

# 《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》应用指南

(2019 年 3 月 29 日修订)

## 一、运用并遵守相关要求

### 对小型会计师事务所的特殊考虑（参见本准则第二十九条）

1. 本准则并不要求会计师事务所遵守与其具体情况不相关的规定。例如，在某些国家或地区，对于没有员工的个人会计师事务所，会计师事务所某些政策和程序的要求是不相关的。例如，向项目组委派具有必要胜任能力和素质的适当人员（见本准则第四十六条）、业务复核责任（见本准则第四十八条），以及每年至少一次将质量控制制度的监控结果向项目合伙人及会计师事务所内部的其他适当人员通报（见本准则第六十八条）。

## 二、项目合伙人的定义（参见本准则第十四条）

2. 在有限责任公司制的会计师事务所，项目合伙人是指负责某项审计业务及其执行，并代表会计师事务所在出具的审计报告上签字的主任会计师、副主任会计师或类似职位的高级管理人员。

## 三、质量控制制度的要素（参见本准则第三十二条）

3. 一般而言，向会计师事务所人员传达质量控制政策和程序，包括说明质量控制政策和程序及其拟实现的目标，明确每个人对质量负有的责任并要求每个人遵守这些政策和程序。通过鼓励会计师事务所人员表达其对质量控制问题的观点或关注，体现出获取对质量控制

制度的反馈意见的重要性。

### **对小型会计师事务所的特殊考虑**

4. 对小型会计师事务所而言，记录和传达质量控制政策和程序可能不如大型会计师事务所正式和详细。

## **四、对业务质量承担的领导责任**

### **（一）培育重视质量的内部文化（参见本准则第三十三条）**

5. 会计师事务所领导层及其作出的示范对会计师事务所的内部文化有重大影响。培育以质量为导向的内部文化，取决于会计师事务所各级管理层通过清晰、一致及经常的行动和信息，强调质量控制政策和程序的重要性以及下列要求：

（1）按照职业准则和适用的法律法规的规定执行工作；

（2）出具适合具体情况的报告。

这些行动和信息通过认可并奖励高质量的工作，促进形成优秀的文化。会计师事务所可以通过培训、研讨班、会议、正式或非正式的对话、职责说明书、新闻通讯或简要备忘录等形式传达这些行动和信息，并将其体现在会计师事务所的内部文件、培训资料以及对合伙人及员工的评价程序中，以支持和强化会计师事务所对质量的重要性以及如何切实实现高质量的认识。

6. 会计师事务所的领导层需要认识到，其经营策略服从于会计师事务所执行所有业务都要保证质量这一要求，这对于培育以质量为基础的内部文化尤其重要。培育这样的内部文化包括：

（1）针对会计师事务所人员制定有关业绩评价、薪酬和晋升的政策和程序（包括激励制度），以表明质量至上的理念；

（2）合理确定管理责任，以避免重商业利益轻业务质量；

(3) 投入足够的资源制定和执行质量控制政策和程序，并形成相关文件记录。

**(二) 会计师事务所质量控制制度运作责任的分配** (参见本准则第三十四条)

7. 会计师事务所负责质量控制制度运作的人员需要具有充分、适当的经验和能力，以能够识别和了解质量控制问题，并制定适当的政策和程序。必要的权限使其能够实施这些政策和程序。

## **五、相关职业道德要求**

**(一) 遵守相关职业道德要求** (参见本准则第三十五条)

8. 《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》和《中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架》规定了与注册会计师执行财务报表审计相关的职业道德基本原则，并提供了遵循这些原则的概念框架。注册会计师需要遵循的基本原则包括：

- (1) 诚信；
- (2) 独立性；
- (3) 客观和公正；
- (4) 专业胜任能力和应有的关注；
- (5) 保密；
- (6) 良好职业行为。

9. 《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》和《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》说明了注册会计师执行审计和审阅业务时如何在具体情形下应用概念框架，并且举例说明了为应对对遵守职业道德基

