

# 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问答（一）

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相关政策和程序。

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）。以下统称新质量管理准则。

新质量管理准则自 2023 年 1 月 1 日起施行以来，北京注册会计师协会内部治理委员会持续跟踪调研准则落地情况。调研中发现，部分会计师事务所在按照准则要求，建立适配的质量管理体系过程中存在一些困惑。内部治理委员会

针对这些问题组织专家予以解答。解答系专家个人观点，仅供参考。

## 一、关于“会计师事务所的风险评估程序”

1. 新质量管理准则八要素中的“会计师事务所的风险评估程序”具体是指什么程序？与《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》中的风险评估程序之间有何区别和联系？

答：《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》中的“会计师事务所的风险评估程序”，是指会计师事务所为设定质量目标、识别和评估质量风险、设计和采取应对措施以应对质量风险而实施的程序。这些风险评估程序是针对会计师事务所层面影响质量目标实现的各项风险而设计和实施的。

《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》中的风险评估程序，是指注册会计师为了解被审计单位及其环境（包括内部控制），以识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险（无论该错报由于舞弊或错误导致）而实施的审计程序。这些风险评估程序是针对审计项目层面可能存在的重大错报风险而设计和实施的。

会计师事务所层面的风险评估程序是针对会计师事务所

所自身的风险设计并实施的，而审计项目层面的风险评估是针对被审计单位财务报表重大错报风险设计并实施的。两者虽然均为风险评估程序，但实施主体、实施对象不同，且不能互相替代，因此应按照相应准则要求分别实施。需要注意的是，会计师事务所层面风险评估的应对措施，可能在会计师事务所层面执行，可能在审计项目层面执行，也可能同时需要在上述两个层面执行。

## **2. 会计师事务所应该如何实施事务所层面的风险评估程序？**

答：会计师事务所根据新质量管理准则的相关要求、会计师事务所所属国际网络（如有）发布的质量管理体系方法指引，以及参考中国注册会计师协会发布的《会计师事务所质量管理相关准则讲解与操作》，通过每年持续进行的风险评估程序来识别和评估风险。风险评估程序旨在设定适用于符合事务所的性质和具体情况的质量目标、识别和评估质量风险，并设计和采取应对措施。

《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第四十七条规定“会计师事务所采取的应对措施应当包括本准则明确规定的应对措施”，这意味着会计师事务所必须采取 5101 号准则明确规定的应对措施，在此基础上可以追加自行设计的其他应对措施。

会计师事务所的风险评估程序可以由会计师事务所相

关领导牵头并由专职团队负责，例如，可以由会计师事务所质量管理主管合伙人领导，质量管理体系核心团队牵头，质量管理体系各组成要素负责人、相关流程负责人和控制措施执行人共同参与完成。年度风险评估的结果可由质量管理主管合伙人向会计师事务所相关领导层，包括对会计师事务所质量管理体系承担最终责任的主要负责人（通常为首席合伙人）或会计师事务所管理委员会（或其他类似机构）进行汇报。

基于新质量管理准则的要求、应用指南的指引，会计师事务所可以考虑建立包括如下关键环节的风险评估程序的整体流程：

#### （1）设定质量目标

会计师事务所按照新质量管理准则中的相关要求，结合自身及业务的性质和具体情况，通过多种来源收集内部监控、外部检查、法律环境变化、监管环境变化、经济环境变化等因素，并分析这些因素对质量管理体系下的质量目标、质量风险及控制措施的影响，进而针对质量管理体系下各个要素设定适当的质量目标，包括新质量管理准则中明确要求设定的质量目标，以及会计师事务所认为对实现质量管理体系的目标而言必要的其他质量目标。同时，会计师事务所通过持续跟踪会计师事务所内部、外部环境中的相关趋势和事件，识别会计师事务所及业务的性质和具体情况发生变化的信

