

附件 3:

中国注册会计师审计准则问题解答第 9 号 ——项目质量控制复核

(征求意见稿)

问题清单:

- 一、哪些项目需要考虑实施项目质量控制复核?
- 二、对项目质量控制复核的范围有何考虑?
- 三、如何从机制上为项目质量控制复核提供保证?
- 四、对项目质量控制复核人员的委任有何考虑?
- 五、对项目质量控制复核中的意见分歧有何考虑?
- 六、对改进项目质量控制复核的具体措施有何考虑?

有效的项目质量控制复核对于保持和提高审计工作质量尤为重要。中国注册会计师审计准则要求会计师事务所制定政策和程序，对相关审计实施项目质量控制复核，以客观评价项目组作出的重大判断以及在编制审计报告时得出的结论。本问题解答旨在提醒和帮助会计师事务所建立健全项目质量控制复核制度、切实履行持续改进审计工作质量的责任。

一、哪些项目需要考虑实施项目质量控制复核？

答：（一）与审计准则相关的考虑

《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控制》要求会计师事务所对上市实体财务报表审计以及确定需要实施项目质量控制复核的其他审计业务，实施项目质量控制复核。

由于客户情况不同，会计师事务所确定的需实施项目质量控制复核的其他审计业务也不同。会计师事务所需要建立评价标准，以评估上市实体财务报表审计之外的哪些其他审计业务需要实施项目质量控制复核。评价标准可能包括法律法规的特别要求、项目的性质及风险程度等。在运用职业判断识别高风险审计项目时，通常考虑的因素举例如下：

- （1）对被审计单位的持续经营能力存有疑虑；
- （2）被审计单位是跨国实体；
- （3）注册会计师可能发表非无保留意见；
- （4）业务性质复杂；
- （5）被审计单位首次公开或拟公开发行人股票或债券；
- （6）被审计单位涉及并购；

(7) 所属行业在性质上被认为存在较大风险;

(8) 从事某些金融服务;

(9) 被审计单位具有公众利益实体的特征, 例如, 因其规模、复杂性或涉及公众利益的程度而显得十分重要, 拥有广泛的利益相关者。

《〈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控制〉应用指南》指出, 即使在业务开始时认为不需要实施项目质量控制复核, 项目合伙人也要关注情况的变化, 以识别有必要实施项目质量控制复核的情形。

(二) 与职业道德守则相关的考虑

《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》规定, 审计项目组的其他合伙人与属于公众利益实体的审计客户之间长期存在业务关系, 将因密切关系和自身利益产生不利影响。会计师事务所应当评价不利影响的严重程度, 并在必要时实施独立的质量控制复核等防范措施, 消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

《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》还规定, 如果会计师事务所连续两年从某一属于公众利益实体的审计客户及其关联实体收取的全部费用, 占其从所有客户收取的全部费用的比重超过 15%, 会计师事务所应当向审计客户治理层披露这一事实, 并讨论选择下列何种防范措施, 以将不利影响降低至可接受的水平:

(1) 在对第二年度财务报表发表审计意见之前, 由其他会计师事务所对该业务再次实施项目质量控制复核(简称发表审计意见前复

核);

(2) 在对第二年度财务报表发表审计意见之后、对第三年度财务报表发表审计意见之前,由其他会计师事务所对第二年度的审计工作再次实施项目质量控制复核(简称发表审计意见后复核)。

在上述收费比例明显超过 15%的情况下,如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平,会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

如果两年后,每年收费比例继续超过 15%,则会计师事务所应当每年向治理层披露这一事实,并讨论选择采取上述哪种防范措施。在收费比例明显超过 15%的情况下,如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平,会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

二、对项目质量控制复核的范围有何考虑?

答:(一) 审计准则的相关要求

《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控制》要求项目质量控制复核的政策和程序包括以下方面:

- (1) 与项目合伙人讨论重大事项;
- (2) 复核财务报表和拟出具的审计报告;
- (3) 复核选取的与项目组作出重大判断和得出的结论相关的审计工作底稿;
- (4) 评价在编制审计报告时得出的结论,并考虑拟出具审计报告的恰当性。

同时,对于上市实体财务报表审计,《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控制》还要求项目质量控

制复核人员在实施项目质量控制复核时考虑：

（1）项目组就具体审计业务对会计师事务所独立性作出的评价；

（2）项目组是否已就涉及意见分歧的事项，或者其他疑难问题或争议事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论；

（3）选取的用于复核的审计工作底稿，是否反映项目组针对重大判断执行的工作，以及是否支持得出的结论。

（二）实务中的一些考虑

项目质量控制复核的范围可能取决于业务的复杂程度、客户是否为上市实体以及出具不恰当报告的风险等因素，这需要项目质量控制复核人员基于事实和环境作出职业判断，并可视需要对项目质量控制复核程序进行扩展。项目质量控制复核较常考虑的事项举例如下：

（1）对项目组和会计师事务所独立性的评价；

（2）在决定接受客户及保持客户关系时识别的风险；

（3）识别的特别风险以及采取的应对措施；

（4）对舞弊风险的评估与应对；

（5）在确定重要性时的严谨程度，包括运用的假定和判断；

（6）集团审计策略（如适用）；

（7）对持续经营的评估是否适当；

（8）独立监管机构发现的重大事项是否已得到恰当解决；

（9）对重大问题实施的审计程序和获取的审计证据支持所形成的审计结论；

（10）期后事项复核程序结果的合理性；

（11）是否已进行恰当咨询，咨询的结论是否已得到适当执行，并充分记录；

(12) 更正和未更正的错报 (包括不正确的披露), 以及是否已作出适当处理;

