

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《会计师事务所质量控制准则第 5101 号 ——业务质量控制》指南

（征求意见稿）

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则.....	1
一、本准则的总体要求.....	1
二、质量控制制度的内容.....	2
三、制定质量控制制度时应考虑的因素.....	2
第二章 质量控制制度的要素.....	3
一、质量控制制度的要素.....	3
二、质量控制制度的记录与传达.....	4
第三章 对业务质量承担的领导责任.....	4
一、对主任会计师的总体要求.....	4
二、行动示范和信息传达.....	6
三、树立质量至上的意识.....	6
四、委派质量控制制度运作人员.....	7
第四章 职业道德规范.....	8
一、遵守职业道德规范的总体要求.....	8
二、遵守职业道德规范的具体措施.....	8
三、满足独立性要求.....	9
第五章 客户关系和具体业务的接受与保持.....	13
一、接受与保持客户关系和具体业务的总体要求.....	14
二、考虑客户的诚信情况.....	14
三、考虑是否具备执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和	

资源.....	16
四、考虑能否遵守职业道德规范.....	17
五、考虑其他事项的影响.....	17
第六章 人力资源.....	18
一、人力资源管理的总体要求.....	18
二、人力资源管理的要素.....	19
三、招聘.....	19
四、人员素质、专业胜任能力和职业发展.....	20
五、业绩评价、薪酬和晋升.....	21
六、项目组的委派.....	22
第七章 业务执行.....	24
第一节 指导、监督与复核.....	24
一、指导、监督与复核的总体要求.....	24
二、指导的具体要求.....	25
三、监督的具体要求.....	25
四、复核的具体要求.....	26
第二节 咨 询.....	27
一、咨询的总体要求.....	28
二、咨询的具体要求.....	28
第三节 意见分歧.....	30
一、处理意见分歧的总体要求.....	30
二、对出具报告的影响.....	31

第四节	项目质量控制复核.....	31
一、	项目质量控制复核的总体要求.....	31
二、	项目质量控制复核对象的确定.....	32
三、	项目质量控制复核的具体要求.....	33
四、	项目质量控制复核的性质.....	34
五、	项目质量控制复核的范围.....	34
六、	项目质量控制复核的时间.....	35
七、	项目质量控制复核人员的资格标准.....	36
八、	项目质量控制复核的记录.....	38
第八章	业务工作底稿.....	38
一、	业务工作底稿的归档要求.....	39
二、	业务工作底稿的管理要求.....	39
三、	业务工作底稿的保密.....	40
四、	业务工作底稿的完整性、使用与检索.....	40
五、	业务工作底稿的保存期限.....	41
六、	业务工作底稿的所有权.....	41
第九章	监 控.....	42
一、	监控的总体要求.....	42
二、	监控人员.....	43
三、	监控内容.....	43
四、	实施检查.....	44
五、	监控结果的处理.....	45

六、监控的记录.....	47
七、投诉和指控的处理.....	48
第十章 记 录.....	50
一、质量控制记录的总体要求.....	50
二、质量控制记录的方式和内容.....	51
三、质量控制记录的保存期限.....	51

第一章 总 则

《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》(以下简称本准则)第一章(第一条至第五条),主要说明本准则的制定目的和适用范围,对会计师事务所业务质量控制提出的总体要求,质量控制制度的内容,以及制定质量控制制度时应当考虑的因素。

一、本准则的总体要求

本准则第三条第一款对会计师事务所的业务质量控制提出了总体要求,规定会计师事务所应当根据本准则制定质量控制制度,以合理保证:

(1)会计师事务所及其人员遵守法律法规、中国注册会计师职业道德规范以及中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则、中国注册会计师其他鉴证业务准则和中国注册会计师相关服务准则(以下分别简称审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务准则;本准则将审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务准则统称为业务准则)的规定;

(2)会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

上述总体要求包括两层含义:一是要求每个会计师事务所必须依据本准则制定适用于本所的质量控制制度;二是要求每个会计师事务所制定的质量控制制度,必须能够实现质量控制的下列两大目标:(1)合理保证会计师事务所及其人员遵守法律法规、职业道德规范以及业务准则的规定;(2)合理保证会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。这两大目标之间相互联系,第一个目标针对的是会计师事务所及其人员的行为过程;第二个目标针对的是会计师事务

所和项目负责人的行为结果（反映在报告中）。行为过程的控制达不到要求将对出具恰当的报告产生不利影响。

本准则第三条第二款界定了项目负责人的含义，指出项目负责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业务报告上签字的主任会计师或经授权签字的注册会计师。

二、质量控制制度的内容

本准则第四条明确了会计师事务所质量控制制度的内容，规定质量控制制度包括会计师事务所为实现本准则第三条第一款规定的目标而制定的政策，以及为执行政策和监控政策的遵守情况而设计的必要程序。

质量控制政策和控制程序是相互联系又有区别的两个概念。控制政策是指会计师事务所为确保实现质量控制目标而采取的基本方针及策略；控制程序是指会计师事务所为贯彻执行质量控制政策而采取的具体措施及方法。可见，控制政策指引和统率控制程序，控制程序是控制政策的具体化和实现途径与方法。

三、制定质量控制制度时应考虑的因素

本准则第五条规定，会计师事务所在制定质量控制政策和程序时，应当考虑自身规模和业务特征等因素。

在实务中，会计师事务所应当按照本条规定，考虑自身规模、分所的数量、对相关人员和分所授予的权限、人员的知识和经验、业务的性质和复杂程度、对成本效益的适当考虑等因素，制定适合于本所的、能够实现规定的质量控制两大目标的政策和程序。

如果会计师事务所经营规模较大，所执行的业务复杂程度较高、

执业责任和风险较大，就需要制定更加复杂、有效的质量控制政策和程序。

第二章 质量控制制度的要素

本准则第二章（第六条和第七条），主要说明会计师事务所质量控制制度的要素，以及质量控制制度的记录和传达。

一、质量控制制度的要素

本准则第六条明确了会计师事务所质量控制制度的七项构成要素，规定会计师事务所的质量控制制度应当包括针对下列要素而制定的政策和程序：

- （1）对业务质量承担的领导责任；
- （2）职业道德规范；
- （3）客户关系和具体业务的接受与保持；
- （4）人力资源；
- （5）业务执行；
- （6）业务工作底稿；
- （7）监控。

这条规定意味着会计师事务所质量控制制度是由上述七项要素构成的一个完整质量控制体系。在实务中，会计师事务所应当从上述七个方面制定质量控制制度，并针对每个方面制定具体的质量控制政策和程序。

本准则第三章至第九章将分别对上述各个要素作出具体规定。

二、质量控制制度的记录与传达

会计师事务所对制定的质量控制制度形成记录，并将其传达到全体人员，不仅有利于全体人员了解、掌握和执行质量控制制度，还有利于员工向会计师事务所反馈其对质量控制制度的意见和建议。

为此，本准则第七条规定，会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件，并传达到全体人员。

在记录和传达时，应清楚地描述质量控制政策和程序及其拟实现的目标，包括用适当信息指明每个人都负有各自的质量责任，并被期望遵守这些政策和程序。传达可以采取多种形式，如召开会议、向每个人员发放质量控制制度手册并要求其阅知、利用网络传达等。此外，会计师事务所应认识到获取其员工对质量控制制度的反馈意见的重要性。因此，会计师事务所应鼓励其员工表达他们对质量控制问题的看法或建议。

第三章 对业务质量承担的领导责任

本准则第三章（第八条至第十一条），主要说明会计师事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任，会计师事务所各级管理层的行动示范和信息传达的作用，树立质量至上的意识，以及委派质量控制制度运作人员的要求。

一、对主任会计师的总体要求

会计师事务所内部重视质量的文化，为会计师事务所质量控制设定了好的基调，将对制定和实施质量控制制度产生广泛和积极的影响。

响。明确质量控制制度的最终责任人，也对会计师事务所的业务质量控制起着决定作用。

为此，本准则第八条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，培育以质量为导向的内部文化。这些政策和程序应当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。

这条规定意味着，尽管在实务中，会计师事务所主任会计师通常委派专门人员负责质量控制制度的具体运作，但这样做并不减轻、更不替代主任会计师对质量控制制度承担的最终责任，主任会计师仍然是质量控制制度的最终责任人。