息，进而考虑是否需要设定额外质量目标的情形。

## （2）识别和评估质量风险

按照新质量管理准则中的相关要求，会计师事务所针对质量管理体系中所有组成要素，分别识别其质量风险。会计师事务所在识别和评估质量风险时，首先应当梳理可能对实现质量目标产生不利影响的事项或情况，主要包括在战略和运营方面的决策与行动、业务流程及业务模式、资源、执行的业务类型和出具报告的类型、业务执行对象、相关人员的作为或不作为等；其次，针对上述事项或情况，考虑可能对实现质量目标产生不利影响的方式和程度，同时运用职业判断评估风险发生的可能性，以及一旦发生对实现质量目标可能产生的重大影响，实现对质量风险的初步识别；最后，将初步识别出的质量风险细化到该组成要素下的相关流程中，从而确定相关流程风险点，为设计和采取应对措施奠定基础。

## （3）设计和采取应对措施

会计师事务所根据质量风险的评估结果及得出该评估结果的理由，设计和采取应对措施，包括应对措施的性质、时间安排和范围，以应对质量风险。会计师事务所在首年进行风险评估程序时，首先应从新质量管理准则要求出发，参照所属国际网络（如有）发布的质量管理体系方法指引，以及中国注册会计师协会发布的《会计师事务所质量管理相关准则讲解与操作》，结合会计师事务所及业务的性质和具体

情况以及相关法律法规的要求，综合考虑内部、外部各种来源收集的相关因素，设定准则明确规定的质量目标，以及会计师事务所认为对实现质量管理体系的目标而言必要的其他质量目标，进而识别和评估质量风险（包括组成要素下不同流程中的流程风险点），并设计和采取应对措施以应对质量风险。

会计师事务所的风险评估程序是不断优化和完善的动态调整过程，以避免风险评估程序流于形式。质量管理体系核心团队及各组成要素负责人、相关流程负责人和控制措施执行人会持续跟踪会计师事务所内、外部环境中的相关趋势和事件，并针对这些趋势和事件进行风险评估。若评估结果表明原质量目标、质量风险、应对措施可能不再适当，会计师事务所应按照新质量管理准则的要求，识别和评估额外的质量风险或调整之前对质量风险的评估结果，或者设计和采取额外的应对措施或调整之前设计和采取的应对措施。会计师事务所可以考虑形成风险应对矩阵，例如质量目标—质量风险—应对措施（包括控制点）的矩阵，在动态风险评估的过程中对该矩阵进行持续更新，并就该矩阵定期或在发生重大变化时进行必要的汇报。

根据新质量管理准则的要求，会计师事务所应当对相关应对措施实施监控活动，就监控结果向质量管理领导层进行反馈。针对在质量管理体系年度评价以及其他内部监控程序

和外部检查识别出的风险事项或应对措施不当，会计师事务所应将其作为在风险评估程序中考虑的因素，分析是否需要设置额外的质量目标、质量风险、以及是否需要采取额外的应对措施，以持续优化质量管理体系。同时，对质量管理体系的优化，包括对应对措施的增加或更改，也将及时纳入质量管理体系年度评价进行监控。通过上述过程，形成“风险评估—更新质量风险/应对措施—监控整改—风险评估”的完整闭环。

## **二、关于“客户关系和具体业务的接受与保持”**

**3. 5101 号准则第 62 条规定：“对于从其他会计师事务所转入人员带来的客户，会计师事务所应当严格执行与客户关系和具体业务的接受与保持相关的程序，审慎承接新客户。”对于这种情况通常应该考虑采取哪些应对措施？**

答：对于从其他会计师事务所转入人员带来的客户，会计师事务所可以考虑采取如下应对措施：

（1）会计师事务所对于从其他会计师事务所转入人员带来的客户，应从新业务承接角度进行风险评估，严格执行会计师事务所业务承接的政策和程序。建议特别关注该项目及转所人员转入的实际原因，是否存在与前任会计师事务所的实质分歧等情况。

