



# 对会计师事务所新质量控制准则的思考

蔡香梅

(湖南农业大学商学院 长沙 410128)

**【摘要】**为规范会计师事务所的质量控制,中国注册会计师协会印发了新的审计准则,其中第1121号、第5101号审计准则对质量控制作了专门规定。新审计准则扩大了质量控制的内涵,强调质量控制的领导责任。本文就新审计准则的特点谈了自己的认识。

**【关键词】**会计师事务所 审计 准则 质量控制

## 一、会计师事务所新质量控制准则的构成

新发布的注册会计师执业准则体系中,与会计师事务所的质量控制直接相关的准则包括《中国注册会计师审计准则第1121号——历史财务信息审计的质量控制》(简称“新质量控制准则”)和《会计师事务所质量控制准则第5101号——业务质量控制》(简称“新业务质量控制准则”)两部分。这两个准则是对会计师事务所制定和实施质量控制制度的重要规范。前者主要针对历史财务信息审计业务的质量控制,即审计项目的质量控制,它体现了对审计项目的质量控制制度的制定与实施的具体要求;后者针对的是会计师事务所包括历史财务信息审计在内的所有业务的质量控制,即会计师事务所的全面质量控制,它是会计师事务所全部业务质量控制制度的制定与实施的直接依据。

## 二、新审计准则体现了全部业务的质量控制要求,与新形势下注册会计师业务多元化的需要相适应

1997年开始实施的会计师事务所质量控制基本准则(简称“原审计准则”)仅仅适用于会计师事务所审计业务的质量控制,而非审计业务的质量控制只要求参照执行,并没有作出强制性的要求。在新业务质量控制准则中的第二条规定:“本准则适用于会计师事务所执行历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务及相关服务业务”。这说明新审计准则对会计师事务所各项业务质量控制均提出了要求。

目前,我国注册会计师承办的业务类型涉及社会经济活动的各个层面,所从事的业务日益多元化,既有审计等具有鉴证职能的业务,又有代理会计核算等非鉴证职能的服务性业务。新审计准则所指的审计业务质量控制涵盖了注册会计师所执行的各项业务的质量控制,适应了我国会计师事务所开展多元化业务的需要,为规范社会审计业务,保障注册会计师的执业质量提供了科学的标准体系和全方位的指导。

## 三、新审计准则扩大了质量控制的内涵,有利于提升会计师事务所和注册会计师的执业质量

审计质量控制,是指会计师事务所为确保审计质量符合独立审计准则的要求而制定和运用的控制政策与程序的总

称。原审计准则和新审计准则对审计质量控制都有具体的规定。但比较起来,新审计准则的规定有所发展。

第一,新审计准则扩大了质量控制的业务范围,指出质量控制既包括会计师事务所的审计业务,又包括会计师事务所的非审计业务(如咨询业务等),它针对的是会计师事务所所有业务的质量控制。而原审计准则只单方面强调审计业务的质量控制,而非审计业务的质量控制未予考虑。

第二,新审计准则对审计业务的质量控制提出了更高的要求,强化了注册会计师的执业责任。原审计准则只强调审计工作质量控制是对审计工作过程的质量控制。而新审计准则强调审计工作不仅要遵守本准则的要求,而且要遵守法律法规和职业道德规范等的要求;不仅要看实施业务过程的质量,而且要看实施业务结果的质量,要求会计师事务所和项目负责人要根据具体情况出具恰当的审计报告。这使得会计师事务所的业务质量更有保障,有利于提升注册会计师和会计师事务所的执业质量,尤其有利于提升审计业务的质量,从而增强审计的有效性,增强社会公众对审计行业的信心。

## 四、新审计准则体系更完备、内容更丰富

原审计准则只有一个基本准则对会计师事务所的质量控制作了原则上的规定。而在新的审计质量控制准则体系中,新质量控制准则对会计师事务所的各种业务的方方面面从质量控制上作了原则性的规定,还专门针对审计项目各类业务的质量控制提出了具体的要求。

原审计准则关于会计师事务所质量控制的要素有:职业道德原则;专业胜任能力;工作委派;督导;咨询;业务承接;监控。审计项目的质量控制的因素是指导、监督和复核。新审计准则对会计师事务所的质量控制制度增加了许多新的内容,其要素包括:对业务质量承担的领导责任;职业道德规范;客户关系和具体业务的接受与保持;人力资源;业务执行;业务工作底稿;监控。在历史财务信息审计的质量控制中,新审计准则强调从以下几方面加以规范:①对审计质量承担的领导责任;②职业道德规范;③客户关系和具体审计业务的接受与保持;④项目组的工作委派;⑤业务执行;⑥监控。

#### 五、新审计准则内容具体,易于理解,可操作性更强

原审计准则只对会计师事务所的质量控制的各项要素作出了规定,内容抽象而不易于理解,因而缺乏可操作性。新审计准则为会计师事务所的业务质量控制制度提出了一个总体框架,并在框架中的每一部分提出了更详细、具体的要求及要考虑的因素或事项、应采取的措施或可采用的途径、要注意的问题等。因此,新审计准则中的规定更易于被理解和掌握,为会计师事务所的质量控制制度的制定和执行提供了指南。

