

国有境外企业财务报表管理优化研究

岳亮 樊晓军

摘要：随着国有企业“走出去”与全球化布局的发展，国有跨国企业集团对其各级次境外子企业财务报表的内部管理与外部监管要求不断提高。对于境外子企业报送的经境外第三方中介机构审计、按照当地会计准则编制并以当地货币列报的财务报表，调整转换为按照中国会计准则编制并以人民币列报的财务报表，如何在合理保证其会计信息质量的同时将财务信息鉴证成本控制在可接受的较低水平，并同步降低对企业会计工作与中介机构鉴证工作的效率影响，是一段时期以来国有跨国企业集团面临的管理难题。本文就此展开研究并提出相应的管理优化建议。

关键词：国有境外企业；财务报表；管理优化；外币折算；鉴证成本

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2026) 03-0049-03

对于纳入国有企业集团合并财务报表范围、按照境外所在国/地区会计准则编报并由境外第三方中介机构审计的各级次境外子企业年度财务报表（以下简称所在地准则财务报表），国有企业集团在编制合并财务报表时，不但需要在进行外币财务报表折算的同时完成中外会计准则差异的调整和境外子企业与集团公司统一会计政策差异的调整，还需要满足监管机构对于这些按照中国会计准则（CAS）调整并经外币财务报表折算处理后编制的境外子企业年度财务报表（以下简称CAS调整财务报表）的注册会计师鉴证要求，而且，这种要求不仅适用于境外子企业个别财务报表，还同

样适用于境外子企业的合并财务报表。本文通过对境外子企业财务报表按照CAS调整、企业集团合并境外子企业财务报表、境外子企业CAS调整财务报表的注册会计师鉴证等相关会计、审计技术与工作衔接的分析，研究并提出满足国有企业集团内部管理与外部监管要求且具有操作便利性与成本优势的管理优化方案。

一、目前国有企业集团对境外子企业财务报告管理的主要方式

国有企业集团在编制合并财务报表时，需要先将经过境外第三方中介机构审计的境外子企业所在地准则财

务报表调整转换成CAS调整财务报表，然后纳入合并工作底稿进行集团合并财务报表的编制。按照国务院国资委《中央企业财务决算报告管理办法》第十四条“集团型企业应当按照国家财务会计制度有关规定，将各级子企业年度财务决算进行层层合并，逐级编制企业集团年度财务决算合并报表”的要求，以及国务院国资委《关于印发2024年度中央企业财务决算报表的通知》（国资发财评[2024]102号，以下简称《通知》）“全级次分户填报”的规定，国有企业集团需要以各级次境外子企业CAS调整财务报表为基础，层层合并、逐级编制企业集团年度财务决算合并报表，并全级次分户填报。

作者简介：岳亮，江苏省经济贸易会计学会，正高级会计师；

樊晓军，利安达会计师事务所（特殊普通合伙）江苏分所合伙人，高级会计师。

由于各级次境外子企业经第三方中介机构审计的财务报表往往都是所在地准则财务报表,而非CAS调整财务报表,而《通知》并未明确要求国有企业集团各级次境外子企业的CAS调整财务报表必须经第三方中介机构审计,因此,目前国有企业集团对境外子企业财务报告的管理大都采取以下两种方式。

第一种方式是对已经取得了境外第三方中介机构审计的各级次境外子企业所在地准则财务报表,仍另行安排集团主审会计师事务所对其分户CAS调整财务报表进行审计,即由集团主审会计师事务所或其认可的组成部分参审会计师事务所对各级次境外子企业CAS调整的个别及合并财务报表发表分户审计意见。第二种方式是仅要求集团主审会计师事务所向国资监管机构出具总括的集团境外决算审计复核说明。虽然集团主审注册会计师基于对集团合并财务报表审计质量控制的要求,会将负责境外子企业财务报表审计的境外注册会计师作为集团审计项目组的组成部分注册会计师,并对其出具的审计报告及其审计工作底稿进行必要的复核或在认为必要时实施进一步的审计程序,但主审会计师事务所不会主动出具集团各级次境外子企业CAS调整报表的分户审计意见或分户审计复核意见。

