

# 中国注册会计师协会文件

会协〔2021〕16号

---

## 中国注册会计师协会关于印发《〈会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理〉应用指南》等三项应用指南征求意见稿的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会，各审计准则委员会委员：

2020年11月19日，财政部印发了由我会拟订的会计师事务所质量管理相关准则（财会〔2020〕17号）。为了帮助会计师事务所更好地理解 and 执行质量管理准则的各项要求，推进其贯彻实施到位，切实提高审计质量，我会起草了配套应用指南。

本次征求意见的应用指南包括三项，分别是《〈会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理〉应用指南》《〈会计师事务所质量管理准则第5102号——项目质量复核〉应用指南》和《〈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〉应用指南》。现予印发，请组织征求意见，并于2021年6月20日前将书面意见（包括Word格式电子版）反馈我会。

联系人：中注协专业标准部 马国芳 赵际喆

电话：010-88250256，88250207

传真：010-88250066

电子邮件：standards@cicpa.org.cn

通讯地址：北京市海淀区西四环中路16号院2号楼

邮编：100039

附件：

1. 《〈会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理〉应用指南》（征求意见稿）
2. 《〈会计师事务所质量管理准则第5102号——项目质量复核〉应用指南》（征求意见稿）
3. 《〈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〉应用指南》（征求意见稿）
4. 会计师事务所质量管理相关准则应用指南（征求意见稿）起草说明



(本页无正文)

**信息公开选项：主动公开**

---

抄送：深圳市注册会计师协会。

---

中国注册会计师协会

2021年4月21日印发

---



# 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号 ——业务质量管理》应用指南

(征求意见稿)

## 一、本准则与其他准则的联系（参见本准则第三条至第四条）

1. 本准则和《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》规范的是在会计师事务所层面实施质量管理的责任。《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》规范的是在审计项目层面实施质量管理的责任。除《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》外，其他一些准则也涉及在项目层面实施质量管理的相关规定。例如，《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》规定了集团项目合伙人对业务质量承担的相关责任；《中国注册会计师审阅准则第 2101 号——财务报表审阅》《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》分别针对财务报表审阅业务和其他鉴证业务在项目层面实施质量管理作出了相关规定。

2. 中国注册会计师职业道德守则规定了注册会计师应当遵守的相关职业道德要求，以帮助注册会计师履行维护公众利益的职责。根据本准则第三十条的规定，会计师事务所持续高质量地执行业务是服务公众利益的内在要求。因此，本准则与中国注册会计师职业道德守

则在维护公众利益方面是一致的。

## 二、本准则的结构和效力（参见本准则第六条）

3. 本准则的第二章“定义”针对某些术语提供了在本准则框架下的解释说明，旨在帮助会计师事务所和注册会计师在本准则框架下对这些术语进行一致理解和运用。法律法规和其他准则针对同一术语可能有不同的含义，本准则中的定义并不能取代法律法规或其他准则对相同术语作出的定义。

4. 本准则的第三章“目标”阐述了本准则中各项要求的制定背景和预期想要达到的效果，旨在帮助会计师事务所理解需要完成的任务以及完成这些任务的适当方法（如必要）。

5. 本准则的第四章“要求”使用“应当”、“不应当”或“不得”来提出要求或作出禁止性规定。

6. 本准则的附录和应用指南旨在为正确理解和执行本准则中的相关条款提供进一步解释、指引和示例。具体包括：

- （1）解释某些条款的确切含义；
- （2）阐述某些条款的制定目的或背景信息；
- （3）针对某些条款的理解和执行提供必要的指引和示例。

附录和应用指南并不对会计师事务所和注册会计师提出要求，但其解释、指引和示例有助于正确理解和遵守本准则的相关要求。

## 三、定义

### （一）应对措施（参见本准则第十一条）

7. 政策的执行可能包括以下两种方式：

(1) 受该政策约束的人员（本段所指的人员，包括本准则第二十三条定义的人员，也包括会计师事务所外部的相关人员）作出相关行动；

(2) 受该政策约束的人员避免作出可能与该政策产生冲突的行动。

8. 程序可能是强制的，通过正式文件或其他形式作出明确规定，也可能是非强制的，通过相关人员的行为或会计师事务所组织文化展示出来。程序的实施可能采取人工方式，也可能采取会计师事务所信息系统授权、审批、分配任务、传递信息等方式。

9. 如果会计师事务所在其质量管理体系或业务执行中利用了外部人员的工作，可能需要针对这些人员设计专门的政策和程序。《<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>应用指南》第 23 段至第 25 段对财务报表审计业务中，会计师事务所如何考虑针对外部人员设计专门的政策和程序提供了相关指引。

## **(二)会计师事务所质量管理体系的缺陷(参见本准则第十二条)**

10. 会计师事务所通过评价发现的情况（参见本准则第十三条）来识别缺陷。缺陷可能是通过评价单项情况识别出来的，也可能是通过综合评价多项情况识别出来的。

11. 如果会计师事务所未能识别出或恰当评估一项或多项质量风险，从而表明其质量管理体系存在缺陷，则会计师事务所可能并未针对这些质量风险采取应对措施，也可能所采取的应对措施未得到恰当

的设计或执行。

12. 本准则第十二条第（四）项所说的“质量管理体系的某些方面”通常包括下列方面：

（1）相关角色和人员的职责分配（参见本准则第三十九条至第四十一条）；

（2）会计师事务所的风险评估程序；

（3）监控和整改程序；

（4）对质量管理体系的评价。

13. 举例来说，与质量管理体系的某些方面相关的缺陷可能包括：

（1）会计师事务所的风险评估程序未能识别出表明会计师事务所及其业务的性质和具体情况已经发生变化，因而会计师事务所需要设定额外的质量目标、调整之前评估的质量风险或采取的应对措施的信息。

（2）会计师事务所监控和整改程序的设计和未能实现以下目的：

①就质量管理体系的设计、实施和运行情况提供相关、可靠、及时的信息；

②使会计师事务所能够采取适当的行动以应对识别出的缺陷，以使该缺陷能够及时得到整改。

（3）对质量管理体系承担最终责任的人员（即主要负责人，下同）未能每年一次对质量管理体系进行评价。

**（三）发现的情况（参见本准则第十三条）**



14. 发现的情况主要有以下三种来源：

- (1) 会计师事务所通过实施监控活动获取和积累的信息；
- (2) 会计师事务所从外部检查获取和积累的信息；
- (3) 会计师事务所通过其他相关来源获取和积累的信息。

在上述获取和积累信息的过程中，会计师事务所可能了解到与质量管理体系相关的其他情况，例如，该体系运行取得积极的成果，或者存在进一步改进和强化质量管理体系的机会。本指南第 169 段就会计师事务所如何在质量管理体系中利用这些信息提供进一步指引。

15. 本指南第 157 段对其他相关信息提供了举例。

16. 监控活动包括在项目层面实施的监控，如对特定项目的检查。从外部检查和其他相关来源获取的信息也可能与特定项目相关。因此，本准则第十三条所称的“与质量管理体系设计、实施和运行相关的信息”也包括在项目层面发现的、与质量管理体系相关的情况。

#### **（四）外部检查（参见本准则第十四条）**

17. 在某些情况下，外部监管机构还可能实施其他类型的检查。例如，选定某些会计师事务所，聚焦其审计业务的特定方面（如函证程序的实施情况）或针对其全所业务实施专项检查。

#### **（五）相关职业道德要求（参见本准则第十六条和第五十五条）**

18. 质量管理体系中的相关职业道德要求可能因会计师事务所及其业务的性质和具体情况而有所不同。例如，如果会计师事务所执行上市实体审计业务，则中国注册会计师职业道德守则中与上市实体审计业务有关的规定可能与本所质量管理体系相关；如果会计师事务所

不向审计客户提供非鉴证服务，则中国注册会计师职业道德守则中与向审计客户提供非鉴证服务相关的规定可能与本所质量管理体系无关。中国注册会计师职业道德守则对“注册会计师”这一术语作出了定义，并进一步指出，该守则所称的注册会计师，有时也指其所在的会计师事务所。

19. 根据《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》第三条的规定，如果某些法律法规的规定与职业道德守则的相关条款不一致，注册会计师应当注意到这些差异。除非法律法规禁止，注册会计师应当按照较为严格的规定执行。

20. 相关职业道德要求中的部分规定只适用于业务执行所涉及的相关人员，而非会计师事务所。例如：

(1) 当注册会计师以工作人员的身份为其所在会计师事务所提供专业服务时，适用中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则的相关规定；

(2) 中国注册会计师职业道德守则中的部分条款适用于为客户提供专业服务的注册会计师个人，而非会计师事务所。

即使相关职业道德要求中的某些条款仅适用于注册会计师个人，会计师事务所质量管理体系也可能需要考虑这些职业道德要求。

21. 举例来说，以下条款只适用于注册会计师个人，而非会计师事务所：

(1)《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》第六章关于注册会计师提供或接受利益诱惑的规定；

(2)《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》第十章关于家庭和私人关系的规定；

(3)《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》第十一章关于审计项目团队成员最近曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工的规定。

**(六) 网络和网络事务所**（参见本准则第二十条至第二十一条、第九十四条）

22. 网络和网络事务所可能存在多种组织方式。例如，就会计师事务所质量管理体系来说：

(1) 网络可能对会计师事务所质量管理体系提出相关要求，或向会计师事务所提供相关服务，供其在质量管理体系或业务执行中加以利用；

(2) 网络事务所可能向会计师事务所提供服务（如提供资源），供其在质量管理体系或业务执行中加以利用；

(3) 网络中的其他组织或架构可能对会计师事务所质量管理体系提出相关要求或提供相关服务。

在本准则的框架下，上述任何一方提出的要求或提供的服务，都属于本准则所称的“网络要求”或“网络服务”。

**(七) 服务提供商**（参见本准则第二十二条）

23. 在集团审计中，如果组成部分注册会计师来自本所所属网络以外的其他会计师事务所，则该组成部分注册会计师属于本准则所称的“服务提供商”。

#### **（八）人员（参见本准则第二十三条）**

24. 虽然本准则将“人员”定义为“会计师事务所的合伙人和员工”，但会计师事务所在执行质量管理体系中的活动或执行业务时，也可能利用会计师事务所外部人员的工作。这里所说的“会计师事务所外部人员”，可能包括来自网络事务所的人员（例如，来自网络事务所服务提供中心的人员），或来自服务提供商的人员（例如，来自本所所属网络以外其他会计师事务所的组成部分注册会计师）。

25. 本准则所称的“人员”，也包括本会计师事务所其他部门（如服务提供中心、分所或分部）的合伙人和员工。

#### **（九）项目组（参见本准则第二十五条）**

26. 《〈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〉应用指南》第 15 段至第 25 段针对在财务报表审计业务中，如何界定项目组（即审计项目组）的概念提供了进一步指引。

#### **四、运用和遵守相关要求（参见本准则第三十一条）**

27. 举例来说，在下列情况下，本准则中的某些要求可能与本会计师事务所不相关：

（1）如果会计师事务所不执行公众利益实体审计业务，则本准则有关公众利益实体审计业务的要求可能不相关；

（2）对于仅提供相关服务业务的会计师事务所（即该会计师事务所不执行任何类型的鉴证业务），如果该服务或服务相关方没有要求会计师事务所保持独立性，则本准则第五十六条第（三）项“至少每年一次向所有需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员获取

其已遵守独立性要求的书面确认”的要求可能不相关。

## 五、质量管理体系

**（一）质量管理体系的概念**（参见本准则第八条、第二十九条、第三十四条和第三十六条）

28. 本准则第三十四条规定了质量管理体系的框架和组成要素，供会计师事务所参考。实务中，会计师事务所需要根据本准则的规定，结合本所及其业务的性质和具体情况，“量身定制”适合本所的质量管理体系。例如，会计师事务所可以使用与本准则不同的名称来描述质量管理体系的组成要素，也可以根据实际情况调整这些要素。会计师事务所需要确保其质量管理体系遵守本准则的各项要求（除非某项要求与本会计师事务所不相关）、满足本所质量管理的需要，并切实有效发挥作用，防止流于形式。

29. 针对质量管理体系各组成要素的有效衔接、互相支撑、协同运行，举例如下：

（1）会计师事务所的风险评估程序，为会计师事务所在其质量管理体系中采用风险导向的方法建立必要的流程。

（2）治理和领导层，为质量管理体系的设计、实施和运行营造良好的环境，为该体系提供支持。

（3）资源、信息与沟通，使得质量管理体系的设计、实施和运行能够落到实处。

（4）监控和整改程序，用于监控会计师事务所质量管理体系的设计、实施和运行情况，识别质量管理体系的缺陷，并针对该缺陷采

取相应的整改措施。监控和整改程序的结果，为会计师事务所的风险评估程序提供相关的信息。

(5) 质量管理体系的特定事项之间可能存在相互联系。例如，相关职业道德要求中的某些方面可能与客户关系和具体业务的接受与保持相关。

30. 合理保证是一种高水平的保证。当质量管理体系能够将本准则第二十九条第(一)项和第(二)项所述的目标未能实现的风险降低至可接受的低水平时，就获取了合理保证。由于质量管理体系存在固有限制，合理保证并非绝对保证。固有限制的例子包括：

(1) 由于人为干扰或失误，导致决策过程中的人为判断发生偏差，从而使质量管理体系未能有效发挥作用；

(2) 由于信息系统应用程序发生故障，导致质量管理体系的部分或全部未能有效发挥作用。

**(二) 质量管理体系的设计、实施和运行**（参见本准则第三十三条和第三十八条）

31. 质量管理不是孤立的，它是将会计师事务所以质量为导向的组织文化，与会计师事务所的战略、经营活动和业务流程相结合的产物。因此，在设计质量管理体系时，将会计师事务所的经营活动和业务流程统筹起来一并考虑，有助于实现会计师事务所的协调管理，强化质量管理的有效性。

32. 会计师事务所在运用职业判断时，如果作出职业判断的人员保持一种探究的态度，则很可能能够提高职业判断的质量。这种探究

的态度可以体现在下列方面：

(1) 针对所获取的与质量管理体系相关的信息，包括与会计师事务所及其业务的性质和具体情况相关的信息，考虑其来源、相关性和充分性；

(2) 对是否需要作出进一步调查或采取其他行动保持开放和警觉。

**(三)相关人员的职责分配**(参见本准则第三十九条、第四十条、第四十九条第(五)项和附录)

33. 根据本准则第四十九条第(五)项的规定，治理和领导层的质量目标之一是，会计师事务所的组织结构以及对相关人员角色、职责、权限的分配是恰当的，能够满足质量管理体系设计、实施和运行的需要。

34. 尽管会计师事务所按照本准则第三十九条的要求对质量管理体系相关人员进行职责分配，会计师事务所仍然需要对质量管理体系承担最终责任，并督促相关人员对向其分配的各项职责承担责任。例如，尽管会计师事务所按照本准则第九十九条和第一百条的规定，将评价质量管理体系和得出相关结论的职责分配给其主要负责人(即由主要负责人代表会计师事务所对质量管理体系进行评价并得出相关结论)，会计师事务所仍然需要对该评价和结论负责。

35. 按照本准则第三十九条的规定对相关方面承担责任的人员通常是会计师事务所的合伙人，以确保其能够符合本准则第四十条第(二)项要求的条件，即在会计师事务所内具有履行其责任所需要的

权威性和影响力。然而，在某些情况下，符合条件的人员不一定是会计师事务所的合伙人（例如，会计师事务所未采用合伙制组织形式；或者会计师事务所或其所属网络存在正式的人员安排，使某些不处于合伙人职位的人员也具有履行责任所需要的权威性和影响力）。在这些情况下，这些人员也可以承担本准则第三十九条规定的相关责任。

36. 不同会计师事务所对相关角色、职责、权限的分配可能不同。法律法规可能对会计师事务所的领导层、管理架构或职责权限划分作出相关规定。本准则第三十九条规定的质量管理领导层中的三类人员（即主要负责人、对质量管理体系的运行承担责任的人员、对质量管理体系特定方面的运行承担责任的人员）可以进一步将其职责分解为各项具体任务，并分配给其他人员，以协助领导层人员履行其职责。尽管如此，质量管理领导层人员仍然应当对会计师事务所向其分配的职责承担责任。

37. 以下是不同类型会计师事务所分配相关角色和职责的示例：

（1）对于较不复杂的会计师事务所，主要负责人可以同时承担本准则第三十九条规定的三项质量管理领导层职责，即既对质量管理体系承担最终责任，又对质量管理体系的运行承担责任，同时还对遵守独立性要求、监控和整改程序等方面的运行承担责任。

（2）对于较为复杂的会计师事务所，其组织结构可能包含多个领导层级，并且可能设立一个独立的非执行治理机构（如会计师事务所管理委员会或类似机构）承担会计师事务所的管理和监督职责，该机构也可能包括外部人员。在这种情况下，主要负责人通常是指在会



计师事务所的管理和监督中具有最高话语权的人员。除主要负责人对质量管理体系承担最终责任外，会计师事务所还可以将对质量管理体系的运行承担责任、对质量管理体系特定方面的运行承担责任的职责分配给其他专门人员，并且上述“质量管理体系特定方面”可以不局限于遵守独立性要求、监控和整改程序两个方面，还可以包括质量管理体系的其他要素，或者管理会计师事务所的某一业务条线等。本准则附录提供了一个较为复杂会计师事务所的质量管理领导层示例。

38. 遵守独立性要求对于会计师事务所执行财务报表审计业务、财务报表审阅业务、其他鉴证业务至关重要，也符合利益相关者的期望。对遵守独立性要求承担责任的人员通常需要监督与独立性相关的所有事项，以确保会计师事务所能够设计和实施扎实、持续有效的政策和程序以应对与独立性有关的事项。

39. 除本准则第四十条规定的条件外，法律法规或其他职业准则也可能对质量管理领导层人员的任职条件作出规定，如与执业资格、职业教育或继续教育相关的规定。

40. 就对质量管理体系的运行承担责任的人员来说，具备适当的知识和经验通常包括了解会计师事务所的战略决策和行动，并在会计师事务所的运营方面具有丰富的经验。

## **六、会计师事务所的风险评估程序**

### **（一）风险导向的质量管理理念（参见本准则第四十四条）**

41. 会计师事务所的性质和具体情况，包括其组织结构，可能影响会计师事务所风险评估程序的设计。以下是不同类型会计师事务所

风险评估程序的示例：

（1）对于较不复杂的会计师事务所，对质量管理体系的运行承担责任的人员可能充分了解会计师事务所及其业务，以执行风险评估程序。此外，对质量目标、质量风险和应对措施的记录也可能较为简单（例如，可能记录在单个文档中）。

（2）对于较为复杂的会计师事务所，其风险评估程序可能较为正规，涉及较多人员和活动。风险评估程序可能是集中的（例如，为所有业务单元、职能部门和业务条线集中设定质量目标、识别和评估质量风险、设计和采取应对措施），也可能是分散的（例如，在各业务单元、职能部门或业务条线层面分别设定质量目标、识别和评估质量风险、设计和采取应对措施，并将其结果汇总至会计师事务所层面）。会计师事务所所属的网络也可能为会计师事务所提供质量目标、质量风险和应对措施，供会计师事务所在其质量管理体系中采用。

42. 在风险评估程序中，会计师事务所设定质量目标、识别和评估质量风险、设计和采取应对措施是一个不断完善和优化的过程，而不是一成不变的。例如：

（1）在识别和评估质量风险时，会计师事务所可能发现需要设定额外的质量目标；

（2）在设计和采取应对措施时，会计师事务所可能发现某一质量风险未能得到识别和评估。

43. 会计师事务所在设定质量目标、识别和评估质量风险、设计和采取应对措施的过程中，需要各种来源的信息。这些信息属于质量

管理体系“信息与沟通”要素的一部分，包括下列方面：

(1) 会计师事务所实施监控和整改程序的结果（参见本准则第八十六条和本指南第 183 段）。

(2) 来自网络或服务提供商的信息，包括：

①关于网络要求或网络服务的信息（参见本准则第九十四条）；

②其他来自网络的信息，包括与网络针对本网络中所有事务所实施监控活动的结果相关的信息（参见本准则第九十六条至第九十七条）。

(3) 来自会计师事务所内部或外部的其他方面的信息，例如：

①由于未能按照适用的法律法规、职业准则的要求执行业务，或由于未能遵守会计师事务所按照本准则要求制定的政策和程序，而引发的投诉和指控；

②外部检查的结果；

③会计师事务所可以从监管机构获取的、与会计师事务所执业对象相关的信息，例如，会计师事务所从证券监管部门获取的与执业对象相关的信息（如客户财务报表不合规或未遵守证券监管规定）；

④质量管理体系中发生的、影响质量管理体系其他方面的变化，例如，会计师事务所在资源方面发生的变化；

⑤其他外部来源的信息，例如，针对本会计师事务所的监管或诉讼，或者虽然是针对其他会计师事务所的监管或诉讼，但该监管或诉讼可能提示本会计师事务所需要关注或考虑的事项。

**(二) 设定质量目标**（参见本准则第四十五条）

44. 法律法规或职业准则的规定可能导致会计师事务所需要设定额外的质量目标。例如，法律法规可能要求会计师事务所在其治理结构中任命一些不直接参与日常经营事务的人员，会计师事务所认为有必要针对该项要求设定额外的质量目标。

45. 在某些情况下，由于会计师事务所及其业务的性质和具体情况，会计师事务所可能认为没有必要设定额外的质量目标。在这种情况下，会计师事务所仍然需要设定本准则规定的质量目标。

46. 会计师事务所可以设定子目标，以强化质量风险的识别和评估，以及应对措施的设计和采取。

### **（三）识别和评估质量风险（参见本准则第四十六条）**

47. 除本准则第四十六条第（一）项所述的事项或情况（包括相关人员的作为或不作为，下同）外，其他事项或情况也可能对实现质量目标产生不利影响。

48. 并非所有风险都属于本准则所称的质量风险，具体取决于事项或情况可能对实现质量目标产生不利影响的方式和程度。在确定一项风险是否属于质量风险时，会计师事务所需要运用职业判断，并考虑该风险的发生是否具有合理可能性，并且该风险一旦发生，是否将单独或连同其他风险对质量目标的实现产生不利影响。

49. 以下是可能对实现质量目标产生不利影响的事项或情况，与可能产生的质量风险的示例。

会计师事务所了解到的、可能对实现质量目标产生不利影响的事项或情况示例	可能产生的质量风险示例
<p>会计师事务所在战略和运营方面的决策与行动、业务流程及业务模式：会计师事务所的总体财务目标过分依赖于向客户提供本准则适用范围以外的服务。</p>	<p>对于治理和领导层来说，这可能产生多项质量风险，例如：</p> <p>（1）会计师事务所的资源被优先分配给本准则适用范围以外的服务，从而不利于本准则适用范围以内的服务（即财务报表审计、财务报表审阅、其他鉴证业务和相关服务业务）的质量；</p> <p>（2）会计师事务所对财务和运营方面优先事项的决策并未充分考虑在执行本准则适用范围以内的服务时，质量的重要性。</p>
<p>领导层的特征和管理风格：会计师事务所规模较小，项目合伙人人数有限，并且这些项目合伙人共享某些权限。</p>	<p>对于治理和领导层来说，这可能产生多项质量风险，例如：</p> <p>（1）领导层各成员的职责划分不清，对质量的责任没有得到明确界定；</p> <p>（2）如果领导层成员的行为无助于提高质量，可能无人提出质疑。</p>

<p>会计师事务所的复杂程度和经营特征：会计师事务所最近合并了另一家会计师事务所。</p>	<p>对于资源来说，这可能产生多项质量风险，例如：</p> <p>（1）参与合并的两家会计师事务所，其技术资源可能并不兼容；</p> <p>（2）项目组可能使用的是会计师事务所在合并之前开发的知识资源，而这些知识资源已经不再与合并之后的会计师事务所新的方法论一致。</p>
---	--

50. 由于质量管理体系不断发生变化，会计师事务所设计和采取的应对措施可能会产生一些新的事项或情况，而这些事项或情况又可能产生新的质量风险。例如，会计师事务所可能利用一些资源（如技术资源）以应对某质量风险，而利用这些资源本身又可能产生新的质量风险。

51. 一项风险单独或连同其他风险，可能对质量目标的实现产生不利影响的程度，可能取决于产生该风险的事项或情况。举例来说，在评估不利影响的程度时，会计师事务所可以考虑下列方面：

- （1）这些事项或情况将可能如何影响质量目标的实现；
- （2）这些事项或情况预期发生的频繁程度；
- （3）这些事项或情况自发生起至产生影响止所需要的时间，以及在这段时间内，会计师事务所是否有机会采取措施减轻这些事项或情况的影响；

(4) 这些事项或情况一旦发生，将可能在多长时间内对质量目标的实现产生不利影响。

对质量风险的评估不一定采用正式的评级或评分方式，当然，会计师事务所也可以选择这样做。

#### **(四)设计和采取应对措施(参见本准则第十一条和第四十七条)**

52. 应对措施的性质、时间安排和范围取决于相关质量风险的评估结果及其理由，即风险发生的可能性以及对实现一项或多项质量目标可能产生的影响。

53. 会计师事务所设计和采取的应对措施可能在会计师事务所层面或项目层面运行，也可能涉及在会计师事务所层面和项目层面采取行动的一系列职责。例如，会计师事务所可以制定下列与咨询相关的政策和程序：

(1) 要求会计师事务所委派具有适当资质和经验的人员为项目组提供咨询；

(2) 明确项目组向哪些人员进行咨询以及就哪些具体事项进行咨询；

(3) 要求项目组识别需要咨询的事项、进行咨询并执行咨询形成的结论。

54. 对于人员众多或办公地点较为分散的会计师事务所，为了保持全所范围内的一致性，可能更需要制定正式书面形式的政策和程序。

55. 某些本准则明确规定的应对措施可以应对多个质量风险，这些质量风险可能与质量管理体系的多个要素、多项质量目标相关。例

如，针对投诉和指控建立的政策和程序（应对措施）可以应对与资源（如相关人员对质量的重视）、相关职业道德要求、治理和领导层等要素的质量目标相关的质量风险。本准则明确规定的应对措施，对于实现质量管理体系的目标而言是不充分的，在某些情况下，会计师事务所可能还需要设计和采取额外的应对措施。

**（五）会计师事务所或其业务的性质和具体情况发生变化（参见本准则第四十八条）**

56. 根据本准则第四十八条的规定，会计师事务所应当制定政策和程序，以识别表明会计师事务所或其业务的性质和具体情况发生变化的信息。不同类型的会计师事务所，相关政策和程序也可能不同，以下是一些示例：

