

是十分重要的。如果对项目质量控制复核人员质疑审计项目组的关键判断没有留下证据,就无法证明项目质量控制复核在保持审计质量方面是扎实的(FRC, 2016)。根据《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》的要求,项目质量控制复核工作底稿应当包括足够的信息,以使有经验的专业人士虽然以前没有参与该项目,也能够理解项目质量控制人员为符合质量控制准则要求所实施的程序。例如,如果项目质量控制复核人员识别出需要项目组处理的重要缺陷,项目组应当记录所采取的措施。项目质量控制复核工作底稿应当包括足够的信息,以使有经验的专业人士虽然以前没有参与该项目,能够理解所识别的重要缺陷、项目质量控制复核人员是如何与项目组沟通该缺陷的、为什么该事项是重要的、项目质量控制复核人员是如何评价项目组的应对措施的(PCAOB, 2009)。根据《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,会计师事务所应当制定有关项目质量控制复核记录的政策和程序,要求记录:(1)会计师事务所所有项目质量控制复核的政策所要求的程序已得到实施;(2)项目质量控制复核在报告日或报告日之前已完成;(3)复核人员没有发现任何尚未解决的事项,使其认为项目组作出的重大判断和得出的结论不适当。基于上述规定,项目质量控制复核工作底稿应当包括:(1)项目质量控制复核人员;(2)项目质量控制复核人员复核过的工作底稿;(3)项目质量控制复核人员完成复核工作的日期。英国财务报告委员会的检查报告曾

指出,有事务所不保存项目质量控制复核人员在复核过程中提出的问题,也没有保存质量控制复核人员对财务报表或与审计委员会沟通文件的评论(FRC, 2016)。

从国际范围看,强化项目质量控制复核工作底稿的要求是一个趋势。金融危机后,欧盟旨在加强审计监管的规章(537/2014)对项目质量控制复核提出了明确要求。项目质量控制复核人员至少应当记录关键审计合伙人提供的口头或书面信息,以支持重大判断、所实施审计程序得出的主要发现以及由此得出的结论。会计师事务所(法定审计师)和项目质量控制复核人员应当记录复核的结果以及这些结果背后的考虑。PCAOB发布的审计准则明确要求,考虑明确项目质量控制复核的工作底稿应当归入项目工作底稿。这些新的要求值得我们在下一步修订准则时考虑。

(四)对项目质量控制复核人员进行问责

在审计项目有重大缺陷时,我们首先想到的是处罚签字的注册会计师,却容易忽视对项目质量控制复核人员进行处罚。诚然签字注册会计师应当承担第一责任,项目质量控制复核人员也应当承担相应的责任,如果未能按照准则要求进行复核,也应受到惩戒。

同时,在会计师事务所内部,也应当建立对项目质量控制复核人员的问责机制。一是在内部对执业质量进行监控时,既要考察项目组的表现,又要考察项目质量控制复核人员的表现,特别是项目存在重大缺陷时;二是将项目质量控制人员的表现与其晋升、报酬挂钩。□

(作者单位:中国注册会计师协会)

责任编辑 张璐怡

## 法规资讯

财政部 税务总局《关于建筑服务等营改增试点政策的通知》(财税[2017]58号) 2017年7月11日

中国证监会《关于修改〈中国证券监督管理委员会发行审核委员会办法〉的决定》(中国证券监督管理委员会令134号) 2017年7月7日

中国证监会《关于修改〈证券公司分类监管规定〉的决定》(中国证券监督管理委员会公告[2017]11号) 2017年7月6日

中国证监会《中国证监会关于开展创新创业公司债券试点的指导意见》(中国证券监督管理委员会公告[2017]10号) 2017年7月4日

国家发展和改革委员会 中央网络安全和信息化领导小组办公室 工业和信息化部 人力资源和社会保障部 国家税务总局 国家工商行政管理总局 国家质量监督检验检疫总局 国家统计局《印发〈关于促进分享经济发展的指导性意见〉的通知》(发改高技[2017]1245号) 2017年7月3日

财政部《关于印发〈小企业内部控制规范(试行)〉的通知》(财会[2017]21号) 2017年6月29日

财政部《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》(财会[2017]20号) 2017年6月22日

财政部 税务总局《关于支持农村集体产权制度改革有关税收政策的通知》(财税[2017]55号) 2017年6月22日