

注册会计师职业准则汇编

(第 5 册 共 5 册)

CPA

山东省注册会计师协会

二〇二三年十二月

前 言

注册会计师行业是高端服务业中重要的专业服务业，在提高经济信息质量、维护社会公众利益和促进市场资源配置等方面发挥着重要作用。注册会计师在提供专业服务时应当遵守相关职业准则。根据《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》第十五条规定“职业准则是指执业准则和相关职业道德要求”。

2006 年 2 月 15 日，财政部印发中国注册会计师执业准则，同时废止《独立审计基本准则》等相关准则，标志着我国注册会计师行业与国际准则趋同的新的执业准则体系的建立。为了更好的推动执业准则体系的贯彻执行，中注协印发了执业准则应用指南和审计准则问题解答，要求注册会计师在执业过程中一并掌握和执行。为推进行业诚信建设，弘扬诚信为本、操守为重、坚持准则的职业风尚，中注协于 2020 年 12 月 17 日发布了《中国注册会计师职业道德守则（2020）》，旨在规范会员的职业行为，进一步提高职业道德水平，维护职业形象，保持与国际职业道德守则的持续动态趋同。

为了贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30 号）中“持续提升审计质量”和“完善审计准则体系”的要求，中注协自 2020 年 11 月 19 日以来修订（拟订）了 34 项执业准则，修订（制定）了 42 项执业准则应用指南，制定了 1 项审计准则问题解答。山东省注册会计师协会为贯彻落实山东省委办公厅省政府办公厅印发的《关于进一步加强财会监督工作的实施方案》关于强化自律监督规范性、科学性，规范执业机构依法依规执业的精神，满足广大会员对于职业准则体系完整、有效性的需求，经研究决定，更新印制《注册会计师职业准则汇编》，并由监管部具体负责汇编工

作。本汇编整理了截至2023年11月30日现行有效的准则体系，具体包括执业准则53项，执业准则应用指南53项，审计准则问题解答16项，职业道德守则及问题解答7项等共计129项。汇编印制成册，将方便从业人员学习查阅准则，有利于提高工作效率、规范执业行为、提升服务质量。

对于汇编疏漏之处，欢迎广大会员提出批评意见和建议。

山东省注册会计师协会

2023年12月

注册会计师职业准则汇编

目 录

中国注册会计师执业准则（第 1 册）	1
中国注册会计师执业准则应用指南（第 2—4 册）	345
中国注册会计师审计准则问题解答（第 5 册）	1513
中国注册会计师职业道德守则（第 5 册）	1654
中国注册会计师职业道德守则问题解答（第 5 册）	1811

本 册 目 录

《第 16 号——审计报告中的非无保留意见》的通知	1513
《第 1 号——职业怀疑》等五项审计准则问题解答的通知	1514
审计准则问题解答第 14 号、第 15 号的通知	1515
《第 7 号——会计分录测试》等七项审计准则问题解答的通知	1516
《第 1 号——职业怀疑》等六项审计准则问题解答的通知	1517
中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号	
——职业怀疑	1518
中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号	
——函证	1535
中国注册会计师审计准则问题解答第 3 号	
——存货监盘	1549
中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号	
——收入确认	1556
中国注册会计师审计准则问题解答第 5 号	
——重大非常规交易	1571
中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号	
——关联方	1577

中国注册会计师审计准则问题解答第7号	
——会计分录测试	1591
中国注册会计师审计准则问题解答第8号	
——重要性及评价错报	1597
中国注册会计师审计准则问题解答第9号	
——项目质量控制复核	1603
中国注册会计师审计准则问题解答第10号	
——集团财务报表审计	1608
中国注册会计师审计准则问题解答第11号	
——会计估计	1613
中国注册会计师审计准则问题解答第12号	
——货币资金审计	1623
中国注册会计师审计准则问题解答第13号	
——持续经营	1633
中国注册会计师审计准则问题解答第14号	
——关键审计事项	1637
中国注册会计师审计准则问题解答第15号	
——其他信息	1642
中国注册会计师审计准则问题解答第16号	
——审计报告中的非无保留意见	1643
关于印发《中国注册会计师职业道德守则（2020）》的通知	1654
中国注册会计师职业道德守则第1号	
——职业道德基本原则	1656
中国注册会计师职业道德守则第2号	
——职业道德概念框架	1664
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	1672
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	1699
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	1751
中国注册会计师职业道德守则术语表	1774

中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则.....	1780
中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则术语表.....	1808
关于印发《中国注册会计师职业道德守则问题解答》的通知.....	1810
中国注册会计师职业道德守则问题解答.....	1811

中国注册会计师协会关于印发《中国注册会计师 审计准则问题解答第 16 号——审计报告中的非 无保留意见》的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为了指导注册会计师更好地运用审计准则，解决实施中可能遇到的实务问题，我会制定了《中国注册会计师审计准则问题解答第 16 号——审计报告中的非无保留意见》，现予印发，自发布之日起实施。

使用中有什么问题，请及时反馈我会。

附件（略）

中国注册会计师协会
2021 年 2 月 2 日

中国注册会计师协会关于修订印发《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑》等五项审计准则问题解答的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为了加强对注册会计师执业的指导，更有效地识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险，提升审计质量，有效防范化解风险，我会修订了五项审计准则问题解答，现予印发，于发布之日起施行。

问题解答根据审计准则制定，为注册会计师如何正确理解审计准则及应用指南、解决实务问题提供细化指导和提示。注册会计师在执行审计业务时，应当将审计准则、应用指南与问题解答一并掌握和执行。

本次修订的问题解答包括五个项目，分别是《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑》《中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证》《中国注册会计师审计准则问题解答第4号——收入确认》《中国注册会计师审计准则问题解答第6号——关联方》《中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计》。

本批问题解答生效后，《中国注册会计师协会关于印发〈中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑〉等六项审计准则问题解答的通知》（会协〔2013〕77号）及《中注协关于印发〈中国注册会计师审计准则问题解答第7号——会计分录测试〉等七项审计准则问题解答的通知》（会协〔2014〕76号）中，相应的5项审计准则问题解答同时废止。

使用中有任何问题，请及时反馈我会。

附件（略）

中国注册会计师协会
2019年12月31日

中国注册会计师协会关于印发中国注册会计师审计准则问题解答第 14 号、第 15 号的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

新审计报告准则已于 2018 年 1 月 1 日起全面实施，为了指导注册会计师更好地运用新审计报告准则，解决实施中可能遇到的实务问题，我会制定了《中国注册会计师审计准则问题解答第 14 号——关键审计事项》和《中国注册会计师审计准则问题解答第 15 号——其他信息》审计准则问题解答，现予印发，自发布之日起实施。

使用中有什么问题，请及时反馈我会。

附件（略）

中国注册会计师协会
2018 年 4 月 15 日

中国注册会计师协会关于印发《中国注册会计师审计准则问题解答第7号——会计分录测试》等七项审计准则问题解答的通知

会协〔2014〕76号

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为了指导注册会计师更好地运用中国注册会计师审计准则，解决审计实务问题，防范审计风险，我会制定了《中国注册会计师审计准则问题解答第7号——会计分录测试》等七项审计准则问题解答，现予印发。

使用中有什么问题，请及时反馈我会。

附件（略）

中国注册会计师协会
2014年12月31日

中国注册会计师协会关于印发《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑》等六项审计准则问题解答的通知

会协〔2013〕77号

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为了指导注册会计师更好地运用中国注册会计师审计准则，解决审计实务问题，防范审计风险，我会起草了《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑》等六项审计准则问题解答，现予印发，自2014年1月1日起施行。

问题解答根据审计准则制定，为注册会计师如何正确理解审计准则及应用指南、解决实务问题提供细化指导和提示。注册会计师在执行审计业务时，应当将审计准则、应用指南与问题解答一并掌握和执行。

附件（略）

2013年10月31日

中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号

——职业怀疑

(2019 年 12 月 31 日修订)

注册会计师在整个审计过程中保持职业怀疑,对识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险、保障审计质量至关重要。《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》要求注册会计师在计划和实施审计工作时保持职业怀疑,认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。本问题解答旨在强调职业怀疑对于审计工作的重要作用,指导会计师事务所如何在事务所层面和项目组层面强调保持职业怀疑的必要性,说明遵循职业道德基本原则与注册会计师保持职业怀疑的关系,指导注册会计师如何在审计的各个阶段保持职业怀疑、在哪些重要审计领域特别需要保持职业怀疑,并对如何在审计工作底稿中体现保持职业怀疑作出提示。

一、什么是职业怀疑?

答:职业怀疑,是指注册会计师执行审计业务的一种态度,包括采取质疑的思维方式,对可能表明由于错误或舞弊导致错报的迹象保持警觉,以及对审计证据进行审慎评价。

可以从以下方面理解职业怀疑:

1. 职业怀疑在本质上要求秉持一种质疑的理念。

这种理念促使注册会计师在考虑相关信息和得出结论时采取质疑的思维方式。在这种理念下,注册会计师具有批判和质疑的精神,摒弃“存在即合理”的逻辑思维,寻求事物的真实情况。注册会计师不应不假思索全盘接受被审计单位提供的证据和解释,也不应轻易相信过分理想的结果或太多巧合的情况。

2. 职业怀疑要求对引起疑虑的情形保持警觉。

这些情形包括但不限于:相互矛盾的审计证据;引起对文件记录或对询问答复的可靠性产生怀疑的信息;明显不合商业情理的交易或安排;其

他表明可能存在舞弊的情况；表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形（参见《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第三十四条第（一）项）。

3. 职业怀疑要求审慎评价审计证据。

审计证据包括支持和印证管理层认定的信息，也包括与管理层认定相互矛盾的信息。审慎评价审计证据包括质疑相互矛盾的审计证据、文件记录和对询问的答复以及从管理层和治理层获取的其他方面信息的可靠性，而非机械地完成审计准则要求实施的审计程序。在怀疑信息的可靠性或发现舞弊迹象时（例如，在审计过程中识别出的情况使注册会计师认为文件可能是伪造的，或文件中的某些信息已被篡改），注册会计师需要作出进一步调查，并确定需要修改哪些审计程序或追加实施哪些审计程序。需要强调的是，虽然注册会计师需要在审计成本与信息的可靠性之间进行权衡，但是，审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的理由。

4. 职业怀疑要求客观评价管理层和治理层。

由于被审计单位及其环境发生变化，或者管理层和治理层为实现预期利润或结果而承受内部或外部压力，即使以前正直、诚信的管理层和治理层也可能发生变化。因此，注册会计师不应依赖以往对管理层和治理层诚信形成的判断。即使注册会计师认为管理层和治理层是正直、诚实的，也不能降低保持职业怀疑的要求，不允许在获取合理保证的过程中满足于说服力不足的审计证据。

二、为什么应当在审计过程中保持职业怀疑？

答：职业怀疑是注册会计师综合素质不可或缺的一部分，是保证审计质量的关键要素。保持职业怀疑有助于注册会计师恰当运用职业判断，提高审计程序设计及执行的有效性，降低审计风险，实现审计质量目标。在审计过程中，保持职业怀疑的作用包括：

1. 在识别和评估重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师设计恰当的风险评估程序，有针对性地了解被审计单位及其环境；有助于使注册会计师对引起疑虑的情形保持警觉，充分考虑错报发生的可能性和重大程度，有效识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险。

2. 在设计和实施进一步审计程序应对重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师针对评估出的重大错报风险，恰当设计进一步审计程序的性质、时间安排和范围，降低选取不适当的审计程序的可能性；有助于

注册会计师对已获取的审计证据表明可能存在未识别的重大错报风险的情形保持警觉，并作出进一步调查。

3. 在评价审计证据时，保持职业怀疑有助于注册会计师评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作；有助于注册会计师审慎评价审计证据，纠正仅获取最容易获取的审计证据、而忽视相互矛盾的审计证据的倾向。

保持职业怀疑对于注册会计师发现舞弊、防止审计失败至关重要。舞弊可能是精心策划、蓄意实施并予以隐瞒的，只有保持充分的职业怀疑，注册会计师才能对舞弊风险因素保持警觉，进而有效地评估舞弊导致的重大错报风险。保持职业怀疑，有助于使注册会计师认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性，不会受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响；使注册会计师对获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终保持警惕；使注册会计师在认为文件可能是伪造的或文件中的某些条款可能已被篡改时，作出进一步调查。

三、哪些情形会阻碍注册会计师保持职业怀疑？

答：审计准则要求注册会计师在审计过程中保持职业怀疑，然而某些情形可能导致注册会计师在获取、评价和解释信息时过分或盲目相信被审计单位，或者产生倾向于迎合被审计单位的偏见，而不是考虑财务报表使用者的需求。审计实务中，可能阻碍注册会计师保持职业怀疑的情形包括：

1. 审计环境中的某些情况可能会引发动机和压力，使注册会计师产生偏见，从而阻碍注册会计师恰当保持职业怀疑。例如，建立或保持长期审计业务关系，避免与管理层产生重大冲突，在被审计单位发布财务报表期限之前出具审计报告，应被审计单位的要求出具无保留意见的审计报告，达到被审计单位的高满意度，降低审计成本，或搭售其他服务等。

2. 随着审计业务关系的延续，注册会计师可能对管理层产生不恰当的信任，导致其轻易认可被审计单位作出的不恰当会计处理。在某些情况下，注册会计师可能会迫于压力，避免与管理层产生分歧或对管理层造成不良后果，而未能保持恰当的职业怀疑。

3. 其他情况也可能阻碍注册会计师恰当保持职业怀疑。例如，审计的时间安排和工作负荷可能对项目合伙人和其他项目组成员的行为造成负面影响；管理层不够配合或不当施加压力可能影响注册会计师解决复杂或疑难问题的能力；没有充分强调审计质量的重要性，削弱了注册会计师保持职业怀疑的意识；对被审计单位及其环境、内部控制和适用的

财务报告编制基础了解不够，可能限制注册会计师对管理层认定作出适当的判断和质询。

此外，认知偏差也可能影响注册会计师保持职业怀疑，因而影响其按照审计准则的规定作出的职业判断的合理性。认知偏差包括：

1. 可获得性倾向（路径依赖），即在思考过程中，倾向于侧重考虑马上能想到的事项和经验，认为现有信息和容易获取的信息对所作的判断更相关和更重要。例如，注册会计师往往倾向于持续使用往年的审计计划，尤其在往年审计计划运行有效的情况下，而不愿思索改进审计计划；又如，由于在获取文件记录和接触被审计单位的设施、员工、顾客、供应商或其他方时遇到困难，导致注册会计师对审计证据的来源形成偏见，更愿意获取容易取得的审计证据。

2. 证实倾向，即倾向于寻找能够证实（而非否定）初始观点的信息，并认为这种信息更具有说服力，而往往忽视那些可能推翻初始观点的信息。例如，注册会计师倾向于寻找能进一步印证管理层认定或注册会计师自身判断的审计证据，而忽视与管理层认定或注册会计师自身判断不一致的审计证据。

3. 过度自信，即过高估计自身作出风险评估和其他判断或决策的能力。

4. 锚定效应，即在作决策时，可能会基于最初获取的信息锚定一个初始值，并倾向于认为最终结果不会与该初始值存在重大差异，因而未充分考虑后续获取信息的影响，从而使得最终的决策偏向于该初始值。例如，在审计财务报表中的某项会计估计时，注册会计师可能会不自觉地认为该会计估计年底的合理金额不会与预审时已确定的金额有重大偏离，而未充分考虑预审之后相关情况的变化可能对该会计估计产生的重大影响。

5. 自动化零错误，即倾向于相信信息系统自动生成的结果，即使该结果有悖于人的常识推理或与其他方面的信息存在冲突，因而导致其可靠性或适用性存疑。例如，注册会计师在审计成本项目时，一旦获取了系统自动生成的成本计算表，往往容易自动认为成本计算合理正确，而忽视对成本系统设置、数据归集以及计算结转等方面的测试。

6. 群体思维（盲信集体决策），即倾向于认为集体思考或集体决策的结果更可靠，而不鼓励个体创造性思维或由个人承担决策责任。

7. 代表性倾向，即认识事物时以被认为具有代表性的经验、事件或想法模式为基础。例如，在评价被审计单位应收账款的坏账准备时，注册会计师可能认为与同行业公司有代表性的做法一致就是合理的，而未充分考虑被审计单位在市场地位、客户群体、结算方式等方面的差异化特征。

8. 选择性认知，即当存在诸多信息时，往往选择性地吸收那些与自己的信念、态度、兴趣、需求等相一致的信息，而忽视了其他相关信息。

在作出职业判断的过程中，认知偏差与生俱来，认识并了解上述普遍存在的认知偏差及其影响，可以提醒注册会计师高度警惕其对保持职业怀疑的负面作用，从而通过有的放矢的相关培训，特别是对职业判断理论的学习和实务的锤炼，利用专家的工作，或在决策时引入第三方复核机制等一系列措施，尽可能地规避认知偏差的阻碍，提高职业判断能力及质量。

四、注册会计师遵循职业道德基本原则和保持职业怀疑有什么关系？

答：职业道德基本原则包括诚信、客观公正、独立性、专业胜任能力和勤勉尽责、保密以及良好职业行为。职业怀疑要求注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。职业怀疑与职业道德基本原则是相互关联的。在财务报表审计中，遵循一项或多项职业道德基本原则，与保持职业怀疑的要求是一致的。举例来说：

1. 诚信原则要求注册会计师保持正直、诚实守信。例如，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）当怀疑某项陈述可能包含严重虚假或误导性内容时，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，从而有助于其保持职业怀疑。

2. 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。例如，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。

（3）在面对困境或困难时，有坚持正确行为的决心，实事求是。例如，在面临压力时坚持自己的立场，或在适当时质疑他人，即使这样做会对会计师事务所或注册会计师个人造成潜在的不利后果。

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。

3. 独立性原则要求注册会计师在执行审计、审阅和其他鉴证业务时与鉴证客户保持独立，不得因任何利害关系影响其客观性。

注册会计师的独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性：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，客观公正，保持职业怀疑；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、客观公正原则或职业怀疑。

保持独立性能够增强注册会计师保持职业怀疑的能力。

4. 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。例如，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）运用与客户所在的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）在审慎评价审计证据是否充分并适合具体情况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。

五、如何在会计师事务所层面和项目组层面强调保持职业怀疑的必要性？

答：注册会计师保持职业怀疑，不仅受到个人的职业道德、知识水平和执业经验的影响，而且还受到所在会计师事务所的文化和机制，以及所在项目组的影响。

（一）在会计师事务所层面营造保持职业怀疑的环境

《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》要求会计师事务所建立并保持质量控制制度，以合理保证会计师事务所及其人员遵守职业准则和适用的法律法规的规定。这包括制定引导注册会计师在审计中保持职业怀疑的下列政策和程序：

1. 培育以质量为导向的文化。

如果会计师事务所的领导层强调保持职业怀疑的“高层基调”，再加上支持性的内部文化，在很大程度上能够提高会计师事务所的审计质量。反之，如果会计师事务所领导层过于强调收入和利润增长，而非审计质量，

就会削弱职业怀疑。因此，会计师事务所领导层应当建立重视质量的机制，树立质量至上的意识，并通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达，强调质量控制政策和程序的重要性。会计师事务所可以通过培训、研讨班、会议、正式或非正式的谈话、职责说明、新闻通讯或简要备忘录等形式传达信息，并将其体现在内部文件、培训资料以及对合伙人及员工的评价程序中，以支持和强化会计师事务所对质量的重视以及对如何切实提高审计质量的认知。

2. 建立重视质量的机制。

会计师事务所的业绩评价、薪酬和晋升机制可能会促进或削弱审计实务中对职业怀疑的保持程度，这具体取决于这些机制如何设计和执行。例如，如果会计师事务所的晋升机制过于强调拓展市场、承揽业务、降低审计成本或建立和保持审计客户关系，而对开展高质量的审计重视不够，则会计师事务所的人员可能认为这些目标对于其实现晋升、拿到高薪或保住职位比保持职业怀疑更重要。

3. 加强培训。

会计师事务所人员是否能够保持职业怀疑，很大程度上取决于其胜任能力。会计师事务所需要向所有级别人员提供适当的培训，使其具备执行具体审计业务所必需的知识、技能和能力。培训方式可以包括“干中学”、在职培训、由经验丰富的员工提供指导等。

4. 严格工作底稿要求。

会计师事务所应当根据《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》的相关要求建立有关编制工作底稿的政策和程序。工作底稿应当能够支持注册会计师就所有相关财务报表认定得出的结论。对判断程度较高的领域，注册会计师通常需要就实施的程序、获取的证据以及得出结论的依据作出更详尽的记录。严格工作底稿要求可以“倒逼”注册会计师在审计过程中保持职业怀疑。

5. 实施有效监控。

会计师事务所应当制定监控政策和程序，以合理保证与质量控制制度相关的政策和程序具有相关性和适当性，并正在有效运行。如果会计师事务所在监控活动中注意到缺陷，包括未能恰当保持职业怀疑导致的缺陷，应当分析产生缺陷的根本原因，并采取适当的补救措施。

（二）在项目组层面强调保持职业怀疑的必要性

项目合伙人对审计业务的总体质量负责，因此需要在审计业务的所有阶段通过行动示范和相关信息的传达，向项目组强调质量至上和保持职业

怀疑的重要性。体现保持职业怀疑的方式可能包括：

1. 项目组就财务报表存在重大错报的可能性进行讨论。

在识别和评估重大错报风险时，项目组需要对财务报表存在重大错报的可能性进行讨论。讨论内容包括财务报表易于发生由于舞弊导致的重大错报的方式和领域，包括舞弊可能如何发生。在讨论过程中，项目组成员不应假定管理层和治理层是正直和诚信的。这种讨论可以为项目组成员交流和分享新信息提供平台，其本身是强化职业怀疑的一种体现。

2. 项目合伙人和项目组其他关键成员及时进行指导、监督与复核。

项目合伙人和项目组其他关键成员积极参与指导、监督与复核其他项目组成员的工作，及时识别出需要解决或特殊考虑的事项，对于强化整个项目组的职业怀疑也是非常重要的。项目合伙人和项目组其他关键成员在指导和复核已执行的工作时，尤其是复核关键判断领域和特别风险等事项时，可以向经验较少的项目组成员传授大量知识和经验，从而帮助其形成一种批判和质疑的思维方式。例如，项目合伙人可以帮助经验较少的人员识别异常事项或与其他审计证据不一致的事项。及时复核还使得重大事项（例如，对关键领域作出的判断，尤其是执行业务过程中识别出的疑难问题或争议事项）能够在审计报告日或之前得以解决。在履行监督职责时，项目合伙人有责任强调需要在审计过程中保持质疑的思维方式并在收集和评价证据时保持职业怀疑。

3. 就疑难问题进行咨询。

就疑难问题进行咨询是保持职业怀疑的一种体现。对于疑难问题和争议事项，项目组应当进行适当咨询，并恰当执行咨询形成的结论。对于意见分歧，只有问题得到解决，才可以签署审计报告。

4. 对重要审计项目或高风险审计项目实施项目质量控制复核。

对于上市实体财务报表审计以及需要实施项目质量控制复核的其他审计业务，项目质量控制复核人员应当客观评价项目组作出的重大判断以及编制审计报告时得出的结论。项目质量控制复核人员的独立复核，也是保持职业怀疑的一种体现。

六、如何在审计业务的各个阶段保持职业怀疑？

答：职业怀疑与整个审计过程紧密相关，贯穿于整个审计业务的始终。注册会计师在审计业务的所有阶段都需要保持职业怀疑：

1. 接受或保持业务。例如，注册会计师需要考虑被审计单位的主要股东、实际控制人、治理层和管理层是否诚信。

2. 识别和评估重大错报风险。例如：

（1）注册会计师通过不同来源获取与被审计单位相关的信息，这些来源不同的信息可能互相矛盾，这种情况可能有助于注册会计师运用职业怀疑识别和评估重大错报风险。

（2）在实施风险评估程序和相关活动时，项目组需要对被审计单位财务报表存在重大错报的可能性进行讨论，深入而坦率的项目组讨论有助于重大错报风险的识别和评估。通过讨论可以实现的目标包括：

项目组中较有经验的成员可以向其他成员分享其了解到的信息和观点，从而加强项目组整体对被审计单位的了解；

项目组成员可以互相交换信息，包括有关被审计单位经营风险，固有风险因素如何影响特定类别交易、账户余额和披露，以及财务报表如何受舞弊或错误导致的重大错报影响的信息；

有助于项目组成员更好地了解自己负责的审计领域发生重大错报的潜在可能，自己实施的审计程序的结果如何影响审计的其他方面，包括对进一步审计程序的性质、时间安排和范围的影响；

为项目组成员交流和分享审计过程中获取的新信息提供便利，这些新信息可能影响对重大错报风险的评估及应对这些风险的审计程序；

有助于项目组成员根据其他项目组成员掌握的有关被审计单位及其环境的信息，识别出相互矛盾的信息；同时，项目组成员可以通过讨论相互矛盾的信息并考虑是否存在管理层偏向的迹象，践行职业怀疑，从而批判性地评价审计证据。

（3）注册会计师需要根据对被审计单位及其环境的了解获取的实际信息识别和评估重大错报风险，仅仅依赖从以前审计或为被审计单位提供的其他服务中获取的信息是不充分的。

（4）注册会计师对被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础的了解为识别和评估重大错报风险以及计划和实施审计程序奠定了基础。注册会计师需要运用职业判断，确定所获得的了解是否足以对财务报表中的交易类别、账户余额和披露建立预期。这种了解有助于注册会计师判断财务报表的哪些方面更可能出现重大错报，并协助注册会计师在审计过程中保持职业怀疑。

（5）在审计项目的早期和内审部门的适当人员建立联系并在审计过程中持续保持沟通，可以使双方有效共享信息。这种做法使得注册会计师可以从内审部门获取其注意到的重要信息，这些信息可能对审计产生影响。通过在审计全过程中与内审部门保持沟通，注册会计师可能能够获取与用

作审计证据的文件或答复的可靠性相关的信息，并在识别和评估重大错报风险时予以考虑。

（6）如果实施进一步审计程序获取的审计证据或获取的新信息，与注册会计师之前作出风险评估所依据的审计证据不一致，注册会计师应当修正风险评估结果，并相应修改原计划实施的进一步审计程序。

3. 设计和实施审计程序应对重大错报风险。保持职业怀疑意味着不能仅获取最容易获取的证据来印证管理层的认定，还要充分考虑其他审计证据。例如：

（1）对于风险较高的领域，考虑是否需要获取更多的审计证据或获取更为相关或可靠的审计证据。例如，更多地从第三方获取审计证据或从多个独立来源获取相互印证的审计证据。

（2）设计和实施实质性分析程序，包括评价注册会计师得出预期值时使用数据的可靠性，对与预期值差异较大或与其他相关信息不一致的异常波动或关系保持警觉，并跟进调查。

（3）不能以书面声明替代本应获取的其他审计证据。

（4）不能仅将通过询问程序获取的审计证据作为充分、适当的审计证据。

（5）针对诸如管理层不允许寄发询证函、询证函回函反映出不一致或对回函可靠性产生疑虑的情况，制定恰当的应对措施，以获取充分、适当的审计证据。

4. 评价审计证据形成审计意见。注册会计师在就财务报表是否存在重大错报得出结论时，需要采取质疑的思维方式审慎评价审计证据。注册会计师需要考虑所有相关的审计证据，无论是能够印证财务报表认定的证据还是与之相矛盾的证据。在形成审计意见时需要注册会计师运用职业怀疑的例子有：

（1）评价未更正错报，包括从定性和定量两方面进行考虑，评价识别出的未更正错报单独或汇总起来是否导致财务报表发生重大错报。

（2）评价管理层偏向，包括评价会计估计的潜在偏向、选择和运用会计政策时的偏向、对识别出的错报作出选择性的更正等。在评价管理层的偏向时，注册会计师考虑管理层操纵财务报表的动机和压力是非常重要的。

（3）考虑注册会计师未能获取充分、适当的审计证据的情况对审计意见的影响。

（4）评价财务报表是否实现了公允反映，包括考虑财务报表的整体

列报、结构和内容是否合理，以及财务报表（包括相关附注）是否公允反映了相关交易和事项。

七、职业怀疑和注册会计师在财务报表审计中与舞弊相关的责任之间存在什么联系？

答：由于舞弊的特征，包括舞弊可能涉及精心策划和蓄意实施以进行隐瞒或者可能涉及串通舞弊，注册会计师在考虑由于舞弊导致的重大错报风险时，保持职业怀疑尤为重要。

（一）针对舞弊导致的重大错报风险的几个特别考虑

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》特别强调职业怀疑。其中包括特别要求注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑，认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性，而不应受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响。该准则还要求如果审计过程中识别出的情况使注册会计师认为文件可能是伪造的或文件中的某些条款已发生变动但未告知注册会计师，注册会计师应当作出进一步调查。

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》指出，在审计中保持职业怀疑要求注册会计师对获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终保持警惕，包括考虑拟用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与信息的生成和维护相关的控制（如相关）。该准则指出对发现错误有效的审计程序未必对发现舞弊有效。相应地，该准则的规定旨在帮助注册会计师识别和评估舞弊导致的重大错报风险，以及设计用以发现这类错报的进一步审计程序。

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》指出，管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险，大于员工舞弊导致的重大错报未被发现的风险。其原因是管理层往往可以利用职务之便，直接或间接操纵会计记录，提供虚假的财务信息，或凌驾于为防止其他员工实施类似舞弊而建立的控制之上。为此，该准则指出，在保持职业怀疑评价管理层对询问作出的答复时，注册会计师可能需要通过其他方面的信息印证管理层的答复；如果管理层或治理层对询问作出的答复相互之间不一致，注册会计师应当对这种不一致加以调查。如果识别出某项错报，该项错报是或可能是由于舞弊导致的，且涉及管理层（特别是涉及较高层级的管理层），或者如果相关情形表明可能存在涉及员工、管理层或第三方的串通舞弊，注册会计师应当重新评价对由于舞弊导致的重大错报

风险的评估结果，该结果对审计程序的性质、时间安排和范围的影响，以及重新考虑此前获取的审计证据的可靠性。

（二）舞弊风险因素评估

注册会计师需要从实施舞弊的动机或压力、实施舞弊的机会和为舞弊寻求借口这三个方面，评价被审计单位的舞弊风险因素，以识别和评估舞弊导致的重大错报风险。由于巨大的利益驱动和较低的违法违规成本，以及宏观经济下行导致的业绩压力，被审计单位财务报告舞弊的动机和压力增长。与此同时，由于商业模式、科技发展、金融创新等多重作用，财务报表复杂程度越来越高，涉及的主观判断和估计事项越来越多，被审计单位的治理机制和内部控制水平还需进一步提升，这些因素增加了被审计单位财务报告舞弊的机会。《〈中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任〉应用指南》附录 1 提供了一些舞弊风险因素的示例。以下是一些上市公司较为常见的舞弊风险因素的示例：

1. 动机或压力。

（1）被审计单位满足上市要求、偿债约束条件或再融资业绩条件存在困难。

（2）被审计单位股票将被证券交易所进行特别处理或退市。

（3）管理层存在较大的业绩压力。例如，较上市前相比，被审计单位上市后的业绩将出现大幅下滑，或需要满足盈利预测指标，完成业绩对赌的承诺以及维持股价等。

（4）管理层为满足第三方要求或预期而承受过度压力。例如，投资分析师、机构投资者、重要债权人或其他外部人士对盈利能力或增长趋势存在预期，包括管理层在新闻报道和年报信息中作出过于乐观的预期，或管理层需要实现有关部门对管理层设定的考核目标。

（5）管理层和治理层在被审计单位中拥有重大经济利益。例如，持有被审计单位股票或个人薪酬（如奖金、股票期权、基于盈利水平的薪酬计划）与被审计单位的盈利状况紧密相关。

（6）被审计单位、其控股股东或实际控制人营运资金不足，或者缺乏足够的信贷支持。

（7）被审计单位的控股股东或实际控制人进行大比例的股权质押。

（8）被审计单位财务稳定性或盈利能力受到经济环境、行业状况或其自身经营情况的威胁。例如，所处行业竞争激烈或市场饱和且伴随着利润率的下降；难以应对技术变革、产品过时、利率调整等因素的急剧变化；客户需求大幅下降等。

2. 机会。

（1）被审计单位的实际控制人同时是其重要客户或供应商的实际控制人；正在或曾经从事超出正常经营过程的重大关联方交易，或者被审计单位与关联方之间的交易占其正常业务的比例重大。

（2）从事重大、异常或高度复杂的交易（特别是临近会计期末发生的重大或复杂交易，对该交易是否按照“实质重于形式”原则处理存在疑问）；利用商业中介进行交易，而此项安排似乎不具有明确的商业理由。

（3）被审计单位是市场上某一产品或服务的唯一买方或卖方，因而有能力对其供应商或客户施加重大影响。

（4）被审计单位有能力对银行或其他第三方施加压力，以使其配合舞弊。

（5）被审计单位的内部控制存在缺陷。例如，内部控制环境薄弱；治理层对财务报告或内部控制实施的监督无效；管理层由一人或少数人控制，且缺乏补偿性控制。

（6）组织结构复杂或不稳定。例如，难以确定对被审计单位拥有控制性权益的组织或个人，或者存在异常的法律实体或管理层级，或者关键管理人员、法律顾问或治理层频繁更换。

（7）被审计单位员工因惧怕遭受报复而不愿举报管理层的不当行为。

（8）被审计单位存在重大的海外业务且注册会计师较难就这些业务获取审计证据。

（9）除被审计单位外，实际控制人或大股东还拥有或控制大量其他实体。

（10）被审计单位经常与设立时间短、规模小的实体进行重大交易。

（11）上市公司的大股东或实际控制人对被审计单位具有高度的支配力，或高度参与被审计单位的治理和经营管理，或参与被审计单位重大交易的决策。

（12）被审计单位的资产、负债、收入或费用建立在重大估计的基础上，这些估计涉及主观判断或不确定性，难以印证。

3. 态度或借口。

（1）非财务管理人员过度参与或过于关注会计政策的选择或重大会计估计的作出。

（2）管理层过于关注保持或提高被审计单位的股票价格或利润趋势。

（3）管理层向分析师、债权人或其他第三方承诺实现激进的或不切实际的预期。

- (4) 管理层未对个人事务与公司业务进行区分。
- (5) 管理层的言行和态度显示其不重视诚信和依法合规经营。
- (6) 管理层未能及时纠正发现的值得关注的内部控制缺陷。

需要说明的是，以上列示的舞弊风险因素仅是举例，注册会计师可能识别出其他不同的舞弊风险因素。上述举例也并非在所有情况下都相关，对于不同规模、不同所有权特征或情况的被审计单位而言，舞弊风险因素的重要性可能不同。

(三) 假定的舞弊风险

在某些情况下，审计准则要求注册会计师作出关于舞弊风险的假定，规定了重大错报风险的评估结果及应当实施的程序。包括但不限于：

1. 管理层凌驾于内部控制之上。

所有被审计单位都存在管理层凌驾于内部控制之上的风险，该风险属于舞弊风险（因而是一种特别风险），注册会计师应当设计和实施审计程序，用以：

(1) 测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否都适当。

(2) 复核会计估计是否存在偏向，并评价产生这种偏向的环境是否表明存在舞弊导致的重大错报风险。

(3) 对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他方面的信息而显得异常的重大交易，评价其商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。

2. 收入确认。

在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。涉及收入确认的舞弊在所有与财务报表相关的舞弊案件中占比很高，注册会计师需要基于被审计单位的具体情况以及对舞弊风险因素的评价结果，评估和应对与收入确认相关的重大错报风险。

八、注册会计师在哪些领域特别需要保持职业怀疑？

答：在以下较复杂、需要高度判断的重要审计领域，注册会计师保持职业怀疑尤为重要：

1. 会计估计（包括公允价值会计估计及相关披露）。

在审计会计估计时，注册会计师对会计估计固有风险因素的评估结果

影响其运用职业怀疑的程度。会计估计的估计不确定性越高、复杂性和主观性越高，越需要保持职业怀疑。当存在较高的管理层偏向或舞弊可能性时，保持职业怀疑尤其重要。

在审计会计估计时保持职业怀疑的例子包括：

（1）在评价上一会计期间的会计估计与其实际结果之间的差异是否构成错报时，关注管理层作出会计估计时使用的信息与上一期财务报表编制完成时合理预期可获取的信息之间是否存在差异，这种差异是否导致注册会计师对管理层作出估计时如何考虑信息产生疑虑，因而可能需要重新评估控制风险，并需要获取更有说服力的审计证据。

（2）当与会计估计相关的事项存在下列情况时，注册会计师可能需要就这些情况与管理层进一步讨论，并在讨论中就会计估计的适当性提出质疑：

被审计单位本期作出会计估计的方法、重要假设、数据等发生变化，而该变化又不是基于新情况或新信息；

重要假设之间相互矛盾，或者与被审计单位的其他会计估计或其他业务活动中使用的重要假设不一致。

（3）当识别出可能存在管理层偏向的迹象时，注册会计师需要和管理层作进一步讨论，并重新考虑是否已经就估计方法、假设、使用的数据在具体情况下的适当性和可支持性获取充分、适当的审计证据。例如，管理层对会计估计中使用的若干个不同假设分别设定了适当的区间，对每一个假设均选取接近区间某一端的数值，以得出最有利的计量结果，这种做法表明存在管理层偏向的迹象。

（4）注册会计师可能在对会计估计实施审计程序时注意到某些与风险评估所使用信息存在重大差异的信息。在这种情况下，注册会计师可能需要重新评估重大错报风险，并可能因此需要实施追加的审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

（5）在基于已实施的审计程序和已获取的审计证据确定管理层的点估计及相关披露是否合理或是否存在错报时：

如果注册会计师所获取的审计证据可以支持一个区间估计，该区间可能跨度较大。在某些情况下，可能相当于财务报表整体重要性的若干倍。尽管跨度较大的区间在具体情况下可能是适当的，注册会计师仍然需要考虑是否已经就区间内所有数值的合理性获取了充分、适当的审计证据；

如果审计证据支持一个和管理层的点估计不同的点估计，注册会计师的点估计和管理层点估计之间的差异构成错报；

如果审计证据支持一个不包括管理层点估计的区间估计，管理层的点估计与该区间估计之间的最小差异构成错报。

注册会计师在对会计估计实施相关审计程序后，要冷静考虑并综合评价所有相关审计证据，包括支持性和否定性的证据，以审慎评价会计估计在适用的财务报告编制基础的规定下是否合理，是否存在错报。

2. 重大会计政策的选择和变更，以及重大会计差错更正。

3. 关联方关系及其交易。例如，注册会计师应当在审计过程中对可能显示以前未识别或未披露的关联方关系或关联方交易的信息以及缺乏商业实质的关联方交易保持警觉。

4. 重大非常规交易。例如，注册会计师应当评价重大非常规交易的商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。此外，注册会计师在评价被审计单位的财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制时，需要考虑重大非常规交易的披露是否充分。

5. 金融工具等高度复杂的交易。例如，注册会计师需要复核金融工具的分类和确认是否符合适用的财务报告编制基础的规定，与金融工具相关的会计估计所依据的假设和数据的相关性和合理性，金融工具是否按照适用的财务报告编制基础规定的计量属性列报期末金额。

6. 对法律法规的遵守。例如，在审计过程中实施其他程序时，需要对违反或怀疑违反下列法律法规的行为保持警觉：一是可能对财务报表产生重大影响的法律法规，二是对被审计单位的经营活动具有至关重要的影响，将导致被审计单位终止业务活动或对其持续经营能力产生重大影响的法律法规。

7. 持续经营。例如，如果识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行。

8. 函证。例如，注册会计师需要对函证过程中出现的异常情况保持警觉，判断是否存在对回函可靠性的疑虑，并追加审计程序予以调查。

9. 存货监盘。例如，注册会计师应当对存货实际盘点结果与期末存货记录不一致的情况保持警觉，并追加审计程序予以调查。又如，注册会计师需要对被审计单位盘点特殊类型存货的方法予以关注，并考虑是否有必要利用专家的工作。

10. 期后事项。注册会计师应当设计和实施审计程序，适当关注期后事

项，如期后重大会计记录调整、期后收入冲回等事项，对舞弊风险保持警觉。

九、如何在审计工作底稿中体现保持了职业怀疑？

答：职业怀疑通常在注册会计师审计过程中进行的讨论以及指导、监督、复核中得以体现，然而，在审计工作底稿中体现注册会计师保持职业怀疑是非常重要的，因为审计工作底稿可以证明注册会计师按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

因此，审计准则要求注册会计师记录遇到的重大事项、作出的重大判断、得出的结论等，记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论，包括讨论的重大事项的性质以及讨论的时间和参加人员。这些工作底稿有助于注册会计师证明其如何作出重大判断、如何处理关键问题，以及如何评价是否获取充分、适当的审计证据，同时也可以证明注册会计师如何保持了职业怀疑。

例如，在审计工作底稿中记录下列涉及重大职业判断的事项，能够证明注册会计师保持了职业怀疑：

1. 项目组内部就由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性进行讨论得出的重要结论，以及与管理层、治理层、监管机构或其他相关各方就舞弊事项进行沟通的情况。

2. 识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为，以及与管理层、治理层和被审计单位以外的相关机构或人员（如适用）进行讨论的结果。

3. 对导致特别风险的会计估计的合理性及其披露的充分性，注册会计师得出结论的基础，以及可能存在管理层偏向的迹象；如果就会计估计获取的审计证据同时包括支持和否定管理层认定的证据，注册会计师如何评价这些证据，包括就审计证据的充分性和适当性形成结论时作出的职业判断。

4. 识别出的与注册会计师对某重大事项得出的最终结论不一致的信息，包括如何处理该不一致的情况。

5. 注册会计师对管理层主观判断的合理性得出结论的基础。

6. 注册会计师针对审计过程中识别出的导致其对某些文件记录的真实性产生怀疑的情况实施了进一步调查（如适当利用专家的工作或实施函证程序），记录对这些文件记录真实性得出结论的基础。

由于职业怀疑是一种思维状态，审计工作底稿有时难以全面反映注册会计师如何在整个审计过程中保持了职业怀疑。但是，审计工作底稿仍然可以为注册会计师按照审计准则和相关法律法规的要求保持职业怀疑提供证据。