（1）对于较不复杂的会计师事务所，上述政策和程序可能是非正式的，尤其是当负责设定质量目标、识别和评估质量风险、设计和采取应对措施的人员能够在其日常工作中识别出上述发生变化的信息时。

（2）对于较为复杂的会计师事务所，可能需要制定更为正式的政策和程序以识别和应对上述发生变化的信息。举例来说，这些政策和程序可能包括定期复核与会计师事务所及其业务的性质和具体情况相关的信息，如持续跟踪会计师事务所内外部环境中的相关趋势和事件。

57. 根据本准则第八十六条的规定，会计师事务所应当针对识别出的缺陷，设计和采取整改措施。作为整改措施的一部分，会计师事



务所可能需要设定额外的质量目标、识别和评估额外的质量风险或调整已评估的质量风险、设计和采取额外的应对措施或调整已采取的应对措施。

58. 除本准则明确规定的质量目标外，会计师事务所可能还设定了额外的质量目标。之后，会计师事务所可能识别出某些信息，表明这些额外的质量目标不再需要，或对这些目标需要作出调整。

## 七、治理和领导层

### （一）质量至上的文化（参见本准则第四十九条第（一）项）

59. 会计师事务所的文化是影响其人员行为的重要因素。相关职业道德要求规范了职业道德基本原则，质量管理体系中的“相关职业道德要求”要素则进一步对职业道德基本原则进行阐述。本准则第四十九条第（一）项所述的职业价值观和职业态度可能包括下列方面：

（1）职业品质，如及时、礼貌、尊重、负责、反应迅速、可靠等；

（2）团队合作；

（3）对职业环境中新的或不同的观点保持开放的心态；

（4）追求卓越；

（5）致力于持续进步（例如，设定高于最低要求的期望水平，并重视持续学习）；

（6）承担社会责任。

60. 会计师事务所的战略决策流程，包括经营战略的制定，可能包含若干事项，例如，财务和运营方面的决策、财务目标、财务资源

管理、市场份额的增长、行业专门化或新业务拓展等。会计师事务所在财务和运营方面对优先事项的安排可能直接或间接影响会计师事务所对质量的追求，例如，会计师事务所可能有动机聚焦于财务和运营方面优先安排的事项，反而可能忽视对质量的重视。

**(二) 领导层**（参见本准则第四十九条第（二）项至第（四）项）

61. 为确保领导层对质量负责，会计师事务所需要设计和采取相应的应对措施，其中包括本准则第一百零二条规定的业绩评价措施。

62. 领导层通过实际行动为会计师事务所奠定高层基调。会计师事务所内部各层级之间清晰、一致、经常的行动和沟通，将有助于共同优化会计师事务所的文化并展示出会计师事务所对质量的不懈追求。

**(三) 组织结构**（参见本准则第四十九条第（五）项）

63. 会计师事务所的组织结构可能包括其运营单元、运营流程、部门划分、地理位置分布、其他结构等。在某些情况下，会计师事务所可以设立一个服务提供中心，由该中心集中或统一处理各种活动和流程。在这种情况下，本准则所称的项目组，还可能包括来自该服务提供中心、负责执行重复或特殊工作的人员。

**(四) 资源**（参见本准则第四十九条第（六）项）

64. 会计师事务所主要负责人和对质量管理体系的运行承担责任的人员，在大多数情况下，都能够影响会计师事务所获取、开发、维护、利用的资源的性质和范围，以及对这些资源的分配，包括利用资源的时间安排。

65. 由于资源需求通常随时间发生变动，会计师事务所可能难以预测其所有资源需求。会计师事务所的资源计划可能包括确定当前的资源需求、预测未来的资源需求，并建立相关程序以应对始料未及的资源需求。

#### **（五）合伙人管理（参见本准则第五十二条至第五十四条）**

66. 本准则第五十三条第二款要求会计师事务所应当针对合伙人晋升建立和实施质量一票否决制度。举例来说，会计师事务所的政策和程序可以明确规定，近三年执业质量有重大问题的人员，不得晋升合伙人。此外，会计师事务所还可以建立与执业质量挂钩的合伙人奖惩制度和末位淘汰机制。

### **八、相关职业道德要求**

#### **（一）相关质量目标（参见本准则第十六条和第五十五条）**

67. 中国注册会计师职业道德守则规定了注册会计师应当遵循的职业道德基本原则，为注册会计师的行为建立了标准。这些职业道德基本原则包括：诚信、客观公正、独立性、专业胜任能力和勤勉尽责、保密、良好职业行为。中国注册会计师职业道德守则还规定了职业道德概念框架，即注册会计师用于解决职业道德问题的思路和方法。此外，中国注册会计师职业道德守则还针对各种情形下的职业道德问题作出了具体规定。除中国注册会计师职业道德守则外，某些法律法规也可能针对相关职业道德要求（包括独立性要求）作出具体规定。例如，《中华人民共和国数据安全法》涉及相关信息的保密要求。

68. 在某些情况下，会计师事务所质量管理体系的规定可能比相

关职业道德要求的规定更严格、具体，或作为相关职业道德要求的补充。例如：

（1）会计师事务所禁止向审计客户提供非鉴证服务，即使能够采取防范措施将对独立性的不利影响降低至可接受的水平；

（2）会计师事务所针对所有项目合伙人都作出了定期轮换的规定，而不仅限于公众利益实体审计项目的项目合伙人，或者会计师事务所针对所有项目组高级成员都作出了定期轮换的规定，而不仅限于关键审计合伙人。

69. 质量管理体系的其他要素也可能影响“相关职业道德要求”要素，或与之相关。以下是“相关职业道德要求”要素与其他要素之间联系的示例：

（1）“信息与沟通”要素可能涉及与“相关职业道德要求”要素有关的各种沟通，包括：

①会计师事务所向其所有人员以及会计师事务所以外受独立性要求约束的其他人员传达独立性要求；

②会计师事务所人员和项目组向会计师事务所沟通相关信息，如可能对独立性产生不利影响或违反相关职业道德要求的事项或情况，而不必担心遭受打击报复。

（2）针对“资源”要素，会计师事务所可能采取下列措施：

①委派相关人员负责管理和监控相关职业道德要求的遵守情况或就与相关职业道德要求有关的事项提供咨询；

②运用信息技术手段监控相关职业道德要求的遵守情况，包括监

控和记录与独立性要求遵守情况有关的信息。

70. 其他组织或人员适用的相关职业道德要求，取决于相关职业道德要求自身的规定，以及会计师事务所在其质量管理体系或业务执行中利用其他组织或人员工作的方式。以下是适用于其他组织或人员的相关职业道德要求示例：

(1) 适用于网络事务所及其人员的相关职业道德要求。例如，《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求》中的相关规定，同样适用于网络事务所及其人员。

(2) 相关职业道德要求可能包括项目组或其他类似概念的定义，根据该定义，项目组可能包括所有执行鉴证程序的人员，例如，在偏远地区实施存货监盘程序的组成部分注册会计师或服务提供商。在这种情况下，所有适用于项目组的相关职业道德要求也可能同时适用于这些人员。

(3) 当网络、网络事务所、服务提供商有可能接触到会计师事务所获取的客户信息时，同样需要遵守保密原则。

## **(二) 明确规定的应对措施（参见本准则第五十六条）**

71. 相关职业道德要求可能规定注册会计师如何识别、评价和应对对职业道德基本原则的不利影响。例如，《中国注册会计师职业道德守则第 2 号——职业道德概念框架》规定了职业道德概念框架，即解决职业道德问题的思路和方法，并要求注册会计师在运用职业道德概念框架时，实施理性且掌握充分信息的第三方测试。

72. 相关职业道德要求可能规定会计师事务所如何应对违反职业

道德的情形。中国注册会计师职业道德守则针对违反该守则的情形作出明确规定。例如，《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》第二章第九节针对违反独立性要求的情形作出了具体规定，其中要求会计师事务所在某些情况下与外部各方沟通。

73. 针对违反相关职业道德要求的情况，会计师事务所可以考虑下列方面：

(1) 向适当人员沟通违反相关职业道德要求的情况；

(2) 评价违反相关职业道德要求的严重程度以及对遵守相关职业道德要求的影响；

(3) 为恰当应对违反相关职业道德要求的后果采取的适当行动，以及尽可能快地采取这些行动；

(4) 确定是否向外部各方报告违反相关职业道德要求的事项，如向相关监管机构或与该事项相关的客户治理层报告这些事项；

(5) 确定需要对违反相关职业道德要求的责任人采取哪些适当行动。

## 九、客户关系和具体业务的接受与保持

**(一) 业务的性质和具体情况以及客户的诚信和道德价值观**（参见本准则第五十九条第（一）项第1点）

74. 业务的性质和具体情况可能包括下列信息：

(1) 客户所属行业及相关监管因素；

(2) 客户的性质，例如，客户的组织结构、运营方式、所有权

和治理结构、商业模式和融资方式等；

(3) 鉴证对象的性质及适用标准，例如，对综合报告来说：

- ①鉴证对象可能包括与社会、环境、健康、安全等有关的信息；
- ②适用的标准可能是由公认的职业组织制定的绩效评价标准。

75. 会计师事务所获取的、用于支持其对客户的诚信和道德价值观进行判断的信息可能包括客户主要所有者、关键管理人员及治理层的身份和商业信誉。举例来说，下列因素可能影响会计师事务所针对客户的诚信和道德价值观所获取信息的性质和范围：

- (1) 客户的性质，包括其所有权结构和治理结构的复杂程度；
- (2) 客户的运营方式，包括其业务模式；
- (3) 客户主要所有者、关键管理人员及治理层对于某些事项的态度，这些事项可能包括内部控制环境或激进理解会计准则等；
- (4) 客户是否强烈希望将会计师事务所的收费维持在尽可能低的水平；
- (5) 是否存在迹象表明客户对会计师事务所工作的范围施加限制；
- (6) 是否存在迹象表明客户可能涉足洗钱或其他犯罪活动；
- (7) 客户委托本会计师事务所而不是继续委托前任会计师事务所的原因；
- (8) 客户关联方的身份和商业信誉。

76. 会计师事务所可以从内外部各种渠道获取相关信息，例如：

- (1) 针对现有客户，从当前正在执行或以前执行的业务（如适

用)中获取信息,或者询问其他为该客户提供过服务的人员。

(2) 针对新客户,根据相关职业道德要求,询问当前或以前为该客户提供会计专业服务的其他会计师事务所。

(3) 与其他第三方沟通,如银行、法律顾问或行业同行。

(4) 通过搜索相关数据库(该数据库可能属于本准则所称的知识资源)进行背景调查。在某些情况下,会计师事务所可以利用服务提供商实施背景调查。

77. 会计师事务所在接受与保持客户关系和具体业务的过程中获取的信息,通常与项目组计划和执行该业务是相关的。职业准则可能特别要求项目组获取或考虑这些信息。例如,《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》第三十三条明确要求项目合伙人在按照审计准则的规定计划和执行审计工作时,应当考虑在客户关系和审计业务的接受与保持环节获取的信息。

78. 法律法规或职业准则可能包含某些具体规定,需要会计师事务所在接受或保持某项客户关系或具体业务之前遵守,也可能要求会计师事务所在承接某项业务时询问现任或前任会计师事务所。例如,根据《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》第十三条第(二)项的规定,如果被审计单位变更了会计师事务所,则在首次审计业务开始前,注册会计师应当按照相关审计准则和职业道德要求的规定,与前任注册会计师进行沟通。再如,《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》第七条明确规定,注册会计师在承接新的客户、业务或发生商业关系前,应当采取合理



措施识别可能产生利益冲突，进而对职业道德基本原则产生不利影响的情形，该守则第三十八条进一步规定，在财务报表审计和审阅业务中，拟接任注册会计师应当要求现任或前任注册会计师提供已知的相关事实或情况。

**(二) 会计师事务所执行业务的能力**（参见本准则第五十九条第（一）项第2点）

79. 会计师事务所按照适用的法律法规和职业准则的规定执行业务的能力可能受下列因素影响：

- (1) 会计师事务所能否获取适当资源以执行业务；
- (2) 会计师事务所能否获取执行业务所需的信息，或者是否能够接触到提供这些信息的人员；
- (3) 会计师事务所和项目组能否履行其与遵守相关职业道德要求有关的责任。

80. 举例来说，会计师事务所在确定其能否获取适当资源以执行业务时，可以考虑下列因素：

- (1) 业务的具体情况以及报告的截止期限；
- (2) 会计师事务所能否获得具备适当胜任能力，包括充足的时间以执行业务的人员，包括下列人员：
  - ①对业务的指导和监督承担总体责任的人员；
  - ②针对客户所处相关行业、鉴证对象、编制鉴证对象信息所采用的标准、相关监管和报告要求等方面，具备充分知识和经验的人员；
  - ③在集团审计中，对组成部分财务信息实施审计程序的人员。

(3) 是否需要利用专家的工作，如是，能否取得专家的支持；

(4) 如果需要实施项目质量复核，会计师事务所是否拥有能够满足《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》所规定的资质要求的人员；

(5) 是否需要相关技术资源，例如，是否需要相关信息技术应用软件以使项目组能够对客户的某些数据实施相关程序；

(6) 是否需要相关知识资源，例如，与执行业务相关的方法论、具体行业或鉴证对象的相关指引、相关信息的获取渠道等。

**(三) 会计师事务所在财务和运营方面对优先事项的安排**（参见本准则第五十九条第（二）项）

81. 会计师事务所在财务方面的优先事项可能更多关注其盈利能力，同时，执行业务的收费水平也会影响会计师事务所的财务资源。会计师事务所在运营方面的优先事项可能包括一些战略重点领域，如市场份额的增长、行业专门化或新业务拓展等。即使会计师事务所满意某项业务的报价，也可能由于存在某些情况（如客户缺乏诚信和道德价值观），使得会计师事务所承接或保持该项业务可能是不适当的。

82. 在某些情况下，针对业务的性质和具体情况，客户的报价过低，这可能降低会计师事务所按照适用的法律法规和职业准则的规定执行业务的能力。《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》第五章针对收费作出了具体规定。该守则第四十四条明确：收费报价水平可能影响注册会计师按照职业准则提供专业服务的能力。如果报价水平过低，以致注册会计师难以按照适用的职

业准则执行业务，则可能因自身利益对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响。

**(四) 会计师事务所在接受或保持某一客户关系或具体业务后知悉的信息**（参见本准则第六十条）

83. 会计师事务所在接受或保持某一客户关系或具体业务后知悉的信息可能包括两种类型：

（1）会计师事务所在决定接受或保持该客户关系或具体业务时已经存在的信息，但会计师事务所当时并未知悉该信息；

（2）会计师事务所在决定接受或保持该客户关系或具体业务之后出现的新信息。

84. 举例来说，针对本准则第六十条第（一）项所述的情形，会计师事务所可以制定下列政策和程序：

（1）在会计师事务所内部或向法律顾问咨询；

（2）考虑相关法律法规或职业准则是否要求会计师事务所在这种情形下继续执行业务；

（3）与客户管理层和治理层中适当级别的人员，或与业务的相关方讨论会计师事务所根据相关事实和情况可能采取的措施；

（4）如果会计师事务所认为拒绝接受或保持该客户关系或具体业务是适当的，则需要采取下列措施：

①将这一决定及其理由告知客户管理层和治理层，或者业务的相关方；

②考虑相关法律法规或职业准则是否要求会计师事务所向相关

监管机构报告这一决定及其理由。

85. 在某些情况下，法律法规可能规定会计师事务所所有义务接受或保持某项客户关系或具体业务。在这些情况下，如果会计师事务所知悉了本来可能导致其拒绝接受或保持该客户关系或业务的信息，则按照本准则第六十条第（二）项的规定，会计师事务所应当制定相关政策 and 程序。举例来说，这些政策和程序可能涉及下列方面：

（1）会计师事务所考虑这些信息对业务执行的影响；

（2）会计师事务所向项目合伙人沟通这些信息，并要求项目合伙人加强对项目组成员进行指导、监督、复核的范围和频繁程度；

（3）会计师事务所向项目组分派经验更为丰富的人员；

（4）会计师事务所决定对该项目实施项目质量复核。

## 十、业务执行

**（一）项目组的责任以及指导、监督和复核**（参见本准则第六十四条第（一）项至第（二）项）

86. 法律法规或职业准则可能对项目合伙人的总体责任作出具体规定。例如，《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》规定了审计项目合伙人管理和实现审计质量的总体责任以及充分、适当地参与整个审计过程的责任，包括适当地指导、监督审计项目组并复核其工作的责任。

87. 指导、监督和复核的例子包括：

（1）对项目组的指导和监督，可能包括：

①跟踪项目的进展；

②考虑项目组成员是否理解对其作出的指令，以及是否严格按照项目计划执行相关工作；

③应对业务执行过程中遇到的各种事项，考虑其重要程度并相应调整项目计划；

④识别需要咨询的事项或需要由经验更为丰富的项目组成员加以考虑的事项。

(2) 对项目组的工作进行复核，可能包括考虑下列方面：

①该工作是否是按照适用的法律法规、职业准则以及会计师事务所的政策和程序执行的；

②是否已将重要事项提请作出进一步考虑；

③是否已进行适当咨询，咨询结论是否已得到恰当执行和记录；

④是否需要调整拟执行工作的性质、时间安排和范围；

⑤已执行的工作是否能够支持得出的结论并已得到恰当记录；

⑥在鉴证业务中获取的相关证据是否充分、适当，能够为鉴证报告提供支持；

⑦执行的各项程序是否已达到其目标。

88. 在某些情况下，会计师事务所可能利用本所服务提供中心或网络事务所服务提供中心的人员（这些人员属于项目组成员）来执行业务中的某些程序。在这些情况下，会计师事务所可能需要专门针对这些人员的指导、监督和复核制定政策和程序。举例来说，这些政策和程序可能包括：

(1) 业务中的哪些方面可以被分配给服务提供中心的人员；

(2) 项目合伙人或其授权的人员如何对服务提供中心的人员进行指导、监督和复核；

(3) 项目合伙人与服务提供中心的人员进行沟通的相关规定。

## **(二) 职业判断和职业怀疑**(参见本准则第六十四条第(三)项)

89. 在鉴证业务中保持职业怀疑，可以为高质量的职业判断提供支持，并通过这些高质量的职业判断，进而为项目组执行鉴证业务的总体效果提供支持。其他一些中国注册会计师执业准则及应用指南可能涉及在项目层面运用职业判断和保持职业怀疑的具体规定。例如，《<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>应用指南》第 33 段至第 35 段提供了一些示例，如在审计项目层面运用职业判断的阻碍、可能阻碍注册会计师保持职业怀疑的无意识的偏向，以及审计项目组为减轻这些阻碍而可能采取的行动。

## **(三) 咨询**(参见本准则第六十四条第(四)项)

90. 咨询通常涉及会计师事务所相关人员就困难或有争议的事项，与会计师事务所内部或外部具有某些专长的人员，在适当的专业层面进行的讨论。会计师事务所营造一个重视和鼓励咨询的环境，有助于形成质量至上的文化。

91. 需要咨询的困难或有争议事项可能是会计师事务所政策和程序明确规定的，也可能是项目组织识别出来的。会计师事务所的政策和程序还可以明确规定如何就咨询结论达成一致意见并付诸实施。

92. 《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》第四十七条规定了项目合伙人针对审计项目中需要咨

询的事项应当承担的责任。

#### **（四）意见分歧（参见本准则第六十四条第（五）项）**

93. 会计师事务所可以鼓励尽早识别出意见分歧，并明确规定意见分歧提出和解决的相关步骤，包括如何解决意见分歧、如何将解决意见分歧达成的结论付诸实施以及如何记录等。在某些情况下，为解决意见分歧，可能需要向相关监管机构、职业组织、其他会计师事务所或注册会计师进行咨询。

#### **（五）业务工作底稿（参见本准则第六十四条第（六）项）**

94. 法律法规或职业准则可能针对特定类型的业务，规定完成工作底稿归档的最终期限。如果针对某些业务没有此类规定，则会计师事务所可以确定本所的归档期限。《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十七条第二款和第三款规定，审计工作底稿的归档期限为审计报告日后六十天内，如果注册会计师未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的六十天内。对于财务报表审阅或其他鉴证业务，可以参照此规定。

95. 业务工作底稿的保存和维护可能包括对基础数据的安全保管、完整性、可访问性、可追溯性以及相关技术实施管理。业务工作底稿的保存和维护可能涉及对信息技术的应用。如果未经授权对业务工作底稿进行修改、增加或删除，或者业务工作底稿发生永久性丢失或损坏，可能会破坏业务工作底稿的完整性。

96. 法律法规或职业准则可能规定业务工作底稿的保存期限。如果没有此类规定，会计师事务所可以考虑业务的性质和本所的具体情况

况,包括是否需要这些工作底稿以记录对未来执行业务具有持续重要性的事项,来决定业务工作底稿的保存期限。《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十九条规定,会计师事务所应当自审计报告日起,对审计工作底稿至少保存十年,如果注册会计师未能完成审计业务,会计师事务所应当自审计业务中止日起,对审计工作底稿至少保存十年。对于财务报表审阅或其他鉴证业务,也可以参照此规定。

#### **(六) 项目质量复核**

**法律法规要求实施项目质量复核的业务**(参见本准则第六十五条第(二)项)

97. 法律法规可能要求对某些业务实施项目质量复核。例如,下列实体的审计业务:

- (1) 法律法规或职业准则界定的公众利益实体;
- (2) 接受政府投资的实体或接受公众问责的实体;
- (3) 特定行业中的实体,例如,商业银行、保险公司、基金公司等金融机构;
- (4) 需要满足某些门槛的实体;
- (5) 处于法院或司法程序管理之下的实体,如处于清算状态下的实体。

**为应对质量风险而有必要实施项目质量复核的业务**(参见本准则第六十五条第(三)项)

98. 根据本准则第四十六条第(一)项的规定,会计师事务所在



识别和评估质量风险时，应当了解可能对实现质量目标产生不利影响的事项或情况。会计师事务所对这些事项或情况的了解需要结合业务的性质和具体情况。在设计和采取应对措施以应对质量风险时，会计师事务所可能根据这些质量风险的评估结果及其理由，确定实施项目质量复核是一项适当的应对措施。举例来说，在下列情况下，实施项目质量复核可能是适当的应对措施：

（1）高度复杂或涉及较多判断的业务，例如：

①某些财务报表审计业务，被审计单位所处行业通常涉及具有高度不确定性的会计估计（例如，某些大型金融机构或矿业企业），或者被审计单位的某些事项或情况存在重大不确定性，从而可能导致其持续经营能力存在重大疑虑。

②某些鉴证业务，运用适当的标准对其鉴证对象进行衡量或评价需要特殊知识和技能（例如，在温室气体排放鉴证业务中，与温室气体排放情况有关的报告是该业务的鉴证对象，该报告中披露的温室气体排放量可能存在重大不确定性）。

（2）遇到问题的业务。例如，遇到下列问题的审计业务：在内外外部检查中反复发现问题、内部控制存在重大缺陷且未整改、财务报表中的比较信息发生重大重述等。

（3）会计师事务所在接受或保持过程中识别出异常情况的业务（例如，某一新承接的客户，该客户与其前任注册会计师之间存在重大分歧）。

（4）某些业务要求会计师事务所对预期将向监管机构提交的财

务或非财务信息出具报告, 这些信息可能涉及较高程度的判断(例如, 招股说明书中的备考财务信息)。

(5) 客户处于新兴行业, 或会计师事务所对客户所处行业缺乏经验。

(6) 在会计师事务所与监管机构的沟通中, 监管机构对客户表示关注。

(7) 客户虽然属于非上市实体, 但可能涉及公众利益或接受公众问责。例如:

①以受托人身份为大量利益相关者持有大量资产, 如商业银行、保险公司、基金公司等金融机构;

②具有较高社会知名度, 或者其管理层或所有者具有较高社会知名度;

③拥有大量且广泛的利益相关者。

99. 除项目质量复核外, 会计师事务所为应对质量风险而采取的应对措施还可能包括其他形式的复核。例如, 在财务报表审计中, 会计师事务所的应对措施可能包括由具备特定专长的人员复核项目组针对特别风险实施的审计程序或某些重大判断。在某些情况下, 这些其他形式的复核可能作为项目质量复核的补充。

100. 在某些情况下, 会计师事务所可能发现, 针对其所有审计或非审计业务, 项目质量复核和其他形式的复核都不足以应对质量风险。

**(七) 投诉和指控** (参见本准则第七十一条)

101. 针对投诉和指控建立相关政策和程序，可以帮助会计师事务所防止项目组出具不恰当的业务报告。此外，还可以帮助会计师事务所：

(1) 发现和处理不利于持续高质量执行业务的人员和行为，包括会计师事务所领导层；

(2) 识别质量管理体系中的缺陷。

102. 投诉和指控可能来自会计师事务所内部，也可能来自会计师事务所外部(如客户、组成部分注册会计师或网络事务所的人员)。

## 十一、资源

### (一) 资源的种类 (参见本准则第七十二条)

103. 本准则所称的资源主要包括以下种类：

(1) 人力资源；

(2) 技术资源，如信息系统；

(3) 知识资源，如书面的政策和程序、方法论或业务指引。

除上述资源外，财务资源也与质量管理体系相关，因为财务资源对会计师事务所获取、开发和维护人力资源、技术资源和知识资源来说，都是必要的。考虑到财务资源的管理和分配在很大程度上受领导层影响，本准则将财务资源放在与“治理和领导层”要素相关的质量目标中涉及，如有关财务和运营方面对优先事项的排列的质量目标。

104. 资源可能来自会计师事务所内部，也可能从网络、网络事务所或服务提供商处获取。资源可能用于执行质量管理体系中的相关活动，也可能用于执行具体业务(业务执行也是质量管理体系的一部

分)。针对会计师事务所从网络或网络事务所获取资源的情况，本准则第四章第十一节规定了为实现针对“资源”要素设定的质量目标，会计师事务所可以设计和采取的部分应对措施。

## **(二) 人力资源**

**人员的招聘、培养和留住以及人员的胜任能力**（参见本准则第七十二条第（一）项和第（四）项）

105. 胜任能力是相关人员担任某种角色、承担某种责任的能力，这种能力不仅仅是了解相关原则、标准、概念、事实和情况，而是对知识、经验、技术、专业技能、职业道德、职业价值观和职业态度的综合运用。获取和培养胜任能力有多种途径，包括职业教育、继续教育、培训、工作经历，或者由经验较为丰富的项目组成员对经验相对较为缺乏的项目组成员进行指导等。