主任会计师可针对下列方面制定政策和程序，以适当履行对质量控制制度承担的责任：

- （1）在会计师事务所内部形成以质量为导向的文化；
- （2）会计师事务所各级管理层树立质量至上的意识，发挥示范作用；
- （3）合理保证会计师事务所及人员遵守职业道德规范；
- （4）在考虑客户诚信、自身专业胜任能力和能否遵守职业道德规范等的基础上接受或保持客户关系和具体业务；
- （5）合理保证拥有足够的、具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员；
- （6）合理保证按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，如计划、执行、督导、复核、记录和报告业务；
- （7）能够及时将业务工作底稿归档和按照规定期限与要求保管业务工作底稿，并对其内容保密，以保证其安全性和完整性，以及使用与检索的合规性和便利性；

(8) 合理保证质量控制制度中的政策和程序相关、适当，并正在有效运行。

二、行动示范和信息传达

会计师事务所培育以质量为导向的内部文化，就是要在事务所内形成和传播质量至上的内部文化。内部质量文化能否形成，有赖于会计师事务所各级管理层的努力。

为此，本准则第九条规定，会计师事务所的领导层及其作出的示范对会计师事务所的内部文化有重大影响。会计师事务所各级管理层应当通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达，强调质量控制政策和程序的重要性以及下列要求：

- (1) 按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行工作；
- (2) 根据具体情况出具恰当的报告。

这里强调指出的是，会计师事务所各级管理层特别是领导层对形成和传播以质量为导向的内部文化的重要作用，并强调各级管理层的有关行动示范和信息传达要做到清晰、一致及经常化。这些行动和信息有助于促进优秀质量文化的形成。会计师事务所可通过培训、研讨班、会议、正式或非正式的谈话、职责说明书、新闻通讯或备忘录，传达这些行动和信息，并将它们充分体现在会计师事务所的内部文件、培训资料，以及对合伙人和员工的评价程序中，支持和强化会计师事务所对质量的重要性以及如何切实实现高质量的认识。

三、树立质量至上的意识

本准则第十条规定，会计师事务所的领导层应当树立质量至上的

意识。会计师事务所应当通过下列措施实现质量控制的目标：

- （1）合理确定管理责任，以避免重商业利益轻业务质量；
- （2）建立以质量为导向的业绩评价、薪酬及晋升的政策和程序；
- （3）投入足够的资源制定和执行质量控制政策和程序，并形成相关文件记录。

会计师事务所的领导层必须首先认识到，其经营策略应当服从于会计师事务所执行所有业务都要保证质量这一前提。会计师事务所针对其员工设计的有关业绩评价、薪酬及晋升（包括激励制度）的政策和程序，应当表明会计师事务所最重视的是质量，以形成正确的行为导向。制定和执行质量控制政策和程序需要花费一定的成本，会计师事务所应当投入足够的资源制定（包括修订）和执行质量控制政策和程序，并形成相关文件记录，这对于实现质量控制目标也有着直接的重大影响。

四、委派质量控制制度运作人员

前已述及，会计师事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任，为保证质量控制制度的具体运作，必须委派适当的人员并授予其必要的权限，以帮助主任会计师正确履行其职责。

为此，本准则第十一条规定，受会计师事务所主任会计师委派承担质量控制制度运作责任的人员，应当具有足够、适当的经验和能力以及必要的权限以履行其责任。

承担质量控制制度运作责任的人员必须具有足够、适当的经验和能力，是为了使其能够识别和了解质量控制问题；具有必要的权限，

是为了保证其能够实施质量控制政策和程序。

第四章 职业道德规范

本准则第四章（第十二条至第二十条），主要说明对遵守职业道德规范提出的总体要求，遵守职业道德规范的具体措施，以及执行鉴证业务时应满足独立性的要求。

一、遵守职业道德规范的总体要求

本准则第十二条第一款规定，会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员遵守职业道德规范。

第十二条第二款对遵守职业道德规范的原则作出规定。会计师事务所及其人员执行任何类型的业务，都应当遵守职业道德规范所要求的客观、公正原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

这里所说的遵守职业道德规范，不仅包括遵守职业道德的基本原则，如客观、公正、专业胜任能力和应有的关注、保密等，还包括遵守有关职业道德的具体规定。会计师事务所如不能合理保证职业道德规范得到遵守，就无法保证业务质量。

值得说明的是，执行鉴证业务还应当遵守独立性要求。

二、遵守职业道德规范的具体措施

本准则第十三条规定，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，并通过必要的途径予以强化。这些途径有：

1. 会计师事务所领导层的示范。领导层应在会计师事务所内形

成重视职业道德规范的氛围，并将相关政策和程序传达给会计师事务所员工。例如，领导层可通过电子邮件、信件和记录等，在专业发展会议上或在客户和具体业务的接受与续约以及业务执行过程中，强调客观、公正等职业道德基本原则。

2. 教育和培训。会计师事务所应向所有人员提供适用的专业文献和法律文献，并告知希望他们熟悉这些文献。会计师事务所还应要求所有人员定期接受职业道德培训，这种培训既可涵盖会计师事务所有关职业道德规范的政策和程序，也可涵盖所有适用的法律法规中有关职业道德的要求。

3. 监控。会计师事务所可以通过定期检查，监督会计师事务所有关职业道德规范的政策和程序设计是否合理，运行是否有效，并采取适当行动，改进其设计和解决运行中存在的问题。

4. 对违反职业道德规范行为的处理。会计师事务所应当制定处理违反职业道德规范行为的政策和程序，指出违反职业道德规范的后果，并据此对违反职业道德规范的个人及时进行处理。会计师事务所可以为每位员工建立职业道德档案，记录个人违反职业道德规范的行为及其处理结果。

这里强调遵守职业道德规范的重要性，主要是指强调遵守职业道德的基本原则和具体规定的重要性。对违反职业道德规范行为的处理，主要是指对违反这些基本原则和具体规定的行为的处理过程及结果。

三、满足独立性要求

本准则第十三条第二款指出，独立性对于鉴证业务非常重要，会计师事务所应当根据本准则第十四条至第二十条的规定制定政策和

程序，以保持独立性。

（一）总体要求

本准则第十四条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员，包括聘用的专家和其他需要满足独立性要求的人员，保持职业道德规范要求的独立性。

在理解和运用上述规定时，要注意以下三点：

1. 制定独立性政策和程序的目的，是为了合理保证会计师事务所及其人员保持职业道德规范要求的独立性。

2. 所有需要保持独立性的人员，包括聘用的专家和其他需要满足独立性要求的人员。

3. 会计师事务所制定的这些政策和程序应当使会计师事务所能够：

（1）向相关人员传达独立性要求；

（2）识别和评价对独立性造成威胁的情况和关系，并采取适当的防护措施以消除对独立性的威胁，或将其降至可接受的水平。必要时，解除业务约定。

（二）具体要求

1. 会计师事务所内部沟通信息。会计师事务所内部不同层级人员之间相互沟通信息有着重要的作用。为此，本准则第十五条第一款规定，会计师事务所制定的政策和程序应当要求：

（1）项目负责人向会计师事务所提供与客户委托业务相关的信息，以使会计师事务所能够评价这些信息对保持独立性的总体影响；

（2）会计师事务所人员立即向会计师事务所报告对独立性造成威胁的情况和关系，以便会计师事务所采取适当行动；

（3）会计师事务所收集相关信息，并向适当人员传达。例如，会计师事务所可以编制并保留禁止本所人员与之有商业关系的客户清单，并将清单信息传达给相关人员，以便其评价独立性。会计师事务所还应将清单的任何变更及时告知会计师事务所人员。

本准则第十五条第二款规定，会计师事务所向适当人员传达收集的相关信息，有助于：

- （1）会计师事务所及其人员确定是否满足独立性要求；
- （2）会计师事务所保持并更新有关独立性的记录；
- （3）会计师事务所针对已识别的对独立性的威胁采取适当的行动。

会计师事务所应重视及时向适当人员传达收集的相关信息，以帮助其满足独立性要求。

2. 获知违反独立性要求的情况并作出适当处理。本准则第十六条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证能够获知违反独立性要求的情况，并采取适当行动予以解决。

这些政策和程序应当包括下列要求：

（1）所有应当保持独立性的人员，将注意到的违反独立性要求的情况立即告知会计师事务所；

（2）会计师事务所将已识别的违反这些政策和程序的情况，立即传达给需要与会计师事务所共同处理这些情况的项目负责人，以及需要采取适当行动的会计师事务所内部其他相关人员和受独立性要求约束的人员；

（3）项目负责人、会计师事务所内部的其他相关人员，以及需要保持独立性的其他人员，在必要时，立即向会计师事务所告知他们

为解决有关问题采取的行动，以便会计师事务所能够决定是否应当采取进一步的行动。

会计师事务所一旦获知违反独立性政策和程序的情况，应当立即将相关信息告知有关项目负责人和会计师事务所的其他适当人员，如认为必要，还应当立即告知会计师事务所聘用的专家和关联会计师事务所的人员，以便他们采取适当的行动。

