

第二节 集团审计中的责任设定和注册会计师的目标

一、集团财务报表审计中的责任设定

1.目前，各国对集团财务报表审计中的责任设定有**两种模式**：我国用**第一种**

第一种模式：是集团项目组对整个集团财务报表审计工作及审计意见**负全部责任**，这一责任**不因利用**组成部分注册会计师的工作**而减轻**。

【强调】组成部分注册会计师对组成部分财务信息**执行相关工作**，并对**所有发现的问题，得出的结论或形成的意见**负责。

第二种模式：集团项目组和组成部分注册会计师**就各自执行的**审计工作**分别负责**，集团项目组在执行集团财务报表审计时**完全基于**组成部分注册会计师的工作。（了解）

2.审计报告：

(1) 原则性要求	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) 法律要求	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) 特殊情况	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
----------	--

【简答题·2018】ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计多家上市公司2017年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

要求：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。

XYZ会计师事务所担任了丁公司海外重要子公司的组成部分注册会计师。A注册会计师认为该事项与财务报表使用者理解审计工作相关，拟在对丁公司2017年度财务报表出具的无保留意见审计报告中增加其他事项段，说明该子公司经XYZ会计师事务所审计。

答案：不恰当。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。

二、注册会计师的目标

1.确定**是否担任**担任集团审计的注册会计师

2.如果担任集团审计的注册会计师，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**。（沟通好对组成部分财务信息执行什么工作）；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。（获取证据，发表意见）

第三节 集团审计业务的接受与保持

一、在承接与保持阶段获取了解

（一）总体要求：

1.要求：集团项目合伙人应当确定是否能够合理预期获取与**合并过程和组成部分财务信息**相关的充分、适当的审计证据，以作为形成集团审计意见的基础。

2.应对：

（1）集团项目组应当了解集团及其环境、集团组成部分及其环境，以足以识别可能的重要组成部分。

（2）如果组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行相关工作，集团项目合伙人应当评价集团项目组参与组成部分注册会计师工作的程度是否足以获取充分、适当的审计证据。

（二）不同情况的考虑

1.如果是新业务，集团项目组可以通过下列途径了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

（1）集团管理层提供的信息

（2）与集团管理层的沟通

（3）如适用，与前任集团项目组、组成部分管理层或组成部分注册会计师的沟通。

2.集团项目组需要对下列事项进行了解

（1）集团结构，包括法律意义上的结构和组织结构；

（2）组成部分中对集团重要的业务活动，包括业务活动在何种行业状况、监管环境以及经济和政治环境下发生；

（3）对服务机构的利用，包括共享服务中心；

（4）对集团层面控制的描述；

（5）合并过程的复杂程度；

（6）是集团项目合伙人所在的会计师事务所还是网络以外的组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作，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集团治理层和管理层、组成部分治理层和管理层、组成部分信息和组成部分注册会计师，以及是否可以对组成部分财务信息执行必要的工作。

3.如果是连续审计集团项目组获取充分、适当的审计证据的能力可能受某些方面重大变化的影响。

（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在构成上的变化；

（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。

二、审计范围受到限制

（一）综述

如果集团项目合伙人认为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，由此产生的影响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，在法律法规允许的情况下，**解除**业务约定；

2.如果法律法规**禁止**注册会计师**拒绝**接受业务委托，或者注册会计师**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，并对集团财务报表发表**无法表示意见**。

（二）不同情况的考虑

1. 限制 重要组成部分	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	集团项目组将无法获取充分、适当的审计证据 集团项目组考虑无法获取充分、适当的审计证据对其形成审计意见的影响
2. 限制 不重要 组成部分	集团管理层限制集团项目组或组成部分注册会计师接触组成部分的信息，但这类限制与不重要的组成部分有关	仍有可能获取充分、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

【举例】集团项目组**拥有其整套**财务报表和审计报告，并**能够接触**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这些信息已构成与该组成部分相关的充分、适当的审计证据。

【简答题·2016】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：

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。

(1) 联营公司戊公司为**重要组成部分**。因无法接触戊公司的管理层和注册会计师，A注册会计师取得了戊公司2015年度财务报表和审计报告，甲集团公司管理层拥有的戊公司财务信息及作出的与戊公司财务信息有关的书面声明，认为这些信息已构成与戊公司相关的充分、适当的审计证据。

答案：不恰当，戊公司为**重要组成部分**。A注册会计师取得的这些信息**不能构成**与戊公司相关的充分、适当的审计证据。