

## 第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

### 考情分析

本章属于重要章节，学习难度稍大，最近几年分值在6分左右。简答题和综合题考察较多，亦会涉及客观题。

### 教材变化

无实质性变化

### 内容精讲

- 第一节 与集团财务报表审计相关的概念
- 第二节 集团审计中的责任设定和注册会计师的目标
- 第三节 集团审计业务的接受与保持
- 第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境
- 第五节 了解组成部分注册会计师
- 第六节 重要性
- 第七节 针对评估的风险采取的应对措施
- 第八节 合并过程及期后事项
- 第九节 与组成部分注册会计师的沟通
- 第十节 评价审计证据的充分性和适当性
- 第十一节 与集团管理层和集团治理层的沟通

### 第一节 与集团财务报表审计相关的概念

#### 相关定义：

#### 一、集团

是指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。集团至少拥有一个以上的组成部分。

#### 二、组成部分

##### （一）定义

是指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。

##### （二）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

**【提示】**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。

##### （三）分类



##### （四）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）

**【提示】**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。

【多选题】下列各项中，可能属于集团财务报表审计中的组成部分的有（ ）。

- A. 集团内的母公司
- B. 集团职能部门
- C. 集团内子公司对外投资的联营企业
- D. 集团的分支机构

答案：ABCD

解析：ABCD 均可能属于集团审计中的组成部分。

### 三、集团财务报表

- 1. 是指包括一个以上组成部分财务信息的财务报表。
- 2. 集团财务报表也指没有母公司但处在同一控制下的各组成部分编制的财务信息所汇总生成的财务报表。

### 四、集团审计

集团审计是指对集团财务报表进行的审计。

### 五、集团审计意见

集团审计意见是指对集团财务报表发表的审计意见。

### 六、集团项目合伙人

是指会计师事务所中负责某项集团审计业务及其执行，并代表会计师事务所在对集团财务报表出具的审计报告上签字的合伙人。

### 七、集团项目组

是指参与集团审计的，包括集团项目合伙人在内的所有合伙人和员工。

### 八、组成部分注册会计师

是指基于集团审计目的，按照集团项目组的要求，对组成部分财务信息执行相关工作的注册会计师。

### 九、集团管理层

是指负责编制集团财务报表的管理层。

### 十、组成部分管理层

是指负责编制组成部分财务信息的管理层。

## 第二节 集团审计中的责任设定和注册会计师的目标

### 1. 集团财务报表审计中的责任设定

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。

### 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】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。

### 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	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	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

组成部分	部分的信息，但这类限制与不重要的组成部分有关	
------	------------------------	--

**【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】**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。