

**國際審計準則第 600 號**  
**對集團財務報表審計的特殊考慮**  
**（包括組成部分審計師的工作）**

（適用於會計期間開始於 2009 年 12 月 15 日及以後的集團財務報表審計）\*

**目 錄**

	段落
<b>引言</b>	
本國際審計準則的範圍 .....	1—6
生效日期 .....	7
目標 .....	8
定義 .....	9—10
<b>要求</b>	
責任 .....	11
承接與保持 .....	12—14
總體審計策略和審計計劃 .....	15—16
了解集團及其環境、集團組成部分及其環境 .....	17—18
了解組成部分審計師 .....	19—20
重要性 .....	21—23
針對評估的風險採取的應對措施 .....	24—31
合併過程 .....	32—37
期後事項 .....	38—39
與組成部分審計師的溝通 .....	40—41
評價獲取的審計證據的充分性和適當性 .....	42—45
與集團管理層和集團治理層的溝通 .....	46—49
審計工作底稿 .....	50
<b>應用和其他解釋性材料</b>	
因法律法規要求或其他原因對組成部分進行審計 .....	A1

\* 因《國際審計準則第 610 號（修訂）——利用內部審計師的工作》而作的相應修訂，將適用於會計期間結束於 2013 年 12 月 15 日及以後的財務報表審計。

定義 .....	A2 – A7
責任 .....	A8 – A9
承接與保持 .....	A10 – A21
總體審計策略和審計計劃 .....	A22
了解集團及其環境、集團組成部分及其環境 .....	A23 – A31
了解組成部分審計師 .....	A32 – A41
重要性 .....	A42 – A46
針對評估的風險的應對措施 .....	A47 – A55
合併過程 .....	A56
與組成部分審計師的溝通 .....	A57 – A60
評價獲取的審計證據的充分性和適當性 .....	A61 – A63
與集團管理層和治理層的溝通 .....	A64 – A66
附錄 1：集團項目組無法獲取形成集團審計意見所依據的充分、適當的審計證據而發表保留意見的參考格式	
附錄 2：集團項目組獲取了解的事項示例	
附錄 3：可能表明集團財務報表存在重大錯報風險的情況或事項的示例	
附錄 4：組成部分審計師確認函參考格式	
附錄 5：列入集團項目組指令函的必要和附加事項	

---

<p>《國際審計準則第 600 號——對集團財務報表審計的特殊考慮(包括組成部分審計師的工作)》應當與《國際審計準則第 200 號——獨立審計師的總體目標和按照國際審計準則執行審計工作》一併閱讀。</p>
--

## 引言

### 本國際審計準則的範圍

1. 國際審計準則適用於集團審計。本國際審計準則規範了集團審計的特殊考慮，特別是涉及組成部分審計師的特殊考慮。

2. 在執行非集團財務報表審計時，如果利用其他審計師的工作，審計師可以根據具體情況遵守本國際審計準則。例如，審計師可以委託其他審計師對存放在偏遠地點的存貨實施監盤或對存放在偏遠地點的固定資產實施檢查。

3. 因法律法規要求或其他原因，組成部分審計師可能需要對組成部分財務報表發表審計意見。集團項目組可以決定利用對組成部分審計師對組成部分財務報表發表審計意見所依據的審計證據，作為集團審計的審計證據，但仍需遵守本國際審計準則的規定。（參見：第 A1 段）

4. 按照國際審計準則第 220 號<sup>1</sup>的規定，集團項目合夥人應當確信執行集團審計業務的人員，包括組成部分審計師，從整體上具備適當的勝任能力和必要素質。集團項目合夥人還需要對指導、監督和執行集團審計業務承擔責任。

5. 無論是集團項目組還是組成部分審計師對組成部分財務信息執行相關工作，集團項目合夥人都需要遵守國際審計準則第 220 號的規定。當組成部分審計師對組成部分財務信息執行相關工作時，本國際審計準則有助於集團項目合夥人滿足國際審計準則第 220 號的要求。

6. 審計風險取決於財務報表的重大錯報風險以及審計師未能發現這些錯報的檢查風險。<sup>2</sup>在集團審計中，審計風險包括組成部分審計師可能沒有發現組成部分財務信息存在的錯報（該錯報導致集團財務報表發生重大錯報）的風險，以及集團項目組可能沒有發現該錯報的風險。本國際審計準則規定了組成部分審計師對組成部分財務信息實施風險評估程序和進一步審計程序時，集團項目組在確定參與組成部分審計師的工作的性質、時間安排和範圍時需考慮的事項。集團

<sup>1</sup> 《國際審計準則第 220 號——對財務報表審計實施的質量控制》，第 14、15 段。

<sup>2</sup> 《國際審計準則第 200 號——獨立審計師的總體目標和按照國際審計準則執行審計工作》，第 A32 段。

項目組參與組成部分審計師工作的目的是為了獲取充分、適當的審計證據，以作為形成集團財務報表審計意見的基礎。

## 生效日期

7. 本國際審計準則適用於會計期間開始於 2009 年 12 月 15 日及以後的財務報表審計。

## 目 標

8. 審計師的目標是：

- (a) 確定是否擔任集團財務報表審計的審計師；
- (b) 如果擔任集團財務報表審計的審計師：
  - (i) 就組成部分審計師對組成部分財務信息執行工作的範圍、時間安排和發現的問題，與組成部分審計師進行清晰的溝通；
  - (ii) 針對組成部分財務信息和合併過程獲取充分、適當的審計證據，以對集團財務報表是否在所有重大方面按照適用的財務報告框架編製發表審計意見。

## 定 義

9. 就國際審計準則而言，對下列術語給予以下定義：

(a) 組成部分，是指某一實體或某項業務活動，其財務信息由集團或組成部分管理層編製並應包括在集團財務報表中；(參見：第 A2 – A4 段)

(b) 組成部分審計師，是指出基於集團審計目的，按照集團項目組的要求，對組成部分相關財務信息執行相關工作的審計師；(參見：第 A7 段)

(c) 組成部分管理層，是指負責編製組成部分財務信息的管理層；

(d) 組成部分重要性，是指集團項目組為組成部分確定的重要性；

(e) 集團，是指由所有組成部分構成的整體，並且所有組成部分財務信息包括在集團財務報表中。集團至少擁有一個以上的組成部分；

(f) 集團審計，是指對集團財務報表進行的審計；

(g) 集團審計意見，是指對集團財務報表發表的審計意見；

(h) 集團項目合夥人，是指會計師事務所負責某項集團審計業務及其執行，並代表會計師事務所對集團財務報表審計報告承擔責任的合夥人或其他人員。如果聯合審計師執行集團審計，聯合審計項目合夥人及其項目組整體上構成集團項目合夥人和集團項目組。但是，本國際審計準則並不規範聯合審計師之間的關係，或參與聯合審計的一方與另外一方執行的工作之間的關係；

(i) 集團項目組，是指包括集團項目合夥人在內的合夥人和員工，負責制定集團總體審計策略、與組成部分審計師溝通、針對合併過程執行相關工作，並評價根據審計證據得出的結論，作為形成集團財務報表審計意見的基礎；

(j) 集團財務報表，是指包括一個以上組成部分財務信息的財務報表。術語“集團財務報表”也指由沒有母公司但處於同一控制下的各組成部分編製的財務信息匯總生成的匯總財務報表；

(k) 集團管理層，是指負責編製集團財務報表的管理層；

(l) 集團層面控制，是指由集團管理層設計、執行和維護的與集團財務報告相關的控制；

(m) 重要組成部分，是指集團項目組識別出的組成部分：(i) 單個組成部分對集團具有財務重大性，或者(ii) 由於其特定性質或情況，可能存在導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險。（參見：第 A5—A6 段）

10. 本國際審計準則所稱的“適用的財務報告框架”是指適用於集團財務報表的財務報告框架；本國際審計準則所稱的“合併過程”包括：

(a) 通過合併、比例合併，權益法或成本法，在集團財務報表中對組成部分財務信息進行確認、計量、列報和披露；

(b) 對沒有母公司但處在同一控制下的各組成部分編製財務信息進行匯總。

## 要 求

### 責任

11. 集團項目合夥人有責任按照職業準則和適用的法律法規的規定，指導、監督和執行集團審計業務，並確定出具的審計報告是否適合具體情況。<sup>3</sup>因此，對集團財務報表出具的審計報告不應提及組成部分審計師，除非法律法規另有規定。如果法律法規要求在審計報告中提及組成部分審計師，審計報告應當指明，這種提及並不減輕集團項目合夥人及其所在的會計師事務所對集團審計意見應承擔的責任。（參見：第 A8—A9 段）

### 承接與保持

12. 在具體運用國際審計準則第 220 號時，集團項目合夥人應當確定是否能夠合理預期獲取與合併過程和組成部分財務信息相關的充分、適當的審計證據，以作為形成集團審計意見的基礎。因此，集團項目組應當了解集團及其環境、集團組成部分及其環境，以足以識別可能的重要組成部分。如果組成部分審計師對重要組成部分財務信息執行相關工作，集團項目合夥人應當評價集團項目組參與組成部分審計師工作的程度是否足以獲取充分、適當的審計證據。（參見：第 A10—A12 段）

13. 如果集團項目合夥人得出結論認為（a）由於集團管理層施加的限制，集團項目組不能獲取充分、適當的審計證據，（b）無法獲取充分、適當的審計證據的影響可能導致對集團財務報表發表無法表示意見<sup>4</sup>，集團項目合夥人應當：

