

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

第五十五讲：对集团财务报表审计的特殊考虑 1

讲师：Danielle





第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑



1. 集团财务报表审计的概述
2. 了解被审计单位及其环境
3. 了解组成部分注册会计师
4. 集团项目组确定的重要性
5. 应对评估的重大错报风险
6. 集团报表审计的特殊沟通



第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

集团财务报表审计的特殊之处可以从财务和审计两个方面分别加以考虑

1. 财务方面[2]

(1) 组成部分财务报表的编制基础、报告日期是否与集团财务报表一致？这受到集团公司下达的财务指令和集团层面控制等方面的影响；

(2) 从组成部分财务信息到集团财务报表的合并过程是否符合相关规定？包括合并调整、重分类事项的适当性、完整性和准确性等。



第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

2. 审计方面[6]

(1) 集团项目组与组成部分注册会计师的审计工作都涉及到组成部分财务信息，如何设定双方责任？

(2) 集团公司是否有义务向集团项目组提供与组成部分治理层、管理层和组成部分注册会计师沟通的条件？

(3) 了解被审计单位及其环境时，是否需要了解组成部分及其环境？是否需要与组成部分注册会计师讨论？

(4) 集团项目组能否利用组成部分注册会计师的工作？为此需要了解组成部分注册会计师的哪些方面？

(5) 集团财务报表重要性与组成部分财务报表重要性分别针对不同的预期使用者，两者之间有何关系？谁来定？

(6) 集团项目组如何对不同的组成部分实施相关工作？如何评价审计证据的充分性与适当性？



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

一、集团及其组成部分

集团公司是指由所有组成部分构成的整体，所有组成部分的财务信息包括在集团财务报表中。

集团组成部分指集团的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包括在集团财务报表中。

集团公司组成部分包括重要的组成部分与不重要的组成部分。其中，重要组成部分又分为因财务而重要的组成部分和因风险而重要的组成部分。

注册会计师需要识别组成部分的类型，以便针对不同的组成部分实施相应的审计工作。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

(一)因财务而重要[具有财务重大性]的组成部分

如果某组成部分单独对集团具有财务重大性，则属于因财务而重要的组成部分。

通常以集团总司的某项财务指标为基准，并乘以适当的百分比，做为判断一个组成部分的是否因财务而重大的依据。

可以作为基准的财务指标包括：资产、负债、现金流量、利润总额或营业收入；

适当的百分比通常为15%，较高或较低的比例也可能是适当的。

(二)因风险而重要[具有特定特别风险]的组成部分

如果某些组成部分由于其特定性质或情况，可能存在特别风险，该特别风险可能导致集团财务报表发生重大错报，则属于因风险而重要的组成部分。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

二、集团层面控制

由集团管理层设计、执行和维护的与集团财务报告相关的内部控制。

链接：在信息系统内部控制中，除信息系统一般控制与应用控制外，还包括公司层面控制。该公司层面控制与这里的集团层面控制性质相似，但对象不同。一个是针对信息技术的内部控制，一个是针对集团财务报表的内部控制。

集团层面控制包括集团管理层下达的指令。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

三、合并过程

合并过程是指通过合并、比例合并、权益法或成本法，在集团财务报表中对组成部分财务信息进行确认、计量、列报与披露；合并过程也包括对没有母公司但处在同一控制下的各组成部分编制的财务信息进行汇总。

合并过程可能需要对集团财务报表作出调整，而这类调整不经过常规交易处理系统，可能不受一般控制的约束。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

集团项目组应评价合并调整和重分类事项的适当性、完整性和准确性，评价是否存在舞弊风险因素或管理层偏向的迹象。具体评价内容包括[7]：

- 1.重大调整是否恰当反映了相关事项和交易。
- 2.重大调整是否得到集团公司管理层和组成部分管理层的正确计算、处理和授权。
- 3.重大调整是否有适当的证据支持并得到充分的记录。
- 4.集团内部交易、未实现内部交易损益及集团内部往来余额是否核对一致并抵销。
- 5.组成部分财务信息是否按集团财务报表的会计政策编制，是否已适当调整，以满足编制和列报集团财务报表的要求。
- 6.组成部分财务报表的报告期末是否不同于集团财务报表，集团项目组应评价是否已作出恰当调整。
- 7.组成部分注册会计师上报的财务信息是否就是包括在集团财务报表中的财务信息。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

四、集团项目组及其职责

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。

集团项目组的职责包括：

- 1.制定集团总体审计策略；
- 2.与组成部分注册会计师沟通；
- 3.针对合并过程执行相关工作；
- 4.评价得出的结论，作为形成集团报表审计意见的基础。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

