

《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

(2017 年 2 月 28 日修订)

一、质量控制制度和项目组的角色（参见本准则第三条）

1. 《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》，规定了会计师事务所建立并保持有关审计业务的质量控制制度的责任。质量控制制度包括针对下列要素制定的政策和程序：

- (1) 对会计师事务所业务质量承担的领导责任；
- (2) 相关职业道德要求；
- (3) 客户关系和具体业务的接受与保持；
- (4) 人力资源；
- (5) 业务执行；
- (6) 监控。

依赖会计师事务所的质量控制制度（参见本准则第五条）

2. 在实施适用于审计业务的质量控制程序时，项目组可以依赖会计师事务所质量控制制度，除非会计师事务所或其他机构或人员提供的信息表明其不可依赖。例如，项目组可以依赖下列方面的质量控制制度：

- (1) 通过招聘和正规培训提高人员的胜任能力；
- (2) 通过收集和传达有关独立性的信息保持独立性；
- (3) 通过接受和保持客户关系的制度维护客户关系；

(4) 通过监控过程确保遵守适用的法律法规和监管要求。

二、项目合伙人的定义（参见本准则第十三条）

3. 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、对审计质量承担的领导责任（参见本准则第二十二條）

4. 为履行对每项审计业务的总体质量承担的责任，项目合伙人需要通过行动示范和向项目组其他成员传达信息，以强调质量至上的事实和下列事项对审计质量的重要性：

- (1) 按照职业准则和适用的法律法规的规定执行工作；
- (2) 遵守适用的会计师事务所质量控制政策和程序；
- (3) 出具适合具体情况的审计报告；
- (4) 项目组能够提出自己的疑虑而不怕遭到报复。

四、相关职业道德要求

（一）遵守相关职业道德要求（参见本准则第二十三条）

5. 《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。

适用于网络和网络事务所的相关职业道德要求(参见本准则第二十三条至第二十五条)

6. 中国注册会计师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。在遵守本准则第二十三条至第二十五条的规定时,注册会计师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) 对独立性的不利影响 (参见本准则第二十五条第二款第(三)项)

7. 项目合伙人可能识别出对审计业务独立性产生的不利影响,即使采取防范措施也无法消除或将其降至可接受的水平。在这种情况下,按照本准则第二十五条第二款第(三)项的规定,项目合伙人需要向会计师事务所内部相关人员报告,以确定采取适当的行动,包括消除产生不利影响的行为或利益,或在法律法规允许的情况下解除审计业务约定。

对公共部门实体的特殊考虑

8. 法律法规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。然而,根据授权审计文件的条款规定,执行公共部门实体审计的注册会计师可能需要改变工作方法以符合本准则第二十五条的要求。如果授权审计文件不允许注册会计师解除业务约定,注册会计师可以通过提交公开报告披露这种情况,以说明如果执行的是私营部门实体审计,将会导致解除业务约定。

五、客户关系和审计业务的接受与保持 (参见本准则第二十六条

和第二十七条)

9. 在确定是否接受新客户或现有客户的新业务时,《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》要求会计师事务所根据具体情况获取必要的信息。

下列信息可以帮助项目合伙人确定有关客户关系和审计业务的接受与保持是否恰当:

- (1) 被审计单位的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信;
- (2) 项目组是否具有执行审计业务的专业胜任能力以及必要的时间和资源;
- (3) 会计师事务所和项目组能否遵守相关职业道德要求;
- (4) 在本期或以前审计中发现的重大事项, 及其对保持客户关系的影响。

对公共部门实体的特殊考虑

10. 在公共部门实体, 注册会计师可能按照法定程序接受委托。因此, 本准则第二十六条和第二十七条以及本指南第 9 段的某些要求和考虑可能不相关。尽管如此, 通过上述过程获取的信息, 可以为执行公共部门实体审计的注册会计师在实施风险评估和履行报告责任时提供有价值的信息。

六、项目组的工作委派 (参见本准则第二十八条)

11. 项目组包括在会计或审计的专业领域具有专长的人员。这些人员可能由会计师事务所聘请或雇用, 对审计业务实施审计程序。然而, 如果具有专长的人员参与业务只是为了提供咨询, 则不属于项目组成员。咨询的问题详见本准则第三十二条和本指南第 22 段、第 23

