

《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

(2021 年 11 月 1 日发布)

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。履行该职责所需的胜任能力包括该人员了解下列方面：

(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所规定的项目质量复核人员应当满足的条件；

(3) 项目质量复核所针对的客户以及项目的性质和具体情况，包括项目组的构成。

2. 负责委派项目质量复核人员的人员需要独立于项目组。因此，会计师事务所的政策和程序可以明确规定，对于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。

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和第二十条）

4. 对于较不复杂的会计师事务所，在某些情况下，例如会计师事务所规模较小时，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，会计师事务所可以考虑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。会计师事务所需要制定相关政策和程序，确保所聘请实施项目质量复核的外部人员满足本准则第十九条规定的任职资质要求。对于较为复杂的会计师事务所，如执行公众利益实体审计业务的会计师事务所，如果其内部拥有能够满足项目质量复核人员任职资质要求的合伙人或其他人员，则不需要从外部聘请项目质量复核人员。

5. 会计师事务所可以考虑基于所执行业务的类型、风险以及需要实施项目质量复核的业务范围，通过建立并维护“合格项目质量复核人员”名单的方法，确定哪些人员可以担任项目质量复核人员，以及可以担任哪些类型业务的项目质量复核人员。

(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）

6. 《<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 111 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) 该人员是否了解具有类似性质和复杂程度的项目，并具备相关经验；

(4) 该人员是否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。可以通过会计师事务所的相关培训来获得或加强这方面的了解。

7. 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：哪些事项或情况（包括相关人员的作为或不作为，下同）使得会计师事务所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。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 20 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。

8. 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。

9. 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）

10. 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。

11. 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)

12. 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。

13. 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》第一百一十三条第三款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（参见本准则第十九条第（二）项）

14. 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较高地位时，或者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。

15. 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）可能有助于应对不利影响的措施，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）

16. 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。在某些特殊情况下，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特殊行业，或被审计单位的业务高度复杂，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其他适当的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。对于在特殊情况下出现的交叉实施项目质量复核的情况，会计师事务所可以制定相关政策和程序，例如，要求取得质量管理主管合伙人和业务主管合伙人的批准，并至少每年重新评估和批准一次。

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）

17. 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，要求项目质量复核人员持有某些资格证书或符合规定条件。

（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）

18. 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评价，则客观评价的能力将会受到影响。在这种情况下，有必要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。因此，本准则要求会计师事务所制定相关政策和程序，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。

19. 会计师事务所的政策和程序可以规定项目合伙人以外的项目组其他成员，在能够被委派为该项目的的质量复核人员之前，是否适用冷却期要求。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，曾经负责对组成部分财务信息实施审计程序的项目合伙人在冷却期内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）

20. 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。

21. 会计师事务所在制定政策和程序，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，可以考虑参考本指南第 14 段。

22. 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。

23. 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）处理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资质要求的情况（参见本准则第二十五条至第二十六条）

24. 会计师事务所在考虑项目质量复核人员是否不再符合任资质要求时，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或客观性；

（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，就其不再符合任职资质要求的情况发出的通知。

25. 针对项目质量复核人员不再符合任职资质要求的情况，会计师事务所可以制定相关政策和程序，就如何确定符合任职资质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形下是否需要进行相关咨询作出规定。

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）

26. 《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有责任配合项目质量复核人员的工作；

(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）

27. 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相关政策和程序，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有关的政策和程序，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）

28. 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所实施程序的性质、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。

29. 项目质量复核人员实施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的运用。

30. 对具体项目来说，项目质量复核人员所实施程序的性质、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其理由。例如，针对新兴行业的实体或交易较为复杂的实体，质量风险可能较高。

(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，上述事项可能提示出项目质量复核人员需要实施更为详细复核程序的领域。

(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相关政策和程序，规定在项目组成员不配合的情况下，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，以采取适当措施解决这一问题。

31. 项目质量复核人员实施程序的性质、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

32. 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。为了承担这一责任，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由相关人员提供协助。在此情况下，本指南第 23 段的指引可能是有帮助的。

33. 在某些情况下，某一项目质量复核人员可能只负责对某实体或业务单元（该实体或业务单元属于集团的组成部分）的审计业务实施复核。例如，如果该实体或业务单元的审计业务是法律法规要求的或者是由于其他原因而执行的，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）

34. 项目质量复核人员按照本准则第二十八条第(一)项的规定,与项目组和会计师事务所沟通获取的信息,可能有助于其了解该项目预期可能涉及的重大判断,也可能有助于其针对该项目在计划、实施和报告阶段涉及的重大事项和重大判断与项目组进行讨论。例如,会计师事务所通过实施监控,对其他项目组就某些会计估计作出的重大判断发现了一些情况,从而识别出一项缺陷,在这种情况下,上述沟通获取的信息可能与该项目中针对类似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)

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》第四十二条要求项目合伙人应当复核与下列方面相关的工作底稿:

(1) 重大事项;

(2) 重大判断,包括与在审计中遇到的困难或有争议事项相关的判断,以及得出的结论;

(3) 根据项目合伙人的职业判断,与项目合伙人的职责有关的其他事项。

36. 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。

37. 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。

38. 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，而项目组未作出重大判断的其他领域，项目质量复核人员可能需要针对项目组实施的程序和得出的结论获取进一步信息。在这种情况下，项目组在与项目质量复核人员进行讨论后，可能认为需要实施额外的程序。

39. 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）项程序获取的信息，以及对所选取的业务工作底稿进行的复核，有助于其评价项目组作出的重大判断。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，可能导致项目组的重大判断发生变化，项目质量复核人员需要保持警觉；

（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。

40. 会计师事务所可以制定相关政策和程序，明确规定哪些工作底稿需要由项目质量复核人员复核。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，选择部分与项目组作出重大判断相关的工作底稿进行复核。

41. 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，保持职业怀疑的情况。

42. 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，以及项目组为克服在项目层面运用职业怀疑的障碍可能采取的措施。

43. 对于财务报表审计业务，其他一些审计准则及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保持职业怀疑提供证据的工作底稿提供了指引和示例。这些指引和示例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)

44. 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（包括独立性要求）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）

45. 《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 94 段至第 97 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）

46. 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）

47. 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下列两者之间是否一致：

（1）对与项目组重大判断相关的事项的列报（包括披露）；

（2）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进行沟通所获得的了解。

在复核财务报表时，项目质量复核人员也可能会注意到原本预期项目组会作出重大判断，而项目组未作出重大判断的其他领域，项目质量复核人员可能需要针对项目组实施的程序和得出的结论获取进一步信息。本段同样适用于审阅业务和审阅报告。

48. 对于其他鉴证业务和相关服务业务，项目质量复核人员对鉴证对象信息（如适用）和业务报告的复核需要考虑的事项与本指南第47段的事项类似（例如，对与项目组重大判断相关的事项的列报与描述，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是否一致）。

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）

49. 会计师事务所可以制定相关政策和程序，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，并且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）

50. 《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质量管理体系的记录作出了规定。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要求实施的项目质量复核也需要遵守上述规定。

51. 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）所复核业务工作底稿的范围。

52. 项目质量复核的实施和已完成的通知可以采用多种方式在工作底稿中记录。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程序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纪要中进行记录。

53. 本准则第二十七条第（二）项规定，会计师事务所应当制定相关政策和程序，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以在业务报告日后，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相关政策和程序，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。