（a）如果是新業務，拒絕接受業務委託；如果是連續審計業務，在適用的法律法規允許的情況下，解除業務約定；

（b）如果法律法規禁止審計師拒絕接受業務委託、或者審計師不能解除業務約定，在可能的範圍內對集團財務報表實施審計，並對集團財務報表發表無法

<sup>3</sup> 國際審計準則第 220 號，第 15 段。

<sup>4</sup> 《國際審計準則第 705 號——在獨立審計師報告中發表非無保留意見》。

表示意見。（參見：第 A13—A19 段）

### 項目約定條款

14. 集團項目合夥人應當按照國際審計準則第 210 號的規定，就集團審計業務約定條款達成一致意見。<sup>5</sup>（參見：第 A20—A21 段）

### 總體審計策略和審計計劃

15. 集團項目組應當按照國際審計準則第 300 號的規定，制定集團總體審計策略和具體審計計劃。<sup>6</sup>

16. 集團項目合夥人應當覆核集團總體審計策略和具體審計計劃。（參見：第 A22 段）

### 了解集團及其環境、集團組成部分及其環境

17. 審計師應當通過了解被審計單位及其環境，識別和評估重大錯報風險。<sup>7</sup>集團項目組應當：

（a）在業務承接或保持階段獲取信息的基礎上，進一步了解集團及其環境、集團組成部分及其環境（包括集團層面控制）；

（b）了解合併過程，包括集團管理層向組成部分下達的指令。（參見：第 A23—A29 段）

18. 集團項目組對集團的了解應當足以：

（a）確認或修正其最初識別的可能是重要的組成部分；

（b）評估由舞弊或錯誤導致的集團財務報表發生重大錯報的風險。<sup>8</sup>（參見：第 A30—A31 段）

### 了解組成部分審計師

19. 如果計劃要求組成部分審計師執行組成部分財務信息的相關工作，集團項目組應當了解下列事項：（參見：第 A32—A35 段）

<sup>5</sup> 《國際審計準則第 210 號——就審計業務約定條款達成一致意見》。

<sup>6</sup> 《國際審計準則第 300 號——計劃審計工作》，第 7—12 段。

<sup>7</sup> 《國際審計準則第 315 號（修訂）——通過了解被審計單位及其環境識別和評估重大錯報風險》。

<sup>8</sup> 國際審計準則第 315 號（修訂）。

(a) 組成部分審計師是否了解並將遵循與集團審計相關的職業道德要求，特別是獨立性要求；(參見：第 A37 段)

(b) 組成部分審計師是否具備專業勝任能力；(參見：第 A38 段)

(c) 集團項目組參與組成部分審計師工作的程度是否足以獲取充分、適當的審計證據；

(d) 組成部分審計師是否處於積極的監管環境中。(參見：第 A36 段)

20. 如果組成部分審計師不符合與集團審計相關的獨立性要求、或集團項目組對第 19 段第 (a) 項至第 (c) 項所列事項存有重大疑慮，集團項目組應當就組成部分財務信息獲取充分、適當的審計證據，而不應要求組成部分審計師對組成部分財務信息實施相關工作。(參見：第 A39—A41 段)

### 重要性

21. 集團項目組應當確定下列事項：(參見：第 A42 段)

(a) 在制定集團總體審計策略時，確定集團財務報表整體的重要性；

(b) 根據集團的特定情況，如果集團財務報表存在特定類別的交易、帳戶餘額或披露，其發生的錯報金額即使低於集團財務報表整體重要性，但合理預期將影響財務報表使用者依據集團財務報表作出的經濟決策，則確定適用於這些交易、帳戶餘額或披露的一個或多個重要性水平；

(c) 如果組成部分審計師基於集團審計目的對組成部分財務信息實施審計或審閱，為這些組成部分確定組成部分重要性。為將集團財務報表中未更正和未發現錯報的匯總數超過集團財務報表整體的重要性的可能性降至適當的低水平，組成部分重要性應當低於集團財務報表整體的重要性；(參見：第 A43—A44 段)

(d) 設定臨界值，不能將超過該臨界值的錯報視為對集團財務報表明顯微小的錯報。(參見：第 A45 段)

22. 如果基於集團審計目的，由組成部分審計師對組成部分財務信息執行審計工作，集團項目組應當評價在組成部分層面確定的實際執行的重要性的適當性。(參見：第 A46 段)

23. 如果因法律法規或者其他原因要求對組成部分進行審計，並且集團項

目組決定利用該審計為集團審計提供審計證據，集團項目組應當確定下列方面是否符合本國際審計準則的要求：

- (a) 組成部分財務報表整體的重要性；
- (b) 組成部分層面實際執行的重要性。

### 針對評估的風險採取的應對措施

24. 審計師應當針對評估的財務報表重大錯報風險設計和實施恰當的應對措施。<sup>9</sup>對於組成部分財務信息，集團項目組應當確定由其親自執行或由組成部分審計師代為執行的相關工作的類型（參見：第 26—29 段）。集團項目組還應當確定其參與組成部分審計師工作的性質、時間安排和範圍（參見：第 30—31 段）。

25. 在確定對合併過程或組成部分財務信息擬執行工作的性質、時間安排和範圍時，如果預期集團層面控制運行有效，或者僅實施實質性程序不能提供認定層次的充分、適當的審計證據，集團項目組應當測試或要求組成部分審計師測試這些控制運行的有效性。

### 確定對組成部分財務信息執行工作的類型（參見：第 A47 段）

#### 重要組成部分

26. 就集團而言，對於具有財務重大性的重要組成部分，集團項目組或代表集團項目組的組成部分審計師應當運用該組成部分重要性，對組成部分財務信息實施審計。

27. 對由於其特定性質或情況，可能存在導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險的重要組成部分，集團項目組或代表集團項目組的組成部分審計師應當執行下列一項或多項工作：

- (a) 使用組成部分重要性對組成部分的財務信息實施審計；
- (b) 針對與可能導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險相關的一個或多個帳戶餘額、一類或多類交易或披露事項實施審計；（參見：第 A48 段）
- (c) 針對可能導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險實施特定的審計

<sup>9</sup> 《國際審計準則第 330 號——審計師針對評估的風險採取的應對措施》。

程序。(參見：第 A49 段)

*不重要的組成部分*

28. 對於不重要的組成部分，集團項目組應當在集團層面實施分析程序。

(參見：A50 段)

29. 如果集團項目組認為執行下列工作不能獲取形成集團審計意見所依據的充分、適當的審計證據：

- (a) 對重要組成部分財務信息執行的工作；
- (b) 對集團層面控制和合併過程執行的工作；
- (c) 在集團層面實施的分析程序。

集團項目組應當選擇某些不重要的組成部分，並對已選擇的組成部分財務信息親自執行或由代表集團項目組的組成部分審計師執行下列一項或多項工作：

(參見：第 A51—A53 段)

- 使用組成部分重要性對組成部分財務信息實施審計；
- 對一個或多個帳戶餘額、一類或多類交易或披露實施審計；
- 使用組成部分重要性對組成部分財務信息實施審閱；
- 實施特定程序。

集團項目組應在一段時間之後更換所選擇的組成部分。

**參與組成部分審計師的工作** (參見：第 A54—A55 段)

*重要組成部分——風險評估*

30. 如果組成部分審計師對重要組成部分財務信息執行審計，集團項目組應當參與組成部分審計師實施的風險評估程序，以識別導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險。集團項目組參與的性質、時間安排和範圍受其對組成部分審計師所了解情況的影響，但至少應當包括：

(a) 與組成部分審計師或組成部分管理層討論對集團而言重要的組成部分業務活動；

(b) 與組成部分審計師討論由於舞弊或錯誤導致組成部分財務信息發生重大錯報的可能性；

(c) 覆核組成部分審計師對識別出的導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險形成的審計工作底稿。審計工作底稿可以採用備忘錄的形式，反映組成部分審計師針對識別出的特別風險得出的結論。

#### *識別出的導致集團財務報表重大錯報的特別風險——進一步審計程序*

31. 如果在由組成部分審計師執行相關工作的組成部分內，識別出導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險，集團項目組應當評價針對識別出的導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險擬實施的進一步審計程序的恰當性。根據對組成部分審計師的了解，集團項目組應當確定是否有必要參與進一步審計程序。

#### **合併過程**

32. 根據第 17 段的規定，集團項目組應當了解集團層面的控制和合併過程，包括集團管理層向組成部分下達的指令。根據第 25 段的規定，如果對合併過程執行工作的性質、時間安排和範圍基於預期集團層面控制有效運行，或者僅實施實質性程序不能提供認定層次的充分、適當的審計證據，集團項目組應當親自測試或要求組成部分審計師代為測試集團層面控制運行的有效性。

33. 集團項目組應當針對合併過程設計和實施進一步審計程序，以應對評估的、由合併過程導致集團財務報表發生重大錯報的風險。設計和實施進一步審計程序應當包括評價所有組成部分是否均已包括在集團財務報表中。

34. 集團項目組應當評價合併調整和重分類事項的適當性、完整性和準確性，並且評價是否存在任何舞弊風險因素或可能存在管理層偏向的跡象。（參見：第 A56 段）

35. 如果組成部分財務信息沒有按照集團財務報表採用的會計政策編製，集團項目組應當評價組成部分財務信息是否已得到適當調整，以滿足編製和列報集團財務報表的要求。

36. 集團項目組應當確定，組成部分審計師在溝通中提及的財務信息（見第 41 段第（c）項）是否就是包括在集團財務報表中的財務信息。

37. 如果集團財務報表包括的組成部分財務報表的報告期末不同於集團財務報表，集團項目組應當評價是否已按照適用的財務報告框架對這些財務報表作

出恰當調整。

### 期後事項

38. 如果集團項目組或組成部分審計師對組成部分財務信息實施審計，集團項目組或組成部分審計師應當實施審計程序，以識別組成部分自組成部分財務信息日至對集團財務報表出具審計報告日之間發生的、可能需要在集團財務報表中調整或披露的事項。

39. 如果組成部分審計師執行組成部分財務信息審計之外的工作，集團項目組應當要求組成部分審計師告知其注意到的、可能需要在集團財務報表中調整或披露的期後事項。

### 與組成部分審計師的溝通

40. 集團項目組應當及時向組成部分審計師通報工作要求。通報的內容應當包括組成部分審計師應執行的工作和集團項目組對其工作的利用，以及組成部分審計師與集團項目組溝通的形式和內容。通報的內容還應當包括：（參見：第 A57，A58，A60 段）

（a）在組成部分審計師知悉集團項目組將利用其工作的情形下，要求組成部分審計師確認其將配合集團項目組的工作；（參見：第 A59 段）

（b）與集團審計相關的職業道德要求，特別是獨立性要求；

（c）在對組成部分財務信息實施審計或審閱的情況下，組成部分的重要性和針對特定類別交易、帳戶餘額或披露採用的一個或多個重要性水平（如適用）以及臨界值，超過臨界值的錯報不能視為對集團財務報表明顯微小的錯報；

