



第二节 集团审计中的责任 设定和注册会计师的目标



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。



第二节 集团审计中的责任设定和注册会计师的目标

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



第二节 集团审计中的责任设定和注册会计师的目标

(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



第二节 集团审计中的责任设定和注册会计师的目标

二、注册会计师的目标

1. 确定是否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



第三节 集团审计业务的接受与保持

一、在接受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。



第三节 集团审计业务的接受与保持

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。



第三节 集团审计业务的接受与保持

（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。



第三节 集团审计业务的接受与保持

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；



第三节 集团审计业务的接受与保持

(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。



第三节 集团审计业务的接受与保持

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。



第三节 集团审计业务的接受与保持

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：



第三节 集团审计业务的接受与保持

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**。



第三节 集团审计业务的接受与保持

(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



第三节 集团审计业务的接受与保持

【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。



第三节 集团审计业务的接受与保持

【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。



第三节 集团审计业务的接受与保持

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。



第三节 集团审计业务的接受与保持

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。



第四节 了解集团及其环境、 集团组成部分及其环境



第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

注册会计师应当通过了解被审计单位及其环境识别和评估财务报表层次重大错报风险。

集团项目组应当对集团及其环境、集团组成部分及其环境获取充分的了解，以足以：

1. 确认或修正最初识别的重要组成部分；
2. 评估舞弊或错误导致集团财务报表发生重大错报的风险。



第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

因此，集团项目组应当：

1. 在业务承接或保持阶段获取信息的基础上，进一步了解集团及其环境、集团组成部分及其环境，包括集团层面控制。
2. 了解合并过程包括集团管理层向组成部分下达的指令。



第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

一、集团管理层下达的指令

1. 为实现财务信息的一致性和可比性，集团管理层通常对组成部分下达指令（财务报告程序手册和报告文件包）。这些指令具体说明了对包括在集团财务报表中的组成部分财务信息的要求：

（1）运用的会计政策；

（2）适用于集团财务报表的法定和其他披露要求，包括分部的确定和报告、关联方关系及其交易、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；

（3）报告的时间要求。



第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

2. 集团项目组对指令的了解可能包括下列方面：

- (1) 就完成报告文件包而言，指令是否清晰、实用；
- (2) 指令是否充分说明了适用的财务报告编制基础的特点；
- (3) 指令是否规定了为遵守适用的财务报告编制基础的要求而需要充分披露的事项（如关联方关系及其交易和分部信息的披露）；
- (4) 指令是否规定了如何确定合并调整事项（如集团内部交易、未实现内部交易损益和集团内部往来余额）；
- (5) 指令是否规定了组成部分管理层对财务信息的批准程序。



第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

二、舞弊

注册会计师需要识别舞弊风险，并设计和实施适当的应对措施。用以识别舞弊导致的集团财务报表重大错报风险所需的信息可能包括：

1. 集团管理层对集团财务报表可能存在舞弊导致的重大错报风险的评估；
2. 集团管理层对集团舞弊风险的识别和应对过程，包括集团管理层识别出的任何特定舞弊风险，或可能存在舞弊风险的账户余额、某类交易或披露；



第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

3. 是否有特定组成部分可能存在舞弊风险；

4. 集团治理层如何监督集团管理层识别和应对集团舞弊风险的过程，以及集团管理层为降低集团舞弊风险而建立的控制；

5. 就集团项目组对是否知悉任何影响组成部分或集团的舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控的询问，集团治理层、管理层和内部审计人员（如适用，还包括组成部分管理层、组成部分注册会计师和其他人员）作出的答复。



第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

三、集团项目组成员和组成部分注册会计师对集团财务报表重大错报风险（包括舞弊风险）的讨论

讨论可以提供下列机会：

- （1）分享对组成部分及其环境的了解，包括对集团层面控制的了解。
- （2）交流有关组成部分或集团的经营风险的信息。
- （3）交流对下列有关舞弊问题的看法：

①集团财务报表可能如何以及在何处易于发生舞弊或错误导致的重大错报；

②集团管理层和组成部分管理层如何编制并隐瞒虚假财务报告；

③组成部分的资产可能如何被侵占。



第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

(4) 识别集团管理层或组成部分管理层可能倾向或有意操纵利润导致虚假财务报告而采取的惯常手段。

(5) 考虑已知的、对集团产生影响的外部 and 内部因素。

(6) 考虑集团或组成部分管理层可能凌驾于控制之上的风险。

(7) 考虑是否基于集团财务报表编制目的而采用统一的会计政策编制组成部分财务信息，如果未采用统一的会计政策，如何识别和调整会计政策差异。

(8) 讨论识别出的组成部分的舞弊，或显示组成部分存在舞弊的信息。

(9) 分享可能显示违反法律法规的信息（如有关商业贿赂或不适当的转移定价的信息）。



第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

四、风险评估

1. 集团项目组可以基于下列信息，在集团层面评估集团财务报表重大错报风险：

（1）在了解集团及其环境、集团组成部分及其环境和合并过程时获取的信息，包括在评价集团层面控制以及与合并过程相关的控制的设计和获取的审计证据；

（2）从组成部分注册会计师获取的信息。



第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

2. 在了解集团及其环境、集团组成部分及其环境的基础上，集团项目组应当按照审计准则的规定制定集团总体审计策略和具体审计计划。

【提示】集团项目合伙人应当复核集团总体审计策略和具体审计计划。