



第十四章

对舞弊和法律法规的考虑



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

第一节：财务报表审计中与舞弊相关的责任

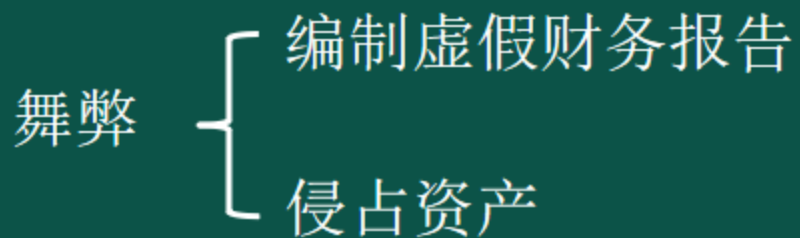
【知识点1】关于舞弊的基础知识

一、定义：是指被审计单位的管理层、治理层、员工或第三方使用欺骗手段获取不当或非法利益的故意行为。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

二、分类：



侵占资产通常伴随着虚假或误导性的记录 and 文件，其目的是隐瞒资产丢失或未经适当授权而被抵押的事实。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

三、双方责任：

责任主体	内容
治理层和管理层	1.被审计单位治理层和管理层对防止或发现舞弊负有主要责任。 2.管理层在治理层的监督下，高度重视对舞弊的防范和遏制是非常重要的。 3.治理层的监督包括考虑管理层凌驾于控制之上或对财务报告过程施加其他不当影响的可能性。
注册会计师	1.注册会计师有责任按照审计准则的规定执行审计工作，获取财务报表在整体上是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报的合理保证。 2.由于审计的固有限制，即使按照审计准则的规定恰当地计划和实施审计工作，注册会计师也不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

【提示1】舞弊导致的重大错报未被发现的风险，大于错误导致的重大错报未被发现的风险。

【提示2】管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险，大于员工舞弊导致的重大错报未被发现的风险。

【提示3】如果在完成审计工作后发现舞弊导致的财务报表重大错报，特别是串通舞弊或伪造文件记录导致的重大错报，并不必然表明注册会计师没有遵守审计准则。（不看结果，看过程：审计工作、审计程序、审计证据、审计报告）



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

【知识点2】风险评估程序和相关活动

一、询问：

询问人员	询问内容（问什么）
管理层 (应当)	(1) 风评：管理层对财务报表可能存在由于舞弊导致的重大错报风险的评估，包括评估的性质、范围和频率等。 (2) 识别和应对：管理层对舞弊风险的识别和应对过程，包括管理层识别出的或注意到的特定舞弊风险，或可能存在舞弊风险的各类交易、账户余额或披露。 (3) 向上通报：管理层就其对舞弊风险的识别和应对过程向治理层的通报。 (4) 向下通报：管理层就其经营理念和道德观念向员工的通报。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

询问人员	询问内容（问什么）
治理层 (应当)	除非治理层全部成员参与管理被审计单位： ①注册会计师应当了解治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程，以及为降低舞弊风险而建立的内部控制 ②询问治理层是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

二、评价舞弊风险因素

舞弊风险因素	要点
1.实施舞弊的 动机或压力	舞弊发生的 首要条件 。
2.实施舞弊的 机会	①舞弊者需要具有舞弊的 机会 ，舞弊才可能 成功 。 ②一般源于内部控制在设计和运行上的缺陷
3.为舞弊行为 寻找借口的能力	① 借口 是舞弊发生的重要条件之一。 ②只有舞弊者能够对舞弊行为予以 合理化 ，舞弊者才可能作出舞弊行为，作出舞弊行为后才能心安理得。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

【提示】存在舞弊风险因素并不必然表明发生了舞弊，但在舞弊发生时通常存在舞弊风险因素，因此，舞弊风险因素可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

三、识别和评估舞弊导致的重大错报风险

1.舞弊导致的重大错报风险属于需要注册会计师特别考虑的重大错报风险，即特别风险。

2.在识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、披露认定层次的重大错报风险时，注册会计师应当识别和评估舞弊导致的重大错报风险。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

