

对改进项目质量控制复核的思考

唐建华

摘要：作为会计师事务所保证项目审计质量的重要举措之一，项目质量控制复核强调由独立于审计项目组以外的专业人员对项目组作出的重大判断和编制审计报告时得出的结论进行客观的、不带成见的评价。为提升复核的效果，应当从重视项目质量控制复核的作用、配备足够的人力资源和时间、严格工作底稿要求、对复核人员实行问责等方面做出改进。

关键词：项目质量控制复核；独立性；工作底稿；执业质量

近几年来，我国上市公司审计失败案件时有发生。项目质量控制复核是会计师事务所保证项目审计质量的重要一环。在审计失败发生后，我们固然要分析项目组在执行审计过程中存在的缺陷，但同时也要反思项目质量控制复核为何未能有效发挥作用。

一、项目质量控制复核的定位

复核是保证审计项目质量的重要手段，主要分为两个层面：一是项目组内部进行的复核；二是由项目组以外人员实施的复核（即项目质量控制复核）。项目质量控制复核是在审计报告日之前，项目质量控制复核人员对项目组作出的重大判断和在编制审计报告时得出的结论进行客观评价的过程。项目质量控制复核又被称为冷静复核（cool review），强调由“局外之人”进行客

观的、不带成见的复核。上市公司财务报表审计和财务报告内部控制审计项目必须进行项目质量控制复核，只有完成项目质量控制复核才可以签署业务报告。

为保证项目质量控制复核人员的独立性和客观性，复核人员除进行项目质量控制复核工作外，不得以其他方式参与审计项目。因此项目质量控制复核人员不属于项目组成员，与项目组成员的职责不能互相替代。项目合伙人对项目的执行及审计意见负直接和最终责任。项目质量控制复核人员不可越俎代庖，代替项目组成员作出审计决策或执行审计程序。实施项目质量控制复核并不减轻项目合伙人的责任。

当然，项目质量控制复核不是重新对项目进行审计，而是对项目组已执行工作进行有意义的检查。项目质量控制复核实施的程序与项

目组实施的程序在性质上是不同的，项目质量控制复核并不需要实施审计程序，获取充分、适当的审计证据以支持审计意见。如果项目质量控制复核人员认为需要实施更多的审计工作，则应当由项目组实施。相反，项目质量控制复核人员通过与项目组讨论、复核工作底稿、决定是否同意项目组签发审计报告等履行其职责（PCAOB，2009）。

二、项目质量控制复核的要点

对审计项目而言，项目质量控制复核人员应当客观评价项目组作出的重要判断以及在编制报告时得出的结论。根据《质量控制准则第5101号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》及其应用指南的规定，项目质量控制复核包括下列工作：（1）就重大事项与项

目合伙人进行讨论；(2) 复核财务报表或被审计单位管理层对财务报告内部控制的自我评价报告及拟出具的审计报告；(3) 复核选取的与项目组作出重大判断和得出的结论相关的业务工作底稿；(4) 评价在编制审计报告时得出的结论，并考虑拟出具报告的恰当性。

针对上市实体财务报表审计，项目质量控制复核包括对下列事项的考虑：

1. 项目组对会计师事务所独立性作出的评价。

2. 项目组是否已就涉及意见分歧的事项，或者其他疑难问题、争议事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论。

3. 选取的用于复核的业务工作底稿，是否反映项目组针对重大判断执行的工作，以及是否支持得出的结论。在对上市实体财务报表审计实施项目质量控制复核时，复核人员可能考虑下列与评价项目组作出的重大判断相关的其他事项：(1) 在审计过程中识别出的特别风险以及采取的应对措施；(2) 作出的判断，尤其是关于重要性和特别风险的判断；(3) 在审计过程中识别出的已更正和未更正错报、已识别控制缺陷的严重程度及处理情况；(4) 拟向管理层、治理层和其他机构或人员（如监管机构）报告的事项。

