

注册会计师 审计 教材精讲班

第四节 了解集团及其环境、组成部分及其环境

集团审计的审计风险

1. 审计风险取决于**重大错报风险**和**检查风险**。
2. 在集团审计中，审计风险包括：
 - （1）**组成部分注册会计师**可能没有发现组成部分财务信息存在的错报（该错报导致集团财务报表发生重大错报）的风险；
 - （2）**集团项目组**可能没有发现该错报的风险。

4.1 了解的要求

集团项目组应当：

1. 在业务承接或保持阶段获取信息的基础上，**进一步了解**集团及其环境、集团组成部分及其环境，包括集团层面控制；
2. 了解合并过程，包括集团管理层向组成部分下达的指令。

4.2 集团管理层的指令

集团管理层下达的指令通常包括：

1. 运用的会计政策；
2. 适用于集团财务报表的法定和其他披露要求，包括分部的确定和报告、关联方关系及其交易、集团内部交易、未实现内部交易损益以及集团内部往来余额；
3. 报告的时间要求。

4.3 舞弊

了解用以识别由于**舞弊**导致的集团财务报表重大错报所需的信息

- （1）集团管理层对集团财务报表可能存在由于舞弊导致的重大错报风险的评估；
- （2）集团管理层对集团舞弊风险的识别和应对过程，包括集团管理层识别出的任何特定舞弊风险，或可能存在舞弊风险的账户余额、某类交易或披露；
- （3）是否有特定组成部分可能存在舞弊风险；
- （4）集团治理层如何监督集团管理层识别和应对集团舞弊风险的过程，以及集团管理层为降低集团舞弊风险而建立的控制；
- （5）就集团项目组对是否知悉任何影响组成部分或集团的舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控的询问，集团治理层、管理层和内部审计人员（如适用，还包括组成部分管理层、组成部分注册会计师和其他人员）作出的答复。

4.4 集团项目组的讨论

1. 项目组关键成员需要讨论由于舞弊或错误导致被审计单位财务报表发生重大错报的可能性，并特别强调舞弊导致的风险。
2. 参与讨论的成员还可能包括组成部分注册会计师。

集团项目合伙人对参与讨论的项目组成员、讨论的方式、时间和内容的确定，受多项因素的影响。

讨论可以提供下列机会（强调舞弊，9项）：

- （1）分享对组成部分及其环境（包括对集团层面控制）的了解。
- （2）交流有关组成部分或集团的经营风险的信息。
- （3）交流对舞弊问题的看法。

- (4) 识别集团管理层或组成部分管理层可能倾向或有意操纵利润导致虚假财务报告而采取的惯常手段。
 - (5) 考虑已知的、对集团产生影响的外部 and 内部因素。
 - (6) 考虑集团或组成部分管理层可能凌驾于控制之上的风险。
 - (7) 考虑是否基于集团财务报表编制目的而采用统一的会计政策编制组成部分财务信息，如果未采用统一的会计政策，如何识别和调整差异。
 - (8) 讨论识别出的组成部分舞弊，或显示组成部分存在舞弊的信息。
 - (9) 分享可能显示违反法律法规的信息（如有关商业贿赂或不适当的转移定价信息）。
- 【链接】请联系第七章、第十三章的项目组讨论知识点

4.5 了解应达到的程度

集团项目组应当对集团及其环境、集团组成部分及其环境获取充分的了解，以足以：

1. 确认或修正最初识别的重要组成部分；
2. 评估由于舞弊或错误导致集团财务报表发生重大错报的风险。

【链接】第七章“对内部控制了解的深度”

第五节 了解组成部分注册会计师

5.1 了解组成部分注册会计师

1. 了解组成部分注册会计师的前提

- (1) 只有当基于集团审计目的，计划要求由组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作时，集团项目组才需要了解组成部分注册会计师；
- (2) 如果集团项目组仅在集团层面对某些组成部分实施分析程序，就无须了解这些组成部分注册会计师。

【理解】与内部控制类似：用就测，不用就不测

2. 了解组成部分注册会计师的内容（多选题）

- (1) 与集团审计相关的职业道德要求，特别是独立性要求；
- (2) 组成部分注册会计师是否具备专业胜任能力；
- (3) 集团项目组参与组成部分注册会计师工作的程度；
- (4) 组成部分注册会计师是否处于积极有效的监管环境中。