（d）識別出的與組成部分審計師工作相關的、由於舞弊或錯誤導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險。集團項目組應當要求組成部分審計師及時溝通所有識別出的、在組成部分內的其他由於舞弊或錯誤可能導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險，以及組成部分審計師針對這些特別風險採取的應對措施；

（e）集團管理層編製的關聯方清單和集團項目組知悉的任何其他關聯方。集團項目組應當要求組成部分審計師及時溝通集團管理層或集團項目組以前未

識別出的關聯方。集團項目組應當確定是否需要將新識別出的關聯方告知其他組成部分審計師。

41. 集團項目組應當要求組成部分審計師溝通與得出集團審計結論相關的事項，溝通的內容應當包括：（參見：第 A60 段）

（a）組成部分審計師是否已遵守與集團審計相關的職業道德要求，包括對獨立性和專業勝任能力要求；

（b）組成部分審計師是否已遵守集團項目組的要求；

（c）指出作為組成部分審計師出具報告對象的組成部分財務信息；

（d）因違反法律法規而可能導致集團財務報表發生重大錯報的信息；

（e）組成部分財務信息中未更正錯報的清單（清單無需包括低於集團項目組通報的臨界值且明顯微小的錯報）（參見：第 40 段第（c）項）；

（f）表明可能存在管理層偏向的跡象；

（g）描述識別出的組成部分層面值得關注的內部控制缺陷；

（h）組成部分審計師向組成部分治理層已通報或擬通報的其他重大事項，包括涉及組成部分管理層，在組成部分層面內部控制中擔任重要職責的員工以及其他人員（在舞弊行為導致組成部分財務信息出現重大錯報的情況下）的舞弊或舞弊嫌疑；

（i）可能與集團審計相關或者組成部分審計師期望集團項目組加以關注的其他事項，包括在組成部分審計師要求組成部分管理層提供的書面聲明中指出的例外事項；

（j）組成部分審計師的總體發現、得出的結論或形成的意見。

## 評價獲取的審計證據的充分性和適當性

### 評價與組成部分審計師的溝通及其工作的充分性

42. 集團項目組應當評價與組成部分審計師的溝通（見第 41 段）。集團項目組應當：

（a）與組成部分審計師、組成部分管理層或集團管理層（如適用）討論在評價過程中發現的重大事項；

(b) 確定是否有必要覆核組成部分審計師審計工作底稿的相關部分。(參見：第 A61 段)

43. 如果認為組成部分審計師的工作不充分，集團項目組應當確定需要實施哪些追加的程序，以及這些程序是由組成部分審計師還是集團項目組實施。

#### **審計證據的充分性和適當性**

44. 審計師應當獲取充分、適當的審計證據，將審計風險降至可接受的低水平，從而得出合理的結論以作為形成審計意見的基礎。<sup>10</sup> 集團項目組應當評價，通過對合併過程實施的審計程序以及由集團項目組和組成部分審計師對組成部分財務信息執行的工作，是否能夠獲取充分、適當的審計證據，作為形成集團審計意見的基礎。(參見：第 A62 段)

45. 集團項目合夥人應當評價未更正錯報（無論該錯報是由集團項目組識別出的還是由組成部分審計師告知的）和未能獲取充分、適當的審計證據的情況對集團審計意見的影響。(參見：第 A63 段)

#### **與集團管理層和集團治理層的溝通**

##### **與集團管理層的溝通**

46. 集團項目組應當按照國際審計準則第 265 號的規定，確定哪些識別出的內部控制缺陷需要向集團治理層和管理層通報。<sup>11</sup> 在確定通報內容時，集團項目組應當考慮：

- (a) 集團項目組識別出的集團層面內部控制缺陷；
- (b) 集團項目組識別出的組成部分層面內部控制缺陷；
- (c) 組成部分審計師提請集團項目組關注的內部控制缺陷。

47. 如果集團項目組識別出舞弊或組成部分審計師提請集團項目組關注舞弊（見第 41 段第 (h) 項）或者有關信息表明可能存在舞弊，集團項目組應當及時向適當層級的集團管理層通報，以便管理層告知主要負責防止和發現舞弊事項的人員。(參見：第 A64 段)

<sup>10</sup> 國際審計準則第 200 號，第 17 段。

<sup>11</sup> 《國際審計準則第 265 號——向治理層和管理層通報內部控制缺陷》。

48. 因法律法規要求或其他原因，組成部分審計師可能需要對組成部分財務報表發表審計意見。在這種情況下，集團項目組應當要求集團管理層告知組成部分管理層其尚未知悉的、集團項目組注意到的可能對組成部分財務報表產生重要影響的事項。如果集團管理層拒絕向組成部分管理層通報該事項，集團項目組應當與集團治理層進行討論。如果該事項仍未得到解決，集團項目組在遵守法律法規和職業準則有關保密性要求的前提下，應當考慮是否建議組成部分審計師在該事項得到解決之前，不對組成部分財務報表出具審計報告。（參見：第 A65 段）

### 與集團治理層的溝通

49. 除國際審計準則第 260 號<sup>12</sup>及其他國際審計準則要求溝通的事項外，集團項目組還應當與集團治理層溝通下列事項：（參見：第 A66 段）

- （a）對組成部分財務信息擬執行工作類型的概述；
- （b）在組成部分審計師對重要組成部分財務信息擬執行工作中，集團項目組計劃參與其工作的性質的概述；
- （c）對組成部分審計師工作作出的評價，引起集團項目組對其工作質量產生疑慮的情形；
- （d）集團審計受到的限制，如集團項目組接觸某些信息受到的限制；
- （e）涉及集團管理層、組成部分管理層、在集團層面控制中承擔重要職責的員工以及其他人員（在舞弊行為導致集團財務報表出現重大錯報的情況下）的舞弊或舞弊嫌疑。

### 審計工作底稿

50. 集團項目組應當就下列事項形成審計工作底稿：<sup>13</sup>

- （a）對組成部分的分析，指明重要組成部分以及對組成部分財務信息執行工作的類型；
- （b）對於重要組成部分，集團項目組參與該組成部分審計師的工作的性質、時間安排和範圍，如果適用，還包括集團項目組對組成部分審計師審計工作底稿

<sup>12</sup> 《國際審計準則第 260 號——與治理層的溝通》。

<sup>13</sup> 《國際審計準則第 230 號——審計工作底稿》，第 8—11 段，以及第 A6 段。

的相關部分進行的覆核以及由此得出的結論；

(c) 集團項目組與組成部分審計師就集團項目組提出的工作要求的書面溝通函件。

## 應用和其他解釋性材料

### 因法律法規要求或其他原因對組成部分進行審計（參見：第3段）

A1. 在確定是否利用根據法律法規的要求或由於其他原因而實施審計為集團審計提供審計證據時，可能影響集團項目組決策的因素包括下列方面：

- 編製組成部分財務報表與編製集團財務報表採用的財務報告框架之間的差異；
- 組成部分審計師遵守的審計準則和其他職業準則，與在集團財務報表中遵守的審計準則和其他職業準則之間的差異；
- 組成部分財務報表審計是否可以及時完成，以滿足集團報告的時間要求。

### 定義

#### 組成部分（參見：第9段第(a)項）

A2. 集團結構影響如何識別組成部分。例如，有些集團的組織結構規定，由母公司、一個或多個子公司、合營企業以及按權益法或成本法核算的被投資實體編製財務信息；或由集團本部、一個或多個分部或分支機構編製財務信息；或是將兩者結合。這些集團的財務報告系統可能是按照這樣的組織結構來組織的。而其他一些集團可能按職能部門、生產過程、單項產品或服務（或一組產品或服務）或地區分佈來組織其財務報告系統。在這種情況下，集團管理層或組成部分管理層可能以職能部門、生產過程、單項產品或服務（或一組產品或服務）或地區為單位（報告主體或業務活動）編製財務信息並將其包括在集團財務報表中。

A3. 集團財務報告系統中可能存在不同層次的組成部分。在這種情況下，

在匯總層次上識別組成部分，可能比逐一識別更為合適。

A4. 基於集團審計目的，可以將某一層次的組成部分匯總起來，構成一個組成部分；然而，這一組成部分也可能需要編製包括其所有組成部分（即子集團）財務信息的集團財務報表。因此，本國際審計準則也適用於不同集團項目合夥人及其項目組對大型集團中的子集團進行的審計。

#### **重要組成部分（參見：第 9 段第（m）項）**

A5. 隨著單個組成部分對集團具有的財務重大性的增加，集團財務報表的重大錯報風險通常也會增加。集團項目組可以將選定的基準乘以某一百分比，以協助識別對集團具有財務重大性的單個組成部分。確定基準和應用於該基準的百分比屬於運用職業判斷。根據集團的性質和具體情況，適當的基準可能包括集團資產、負債、現金流量、利潤總額或營業收入。例如，集團項目組可能認為超過選定基準 15% 的組成部分是重要組成部分。然而，在具體情況下，較高或較低的百分比也可能被認為是適合的。

A6. 集團項目組可能識別某個組成部分由於其特定性質或情況，可能存在導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險（即需要進行特殊審計考慮的風險<sup>14</sup>）。例如，某組成部分雖然其對集團並不具有財務重大性，但因其負責外匯交易而使集團面臨導致重大錯報的特別風險。

#### **組成部分審計師（參見：第 9 段第（b）項）**

A7. 基於集團審計目的，集團項目組成員可能按照集團項目組的工作要求，對組成部分財務信息執行相關工作。在這種情況下，該成員也是組成部分審計師。

#### **責任（參見：第 11 段）**

A8. 儘管組成部分審計師基於集團審計目的對組成部分財務信息執行相關工作，並對其所有發現的問題、得出的結論或形成的意見承擔責任，集團項目合夥人或其所在的會計師事務所仍對集團審計意見負有責任。

<sup>14</sup> 國際審計準則第 315 號（修訂），第 27—29 段。

A9. 如果因未能就一個或多個組成部分財務信息獲取充分、適當的審計證據，導致集團項目組在對集團財務報表出具的審計報告中發表非無保留意見，集團項目組需要在導致非無保留意見的事項段中說明不能獲取充分、適當的審計證據的原因，並且不應提及組成部分審計師，除非提及組成部分審計師對充分說明情況是有必要的。<sup>15</sup>