中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号

——函证

(2019 年 12 月 31 日修订)

通常情况下，恰当地设计和实施函证程序，可以为相关认定提供与被审计单位内部证据相比更为可靠的审计证据，同时也是应对舞弊风险的有效方式之一。然而，如果函证程序设计和实施不当，很可能会导致其无效。因此，《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》明确要求注册会计师恰当设计和实施函证程序，以获取相关、可靠的审计证据。本问题解答旨在针对与函证有关的实务问题，强调注册会计师应当在函证过程中保持职业怀疑，提示注册会计师在设计和实施函证程序时需要关注和考虑的事项，以提高函证程序在审计中应对舞弊风险方面的有效性。本问题解答所包含的示例和应对措施并非强制要求，亦不能穷尽实务中的所有情况，注册会计师需要根据风险评估结果，结合被审计单位实际情况，保持职业怀疑、运用职业判断设计并采取适当的应对措施。

一、注册会计师在确定是否实施函证程序时需要考虑哪些因素？

答：《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》规定，注册会计师应当考虑是否将函证程序用作实质性程序。《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》指出，通常情况下，注册会计师以函证方式直接从被询证者获取的审计证据，比被审计单位内部生成的审计证据更可靠。因此，针对评估的认定层次重大错报风险，注册会计师应当确定是否有必要实施函证程序以获取认定层次相关、可靠的审计证据。

尽管函证可以针对某些认定提供具有相关性的审计证据，但对于其他一些认定，函证所能提供的审计证据，其相关性程度并不高。例如，针对应收账款余额的可回收性提供的审计证据，比针对应收账款余额的存在认定提供的审计证据相关性低。

(一) 注册会计师在确定是否实施函证程序时需要考虑的因素

《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十一条规定，注

册会计师在作出是否有必要实施函证程序的决策时，应当考虑评估的认定层次重大错报风险，以及通过实施其他审计程序获取的审计证据如何将检查风险降至可接受的水平。同时，根据《〈中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施〉应用指南》第51段的指引，注册会计师可以考虑下列因素，以确定是否选择函证程序作为实质性程序：

1. 被询证者对函证事项的了解。如果被询证者对所函证的信息具有必要的了解，其提供的回复可靠性更高。

2. 预期被询证者回复询证函的能力或意愿。例如，在下列情况下，被询证者可能不会回复，也可能只是随意回复或可能试图限制对其回复的依赖程度：

- （1）被询证者可能不愿承担回复询证函的责任。
- （2）被询证者可能认为回复询证函成本太高或消耗太多时间。
- （3）被询证者可能对因回复询证函而可能承担的法律风险有所担心。
- （4）被询证者可能以不同币种核算交易。
- （5）回复询证函不是被询证者日常经营的重要部分。

3. 预期被询证者的客观性。注册会计师应当向独立于被审计单位管理层的第三方函证，在应对舞弊风险的情况下尤其如此。如果被询证者是被审计单位的关联方，则其回复的可靠性会降低。

（二）审计准则中关于对特定项目实施函证程序的规定

中国注册会计师审计准则分别对银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息，应收账款以及存货等账户如何实施函证程序作出了具体规定。

1. 关于银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息的函证。

《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十二条规定，注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。

2. 关于应收账款的函证。

《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十三条规定，注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，注册会

计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据；如果不对应收账款实施函证，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。

实务中，表明应收账款函证很可能无效的情况包括：

- （1）以往审计业务经验表明回函率很低。
- （2）某些特定行业的客户通常不对应收账款询证函回函，如电信行业的个人客户。

- （3）被询证者系出于制度的规定不能回函的单位。

3. 关于由第三方保管或控制的存货的函证。

《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第八条规定，如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列一项或两项审计程序，以获取有关该存货存在和状况的充分、适当的审计证据：

- （1）向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况。
- （2）实施检查或其他适合具体情况的审计程序。

此外，《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》规定了有关诉讼和索赔的具体审计程序，并规定如果评估识别出的诉讼或索赔事项存在重大错报风险或者实施的审计程序表明可能存在其他重大诉讼或索赔事项，注册会计师除实施其他审计准则规定的审计程序外，还应当寻求与被审计单位外部法律顾问进行直接沟通。注册会计师考虑与外部法律顾问沟通相关事项时应遵守该审计准则的专门规定，本问题解答对此不适用。

二、在询证函发出前，注册会计师需要注意哪些方面？

答：为使函证程序能有效地实施，注册会计师应当确保总体的完整性，并选择恰当的方法以确定样本规模和选取样本项目。在询证函发出前，注册会计师需要恰当地设计询证函，并对询证函上的各项信息进行核对，注意事项可能包括：

- 1. 询证函中填列的需要被询证者确认的信息是否与被审计单位账簿及其他文件中的有关记录保持一致。对于银行存款的函证，需要银行确认的信息是否与银行对账单或其他相关文件中的信息保持一致。
- 2. 考虑选择的被询证者是否适当，包括被询证者对所函证信息是否知情、是否具有客观性、是否拥有回函的授权等。
- 3. 是否已将被询证者的单位名称、地址与有关信息进行核对，以确保询证函中的名称、地址等内容的准确性。可以执行的程序包括但不限于：

（1）通过公开查询系统或工具查询或者拨打公共查询电话核对被询证者的名称和地址。

（2）通过被询证者的网站或其他公开网站核对被询证者的名称和地址。

（3）将被询证者的名称和地址信息与被审计单位持有的相关信息（例如客户或供应商清单、相关销售或采购合同、被审计单位收到或开具的增值税发票等）中的对方单位名称、地址等信息核对。

4. 是否已在询证函中正确填列被询证者直接向注册会计师回函的方式（如邮寄地址等）。

三、通过邮寄或跟函方式发出询证函时，注册会计师可以采取哪些措施？

答：（一）通过邮寄方式发出询证函时采取的措施

为避免询证函被拦截、篡改等舞弊风险，在邮寄询证函时，注册会计师在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后，自行独立寄发询证函，而不应使用被审计单位本身的邮寄设施或交由被审计单位代发。如果采用快递方式发送询证函，注册会计师需要警惕被审计单位通过快递员拦截询证函的风险。注册会计师可以考虑在所发出的询证函上添加不易复制的特定标识，以便在收到回函时与注册会计师事先留存的复印件或扫描件比对以辨别真伪。

（二）通过跟函方式发出询证函时采取的措施

如果注册会计师认为跟函的方式（即注册会计师独自或在被审计单位员工的陪同下亲自将询证函送至被询证者，在被询证者核对并确认回函后，亲自将回函带回的方式）能够获取可靠信息，可以采取该方式发送并收回询证函。如果被询证者同意注册会计师独自前往被询证者执行函证程序，注册会计师可以独自前往。如果注册会计师跟函时需要有被审计单位员工陪同，注册会计师需要确保在整个过程中保持对询证函的控制，观察函证的实地场所及被询证者实施核对的全过程，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。如果注册会计师以跟函方式向银行送去并收回询证函，可以考虑采用非预约方式按照相应银行的通用受理流程在相应柜台现场办理。

四、通过电子询证函平台实施函证程序的特殊考虑

（一）注册会计师是否可以通过电子询证函平台实施函证程序？

答：随着信息技术在安全性和可靠性方面的逐步成熟，电子询证函平台在国内开始出现。通过电子询证函平台实施函证程序时，电子签名取代了传统纸质询证函方式中的实体签字和盖章。根据《中华人民共和国电子签名法》（以下简称《电子签名法》）的规定，含有可靠电子签名的询证函属于《电子签名法》规定的一种数据电文。因此，可靠的电子签名与手写签名或者盖章具有同等的法律效力，各函证相关方使用符合《电子签名法》规定的电子签名和电子签名具有法律效力。如果电子询证函平台安全可靠，注册会计师可以采取该方式发送并收回询证函。

目前实务中，电子询证函平台主要包括两类：一类是专门提供询证函平台服务的第三方平台，另一类是被询证者（例如商业银行等金融机构）自身的电子询证函平台。这两类平台的性质不同，前者是为注册会计师、被审计单位和被询证者提供网上平台服务的专业服务机构。后者则是被询证者自主负责的平台。两者相关的系统设置和函证流程也有明显区别。

通过电子邮件发送询证函不属于使用电子询证函平台。

（二）使用第三方电子询证函平台存在哪些可能导致电子询证函回函不可靠的风险？

答：通过第三方电子询证函平台实施电子询证函存在以下可能导致电子询证函回函不可靠的风险：

1. 第三方电子询证函平台独立性风险，即电子询证函平台在形式上或实质上没有独立于被审计单位的风险。

2. 第三方电子询证函平台安全性风险。主要包括：

（1）函证相关方的身份真实性风险。

（2）第三方电子询证函平台的操作风险，如操作电子函证核心业务（如回函）的人员未经适当的授权。

（3）第三方电子询证函平台信息传输安全性风险，如发函和回函信息可能被拦截、修改、删除和泄露等。

（4）第三方电子询证函平台记录函证控制过程的完整性风险。

（三）注册会计师如何评估第三方电子询证函平台的安全可靠性？

答：第三方电子询证函平台运营商通常会聘请信息安全认证机构对其系统的安全可靠性进行认证（如由信息安全认证机构颁发信息系统安全测评证书等），或聘请具有胜任能力的专业人员（如信息系统方面的专业人员）对第三方电子询证函平台的内部控制有效性出具鉴证报告。

对于第三方电子询证函平台，注册会计师需要考虑实施的评估程序包括但不限于：

1. 评估第三方电子询证函平台聘请的信息安全认证机构或专业人员的胜任能力、专业素质和独立性，并记录相关评估过程、取得的证据和得出的结论。

2. 取得第三方电子询证函平台聘请的信息安全认证机构颁发的信息系统安全测评证书或专业人员出具的鉴证报告等由电子询证函平台定期公开发布的信息，了解第三方电子询证函平台及其所有者和运营商的组织架构、是否存在被监管机构处罚、是否存在涉诉信息等与电子询证函平台的独立性、安全可靠等方面相关的信息，评估通过第三方电子询证函平台收发电子询证函是否可靠。同时，记录其依据信息安全认证机构颁发的信息系统安全测评证书或专业人员出具的鉴证报告来合理评估第三方电子询证函平台可靠性的过程、获取的证据及得出的结论。

3. 了解第三方电子询证函平台聘请的信息安全认证机构或专业人员测试的范围、实施的程序、程序涵盖的期间以及自实施程序以来的时间间隔，评估信息安全认证机构或专业人员的工作是否支持通过第三方电子询证函平台实施函证程序的可靠性。

评估第三方电子询证函平台可靠性的工作通常在会计师事务所层面实施，而无需由单个审计项目组来实施。

（四）注册会计师如何考虑商业银行等金融机构自身的电子询证函平台的安全可靠性？

答：对商业银行等金融机构自身的电子询证函平台，由于商业银行等金融机构负责按照相关法律法规建立和完善有关回函的内部控制，并依法对其出具的回函承担相应的法律责任。一般而言，除非出现相反情况，注册会计师无需对商业银行等金融机构自身的电子询证函平台内部处理过程的安全可靠性进行专门评价。

对于商业银行等金融机构自身的电子询证函平台回函信息传输到注册会计师的过程，注册会计师可能需要考虑对接安排是否安全可靠。例如，如果金融机构自身的电子询证函平台直接与会计师事务所的IT端口对接，则回函信息不存在暴露于公共网络而受到拦截篡改的风险；但如果回函信息是利用公共网络发送或传输给注册会计师的，则注册会计师可能还需考虑传输过程的安全性风险。

（五）注册会计师在审计工作底稿中如何记录电子回函结果以及发出和收回函证的过程？

答：《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》要求注册会计师记录实施的审计程序和获取的审计证据。无论是通过第三方电

子询证函平台还是通过被询证者自身的电子询证函平台完成函证程序后，注册会计师都应当就下列事项形成工作底稿：

1. 回函结论。

2. 发函信息：包括被审计单位授权注册会计师发函的信息，例如被审计单位的电子签名信息和授权函证的 IP 地址或其他能够表明电子地址或身份的信息、注册会计师发函的 IP 地址或其他能够表明电子地址或身份的信息。

3. 回函信息：被询证者和授权经办人（如适用）的电子签名信息、回函的 IP 地址或其他能够表明电子地址或身份的信息。

4. 函证过程信息：被审计单位、注册会计师和被询证者在电子询证函平台操作的具体时间、回函经办人等信息（如适用）。

（六）通过电子询证函平台收到的电子询证函回函通常与纸质询证函回函在形式上有哪些不同？

答：1. 通过电子询证函平台收到的电子询证函回函通常会保存与函证相关的以下信息：（1）回函结论；（2）发函信息；（3）回函信息；（4）函证过程信息。

2. 由于通过电子询证函平台实施函证的过程中广泛运用了电子签名，电子询证函回函不必像纸质询证函一样再额外要求加盖函证各方的实体章、相关经办人手写签名或者加盖骑缝章等。

五、通过直接访问被询证者网站获取的审计证据效力如何？

答：如果注册会计师通过被询证者直接提供给注册会计师的信息（如网址、服务器地址、用户名、登录密码等）登录被询证者官方或指定网站（或服务器等）以查询被审计单位相关信息，且被询证者通过书面形式确认其知晓下列事项时，通过该方式获取的审计证据与实施函证程序获得的证据效力基本等同：

（1）注册会计师的信息需求和所需信息的潜在用途；

（2）注册会计师所查询的相关文件含有其所需信息。

如果被审计单位将其在被询证者（如银行、证券公司、其他非银行金融机构及其他机构等）的账户名或用户名、登录密码等信息提供给注册会计师，由注册会计师直接登录查询，该方式不符合函证的定义，而属于检查程序。通过该方式获取的信息可作为一种审计证据，但在评估其可靠性时可能需要考虑额外的风险（例如所登录的网页并非被询证者真实网页、用户名和登录密码并非被审计单位真实的用户名和登录密码、网页所查询

的信息并不及时准确、被询证者不知道注册会计师的查询目的等）。通过该程序所获取的审计证据是否充分、适当，应当基于审计准则的规定、所涉及项目本身的重要性以及注册会计师针对相关认定评估的重大错报风险进行判断。

需要注意的是，由于直接访问被询证者网站的方式所能查询的信息本身可能不完整，除了评估通过直接访问被询证者网站的方式所获取信息的可靠性外，注册会计师还需要评估通过直接访问被询证者网站的方式所获取信息的完整性，并考虑实施其他审计程序以获取被询证项目充分、适当的审计证据。

六、收到回函后，注册会计师如何考虑回函的可靠性？

答：收到回函后，根据不同情况，注册会计师可以分别实施以下程序，以验证回函的可靠性。

（一）通过邮寄方式收到的回函

通过邮寄方式发出询证函并收到回函后，注册会计师可以验证以下信息：

1. 收回的经被询证者确认的询证函是否是原件。
2. 回函是否由被询证者直接寄给注册会计师。
3. 寄给注册会计师的回邮信封或快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证者名称、地址一致。
4. 回邮信封上的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证者的地址一致，是否存在多封回函同时或自同一地址发出的情况；如果回函使用快递方式，可查看收件网点的城市或地区是否与被询证者所在的城市或地区一致，是否存在多封回函同时或自同一收件网点发出的情况。
5. 被询证者加盖在询证函上的印章以及签名中显示的被询证者名称是否与询证函中记载的被询证者名称一致，加盖的印章以及签名是否清晰可辨认。在必要的情况下，注册会计师还可以进一步与被审计单位持有的其他文件中的被询证者印章及签名进行核对或亲自前往被询证者进行核实等。

如果被询证者将回函寄至被审计单位，被审计单位将其转交注册会计师，该回函不能视为可靠的审计证据。在这种情况下，注册会计师可以要求被询证者直接书面回复。

（二）通过跟函方式收到的回函

对于通过跟函方式收到的回函，注册会计师可以实施以下审计程序：

1. 了解被询证者处理函证的通常流程和人员。
2. 确认处理询证函人员的身份和处理询证函的权限，如索要名片、观察员工卡或姓名牌等。
3. 观察处理询证函的人员是否按照正常流程认真处理询证函，例如，该人员是否在其计算机系统或相关记录中核对相关信息。

（三）通过电子邮件或传真形式收到的回函

对以电子邮件或传真形式收到的回函，由于回函者的身份及其授权情况很难确定，对回函的更改也难以发觉，因此可靠性存在风险。注册会计师可与被询证者联系以核实回函的来源及内容。例如，当被询证者通过电子邮件回函时，注册会计师可以通过电话联系被询证者，确定被询证者是否发送了回函。必要时，注册会计师可以要求被询证者提供回函原件。

（四）对询证函的口头回复

只对询证函进行口头回复而非书面回复不符合函证的要求，因此，不能作为可靠的审计证据。在收到对询证函口头回复的情况下，注册会计师可以根据情况要求被询证者提供直接书面回复。如果仍未收到书面回函，注册会计师需要通过实施替代程序，寻找其他审计证据以支持口头回复中的信息。

在验证回函的可靠性时，注册会计师需要保持职业怀疑，并加强对审计项目组成员所做工作的指导、监督和复核。

七、如果被询证者的回函中包括免责或其他限制性条款，这种免责或限制性条款是否会影响回函的可靠性？

答：无论是采用纸质还是电子介质，被询证者的回函中都可能包括免责或其他限制性条款。回函中存在免责或其他限制性条款是影响外部函证可靠性的因素之一，但这种限制不一定使回函失去可靠性，注册会计师能否依赖回函信息以及依赖的程度取决于免责或限制性条款的性质和实质含义。

（一）对回函可靠性不产生影响的条款

回函中格式化的免责条款可能并不影响所确认信息的可靠性，实务中常见的这种免责条款的例子包括：

1. “提供的本信息仅出于礼貌，我方没有义务必须提供，我方不因此承担任何明示或暗示的责任、义务和担保”。
2. “本回复仅用于审计目的，被询证者、其员工或代理人无任何责任，也不能免除注册会计师做其他询问或执行其他工作的责任”。

其他限制性条款如果与所测试的认定无关，也不一定会导致回函失去可靠性。例如，当注册会计师的审计目标是投资是否存在，并使用函证来获取审计证据时，回函中针对投资价值的免责条款并不一定会影响回函的可靠性。

（二）对回函可靠性产生影响的条款

一些限制性条款可能使注册会计师对回函中所包含信息的完整性、准确性或注册会计师能够信赖其所含信息的程度产生怀疑，实务中常见的此类限制性条款的例子包括：

1. “本信息从电子数据库中取得，可能不包括被询证者所拥有的全部信息”。
2. “既不保证本信息准确也不保证其是最新的，其他方可能会持有不同意见”。
3. “接收人不能依赖函证中的信息”。

如果限制性条款使注册会计师将回函作为可靠审计证据的程度受到了限制，注册会计师可能需要执行额外的或替代审计程序。这些程序的性质和范围将取决于财务报表项目的性质、所测试的认定、限制性条款的性质和实质含义，以及通过其他审计程序获取的相关证据等因素。如果注册会计师不能通过替代或额外审计程序获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，确定其对审计工作和审计意见的影响。

在特殊情况下，如果限制性条款产生的影响难以确定，注册会计师可能认为要求被询证者澄清或寻求法律意见是适当的。

八、如何处理未回函和回函差异？

答：当在合理的时间内没有收到询证函回函时，注册会计师可以联系被询证者予以跟进，必要时再次发出询证函。例如，在重新核实原地址的准确性后，注册会计师再次发出询证函。如果仍未收到回函，注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据。在实施替代程序时，注册会计师应对所有未回函的样本项目实施替代程序，而不能选取部分未回函样本项目实施替代程序。例如，对于应收账款函证，注册会计师选择被审计单位的应收账款明细账户发送了60份函证，并收回了40份函证，则注册会计师需要对未回函的20份函证都实施替代程序，而不能仅抽取其中部分未回函的样本项目实施替代程序。

注册会计师可能实施的替代程序举例如下：

1. 对应收账款余额的函证，在考虑实施收入截止测试等审计程序所获取审计证据的基础上，根据被审计单位的相关收入确认政策，将应收账款余额所涵盖的交易核对至期后的相应收款单据或记录（例如现金收据、银行进账单、银行对账单等）、销售合同、销售订单、销售发票、提单（装运单或发货单）、客户签收和验收记录等一项或多项文件。

2. 对应付账款余额的函证，在考虑实施存货监盘和存货采购截止测试等审计程序所获取审计证据的基础上，检查期后付款记录、与供应商的往来函件、其他文件或记录（例如采购合同、采购订单、采购发票、入库单、提单（装运单或收货单）和验收记录等）等一项或多项文件。

实施替代程序时，注册会计师需要对可能显示舞弊的迹象保持警觉：

（1）注重第三方证据的获取。例如，对应收账款实施替代程序时，注册会计师可以获取相关交易涉及的外部物流单位开具的物流或货运单据（如适用）、经被审计单位的客户签字确认的签收单（如适用）或其他外部支持性文件等审计证据，而不仅依赖被审计单位内部的出库单或发票等内部支持性文件。

（2）在检查相关支持性文件时，对可能的异常情况予以关注和跟进。

需要注意的是，在某些情况下，针对识别出的认定层次重大错报风险，取得积极式询证函回函可能是获取充分、适当的审计证据的必要程序。这些情况可能包括：

可获取的佐证管理层认定的信息只能从被审计单位外部获得。

存在特定舞弊风险因素。例如，管理层凌驾于内部控制之上，员工和（或）管理层串通舞弊使注册会计师不能信赖从被审计单位获取的审计证据。

根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》，如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据。在这种情况下，如果未获取回函，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，确定其对审计工作和审计意见的影响。

根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》，不符事项，是指被询证者提供的信息与询证函要求确认的信息不一致，或与被审计单位记录的信息不一致。注册会计师应当调查不符事项（注册会计师需要警惕某些小额差异可能是方向相反的大额差异正负相抵的结果），检查差异是被询证者的记录错误还是需要被审计单位调整的错误，并对可能显示舞

弊的迹象保持职业怀疑。

询证函回函中指出的不符事项可能显示财务报表存在错报或潜在错报。当识别出错报时，注册会计师需要根据《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定，评价该错报是否表明存在舞弊。不符事项可以为注册会计师判断来自类似的被询证者回函的质量及类似账户的回函质量提供参考；不符事项还可能显示被审计单位与财务报告相关的内部控制存在缺陷。

根据《中国注册会计师审计准则第1314号——审计抽样》的规定，如果以抽样方式实施函证，对样本中识别出的错报，注册会计师应当调查错报的原因，并根据样本错报推断总体中存在的错报。

注册会计师同时应当考虑针对函证测试未覆盖的剩余部分中可能存在的错报单独或连同其他错报是否可能导致财务报表整体存在重大错报。

九、实施函证程序时，注册会计师需要关注的舞弊风险迹象以及采取的应对措施有哪些？

答：在函证过程中，注册会计师需要始终保持职业怀疑，对舞弊风险迹象保持警觉。

（一）注册会计师需要关注的舞弊风险迹象

与函证程序有关的舞弊风险迹象的例子包括：

1. 管理层不允许寄发询证函。
2. 管理层过度热情配合函证程序，如希望提前获悉函证样本，帮助催促回函等。
3. 管理层试图干预、拦截、篡改询证函或回函，如坚持以特定的方式发送询证函。
4. 管理层提供的函证相关信息含糊、矛盾、不完整或有缺失。
5. 被询证者将回函寄至被审计单位，被审计单位将其转交注册会计师。
6. 注册会计师跟进访问被询证者，发现回函信息与被询证者记录不一致。例如，对银行的跟进访问表明提供给注册会计师的银行函证结果与银行的账面记录不一致；又如，从银行分支机构获取的信息和银行总行提供的信息不一致。
7. 从私人电子信箱发送的回函。
8. 收到同一日期发回的、相同笔迹的多份回函。
9. 不同被询证者回函信封上的联系方式（地址、电话等）相同或相近；位于不同地址的多家被询证者的回函邮戳显示的发函地址相同。

10. 回函上的印章和签名与被询证者的印章和签名不符，或印章模糊不清难以核对，或印章存在明显瑕疵。

11. 收到不同被询证者用快递寄回的回函，但快递的交寄人或发件人是同一个人或是被审计单位的员工（或关联方），或者虽然寄件人名字不同，但手机号或其他联系方式相同，或者不同被询证者回函单号相连或相近。

12. 回函邮戳显示的发函地址与被审计单位记录的被询证者的地址不一致。

13. 不正常的回函率。例如：银行函证未回函；与以前年度相比，回函率异常偏高或回函率重大变动；向被审计单位的债权人发送的询证函回函率很低；过于完美的回函，所有回函均能收回且回函没有差异。

14. 被询证者缺乏独立性。例如：被审计单位及其管理层具有强大的背景和地位，能够对被询证者（包括银行和其他第三方）施加重大影响以使其向注册会计师提供虚假或误导信息（如被审计单位是被询证者唯一或重要的客户或供应商）；被询证者既是被审计单位资产的保管人又是资产的管理者。

15. 管理层为掩盖财务报告的舞弊而不愿及时（例如在财务报表截止日前）整改值得关注的内部控制缺陷。

16. 管理层不愿意提高函证所涉及信息（如抵押、担保等信息）的披露质量，使财务报表更为完整透明，但又不能提供合理解释。

（二）注册会计师针对舞弊风险迹象可以采取的应对措施

针对舞弊风险迹象，注册会计师根据具体情况可以实施的审计程序的例子包括：

1. 验证被询证者是否存在、是否与被审计单位之间缺乏独立性，其业务性质和规模是否与被询证者和被审计单位之间的交易记录相匹配。

2. 将被审计单位档案中有关被询证者的签名样本、公司公章与回函核对。

3. 要求与被询证者相关人员直接沟通并讨论询证事项，考虑是否有必要前往被询证者工作地点以验证其是否存在，并进一步了解相关回函信息的真实性和准确性。

4. 分别在中期末和期末寄发询证函，并使用被审计单位账面记录和其他相关信息核对相关账户的期间变动。

5. 考虑从人民银行征信中心、被审计单位开户行等相关机构直接获取被审计单位的信用报告，并与被审计单位会计记录相核对，以证实是否存在被审计单位没有记录的贷款、担保、开立银行承兑汇票、信用证、保函

等事项。

根据金融机构的要求，注册会计师获取信用记录时可以考虑由被审计单位人员陪同前往。在此过程中，注册会计师需要注意确认该信用记录没有被篡改。

注册会计师需要综合评估通过实施各项审计程序所获取的审计证据，及时更新对于舞弊风险的评估，并决定是否需要调整审计程序，以应对舞弊风险。

中国注册会计师审计准则问题解答第 3 号

——存货监盘

(2013 年 10 月 31 日制定)

通常情况下，与其他资产项目相比，存货更能反映企业的经营特点。对于制造业、贸易业等行业的被审计单位而言，存货采购、生产和销售通常对其财务状况、经营成果和现金流量都具有重大影响，资本市场上很多的舞弊案例也都涉及存货的虚假记录。《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》对注册会计师实施存货监盘程序作出了规定。本问题解答旨在针对与存货监盘相关的实务问题提供进一步的指引，以协助注册会计师按照审计准则的相关要求恰当执行监盘程序，获取与存货有关的充分、适当审计证据。

一、注册会计师在存货监盘中的责任是什么？

答：定期盘点存货、合理确定存货的数量和状况是被审计单位管理层的责任。实施存货监盘，获取有关存货存在和状况的充分、适当的审计证据，是注册会计师的责任。

除存货的存在和状况外，注册会计师还可能在存货监盘中获取有关存货所有权的部分审计证据。例如，如果注册会计师在监盘中注意到某些存货已经被法院查封，需要考虑被审计单位对这些存货的所有权是否受到了限制。但如《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑 应用指南》第 6 段所述，存货监盘本身并不足以供注册会计师确定存货的所有权，注册会计师可能需要执行其他实质性审计程序以应对所有权认定的相关风险。

在实务中，注册会计师需要恰当区分被审计单位对存货盘点的责任和注册会计师对存货监盘的责任，在执行存货监盘过程中不应协助被审计单位的存货盘点工作。

二、按照审计准则的要求，在实施存货监盘时注册会计师需要实施哪

些审计程序？

答：《中国注册会计师审计准则第1311号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》对于注册会计师实施存货监盘程序给出了指引。

根据《中国注册会计师审计准则第1311号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第四条的要求，如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列审计程序，对存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据：

（1）在存货盘点现场实施监盘（除非不可行）；

（2）对期末存货记录实施审计程序，以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。

在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施下列审计程序：

（1）评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序；

（2）观察管理层制定的盘点程序的执行情况；

（3）检查存货；

（4）执行抽盘。

根据《中国注册会计师审计准则第1311号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑 应用指南》第2段的指引，存货监盘的相关程序可以用作控制测试或者实质性程序。注册会计师可以根据风险评估结果、审计方案和实施的特定程序作出判断。例如，如果只有少数项目构成了存货的主要部分，注册会计师可能选择将存货监盘用作实质性程序。

三、如果被审计单位存货存放在多个地点，注册会计师在计划监盘程序时需要考虑哪些因素？

答：《中国注册会计师审计准则第1311号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑 应用指南》第3段提及，在计划存货监盘时，注册会计师需要考虑的事项包括存货的存放地点（包括不同存放地点的存货的重要性和重大错报风险），以确定适当的监盘地点。

如果被审计单位的存货存放在多个地点，注册会计师可以要求被审计单位提供一份完整的存货存放地点清单（包括期末库存量为零的仓库、租赁的仓库，以及第三方代被审计单位保管存货的仓库等），并考虑其完整

性。根据具体情况下的风险评估结果，注册会计师可以考虑执行以下一项或多项审计程序：

（1）询问被审计单位除管理层和财务部门以外的其他人员，如营销人员、仓库人员等，以了解有关存货存放地点的情况；

（2）比较被审计单位不同时期的存货存放地点清单，关注仓库变动情况，以确定是否存在因仓库变动而未将存货纳入盘点范围的情况发生；

（3）检查被审计单位存货的出、入库单，关注是否存在被审计单位尚未告知注册会计师的仓库（如期末库存量为零的仓库）；

（4）检查费用支出明细账和租赁合同，关注被审计单位是否租赁仓库并支付租金，如果有，该仓库是否已包括在被审计单位提供的仓库清单中；

（5）检查被审计单位“固定资产——房屋建筑物”明细清单，了解被审计单位可用于存放存货的房屋建筑物。

在获取完整的存货存放地点清单的基础上，注册会计师可以根据不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果（例如，注册会计师在以往审计中可能注意到某些地点存在存货相关的错报，因此在本期审计时对其予以特别关注），选择适当的地点进行监盘，并记录选择这些地点的原因。

如果识别出由于舞弊导致的影响存货数量的重大错报风险，注册会计师在检查被审计单位存货记录的基础上，可能决定在不预先通知的情况下对特定存放地点的存货实施监盘，或在同一天对所有存放地点的存货实施监盘。

同时，在连续审计中，注册会计师可以考虑在不同期间的审计中变更所选择实施监盘的地点。

如果其他注册会计师参与偏远地点的存货监盘，注册会计师可以根据具体情况遵守《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》的相关规定。

四、如果被审计单位在盘点过程中无法停止存货的移动，注册会计师如何处理？

答：一般而言，被审计单位在盘点过程中停止生产并关闭存货存放地点以确保停止存货的移动，有利于保证盘点的准确性。但特定情况下，被审计单位可能由于实际原因无法停止生产或收发货物。这种情况下，注册会计师可以根据被审计单位的具体情况考虑其无法停止存货移动的原因及

其合理性。

同时，注册会计师可以通过询问管理层以及阅读被审计单位的盘点计划等方式，了解被审计单位对存货移动所采取的控制程序和对存货收发截止影响的考虑。例如，如果被审计单位在盘点过程中无法停止生产，可以考虑在仓库内划分出独立的过渡区域，将预计将在盘点期间领用的存货移至过渡区域、对盘点期间办理入库手续的存货暂时存放在过渡区域，以此确保相关存货只被盘点一次。

在实施存货监盘程序时，注册会计师需要观察被审计单位有关存货移动的控制程序是否得到执行。同时，注册会计师可以向管理层索取盘点期间存货移动相关的书面记录以及出、入库资料作为执行截止测试的资料，以为监盘结束的后续工作提供证据。

五、注册会计师如何监盘特殊类型的存货？

答：常见的盘点方法和控制程序可能并不完全适用于某些特殊类型的存货，这些存货可能存在无法用标签予以标识、数量难以估计或质量难以确定等情况。对于这些特殊类型的存货，注册会计师可以首先了解被审计单位计划采用的盘点方法，并评估其盘点方法是否满足会计核算的需要，即保证存货在财务报表中得以恰当计量和披露。在此基础上，注册会计师需要运用职业判断，根据被审计单位所处行业的特点、存货的类型和特点以及内部控制等具体情况，设计针对特殊类型存货的具体监盘程序。

在某些情况下，对于特定类型的存货（例如矿藏、贵金属等），被审计单位可能会聘请外部专业机构协助进行存货盘点。在这种情况下，尽管被审计单位所聘请外部专业机构执行的存货盘点本身并不足以注册会计师提供充分、适当的审计证据，但注册会计师可以考虑其是否构成管理层的专家，并在适用的情况下根据对其客观性、专业素质和胜任能力进行的评估调整亲自测试的范围。具体而言，注册会计师可以考虑实施检查外部专业机构的盘点程序表、对其盘点程序和相关控制进行观察、抽盘存货、抽样对其结果执行重新计算，以及对盘点日至财务报表日之间发生的交易执行测试等程序。

以煤堆的监盘为例进行说明。假设某一电力企业有较大数量的存煤燃料，其管理层可能选择聘请外部的专业测量公司使用仪器设备采集煤堆的形状特征数据以计算存煤的体积，同时采集相关数据（例如水分比例等）以计算其堆积密度，然后利用体积和密度数据计算出盘点煤量。在这种情况下，注册会计师需要评价外部测量公司的胜任能力、专业素质和客观性，

检查其煤堆测量计划和测量报告、并在监盘过程中关注被审计单位和外部测量公司所采用仪器设备的精准度、测量方法的适当性、体积和密度计算方法的合理性等因素。

必要的情况下，对于特殊类型的存货，注册会计师可能需要利用专家的工作协助其进行监盘。《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》规范了如何利用专家协助注册会计师获取充分、适当的审计证据，如果注册会计师决定利用专家的工作，应当按照该准则的要求执行工作。

六、对于由第三方保管或控制的存货，注册会计师如何实施审计程序？

答：《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第八条规定，如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列一项或两项审计程序，以获取有关该存货存在和状况的充分、适当的审计证据：

- （1）向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况；
- （2）实施检查或其他适合具体情况的审计程序。

《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑 应用指南》第 16 段进一步提及，根据具体情况（如获取的信息使注册会计师对第三方的诚信和客观性产生疑虑），注册会计师可能认为实施其他审计程序是适当的。其他审计程序可以作为函证的替代程序，也可以作为追加的审计程序。

其他审计程序的示例包括：

- （1）实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘（如可行）；
- （2）获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告；
- （3）检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；
- （4）当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认。

考虑到第三方仅在特定时点执行存货盘点工作，在实务中，注册会计师可以事先考虑实施函证的可行性。如果预期不能通过函证获取相关审计证据，可以事先计划和安排存货监盘等工作。

此外，注册会计师可以考虑由第三方保管存货的商业理由的合理性，以进行存货相关风险（包括舞弊风险）的评估，并计划和实施适当的审计程序，例如检查被审计单位和第三方所签署的存货保管协议的相关条款、复核被审计单位调查及评价第三方工作的程序等。

七、如果被审计单位的存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师需要进行哪些补充考虑和测试？

答：《中国注册会计师审计准则第1311号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第五条要求，如果存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师除实施本问题解答第二个问题中所述的规定审计程序外，还应当实施其他审计程序，以获取审计证据，确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录。

在实务中，注册会计师可以结合盘点日至财务报表日之间间隔期的长短、相关内部控制的有效性等因素进行风险评估，设计和执行适当的审计程序。在实质性程序方面，注册会计师可以实施的程序示例包括：

（1）比较盘点日和财务报表日之间的存货信息以识别异常项目，并对其执行适当的审计程序（例如实地查看等）；

（2）对存货周转率或存货销售周转天数等实施实质性分析程序；

（3）对盘点日至财务报表日之间的存货采购和存货销售分别实施双向检查（例如，对存货采购从入库单查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的入库单等支持性文件，对存货销售从货运单据查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的货运单据等支持性文件）；

（4）测试存货销售和采购在盘点日和财务报表日的截止是否正确。

八、在实施存货监盘时，注册会计师如何考虑舞弊风险的影响？

答：按照《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》的规定，为获取合理保证，注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑。对于存货监盘，注册会计师需要在监盘工作执行过程中关注可能存在舞弊的迹象。例如，如果管理层不允许注册会计师在同一时间对所有存放地点的存货实施监盘，可能存在管理层操纵转移不同地点的存货以虚增或虚减存货的风险。

注册会计师需要根据具体情况下对于被审计单位与存货数量相关的舞弊风险评估，设计和实施相应的存货监盘审计程序，并恰当应对监盘过程中所识别出的舞弊或舞弊嫌疑。例如，对于注册会计师在监盘过程中注意到、但并未反映在被审计单位存货盘点表上的存货，如果管理层解释称这

些存货为代第三方持有或保管的存货，注册会计师可以通过进一步的审计程序，包括查看与这些存货权属相关的证明文件、向第三方函证等，来评估管理层答复的真实性和合理性，以应对可能存在的这些存货已被确认为销售收入但其相关风险和报酬实际尚未转移的重大错报风险。

同时，《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》及其应用指南对于注册会计师如何识别和评估由于舞弊导致的财务报表重大错报风险，以及针对这些风险设计和实施恰当的应对措施给出了指引。对于影响存货数量的由于舞弊导致的重大错报风险，《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任应用指南》的附录中也列示了注册会计师可以采取的应对措施示例。

九、注册会计师如何考虑存货监盘程序不可行的情况？

答：《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第七条要求，如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行，注册会计师应当实施替代审计程序，以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑 应用指南》第 12 段进一步说明，在某些情况下，实施存货监盘可能是不可行的。这可能是由存货性质和存放地点等因素造成的，例如，存货存放在对注册会计师的安全有威胁的地点。然而，对注册会计师带来不便的一般因素不足以支持注册会计师作出实施存货监盘不可行的决定。《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求 应用指南》指出，审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。

当实施存货监盘不可行时，实施替代程序（如检查盘点日后出售盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录），可能提供有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

但在其他一些情况下，实施替代审计程序可能无法获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。在这种情况下，注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定发表非无保留意见。

中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号

——收入确认

(2019 年 12 月 31 日修订)

收入是利润的来源，直接关系到企业的财务状况和经营成果。有些企业为了达到粉饰财务报表的目的而采用虚增、隐瞒、提前或推迟确认收入等方式实施舞弊。在财务报表舞弊案件中，涉及收入确认的舞弊占有很大比例，收入确认已成为注册会计师审计的高风险领域。中国注册会计师审计准则要求注册会计师基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。本问题解答旨在指导注册会计师基于收入确认存在舞弊风险的假定，设计并实施恰当的审计程序，以将与收入确认相关的审计风险降至可接受的低水平。本问题解答所包含的示例和应对措施并非强制要求，亦不能穷尽实务中的所有情况，注册会计师需要根据风险评估结果，结合被审计单位实际情况，保持职业怀疑、运用职业判断设计并采取适当的应对措施。《中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑》与注册会计师识别、评估和应对因收入舞弊导致的重大错报风险特别相关，注册会计师应当予以一并阅读和考虑。

一、在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，注册会计师如何考虑舞弊风险？

答：注册会计师在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

(一) 关于收入确认存在舞弊风险的假定

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》要求注册会计师在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，应当假定收入确认存在舞弊风险，在此基础上评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

假定收入确认存在舞弊风险，并不意味着注册会计师应当将与收入确认相关的所有认定都假定为存在舞弊风险。注册会计师需要结合对被审计

单位及其环境的具体了解，考虑收入确认舞弊可能如何发生。被审计单位不同，管理层实施舞弊的动机或压力不同，其舞弊风险所涉及的具体认定也不同，注册会计师需要作出具体分析。例如，如果资产重组交易中的重组标的存在业绩承诺或对赌条款，则重组标的管理层可能有高估收入的动机或压力（如提前确认收入或记录虚假的收入），因此，收入的发生认定存在舞弊风险的可能性较大，而完整性认定则通常不存在舞弊风险；相反，如果管理层有隐瞒收入而降低税负的动机，则注册会计师需要更加关注与收入完整性认定相关的舞弊风险。再如，如果被审计单位预期难以达到下一年度的销售目标，而已经超额实现了本年度的销售目标，则管理层可能有将本期收入推迟至下一年度确认的动机，收入的截止认定存在舞弊风险的可能性较大。

如果注册会计师认为收入确认存在舞弊风险的假定不适用于业务的具体情况，从而未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出该结论的理由。

（二）关于风险评估程序

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第四章第三节对注册会计师实施风险评估程序作出了具体规定。注册会计师实施风险评估程序的目的在于获取用以识别由于舞弊导致的重大错报风险所需的信息。

实施风险评估程序对注册会计师识别与收入确认相关的舞弊风险至关重要。例如，注册会计师通过了解被审计单位生产经营的基本情况、销售业务模式和业务流程、与收入相关的生产技术条件、收入的来源和构成、收入交易的特性、收入确认的具体方法、与收入确认相关的信息系统、所处行业的基本情况和特殊事项、上下游行业的景气度、重大异常交易的商业理由、被审计单位的业绩衡量、管理层的经营理念、内部控制、财务报表项目的内在联系等，有助于其考虑可能发生舞弊的方式和领域，以及管理层可能采用的舞弊手段，从而更有效地识别与收入确认相关的舞弊风险，并设计恰当的审计程序以应对此类风险。

注册会计师应当评价通过实施风险评估程序和执行其他相关活动获取的信息是否表明存在舞弊风险因素。例如，如果注册会计师通过实施风险评估程序了解到，被审计单位所处行业竞争激烈并伴随着利润率的下降，而管理层过于强调提高被审计单位利润水平的目标，则注册会计师需要警

