

《中国注册会计师审计准则第 1401 号—— 对集团财务报表审计的特殊考虑》 应用指南

(2017 年 2 月 28 日修订)

一、因法律法规要求或其他原因对组成部分进行审计（参见本准则第四条）

1. 在确定是否利用根据法律法规的要求或由于其他原因而对组成部分实施的审计为集团审计提供审计证据时，影响集团项目组决策的因素包括下列方面：

(1) 编制组成部分财务报表采用的财务报告编制基础，与编制集团财务报表采用的财务报告编制基础之间的差异；

(2) 组成部分注册会计师遵守的审计准则和其他职业准则，与在集团财务报表审计中遵守的审计准则和其他职业准则之间的差异；

(3) 是否可以及时完成组成部分财务报表审计，以满足集团报告的时间要求。

二、定义

(一) 组成部分（参见本准则第十七条）

2. 集团结构影响如何识别组成部分。例如，有些集团的组织结构规定，由母公司、子公司、合营企业以及按权益法或成本法核算的被投资实体编制财务信息；或由集团本部、分支机构编制财务信息；或是将两者结合。这些集团的财务报告系统可能是按照这样的组织结构来组织的。相应地，母公司、子公司、合营企业以及按权益法或成

本法核算的被投资实体，或者集团本部、分支机构可被视为组成部分。而其他一些集团可能按照职能部门、生产过程、单项产品或劳务（或一组产品或劳务）或地区分布来组织财务报告系统。在这种情况下，集团管理层或组成部分管理层可能以职能部门、生产过程、单项产品或劳务（或一组产品或劳务）或地区为单位（报告主体或业务活动）编制财务信息并将其包括在集团财务报表中。相应地，这些职能部门、生产过程、单项产品或劳务（或一组产品或劳务）或地区可被视为组成部分。

3. 集团财务报告系统中可能存在不同层次的组成部分。在这种情况下，在汇总层次上识别组成部分，可能比逐一识别更为合适。

4. 将某一层次的组成部分汇总起来，可以构成集团审计的一个组成部分。然而，这一组成部分也可能需要编制包括其所有组成部分（即子集团）财务信息的财务报表。因此，本准则也适用于不同的集团项目合伙人及其项目组对大型集团中的子集团进行的审计。

（二）重要组成部分（参见本准则第十八条）

5. 随着单个组成部分对集团具有的财务重大性的增加，集团财务报表的重大错报风险通常也会增加。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。确定基准和应用于该基准的百分比属于职业判断。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。例如，集团项目组可能认为超过选定基准15%的组成部分是重要组成部分。然而，较高或较低的百分比也可能是适合具体情况的。

6. 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。例如，某组成部分进行外汇交易，虽然其对集团并不具有财务重大性，但仍使集团面临导致重大错报的特别风险。

（三）组成部分注册会计师（参见本准则第二十条）

7. 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注册会计师。

三、责任（参见本准则第二十四条）

8. 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。

9. 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，集团项目组需要在导致非无保留意见的事项段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。

四、集团审计业务的承接与保持

（一）在承接与保持阶段获取了解（参见本准则第二十五条）

10. 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。

11. 集团项目组可能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（即集团财务报告系统是如何组织的）；

(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；

(5) 合并过程的复杂程度；

(6) 对组成部分财务信息执行相关工作的组成部分注册会计师是否不属于集团项目合伙人所在的会计师事务所及其网络，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（包括集团项目组需要获取的相关审计工作底稿），以及是否可以对组成部分财务信息执行必要的工作。

12. 如果是连续审计业务，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，例如：

(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发生变化）；

(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。

(二) 对获取充分、适当的审计证据的预期（参见本准则第二十六条）

13. 集团可能只包括不重要的组成部分。在这种情况下，集团项目组如果能够执行下列工作，集团项目合伙人就能够合理预期可以获取充分、适当的审计证据，以作为形成集团审计意见的基础：

(1) 对某些组成部分财务信息执行相关工作；

(2) 参与组成部分注册会计师对其他组成部分财务信息执行的工作，参与的程度需足以使其获取充分、适当的审计证据。

(三) 接触信息（参见本准则第二十六条）

14. 集团项目组接触信息可能受到集团管理层无法克服的情况的限制。例如，受与保密性或数据隐私有关的法律法规的限制，或组成部分注册会计师拒绝集团项目组接触相关审计工作底稿的要求。某些限制也可能来自于集团管理层。