3. 审计准则规定，在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。如果认为收入确认存在舞弊风险的假定不适用于业务的具体情况，从而未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出该结论的理由。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

【知识点3】应对舞弊导致的重大错报风险

舞弊导致 的重大错报风险	应对
1.财报层→总体应对措施	(1) 在分派和督导项目组成员时，考虑承担重要业务职责的项目组成员所具备的知识、技能和能力； (2) 评价被审计单位对会计政策（特别是涉及主观计量和复杂交易的会计政策）的选择和运用； (3) 增加审计程序的不可预见性。
2.认定层	(1) 改变拟实施审计程序的性质。 (2) 改变实质性程序的时间。 (3) 扩大审计程序的范围（扩大控制测试的范围通常无效）。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

舞弊导致的重大错报风险	应对
3. 针对管理层凌驾于控制之上的风险	测试、复核、评价 (1) 测试会计分录以及其他调整是否适当。 期末的会计分录和其他调整必须测试（整个期间考虑是否有必要）。 (2) 复核会计估计是否存在偏向。 (3) 评价重大交易的商业理由。 【提示1】 由于管理层在被审计单位的地位，管理层凌驾于内部控制之上的风险在所有被审计单位都会存在。 【提示2】 管理层凌驾于内部控制之上的风险属于特别风险



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

4.应对第三方配合实施财务舞弊的风险

（1）增加审计程序的不可预见性

（2）重视分析交易的商业实质并取证。

（3）实施反舞弊程序。（1）实地走访（2）要求第三方就其向注册会计师提供的资料、信息以及作出的陈述的真实性和完整性进行承诺。（3）采用跟函

（4）会计师事务所内部的沟通与决策。（反舞弊专家、加强对项目组成员的督导、项目质量复核人员）



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

【知识点4】完成审计工作

1.如果识别出某项错报，并有理由认为该项错报是或可能是由于舞弊导致的，且涉及管理层，特别是涉及较高层级的管理层，无论该项错报是否重大！

注册会计师都应当重新评价，对由于舞弊导致的重大错报风险的评估，结果以及该结果对旨在应对评估的风险的审计程序的性质时间安排和范围的影响。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

2.无法继续执行审计业务

情形	①被审计单位没有针对舞弊采取适当的、注册会计师根据具体情况认为必要的措施，即使该舞弊对财务报表并不重大； ②注册会计师对由于舞弊导致的重大错报风险的考虑以及实施审计测试的结果，表明存在重大且广泛的舞弊风险； ③注册会计师对管理层或治理层的胜任能力或诚信产生重大疑虑。
做法	①确定适用于具体情况的职业责任和法律责任，包括是否需要向审计业务委托人或监管机构报告； ②在相关法律法规允许的情况下，考虑是否需要解除业务约定。 a.与适当层级的管理层和治理层讨论解除业务约定的决定和理由； b.考虑是否存在职业责任或法律责任，需要向审计业务委托人或监管机构报告解除业务约定的决定和理由。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

3. 书面声明（舞弊声明有四项，内控风评双披露）

注册会计师应当就下列事项向管理层和治理层（如适用）获取书面声明：

（1）管理层和治理层认可其设计、执行和维护内部控制以防止和发现舞弊的责任；

（2）管理层和治理层已向注册会计师披露了管理层对由于舞弊导致的财务报表重大错报风险的评估结果；



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

（3）管理层和治理层已向注册会计师披露了已知的涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其他人员（在舞弊行为导致财务报表出现重大错报的情况下）的舞弊或舞弊嫌疑；

（4）管理层和治理层已向注册会计师披露了从现任和前任员工、分析师、监管机构等方面获知的、影响财务报表的舞弊指控或舞弊嫌疑。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

4. 与管理层、治理层及被审计单位之外的适当机构的沟通

沟通对象	要求
(1) 管理层	①当注册会计师已获取的证据表明存在或可能存在舞弊时，尽快提请适当层级的管理层关注这一事项时很重要的。即使该事项可能被认为不重要，注册会计师也应当这样做。 ②通常情况下，适当层级的管理层至少要比涉嫌舞弊的人员高出一个级别
(2) 治理层	如果确定或怀疑舞弊涉及①管理层、②在内部控制中承担重要职责的员工③其舞弊行为可能导致财务报表重大错报的其他人员，注册会计师应当尽早就此类事项与治理层沟通。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