（2）会计师事务所应对从其他会计师事务所转入人员带来的客户，进行系统、体系化的整体评价，了解其业务主

要类型和特点，主要风险聚集点，考虑不同客户类型、项目类型、风险特点、人力资源等因素，做出针对性的整体承接意见。

(3) 会计师事务所应对从其他会计师事务所转入人员带来的拟承接项目，做出整体的具备胜任能力的人员安排。其中对于上市公司等公众利益实体项目，应考虑更换原签字人员，安排熟悉本所体系和质量管理要求的项目质量复核人员，并搭配新老团队以实现专业与能力的互补。

#### **4. 会计师事务所应如何建立完善的客户关系和具体业务接受与保持的政策与程序？**

答：会计师事务所应制定完善针对客户关系和具体业务接受与保持的政策与程序，只有在充分考虑胜任能力、职业道德规范和独立性要求的遵守情况、客户的诚信等因素后才能接受或保持客户关系和具体业务。具体政策要求应通过书面方式明确相关政策及要求，建议事务所构建客户承接和保持评估信息系统来完成评价过程，既可以规范化进行评估，也便于后续查询与保存记录。通常考虑如下方面：

##### **(1) 独立性评估**

会计师事务所通常应设置专门的独立性管理部门（或独立性管理专岗）。该部门应设置于会计师事务所管理架构的较高层级并独立于业务部门，其管理人员应由主管独立性的管理合伙人担任，负责会计师事务所整体的独立性管理。独



立性管理部门在业务承接过程中应具有权威性，通常可考虑赋予其“一票否决”权限。独立性管理人员应熟悉会计师事务所客户和业务总体情况，通过会计师事务所的辅助业务系统快速识别独立性影响事项，并建立顺畅、高效的沟通机制。

会计师事务所应建立并实时更新公众利益实体客户清单，及时将更新情况传达给全所人员。同时会计师事务所应建立员工投资申报制度，以便识别业务承接与保持环节可能影响独立性的利益冲突。

在承接新的审计客户前，审计项目组应在独立性管理部门或专门岗位协助下完成审计独立性评估的标准程序。通常包括：

①确认以下情况是否可能使会计师事务所因独立性受到不利影响而无法承接该审计业务：会计师事务所在业务承接前，已经或正在向拟承接的审计客户（包括其关联实体）提供非鉴证服务，或与其存在其他特殊关系。此类特殊关系包括但不限于：会计师事务所合伙人是否在拟承接客户处任职，或者拟承接客户是否为会计师事务所的供应商。

②核对内部资料和外部公开信息，以识别是否存在以下情况：会计师事务所与拟承接的审计客户之间存在潜在的重大利益冲突（例如，在收购兼并交易中需避免同时服务买卖双方）；与该客户发生业务往来可能会影响会计师事务所的声誉（例如，客户或其主要股东、董事及管理层声名狼藉，或被权威媒体质疑存在严重诚信问题等）。

若发现以往或当前向该客户提供的非鉴证服务或与该

客户间的商业关系可能影响独立性，或者存在其他潜在利益冲突等情况，审计项目组应与会计师事务所独立性管理人员共同评估其对审计业务承接的影响，提出防范措施及解决方案。如情况严重且防范措施不足以降低不利影响至可接受程度，会计师事务所不应承接该客户鉴证业务项目。

会计师事务所应建立符合独立性要求的审计收费政策和标准。审计收费通常以每一审计人员适当的小时收费标准或日收费标准为基础，结合项目风险情况，增加风险费用和中后台质量管理费用，以及税费、合理利润等后确定总体审计收费。审计收费政策还应包括对或有收费、逾期收费、依赖性收费等事项的具体规定，以避免对独立性的不利影响。

## （2）招投标事前报备管理

会计师事务所可以考虑建立招投标前的事前报备制度，特别是对标的包含上市公司的项目应严格按照业务承接评价流程履行事前评价（至少应根据公开信息对项目风险进行初步评价）和报备，防止中标后承接较大风险的公司，真正发挥业务承接管理是质量管控的第一道关的作用，将高风险项目拒之门外。

## （3）客户诚信评估

会计师事务所在考虑诚信评估时应主要考虑：主要股东、关键管理人员、董事的身份和信誉、客户的业务性质、是否有可能涉嫌违反法律法规的情况、是否涉嫌负面公众信息及变更事务所的原因等。实务操作中，可以通过直接与客户沟

