计师沟通能力的项目组成员。实务中，具备专业胜任能力的项目组成员应具备熟悉英语或特定语言，精通国际审计准则、国际财务报告准则，并负责与境外组成部分注册会计师的沟通。同时，集团项目组应编制用于指导境外组成部分注册会计师的英文版集团项目组指令函，做好与境外组成部分注册会计师的沟通，保证集团审计的完成。

附件：  
北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第2号—利用境外组成部分注册会计师工作的考虑附件.docx