


CPA

中国注册会计师执业实务丛书之三

顾问：崔建民 徐政旦
汤云为 李 爽
主编：夏大慰 孙 铮

会计师事务所 质量控制


张连起 编著

 上海财经大学出版社

中国注册会计师 执业实务丛书之三

会计师事务所质量控制

张连起 编著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计师事务所质量控制/张连起编著. —上海:上海财经大学出版社, 2003. 7

中国注册会计师执业实务丛书

ISBN 7-81049-972-6/F·843

I. 会… II. 张… III. 会计师事务所-质量控制 IV. F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 050169 号

责任编辑 王联合

封面设计 优典工作室

KUAIJISHI SHIWUSUO ZHILIANG KONGZHI

会计师事务所质量控制

张连起 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海浦江装订厂装订

2003 年 7 月第 1 版 2003 年 7 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 24.75 印张 444 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 42.00 元



张连起 高级会计师，证券特许会计师，注册资产评估师，注册会计师，注册税务师。中国独立审计准则组成员，中国注册会计师协会上市公司会计审计问题技术援助组成员，北京注册会计师协会常务理事、专业指导委员会副主任、编辑委员会副主任，大型企业监事会特别技术助理，中国信达资产管理公司、中国华融资产管理公司证券发行审核委员，《经济日报》、《中国财经报》、《财务与会计》等中央级媒体特约撰稿人，中央电视台《中国证券》特别财务顾问，兼任多家培训机构特聘教授。曾主持包括金融街、天鸿宝业、安泰科技等改组上市公司审计十数家。发表文章两百多篇，著述4种。

《中国注册会计师执业实务丛书》
编审委员会

顾问 崔建民 徐政旦
汤云为 李 爽

主编 夏大慰(上海国家会计学院院长、教授、博士生导师)
孙 铮(上海财经大学副校长、教授、博士生导师)

编委 (以姓氏笔画为序)

于延琦	马贤明	刘 勤	李若山
李 文	李晓慧	李 敏	汪海粟
朱荣恩	应 唯	杨志国	张连起
单喆敏	庞金伟	周忠惠	周勤业
郭永清	郭晋龙	贺颖奇	高 伟
黄世忠	黄光松	谢 荣	梁再添
管一民			

总 序

1993年10月31日,《中华人民共和国注册会计师法》颁布,以法律形式确定了注册会计师的地位。随着中国加入世界贸易组织和市场经济体制的进一步确立,中国注册会计师行业在我国对外贸易往来和市场经济建设中,扮演的角色将越来越不可或缺,发挥的作用将越来越举足轻重。

中国注册会计师行业的发展非常迅速,主要表现在:注册会计师职业规范体系已经初步建立起来,会计师事务所的管理水平和工作质量不断向上,注册会计师的业务能力和道德素质在稳步提高,在市场经济建设中的影响力和作用也日渐受到社会的关注和认可。党中央和国务院领导十分重视发展注册会计师事业。朱镕基同志说过,发展注册会计师事业,是为社会主义市场经济奠基,是功在千秋万代的大业。朱镕基同志后来在考察上海国家会计学院、北京国家会计学院时,对会计从业人员敲响了“不做假账”的长鸣警钟,从而也对注册会计师行业进行了有效鞭策和督促。最近一两年,国际、国内频频爆出会计师事务所为上市公司做假账大开绿灯的丑闻,更预示着在中国乃至在全球范围内,强化和提高注册会计师行业的从业技能、职业道德水平和诚信度,仍然是一项长期和艰巨的任务。

截止到目前,我国已经陆续出台了《独立审计准则》、《独立审计实务公告》、《中国注册会计师执业实务指南》,以及《中国注册会计师职业道德基本准则》、《中国注册会计师职业后续教育基本准则》、《中国注册会计师质量控制基本准则》等执业指南和相关准则。应

当承认,现有的职业规范体系是建立在高起点、高水准基础之上的。但鉴于我国的注册会计师整体素质还不是太高,仍然有必要针对从业人员在实践中如何贯彻落实职业规范,如何准确把握相关的法律、法规和准则的规定,进行专门的、细致的研究。