惕管理层通过实施舞弊高估收入，从而高估利润的风险。

二、被审计单位通常采用的收入确认舞弊手段有哪些？

答：了解被审计单位通常采用的收入确认舞弊手段，有助于注册会计师更加有针对性地实施审计程序。被审计单位通常采用的收入确认舞弊手段举例如下：

（一）为了达到粉饰财务报表的目的而虚增收入或提前确认收入

1. 虚构销售交易，包括：

（1）在无存货实物流转的情况下，通过与其他方（包括已披露或未披露的关联方、非关联方等）签订虚假购销合同，虚构存货进出库，并通过伪造出库单、发运单、验收单等单据，以及虚开商品销售发票虚构收入。

（2）在多方串通的情况下，通过与其他方（包括已披露或未披露的关联方、非关联方等）签订虚假购销合同，并通过存货实物流转、真实的交易单证票据和资金流转配合，虚构收入。

（3）被审计单位根据其所处行业特点虚构销售交易。例如，从事网络游戏运营业务的被审计单位，以游戏玩家的名义，利用体外资金购买虚拟物品或服务，并予以消费，以虚增收入。

从是否涉及安排货款回笼的角度看，被审计单位可能通过两种方式掩盖虚构的收入。一种是虚构收入后无货款回笼，虚增的应收账款/合同资产通过日后不当计提减值准备或核销等方式加以消化。另一种方法相对复杂和隐蔽，被审计单位会使用货币资金配合货款回笼，并需要解决因虚构收入而带来的虚增资产或虚减负债问题。在这种情况下，虚构收入可能对许多财务报表项目均会产生影响，包括但不限于货币资金、应收账款/合同资产、预付款项、存货、长期股权投资、其他权益工具投资、固定资产、在建工程、无形资产、开发支出、短期借款、应付票据、应付账款、其他应付款、营业收入、营业成本、税金及附加、销售费用等。

被审计单位采用上述第二种方法虚构收入时，相应确认应收账款/合同资产，同时通过虚假存货采购套取其自有资金用于货款回笼，形成资金闭环。但通过虚假存货采购套取的资金金额可能小于虚构收入金额，或者对真实商品进行虚假销售而无需虚构存货，导致虚构收入无法通过上述方法套取的资金实现货款全部回笼，此时，被审计单位还可能采用如下手段：

（1）通过虚假预付款项（预付商品采购款、预付工程设备款等）套取资金用于虚构收入的货款回笼。

（2）虚增长期资产采购金额。被审计单位通过虚增对外投资、固定

资产、在建工程、无形资产、开发支出等购买金额套取资金，用于虚增收入的货款回笼。形成的虚增长期资产账面价值，通过折旧、摊销或计提资产减值准备等方式在日后予以消化。

（3）通过被投资单位套取投资资金。被审计单位将资金投入被投资单位，再从被投资单位套取资金用于虚构收入的货款回笼，形成的虚增投资账面价值通过日后计提减值准备予以消化。

（4）通过对负债不入账或虚减负债套取资金。例如，被审计单位开具商业汇票给子公司，子公司将票据贴现后用于货款回笼。

（5）伪造回款单据进行虚假货款回笼。采用这种方法通常会形成虚假货币资金。

（6）对应收账款 / 合同资产不当计提减值准备。

（7）被审计单位实际控制人或其他关联方将资金提供给被审计单位客户或第三方，客户或第三方以该笔资金向被审计单位支付货款。资金可能来源于被审计单位实际控制人或其他关联方的自有资金，也可能来源于对被审计单位的资金占用或通过被审计单位担保取得的银行借款。例如，被审计单位及其控股股东与银行签订现金管理账户协议，将被审计单位的银行账户作为子账户向控股股东集团账户自动归集（参见《中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计》），实现控股股东对被审计单位的资金占用，控股股东将该资金用于对被审计单位的货款回笼。又如，被审计单位以定期存款质押的方式为关联方提供担保，关联方取得借款后用于货款回笼。

需要注意的是，被审计单位在进行虚构收入舞弊时并不一定采用上述某一种方式，可能采用上述某几种方式的组合。例如，被审计单位生产非标准化产品，毛利率不具有可比性，可能无需虚构大量与虚增收入相匹配的存货采购交易，可以通过实际控制人或其他关联方的体外资金，或以虚增长期资产采购金额套取的资金实现货款回笼。

2. 进行显失公允的交易，包括：

（1）通过与未披露的关联方或真实非关联方进行显失公允的交易。例如，以明显高于其他客户的价格向未披露的关联方销售商品。与真实非关联方客户进行显失公允的交易，通常会由实际控制人或其他关联方以其他方式弥补客户损失。

（2）通过出售关联方的股权，使之从形式上不再构成关联方，但仍与之进行显失公允的交易，或与未来或潜在的关联方进行显失公允的交易。

（3）与同一客户或同受一方控制的多个客户在各期发生多次交易，

通过调节各次交易的商品销售价格，调节各期销售收入金额。

3. 在客户取得相关商品控制权前确认销售收入。例如，在委托代销安排下，在被审计单位向受托方转移商品时确认收入，而受托方并未获得对该商品的控制权。又如，在客户取得相关商品控制权前，通过伪造出库单、发运单、验收单等单据，提前确认销售收入。

4. 通过隐瞒退货条款，在发货时全额确认销售收入。

5. 通过隐瞒不符合收入确认条件的售后回购或售后租回协议，而将以售后回购或售后租回方式发出的商品作为销售商品确认收入。

6. 在被审计单位属于代理人的情况下，被审计单位按主要责任人确认收入。例如，被审计单位为代理商，在仅向购销双方提供帮助接洽、磋商等中介代理服务的情况下，按照相关购销交易的总额而非净额（佣金和代理费等）确认收入。又如，被审计单位将虽然签订购销合同但实质为代理的受托加工业务作为正常购销业务处理，按照相关购销交易的总额而非净额（加工费）确认收入。

7. 对于属于在某一时段内履约的销售交易，通过高估履约进度的方法实现当期多确认收入。

8. 当存在多种可供选择的收入确认会计政策或会计估计方法时，随意变更所选择的会计政策或会计估计方法。

9. 选择与销售模式不匹配的收入确认会计政策。

10. 通过调整与单独售价或可变对价等相关的会计估计，达到多计或提前确认收入的目的。

11. 对于存在多项履约义务的销售交易，未对各项履约义务单独进行核算，而整体作为单项履约义务一次性确认收入。

12. 对于应整体作为单项履约义务的销售交易，通过将其拆分为多项履约义务，达到提前确认收入的目的。

（二）为了达到报告期内降低税负或转移利润等目的而少计收入或推迟确认收入

1. 被审计单位在满足收入确认条件后，不确认收入，而将收到的货款作为负债挂账，或转入本单位以外的其他账户。

2. 被审计单位采用以旧换新的方式销售商品时，以新旧商品的差价确认收入。

3. 对于应采用总额法确认收入的销售交易，被审计单位采用净额法确认收入。

4. 对于属于在某一时段内履约的销售交易，被审计单位未按实际履约

进度确认收入，或采用时点法确认收入。

5. 对于属于在某一时点履约的销售交易，被审计单位未在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入，推迟收入确认时点。

6. 通过调整与单独售价或可变对价等相关的会计估计，达到少计或推迟确认收入的目的。

三、通常表明被审计单位在收入确认方面可能存在舞弊风险的迹象有哪些？

答：舞弊风险迹象，是注册会计师在实施审计过程中发现的、需要引起对舞弊风险警觉的事实或情况。存在舞弊风险迹象并不必然表明发生了舞弊，但了解舞弊风险迹象，有助于注册会计师对审计过程中发现的异常情况产生警觉，从而更有针对性地采取应对措施。注册会计师保持职业怀疑，充分了解被审计单位业务模式并理解业务逻辑，有助于识别舞弊风险迹象。例如，被审计单位的产品具有一定的销售半径，如果存在超出销售半径而没有合理商业理由的销售交易，则可能表明被审计单位存在收入舞弊风险。又如，被审计单位技术水平处于行业中端，但高端产品却占销售收入比重较大，可能表明被审计单位存在收入舞弊风险。

通常表明被审计单位在收入确认方面可能存在舞弊风险的迹象举例如下：

1. 销售客户方面出现异常情况，包括：

（1）销售情况与客户所处行业状况不符。例如，客户所处行业景气度下降，但对该客户的销售却出现增长；又如，销售数量接近或超过客户所处行业的需求。

（2）与同一客户同时发生销售和采购交易，或者与同受一方控制的客户和供应商同时发生交易。

（3）交易标的对交易对方而言不具有合理用途。

（4）主要客户自身规模与其交易规模不匹配。

（5）与新成立或之前缺乏从事相关业务经历的客户发生大量或大额的交易，或者与原有客户交易金额出现不合理的大额增长。

（6）与关联方或疑似关联方客户发生大量或大额交易。

（7）与个人、个体工商户发生异常大量的交易。

（8）对应收款项账龄长、回款率低或缺乏还款能力的客户，仍放宽信用政策。

（9）被审计单位的客户是否付款取决于下列情况：

能否从第三方取得融资；

能否转售给第三方（如经销商）；

被审计单位能否满足特定的重要条件。

（10）直接或通过关联方为客户提供融资担保。

2. 销售交易方面出现异常情况，包括：

（1）在临近期末时发生了大量或大额的交易。

（2）实际销售情况与定单不符，或者根据已取消的定单发货或重复发货。

（3）未经客户同意，在销售合同约定的发货期之前发送商品或将商品运送到销售合同约定地点以外的其他地点。

（4）被审计单位的销售记录表明，已将商品发往外部仓库或货运代理人，却未指明任何客户。

（5）销售价格异常。例如，明显高于或低于被审计单位和其他客户之间的交易价格。

（6）已经销售的商品在期后有大量退回。

（7）交易之后长期不进行结算。

3. 销售合同、单据方面出现异常情况，包括：

（1）销售合同未签字盖章，或者销售合同上加盖的公章并不属于合同所指定的客户。

（2）销售合同中重要条款（例如，交货地点、付款条件）缺失或含糊。

（3）销售合同中部分条款或条件不同于被审计单位的标准销售合同，或过于复杂。

（4）销售合同或发运单上的日期被更改。

（5）在实际发货之前开具销售发票，或实际未发货而开具销售发票。

（6）记录的销售交易未经恰当授权或缺乏出库单、货运单、销售发票等证据支持。

4. 销售回款方面出现异常情况，包括：

（1）应收款项收回时，付款单位与购买方不一致，存在较多代付款的情况。

（2）应收款项收回时，银行回单中的摘要与销售业务无关。

（3）对不同客户的应收款项从同一付款单位收回。

（4）经常采用多方债权债务抵销的方式抵销应收款项。

5. 被审计单位通常会使用货币资金配合收入舞弊，注册会计师需要关注资金方面出现的异常情况，包括：

- (1) 通过虚构交易套取资金。
- (2) 发生异常大量的现金交易，或被审计单位有非正常的资金流转及往来，特别是有非正常现金收付的情况。
- (3) 在货币资金充足的情况下仍大额举债。
- (4) 被审计单位申请公开发行股票并上市，连续几个年度进行大额分红。
- (5) 工程实际付款进度明显快于合同约定付款进度。
- (6) 与关联方或疑似关联方客户发生大额资金往来。

《中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计》对注册会计师需要关注的资金方面异常情况提供了进一步指引。

6. 其他方面出现异常情况，包括：

- (1) 采用异常于行业惯例的收入确认方法。
- (2) 与销售和收款相关的业务流程、内部控制发生异常变化，或者销售交易未按照内部控制制度的规定执行。
- (3) 非财务人员过度参与与收入相关的会计政策的选择、运用以及重要会计估计的作出。
- (4) 通过实施分析程序发现异常或偏离预期的趋势或关系。本问题解答问题四对分析程序作出了进一步指引。
- (5) 被审计单位的账簿记录与询证函回函提供的信息之间存在重大或异常差异。
- (6) 在被审计单位业务或其他相关事项未发生重大变化的情况下，询证函回函相符比例明显异于以前年度。
- (7) 被审计单位管理层不允许注册会计师接触可能提供审计证据的特定员工、客户、供应商或其他人员。

需要注意的是，本问题解答并未穷尽实务中存在舞弊风险的迹象，被审计单位存在列举的某一迹象也并不意味着其在收入确认方面一定存在舞弊风险，注册会计师应当结合对被审计单位及其环境的了解，在审计过程中对异常情况保持高度警觉和职业怀疑，在此基础上运用职业判断确定被审计单位在收入确认方面是否可能存在舞弊风险。

四、在收入确认领域，注册会计师如何实施分析程序？

答：在收入确认领域实施审计程序时，分析程序是一种较为有效的方法，注册会计师需要重视并充分利用分析程序，发挥其在识别收入确认舞弊中的作用。在设计分析程序时，注册会计师需要在充分了解被审计单位

及其环境的基础上，识别与收入相关的财务数据和其他财务数据、非财务数据之间存在的关系，以提升实施分析程序的效果。基于被审计单位的业务性质，可以采用不同的数据指标分析。例如，餐饮业可以考虑翻台率，游戏直播行业可以考虑单客充值金额、实际在线时间等。

在收入确认领域，注册会计师可以实施的分析程序的例子包括：

1. 将账面销售收入、销售清单和销售增值税销项清单进行核对。
2. 将本期销售收入金额与以前可比期间的对应数据或预算数进行比较。
3. 分析月度或季度销售量、销售单价、销售收入金额、毛利率变动趋势。
4. 将销售收入变动幅度与销售商品及提供劳务收到的现金、应收账款 / 合同资产、存货、税金等项目的变动幅度进行比较。
5. 将销售毛利率、应收账款 / 合同资产周转率、存货周转率等关键财务指标与可比期间数据、预算数或同行业其他企业数据进行比较。
6. 分析销售收入等财务信息与投入产出率、劳动生产率、产能、水电能耗、运输数量等非财务信息之间的关系。
7. 分析销售收入与销售费用之间的关系，包括销售人员的人均业绩指标、销售人员薪酬、广告费、差旅费，以及销售机构的设置、规模、数量、分布等。

注册会计师通过实施分析程序，可能识别出未注意到的异常关系，或通过其他审计程序难以发现的变动趋势，从而有目的、有针对性地关注可能发生重大错报风险的领域，有助于评估重大错报风险，为设计和实施应对措施奠定基础。例如，如果注册会计师发现被审计单位不断地为完成销售目标而增加销售量，或者大量的销售因不能收现而导致应收账款 / 合同资产大量增加，需要对销售收入的真实性予以额外关注；如果注册会计师发现被审计单位临近期末销售量大幅增加，需要警惕被审计单位将下期收入提前确认或虚假销售的可能性；如果注册会计师发现单笔大额收入能够减轻被审计单位盈利方面的压力，或使被审计单位完成销售目标，需要警惕被审计单位虚构收入的可能性。

如果发现异常或偏离预期的趋势或关系，注册会计师需要认真调查其原因，评价是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险。涉及临近期末收入和利润的异常关系尤其值得关注，例如在报告期的最后几周内记录了不寻常的大额收入或异常交易。注册会计师可能采取的调查方法举例如下：

1. 如果注册会计师发现被审计单位的毛利率变动较大或与所在行业的

平均毛利率差异较大，注册会计师可以采用定性分析与定量分析相结合的方法，从行业及市场变化趋势、产品销售价格和产品成本要素等方面对毛利率变动的合理性进行调查。

2. 如果注册会计师发现应收账款 / 合同资产余额较大，或其增长幅度高于销售收入的增长幅度，注册会计师需要分析具体原因（如赊销政策和信用期限是否发生变化等），并在必要时采取恰当的措施，如扩大函证比例、增加截止测试和期后收款测试的比例、使用与前期不同的抽样方法、实地走访客户等。

3. 如果注册会计师发现被审计单位的收入增长幅度明显高于管理层的预期，可以询问管理层的适当人员，并考虑管理层的答复是否与其他审计证据一致。例如，如果管理层表示收入增长是由于销售量增加所致，注册会计师可以调查与市场需求相关的情况。

在收入确认领域，注册会计师可以借助数据分析技术。

五、注册会计师如何应对评估的与收入确认相关的重大错报风险？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》和《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，注册会计师应当将评估的由于舞弊导致的重大错报风险作为特别风险，并专门针对该风险实施实质性程序。如果针对特别风险实施的程序仅为实质性程序，这些程序应当包括细节测试。

在应对该特别风险时，如果注册会计师拟信赖管理层针对该风险实施的控制，应当在本期审计中测试这些控制运行的有效性。在实施实质性程序时，注册会计师需要根据交易的经济实质判断被审计单位的收入确认政策是否恰当，特别是那些与复杂交易相关的政策。注册会计师应当设计和实施恰当的应对措施，获取充分、适当的审计证据，并在选择和实施审计程序时注意融入更多的不可预见因素。《〈中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任〉应用指南》附录 2 列示了应对评估的由于舞弊导致的重大错报风险的审计程序示例，包括增加审计程序不可预见性的示例。

注册会计师可以采取的应对措施举例如下：

1. 针对收入项目，使用分解的数据实施实质性分析程序。例如，按照月份、产品线或业务分部将本期收入与可比期间收入进行比较。利用计算机辅助审计技术可能有助于发现异常的或未预期到的收入关系或交易。

2. 复核销售合同，了解主要合同条款或条件，评价被审计单位与收入确认相关的会计政策是否适当，与相关行业使用的会计政策是否一致。同时，对于合同条款的约定，注册会计师需要充分考虑适用的法律法规、补充或者凌驾于合同条款之上的以往司法实践以及类似案例的结果等。注册会计师还需要关注履约义务的识别、交易价格的确定（包括可变对价的估计及其限制）、交易价格的分摊（包括单独售价的确定）、收入确认的期间及合同资产的确认等。对于与收入相关的会计估计（例如可变对价、价格分摊等），注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》的要求实施审计程序。

3. 向被审计单位的客户函证相关的特定合同条款以及是否存在背后协议。相关的会计处理是否适当，往往会受到这些合同条款或协议的影响。例如，商品接受标准、交货与付款条件、不承担期后或持续性的卖方义务、退货权、保证转售金额以及撤销或退款等条款在此种情形下通常是相关的。

4. 向被审计单位负责销售和市场开发的人员询问临近期末的销售或发货情况，向被审计单位内部法律顾问询问临近期末签订的销售合同是否存在异常的合同条款或条件。

5. 期末在被审计单位的一处或多处发货现场实地观察发货情况或准备发出的商品情况（或待处理的退货），并结合所了解的情况实施适当的销售及存货截止测试。

6. 对于通过电子方式自动生成、处理、记录的销售交易，实施控制测试以确定相关控制是否能够对所记录的销售交易真实发生并得到适当记录提供保证。必要时，考虑利用信息系统审计专家的工作。

7. 对比历年主要客户名单，查明与原有主要客户交易额大幅减少或合作关系取消，以及新增主要客户的原因。

8. 调查重要交易对方的背景信息，就交易对方是否与被审计单位存在关联方关系询问直接参与交易的员工。

9. 如果被审计单位在某一时段内确认收入，注册会计师需要检查相关合同或其他文件，以评价在某一时段内确认收入，以及确定履约进度的方法是否合理，与获取的相关资料中的信息是否一致，以及完成的工作能否取得被审计单位客户的确认，能否得到监理报告、被审计单位与客户的结算单据等外部证据的验证，必要时可以利用专家的工作。

10. 如果被审计单位采用经销商的销售模式，注册会计师需要关注主要的经销商与被审计单位之间是否存在关联方关系，并通过检查被审计单位与经销商之间的协议或销售合同，出库单、货运单、商品验收单等相关

支持性凭证，以确定是否满足收入确认的条件。此外，注册会计师还可以关注经销商布局的合理性、被审计单位频繁发生经销商加入和退出的情况，以及被审计单位对不稳定经销商的收入确认是否适当、退换货损失的处理是否适当等。

11. 如果被审计单位采用代理商的销售模式，注册会计师需要检查被审计单位与代理商之间的协议或合同，确定是否确实存在委托与代理关系，并检查被审计单位收入确认是否有代理商的销售清单、货物最终销售证明等支持性凭据。

12. 如果存在被审计单位关联方注销及非关联化的情况，注册会计师需要关注被审计单位将原关联方非关联化行为的动机及后续交易的真实性、公允性。

13. 如果被审计单位存在特殊交易模式或创新交易模式，分析其对交易经济实质和收入确认的影响。

14. 如果被审计单位以收取现金方式实现销售，核对付款方和付款金额与合同、订单、出库单是否一致，以确定款项是否确实由客户支付；必要时，向现金交易客户函证收入金额，以评估现金收入的发生和完整性认定是否恰当。

15. 对重要客户的货款回收进行测试，关注是否存在通过第三方账户，包括员工账户和其他个人账户回款的情况。

16. 结合货币资金项目审计，关注是否存在异常的资金流动，包括不具有真实商业背景的大额现金收入、“一收一付金额相同”、“收款人和付款人为同一方”等异常资金流水。

17. 结合存货、预付款项等项目的审计，检查存货采购是否真实、价格是否公允，预付款项是否具有合理的商业理由。

18. 结合长期股权投资、其他权益工具投资、固定资产、在建工程、无形资产、开发支出等长期资产项目的审计，检查是否存在虚增采购金额套取被审计单位资金的情况。

19. 结合短期借款、应付账款等负债类项目的审计，检查是否存在通过将负债不入账或虚减负债等方式套取被审计单位资金的情况。

20. 结合或有事项的审计，检查是否存在通过未披露的担保套取资金的情况。

21. 结合出库单及销售费用中的运输费等明细，检查货物运输单和提单，必要时向运输单位进行函证或走访，关注货物的流动是否真实发生，从而确定交易的真实性。

22. 结合销售合同中与收款、验收相关的主要条款，对于大额应收账款 / 合同资产长期未收回的客户，分析被审计单位仍向其进行销售的合理性和真实性。

23. 浏览被审计单位的总账、应收账款 / 合同资产明细账、收入明细账，以发现可能的异常活动。

24. 检查收入明细账或类似记录的计算准确性，追查将收入过入总账的过程。

25. 分析和检查合同负债等账户的期末余额，确定不存在应在本期确认收入而未确认的情况。

26. 分析和检查资产负债表日以后的贷项通知单和对应收账款 / 合同资产的其他调整事项。

27. 将临近期末发生的大额交易或异常交易与原始凭证相核对。

28. 详细复核被审计单位在临近期末以及期后编制的调整分录，调查性质或金额异常的项目。

29. 检查临近期末执行的重要销售合同，以发现是否存在异常的定价、结算、发货、退货、换货或验收条款。对期后实施特定的检查，以发现是否存在改变或撤销合同条款的情况，以及是否存在退款的情况。

30. 浏览期后一定时间的总账和明细账，以发现是否存在销售收入冲回或大额销售退回的情况。

31. 如果被审计单位在本期存在与收入确认相关的重大会计政策、会计估计变更或会计差错更正事项，分析这些事项是否合理，检查是否已在财务报表附注中作恰当披露。

32. 如果识别出被审计单位收入真实性存在重大异常情况，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师需要考虑实施“延伸检查”程序，即对检查范围进行合理延伸，以应对识别出的舞弊风险。例如，对所销售产品或服务及其所涉及资金的来源和去向进行追踪，对交易参与方（含代为收付款方）的最终控制人或其真实身份进行查询。

注册会计师在判断是否需要实施“延伸检查”程序及如何实施时，应当根据审计准则的规定，并考虑有经验的专业人士在该场景下通常会作出的合理职业判断。《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》对“有经验的专业人士”进行了定义。此外，实施“延伸检查”程序的可行性和效果受诸多因素影响，注册会计师设计的具体“延伸检查”程序的性质、时间安排和范围，应当针对被审计单位的具体情况，与评估的舞弊风险相称，并体现重要性原则。例如，被审计单位所处行业的下游产业链

较长，如果下游产业链的某个或某几个环节实施“延伸检查”程序获取的审计证据，可以应对与收入确认相关的舞弊风险，则“延伸检查”程序无需覆盖所有环节。再者，相对于常规年度财务报表审计而言，在首次公开发行股票并上市审计（IPO 审计）中，由于存在监管要求和相关方的配合，注册会计师实施“延伸检查”程序通常相对可行。

实务中，注册会计师可以实施的“延伸检查”程序举例如下：

（1）在获取被审计单位配合的前提下，对相关供应商、客户进行实地走访，针对相关采购、销售交易的真实性获取进一步的审计证据。在实施实地走访程序时，注册会计师通常需要关注以下事项：

被访谈对象的身份真实性和适当性；

相关供应商、客户是否与被审计单位存在关联方关系或“隐性”关联方关系；

观察相关供应商、客户的生产经营场地，判断其与被审计单位之间的交易规模是否和其生产经营规模匹配；

相关客户向被审计单位进行采购的商业理由；

相关客户采购被审计单位商品的用途和去向，是否存在销售给被审计单位指定单位的情况；

相关客户从被审计单位采购的商品的库存情况，必要时进行实地察看；

是否存在“抽屉协议”，如退货条款、价格保护机制等；

相关供应商向被审计单位销售的产品是否来自于被审计单位的指定单位；

相关供应商、客户与被审计单位是否存在除购销交易以外的资金往来，如有，了解资金往来的性质。

注册会计师应当充分考虑被审计单位与被访谈对象串通舞弊的可能性，根据实际情况仔细设计访谈计划和访谈提纲，并对在访谈过程中注意到的可疑迹象保持警觉。注册会计师在访谈前应注意对访谈提纲保密，必要时，选择两名或不同层级的被访谈人员访谈相同或类似问题，进行相互印证。

（2）利用企业信息查询工具，查询主要供应商和客户的股东至其最终控制人，以识别相关供应商和客户与被审计单位是否存在关联方关系。

（3）在采用经销模式的情况下，检查经销商的最终销售实现情况。

（4）当注意到存在关联方（例如被审计单位控股股东、实际控制人、关键管理人员）配合被审计单位虚构收入的迹象时，获取并检查相关关联

方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

如果识别出收入舞弊或获取的信息表明可能存在舞弊，注册会计师可与被审计单位治理层沟通，并要求治理层就舞弊事项进行调查。

审计程序的性质、时间安排和范围应当能够应对评估的由于舞弊导致的认定层次重大错报风险。如果注册会计师认为“延伸检查”程序是必要的，但受条件限制无法实施，或实施“延伸检查”程序后仍不足以获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑审计范围是否受限，并考虑对审计报告意见类型的影响或解除业务约定。

中国注册会计师审计准则问题解答第 5 号

——重大非常规交易

(2013 年 10 月 31 日制定)

重大非常规交易，特别是临近会计期末发生的、在作出“实质重于形式”判断方面存在困难的重大非常规交易，为被审计单位编制虚假财务报告提供了机会。被审计单位从事交易的目的可能是为了对财务信息作出虚假陈述或掩盖侵占资产的行为。中国注册会计师审计准则要求注册会计师在识别、评估和应对财务报表重大错报风险时，对重大非常规交易给予特别关注。本问题解答旨在提醒注册会计师切实履行与重大非常规交易审计相关的责任，并帮助注册会计师在财务报表审计工作中恰当识别、评估和应对由此产生的重大错报风险。

一、什么是重大非常规交易？

答：重大非常规交易是注册会计师在审计工作中发现的被审计单位超出正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息，认为显得异常的重大交易。重大非常规交易的例子包括但不限于：

- (1) 复杂的股权交易，如公司重组或收购；
- (2) 与处于公司法制不健全的国家或地区的境外实体之间的交易；
- (3) 对外提供厂房租赁或管理服务，而没有收取对价；
- (4) 具有异常大额折扣或退货的销售业务；
- (5) 循环交易；
- (6) 在合同期限届满之前变更条款的交易；
- (7) 采用特殊交易模式或创新交易模式；
- (8) 交易标的对被审计单位或交易对手而言不具有合理用途；
- (9) 交易价格明显偏离正常市场价格；
- (10) 非经营所需的、名义金额重大的衍生金融工具交易；
- (11) 不属于正常经营业务范围的、金额重大且没有实物流的交易。

二、如何识别重大非常规交易并评估与其相关的重大错报风险？

答：实施风险评估程序以了解被审计单位及其环境，为注册会计师识别重大非常规交易提供了重要基础。为此，注册会计师需要了解与被审计单位业务性质、组织结构和经营特征相关的事项。这些事项包括被审计单位的业务类型、产品和服务的种类以及关联方等。注册会计师还需要考虑与被审计单位所属行业相关的事项，如行业会计惯例、竞争环境以及财务趋势和比率等。在实施下列审计程序时，注册会计师需要特别关注重大非常规交易的存在。

（一）询问

根据《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定，注册会计师应当询问被审计单位的管理层和其他人员，以确定其是否知悉任何影响被审计单位的舞弊事实和舞弊嫌疑或舞弊指控。询问对象应当包括参与生成、处理或记录复杂或异常交易的被审计单位员工以及指导和监督他们的上级。

（二）分析程序

实施分析程序可能有助于注册会计师识别未注意到的被审计单位的情况，并有助于评估重大错报风险。注册会计师在计划审计工作阶段实施分析程序时，需要将识别重大非常规交易作为实施分析程序的目的之一。

（三）考虑舞弊风险因素

注册会计师考虑获取的被审计单位及其环境信息（包括重大非常规交易），是否表明存在一个或多个舞弊风险因素。与重大非常规交易有关的舞弊风险因素的例子包括：

- （1）从事超出正常经营过程的重大关联方交易；
- （2）与未经审计或由其他会计师事务所审计的关联企业进行超出正常经营过程的重大交易；
- （3）重大、异常或高度复杂的交易，特别是临近会计期末发生的、在作出“实质重于形式”判断方面存在困难的重大非常规交易。

上述交易为被审计单位编制虚假财务报告提供了机会。

（四）了解与会计分录相关的控制

注册会计师需要了解与会计分录相关的控制，这些分录包括用以记录非经常性的、异常的交易或调整的非标准会计分录。

《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》指出，在判断特别风险时，注册会计师应当考虑该风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易。《中国注册会计师

审计准则第 1323 号——关联方》规定，注册会计师应当将识别出的、超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险。

重大非常规交易通常很少受到日常控制的约束。根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定，如果认为存在特别风险，注册会计师应当了解被审计单位与该风险相关的控制。根据《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》的规定，如果管理层建立了下列与关联方关系及其交易相关的控制，注册会计师应当询问管理层和被审计单位内部其他人员，实施其他适当的风险评估程序，以获取对相关控制的了解：

- (1) 授权和批准重大关联方交易和安排；
- (2) 授权和批准超出正常经营过程的重大交易和安排。

注册会计师对由于舞弊导致的重大错报风险（包括由于重大非常规交易导致的舞弊风险）的评估，贯穿于整个审计工作。

三、如何应对与重大非常规交易相关的重大错报风险？

答：注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险设计和实施总体应对措施，并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间安排和范围。鉴于舞弊的性质，注册会计师在收集和评价审计证据，应对与重大非常规交易相关的舞弊风险时，保持职业怀疑非常重要。

（一）评价重大会计政策的选择和运用

作为对舞弊导致重大错报风险总体应对措施的一部分，注册会计师需要考虑管理层对会计政策（包括与重大非常规交易相关的会计政策）的选择和运用。注册会计师需要特别关注会计处理原则和会计政策的选择和运用是否恰当。

（二）检查会计分录和相关调整

注册会计师在检查日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整，获取可能由于舞弊导致重大错报的审计证据时，需要考虑记录重大非常规交易的账户可能存在不恰当的会计分录或调整。为此，注册会计师应当：

- (1) 向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动；
- (2) 选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试；
- (3) 考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

（三）评价交易的商业理由

缺乏经济实质的非常规交易可能导致重大错报。《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》要求注册会计师对于重大非常规交易，应评价其商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事重大非常规交易的目的是为了对财务信息作出虚假陈述或掩盖侵占资产的行为。下列情形可能表明重大非常规交易被用于构造虚假财务报告：

（1）交易的形式显得过于复杂；

（2）管理层更强调采用某种特定会计处理的需要，而不是交易的经济实质；

（3）交易涉及不纳入合并范围的关联方（包括特殊目的实体），或未经治理层适当审核与批准；

（4）交易涉及以往未能识别出的关联方，或涉及在没有被审计单位帮助的情况下不具备物质基础或财务能力完成交易的第三方。

注册会计师同样需要评价超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易的商业理由。对此，除考虑上述情形外，注册会计师可能需要考虑交易条款是否异常，交易的发生是否缺乏明显且符合逻辑的商业理由，交易的处理方式是否异常，以及管理层是否已与治理层就这类交易的性质和会计处理进行讨论。

（四）实施函证程序

评估的与重大非常规交易相关的重大错报风险越高，需要获取越有说服力的审计证据。除了检查被审计单位的文件记录外，注册会计师可以考虑向相关方函证交易合同的条款和金额。注册会计师需要了解相关交易的实质，以确定在询证函中包含哪些恰当信息。

（五）在临近审计结束时实施分析程序

注册会计师需要评价在临近审计结束时实施的分析程序，是否显示存在此前未能识别的由于重大非常规交易导致的重大错报风险。在确定哪些特定趋势和关系可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师需要运用职业判断。

在执行审计工作的过程中，如果对重大非常规交易的会计处理存在重大疑虑或与管理层存在意见分歧，注册会计师可以考虑向项目质量控制复核人员或其他具有适当资格和能力的人员进行咨询。在重大非常规交易涉及复杂的会计核算或会计估计领域时，注册会计师可以考虑利用专家的工作。

四、在项目质量控制复核过程中，对重大非常规交易有何考虑？

答：项目质量控制复核人员在实施项目质量控制复核时，需要与项目合伙人确认不存在尚未解决的重大事项（包括与重大非常规交易相关的事项）。项目质量控制复核人员需要考虑：

- （1）评价项目组对重大非常规交易是否获取充分、适当的审计证据；
- （2）评价项目组是否已就疑难问题和涉及意见分歧的事项进行适当咨询，复核相关咨询记录和结论；
- （3）评价项目组是否完成与治理层、管理层和相关其他方所需的沟通。

五、在对财务报表形成审计意见时，对重大非常规交易有何考虑？

答：（一）评价财务报表的列报和披露

注册会计师在就财务报表是否按照适用的财务报告编制基础编制形成审计意见时，需要考虑以下事项：

- （1）选择和运用的会计政策是否是可接受的；
 - （2）会计政策是否适合被审计单位的具体情况；
 - （3）财务报表列报的信息是否具有可靠性、相关性、可理解性和可比性；
 - （4）财务报表是否作出充分披露，使财务报表预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表所传递信息的影响；
 - （5）财务报表（包括相关附注）是否公允地反映相关交易和事项。
- 在评价财务报表是否实现公允反映时，注册会计师应当考虑财务报表（包括相关附注）是否公允地反映了相关交易和事项（包括重大非常规交易）的经济实质。

如果某项重大非常规交易涉及关联方，注册会计师按照适用的财务报告编制基础的规定评价被审计单位对关联方关系及其交易的披露，需要考虑被审计单位是否已对关联方关系及其交易进行了恰当汇总和列报，以使披露具有可理解性。当存在下列情形之一时，表明管理层对关联方交易的披露可能不具有可理解性：

- （1）关联方交易的商业理由以及交易对财务报表的影响披露不清楚，或存在错报；
- （2）未适当披露为理解关联方交易所必需的关键条款、条件或其他要素。

对导致特别风险的会计估计，注册会计师还应当评价在适用的财务报告编制基础下，财务报表对估计不确定性的披露的充分性。

如果财务报表（包括相关附注）遗漏了适用的财务报告编制基础要求披露的信息，注册会计师需要考虑其对审计报告的影响。

（二）阅读其他信息

含有已审计财务报表的文件中的其他信息可能涉及对重大非常规交易的讨论，注册会计师需要阅读并考虑这些信息及其列报是否与财务报表存在重大不一致。如果认为存在重大不一致，或认为有对事实的重大错报，注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任》的相关要求作出恰当处理。

六、如何与治理层沟通重大非常规交易？

答：根据《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》的规定，注册会计师应当与治理层沟通对被审计单位会计实务（包括会计政策、会计估计和财务报表披露）重大方面的看法。注册会计师需要确认治理层被告知关于重大非常规交易的会计处理方法。在适当的情况下，注册会计师应当向治理层解释为何某项在适用的财务报告编制基础下可以接受的重大会计实务，并不一定最适合被审计单位的具体情况。沟通可能包括下列事项：

- （1）在考虑是否有必要对提供信息的成本与可能给财务报表使用者带来的效益之间进行平衡后，会计政策对于被审计单位具体情况的适当性；
- （2）与记录交易的期间相关的交易时间安排的影响；
- （3）可能表明存在管理层偏向的迹象；
- （4）在形成特别敏感的财务报表披露时涉及的问题和作出的相关判断；
- （5）财务报表披露的总体中立性、一贯性和明晰性；
- （6）财务报表中披露的特别风险、风险敞口和不确定性对财务报表的潜在影响；
- （7）财务报表受非常规交易（包括该期间确认的不经常发生的金额）影响的程度，以及这些交易在财务报表中单独披露的程度；
- （8）影响资产和负债账面价值的因素。

注册会计师还应当及时向治理层通报审计中发现的与治理层监督财务报告过程的责任相关的重大事项。

如果识别出或怀疑存在舞弊，或者违反法律法规的行为，除与治理层沟通外，注册会计师还应当确定是否有责任向被审计单位以外的机构报告。

七、在审计工作记录方面，对重大非常规交易有何考虑？

答：注册会计师在工作底稿中记录发现的所有重大事项（包括重大非常规交易），针对重大非常规交易所采取的措施以及形成审计结论的基础。

中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号

——关联方

(2019 年 12 月 31 日修订)

在某些情况下，关联方关系及其交易的性质可能导致关联方交易比非关联方交易具有更高的财务报表重大错报风险。例如，关联方可能通过复杂的关系和组织结构增加关联方交易的复杂程度，或者关联方交易不按照正常的市场交易条款和条件进行。此外，关联方关系也为管理层串通舞弊、隐瞒或者操纵舞弊行为提供了更多的机会。《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》要求注册会计师识别、评估和应对关联方关系及其交易导致的重大错报风险。本问题解答旨在指导注册会计师按照审计准则的要求，有效地识别、评估和应对由于关联方关系及其交易导致的重大错报风险，以将审计风险降至可接受的低水平。本问题解答所包含的示例和应对措施并非强制要求，亦不能穷尽实务中的所有情况，注册会计师需要根据风险评估结果，结合被审计单位实际情况，保持职业怀疑、运用职业判断设计并采取适当的应对措施。

一、关联方关系及其交易可能导致哪些重大错报风险？

答：关联方关系及其交易可能导致五类重大错报风险，具体包括：

（一）超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险

超出正常经营过程的重大交易，特别是临近会计期末发生的、在作出“实质重于形式”判断方面存在困难的重大交易（如交易实质不清晰、交易实质与其形式明显不符或交易不具有合理的商业理由），为被审计单位编制虚假财务报告提供了机会。如果被审计单位开展超出正常经营过程的重大交易，并且关联方作为交易的一方直接影响该交易，或通过中间机构间接影响该交易，或为配合被审计单位管理层特定目的开展该项交易，则很可能表明存在舞弊风险因素。因此，注册会计师应当将识别出的、超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险。

（二）存在具有支配性影响的关联方导致的重大错报风险

管理层由一个或少数几个人支配且缺乏补偿性控制是一项舞弊风险因素，而具有支配性影响的关联方（通常为控股股东或实际控制人）借助对被审计单位财务和经营政策实施控制和重大影响的能力，通常能够对被审计单位或其管理层甚至治理层施加支配性影响。关联方施加的支配性影响可能表现在下列方面：

1. 关联方否决管理层或治理层作出的重大经营决策。
2. 重大交易需经关联方的最终批准。
3. 日常经营（采购、销售或技术支持）高度依赖关联方或关联方提供的资金支持。
4. 对关联方提出的业务建议，管理层和治理层未曾或很少进行讨论即获得通过。
5. 对涉及关联方（或与关联方关系密切的家庭成员）的交易，管理层和治理层极少进行独立复核和批准。
6. 管理层或治理层成员由关联方选定，独立董事实质上不独立，或者与关联方存在密切关系。
7. 存在实际控制人、控股股东或者单一大股东，并利用其影响力凌驾于被审计单位内部控制之上，或使被审计单位管理层在作出决策时只关注单方面的利益，且相关决策在治理层（如董事会）缺乏充分的讨论。

此外，如果关联方在被审计单位的设立和日后经营管理中均发挥主导作用，也可能表明存在支配性影响。

《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》第十五条规定，如果管理层建立了与关联方关系及其交易相关的控制，注册会计师应当询问管理层和被审计单位内部其他人员，实施其他适当的风险评估程序，以获取对相关控制的了解：

1. 按照适用的财务报告编制基础，对关联方关系及其交易进行识别、会计处理和披露；
2. 授权和批准重大关联方交易和安排；
3. 授权和批准超出正常经营过程的重大交易和安排。

注册会计师在了解和评价被审计单位针对重大关联方交易和安排、超出正常经营过程的重大交易和安排的授权和批准的内部控制时，不能仅限于检查相关交易和安排是否有签字批准，而需要考虑并评价执行该项授权和批准控制的人员或机构是如何执行该项控制的，即执行控制的人员或机构是否具有相关能力和经验、在被审计单位中是否具有足够的权威和地位，

使其能够就相关交易或安排提出问题或质疑；该执行人或机构如何评价相关交易和安排的商业理由、交易条款、预期的交易结果以及对被审计单位的影响等，是否就上述交易或安排提出问题或质疑、如何评价管理层的回应以及相关问题或疑虑是否在交易或安排的最终批准前得到解决。通过执行上述程序，注册会计师可以获知被审计单位与关联方交易相关的内部控制的设计是否合理，是否得到执行，相关内部控制是否流于形式，从而可能从中了解到关联方是否对被审计单位存在或发挥支配性影响的信息，并进一步评价支配性影响对被审计单位日常经营管理的影响。

