

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

**《中国注册会计师审计准则第 1401 号
——利用其他注册会计师的工作》指南**
(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则.....	1
一、本准则的适用范围.....	1
二、主审注册会计师.....	2
三、其他注册会计师.....	2
四、组成部分.....	3
五、利用其他注册会计师工作时的审计风险.....	4
六、利用其他会计师工作的总体要求.....	4
第二章 接受委托担任主审注册会计师.....	6
一、接受委托的前提条件.....	6
二、了解被审计单位、被审计单位组成部分及其经营环境... ..	7
三、考虑对审计工作的参与程度是否足以担任主审注册会计师	9
第三章 主审注册会计师的审计程序.....	10
一、考虑其他注册会计师的专业胜任能力.....	11
二、针对不同的组成部分实施不同的程序.....	12
三、获取其他注册会计师的书面声明.....	13
四、对双方配合的安排.....	14
五、参与重要组成部分的风险评估工作.....	15
六、参与其他注册会计师的审计工作.....	15
七、复核其他注册会计师的工作记录.....	16
八、考虑其他注册会计师的审计结论.....	17

九、考虑对组成部分的财务信息实施追加程序	18
十、工作记录	18
第四章 注册会计师之间的配合	19
一、其他注册会计师对主审注册会计师工作的配合	19
二、主审注册会计师对其他注册会计师工作的配合	19
第五章 出具审计报告的考虑	20
一、不应在审计报告中提及其他注册会计师的工作	20
二、审计范围受限的情况	20
三、其他注册会计师出具非标准审计报告的情况	20
附录 1401-1: 主审注册会计师对集团公司进行了解时需要关注的事项	22
附录 1401-2: 可能表明集团财务报表存在重大错报风险的事项 .	26
附录 1401-3: 主审注册会计师致其他注册会计师的商请配合函 .	28
附录 1401-4: 其他注册会计师配合主审注册会计师工作的确认函	31
附录 1401-5: 主审注册会计师就关联方事项致其他注册会计师的询 证函.....	33

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1401 号——利用其他注册会计师的工作》(以下简称本准则)第一章(第一条至第四条),主要说明本准则的制定目的、适用范围,相关概念的含义,以及主审注册会计师利用其他注册会计师工作的总体要求。

一、本准则的适用范围

本准则第二条第一款指出,本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。尤其是对集团财务报表审计时,对其他注册会计师工作的利用。

本准则第二条第二款指出,本准则不适用于下列情况:

1. 联合审计。联合审计是指两家或两家以上会计师事务所接受委托,对同一被审计单位的财务报表实施审计,获取充分、适当的审计证据,对财务报表共同发表审计意见。联合审计虽然也是由不同的会计师事务所、不同的注册会计师来完成审计工作,但通常要求按照一致的质量控制政策和程序进行质量控制,也就不需要区分主审注册会计师和其他注册会计师,不适用本准则。

2. 组成部分的财务信息不重要。组成部分的财务信息不重要,说明组成部分的财务信息对于主审注册会计师对被审计单位整体财务报表出具的审计报告不具有重要影响,根据审计的重要性原则和成本效益原则,主审注册会计师可以不对此给予特别关注,也就不必使用本准则。

重要的组成部分,是指就被审计单位整体财务报表(通常为企业集团财务报表)而言,有可能包含使得整体财务报表存在重大错报风

险的组成部分。这可能源于：组成部分性质和特定的环境；组成部分相对于整体财务报表具有单独的财务重要性。

当多个本身不重要的组成部分累计起来变得重要时，注册会计师应当考虑实施本准则规定的程序。

3. 前后任注册会计师之间的沟通。当被审计单位变更审计委托时，后任注册会计师与前任注册会计师进行的沟通，不涉及主审注册会计师和其他注册会计师的工作，不适用本准则，而应当遵循《中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通》。

二、主审注册会计师

本准则第三条第一款指出，本准则所称主审注册会计师，是指当被审计单位财务报表包含由其他注册会计师审计的一个或多个组成部分的财务信息时，负责对该财务报表出具审计报告的注册会计师。

对于主审注册会计师这一概念，可以从以下两方面来把握：

(1) 主审注册会计师受托对被审计单位财务报表进行审计，但该被审计单位的一个或多个组成部分的审计工作是由其他会计师事务所的注册会计师来执行的；

(2) 主审注册会计师在对被审计单位财务报表出具审计报告时需要利用其他注册会计师的工作结果。

三、其他注册会计师

本准则第三条第二款指出，本准则所称其他注册会计师，是指除主审注册会计师以外的，负责对组成部分财务信息出具审计报告的其他会计师事务所的注册会计师。

对于其他注册会计师这一概念，可以从以下三方面来把握：

（1）其他注册会计师是相对于主审注册会计师而言的，是主审注册会计师所在会计师事务所以外的其他会计师事务所的注册会计师；

（2）其他注册会计师只负责对被审计单位财务报表中所包含组成部分的财务信息出具审计报告，对被审计单位财务报表出具审计报告的是主审注册会计师；

（3）其他注册会计师所审计的财务信息是被审计单位财务报表的一个或多个组成部分，这些组成部分对财务报表具有一定的重要性。其他注册会计师对这些组成部分所出具的审计报告，将给主审注册会计师对财务报表发表的审计意见带来一定影响。

