

第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

【知识点 1】基本概念

集团	①由 所有组成部分构成的整体 ，并且所有组成部分的财务信息包括在集团财务报表中。 ②集团 至少拥有一个以上的组成部分 。
组成部分	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。

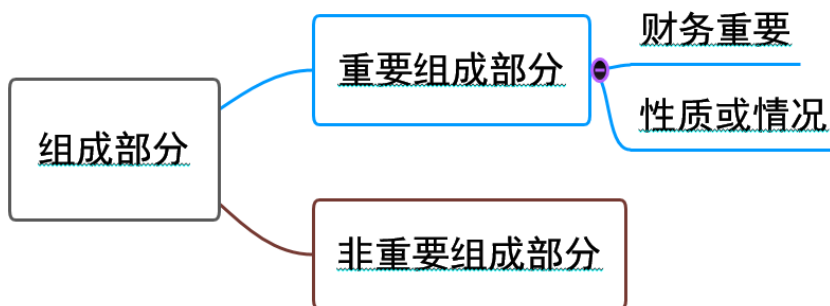
(一) 财务报告系统的组织结构

情况一：母公司、子公司、合营企业、被投资实体

情况二：职能部门、生产过程、单项产品、劳务地区

【强调】集团财务报告系统中可能存在不同层次的组成部分，但这种情况下在汇总层次上识别组成部分可能比逐一识别更为合适。

(二) 分类



(三) 重要组成部分

重要组成部分	(1) 单个组成部分对集团具有财务重大性；
	(2) 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。(外汇交易)

【强调 1】如某组成部分既具有财务重大性、又因风险而重要，应当将其判断为具有财务重大性的重要组成部分。

【强调 2】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。

【知识点 2】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.如果集团管理层限制集团项目组或组	集团项目组将 无法获取 充分、适当的审计证据
--------------------	-------------------------------

成部分注册会计师接触 重要组成部分 的信息	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.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。 【强调】 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。

【知识点3】了解组成部分注册会计师

(一) 归纳

需要了解	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 。
无需了解	如果集团项目组计划 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。
了解内容	如果 计划要求组成部分注册会计师 执行组成部分财务信息的相关工作集团项目组应当了解下列事项： (1) 组成部分注册会计师是否了解并将遵守与集团审计相关的 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 工作的程度是否足以获取充分、适当的审计证据 ； (4) 组成部分注册会计师 是否处于积极的监管环境中 。

(二) 结论

情形和处理原则		职业道德		专业胜任能力		监管环境	
		重大疑虑	不符合独立性	重大疑虑	非重大疑虑	重大疑虑	未处于积极有效的监管环境中
集团项目组参与程度	参与	×	×	×	√	×	√
	亲自审	√	√	√	-	√	-

【记忆】重大疑虑亲自审，外加一个独立性。

【知识点4】重要性

(一) 重要要求

- 1.如果组成部分注册会计师对组成部分财务信息**实施审计或审阅**，**集团项目组应当基于集团审计目的，为这些组成部分确定组成部分重要性**。
- 2.不是所有的组成部分都需要组成部分重要性。

(二) 制定主体

制定主体	重要性类别
集团	集团财务报表整体的重要性

项目组	特定类别的交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平
	组成部分重要性（基于集团审计目的，组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施审计或审阅）=组成部分财务报表整体的重要性
	明显微小错报的临界值

（三）重要性之间的关系

- 1.组成部分重要性低于集团财务报表整体的重要性
- 2.在确定组成部分重要性时，无须采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式
- 3.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
- 4.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。

【知识点 5】针对评估的风险采取的应对措施

（一）工作类型

组成部分		谁来做	执行的工作
1. 对重要组成部分需执行的工作	(1) 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的注册会计师	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) 对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的重要组成部分		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； 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。
2.对不重要的组成部分所需执行的工作		集团项目组	应当在集团层面实施分析程序。

【强调】如果集团项目组要求组成部分注册会计师仅针对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施审计，在与组成部分注册会计师沟通时，集团项目组需要考虑多数财务报表项目是相互关联的这一事实。

（二）已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理

组成部分选择	谁来做	执行的工作
集团项目组应当选择某些不重要的组成部分	集团项目组或代表集团项目组的组成部分的注册会计师	执行下列一项或多项工： 1.使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计； 2.对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施审计； 3.实施特定（审计）程序。 4.使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审阅；

（三）参与组成部分注册会计师的工作的方式

- 1.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。
- 2.如果在由组成部分注册会计师执行相关工作的组成部分内，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。

3.如果组成部分是**不重要的组成部分**，集团项目组参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围，将根据集团项目组对组成部分注册会计师的**了解的不同而不同**。而该组成部分不是重要组成部分这一事实，成为次要考虑的因素。