

# 《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项目质量复核人员。

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项目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。