106. 法律法规或职业准则可能就相关人员的胜任能力作出规定，如要求项目合伙人具备相应的执业资质，并对其接受职业教育和继续教育的情况提出要求。

107. 举例来说，与人员的招聘、培养和留住相关的政策和程序可能包括：

- (1) 招聘具备适当胜任能力或能被培养出这些胜任能力的人员；
- (2) 为相关人员提供培训和职业继续教育，以培养其胜任能力；
- (3) 建立评价机制，以适当的时间间隔定期对相关人员的胜任能力和业绩实施评价；

- (4) 建立针对所有人员的薪酬、晋升和其他激励机制，包括项

目合伙人和在质量管理体系中承担相应角色和职责的人员。

**人员对质量的重视以及会计师事务所的问责或认可**(参见本准则第七十二条第(二)项)

108. 及时的评价和反馈有助于相关人员持续发展和提高其胜任能力。在某些情况下,如会计师事务所的人员较少时,会计师事务所的评价和反馈方法不一定很正式。

109. 会计师事务所可以通过多种方式对其人员采取积极行动展示出对质量的重视表示鼓励和认可,如增加薪酬、晋升或其他奖励措施。在某些情况下,简单、非正式、非物质的奖励也可能是适当的。

110. 如果会计师事务所人员的行为对质量产生了负面影响,例如,对质量漠不关心、未能获取和保持与其角色和职责相适应的胜任能力、未能恰当采取已设计好的应对措施等,会计师事务所可以通过多种方式对其进行问责。这些方式可能取决于相关人员行为的性质,包括该行为的严重程度以及该行为发生的频繁程度。当会计师事务所人员的行为对质量产生负面影响时,会计师事务所可以采取下列措施:

- (1) 对其进行培训或开展其他形式的职业教育;
- (2) 考虑对相关人员的业绩评价、薪酬、晋升或其他激励措施的影响;
- (3) 对其进行适当的惩戒。

**从外部获取的人力资源**(参见本准则第七十二条第(三)项)

111. 职业准则可能规定项目合伙人对资源的适当性负责。例如,《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》第三十五条规定，项目合伙人应当按照会计师事务所的政策和程序，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。

**为每项业务分派项目组成员(参见本准则第七十二条第(四)项)**

112. 项目组成员可能有下列来源：

(1) 来自本会计师事务所，包括本所的服务提供中心；

(2) 当会计师事务所利用网络或网络事务所人员执行业务中的某些程序时（例如，作为组成部分注册会计师执行某些程序时），项目组成员可能来自网络或网络事务所，包括网络或网络事务所的服务提供中心；

(3) 当会计师事务所利用服务提供商的人员执行业务中的某些程序时（例如，会计师事务所利用其他会计师事务所的人员作为组成部分注册会计师，而该会计师事务所与本会计师事务所不属于同一网络），项目组成员可能来自该服务提供商。

113. 《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》第三十六条规定，项目合伙人应当确保审计项目组成员以及审计项目组成员以外提供直接协助的外部专家或内部审计人员，作为一个集体拥有适当的胜任能力，包括充足的时间执行审计项目。《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》则规范了在集团审计中，如何遵守《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》的相关规定。会计师事务所针对项目组成员的胜任能力设计和采取的应对措施，可

能包括与下列方面相关的政策和程序：

(1) 项目合伙人在确定项目组成员，包括来自网络、网络事务所或服务提供商的人员，具有执行业务所需的胜任能力时，需要获取的相关信息和需要考虑的相关因素；

(2) 当对项目组成员，尤其是来自网络、网络事务所或服务提供商的人员的胜任能力存在疑虑时，如何解决这些疑虑。

114. 如果会计师事务所在执行业务时利用网络或网络事务所人员的工作(包括将其作为组成部分注册会计师，参见本指南第 194 段)，本准则第四章第十一节的规定同样适用。

### **(三) 技术资源** (参见本准则第七十二条第(六)项)

115. 本准则所称的技术资源，通常指会计师事务所的信息技术应用，该应用构成会计师事务所信息化环境的一部分。除信息技术应用外，会计师事务所的信息化环境还包括为信息技术应用提供支持的基础设施、信息技术相关流程以及该流程涉及到的人力资源。具体来说：

(1) 信息技术应用是一套软件程序或一系列软件程序，用于直接为其用户提供特定功能，在某些情况下，也可能用于为其他软件程序提供特定功能；

(2) 为信息技术应用提供支持的基础设施包括信息技术网络、操作系统、数据库以及相关的软硬件配置；

(3) 信息技术相关流程是指会计师事务所用于对信息化环境访问权限、软件程序的变化、信息化环境的变化、信息技术的运行(包

括信息化环境监控)等实施管理的流程。

116. 一项技术资源可能服务于会计师事务所的多个方面,其中某些方面可能与质量管理体系并不相关。就本准则而言,下列技术资源是相关的:

(1) 直接用于会计师事务所质量管理体系设计、实施或运行的技术资源。

(2) 项目组在执行业务时直接使用的技术资源。

(3) 针对上述第(1)项和第(2)项所述的技术资源,对这些技术资源的有效运行起着至关重要作用的其他技术资源。例如,针对某项信息技术应用来说,信息技术基础设施和信息技术流程对该信息技术应用的有效运行至关重要。

117. 针对不同类型的会计师事务所,与本准则相关的技术资源可能不同,以下是一些示例:

(1) 对于较不复杂的会计师事务所,技术资源可能是从服务提供商处购买的、供项目组使用的商业化信息技术应用,以及为支持该应用的有效运行而建立的信息技术流程(例如,授权访问信息技术应用的流程以及更新信息技术应用的流程),该流程可能非常简单。

(2) 对于较为复杂的会计师事务所,技术资源可能较为复杂,可能由下列方面构成:

①多种信息技术应用,包括定制化开发的应用或由网络开发的应用,例如,供项目组使用的信息技术应用(如项目软件、自动化审计工具)或者会计师事务所开发并用于质量管理体系各个方面(如监控



独立性要求的遵守情况或向项目组分配人员)的信息技术应用。

②为支持这些应用的有效运行而建立的信息技术流程,包括负责管理信息技术基础设施和信息技术流程的人员,以及会计师事务所用于管理信息技术应用中软件程序的变化而建立的相关流程。

118. 会计师事务所在获取、开发、维护、利用某种信息技术应用时,可能需要考虑下列方面:

(1) 输入数据是否完整和适当;

(2) 数据的保密性是否受到保护;

(3) 该信息技术应用是否按照设计的方式运行,并能够达到预期目的;

(4) 该信息技术应用的输出结果能否达到其使用目的;

(5) 为支持该信息技术应用持续按照设计的方式运行而必需的信息技术一般控制是否适当;

(6) 有效利用该信息技术应用所需的专业技能,包括对即将使用该信息技术应用的人员进行适当培训;

(7) 针对该信息技术应用的运行方式,制定相关程序的需求。

119. 会计师事务所在确定某些信息技术应用或其中的某些功能能够运行适当并通过会计师事务所的批准之前,可以明确禁止使用该应用或功能。会计师事务所也可以制定相关政策和程序,以应对项目组使用未经会计师事务所批准的信息技术应用的情况。这些政策和程序可以要求项目组在使用信息技术应用之前,通过考虑本指南第 118 段所述的各个方面,确定其可用性。《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》第四章第四节规范了审计项目合伙人与业务资源相关的责任。

**(四) 知识资源** (参见本准则第七十二条第(七)项)

120. 知识资源包括会计师事务所为运行质量管理体系和持续高质量地执行业务而使用的信息。举例来说,会计师事务所的知识资源可能包括:

- (1) 书面的政策和程序;
- (2) 方法论;
- (3) 针对特定行业或特定业务对象制定的指引;
- (4) 会计指引;
- (5) 标准化文档;

(6) 获取信息的来源(例如,在某些网站上订阅的内容,用于提供有关客户的深度信息,或在执行业务中通常会用到的信息)。

121. 知识资源可能通过技术资源获取。例如,会计师事务所的方法论可能内置于计划和执行业务所用的信息技术应用中。

122. 对于执行财务报表审计业务的会计师事务所,审计方法论是一项非常重要的知识资源。会计师事务所需要重视并加强审计方法论的开发与培训,将职业准则中的具体要求转化成切实适合本所具体情况、能够在本所落地实施的方法论(如审计手册等),并确保审计人员真正理解和掌握该方法论的精神实质,避免机械执行职业准则中的要求。

**(五) 技术资源和知识资源的利用**(参见本准则第七十二条第(六)项)

项至第（七）项）

123. 会计师事务所可以针对技术资源和知识资源的利用制定相关政策 and 程序。这些政策和程序可以：

（1）要求相关人员在执行业务时，或涉及业务的其他方面（如业务文件的归档）时，利用某些信息技术应用或知识资源。

（2）明确规定相关人员在利用这些资源时需要具备的资质或经验，包括对相关专家或培训的需求。例如，针对某数据分析软件，考虑到该软件运行结果的解读需要具备特殊技能，会计师事务所可以明确规定使用该软件的人员所必须具备的资质或专长。

（3）明确规定项目合伙人利用技术资源和知识资源相关的责任；

（4）明确规定如何利用技术资源和知识资源，包括相关人员如何与信息技术应用互动，知识资源如何应用，以及在利用技术资源和知识资源的过程中可以获得的相关支持和协助。

**（六）服务提供商**（参见本准则第二十二和第七十二条第（八）项）

124. 在某些情况下，会计师事务所可能利用服务提供商提供的资源，尤其是当会计师事务所内部无法获取相关资源时。尽管可以利用服务提供商提供的资源，会计师事务所仍然需要对其质量管理体系负责。

125. 举例来说，服务提供商提供资源的情况可能包括：

（1）会计师事务所聘请外部人员为会计师事务所执行监控活动、提供项目质量复核或就相关技术问题提供咨询；

(2) 会计师事务所购买商业化软件用于执行审计业务；

(3) 会计师事务所利用外部人员实施业务中的某些程序，例如，利用来自其他会计师事务所（与本所不属于同一网络）的组成部分注册会计师或者聘请其他人员在偏远地区实施存货监盘；

(4) 会计师事务所利用外部专家为审计项目组获取审计证据提供协助。

126. 根据本准则第四十六条第（一）项第 1 点的规定，会计师事务所在识别和评估质量风险时，应当了解可能对实现质量目标产生不利影响的事项或情况，这些事项或情况包括与服务提供商相关的事项或情况。在了解时，会计师事务所可以考虑下列方面，以识别和评估与利用这些资源相关的质量风险：

(1) 服务提供商提供的资源的性质；

(2) 会计师事务所拟如何利用这些资源，在多大程度上利用这些资源；

(3) 为本所提供服务的服务提供商（例如，各种类型的专业服务机构）所具有的特征（如信誉、规模、市场份额、信息技术基础设施等）。

127. 在确定从服务提供商获取的资源能否适用于质量管理体系的运行和业务的执行时，会计师事务所可以通过多种渠道获取与服务提供商及其提供的资源相关的信息。举例来说，会计师事务所可以考虑下列方面：

(1) 相关质量目标和质量风险。例如，如果会计师事务所使用

服务提供商提供的方法论，则本准则第七十二条第（七）项所述的质量目标可能面临质量风险，如该服务提供商未按照适用的法律法规和职业准则的变化及时更新该方法论的风险。

（2）资源的性质和范围，以及相关服务的条款。例如，针对某信息技术应用来说，相关服务的条款包括该软件的更新频率、该应用的使用限制以及服务提供商如何解决数据保密性问题。

（3）该资源在会计师事务所多大范围内使用，会计师事务所拟如何利用该资源以及该资源是否适用于这一目的。

（4）该资源在多大程度上是针对本所定制的。

（5）会计师事务所以前利用该服务提供商的情况。

（6）该服务提供商在相关行业中的经验及市场声誉。

128. 为使资源有效发挥作用，会计师事务所可能有责任针对利用某服务提供商提供的资源采取进一步行动。例如，会计师事务所可能需要向该服务提供商沟通相关信息，或者，对于某些信息技术应用，会计师事务所可能需要确保为该应用提供支持的信息技术基础设施和信息技术流程有效发挥作用。

### **（七）质量管理体系团队（参见本准则第七十三条）**

129. 本准则第七十三条所述的“质量管理体系团队”，目的在于执行会计师事务所质量管理领导层分配的各项任务，并为业务执行和质量管理体系的运行提供咨询等。该团队需要根据本所及其业务的具体情况“量身定制”，通常包括审计技术团队、职业道德团队（包括独立性团队）、信息技术支持团队等。

**(八)与业务操作规程、业务软件等有关的指引**(参见本准则第七十六条)

130. 本准则第七十六条要求会计师事务所应当避免执业人员仅简单勾画程序表格、未实质性执行程序等问题,其目的在于要求执业人员充分运用知识、经验和专业技能,结合业务的具体情况和职业判断,把相关程序执行到位,而不是仅为满足相关工作底稿记录要求而机械地记录某些程序已执行。

## **十二、信息与沟通**

**(一)“信息与沟通”要素的渗透性**(参见本准则第七十七条)

131. 信息的获取、生成与沟通通常是一个持续的过程,涉及会计师事务所的所有人员,并且包括信息在会计师事务所内部和外部的传播。在质量管理体系中,“信息与沟通”要素具有渗透性,即质量管理体系的所有要素都与“信息与沟通”要素相关。

**(二)会计师事务所的信息系统**(参见本准则第七十七条第(一)项)

132. 相关和可靠的信息包括使会计师事务所质量管理体系能够恰当发挥作用,并能够支持质量管理体系中相关决策的信息。这些信息需要具备准确性、完整性、及时性和有效性。

133. 会计师事务所的信息系统可能同时包括手工元素和信息科学技术元素的使用,这些元素的使用可能影响信息的识别、获取、处理、维护和沟通方式。信息的识别、获取、处理、维护和沟通可能通过信息技术应用的方式实施,在某些情况下,可能包含在会计师事务所针

对质量管理体系其他要素设计和采取的应对措施中。此外，数字化的记录可能会取代物理记录或对其进行补充。

134. 不同类型的会计师事务所，信息系统的复杂程度可能不同。举例来说，对于较不复杂的会计师事务所而言，其人员较少，并且领导层直接参与其执业活动，这种会计师事务所可能并不需要针对信息的识别、获取、处理和维持制定特别严密的政策和程序。

**(三)会计师事务所内部的沟通**(参见本准则第七十七条第(二)项至第(三)项)

135. 会计师事务所可以建立沟通渠道，促进会计师事务所内部的信息沟通，以落实和强化会计师事务所人员及项目组与会计师事务所之间，以及这些人员及项目组彼此之间交换信息的信息。举例来说，会计师事务所、项目组、会计师事务所人员之间沟通信息的情况可能包括：

(1) 会计师事务所向项目组及相关人员沟通信息，要求其执行会计师事务所的应对措施承担责任。

(2) 会计师事务所向项目组及相关人员沟通与这些项目组及人员的职责相关的、质量管理体系的变化情况，以使这些项目组及人员根据其职责迅速采取适当行动。

(3) 会计师事务所向项目组沟通在业务的接受或保持过程中获取的、与项目组计划和执行业务相关的信息。

(4) 项目组向会计师事务所沟通下列信息：

①项目组在执行业务过程中获取的客户信息，如果在接受或保持

该客户关系或业务之前获取这些信息，将可能导致会计师事务所拒绝接受或保持该客户关系或业务。

②与应对措施的执行情况有关的信息（例如，与会计师事务所在各项目之间进行人员分配有关的疑虑），这些信息可能表明会计师事务所质量管理体系存在缺陷。

（5）项目组向项目质量复核人员或为项目组提供咨询的人员沟通信息。

（6）集团项目组按照会计师事务所的政策和程序向组成部分注册会计师沟通信息，包括与在项目层面实施质量管理相关的信息。

（7）对遵守独立性要求承担运行责任的人员向项目组以及会计师事务所相关人员沟通独立性要求发生的变化，以及会计师事务所为应对这些变化而建立的政策和程序。

#### **（四）与外部各方的沟通**

**会计师事务所向网络、在网络中或向服务提供商传递信息（参见本准则第七十七条第（四）项第1点）**

136. 会计师事务所除向网络、在网络中或向服务提供商传递信息外，也可能需要从网络、网络事务所或服务提供商获取信息，以支持质量管理体系的设计、实施和运行。举例来说，会计师事务所需要从网络或网络事务所获取与网络事务所的客户有关的信息，这些信息可能与会计师事务所遵守独立性要求相关。

**向外部传递信息（参见本准则第七十七条第（四）项第2点）**

137. 在某些情况下，会计师事务所可能需要按照法律法规或职



业准则的要求向外部传递信息，以下是一些示例：

（1）会计师事务所意识到客户可能存在违反法律法规行为，按照《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》第八章的规定，在某些情况下，会计师事务所可能需要向外部的适当机构报告该违反法律法规行为；

（2）某些国家或地区的法律法规可能要求会计师事务所公布其透明度报告，并明确规定透明度报告应当披露的信息；

（3）某些法律法规或职业准则可能要求会计师事务所与客户治理层沟通某些信息。

138. 在某些情况下，法律法规可能禁止会计师事务所向外部沟通与其质量管理体系相关的信息。以下是一些示例：

（1）与隐私或保密相关的法律法规可能禁止会计师事务所对外披露某些信息；

（2）法律法规或相关职业道德要求可能涉及相关保密要求。

#### **与向外部各方沟通相关的政策和程序（参见本准则第七十八条）**

139. 会计师事务所与利益相关方进行相关、可靠、透明的沟通，向其传递有关会计师事务所如何持续高质量执行业务的信息，有助于强化和保持利益相关方对会计师事务所高质量执行业务的信心。

140. 会计师事务所及其业务的性质和具体情况不同，可能使用其质量管理体系相关信息的外部各方可能不同，这些外部各方对这些信息的兴趣程度也可能不同。举例来说，下列各方可能使用质量管理体系的相关信息：

(1) 客户管理层或治理层可能使用这些信息来决定是否委托该会计师事务所执行业务；

(2) 相关监管机构可能使用这些信息，以有助于了解会计师事务所的工作并履行其监管职责；

(3) 在执行业务中利用本会计师事务所工作的其他会计师事务所（例如，在集团审计中）可能使用这些信息；

(4) 业务报告的其他使用者（如相关投资者）可能使用这些信息。

141. 向外部各方沟通的与质量管理体系有关的信息，包括针对质量管理体系如何为持续高质量地执行业务提供支撑而向治理层沟通的信息，可能涉及下列方面：

(1) 会计师事务所的性质和具体情况，例如其组织结构、商业模式、运营环境、战略规划；

(2) 会计师事务所的治理和领导层，例如其组织文化，重视质量的表现形式，质量管理体系中的各种角色、职责、权限划分；

(3) 会计师事务所如何履行其与相关职业道德要求（包括独立性要求）有关的责任；

(4) 对业务质量起促进作用的因素，此类信息通常采用业务质量指标的形式，并配有相关解释说明；

(5) 会计师事务所实施监控活动的结果和外部检查的结果，以及会计师事务所如何整改识别出的缺陷或应对这些缺陷；

(6) 会计师事务所按照本准则第九十九条和第一百条的规定，

对质量管理体系能否合理保证该体系的目标得以实现进行的评价，以及评价得出的结论，包括会计师事务所实施该项评价和得出结论的过程中作出判断的依据；

(7) 会计师事务所如何应对本所及其业务的发展变化，包括如何调整其质量管理体系以适应这些变化；

(8) 会计师事务所与所属网络之间的联系、网络的整体架构、网络要求与网络服务、会计师事务所与网络各自的责任（例如，会计师事务所对其质量管理体系承担最终责任）、网络针对本网络中所有事务所实施的监控活动的总体范围和结果。

#### **与客户治理层的沟通（参见本准则第七十八条第（一）项）**

142. 会计师事务所如何与客户的治理层沟通（例如，在会计师事务所层面还是项目组层面沟通）可能取决于会计师事务所的相关政策和程序以及业务的具体情况。

143. 《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》及其应用指南规范了注册会计师在财务报表审计中与治理层沟通的责任，其中涉及注册会计师如何确定与被审计单位治理结构中的哪些适当人员进行沟通以及沟通的过程。在某些情况下，对于非上市实体审计客户（或者非审计客户）而言，注册会计师与客户的治理层进行沟通也可能是适当的。例如，对于可能涉及公众利益或接受公众问责的非上市实体，与其治理层进行沟通也可能是适当的。举例来说，这些实体可能包括：

(1) 以受托人身份为大量利益相关者持有大量资产的实体，例

如，商业银行、保险公司、基金公司等金融机构；

(2) 具有较高社会知名度的实体，或者其管理层或所有者具有较高社会知名度的实体；

(3) 拥有大量且广泛利益相关者的实体。

**确定在何种情况下向外部各方沟通与质量管理体系相关的信息是适当的（参见本准则第七十八条第（二）项）**

144. 会计师事务所确定何时向外部各方沟通与质量管理体系相关的信息较为适当时，需要运用职业判断。举例来说，下列方面可能影响会计师事务所的职业判断：

(1) 会计师事务所的业务类型，以及这些业务所服务的客户类型；

(2) 会计师事务所的性质和具体情况；

(3) 会计师事务所的经营环境，如本国的商业惯例以及会计师事务所服务的资本市场的特征；

(4) 会计师事务所按照相关法律法规的要求，已与外部各方进行沟通的程度（也就是说，会计师事务所按照相关法律法规的要求已与外部各方进行过沟通，这里需要考虑是否需要进一步沟通，如需要，进一步沟通哪些事项）；

(5) 利益相关者的期望，包括外部各方对本会计师事务所执行的业务及执业流程的了解情况，以及他们对此表现出来的兴趣；

(6) 国内的发展趋势；

(7) 已经向外部各方开放的信息；

(8) 外部各方可能如何使用这些信息，以及外部各方对质量管理体系、会计师事务所业务（即财务报表审计业务、财务报表审阅业务、其他鉴证业务、相关服务业务）相关事项的一般理解；

(9) 与外部各方沟通对公众利益的益处，以及按照合理预期，这种益处是否会超过沟通成本（这种成本既可能是金钱方面的，也可能是其他方面的）。

上述事项也可能影响会计师事务所沟通的内容，以及沟通的性质、时间安排、范围和适当形式。

**沟通的性质、时间安排、范围和适当形式**（参见本准则第七十八条第（三）项）

145. 会计师事务所在准备拟向外部各方沟通的信息时，可以考虑下列方面：

(1) 这些信息需要针对会计师事务所的具体情况。将沟通的事项与会计师事务所的具体情况直接联系起来，可能有助于将这种信息过于标准化或随时间推移变得不那么有用的可能性降到最低。

(2) 这些信息的沟通方式需要清晰明了，既不会产生误导，也不会对信息使用者造成不当影响（例如，信息的沟通方式适当兼顾所沟通事项的积极方面和消极方面）。

(3) 这些信息在所有重大方面需要准确、完整，不存在误导性。

(4) 这些信息需要考虑沟通对象的信息需求。举例来说，会计师事务所可以考虑的事项有：信息详细到何种程度对使用者来说是有意义的；使用者能否通过其他渠道（如会计师事务所官方网站）获取

相关信息。

146. 与外部各方的沟通可能采取口头或书面形式。会计师事务所确定具体情况下需要采取的形式时，包括在上市实体财务报表审计中与治理层沟通需要采取的形式时，需要运用职业判断。因此，在不同情况下，沟通的形式也可能不同。以下是一些沟通形式示例：

(1) 发布出版物，如透明度报告或审计质量报告；

(2) 向特定利益相关者发出有针对性的书面沟通函，例如，针对会计师事务所监控和整改程序实施结果的信息；

(3) 与外部各方进行直接对话和互动，例如，项目组直接与治理层互动；

(4) 发布相关网站信息；

(5) 其他形式的数字媒体，如社交媒体，视频、广播等形式的采访或展示。

### 十三、监控和整改程序

#### (一) 监控和整改程序的作用（参见本准则第七十九条）

147. 除有助于对质量管理体系进行评价外，监控和整改程序还能够促进会计师事务所积极持续地提高业务质量、改进其质量管理体系。例如：

(1) 由于质量管理体系存在固有限制，会计师事务所识别出缺陷的情况并不少见，这也是质量管理体系的重要方面。迅速识别出缺陷可以使会计师事务所及时有效地采取整改措施，也有利于会计师事务所形成持续改进的组织文化。

(2) 实施监控活动可以为会计师事务所提供相关信息，使会计师事务所能够未雨绸缪，及时应对监控发现的各种情况，防止其发展成缺陷。

## **(二)设计和实施监控活动(参见本准则第八十条至第八十二条)**

148. 会计师事务所的监控活动由持续实施的监控活动和定期实施的监控活动组成。持续实施的监控活动通常是日常性的活动，已经嵌入会计师事务所的内部程序中，针对具体情况的变化而随时实施。定期实施的监控活动则由会计师事务所每隔一段时间就定期实施。在大多数情况下，持续实施的监控活动相比之下能够更为及时地提供与质量管理体系相关的信息。

149. 监控活动可能包括对正在执行中的业务实施检查。这种检查的目的在于监控质量管理体系的某些方面是否按照预期目的得以设计、实施和运行。在某些情况下，质量管理体系中也可能包含一些应对措施，要求对正在执行中的业务实施复核（例如，为了发现质量管理体系的问题或不足而实施复核，这种复核的目的在于防止发生某项质量风险）。这种复核看起来类似于前面所述的“对正在执行中的业务实施检查”。二者的主要区别在于目的不同，进而导致其设计和实施，以及在质量管理体系中适合发挥作用的位置也不同（也就是说，一种属于对正在执行中的业务实施检查的监控活动，另一种是对业务实施的复核，属于为应对质量风险而采取的应对措施）。

150. 监控活动的性质、时间安排和范围也可能受其他方面的影响，例如：

- (1) 会计师事务所的规模、结构和组织形式；
- (2) 会计师事务所所属网络对监控活动的参与程度；
- (3) 会计师事务所在监控活动中拟利用的资源，例如，是否使用信息化手段实施监控。

151. 会计师事务所在实施监控活动时，可能认为有必要对该监控活动的性质、时间安排和范围作出调整。例如，在实施监控活动时发现了某些情况，表明会计师事务所需要实施更为广泛的监控活动。

**会计师事务所风险评估程序以及监控和整改程序的设计**(参见本准则第八十一条第(三)项)

152. 会计师事务所风险评估程序的设计方式(例如，采用集中化还是分散化的方式，或实施复核的频繁程度)可能影响监控活动的性质、时间安排和范围，包括针对会计师事务所的风险评估程序实施的监控活动。