中国的会计准则和会计制度亦正在不断走向国际化,国际会计师事务所也根据政府间的入世承诺,已经进军中国资本市场。同时,在市场经济较为发达的国家,为了保持和提高注册会计师的业务能力,每年还会对注册会计师进行常规性的强制培训。时不我待,中国注册会计师应把后续教育作为终身职责,以更新知识和提高技能、放眼全球、迎接挑战为己任。而服务于中国注册会计师事业保证和提高专业水准的切实有效的办法之一,就是向他们灌输和传授来自国内外知名会计师事务所的、具有丰富执业经验的专家学者的执业理念,并借他们的智慧之手,诊治中国注册会计师执业过程中遇到的疑难杂症,准确地把握和解决中国注册会计师行业面临的现实难题。

本系列丛书侧重于注册会计师执业实务技能培养,直接目标是现学、现用;同时,亦考虑中国注册会计师行业未来发展趋势,适时借鉴国际先进会计师事务所执业经验,并关注国际注册会计师行业以及会计、审计领域最新发展动态。本丛书第一批作者队伍是在中国会计、审计等相关领域具有较深造诣的专家,他们或长期担任本领域的前沿研究工作,或长期从事会计师事务所的从业和管理工作。其中相当部分的作者曾应邀在上海国家会计学院为学员进行相关业务的培训。我们确信,本丛书的具体内容既具备了相对比较成熟的基础,又前瞻性地兼顾了注册会计师行业未来的发展方向,是一套适合会计师事务所管理及注册会计师执业需要的指导教材。部分还可以用于会计专业研究生教学以及 MBA 教学。

上海财经大学出版社致力于本丛书选题策划和编辑出版,并为此做了大量充分和有效的工作,应该说,这是为中国注册会计师行业所做的一件大好事。希望本书的出版能对中国注册会计师行业的良性、健康发展有所裨益,也希望中国本领域的专家学者能够关

注本丛书,并提出批评指正意见。

我们的宗旨只有一个:为共同提高中国注册会计师行业的执业水平献计献策,为入世后的中国注册会计师业健康发展加油!

《中国注册会计师执业实务丛书》编审委员会
2002年8月22日

前 言

一直以来,我总想写一本关于会计师事务所质量控制的实务指引。一则是因本人在注册会计师行业浸淫久了,思之践之,觉得可以在质量控制领域拿出点东西;二是审计技术研究的文献汗牛充栋,而质量控制研究尚处于拓荒时代,即使粗糙如是书者也不算多余。

如果说独立审计准则是执行审计业务的“技术标准”,那么,质量控制准则就是执行审计业务的“工艺标准”。独立审计准则与质量控制指南犹如“鸟之双翼,车之双轮”,只有相互联动才会产生更多的审计成功,才会远离更多的审计失败。当下,我国的审计技术标准体系已具有大模样,而工艺标准指南应付阙如。因此,本书算是为改变相关研究“一手硬,一手软”之现象略尽绵薄之力吧。

关于“质量控制十要素”

在质量控制要素的组成上,各个国家与地区存在着一定的差异。如美国AICPA质量控制准则委员会发布的《质量控制准则说明书第1号》提出了质量控制的九个要素:(1)独立;(2)工作分配;(3)咨询;(4)督导;(5)招聘;(6)专业发展;(7)晋升;(8)客户的接受与保留;(9)检查。我国台湾省制定的《查核工作品质管制》规定的质量控制要素有:(1)查核人员之品德;(2)查核人员之专业知识及职能;(3)工作分配;(4)工作督导;(5)查核案件之受任;(6)追踪考核。《中国注册会计师质量控制基本准则》中提出了质量控制政策的七个方面:(1)职业道德要求;(2)专业胜任能力;(3)工作委派;(4)督导;(5)咨询;(6)业务承接;(7)监控。本书是按质量控制十要素进行论述的:(1)独立性;(2)工作委派;(3)咨询;(4)督导;(5)员工招聘;(6)专业胜任能力;(7)职业后续教育;(8)考核与晋升;(9)业务承接;(10)检查。各国和地区的差异主要表现在概括方法和表达方式上,其所阐述的实质内容基本相似。本书按“十要素”归