## 承接與保持

### 在承接和保持階段獲取了解（參見：第 12 段）

A10. 如果是新業務，集團項目組可以通過下列途徑了解集團及其環境、集團組成部分及其環境：

- 集團管理層提供的信息；
- 與集團管理層的溝通；
- 如適用，與前任集團項目組、組成部分管理層或組成部分審計師的溝通。

A11. 集團項目組可能需要對下列事項進行了解：

- 集團結構，包括法律意義上的結構和組織結構（即集團財務報告系統是如何組織的）；
- 組成部分中對集團重要的業務活動，包括業務活動在何種行業狀況、監管環境以及經濟和政治環境下發生；
- 對服務機構的利用，包括共享服務中心；
- 對集團層面控制的描述；
- 合併過程的複雜程度；
- 是否由來自集團項目合夥人所在的會計師事務所或網絡事務所之外的組成部分審計師對組成部分財務信息執行相關工作，以及集團管理層委託多個審計師的理由；
- 集團項目組：
  - 是否可以不受限制地接觸集團治理層和管理層、組成部分治理層

<sup>15</sup> 國際審計準則第 705 號，第 20 段。

和管理層、組成部分信息和組成部分審計師（包括集團項目組需要獲取的相關審計工作底稿）；

- 是否可以對組成部分財務信息執行必要的工作。

A12. 如果是連續審計業務，集團項目組獲取充分、適當的審計證據的能力可能受到某些方面重大變化的影響，例如：

- 集團組織結構的變化（如發生收購、處置或重組，或集團財務報告系統組織方式發生變化）；
- 對集團具有重要影響的組成部分業務活動的變化；
- 集團治理層、管理層或重要組成部分的關鍵管理人員在構成上發生變化；
- 集團項目組對集團或組成部分管理層誠信和勝任能力的疑慮；
- 集團層面控制的變化；
- 適用的財務報告框架的變化。

#### **對獲取充分、適當的審計證據的預期（參見：第 13 段）**

A13. 集團可能只包括不重要的組成部分。在這種情況下，集團項目組如果能夠執行下列工作，集團項目合夥人就能夠合理預期可以獲取充分、適當的審計證據，以作為形成集團審計意見的基礎：

- (a) 對某些組成部分財務信息執行相關工作；
- (b) 參與組成部分審計師對其他組成部分財務信息執行的工作，參與的程度足以使其獲取充分、適當的審計證據。

#### **接觸信息（參見：第 13 段）**

A14. 集團項目組接觸信息可能受到集團管理層無法克服的情況的限制，例如，受與保密性和數據隱私有關的法律法規的限制，或組成部分審計師拒絕集團項目組接觸相關審計工作底稿的要求。某些限制也可能來自於集團管理層。

A15. 即使接觸信息受到限制，集團項目組仍有可能獲取充分、適當的審計證據，然而這種可能性隨著組成部分對集團的重要程度的增加而降低。例如，對

於按權益法核算的組成部分，集團項目組可能無法接觸組成部分的治理層、管理層或審計師（包括集團項目組需要獲取的相關審計工作底稿）。在這種情況下，如果該組成部分不是重要組成部分，且集團項目組擁有其整套財務報表，包括該等財務報表的審計報告，並能夠接觸集團管理層擁有的與該組成部分相關的信息，則集團項目組可能認為這些信息已構成與該組成部分相關的充分、適當的審計證據。然而，如果該組成部分是重要組成部分，集團項目組就無法遵守本國際審計準則中與集團審計相關的要求。例如，集團項目組無法按照本國際審計準則第 30—31 段的規定參與組成部分審計師的工作。因此，集團項目組無法獲取與該組成部分相關的充分、適當的審計證據。集團項目組需要按照國際審計準則第 705 號的規定考慮無法獲取充分、適當的審計證據的影響。

A16. 如果集團管理層限制集團項目組或組成部分審計師接觸重要組成部分的信息，則集團項目組將無法獲取充分、適當的審計證據。

A17. 如果該類限制與不重要的組成部分有關，集團項目組仍有可以獲取充分、適當的審計證據，但是受到限制的原因可能影響集團審計意見。例如，可能影響集團管理層對集團項目組的詢問所作回覆的可靠性，以及集團管理層對集團項目組所作的聲明的可靠性。

A18. 法律法規可能禁止集團項目合夥人拒絕接受業務委託或解除業務約定。例如，在某些司法管轄區，審計師接受特定期間的委託，且不得在受託期間結束前解除業務約定。同樣，在公共部門，根據授權審計文件的規定或出於公眾利益的考慮，審計師可能無法拒絕接受業務委託或解除業務約定。在這些情況下，本國際審計準則的相關規定仍適用於集團審計，集團項目組需要按照國際審計準則第 705 號的規定考慮無法獲取充分、適當的審計證據的影響。

A19. 附錄 1 提供了保留意見的審計報告的參考格式。在該參考格式中，集團項目組無法就按權益法核算的重要組成部分獲取充分、適當的審計證據，集團項目組判斷這種影響重大但並不廣泛。

### 業務約定條款（參見：第 14 段）

A20. 業務約定條款需要明確適用的財務報告框架。<sup>16</sup>集團審計業務約定條款可能還需要包括下列事項：

- 在法律法規允許的範圍內，集團項目組與組成部分審計師的溝通應當盡可能地不受限制；
- 組成部分審計師與組成部分治理層、組成部分管理層之間進行的重要溝通，包括就值得關注的內部控制缺陷進行的重要溝通，也應當告知集團項目組；
- 監管機構與組成部分就財務報告事項進行的重要溝通，應當告知集團項目組；
- 如果集團項目組認為有必要，應當允許：
  - 接觸組成部分信息，組成部分治理層、組成部分管理層和組成部分審計師（包括集團項目組需要獲取的相關審計工作底稿）；
  - 對組成部分財務信息執行相關工作或集團項目組要求組成部分審計師對組成部分財務信息執行相關工作。

A21. 在集團項目合夥人接受集團審計業務委託後，下列方面受到的限制將導致無法獲取充分、適當的審計證據，從而可能影響集團審計意見：

- 集團項目組接觸組成部分信息、組成部分治理層和管理層，或組成部分審計師（包括集團項目組要求獲取的相關審計工作底稿）；或
- 擬對組成部分財務信息執行的工作。

在極其特殊的情況下，如果適用的法律法規允許，這些限制可能導致解除業務約定。

### 總體審計策略和審計計劃（參見：第 16 段）

A22. 集團項目合夥人對集團總體審計策略和具體審計計劃的覆核，是其履行集團審計業務指導責任的重要內容。

<sup>16</sup> 國際審計準則第 210 號，第 8 段。

## 了解集團及其環境、集團組成部分及其環境

### 集團項目組獲取了解的事項（參見：第 17 段）

A23. 國際審計準則第 315 號（修訂）對審計師在了解行業、監管環境以及其他影響被審計單位的外部因素時可能需要考慮的事項提供了指引，這些事項包括適用的財務報告框架、被審計單位的性質、目標和戰略及相關經營風險，以及被審計單位財務業績的衡量和考核。<sup>17</sup>本國際審計準則附錄 2 對需要了解的集團特有事項（包括合併過程）提供了指引。

### 集團管理層對組成部分下達的指令（參見：第 17 段）

A24. 為實現財務信息的一致性和可比性，集團管理層通常對組成部分下達指令。這些指令具體說明了對包括在集團財務報表中的組成部分財務信息的要求，通常採用財務報告程序手冊和報告文件包的形式。報告文件包通常包括由標準模板組成，用以提供納入集團財務報表的財務信息，但報告文件包通常不採用按照適用的財務報告框架編製和列報的整套財務報表的形式。

A25. 指令通常包括：

- 運用的會計政策；
- 適用於集團財務報表的法定和其他披露要求，包括：
  - 分部的確定和報告；
  - 關聯方關係及其交易；
  - 集團內部交易和未實現內部交易損益；
  - 集團內部往來餘額；
- 報告時間表。

A26. 集團項目組對指令的了解可能包括下列方面：

- 就完成報告文件包而言，指令是否清晰、實用；
- 指令是否：
  - 充分說明了適用的財務報告框架的特點；

<sup>17</sup> 國際審計準則第 315 號（修訂），第 A24—A48 段。

- 規定了為遵守適用的財務報告框架要求而需要充分披露的事項（如關聯方關係及其交易和分部信息的披露）；
- 規定了如何確定合併調整事項（如集團內部交易、未實現內部交易損益以及集團內部往來帳戶餘額）；
- 規定了組成部分管理層對財務信息的批准程序。

#### **舞弊（參見：第 17 段）**

A27. 審計師需要識別和評估由於舞弊導致財務報表發生重大錯報的風險，針對評估的風險設計和實施適當的應對措施。<sup>18</sup>用以識別由於舞弊導致的集團財務報表重大錯報風險所需的信息可能包括：

- 集團管理層對集團財務報表可能存在由於舞弊導致的重大錯報風險的評估；
- 集團管理層對集團舞弊風險的識別和應對過程，包括集團管理層識別出的任何特定舞弊風險，或可能存在舞弊風險的帳戶餘額、某類交易或披露；
- 是否有特定組成部分可能存在舞弊風險。
- 集團治理層如何監督集團管理層識別和應對集團舞弊風險的過程、以及集團管理層為降低舞弊風險而建立的控制；
- 就集團項目組對是否知悉任何影響組成部分或集團的舞弊事實、舞弊嫌疑或舞弊指控的詢問，集團治理層、管理層及內部審計職能部門的適當人員（如適用，還包括組成部分管理層、組成部分審計師和其他人員）作出的答覆。

#### **集團項目組成員和組成部分審計師對集團財務報表重大錯報風險（包括舞弊風險）的討論（參見：第 17 段）**

A28. 項目組關鍵成員需要討論由於舞弊或錯誤導致被審計單位財務報表發生重大錯報的可能性，並特別強調舞弊導致的風險。在集團審計中，參與討論

<sup>18</sup> 《國際審計準則第 240 號——財務報表審計中與舞弊相關的責任》。

的人員還可能包括組成部分審計師。<sup>19</sup>集團項目合夥人對參與討論的項目組成員、討論的方式、時間和內容的確定，受多項因素影響，包括以前與集團交往的經驗。

