

第二十一章 会计师事务所业务质量管理

考情分析

本章是比较重要的考试章节，考题以简答题为主，考试分值在3分左右。考点覆盖各节。

教材变化

无实质性变化

目录

- 第一节 会计师事务所质量管理体系
- 第二节 项目质量复核
- 第三节 对财务报表审计实施的质量管理

前言

执业质量是会计师事务所的生命线，是注册会计师行业维护公众利益的专业基础和诚信义务。

第一节 会计师事务所质量管理体系

一、质量管理体系的概念、目标和框架

（一）概念和目标

质量管理体系是会计师事务所为实施质量管理而设计、实施和运行的系统，其目标是在以下两个方面提供合理保证：

- | |
|---|
| 1. 会计师事务所及其人员 按照适用的法律法规和职业准则的规定履行职责，并根据这些规定执行业务； |
| 2. 会计师事务所和项目合伙人出具适合具体情况的业务报告。 |

（二）质量管理体系的框架

会计师事务所质量管理体系的框架包括八个要素：

1. 会计师事务所的风险评估程序；
2. 治理和领导层；
3. 相关职业道德要求；
4. 客户关系和具体业务的接受与保持；
5. 业务执行；
6. 资源；
7. 信息与沟通；
8. 监控和整改程序。

二、质量管理体系的总体要求

1. 在全所范围内（包括分所或分部）统一设计、实施和运行

- （1）会计师事务所应当在全所范围内实现人事、财务、业务、技术标准和信息管理五方面的统一管理；
- （2）如果会计师事务所通过合并、新设等方式成立分所（或分部），应当将该分所（或分部）纳入质量管理体系中统一实施质量管理。

2. 风险导向的思路，会计师事务所应当采取以下三个步骤：

- （1）针对质量管理体系的各个要素设定质量目标（各个要素需要达到的目标）。
- （2）识别和评估质量风险。
- （3）设计和采取应对措施以应对质量风险。

3. 根据本事务所及其业务的性质和具体情况“量身定制”。

4. 不断优化和完善。质量管理体系应当是动态的，而不是一成不变的。实务中，会计师事务所应当根据本所及其业务在性质和具体情况方面的变化，对质量管理体系的设计、实施和运行进行动态调整。

三、会计师事务所的风险评估程序（1/8）

按照风险导向的思路，会计师事务所应当设计和实施风险评估程序，以设定质量目标、识别和评估质量风险，并设计和采取应对措施以应对质量风险。

2. 会计师事务所在识别和评估质量风险时，**应当了解可能对实现质量管理目标产生不利影响的事项或情况**，

包括相关人员的作为或不作为。

3. 事项或情况包括：

- (1) 会计师事务所的性质和具体情况
- (2) 会计师事务所业务的性质和具体情况

四、治理和领导层 (2/8)

会计师事务所治理和领导层在全所范围内营造一种“质量至上”的文化氛围，能够为会计师事务所质量管理设定良好的“高层基调”，将对质量管理体系的设计、实施和运行产生广泛和积极的影响。

(一) 相关质量目标

1. 会计师事务所在全所范围内形成一种“质量至上”的文化，树立质量意识。
2. 会计师事务所的领导层对质量负责，**并通过实际行动展示出其对质量的重视。**
3. 会计师事务所领导层向会计师事务所人员传递“质量至上”的执业理念，培育以质量为导向的文化。
4. 会计师事务所的组织结构以及对相关人员角色、职责、权限的分配是恰当的，能够满足质量管理体系设计、实施和运行的需要。
5. 会计师事务所的资源（包括财务资源）需求得到恰当的计划，并且资源的取得和分配能够为会计师事务所持续高质量地执行业务提供保障。