纳主要是基于增强实务操作性的考虑。

关于全面质量控制和项目质量控制

依照《中国注册会计师质量控制基本准则》的结构,加之与国际审计准则的协调,本书将质量控制分为全面质量控制和项目质量控制两个层次,会计师事务所应合理制定“会计师事务所”与“审计项目”的质量控制政策与程序。

两个层次的质量控制相互联系,共同构成了会计师事务所的质量控制系统。第一层次的全面质量控制是对项目质量控制的观照与统驭,内含的控制要素搭接成会计师事务所质量控制的整个链条;第二层次的项目质量控制则是第一层次有关控制政策的具体化,其核心在于:负有直接责任的注册会计师应当执行全面质量控制政策与程序中作用于具体项目的内容;督导人员应合理确定对助理人员进行指导、监督与复核的方式及程度,并予以有效实施。

关于文本体例与话语方式

由于我国会计师事务所的规模和水平相差较大,而质量控制又是各事务所共同面临的课题,因此在行文上,我力求满足不同规模事务所的需要,以合伙制会计师事务所为蓝本(有限责任公司制会计师事务所可适当修正),提供一种普适性理念,并保持一种亲和、简明的口语风格。

本书的上、下两篇与会计师事务所质量控制的两个层次相对应,上篇旨在描述全面质量控制的组成要素,下篇旨在描述具体项目质量控制的流程。鉴于标准化表格在质量控制中的重要作用,于是将其大量嵌入文本,以收清晰、简捷与实用之效。

值得说明的是,既然是一种划分,全面质量控制与项目质量控制自然而然地存在着交叉与重叠,而技术准则作为质量控制的规尺,两者不可避免地交汇与融合。这给本书的著述带来了一定的困难。我尝试在兼顾体系完整的情况下有详有略,比如上篇某部分内容详述的,下篇涉及时相应简化。遇到审计项目实施中的技术问题,除了与质量控制联系较密切的内容外,只阐释基本概念,并提请注册会计师参见相应审计准则,不作展开。

书中的一些句式显得有些“欧化”,个别内容与我国实际情况不完全吻合,之所以保留下来,是为了提供另一种观察的角度。

关于参考文献与鸣谢

本书参考国外有关质量控制的研究成果,借鉴“四大”会计师事务所的先进经验,融入了未能一一列举的业内同仁的新鲜创见,并结合了我国成熟会计师事务所质量控制的实践。主要参考文献包括:国际审计准则(Quality control for audit work);澳大利亚(Quality control management in accounting practices);台湾“审计准则公报第 18 号——查核工作品质管制”;香港会计师公会《高级审计实务》等。在财政部财政科研所攻读博士学位的王纪平先生贡献良多,正是他的校阅与修订才使本书得以及时面世。

我要感谢中国注册会计师协会陈毓圭秘书长、专业标准部杨志国主任以及北京注册会计师协会的诸位领导,是他们给我增添了研究的动力。

我还要感谢上海财经大学出版社王联合先生,他使我感知了成人之美的意义。

几年来,不管工作压力怎样沉重,现实的无奈与尴尬如何漫漶,我已习惯了为自己所深爱的注册会计师职业留下思考的笔迹,尽管这笔迹可能歪歪扭扭,甚或贻笑于大方之家,但它的“市价”无疑高于“成本”,赢得的肯定不是嫌弃,这就够了。

我执业,我存在,我书写!