A29. 討論可以提供下列機會：

- 分享對組成部分及其環境的了解，包括對集團層面控制的了解；
- 交流有關組成部分或集團的經營風險的信息；
- 交流對集團財務報表可能如何以及在何處易於發生由於舞弊或錯誤導致重大錯報的看法，交流對集團管理層及組成部分管理層如何編製並隱瞞虛假財務報告的看法，以及對組成部分的資產可能如何被侵佔的看法；
- 識別集團或組成部分管理層可能傾向或有意操縱利潤導致虛假財務報告而採取的慣常手段，例如，採用與適用的財務報告框架的規定不符的收入確認政策；
- 考慮已知的、對集團產生影響的內外部和內部因素。這些因素可能形成集團管理層、組成部分管理層或其他人員實施舞弊的動機或壓力，從而為實施舞弊提供機會。這些因素還可能顯示能夠使集團管理層、組成部分管理層或其他人員將舞弊行為予以合理化的文化或環境；
- 考慮集團或組成部分管理層可能凌駕於控制之上的風險；
- 考慮是否基於集團財務報表編製目的而採用統一的會計政策編製組成部分財務信息，以及如果未採用統一的會計政策，如何識別和調整會計政策差異如果適用的財務報告框架有這項要求)；
- 討論識別出的組成部分的舞弊，或顯示組成部分存在舞弊的信息；
- 分享可能顯示違反法律法規的信息，例如，有關商業賄賂和不適當的轉移定價的信息。

**風險因素**（參見：第 18 段）

A30. 附錄 3 列示了一些情況或事項，這些情況或事項單獨或匯總可能表明集團財務報表存在重大錯報風險，包括由於舞弊導致的風險。

<sup>19</sup> 國際審計準則第 240 號，第 15 段；國際審計準則第 315 號（修訂），第 10 段。

### 風險評估（參見：第 18 段）

A31. 集團項目組可以基於以下信息，在集團層面評估集團財務報表重大錯報風險：

- 在了解集團及其環境、集團組成部分及其環境和合併過程時獲取的信息，包括在評價集團層面控制以及與合併過程相關控制的設計和執行時獲取的審計證據；
- 從組成部分審計師獲取的信息。

### 了解組成部分審計師（參見：第 19 段）

A32. 只有當基於集團審計目的，計劃要求組成部分審計師執行組成部分財務信息的相關工作時，集團項目組才需要了解組成部分審計師。例如，如果集團項目組計劃僅在集團層面對某些組成部分實施分析程序，就無需了解這些組成部分的審計師。

**集團項目組為了解組成部分審計師而實施的程序和審計證據來源**（參見：第 19 段）

A33. 集團項目組為了解組成部分審計師而實施的程序的性質、時間安排和範圍，受多項因素的影響，例如，以前與組成部分審計師交往的經驗，對組成部分審計師的了解，集團項目組和組成部分審計師受共同的政策和程序約束的程度等，例如：

- 集團項目組和組成部分審計師是否共享：
  - 統一的政策和程序（如審計方法）以執行相關工作；
  - 統一的質量控制政策和程序；
  - 統一的監控政策和程序。
- 下列方面的一致性 or 相似性：
  - 法律法規或法律體系；
  - 職業監督、懲戒和外部執業質量檢查；
  - 教育和培訓；

- 職業組織及其準則；
- 語言和文化。

A34. 這些因素相互影響，但並不相互排斥。例如，集團項目組了解組成部分審計師 A 一貫運用統一的質量控制、監控政策和程序以及統一的審計方法，或與集團項目合夥人處在同一司法管轄區；組成部分審計師 B 並未一貫運用統一的質量控制、監控政策和程序以及統一的審計方法，或在境外司法管轄區執業。集團項目組了解組成部分審計師 A 所實施的程序的範圍，可能小於集團項目組了解組成部分審計師 B 所實施的程序的範圍。針對組成部分審計師 A 和 B 而分別實施的程序的性質也可能是不同的。

A35. 集團項目組可以通過多種途徑了解組成部分審計師。在組成部分審計師參與集團審計的第一年，集團項目組可以通過下列途徑進行了解：

- 如果集團項目組和組成部分審計師來自同一家會計師事務所或在統一的監控政策和程序下進行運營的網絡，評價質量監控系統的運行結果；<sup>20</sup>
- 訪問組成部分審計師並與之討論第 19 段第 (a) 項至第 (c) 項所列事項；
- 要求組成部分審計師以書面形式確認第 19 段第 (a) 項至第 (c) 項所列事項。附錄 4 提供了組成部分審計師確認函的參考格式；
- 要求組成部分審計師完成有關第 19 段第 (a) 項至第 (c) 項所列事項的調查表；
- 與集團項目合夥人所在的會計師事務所的同事討論組成部分審計師，或與組成部分審計師有所了解且聲譽良好的第三方討論組成部分審計師；
- 從組成部分審計師所屬的職業團體、頒發執業許可的機構或其他第三方進行函證。

在之後的年度，集團項目組對組成部分審計師的了解，可以基於其以前與組

<sup>20</sup> 《國際質量控制準則第 1 號——會計師事務所對執行財務報表審計和審閱、其他鑑證和相關服務業務實施的質量控制》，第 54 段，或嚴格程度至少相同的國家規定。

成部分審計師交往的經驗。集團項目組可以要求組成部分審計師確認自前期以來第 19 段第（a）項至第（c）項所列事項自上期以來是否發生變化。

A36. 如果設有獨立監管機構監督審計職業與監控審計質量，對監管環境進行了解，有助於集團項目組評價組成部分審計師的獨立性和專業勝任能力。與監管環境相關的信息可以從組成部分審計師或獨立監管機構獲取。

#### **與集團審計相關的職業道德要求（參見：第 19 段第（a）項）**

A37. 當基於集團審計目的對組成部分財務信息執行相關工作時，組成部分審計師需要遵守與集團審計相關的職業道德要求。這些要求與組成部分審計師在其從業的司法管轄區執行法定審計時所遵守的職業道德要求可能不同，或需要遵守更多的要求。因此，集團項目組需要了解組成部分審計師是否了解並將遵守與集團審計相關的職業道德要求，是否足以使組成部分審計師履行其在集團審計中承擔的責任。

#### **組成部分審計師的專業勝任能力（參見：第 19 段第（b）項）**

A38. 集團項目組對組成部分審計師專業勝任能力的了解可能包括組成部分審計師是否：

- 對適用於集團審計的審計準則和其他職業準則有充分的了解，以足以履行其在集團審計中的責任；
- 擁有對特定組成部分財務信息執行相關工作所必需的專門技能（如行業專門知識）；
- 如果相關，對適用的財務報告框架（集團管理層向組成部分下達的指令，通常說明適用的財務報告框架的特徵）有充分的了解，以足以履行其在集團審計中的責任。

#### **集團項目組利用其對組成部分審計師的了解（參見：第 20 段）**

A39. 集團項目組不能通過參與組成部分審計師的工作、實施追加的風險評估程序或對組成部分財務信息實施進一步審計程序，以消除組成部分審計師不具有獨立性的事實。

A40. 但是，集團項目組可以通過參與組成部分審計師的工作、實施追加的風險評估程序或者對組成部分財務信息實施進一步審計程序，消除對組成部分審計師專業勝任能力的並非重大的疑慮（如認為其缺乏行業專門知識），或消除組成部分審計師未處於積極有效的監管環境中的影響。

A41. 如果法律法規禁止集團項目組接觸組成部分審計師審計工作底稿的相關部分，集團項目組可以要求組成部分審計師通過編寫包含相關信息的備忘錄消除這一影響。

### 重要性（參見：第 21—23 段）

A42. 審計師被要求：<sup>21</sup>

（a）在制定總體審計策略時，確定：

- （i）財務報表整體的重要性；
- （ii）根據被審計單位的特定情況，如果存在特定類別的交易、帳戶餘額或披露，其發生的錯報金額雖然低於財務報表整體的重要性，但合理預期可能影響財務報表使用者根據財務報表作出的經濟決策，確定適用於這些交易、帳戶餘額或披露的一個或多個重要性水平；

（b）確定實際執行的重要性

在集團審計中，需要分別為集團財務報表整體和組成部分財務信息確定重要性。在制定集團總體審計策略時，使用集團財務報表整體的重要性。

A43. 為將未更正和未發現錯報的匯總數超過集團財務報表整體的重要性的可能性降至適當的低水平，需要將組成部分重要性設定為低於集團財務報表整體的重要性。針對不同的組成部分確定的組成部份重要性可能有所不同。在確定組成部分重要性時，無需採用將集團財務報表整體重要性按比例分配的方式，因此，對不同組成部分確定的重要性的匯總數，有可能高於集團財務報表整體的重要性。制定組成部分總體審計策略時，需要使用組成部分的重要性。

A44. 作為集團審計的一部分，需要按照第 26 段、第 27 段第（a）項及第

<sup>21</sup> 《國際審計準則第 320 號——計劃和執行審計工作時的重要性》，第 10—11 段。

29 段的規定，對擬審計或審閱的組成部分確定組成部分重要性水平。組成部分審計師需要使用組成部分重要性，評價識別出的未更正錯報單獨或匯總起來是否重大。

A45. 除確定組成部分重要性外，還需要確定錯報的臨界值。在組成部分財務信息中識別出的超過臨界值的錯報需要通報給集團項目組。

A46. 在審計組成部分財務信息時，組成部分審計師（或集團項目組）需要確定組成部分層面實際執行的重要性。這對於將組成部分財務信息中的未更正和未發現錯報的匯總數超過組成部分重要性的可能性降至合理低水平是必要的。實務中，集團項目組可能按這一較低的水平確定組成部分重要性。在這種情況下，組成部分審計師需要使用組成部份重要性，評估組成部分財務信息的重大錯報風險，針對評估的風險設計進一步審計程序，以及評價識別出的錯報單獨或匯總是否重大。

