

附件 4:

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

(征求意见稿)

问题清单:

一、如何确定对被审计单位的审计是否适用《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》的规定?

二、集团项目组在承接或保持集团审计业务时如何考虑接触组成部分财务信息受限的问题?

三、如何确定组成部分?

四、如何识别重要组成部分?

五、如何设定组成部分的重要性水平?

六、如何确定对组成部分财务信息拟执行的工作类型?

七、集团层面控制的评价结果对拟实施工作范围有何影响?

八、集团项目组如何考虑重大敏感信息对组成部分注册会计师的影响?

九、在集团层面识别和汇总错报时应考虑哪些事项?

目前，我国集团财务报表的审计业务已经越来越多，集团财务报表较为复杂，已成为注册会计师关注的重点。《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》规定了在组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施风险评估程序和进一步审计程序时，集团项目组在确定参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围时需要考虑的事项。本问题解答旨在基于该准则的相关要求提示注册会计师在执行集团财务报表审计业务中应关注的事项，并针对实务中存在的疑问给出相关指引，供注册会计师在审计工作中参考。

一、如何确定对被审计单位的审计是否适用《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》的规定？

答：《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》包括以下定义：

集团，是指由所有组成部分构成的整体，并且所有组成部分的财务信息包括在集团财务报表中。集团至少拥有一个以上的组成部分。

集团财务报表，是指包括一个以上组成部分财务信息的财务报表。集团财务报表也指没有母公司但处在同一控制下的各组成部分编制的财务信息所汇总生成的财务报表。

集团审计，是指对集团财务报表进行的审计。

根据上述定义可以看出，审计中定义的集团财务报表范畴大于会计中的合并财务报表范畴。在判断被审计单位是否为一个集团，其财务报表是否为集团财务报表，是否适用集团审计相关规定时，通常考

虑：（1）被审计单位是否拥有组成部分；（2）各组成部分是否有单独的财务信息。

例如，被审计单位拥有多家商店，而各家商店不编制财务报表。由于各商店没有自己单独的财务信息，故被审计单位的财务报表不是集团财务报表，对其的审计不视为集团审计。

又如，被审计单位为单一法人主体，下设四个经营部门，各部门单独编制财务报表，被审计单位汇总各部门的财务信息并出具一套财务报表。虽然被审计单位的财务报表可能不是企业会计准则中定义的合并财务报表，但是其符合审计中定义的集团财务报表，对其的审计是集团审计。

再如，被审计单位的总公司与分公司在同一座大楼内办公，分公司虽然单独编制财务报表，但由于其不具有法人主体资格，其财务信息均纳入总公司财务报表一并对外报送。法人主体资格和办公地点不是集团审计的关键考虑因素，被审计单位的财务报表符合审计中定义的集团财务报表，对其的审计是集团审计。

实务中可能存在一种情形，即集团中所有组成部分的审计工作均由集团项目组执行，即集团项目组既负责集团审计，又负责各组成部分审计。如果该审计项目符合集团审计的定义，也适用《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》的规定。

二、集团项目组在承接或保持集团审计业务时如何考虑接触组成部分财务信息受限的问题？

答：在集团财务报表审计中，担任集团审计的注册会计师的一项目标是针对组成部分财务信息和合并过程获取充分、适当的审计证据，以对集团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。

《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》提及，因法律法规要求或其他原因，组成部分注册会计师可能需要对组成部分财务报表发表审计意见。集团项目组可以决定利用组成部分注册会计师对组成部分财务报表发表审计意见所依据的审计证据，作为集团审计的审计证据。

另外，《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》还要求集团项目合伙人在具体运用《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》时，应当确定是否能够合理预期获取与合并过程和组成部分财务信息相关的充分、适当的审计证据，以作为形成集团审计意见的基础。

在实务中可能存在一种情形，某大型集团下属多家子集团、子企业（即存在多个组成部分），这些子集团或子企业分别聘请会计师事务所对其财务报表进行审计，并发表审计意见。集团项目组可能由于法律法规或合同条款的约束，无法接触这些子集团、子公司的财务信息以及会计师事务所的工作底稿。在这种情形下，集团项目组在承接或保持该集团财务报表审计业务时，可以通过了解集团及其环境、集团组成部分及其环境初步识别可能的重要组成部分，并通过与集团管理层的讨论预期接触信息可能受限的组成部分。虽然有时接触信息受到限制，集团项目组仍有可能获取充分、适当的审计证据，然而这种可能性随着组成部分对集团重要程度的增加而降低。集团项目组在判