本原则产生不利影响的情形而采取的适当防范措施，以及无法实施防范措施以应对不利影响的情形。

10. 下列途径可以强化职业道德基本原则：

- (1) 会计师事务所领导层的示范；
- (2) 教育和培训；
- (3) 监控；
- (4) 对违反职业道德要求行为的处理。

### **网络和网络事务所的定义**

11. 职业道德守则和相关审计准则对网络和网络事务所作出了定义。在遵守本准则第四章第四节的规定时，可以结合职业道德守则中的定义理解本准则的相关职业道德要求。

#### **(二) 书面确认函（参见本准则第三十九条）**

12. 书面确认函可以采用纸质或电子形式。通过获取确认函以及针对违反独立性的情况采取适当的行动，会计师事务所可以表明其强调保持独立性的重要性，并使保持独立性的问题对员工而言常讲常新，看得见摸得着。

#### **(三) 因密切关系产生的不利影响（参见本准则第四十条）**

13. 职业道德守则讨论了会计师事务所长期委派同一名合伙人或高级员工执行某一客户的鉴证业务而导致因密切关系产生的不利影响，以及针对这些不利影响可能采取的适当防范措施。

14. 当确定适当的标准以应对因密切关系产生的不利影响时，会计师事务所可能考虑下列事项：

- (1) 鉴证业务的性质，包括涉及公众利益的程度；
- (2) 合伙人或高级员工提供该项鉴证业务的服务年限。

防范措施包括轮换合伙人或高级员工，或者要求实施项目质量控制复核等。

15. 根据职业道德守则的规定，在执行上市实体财务报表审计工作时，因密切关系产生的不利影响尤其相关。针对这些审计业务，职业道德守则要求在不超过五年的期限内轮换关键审计合伙人，并为此提供了指引。

### **对公共部门实体的特殊考虑**

16. 法定措施可能为执行公共部门实体审计的注册会计师保持独立性提供防范措施。即使存在这些法定措施，对独立性产生的不利影响可能仍然存在。因此，在制定本准则第三十五条至第四十条规定的政策和程序时，执行公共部门实体审计的注册会计师需要考虑授权对公共部门实体进行审计的文件的规定，并应对对独立性产生的任何不利影响。

17. 本准则第四十条和本指南第 15 段提及的上市实体在公共部门实体中并不常见。然而，某些公共部门实体可能因其规模、复杂性或涉及公众利益的程度而显得十分重要，因而拥有广泛的利益相关者。因此，会计师事务所可能根据其质量控制政策和程序，认为某个公共部门实体十分重要，从而扩展质量控制程序。

18. 就公共部门实体而言，相关法律法规可能对作为项目合伙人的注册会计师的委派和职责作出了规定。因此，对上市实体设定的项目合伙人轮换要求可能无法得到严格遵守。尽管如此，针对本指南第 17 段所述的重要的公共部门实体，会计师事务所可能出于对公众利益的考虑制定政策和程序，以促进对项目合伙人轮换要求的遵守。

## **六、客户关系和具体业务的接受与保持**

**（一）胜任能力、素质和资源**（参见本准则第四十一条第（一）项）

19. 在确定是否具有接受新客户或现有客户的新业务所需的胜任能力、素质和资源时，会计师事务所需要评价新业务的特定要求和所有相关级别的现有合伙人和员工的基本情况，以及下列事项：