如果存在能够对被审计单位或其管理层、治理层施加支配性影响的关联方，并同时出现其他风险因素，可能表明被审计单位存在由于舞弊导致的特别风险。其他风险因素例如：

1. 异常频繁地变更高级管理人员或专业顾问（例如，法律或财务顾问等），可能表明被审计单位为关联方谋取利益而从事不道德或虚假的交易。
2. 通过中间机构开展的重大交易，且难以判断通过中间机构开展该交易的必要性以及交易是否具有合理的商业理由，这可能表明关联方或被审计单位出于舞弊目的，通过控制这些中间机构从交易中获利。
3. 有证据显示关联方过度干涉或关注会计政策的选择或重大会计估计的作出，可能表明存在虚假财务报告。

（三）管理层未能识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易导致的重大错报风险

在某些情况下，管理层未能识别出或未向注册会计师披露某些关联方关系或重大关联方交易可能是无意的。例如，管理层对《企业会计准则第36号——关联方披露》的规定缺乏充分了解。在这种情况下，财务报表很可能存在因管理层缺乏足够的胜任能力而导致的重大错报风险。

但是，在其他大多数情况下，管理层不向注册会计师披露某些关联方关系或重大关联方交易可能是有意的。例如，管理层出于粉饰财务报表的目的，精心策划和实施某项重大关联方交易，并有意不在财务报表中作出披露。在注册会计师实施审计时，管理层与关联方串通向注册会计师提供虚假陈述，蓄意隐瞒交易对方是关联方的事实。在这种情况下，财务报表存在因管理层舞弊而导致的重大错报风险。

本问题解答的问题四就哪些情形或事项可能表明存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系或交易作出了进一步阐述。

（四）管理层披露关联方交易是公平交易时可能存在的重大错报风险

公平交易，是指按照互不关联、各自独立行事且追求自身利益最大化

的、自愿的买卖双方达成的条款和条件进行的交易。《企业会计准则第36号——关联方披露》要求企业只有在提供确凿证据的情况下才能披露关联方交易是公平交易。实务中，某些被审计单位对公平交易的理解存在误区，简单认为如果交易价格是按照类似公平交易的价格执行，该项交易就是公平交易，而忽略了该项交易的其他条款和条件（如信用条款、对产品的质量要求等）是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。另外，一些被审计单位则可能出于误导财务报表使用者的目的，有意忽略交易价格之外的其他条款，并披露关联方交易是公平交易。在上述两种情况下，如果管理层认定并披露关联方交易是公平交易，则可能存在重大错报风险。

（五）管理层未能按照适用的财务报告编制基础和相关监管规定对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露导致的重大错报风险

导致管理层未能按照适用的财务报告编制基础和相关监管规定对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露的原因很多，除了被审计单位管理层不熟悉相关财务报告编制基础和监管规定外，更多的可能是为了粉饰财务报表。例如，被审计单位以明显高于公允市价的价格向其控股股东出售不动产，并将其作为一笔产生损益的交易进行会计处理，而这项交易可能实质上是一项正常经营性交易和权益性交易的组合，高出公允市价的部分可能实质上构成了权益性交易。在这种情况下，关联方交易的经济实质可能没有在财务报表中恰当反映，从而导致财务报表存在重大错报风险。

二、哪些舞弊风险因素可能表明存在管理层通过关联方关系及其交易实施舞弊的风险？

答：在评价哪些舞弊风险因素可能表明存在管理层通过关联方关系及其交易实施舞弊的重大错报风险时，注册会计师通常可以从实施舞弊的动机和压力、机会以及借口等方面考虑，具体内容请参见《〈中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任〉应用指南》附录及《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑》。

三、被审计单位通过关联方实施舞弊的例子主要有哪些？

答：被审计单位通过关联方实施舞弊的例子主要包括：

（一）关联方交易真实存在，但管理层有意不在财务报表中作出确认、计量和披露

例如，被审计单位每月初向关联方提供大额资金并在月末收回，但在银行存款日记账与往来账中均不进行记录，亦未在财务报表中进行披露，

从而达到关联方长期无偿占用被审计单位资金的目的。

又如，为隐瞒关联方向被审计单位输送利益这一事实，被审计单位有意不在财务报表中恰当确认或披露与关联方发生的交易，这类交易通常包括被审计单位收到关联方捐赠的资金、关联方豁免被审计单位的债务、关联方无偿为被审计单位承担成本或费用，或者关联方将自有的场地或设备供被审计单位无偿使用。

（二）利用第三方隐瞒关联方交易或将关联方交易非关联化

例如，被审计单位将原本可以直接销售给合并范围内子公司的产品先销售给特定第三方（可能是未披露的关联方、有合作关系的第三方、被审计单位普通员工持有或以被审计单位普通员工名义设立的公司），再由该第三方将产品销售给被审计单位合并范围内子公司。整个交易过程中，被审计单位、特定第三方以及合并范围内子公司各种单据齐备，并且也可能存在完整的资金和货物的流转，被审计单位通过这一方式将原本的关联方交易转化为形式上的非关联方交易，规避在合并财务报表中抵销相关销售收入、成本和利润，从而达到虚增收入和利润的目的。

又如，被审计单位、关联方和特定的第三方签署背后协议，由被审计单位通过银行向第三方发放委托贷款，然后第三方将资金提供给关联方使用，导致被审计单位的资金实际上由关联方占用，但由于该资金是通过第三方提供给关联方的，因而被审计单位未披露该关联方资金占用，从而达到隐瞒关联方资金占用的目的。

再如，被审计单位的关联方与第三方签订服务合同，第三方向被审计单位提供劳务，但向关联方开具劳务发票，并由关联方向第三方支付款项，隐瞒了关联方为被审计单位承担成本费用的事实。

（三）以显失公允的交易条款与关联方进行交易但未在财务报表中如实完整披露或在财务报表中披露关联方交易是公平交易

例如，被审计单位在财务报表中披露关联方交易的价格是按照市场价格执行的，但未披露该项交易的其他条款或条件（如信用条款等）与公平交易中的其他条款或条件存在显著不同，或者被审计单位在财务报表中披露其向关联方的销售是公平交易，但实际上被审计单位授予关联方客户的信用期明显长于没有关联方关系的第三方交易对方，变相为关联方客户提供融资支持。

（四）与关联方或特定第三方串通舞弊进行虚假交易

1. 为实现业绩增长目的，被审计单位与不纳入财务报表合并范围的关联方（例如同受一方控制的兄弟公司）签订虚假销售合同，通过转移存货

存放地点的形式制造商品已经发出的假象，虚增营业收入。

2. 被审计单位与关联方签订虚假的设备采购合同，以预付款的形式向关联方支付采购款，但长期不进行设备交付，年末以合同终止为由收回预付款项。被审计单位在财务报表中不进行相关披露或披露该项交易具有合理的商业理由，隐瞒了交易的真正目的是为了实现对关联方无偿占用被审计单位的资金。

3. 被审计单位分别在采购和销售环节设立两家公司，并能够对其实施控制，根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定，被审计单位应当将这两家公司纳入合并财务报表的合并范围。但是，被审计单位有意隐瞒其与此两家公司之间存在的控制关系，原因是受业绩压力影响，被审计单位在年末利用采购环节的公司伪造产品原材料采购合同和原材料入库验收单等，要求采购环节的公司将原材料转移储存到被审计单位并向其支付材料采购款；同时，被审计单位利用销售环节的公司伪造产品销售合同、产成品出库单和货运记录等，将自身产品转移储存到销售环节的公司并向其收取销售款。通过与采购和销售环节设立的直接受被审计单位控制的公司进行串通，被审计单位的采购和销售在形式上均有了真实的货物流转和资金流转，并为被审计单位带来大额利润。为避免将在采购和销售环节设立的公司纳入合并财务报表的合并范围而抵销虚假交易产生的利润，被审计单位有意不在财务报表中披露其与采购和销售环节设立的公司之间存在的控制关系。

4. 被审计单位通过已披露或未披露的关联方以及特定第三方实现自有资金或关联方资金的体外循环，从而达到虚构交易、虚增收入和利润的目的。例如，被审计单位虚构原材料采购或在建工程付款，将自有资金转出至未披露的关联方或特定第三方作为资金中转通道，再最终由该未披露的关联方或第三方以采购被审计单位产品或服务的形式将资金回笼至被审计单位，形成闭环交易，达到虚构交易、虚增收入和利润的目的。

（五）与关联方串通舞弊侵占被审计单位资产

例如，被审计单位作为有限合伙人与关联方合作出资设立有限合伙企业，投资金额重大，之后以投资款可能被其他合伙人挪用或投资损失为由，对投资全额计提减值准备，以达到关联方非法侵占被审计单位资产，或向关联方转移资产的目的。

（六）实际控制人或控股股东通过凌驾于被审计单位内部控制之上侵占被审计单位资产

例如，实际控制人、控股股东或其他关联方串通被审计单位管理层或

内部人员，凌驾于被审计单位内部控制之上，取得被审计单位公章，以被审计单位名义对外借款或为其借款提供担保，之后债务发生逾期，导致被审计单位被债权人起诉要求偿还债务或履行担保责任。

四、哪些情形或事项可能显示存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系或交易？

答：《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方 应用指南》第 22 段列举了被审计单位的某些安排的示例，这些安排可能显示存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系或交易，包括：

1. 与其他机构或人员组成不具有法人资格的合伙企业。
2. 按照超出正常经营过程的交易条款和条件，向特定机构或人员提供服务的安排。

3. 担保和被担保关系。

常规的关联方交易方式通常比较容易被识别，但是管理层为了实现其特定的交易目的，很可能通过隐匿关联方交易的方式来规避相关披露要求。例如，通过一家或多家非关联的过桥公司作为直接交易对方，由这些非关联过桥公司分别与被审计单位和关联方进行交易，以此来隐藏实质上的关联方交易。针对重大并异常的交易，注册会计师遵循“实质重于形式”原则识别未披露的关联方和关联方交易及由此产生的重大错报风险。具体而言，管理层未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易可能具有下列一项或多项特征：

（一）未披露的关联方关系

1. 重大或非常规交易的交易对方曾经与被审计单位或其控股股东、实际控制人、或高级管理人员等存在关联方关系。

2. 重大或非常规交易的交易对方与被审计单位或其集团成员的注册地址或办公地址相同或接近。

3. 重大或非常规交易的交易对方与被审计单位或其集团成员的网站地址或 IP 地址、邮箱域名等相同或接近。

4. 重大或非常规交易的交易对方的名称与被审计单位或其集团成员名称相似。

5. 重大或非常规交易的交易对方的实际控制人、关键管理人员或购销等关键环节的员工姓名与被审计单位管理层或被审计单位关联方的管理层或员工相近或重合。

6. 重大或非常规交易的交易标的与交易对方或被审计单位的日常经营

范围不相关。

7. 重大或非常规交易的交易对方与被审计单位的实际控制人、高级管理人员等存在特殊关系，这种关系可能使后者能够对前者施加重大影响，但从形式上看两者不构成关联方。

8. 重大或非常规交易的交易对方系个人或由个人直接控制，且交易性质、规模与该交易对方的业务和规模不匹配。

9. 被审计单位仅能向注册会计师提供极其有限的与重大或非常规交易的交易对方相关的信息，注册会计师通过互联网等途径也难以检索到相关信息。

10. 交易对方是当年新增或减少的重要客户或供应商，可能包括以下几种情形：

（1）新增的交易对方是当年新设立的公司，其设立时间与被审计单位与其进行首次交易的时间接近，或交易标的与该新设公司日常经营范围无关。

（2）减少的交易对方是当年注销的公司，其注销时间与被审计单位与其进行最后一次交易的时间接近，或被审计单位过去与其仅存在很少的、但超出被审计单位日常经营范围的交易，或交易标的与该注销公司日常经营无关。

11. 被审计单位与某些交易对方间的交易在价格和条款方面明显与其他交易对方之间的价格和条款不同或显失公允，即可能导致被审计单位或交易对方明显从该交易中获得超出正常情况的利益。例如，被审计单位授予某些交易对方的信用期或信用额度明显异于其他交易对方，或交易对方的回款期明显异于授予的信用期，如在交易对方长期拖欠款项的情况下，被审计单位仍继续与其进行交易或交易对方的回款期明显短于授予的信用期等。

（二）未披露的关联方交易

1. 交易金额重大，或为被审计单位带来大额利润。

2. 交易发生频次较少且交易时间接近于资产负债表日，或集中于某一特定期间。

3. 交易价格、交付方式及付款条件、结算方式等交易条款与其他客户或供应商明显不同。例如，对其他供应商采用票据结算方式，而对某一新增供应商采用现金交易，或者采用多方债权债务抵销方式进行结算。

4. 付款人与销售合同、发票所显示的客户名称不一致，或收款人与采购合同、发票所显示的供应商名称不一致。

5. 与同一客户或供应商或其关联方同时发生销售和采购业务。
6. 交易规模和性质与交易对方的业务规模或业务能力明显不匹配。例如，被审计单位对外支付大额的咨询或专业服务费用，但交易对方明显不具备提供相关服务的能力。
7. 合同条款明显不符合商业惯例或形式要件不齐全。
8. 合同实际履行情况与合同条款明显不符。例如，未按约定日期发货或未按结算期付款；或商品发运目的地为关联方营业场所所在地，而非合同约定的交货地点。
9. 交易形成的款项长期以债权债务形式存在，购销货款久拖不结或存在金额重大且长期未结算的其他应收或应付款项，且长期未结算的理由不明确或不合理。
10. 交易对方在没有被审计单位帮助的情况下不具备物质基础或财务能力完成交易。
11. 为被审计单位提供担保或被审计单位为之提供担保。
12. 被审计单位收到或对外提供大额捐赠或债务豁免，但是相关捐赠或债务豁免没有合理的商业理由。
13. 被审计单位银行存款日记账显示存在定期或有规律的银行存款转入或转出交易，表明可能存在关联方之间的资金安排，例如资金集中管理协议或资金池安排等。
14. 被审计单位自其他实体或个人取得贷款，或向其他实体或个人提供贷款，特别是无息贷款。
15. 被审计单位通过贸易公司购置长期资产，并支付大额预付款项。
16. 其他明显不具有合理商业理由的交易。

综上，注册会计师在审计中需要对管理层可能未披露的关联方关系和交易保持警觉。通常情况下，相互独立的交易对方之间的具有合理商业理由的交易通常需要最大程度地满足交易双方各自的利益。因此，如果一项交易中，交易一方利益明显受损而另一方明显得利的话，则很可能表明交易双方之间不独立或交易理由不合理，注册会计师需要对此保持足够的职业怀疑。

五、在检查文件和记录以确定是否存在管理层和治理层未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易时，注册会计师可能认为有必要检查的文件和记录包括哪些？

答：为确定是否存在管理层和治理层未向注册会计师披露的关联方关

系或关联方交易，《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》要求注册会计师检查在实施审计程序时获取的银行和律师询证函回函、股东会和治理层会议纪要，以及其认为必要的其他记录和文件。

《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方 应用指南》第21段指出，在审计过程中，注册会计师可以检查某些可能提供有关关联方关系及其交易信息的记录或文件，例如：

1. 除了向银行和律师获取的询证函回函外，注册会计师自其他第三方取得的询证函回函。
2. 被审计单位的所得税纳税申报表。
3. 被审计单位提供给监管机构的信息。
4. 被审计单位的股东登记名册（用以识别主要股东）。
5. 管理层和治理层的利益冲突声明。
6. 被审计单位有关投资和养老金计划的记录。
7. 与关键管理层或治理层成员签订的合同和协议。
8. 超出被审计单位正常经营过程的重要合同和协议。
9. 被审计单位与专业顾问（例如税务或法律顾问）的往来函件和发票。
10. 被审计单位购买的人寿保险单。
11. 被审计单位在报告期内重新商定的重要合同。
12. 内部审计人员的报告。
13. 被审计单位向证券监管机构报送的文件（如招股说明书）。

除上述《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方 应用指南》第21段所提及的内容外，注册会计师根据其风险评估结果，以及对已获取的信息的评估，认为有必要进一步获取或检查的其他记录或文件可能还包括但不限于：

1. 被审计单位管理层会议纪要。
2. 被审计单位的网站主页、对外提供的宣传资料等。
3. 主要股东的股权架构以及股权沿革情况，特别是报告期内或邻近报告期末的股权变动情况（如可行）。
4. 主要客户、供应商等交易对方的工商登记信息（如适用）。
5. 控股股东或实际控制人的相关会议纪要（如必要且可行）。
6. 媒体报道或分析师报告等。

六、如果识别出可能表明存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系或交易的安排或信息，为确定相关情况是否能够证实关联方关系或关联

方交易的存在，注册会计师可以考虑实施哪些程序？

答：《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》第二十二条规定，如果识别出可能表明存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或交易的安排或信息，注册会计师应当确定相关情况是否能够证实关联方关系或关联方交易的存在。

1. 如果注册会计师认为必要且可行，可以考虑实施的程序包括：

（1）访谈被审计单位的控股股东、实际控制人、治理层以及关键管理人员等，必要时就访谈内容获取上述人员的书面确认或执行函证程序。

（2）以被审计单位控股股东、实际控制人、治理层以及关键管理人员为起点，通过互联网查询或第三方商业信息服务机构实施背景调查，用以识别与这些个人或机构有关联方关系或受其控制的实体，评估这些实体与被审计单位的关系。

如果认为必要且可行，注册会计师也可以考虑将上述第（1）、（2）项中的访谈和背景调查扩大至其他主要股东及其他相关人员。

（3）运用数据分析工具，设置特定分析条件对被审计单位的交易信息进行分析，识别是否存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系和交易，例如：

识别被审计单位与并非客户或供应商的实体之间的大额资金往来、在月初和月末发生的大额资金收付等；

识别交易规模、频率等明显异于被审计单位通常的交易规模或频率的事项，如交易异常频繁，或交易虽不频繁，但单次交易金额重大的事项；

识别在会计记录中首次出现的交易对方，检查其是否包含在管理层提供的当期新增客户或供应商名单中。

（4）亲自获取被审计单位的企业信用报告，关注企业信用报告内容的完整性，检查企业信用报告中显示的内容，包括对外担保等，是否已经完整包含在被审计单位管理层披露的信息中。

（5）检查被审计单位银行对账单中与疑似关联方的大额资金往来交易，关注对账单中是否存在异常的资金流动，关注资金或商业汇票往来是否以真实、合理的交易为基础。

（6）识别被审计单位银行对账单中与实际控制人、控股股东或高级管理人员的大额资金往来交易，关注是否存在异常的资金流动，关注资金往来是否以真实、合理的交易为基础。如果评估认为这些大额资金往来性质异常，注册会计师还可以要求实际控制人、控股股东或高级管理人员提

供其自身的银行对账单，并检查其中与被审计单位之间的资金往来。

（7）在获得被审计单位授权后，向为被审计单位提供过税务和咨询服务的有关人员询问其对关联方的了解。

（8）在获得被审计单位授权后，通过律师或其他调查机构获取被审计单位的诉讼信息，关注其中是否存在涉及由于被审计单位对外提供担保而引起的诉讼以及诉讼的内容、性质，评价相关对外担保是否涉及关联方，如果涉及关联方，关联方关系和交易是否已在财务报表中恰当披露。

2. 如果注册会计师识别出重大异常情况，使其对某些供应商、客户或其他交易对方是否为被审计单位关联方存有重大疑虑，注册会计师还可以考虑实施以下程序：

（1）针对交易对方实施背景调查，将其股东情况、注册时间、注册地址、办公地址、网站地址、邮箱域名、注册登记的联系人及其电话和邮箱等信息与被审计单位的相关信息进行比对；并将交易对方的法定代表人、董事、高级管理人员与被审计单位实际控制人、董事、监事、高级管理人员的名单进行比对，考虑交易对方的日常经营范围和规模是否与相关交易相匹配。

（2）查询交易对方在报告期内或邻近报告期末的股权架构的变动情况，在必要且可行的情况下，考虑是否需要逐级向上追溯至其实际控制人，将查询结果与被审计单位实际控制人、董事、监事、高级管理人员的名单进行比对。

（3）获取管理层提供的当期新增客户和供应商清单，考虑被审计单位与客户和供应商的首次交易时间是否与客户和供应商的注册成立时间重合或接近，以考虑客户和供应商是否仅为与被审计单位开展交易而设立，并考虑客户和供应商是否可能与被审计单位存在关联方关系。

（4）询问直接参与交易的基层员工，以了解相关交易的执行情况是否与被审计单位管理层提供的信息一致。

（5）实施函证和实地走访，包括观察交易对方的经营场所、货物进出情况，现场询问相关人员，以了解该交易对方与被审计单位的交易详情。例如，询问交易对方的业务人员，了解交易对方与被审计单位开展业务的商业理由，是否与被审计单位存在关联方关系，日常的主营业务、员工人数和规模等是否与被审计单位开展的业务相匹配等。

（6）利用其他专业人士或机构的工作，如反舞弊专家、信用调查机构或律师的协助。

如果识别出被审计单位存在将关联方注销或非关联化的情况，注册会计师需要关注被审计单位是否将关联方注销或非关联化之前的交易作为关

关联方交易进行披露；识别被审计单位将原关联方非关联化行为的动机及后续交易的真实性、公允性，以及被审计单位是否存在通过剥离亏损子公司或亏损项目增加利润的行为。

如果识别出被审计单位与控股股东及其控制的实体存在重大且异常的关联方交易，注册会计师需要考虑是否有必要扩大对关联方交易的审计范围，必要时可要求被审计单位及控股股东配合，以核查关联方的财务资料。需要说明的是，由于关联方之间很可能串通舞弊，隐瞒关联方关系或交易，注册会计师需要在整个审计过程中保持足够的职业怀疑，审慎评价管理层及关联方提供的解释以及获取的审计证据，并特别关注审计过程中取得的或注意到的任何存在不一致或相互矛盾的信息或证据。

七、如果识别出可能表明存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系或交易的安排或信息，注册会计师在实施程序后仍然无法确定是否存在关联方关系或关联方交易，在这种情况下，注册会计师应当如何应对？

答：由于关联方之间彼此并不独立，关联方关系及交易可能为管理层的串通舞弊、隐瞒或操纵舞弊行为提供更多的机会。因此，即使识别出可能表明存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系或交易的安排或信息，注册会计师在实施追加的程序后，仍然有可能无法确定是否确实存在关联方关系或关联方交易。

在这种情况下，注册会计师可以按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》和《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》的要求，将这一情况作为审计中的重大困难与治理层进行沟通，要求治理层提供进一步信息。通过该项沟通，还可以提醒治理层关注是否存在未披露的关联方关系和关联方交易。在与治理层沟通并获取其提供的进一步信息后，如果注册会计师仍然无法确定是否存在管理层故意不向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易，按照《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑》和《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》等相关准则的要求，注册会计师在审计过程中如果识别出舞弊或怀疑存在舞弊，应当考虑是否与被审计单位治理层及时沟通，并考虑征询法律意见，同时根据法律法规的要求，确定是否向监管机构报告重大舞弊。同时，注册会计师需要考虑这种情况对审计意见的影响。如果注册会计师认为无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，注册会计师应当

通过下列方式确定其影响：

1. 如果未发现的错报（如存在）可能对财务报表产生的影响重大，但不具有广泛性，注册会计师应当发表保留意见。

2. 如果未发现的错报（如存在）可能对财务报表产生的影响重大且具有广泛性，以至于发表保留意见不足以反映情况的严重性，注册会计师应当在可行时解除业务约定（除非法律法规禁止）；如果在出具审计报告之前解除业务约定被禁止或不可行，应当发表无法表示意见。

中国注册会计师审计准则问题解答第 7 号

——会计分录测试

(2014 年 12 月 31 日制定)

管理层通常有能力通过凌驾于控制之上的方式操纵会计记录并编制虚假财务报表。所有被审计单位都存在管理层凌驾于控制之上的风险，这种风险属于由于舞弊导致的重大错报风险，因而也是一种特别风险。《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》要求注册会计师无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，都应当设计和实施审计程序，以测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当。本问题解答旨在指导注册会计师按照审计准则的要求设计和实施相关审计程序。

一、什么是会计分录测试？为什么需要专门实施会计分录测试？

答：会计分录测试，是指注册会计师针对被审计单位日常会计核算过程中作出的会计分录，以及编制财务报表过程中作出的其他调整实施的测试。

会计分录测试的目的，是为了应对被审计单位管理层凌驾于控制之上的风险。管理层在被审计单位处于实施舞弊的独特地位，通常有能力通过凌驾于控制之上的方式操纵会计记录并编制虚假财务报表，而这些被凌驾的控制却看似有效运行。因此，注册会计师需要专门针对这一风险设计和实施审计程序。

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第三十三条规定：“无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，注册会计师都应当设计和实施审计程序，用以：（1）测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当；（2）复核会计估计是否存在偏向，并评价产生这种偏向的环境是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险；（3）对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审

计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易，评价其商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。”其中，“测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当”，即为本问题解答所讨论的会计分录测试。

在所有财务报表审计业务中，注册会计师都需要专门针对管理层凌驾于控制之上的风险设计和实施会计分录测试。这是因为，虽然管理层凌驾于控制之上的风险水平因被审计单位而异，但所有被审计单位都存在这种风险。例如，管理层可能通过作出不恰当的会计分录或未经授权的会计分录来操纵财务报表。这种操纵行为可能发生在整个会计期间或期末，或由管理层对财务报表金额作出调整，而该调整未在会计分录中反映（如合并调整和重分类调整）。了解管理层利用虚假会计分录和其他调整实施舞弊的常用手段，有助于注册会计师更加有针对性地实施审计程序。

二、基于会计分录测试的目的，注册会计师可以将被审计单位的会计分录和其他调整分为哪些类型？

答：会计分录测试的对象是与被审计财务报表相关的所有会计分录和其他调整，包括编制合并报表时作出的调整分录和抵销分录。会计分录和其他调整的类型不同，其固有风险和受被审计单位内部控制影响的程度不同，因而具有不同程度的重大错报风险。对会计分录和其他调整进行恰当地分类，有助于注册会计师选取重大错报风险较高的会计分录和其他调整进行测试，从而提高会计分录测试的效率。

基于会计分录测试的目的，注册会计师可将被审计单位的会计分录和其他调整分为下列三种类型：

（1）标准会计分录。此类会计分录用于记录被审计单位的日常经营活动或经常性的会计估计，通常是由会计人员作出或会计系统自动生成的，受信息系统一般控制和其他系统性控制的影响。

（2）非标准会计分录。此类会计分录用于记录被审计单位日常经营活动之外的事项或异常交易，可能包括特殊资产减值准备的计提、期末调整分录等。非标准会计分录可能具有较高的重大错报风险，因为此类分录通常容易被管理层用来操纵利润，并且可能涉及任何报表项目。

（3）其他调整。其他调整包括为编制合并财务报表而作出的调整分录和抵销分录、通常不作为正式的会计分录反映的重分类调整等，其他调整可能不受被审计单位内部控制的影响。

三、注册会计师如何设计和实施会计分录测试？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第三十四条的规定，注册会计师在设计和实施审计程序，以测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当时，应当：

（1）向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动；

（2）选择在报告期末作出的会计分录和其他调整；

（3）考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

会计分录测试通常可包括下列步骤：

（1）了解被审计单位的财务报告流程，以及针对会计分录和其他调整已实施的内部控制，必要时，测试相关控制的运行有效性；

（2）确定待测试会计分录和其他调整的总体，并测试总体的完整性；

（3）从总体中选取待测试的会计分录及其他调整；

（4）测试选取的会计分录及其他调整，并记录测试结果。

需要指出的是，在实施会计分录测试时，注册会计师可能需要分析大量的会计分录，采用计算机辅助审计技术或电子表格（如 Excel），可以显著提高会计分录测试的效率和效果。注册会计师通常可以考虑要求被审计单位提供所需要的电子数据，如果能够以标准的格式导出、验证并传输所需要的会计分录数据，则可以进一步提高会计分录测试的效率和效果。

四、被审计单位的内部控制系统中针对会计分录和其他调整通常存在哪些控制措施？

答：在被审计单位的内部控制系统中，针对会计分录和其他调整，通常包括下列类型的控制措施：

（1）针对会计分录和其他调整的授权、过账、审核、核对等方面设置职责分离；

（2）在会计系统中设置系统访问权限，用以控制会计分录的记录权和审批权；

（3）用以防止并发现虚假会计分录或未经授权的更改的控制措施；

（4）由管理层、治理层或其他适当人员对会计分录记录和过入总账以及在编制财务报表过程中作出其他调整的过程进行监督；

（5）由被审计单位的内部审计人员（如有）定期测试控制运行的有

效性。

注册会计师了解被审计单位针对会计分录和其他调整已实施的控制，有助于其确定会计分录测试的性质、时间安排和范围。

五、注册会计师在确定待测试会计分录和其他调整的总体并测试总体的完整性时需要考虑哪些因素？

答：注册会计师在测试会计分录和其他调整时，首先需要确定待测试会计分录和其他调整的总体，然后针对该总体实施完整性测试。

注册会计师在确定待测试会计分录和其他调整的总体时，需要根据风险评估结果，并运用职业判断。虚假会计分录和其他调整通常在报告期末作出，因此，审计准则要求注册会计师选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试。然而，由于舞弊导致的财务报表重大错报可能发生于整个会计期间，并且舞弊者可能运用各种方式隐瞒舞弊行为，因此，审计准则要求注册会计师考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

注册会计师考虑下列情况，可能有助于其确定待测试会计分录和其他调整的总体：

（1）某些会计分录和其他调整可能并不过入被审计单位的总账，因此，注册会计师需要全面了解各总账账户，以及各明细账户与被审计财务报表项目之间的对应关系。

（2）注册会计师可以结合对被审计单位财务报告流程以及被审计单位针对会计分录和其他调整实施的控制的了解，来确定待测试会计分录和其他调整的总体。在这一过程中，注册会计师可以了解会计分录和其他调整的来源和特征，例如，会计分录是由会计信息系统自动生成的，还是以手工方式生成的。

（3）以手工方式生成的会计分录或其他调整通常于月末、季末或年末作出，主要用于记录会计调整或会计估计，或者用于编制合并财务报表。

（4）对于以手工方式生成的会计分录或其他调整，特别是在期末用于记录会计调整或会计估计，或者用于编制合并财务报表的调整分录，注册会计师可以了解这些分录的编制者、所需要的审批，以及这些分录以何种方式得以记录（例如，这些分录是以电子形式记录的，没有实物证据，还是以纸质形式记录的）。

确定待测试会计分录和其他调整的总体后，注册会计师需要针对该总体实施审计程序，以确定总体的完整性。注册会计师在设计和实施完整性

测试时，需要考虑由于舞弊导致的财务报表重大错报风险，以及对被审计单位财务报告流程的了解。

以下是一套完整性测试的例子（假设注册会计师选择测试整个会计期间的会计分录和其他调整）：

（1）从被审计单位会计信息系统中导出所有待测试会计分录和其他调整；

（2）加计从会计信息系统中导出的所有会计分录和其他调整中的本期发生额，与科目余额表（包括期初余额、本期借方累计发生额、本期贷方累计发生额、期末余额）中的各科目本期发生额核对相符；

（3）将系统生成的重要账户余额与明细账和总账及科目余额表中的余额核对，测试计算准确性；

（4）检查所有结账后作出的与本期财务报表有关的会计分录和其他调整，测试其完整性；

（5）将总账与财务报表核对，以检查是否存在其他调整。

六、注册会计师在选取并测试会计分录和其他调整时需要考虑哪些因素？

答：注册会计师在选取待测试会计分录和其他调整，并针对已选取的项目确定适当的测试方法时，可以考虑下列因素：

1. 对由于舞弊导致的重大错报风险的评估。注册会计师识别出的舞弊风险因素和在评估由于舞弊导致的重大错报风险过程中获取的其他信息，可能有助于注册会计师识别需要测试的特定类别的会计分录和其他调整。

2. 对会计分录和其他调整已实施的控制。在注册会计师已经测试了这些控制运行的有效性的前提下，针对会计分录和其他调整的编制和过账所实施的有效控制，可以缩小所需实施的实质性程序的范围。但应注意的是，注册会计师需要充分考虑管理层凌驾于控制之上的风险。

3. 被审计单位的财务报告过程以及所能获取的证据的性质。在很多被审计单位中，交易的日常处理同时涉及人工和自动化的步骤和程序。类似地，会计分录和其他调整的处理过程也可能同时涉及人工和自动化的程序和控制。当信息技术应用于财务报告过程时，会计分录和其他调整可能仅以电子形式存在。

4. 虚假会计分录或其他调整的特征。不恰当的会计分录或其他调整通常具有一定的识别特征。这类特征可能包括：

（1）分录涉及不相关、异常或很少使用的账户；

- （2）分录由平时不负责作出会计分录的人员作出；
- （3）分录在期末或结账过程中作出，且没有或只有很少的解释或描述；
- （4）分录在编制财务报表之前或编制过程中作出且没有科目代码；
- （5）分录金额为约整数或尾数一致。

5. 账户的性质和复杂程度。不恰当的会计分录或其他调整可能体现在以下账户中：

- （1）包含复杂或性质异常的交易账户；
- （2）包含重大估计及期末调整的账户；
- （3）过去易于发生错报的账户；
- （4）未及时调节的账户，或含有尚未调节差异的账户；
- （5）包含集团内部不同公司间交易的账户；
- （6）其他虽不具备上述特征但与已识别的由于舞弊导致的重大错报风险相关的账户。在审计拥有多个组成部分的被审计单位时，注册会计师需考虑从不同的组成部分选取会计分录进行测试。

6. 在日常经营活动之外处理的会计分录或其他调整。针对非标准会计分录实施的控制的水平与针对为记录日常交易（如每月的销售、采购及现金支出）所作出的分录实施的控制的水平可能不同。

此外，由于会计分录测试的主要目的是应对管理层凌驾于内部控制之上的风险，因此，注册会计师在选取并测试会计分录和其他调整时增加不可预见性非常重要。

中国注册会计师审计准则问题解答第 8 号

——重要性及评价错报

(2014 年 12 月 31 日制定)

重要性概念的运用贯穿于整个审计过程。根据《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性》的要求，在计划审计工作时，注册会计师需要对重要性作出判断，以便为确定风险评估程序的性质、时间安排和范围，识别和评估重大错报风险以及确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围提供基础。在评价识别出的错报对审计的影响，以及未更正错报对财务报表的影响时，注册会计师需要根据《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》的要求运用重要性概念。本问题解答旨在指导注册会计师按照审计准则的要求，运用职业判断，合理确定重要性，在审计过程中适当运用，并恰当评价未更正错报对财务报表的影响。本问题解答中包含的基准和百分比均为举例，并非规定。注册会计师需要根据被审计单位和审计业务的具体情况，运用职业判断作出适当的选择和调整。

一、在确定财务报表整体重要性时如何选取基准和百分比？

答：注册会计师在制定总体审计策略时，应当确定财务报表整体的重要性。注册会计师通常先选定一个基准，再乘以某一百分比作为财务报表整体的重要性。确定重要性，包括选择符合具体情况的适当基准和百分比，是注册会计师运用职业判断的结果。

(一) 适当的基准

《〈中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性〉应用指南》第 3 段至第 5 段，针对确定财务报表整体重要性时对基准的运用提供了详细的指引，要求注册会计师站在财务报表使用者的角度，充分考虑被审计单位的性质、所处的生命周期阶段以及所处行业和经济环境等因素，选用如资产、负债、所有者权益、收入、利润或费用等财务报表要素，或报表使用者特别关注的项目作为适当的基准。

以下举例说明一些实务中较为常用的基准：

被审计单位的情况	可能选择的基准
1. 企业的盈利水平保持稳定	经常性业务的税前利润
2. 企业近年来经营状况大幅度波动，盈利和亏损交替发生，或者由正常盈利变为微利或微亏，或者本年度税前利润因情况变化而出现意外增加或减少	过去三到五年经常性业务的平均税前利润或亏损（取绝对值），或其他基准，例如营业收入
3. 企业为新设企业，处于开办期，尚未开始经营，目前正在建造厂房及购买机器设备	总资产
4. 企业处于新兴行业，目前侧重于抢占市场份额、扩大企业知名度和影响力	营业收入
5. 为某开放式基金，致力于优化投资组合、提高基金净值、为基金持有人创造投资价值	净资产
6. 为某国际企业集团设立的研发中心，主要为集团下属各企业提供研发服务，并以成本加成的方式向相关企业收取费用	成本与营业费用总额
7. 为公益性质的基金会	捐赠收入或捐赠支出总额

在通常情况下，对于以营利为目的的企业，利润可能是大多数财务报表使用者最为关注的财务指标，因此，注册会计师可能考虑选取经常性业务的税前利润作为基准。但是在某些情况下，例如企业处于微利或微亏状态时，采用经常性业务的税前利润为基准确定重要性可能影响审计的效率和效果。注册会计师可以考虑采用以下方法确定基准：

（1）如果微利或微亏状态是由宏观经济环境的波动或企业自身经营的周期性所导致，可以考虑采用过去三到五年经常性业务的平均税前利润作为基准；

（2）采用财务报表使用者关注的其他财务指标作为基准，如营业收入、总资产等。

注册会计师为被审计单位选择的基准在各年度中通常会保持稳定，但是并非必须保持一贯不变。注册会计师可以根据经济形势、行业状况和被审计单位具体情况的变化对采用的基准作出调整。例如，对于处在新设立阶段的被审计单位可能采用总资产作为基准，对于处在成长期的被审计单位可能采用营业收入作为基准，对于进入经营成熟期的被审计单位可能采用经常性业务的税前利润作为基准。

（二）百分比

为选定的基准确定百分比需要运用职业判断。百分比和选定的基准之间存在一定的联系，如经常性业务的税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比要高。例如，对以营利为目的的制造业企业，注册会计师可能认为经常性业务税前利润的 5% 是适当的；对非营利组织，注册会计师可能认为收入总额或费用总额的 1% 是适当的。百分比无论是高一些还是低一些，只要符合具体情况，都是适当的。

在确定百分比时，除了考虑被审计单位是否为上市公司或公众利益实体外，其他因素也会影响注册会计师对百分比的选择，这些因素包括但不限于：

- （1）财务报表是否分发给广大范围的使用者；
- （2）被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资（如债券或银行贷款）；
- （3）财务报表使用者是否对基准数据特别敏感（如特殊目的财务报表的使用者）。

注册会计师应当在审计工作底稿中充分记录在选定基准和百分比时所考虑的因素，作为支持其作出的职业判断的依据。

二、如何确定实际执行的重要性？

答：实际执行的重要性，是指注册会计师确定的低于财务报表整体重要性的一个或多个金额，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平。

确定实际执行的重要性并非简单机械的计算，需要注册会计师运用职业判断，并考虑下列因素的影响：（1）对被审计单位的了解；（2）前期审计工作中识别出的错报的性质和范围；（3）根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期。

对实际执行的重要性的运用体现在计划和执行审计工作阶段，实际执行的重要性直接影响注册会计师的审计工作量及需要获取的审计证据。对于审计风险较高的审计项目，需要确定较低的实际执行的重要性。

如果存在下列情况，注册会计师可能考虑选择较低的百分比来确定实际执行的重要性：

- （1）首次接受委托的审计项目；
- （2）连续审计项目，以前年度审计调整较多；
- （3）项目总体风险较高，例如处于高风险行业、管理层能力欠缺、面临较大市场竞争压力或业绩压力等；

（4）存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。

如果存在下列情况，注册会计师可能考虑选择较高的百分比来确定实际执行的重要性：

（1）连续审计项目，以前年度审计调整较少；

（2）项目总体风险为低到中等，例如处于非高风险行业、管理层有足够能力、面临较低的业绩压力等；

（3）以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。

审计准则要求注册会计师确定低于财务报表整体重要性的一个或多个金额作为实际执行的重要性，注册会计师无需通过将财务报表整体的重要性平均分配或按比例分配至各个报表项目的方法来确定实际执行的重要性，而是根据对报表项目的风险评估结果，确定如何确定一个或多个实际执行的重要性。例如，根据以前期间的审计经验和本期审计计划阶段的风险评估结果，注册会计师认为可以以财务报表整体重要性的75%作为大多数报表项目的实际执行的重要性；与营业收入项目相关的内部控制存在控制缺陷，而且以前年度审计中存在审计调整，因此考虑以财务报表整体重要性的50%作为营业收入项目的实际执行的重要性，从而有针对性的对高风险领域执行更多的审计工作。

注册会计师应当在审计工作底稿中充分记录在确定实际执行的重要性时所作出的职业判断的依据。

三、如何确定明显微小错报的临界值？

答：《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》第六条规定，注册会计师应当累积审计过程中识别出的错报，除非错报明显微小。《〈中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报〉应用指南》第2段指出，注册会计师可能将低于某一金额的错报界定为明显微小的错报，对这类错报不需要累积，因为注册会计师认为这些错报的汇总数明显不会对财务报表产生重大影响。“明显微小”不等同于“不重大”。明显微小错报金额的数量级，与按照《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的重大性》确定的重要性的数量级相比，应当是明显不同的（明显微小错报金额的数量级更小）。这些明显微小的错报，无论单独或者汇总起来，无论从规模、性质或其发生的环境来看都是明显微不足道的。为了确定审计中发现的错报哪些需要累积，哪些不需要累积，注册会计师需要在制定审计计划时预先设定明显微小错报的临界值。

确定该临界值需要注册会计师运用职业判断。在确定明显微小错报的临界值时，注册会计师可能考虑以下因素：

（1）以前年度审计中识别出的错报（包括已更正和未更正错报）的数量和金额；

（2）重大错报风险的评估结果；

（3）被审计单位治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望；

（4）被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投资者的期望。

注册会计师对上述因素的考虑，实际上是在确定审计过程中对错报的过滤程度。注册会计师的目标是要确保不累积的错报（即低于临界值的错报）连同累积的未更正错报不会汇总成为重大错报。如果注册会计师预期被审计单位存在数量较多、金额较小的错报，可能考虑采用较低的临界值，以避免大量低于临界值的错报积少成多构成重大错报。如果注册会计师预期被审计单位错报数量较少，则可能采用较高的临界值。

注册会计师可能将明显微小错报的临界值确定为财务报表整体重要性的3%至5%，也可能低一些或高一些，但通常不超过财务报表整体重要性的10%，除非注册会计师认为有必要单独为重分类错报确定一个更高的临界值。如果注册会计师不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的。

