

## 第八节 合并过程及期后事项

### 一、合并过程

**集团项目组**应当了解集团层面的控制和合并过程，包括集团管理层向组成部分下达的指令。

#### 1. 测试情形及要求

如果对合并过程执行工作的性质、时间安排和范围基于预期集团层面控制有效运行，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代为测试集团层面控制运行的有效性。

#### 2. 实施程序

集团项目组应当针对合并过程设计和实施进一步审计程序，其中应当包括评价所有组成部分是否均已包括在集团财务报表中。

#### 3. 评价要求

集团项目组应当评价合并调整和重分类事项的适当性、完整性和准确性，并评价是否存在舞弊风险因素或可能存在管理层偏向的迹象。

#### 4. 评价事项

- (1) 评价重大调整是否恰当反映了相关事项和交易；
- (2) 确定重大调整是否得到集团管理层和组成部分管理层（如适用）的正确计算、处理和授权；
- (3) 确定重大调整是否有适当的证据支持并得到充分的记录；
- (4) 检查集团内部交易、未实现内部交易损益以及集团内部往来余额是否核对一致并抵销。

### 二、期后事项

1. 如果集团项目组或组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施审计，集团项目组或组成部分注册会计师应当实施审计程序，以识别组成部分自组成部分财务信息日至对集团财务报表出具审计报告日之间发生的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的事项。

2. 如果组成部分注册会计师执行组成部分财务信息审计以外的工作，集团项目组应当要求组成部分注册会计师告知其注意到的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的期后事项。

## 第九节 与组成部分注册会计师的沟通

**前言：**集团项目组清晰、及时的通报工作要求，是集团项目组和组成部分注册会计师之间形成**有效的双向沟通**关系的基础。

### 一、集团项目组向组成部分注册会计师的沟通

(一) **要求：**通报的内容应当明确组成部分注册会计师应执行的工作和集团项目组对其工作的利用，以及组成部分注册会计师与集团项目组沟通的形式和内容。

(二) **内容：**通报的内容**还应当**包括：

1. 在组成部分注册会计师知悉集团项目组将利用其工作的前提下，要求组成部分注册会计师确认其将**配合**集团项目组的工作。

2. 与集团审计相关的职业道德要求，特别是**独立性**要求。

3. 在对组成部分财务信息实施审计或审阅的情况下，组成部分的重要性和针对特定交易类别、账户余额或披露采用的一个或多个重要性水平（如适用）以及临界值，超过临界值的错报不能视为对集团财务报表明显微小的错报。

(4) 识别出的与组成部分注册会计师工作相关的、由于舞弊或错误导致集团财务报表发生重大错报的**特别风险**。集团项目组应当要求组成部分注册会计师及时沟通所有识别出的、在组成部分内的其他由于舞弊或错误可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，以及组成部分注册会计师针对这些特别风险采取的应对措施。

(5) 集团管理层编制的**关联方清单**和**集团项目组知悉的任何其他关联方**。集团项目组应当要求组成部分注册会计师及时沟通集团管理层或集团项目组以前未识别出的关联方。集团项目组应当确定是否需要将新识别的关联方告知其他组成部分注册会计师。

### 二、组成部分注册会计师向集团项目组沟通

集团项目组**应当要求**组成部分注册会计师沟通与得出集团审计结论**相关的事项**。沟通的内容应当包括：

1. 组成部分注册会计师是否已遵守与集团审计相关的职业道德要求，包括对独立性和专业胜任能力的要求；

2. 组成部分注册会计师是否已遵守集团项目组的要求；
3. 指出作为组成部分注册会计师出具报告对象的组成部分财务信息；
4. 因违反法律法规而可能导致集团财务报表发生重大错报的信息；
5. 组成部分财务信息中**未更正错报**的清单；（清单**不必包括低于**集团项目组通报的临界值且明显微小的错报）
6. 表明可能存在管理层偏向的迹象；
7. 描述识别出的组成部分层面值得关注的内部控制缺陷；
8. 组成部分注册会计师向组成部分治理层已通报或拟通报的其他重大事项，包括涉及组成部分管理层、在组成部分层面内部控制中承担重要职责的员工以及其他人员的舞弊或舞弊嫌疑；
9. 可能与集团审计相关或者组成部分注册会计师期望集团项目组加以关注的其他事项，包括在组成部分注册会计师要求组成部分管理层提供的书面声明中指出的例外事项；
10. 组成部分注册会计师的总体发现、得出的结论和形成的意见。