断是否能够获取与合并过程和组成部分财务信息相关的充分、适当的审计证据时，可以考虑以下事项：

（1）非重要组成部分

如果接触信息受限的组成部分是非重要组成部分，尽管集团项目组无法接触该组成部分的管理层或注册会计师（包括相关审计工作底稿），但集团项目组可能拥有其整套财务报表和审计报告，并能够接触集团管理层拥有的与该组成部分相关的信息，在集团层面实施分析程序。在这种情况下，集团项目组可能认为这些信息已构成与该组成部分相关的充分、适当的审计证据。

（2）重要组成部分

如果某重要组成部分的财务信息预期或已经由组成部分注册会计师审计并发表审计意见，集团项目组可以考虑是否利用组成部分注册会计师对组成部分财务报表发表的审计意见，作为集团财务报表审计的审计证据。若决定利用组成部分注册会计师的工作结果，集团项目组需要进一步考虑能否从组成部分注册会计师处获取所需信息。获取信息的方式可能包括查阅组成部分注册会计师的审计工作底稿，或获取记录已执行的工作和相关结果的总结备忘录等。

当集团项目组预期无法从组成部分注册会计师、组成部分管理层以及集团管理层获取重要组成部分的财务信息因而无法获取充分、适当的审计证据，由此产生的影响可能导致对集团财务报表发表无法表示意见时，集团项目组需要考虑拒绝接受委托或解除业务约定。如果法律法规禁止注册会计师拒绝接受业务委托，或者注册会计师不能解除业务约定，则在可能的范围内对集团财务报表实施审计，并对集团财务报表发表无法表示意见。

（3）集团管理层的限制

当集团项目组接触信息的限制来自于集团管理层时，如果这类限制与不重要的组成部分有关，集团项目组仍有可能获取充分、适当的审计证据，但是需要考虑受到限制的原因是否可能影响集团审计意见。如果这类限制与重要的组成部分有关，则集团项目组可能无法获取充分、适当的审计证据，需要考虑拒绝接受委托或解除业务约定。

三、如何确定组成部分？

答：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》第十七条的规定，组成部分，是指某一实体或某项业务活动，其财务信息由集团或组成部分管理层编制并包括在集团财务报表中。

通常情况下，集团的母公司、子公司、合营企业以及按照权益法或成本法核算的被投资实体，或者集团本部、分支机构可被视为组成部分。在某些情况下，集团可能按照职能部门、生产过程、单项产品或劳务（或一组产品或劳务）或地区分布来组织财务报告系统。在这种情况下，集团管理层或组成部分管理层可能以职能部门、生产过程、单项产品或劳务（或一组产品或劳务）或地区为单位（报告主体或业务活动）编制财务信息并将其包括在集团财务报表中。此时，这些职能部门、生产过程、单项产品或劳务（或一组产品或劳务）或地区可被视为组成部分。

集团财务报告系统中可能存在不同层次的组成部分。在这种情况下，在汇总层次上识别组成部分，可能比逐一识别更为合适。将某一层次的组成部分汇总起来，也可以构成集团审计的一个组成部分。然而，这一组成部分也可能需要编制包括其所有组成部分（即子集团）

财务信息的财务报表。该组成部分注册会计师也需要按照《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》对子集团财务报表进行审计。在考虑用哪一个层级作为集团审计的组成部分时，集团项目组可以根据集团的组织结构、各层级的主要经营活动、管理职能和权限，结合财务指标的重大程度以及集团管理层对财务信息的分析、管理及考核层级来综合考虑。

例如，在全国性的零售连锁企业的财务报告系统中可能存在着不同层级的组成部分，由总部汇总各省市子公司的财务数据，各省市子公司汇总各地区分公司的财务数据，各分公司汇总各个连锁店的财务数据。通常，连锁店可能仅承担对外销售业务，且销售数据直接汇总至分公司的财务系统，连锁店不编制单独的财务报表。分公司仅按照子公司的指令调配货品、分配备用金和采集销售数据，定期将财务报表报送子公司。子公司负责执行总部的营销策略，并在总部的营销策略下拥有部分经营权，子公司设有多个职能部门，分别负责开店与关店决策、与货品供应商谈判、货品的管理、地区销售策略的制定等。总部负责制定统一的营销策略，并制定对子公司销售业绩的考核指标。在这样的组织结构和职能设置框架下，由于连锁店不编制单独的财务信息，不应被视为组成部分，分公司虽然编制单独的财务信息，可以作为组成部分，但是由于其仅按照子公司的指令执行较简单的事务，无其他权力，而子公司已经承担部分经营职能，拥有更多的权力并承担更多的风险，因此，集团项目组可以将子公司作为集团审计的一个组成部分。