沟通对象	要求
(3) 被审计单位之外的适当机构	1.如果识别出舞弊或怀疑存在舞弊，注册会计师应当确定是否有责任向被审计单位以外的适当机构报告。 2.尽管注册会计师对客户信息负有的保密义务可能妨碍这种报告，但如果法律法规或相关职业道德要求规定了相关报告责任，注册会计师应当遵守法律法规或相关职业道德要求的规定。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

第二节：财务报表审计中对法律法规的考虑

【知识点1】基础知识

1.含义：是指被审计单位、治理层、管理层或为被审计单位工作或受其指使的其他人，有意或无意违背除适用的财务报告编制基础以外的现行法律法规的行为。不包括与被审计单位经营活动无关的不当个人行为。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

2. 分类

分类	概念及举例
第一类法律法规	对决定财务报表的重大金额和披露有 直接影响 的法律法规。（税收、年金）
第二类法律法规	对决定财务报表的重大金额和披露 没有直接影响 的 其他法律法规 （遵循经营许可条件、监管机构对偿债能力的规定和环保方面的要求）



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

3. 双方责任

责任方		要求
管理层		有责任在治理层的监督下确保被审计单位的经营活 动符合法律法规的规定。
注册 会计 师	针对 第一 类	就被审计单位遵守这类法律法规获取充分、适当的 证据。
	针对 第二 类	仅限于实施特定的审计程序，以有助于识别可能对 财务报表产生重大影响的违反这些法律法规的行为。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

【知识点2】识别违反其他法律法规（第二类）的行为的程序（特定的程序）

注册会计师应当实施下列审计程序，以有助于识别可能对财务报表产生重大影响的违反其他法律法规的行为：

- 1.向管理层和治理层（如适用）**询问**被审计单位是否**遵守**了这些法律法规；
- 2.**检查**被审计单位与许可证颁发机构或监管机构的**往来函件**。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

【知识点3】识别出或怀疑存在违反法律法规行为时实施的审计程序



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

注意到相关的信息	怀疑存在行为	评价违反法律法规的影响
注册会计师应当： （1）了解违反法律法规行为的性质及其发生的环境； （2）获取进一步的信息，以评价对财务报表可能产生的影响。 包括： ①违反法律法规行为对财务报表产生的潜在财务后果； ②潜在财务后果是否需要列报； ③潜在财务后果是否非常严重。	1.如果治理层能够提供额外的审计证据，注册会计师可以与治理层讨论其发现。 2.如果管理层或治理层不能提供充分的信息，注册会计师可以考虑向被审计单位内部或外部的法律顾问咨询。 3.如果认为向被审计单位法律顾问咨询是不适当的或不满意其提供的意见，注册会计师可以考虑向所在会计师事务所的法律顾问咨询。	1.注册会计师应当评价违反法律法规行为对审计的其他方面产生的影响，包括对注册会计师风险评估和被审计单位书面声明的可靠性的影响。 2.考虑是否有必要解除业务约定



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

【知识点4】对识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为的沟通 and 报告

措施	细则
与治理层沟通	①除非治理层全员参与管理层，CPA应当与治理层沟通注意到的违反法律法规的事项，明显不重要的可以不沟通。 ②沟通通常采用书面形式，副本做底稿。口头沟通，要形成书面文件 ③情节严重原则：尽快沟通 ④如果涉及管理层/治理层：和更高级（审计委员会、监事会）通报，如果不能确定向谁报告，CPA考虑向外部监管机构报告或征询法律意见。



第十四章 对舞弊和法律法规的考虑

措施	细则
出具审计报告	违法行为→重大影响→恰当反应→无保留意见
	违法行为→重大影响→未恰当反应→保留或否定
	审计范围受限→来自被审计单位限制→保留或无法表示
	审计范围受限→其他方面的限制→评价对于审计意见的影响
严重违法行为	考虑是否有必要向监管机构和执法机构报告