二、境外子企业财务报告管理要求与会计及审计方式的匹配分析

前述第一种方式可靠性高,企业的会计错报责任风险小,已成为目前国有企业集团对境外子企业财务报告管理的主要方式,但该方式下的企业审计成本高昂、效率偏低且境外子企

业审计配合的工作量较大。

对于那些并非属于在中国境内发行债券或上市的境外子企业,实际上并无对其CAS调整财务报表审计的强制监管要求,而“层层合并”的合并财务报表编制方式也使得国有企业集团编制合并财务报表时可以直接采用境外子企业集团的合并CAS调整财务报表作为编制基础,而非必须以全级次的境外子企业CAS调整财务报表作为编制基础,加之企业集团内部管理主要依靠的是管理会计报表而非财务报表,也就使得各级次境外企业CAS调整财务报表由第三方中介机构出具审计报告显得并非必要。对于集团主审会计师事务所而言,只要按照《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》(以下简称1401号审计准则)要求,对其利用的组成部分境外注册会计师对境外子企业财务报表发表的审计意见及其所依据的审计证据实施完成必要的审计复核程序,即可将其作为集团财务报表审计意见的基础,也就不存在对国有企业集团各级次境外企业CAS调整财务报表进行逐户审计的工作需要。

然而,第二种方式下,面对主审注册会计师与负责境外子企业所在地准则合并财务报表审计的境外注册会计师提出且被企业接纳的众多审计调整事项,国有企业集团较难适时更新其各级次境外子企业的CAS调整个别及合并财务报表,这就难免导致国有企业集团向监管机构报送的各级次境外子企业CAS调整财务报表的会计信息质量参差不齐,其中尚未被及时更正调整的会计差错会被倒轧归入合并工作底稿中的合并调整分录汇总表而被掩盖。

显然,上述两种方式都未能很好

地平衡会计信息质量与会计工作效率及管理成本之间的关系,优化目前的国有境外子企业财务报表管理方式就成为较为紧迫的现实需要。

三、优化国有境外企业财务报表管理方式的路径与方法

(一) 优化国有境外企业财务报表管理的路径可行性

如果国有企业集团能够适时、便利且低成本地获取第三方中介机构对其合并范围内各级次境外子企业CAS调整财务报表出具一定保证水平的分户鉴证意见,从而为各级次境外子企业CAS调整财务报表的会计质量提供有效保障,则不失为相对理想的国有境外子企业财务报表优化管理方式。不过,低成本获取各级次境外子企业CAS调整财务报表的审计意见或审计复核意见显然不具有可行性。

从《全国银行间债券市场境外机构债券发行管理暂行办法》(以下简称《管理办法》)第十九条“境外机构发行债券所提供的按照中国企业会计准则调节的差异调节信息应当经中华人民共和国境内具有证券期货业务资格的会计师事务所鉴证”的有关规定看,中国注册会计师对境外企业CAS调整财务报表需要发表的是鉴证意见,而根据《中国注册会计师鉴证业务基本准则》(以下简称《鉴证业务基本准则》)的有关规定,注册会计师对企业历史财务信息的鉴证包括审计业务、审阅业务及其他鉴证业务,显然,《管理办法》对境外企业CAS调整财务报表的鉴证要求并非局限于审计。而且,即使执行的是审计业务,注册会计师也仅需要对境外企业所在地准则财务报表与按照CAS调整转化报表的差异调节信息发表审计意见,而非对境外

