

从关键审计事项看集团化会计管控重难点及应对策略研究

李志远

中国冶金科工股份有限公司 北京 100028

摘要: 关键审计事项是注册会计师在年度审计过程中根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。从会计视角看关键审计事项也是管理层在企业会计报告编制中的重点和难点事项,同时也是年度会计管控的关键事项。本文从上市公司2021年度审计报告已披露的关键审计事项整理分析入手,探索完善集团化会计管控的有效措施,以期能够为提升集团化会计管控水平提供参考,更好的助力企业持续健康发展。

关键词: 关键审计事项; 会计管控; 风险管理

Research on the Key Difficulties and Countermeasures of Group Accounting Control from the Perspective of Key Audit Matters

Zhiyuan Li

China Metallurgical Industry Co., Ltd. Beijing 100028

Abstract: Key audit matters are the most important matters that certified public accountants consider to be the most important for the audit of the current financial statements based on their professional judgment during the annual audit process. From an accounting perspective, key audit matters are also key and difficult matters for management in the preparation of enterprise accounting reports, and are also key matters for annual accounting control. This article starts with the analysis of the key audit matters disclosed in the 2021 audit report of listed companies, and explores effective measures to improve group accounting control. It is hoped to provide reference for improving the level of group accounting control and better assist the sustainable and healthy development of enterprises.

Keywords: Key audit matters; Accounting control; Risk management

会计控制是企业内部控制的重要组成部分,是利用会计信息对经营活动特别是资金活动进行控制,以最大限度保障预期经营目标实现的控制手段。随着现代企业管理制度的建立,多数大型集团化企业建立了现代化的会计控制体系和会计制度,统一了集团的会计政策、会计科目,基本实现了核算规则、审核规则的统一。当前,大型国有企业集团正在经历从“管资产”向“管资本”的转变,在此外部环境和较为完备的内部会计控制体系下,如何快速定位集团化会计管控的新的风险点,并通过精细化的控制手段来进一步提升集团化会计管控能力等一系列问题困扰着新时代下的集团财务人员。

与此同时,为了提高审计报告的信息含量,满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的需求,财政部于2016年末印发了12项审计准则,其中第1504号审计准则明确要求在审计报告中披露关键审计事项。根据财政部的定义,关键审计事项是注册会计师根据职业判断认为对本期财务报

表审计最为重要的事项。从企业管理的角度,关键审计事项也是企业会计管控的重要事项,同时由于关键审计事项多数涉及到管理层对特定会计事项的合理估计和判断,关键审计事项也是集团化会计报告编制和会计管控中的难点事项。关键审计事项的披露为进一步提升集团化会计管控水平提供了有利的研究和参考价值。

1 2021年A股上海及深圳主板上市公司关键审计事项披露概况

为准确分析企业会计报告编制及会计管控的重点和难点,本文以2021年A股多个行业上海及深圳主板上市公司已披露的无保留意见审计报告为基础,从WIND数据库中选取建筑装饰、建筑材料、房地产、有色金属、采掘、钢铁以及机械设备等7个行业主板上市公司审计报告进行分析。剔除ST公司和2021年首次上市等特殊企业后,本文共计采集样本443家,累计收集关键审计事项895条,基本上涵盖了集团化企业当前涉及的主要业务。

表1 七大行业主要关键审计事项分布情况表

行业	收入（含建造合同收入、房地产收入）确认	应收款项预期信用损失	存货可变现净值的确定	商誉的减值	无形资产、固定资产等长期资产减值	土地增值税的计提	公允价值计量	重大资产（或股权）并购或处置	关联方关系及其交易	长期股权投资减值测试	合并财务报表范围认定	在建工程核算、固定资产计价与分摊	其他	小计
建筑装饰	57	43	5	9	1		1	2	1	3	1		1	124
建筑材料	22	10	3	9	6		1	1		2			4	58
房地产	82	9	62	12	2	21	12	5	2	2	2	1	8	220
有色金属	46	17	22	10	14		1	7		1		3	10	131
矿选（采掘）	30	15	2	5	16				6	3			5	82
钢铁	20	4	9		3		1		4	1		1	2	45
机械设备	97	63	28	24	5		1	2	1	1	1	1	11	235
总计	354	161	131	69	47	21	17	17	14	13	4	6	41	895

从表1中可以看出，被选中的七个行业已披露的关键审计事项类别相对集中，收入确认（含建造合同收入确认、房地产收入确认等）、应收款项预期信用损失、存货可变现净值的确认等三个会计事项被认定为关键审计事项概率最高。特别是收入确认事项，在443家样本上市企业中有354家企业被认定为关键审计事项，在所有列出关键审计事项中排名首位，究其原因：一是收入的确认对企业的业绩影响至关重要，合同履约时点的判断、合同条款的不同理解以及违约责任等都会构成会计收入确认的重大风险领域；二是个别行业的合同履约时间较长，特别是采取完工百分比法的建筑业和重型装备制造业，收入的确认涉及到管理层的重大会计估计，且合同变更、工期延误等事项将会对收入的确认产生重大影响。