1. 体现在职业道德规范方面。原审计准则规定“会计师事务所应当要求并督促全体专业人员遵守职业道德规范,恪守独立、客观、公正的原则”,但没有提出督促的具体要求。新审计准则除了保留原规定,还规定了会计师事务所制定的政策和程序应当强调遵守职业道德规范的重要性,并通过下列途径予以强化:①会计师事务所领导层的示范;②教育和培训;③监控;④对违反职业道德规范行为的处理等,同时还对独立性方面作了专门的具体规定。

2. 体现在监控方面。原审计准则只规定“会计师事务所应当对质量控制政策与程序的执行情况进行监控”,而未作出如何监控的规定。在新审计准则中,规定了监控的目标、内容及对质量控制制度进行持续考虑和评价、业务检查时间安排、监控结果的传达,以及会计师事务所应当周期性地选取已完成的业务进行检查,周期最长不得超过三年等内容。

#### 六、新审计准则强调质量控制的领导责任,有利于会计师事务所质量控制制度的有效实施

原审计准则没有规定谁对业务质量负责,这是一个缺陷。新审计准则在这方面有所改进,在其质量控制制度的要素中有:“对业务质量承担的领导责任”、“对审计质量承担的领导责任”,并且要求会计师事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任,项目负责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。这些规定为会计师事务所实行质量控制的责任追究制度和分层质量控制制度提供了直接依据。新审计准则强化了注册会计师的执业责任,有利于保证质量控制制度的有效建立、实施和不断完善。

#### 七、新审计准则体现了注重防范风险的质量控制要求

在复杂多变的市场环境容易引发经营风险的情况下,新审计准则要求注册会计师切实贯彻风险导向审计理念,提高识别和应对风险的能力,在财务报表审计中,要有高度的警惕性和敏锐的眼光,积极地承担对财务报表舞弊的发现责任。为防范风险,新质量控制准则提出了对会计师事务所应该建立和实施以防范风险为中心的质量控制制度的要求,例如对客户诚信的考虑,要在没有信息表明客户缺乏诚信时,才能接受或保持客户关系和具体业务,从源头上控制执业风险。再如,新审计准则规定,项目质量控制复核的范围取决于审计业务的复杂程度和审计风险,在对上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核时,复核人员应当考虑项目组在审计过程中需要识别的特别风险以及采取的应对措施,包括项目组对舞弊风险的评估及采取的应对措施,以及关于重要性和特别风险的判断。新审计准则体系的实施有利于会计师事务所防范

风险,必将提升注册会计师的执业质量。

#### 八、新审计准则体现了对会计师事务所全部业务及工作全过程的质量控制要求

新审计准则规定,会计师事务所应当制订维护有关客户关系和具体业务实施的规则和程序,在接受新客户业务前,或决定是否保持现有客户业务或考虑接受现有客户的新业务时,会计师事务所应当将自身的情况与客户的情况综合起来考虑:①有关客户的诚信,没有信息表明客户缺乏诚信;②有关客户的经营风险和自身可能承担的风险水平;③本所成员具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源;④本所成员能够遵守职业道德规范。

新质量控制准则规定,项目负责人在确定客户关系和具体审计业务的接受与保持是否适当时,应当考虑下列主要事项: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是否遵守职业道德规范。这些规定实质上是要求会计师事务所做到业务执行前的质量控制即事前控制。

#### 九、新审计准则强调会计师事务所要做好充分适当的记录,有利于质量控制制度的不断完善

在新业务质量控制准则中,规定会计师事务所应当对质量控制制度各项要素的运行情况形成适当的记录,要求会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件,并传达给全体人员,要求项目负责人确信有关客户关系和特定审计业务的接受与保持的质量控制程序已得到恰当遵守,形成的有关结论是适当的,并已记录于工作底稿。这样,通过全过程的有效记录,为质量控制过程中的有关方面提供充分、及时的信息存储和信息反馈,不但有利于质量控制制度执行情况的有效监控,而且可为事后的有效监控和会计师事务所质量控制制度的不断完善做好充分的准备。

#### 十、新审计准则体现了会计师事务所文化建设的要求

新审计准则规定会计师事务所应当制定规章和程序,培育以质量为导向的内部文化,要求会计师事务所的领导层及其作出的示范对其内部文化有重大影响,各级管理层通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达,向全体人员强调质量控制政策和程序以及实现质量控制目标的重要性;会计师事务所的主任会计师对质量控制制度承担最终责任;所有成员应树立质量至上的意识,合理确定管理责任以避免重商业利益轻业务质量;要建立以质量为导向的业绩评价、薪酬及晋升的政策和程序,并投入足够的力量组织制定、执行和记录质量控制制度。可见,新审计准则明确了会计师事务所领导层对质量文化的培育责任,要求会计师事务所今后应当将质量文化作为质量控制环境建设的核心内容。

#### 主要参考文献

1. 张龙平.开创我国审计质量控制的新纪元.中国财经报,2006-04-07
2. 中国注册会计师协会编.中国注册会计师执业准则2006.北京:经济科学出版社,2006