企业CAS调整财务报表的整体发表审计意见。

由于对集团财务报表发表审计意见的主审注册会计师有责任对审计后的集团财务报表信息提供高水平保证(合理保证),即使其并未对纳入合并范围的各级次境外子企业CAS调整财务报表分别发表鉴证意见,主审注册会计师对于集团财务报表审计涉及到的利用其他注册会计师工作,都需要按照1401号审计准则对由其他注册会计师审计确认的境外企业财务报表数据实施必要的审计复核程序,以获取充分、适当的审计证据来作为形成集团财务报表审计意见的基础。值得注意的是,主审注册会计师与负责境外子企业审计的注册会计师对于境外子企业特定类别的交易、账户余额或披露所确定的重要性是有所不同的,这也决定了主审注册会计师为满足集团合并财务报表审计的目的,对经其他注册会计师审计确认的境外子企业财务报表数据所实施的必要审计复核程序,只能作为形成集团合并财务报表审计意见的基础,却不足以作为形成境外子企业CAS调整财务报表审计意见的基础。因此,按照《鉴证业务基本准则》第八条“对审计后的历史财务信息提供高水平保证(合理保证),在审计报告中对历史财务信息采用积极方式提出结论”与“对审阅后的历史财务信息提供低于高水平的保证(有限保证),在审阅报告中对历史财务信息采用消极方式提出结论”的规定,主审会计师事务所能够按照《通知》要求出具对集团境外决算的审计复核说明,却不具备对各级次境外子企业CAS调整财务报表出具分户审计复核说明的条件。然而,其对合并范围内的各级次境外子企业CAS调整财务报

表提供有限保证并出具审阅报告的基础条件则已经具备。这种有限保证的审阅报告能在很大程度上适应境外子企业CAS调整财务报表的会计信息质量保障水平要求,使得据此展开进一步的管理优化具有了可行性。

(二) 主审会计师事务所发表分户审阅意见的基础条件与实施路径

对于直接纳入主审注册会计师的集团合并财务报表审计工作底稿的境外子企业财务报表数据,由于已经以CAS调整财务报表的数据形式展现且经过主审注册会计师的审计复核,主审会计师事务所可以据此直接对该境外子企业CAS调整财务报表发表审阅意见;同时,由于采用层层合并的合并财务报表编制方式,主审注册会计师在利用组成部分境外注册会计师工作时,针对境外注册会计师对境外子企业所在地准则合并财务报表发表的审计意见及其所依据的审计证据也已经实施了必要的审计复核程序,特别是对境外注册会计师的合并财务报表审计工作底稿实施了必要的审计复核程序,而境外注册会计师的合并财务报表审计工作底稿包含境外孙企业的财务报表完整数据,该数据可以作为主审注册会计师对境外孙企业CAS调整财务报表发表审阅意见的基础。虽然境外注册会计师的合并财务报表审计工作底稿中所包含的境外孙企业财务报表数据是其所在地准则财务报表数据,但主审注册会计师只要采用与境外子企业合并财务报表CAS调整转换的相同方式,对其进行CAS调整转换,即可据此对境外孙企业CAS调整财务报表发表审阅意见,而无须再对其追加实施其他的审计或审阅程序。

(三) 兼顾会计信息质量与管理成本要求的企业管理优化实施路径

正是由于主审注册会计师对集团财务报表执行审计工作时,可以将集团财务报表审计与各级次境外子企业CAS调整财务报表的审阅工作有意识地有机结合起来,对各级次境外子企业CAS调整财务报表发表审阅意见并不需要追加实施额外的过多审计或审阅程序,因此,主审会计师事务所另行出具各级次境外子企业CAS调整财务报表的分户审阅报告的成本将远低于出具分户审计报告的成本,相应出具分户审阅报告的服务收费有望控制在相对较低的合理水平。

同时,国有企业集团的会计人员与主审注册会计师高效地协调工作,可以适时地获取各级次境外子企业CAS调整财务报表的注册会计师审阅意见,也有助于其及时准确地把握注册会计师对合并工作底稿中各级次境外子企业财务报表存在的会计差错所提出的审计调整意见,对于其中企业同意接纳的审计调整事项,国有企业集团可以及时更新各级次境外子企业CAS调整财务报表与集团合并财务报表,这就为其向国资监管机构报送“全级次分户填报”的境外子企业CAS调整财务报表,提供了会计信息质量的有效保证。

综上所述,由主审会计师事务所依托对集团型企业合并财务报告执行的审计程序,基于合并财务报表审计的重要性原则,对集团型企业各级次境外子企业的CAS调整财务报表发表分户审阅意见的管理优化方式,具有可承受的合理鉴证成本与报送会计信息质量有效保障的双重优势,较好地平衡了会计信息质量与管理成本之间的关系,使其具有了较强的可操作性与较高的应用价值。□

责任编辑 林荣森