(二) 会计师事务所质量管理领导层

1. 会计师事务所**主要负责人**（如首席合伙人、主任会计师或者同等职位的人员）应当对**质量管理体系**承担最终责任。
2. 会计师事务所应当指定**专门的合伙人**对**质量管理体系的运行**承担责任。
3. 会计师事务所应当指定**专门的合伙人**对**质量管理体系特定方面的运行**承担责任。

(三) 人员管理

1. 总体要求

(1) 会计师事务所的组织形式通常采用合伙制，也有一些会计师事务所采用有限责任公司制。**本章所称的人员，包括会计师事务所的合伙人和员工。**

(2) 合伙人是一种统称，是指在提供专业服务方面有权代表会计师事务所的人员，包括非合伙制会计师事务所中处于同等职位的人员。

(3) 会计师事务所应当建立实施统一的人员管理制度，制定统一的人员聘用、定级、晋升、业绩考核、薪酬、培训等方面的政策与程序并确保有效执行。

(4) 会计师事务所的人员业绩考核、晋升和薪酬政策应当坚持以质量为导向，将质量因素作为人员考评、晋升和薪酬的重要因素。

2. 合伙人管理。每一个合伙人的执业质量，以及其对执业质量的重视和追求，对会计师事务所的整体质量和声誉都至关重要。

3. 晋升合伙人的管理。

(1) 会计师事务所应当加强对其员工晋升合伙人的管理，在晋升时，应当综合考虑拟晋升人员的执业理念、职业价值观、职业道德、专业胜任能力和执业诚信记录，建立以质量为导向的晋升机制，不得以承接和执行业务的收入或利润作为晋升合伙人的首要指标。

(2) 会计师事务所应当针对合伙人的晋升建立和实施质量“一票否决”制度，例如，会计师事务所可以制定政策和程序，要求在一定期间内执业有重大质量问题的人员，不得被提名晋升为合伙人。

(3) 合伙人考核和收益分配。会计师事务所应当在全所范围内统一进行合伙人考核和收益分配。

4. 在进行考核和收益分配时，**应当综合考虑合伙人的执业质量、管理能力、经营业绩、社会声誉等指标，不得以承接和执行业务的收入或利润作为首要指标**，不应直接或变相以分所、部门、合伙人所在团队作为利润中心进行收益分配。这样做是为了避免会计师事务所过于强调商业利益，而忽视执业质量。

5. 关键管理人员的调度和配置。会计师事务所应当对分所（或分部）的负责人、质量管理负责人、财务负责人等关键管理人员实施统一委派、监督和考核，在全所范围内实施统一的调度和配置。

五、相关职业道德要求 (3/8)

对任何行业来说，职业道德都与质量密切相关，注册会计师行业尤其如此。注册会计师行业的宗旨是维护公众利益，围绕这一宗旨，注册会计师必须不断提高自身的职业道德水平，会计师事务所也必须制定相关政策和程序，对本所执业人员的职业道德水平给予充分关注并积极加强管理。

（一）相关质量目标

1. 会计师事务所及其人员充分了解相关职业道德要求，并严格按照这些职业道德要求履行职责。
2. 会计师事务所应当制定政策和程序：
 - （1）识别、评价和应对对遵守职业道德要求的不利影响；
 - （2）识别、沟通、评价和报告任何违反相关职业道德要求的情况，并针对这些情况的原因和后果及时作出适当应对；
 - （3）至少每年一次向所有需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员获取其已遵守独立性要求的书面确认。

【简答题】ABC会计师事务所的质量管理体系部分内容摘录如下：

（1）在业务质量及职业道德考核成绩为优秀的前提下，连续两年业务收入排名靠前的高级经理可晋升合伙人。

要求：

针对上述第（1）项，指出ABC会计师事务所的质量管理体系的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

答案：恰当

【简答题】ABC会计师事务所的质量管理体系部分内容摘录如下：

（1）事务所每三年至少一次向所有需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。

要求：

针对上述第（1）项，指出ABC会计师事务所的质量管理体系的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

