

中国注册会计师协会关于印发《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（征求意见稿）》的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为深入贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序，促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号）关于“持续提升审计质量”和“及时修订完善审计准则体系”的工作要求，指导和规范注册会计师开展集团财务报表审计工作，进一步提升审计质量，保持与国际审计准则的持续动态趋同，我会起草了《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（征求意见稿）》。现印发给你们，请组织征求意见，并于 2024 年 11 月 15 日前将意见反馈表（附件 3）反馈我会。

联系人：中注协专业标准部 李丽 赵际喆

电话：010-88250156, 88250207

电子邮件：standards@cicpa.org.cn

- 附件：1. 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（征求意见稿）
2. 关于《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（征求意见稿）》的修

订说明
3. 意见反馈表

中国注册会计师协会
2024年9月29日

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

(征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师执行集团财务报表审计（简称集团审计）时的特殊考虑，包括涉及组成部分注册会计师时的特殊考虑，制定本准则。

第二条 本准则规范的是注册会计师在集团审计场景下的特殊考虑。在执行集团审计时，注册会计师还应当遵守其他中国注册会计师审计准则的规定。

第三条 在执行非集团审计时，如果项目组包括其他会计师事务所的人员，注册会计师可以根据具体情况参照本准则的相关规定。例如，当利用其他会计师事务所的人员对存放在偏远地点的存货实施监盘，对存放在偏远地点的固定资产实施检查，或者在远程的共享服务中心实施审计程序时，注册会计师可以根据具体情况参照本准则的相关规定。

第四条 集团可能采取不同的组织方式。例如，集团可能由法律实体或其他实体采用母子公司、合营企业、联营企业等方式

组成，也可能根据地理位置、其他经济单元（如分支机构或部门）、职能或业务活动进行组织。在本准则中，无论集团采取何种组织方式，组成集团的各单位统称“实体或业务单元”。

第五条 集团项目组应当确定适当的方法来计划和实施审计程序，以应对评估的集团财务报表重大错报风险。为此，集团项目组需要运用职业判断来确定对哪些组成部分实施审计程序。在确定时，集团项目组需要综合考虑对集团及其环境以及其他因素的了解。这些其他因素可能包括集中实施审计程序的能力、是否存在共享服务中心、各组成部分是否存在共同的信息系统和内部控制等。

第六条 《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》要求项目合伙人应当确定充分、适当的资源已被及时分配给审计项目组用于执行审计项目，或使审计项目组能够及时获取这些资源。在集团审计中，这些资源可能包括组成部分注册会计师。因此，本准则要求集团项目组确定组成部分注册会计师参与工作的性质、时间安排和范围。

第七条 集团项目组可以要求组成部分注册会计师提供信息或执行审计工作，以满足本准则的要求。对于组成部分及其环境（包括当地法律法规、商业惯例、语言文化等），组成部分注册会计师可能比集团项目组更有经验或有更为深入的了解，因此，在集团审计的各个阶段通常都会涉及组成部分注册会计师的参与。

第八条 审计风险取决于重大错报风险和检查风险。在集团审计中，检查风险包括组成部分注册会计师没有发现组成部分财务信息存在的错报（该错报可能导致集团财务报表发生重大错报）的风险，以及集团项目组没有发现该错报的风险。因此，本准则要求集团项目合伙人或集团项目组充分、适当地参与组成部分注册会计师的工作，并强调集团项目组和组成部分注册会计师之间双向沟通的重要性。本准则还规定了集团项目组在确定对组成部分注册会计师进行指导、监督和复核的性质、时间安排和范围时需要考虑的事项。

第九条 按照《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》规定，集团项目组在计划和执行集团审计工作时，应当运用职业判断并保持职业怀疑。适当保持职业怀疑可能通过集团项目组的行动和沟通得以体现，包括强调每个项目组成员在集团审计过程中保持职业怀疑的重要性。为减轻可能影响正确保持职业怀疑的障碍，上述行动和沟通可能需要包括具体的步骤措施。

第十条 本准则适用于所有集团审计，无论集团的规模和复杂程度如何。然而，本准则中的要求需要结合每项集团审计业务的具体性质和情形来适用。例如，当集团审计工作完全由集团项目组执行时，本准则中与组成部分注册会计师参与审计工作有关的条款不适用。当集团项目组能够集中实施审计程序或者能够在无组成部分注册会计师参与的情况下对组成部分实施审

