

# 《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

(2023 年 4 月 4 日修订)

## 一、本准则的适用范围（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。在财务报表审计业务中，如果审计项目组有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》中的相关规定作出必要调整后，该准则可以参照。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》可以参照。

## 二、会计师事务所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，但需要确保遵守该准则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撑，并结合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，会计师事务所所有责任向项目组传递信息，以使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相关政策和程序，要求在涉及复杂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，需要由会计师事务所指定的信贷专家参与）。

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

时遵循网络开发的审计方法论)或利用相关的网络服务。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. 在会计师事务所层面采取的某些应对措施虽不在审计项目层面实施,但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,可以依赖会计师事务所层面的下列应对措施:

(1) 相关人员招聘和职业教育;

(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程序;

(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程序;

(4) 会计师事务所开发的审计方法论以及相关操作工具和指引。

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,会计师事务所可能无法识别出项目层面的所有质量风险,也无法采取所有适当的相关应对措施。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项目层面的应对措施,以实现本准则的目标。

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得出的结论,受下列因素影响:

(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. 审计项目组需要平衡考虑下列两个方面：

(1) 实施会计师事务所层面已有的应对措施；

(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特定的应对措施。

举例来说，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），审计项目组可能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，审计项目组就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考虑到的重大错报风险，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（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）表明该政策或程序未能有效运行。

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获知）会计师事务所采取的应对措施对特定业务无效，或者其无法依赖会计师事务所的政策和程序，则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发布。本指南第 67 段探讨了审计项目合伙人确定资源是否充分、适当的相关考虑。

**(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能能够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——重大错报风险的识别和评估》的要求了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和被审计单位的内部控制体系，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有关：

(1) 特定审计领域可以调用的资源。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，在不同地点实施存货监盘的审计项目组成员数量。

(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较高）。

**(四) 本准则对不同类型会计师事务所的适用性**（参见本准则第三条和第九条）

13. 如果会计师事务所规模较小，可以制定相关政策和程序，由特定审计项目合伙人代表会计师事务所针对某些质量风险设计应对措施。此外，规模较小的会计师事务所，其政策和程序可能较不正式。例如，一家规模较小且审计业务较少的会计师事务所可能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，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，仅适用于审计项目组除审计项目合伙人外还包括其他成员的情况。

### 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。无论组织形式如何，任何为该审计项目实施审计程序的人员，都属于该审计项目组的成员。

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需的。审计程序由风险评估程序和进一步审计程序组成。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段的指引，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审计程序。

17. 审计项目组可能包括来自网络事务所、其他会计师事务所（与本所不属于同一网络）、服务提供商的人员。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等审计程序。

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，因此也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，或同一网络的其他组织设立的。例如，函证集中处理中心可以用来提高实施函证程序的效率和效果。

19. 审计项目组还可能包括在会计或审计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工具和技术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（即为项目质量复核人员提供协助的人员），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

项目合伙人可能需要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。

**审计项目组成员遵守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. 审计项目组可能既包括本会计师事务所的人员，又包括其他会计师事务所的人员。在会计师事务所质量管理体系中，来自本所的人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人员可能并不需要受本所质量管理体系或者相关政策和程序的约束。其他会计师事务所的政策和程序不一定和本所的政策和程序一致。例如，不同会计师事务所指导、监督和复核的政策和程序可能不同，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人员，则为执行本所的政策和程序，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可能有必要采取不同的措施。

24. 与针对来自本所的人员相比，当针对来自其他会计师事务所的人员了解下列方面时，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考察其胜任能力，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规定并提供了指引。

(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相关职业道德要求的培训，会计师事务所的政策和程序可以规定通过其他措施使其了解这些职业道德要求，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，如通过书面声明等方式。

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。当发生上述特定情形时，这些人员需要告知审计项目合伙人，以使该合伙人能够按照本所的政策和程序予以应对。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，需要对这些

事项进行咨询，则该组成部分注册会计师需要将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，都不属于本会计师事务所。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非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成员沟通，并通过其行为（如领导行为）强化这种沟通。如果审计项目组成员在执行审计业务的过程中采取一些预期能够实现高质量的行动，则会计师事务所重视质量的文化将会得到进一步加强。

28. 审计项目合伙人为体现会计师事务所对质量的重视而采取的措施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，则审计项目合伙人与审计项目组成员直接进行交流或审计项目合伙人直接采取行动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，则可能需要进行更为正式的沟通。

## **（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，是指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。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，提供直接协助的被审计单位内部审计人员或外部专家。

（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与审计项目组成员进行有效沟通的适当方式。例如，当审计项目组成员分布在不同地点时，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。审计项目中存在的某些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，会计师事务所或审计项目组可能需要采取何种措施以克服这种阻碍。

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专长或技能来有效地了解、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获取上述人力资源支持。

(2) 时间紧张。如果项目时间过于紧张，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，可能难以有效地分析复杂的信息。