答案：不恰当，对事务所中需要按照职业道德要求保持独立性的人员，须每年至少一次获得这些人员遵守独立性政策和程序的书面确认函

（二）关键审计合伙人的轮换机制

针对公众利益实体审计业务，事务所应当对关键审计合伙人的轮换情况进行实时监控，通过建立关键审计合伙人服务年限清单等方式，管理关键审计合伙人相关信息，每年对轮换情况实施复核，并在全所范围内统一进行轮换。

六、客户关系和具体业务的接受与保持(4/8)

（一）相关质量目标

1. 会计师事务所就是否接受或保持某项客户关系或具体业务所作出的判断是适当的，充分考虑了以下方面：
 - （1）会计师事务所是否针对业务的性质和具体情况以及客户（包括客户的管理层和治理层）的诚信和道德价值观获取了足以支持上述判断的充分信息；
 - （2）会计师事务所是否具备按照适用的法律法规和职业准则的规定执行业务的能力。
2. 会计师事务所在财务和运营方面对优先事项的安排，并不会导致对是否接受或保持客户关系或具体业务作出不恰当的判断。
3. 会计师事务所应当制定相关政策和程序以应对以下情形：
 - （1）会计师事务所在接受或保持某一客户关系或具体业务后知悉了某些信息，而这些信息如果在接受或保持该客户关系或具体业务之前知悉，将会导致其拒绝接受该客户关系或业务；
 - （2）根据法律法规的规定，会计师事务所所有义务接受某项客户关系或具体业务。

（二）树立风险意识

对于会计师事务所认定存在高风险的业务，应当设计和实施专门的质量管理程序，如加强与前任注册会计师的沟通等。

七、业务执行(5/8)

会计师事务所的整体质量，是由每个项目组实际执行业务的质量决定的，因此，会计师事务所所有必要在项目层面实施质量管理。

（一）相关质量目标

针对业务执行，会计师事务所应当设定下列质量目标：

1. 项目组了解并履行其与所执行业务相关的责任，包括项目合伙人对项目管理和项目质量承担总体责任，并充分、适当地参与项目全过程；
2. 对项目组进行的指导和监督以及对项目组已执行的工作进行的复核是恰当的，并且由经验较为丰富的项目组成员对经验较为缺乏的项目组成员的工作进行指导、监督和复核；
3. 项目组恰当运用职业判断并保持职业怀疑；
4. 项目组对困难或有争议的事项进行了咨询，并已按照达成的一致意见执行业务；
5. 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，能够得到会计师事务所的关注并予以解决；
6. 业务工作底稿能够在业务报告日之后及时得到整理，并得到妥善的保存和维护，以遵守法律法规、相关职业道德要求和其他职业准则的规定，并满足会计师事务所自身的需要。

（二）业务分派

会计师事务所应当实行矩阵式管理，即结合所服务客户的行业特点和业务性质，以及本会计师事务所分所（或分部）的地域分布，对业务团队进行专业化设置，以团队专业能力的匹配度为依据分派业务。

（三）对项目合伙人的要求

1. 项目合伙人，是指会计师事务所中负责某项业务及其执行，并代表会计师事务所在出具的报告上签字的合伙人。
2. 会计师事务所应当制定政策和程序，在全所范围内统一委派具有足够专业胜任能力、时间，并且无不良执业诚信记录的项目合伙人执行业务。

（四）项目组内部复核

1. 项目组是指执行某项业务的所有合伙人和员工，以及为该项业务实施程序的所有其他人员，但不包括外部专家，也不包括为项目组提供直接协助的内部审计人员。
2. 项目组内部复核，顾名思义，是指在项目组内部实施的复核。
3. 会计师事务所应当制定与内部复核相关的政策和程序，对内部复核的层级、各层级的复核范围、执行复核的具体要求以及对复核的记录要求等作出规定。

