

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

有效的项目质量控制复核对于保证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，对相关审计业务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出具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。

由于被审计单位情况不同，会计师事务所确定的需要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，以评价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、识别出的异常情况及其风险程度等。会计师事务所在设计指标，帮助注册会计师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) 被审计单位首次公开发行股票或债券;

(2) 被审计单位是提供金融服务的实体, 例如银行、证券公司、保险公司;

(3) 被审计单位因其规模、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被审计单位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被审计单位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被审计单位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人员在评价项目组作出的重大判断以及编制审计报告得出的结论时,涉及下列内容:

- (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的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、被审计单位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。项目质量控制复核可能考虑的事项举例如下：

(1) 对项目组独立性的评价；

(2) 特别风险的评估和应对；

(3) 确定重要性时作出的重大判断；

(4) 制定集团审计策略时作出的重大判断；

(5) 对持续经营的评估是否适当；

(6) 监管机构发现的重要事项是否已得到恰当解决；

(7) 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；

(8) 已更正错报和未更正错报；

(9) 项目组与治理层的沟通事项(特别是与独立性相关的事项)，以及项目组与监管机构的沟通事项。

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，为实现项目质量控制复核工作的预期目标提供保证。可能考虑的因素包括：

（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传达，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）制定政策和程序，以明确项目质量控制复核的性质、时间安排和范围，确保在项目的适当阶段及时实施项目质量控制复核；

（3）委任适当人员实施项目质量控制复核，项目合伙人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）明确项目质量控制复核工作中意见分歧的解决路径；

（5）会计师事务所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，项目组与项目质量控制复核人员就重大事项进行讨论；

④项目合伙人有责任为项目质量控制复核预留足够的时间预算；

（6）会计师事务所对项目质量控制复核工作开展的有效性进行持续评估和改进。

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，以保证项目质量控制复核人员的客观性。例如，项目质量控制复核人员由会计师事务所统一委派，在复核期间不以其他方式参与该项目、不代替项目组进行决策，不存在可能损害项目质量控制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) 项目质量控制复核人员的权威性。项目质量控制复核人员需要具备履行职责所需的充分、适当的技术专长、经验和权限。特别是，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) 项目质量控制复核人员所能承担的总体复核工作量。当一名复核人员在一定时间内承担过多的项目质量控制复核任务时，可能对实现项目质量控制复核目标产生不利影响，会计师事务所相关政策

和程序需要对此予以考虑。

(4) 对属于公众利益实体的被审计单位的特别要求。《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，如果被审计单位属于公众利益实体，相关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，不得为该被审计单位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：会计师事务所需要建立处理意见分歧的政策和程序，以应对项目质量控制复核人员与项目组之间可能出现的意见分歧。在项目组与项目质量控制复核人员的意见分歧得以解决前，不得出具审计报告。

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，按照内部咨询体系规定的流程和级次进行咨询。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，使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，并使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) 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相关意见和建议；

(4) 汇编形成项目质量控制复核问题案例，以帮助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。