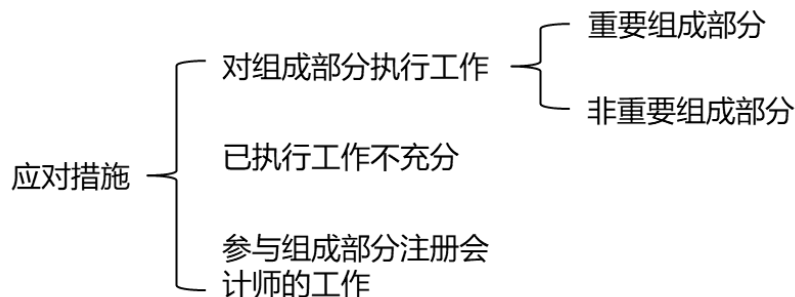


注册会计师 审计 教材精讲班

第七节 针对评估的风险的应对措施

本节框架



7.1 总体要求

1. 确定对组成部分财务信息执行的工作

集团项目组确定对组成部分财务信息拟执行工作的类型以及组成部分注册会计师工作的参与程度，受下列因素影响：

- (1) 组成部分的**重要程度**；
- (2) 识别出的导致集团财务报表发生重大错报的**特别风险**；
- (3) 对集团层面**控制**的设计的评价，以及其是否得到执行的判断；
- (4) 集团项目组对组成部分注册会计师的**了解**。

2. 测试集团层面控制的有效性

确定对合并过程或组成部分财务信息拟执行的工作的性质、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。

3. 确定参与的性质、时间安排和范围

如由**组成部分**注册会计师代为执行相关工作，集团项目组应当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。

7.2 对重要组成部分需执行的工作

1. 因财务而重要的组成部分

对于具有**财务重大性**的单个组成部分，集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当运用该组成部分的重要性、对组成部分财务信息实施**审计**。

2. 因风险而重要的组成部分

对**因风险而重要**的组成部分，集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当执行下列一项或多项工作：

- (1) 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施**审计**；
- (2) 针对可能导致集团财务报表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**；
- (3) 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**。

【综合题 2015（节选）】甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化妆品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料一

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

- (2) 子公司丙公司负责生产，产品全部在集团内销售，A 注册会计师认为丙公司的成本核算存在可能导致集团财务

报表发生重大错报的特别风险[根据资料二，丙公司资产、收入、利润总额在集团在集团公司的占比均远远超过 15%，具有财务重大性]，拟仅针对与成本核算相关的财务报表项目实施审计[局审]。

资料二

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲集团公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

集团/组成部分	2014 年（未审数）		
	资产总额	营业收入	利润总额
甲集团公司（合并）	80000	60000	12000
丙公司	60000	40000	8000

要求：针对资料一第（2）项，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一所列审计计划是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。丙公司是具有财务重大性的重要组成部分，应当对丙公司的财务信息实施审计。

【综合题 2015（节选）】甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化妆品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料一

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

（1）子公司乙公司从事新产品研发[根据资料二，风险重要]，2014 年度新增无形资产 1000 万元，为自行研发的产品专利，A 注册会计师拟仅针对乙公司的研发支出实施审计程序。

资料二

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲集团公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

集团/组成部分	2014 年（未审数）		
	资产总额	营业收入	利润总额
甲集团公司（合并）	80000	60000	12000
乙公司	1900	200	(300)

要求：针对资料一第（1）项，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一所列审计计划是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

【答案】恰当。

【解析】根据资料二，组成部分乙公司属于因风险而重要的组成部分。对其执行的工作类型包括“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”。

【综合题 2015（节选）】甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化妆品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料一

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

（5）子公司戊公司负责甲集团公司主要原材料的进口业务，通过外汇掉期交易管理外汇风险[根据资料二，戊公司因风险而重要]，A 注册会计师拟使用 50 万元的组成部分重要性对戊公司财务信息实施审阅。

资料二

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲集团公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

集团/组成部分	2014年（未审数）		
	资产总额	营业收入	利润总额
甲集团公司（合并）	80000	60000	12000
戊公司	2000	200	50

要求：针对资料一第（5）项，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一所列审计计划是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。戊公司的业务涉及外汇掉期交易，属于可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险的重要组成部分，应当实施审计/审计程序。

【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事项如下：

（2）丙公司为甲集团公司2015年新收购的子公司，存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。A注册会计师要求组成部分注册会计师使用组成部分重要性对丙公司财务信息实施审阅。

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】不恰当。存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，A注册会计师可以实施的工作类型包括对财务报表实施审计程序，针对特定项目实施审计，或针对特别风险实施特定的审计程序，但不能实施审阅程序。

【简答题 2019（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2018年度财务报表。与集团审计相关的部分事项如下：

（2）乙公司为重要组成部分，各项主要财务指标均占集团财务报表相关财务指标的50%以上[财务重大]。A注册会计师亲自担任组成部分注册会计师，选取乙公司财务报表中所有金额超过组成部分重要性的项目执行了审计工作[局审]，结果满意。