15. 即使接触信息受到限制，集团项目组仍有可能获取充分、适当的审计证据，然而这种可能性随着组成部分对集团重要程度的增加而降低。例如，对于按权益法核算的组成部分，集团项目组无法接触组成部分的治理层、管理层或注册会计师（包括集团项目组需要获取的相关审计工作底稿）。在这种情况下，如果该组成部分不是重要组成部分，且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。然而，

如果该组成部分是重要组成部分，集团项目组就无法遵守本准则中与集团审计相关的要求。例如，集团项目组无法按照本准则第四十三条、第四十四条的规定参与组成部分注册会计师的工作。因此，集团项目组无法获取与该组成部分相关的充分、适当的审计证据。集团项目组需要按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定考虑无法获取充分、适当的审计证据对其形成审计意见的影响。

16. 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，则集团项目组将无法获取充分、适当的审计证据。

17. 如果这类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，但是受到限制的原因可能影响集团审计意见。例如，可能影响集团管理层对集团项目组的询问所作回复的可靠性，以及集团管理层对集团项目组所作的声明的可靠性。

18. 法律法规可能禁止集团项目合伙人拒绝接受业务委托或解除业务约定。例如，注册会计师接受一定期间的委托，且不得在受托期间结束前解除业务约定。同样，在公共部门，根据授权审计文件的规定或出于公众利益的考虑，注册会计师可能无法拒绝接受业务委托或解除业务约定。在这些情况下，本准则的相关规定仍适用于集团审计，集团项目组需要按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定考虑无法获取充分、适当的审计证据对其形成审计意见的影响。

19. 本指南附录1提供了集团项目组无法获取充分、适当的审计证据而出具保留意见的审计报告的参考格式。在该参考格式中，集团

项目组无法就按权益法核算的重要组成部分获取充分、适当的审计证据，集团项目组判断这种影响重大但并不广泛。

（四）业务约定条款（参见本准则第二十七条）

20. 业务约定条款需要明确适用的财务报告编制基础。集团审计业务约定条款可能还需要包括下列事项：

（1）在法律法规允许的范围内，集团项目组与组成部分注册会计师的沟通应当尽可能地不受限制；

（2）组成部分注册会计师与组成部分治理层、组成部分管理层之间进行的重要沟通（包括就值得关注的内部控制缺陷进行的沟通），也应当告知集团项目组；

（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）如果集团项目组认为有必要，应当允许集团项目组接触组成部分信息、组成部分治理层、组成部分管理层和组成部分注册会计师（包括集团项目组需要获取的相关审计工作底稿），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。

21. 在集团项目合伙人接受集团审计业务委托后，下列方面受到的限制将导致无法获取充分、适当的审计证据，从而可能影响集团审计意见：

（1）集团项目组接触组成部分信息、组成部分治理层和管理层，或组成部分注册会计师（包括集团项目组需要获取的相关审计工作底稿）；

（2）拟对组成部分财务信息执行的工作。

在极其特殊的情况下，如果适用的法律法规允许，这些限制可能导致解除业务约定。

五、总体审计策略和具体审计计划（参见本准则第二十九条）

22. 集团项目合伙人对集团总体审计策略和具体审计计划的复核，是其履行集团审计业务指导责任的重要内容。

六、了解集团及其环境、集团组成部分及其环境

（一）集团项目组了解的事项（参见本准则第三十条）

23. 《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》对注册会计师应当了解的事项作出了规定。本指南附录2对集团项目组需要了解的集团特有事项提供了指引。

（二）集团管理层下达的指令（参见本准则第三十条）

24. 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。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，通常采用财务报告程序手册和报告文件包的形式。报告文件包通常由标准模板组成，用以提供包括在集团财务报表中的财务信息，但报告文件包通常不采用按照适用的财务报告编制基础编制和列报的整套财务报表的形式。

25. 集团管理层下达的指令通常包括：

（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。

26. 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。

(三) 舞弊（参见本准则第三十条）

27. 注册会计师需要识别和评估由于舞弊导致财务报表发生重大错报的风险，针对评估的风险设计和实施适当的应对措施。用以识别由于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由于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；

(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。

(四)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(参见本准则第三十条)

28. 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。

29. 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由于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;

(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,例如,采用与适用的财务报告编制基础的规定不符的收入确认政策以操纵收入;