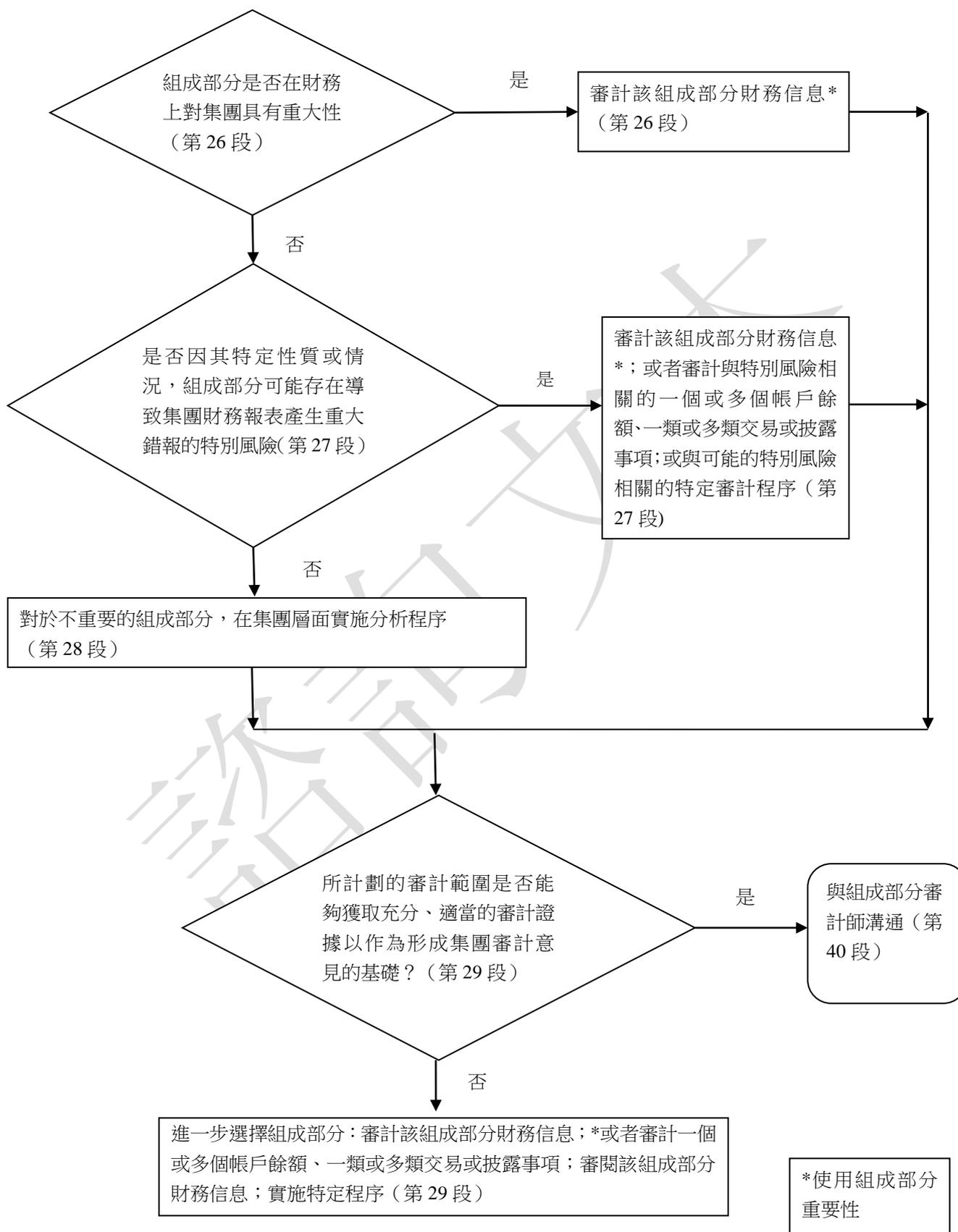
### **針對評估的風險的應對措施**

#### **確定對組成部分財務信息擬執行工作的類型（參見：第 26—27 段）**

A47. 集團項目組確定對組成部分財務信息擬執行工作的類型以及參與組成部分審計師工作的程度，受下列因素影響：

- (a) 組成部分的重要程度；
- (b) 識別出的導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險；
- (c) 集團項目組對集團層面控制的設計的评价，以及其是否得到執行的判斷；
- (d) 集團項目組對組成部分審計師的了解。

下圖說明了在確定對組成部分財務信息擬執行工作的類型時，組成部分的重要性將如何影響集團項目組作出的決策。



*重要組成部分（參見：第 27 段第（b）－（c）項）*

A48. 由於某一組成部分的特定性質或情況，該組成部分可能存在導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險，集團項目組可能將該組成部分識別為重要組成部分。在這種情況下，集團項目組可能能夠識別出受到可能存在的特別風險影響的帳戶餘額、交易類別或披露，並可能僅對這些帳戶餘額、交易或披露實施審計，或要求組成部分審計師僅對這些帳戶餘額、交易或披露實施審計。例如，如第 A6 段所述，對組成部分財務信息執行的工作可能僅限於對受組成部分外匯交易影響的帳戶餘額、交易類別和披露的審計。如果集團項目組要求組成部分審計師針對一個或多個特定類別的帳戶餘額、一類或多類交易或披露實施審計，集團項目組的溝通（見第 40 段）需要考慮多數財務報表項目是相互關聯的這一事實。

A49. 集團項目組可以設計審計程序，應對導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險。例如，如果可能存在存貨過時的特別風險，對於持有大量可能過時存貨的組成部分（如果組成部分不持有大量過時存貨，則對集團不重要），集團項目組可以針對存貨計價實施或要求組成部分審計師實施指定的審計程序。

*不重要的組成部分（參見：第 28－29 段）*

A50. 根據業務的具體情況，可以將組成部分財務信息在不同層面進行匯總，用以實施分析程序。實施分析程序的結果，可以佐證集團項目組得出的結論，即匯總的不重要的組成部分財務信息不存在重大錯報的特別風險。

A51. 根據第 29 段的要求，集團項目組確定選擇多少組成部分、選擇哪些組成部分以及對所選擇的每個組成部分財務信息執行工作的類型，可能受到下列因素的影響：

- 預期就重要組成部分財務信息獲取審計證據的程度；
- 組成部分是新設立還是收購的；
- 組成部分是否發生重大變化；
- 內部審計職能部門是否對組成部分執行了工作，以及這些工作對集團審計的影響；
- 組成部分是否應用相同的系統和程序；

- 集團層面控制運行的有效性；
- 通過在集團層面實施分析程序識別出的異常波動；
- 與同類其他組成部分相比，某組成部分是否對集團具有財務重大性，或可能導致風險；
- 是否因根據法律法規要求或其他原因而需要對組成部分進行審計。

選擇不為被審計單位預見的同類其他組成部分，可以增加識別組成部分財務信息重大錯報的可能性。對組成部分的選擇通常實行定期輪換。

A52. 可以按照國際審閱業務準則第 2400 號<sup>22</sup>或國際審閱業務準則第 2410 號<sup>23</sup>的相關要求，根據具體情況對組成部分財務信息實施審閱。集團項目組還可以實施追加的程序，作為對審閱程序的補充。

A53. 如第 A13 段所述，集團可能只包括不重要的組成部分。在這些情況下，集團項目組可以按照第 29 段的規定確定對組成部分財務信息擬執行工作的類型，以獲取形成集團審計意見所依據的充分、適當的審計證據。如果集團項目組或組成部分審計師僅測試集團層面的控制，並對組成部分財務信息實施分析程序，集團項目組通常不太可能獲取形成集團審計意見所依據的充分、適當的審計證據。

#### **參與組成部分審計師的工作（參見：第 30—31 段）**

A54. 可能影響集團項目組參與組成部分審計師工作的因素包括：

- (a) 組成部分的重要程度；
- (b) 識別出的導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險；
- (c) 集團項目組對組成部分審計師的了解。

如果組成部分是重要組成部分或在組成部分內識別出特別風險，集團項目組需要實施第 30 段和第 31 段規定的程序。如果是不重要的組成部分，集團項目組參與組成部分審計師工作的性質、時間安排和範圍，將根據集團項目組對組成部分審計師的了解的不同而不同。而組成部分不是重要組成部分這一事實，成為次

<sup>22</sup> 《國際審閱業務準則第 2400 號——財務報表審閱業務》。

<sup>23</sup> 《國際審閱業務準則第 2410 號——獨立審計師執行的中期財務信息審閱業務》。

要考慮的因素。例如，即使某一組成部分未被視為重要組成部分，集團項目組仍可能決定參與組成部分審計師的風險評估，因為集團項目組對組成部分審計師專業勝任能力的並非重大的疑慮（如認為其缺乏行業專門知識），或者組成部分審計師未處於積極有效的監管環境中。

A55. 集團項目組參與組成部分審計師工作的方式，可能取決於集團項目組對組成部分審計師的了解，除第 30 段、第 31 段和第 42 段的規定外，這些方式可能還包括下列一項或多項：

(a) 與組成部分管理層或組成部分審計師會談，獲取對組成部分及其環境的了解；

(b) 覆核組成部分審計師的總體審計策略和審計計劃；

(c) 實施風險評估程序，識別和評估組成部分層面的重大錯報風險。集團項目組可以單獨或與組成部分審計師共同實施這類程序；

(d) 設計和實施進一步審計程序。集團項目組可以單獨或與組成部分審計師共同設計和實施這類程序；

(e) 參加組成部分審計師與組成部分管理層的總結會議和其他重要會議；

(f) 覆核組成部分審計師的審計工作底稿的其他相關部分。

## 合併過程

### 合併調整和重分類（參見：第 34 段）

A56. 合併過程可能需要對集團財務報表中列報的金額作出調整，這類調整不經過常規交易處理系統，可能不會受到針對其他財務信息的內部控制的約束。集團項目組對這類調整的適當性、完整性及準確性的評估可能包括：

- 評價重大調整是否恰當反映了相關事項和交易；
- 確定重大調整是否經集團管理層和組成部分管理層（如適用）正確計算、處理和授權；
- 確定重大調整是否有適當的證據支持並得到充分的記錄；
- 檢查集團內部交易、未實現內部交易損益及集團內部往來餘額是否核對一致並抵消。

## 與組成部分審計師的溝通（參見：第 40—41 段）

A57. 如果集團項目組與組成部分審計師之間未能建立有效的雙向溝通關係，則存在集團項目組可能無法獲取形成集團審計意見所依據的充分、適當的審計證據的風險。集團項目組清晰、及時地通報工作要求，是集團項目組與組成部分審計師之間形成有效的雙向溝通關係的基礎。