张连起

2003 年 5 月 1 日午夜于北京东润枫景

目 录

总序/1

前言/1

上篇 全面质量控制

1 独立性/3

1.1 独立性政策/3

1.2 独立性程序/8

1.3 业务期间/20

1.4 财务利益/21

1.5 适用于所有审计客户的规定/22

1.6 适用于特定审计客户的规定/24

1.7 适用于非审计客户的规定/25

1.8 贷款和担保/26

1.9 与审计客户之间存在密切的经营关系/27

1.10 家庭和个人在审计客户中的角色/28

1.11 与审计客户发生雇佣关系/30

1.12 最近曾在审计客户中工作/31

1.13 作为审计客户董事会中的经理或董事/32

1.14 高级职员与审计客户长期联系的一般规定/32

1.15 非上市公司审计中项目合伙人的轮换/33

1.16 向审计客户提供非审计服务/33

1.17 向客户提供编制会计记录和财务报表服务/36

1.18 审计客户不是上市公司的情形/37

- 1.19 审计客户是上市公司的情形/37
 - 1.20 评估服务/38
 - 1.21 向审计客户提供税务服务/39
 - 1.22 向审计客户提供内部审计服务/39
 - 1.23 向审计客户提供 IT 系统服务/40
 - 1.24 向审计客户提供临时员工/41
 - 1.25 向审计客户提供诉讼支持服务/42
 - 1.26 向审计客户提供法律服务/42
 - 1.27 为审计客户招聘高级管理人员/44
 - 1.28 为审计客户提供公司财务和类似活动服务/44
 - 1.29 收费/44
 - 1.30 收费报价/46
- 2 工作委派/48**
- 2.1 工作委派政策/48
 - 2.2 工作委派程序/48
- 3 咨询/59**
- 3.1 咨询政策/59
 - 3.2 咨询程序/59
- 4 督导/66**
- 4.1 督导政策/66
 - 4.2 督导程序/67
- 5 员工招聘/79**
- 5.1 员工招聘政策/79
 - 5.2 员工招聘程序/80
- 6 专业胜任能力/90**
- 6.1 专业胜任能力要求相关政策/90
 - 6.2 专业胜任能力要求相关程序/112

- 7 职业后续教育/118
 - 7.1 职业后续教育相关政策/118
 - 7.2 职业后续教育相关程序/118

- 8 考核与晋升/130
 - 8.1 考核与晋升相关政策/130
 - 8.2 考核与晋升相关程序/130

- 9 业务承接/146
 - 9.1 业务承接相关政策/146
 - 9.2 业务承接相关程序/147

- 10 检查/160
 - 10.1 质量控制系统检查相关政策/160
 - 10.2 质量控制系统检查相关程序/161

下篇 项目质量控制

- 11 项目质量控制五阶段/177
 - 11.1 审计方法五阶段概述/177
 - 11.2 审计方法图示/177
 - 11.3 每一审计阶段的简要描述/183
 - 11.4 审计完成清单/188
 - 11.5 从具体审计项目质量控制“三阶段”考察/190
 - 11.6 从事务所各层次责任人考察/191

- 12 第一阶段:业务承接阶段/192
 - 12.1 业务承接阶段相关政策/192
 - 12.2 业务承接阶段相关程序/192

13 第二阶段:预先计划阶段/222

- 13.1 预先计划阶段的首要目标/222
- 13.2 了解客户经营活动/222
- 13.3 了解客户所属行业、经营特点及组织机构/227
- 13.4 内部控制评价/231
- 13.5 确认理解的正确性/241
- 13.6 审计重要性/255

14 第三阶段:计划阶段/272

- 14.1 审计计划的作用/272
- 14.2 审计计划阶段相关政策/274
- 14.3 审计计划阶段相关程序/274
- 14.4 审计时间预算/280
- 14.5 员工的分派及预期的监督安排/292
- 14.6 审计计划清单/297
- 14.7 小项目审计计划备忘录/300

15 第四阶段:执行审计程序/307

- 15.1 审计实施阶段/307
- 15.2 分析性程序/319
- 15.3 实质性测试/324
- 15.4 抽样和选项/325

16 第五阶段:审计完成,出具审计报告并交付/333

- 16.1 报告阶段/333
- 16.2 合伙人注意事项/340
- 16.3 复核及完成/344
- 16.4 管理建议书/358
- 16.5 起草报告草稿/361
- 16.6 审计报告/362

附录一：“质量控制档案”范例/367

附录二：关于“会计师事务所组织结构”说明的范例/373

附录三：关于“会计师事务所的指导思想及服务领域”档案的范例/375

上 篇

全面质量控制