第四编 对特殊事项的考虑——第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

第 01 讲 对集团财务报表审计的特殊考虑

历年考情分析

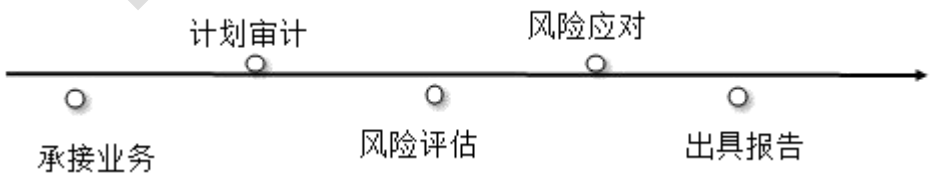
近六年各知识点分值统计。

	知识点	单选题	多选题	简答题	综合题	总计分值
第十六章	集团报表审计责任和目标、相关概念、业务保持			3.6		3.6
	了解组成部分 CPA	1		3.4		4.4
	集团报表审计重要性	2	2	2.2		6.2
	风险应对措施	2	2	6.8		10.8
	与组成部分 CPA、治理层沟通			2.2		2.2
不能只看年均分，易出主观题，属于重点章节。						

目　录

第一节●与集团财务报表审计有关的概念
第二节●集团审计的责任设定和 CPA 的目标
第三节●审计业务接受与保持
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 CPA
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 CPA 的沟通
第十节●审计证据的充分性和适当性
第十一节●与集团管理层和治理层的沟通

审计时间轴



特殊问题：

13　舞弊&法规

14　审计沟通

15　利用他人工作

正保会计网校吕元老师

16　集团审计

17　其他特殊项目审计

第一节　与集团财务报表审计有关的概念

一、组成部分

（eg：母公司、子公司、合营企业、按权益法&成本法核算的被投资实体、集团本部、分支机构、职能部门、生产过程、单项产品、劳务、地区，以上均可视为组成部分）

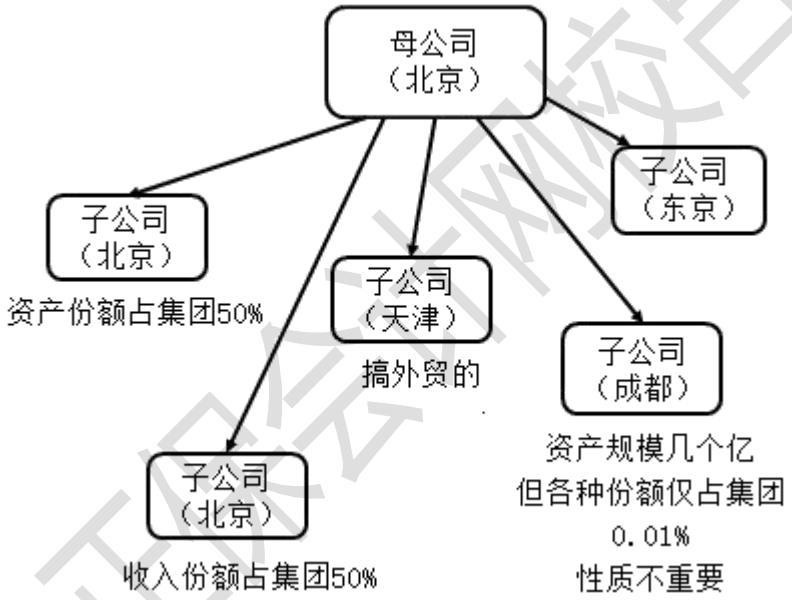
——主要看财务报告系统按什么来组织。不拘泥于母子公司一种形式。

二、集团项目组&组成部分注册会计师

（1）集团项目组指参与集团审计的，包括集团项目合伙人在内的所有合伙人和员工。

（2）组成部分注册会计师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 CPA。

基于集团审计目的，集团项目组成员可能按照集团项目组的工作要求，对组成部分财务信息执行相关工作。在这种情况下，该成员也是组成部分 CPA。（自己是自己的组成部分 CPA）



第二节　集团审计的责任设定和 CPA 的目标

●集团审计中的责任★★★

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 CPA 的工作而减轻。

除非法律法规要求在审计报告中提及组成部分 CPA，并且这样做对充分说明是必要的，否则不应提及组成部分注册会计师。

第三节 集团审计业务接受与保持（略）

第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

●组织项目组讨论

组成部分注册会计师可能参与讨论；

第五节 了解组成部分 CPA

一、集团项目组的责任（何时需要了解）

（1）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；

（2）如果集团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。★★★（教材无此内容，准则 1401 号应用指南 32 点，2014 年考过）

