

# 中国注册会计师协会文件

会协〔2020〕3号

---

## 中国注册会计师协会关于印发 《中国注册会计师职业道德守则（征求意见稿）》 和《中国注册会计师协会非执业会员 职业道德守则（征求意见稿）》的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为了顺应经济社会发展对注册会计师诚信和职业道德水平提出的更高要求，吸收借鉴国际职业道德守则的最新成果，保持与国际职业道德守则的持续动态趋同，我会开展了《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》的修订工作。

《中国注册会计师职业道德守则》具体包括《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》《中国注册会计

师职业道德守则第 2 号——职业道德概念框架》《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求》和《中国注册会计师职业道德守则第 5 号——其他鉴证业务对独立性的要求》。现予印发，请组织征求意见，并于 2020 年 4 月 8 日前将书面意见（包括 Word 格式电子版）反馈我会。

联系人：中注协专业标准部 袁小叶，赵际喆

电话：010-88250208，88250207

传真：010-88250066

电子邮件：[standards@cicpa.org.cn](mailto:standards@cicpa.org.cn)

通讯地址：北京市海淀区西四环中路 16 号院 2 号楼

邮编：100039

附件：

1. 中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则（征求意见稿）

2. 中国注册会计师职业道德守则第 2 号——职业道德概念框架（征求意见稿）

3. 中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求（征求意见稿）

4. 中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求（征求意见稿）

5. 中国注册会计师职业道德守则第 5 号——其他鉴证业务对

独立性的要求（征求意见稿）

6. 中国注册会计师职业道德守则术语表（征求意见稿）

7. 中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（征求意见稿）

8. 中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则术语表（征求意见稿）

9. 修订说明



**信息公开选项：主动公开**

---

抄送：中国注册会计师协会职业道德准则委员会委员、深圳市注册会计师协会。

---

中国注册会计师协会

2020年1月9日印发

---

# 中国注册会计师职业道德守则第 1 号 ——职业道德基本原则

(征求意见稿)

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师职业行为，提高注册会计师职业道德水准，维护注册会计师职业形象，根据《中华人民共和国注册会计师法》和《中国注册会计师协会章程》，制定本守则。

**第二条** 维护公众利益是注册会计师行业的宗旨。公众不仅包括注册会计师服务的客户，也包括广大投资者、债权人、政府机构、社会公众等其他可能依赖注册会计师提供的信息以作出相关决策的组织或人员。这种依赖赋予注册会计师维护公众利益的责任。从这个意义上说，公众利益可以定义为那些可能依赖注册会计师工作的组织或人员的整体利益。

注册会计师应当遵守中国注册会计师职业道德守则，履行相应的社会责任，维护公众利益。为了维护公众利益，注册会计师应当持续提高其职业素养。

在履行社会责任的过程中，注册会计师可能面临不同组织或人员相互之间利益冲突的压力。在解决这些冲突时，注册会计师应当正直诚实行事，并始终牢记：维护公众利益，就是在最高程度上维护行业利益和客户利益。

**第三条** 中国注册会计师职业道德守则并不超越法律法规的规定。在极其特殊的情况下，如果职业道德守则的个别条款与法律法规的规定相冲突，注册会计师应当遵守法律法规的规定。此时，注册会计师仍然应当遵守职业道德守则中的所有其他条款。

**第四条** 在极其特殊的情况下，如果认为遵守职业道德守则的某些规定可能会导致不当后果或不符合公众利益，注册会计师可以考虑向中国注册会计师协会咨询。

**第五条** 中国注册会计师职业道德守则中的条款，按照其效力和使用方法，可以分为三类：

（一）要求或禁止性条款。此类条款通常使用“应当”或“不得”等词语，强制要求注册会计师在特定情形下从事某项活动或行为，或者禁止从事某项活动或行为，除非出现与之相关的例外情况。注册会计师违反此类条款将被视为违反中国注册会计师职业道德守则的规定。

（二）鼓励或建议性条款。此类条款通常使用“可以”、“需要”、“鼓励”等词语，用来对注册会计师的活动或行为提供相关建议，不构成强制性要求。

（三）解释或举例性条款。此类条款通常使用“例如”、“举例来说”等词语，或直接陈述某项事实，用来对相关条款作出解释或举例说明，以帮助注册会计师理解和掌握。

**第六条** 中国注册会计师职业道德守则包括五个部分：

（一）《中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则》，主要用于规范注册会计师应当遵循的职业道德基本原则，为

注册会计师的行为确立道德标准；

（二）《中国注册会计师职业道德守则第 2 号——职业道德概念框架》，主要用于规范职业道德概念框架，即解决职业道德问题的思路和方法；

（三）《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》，主要用于规范注册会计师在提供专业服务的过程中可能遇到的除独立性以外的某些具体情形，针对在这些情形下如何运用职业道德概念框架解决职业道德问题作出具体规定；

（四）《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求》，主要用于规范注册会计师在从事审计和审阅业务时与独立性相关的要求；

（五）《中国注册会计师职业道德守则第 5 号——其他鉴证业务对独立性的要求》，主要用于规范注册会计师在从事审计和审阅以外的其他鉴证业务时与独立性相关的要求。

此外，中国注册会计师职业道德守则术语表用于就中国注册会计师职业道德守则中的相关术语作出解释说明。

## **第二章 职业道德基本原则**

### **第一节 一般规定**

**第七条** 注册会计师应当遵循下列职业道德基本原则：

- （一）诚信；
- （二）客观公正；
- （三）独立性；

- (四) 专业胜任能力和勤勉尽责；
- (五) 保密；
- (六) 良好职业行为。

**第八条** 在极其特殊的情况下，如果认为遵循某项基本原则与遵循其他基本原则存在冲突，注册会计师可以考虑向下列机构或人员咨询，必要时，这种咨询可以采取匿名形式：

- (一) 会计师事务所的相关人员；
- (二) 中国注册会计师协会；
- (三) 相关监管机构；
- (四) 法律顾问。

注册会计师应当独立运用职业判断以解决冲突，或在必要时与造成冲突的事项脱离关系，除非法律法规禁止。上述咨询并不能减轻注册会计师的这一责任。

针对上述引起冲突的事项，本守则鼓励注册会计师记录该事项的主要内容、所作的咨询、最终的决定，以及作出这些决定的理由。

## **第二节 诚 信**

**第九条** 注册会计师应当遵循诚信原则，在所有的职业活动中保持正直、诚实守信。

诚信是我国社会主义核心价值观的重要组成部分，是社会主义道德建设的重要内容，是构建社会主义和谐社会的重要纽带，同时也是社会主义市场经济运行的基础。对注册会计师行业来说，诚信是注册会计师行业存在和发展的基石，在职业道德基本原则中居于首要地位。

**第十条** 注册会计师如果认为业务报告、申报资料、沟通函件或其他方面的信息存在下列问题，不得与这些有问题的信息发生关联：

（一）含有严重虚假或误导性的陈述；

（二）含有缺乏充分根据的陈述或信息；

（三）存在遗漏或含糊其辞的信息，而这种遗漏或含糊其辞可能会产生误导。

注册会计师如果注意到已与有问题的信息发生关联，应当采取措施消除关联。

**第十一条** 针对本守则第十条所述的情形，如果注册会计师按照职业准则的规定出具了恰当的业务报告（例如，在审计业务中，出具恰当的非无保留意见审计报告），则不被视为违反该条的规定。

### 第三节 客观公正

**第十二条** 注册会计师应当遵循客观公正原则，公正处事，实事求是，不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。

**第十三条** 如果存在可能导致职业判断出现偏差，或对职业判断产生不当影响的情形，注册会计师不得从事与之相关的专业活动。

### 第四节 独立性

**第十四条** 在执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时，注册会计师应当遵循独立性原则，从实质上 and 形式上保持独立性，不得因任何利害关系影响其客观性。

独立性是鉴证业务的灵魂，是专门针对注册会计师从事审计、审



阅、其他鉴证业务而提出的职业道德基本原则。《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》、《中国注册会计师职业道德守则第5号——其他鉴证业务对独立性的要求》分别针对注册会计师执行审计和审阅业务、其他鉴证业务的独立性作出具体规定。

**第十五条** 会计师事务所承接审计、审阅以及其他鉴证业务时，应当从事务所整体层面和具体业务层面采取措施，以保持会计师事务所和项目组的独立性。

## **第五节 专业胜任能力和勤勉尽责**

**第十六条** 注册会计师应当遵循专业胜任能力和勤勉尽责原则。根据该原则的要求，注册会计师应当：

（一）获取并保持应有的专业知识和技能，确保为客户提供具有专业水准的服务；

（二）做到勤勉尽责。

**第十七条** 注册会计师应当通过教育、培训和执业实践获取和保持专业胜任能力。

**第十八条** 注册会计师应当持续了解并掌握当前法律、技术和实务的发展变化，将专业知识和技能始终保持在应有的水平。

**第十九条** 在运用专业知识和技能时，注册会计师应当合理运用职业判断。

**第二十条** 注册会计师应当勤勉尽责，即遵守职业准则的要求并保持应有的职业怀疑，认真、全面、及时地完成工作任务。

**第二十一条** 注册会计师应当采取适当措施，确保在其授权下从事专业服务的人员得到应有的培训和督导。

**第二十二条** 在适当时，注册会计师应当使客户或专业服务的其他使用者了解专业服务的固有局限。

## **第六节 保 密**

**第二十三条** 注册会计师应当遵循保密原则，对职业活动中获知的涉密信息保密。根据该原则，注册会计师应当遵守下列要求：

（一）警惕无意中泄密的可能性，包括在社会交往中无意中泄密的可能性，特别要警惕无意中向关系密切的商业伙伴或近亲属泄密的可能性；

（二）对所在会计师事务所内部的涉密信息保密；

（三）对拟承接的客户或拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密；

（四）在未经客户授权的情况下，不得向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息，除非法律法规或职业准则规定注册会计师在这种情况下有权利或义务进行披露；

（五）不得利用因职业关系而获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益；

（六）不得在职业关系结束后利用或披露因该职业关系获知的涉密信息；

（七）采取适当措施，确保下级员工以及为注册会计师提供建议和帮助的人员履行保密义务。

**第二十四条** 在终止与客户的关系后，注册会计师应当对以前职业活动中获知的涉密信息保密。

如果变更工作单位或获得新客户，注册会计师可以利用以前的经验，但不得利用或披露以前职业活动中获知的涉密信息。

**第二十五条** 如果注册会计师遵循保密原则，信息提供者可以放心地向注册会计师提供从事职业活动所需的信息，而不必担心该信息为其他方获知，这有利于注册会计师更好地维护公众利益。

**第二十六条** 在某些情况下，保密原则是可以豁免的。在下列情况下，注册会计师可能会被要求披露涉密信息，或者披露涉密信息是适当的，不被视为违反保密原则：

（一）法律法规要求披露，例如为法律诉讼准备文件或提供其他证据，或者向适当的监管机构报告发现的违反法律法规行为；

（二）法律法规允许披露，并取得客户的授权；

（三）注册会计师有职业义务或权利进行披露，且法律法规未予禁止，主要包括下列情形：

- 1.接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查；
- 2.答复注册会计师协会或监管机构的询问或调查；
- 3.在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益；
- 4.遵守职业准则的要求，包括职业道德要求；
- 5.法律法规和职业准则规定的其他情形。

**第二十七条** 在决定是否披露涉密信息时，注册会计师需要考虑下列因素：

- (一) 客户同意披露的涉密信息，是否为法律法规所禁止；
- (二) 如果客户同意注册会计师披露这些涉密信息，这种披露是否可能损害相关人的利益；
- (三) 是否已在可行的范围内了解和证实了所有相关信息，信息是否完整；
- (四) 信息披露的方式和对象，以及披露对象是否恰当；
- (五) 可能承担的法律责任和后果。

## 第七节 良好职业行为

**第二十八条** 注册会计师应当遵循良好职业行为原则，爱岗敬业，遵守相关法律法规，避免发生任何可能损害职业声誉的行为。

注册会计师不得在明知的情况下，从事任何可能损害诚信原则、客观公正原则或良好职业声誉，从而可能违反职业道德基本原则的业务、职务或活动。

如果一个理性且掌握充分信息的第三方很可能认为某种行为将对良好的职业声誉产生负面影响，则这种行为属于可能损害职业声誉的行为。

**第二十九条** 注册会计师在向公众传递信息以及推介自己和工作时，应当客观、真实、得体，不得损害职业形象。

**第三十条** 注册会计师应当诚实、实事求是，不得有下列行为：

- (一) 夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验；
- (二) 贬低或无根据地比较他人的工作。

**第三十一条** 如果注册会计师对其行为是否适当存有疑问，本守

则鼓励注册会计师向中国注册会计师协会咨询。

### 第三章 职业道德基本原则与职业怀疑

**第三十二条** 根据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的规定，注册会计师在计划和执行审计、审阅、其他鉴证业务时应当保持职业怀疑。职业怀疑与职业道德基本原则是相互关联的。

**第三十三条** 在财务报表审计中，遵循职业道德基本原则与保持职业怀疑是一致的。举例来说：

（一）诚信原则要求注册会计师保持正直、诚实守信。注册会计师可以通过下列方式遵循诚信原则：

- 1.在对客户所采取的立场提出质疑时保持正直、诚实守信；
- 2.当对某项陈述可能包含严重虚假或误导性存有疑虑时，对不一致的信息实施进一步调查并寻求进一步审计证据，以就具体情况下需要采取的恰当措施作出明智决策。

上述做法使得注册会计师能够对审计证据进行审慎评价，有助于其保持职业怀疑。

（二）客观公正原则要求注册会计师不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。注册会计师可以通过下列方式遵循客观公正原则：

- 1.识别可能损害注册会计师职业判断的情形或关系，如与客户之间的密切关系；
- 2.在评价与客户财务报表重大事项相关的审计证据的充分性和

适当性时，考虑这些情形或关系对注册会计师职业判断的影响。

上述做法使得注册会计师能够以有利于职业怀疑的方式行事。

（三）专业胜任能力和勤勉尽责原则要求注册会计师获取并保持应有的专业知识和技能，确保为客户提供具有专业水准的服务，并勤勉尽责，遵守适用的职业准则。注册会计师可以通过下列方式遵循专业胜任能力和勤勉尽责原则：

- 1.运用与客户所在特定行业和业务活动相关的知识，以恰当识别重大错报风险；
- 2.设计并实施恰当的审计程序；
- 3.当审慎评价审计证据在具体情况下是否充分时运用相关知识和技能。

上述做法使得注册会计师能够以有利于职业怀疑的方式行事。

## **第四章 违反中国注册会计师职业道德守则**

**第三十四条** 如果识别出违反中国注册会计师职业道德守则的情形，注册会计师应当：

- （一）评价违反行为的严重程度及其对遵循职业道德基本原则能力的影响；
- （二）尽快采取适当措施，以恰当地处理违规后果；
- （三）确定是否向相关方报告违反中国注册会计师职业道德守则的行为。相关方包括可能受到该行为影响的人员、相关专业团体或监管机构。

《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对

独立性的要求》第二章第九节和《中国注册会计师职业道德守则第 5 号——其他鉴证业务对独立性的要求》第二章第十节规范了当注册会计师发现违反独立性要求的情形时，应当采取的措施。

# 中国注册会计师职业道德守则第 2 号 ——职业道德概念框架

(征求意见稿)

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师职业行为，建立职业道德概念框架，指导注册会计师遵循职业道德基本原则，履行其维护公众利益的职责，制定本守则。

**第二条** 职业道德概念框架，是指解决职业道德问题的思路和方法，用以指导注册会计师：

- (一) 识别对职业道德基本原则的不利影响；
- (二) 评价不利影响的严重程度；
- (三) 必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

注册会计师遇到的许多情形（如职业活动、利益和关系）都可能对职业道德基本原则产生不利影响，职业道德概念框架旨在帮助注册会计师应对这些不利影响。职业道德概念框架适用于各种可能对职业道德基本原则产生不利影响的情形。由于实务中的情形多种多样且层出不穷，本守则不可能对所有情形都作出明确规定，注册会计师如果遇到本守则未作出明确规定的情形，应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对各种可能产生的不利影响，而不能想当然地认为本守



则未明确禁止的情形就是允许的。

## **第二章 职业道德概念框架**

### **第一节 一般规定**

**第三条** 注册会计师应当运用职业道德概念框架来识别、评价和应对对遵循职业道德基本原则的不利影响。

**第四条** 当应对职业道德问题时，注册会计师应当考虑产生该问题的背景。

当注册会计师按照其与会计师事务所之间的关系执行专业活动时，无论其身份是合同工、正式员工还是所有者，都应当遵守中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则中的规定。

**第五条** 在运用职业道德概念框架时，注册会计师应当：

- （一）运用职业判断；
- （二）对新信息、事实和情况的变化保持警觉；
- （三）实施理性且掌握充分信息的第三方测试。

**第六条** 职业判断涉及到对与具体事实和情况（包括特定职业活动的性质和范围，以及所涉及到的利益和关系）相关的教育和培训、专业知识、技能、经验的运用。在从事具体职业活动的过程中，当注册会计师运用概念框架，以对可采取的行动作出知情的决策，并确定这些决策在具体情况下是否适当时，注册会计师应当运用职业判断。

**第七条** 了解已知的事实和情况是正确运用概念框架的前提。注册会计师在确定为了获取这些了解有必要采取哪些行动，以及就职业道德基本原则是否得以遵循形成结论时，同样应当运用职业判断。

**第八条** 当运用职业判断了解已知的事实和情况时，注册会计师可能需要考虑下列事项：

- （一）是否有理由担心注册会计师已知的事实和情况可能遗漏了某些相关信息；
- （二）已知的事实和情况是否与注册会计师的预期不符；
- （三）注册会计师的专长和经验是否足以得出结论；
- （四）是否需要向具有相关专长或经验的人员咨询；
- （五）所了解到的这些信息是否能够为得出结论提供合理的依据；
- （六）注册会计师自身的先入之见或偏见是否可能影响其职业判断；
- （七）从现有可获得的信息中是否还可能得出其他合理的结论。

**第九条** 本守则第五条第（三）项所述的理性且掌握充分信息的第三方测试，是检验注册会计师得出的结论是否客观公正的一种测试方法。具体来说，是指注册会计师考虑：假设存在一个理性且掌握充分信息的第三方，在权衡了注册会计师于得出结论的时点可以了解到的所有具体事实和情况后，是否很可能得出与注册会计师相同的结论。理性且掌握充分信息的第三方不一定是注册会计师，但需要具备相关的知识和经验，以使其能够公正地了解 and 评价注册会计师结论的适当性。

## **第二节 识别对职业道德基本原则的不利影响**

**第十条** 注册会计师应当识别对职业道德基本原则的不利影响。通常来说，一种情形可能产生多种不利影响，一种不利影响也可能影

响多项职业道德基本原则。

**第十一条** 注册会计师识别不利影响的前提,是了解相关事实和情况,包括了解可能损害职业道德基本原则的职业活动、利益和关系。某些由法律法规、注册会计师协会或会计师事务所制定的,用于加强注册会计师职业道德的条件、政策和程序也可能有助于识别对职业道德基本原则的不利影响。本守则第二十三条对这些条件、政策和程序作出举例,这些也是在评价不利影响的严重程度时需要考虑的因素。

**第十二条** 对职业道德基本原则的不利影响可能产生于多种事实和情况,并且,因业务的性质和工作任务不同,产生的不利影响的类型也可能不同。本守则无法针对每种事实和情况都作出具体规定。

**第十三条** 可能对职业道德基本原则产生不利影响的因素包括自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力。

**第十四条** 因自身利益产生的不利影响,是指由于某项经济利益或其他利益可能不当影响注册会计师的判断或行为,而对职业道德基本原则产生的不利影响。这种不利影响的例子包括:

- (一) 注册会计师在客户中拥有直接经济利益;
- (二) 注册会计师以较低的报价获得新业务,而该报价过低,可能导致注册会计师难以按照适用的职业准则要求执行业务;
- (三) 注册会计师与客户之间存在密切的商业关系;
- (四) 注册会计师能够接触到涉密信息,而该涉密信息可能被用于谋取个人私利;
- (五) 注册会计师在评价所在会计师事务所以往提供的专业服务

时，发现了重大错误。

**第十五条** 因自我评价产生的不利影响，是指注册会计师在执行当前业务的过程中，其判断需要依赖其本人或所在会计师事务所以往执行业务时所作出的判断或得出的结论，而该注册会计师可能不恰当地评价这些以往的判断或结论，从而对职业道德基本原则产生的不利影响。这种不利影响的例子包括：

（一）注册会计师在对客户提供财务系统的设计或实施服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告；

（二）注册会计师为客户编制用于生成有关记录的原始数据，而这些记录是鉴证业务的对象。

**第十六条** 因过度推介产生的不利影响，是指注册会计师倾向客户的立场，导致该注册会计师的客观公正原则受到损害而产生的不利影响。这种不利影响的例子包括：

（一）注册会计师推介客户的产品、股份或其他利益；

（二）当客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师为该客户辩护；

（三）注册会计师站在客户的立场上影响某项法律法规的制定。

**第十七条** 因密切关系产生的不利影响，是指注册会计师由于与客户存在长期或密切的关系，导致过于偏向客户的利益或过于认可客户的工作，从而对职业道德基本原则产生的不利影响。这种不利影响的例子包括：

（一）审计项目组成员的主要近亲属或其他近亲属担任审计客户

的董事或高级管理人员；

（二）鉴证客户的董事、高级管理人员，或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工，最近曾担任注册会计师所在会计师事务所的项目合伙人；

（三）审计项目组成员与审计客户之间存在长期业务关系。

**第十八条** 因外在压力产生的不利影响，是指注册会计师迫于实际存在的或可感知到的压力，导致无法客观行事而对职业道德基本原则产生的不利影响。这种不利影响的例子包括：

（一）注册会计师因对专业事项持有不同意见而受到客户解除业务关系或被会计师事务所解雇的威胁；

（二）由于客户对所讨论的事项更具有专长，注册会计师面临服从该客户判断的压力；

（三）注册会计师被告知，除非其同意审计客户某项不恰当的会计处理，否则计划中的晋升将受到影响；

（四）注册会计师接受了客户赠予的重要礼品，并被威胁将公开其收受礼品的事情。

### **第三节 评价不利影响的严重程度**

**第十九条** 如果识别出对职业道德基本原则的不利影响，注册会计师应当评价该不利影响的严重程度是否处于可接受的水平。

**第二十条** 可接受的水平，是指注册会计师针对识别出的不利影响实施理性且掌握充分信息的第三方测试之后，很可能得出其行为并未违反职业道德基本原则的结论时，该不利影响的严重程度所处的水

平。

**第二十一条** 在评价不利影响的严重程度时，注册会计师应当从性质和数量两个方面予以考虑，在适当时，需要考虑多项不利影响组合起来的效果。

**第二十二条** 注册会计师对不利影响严重程度的评价还受到专业服务性质和范围的影响。

**第二十三条** 本守则第十一条所述的条件、政策和程序存在与否，也可能是与评价不利影响水平相关的因素。这些条件、政策和程序的例子包括：

- （一）公司治理方面的要求；
- （二）注册会计师职业所必需的教育、培训和经验要求；
- （三）有效的投诉举报系统，使注册会计师和社会公众能够注意到不道德的行为；
- （四）明确规定注册会计师有义务报告违反职业道德的行为；
- （五）行业或监管机构的监控和惩戒程序。

**第二十四条** 本守则第十一条和第二十三条所述的条件、政策和程序可以分为下列两种类型：

- （一）与客户及其经营环境相关的条件、政策和程序；
- （二）与会计师事务所及其经营环境相关的条件、政策和程序。

**第二十五条** 针对与客户及其经营环境相关的条件、政策和程序，注册会计师对不利影响严重程度的评价可能受下列因素的影响：

- （一）客户是否属于审计客户，以及该客户是否属于公众利益实

体；

(二) 客户是否属于非审计的鉴证客户；

(三) 客户是否属于非鉴证客户。

例如，向属于公众利益实体的审计客户提供非鉴证服务，可能会对客观公正原则产生更高层次的不利影响。

**第二十六条** 良好的公司治理结构，包括良好的领导层，可能有助于对职业道德基本原则的遵循。因此，注册会计师对不利影响严重程度评价还可能受到客户经营环境的影响。例如：

(一) 客户要求由管理层以外的适当人员批准聘请会计师事务所执行某项业务；

(二) 客户拥有具备足够经验和资历以及胜任能力的员工负责作出管理决策；

(三) 客户执行内部程序，以确保在招标非鉴证业务时作出客观选择；

(四) 客户拥有完善的公司治理结构，能够对会计师事务所的服务进行适当的监督和沟通。

**第二十七条** 针对与会计师事务所及其经营环境相关的条件、政策和程序，注册会计师对不利影响严重程度评价也可能受到会计师事务所工作环境和经营环境的影响。例如：

(一) 会计师事务所领导层重视职业道德基本原则，并积极引导鉴证业务项目组成员维护公众利益；

(二) 会计师事务所建立政策和程序，以对所有人员遵循职业道

德基本原则的情况实施监督；

（三）会计师事务所建立与薪酬、业绩评价、纪律处分相关的政策和程序，以促进对职业道德基本原则的遵循；

（四）对会计师事务所过分依赖从某单一客户处取得收入的情况进行管理；

（五）在会计师事务所内，项目合伙人有权作出涉及遵循职业道德基本原则的决策，包括与承接客户或向客户提供服务有关的决策；

（六）教育、培训和经验要求；

（七）用于解决内外部关注事项或投诉事项的流程。

**第二十八条** 如果注册会计师知悉新信息，或者事实和情况发生变化，而这种新信息或者事实和情况的变化可能影响对是否已消除不利影响或降低至可接受的水平的判断，注册会计师应当重新评价该不利影响的严重程度，并予以应对。

如果新信息导致识别出新的不利影响，注册会计师应当评价该不利影响并进行适当应对。

**第二十九条** 新信息或者事实和情况的变化可能对下列事项产生影响：

（一）不利影响的严重程度；

（二）注册会计师就已采取的防范措施是否仍然能够有效应对所识别的不利影响得出的结论。

在这些情况下，已采取的防范措施可能无法继续有效地应对不利影响，因此，职业道德概念框架要求注册会计师重新评价并应对相应



的不利影响。

注册会计师在整个职业活动中保持警惕，有助于其确定新信息或者事实和情况的变化是否会产生上述影响。

**第三十条** 举例来说，与下列事项有关的新信息或者事实和情况的变化可能影响不利影响的严重程度：

- （一）专业服务的范围扩大；
- （二）客户成功上市或收购另一业务单位；
- （三）会计师事务所与另一会计师事务所合并；
- （四）会计师事务所受两家客户共同委托，而两家客户之间发生纠纷；
- （五）注册会计师的私人关系或其主要近亲属发生变动。

#### **第四节 应对不利影响**

**第三十一条** 如果注册会计师确定识别出的不利影响超出可接受的水平，应当通过消除该不利影响或将其降低至可接受的水平来予以应对。注册会计师应当通过采取下列措施来应对不利影响：

- （一）消除产生不利影响的情形，包括利益或关系；
- （二）采取可行并有能力采取的防范措施将不利影响降低至可接受的水平；
- （三）拒绝或终止特定的职业活动。

**第三十二条** 根据具体事实和情况，某些不利影响可能能够通过消除产生该不利影响的情形予以应对。然而，在某些情况下，产生不利影响的情形无法被消除，并且注册会计师也无法通过采取防范措施

将不利影响降低至可接受的水平，因此，不利影响可能仅能够通过拒绝或终止特定的职业活动予以应对。

**第三十三条** 防范措施是指注册会计师为了将对职业道德基本原则的不利影响有效降低至可接受的水平而采取的行动，该行动可能是单项行动，也可能是一系列行动。

**第三十四条** 防范措施随事实和情况的不同而有所不同。举例来说，在特定情况下可能能够应对不利影响防范措施包括：

（一）向已承接的项目分配更多时间和有胜任能力的人员，可能能够应对因自身利益产生的不利影响；

（二）由项目组以外的适当复核人员复核已执行的工作或在必要时提供建议，可能能够应对因自我评价产生的不利影响；

（三）向鉴证客户提供非鉴证服务时，指派鉴证业务项目组以外的其他合伙人和项目组，并确保鉴证业务项目组和非鉴证业务项目组分别向各自的业务主管报告工作，可能能够应对因自我评价、过度推介或密切关系产生的不利影响；

（四）由其他会计师事务所执行或重新执行业务的某些部分工作，可能能够应对因自身利益、自我评价、过度推介、密切关系或外在压力产生的不利影响；

（五）向客户披露因推荐服务或产品而收取的介绍费或佣金，可能能够应对因自身利益产生的不利影响；

（六）由不同项目组分别应对具有保密性质的事项，可能能够应对因自身利益产生的不利影响。

**第三十五条** 本守则第三十四条第（二）项所述的适当的复核人员，是指具备必要的知识、技能、经验和权威性，以客观地复核已执行的工作或已提供的服务的专业人员。

**第三十六条** 注册会计师应当就其已采取或拟采取的行动是否能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平形成总体结论。在形成总体结论时，注册会计师应当：

- （一）复核所作出的重大判断或得出的结论；
- （二）实施理性且掌握充分信息的第三方测试。

### **第三章 与治理层的沟通**

**第三十七条** 当按照本守则的规定与治理层沟通时，注册会计师应当确定与实体治理结构中的哪些适当人员进行沟通。如果注册会计师与治理层的下设组织（如审计委员会）或个人沟通，应当确定是否还需要与治理层整体进行沟通，以使治理层所有成员充分知情。

**第三十八条** 如果注册会计师与同时承担管理层职责和治理层职责的人员沟通，应当确保这种沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。

**第三十九条** 在确定具体沟通对象时，注册会计师可能需要考虑下列事项：

- （一）具体情况的性质和重要程度；
- （二）拟沟通的事项。

**第四十条** 在某些情况下，治理层全部成员均参与实体的管理。例如，在一家小企业中，仅有的一名业管理该企业，并且没有其他

人负有治理责任。在这些情况下，如果与同时承担管理层职责和治理层职责的人员沟通，注册会计师已经满足了与治理层沟通的要求。

# 中国注册会计师职业道德守则第 3 号 ——提供专业服务的具体要求

(征求意见稿)

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师职业行为,指导注册会计师运用职业道德概念框架,解决提供专业服务时遇到的具体职业道德问题,制定本守则。

**第二条** 在提供专业服务的过程中,可能存在许多对职业道德基本原则产生不利影响的情形,注册会计师应当对此保持警觉,并按照本守则的规定办理。当遇到本守则未列举的情形时,注册会计师应当运用职业道德概念框架予以解决。

**第三条** 注册会计师不得在明知的情況下从事任何损害或可能损害诚信原则、客观公正原则以及职业声誉的业务或活动。

## 第二章 利益冲突

### 第一节 一般规定

**第四条** 注册会计师不得因利益冲突损害其职业判断。

**第五条** 利益冲突通常对客观公正原则产生不利影响,也可能对其他职业道德基本原则产生不利影响。不利影响可能产生于下列情况:

(一)注册会计师为两个或多个在某一特定事项中存在利益冲突的客户提供与该特定事项相关的专业服务;

(二)注册会计师在某一特定事项中的利益,与注册会计师针对该事项提供专业服务的客户的利益,二者之间存在冲突。

**第六条** 举例来说,可能产生利益冲突的情形有:

(一)向拟收购某一审计客户的客户提供交易咨询服务,而会计师事务所已在审计过程中获知了可能与该交易相关的涉密信息;

(二)同时为两家客户提供建议,而这两家客户是收购同一家公司的竞争对手,并且注册会计师的建议可能涉及双方相互竞争的立场;

(三)在同一项交易中同时向买卖双方提供服务;

(四)同时为两方提供某项资产的估值服务,而这两方针对该资产处于对立状态;

(五)针对同一事件同时代表两个客户,而这两个客户正处于法律纠纷中(如正处在解散合伙关系的过程中);

(六)针对某项许可证协议,就应收的特许权使用费为许可证授予方出具鉴证报告,并同时向被许可方就应付金额提供建议;

(七)建议客户投资一家企业,而注册会计师的配偶在该企业拥有经济利益;

(八)就客户的竞争地位为其提供战略建议,但同时与该客户的主要竞争对手开设合营企业或享有类似权益;

(九)为客户收购某企业提供建议,而会计师事务所同时也有意收购该企业;

(十)建议客户买入一项产品或服务,但同时与该产品或服务的潜在卖方订立佣金协议。

## 第二节 利益冲突的识别

**第七条** 在承接新的客户、业务或发生经济关系前，注册会计师应当采取合理措施识别可能存在利益冲突因而对职业道德基本原则产生不利影响的情形。这些措施应当包括识别下列事项：

- （一）所涉及到的各方之间利益和关系的性质；
- （二）所涉及到的服务及其对相关各方的影响。

**第八条** 在决定是否承接一项业务之前，以及在业务开展的过程中，实施有效的冲突识别流程可以帮助注册会计师采取合理措施以识别可能产生利益冲突的利益和关系。在实施上述冲突识别流程时，注册会计师可以考虑由外部各方（如客户或潜在客户）识别的事项。注册会计师越早识别出实际或潜在的利益冲突，越有可能能够应对因利益冲突产生的不利影响。

**第九条** 建立有效的冲突识别流程，需要考虑下列因素：

- （一）所提供专业服务的性质；
- （二）会计师事务所的规模；
- （三）客户群的规模和性质；
- （四）会计师事务所的组织架构，例如，分支机构的数量和位置分布。

**第十条** 在执行业务的过程中，所提供服务的性质、利益和关系可能发生变化。这些变化可能产生利益冲突，注册会计师应当对此类变化保持警惕。当注册会计师被要求在可能发生对立的情况下开展一项业务时，这种变化尤其可能发生，即使委托注册会计师的相关各方

最初可能并未涉入纠纷。

**第十一条** 如果会计师事务所是网络的成员，并且注册会计师有理由相信由于网络事务所的利益和关系可能存在或产生利益冲突，注册会计师应当考虑该利益冲突。

在识别涉及网络事务所的利益和关系时，注册会计师需要考虑下列因素：

- （一）所提供专业服务的性质；
- （二）所在网络的客户；
- （三）所有相关方的地理位置。

### **第三节 利益冲突产生的不利影响**

**第十二条** 一般来说，注册会计师提供的专业服务与产生利益冲突的事项之间关系越直接，不利影响的严重程度越有可能超出可接受的水平。

**第十三条** 在评价因利益冲突产生的不利影响的严重程度时，注册会计师需要考虑是否存在相关保密措施。当为针对某一特定事项存在利益冲突的双方或多方提供专业服务时，这些保密措施能够防止未经授权而披露涉密信息。这些措施可能包括：

- （一）在会计师事务所内部为特殊的职能部门或岗位设置单独的工作空间，作为防止涉密客户信息泄露的屏障；
- （二）限制访问客户文档的政策和程序；
- （三）会计师事务所合伙人和员工签署的保密协议；
- （四）使用物理方式和电子方式将涉密信息相分离；



(五) 专门且明确的培训和沟通。

**第十四条** 下列防范措施可能能够应对因利益冲突产生的不利影响：

(一) 由不同的项目组分别提供服务，并且这些项目组已被明确要求遵守涉及保密性的政策和程序；

(二) 由未参与提供服务或不受利益冲突影响的适当人员复核已执行的工作，以评估关键判断和结论是否适当。

#### **第四节 披露和同意**

**第十五条** 根据利益冲突的性质和严重程度，注册会计师在应对因该利益冲突产生的不利影响时，可能有必要进行特定的披露并获取明确的同意。注册会计师应当运用职业判断以确定是否需要进行披露并获取同意。

**第十六条** 在确定是否有必要进行特定披露并获取明确的同意时，注册会计师需要考虑下列因素：

(一) 产生利益冲突的情形；

(二) 可能受到影响的各方；

(三) 可能产生的问题的性质；

(四) 特定事项以不可预期的方式发展的可能性。

**第十七条** 披露和同意可能采取不同的形式，例如：

(一) 一般性披露，即向客户披露以下情况：按照商业惯例，注册会计师不会仅向一家客户提供专业服务（例如，在某一特定的专业服务和市场领域）。这种披露能够使客户作出原则性同意。例如，注

册会计师可以在业务约定书的标准条款和条件中作出上述一般性披露。

(二) 具体披露, 即向受利益冲突影响的客户披露特定冲突的详细情况, 使该客户能够就相关事项作出知情的决策, 并作出明确的同意。这种披露可能包括对相关情况的详细陈述, 以及对拟采取的防范措施和所涉及风险的全面说明。

(三) 如果注册会计师有充分证据表明客户从一开始就知悉利益冲突的相关情况, 并且未对已存在的利益冲突提出异议, 则在这种情况下, 客户的行为可能能够暗示该客户已经作出同意。

**第十八条** 当存在利益冲突时, 下列披露和同意通常是必要的:

(一) 向受利益冲突影响的客户披露利益冲突的性质以及所产生的不利影响是如何应对的;

(二) 当采取防范措施应对不利影响时, 由受影响的客户同意注册会计师继续提供该专业服务。

**第十九条** 如果上述披露或同意未采用书面形式, 本守则鼓励注册会计师记录下列事项:

(一) 导致利益冲突的情形的性质;

(二) 已采取的防范措施 (如适用);