四、如何识别重要组成部分？

答：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》第十八条的规定，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：

（1）单个组成部分对集团具有财务重大性；

（2）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。

（一）单个组成部分对集团具有财务重大性

一般情况下，在判断单个组成部分是否对集团具有财务重大性时，集团项目组可以将选定的基准乘以某一百分比。确定基准和应用于该基准的百分比属于职业判断。根据集团的性质和具体情况，适当的基准可能包括集团资产、负债、现金流量、利润总额或营业收入。例如，集团项目组可能认为超过选定基准 15%的组成部分是重要组成部分。然而，较高或较低的百分比也可能是适合具体情况的。

在选取基准以确定单个组成部分是否对集团具有财务重大性时，实务中通常的做法可能有：

（1）使用在确定集团财务报表整体重要性时所使用的基准作为衡量的基准。

（2）使用其他的基准作为衡量的基准。例如，集团项目组使用税前利润作为设定集团财务报表整体重要性的基准，但对于亏损的组成部分，选择其他的基准，如营业收入、亏损额绝对值、资产总额等可能更加合适。

（3）使用两个或两个以上的基准来综合衡量。例如，如果某些组成部分收入极高但利润率极低，或者某些组成部分是收益不稳定的新成立主体，集团项目组可以采用两个基准来识别是否具有财务重要性。在这种情况下，集团项目组可对所有组成部分应用两个基准，一

一个是税前利润，另一个是收入，并将符合任何一个基准的组成部分识别为重要组成部分。

(4) 集团项目组选定的基准可以考虑使用内部交易抵销后的结果。在实务中可能存在一种情形，当某一组成部分的内部销售交易比重较大时，采用内部交易抵销后的营业收入作为确定其财务重大性的基准可能不再恰当，此时选择其他指标，如资产总额等，可能更加合适。

(二) 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

当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时，集团项目组也可能将其识别为重要组成部分。

在识别哪个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的因素包括但不限于：

(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，该组成部分的金融业务可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(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，集团项目组可能需要考虑该组成部分是否存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(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，虽然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报表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，该会计估计变更可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(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，这些变化可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(6) 以前年度审计过程中发现的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) 出于监管目的而被视为重要的组成部分。

五、如何设定组成部分的重要性水平？

答：《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》第三十四条提及，如果组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施审计或审阅，基于集团审计目的，集团项目组应为这些组成部分确定组成部分重要性。

为将未更正和未发现错报的汇总数超过集团财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平，需要将组成部分重要性设定为低于集团财务报表整体的重要性。针对不同的组成部分确定的重要性可能有所不同，但是，在确定组成部分重要性时，无需采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式，因此，对不同组成部分确定的重要

性的汇总数，有可能高于集团财务报表整体重要性。

集团项目组需要为计划实施相关审计工作的组成部分设定重要性，不需要对计划仅在集团层面实施分析程序的不重要组成部分设定重要性。

集团项目组在确定组成部分重要性时，需要运用职业判断，针对汇总风险，即未发现错报和未更正错报汇总数超过集团财务报表整体重要性的相关风险，可以考虑以下因素：

（1）组成部分的数量和单个组成部分的规模。组成部分的数量越少，即单个组成部分占集团关键财务指标的比例可能较高，汇总风险越低，为其设定的重要性越高。组成部分的数量越多，即单个组成部分占集团关键财务指标的比例越低，汇总风险越高，为其设定的重要性越低。

有时存在一种情形，即组成部分的数量众多，其中一个或几个组成部分的规模相对较大，即占集团关键财务指标的比例较高。这种情形下，集团项目组可能将规模相对较大的组成部分识别为重要组成部分，并设定重要性，对于其他数量众多且规模相对不大的组成部分识别为非重要组成部分，仅在集团层面实施分析程序，而不需要为其设定重要性。

