

## 会计师事务所质量管理相关准则起草（修订）说明

### 一、起草（修订）背景

提供高质量的审计服务，是注册会计师行业第一生命线，是会计师事务所生存发展和树立市场信誉的基础。为了回应包括审计行业监管机构在内的社会各界对审计质量的关切，顺应经济社会及信息技术发展对会计师事务所管理提出的新要求、新挑战，提高质量管理能力，中注协针对会计师事务所质量管理方面的突出问题，并借鉴国际准则的最新成果，起草（修订）了会计师事务所质量管理相关准则，形成本征求意见稿。

本次发布的征求意见稿包括 3 项准则，分别是《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理(征求意见稿)》《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核（征求意见稿）》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(征求意见稿)》(以下统称征求意见稿)。

### 二、起草（修订）的总体原则和思路

**一是坚持以维护公众利益为宗旨。**征求意见稿从总体上强调，会计师事务所应当通过一贯高质量地执行业务来服务于公众利益，质量管理体系的目的在于为会计师事务所一贯高质量地执行业务提供支持，这为会计师事务所维护公众利益提供了制度基础，旨在督促会计师事务所将职业准则的要求落实到位，从而切实达到维护公众利益的目的。

**二是切合中国实际情况。**征求意见稿特别注重将国际准则的先进成果与中国注册会计师行业的执业实践结合，针对我国会计师事务所质量管理体系中存在的突出问题，提出行之有效的解决方案。例如，针对我国部分会计师事务所“一体化”方面存在的突出问题，征求意见稿明确要求会计师事务所应当设计、实施和运行在全事务所范围内（包括分所或分部）统一的质量管理体系，实现人事、财务、业务、技术标准和信息管理五方面的统一管理，对收购兼并的分所（或分部），要切实有效地执行全所统一的风险管理政策和质量管理体系。再如，针对项目合伙人投入审计项目的时间和精力不足的问题，强调项目合伙人应当制定合理的时间预算并投入充分时间参与项目。

**三是坚持原则和规则的有机结合。**征求意见稿首先对会计师事务所质量管理体系从目标、总体思路、组成要素等方面作出原则性规定，为注册会计师的职业判断提供思维框架。在此基础上，针对具体方面也作出了细化规定，为会计师事务所和注册会计师实际执行提供具体指导。例如，在会计师事务所治理和领导方面，既规定了领导层的设置原则，又针对各不同领导角色规定了具体职责。又如，在项目质量复核人员的资格标准方面，既规定了具备专业胜任能力、遵守职业道德和法律法规等原则，又规定了项目质量复核人员应当满足的条件和复核的具体内容。

**四是保持与国际准则的持续全面动态趋同。**征求意见稿涵盖了国际质量管理准则的所有要求和内容，绝大多数条款都与国际准则保持一致，某些条款与国际准则存在细微的差异，但都属于对国际准则的进一步解释和细化。

### **三、起草（修订）过程**

#### **（一）立项研究阶段**

2019年2月，中注协成立项目组，对国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）发布的国际质量管理准则（征求意见稿）进行研究，并同步启动了我国准则的起草（修订）工作。其间，我们对相关财务报告舞弊案件进行了研究分析，对部分事务所进行了走访调研。

#### **（二）起草初稿阶段**

2019年5月，在立项研究的基础上，我们起草了会计师事务所质量管理相关准则初稿。其间，利用国际审计与鉴证准则理事会主席一行来访的契机，我们组织相关监管部门和会计师事务所专家，与国际准则制定专家进行了互动讨论。

#### **（三）研讨论证阶段**

为了确保初稿的起草质量，使之更加适合我国的具体情况，我们与相关监管部门作了持续沟通，并书面定向征求了部分会计师事务所的意见。在充分听取、吸收各方意见建议的基础上，对初稿作了进一步修改，形成本征求意见稿。

### **四、起草（修订）的主要内容**

#### **（一）关于《会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理（征求意见稿）》**

本征求意见稿是对现行的《质量控制准则第1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》的修订，主要强调了会计师事务所建立质量管理体系的责任，并阐述了质量管理体系的各个要素。本征求意见稿

的重大变化主要包括下列方面：

1. 要求采用风险导向的质量管理方法。征求意见稿将在会计师事务所层面实施的“质量控制制度”改为“质量管理体系”，要求会计师事务所贯彻风险导向的理念，更积极主动地管理质量。征求意见稿要求会计师事务所基于风险评估程序，针对质量管理体系的各要素，制定质量目标、识别和评估质量风险、设计和实施风险应对措施。