计程序时，可能会出现这种情况。

第十一条 集团项目合伙人对遵守本准则的规定负责并承担最终责任。当允许集团项目合伙人或集团项目组将设计和实施审计程序、执行审计工作或采取特定行动分配给其他具备适当经验和技能的项目组成员（包括组成部分注册会计师）时，本准则使用“集团项目合伙人应当负责……”或“集团项目组应当对……承担责任”等类似的措辞。在其他情况下，本准则明确规定相关责任应当由集团项目合伙人或集团项目组承担，但集团项目合伙人或集团项目组可以从会计师事务所或其他项目组成员处获取信息。

第二章 定 义

第十二条 汇总风险，是指未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体重要性的可能性。

第十三条 组成部分，是指在集团审计中，集团项目组为了计划和实施审计程序而确定的某一实体、业务单元、职能或业务活动，也可能是以上实体、业务单元、职能或业务活动的组合。

第十四条 组成部分注册会计师，是指在集团审计中，负责执行与组成部分相关的审计工作的注册会计师。组成部分注册会计师属于集团审计项目组成员，但不属于集团项目组成员。

第十五条 组成部分管理层，是指对组成部分负责的管理层。

第十六条 组成部分实际执行的重要性，是指集团项目组在计划和实施与组成部分相关的审计程序时，为了将汇总风险降至适当的低水平而设定的重要性金额。

第十七条 集团，是指编制集团财务报表的报告实体。

第十八条 集团审计，是指对集团财务报表进行的审计。

第十九条 集团项目组，是指集团项目合伙人以及除组成部分注册会计师以外的项目组成员。集团项目组负责以下方面的工作：

（一）制定集团总体审计策略和集团具体审计计划；

（二）指导、监督组成部分注册会计师并复核其工作；

（三）评价从审计证据中得出的结论，以作为形成集团财务报表审计意见的基础。

第二十条 集团审计意见，是指对集团财务报表发表的审计意见。

第二十一条 集团项目合伙人，是指对集团审计负责的项目合伙人。

第二十二条 集团财务报表，是指通过合并过程，将一个以上实体或业务单元的财务信息合并在一起的财务报表。

第二十三条 合并过程，是指将一个以上实体或业务单元的财务信息合并成为集团财务报表的过程。在本准则中，合并过程不仅包括按照适用的财务报告编制基础编制合并财务报表的过程，还包括合并财务报表的列报，以及将实体或业务单元（如分支机

构或分部)的财务信息进行汇总的过程。

就本准则而言,合并过程可能采用以下方法:

(一)合并、比例合并或会计上的权益法;

(二)在汇总财务报表中,对没有母公司但处在同一控制或同一管理下的各实体或业务单元编制的财务信息进行列报;

(三)对各实体或业务单元(如分支机构或分部)编制的财务信息进行汇总。

第二十四条 集团管理层,是指负责编制集团财务报表的管理层。

第二十五条 集团实际执行的重要性,是指由集团项目组确定的、与集团财务报表相关的实际执行的重要性。

第二十六条 适用的财务报告编制基础,在本准则中,是指适用于编制集团财务报表的财务报告编制基础。

第三章 目 标

第二十七条 注册会计师的目标是:

(一)在决定是否接受或保持集团审计业务时,确定是否合理预期能够获取充分、适当的审计证据,以就集团财务报表形成审计意见;

(二)识别和评估集团财务报表中的重大错报风险(无论该风险是由舞弊还是错误导致的),并计划和实施进一步审计程序,

以恰当应对这些风险；

（三）在集团审计过程中，充分、适当地参与组成部分注册会计师的工作，包括明确沟通组成部分注册会计师工作的范围和时间安排，并评价其工作成果；

（四）评价通过实施审计程序（包括组成部分注册会计师实施的审计程序）是否已获取充分、适当的审计证据，以作为就集团财务报表形成审计意见的基础。

第四章 要 求

第一节 集团项目合伙人对集团审计质量的责任

第二十八条 根据《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》的规定，集团项目合伙人应当对管理和实现集团审计项目的高质量承担总体责任。为此，集团项目合伙人应当承担以下责任：