段。

12. 在考虑项目组整体所需的适当专业胜任能力和素质时，项目合伙人可以关注项目组的下列情况：

(1) 通过适当的培训和参与审计业务，获取执行类似性质和复杂程度的审计业务的知识 and 实务经验；

(2) 掌握职业准则和适用的法律法规的规定；

(3) 具有技术专长，包括信息技术以及会计或审计专业领域的专长；

(4) 熟悉客户所处的行业；

(5) 具有职业判断能力；

(6) 了解会计师事务所质量控制政策和程序。

对公共部门实体的特殊考虑

13. 对于公共部门实体审计，接受委托的注册会计师需要拥有额外的胜任能力以履行授权审计文件的条款。这种胜任能力可能包括了解有关的报告制度（如向立法机关、其他主管机构或公共利益部门报告）。公共部门实体审计的范围更加广泛，可能包括绩效审计的部分内容、全面评价对法律法规或其他监管要求的遵守情况，以及防止和发现舞弊和腐败的情况。

七、业务执行

(一) 指导、监督与执行（参见本准则第二十九条第（一）项）

14. 项目合伙人在指导审计业务时，需要告知项目组成员下列事项：

(1) 项目组成员各自的责任，包括需要遵守相关职业道德要求，按照《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》的规定在计划和执行审计工作时保持职业怀疑态度；

(2) 如果多位项目合伙人参与执行审计业务，各项目合伙人的责任；

(3) 拟执行工作的目标；

(4) 被审计单位的业务性质；

(5) 与风险相关的事项；

(6) 可能出现的问题；

(7) 执行审计业务的具体方案。

项目组成员之间的讨论有助于经验较少的成员向经验较丰富的成员提问，以实现项目组内部的适当沟通。

15. 适当的团队合作和培训，可以帮助经验较少的项目组成员清楚了解所委派工作的目标。

16. 项目合伙人对审计业务的监督包括：

(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) 解决在审计过程中发现的重大问题，考虑其重要程度并适当修改原计划的方案；

(4) 识别在审计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。

(二) 复核

复核责任（参见本准则第三十条）

17. 按照《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》的规定，会计师事务所确定复核责任的政策和程序的原则是，由项目组内经验较丰富的人员复核经验较少的人员执行的工作。

18. 在复核已执行的审计工作时，复核人员需要考虑的事项包括：

(1) 审计工作是否已按照职业准则和适用的法律法规的规定执行；

(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审计工作的性质、时间安排和范围；

(5) 已执行的审计工作是否支持形成的结论，并已得到适当记录；

(6) 已获取的审计证据是否充分、适当；

(7) 审计程序的目标是否已实现。

项目合伙人对已执行工作的复核（参见本准则第三十一条）

19. 项目合伙人在审计过程的适当阶段及时实施复核，有助于重大事项在审计报告日之前得到及时满意的解决。

复核的内容包括：

(1) 对关键领域所作的判断，尤其是执行业务过程中识别出的疑难问题或争议事项；

(2) 特别风险；

(3) 项目合伙人认为重要的其他领域。

项目合伙人无需复核所有审计工作底稿。《中国注册会计师审计

准则第 1131 号——《审计工作底稿》要求项目合伙人记录复核的范围和时间。

20. 如果在审计过程中更换项目合伙人，新任项目合伙人可以对截至变更日已执行的工作实施本指南第19段所述的复核程序，以承担项目合伙人的全部责任。

(三) 利用在会计或审计专业领域具有专长的项目组成员时的考虑（参见本准则第二十九条至第三十一条）

21. 如果利用了会计或审计专业领域具有专长的项目组的工作，对该成员工作的指导、监督和复核包括：

(1) 与该成员就其工作的性质、范围和目标，该成员与项目组其他成员各自的角色，以及该成员与项目组其他成员之间沟通的性质、时间安排和范围达成一致意见；

(2) 评价该成员工作的恰当性，包括评价其发现的事实或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性。

(四) 咨询（参见本准则第三十二条）

22. 满足下列条件时，项目组向会计师事务所内部或外部就重大技术、职业道德或其他问题的咨询是有效的：

(1) 提供所有相关事实，以使被咨询者能够提出有见地的意见；

(2) 被咨询者具有适当的知识、资历和经验。

23. 项目组向会计师事务所外部的有关方面进行咨询可能是适当的，如在会计师事务所缺乏适当的内部资源时。项目组可以利用其他会计师事务所、职业团体、监管机构或提供相关质量控制服务的商业机构提供的咨询服务。