2. 将内部控制理论运用于会计师事务所的质量管理。征求意见稿将内部控制五要素运用于会计师事务所的质量管理，并以此为基础将事务所质量管理体系划分为八个组成部分，即会计师事务所的风险评估程序、治理和领导、相关职业道德要求、客户关系和具体业务的接受与保持、业务执行、资源、信息与沟通、监控和补救程序，并针对每一个组成部分作出了更加细化的规定。

3. 对会计师事务所领导责任作出明确规定。征求意见稿明确要求，会计师事务所主要负责人应当对质量管理体系承担最终责任并接受问责。同时，征求意见稿规定，会计师事务所应当建立健全包括主要负责人、质量管理主管合伙人、职业道德主管合伙人、独立性主管合伙人、各业务条线的主管合伙人在内的质量管理领导框架。质量管理领导层应当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。针对上述领导框架中的不同角色，征求意见稿详细规定了其在质量管理方面应当承担的具体职责。

4. 要求会计师事务所建立以质量为导向的人事管理机制。征求意见稿要求会计师事务所加强对合伙人转入、培训、晋升、考

核、分配、退出的管理，针对合伙人晋升建立和实施质量一票否决制度，并应当在全所范围内统一进行合伙人考核和收益分配。

5. 加强合伙人轮换制度的落实。征求意见稿要求会计师事务所按照相关职业道德要求完善与公众利益实体审计业务有关的关键审计合伙人轮换要求，明确轮换相关措施，确保做到实质性轮换，防止流于形式。

6. 加强客户承接与保持方面的质量管理。征求意见稿要求会计师事务所在客户关系和具体业务的接受与保持方面树立风险意识，对于风险较高的客户，应当设计和实施专门的质量管理程序；对于从其他会计师事务所转入的人员带来的客户，会计师事务所应当重新执行与客户关系和具体业务的接受与保持相关的程序，审慎承接该客户；征求意见稿还要求会计师事务所应当针对上市实体相关业务的接受与保持，在全所范围内进行统一决策。

7. 强化与业务执行相关的要求。征求意见稿要求会计师事务所建立与项目组内部复核相关的政策和程序，对内部复核的层级、各层级复核范围及具体要求等作出规定；加强对报告签发过程的控制，委派专门人员负责对报告签章、报告发放进行严格管理。

8. 强化与会计师事务所资源相关的要求。征求意见稿中规定的资源，既包括人力资源，也包括技术资源和智力资源。征求意见稿要求会计师事务所打造一支专业性强、经验丰富、运作规范，并且独立于会计师事务所业务执行的内部风险控制及质量管理团队，维持会计师事务所质量管理体系的日常运作；要求会计师事务所建立和运行完善的工时管理系统，确保相关人员投入足够的时间执行业务，并为业绩评价提供依据；要求会计师事务所完

善与业务操作规程和指引、业务软件等有关的指引，确保执业人员恰当按照职业准则的要求执行业务并记录判断过程、程序执行情况及得出的结论。

9. 强化会计师事务所信息与沟通方面的要求。征求意见稿要求会计师事务所的信息系统应当能够识别、获取、处理和维护来自内部或外部的信息，为质量管理体系提供支持，并提倡会计师事务所与执业人员之间的双向沟通。

10. 强化与监控和补救程序相关的要求。征求意见稿要求会计师事务所应当结合监控活动的发现、外部检查的结果以及其他有关信息，确定质量管理体系是否存在缺陷，并针对识别出的缺陷，分析其根本原因，设计和采取补救措施，并视具体情况对相关人员进行问责，并及时修订完善质量管理体系。

11. 增加了有关网络要求、网络服务、服务提供商的内容。征求意见稿指出，会计师事务所的质量管理体系可能涉及网络要求或网络服务，或者由服务提供商提供的资源。在这些情况下，会计师事务所应当评价这些网络要求或网络服务，或者由服务提供商提供的资源。征求意见稿强调，即使会计师事务所遵守网络要求、利用网络服务或由服务提供商提供的资源，会计师事务所仍然应当对其质量管理体系负责，从而防止会计师事务所过度依赖网络或服务商。