(三) 已获取的同意。

**第二十条** 如果注册会计师根据本守则第十五条的规定, 确定有必要从客户处获取明确的同意, 而客户拒绝同意, 注册会计师应当采取下列措施之一:

(一) 终止或拒绝提供可能产生利益冲突的专业服务；

(二) 终止相关关系或处置相关利益，以消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

## 第五节 保 密

**第二十一条** 在披露或获取同意时，注册会计师应当对保密原则保持警惕，包括在会计师事务所或网络内部披露或分享相关信息或者寻求第三方指导时。

**第二十二条** 如果为获取客户的明确同意而进行的披露可能违反保密原则，因而无法获取此类同意，会计师事务所仅应当在下列情况下承接或保持相关业务：

(一) 会计师事务所并未担任推介某一客户的角色，因而并未就同一事项与另一客户处于对立的位置；

(二) 已采取特定措施，防止分别向两家客户提供服务的项目组之间泄露涉密信息；

(三) 会计师事务所相信，由于如果限制会计师事务所提供该项专业服务可能会给客户或其他相关第三方造成不合理的不利后果，理性且掌握充分信息的第三方很可能认为会计师事务所承接或保持该业务是恰当的。

**第二十三条** 举例来说，当注册会计师寻求客户同意以提供下列服务时，可能违反保密原则：

(一) 为某一客户恶意收购会计师事务所的另一客户提供与交易相关的服务；

(二) 会计师事务所对某一涉嫌舞弊的客户进行法务调查, 同时会计师事务所因为向可能参与该舞弊的另一家客户提供服务而获取了涉密信息。

## 第六节 文件记录

**第二十四条** 针对本守则第二十二条所述的情况, 注册会计师应当记录下列事项:

- (一) 情况的性质, 包括注册会计师在该情况下担任的角色;
- (二) 为防止在为两个客户提供服务的项目组之间泄露信息而采取的特定措施;
- (三) 为什么注册会计师认为继续承接或保持该业务是恰当的。

## 第三章 专业服务委托

### 第一节 客户关系和业务的承接

**第二十五条** 如果注册会计师知悉客户存在某些问题(如涉足非法活动、缺乏诚信、存在可疑的财务报告问题、存在其他不道德的行为, 或者客户的所有者、管理层或活动存在一些可疑事项, 可能对诚信、良好职业行为原则产生不利影响。

**第二十六条** 与评价上述不利影响严重程度有关的因素包括:

- (一) 对客户及其所有者、管理层、负责公司治理和经营活动的人员的了解;
- (二) 客户对处理可疑事项的承诺, 诸如完善公司治理结构或内部控制。

**第二十七条** 如果项目组不具备或不能获得恰当执行业务所必

需的胜任能力，将因自身利益对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响。

**第二十八条** 下列因素可能与评价此类不利影响的严重程度相关：

（一）注册会计师对客户的业务性质、经营复杂程度、业务具体要求，以及拟执行工作的目的、性质和范围的了解；

（二）注册会计师对相关行业或业务对象的了解；

（三）注册会计师拥有的与相关监管或报告要求有关的经验；

（四）会计师事务所存在质量控制政策和程序，以合理保证仅承接能够胜任的业务。

**第二十九条** 举例来说，下列防范措施可能能够应对上述因自身利益产生的不利影响：

（一）分派足够的、具有必要胜任能力的项目组成员；

（二）就执行业务的合理时间安排与客户达成一致意见；

（三）在必要时利用专家的工作。

## **第二节 专业服务委托的变更**

**第三十条** 当注册会计师遇到下列情况时，应当确定是否有理由拒绝承接该项业务：

（一）潜在客户要求其取代另一注册会计师；

（二）考虑以投标方式接替另一注册会计师执行的业务；

（三）考虑执行某些工作作为对另一注册会计师工作的补充。

**第三十一条** 拒绝承接业务可能有多种原因，如无法采取防范措

施以应对因某些事实和情况产生的不利影响。例如，如果注册会计师并未知悉所有相关事实就承接业务，可能因自身利益对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响。

**第三十二条** 如果客户要求注册会计师执行某些工作以作为对现任或前任注册会计师工作的补充，可能因自身利益对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响。例如，这种不利影响可能产生于缺乏完整的信息。

**第三十三条** 在评价此类不利影响的严重程度时，相关的考虑因素之一是：投标书中是否已声明，注册会计师在承接业务前需要与现任或前任注册会计师取得联系。这种联系可以使注册会计师有机会了解到是否存在不应当接受委托的理由。

**第三十四条** 举例来说，下列防范措施可能能够应对上述因自身利益产生的不利影响：

（一）要求现任或前任注册会计师提供其已知的信息，这些信息是指现任或前任注册会计师认为，拟接任注册会计师在作出是否承接业务的决定前需要了解的信息。例如，拟接任注册会计师通过询问现任或前任注册会计师，可能发现某些以前未发现的相关事实，也可能了解到客户与现任或前任注册会计师的意见不一致，从而可能影响是否承接业务委托的决策。

（二）从其他渠道获取信息，例如通过向第三方进行询问，或者对客户的高级管理层或治理层实施背景调查。

**第三十五条** 在与现任或前任注册会计师沟通前，拟接任注册会

计师通常需要征得客户同意，最好能够取得客户的书面同意。

如果不能与现任或前任注册会计师沟通，拟接任注册会计师应当采取其他适当措施获取与可能产生的不利影响相关的信息。

**第三十六条** 当被要求对拟接任注册会计师的沟通作出答复时，现任或前任注册会计师应当：

- （一）遵守相关法律法规的要求；
- （二）实事求是、清晰明了地提供相关信息。

**第三十七条** 在与拟接任注册会计师沟通时，现任或前任注册会计师仍然需要遵循保密原则。现任或前任注册会计师是否可以或必须与拟接任注册会计师讨论客户的相关事务，取决于下列事项：

- （一）业务的性质；
- （二）现任或前任注册会计师是否已征得客户的同意进行讨论；
- （三）与此类沟通和披露相关的法律法规或道德要求。

**第三十八条** 在财务报表审计或审阅业务中，注册会计师应当要求现任或前任注册会计师提供已知的相关事实或情况，即现任或前任注册会计师认为拟接任注册会计师在作出是否承接业务的决定前需要了解的事实或情况。除非存在本守则第一百零四条至第一百零五条规定的违反法律法规或涉嫌违反法律法规的情况，则：

（一）如果客户同意现任或前任注册会计师披露相关事实或情况，现任或前任注册会计师应当实事求是、清晰明了地提供信息；

（二）如果客户拒绝同意现任或前任注册会计师与拟接任注册会计师讨论客户相关事务，则现任或前任注册会计师应当向拟接任注册

会计师披露该事实，拟接任注册会计师应当在确定是否接受委托时审慎考虑客户拒绝同意沟通的这一事实。

### **第三节 客户关系和业务的保持**

**第三十九条** 在连续业务中，注册会计师应当定期评价是否继续保持该业务。

在承接某项业务之后，注册会计师可能发现对职业道德基本原则的潜在不利影响，这种不利影响如果在承接之前知悉，可能导致注册会计师拒绝承接该项业务。例如，注册会计师可能发现客户实施不当的盈余管理，或者资产负债表中的估值不当，这些事项可能因自身利益对诚信原则产生不利影响。

### **第四节 利用专家的工作**

**第四十条** 如果拟利用专家的工作，注册会计师应当确定对专家的利用是否可靠。

在确定是否利用专家的工作时，注册会计师需要考虑下列因素：

- （一）专家的声望和专长；
- （二）专家可获得的资源；
- （三）适用的职业准则的规定。

与上述因素有关的信息可以通过注册会计师以前与专家的交往或向他人咨询获得。

## **第四章 第二次意见**

**第四十一条** 注册会计师可能被要求就某实体亲自或以其名义运用相关准则处理特定交易或事项的情况提供第二次意见，而这一实



体并非注册会计师的现有客户。向非现有客户提供第二次意见可能因自身利益或其他原因对职业道德基本原则产生不利影响。

如果第二次意见不是以前任或现任注册会计师所获得的相同事实为基础，或依据的证据不充分，可能对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响。例如，可能因自身利益对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响。

与评价此类不利影响相关的因素是寻求第二次意见的具体情形，以及在运用职业判断时可获得的所有其他事实和假设。

举例来说，下列防范措施可能能够应对此类因自身利益产生的不利影响：

- （一）征得客户同意与现任或前任注册会计师沟通；
- （二）在与客户沟通中说明注册会计师发表专业意见的局限性；
- （三）向现任或前任注册会计师提供第二次意见的副本。

**第四十二条** 如果要求提供第二次意见的实体不允许与现任或前任注册会计师沟通，注册会计师应当决定是否提供第二次意见。

## **第五章 收 费**

### **第一节 收费水平**

**第四十三条** 会计师事务所在确定收费水平时应当主要考虑下列因素：

- （一）专业服务所需的知识和技能；
- （二）所需专业人员的水平和经验；
- （三）各级别专业人员提供服务所需的时间；

(四) 提供专业服务所需承担的责任。

在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下，收费通常以每一专业人员适当的小时收费标准或日收费标准为基础计算。

**第四十四条** 收费报价水平可能影响注册会计师按照职业准则提供专业服务的能力。注册会计师可以提供任何报价，只要该报价水平被认为是合理的。报价水平低于另一注册会计师的报价并非不道德，然而，如果报价水平过低，以致注册会计师难以按照适用的职业准则执行业务，则可能因自身利益对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响。

下列因素可能与评价不利影响的严重程度相关：

(一) 客户是否了解业务约定条款，特别是确定收费的基础以及在此报价范围内所能提供的服务；

(二) 收费水平是否已由独立第三方（如相关监管部门）作出规定。

举例来说，下列防范措施可能能够应对这种因自身利益产生的不利影响：

(一) 调整收费水平或业务范围；

(二) 由适当的复核人员复核已执行的工作。

## 第二节 或有收费

**第四十五条** 除非法律法规允许，注册会计师不得以或有收费方式提供鉴证服务，收费与否或收费多少不得以鉴证工作结果或实现特定目的为条件。

**第四十六条** 尽管某些非鉴证服务可以采用或有收费的形式，或有收费仍然有可能对职业道德基本原则产生不利影响，特别是在某些情况下可能因自身利益对客观公正原则产生不利影响。

下列因素可能与评价此类不利影响的严重程度相关：

（一）业务的性质；

（二）可能的收费金额区间；

（三）确定收费的基础；

（四）向报告的预期使用者披露注册会计师所执行的工作以及收费的计算基础；

（五）会计师事务所的质量控制政策和程序；

（六）是否由独立第三方复核交易和提供服务的结果；

（七）收费水平是否已由独立第三方（如监管部门）作出规定。

举例来说，下列防范措施可能能够应对上述因自身利益产生的不利影响：

（一）由未参与提供非鉴证服务的适当复核人员复核注册会计师已执行的工作；

（二）预先就收费的基础与客户达成书面协议。

### **第三节 介绍费或佣金**

**第四十七条** 如果注册会计师支付或收取与客户有关介绍费或佣金，将因自身利益对客观公正、专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响。此类介绍费或佣金的例子包括：

（一）现任注册会计师无法提供客户所需的某些特定服务，其他

注册会计师为获得该业务而支付介绍费；

（二）注册会计师不提供现有客户所要求的特定服务，而将该客户介绍给其他注册会计师或专家，从而收取介绍费；

（三）因向客户销售商品或劳务而从第三方（如软件销售商）收取的佣金。

举例来说，下列防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平：

（一）针对与第三方向客户销售商品或服务相关的佣金安排，预先征得客户同意；

（二）向客户披露因介绍服务或产品而向其他方支付或收取的介绍费或佣金。

**第四十八条** 注册会计师可能收购其他会计师事务所的全部或一部分，而向其原所有者、继承人支付款项，这种支付不被视为本节所指的介绍费或佣金。

## **第六章 利益诱惑（包括礼品和款待）**

### **第一节 一般规定**

**第四十九条** 注册会计师提供或接受利益诱惑，可能因自身利益、密切关系或外在压力对职业道德基本原则产生不利影响，尤其可能对诚信、客观公正、良好职业行为原则产生不利影响。注册会计师应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对此类不利影响。

**第五十条** 利益诱惑是指用以影响其他人员行为的物质、事件或行为，但利益诱惑并不一定具有不当影响该人员行为的意图。利益诱惑范围广泛，小到注册会计师和客户之间微不足道的正常交往，大到

可能违反法律法规的行为。利益诱惑可能采取多种形式，例如：

- （一）礼品；
- （二）款待；
- （三）娱乐活动；
- （四）政治性或慈善性捐助；
- （五）表示友谊或忠诚；
- （六）工作岗位或其他商业机会；
- （七）特殊待遇、权利或优先权。

**第五十一条** 法律法规可能禁止在特定情况下提供或接受利益诱惑，如有关反腐败和反贿赂的法律法规。注册会计师应当了解并遵守相关法律法规的规定。

然而，即使法律法规未予禁止，在某些情况下，注册会计师提供或接受利益诱惑仍有可能对职业道德基本原则产生不利影响。

## 第二节 意图不当影响行为的利益诱惑

**第五十二条** 注册会计师不得提供或授意他人提供任何意图不当影响接受方或其他人员行为的利益诱惑，也不得有任何理性且掌握充分信息的第三方可能会视为提供这种利益诱惑的行为。

**第五十三条** 注册会计师不得接受或授意他人接受任何意图不当影响接受方或其他人员行为的利益诱惑，无论这种利益诱惑是注册会计师认为存在不当影响意图的利益诱惑，还是理性且掌握充分信息的第三方可能会视为存在不当影响意图的利益诱惑。

**第五十四条** 如果某项利益诱惑导致某人以不道德的方式行事，

则被视为不当影响该人员的行为。此类不当影响的对象既可以是利益诱惑的接受方，也可以是与接受方存在某些关系的其他人员。在考虑什么构成不当行为时，职业道德基本原则提供了一个适当的参考框架。

**第五十五条** 注册会计师提供或接受，或者授意他人提供或接受意图不当影响接受方或其他人员行为的利益诱惑，可能违反诚信原则。

**第五十六条** 在确定是否可能存在不当影响行为的意图时，注册会计师需要运用职业判断。注册会计师需要考虑下列因素：

（一）利益诱惑的性质、频繁程度、价值和累积影响；

（二）提供利益诱惑的时间，这一因素需要结合该利益诱惑可能影响的行动或决策来考虑；

（三）利益诱惑是否符合具体情形下的惯例或习俗，例如，在节日或婚礼上赠送礼品；

（四）利益诱惑是否从属于专业服务，例如，提供或接受与商务会议有关的午餐；

（五）所提供的利益诱惑是仅限于个别接受方还是可以提供给更为广泛的群体，更为广泛的群体可能来自会计师事务所内部或外部，如其他客户或供应商；

（六）提供或接受利益诱惑的人员在会计师事务所或客户中担任的角色和职位；

（七）注册会计师是否知悉或有理由相信接受该利益诱惑可能违反客户的政策和程序；

（八）提供利益诱惑的透明程度；

(九) 该利益诱惑是否由接受方要求或索取；

(十) 利益诱惑提供方以前的行为或声誉。

**第五十七条** 如果注册会计师知悉被提供的利益诱惑可能存在或被认为存在不当影响行为的意图，即使满足本守则第五十二条至第五十三条的要求，仍可能对职业道德基本原则产生不利影响。

举例来说，下列防范措施可能能够应对上述不利影响：

(一) 就该诱惑的情况告知会计师事务所的高级管理层或客户治理层；

(二) 修改或终止与客户之间的业务关系。

### **第三节 无不当影响行为意图的利益诱惑**

**第五十八条** 如果注册会计师认为某项利益诱惑不存在不当影响接受方或其他人员行为的意图，应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对可能因该利益诱惑产生的不利影响。

**第五十九条** 即使注册会计师得出结论认为某项利益诱惑无不当影响行为的意图，提供或接受此类利益诱惑仍可能对职业道德基本原则产生不利影响。以下是一些不利影响的示例：

(一) 注册会计师在向客户提供公司理财服务的同时，受到客户潜在收购方的款待，可能因自身利益产生不利影响；

(二) 注册会计师经常邀请现有客户或潜在客户观看体育赛事，可能因密切关系产生不利影响；

(三) 注册会计师受到客户的款待，而该款待一旦被公开，其性质可能被认为是不适当的，这种情况可能因外在压力产生不利影响。

**第六十条** 在评价因提供或接受此类利益诱惑产生的不利影响的严重程度时，注册会计师需要考虑与本守则第五十六条的规定相同的因素。

**第六十一条** 举例来说，下列防范措施可能能够消除因此类利益诱惑产生的不利影响：

（一）拒绝接受或提供利益诱惑；

（二）将向客户提供专业服务的责任移交给其他人员，并且注册会计师没有理由相信该人员在提供专业服务时可能会受到不利影响。

**第六十二条** 举例来说，下列防范措施可能能够将提供或接受此类利益诱惑产生的不利影响降低至可接受的水平：

（一）就提供或接受利益诱惑的事情，与会计师事务所或客户的高级管理层保持透明；

（二）在会计师事务所高级管理层或其他负责会计师事务所职业道德合规性的人员监控的，或者由客户维护的日志中登记该利益诱惑；

（三）针对提供利益诱惑的客户，由未参与提供专业服务的适当复核人员复核注册会计师已执行的工作或作出的决策；

（四）在接受利益诱惑之后将其捐赠给慈善机构，并向会计师事务所高级管理层成员或提供利益诱惑的人员适当披露该项捐赠；

（五）支付所接受利益诱惑（如款待）的价值；

（六）在收到利益诱惑（如礼品）后尽快将其返还给提供者。

**第六十三条** 如果某项利益诱惑无不当影响行为的意图，并且从性质和金额上都明显微不足道，则注册会计师可以认为因该利益诱惑



产生的不利影响处于可接受的水平。

#### **第四节 主要近亲属或其他近亲属**

**第六十四条** 注册会计师应当对下列可能对职业道德基本原则产生不利影响的情况保持警惕：

（一）注册会计师的主要近亲属或其他近亲属向现有客户或潜在客户提供利益诱惑；

（二）现有客户或潜在客户向注册会计师的主要近亲属或其他近亲属提供利益诱惑。

**第六十五条** 如果注册会计师知悉其主要近亲属或其他近亲属提供或接受某项利益诱惑，并得出结论认为该利益诱惑可能存在不当影响注册会计师或客户行为的意图，或者理性且掌握充分信息的第三方可能会认为存在此类意图，则注册会计师应当建议该近亲属拒绝提供或接受此类利益诱惑。

**第六十六条** 除本守则第五十六条规定的因素外，在确定是否可能存在不当影响行为的意图时，另一个相关因素是下列人员之间关系的性质和密切程度：

（一）注册会计师与其主要近亲属或其他近亲属；

（二）主要近亲属或其他近亲属与现有客户或潜在客户；

（三）注册会计师与现有客户或潜在客户。

例如，注册会计师为某客户提供针对某项预期销售活动的商业估值服务，而该客户向注册会计师的配偶提供正常招聘流程之外的就业机会，就可能表明存在此类意图。

**第六十七条** 本守则第五十七条第二款中的举例也与应对存在不当影响行为意图时可能产生的不利影响相关，即使注册会计师的主要近亲属或其他近亲属已经听从了注册会计师根据本守则第六十五条的规定提供的建议。

**第六十八条** 如果注册会计师发现存在本守则第六十四条所述的情况，下列情况可能对职业道德基本原则产生不利影响：

（一）主要近亲属或其他近亲属未接受注册会计师根据本守则第六十五条的规定提供的建议，提供或接受了利益诱惑；

（二）注册会计师没有理由相信可能存在不当影响注册会计师或者现有客户或潜在客户行为的意图。

## **第五节 其他方面的考虑**

**第六十九条** 如果注册会计师遇到或知悉客户或者在客户指导下工作的人员提供的利益诱惑可能导致违反或涉嫌违反法律法规，则适用本守则第八章的规定。

**第七十条** 如果审计客户向会计师事务所、网络事务所或审计项目组成员提供礼品或款待，注册会计师还需要遵守《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》第五章的规定。

**第七十一条** 如果鉴证客户向会计师事务所或鉴证业务项目组成员提供礼品或款待，注册会计师还需要遵守《中国注册会计师职业道德守则第5号——其他鉴证业务对独立性的要求》第四章的规定。

## **第七章 保管客户资产**

**第七十二条** 持有客户资产可能因自身利益或其他原因而对客观公正、良好职业行为原则产生不利影响。因此，除非法律法规允许或要求，并且满足相关条件，注册会计师不得提供保管客户资金或其他资产的服务。

**第七十三条** 在承接客户关系或某项业务时，对于可能涉及保管客户资产的服务，注册会计师应当实施下列程序：

- （一）询问资产的来源；
- （二）考虑应履行的相关法定义务。

询问客户资产的来源可能有助于发现诸如客户资产来源于非法活动（如洗钱）等情形。在这种情况下，可能对职业道德基本原则产生不利影响，本守则第八章的规定适用。

**第七十四条** 注册会计师如果接受委托保管客户资金或其他资产，应当符合下列要求：

- （一）遵守所有与保管资产和履行报告义务相关的法律法规；
- （二）将客户资金或其他资产与其个人或会计师事务所的资产分开；
- （三）仅按照预定用途使用客户资金或其他资产；
- （四）随时准备向相关人员报告资产状况及产生的收入、红利或利得。

## **第八章 应对违反法律法规行为**

### **第一节 一般规定**

**第七十五条** 注册会计师在向客户提供专业服务的过程中，可能

遇到或知悉客户某种违反法律法规或涉嫌违反法律法规的行为。当注册会计师注意到这种违反或涉嫌违反法律法规的行为时，可能因自身利益或外在压力对诚信和良好职业行为原则产生不利影响。注册会计师应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对此类不利影响。

**第七十六条** 本章所称的法律法规，不包括企业会计准则等财务报告编制基础，通常包括下列两种类型：

（一）通常对决定客户财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规；

（二）对决定客户财务报表中的金额和披露没有直接影响的其他法律法规，但遵守这些法律法规对被审计单位的经营活动、持续经营能力或避免大额罚款至关重要。

**第七十七条** 在应对违反法律法规或涉嫌违反法律法规的行为时，注册会计师的目标是：

（一）遵循诚信和良好职业行为原则；

（二）通过提醒客户的管理层或治理层（如适用），使其能够纠正或减轻违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为可能造成的后果，或者阻止尚未发生的违反法律法规行为；

（三）采取有助于维护公众利益的进一步措施。

**第七十八条** 违反法律法规行为包括下列各方有意或无意地违背除适用的财务报告编制基础以外的现行法律法规的行为：

（一）客户；

（二）客户的管理层或治理层；

(三) 为客户提供服务或在客户指导下工作的人员。

**第七十九条** 举例来说，本章所述的法律法规包括涉及下列方面的法律法规：

- (一) 舞弊、腐败和贿赂；
- (二) 洗钱、资助恐怖主义和犯罪收益；
- (三) 证券市场和交易；
- (四) 银行、其他金融产品和服务；
- (五) 数据保护；
- (六) 税务、养老金负债和支付；
- (七) 环境保护；
- (八) 公共健康与安全。

**第八十条** 违反法律法规行为可能给客户带来罚款、诉讼或其他后果，从而可能对财务报表产生重大影响。更重要的是，违反法律法规行为可能对投资者、债权人、员工或社会公众造成实质性损害，从而引发更为广泛的公众利益后果。就本章而言，造成实质性损害的违反法律法规行为是指对上述任何一方在财务或非财务方面产生严重不利后果的行为。举例来说，这些行为包括实施舞弊导致投资者遭受重大财产损失，或者违反与环境保护相关的法律法规从而危害员工或社会公众的健康或安全。

**第八十一条** 某些法律法规可能已就注册会计师如何处理违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为作出规定，这些规定可能与本章的规定不同或超出了本章的规定。当遇到相关违反法律法规或涉嫌违反

法律法规的行为时，注册会计师应当了解并遵守这些法律法规，包括下列相关要求：

（一）向适当的主管机关报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规事项的要求；

（二）禁止引起客户警觉的要求。

举例来说，与反洗钱相关的法律法规可能有禁止向客户示警的要求。

**第八十二条** 无论客户属于什么性质的实体，无论客户是否属于公众利益实体，本章的规定均适用。

**第八十三条** 如果注册会计师遇到或知悉的事项明显不重要，则无须遵守本章的规定。在判断事项是否明显不重要时，注册会计师需要考虑事项的性质及其对客户、利益相关方和社会公众的影响（财务或其他影响）。

**第八十四条** 本章的规定和指引不涉及下列行为：

（一）与客户经营活动无关的个人不当行为；

（二）本守则第七十八条所列示的各方之外其他方的违反法律法规行为。例如，客户委托注册会计师对第三方实体实施尽职调查，该第三方存在的违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，不属于本章规范的范围。

然而，注册会计师仍可能认为本章中的相关规定对于应对上述行为是有用的。

## 第二节 管理层和治理层的责任

**第八十五条** 客户的管理层负责在治理层的监督下确保客户的经营活 动遵守法律法规。管理层和治理层也负责识别和应对下列各方的违反法律法规行为：

- （一）客户；
- （二）治理层成员；
- （三）管理层成员；
- （四）为客户服务或在客户指导下工作的人员。

### **第三节 注册会计师的责任**

**第八十六条** 如果注册会计师知悉适用于本章规定的违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，应当及时采取行动。为确保及时采取行动，注册会计师应当同时考虑下列事项：

- （一）该行为的性质；
- （二）该行为可能对客户、投资者、债权人、员工或社会公众利益造成的损害。

### **第四节 与财务报表审计相关的违反法律法规行为**

**第八十七条** 在财务报表审计中，如果注册会计师知悉违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，应当了解相关事项。这种了解应当包括违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的性质，以及这种行为在什么情况下发生。

**第八十八条** 注册会计师可能在执行业务的过程中或通过其他方提供的信息知悉违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为。

**第八十九条** 在了解相关事项时，注册会计师需要运用专业知识

和技能，以及职业判断。然而，本守则并不要求注册会计师对法律法规的了解程度超过执行业务所需的了解程度。某一行为是否构成违反法律法规行为，最终需要通过法院或其他适当的审判机构来判定。

**第九十条** 根据事项的性质和重要程度，注册会计师可以在遵循保密原则的前提下，向会计师事务所、网络事务所或专业机构的人员，或者法律顾问进行咨询。

**第九十一条** 如果注册会计师识别出或怀疑存在已经发生或可能发生的违反法律法规行为，应当与适当级别的管理层和治理层（如适用）讨论。

讨论的目的是澄清注册会计师对该事项以及潜在后果的了解。这种讨论也可能能够促使管理层或治理层对该事项展开调查。

**第九十二条** 注册会计师需要运用职业判断来确定与哪个适当级别的管理层讨论该事项。注册会计师需要考虑下列因素：

- （一）事项的性质和情况；
- （二）事项涉及或可能涉及的人员；
- （三）存在串通的可能性；
- （四）事项的潜在后果；
- （五）该级别的管理层是否能够调查该事项并采取适当行动。

**第九十三条** 适当级别的管理层通常至少比该事项涉及或可能涉及的人员高一级。在集团的背景下，适当级别可能是对客户实施控制的实体的管理层。

**第九十四条** 在适当的情况下，注册会计师还可以考虑与内部审



计人员讨论该事项。

**第九十五条** 如果注册会计师认为违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为涉及管理层，应当与治理层讨论该事项。

**第九十六条** 在与管理层和治理层（如适用）讨论违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为时，注册会计师应当建议其及时采取适当的行动，以便能够实现下列目的：

（一）纠正或减轻违反法律法规行为的后果；

（二）阻止尚未发生的违反法律法规行为；

（三）如果法律法规有要求，或为了维护公众利益，向适当的主管机关报告该事项。

**第九十七条** 注册会计师应当考虑管理层和治理层是否了解其对违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为应当承担的法律责任。

如果管理层和治理层不了解其应当承担的法律责任，注册会计师可以向其提供适当的信息来源或推荐其寻求法律建议。

**第九十八条** 注册会计师应当遵守下列要求：

（一）适用的法律法规，包括向适当的主管机关报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的法律法规；

（二）中国注册会计师审计准则，尤其是与下列方面相关的要求：

1.识别和应对违反法律法规行为，包括舞弊行为；

2.与治理层的沟通；

3.考虑违反法律法规行为或涉嫌违反法律法规行为对审计报告的影响。

某些法律法规可能规定了向适当的主管机关报告违反法律法规行为或涉嫌违反法律法规行为的期限要求。

**第九十九条** 在集团审计中，下列两种情况下，如果注册会计师知悉违反法律法规行为或涉嫌违反法律法规行为涉及某组成部分，除非法律法规禁止，否则注册会计师应当与集团项目合伙人沟通该事项：

（一）出于执行集团财务报表审计的目的，集团项目组要求注册会计师对与组成部分相关的财务信息执行工作；

（二）出于执行集团审计之外的目的（如法定审计），注册会计师接受委托对组成部分财务报表执行审计。

注册会计师除了按照本章的相关规定作出应对外，还应当与集团项目合伙人进行沟通。沟通的目的是使集团项目合伙人知悉该事项，并确定在集团审计中是否需要按照本章的规定应对该事项以及如何应对该事项。无论集团项目合伙人是否与注册会计师处于同一会计师事务所或网络，本条的规定均适用。

**第一百条** 在集团审计中，如果集团项目合伙人知悉违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，应当考虑该事项是否涉及下列组成部分：

（一）出于集团财务报表审计的目的，需要对其财务报表执行某些工作的组成部分；

（二）出于集团财务报表审计之外的目的（如法定审计），需要对其财务报表执行审计的组成部分。

注册会计师除应当按照本章的规定应对涉及集团审计的事项外，还应当考虑该事项。

**第一百零一条** 如果违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为可能涉及本守则第一百条第一款第（一）至（二）项提及的组成部分，除非法律法规禁止，集团项目合伙人应当采取适当措施向执行组成部分工作的人员沟通该事项。在必要时，集团项目合伙人应当就第一百条第一款第（二）项规定的相关组成部分是否需要审计，以及在可行范围内确定审计人员的身份进行适当的询问（询问管理层或获取公开信息）。

沟通的目的是使负责组成部分工作的人员知悉该事项并确定是否按照本章的规定应对该事项以及如何应对。无论集团项目合伙人是否与在组成部分工作的人员处于同一会计师事务所或网络，该沟通要求均适用。

**第一百零二条** 针对本守则第九十一条第一款所述的与适当级别管理层和治理层（如适用）的讨论，注册会计师应当评估管理层和治理层（如适用）应对的适当性。在评估时，注册会计师需要考虑下列因素：

- （一）应对是否及时；
- （二）违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为是否被充分调查；
- （三）是否已采取或正在采取相关行动以纠正或减轻违反法律法规行为；
- （四）是否已采取或正在采取相关行动以阻止尚未发生的违反法律法规行为；
- （五）是否已采取或正在采取相关行动以降低再次发生类似事件

的风险，例如，追加控制程序或进行培训；

（六）是否向适当的主管机关报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为。如果已报告，该报告是否充分。

**第一百零三条** 注册会计师应当根据管理层和治理层（如适用）的应对确定是否需要出于维护公众利益的目的而采取进一步行动。

在确定是否需要采取进一步行动，以及进一步行动的性质和范围时，注册会计师需要考虑下列因素：

（一）法律法规框架；

（二）情况的紧迫性；

（三）事项对客户影响的广泛程度；

（四）注册会计师是否仍对管理层和治理层（如适用）的诚信抱有信心；

（五）违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为是否很可能再次发生；

（六）是否存在对实体、投资者、债权人、员工或社会公众已造成或可能造成实质性损害的可靠证据。

举例来说，下列情况可能导致注册会计师不再对管理层和治理层（如适用）的诚信抱有信心：

（一）注册会计师怀疑或有证据表明该管理层和治理层曾经参与或曾有意参与违反法律法规行为；

（二）注册会计师意识到该管理层或治理层并未根据法律法规的规定，在合理的时间内及时向适当的主管机关报告或授权他人报告。

**第一百零四条** 注册会计师应当运用职业判断确定是否需要采取进一步行动，以及进一步行动的性质和范围。在作出职业判断时，注册会计师应当考虑理性且掌握充分信息的第三方是否很可能认为其行为符合公众利益。

注册会计师可以采取的进一步行动包括：

（一）向适当的机构报告这一事项，即使不存在任何法定报告要求；

（二）在法律法规允许的前提下，解除业务约定。

解除业务约定并不能代替注册会计师为实现本章所述的目的而可能需要采取的其他行动。然而，在某些国家或地区，注册会计师可能被限制采取进一步行动。在这些情况下，解除业务约定可能是唯一可采取的行动。

**第一百零五条** 如果注册会计师根据本守则第一百零三条第一款和第一百零四条第二款的规定解除业务约定，应当按照后任注册会计师的要求提供所有与违反法律法规行为或涉嫌违反法律法规行为相关的信息。即使客户拒绝允许与后任注册会计师讨论这些事项，这一要求仍然适用，除非法律法规禁止。

需要提供的相关信息是指，前任注册会计师认为，后任注册会计师在决定是否接受审计委托之前需要了解的相关信息。

**第一百零六条** 如果后任注册会计师无法与前任注册会计师沟通，应当采取适当措施通过其他方式获取有关业务委托变动的信息。其他方式包括询问第三方或者对管理层或治理层实施背景调查。

**第一百零七条** 对事项的评估可能涉及复杂的分析和判断，注册会计师需要考虑下列事项：

（一）内部咨询；

（二）获取法律建议，以了解注册会计师可能的选择以及采取任何特定行动可能产生的职业或法律后果；

（三）在遵循保密原则的前提下向监管机构或专业机构咨询。

**第一百零八条** 向适当机构披露该事项的目的是为了使该机构对事项展开调查并采取符合公众利益的行动。如果法律法规禁止向适当的机构披露该事项，则注册会计师不应披露。

**第一百零九条** 注册会计师在确定是否向适当的机构披露该事项时，需要考虑该事项可能对投资者、债权人、员工或社会公众产生的实际或潜在损害的性质和严重程度。举例来说，在下列情况下，向适当的机构披露该事项可能是适当的：

（一）该实体实施贿赂行为（如为获取大额合同而对当地或境外政府官员实施贿赂）；

（二）该实体正在接受管制，而该事项的严重程度足以威胁到其营业资格；

（三）该实体在证券交易所上市，而该事项可能对该实体的证券在市场上公平有序交易产生不利影响，或对金融市场构成系统性风险；

（四）该实体很可能销售危害公众健康或安全的产品；

（五）该实体在向其客户推销一项协助逃税的方案。

**第一百一十条** 确定是否提供此类披露也可能取决于下列外部

因素：

（一）是否存在能够接收此类信息并促使此类事项得以调查并确定拟采取的行动的适当机构。什么样的机构是适当的，取决于该事项的性质。例如，如果事项涉及虚假财务报告，则适当的机构是财政部门和证券监管机构，如果事项涉及违反与环境相关的法律法规，则适当的机构是环境保护机构；

（二）是否存在相关法律法规能够针对民事、刑事、职业责任或报复行为提供强有力且可靠的保护（如与举报相关的法律法规）；

（三）是否可能对注册会计师或其他人员的人身安全造成威胁。

**第一百一十一条** 如果注册会计师确定向适当的机构报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为是适当的，则这种报告不违反保密原则。在进行报告时，注册会计师应当实事求是并保持谨慎。注册会计师还应当考虑是否告知客户自己将向适当机构报告这一事实。

**第一百一十二条** 在某些情况下，注册会计师可能知悉即将发生某些可能对投资者、债权人、员工或社会公众造成实质性损害的违反法律法规行为。注册会计师应当首先考虑与该实体的管理层或治理层讨论该事项是否适当，并运用职业判断确定是否向适当的主管机关报告该事项，以阻止或减轻此类即将发生的违反法律法规行为。在报告时，注册会计师应当遵守《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》第二十三条第（四）项的规定。

**第一百一十三条** 针对违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，注册会计师应当记录下列事项：

(一) 管理层和治理层（如适用）是如何应对该事项的；

(二) 在实施理性且掌握充分信息的第三方测试后，注册会计师考虑采取的行动、作出的判断和作出的决策；

(三) 注册会计师如何确保其履行了本守则第一百零三条第一款规定的责任。

**第一百一十四条** 本守则第一百一十三条的规定是对中国注册会计师审计准则中审计工作底稿要求的补充。中国注册会计师审计准则对执行财务报表审计的注册会计师提出下列要求：

(一) 编制的审计工作底稿应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断；

(二) 记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论，包括所讨论的重大事项的性质以及讨论的时间、地点和参加人员；

(三) 记录已识别或怀疑存在的违反法律法规行为，以及与管理层、治理层（如适用）以及被审计单位以外其他人员讨论的结果。

## **第五节 与其他业务相关的违反法律法规行为**

**第一百一十五条** 如果注册会计师在提供财务报表审计以外的其他专业服务时，知悉有关违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的信息，注册会计师应当了解相关事项。这种了解应当包括违反法律法规行为的性质以及该行为在何处情况下可能发生。

**第一百一十六条** 在了解和应对违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为时，注册会计师需要运用专业知识、技能和职业判断。然而，



本守则并不要求注册会计师对法律法规的了解程度超出其执行业务所需的了解程度。某一行为是否构成违反法律法规行为，需要法院或其他适当机构作出裁决。

**第一百一十七条** 根据事项的性质和重要程度，注册会计师可以在遵循保密原则的前提下向会计师事务所、网络事务所或专业机构内的其他人员或者法律顾问进行咨询。

**第一百一十八条** 如果注册会计师识别出或怀疑存在已发生或可能发生的违反法律法规行为，应当与适当级别的管理层讨论。如果注册会计师能够与治理层沟通，还应当在适当情况下与治理层讨论该事项。讨论的目的是澄清注册会计师对该事项以及潜在后果的了解。这种讨论也可能能够促使管理层或治理层对该事项展开调查。

