

注册会计师 审计 教材精讲班

第二节 集团财务报表审计的责任和目标

2.1 集团财务报表审计中的责任设定

1. 承担全部责任

(1) 集团**项目组对整个**集团财务报表审计工作及审计意见承担全部责任，这一责任**不因利用**组成部分注册会计师的工作而减轻；

(2) 集团项目**合伙人及其所在的会计师事务所**对集团审计意见承担**全部责任**；

2. 对审计质量控制的责任

(1) 集团项目合伙人按照职业准则和适用的法律法规的规定，应当确信执行集团审计业务的人员（包括组成部分注册会计师）从整体上具备适当的胜任能力和必要素质；

(2) 集团项目合伙人应当负责指导、监督和执行集团审计业务；

(3) 集团项目合伙人应当确定出具的审计报告是否适合具体情况。

3. 不应提及组成部分注册会计师（单选题）

(1) 注册会计师对集团财务报表出具的审计报告不应提及组成部分注册会计师，除非法律法规另有规定；

(2) 如果法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，审计报告应当指明，这种提及并不减轻集团项目合伙人及其所在的会计师事务所对集团审计意见承担的责任；

(3) 如果因未能就组成部分财务信息获取充分、适当的审计证据，导致集团项目组在对集团财务报表出具的审计报告中发表非无保留意见，集团项目组需要在导致形成保留/否定/无法表示意见的基础部分中说明不能获取充分、适当审计证据的原因。除非法律法规要求在审计报告中提及组成部分注册会计师，并且这样做对充分说明情况是必要的，否则不应提及组成部分注册会计师。

【2014年 简答题（节选）】

ABC会计师事务所负责审计甲集团公司2013年度财务报表。集团项目组在审计工作底稿中记录了集团审计总结，部分内容摘录如下：

庚公司为不重要的组成部分。因诉讼结果存在重大不确定性，组成部分注册会计师对庚公司出具了带强调事项段的无保留意见审计报告。甲集团公司管理层认为该事项不会对集团财务报表产生重大影响。集团项目组同意甲集团公司管理层的判断，拟在无保留意见审计报告中增加其他事项段，提及组成部分注册会计师对庚公司出具的审计报告类型、日期和组成部分注册会计师名称。

【答案】不恰当。A注册会计师对集团财务报表出具的审计报告不应提及组成部分注册会计师，除非法律法规另有规定。

2.2 注册会计师的目标

1. 就组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行工作的范围、时间安排和发现的问题，与组成部分注册会计师进行清晰的沟通；

2. 针对组成部分财务信息和合并过程，获取充分、适当的审计证据，以对集团财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见。

第三节 集团审计业务的承接与保持

3.1 在承接与保持阶段获取了解

1. 首次接受委托时的了解途径

(1) 集团管理层提供的信息；

- (2) 与集团管理层及组成部分管理层的沟通；
- (3) 与前任集团项目组沟通；
- (4) 与组成部分注册会计师的沟通。

2. 在承接和保持阶段获取了解

首次接受委托

- (1) 集团结构
- (2) 组成部分中对集团重要的业务活动以及发生环境
- (3) 对服务机构的利用
- (4) 对集团层面控制的描述
- (5) 合并过程的复杂程度
- (6) 对组成部分财务信息执行相关工作的执行方，以及集团管理层委托多家会计师事务所的理由
- (7) 集团项目组是否可以不受限制地接触必要人员以及执行必要工作

连续审计业务

- (1) 集团组织结构的变化
- (2) 对集团具有重要影响的组成部分业务活动的变化
- (3) 集团治理层、管理层或重要组成部分的关键管理人员的变化
- (4) 对集团或组成部分管理层诚信和胜任能力的疑虑
- (5) 集团层面控制的变化
- (6) 适用的财务报告编制基础的变化

3.2 审计范围受到限制

1. 集团管理层施加限制的影响

如由于集团管理层施加的限制，使集团项目组不能获取充分、适当的审计证据，可能导致对集团财务报表发表**无法表示意见**，集团项目合伙人应当视具体情况采取下列措施：

- (1) 如果是**新业务**，**拒绝**接受业务委托；如果是连续审计业务，在法律允许的情况下，解除业务约定；
- (2) 如果法律法规禁止拒绝接受业务委托，或者不能解除业务约定，在可能的范围内对集团财务报表实施审计，并发表**无法表示意见**。

2. 组成部分范围受限的影响

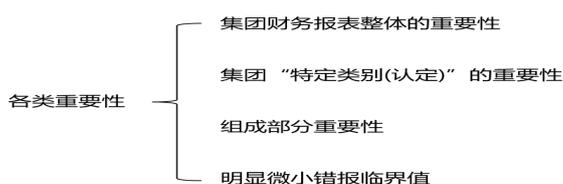
(1) 如果集团管理层限制集团项目组或组成部分注册会计师接触**重要组成部分**的信息，则集团项目组无法获取充分、适当审计证据。

(2) 如果**不是重要组成部分**，且集团项目组拥有其整套财务报表和审计报告，并能接触集团管理层拥有的与该组成部分相关的信息，则集团项目组**可能认为**已获得充分、适当的审计证据。但是受到限制的原因可能影响**集团审计意见**。

【例】可能影响集团管理层对集团项目组的询问所作回复的可靠性，以及集团管理层对集团项目组所作的声明的可靠性。

第六节 重要性

6.1 集团财务报表的各类重要性



1. 在制定集团**总体审计策略**时，集团项目组应确定集团**财务报表整体的重要性**。

2. **集团项目组**应当确定集团财务报表整体的重要性及与之相应的实际执行的重要性；

3. **集团项目组**应当确定适用于集团公司特定类别交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平及其相应的实际执行的重要性。

