

注册会计师 审计 教材精讲班

第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

考情分析

本章属于重点章节。

考点一般与重要性、对重要组成部分或不重要组成部分实施的程序，以及集团项目组参与组成部分注册会计师的程度等内容相关。

以往考题多考简答题，近年多为选择题。

预计 2022 年考核分值在 6~7 分，在选择题、简答题以及综合题中均有可能进行考查。

第一节 集团财务报表审计有关的概念

1.1 集团及其组成部分

1. 集团

集团，是指由所有**组成部分**构成的整体，并且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。

2. 组成部分

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**并应**包括**在集团财务报表中。

例：母公司、子公司、合营企业以及按权益法或成本法核算的被投资实体，或者集团本部、分支机构可视为组成部分。职能部门、生产过程、单项产品或劳务或地区也可视为组成部分。

【2016 年 多选题】

下列各项中，可能属于集团财务报表审计中的组成部分的有（ ）。

- A. 集团内的母公司
- B. 集团职能部门
- C. 集团内子公司对外投资的联营企业
- D. 集团的分支机构

【答案】ABCD

3. 重要组成部分（简答题）

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）因**财务**而重要：单个组成部分对集团具有**财务重大性**；
- （2）因**风险**而重要：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**。

（1）从是否具有**财务重大性**来判断

①判断方法：集团项目组可以将选定的**基准**乘以**某一百分比**，以协助识别对集团具有财务重大性的单个组成部分。

②选择基准：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。

③经验百分比：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。

（2）从是否属于**特别风险**来判断

某些组成部分由于其特定**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，集团项目组可能将其识别为重要组成部分。

例如，某组成部分进行**外汇交易**，虽然其对集团并不具有财务重大性，但仍使集团面临导致重大错报的**特别风险**。

【2019年 简答题】

ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计甲集团公司2018年度财务报表。与集团审计相关的部分事项如下：

(1) A注册会计师将资产总额、营业收入或利润总额超过设定金额的组成部分识别为重要组成部分，其余作为不重要的组成部分。

要求：针对上述第(1)项，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。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的组成部分，也应识别为重要组成部分。

【评注】不因财务而重要，未必不因风险而重要。

【2011年 简答题】

要求：假定在确定某子公司对集团而言是否具有财务重大性时，A注册会计师采用资产总额、营业收入和利润总额为基准，代A注册会计师确定哪些子公司为集团审计中重要组成部分，哪些子公司为非重要组成部分，并简要说明理由。

ABC会计师事务所负责审计D集团公司2010年度财务报表，并委派A注册会计师担任审计项目合伙人。D集团公司属于家电制造行业，共有4家全资子公司，各子公司的相关资料摘录如下：

公司	主营业务	资产总额在集团中所占份额	营业收入在集团中所占份额	利润总额在集团中所占份额	说明
E	彩电	80%	50%	78%	(1)
F	冰箱	5%	5%	6%	(2)
G	洗衣机	5%	40%	5%	(3)
H	集团产品出口销售	5%	5%	4%	(4)

说明：

(1) E公司的业务和财务状况稳定。

(2) F公司从事的业务刚刚开始两年，规模较小，财务状况较为稳定。

(3) 为拓展市场，G公司向部分主要客户提供特殊退货安排。

(4) H公司从事了若干远期外汇合同交易，以管理2010年度外汇汇率持续波动的风险。

【答案】

E公司为重要组成部分，这是由于E公司的资产总额、利润总额以及营业收入在集团中所占份额较高，对集团具有财务重大性；

F公司为非重要组成部分，这是由于其资产总额、利润总额以及营业收入在集团中所占份额较低，且财务状况较为稳定；

G公司为重要组成部分，这是由于G公司的营业收入在集团中所占份额较高，对集团具有财务重大性，并且由于特殊退货安排，使得G公司的收入确认存在可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险；

H公司为重要组成部分，这是由于2010年度外汇汇率持续波动，H公司从事的远期外汇合同交易存在可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

1.2 集团财务报表及其审计意见

1. 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。

2. 集团审计，是指对集团财务报表进行的审计。

3. 集团审计意见，是指对集团财务报表发表的审计意见。

1.3 集团项目合伙人、集团项目组与组成部分CPA

1. 集团项目合伙人，是指负责某项集团审计业务及其执行，并代表事务所在对集团财务报表出具的审计报告上签字的合伙人。

2. 集团项目组，是指参与集团审计的，包括集团项目合伙人在内的所有合伙人和员工。

3. 组成部分注册会计师，是指基于集团审计目的，按照集团项目组的要求，对组成部分财务信息执行相关工作的注册会计师。

如果基于集团审计目的，集团项目组成员对组成部分财务信息执行相关工作，该成员也是组成部分注册会计师。

1.4 其他概念

1. 集团管理层，是指负责编制集团财务报表的管理层。
2. 组成部分管理层，是指负责编制组成部分财务信息的管理层。
3. 集团层面控制，是指集团管理层设计、执行和维护的与集团财务报告相关的控制。
4. 合并过程，是指：
 - (1) 通过合并、比例合并、权益法或成本法，在集团财务报表中对组成部分财务信息进行确认、计量、列报与披露；
 - (2) 对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进行**汇总**。