注册会计师应当在审计工作底稿中充分记录在确定明显微小错报的临界值时所作出的职业判断的依据。

四、如何在审计中运用实际执行的重要性？

答：实际执行的重要性在审计中的作用主要体现在以下几个方面：

1. 注册会计师在计划审计工作时可能根据实际执行的重要性确定需要对哪些类型的交易、账户余额和披露实施进一步审计程序，即通常选取金额超过实际执行的重要性的财务报表项目，因为这些财务报表项目有可能导致财务报表出现重大错报。但是，这不代表注册会计师可以对所有金额低于实际执行的重要性的财务报表项目不实施进一步审计程序，这主要出于以下考虑：

（1）单个金额低于实际执行的重要性的财务报表项目汇总起来可能金额重大（可能远远超过财务报表整体的重要性），注册会计师需要考虑汇总后的潜在错报风险；

（2）对于存在低估风险的财务报表项目，不能仅仅因为其金额低于

实际执行的重要性而不实施进一步审计程序；

（3）对于识别出存在舞弊风险的财务报表项目，不能因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序。

2. 运用实际执行的重要性确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。例如，在实施实质性分析程序时，注册会计师确定的已记录金额与预期值之间的可接受差异额通常不超过实际执行的重要性；在运用审计抽样实施细节测试时，注册会计师可以将可容忍错报的金额设定为等于或低于实际执行的重要性。

五、如何对未更正错报进行定量和定性的评价？

答：《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》第十二条规定，注册会计师应当确定未更正错报单独或汇总起来是否重大。在确定时，注册会计师应当考虑：（1）相对特定类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体而言，错报的金额和性质以及错报发生的特定环境；（2）与以前期间相关的未更正错报对相关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响。

注册会计师在评价未更正错报是否重大时，除考虑未更正错报单独或连同其他未更正错报是否超过财务报表整体的重要性（即定量因素）外，还要考虑错报性质以及错报发生的特定环境（即定性因素），并综合评价没有对未更正错报作出调整的财务报表整体是否仍然能够实现公允反映。

确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估。例如，注册会计师识别出某项应付账款误计入其他应付款的错报，金额超过财务报表整体的重要性。由于该错报不影响经营业绩和关键财务指标，注册会计师认为该项错报不重大。再如，被审计单位没有及时将资产负债表日已达到可使用状态的在建工程转入固定资产，金额超过财务报表整体的重要性，相关折旧金额较小。注册会计师在考虑相关定性因素之后，认为该错报对固定资产账户余额及财务报表整体均不产生重大影响，认为该项错报不是重大错报。

在某些情况下，即使某些错报低于财务报表整体的重要性，但因与这些错报相关的某些情况，在将其单独或连同在审计过程中累积的其他错报一并考虑时，注册会计师也可能将这些错报评价为重大错报。例如，某项错报的金额虽然低于财务报表整体的重要性，但对被审计单位的盈亏状况有决定性的影响，注册会计师应认为该项错报是重大错报。注册会计师可以根据《〈中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报〉应用指南》第16段中所列举的情况进行相应的定性分析。

中国注册会计师审计准则问题解答第 9 号

——项目质量控制复核

(2014 年 12 月 31 日制定)

有效的项目质量控制复核对于保证和提高审计工作质量尤为重要。中国注册会计师审计准则要求会计师事务所制定政策和程序，对相关审计业务实施项目质量控制复核，以客观评价项目组作出的重大判断以及在出具审计报告时得出的结论。本问题解答旨在提醒和帮助会计师事务所建立健全项目质量控制复核制度，切实履行持续改进审计工作质量的责任。

一、哪些项目需要考虑实施项目质量控制复核？

答：（一）与审计准则相关的考虑

《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》要求会计师事务所对上市实体财务报表审计以及确定需要实施项目质量控制复核的其他审计业务，实施项目质量控制复核。

由于被审计单位情况不同，会计师事务所确定的需要实施项目质量控制复核的其他审计业务也不同。会计师事务所需要建立评价标准，以评价上市实体财务报表审计之外的哪些其他审计业务需要实施项目质量控制复核。评价标准可能包括法律法规的特别要求、项目的性质、识别出的异常情况 & 风险程度等。会计师事务所在设计指标，帮助注册会计师运用职业判断识别高风险审计项目时，通常考虑的因素举例如下：

（1）被审计单位首次公开发行股票或债券；

（2）被审计单位是提供金融服务的实体，例如银行、证券公司、保险公司；

（3）被审计单位因其规模、复杂性或涉及公众利益的程度而显得十分重要，拥有广泛的利益相关者。

《〈中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制〉应用指南》指出，即使在业务开始时认为不需要实施项目质量控制复核，项目合伙人也要关注情况的变化，以识别有必要实施项目质量控制复核的情形。

（二）与职业道德守则相关的考虑

《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》规定，审计项目组的其他合伙人与属于公众利益实体的被审计单位之间长期存在业务关系，将因密切关系和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，并在必要时实施独立的质量控制复核等防范措施，消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

《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》还规定，如果会计师事务所连续两年从某一属于公众利益实体的被审计单位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被审计单位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：

（1）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（简称发表审计意见前复核）；

（2）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（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。

二、对项目质量控制复核的范围有何考虑？

答：（一）审计准则的相关要求

《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》要求项目质量控制复核人员在评价项目组作出的重大判断以及编制审计报告得出的结论时，涉及下列内容：

（1）与项目合伙人讨论重大事项；

（2）复核财务报表和拟出具的审计报告；

（3）复核选取的与项目组作出的重大判断和得出的结论相关的审计工作底稿；

（4）评价在编制审计报告时得出的结论，并考虑拟出具审计报告的恰当性。

同时，对于上市实体财务报表审计，《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》还要求项目质量控制复核人员在实施项目质量控制复核时考虑：

- （1）项目组就具体审计业务对会计师事务所独立性作出的评价；
- （2）项目组是否已就涉及意见分歧的事项，或者其他疑难问题或争议事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论；
- （3）选取的用于复核的审计工作底稿，是否反映项目组针对重大判断执行的工作，以及是否支持得出的结论。

（二）实务中的一些考虑

项目质量控制复核的范围可能取决于业务的复杂程度、被审计单位是否为上市实体以及出具不恰当报告的风险等因素，这需要项目质量控制复核人员基于事实和环境作出职业判断，并可视需要对项目质量控制复核程序进行扩展。项目质量控制复核可能考虑的事项举例如下：

- （1）对项目组独立性的评价；
- （2）特别风险的评估和应对；
- （3）确定重要性时作出的重大判断；
- （4）制定集团审计策略时作出的重大判断；
- （5）对持续经营的评估是否适当；
- （6）监管机构发现的重要事项是否已得到恰当解决；
- （7）是否已进行恰当咨询，咨询的结论是否已得到适当执行，并充分记录；
- （8）已更正错报和未更正错报；
- （9）项目组与治理层的沟通事项（特别是与独立性相关的事项），以及项目组与监管机构的沟通事项。

三、如何从机制上为项目质量控制复核提供保证？

答：会计师事务所建立相应机制，为实现项目质量控制复核工作的预期目标提供保证。可能考虑的因素包括：

- （1）在会计师事务所内部将项目质量控制复核作为质量控制架构的一个关键因素进行传达，培育重视和乐于接受项目质量控制复核的文化，有助于项目质量控制复核工作的有效开展；
- （2）制定政策和程序，以明确项目质量控制复核的性质、时间安排和范围，确保在项目的适当阶段及时实施项目质量控制复核；
- （3）委任适当人员实施项目质量控制复核，项目合伙人对项目质量

控制复核人员在整个业务过程中的必要参与予以适当提醒；

（4）明确项目质量控制复核工作中意见分歧的解决路径；

（5）会计师事务所所在审计质量政策中包括以下方面：

项目质量控制复核的目的和价值；

在整个审计过程中及时实施项目质量控制复核的重要性；

在不损害项目质量控制复核人员客观性的情况下，项目组与项目质量控制复核人员就重大事项进行讨论；

项目合伙人有责任为项目质量控制复核预留足够的时间预算；

（6）会计师事务所对项目质量控制复核工作开展的有效性进行持续评估和改进。

四、对项目质量控制复核人员的委任有何考虑？

答：会计师事务所应当制定政策和程序，解决项目质量控制复核人员的委任问题，明确项目质量控制复核人员的资格要求。会计师事务所需要考虑下列方面：

（1）项目质量控制复核人员的客观性。会计师事务所需要制定政策和程序，以保证项目质量控制复核人员的客观性。例如，项目质量控制复核人员由会计师事务所统一委派，在复核期间不以其他方式参与该项目、不代替项目组进行决策，不存在可能损害项目质量控制复核人员客观性的其他情形。

在执行审计过程中，项目合伙人可以向项目质量控制复核人员咨询。项目合伙人咨询项目质量控制复核人员后作出的判断，可以为项目质量控制复核人员所接受，从而可以避免在审计工作的后期出现意见分歧，这并不妨碍项目质量控制复核人员履行职责。

当咨询所涉及问题的性质和范围十分重大时，除非项目组和项目质量控制复核人员都能谨慎从事，以使项目质量控制复核人员保持客观性，否则项目质量控制复核人员的客观性可能受到损害。如果项目质量控制复核人员不能保持客观性，会计师事务所需要委派内部其他人员或具有适当资格的外部人员，担任项目质量控制复核人员或为该项审计业务提供咨询。

（2）项目质量控制复核人员的权威性。项目质量控制复核人员需要具备履行职责所需的充分、适当的技术专长、经验和权限。特别是，项目质量控制复核人员履行职责，不应受到项目合伙人职级的影响。对于项目合伙人在会计师事务所中担任高级领导职务的，要注意避免项目质量控制复核人员的客观性受到损害。项目质量控制复核人员需要具备质疑项目合

伙人所需的适当资历（经验、能力），以便能够切实履行复核职责。

（3）项目质量控制复核人员所能承担的总体复核工作量。当一名复核人员在一定时间内承担过多的项目质量控制复核任务时，可能对实现项目质量控制复核目标产生不利影响，会计师事务所相关政策和程序需要对此予以考虑。

（4）对属于公众利益实体的被审计单位的特别要求。《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》规定，如果被审计单位属于公众利益实体，相关关键审计合伙人任职时间不得超过五年，在任期结束后的两年内，不得为该被审计单位的审计业务实施质量控制复核。

五、对项目质量控制复核中的意见分歧有何考虑？

答：会计师事务所需要建立处理意见分歧的政策和程序，以应对项目质量控制复核人员与项目组之间可能出现的意见分歧。在项目组与项目质量控制复核人员的意见分歧得以解决前，不得出具审计报告。

解决意见分歧的有效程序，能够促进在审计工作的较早阶段识别出意见分歧，为拟采取的后续步骤提供明确指导，并要求对意见分歧的解决情况和形成结论的执行情况进行记录。

在通过内部咨询解决意见分歧时，按照内部咨询体系规定的流程和级次进行咨询。解决意见分歧的程序还可能包括向其他会计师事务所、职业团体或监管机构咨询。

六、对改进项目质量控制复核的具体措施有何考虑？

答：会计师事务所可以考虑：

（1）开发广泛应用的项目质量控制复核培训课程，使项目质量控制复核人员在如何履行职责方面接受充分培训，并使项目组了解项目质量控制复核人员如何履行职责及其对项目组的期望，以及在项目质量控制复核过程中咨询的可能类型；

（2）根据会计师事务所的相关政策和程序，对项目质量控制复核人员的工作进行考核；

（3）定期召开项目质量控制复核人员会议，讨论如何加强复核工作，并在设计培训课程及相关政策和程序时考虑相关意见和建议；

（4）汇编形成项目质量控制复核问题案例，以帮助项目质量控制复核人员向项目组提出适合具体情况的问题，评价项目组在具体业务中作出的重大判断和结论。

中国注册会计师审计准则问题解答第 10 号

——集团财务报表审计

(2014 年 12 月 31 日制定)

《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》规范了注册会计师执行集团审计时的特殊考虑，特别是涉及组成部分注册会计师的特殊考虑。本问题解答针对与集团财务报表审计有关的实务问题提供进一步的指引，以协助注册会计师按照审计准则的相关要求恰当执行集团财务报表审计业务。

一、如何识别重要组成部分？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》第十八条的规定，重要组成部分，是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：

(1) 单个组成部分对集团具有财务重大性；

(2) 由于单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(一) 单个组成部分对集团具有财务重大性

一般情况下，在判断单个组成部分是否对集团具有财务重大性时，集团项目组可以将选定的基准乘以某一百分比。确定基准和应用于该基准的百分比属于职业判断。根据集团的性质和具体情况，适当的基准可能包括集团资产、负债、现金流量、利润总额或营业收入。例如，集团项目组可能认为超过选定基准 15% 的组成部分是重要组成部分。然而，较高或较低的百分比也可能是适合具体情况的。

在选取基准以确定单个组成部分是否对集团具有财务重大性时，实务中通常的做法可能有：

(1) 使用在确定集团财务报表整体重要性时所使用的基准作为衡量的基准。

(2) 使用其他的基准作为衡量的基准。例如，集团项目组使用税前利润作为设定集团财务报表整体重要性的基准，但对于亏损的组成部分，

选择其他的基准，如营业收入、亏损额绝对值、资产总额等可能更加合适。

（3）使用两个或两个以上的基准来综合衡量。例如，如果某些组成部分收入极高但利润率极低，或者某些组成部分是收益不稳定的新成立主体，集团项目组可以采用两个基准来识别单个组成部分是否具有财务重大性。在这种情况下，集团项目组可对所有组成部分应用两个基准，一个是税前利润，另一个是收入，并将符合任何一个基准的百分比的组成部分识别为重要组成部分。

（4）集团项目组选定的基准可以考虑使用内部交易抵销后的结果。但在实务中可能存在一种情形，当某一组成部分的内部销售交易比重较大时，采用内部交易抵销后的营业收入作为确定其财务重大性的基准可能不再恰当，此时选择其他指标，如资产总额等，可能更加合适。

（二）由于单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险

当单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险时，集团项目组也可能将其识别为重要组成部分。

在识别哪些组成部分可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险时，需要运用职业判断。集团项目组可以考虑的因素包括但不限于：

（1）集团中从事特殊行业的组成部分，例如某个工业制造集团中专门从事资金管理和金融服务的财务公司，该组成部分的金融业务可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

（2）当某一单个组成部分的某类交易、账户余额或披露超过集团财务报表整体重要性，或其性质和金额不符合集团项目组的预期时，集团项目组可能需要考虑该组成部分是否存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

（3）当某一单个组成部分从事与集团其他同类组成部分不同的交易时，例如在集团的多家贸易公司中，某一贸易公司因从事出口贸易而拥有大量外币，该公司为了规避外汇风险而从事外汇掉期交易，虽然对集团并不具有财务重大性，但仍可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

（4）当某一单个组成部分的财务信息涉及重大会计估计和判断时，例如组成部分管理层对固定资产剩余使用年限的估计变更使得固定资产折旧额发生重大变动，该会计估计变更可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

（5）当某一单个组成部分的经营模式、业务流程、计算机信息技术系统、内部控制及关键管理人员发生重大变化时，这些变化可能存在使集

团财务报表发生重大错报的特别风险。

（6）以前年度审计过程中发现的存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险的组成部分。

（7）新收购的组成部分。

（8）由于被监管部门特别关注而被视为重要的组成部分。

二、如何确定对组成部分财务信息拟执行工作的类型？

答：对于组成部分财务信息，集团项目组应当确定由其亲自执行或由组成部分注册会计师代为执行的相关工作的类型。

工作类型包括财务信息审计、特定项目审计、特定审计程序、财务信息审阅、集团层面分析程序。

组成部分的性质		工作类型	
重要组成部分	具有财务重大性	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
	可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
		针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计	特定项目审计
		针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序	特定审计程序
不重要组成部分		在集团层面实施分析程序	集团分析程序

在下列两种情形下，选择某些不重要的组成部分执行相关工作：

（1）集团项目组在执行完所有相关工作后，认为执行的工作不能获取形成集团审计意见所需的充分、适当的审计证据；

（2）集团只包括不重要的组成部分，如果仅测试集团层面控制，并对组成部分财务信息实施分析程序，集团项目组通常不太可能获取形成集团审计意见所需的充分、适当的审计证据。

对于选择的不重要组成部分（集团项目组应当在一段时间之后更换所选择的组成部分）	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
	对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计	特定项目审计
	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审阅	财务信息审阅
	实施特定程序	特定审计程序

集团项目组确定选择多少组成部分、选择哪些组成部分以及对所选择的每个组成部分财务信息执行工作的类型，可能受下列因素的影响：

- （1）预期就重要组成部分财务信息获取审计证据的程度；
- （2）组成部分是新设立的还是收购的；
- （3）组成部分是否发生重大变化；
- （4）内部审计是否对组成部分执行了工作，以及内部审计工作对集团审计的影响；
- （5）组成部分是否应用相同的系统和程序；
- （6）集团层面控制运行的有效性；
- （7）通过在集团层面实施分析程序识别出的异常波动；
- （8）与同类其他组成部分相比，某组成部分是否对集团具有财务重大性，或可能导致风险；
- （9）是否因法律法规要求或其他原因需要对组成部分执行审计。

三、在集团层面汇总和评价错报时需要考虑哪些事项？

答：汇总和评价错报是集团项目组对集团财务报表形成审计意见时的一个关键步骤。

《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》规定集团项目组应当要求组成部分注册会计师与其沟通组成部分财务信息中未更正错报清单（清单不必包括低于集团项目组通报的临界值且明显微小的错报）。

集团项目组累积各个组成部分的错报，汇总编制集团错报汇总表。集团项目组在编制集团错报汇总表时通常考虑以下事项：

- （1）根据组成部分注册会计师的备忘录或所执行工作的报告，分析其所执行工作的结果，判断是否存在可能影响集团错报汇总表的事项；

（2）判断某一组成部分识别的错报是否也适用于其他类似的组成部分；

（3）判断已识别出的错报是否对未执行审计工作的不重要的组成部分存在影响。

如果集团项目组在某一组成部分的错报中识别出某些有规律的系统性错报，由于这些错报也可能发生于其他组成部分，集团项目组可以要求各个组成部分注册会计师关注并报告这类错报，即使这类错报不超过该组成部分的临界值。例如，某组成部分财务信息中存在一项截止性错误，该错误产生于集团统一的信息技术自动化系统在期末的错误处理程序，由于该错误处理程序对其他组成部分产生的错报可能未超过其临界值而未被其他组成部分注册会计师所关注，故集团项目组可以要求各个组成部分注册会计师报告此错报，并在编制集团错报汇总表时汇总考虑该错报对集团财务报表的影响。

集团项目组负责评价汇总的未更正错报对集团财务报表的影响。集团项目组需要对汇总的未更正错报进行定量和定性评价，根据情况对集团财务报表提出进一步审计调整建议，并要求集团管理层或组成部分更正错报，使未更正错报单独或汇总起来对集团财务报表整体的影响不重大。如果集团管理层拒绝更正错报，集团项目组需要按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定考虑其对审计意见的影响。

中国注册会计师审计准则问题解答第 11 号

——会计估计

(2014 年 12 月 31 日制定)

由于被审计单位的经营活动具有内在不确定性，某些财务报表项目不能精确计量，只能进行估计。正是由于这种不确定性，在会计实务中，很多财务报表舞弊都与会计估计相关。对于注册会计师而言，如何应对会计估计的不确定性导致的财务报表重大错报风险，是审计的难点。《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》规范了注册会计师在财务报表审计中与会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露有关的审计责任。本问题解答旨在就注册会计师如何应对会计估计审计中存在的难点和疑问提供指导。

一、注册会计师在审计会计估计时，哪些迹象可能表明存在管理层偏向？

答：管理层偏向，是指管理层在编制和列报财务信息时缺乏中立性。由于某些财务报表项目需要进行估计，管理层有可能通过选择不符合最佳实务做法的会计估计或故意作出不恰当的会计估计对财务报表进行操纵。是否存在管理层偏向涉及注册会计师的职业判断，这种职业判断是注册会计师综合考虑审计过程中获取的各项信息和事实之后作出的。表明可能存在与会计估计相关的管理层偏向迹象的例子包括：

1. 管理层主观地认为环境已经发生变化，并相应地改变会计估计或估计方法；或者环境已经发生变化，但管理层并未根据变化对会计估计或估计方法作出相应的改变；或者会计估计或估计方法频繁变更，但似乎并非由所处环境的变化所致。

2. 管理层选择或作出重大假设以产生有利于管理层目标的点估计。例如，被审计单位在确认建造合同收入时，完工百分比根据实际已发生成本占预计总成本的比例确定，管理层在作出预计总成本的估计时，可能高估或低估预计总成本，从而达到调节收入和利润的目的。

3. 会计估计所依赖的假设存在内在的不一致，如对成本费用增长率的预期与收入增长率的预期显著不同。

4. 管理层的主观判断或采用的假设与市场、宏观环境、行业数据或历史信息不一致，从而显示管理层的主观判断或采用的假设带有明显偏向。例如，针对公允价值会计估计，如果被审计单位使用模型作出会计估计，在管理层使用的假设与可观察到的市场假设存在重大不一致的情况下，管理层仍使用其自有假设。再如，被审计单位所处行业整体产能过剩，被审计单位在经营过程中发生连续亏损，固定资产使用率明显低于设计使用率，但管理层在对固定资产进行减值测试时，仍然采用比较乐观的经营预测，且该经营预测未能如实反映被审计单位的经营状况和经营环境。

5. 以前年度财务报表确认和披露的重大会计估计与后期实际结果之间存在重大差异，并且各项差异的方向一致（例如，各项差异同为增加利润）或者差异的方向与管理层目标一致（例如，管理层当年度的目标是增加利润，或减少税负）。

6. 变更会计估计后被审计单位的财务成果或财务状况将发生显著的变化，例如，扭亏为盈、达到再融资要求等。

7. 选择带有乐观或悲观倾向的点估计。管理层的经营理念 and 风格也可能导致管理层偏向，注册会计师注意到被审计单位在编制财务报表时表现出明显的过于激进或过于保守的倾向，这可能使得管理层作出的会计估计也表现为过于激进（例如，管理层在考虑商誉减值时，对于产生商誉的资产组或资产组组合的未来现金流量过于乐观）或过于保守（例如，坏账准备的计提比例过高）。

8. 管理层试图通过对专家的选择以及对专家工作的干涉，从而影响专家对特定会计估计的工作结果，这也可能表明存在管理层偏向。例如，管理层在选择专家时，刻意避开相关领域内信誉和胜任能力较好的专家，转而聘用该领域胜任能力不足，或信誉一般的专家，以便可以更加容易地影响相关专家的工作结果。再如，管理层可能在选择专家时已经向相关专家透露了其对特定事项的预期结果，从而只选择愿意满足管理层预期结果的专家（购买意见）对相关会计估计进行评估。

在某些情况下，注册会计师可能很容易识别出管理层偏向，但在另外一些情况下，注册会计师可能只有在对不同类型或所有会计估计的汇总数加以考虑时，或者对连续几个期间进行观察时，才能识别出管理层偏向。即使某些形式的管理层偏向为主观决策所固有，在作出这些决策时，管理层可能无意误导财务报表使用者。但是，当存在有意误导时，管理层偏向

具有欺诈性质。注册会计师应当复核管理层在作出会计估计时的判断和决策，以识别可能存在管理层偏向的迹象。注册会计师保持职业怀疑，有助于识别这些迹象。

二、针对基于重大假设作出的会计估计，注册会计师可以从哪些方面考虑相关假设的合理性？

答：如果在作出会计估计时运用的某些假设的合理变化可能对会计估计的计量结果产生重大影响，则这些假设被视为重大假设。存在重大假设的会计估计往往也表明存在高度估计不确定性，并由此可能产生特别风险。管理层对未来发生的事项作出的假设反映了管理层的预期，同时，管理层基于此预期，拟采取的行动计划反映了管理层执行某项措施的意图和能力。因此，注册会计师在评价重大假设的合理性时，需要考虑管理层的预期、管理层的意图和能力以及相关法律法规的要求来进行综合评价。

（一）考虑管理层的预期

会计估计所依据的假设可能反映管理层对特定目标和战略结果的预期。注册会计师在考虑相关重大假设是否合理时，除了可以考虑《〈中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露〉应用指南》第 79 段列举的事项外，还可以考虑以下事项：

（1）同行业公开数据或可以获得的同行业类似的经验，例如，管理层在编制盈利预测时采用的未来期间的毛利率明显高于同行业其他主体，注册会计师可能需要对相关假设的合理性保持警觉；

（2）可获取的支持性证据，如专家的结论或意见等。例如，某从事核电业务的被审计单位预计在生产结束时清理核废料的费用将由于未来技术的变化而显著降低，那么该被审计单位由此作出的有关预计负债的估计金额应当反映有关专家对技术发展及清理费用减少作出的合理预测。

（二）考虑管理层的意图和能力

会计估计涉及的假设的合理性可能取决于管理层执行某项措施的意图和能力。针对重大假设的合理性，注册会计师在评估管理层的意图和能力时，除考虑《〈中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露〉应用指南》第 80 段列举的程序外，还可以考虑以下事项：

（1）管理层实现其意图的能力。例如，管理层应对持续经营假设疑虑的措施是从银行获取额外贷款，则注册会计师需要评估其获取额外贷款的可能性；

（2）从管理层建立的持续战略分析和风险管理流程中可能获取支持管理层作出重大假设的其他相关信息。例如，被审计单位的生产能力报告，或相关项目的可行性报告中包含的有关最大产能分析，或者盈亏平衡点信息等。

当然，并非所有存在重大假设的会计估计都需要考虑管理层的意图和能力。例如，作出公允价值会计估计通常不考虑管理层的意图或能力，因为公允价值计量的目标要求假设反映市场参与方的有序交易中可能运用的假设。

（三）考虑相关法律法规的要求

注册会计师考虑管理层的预期和能力，在适用的情况下，还可能需要考虑相关法律法规的要求。例如，随着国家及社会公众对环保问题的日益关注，相关法律法规可能对被审计单位涉及的环保责任予以加强，从而导致与此相关的会计估计发生变化。从事资源开采行业的被审计单位的预计固定资产弃置费用可能需要根据相关法律法规的要求予以更新，而注册会计师需要考虑被审计单位对于预计弃置费用的估计是否符合相关法律法规的要求。

三、被审计单位发生会计估计变更时，注册会计师如何考虑相关变更的合理性及会计处理的适当性？

答：当识别出管理层变更了会计估计时，注册会计师可以从以下方面考虑会计估计变更的合理性及会计处理的适当性：

（一）考虑管理层作出会计估计变更的原因和依据

管理层作出会计估计变更的原因和依据可能包括：

（1）以前年度据以作出会计估计的基础信息发生了变化。注册会计师需要了解管理层所声称的这些变化是否确实发生，导致管理层作出会计估计变更的具体原因或事项是什么，相比以前年度发生了哪些变化，管理层作出的会计估计变更是否反映了该变化等。

（2）管理层取得了新的信息或积累了更多经验。注册会计师需要了解这些新的信息和经验的具体内容是什么、来源是否可靠，以及这些信息是否确实为自上期财务报表日之后才出现或可能获取的新信息，并且需要考虑这些新信息是否与注册会计师对该事项的了解一致。同时，如果这些信息适用于《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的规定，则注册会计师可能需要考虑上期财务报表中会计估计的确认或披露是否恰当。

(3) 相关法律法规引起的会计估计变更。例如,某从事化工行业的被审计单位对环境造成了污染,按照以前年度的法律法规,被审计单位只需要对污染进行清理,而随着国家对环境保护越来越重视,按照现行法律法规,该被审计单位不但需要对污染进行清理,还可能需要对受此影响的居民进行赔偿,此时管理层在作出会计估计时还需要考虑相关赔偿义务的影响。

考虑管理层作出会计估计变更的原因和依据时,应当判断管理层是否存在滥用会计估计变更的情况,如管理层未严格区分会计估计变更、会计政策变更和前期差错更正,试图通过滥用会计估计变更调节利润。

注册会计师还可以考虑与同行业类似或相关的会计估计进行比较,从不同的角度评价管理层进行会计估计变更是否符合实际情况。当然,如果注册会计师注意到与被审计单位相关的外部或内部环境发生了变化,但管理层并未对相关会计估计作出变更,注册会计师也需要关注管理层不对这些会计估计作出变更是否合理。

(二) 考虑截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计变更的审计证据

截至审计报告日发生的事项有时可能提供有关会计估计(包括其变更)的充分、适当的审计证据。对这类期后事项的复核可能会减少注册会计师通过实施其他审计程序评价被审计单位会计估计变更合理性的工作量,在这种情况下,如果已获取有关该事项的充分、适当的审计证据,可能没有必要对会计估计(包括其变更)实施其他追加的审计程序。例如,资产负债表日后涉及诉讼的终审判决结果可能为资产负债表日未决诉讼的预计负债重新估计的金额提供直接的审计证据,从而没有必要针对相关会计估计变更实施其他审计程序。

(三) 考虑会计估计变更的会计处理是否正确以及相关披露是否充分、完整

针对会计估计变更的会计处理,注册会计师可以考虑的内容包括会计估计变更的原因、变更的内容、变更的时点;会计估计变更对当期和未来期间的影响金额,以及对其他各项目的的影响金额;会计估计变更的影响金额不能确定的,管理层是否披露这一事实和原因。注册会计师需要结合适用的财务报告编制基础,确定相关会计处理是否正确,与会计估计变更有关的披露是否充分、完整。

四、在审计会计估计时,注册会计师如何作出点估计或区间估计?

答：《〈中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露〉应用指南》第87段指出，当存在诸如下列情形时，注册会计师作出点估计或区间估计以评价管理层的点估计，可能是恰当的应对措施：

- （1）会计估计不是源于会计系统对数据的常规处理；
- （2）注册会计师对管理层在上期财务报表中作出的类似事项的会计估计进行复核后认为本期流程不太可能是有效的；
- （3）被审计单位没有恰当设计或执行针对会计估计流程的控制；
- （4）财务报表日至审计报告日之间发生的事项或交易与管理层的点估计相互矛盾；
- （5）注册会计师能够从其他来源获取作出点估计或区间估计时可使用的相关数据。

注册会计师在作出自己的点估计或区间估计时，可以考虑相关行业数据、市场中可观察到的数据、会计估计涉及的各种结果发生的可能性以及其他被审计单位审计中获取的可比较的信息（在满足保密义务的前提下）。对于不同的会计估计，可以采用的方法和数据可能各不相同。

以针对预计负债的估计金额为例：

（1）如果预计未来支出金额存在一个连续范围（或区间，下同），且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数按照范围内的中间值，即上下限金额的平均数确定；

（2）如果预计未来支出金额不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同，在预计负债只涉及一个项目（指或有事项涉及的项目只有一个，如一项诉讼、一项债务担保等）时，则按照最可能发生的金额确定；在预计负债涉及多个项目时（指或有事项涉及的项目不止一个，如在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户。相应的，企业对这些客户负有保修义务），则按照可能结果及相关概率计算确定。

例如¹：被审计单位需就售出的产品（销售收入1.2亿元）提供为期一年的保修服务。假设注册会计师从被审计单位销售部和售后服务部门得知，根据以往经验，如果出现较小的质量问题，则需发生的售后服务成本为销售额的1%，如果出现较大的质量问题，则需发生的售后服务成本为销售额的2%。被审计单位质量控制和售后服务部门根据历史数据分析预测，本年度已售产品中80%不会发生质量问题，15%可能发生较小质

¹ 在本例中，约定的保修期为售后1年，时间较短，因此未考虑相关负债的时间价值。

量问题，5% 可能发生较大质量问题。则根据相关财务报告编制基础提供的指引，相关售后服务成本金额的最佳估计数可以考虑计算如下：1.2 亿 $\times 15\% \times 1\% + 1.2$ 亿 $\times 5\% \times 2\% = 30$ 万，因此，注册会计师作出的点估计为 30 万元。

如果注册会计师在作出点估计或区间估计时使用了有别于管理层的假设或方法，注册会计师应当充分了解管理层的假设或方法，以确定注册会计师在作出点估计或区间估计时已考虑了相关变量，并评价与管理层的点估计存在的任何重大差异。

一般来说，可以由注册会计师独立作出的点估计或区间估计通常不会涉及复杂的会计估计和估计模型。根据《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》第八条的规定，如果在会计或审计以外的某一领域的专长对获取充分、适当的审计证据是必要的，注册会计师应当确定是否利用专家的工作。因此，对于复杂的或专业性很强的会计估计，如股份支付、固定资产弃置费用或者与金融工具相关的公允价值等，注册会计师可能需要考虑利用专家协助作出相关的点估计或区间估计，或由专家协助评价管理层作出的会计估计（也可能是由管理层的专家作出的公允价值会计估计）。注册会计师基于自身的知识和胜任能力，以及数据的可获得性确定是否亲自作出点估计或区间估计，或者考虑利用专家协助其执行相关工作。

五、针对常见会计估计的例子，注册会计师可以考虑哪些事项？

答：根据适用的财务报告编制基础的规定，不同被审计单位面临的需要作出会计估计的情形可能各有不同，下表列举了常见的会计估计的例子以及针对每一种会计估计，注册会计师可以考虑的事项。下表并非注册会计师可以考虑事项的全部，仅为注册会计师的执业提供参考。

涉及的会计估计	注册会计师可以考虑的事项
应收款项的计价	（1）对于取得的由被审计单位编制的账龄分析表，就其完整性和准确性实施程序； （2）对被审计单位以前年度冲销的坏账准备以及计提坏账准备的结果进行复核； （3）考虑被审计单位确定的坏账计提比例的合理性，避免只是按照被审计单位的计提比例执行简单的重新计算； （4）对于单项计提坏账准备的应收款项，计提的坏账准备是否合理； （5）考虑期后事项。

存货的 计价	（1）结合相关行业数据（如存货周转天数）或同行业其他公司的信息考虑管理层对于存货可变现净值的估计是否合理，包括考虑供应商和客户等上下游相关产品的售价信息； （2）结合执行存货监盘观察到的情况，考虑被审计单位对于残次冷背存货的会计处理是否恰当； （3）询问财务部之外的其他人员（如负责销售或营运的人员），获取他们对于被审计单位存货价值的考虑； （4）分析存货的估计售价以确定存货的可变现净值是否高于或低于其成本； （5）关注管理层在考虑存货的可变现净值时是否考虑了进一步加工成本和预计销售费用以及相关税费。
长期资产 （包括固 定资产、 无形资产 和商誉） 的计价	（1）根据外部环境，包括行业发展趋势以及被审计单位在行业中的地位，考虑管理层编制财务预测所采用的假设，如业绩增长比例和折现率等； （2）复核管理层作出的以前年度预测和该年度实际经营结果，考虑管理层作出准确预测的能力； （3）如果获取与被审计单位管理层的预测相反的客观证据，需要根据该反面证据考虑管理层的会计估计； （4）当被审计单位发生连续累计亏损时，注册会计师在评价管理层的预测时，需要充分考虑该连续累计亏损所提示的信息； （5）另外，资产的可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定，即如果资产预计未来现金流量的现值低于资产的账面价值，管理层还需要考虑公允价值减去处置费用的净额，并选取其中较高者作为考虑资产减值的依据。
涉及未来 现金流量 预测的 估计	（1）识别估值模型中涉及的重大假设（即其合理变动将对估计的计量结果产生重大影响的假设）； （2）评价假设是否代表市场参与者的观点（财务报告编制基础要求作出这一考虑）； （3）考虑用以作出估计的方法或假设自前期以来是否已发生变更或需要作出变更； （4）考虑重大假设相对于整体减值分析的敏感性； （5）考虑管理层实施特定行动的意图是否与其能力相符； （6）考虑在编制初步分析和预测之后所获得的新信息； （7）评价有关假设和因素是否在与财务报表相关的其他会计估计和财务预测中一致地应用； （8）执行对前期预测的复核以确定与前期估计相关的管理层判断和假设是否表明可能存在管理层偏向； （9）考虑有关财务预测的反面证据的影响； （10）考虑管理层使用的折现率是否反映了当前市场货币时间价值和资产特定风险； （11）考虑使用的折现率和预计现金流量是否同为税前结果。

涉及未决诉讼或索赔的估计	(1) 与诉讼或索赔相关的损失的可估计性； (2) 导致与诉讼或索赔相关的损失无法估计的事项或情况； (3) 在考虑诉讼结果为负面的可能性大小时，可以考虑下列因素： 诉讼的性质和解决机制； 诉讼的进展情况，包括法庭对于事实、司法管辖权和其他事项的初步裁决，以及已经提出的解决方案； 法律顾问或其他顾问的观点； 被审计单位在类似案件中的经验； 类似案件在以往的实际结果； 管理层对于如何解决该诉讼的决定（如庭外和解）； 被审计单位或对方上诉的机会（如必要）； (4) 根据管理层减少损失的努力和法律上的策略，未来需要发生的解决费用。
--------------	--

六、在审计会计估计时，如何形成审计工作底稿？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》的规定，注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿：

（一）对导致特别风险的会计估计的合理性及其披露的充分性，注册会计师得出结论的基础

可能包括下列方面：

（1）记录导致特别风险的会计估计和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断；

（2）记录注册会计师对导致特别风险的会计估计的合理性得出结论的基础，包括获取的证据、对相关审计证据的评价以及注册会计师执行的审计程序；

（3）记录与管理层、治理层及其他人员就导致特别风险的会计估计进行的讨论；

（4）如果与特别风险有关的会计估计的支持性证据来源于专家，注册会计师应当记录与专家进行的讨论及其结果；

（5）如果利用了专家的工作，项目组还需要根据《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的规定，在工作底稿中记录对专家胜任能力和独立性的评估，以及对专家工作范围的界定和工作结果的评估等内容；

（6）项目合伙人以及项目质量控制复核人（如有）复核上述工作底稿的记录。

（二）可能存在管理层偏向的迹象

对于识别的可能存在的管理层偏向，注册会计师的记录可能包括：

（1）在审计计划阶段，记录对有关管理层偏向的疑虑；

（2）在审计执行阶段和总结阶段，记录可能存在的管理层偏向及应对情况。

中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号

——货币资金审计

(2019 年 12 月 31 日修订)

货币资金是企业日常经营活动的起点和终点，其增减变动与被审计单位的日常经营活动密切相关。较多舞弊案件都涉及被审计单位的货币资金，或能从货币资金检查中发现线索。本问题解答旨在针对货币资金审计中的实务问题，提示注册会计师可能需要关注和考虑的事项。本问题解答所包含的示例和应对措施并非强制要求，亦不能穷尽实务中的所有情况，注册会计师需要根据风险评估结果，结合被审计单位实际情况，保持职业怀疑、运用职业判断设计并采取适当的应对措施。

一、在实施货币资金审计的过程中，注册会计师可能需要关注哪些事项或情形？

答：在实施货币资金审计的过程中，如果被审计单位存在以下事项或情形，注册会计师需要保持警觉：

1. 被审计单位的现金交易比例较高，并且与其所在行业的常用结算模式不同。
2. 库存现金规模明显超过业务周转所需资金。
3. 银行账户开立数量与企业实际业务规模不匹配，或存在多个零余额账户且长期不注销。
4. 在没有经营业务的地区开立银行账户，或将高额资金存放于其经营和注册地之外的异地。
5. 被审计单位资金存放于管理层或员工个人账户，或通过个人账户进行被审计单位交易的资金结算。
6. 货币资金收支金额与现金流量表中的经营活动、筹资活动、投资活动的现金流量不匹配，或经营活动现金流量净额与净利润不匹配。
7. 不能提供银行对账单或银行存款余额调节表，或提供的银行对账单没有银行印章、交易对方名称或摘要。
8. 存在长期或大量银行未达账项。

9. 银行存款明细账存在非正常转账。例如，短期内相同金额的一收一付或相同金额的分次转入转出等大额异常交易。

10. 存在期末余额为负数的银行账户。

11. 受限货币资金占比较高。

12. 存款收益金额与存款的规模明显不匹配。

13. 针对同一交易对方，在报告期内存在现金和其他结算方式并存的情形。

14. 违反货币资金存放和使用规定，如上市公司将募集资金违规用于质押、未经批准开立账户转移募集资金、未经许可将募集资金转作其他用途等。

15. 存在大额外币收付记录，而被审计单位并不涉足进出口业务。

16. 被审计单位以各种理由不配合注册会计师实施银行函证、不配合注册会计师至人民银行或基本户开户行打印《已开立银行结算账户清单》。

17. 与实际控制人（或控股股东）、银行（或财务公司）签订集团现金管理账户协议或类似协议。

注册会计师在审计其他财务报表项目时，还可能关注到其他亦需保持警觉的事项或情形。例如：

1. 存在没有真实业务支持或与交易不相匹配的大额资金或汇票往来。

2. 存在长期挂账的大额预付款项等。

3. 存在大量货币资金的情况下仍高额或高息举债。

4. 付款方全称与销售客户名称不一致、收款方全称与供应商名称不一致。

5. 开具的银行承兑汇票没有银行承兑协议支持。

6. 银行承兑票据保证金余额与应付票据相应余额比例不合理。

7. 存在频繁的票据贴现。

8. 实际控制人（或控股股东）频繁进行股权质押（冻结）且累计被质押（冻结）的股权占其持有被审计单位总股本的比例较高。

9. 存在大量货币资金的情况下，频繁发生债务违约，或者无法按期支付股利或偿付债务本息。

10. 首次公开发行股票（IPO）公司申报期内持续现金分红。

11. 工程付款进度或结算周期异常等。

二、如果对银行账户的完整性存有疑虑，注册会计师可以考虑实施哪些审计程序？

答：如果被审计单位银行账户的完整性存有疑虑，例如，当被审计

单位可能存在账外账或资金体外循环时，除实施其他审计程序外，注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

1. 了解并评价被审计单位与开立银行账户相关的内部控制的设计和执行。了解报告期内被审计单位开立账户的数量及分布，与被审计单位实际经营的需要进行比较，判断其合理性，关注是否存在越权开立账户等异常情形。

2. 询问负责货币资金业务的相关人员（如出纳），了解账户的开立、使用、注销等情况。必要时，获取被审计单位已将全部银行账户信息提供给注册会计师的书面声明。如发现银行存款账户户名为个人，但记录在被审计单位账户清单或账簿中，考虑该个人与被审计单位的关系，并获取书面声明。