审计实务中，有些会计师事务所要求审计项目组编写审计总结，其中包括所有重要审计发现和事项。项目质量控制复核人员应当复核审计总结并与审计项目合伙人确认不存在重大未解决事项。

三、对改进项目质量控制复核的建议

当外部检查和内部检查发现审

计项目未能令人满意地处理某些事项时，我们需要考虑项目质量控制复核工作是否有效（FRC，2016）。项目质量控制复核存在“走过场”的现象，有些复核人员不具备适当的资质、资历和专业胜任能力，复核工作不及时，复核中提出的问题得不到适当处理；项目质量控制复核工作没有形成工作底稿，对复核提出的问题不保留；有些会计师事务所不对质量控制复核人员提供内部指引和培训，不对项目质量控制复核工作的有效性进行考核评估，没有对复核人员进行问责。

（一）重视项目质量控制复核的作用

项目质量控制复核是会计师事务所加强和统一审计质量的重要手段，得到了立法机构的高度重视。安然、世通财务报表舞弊案件后，美国国会通过了《萨班斯法案》，责成公众公司会计监督委员会（PCAOB）制定审计准则，要求在会计师事务所出具审计报告前由另一位不负责审计项目的合伙人对审计报告进行复核和批准。全球金融危机后，欧盟通过了旨在加强审计监管的规章（537/2014），其中也对项目质量控制复核提出了明确要求。

在我国，加强项目质量控制复核更为重要。由于具备证券期货业务资格的会计师事务所大都经历过合并，各项目合伙人可能来自不同的事务所，其专业技能、职业道德水准不一，因此业务质量可能参差不齐，有必要通过项目质量控制复核统一会计师事务所内部的业务质量。

（二）给项目质量控制复核配备足够的人力资源和时间

项目质量控制复核人员的配备非常重要。首先，至少具备与审计项目合伙人相当的资质、资历和专业

胜任能力。换言之，如果其不能独立担任某一项目的审计项目合伙人，便不能担任该项目的质量控制复核人员。对于上市公司审计项目，如果项目质量控制复核人员来自会计师事务所内部，则应当是合伙人级别。做不到这一点，就不具备评价、质疑项目组工作和顶住项目组压力的“底气”。部分会计师事务所将项目质量控制复核工作分配给合伙人级别以下的人员去做，反映其领导层重视程度不够。其次，应当具备客观性。这就要求项目质量控制复核人员不由项目合伙人挑选，在复核期间不以任何方式参与该业务，不代替项目组进行决策，在前两年没有担任所复核项目的审计合伙人或其他项目组重要职责。再者，项目质量复核人员应当独立于被审计单位。按照《中国注册会计师职业道德守则》的规定，项目质量控制复核合伙人属于关键审计合伙人，任期不能超过5年。当然，项目质量控制复核人员可以不是专职的，也可以来自会计师事务所外部。

在审计实务中，经常发生项目质量控制复核人员没有足够时间进行复核的现象。从时间上讲，项目质量控制复核工作没有必要等到项目组的审计工作完成后才开始。在业务过程的适当阶段及时实施项目质量控制复核，可以留下提前量，使重大事项在审计报告日或报告日之前得到迅速、满意的解决。

（三）严格项目质量控制复核的工作底稿要求

为便于问责，项目质量控制复核工作应当留下痕迹，记录项目质量控制复核人员所做的工作。对项目质量控制复核人员考虑的关键事项及其对审计过程中审计项目组的重大判断得出的结论留下足够的证据