(5) 考虑已知的、对集团产生影响的外部 and 内部因素。这些因素可能形成集团管理层、组成部分管理层或其他人员实施舞弊的动机或压力,从而为实施舞弊提供机会。这些因素还可能显示能够使集团管理层、组成部分管理层或其他人员将舞弊行为予以合理化的文化或环境;

(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）。

（五）风险因素（参见本准则第三十一条）

30. 本指南附录3列示了一些情况或事项，这些情况或事项单独或汇总起来可能表明集团财务报表存在重大错报风险，包括由于舞弊导致的风险。

（六）风险评估（参见本准则第三十一条）

31. 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。

七、了解组成部分注册会计师（参见本准则第三十二条）

32. 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。例如，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，就无需了解这些组成部分注册会计师。

(一)集团项目组为了解组成部分注册会计师而实施的程序和审计证据来源（参见本准则第三十二条）

33. 集团项目组为了解组成部分注册会计师而实施的程序的性质、时间安排和范围，受多项因素的影响，例如，集团项目组以往与组成部分注册会计师交往的经验，对组成部分注册会计师的了解，集团项目组和组成部分注册会计师受共同的政策和程序约束的程度等。这些共同的政策和程序举例如下：

(1) 集团项目组和组成部分注册会计师是否共享统一的政策和程序（如审计方法）以执行相关工作，是否共享统一的质量控制政策和程序或统一的监控政策和程序；

(2) 集团项目组和组成部分注册会计师在应遵守的法律法规或法律体系、职业监管、惩戒和外部执业质量检查、教育和培训、职业组织及其准则、语言和文化等方面的一致性 or 相似性。

34. 前段提及的因素相互影响，但并不相互排斥。例如，组成部分注册会计师甲一贯运用统一的质量控制、监控政策和程序以及统一的审计方法，或与集团项目合伙人处在同一国家或地区；组成部分注册会计师乙并未一贯运用统一的质量控制、监控政策和程序以及统一的审计方法，或在境外执业。集团项目组了解组成部分注册会计师甲所实施程序的范围，可能小于了解组成部分注册会计师乙所实施程序的范围，为了解组成部分注册会计师甲和乙而分别实施的程序的性质也可能是不同的。

35. 集团项目组可以通过多种途径了解组成部分注册会计师。在组成部分注册会计师参与集团审计的第一年，集团项目组可以通过下列途径进行了解：

(1) 如果集团项目组和组成部分注册会计师来自同一家会计师事务所或在统一的监控政策和程序下进行运营的网络,评价质量监控系统的运行结果;

(2) 访问组成部分注册会计师并与之讨论本准则第三十二条第(一)项至第(三)项所列事项;

(3) 要求组成部分注册会计师以书面形式确认本准则第三十二条第(一)项至第(三)项所列事项。本指南附录4提供了组成部分注册会计师确认函的参考格式;

(4) 要求组成部分注册会计师完成对本准则第三十二条第(一)至项第(三)项所列事项的调查表;

(5) 与集团项目合伙人所在的会计师事务所的同事进行讨论,或与对组成部分注册会计师有所了解且声誉良好的第三方进行讨论;

(6) 向组成部分注册会计师所属的职业团体、颁发执业许可的机构或其他第三方进行函证。

在之后的年度,集团项目组对组成部分注册会计师的了解,可以基于其以前与组成部分注册会计师交往的经验。集团项目组可以要求组成部分注册会计师确认本准则第三十二条第(一)项至第(三)项所列事项自上期以来是否发生变化。

36. 在某些国家或地区,如果组成部分注册会计师所在地还设有独立监管机构对审计质量进行监控,集团项目组对监管环境进行了解,有助于其评价组成部分注册会计师的独立性和专业胜任能力。集团项目组可以从组成部分注册会计师或独立监管机构获取与监管环境相关的信息。

(二)与集团审计相关的职业道德要求(参见本准则第三十二条

第（一）项）

37. 当基于集团审计目的对组成部分财务信息执行相关工作时，组成部分注册会计师需要遵守与集团审计相关的职业道德要求。这些要求与组成部分注册会计师在其所在国家或地区执行法定审计时所需遵守的职业道德要求可能不同，或需要遵守更多的要求。因此，集团项目组需要了解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，组成部分注册会计师了解和遵守的程度是否足以使其履行其在集团审计中承担的责任。