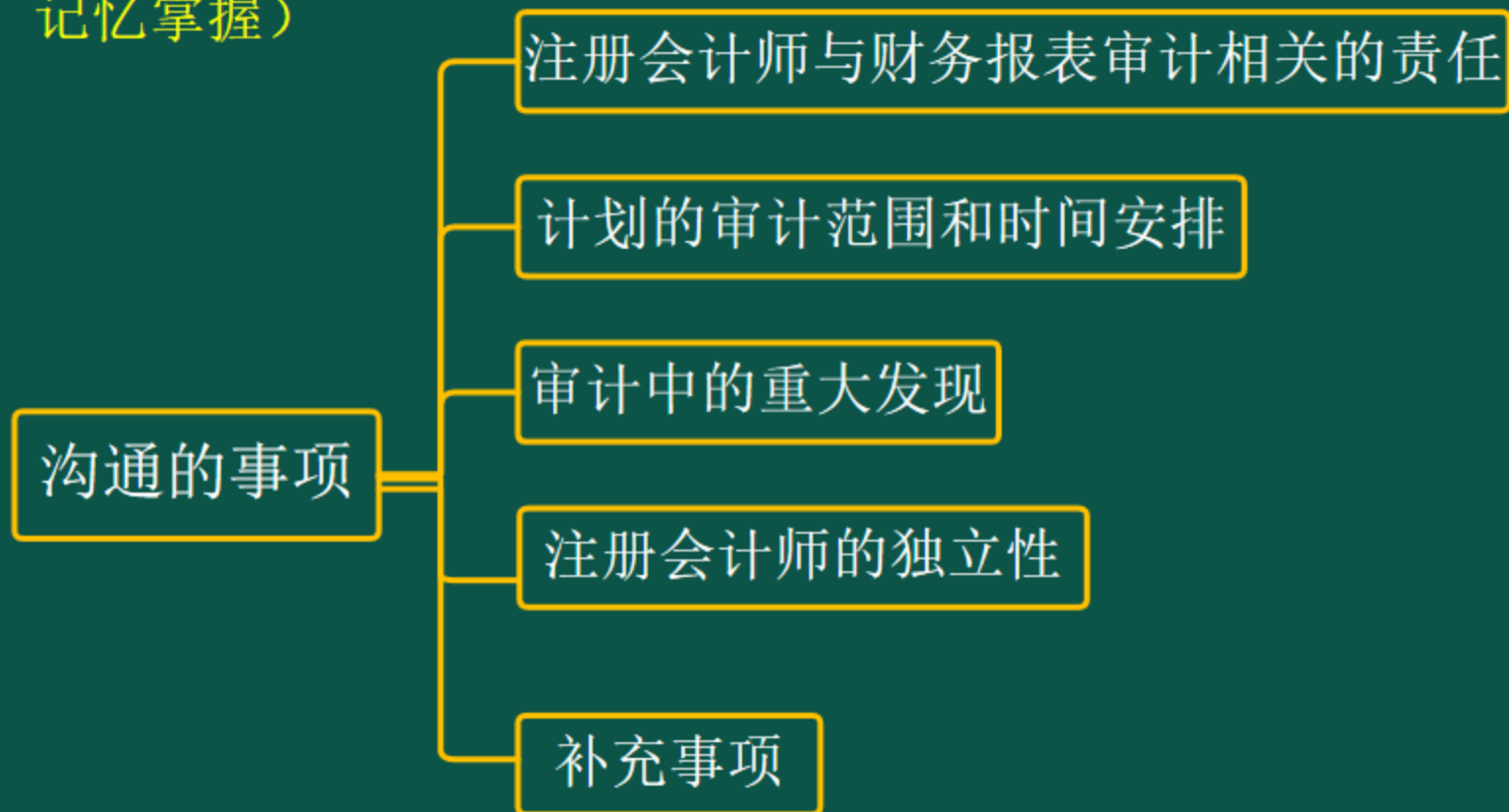


第十五章 审计沟通



第十五章 审计沟通

【知识点1】与治理层沟通的必要事项（5点）（大标题记忆掌握）





第十五章 审计沟通

1.注册会计师与财务报表审计相关的责任

(1) 注册会计师负责对在治理层监督下管理层编制的财务报表形成和发表意见；

(2) 财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。



第十五章 审计沟通

2.计划的审计范围和时间安排

注册会计师应当与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况，包括识别的特别风险。



第十五章 审计沟通

3. 审计中的重大发现

(1) 注册会计师对被审计单位会计实务（包括会计政策、会计估计和财务报表披露）重大方面的质量的想法、可接受性。



第十五章 审计沟通

(2) 审计工作中遇到的重大困难。

①管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延；

②不合理地要求缩短完成审计工作的时间；

③为获取充分、适当的审计证据需要付出的努力远远超过预期；

④无法获取预期的信息；

⑤管理层对注册会计师施加的限制；

⑥管理层不愿意按照要求对被审计单位持续经营能力进行评估，或不愿意延长评估期间。



第十五章 审计沟通

(3) 已与管理层讨论或需要书面沟通的重大事项，以及注册会计师要求提供的书面声明，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。

(4) 影响审计报告形式和内容的情形

在审计报告中发表非无保留意见、持续经营、关键审计事项、强调事项段和其他事项段。



第十五章 审计沟通

(5) 审计中出现的、根据职业判断认为对监督财务报告过程重大的其他事项

4.注册会计师的独立性（书面）

5.补充事项（值得关注的内部控制缺陷（书面）



第十五章 审计沟通

【知识点2】沟通的充分性

1.注册会计师不需要设计专门程序以支持其对与治理层之间的双向沟通的评价。但是，应当评价其与治理层之间的双向沟通，对实现审计目的是否充分。



第十五章 审计沟通

2.如果注册会计师与治理层之间的双向沟通不充分，并且这种情况得不到解决，注册会计师可以采取下列措施：

- （1）根据范围受到的限制发表非无保留意见；
- （2）就采取不同措施的后果征询法律意见；
- （3）与第三方（如监管机构）、被审计单位外部的在治理结构中拥有更高权力的组织或人员（如企业的业主、股东大会中的股东）或对公共部门负责的政府部门进行沟通；