### 三、评价与组成部分注册会计师的沟通

1. 集团项目组**应当评价与**组成部分注册会计师的**沟通**。集团项目组应当：

（1）与组成部分注册会计师、组成部分管理层或集团管理层（如适用）讨论在评价过程中发现的**重大事项**；

（2）确定是否有必要复核组成部分注册会计师审计工作底稿的相关部分。

2. 集团项目组在复核组成部分注册会计师的审计工作底稿时，通常关注的是与导致集团财务报表发生重大错报的**特别风险相关**的审计工作底稿。

如果认为组成部分注册会计师的工作不充分，集团项目组应当确定需要实施哪些追加的审计程序，以及这些程序是由组成部分注册会计师还是集团项目组实施。

## 第十节 评价审计证据的充分性和适当性

1. 如果认为**未能获取**充分、适当的**审计证据**作为形成集团审计意见的基础，集团项目组**可以要求**组成部分注册会计师对组成部分财务信息**实施追加的程序**。**如果不可行**，集团项目组**可以直接**对组成部分财务信息**实施程序**。
2. 集团项目合伙**人对错报**（无论该错报是由**集团项目组识别**还是由**组成部分注册会计师告知**）的**汇总影响**的评价，能够使其确定集团财务报表整体**是否存在**重大错报。

## 第十一节 与集团管理层和集团治理层的沟通

### 一、与集团管理层的沟通

1. 集团项目组应当确定哪些识别出的内部控制缺陷需要向集团治理层和集团管理层通报。在确定通报的内容时，集团项目组应当考虑：

- （1）集团项目组识别出的集团层面内部控制缺陷；
- （2）集团项目组识别出的组成部分层面内部控制缺陷；
- （3）组成部分注册会计师提请集团项目组关注的内部控制缺陷。

2. 如果集团项目组**识别出舞弊**；组成部分注册会计师**提请**集团项目组**关注舞弊**；或者有关信息表明**可能存在舞弊**；集团项目组应当及时向适当层级的集团管理层通报，以便管理层告知主要负责防止和发现舞弊事项的人员。

3. 因法律法规要求或其他原因，组成部分注册会计师**可能需要**对组成部分财务报表**发表审计意见**。

（1）集团项目组**应当要求**集团管理层**告知**组成部分管理层其尚未知悉的、集团项目组注意到的**可能**对组成部分财务报表**产生重要影响**的事项。

**情况 1：**如果集团管理层**拒绝**向组成部分管理层**通报该事项**，集团项目组应当**与集团治理层进行讨论**。

**情况 2：**如果该事项**仍未得到解决**，集团项目组在遵守法律法规和职业准则有关保密要求的前提下，应当考虑是否建议组成部分注册会计师在该事项**得到解决之前**，**不对**组成部分财务报表**出具审计报告**。

### 二、与集团治理层的沟通

集团项目组向集团治理层通报的事项，可能包括组成部分注册会计师**提请**集团项目组关注，并且集团项目组根据职业判断认为与集团治理层**责任**相关的重大事项。

集团项目组还应当与集团治理层沟通的事项包括：

- (1) 对组成部分财务信息拟执行工作的类型的概述；
- (2) 在组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息拟执行的工作中，集团项目组计划参与其工作的性质的概述；
- (3) 对组成部分注册会计师的工作作出的评价，引起集团项目组对其工作质量产生疑虑的情形；
- (4) 集团审计受到的限制，如集团项目组接触某些信息受到的限制；
- (5) 涉及集团管理层、组成部分管理层、在集团层面控制中承担重要职责的员工以及其他人员（在舞弊行为导致集团财务报表出现重大错报的情况下）的舞弊或舞弊嫌疑。

【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2018年度财务报表。与集团审计相关的部分事项如下：

要求：针对第1至5项，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

1. A注册会计师将资产总额、营业收入或利润总额超过设定金额的组成部分识别为重要组成部分，其余作为不重要的组成部分。

答案：不恰当。在识别重要组成部分时还要考虑可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险的组成部分。

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。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，结果满意。

答案：不恰当。乙公司是具有财务重大性的重要组成部分，应当对乙公司财务信息执行审计。

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，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，结果满意。

答案：恰当。

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。

答案：不恰当。应当由集团项目组确定组成部分重要性。

5. A注册会计师要求所有组成部分注册会计师汇报组成部分的控制缺陷和超过组成部分实际执行重要性的未更正错报，将其与集团层面的控制缺陷和未更正错报汇总评估后认为，甲集团公司不存在值得关注的内部控制缺陷，集团财务报表不存在重大错报。

答案：不恰当。应当要求组成部分注册会计师汇报超过集团层面明显微小错报临界值的错报。