153. 监控和整改程序的设计(即会计师事务所根据其性质和具体情况，所实施监控和整改程序的性质、时间安排和范围)可能影响会计师事务所为确定监控和整改程序能否实现本准则第七十九条设定的质量目标而采取的监控活动。以下是不同类型会计师事务所采取的此类监控活动示例：

(1) 对于较不复杂的会计师事务所，监控活动可能较为简单。其原因在于，此类会计师事务所领导层通常可以与质量管理体系进行频繁互动，了解已采取监控活动的性质、时间安排、范围和结果以及会计师事务所针对该结果采取的行动等信息，通过这种互动，会计师



事务所领导层通常已经能够获取与监控和整改程序相关的信息。

(2) 对于较为复杂的会计师事务所，监控活动可能需要经过周密的设计，以确保监控和整改程序能够提供相关、可靠、及时的信息，并使会计师事务所能够恰当应对识别出的缺陷。

#### **质量管理体系发生的变化（参见本准则第八十一条第（四）项）**

154. 质量管理体系可能发生下列变化：

(1) 为了应对质量管理体系中识别出的缺陷而作出的变化；

(2) 由于会计师事务所及其业务的性质和具体情况发生变化，而对质量目标、质量风险或应对措施作出的变化。

一旦发生变化，会计师事务所以前实施的监控活动可能不再能够为会计师事务所提供支持其评价质量管理体系的信息。因此，会计师事务所的监控活动可能包括对发生变化的领域实施的监控。

#### **以前实施的监控活动（参见本准则第八十一条第（五）项）**

155. 以前实施监控活动的结果可以提示出质量管理体系可能存在缺陷的领域，特别是以前曾经识别出缺陷的领域。

156. 以前实施的监控活动可能不再能够为会计师事务所提供支持其评价质量管理体系的信息，甚至包括质量管理体系中没有发生变化的领域，特别是当上次实施监控活动已经过了很长时间的情况下尤其如此。

#### **其他相关信息（参见本准则第八十一条第（六）项）**

157. 除本准则第八十一条第（六）项所述的信息外，其他相关信息还可能包括：

(1) 会计师事务所所属网络按照本准则第九十六条第(三)项和第九十七条第(二)项的规定,沟通的与质量管理体系有关的信息,包括在质量管理体系中包含的网络要求或网络服务;

(2) 由服务提供商沟通的有关会计师事务所在其质量管理体系中使用的资源的信息;

(3) 从监管机构获取的有关客户的信息,例如,从证券监管机构获取的关于客户财务报表不合规的信息。

158. 外部检查的结果或其他内外部相关信息可能表明会计师事务所以前实施的监控活动未能识别出质量管理体系中的缺陷。这些信息可能影响会计师事务所考虑实施监控活动的性质、时间安排和范围。

159. 外部检查并不能代替会计师事务所内部的监控活动。然而,外部检查的结果可能影响监控活动的性质、时间安排和范围。

### **(三) 对已完成项目的检查 (参见本准则第八十二条)**

160. 举例来说,会计师事务所在选择已完成的项目进行检查时,可以考虑下列方面:

(1) 产生质量风险的事项或情况,例如:

①会计师事务所的业务类型,以及对执行这些类型的业务是否经验丰富;

②客户的类型,如客户是否属于上市实体、新兴产业实体,客户所属行业是否涉及较高程度的复杂性和判断,会计师事务所针对该行业是否缺乏经验;

③项目合伙人已经任职的时间及其经验。

(2) 以前对已完成的项目实施检查的结果，包括以前对每位项目合伙人实施检查的结果。

(3) 其他相关信息，例如：

- ①针对某项目合伙人的投诉和指控；
- ②外部检查的结果，包括对每位项目合伙人实施外部检查的结果；
- ③会计师事务所针对每位项目合伙人对质量的重视情况实施评价的结果。

161. 除对已完成项目的检查外，会计师事务所还可能实施其他多种监控活动，重点在于确定所执行的业务是否符合相关政策和程序。这些监控活动可能针对项目实施，也可能针对项目合伙人实施。会计师事务所在确定下列事项时，可以利用这些监控活动的性质、范围和结果：

- (1) 选择哪些已完成的项目进行检查；
- (2) 选择哪些项目合伙人进行检查；
- (3) 选择某一合伙人进行检查的频繁程度；
- (4) 在对已完成的项目进行检查时，考虑该项目的哪些方面。

162. 周期性地选取项目合伙人已完成的项目进行检查，有助于会计师事务所监控项目合伙人是否履行了其在管理和实现业务的高质量方面承担的总体责任。举例来说，会计师事务所可以制定与下列方面相关的政策和程序，以周期性地选取每个项目合伙人已完成的项目进行检查：

- (1) 设定标准的检查周期。例如，会计师事务所可以制定相关

政策和程序，要求对于执行财务报表审计业务的所有项目合伙人，每三年一个周期对其已完成的项目实施检查，对于执行其他类型业务的项目合伙人，每五年一个周期对其已完成的项目实施检查。

(2) 设定用于选择已完成项目的标准。例如，相关政策和程序可以要求，对于执行财务报表审计业务的项目合伙人，所选择的项目应当包括审计项目。

(3) 要求在选择项目合伙人时采用具有不可预测性的方法。

(4) 规定在何种情况下有必要或允许在选择项目合伙人时，所采用的周期短于或长于上述第(1)项中设定的标准周期。

163. 举例来说，在下列情况下，会计师事务所选择项目合伙人进行检查时，可以采用比标准周期更短的检查周期：

(1) 会计师事务所已识别出多项经评价认为较为严重的缺陷，并且会计师事务所认为有必要针对所有项目合伙人采用更短的检查周期；

(2) 某项目合伙人服务的客户所属行业涉及较高程度的复杂性和判断；

(3) 已针对某项目合伙人执行的某项业务实施了其他类型的监控活动，但这些监控活动的结果不理想；

(4) 某项目合伙人执行了某个项目，但该项目合伙人对该项目客户所属行业缺乏经验；

(5) 某项目合伙人是新委派的项目合伙人，或者最近刚从其他会计师事务所或其他国家或地区转入本所。

164. 举例来说，在同时满足下列情况时，会计师事务所可以考虑延长选择项目合伙人进行检查的周期（例如，可以比标准周期延长一年）：

（1）在标准周期内，已针对某项目合伙人执行的某项业务实施了其他类型的监控活动；

（2）这些监控活动的结果能够提供关于该项目合伙人的充分信息（也就是说，如果再对该项目合伙人已完成的项目实施检查，将很可能无法提供更进一步的信息）。

165. 会计师事务所在对某项目实施检查时，所需要考虑的事项取决于该项检查的结果将如何被用于监控质量管理体系。一般来说，对某个项目的检查通常包括确定在项目层面采取的应对措施（例如，针对业务执行制定的相关政策和程序）是否符合最初的设计以及是否运行有效。

#### **（四）执行监控活动的人员（参见本准则第八十三条第（二）项）**

166. 执行监控活动的人员的客观性与相关职业道德要求是相通的。在下列情况下，相关人员的客观性可能因自我评价受到不利影响：

（1）对于某项财务报表审计项目来说，对该项目实施检查的人员是该项目的项目组成员或项目质量复核人员，或者将在下期成为该项目的项目组成员或项目质量复核人员；

（2）对于某项非财务报表审计项目来说，对该项目实施检查的人员是该项目的项目组成员或项目质量复核人员；

（3）实施其他类型监控活动的人员，参与了受监控应对措施的

设计、执行或运行。

167. 在某些情况下，例如，在较不复杂的会计师事务所，可能缺乏具有胜任能力、时间和客观性的人员来实施监控活动。在这些情况下，会计师事务所可以考虑利用网络服务或服务提供商来实施监控活动。

**（五）评价发现的情况和识别缺陷（参见本准则第十二条、第八十四条至第八十五条）**

168. 发现的情况可能来源于会计师事务所实施监控活动的结果、外部检查或其他方面。

169. 会计师事务所通过监控活动、外部检查和其他渠道积累的信息也可能揭示出质量管理体系的其他方面，例如：

（1）某些行动、行为或条件可能会对质量产生积极的效果，或者促进质量管理体系的有效运行；

（2）在某些类似情况下未发现任何情况，例如，会计师事务所针对某些业务发现了一些情况，而针对类似性质的业务未发现任何情况。

这些信息可能对会计师事务所是有用的，可以帮助会计师事务所调查所识别出的缺陷的根本原因、指出会计师事务所可以提供支持或广泛应用（如应用于所有业务）的实务做法或揭示会计师事务所强化其质量管理体系的机会。

170. 会计师事务所在确定发现的情况单独或汇总起来是否构成质量管理体系的缺陷时，需要运用职业判断。在作出判断时，会计师

事务所可能需要结合相关质量目标、质量风险、应对措施或质量管理体系的其他方面来考虑这些情况的相对重要程度。会计师事务所的职业判断可能受到与这些情况相关的定性和定量因素的影响。在某些情况下，会计师事务所可能认为需要就这些发现的情况获取更多信息，以确定质量管理体系是否存在缺陷。并非所有发现的情况，即使是与业务相关的情况，都会表明存在缺陷。

171. 举例来说，会计师事务所在确定发现的情况是否表明质量管理体系存在缺陷时，可以考虑下列定性或定量因素：

(1) 与质量风险和应对措施有关的因素，例如，如果发现的情况与某项应对措施有关，可以考虑下列方面：

①应对措施是怎样设计的。例如，应对措施的性质、需要采取应对措施的频繁程度（如适用），以及应对措施对于应对质量风险和实现质量目标而言的相对重要程度。

②应对措施所针对的质量风险的性质，以及发现的情况表明质量风险尚未得到解决的程度。

③针对同一质量风险是否还采取了其他应对措施，以及采取这些应对措施发现了什么情况。

(2) 发现的情况的性质及其广泛性，具体来说：

①发现的情况的性质。例如，涉及会计师事务所领导层行为的有关情况，由于这些情况可能对质量管理体系整体产生广泛影响，因此，这些情况就性质来说可能是重要的。

②发现的情况单独或汇总起来是否可能表明存在一种趋势或系

统性问题。例如，如果针对多项业务发现了相似的情况，可能表明存在系统性问题。

(3) 实施监控活动的范围以及发现情况的比例，具体来说：

① 会计师事务所实施监控活动的范围，包括所选定实施监控活动的项目数量或项目规模。

② 发现情况的比例，即相对于被选定实施监控活动的项目总量来说，发现相关情况的项目数量所占的比例，以及该比例相对于会计师事务所预先设定的偏差率而言，偏离的程度。例如，对于选取已完成的项目进行检查来说，是指发现相关情况的项目数量占所选取项目总量的比例，以及该比例与会计师事务所预期的偏差率相比所显示出来的严重程度。

172. 评价发现的情况，识别出缺陷，评价缺陷的严重程度和广泛性，包括调查缺陷的根本原因，这一系列措施是一个不断完善和优化的过程，并非机械执行、一成不变的。举例来说：

(1) 会计师事务所在调查已识别出的缺陷的根本原因时，可能发现某些情况，这些情况与识别出缺陷的情况相似，但会计师事务所之前并不认为这些情况表明存在缺陷。为此，会计师事务所需要调整之前的评价结果，将其界定为一项缺陷。

(2) 会计师事务所在评价已识别出的缺陷的严重程度和广泛性时，可能发现某个趋势或系统性问题，而该趋势或系统性问题与之前未被界定为缺陷的某些情况相关联。为此，会计师事务所需要调整之前对这些缺陷的评价结果，将其界定为缺陷。



173. 监控活动的结果、外部检查的结果以及其他相关信息（例如，由网络实施的监控活动、投诉或指控）可能揭示出有关监控和整改程序运行有效性的信息。例如，外部检查的结果可能为会计师事务所提供与质量管理体系有关，但未能由监控和整改程序识别出的信息，这些信息可能表明监控和整改程序存在缺陷。

#### **（六）评价识别出的缺陷（参见本准则第八十五条）**

174. 会计师事务所在评价识别出的缺陷的严重程度和广泛性时，可以考虑下列因素：

（1）识别出的缺陷的性质，包括该缺陷与质量管理体系的哪个要素相关，以及该缺陷是否存在于质量管理体系的设计、实施或运行中；

（2）针对与应对措施有关的缺陷，是否存在补偿性措施以应对相关质量风险；

（3）缺陷的根本原因；

（4）导致识别出缺陷的事项发生的频繁程度；

（5）识别出的缺陷的重大程度、发生缺陷的速度、该缺陷存在并对质量管理体系产生影响的时间长度。

175. 识别出的缺陷的严重程度和广泛性会影响会计师事务所主要负责人对质量管理体系的评价结果。

#### **缺陷的根本原因（参见本准则第八十五条第（一）项）**

176. 调查缺陷的根本原因，目的在于了解具体由于哪些情况导致存在这些缺陷，使得会计师事务所能够：

(1) 评价缺陷的严重程度和广泛性；

(2) 采取适当的措施整改这些缺陷。

会计师事务所在分析缺陷的根本原因时，需要基于可获得的证据运用职业判断来作出评估。

177. 会计师事务所在调查和分析缺陷的根本原因时，所实施程序的性质、时间安排和范围也可能受会计师事务所性质和具体情况的影响，例如：

(1) 会计师事务所的复杂程度和经营特征；

(2) 会计师事务所的规模；

(3) 会计师事务所的地理位置分布；

(4) 会计师事务所的组织结构；

(5) 会计师事务所内部各种流程和活动的集中化程度。

178. 以下举例说明缺陷的性质和严重程度以及会计师事务所的性质和具体情况将可能如何影响会计师事务所为调查和分析缺陷的根本原因而实施程序的性质、时间安排和范围：

(1) 缺陷的性质：如果会计师事务所发现针对某上市实体审计业务出具的审计报告是不恰当的，或者会计师事务所领导层的行为对于质量是不利的，则针对上述情况，会计师事务所需要实施较为严谨的程序来调查和分析缺陷的根本原因。

(2) 缺陷的严重程度：如果会计师事务所针对多项业务识别出相同的缺陷，或者会计师事务所发现相关政策和程序并没有得到很好的遵守，则针对上述情况，会计师事务所需要实施较为严谨的程序来

调查和分析缺陷的根本原因。

(3) 会计师事务所的性质和具体情况:

①如果会计师事务所组织结构较为简单,并且只有一处办公地点,则为调查和分析缺陷的根本原因而实施的程序可能较为简单。这是因为,在这种情况下,用于调查和分析根本原因的信息通常是集中化的且较容易获取,因而根本原因可能较为显而易见。

②如果会计师事务所组织结构较为复杂,并且办公地点较多且分散,则为调查和分析缺陷的根本原因而实施的程序可能包括由经过特别培训的人员实施调查和分析,并针对如何调查和分析缺陷的根本原因开发一套正式的方法论。

179. 在调查缺陷的根本原因时,会计师事务所可能需要考虑在其他类似情况下,缺陷为什么没有发生。这一信息对于会计师事务所确定如何对缺陷进行整改也可能是有用的。举例来说,会计师事务所对其业务进行抽样,并在多项样本中发现了类似的情况,因而识别出一项缺陷。然而,这种情况并未在所有样本中发生。通过对这些样本进行比较,会计师事务所可能得出结论认为缺陷的根本原因在于项目合伙人没有能够适当参与到项目的关键环节中。

180. 识别出具有一定针对性的根本原因有助于会计师事务所对缺陷进行整改。举例来说,会计师事务所发现审计项目组未能针对管理层假设具有高度主观性的会计估计获取充分、适当的审计证据。在这种情况下,尽管会计师事务所看到的现象是,这些项目组未能保持适当的职业怀疑,但其根本原因可能在于其他方面,例如,会计师事

务所的组织文化并不鼓励项目组成员对具有权威性的人员提出质疑，或者对这些项目的指导、监督、复核不够。

181. 会计师事务所的监控和整改程序除识别出缺陷外，还可能发现一些积极因素。在这种情况下，会计师事务所除需要调查缺陷的根本原因外，还可以考虑调查这种积极因素的根本原因，这样做通常能够为会计师事务所揭示出进一步强化和完善其质量管理体系的契机。

#### **（七）应对识别出的缺陷（参见本准则第八十六条）**

182. 整改措施的性质、时间安排和范围可能取决于诸多因素，例如：

（1）缺陷的根本原因。

（2）缺陷的严重程度和广泛性，这决定了应对缺陷的急迫程度。

（3）针对根本原因所采取的整改措施的有效性。例如，会计师事务所是否有必要实施多项整改措施，以更好地应对缺陷的根本原因；或者，会计师事务所是否有必要先采取一些临时救急性质的整改措施，等时机成熟后再采取更为有效的整改措施。

183. 在某些情况下，整改措施可能包括设定额外的质量目标、识别和评估额外的质量风险或调整之前对质量风险的评估结果，或者设计和采取额外的应对措施或调整之前设计和采取的应对措施。这是因为，在这些情况下，原质量目标、质量风险、应对措施可能不再是适当的。

184. 如果确定某个缺陷的根本原因与服务提供商提供的某项资

源有关，会计师事务所可以：

- (1) 考虑是否继续利用该服务提供商提供的资源；
- (2) 就此事项与该服务提供商沟通。

在上述情况下，会计师事务所负责应对该事项对质量管理体系的影响，并采取措施阻止该缺陷在质量管理体系中再次发生。然而，会计师事务所通常没有责任代表该服务提供商对缺陷进行整改，也没有责任进一步调查该缺陷在服务提供商处的根本原因。

#### **针对特定业务发现的情况（参见本准则第八十九条）**

185. 如果发现的情况表明某项业务在执行过程中遗漏了应当实施的程序，或者出具的报告可能不适当，会计师事务所采取的行动可能包括：

- (1) 向适当的人员进行咨询；
- (2) 与客户的管理层或治理层讨论；
- (3) 补充实施被遗漏的程序。

采取上述措施并不能减轻会计师事务所针对质量管理体系中发现的相关情况进一步采取措施的责任，包括评价这些发现的情况以识别缺陷，并调查缺陷的根本原因。

186. 在判断是否“遗漏了应当实施的程序”时，会计师事务所需要考虑这种遗漏是否可能违反相关法律法规和职业准则的要求，以及是否可能导致注册会计师获取的证据是否不再充分、适当。如果注册会计师通过运用职业判断，认为这种遗漏并不违反相关法律法规和职业准则的规定，并且仍然能够获得充分、适当的证据，则不属于“遗

漏应当实施的程序”的情形。

#### **（八）有关监控和整改程序的沟通（参见本准则第九十条）**

187. 本准则第九十条规定，对监控和整改程序的运行承担责任的人员，应当及时与会计师事务所主要负责人沟通，这种沟通需要持续或定期进行。这种沟通所提供的信息可能有多种用途，例如：

- （1）为向相关人员进一步沟通质量的重要性提供依据；
- （2）有助于相关人员根据其角色承担责任并接受问责；
- （3）及时识别出质量管理体系需要重点关注的关键领域。

这些信息也可能为会计师事务所按照本准则第九十九条至第一百条的规定评价质量管理体系提供依据。

### **十四、网络要求或网络服务**

#### **（一）相关概念（参见本准则第九十四条）**

188. 在某些情况下，会计师事务所可能加入某一网络。网络可能就会计师事务所质量管理体系制定相关要求，也可能提供相关服务或资源，供会计师事务所在设计、实施和运行其质量管理体系时选择加以利用。网络制定这些要求、提供这些服务或资源，其目的可能在于促进本网络中所有成员所能够一致且持续地提供高质量的服务。网络将在多大程度上为会计师事务所设定质量目标、识别和评估质量风险、设计和采取应对措施，取决于会计师事务所与网络之间的协议安排。

189. 举例来说，网络要求可能包括：

- （1）要求会计师事务所在其质量管理体系中设定额外的质量目

标、识别和评估额外的质量风险，这些质量目标和质量风险普遍适用于本网络中的事务所。

(2) 要求会计师事务所在其质量管理体系中包含普遍适用于所有网络事务所的应对措施。这些应对措施由网络统一制定，可能包括一些政策和程序对领导层的角色和职责作出明确规定。例如，网络期望会计师事务所如何分配相关人员的职责和权限，以及相关资源，如由网络统一制定的执业方法论或由网络统一开发的信息技术应用。

(3) 要求会计师事务所接受网络实施的监控活动。这些监控活动可能是专门针对网络要求的遵守情况实施的（例如，会计师事务所是否恰当地执行了网络统一制定的方法论），也可能是针对质量管理体系实施的。

190. 网络服务是指由网络提供的，供会计师事务所在设计、实施或运行其质量管理体系或执行业务时选择实施或利用的服务或资源。例如：

(1) 网络自愿向其成员所提供的培训课程；

(2) 会计师事务所利用来自网络的组成部分注册会计师或专家的工作；

(3) 会计师事务所利用在网络层面建立的服务提供中心，或由一个或多个网络事务所建立的服务提供中心提供的服务。

191. 网络可能会对会计师事务所实施网络要求或网络服务作出规定。例如：

(1) 要求会计师事务所具备一定程度的信息技术基础设施和流

程，以确保能够使用网络统一提供的信息技术应用；

(2) 要求会计师事务所对网络提供的方法论在全所范围内实施培训，包括对其更新内容的培训。

192. 会计师事务所可以通过向网络进行询问或查阅相关文件等方式，了解网络中存在的网络要求或网络服务，以及会计师事务所与这些要求或服务相关的责任。举例来说，会计师事务所可以：

(1) 询问网络的治理和领导层；

(2) 了解网络设计、实施和运行网络要求或网络服务的相关程序；

(3) 了解网络如何识别和应对影响网络要求或网络服务的相关变化或其他方面的信息，例如，职业准则发生的变化、表明网络要求或网络服务存在缺陷的信息；

(4) 了解网络如何监控网络要求或网络服务的适当性，这可能包括在网络层面针对本网络中所有事务所实施的监控活动，以及网络为整改识别出的缺陷而采用的流程。

**(二) 与质量管理体系相关的网络要求或网络服务** (参见本准则第九十五条)

193. 网络要求和网络服务都属于会计师事务所在识别和评估质量风险时需要了解和考虑的事项或情况。例如，网络可能要求所有成员在接受和保持客户关系和具体业务时使用标准化的信息技术应用，如果这些应用并未涵盖本国家或地区法律法规和职业准则要求会计师事务所考虑的所有事项，则可能产生质量风险。

194. 网络要求的目的之一可能在于促进网络中的各成员所能够



一致且持续地提供高质量的服务。尽管网络可能会期望会计师事务所执行该网络要求，然而，会计师事务所可能有必要对这些要求进行调整或补充，使之能够与本所及其业务的性质和具体情况相适应。网络服务也是如此，以下针对会计师事务所如何对网络要求或网络服务进行调整或补充提供示例：

网络要求或网络服务	对网络要求或网络服务的调整或补充
<p>网络要求其成员所在质量管理体系中应对某项质量风险，因而网络中的所有成员所都需要应对该质量风险。</p>	<p>会计师事务所在识别和评估质量风险时，将该质量风险包括在内。</p> <p>即使网络没有明确要求，会计师事务所也针对该质量风险设计和采取应对措施，作为对网络要求的补充。</p>
<p>网络要求其成员所设计和采取某些应对措施。</p>	<p>会计师事务所在设计和采取应对措施时，考虑下列方面：</p> <p>(1) 这些应对措施针对的是哪些质量风险。</p> <p>(2) 根据会计师事务所的性质和具体情况，如何将这些应对措施嵌入质量管理体系中。这可能包括对这些应对措施进行适当调整，使之能够适应本所及其业务的性质和具体情况（例如，根据当地法律法规和职业准则的要求对方法论进行调整或补充）。</p>

<p>在集团审计中，组成部分注册会计师来自网络事务所。网络要求致力于推动各成员所的质量管理体系具有高度的一致性。网络要求针对组成部分注册会计师的资格要求作出了具体规定。</p>	<p>会计师事务所制定相关政策和程序，要求集团项目组向该网络事务所确认，被委派的组成部分注册会计师是否能够满足网络要求中的具体规定。</p>
--	--

195. 在某些情况下，会计师事务所在调整或补充网络要求或网络服务时，可能发现能够加以改进的地方。在这种情况下，会计师事务所可以就此与网络进行沟通。

**(三)网络实施监控活动的结果**(参见本准则第九十六条第(三)项)

196. 举例来说，网络针对会计师事务所质量管理体系实施监控活动的结果可能包括下列信息：

- (1) 对监控活动的描述，包括其性质、时间安排和范围；
- (2) 发现的情况、识别出的缺陷，以及对会计师事务所质量管理体系的其他评价（例如，积极的结果，或者会计师事务所进一步改善其质量管理体系的契机）；
- (3) 网络对缺陷根本原因的调查和分析结果、对缺陷可能造成的影响的评估结果，以及建议会计师事务所采取的整改措施。

**(四)网络针对所有网络事务所实施的监控活动**(参见本准则第九十七条第(二)项)

197. 对于网络针对本网络中所有事务所实施的监控活动，本准则第九十七条第（二）项要求会计师事务所至少每年一次从网络获取该类监控活动的总体结果的相关信息（如可行），这类信息可能是对本指南第 196 段所述信息的累积或汇总，包括网络针对所有网络事务所识别出的缺陷所呈现出的某种趋势或共性问题，或者可以在所有网络事务所复制和推广的积极因素。举例来说，这些信息可能有下列用途：

（1）供会计师事务所在下列方面使用：

①识别和评估质量风险；

②确定本所质量管理体系中采用的网络要求或网络服务是否存在缺陷。

（2）在集团审计中，如果组成部分注册会计师来自网络事务所，并受相同的网络要求（如共同的质量目标、质量风险和应对措施）约束，则在考虑该组成部分注册会计师的胜任能力时，这些信息可以传递给集团项目合伙人。

198. 在某些情况下，会计师事务所可能能够通过网络获取到一些关于某网络事务所质量管理体系缺陷的信息，而这一缺陷可能会影响本会计师事务所。网络也可能从其成员所处获取到关于针对该成员所的质量管理体系实施外部检查结果的信息。在某些情况下，某些国家或地区的法律法规可能禁止网络或网络事务所之间共享信息，也可能对这些信息在某些方面（如敏感信息）施加限制。

199. 如果网络并不提供其针对本网络中的所有事务所实施监控

活动的总体结果相关信息，会计师事务所可以考虑采取进一步行动，例如：

(1) 与网络进行沟通；

(2) 确定对本所业务的影响，并就该影响与项目组沟通。

**(五) 网络要求或网络服务中的缺陷**（参见本准则第九十八条）

200. 既然会计师事务所可能在其质量管理体系中包含网络要求或网络服务，这些网络要求或网络服务就需要受到本准则关于监控和整改相关要求的约束。网络 and 会计师事务所都可能对网络要求或网络服务进行监控，二者也可以联合起来进行，如由网络在网络层面实施监控活动，会计师事务所在本所的应用层面实施监控活动。例如，网络在网络层面针对统一的方法论实施监控，会计师事务所则通过对项目进行检查的方式，针对该方法论在项目中的运用情况实施监控。