**第一百一十九条** 注册会计师需要运用职业判断来确定与哪个适当级别的管理层讨论该事项。注册会计师需要考虑下列因素：

- （一）事项的性质和情况；
- （二）事项涉及或可能涉及的人员；
- （三）存在串通的可能性；
- （四）事项的潜在后果；
- （五）该级别的管理层是否能够调查该事项并采取适当行动。

**第一百二十条** 如果注册会计师为下列实体提供非审计服务时知悉违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，除非法律法规禁止，否则应当在会计师事务所内沟通该行为：

- （一）会计师事务所的审计客户；

(二) 会计师事务所审计客户的组成部分。

注册会计师应当按照会计师事务所的政策和流程进行沟通，如果缺少此类政策和流程，应当直接与审计项目合伙人沟通。

**第一百二十一条** 如果注册会计师为下列实体提供非审计服务时知悉违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，应当考虑是否就该行为与网络事务所沟通：

(一) 网络事务所的审计客户；

(二) 网络事务所审计客户的组成部分。

注册会计师应当按照网络的政策和流程进行沟通，如果缺少此类政策和流程，应当直接与审计项目合伙人沟通。

**第一百二十二条** 如果注册会计师为满足下列条件之一的实体提供非审计服务时知悉违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，应当考虑是否与为客户提供审计服务的会计师事务所沟通该行为：

(一) 并非会计师事务所或网络事务所的审计客户；

(二) 并非会计师事务所或网络事务所审计客户的组成部分。

**第一百二十三条** 当注册会计师按照本守则第一百二十条至第一百二十二条的规定进行沟通时，需要考虑下列相关因素：

(一) 此类沟通是否违反法律法规的规定；

(二) 在对违反法律法规或涉嫌违反法律法规展开的持续调查中，是否存在由监管机构或检察机关施加的关于沟通的限制；

(三) 非审计服务的目的是否在于调查实体内潜在的违反法律法规行为以使该实体能够采取适当的行动；

(四) 管理层或治理层是否已就该事项告知实体的外部审计师；

(五) 该事项对财务报表审计的重要性。如果该事项涉及集团的组成部分，对集团财务报表审计的潜在重要性。

**第一百二十四条** 注册会计师按照本守则第一百二十条至第一百二十二条的规定进行沟通的目的在于，使审计项目合伙人知悉违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，并确定是否按照本章的规定应对该事项以及如何应对。

**第一百二十五条** 注册会计师还应当考虑是否需要为了维护公众利益而采取进一步行动。

在确定是否需要采取进一步行动，以及进一步行动的性质和范围时，注册会计师需要考虑下列因素：

(一) 法律法规框架；

(二) 管理层和治理层（如适用）应对的适当性和及时性；

(三) 情况的紧迫性；

(四) 管理层或治理层对该事项的参与程度；

(五) 对客户、投资者、债权人、员工或社会公众的利益造成实质性损害的可能性。

**第一百二十六条** 注册会计师可能采取的进一步行动可能包括：

(一) 向适当的机构报告该事项，即使不存在对此予以规范的法律法规；

(二) 在法律法规允许的情况下解除业务约定。

**第一百二十七条** 在考虑是否向适当的机构披露时，注册会计师

需要考虑下列因素：

（一）该披露行为是否与法律法规相抵触；

（二）在对违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为进行的持续调查中，是否存在监管机构或检察机关施加的关于披露的限制；

（三）非审计服务的目的是否在于调查实体内潜在的违反法律法规行为以使其能够采取适当的行动。

**第一百二十八条** 如果注册会计师确定向适当的机构报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为是适当的，则这种报告不违反保密原则。在进行报告时，注册会计师应当实事求是并保持谨慎。注册会计师还应当考虑是否告知客户自己将向适当机构报告这一事实。

**第一百二十九条** 在某些情况下，注册会计师可能知悉即将发生某些可能对投资者、债权人、员工或社会公众造成实质性损害的违反法律法规行为。注册会计师应当首先考虑与该实体的管理层或治理层讨论该事项是否适当，并运用职业判断确定是否向适当的主管机关报告该事项，以阻止或减轻此类即将发生的违反法律法规行为。在报告时，注册会计师应当遵守《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》第二十三条第（四）项的规定。

**第一百三十条** 注册会计师需要考虑下列事项：

（一）内部咨询；

（二）获取法律建议，以了解采取任何特定行动可能产生的职业或法律后果；

（三）在遵循保密原则的前提下向监管机构或专业机构咨询。

**第一百三十一条** 针对违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，本守则鼓励注册会计师记录下列事项：

- （一）事项本身；
- （二）与管理层和治理层（如适用）及其他方的讨论结果；
- （三）管理层和治理层（如适用）如何应对该事项；
- （四）注册会计师考虑的行动、作出的判断和采取的决策；
- （五）注册会计师如何确保其履行了本守则第一百二十五条第一款规定的责任。

# 中国注册会计师职业道德守则第 4 号 ——审计和审阅业务对独立性的要求

(征求意见稿)

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师职业行为，指导注册会计师运用职业道德概念框架，解决执行审计和审阅业务时遇到的独立性问题，制定本守则。

**第二条** 注册会计师在执行审计和审阅业务时，应当遵守相同的独立性要求。本守则对审计业务提出的独立性要求同样适用于审阅业务。

**第三条** 《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》要求会计师事务所制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员、其他受独立性要求约束的人员（包括网络事务所的人员，如适用）保持相关职业道德要求规定的独立性。中国注册会计师审计准则和审阅准则分别规定了项目合伙人和项目组在审计和审阅业务中的责任。会计师事务所内部的责任分配取决于其规模、结构和组织形式。本守则大部分条款并未明确规定会计师事务所内部各种人员对于独立性各自的责任，而只以会计师事务所提及。根据质量控制准则的规定，会计师事务所应当将采取特定行动的责任分配给某个人或团队（如审计

项目组)。此外，注册会计师个人也应当遵守与其个人的活动、利益或关系相关的所有规定。

## **第二章 基本要求**

### **第一节 一般规定**

**第四条** 注册会计师在执行审计业务时应当保持独立性。

**第五条** 独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性：

（一）实质上的独立性。实质上的独立性是一种内心状态，使得注册会计师在提出结论时不受损害职业判断的因素影响，诚信行事，遵循客观公正原则，保持职业怀疑；

（二）形式上的独立性。形式上的独立性是一种外在表现，使得一个理性且掌握充分信息的第三方，在权衡所有相关事实和情况后，认为会计师事务所或审计项目组成员没有损害诚信原则、客观公正原则或职业怀疑。

**第六条** 在执行审计和审阅业务时，注册会计师应当遵循职业道德基本原则，包括独立性原则，并运用职业道德概念框架识别、评价和应对可能对职业道德基本原则产生的不利影响。

### **第二节 公众利益实体**

**第七条** 本守则的某些条款仅适用于对公众利益实体的审计和审阅业务。

公众利益实体包括上市实体和下列实体：

（一）法律法规界定的公众利益实体；

（二）法律法规规定按照上市公司审计独立性的要求接受审计的

实体。

**第八条** 如果公众利益实体以外的其他实体拥有数量众多且分布广泛的利益相关者，注册会计师应当考虑是否将其作为公众利益实体对待。

需要考虑的因素包括：

（一）实体业务的性质（例如，银行、保险公司等金融机构通常以受托人的身份持有大量利益相关者的资产，通常视为公众利益实体）；

（二）实体的规模；

（三）员工的数量。

### 第三节 关联实体

**第九条** 在审计客户是上市实体的情况下，本守则所称审计客户包括该客户的所有关联实体。

在审计客户不是上市实体的情况下，本守则所称审计客户仅包括该客户直接或间接控制的关联实体。如果认为客户存在的关系或情形涉及其他关联实体，且与评价会计师事务所独立性相关，审计项目组在识别、评价对独立性的不利影响以及采取防范措施时，应当将其他关联实体包括在内。

### 第四节 保持独立性的期间

**第十条** 注册会计师应当在业务期间和财务报表涵盖的期间独立于审计客户。

业务期间自审计项目组开始执行审计业务之日起，至出具审计报



告之日止。如果审计业务具有连续性，业务期间结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终审计报告两者时间孰晚为准。

**第十一条** 如果一个实体委托会计师事务所对其财务报表发表意见，并且在该财务报表涵盖的期间或之后成为审计客户，会计师事务所应当确定下列因素是否对独立性产生不利影响：

（一）在财务报表涵盖的期间或之后、接受审计业务委托之前，与审计客户之间存在的经济利益或商业关系；

（二）会计师事务所或网络事务所以往向该审计客户提供的服务。

**第十二条** 如果在财务报表涵盖的期间或之后，在审计项目组开始执行审计业务之前，会计师事务所向审计客户提供了非鉴证服务，并且该非鉴证服务在审计期间不允许提供，则将对独立性产生不利影响。

会计师事务所应当评价提供的非鉴证服务对独立性产生的不利影响。如果不利影响超出可接受的水平，会计师事务所只有在采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平的前提下，才能接受审计业务。

举例来说，防范措施可能包括：

（一）由审计项目组以外的人员提供非鉴证服务；

（二）必要时由适当的复核人员复核审计和非鉴证工作；

（三）由不属于同一网络的其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果，或由其他会计师事务所重新执行非鉴证服务，并且所执行工作的范围能够使其承担责任。

## 第五节 与治理层的沟通

**第十三条** 注册会计师应当根据职业判断，定期就可能影响独立性的关系和其他事项与治理层沟通。

上述沟通使治理层能够：

（一）考虑会计师事务所在识别和评价对独立性的不利影响时作出的判断是否正确；

（二）考虑会计师事务所为消除不利影响或将其降低至可接受的水平所采取的防范措施是否适当；

（三）确定是否有必要采取适当的措施。

对于因外在压力和密切关系产生的不利影响，这种沟通尤其有效。

## 第六节 网络与网络事务所

**第十四条** 如果某一会计师事务所被视为网络事务所，应当与网络中其他会计师事务所的审计客户保持独立。

本守则对网络事务所独立性的要求，适用于所有符合网络事务所定义的实体，而无论该实体（如咨询公司或法律服务公司）本身是否为会计师事务所。

除非另有说明，本守则所称会计师事务所包括网络事务所。

**第十五条** 会计师事务所通常与其他会计师事务所或实体构成联合体，旨在增强提供专业服务的能力。这些联合体是否形成网络取决于具体情况，而不取决于会计师事务所或实体是否在法律上各自独立。

**第十六条** 在判断一个联合体是否形成网络时，注册会计师应当

考虑下列事项：

（一）运用职业判断来确定该联合体是否形成网络；

（二）考虑理性且掌握充分信息的第三方，在权衡所有相关事实和情况后，是否很可能认为该联合体形成网络；

（三）这种判断应当在整个联合体内部得到一致运用。

**第十七条** 如果一个联合体旨在通过合作实现下列目的，则应当被视为形成网络：

（一）明确旨在于各实体之间共享收益或分担成本；

（二）在各实体之间共享所有权、控制权或管理权；

（三）在各实体之间共享统一的质量控制政策和程序；

（四）在各实体之间共享同一经营战略；

（五）在各实体之间使用同一品牌；

（六）在各实体之间共享重要的专业资源。

**第十八条** 除本守则第十七条所述的情况外，构成联合体的会计师事务所和实体之间也可能存在其他安排使其形成网络。然而，如果一个联合体仅为方便介绍工作，并不符合形成网络的必要标准。

**第十九条** 针对本守则第十七条第（一）项所述的情况，如果联合体之间分担的成本不重要，或分担的成本仅限于与开发审计方法、编制审计手册或提供培训课程有关的成本，则不应当被视为网络。

如果会计师事务所与某一实体以联合方式提供服务或研发产品，虽然构成联合体，但不形成网络。

**第二十条** 针对本守则第十七条第（二）项所述的情况，共享所

有权、控制权或管理权可能通过合同或其他方式实现。

**第二十一条** 针对本守则第十七条第（三）项所述的情况，统一的质量控制政策和程序，是由联合体统一设计、实施和监控的质量控制政策和程序。

**第二十二条** 针对本守则第十七条第（四）项所述的情况，共享同一经营战略，是指实体之间通过协议实现共同的战略目标。

如果一个实体与其他实体仅以联合方式应邀提供专业服务，虽然构成联合体，但不形成网络。

**第二十三条** 针对本守则第十七条第（五）项所述的情况，同一品牌包括共同的名称或标志等。例如，当会计师事务所合伙人签署审计报告时，如果将共同的品牌作为会计师事务所名称的一部分或与其名称联系在一起，则该会计师事务所在使用同一品牌。

**第二十四条** 即使某一会计师事务所不属于某一网络，也不使用同一品牌作为会计师事务所名称的一部分，如果在文具或宣传材料上提及本所是某一会计师事务所联合体的成员，可能使人产生其属于某一网络的印象。为避免产生这种误解，会计师事务所应当慎重考虑如何描述这种成员关系。

**第二十五条** 针对本守则第十七条第（六）项所述的情况，专业资源包括下列方面：

（一）能够使各会计师事务所或实体之间交流诸如客户资料、收费安排和时间记录等信息的共享系统；

（二）合伙人和员工；

（三）技术部门，负责就鉴证业务中的技术或行业特定问题、交易或事项提供咨询；

（四）审计方法或审计手册；

（五）培训课程和设施。

**第二十六条** 注册会计师应当根据相关事实和情况，确定联合体共享的专业资源是否重要，并判断这些会计师事务所或实体是否为网络事务所。以下是一些判断共享的专业资源是否重要的例子：

（一）如果共享的资源仅限于通用的审计手册或审计方法，或仅限于培训资源，并不交流人员、客户信息或市场信息，则这些共享的资源很可能是不重要的；

（二）如果共享的资源涉及人员或信息交流，例如，存在一个共享的人力资源库，或者构建了一个共有的技术部门，用于向所有成员提供技术性建议，并要求所有成员予以遵循。在这种情况下，理性且掌握充分信息的第三方很可能认为共享的资源是重要的。

**第二十七条** 如果会计师事务所或网络转让了其业务的某一部分，虽然该部分不再与其有关联，但转让协议可能约定，允许该部分在一定期间内继续使用其名称或名称中的要素。在这种情况下，尽管两者使用共同的名称执业，但不属于以合作为目的的联合体，因此不构成网络。在向外界介绍自己时，上述实体应当确定如何说明两者不构成网络。

## 第七节 工作记录

**第二十八条** 注册会计师应当记录遵守独立性要求的情况，包括

记录形成的结论，以及为形成结论而讨论的主要内容。

**第二十九条** 如果需要采取防范措施将某种不利影响降低至可接受的水平，注册会计师应当记录该不利影响的性质，以及将其降低至可接受的水平所采取的防范措施。

**第三十条** 如果需要对某种不利影响进行大量分析才能确定是否有必要采取防范措施，而注册会计师认为由于不利影响未超出可接受的水平不需要采取防范措施，注册会计师应当记录不利影响的性质以及得出不需采取防范措施结论的理由。

**第三十一条** 工作记录可以提供证据证明会计师事务所在遵守独立性要求时作出的职业判断。然而，缺少工作记录并非判定会计师事务所是否已考虑特定事项或是否保持了独立性的决定性因素。

## 第八节 合并与收购

**第三十二条** 如果由于合并或收购，某一实体成为审计客户的关联实体，会计师事务所与该关联实体以往和目前存在的利益或关系可能对独立性产生不利影响，并影响该会计师事务所继续执行审计业务的能力。

会计师事务所应当识别和评价其与该关联实体以往和目前存在的利益或关系，并在考虑可能的防范措施后确定是否影响独立性，以及在合并或收购生效日后能否继续执行审计业务。

**第三十三条** 会计师事务所应当在合并或收购生效日前采取必要措施终止目前存在的本守则禁止的利益或关系。

在某些情况下，会计师事务所可能无法在合并或收购生效日前合

理终止目前存在的本守则禁止的利益或关系。例如，会计师事务所正向该关联实体提供非鉴证服务，而该关联实体无法有条不紊地将该非鉴证服务转移至另一服务提供者。

如果在合并或收购生效日前不能终止目前存在的本守则禁止的利益或关系，会计师事务所应当采取下列措施：

（一）评价因该利益或关系产生的不利影响；

（二）与治理层讨论在合并或收购生效日前不能终止利益或关系的原因，以及对由此产生不利影响严重程度的评价结果。

**第三十四条** 当按照本守则第三十三条第三款第（一）项的规定评价不利影响时，注册会计师通常需要考虑下列因素：

（一）利益或关系的性质和重要程度；

（二）审计客户与该关联实体之间关系的性质和重要程度，例如，关联实体是审计客户的子公司还是母公司；

（三）合理终止该利益或关系需要的时间。

**第三十五条** 如果按照本守则第三十三条第三款第（二）项的规定与治理层讨论后，治理层要求会计师事务所继续执行审计业务，会计师事务所只有在同时满足下列条件时，才能同意这一要求：

（一）在合并或收购生效日起的六个月内，尽快终止该利益或关系；

（二）存在该利益或关系的人员不得作为审计项目组成员，也不得负责项目质量控制复核；

（三）拟采取适当的过渡性措施，并就此与治理层讨论。

举例来说，拟采取的适当过渡性措施主要包括：

（一）必要时由审计项目组以外的注册会计师复核审计或非鉴证工作；

（二）由其他会计师事务所再次执行项目质量控制复核；

（三）由其他会计师事务所评价非鉴证业务的结果，或由其他会计师事务所重新执行该非鉴证业务，并且所执行工作的范围能够使其承担责任。

**第三十六条** 在合并或收购生效日之前，会计师事务所可能已经完成审计业务的大部分工作，并将在短期内能够完成剩余的工作。在这种情况下，如果治理层要求会计师事务所完成审计业务，而会计师事务所仍然存在本守则第三十二条提及的利益或关系，会计师事务所只有在同时满足下列条件时，才能同意这一要求：

（一）已经评价了由该利益或关系产生不利影响的严重程度，并与治理层讨论了评价结果；

（二）符合本守则第三十五条第一款第（一）项至第（三）项的要求；

（三）在出具审计报告前终止审计业务。

**第三十七条** 在处理以往和目前存在的利益或关系时，即使会计师事务所遵守了本守则第三十二条至第三十六条的规定，仍应确定利益或关系产生的不利影响是否非常严重，以致客观公正原则受到损害。如果不利影响非常严重，会计师事务所应当终止审计业务。

**第三十八条** 注册会计师应当记录下列事项：



- (一) 在合并或收购生效日前不能终止的利益或关系；
- (二) 不能终止利益或关系的原因；
- (三) 采取的过渡性措施；
- (四) 与治理层讨论的结果；
- (五) 以往和目前存在的利益或关系并未对客观公正原则造成损害的理由。

## 第九节 违反本守则的规定

**第三十九条** 如果会计师事务所认为已发生违反本守则规定(以下简称违规)的情况,应当采取下列措施:

(一) 终止、暂停或消除引发违规的利益或关系,并处理违规后果;

(二) 考虑是否存在适用于该违规行为法律法规,如果存在,遵守该法律法规的规定,并考虑向相关监管机构报告该违规行为是否符合行业惯例或监管机构的预期;

(三) 按照会计师事务所的政策和程序,立即就该行为与下列人员沟通:

- 1.项目合伙人;
- 2.负责独立性相关政策和程序的人员;
- 3.会计师事务所和网络中的其他相关人员;
- 4.根据本守则的要求需要采取适当行动的人员。

(四) 评价违规行为的严重程度及其对会计师事务所的客观性和出具审计报告能力的影响;

（五）根据违规行为的严重程度，确定是否终止审计业务，或者是否能够采取适当行动以满意地处理违规后果。

在作出上述决策时，会计师事务所应当运用职业判断并考虑理性且掌握充分信息的第三方是否很可能得出会计师事务所的客观性受到损害从而导致无法出具审计报告的结论。

**第四十条** 即使会计师事务所已经制定了旨在合理保证独立性原则得以遵循的政策和程序，仍然可能发生违反独立性规定的情况，必要时，会计师事务所可能需要为此终止审计业务。

**第四十一条** 上述违规行为的严重程度及其对会计师事务所客观性和出具审计报告能力的影响取决于下列因素：

- （一）违规的性质和持续时间；
- （二）以前年度发生的、与当前审计业务有关的违规次数和性质；
- （三）审计项目组成员是否知悉造成违规的利益或关系；
- （四）造成违规的人员是否为审计项目组成员或需要遵守独立性要求的其他人员；
- （五）如果违规涉及某一审计项目组成员，该项目组成员的职责；
- （六）如果违规由提供专业服务所致，该服务对会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表金额的影响（如适用）；
- （七）由于违规导致的因自身利益、过度推介、密切关系或其他原则对独立性产生的不利影响。

**第四十二条** 会计师事务所应当根据违规的严重程度采取必要的措施。举例来说，会计师事务所可能采取的措施包括：

(一) 将相关人员调离审计项目组；

(二) 必要时，由其他人员对受影响的审计工作实施额外复核或重新执行该工作；

(三) 必要时，建议审计客户委托其他会计师事务所复核或重新执行受影响的审计工作；

(四) 如果违规涉及可能影响会计记录或财务报表金额的非鉴证服务，由其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果，或由其他会计师事务所重新执行该非鉴证服务，并且所执行工作的范围能够使其承担责任。

**第四十三条** 如果会计师事务所确定无法采取措施满意地处理违规后果，应当尽快通知治理层，并按照法律法规的要求终止审计业务。如果法律法规禁止终止该审计业务，会计师事务所应当遵守相关报告或披露要求。

**第四十四条** 如果会计师事务所确定能够采取措施满意地处理违规后果，应当与治理层讨论下列事项：

(一) 违规的严重程度，包括其性质和持续时间；

(二) 违规是如何发生以及如何识别出的；

(三) 已采取或拟采取的措施，以及这些措施能够满意地处理违规后果并使会计师事务所能够出具审计报告的原因；

(四) 会计师事务所根据职业判断认为客观性并未受到损害及其理由；

(五) 会计师事务所已采取或拟采取的、用于降低进一步违规风

险或避免发生进一步违规行为的措施；

会计师事务所应当尽快开展上述讨论，除非治理层有其他讨论时间方面的要求。

**第四十五条** 会计师事务所应当以书面形式与治理层沟通下列方面：

（一）根据本守则第四十四条的规定讨论的所有事项；

（二）针对已采取或拟采取的用于满意地处理违规后果的措施，取得治理层的认同；

（三）对下列情况的描述：

1.会计师事务所内部旨在合理保证独立性原则得以遵循的，并且与此项违规行为相关的政策和程序；

2.会计师事务所已采取或拟采取的、用于降低进一步违规风险或避免发生进一步违规行为的措施。

**第四十六条** 如果治理层认为上述已采取或拟采取的措施不能满意地处理违规后果，会计师事务所应当按照本守则第四十三条的规定终止审计业务。

**第四十七条** 如果违规行为发生在上期审计报告出具之前，会计师事务所应当评价违规行为的严重程度及其对会计师事务所的客观性和出具当期审计报告能力的影响。

会计师事务所还应当：

（一）考虑违规行为对会计师事务所以前期间出具的审计报告客观性的影响（如有），以及在必要时撤回此类审计报告的可能性；

(二) 与治理层讨论该事项。

**第四十八条** 会计师事务所应当记录下列事项：

- (一) 违规事项；
- (二) 采取的措施；
- (三) 作出的关键决策；
- (四) 与治理层讨论的所有事项；
- (五) 与监管机构所进行的任何讨论。

如果会计师事务所继续执行该审计业务，还应当记录下列事项：

- (一) 根据会计师事务所的职业判断，其客观性并未受到损害；
- (二) 所采取的措施能够满意地处理违规后果，从而使会计师事务所能够出具审计报告的理由。

## **第三章 收 费**

### **第一节 收费结构**

**第四十九条** 如果会计师事务所从某一审计客户收取的全部费用占其收费总额的比重很大，则对该客户的依赖及对可能失去该客户的担心将因自身利益或外在压力对独立性产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 会计师事务所的业务类型及收入结构；
- (二) 会计师事务所成立时间的长短；
- (三) 该客户从性质和金额上对会计师事务所是否重要。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括扩大会计师事务所的客户群，从而降低对该客户的依赖程度。

**第五十条** 如果从某一审计客户收取的全部费用占某一合伙人从所有客户收取的费用总额比重很大，或占会计师事务所某一分部收取的费用总额比重很大，也将因自身利益或外在压力产生不利影响。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该客户在性质上或金额上对该合伙人或分部是否重要；
- （二）该合伙人或该分部合伙人的报酬对来源于该客户的收费的依赖程度。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）扩大该合伙人或分部的客户群，从而降低对来源于该客户的收费的依赖程度；
- （二）由审计项目组以外适当的复核人员复核已执行的工作。

**第五十一条** 如果会计师事务所连续两年从某一属于公众利益实体的审计客户及其关联实体收取的全部费用，占其从所有客户收取的全部费用的比重超过 15%，会计师事务所应当向审计客户治理层披露这一事实，并讨论选择下列何种防范措施，以将不利影响降低至可接受的水平：

- （一）在对第二年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所对该业务再次实施项目质量控制复核，或由其他专业机构实施

相当于项目质量控制复核的复核（简称发表审计意见前复核）；

（二）在对第二年度财务报表发表审计意见之后、对第三年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所对第二年度的审计工作再次实施项目质量控制复核，或由其他专业机构实施相当于项目质量控制复核的复核（简称发表审计意见后复核）。

在上述收费比例明显超过 15% 的情况下，如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

如果两年后每年收费比例继续超过 15%，则会计师事务所应当每年向治理层披露这一事实，并讨论选择采取上述哪种防范措施。在收费比例明显超过 15% 的情况下，如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

## 第二节 逾期收费

**第五十二条** 如果审计客户长期未支付应付的费用，尤其是相当部分的审计费用在出具下一年度审计报告前仍未支付，可能因自身利益产生不利影响。

会计师事务所通常要求审计客户在审计报告出具前付清上一年度的审计费用。如果在审计报告出具后审计客户仍未支付该费用，会计师事务所应当评价不利影响存在与否及其严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，可采取的防范措施主要包括：

(一) 收取逾期的部分款项；

(二) 由未参与执行审计业务的适当复核人员复核已执行的工作。

如果相当部分的审计费用长期逾期，会计师事务所应当确定：

(一) 逾期收费是否可能被视同向客户贷款；

(二) 会计师事务所是否继续接受委托或继续执行审计业务。

本守则第八章针对向客户提供贷款的情形作出明确规定。

### 第三节 或有收费

**第五十三条** 或有收费是指收费与否或收费多少取决于交易的结果或所执行工作的结果。通过中介机构间接收取的或有收费同样属于本守则规定的或有收费。如果一项收费是由法院或政府有关部门规定的，则该项收费不视为或有收费。

**第五十四条** 会计师事务所在提供审计服务时，以直接或间接形式取得或有收费，将因自身利益产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所不得采用这种收费安排。

**第五十五条** 会计师事务所在向审计客户提供非鉴证服务时，如果以直接或间接形式取得或有收费，也可能因自身利益产生不利影响。

如果出现下列情况之一，将因自身利益产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平，会计师事务所不得采用这种收费安排：

(一) 非鉴证服务的或有收费由对财务报表发表审计意见的会计师事务所取得，并且对其影响重大或预期影响重大；



(二) 网络事务所参与大部分审计工作，非鉴证服务的或有收费由该网络事务所取得，并且对其影响重大或预期影响重大；

(三) 非鉴证服务的结果以及由此收取的费用金额，取决于未来或当期与财务报表重大金额审计相关的判断。

**第五十六条** 在向审计客户提供非鉴证服务时，如果会计师事务所采用其他形式的或有收费安排，不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

(一) 可能的收费金额区间；

(二) 是否由适当的权威方确定有关事项的结果，并且该结果作为或有收费的基础；

(三) 针对会计师事务所执行的工作及收费的基础，向报告预期使用者作出的披露；

(四) 非鉴证服务的性质；

(五) 事项或交易对财务报表的影响。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

(一) 由审计项目组以外的适当复核人员复核该会计师事务所已执行的工作；

(二) 预先就收费的基础与客户达成书面协议。

## **第四章 薪酬和业绩评价政策**

**第五十七条** 如果某一审计项目组成员的薪酬或业绩评价与其

向审计客户推销的非鉴证服务挂钩，将因自身利益产生不利影响。不利影响的严重程度取决于下列因素：

- （一）推销非鉴证服务的因素在该成员薪酬或业绩评价中的比重；
- （二）该成员在审计项目组中的角色；
- （三）推销非鉴证服务的业绩是否影响该成员的晋升。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，下列防范措施可能能够消除因自身利益产生的不利影响：

- （一）修改该成员的薪酬计划或业绩评价程序；
- （二）将该成员调离审计项目组。

由审计项目组以外适当的复核人员复核该审计项目组成员已执行的工作，可能能够将自身利益产生的不利影响降低至可接受的水平。

**第五十八条** 关键审计合伙人的薪酬或业绩评价不得与其向审计客户推销的非鉴证服务直接挂钩。

本条并不禁止会计师事务所合伙人之间正常的利润分享安排。

## 第五章 礼品和款待

**第五十九条** 会计师事务所或审计项目组成员接受审计客户的礼品或款待，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

**第六十条** 如果会计师事务所或审计项目组成员接受审计客户的礼品，除非该礼品的价值从性质和金额上来说均明显不重要或微不

足道，否则将对独立性产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所或审计项目组成员不得接受此类礼品。

**第六十一条** 会计师事务所或审计项目组成员应当评价接受款待产生不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。如果款待超出业务活动中的正常往来，会计师事务所或审计项目组成员应当拒绝接受。

**第六十二条** 注册会计师应当考虑礼品或款待是否具有不当影响注册会计师行为的意图，如果具有该意图，即使其价值从性质和金额上来说均明显不重要或微不足道，会计师事务所或审计项目组成员也不得接受该礼品或款待。

## **第六章 诉讼或诉讼威胁**

**第六十三条** 如果会计师事务所或审计项目组成员与审计客户发生诉讼或很可能发生诉讼，将因自身利益和外在压力产生不利影响。

会计师事务所和客户管理层由于诉讼或诉讼威胁而处于对立地位，将影响管理层提供信息的意愿，从而因自身利益和外在压力产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）诉讼的重要程度；
- （二）诉讼是否与前期审计业务相关。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

(一) 如果诉讼涉及某一审计项目组成员, 将该成员调离审计项目组可能能够消除不利影响;

(二) 由适当的复核人员复核已执行的工作, 可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

## **第七章 经济利益**

### **第一节 一般规定**

**第六十四条** 在审计客户中拥有经济利益, 可能因自身利益产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度取决于下列因素:

- (一) 拥有经济利益人员的角色;
- (二) 经济利益是直接还是间接的;
- (三) 经济利益的重要程度。

**第六十五条** 受益人可能通过集合投资工具、遗产、信托等投资工具拥有经济利益。确定经济利益是直接还是间接的, 取决于受益人能否控制投资工具或具有影响投资决策的能力。

如果受益人能够控制投资工具或具有影响投资决策的能力, 本守则将这种经济利益界定为直接经济利益。

如果受益人不能控制投资工具且不具有影响投资决策的能力, 本守则将这种经济利益界定为间接经济利益。

**第六十六条** 在确定经济利益对于某个人来说的重要程度时, 可能需要将该个人及其主要近亲属的净资产总额合并考虑。

### **第二节 会计师事务所、审计项目组成员以及其他人员拥有的经济利益**

**第六十七条** 除本守则第六十九条规定的例外情况外，下列各方不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：

（一）会计师事务所；

（二）审计项目组成员及其主要近亲属；

（三）与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人及其主要近亲属；

（四）为审计客户提供非审计服务的其他合伙人和管理人员，以及该其他合伙人和管理人员的主要近亲属，除非该其他合伙人或管理人员的参与程度极低。

**第六十八条** 执行审计业务的项目合伙人所处的分部并不一定是其所隶属的分部。当项目合伙人与审计项目组其他成员隶属于不同的分部时，会计师事务所应当运用职业判断确定项目合伙人执行审计业务时所处的分部。

**第六十九条** 本守则第六十七条的规定存在一种例外情况。如果与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人的主要近亲属，或者为审计客户提供非审计服务的其他合伙人或管理人员的主要近亲属同时满足下列条件，则该主要近亲属可以在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：

（一）该主要近亲属作为审计客户的员工有权（例如通过退休金或股票期权计划）取得该经济利益，并且会计师事务所在必要时能够应对因该经济利益产生的不利影响；

（二）当该主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利，或者

在股票期权中，有权行使期权时，能够尽快处置或放弃该经济利益。

### **第三节 在控制审计客户的实体中拥有经济利益**

**第七十条** 当一个实体在审计客户中拥有控制性的权益，并且审计客户对该实体重要时，如果会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，将因自身利益产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

会计师事务所、审计项目组成员及其主要近亲属不得在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

### **第四节 作为受托人拥有经济利益**

**第七十一条** 如果本守则第六十七条第（一）至（四）项所述各方作为受托管理人在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，除非同时满足下列条件，否则本守则第六十七条的规定同样适用：

（一）受托管理人、审计项目组成员、二者的主要近亲属、会计师事务所均不是受托财产的受益人；

（二）通过信托而在审计客户中拥有的经济利益对于该项信托而言并不重大；

（三）该项信托不能对审计客户施加重大影响；

（四）受托管理人、审计项目组成员、二者的主要近亲属、会计师事务所对涉及审计客户经济利益的投资决策没有重大影响。

### **第五节 与审计客户具有共同经济利益**

**第七十二条** 如果会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在某一实体拥有经济利益，并且审计客户也在该实体拥有经济利益，除非满足下列条件之一，否则会计师事务所、审计项目组成员及其主要近亲属不得在该实体中拥有经济利益：

（一）经济利益对会计师事务所、审计项目组成员及其主要近亲属，以及审计客户（如适用）均不重要；

（二）审计客户无法对该实体施加重大影响。

拥有此类经济利益的人员，在成为审计项目组成员之前，该人员或其主要近亲属应当处置全部经济利益，或处置足够数量的经济利益，使剩余经济利益不再重大。

## **第六节 无意中获取的经济利益**

**第七十三条** 如果会计师事务所、合伙人或其主要近亲属、员工或其主要近亲属通过继承、馈赠或因企业合并或类似情况，从审计客户获得直接经济利益或重大间接经济利益，而根据本守则的规定不允许拥有此类经济利益，则应当采取下列措施：

（一）如果会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大；

（二）如果审计项目组以外的人员或其主要近亲属获得经济利益，应当在合理期限内尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大。在完成处置该经济利益前，会计师事务所应当在必要时采取防范措施消除

不利影响。

## 第七节 其他情况下的经济利益

**第七十四条** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在某一实体拥有经济利益，并且知悉审计客户的董事、高级管理人员或具有控制权的所有者也在该实体拥有经济利益，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该项目组成员在审计项目组中的角色；
- （二）实体的所有权是由少数人持有还是多数人持有；
- （三）经济利益是否使得投资者能够控制该实体，或对其施加重大影响；
- （四）经济利益的重要程度。

注册会计师应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）将拥有该经济利益的审计项目组成员调离审计项目组，可能能够消除不利影响；
- （二）由审计项目组以外适当的复核人员复核该成员已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

**第七十五条** 如果审计项目组成员知悉其其他近亲属在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，可能因自身利益对独立性产生不利影响。



不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）审计项目组成员与其他近亲属之间的关系；
- （二）经济利益是直接的还是间接的；
- （三）经济利益对该其他近亲属的重要程度。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，下列防范措施可能能够消除不利影响：

- （一）其他近亲属尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大；
- （二）将该审计项目组成员调离审计项目组。

由审计项目组以外适当的复核人员复核该审计项目组成员已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

**第七十六条** 如果审计项目组成员知悉下列其他人员在审计客户中拥有经济利益，也可能因自身利益对独立性产生不利影响：

- （一）除本守则第六十七条第（一）至（四）项之外的会计师事务所合伙人、专业人员、二者的主要近亲属；
- （二）与审计项目组成员有密切私人关系的其他人员。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）会计师事务所的组织结构、经营模式和沟通机制；
- （二）审计项目组成员与该人员之间的关系。

注册会计师应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）将存在密切私人关系的审计项目组成员调离审计项目组，以消除不利影响；

（二）不允许该审计项目组成员参与有关审计业务的任何重大决策，以将不利影响降低至可接受的水平；

（三）由审计项目组以外适当的复核人员复核该审计项目组成员已执行的工作，以将不利影响降低至可接受的水平。

**第七十七条** 如果会计师事务所通过退休金计划在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，可能因自身利益产生不利影响。注册会计师应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

**第七十八条** 会计师事务所应当致力于防止违规的情形，在整个事务所层面采取适当的防范措施使其更有效地遵守相关规定。

## 第八章 贷款和担保

**第七十九条** 涉及审计客户的贷款或贷款担保可能对独立性产生不利影响，注册会计师应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对该不利影响。在运用概念框架时，可能需要考虑贷款或担保的重要程度。为确定贷款或担保对某个人是否重要，可能需要将该个人及其主要近亲属的贷款或担保净值一并考虑。

**第八十条** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得向审计客户提供贷款或为其提供贷款担保，除非该贷款或担保对下列各方均不重大：

(一) 会计师事务所或者提供贷款或担保的人员 (如适用);

