

注册会计师 审计 教材精讲班

第二十一章 会计师事务所业务质量管理

第二节 项目质量复核

一、项目质量复核人员的委派和资质要求

事项	具体内容
统一委派	在全国范围内（包括分所或分部）统一委派项目质量复核人员
资质要求	项目质量复核人员的资质要求、为项目质量提供协助人员的资质要求。（均应当符合独立性）
不再符合任职资质要求的应对措施	当项目质量复核人员意识到其不再复核任职资质要求时，应当通知会计师事务所适当人员，并采取下列措施： 1. 如果项目质量复核尚未开始，不再承担项目质量复核责任； 2. 如果项目质量复核已经开始实施，立即停止实施项目质量复核

二、项目质量复核的实施

（一）复核程序

事项	具体内容
阅读并了解相关信息	1. 与项目组就项目和客户的性质和具体情况进行沟通获取的信息； 2. 与会计师事务所就监控和整改程序进行沟通获取的信息，特别是针对可能与项目组的重大判断相关或影响该重大判断的领域识别出的缺陷进行的沟通。
讨论重大事项	与项目合伙人及项目组其他成员讨论重大事项，以及在项目计划、实施和报告时作出的重大判断。
选取与作出重大判断相关的底稿进行复核并评价	1. 作出这些重大判断的依据，包括项目组对职业怀疑的运用（如适用）； 2. 业务工作底稿能否支持得出的结论； 3. 得出的结论是否恰当。
独立性	对于财务报表审计业务，评价项目合伙人确定独立性要求已得到遵守的依据。
咨询	评价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，并评价咨询得出的结论。
评价项目合伙人得出结论的依据	1. 项目合伙人对整个审计过程的参与程度是充分且适当的； 2. 项目合伙人能够确定作出的重大判断和得出的结论适合项目的性质和具体情况。
复核事项	1. 针对财务报表审计业务，复核被审计财务报表和审计报告，以及审计报告中对关键审计事项的描述（如适用）； 2. 针对财务报表审阅业务，复核被审阅财务报表或财务信息以及拟出具的审阅报告； 3. 针对财务报表审计和审阅以外的其他鉴证业务或相关服务业务，复核业务报告和鉴证对象信息（如适用）。

（二）与项目质量复核相关的政策和程序

1. 项目质量复核人员有责任在项目的**适当时点**实施复核程序，为客观评价项目组作出的重大判断和据此得出的结论奠定适当基础；

2. 项目合伙人与项目质量复核相关的责任，包括**禁止**项目合伙人在收到项目质量复核人员就已完成项目质量复核发出的通知之**前**签署业务报告；
3. 对项目质量复核人员的客观性产生不利影响的情形，以及在这些情形下需要采取的适当行动。

（三）项目质量复核的完成

1. 告知项目合伙人

如果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，应当 告知项目合伙人。

2. 通知适当人员

如果上述怀疑不能得到满意的解决，应当通知 会计师事务所适当人员项目质量复核无法完成。

3. 签字确认

如果项目质量复核人员确定项目质量复核已经完成，应当签字确认并通知 项目合伙人。

三、项目质量复核工作底稿

项目质量复核工作底稿应当包括 下列方面的内容：

1. 项目质量复核人员及协助人员的姓名；
2. 已复核的业务工作底稿的识别特征；
3. 项目质量复核人员确定项目质量复核已经完成的依据；
4. 项目质量复核人员就无法完成项目质量复核或项目质量复核已完成所发出的通知；
5. 完成项目质量复核的日期。

第三节 对财务报表审计实施的质量管理

一、审计项目合伙人管理

（一）定义

审计项目合伙人，是指会计师事务所中负责某项审计项目及其执行，并代表会计师事务所在出具的审计报告上签字的合伙人。

（二）总体要求

审计项目合伙人应当对管理和实现审计项目的高质量承担**总体责任**，这种责任包括为审计项目组营造一个良好的环境，强调会计师事务所对诚信和高质量的重视，明确对审计项目组成员的行为期望。

（三）执业理念

1. 审计项目组所有成员都有责任为在项目层面管理和实现业务的高质量作出贡献；
2. 审计项目组成员的职业价值观、职业道德和职业态度至关重要；
3. 在审计项目组内部进行开放、顺畅、深入的沟通非常重要，这种沟通应当能够使每位审计项目组成员都能够提出自己的质疑，而不怕遭受报复；
4. 审计项目组成员在整个审计项目中保持职业怀疑非常重要。

（四）签署报告前确定的事项

1. 审计项目合伙人已经充分、适当地参与了审计项目的全过程，能够确定审计项目组作出的重大判断和据此得出的结论是适当的；
2. 考虑了审计项目的性质和具体情况、发生的任何变化，以及会计师事务所与之相关的政策和程序。

【2020年 多选题】下列有关项目合伙人和项目质量复核人员的责任的说法中，错误的有（）。

- A. 项目质量复核人员的复核不能替代但可以减轻项目合伙人的责任
- B. 项目合伙人和项目质量复核人员对审计业务的总体质量共同负责
- C. 项目合伙人对审计业务的复核承担总体责任，包括对项目质量复核人员实施的复核工作负责
- D. 项目合伙人对审计业务的总体质量承担主要责任，项目质量复核人员对审计业务的总体质量承担次要责任

