

# 北京注册会计师协会内部治理委员会 专家提示——新质量管理准则 实施重点难点问题

特别提示：本专家提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。会计师事务所在实施新质量管理准则时需结合自身实际情况确定。

财政部 2020 年 11 月 19 日印发《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》（修订）、《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》（制定）以及《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理》（修订）。中国注册会计师协会 2021 年 11 月 1 日印发《〈会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理〉应用指南》（修订）、《〈会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核〉应用指南》（制定）以及《〈中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理〉应用指南》（修订）。为便于表述，以下将上述文件统称为新质量管理准则。

新质量管理准则要求会计师事务所采用风险导向的质量管理新方法，运用内部控制理论，建立健全并有效运行会计师事务所统一的质量管理体系，强化和细化了项目合伙人在审计业务质量管理方面的责任，明确了项目质量复核的目

标和定位以及具体要求，对会计师事务所提高质量管理能力，提升审计质量，防范审计风险具有重大意义。

2023 年是从事证券服务业务的会计师事务所执行新质量管理准则的第一年。北京注册会计师协会内部治理委员会对北京地区从事证券服务业务会计师事务所新质量管理准则实施情况进行了调研，根据调研中了解到的新质量管理准则实施重点难点问题做出专家提示如下，供大家参考。

## **一、关于设定质量目标**

根据 5101 号准则第三十五条“会计师事务所设定的质量目标是由质量管理体系各组成要素相关的目标构成的”规定，会计师事务所不应仅设定总体质量目标，还应对各质量管理要素分别设定单独的质量目标。较为复杂的会计师事务所（参见 5101 号准则应用指南第 29 段，下同）可以考虑在各业务单元、职能部门或业务条线层面分别设定质量目标，并可根据会计师事务所实际情况，将质量目标分解下推到具体的质量管理工作岗位。

设定质量目标是会计师事务所风险评估程序的基础。只有恰当地设定质量目标，才能围绕该目标有针对性地识别和评估质量风险，设计和采取应对措施。

## **二、关于风险评估程序**

5101 号准则规定：“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。”

会计师事务所层面的风险评估程序是新质量管理准则

新增加内容，也是新质量管理准则实施中的重点和难点。新质量管理准则的风险导向质量管理理念正是通过会计师事务所风险评估程序体现出来的。这与项目层面的风险评估程序不同，会计师事务所在实施评估程序时不须考虑特定项目的情况，而是识别和评估会计师事务所层面妨碍质量目标实现的质量风险。质量风险是指有合理可能性会发生且将对会计师事务所质量目标的实现产生不利影响的事项或情况。会计师事务所应充分识别和评估质量风险，并设计和采取恰当的应对措施应对质量风险。

在识别质量风险时，会计师事务所应注意 5101 号准则指南第 51 段内容：“并非所有风险都属于本准则所称的质量风险，具体取决于事项或情况可能对实现质量目标产生不利影响的方式和程度。在确定一项风险是否属于质量风险时，会计师事务所需要运用职业判断，并考虑该风险的发生是否具有合理可能性，并且该风险一旦发生，是否将单独或连同其他风险对质量目标的实现产生不利影响。”会计师事务所还可参考中国注册会计师协会组织专家编写的《会计师事务所质量管理相关准则讲解与操作》（中国财政经济出版社 2023 年 9 月第 1 版）关于如何识别质量风险方面的相关内容。如该书指出：“识别和评估所有可能的风险，并为每一项风险设计和采取应对措施，这可能是不合理且不可行的。质量管理准则旨在引导会计师事务所将注意力集中于对实现质量目标产生较大影响的风险之上，使得会计师事务所可以恰当地应对这些风险。”因此会计师事务所在识别质量风险时，

既要考虑相关性和重要性原则，也要考虑成本效益原则。

较为复杂的会计师事务所的风险评估程序工作量较大，涉及较多人员和活动，通常应指定专门的职能部门和岗位负责实施会计师事务所层面的风险评估程序。但风险评估程序不能仅依赖于特定部门或岗位实施，还需要会计师事务所各层面全员参与。会计师事务所层面的风险评估程序既可采用集中处理，自上而下的方式，也可以采用分散处理，自下而上的方式。无论采用哪种方式，会计师事务所均应形成整体风险评估结果（具体可以“风险评估报告”或其他适当的形式呈现），内容包括但不限于对会计师事务所质量管理体系各组成要素的质量目标的设定、质量风险的识别与评估过程以及应对措施。