（三）组成部分注册会计师的专业胜任能力（参见本准则第三十二条第（二）项）

38. 集团项目组对组成部分注册会计师的专业胜任能力的了解可能包括下列方面：

（1）组成部分注册会计师是否对适用于集团审计的审计准则和其他职业准则有充分的了解，以足以履行其在集团审计中的责任；

（2）组成部分注册会计师是否拥有对特定组成部分财务信息执行相关工作所必需的专门技能（如行业专门知识）；

（3）如果相关，组成部分注册会计师是否对适用的财务报告编制基础（集团管理层向组成部分下达的指令，通常说明适用的财务报告编制基础的特征）有充分的了解，以足以履行其在集团审计中的责任。

（四）集团项目组利用其对组成部分注册会计师的了解（参见本准则第三十三条）

39. 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。

40. 但是，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。

41. 如果法律法规禁止集团项目组接触组成部分注册会计师审计工作底稿的相关部分，集团项目组可以要求组成部分注册会计师通过编写包含相关信息的备忘录消除这一影响。

八、重要性（参见本准则第三十四条至第三十六条）

42. 《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的的重要性》要求注册会计师：

（1）在制定总体审计策略时，确定财务报表整体的重要性。根据被审计单位的特定情况，如果存在一个或多个特定类别的交易、一个或多个账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性，但合理预期可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，注册会计师还需要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）确定实际执行的重要性。在集团审计中，需要分别为集团财务报表整体和组成部分财务信息确定重要性。在制定集团总体审计策略时，使用集团财务报表整体的重要性。

43. 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。针对不同的组成部分确定的重要性可能有所不同。但是，在确定组成部分重要性时，无需采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式，因此，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。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。

44. 作为集团审计的一部分，需要按照本准则第三十九条、第四十条第（一）项以及第四十二条的规定，对拟审计或审阅的组成部分确定重要性。组成部分注册会计师需要使用组成部分重要性，评价识别出的未更正错报单独或汇总起来是否重大。

45. 除确定组成部分重要性外，还需要确定错报的临界值。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。

46. 在审计组成部分财务信息时，组成部分注册会计师（或集团项目组）需要确定组成部分层面实际执行的重要性。这对于将组成部分财务信息中未更正和未发现错报的汇总数超过组成部分重要性的可能性降至适当的低水平是必要的。实务中，集团项目组可能按这一较低的水平确定组成部分重要性。在这种情况下，组成部分注册会计师需要使用组成部分重要性，评估组成部分财务信息的重大错报风险，针对评估的风险设计进一步审计程序，以及评价识别出的错报单独或汇总起来是否重大。

九、针对评估的风险采取的应对措施

（一）确定对组成部分财务信息拟执行的工作的类型（参见本准则第三十九条至第四十条）

47. 集团项目组确定对组成部分财务信息拟执行工作的类型以及

参与组成部分注册会计师工作的程度，受下列因素影响：

- （1）组成部分的重要程度；
- （2）识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险；
- （3）对集团层面控制的设计的评价，以及其是否得到执行的判断；
- （4）集团项目组对组成部分注册会计师的了解。

本指南附录 5 说明了在确定对组成部分财务信息执行工作的类型时，组成部分的重要性将如何影响集团项目组作出的决策。

重要组成部分（参见本准则第四十条第（二）项和第（三）项）

48. 由于某一组成部分的特定性质或情况，该组成部分可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，集团项目组可能将该组成部分识别为重要组成部分。在这种情况下，集团项目组可能能够识别出受到可能存在的特别风险影响的账户余额、某类交易或披露，并可能决定仅对这些账户余额、交易或披露实施审计，或要求组成部分注册会计师仅对这些账户余额、交易或披露实施审计。

例如，如本指南第6段所述，某组成部分进行外汇交易，虽然其对集团并不具有财务重大性，但可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，集团项目组将该组成部分识别为重要组成部分，对该组成部分财务信息执行的工作可能仅限于受外汇交易影响的账户余额、交易和披露的审计。

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特定类别的账户余额、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。

49. 集团项目组可以设计审计程序，应对导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。例如，如果可能存在存货过时的特别风险，对于持有大量过时存货的组成部分（如果组成部分不持有大量过时存货，则对集团不重要），集团项目组可以针对存货计价实施或要求组成部分注册会计师实施指定的审计程序。

不重要的组成部分（参见本准则第四十一条和第四十二条）

50. 根据业务的具体情况，集团项目组可以将组成部分财务信息在不同层面进行汇总，用以实施分析程序。实施分析程序的结果，可以佐证集团项目组得出的结论，即汇总的不重要的组成部分的财务信息不存在特别风险。