是十分重要的。如果对项目质量控制复核人员质疑审计项目组的关键判断没有留下证据,就无法证明项目质量控制复核在保持审计质量方面是扎实的(FRC, 2016)。根据《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》的要求,项目质量控制复核工作底稿应当包括足够的信息,以使有经验的专业人士虽然以前没有参与该项目,也能够理解项目质量控制人员为符合质量控制准则要求所实施的程序。例如,如果项目质量控制复核人员识别出需要项目组处理的重要缺陷,项目组应当记录所采取的措施。项目质量控制复核工作底稿应当包括足够的信息,以使有经验的专业人士虽然以前没有参与该项目,能够理解所识别的重要缺陷、项目质量控制复核人员是如何与项目组沟通该缺陷的、为什么该事项是重要的、项目质量控制复核人员是如何评价项目组的应对措施的(PCAOB, 2009)。根据《质量控制准则第5101号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》的规定,会计师事务所应当制定有关项目质量控制复核记录的政策和程序,要求记录:(1)会计师事务所所有项目质量控制复核的政策所要求的程序已得到实施;(2)项目质量控制复核在报告日或报告日之前已完成;(3)复核人员没有发现任何尚未解决的事项,使其认为项目组作出的重大判断和得出的结论不适当。基于上述规定,项目质量控制复核工作底稿应当包括:(1)项目质量控制复核人员;(2)项目质量控制复核人员复核过的工作底稿;(3)项目质量控制复核人员完成复核工作的日期。英国财务报告委员会的检查报告曾

指出,有事务所不保存项目质量控制复核人员在复核过程中提出的问题,也没有保存质量控制复核人员对财务报表或与审计委员会沟通文件的评论(FRC, 2016)。

从国际范围看,强化项目质量控制复核工作底稿的要求是一个趋势。金融危机后,欧盟旨在加强审计监管的规章(537/2014)对项目质量控制复核提出了明确要求。项目质量控制复核人员至少应当记录关键审计合伙人提供的口头或书面信息,以支持重大判断、所实施审计程序得出的主要发现以及由此得出的结论。会计师事务所(法定审计师)和项目质量控制复核人员应当记录复核的结果以及这些结果背后的考虑。PCAOB发布的审计准则明确要求,考虑明确项目质量控制复核的工作底稿应当归入项目工作底稿。这些新的要求值得我们在下一步修订准则时考虑。

(四)对项目质量控制复核人员进行问责

在审计项目有重大缺陷时,我们首先想到的是处罚签字的注册会计师,却容易忽视对项目质量控制复核人员进行处罚。诚然签字注册会计师应当承担第一责任,项目质量控制复核人员也应当承担相应的责任,如果未能按照准则要求进行复核,也应受到惩戒。

同时,在会计师事务所内部,也应当建立对项目质量控制复核人员的问责机制。一是在内部对执业质量进行监控时,既要考察项目组的表现,又要考察项目质量控制复核人员的表现,特别是项目存在重大缺陷时;二是将项目质量控制人员的表现与其晋升、报酬挂钩。□

(作者单位:中国注册会计师协会)

责任编辑 张璐怡

法规资讯

财政部 税务总局《关于建筑服务等营改增试点政策的通知》(财税[2017]58号) 2017年7月11日

中国证监会《关于修改〈中国证券监督管理委员会发行审核委员会办法〉的决定》(中国证券监督管理委员会令134号) 2017年7月7日

中国证监会《关于修改〈证券公司分类监管规定〉的决定》(中国证券监督管理委员会公告[2017]11号) 2017年7月6日

中国证监会《中国证监会关于开展创新创业公司债券试点的指导意见》(中国证券监督管理委员会公告[2017]10号) 2017年7月4日

国家发展和改革委员会 中央网络安全和信息化领导小组办公室 工业和信息化部 人力资源和社会保障部 国家税务总局 国家工商行政管理总局 国家质量监督检验检疫总局 国家统计局《印发〈关于促进分享经济发展的指导性意见〉的通知》(发改高技[2017]1245号) 2017年7月3日

财政部《关于印发〈小企业内部控制规范(试行)〉的通知》(财会[2017]21号) 2017年6月29日

财政部《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》(财会[2017]20号) 2017年6月22日

财政部 税务总局《关于支持农村集体产权制度改革有关税收政策的通知》(财税[2017]55号) 2017年6月22日