通、独立网络搜索、聘用可提供公司信用信息的公司进行调查、向对其提供专业服务的其他机构（包括前任注册会计师）了解、与会计师事务所的其他客户核查等方式获取与客户诚信相关的信息。

#### （4）建立客户承接和保持评估系统

客户承接和保持评估系统是可用于协助新承接客户和业务保持审计和审阅项目评估的应用程序。该评估系统为每一份评估表自动设置一系列问题，包括客户诚信和能力、注册会计师是否胜任、职业道德规范和独立性要求的遵循情况、是否存在利益冲突及影响独立性的情况、是否具备执行业务必要的时间和资源、客户为会计师事务所支付合理报酬的意愿和能力、以往执行业务发现的重大事项以及其他影响客户及项目风险的各类问题。由项目组回答并经项目负责人批准后，系统可以自动反映项目总体的风险状况。根据相关政策和程序，视不同的风险状况，评估系统设置了不同的审批权限，由质量管理合伙人或审计业务主管合伙人再次复核和批准。对于在以前业务执行过程中发现的重大事项（如持续经营、以前年度审计调整、重大内控问题等），会在客户承接和保持评估表的问题当中一并考虑。

该类承接和保持评估表还应结合监管部门或法律的新要求，增加或修改评估表中相关事项，所有变更建议由质量管理主管合伙人批准。

在接受新客户和新业务前，项目组必须完成接受客户关系和具体业务的评估。对现有客户，项目组每年也需要完成对业务保持的评价。

#### （5）对于高风险项目应额外执行的审批程序

通过上述客户承接和保持评估系统设置的问题可以识别审计客户是否为较高风险客户、上市客户或公众利益实体客户。承接较高风险客户和公众利益实体客户审计业务，客户承接和保持评估建议获取质量管理主管合伙人批准。此外，客户承接和保持评估系统还应设置触发质量管理合伙人批准流程的问题。系统的风险模型也将视情况判断是否需要质量管理合伙人参与较高风险项目评估。质量管理合伙人在审查客户承接和保持评估结果时，应考虑各种风险参数、项目组胜任能力和工作安排以及风险因素等。

#### （6）与前任注册会计师沟通

按照执业准则要求，在接受审计业务委托前，会计师事务所应提请审计客户授权前任注册会计师对本所提出的询问作出充分的答复。向前任注册会计师询问是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题；前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上是否存在意见分歧；前任注册会计师与被审计单位治理层是否沟通过管理层舞弊、违反法规行为以及内部控制的重大缺陷等情况；以及前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因等。

## （7）定期监管评估情况

为了确保前述具体业务的承接与保持评估能够得到有效执行，特别是针对已有项目的保持评估，会计师事务所应建立必要的监管措施，以便跟进具体业务的承接与保持评估情况，确保相关评估有效且按时完成。具体而言，可以编制月度业务承接与保持汇总报告。该报告应能协助质量管理合伙人提醒项目组按时完成续约评估，并通过系统跟进评估进程、统计未完成评估的业务数量，以便定期、及时地跟进进展。

## 三、关于“资源”

**5. 会计师事务所的人力资源管理方面通常存在哪些影响质量管理的问题，应采取应对措施？**

答：会计师事务所的人力资源是开展业务最重要的因素，鉴证业务的工作质量往往依赖于项目团队是否具备相应的专业胜任能力。实务操作中，会计师事务所往往在人力资源方面面临诸多问题。例如，员工离职率高于预期，未能按照人才战略留住优秀人才；由于培训需求分析未能充分执行，导致项目组成员不能按照执行业务所需更新相关知识和获取经验；团队成员的胜任能力、经验、级别或可用时长与资源申请不匹配；未适当考虑管理合伙人和员工工作量等。通常可考虑采取如下应对措施：