（一）为整个集团审计项目营造良好的环境，强调对每个项目组成员的行为期望；

（二）充分、适当地参与集团审计全过程，包括组成部分注册会计师的工作，从而能够根据集团审计项目的性质和具体情况，确定在执行集团审计过程中作出的重大判断和据此得出的结论是否适当。

第二节 集团审计项目的承接与保持

第二十九条 在决定承接或保持集团审计项目前，集团项目合伙人应当确定是否合理预期能够获取充分、适当的审计证据，以就集团财务报表形成审计意见。

第三十条 如果在承接或保持集团审计项目之后，集团项目合伙人认为将无法获取充分、适当的审计证据，则应当考虑该事项对集团审计可能产生的影响。

第三十一条 根据《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》的规定，集团项目组应当就集团管理层认可并理解其责任与集团管理层达成一致意见。集团管理层的责任包括以下方面：

（一）允许项目组接触与编制集团财务报表相关的所有信息，如记录、文件和其他事项；

（二）当项目组出于集团审计目的，要求集团管理层或组成部分管理层提供其他方面的信息时，向项目组提供这些信息；

（三）允许项目组不受限制地接触项目组认为有必要向其获取审计证据的集团内部人员。

第三十二条 如果集团项目合伙人认为，由于集团管理层无法控制的限制，集团管理层无法使项目组能够不受限制地接触集团中的信息或人员，集团项目合伙人应当考虑该事项对集团审计可能产生的影响。

第三十三条 如果集团项目合伙人认为，由于集团管理层施加的限制，集团项目组将无法获取充分、适当的审计证据，并且这一限制的潜在影响将导致对集团财务报表发表无法表示意见，则集团项目合伙人应当采取以下措施：

（一）如果是初次承接该项目，则应当拒绝承接（除非法律法规禁止）；

（二）如果是连续审计项目，则应当解除业务约定（除非法律法规禁止）；

（三）如果法律法规禁止拒绝承接或解除业务约定，或者在其他情况下，注册会计师无法解除业务约定，则应当在可行的范围内执行集团财务报表审计工作，并对集团财务报表发表无法表示意见。

第三节 总体审计策略和具体审计计划

第三十四条 集团项目组应当按照《中国注册会计师审计准则第1201号——计划审计工作》的规定，制定集团总体审计策略和具体审计计划，并在必要时更新。为此，集团项目组应当确定以下事项：

（一）需要对哪些组成部分执行审计工作；

（二）执行集团审计工作所需要的资源，包括组成部分注册会计师参与集团审计工作的性质、时间安排和范围。

第三十五条 在制定集团总体审计策略和具体审计计划时，集团项目合伙人应当评价集团项目组是否能够充分、适当地参与组成部分注册会计师的工作。

作为评价的一部分，集团项目组应当要求组成部分注册会计师确认其将与集团项目组充分合作，包括执行集团项目组要求的工作。

第三十六条 根据《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》的规定，集团项目合伙人应当承担以下责任：

（一）确保组成部分注册会计师知悉适用于集团审计项目的性质和具体情况的相关职业道德要求；

（二）确认组成部分注册会计师了解并遵守上述相关职业道德要求，包括与集团审计中的独立性相关的要求。

第三十七条 根据《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》的规定，集团项目合伙人应当承担以下责任：

（一）确保组成部分注册会计师具备适当的胜任能力，包括充足的时间，以针对组成部分实施指定的程序；

（二）如果集团项目合伙人从其所在的会计师事务所或其他来源获取到有关组成部分注册会计师的监控和整改结果信息或外部检查结果信息，确定这些信息与本条第（一）项是否相关。

第三十八条 当出现以下情形之一时，集团项目组不得利用

组成部分注册会计师的工作，而应当在组成部分层面执行审计工作，获取充分、适当的审计证据：

（一）组成部分注册会计师未遵守适用于集团审计项目的相关职业道德要求，包括独立性要求；

（二）集团项目合伙人对本准则第三十五条至第三十七条规定的事项存有重大疑虑。

第三十九条 根据《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》的规定，集团项目合伙人应当负责对组成部分注册会计师进行指导、监督并复核其工作。在确定指导、监督、复核的性质、时间安排和范围时，集团项目合伙人应当同时考虑以下方面：