(二) 审计客户。

**第八十一条** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款, 或获得贷款担保, 除非该贷款或担保是按照正常的程序、条款和条件进行的。

此类贷款的例子包括按揭贷款、银行透支、汽车贷款和信用卡透支等。

**第八十二条** 即使会计师事务所从银行或类似金融机构等审计客户按照正常的程序、条款和条件取得贷款, 如果该贷款对审计客户或取得贷款的会计师事务所是重要的, 也可能因自身利益对独立性产生不利影响。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度, 并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说, 防范措施可能包括由网络中未参与执行审计业务并且未从该贷款中获益的会计师事务所复核已执行的工作。

**第八十三条** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得在银行、经纪人或类似金融机构等审计客户开立存款或经纪账户, 除非该存款或经纪账户是按照正常的商业条件开立的。

**第八十四条** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得从非银行或类似机构的审计客户取得贷款, 或由审计客户提供贷款担保, 除非该项贷款或担保对下列实体或人员均不重大:

(一) 取得贷款或担保的会计师事务所或人员 (如适用);

(二) 审计客户。

## 第九章 商业关系

**第八十五条** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属与审计客户或其高级管理人员之间存在密切的商业关系，可能因自身利益或外在压力对独立性产生不利影响。

举例来说，因商务关系或共同的经济利益而产生的密切的商业关系主要包括：

(一) 在与客户或其控股股东、董事、高级管理人员或其他为该客户执行高级管理活动的人员共同开办的企业中拥有经济利益；

(二) 按照协议，将会计师事务所的产品或服务与客户的产品或服务结合在一起，并以双方名义捆绑销售；

(三) 按照协议，会计师事务所销售或推广客户的产品或服务，或者客户销售或推广会计师事务所的产品或服务。

如果本守则不允许会计师事务所为其审计客户提供某项服务，则会计师事务所不得作为分包商参与提供该服务，也不得以会计师事务所员工或合伙人另行成立公司的方式提供该服务。

注册会计师应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对该不利影响。在运用概念框架时，可能需要考虑商业关系和相关经济利益的重要程度。在考虑某项经济利益对某个人是否重要时，可能需要将该个人及其主要近亲属的净资产总额合并考虑。

**第八十六条** 会计师事务所、审计项目组成员不得与审计客户或其高级管理人员建立密切的商业关系，除非所涉经济利益不重大，并

且商业关系对于客户或其高级管理人员以及会计师事务所、审计项目组成员（如适用）均不重要。

**第八十七条** 如果审计客户或其董事、高级管理人员，或上述各方的任何组合，在某股东人数有限的实体中拥有经济利益，会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得拥有涉及在该实体拥有经济利益的商业关系，除非同时满足下列条件：

（一）这种商业关系对于会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属以及审计客户均不重要；

（二）该经济利益对一个或几个投资者并不重大；

（三）该经济利益不能使一个或几个投资者控制该实体。

**第八十八条** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属从审计客户购买商品或服务，如果按照正常的商业程序公平交易，不论该商品或服务是否供会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属使用，通常不会对独立性产生不利影响。

如果交易性质特殊或金额较大，可能因自身利益产生不利影响。会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，可能能够消除此类不利影响的防范措施包括：

（一）取消交易或降低交易规模；

（二）将相关审计项目组成员调离审计项目组。

**第八十九条** 按照正常的商业程序公平交易，通常是指在公平交易的基础上从审计客户购买商品和服务。

## 第十章 家庭和私人关系

### 第一节 一般规定

**第九十条** 如果审计项目组成员与审计客户的董事、高级管理人员或某类员工（取决于该员工在审计客户中担任的角色）存在家庭和私人关系，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度取决于下列因素：

- （一）该成员在审计项目组中的角色；
- （二）家庭成员或相关人员在客户中的职位以及关系的密切程度。

### 第二节 审计项目组成员的主要近亲属

**第九十一条** 如果审计项目组成员的主要近亲属所处职位能够对客户财务状况、经营成果或现金流量施加重大影响，将可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）主要近亲属在审计客户中的职位；
- （二）该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）将该成员调离审计项目组，可能能够消除不利影响；
- （二）合理安排审计项目组成员的职责，使该成员的工作不涉及其主要近亲属的职责范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

**第九十二条** 如果审计项目组成员的主要近亲属是审计客户的董事、高级管理人员，或所处职位能够对会计师事务所将要发表意见的财务报表或会计记录的编制施加重大影响的员工（以下简称特定员工），或者在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务，将对独立性产生非常严重的不利影响，没有防范措施能够消除该不利影响或将其降低至可接受水平。拥有此类关系的人员不得成为审计项目组成员。

### **第三节 审计项目组成员的其他近亲属**

**第九十三条** 如果审计项目组成员的其他近亲属是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，将因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响严重程度主要取决于下列因素：

- （一）审计项目组成员与其他近亲属的关系；
- （二）其他近亲属在客户中的职位；
- （三）该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）将该成员调离审计项目组，可能能够消除不利影响；
- （二）合理安排审计项目组成员的职责，使该成员的工作不涉及其他近亲属的职责范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

### **第四节 审计项目组成员的其他密切关系**

**第九十四条** 如果审计项目组成员与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工存在密切关系，即使该人员不是审计项目组成员的近亲属，也将因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。拥有此类关系的审计项目组成员应当按照会计师事务所的政策和程序进行咨询。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该人员与审计项目组成员的关系；
- （二）该人员在客户中的职位；
- （三）该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）将该成员调离审计项目组，可能能够消除不利影响；
- （二）合理安排该成员的职责，使其工作不涉及与之存在密切关系的员工的职责范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

## **第五节 审计项目组以外人员的家庭和私人关系**

**第九十五条** 会计师事务所中审计项目组以外的合伙人或员工，与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工之间存在家庭或私人关系，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。会计师事务所合伙人或员工在知悉此类关系后，应当按照会计师事务所的政策和程序进行咨询。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：



(一) 该合伙人或员工与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工之间的关系；

(二) 该合伙人或员工与审计项目组之间的相互影响；

(三) 该合伙人或员工在会计师事务所中的角色；

(四) 董事、高级管理人员或特定员工在审计客户中的职位。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

(一) 合理安排该合伙人或员工的职责，以减少对审计项目组可能产生的影响；

(二) 由审计项目组以外适当的复核人员复核已执行的相关审计工作。

## **第十一章 审计项目组成员最近曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工**

**第九十六条** 如果审计项目组成员最近曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，可能因自身利益、自我评价或密切关系对独立性产生不利影响。例如，如果审计项目组成员在审计客户工作期间曾经编制会计记录，现又对据此形成的财务报表实施审计，则可能产生这些不利影响。

**第九十七条** 如果在被审计财务报表涵盖的期间，审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，将产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会

计师事务所不得将此类人员分派到审计项目组。

**第九十八条** 如果在被审计财务报表涵盖的期间之前，审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，可能因自身利益、自我评价或密切关系对独立性产生不利影响。例如，如果在当期审计业务中需要评价此类人员以前就职于审计客户时作出的决策或工作，将产生这些不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该成员在客户中曾担任的职务；
- （二）该成员离开客户的时间长短；
- （三）该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括由适当的复核人员复核该审计项目组成员已执行的工作等。

## **第十二章 兼任审计客户的董事或高级管理人员**

**第九十九条** 如果会计师事务所的合伙人或员工兼任审计客户的董事或高级管理人员（例如担任上市公司审计客户的独立董事或董事会秘书），将因自我评价和自身利益产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的董事或高级管理人员。

**第一百条** 如果会计师事务所的合伙人或员工担任审计客户的公司秘书，除非同时满足下列条件，否则将因自我评价和过度推介产

生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平：

（一）法律法规或行业惯例明确允许；

（二）所有相关决策都由客户管理层作出；

（三）该人员仅承担日常性和行政事务性的工作，如编制会议纪要、法定申报材料等。

**第一百零一条** 公司秘书这一职位在不同国家或地区有不同含义，其职责可能包括诸如人事管理、公司记录和登记簿的维护等行政性工作，也可能包括确保公司遵守法律法规，或针对公司治理事项提供建议等其他职责。通常，公司秘书与企业之间存在密切关系。因此，如果会计师事务所合伙人或员工担任审计客户的公司秘书，则通常会对独立性产生不利影响。

## **第十三章 与审计客户发生雇佣关系**

### **第一节 一般规定**

**第一百零二条** 如果审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，曾经是审计项目组的成员或会计师事务所的合伙人，可能因密切关系或外在压力产生不利影响。

**第一百零三条** 如果会计师事务所前任合伙人或审计项目组前任成员加入审计客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，会计师事务所应当确保上述人员与会计师事务所之间不再保持重要交往。如果会计师事务所与该类人员仍保持重要交往，除非同时满足下列条件，否则将产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够消除不利影

响或将其降低至可接受的水平：

（一）该人员无权从会计师事务所获取报酬或福利（除非该报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的）；

（二）任何拖欠该人员的金额都对会计师事务所不重要；

（三）该人员未继续参与，并且在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或专业活动。

即使同时满足上述条件，仍有可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

**第一百零四条** 如果会计师事务所的前任合伙人加入某一实体并担任董事、高级管理人员或特定员工，而该实体随后成为会计师事务所的审计客户，也可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

（一）该人员在审计客户中所处的职位；

（二）该人员将与审计项目组交往的程度；

（三）该人员离开审计项目组或会计师事务所合伙人职位的时间长短；

（四）该人员以前在审计项目组、会计师事务所中的角色，例如，该人员是否负责与客户管理层和治理层保持定期联系。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括：

- (一) 修改审计计划；
- (二) 向审计项目组分派与该人员相比经验更加丰富的人员；
- (三) 由审计项目组以外适当的复核人员复核前任审计项目组成员已执行的工作。

**第一百零五条** 如果审计项目组某一成员参与审计业务，当知道自己在未来某一时间将要或有可能加入审计客户时，将因自身利益产生不利影响。会计师事务所应当制定政策和程序，要求审计项目组成员在与审计客户协商受雇于该客户时，向会计师事务所报告。

在接到报告后，会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- (一) 将该成员调离审计项目组，可能能够消除不利影响；
- (二) 由审计项目组以外适当的复核人员复核该成员在审计项目组中作出的重大判断，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

## **第二节 属于公众利益实体的审计客户**

**第一百零六条** 如果某一关键审计合伙人加入属于公众利益实体的审计客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，除非该合伙人不再担任关键审计合伙人后，该公众利益实体发布了已审计财务报表，其涵盖期间不少于十二个月，并且该合伙人不是该财务报表的审计项目组成员，否则独立性将视为受到损害。

**第一百零七条** 如果会计师事务所前任高级合伙人（或管理合伙人，或同等职位的人员）加入属于公众利益实体的审计客户，担任董

事、高级管理人员或特定员工，除非该高级合伙人不再担任高级合伙人（或管理合伙人，或同等职位的人员）已超过十二个月，否则独立性将视为受到损害。

**第一百零八条** 如果由于企业合并的原因，会计师事务所前任关键审计合伙人担任属于公众利益实体的审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，在同时满足下列条件时，不视为独立性受到损害：

（一）当前任关键审计合伙人接受该职务时，并未预料到会发生企业合并；

（二）前任关键审计合伙人在会计师事务所中应得的报酬或福利都已全额支付（除非报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的，并且未付金额对会计师事务所不重要）；

（三）前任关键审计合伙人未继续参与，或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或专业活动；

（四）已就前任关键审计合伙人在审计客户中的职位与治理层讨论。

## **第十四章 临时借出员工**

**第一百零九条** 如果会计师事务所向审计客户借出员工，可能因自我评价、过度推介或密切关系产生不利影响。

会计师事务所应当评价借出员工产生不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）对借出员工的工作进行额外复核，可能能够应对因自我评

价产生的不利影响；

（二）不安排借出员工作为审计项目组成员，可能能够应对因密切关系或过度推介产生的不利影响；

（三）合理安排审计项目组成员的职责，使借出员工不对其在借调期间执行的工作进行审计，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

如果因向审计客户借出员工而导致会计师事务所高度认同审计客户管理层的观点和利益，通常没有可以采取的防范措施。

**第一百一十条** 除非同时满足下列条件，否则会计师事务所不得向审计客户借出员工：

- （一）仅在短期内向客户借出员工；
- （二）借出的员工不参与本守则第十六章禁止提供的非鉴证服务；
- （三）该员工不承担审计客户的管理层职责，且审计客户负责指导和监督该员工的活动。

## **第十五章 与审计客户长期存在业务关系**

### **第一节 一般规定**

**第一百一十一条** 会计师事务所长期委派同一名合伙人或员工执行某一审计客户的审计业务，将因密切关系和自身利益对独立性产生不利影响。

**第一百一十二条** 在审计中，了解审计客户及其环境对审计质量至关重要。但如果审计项目组成员与下列人员或事项之间长期存在业务关系，可能因密切关系对独立性产生不利影响：

- (一) 审计客户及其经营；
- (二) 审计客户的高级管理层；
- (三) 会计师事务所将要发表意见的财务报表或财务报表编制所基于的财务信息。

如果会计师事务所人员担心丧失长期交往的客户，或丧失因与客户的高级管理层或治理层成员的密切私人关系而产生的利益，可能因自身利益对独立性产生不利影响。此类不利影响可能会不当影响该人员的判断。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 该人员与客户之间关系的总体时间长度，包括该人员在之前的会计师事务所中与该客户之间已存在的关系（如适用）；
- (二) 该人员成为审计项目组成员的时间长短及其所承担的角色；
- (三) 更高层人员对该人员所实施的工作进行指导、复核和监督的程度；
- (四) 该人员根据其资历，能够影响审计结果的程度，例如，该人员可能作出关键决策或指导其他项目组成员的工作；
- (五) 该人员与客户高级管理层或治理层成员之间关系的密切程度；
- (六) 该人员与客户高级管理层或治理层之间互动的性质、频率和程度；
- (七) 审计客户会计和财务报告问题的性质和复杂程度，以及性质和复杂程度是否发生变化；



(八) 审计客户高级管理层或治理层近期是否发生变动；

(九) 审计客户的组织结构是否发生变动，从而影响会计师事务所人员与客户高级管理层或治理层之间互动的性质、频率和程度。

**第一百一十三条** 本守则第一百一十二条第三款第(一)至(九)项所述的两个或多个因素相组合可能提高或降低不利影响的严重程度。例如，会计师事务所人员与客户高级管理层成员之间由于交往时间长而形成的密切关系，可能会随着该客户管理层成员的离职而减弱，相应的由该密切关系产生的不利影响也会降低。

举例来说，防范措施主要包括：

(一) 将与审计客户存在长期业务关系的人员轮换出审计项目组，可能能够消除不利影响；

(二) 变更与审计客户存在长期业务关系的人员在审计项目组中担任的角色或其所实施任务的性质和范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平；

(三) 由审计项目组以外适当的复核人员复核与审计客户存在长期业务关系的人员所执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平；

(四) 定期对该业务实施独立的内部或外部质量复核，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

如果确定所产生的不利影响仅能通过将该人员轮换出审计项目组予以应对，会计师事务所应当确定一个适当的期间，在该期间内该人员不得有下列行为：

- (一) 成为审计项目组成员；
- (二) 对该审计业务实施质量控制；
- (三) 对审计业务的结果施加直接影响。

这一期间应当足够长，以确保因密切关系或自身利益产生的不利影响能够得以应对。

## 第二节 与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相关的轮换期规定

**第 X1 条** 会计师事务所应当制定政策和程序，指定专门岗位或人员对本会计师事务所连续为公众利益实体审计客户提供审计服务的年限实施跟踪和监控。

会计师事务所应当识别和评价因长期连续为某一公众利益实体审计客户提供审计服务可能对独立性产生的不利影响，不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 会计师事务所已经为该审计客户提供专业服务的时间长度，包括审计、其他鉴证和非鉴证服务（如适用）；
- (二) 为该审计客户提供专业服务的核心人员是否发生变化；
- (三) 该审计客户在性质或业务规模上对会计师事务所或项目合伙人是否重要；
- (四) 某合伙人的报酬对来源于该审计客户的收费的依赖程度；
- (五) 该审计客户会计、审计和财务报告问题的性质和复杂程度，以及审计业务的风险；
- (六) 会计师事务所内部质量管理体系和利益分配机制，能否有

效防止某些特定合伙人的利益与该审计客户直接挂钩。

会计师事务所应当在事务所层面采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）扩大审计项目组成员轮换的范围，除实施本守则第一百一十四条至第一百二十四条规定的关键审计合伙人轮换外，将轮换范围扩大到审计项目组其他核心成员；

（二）定期对该业务实施独立的内部或外部质量复核；

（三）完善会计师事务所内部质量管理体系和利益分配机制，使之能够有效防止某些特定合伙人的利益与该审计客户直接挂钩；

（四）与被审计单位治理层沟通，沟通内容包括会计师事务所长期承接该审计业务的事实、可能对独立性产生的不利影响，以及所采取的防范措施。

**第 X2 条** 会计师事务所主要负责人应当建立完善的内部质量管理体系和利益分配机制，保证事务所的人力资源和客户资源实现一体化统筹管理，并定期评价本事务所内部质量管理体系和利益分配机制的设计和执行情况，重点关注是否存在特定合伙人的利益与某一审计客户直接挂钩的情况，并形成书面结论。

**第 X3 条** 如果会计师事务所为某一公众利益实体审计客户连续提供审计服务的时间达到十年或以上，应当在事务所层面同时采取下列防范措施：

（一）除项目质量控制复核外，由独立于审计项目组、具备充分

时间和胜任能力的人员实施第二内部质量复核，或由会计师事务所以外独立的、具备充分时间和胜任能力的人员实施外部质量复核。第二内部质量复核或外部质量复核应当形成专项质量复核报告，重点关注审计项目组的独立性情况，以及重大审计程序执行及重大职业判断情况。

（二）由质量控制主管合伙人定期评价实施关键审计合伙人轮换以及审计项目组核心成员轮换（如适用）的情况和效果，形成书面结论。

（三）与被审计单位治理层沟通，沟通内容包括会计师事务所长期承接该审计业务的事实、可能对独立性产生的不利影响，以及所采取的防范措施。

**第一百一十四条** 如果审计客户属于公众利益实体，会计师事务所任何人员担任下列一项或多项职务的累计时间不得超过五年：

- （一）项目合伙人；
- （二）实施项目质量控制复核的负责人；
- （三）其他属于关键审计合伙人的职务。

任期结束后，该人员应当遵守本守则第一百二十条有关“冷却期”的规定。

**第一百一十五条** 注册会计师担任本守则第一百一十四条第（一）至（三）项所述职务的时间应当累计计算，除非该人员不再担任这些职务的期间达到最短时间要求，否则累计期间不得清零并重新计算。最短时间要求应当是一个连续的期间，至少等于该人员所适用的冷却

期。根据本守则第一百二十条的规定，该人员担任的职务不同，冷却期的长度也不同，具体来说，某一人员适用的冷却期应当根据该人员不再担任相应职务前所担任的职务来确定。

例如，如果某人担任某个审计客户的项目合伙人三年，之后被调离该审计项目组二年，则该人员最多只能继续担任该审计项目的关键审计合伙人二年（即五年减去累计的三年）。在此之后，该人员必须遵守有关冷却期的规定。

**第一百一十六条** 在极其特殊的情况下，会计师事务所可能因无法预见和控制的情形而不能按时轮换关键审计合伙人。如果关键审计合伙人的连任对审计质量特别重要，在获得审计客户治理层同意的前提下，并且通过采取防范措施能够消除对独立性的不利影响或将其降低至可接受的水平，则在法律法规允许的情况下，该关键审计合伙人在审计项目组的期限可以延长一年。

例如，如果由于事先无法预见的原因导致无法实施轮换（如拟接任的项目合伙人突患重病），关键审计合伙人最多可以额外在审计项目组中继续担任相关职务一年。在这种情况下，会计师事务所应当与治理层讨论无法实施轮换的原因，以及所需采取的防范措施。

**第一百一十七条** 如果审计客户成为公众利益实体，在确定关键审计合伙人的轮换时间时，会计师事务所应当考虑，在该客户成为公众利益实体之前，该合伙人作为关键审计合伙人已为该客户提供服务的时间。

如果在审计客户成为公众利益实体之前，该合伙人作为关键审计

合伙人已为该客户服务的时间不超过三年，则该人员还可以为该客户继续提供服务的年限为五年减去已经服务的年限。

如果在审计客户成为公众利益实体之前，该合伙人作为关键审计合伙人已为该客户服务了四年或更长的时间，在取得客户治理层同意的前提下，该合伙人最多还可以继续服务两年。

如果审计客户是首次公开发行证券的公司，项目合伙人和其他签字注册会计师在该公司上市后连续提供审计服务的期限，不得超过两个完整会计年度。

**第一百一十八条** 如果会计师事务所仅有为数不多的个人具备担任公众利益实体审计客户的关键审计合伙人的必要知识和经验，可能无法采取关键审计合伙人轮换的措施。在这种情况下，如果相关监管机构已就该情况下关键审计合伙人的轮换作出豁免，则该人员担任关键审计合伙人的期间可以超过五年，前提是监管机构已就会计师事务所必须遵守的其他要求作出明确规定，如关键审计合伙人豁免轮换的时间长度、定期进行独立的外部复核等。

**第一百一十九条** 在评价某人员与审计客户的长期关系产生的不利影响时，会计师事务所应当特别考虑该人员在成为关键审计合伙人之前所承担的职责以及参与该审计业务的时间长短。

在某些情况下，即使某人员担任关键审计合伙人的时间短于五年，会计师事务所通过运用职业道德概念框架，仍有可能认为该人员不适合担任该审计业务的关键审计合伙人。

### **第三节 与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相**

## 关的冷却期规定

**第一百二十条** 如果某人员担任项目合伙人或项目合伙人以外的签字注册会计师累计达到五年，冷却期应当为连续五年。

如果某人员担任项目质量控制复核人累计达到五年，冷却期应当为连续三年。

如果某人员担任其他关键审计合伙人累计达到五年，冷却期应当为连续二年。

**第一百二十一条** 如果某人员相继担任多项关键审计合伙人职责，并担任项目合伙人累计达到三年或以上，冷却期应当为连续五年。

如果某人员相继担任多项关键审计合伙人职责，并担任项目质量控制复核人累计达到三年或以上，冷却期应为连续三年。

如果某人员相继担任项目合伙人和项目质量控制复核人累计达到三年或以上，应当遵守下列规定：

（一）如果在此期间内，该人员累计担任项目合伙人三年或以上，冷却期应当为连续五年；

（二）在其他情况下，冷却期应当为连续三年。

如果某人员相继担任多项关键审计合伙人职责，并且不符合上述各项情况，则冷却期应为连续两年。

**第一百二十二条** 在确定某人员担任关键审计合伙人的年限时，服务年限应当包括该人员在之前任职的会计师事务所工作时针对同一审计项目担任关键审计合伙人的年限（如适用）。

**第一百二十三条** 如果法律法规规定的项目合伙人的冷却期短

于连续五年，在适用的任职期间不超过五年的前提下，本守则第一百二十条第一款、第一百二十一条第一款和第三款第（一）项所规定的连续五年冷却期，可以被下列两者中较长的期间取代：

（一）法律法规规定的冷却期；

（二）连续三年。

**第一百二十四条** 在冷却期内，关键审计合伙人不得有下列行为：

（一）成为审计项目组成员或为审计项目提供质量控制；

（二）就有关技术或行业特定问题、交易或事项向审计项目组或审计客户提供咨询（如果与审计项目组讨论仅限于该人员任职期间的最后一个年度所执行的工作或得出的结论，并且该工作和结论与审计项目仍然相关，则不属于本项规定）；

（三）负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务，或者监督会计师事务所与审计客户的关系；

（四）执行上述各项未提及的、涉及审计客户且导致该人员出现下列情况的职责或活动（包括提供非鉴证服务）：

1.与审计客户高级管理层或治理层进行重大或频繁的互动；

2.对审计业务的结果施加直接影响。

本条规定并非旨在禁止个人担任会计师事务所的领导层职务，如高级合伙人或管理合伙人。

#### **第四节 与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相关的其他规定**

**第 X4 条** 针对本守则第一百一十四条至第一百二十四条与关键



审计合伙人轮换和冷却期相关的规定，会计师事务所应当制定政策和程序，保证轮换的实施效果，防止其流于形式。这些政策和程序应当包括：

（一）会计师事务所指定专门岗位或人员对关键审计合伙人的轮换情况进行实时监控，通过建立关键审计合伙人服务年限清单等方式，管理关键审计合伙人相关信息，每年对轮换情况进行复核，并在全事务所范围内统一进行轮换。会计师事务所应当将轮换实施情况作为内部质量管理体系执行情况检查的一部分。

（二）对于涉及轮换关键审计合伙人的项目，实施本守则第 X3 条第（一）项规定的第二内部质量复核或外部质量复核。复核人应当由会计师事务所统一安排，项目合伙人不得参与该项决策。复核人应当具备独立性、时间、经验、胜任能力和权威性。

## **第十六章 为审计客户提供非鉴证服务**

### **第一节 一般规定**

**第一百二十五条** 会计师事务所可能向其审计客户提供与其技能和专长相符的非鉴证服务。向审计客户提供非鉴证服务，可能对多项职业道德基本原则（包括独立性）产生不利影响。

本守则并未涵盖会计师事务所向审计客户提供的所有非鉴证服务。当遇到本守则未列举的非鉴证服务时，注册会计师应当运用职业道德概念框架予以应对。

**第一百二十六条** 在接受委托向审计客户提供非鉴证服务之前，会计师事务所应当确定提供该服务是否将对独立性产生不利影响。

**第一百二十七条** 在评价不利影响存在与否及其严重程度时，注册会计师通常需要考虑下列因素：

- （一）非鉴证服务的性质、范围和目的；
- （二）审计业务对该非鉴证服务结果的依赖程度；
- （三）与提供该非鉴证服务相关的法律和监管环境；
- （四）非鉴证服务的结果是否影响会计师事务所将要发表意见的财务报表中的相关事项，如果影响，影响的程度以及注册会计师在确定这些事项的金额或会计处理方法时涉及的客观程度；
- （五）客户管理层和员工在该非鉴证服务方面的专长水平；
- （六）客户针对重大判断事项的参与程度；
- （七）非鉴证服务对与客户会计记录、财务报表、财务报告内部控制相关的系统所产生影响的性质和程度（如有）；
- （八）客户是否属于公众利益实体，如果客户属于公众利益实体，通常认为会产生更为严重的不利影响。

**第一百二十八条** 本章的相关规定涉及对财务报表重要性的考虑，注册会计师可以参考相关审计准则的规定。对重要性的确定需要运用职业判断，并从性质和数量两个方面进行考虑，同时，重要性也受报表使用者对财务信息需求的影响。

**第一百二十九条** 会计师事务所可能向同一审计客户提供多种非鉴证服务。在这种情况下，会计师事务所应当综合考虑因提供这些服务可能产生的不利影响。

## 第二节 承担管理层职责

**第一百三十条** 会计师事务所承担审计客户的管理层职责，将因自身利益、自我评价、密切关系、过度推介对独立性产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所不得承担审计客户的管理层职责。

审计客户的管理层职责涉及领导和指挥该客户的各项工作，包括针对人力资源、财务资源、科技、有形或无形资源的取得、配置和控制作出重大决策。

**第一百三十一条** 会计师事务所应当根据具体情况并运用职业判断确定某项活动是否属于管理层职责。下列活动通常视为管理层职责：

- （一）制定政策和战略方针；
- （二）招聘或解雇员工；
- （三）指导员工与工作有关的行动并对其行动负责；
- （四）对交易进行授权；
- （五）控制或管理银行账户或投资；
- （六）确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议；
- （七）代表管理层向治理层报告；
- （八）负责按照适用的财务报告编制基础编制财务报表；
- （九）负责设计、执行、监督和维护内部控制。

如果会计师事务所仅向审计客户提供意见和建议以协助其管理层履行职责，通常不视为承担管理层职责。

**第一百三十二条** 为避免在向审计客户提供非鉴证服务时承担

管理层职责，会计师事务所应当确保属于管理层职责的所有判断和决策都由客户管理层作出。这包括确保客户管理层：

（一）委派一名具备适当技能、知识和经验的人员，始终负责作出客户方面的决策，并对非鉴证服务进行监督。该人员最好是管理层成员，并且应当了解非鉴证服务的目标、性质和结果，以及客户与会计师事务所各自的责任。然而，该人员不一定必须具备执行或重新执行非鉴证服务的专长。

（二）对非鉴证服务进行监督，并评价已提供服务的结果是否充分满足客户的目的。

（三）对依据非鉴证服务的结果采取的行动承担责任（如有）。

**第一百三十三条** 当审计客户成为公众利益实体时，除非同时满足下列条件，否则会计师事务所向该客户提供非鉴证服务（无论是当前还是以往提供的）将会损害会计师事务所的独立性：

（一）以往向该实体提供的非鉴证服务符合本章有关向非公众利益实体提供非鉴证服务的规定；

（二）对于当前正在向该实体提供的非鉴证服务，如果属于不允许向公众利益实体审计客户提供的非鉴证服务，应当在客户成为公众利益实体之前终止，或之后尽快终止；

（三）会计师事务所采取防范措施应对超出可接受水平的不利影响。

**第一百三十四条** 本章禁止会计师事务所承担审计客户的管理层职责或向审计客户提供某些非鉴证服务。对于审计客户的下列关联

实体，在满足一定条件的情况下，会计师事务所可以承担管理层职责或向其提供某些本章禁止提供的非鉴证服务：

（一）直接或间接控制审计客户的实体；

（二）在审计客户中拥有直接经济利益的实体，该实体能够对审计客户施加重大影响，并且在客户中拥有的经济利益对该实体重大；

（三）与审计客户处于同一控制下的实体。

上述规定需要同时满足下列条件：

（一）会计师事务所不对该关联实体的财务报表发表意见；

（二）会计师事务所不对接受审计的实体直接或间接承担管理层职责；

（三）由于非鉴证服务的结果不构成实施审计程序的对象，因而该非鉴证服务不会因自我评价对独立性产生不利影响；

（四）会计师事务所采取防范措施应对因提供此类服务而产生的超出可接受水平的其他不利影响。

### 第三节 会计和记账服务

**第一百三十五条** 会计和记账服务包括下列多种类型：

（一）编制会计记录和财务报表，包括财务报表附注；

（二）记录交易；

（三）工资服务。

会计师事务所向审计客户提供会计和记账服务，可能因自我评价对独立性产生不利影响。

**第一百三十六条** 按照适用的财务报告编制基础编制财务报表

是管理层的职责，这种职责包括：

- （一）确定会计政策并运用该政策确定会计处理方法；
- （二）编制或更改以电子形式或其他形式存在的、用以证明交易发生的原始凭证或原始数据（如采购订单、工时记录和销售订单）；
- （三）编制或更改会计分录；
- （四）确定或批准交易的账户分类。

**第一百三十七条** 在审计过程中，会计师事务所所有必要就下列事项与审计客户管理层进行沟通：

- （一）对会计准则或会计政策，以及财务报表披露要求的运用；
- （二）与财务报表相关内部控制的有效性，以及资产、负债计量方法的适当性；
- （三）会计调整分录的建议。

这些活动通常被视为审计过程的正常组成部分，只要审计客户负责就会计记录及财务报表的编制作出决策，通常不对独立性产生不利影响。

**第一百三十八条** 审计客户可能要求会计师事务所在下列方面提供技术支持或建议等会计咨询服务：

- （一）解决账户调节问题；
- （二）分析和积累监管机构要求提供的信息；
- （三）将按照某种会计准则编制的财务报表，转换为按照另一种会计准则（如国际财务报告准则）编制的财务报表（例如，在集团审计中，为了遵守集团会计政策）；

（四）在重组融资并购或资产剥离、执行新会计准则或就某些特定业务进行会计处理时，协助其了解相关会计准则、原则和解释，分享领先的行业最佳实践。

如果会计师事务所不承担审计客户的管理层职责，通常不会对独立性产生不利影响。

**第一百三十九条** 日常性或机械性的会计和记账服务通常不需要很多职业判断。这类服务的例子包括：

（一）根据来源于客户的数据编制工资计算表或工资报告，供客户批准并支付；

（二）在客户已确定或批准账户分类的前提下，以原始凭证（如水电费单据）或原始数据为基础，记录易于确定其金额并且重复发生的交易；

（三）根据客户确定的折旧政策、预计使用寿命和净残值计算固定资产折旧；

（四）将客户已记录的交易过入总分类账；

（五）将客户批准的分录过入试算平衡表；

（六）根据客户批准的试算平衡表中的信息编制财务报表，根据客户批准的记录编制相关财务报表附注。

**第一百四十条** 除非同时满足下列条件，否则会计师事务所不得向不属于公众利益实体的审计客户提供会计和记账服务，包括编制会计师事务所将要发表意见的财务报表（包括财务报表附注）或构成财务报表基础的财务信息：

(一) 该服务是日常性或机械性的；

(二) 会计师事务所能够采取防范措施应对因提供此类服务产生的超出可接受水平的不利影响。

举例来说，防范措施主要包括：

(一) 由审计项目组以外的专业人员提供此类服务；

(二) 由未参与提供此类服务的适当复核人员复核已执行的审计工作或已提供的此类服务。

**第一百四十一条** 除本守则第一百四十二条所规定的情形外，会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供会计和记账服务，包括编制会计师事务所将要发表意见的财务报表（包括财务报表附注）或构成财务报表基础的财务信息。

**第一百四十二条** 在同时满足下列条件的情况下，会计师事务所可以向属于公众利益实体的审计客户的分支机构或关联实体提供会计和记账服务：

(一) 该服务是日常性或机械性的；

(二) 提供服务的人员不是审计项目组成员；

(三) 接受该服务的分支机构或关联实体从整体上对会计师事务所将要发表意见的财务报表不具有重要性，或者该服务所涉及的事项从整体上对该分支机构或关联实体的财务报表不具有重要性。

#### **第四节 行政事务性服务**

**第一百四十三条** 行政事务性服务包括协助客户执行正常经营过程中的日常性或机械性任务。此类服务通常不需要很多职业判断，



且属于文书性质的工作。行政事务性服务的例子包括：

（一）文字处理服务；

（二）编制行政或法定表格供客户审批；

（三）按照客户的指示将该表格提交给各级监管机构，此过程可能涉及代客户支付不重大的行政性费用（如申请费、注册费等）；

（四）跟踪法定报备日期，并告知审计客户该日期。

向审计客户提供上述行政事务性服务通常不会对独立性产生不利影响。

在审计过程中，会计师事务所可能会涉及到的文字处理工作包括：

（一）将审计客户编制的试算平衡表通过某些工具转化为不同呈现形式的财务报表（如将审计客户系统中导出的 **Excel** 表格转化为 **Word** 的形式），供审计师和审计客户在审计过程中沟通，并确保在审计过程中识别的审计调整或改动经管理层批准后均能够正确的反映在财务报表中。

（二）协助审计客户将上一年度经审计的财务数据通过 **Excel** 文档的形式转化为本年度的期初数据，并根据客户已提供的本年度财务报表文字和经其确认的审计后的期末数字进行修改，更新 **Word** 文档，使其与 **Excel** 文档信息一致，从而完成审计后财务报表的数字和文字修改工作。

（三）对财务报表进行编辑、美工、装订、打印等工作。

只要会计师事务所在进行上述文字处理的工作中没有承担管理层职责，且不涉及任何职业判断，该工作通常属于行政事务性工作，

不会对独立性产生不利影响。

## 第五节 评估服务

**第一百四十四条** 评估包括对未来发展趋势提出相关假设，运用适当的方法和技术，以确定资产、负债或企业整体的价值或价值区间。向审计客户提供评估服务可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。

**第一百四十五条** 如果审计客户要求会计师事务所提供评估服务，以帮助其履行纳税申报义务或满足税务筹划目的，并且评估的结果不对财务报表产生直接影响，则适用本章第六节第一百五十七条的相关规定。

**第一百四十六条** 会计师事务所向审计客户提供评估服务，可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）评估报告的用途和目的；
- （二）是否对外公布评估报告；
- （三）在确定和批准评估方法以及其他重大判断事项时，客户的参与程度；
- （四）在运用标准或既定的方法进行评估时，评估事项的固有主观程度；
- （五）评估结果是否对财务报表产生重大影响；
- （六）与评估有关的财务报表披露的范围和明晰程度；
- （七）对可能引起相关金额发生重大波动的未来事项的依赖程度。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）由审计项目组以外的专业人员提供评估服务，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

（二）由未参与评估服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或评估服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

**第一百四十七条** 如果评估结果涉及高度主观性，并且评估服务对被审计财务报表具有重大影响，会计师事务所不得向不属于公众利益实体的审计客户提供评估服务。

某些评估服务的结果不涉及高度的主观性。例如，所依据的基本假设已由法律法规作出规定或已被广泛接受，并且所采用的技术和方法是依据公认的准则或法律法规确定的。在这种情况下，由两方或多方执行的评估结果通常不存在重大差异。

**第一百四十八条** 在审计客户属于公众利益实体的情况下，如果评估结果单独或累积起来对被审计财务报表具有重大影响，则会计师事务所不得向该审计客户提供这种评估服务。

## 第六节 税务服务

**第一百四十九条** 税务服务通常包括下列种类：

- （一）编制纳税申报表；
- （二）为编制会计分录计算税额；
- （三）税务筹划和其他税务咨询服务；

(四) 与评估有关的税务服务；

(五) 协助解决税务纠纷。

在实务中，上述各类税务服务通常是相互关联的。

**第一百五十条** 会计师事务所向审计客户提供某种税务服务，可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

(一) 业务的具体特征；

(二) 客户员工的税务专业水平；

(三) 税务机关采用的税收核定和征管系统，以及会计师事务所在该过程中的角色；

(四) 税收法律法规的复杂程度，以及应用时进行判断的程度。

**第一百五十一条** 编制纳税申报表的服务包括：

(一) 编制信息，以协助客户履行纳税申报义务，例如计算应向税务机关缴纳的税额（通常采用标准化的表格）；

(二) 对已发生交易的纳税申报处理方法提供建议；

(三) 代表审计客户向税务机关提供所要求的附加信息和分析（例如，对所采用的方法提供解释和技术支持）。

由于编制纳税申报表的服务通常以历史信息为基础，主要按照现行的税收法律法规或惯例对该历史信息进行分析和列报，并且纳税申报表须经税务机关审查或批准，如果管理层对纳税申报表承担责任，会计师事务所提供此类服务通常不会对独立性产生不利影响。