本准则第十七条第一款明确了会计师事务所和相关项目负责人采取的适当行动。这些行动包括采取适当的防护措施以消除对独立性的威胁或将威胁降至可接受的水平，或解除业务约定。

由于为需要保持独立性的人员提供必要的培训，非常有助于有关人员了解和遵守独立性要求，因此，第十七条第二款规定，会计师事务所应当为需要保持独立性的人员提供关于独立性政策和程序的培训。

（三）获取书面确认函

本准则第十八条规定，会计师事务所应当每年至少一次向所有受独立性要求约束的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。

当有其他会计师事务所参与执行部分业务时，会计师事务所也可以考虑向其获取有关独立性的书面确认函。

这对于督促所有受独立性要求约束的人员遵守独立性政策和程序有一定的积极作用。书面确认函既可以是纸质的，也可以是电子形式的。通过获取确认函以及针对违反独立性的信息采取适当的行动，会计师事务所可以表明，其强调保持独立性的重要性，并使保持独立性的问题清楚地展示在会计师事务所人员面前。

（四）防范关系密切的威胁

长期由同一个高级人员执行某项鉴证业务可能造成的亲密关系对独立性会产生威胁，为此，本准则第十九条规定，会计师事务所应当制定下列政策和程序，以防范同一高级人员由于长期执行某一客户的鉴证业务可能对独立性造成的威胁：

（1）建立适当的标准，以便确定是否需要采取防护措施，将由于关系密切造成的威胁降至可接受的水平；

（2）对所有的上市公司财务报表审计，按照法律法规的规定定期轮换项目负责人。

紧接着，本准则第二十条规定，会计师事务所在建立适当的标准时，应当考虑下列事项：

（1）鉴证业务的性质，包括涉及公众利益的范围；

（2）高级管理人员提供该项鉴证业务的服务年限。

这里的防护措施包括轮换高级人员或要求进行项目质量控制复核。

由于上市公司财务报表涉及公众利益的范围大，因此，对所有的上市公司财务报表审计，本准则要求会计师事务所按照我国相关法律法规的规定，定期轮换项目负责人。

第五章 客户关系和具体业务的接受与保持

本准则第五章（第二十一条至第二十八条），主要说明对接受与保持客户关系和具体业务提出的总体要求，考虑客户的诚信情况，考虑是否具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源，考虑能否遵守职业道德规范，以及考虑其他事项的影响。

一、接受与保持客户关系和具体业务的总体要求

本准则第二十一条第一款规定，会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以合理保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务：

- （1）已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信；
- （2）具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源；
- （3）能够遵守职业道德规范。

接下来第二十一条第二款规定，在接受新客户的业务前，或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时，会计师事务所应当根据具体情况获取上述信息。

本准则第二十一条第三款进一步规定，当识别出问题而又决定接受或保持客户关系或具体业务时，会计师事务所应当记录问题如何得到解决。

二、考虑客户的诚信情况

本准则第二十二条和第二十三条对会计师事务所考虑客户的诚信情况提出了要求。会计师事务所应当根据具体情况制定政策和程序，考虑客户的诚信情况，将接受或保持不诚信客户的可能性降至最低。

（一）考虑的主要事项

本准则第二十二条规定，针对有关客户的诚信，会计师事务所应当考虑下列主要事项：

- （1）客户主要股东、关键管理人员、关联方及治理层的身份和商业信誉；
- （2）客户的经营性质；

(3) 客户主要股东、关键管理人员及治理层对内部控制环境和会计准则等的态度；

(4) 客户是否过分考虑将会计师事务所的收费维持在尽可能低的水平；

(5) 工作范围受到不适当限制的迹象；

(6) 客户可能涉嫌洗钱或其他刑事犯罪行为的迹象；

(7) 变更会计师事务所的原因。

(二) 获取相关信息的途径

本准则第二十三条规定，会计师事务所在评价客户诚信情况时，可以通过下列途径，获取与客户诚信相关的信息：

1. 与为客户提供专业会计服务的现任或前任人员进行沟通，并与其讨论。这种沟通包括询问是否存在与客户意见不一致的事项及该事项的性质，客户是否有人为地、错误地影响注册会计师出具恰当的报告的情形及其证据等。

2. 向会计师事务所其他人员、监管机构、金融机构、法律顾问和客户的同行等第三方询问。询问可以涵盖客户管理层对于遵守法律法规要求的态度。

3. 从相关数据库中搜索客户的背景信息。例如，通过客户的年报、中期财务报表、向监管机构提交的报告等，获取相关信息。

如果通过上述途径无法充分获取与客户相关的信息，或这些信息可能显示客户不够诚信，会计师事务所应当评估其对业务风险的影响。如认为必要，会计师事务所可以考虑利用调查机构对客户的经营情况、管理人员及其他有问题的人员进行背景检查，并评价获取的与客户诚信相关的信息。

会计师事务所对客户诚信的了解程度，通常将随着与该客户关系的持续发展而增加。

三、考虑是否具备执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源

会计师事务所接受新业务前还必须评价自身的执业能力，不得承接不能胜任和无法完成的业务。

因此，本准则第二十四条规定，在确定是否具有接受新业务所需的必要素质、专业胜任能力、时间和资源时，会计师事务所应当考虑下列事项，以评价新业务的特定要求和所有相关级别的现有人员的基本情况：

- （1）会计师事务所人员是否熟悉相关行业或业务对象；
- （2）会计师事务所人员是否具有执行类似业务的经验，或是否具备有效获取必要技能和知识的能力；
- （3）会计师事务所是否拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力的人员；
- （4）在需要时，是否能够得到专家的帮助；
- （5）如果需要项目质量控制复核，是否具备（或者能够聘请到）符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员；
- （6）会计师事务所是否能够在提交报告的最后期限内完成业务。

如果决定接受或保持客户关系和具体业务，会计师事务所应与客户就相关问题达成一致理解，并形成书面业务约定书，将对业务的性质、范围和局限性产生误解的风险降至最低。

四、考虑能否遵守职业道德规范

本准则第二十五条规定，在确定是否接受新业务时，会计师事务所还应当考虑接受该业务是否会导致现实或潜在的利益冲突。

如果识别出潜在的利益冲突，会计师事务所应当考虑接受该业务是否适当。

五、考虑其他事项的影响

（一）考虑本期或以前业务执行过程中发现的重大事项的影响

本准则第二十六条规定，在确定是否保持客户关系时，会计师事务所应当考虑在本期或以前业务执行过程中发现的重大事项，及其对保持客户关系可能造成的影响。

这样规定意味着，如果在本期或以前业务执行过程中发现客户守法经营意识淡薄或内部控制环境恶劣，或者对业务范围施加重大限制，或者存在其他严重影响业务执行的情形等，会计师事务所应当考虑其对保持客户关系可能造成的影响。必要时，可以考虑终止该客户关系。

（二）考虑接受业务后获知重要信息的影响

会计师事务所在接受业务后可能获知了某项信息，而该信息若在接受业务前获知，可能导致会计师事务所拒绝该项业务。在这种情况下，会计师事务所应当按照本准则第二十七条的规定，制定相应的政策和程序。

会计师事务所针对这种情况制定的政策和程序，应当包括下列内容：

（1）适用于该业务环境的法律责任，包括是否要求会计师事务所向委托人报告或在某些情况下向监管机构报告；

(2) 解除该项业务约定，或同时解除该项业务约定及其客户关系的可能性。

(三) 解除业务约定或客户关系时的考虑

本准则第二十八条规定，会计师事务所针对解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系制定的政策和程序应当包括下列要求：

(1) 与客户适当级别的管理层和治理层讨论会计师事务所根据有关事实和情况可能采取的适当行动；

(2) 如果确定解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系是适当的，会计师事务所应当就解除的情况及原因，与客户适当级别的管理层和治理层讨论；

(3) 考虑是否存在法律法规的规定，要求会计师事务所应当保持现有的客户关系，或向监管机构报告解除的情况及原因；

(4) 记录重大事项及其咨询情况、咨询结论和得出结论的依据。

第六章 人力资源

本准则第六章（第二十九条至第三十七条），主要说明对会计师事务所制定人力资源政策和程序提出的总体要求，人力资源政策和程序的构成要素，以及项目组的委派要求。

一、人力资源管理的总体要求

本准则第二十九条对会计师事务所制定人力资源政策和程序提出总体要求，规定会计师事务所应当制定政策和程序，合理保证拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员，以使会计师事务所和项目负责人能够按照法律法规、职业道德规范和业