（一）按照《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》的规定，评估出的集团财务报表重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险；

（二）集团财务报表审计中涉及重大判断的领域。

第四十条 集团项目组应当与组成部分注册会计师沟通各自的责任以及集团项目组的期望，包括集团项目组期望能够在集团审计期间的适当时间与组成部分注册会计师沟通。

第四节 了解集团及其环境、适用的财务报告编制基础 以及集团内部控制体系

第四十一条 根据《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》的规定，集团项目组应当负责了解以下事项：

（一）集团及其环境，包括下列方面：

1. 集团的组织结构和业务模式，包括集团运营或开展业务活动的地点、集团运营或业务活动的性质、各业务活动在集团内的相似程度、集团业务模式利用信息技术的程度；

2. 影响集团内各实体和业务单元的法律及监管环境；

3. 集团内外部用于评估各实体和业务单元财务业绩的衡量标准。

（二）适用的财务报告编制基础以及集团内部会计政策和实务的一致性。

（三）集团内部控制体系，包括下列方面：

1. 集团内部是否存在跨实体或业务单元的内部控制，这些控制跨实体或业务单元的范围和具体情况；

2. 集团是否以及如何将与财务报告相关的控制活动集中化；

3. 集团所采用的合并过程，包括次级合并（如有）和合并调整；

4. 集团管理层如何通过集团内部控制体系中的信息系统或其他要素，将支持集团财务报表编制的重要事项以及相关的财务报告责任传达给各实体或业务单元的管理层。

第四十二条 集团项目组应当及时向组成部分注册会计师

通报以下事项：

（一）集团项目组认为与组成部分注册会计师基于集团审计目的的设计或实施风险评估程序有关的事项；

（二）根据《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》的规定，由集团管理层识别出的以及集团项目组知悉的、与组成部分注册会计师工作相关的关联方关系或关联方交易；

（三）根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》的规定，由集团管理层或集团项目组识别出的、与组成部分注册会计师工作相关的、可能导致对集团持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

第四十三条 集团项目组应当要求组成部分注册会计师及时沟通以下事项：

（一）与组成部分财务信息相关，但组成部分注册会计师认为与识别和评估集团财务报表重大错报风险（无论该风险是由舞弊还是错误导致的）相关的事项；

（二）集团管理层或集团项目组之前未识别出的关联方关系；

（三）组成部分注册会计师识别出的、可能导致对集团持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

第五节 识别和评估重大错报风险

第四十四条 根据《中国注册会计师审计准则第1211号——

重大错报风险的识别和评估》的规定，基于本准则第四十一条了解到的情况，集团项目组应当负责识别和评估集团财务报表重大错报风险，包括与合并过程有关的重大错报风险。

第四十五条 根据《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》的规定，集团项目组应当评价其与组成部分注册会计师实施风险评估程序所获取的审计证据，是否能够为识别和评估集团财务报表重大错报风险提供恰当的基础。

第六节 重要性

第四十六条 根据《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》和《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》的规定，当集团财务报表中的各类交易、账户余额或披露分布在各组成部分之间时，为了计划和实施审计程序，集团项目组应当确定以下事项：

（一）组成部分实际执行的重要性。为应对汇总风险，组成部分实际执行的重要性应当低于集团实际执行的重要性；

（二）向集团项目组报告错报的临界值。当组成部分财务信息中识别出的错报超过该临界值时，组成部分注册会计师应当向集团项目组报告。该临界值不得高于被视为集团财务报表明显微小错报金额的上限。

第四十七条 集团项目组应当向组成部分注册会计师通报

按照本准则第四十六条的规定确定的重要性金额。

第七节 针对评估的重大错报风险采取的应对措施

第四十八条 根据《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，集团项目组应当负责确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围，包括确定针对哪些组成部分实施进一步审计程序，以及在这些组成部分执行审计工作的性质、时间安排和范围。

第四十九条 集团项目组应当负责设计和实施进一步审计程序，以应对评估的、由于合并过程导致集团财务报表存在重大错报的风险。进一步审计程序应当包括以下程序：

（一）评价集团管理层是否按照适用的财务报告编制基础的规定，将所有应纳入集团财务报表的实体和业务单元都已纳入集团财务报表，并针对次级合并设计和实施进一步审计程序（如适用）；