- （4）在法律法规允许的情况下解除业务约定。



第十五章 审计沟通

第二节：前任注册会计师和后任注册会计师的沟通

【知识点1】基础知识

1.分类（换所+审计）

前后任CPA	定义
前任注册会计师	（1）是指已对被审计单位上期财务报表进行审计，但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师； （2）接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的注册会计师
后任注册会计师	正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师对被审计单位本期财务报表进行审计的注册会计师；正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师也视为后任注册会计师



第十五章 审计沟通

2.总体要求

沟通的发起方	后任负有主动沟通的义务
沟通的前提	被审计单位同意
沟通的方式	书面或口头（不分接受委托前和接受委托后）
对沟通的情况的记录	后任应将沟通情况记录与审计工作底稿中



第十五章 审计沟通

【知识点2】接受委托前的沟通

事项	内容
目的	确定是否接受业务委托
要求	必要程序
必要沟通的核心内容 (记忆)	(1) 是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题；（诚信） (2) 前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧；（矛盾） (3) 前任注册会计师向被审计单位治理层通报的关于管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷；（舞弊，违规，缺陷） (4) 前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因。（原因）



第十五章 审计沟通

事项	内容
前任答复	(1) 前任要充分答复（当有多家事务所考虑是否接受被审计单位委托时，前任应在被审计单位明确选择后任之后，才答复，比如招标投标的情况。）
	(2) 如果前任答复受限（被审计单位、法律诉讼）不能充分，应告诉后任答复受限，并说明原因。
	【提示】如果未得到答复，且没有理由认为变更会计师事务所的原因异常→设法再次进行沟通→仍得不到答复→后任注册会计师可以致函前任注册会计师，说明如果在适当的时间内得不到答复，将假设不存在专业方面的原因使其拒绝接受委托，并表明拟接受此项业务委托。