（2）对组成部分错报水平的预期。预期多个组成部分未更正和未发现错报的汇总数超过集团财务报表整体的重要性的可能性越大，汇总风险越高，为组成部分设定的重要性越小。

（3）组成部分业务处理需要运用会计判断的程度。需要运用判断的程度越高，汇总风险越高，为组成部分设定的重要性越小。例如，从事出租业务的组成部分，在确定租赁业务类型时，需要对其是否保

留了租赁资产所有权上的所有重大风险和报酬进行判断。从事贸易的公司在确认销售收入时采用总额法还是净额法，需要根据不同情况进行判断。

(4) 仅在集团层面实施分析程序的不重要组成部分的比例。该比例越高，汇总风险越高，为重要组成部分设定的重要性越小。

当组成部分注册会计师因法律法规或其他原因要求对组成部分进行审计并发表审计意见（法定审计），并且集团项目组决定利用该审计为集团审计提供审计证据时，如果组成部分注册会计师出于法定审计目的对组成部分设定的重要性不同于集团项目组为该组成部分设定的重要性，集团项目组需要考虑组成部分注册会计师所使用的重要性是否合适。

实务中，为了在法定审计和集团审计中实施同一套审计程序，集团项目组可以与组成部分注册会计师沟通，将组成部分的重要性按照孰低原则设定为两项审计业务均适用的重要性水平。

六、如何确定对组成部分财务信息拟执行的工作类型？

答：对于组成部分财务信息，集团项目组应当确定由其亲自执行或由组成部分注册会计师代为执行的相关工作的类型。

工作类型包括财务信息审计、特定项目审计、特定审计程序、财务信息审阅、集团分析程序。

组成部分的性质		工作类型	
重要组成部分	因规模而重要（即具有财务重大性）	使用该组成部分的重要性，对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计

因风险而重要 (即存在特别 风险)	使用组成部分重要性对组成部分 财务信息实施审计	财务信息 审计
	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	特定项目 审计
	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	特定审计 程序
不重要组成部分	在集团层面实施分析程序	集团分析 程序
<p>在下列两种情形下：</p> <p>(1) 集团项目组在执行完所有相关工作后，认为执行的工作不能获取形成集团审计意见所依据的充分、适当的审计证据；</p> <p>(2) 集团只包括不重要的组成部分，如果集团项目组或组成部分注册会计师仅测试集团层面控制，并对组成部分财务信息实施分析程序，集团项目组通常不太可能获取形成集团审计意见所依据的充分、适当的审计证据。</p>		
对于选择的不重要组成 部分	使用组成部分重要性对组成部分 财务信息实施审计	财务信息 审计
	对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	特定项目 审计
	使用组成部分重要性对组成部分 财务信息实施审阅	财务信息 审阅

	实施特定程序。集团项目组应当在一段时间之后更换所选择的组成部分。	特定审计程序
--	----------------------------------	--------

集团项目组确定选择多少组成部分、选择哪些组成部分以及对所选择的每个组成部分财务信息执行工作的类型，可能受下列因素的影响：

- (1) 预期就重要组成部分财务信息获取审计证据的程度；
- (2) 组成部分是新设立的还是收购的；
- (3) 组成部分是否发生重大变化；
- (4) 内部审计是否对组成部分执行了工作，以及内部审计工作对集团审计的影响；
- (5) 组成部分是否应用相同的系统和程序；
- (6) 集团层面控制运行的有效性；
- (7) 通过在集团层面实施分析程序识别出的异常波动；
- (8) 与同类其他组成部分相比，某组成部分是否对集团具有财务重大性，或可能导致风险；
- (9) 是否因法律法规要求或其他原因需要对组成部分执行审计。

选择不为被审计单位预见的同类其他组成部分，可以增加识别组成部分财务信息重大错报的可能性。对组成部分的选择通常实行定期轮换。

七、集团层面控制的评价结果对拟实施工作范围有何影响？

答：《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》提及，在确定对合并过程或组成部分财务信息拟实施的工作的性质、时间安排和范围时，如果预期集团层面控制运行有效，