(13) 财务报表的披露要求、可能的遗漏, 以及应当反映于财务报表中以实现公允列报的其他考虑;

(14) 将财务报表中披露的重大问题与审计工作底稿中汇总的重大问题相比对, 确认其完整性;

(15) 拟出具的审计报告以及报告措辞是否与审计结论一致;

(16) 包含已审计财务报表的文件中的其他信息, 以识别可能损害财务报表和审计报告可信性的重大不一致或对事实的重大错报;

(17) 与治理层的沟通 (特别是与独立性相关的事项), 以及与监管机构的沟通。

三、如何从机制上为项目质量控制复核提供保证?

答: 会计师事务所建立相应机制, 以确保在项目的适当阶段及时实施项目质量控制复核, 以实现项目质量控制复核的预期目标。可能建立的机制包括:

(1) 在会计师事务所内部将项目质量控制复核作为质量控制架构的一个关键因素进行灌输, 培育重视和乐于接受项目质量控制复核的文化, 有助于项目质量控制复核工作的有效开展。

(2) 对审计工作所需项目质量控制复核的性质、时间安排和范围有清晰的认识。

(3) 项目合伙人认识到要对项目质量控制复核人员在整个业务过程中的必要参与予以适当提醒。

(4) 在审计质量政策中包括以下方面:

①项目质量控制复核的目的和价值;

②在整个审计过程中及时实施项目质量控制复核的重要性；

③在不损害项目质量控制复核人员客观性的情况下，需要与其就发现的重大事项进行讨论；

④项目合伙人有责任为项目质量控制复核保留足够的预算；

⑤除满足质量控制制度要求外，对项目质量控制复核效用的讨论。

四、对项目质量控制复核人员的委任有何考虑？

答：会计师事务所应当制定政策和程序，解决项目质量控制复核人员的委任问题，明确项目质量控制复核人员的资格要求。会计师事务所需要考虑下列方面：

（1）项目质量控制复核人员的客观性。会计师事务所需要制定政策和程序，以保持项目质量控制复核人员的客观性。这些政策和程序要求项目质量控制复核人员符合下列规定：

①如果可行，不由项目合伙人挑选；

②在复核期间不以其他方式参与该项目；

③不代替项目组进行决策；

④不存在可能损害复核人员客观性的其他情形。

在执行审计过程中，项目合伙人可以向项目质量控制复核人员咨询。项目合伙人咨询项目质量控制复核人员后作出的判断，可以为项目质量控制复核人员所接受，从而可以避免在审计工作的后期出现意见分歧，这并不妨碍项目质量控制复核人员履行职责。

当咨询所涉及问题的性质和范围十分重大时，除非项目组和项目质量控制复核人员都能谨慎从事，以使项目质量控制复核人员保持客观性，否则项目质量控制复核人员的客观性可能受到损害。如果项目质量控制复核人员不能保持客观性，会计师事务所需要委派内部其他

人员或具有适当资格的外部人员，担任项目质量控制复核人员或为该
项审计业务提供咨询。

(2) 复核人员的权威性。项目质量控制复核人员履行职责，不
应受到项目合伙人职级的影响。对于项目合伙人在会计师事务所中担
任高级领导职务的，要注意避免项目质量控制复核人员的客观性受到
损害。项目质量控制复核人员需要具备质疑项目合伙人所需的适当资
历（经验、能力），以便能够切实履行复核职责。

(3) 对属于公众利益实体的审计客户的特别要求。《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》规定，
如果审计客户属于公众利益实体，执行其审计业务的关键审计合伙人
任职时间不得超过五年，在任期结束后的两年内，不得为该客户的审
计业务实施质量控制复核。

五、对项目质量控制复核中的意见分歧有何考虑？

答：在项目质量控制复核人员与项目组的意见分歧得以解决前，
不得签发审计报告。

解决意见分歧的有效程序，能够促进在审计工作的较早阶段识别
出意见分歧，为拟采取的后续步骤提供明确指导，并要求对意见分歧
的解决情况和形成结论的执行情况进行记录。

在通过内部咨询解决意见分歧时，按照内部咨询体系架构进行咨
询。解决意见分歧的程序还可能包括向其他会计师事务所、职业团体
或监管机构咨询。

六、对改进项目质量控制复核的具体措施有何考虑？

答：会计师事务所可以考虑：

(1) 开发广泛应用的项目质量控制复核培训课程。这些课程（如

网络培训课程)使得审计工作所涉及的所有相关人员清楚对于自身和他人的期望,以达到:

①项目质量控制复核人员在如何履行职责方面接受充分培训;

②项目组了解项目质量控制复核人员如何履行职责及其对项目组的期望,以及在项目质量控制复核过程中咨询的可能类型。

(2)根据会计师事务所的相关政策和程序,对项目质量控制复核人员的工作进行考核。

(3)召开项目质量控制复核人员会议。定期召开项目质量控制复核人员会议,讨论如何加强复核工作,并在设计培训课程及相关政策和程序时考虑这些意见和建议。

(4)汇编形成项目质量控制复核问题案例。这将有助于项目质量控制复核人员向项目组提出适合具体情况的问题,评价项目组在具体业务中作出的重大判断和结论。