五、组成部分注册会计师及其构成

组成部分注册会计师，是指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或会计师事务所。

1.由管理层聘请

集团管理层或组成部分管理层聘请其他会计师事务所审计组成部分财务报表，该事务所同意按集团项目的要求对组成部分财务信息执行相关工作。

2.由集团项目组派出

(1) 集团项目组指派组成部分注册会计师审计具有财务重大性的重要组成部分。

(2) 集团项目组指派某项目组成员对具有特别风险的组成部分的财务信息实施特定审计程序。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

六、审计目标与审计责任

(一) 审计目标

- 1.是否担任集团审计的注册会计师；
- 2.如果担任，则与组成部分注册会计师清晰沟通、审计集团财务报表并发表审计意见。

(二) 审计责任

组成部分注册会计师对组成部分财务信息发现的问题、得出的结论、形成的意见负责；集团项目合伙人及其所在的事务所对集团审计意见负有责任；两种责任不能相互替代、减轻。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

- 1.除非法律法规另有规定，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。
- 2.除非法规要求在审计报告中提及并且提及是必要的，即使因未能就组成部分财务信息获取充分、适当的审计证据,导致集团审计范围受限,需要发表非无保留意见且需要说明原因，集团项目组也不应提及组成部分注册会计师。
- 3.即便法律法规要求提及，审计报告也应指明这种提及不减轻集团项目合伙人及其所在的会计师事务所的责任。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

七、业务承接与保持

集团财务报表审计业务的承接对应于首次接受集团审计委托，而保持则对应于连续执行集团审计业务。

（一）首次接受集团审计

首次承接集团财务报表审计业务前，会计师事务所需要通过下列途径了解集团公司及其环境：

- （1）集团管理层提供的信息；
- （2）与集团管理层及组成部分管理层的沟通；
- （3）与前任集团项目组沟通；
- （4）与组成部分注册会计师的沟通。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

了解的内容包括：

- (1) 集团结构;
- (2) 组成部分中对集团重要的业务活动；
- (3) 对集团层面控制的描述;
- (4) 合并过程的复杂程度；
- (5) 对服务机构的利用；
- (6) 谁对组成部分执行相关工作;是集团项目合伙人所在的事务所，还是网络以外的组成部分注册会计师？集团管理层委托多家会计师事务所的理由；
- (7) 集团项目组能否不受限制地接触相关方面,并对组成部分财务信息执行必要的工作。

相关方面包括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。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

(二) 连续执行集团审计业务[保持]

如果连续执行审计业务，为做出是否保持业务的决策，集团项目组应着重获取集团公司以下方面重大变化的证据：

- (1) 集团组织结构的变化（如发生收购、处置或重组，或集团财务报告系统的组织方式）；
- (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。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

（三）针对集团审计的特殊约定

除了明确适用的财务报告编制基础等通常的约定内容外，针对集团审计业务的特殊约定条款还可能包括：

- 1.集团项目组与组成部分注册会计师的沟通应当尽可能不受限制；
- 2.组成部分注册会计师与组成部分治理层、管理层的重要沟通应告知集团项目组；
- 3.监管机构与组成部分就财务报告事项进行的重要沟通，应当告知集团项目组；
- 4.允许集团项目组接触组成部分的信息、组成部分治理层、管理层和注册会计师，以及允许集团项目组或允许其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。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

八、评价审计证据

(一) 集团项目组的评价

集团项目组应评价是否已获取充分、适当的审计证据，作为形成集团审计意见的基础。

如评价结果为“否”，集团项目组可以要求组成部分注册会计师实施追加程序。如不可行，集团项目组可直接对组成部分实施程序。

(二) 集团项目合伙人的评价

- 1.未获取充分、适当审计证据对集团审计意见的影响。
- 2.未更正错报及其汇总数对集团财务报表和审计意见的影响。



第十六章第一节 集团财务报表审计概述

(三) 对审计范围受限的处理[4]

- 1.对重要的组成部分，如无法获取充分、适当的审计证据，要考虑对审计意见的影响。
- 2.对不重要的组成部分，如集团项目组拥有其整套财务报表和审计报告，并能接触集团管理层拥有的与该组成部分相关的信息，则可认为这已获得了充分、适当的证据。
- 3.可能影响集团审计意见的限制：集团项目组接触组成部分信息、治理层和管理层或注册会计师受限；集团项目组拟对组成部分财务信息执行的工作受限。
- 4.如集团管理层施加限制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；
 - (2) 如果是连续审计业务，解除业务约定；
 - (3) 如禁止拒绝接受委托或解约，发表无法表示意见



第十六章第一节 集团财务报表审计概述



1. 集团财务报表审计的概述
2. 了解被审计单位及其环境
3. 了解组成部分注册会计师
4. 集团项目组确定的重要性
5. 应对评估的重大错报风险
6. 集团报表审计的特殊沟通

ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