(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、适用的财务报告编制基础和被审计单位的内部控制体系。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，倾向于获取更容易获取的审计证据。

(6) 过分依赖自动化的工具和技术。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倾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倾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。

(7) 代表性倾向，即认识事物时以被认为具有代表性的经验、事件或想法模式为基础。例如，在评价被审计单位应收账款的坏账准备时，注册会计师可能认为与同行业公司有代表性的做法一致就是合理的，而未充分考虑被审计单位在市场地位、客户群体、结算方式等方面的差异化特征。

(8) 选择性认知，即当存在诸多信息时，往往选择性地吸收那些与自己的信念、态度、兴趣、需求等相一致的信息，而忽视了其他相关信息。

35. 为了克服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容易出现有意识或无意识倾向的情况（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。

(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审计项目组成员或专家参与审计项目组的工作。

(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 可能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获取建议；

② 经验较为丰富的审计项目组成员在整个审计过程中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，并对其提供建议和帮助。

(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到被审计单位相关记录、设施、特定员工、客户、供应商等以获取审计证据时，与被审计单位治理层沟通。

#### **(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权限，所承担工作的范围及工作目标，并提供必要指导和相关信息；

（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（属于知识资源），其中包含相关职业道德要求，并对这些要求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之内，对独立性产生的不利影响；

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及时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 段所述的各项措施。

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

(1) 提醒审计项目组成员注意对本审计项目来说特别重要的职业道德要求；

(2) 使审计项目合伙人能够持续了解审计项目组成员下列方面的信息：

①对相关职业道德要求的了解和执行；

②对会计师事务所的政策和程序的了解和执行。

**(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相关政策和程序，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已就如何识别、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，包括向适当的人员沟通或咨询，以便能够采取适当的行动，包括在必要时采取惩戒措施；

（2）与被审计单位治理层沟通；

（3）与相关监管机构或职业团体沟通；

（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否适当：

（1）被审计单位的主要所有者、实际控制人、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，包括充足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，可以和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否适当提供依据。

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可能采取的适当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，集团与其组成部分之间关系的性质；

（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，这些变化是否影响本期审计业务所需资源，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——重大错报风险的识别和评估》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) 按照《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》的规定，确定与被审计单位治理结构中的哪些适当人员进行沟通。

53. 法律法规或相关职业道德要求可能规定，后任注册会计师在承接审计业务之前，应当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出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. 按照法律法规的规定，如果会计师事务所所有义务接受或保持某项客户关系或审计业务，审计项目合伙人可以考虑会计师事务所获取的有关审计项目性质和具体情况的信息。

55. 针对本准则第三十四条所述的情况，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尚未适当解决相关事项，则会计师事务所针对意见分歧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）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，在某些情况下，资源也可能是审计项目组直接获取的。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该项目组满足相关职业道德要求，包括遵循专业胜任能力和勤勉尽责这一职业道德基本原则。

## (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. 在审计中使用技术资源（如技术工具），可能有助于注册会计师获取充分、适当的审计证据。技术工具可以提高审计的效率和效果，也可以有助于注册会计师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深层次的问题、识别异常趋势或更加有效地质疑管理层认定，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信息的沟通和分享。然而，如果技术资源使用不当，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，如对遵循保密性原则产生不利影响。

61. 会计师事务所可以制定相关政策和程序，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使用技术工具时，由在数据分析和评价、数据挖掘等方面具有特殊技能和专长的人员参与其中。

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，与该人员进行沟通，这可能使审计项目合伙人发现该人员在使用这些自动化工具和技术方面，需要审计项目组提供指导。

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程序（例如，没有经过会计师事务所批准的软件）或该程序的某些功能。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未经会计师事务所批准的程序之前，应当采取某些措施确定该程序是否可以使用。举例来说，会计师事务所的政策和程序可以要求：

（1）审计项目组有足够的胜任能力使用该程序；

（2）测试该程序的运行情况和安全性；

(3) 在审计工作底稿中就该程序的使用情况作出特别记录。

64. 审计项目合伙人在考虑某一审计项目中使用某信息技术应用程序是否适合该项目的具体情况时,需要运用职业判断。如认为适合,则需要进一步考虑如何使用该程序。对于未经会计师事务所批准使用的程序,在确定其是否适用于审计项目的具体情况时,可以考虑下列方面:

(1) 使用该程序以及该程序的安全性是否符合本所的政策和程序;

(2) 该程序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程序。

#### **(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、标准程序表等。

66. 在审计项目中使用知识资源可能有助于对法律法规、职业准则、会计师事务所政策和程序进行一致理解和运用。基于这种目的,会计师事务所可以制定相关政策和程序,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，审计项目合伙人在使用会计师事务所批准的技术（资源）来实施审计程序时，可以依赖本所的技术开发、实施和维护计划（应对措施）。

#### **（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并依赖执业经历，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，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并保持职业怀疑；

（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》及其应用指南、《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》及其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专门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，项目管理可以由审计项目组成员来执行，并且不一定采用正式的方法。