（1）会计师事务所人员是否熟悉相关行业或业务对象；

（2）会计师事务所人员是否了解相关监管要求或报告要求，或具备有效获取必要技能和知识的能力；

（3）会计师事务所是否拥有足够的具有必要胜任能力和素质的人员；

（4）需要时是否能够得到专家的帮助；

（5）如果需要实施项目质量控制复核，是否具备符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员；

（6）会计师事务所是否能够在提交报告的最后期限内完成业务。

**（二）客户的诚信**（参见本准则第四十一条第（三）项）

20. 针对客户的诚信，会计师事务所考虑的事项主要包括：

（1）客户主要股东、关键管理人员及治理层的身份和商业信誉；

（2）客户的经营性质，包括其业务；

（3）有关客户主要股东、关键管理人员及治理层对内部控制环境和会计准则等的态度的信息；

（4）客户是否过分考虑将会计师事务所的收费维持在尽可能低的水平；

（5）工作范围受到不适当限制的迹象；

（6）客户可能涉嫌洗钱或其他刑事犯罪活动的迹象；

(7) 变更会计师事务所的理由；

(8) 关联方的名称、特征和商业信誉。

会计师事务所对客户诚信的了解程度，通常随着与客户关系的持续发展而加深。

21. 会计师事务所可以通过下列途径，获取与客户诚信相关的信息：

(1) 与为客户提供专业会计服务的现任或前任人员进行沟通，并与其他第三方进行讨论；

(2) 询问会计师事务所其他人员或金融机构、法律顾问和客户的同行等第三方；

(3) 从相关数据库中搜索客户的背景信息。

**(三) 客户关系的保持**（参见本准则第四十二条第（一）项）

22. 确定是否保持客户关系时，会计师事务所需要考虑在本期或以前执行业务时发现的重大事项，及其对保持客户关系可能造成的影响。例如，客户可能已开始将其经营活动拓展到会计师事务所不具备专长的领域。

**(四) 解除业务约定**（参见本准则第四十三条）

23. 会计师事务所针对解除业务约定或同时解除业务约定和客户关系制定的政策和程序需要包括下列方面：

(1) 与客户适当层级的管理层和治理层讨论会计师事务所根据有关事实和情况可能采取的适当行动；

(2) 如果确定解除业务约定或同时解除业务约定和客户关系是适当的，会计师事务所需要就解除的情况及原因，与客户适当层级的管理层和治理层讨论；

(3) 考虑是否存在职业准则或法律法规的规定，要求会计师事务所保持现有客户关系，或向监管机构报告解除的情况及原因；

(4) 记录重大事项及其咨询情况、咨询结论和得出结论的依据。

**对公共部门实体的特殊考虑**(参见本准则第四十一条至第四十三条)

24. 在公共部门实体，会计师事务所可能按照法定程序接受委托。因此，本准则第四十一条至第四十三条和本指南第 19 段至第 23 段中有关客户关系和具体业务的接受与保持的某些要求和考虑可能不相关。尽管如此，会计师事务所制定本准则要求的政策和程序，可以为执行公共部门实体审计的注册会计师进行风险评估和履行报告责任提供有价值的信息。

## **七、人力资源**（参见本准则第四十四条）

25. 与会计师事务所人力资源政策和程序相关的人事问题主要包括：

(1) 招聘；

(2) 业绩评价；

(3) 人员的素质和胜任能力，包括完成所分派任务的时间是否足够；

(4) 职业发展；

(5) 晋升；

(6) 薪酬；

(7) 人员需求预测。

有效的招聘过程和程序有助于会计师事务所选择正直的、通过发展能够具备执行业务所需的必要素质和胜任能力，并具备胜任工作所



需要的适当特征的人员。

26. 会计师事务所可以通过下列途径提高人员的胜任能力：

- (1) 职业教育；
- (2) 持续职业发展，包括培训；
- (3) 工作经验；
- (4) 由经验更丰富的员工（如项目组的其他成员）提供辅导；
- (5) 针对受独立性要求约束的人员进行的独立性教育。

27. 会计师事务所人员是否能够保持胜任能力，在很大程度上取决于持续职业发展的水平。有效的政策和程序强调对会计师事务所各级人员进行继续培训的必要性，并提供必要的培训资源和帮助，以使会计师事务所人员能够发展和保持必要的胜任能力和素质。

28. 如果会计师事务所内部不具备技术和培训资源，可以利用具有适当资格的外部人员。

29. 业绩评价、薪酬和晋升程序需要对发展和保持胜任能力并遵循职业道德基本原则的行为给予应有的肯定和奖励。会计师事务所在发展和保持胜任能力并遵循职业道德基本原则方面可以采取下列步骤：

- (1) 使人员知晓会计师事务所对业绩的期望和对遵循职业道德基本原则的要求；
- (2) 向人员提供业绩、晋升和职业发展方面的评价和辅导；
- (3) 帮助人员了解提高业务质量及遵循职业道德基本原则是晋升更高职位的主要途径，而不遵守会计师事务所的政策和程序可能受到惩戒。

### **（一）对小型会计师事务所的特殊考虑**

30. 会计师事务所的规模和具体情况将影响业绩评价过程。小型会计师事务所可能运用不太正式的方法评价人员的业绩。

## **(二) 项目组的委派**

### **项目合伙人 (参见本准则第四十五条)**

31. 会计师事务所的政策和程序可能包括对项目合伙人的工作量及可供调配的时间进行监控,以使项目合伙人有足够的时间恰当履行职责。

### **项目组 (参见本准则第四十六条)**

32. 在委派项目组及确定所需的监督程度时,会计师事务所需要考虑项目组的下列方面:

(1) 通过适当的培训和参与业务,获取的执行类似性质和复杂程度业务的知识 and 实务经验;

(2) 对职业准则和适用的法律法规的规定的掌握程度;

(3) 具有的技术知识和专长,包括相关的信息技术知识;

(4) 对客户所处的行业的了解;

(5) 具有的职业判断能力;

(6) 对会计师事务所质量控制政策和程序的了解。

## **八、业务执行**

### **(一) 业务执行质量的一致性 (参见本准则第四十七条第二款第(一)项)**

33. 会计师事务所通常使用书面或电子手册、软件工具、标准化底稿以及行业和特定业务对象的指南性材料等方式,通过质量控制政策和程序,保持业务执行质量的一致性。这些文件或工具针对的事项可能包括:

- (1) 如何将业务情况简要告知项目组，使其了解工作目标；
- (2) 保证适用的执业准则得以遵守的过程；
- (3) 业务监督、员工培训和辅导的过程；
- (4) 对已执行的工作、作出的重大判断以及拟出具报告的形式进行复核的方法；
- (5) 对已执行的工作及其复核的时间和范围作出适当记录；
- (6) 保持所有的政策和程序是合时宜的。

34. 适当的团队工作和培训有助于经验较少的项目组成员清楚了解所分派工作的目标。

**(二) 监督**（参见本准则第四十七条第二款第（二）项）

35. 对业务的监督包括下列方面：

- (1) 跟进审计业务的进程；
- (2) 考虑项目组各成员的胜任能力和素质，包括是否有足够的时间执行审计工作、是否理解工作指令、是否按照计划的方案执行审计工作；
- (3) 解决在执行业务过程中出现的重大问题，考虑其重要程度并适当修改原计划的方案；
- (4) 识别执行业务过程中需要咨询的事项，或需要由经验较丰富的项目组成员考虑的事项。

**(三) 复核**（参见本准则第四十七条第二款第（三）项）

36. 复核包括考虑下列问题：

- (1) 是否已按照职业准则和适用的法律法规的规定执行工作；
- (2) 重大事项是否已提请进一步考虑；
- (3) 相关事项是否已进行适当咨询，由此形成的结论是否已得

到记录和执行；

- (4) 是否需要修改已执行工作的性质、时间安排和范围；
- (5) 已执行的工作是否支持形成的结论，并得以适当记录；
- (6) 已获取的证据是否充分、适当以支持报告；
- (7) 业务程序的目标是否已实现。

#### **(四) 咨询（参见本准则第四十九条）**

37. 咨询包括与会计师事务所内部或外部具有专门知识的人员，在适当专业层次上进行的讨论。

38. 咨询可以利用适当的研究资源，以及会计师事务所的集体经验和专长。咨询有助于提高业务质量，改进对职业判断的运用。会计师事务所的政策和程序对咨询予以适当认可，有助于形成一种良好的咨询氛围，鼓励会计师事务所人员就疑难问题或争议事项进行咨询。