四、组成部分

本准则第三条第三款指出，本准则所称组成部分，是指被审计单位的分部、分支机构、子公司、合资公司和联营公司等，其财务信息包含在由主审注册会计师审计的财务报表中。

这些组成部分的共同特点是在会计核算上独立或相对独立，可以单独提供财务信息。其中，分部通常是直属被审计单位本部的事业部；分支机构通常是被审计单位下属的分公司、办事处等；子公司是由被审计单位直接或间接控股的公司；合资公司和联营公司是被审计单位对其出资、具有重要影响但不构成控制的公司。

组成部分可能具备法人资格，例如子公司、合资公司和联营公司；也可能不具备法人资格，例如分部、分支机构。判断一个主体是否为组成部分的依据是，其财务信息是否应包含在由主审注册会计师审计

的财务报表中。

需要说明的是，本准则所称主审注册会计师的审计对象为财务报表，而称其他注册会计师的审计对象为包含在该财务报表中的组成部分的财务信息。这是因为组成部分可能具备也可能不具备法人资格，其他注册会计师的审计对象可能是财务报表，也可能只是部分财务报表或财务报表的一些项目、资料或数据等，因此称其为财务信息更确切。

五、利用其他注册会计师工作时的审计风险

在利用其他注册会计师的工作对被审计单位整体财务报表进行审计时，主审注册会计师面临的审计风险包括财务报表组成部分存在重大错报（这一错报将导致被审计单位整体财务报表的重大错报），而负责对该组成部分进行审计的其他注册会计师未能发现、且主审注册会计师也未能发现的风险。

为获取充分、适当的审计证据将被审计单位整体财务报表的审计风险降至可接受的低水平，主审注册会计师应当考虑是否参与其他注册会计师的工作。参与程度通常取决于组成部分的重要性、已识别的被审计单位整体财务报表的重大错报风险，以及主审注册会计师对其他注册会计师的了解。

六、利用其他会计师工作的总体要求

按照审计风险准则的要求，主审注册会计师首先应当对被审计单位、被审计单位的组成部分及其环境进行了解，以识别重要的组成部分，及可能导致被审计单位财务报表出现重大错报的风险。在此基础

上，主审注册会计师应当考虑区别对待不同的组成部分，确定是否参与其他注册会计师的工作以及需要实施的审计程序。

本准则第四条规定，当主审注册会计师利用其他注册会计师的工作时，主审注册会计师应当确定其他注册会计师的工作将如何影响审计。

主审注册会计师应当根据其对其他注册会计师的了解程度，确定是否参与以及在多大程度上参与其他注册会计师对组成部分财务信息重大错报风险的评估。在审计过程中，主审注册会计师应当与其他注册会计师进行充分的沟通，确定其他注册会计师对组成部分实施审计程序的性质、时间和范围，考虑参与对组成部分的审计，复核其他注册会计师的工作，必要时，对组成部分的财务信息实施追加程序。

需要指出的是，尽管其他注册会计师要对组成部分的财务信息进行审计，并对其结论或意见负责，但主审注册会计师仍然要对包括组成部分财务信息在内的整体财务报表发表审计意见，并独自对被审计单位财务报表所发表的审计意见承担责任。

为了合理保证被审计单位的整体财务报表不存在重大错报，主审注册会计师应当考虑下列问题：

(1) 确定对于组成部分的财务信息，是由主审注册会计师亲自审计，还是由其他注册会计师实施审计；

(2) 确定参与其他注册会计师审计工作的性质、时间和范围；

(3) 与其他注册会计师进行适当的沟通；

(4) 必要时，评估对组成部分财务信息进行审计时获取的审计证据是否充分、适当。

第二章 接受委托担任主审注册会计师

本准则第二章（第五条），主要说明注册会计师接受委托担任主审注册会计师时应当考虑的因素，包括考虑是否能够获取相关的信息，接触组成部分的治理层、管理层及其注册会计师，了解被审计单位、被审计单位组成部分及其环境，以及考虑对审计工作的参与程度。

一、接受委托的前提条件

只有当注册会计师确信某项审计业务的承接或续约符合《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》的相关规定，预期能够对重要组成部分的财务信息获取充分、适当的审计证据，将审计风险控制可在可接受的低水平时，才可以承接该项业务。

主审注册会计师在获取组成部分的信息、接触组成部分的治理层、管理层及其注册会计师（包括主审注册会计师需要的审计记录）时可能会受到限制。这将导致主审注册会计师无法参与某些重要组成部分的审计工作。如果这样的话，主审注册会计师将因为审计范围受到限制而很难获取充分、适当的审计证据。为此，主审注册会计师在与被审计单位签订审计业务约定书的时候，需要在业务约定书中明确上述方面不会受到限制。

如果无法消除上述限制，可能导致无法获取充分、适当的审计证据，不足以将审计风险降至可接受的低水平，并对被审计单位财务报表审计造成重大影响，主审注册会计师应当告知被审计单位的管理层和治理层，无法承接该项业务。如果是连续审计，应当考虑解除业务

约定。如果不能解除业务约定，主审注册会计师应当根据限制的重大程度确定出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

二、了解被审计单位、被审计单位组成部分及其经营环境

(一) 了解被审计单位、被审计单位组成部分及其经营环境的目
的

在决定接受委托担任主审注册会计师之前，为了合理预期能够获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当对被审计单位、被审计单位组成部分及其经营环境进行了解，以确定：