**第一百五十二条** 基于编制会计分录的目的，为审计客户计算当

期所得税或递延所得税负债（或资产），且该分录随后由本会计师事务所审计，将因自我评价产生不利影响。

除本守则第一百五十五条第（一）至（四）项所列因素外，不利影响的严重程度还取决于该项计算是否可能对被审计财务报表产生重大影响。

**第一百五十三条** 如果审计客户不属于公众利益实体，举例来说，下列防范措施可能能够应对上述因自我评价产生的不利影响：

（一）由审计项目组以外的专业人员提供此类服务；

（二）由不参与提供此类服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或所提供的此类服务。

**第一百五十四条** 在审计客户属于公众利益实体的情况下，会计师事务所不得计算当期所得税或递延所得税，以用于编制对被审计财务报表具有重大影响的会计分录。

如果向属于公众利益实体的审计客户计算对被审计财务报表不重要的当期所得税或递延所得税，本守则第一百五十三条中的防范措施同样适用。

**第一百五十五条** 税务筹划或其他税务咨询服务有多种类型，例如，向审计客户提供如何节税，或如何运用新的税收法律法规的建议。提供税务筹划或其他税务咨询服务可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。

除本守则第一百五十五条第（一）至（四）项所列因素外，不利影响存在与否及其严重程度还可能取决于下列因素：

（一）在确定如何在财务报表中对税务建议进行处理时涉及的主观程度；

（二）在编制财务报表前，税务处理是否得到个别税务裁定的支持或税务机关的认可。例如，税务筹划或其他税务咨询服务提出的建议是否具有税务机关或其他先例作为明确的支持、是否属于既定惯例、是否具备税法依据；

（三）税务建议的结果是否对财务报表产生重大影响；

（四）税务建议的有效性是否取决于会计处理或财务报表列报，以及根据相关财务报告编制基础，是否对会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）由审计项目组以外的专业人员提供此类服务，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

（二）由未参与提供此类服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或此类服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响；

（三）获得税务机关的预先批准或建议，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响。

**第一百五十六条** 如果税务建议的有效性取决于某项特定会计处理或财务报表列报，并且同时存在下列情况，会计师事务所不得为审计客户提供税务筹划及其他税务咨询服务：

（一）审计项目组对于相关会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问；

(二) 税务建议的结果或执行后果将对被审计财务报表产生重大影响。

**第一百五十七条** 在向审计客户提供税务服务时，会计师事务所可能应审计客户的要求提供评估服务，以协助客户进行纳税申报或税务筹划。如果评估结果将对财务报表产生直接影响，会计师事务所应当按照本章第五节的规定处理。

如果评估服务仅为满足税务目的，其结果对财务报表没有直接影响（即财务报表仅受有关涉税会计分录的影响），且间接影响并不重大，或者评估服务经税务机关或类似监管机构外部审查，则通常不对独立性产生不利影响。

如果仅为满足税务目的而提供的评估服务无需进行外部复核，并且其对财务报表的影响重大，除本守则第一百五十五条第（一）至（四）项所列因素外，不利影响存在与否及其严重程度还可能取决于下列因素：

（一）评估方法是否具有明确的税收法律法规、其他先例或惯例作为依据；

（二）评估固有的主观程度；

（三）基础数据的可靠性和范围。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）由审计项目组以外的专业人员提供该服务，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

（二）由未参与提供该服务的适当复核人员复核已执行审计工作

或已提供的服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响；

（三）得到税务机关的预先认可，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响。

**第一百五十八条** 如果会计师事务所协助审计客户解决税务纠纷，一旦税务机关通知审计客户已经拒绝接受其对某项具体问题的主张，并且税务机关或审计客户已将该问题纳入正式的法律程序（例如诉讼或仲裁），则可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。

除本守则第一百五十五条第（一）至（四）项所列因素外，不利影响存在与否及其严重程度还可能取决于下列因素：

- （一）管理层在解决税务纠纷时所起的作用；
- （二）税务纠纷的结果对被审计财务报表产生重大影响的程度；
- （三）引起税务纠纷的事项是否与会计师事务所的建议相关；
- （四）该事项是否具有明确的税收法律法规、其他先例或惯例为依据；

依据；

- （五）解决税务问题的程序是否公开。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）由审计项目组以外的专业人员提供该税务服务，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

（二）由并未参与提供该税务服务的适当复核人员复核已执行的审计工作或税务服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

**第一百五十九条** 在同时满足下列条件时，会计师事务所不得向审计客户提供涉及协助解决税务纠纷的税务服务：



（一）该服务涉及会计师事务所人员在公开审理或仲裁的税务纠纷中担任审计客户的辩护人；

（二）所涉金额对被审计财务报表重大。

本条并不禁止会计师事务所就公开审理或仲裁的事项继续提供有关法庭裁决事项的咨询，例如协助客户对特定信息要求作出回应、就所执行的工作提供背景材料或证词，或者协助客户分析相关的税务问题。

“公开审理或仲裁”应根据特定国家或地区对税务诉讼的裁决方式而确定。

## 第七节 内部审计服务

**第一百六十条** 内部审计的目标和工作范围因被审计单位的规模、组织结构、治理层和管理层需求的不同而存在很大差异。内部审计职能一般具有如下特征：

（一）属于企业第三道防线的职能，即通过评估和提升企业在风险、内控以及企业治理方面的管理，为治理层提供一定程度的确信；

（二）属于企业内部审计机构如内审部门或者同等职责部门或岗位的职责；

（三）工作成果向治理层汇报，包括董事会、审计委员会或者类似权力机构。

针对以上企业应具备的内部审计职能提供的服务属于内部审计服务。内部审计服务既包括对内部审计策略、职能，内部审计机构的管理制度、流程，以及内部审计方法或者工具系统等提供咨询服务，

也包括对内部审计机构所执行的具体内部审计活动提供咨询服务。

企业的内部审计活动通常由内部审计机构发起，大部分包含在内部审计机构的年度内部审计计划内，也存在一些服务不包含在内部审计机构的年度内部审计计划内，但是在企业的经营过程中出于管控、监督、监管等各种需要特别安排由内部审计机构完成的事项。内部审计活动所审计的领域涵盖企业经营管理的各方面，除了财务相关领域也涵盖非财务相关领域。

内部审计机构的内部审计活动包括：

（一）监督内部控制，包括对控制进行复核，对其运行情况进行监控，并提供改进建议；

（二）通过下列方式检查财务信息和经营信息：

- 1.复核用以确认、计量、分类和列报财务信息和经营信息的方法；
- 2.对个别项目实施专项调查。专项调查包括对交易、账户余额和程实施细节测试。

（三）评价被审计单位的经营活动，包括非财务活动的经济性、效率和效果；

（四）评价对法律法规、其他外部要求以及管理层政策、指令和其他内部规定的遵守情况。

**第一百六十一条** 如果会计师事务所人员在为审计客户提供内部审计服务时承担管理层职责，将产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所人员在向审计客户提供内部审计服务时不得承担管理层职责。

涉及承担管理层职责的内部审计服务主要包括：

- （一）制定内部审计政策或内部审计活动的战略方针；
- （二）指导该客户内部审计员工的工作并对其负责；
- （三）决定应执行来源于内部审计活动的哪些建议；
- （四）代表管理层向治理层报告内部审计活动的结果；
- （五）执行构成内部控制组成部分的程序，如复核并批准员工数据访问权限的变更；
- （六）负责设计、执行、监督和维护内部控制；
- （七）实施企业内部控制评价工作，包括对内部控制的设计与运行情况的全面评估；
- （八）提供内部审计外包服务，包括全部内部审计外包服务和部分内部审计外包服务，负责确定内部审计工作的范围，并且还可能负责执行上述第（一）至第（七）项中的某项工作。

为避免承担管理层职责，只有在同时满足下列条件时，会计师事务所才能为审计客户提供内部审计服务：

- （一）审计客户指定合适的、具有胜任能力的员工（最好是高级管理人员），始终负责内部审计活动，并承担设计、执行、监督与维护内部控制的责任；
- （二）客户治理层或管理层复核、评估并批准内部审计服务的工作范围、风险和频率；
- （三）客户管理层评价内部审计服务的适当性，以及执行内部审计发现的事项；

(四) 客户管理层评价并确定应当实施内部审计服务提出的哪些建议，并对实施过程进行管理；

(五) 客户管理层向治理层报告注册会计师在内部审计服务中发现的重大问题和提出的建议。

**第一百六十二条** 如果在审计中利用内部审计人员的工作，按照《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》的要求，注册会计师应当执行相应的程序，以评价内部审计工作的适当性。同样地，如果会计师事务所向审计客户提供内部审计服务，并且在审计中利用该服务的结果，可能导致审计项目组不能恰当评价内部审计工作，或运用与会计师事务所以外的人员执行内部审计工作时相同水平的职业怀疑，这可能因自我评价对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

(一) 相关财务报表金额的重要性；

(二) 与这些财务报表金额相关的认定层次错报风险；

(三) 审计客户对内部审计服务的依赖程度，以及审计项目组对内部审计工作的依赖程度。

举例来说，由审计项目组以外的专业人员提供该内部审计服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

**第一百六十三条** 在审计客户属于公众利益实体的情况下，会计师事务所不得提供与下列方面有关的内部审计服务：

(一) 财务报告内部控制的重要组成部分；

(二) 生成的信息单独或累积起来对客户的会计记录或被审计财

务报表重大的财务会计系统；

(三)单独或累积起来对被审计财务报表具有重大影响的金额或披露。

## 第八节 信息技术系统服务

**第一百六十四条** 信息技术系统服务可能包括硬件或软件系统的设计或实施，例如计算机应用程序，移动端应用程序，基于云技术或网络的软件、模板或文档（例如使用 Microsoft Excel 制作的模板或工作表）等多种类型。信息技术系统可以帮助审计客户：

- (一) 积累原始数据；
- (二) 生成财务报告内部控制的组成组分；
- (三) 生成影响会计记录或财务报表的信息，包括相关披露。

信息技术系统还可能包括与审计客户的会计记录、财务报告内部控制或财务报表无关的事项。在提供其他非鉴证服务的过程中，也可能涉及信息技术系统服务，例如在新会计准则实施过程中涉及的信息技术系统相关服务。

向审计客户提供信息技术系统服务可能因自我评价对独立性产生不利影响。

**第一百六十五条** 如果会计师事务所人员不承担管理层职责，则向审计客户提供下列信息技术系统服务不视为对独立性产生不利影响：

- (一) 设计或实施与财务报告内部控制无关的信息技术系统；
- (二) 设计或实施信息技术系统，其生成的信息不构成会计记录

或财务报表的重要组成部分；

（三）实施由第三方开发的会计或财务信息报告软件（如果无需对软件进行较大改动就能适应客户的需求，例如针对第三方开发的软件仅进行配置而不需要进行定制化开发）；

（四）对由其他服务提供商或审计客户自行设计并实施的系统进行评价和提出建议。

设计是指分析软件需求并制作软件内部架构说明，以作为实施的基础。换句话说，设计阶段的工作包含准备需求文档，用于说明软件后续在实施阶段将“如何”实现。一般而言，软件设计包含业务流程设计、架构设计、接口设计、组件设计及（或）数据库设计等环节。

实施是指将设计转换为可应用的软件的过程。可应用的软件既可以依照设计规格说明书自行开发，也可以在第三方开发的软件基础上进行定制化调整。一般而言，软件实施包含编码（软件编程）及配置、调试、单元测试与集成测试、用户接受测试与最终用户培训、及生产系统准备与切换等环节。

**第一百六十六条** 如果向审计客户提供信息技术系统服务，会计师事务所应当确保同时满足下列条件：

（一）审计客户认可自己对建立和监督内部控制的责任；

（二）审计客户指定具有胜任能力的员工（最好是高级管理人员）负责作出有关系统设计和实施的所有管理决策；

（三）审计客户作出与系统设计和实施过程有关的所有管理决策；

（四）审计客户评价系统设计和实施的适当性及结果；

(五) 审计客户对系统运行以及系统使用或生成的数据负责。

向审计客户提供信息技术系统服务而因自我评价产生的不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

(一) 该服务的性质；

(二) 信息技术系统的性质及其对客户会计记录或财务报表的影响程度；

(三) 审计中对特定信息技术系统的依赖程度。

举例来说，由审计项目组以外的专业人员提供该服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

**第一百六十七条** 在满足下列情况之一时，会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供与设计或实施信息技术系统相关的服务：

(一) 信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分；

(二) 信息技术系统生成的信息对会计记录或被审计财务报表影响重大。

一般而言，会计准则的变动会直接影响到客户的会计核算，在客户采用新准则时，通常需要对相关的模型或系统进行调整，以产生新准则要求的信息。在新准则更新实施过程中，对于涉及到模型或系统相关的咨询服务，一般来说都需要对模型或系统的逻辑等环节进行具体设计、实施或提出详细的建议，这些服务也属于设计和实施信息技术系统，需要遵循本节的规定。

## 第九节 诉讼支持服务

**第一百六十八条** 诉讼支持服务可能包括下列活动：

- （一）协助管理和检索文件；
- （二）担任证人，包括专家证人；
- （三）计算诉讼或其他法律纠纷涉及的估计损失或其他应收、应付金额。

会计师事务所向审计客户提供诉讼支持服务，可能因自我评价或过度推介产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列事项：

- （一）提供服务所处的法律和监管环境，例如，法院是否会选择或委任专家证人；
- （二）服务的性质和特征；
- （三）服务的结果对被审计财务报表产生重大影响的程度。

举例来说，由审计项目组以外的专业人员提供此类服务，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响。

**第一百六十九条** 如果会计师事务所向审计客户提供诉讼支持服务涉及对损失或其他金额的估计，并且这些损失或其他金额影响被审计财务报表，会计师事务所应当遵守本章第五节关于评估服务的规定。

## **第十节 法律服务**

**第一百七十条** 法律服务通常是指必须由符合下列条件之一的人员提供的服务：

- （一）已通过执行法律业务所要求的培训；



(二) 已取得相关国家或地区在法庭上执行法律业务所需要的专业资格。

法律服务可能包含多种类型，包括为客户提供与公司事务或商业有关的法律服务，例如：

- (一) 合同支持服务；
- (二) 为审计客户执行一项交易提供支持；
- (三) 合并与收购；
- (四) 向客户内部法律部门提供帮助；
- (五) 法律尽职调查及重组。

**第一百七十一条** 会计师事务所向审计客户提供法律服务，可能因自我评价和过度推介对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 特定事项对审计客户财务报表的重要程度；
- (二) 法律事项的复杂程度以及提供该服务所需判断的程度。

举例来说，防范措施主要包括：

(一) 由审计项目组以外的专业人员提供该服务，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

(二) 由未参与提供法律服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

**第一百七十二条** 会计师事务所的合伙人或员工担任审计客户首席法律顾问，将对独立性产生非常严重的不利影响，没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所的合伙人或员工不得担

任审计客户的首席法律顾问。

首席法律顾问通常是一个高级管理职位，对公司法律事务承担广泛责任。

**第一百七十三条** 在审计客户解决纠纷或法律诉讼时，如果会计师事务所人员担任辩护人，并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表有重大影响，将因过度推介和自我评价产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所不得为审计客户提供此类服务。

**第一百七十四条** 在审计客户解决纠纷或应对法律诉讼时，如果会计师事务所人员担任辩护人，并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表无重大影响，则应当评价因自我评价和过度推介产生不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）由审计项目组以外的专业人员提供该服务；
- （二）由未参与提供法律服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或该服务。

## **第十一节 招聘服务**

**第一百七十五条** 招聘服务可能包括下列方面：

- （一）制定职位说明；
- （二）制定识别和选择潜在候选人的流程；
- （三）寻找候选人；

(四) 通过下列方式筛选潜在的候选人：

1. 审核候选人的专业资格或胜任能力并确定其是否适合该职位；
2. 对职位候选人实施背景调查；
3. 面试、选择合适的候选人并就候选人的胜任能力提供建议。

(五) 确定雇佣条款并协商详情，如工资、工时及其他报酬。

**第一百七十六条** 当向审计客户提供下列招聘服务时，只要会计师事务所人员不承担管理层职责，通常不会对独立性产生不利影响：

(一) 对多名候选人的专业资格进行审核，并就其是否适合该职位提供咨询意见；

(二) 对候选人进行面试，并对候选人在财务会计、行政管理或内部控制等职位上的胜任能力提供咨询意见。

**第一百七十七条** 当向审计客户提供招聘服务时，为避免承担管理层职责，会计师事务所应当确保同时满足下列条件：

(一) 客户指定具有胜任能力的员工（最好是高级管理人员），负责作出有关聘用该职位候选人的所有管理决策；

(二) 客户就聘用程序作出所有管理决策，包括：

1. 确定准候选人是否合适并选择适合该职位的候选人；
2. 确定雇佣条款并协商详情，如工资、工时及其他报酬。

**第一百七十八条** 向审计客户提供招聘服务，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列事项：

(一) 会计师事务所人员所提供协助的性质；

(二) 拟招聘人员的职位；

(三) 候选人和提供咨询意见或服务的会计师事务所之间可能存在的利益冲突或关系。

举例来说，由审计项目组以外的专业人员提供该服务，可能能够消除因自身利益、密切关系或外在压力产生的不利影响。

**第一百七十九条** 在向审计客户提供招聘服务时，会计师事务所不得代表客户与应聘者进行谈判。

**第一百八十条** 如果审计客户拟招聘董事、高级管理人员或特定员工，会计师事务所不得向审计客户提供下列招聘服务：

(一) 寻找候选人；

(二) 对候选人实施背景调查。

## 第十二节 公司财务服务

**第一百八十一条** 向审计客户提供公司财务服务可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。例如，下列事项可能对独立性产生不利影响：

(一) 协助审计客户制定公司战略；

(二) 为审计客户的并购识别可能的目标；

(三) 对资产处置交易提供建议；

(四) 协助实施融资交易；

(五) 对合理安排资本结构提供建议；

(六) 对直接影响被审计财务报表报告金额的资本结构或融资安排提供建议。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列事项：

（一）在确定如何恰当处理财务建议对财务报表的影响时涉及的主观程度；

（二）财务建议的结果对在财务报表中记录金额的直接影响程度，以及记录的金额对财务报表整体影响的重大程度；

（三）财务建议的有效性是否取决于某一特定会计处理或财务报表列报，并且根据相关财务报告编制基础，对该会计处理或列报的适当性是否存有疑问。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）由审计项目组以外的专业人员提供该服务，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

（二）由未参与提供该服务的适当复核人员复核已执行的审计工作或该服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

**第一百八十二条** 会计师事务所不得提供涉及推荐、交易或承销审计客户股票的公司财务服务。

**第一百八十三条** 如果财务建议的有效性取决于某一特定会计处理或财务报表列报，并且同时存在下列情形，会计师事务所不得向审计客户提供此类财务建议：

（一）根据相关财务报告编制基础，审计项目组对有关会计处理或列报的适当性存有合理疑问；

（二）公司财务建议的结果将对被审计财务报表产生重大影响。

## **第十七章 含有使用和分发限制条款的特殊目的财务报表**

# 审计报告

## 第一节 一般规定

**第一百八十四条** 本章规定了涉及特殊目的财务报表审计且审计报告含有使用和分发限制条款的情况下，如何对本守则的相关规定作出变通。在本章中，符合本守则第一百八十五条规定条件的、出具含有使用和分发限制条款的审计报告的业务被称为“符合条件的审计业务”。

**第一百八十五条** 对于会计师事务所针对特殊目的财务报表出具含有使用和分发限制性条款的审计报告的业务，仅在同时满足下列条件的情况下，本守则规定的独立性要求可以根据本章的相关规定作出变通：

（一）会计师事务所已与报告的预期使用者就在提供服务时适用的经过变通的独立性要求进行沟通；

（二）报告的预期使用者了解报告的目的和限制，并且明确同意变通独立性要求。

预期使用者可以通过直接参与，或由其授权代表参与确定会计师事务所提供服务的性质和范围，了解报告目的以及报告的使用和分发限制。无论哪一种情况，这种参与都可以加强会计师事务所与预期使用者就独立性事项（包括与评价对独立性的不利影响以及采取防范措施相关的情形）进行沟通，并获取预期使用者对变通独立性要求的认可。

**第一百八十六条** 如果预期使用者为某一类使用者，且在确定业

务约定条款时并未特别明确预期使用者，会计师事务所应当随后通过预期使用者的代表告知该预期使用者适用的独立性要求。

例如，如果预期使用者为某一类使用者（例如，财团放款安排的放款人），会计师事务所可以在向放款人代表提供的业务约定书中描述经过变通的独立性要求。随后，该代表向放款人集团成员提供会计师事务所的业务约定书，以使会计师事务所满足已将与相关代表商定的经修改的独立性要求告知此类使用者的要求。

**第一百八十七条** 当会计师事务所执行符合条件的审计业务时，除本章第二节至第七节中明确列出的可变通情形外，会计师事务所不得对独立性要求作出变通。如果执行法律法规要求的财务报表审计，会计师事务所不得变通独立性要求。

**第一百八十八条** 如果对同一审计客户既出具含有使用和分发限制条款的审计报告，又出具未含有使用和分发限制条款的审计报告，则对未加限制的审计报告业务，不适用本章的规定，会计师事务所应当遵守本守则第一章至第十六章的规定。

## **第二节 公众利益实体**

**第一百八十九条** 当执行符合条件的审计业务时，会计师事务所可以不执行本守则中关于公众利益实体的特别规定。

## **第三节 关联实体**

**第一百九十条** 当执行符合条件的审计业务时，审计客户不包括其关联实体。然而，如果审计项目组知悉或有理由相信涉及客户某一关联实体的情形或关系与评价会计师事务所与客户的独立性相关，则

审计项目组在识别和评价对独立性的不利影响并采取防范措施时，应当将该关联实体一并考虑。

#### **第四节 网络与网络事务所**

**第一百九十一条** 当执行符合条件的审计业务时，会计师事务所不包括网络事务所。然而，如果会计师事务所知悉或有理由相信，某一网络事务所的利益或关系对独立性产生不利影响，会计师事务所在评价对独立性的不利影响时，应当将该网络事务所一并考虑。

#### **第五节 经济利益、贷款和担保、密切的商业关系，以及家庭和私人关系**

**第一百九十二条** 当执行符合条件的审计业务时，如果出现本守则第七章至第十一章，以及第十三章至第十四章列举的情形，则相关规定仅适用于项目组成员、其主要近亲属和其他近亲属（如适用）。

会计师事务所应当按照本守则第七章至第十一章，以及第十三章至第十四章的规定，识别、评价和应对审计客户和审计项目组下列成员之间的利益和关系对独立性产生的不利影响：

- （一）对技术或行业具体问题、交易或事项等提供咨询的人员；
- （二）提供项目质量控制的人员，包括执行项目质量控制复核的人员。

如果项目组有理由相信，审计客户与会计师事务所其他人员之间存在利益和关系，会计师事务所应当评价对独立性产生不利影响的严重程度。其他人员通常是可以直接影响审计业务结果的人员，即对审计项目合伙人提出薪酬建议，以及对其直接指导、管理或监督的人员，



包括从审计项目合伙人的直接上级至会计师事务所高级或管理合伙人（首席执行官或同等职位）之间的各级别人员。

**第一百九十三条** 当执行符合条件的审计业务时，如果项目组有理由相信，本守则第六十七条第（三）项至第（四）项、第六十九条、第七十一条、第七十五条、第七十六条提及的人员在审计客户中拥有的经济利益将对独立性产生不利影响，会计师事务所应当评价不利影响的严重程度。

**第一百九十四条** 当执行符合条件的审计业务时，在运用本守则第六十七条第（一）项、第七十条、第七十一条有关会计师事务所经济利益的规定时，会计师事务所不得在审计客户中拥有重大直接或间接经济利益。

## **第六节 与审计客户发生雇佣关系**

**第一百九十五条** 当执行符合条件的审计业务时，会计师事务所应当评价和应对本守则第十三章第一节所述的因雇佣关系产生的不利影响。

## **第七节 提供非鉴证服务**

**第一百九十六条** 如果会计师事务所执行符合条件的审计业务，并同时向审计客户提供非鉴证服务，则应当遵守本守则第三章、第六章和第十六章的规定，除非本章第二节至第四节另有规定。

# 中国注册会计师职业道德守则第 5 号 ——其他鉴证业务对独立性的要求

(征求意见稿)

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师职业行为，指导注册会计师运用职业道德概念框架，解决执行其他鉴证业务（以下简称鉴证业务）时遇到的独立性问题，制定本守则。

**第二条** 鉴证业务的例子包括：

- (一) 财务报表特定要素、账户或项目的审计；
- (二) 对公司关键绩效指标的绩效鉴证。

**第三条** 《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》要求会计师事务所制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员、其他受独立性要求约束的人员保持相关职业道德要求规定的独立性。中国注册会计师其他鉴证业务准则规定了鉴证业务合伙人和鉴证业务项目组在业务层面的责任。会计师事务所内部的责任分配取决于其规模、结构和组织形式。本守则大部分条款并未明确规定会计师事务所内部各种人员对于独立性各自的责任，而只以会计师事务所提及。根据质量控制准则的规定，会计师事务所应当将采取特定行动的责任分配给某个人或团队（如鉴证业务项目组）。此外，注册会计师个人

也应当遵守与其个人的活动、利益或关系相关的所有规定。

**第四条** 如果会计师事务所向鉴证客户提供鉴证服务的同时，也向其提供审计或审阅服务，则在执行审计或审阅业务时，应当遵守《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》。

## **第二章 基本要求**

### **第一节 一般规定**

**第五条** 注册会计师在执行鉴证业务时应当保持独立性。

**第六条** 独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性：

（一）实质上的独立性。实质上的独立性是一种内心状态，使得注册会计师在提出结论时不受损害职业判断的因素影响，诚信行事，遵循客观公正原则，保持职业怀疑；

（二）形式上的独立性。形式上的独立性是一种外在表现，使得一个理性且掌握充分信息的第三方，在权衡所有相关事实和情况后，认为会计师事务所或鉴证业务项目组成员没有损害诚信原则、客观公正原则或职业怀疑。

**第七条** 在执行鉴证业务时，注册会计师应当遵循职业道德基本原则，包括独立性原则，并运用职业道德概念框架识别、评价和应对可能对职业道德基本原则产生的不利影响。

### **第二节 鉴证业务**

**第八条** 在鉴证业务中，会计师事务所发表鉴证结论，以增强除责任方之外的预期使用者对按照标准对鉴证对象进行评价和计量的

结果的信任程度。中国注册会计师鉴证业务基本准则规定了鉴证业务的种类、目标和要素。

对鉴证对象进行评价和计量的结果是指对鉴证对象运用特定标准而得出的信息，即鉴证对象信息。例如，注册会计师运用一种评价内部控制有效性的框架，如企业内部控制基本规范及其配套指引（标准），对企业内部控制流程（鉴证对象）进行鉴证，得出该内部控制有效性（鉴证对象信息）的结论。

**第九条** 鉴证业务可以分为基于责任方认定的业务和直接报告业务。无论哪种类型的鉴证业务，都包括三方关系，即会计师事务所、责任方和预期使用者。

**第十条** 在基于责任方认定的业务中，责任方对鉴证对象进行评价或计量，鉴证对象信息以责任方认定的形式为预期使用者获取。

**第十一条** 在直接报告业务中，会计师事务所直接对鉴证对象进行评价或计量，或者从责任方获取对鉴证对象进行评价或计量的声明，而该声明无法为预期使用者获取，预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取鉴证对象信息。

### **第三节 基于责任方认定的业务**

**第十二条** 在执行基于责任方认定的鉴证业务时：

（一）会计师事务所、鉴证业务项目组成员应当与鉴证客户（对鉴证对象信息负责，并且可能对鉴证对象负责的一方）保持独立。鉴证业务项目组成员不得与鉴证客户的董事、高级管理人员，或能够对鉴证对象信息施加重大影响的员工存在某些特定关系；

(二)针对会计师事务所与鉴证客户中能够对鉴证对象施加重大影响的人员之间的关系，会计师事务所应当运用职业道德概念框架，识别、评价、应对对独立性的不利影响；

(三)会计师事务所应当评价和应对有理由相信因网络事务所的利益和关系产生的不利影响。

**第十三条** 在基于责任方认定的业务中，如果责任方对鉴证对象信息负责而不对鉴证对象负责：

(一)会计师事务所、鉴证业务项目组成员应当对鉴证对象信息  
的责任方（即鉴证客户）保持独立；

(二)会计师事务所还应当运用职业道德概念框架，评价并应对其有理由相信的，因会计师事务所、网络事务所、鉴证业务项目组成员与鉴证对象的责任方之间存在的利益和关系对独立性产生的所有不利影响。

**第十四条** 在大多数基于责任方认定的业务中，责任方需要同时对鉴证对象信息和鉴证对象负责。然而，在某些业务中，责任方无需对鉴证对象负责。例如，环境咨询师就某公司的可持续性签署报告，以分发给预期使用者，当会计师事务所就该报告执行鉴证业务时，该环境咨询师是鉴证对象信息  
的责任方，而对鉴证对象（公司的可持续性）负责的则是该公司。

## 第四节 直接报告业务

**第十五条** 在执行直接报告业务时：

(一)会计师事务所、鉴证业务项目组成员应当与鉴证客户（对

鉴证对象负责的责任方)保持独立;

(二)会计师事务所还应当评价其有理由相信、因网络事务所的利益和关系产生的不利影响。

## 第五节 多个责任方

**第十六条** 某些鉴证业务,包括基于责任方认定的业务和直接报告业务,可能存在多个责任方。这种情况下,在确定是否有必要将本守则的规定应用于每个责任方时,会计师事务所应当根据鉴证对象信息的具体情况,评价会计师事务所或鉴证业务项目组成员与特定责任方之间的利益和关系对独立性产生的不利影响是否微小。在作出评价时,会计师事务所应当主要考虑下列因素:

(一)由特定责任方负责的鉴证对象信息(或鉴证对象)的重要性;

(二)鉴证业务涉及公众利益的程度。

如果确定与特定责任方之间的利益和关系对独立性产生的不利影响微小,会计师事务所不必将本守则的所有规定应用于该责任方。

## 第六节 网络事务所

**第十七条** 如果会计师事务所所有理由相信网络事务所的利益和关系将对会计师事务所的独立性产生不利影响,应当运用职业道德概念框架,评价和应对这些不利影响。

## 第七节 关联实体

**第十八条** 如果鉴证业务项目组知悉或有理由相信,涉及鉴证客户某一关联实体的情形与评价会计师事务所与客户的独立性有关,则

在识别和评价对独立性的不利影响并采取适当防范措施时，应当将该关联实体包括在内。

## 第八节 保持独立性的期间

**第十九条** 注册会计师应当在业务期间和鉴证对象信息涵盖的期间独立于鉴证客户。

业务期间自鉴证业务项目组开始执行鉴证业务之日起，至出具鉴证报告之日止。如果鉴证业务具有连续性，业务期间结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终鉴证报告两者时间孰晚为准。

**第二十条** 如果一个实体委托会计师事务所对其鉴证对象信息发表意见，并且在该鉴证对象信息涵盖的期间或之后成为鉴证客户，会计师事务所应当确定下列因素是否对独立性产生不利影响：

（一）在鉴证对象信息涵盖的期间或之后、接受鉴证业务委托之前，与鉴证客户之间存在的经济利益或商业关系；

（二）以往向鉴证客户提供的服务。

**第二十一条** 如果在鉴证对象信息涵盖的期间或之后，在鉴证业务项目组开始执行鉴证业务之前，会计师事务所向鉴证客户提供了非鉴证服务，并且该非鉴证服务在鉴证业务期间不允许提供，会计师事务所应当评价提供的非鉴证服务对独立性产生的不利影响。如果不利影响超出可接受的水平，会计师事务所只有在采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平水平的情况下，才能接受鉴证业务。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）由鉴证业务项目组之外的人员执行非鉴证服务；

(二) 委托适当的复核人员复核鉴证和非鉴证工作(如适用)。

**第二十二条** 如果会计师事务所尚未完成非鉴证服务,并且在鉴证业务开始前不能完成或终止非鉴证服务,只有在同时满足下列条件时,会计师事务所才能接受该鉴证业务:

(一) 会计师事务所确信,非鉴证服务将在短期内完成,或者客户拟在短期内将该非鉴证服务转给其他服务提供者;

(二) 会计师事务所在服务期间采取必要防范措施;

(三) 会计师事务所就该事项与治理层讨论。

## 第九节 工作记录

**第二十三条** 会计师事务所应当记录遵守独立性要求的情况,包括就该情况得出的结论,以及为形成结论而讨论的主要内容。

**第二十四条** 如果需要采取防范措施应对某种不利影响,会计师事务所应当记录该不利影响的性质,以及将其降低至可接受的水平所采取的防范措施。

**第二十五条** 如果需要对某种不利影响进行大量分析才能确定是否有必要采取防范措施,而会计师事务所认为由于不利影响未超出可接受的水平而不需要采取防范措施,会计师事务所应当记录不利影响的性质以及得出不需要采取防范措施结论的理由。

**第二十六条** 工作记录可以提供证据证明会计师事务所在就遵守独立性要求形成结论时运用的职业判断。然而,缺少工作记录并非判定会计师事务所是否已考虑特定事项或是否保持了独立性的决定性因素。



## 第十节 违反本守则的规定

**第二十七条** 如果会计师事务所认为已发生违反本守则规定（以下简称违规）的情况，应当采取下列措施：

（一）终止、暂停或消除引发违规的利益或关系；

（二）评价违规行为的严重程度及其对会计师事务所的客观性和出具鉴证报告能力的影响；

（三）确定是否能够采取适当行动以满意地处理违规后果。

在作出上述决策时，会计师事务所应当运用职业判断并考虑理性且掌握充分信息的第三方是否很可能得出会计师事务所的客观性受到损害从而导致无法出具鉴证报告的结论。

**第二十八条** 如果会计师事务所确定无法采取适当行动以满意地处理违规后果，应当尽快通知业务委托方或治理层（如适用）。会计师事务所还应当按照适用的法律法规的要求，采取必要措施终止鉴证业务。

**第二十九条** 如果会计师事务所确定可以采取适当行动以满意地处理违规后果，应当与业务委托方或治理层（如适用）讨论违规情况以及已采取或拟采取的行动。会计师事务所应当结合业务和违规行为的具体情况及时讨论有关违规行为以及拟采取的行动。

**第三十条** 如果业务委托方或治理层不认为会计师事务所采取的有关行动能够满意地处理违规后果，会计师事务所应当遵守适用的法律法规的要求，采取必要措施终止该鉴证业务。

**第三十一条** 会计师事务所应当记录下列事项：

- (一) 违规事项；
- (二) 采取的措施；
- (三) 作出的关键决策；
- (四) 与业务委托方或治理层讨论的所有事项。

如果会计师事务所继续执行该鉴证业务，还应当记录下列事项：

- (一) 根据会计师事务所的职业判断，其客观性并未受到损害；
- (二) 所采取的措施能够满意地处理违规后果，从而使会计师事务所能够出具鉴证报告的理由。

## **第三章 收 费**

### **第一节 收费结构**

**第三十二条** 如果会计师事务所从某一鉴证客户收取的全部费用占其收费总额的比重很大，则对该客户的依赖及对可能失去该客户的担心将因自身利益或外在压力产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 会计师事务所的业务类型及收入结构；
- (二) 会计师事务所成立时间的长短；
- (三) 该客户从性质或金额上对会计师事务所是否重要。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括扩大会计师事务所的客户群，从而降低对该鉴证客户的依赖程度。

**第三十三条** 如果从某一鉴证客户收取的全部费用占某一合伙

人从所有客户收取的费用总额比重很大，也将因自身利益或外在压力产生不利影响。会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。举例来说，防范措施主要包括：

（一）扩大该合伙人的客户群，从而降低对来源于该鉴证客户的收费的依赖程度；

（二）由鉴证业务项目组以外适当的复核人员复核已执行的工作。

## 第二节 逾期收费

**第三十四条** 如果鉴证客户长期未支付应付的费用，尤其是相当部分鉴证费用在出具下一年度鉴证报告前仍未支付，可能因自身利益产生不利影响。

会计师事务所通常要求鉴证客户在鉴证报告出具前付清上一年度的鉴证费用。如果在鉴证报告出具后鉴证客户仍未支付该费用，会计师事务所应当评价不利影响存在与否及其严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）收取逾期的部分款项；