A58. 集團項目組的工作要求通常採用指令函的形式。附錄 5 列示了可能需要在指令函中列明的必要和附加事項。組成部分審計師與集團項目組的溝通通常採用備忘錄或所執行的工作的報告的形式。然而，集團項目組與組成部分審計師的溝通並不一定採用書面形式。例如，集團項目組可以拜訪組成部分審計師，與之討論識別出的特別風險，或覆核其審計工作底稿的相關部分。但無論採用何種形式進行溝通，本國際審計準則及其他國際審計準則對工作底稿的記錄要求仍然適用。

A59. 在配合集團項目組時，如果法律法規未予禁止，組成部分審計師可以允許集團項目組接觸相關審計工作底稿。

A60. 如果集團項目組成員同時擔任組成部分審計師，雙方通過書面溝通以外的形式，也可以實現清晰溝通的目標。例如：

- 組成部分審計師接觸總體審計策略和審計計劃，可以充分溝通第 40 段規定的集團項目組要求；
- 集團項目組覆核組成部分審計師的審計工作底稿，可以充分溝通第 41 段規定的與集團項目組結論相關的事項。

## 評價獲取的審計證據的充分性和適當性

### 覆核組成部分審計師的審計工作底稿（參見：第 42 段第（b）項）

A61. 組成部分審計師的審計工作底稿中哪些部份與集團審計相關，可能因具體情況的不同而不同。通常關注的是與導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險相關的審計工作底稿。組成部分審計師的審計工作底稿按照組成部分審計師所在的會計師事務所的覆核程序進行覆核這一事實，可能將影響集團項目組的覆

核範圍。

### **審計證據的充分性和適當性（參見：第 44—45 段）**

A62. 如果認為未能獲取充分、適當的審計證據作為形成集團審計意見的基礎，集團項目組可以要求組成部分審計師實施追加的程序。如果不可行，集團項目組可以直接對組成部分財務信息實施程序。

A63. 集團項目合夥人對錯報（無論該錯報由集團項目組識別還是由組成部分審計師告知）的匯總影響的評價，能夠使其確定集團財務報表整體是否存在重大錯報。

### **與集團管理層和治理層的溝通**

#### **與集團管理層的溝通（參見：第 46—48 段）**

A64. 國際審計準則第 240 號包含了向管理層和治理層（如果管理層涉嫌舞弊）通報舞弊事項的相關要求和指引。<sup>24</sup>

A65. 集團管理層可能要求對某些重大敏感信息保密。可能對組成部分財務報表產生重要影響而組成部分管理層尚未知悉的事項包括：

- 潛在訴訟；
- 重要經營性資產的處置計劃；
- 期後事項；
- 重大法律協議。

#### **與集團治理層的溝通（參見：第 49 段）**

A66. 集團項目組向集團治理層通報的事項，可能包括組成部分審計師提請集團項目組關注、並且集團項目組根據職業判斷認為與集團治理層責任相關的重大事項。與集團治理層的溝通可以在集團審計過程中的不同時點進行。例如，對於第 49 段第（a）—（b）項所述事項，集團項目組可以在確定對組成部分財務信息的相關工作後進行溝通。另一方面，對於第 49 段第（c）項所述事項，可以

<sup>24</sup> 國際審計準則第 240 號，第 40—42 段。

在審計結束時進行溝通，對於第 49 段第 (d) 項至第 (e) 項所述事項，可以在這些事項發生時進行溝通。



## 附錄 1

（參見：第 A19 段）

### 集團項目組無法獲取形成集團審計意見所依據的充分、 適當的審計證據而發表保留意見的參考格式

本示例中，由於集團項目組不能接觸組成部分會計記錄、管理層或組成部分審計師，因此無法獲取與採用權益法核算的某一重要組成部分（在資產負債表中確認為 1500 萬美元，總資產為 6000 萬美元）相關的充分、適當的審計證據。

集團項目組閱讀了組成部分截至 20×1 年 12 月 31 日的已審計財務報表，及其審計報告，並考慮了集團管理層持有的與該組成部分相關的財務信息。

根據集團項目合夥人的職業判斷，無法獲取充分、適當的審計證據對集團財務報表影響重大但不具有廣泛性。

#### 獨立審計師報告

〔適當收件人〕

#### 對合併財務報表出具的審計報告<sup>1</sup>

我們審計了後附載於第××頁至第××頁的 ABC 公司及其子公司的合併財務報表，包括 20×1 年 12 月 31 日的合併資產負債表，以及截至該日止年度的合併損益表、合併權益變動表和合併現金流量表，以及重要會計政策概要和其他解釋性信息。

<sup>1</sup> 如果第二個副標題“按照其他法律法規的要求報告的事項”不適用，則無需使用“對合併財務報表出具的審計報告”的副標題。

## 管理層<sup>2</sup>對合併財務報表的責任

管理層負責按照國際財務報告準則編製和公允列報合併財務報表，<sup>3</sup>並對其認為為使合併財務報表的編製不存在由於舞弊或錯誤導致的重大錯報所必需的內部控制負責。

## 審計師的責任

我們的責任是在實施審計工作的基礎上對合併財務報表發表審計意見。我們按照澳門特別行政區之《澳門審計準則》的規定執行了審計工作。《澳門審計準則》要求我們遵守職業道德要求，計劃和實施審計工作以對財務報表是否不存在重大錯報獲取合理保證。

審計工作涉及實施審計程序，以獲取有關合併財務報表金額和披露的審計證據。選擇的審計程序取決於審計師的判斷，包括對由於舞弊或錯誤導致的合併財務報表重大錯報風險的評估。在進行風險評估時，審計師考慮與編製和公允列報合併財務報表相關的內部控制，<sup>4</sup>以設計恰當的審計程序，但目的並非對內部控制的有效性發表意見。<sup>5</sup>審計工作還包括評價管理層選用會計政策的恰當性和作出會計估計的合理性，以及評價合併財務報表的總體列報。

我們相信，我們獲取的審計證據是充分、適當的，為發表保留意見提供了基礎。

## 導致保留意見的事項

本年度，ABC 公司投資境外聯營公司 XYZ 公司，並採用權益法核算這項投資。20×1 年 12 月 31 日，合併資產負債表中該項投資的帳面價值計 1500 萬美元，合併綜合收益表中確認 ABC 公司應享有的 XYZ 公司淨利潤為 100 萬美元。由

<sup>2</sup> 或使用特定司法管轄區法律框架規定的恰當的其他術語。

<sup>3</sup> 如果管理層的責任是編製真實和公允的合併財務報表，這可以表述為“管理層負責按照國際財務報告準則編製真實和公允的合併財務報表，……”。

<sup>4</sup> 對於註腳 3，這可以表述為：“在進行風險評估時，審計師考慮與編製真實和公允的合併財務報表相關的內部控制，以設計恰當的審計程序，但目的並非對內部控制的有效性發表意見”。

<sup>5</sup> 當審計師有責任將合併財務報表審計和對內部控制的有效性發表意見協同進行時，本句措辭為：“在進行風險評估時，審計師考慮與編製和公允列報合併財務報表相關的內部控制，以設計恰當的審計程序”。對於註腳 3，這可以表述為：“在進行風險評估時，審計師考慮與編製真實和公允的合併財務報表相關的內部控制，以設計恰當的審計程序”。

於我們未能獲取 XYZ 公司的財務信息，也無法接觸 XYZ 公司的管理層和審計師，我們無法就 20×1 年 12 月 31 日 ABC 公司對 XYZ 公司的投資的帳面價值以及 ABC 公司應享有的 XYZ 公司本年淨利潤金額獲取充分、適當的審計證據。因此，我們無法確定是否有必要對這些金額進行調整。

### 保留意見

我們認為，除“導致保留意見的事項”段所述事項可能產生的影響外，合併財務報表按照國際財務報告準則，在所有重大方面公允反映了（或真實和公允反映了）ABC 公司及其子公司 20×1 年 12 月 31 日的財務狀況以及截至該日止年度的經營成果和現金流量。

### 按照其他法律法規的要求報告的事項

〔審計報告中本部分的格式和內容，取決於審計師的其他報告責任的性質。〕

〔執業會計師簽名〕

〔執業會計師姓名〕執業會計師

〔會計師事務所名稱〕

〔審計報告日期〕，於澳門

如果集團項目組認為無法獲取充分、適當的審計證據對集團財務報表的影響重大且具有廣泛性，集團項目合夥人可以根據國際審計準則第 705 號的規定發表無法表示意見。

(參見：第 A23 段)

## 集團項目組獲取了解的事項示例

以下提供的示例廣泛涵蓋了集團項目組獲取了解的事項，但並非所有事項均與每一集團審計業務相關，而且所列示例並非對所有事項的完整列示。

### 集團層面控制

1. 集團層面的控制可能包括下列方面的組合：
  - 集團管理層和組成部分管理層討論有關業務發展、業績評價的定期會議；
  - 對組成部分經營和財務成果的監控，包括能夠使集團管理層根據預算監控組成部分的業績並採取適當行動的定期彙報制度；
  - 集團管理層的風險評估過程，即識別、分析和**管理經營風險**（包括可能導致集團財務報表發生重大錯報的舞弊風險）的過程；
  - 對集團內部交易、未實現內部交易損益和在集團內部往來餘額進行監控、控制、調節和抵消；
  - 用於監控組成部分及時上報財務信息和評估其準確性與完整性的過程；
  - 集團整體或部分採用統一信息技術一般控制的中央信息技術系統；
  - 全部或某些組成部分共享的信息系統中的控制活動；
  - 對控制的監督，包括內部審計職能部門的活動和自我評估程序；
  - 統一的政策和程序，包括集團財務報告程序手冊；
  - 集團層面的方案，如適用於整個集團的行為守則、防止舞弊的方案；
  - 對組成部分管理層職責和權限分派的安排。
2. 內部審計職能部門可以作為集團層面控制的一項內容，如當該職能集中時。如果集團項目組預期利用內部審計師的工作，需要按照國際審計準則第 610

號（修訂）<sup>6</sup>的規定，評價該職能部門在被審計單位中的地位以及相關政策和程序能否支持內部審計師的客觀性、該職能部門的勝任能力水平，以及該職能部門是否採用系統和規範化的方法。