(1) 哪些组成部分可能是重要的；

(2) 负责审计重要组成部分的其他注册会计师需要在哪些领域实施审计程序；

(3) 能否在一定程度上参与其他注册会计师的工作，以便获取充分、适当的审计证据。

(二) 了解被审计单位、被审计单位组成部分及其经营环境的途
径

如果是初次接受委托，主审注册会计师可以通过下列途径了解被审计单位、被审计单位组成部分及其经营环境：

(1) 被审计单位管理层主动提供的信息；

(2) 与被审计单位管理层进行讨论；

(3) 在可行的情况下，与前任主审注册会计师、组成部分的管理层及其注册会计师进行讨论。

（三）需要了解的事项

在对被审计单位、被审计单位组成部分及其经营环境进行了解时，主审注册会计师应当了解的事项通常包括：

- （1）被审计单位的组织结构；
- （2）组成部分经营活动对被审计单位整体的重要性；
- （3）被审计单位整体层面上的控制；
- （4）被审计单位财务报表的复杂性；

（5）是否被审计单位的每一个组成部分均由某一其他注册会计师负责审计；

（6）主审注册会计师是否能够不受限制地接触被审计单位的治理层和管理层，组成部分的治理层和管理层，组成部分的财务信息，组成部分的注册会计师及其工作底稿；

（7）主审注册会计师是否能够对组成部分的财务信息实施必要的审计程序。

（四）连续审计的特别考虑

对于连续审计，为了确保能够获取充分、适当的审计证据，以便将审计风险降至可接受的低水平，主审注册会计师应当关注以下几个方面的重大变化：

- （1）被审计单位组织结构的变化；
- （2）组成部分经营活动对被审计单位整体重要性的变化；

（3）被审计单位治理层、管理层以及重要组成部分的关键管理人员的变化；

(4) 主审注册会计师了解被审计单位及其组成部分管理层的正直性、胜任能力的难度;

(5) 被审计单位整体层次控制的变化。

三、考虑对审计工作的参与程度是否足以担任主审注册会计师

本准则第五条规定,注册会计师应当考虑其对审计工作的参与程度是否足以担当主审注册会计师。

注册会计师应当考虑的因素包括以下几个方面。

(一) 主审注册会计师审计的财务报表部分的重要性

由于要对包括组成部分在内的被审计单位财务报表整体发表审计意见,因此,主审注册会计师应当负责审计财务报表中最重要的部分,一般是集团公司本部或母公司的财务报表。

对于一些特别重要的组成部分,主审注册会计师往往也需要亲自进行审计。主审注册会计师通常会根据组成部分的性质、特定的环境或组成部分在金额上对整体财务报表影响的程度,来判断某一组成部分是否为重要的组成部分。重要的组成部分通常包含可能导致被审计单位整体财务报表出现重大错报的风险。

如果主审注册会计师认为其审计的财务报表部分不够重要,不足以获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平,就不应当接受委托担任主审注册会计师。

(二) 主审注册会计师对组成部分业务的了解程度

由于没有参与所有组成部分的审计工作,却需要对财务报表整体发表审计意见,因此,主审注册会计师至少要对各组成部分的业务有相当程度的了解。

了解组成部分业务的目的在于判断各组成部分的重要程度，识别需要特别考虑的领域，有针对性的对其他注册会计师的工作进行指导、监督和评价。此外，对组成部分业务的了解，还有助于主审注册会计师识别被审计单位与组成部分之间的交易，判断是否存在有失公允的关联方交易并实施相应的审计程序。

（三）其他注册会计师审计的组成部分财务信息的重大错报风险

其他注册会计师所审计的组成部分财务信息可能存在重大错报，由于组成部分的财务信息将会纳入被审计单位整体财务报表，因此，不可避免的会对整体财务报表产生影响，甚至是重大影响。

如果其他注册会计师所审计的组成部分财务信息可能存在重大错报，而主审注册会计师难以保证其他注册会计师能够发现组成部分财务信息的重大错报，也就很难将被审计单位整体财务报表的审计风险降至一个可接受的低水平。在这种情况下，注册会计师应当慎重考虑是否接受委托。

（四）主审注册会计师在相当程度上参与对组成部分的审计

如果注册会计师认为，其自身对审计工作的参与程度有限，不足以作为主审注册会计师对被审计单位的整体财务报表进行审计，他也可以考虑通过实施追加程序，适当参与对组成部分的审计来解决这一问题。此时，注册会计师仍可以接受委托担任主审注册会计师。

第三章 主审注册会计师的审计程序

本准则第三章（第六条至第十四条），主要说明主审注册会计师在利用其他注册会计师的工作时实施的审计程序，包括针对不同的组成部分实施不同的程序、与其他注册会计师的沟通与配合、参与其他

注册会计师的工作、复核其他注册会计师的工作记录等。

一、考虑其他注册会计师的专业胜任能力

本准则第六条规定，当计划利用其他注册会计师的工作时，主审注册会计师应当根据其他注册会计师承担的具体业务考虑其专业胜任能力。

为了合理确信其他注册会计师具备承担具体业务的专业胜任能力，主审注册会计师应当了解其他注册会计师。了解的内容通常包括：

- (1) 其他注册会计师拥有的资格证书；
- (2) 其他注册会计师对相关职业道德规范的遵循情况，尤其是独立性和专业胜任能力；
- (3) 其他注册会计师所在会计师事务所的质量控制系统；
- (4) 其他注册会计师是否可以向主审注册会计师提供必要的工作底稿。

主审注册会计师可以从多种途径获取上述信息。例如，与其他注册会计师进行交谈；要求其他注册会计师填写调查表或提供声明；向其他注册会计师所在的职业组织进行了解；考虑以前与其他注册会计师的接触情况。