5.2 了解后的决策

1. 独立性

如果组成部分注册会计师不符合集团审计的独立性要求，或集团项目组对组成部分注册会计师（1）职业道德、（2）专业胜任能力和（4）所处的监管环境存有重大疑虑，集团项目组应当就组成部分财务信息亲自获取充分、适当的审计证据，而不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作，也不能通过参与组成部分注册会计师的工作、实施追加的风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计程序，消除组成部分注册会计师不具备独立性的影响。

2. 专业胜任能力

如对组成部分注册会计师的（2）专业胜任能力或（4）所处监管环境存在并非重大的疑虑（如认为其缺乏行业专门知识），集团项目组可以通过参与组成部分注册会计师的工作、实施追加的风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计程序消除疑虑。

【理解】补救措施：参与、追加、进一步

不符合	独立性	不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作，也不能通过参与组成部分注册会计师的工作、实施追加的风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计程序
重大的疑虑	职业道德	
	专业胜任能力	
	所处的监管环境	
并非重大的疑虑	职业道德	参与组成部分注册会计师的工作、实施追加的风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计程序消除疑虑
	专业胜任能力	
	所处的监管环境	

【2015 年 单选题】

在了解组成部分注册会计师后，下列情形中，集团项目组可以采取消除其疑虑或影响的是（ ）。

- A. 集团项目组对组成部分注册会计师的专业胜任能力存有重大疑虑
- B. 集团项目组对组成部分注册会计师的职业道德存有重大疑虑
- C. 组成部分注册会计师未处于积极有效的监管环境中
- D. 组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求

【答案】C

【2018 年 单选题】

在审计集团财务报表时，下列情形中，导致集团项目组无法利用组成部分注册会计师工作的是（ ）。

- A. 组成部分注册会计师未处于积极有效监管环境中
- B. 组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求
- C. 集团项目组对组成部分注册会计师的专业胜任能力存有并非重大的疑虑
- D. 组成部分注册会计师无法向集团项目组提供所有审计工作底稿

【答案】B

【简答题 2016（节选）】

ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲集团公司 2015 年度财务报表，与集团审计相关的部分公司为海外子公司事项如下：

（1）乙公司为不重要的组成部分，A 注册会计师对组成部分注册会计师的专业胜任能力存在重大疑虑，因此，对其审计工作底稿实施了详细复核，不再实施其他审计程序。

（3）A 注册会计师要求担任丁公司组成部分注册会计师的境外会计师事务所确认其是否了解并遵守中国注册会计师执业道德守则的规定。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】

（1）不恰当。集团项目对组成部分注册会计师专业胜任能力存在重大疑虑，集团项目组应当就组成部分财务信息亲自获取充分、适当的审计证据，而不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作。

（3）恰当。

第八节 合并过程及期后事项

8.1 总体要求

集团项目组应当了解集团层面的控制和合并过程，包括集团管理层向组成部分下达的指令。

8.2 测试集团层面控制

如果对合并过程执行工作的性质、时间安排和范围基于预期集团层面控制有效运行，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，集团项目组应当亲自测试或要求组成部分注册会计师代为测试集团层面控制运行的有效性。

8.3 进一步审计程序

集团项目组应当针对合并过程设计和实施进一步审计程序，以应对评估的、由合并过程导致的集团财务报表发生重大错报的风险。设计和实施的进一步审计程序应当包括评价所有组成部分是否均已包括在集团财务报表中。

8.4 评价合并调整和重分类事项

1. 集团项目组应当评价合并调整和重分类事项的适当性、完整性和准确性，并评价是否存在舞弊风险因素或可能存在于管理层偏向的迹象。

2. 合并过程可能需要对集团财务报表中列报的金额作出调整。

3. 如果集团财务报表包括的组成部分财务报表的报告期末不同于集团财务报表，集团项目组应当评价是否已按照适用的财务报告编制基础对这些财务报表作出恰当调整。

8.5 期后事项

1. 如果集团项目组或组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施审计，集团项目组或组成部分注册会计师应当实施审计程序，以识别组成部分自组成部分财务信息日至对集团财务报表出具审计报告日之间发生的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的事项。
2. 如果组成部分注册会计师执行组成部分财务信息审计以外的工作，集团项目组应当要求组成部分注册会计师告知其注意到的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的期后事项。