务准则的规定执行业务，并根据具体情况出具恰当的报告。

二、人力资源管理的要素

本准则第三十条规定，会计师事务所制定的人力资源政策和程序应当解决下列人事问题：

- （1）招聘；
- （2）业绩评价；
- （3）人员素质；
- （4）专业胜任能力；
- （5）职业发展；
- （6）晋升；
- （7）薪酬；
- （8）人员需求预测。

解决人员需求预测问题有助于会计师事务所确定完成其业务所需要的人员的数量和素质。

本准则第三十一条至第三十七条对上述各要素分别作了说明。

三、招聘

招聘是人力资源管理的首要环节，为此，本准则第三十一条规定，会计师事务所应当制定招聘程序，以选择正直的、通过发展能够具备执行业务所需的必要素质和专业胜任能力的人员。

在实务中，会计师事务所通常指定人事管理部门或其他有资格的人员，负责定期或不定期地评价总体人员需求，并根据现有人员的数量及层次结构、现有客户数、业务量、业务结构、预期业务增长率、人员流动率和晋升变化等因素，确定招聘目标和方案。会计师事务所

应对负责招聘的人员进行必要的培训，使其熟悉招聘政策和程序，了解各层次的人员需求，掌握评价专业胜任能力和道德品行等标准，以便将合格人员招聘进入会计师事务所。

在招聘有经验的从业人员尤其是招聘高级业务人员时，会计师事务所可执行额外的程序。例如，进行背景检查，询问是否存在未决的法律问题等。

四、人员素质、专业胜任能力和职业发展

由于执业环境和工作要求在不断发生变化，会计师事务所应当采取措施确保人员持续保持必要的素质和专业胜任能力。本准则第三十二条第一款指出了会计师事务所可以通过下列途径提高人员素质和专业胜任能力：

- （1）职业教育；
- （2）职业发展，包括培训；
- （3）工作经验；
- （4）由经验更丰富的员工提供辅导。

接下来第三十二条第二款规定，会计师事务所应当在人力资源政策和程序中强调对各级别人员进行继续培训的重要性，并提供必要的培训资源和帮助，以使人员能够发展和保持必要的素质和专业胜任能力。

由于会计师事务所人员持续的专业胜任能力，在很大程度上取决于继续职业发展的适当水平，因此，会计师事务所应当合理制定人力资源政策和程序，包括制定员工职业教育计划（例如，鼓励员工在职学习深造等）和后续教育计划，提供最新的与执业相关的法律法规信息和其他学习资料，结合执业中遇到的问题进行培训和提供辅导，鼓

励员工参加行业协会和有关机构组织的培训等。

如果不具备内部技术和培训资源或基于其他原因，会计师事务所可以利用具有适当资格的外部人员。

五、业绩评价、薪酬和晋升

业绩评价、薪酬和晋升是事关每个人员切身利益的重大问题，为此，本准则第三十三条第一款规定，会计师事务所应当制定业绩评价、薪酬及晋升程序，对发展和保持专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员给予应有的肯定和奖励。

紧接着，第三十三条第二款规定，会计师事务所制定的业绩评价、薪酬及晋升程序应当强调：

（1）使人员知晓会计师事务所对业绩和遵守职业道德规范的期望；

（2）向人员提供业绩、工作进步及职业发展方面的评价和咨询；

（3）帮助人员了解提高业务质量及遵守职业道德规范是晋升更高职位的主要途径，而不遵守会计师事务所的政策和程序可能招致惩戒。

会计师事务所通常针对每个层次的人员，制定不同的业绩评价、薪酬及晋升的标准，并指定专人或专门机构对员工的业绩进行考核和作出晋升的决策。

会计师事务所的规模和特征将影响会计师事务所进行业绩评价的过程和方式。规模较大的会计师事务所可能设立人力资源部，运用一整套评价指标和评价表格，较全面地评价人员的业绩；规模较小的会计师事务所可能运用一些比较简便的方法评价人员的业绩。

六、项目组的委派

在实务中，会计师事务所承接的每项业务都是委派给项目组具体办理。委派项目组是否得当，直接关系到业务完成的质量。为此，本准则第三十四条至第三十七条对项目负责人的委派和项目组其他成员的委派作出了规定。

（一）项目负责人的委派要求

本准则第三十四条第一款规定，会计师事务所应当对每项业务委派至少一名项目负责人。这样规定对于明确每项业务的质量控制责任，确保业务质量有特别重要的作用。

接下来，第三十四条第二款规定，会计师事务所应当制定政策和程序，明确下列要求：

（1）将项目负责人的身份和作用告知客户管理层和治理层的关键成员；

（2）项目负责人具有履行职责必要的素质、专业胜任能力、权限和时间；

（3）清楚界定项目负责人的职责，并告知该项目负责人。

会计师事务所应当根据具体情况委派适当人员担任项目负责人，并清楚界定和告知项目负责人的职责，以使其能够发挥对某项业务质量的控制作用。会计师事务所应当制定政策和程序，监控项目负责人连续服务同一客户的期限及胜任情况。

本准则第三十五条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，监控项目负责人的工作负荷及可供调配的项目负责人数量，以使项目负责人有足够的时间履行其职责。

（二）项目组其他成员的委派要求

本准则第三十六条规定，会计师事务所应当委派具有必要素质、专业胜任能力和时间的员工，按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，以使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

委派项目组成员时应考虑下列事项：

- （1）业务类型、规模、重要程度、复杂性和风险；
- （2）需要具备的经验、专业知识和技能；
- （3）对人员的需求，以及在需要时能否获得具备相应素质的人员；
- （4）拟执行工作的时间；
- （5）人员的连续性和轮换要求；
- （6）在职培训的机会；
- （7）需要考虑独立性和客观性的情形。

紧接着，本准则第三十七条第一款规定，会计师事务所应当制定程序，评价员工的素质和专业胜任能力。

第三十七条第二款进一步规定，在委派项目组以及确定所需的监督层次时，会计师事务所应当考虑员工是否具有下列方面的素质和专业胜任能力：

- （1）通过适当的培训和参与业务，获得执行类似性质和复杂程度业务的知识和实务经验；
- （2）掌握法律法规、职业道德规范和业务准则的规定；
- （3）具有相关技术知识，包括信息技术知识；
- （4）熟悉客户所处的行业；
- （5）具有职业判断能力；

(6) 掌握会计师事务所质量控制政策和程序。

第七章 业务执行

本准则第七章有四节（第三十八条至第六十三条），主要说明对业务执行情况的指导、监督与复核，业务执行中的咨询，意见分歧的处理与解决，以及项目质量控制复核。

第一节 指导、监督与复核

本准则第三十八条至第四十二条对业务执行实施指导、监督与复核的总体要求和具体要求进行了说明。

一、指导、监督与复核的总体要求

业务执行是指会计师事务所委派项目组按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定具体执行所承接的某项业务，使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。业务执行是编制和实施业务计划，形成和报告业务结果的总称。由于业务执行对业务质量有直接的重大影响，是业务质量控制的关键环节，因此，会计师事务所应当按照本准则的规定，对业务执行实施指导、监督与复核。

本准则第三十八条对业务执行的指导、监督与复核提出了总体要求，规定会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

按照本准则第三十九条的规定，会计师事务所在制定指导、监督与复核政策和程序时，应当考虑包括下列事项：

- (1) 如何将业务情况简要告知项目组，使项目组了解工作目标；
- (2) 保证适用的业务准则得以遵守的程序；
- (3) 业务监督、员工培训和辅导的程序；
- (4) 对已实施的工作、作出的重大判断以及拟出具的报告进行复核的方法；
- (5) 对已实施的工作及其复核的时间和范围作出适当记录；
- (6) 保证所有的政策和程序是合时宜的。

会计师事务所通常使用书面或电子手册、软件工具、标准化底稿以及行业和特定业务对象的指南性材料等文件，记录和传达其制定的政策和程序，以使全体人员了解、掌握和贯彻执行这些政策和程序。

二、指导的具体要求

(一) 使项目组了解工作目标

让项目组的所有成员都了解拟执行工作的目标，对于有效执行所分派的工作很重要，因此，本准则第四十条第一款规定，项目组的所有成员应当了解拟执行工作的目标。

(二) 提供适当的团队工作和培训

适当的团队工作和培训，对于帮助经验较少的项目组成员清楚了解所分派工作的目标十分必要。为此，本准则第四十条第二款规定，项目负责人应当通过适当的团队工作和培训，使经验较少的项目组成员清楚了解所分派工作的目标。