（二）评价合并调整和重分类的适当性、完整性和准确性；

（三）评价管理层在合并过程中作出的判断是否存在管理层偏向的迹象；

（四）应对评估的、由合并过程中的舞弊导致的重大错报风险。

第五十条 如果某一实体或业务单元的财务信息没有按照与集团财务报表相同的会计政策编制，集团项目组应当评价这些

财务信息是否已基于编制和列报集团财务报表的目的进行了恰当调整。

第五十一条 如果集团财务报表涵盖的实体或业务单元的报告期间不同于集团财务报表，集团项目组应当负责评价管理层是否已按照适用的财务报告编制基础对这些实体或业务单元的财务信息作出恰当调整。

第五十二条 如果组成部分注册会计师参与集团项目组设计和实施进一步审计程序，集团项目组应当与组成部分注册会计师沟通集团项目组或组成部分注册会计师确定的、与应对评估的集团财务报表重大错报风险相关的事项。

第五十三条 针对按照《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》的规定，评估出的集团财务报表重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险，如果组成部分注册会计师确定拟实施的进一步审计程序，集团项目组应当评价这些进一步审计程序设计和实施的适当性。

第五十四条 当组成部分注册会计师针对合并过程（包括次级合并，如适用）实施进一步审计程序时，集团项目组应当确定对该组成部分注册会计师进行指导、监督并复核其工作的性质和范围。

第五十五条 集团项目组应当确定组成部分注册会计师按照本准则第五十六条第（一）项的规定沟通的信息是否包含在集团财务报表中。

第八节 评价组成部分注册会计师的沟通及其工作的充分性

第五十六条 集团项目组应当要求组成部分注册会计师沟通与集团项目组得出集团审计结论相关的事项，包括以下方面：

（一）组成部分注册会计师被要求实施审计程序的财务信息的具体内容和范围；

（二）组成部分注册会计师是否执行了集团项目组要求的工作；

（三）组成部分注册会计师是否遵守相关职业道德要求，包括与集团审计中的独立性相关的要求；

（四）有关违反法律法规行为的信息；

（五）组成部分注册会计师在组成部分财务信息中识别出的、金额超出本准则第四十六条第（二）项规定的临界值的已更正和未更正错报；

（六）可能表明存在管理层偏向的迹象；

（七）通过实施审计程序识别出的内部控制体系中的缺陷；

（八）涉及组成部分管理层、在集团内部控制体系中担任重要角色的组成部分员工，以及其他人员（如果其舞弊行为导致组成部分财务信息存在重大错报）的舞弊或舞弊嫌疑；

（九）组成部分注册会计师已经或预期将向组成部分管理层或组成部分治理层通报的其他重要事项；

(十) 可能与集团审计相关的其他事项，或者组成部分注册会计师认为集团项目组需要关注的其他事项，包括组成部分注册会计师要求组成部分管理层提供的书面声明中发现的例外情况；

(十一) 组成部分注册会计师的总体发现或总体结论。

第五十七条 集团项目组应当实施以下程序：

(一) 与组成部分注册会计师、组成部分管理层或集团管理层（如适用）讨论在与组成部分注册会计师沟通（包括根据本准则第五十六条的规定进行的沟通）中发现的重大事项；

(二) 评价与组成部分注册会计师的沟通是否足以实现集团审计目的，如果不足以实现，集团项目组应当考虑对集团审计的影响。

第五十八条 集团项目组应当确定是否有必要复核组成部分注册会计师的审计工作底稿以及复核的范围。在确定时，集团项目组应当考虑以下方面：

(一) 组成部分注册会计师所执行工作的性质、时间安排和范围；

(二) 按照本准则第三十七条第（一）项的规定确定的组成部分注册会计师的胜任能力；

(三) 对组成部分注册会计师已实施的指导和监督，以及对其工作已实施的复核。

第五十九条 如果认为组成部分注册会计师的工作不足以实现集团审计目的，集团项目组应当确定需要追加实施哪些审计

程序，以及这些程序由组成部分注册会计师还是集团项目组实施。

第九节 期后事项

第六十条 根据《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》的规定，集团项目组应当负责实施审计程序，以识别需要在集团财务报表中调整或披露的事项。适当时，集团项目组也可以要求组成部分注册会计师实施这些程序。