39. 如果满足下列条件且适当记录和执行咨询形成的结论，就重大技术、道德及其他方面的问题向会计师事务所内部或外部进行咨询是有效的：

(1) 已向被咨询者提供所有相关事实，使其能够对咨询事项提出有见地的意见；

(2) 被咨询者拥有适当的知识、资历和经验。

40. 就疑难问题或争议事项向其他专业人士咨询所形成的足够完整和详细的记录，有助于了解：

(1) 寻求咨询的事项；

(2) 咨询的结果，包括作出的决策、决策依据以及决策的执行情况。

41. 由于缺乏适当的内部资源需要向外部咨询时，会计师事务所可以利用下列机构提供的咨询服务：

- (1) 其他会计师事务所；
- (2) 职业团体和监管机构；
- (3) 提供相关质量控制服务的商业机构。

会计师事务所接受上述机构提供的咨询服务之前，考虑外部咨询提供者的胜任能力和素质，有助于确定外部咨询提供者能否胜任这项工作。

#### **(五) 项目质量控制复核**

**确定需要实施项目质量控制复核的标准**(参见本准则第五十条第二款第(一)项)

42. 在确定除上市实体财务报表审计外的其他业务是否需要实施项目质量控制复核时，会计师事务所依据的标准主要包括：

- (1) 业务的性质，包括涉及公众利益的程度；
- (2) 在某项业务或某类业务中识别出的异常情况或风险；
- (3) 法律法规是否要求实施项目质量控制复核。

**项目质量控制复核的性质、时间安排和范围**(参见本准则第五十一条和第五十二条)

43. 只有完成项目质量控制复核，才能签署业务报告。然而，项目质量控制复核形成的工作底稿可以在报告日后完成。

44. 在业务过程的适当阶段及时实施项目质量控制复核，可以使重大事项在报告日或报告日之前得到迅速、满意的解决。

45. 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。实施项目质量控

制复核并不减轻项目合伙人的责任。

**上市实体财务报表审计的项目质量控制复核**(参见本准则第五十三条)

46. 在对上市实体财务报表审计实施项目质量控制复核时,复核人员可能考虑下列与评价项目组作出的重大判断相关的其他事项:

(1) 在审计过程中识别出的特别风险以及采取的应对措施;

(2) 作出的判断,尤其是关于重要性和特别风险的判断;

(3) 在审计过程中识别出的已更正和未更正错报的重要程度及处理情况;

(4) 拟向管理层、治理层和其他机构或人员(如监管机构)报告的事项。

在对除上市实体财务报表审计外的其他业务实施项目质量控制复核时,项目质量控制复核人员也可根据具体情况考虑上述事项。

### **对公共部门实体的特殊考虑**

47. 如本指南第 17 段所述,尽管不存在对有关公共部门实体的业务实施项目质量控制复核的规定,某些公共部门实体可能足够重要,有必要对其实施项目质量控制复核。

### **(六) 项目质量控制复核人员的资格标准**

**充分、适当的技术专长、经验和权限**(参见本准则第五十四条第(一)项)

48. 什么是充分、适当的技术专长、经验和权限,取决于业务的具体情况。例如,上市实体财务报表审计的项目质量控制复核人员,可能需要具备担任上市实体财务报表审计项目合伙人应有的充分、适当的经验和权限。

**向项目质量控制复核人员咨询**（参见本准则第五十四条第（二）项）

49. 在业务执行过程中，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，从而可以避免在业务执行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业务提供咨询。

**项目质量控制复核人员的客观性**（参见本准则第五十五条）

50. 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。因此，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业务；
- （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。

**对小型会计师事务所的特殊考虑**

51. 如果会计师事务所的合伙人非常少，项目合伙人不参与挑选项目质量控制复核人员可能是不可行的。如果小型会计师事务所识别出需要实施项目质量控制复核的业务，可以聘请具有适当资格的外部人员，或利用其他会计师事务所实施项目质量控制复核。当小型会计

师事务所聘请具有适当资格的外部人员时，本准则第五十四条至第五十六条的要求及本指南第 48 段和第 49 段适用于这种情况。

### **（七）意见分歧（参见本准则第五十八条）**

52. 有效的程序能够促进在业务执行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。

53. 解决意见分歧的程序可能包括向其他会计师事务所、职业团体或监管机构咨询。

### **（八）业务工作底稿**

#### **完成最终业务档案的归整工作（参见本准则第六十条）**

54. 本准则第六十条要求会计师事务所及时完成最终业务档案归整工作。对历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务，业务工作底稿的归档期限为业务报告日后六十天内。

55. 如果针对客户的同一鉴证对象信息出具两个或多个不同的报告，会计师事务所可将其视为不同的业务，根据有关归档期限的政策和程序，分别进行归档。例如，会计师事务所出于集团合并目的，针对某个组成部分的财务信息出具报告，随后又根据法律法规的规定，针对同一财务信息出具报告。

**业务工作底稿的保密、安全保管、完整性及使用和检索（参见本准则第六十一条）**

56. 根据相关职业道德要求，除非客户已授权披露信息，或者在法律法规或相关职业道德要求下有责任披露信息，会计师事务所人员有义务始终对业务工作底稿包含的信息予以保密。特定法律法规可能要求会计师事务所人员承担额外的保密义务，尤其在涉及个人性质的