51. 根据本准则第四十二条的要求，集团项目组确定选择多少组成部分、选择哪些组成部分以及对所选择的每个组成部分财务信息执行工作的类型，可能受到下列因素的影响：

- （1）预期就重要组成部分财务信息获取审计证据的程度；
- （2）组成部分是新设立的还是收购的；
- （3）组成部分是否发生重大变化；
- （4）内部审计是否对组成部分执行了工作，以及内部审计工作对集团审计的影响；
- （5）组成部分是否应用相同的系统和程序；
- （6）集团层面控制运行的有效性；
- （7）通过在集团层面实施分析程序识别出的异常波动；
- （8）与同类其他组成部分相比，某组成部分是否对集团具有财务重大性，或可能导致风险；
- （9）是否因法律法规要求或其他原因需要对组成部分执行审计。

选择不为被审计单位预见的同类其他组成部分，可以增加识别组成部分财务信息重大错报的可能性。对组成部分的选择通常实行定期轮换。

52. 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》的相关要求，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。

53. 如本指南第13段所述，集团可能只包括不重要的组成部分。在这些情况下，集团项目组可以按照本准则第四十二条的规定确定对组成部分财务信息拟执行工作的类型，以获取形成集团审计意见所依据的充分、适当的审计证据。如果集团项目组或组成部分注册会计师仅测试集团层面控制，并对组成部分财务信息实施分析程序，集团项目组通常不太可能获取形成集团审计意见所依据的充分、适当的审计证据。

(二) 参与组成部分注册会计师的工作（参见本准则第四十三条和第四十四条）

54. 可能影响集团项目组参与组成部分注册会计师工作的因素包括：

- (1) 组成部分的重要程度；
- (2) 识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险；
- (3) 集团项目组对组成部分注册会计师的了解。

如果组成部分是重要组成部分或在组成部分中识别出特别风险，集团项目组需要实施本准则第四十三条和第四十四条规定的程序。

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。例如，即使某一组成部分未被视为重要组成部分，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，因为集团项目组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），或者组成部分注册会计师未处于积极有效的监管环境中。

55. 集团项目组参与组成部分注册会计师工作的方式，可能取决于集团项目组对组成部分注册会计师的了解。除本准则第四十三条、第四十四条和第五十五条的规定外，这些方式可能还包括：

（1）与组成部分管理层或组成部分注册会计师会谈，获取对组成部分及其环境的了解；

（2）复核组成部分注册会计师的总体审计策略和具体审计计划；

（3）实施风险评估程序，识别和评估组成部分层面的重大错报风险。集团项目组可以单独或与组成部分注册会计师共同实施这类程序；

（4）设计和实施进一步审计程序。集团项目组可以单独或与组成部分注册会计师共同设计和实施这类程序；

（5）参加组成部分注册会计师与组成部分管理层的总结会议和其他重要会议；

（6）复核组成部分注册会计师的审计工作底稿的其他相关部分。

十、合并过程

合并调整和重分类事项（参见本准则第四十七条）

56. 合并过程可能需要对集团财务报表中列报的金额作出调整，

这类调整不经过常规交易处理系统，可能不会受到针对其他财务信息的控制的约束。集团项目组对这类调整的适当性、完整性和准确性的评价可能包括：

- （1）评价重大调整是否恰当反映了相关事项和交易；
- （2）确定重大调整是否得到集团管理层和组成部分管理层（如适用）的正确计算、处理和授权；
- （3）确定重大调整是否有适当的证据支持并得到充分的记录；
- （4）检查集团内部交易、未实现内部交易损益以及集团内部往来余额是否核对一致并抵销。

十一、与组成部分注册会计师的沟通（参见本准则第五十三条和第五十四条）

57. 如果集团项目组与组成部分注册会计师之间未能建立有效的双向沟通关系，则存在集团项目组可能无法获取形成集团审计意见所依据的充分、适当的审计证据的风险。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。

58. 集团项目组的工作要求通常采用指令函的形式。本指南附录6列示了可能需要在指令函中列明的通报事项，包括按照本准则的要求必须进行通报的事项，以及集团项目组认为有必要通报的其他事项。组成部分注册会计师就其已经执行的工作与集团项目组的沟通，通常采用备忘录或所执行工作的报告的形式。然而，集团项目组与组成部分注册会计师的沟通并不一定采用书面形式。例如，集团项目组可以与组成部分注册会计师讨论识别出的特别风险，或复核其审计工作底稿的相关部分。然而，无论采用何种形式进行沟通，本准则和其