或者仅实施实质性程序不能提供认定层次的充分、适当的审计证据，集团项目组应当测试或要求组成部分注册会计师测试这些控制运行的有效性。

由于集团层面控制是集团管理层设计、执行和维护的与集团财务报告相关的控制，是为了保证集团财务报表不存在重大错报，其运行可能是在集团整体层面的，也可能是在组成部分层面的，所以集团层面控制的合理设计和有效运行可以防止、发现并纠正组成部分发生的重大错报。集团层面控制设计和运行的评价结果可能成为集团项目组确定对各个组成部分拟实施工作的一个考虑因素。

对集团层面控制进行了解和测试后得出设计合理和运行有效的评价结果，可能使集团审计更加有效率。

当集团层面控制未得到合理设计或有效运行时，组成部分的重大错报未被防止、发现并纠正的风险将提高。集团项目组可能需要判断初步确定的各个组成部分拟实施的工作是否需要修改，例如：

- (1) 选取更多数量的组成部分作为重要组成部分；
- (2) 选取更多数量的重要组成部分，对其财务信息实施审计；
- (3) 对一个或多个账户余额、某类交易或披露事项实施追加的审计程序；
- (4) 选取部分非重要组成部分，对其财务信息实施审阅；
- (5) 对非重要组成部分，在集团层次执行更精确的分析程序。

有关程序的运用取决于职业判断，并且可能根据不同的事实和情况发生变化。

八、集团项目组如何考虑重大敏感信息对组成部分注册会计师的影响？

答：因法律法规要求或其他原因，组成部分注册会计师可能需要对组成部分财务报表发表审计意见。有时，集团项目组能够通过集团管理层获得更多的重大敏感信息，集团管理层可能要求集团项目组对这些重大敏感信息保密，而这些信息可能是对组成部分财务报表产生重要影响而组成部分管理层尚未知悉的事项。这些事项可能包括：

- （1）潜在诉讼；
- （2）重要经营性资产的处置计划；
- （3）期后事项；
- （4）重大法律协议。

在这种情况下，集团项目组应当要求集团管理层告知组成部分管理层其尚未知悉的、集团项目组注意到的可能对组成部分财务报表产生重要影响的事项。

如果集团管理层拒绝向组成部分管理层通报该事项，集团项目组应当与集团治理层进行讨论。

如果该事项仍未得到解决，集团项目组在遵守法律法规和职业准则有关保密要求的前提下，应当考虑是否建议组成部分注册会计师在该事项得到解决之前，不对组成部分财务报表出具审计报告。

九、在集团层面识别和汇总错报时应考虑哪些事项？

答：识别和处理错报是集团项目组对集团财务报表形成审计意见时的一个关键步骤。

《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》要求组成部分注册会计师与集团项目组沟通组成部分财务信息中未更正错报清单（清单不必包括低于集团项目组通报的临界值且明显微小的错报）。

实务中，集团项目组可以根据对各个组成部分的了解及职业判断，在必要时要求组成部分注册会计师与其沟通所有已更正和未更正的错报。集团项目组累积各个组成部分的错报，汇总编制集团错报汇总表。集团项目组在编制集团错报汇总表时通常考虑以下事项：

（1）根据组成部分注册会计师的备忘录或所执行工作的报告，分析其所执行工作的结果，判断是否存在可能影响集团错报汇总表的事项；

（2）判断某一组成部分识别的错报是否也适用于其他类似的组成部分；

（3）判断已识别出的错报是否对未执行审计工作的不重要的组成部分存在影响。

如果集团项目组在某一组成部分的错报中识别出某些有规律的系统性错报，由于这些错报也可能发生于其他组成部分，集团项目组可以要求各个组成部分注册会计师关注并报告这类错报，即使这类错报不超过该组成部分的临界值。例如，某组成部分财务信息中存在一项截止性错误，该错误产生于集团统一的信息技术自动化系统在期末的错误处理程序，由于该错误处理程序对其他组成部分产生的错报可能未超过其临界值而未被其他组成部分注册会计师所关注，故集团项目组可以要求各个组成部分注册会计师报告此错报，并在编制集团错报汇总表时汇总考虑该错报对集团财务报表的影响。

集团项目组负责评价汇总的未更正错报对集团财务报表的影响。当各组成部分的未更正错报汇总起来超过集团财务报表整体重要性时，集团项目组需要根据情况对集团财务报表作出进一步审计调整，并要求集团管理层或组成部分更正错报，使未更正错报单独或汇总起

来对集团财务报表整体的影响不重大。集团管理层拒绝更正错报的，集团项目组需要按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定考虑其对审计意见的影响。