二、了解的内容★★★

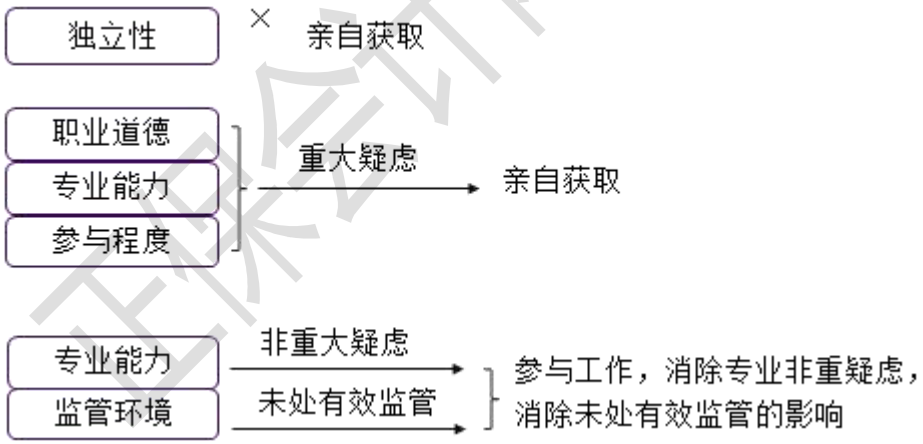
（1）组成部分注册会计师是否了解并将遵守与集团审计相关的职业道德要求，特别是独立性要求；

（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。

三、对组成部分注册会计师疑虑的处理★★★



【单项选择题】（2015 年改/2022 年）

集团审计中，集团项目组了解组成部分注册会计师时存在下列情形，其中集团项目组可以通过参与组成部分工作消除其疑虑或影响的是（ ）。

A.集团项目组对组成部分注册会计师的专业胜任能力存有重大疑虑

B.集团项目组对组成部分注册会计师的职业道德存有重大疑虑

C.组成部分注册会计师未处于积极有效的监管环境中

D.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

『正确答案』C

『答案解析』选项 A、选项 B 和选项 D 中，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，或集团项目组对组成部分注册会计师职业道德、专业胜任能力和参与工作获得充分适当审计证据存有重大疑虑，集团项目组应当就组成部分财务信息亲自获取充分、适当的审计证据，而不应要求组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行相关工作；选项 C 中，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，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。

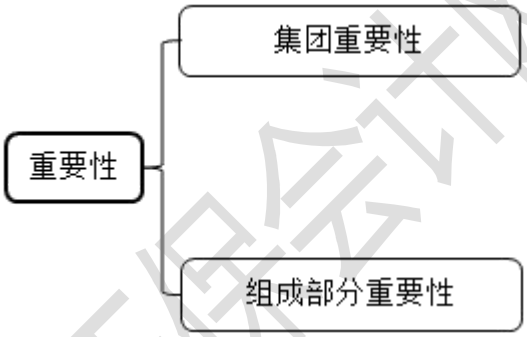
（3）A 注册会计师对负责境外重要子公司 β 公司审计的组成部分注册会计师进行了了解，认为该组成部分注册会计师了解并能够遵守与集团审计相关的职业道德要求，具有胜任能力，且所在地区监管环境严格，据此认为可以利用该组成部分注册会计师的工作。（2021 年改）