三、监督的具体要求

监督也是质量控制的一个重要因素。合理有效的监督工作，是提高会计师事务所工作质量，完成各项任务，向客户提供符合质量要求

的服务的必要保证。本准则第四十一条规定了项目负责人对业务的监督内容。具体包括下列方面：

1. 追踪业务进程。要求项目负责人在业务进行中适时实施必要的监督，以检查各成员是否能够顺利完成业务工作。

2. 考虑项目组各成员的素质和专业胜任能力，以及是否有足够的时间执行工作，是否理解工作指令，是否按照计划的方案执行工作。项目负责人在考虑这些事项后，可能决定提供进一步的指导，或在各成员之间作适当的工作调整，或要求成员采取补救措施使其执行的工作达到计划方案的要求。

3. 解决在执行业务过程中发现的重大问题，考虑其重要程度并适当修改原计划的方案。各成员在执行业务过程中可能会遇到各种难以解决的重大问题。项目负责人在了解到这些情况后，应按照会计师事务所质量控制制度的要求，根据具体情况，运用职业判断，确定是否需要调整工作程序以及如何调整。原计划的方案是根据以往经验、对客户及其委托业务项目的了解等因素确定的。然而，随着具体工作程序的实施可能会发现客户具体情况发生了变化，此时，有必要对工作程序作适当的调整。这种调整是根据变动事项对业务工作的影响来确定的。

4. 识别在执行业务过程中需要咨询的事项，或需要由经验较丰富的项目组成员考虑的事项。

四、复核的具体要求

复核范围可能随业务的不同而不同。例如，执行高风险的业务、

对金融机构执行的业务和为重要客户执行的业务可能需要进行更详细的复核。

（一）确定复核内容

本准则第四十二条第一款规定，在复核项目组成员已执行的工作时，复核人员应当考虑：

（1）工作是否已按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行；

（2）重大事项是否已提请进一步考虑；

（3）相关事项是否已进行适当咨询，由此形成的结论是否得到记录和执行；

（4）是否需要修改已执行工作的性质、时间和范围；

（5）已执行的工作是否支持形成的结论，并得以适当记录；

（6）获取的证据是否充分、适当；

（7）业务程序的目标是否实现。

（二）确定复核人员

复核人员应当拥有适当的经验、专业胜任能力和责任感，为此，本准则第四十二条第二款规定，确定复核人员的原则是，由项目组内经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作。只有这样，复核才能达到目的。

第二节 咨 询

本准则第四十三条至第四十七条对咨询的总体要求和具体要求进行了说明。

一、咨询的总体要求

项目组在业务执行中时常会遇到各种各样的疑难问题或者争议事项。当这些问题和事项在项目组内不能得到解决时，有必要向项目组之外的适当人员咨询。为此，本准则第四十三条规定，会计师事务所应当建立政策和程序，以合理保证：

- （1）就疑难问题或争议事项进行适当咨询；
- （2）可获取充分的资源进行适当咨询；
- （3）咨询的性质和范围得以记录；
- （4）咨询形成的结论得到记录和执行。

咨询包括与会计师事务所内部或外部具有专门知识的人员，在适当专业层次上进行的讨论，以解决疑难问题或争议事项。

二、咨询的具体要求

本准则第四十四条至第四十七条对咨询的具体要求进行了说明。对咨询的具体要求包括下列六个方面。

（一）形成良好咨询文化

本准则第四十四条规定，会计师事务所应当形成一种良好的咨询氛围，鼓励会计师事务所人员就疑难问题或争议事项进行咨询。

客观而言，一种良好的咨询氛围的形成需要一个较长的过程，会计师事务所根据具体情况可通过制定咨询制度和相关的培训、奖惩制度，以及各级管理层的行动示范和信息传达，来逐步形成内部咨询文化，以妥当解决业务执行中的疑难问题或争议事项。

（二）合理确定咨询事项

本准则第四十五条第一款规定，项目组应当考虑就重大的技术、职业道德及其他事项，向会计师事务所内部或在适当情况下向会计师

事务所外部具备适当知识、资历和经验的其他专业人士咨询，并适当记录和执行咨询形成的结论。

如果项目组认为在业务执行中遇到的在技术、职业道德及其他等方面的疑难问题或争议事项不重大，或在项目组内部通过咨询和研讨等方式能够得到解决，可以不向其他专业人士咨询。

（三）适当确定被咨询者

适当确定被咨询者对于保证咨询结论的有效性起着重要的作用，项目组在考虑就重大的技术、职业道德及其他事项进行咨询时，被咨询者既可以是会计师事务所内部的其他专业人士，在适当情况下，也可以是会计师事务所外部的其他专业人士。但值得注意的是，被咨询者应当具备适当的知识、资历和经验。

（四）充分提供相关事实

本准则第四十五条第二款规定，项目组在向会计师事务所内部或外部的其他专业人士咨询时，应当提供所有相关事实，以使其能够对咨询的事项提出有见地的意见。

（五）考虑利用外部咨询

会计师事务所在因缺乏适当的内部资源等而需要向外部咨询时，按照本准则第四十六条的规定，可以利用其他会计师事务所、职业团体、监管机构或提供相关质量控制服务的商业机构提供的咨询服务，但应当考虑外部咨询提供者是否能够胜任这项工作。

（六）完整记录咨询情况

本准则第四十七条对咨询情况的记录提出了下列两点要求：

1. 完整详细

本准则要求完整详细地记录咨询情况，包括记录下列内容：

- (1) 寻求咨询的事项;
- (2) 咨询的结果, 包括作出的决策、决策依据以及决策的执行情况。

2. 认可要求

本准则要求项目组就疑难问题或争议事项向其他专业人士咨询所形成的记录, 应当经被咨询者认可。

第三节 意见分歧

在业务执行中, 时常可能会出现项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目负责人与项目质量控制复核人员之间的意见分歧。会计师事务所应当按照本准则第四十八条和第四十九条的规定制定政策和程序, 以处理和解决意见分歧。

一、处理意见分歧的总体要求

本准则第四十八条从总体上对处理意见分歧提出了下列两点要求:

- (1) 会计师事务所应当制定政策和程序, 以处理和解决项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目负责人与项目质量控制复核人员之间的意见分歧。
- (2) 形成的结论应当得以记录和执行。

在实务中, 上述政策和程序鼓励在业务执行的较早阶段识别出意见分歧, 并为拟采取的后续步骤提供明确指南, 还要求对分歧的解决及所形成结论的执行情况进行记录。

会计师事务所应当认识到对业务问题的意见出现分歧是正常现象, 只有经过充分的讨论, 才有利于意见分歧的解决。会计师事务所

应当制定切实可行的政策和程序，例如，向适当的其他执业者、会计师事务所，或者职业团体或监管机构进行咨询，以解决这些分歧。

二、对出具报告的影响

本准则第四十九条规定，只有意见分歧问题得到解决，项目负责人才能出具报告。

如果在意见分歧问题没有得到解决前，项目负责人就出具报告，不仅有失应有的谨慎，而且容易导致出具不恰当的报告，难以合理保证实现质量控制的目标。

第四节 项目质量控制复核

本准则第五十条至第六十三条对项目质量控制复核的总体要求和具体事项进行了规定。

一、项目质量控制复核的总体要求

为了保证特定业务执行的质量，除了需要项目组实施本章第一节所说明的组内复核外，会计师事务所还应当按照本准则第五十条和第五十一条的规定，制定政策和程序，要求对特定业务实施项目质量控制复核，并在出具报告前完成项目质量控制复核。

换言之，会计师事务所对应当实施项目质量控制复核的特定业务，如没有完成项目质量控制复核，就不得出具报告。只有这样，才能合理保证会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

项目质量控制复核，是指会计师事务所挑选不参与该业务的人员，在出具报告前，对项目组作出的重大判断和在准备报告时形成的

结论作出客观评价的过程。

对特定业务实施项目质量控制复核，充分体现了分类控制、突出重点的质量控制理念。值得注意的是，项目质量控制复核并不减轻项目负责人的责任，更不能替代项目负责人的责任。

项目质量控制复核与项目组内部复核，尽管复核的内容和目的等有一定的相似性，但存在以下主要区别：

1. 复核的主体不同。项目组复核是项目组内部进行的复核，包括项目负责人实施的复核，项目质量控制复核则是会计师事务所挑选不参与该业务的人员，独立地对特定业务实施的复核。后者的独立性和客观性通常高于前者。

2. 复核的对象不同。按照本准则规定，对每项业务都应当实施项目组内部复核；而会计师事务所只对特定业务才实施独立的项目质量控制复核。

3. 复核的要求不同。按照本准则规定，对每项业务实施项目组内部复核的内容比较宽泛；会计师事务所对特定业务实施项目质量控制复核的重点，是客观评价项目组作出的重大判断和在准备报告时形成的结论。