3. 注册会计师在企业人员陪同下到人民银行或基本存款账户开户行查询并打印《已开立银行结算账户清单》，观察银行办事人员的查询、打印过程，并检查被审计单位账面记录的银行人民币结算账户是否完整。

4. 结合其他相关细节测试，关注交易相关单据中被审计单位的收（付）款银行账户是否均包含在注册会计师已获取的开立银行账户清单内。

5. 如果对被审计单位外币银行账户的完整性存有疑虑，可以查阅被审计单位的公章使用登记，检查其中是否有使用公章申请开户的情况，如有，检查该账户是否已列入被审计单位提供的银行账户清单中；或者向负责保管网银密钥（U Key）的人员获取被审计单位开通网银的账户清单，实地观察该人员登录被审计单位网银系统，打印相关银行开立的所有银行账户清单，并与被审计单位管理层提供的信息进行比较，以检查其完整性。如可行，注册会计师可以考虑与被审计单位人员一同前往被审计单位所在地人民银行外汇管理局，现场查询被审计单位的外币银行账户情况。

三、注册会计师可以考虑对定期存款实施哪些审计程序？

答：如果被审计单位有定期存款，注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

1. 如果定期存款占银行存款的比例偏高，或同时负债比例偏高，注册会计师需要向管理层询问定期存款存在的商业理由并评估其合理性。

2. 获取定期存款明细表，检查是否与账面记录金额一致，存款人是否是被审计单位，定期存款是否被质押或限制使用。

3. 监盘定期存款凭据，或实地观察被审计单位登录网银系统查询定期存款信息，并将查询信息截屏保存。如果被审计单位在资产负债表日有大

额定期存款，基于对风险的判断，考虑选择在资产负债表日实施监盘。

4. 对存款期限跨越资产负债表日的未质押定期存款，检查开户证实书原件而非复印件，以防止被审计单位提供的复印件是未质押或未提现前原件的复印件，特别关注被审计单位在定期存单到期之前，是否存在先办理质押贷款或提前套现，再用质押贷款所得货币资金或套取的货币资金虚增收入、挪作他用或从事其他违规业务的情形。在检查时，还要认真核对相关信息，包括存款人、金额、期限等，如有异常，需实施进一步审计程序。

5. 对已质押的定期存款，检查定期存单复印件，并与相应的质押合同核对，核对存款人、金额、期限等相关信息；对于用于质押借款的定期存单，关注定期存单对应的质押借款有无入账；对于超过借款期限但仍处于质押状态的定期存款，还需要关注相关借款的偿还情况，了解相关质权是否已被行使；对于为他人担保的定期存单，关注担保是否逾期及相关质权是否已被行使。

6. 函证定期存款相关信息。按照《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》的要求实施函证程序，关注银行回函是否对包括“是否用于担保或存在其他使用限制”在内的项目给予了完整回复。

7. 结合财务费用和投资收益审计，分析利息收入的合理性，判断定期存款是否真实存在，或是否存在体外资金循环的情形。如果账面利息收入远大于根据定期存款计算的应得利息，很可能表明被审计单位存在账外定期存款。如果账面利息收入远小于根据定期存款计算的应得利息，很可能表明被审计单位存在转移利息收入或挪用、虚构定期存款的情况。

8. 对于在报告期内到期结转的定期存款、资产负债表日后已提取的定期存款，检查、核对相应的兑付凭证、银行对账单或网银记录等。

9. 关注被审计单位是否在财务报表附注中对定期存款及其受限情况（如有）给予充分披露。

四、注册会计师可以考虑对银行存款余额调节表实施哪些审计程序？

答：银行存款余额调节表主要用于核对企业账面记录的银行存款与银行记录的企业存款在资产负债表日是否一致。注册会计师针对银行存款余额调节表可以考虑实施以下审计程序：

1. 了解并评价与银行存款余额调节表的编制和复核及差异处理相关的内部控制。

2. 设计和实施控制测试，针对与银行存款余额调节表相关的控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据。

3. 观察被审计单位人员登录并操作网银系统导出信息的过程，核对网银界面的真实性，核对网银中显示或下载的信息与提供给注册会计师的对账单中信息的一致性，不切实可行的除外。

4. 检查银行存款账面余额与银行对账单是否调节一致，如果未调节一致，被审计单位是否查明原因，对需要进行账务调整的事项，是否及时进行处理。

5. 了解银行存款余额调节表中调节事项的性质，对银行存款余额调节表存在的大额或长期未达账项，注册会计师需要追查原因并检查相应的支持文件，判断是否为错报事项，确定是否需要提请被审计单位调整。对于企付银未付款项，检查被审计单位付款的原始凭证，并检查该项付款是否已在期后银行对账单上得以反映；在检查期后银行对账单时，就对账单上所记载的内容，如支票编号、金额等，与被审计单位支票存根进行核对。对于企收银未收款项，检查被审计单位收款入账的原始凭证，检查其是否已在期后银行对账单上得以反映。对于银收企未收、银付企未付款项，检查收、付款项的内容及金额，确定是否为截止错报。

五、注册会计师可以考虑对货币资金发生额实施哪些审计程序？

答：注册会计师对货币资金的发生额进行审计，通常是有效应对被审计单位编制虚假财务报告、关联方（例如被审计单位控股股东、实际控制人、关键管理人员）或员工非法侵占货币资金等舞弊风险的手段之一。如果评估的舞弊风险较高，除实施其他审计程序外，注册会计师还可以考虑对货币资金的发生额实施以下程序：

1. 结合银行账户性质，分析不同账户发生银行存款日记账漏记银行交易的可能性，获取相关账户相关期间的全部银行对账单。

2. 关注银行对账单的真实性。检查银行对账单的编号是否重复或不连续，同一对账单或不同月份的对账单字体是否一致，结息日及结息金额是否合理，存款余额是否连贯，对公账户是否包含“积分”等异常信息，同一银行账户对账单所列的户名、账号、开户行名称、银行业务章等在审计期内不同阶段是否一致。

3. 如果对被审计单位提供的银行对账单的真实性存有疑虑，可以采取的审计程序有：

（1）注册会计师可以在被审计单位协助下亲自到银行获取银行对账单。在获取银行对账单时，注册会计师要全程关注银行对账单的打印过程。

（2）核对网银中显示和下载的信息与提供给注册会计师的信息在内容、

格式及金额上的一致性。

4. 利用数据分析等技术，对比银行对账单上的收付款流水与被审计单位银行存款日记账的收付款信息是否一致，对银行对账单及被审计单位银行存款日记账记录进行双向核对。

注册会计师通常可以考虑选择以下银行账户进行核对：基本户，余额较大的银行账户，发生额较大且收付频繁的银行账户，发生额较大但余额较小、零余额或当期注销的银行账户，募集资金账户等。

针对同一银行账户，注册会计师可以根据具体情况实施下列审计程序：

（1）选定同一期间（月度、年度）的银行存款日记账、银行对账单的发生额合计数（借方及贷方）进行总体核对。

（2）对银行对账单及被审计单位银行存款日记账记录进行双向核对，即在选定的账户和期间，从被审计单位银行存款日记账上选取样本，核对至银行对账单，以及自银行对账单中进一步选取样本，与被审计单位银行存款日记账记录进行核对。在运用数据分析技术时，可选择全部项目进行核对。核对内容包括日期、金额、借贷方向、收付款单位、摘要等。

对相同金额的一收一付、相同金额的多次转入转出等大额异常货币资金发生额，检查银行存款日记账和相应交易及资金划转的文件资料，关注相关交易及相应资金流转安排是否具有合理的商业理由。

收付款对方为个人、关联公司的，可以详查，核对银行存款日记账记录、银行对账单记录及原始收付单据，保持职业怀疑，关注是否存在虚构交易、关联方非经营性资金占用的情形。在注意到存在关联方（例如被审计单位控股股东、实际控制人、关键管理人员）配合被审计单位虚构收入的迹象的情况下，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

5. 浏览资产负债表日前后的银行对账单和被审计单位银行存款账簿记录，关注是否存在大额、异常资金变动以及大量大额红字冲销或调整记录，如存在，需要实施进一步的审计程序。

6. 现场观察被审计单位财务人员登录和操作网银系统的过程，观察制单和审核等不相容职责是否分离，突击检查网银密钥（U Key）是否分别持有，而不是集中在同一人手里。

7. 突击检查被审计单位支票等重要凭证存根联，并与银行对账单进行核对。对于长期未使用且不销户的银行账户，注册会计师可以在被审计单位协助下亲自到银行获取银行对账单，检查是否存在发生额。

8. 在细节测试中对银行回单等凭证存在的异常情况保持警惕。如存在

疑虑，注册会计师可以通过银行官网中的电子回单验证网页（如有）查询电子回单的内容并比对；此外，也可经授权通过被审计单位的“回单卡”或单位结算卡在适用银行营业网点的自助服务机直接打印一定期间的银行对账单。

六、注册会计师在对其他货币资金实施审计程序时，需要特别关注哪些事项？

答：注册会计师在对其他货币资金实施审计程序时，通常可能需要特别关注以下事项：

1. 保证金存款的检查，检查开立银行承兑汇票的协议或银行授信审批文件。可以将保证金账户对账单与相应的交易进行核对，根据被审计单位应付票据的规模合理推断保证金数额。检查信用证的开立协议与保证金是否相符，检查保证金与相关债务的比例是否与合同约定一致，特别关注是否存在有保证金发生而被审计单位无对应保证事项的情形。

2. 对于存出投资款，跟踪资金流向，并获取董事会决议等批准文件、开户资料、授权操作资料等。如果投资于证券交易业务，通常结合相应金融资产项目审计，核对证券账户户名是否与被审计单位相符，获取证券公司证券交易结算资金账户的交易流水，抽查大额的资金收支，关注资金收支的账面记录与资金流水是否相符。

3. 因互联网支付留存于第三方支付平台的资金。了解是否开立支付宝、微信等第三方支付账户，如是，获取相关开户信息资料，了解其用途和使用情况，获取与第三方支付平台签订的协议，了解第三方支付平台使用流程等内部控制，比照验证银行存款或银行交易的方式对第三方支付平台支付账户函证交易发生额和余额（如可行）。获取第三方支付平台发生额及余额明细，并与账面记录进行核对，对大额交易考虑实施进一步的检查程序。

七、对于现金交易比例较高的被审计单位，注册会计师在实施货币资金审计时，需要进行哪些特殊考虑？

答：如果被审计单位的现金交易比例较高，注册会计师需要了解 and 评估现金交易比例较高的合理性，是否与其业务性质相匹配，是否采取了适当措施保证现金收支完整、准确、安全。除实施其他审计程序外，注册会计师还可以考虑实施以下审计程序：

1. 了解和评价被审计单位与现金交易相关的内部控制，针对现金收支相关控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据。如果被审计单位使

用收银设备管理现金收款业务，且相关收银系统与被审计单位财务系统相关联，注册会计师需要考虑针对信息系统一般控制和应用控制执行审计工作。

2. 结合对生产、采购、销售、工薪等业务循环相关报表项目的审计结果，分析评价现金交易的合理性，关注现金使用范围是否符合相关规定。

3. 计算月现金销售收款、现金采购付款的占比，识别现金收、付款比例是否存在异常波动，并追查异常波动原因。

4. 了解现金交易对方的情况。向主要的现金交易对方函证被审计期间内发生的交易金额。在必要时，注册会计师可以选取现金结算量较大的交易对方进行实地观察或询问，关注交易对方经营业务的性质、规模与收付款项的性质、规模是否一致，关注使用现金结算的合理性。如果交易对方为个人，必要时，可以考虑与其联系以核实交易的真实性。

5. 检查大额现金收支，追踪来源和去向，核对至交易的原始单据，关注收付款方、收付款金额与合同、订单、出入库单相关信息是否一致。

6. 注重外部证据的检查。例如，对于农业行业，针对农产品管理特点，可以获取质检报告、检验检疫合格证、采伐资质、由税务局代开发票的资料副本等外部信息，验证其交易真实性。

7. 对现金采购、销售交易过程实施观察程序。

8. 对库存现金实施突击监盘程序，对被审计单位库存现金存放在两处或两处以上的，可以考虑同时实施监盘；在账面库存现金为零的情况下，仍然检查保险柜，查看是否有白条、员工的工资卡及其他异常文件。

9. 关注各币种外币汇率变动趋势，判断存在大额外币现金余额及交易额的合理性。

八、注册会计师在实施货币资金审计时，为应对被审计单位可能涉及通过银行或其他金融机构开展资金池业务的疑虑，需要进行哪些特殊考虑？

答：资金池业务属于商业银行和其他金融机构为客户建立用于资金集中管理的账户架构，根据客户需求进行各账户间资金归集、余额调剂、资金计价、资金清算的现金管理产品。资金池业务主要包括的事项有客户成员企业账户余额上划、成员企业之间透支、主动拨付与收款、成员企业之间委托借贷以及成员企业向集团总部的上存、下借分别计息等。不同的商业银行和其他金融机构对资金池业务有不同的表述。资金池业务的客户一般为采用总分公司结构的统一法人客户和采用母子公司形式的集团客户。

上市公司控股股东、实际控制人与上市公司应当实行资产分开，控股股东、实际控制人及其关联方不得占用、支配上市公司资产。因此，如果被审计单位为上市公司，注册会计师应当特别关注其参与此类资金池业务的合规性以及是否按照相关规定进行了恰当的授权和披露。

注册会计师可以通过下列程序检查被审计单位是否存在资金池业务：

1. 了解被审计单位与银行账户有关的内部控制和操作规程。
2. 询问被审计单位相关管理层及资金管理人员。
3. 查阅董事会会议等有关会议纪要。
4. 向开立银行账户的银行进行函证，确认相关账户是否有资金池安排。
5. 检查被审计单位与控股股东、实际控制人及其关联方的资金往来。

需要注意的是，资金池协议可能约定，参与资金池安排的账户之间的资金划转可能不予在银行对账单或网银中显示。

如果被审计单位存在资金池业务，注册会计师需要了解和评估被审计单位加入资金池业务的合法合规性、资金池资金在各企业之间和集团层面的集中方式、是否采取了适当措施保证资金安全等。注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

1. 获取资金池协议、股东大会或有权机构同意加入资金池协议的决议等批准文件，关注相关协议签订的授权审批情况。

2. 阅读资金池协议，了解资金集中方式、相关账户的余额显示模式，关注账户支付控制及其变更的设定等重要内容。

3. 在理解银行对账单上关于资金池资金使用的各种银行术语释义的基础上，函证实际余额（即截至函证基准日被审计单位参与资金池业务的银行账户中实际存在的余额，不包括诸如已上存集团归集账户而不实际存放在被审计单位账户的金额）。在必要且可行的情况下，可以进一步函证截至函证基准日，被审计单位已被归集的上存资金余额或向上级借款余额（如为子账户）或者被审计单位从各级子账户归集的资金余额或向下级账户提供的借款余额（如为主账户）；必要时，关注函证基准日前后资金池账户之间的资金划拨，以识别是否存在被审计单位为应付注册会计师的函证程序而突击划转资金的情况。

4. 在必要的情况下，了解被审计单位的控股股东、实际控制人或其他相关关联方的财务状况，关注上述各方是否存在资金紧张或长期占用被审计单位资金的情况，是否存在被审计单位资金可能被占用无法按期归还的情形，是否需要计提坏账准备。

5. 如果注册会计师识别出被审计单位的收入真实性存在重大异常，同

时存在被审计单位大额资金通过资金池业务被归集的情形，需要考虑是否存在控股股东或实际控制人通过资金池业务套取资金，配合被审计单位虚构销售交易的可能性，并在必要时实施“延伸检查”程序（参见《中国注册会计师审计准则问题解答第4号——收入确认》）。

6. 关注被审计单位是否将资金池资金按照企业会计准则的要求在财务报表中予以恰当列报，是否在财务报表附注中对资金池业务及其相关余额、由此产生的关联方交易（如有）进行充分披露。在资产负债表中，如被审计单位通过资金池业务向其他关联公司提供融资，已上存资金余额可能并不符合货币资金的定义，不应在货币资金列报，而应列报为其他应收款等相关项目；在现金流量表中，已上存资金余额可能并不符合现金及现金等价物的定义。

中国注册会计师审计准则问题解答第 13 号

——持续经营

(2014 年 12 月 31 日制定)

《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》对注册会计师在财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的责任作出规范。本问题解答旨在针对财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的实务问题，强调注册会计师应保持职业怀疑，提示注册会计师在开展审计工作时需要关注和考虑的事项。

一、为履行在财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的责任，注册会计师需要开展哪些方面的工作？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定，为履行在财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的责任，注册会计师需要开展以下几个方面的工作：

(1) 在实施风险评估程序时，考虑是否存在导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，并在整个审计过程中保持警觉；

(2) 评价管理层对被审计单位持续经营能力的评估；

(3) 当识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时，实施追加的审计程序，以确定是否存在与这些事项或情况有关的重大不确定性；

(4) 评估财务报表是否已充分披露与可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况有关的重大不确定性；

(5) 考虑被审计单位持续经营能力对审计报告的影响；

(6) 与治理层就识别出的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况进行沟通，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。

二、哪些事项或情况可能导致对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑？

答：除《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》及其应用指南中列出的事项或情况外，单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况还包括以下示例。这些示例并未涵盖所有事项或情况，也不意味着存在其中一个或多个事项或情况就一定表明可能导致对持续经营能力产生重大疑虑。

财务方面：

- （1）坏账大幅度增加，或重要客户经营状况恶化；
- （2）需要寻求新的资金来源或融资方式来维持日常经营活动，或需要处置重要资产才能维持运营；
- （3）贸易条款的改变（包括贸易信贷的可获得性）对被审计单位严重不利；
- （4）更依赖于非传统的融资方式；
- （5）难以通过有效手段筹集资金用于偿付到期债务；
- （6）在获取必要的资本和信用方面出现更多的限制；
- （7）信用评级机构的评级降低。

经营方面：

- （1）过度依赖某个项目的成功；
- （2）需要对经营政策作出重大调整；
- （3）被审计单位所属行业发生重大变化；
- （4）在经济不稳定地区（如高通胀国家、货币大幅贬值国家）有重大经营活动；
- （5）重要经营活动易受市场不稳定的影响；
- （6）主要生产线已经出现非正常停产；
- （7）产品和服务的需求出现大幅下滑或结构性调整；
- （8）预期之外的公司组织结构和经营管理的变化；
- （9）被审计单位被司法机关立案调查或可能面临行政处罚。

某些措施可能减轻这些事项或情况的严重性。例如，被审计单位无法正常偿还债务的影响，可能由管理层通过替代方法（如处置资产、重新安排贷款偿还或获得额外资本金）计划保持足够的现金流量所抵销。类似地，主要供应商的流失也可以通过寻找适当的替代供应来源以降低损失。

三、当识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时，为确定是否存在与这些事项或情况有关的重大不确定性，注册会计师需要评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划。在这

一过程中，注册会计师可以关注哪些事项？

答：管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划可能包括变卖资产、债务融资、缩减或延缓开支、增加权益资本、获取母公司或其他方面的支持、调整营销策略等。结合《〈中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营〉应用指南》第 15 段所列示的审计程序，针对不同类型的应对计划，注册会计师关注的事项可能包括：

（一）变卖资产

（1）对于拟处置的资产，确定支持证据的充分性；

（2）考虑是否存在处置资产的限制，例如，在贷款协议中存在有限制处置资产的条款；

（3）考虑拟处置资产的变现能力；

（4）确定拟处置资产的潜在直接或间接影响；

（5）从资产处置中获取资金的充足性和及时性。

（二）债务融资

（1）阅读公司债券和借款合同的条款并确定是否存在违约情况，或者在可预见的未来可能违约；

（2）确认授信合同的存在性、条款和充分性；

（3）考虑债务融资的可获得性；

（4）考虑被审计单位现有的借款合同是否对继续举债存在限制条款；

（5）检查被审计单位与金融机构就固定期限借款展期的协议，如固定期限借款合同尚未到期，了解被审计单位与金融机构就展期进行的沟通情况。

（三）缩减或延缓开支

（1）考虑缩减管理费用等间接费用、推迟固定资产维修、推迟项目研发等的可行性；

（2）评价缩减或延缓开支的直接或间接影响；

（3）考虑管理层缩减或延缓开支计划的详细程度。

（四）增加权益资本

（1）考虑增加权益资本计划的可行性；

（2）评价增加权益资本对被审计单位的影响。

（五）获取母公司或其他方面的支持

（1）向关联方或第三方确认提供或保持财务支持的协议的存在性、合法性和可执行性，并对其提供额外资金的能力作出评估；

（2）评价母公司或其他方面提供支持的可能性。

（六）调整营销策略，预计市场改善

（1）评价基础数据的恰当性和可靠性，以及增长率和利润率的可实现性；

（2）确定销售预测的可靠性；

（3）考虑行业的发展情况和宏观经济环境。

四、注册会计师在对被审计单位预测进行评价时需要注意哪些问题？

答：对被审计单位预测的评价，是注册会计师评价管理层对被审计单位持续经营能力评估的重要方面。在评价被审计单位编制的预测时，需注意的问题包括以下方面：

（1）高级管理层和治理层是否适当参与预测的制定，并给予相应的关注；预测是否由适当人员完成；

（2）预测中所使用的基础数据是否准确，财务信息相关的主要假设是否具有充分依据以及是否合理，例如，预测中采用的增长率是否与宏观经济环境及行业经济发展趋势相吻合；

（3）预测是否足够详细，例如，预测是否按月编制，如果是，预测是如何反映收入和支出情况的；

（4）预测是否显示现金不充足的月份，如是，了解、评价相关影响及管理层计划采取的应对措施；

（5）预测是否存在管理层偏向；

（6）比较管理层以前年度预算与实际结果，评价管理层预算的可靠性；

（7）预测中是否考虑了潜在的收入下滑；

（8）预测中是否考虑了融资成本的上升对管理层决策的影响；

（9）管理层是否进行了适当的敏感性分析，例如，考虑销售预测的变化可能对整体现金流量预测产生的影响；

（10）预测中如何考虑资产变现的问题，包括变现是否可行以及金额是否合理；

（11）预测中是否涵盖了对被审计单位履行未来债务协议要求的考虑。

中国注册会计师审计准则问题解答第 14 号

——关键审计事项

(2018 年 4 月 15 日制定)

2016 年 12 月，财政部发布《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》(以下简称关键审计事项准则)，要求在上市实体通用目的财务报表审计的审计报告中沟通关键审计事项。本问题解答旨在针对注册会计师对被审计单位用于申报上市目的而编制的财务报表(以下简称 IPO 财务报表)进行审计时，如何实施关键审计事项准则作出进一步明确和指引。

问：注册会计师在对 IPO 财务报表进行审计时，如何确定和披露关键审计事项？

答：注册会计师在对 IPO 财务报表进行审计时，可以按照以下原则确定和披露关键审计事项。

(一) 报告期内各期均适用关键审计事项准则

在针对 IPO 财务报表出具的审计报告中，其报告期内各期均适用关键审计事项准则。

就过渡期而言，中国证监会《资本市场主体全面实施新审计报告相关准则有关事项的公告》(中国证券监督管理委员会公告〔2017〕19 号)规定：对于 IPO 公司，其财务报表审计业务自 2018 年 1 月 1 日起实施新审计报告相关准则，适用关键审计事项准则的期间为 2017 年及其以后的会计期间，2017 年以前的会计期间自愿适用。根据上述规定，如果注册会计师在 2017 年以前的会计期间自愿适用关键审计事项准则，则应当从自愿适用的期间及其之后的期间全面执行新审计报告准则中针对上市实体审计业务作出的规定。例如，如果 IPO 申报期为 2015、2016、2017 年度及 2018 年 1-3 月期间，则 2017 年度和 2018 年 1-3 月均适用关键审计事项准则及新审计报告准则中针对上市实体审计业务的其他规定，对于 2015 年度、2016 年度的审计，注册会计师可以自愿采用关键审计事项准则；如果注

册会计师针对 2015 年度、2016 年度自愿采用关键审计事项准则，则需要同时适用关键审计事项准则及新审计报告准则中针对上市实体审计业务的其他规定。

（二）各期分别确定关键审计事项，但可以多期合并披露关键审计事项

在 IPO 财务报表审计业务中，注册会计师应当在适用关键审计事项准则的各期分别确定关键审计事项。注册会计师在具体描述关键审计事项时，可以将报告期内两期或多期均出现的同一关键审计事项合并列示，标明该关键审计事项适用的具体期间，以减少重复。

（三）各期关键审计事项在审计报告中的披露应视各期实际情况而定

对于如何描述不同期间的关键审计事项，《〈中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项〉应用指南》第 44 段规定：将某事项直接联系到被审计单位的特定情况，也可能有助于最大程度上降低这种描述随着时间的推移而变得过于标准化和有用性降低的可能性。例如，由于某行业的特定情况或财务报告的复杂程度，某些事项可能对于该行业的多个实体普遍构成关键审计事项。注册会计师在描述为何认为该事项是最为重要的事项之一时，应注意强调被审计单位的特定方面（例如，影响本期财务报表中作出的判断的情形），以使这种描述对预期使用者而言更为相关。这对于描述某一在多个期间重复发生的关键审计事项而言也可能是重要的。

针对不同期间的同一关键审计事项，注册会计师在某一特定期间所采取的审计应对措施可能受被审计单位具体情况、经济状况、行业发展、注册会计师对审计程序不可预测性的考虑（例如，调整审计程序的时间、选取测试项目的方法等）等因素的影响，因而各期采取的审计应对措施不尽相同，相应地，对这些审计应对措施的描述也可能有所不同。在各期描述关键审计事项时，需要体现出各期不同的地方。例如，注册会计师将存货估值作为多个期间的关键审计事项，但各期的应对措施因存货种类的变化而有所不同，则在描述应对措施时，应展现不同期间应对措施的不同。同时，描述时应注意避免重复，例如，可以把各期间相同的审计应对措施统一进行描述，在此基础上，补充说明报告期内各期间所实施的不同的审计应对措施；也可以在首期完整描述各期均实施的审计应对措施，而在报告期的其余期间仅描述该期间追加的审计应对措施，并将实施的其他相同审计应对措施索引至首次描述的审计应对措施。

（四）仅与特定期间相关的关键审计事项在审计报告中的披露

关键审计事项也可能仅与报告期内的某一个或多个特定期间相关，

而非与报告期内的所有期间都相关。例如，注册会计师可能将被审计单位某一年度的某个重大并购事项确定为收购当期的关键审计事项。在此情况下，注册会计师需要在审计报告中明确该关键审计事项所涉及的具体报告期间。

附录：IPO 财务报表审计报告中披露关键审计事项样式

附录：IPO 财务报表审计报告中披露关键审计事项样式

关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为分别对 20×1 年度、20×2 年度、20×3 年度及 20×4 年 1-× 月期间财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。

我们在审计中识别出的关键审计事项汇总如下：

（一）[标题 1]

（二）[标题 2]

（三）[标题 3]

.....

关键审计事项	该事项在审计中是如何应对的
[标题 1]	
[该事项被确定为关键审计事项的原因] [可将不同期间 / 年度原因相同的部分汇总列示，不同的部分单独列示。] [索引至财务报表中对该事项的披露] [以下关键审计事项仅用于演示目的，请勿作为模板或照搬照抄。] 例如： 相关会计期间 / 年度：20×4 年 1-× 月期间、20×3 年度、20×2 年度和 20×1 年度。 相关信息披露详见财务报表附注 ×、×。[需考虑索引至相关的重要会计政策和会计估计部分)] 截至 20×4 年 × 月 × 日、20×3 年 12 月 31 日、20×2 年 12 月 31 日及 20×1 年 12 月 31 日，财务报表所示 ×× 项目金额分别为人民币 ×× 元、×× 元、×× 元及 ×× 元。 20×4 年 1-× 月期间、20×3 年度、20×2 年度及 20×1 年度 ABC 公司在如下与 ×× 相关的领域运用了特定的判断： 1. 2. 此外，对于上述关键审计事项，20×3 年度 ABC 公司还存在 ×× 情况： 1. 2. 上述领域依赖于多项假设和估计。因此，我们将其确定为关键审计事项。]	[该事项在审计中是如何应对的] [可将不同期间 / 年度相同应对汇总列示，不同之处单独列示。] [以下关键审计事项仅用于演示目的，请勿作为模板或照搬照抄。] 例如： 20×4 年 1-× 月期间、20×3 年度、20×2 年度和 20×1 年度财务报表审计中，针对与 ×× 相关的领域所使用的假设和估计的合理性，我们执行了以下程序： 1. 2. 3. 针对 20×3 年度 ×× 情况，我们还执行了以下程序： 1. 2. 3.

[标题 2]	
[该事项被确定为关键审计事项的原因]	[该事项在审计中是如何应对的]
[可将不同期间 / 年度原因相同的部分 汇总列示，不同的部分单独列示。]	[可将不同期间 / 年度相同应对汇 总列示，不同之处单独列示。]
[索引至财务报表中对该事项的披露]	
[标题 3]	
[该事项被确定为关键审计事项的原因]	[该事项在审计中是如何应对的]
[可将不同期间 / 年度原因相同的部分 汇总列示，不同的部分单独列示。]	[可将不同期间 / 年度相同应对汇 总列示，不同之处单独列示。]
[索引至财务报表中对该事项的披露]	
.....	

中国注册会计师审计准则问题解答第 15 号

——其他信息

(2018 年 4 月 15 日制定)

2016 年 12 月，财政部发布《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任》（以下简称其他信息准则），规范了注册会计师对被审计单位年度报告中包含的除已审计财务报表和审计报告以外的其他信息的信息。本问题解答旨在针对实务中的具体问题作出进一步明确和指引。

问：IPO 公司的招股说明书是否适用其他信息准则的规定？

答：IPO 公司的招股说明书不适用其他信息准则的相关规定，除非另有规定，不需要在招股说明书引用的财务报表审计报告中增加“其他信息”部分。

根据其他信息准则的规定，其他信息，是指在被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息。该准则不适用于证券发行文件，包括招股说明书。

然而，需要说明的是，IPO 公司的招股说明书不适用其他信息准则的规定，并不意味着注册会计师不需要对招股说明书中的其他信息执行相应的工作。注册会计师仍然应当按照证券监管机构的相关规定和要求执行相应的工作并记录在审计工作底稿中。

对于其他证券发行文件，如申请公开发行债券的公司的债券募集说明书，比照上述规定执行。

中国注册会计师审计准则问题解答第 16 号

——审计报告中的非无保留意见

(2021 年 2 月 2 日发布)

注册会计师对财务报表整体发表的审计意见是审计报告的核心。在有必要发表非无保留意见的情况下，注册会计师发表恰当类型的非无保留意见，有助于报表使用者准确解读被审计单位财务信息存在或可能存在的重大错报，降低其对被审计单位财务信息的信赖程度，从而作出理性的经济决策。审计报告中的非无保留意见类型包括保留意见、否定意见和无法表示意见。实务中，是否发表非无保留意见，以及发表何种类型的非无保留意见，需要注册会计师根据被审计单位和审计业务的具体情况作出职业判断。保持审计意见类型判断标准的一致性，同时在审计报告中提供更为相关的信息以更好体现审计报告的价值，对提高财务信息有用性、保护投资者利益和维护资本市场稳定有序运行十分重要。

本问题解答旨在帮助注册会计师结合被审计单位和审计业务的具体情况，发表恰当类型的非无保留意见。问题解答根据审计准则制定，为注册会计师如何正确理解审计准则及应用指南、解决实务问题提供细化指导和提示。注册会计师在执行审计业务时，应当将审计准则、应用指南与问题解答一并掌握和执行。问题解答所包含的示例并非强制要求，亦不能穷尽实务中的所有情况。

一、注册会计师如何确定恰当的非无保留意见类型？

答：注册会计师在确定恰当的非无保留意见类型时，需要考虑下列因素：

1. 导致非无保留意见的事项的性质，是财务报表存在重大错报，或是在无法获取充分、适当的审计证据的情况下财务报表可能存在重大错报；
2. 注册会计师就导致非无保留意见的事项对财务报表产生或可能产生的影响的广泛性作出的判断。

上述两个因素对非无保留意见类型的影响列示如下：

导致发表非无保留意见的事项的性质	相关事项的错报或未发现的错报（如存在）对财务报表产生或可能产生的影响是否具有广泛性	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报（已对相关事项获取充分、适当的审计证据）	保留意见	否定意见
无法对相关事项获取充分、适当的审计证据（不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论）	保留意见	无法表示意见

首先，导致注册会计师发表非无保留意见的事项单独或汇总起来对财务报表的影响或可能产生的影响一定是重大的。在这个前提下，注册会计师应当发表保留意见，还是否定意见或无法表示意见，取决于导致非无保留意见的事项（即财务报表存在重大错报；或注册会计师无法获取充分、适当的审计证据，财务报表可能存在重大错报）对财务报表整体产生的影响或可能产生的影响是否具有广泛性：如果不具有广泛性，注册会计师应当发表保留意见；如果具有广泛性，则应当发表否定意见或无法表示意见。针对上述应当发表否定意见或无法表示意见的情形，注册会计师发表否定意见，还是无法表示意见，取决于注册会计师是否已对导致非无保留意见的事项获取充分、适当的审计证据，并就财务报表是否存在重大错报得出结论：如果已获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当发表否定意见；如果无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当发表无法表示意见。

其次，《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》第十一条规定了注册会计师应当发表无法表示意见的一种特殊情形，即在极少数情况下，可能存在多个不确定事项。尽管注册会计师对每个单独的不确定事项获取了充分、适当的审计证据，但由于不确定事项之间可能存在相互影响，以及可能对财务报表产生累积影响，注册会计师不可能对财务报表整体形成审计意见。同时，《〈中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营〉应用指南》第 33 段指出，当存在多项对财务报表整体具有重要影响的与持续经营相关的重大不确定性时，在极少数情况下，注册会计师可能认为发表无法表示意见是适当的，而非在审计报告中增加“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分。

二、注册会计师如何区分财务报表存在重大错报和无法获取充分、适当的审计证据两种情形？

答：在导致非无保留意见的事项中，财务报表存在重大错报和注册会计师无法获取充分、适当的审计证据两种情形的性质明显不同，对财务报表使用者经济决策的影响也可能不同。注册会计师需要恰当区分这两种情形，以发表恰当的非无保留意见。

在就被审计单位管理层对存在不确定性的事项的会计处理或披露发表非无保留意见时，注册会计师需要区分导致非无保留意见的事项的性质究竟是属于“存在重大错报”还是“无法获取充分、适当的审计证据”，有时所涉及的判断可能较为复杂。

财务报表中的某些项目涉及的事项的未来结果可能存在不确定性，并且注册会计师在执行审计时可能还不能获得有关这些事项未来最终结果的结论性证据。在这种情况下，管理层负责按照适用的财务报告编制基础的规定对当前状况进行分析，估计相关事项未来进展对财务报表的影响并进行确认和计量，或由于在某些极端罕见的情况下无法作出合理估计而在财务报表中作出必要披露。这些存在不确定性的事项可能包括应收款项的坏账准备、存货的跌价准备、产品质量保证准备金、提供担保的连带偿还责任、尚未判决生效的诉讼或仲裁等。注册会计师在审计中需要评估所获取的审计证据是否足以支持管理层对相关事项的判断及其处理。缺乏与这些事项的最终结果相关的信息并不必然导致注册会计师无法获取与管理层判断相关的审计证据。换言之，存在不确定性并不必然导致审计范围受到限制。当存在不确定性的情况下，管理层应当合理利用财务报表编制时已经存在且能够取得的可靠信息，依据适用的财务报告编制基础的规定作出估计和判断，注册会计师应在获取充分、适当的审计证据的基础上评价管理层估计和判断的合理性，不应回避作出实质性判断。注册会计师对审计证据充分性和适当性的判断是以审计当时实际可获得或应当可获得的证据为基础的。在考虑了截至审计报告日的状况和可获得的证据之后，如果注册会计师认为有充分证据支持管理层对存在不确定性的事项性质的认定及其在财务报表中的相关列报，注册会计师应当发表无保留意见。如果注册会计师无法就管理层对某一存在不确定性的事项性质的认定及其在财务报表中的相关列报获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当发表保留意见或无法表示意见。如果客观上存在或曾经存在与不确定性事项有关的充分证据，但注册会计师由于管理层没有恰当保存相关记录或管理层不予配合

而未能及时获得这些证据，发表保留意见或无法表示意见是适当的。注册会计师应当恰当区分审计范围受到限制因而就相关事项无法获取充分、适当的审计证据的情形，以及由于不符合财务报告编制基础中与不确定事项的确认、计量和列报相关的规定而导致相关事项存在重大错报（包括未充分披露不确定事项，对会计政策的运用不恰当，或作出不恰当的会计估计）的情形。如果注册会计师认为是属于后者，应当发表保留意见或否定意见。以下是一些举例：

例1：被审计单位的法定代表人违规以被审计单位名义为一些关联公司和外部单位提供了大量担保，导致被审计单位因多个债务人逾期未还款而被起诉。由于该法定代表人已失联，被审计单位管理层无法确定是否还存在其他未知的违规担保事项，注册会计师无法实施审计程序就或有事项和关联方交易披露的完整性获取充分、适当的审计证据，在这种情况下，根据该事项对财务报表可能产生的影响，发表保留意见或无法表示意见可能是适当的。

例2：被审计单位由于关联方交易的转移定价问题受到税务机关的稽查，管理层没有计提可能需要补缴的税款。注册会计师在税务专家的协助下评估了补缴税款的可能性，并对可能需要补缴的税款作出了区间估计，据此提出了审计调整。被审计单位管理层以税务稽查结果存在重大不确定性、无法可靠估计为由拒绝接受调整建议。截至审计报告日，税务机关尚未就稽查结果提供明确信息。在这种情况下，如果注册会计师根据所获得的信息和基于这些信息所作的合理判断已经足以认定财务报表存在重大错报，发表保留意见或否定意见可能是适当的。

三、注册会计师如何判断错报对财务报表的影响或未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响是否重大以及是否具有广泛性？

答：注册会计师对相关事项的影响的重大性和广泛性的判断均会影响审计意见的类型。

（一）影响的重大性

注册会计师需要从定量和定性两个方面考虑错报对财务报表的影响或未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响是否重大。定量的标准通常是注册会计师确定的财务报表整体的重要性或特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平（如适用）。例如，对于以营利为目的且并非微利或微亏的企业，注册会计师可能将财务报表整体的重要性设定为经常性业务税前利润的5%。定性考虑错报是否重大时，注册会计师需要运用

判断评估错报的性质是否严重，是否会影响财务报表使用者的经济决策。例如，错报是否影响被审计单位实现盈利预期或达到监管要求，错报是否影响被审计单位的盈亏状况，错报是否是由于舞弊导致的。《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性》及其应用指南、《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》及其应用指南，以及《中国注册会计师审计准则问题解答第 8 号——重要性及评价错报》作出了相关规定和指引。

（二）影响的广泛性

根据《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》第五条的定义，对财务报表的影响具有广泛性的情形包括三个方面：1. 不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；2. 虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的主要组成部分；3. 当与披露相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。下面分别举例说明这三种情况。

1. 不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响。

（1）重大错报对财务报表的影响。

如果注册会计师发现了一项重大错报（例如应收账款坏账准备的计提不充分），该重大错报所影响的财务报表项目数量有限（应收账款和信用减值损失），且这些项目并不是财务报表的主要组成部分，通常认为该错报对财务报表的影响不具有广泛性。

如果注册会计师发现了多项重大错报（例如商誉、固定资产、存货和应收账款的减值准备计提均不充分），这些重大错报影响多个财务报表项目（商誉、固定资产、存货、应收账款、营业成本、信用减值损失、资产减值损失等），通常认为这些重大错报对财务报表的影响具有广泛性。

（2）在无法获取充分、适当的审计证据时，未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响。

如果注册会计师无法对被审计单位某一重要联营企业的财务信息执行必要的审计工作，因而无法就被审计单位采用权益法确认的投资收益获取充分、适当的审计证据，相关长期股权投资和投资收益不构成财务报表的主要组成部分。由于该联营企业可能存在的错报仅影响被审计单位财务报表的个别项目，且相关财务报表项目并未构成财务报表的主要组成部分，注册会计师可能认为该事项对被审计单位财务报表可能产生的影响重大但不具有广泛性。

如果注册会计师无法对被审计单位某一重要子公司的财务信息执行审

计工作，因而无法就被审计单位合并财务报表中与该子公司有关的项目获取充分、适当的审计证据，由于该子公司可能存在的错报影响被审计单位合并财务报表的大多数项目，通常认为该事项对被审计单位合并财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性。

又如，注册会计师新承接的某生产制造业审计客户与存货相关的会计记录和物流记录不完整、不准确，注册会计师因此无法就期末和期初存货余额以及当期的存货增减变动情况获取充分、适当的审计证据。由于存货对利润表的营业收入、营业成本、资产减值损失、所得税费用等项目以及资产负债表的应收账款、应付账款、应交税费等项目均有重大影响，该事项导致注册会计师对这些相关项目也无法获取充分、适当的审计证据，对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性。

2. 虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的主要组成部分。

以下通过三个例子予以说明：

例1：某被审计单位处于筹建期，其年末账面资产余额的80%为在建工程。注册会计师无法就年末在建工程余额获取充分、适当的审计证据。由于在建工程构成财务报表的主要组成部分，注册会计师认为上述事项对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性。

例2：某上市公司的控股股东违规占用上市公司资金，且上市公司违规为控股股东的借款提供担保，截至资产负债表日，上述违规占用资金和违规担保余额合计为上市公司年末净资产余额的数倍。控股股东财务状况持续恶化，偿债能力严重不足，其由上市公司提供担保的借款均已进入诉讼程序。注册会计师认为上市公司未就与被占用资金相关的应收款项计提减值准备、未就与违规担保相关的偿付义务计提预计负债构成重大错报。在这种情况下，尽管涉及的财务报表项目较为有限，但金额特别重大，因此，可以认为与控股股东资金占用和违规担保相关的交易和余额构成财务报表的主要组成部分，该事项的影响重大且具有广泛性。