第十五章 审计沟通

【知识点3】接受委托后的沟通

事项	内容
目的	后任注册会计师根据审计工作需要自行决定
要求	非必要程序
最有效方式	查阅前任注册会计师工作底稿
前提	征得被审计单位同意
审计工作底稿的所有权	(1) 会计师事务所 (2) 前任注册会计师所在的会计师事务所可自主决定是否允许后任注册会计师获取工作底稿部分内容或摘录部分工作底稿。



第十五章 审计沟通

事项	内容
发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在 重大错报	(1) 处理思路: 发现→提请被审计单位告知前任→必要时三方会谈 (2) 如果被审计单位拒绝告知前任注册会计师, 或前任注册会计师拒绝参加三方会谈, 或后任注册会计师对解决问题的方案不满意。注册会计师应当考虑 ①这种情况对当前审计业务的潜在影响, 并根据具体情况出具恰当的审计报告; ②是否退出当前审计业务: 此外, 后任注册会计师可考虑向其法律顾问咨询, 以便决定如何采取进一步措施。



第十六章

注册会计师利用他人的工作



第十六章 注册会计师利用他人的工作

第一节：利用内部审计工作

【知识点1】为什么利用内部审计工作

1. 内部审计是内部控制的一个重要组成部分。注册会计师应当考虑内部审计活动及其在内部控制中的作用，以评估财务报表重大错报风险及其对注册会计师审计程序的影响。

2. 注册会计师通过了解与评估内部审计工作，利用可信赖的内部审计工作相关部分的成果，可以减少其不必要的重复劳动，提高审计工作效率。



第十六章 注册会计师利用他人的工作

【知识点2】内部审计和注册会计师的关系

事项	要求
1.cpa利用内审的两种方式	(1) 在获取审计证据的过程中利用内部审计的工作（内审已/拟独立完成的工作） (2) 在注册会计师的指导、监督和复核下利用内部审计人员提供直接协助。（指挥与被指挥关系）
2.利用要求	注册会计师负责执行： (1) 重大错报风险的评估； (2) 重要性水平的确定； (3) 样本规模的确定； (4) 对会计政策和会计估计的评估等



第十六章 注册会计师利用他人的工作

【提示1】注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用内部审计人员的工作而减轻。

【提示2】注册会计师在审计中利用内部审计人员的工作包括审计的方方面面。



第十六章 注册会计师利用他人的工作

【知识点3】确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计的工作

1.是否利用 的评价内容	(1) 内部审计在被审计单位中的地位，以及相关政策和程序支持内部审计人员客观性的程度； (2) 内部审计人员的胜任能力； (3) 内部审计是否采用系统、规范化的方法（包括质量控制）。
2.不得利用 的情形	(1) 内部审计在被审计单位的地位以及相关政策和程序不足以支持内部审计人员的客观性； (2) 内部审计人员缺乏足够的胜任能力； (3) 内部审计没有采用系统、规范化的方法（包括质量控制）



第十六章 注册会计师利用他人的工作

3.注册会计师应当考虑内部审计已执行和拟执行工作的性质和范围，以及这些工作与注册会计师总体审计策略和具体审计计划的相关性，以作为确定能够利用内部审计工作的领域和程度的基础。

4.较少利用的情形

(1) 当在下列方面涉及较多判断时：

①计划和实施相关的审计程序；

②评价收集的审计证据。

(2) 当评估的认定层次重大错报风险较高，需要对识别出的特别风险予以特殊考虑时。

(3) 当内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序对内部审计人员客观性的支持程度较弱时。

(4) 当内部审计人员的胜任能力较低时。

【技巧】有足不利用，有教少利用



第十六章 注册会计师利用他人的工作

【知识点4】确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计人员提供直接协助

1. 是否利用的评价内容	(1) 是否存在对内部审计人员客观性的不利影响及其严重程度； (2) 提供直接协助的内部审计人员的胜任能力。
2. 不得利用的情形	(1) 存在对内部审计人员客观性的重大不利影响； (2) 内部审计人员对拟执行的工作缺乏足够的胜任能力。



