

## Laws and Regulations Express (China)

### 法规快讯（中国）

# ——北注协专家提示：集团财务报表的审计关注（[2018] 第 11 号）

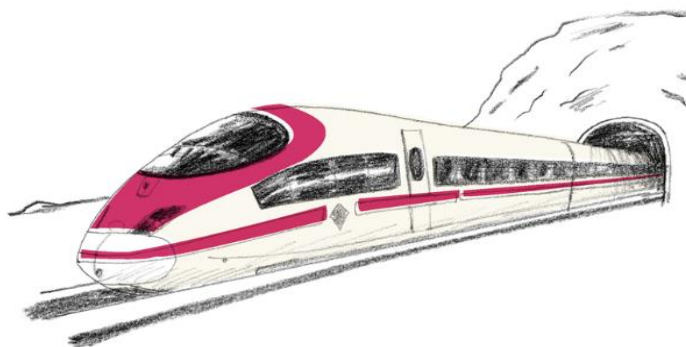
【2018 年第 38 期（总第 292 期）- 2018 年 12 月 29 日】





## 北注协专家提示：集团财务报表的审计关注（[2018]第 11 号）

2018 年 12 月 27 日，北京注册会计师协会专家委员会发布了专家提示[2018] 第 11 号——集团财务报表的审计关注（以下简称“集团审计专家提示”），为注册会计师作为集团项目组对大型企业集团执行审计提供了执业参考。



集团审计专家提示概括了大型企业集团的特点和执行财务报表审计时通常遇到的难点，重点对如何划分组成部分、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的考虑因素，以及集团财务报表审计中其他常见风险做出了提示。

相关概要如下：

### 一、大型企业集团审计的难点

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，需要集团项目组在计划阶段充分作出对集团审计的特殊考虑。

### 二、集团报表组成部分和重要组成部分的确定

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。

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。通常来说，可以认为组成部分的相关基准占集团整体 15% 及以上的组成部分对集团财务报表具有财务重大性。**

除审计准则及其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，同时也需要考虑不重要组成部分的范围、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、处理组成部分之间交易的共享服务运行程度、发生与集团相关的重大或非常规交易的程度，以及发生错误的历史水平等因素。

### 三、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。

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，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。

### 四、与组成部分注册会计师的沟通

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；**如果法律法规未予禁止，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。**



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。

## 五、集团财务报表审计中其他常见风险

### 1、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。

### 2、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。

### 3、重要性标准不统一带来的风险

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。

### 4、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。

### 5、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。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。



更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

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