

第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

序号	考点	考频
考点一	与集团财务报表审计有关的概念	★★★
考点二	集团财务报表审计中的责任设定和注册会计师的目标	★★★★
考点三	集团审计业务的承接与保持	★★★★
考点四	了解集团及其环境、集团组成部分及其环境	★★★★
考点五	了解组成部分注册会计师	★★★★
考点六	重要性	★★★★★
考点七	针对评估的风险采取的应对措施	★★★★
考点八	与组成部分注册会计师的沟通与管理层、治理层的沟通	★★★★

考点一

2018《审计》高频考点：与集团财务报表审计有关的概念

我们一起来学习 2018《审计》高频考点：与集团财务报表审计有关的概念。

【内容导航】

- 1.重要组成部分
- 2.集团项目合伙人和集团项目组
- 3.组成部分注册会计师

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。

【高频考点】与集团财务报表审计有关的概念

1. 重要组成部分

重要组成部分，是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：（1）规模特征：单个组成部分对集团具有财务重大性；（2）风险特征：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。

集团项目组可以将选定的基准乘以某一百分比，以协助识别对集团具有财务重大性的单个组成部分。根据集团的性质和具体情况，适当的基准可能包括集团资产、负债、现金流量、利润总额或营业收入。某些组成部分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，集团项目组可能将其识别为重要组成部分。

## 2. 集团项目合伙人和集团项目组

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。

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。集团项目组负责制定集团总体审计策略，与组成部分注册会计师沟通，针对合并过程执行相关工作，并评价根据审计证据得出的结论，作为形成集团财务报表审计意见的基础。

## 3. 组成部分注册会计师

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。

## 考点二

### 2018《审计》高频考点：集团财务报表审计中的责任设定和注册会计师的目标

我们一起来学习 2018《审计》高频考点：集团财务报表审计中的责任设定和注册会计师的目标。

#### 【内容导航】

#### 1. 集团财务报表审计中的责任设定

#### 2. 注册会计师的目标

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。

#### 【高频考点】集团财务报表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。

尽管组成部分注册会计师基于集团审计目的对组成部分财务信息执行相关工作，并对所有发现的问题、得出的结论或形成的意见负责，集团项目合伙人及其所在的会计师事务所仍

对集团审计意见负有责任。

## 2. 注册会计师的目标

在集团财务报表审计中，注册会计师的目标是：（1）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；（2）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。

## 考点三

### 2018《审计》高频考点：集团审计业务的承接与保持

我们一起来学习 2018《审计》高频考点：集团审计业务的承接与保持。

#### 【内容导航】

1. 在承接与保持阶段获取了解
2. 审计范围受到限制

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。

#### 【高频考点】集团审计业务的承接与保持

1. 在承接与保持阶段获取了解

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。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。

2. 审计范围受到限制

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。

#### 考点四

##### 2018《审计》高频考点：了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

我们一起来学习 2018《审计》高频考点：了解集团及其环境、集团组成部分及其环境。

##### 【内容导航】

1. 集团项目组成员和组成部分注册会计师对集团财务报告重大错报风险（包括舞弊）的讨论

2. 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境的程序

##### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。

##### 【高频考点】了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

1. 集团项目组成员和组成部分注册会计师对集团财务报告重大错报风险（包括舞弊）的讨论

项目组关键成员需要讨论由于舞弊或错误导致被审计单位财务报表发生重大错报的可能性，并特别强调舞弊导致的风险。在集团审计中，参与讨论的成员还可能包括组成部分注册会计师。集团项目合伙人对参与讨论的项目组成员、讨论的方式、时间和内容的确定，受多项因素（如以前与集团交往的经验）的影响。

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) 交流对有关舞弊问题的看法；
- (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）。

## 2. 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境的程序

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和执行时获取的审计证据；

(2) 从组成部分注册会计师获取的信息。

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，这是其履行集团审计业务指导责任的重要内容。

## 考点五

### 2018《审计》高频考点：了解组成部分注册会计师

我们一起来学习 2018《审计》高频考点：了解组成部分注册会计师。

#### 【内容导航】

1. 与集团审计相关的职业道德要求
2. 组成部分注册会计师的专业胜任能力

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。

#### 【高频考点】了解组成部分注册会计师

1. 与集团审计相关的职业道德要求

如果组成部分注册会计师不符合与集团审计相关的独立性要求，集团项目组不能通过参与组成部分注册会计师的工作、实施追加的风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计程序，以消除组成部分注册会计师不具有独立性的影响。