201. 会计师事务所在设计和采取整改措施以应对网络要求或网络服务中识别出的缺陷时，可以考虑下列方面：

(1) 了解网络计划采取的整改措施，包括会计师事务所是否有义务执行这些整改措施；

(2) 考虑会计师事务所是否有必要针对缺陷及其根本原因补充采取一些其他整改措施。

举例来说，在下列情况下，会计师事务所可能有必要补充采取其他整改措施：

(1) 网络尚未采取适当的整改措施；

(2) 网络采取的整改措施需要花费一定时间才能达到有效应对

缺陷的效果。

## 十五、评价质量管理体系

### （一）基本要求（参见本准则第九十九条）

202. 会计师事务所主要负责人在对质量管理体系进行评价时，可以利用其他人员提供协助。然而，主要负责人仍然需要对该评价承担责任并接受问责。

203. 会计师事务所开始实施评价的时点可能取决于会计师事务所的具体情况，该时点的确定，可以考虑会计师事务所财务年度的截止日或会计师事务所完成一轮年度监控的日期。

204. 进行评价所需要依据的信息包括相关人员按照本准则第九十条的规定，向会计师事务所主要负责人沟通的各项信息。不同类型的会计师事务所，获取进行评价所需要依据的信息的方式也可能不同，以下是一些示例：

（1）对于较不复杂的会计师事务所，主要负责人可能直接参与对质量管理体系的监控和整改，因而通常能够直接了解到这些信息；

（2）对于较为复杂的会计师事务所，主要负责人可能需要建立相关流程，用于整理、总结和沟通这些信息。

### （二）对质量管理体系的评价结论（参见本准则第一百条）

205. 在本准则的框架下，质量管理体系的运行需要从整体上合理保证质量管理体系的目标得以实现。会计师事务所主要负责人在对质量管理体系得出评价结论时，可以结合实施监控和整改措施的结果，考虑下列方面：

(1) 已识别出的缺陷的严重程度和广泛性，及其对实现质量管理体系目标的影响；

(2) 会计师事务所是否已设计和采取整改措施，以及到评价时，这些整改措施是否有效；

(3) 已识别出的缺陷对质量管理体系的影响是否已得到适当纠正，例如，是否采取了本准则第八十九条所规定的适当行动。

206. 如果已识别出的缺陷较为严重且具有广泛性，但该缺陷在会计师事务所对质量管理体系实施评价之前已被适当整改，并且其影响也已得到适当纠正，则主要负责人可以得出结论认为质量管理体系能够向会计师事务所合理保证该体系的目标得以实现。

207. 已识别出的缺陷可能对质量管理体系的设计、实施和运行产生广泛影响，以下是一些示例：

(1) 该缺陷影响质量管理体系的多个要素或多个方面；

(2) 该缺陷虽然只局限于质量管理体系的特定要素或特定方面，但对质量管理体系来说至关重要；

(3) 该缺陷影响会计师事务所的多个业务单元或多个分所（或分部）；

(4) 该缺陷虽然只局限于某一业务单元或者某个分所（或分部），但该业务单元或分所（或分部）对会计师事务所整体来说至关重要；

(5) 该缺陷影响会计师事务所某一类型或性质业务的较大比例。

208. 在某些情况下，会计师事务所可能认为已识别出的缺陷严重程度较高但不具有广泛性。例如，会计师事务所在某一小型分所中

识别出一项缺陷，该缺陷涉及违反会计师事务所的多项政策和程序。会计师事务所认为该分所的组织文化，尤其是其领导层过度强调经济利益优先，是造成这一缺陷的根本原因。在这种情况下，会计师事务所可能认为该缺陷的影响：

（1）严重程度较高，因为涉及到分所的组织文化以及对会计师事务所政策和程序的遵守；

（2）不具有广泛性，因为只局限于该小型分所。

209. 如果识别出的缺陷较为严重且具有广泛性，针对这些缺陷采取的整改措施并不适当，并且这些缺陷所造成的影响并未得到恰当纠正，则会计师事务所主要负责人可以得出结论认为质量管理体系不能向会计师事务所合理保证该体系的目标得以实现。例如，会计师事务所在某一分所中识别出一项缺陷，该分所是本所最大的分所，并且负责为其所在区域的所有分所（或分部）提供财务、运营和技术方面的支持。所识别出的缺陷涉及违反会计师事务所多项政策和程序。会计师事务所认为该分所的组织文化，尤其是其领导层过度强调经济利益优先，是造成这一缺陷的根本原因。在这种情况下，会计师事务所可能认为该缺陷的影响：

（1）严重程度较高，因为涉及到分所的组织文化以及对会计师事务所政策和程序的遵守；

（2）具有广泛性，因为该分所是本所最大的分所，并且负责为很多其他分所（或分部）提供财务、运营和技术方面的支持，该分所违反会计师事务所的政策和程序可能对其他分所（或分部）产生广泛

影响。

210. 对较为严重且具有广泛性的缺陷进行整改可能需要花费一定时间。在这段时间内，如果缺陷的广泛性有所降低，导致该缺陷变得不再具有广泛性，但仍然较为严重，则会计师事务所主要负责人可能会得出结论认为，质量管理体系的设计、实施和运行存在上述严重但不具有广泛影响的缺陷，除与该缺陷相关的事项外，质量管理体系能够向会计师事务所合理保证该体系的目标得以实现。

211. 本准则并不要求也不禁止会计师事务所取得关于其质量管理体系的外部独立鉴证报告。

**(三) 迅速采取适当行动以及进一步的沟通** (参见本准则第一百零一条)

212. 根据本准则第一百零一条第(一)项的规定，如果会计师事务所主要负责人得出本准则第一百零一条第(二)项或第(三)项的结论，应当迅速采取适当行动。举例来说，这些措施可能包括：

(1) 为业务执行提供更多支持(如向项目组分配更多资源、开发更多业务指引等)，并确保会计师事务所出具的业务报告适合业务的具体情况，直到相关缺陷得到适当整改为止。会计师事务所还需要向项目组沟通这些措施。

(2) 获取法律建议。

213. 某些会计师事务所可能有一个独立的治理机构，负责监督会计师事务所的各项事务，但并不参与事务的执行。在这种情况下，本准则第一百零一条第(二)项所述的沟通可能包括与该治理机构的



沟通。

214. 本准则第一百零一条第（三）项要求会计师事务所与外部各方沟通。举例来说，适用这一要求的情形可能包括：

（1）会计师事务所属于某一网络。

（2）会计师事务所为其网络事务所执行了某些工作。例如，在集团审计中，网络事务所是集团注册会计师，会计师事务所是组成部分注册会计师。

（3）由于质量管理体系失效，导致会计师事务所出具的某项业务报告是不适当的，在这种情况下，会计师事务所需要告知客户的管理层或治理层。

（4）法律法规要求会计师事务所向某些监管机构沟通。

#### **（四）业绩评价（参见本准则第一百零二条）**

215. 定期实施业绩评价有助于对相关人员进行问责。会计师事务所在对某个人人员实施业绩评价时，可以考虑下列方面：

（1）会计师事务所在对质量管理体系实施监控活动时，针对该人员职责所及的方面，实施监控活动的结果。在某些情况下，会计师事务所可以为该人员的业绩规定一些明确的目标，并通过将监控活动的结果与这些目标相对比的方式来衡量该人员的业绩。

（2）该人员为应对识别出的、与其职责有关的缺陷而采取的相关措施，包括这些措施的及时性和有效性。

216. 不同类型的会计师事务所，业绩评价方法也可能不同，以下是一些示例：

(1) 较不复杂的会计师事务所可以聘请服务提供商来实施业绩评价,会计师事务所实施监控活动的结果通常也可以作为评价某人员业绩的指标;

(2) 较为复杂的会计师事务所可能由其治理机构中一位独立且不参与执行的人员实施业绩评价,或者由其治理机构监督下的特定委员会实施业绩评价。

217. 如果对某人员的业绩评价取得积极结果,会计师事务所可以通过晋升、加薪或其他激励措施来进行奖励,以表彰该人员对高质量的追求,强化问责机制。相反,如果对某人员的业绩评价取得消极结果,会计师事务所需要及时采取措施进行纠正,以防止其影响到质量目标的实现。

## 十六、对质量管理体系的记录(参见本准则第一百零三条至第一百零五条)

218. 对质量管理体系的记录可以为会计师事务所遵守了相关法律法规和本准则的规定以及相关职业道德要求提供证据。这些记录还可以用于向相关人员和项目组进行培训、在会计师事务所内部传承相关经验和做法、就与质量管理体系相关的决策保存历史记录等。会计师事务所没有必要也不可能对其考虑的所有事项、作出的所有判断都形成记录。此外,质量管理体系的“信息与沟通”要素、相关文件档案或书面材料、内嵌在质量管理体系各要素中的信息技术应用,也可以为会计师事务所遵守本准则的规定提供相关证据。

219. 对质量管理体系的记录可能采取多种形式,如正式的操作

手册、各种表格和核对表等，这些记录可能未经过正式归档（例如，可能体现在电子邮件或在互联网上发布的各种公告中），也可能保存在信息技术应用中或采用其他电子形式（如数据库）保存。会计师事务所在就记录的形式、内容和范围，以及多长时间需要更新一次等方面作出判断时，可能需要考虑下列方面：

- （1）会计师事务所的复杂程度以及办公地点的多少；
- （2）会计师事务所的组织形式及其业务的复杂程度；
- （3）会计师事务所客户的性质以及为这些客户提供服务的性质；
- （4）所记录事项的性质和复杂程度，例如，该事项是否涉及质量管理体系中发生变化的某些方面，或者质量风险较高的某些领域，以及针对这些事项需要进行判断的复杂程度；
- （5）质量管理体系是否经常发生变化以及变化幅度的大小。

对于较不复杂的会计师事务所来说，可能没有必要对相关沟通事项作出记录，因为非正式的沟通方法可能是有效的。然而，如果该会计师事务所为了证明这些沟通真实发生过，则对其进行记录可能是适当的。

220. 在某些情况下，相关监管机构可能针对记录提出额外的要求，这些要求可能是以正式或非正式的方式提出的。例如，监管机构可能针对其实施外部检查发现的各种情况提出这些要求。此外，相关职业道德要求也可能规定了某些记录要求。例如，中国注册会计师职业道德守则要求注册会计师对某些特定事项形成工作记录，这些事项包括与利益冲突有关的事项、涉嫌违反法律法规的事项、违反独立性

要求的事项等。

221. 本准则并不要求会计师事务所记录其针对所有质量目标或所有可能引发质量风险的事项或情况所作出的考虑。然而，会计师事务所在记录质量风险以及会计师事务所如何应对该风险时，需要记录对质量风险的评估结果及其理由（也就是说，该风险预期发生的可能性以及对实现一项或多项质量目标可能产生的影响），这种记录有助于会计师事务所持续有效地采取应对措施。

222. 本准则第一百零五条要求会计师事务所记录的事项，可以由网络、网络事务所，或者网络中的其他架构或组织来提供。

# 《会计师事务所质量管理准则第 5102 号 ——项目质量复核》应用指南

(征求意见稿)

## 一、项目质量复核人员的委派和资质要求

### (一) 委派项目质量复核人员的职责 (参见本准则第十八条)

1. 本准则第十八条要求会计师事务所将委派项目质量复核人员的职责分配给具有履行该职责所需的胜任能力及适当权威性的人员。与该项职责有关的胜任能力可能包括了解下列方面:

(1) 项目质量复核人员的职责;

(2) 本准则第十九条至第二十一条关于项目质量复核人员应当满足的条件规定;

(3) 项目质量复核所针对的客户和项目的性质和具体情况, 包括项目组的构成情况。

2. 会计师事务所的政策和程序可以明确规定, 接受项目质量复核的项目, 其项目组成员不能负责委派本项目的项目质量复核人员。然而, 在某些情况 (如会计师事务所规模较小) 下, 由项目组成员以外的人员委派项目质量复核人员可能并不可行。

3. 会计师事务所可以指定多个人员负责委派项目质量复核人员。例如, 会计师事务所的政策和程序可以区分上市实体审计业务、非上市实体审计业务或其他类型的业务, 针对不同类型的业务分别规定不

同的委派项目质量复核人员的流程，并由不同的人员分别负责各流程。

## **(二)项目质量复核人员的任职资质要求(参见本准则第十九条)**

4. 在某些情况下，例如会计师事务所规模较小，会计师事务所内部可能没有合伙人或其他人员能够满足项目质量复核人员的任职资质要求。在这些情况下，会计师事务所可以聘请外部人员实施项目质量复核。这些外部人员可能来自网络事务所、网络中的其他组织，或者服务提供商。如果会计师事务所聘请这些人员实施项目质量复核，则适用《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》中与网络要求、网络服务、服务提供商有关的规定。

## **(三)项目质量复核人员应当满足的条件**

**适当的胜任能力,包括充足的时间(参见本准则第十九条第(一)项)**

5. 《<会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理>应用指南》第 105 段探讨了胜任能力的概念，即对知识、经验、技术、专业技能、职业道德、职业价值观和职业态度的综合运用。举例来说，会计师事务所在确定某人员是否具备实施项目质量复核所必需的胜任能力时，可以考虑下列方面：

(1) 该人员是否了解与拟复核项目有关的法律法规、职业准则规定以及会计师事务所的政策和程序；

(2) 该人员是否了解客户所处行业；

(3) 针对具有类似性质和复杂程度的项目，该人员是否了解这类项目，并具备相关经验；

(4) 了解项目质量复核人员在实施项目质量复核并编制有关工作底稿方面的职责，这一了解可以通过接受会计师事务所的相关培训来获得或加强。

6. 会计师事务所在确定针对某个项目实施项目质量复核所需要具备的胜任能力时，可以考虑的一个重要因素是，该事务所在确定实施项目质量复核是应对一项或多项质量风险的适当应对措施时所考虑的相关事项或情况（包括相关人员的作为或不作为，下同）。除此之外，会计师事务所在确定拟委派的项目质量复核人员是否具备适当的胜任能力和充足的时间，以评价项目组作出的重大判断及据此得出的结论时，可以考虑的其他因素包括：

(1) 客户的性质。

(2) 客户所处行业或监管环境的特殊性和复杂程度。

(3) 该项目涉及特殊知识和技能的程度。例如，某些项目可能涉及信息技术或会计审计的特殊领域，某些鉴证业务项目还可能涉及自然科学和工程学方面的知识和技能。本指南第 19 段探讨了为项目质量复核人员提供协助的人员可能需要具备相关专业知识和技能。

7. 会计师事务所在评价拟委派的项目质量复核人员的胜任能力时，下列考虑因素也可能是相关的：

(1) 会计师事务所实施监控活动发现的情况。例如，对该人员作为项目合伙人或项目质量复核人员的项目实施检查发现的情况。

(2) 外部检查的结果。

8. 缺乏适当的胜任能力将会影响项目质量复核人员在实施复核

时适当运用职业判断的能力。例如，针对某项复杂的、涉及特定行业的会计或审计事项，如果项目质量复核人员缺乏相关行业经验，就可能不具备必要的能力和信心来评价或在适当情况下质疑项目组作出的重大判断和运用的职业怀疑。

**适当的权威性**（参见本准则第十九条第（一）项）

9. 会计师事务所层面的相关措施可能有助于建立项目质量复核人员的权威性。例如，在会计师事务所内营造一种尊重项目质量复核人员的文化，可以使项目质量复核人员较少受到项目合伙人或其他人员不当影响项目质量复核结果的压力。在某些情况下，项目质量复核人员的权威性可以通过会计师事务所为解决意见分歧而制定的政策和程序得到加强，这些政策和程序可能包括当项目质量复核人员与项目组发生意见分歧时可以采取的相关行动。

10. 在下列情况下，项目质量复核人员的权威性可能被削弱：

（1）会计师事务所的文化仅提倡尊重职务层级较高人员的权威性。

（2）项目质量复核人员需要向项目合伙人汇报工作。例如，项目合伙人处于会计师事务所的领导层职位，或负责决定项目质量复核人员的薪酬。

**相关职业道德要求**（参见本准则第十三条和第十九条第（二）项）

11. 根据项目质量复核所针对的客户和项目在性质和具体情况方面的不同，实施项目质量复核时适用的相关职业道德要求也可能不同。相关职业道德要求中的某些规定可能仅适用于注册会计师个人，如项



目质量复核人员，而非会计师事务所。

12. 相关职业道德要求可能包括适用于注册会计师个人（如项目质量复核人员）的独立性要求，也可能包括由于与审计或鉴证客户长期存在业务关系而对会计师事务所或注册会计师的独立性产生不利影响的相关规定。这些规定与本准则第二十一条关于冷却期的规定不同，但在实施过程中可能需要一并考虑。例如，《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》第十五章第四节规定了与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相关的冷却期要求，这里的冷却期不同于本准则第二十一条所规定的冷却期，前者适用于关键审计合伙人与公众利益实体审计客户长期存在业务关系而对独立性产生的不利影响，后者适用于前任项目合伙人被委任为项目质量复核人员而对其客观性产生的不利影响，《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》第一百三十一条第三款也针对后者作出了规定。

#### **对项目质量复核人员客观性的不利影响（参见本准则第二十一条）**

13. 项目质量复核人员的客观性可能受多种因素影响，例如：

（1）如果项目质量复核人员曾经参与项目组作出的重大判断，尤其是曾经作为项目合伙人或项目组其他成员参与这些重大判断，则可能因自我评价对客观性产生不利影响。

（2）如果项目质量复核人员是项目合伙人或项目组其他成员的近亲属，或与上述人员存在密切的私人关系，则可能因密切关系或自身利益对客观性产生不利影响。

(3) 如果项目质量复核人员面临各种压力，无论这种压力是实际存在的还是感知到的，都可能因外在压力对客观性产生不利影响。例如，当项目合伙人性格较为强势或处于支配性地位时，或项目质量复核人员需要向项目合伙人汇报工作时，都可能产生这种不利影响。

14. 相关职业道德要求可能规定会计师事务所或注册会计师如何识别、评估和应对对客观性的不利影响。例如，中国注册会计师职业道德守则对下列方面作出规定：

(1) 当注册会计师被委派为项目质量复核人员时，可能对客观性产生不利影响的情形；

(2) 评价该不利影响的严重程度时需要考虑的因素；

(3) 可能能够应对这些不利影响的措施，包括相关防范措施。

**在同一年度内交叉实施项目质量复核（参见本准则第二十二条）**

15. 在同一年度内交叉实施项目质量复核，可能对项目质量复核人员的客观性产生不利影响。本准则第二十二条的规定，是为了尽量避免这种不利影响。然而，会计师事务所在委派项目质量复核人员时，仍然需要平衡考虑相关人员的胜任能力和客观性。在某些情况下，避免交叉实施项目质量复核可能导致会计师事务所无法委派具有足够胜任能力的人员。举例来说，在某一财务报表审计业务中，由于被审计单位处于一种特殊行业，或被审计单位的业务高度复杂，其财务报表涉及较高级别的主观判断，并且会计师事务所难以找到适当的外部人员实施该项目的项目质量复核，在这种情况下，会计师事务所在综合考虑相关人员的胜任能力、客观性和权威性等因素之后，可能认为

交叉实施项目质量复核是难以避免的。

**与项目质量复核人员任职资质要求相关的法律法规**(参见本准则第十九条第(三)项)

16. 法律法规可能对项目质量复核人员的任职资质要求作出额外规定。例如,在某些国家或地区,项目质量复核人员可能需要持有某些资格证书或经过某些授权。

**(四)前任项目合伙人担任项目质量复核人员的冷却期**(参见本准则第二十一条)

17. 对于连续承接的业务,涉及重大判断的事项通常不会发生变化。因此,以前期间作出的重大判断可能会持续影响项目组在以后期间的判断。如果项目质量复核人员在以前期间曾经作为项目合伙人参与过项目中的重大判断,随后又作为项目质量复核人员对这些重大判断作出客观评价,则这种客观评价的能力将会受到影响。在这种情况下,采取适当的防范措施,将对客观性的不利影响,特别是因自我评价产生的不利影响降低至可接受的水平是十分重要的。因此,本准则要求会计师事务所制定政策和程序,明确规定一段冷却期,并要求在冷却期结束之前,前任项目合伙人不得担任该项目的的质量复核人员。

18. 会计师事务所的政策和程序可以针对项目合伙人以外的其他项目组成员在能够被委派为该项目的的质量复核人员之前是否适用冷却期要求作出规定。对此,会计师事务所可以考虑该人员在该项目中承担的角色,以及该人员曾经参与重大判断的程度。例如,会计

师事务所可以规定，在集团审计中，负责对组成部分财务信息实施审计程序的项目合伙人不得被委派为整个集团审计的项目质量复核人员，因为该项目合伙人曾经参与过影响集团审计业务的重大判断。

**(五)为项目质量复核人员提供协助的人员**（参见本准则第二十三条至第二十四条）

19. 在某些情况下，项目质量复核人员可能需要某些具备相关专业知识和技能的人员或团队提供协助。例如，在某些情况下，这些人员或团队所具备的高度专业化的知识和技能可能有助于项目质量复核人员深入理解客户所从事的某项交易，从而能够帮助项目质量复核人员评价项目组针对该项交易作出的重大判断。

20. 在制定政策和程序，以应对为项目质量复核人员提供协助的人员在客观性方面可能受到的不利影响时，会计师事务所可以考虑参考本指南第 13 段的相关规定。

21. 如果为项目质量复核人员提供协助的人员来自会计师事务所外部，会计师事务所可以通过与该人员签订合同或其他协议等方式，对其职责，包括与遵守相关职业道德要求有关的职责加以规定。

22. 会计师事务所的政策和程序可以规定项目质量复核人员的下列职责：

(1) 考虑提供协助的人员是否理解项目质量复核人员发出的指令，以及是否按照项目质量复核人员的计划执行相关工作；

(2) 应对提供协助的人员提出的各种事项，考虑这些事项的重要程度并适当调整之前的计划。

**(六)项目质量复核人员不再符合任职业资格要求的情况**(参见本准则第二十五条至第二十六条)

23. 会计师事务所在考虑项目质量复核人员是否不再符合任职业资格要求时, 可以考虑下列方面:

(1) 项目具体情况发生的变化是否导致项目质量复核人员不再具备适当的胜任能力;

(2) 项目质量复核人员承担的其他职责发生的变化是否导致其不再具备充足的时间以执行项目质量复核;

(3) 项目质量复核人员按照本准则第二十六条的规定, 就其不再符合任职业资格要求的情况发出的通知。

24. 针对项目质量复核人员不再符合任职业资格要求的情况, 会计师事务所可以制定政策和程序, 就如何识别符合任职业资格要求的替代人选作出规定。这些政策和程序也可以规定替代人选的职责, 即按照本准则中有关实施项目质量复核的规定实施复核程序。这些政策和程序还可以进一步就在这种情况下进行咨询作出规定。

## **二、实施项目质量复核**

**(一)项目合伙人与项目质量复核相关的责任**(参见本准则第二十七条第(二)项)

25. 《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》第四十八条规定, 项目合伙人对于需要实施项目质量复核的审计项目应当承担下列责任:

(1) 确定会计师事务所已委派项目质量复核人员;

(2) 配合项目质量复核人员的工作，并告知审计项目组其他成员配合项目质量复核人员工作的责任；

(3) 与项目质量复核人员讨论在审计中遇到的重大事项和重大判断，包括在项目质量复核过程中识别出的重大事项和重大判断；

(4) 只有完成项目质量复核，才签署审计报告。

**(二) 项目质量复核人员与项目组之间的讨论**（参见本准则第二十七条第（三）项）

26. 项目组与项目质量复核人员在整个项目过程中经常进行沟通有助于提高项目质量复核的有效性和及时性。然而，上述沟通可能对项目质量复核人员的客观性产生不利影响，具体取决于项目质量复核人员与项目组就某一重大判断进行沟通的时间安排和范围。会计师事务所可以制定政策和程序，规定项目质量复核人员或项目组在这种情况下可以采取的措施，以避免出现项目质量复核人员代替项目组作出决策或被认为代替项目组作出决策的情况。例如，在这种情况下，会计师事务所可以要求相关人员按照本所与咨询相关的政策和程序，就这些重大判断向其他相关人员咨询。

**(三) 项目质量复核人员实施的程序**（参见本准则第二十八条至第三十条）

27. 会计师事务所的政策和程序可以明确规定项目质量复核人员实施的程序的性质、时间安排和范围，也可以强调项目质量复核人员在实施复核时运用职业判断的重要性。

28. 项目质量复核人员实施的程序的时间安排可能取决于客户或

项目的性质和具体情况，包括需要复核的事项的性质。项目质量复核人员在项目的各个阶段（如计划阶段、执行阶段和报告阶段）及时复核业务工作底稿，可以使相关问题能够在报告日或报告日之前得到迅速、满意的解决。例如，项目质量复核人员可以在计划阶段完成时，针对项目的总体策略和具体计划实施复核程序。及时实施项目质量复核也可以强化项目组在计划和执行项目的过程中对职业判断和职业怀疑（如适用）的运用。

29. 对具体项目来说，项目质量复核人员实施的程序的性质、时间安排和范围可能取决于下列方面：

（1）相关质量风险的评估结果及得出该评估结果的理由。例如，针对新兴行业的实体或交易较为复杂的实体执行的业务，质量风险的评估结果可能较高。

（2）会计师事务所通过实施监控和整改程序识别出的缺陷和为应对这些缺陷而采取的整改措施，以及会计师事务所发布的相关指引，上述事项可能表明项目质量复核人员需要实施更为详细的复核程序的领域。

（3）项目的复杂程度。

（4）客户的性质和规模，包括客户是否属于上市实体。

（5）与项目有关的发现。例如，监管机构以前实施检查的结果，或者项目组工作质量引发的其他关注。

（6）会计师事务所在客户关系和具体业务接受与保持中获取的相关信息。

(7) 在鉴证业务中，项目组对重大错报风险的识别、评估和应对。

(8) 项目组成员是否配合项目质量复核人员的工作。会计师事务所可以制定政策和程序，规定在项目组成员不配合项目质量复核人员工作的情况下，项目质量复核人员可以采取的措施。例如，告知会计师事务所内部的适当人员，以采取适当行动解决这一问题。