如果其他注册会计师不能独立于被审计单位及其组成部分，不能胜任其承担的具体审计业务，或者主审注册会计师对上述事项存在疑虑，那么，主审注册会计师不应利用其他注册会计师的工作来获取与组成部分财务信息有关的审计证据。

二、针对不同的组成部分实施不同的程序

本准则第七条规定，主审注册会计师应当实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，确定其他注册会计师的工作能否满足主审注册会计师审计的需要。

主审注册会计师在对被审计单位实施审计程序的过程中，可能利用其他注册会计师的工作，但并非对于所有的组成部分，都要利用其他注册会计师的工作。主审注册会计师通常根据对被审计单位、被审计单位的组成部分及其环境的了解，识别重要的组成部分可能导致被审计单位财务报表出现重大错报的风险，评估被审计单位整体层次上的控制制度的设计并确定其运行的有效性。在此基础上，主审注册会计师根据组成部分重要性的不同，有选择地实施不同的审计程序。

主审注册会计师对组成部分实施审计工作的性质、时间和范围取决于其对被审计单位整体层次控制有效性的预期。主审注册会计师应当亲自或要求其他注册会计师测试这些控制的有效性。

主审注册会计师针对不同组成部分实施不同审计程序的逻辑判断过程如图 1401-1 所示。

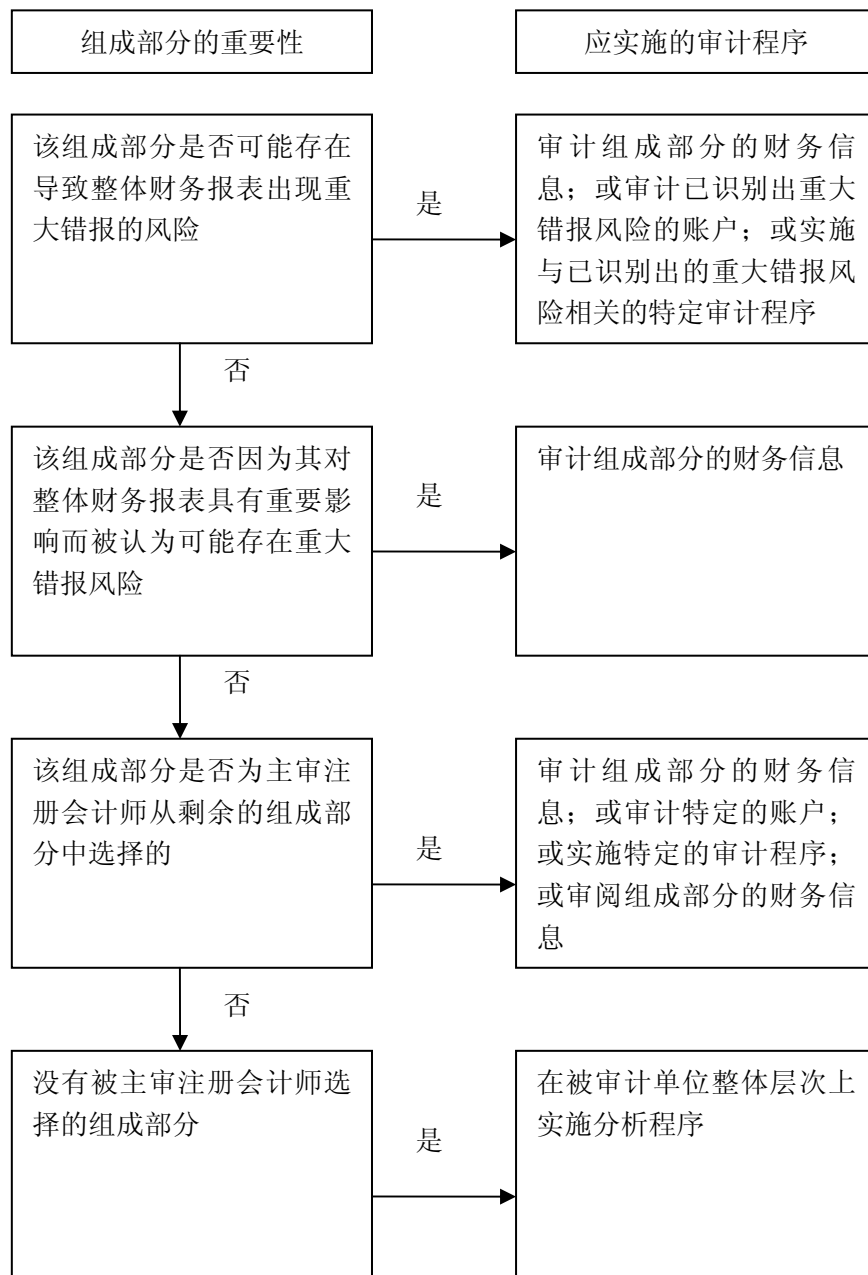


图 1401-1 主审注册会计师针对不同组成部分实施的程序

三、获取其他注册会计师的书面声明

主审注册会计师就某些事项向其他注册会计师获取书面声明，这对其他注册会计师的审计工作起到一定的约束作用，确保其他注册会

计师的工作满足主审注册会计师审计的需要。

本准则第八条规定，主审注册会计师应当就下列事项向其他注册会计师获取书面声明：

1. 其他注册会计师遵守与被审计单位和组成部分保持独立性的要求。独立性是注册会计师审计的根本前提，是保证审计意见客观、公正的必要前提。其他注册会计师是否独立于所审计的组成部分，是主审注册会计师确定能否利用其工作首先要考虑的因素。