另外关键审计事项的认定与企业所处的行业高度相关。如存货的可变现净值确认、土地增值税的计提、投资性房地产公允价值的确认等在房地产行业被普遍确认为关键审计事项；无形资产、固定资产等长期资产的减值、在建工程转固定资产核算等在矿选（采掘）和有色金属行业被普遍确认为关键审计事项；应收款项预期损失在建筑行业则被认定为关键审计事项的概率较大等。

2 关键审计事项对强化集团化会计管控的作用分析

集团化企业经营模式显著特点之一就是业务形态的多样化，企业集团总部通过资源整合的方式，发挥企业资源共享优势，实现企业间优势互补、协同发展，提升企业的创新能力和综合竞争力。会计管控作为基础性控制手段，能够最大程度的推动经营工作的完善和提升。集团化的会计管控必须坚持风险导向，应对各个行业的关键领域和重点风险事项进行记录和监控，确保会计信息详实、准确。从上文各上市公司关键审计事项披露情况看，关键审计事项对集团化会计管控有较大的借鉴意义，主要包括：

2.1 有助于提升会计信息的价值

集团化企业业务点多面广，机构数量庞大，会计信息特别是合并报表信息量巨大，会计信息的使用者往往很难系统地判断报表信息的重点和难点，容易对会计信息质量产生疑问，进而影响会计信息的使用。从报表使用者的角度看，关键审计事项是审计师重点关注过的事项，是审计师

认为最为重要的事项，是已经与经营管理层沟通一致且已经解决的事项。从经营管理层讲，集团化企业有义务梳理本企业会计信息的重点和难点，有责任与审计师就报表使用者关注的问题问题共答、主动服务。关键审计事项的披露不仅有利于提升审计的透明度，也有利于提升会计信息的透明度，集团化企业应尽可能地让会计信息发挥最大的价值，进而为企业和股东创造更大利益。

2.2 有助于确定行业的会计管控重点

不同的行业固有的经营风险不尽相同，会计管控必须关注不同业务的重点和风险事项，如何确定下属不同行业的会计管控重点，是集团化企业必须回答的问题，关键审计事项从一个特定方面恰好回答了这个问题。如前文所示，房地产企业土地增值税的计提、开发产品的可变现净值判断以及投资性房地产公允价值的计量等对房地产行业经营以及业绩至关重要。同样，矿业开发和有色金属行业由于前期大量的资产投入，无形资产和固定资产减值事项对企业的利润有重大影响，必须作为企业会计管控的重点事项。建筑行业由于行业特点，建造合同收入的确认涉及到管理层重大判断，可能成为下属企业管理层人为调整业绩的工具；而应收账款回收是建筑企业的一大难题，预期损失的测算必须作为集团化会计管控的重中之重。机械设备行业存货管理是经营管理的重点，存货的计量以及可变现净值的确认也是集团化管控管控的重要关注点之一。

2.3 有助于明晰重点业务的会计管控方向

剔除行业因素，一些特定的经营行为也容易形成会计管控的重点和难点，跨行业的关键审计事项研究有助于分析该类问题。合并范围的确认、投资收益的计量、重大资产（或股权）的处置、债转股、长期股权投资减值等关键审计事项与投资活动密切相关。从近些年投资并购案例看，企业投资是决定企业经营能否健康发展的关键事项，被投资企业的控制权及收益分配等事项是企业决策层和管理层的重点关注事项，从会计服务经营职能上看，上述关键审计事项应为会计管控的重中之重。套期保值、买方信贷等是经营高风险业务，大额诉讼事项对企业的经营可能会带来重大影响，上述事项既是关键审计事项同时也应是集团化会计管控的重点。

2.4 有助于与外部监管机构沟通

关联方关系及其交易、商誉的减值、担保事项等是近年来监管层重点检查和监管事项,环境治理恢复基金核算和使用是环境保护大检查的必查内容。上述事项多数都被列为关键审计事项进行了披露,集团化管理层可以通过对上述事项的披露和核算标准的研究,进而制定和完善本企业的会计管控规则,既有利于提升会计管理能力,也有利于与外部监管机构的沟通。

2.5 有助于探求会计核算难点的破解之道

公允价值计量特别是金融资产第三层参数值的运用、递延所得税资产的确认、辞退福利、长期应付职工薪酬的核算等事项是近几年会计核算的难点,上市公司披露的关键审计事项构成了上述会计核算难点的案例,管理层可以通过研究其他企业的核算方法和已披露的信息点,结合本企业的特点,制定本企业的核算制度,统一后进行下发。