30. 项目质量复核人员执行程序的性质、时间安排和范围可能需要根据实施项目质量复核时遇到的情况进行调整。

### **对集团审计的特殊考虑**

31. 对于集团财务报表审计项目的项目质量复核，会计师事务所可能需要对项目质量复核人员的委派作出额外考虑，具体取决于集团的规模和复杂程度。本准则第二十四条第（一）项规定，会计师事务所的政策和程序应当要求项目质量复核人员对实施项目质量复核承担总体责任。为了承担这个责任，对于规模较大且较复杂的集团审计项目，集团项目质量复核人员可能需要与集团项目组以外其他项目组的关键成员（例如，负责对组成部分财务信息实施审计程序的关键成员）讨论重大事项和重要判断。在上述情况下，该项目质量复核人员可能需要按照本准则第二十三条的规定，由相关人员提供协助。在此情况下，本指南第 22 段的指引可能是有帮助的。

32. 在某些情况下，某一项目质量复核人员可能只负责对作为集团组成部分的某一实体或业务单元的审计业务实施复核。例如，如果这种审计业务是由法律法规要求的或由于其他原因而实施的，就可能



出现这些情况。在这些情况下，该项目质量复核人员与集团审计的项目质量复核人员进行沟通，可能有助于集团项目质量复核人员履行其对实施集团项目质量复核承担的总体责任。例如，如果出于集团审计目的，该实体或业务单元被识别为一个组成部分，并且在组成部分层面作出的某些重大判断与集团审计相关，则只负责对该实体或业务单元的审计业务实施项目质量复核的人员，可能需要与集团项目质量复核人员进行这种沟通。

**与项目组和会计师事务所的沟通**(参见本准则第二十八条第(一)项)

33. 按照本准则第二十八条第(一)项的规定，了解与项目组和会计师事务所沟通获取的信息，可能有助于项目质量复核人员了解该项目预期可能涉及的重大判断。获取这种了解也将有助于项目质量复核人员与项目组之间就该项目在计划、实施和报告阶段涉及的重大事项和重大判断进行讨论。例如，会计师事务所可能识别出一项缺陷，该缺陷与其他项目组针对某一特定行业的某些会计估计作出的重大判断相关，在这种情况下，上述通过沟通获取的信息可能与该项目中针对这些会计估计作出的重大判断相关，因而项目质量复核人员获取这些信息可能有助于其按照本准则第二十八条第(二)项的规定与项目组进行讨论。

**重大事项和重大判断**(参见本准则第二十八条第(二)项至第(三)项)

34. 针对财务报表审计业务，《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》第四十二条要求项目合伙人应当复核与重大事项和重大判断相关的审计工作底稿，包括与在审计中遇到的困难或有争议事项相关的判断和得出的结论相关的审计工作底稿。

35. 针对财务报表审计业务，《〈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〉应用指南》第 89 段提供了一些审计项目合伙人可能认为涉及重大判断的例子，这些例子分别与总体审计策略和具体审计计划、审计业务的执行以及审计项目组得出的总体结论有关。

36. 对于财务报表审计以外的业务，项目组作出的重大判断可能取决于客户或项目的性质和具体情况。例如，对于根据《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》执行的鉴证业务，项目组在确定编制鉴证对象信息所使用的标准是否适用于该项目时，可能有必要作出重大判断。

37. 在实施项目质量复核时，项目质量复核人员可能会注意到一些原本预期项目组会作出重大判断的领域，项目质量复核人员需要针对项目组实施的程序和得出的结论获取进一步的信息。在这种情况下，项目组在与项目质量复核人员进行讨论后，可能会认为需要实施一些额外的程序。

38. 项目质量复核人员通过实施本准则第二十八条第（一）项至第（二）项的规定获取的信息，以及对所选取的业务工作底稿进行的复核，能够有助于其评价项目组作出重大判断的依据。其他方面的考

虑也可能与项目质量复核人员的评价相关，举例来说，这些考虑可能包括：

（1）客户或项目的性质和具体情况发生变化，可能会导致项目组的重大判断也发生变化，项目质量复核人员需要对此保持警觉；

（2）项目质量复核人员在评价项目组作出的答复时，采取一种不偏不倚的态度；

（3）项目质量复核人员对下列出现不一致的情况予以跟进：

①项目质量复核人员在复核业务工作底稿时发现的不一致；

②项目组针对与重大判断相关的问题作出的答复不一致。

39. 会计师事务所可以制定政策和程序，明确规定哪些业务的工作底稿需要由项目质量复核人员复核。对于未明确规定的业务，这些政策和程序还可以指出，项目质量复核人员可以运用职业判断，选择部分涉及项目组作出重大判断的业务，对其工作底稿进行复核。

40. 项目质量复核人员与项目合伙人和项目组其他成员（如适用）讨论重大判断和业务工作底稿，可能有助于其评价项目组在作出这些重大判断的过程中，运用职业怀疑的情况（如适用）。

41. 对于财务报表审计业务，《〈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〉应用指南》第 33 段至第 35 段举例说明了在项目层面运用职业怀疑的障碍，可能阻碍注册会计师运用职业怀疑的无意识倾向，以及项目组为减轻在项目层面运用职业怀疑的障碍而可能采取的措施。

42. 对于财务报表审计业务，其他一些审计准则及配套应用指南

也针对注册会计师在审计中需要运用职业怀疑的领域，以及可能有助于为注册会计师如何运用职业怀疑提供证据的工作底稿提供了一些指引和示例。这些指引和示例也可能有助于项目质量复核人员评价项目组对职业怀疑的运用。

**是否已遵守相关职业道德要求中与独立性相关的要求(参见本准则第二十八条第(四)项)**

43. 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》第三十一条的规定，项目合伙人在签署审计报告前，应当负责确定相关职业道德要求（包括与独立性相关的要求）已经得到遵守。

**是否已就疑难问题或争议事项、涉及意见分歧的事项进行适当咨询(参见本准则第二十八条第(五)项)**

44. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第六十四条第(四)项至第(五)项，以及该准则应用指南第 90 段至第 93 段针对下列方面作出了规定并提供了指引：

(1) 对困难或有争议事项进行的咨询；

(2) 项目组内部、项目组与项目质量复核人员之间（如适用），以及项目组与会计师事务所内负责执行质量管理体系相关活动的人员之间存在的意见分歧。

**项目合伙人充分、适当地参与审计过程(参见本准则第二十八条第(六)项)**

45. 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》第五十二条第（一）项的规定，项目合伙人在签署审计报告之前，应当确定其已充分、适当地参与了审计项目的全过程，以使其能够确定，根据审计项目的性质和具体情况，审计项目组作出的重大判断和据此得出的结论是适当的。该准则应用指南第115段也指出，对项目合伙人参与情况的工作底稿记录可能采取多种形式。项目质量复核人员通过与项目组进行讨论并复核这些工作底稿，可能有助于评价项目合伙人确定其已充分、适当地参与项目全过程的依据。

**复核鉴证对象信息和业务报告**（参见本准则第二十八条第（七）项）

46. 对于财务报表审计业务，项目质量复核人员对财务报表和审计报告的复核可能包括考虑项目组对涉及重大判断的事项所作出的列报与披露，是否与项目质量复核人员通过对选取的业务工作底稿进行复核并与项目组沟通所获得的对这些事项的理解一致。在复核财务报表时，项目质量复核人员也可能会注意到一些原本预期项目组会作出重大判断的领域，项目质量复核人员需要针对项目组实施的程序和得出的结论获取进一步的信息。本段同样适用于审阅业务和审阅报告。

47. 对于其他鉴证业务和相关服务业务，项目质量复核人员对业务报告和鉴证对象信息（如适用）的复核需要考虑的事项与本指南第46段所述的事项类似（例如，项目组对涉及重大判断的事项所作出的列报与描述，是否与项目质量复核人员通过实施复核程序所获得的对这些事项的理解一致）。

### 项目质量复核人员的怀疑未得到解决（参见本准则第二十九条）

48. 会计师事务所可以制定政策和程序，在本所内部指定一位或多位专门人员，当项目质量复核人员怀疑项目组作出的重大判断或据此得出的结论不恰当，并未得到满意的解决时，可以告知这些人员。这些人员可以包括负责委派项目质量复核人员的人员。针对这种未得到解决的怀疑，会计师事务所的政策和程序也可以要求在会计师事务所内部或外部（如监管机构或职业组织）进行咨询。

### 三、工作底稿（参见本准则第三十一条至第三十三条）

49. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第一百零三条至第一百零六条针对会计师事务所对其质量管理体系进行记录作出了规定。由于项目质量复核是质量管理体系中的一项应对措施，因此，项目质量复核人员按照本准则的规定实施的项目质量复核也需要遵守《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第一百零三条至第一百零六条的规定。

50. 举例来说，项目质量复核工作底稿的格式、内容和范围可能取决于下列因素：

- （1）项目的性质和复杂程度；
- （2）客户的性质；
- （3）所复核事项的性质和复杂程度；
- （4）所复核的业务工作底稿的范围。

51. 项目质量复核的实施和项目质量复核已完成的通知可以采用多种方式进行记录。例如，项目质量复核人员可以在业务执行所使用

的信息技术应用中以电子形式记录对业务工作底稿的复核，也可以采用备忘录的形式记录复核相关情况。项目质量复核人员实施的复核程序也可以采用其他方式进行记录，例如，在项目质量复核人员出席的项目组讨论会的纪要中。

52. 本准则第二十七条第（二）项规定，会计师事务所应当制定政策和程序，禁止项目合伙人在项目质量复核完成之前签署业务报告，而完成项目质量复核意味着项目质量复核人员提出的所有问题都已得到解决。如果与实施项目质量复核相关的所有要求都已得到遵守，则项目质量复核工作底稿可能在业务报告签署日后，但在最终业务档案归档之前完成。然而，会计师事务所可以制定政策和程序，明确要求项目质量复核工作底稿需要在业务报告日或之前完成。

# 《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》 应用指南 (征求意见稿)

## 一、本准则的范围 (参见本准则第一条至第二条)

1. 本准则适用于所有财务报表审计业务,包括集团财务报表审计业务。《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》规范了注册会计师在执行集团财务报表审计业务时的特殊考虑,特别是涉及组成部分注册会计师的特殊考虑。在某项财务报表审计业务中,如果审计项目组中包含来自其他会计师事务所的成员,则根据项目的具体情况对《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》作出必要调整后,该准则可能是适用的。例如,如果审计项目组由来自其他会计师事务所的人员执行存货监盘,检查不动产、厂房或设备,或在位于偏远地区的服务提供中心实施某些审计程序,则《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》可能是适用的。

## 二、会计师事务所的质量管理体系和审计项目组的角色

### (一) 会计师事务所质量管理体系 (参见本准则第三条)

2. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》规范了会计师事务所设计、实施和运行质量管理体系的责任。



3. 会计师事务所在设计其质量管理体系时，可以使用与《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》不同的框架或术语来划分和描述质量管理体系的各个组成要素，但需要确保遵守《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》中的各项要求并实现质量管理体系的目标。

**(二) 审计项目组与质量管理体系相关的职责**（参见本准则第五条）

4. 在审计项目层面实施质量管理需要会计师事务所质量管理体系提供支持，并结合该审计项目的性质和具体情况。按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第七十七条第(三)项的规定，会计师事务所有责任向项目组传递信息，以使该项目组能够理解和履行与执行业务相关的责任。例如，会计师事务所可以制定政策和程序，要求在某些涉及复杂的技术或道德问题的情况下向指定的人员咨询，或者在特定的业务中，由会计师事务所指定的专家实施与某些特殊事项相关的审计程序（例如，会计师事务所可以明确规定，在金融机构审计业务中，针对预期信用损失准备金的审计，应当由会计师事务所指定的信贷专家参与审计工作）。

5. 会计师事务所层面的应对措施可能包括由网络、网络事务所、网络中的其他组织制定的政策和程序（《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第四章第十一节针对网络要求和网络服务作出了具体规定）。本准则中的各项要求建立在这样一个前提下，即会计师事务所有责任采取必要的措施，以使审计项目组能够执行与

该审计项目相关的网络要求（例如，要求审计项目组在执行审计工作时，应当遵循某一网络事务所开发的审计方法论）或利用与该审计项目相关的网络服务。根据《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第九十五条第（一）项的规定，会计师事务所应当确定网络要求或网络服务如何与会计师事务所质量管理体系相关，以及如何在该体系中加以考虑。

6. 某些在会计师事务所层面为应对质量风险而采取的应对措施虽不在审计项目层面实施，但这些应对措施对于遵守本准则的要求仍然是相关的。举例来说，审计项目组在遵守本准则的要求时，可能能够依赖下列会计师事务所层面的应对措施：

（1）招聘相关人员并提供职业教育的流程；

（2）会计师事务所为监控独立性要求的遵守情况而开发的信息技术应用软件；

（3）会计师事务所为接受与保持客户关系和审计业务而开发的信息技术应用软件；

（4）会计师事务所开发的审计方法论以及相关的操作工具和指引。

7. 由于审计项目的性质和具体情况各不相同，并且可能在项目执行过程中发生变化，会计师事务所无法识别出项目层面可能出现的所有质量风险，也无法采取所有相关、适当的应对措施。因此，审计项目组需要运用职业判断，以确定在会计师事务所的政策和程序之外，是否还需要设计和采取审计项目层面的应对措施，以实现本准则的目的。

标。

8. 审计项目组对是否有必要在项目层面采取应对措施以及采取何种应对措施所下的结论，受下列因素的影响：

(1) 本准则的要求；

(2) 审计项目组对审计项目的性质和具体情况及其变化的了解。

例如，在执行审计项目的过程中，可能会发生一些始料未及的情况，导致审计项目合伙人认为有必要在审计项目组中追加一些具有适当经验的人员。

9. 审计项目组需要在下列二者之间寻求一种工作量上的平衡：

(1) 实施会计师事务所层面的应对措施；

(2) 在会计师事务所层面的应对措施之外，设计和实施审计项目层面的应对措施。

平衡的方法可能各不相同。例如，会计师事务所可以针对审计项目中的特定情况设计一套审计方案（如针对特定行业的审计方案）。在这个例子中，由于该审计方案的存在（即会计师事务所层面的应对措施），审计项目组通常只需要确定拟实施审计程序的时间安排和范围，很少或不需要在审计项目层面对该审计方案追加其他审计程序。换个例子来说，如果会计师事务所没有设计上述审计方案，则为了遵守本准则有关业务执行的要求，审计项目组需要更加关注在审计项目层面设计和采取应对措施，以与该审计项目的性质和具体情况相匹配。例如，针对会计师事务所的审计方案没有涉及到的重大错报风险，设计和实施相应的审计程序。

10. 通常来说，除非存在下列情况之一，否则审计项目组在遵守本准则的要求时，可以依赖会计师事务所的政策和程序：

(1) 审计项目组根据其对该政策或程序的了解，或者根据其实务经验，认为该政策或程序并不能有效适用于审计项目的性质和具体情况；

(2) 会计师事务所或其他方提供的信息表明该政策或程序未能有效运行（例如，这些信息可能来自会计师事务所的监控活动、外部检查或其他相关渠道）。

11. 如果审计项目合伙人意识到（包括通过审计项目组其他成员告知）会计师事务所为应对质量风险而采取的应对措施对于特定业务来说是无效的，或者其无法依赖会计师事务所的政策和程序，则审计项目合伙人需要按照本准则第五十一条第（三）项的规定，迅速将该信息通报给会计师事务所，因为该信息与会计师事务所的监控和整改程序相关。例如，如果审计项目组某位成员发现某审计软件存在安全性缺陷，则及时向适当的人员沟通这一信息，可以使会计师事务所能够采取措施对该软件进行更新或重新订制。本指南第 67 段探讨了审计业务执行中充分、适当资源的相关问题，也可作为本段的参考。

**（三）与在项目层面实施质量管理相关的信息**（参见本准则第七条）

12. 遵守其他审计准则的要求可以提供与在项目层面实施质量管理相关的信息。例如，按照《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》的要求了解

被审计单位及其环境，可能能够为遵守本准则的要求提供相关信息。这些信息可能与下列方面的决策相关：

（1）特定审计领域可以调用的资源性质。例如，针对高风险领域，利用具有适当经验的人员执行相关工作，或者在应对复杂事项时利用专家的工作。

（2）向特定审计领域分配的资源数量。例如，在多个地点实施存货监盘的审计项目组成员人数。

（3）根据重大错报风险的评估结果，对审计项目组成员的工作进行复核的性质、时间安排和范围。

（4）审计预算工时的分配。例如，针对重大错报风险点较多或已识别的风险被评估为高水平的领域，分配更多工时以及经验更为丰富的审计项目组成员（这些成员的工时费用水平通常也较高）。

#### **（四）本准则的可调适性（参见本准则第三条和第九条）**

13. 规模较小的会计师事务所可以制定政策和程序，指定一位审计项目合伙人，并由该合伙人代表会计师事务所设计某些为应对质量风险而采取的应对措施。这样做可能是设计和采取应对措施的一种更为有效的方式。此外，规模较小的会计师事务所，其政策和程序也可能较不正规。例如，一家规模很小并且审计业务较少的会计师事务所可能认为没有必要针对独立性要求的遵守情况专门建立一套全所的监控系统，相反，对独立性要求遵守情况的监控通常是在单个项目层面由审计项目合伙人实施的。

14. 本准则关于审计项目合伙人对审计项目组成员进行指导、监

督并复核其工作的相关要求，只有在审计项目组除审计项目合伙人外还包括其他成员的情况下才是相关的。

### 三、定义

#### (一) 审计项目组（参见本准则第十四条）

15. 审计项目组可能采取多种组织形式。例如，所有审计项目组成员可能位于同一地点，可能位于不同地点，也可能根据其执行的工作分成若干小组。无论审计项目组的组织形式如何，任何针对该审计项目实施审计程序的人员，都属于该审计项目的项目组成员。

16. 审计项目组的定义强调的是在审计项目中实施审计程序的人员。在审计过程中实施审计程序，通常可以获取审计证据，而审计证据对发表审计意见和出具审计报告来说是必要的。审计程序包括风险评估程序和进一步审计程序。根据《〈中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据〉应用指南》第14段至第25段的规定，审计程序包括询问、检查、观察、函证、重新计算、重新执行和分析程序，这些程序通常组合起来运用。其他一些审计准则，如《中国注册会计师审计准则第1313号——分析程序》，则规定了为获取审计证据而实施的具体审计程序。

17. 审计项目组可能包括来自网络事务所、与本所不属于同一网络的其他会计师事务所、服务提供商的人员，负责实施某些审计程序。例如，在集团审计中，由来自其他会计师事务所的人员对组成部分财务信息实施审计程序；再如，由来自其他会计师事务所的人员在边远地区实施存货监盘或检查固定资产。

18. 审计项目组还可能包括来自服务提供中心的人员。例如，会计师事务所可能决定将一些重复性或专门性的特定工作交由一组具备适当技能的人员来执行，由于这些人员负责实施某些审计程序，因此属于审计项目组成员。服务提供中心可能是会计师事务所设立的，也可能是网络、网络事务所或与会计师事务所属于同一网络的其他组织设立的。例如，共享函证中心可以用来提高函证工作的实施效率和效果。

19. 审计项目组还可能包括在会计或审计的某一特殊领域具有专长的人员。例如，在所得税会计领域具有专长的人员，或者擅长对由自动化技术和工具产生的复杂信息进行分析以识别异常或未预期到的关系的人员。如果某人员对审计项目的参与仅限于提供咨询，则该人员不属于审计项目组成员。关于咨询的相关规定，参见本准则第四十七条和本指南第 96 段至第 99 段。

20. 如果某审计项目需要实施项目质量复核，则项目质量复核人员以及其他任何执行项目质量复核程序的人员，都不能是审计项目组成员。这些人员可能需要遵守特定的独立性要求。

21. 为审计项目提供直接协助的被审计单位内部审计人员以及在审计过程中利用其工作的外部专家都不是审计项目组成员。《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》和《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》分别针对注册会计师利用内部审计人员提供直接协助和利用专家的工作作出了规定。遵守这些准则的规定要求注册会计师对提供直接协助的内部审

计人员的工作获取充分、适当的审计证据，以及对专家的工作实施某些审计程序。

### **审计项目合伙人的责任（参见本准则第十条至第十一条）**

22. 当本准则明确要求审计项目合伙人承担某些责任时，该审计项目合伙人可能需从会计师事务所或项目组其他成员处获取相关信息（例如，与作出本准则要求的决策或判断相关的信息）以履行其责任。例如，本准则第三十六条规定，审计项目合伙人应当确保审计项目组作为一个集体拥有执行审计业务的适当胜任能力，在判断审计项目组的胜任能力是否适当时，审计项目合伙人可能需要利用来自审计项目组或会计师事务所质量管理体系的信息。

### **审计项目组成员运用会计师事务所的政策和程序（参见本准则第十条至第十一条、第二十七条）**

23. 审计项目组中可能既包括来自本会计师事务所的成员，又包括来自其他会计师事务所的成员。在会计师事务所质量管理体系中，来自本所的成员负责执行适用于该审计项目的政策和程序。来自其他会计师事务所的成员既不是本所的合伙人也不是本所的员工，因而可能并不需要受到本所质量管理体系或政策和程序的约束。更进一步说，其他会计师事务所的政策和程序也不一定和本所的政策和程序类似。例如，不同会计师事务所针对指导、监督和复核制定的政策和程序可能各不相同，尤其是当其他会计师事务所位于其他国家或地区时，由于法律体系、语言文化的不同，这些政策和程序也会有所不同。因此，如果审计项目组包括来自其他会计师事务所的成员，则针对这些人员



执行的工作，会计师事务所或审计项目合伙人为执行本所的政策和程序，可能有必要采取不同的措施。

24. 特别是，当针对下列方面了解来自其他会计师事务所的人员时，会计师事务所的政策和程序可能要求会计师事务所或审计项目合伙人采取与针对来自本所的人员相比不同的措施：

(1) 是否具备执行该审计项目所需的适当胜任能力。例如，由于这些人员并未经过本所的招聘和培训，因而会计师事务所的政策和程序可以规定通过其他措施来进行考察，例如，从其所在的会计师事务所、所持有的证书、所注册的职业团体处获取相关信息。《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》第三十二条以及该准则的应用指南第 32 段对了解组成部分注册会计师的胜任能力作出了相关规定。

(2) 是否了解与集团审计业务相关的职业道德要求。例如，由于这些人员并未受过本所关于相关职业道德要求的培训，因而会计师事务所的政策和程序可以规定通过其他措施来使其了解这些职业道德要求，例如，向该人员提供与相关职业道德要求有关的信息、手册或指引。

(3) 是否具有独立性。例如，这些人员可能无法直接在会计师事务所质量管理体系中完成独立性声明，因而会计师事务所的政策和程序可以规定这些人员需要通过其他方式提供其具有独立性的证据，如通过提供书面声明的方式。

25. 当会计师事务所的政策和程序要求在特定情形下采取特定行

动（例如，对特定事项进行咨询）时，可能有必要将相关政策和程序通报给本所以外的其他人员。当特定情形发生时，这些人员需要告知审计项目合伙人，使审计项目合伙人能够遵守本所的政策和程序。例如，在集团审计中，如果某组成部分注册会计师在对组成部分财务信息实施审计程序的过程中发现一些与集团财务报表相关的困难或有争议事项，按照集团注册会计师的政策和程序，这些事项需要进行咨询，则该组成部分注册会计师需要就该事项告知集团项目组。

## **（二）网络与网络事务所（参见本准则第十五条至第十六条）**

26. 针对网络与网络事务所，中国注册会计师职业道德守则也作出了相关规定。网络和网络事务所可能采取多种组织形式，无论采取何种组织形式，都处于会计师事务所外部。本准则中有关网络的相关规定同样适用于网络中任何一种不构成会计师事务所的组织。

## **四、管理和实现审计质量的领导责任**

**（一）审计项目合伙人对管理和实现审计项目的高质量承担总体责任（参见本准则第二十三条）**

27. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》要求会计师事务所针对治理和领导层设定质量目标，以支持质量管理体系的设计、实施和运行。在会计师事务所内营造一种重视质量的文化，可以为审计项目合伙人对管理和实现审计项目的高质量承担总体责任提供支持。在执行本准则第二十三条至第二十四条的各项要求时，审计项目合伙人可以直接与审计项目组其他成员沟通，并通过其行为（如领导行为）加强这种沟通。如果审计项目组成员在执行审计业务

的过程中表现出一些预期能够实现高质量的行为，则会计师事务所重视质量的组织文化将会得到进一步营造和加强。

### **可调适性**

28. 为了展示会计师事务所对质量的重视，审计项目合伙人采取的措施的性质和范围可能取决于多种因素，包括会计师事务所和审计项目组的规模、组织结构、地理位置分布及复杂程度，以及审计项目的性质和具体情况。如果审计项目组规模较小且成员较少，则审计项目合伙人与审计项目组成员进行直接交流或审计项目合伙人采取直接行动的方式通常就能够充分影响审计项目组的文化；反之，如果审计项目组规模较大并且审计项目组成员分散在各地，则可能需要进行更多的沟通。

#### **（二）充分、适当地参与审计过程（参见本准则第二十三条）**

29. 审计项目合伙人充分、适当地参与审计项目的全过程可能表现为多种形式，包括：

（1）按照本准则的规定，对指导、监督审计项目组成员并复核其工作承担责任；

（2）根据审计项目的性质和具体情况，随时调整上述指导、监督和复核的性质、时间安排和范围。

#### **（三）沟通（参见本准则第二十四条）**

30. 沟通，是审计项目组为了遵守本准则的规定，在审计项目组成员之间及时分享相关信息的方法，因此，沟通有助于实现审计项目的高质量。沟通可能发生在审计项目组成员之间，也可能发生在审计

项目组成员与下列各方之间：

（1）会计师事务所。例如，在会计师事务所质量管理体系中执行相关活动的人员，包括对质量管理体系承担最终责任的人员（即会计师事务所主要负责人）和对质量管理体系的运行承担责任的人员。

（2）审计工作涉及到的其他人员。例如，为审计项目组成员提供直接协助的被审计单位内部审计人员或注册会计师的外部专家。

（3）会计师事务所外部各方。例如，被审计单位的管理层、治理层或相关监管机构。

31. 审计项目的性质和具体情况可能影响审计项目合伙人就其与审计项目组成员进行有效沟通的适当方式所作出的决策。例如，当审计项目组成员分布在不同的地点时，会计师事务所可以使用信息技术手段来促进审计项目组成员之间的沟通，以为审计项目合伙人进行适当的指导、监督和复核提供支持。