第十六章 注册会计师利用他人的工作

3.不得利用提供直接协助的程序

- (1) 在审计中涉及作出重大判断；
- (2) 涉及较高的重大错报风险，在实施相关审计程序或评价收集的审计证据时需要作出较多的判断
- (3) 涉及内部审计人员已经参与并且已经或将要由内部审计向管理层或治理层报告的工作；
- (4) 涉及注册会计师按照规定就内部审计职能，以及利用内部审计工作或利用内部审计人员提供直接协助作出的决策。

4. 由于注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，注册会计师应当评价在计划的范围内利用内部审计人员提供直接协助，连同对内部审计工作的利用，从总体上而言，是否仍然能够使注册会计师充分地参与审计工作。



第十六章 注册会计师利用他人的工作

第二节：利用专家的工作

【知识点1】基础概念

定义	注册会计师的专家，是指在会计或审计以外的某一领域中具有专长的个人或组织，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。
分类	会计师事务所内部专家（项目组成员）
	会计师事务所外部专家（不是项目组成员）

【提示】注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用专家的工作而减轻。



第十六章 注册会计师利用他人的工作

【知识点2】确定是否利用专家的工作

在确定是否利用专家的工作时，注册会计师可能考虑的因素包括：

1. 管理层在编制财务报表时是否利用了管理层的专家的工作。
2. 事项的性质和重要性，包括复杂程度。
3. 事项存在的重大错报风险。
4. 应对识别出的风险的预期程序的性质，包括注册会计师对与这些事项相关的专家工作的了解和具有的经验，以及是否可以获得替代性的审计证据。



第十六章 注册会计师利用他人的工作

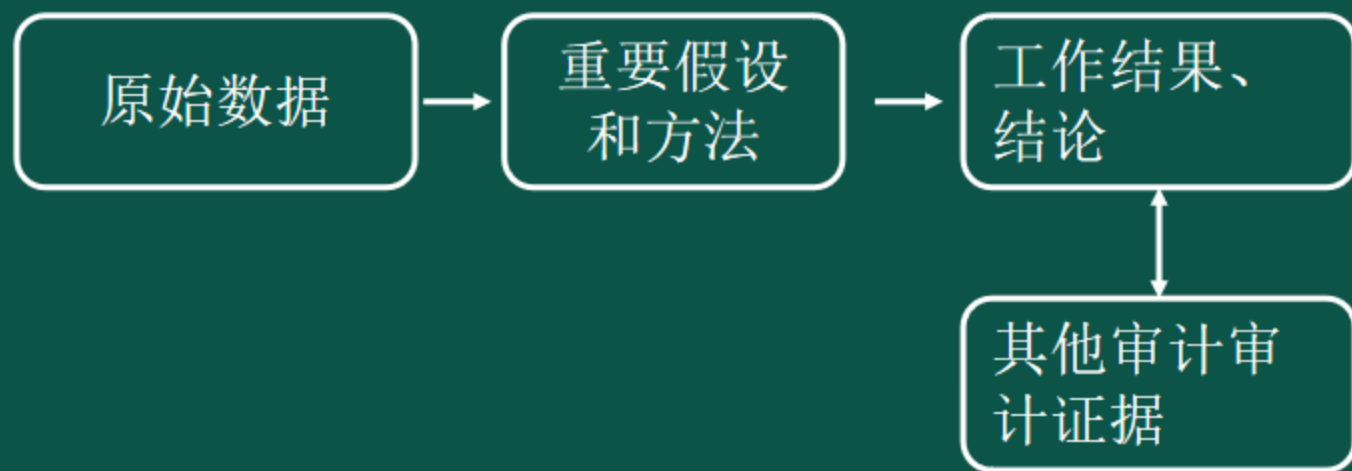
【知识点3】对专家的要求

（一）注册会计师应当评价专家是否具有实现审计目的所必需的胜任能力、专业素质和客观性。



第十六章 注册会计师利用他人的工作

(二) 注册会计师应当评价专家的工作是否足以实现审计目的：





第十六章 注册会计师利用他人的工作

- 1.专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性；
- 2.如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性；
- 3.如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性