数据时。

57. 无论业务工作底稿存在于纸质、电子还是其他介质，如果在会计师事务所不知情的情况下，工作底稿被更改、增减或发生永久性丢失、毁损，数据的完整性、可获得性和可恢复性将受到损害。因此，会计师事务所可以设计并实施下列控制，以避免未经授权更改或丢失业务工作底稿：

（1）使业务工作底稿显示其生成、修改或复核的时间和人员；

（2）在业务的所有阶段，尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网将信息传递给其他人员时，保护信息的完整性；

（3）防止未经授权改动业务工作底稿；

（4）仅允许项目组和其他经授权的人员为适当履行职责而接触业务工作底稿。

58. 会计师事务所可以设计并执行下列控制，以保证业务工作底稿的保密、安全保管、完整性及使用和检索：

（1）在项目组成员中使用密码，以使对电子业务工作底稿的接触只限于经过授权的使用者；

（2）在业务的适当阶段对电子业务工作底稿进行适当备份；

（3）在业务开始时向项目组成员恰当分发业务工作底稿、在业务执行过程中处理业务工作底稿以及在业务结束时整理业务工作底稿的程序；

（4）限制接触、恰当分发和保密存放纸质业务工作底稿的程序。

59. 由于实务原因，原纸质工作底稿可能经电子扫描后存入业务档案。在这种情况下，会计师事务所可以设计程序，要求项目组执行下列工作，以保证工作底稿的完整性及使用和检索：

(1) 生成与原纸质工作底稿的内容完全相同的扫描件，包括人工签名、交叉索引和注释；

(2) 将扫描件（包括必要时对扫描件的索引和签字）归整到业务档案中；

(3) 能够在必要时检索和打印扫描件。

根据法律法规的规定或基于其他原因，会计师事务所需要保留已扫描的原纸质工作底稿。

### **业务工作底稿的保存（参见本准则第六十二条）**

60. 会计师事务所保存业务工作底稿的需要和保存的期限，将随着业务性质及会计师事务所情况的变化而变化，例如，是否需要将业务工作底稿作为对未来业务有持续重大影响的事项的记录。保存期限也可能取决于其他因素，例如，法律法规是否针对特定类型的业务规定了具体的保存期限，或在没有具体的法律法规要求时，是否存在公认的保存期限。

61. 对历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务，会计师事务所应当自业务报告日起对业务工作底稿至少保存十年。如果组成部分业务报告日早于集团业务报告日，会计师事务所应当自集团业务报告日起对组成部分业务工作底稿至少保存十年。

62. 会计师事务所用以保存业务工作底稿的程序，包括能够满足本准则第六十二条要求的程序。会计师事务所采用这种程序可以实现：

(1) 在保存期内便于检索和接触业务工作底稿，尤其是电子工作底稿，因为相关技术可能随时间而升级或改变；

(2) 必要时，在完成归档工作后提供业务工作底稿变更记录；

(3) 便于经过授权的外部人员为了质量控制或其他目的，接触和复核特定业务工作底稿。

### **业务工作底稿的所有权**

63. 除非法律法规另有规定，业务工作底稿的所有权属于会计师事务所。会计师事务所可以自主决定，允许客户获取业务工作底稿部分内容或摘录部分工作底稿，但是披露这些信息不得损害会计师事务所已执行工作的有效性。对于鉴证业务，披露这些信息不得损害会计师事务所及其人员的独立性。

## **九、监控**

**(一) 监控会计师事务所的质量控制政策和程序**（参见本准则第六十三条）

64. 对质量控制政策和程序遵守情况的监控旨在评价：

- (1) 遵守职业准则和法律法规的情况；
- (2) 质量控制制度设计是否适当，运行是否有效；
- (3) 质量控制政策和程序应用是否得当，以便会计师事务所和项目合伙人能够根据具体情况出具恰当的业务报告。

65. 对质量控制制度的持续考虑和评价包括：

- (1) 对下列事项进行分析：
  - ①职业准则和法律法规的新变化，以及会计师事务所的政策和程序如何适当反映这些变化；
  - ②有关独立性政策和程序遵守情况的书面确认函；
  - ③继续职业发展，包括培训；
  - ④与接受和保持客户关系及具体业务相关的决策。
- (2) 确定拟在质量控制制度中采取的更正行动和改进措施，包