12. 提高了准则的可调适性。征求意见稿允许会计师事务所根据其业务的性质和具体情况进行质量管理，以提高准则对不同规模、不同业务的会计师事务所的灵活适用性。

## （二）关于《会计师事务所质量管理体系第 5102 号——项

## 目质量复核（征求意见稿）》

本征求意见稿是针对项目质量复核单独拟订的新准则，旨在强调项目质量复核的重要性，并强化相关方面的要求。本征求意见稿主要在下列方面作出规范：

1. 明确项目质量复核的目标。会计师事务所实施项目质量复核，其定位是对项目组作出的重大判断和就此得出的结论作出客观评价。项目质量复核是会计师事务所质量管理体系的一部分。虽然项目质量复核是在项目层面执行的，但是其是由项目质量复核人员代表会计师事务所实施的应对措施。

2. 明确项目质量复核人员及项目组的责任。征求意见稿强调，项目质量复核人员不是项目组成员。执行项目质量复核，并不减轻项目合伙人在管理和实现业务质量方面的责任，也不改变项目组需要执行程序的性质、时间安排和范围。项目质量复核人员不需要获取证据以支持项目的意见或结论。

3. 明确项目质量复核人员的任命和资格要求。征求意见稿要求，质量复核人员应当在全所范围内统一任命，且任命项目质量复核人员的职责应由会计师事务所内部具有相关专业胜任能力以及适当权限的人员承担。项目质量复核人员应满足一定的资格标准，包括具备客观性、权威性、专业胜任能力，以及遵守相关职业道德和法律法规要求。征求意见稿还针对项目质量复核人员的资格标准在职位、冷却期、交叉复核等方面设置了具体限制。同时，征求意见稿也对协助项目质量复核的人员的资格标准作出了规范。

4. 强化实施项目质量复核的要求。征求意见稿对实施项目质

量复核的范围作出了具体规范，其中，新增需要阅读和理解有关监控及补救活动结果的要求；针对了解项目组的重大判断以及复核相关底稿完善了指导，新增要求评价作出这些重大判断的依据（包括项目组对职业怀疑的恰当运用，如适用）以及得出的结论是否恰当；要求评价审计业务项目合伙人是否充分适当地参与了整个审计项目等。此外，为强化质量复核人员的责任，征求意见稿新增一项要求，即项目质量复核人员需要确定其按照准则的规定实施了项目质量复核，同时签字确认并通知项目合伙人项目质量复核已完成。

5. 强化工作底稿方面的要求。征求意见稿指出，会计师事务所的政策或程序，应当要求项目质量复核人员负责就项目质量复核形成工作底稿，详细记录复核情况，并且相关工作底稿应包含在项目的工作底稿中。

### （三）关于《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（征求意见稿）》

本征求意见稿是对现行的《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控制》的修订，针对审计业务项目合伙人积极主动地管理质量并承担责任提出了更高的要求。本征求意见稿的重大变化主要包括下列方面：

1. 强化项目合伙人在审计质量管理中的责任。征求意见稿明确了审计项目合伙人的角色和职责，强调项目合伙人在项目层面对管理和实现审计业务质量承担总体责任（包括负责为项目组营造强调事务所文化和项目组成员行为期望的环境）。这种责任贯穿于整个审计过程中，项目合伙人应当充分适当地参与整个审计

业务，并在签署审计报告之前对此作出确认。此外，征求意见稿还要求应当避免对会计师事务所质量管理体系的盲目依赖。

2. 增加对运用职业怀疑的指导。征求意见稿强调了注册会计师在执行审计业务时保持职业怀疑并运用职业判断的重要性，指出职业怀疑可以支持项目组作出判断的质量，并通过这些判断支持实现项目质量。此外，征求意见稿对运用职业怀疑的障碍作了举例，并针对可采取的应对措施作出指导。

3. 强化遵守相关职业道德要求方面的责任。征求意见稿新增要求，项目合伙人应当理解适用于业务性质和具体情形的相关职业道德要求；针对识别和评估对遵守相关职业道德要求产生不利影响因素，以及项目合伙人应对违反职业道德要求的措施和责任，加强了指导；在审计报告日之前，项目合伙人应确定相关职业道德要求（包括与独立性相关的要求）是否已得到履行。

4. 强化在资源方面的考虑。征求意见稿扩大了对整个审计过程所需资源的关注范围，阐述了如何使用人力、技术和智力资源来支持审计业务的执行，以及在确定资源不足或不适当情况时应采取的适当措施。此外，征求意见稿新增要求，项目合伙人应当制定合理的时间预算，保证足够的时间投入。