『正确答案』

（3）不恰当。还应了解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。

第六节　重要性

重要性★★★



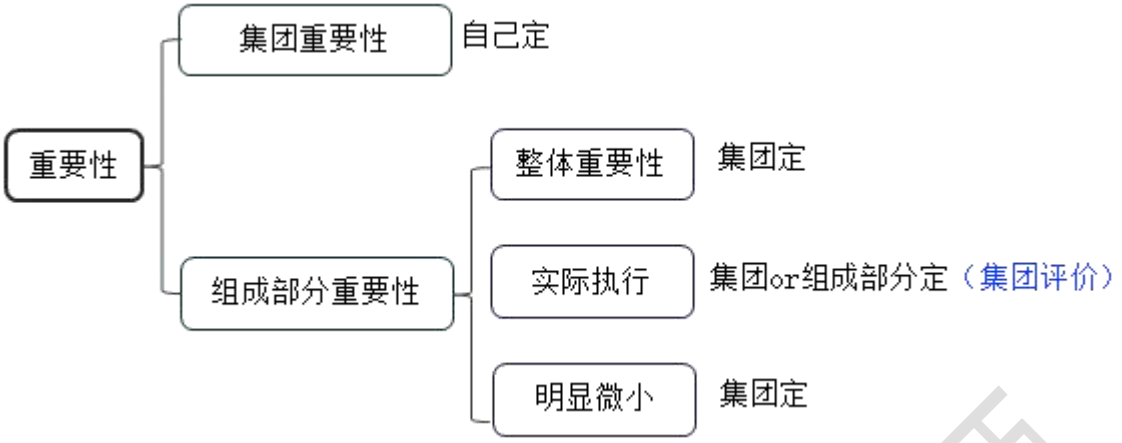
●组成部分整体重要性★★

如果组成部分 CPA 对组成部分财务信息实施**审计或审阅**，基于集团审计目的，**集团项目组**为这些组成部分**确定组成部分重要性**。

【注意】

①针对不同的组成部分确定的重要性可能有所不同； ②组成部分重要性设定为**低于**集团财务报表整体的重要性；★★ ③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； ④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；★★ ⑤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**。

小结



第七节　针对评估的风险采取的应对措施

集团项目组应当确定由其亲自执行或由组成部分 CPA 代为执行的工作的类型。

一、对组成部分执行工作★★★

组部类型		执行程序
重要组成部分	财务重大性	由集团项目组或组成部分注册会计师运用该组成部分重要性对该组成部分财务信息实施审计；
	特别风险	执行下列一项或多项工作： ①使用组成部分重要性对该组成部分实施审计；（整体审） 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；（局部审） 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。（只某程序）
不重要组成部分		集团项目组应当在集团层面实施分析程序。

工作投入越来越少

二、已执行工作不能提供充分、适当审计证据★★★

应选择某些不重要的组成部分执行下列一项或多项工作：

（1）使用该组成部分重要性对组成部分**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）使用组成部分重要性对组成部分**实施审阅**；

（4）实施**特定程序**。

审计旅游团在线问答

审阅包含哪些程序？

询问、分析程序。

【注】集团审计中，集团项目组根据具体情况对组成部分实施审阅，还可以实施追加的程序作为审阅程序的补充。

三、增加不可预见因素

集团项目组应当在一段时间之后更换所选择的组成部分。通常**定期轮换**。

四、参与组成部分注册会计师的工作★★★

重要组成部分	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**，以识别可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。参与的性质、时间安排、范围受其对组成部分 CPA 的了解影响，但至少应当包括： ①与组成部分注册会计师或组成部分管理层讨论对集团而言重要的组成部分业务活动； ②与组成部分注册会计师讨论由于舞弊或错误导致组成部分财务信息发生重大错报的可能性； ③复核组成部分注册会计师对**识别**出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险形成的审计工作底稿。
重要组部如果识别出特别风险	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。
不重要组成部分	集团项目组仍**可能**决定参与组成部分注册会计师的风险评估。 （eg：对组部 cpa 专业胜任能力的非重大疑虑，如缺乏必要的行业知识）

第八节　合并过程及期后事项

一、合并过程

（1）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的有效运行，或者**仅**实施实质性程序**不足**，集团项目组应当**亲自测试或要求**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）集团项目组**应当评价所有组成部分是否均已包括**在集团财务报表中。

二、期后事项

如果对组成部分财务信息实施审计，则应当实施审计程序，以识别组成部分自组部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。★★★

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部 CPA 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 CPA 的沟通

●评价沟通

集团项目组应当评价与组部 CPA 的沟通。

正保会计网校 www.chinaacc.com

同时应当：

（1）与组部 CPA、组部管理层或集团公司管理层讨论评价时发现的重大事项；

（2）确定是否有必要复核组成部分注册会计师工作底稿的相关部分。

第十节 评价审计证据的充分性和适当性

【注】审计范围受限，无论主客观原因，该怎么处理怎么处理。

如果限制与不重要的组成部分有关，集团项目组仍有可能获取充分、适当的审计证据。★★★

第十一节 与集团管理层和治理层的沟通

除教材第十四章要求的与治理层沟通事项外，集团项目组还应当与集团治理层沟通下列事项：

（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工作作出的评价，引起集团项目组对组成部分注册会计师工作质量产生疑虑的情形；

（4）集团审计受到的限制，如接触某些信息受到的限制；（重大困难）

（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（导致集团财报重大错报的情况下）的舞弊或舞弊嫌疑。★★（回忆第十三章舞弊与治理层沟通）

本章总结

第一节●与集团财务报表审计有关的概念

第二节●集团审计的责任设定和 CPA 的目标

第三节●审计业务接受与保持

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 CPA

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 CPA 的沟通

第十节●审计证据的充分性和适当性

第十一节●与集团管理层和治理层的沟通

正保会计网校吕元老师