71. 项目管理技术和工具可以用于支持审计项目组对审计项目实施质量管理，例如，项目管理技术和工具可以：

（1）减轻预算或时间上的压力，帮助审计项目组恰当保持职业怀疑；

（2）推动及时开展审计工作，以有效管理项目进程，避免当审计流程临近结束时出现更多困难或有争议的事项而导致时间过度紧张；

（3）监控按照审计计划开展审计工作的情况，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）促进相关人员之间的沟通，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沟通。

### **（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；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，可能对向审计项目组提供或分配的资源形成制约。在这些情况下，尽管受到这些制约，审计项目合伙人仍然需要对在项目层面实现高质量承担责任，例如，确定向审计项目组分配或审计项目组能够获取的资源是充分、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。如本指南第 11 段所述，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法律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律法规的规定。

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、监督和复核（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，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。

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，会计师事务所需要针对审计项目组成员工作的指导、监督和复核设定质量目标。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的工作进行指导、监督和复核。

78. 对审计项目组成员的指导、监督和复核，属于在审计项目层面执行会计师事务所层面的应对措施，因而其性质、时间安排和范围需要由审计项目合伙人结合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组合。

79. 对审计项目组成员进行指导、监督和复核，能够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。

## 指导和监督

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

（1）通过其个人的言行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识或无意识的倾向（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，并理解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。

（7）应对对实现高质量的不利影响，并采取相应的措施。例如，审计项目组成员不能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。

82. 举例来说，指导和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按照审计计划实施审计工作的进程；
- 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分的。

（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咨询或由经验较为丰富的审计项目组成员考虑的事项；

（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）是否已将重大事项提请作出进一步考虑；

(3) 是否已进行了适当咨询以及咨询结论是否已得到记录和落实;

(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, 能够支持发表审计意见;

(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、复核日期和范围。

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职业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领域。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，以及拟采取的措施；

(5) 审计项目组的风险评估程序，包括在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事项得出的结论；

(8) 审计项目组对由专家执行的工作和得出的结论作出的评价；

(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，包括对组成

部分注册会计师如何实施指导、监督和复核，如当针对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，或与持续经营相关的重大不确定性。

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) 会计师事务所的政策和程序。

### **指导、监督、复核的性质、时间安排和范围**

91. 指导、监督、复核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，以便能够及时采取措施加以纠正，而不能等到期末；

(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哪些项目需要复核或在哪些情况下需要由审计项目合伙人亲自实施复核。

### **“量身定制”适合本所的指导、监督和复核方法**

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被审计单位提供服务的经验以及将要实施审计的领域。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、监督和复核的范围、频率及详细程度。

（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、监督和复核的范围、频率及详细程度。

（3）评估的重大错报风险。例如，如果评估的重大错报风险较高，则可能需要相应提高对审计项目组成员进行指导、监督和复核的范围、频率及详细程度。

（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，并且这种指导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可能采取的方式。例如，在某些情况下，通过远程方式进行复核效果可能不是很好，因而可能需要增加现场复核。

(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，评估的重大错报风险有所提高，审计项目合伙人可能需要针对与该项交易相关的工作，调整计划实施的复核。

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某些经验较为缺乏的审计项目组成员的指导和复核，审计项目合伙人可能需要扩大实施指导和复核的范围，亲自对这些经验较为缺乏的审计项目组成员进行指导和复核。

**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，审计项目合伙人可能没有必要复核在审计正常进行的过程中，审计项目组与被审计

单位管理层沟通的文件。

## （二）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或适当的：

（1）复杂的或不熟悉的事项（例如，某项具有高度估计不确定性的会计估计）；

（2）存在特别风险的事项；

（3）被审计单位超出正常经营过程的重大交易或重大异常交易；

（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，也可以在外部。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，则可能表明该事项对本期审计较为重要，从而可能构成关键审计事项。

### **（三）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，有助于审计项目组在审计报告日或之前尽快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。

#### **（四）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，有助于对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的影响时，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，将相应的信息传达给审计项目组。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），则可能不需要在审计项目层面采取额外的措施。

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，相关考虑因素包括：

(1) 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) 审计工作底稿是如何为审计项目合伙人已充分、适当地参与审计项目全过程提供证据的(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，也没有被告知相关的信息或接受其他必要的指导；

(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、监督和复核。

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得出上述结论奠定基础，则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）向对质量管理体系相关方面的运行承担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，如果某些事项的遵守情况已经在其他工作底稿中体现，注册会计师没有必要对相关事项的遵守情况进行专门记录（例如，在核对表中记录）。

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(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(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了指导提供证据;

(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. 针对实现审计项目的高质量可能产生风险的情况,对职业  
怀疑的运用以及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拒绝  
保持该客户关系或审计业务,审计工作底稿需要记录审计项目组是如  
何应对这种情况的。

117. 针对困难的或有争议的事项,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, 包括采取的措施, 采取这些措施的理由, 以及这些措施是如何执行的。