（二）由未参与执行鉴证业务的适当复核人员复核已执行的工作。

会计师事务所还应当确定逾期收费是否可能被视同向客户贷款，并且根据逾期收费的重要程度确定是否继续执行鉴证业务。

## 第三节 或有收费

**第三十五条** 或有收费是指收费与否或收费多少取决于交易的

结果或所执行工作的结果。通过中介机构间接收取的或有收费同样属于本守则规定的或有收费。如果一项收费是由法院或政府有关部门规定的，则该项收费不视为或有收费。

**第三十六条** 会计师事务所在提供鉴证服务时，以直接或间接形式取得或有收费，将因自身利益产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所不得采用这种收费安排。

**第三十七条** 会计师事务所在向鉴证客户提供非鉴证服务时，如果非鉴证服务以直接或间接形式取得或有收费，也可能因自身利益产生不利影响。

如果非鉴证服务的结果以及由此收取的费用金额，取决于未来或当期的判断，而该判断与对鉴证对象信息有重大影响的事项相关，则没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平。会计师事务所不得采用这种收费安排。

**第三十八条** 在向鉴证客户提供非鉴证服务时，如果会计师事务所采用其他形式的或有收费安排，不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

（一）可能的收费金额区间；

（二）是否由适当的权威方确定有关事项的结果，并且该结果作为或有收费的基础；

（三）针对会计师事务所执行的工作及收费的基础，向报告预期使用者作出的披露；

(四) 非鉴证服务的性质；

(五) 事项或交易对鉴证对象信息的影响。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

(一) 由鉴证业务项目组以外的适当复核人员复核已执行的工作；

(二) 预先就收费的基础与客户达成书面协议。

## 第四章 礼品和款待

**第三十九条** 会计师事务所或鉴证业务项目组成员接受鉴证客户的礼品或款待，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

**第四十条** 如果会计师事务所或鉴证业务项目组成员接受鉴证客户的礼品或款待，除非该礼品或款待从性质和金额上来说均明显不重要或微不足道，否则将对独立性产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所或鉴证业务项目组成员不得接受此类礼品或款待。

**第四十一条** 如果会计师事务所或鉴证业务项目组成员向鉴证客户提供或接受利益诱惑，应当遵守《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》第六章的相关规定，违反这些规定可能对独立性产生不利影响。

**第四十二条** 注册会计师应当考虑礼品或款待是否具有不当影响注册会计师行为的意图，如果具有该意图，即使其价值从性质和金

额上来说均明显不重要或微不足道，会计师事务所或鉴证业务项目组成员也不得接受该礼品或款待。

## 第五章 诉讼或诉讼威胁

**第四十三条** 如果会计师事务所或鉴证业务项目组成员与鉴证客户发生诉讼或很可能发生诉讼，将因自身利益和外在压力对独立性产生不利影响。

会计师事务所和客户管理层由于诉讼或诉讼威胁而处于对立地位，将影响管理层提供信息的意愿，从而因自身利益和外在压力对独立性产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）诉讼的重要程度；
- （二）诉讼是否与前期审计业务相关。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）如果诉讼涉及某一鉴证业务项目组成员，将该成员调离鉴证业务项目组可能能够消除不利影响；
- （二）由适当的复核人员复核已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

## 第六章 经济利益

### 第一节 一般规定

**第四十四条** 在鉴证客户中拥有经济利益，可能因自身利益产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）拥有经济利益人员的角色；
- （二）经济利益是直接还是间接的；

(三) 经济利益的重要程度。

**第四十五条** 受益人可能通过投资工具拥有经济利益。确定经济利益是直接还是间接的，取决于受益人能否控制投资工具或具有影响投资决策的能力。

如果受益人能够控制投资工具或具有影响投资决策的能力，本守则则将这种经济利益界定为直接经济利益。

如果受益人不能控制投资工具或不具有影响投资决策的能力，本守则则将这种经济利益界定为间接经济利益。

**第四十六条** 在确定经济利益对于某个人来说的重要程度时，可能需要将该个人及其主要近亲属的净资产总额合并考虑。

## **第二节 会计师事务所、鉴证业务项目组成员及其主要近亲属拥有的经济利益**

**第四十七条** 下列各方不得在鉴证客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：

- (一) 会计师事务所；
- (二) 鉴证业务项目组成员；
- (三) 鉴证业务项目组成员的主要近亲属。

### **第三节 在控制鉴证客户的实体中拥有经济利益**

**第四十八条** 当一个实体在鉴证客户中拥有控制性的权益，并且鉴证客户对该实体重要时，会计师事务所、鉴证业务项目组成员及其主要近亲属均不得在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

## 第四节 作为受托人拥有经济利益

**第四十九条** 除非同时满足下列条件，本守则第四十七条的规定也应当适用于会计师事务所及相关人员作为受托人在鉴证客户中拥有经济利益的情况：

（一）受托管理人、鉴证业务项目组成员、二者的主要近亲属、会计师事务所均不是受托财产的受益人；

（二）通过信托而在鉴证客户中拥有的经济利益对于该项信托业务并不重大；

（三）该项信托不能对鉴证客户施加重大影响；

（四）受托管理人、鉴证业务项目组成员、二者的主要近亲属、会计师事务所对涉及鉴证客户经济利益的投资决策没有重大影响。

## 第五节 无意中获取的经济利益

**第五十条** 如果会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属，通过继承、馈赠或因企业合并或类似情况，从鉴证客户获得直接经济利益或重大间接经济利益，而根据本守则的规定不允许拥有此类经济利益，应当采取下列措施：

（一）如果会计师事务所获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大；

（二）如果鉴证业务项目组成员或其主要近亲属获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大。



## 第六节 其他情况下的经济利益

**第五十一条** 如果鉴证业务项目组成员知悉其其他近亲属拥有鉴证客户的直接经济利益或重大间接经济利益，可能因自身利益对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）鉴证业务项目组成员与其他近亲属之间关系的性质；
- （二）经济利益是直接还是间接的；
- （三）经济利益对该其他近亲属的重要程度。

注册会计师应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）由其他近亲属尽快处置全部经济利益，或处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大，可能能够消除不利影响；
- （二）将该人员调离鉴证业务项目组，可能能够消除不利影响；
- （三）由适当的复核人员复核鉴证业务项目组成员已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

**第五十二条** 如果鉴证业务项目组成员知悉下列人员在鉴证客户中拥有经济利益，可能因自身利益对独立性产生不利影响：

- （一）除本守则第四十七条规定不得拥有此类经济利益的人员之外，会计师事务所的合伙人、专业人员或主要近亲属；
- （二）与鉴证业务项目组成员存在密切私人关系的人员。

注册会计师应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范

措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）将存在密切私人关系的鉴证业务项目组成员调离鉴证业务项目组，可能能够消除不利影响；

（二）不允许该鉴证业务项目组成员参与有关鉴证业务的任何重大决策；

（三）由适当的复核人员复核该鉴证业务项目组成员已执行的工作。

## 第七章 贷款和担保

**第五十三条** 涉及鉴证客户的贷款或担保可能因自身利益对独立性产生不利影响。注册会计师应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对该不利影响。在运用概念框架时，可能需要考虑贷款或担保的重要程度。为确定贷款或担保对某个人是否重要，可能需要将该个人及其主要近亲属的贷款或担保净值一并考虑。

**第五十四条** 会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属不得向鉴证客户提供贷款或为其提供担保，除非该贷款或担保对下列各方均不重大：

（一）会计师事务所或者提供贷款或担保的人员（如适用）；

（二）鉴证客户。

**第五十五条** 会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属不得从银行或类似金融机构等鉴证客户取得贷款，或获得贷款担保，除非该贷款或担保是按照正常的程序、条款和条件进行的。

此类贷款的例子包括按揭贷款、银行透支、汽车贷款和信用卡透支等。

**第五十六条** 即使会计师事务所从银行或类似金融机构等鉴证客户按照正常的程序、条款和条件取得贷款，如果该贷款对鉴证客户或取得贷款的会计师事务所是重要的，也可能因自身利益对独立性产生不利影响。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括由网络中未参与执行鉴证业务并且未从该贷款中获益的会计师事务所复核已执行的工作。

**第五十七条** 会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属不得在银行、经纪人或类似金融机构等鉴证客户开立存款或经纪账户，除非该存款或经纪账户是按照正常的商业条件开立的。

**第五十八条** 会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属不得从非银行或类似机构的鉴证客户取得贷款，或由鉴证客户提供贷款担保，除非该项贷款或担保对下列实体或人员均不重大：

- （一）取得贷款或担保的会计师事务所或人员（如适用）；
- （二）鉴证客户。

## **第八章 商业关系**

**第五十九条** 会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属与鉴证客户或其高级管理人员之间存在密切的商业关系，可能因自身利益或外在压力对独立性产生不利影响。

举例来说，因商务关系或共同的经济利益而产生的密切的商业关系主要包括：

（一）在与客户或其控股股东、董事、高级管理人员或其他为该客户执行高级管理活动的人员共同开办的企业中拥有经济利益；

（二）按照协议，将会计师事务所的产品或服务与鉴证客户的产品或服务结合在一起，并以双方名义捆绑销售；

（三）按照协议，会计师事务所销售或推广鉴证客户的产品或服务，或者鉴证客户销售或推广会计师事务所的产品或服务。

注册会计师应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对不利影响。在运用概念框架时，可能需要考虑商业关系和相关经济利益的重要程度。在考虑某项经济利益对某个人是否重要时，可能需要将该个人及其主要近亲属的净资产总额合并考虑。

**第六十条** 会计师事务所、鉴证业务项目组成员不得与鉴证客户或其高级管理人员建立密切的商业关系，除非所涉经济利益不重大，并且商业关系对于客户或其高级管理人员以及会计师事务所、鉴证业务项目组成员（如适用）均不重要。

**第六十一条** 如果鉴证业务项目组成员的主要近亲属与鉴证客户或其高级管理人员之间存在密切的商业关系，可能因自身利益或外在压力对独立性产生不利影响。

**第六十二条** 会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属从鉴证客户购买商品或服务，如果按照正常的商业程序公平交易，通常不会对独立性产生不利影响。

如果交易性质特殊或金额较大，可能因自身利益产生不利影响。会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，可能能够消除此类不利影响的防范措施包括：

- （一）取消交易或降低交易规模；
- （二）将相关鉴证业务项目组成员调离鉴证业务项目组。

## **第九章 家庭和私人关系**

### **第一节 一般规定**

**第六十三条** 如果鉴证业务项目组成员与鉴证客户的董事、高级管理人员或某类员工（取决于该员工在鉴证客户中担任的角色）存在家庭和私人关系，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该成员在鉴证业务项目组中的角色；
- （二）家庭成员或相关人员在客户中的职位以及关系的密切程度。

### **第二节 鉴证业务项目组成员的主要近亲属**

**第六十四条** 如果鉴证业务项目组成员的主要近亲属所处职位能够对鉴证对象施加重大影响，将可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）主要近亲属在鉴证客户中的职位；
- （二）该成员在鉴证业务项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）将该成员调离鉴证业务项目组，可能能够消除不利影响；
- （二）合理安排鉴证业务项目组成员的职责，使该成员的工作不涉及其主要近亲属的职责范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

**第六十五条** 如果鉴证业务项目组成员的主要近亲属是鉴证客户的董事、高级管理人员，或所处职位能够对鉴证业务的鉴证对象信息施加重大影响的员工（以下简称特定员工），或者在业务期间或鉴证对象信息涵盖的期间曾担任上述职务，将对独立性产生非常严重的不利影响，没有防范措施能够消除该不利影响或将其降低至可接受水平。拥有此类关系的人员不得成为鉴证业务项目组成员。

### **第三节 鉴证业务项目组成员的其他近亲属**

**第六十六条** 如果鉴证业务项目组成员的其他近亲属是鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工，将因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）鉴证业务项目组成员与其他近亲属之间关系的性质；
- （二）该其他近亲属担任的职位；
- （三）该成员在鉴证业务项目组中的职责。

举例来说，防范措施主要包括：

- (一) 将该成员调离鉴证业务项目组，可能能够消除不利影响；
- (二) 合理安排鉴证业务项目组成员的职责，使该成员的工作不涉及其他近亲属的职责范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

#### **第四节 鉴证业务项目组成员的其他密切关系**

**第六十七条** 如果鉴证业务项目组成员与鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工存在密切关系，即使该人员不是鉴证业务项目组成员的近亲属，也将因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。拥有此类关系的鉴证业务项目组成员应当按照会计师事务所的政策和程序进行咨询。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 该人员与鉴证业务项目组成员之间关系的性质；
- (二) 该人员在客户中的职位；
- (三) 该成员在鉴证业务项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- (一) 将该成员调离鉴证业务项目组，可能能够消除不利影响；
- (二) 合理安排该成员的职责，使其工作不涉及与之存在密切关系的员工的职责范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

#### **第五节 鉴证业务项目组以外人员的家庭和私人关系**

**第六十八条** 会计师事务所中鉴证业务项目组以外的合伙人或

员工，与鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工之间存在家庭或私人关系，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。会计师事务所合伙人或员工在知悉此类关系后，应当按照会计师事务所的政策和程序进行咨询。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

（一）该合伙人或员工与鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工之间的关系；

（二）该合伙人或员工与鉴证业务项目组之间的相互影响；

（三）该合伙人或员工在会计师事务所中的角色；

（四）董事、高级管理人员或特定员工在鉴证客户中的职位。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）合理安排该合伙人或员工的职责，以减少对鉴证业务项目组可能产生的影响；

（二）由鉴证业务项目组以外适当的复核人员复核已执行的相关鉴证工作。

## **第十章 鉴证业务项目组成员最近曾担任鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工**

**第六十九条** 如果鉴证业务项目组成员最近曾担任鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工，可能因自身利益、自我评价或密切关系对独立性产生不利影响。例如，如果鉴证业务项目组成员在鉴证



客户工作期间曾经编制鉴证对象信息的要素，现又对其进行评价，则可能产生这些不利影响。

**第七十条** 如果在鉴证报告涵盖期间之前，鉴证业务项目组成员曾担任鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工，可能因自身利益、自我评价或密切关系对独立性产生不利影响。例如，如果在当期鉴证业务中需要评价此类人员以前就职于鉴证客户时作出的决策或工作，将产生这些不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该成员在客户中曾担任的职务；
- （二）该成员离开客户的时间长短；
- （三）该成员在鉴证业务项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括由适当的复核人员复核该鉴证业务项目组成员已执行的工作等。

## **第十一章 兼任鉴证客户的董事或高级管理人员**

**第七十一条** 如果会计师事务所的合伙人或员工兼任鉴证客户的董事或高级管理人员，将因自我评价和自身利益产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所的合伙人或员工不得兼任鉴证客户的董事或高级管理人员。

**第七十二条** 如果会计师事务所的合伙人或员工担任鉴证客户的公司秘书，除非同时满足下列条件，否则将因自我评价和过度推介

产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平：

（一）法律法规或行业惯例明确允许；

（二）所有相关决策都由客户管理层作出；

（三）该人员仅承担日常性和行政事务性的工作，如编制会议纪要、法定申报材料等。

公司秘书这一职位在不同国家或地区有不同含义，其职责可能包括诸如人事管理、公司记录和登记簿的维护等行政性工作，也可能包括确保公司遵守法律法规，或针对公司治理事项提供建议等其他职责。通常，公司秘书与企业之间存在密切关系。因此，如果会计师事务所合伙人或员工担任鉴证客户的公司秘书，通常会对独立性产生不利影响。

## 第十二章 与鉴证客户发生雇佣关系

**第七十三条** 如果鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工，曾经是鉴证业务项目组成员或会计师事务所的合伙人，可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

**第七十四条** 如果会计师事务所前任合伙人或鉴证业务项目组前任成员加入鉴证客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，该人员不得继续参与会计师事务所的业务或专业活动。

即使该人员不再参与会计师事务所的业务或专业活动，仍可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

**第七十五条** 如果会计师事务所的前任合伙人已加入某一实体，

担任董事、高级管理人员或特定员工，且该实体随后成为会计师事务所的鉴证客户，则可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该人员在鉴证客户中所担任的职位；
- （二）该人员将与鉴证业务项目组交往的程度；
- （三）该人员离开鉴证业务项目组或会计师事务所合伙人职位的时间长短；
- （四）该人员以前在鉴证业务项目组或会计师事务所中的角色，例如，该人员是否负责与客户管理层和治理层保持定期联系。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）作出安排，使该人员无权从会计师事务所获取报酬或福利，除非这些福利或报酬是按照预先确定的固定金额支付的；
- （二）作出安排，使得未付金额对会计师事务所不重要；
- （三）修改鉴证业务项目组的计划；
- （四）向鉴证业务项目组分派经验更加丰富的人员；
- （五）由鉴证业务项目组以外适当的复核人员复核鉴证业务项目组前任成员已执行的工作。

**第七十六条** 如果鉴证业务项目组某一成员参与鉴证业务，当知道自己在未来某一时间将要或有可能加入鉴证客户时，将因自身利益对独立性产生不利影响。会计师事务所应当制定政策和程序，要求鉴

证业务项目组成员在与鉴证客户协商受雇于该客户时，向会计师事务所报告。

在接到报告后，会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）将该成员调离鉴证业务项目组，可能能够消除不利影响；
- （二）由鉴证业务项目组以外适当的复核人员复核该成员在鉴证业务项目组中作出的重大判断，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

### **第十三章 与鉴证客户长期存在业务关系**

**第七十七条** 会计师事务所长期委派同一名合伙人或员工执行某一鉴证客户的鉴证业务，将因密切关系和自身利益对独立性产生不利影响。

**第七十八条** 如果鉴证业务项目组成员与下列人员或事项之间长期存在业务关系，可能因密切关系对独立性产生不利影响：

- （一）鉴证客户；
- （二）鉴证客户的高级管理层；
- （三）鉴证业务的鉴证对象和鉴证对象信息。

如果会计师事务所人员担心丧失长期交往的客户，或丧失因与客户的高级管理层或治理层成员的密切私人关系而产生的利益，可能因自身利益对独立性产生不利影响。此类不利影响可能会不当影响该人员的判断。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列事项：

（一）该项鉴证业务的性质；

（二）该人员加入鉴证业务项目组的时间长短、其在鉴证业务项目组中的资历及所承担的角色，包括该人员在之前任职的会计师事务所是否也与该鉴证客户存在关系；

（三）更高层人员对该人员所实施的工作进行指导、复核和监督的程度；

（四）该人员根据其资历，能够影响鉴证业务结果的程度，例如，该人员可能作出关键决策或指导鉴证业务项目组其他成员的工作；

（五）该人员与鉴证客户高级管理层或治理层成员之间关系的密切程度；

（六）该人员与鉴证客户之间互动的性质、频率和程度；

（七）鉴证对象或鉴证对象信息的性质和复杂程度，以及性质和复杂程度是否发生变化；

（八）责任方或高级管理人员（如相关）近期是否发生变动。

**第七十九条** 本守则第七十八条第三款第（一）至（八）项所述的两个或多个因素相组合可能提高或降低不利影响的严重程度。例如，会计师事务所人员与鉴证客户之间由于交往时间长而形成的密切关系，可能会随着责任方的离职而减弱，相应的由该密切关系产生的不利影响也会降低。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）将与鉴证客户存在长期业务关系的人员轮换出鉴证业务项

目组，可能能够消除不利影响；

（二）变更与鉴证客户存在长期业务关系的人员在鉴证业务项目组中担任的角色或其所实施任务的性质和范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平；

（三）由鉴证业务项目组以外适当的复核人员复核与鉴证客户存在长期业务关系的人员所执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平；

（四）定期对该业务实施独立的内部或外部质量复核，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

**第八十条** 如果确定所产生的不利影响仅能通过将该人员轮换出鉴证业务项目组予以应对，会计师事务所应当确定一个适当的期间，在该期间内该人员不得有下列行为：

- （一）成为鉴证业务项目组成员；
- （二）对该鉴证业务实施质量控制；
- （三）对该鉴证业务的结果施加直接影响。

这一期间应当足够长，以确保因密切关系或自身利益产生的不利影响能够得以应对。

## **第十四章 为鉴证客户提供非鉴证服务**

**第八十一条** 会计师事务所可能向其鉴证客户提供与其技能和专长相符的非鉴证服务。向鉴证客户提供非鉴证服务，可能对多项职业道德基本原则（包括独立性）产生不利影响。

本守则并未涵盖会计师事务所向鉴证客户提供的所有非鉴证服

务。当遇到本守则未列举的非鉴证服务时，注册会计师应当运用职业道德概念框架予以应对。

**第八十二条** 在接受委托向鉴证客户提供非鉴证服务之前，会计师事务所应当确定提供该服务是否将对独立性产生不利影响。

**第八十三条** 在评价不利影响存在与否及其严重程度时，注册会计师通常需要考虑下列因素：

- （一）非鉴证服务的性质、范围和目的；
- （二）鉴证业务对该非鉴证服务结果的依赖程度；
- （三）与提供该非鉴证服务相关的法律和监管环境；

（四）非鉴证服务的结果是否影响在鉴证业务的鉴证对象或鉴证对象信息中反映的事项，如果影响，影响的程度以及鉴证客户对于确定重大判断事项的参与程度；

- （五）客户管理层和员工在该非鉴证服务方面的专长水平。

**第八十四条** 本章的相关规定涉及对重要性的考虑，注册会计师可以参考《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》中的相关规定。对重要性的考虑需要运用职业判断，并从性质和数量两个方面进行考虑，同时，重要性也受使用者对财务信息或其他方面信息的看法的影响。

**第八十五条** 会计师事务所可能向同一鉴证客户提供多种非鉴证服务。在这种情况下，会计师事务所应当综合考虑因提供这些服务可能产生的不利影响。

**第八十六条** 会计师事务所不得承担涉及鉴证对象或鉴证对象

信息的管理层职责。如果会计师事务所向鉴证客户提供其他类型的服务时承担了管理层职责，应当确保该职责与鉴证对象或鉴证对象信息无关。

**第八十七条** 鉴证客户的管理层职责涉及领导和指挥该客户的各项工作，包括针对人力资源、财务资源、科技、有形或无形资源的取得、配置和控制作出重大决策。

**第八十八条** 在向鉴证客户提供非鉴证服务时，如果会计师事务所承担管理层职责，将因自身利益和自我评价对独立性产生不利影响。如果非鉴证服务涉及鉴证业务的鉴证对象或鉴证对象信息，由于会计师事务所高度认同客户管理层的观点和利益，承担管理层职责还会因密切关系或过度推介对独立性产生不利影响。

**第八十九条** 会计师事务所应当根据具体情况并运用职业判断确定某项活动是否属于管理层职责。下列活动通常视为管理层职责：

- （一）制定政策和战略方针；
- （二）招聘或解雇员工；
- （三）指导员工与工作有关的行动并对其行动负责；
- （四）对交易进行授权；
- （五）控制或管理银行账户或投资；
- （六）确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议；
- （七）代表管理层向治理层报告；
- （八）负责设计、执行、监督和维护内部控制。

如果会计师事务所仅向鉴证客户提供意见和建议以协助其管理



层履行职责，通常不视为承担管理层职责。

**第九十条** 为避免在向鉴证客户提供非鉴证服务时承担管理层职责，会计师事务所应当确保属于管理层职责的所有判断和决策都由客户管理层作出。这包括确保客户管理层：

（一）委派一名具备适当技能、知识和经验的人员，始终负责作出客户方面的决策，并对非鉴证服务进行监督。该人员最好是管理层成员，并且应当了解非鉴证服务的目标、性质和结果，以及客户与会计师事务所各自的责任。然而，该人员不一定必须具备执行或重新执行非鉴证服务的专长。

（二）对非鉴证服务进行监督，并评价已提供服务的结果是否充分满足客户的目的。

（三）对依据非鉴证服务的结果采取的行动承担（如有）责任。

**第九十一条** 如果会计师事务所参与编制鉴证对象信息，随后又对该信息进行鉴证，可能因自我评价对独立性产生不利影响。在提供涉及鉴证对象信息的非鉴证服务时，可能因自我评价产生不利影响的例子包括：

（一）设计并编制预测性财务信息，随后对该信息进行鉴证；

（二）提供评估服务，服务结果成为鉴证对象信息的一部分。

## **第十五章 含有使用和分发限制条款的鉴证报告**

**第九十二条** 本章规定了当鉴证业务的报告含有使用和分发限制条款的情况下，如何对本守则的相关规定作出变通。在本章中，在本守则第九十三条规定的情况下出具含有使用和分发限制条款的鉴

证报告的业务被称为“符合条件的鉴证业务”。

**第九十三条** 对于会计师事务所针对鉴证业务出具含有使用和分发限制条款的报告的业务，仅在同时满足下列条件的情况下，本守则规定的独立性要求可以根据本章的相关规定作出变通：

（一）会计师事务所已与报告的预期使用者就在提供服务时适用的经过变通的独立性要求进行沟通；

（二）报告的预期使用者了解报告的目的和限制、鉴证对象信息，并且明确同意变通独立性要求。

预期使用者可以通过直接参与，或由其授权代表参与确定会计师事务所提供服务的性质和范围，了解报告目的以及报告的使用和分发限制。预期使用者的参与，可以加强会计师事务所就独立性事项与预期使用者的沟通，并获取预期使用者对变通独立性要求的认可。

**第九十四条** 如果预期使用者为某一类使用者，且在确定业务约定条款时并未特别明确预期使用者，会计师事务所应当随后通过预期使用者的代表告知该预期使用者适用的独立性要求。

例如，如果预期使用者为某一类使用者（例如，财团放款安排的放款人），会计师事务所可以在向放款人代表提供的业务约定书中描述经过变通的独立性要求。随后，该代表向放款人集团成员提供会计师事务所的业务约定书，以使会计师事务所满足已将与相关代表商定的经修改的独立性要求告知此类使用者的要求。

**第九十五条** 当会计师事务所执行符合条件的鉴证业务时，除本守则第九十七条至第九十八条的规定外，会计师事务所不得对独立性

要求作出变通。

**第九十六条** 如果对同一鉴证客户既出具含有使用和分发限制条款的鉴证报告，又出具未含有使用和分发限制条款的鉴证报告，则对未加限制的鉴证业务，不适用本章的规定，会计师事务所应当遵守本守则第一章至第十四章的规定。

**第九十七条** 当执行符合条件的鉴证业务时，如果出现本守则第六章至第十章，以及第十二章列举的情形，则相关规定仅适用于鉴证业务项目组成员、其主要近亲属和其他近亲属（如适用）。

会计师事务所应当按照本守则第六章至第十章，以及第十二章的规定，识别、评价和应对鉴证客户和鉴证业务项目组下列成员之间的利益和关系对独立性产生的不利影响：

- （一）对技术或行业具体问题、交易或事项等提供咨询的人员；
- （二）提供项目质量控制的人员，包括执行项目质量控制复核的人员。

如果鉴证业务项目组有理由相信，鉴证客户与会计师事务所内其他人员之间存在利益和关系，会计师事务所应当评价对独立性产生不利影响的严重程度。其他人员通常是可以直接影响鉴证业务结果的人员，包括对鉴证业务项目合伙人提供薪酬建议，以及对其直接指导、管理或监督的人员。

**第九十八条** 当执行符合条件的鉴证业务时，会计师事务所不得持有鉴证客户的重大直接或间接经济利益。

# 中国注册会计师职业道德守则术语表

(征求意见稿)

**注册会计师：**是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员，有时也指其所在的会计师事务所。

**现任注册会计师：**已接受审计委托或正在为客户提供会计、税务、咨询或类似专业服务的中国注册会计师。

**前任注册会计师：**在不存在现任会计师的情况下，最近接受审计委托或为客户提供会计、税务、咨询或类似专业服务的中国注册会计师。

**拟接任注册会计师：**考虑接受潜在客户（在一些情况下是现有客户）审计委托或为其提供会计、税务、咨询或类似专业服务的中国注册会计师。

**财务报表：**是对历史财务信息的结构性表述（包括相关附注），旨在按照财务报告框架反映一个实体在某一时点的经济资源或义务，及其在某一期间的变化情况。相关附注通常由重要会计政策概要及其他解释性信息组成。该术语可能指整套财务报表，但也可能指单一财务报表，如资产负债表，收入和费用表，以及相关解释性附注。

**会计师事务所将发表意见的财务报表：**在单一实体的情况下，是指该实体的财务报表。在编制合并财务报表，即集团财务报表的情况下，指合并财务报表。

**历史财务信息：**是指用财务术语表达的、与某一特定实体有关的信息，该信息主要由会计系统生成，反映过去某一时期发生的经济事项或过去某一时点的经济状况或环境。

**特殊目的财务报表：**按照某一财务报告框架编制的财务报表，旨在满足特定使用者对财务信息的需求。

**可接受的水平：**注册会计师针对识别出的不利影响实施理性且掌握充分信息的第三方测试之后，很可能得出其行为并未违反职业道德基本原则的结论时，该不利影响的严重程度所处的水平。

**理性且掌握充分信息的第三方，理性且掌握充分信息的第三方测试：**理性且掌握充分信息的第三方测试是注册会计师对于另一方是否可能得出同样结论的考虑。该项考虑是从理性且掌握充分信息的第三方角度作出的，其在得出结论时权衡会计师获悉或可能合理预期获悉的所有相关事实和情况。理性且掌握充分信息的第三方不一定是会计师，但需具备相关的知识和经验以公正地了解及评价会计师结论的适当性。

**防范措施：**防范措施是注册会计师采取的、将对遵循基本原则产生的威胁有效降低至可接受的水平的单独或相结合的行动。

**专业行为：**注册会计师从事的需要会计或相关技能的行为，包括会计、审计、税务、管理咨询和财务管理等行为。

**专业服务：**为客户执行的专业行为。

**审计客户：**执行审计业务所针对的实体。如果是上市公司，则审计客户还包括其关联实体。如果不是上市公司，则审计客户包括其直

接或间接控制的关联实体。

在《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》中，术语“审计客户”同时适用于“审阅客户”。

**审计业务：**属于合理保证的鉴证业务，其目标是注册会计师就财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告框架编制（或者在所有重大方面真实和公允反映）发表意见，如按照中国注册会计师审计准则执行的业务。审计业务包括法律法规或其他监管规则要求的法定审计。

在《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》中，术语“审计项目”同时适用于“审阅项目”。

**审计项目组：**是指会计师事务所为执行审计业务成立的项目组。

会计师事务所中能够直接影响审计业务结果的其他人员，以及网络事务所中能够直接影响审计业务结果的所有人员，通常也被视为审计项目组成员。

会计师事务所中能够直接影响审计业务结果的其他人员通常包括：

（一）对审计项目合伙人提出薪酬建议，以及进行直接指导、管理或监督的人员；

（二）为执行审计业务提供技术或行业具体问题、交易或事项的咨询的人员；

（三）对审计业务实施项目质量控制的人员，包括项目质量控制复核人员。

在《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》中，术语“审计项目组”同时适用于“审阅项目组”。

**关键审计合伙人：**是指项目合伙人、实施项目质量控制复核的负责人，以及审计项目组中负责对财务报表审计所涉及的重大事项作出关键决策或判断的其他审计合伙人。其他审计合伙人还可能包括负责审计重要子公司或分支机构的项目合伙人。

**项目合伙人：**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报告上签字的合伙人。在有限责任制的会计师事务所，项目合伙人是指主任会计师、副主任会计师或具有同等职位的高级管理人员。

如果项目合伙人以外的其他注册会计师在业务报告上签字，中国注册会计师职业道德守则对项目合伙人作出的规定也适用于该签字注册会计师。

**项目质量控制复核：**是指项目组在出具审计报告前，由会计师事务所内部专门机构或人员对项目组作出的重大判断和在编制报告时得出的结论进行客观评价的过程。

**审阅客户：**会计师事务所执行审阅业务所针对的实体。

**审阅项目：**按照中国注册会计师审阅业务准则或同类准则的要求实施的鉴证业务，即注册会计师在实施审阅程序（审阅程序不提供在执行审计时所要求的所有证据）的基础上，说明是否注意到某些事项，使其相信财务报表未在所有重大方面按照适用的财务报告框架编制。

**审阅项目组：**是指会计师事务所为执行审阅业务成立的项目组。

会计师事务所中能够直接影响审阅业务结果的其他人员，以及网络事务所中能够直接影响审阅业务结果的所有人员，通常也被视为审阅项目组成员。

会计师事务所中能够直接影响审阅业务结果的其他人员通常包括：

（一）对审阅项目合伙人提出薪酬建议，以及进行直接指导、管理或监督的人员；

（二）为执行审阅业务提供技术或行业具体问题、交易或事项的咨询的人员；

（三）对审阅业务实施项目质量控制的人员，包括项目质量控制复核人员。

**鉴证客户：**执行鉴证业务所针对的实体。

**鉴证业务：**是指中国注册会计师对鉴证对象信息（即按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果）提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。

**鉴证业务项目组：**是指会计师事务所为执行鉴证业务成立的项目组。

会计师事务所中能够直接影响鉴证业务结果的其他人员通常也视为鉴证业务项目组成员：

（一）对鉴证业务项目合伙人提出薪酬建议，以及进行直接指导、管理或监督的人员；

（二）为执行鉴证业务提供技术或行业具体问题、交易或事项的



咨询的人员；

(三)对鉴证业务实施项目质量控制的人员，包括项目质量控制复核人员。

**业务期间（审计和审阅业务）：**业务期间在审计项目组开始执行审计业务之日起，至出具审计报告之日止。如果审计业务具有连续性，业务结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终审计报告两者时间孰晚为准。

**业务期间（审计和审阅以外的其他鉴证业务）：**业务期间在鉴证项目组开始执行鉴证业务之日起，至出具鉴证报告之日止。如果鉴证业务具有连续性，业务结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终鉴证报告两者时间孰晚为准。

**项目组：**是指执行业务的所有合伙人和员工，以及由会计师事务所或网络事务所聘用实施鉴证程序的人员。项目组不包括会计师事务所或网络事务所聘请的外部专家。

“项目组”这一术语也不包括为审计项目提供直接协助的客户内部审计人员，在这种情况下，注册会计师应当遵守《中国注册会计师审计准则第1411号——利用内部审计人员的工作》的要求。

**外部专家：**在会计或审计领域以外拥有特殊技能、知识和经验的个人或组织。外部专家不是会计师事务所或网络事务所的雇员，接受会计师事务所的聘请，协助注册会计师获取充分、适当的证据。

**关联实体：**是指与客户存在下列任一关系的实体：

(一)能够对客户施加直接或间接控制的实体，并且客户对该实

体重要；

（二）在客户内拥有直接经济利益的实体，并且该实体对客户具有重大影响，在客户内的利益对该实体重要；

（三）受到客户直接或间接控制的实体；

（四）客户（或受到客户直接或间接控制的实体）拥有其直接经济利益的实体，并且客户能够对该实体施加重大影响，在实体内的经济利益对客户（或受到客户直接或间接控制的实体）重要；

（五）与客户处于同一控制下的实体（即“姐妹实体”），并且该姐妹实体和客户对其控制方均重要。

**经济利益：**因持有某一实体发行的股权、债券、基金、与其股价或债券价格挂钩的衍生金融产品和服务以及其他证券以及其他债务性的工具而拥有的利益，包括为取得这种利益享有的权利和承担的义务。需要注意的是，市场上的理财产品和互联网金融产品其实质仍是与某些基金挂钩的经济利益。

**直接经济利益：**是指下列经济利益：

（一）个人或实体通过控制而实质或直接持有的经济利益（包括授权他人管理的经济利益）；

（二）个人或实体通过集合投资工具、遗产、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质持有的经济利益，并且有能力控制这些投资工具，或影响其投资决策。

**间接经济利益：**是指个人或实体通过集合投资工具、遗产、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质持有的经济利益，但没有能力控制

这些投资工具，也没有能力影响其投资决策。

**近亲属：**包括主要近亲属和其他近亲属。

**主要近亲属：**是指配偶、父母或子女。中国大陆以外的组成部分当地项目组成员在执行相关工作时，如已遵守了国际会计师职业道德准则理事会颁布的国际会计师职业道德守则中针对直系亲属的独立性规定，则视为已遵守职业道德守则中针对主要近亲属的独立性的规定。

**其他近亲属：**是指兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

**适当复核人员：**适当复核人是具有复核所需知识、技能、经验和权利的专业人员，其以客观方式对所执行的相关工作或提供的服务执行复核。该人员可能是注册会计师。

**董事或高级管理人员：**治理层成员或处在类似职位的人员，而不管其称谓如何。

**独立性：**独立性包括：

（一）实质上的独立性。实质上的独立性是一种内心状态，使得执行公共业务的执业会计师在提出结论时不受损害职业判断的因素影响，因而能够诚信行事，遵循客观和公正原则，保持职业怀疑态度。

（二）形式上的独立性。形式上的独立性是指避免出现重大的事实和情况，使得一个理性且掌握充分信息的第三方，在权衡所有相关事实和情况后，很可能认为会计师事务所、审计或鉴证业务项目组成员的诚信原则、客观和公正原则或职业怀疑态度已受到损害。

**利益诱惑：**利益诱惑是用以影响其他人员行为的对象、情况或行动，但不一定具有不当影响该人员行为的意图。利益诱惑的范围可以从业务同事之间（针对中国注册会计师协会非执业会员）或注册会计师和现有或潜在客户之间（针对注册会计师）无关紧要的款待行为到导致违反法律法规的行为。利益诱惑可以采取很多不同的形式，例如：

- （一）礼物；
- （二）款待；
- （三）娱乐；
- （四）政治或慈善捐赠；
- （五）以示友好和忠诚；
- （六）工作机会或其他商业机会；
- （七）特殊待遇、权利或权限。