5. 强化与业务执行相关的要求。征求意见稿新增要求，项目合伙人实施的指导、监督和复核的性质、时间安排和范围应当能够反映项目的性质、具体情形和资源分配情况；针对项目合伙人应复核的具体内容作出规范；要求项目组与项目质量复核人员合作；项目合伙人应当确定将职业准则以及会计师事务所的政策或程序从实质上执行到位。

6. 强化与工作底稿相关的要求。征求意见稿新增了对于记录项目组内部复核及项目质量复核的要求。

## 五、征求意见的主要问题

### (一) 关于《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理（征求意见稿）》

1. 征求意见稿是否能够有效提高会计师事务所的业务质量管理水平？您是否支持新的质量管理方法？

2. 征求意见稿中的相关规定是否适用于不同性质和规模的会计师事务所？

3. 征求意见稿在实施方面有哪些困难？如何解决这些困难？

4. 征求意见稿的框架结构是否合理？

5. 会计师事务所质量管理体系的目标是否合理？该体系是否能够有利于会计师事务所切实做到维护公众利益？

6. 征求意见稿中有关风险评估程序的规定是否合理，这些规定是否能够有助于会计师事务所建立恰当的质量目标、评估质量风险和采取应对措施？特别是以下方面：

(1) 您是否同意会计师事务所的风险评估程序应当应用于质量管理体系的其他组成部分？

(2) 您是否支持制定质量目标的方法？

(3) 您是否支持识别和评估质量风险的程序？

(4) 您是否支持要求会计师事务所设计和采取风险应对措施，以应对评估的质量风险的做法？

7. 征求意见稿对会计师事务所质量管理领导框架的相关规

定是否合理？各领导层的角色设置和具体职责划分是否合理？

8. 在相关职业道德要求方面，征求意见稿是否能够有效防止关键审计合伙人轮换流于形式？

9. 征求意见稿在客户承接与保持方面的规定是否合理？是否具有可操作性？

10. 征求意见稿中与业务执行相关的要求是否合理？是否具有可操作性？

11. 征求意见稿中与资源相关的规定是否合理？是否具有可操作性？

12. 征求意见稿中与监控和补救程序相关的规定是否合理？是否具有可操作性？

13. 征求意见稿中针对网络要求、网络服务，以及服务提供商的相关要求是否合理，是否具有可操作性？这些规定能否恰当解决会计师事务所过度依赖网络或服务提供商的问题？

## **(二) 关于《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核（征求意见稿）》**

1. 您是否支持针对项目质量复核制定单独的准则？

2. 您是否支持将“项目质量控制复核（人员）”这一术语改为“项目质量复核（人员）”？

3. 本征求意见稿中关于项目质量复核人员及协助项目质量复核的人员的资质要求，您认为是否恰当？对于本征求意见稿中关于项目质量复核人员职位的要求您有何看法？对于本征求意见稿中关于“冷却期”的要求您有何看法？对于本征求意见稿中关于“禁止交叉复核”的要求您有何看法？

4. 本征求意见稿中关于项目质量复核程序的性质、时间安排和范围的规定，您认为是否恰当？

5. 本征求意见稿中对项目质量复核人员的责任的规定，您认为是否恰当？

6. 本征求意见稿强化了工作底稿方面的要求，对此您是否赞同？

7. 对于进一步提高本征求意见稿的可操作性，使其能够更好地适用于不同规模和复杂程度的会计师事务所，并运用在具体业务中，您有何建议？

8. 本征求意见稿与其他两项质量管理准则之间的联系是否适当？相关要求之间的关系是否清晰？

### **(三) 关于《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（征求意见稿）》**

1. 项目合伙人作为对审计业务质量管理承担总体责任的人员，本征求意见稿强调了其要充分适当地参与整个业务过程，对此您有何看法？本征求意见稿是否适当反映了审计项目组中其他高级别成员的角色？

2. 本征求意见稿规定在进行审计业务质量管理时要恰当运用职业怀疑，对此您有何看法？

3. 本征求意见稿是否体现了对审计环境发展变化的充分考虑？

4. 本征求意见稿针对指导、监督和复核方面的要求进行了修改，对此您有何看法？

5. 本征求意见稿强化了审计工作底稿方面的要求，对此您是

否赞同？本征求意见稿中与审计工作底稿有关的要求是否与《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》一致？

6. 对于进一步提高本征求意见稿的可操作性，使其能够更好地适用于不同规模和复杂程度的会计师事务所，并运用在具体业务中，您有何建议？

7. 本征求意见稿与其他两项质量管理准则之间的联系是否适当？相关要求之间的关系是否清晰？