（五）项目质量复核

1. 项目质量复核，是指在报告日或报告日之前，项目质量复核人员对项目组作出的重大判断及据此得出的结论作出的客观评价。
2. 项目质量复核人员，是指会计师事务所中实施项目质量复核的合伙人或其他类似职位的人员，或者由会计师事务所委派实施项目质量复核的外部人员。
3. 会计师事务所应当就项目质量复核制定政策和程序，并对下列业务实施项目质量复核：
 - （1）**上市实体**财务报表审计业务；
 - （2）**法律法规**要求实施项目质量复核的审计业务或其他业务；
 - （3）会计师事务所认为，为应对一项或多项质量风险，有必要实施项目质量复核的审计业务或其他业务。

（六）意见分歧

在业务执行中，时常可能出现项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目合伙人与项目质量复核人员之间的意见分歧。会计师事务所应当制定与解决意见分歧相关的政策和程序，包括下列方面：

1. 明确要求项目合伙人和项目质量复核人员（如有）复核并评价项目组是否已就疑难问题或涉及意见分歧的事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论是否得到执行。
2. 明确要求在业务工作底稿中适当记录意见分歧的解决过程和结论。如果项目质量复核人员（如有）、项目组成员以外的其他人员参与形成业务报告中的专业意见，也应当在业务工作底稿中作出适当记录。
3. 确保所执行的项目在意见分歧解决后才能出具业务报告。

（七）出具业务报告

1. 会计师事务所应当按照本所统一的技术标准执行业务并出具报告。
2. 业务报告在出具前，应当经项目合伙人、项目质量复核人员（如有）复核确认，确保其内容、格式符合职业准则的规定，并由项目合伙人及其他适当的人员（如适用）签署。会计师事务所应当加强对业务报告签发过程的控制，委派专门人员负责对报告的签章进行严格管理。

（八）投诉和指控

会计师事务所应当制定政策和程序，以接收、调查、解决由于未能按照适用的法律法规、职业准则的要求执

行业务，或由于未能遵守会计师事务所制定的政策和程序，而引发的投诉和指控。

八、资源(6/8)

会计师事务所的资源是一个宽泛的概念，既包括货币资金、办公设备等各种有形资源，也包括人力资源、知识资源和技术资源。从某种意义上说，人力资源、知识资源和技术资源，与会计师事务所的整体质量具有更高的相关性。

九、信息与沟通(7/8)

会计师事务所质量管理体系能够流畅、有效地运行，有赖于会计师事务所与项目组，以及各项目组之间能够有效地进行双向沟通，传递相关、可靠的信息。

十、监控和整改程序(8/8)

(一) 通过实施监控和整改程序，会计师事务所能够对质量管理体系的运行情况进行定期和持续监控，如果会计师事务所发现质量管理体系存在缺陷，应当评价该缺陷的严重程度和广泛性，考虑设计和采取整改措施。

(二) 对监控和整改程序的运行承担责任的人员，应当及时与会计师事务所主要负责人以及对质量管理体系的运行承担责任的人员沟通下列事项：

1. 已执行的监控活动；
2. 识别出的缺陷，包括缺陷的严重程度和广泛性；
3. 针对识别出的缺陷采取的整改措施。

(三) 会计师事务所应当就上述事项与项目组以及在质量管理体系中承担相关责任的其他人员沟通，以使项目组和这些人员能够根据其职责迅速采取恰当行动。

十一、评价质量管理体系

(一) 对质量管理体系的评价

会计师事务所主要负责人应当代表会计师事务所对质量管理体系进行评价。这种评价应当以某一时点为基准，并且应当至少每年一次。

(二) 对相关人员的业绩评价

会计师事务所应当定期对下列人员进行业绩评价：

1. 主要负责人；
2. 对质量管理体系承担运行责任的人员；
3. 对质量管理体系特定方面承担运行责任的人员。

十二、对质量管理体系的记录

会计师事务所应当规定质量管理体系工作记录的保存期限该期限应当涵盖足够长的时间。