**上市公司：**是指其股权、股票或债券在认可的股票交易所挂牌交易或按照认可的股票交易所或其他类似机构的规则流通的实体。

**可以：**本守则中使用该术语来表示在某些情况下采取特定行动的许可，包括对要求的例外情况。其并非用来表示可能性。

**可能：**本守则中使用该术语来表示出现问题、发生事件或采取行动的可能性。该术语在与威胁一同使用时不表示可能性的程度，因为威胁水平的评价取决于特定问题、事件或行动相关的具体事实和情况。

**违反法律法规行为：**违反法律法规的行为（“违规行为”）包括由下列各方有意或无意的、与当前法律法规背道而驰的遗漏或不法行

为：

- （一）客户；
- （二）客户的治理层；
- （三）客户的管理层；
- （四）服务于客户或在客户指导下行事的其他人士。

**分部：**按照地理位置或业务类型组织的可区分的分支机构。

**治理层：**是指对实体的战略方向以及管理层履行的经营管理责任负有监督责任的个人或机构（例如：公司受托人）。治理层的责任包括对财务报告过程的监督。对于部分司法管辖区内的某些实体，治理层可包括管理层人员（例如，私营或公共部门实体治理层的执行成员或所有者兼经营者）。

# 中国注册会计师协会非执业会员 职业道德守则

(征求意见稿)

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范中国注册会计师协会非执业会员的职业行为，提高职业道德水准，维护职业形象，根据《中华人民共和国注册会计师法》和《中国注册会计师协会章程》，制定本守则。

**第二条** 非执业会员可能是其所在工作单位的正式或非正式员工，如企业的董事、高级管理人员、正式员工、临时员工、志愿者等。非执业会员与工作单位之间关系的法律形式不影响其应承担的职业道德责任。

非执业会员可能负责编报财务信息或其他方面的信息，供工作单位或第三方使用，也可能负责从事有效的财务管理工作或就企业各种与经营相关的事项提供合理建议。投资者、债权人、工作单位、政府部门以及社会公众等都可能依赖非执业会员的工作。

**第三条** 非执业会员在从事专业服务时，应当遵守本守则，履行相应的社会责任，维护公众利益。

在会计师事务所工作的非执业会员，在向客户提供审计、审阅或其他鉴证服务以及相关服务时，应当遵守中国注册会计师职业道德守则的规定。

**第四条** 本守则并未涵盖非执业会员所能遇到的所有涉及职业道德的情况（包括职业活动、利益和关系等），非执业会员应当对所有可能导致违反职业道德基本原则的情况保持警惕。如遇到本守则并未作出明确规定的情况，非执业会员应当运用职业道德概念框架。

**第五条** 本守则并不超越法律法规的规定。在极其特殊的情况下，如果本守则的个别条款与法律法规的规定相冲突，非执业会员应当遵守法律法规的规定。此时，非执业会员仍然应当遵守本守则中的所有其他条款。

在极其特殊的情况下，如果非执业会员认为遵守本守则中的某些规定可能会导致不当后果或者不符合公众利益，可以考虑向中国注册会计师协会咨询。

**第六条** 非执业会员的职位越高，越能够获取更多的信息，也越有机会和能力影响工作单位其他人员制定的政策、作出的决策和采取的行动。处于相关职位的非执业会员应当在工作单位中倡导以道德为基础的文化，例如实施职业道德教育和培训、制定和实施道德行为监督和举报政策、制定和实施旨在防止违反法律法规行为的政策和程序等。

## **第二章 职业道德基本原则**

### **第一节 一般规定**

**第七条** 非执业会员应当遵循下列职业道德基本原则：

- （一）诚信；
- （二）客观公正；

- (三) 专业胜任能力和勤勉尽责；
- (四) 保密；
- (五) 良好职业行为。

**第八条** 职业道德基本原则旨在为非执业会员的行为确立道德标准。在极其特殊的情况下，如果非执业会员认为遵循某项基本原则与遵循其他基本原则之间存在冲突，可以考虑向下列机构或人员咨询，必要时，这种咨询可以采取匿名形式：

- (一) 工作单位中的相关人员；
- (二) 中国注册会计师协会；
- (三) 适当的监管机构；
- (四) 法律顾问。

上述咨询并不能减轻非执业会员运用职业判断以解决冲突，或者在必要时与造成冲突的事项脱离关系（除非法律法规禁止）的责任。

针对引起冲突的事项，本守则鼓励非执业会员记录该事项的主要内容、所作的咨询、最终的决定，以及作出这些决定的理由。

## **第二节 诚 信**

**第九条** 非执业会员应当遵循诚信原则，在所有的职业活动中保持正直、诚实守信。

**第十条** 非执业会员如果认为业务报告、申报资料、沟通函件或其他方面的信息存在下列问题，不得与这些有问题的信息发生关联：

- (一) 含有严重虚假或误导性的陈述；
- (二) 含有缺乏充分根据的陈述或信息；



（三）存在遗漏或含糊其辞的信息，而这种遗漏或含糊其辞可能会产生误导。

非执业会员如果注意到已与有问题的信息发生关联，应当采取措施消除关联。

**第十一条** 如果非执业会员按照相关职业准则的规定出具了恰当的业务报告，不被视为违反本守则第十条的规定。

### **第三节 客观公正**

**第十二条** 非执业会员应当遵循客观公正原则，公正处事，实事求是，不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。

**第十三条** 如果存在可能导致职业判断出现偏差，或对职业判断产生不当影响的情形，非执业会员不得提供相关专业服务。

### **第四节 专业胜任能力和勤勉尽责**

**第十四条** 非执业会员应当遵循专业胜任能力和勤勉尽责原则，根据该原则的要求，非执业会员应当：

（一）获取并保持应有的专业知识和技能，确保为工作单位提供具有专业水准的服务；

（二）做到勤勉尽责。

**第十五条** 非执业会员应当通过教育、培训和工作实践获取和保持专业胜任能力。

**第十六条** 非执业会员应当持续了解并掌握当前法律、技术和实务的发展变化，将专业知识和技能始终保持在应有的水平。

**第十七条** 在应用专业知识和技能时，非执业会员应当合理运用职业判断。

**第十八条** 非执业会员应当勤勉尽责，即遵守法律法规、相关职业准则以及本守则的规定，勤勉尽责，认真、全面、及时地完成工作任务。

**第十九条** 非执业会员应当采取适当措施，确保在其授权下工作的人员得到应有的培训和督导。

**第二十条** 在适当时，非执业会员应当使其工作单位或专业服务的其他使用者了解这些专业服务的固有局限。

## 第五节 保 密

**第二十一条** 非执业会员应当遵循保密原则，对职业活动中获知的涉密信息保密。非执业会员应当遵守下列要求：

（一）警惕无意中泄密的可能性，包括在社会交往中无意中泄密的可能性，特别是要警惕无意中向关系密切的商业伙伴、主要近亲属或其他近亲属泄密的可能性；

（二）对所在工作单位内部的涉密信息保密；

（三）对拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密；

（四）在未经工作单位授权的情况下，不得向工作单位以外的第三方披露其所获知的涉密信息，除非按照法律法规或职业准则的规定，非执业会员在这种情况下有权利或义务进行披露；

（五）不得利用因职业关系而获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益；

(六)不得在职业关系结束后利用或披露因该职业关系获知的涉密信息；

(七)采取适当措施，确保下级员工以及为非执业会员提供建议和帮助的人员履行保密义务。

**第二十二条** 保密原则是符合公众利益的，因为遵循这一原则可以促进信息在工作单位和非执业会员之间的自由传输，而信息提供者不必担心信息为第三方所获知。然而，在某些情况下，保密原则是存在豁免情形的。在下列情况下，非执业会员可能会被要求披露涉密信息，或者披露涉密信息是适当的，不被视为违反保密原则：

(一)法律法规要求披露，例如为法律诉讼准备文件或提供其他证据，或者向适当的监管机构报告发现的违反法律法规行为；

(二)法律法规允许披露，并取得工作单位的授权；

(三)非执业会员有职业义务或权利进行披露，且法律法规未予禁止，包括下列情形：

1. 接受职业组织或监管机构的执业质量检查；
2. 答复职业组织或监管机构的询问或调查；
3. 在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益；
4. 遵守职业准则的要求，包括职业道德要求；
5. 法律法规和职业准则规定的其他情形。

**第二十三条** 在决定是否披露涉密信息时，非职业会员需要考虑下列因素：

(一) 工作单位同意披露的涉密信息，是否为法律法规所禁止；

(二) 如果工作单位同意非执业会员披露这些涉密信息，这种披露是否可能损害利害关系人的利益；

(三) 是否已在可行的范围内了解和证实了所有相关信息，信息是否完整；

(四) 信息披露的方式和对象，以及披露对象是否恰当；

(五) 可能承担的法律责任和后果。

**第二十四条** 在终止与工作单位的关系后，非执业会员应当对以前职业活动中获知的涉密信息保密。

如果变更工作单位，非执业会员可以利用以前的经验，但不得利用或披露以前职业活动中获知的涉密信息。

## 第六节 良好职业行为

**第二十五条** 非执业会员应当遵循良好职业行为原则，遵守相关法律法规，避免发生任何可能损害职业声誉的行为。

非执业会员不得在明知的情况下，从事任何可能损害诚信原则、客观公正原则或良好职业声誉，从而可能违反职业道德基本原则的业务、职务或活动。

如果一个理性且掌握充分信息的第三方很可能认为某种行为将对良好的职业声誉产生负面影响，则这种行为属于可能损害职业声誉的行为。

**第二十六条** 非执业会员在向公众传递信息以及推介自己和工作时，应当客观、真实、得体，不得损害职业形象。

**第二十七条** 非执业会员应当诚实、实事求是，不得有下列行为：

(一) 夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验；

(二) 贬低或无根据地比较他人的工作。

如果非执业会员对其行为是否适当存有疑问，可以考虑向中国注册会计师协会咨询。

## 第三章 职业道德概念框架

### 第一节 一般规定

**第二十八条** 职业道德概念框架，是指解决职业道德问题的思路和方法，用以指导非执业会员：

(一) 识别对职业道德基本原则的不利影响；

(二) 评价不利影响的严重程度；

(三) 必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

非执业会员遇到的许多情形（如职业活动、利益和关系）都可能对职业道德基本原则产生不利影响，职业道德概念框架旨在帮助非执业会员应对这些不利影响。职业道德概念框架适用于各种可能对职业道德基本原则产生不利影响的情形。由于实务中的情形多种多样且层出不穷，本守则不可能对所有情形都作出明确规定，非执业会员如果遇到本守则未作出明确规定的情形，应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对各种可能产生的不利影响，而不能想当然地认为本守则未明确禁止的情形就是允许的。

**第二十九条** 在运用职业道德概念框架时，非执业会员应当运用职业判断。

**第三十条** 如果发现存在可能违反职业道德基本原则的情形，非执业会员应当评价其对职业道德基本原则的不利影响。在评价不利影响的严重程度时，非执业会员应当从性质和数量两个方面予以考虑。

**第三十一条** 如果认为对职业道德基本原则的不利影响超出可接受的水平，非执业会员应当确定是否能够采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

## **第二节 识别对职业道德基本原则的不利影响**

**第三十二条** 可能对职业道德基本原则产生不利影响的因素包括自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力。

**第三十三条** 下列事项可能因自身利益对职业道德基本原则产生不利影响：

（一）非执业会员在工作单位中拥有经济利益，或者接受工作单位的贷款或担保；

（二）非执业会员参与工作单位的激励性薪酬计划；

（三）非执业会员有能力将公司资产挪为私用；

（四）非执业会员接受工作单位供应商提供的礼品或款待。

**第三十四条** 下列事项可能因自我评价对职业道德基本原则产生不利影响：

（一）非执业会员负责设计和运行工作单位的内部控制，又对其设计和运行情况进行评价；

（二）非执业会员负责工作单位的会计处理，同时又执行内部审计工作；

（三）非执业会员对收购决策进行可行性研究后，又确定该项企业合并的会计处理方法。

**第三十五条** 下列事项可能因过度推介对职业道德基本原则产生不利影响：

（一）非执业会员以虚假或误导性的方式宣传工作单位的形象或立场；

（二）非执业会员以虚假或误导性的方式推介工作单位的股份、产品或服务；

（三）非执业会员有机会操纵招股说明书上的信息以帮助工作单位融资。

在促进工作单位实现合法目标的过程中，非执业会员可以宣传工作单位的立场。只要其作出的陈述没有错误，也不具有误导性，通常不会因过度推介对职业道德基本原则产生不利影响。

**第三十六条** 下列事项可能因密切关系对职业道德基本原则产生不利影响：

（一）非执业会员负责工作单位的财务报告，而在同一单位工作的近亲属可以作出影响财务报告的决策；

（二）非执业会员与工作单位中能够影响经营决策的人员存在长期业务交往；

（三）非执业会员接受可能影响其客观、公正的礼品或款待。

**第三十七条** 下列事项可能因外在压力对职业道德基本原则产生不利影响：

(一)当工作单位与非执业会员或其近亲属在会计政策的选择和运用等方面存在分歧时,非执业会员或近亲属受到解聘或更换职位的威胁;

(二)上级主管试图影响非执业会员的决策过程。

### 第三节 评价不利影响的严重程度

**第三十八条** 非执业会员对不利影响严重程度的评价可能受多种因素的影响,例如:

(一)非执业会员所从事职业活动的性质和范围;

(二)非执业会员所在工作单位的工作环境和经营环境。

其中,与非执业会员所在工作单位的工作环境和经营环境有关的例子包括:

(一)领导层强调道德行为的重要性,并期望员工以符合道德标准的方式行事;

(二)制定政策和程序,授权并鼓励员工就其关心的道德问题与高级管理人员沟通,而不必担心受到惩罚;

(三)制定政策和程序用于监控员工绩效的质量;

(四)建立公司监督体系或其他监督结构以及强有力的内部控制;

(五)招聘程序强调雇用高素质、具有胜任能力人员的重要性;

(六)向所有员工及时传达工作单位的政策、程序及其变化情况,并就这些政策和程序提供适当的培训和教育;

(七)制定与职业道德和行为守则相关的政策。

**第三十九条** 当非执业会员认为工作单位的其他人员已经发生



或将要发生不道德行为时，可以考虑征询法律意见。

## **第四节 应对不利影响**

**第四十条** 在极其特殊的情况下，如果非执业会员无法采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平，可能需要考虑向工作单位提出辞职。

## **第五节 与治理层的沟通**

**第四十一条** 当按照本守则的规定与治理层沟通时，非执业会员应当确定与工作单位治理结构中的哪些适当人员进行沟通。如果非执业会员与治理层的下设组织（如审计委员会）或个人沟通，应当确定是否还需要与治理层整体进行沟通，以使治理层所有成员充分知情。

在确定具体沟通对象时，非执业会员可能需要考虑下列事项：

- （一）具体情况的性质和重要程度；
- （二）拟沟通的事项。

**第四十二条** 如果非执业会员与同时承担管理层职责和治理层职责的人员沟通，应当确保这种沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。

在某些情况下，治理层全部成员均参与工作单位的管理。例如，在一家小企业中，仅有的一名业主管理该企业，并且没有其他人负有治理责任。在这些情况下，如果与同时承担管理层职责和治理层职责的人员沟通，非职业会员应当遵循与治理层沟通的规定。

## **第四章 利益冲突**

### **第一节 一般规定**

**第四十三条** 非执业会员不得因利益冲突损害其职业判断。

举例来说，利益冲突可能产生于下列情形：

（一）同时在两家单位担任管理层或治理层职位，从其中一家单位获取的涉密信息可能被非执业会员用来对另一家单位产生有利或不利影响；

（二）同时为合伙企业的双方合伙人提供专业服务，而双方均聘请非执业会员协助其解除合伙关系；

（三）为工作单位中正寻求执行管理层收购的某些管理层成员编制财务信息；

（四）负责为工作单位选择供应商，而非执业会员的主要近亲属有可能从该交易中获得经济利益；

（五）在工作单位中担任治理层职务，负责审批公司的特定投资事项，而其中的某项投资将为非执业会员本人或其主要近亲属的投资组合带来增值。

**第四十四条** 利益冲突可能对客观公正原则产生不利影响，也可能对其他职业道德基本原则产生不利影响。不利影响可能产生于下列情况：

（一）非执业会员为两个或多个在某一特定事项中存在利益冲突的客户从事与该事项相关的职业活动；

（二）非执业会员在某一特定事项中的利益，与针对该事项从事职业活动的相关方的利益之间存在冲突。

其中，相关方可能包括工作单位、供应商、客户、贷款人、股东

或其他方。

## 第二节 利益冲突的识别

**第四十五条** 非执业会员应当采用合理步骤来识别可能产生利益冲突，进而对职业道德基本原则产生不利影响的情形。这些步骤包括识别下列事项：

- （一）所涉各方之间相关利益和关系的性质；
- （二）活动及其对相关方的影响。

在实施职业活动时，活动、利益和关系的性质可能随时间而发生变化，非执业会员应当对可能导致利益冲突的变化保持警惕。

## 第三节 利益冲突产生的不利影响

**第四十六条** 一般来说，非执业会员的职业活动与产生利益冲突的事项之间关系越直接，不利影响超出可接受水平的可能性越大。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）退出与导致利益冲突的事项相关的决策流程，可能能够消除由利益冲突产生的不利影响；

（二）对某些责任和义务进行重新规划或分离，可能能够将利益冲突产生的不利影响降低至可接受的水平；

（三）进行适当的监督，例如，在执行董事或非执行董事的监督下行事，可能能够将利益冲突产生的不利影响降低至可接受的水平。

## 第四节 披露与同意

**第四十七条** 当非执业会员遇到利益冲突时，通常有必要执行下列工作：

(一)向相关方(包括工作单位中受冲突影响的适当层级的人员)披露利益冲突的性质以及如何应对利益冲突产生的不利影响;

(二)如果已采取防范措施应对不利影响,非执业会员需要在征得相关方同意的情况下继续从事职业活动。

**第四十八条** 如果非执业会员有充分证据表明各方从一开始便知悉有关利益冲突的相关情况,且未对已存在的冲突提出异议,在这种情况下,各方的行为可能已经暗示其同意接受已存在的利益冲突。

**第四十九条** 如果披露或同意未采用书面形式,本守则鼓励非执业会员记录下列事项:

- (一)导致利益冲突的情形的性质;
- (二)用于应对不利影响的防范措施(如适用);
- (三)已取得相关方的同意。

**第五十条** 在应对利益冲突时,本守则鼓励非执业会员向工作单位内部或其他人员(如专业机构、法律顾问或其他会计师)寻求指导。当在工作单位内部进行披露、信息共享或寻求第三方指导时,非执业会员需要遵循保密原则。

## **第五章 信息的编制和列报**

**第五十一条** 就本章而言,信息的编制和列报包括信息的记录、维护和批准。一般来说,工作单位内所有级别的非执业会员都参与本单位对内或对外信息的编制和列报。

信息编制和列报的利益相关方通常包括下列机构或人员:

- (一)工作单位的管理层和治理层;

(二) 投资者、贷款人或其他债权人；

(三) 监管机构。

非执业会员编制和列报的信息通常用于协助利益相关方了解和评价工作单位的各方面现状并作出相关的决策。这些信息可能包括公开发布的信息，也可能包括仅供内部使用的财务和非财务信息。这些信息的例子包括：

(一) 经营和业绩报告；

(二) 决策支持性分析；

(三) 预算和预测；

(四) 提供给内部和外部审计人员的信息；

(五) 风险分析；

(六) 通用目的财务报表或特殊目的财务报表；

(七) 纳税申报表；

(八) 基于法律和合规目的而向监管机构提交的报告。

**第五十二条** 非执业会员编制或列报信息，可能因自身利益、外在压力或其他原因对职业道德基本原则产生不利影响。

非执业会员在编制或列报信息时，应当遵守下列要求：

(一) 按照适用的财务报告编制基础的规定编制或列报信息（如适用）；

(二) 编制或列报信息的方式不得误导或者不当影响合同或监管结果；

(三) 运用职业判断，以在所有重大方面准确、完整地反映事实，

清楚地描述交易、活动的真实性质，及时并恰当地分类和记录信息；

（四）不得遗漏任何内容以使信息存在误导性，不得当影响合同或监管结果。

**第五十三条** 不当影响合同或监管结果的一个例子是使用不切实际的估计以避免违反合同要求（如债务契约）或监管要求（如针对金融机构的资本要求）。

**第五十四条** 非执业会员在运用职业判断以编制或列报信息时，可能需要运用自由裁量权。非执业会员在运用自由裁量权时不得有意误导他人或者不当影响合同或监管结果。

举例来说，在下列情况下，自由裁量权可能被滥用以误导他人或者不当影响合同或监管结果：

（一）作出估计，如作出公允价值会计估计以粉饰损益；

（二）在适用的财务报告编制基础所允许采用的多项会计政策或方法中进行选择或更改，例如，针对长期合同，选择会计政策以粉饰损益；

（三）确定交易的时间安排，例如，在接近期末时进行资产销售以实施误导；

（四）确定交易的结构，例如，安排融资交易的结构，以歪曲资产、负债或现金流量的分类；

（五）选择性披露，例如，遗漏或模糊披露与财务或经营风险相关的信息以实施误导。

**第五十五条** 非执业会员在从事职业活动，尤其是无须遵守财务

报告编制基础的活动时，应当运用职业判断来识别和考虑下列事项：

- （一）信息使用者使用信息的目的；
- （二）提供信息的背景；
- （三）信息的致送对象。

例如，在编制或列报备考报告、预算或预测时，所包含的相关估计、近似值和假设（如适用）能够使可能依赖此类信息的人员形成自己的判断。

非执业会员可能还需要考虑明确拟列报信息的目标受众、内容和目的。

**第五十六条** 如果非执业会员拟利用他人（包括工作单位内部或外部的人员）的工作，应当运用职业判断确定为遵守本守则第五十二条的相关要求而应当采取的行动（如适用）。

在确定利用他人的工作是否合理时，非执业会员需要考虑下列因素：

- （一）他人或组织的声誉、专长，以及其可获得的资源；
- （二）他人是否需要遵守相应的职业准则和职业道德守则；

非执业会员可以通过以往与他人或组织之间的交往或咨询获取相关信息。

**第五十七条** 当非执业会员知悉或有理由相信与其相关的信息存在误导时，应当采取适当行动解决这一问题。

可能采取的行动包括：

- （一）非执业会员与其所在工作单位的上级，或者适当级别的管

理层或治理层，讨论关于信息存在误导的疑虑，并要求此类人员采取适当行动解决这一问题，如对信息作出更正，或者在信息已向预期使用者披露的情况下，告知使用者对信息的更正情况；

（二）就工作单位内部处理此类问题的政策和程序（如职业道德政策或警示政策）进行咨询。

**第五十八条** 如果非执业会员认为工作单位未采取适当的行动，并且有理由相信信息仍然存在误导，则在遵循保密原则的前提下，非执业会员可以采取下列行动：

（一）向相关专业机构、工作单位内部或外部审计人员、法律顾问咨询；

（二）确定是否存在应当与第三方（包括信息使用者）或监管机构进行沟通的要求。

**第五十九条** 如果在考虑了本守则第五十七条至第五十八条所述的所有可行选择后，非执业会员确定工作单位未采取适当的行动，并且有理由相信信息仍然存在误导，应当避免与该信息发生关联或继续保持关联。在这种情况下，非执业会员向工作单位提出辞职可能是适当的。

**第六十条** 针对信息的编制和列报，本守则鼓励非执业会员记录下列事项：

（一）相关事实；

（二）所涉及的会计准则或其他相关职业准则；

（三）已进行的沟通以及参与沟通的各方；



(四) 考虑采取的措施；

(五) 非执业会员曾经尝试如何处理相关事项。

**第六十一条** 针对信息的编制和列报，如果对职业道德基本原则的不利影响源自经济利益，非执业会员应当遵守本守则第七章的相关规定。如果信息的误导可能涉及违反法律法规，非执业会员应当遵守本守则第九章的相关规定。如果对职业道德基本原则的不利影响源自相关压力，非执业会员应当遵守本守则第十章的相关规定。

## **第六章 专业知识和技能**

**第六十二条** 非执业会员应当遵循专业胜任能力和勤勉尽责原则，只有在经过专门培训并获得足够的技能和经验后，才能承担相应的重要工作。在不具备相关专业知识和技能的情况下从事相关工作，可能因自身利益对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响。

非执业会员不得夸大其专业知识水平或工作经验，以故意误导工作单位。

**第六十三条** 如果非执业会员存在下列情况，可能因自身利益对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响：

(一) 缺乏足够的时间完成相关职责；

(二) 在履行职责的过程中获取的信息不完整、不充分或范围受到限制；

(三) 缺乏应有的经验、培训或教育；

(四) 在履行职责的过程中缺乏足够的资源。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 非执业会员与其他人员合作的程度；
- (二) 非执业会员在工作单位中的资历；
- (三) 非执业会员的工作接受督导和复核的程度。

非执业会员应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

- (一) 获得具有所需专长的人员的帮助或培训；
- (二) 保证有足够的时间履行相关职责。

**第六十四条** 如果非执业会员认为没有防范措施可以应对不利影响，应当确定是否拒绝履行相关义务。如果非执业会员认为拒绝履行相关义务是适当的，应当沟通相关原因。

**第六十五条** 如果对职业道德基本原则的不利影响源自相关压力，非执业会员应当遵守本守则第十章的相关规定。

## **第七章 与财务报告和决策相关的经济利益、薪酬和激励**

**第六十六条** 非执业会员不得操纵信息或利用涉密信息谋取个人利益或为他人谋取经济利益。

**第六十七条** 举例来说，当非执业会员、其主要近亲属或其他近亲属存在下列情况时，可能因自身利益对客观公正、保密原则产生不利影响：

- (一) 有动机和机会通过操纵对价格敏感的信息获益；
- (二) 在工作单位中拥有直接或间接经济利益，该经济利益的价值可能直接受非执业会员决策的影响；

（三）有资格获得与利润挂钩的奖金，该奖金的价值可能直接受非执业会员决策的影响；

（四）直接或间接持有工作单位的现在可行权或未来可行权的股票期权，该股票期权的价值可能受非执业会员所作决策的影响；

（五）参与工作单位的激励性薪酬方案，该方案以达到特定目标或实现股份价值最大化为目的。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

（一）经济利益对非执业会员、其主要近亲属或其他近亲属个人而言的重要程度；

（二）工作单位制定的政策和程序，规定由独立于管理层的委员会决定高级管理人员的薪酬形式及其水平；

（三）根据内部政策，向治理层披露所有相关利益以及所有相关股票的行权或交易计划；

（四）专门用于处理产生经济利益的问题的内外部审计程序。

**第六十八条** 由薪酬或激励政策产生的不利影响可能因上级或同事施加的明确或隐含的压力而加剧，非执业会员应当遵守本守则第十章的相关规定。

## **第八章 利益诱惑（包括礼品和款待）**

### **第一节 一般规定**

**第六十九条** 非执业会员提供或接受利益诱惑，可能会因自身利益、密切关系或外在压力对职业道德基本原则产生不利影响，尤其可能对诚信、客观公正、良好职业行为原则产生不利影响。非执业会员

应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对此类不利影响。

**第七十条** 利益诱惑是指用以影响其他人员行为的物质、情况或行为，但利益诱惑并不一定具有不当影响该人员行为的意图。利益诱惑范围广泛，小到非执业会员与业务同事之间微不足道的正常交往，大到可能违反法律法规的行为。利益诱惑可能采取多种形式，例如：

- （一）礼品；
- （二）款待；
- （三）娱乐活动；
- （四）政治性或慈善性捐助；
- （五）表示友谊或忠诚；
- （六）工作岗位或其他商业机会；
- （七）特殊待遇、权利或优先权。

## **第二节 法律法规禁止的利益诱惑**

**第七十一条** 法律法规可能禁止在特定情况下提供或接受利益诱惑，如有关反腐败和反贿赂的法律法规。非执业会员应当了解并遵守法律法规的规定。

然而，即使法律法规未予禁止，在某些情况下，非执业会员提供或接受利益诱惑，仍有可能对职业道德基本原则产生不利影响。

## **第三节 意图不当影响行为的利益诱惑**

**第七十二条** 非执业会员不得提供或授意他人提供任何意图不当影响接受方或其他人员行为的利益诱惑，也不得有任何理性且掌握充分信息的第三方可能会视为提供这种利益诱惑的行为。

**第七十三条** 非执业会员不得接受或授意他人接受任何意图不当影响接受方或其他人员行为的利益诱惑，无论这种利益诱惑是非执业会员认为存在不当影响意图的利益诱惑，还是理性且掌握充分信息的第三方可能会视为存在不当影响意图的利益诱惑。

**第七十四条** 如果某项利益诱惑导致某人以不道德的方式行事，则被视为不当影响该人员的行为。此类不当影响既可以针对利益诱惑的接受方，也可以针对与接受方存在某些关系的其他人员。在考虑什么构成不当行为时，职业道德基本原则提供了一个适当的参考框架。

**第七十五条** 非执业会员提供或接受，或者授意他人提供或接受意图不当影响接受方或其他人员行为的利益诱惑，可能违反诚信原则。

**第七十六条** 在确定是否可能存在不当影响行为的意图时，非执业会员需要运用职业判断。非执业会员需要考虑下列因素：

（一）利益诱惑的性质、频繁程度、价值和累积影响；

（二）提供利益诱惑的时间，这一因素需要结合该利益诱惑可能影响的行动或决策来考虑；

（三）利益诱惑是否符合具体情形下的惯例或习俗，例如，在宗教节日或婚礼上赠送礼品；

（四）利益诱惑是否从属于专业服务，例如，提供或接受与商务会议有关的午餐；

（五）所提供的利益诱惑仅限于个别接受方还是可以提供给更为广泛的群体，更为广泛的群体可能来自工作单位内部或外部，如其他客户或供应商；

(六) 提供或接受利益诱惑的人员的角色和职位；

(七) 非执业会员是否知悉或有理由相信接受该利益诱惑可能违反交易对方所在工作单位的政策和程序；

(八) 提供利益诱惑的透明程度；

(九) 该利益诱惑是否由接受方要求或索取；

(十) 利益诱惑提供方以往的行为或声誉。

**第七十七条** 如果非执业会员知悉被提供的利益诱惑可能存在或被认为存在不当影响行为的意图，即使满足本守则第七十二条至第七十三条的要求，仍可能对职业道德基本原则产生不利影响。

举例来说，下列防范措施可能能够应对该不利影响：

(一) 就该利益诱惑的相关情况告知非执业会员所在单位或提供方所在工作单位的高级管理层或治理层；

(二) 修改或终止与提供方之间的业务关系。

#### **第四节 无不当影响行为意图的利益诱惑**

**第七十八条** 即使非执业会员得出结论认为某项利益诱惑无不当影响行为的意图，提供或接受此类利益诱惑仍可能对职业道德基本原则产生不利影响。一般来说，如果此类利益诱惑从性质和金额上均是微不足道的，所产生的不利影响通常不会超出可接受的水平。

举例来说，不利影响可能产生于下列情形：

(一) 供应商向非执业会员提供兼职工作，可能因自身利益产生不利影响；

(二) 非执业会员经常邀请客户或供应商观看体育赛事，可能因

密切关系产生不利影响；

（三）非执业会员受到款待，而该款待一旦被公开，其性质可能被认为是不适当的，这种情况可能因外在压力产生不利影响。

在评价不利影响的严重程度时，非执业会员需要考虑与本守则第七十六条的规定相同的因素。

**第七十九条** 举例来说，下列防范措施能够消除因提供或接受利益诱惑产生的不利影响：

（一）拒绝接受或提供利益诱惑；

（二）将涉及交易对方的业务决策责任移交给其他人员，并且非执业会员没有理由相信该人员在提供专业服务时可能会受到不利影响。

**第八十条** 举例来说，下列防范措施能够将因提供或接受利益诱惑产生的不利影响降低至可接受的水平：

（一）就提供或接受利益诱惑的事情，与非执业会员或交易对方工作单位的高级管理层或治理层保持透明；

（二）在由非执业会员所在工作单位或交易对方工作单位维护的记录中登记该利益诱惑；

（三）针对向非执业会员提供利益诱惑的个人或组织，由未参与提供专业服务的适当复核人员复核非执业会员已执行的工作或作出的决策；

（四）在接受利益诱惑之后将其捐赠给慈善机构并披露该事项，如向工作单位的治理层或提供利益诱惑的人员披露该项捐赠；

(五) 支付所接受利益诱惑（如款待）的价值；

(六) 在收到利益诱惑（如礼品）后尽快将其返还给提供者。

## 第五节 主要近亲属或其他近亲属

**第八十一条** 非执业会员应当对下列可能对职业道德基本原则产生不利影响的情况保持警惕：

(一) 非执业会员的主要近亲属或其他近亲属向与非执业会员存在业务关系的交易对方提供利益诱惑；

(二) 与非执业会员存在业务关系的交易对方向非执业会员的主要近亲属或其他近亲属提供利益诱惑。

**第八十二条** 如果非执业会员知悉其主要近亲属或其他近亲属提供或接受某项利益诱惑，并得出结论认为该利益诱惑可能存在不当影响非执业会员或交易对方行为的意图，或者理性且掌握充分信息的第三方可能会认为存在此类意图，则非执业会员应当建议其主要近亲属或其他近亲属拒绝提供或接受此类利益诱惑。

**第八十三条** 除本守则第七十六条规定的因素外，在确定是否可能存在不当影响行为的意图时，另一个相关因素是下列人员之间关系的性质和密切程度：

(一) 非执业会员与其主要近亲属或其他近亲属；

(二) 主要近亲属或其他近亲属与交易对方；

(三) 非执业会员与交易对方。

例如，非执业会员与某交易对方正就某项重要合同展开谈判，而该交易对方向非执业会员的配偶提供正常招聘流程之外的就业机会，



就可能表明存在此类意图。

**第八十四条** 本守则第七十七条第二款中的举例也与如何应对存在不当影响行为的意图时可能产生的不利影响相关，即使非执业会员的主要近亲属或其他近亲属已经听从了非执业会员根据本守则第八十二条的规定提供的建议。

**第八十五条** 如果非执业会员发现存在本守则第八十一条所述的情况，下列情况可能对职业道德基本原则产生不利影响：

（一）主要近亲属或其他近亲属未接受非执业会员根据本守则第八十二条的规定提供的建议，提供或接受了利益诱惑；

（二）非执业会员没有理由相信可能存在不当影响非执业会员或交易对方行为的意图。

本章第四节的规定与识别、评价和应对此类不利影响是相关的，当评价此类情况下不利影响的严重程度时，所涉及的因素还包括本守则第八十三条第一款所规定的关系的性质或密切程度。

## 第六节 其他方面的考虑

**第八十六条** 如果工作单位向非执业会员提供与业绩挂钩的经济利益、薪酬和激励措施等利益诱惑，非执业会员应当遵守本守则第七章的规定。如果非执业会员遇到或知悉其工作单位中的人员或在非执业会员指导下工作的人员提供了可能导致违反或涉嫌违反法律法规的利益诱惑，非执业会员应当遵守本守则第九章的规定。如果非执业会员面临压力提供或接受可能对职业道德基本原则产生不利影响的利益诱惑，应当遵守本守则第十章的规定。

## 第九章 应对违反法律法规行为

### 第一节 一般规定

**第八十七条** 当非执业会员注意到违反法律法规或涉嫌违反法律法规的行为时，可能因自身利益或外在压力对诚信、良好职业行为原则产生不利影响。非执业会员应当运用职业道德概念框架识别、评价、应对此类不利影响。

**第八十八条** 本章所称的法律法规，不包括企业会计准则等财务报告编制基础，通常包括下列两种类型：

（一）通常被认为对工作单位财务报表重大金额的确定和披露事项有直接影响的法律法规；

（二）对工作单位财务报表金额的确定和披露事项没有直接影响的其他法律法规，但遵守这些法律法规可能对工作单位业务运营、持续经营或避免大额罚款至关重要。

**第八十九条** 在应对违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为时，非执业会员的目标是：

（一）遵循诚信和良好职业行为原则；

（二）通过提醒工作单位的管理层或治理层（如适用），使其能够纠正或减轻违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为可能造成的后果，或者阻止尚未发生的违反法律法规行为；

（三）采取有助于维护公众利益的进一步措施。

**第九十条** 违反法律法规行为包括下列各方有意或无意地违背除适用的财务报告编制基础以外的现行法律法规的行为：

- (一) 非执业会员所在工作单位；
- (二) 工作单位的管理层或治理层；
- (三) 为工作单位提供服务或在工作单位指导下工作的人员。

**第九十一条** 举例来说，本章所述的法律法规包括涉及下列方面的法律法规：

- (一) 舞弊、腐败和贿赂；
- (二) 洗钱、恐怖融资、实施犯罪行为；
- (三) 证券市场及其交易；
- (四) 银行、其他金融产品和服务；
- (五) 数据保护；
- (六) 税务、养老金负债与支付；
- (七) 环境保护；
- (八) 公共健康与安全。

**第九十二条** 违反法律法规行为可能给工作单位带来罚款、诉讼或其他后果，从而可能对财务报表产生重大影响。更重要的是，违反法律法规行为可能对投资者、债权人、员工或社会公众造成实质性损害，从而引发更为广泛的公众利益后果。就本章而言，导致实质性损害的违反法律法规行为是指对上述任何一方在财务或非财务方面产生严重不利后果的行为。举例来说，这些行为包括实施舞弊导致投资者遭受重大财产损失，或者违反与环境保护相关的法律法规从而危害员工或社会公众的健康或安全。

**第九十三条** 某些法律法规可能已就非执业会员如何处理违反

法律法规或涉嫌违反法律法规行为作出规定，这些规定可能与本章不同或超出了本章的规定。当遇到此类违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为时，非执业会员应当了解和遵守这些法律法规，包括下列相关要求：