第六十一条 集团项目组应当要求组成部分注册会计师告知组成部分注册会计师注意到的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的期后事项。

第十节 评价审计证据的充分性和适当性

第六十二条 根据《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，集团项目组应当评价，通过已实施的审计程序，包括组成部分注册会计师执行的工作，集团项目组是否已获取充分、适当的审计证据，以作为对集团财务报表发表审计意见的基础。

第六十三条 集团项目合伙人应当评价未更正错报（无论该错报是集团项目组识别出的还是组成部分注册会计师报告的）以及未能获取充分、适当的审计证据的情况对集团审计意见的影响。

第十一节 审计报告

第六十四条 除非法律法规另有规定，集团财务报表的审计报告不得提及组成部分注册会计师。如果法律法规要求在集团审计报告中提及组成部分注册会计师，集团审计报告应当指明，这种提及并不减轻集团项目合伙人及其所在会计师事务所对集团审计意见承担的责任。

第十二节 与集团管理层和集团治理层的沟通

第六十五条 集团项目组应当与集团管理层沟通计划的审计范围和时间安排的概况，包括拟在组成部分层面执行的审计工作概况。

第六十六条 如果集团项目组识别出舞弊，或存在组成部分注册会计师提请集团项目组关注的舞弊情形，或者有关信息表明可能存在舞弊，集团项目组应当及时与集团管理层中适当层级的人员沟通，以便告知负责防止和发现舞弊的人员。

第六十七条 根据法律法规要求或其他原因，组成部分注册会计师可能需要对集团中的某一实体或业务单元的财务报表发表审计意见，在这种情况下，集团项目组应当要求集团管理层告知该实体或业务单元的管理层集团项目组注意到的、但该实体或业务单元的管理层可能尚未注意到的、可能对该实体或业务单元的财务报表产生重大影响的事项。如果集团管理层拒绝，集团项

目组应当与集团治理层沟通。如果问题仍未得到解决，集团项目组应当在遵守法律法规和职业准则有关保密要求的前提下，考虑是否建议组成部分注册会计师在该问题得到解决之前，不对该实体或业务单元的财务报表出具审计报告。

第六十八条 除《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》和其他审计准则的要求外，集团项目组应当与集团治理层沟通以下事项：

（一）拟在组成部分层面执行的审计工作概述，以及集团项目组计划参与组成部分注册会计师工作的情况；

（二）当集团项目组复核组成部分注册会计师的工作时，对组成部分注册会计师的工作质量产生疑虑的情形，以及集团项目组是如何应对该疑虑的；

（三）集团审计范围受到的限制，例如，与接触某些人员或信息受到限制相关的重大事项；

（四）涉及集团管理层、组成部分管理层、在集团内部控制体系中担任重要角色的员工，或其他人员（如果其舞弊行为导致集团财务报表存在重大错报）的舞弊或舞弊嫌疑。

第六十九条 根据《中国注册会计师审计准则第1152号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》的规定，集团项目组应当确定是否需要向集团治理层和集团管理层通报在集团内部控制体系中识别出的所有缺陷。在确定时，集团项目组应当考虑组成部分注册会计师识别出的、已按照本准则第五十六条第（七）

项的规定与集团项目组沟通的内部控制缺陷。

第十三节 审计工作底稿

第七十条 根据《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》的规定，集团审计业务的审计工作底稿，应当足以使得未曾接触该项审计工作的有经验的注册会计师了解针对集团审计中的重大事项实施审计程序的性质、时间安排和范围，获取的审计证据以及得出的审计结论。集团项目组应当在审计工作底稿中记录以下事项：

（一）在决定承接或保持集团审计项目之前考虑过的，或在承接或保持该项目之后发生的，与被限制接触集团内部人员或信息有关的重大事项，以及这些事项是如何应对的。

（二）集团项目组为计划和执行集团审计而确定组成部分所采用的依据。

（三）确定组成部分实际执行的重要性所采用的基准，以及向集团项目组报告组成部分财务信息中的错报的临界值。

（四）集团项目组确定组成部分注册会计师具备在组成部分层面实施指定的审计程序的适当胜任能力（包括充足的时间）的依据。

（五）按照本准则第四十一条第（三）项的规定对集团内部控制体系获取的了解要点。

（六）集团项目组对组成部分注册会计师实施指导、监督和复核的性质、时间安排和范围，包括集团项目组按照本准则第五十八条的规定对组成部分注册会计师的审计工作底稿实施的复核（如适用）。