要求：针对上述第（2）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。对于具有财务重大性的单个组成部分，应当运用该组成部分的重要性对组成部分财务信息实施审计。

7.3 对不重要组成部分所需执行的工作

对于不重要的组成部分，集团项目组应当在集团层面实施分析程序，以佐证集团项目组得出的结论，即汇总的不重要的组成部分的财务信息不存在特别风险。

因此，集团项目组无需了解组成部分注册会计师，无需为组成部分财务报表确定重要性水平，也无需参与组成部分注册会计师的工作。

【举例】将所有不重要的组成部分的资产、收入或利润总额加以汇总，并计算占集团公司的比重，以判断是否存在导致集团财务报表的重大错报风险。

【简答题 2019（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2018年度财务报表。与集团审计相关的部分事项如下：

（1）组成部分乙公司可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。A注册会计师对其财务信息实施了集团层面分析程序[没用]，要求组成部分注册会计师对超过组成部分重要性的财务报表项目执行审计。

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。在集团层面实施分析程序，是为了以佐证汇总的不重要的组成部分的财务信息不存在特别风险。乙公司可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，无需实施集团层面分析。

7.4 已执行的工作不能提供充分、适当审计证据

如果集团项目组认为对重要组成部分财务信息执行的工作、对集团层面控制和合并过程执行的工作以及在集团层面实施的分析程序还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，集团项目组应当选择某些不重要的

组成部分，并对已选择的组成部分财务信息亲自执行或由代表集团项目组的组成部分注册会计师执行下列一项或多项工作：

- (1) 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计；
- (2) 对一或多个账户余额、一或多类交易或披露实施审计；
- (3) 使用组成部分重要性审阅组成部分财务信息实施；
- (4) 实施特定程序。

集团项目组应当在一段时间之后更换选择的组成部分。对组成部分的选择通常实行定期轮换。（增加不可预见性）

【单选题 2017】在审计集团财务报表时，下列工作类型中，不适用于重要组成部分的是（ ）。

- A. 特定项目审计 B. 实施特定审计程序 C. 财务信息审阅 D. 财务信息审计

【答案】C

【解析】审阅仅在已执行的工作不能提供充分、适当审计证据时，对选取的不重要组成部分实施的工作之一，不可能针对重要组成部分实施审阅。

【综合题 2015（节选）】

甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化妆品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料一：（1）子公司乙公司从事新产品研发，2014 年度新增无形资产 1000 万元，为自行研发的产品专利，A 注册会计师拟仅针对乙公司的研发支出实施审计程序；

（2）子公司丙公司负责生产，产品全部在集团内销售，A 注册会计师认为丙公司的成本核算存在可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，拟仅针对与成本结算相关的财务报表项目实施审计；

（3）甲集团公司的零售收入来自 40 家子公司，每家子公司的主要财务报表项目金额占集团的比例均低于 1%，A 注册会计师认为这些子公司均不重要，拟实施集团层面分析程序。

（5）子公司戊公司负责甲集团公司主要原材料进口业务，通过外汇掉期交易管理外汇风险，A 注册会计师拟使用 50 万元的组成部分重要性对戊公司财务信息实施审阅。

资料二：甲集团公司财务数据部分内容摘录如下（万元）：

要求：针对资料一，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一列审计计划是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

集团/组成部分	2014 年(未审数)		
	资产总额	营业收入	利润总额
甲集团公司 (合并)	80000	60000 其中： 批发收入 38000 零售收入 20000 其他 2000	12000
乙公司	1900	200	(300)
丙公司	60000	40000	8000
丁公司	20000	50000	10000
戊公司	2000	200	50

【答案】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
(1)	是	-
(2)	否	丙公司是具有财务重大性的重要组成部分，应当对丙公司的财务信息实施审计。
(3)	否	零售收入占集团营业收入的三分之一，金额重大，对这 40 家子公司仅在集团层面实施分析程序不足够。
(5)	否	戊公司的业务涉及外汇掉期交易，属于可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险的重要组成部分，应当实施审计。

【简答题 2019（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 2018 年度财务报表。与集团审计相关的部分事项如下：

（4）联营企业戊公司为重要组成部分。因未能就戊公司财务信息获取充分、适当的审计证据，A 注册会计师另行选取了三家不重要的组成部分作为替代，使用组成部分重要性对这些不重要组成部分的财务信息执行了审计，结果满意。

要求：针对上述第（4）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。未能就重要组成部分财务信息获取充分、适当的审计证据，表明审计范围受到重大限制。另选其他组成部分实施审计并不能降低所受的限制。注册会计师不能认为满意。

【简答题 2019（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 2018 年度财务报表。与集团审计相关的部分事项如下：

（3）丁公司为甲集团公司于 2018 年 1 月设立的子公司，从事衍生品业务。因丁公司各项主要财务指标占集团财务报表相关财务指标的比例较低，A 注册会计师要求组成部分注册会计师采用组成部分重要性对丁公司财务信息执行审阅。