2. 其他注册会计师遵守会计、审计等有关规定和编制报告的要求。按照相关的会计准则、审计准则的规定实施审计工作，可以在技术上为其他注册会计师审计工作的有用性提供保证。

四、对双方配合的安排

本准则第九条规定，如果拟利用其他注册会计师的工作和报告，主审注册会计师应当在审计的初始计划阶段对双方的配合作出充分安排，并将有关重要事项告知其他注册会计师，包括需要特别考虑的审计领域、识别被审计单位与组成部分之间交易的审计程序以及完成审计工作的时间安排等。

此外，在其他注册会计师对组成部分财务信息实施重要的审计程序之前，主审注册会计师还需要在确定被审计单位整体财务报表重要性水平的基础上，与其他注册会计师共同确定一个低于这一水平的且适用于组成部分的重要性水平。

主审注册会计师通常以商请配合函（具体格式详见附件 1401-5）的形式将有关双方配合的安排告知其他注册会计师，商请配合函需要得到其他注册会计师书面形式的确认（具体格式详见附件 1401-6）。

其他注册会计师的确认函中除了说明是否配合主审注册会计师的工作外，通常还包括其他方面的声明。例如，遵守与被审计单位和组成部分保持独立性的要求，遵守会计、审计等有关规定和编制报告的要求等。

五、参与重要组成部分的风险评估工作

当其他注册会计师对重要组成部分的财务信息实施审计时，主审注册会计师通常会参与其他注册会计师的风险评估工作，以识别组成部分重大错报影响被审计单位整体财务报表的风险。

主审注册会计师对其他注册会计师的了解通常会影响主审注册会计师参与组成部分风险评估工作的性质、时间和范围。

主审注册会计师通常实施下列程序参与对组成部分的风险评估工作：

（1）与其他注册会计师或组成部分的管理层讨论对被审计单位有重要影响的组成部分的业务活动；

（2）与其他注册会计师讨论错误或舞弊导致组成部分的财务信息出现重大错报错报的风险；

（3）复核其他注册会计师对已识别的重大错报风险所做的工作记录。这些工作记录可以采用备忘录的形式，反映其他注册会计师有关已识别的重大错报风险的结论。

六、参与其他注册会计师的审计工作

除风险评估外，主审注册会计师通常还会在其他一些方面参与其他注册会计师的工作。

（一）确定参与的性质、时间和范围

主审注册会计师在确定参与其他注册会计师工作的性质、时间和范围时，应当考虑下列因素：

- （1）主审注册会计师对组成部分重要性的评价；
- （2）识别出的重大错报风险；
- （3）以往审计过程中与其他注册会计师合作的经历；
- （4）主审注册会计师与其他注册会计师所采用质量控制政策、审计程序等的一致性。

（二）参与方式

主审注册会计师通常采取以下方式参与其他注册会计师的工作：

- （1）向组成部分管理层或其他注册会计师了解组成部分的情况及其经营环境；
- （2）复核并与其他注册会计师讨论其总体审计策略和具体审计计划；
- （3）确定并执行进一步的审计程序，具体的审计程序可以由其他注册会计师执行，也可由主审注册会计师执行；
- （4）参与其他注册会计师与组成部分管理层之间的重大会议；
- （5）复核其他注册会计师审计记录中的相关部分。

七、复核其他注册会计师的工作记录

本准则第十条规定，主审注册会计师应当考虑与其他注册会计师讨论其运用的审计程序，复核其他注册会计师实施的审计程序的书面摘要，或复核其他注册会计师的工作底稿。

其他注册会计师的工作底稿应当记录与被审计单位整体财务报

表审计结论相关的事项，具体包括：

（1）其他注册会计师关于遵循会计师事务所的质量控制政策和程序的声明；

（2）其他注册会计师关于遵循相关的职业道德规范（包括是否满足独立性和专业胜任能力的要求）的声明；

（3）其他注册会计师关于遵循主审注册会计师的要求的声明；

（4）其他注册会计师所审计的组成部分的财务信息；

（5）组成部分已调整和未调整的错报（不包括低于与主审注册会计师沟通的重要性水平的细小错报），以及管理层可能存在的偏见；

（6）与组成部分财务信息有关的内部控制方面的重大缺陷；

（7）其他注册会计师与组成部分治理层沟通的重大事项，以及期望与组成部分治理层沟通的事项；

（8）其他注册会计师希望主审注册会计师加以关注的其他事项；

（9）其他注册会计师发现的事实和得出的结论。

本准则第十一条规定，如果有充分的证据表明其他注册会计师在执业时遵守了适用的质量控制政策和程序，主审注册会计师可以考虑不实施本准则第十条规定的程序。

八、考虑其他注册会计师的审计结论

其他注册会计师在对组成部分财务信息实施审计时所发现的事实、得出的结论可能会影响主审注册会计师对被审计单位整体财务报表发表审计意见。

本准则第十二条规定，主审注册会计师应当考虑其他注册会计师得出的重大审计结论，如对组成部分财务信息重大错报风险领域的判断及实施审计程序的结果。

九、考虑对组成部分的财务信息实施追加程序

本准则第十三条规定，主审注册会计师应当考虑，是否与其他注册会计师和组成部分管理层讨论影响组成部分财务信息的审计结论或其他事项，并考虑是否对组成部分的会计记录或财务信息实施追加程序。此类程序可视具体情况由主审注册会计师或其他注册会计师实施。