### **三、关于业务条线主管合伙人或管理机构的定位和职责**

5101号准则附录“质量管理领导层示例”中列举了各业务条线的主管合伙人的职责。具体包括：

“各业务条线的主管合伙人负责所主管业务的总体质量，并履行以下职责：

1. 确定本业务条线相关计划，包括资源的需求、获取和分配计划，并合理地获取和分配资源；
2. 督导项目合伙人有效执行质量管理体系中的政策和程序，并遵守相关职业道德要求；
3. 委派或授权他人委派具有足够专业胜任能力、时间与良好诚信记录的项目合伙人执行业务；
4. 按照会计师事务所内部规定参与本业务条线中有关

业务质量的重大事项的讨论以及意见分歧的解决，发表意见并形成工作记录；

#### 5. 会计师事务所其他质量管理职责。

如果会计师事务所建立业务条线管理委员会或类似机构履行业务条线主管合伙人职责，该委员会的主任委员或类似职位的成员需要参照业务条线主管合伙人承担领导责任。”

基于上述规定，业务条线主管合伙人或管理机构的定位为负责业务条线的总体质量，主要职责为对业务条线资源获取及分配、项目合伙人委派及督导、参与有关业务质量的重大事项讨论及分歧解决（通常包括业务承接与保持、业务执行以及项目质量复核环节）。在具体设定业务条线主管合伙人或管理机构职责时需要注意与其他质量管理领导层岗位之间的职责范围交叉与协作，避免因职责设定的重复或交叉导致工作的多头管理或者相互推诿。

### 四、关于一体化管理

新质量管理准则在保持与国际准则持续全面动态趋同的基础上，结合中国实际情况，针对我国会计师事务所质量管理中存在的“一体化管理不到位”“合伙人轮换流于形式”等突出问题，提出了特别要求。部分会计师事务所在执行新质量管理准则过程中，涉及一体化管理方面仍然在具体操作层面存在一定的困难。

《会计师事务所质量管理相关准则讲解与操作》指出：“会计师事务所实现一体化的目标是一致的，但是不同的会计师事务所或同一家会计师事务所在不同发展阶段，其一体

化管理的具体政策和程序会有不同。各会计师事务所可以在总结行业发展规律并结合自身实际的基础上，积极探索实现一体化管理的方法和途径，丰富注册会计师行业一体化管理的实践方法。”这表明，一体化管理并没有通用模板，也不宜直接照搬照抄其他会计师事务所的管理制度，会计师事务所应按照新质量管理准则和财政部《会计师事务所一体化管理办法》（财会〔2022〕12号）规定，设计并实施符合自身实际情况的一体化管理制度和流程。

## **五、关于监控与整改**

5101号准则要求会计师事务所应当在全所范围内建立统一的监控和整改程序，并开展实质性监控，包括定期和持续的监控。会计师事务所应当就监控的实施情况，发现的缺陷，评价、补救和改进措施、问责等形成监控报告。

对于较为复杂的会计师事务所来说，其监控和整改程序工作量较大，涉及较多人员和活动。因此通常应指定专门的职能部门和岗位负责实施监控和整改程序并编制监控报告。监控报告的内容包括但不限于报告期间会计师事务所监控程序的实施情况（包括定期的检查及日常的监控活动等）、监控发现的缺陷、对缺陷的评价、采取的补救和改进措施、对缺陷相关人员的问责情况、修订完善质量管理体系的建议等。

## **六、关于对质量管理体系的记录**

5101号准则规定：“会计师事务所应当对其质量管理体系进行记录，以满足下列要求：

（一）为会计师事务所人员对质量管理体系的一致理解提供支持，包括理解其在质量管理体系和业务执行中的角色和责任；

（二）为质量管理体系的持续实施和运行提供支持；

（三）为应对措施的设计、实施和运行提供证据，以支持对质量管理体系承担最终责任的人员（即主要负责人）对质量管理体系进行评价。”

会计师事务所不仅应按照上述要求对相关事项做出记录，同时还应将相关原始证明资料一并归档保管，以便验证。例如 5101 号准则规定：“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”。会计师事务所应该注意保存体现相关内容的会议纪要、宣讲资料等留痕资料。质量管理体系记录通常应定期归档形成质量管理档案。

执笔：季丰