【答案】 ABCD

【解析】选项 A 错误，项目质量复核并不减轻项目合伙人的责任，更不能替代项目合伙人的责任；选项 C 错误，项目合伙人应当对项目组按照会计师事务所复核政策和程序实施的复核负责，项目质量复核人员对项目质量复核的实施负责；选项 BD 错误，根据审计准则的规定：项目合伙人应当对会计师事务所分派的每项审计业务的总体质量负责。

二、相关职业道德要求

1. 审计项目合伙人应当了解与本审计项目相关的职业道德要求，包括独立性要求。
2. 审计项目合伙人应当负责确保审计项目组其他成员了解与本审计项目相关的职业道德要求，以及会计师事务所相关的政策和程序。
3. 审计项目合伙人应当通过观察和必要的询问，在整个审计过程中对审计项目组成员违反相关职业道德要求或会计师事务所相关政策和程序的情形保持警觉。
4. 在签署审计报告之前，审计项目合伙人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。

三、客户关系和审计业务的接受与保持

审计项目合伙人应当确定会计师事务所就客户关系和审计业务的接受与保持制定的政策和程序已得到遵守，并且得出的相关结论是适当的。

如果审计项目组在接受或保持某项客户关系或审计业务后获知了某些信息，并且，如果这些信息在接受或保持之前获知，可能会导致会计师事务所拒绝接受或保持该客户关系或审计业务，则审计项目合伙人应当立即与会计师事务所沟通该信息，以使会计师事务所和审计项目合伙人能够立即采取必要的行动。

四、业务资源

审计项目合伙人应当负责根据审计项目的性质和具体情况，适当使用向审计项目组分配或提供的资源。

审计项目合伙人应当确保审计项目组成员以及审计项目组成员以外提供直接协助的外部专家或内部审计人员作为一个集体拥有适当的胜任能力包括充足的时间执行审计项目。

五、业务执行

（一）复核审计工作底稿等相关文件

审计项目合伙人应当在审计过程中的适当时点复核审计工作底稿，包括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. 根据审计项目合伙人的职业判断，与审计项目合伙人的职责有关的其他事项。

（二）咨询

审计项目合伙人应当承担下列责任：

1. 对审计项目组就下列事项进行咨询承担责任：
 - （1）困难或有争议的事项，以及会计师事务所政策和程序要求咨询的事项；
 - （2）审计项目合伙人根据职业判断认为需要咨询的其他事项。
2. 确定审计项目组成员已在审计过程中就相关事项进行了适当咨询，咨询可能在审计项目组内部进行，或者在审计项目组与会计师事务所内部或外部的其他适当人员之间进行。
3. 确定已与被咨询者就咨询的性质、范围以及形成的结论达成一致意见。
4. 确定咨询形成的结论已得到执行。

（三）项目质量复核

审计项目合伙人应当承担下列责任：

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，并要求审计项目组其他成员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. 只有在项目质量复核完成后，才签署审计报告。

（四）意见分歧

审计项目合伙人应当承担下列责任：

1. 对按照会计师事务所的政策和程序处理和解决意见分歧承担责任；
2. 确定咨询得出的结论已经记录并得到执行；
3. 在所有意见分歧得到解决之前，不得签署审计报告。

六、监控与整改

审计项目合伙人应当承担下列责任：

1. 了解从会计师事务所的监控和整改程序获取的信息，这些信息可能是由会计师事务所提供的，也可能来自网络和网络事务所的监控和整改程序（如适用）；
2. 确定上述第 1 项提及的信息与审计项目的相关性及其对审计项目的影响，并采取适当行动；
3. 在整个审计过程中，对可能与会计师事务所的监控和整改程序相关的信息保持警觉，并将此类信息通报给对监控和整改程序负责的人员。

七、审计工作底稿

注册会计师应当在审计工作底稿中记录下列事项：

1. 针对相关职业道德要求（包括独立性要求）、客户关系和审计业务的接受与保持等方面识别出的事项、与相关人员进行讨论，以及讨论得出的结论；
2. 在审计过程中进行咨询的性质、范围、得出的结论，以及这些结论是如何得到执行的；
3. 如果审计项目需要实施项目质量复核，则应当记录项目质量复核已经在**审计报告日或之前完成**。

【2021 年 简答题】 ABC 会计师事务所的质量管理制度部分内容摘录如下：

- (1) 合伙人的收益以各业务部门为单位进行分配，具体分配方案由各业务部门制定，原则上以执业质量为首要考核指标。
- (2) 会计师事务所质量管理部对上市实体审计业务的关键审计合伙人轮换进行实时监控，并每年对轮换情况实施复核。其他审计业务的关键审计合伙人轮换由各业务部门自行监控及复核。
- (3) 项目合伙人对项目管理和项目质量承担总体责任，项目质量复核人员对项目质量复核的实施承担总体责任。
- (4) 会计师事务所对项目实施内部质量检查时，该项目的项目组成员及项目质量复核人员均不得担任检查人员。
- (5) 项目合伙人和项目组其他成员不得担任本项目的的质量复核人员，但可以为本项目的的质量复核提供协助。

要求：

针对上述第(1)至(5)项，逐项指出 ABC 会计师事务所的质量管理制度的内容是否违反《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》和《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》的相关规定。如违反，简要说明理由。

【答案】

- (1) 违反。应当在全所范围内进行合伙人收益分配。
- (2) 违反。会计师事务所应当针对公众利益实体审计业务对关键审计合伙人的轮换进行实时监控和复核。
- (3) 不违反。
- (4) 不违反。
- (5) 违反。为确保协助人员的客观性，项目合伙人和项目组其他成员不得为本项目的的质量复核提供协助。