第十六章 注册会计师利用他人的工作

【知识点4】重要考点总结

事项	内部专家（项目组成员）	外部专家（非项目组成员）
1.关于审计工作底稿	是审计工作底稿的一部分	工作底稿属于外部专家，不是审计工作底稿的一部分
2.关于保密	相关职业道德要求中的保密条款同样也适用于专家。 被审计单位也可能要求外部专家同意遵守特定的保密条款。	



第十六章 注册会计师利用他人的工作

事项	内部专家（项目组成员）	外部专家（非项目组成员）
3.关于质量控制政策和程序	需要遵守所在会计师事务所制定的政策和程序（自家人）。	不受会计师事务所制定的质量控制政策和程序的约束。
4.客观性	不需要询问（不问）	应当询问对外部专家客观性产生不利影响的利益和关系
5.专家工作的性质、范围和目标	注册会计师都有必要与其达成一致意见，根据需要形成书面协议	



第十七章 对集团财务报表审 计的特殊考虑



第十七章 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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

（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

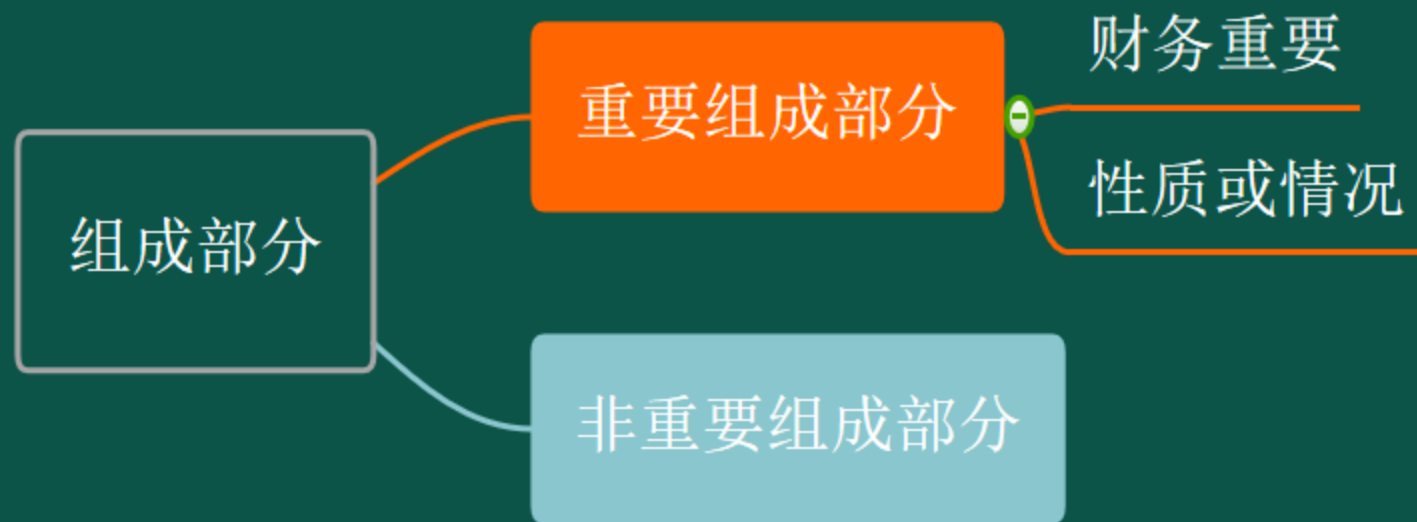
情况二：职能部门、生产过程、单项产品、劳务地区

【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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

(二) 分类





第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

（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）

【提示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。

【提示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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

【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：



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

- 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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

（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.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。 【提示】 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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

【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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

(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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

【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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

（二）制定主体

制定主体	重要性类别
集团 项目组	集团财务报表整体的重要性
	特定交易类别、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



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

（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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

【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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

【提示】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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

（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；



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

（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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

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。



第十七章 对集团财务报表审计的特殊考虑

【知识点6】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。