2. 组成部分注册会计师的专业胜任能力

集团项目组可以通过参与组成部分注册会计师的工作、实施追加风险评估程序或对组成部分财务信息实施进一步审计程序，消除对组成部分注册会计师专业胜任能力的并非重大的疑虑（如认为其缺乏行业专门知识），或消除组成部分注册会计师未处于积极有效的监管环境中的影响。

## 考点六

## 2018《审计》高频考点：重要性

我们一起来学习 2018《审计》高频考点：重要性。

### 【内容导航】

1. 集团财务报表整体的重要性
2. 组成部分重要性
3. 明显微小错报的临界值

### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：理解掌握本考点。

### 【高频考点】重要性

#### 1. 集团财务报表整体的重要性

- (1) 在制定集团总体审计策略时，集团项目组确定集团财务报表整体的重要性。
- (2) 根据集团的特定情况，如果集团财务报表中存在特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额低于集团财务报表整体的重要性，但合理预期将影响财务报表使用者依据集团财务报表作出的经济决策，则确定适用于这些交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平。

#### 2. 组成部分重要性

(1) 为将未更正和未发现错报的汇总数超过集团财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平，需要将组成部分重要性设定为低于集团财务报表整体的重要性。

(2) 针对不同的组成部分确定的重要性可能有所不同。但无需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) 在制定组成部分总体审计策略时，需要使用组成部分的重要性。

#### 3. 明显微小错报的临界值

注册会计师需要设定临界值，不能将超过该临界值的错报视为对集团财务报表明显微小的错报。组成部分注册会计师需要将在组成部分财务信息中识别出的超过临界值的错报通报给集团项目组。

## 考点七

## 2018《审计》高频考点：针对评估的风险采取的应对措施

我们一起来学习 2018《审计》高频考点：针对评估的风险采取的应对措施。

### 【内容导航】

- 1.对重要组成部分需执行的工作
- 2.对不重要的组成部分所需执行的工作
- 3.已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理
- 4.参与组成部分注册会计师的工作

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。

### 【高频考点】针对评估的风险采取的应对措施

注册会计师应当针对评估的财务报表重大错报风险设计和实施恰当的应对措施。对于组成部分财务信息，集团项目组应当确定由其亲自执行或由组成部分注册会计师代为执行的相关工作的类型。

集团项目组还应当确定参与组成部分注册会计师工作的性质、时间安排和范围。

#### （一）对重要组成部分需执行的工作

##### 1. 规模

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. 风险

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，集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师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。

#### （二）对不重要的组成部分所需执行的工作

对于不重要的组成部分，集团项目组应当在集团层面实施分析程序。集团项目组可以按照《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》的相关内容，根据具体情况对

组成部分财务信息实施审阅。集团项目组还可以实施追加的程序，作为对审阅程序的补充。

(三) 已执行的工作仍不能提供充分、适当审计证据时的处理

集团项目组应当选择某些不重要的组成部分，并对已选择的组成部分财务信息亲自执行或由代表集团项目组的组成部分注册会计师执行部分工作。

(四) 参与组成部分注册会计师的工作

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。

## 考点八

### 2018《审计》高频考点：与组成部分注册会计师的沟通与管理层、治理层的沟通

我们一起来学习 2018《审计》高频考点：与组成部分注册会计师的沟通与管理层、治理层的沟通。

**【内容导航】**

- 1.与组成部分注册会计师的沟通
- 2.与集团管理层的沟通
- 3.与集团治理层的沟通

**【考频分析】**

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。

**【高频考点】与组成部分注册会计师的沟通与管理层、治理层的沟通**

(一) 与组成部分注册会计师的沟通

双向沟通：

集团项目组清晰、及时地通报工作要求，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。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。在配合集团项目组时，如果法律法规未予禁止，组成部分注册会计师可以允许集团项目组接触相关审计工作底稿。

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程序，以及这些程序是由组成部分注册会计师还是由集团项目组实施。

(二) 与集团管理层的沟通

如果集团项目组识别出舞弊或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。

（三）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。