### （1）员工学习与培训

会计师事务所应当高度重视对人员素质和专业胜任能

力的提升。建议设置专门的培训及发展部负责组织和实施职业教育和持续职业发展培训的相关工作，并建立专门的学习管理系统以提供学习资源、记录学习成果。会计师事务所领导层每年审批由培训及发展部编制的年度教程。每年培训课程通常均应持续宣讲质量至上执业理念和职业道德相关要求。

会计师事务所在人员学习和发展方面的总体目标应当是帮助员工提高其专业胜任能力，以使会计师事务所能够向客户提供最佳服务。按照会计师事务所的要求完成学习和培训是每个员工的责任与义务。会计师事务所还应提倡“工作中的培训”，即在工作执行过程中，由经验丰富的人员对经验较少的员工进行督导，以增强其专业实践胜任能力。

员工的学习和培训课程从学习方式上可以分为录播线上学习课程、直播课程虚拟课堂和面授课程。课程内容部分可以来自于会计师事务所设计研发的培训内容。线上学习课程的完成情况由学习系统自动记录，虚拟课堂及面授课程的完成情况经由授课人员或培训发展部人员复核认定后录入学习系统。

培训发展部负责汇总监督员工参加各门培训课程的情况，和员工进行沟通和提醒的同时也向各主管合伙人汇报必修课程的完成情况。如有未能及时参加课程的情形，各主管合伙人可以同运营管理部负责跟进并采取适当措施。同时，

审计部、各业务单元及分所也可以不定期组织员工进行各类行业或技术热点方面的分享和讨论，以此提升员工的专业能力。对于中注协及地方注协组织并规定必须参加的继续教育课程，培训发展部会提前向所有注册会计师发出培训通知和课程安排，并且跟进尚未参加培训的注册会计师，督促其尽快完成相关的课程培训。

## （2）项目资源分配

会计师事务所应当为每项业务统一分派具有适当胜任能力的人员、项目合伙人和其他项目组成员，并保证其有充足的时间以及适当的胜任能力执行业务。项目人员的分配主要由运营管理团队根据项目团队提出的人员需求、员工的胜任能力、行业知识、工作量及时间安排状态等因素进行定期评估。根据工时系统积累的数据可作为确定连续审计项目工作量的基础。会计师事务所可以考虑建立合伙人和经理级别人员的画像库，对人员的资质、经验、业绩、业务能力和专长、获奖或受处罚情况进行统计和管理，以便做出具有针对性和胜任能力的人员安排。如果出现业务单元/分所资源短缺，运营管理部门将评估资源需求并向业务单元/分所负责人报告，从其他业务单元/分所借调符合要求的员工。根据预算员工人数，未解决的资源缺口情况将及时汇报给业务单元主管或区域负责人，并在需要时协同人力资源部门启动外部有经验人员的招聘，获取必要的人力资源支持。在项目资源

分配时，还可适当考虑根据业务情况将 IT 人员、估值人员、税务人员等专业人员补充到项目组，给项目组提供足够的技术支撑，以保证项目风险的专业化应对。

质量管理部门或审计业务管理部门每年开展合伙人工作量调控工作，平衡各合伙人的工作量（也包括担任复核合伙人的工作量），避免合伙人承接业务过多导致的风险。

### （3）考核与奖励

建议会计师事务所采用基于绩效表现的奖酬策略，根据个人工作表现和绩效要求中的关键绩效指标的达成情况来确定员工的薪酬奖励（基本工资和奖金）。薪酬奖励与业务收入没有直接联系。绩效结果也是在绩效评审会议时讨论员工年度绩效结果和晋升的依据，以确保评估的客观性。会计师事务所所有员工应适用统一的薪酬政策，由会计师事务所统一制定，不应根据各分所的盈利情况决定不同的薪酬制度。奖励计划由人力资源部门通过参考市场趋势和薪酬调研分析结果后拟定，提交给会计师事务所领导层讨论后批准，以确保薪酬水平总体具有市场竞争力。

**执笔：**周莹、陆剑、詹军、李洪、季丰

**总纂：**季丰

**校对：**季丰、范小虎、王振宇、陆剑

周莹、莫伟