（七）与组成部分注册会计师进行沟通有关的事项，包括：

1. 根据本准则第四十三条的规定，组成部分注册会计师沟通的有关舞弊、关联方和持续经营的事项（如有）；

2. 根据本准则第五十六条的规定，组成部分注册会计师沟通的与集团项目组得出集团审计结论相关的事项，包括集团项目组如何应对与组成部分注册会计师、组成部分管理层或集团管理层沟通的重大事项。

（八）针对可能对集团财务报表产生重大影响的事项，集团项目组对组成部分注册会计师就这些事项获取的发现或得出的结论作出的评价和应对。

第五章 附 则

第七十一条 本准则自 年 月 日起施行。

关于《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（征求意见稿）》的修订说明

为深入贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号，以下简称国办30号文）关于“持续提升审计质量”和“及时修订完善审计准则体系”的工作要求，指导和规范注册会计师开展集团财务报表审计工作，进一步提升审计质量，中注协吸收借鉴国际审计准则（以下简称国际准则）的最新成果，保持与国际准则的持续动态趋同，并结合我国实际情况，修订起草了《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》。现将有关情况说明如下。

一、修订背景

党中央、国务院高度重视注册会计师行业高质量发展、充分发挥注册会计师的执业监督作用。2021年7月，国办30号文明确提出“持续提升审计质量”和“及时修订完善审计准则体系”的工作要求。2023年2月，中共中央办公厅、国务院办公厅印发《关于进一步加强财会监督工作的意见》，提出发挥

中介机构执业监督作用，切实加强对执业质量的把控，规范承揽和开展业务，强化质量管理责任。

近年来，随着注册会计师行业高质量发展的持续推进，对注册会计师的执业质量和会计师事务所的质量管理水平提出了更高的要求。集团审计通常涉及多个项目组针对不同组成部分在不同地点分别实施审计程序，而由集团项目组综合各项目组的审计成果，统一对集团合并财务报表发表审计意见，因此，项目组之间的沟通配合，以及集团项目组层面的质量管理，对保证集团审计的质量尤为重要。

从近年来的执业质量检查情况来看，集团审计实务中存在主审注册会计师与参审注册会计师之间信息沟通不畅、工作配合不力，主审注册会计师难以对参审注册会计师实施有效的质量管理等问题，在一定程度上制约了集团审计质量的提升。同时，国际准则建设也取得了新的成果。2022年，国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）发布了新修订的集团审计准则，将自2025年开始实施。

因此，中注协按照准则闭环管理和国际趋同的要求，吸收借鉴国际准则的最新成果，并结合我国实际情况，对现行集团审计准则进行有针对性的修订完善。

二、修订的总体原则

此次修订遵循以下三项原则：

一是坚持以提升审计质量为目标。贯彻落实党中央、国

务院关于促进注册会计师行业高质量发展和进一步加强财会监督工作的精神和要求，充分考虑实务要求，提出进一步强化集团审计质量管理、提升集团审计质量的有效措施。

二是坚持准则闭环管理。本次修订，特别注重归纳总结行业监管中发现的主审注册会计师与参审注册会计师之间信息沟通不畅、工作配合不力，主审注册会计师难以对参审注册会计师实施有效的质量管理等问题，有针对性地提出解决方案。

三是坚持立足国情基础上的国际趋同。本次修订，注重将国际准则的先进成果与我国集团审计实务相结合，修订后的准则涵盖了国际准则的所有要求，绝大多数条款都与国际准则保持一致。