主审注册会计师还应当考虑其他注册会计师与组成部分管理层意见不一致情况，以及组成部分财务信息中未调整的非重大错报对被审计单位整体财务报表审计意见的累计影响。

如果认为其他注册会计师所实施的审计工作不能满足需要，主审注册会计师应当考虑是否对组成部分的会计记录或财务信息实施追加程序。具体的程序可视具体情况由主审注册会计师或其他注册会计师实施。

十、工作记录

本准则第十四条第一款规定，主审注册会计师应当在审计工作底稿中记录由其他注册会计师审计的组成部分、组成部分对财务报表整体的重要程度、其他注册会计师的名称，以及判断组成部分不重要的理由。

第十四条第二款规定，主审注册会计师还应当记录在利用其他注

册会计师工作时所实施的审计程序和得出的结论。

第四章 注册会计师之间的配合

本准则第四章（第十五条），主要说明主审注册会计师和其他注册会计师之间的配合。

一、其他注册会计师对主审注册会计师工作的配合

本准则第十五条第一款规定，在知悉主审注册会计师拟利用其工作后，其他注册会计师应当与主审注册会计师配合。

其他注册会计师应当认识到所审计组成部分的财务信息最终将成为被审计单位财务报表整体的一部分。从职业道德的角度出发，其他注册会计师应当与主审注册会计师配合，满足主审注册会计师的工作要求。例如，与主审注册会计师讨论所采用的重要性水平、审计计划等。在组成部分财务信息审计工作完成后，主审注册会计师应当向其他注册会计师获取反映其已实施工作及其工作成果的书面记录。

本准则第十五条第二款规定，如果其他注册会计师无法按照要求完成工作，应当告知主审注册会计师。这有助于主审注册会计师能及时采取有效措施，保证被审计单位整体财务报表的审计任务顺利完成。

二、主审注册会计师对其他注册会计师工作的配合

本准则第十五条第二款还规定，如果主审注册会计师注意到可能影响其他注册会计师工作的事项，应当告知其他注册会计师。通过这些相关事项的告知，可以确保其他注册会计师的各项工作能够符合主

审注册会计师的要求,从而使审计工作能够更有效率、达到预期效果。

第五章 出具审计报告的考虑

本准则第五章(第十六条至第十八条),主要说明主审注册会计师出具审计报告时应考虑的因素,包括不在审计报告中提及其他注册会计师的工作,针对不同情况出具恰当的审计报告。

一、不应在审计报告中提及其他注册会计师的工作

本准则第十六条规定,主审注册会计师不应当在审计报告中提及其他注册会计师的工作。

独立地对被审计单位财务报表发表审计意见是主审注册会计师的责任。在审计报告中提及其他注册会计师的做法,可能使报告使用者认为主审注册会计师试图分摊责任。

二、审计范围受限的情况

本准则第十七条规定,如果主审注册会计师认为无法利用其他注册会计师的工作,且无法对由其他注册会计师审计的组成部分财务信息实施充分的追加程序,主审注册会计师应当将其视为审计范围受到限制,出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

三、其他注册会计师出具非标准审计报告的情况

本准则第十八条规定,如果其他注册会计师出具或拟出具非标准审计报告,主审注册会计师应当考虑导致其他注册会计师出具非标准审计报告事项的性质和重要程度,决定是否需要对其财务报表出具非标

准审计报告。

需要指出的是，被审计单位财务报表整体的重要性水平与各组成部分财务信息的重要性水平可能并不相同。对组成部分财务信息来说是重大错报，可能在被审计单位财务报表整体层面上并不重要，因而可能不会影响主审注册会计师出具的审计报告。但主审注册会计师应当考虑这些错报汇总起来可能对被审计单位财务报表的影响，在此基础上决定出具适当类型的审计报告。