#### **（四）职业怀疑（参见本准则第八条）**

32. 审计项目合伙人负责强调每一位审计项目组成员在审计项目的全过程中保持职业怀疑的重要性。某些审计项目中存在的情况可能会给审计项目组造成压力，从而可能阻碍审计项目组在设计和实施审计程序并评价审计证据时适当地运用职业怀疑。因此，当审计项目组按照《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》的规定设计总体审计策略时，可能需要考虑审计项目是否存在这些情况，如果存在，则会计师事务所或审计项目组可能需要采取何种措施以减轻这种阻碍。

33. 在审计项目层面可能阻碍审计项目组运用职业怀疑的情况可能包括但不限于下列方面：

(1) 预算上的限制。对于某些审计项目来说，审计项目组需要具备某些技术方面的专长或特定技能来有效地了解、评估和应对重大错报风险并在掌握充分信息的情况下质疑管理层，因而，审计项目组需要具备经验丰富和技术过硬的人力资源（包括某些方面的专家），但预算上的限制可能导致审计项目组难以利用上述人力资源。

(2) 时间紧张。如果项目的时间表过于紧张，可能会对执行审计工作和负责指导、监督、复核的人员行为都产生负面影响。例如，审计项目组面临来自外部的时间压力，可能使其难以有效地对复杂的信息进行分析。

(3) 被审计单位管理层缺乏配合或施加不正当的压力。这可能会对审计项目组解决复杂问题或有争议事项的能力产生负面影响。

(4) 未能充分了解被审计单位及其环境、内部控制系统以及适用的财务报告编制基础。这可能会限制审计项目组作出适当的判断并在掌握充分信息的情况下质疑管理层认定的能力。

(5) 难以接触被审计单位的相关记录、设施、特定员工、客户、供应商等。这可能导致审计项目组在选择审计证据的来源时存在偏向，倾向于获取更为容易获取的审计证据。

(6) 过分依赖自动化的技术和工具。这可能导致审计项目组不能审慎评价审计证据。

34. 注册会计师有意识或无意识的偏向可能影响审计项目组的职

业判断，如在设计和实施审计程序或评价审计证据过程中的职业判断。举例来说，注册会计师的下列无意识的偏向可能阻碍职业怀疑的运用，从而影响审计项目组为遵守本准则的要求作出的职业判断的合理性：

（1）可获得性倾向（路径依赖），即在思考过程中，倾向于侧重考虑马上能想到的事项和经验，认为现有信息和容易获取的信息对所作的判断更相关和更重要。例如，注册会计师往往倾向于持续使用往年的审计计划，尤其在往年审计计划运行有效的情况下，而不愿思索改进审计计划；又如，由于在获取文件记录和接触被审计单位的设施、员工、顾客、供应商或其他方时遇到困难，导致注册会计师对审计证据的来源形成偏见，更愿意获取容易取得的审计证据。

（2）证实倾向，即倾向于寻找能够证实（而非否定）初始观点的信息，并认为这种信息更具有说服力，而往往忽视那些可能推翻初始观点的信息。例如，注册会计师倾向于寻找能进一步印证管理层认定或注册会计师自身判断的审计证据，而忽视与管理层认定或注册会计师自身判断不一致的审计证据。

（3）群体思维（盲信集体决策），即倾向于认为集体思考或集体决策的结果更可靠，而不鼓励个体创造性思维或由个人承担决策责任。

（4）过度自信，即过高估计自身作出风险评估和其他判断或决策的能力。

（5）锚定效应，即在作决策时，可能会基于最初获取的信息锚定一个初始值，并倾向于认为最终结果不会与该初始值存在重大差异，因而未充分考虑后续获取信息的影响，从而使得最终的决策偏向于该

初始值。例如，在审计财务报表中的某项会计估计时，注册会计师可能会不自觉地认为该会计估计年底的合理金额不会与预审时已确定的金额有重大偏离，而未充分考虑预审之后相关情况的变化可能对该会计估计产生的重大影响。

(6) 自动化零错误，即倾向于相信信息系统自动生成的结果，即使该结果有悖于人的常识推理或与其他方面的信息存在冲突，因而导致其可靠性或适用性存疑。例如，注册会计师在审计成本项目时，一旦获取了系统自动生成的成本计算表，往往容易自动认为成本计算合理正确，而忽视对成本系统设置、数据归集以及计算结转等方面的测试。

35. 为了减轻在审计项目层面对运用职业怀疑的阻碍，审计项目组可能采取下列措施：

(1) 对审计项目的性质和具体情况的变化保持警觉，识别那些有必要对审计项目追加投入资源或投入不同资源的情况，并要求会计师事务所内负责分配资源的人员向审计项目追加投入资源或投入不同的资源。

(2) 明确提醒审计项目组成员警惕那些容易出现有意识或无意识偏向的情况（例如，涉及判断程度较高的领域），并强调审计项目组成员在计划和实施审计程序时，向经验更为丰富的成员寻求建议的重要性。

(3) 改变审计项目组的人员构成，例如，要求向审计项目组分配知识、技能、经验更加丰富或具有特殊专长的人员。

(4) 当遇到被审计单位的管理层成员较难沟通时，由审计项目组中经验更为丰富的人员参与这种沟通。

(5) 当遇到审计中较为复杂或主观性较强的领域时，由具有特殊知识和技能的审计项目组成员或专家协助审计项目组的工作。

(6) 调整指导、监督和复核的性质、时间安排和范围，针对下列方面工作底稿的复核，引入经验更为丰富的审计项目组成员，亲自且更为频繁、更有深度地实施复核：

- ① 审计中较为复杂或主观性较强的领域；
- ② 会对实现审计项目的高质量带来风险的领域；
- ③ 存在舞弊风险的领域；
- ④ 识别出或怀疑存在违反法律法规行为的领域。

(7) 设定以下行为期望：

① 经验较为缺乏的审计项目组成员经常及时地从经验较为丰富的审计项目组成员或审计项目合伙人处获取建议；

② 经验较为丰富的审计项目组成员在整个审计项目过程中能够积极且及时地回应经验较为缺乏的审计项目组成员提出的观点和要求，并对其提供建议和协助。

(8) 当被审计单位管理层施加不当影响或审计项目组难以接触被审计单位相关记录、设施、特定员工、客户、供应商等方面以获取审计证据时，与被审计单位的治理层沟通。

**(五) 向审计项目组其他成员分配任务**(参见本准则第二十五条)

36. 在将设计或实施某些审计程序、执行某些审计工作或采取某



些行动的任务分配给审计项目组其他成员后，审计项目合伙人可以采取多种方式充分、适当地参与审计项目的全过程，包括：

（1）告知被分配任务的审计项目组成员应负的责任及其权限，所承担工作的范围及工作目标，并提供其他必要的指导和相关信息；

（2）对被分配任务的人员提供指导和监督；

（3）复核被分配任务人员的工作，评价其得出的结论，作为对本准则第四十条至第四十六条要求的补充。

## 五、相关职业道德要求

（一）**相关职业道德要求**（参见本准则第二条、第二十六条至第三十一条）

37. 《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》第二十七条要求注册会计师遵守与财务报表审计相关的职业道德要求，包括遵守有关独立性的要求。审计项目的性质和具体情况不同，相关职业道德要求也可能不同。例如，某些独立性要求可能只适用于上市实体财务报表审计业务。《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》针对集团审计中如何按照本准则的要求与组成部分注册会计师沟通相关职业道德要求作出了额外规定。

38. 根据审计项目的性质和具体情况，法律法规或相关职业道德要求的某些规定，如与违反法律法规行为相关的规定，可能与本审计项目相关。例如，涉及反洗钱、反腐败或反贿赂的法律法规可能与某些审计项目相关。

39. 会计师事务所的信息系统以及会计师事务所提供的资源可以帮助审计项目组了解和履行适用于审计项目性质和具体情况的相关职业道德要求。例如，会计师事务所可以采取下列措施：

(1) 向审计项目组传达独立性要求；

(2) 向审计项目组提供与相关职业道德要求有关的培训；

(3) 编写相关手册和指引（即知识资源），包含相关职业道德要求的规定，并对这些规定如何适用于会计师事务所及其业务的性质和具体情况提供指引；

(4) 指定相关人员负责管理和监控相关职业道德要求的遵守情况（按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第五十六条第（三）项的规定，会计师事务所应当至少每年一次向所有需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员获取其已遵守独立性要求的书面确认）或就与相关职业道德要求有关的事项提供咨询；

(5) 就审计项目组成员向会计师事务所内适当的人员或项目合伙人沟通相关和可靠的信息制定政策和程序，例如，与下列方面相关的政策和程序：

①沟通本所针对某一客户的所有业务以及本所为该客户提供服务的范围有关的信息，包括非鉴证服务信息，使会计师事务所能够识别在业务期间和鉴证对象涵盖期间内独立性面临的不利影响；

②沟通可能对独立性产生不利影响的情形和关系，以使会计师事务所能够评价这种不利影响是否处于可接受的水平，如果超出可接受的水平，则采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平；

③迅速沟通任何违反相关职业道德要求的情形，包括违反独立性要求的情形。

40. 审计项目合伙人在确定其是否能够依赖会计师事务所的政策和程序以遵守相关职业道德要求时，可以考虑本指南第 39 条所述的各项措施。

41. 审计项目组成员之间就相关职业道德要求进行开放、扎实的沟通，也可能有助于下列方面：

(1) 提醒审计项目组成员注意那些对本审计项目来说特别重要的相关职业道德要求；

(2) 使审计项目合伙人能够持续了解与审计项目组成员了解和执行相关职业道德要求以及会计师事务所的政策和程序相关的信息。

**(二) 识别和评价对遵守相关职业道德要求的不利影响**（参见本准则第二十七条至第二十八条）

42. 按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第五十六条第（一）项的规定，针对相关职业道德要求，包括与项目组成员的独立性相关的要求，会计师事务所为应对质量风险而采取的应对措施包括制定政策和程序，识别、评价和应对对遵守相关职业道德要求的不利影响。

43. 相关职业道德要求可能就如何识别、评价和应对不利影响作出规定。例如，《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》第四十四条第一款规定，收费报价水平可能影响注册会计师按照职业准则提供专业服务的能力。如果报价水平过低，以

致注册会计师难以按照适用的职业准则执行业务，则可能因自身利益对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响。

### **（三）违反相关职业道德要求的情形（参见本准则第二十九条）**

44. 按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第五十六条第（二）项的规定，会计师事务所应当制定政策和程序，识别、沟通、评价和报告任何违反相关职业道德要求的情况，并针对这些情况的原因和后果及时作出适当应对。

### **（四）采取适当行动（参见本准则第三十条）**

45. 举例来说，适当的行动可能包括下列方面：

（1）遵守会计师事务所有关违反相关职业道德要求的政策和程序，包括与适当的人员沟通或向其咨询，以便能够采取适当的行动，包括在必要时采取惩戒行动。

（2）与被审计单位的治理层沟通。

（3）与相关监管机构或职业团体沟通。在某些情况下，法律法规可能要求向监管机构沟通。

（4）征询法律意见。

（5）在法律法规允许的情况下，解除审计业务约定。

### **（五）签署审计报告之前（参见本准则第三十一条）**

46. 按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十八条第（三）项的规定，审计报告应当声明注册会计师按照与审计相关的职业道德要求独立于被审计单位，并履行了职业道德方面的其他责任。实施本准则第二十六

条至第三十一条规定的程序，可以为审计报告作出上述声明奠定基础。

**六、客户关系和审计业务的接受与保持**（参见本准则第三十二条至第三十四条）

47. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第五十九条要求会计师事务所针对客户关系和具体业务的接受与保持设定质量目标。

48. 举例来说，下列信息可能有助于审计项目合伙人确定针对客户关系和审计业务的接受与保持得出的结论是适当的：

（1）被审计单位的主要所有者、关键管理层、治理层的诚信状况和道德价值观；

（2）是否具备充分、适当的资源以执行该审计项目；

（3）被审计单位管理层和治理层是否认可其与该审计项目相关的责任；

（4）审计项目组是否具备足够的胜任能力，包括充分的时间以执行该审计项目；

（5）本期或以前期间审计中发现的重大事项是否影响该审计业务的保持。

49. 按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第五十九条第（一）项第 2 点的规定，针对客户关系和具体业务的接受与保持，会计师事务所应当判断其是否具备按照适用的法律法规和职业准则的规定执行业务的能力。审计项目合伙人可以使用会计师事务所在作出上述判断时考虑的信息，以确定针对客户关系和具

体业务的接受与保持得出的结论是否适当。如果审计项目合伙人对上述结论的适当性存有疑虑，可以与参与接受与保持决策的相关人员讨论得出这些结论的依据。

50. 如果审计项目合伙人直接参与了会计师事务所接受与保持决策的全过程，则通常能够了解到会计师事务所在得出相关结论时获取或使用的信息。这种直接参与也可以为审计项目合伙人确定会计师事务所的政策和程序已得到遵守以及得出的相关结论是适当的提供依据。

51. 在客户关系和审计业务的接受与保持过程中获取的信息可能有助于审计项目合伙人遵守本准则的要求并就适当的措施作出知情的决策。这些信息可能包括：

（1）与被审计单位的规模、复杂程度和性质有关的信息，包括该审计项目是否属于集团审计，被审计单位所属行业，以及适用的财务报告编制基础；

（2）被审计单位报告的时间表，如中期和期末报告的时间表；

（3）在集团审计中，母公司与其组成部分之间控制关系的性质；

（4）自上期执行审计业务以来，被审计单位或其所属行业是否发生了变化，这些变化是否会影响本期审计业务所需资源的性质，以及对审计项目组的工作进行指导、监督、复核的方式。

52. 在客户关系和审计业务的接受与保持过程中获取的信息也可能与遵守本准则和其他一些审计准则的要求相关，例如，可能与下列方面的要求相关：

(1) 按照《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，就审计业务约定条款与管理层或治理层（如适用）达成一致意见；

(2) 按照《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》和《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》的规定，识别和评估由于舞弊或错误导致的重大错报风险；

(3) 按照《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》的规定，在集团审计中，了解集团及其环境、集团组成部分及其环境，以及对组成部分注册会计师的工作进行指导、监督和复核；

(4) 按照《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的规定，确定是否利用以及如何利用专家的工作；

(5) 《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》和《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》与被审计单位治理结构相关的规定。

53. 法律法规或相关职业道德要求可能要求后任注册会计师在承接审计业务之前，要求前任注册会计师提供其已知的、认为后任注册会计师在作出是否承接业务的决定前需要了解的任何信息。在某些情况下，后任注册会计师可能会要求前任注册会计师提供与识别或怀疑存在的违反法律法规行为相关的信息。例如，按照《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》第一百零五条的

规定，如果前任注册会计师由于识别出或怀疑存在违反法律法规行为而解除了审计业务约定，应当按照拟接任注册会计师的要求提供所有与违反法律法规行为或涉嫌违反法律法规行为相关的信息，这些相关的信息是指，前任注册会计师认为，拟接任注册会计师在决定是否接受审计委托之前需要了解的相关信息。

54. 如果按照法律法规的规定，会计师事务所所有义务接受或保持某项客户关系或具体业务，审计项目合伙人可以考虑会计师事务所就审计项目的性质和具体情况获取的信息。

55. 在确定采取何种必要措施时，审计项目合伙人和会计师事务所可能认为保持该项审计业务是适当的，此时，审计项目合伙人和会计师事务所需要确定有必要在审计项目层面采取何种额外的措施，例如，为审计项目组分配更多成员或具有特殊专长的成员。如果审计项目合伙人存有进一步的疑虑或认为该事项未能被适当解决，则会计师事务所针对解决意见分歧所制定的政策和程序可能是适用的。

## **七、业务资源（参见本准则第三十五条至第三十九条）**

### **（一）审计业务中的资源概述**

56. 按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》的规定，会计师事务所为支持审计项目的执行而提供或分配的资源包括下列种类：

（1）人力资源；

（2）技术资源；

（3）知识资源。



57. 审计项目中的资源主要是由会计师事务所提供或分配的，但在某些情况下，审计项目组也可能直接获取审计项目所需的资源。例如，在集团审计中，因法律法规要求或其他原因，组成部分注册会计师需要对组成部分财务报表发表审计意见，并且该组成部分注册会计师是由组成部分管理层委派，代表集团项目组实施审计程序的（参见《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》第四条）。在这种情况下，会计师事务所的政策和程序可以要求集团项目合伙人采取不同措施，如要求组成部分注册会计师提供相关信息，以确定是否已向其提供或分配了充分、适当的资源。

58. 审计项目合伙人在遵守本准则第三十五条至第三十六条的规定时，可以考虑向审计项目组提供或分配的资源是否能够使其履行相关职业道德要求，包括专业胜任能力和勤勉尽责这一基本原则。

## **（二）人力资源**

59. 人力资源包括审计项目组成员（参见本指南第 5 段、第 15 段至第 21 段），在适用的情况下，还包括注册会计师的外部专家以及在审计业务中提供直接协助的被审计单位内部审计人员。

## **（三）技术资源**

60. 在审计项目中使用技术资源，可能有助于注册会计师获取充分、适当的审计证据。技术工具可以提高注册会计师执行审计业务的效率和效果，也能够使注册会计师更容易地对大量数据进行分析。例如，注册会计师可以使用数据分析工具来发现更深层次的问题、识别异常的趋势或更加有效地质疑管理层的认定，这将有助于提高注册会

计师运用职业怀疑的能力。技术工具还可以用来组织相关会议并促进审计项目组成员之间沟通和分享信息。然而，如果对技术资源的使用不当，可能会提高在决策过程中过度依赖技术资源所产生的信息的风险，也可能对遵守相关职业道德要求产生不利影响，如对遵守保密性要求产生不利影响。

61. 会计师事务所可以制定政策和程序，明确规定审计项目组在使用经会计师事务所批准的技术工具来实施审计程序时应当考虑的事项和承担的责任。这些政策和程序还可以要求在数据分析和评价、数据挖掘等方面具有特殊技能和专长的人员参与到技术工具的使用中。

62. 当审计项目合伙人要求来自其他会计师事务所的人员使用特定的自动化工具和技术来实施审计程序时，与该人员进行的沟通可能表明该人员在使用这些自动化工具和技术时，需要遵循审计项目组的指导。

63. 会计师事务所的政策和程序可以明确禁止使用特定信息技术应用软件（例如，没有经过会计师事务所批准使用的软件）或该软件的某些功能。会计师事务所的政策和程序也可以要求审计项目组在使用某一未经会计师事务所批准的软件之前，应当采取某些措施以确定该软件是否可以使用。举例来说，会计师事务所的政策和程序可以要求下列方面：

（1）审计项目组有足够的胜任能力使用该软件；

（2）测试该软件的运行情况和安全性；

(3) 在审计工作底稿中就该软件的使用情况作出特别记录。

64. 审计项目合伙人需要运用职业判断以考虑在某一审计项目中  
使用某信息技术应用软件是否适合该项目的具体情况，如适合，则如  
何使用该软件。对于未经会计师事务所批准使用的软件，在确定该软  
件是否适用于审计项目的具体情况时，可以考虑下列因素：

(1) 对该软件的使用以及该软件的安全性是否符合本所的政策  
和程序；

(2) 该软件的运行是否符合预期；

(3) 相关人员是否具备足够的胜任能力来使用该软件。

#### **(四) 知识资源**

65. 举例来说，知识资源可能包括审计方法论、审计手册、审计  
指引、模板、核对表等。

66. 在审计项目中使用知识资源可能能够有助于对法律法规、职  
业准则、会计师事务所政策和程序的一致理解和运用。基于这种目的，  
会计师事务所可以制定政策和程序，要求审计项目组使用本所的审计  
方法论以及特定的工具和指引。审计项目组也可以考虑使用其他知识  
资源（例如，针对特定行业的审计方法论或相关的操作指引）是否适  
当以及是否适用于审计项目的性质和具体情况。

**(五) 充分、适当的资源用于执行审计项目（参见本准则第三十  
五条）**

67. 审计项目合伙人在确定充分、适当的资源是否已被及时分配  
给审计项目组用于执行审计项目，或审计项目组是否能够及时获取这

些资源时，通常可以依赖本指南第 6 段所述的各项应对措施。例如，基于会计师事务所沟通的信息，审计项目合伙人在使用会计师事务所批准的技术来实施审计程序时，可能能够依赖本所的技术开发、实施和维护计划。

#### **（六）审计项目组的胜任能力（参见本准则第三十六条）**

68. 在确定审计项目组是否具备适当的胜任能力时，审计项目合伙人可以考虑下列因素：

（1）审计项目组通过适当的培训和执业经历，是否能够理解具有相似性质和复杂程度的审计业务以及是否拥有相关实务经验；

（2）审计项目组是否理解适用的法律法规和职业准则的要求；

（3）审计项目组是否具备会计或审计特殊领域的专长；

（4）针对被审计单位所使用的信息技术，以及审计项目组在计划和执行审计工作时拟使用的自动化工具或技术方面，审计项目组是否具备专长；

（5）审计项目组是否了解被审计单位所处的行业；

（6）审计项目组是否能够运用职业判断和职业怀疑；

（7）审计项目组是否理解会计师事务所的政策和程序。

69. 被审计单位的内部审计人员和注册会计师的外部专家都不是审计项目组成员。《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》和《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》及二者的配套应用指南分别针对如何评估内部审计人员和注册会计师外部专家的胜任能力提出了要求并提供了指引。

## 项目管理

70. 在审计项目组成员人数较多的情况下，例如，在对一家大型或复杂的被审计单位进行审计时，审计项目合伙人可以指定一位具有特殊知识和技能的人员负责项目管理，会计师事务所适当的技术资源和知识资源为该人员提供支持。反之，当被审计单位较不复杂且审计项目组成员人数较少时，项目管理可以由某一审计项目组成员来执行，并且不一定采用正规的手段。

71. 项目管理技术和工具可以被用来支持审计项目组对审计业务实施质量管理，例如通过下列方式：

（1）通过减轻预算或时间上的压力，提高审计项目组运用职业怀疑的能力；

（2）促进审计工作的及时开展，以有效管理审计流程临近结束时的时间约束，以备出现更多困难或有争议的事项；

（3）监控审计工作按照审计计划的开展情况，包括审计中关键节点的完成情况，以有助于审计项目组积极地识别需要及时调整审计计划和所分配资源的情况；

（4）促进审计项目组成员之间的沟通，例如，与组成部分注册会计师和注册会计师的外部专家之间的协调。

### **（七）不充分或不适当的资源（参见本准则第三十七条）**

72. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第四十九条第（一）项要求会计师事务所在全所范围内形成一种质量至上的文化，树立质量意识，这种文化认同和强调，会计师事务所所有

责任通过持续高质量地执行业务服务于公共利益，以及会计师事务所的战略决策和行动，包括会计师事务所在财务和运营方面对优先事项的安排，都不能以牺牲质量为代价。该条还规定了会计师事务所所有责任制定资源需求计划，并且资源的取得和分配能够保障会计师事务所履行其对质量的承诺。然而，在某些情况下，会计师事务所在财务和运营方面对优先事项的安排可能会对向审计项目组提供或分配的资源形成约束。在这些情况下，尽管受到这些约束，审计项目合伙人仍然需要对项目层面实现高质量承担责任，包括确定向审计项目组分配或审计项目组能够取得的资源是充分、适当的。

73. 在集团审计中，如果组成部分注册会计师对组成部分执行工作时的资源是不充分或不适当的，集团项目合伙人可以与组成部分注册会计师、被审计单位管理层或会计师事务所沟通，使该组成部分注册会计师能够获取充分、适当的资源。

74. 审计项目合伙人在确定审计项目层面是否需要分配或提供额外的资源时，需要运用职业判断，这种判断受本准则的要求以及审计项目的性质和具体情况的影响。根据本指南第 11 段的规定，在某些情况下，审计项目合伙人可能意识到，会计师事务所为应对质量风险而采取的应对措施对于特定业务来说是无效的，包括向审计项目组分配或审计项目组能够获取的资源是不充分的。在这些情况下，审计项目合伙人需要采取适当行动，包括按照本准则第三十七条和第五十一条第（三）项的规定，与适当的人员进行沟通。例如，如果会计师事务所提供的某审计软件未能按照近期发布的行业法规增加新的审计

程序或修订原有的审计程序，则及时向会计师事务所沟通这一信息可以使会计师事务所及时采取措施更新并重新发布该软件，或者提供一种替代的资源，使审计项目组能够在执行审计业务时遵守新法规的规定。

75. 如果审计项目合伙人确定所分配的资源或审计项目组能够获取的资源对于审计项目的性质和具体情况来说是不充分、不适当的，并且审计项目组没有获取到额外的资源或替代资源，则可以采取下列措施：

(1) 调整计划中指导、监督、复核的性质、时间安排和范围（也可参见本指南第 91 段）；

(2) 如果适用的法律法规允许，向被审计单位管理层或治理层沟通以延长公布审计报告的截止期限；

(3) 如果审计项目合伙人不能够获取执行审计项目的必要资源，按照本所的政策和程序解决意见分歧；

(4) 如果适用的法律法规允许，按照本所的政策和程序解除审计业务约定。

## 八、业务执行

**（一）指导、监督、复核中的可调适性**（参见本准则第四十条至第四十一条）

76. 如果被审计单位的性质和具体情况比较复杂，或者审计项目并非仅由审计项目合伙人一人执行（即除审计项目合伙人外，审计项目组还包括其他成员），审计项目合伙人可能有必要安排对审计项目

组其他成员进行指导、监督和复核。由于审计项目合伙人对管理和实现审计项目的高质量承担总体责任，并且需要充分、适当地参与审计项目，所以审计项目合伙人需要确定指导、监督和复核的性质、时间安排和范围符合本准则第四十一条第（一）项至第（二）项的要求。在这些情况下，相关人员或审计项目组成员，包括集团审计中的组成部分注册会计师，需要向审计项目合伙人提供相关信息，以使其能够按照本准则第四十一条的规定确定指导、监督和复核的性质、时间安排和范围符合要求。

## （二）指导、监督和复核（参见本准则第四十一条）

77. 按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》的规定，针对审计项目组成员工作的指导、监督和复核，会计师事务所需要就该指导、监督和复核的性质、时间安排和范围设定质量目标。同时，该准则第六十四条第（二）项还要求由经验较为丰富的项目组成员对经验较为缺乏的项目组成员的工作进行指导、监督和复核。

78. 对审计项目组成员进行指导和监督并对其工作进行复核，属于在审计项目层面执行会计师事务所层面的应对措施，因而这种指导、监督和复核的性质、时间安排和范围需要由审计项目合伙人结合其对审计项目实施质量管理的需要进一步“量身定制”。因此，对不同审计项目来说，指导、监督和复核的方法各不相同，取决于审计项目的性质和具体情况。实务中，指导、监督和复核的具体方法通常是会计师事务所的政策和程序以及根据本审计项目的具体情况采取的应对