要求：针对上述第（3）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。丁公司可能属于因风险而重要的组成部分，对其实施的工作不能是审阅。

【简答题 2019（节选）】

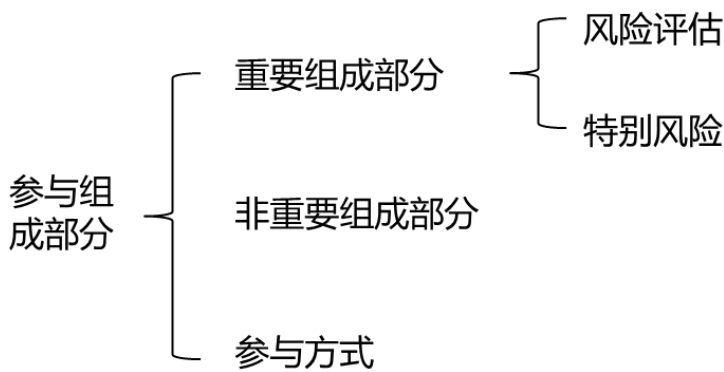
ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲集团公司 2018 年度财务报表。与集团审计相关的部分事项如下：

（3）A 注册会计师对不重要组成部分的财务报表执行了集团层面分析程序[必须的]，并对这些组成部分的年末银行存款、借款和与金融机构往来的其他信息实施了函证程序[局审。可能需要]，结果满意。

要求：针对上述第（3）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】恰当。

7.5 参与组成部分注册会计师的工作



1. 参与组成部分注册会计师实施的风险评估程序

如果组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行审计，集团项目组**应当**参与组成部分注册会计师实施的**风险评估程序**，以**识别**导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

集团项目组参与的性质、时间安排和范围受其组成部分注册会计师了解情况的影响，但至少应当包括：（三个方面缺一不可）

- （1）与组成部分注册会计师或组成部分管理层**讨论**对集团而言**重要的组成部分业务活动**；
- （2）与组成部分注册会计师**讨论**由于舞弊或错误导致组成部分财务信息发生**重大错报的可能性**；
- （3）**复核**组成部分注册会计师对识别出的导致集团财务报表发生重大错报的**特别风险**形成的**审计工作底稿**。

2. 对于特别风险的进一步审计程序

如果识别出导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，集团项目组应当**评价针对**识别出的特别风险拟实施的进一步审计程序的恰当性。根据对组成部分注册会计师的了解，集团项目组应当**确定是否有必要参与进一步审计程序**。

可能影响集团项目组参与组成部分注册会计师工作的因素包括：

- （1）组成部分的**重要程度**；

(2) 识别出的导致集团财务报表发生重大错报的**特别风险**；

(3) 集团项目组对组成部分注册会计师的了解（4个方面）。

3. 参与组成部分注册会计师的工作的方式

集团项目组参与组成部分注册会计师工作的方式，可能取决于集团项目组对组成部分注册会计师的了解。这些方式可能还包括：

(1) 与组成部分管理层或组成部分注册会计师**会谈**，获取对组成部分及其环境的**了解**。

(2) 复核组成部分注册会计师的总体审计**策略**和具体审计**计划**。

(3) 实施风险评估程序，**识别和评估**组成部分层面的重大错报风险。集团项目组可以单独或与组成部分注册会计师**共同**实施这类程序。

(4) 设计和实施**进一步审计程序**。集团项目组可以单独或与组成部分注册会计师共同设计和实施这类程序。

(5) **参加**组成部分注册会计师与组成部分管理层的总结会议和其他重要会议。

(6) **复核**组成部分注册会计师的审计工作底稿的其他相关部分。

【2015年 单选题】

下列各项工作中，可以由组成部分注册会计师代表集团项目组执行的是（ ）。

- A. 测试集团层面控制运行的有效性
- B. 对不重要的组成部分实施集团层面分析程序
- C. 确定对组成部分财务信息执行工作的类型
- D. 了解集团层面的控制和合并过程

【答案】A

【2017年 单选题】

在审计集团财务报表时，下列工作类型中，不适用于重要组成部分的是（ ）。

- A. 特定项目审计
- B. 实施特定审计程序
- C. 财务信息审阅
- D. 财务信息审计

【答案】C

【2011年 简答题（节选）】

要求：

(1) 针对确定的重要组成部分，简要说明 A 注册会计师执行工作的类型。

(2) 针对确定的非重要组成部分，简要说明 A 注册会计师执行工作的类型。

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：

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

针对要求（1）：

A 注册会计师应当对 E 公司和 G 公司运用该组成部分的重要性对其财务信息实施审计。

A 注册会计师应当针对 H 公司受到远期外汇合同交易影响而存在特别风险的账户余额和披露实施特定审计程序。

针对要求（2）：

A 注册会计师应当对 F 公司在集团层面实施分析程序，因为 F 公司属于不重要的组成部分。