括要求对有关教育与培训的政策和程序提供反馈意见；

(3) 向会计师事务所适当人员通报识别出的质量控制制度在设计、理解或执行方面存在的缺陷；

(4) 由会计师事务所适当人员采取跟踪措施，对质量控制政策和程序及时作出必要的修正。

66. 有关周期性检查的政策和程序可能规定三年为一个周期。周期性检查的组织方式，包括对单项业务检查时间的安排，取决于下列主要因素：

(1) 会计师事务所的规模；

(2) 分支机构的数量及分布；

(3) 前期实施监控程序的结果；

(4) 人员和分支机构的权限，例如，某分支机构是否经授权执行自我检查，或只有总部才有检查的权力；

(5) 会计师事务所业务和组织结构的性质及复杂程度；

(6) 与客户和具体业务相关的风险。

67. 检查包括选取单项业务。会计师事务所在选取某些业务时，可以不事先告知项目组。在确定检查的范围时，会计师事务所可以考虑外部独立检查的范围或结论。但是，外部独立检查并不能替代会计师事务所自身的内部监控。

### **对小型会计师事务所的特殊考虑**

68. 小型会计师事务所可能需要由负责设计和执行质量控制政策和程序的人员，或参与实施项目质量控制复核的人员实施监控程序。人数有限的会计师事务所可以利用具有适当资格的外部人员或其他会计师事务所实施业务检查及其他监控程序。会计师事务所也可能与

其他适当组织共享资源，以利于监控活动的进行。

## **（二）通报识别出的缺陷（参见本准则第六十五条）**

69. 尽管在某些情况下指明具体业务对项目合伙人之外的其他人员适当履行责任是必要的，但向相关项目合伙人之外的人员通报识别出的缺陷，通常不指明涉及的具体业务。

## **（三）投诉和指控**

### **投诉和指控的来源（参见本准则第七十条）**

70. 投诉和指控（不包括那些明显草率的）可能源自会计师事务所内部或外部。会计师事务所人员、客户或其他第三方都可能提出投诉和指控。投诉和指控可能提交项目组成员或会计师事务所的其他人员。

### **调查投诉和指控的政策和程序（参见本准则第七十一条）**

71. 会计师事务所为调查投诉和指控而制定的政策和程序可能对监督调查过程的合伙人提出下列要求：

- （1）拥有足够、适当的经验；
- （2）在会计师事务所内部拥有权限；
- （3）不参与被投诉和指控的业务。

必要时，监督调查过程的合伙人可以邀请法律顾问参与。

### **对小型会计师事务所的特殊考虑**

72. 对于合伙人非常少的小型会计师事务所，监督调查过程的合伙人不参与被投诉和指控的业务可能是不可行的。小型会计师事务所可以利用具有适当资格的外部人员或其他会计师事务所进行调查。

## **十、对质量控制制度的记录（参见本准则第七十二条）**

73. 对质量控制制度的记录可以提供证据，证明会计师事务所质

量控制制度各项要素的运行情况。记录的形式和内容属于职业判断，主要取决于下列因素：

- (1) 会计师事务所的规模和分支机构的数量；
- (2) 会计师事务所业务和组织结构的性质及复杂程度。

例如，大型会计师事务所可能利用电子数据库记录独立性确认函、业绩评价及监控检查的结果等事项。

74. 有关监控的适当记录主要包括：

- (1) 监控程序，包括选取已完成的业务进行检查的程序；
- (2) 识别出的缺陷，对其影响的评价，是否采取行动及采取何种行动的依据。

有关监控的适当记录还包括对下列事项进行评价的记录：

- (1) 遵守职业准则和适用的法律法规的情况；
- (2) 质量控制制度设计是否适当，运行是否有效；
- (3) 会计师事务所质量控制政策和程序是否得到恰当运用，以使会计师事务所和项目合伙人能够出具适合具体情况的报告。

### **对小型会计师事务所的特殊考虑**

75. 在记录质量控制制度时，小型会计师事务所可能利用更多非正式的方法，如人工记录、检查清单及表格。