措施的组合。

79. 对审计项目组成员进行指导、监督和复核的方法，为审计项目合伙人履行本准则的规定，并就其已按照本准则第五十二条第(一)项的规定确定其已充分、适当地参与了审计项目的全过程得出结论提供支持。

80. 审计项目组成员之间持续进行讨论和沟通，可以使经验较为缺乏的审计项目组成员能够向经验较为丰富的审计项目组成员(包括审计项目合伙人)及时提出问题，有助于提高指导、监督和复核的有效性。

### **指导**

81. 对审计项目组成员的指导可能包括告知其应负的职责。举例来说，包括下列职责：

(1) 通过其个人的言语和行动致力于在审计项目层面管理和实现高质量。

(2) 秉持质疑的思维方式，并在收集和评价审计证据时意识到可能影响其保持职业怀疑的有意或无意的偏向(参见本指南第34段)。

(3) 遵守相关职业道德要求。

(4) 当多个合伙人参与执行审计项目时，每个合伙人各自的职责。

(5) 每个审计项目组成员在实施审计程序中各自的责任，以及经验较为丰富的审计项目组成员对经验较为缺乏的审计项目组成员进行指导、监督和复核的责任。

(6) 理解待执行工作的目标，以及关于总体审计策略和具体审计计划中拟实施审计程序的性质、时间安排和范围的详细指导。

(7) 应对对实现高质量的不利影响，以及期望审计项目组采取的措施。例如，审计项目组成员不应由于预算或资源方面的约束而调整或不实施计划实施的审计程序。

## 监督

82. 举例来说，监督可能包括下列方面：

(1) 追踪审计项目的进程，包括对下列方面实施监控：

- ①与审计计划相比，审计工作的进程；
- ②已执行的工作是否达到了目标；
- ③分配的资源是否始终是充足的。

(2) 采取适当措施以解决在审计项目执行过程中遇到的问题，例如，如果遇到的问题比最初的预期更为复杂，则将计划实施的某些审计程序重新分配给经验更为丰富的审计项目组成员；

(3) 识别在执行审计工作过程中需要进行咨询或由经验较为丰富的审计项目组成员进行考虑的事项；

(4) 为审计项目组成员提供指导和现场培训，以帮助其提高工作技能和胜任能力；

(5) 营造一种环境，使审计项目组成员可以无所顾忌地提出疑虑而不用担心遭受打击报复。

## 复核

83. 对审计项目组成员的工作进行复核能够支持审计项目合伙人

得出本准则的要求已得到遵守的结论。

84. 举例来说，在对审计项目组成员的工作进行复核时，可以考虑下列方面：

（1）已执行的工作是否符合适用的法律法规、职业准则以及会计师事务所的政策和程序；

（2）重大事项是否已提交作进一步考虑；

（3）是否已进行了适当的咨询以及咨询的结论是否已得到记录和执行；

（4）是否需要调整已执行工作的性质、时间安排和范围；

（5）已执行的工作是否能够支持得出的结论，是否已得到适当的记录；

（6）已获取的证据是否充分、适当，能够为发表审计意见提供基础；

（7）实施审计程序的目标是否已实现。

85. 会计师事务所的政策和程序可以就下列方面提出特别要求：

（1）审计工作底稿复核的性质、时间安排和范围；

（2）在不同情况下适当的复核类型（例如，对所有工作底稿都实施复核还是仅选取部分工作底稿实施复核）；

（3）哪些审计项目组成员负责实施哪些类型的复核。

**审计项目合伙人的复核**（参见本准则第四十一条至第四十六条）

86. 按照《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十一条第（三）项的规定，注册会计师应当记录审计工作的复

核人员及复核的日期和范围。

87. 审计项目合伙人在审计项目的适当阶段及时复核工作底稿，有助于重大事项在审计报告日或之前得到及时满意的解决。审计项目合伙人并不需要复核所有工作底稿。

88. 《〈中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿〉应用指南》第 8 段至第 11 段，就注册会计师如何记录重大事项和重大判断提供了相关指引。

89. 审计项目合伙人在识别审计项目组作出重大判断的领域时，需要运用职业判断。会计师事务所的政策和程序可以明确规定一些通常被认为涉及重大判断的事项。审计业务中的重大判断可能包括与总体审计策略和具体审计计划、审计业务的执行以及审计项目组得出的总体结论有关的事项。举例来说，这些事项具体包括：

(1) 与计划审计工作有关的事项，例如，与确定重要性水平有关的事项；

(2) 审计项目组的人员构成，包括：

①在会计或审计的特殊领域具备专长的人员；

②来自服务提供中心的人员。

(3) 与利用专家（包括外部专家）工作有关的决策；

(4) 审计项目组对在客户关系和审计业务的接受与保持中获取的信息的考虑，以及针对这些信息拟采取的措施；

(5) 审计项目组的风险评估程序，包括在考虑和评估固有风险时需要审计项目组作出重大判断的情况；

(6) 审计项目组对关联方关系及其交易和披露的考虑;

(7) 审计项目组对审计项目中的重大领域实施审计程序的结果,包括对某些会计估计、会计政策或持续经营考虑得出的结论;

(8) 审计项目组对由专家执行的工作和得出的结论所作的评价;

(9) 在集团审计中:

① 制定的集团总体审计策略和具体审计计划;

② 与组成部分注册会计师参与审计工作有关的决策,包括如何指导、监督组成部分注册会计师并复核其工作,例如,当组成部分财务信息的某些领域评估的重大错报风险较高时;

③ 对组成部分注册会计师已执行的工作和得出的结论作出的评价;

(10) 影响总体审计策略和具体审计计划的事项是如何应对的;

(11) 在执行审计项目的过程中识别出的已更正和未更正错报的性质和重要程度;

(12) 审计报告拟发表的审计意见和拟沟通的事项,例如,关键审计事项,或审计报告中的“与持续经营相关的重大不确定性”部分。

90. 审计项目合伙人在确定其他需要复核的事项时需要运用职业判断。举例来说,这种职业判断基于下列方面:

① 审计项目的性质和具体情况;

② 某项工作具体是由哪个审计项目组成员执行的;

③ 与最近实施检查发现的情况有关的事项;

④ 会计师事务所政策和程序的要求。

## **性质、时间安排和范围**

91. 指导、监督和复核的性质、时间安排和范围需要按照适用的法律法规、职业准则、会计师事务所的政策和程序来计划和实施。例如，会计师事务所的政策和程序可以提出下列要求：

(1) 按照计划在期中执行的工作，需要在执行的过程中进行指导、监督和复核，而不能等到期末，以便能够及时采取任何更正措施；

(2) 某些事项需要由审计项目合伙人亲自实施复核，会计师事务所的政策和程序可以明确规定针对哪些项目或在哪些情况下这些事项需要复核。

## **指导、监督和复核的可调适性**

92. 举例来说，会计师事务所可以根据下列情况“量身定制”适合本所的指导、监督和复核方法：

(1) 审计项目组成员以前为该被审计单位提供服务的经验以及待审计的领域。例如，针对与被审计单位信息系统有关的工作，如果执行这些工作的人员恰好是以前期间执行同样工作的人员，并且被审计单位的信息系统并未发生重大变化，则通常可以适当降低对该人员进行指导和监督的范围和频率，以及对该人员的工作进行复核的详细程度。

(2) 审计项目的复杂程度。例如，如果发生了某些重大事项使得该审计项目变得更加复杂，则可能需要适当提高对审计项目组成员进行指导和监督的范围和频率，以及对该人员的工作进行复核的详细程度。

(3) 评估的重大错报风险。例如，如果评估的重大错报风险水平较高，则可能需要相应提高对审计项目组成员进行指导和监督的范围和频率，以及对该人员的工作进行复核的详细程度。

(4) 执行审计工作的审计项目组成员的胜任能力。例如，如果该审计项目组成员经验较为缺乏，则可能需要对其进行更加详细和频繁的指导和互动，并且这种指导和互动更多需要在该成员执行工作的过程中现场进行。

(5) 对已执行的工作进行复核预期可能采取的方式。例如，在某些情况下，通过远程的方式进行复核可能对提供必要的指导来说效果不是很好，因而可能需要增加现场互动。

(6) 审计项目组的人员构成以及审计项目组成员所处的地理位置。例如，对于位于服务提供中心的人员，对其实施的指导、监督和复核可能具有下列特征：

①相对于审计项目组所有成员都位于同一地点的情况，对该人员实施的指导、监督和复核通常更加正式和系统化；

②通常使用信息技术来加强审计项目组成员之间的沟通。

93. 如果审计项目的具体情况发生变化，审计项目合伙人可能需要对计划执行的指导、监督和复核的性质、时间安排和范围进行重新评价。例如，如果由于某项复杂交易的影响，在财务报表层次评估的重大错报风险有所提高，审计项目合伙人可能需要调整针对与该项交易相关的工作，计划实施复核的水平。

94. 根据本准则第四十一条第(二)项的规定，审计项目合伙人

应当确定指导、监督和复核的性质、时间安排和范围符合审计项目的性质和具体情况。例如，如果某一经验较为丰富的审计项目组成员不能参加对审计项目组的指导和复核，审计项目合伙人可能需要扩大由经验较为缺乏的审计项目组成员实施指导和复核的范围。

**复核与管理层、治理层或相关监管机构的正式书面沟通文件**（参见本准则第四十六条）

95. 审计项目合伙人在确定复核哪些正式书面沟通文件时，需要结合审计项目的性质和具体情况运用职业判断。例如，审计项目合伙人通常没有必要复核审计项目组与被审计单位管理层在审计的正常执行过程中进行沟通的文件。

### **（三）咨询**（参见本准则第四十七条）

96. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第六十四条第（四）项要求会计师事务所设定以下质量目标：对困难或有争议的事项进行了咨询，并已按照达成的一致意见执行。举例来说，针对下列方面，进行咨询可能是必要的或适当的：

（1）复杂或不熟悉的事项（例如，某项具有高度不确定性的会计估计）；

（2）存在特别风险的事项；

（3）被审计单位的重大异常或非常规交易；

（4）被审计单位管理层施加限制的情况；

（5）与违反法律法规有关的情况。

97. 咨询可以在会计师事务所内部或外部进行。当提供咨询的人



员符合下列条件时，针对重大技术、道德问题或其他问题进行的咨询可能是有效的：

（1）了解所有相关事实和情况，能够在知情的前提下提供咨询建议；

（2）具备适当的知识、经验和资历。

98. 在会计师事务所政策和程序允许的情况下，审计项目组向会计师事务所外部寻求咨询可能是适当的。例如：当本所缺乏适当的内部资源时，向外部寻求咨询可能是适当的。审计项目组可以利用会计师事务所、职业团体、监管机构或其他提供相关质量控制服务的商业组织来寻求咨询服务。

99. 如果审计项目组需要就某一困难或有争议的事项进行咨询，则可能表明该事项属于关键审计事项。

#### **（四）项目质量复核（参见本准则第四十八条）**

100. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第六十五条要求会计师事务所就项目质量复核制定政策和程序，并就满足相应条件的业务实施项目质量复核。《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》进一步规范了项目质量复核人员的委派和资质要求，以及项目质量复核人员在实施和记录项目质量复核方面的责任。

**在签署审计报告之前完成项目质量复核（参见本准则第四十八条第（四）项**

101. 根据《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表

形成审计意见和出具审计报告》第四十二条第一款的规定，审计报告日不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。如果某一审计项目需要实施项目质量复核，根据本准则和《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》的规定，审计项目合伙人在收到项目质量复核人员就项目质量复核已经完成发出的通知之前，不得签署审计报告。例如，如果项目质量复核人员告知项目合伙人，其对审计项目组作出的重大判断和得出的结论的适当性存有疑虑，则项目质量复核并没有完成，此时，项目合伙人不能签署审计报告。

102. 在审计项目的适当阶段及时实施项目质量复核，有助于审计项目组能够在审计报告日或之前迅速解决项目质量复核人员提出的问题。

103. 在执行审计项目的过程中，审计项目组与项目质量复核人员频繁进行沟通有助于提高项目质量复核的有效性和及时性。除与项目质量复核人员讨论重大事项外，审计项目合伙人还可以指定某一审计项目组成员负责配合项目质量复核人员的工作。

#### **（五）意见分歧（参见本准则第四十九条至第五十条）**

104. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第六十四条第（五）项要求会计师事务所设定以下质量目标：项目组内部、项目组与项目质量复核人员之间（如适用），以及项目组与会计师事务所内负责执行质量管理体系相关活动的人员之间存在的意见分歧，能够得到会计师事务所的关注并予以解决。

105. 如果审计项目合伙人对解决意见分歧的方案不满意，可以采取适当的措施。举例来说，这些措施可能包括：

(1) 征询法律意见；

(2) 在法律法规允许的情况下解除审计业务约定。

## **九、监控与整改（参见本准则第五十一条）**

106. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》针对会计师事务所的监控和整改程序提出了相关要求。根据该准则第九十一条的规定，会计师事务所应当向项目组沟通与监控和整改程序有关的信息，以使项目组能够根据其职责迅速采取恰当行动。项目组成员提供的信息也可以供会计师事务所的监控和整改程序使用。审计项目组成员在执行审计项目的过程中运用职业判断、保持职业怀疑，可能有助于其对那些可能与监控和整改程序相关的信息保持警觉。

107. 会计师事务所提供的信息可能与审计项目相关。举例来说，涉及下列方面的信息通常与本审计项目相关：

(1) 会计师事务所对审计项目合伙人或审计项目组某一成员执行的其他项目实施监控程序发现的情况；

(2) 对同一被审计单位以前期间执行审计工作的结果进行检查发现的情况。

108. 在考虑会计师事务所监控和整改程序沟通的信息以及该信息可能对审计项目产生什么影响时，审计项目合伙人可以考虑会计师事务所为应对识别出的缺陷设计和采取的整改措施，并根据这些措施与审计项目的性质和具体情况的相关程度相应地传达给审计项目组。

审计项目合伙人还需要考虑是否有必要在审计项目层面采取额外的整改措施。例如，审计项目合伙人可能认为：

(1) 需要利用专家的工作；

(2) 针对识别出缺陷的审计领域，需要强化指导、监督和复核的性质、时间安排和范围。

如果某一缺陷并不影响审计质量（例如，该缺陷与某一技术资源的运用有关，但审计项目组并未使用该资源），则可能不需要采取额外的措施。

109. 会计师事务所质量管理体系识别出缺陷并不一定表明某一审计业务未能按照适用的法律法规和职业准则的规定执行，也不一定表明审计报告是不适当的。

#### **十、对管理和实现高质量承担总体责任(参见本准则第五十二条)**

110. 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第六十四条第（一）项要求会计师事务所设定以下质量目标：项目组了解并履行其与所执行业务相关的责任，包括项目合伙人对项目管理和项目质量承担总体责任，并充分、适当地参与项目全过程。

111. 审计项目合伙人在遵守本准则第五十二条的规定时，相关的考虑因素包括：

(1) 确定审计项目合伙人是如何根据审计项目的性质和具体情况遵守本准则规定的；

(2) 审计工作底稿如何为审计项目合伙人已充分、适当地参与审计项目的全过程提供证据的（参见本指南第 115 段）。

112. 举例来说，下列情况可能表明审计项目合伙人未能充分、适当地参与审计项目的全过程：

（1）审计项目合伙人未能及时复核审计计划，包括对重大错报风险的评估以及为应对这些重大错报风险而计划在完成审计工作之前实施的审计程序；

（2）有证据表明承担相关工作、任务或需要实施相关审计程序的人员未被充分告知其应承担的职责、拥有的权限，以及工作的范围和目标，也没有接受其他必要的指导或被告知相关的信息；

（3）缺少证据表明审计项目合伙人对审计项目组其他成员进行了指导和监督并复核了其工作。

113. 根据本准则第五十二条第（一）项的规定，审计项目合伙人应当充分、适当地参与审计项目的全过程，以使其能够确定，根据审计项目的性质和具体情况，审计项目组作出的重大判断和据此得出的结论是适当的。如果审计项目合伙人对审计项目的参与并不能为其得出上述结论奠定基础，则该审计项目合伙人不能得出上述结论。在这种情况下，除考虑本所的相关政策和程序外，审计项目合伙人还可以采取其他适当措施。举例来说，这些措施可能包括：

（1）更新或调整审计计划；

（2）重新评价计划实施复核的性质和范围，并调整该计划以提高审计项目合伙人的参与程度；

（3）向对质量管理体系的相关方面承担运行责任的人员进行咨询。

## 十一、审计工作底稿（参见本准则第五十三条）

114. 根据《〈中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿〉应用指南》第 7 段，审计工作底稿为注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作提供证据。然而，注册会计师没有必要也不可能对其所有考虑过的事项和作出的职业判断都形成审计工作底稿。此外，注册会计师也没有必要对相关事项的遵守情况进行专门的记录（例如，在核对表中记录），因为相关事项的遵守情况已经在其他工作底稿中得以体现。

115. 审计工作底稿中对执行本准则各项要求的记录，包括审计项目合伙人充分、适当地参与审计项目全过程的证据，以及审计项目合伙人对本准则第五十二条第（一）项至第（二）项所述事项的确定，可以通过多种形式进行记录，具体取决于审计项目的性质和具体情况。例如，

（1）对审计项目组的指导，可以通过在审计计划上签字确认以及实施项目管理活动等方式进行记录；

（2）审计项目组正式会议的纪要，可以为审计项目合伙人采取了明确、一致和有效的沟通和其他行动，以为审计项目组营造一种重视质量的文化，并沟通对审计项目组成员的行为期望，提供证据；

（3）审计项目合伙人与审计项目组成员以及项目质量复核人员（如适用）之间进行讨论的议程，以及审计项目合伙人参与该审计项目的时间记录，可以为审计项目合伙人充分、适当地参与了审计项目的全过程以及对审计项目组其他成员进行指导提供证据；

(4) 审计项目合伙人和审计项目组其他成员的签字，可以为审计工作底稿已经过复核提供证据。

116. 针对可能对实现审计项目的高质量产生风险的情况，职业怀疑的运用，以及对注册会计师的考虑作出的记录，可能是重要的。例如，如果审计项目合伙人获知了某些信息，并且，如果这些信息在接受或保持该审计项目之前获知，可能会导致会计师事务所拒绝接受或保持该客户关系或审计业务，审计工作底稿可以记录审计项目组是如何应对这种情况的。

117. 针对困难或有争议的事项，在审计工作底稿中记录向其他专业人员进行咨询的情况，有助于为了解该事项的下列方面提供充分、完整、详细的记录：

(1) 被咨询事项的性质和范围；

(2) 咨询的结果，包括采取的任何措施，采取这些措施的理由，以及这些措施是如何执行的。

## 会计师事务所质量管理相关准则应用指南 (征求意见稿) 起草说明

### 一、起草背景

提供高质量的审计服务，是注册会计师行业的第一生命线，是会计师事务所生存发展和树立市场信誉的基础。为了回应包括审计行业监管机构在内的社会各界对审计质量的关切，顺应经济社会及信息技术发展对会计师事务所管理提出的新要求、新挑战，提高质量管理能力，中注协针对会计师事务所质量管理方面的突出问题，并借鉴国际准则的最新成果，拟订（修订）了会计师事务所质量管理准则，并于 2020 年 11 月 19 日由财政部正式印发（财会〔2020〕17 号），要求从事证券服务业务的会计师事务所，应于 2023 年 1 月 1 日起建立完成适合本事务所的质量管理体系并开始运行，自运行一年之内开始对该体系运行情况进行评价；不从事证券服务业务的会计师事务所，应于 2024 年 1 月 1 日起建立完成适合本事务所的质量管理体系并开始运行，自运行一年之内开始对该体系运行情况进行评价。

为了帮助会计师事务所更好地理解 and 执行质量管理准则的各项要求，促进其落地实施，切实提高审计质量，中注协调研了部分会计师事务所实施质量管理准则的准备情况，包括实施中的潜在困难以及需要对准则条款作出进一步解释说明的地方，在此



基础上起草了配套应用指南，形成本征求意见稿。

本次发布的征求意见稿包括 3 项应用指南，分别是《〈会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理〉应用指南》《〈会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核〉应用指南》和《〈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〉应用指南》（以下统称征求意见稿）。

## 二、关于应用指南的定位

审计准则对注册会计师如何执行审计工作、实施质量管理等提出具体要求，应用指南是对审计准则重要条款的进一步解释、说明和举例，旨在帮助注册会计师准确理解准则要求背后的目的和意图，讲解在实务中如何理解和执行这些要求，并在必要时提供相关举例。应用指南并不增加额外的要求。注册会计师应当掌握审计准则及应用指南的全部内容，以理解每项审计准则的目标并恰当遵守其要求。

## 三、起草的总体原则和思路

**一是紧扣应用指南的定位。**征求意见稿是对质量管理准则重要条款的进一步解释、说明和举例，既注重讲解这些条款背后的目的和意图，帮助注册会计师更好地理解 and 执行相关要求，又在必要时提供了供不同规模事务所参考的示例。例如，针对事务所质量管理体系中的人员分配，征求意见稿既解释了准则相关规定的目的和意图，又针对大小型事务所分别提供了相关示例。

**二是切合中国实际情况。**质量管理准则特别注重将国际准则的先进成果与中国注册会计师行业的执业实践结合，针对我国会计师事务所质量管理中存在的突出问题，提出行之有效的解决方案。征求意见稿则进一步针对准则的相关条款提供更适合中国会计师事务所实际情况的指引和示例。例如，针对质量管理准则提出的合伙人晋升质量一票否决制度提供示例，并鼓励会计师事务所建立与执业质量挂钩的合伙人奖惩制度和末位淘汰机制。再如，针对质量管理准则提出的关于会计师事务所应当投入足够资源打造一支专业性强、经验丰富、运作规范的质量管理体系团队的要求，征求意见稿对质量管理体系团队的职责和构成作出进一步解释。

**三是保持与国际准则的持续全面动态趋同。**国际准则包含正文和“应用和其他解释性材料”部分，二者共同构成国际准则，需要一并理解和执行。按照准则国际趋同的要求以及我国审计准则体系的写作体例和惯例，中注协将国际质量管理准则正文部分的内容融入我国质量管理准则，而将“应用和其他解释性材料”部分的内容融入应用指南。本次拟发布的征求意见稿涵盖了国际质量管理准则“应用和其他解释性材料”部分的所有相关内容，符合准则国际趋同的要求。同时，征求意见稿还针对中国会计师事务所质量管理中的具体情况，增加了一些条款，更有利于中国会计师事务所理解和执行，这些并不违反趋同的原则。

## 四、起草过程

### （一）立项研究和起草初稿阶段

2020年12月，中注协成立项目组，对国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）发布的国际质量管理准则中的“应用和其他解释性材料”部分进行研究，并同步启动了我国质量管理准则应用指南的起草工作。其间，中注协调研了多家会计师事务所，了解其针对会计师事务所质量管理准则的实施准备情况，包括实施中的潜在困难以及需要对准则条款作出进一步解释说明的地方。在此基础上，结合国际准则中的“应用和其他解释性材料”部分，起草了应用指南初稿。

### （二）研讨论证阶段

为了确保初稿的起草质量，使之更加贴近我国会计师事务所实际情况，中注协于2021年3月召开初稿论证会，在充分听取、吸收各方意见建议的基础上，对初稿作了进一步修改，形成征求意见稿。

## 五、征求意见稿的主要内容

### （一）关于《〈会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理〉应用指南（征求意见稿）》

本征求意见稿是《会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理》的配套应用指南，主要围绕准则中的相关概念，质量管理体系的组成要素，以及质量管理体系的设计、实施、运行和评价，对准则中的相关条款提供进一步解释、说明和示例。

其中，在国际准则“应用和其他解释性材料”部分的基础上，本征求意见稿根据我国会计师事务所的实际情况增加了一些条款，主要包括以下方面：

一是针对质量管理体系“治理和领导层”要素中关于会计师事务所应当针对合伙人晋升建立和实施质量一票否决制度的要求提供示例，并鼓励会计师事务所建立与执业质量挂钩的合伙人奖惩制度和末位淘汰机制。

二是针对质量管理体系“资源”要素，鼓励会计师事务所重视并加强对审计方法论(属于准则中的知识资源)的教育和培训，确保审计人员真正理解和掌握审计方法论的精神实质，避免机械执行执业准则中的各项要求。

三是针对质量管理体系“资源”要素中关于会计师事务所应当投入足够资源打造一支专业性强、经验丰富、运作规范的质量管理体系团队的要求，对质量管理体系团队的职责和构成作出进一步解释。

四是针对质量管理体系“资源”要素中，关于会计师事务所应当建立和完善与业务操作规程、业务软件等有关的指引，把职业准则的要求从实质上执行到位，避免执业人员仅简单勾画程序表格、未实质性执行程序、程序与目标不一致、程序执行不到位、业务工作底稿记录不完整等问题，确保执业人员恰当记录判断过程、程序执行情况及得出的结论这一条款，解释了制定该条款的目的和相关考虑。

五是针对质量管理体系“监控和整改程序”要素中的相关规定，解释了实务中如何判断“遗漏了应当实施的程序”的标准，即是否影响到注册会计师获取充分、适当的审计证据。

## **（二）关于《〈会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核〉应用指南（征求意见稿）》**

本征求意见稿是《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》的配套应用指南，主要围绕项目质量复核人员的委派和资质要求、项目质量复核的实施、项目质量复核工作底稿，对准则中的相关条款提供进一步解释、说明和举例。

其中，针对质量复核人员的任职资质要求，准则规定会计师事务所在为某一项目具体委派项目质量复核人员时，应当充分考虑拟委派人员的胜任能力和客观性，除非出现特殊情况，应当尽量避免在同一年度内需要实施项目质量复核的两个项目之间交叉实施项目质量复核。针对这一条款，征求意见稿对其制定目的作出进一步说明，并提供了特殊情况的举例。

## **（三）关于《〈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〉应用指南（征求意见稿）》**

本征求意见稿是《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》的配套应用指南，主要围绕在财务报表审计中如何实施项目质量管理，以及项目合伙人保证项目质量的相关责任，对准则中的相关条款提供进一步解释、说明和举例。

其中，针对注册会计师如何在工作底稿中记录重大事项和重大判断，征求意见稿增加了对《〈中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿〉应用指南》相关条款的索引。

## 六、征求意见的主要问题

1. 您认为征求意见稿是否有助于理解和执行准则的各项要求？

2. 您认为征求意见稿中在国际准则基础上增加的条款是否有助于理解相关准则条款？相关解释、说明和示例是否合理？

3. 您认为征求意见稿还需要针对准则中的哪些条款提供进一步解释、说明或示例？