### 合併過程

3. 集團項目組從下列方面了解合併過程：

與適用的財務報告框架有關的事項：

- 組成部分管理層對適用的財務報告框架的了解程度；
- 按照適用的財務報告框架，對組成部分進行識別和會計處理的過程；
- 按照適用的財務報告框架，為提供分部報告而識別需單獨報告的分部的過程；
- 根據適用的財務報告框架，識別關聯方關係及其交易的過程；
- 適用於集團財務報表的會計政策，會計政策自前期以來發生的變化以及因適用的財務報告框架下新發佈或修訂準則而發生的變化；
- 如果組成部分的報告期末不同於集團，對組成部分財務信息進行處理的程序。

與合併過程有關的事項：

- 集團管理層了解組成部分運用的會計政策的過程，基於集團財務報表目的確保編製組成部份財務信息運用統一的會計政策（如適用），以及確保按照適用的財務報告框架識別和調整會計政策的差異。統一的會計政策，是指集團根據適用的財務報告框架，採用的具體原則、基礎、慣例、規則和會計處理方法，組成部分採用統一的會計政策處理和報告類似的交易，並在各個會計期間保持一致。這些會計政策通常在集團管理層發佈的財務報告程序手冊和報告文件包中予以說明；
- 集團管理層基於合併目的確保組成部分中完整、準確、及時地報告其財務信息的過程；

<sup>6</sup> 《國際審計準則第 610 號（修訂）——利用內部審計師的工作》，第 16—17 段。

- 將境外組成部分的財務信息折算為集團財務報表採用的記帳本位幣的過程；
- 如何組織信息技術服務於財務報表合併過程（包括合併過程中的人工和自動化階段），以及在合併過程的不同階段採用的人工控制與自動化控制；
- 集團管理層獲知期後事項的過程。

**與合併調整有關的事項：**

- 記錄合併調整的過程，包括記錄相關會計分錄的編製、授權和處理，以及負責合併過程的人員的經驗；
- 適用的財務報告框架所要求的合併調整；
- 對事項和交易進行合併調整的商業理由；
- 組成部分之間交易的頻率、性質和規模；
- 監督、控制、調節和抵消集團內部交易、未實現內部交易損益和集團內部往來餘額的程序；
- 按照適用的財務報告框架，將被收購資產、負債的帳面價值調整為公允價值的措施，以及對商譽進行攤銷（如適用）和對商譽進行減值測試的程序；
- 控股股東或少數股東對某一組成部分虧損作出的安排（例如，少數股東權益承擔彌補損失的義務）。

## 附錄 3

（參見：第 A30 段）

### 可能表明集團財務報表存在重大錯報風險 的情況或事項示例

下列示例廣泛涵蓋了可能表明集團財務報表存在重大錯報風險的情況或事項，但並非所有這些情況或事項與每項集團審計業務都相關，也並非對所有事項或情況的完整列示。

- 複雜的集團結構，特別是經常發生收購、處置或重組交易；
- 薄弱的公司治理結構，包括不透明的決策程序；
- 不存在集團層面的控制或集團層面的控制無效，包括集團管理層在監督組成部分業務活動和經營成果時不能獲取充分的信息；
- 組成部分在境外司法管轄區經營，其業務活動可能受到諸多因素的影響，如非正常的政府干預（如貿易和財政政策、外匯和股利匯出的限制）和匯率波動；
- 組成部分業務活動包含較高風險，例如，簽訂長期合約，或使用創新或複雜金融工具進行交易；
- 組成部分財務信息是否需要按照適用的財務報告框架的規定包括在集團財務報表中存在不確定性。例如，是否存在需要合併的特殊目的實體或非交易性實體；
- 異常的關聯方關係和交易；
- 以前合併時發生集團內部往來餘額不平或調節不一致的情況；
- 存在涉及多個組成部分的複雜交易；
- 組成部分運用的會計政策與集團不一致；
- 組成部分的報告期末與集團不同，可能用以操縱交易的時間安排；

- 以前存在未經授權或不完整的合併調整事項；
- 集團採用激進的稅務籌劃政策，或與處於“避稅天堂”的實體從事大量現金交易；
- 頻繁變更負責組成部分財務信息審計的審計師。



## 附錄 4

（參見：第 A35 段）

### 組成部分審計師確認函參考格式

本示例並非標準格式。確認函格式可因不同的組成部分審計師或不同期間而異。

通常在對組成部分財務信息執行相關工作前取得確認函。

〔組成部分審計師信箋〕

〔日期〕

〔致：集團項目合夥人〕

貴所審計〔母公司名稱〕截至〔日期〕止年度的集團財務報表，以對集團財務報表是否按照〔說明適用的財務報告框架〕，在所有重大方面公允反映（或真實和公允反映）集團於〔日期〕的財務狀況以及截至該日止年度的財務狀況和現金流量發表意見。本確認函用於確認與貴所上述審計相關的事項。

我們確認收到了貴所於〔日期〕發出的指令函，要求我們對〔組成部分名稱〕截至〔日期〕止年度的財務信息執行指令函中所列的工作。

我們確認：

1. 我們將按照指令函的要求執行工作。（或：我們提醒貴所，由於下列原因〔列明具體原因〕，我們不能滿足貴所的下列要求：〔列明指令的具體要求〕。）
2. 指令函的要求是清晰的，我們能夠理解這些要求。（或：我們希望貴所能夠詳細闡明下列要求：〔列明指令的要求〕。）
3. 我們將配合貴所的工作，並提供相關審計工作底稿。

我們認可：

1. 〔組成部分名稱〕的財務信息將包括在〔母公司名稱〕的集團財務報表中。

2. 如貴所認為必要，可以參與我們應貴所要求而對〔組成部分名稱〕截至〔日期〕止年度財務信息執行的工作。

3. 貴所計劃對我們的工作進行評價，如果貴所認為適當，可以在〔母公司名稱〕集團財務報表審計中利用我們的工作。

就我們計劃對〔組成部分名稱〕、〔母公司的名稱〕的〔組成部分關係的描述，如全資子公司、子公司、合營公司、按權益法或成本法核算的被投資公司〕的財務信息執行的工作，我們確認以下事項：

1. 我們充分了解〔說明相關的職業道德要求〕，足以履行我們在集團財務報表審計中的責任。我們將遵循這些要求。特別是對於〔母公司名稱〕及集團內的其他組成部分，我們符合〔說明相關的職業道德要求〕對獨立性的要求，並遵守〔監管機構名稱〕制定的〔文件名稱〕的適用要求。

2. 我們了解澳門特別行政區之《澳門審計準則》和〔適用於集團財務報表審計的其他國家審計準則〕的要求，足以履行我們在集團財務報表審計中的責任。我們將在對〔組成部分名稱〕截至〔日期〕止年度財務信息執行的工作中遵守這些要求。

3. 我們擁有對特定組成部分財務信息執行相關工作的專門技能（如行業專門知識）。

4. 我們了解〔說明適用的財務報告框架或集團財務報告程序手冊〕的要求，足以履行我們在集團財務報表審計中的責任。

在〔組成部分名稱〕財務信息執行相關工作的過程中，如果上述聲明事項出現任何變化，我們將及時通知貴所。

〔執業會計師簽名〕

〔執業會計師姓名〕執業會計師

〔會計師事務所名稱〕

〔審計報告日期〕，於澳門

## 附錄 5

（參見：第 A58 段）

### 列入集團項目組指令函的必要和附加事項

本國際審計準則要求與組成部分審計師溝通的事項以斜體列示。

#### 與組成部分審計師計劃工作相關的事項：

- 在組成部分審計師知悉集團項目組將利用其工作的情況下，要求組成部分審計師確認其將配合集團項目組的工作；
- 完成審計工作的時間表；
- 集團項目組計劃與集團管理層會談的日期，以及計劃與組成部分管理層和組成部分審計師會談的日期；
- 主要連絡人；
- 組成部分審計師應執行的工作和集團項目組對其工作的利用、以及對雙方在審計初期和審計過程中協調配合的安排，包括集團項目組擬參與的組成部分審計師工作；
- 與集團審計相關的職業道德要求，特別是獨立性要求；
- 在對組成部分財務信息實施審計或審閱情況下，組成部分的重要性和針對特定類別的交易、帳戶餘額或披露的一個或多個重要性水平（如適用）以及臨界值，超過臨界值的錯報不能被視為對集團財務報表明顯微小的錯報；
- 集團管理層編製的關聯方清單和集團項目組知悉的任何其他關聯方。集團項目組應當要求組成部分審計師及時溝通集團管理層或集團項目組以前未識別出的關聯方；
- 擬對集團內部交易、未實現內部交易損益及集團內部帳戶餘額執行的工作；
- 對其他法定報告責任的指引，如就集團管理層對內部控制有效性認定

出具的報告；

- 如果完成組成部分財務信息相關工作的時間與集團項目組對集團財務報表形成結論的時間存在間隔，對期後事項進行覆核的具體指引。

#### **與組成部分審計師執行工作相關的事項：**

- 集團項目組對全部或部分組成部分共享處理系統的控制活動進行測試的結果，以及擬由組成部分審計師實施的控制測試；
- 識別出與組成部分審計師工作相關的、由於舞弊或錯誤導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險。集團項目組應當要求組成部分審計師及時溝通所有識別出的、在組成部分內的其他由於舞弊或錯誤可能導致集團財務報表發生重大錯報的特別風險，以及組成部分審計師針對這些風險的應對措施；
- 內部審計職能部門對組成部分層面的控制或與組成部分相關的控制執行工作的結果；
- 要求及時溝通從對組成部分財務信息執行的工作中獲取的、與集團項目組最初進行集團層面風險評估所基於的審計證據相矛盾的審計證據；
- 要求獲取組成部分管理層遵守適用的財務報告框架的書面聲明，或已經披露組成部分財務信息運用的會計政策與集團財務報表運用的會計政策存在差異的聲明；
- 組成部分審計師需要記錄的事項。

#### **其他信息**

- 要求及時向集團項目組報告下列事項：
  - 重大的會計、財務報告和審計事項，包括會計估計和相關判斷；
  - 與組成部分持續經營狀況相關的事項；
  - 與訴訟和索賠相關的事項；
  - 組成部分審計師在對組成部分財務信息執行工作中注意到的值得

關注的內部控制缺陷和顯示存在舞弊的信息。

- 要求盡快向集團項目組報告任何重大或異常的事項；
- 完成對組成部分財務信息的相關工作後，與集團項目組溝通第 41 段所列事項的要求。