附录 1401-1：主审注册会计师对集团公司进行了解时需要关注的事项

一、集团层次的控制

（一）集团层次的控制可能包括的内容

（1）集团管理层与组成部分管理层讨论有关业务发展、业绩衡量的常规会议；

（2）监督组成部分经营活动与经营成果（包括能使集团管理层按照预算来监督组成部分业绩并采取适当的行动）的定期汇报制度；

（3）集团管理层的风险评估程序，例如确认、分析和管理经营风险的程序，这些风险包括可能导致集团财务报表产生重大错报的舞弊风险；

（4）监督、控制、协调、消除集团内部交易、未实现收益和在集团层次上的内部交易账户余额；

（5）监督组成部分上报财务信息的及时性、评价其准确性与完整性的程序；

（6）适用于集团整体或组成部分的、受控于相同的信息技术一般控制的中央信息技术系统；

（7）适用于全部或某些组成部分的信息系统下的控制活动；

（8）对控制的监督，包括内部审计和自我评价程序；

（9）一贯的政策与程序，包括集团财务报告程序手册；

（10）集团层次的程序，例如适用于整个集团的行为守则、防止舞弊的程序；

(11) 对组成部分管理层分派权责的安排。

(二) 内部审计可以作为集团层次控制的一部分，例如内部审计的职能集中于集团层次

当集团主审注册会计师拟利用内部审计的工作时，可根据《中国注册会计师审计准则 1411 号——考虑内部审计工作》评价内部审计人员的专业胜任能力和客观性。

二、财务报表合并过程

主审注册会计师可以从以下几个方面了解财务报表合并过程：

(一) 有关企业会计准则和《××会计制度》的事项

(1) 组成部分管理层对企业会计准则和《××会计制度》的了解程度；

(2) 根据企业会计准则和《××会计制度》，对组成部分财务信息进行确认、记录的程序；

(3) 根据企业会计准则和《××会计制度》，确认需要报告的分部财务报告的程序；

(4) 根据企业会计准则和《××会计制度》，对关联方关系及交易进行确认的程序；

(5) 适用于集团财务报表的会计政策，以及会计政策变更；

(6) 对会计年度不同于集团的组成部分进行处理的程序。

(二) 有关合并过程的事项

(1) 集团管理层了解组成部分使用会计政策的程序，可能还包括集团管理层确保组成部分财务信息采用统一的会计政策的程序，确

保会计政策差异被确认、被调整的程序。统一的会计政策，是指集团根据企业会计准则和《××会计制度》所采用的特定的原则、基础、惯例、规则和实务操作，组成部分采用这些会计政策对类似的交易进行报告时将会得到一致的结果。这些政策通常收录在集团管理层印发的财务报告程序手册中；

(2) 集团管理层确保组成部分在合并过程中进行完整、准确、及时报告的程序；

(3) 将境外组成部分的财务信息折算为人民币计量的财务信息的程序；

(4) 在合并过程中对信息技术的运用（包括合并过程中的人工和自动化阶段），以及在合并的不同阶段采用的人工控制与程序化的控制；

(5) 集团管理层获取期后事项信息的程序。

(三) 有关合并调整的事项

(1) 记录合并调整的程序，包括对相关会计分录的编制、授权和处理，负责合并调整的人员的经验；

(2) 根据企业会计准则和《××会计制度》进行的合并调整；

(3) 对事项和交易进行合并调整的理由；

(4) 组成部分之间交易的频率、性质和规模；

(5) 监督、控制、协调、消除集团内部交易、未实现收益和集团内部交易账户余额的程序；

(6) 按照企业会计准则和《××会计制度》，为公允反映资产、

负债而采取的方法，如果有商誉的话，还包括对商誉进行摊销、减损测试的程序；

(7) 就如何处理某一组成部分发生的损失与少数股东达成的协议。

附录 1401-2：可能表明集团财务报表存在重大错报风险的事项

1. 集团结构复杂，尤其是经常发生并购、处置或重组；
2. 包括决策程序在内的公司治理结构不合理且不透明；
3. 不存在集团层次的控制或集团层次的控制无效，包括集团管理层在监督组成部分的经营活动和经营成果时无法获取充分的信息；
4. 组成部分在外国经营，其经营活动可能受到贸易政策、财政政策、货币与股利流动政策等方面非正常的政府干预，还可能受到汇率波动的影响；
5. 组成部分的经营活动蕴含高风险，包括长期合约或复杂的金融工具；
6. 根据企业会计准则和《××会计制度》，在集团财务报表中需要合并的组成部分存在不确定的情况，例如，是否存在特殊目的实体或非交易实体，是否需要合并；
7. 关联方关系及关联方交易；
8. 以前合并时集团内部账户余额不平衡或不协调；
9. 存在涉及多个组成部分的复杂交易；
10. 组成部分采用不同于集团财务报表的会计政策；
11. 组成部分使用不同于集团的会计年度，这可能被用来操纵交易的时间；
12. 以前存在未授权或不完整的合并调整；
13. 在集团内部实施激进的税收政策，或与处于免税或低税率国

家、地区的实体进行大额现金交易；

14. 对组成部分财务信息实施审计的注册会计师经常变更。

附录 1401-3：主审注册会计师致其他注册会计师的商请配合函

× × 会计师事务所：

我们接受委托，对 ABC 集团公司 20 × 1 年 12 月 31 日的合并资产负债表，20 × 1 年度的合并利润表、合并股东权益变动表和合并现金流量表以及财务报表附注进行审计。XYZ 公司是 ABC 集团公司的一个重要组成部分，XYZ 公司的财务信息包含在 ABC 集团公司的合并财务报表中，且贵所承担了 XYZ 公司的财务报表审计工作。因此，在对 ABC 集团公司进行审计的过程中，我们拟利用贵所的工作，希望贵所能够予以配合。

以下是需要贵所予以配合的领域：

1. 请贵所就以下予以确认：

(1) 按照我们与 ABC 集团公司的约定，我们将于 20 × 2 年 × 月 × 日完成审计工作，请贵所在这一日期之前完成 XYZ 公司的财务报表审计工作；

(2) 我们与 ABC 集团公司管理层商定，拟于 20 × 2 年 × 月 × 日与 XYZ 公司及贵所会谈；

(3) 本次审计中，本所将指定 × × × (联系人姓名) 负责与贵所联系，请贵所指定相应人员与我们联系。我们的联系方式是 (电话，地址，电子邮件等)；

(4) 我们将在必要时参与贵所对 XYZ 公司财务报表实施的审计工作。

2. 审计过程中，如果我们注意到可能影响贵所审计工作的重大事项，我们会及时告知贵所；如果贵所注意到可能影响我所工作的重大事项也应及时告知我们。这些事项包括：

（1）对适用于 ABC 公司或某些组成部分运行系统的控制活动进行测试的结果；

（2）根据对 XYZ 公司或与 XYZ 公司有关的内部控制实施的工作，获取的有关内部审计的结果；

（3）对 XYZ 公司财务信息实施审计时获取的审计证据；

（4）重大的会计、审计事项，包括会计估计和相关判断；

（5）有关 XYZ 公司持续经营状况的事项；

（6）有关诉讼的事项；

（7）审计过程中注意到的重大的内部控制薄弱环节和表明可能存在舞弊的信息。

3. 请贵所就以下事项提出书面声明：

（1）贵所将按照《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》和《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》实施质量控制；