4. **集团项目组**需要针对集团财务报表设定**明显微小错报临界值**，不能将超过该临界值的错报视为对集团财务报表表明微小的错报。

5. **组成部分注册会计师**需要将在组成部分财务信息中识别出的超过临界值的**错报**通报给集团项目组。

6.2 组成部分财务报表整体的重要性

1. 除非只对组成部分财务信息实施集团层面分析程序，**集团项目组**应当确定组成部分财务报表整体的重要性。组成部分注册会计师需要使用组成部分重要性，评价未更正错报是否重大。

2. 组成部分财务报表的重要性应当**低于**集团财务报表整体重要性。

3. 集团项目组针对不同组成部分确定的重要性水平可能**不同**。

4. 集团项目组**无须**采用将集团财务报表整体重要性**按比例**分配的方式确定组成部分重要性。因此，对不同组成部分确定的重要性的**汇总数**，有可能**高于**集团财务报表整体重要性。

5. 在制定组成部分总体审计策略时，需要使用组成部分的重要性。

6.3 组成部分财务报表实际执行的重要性

1. 组成部分实际执行的重要性可以由**集团项目组**或**组成部分注册会计师**确定。

2. 如果基于集团审计目的，由组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行审计工作，集团项目组**应当评价**在组成部分层面确定的实际执行的重要性的**适当性**。

3. 如果仅针对组成部分财务信息在集团层面实施**分析程序**，集团项目组**无须**确定或评价组成部分财务报表实际执行的重要性。

【2013年 单选题】

下列有关组成部分重要性的说法中，错误的是（ ）。

- A. 组成部分重要性的汇总数可以高于集团财务报表整体的重要性
- B. 组成部分重要性可以由集团项目组或组成部分注册会计师确定
- C. 如果仅计划在集团层面对某组成部分实施分析程序，无需为该组成部分确定重要性
- D. 集团财务报表整体的重要性应当高于组成部分重要性

【答案】B

【2015年 多选题】

下列各项中，集团项目组应当确定的有（ ）。

- A. 集团财务报表明显微小错报的临界值
- B. 组成部分重要性
- C. 组成部分实际执行的重要性
- D. 集团财务报表实际执行的重要性

【答案】ABD

【2017年 多选题】

在审计集团财务报表时，下列有关组成部分重要性的说法中，正确的有（ ）。

- A. 组成部分重要性的汇总数不能高于集团财务报表整体的重要性
- B. 集团项目组应当将组成部分重要性设定为低于集团财务报表整体的重要性
- C. 组成部分重要性应当由集团项目组确定
- D. 集团项目组应当为所有组成部分确定组成部分重要性

【答案】BC

【2018年 单选题】

对于集团财务报表审计，下列有关组成部分重要性的说法中，错误的是（ ）。

- A. 组成部分重要性应当由集团项目组确定
- B. 组成部分重要性应当小于集团财务报表整体的重要性

C. 不重要的组成部分无需确定组成部分重要性

D. 不同组成部分的组成部分重要性可能不同

【答案】C

【2012年 简答题（节选）】

要求：假定不考虑其他条件，结合下表中第（1）、（2）和（3）列，分别指出第（4）列所列内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

甲集团公司拥有乙公司等6家全资子公司。ABC会计师事务所负责审计甲集团公司2011年度财务报表，确定甲集团公司合并财务报表整体的重要性为500万元。

集团项目组在审计工作底稿中记录了集团审计策略，部分内容摘录如下：

组成 部分	(1)	(2)	(3)	(4)	
	是否为重要组成部分(是/否)	是否由其他会计师事务所执行相关工作(是/否)	拟执行工作的类型	组 成 部 分 重 要 性	说明
乙公司	是	否	审计	500万元	确定该组成部分实际执行的重要性为300万元
丙公司	是	是	审计	200万元	该组成部分实际执行的重要性由其他会计师事务所自行确定，无须评价
丁公司	是	是	审计	100万元	确定该组成部分实际执行的重要性为60万元
戊公司	否	否	审阅	不 适 用	执行审阅工作，无须确定组成部分重要性
戊公司	否	否	集团层面 分析程序	不 适 用	执行集团层面分析程序，无须确定组成部分重要性
庚公司	否	否	审计	400万元	确定该组成部分实际执行的重要性为240万元

【答案】

组成部分	是否恰当(是/否)	理由
乙公司	否	组成部分重要性应当低于集团财务报表整体的重要性
丙公司	否	如果实际执行的重要性由组成部分注册会计师确定，集团项目组应当评价其适当性
丁公司	是	
戊公司	否	如果对组成部分财务信息执行审阅，应当确定组成部分重要性
戊公司	是	
庚公司	是	

【综合题 2015（节选）】

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（4）：DFE事务所作为重要组成部分注册会计师负责审计联营企业丁公司的财务信息，其审计项目组按丁公司利润总额的3%确定组成部分重要性为300万元，实际执行的重要性为150万元。

要求：指出资料一列审计计划是否恰当，如不恰当说明理由。

【答案】不恰当。丁公司为重要组成部分。集团项目组应当确定丁公司财务报表整体的重要性，丁公司实际执行的重要性可以由集团项目组确定，或由 DFE 事务所确定但由集团项目组进行评价。

【简答题 2019】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) A 注册会计师评估认为重要组成部分丙公司的组成部分注册会计师具备专业胜任能力，复核后认可了其确定的组成部分重要性和组成部分实际执行的重要性。

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。对重要组成部分，集团项目组应当基于集团审计目的为重要组成部分确定重要性。