（一）向适当的主管机关报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规事项的要求；

（二）禁止引起相关方警觉的要求。

例如，与反洗钱相关的法律法规可能禁止引起相关方的警觉。

**第九十四条** 无论工作单位属于什么性质的实体，包括是否属于公众利益实体，本章的规定均适用。

**第九十五条** 如果非执业会员遇到或知悉的事项明显不重要，则无须遵守本章的规定。在判断事项是否明显不重要时，非执业会员需要考虑事项的性质以及对工作单位、利益相关方和社会公众的影响（财务或其他方面）。

**第九十六条** 本章的规定不涉及下列行为：

（一）与工作单位经营无关的不当个人行为；

（二）本守则第九十条所列示的各方之外其他方的违反法律法规行为。

然而，本章的相关规定仍然可能有助于非执业会员考虑如何应对这些情况。

## 第二节 管理层和治理层的责任

**第九十七条** 工作单位的管理层负责在治理层的监督下确保工

作单位的经营活动遵守相关法律法规。管理层和治理层也负责识别和应对下列各方的违反法律法规行为：

- （一）工作单位；
- （二）工作单位的管理层或治理层成员；
- （三）为工作单位服务或在工作单位指导下工作的人员。

### 第三节 非执业会员的责任

**第九十八条** 某些实体建立了对违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的内部举报规章和程序，如职业道德政策或内部警示机制等，此类规章和程序可能允许通过指定的渠道进行匿名举报。

如果非执业会员所在工作单位存在用于处理违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的规章或程序，非执业会员在确定如何应对此类行为时，应当考虑这些规章或程序的要求。

**第九十九条** 如果非执业会员注意到本章所规定的违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，应当及时采取相关措施。在采取措施时，非执业会员应当考虑该事项的性质以及对工作单位、投资者、债权人、员工或社会公众的潜在损害。

### 第四节 处于高级职位的非执业会员的责任

**第一百条** 处于高级职位的非执业会员（以下简称高级非执业会员），是指能够对工作单位的人力、财务、技术、有形和无形资源实施重大影响并就其取得、配置和控制作出决策的董事、高级管理人员或高级员工。与工作单位的其他非执业会员相比，此类人员通常更加在意对违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为采取符合公众利益的

措施，这是由高级非执业会员在工作单位内的职责、地位和影响力导致的。

**第一百零一条** 如果高级非执业会员在实施职业活动的过程中知悉适用于本章规定的违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，应当了解相关事项，包括：

（一）违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的性质及其发生或可能发生时所处的情景；

（二）在该情景下对法律法规的运用；

（三）该事项可能对工作单位、投资者、债权人、员工或社会公众造成的影响。

**第一百零二条** 高级非执业会员需要运用专业知识、技能和职业判断。然而，本守则并不要求高级非执业会员对法律法规的了解程度超过其在工作单位中的职责所需的了解程度。某一行为是否构成违反法律法规行为，最终需要通过法院或其他适当的审判机构来确定。

**第一百零三条** 根据相关事项的性质和重要程度，高级非执业会员可能采取适当步骤对该事项开展内部调查。高级非执业会员也可以在遵循保密原则的前提下向工作单位或专业机构内的其他人员或法律顾问进行咨询。

**第一百零四条** 如果高级非执业会员识别出或怀疑存在已发生或可能发生的违反法律法规行为，应当与其直接上级（如有）讨论该事项。如果该上级似乎涉及该事项，则应当与工作单位内更高级别的主管机关进行讨论。

上述讨论的目的在于确定如何应对该事项。

**第一百零五条** 高级非执业会员应当采取下列措施：

（一）与治理层沟通该事项；

（二）遵循适用的法律法规，包括要求向适当的主管机关报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的法律法规；

（三）纠正或减轻违反法律法规行为或者涉嫌违反法律法规行为的后果；

（四）设法阻止尚未发生的违反法律法规行为。

**第一百零六条** 与治理层沟通该事项的目的在于就应对该事项拟采取的适当行动获得治理层的同意，并使其能够履行自身的职责。

**第一百零七条** 某些法律法规可能规定了向适当的主管机关报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的期限。

**第一百零八条** 高级非执业会员应当确定是否需要向工作单位的外部审计人员（如有）披露该事项。

此类披露符合高级非执业会员为外部审计人员执行审计工作提供所有必要信息的职责或法定义务。

**第一百零九条** 针对本守则第一百零四条的要求，高级非执业会员应当评估其上级（如有）和治理层回复的适当性。

在评估时，高级非执业会员通常需要考虑下列因素：

（一）该回复是否及时；

（二）上级或治理层是否已采取或批准适当的行动以纠正或减轻违反法律法规行为的后果，或阻止违反法律法规行为的发生；

(三) 该事项是否已恰当地向适当的主管机关报告，报告是否充分。

**第一百一十条** 针对上级（如有）和治理层的回复，高级非执业会员应当确定是否需要为了公众利益而采取进一步的措施。在确定是否需要采取进一步措施，以及进一步措施的性质和范围时，高级非执业会员需要考虑下列因素：

- (一) 法律法规框架；
- (二) 相关情况的紧迫性；
- (三) 该事项在工作单位中影响的广泛程度；
- (四) 高级非执业会员是否仍然对其上级或治理层的诚信有信心；
- (五) 违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为是否可能再次发生；
- (六) 是否有可靠证据证明工作单位、投资者、债权人、员工或社会公众已经遭受实质性伤害或存在潜在的实质性伤害。

举例来说，下列情况可能导致高级非执业会员对其上级或治理层的诚信丧失信心：

(一) 高级非执业会员怀疑或有证据表明其上级或治理层曾有意或无意参与违反法律法规行为；

(二) 上级或治理层并未根据法律法规的规定在合理的时间内向适当的主管机关报告，或授权他人报告与违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为相关的事项。

**第一百一十一条** 高级非执业会员应当运用职业判断确定是否需要采取进一步行动，以及进一步行动的性质和范围。在作出该项决



定时，高级非执业会员应当考虑理性且掌握充分信息的第三方是否很可能认为高级非执业会员的行为符合公众利益。

高级非执业会员可能采取的进一步行动包括：

（一）如果工作单位属于某一集团的成员，应当将相关事项告知母公司管理层；

（二）向适当的主管机关披露相关事项，即使法律法规未要求披露；

（三）从工作单位辞职。

从工作单位辞职并不能代替高级非执业会员需要采取的其他行动。然而，在某些国家或地区，对非执业会员可采取的进一步行动可能存在限制，在此类情况下，辞职可能是唯一可采取的行动。

**第一百一十二条** 鉴于对有关事项的评估可能涉及复杂的分析和判断，高级非执业会员可能需要考虑下列方面：

（一）在工作单位内部进行咨询；

（二）获取相关法律建议，以了解可能的选择以及采取特定行动可能在专业或法律方面产生的影响；

（三）在遵循保密原则的前提下，向相关专业或监管机构咨询。

**第一百一十三条** 向适当的机构披露相关事项的目的在于使该机构对相关事项展开调查，并采取符合公众利益的行动。但如果向适当的机构披露相关事项不符合法律法规的规定，则高级非执业会员不得披露。

确定是否进行此类披露尤其取决于相关事项已经或可能对投资

者、债权人、员工或社会公众造成损害的性质和程度。例如，如果存在下列情况，高级非执业会员可能确定向适当的主管机关披露该事项是适当的：

（一）工作单位实施贿赂（例如，为获取大额合同而对当地或境外政府官员实施贿赂）；

（二）工作单位受到监管，而相关事项的重要程度足以威胁到其营业许可；

（三）工作单位属于上市实体，且相关事项可能对工作单位的证券在市场上公平有序的交易产生不利影响，或对金融市场构成系统性风险；

（四）工作单位很可能销售危害公众健康或安全的产品；

（五）工作单位正在向客户推广一项协助该客户逃税的计划。

**第一百一十四条** 确定是否进行此类披露还可能取决于诸如下列外部因素：

（一）是否存在适当的主管机构能够收到披露的信息，并促使相关事项得以调查并采取进一步行动。适当的主管机构取决于相关事项的性质。例如，如果相关事项涉及虚假财务报告，则适当的主管机构是财政部门 and 证券监管机构，如果相关事项涉及违反与环境相关的法律法规，则适当的主管机构是环境保护机构。

（二）是否存在相关法律法规能够针对民事、刑事、职业责任或报复行为提供强有力且可靠的保护（如与举报相关的法律法规）；

（三）是否可能对高级非执业会员或其他人员的人身安全造成威

胁。

**第一百一十五条** 如果高级非执业会员确定向适当的主管机构披露相关事项是恰当的，则作出相关披露不违反保密原则。在作出此类披露时，非执业会员应当在进行陈述或作出认定时保持诚信和谨慎。

**第一百一十六条** 如果高级非执业会员知悉或有理由相信即将发生可能对投资者、债权人、员工或社会公众造成实质性损害的违反法律法规行为，高级非执业会员应当首先考虑与工作单位的管理层或治理层讨论该事项是否恰当，然后，运用职业判断确定是否应当直接向适当的主管机构披露该事项，以防止或减轻该事项即将造成的后果。如果作出披露，根据本守则第二十一条第（四）项的规定，这种披露是可以被允许的。

**第一百一十七条** 针对本节所述的违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，本守则鼓励高级非执业会员记录下列事项：

- （一）相关事项本身；
- （二）与上级（如有）和治理层以及其他方的讨论结果；
- （三）上级（如有）和治理层如何应对该事项；
- （四）高级非执业会员考虑的行动、作出的判断和采纳的决策；
- （五）高级非执业会员如何确保其履行了本守则第一百一十条规定的责任。

## 第五节 其他非执业会员的责任

**第一百一十八条** 如果其他非执业会员在从事职业活动的过程中知悉与违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为相关的信息，应当了

解相关事项。该项了解应当包括违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的性质及其发生时所处的情景。

其他非执业会员需要运用专业知识、技能及职业判断。然而，本守则并不要求其他非执业会员对法律法规的了解程度超过其在工作单位的职责所需的了解程度。某一行为是否构成违反法律法规行为，需要法院或其他适当机构作出裁决。

取决于相关事项的性质和严重程度，其他非执业会员可以在遵循保密原则的前提下向工作单位、法律顾问或其他专业机构的人员进行咨询。

**第一百一十九条** 如果其他非执业会员识别出或怀疑存在已发生或可能发生的违反法律法规行为，应当告知其直接上级，以使其能够采取适当行动。如果该直接上级可能涉及到该事项中，则应当告知工作单位内更高一级的机构。

**第一百二十条** 如果其他非执业会员认为向适当的机构披露该事项是恰当的，则不被视为违反保密原则。在进行此类披露时，其他非执业会员应当在陈述或作出认定时保持善意和谨慎。

## **第六节 文件记录**

**第一百二十一条** 针对本章所述的违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，本守则鼓励非执业会员记录下列事项：

- （一）相关事项本身；
- （二）与上级、管理层和治理层（如适用）以及其他各方的讨论结果；

(三) 上级是如何应对该事项的；

(四) 非执业会员考虑的行动、作出的判断和采纳的决策。

## 第十章 违反职业道德基本原则的压力

**第一百二十二条** 非执业会员不得有下列行为：

(一) 因面临其他人员施加的压力而违反职业道德基本原则；

(二) 向其他人员施加压力，使该人员违反职业道德基本原则。

**第一百二十三条** 非执业会员可能面临可能使其违反职业道德基本原则的压力，例如，面临某种外在压力，使其在实施专业活动时违反职业道德基本原则。这种压力可能是明显的，也可能是隐含的，压力可能来自于下列方面：

(一) 工作单位内部，如同事或上级；

(二) 外部人员或组织，如供应商、客户或贷款人；

(三) 内外部的目标和预期。

举例来说，可能对职业道德基本原则产生不利影响的压力如下：

(一) 与利益冲突相关的压力：非执业会员的家庭成员拟竞标成为非执业会员所在工作单位的供应商，使得非执业会员面临倾向于选择其家庭成员而非另一供应商的压力。

(二) 影响信息的编制或列报的压力：

1. 为了符合投资者、分析师或贷款人的预期而面临列报存在误导性财务信息的压力；

2. 来自当选官员的压力，要求从事公共部门业务的非执业会员向选民作出不符合事实的计划或项目的陈述；

3. 来自同事的压力，要求对收入、支出或回报率作出错报，以就投资方案和收购项目作出存在偏差的决策；

4. 来自上级的压力，要求批准或处理非正当业务的费用支出；

5. 不允许内部审计报告包含负面结果的压力。

（三）在缺乏专业知识和技能或应有的关注的情况下执业的压力：

1. 来自上级的压力，要求不当减少所执行工作的范围；

2. 来自上级的压力，要求在缺乏足够的技能或培训的情况下或在切实际的期限内执行任务。

（四）与经济利益有关的压力：来自上级、同事或其他人员（例如，可能从激励性薪酬计划中受益的人员）的压力，要求非执业会员操纵相关业绩指标。

（五）与利益诱惑有关的压力：

1. 来自工作单位内外部其他人员的压力，要求提供利益诱惑以不当影响个人或组织的判断或决策；

2. 来自同事的压力，要求非执业会员接受贿赂或其他利益诱惑（例如，在竞标过程中接受潜在供应商的不当礼品或款待）。

（六）与违反法律法规行为相关的压力：虚构交易以实施避税计划的压力。

**第一百二十四条** 因上述压力而对职业道德基本原则产生不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

（一）施加压力的人员意图以及压力的性质和程度；

（二）法律法规和职业准则在具体情形下的运用；

（三）工作单位的文化和领导层，包括领导层在多大程度上强调职业道德行为的重要性以及对员工遵循职业道德规范行事的期望。例如，容忍不符合职业道德行为的企业文化可能会增加因压力而对职业道德基本原则产生不利影响的可能性；

（四）工作单位已有的政策和程序（如有），如与应对压力有关的职业道德规范或人力资源政策。

**第一百二十五条** 讨论产生压力的各种情况，并就这些情况向其他人员咨询，可能有助于非执业会员评价不利影响的严重程度。在遵循保密原则的前提下，这些讨论和咨询可能包括：

（一）与施加压力的人员讨论该事项以寻求解决方案；

（二）如果压力并非来自于非执业会员的上级，则与该上级讨论该事项；

（三）在工作单位内部向诸如下列各方逐级上报该事项，包括说明对工作单位带来的任何风险（如适用），例如：

1. 更高级别的管理层；
2. 内部或外部审计人员；
3. 治理层。

（四）根据工作单位的政策（包括职业道德和举报政策）披露该事项，使用已有的机制（如保密的职业道德热线）。

（五）向下列组织或人员咨询：

1. 同事、上级、人力资源员工或其他非执业会员；
2. 相关专业或监管机构或行业协会；

3. 法律顾问。

**第一百二十六条** 举例来说，非执业会员对某些职责和责任进行重新规划或分离，使其可以不再与施加压力的个人或实体有关联，可能能够消除因压力产生的不利影响。

**第一百二十七条** 本守则鼓励非执业会员记录下列事项：

- （一）相关事实和情况；
- （二）进行的沟通以及与之讨论相关事项的各方；
- （三）非执业会员所考虑采取的行动；
- （四）该事项是如何应对的。



# 中国注册会计师协会非执业会员 职业道德守则术语表

(征求意见稿)

**非执业会员：**是指加入中国注册会计师协会，在商业、工业、服务业、公共部门、教育、非营利部门或监管机构或职业团体工作的会员，可能是员工、合同工、合伙人、董事（执行或非执行）、所有者兼经营者或志愿者。

**专业服务：**非执业会员提供的需要会计或相关技能的服务，包括会计、内部审计、税务、管理咨询和财务管理等服务。

**可接受的水平：**非执业会员针对识别出的不利影响实施理性且掌握充分信息的第三方测试之后，很可能得出其行为并未违反职业道德基本原则的结论时，该不利影响的严重程度所处的水平。

**经济利益：**因持有某一实体的发行股权、债券、基金、与其股价或债券价格挂钩的衍生金融产品和其他证券以及其他债务性的工具而拥有的利益，包括为取得这种利益享有的权利和承担的义务。需要注意的是，市场上的理财产品和互联网金融产品其实质仍是与某些基金挂钩的经济利益。

**直接经济利益：**是指下列经济利益：

(一)个人或实体通过控制而实质或直接持有并控制的经济利益(包括授权他人管理的经济利益)；

(二) 个人或实体通过集合投资工具、遗产、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质持有的经济利益，并且有能力控制这些投资工具，或影响其投资决策。

**间接经济利益：**是指个人或实体通过集合投资工具、遗产、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质持有的经济利益，但没有能力控制这些投资工具，也没有能力影响其投资决策。

**近亲属：**包括主要近亲属和其他近亲属。

**主要近亲属：**是指配偶、父母或子女。中国大陆以外的组成部分当地项目组成员在执行相关工作时，如已遵守了国际会计师职业道德准则理事会颁布的国际会计师职业道德守则中针对直系亲属的独立性规定，则视为已遵守职业道德守则中针对主要近亲属的独立性的规定。

**其他近亲属：**是指兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

**违反法律法规行为：**违反法律法规行为包括下列各方有意或无意的、与当前法律法规背道而驰的遗漏或不法行为：

- (一) 注册会计师所在的受雇机构；
- (二) 受雇机构的治理层；
- (三) 受雇机构的管理层；
- (四) 服务于受雇机构或在受雇机构指导下行事的其他人士。

**高级非执业会员：**能够对工作单位的人力、财务、技术、有形和无形资产资源实施重大影响并就其购买、部署和控制作出决策的高级

管理人员、主管或高级雇员。

## 修订说明

### 一、修订背景

注册会计师行业的持续、健康、高质量发展，离不开高水准的职业道德规范。职业道德规范对于注册会计师行业维护公众利益、推进诚信建设、促进职业化发展有着至关重要的作用。2009年10月，中注协制定发布了《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》（以下统称中国守则），适应了我国市场经济发展和注册会计师行业诚信建设的需要，实现了与国际职业道德守则（以下简称国际守则）的全面趋同，对规范和提升注册会计师职业道德和诚信水平发挥了积极作用。

十年来，随着注册会计师行业的不断发展，涌现出一些新的职业道德问题，迫切需要在职业道德守则中作出相应规范。同时，国际守则建设也取得了一系列新的成果。为了顺应经济社会发展对注册会计师诚信和职业道德水平提出的新要求，同时吸收借鉴国际守则的最新成果，保持与国际守则的持续动态趋同，我们对中国守则进行了全面修订，形成本征求意见稿。

### 二、修订的总体原则和思路

**一是坚持以维护公众利益为宗旨。**维护公众利益意味着注册会计师在作出各种决策、采取各种行动时，应当从公众利益出发，而不应仅为满足个别客户和自身的利益。本次修订，首先从总体

上强化了维护公众利益的要求，对公众利益作出定义，并要求注册会计师始终牢记：维护公众利益，就是在最高程度上维护行业利益和客户利益。其次，强化了独立性要求，以保障审计质量。最后，针对报告被审计单位违反法律法规行为、利益冲突等涉及公众利益较多的方面，提供了更为详尽、具体的指引。

**二是体现中国传统文化与社会主义核心价值观。**道德与文化密不可分，中国注册会计师职业道德要想具有生命力，必须深深扎根于中华民族优秀传统文化之中。本次修订特别考虑将中华民族传统文化和社会主义核心价值观写入职业道德基本原则。例如，诚信是中华民族的传统美德，是我国社会主义核心价值观的重要组成部分，也是注册会计师行业存在和发展的基石，本次修订特别强调了诚信在职业道德基本原则中的首要地位；再如，本次修订还将社会主义核心价值观中的爱岗敬业写入职业道德基本原则中的“良好职业行为”原则。

**三是切合中国实际情况。**本次修订，特别注重将国际守则的先进成果与中国注册会计师的执业实践相结合。例如，在“经济利益”、“商业关系”、“为审计客户提供非鉴证服务”等章节中，我们在国际守则的基础上，增加了一些有利于我国注册会计师理解和执行的细化规定；再如，针对我国审计报告实务中由两名注册会计师签字的情况，本次修订特意增加了与第二签字注册会计师轮换和“冷却期”相关的规定。

**四是保持与国际守则的持续全面动态趋同。**中国守则涵盖了

国际守则的所有要求和内容，绝大多数条款都与国际守则保持一致，只有个别条款与国际守则存在细微的差异，但这些条款中的要求都比国际守则更加严格。

### **三、修订过程**

#### **（一）立项研究阶段**

按照中注协的工作计划，我们于 2018 年 3 月成立项目组，由中注协人员和实务界的专家组成，立项研究修订中国注册会计师职业道德守则。

#### **（二）起草初稿阶段**

在立项研究的基础上，我们起草了中国注册会计师职业道德守则修订初稿。在起草的过程中，我们积极发挥项目组的集体力量，通过讨论、专家咨询等方式，力求全面、科学、细致地考虑相关事项。

#### **（三）研讨论证阶段**

为了确保初稿的起草质量，充分听取各方对初稿的意见和建议，我们于 2019 年 10 月邀请政府相关部门和实务界的代表，对初稿文本进行论证。我们在整理、研究、吸收此次论证意见的基础上，对初稿作出修改完善，形成征求意见稿。

### **四、修订的主要内容**

征求意见稿对现行守则的修订主要包括以下方面：

#### **（一）强化了职业道德概念框架**

征求意见稿对职业道德概念框架的强化主要表现在以下方

面：

1. 明确注册会计师在运用职业道德概念框架时，必须通过下列三种方式之一消除识别出的、超出可接受水平的不利影响：

- (1) 消除产生不利影响的情形；
- (2) 采取防范措施；
- (3) 拒绝接受业务或终止特定业务。

2. 明确了注册会计师识别出的不利影响与可采取的防范措施之间的对应联系，使防范措施与不利影响能够更好地匹配起来。

3. 强调如果注册会计师不能消除不利影响，必须拒绝接受业务或终止特定业务。

4. 要求注册会计师应当就能否消除或降低不利影响形成总体结论，并且在形成总体结论时，应当冷静掂量所作出的重大判断或得出的结论。

5. 针对中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则，作出了与注册会计师职业道德守则类似的修订。

## **(二) 扩展了现行守则中与“礼品和款待”相关的规定**

1. 将现行守则中“礼品和款待”部分改为“利益诱惑”部分，将该部分守则的适用范围从礼品和款待扩展到包括娱乐活动、捐助、工作岗位、商业机会、特殊待遇等多种利益诱惑。

2. 阐明应对利益诱惑的基本思路。首先，提供或接受某些利益诱惑（如贿赂、腐败）可能是违法的；其次，即使不违法，也不得提供或接受意图不当影响注册会计师行为的任何利益诱惑，即使该利益诱惑不重要；第三，如果某项利益诱惑不存在不当影响行为的意图，则应当运用概念框架予以应对。

3. 针对如何评价某项利益诱惑是否具有不当影响行为的意图提供详细指引。例如，注册会计师应当考虑利益诱惑的性质、频繁程度、价值、累积影响、时间、理由等方面的因素。

4. 针对中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则，作出了与注册会计师职业道德守则类似的修订。

### **(三) 增加了与会计师应对违反法律法规行为相关的规定**

1. 阐明了本部分涉及的法律法规的范围，主要包括两类：一是对财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规；二是其他可能对企业经营至关重要的法律法规。

2. 针对注册会计师如何应对与财务报表审计相关的违反法律法规行为提供了基本思路。首先，某些法律法规规定了向适当的机构报告违反法律法规行为或涉嫌违反法律法规行为的要求，注册会计师应当了解这些法律法规，并遵守这些要求；其次，如果注册会计师识别出或怀疑被审计单位已经发生或可能发生违反法律法规行为，应当与适当级别的管理层和治理层讨论，并评估管理层和治理层应对的适当性；第三，注册会计师应当根据管理层和治理层的应对，确定是否需要出于维护公众利益的目的而采取进一步行动，如向适当的机构报告或解除业务约定；第四，注册会计师在确定是否向适当的机构报告时，应当考虑多项因素，如相关事项可能对利益相关者、注册会计师或其他人员造成的危害、是否存在适当的机构、是否可以得到法律保护等。

3. 针对中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则，作出了与注册会计师职业道德守则类似的修订。

### **(四) 增加了与会计师事务所长期审计某一客户相关的规定**



会计师事务所长期为同一家审计客户提供服务，可能会与该客户产生密切关系，从而对独立性产生不利影响。

1. 征求意见稿规定，会计师事务所应当制定政策和程序，对本事务所连续为公众利益实体审计客户提供审计服务的年限实施监控，识别和评价因长期连续为某一公众利益实体审计客户提供审计服务可能对独立性产生的不利影响，并采取适当的防范措施应对该不利影响。

2. 针对会计师事务所连续提供审计服务达到十年或以上的审计客户，征求意见稿规定了应当在会计师事务所层面采取的防范措施，包括增加第二内部质量复核或外部质量复核，以及由质量控制主管合伙人定期评价实施关键审计合伙人轮换的情况和效果，形成书面结论。

3. 为了保证上述措施能够实施到位，征求意见稿规定由会计师事务所主要负责人建立完善的内部质量管理体系和利益分配机制，保证事务所的人力资源和客户资源实现一体化统筹管理，并定期评价本事务所内部质量管理体系和利益分配机制的设计和执行情况，重点关注是否存在特定合伙人的利益与某一审计客户直接挂钩的情况，形成书面结论。

## **（五）修订了与关键审计合伙人轮换及“冷却期”相关的规定**

1. 将关键审计合伙人分为三类：项目合伙人、质量控制复核人、其他关键审计合伙人，分别将“冷却期”规定为5年、3年

和 2 年。

2. 针对我国审计报告实务中由两名注册会计师签字的做法，规定第二签字注册会计师的“冷却期”参照项目合伙人的规定，应当为 5 年。

3. 更加严格限制关键审计合伙人在冷却期内从事相关行为。例如，明确规定关键审计合伙人在冷却期内不得负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务，或者监督会计师事务所与审计客户的关系等，从而切断关键审计合伙人与审计客户之间的利益关系。

4. 针对关键审计合伙人轮换“流于形式”的问题，征求意见稿要求会计师事务所制定政策和程序，指定专门岗位或人员对关键审计合伙人的轮换情况进行实时监控，每年对轮换情况进行复核，并在全事务所范围内统一进行轮换。会计师事务所应当将轮换实施情况作为内部质量管理体系执行情况检查的一部分。

#### **（六）细化了与为审计客户提供非鉴证服务相关的规定**

1. 进一步明确了非鉴证服务中涉及管理层职责的范围，同时为注册会计师如何避免承担管理层职责提供了更加详细的指引。

2. 增加了注册会计师提供行政事务性服务与独立性相关的规定。

3. 针对注册会计师为审计客户提供会计和记账服务、内部审计服务、信息技术系统服务等情形，增加了一些细化规定，以帮助注册会计师的理解和实务操作。

## **(七) 细化了非执业会员在编制和列报信息方面的规定**

1. 更全面地规定了非执业会员在编制和列报信息方面应当遵守的要求，包括按照适用的财务报告编制基础的规定编制或列报信息；编制或列报信息的方式不得误导或者不当影响合同或监管结果；运用职业判断，以在所有重大方面准确、完整地反映事实，清楚地描述交易、活动的真实性质，及时并恰当地分类和记录信息；不得遗漏任何内容以使信息存在误导性，不得不当影响合同或监管结果。

2. 规定非执业会员在运用职业判断以编制或列报信息时，可能需要运用自由裁量权，但自由裁量权的运用不得有意误导他人或者不当影响合同或监管结果。

## **(八) 增加了与非执业会员面临违反职业道德基本原则的压力相关的规定**

1. 明确非执业会员不得因面临其他人员施加的压力违反职业道德基本原则，也不得向其他人员施加压力使该人员违反职业道德基本原则。

2. 增加帮助非执业会员应对压力的指引。

## **五、征求意见的主要问题**

关于本征求意见稿，我们拟重点就以下问题听取意见和建议：

### **(一) 关于会计师事务所与审计客户长期存在业务关系**

1. 您认为征求意见稿针对会计师事务所长期审计某一客户增加的规定是否合理，是否应当在注册会计师职业道德守则中对

会计师事务所从事上市实体审计业务作出强制轮换的规定？如果应当增加事务所强制轮换的规定，轮换期、冷却期应当如何设置？

就该问题以及本征求意见稿拟作出的应对说明如下：

会计师事务所强制轮换，是指对某一会计师事务所能够连续审计某一被审计单位的年限作出限制，当该会计师事务所连续审计该被审计单位的年限达到该限制时，强制该事务所退出该被审计单位的审计业务。

会计师事务所强制轮换是一个争议问题，支持会计师事务所强制轮换的观点主要有以下方面：

（1）有助于提高注册会计师的独立性。该观点认为，如果注册会计师长期为一家被审计单位提供审计服务，会导致会计师事务所与该客户“过于亲密”，更加容易与被审计单位形成“利益共生”关系，更加倾向于维护该客户的利益。此外，由于与审计客户之间的长期交往，注册会计师对客户经济业务以及内部控制都非常熟悉，从而使得注册会计师帮助审计客户实施舞弊更加便利。如果实施会计师事务所强制轮换，可以在一定程度上降低对注册会计师独立性的不利影响。

（2）有助于提高审计质量。该观点认为，如果注册会计师长期为同一家被审计单位提供审计服务，容易形成固有的思维模式，不利于发现被审计单位的一些问题。如果实施事务所强制轮换，由于不同事务所注册会计师职业经验的不同以及思维方式的

差异，后任注册会计师在审计时，可能更容易发现被审计单位财务报告中存在的问题，从而提高审计质量。从另一个角度看，在实施事务所强制轮换后，现任注册会计师可能预期到其若干年后必须退出，而后任注册会计师可能会发现自己工作中的问题，这在一定程度上能够对现任注册会计师的行为进行约束，促使其保持必要的职业谨慎和应有的职业道德，从而提高审计质量。

反对会计师事务所强制轮换的观点认为，会计师事务所作为一个整体通常不可能被某一长期审计客户“绑架”，只要确保关键审计合伙人轮换能够实施到位，就可以解决长期审计带来的独立性问题，实施会计师事务所强制轮换可能会带来以下方面的不利影响：

(1) 提高会计师事务所和审计客户的成本。该观点认为，会计师事务所强制轮换可能打破审计业务的连续性，导致会计师事务所和审计客户承担更多的成本。从会计师事务所角度考虑，首先，会计师事务所可能为了争取到新的客户而频繁竞标，从而增加大量的营销成本；其次，注册会计师在面对新的审计项目时，需要投入更多的资源去了解客户情况，一般情况下，需要经历一定期限的“学习曲线”积累经验后，才能正常开展审计业务；第三，会计师事务所在保持与客户的合作关系时会形成大量的专有资产，这些专有资产只有在合作关系保持时才会存在并且发挥作用，而不能在会计师事务所之间转移。在会计师事务所强制轮换下，会造成这些专有资产的浪费，使审计成本上升。从审计客户

的角度考虑，事务所轮换会使审计客户发生额外的选择成本，也需要在审计初始年度投入更多资源去支持会计师事务所了解其各项工作，从而提升了审计客户配合新任会计师事务所工作的成本。

(2) 对审计质量造成负面影响。首先，审计业务在很大程度上依赖于注册会计师的经验判断，而审计人员的职业判断建立在对客户深入了解的基础之上，这种了解需要通过审计工作的开展逐步积累，并随着服务客户期限的延长而逐步深化。如果实施会计师事务所的强制轮换，轮换后的事务所在审计初始年度对客户情况未能很好地掌握，可能不能有效地控制审计风险，进而在审计过程中不能及时发现财务报表的重大错报，导致审计质量降低和出具不恰当审计意见。其次，如果实施会计师事务所强制轮换，会计师事务所同某一客户保持合作关系的时间是既定的，在这种情况下，可能会因为缺乏继续保持与该客户合作关系的动力，导致事务所在审计项目上投入的减少，也可能在一定程度上影响审计质量。

(3) 加剧审计市场的不正当低价竞争。会计师事务所强制轮换会加剧审计市场的不正当低价竞争，不利于行业的有序发展。目前，我国审计市场选择的主动权在被审计单位手中，会计师事务所处于被选择的地位，在审计费用的议价方面处于弱势。会计师事务所之间已经存在着比较激烈的竞争，而轮换事务所更加可能降低会计师事务所在审计市场的议价能力，从而将加剧事务所

之间的低价无序竞争，不利于行业的整体健康发展。此外，审计市场上还可能出现通过事务所合并规避轮换制度、后任事务所雇佣前任审计团队等情况，这些做法都会使事务所强制轮换流于形式。

(4) 对被审计单位和报表使用者的影响。对被审计单位来说，会计师事务所强制轮换可能削弱公司治理层(如审计委员会)在选聘审计师方面的权威，进而影响高效的公司治理架构的构建。对报表使用者来说，审计报告的目的是提升被审计单位财务报表的可信赖程度，利益相关者会依赖审计报告中的审计意见，分析实体的经营业绩、资产质量和现金流量等。在这种情况下，会计师事务所的更换是一个相当重要的预警信号，会受到利益相关者的特别关注。会计师事务所强制轮换可能会造成对变更会计师事务所原因的误解，成为被审计单位掩盖不良动机的一种手段。

从其他国家或地区来看，实施会计师事务所强制轮换的情况各不相同：

在美国，针对会计师事务所的强制轮换，在过去 10 多年间曾经过一系列的研究和讨论，最终国会于 2013 年决定由于弊大于利而不实施会计师事务所强制轮换。

在欧盟，2014 年通过了欧盟审计改革法案，该法案要求对公众利益实体的审计实施事务所强制轮换，轮换期为 10 年，10 年后如果继续中标，还可以再审计 10 年，但最长不超过 20 年，在联合审计的情况下最长不超过 24 年。根据该法案的要求，欧

盟各成员国已自 2016 年 7 月开始实施会计师事务所强制轮换。

除美国和欧盟外，巴西、印度、韩国、南非等国家已经在上市公司范围内实施会计师事务所强制轮换；俄罗斯等国家已经对部分实体实施事务所强制轮换；日本等国家正在考虑实施事务所强制轮换；阿根廷、加拿大等国家已经实施过并已废除事务所强制轮换或限制其使用范围；菲律宾、新加坡、越南等国家则曾经考虑实施事务所强制轮换但最终予以否决。

我国目前在中央企业和国有金融企业的审计领域有会计师事务所强制轮换的要求，分别由国资委和财政部在相关文件中做出规定。具体轮换规定是：为中央企业和金融企业提供审计服务的会计师事务所的服务年限不得超过 5 年，对符合一定条件的会计师事务所，放宽至 8 年。

征求意见稿没有增加会计师事务所强制轮换的条款，而是在推动会计师事务所完善其内部治理机制以及被审计单位完善其公司治理机制的基础上，促使会计师事务所将现有的关键审计合伙人轮换制度执行到位，同时推动监管机构对事务所的执行情况加强监管（参见本修订说明“四、修订的主要内容”第（四）项和第（五）项）。理由如下：

（1）从现有的学术证据看，会计师事务所强制轮换对审计质量的提升效果是不确定的，但其成本和风险是确定的。从我国会计师事务所轮换的实施情况来看，由于招投标制度中鼓励低价先得，强制轮换容易导致原本偏低的审计收费进一步降低，随着



审计费用的减少，事务所可能会通过减少人力物力投入，缩减审计范围、压缩审计程序、降低审计要求等手段节省审计开支，不利于提高审计质量、降低审计风险。

(2) 审计失败问题的根源在于会计师事务所内部治理机制，包括能否实现一体化管理。如果合伙人的利益与其能否留住客户直接挂钩，或者会计师事务所不能对合伙人与客户之间的关系作出统一管理，就容易出问题。解决问题应该从完善事务所内部治理机制、利益分配机制，实现一体化管理的角度入手。由于治理良好的会计师事务所整体不可能被一家审计客户“绑架”，如果事务所具有完善的内部治理机制，就能将现有的合伙人轮换执行到位，从而能够从根本上且以较低成本的方式解决现有的问题。

(3) 上市公司财务舞弊问题，包括审计独立性问题更为深刻的根源在于被审计单位的公司治理体系不完善，在公司治理不完善的情况下，如果机械推行会计师事务所强制轮换，可能促使有财务报告舞弊动机的被审计单位选择更差的事务所，使轮换达不到预期效果。因此，提高信息披露质量，应当从公司治理的根源入手。

2. 您认为征求意见稿中关于关键审计合伙人轮换及“冷却期”的相关规定是否合理，是否具有可操作性？实务中，为了避免轮换流于形式，应当采取何种措施？

## (二) 关于征求意见稿的总体意见

3. 您认为征求意见稿的框架结构是否合理？

4. 您认为征求意见稿中的要求是否合理、有操作性？

5. 您认为征求意见稿中的相关举例是否恰当，是否符合中国国情、是否有助于注册会计师理解和执行？

### （三）关于职业道德概念框架

6. 您认为征求意见稿中对职业道德概念框架的修订是否适当？是否更加有助于注册会计师应对职业道德问题？

### （四）关于利益诱惑

7. 您认为征求意见稿中与利益诱惑相关的规定是否恰当，是否具有可操作性？

### （五）关于会计师应对违反法律法规行为

8. 您认为征求意见稿中与应对违反法律法规行为相关的规定是否恰当，是否具有可操作性？

### （六）关于为审计客户提供非鉴证服务

9. 您认为征求意见稿中关于非鉴证服务相关的细化规定是否合理，是否能够帮助注册会计师更好地理解 and 执行？

### （七）关于非执业会员职业道德

10. 您认为征求意见稿中与非执业会员面临违反职业道德基本原则的压力等相关规定是否合理，是否容易理解和具有可操作性？