二、项目质量控制复核对象的确定

本准则第五十条还规定，会计师事务所制定的项目质量控制复核政策和程序应当包括下列要求：

- (1) 对所有上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核；
- (2) 规定适当的标准，据此评价上市公司财务报表审计以外的历史财务信息审计和审阅、其他鉴证业务及相关服务业务，以确定是否应当实施项目质量控制复核；

(3) 对符合适当标准的所有业务实施项目质量控制复核。

本准则第五十二条规定，在制定用于确定除上市公司财务报表审计以外的其他业务是否需要实施项目质量控制复核的标准时，会计师事务所应当考虑下列事项：

- (1) 业务的性质，包括涉及公众利益的范围；
- (2) 在某项业务或某类业务中已识别的异常情况或风险；
- (3) 法律法规是否要求实施项目质量控制复核。

在实务中，会计师事务所除对上市公司财务报表审计业务必须实施项目质量控制复核外，还可以自行建立判断标准，确定对那些涉及公众利益的范围较大，或已识别出存在重大异常情况或较高风险的特定业务，实施项目质量控制复核。如法律法规明确要求对特定业务实施项目质量控制复核，会计师事务所应当对其实施项目质量控制复核。

三、项目质量控制复核的具体要求

本准则第五十三条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，以规定：

- (1) 项目质量控制复核的性质、时间和范围；
- (2) 项目质量控制复核人员的资格标准；
- (3) 对项目质量控制复核的记录要求。

会计师事务所的质量控制制度应当对上述事项作出明确和适当的规定，这对于保证项目质量控制复核工作的有效进行有着重要作用。如果会计师事务所对项目质量控制复核的性质、时间和范围设计不当，或虽设计得当，但委派的项目质量控制复核人员的技术资格和客观性存在问题，就无法实现预期的复核目的。

下面对这三个事项分别进行说明。

四、项目质量控制复核的性质

会计师事务所应当根据实现项目质量控制复核目标的总体要求，并结合具体情况，合理确定项目质量控制复核的性质。确定复核的性质就是决定采用怎样的方法实施复核。

按照本准则第五十四条第一款的规定，会计师事务所通常采用的项目质量控制复核方法包括：

- （1）与项目负责人进行讨论；
- （2）复核财务报表或其他业务对象信息及报告，尤其考虑报告是否适当；
- （3）选取与项目组作出重大判断及形成结论有关的工作底稿进行复核。

除上述方法外，会计师事务所还可以视情况需要，采用其他适当的复核方法。例如，复核有关处理和解决重大疑难问题或争议事项形成的工作底稿，复核重大事项概要等。

五、项目质量控制复核的范围

按照本准则第五十四条第二款的规定，会计师事务所应当根据特定业务的复杂程度和出具不恰当报告的风险，确定项目质量控制复核的范围。

接下来本准则第五十五条第一款规定，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：

- （1）项目组就具体业务对会计师事务所独立性作出的评价；
- （2）在审计过程中识别的特别风险以及采取的应对措施；

- (3) 作出的判断，尤其是关于重要性和特别风险的判断；
- (4) 是否已就存在的意见分歧、其他疑难问题或争议事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论；
- (5) 在审计中识别的已更正和未更正的错报的重要程度及处理情况；
- (6) 拟与管理层、治理层以及其他方面沟通的事项；
- (7) 所复核的审计工作底稿是否反映了针对重大判断执行的工作，是否支持得出的结论；
- (8) 拟出具的审计报告的适当性。

本准则第五十五条第二款进一步规定，在对上市公司财务报表审计以外的其他业务实施项目质量控制复核时，项目质量控制复核人员可根据情况考虑上述部分或全部事项。

以上是本准则对项目质量控制复核范围的最低要求。在实务中，会计师事务所对其认为复杂程度很高和出具不恰当报告的风险很大的特定业务，可以确定更大的项目质量控制复核范围。

六、项目质量控制复核的时间

何时实施项目质量控制复核，对复核的效果和能否按照约定的期限出具恰当的报告也有重要影响，为此，本准则第五十一条规定，会计师事务所的政策和程序应当要求在出具报告前完成项目质量控制复核。本准则第五十六条进一步规定，项目质量控制复核人员应当在业务过程中的适当阶段及时实施复核，以使重大事项在出具报告前得到满意解决。

按照本准则第五十七条的规定，如果项目负责人不接受项目质量控制复核人员的建议，并且重大事项未得到满意解决，项目负责人不

应当出具报告。只有在按照会计师事务所处理意见分歧的程序解决重大事项后，项目负责人才能出具报告。

上述规定有两点需要强调说明：

一是实施复核应遵循及时性原则。由于项目质量控制复核人员对重大事项的复核本身需要一定的时间，再加上及时实施复核有利于复核人员和项目负责人之间就复核事项进行充分的沟通，并使其在出具报告前得到满意解决，还有利于项目组顺利和有效地开展后续的业务工作，因此，会计师事务所应要求和督促复核人员及时实施复核。

二是必须在解决重大事项意见分歧后，才能出具报告。这样规定有利于保障项目质量控制复核真正发挥作用，进而合理保证项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

七、项目质量控制复核人员的资格标准

本准则第五十八条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，明确被委派的项目质量控制复核人员应符合的下列要求：（1）履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限；（2）在不损害其客观性的前提下，提供业务咨询的程度。

本准则第五十九条至第六十二条对项目质量控制复核人员应符合的要求作出了具体规定。下面分别进行说明。

（一）复核人员的胜任能力

本准则第五十九条规定，项目质量控制复核人员应当具备复核具体业务所需要的足够、适当的技术专长、经验和权限。

在实务中，足够、适当的技术专长、经验和权限由什么构成，应视业务的具体情况而定。此外，上市公司财务报表审计的项目质量控制复核人员，应当具备担任上市公司财务报表审计项目负责人应有的

足够、适当的经验和权限。

会计师事务所可根据具体情况，对项目质量控制复核人员应当具备的复核具体业务所需要的足够、适当的技术专长、经验和权限，作出明确的规定，并严格遵照该规定。针对特定业务的需要，选派适当的复核人员。

（二）复核人员的客观性

复核人员能否客观地实施项目质量控制复核，对复核的效果有重要影响，为此，本准则第六十条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，保证项目质量控制复核人员的客观性。

为了保证项目质量控制复核人员的客观性，本准则第六十条还规定，在确定项目质量控制复核人员时，会计师事务所应当避免下列情形：

- （1）由项目负责人挑选；
- （2）在复核期间以其他方式参与该业务；
- （3）代替项目组进行决策；
- （4）存在可能损害复核人员客观性的其他情形。

本准则第六十一条特别规定，在业务执行过程中，项目负责人可以向项目质量控制复核人员进行咨询。但是，当咨询问题的性质和范围十分重大时，项目组和复核人员应当谨慎从事，以使复核人员保持客观性。

如果复核人员不能保持客观性，会计师事务所应当委派本所的其他适当人员或聘请具有适当资格的外部人员，担当项目质量控制复核人员或该项业务的被咨询者。

当进行客观复核的能力受到损害时，会计师事务所的政策应当能

够为项目质量控制复核人员提供替代者。

所谓具有适当资格的外部人员是指会计师事务所外部的、具有担任项目负责人的必要素质和专业胜任能力的个人。

小型会计师事务所可能缺乏具备复核特定业务所需要的足够、适当的技术专长、经验和权限的项目质量控制复核人员。在这种情况下，如果小型会计师事务所识别出需要实施项目质量控制复核的业务，可以按照本准则第六十二条的规定，聘请具有适当资格的外部人员或利用其他会计师事务所实施项目质量控制复核。在聘请具有适当资格的外部人员时，小型会计师事务所应当遵守本准则第五十八条至第六十一条的规定。

八、项目质量控制复核的记录

本准则第六十三条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，要求记录项目质量控制复核情况，包括：

- （1）有关项目质量控制复核的政策所要求的程序已得到执行；
- （2）项目质量控制复核在出具报告前业已完成；
- （3）复核人员没有发现任何尚未解决的事项，使其认为项目组合作出的重大判断及形成的结论不适当。

第八章 业务工作底稿

本准则第八章（第六十四条至第七十二条），主要说明业务工作底稿的归档、管理、保密、完整性、使用与检索、保存期限，以及业务工作底稿的所有权等事项。

一、业务工作底稿的归档要求

（一）遵守及时性原则

会计师事务所在出具业务报告后，及时将工作底稿归整为最终业务档案，不仅有利于保证业务工作底稿的安全完整性，还便于使用和检索业务工作底稿。为此，本准则第六十四条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，以使项目组在出具业务报告后及时将工作底稿归整为最终业务档案。