他审计准则中对工作底稿的记录要求仍然适用。

59. 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。

60. 如果集团项目组成员同时担任组成部分注册会计师，双方通过书面沟通以外的形式，也可以实现清晰沟通的目标。例如：

（1）组成部分注册会计师接触集团总体审计策略和具体审计计划，可以满足本准则第五十三条规定的沟通要求；

（2）集团项目组复核组成部分注册会计师的审计工作底稿，可以充分地实现本准则第五十四条规定的沟通的目的。

十二、评价审计证据的充分性和适当性

（一）复核组成部分注册会计师的审计工作底稿（参见本准则第五十五条第（二）项）

61. 组成部分注册会计师的审计工作底稿中哪些部分与集团审计相关，可能因具体情况的不同而不同。集团项目组在复核时，通常关注的是与导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的审计工作底稿。组成部分注册会计师的审计工作底稿按照组成部分注册会计师所在会计师事务所的复核程序进行复核这一事实，可能将影响集团项目组的复核范围。

（二）审计证据的充分性和适当性（参见本准则第五十七条和第五十八条）

62. 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。

63. 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。

十三、与集团管理层和治理层的沟通

（一）与集团管理层的沟通（参见本准则第五十九条至第六十一条）

64. 《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》对注册会计师向管理层和治理层（如果管理层涉嫌舞弊）通报舞弊事项作出了规定。

65. 集团管理层可能要求集团项目组对某些重大敏感信息保密。可能对组成部分财务报表产生重要影响而组成部分管理层尚未知悉的事项包括：

- （1）潜在诉讼；
- （2）重要经营性资产的处置计划；
- （3）期后事项；
- （4）重大法律协议。

（二）与集团治理层的沟通（参见本准则第六十二条）

66. 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。与集团治理层的沟通可以在集团审计过程中的不同时间进行。例如，对于本准则第六十二条第（一）项和第（二）项所述事项，集团项目组可以在确定组成部分财务信息的相关工作后进行沟通；对于本准则第六十二条第（三）项所述事项，可以在审计结束时进行沟通；对于本准则第六十二条第（四）项和第

(五) 项所述事项，可以在这些事项发生时进行沟通。

中国注册会计师协会制定

附录 1：（参见本指南第 19 段）

集团项目组无法获取充分、适当的审计证据而出具保留意见的审计报告的参考格式

背景信息：

（1）对非上市实体整套合并财务报表进行审计。该审计属于集团审计，被审计单位拥有多个子公司（即适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

（2）本附录提供了两种参考格式：在参考格式 1 中，管理层按照××财务报告编制基础的规定编制合并财务报表，该编制基础允许被审计单位只列报合并财务报表，注册会计师仅对合并财务报表发表审计意见；在参考格式 2 中，管理层按照企业会计准则的规定编制合并财务报表和母公司财务报表，注册会计师同时对合并财务报表和母公司财务报表发表审计意见。在使用本附录时，注册会计师需要根据适用的财务报告编制基础的要求，采用适当的参考格式；

（3）审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》中关于管理层对合并财务报表责任的描述；

（4）由于集团项目组不能接触组成部分会计记录、管理层或注册会计师，因此无法获取与使用权益法核算的某一重要组成部分（投资的账面价值计 1500 万元，集团合并总资产计 6000 万元）相关的充分、适当的审计证据；

（5）集团项目组阅读了该组成部分截至 20×1 年 12 月 31 日的已

审计财务报表及其审计报告，并考虑了集团管理层持有的与该组成部分相关的财务信息；

(6) 根据集团项目合伙人的职业判断，无法获取充分、适当的审计证据对集团财务报表的影响重大但不具有广泛性。

(7) 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

(8) 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况不存在重大不确定性；

(9) 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；

(10) 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且导致对合并财务报表发表保留意见的事项也影响了其他信息；

(11) 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

(12) 除财务报表审计外，注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

参考格式 1：仅对合并财务报表发表审计意见

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对合并财务报表出具的审计报告¹

(一) 保留意见

我们审计了 ABC 股份有限公司及其子公司(以下简称 ABC 集团)

¹如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