3 关于强化集团化会计管控事项的探讨与建议

随着我国经济进入新常态,外部环境的变化在给企业带来发展机遇的同时也对企业的会计管理水平提出了更高、更严格的要求。面对新挑战,只有明确了具体的风险点,才能有的放矢采取管理措施,而会计核算由于滞后性,仅以企业集团内部事项来确定会计管控的重点将不可避免得限于被动局面,只有广泛借助于类似已披露的关键审计事项等第三方信息,才能助力企业会计管控迈上新的台阶。综合上述关键审计事项的分析结果,关于如何进一步增强集团化会计管控能力,笔者提出如下建议以供探讨:

3.1 搭建关键审计事项系统管理平台

如何通过系统化手段规范集团下属企业关键审计事项的认定和披露,特别是对于存在多家上市子公司的集团化企业至关重要,而搭建统一的、成体系的关键审计事项管理平台是解决上述问题的重要方式之一。搭建关键审计事项统一管理平台,重点是一要广泛搜集公开的关键审计事项信息,做大数据库、做透行业、做精对标企业,做到案例可借鉴、方法可应用;二要打通集团内的信息断层,确保各版块(各行业)、各子企业关键审计事项信息共享,对于特定事项,集团上下会计政策统一、会计科目统一、会计披露可比;三是组建高效的专业化团队,要求各成员能够对集团各业态和各家企业有较为准确的认识,对外部报表使用者关注的信息有充分的了解,做到招之能来、来之能战。

3.2 健全关键会计风险事项控制制度

制度管控是有效降低企业运营风险的重要举措,建立和完善规范的财务内部控制制度是集团化会计管控的首要选项。已披露的上市公司关键审计事项表明大多数企业的会计风险事项相对集中,集团化会计管控应在已经建立的统一核算规则的基础上,对关键会计风险事项进行重点控制,逐一明确会计核算要求,突出会计控制要点,特别是对于收入确认、应收款项预期损失、存货可变现净值、关联方关系及其交易等在各行业中普遍存在的事项,通过统一规范的制度管理手段确保会计信息真实、完整、公开、透明。

3.3 对重点会计事项实施清单式管理

对数量不多、但性质又特别重要的会计事项集团企业应进行清单式管理,实行销号制度,如商誉的减值、矿选及有色金属板块的大额长期资产减值(含无形资产、固定资产等)、符合单项计提且金额重大的应收款项、套期保值、买方信贷等。企业应保存本集团内所有重点会计事项的历史资料,包括但不限于资产组的范围、减值测试模型的建设条件及主要关键参数的输入依据、第三方评估或精算机构的计算结果、预期信用损失的判断标准等,一是为了便于以后年度参考和查询,二是便于与各种审计或检查人员的沟通。

3.4 提升会计人员应对复杂会计事项的能力

新的时代会计人员一方面要能够识别风险、防范风险、化解风险,练就敏锐、准确的职业判断能力,另一方面要能够熟知本企业的会计管理中的重点和难点,在会计专业范围内要能够做到融会贯通。从强化集团化会计管控的角度,一是要提升会计人员的知识宽度,提升风险辨识和应对能力,安排专人收集整理第三方工作成果,通过不断学习和培训提升综合素质;二是要提升会计人员的专业深度,要有针对性对本企业集团内的重点和难点会计事项进行培训,切实提升企业的会计信息质量;三是要提升会计人员内部控制能力,要能够敏锐把握企业的敏感环节,为企业把好最后一道关,真正有效地发挥风险防控的作用。

3.5 通过及时反馈实现业务与会计闭环管理

会计管控是企业经营的一个组成部分,强化关键会计事项的控制本质上为了服务经营,从上述已披露的关键审计事项看,重大会计风险多数与企业经营风险重叠,准确的会计信息有助于企业决策。集团化企业要强化会计控制重点和难点事项的结果反馈,及时通过业财一体化等信息化手段将关键会计信息反馈至业务单元,做到经营风险早发现、早应对,切实发挥会计助力企业经营的作用,实现企业的闭环管理。

4 结语

通过研究上市公司的关键审计事项,我们可以从中发现集团化会计报告编制环节的重点和难点,通过进一步梳理其与会计管控的联系,我们可以补充和完善集团化的会计管控体系,更好的发挥会计服务经营的作用。但由于并不是所有的会计风险事项都会被列为关键审计事项,且上市公司标准无保留意见审计报告中披露的关键审计事项原则上是审计师认为已经没有问题的事项(可能存在管理层与审计师避重就轻的故意),已披露关键审计事项并不能对确定集团化会计管控重点和难点提供完备的支撑。另外,集团化会计管控面向的是集团整体会计风险应对和会计体系的建设,而关键审计事项偏重于会计报告编制和披露,如何发挥已披露的关键审计事项对集团会计管控的作用尚有待进一步探索和研究。

参考文献:

- [1] 吴溪,范昱江,杨育龙.关键审计事项与审计后会计信息质量相关吗[J].会计研究,2019(12).
- [2] 尹蓓.对《在审计报告中沟通关键审计事项》准则的比较与思考[J].中国注册会计师,2018(2).