三、修订过程

（一）立项研究阶段。按照工作计划，2024年2月，成立项目组，由中注协人员和实务界专家组成，启动集团审计准则的研究修订工作。

（二）起草初稿阶段。2024年3-6月，积极发挥项目组的集体力量，通过讨论、专家咨询等方式，力求全面、科学、细致地考虑相关事项，起草形成集团审计准则初稿。

（三）修改完善阶段。2024年6-9月，听取实务界专家意见建议，对准则初稿做进一步修改完善，形成征求意见稿。

四、修订的主要内容

本次修订主要包括以下方面：

（一）强化集团审计质量管理要求。一是明确规定由集团项目合伙人对集团审计质量承担总体责任，要求集团项目合伙人充分、适当地参与集团审计全过程，包括组成部分注册会计师的工作。二是参照会计师事务所质量管理体系的框架，从业务承接、资源分配、相关职业道德要求、业务执行、信息与沟通等角度对集团审计的质量管理提出具体要求。三是针对集团审计中可能受到的限制，如对接触相关信息和人员的限制等，提出了应对措施。

（二）强化了集团项目组和组成部分注册会计师之间的沟通和协作。一是强调集团项目组和组成部分注册会计师之间双向沟通的重要性。二是明确集团项目组与组成部分注册会计师之间应当沟通的具体内容，如要求集团项目组明确向组成部分注册会计师沟通组成部分注册会计师工作的范围和时间安排，并评价其工作成果。三是明确要求集团项目合伙人负责对组成部分注册会计师进行指导、监督并复核其工作。

（三）进一步强调在集团审计中保持职业怀疑的重要性。征求意见稿进一步强调，集团项目组在计划和执行集团审计工作时应当保持职业怀疑，并通过集团项目组的行动和沟通，向每个项目组成员强调保持职业怀疑的重要性，必要时还要向每个项目组成员沟通可以减轻对其保持职业怀疑产生

障碍的具体措施。

（四）进一步优化在集团审计中实施风险评估和应对的要求。征求意见稿参照《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》的规定，对集团项目组实施风险评估程序应当了解的事项作出了进一步扩充和优化，并明确规定在风险评估过程中，集团项目组和组成部分注册会计师之间应当及时沟通的具体事项，提高了准则的可操作性。

（五）进一步优化在集团审计中对重要性概念的应用。征求意见稿明确要求集团项目组应当负责确定组成部分实际执行的重要性以及组成部分向集团项目组报告错报的临界值，并规定组成部分实际执行的重要性应当低于集团实际执行的重要性，并且组成部分向集团项目组报告错报的临界值不得高于被视为集团财务报表明显微小错报金额的上限，有利于集团项目组加强对组成部分注册会计师所参与审计工作的质量管理。

五、征求意见的主要问题

关于本征求意见稿，我们希望听取您的意见和建议的问题包括但不限于：

1. 您是否同意征求意见稿的框架结构和主要内容？如果不同意，请说明理由，并提出修改建议。

2. 您认为征求意见稿有关集团审计质量管理的具体规

定是否合理和具有可操作性，您有何意见建议？

3. 您认为征求意见稿有关项目的承接与保持的具体规定是否合理和具有可操作性，您有何意见建议？

4. 您认为征求意见稿有关总体审计策略和具体审计计划的具体规定是否合理和具有可操作性，您有何意见建议？

5. 您认为征求意见稿有关风险的识别、评估与应对的具体规定是否合理和具有可操作性，您有何意见建议？

6. 您认为征求意见稿有关重要性的具体规定是否合理和具有可操作性，您有何意见建议？

7. 您认为征求意见稿有关集团项目组与组成部分注册会计师之间的双向沟通的具体规定是否合理和具有可操作性，您有何意见建议？

8. 您认为征求意见稿有关期后事项的具体规定是否合理和具有可操作性，您有何意见建议？

9. 您认为征求意见稿有关审计报告的具体规定是否合理和具有可操作性，您有何意见建议？

10. 您认为征求意见稿有关与集团管理层和集团治理层的沟通的具体规定是否合理和具有可操作性，您有何意见建议？

11. 您认为征求意见稿有关审计工作底稿的具体规定是否合理和具有可操作性，您有何意见建议？

12. 您对征求意见稿有无其他意见和建议，请说明理由，

并提出修改建议。

附件 3

意见反馈表

单位：

联系人：

电话：

邮箱：

序号	条号	修改建议	修改理由

请将意见反馈表于 2024 年 11 月 15 日前发送至：standards@cicpa.org.cn