(五) 项目质量控制复核

在审计报告日之前完成项目质量控制复核(参见本准则第三十三条第(三)项)

24. 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》的规定,审计报告的日期不得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。对于上市实体财务报表审计业务或符合标准需要实施项目质量控制复核的其他业务,这种复核有助于注册会计师确定是否已获取充分、适当的审计证据。

25. 项目质量控制复核人员在业务过程中的适当阶段及时实施项目质量控制复核,有助于重大事项在审计报告日之前得到迅速、满意的解决。

26. 只有项目质量控制复核人员完成本准则第三十四条至第三十五条要求的工作以后,项目质量控制复核才结束。作为最终审计档案归整工作的一部分,项目质量控制复核形成的工作底稿可以在审计报告日后完成。《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》对此作出了规定。

项目质量控制复核的性质、范围和时间安排(参见本准则第三十四条)

27. 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。

28. 项目质量控制复核的范围主要取决于审计业务的复杂程度、被审计单位是否是上市实体以及审计报告不适合具体情况的风险。实施项目质量控制复核并不减轻项目合伙人对审计业务及其执行的责

任。

28a. 当《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》适用时，项目组在编制审计报告时得出的结论包括确定下列事项：

(1) 拟包含在审计报告中的关键审计事项；

(2) 按照《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》第十四条的规定，不在审计报告中沟通的关键审计事项（如有）；

(3) 根据被审计单位和审计业务的具体事实和情况，不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项（如适用）。

此外，按照本准则第三十四条第二款第（二）项的要求对拟出具审计报告的复核，包括考虑拟在关键审计事项部分使用的措辞。

上市实体的项目质量控制复核（参见本准则第三十五条）

29. 在对上市实体实施项目质量控制复核时，与评价项目组作出的重大判断相关的其他事项包括：

(1) 项目组在审计过程中根据《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》识别出的重大错报风险，以及根据《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》采取的应对措施，包括项目组根据《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》评估的舞弊风险以及采取的应对措施；

(2) 作出的判断，尤其是有关重要性和特别风险的判断；

(3) 项目组在审计中识别出的已更正和未更正错报的重要程度以及处理情况；

(4) 项目组拟向管理层、治理层以及监管机构等其他方面（如适当）报告的事项。

在对上市实体财务报表审计以外的其他审计业务实施项目质量控制复核时，项目质量控制复核人员可以根据具体情况考虑上述部分或全部事项。

对小型被审计单位的特殊考虑（参见本准则第三十四条和第三十五条）

30. 除上市实体财务报表审计以外，符合会计师事务所规定的适当标准的审计业务也需要接受项目质量控制复核。在某些情况下，可能会计师事务所的全部业务都没有达到需要实施项目质量控制复核的标准。

对公共部门实体的特殊考虑（参见本准则第三十四条和第三十五条）

31. 就公共部门实体审计而言，接受法定委托的注册会计师可能承担类似项目合伙人的角色。在这种情况下，挑选项目质量控制复核人员时还需要考虑独立于被审计单位的需要，以及项目质量控制复核人员提供客观评价的能力。

32. 本准则第三十五条和本指南第29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（如公用事业）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。公共部门实体改制也可能催生各种新型的重要的实体。但是，确定实体是否重要没有固定的客观标准，注册会计师可以运用职业判断评价实体是否重要，进而确定是否需要实施项目质量控制复核。

八、监控（参见本准则第三十七条和第三十八条）

33. 《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》要求会计师事务所制定监控政策和程序，以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关和适当的，并正在有效运行。

34. 在评价可能影响审计业务的缺陷时，项目合伙人可能关注会计师事务所已经采取的、足以应对该缺陷的补救措施。

35. 会计师事务所质量控制制度存在缺陷，并不必然表明特定审计业务的执行没有遵守职业准则和适用的法律法规的规定，也不必然表明审计报告是不适当的。

九、审计工作底稿

对咨询情况的记录（参见本准则第三十九条第（四）项）

36. 项目组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，有助于阅读者了解：

（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。