（二）确定适当的归档期限

在遵循及时性原则的前提下，会计师事务所应当按照本准则第六十五条第一款的规定，根据业务的具体情况，确定适当的业务工作底稿归档期限。

由于鉴证业务的职业责任较大，而其工作底稿又对证明会计师事务所是否履行了规定责任起着关键性作用，因此，本准则第六十五条第二款规定，鉴证业务的工作底稿，包括历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务的工作底稿的归档期限为业务报告日后六十天内。

（三）针对客户同一财务信息执行不同业务时的归档要求

本准则第六十六条规定，如果针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务，出具两个或多个不同的报告，会计师事务所应当将其视为不同的业务，根据制定的政策和程序，在规定的归档期限内分别将业务工作底稿归整为最终业务档案。

二、业务工作底稿的管理要求

本准则第六十七条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，以满足下列要求：

（1）安全保管业务工作底稿并对业务工作底稿保密；

- (2) 保证业务工作底稿的完整性;
- (3) 便于使用和检索业务工作底稿;
- (4) 按照规定的期限保存业务工作底稿。

三、业务工作底稿的保密

本准则第六十八条规定,除特定情况外,会计师事务所应当对业务工作底稿包含的信息予以保密。这些特定情况有:

(1) 取得客户的授权。会计师事务所及其人员对客户的信息负有保密的义务,对此,职业道德规范和业务约定书都有规定和要求。未经客户的许可,除下述的第(2)、(3)两种情况外,会计师事务所及其人员不得泄露客户的信息给他人或利用客户信息谋取私利,否则将承担相应的法律后果。

(2) 根据法律法规的规定,会计师事务所为法律诉讼准备文件或提供证据,以及向监管机构报告发现的违反法规行为。

(3) 接受注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查。

四、业务工作底稿的完整性、使用与检索

本准则第六十九条规定,无论业务工作底稿存在于纸质、电子还是其他介质,会计师事务所都应当针对业务工作底稿设计和实施适当的控制,以实现下列目的:

(1) 使业务工作底稿清晰地显示其生成、修改及复核的时间和人员;

(2) 在业务的所有阶段,尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网将信息传递给其他人员时,保护信息的完整性;

(3) 防止未经授权改动业务工作底稿;

(4) 允许项目组和其他经授权的人员为适当履行职责而接触业务工作底稿。

接下来,本准则第七十条规定,如果原纸质记录经电子扫描后存入业务档案,会计师事务所应当实施适当的控制程序,以保证:

(1) 生成与原纸质记录的形式和内容完全相同的扫描复制件,包括人工签名、交叉索引和有关注释;

(2) 将扫描复制件,包括必要时对扫描复制件的索引和签字,归整到业务档案中;

(3) 能够检索和打印扫描复制件。

本准则第七十条还规定,会计师事务所应当保留已扫描的原纸质记录。

五、业务工作底稿的保存期限

本准则第七十一条第一款规定,会计师事务所应当制定政策和程序,以使业务工作底稿保存期限满足法律法规的规定和会计师事务所的需要。

对鉴证业务包括历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务,会计师事务所应当按照本准则第七十一条第二款的规定,自业务报告日起,对业务工作底稿至少保存 10 年。如果法律法规有更高的要求,还应保存更长的时间。

六、业务工作底稿的所有权

本准则第七十二条第一款规定,业务工作底稿的所有权属于会计师事务所。会计师事务所可自主决定允许客户获取业务工作底稿部分内容,或摘录部分工作底稿,但披露这些信息不得损害会计师事务所

执行业务的有效性。对鉴证业务，披露这些信息不得损害会计师事务所及其人员的独立性。

在实务中，客户基于某种考虑和需要可能向会计师事务所提出，获取业务工作底稿部分内容，或摘录部分工作底稿。会计师事务所应当在确保遵守职业道德规范、业务准则和质量控制制度规定的前提下，考虑具体业务的特点和分析客户要求的合理性，谨慎决定是否满足客户的要求。如果披露这些信息损害会计师事务所执行业务的有效性，就不应当满足客户的要求。尤其要注意的是，对鉴证业务，如果披露这些信息损害会计师事务所及其人员的独立性，就不得向客户提供相关工作底稿信息。

第九章 监 控

本准则第九章（第七十三条至第八十九条），主要说明对监控提出的总体要求，监控程序包括定期业务检查，监控结果的处理，以及对投诉和指控的处理等方面的事项。

一、监控的总体要求

监控质量控制制度的有效性，不断修订和完善质量控制制度，对于实现质量控制的两大目标也起着不可替代的作用。为此，本准则第七十三条规定，会计师事务所应当制定监控政策和程序，以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关、适当的，并正在有效运行。这些监控政策和程序应当包括持续考虑和评价会计师事务所的质量控制制度。

对质量控制政策和程序遵守情况实施监控的目的，是为了评价：

- (1) 遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的情况;
- (2) 质量控制制度设计是否适当, 运行是否有效;
- (3) 质量控制政策和程序应用是否得当, 以便会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的业务报告。

二、监控人员

本准则第七十四条规定, 对会计师事务所质量控制制度的监控应当由具有专业胜任能力的人员实施。会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。

三、监控内容

本准则第七十四条还规定, 对会计师事务所质量控制制度实施监控的内容, 包括:

- (1) 质量控制制度设计的适当性;
- (2) 质量控制制度运行的有效性。

紧接着, 本准则第七十五条规定, 会计师事务所应当从下列方面对质量控制制度进行持续考虑和评价:

- (1) 确定质量控制制度的完善措施, 包括要求对有关教育与培训的政策和程序提供反馈意见;
- (2) 与会计师事务所适当人员沟通已识别的质量控制制度在设计、理解或执行方面存在的缺陷;
- (3) 由会计师事务所适当人员采取追踪措施, 以对质量控制政策和程序及时作出必要的修正。

本准则第七十五条还规定, 对质量控制制度的持续考虑和评价还

包括分析下列事项：

- （1）法律法规、职业道德规范和业务准则的新变化，以及会计师事务所的政策和程序如何适当反映这些变化；
- （2）有关独立性政策和程序遵守情况的书面确认函；
- （3）职业发展，包括培训；
- （4）与接受和保持客户关系及具体业务相关的决策。

四、实施检查

本准则第七十六条至第七十八条对定期选取已完成的业务进行检查的有关问题作出了规定。

（一）检查的周期

本准则第七十六条第一款规定，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。在每个周期内，应对每个项目负责人的业务至少选取一项进行检查。

（二）检查的组织方式

本准则第七十六条第二款规定，会计师事务所应当根据下列主要因素，确定周期性检查的组织方式，包括对单项业务检查时间的安排：

- （1）会计师事务所的规模；
- （2）分支机构的数量及分布；
- （3）前期实施监控程序的结果；
- （4）人员和分支机构的权限；
- （5）会计师事务所业务和组织结构的性质及复杂程度；
- （6）与特定客户和业务相关的风险。

在实务中，会计师事务所应当根据具体情况，在综合考虑上述要素的基础上，确定周期性检查的具体组织方式，包括确定检查周期的

长短，每个周期内对每个项目负责人的业务是选取一项还是一项以上进行检查，对单项业务检查时间的安排等。

（三）确定检查的时间、人员与范围

本准则第七十七条规定，会计师事务所选取单项业务进行检查时，可以不事先告知相关项目组。

参与业务执行或项目质量控制复核的人员不应承担该项业务的检查工作。

在确定检查的范围时，会计师事务所可以考虑外部独立检查的范围或结论，但这些检查并不能替代自身的内部监控。

值得说明的是，选取单项业务进行检查只是监控过程的组成部分，会计师事务所还可以采取其他适当形式和方法实施监控。

（四）小型会计师事务所的特殊考虑

考虑到小型会计师事务所可能缺乏适当的内部资源，本准则第七十八条规定，小型会计师事务所可以利用具有适当资格的外部人员或其他会计师事务所执行业务检查及其他监控程序。

五、监控结果的处理

本准则第七十九条至第八十四条规定了对监控结果的处理程序，包括：（1）确定所发现缺陷的影响与性质；（2）适时将缺陷及补救措施告知相关人员；（3）提出改进措施；（4）监控结果表明出具的报告不适当时的处理；（5）定期告知监控结果。下面分别加以阐述。

（一）确定所发现缺陷的影响与性质

本准则第七十九条规定，会计师事务所应当评价实施监控程序发现的缺陷的影响，并确定这些缺陷属于下列哪种情况：

（1）该缺陷并不必然表明质量控制制度不足以合理保证会计师

事务所遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的规定，以及会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告；