（2）贵所将遵守职业道德规范，对 ABC 集团公司和 XYZ 公司保持独立，并遵循相关法律、法规的要求；

（3）贵所充分知晓中国注册会计师审计准则，并将在审计过程中遵循上述准则；

（4）贵所充分知晓企业会计准则和《××会计制度》，足以在审

计中履行职责；

(5) 贵所认为应当提出书面声明的其他重要事项。

4. 我们期望贵所按照中国注册会计师审计准则的要求对下列事项形成审计工作记录：

(1) 贵所审计的组成部分的财务信息；

(2) 组成部分已调整和未调整的错报（不包括低于重要性水平的细小错报），并指出管理层可能存在的偏见；

(3) 识别出的与组成部分财务报告有关的内部控制方面的重大缺陷；

(4) 贵所与组成部分治理层沟通的重大事项，以及期望与组成部分治理层沟通的事项；

(5) 贵所在审计过程中发现的事实和得出的结论；

(6) 希望我们加以关注的其他事项。

请贵所以确认函的形式通知我们上述要求是否清晰，以及能否遵守上述要求。

× × 会计师事务所（盖章）

二〇 × 二年 × 月 × 日

附录 1401-4：其他注册会计师配合主审注册会计师工作的确认函

× × 会计师事务所：

我们接受委托，对 ABC 集团公司所属子公司 XYZ 公司 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注进行审计。XYZ 公司是 ABC 集团公司的一个重要组成部分，XYZ 公司财务信息包含在 ABC 集团公司的合并财务报表中，且贵所承担了对 ABC 集团公司的审计工作。

我们已经收到贵所 20×2 年 × 月 × 日发出的商请配合函。

我们确认：

1. 我们将遵照商请配合函的要求进行审计 [或：我们提醒贵所，由于下列原因（具体原因）我们不能满足以下要求（列明商请配合函的具体条款）]。

2. 这些要求是清晰的，我们理解这些要求 [或：我们希望贵所能对下列要求予以细化（列明商请配合函的具体条款）]。

3. 我们将按贵所的要求提供相关的审计工作底稿。

我们认可如下事项：

1. XYZ 公司的财务信息包含在 ABC 集团公司的合并财务报表中。

2. 贵所可以参加我们对 XYZ 公司截至 20×1 年 12 月 31 日财务信息实施的审计工作。

3. 贵所可以对我们的审计工作进行评价，如果认为合适，可以在对 ABC 集团公司合并财务报表的审计过程中利用我们的工作。

我们声明：

1. 我们将按照《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》和《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》实施质量控制。

2. 我们将遵守职业道德规范，对 ABC 集团公司和 XYZ 公司保持独立，并遵循相关法律、法规的要求。

3. 我们充分知晓中国注册会计师审计准则，并将在审计过程中遵循上述准则。

4. 我们充分知晓企业会计准则和《××会计制度》，足以在审计中履行我们的职责。

在对 XYZ 公司财务报表实施审计工作过程中，如果上述方面出现任何变化，我们都将及时通知贵所。

××会计师事务所（盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

二〇×二年×月×日

附录 1401-5：主审注册会计师就关联方事项致其他注册会计师的询证函

× × 会计师事务所：

我们接受委托，对 ABC 集团公司 20×1 年 12 月 31 日的合并资产负债表，20×1 年度的合并利润表、合并股东权益变动表和合并现金流量表以及财务报表附注进行审计。（组成部分名称）是 ABC 集团公司的一个重要组成部分，（组成部分名称）的财务信息包含在 ABC 集团公司的合并财务报表中，且贵所承担了对（组成部分名称）的审计工作。

在对 ABC 集团公司进行审计的过程中，涉及到对关联方和关联方交易审计，我们希望贵所能够予以配合。附件是我们所了解的关联方名称的清单和对关联方之间交易的描述。（注：如果我们在后续的审计过程中发现其他的关联方或关联方交易，我们将会及时通知贵所。）

我们对关联方和关联方交易进行审计的主要目的是：

- （1）识别关联方；
- （2）识别关联方交易；
- （3）检查已识别的关联方交易；
- （4）确定关联方和关联方交易披露的充分性。

我们希望贵所能在审计过程中参照附送的清单，关注 ABC 集团公司与（组成部分名称）之间的交易，以及 ABC 集团公司、（组成部分名称）与上述关联方之间的任何交易。

如果贵方发现清单以外的其他关联方或关联方交易，请及时告知我们。

× × 会计师事务所（盖章）

二〇 × 二年 × 月 × 日

说明：

如果此函是在中期发送，应额外说明主审注册会计师在年末有可能向其他注册会计师提供更新的资料。另外，完成审计工作以前，主审注册会计师需要与其他注册会计师确定以下事项：

（1）交易的描述，包括每个审计期间中没有金额的交易或只有名义金额的交易；

（2）每个审计期间的关联方交易的金额，以及与以前期间相比合同条款变化的影响；

（3）按照合同规定的结算方式，截至每个资产负债表日的关联方的应收或应付款项。