（2）该缺陷是系统性的、重复出现的或其他需要及时纠正的重大缺陷。

（二）适时将缺陷及补救措施告知相关人员

本准则第八十条规定，会计师事务所应当将实施监控程序发现的缺陷及建议采取的适当补救措施，告知相关项目负责人及其他适当人员。这样规定是为了便于相关人员及时采取适当的行动。

（三）提出改进措施

本准则第八十一条规定，会计师事务所在评价各种缺陷后，应当提出下列改进措施：

（1）采取与某项业务或某个成员相关的适当补救措施；

（2）将监控发现的缺陷告知负责培训和职业发展的人员；

（3）改进质量控制政策和程序；

（4）对违反会计师事务所政策和程序的人员，尤其是对反复违规的人员实施惩戒。

（四）监控结果表明出具的报告不适当时的处理

本准则第八十二条规定，如果实施监控程序的结果表明出具的报告可能不适当，或在执行业务过程中遗漏了应有的程序，会计师事务所应当确定采取适当的进一步行动，以遵守法律法规、职业道德规范和相关业务准则的规定。同时，会计师事务所应当考虑征询法律意见。

（五）定期告知监控结果

本准则第八十三条规定，会计师事务所应当每年至少一次将质量控制制度的监控结果，传达给项目负责人及会计师事务所内部的其他

适当人员，以使会计师事务所及其相关人员能够在其职责范围内及时采取适当的行动。

本准则第八十三条还规定，传达的信息应当包括下列内容：

- （1）已实施的监控程序；
- （2）实施监控程序得出的结论；
- （3）系统性的、重复出现的或其他重大的缺陷及其整改措施。

本准则第八十四条规定，向相关项目负责人以外的人员传达已发现的缺陷，通常不指明涉及的具体业务，除非指明具体业务对这些人员适当履行职责是必要的。

六、监控的记录

本准则第八十五条规定，会计师事务所应当适当记录下列监控事项：

- （1）制定的监控程序，包括选取已完成的业务进行检查的程序；
- （2）对监控程序实施情况的评价；
- （3）识别出的缺陷，对其影响的评价，是否采取行动及采取何种行动的依据。

本准则第八十五条还规定，对监控程序实施情况评价的记录包括下列方面：

- （1）对法律法规、职业道德规范和业务准则的遵守情况；
- （2）质量控制制度的设计是否适当，运行是否有效；
- （3）质量控制政策和程序是否已得到适当遵守，以使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

七、投诉和指控的处理

投诉和指控可能为监控提供线索，适当处理投诉和指控是会计师事务所制定监控政策和程序时应当考虑的重要方面。本准则第八十六条至第八十九条对投诉和指控的处理作出了规定。

（一）总体要求

本准则第八十六条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证能够适当处理针对下列事项的投诉和指控：

（1）已实施的工作未能遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的规定；

（2）未能遵守会计师事务所质量控制制度。

投诉和指控既可能源自会计师事务所内部，也可能源自会计师事务所外部。

在实务中，会计师事务所接到的投诉和指控可能会涉及许多方面。但值得注意的是，本准则依据其制定目的，主要规范会计师事务所处理对业务质量问题或事项的投诉和指控，包括对已实施的工作未能遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的规定和未能遵守会计师事务所质量控制制度的投诉和指控。

所谓适当处理有关投诉和指控，是指会计师事务所制定的质量控制政策和程序，要确保其能够接收到有关质量方面的投诉和指控，及时、专业和公正地对投诉和指控进行调查，以及根据调查结果作出适当的处理。

（二）设立投诉和指控渠道

本准则第八十七条规定，作为处理投诉和指控过程的一部分，会计师事务所应当设立投诉和指控渠道，以使会计师事务所人员能够没

有顾虑地提出关心的问题。

在实务中，会计师事务所应当设立方便可行的投诉和指控渠道，包括明确指出向谁投诉，并制定相关制度，保护信息提供者的正当权益。会计师事务所在制定相关制度时，应充分考虑投诉和指控的特点，尤其要注意区别对待不同来源和不同性质的投诉和指控。

对于来自会计师事务所外部的投诉与指控，如来自客户人员和客户的往来方（如客户的供货商）等，由于他们不必担心会因此失去工作，也不涉及明显的个人利益或动机，会计师事务所通常可以认为，他们的投诉和指控具有较高程度的真实性。

相比之下，来自会计师事务所内部的投诉和指控，情况就复杂得多。从动机看，有善意、真实的投诉和指控与恶意、虚假的投诉和指控（可能涉及明显的个人利益或动机）；从方式看，有实名的投诉和指控与匿名的投诉和指控。

如果投诉和指控人要求对其身份保密，会计师事务所应当予以保密，未经本人许可，不得披露其姓名。只有这样，会计师事务所人员才可能没有顾虑地提出关心的质量问题。

如果收到匿名的投诉和指控，会计师事务所应当以适当的方式向全体人员表明，与实名的投诉和指控相比，匿名的投诉和指控更难调查和反馈，鼓励用实名投诉和指控。

会计师事务所还应当表明所有的投诉和指控都将得到记录、调查并会将结果反馈给投诉和指控人。反馈调查结果通常采取书面形式。

（三）调查、记录投诉和指控事项

本准则第八十八条规定，会计师事务所应当按照既定的政策和程序调查投诉和指控事项，并对投诉和指控及其处理情况予以记录。

会计师事务所应当委派本所内部不参与该项业务的具有足够、适当经验和权限的人员负责对调查的监督。必要时，聘请法律专家参与调查工作。

小型会计师事务所可能缺乏内部资源，因此，小型会计师事务所可以利用具有适当资格的外部人员或其他会计师事务所进行调查。

这样规定有利于保证调查人员的客观性和胜任能力，以及调查结果的公正性，从而为会计师事务所依据调查结果作出适当处理奠定必要的基础。在实务中，会计师事务所通常委派有关负责人，专门负责确定需要进行何种调查，以及由谁进行调查。调查的方式包括内部询问、征求法律意见、更全面地复核业务底稿和与本所员工座谈等。所需要的调查技能可能涉及鉴证和会计、法律或者其他专业等方面的知识和经验。

（四）采取适当的行动

本准则第八十九条规定，如果调查结果表明质量控制政策和程序在设计或运行方面存在缺陷，或者存在违反质量控制制度的情况，会计师事务所应当按照本准则第八十一条的规定采取适当行动。

第十章 记 录

本准则第十章（第九十条至第九十二条），主要说明对质量控制记录的总体要求，质量控制记录的方式和内容，以及质量控制记录的保存期限。

一、质量控制记录的总体要求

记录质量控制情况，使执行监控程序的人员能够评价质量控制制

度的遵守情况，对会计师事务所所有着特殊的作用。为此，本准则第九十条规定，会计师事务所应当制定政策和程序，对质量控制制度各项要素的运行情况形成适当记录。

二、质量控制记录的方式和内容

本准则第九十一条规定，在确定记录的方式和内容时，会计师事务所应当考虑下列因素：

- （1）会计师事务所的规模和分支机构的数量；
- （2）会计师事务所相关人员和分支机构的权限；
- （3）会计师事务所业务和组织结构的性质及复杂程度。

会计师事务所可以根据自身情况合理确定记录的方式。例如，大型会计师事务所可能会利用电子数据库记录独立性确认函、业绩评价及监控检查的结果等事项。规模较小的会计师事务所可能会使用更多相对简单的方法，如人工记录、核对清单及表格等。

三、质量控制记录的保存期限

根据质量控制记录的特点和效用，本准则第九十二条规定，会计师事务所对质量控制记录的保存期限，应当足以使执行监控程序的人员能够评价质量控制制度的遵守情况。

需要说明的是，对质量控制制度遵守情况的记录与鉴证业务工作底稿在性质上有明显的区别。鉴证业务工作底稿是对项目组遵守法律法规、职业道德规范以及相关业务准则的规定执行鉴证业务情况的记录，同时也为项目负责人根据具体情况出具恰当的鉴证报告提供证据基础。这类底稿在判断注册会计师是否按照有关规定履行职责时具有法定效力。因此，本准则明确规定了鉴证业务工作底稿的保存期限。

对质量控制制度遵守情况的记录通常属于会计师事务所管理档案性质，主要供本所日后评价质量控制制度遵守情况，修订和完善质量控制制度使用。因此，本准则规定由会计师事务所根据需要自行确定这些记录的保存期限。当然，如果法律法规有更高要求，会计师事务所应将这些记录保存更长的时间。