例3：某被审计单位对某一项金额特别重大的资产（占年末总资产余额的比例超过60%）计提了大额减值准备，与该项资产相关的资产减值损失是导致被审计单位当年出现重大亏损的主要原因。注册会计师无法实施审计程序就该项资产的实际性质和减值准备的合理性获取充分、适当的审计证据。在这种情况下，虽然涉及的财务报表项目较为有限，但对资产负债表和利润表而言金额均特别重大，可以认为构成了财务报表的主要组成部分，该事项的影响重大且具有广泛性。

3. 当与披露相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

例如，《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》第二十二条规定，如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且财务报表对重大不确定性未作出充分披露，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，恰当发表保留意见或否定意见。针对这种情况，《〈中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营〉应用指南》附录参考格式 2 和参考格式 3 分别列示了保留意见审计报告和否定意见审计报告的参考格式。

在参考格式 2 中，被审计单位的财务报表附注披露了融资协议的规模、到期日和总安排，但未披露其影响以及再融资的可获得性，也未将该情况界定为重大不确定性，即财务报表包含了与重大不确定性相关的部分披露但披露不充分，注册会计师认为该事项构成重大错报但不具有广泛性，因此发表保留意见。

在参考格式 3 中，被审计单位的财务报表遗漏了与重大不确定性相关的必要披露（即完全未披露）。注册会计师认为该漏报对财务报表的影响重大且具有广泛性，因此发表否定意见。

四、注册会计师如何考虑导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项对本期财务报表及审计意见的影响？

答：注册会计师首先需要判断导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项是否已经解决。例如，对于上期财务报表存在重大错报的情形，如果上期财务报表中的错报已经得到更正，通常视为已经解决；对于上期财务报表审计范围受限的情形，如果原来的审计范围受限情形已消除，注册会计师能够就上期财务报表获取充分、适当的审计证据，通常视为已经解决。在作出判断时，注册会计师不仅要考虑相关事项对本期财务报表的资产负债表余额的影响，也要考虑相关事项对本期利润表、现金流量表以及股东（所有者）权益变动表的影响，以及对本期数据 and 对应数据的可比性的影响。如果事项已解决，注册会计师可以对本期财务报表发表无保留意见。

如果事项仍未解决，注册会计师应当对本期财务报表发表非无保留意见。在评价仍未解决的事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响，以及应当发表何种类型的非无保留意见时，注册会计师可以参照本问题解答

问题一、问题二和问题三中的相关解答。

1. 对上期财务报表发表了否定意见或无法表示意见，且事项仍未解决。

（1）如果导致对上期财务报表发表否定意见或无法表示意见的事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响仍然重大且具有广泛性，注册会计师应当对本期财务报表发表否定意见或无法表示意见；

（2）如果导致对上期财务报表发表否定意见或无法表示意见的事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响仍然重大，但影响程度降低或影响范围缩小，不再具有广泛性，则注册会计师应当对本期财务报表发表保留意见。

2. 对上期财务报表发表了保留意见，且事项仍未解决，注册会计师应当对本期财务报表发表非无保留意见。

以下举例说明注册会计师如何考虑导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项是否已解决，以及在未解决的情况下如何评价其对本期财务报表及审计意见的影响。

例 1：注册会计师由于无法对被审计单位的某一重要子公司执行审计工作而对被审计单位上一年度合并财务报表发表了无法表示意见。

场景（1）：被审计单位在本年 12 月出售了其持有的该子公司全部股权，本年度审计中注册会计师仍然无法对该子公司执行审计工作。在这种情况下，尽管该子公司在被审计单位本年年末合并资产负债表中已出表，但本年合并利润表、合并现金流量表以及合并股东（所有者）权益变动表中仍然包括该子公司被处置前的经营业绩和现金流量，对被审计单位的合并财务报表本期数仍有重大且广泛的影响。此外，上一年度无法对该公司执行审计工作的事项对合并财务报表的对应数据可能产生的影响仍然没有消除，且该子公司于股权处置日的净资产直接影响被审计单位本期就股权处置交易确认的损益，注册会计师对该项处置损益也无法获取充分、适当的审计证据。综合考虑这些情况，导致对上期合并财务报表发表无法表示意见的事项并未解决，对本期合并财务报表的影响重大且具有广泛性，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据，应当对本期合并财务报表发表无法表示意见。

场景（2）：被审计单位在本年 1 月 1 日出售了其持有的该子公司全部股权。在这种情况下，上一年度无法对该子公司执行审计工作导致注册会计师无法就本期确认的股权处置损益获取充分、适当的审计证据，且对对应数据可能产生的影响仍然没有消除。假定上述股权处置损益金额重大但不构成本期合并财务报表的主要组成部分，注册会计师综合考虑上述因

素之后可能认为导致对上期合并财务报表发表无法表示意见的事项对本期合并财务报表的影响重大但不具有广泛性，因而发表保留意见。

例 2：由于上期财务报表中的应收账款、存货、营业收入、营业成本等多个项目存在重大错报，注册会计师对被审计单位上期财务报表发表了否定意见。被审计单位管理层就上期财务报表中存在的重大错报调整了本期财务报表的对应数据，并在财务报表附注中作出了充分披露，注册会计师对本期数据和更正后的对应数据均获取了充分、适当的审计证据，认为不存在重大错报，应当对本期财务报表发表无保留意见。

例 3：由于被审计单位在上期末对金额重大的商誉和固定资产实施减值测试，注册会计师无法就商誉和固定资产是否存在减值以及可能需要计提的减值准备获取充分、适当的审计证据，因此对上期财务报表发表了保留意见。被审计单位管理层在本期期末实施了商誉和固定资产减值测试并计提了大额减值准备，确认了资产减值损失。注册会计师执行审计工作后认可了本期期末的减值准备金额，但认为一部分资产减值损失应当在上期财务报表中确认，相关金额对本期财务报表的本期数据和对应数据均有重大影响。在这种情况下，导致对上期财务报表发表保留意见的事项并未解决，相关错报对本期财务报表的影响重大但不具有广泛性，注册会计师应当对本期财务报表发表保留意见。

五、如果除了导致无法表示意见或否定意见的事项之外，还存在导致发表保留意见的其他事项，注册会计师应当如何在审计报告中予以反映？

答：无法表示意见或否定意见是比保留意见更严重的非无保留意见类型，注册会计师不能以保留意见替代本应发表的无法表示意见或否定意见。

在执行审计的过程中，即使已发现的重大错报具有广泛性，足以导致发表否定意见，注册会计师仍然需要对其余不涉及上述重大错报的财务报表项目按照审计准则的规定执行并完成审计工作；即使审计范围受到限制可能产生的影响足以导致发表无法表示意见，除非属于在可行时解除业务约定的情形，注册会计师仍然需要对审计范围没有受到限制的方面按照审计准则的规定执行并完成审计工作。《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》第二十二条规定，即使发表了否定意见或无法表示意见，注册会计师也应当在“形成审计意见的基础”部分说明注意到的、将导致发表非无保留意见的所有其他事项及其影响。

例如，因管理层未提供完整的相关资料，注册会计师无法就被审计单位的存货、应付账款、营业成本、管理费用和资产减值损失等多个重大

的财务报表项目获取充分、适当的审计证据；此外，注册会计师发现被审计单位期末某项金额重大的以公允价值计量的交易性金融资产存在重大错报。在这种情况下，由于前一个事项对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性，注册会计师应当发表无法表示意见。在审计报告的“形成无法表示意见的基础”部分，除了说明导致无法表示意见的事项外，还应当说明识别出的重大错报。

又如，被审计单位连续多年严重亏损，资不抵债，大量债务违约并涉及诉讼，多个银行账户被冻结，大量资产被查封，主营业务处于停滞状态，管理层制定的各种应对措施是否能够有效落实具有很高的不确定性。注册会计师认为导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项和情况存在多个重大不确定性，这些不确定事项之间存在相互影响，对财务报表产生累积影响，注册会计师无法判断被审计单位采用持续经营假设编制本期财务报表是否适当，从而无法对财务报表整体形成审计意见。同时，被审计单位在财务报表附注中对与持续经营相关的多个重大不确定性作出了一些披露但披露并不充分，属于与应披露未披露信息相关的重大错报。在这种情况下，注册会计师应当发表无法表示意见，在“形成无法表示意见的基础”部分，除了说明由于与持续经营相关的多个重大不确定性而无法表示意见外，还要说明财务报表附注未予以充分披露的情况。

六、如果对被审计单位财务报表整体发表非无保留意见，注册会计师如何在审计报告的“形成保留意见 / 无法表示意见 / 否定意见的基础”部分说明相关情况？

答：《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》就非无保留意见审计报告的格式和内容作出了规定。《〈中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见〉应用指南》附录就上述三种非无保留意见类型分别提供了审计报告示例。

就“形成非无保留意见的基础”部分的整体结构而言，注册会计师可以考虑采取以下方式提高这部分内容的可理解性：

1. 如果非无保留意见涉及多个事项，可以以简要概括方式对每一事项分别增加一个小标题，这有助于使用者更直观地了解相关事项影响到的财务报表具体领域及判断相关事项对财务报表整体的影响程度。

2. 如果非无保留意见涉及的事项在财务报表附注中有相关披露内容，索引至相关财务报表附注有助于使用者了解这些事项的具体情况。

就“形成非无保留意见的基础”部分中单个事项的描述而言，注册会

计师需要从对使用者决策有用性角度考虑如何恰当体现相关描述的恰当性和可理解性。

对于由于存在重大错报导致非无保留意见的情形，审计准则对“形成非无保留意见的基础”部分的描述有较为具体的要求（参见《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》第十八条、第十九条和第二十条）。以下以“因无法获取充分、适当的审计证据，因而对财务报表整体发表保留意见”的情形为例，说明注册会计师在描述相关事项时可能考虑采取的做法：

1. 说明审计范围受到限制影响哪些财务报表项目和金额，并进一步说明可能存在的特定影响。这有助于使用者将注册会计师发表的保留意见和已审计财务报表的特定要素联系起来。特别是在审计范围受到限制相关事项所影响的金额并非相关财务报表项目的全部金额，或只影响相关财务报表项目的部分认定的情况下，对此作出进一步说明可以帮助使用者更准确地了解相关事项的性质，并判断相应的影响程度。

2. 在说明无法获取充分、适当的审计证据的原因时，描述导致审计范围受到限制的具体情形。例如，被审计单位管理层没有提供与某事项相关的详细资料；被审计单位管理层没有就注册会计师提出的某个异常情况提供合理解释及相关证据；因某一客观条件所限，注册会计师无法对被审计单位位于某地的重要实物资产实施检查；由于某联营企业的控股股东和管理层拒绝配合，注册会计师无法对被审计单位以权益法核算的相关长期股权投资执行必要的审计工作等。上述描述有助于使用者了解注册会计师审计范围受到限制的具体性质，并判断相应影响程度。

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（2020）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2020）》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，规范中国注册会计师协会会员的职业行为，进一步提高职业道德水平，维护职业形象，保持与国际职业会计师道德守则的持续动态趋同，我会对《中国注册会计师职业道德守则（2009）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2009）》进行了全面修订。其中，修订后的《中国注册会计师职业道德守则（2020）》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，有关事项通知如下：

1. 本守则自2021年7月1日起施行。

2. 针对本守则中与公众利益实体审计业务（包括审阅业务，下同）关键审计合伙人冷却期相关的规定，实施过渡期安排，即公众利益实体审计业务关键审计合伙人在2021年7月1日前已进入冷却期且尚未结束的，可以继续执行2年冷却期的规定，该冷却期结束后，应当按照本守则的规定执行并重新计算任职期和冷却期。

3. 允许和鼓励提前执行本守则。

本守则生效实施后，我会于2009年10月14日发布的《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〉和〈中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则〉的通知》（会协〔2009〕57号）同时废止。

执行中有任何情况和问题，请及时反馈中国注册会计师协会。

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

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
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
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
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
6. 中国注册会计师职业道德守则术语表
7. 中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则
8. 中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则术语表

中国注册会计师协会

2020 年 12 月 17 日

中国注册会计师职业道德守则第 1 号

——职业道德基本原则

(2020 年 12 月 17 日修订)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师职业活动，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（以下简称职业道德守则），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的利益冲突。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的宗旨。

第三条 注册会计师应当遵守相关法律法规。如果某些法律法规的规定与职业道德守则的相关条款不一致，注册会计师应当注意到这些差异。除非法律法规禁止，注册会计师应当按照较为严格的规定执行。

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或相关监管机构咨询。

第五条 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”“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 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，并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，职业道德守则术语表用于对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。

注册会计师应当运用职业判断解决冲突，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）。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、申报材料、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）含有虚假记载、误导性陈述；
- （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 如果存在对职业判断产生过度不当影响的情形，注册会计师不得从事与之相关的职业活动。

第四节 独立性

第十四条 在执行审计和审阅业务、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公正。

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和审阅业务、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和审阅业务、其他鉴证业务时，应当从会计师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团队的独立性。

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限制。

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）警觉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，特别要警觉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）对职业活动中获知的涉及国家安全的信息保密；
- （四）对拟承接的客户向其披露的涉密信息保密；
- （五）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；
- （六）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；
- （七）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；
- （八）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，信息提供者通常可以放心地向注册会计师提供其从事职业活动所需的信息，而不必担心该信息被其他方获知，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，并取得了客户的授权；
- （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、仲裁中维护自身的合法权益；
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，法律法规是否禁止披露；
- （二）如果客户同意注册会计师披露涉密信息，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，包括披露对象是否恰当；
- （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和审阅业务、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。例如，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. 当怀疑某项陈述可能包含严重虚假或误导性内容时，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知情决策。

上述做法使得注册会计师能够对审计证据进行审慎评价，从而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。例如，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。
3. 在面对困境或困难时，有坚持正确行为的决心，实事求是。例如，在面临压力时坚持自己的立场，或在适当时质疑他人，即使这样做会对会计师事务所或注册会计师个人造成潜在的不利后果。

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）独立性原则要求注册会计师在执行审计和审阅业务、其他鉴证业务时与鉴证客户保持独立，不得因任何利害关系影响其客观公正。

注册会计师的独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性：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；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团队成员没有损害

诚信原则、客观公正原则或职业怀疑。

保持独立性能够增强注册会计师保持职业怀疑的能力。

（四）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。例如，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. 运用与客户所在的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. 在审慎评价审计证据是否充分并适合具体情况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 违反职业道德守则

第三十四条 如果识别出违反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

(2020 年 12 月 17 日修订)

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师职业活动，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。

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 对已知事实和情况的了解是正确运用概念框架的前提。注册会计师在确定为获取这些了解有必要采取的行动，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。这些条件、政策和程序也是在评价不利影响的严重程度时需要考虑的因素，本守则第二十三条对此进行了举例。

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）会计师事务所的收入过分依赖某一客户；
- （三）会计师事务所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；
- （四）注册会计师与客户之间存在密切的商业关系；
- （五）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；
- （六）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，又对该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）审计项目团队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，或所处职位能够对鉴证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）审计项目团队成员与审计客户之间长期存在业务关系。

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）由于客户对所沟通的事项更具有专长，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，如果存在多项不利影响，应当将多项不利影响组合起来一并考虑。

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严重程度相关的因素。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违反职业道德的行为；
- （四）关于注册会计师有义务报告违反职业道德行为的明确规定；
- （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，相对于向非公众利益实体审计客户提供相同的非鉴证服务，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，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的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人员负责作出管理决策；
- （三）客户执行相关政策和程序，以确保在招标非鉴证服务时作出客观选择；
- （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的评价可能受到下列因素的影响：

（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团队成员维护公众利益；

（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）会计师事务所对其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，包括与向客户提供服务有关的决策；

（六）会计师事务所对教育、培训和经验的要求；

（七）会计师事务所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方面产生影响：

（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觉，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，此时，不利影响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，指派鉴证业务项目团队以外的其他合伙人和项目组，并确保鉴证业务项目和非鉴证服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，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）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）项所述的适当复核人员，应

当具备复核所需的知识、技能、经验和权威，以客观地复核项目组已执行的工作或已提供的服务。

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。

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

(2020年12月17日修订)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师职业活动，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应对。

第三条 注册会计师不得在明知的情况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) 向某一客户提供交易咨询服务，该客户拟收购注册会计师的某一审计客户，而注册会计师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）针对同一事项同时代表两个客户，而这两个客户正处于法律纠纷中；

（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，而注册会计师的主要近亲属在该企业拥有经济利益；

（八）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、业务或发生商业关系前，注册会计师应当采取合理措施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）识别出的事项。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觉。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，作为防止泄露客户涉密信息的屏障；
- （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对涉密信息采取隔离措施；
- （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 在应对因利益冲突产生的不利影响时，注册会计师应当根据利益冲突的性质和严重程度，运用职业判断确定是否有必要向客户具体披露利益冲突的情况，并获取客户明确同意其可以承接或继续提供专业服务。

第十六条 在确定是否有必要进行具体披露并获取明确同意时，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，客户的行为可能暗示注册会计师已经获取了客户的同意。

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同意，而客户拒绝，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 注册会计师应当对可能违反保密原则的情况保持警觉，包括在进行披露或在会计师事务所、网络内部分享相关信息以及寻求第三方指导时。

第二十二条 如果为获取客户的明确同意而进行的披露会违反保密原则，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）会计师事务所并未倾向某一客户的立场，因而并未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将会给客户或其他相关第三方造成较严重的不利后果，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）会计师事务所为某一客户恶意收购另一客户的交易提供相关服务；

（二）会计师事务所针对某一涉嫌舞弊的客户进行与遵守法律法规相关的调查，同时会计师事务所因向该舞弊可能涉及到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）注册会计师认为继续承接或保持该业务是恰当的及其理由。

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（如涉嫌违反法律法规、缺乏诚信、存在可疑的财务报告问题、存在其他违反职业道德的行为，或者客户的所有者、管理层或其从事的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、治理层和负责经营活动的人员的了解；
- （二）客户对处理可疑事项的保证，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）会计师事务所制定了质量管理政策和程序，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得接受委托的理由。

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，最好能够征得客户的书面同意。

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沟通客户的相关事务，主要取决于下列方面：

- （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沟通；
- （三）与此类沟通和披露相关的法律法规或职业道德要求。

第三十八条 在财务报表审计和审阅业务中，拟接任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沟通客户相关事务，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，将会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往与专家的交往或向他人咨询获得。

第四章 第二意见

第四十一条 注册会计师可能被要求就某实体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。例如，如果第二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。评价因自身利益产生不利影响的严重程度时，应当考虑被要求提供第二意见的具体情形以及在运用职业判断时能够获得的所有事实和假设等相关因素。

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意见的副本。

第四十二条 如果要求提供第二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。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注册会计师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。

如果收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报

价，会计师事务所应当确保：

（一）在提供专业服务时，遵守执业准则和职业道德规范的要求，使工作质量不受损害；

（二）客户了解专业服务的范围和收费基础。

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基础；

（五）会计师事务所的质量管理政策和程序；

（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 注册会计师收取与客户相关的介绍费或佣金，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。注册会

计师不得收取与客户相关的介绍费或佣金。

第四十八条 注册会计师为获得客户而支付业务介绍费，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。注册会计师不得向客户或其他方支付业务介绍费。

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正常礼节性的交往，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）捐助；
- （五）意图建立友好关系；
- （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 某些法律法规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，无论这种利益诱惑是存在不当影响行为的意图，还是注册会计师认为理性且掌握充分信息的第三方很可能会视

为存在不当影响行为的意图。

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行为的意图，还是理性且掌握充分信息的第三方很可能会视为存在不当影响行为的意图。

第五十四条 如果某项利益诱惑导致某人以违反道德的方式行事，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能是利益诱惑的接受方，也可能是与接受方存在某些关系的其他人员。在考虑哪些行为构成不当行为时，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，将违反诚信原则。

第五十六条 在确定是否存在或被认为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；
- （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将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）利益诱惑提供方以往的行为或声誉。

第五十七条 如果注册会计师知悉被提供的利益诱惑存在或被认为存在不当影响行为的意图，即使按照本守则第五十三条的要求拒绝接受利益诱惑，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）就该利益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）调整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财务服务的同时，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参加娱乐活动或观看体育赛事等，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提供或接受此类利益诱惑产生的不利影响：

（一）拒绝接受或不提供利益诱惑；

（二）将向客户提供专业服务责任移交给其他人员，前提是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信息对称；

（二）在由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，或者由客户维护的记录中登记该利益诱惑；

（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或提供利益诱惑的人员适当披露该项捐赠；

（五）支付与所接受利益诱惑（如款待）同等价值的价款；

（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不重要，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觉：

（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，并认为该利益诱惑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很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接受或不提供此类利益诱惑。

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，某客户向注册会计师的配偶提供正常招聘流程之外的就职机会，可能表明存在此类意图。

第六十七条 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，因而拒绝接受或未提供利益诱惑，注册会计师仍然可能需要考虑本守则第五十七条第二款中的防范措施。

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，而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，将对职业道德基本原则产生不利影响，注册会计师应当运用职业道德概念框架予以应对。

如果注册会计师发现存在本守则第六十四条所述的情况，即使注册会计师没有理由相信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，这些情况仍可能对职业道德基本原则产生不利影响，注册会计师应当运用职业道德概念框架予以应对。

本章第三节的规定与识别、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六十六条第一款所规定的关系的性质或密切程度。

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令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团队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 如果其他鉴证业务客户向会计师事务所或鉴证业务项目团队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 保管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，将对职业道德基本原则产生不利影响，适用本守则第八章的规定。

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、知悉或怀疑客户存在违反法律法规或涉嫌违反法律法规的行为。当注册会计师知悉或怀疑存在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,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事项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客户的经营活动、持续经营能力或避免重大处罚至关重要。

本章所称的法律法规,不包括以法律法规形式发布的企业会计准则等财务报告编制基础。

第七十七条 在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),使其能够纠正违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为或减轻其可能造成的后果,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作出的与现行法律法规不符的疏漏或违法行为:

(一) 客户;

(二) 客户的治理层;

(三) 客户的管理层;

(四) 为客户工作或在客户指令下工作的人员。

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) 国家安全、洗钱和犯罪所得;

- （三）证券市场和交易；
- （四）银行业务、其他金融产品和服务；
- （五）信息安全；
- （六）税务、社会保障；
- （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，从而可能损害更广泛的公众利益。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）向适当机构报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规事项的要求；
- （二）禁止向客户示警的要求。有些法律法规可能有禁止向客户示警的要求，例如，与反洗钱相关的法律法规。

第八十二条 无论客户属于什么性质的实体，以及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（包括财务影响或其他影响）。

第八十四条 本章的规定不涉及下列行为：

- （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，本章的相关规定仍然可能有助于注册会计师考虑如何应对上述行为。

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）为客户工作或在客户指令下工作的人员。

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 执行财务报表审计时应对违反法律法规行为

第八十七条 如果注册会计师在执行财务报表审计时，知悉了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或涉嫌违反法律法规行为的性质以及该行为发生或可能发生时所处的环境。

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了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，最终需要法院或其他适当机构作出裁决。

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其他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）沟通。

沟通的目的是澄清注册会计师对该事项以及潜在后果的了解。这种沟通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确定与哪个适当级别的管理层沟通该事项。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，适当级别的管理层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沟通该事项。

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，应当与治理层沟通该事项。

第九十六条 在与管理层和治理层（如适用）沟通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）纠正违反法律法规行为或减轻其后果；
- （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，向适当机构报告该事项。

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规定：

- （一）适用的法律法规，包括要求向适当机构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机构报告违反法律法规行为或涉嫌违反法律法规行为的时限要求。

第九十九条 在集团审计中，下列两种情况下，如果组成部分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，组成部分注册会计师应当与集团项目合伙人沟通该事项：

（一）出于执行集团审计的目的，集团审计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，注册会计师接受委托对组成部分财务报表执行审计。

组成部分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组成部分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）出于集团审计之外的目的，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，还应当考虑组成部分是否涉及违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为。

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）项至第（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。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注册会计师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）的沟通，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违反法律法规行为或减轻其后果；
- （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）是否向适当机构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共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）相关法律法规的规定；
- （二）情况的紧迫性；
- （三）该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）是否存在对客户、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（如适用）曾经参与或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和治理层（如适用）并未根据法律法规的规定，在合理的时间内及时向适当机构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共利益。

注册会计师可以采取的进一步行动包括：

- （一）向适当机构报告该事项，即使法律法规没有要求进行报告；

（二）在法律法规允许的情况下，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。

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，应当按照拟接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。除非法律法规禁止，即使客户拒绝允许与拟接任注册会计师沟通这些事项，这一要求仍然适用。

需要提供的相关信息是指，前任注册会计师认为，拟接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 如果拟接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，以了解注册会计师的选择以及采取任何特定行动可能产生的职业后果或法律后果；

（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 向适当机构报告该事项的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机构报告该事项，则注册会计师不得报告。

第一百零九条 注册会计师在确定是否向适当机构报告该事项时，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，向适当机构报告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）该实体属于特殊监管的行业，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，而该事项可能对市场交易的公平有序造成不利影响，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 确定是否向适当机构报告主要取决于下列外部因素：

（一）是否存在能够接收此类信息并进行调查及采取行动的适当机构。适当机构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保护相关的法律法规，则适当机构是生态环境部门。

（二）是否存在相关法律法规能够提供强有力且可靠的保护以避免受到民事、刑事、职业责任或报复行为（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，按照《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（五）项的规定，在这种情况下是允许进行报告的。在进行报告时，注册会计师应当保持诚信和谨慎。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意图。

第一百一十二条 在某些情况下，注册会计师可能知悉了或有理由相信已发生或即将发生对投资者、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沟通该事项是否适当，并运用职业判断确定是否立即向适当机构报告该事项，以阻止或减轻此类即将发生的违反法律法规行为造成的后果。按照《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（五）项的规定，在这种情况下是允许进行报告的。

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沟通，包括所

沟通的重大事项的性质以及沟通的时间、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沟通的结果。

第五节 提供其他服务时应对违反法律法规行为

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，知悉了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或涉嫌违反法律法规行为的性质以及该行为发生或可能发生时所处的环境。

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提供专业服务所需的了解程度。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）沟通。

沟通的目的是澄清注册会计师对该事项以及潜在后果的了解。这种沟通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确定与哪个适当级别的管理层沟通该事项。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了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事项：

- （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程序进行沟通，如果缺少此类政策和程序，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了违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，应当考虑是否就该事项与网络事务所沟通：

- （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程序进行沟通，如果缺少此类政策和程序，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的实体提供非审计服务时知悉了违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为，应当考虑是否与为实体执行审计业务的会计师事务所沟通该事项：

- （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的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行为展开的持续调查中，是否存在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其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）相关法律法规的规定；
- （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 注册会计师可以采取的进一步行动包括：

- (一) 向适当机构报告该事项，即使法律法规没有要求进行报告；
- (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 在考虑是否向适当机构报告时，注册会计师需要考虑下列因素：

- (一) 该报告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展开的持续调查中，是否存在监管机构或检察机关施加的关于报告的限制；
- (三) 提供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，按照《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(五)项的规定，在这种情况下是允许进行报告的。在进行报告时，注册会计师应当保持诚信和谨慎。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意图。

第一百二十九条 在某些情况下，注册会计师可能知悉了或有理由相信已发生或即将发生对投资者、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沟通该事项是否适当，并运用职业判断确定是否立即向适当机构报告该事项，以阻止或减轻此类即将发生的违反法律法规行为造成的后果。按照《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(五)项的规定，在这种情况下是允许进行报告的。

第一百三十条 注册会计师可能需要考虑下列事项：

- (一) 内部咨询；
- (二) 获取法律建议，以了解采取任何特定行动产生的职业后果或法律后果；
- (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）及其他方的沟通结果；
- （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。

第九章 与治理层的沟通

第一百三十二条 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客户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。

第一百三十三条 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。

第一百三十四条 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。

第一百三十五条 在某些情况下，治理层全部成员均参与客户的管理。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，可以认为注册会计师已满足与治理层沟通的要求。

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

(2020 年 12 月 17 日修订)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师职业活动，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 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》要求会计师事务所应当设定质量目标，以保证会计师事务所及其人员、受职业道德要求（包括独立性要求）约束的其他组织或人员（包括网络、网络事务所、网络或网络事务所的人员、服务提供商，如适用）充分了解与其相关的职业道德要求，并严格按照这些职业道德要求履行职责。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，而只以注册会计师或会计师事务所提及。根据质量管理准则的规定，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团队成员没有损害诚信原则、客观公正原则或职业怀疑。

第六条 在执行审计业务时，注册会计师应当遵循职业道德基本原则，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实体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。

需要考虑的因素主要包括：

- （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。如果认为存在涉及其他关联实体的关系或情形，且与评价会计师事务所独立性相关，审计项目团队在识别、评价对独立性的不利影响以及采取防范措施时，应当将该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二者时间孰晚为准。

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，在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业务期间不允许提供，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）不允许提供非鉴证服务的人员担任审计项目团队成员；

（二）必要时由适当复核人员复核审计和非鉴证工作；

（三）由其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果，或重新执行非鉴证服务，使得其他会计师事务所能够对该非鉴证服务承担责任。

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行动。

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 如果会计师事务所属于某一网络，应当与网络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 网络，是指由多个实体组成，旨在通过合作实现下列一个或多个目的的联合体：

- （一）共享收益、分担成本；
- （二）共享所有权、控制权或管理权；
- （三）执行统一的质量管理政策和程序；
- （四）执行同一经营战略；
- （五）使用同一品牌；
- （六）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业务，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，统一的质量管理政策和程序，是由联合体统一设计、实施和监控的质量管理政策和程序。

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

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，则视为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，尽管二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二者不构成网络。

第七节 工作记录

第二十八条 会计师事务所应当记录遵守独立性要求的情况，包括记录形成的结论，以及为形成结论而沟通的主要内容。

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 如果通过对某种不利影响进行重要性分析，注册会计师确定不利影响未超出可接受的水平，注册会计师应当记录不利影响的性质以及得出上述结论的理由。

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，并在考虑可能需要采取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，而该关联实体无法在合并或收购生效日前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的严重程度；
- （二）与治理层沟通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的严重程度时，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）项的规定与治理层沟通后，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作为审计项目组成员，也不负责项目质量复核；
- （三）拟采取的适当过渡性措施，并就此与治理层沟通。

举例来说，适当过渡性措施可能包括：

- （一）必要时由审计项目团队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复核；
- （三）由其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果，或重新执行非鉴证服务，使得其他会计师事务所能够对该非鉴证服务承担责任。

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，只有在同时满足下列条件时，会计师事务所才能同意这一要求：

- （一）已经评价了由该利益或关系产生不利影响的严重程度，并与治理层沟通了评价结果；
- （二）符合本守则第三十五条第一款第（一）项至第（三）项的条件；
- （三）在出具审计报告后立即终止审计业务。

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，仍应当确定利益或关

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）与治理层沟通的结果；
- （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的法律法规，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；
- （三）按照会计师事务所的政策和程序，立即就该违规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公正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妥善处理违规后果。

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公正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的情况，必要时，会计师事务所可能需要终止审计业务。

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公正和出具审计报告能力的影响主要取决于下列因素：

- (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) 审计项目团队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团队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团队成员，该成员的职责；
- (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、密切关系或其他原因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，会计师事务所可以采取的措施包括：

- (一) 将相关人员调离审计项目团队；
- (二) 由其他人员对受影响的审计工作实施额外复核或必要时重新执行该工作；
- (三) 建议审计客户委托其他会计师事务所复核或必要时重新执行受影响的审计工作；
- (四) 如果违规涉及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，或重新执行非鉴证服务，使得其他会计师事务所能够对该非鉴证服务承担责任。

第四十三条 如果会计师事务所确定无法采取行动妥善处理违规后果，应当尽快通知治理层，并按照法律法规的规定终止审计业务。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妥善处理违规后果，应当与治理层沟通下列事项：

- (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，以及这些措施能够妥善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公正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沟通，除非对于非重大的违规行为治

理层有其他沟通时间方面的要求。

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沟通的所有事项；
- （二）针对已采取或拟采取的措施，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够妥善处理违规后果，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公正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公正的影响（如有），以及在必要时撤回此类审计报告的可能性；

（二）与治理层沟通该事项。

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）与治理层沟通的所有事项；
- （五）与职业团体或监管机构所进行的任何沟通。

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，客观公正原则并未受到损害；
- （二）所采取的措施能够妥善处理违规后果，从而使会计师事务所能够出具审计报告及其理由。

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：

- （一）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；
- （二）实施外部质量复核；
- （三）就关键的审计判断向第三方咨询。例如，向行业监管机构或其他会计师事务所咨询。

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，防范措施可能包括：

- （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）由审计项目团队以外的适当复核人员复核已执行的工作。

第五十一条 如果对审计客户财务报表发表意见的会计师事务所连续二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，并沟通选择采取下列何种防范措施，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复核，或由其他专业机构实施相当于项目质量复核的复核（以下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复核，或由其他专业机构实施相当于项目质量复核的复核（以下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。

如果二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，并沟通选择采取上述何种防范措施。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，防范措施可能包括：

（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提供贷款；

（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 会计师事务所在执行审计业务时，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，取决于与财务报表重大金额审计相关的未来或当期的判断。

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，而该结果作为确定或有收费金额的基础；

（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，防范措施可能包括：

（一）由审计项目团队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 如果某一审计项目团队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主要取决于下列因素：

- （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）该成员在审计项目团队中的角色；
- （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团队。

由审计项目团队以外的适当复核人员复核该审计项目团队成员已执行的工作，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团队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团队成员接受审计客户的礼品，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。会计师事务所或审计项目团队成员不得接受礼品。

第六十一条 会计师事务所或审计项目团队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团队成员应当拒绝接受。注册会计师应当考虑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，即使其从性质和金额上来说均明显不重要，会计师事务所或审计项目团队成员也不得接受该款待。

第六十二条 如果会计师事务所或审计项目团队成员向审计客户提供

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团队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，防范措施可能包括：

- （一）如果诉讼涉及某一审计项目团队成员，将该成员调离审计项目团队可能能够消除不利影响；
- （二）由适当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。

第六十五条 受益人可能通过集合投资工具、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 在审计客户中拥有经济利益

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）审计项目团队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 and 管理人员，以及该其他合伙人和管理人员的主要近亲属。

第六十八条 项目合伙人执行某项审计业务时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团队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、审计项目团队成员或其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、审计项目团队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 作为受托管理人拥有经济利益

第七十一条 如果本守则第六十七条第（一）项至第（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、审计项目团队成员、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、审计项目团队成员、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 与审计客户拥有共同经济利益

第七十二条 如果会计师事务所、审计项目团队成员或其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、审计项目团队成员及其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、审计项目团队成员及其近亲属，以及审计客户均不重要；

（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，在成为审计项目团队成员之前，该人员或其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、审计项目团队成员或其近亲属、员工或其近亲属通过继承、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，应当采取下列措施：

（一）如果会计师事务所、审计项目团队成员或其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）如果审计项目团队以外的人员或其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、审计项目团队成员或其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）该成员在审计项目团队中的角色；
- （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，防范措施可能包括：

- （一）将拥有该经济利益的审计项目团队成员调离审计项目团队，可能能够消除不利影响；
- （二）由审计项目团队以外的适当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 如果审计项目团队成员知悉其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）审计项目团队成员与其他近亲属之间的关系；
- （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，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）将该审计项目团队成员调离审计项目团队。

由审计项目团队以外的适当复核人员复核该审计项目团队成员已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

第七十六条 如果审计项目团队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）项至第（四）项之外的会计师事务所合伙人、专业人员或二者的主要近亲属；

（二）与审计项目团队成员存在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）审计项目团队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，防范措施可能包括：

（一）将存在密切私人关系的审计项目团队成员调离审计项目团队，以消除不利影响；

（二）不允许该审计项目团队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）由审计项目团队以外的适当复核人员复核该审计项目团队成员已执行的工作，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会计师事务所及其人员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。

第八十条 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属从不属于银行或类似金融机构的审计客户取得贷款，或由此类审计客户提供贷款担保，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、审计项目团队成员或其主要近亲属不得从不属于银行或类似金融机构的审计客户取得贷款，或由此类审计客户提供贷款担保。

第八十一条 会计师事务所、审计项目团队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、审计项目团队成员或其主要近亲属不得在银行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、审计项目团队成员或其主要近亲属向审计客户提供贷款或为其提供担保，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、审计项目团队成员或其主要近亲属不得向审计客户提供贷款或担保。

第九章 商业关系

第八十五条 会计师事务所、审计项目团队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可能包括：

（一）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企业；

（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。

第八十六条 会计师事务所、审计项目团队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。如果会计师事务所存在此类商业关系，应当予以终止。如果此类商业关系涉及审计项目团队成员，会计师事务所应当将该成员调离审计项目团队。

如果审计项目团队成员的主要近亲属与审计客户或其高级管理人员存在密切的商业关系，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。

第八十七条 如果审计客户或其董事、高级管理人员，或上述各方作为投资者的任何组合，在某股东人数有限的实体中拥有经济利益，会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得拥有会涉及该实体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、审计项目团队成员或其主要近亲属以及审计客户均不重要；

（二）该经济利益对上述投资者或投资者组合并不重大；

（三）该经济利益不能使上述投资者或投资者组合控制该实体。

第八十八条 会计师事务所、审计项目团队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，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）将相关审计项目团队成员调离审计项目团队。

第十章 家庭和私人关系

第一节 一般规定

第八十九条 如果审计项目团队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主要取决于下列因素：

- （一）该成员在审计项目团队中的角色；
- （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 审计项目团队成员的主要近亲属

第九十条 如果审计项目团队成员的主要近亲属担任的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）该成员在审计项目团队中的角色。

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，防范措施可能包括：

- （一）将该成员调离审计项目团队，可能能够消除不利影响；
- （二）合理安排审计项目团队成员的职责，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。

第九十一条 如果审计项目团队成员的主要近亲属是审计客户的董事、高级管理人员，或担任能够对会计师事务所将发表意见的财务报表或会计记录的编制施加重大影响的职位的员工（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，导致没有防范措施能够消除该不利影响或将其降低至可接受的水平。拥有此类关系的人员不得成为审计项目团队成员。

第三节 审计项目团队成员的其他近亲属

第九十二条 如果审计项目团队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。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）审计项目团队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）该成员在审计项目团队中的角色。

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，防范措施可能包括：

- （一）将该成员调离审计项目团队，可能能够消除不利影响；
- （二）合理安排审计项目团队成员的职责，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 审计项目团队成员的其他密切关系

第九十三条 如果审计项目团队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团队成员的近亲属，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团队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）该人员与审计项目团队成员的关系；
- （二）该人员在客户中的职位；
- （三）该成员在审计项目团队中的角色。

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，防范措施可能包括：

- （一）将该成员调离审计项目团队，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 审计项目团队以外人员的家庭和私人关系

第九十四条 会计师事务所中审计项目团队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团队之间的相互影响；
- （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，防范措施可能包括：

（一）合理安排该合伙人或员工的职责，以减少对审计项目团队可能产生的影响；

（二）由审计项目团队以外的适当复核人员复核已执行的相关审计工作。

第十一章 审计项目团队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

第九十五条 如果审计项目团队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，如果审计项目团队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，则可能产生不利影响。

第九十六条 如果在审计报告涵盖的期间，审计项目团队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团队。

第九十七条 如果在审计报告涵盖的期间之前，审计项目团队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）该成员在审计项目团队中的角色。

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复核人员复核该审计项目团队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

第九十八条 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，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。

第十三章 与审计客户发生雇佣关系

第一节 一般规定

第九十九条 如果审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，曾经是审计项目团队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。

第一百条 如果会计师事务所前任合伙人或审计项目团队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）应付该人员的金额（如有）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职业活动。

即使同时满足上述条件，仍可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

第一百零一条 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，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）该人员在审计客户中担任的职位；

（二）该人员将与审计项目团队交往的程度；

（三）该人员离开审计项目团队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团队、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）向审计项目团队分派与该人员相比经验更加丰富的人员；
- （三）由适当复核人员复核前任审计项目团队成员已执行的工作。

第一百零二条 如果审计项目团队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，要求审计项目团队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，防范措施可能包括：

- （一）将该成员调离审计项目团队，可能能够消除不利影响；
- （二）由适当复核人员复核该成员在审计项目团队中作出的重大判断，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

第一百零三条 如果某公众利益实体的关键审计合伙人加入该审计客户，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该公众利益实体的关键审计合伙人后，该公众利益实体发布的已审计财务报表涵盖期间不少于十二个月，并且该合伙人未参与该财务报表的审计，否则独立性将视为受到损害。

第一百零四条 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该职位已超过十二个月，否则独立性将视为受到损害。

第一百零五条 如果由于企业合并，导致出现第一百零三条和第一百零四条所述的情形，在同时满足下列条件时，不视为独立性受到损害：

- （一）该人员接受该职务时，并未预料到会发生企业合并；
- （二）该人员在会计师事务所中应得的报酬或福利都已全额支付，除非该报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的，并且应付该人员的金额对会计师事务所不重要；
- （三）该人员未继续参与，或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或职业活动；

(四) 已就该人员在审计客户中的职位与治理层沟通。

第十四章 临时借出员工

第一百零六条 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,防范措施可能包括:

(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团队成员,可能能够应对因密切关系或过度推介产生的不利影响;

(三) 合理安排审计项目团队成员的职责,使借出员工不对其在借出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,通常没有防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

第一百零七条 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

第一百零八条 会计师事务所与某一审计客户长期存在业务关系,并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。

第一百零九条 在审计中,了解审计客户及其环境对审计质量至关重要。但如果审计项目团队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) 审计客户及其经营活动;

（二）审计客户的高级管理层；

（三）会计师事务所将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失去长期交往的客户，或失去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）根据其资历，该人员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审计项目组其他成员的工作；

（五）该人员与客户高级管理层或治理层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。

第一百一十条 本守则第一百零九条第三款第（一）项至第（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，防范措施可能包括：

（一）将与审计客户长期存在业务关系的人员轮换出审计项目团队，可能能够消除不利影响；

（二）变更与审计客户长期存在业务关系的人员在审计项目团队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）由审计项目团队以外的适当复核人员复核与审计客户长期存在

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团队予以应对,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)对该审计项目实施质量管理;
- (三)对该审计项目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长期存在业务关系的相关规定

第一百一十一条 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所连续为公众利益实体审计客户执行审计业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执行审计业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总体时间长度,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。

第一百一十二条 如果会计师事务所为某一公众利益实体审计客户连续执行审计业务的时间达到十年或以上,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。会计师事务所可以考虑在事务所层面采取下列防范措施:

- (一)扩大审计项目团队成员轮换的范围,除实施本守则第

一百一十三条至第一百二十一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团队其他核心成员。

（二）除项目质量复核外，由独立于审计项目团队、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需要形成专项质量复核报告，重点关注审计项目团队的独立性情况，以及重大审计程序执行及重大职业判断情况。

（三）指定专门岗位或人员定期评价实施关键审计合伙人轮换以及审计项目团队其他核心成员轮换（如适用）的情况和效果，形成书面结论。

（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任职期规定

第一百一十三条 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）项目质量复核人员；
- （三）其他属于关键审计合伙人的职务。

任期结束后，该人员应当遵守本章第四节有关冷却期的规定。

此外，在任期内，如果某人员继担任项目合伙人之后立即或短时间内担任项目质量复核人员，可能因自我评价对客观公正原则产生不利影响，该人员不得在二年内担任该审计业务的项目质量复核人员。

第一百一十四条 注册会计师担任本守则第一百一十三条第（一）项至第（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。根据本守则第一百一十八条的规定，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，如果某人员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业务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。

第一百一十五条 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，该人员担任关键审计合伙人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沟通无法实施轮换的原因，以及所需采取的防范措施。

第一百一十六条 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任职时间时，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二年。

如果审计客户是首次公开发行证券的公司，关键审计合伙人在该公司上市后连续执行审计业务的期限，不得超过二个完整会计年度。

第一百一十七条 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，仍可能认为该人员不适合继续担任该审计业务的关键审计合伙人。

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冷却期规定

第一百一十八条 如果某人员担任项目合伙人或其他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复核人员累计达到五年，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。

第一百一十九条 如果某人员相继担任多项关键审计合伙人职责，冷却期应当按照以下规定：

- （一）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；
- （二）担任项目质量复核人员累计达到三年或以上，冷却期应为连续三年；
- （三）担任项目合伙人和项目质量复核人员累计达到三年或以上，但累计担任项目合伙人未达到三年，冷却期应当为连续三年；
- （四）担任多项关键审计合伙人职责，并且不符合上述各项情况，冷却期应当为连续二年。

第一百二十条 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业务担任关键审计合伙人的年限（如适用）。

第一百二十一条 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项目质量管理；
- （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（如果与审计项目组沟通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业务仍然相关，则不违反本项规定）；
- （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，或者监控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。

第五节 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

第一百二十二条 针对本守则第一百一十三条至第一百二十一条与关键审计合伙人任职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）会计师事务所应当建立完善的内部质量管理体系和利益分配机制，保证本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。

（二）会计师事务所应当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。

第十六章 为审计客户提供非鉴证服务

第一节 一般规定

第一百二十三条 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。

第一百二十四条 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。

第一百二十五条 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，影响的程度以及在确定这些事项的金额或会计处理方法时涉及的主观程度；
- （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。

第一百二十六条 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，重要性也受报表使用者对财务信息需求的影响。

第一百二十七条 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。

第一百二十八条 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以任何形式参与提供该服务。

第二节 承担管理层职责

第一百二十九条 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控制和领导该客户的各项工作，包括针对人力资源、财务资源、技术资源、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。

第一百三十一条 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）。

第一百三十二条 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）以往向该客户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）对于当前正在向该客户提供的非鉴证服务，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。

第一百三十三条 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。对于会计师事务所将对其财务报表发表审计意见的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）直接或间接控制该审计客户的实体；

（二）在该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）与该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

第一百三十四条 会计和记账服务主要包括下列多种类型：

- （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。

第一百三十五条 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，这种职责包括但不限于：

- （一）设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；
- （二）评估被审计单位的持续经营能力和运用持续经营假设是否适当，并披露与持续经营相关的事项（如适用）；
- （三）确定会计政策并运用该政策确定会计处理方法，并作出恰当的会计估计；
- （四）编制或更改会计分录，确定或批准交易的账户分类；
- （五）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相关凭证或数据。

第一百三十六条 在审计过程中，会计师事务所可能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）财务报告内部控制的有效性，以及资产、负债计量方法的适当性；
- （三）审计调整建议。

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。

第一百三十七条 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）分析和收集监管机构要求提供的信息；
- （三）为会计准则转换（如为了遵守集团会计政策从企业会计准则转换为国际财务报告准则）提供咨询服务；
- （四）协助了解相关会计准则、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。

第一百三十八条 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。

第一百三十九条 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，防范措施可能包括：

（一）由审计项目团队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所提供的此类服务。

第一百四十条 除本守则第一百四十一条所规定的情形外，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。

第一百四十一条 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团队成员；

（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

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

第一百四十二条 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；
- （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。

第五节 评估服务

第一百四十三条 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。

第一百四十四条 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，则适用本守则第一百五十六条的相关规定。

第一百四十五条 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，防范措施可能包括：

（一）由审计项目团队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提供的服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

第一百四十六条 如果评估结果涉及高度主观性，并且评估服务对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响，会计师事务所不得向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。

第一百四十七条 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会计师事务所将发表意见的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

第一百四十八条 税务服务通常包括下列种类：

- （一）编制纳税申报表；
- （二）为进行会计处理计算税额；
- （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。

第一百四十九条 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）税务机关评价和管理有争议税务问题的方式，以及会计师事务所所在该过程中的角色；
- （四）税收法律法规的复杂程度，以及应用时需要进行判断的程度。

第一百五十条 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。

第一百五十一条 注册会计师基于进行会计处理的目的，为审计客户计算当期所得税或递延所得税负债（或资产），且该会计处理随后由本会计师事务所审计，将因自我评价产生不利影响。

除本守则第一百四十九条第（一）项至第（四）项所列因素外，不利影响的严重程度还可能取决于该项计算是否可能对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响。

第一百五十二条 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）由审计项目团队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所执行的审计工作或提供的此类服务。

第一百五十三条 在审计客户属于公众利益实体的情况下，会计师事务所不得计算当期所得税或递延所得税，以用于编制对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响的会计分录。

如果为属于公众利益实体的审计客户计算对会计师事务所将发表意见的财务报表不重要的当期所得税或递延所得税，本守则第一百五十二条中的防范措施同样适用。

第一百五十四条 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。

除本守则第一百四十九条第（一）项至第（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会计师事务所将发表意见的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，防范措施可能包括：

（一）由审计项目团队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提供的此类服务，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。

第一百五十五条 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）审计项目团队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会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响。

第一百五十六条 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。向审计客户提供税务评估服务可能因自我评价或过度推介产生不利影响。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复核，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，但其对财务报表的影响重大，除本守则第一百四十九条第（一）项至第（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，防范措施可能包括：

（一）由审计项目团队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所执行的审计工作或提供的服务，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。

第一百五十七条 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。

除本守则第一百四十九条第（一）项至第（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）税务纠纷的结果是否对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响；

（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、其他先例或惯例作为依据；

（五）解决税务问题的程序是否公开。

举例来说，防范措施可能包括：

（一）由审计项目团队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）由未参与提供该税务服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或提供的服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

第一百五十八条 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）所涉金额对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响。

本条并不禁止会计师事务所就公开审理或仲裁的事项持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。

第七节 内部审计服务

第一百五十九条 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。

协助审计客户执行内部审计活动属于内部审计服务。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、账户余额和程序实施细节测试。

（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人员的工作并对其负责；
- （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重要组

成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）项至第（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）审计客户委派合适的、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。

第一百六十一条 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，可能导致审计项目团队不能恰当评价内部审计工作，或不会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，以及审计项目团队对内部审计工作的依赖程度。

举例来说，由审计项目团队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。

第一百六十二条 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组成部分；

（二）财务会计系统；

（三）单独或累积起来对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重

大影响的金额或披露。

第八节 信息技术系统服务

第一百六十三条 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。

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。

第一百六十四条 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。

第一百六十五条 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）审计客户认可其建立和监督内部控制的责任；
- （二）审计客户委派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。

会计师事务所向审计客户提供信息技术系统服务，可能因自我评价产生不利影响。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，由审计项目团队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。

第一百六十六条 如果存在下列情形之一时，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会计师事务所将发表意见的财务报表影响重大。

第九节 诉讼支持服务

第一百六十七条 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）服务的结果是否对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响。

举例来说，由审计项目团队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。

第一百六十八条 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会计师事务所将发表意见的财务报表，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

第一百六十九条 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）已取得执行法律业务所需要的专业资格；
- （二）已通过执行法律业务所要求的培训。

法律服务主要包括为客户提供法律咨询、担任首席法律顾问、担任辩护人等服务。

第一百七十条 法律咨询服务可能包含多种类型，包括为审计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。

会计师事务所向审计客户提供法律咨询服务，可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。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，防范措施可能包括：

（一）由审计项目团队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提供的服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

第一百七十一条 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，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。

第一百七十二条 在审计客户解决纠纷或应对诉讼时，如果会计师事务所人员担任辩护人，并且纠纷或诉讼所涉金额对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响，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。会计师事务所不得为审计客户提供此类服务。

第一百七十三条 在审计客户解决纠纷或应对诉讼时，如果会计师事

务所人员担任辩护人，并且纠纷或诉讼所涉金额对会计师事务所将发表意见的财务报表无重大影响，采取下列防范措施可能能够应对因自我评价产生的不利影响：

- （一）由审计项目团队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提供的服务。

第十一节 招聘服务

第一百七十四条 招聘服务可能包括下列方面：

- （一）制定岗位描述；
- （二）制定识别和选择潜在候选人的流程；
- （三）寻找或筛选候选人；
- （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如工资、工时及其他报酬等具体条件。

第一百七十五条 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。

第一百七十六条 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）客户委派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如工资、工时及其他报酬等具体条件。

第一百七十七条 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，由审计项目团队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。

第一百七十八条 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。

第一百七十九条 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) 寻找或筛选候选人；

(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) 对直接影响会计师事务所将发表意见的财务报表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因素：

(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项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在疑问。

举例来说，防范措施可能包括：

(一) 由审计项目团队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

提供的服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

第一百八十一条 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。

第一百八十二条 如果财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，审计项目团队对相关会计处理或列报的适当性存有疑问；

（二）公司财务建议的结果将对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响。

第十七章 含有使用 and 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

第一百八十三条 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 and 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，符合本守则第一百八十四条规定条件的、出具含有使用 and 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”。

第一百八十四条 对于会计师事务所针对特殊目的财务报表出具含有使用 and 分发限制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。

第一百八十五条 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。

第一百八十六条 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。

第一百八十七条 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

第一百八十八条 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

第一百八十九条 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，如果审计项目团队知悉或有理由相信，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，则审计项目团队在识别和评价对独立性的不利影响并采取防范措施时，应当将该关联实体包括在内。

第四节 网络与网络事务所

第一百九十条 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和应对对独立性的不利影响时，应当将该网络事务所包括在内。

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

第一百九十一条 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审计项目组成员、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团队下列成员之间的利益和关系对独立性产生的不利影响：

- （一）就有关技术或行业特定问题、交易或事项等提供咨询的人员；
- （二）提供项目质量管理的人员，包括执行项目质量复核的人员。

如果审计项目组有理由相信，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和应对这些不利影响。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，以及直接对其指导、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（首席合伙人或同等职位）之间的各级别人员。

第一百九十二条 当执行符合条件的审计业务时，如果审计项目组有理由相信，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、第七十五条第一款、第七十六条第一款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。

第一百九十三条 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

第一百九十四条 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

第一百九十五条 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至第六章，以及第十六章的规定，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

(2020 年 12 月 17 日修订)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师职业活动，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）预测性财务信息的审核；
- （二）对公司关键绩效指标的绩效鉴证。

第三条 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》要求会计师事务所应当设定质量目标，以保证会计师事务所及其人员、受职业道德要求（包括独立性要求）约束的其他组织或人员（包括网络、网络事务所、网络或网络事务所的人员、服务提供商，如适用）充分了解与其相关的职业道德要求，并严格按照这些职业道德要求履行职责。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，而只以注册会计师或会计师事务所提及。根据质量管理准则的规定，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团队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，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、鉴证业务项目团队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。鉴证业务项目团队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员工之间的关系，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的、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、鉴证业务项目团队成员应当与鉴证对象信息
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，评价并应对有理由相信的，因会计师事务所、网络事务所、鉴证业务项目团队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、鉴证业务项目团队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和应对有理由相信的、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团队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 如果鉴证业务项目团队知悉或有理由相信，涉及鉴证客户某一关联实体的关系或情形与评价会计师事务所与客户的独立性相关，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二者时间孰晚为准。

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，在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，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将其降低至可接受的水平的前提下，才能接受鉴证业务。

举例来说，防范措施可能包括：

（一）不允许提供非鉴证服务的人员担任鉴证业务项目团队成员；

（二）委托适当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沟通。

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，包括记录形成的结论，以及为形成结论而沟通的主要内容。

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 如果通过对某种不利影响进行重要性分析，注册会计师确定不利影响未超出可接受的水平，注册会计师应当记录不利影响的性质以及得出上述结论的理由。

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公正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妥善处理违规后果。

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公正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妥善处理违规后果,应当尽快通知业务委托方或治理层(如适用),并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能够采取适当行动妥善处理违规后果,应当与业务委托方或治理层(如适用)沟通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,及时沟通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认为会计师事务所采取的有关行动不能够妥善处理违规后果,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沟通的所有事项。

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,客观公正原则并未受到损害;
- (二) 所采取的措施能够妥善处理违规后果,从而使会计师事务所能够出具鉴证报告及其理由。

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，防范措施可能包括：

- （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）由鉴证业务项目团队以外的适当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，尤其是相当部分的鉴证费用在出具下一年度鉴证报告前（如适用）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，防范措施可能包括：

- （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。

如果相当部分的鉴证费用长期逾期，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提供贷款；
- （二）会计师事务所是否继续接受委托或继续执行鉴证业务。

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其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，而该结果作为确定或有收费金额的基础；
- （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，防范措施可能包括：

- （一）由鉴证业务项目团队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团队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团队成员接受鉴证客户的礼品，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。会计师事务所或鉴证业务项目团队成员不得接受礼品。

第四十一条 会计师事务所或鉴证业务项目团队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，会计师事务所或鉴证业务项目团队成员应当拒绝接受。注册会计师应当考虑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，即使其从性质和金额上来说均明显不重要，会计师事务所或鉴证业务项目团队成员也不得接受该款待。

第四十二条 如果会计师事务所或鉴证业务项目团队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团队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）诉讼是否与前期鉴证业务相关。

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，防范措施可能包括：

- （一）如果诉讼涉及某一鉴证业务项目团队成员，将该成员调离鉴证业务项目团队可能能够消除不利影响；
- （二）由适当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 受益人可能通过集合投资工具、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 在鉴证客户中拥有经济利益

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）鉴证业务项目团队成员；
- （三）鉴证业务项目团队成员的主要近亲属。

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、鉴证业务项目团队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 作为受托管理人拥有经济利益

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管理人在鉴证客户中拥有经济利益的情况：

- （一）受托管理人、鉴证业务项目团队成员、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而言并不重大；
- （三）该项信托不能对鉴证客户施加重大影响；

（四）受托管理人、鉴证业务项目团队成员、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、鉴证业务项目团队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）如果鉴证业务项目团队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 如果鉴证业务项目团队成员知悉其其他近亲属在鉴证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）鉴证业务项目团队成员与其他近亲属之间的关系；
- （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，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）将该鉴证业务项目团队成员调离鉴证业务项目团队。

由鉴证业务项目团队以外的适当复核人员复核该鉴证业务项目团队成员已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

第五十二条 如果鉴证业务项目团队成员知悉下列其他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、专业人员或二者的主要近亲属；

（二）与鉴证业务项目团队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，防范措施可能包括：

（一）将存在密切私人关系的鉴证业务项目团队成员调离鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；

（二）不允许该鉴证业务项目团队成员参与有关鉴证业务的任何重大决策；

（三）由适当复核人员复核该鉴证业务项目团队成员已执行的工作。

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、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属从不属于银行或类似金融机构的鉴证客户取得贷款，或由此类鉴证客户提供贷款担保，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、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属不得从不属于银行或类似金融机构的鉴证客户取得贷款，或由此类鉴证客户提供贷款担保。

第五十五条 会计师事务所、鉴证业务项目团队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的复核人员复核已执行的工作。

第五十七条 会计师事务所、鉴证业务项目团队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、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属向鉴证客户提供贷款或为其提供担保，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、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属不得向鉴证客户提供贷款或担保。

第八章 商业关系

第五十九条 会计师事务所、鉴证业务项目团队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可能包括：

（一）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企业；

（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。

第六十条 会计师事务所、鉴证业务项目团队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。如果会计师事务所存在此类商业关系，应当予以终止。如果此类商业关系涉及鉴证业务项目团队成员，会计师事务所应当将该成员调离鉴证业务项目团队。

第六十一条 如果鉴证业务项目团队成员的主要近亲属与鉴证业务客户或其高级管理人员存在密切的商业关系，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。

第六十二条 会计师事务所、鉴证业务项目团队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团队成员调离鉴证业务项目团队。

第九章 家庭和私人关系

第一节 一般规定

第六十三条 如果鉴证业务项目团队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团队中的角色；
- （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 鉴证业务项目团队成员的主要近亲属

第六十四条 如果鉴证业务项目团队成员的主要近亲属担任的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团队中的角色。

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，防范措施可能包括：

- （一）将该成员调离鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；
- （二）合理安排鉴证业务项目团队成员的职责，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 如果鉴证业务项目团队成员的主要近亲属是鉴证客户的董事、高级管理人员，或担任能够对鉴证业务的鉴证对象信息施加重大影响的职位的员工（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，导致没有防范措施能够消除该不利影响或将其降低至可接受的水平。拥有此类关系的人员不得成为鉴证业务项目团队成员。

第三节 鉴证业务项目团队成员的其他近亲属

第六十六条 如果鉴证业务项目团队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。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）鉴证业务项目团队成员与其他近亲属之间的关系；
- （二）其他近亲属担任的职位；
- （三）该成员在鉴证业务项目团队中的职责。

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）将该成员调离鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；
- （二）合理安排鉴证业务项目团队成员的职责，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 鉴证业务项目团队成员的其他密切关系

第六十七条 如果鉴证业务项目团队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团队成员的近亲属，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团队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）该人员与鉴证业务项目团队成员之间的关系；
- （二）该人员在客户中的职位；
- （三）该成员在鉴证业务项目团队中的角色。

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，防范措施可能包括：

- （一）将该成员调离鉴证业务项目团队，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 鉴证业务项目团队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团队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团队之间的相互影响；

（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，防范措施可能包括：

（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团队可能产生的影响；

（二）由鉴证业务项目团队以外的适当复核人员复核已执行的相关鉴证工作。

第十章 鉴证业务项目团队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 如果鉴证业务项目团队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，如果鉴证业务项目团队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，则可能产生不利影响。

第七十条 如果在鉴证报告涵盖的期间，鉴证业务项目团队成员曾担任鉴证客户的董事、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鉴证业务项目团队。

第七十一条 如果在鉴证报告涵盖期间之前，鉴证业务项目团队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团队中的角色。

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复核人员复核该鉴证业务项目团队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

第七十二条 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团队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团队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经营活动或职业活动。

即使该人员不再参与会计师事务所的经营活动或职业活动，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团队交往的程度；
- （三）该人员离开鉴证业务项目团队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团队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，防范措施可能包括：

（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，除非该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，使得应付金额对会计师事务所不重要；

（三）修改鉴证业务项目团队的计划；

（四）向鉴证业务项目团队分派与该人员相比经验更加丰富的人员；

（五）由适当复核人员复核前任鉴证业务项目团队成员已执行的工作。

第七十六条 如果鉴证业务项目团队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，要求鉴证业务项目团队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，防范措施可能包括：

（一）将该成员调离鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；

（二）由适当复核人员复核该成员在鉴证业务项目团队中作出的重大判断，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 会计师事务所与某一鉴证客户长期存在业务关系，并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 如果鉴证业务项目团队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失去长期交往的客户，或失去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）该项鉴证业务的性质；
- （二）该人员成为鉴证业务项目团队成员的时间长短、其在鉴证业务项目团队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）根据其资历，该人员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）项至第（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，防范措施可能包括：

- （一）将与鉴证客户长期存在业务关系的人员轮换出鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；
- （二）变更与鉴证客户长期存在业务关系的人员在鉴证业务项目团队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）由鉴证业务项目团队以外的适当复核人员复核与鉴证客户长期存在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团队予以应对，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管理；
- （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。如果会计师事务所在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控制和领导该客户的各项工作，包括针对人力资源、财务资源、技术资源、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责任（如有）。

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，符合本守则第九十三条规定条件的、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。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。

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团队下列成员之间的利益和关系对独立性产生的不利影响:

- (一) 就有关技术或行业特定问题、交易或事项等提供咨询的人员;
- (二) 提供项目质量管理的人员,包括执行项目质量复核的人员。

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其他人员之间存在利益和关系,会计师事务所应当评价和应对这些不利影响。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

(2020年12月17日修订)

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：在不存在现任注册会计师的情况下，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：是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述（包括相关附注），旨在按照财务报告编制基础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，利润表，现金流量表等，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，该信息主要由财务会计系统生成，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：按照某一财务报告编制基础编制的财务报表，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。

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。

职业活动：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：为客户执行的职业活动。

审计客户：执行审计业务所针对的实体。如果是上市公司，则审计客户包括其所有关联实体。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。

在本守则中，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编制基础编制（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。

在本守则中，术语“审计业务”同时适用于“审阅业务”。

审计项目组：是指执行某项审计业务的所有合伙人和员工，以及为该业务实施审计程序的所有其他人员，但不包括外部专家，也不包括为审计项目组提供直接协助的被审计单位内部审计人员。

在本守则中，术语“审计项目组”同时适用于“审阅项目组”。

审计项目团队：是指所有审计项目组成员和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。

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特定问题、交易或事项咨询的人员；
- （三）对审计业务实施质量管理的人员，包括项目质量复核人员。

在本守则中，术语“审计项目团队”同时适用于“审阅项目团队”。

关键审计合伙人：是指项目合伙人、项目质量复核人员，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合伙人。关键审计合伙人通常不包括质量管理主管合伙人（或同等职位的人员），除非其担任某审计项目的项目合伙人、项目质量复核人员或审计项目组中的其他关键审计合伙人。

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报告上签字的合伙人。

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。

项目质量复核：是指项目复核人员在报告日或报告日之前，对项目组作出的重大判断和据此得出的结论作出的客观评价。

项目质量复核人员：是指会计师事务所中实施项目质量复核的合伙人或其他人员，或者由会计师事务所委派实施项目质量复核的外部人员。

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：是指执行鉴证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。鉴证业务项目组不包括外部专家。

鉴证业务项目团队：是指所有鉴证业务项目组成员和会计师事务所中能够直接影响鉴证业务结果的其他人员。

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包括：

（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特定问题、交易或事项咨询的人员；

（三）对鉴证业务实施质量管理的人员，包括项目质量复核人员。

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二者时间孰

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二者时间孰晚为准。

项目组：是指执行某项业务的所有合伙人和员工，以及为该项业务实施程序的所有其他人员，但不包括外部专家，也不包括为项目组提供直接协助的内部审计人员。

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（不是会计师事务所或网络事务所的雇员）或组织，其工作被用以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。

直接经济利益：是指下列经济利益：

- （一）个人或实体直接拥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、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质拥有的经济利益，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、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质拥有的经济利益，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。为中国内地以外的组成部分提供相关专业服务的当地人员，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主要近亲属的独立性规定，则视为已遵守中国注册会计师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：适当复核人员是具有复核所需的知识、技能、经验和权威的专业人员，以客观地复核已执行的工作或已提供的服务。

董事或高级管理人员：管理层、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、审计或鉴证业务项目团队成员没有损害诚信原则、客观公正原则或职业怀疑。

利益诱惑：是指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正常礼节性的交往，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）捐助；
- （五）意图建立友好关系；
- （六）工作岗位或其他商业机会；
- （七）特殊待遇、权利或优先权。

上市实体：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。该术语在与不利影响一同使用时不表示可能性的程度，因为不利

影响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：包括下列各方有意或无意作出的与除适用的财务报告编制基础以外的现行法律法规不符的疏漏或违法行为：

- （一）客户；
- （二）客户的治理层；
- （三）客户的管理层；
- （四）为客户工作或在客户指令下工作的人员。

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。

中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则

(2020年12月17日修订)

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活动，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，在向客户提供审计和审阅业务、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。

非执业会员有责任促进所在工作单位实现其合法的目标。本守则并不妨碍非执业会员履行上述职责，仅涉及可能损害职业道德基本原则的情形。

在促进所在工作单位实现合法目的和目标的过程中，非执业会员可能会宣传工作单位的立场，只要作出的陈述没有错误，也不误导信息使用者，通常不会因过度推介产生不利影响。

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觉。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 非执业会员应当遵守相关的法律法规。如果某些法律法规的

规定与职业道德守则的相关条款不一致,非执业会员应当注意到这些差异,除非法律法规禁止,非执业会员应当按照较为严格的规定执行。

在极其特殊的情况下,如果认为遵守本守则中的某些规定可能导致不当后果或者不符合公众利益,非执业会员可以考虑向中国注册会计师协会或相关监管机构咨询。

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。

非执业会员应当运用职业判断解决冲突,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)。上述咨询并不能减轻非执业会员的这一责任。

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）含有虚假记载、误导性陈述；
- （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 如果存在对职业判断产生过度不当影响的情形，非执业会员不得从事与之相关的职业活动。

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 在运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，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）警觉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，特别是要警觉无意中向关系密切的商业伙伴或近亲属泄密的可能性；
- （二）对所在工作单位内部的涉密信息保密；
- （三）对职业活动中获知的涉及国家安全的信息保密；
- （四）对拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密；
- （五）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，除非法律法规或职业准则规定非执业会员在这种情况下有权利或义务进行披露；
- （六）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；
- （七）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；
- （八）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. 遵守相关职业准则的要求，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，非执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，法律法规是否禁止披露；
- （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，包括披露对象是否恰当；
- （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）都可能会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工作单位资产挪为私用；

（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长期存在业务交往；

（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）建立工作单位的组织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违反职业道德的行为时，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，并且没有其他人员负有治理责任。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，可以认为非执业会员已满足与治理层沟通的要求。

第四章 利益冲突

第一节 一般规定

第四十三条 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相关方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，与非执业会员针对该事项从事职业活动的相关方的利益，二者之间存在冲突。

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。

第四十四条 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）同时为合伙企业的两个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）为工作单位中正在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。

第二节 利益冲突的识别

第四十五条 非执业会员应当采取合理措施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）所涉及到的活动及其对相关各方的影响。

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觉。

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，防范措施可能包括：

（一）不参与导致利益冲突的事项相关的决策过程，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相关方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，相关方的行为可能暗示非执业会员已经获取了相关方的同意。

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人员）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 非执业会员编制和列报信息，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。

非执业会员在编制和列报信息时，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和列报信息（如适用）；
- （二）编制和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脱离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编制和列报信息时，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，例如，利用公允价值会计估计粉饰损益；

（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，随意选择或更改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，在编制和列报备考报告、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。

可以采取的行动包括：

（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，沟通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，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（如职业道德政策或举报政策）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或保持关联。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）考虑过采取的行动；
- （五）非执业会员是如何尝试处理相关事项的。

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，防范措施可能包括：

- （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，当非执业会员及其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信息影响价格从而获益；
- （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及其近亲属个人而言的重要程度；

（二）工作单位是否制定了政策和程序，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）是否存在内部政策，要求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）是否存在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来自上级或同事的压力而加剧，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，小到正常礼节性的交往，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）捐助；

（五）意图建立友好关系；

（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，无论这种利益诱惑是存在不当影响行为的意图，还是非执业会员认为理性且掌握充分信息的第三方很可能会视为存在不当影响行为的意图。

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行为的意图，还是理性且掌握充分信息的第三方很可能会视为存在不当影响行为的意图。

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。此类不当影响的对象既可能是利益诱惑的接受方，也可能是与接受方存在某些关系的其他人员。在考虑哪些行为构成不当行为时，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；
- （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，即使按照本守则第七十三条的要求拒绝接受利益诱惑，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）调整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明显不重要的，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参加娱乐活动或观看体育赛事，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，下列防范措施可能能够消除因提供或接受此类利益诱惑产生的不利影响：

（一）拒绝接受或不提供利益诱惑；

（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，下列防范措施可能能够因提供或接受此类利

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信息对称；

（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）支付与所接受利益诱惑（如款待）同等价值的价款；

（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觉：

（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很可能会认为存在此类意图，则非执业会员应当建议该主要近亲属或其他近亲属拒绝接受或不提供此类利益诱惑。

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职机会，就可能表明存在此类意图。

第八十四条 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，因而拒绝接受或未提供利益诱惑，非执业会员仍然可能需要考虑本守则第七十七条第二款中的防范措施。

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，而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，将对职业道德基本原则产生不利影响，非执业会员应当运用职业道德概念框架予以应对。

如果非执业会员发现存在本守则第八十一条所述的情况，即使非执业会员没有理由相信存在不当影响非执业会员或交易对方行为的意图，这些情况仍可能对职业道德基本原则产生不利影响，非执业会员应当运用职业道德概念框架予以应对。

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令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 非执业会员在实施职业活动的过程中，可能遇到、知悉或怀疑存在违反法律法规或涉嫌违反法律法规的行为。当非执业会员知悉或怀疑存在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。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。

第八十八条 本章所称的法律法规，通常包括下列两种类型：

（一）通常对决定工作单位财务报表中的重大金额和披露有直接影响

的法律法规；

（二）对决定工作单位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工作单位的经营活动、持续经营能力或避免重大处罚至关重要。

本章所称的法律法规，不包括以法律法规形式发布的企业会计准则等财务报告编制基础。

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作出的与现行法律法规不符的疏漏或违法行为：

（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）为工作单位工作或在工作单位指令下工作的人员。

第九十一条 举例来说，本章所述的法律法规可能包括涉及下列方面的法律法规：

（一）舞弊、腐败和贿赂；

（二）国家安全、洗钱和犯罪所得；

（三）证券市场和交易；

（四）银行业务、其他金融产品和服务；

（五）信息安全；

（六）税务、社会保障；

（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，从而可能损害更广泛的公众利益。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，这些行为可能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）向适当机构报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规事项的要求；
- （二）禁止向客户示警的要求。有些法律法规可能有禁止向客户示警的要求，例如，与反洗钱相关的法律法规。

第九十四条 无论工作单位属于什么性质的实体，以及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及其对工作单位、利益相关方和社会公众的影响（包括财务影响或其他影响）。

第九十六条 本章的规定不涉及下列行为：

- （一）与工作单位经营活动无关的个人不当行为；
- （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上述行为。

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）为工作单位工作或在工作单位指令下工作的人员。

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政策和程序，如职业道德政策或内部举报机制等，此类政策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建立了用于处理违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的政策和程序，非执业会员在确定如何应对此类行为时，

应当考虑这些政策和程序的要求。

第九十九条 如果非执业会员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，非执业会员应当同时考虑下列事项：

（一）该行为的性质；

（二）该行为可能对工作单位、投资者、债权人、员工或社会公众利益造成的损害。

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、有形和无形资源的获取、配置和控制实施重大影响并作出决策的董事、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，在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方面，此类人员通常被赋予更高的期望，这是由高级非执业会员在工作单位内的职责、地位和影响力决定的。

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履行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机构作出裁决。

第一百零三条 根据相关事项的性质和重要程度，高级非执业会员可以采取适当措施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）沟通该事项。如果该上级可能涉及该事项，则应当与工作单位内更高一级的领导机构

进行沟通。

上述沟通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，包括要求向适当机构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机构报告违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的时限要求。

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）和治理层应对的适当性。

在评估时，高级非执业会员通常需要考虑下列因素：

- （一）该应对是否及时；
- （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机构报告，如果已经报告，报告是否充分。

第一百一十条 针对上级（如有）和治理层的应对，高级非执业会员应当确定是否需要出于维护公众利益的目的而采取进一步的行动。

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，高级非执业会员需要考虑下列因素：

- （一）相关法律法规的规定；
- （二）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对其上级或治理层的诚信抱有信心；
- （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）是否存在对工作单位、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，下列情况可能导致高级非执业会员不再对其上级或治理层的诚信抱有信心：

（一）高级非执业会员怀疑或有证据表明其上级或治理层曾经参与或曾有意参与违反法律法规行为；

（二）高级非执业会员意识到其上级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机构报告或授权他人报告。

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。在作出职业判断时，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。

高级非执业会员可以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）向适当机构报告该事项，即使法律法规没有要求进行报告；

（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为实现本章所述的目的而可能需要采取的其他行动。

第一百一十二条 对事项的评估可能涉及复杂的分析和判断，高级非执业会员需要考虑下列事项：

（一）在工作单位内部进行咨询；

（二）获取法律建议，以了解高级非执业会员的选择以及采取任何特定行动可能产生的职业后果或法律后果；

（三）在遵循保密原则的前提下向监管机构或专业机构咨询。

第一百一十三条 向适当机构报告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。如果法律法规禁止向适当机构报告该事项，则高级非执业会员不得报告。

确定是否进行此类报告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，高级非执业会员向适当机构报告该事项可能是适当的：

（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）工作单位属于特殊监管的行业，而该事项的严重程度足以威胁

到其营业资格；

（三）工作单位在证券交易所上市，而该事项可能对市场交易的公平有序造成不利影响，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销一项协助该客户逃税的方案。

第一百一十四条 确定是否向适当机构报告主要取决于下列外部因素：

（一）是否存在能够接收此类信息并进行调查及采取行动的适当机构。适当机构取决于该事项的性质。例如，如果事项涉及虚假财务报告，则适当机构是财政部门 and 证券监管机构，如果事项涉及违反与环境保护相关的法律法规，则适当机构是生态环境部门；

（二）是否存在相关法律法规能够提供强有力且可靠的保护以避免受到民事、刑事、职业责任或报复行为（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，按照本守则第二十一条第（五）项的规定，在这种情况下是允许进行报告的。在进行报告时，高级非执业会员应当保持诚信和谨慎。

第一百一十六条 在某些情况下，高级非执业会员可能知悉了或有理由相信已发生或即将发生对投资者、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沟通该事项是否适当，并运用职业判断确定是否立即向适当机构报告该事项，以阻止或减轻此类即将发生的违反法律法规行为造成的后果。按照本守则第二十一条第（五）项的规定，在这种情况下是允许进行报告的。

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沟通结果；

（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，知悉了有关违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为的信息，其他非执业会员应当了解相关事项。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该行为发生或可能发生时所处的环境。

在了解和应对违反法律法规或涉嫌违反法律法规行为时，其他非执业会员需要运用专业知识、技能和职业判断。然而，本守则并不要求其他非执业会员对法律法规的了解程度超过其履行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，最终需要法院或其他适当机构作出裁决。

根据事项的性质和重要程度，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经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确定向适当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，按照本守则第二十一条第（五）项的规定，在这种情况下是允许进行报告的。在进行报告时，其他非执业会员应当保持诚信和谨慎。

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）以及其他方的沟通结果；
- （三）上级如何应对该事项；
- （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，使其在实施职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）来自影响信息的编制和列报的压力：

1. 为了符合投资者、分析师或贷款人的预期而面临列报误导性财务信息的压力；

2. 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；

3. 来自上级的压力，要求批准或处理非正当业务的费用支出；

4. 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未能勤勉尽责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不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，在竞标的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：虚构交易以实现避税目的的压力。

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）施加压力人员的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 沟通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，这些沟通和咨询可能包括：

（一）与施加压力的人员沟通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，则与该上级沟通该事项；

（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（包括职业道德要求和举报政策），使用已有的机制（如保密的职业道德热线）报告该事项。

（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，如果对非执业会员的某些职责和责任进行调整或分离，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沟通相关事项的各方；
- （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

(2020年12月17日修订)

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、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。

职业活动：非执业会员从事的需要会计或相关技能的行为，包括会计、内部审计、税务、管理咨询和财务管理等行为。

专业服务：为工作单位或客户执行的职业活动。

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。

直接经济利益：是指下列经济利益：

（一）个人或实体直接拥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、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质拥有的经济利益，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、信托、实体或合伙组织、或第三方而实质拥有的经济利益，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。

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：包括下列各方有意或无意作出的与除适用的财务

报告编制基础以外的现行法律法规不符的疏漏或违法行为：

- （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）为工作单位工作或在工作单位指令下工作的人员。

高级非执业会员：是指能够对工作单位的人力、财务、技术、有形和无形资源的获取、配置和控制实施重大影响并作出决策的董事、高级管理人员或高级员工。

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问题解答》的通知

会协〔2014〕60号

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为了指导注册会计师更好地运用中国注册会计师职业道德守则，促进提高注册会计师诚信水平和职业道德水平，我会起草了《中国注册会计师职业道德守则问题解答》，现予印发，自2015年1月1日起施行。

问题解答根据中国注册会计师职业道德守则制定，为注册会计师正确理解职业道德守则、解决实务问题提供细化指导和提示。注册会计师应当将职业道德守则与问题解答一并掌握和执行。

附件：中国注册会计师职业道德守则问题解答

2014年11月1日

中国注册会计师职业道德守则问题解答

一、关于职业道德概念框架

1. 在运用职业道德概念框架时,针对中国注册会计师职业道德守则(以下简称“职业道德守则”)中的禁止性规定,比如,禁止会计师事务所与其审计客户存在某些利益或关系,或禁止向审计客户提供某些非鉴证服务,注册会计师能否通过采取防范措施将可能产生的不利影响降低至可接受的水平,从而能够保持该利益或关系,或者提供该服务?对禁止性规定的遵循是否可考虑会计师事务所的规模大小?另外,对于职业道德守则并未禁止的利益、关系或服务,是否意味着它们是被允许的?

答:上述三个问题,答案都是否定。职业道德守则中的禁止性规定来源于对职业道德概念框架的运用,即,针对被禁止的利益、关系或服务,已经运用职业道德概念框架进行考虑并得出如下结论:没有防范措施可以有效消除相关不利影响或将其降低至可接受的水平。因此,无论会计师事务所规模大小,注册会计师都不可能通过采取防范措施将可能产生的不利影响降低至可接受的水平,因而应当严格遵守职业道德守则中的禁止性规定。

同样,职业道德守则中并未禁止的利益、关系或服务,并不意味着它们是被允许的,需要运用职业道德概念框架进行评估。如果对独立性产生的不利影响超出可接受的水平,则必须采取防范措施。如果无法通过防范措施将不利影响降低至可接受水平,则会计师事务所和注册会计师不应拥有该利益或关系,或不能提供该服务;只有采取防范措施将不利影响降低至可接受水平,该利益、关系或服务才是被允许的。

2. 职业道德守则中的某些条款提供了注册会计师可以采取的防范措施。这些防范措施是否全面?在特定情况下采取职业道德守则未列举的其他防范措施是否有效?

答:当职业道德守则中列举的防范措施前面注明“防范措施包括”或

“防范措施主要包括”时，表明这些防范措施仅包含职业道德守则认可的、在一般情况下适用的、或在特定情况下可能有效的防范措施，而并未涵盖可以实施的所有防范措施。在特定情况下，注册会计师可以实施其他防范措施，但需对拟实施的其他防范措施是否能将不利影响降低至可接受水平进行职业判断，确定某一防范措施的有效性。

如果职业道德守则规定应当采取某项防范措施，则该防范措施必须予以采用。例如根据职业道德守则第4号第一百五十六条的规定，在某些特定情况下，会计师事务所必须选择采用发表审计意见前复核，或发表审计意见后复核这两种防范措施的其中一种，以将不利影响降低至可接受的水平。

二、关于网络事务所

3. 如果某会计师事务所属于某一旨在相互合作的联合体，该联合体中的各实体使用同一品牌来签署审计或审阅业务报告之外的其他鉴证业务报告，该联合体是否应当视为网络？

答：是的。职业道德守则第5号第十条要求，会计师事务所应当评价由网络事务所的利益和关系产生的所有不利影响的严重程度。第4号第二章第十条至第二十一条对网络事务所的构成给出了指引。根据第4号第二章第十二条，判断一个联合体是否形成网络时，注册会计师应当运用下列标准：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，是否很可能认为这些实体形成网络。按照职业道德守则第4号第二章第十七条，当联合体中各会计师事务所签署审计报告时，如果使用了同一品牌（如将该品牌作为该会计师事务所名称的一部分或与其一同列示），该联合体应被视为网络。同样，如果联合体所属会计师事务所在签署审计或审阅报告以外的其他鉴证报告时，使用了同一品牌，一般而言，报告的使用者会感觉这些事务所属于同一网络。

4. 如果某会计师事务所属于某一旨在合作的联合体，而该联合体中的事务所在文具或宣传材料上提及该联合体，则该联合体是否应当视为网络？

答：有可能被视为网络。如果某一旨在合作的联合体中的事务所在文

具和其他宣传材料上提及该联合体，其本身并不足以说明这些事务所构成网络，但可能使人产生该联合体中的事务所属于同一网络的印象。而判断该联合体是否应当视为网络，取决于该联合体中的事务所是否满足职业道德守则中有关形成网络的条件。比如是否共享收益或分担成本，共享重要的专业资源，共享所有权、控制权或管理权，共享统一的质量控制政策和程序，共享同一经营战略，使用同一品牌等。只要满足其一，即被视为网络。如果不满足网络的条件，事务所也应慎重考虑如何描述和解释其与联合体的关系，以避免误解。

5. 同属于一个会计师事务所联合体的部分会计师事务所能否构成一个网络，而不必包含该联合体的所有实体？

答：是的。如果该联合体中部分会计师事务所具有以下任一情形：（1）共享收益或分担成本；（2）共享重要的专业资源；（3）共享所有权、控制权或者管理权；（4）共享统一的质量控制政策和程序；（5）共享同一经营战略；（6）使用同一品牌，则这些会计师事务所将构成网络。该联合体中其余的会计师事务所如不具有以上任一情形的，则不属于该网络。比如，一个联合体包含 50 家会计师事务所，这些会计师事务所是单独的、不同的法律实体，且均被列在该联合体的组成名单中，每个会计师事务所在其市场营销材料中均提及它是该联合体的成员。这些会计师事务所没有共享收益或分担成本，没有共享重要的专业资源，也没有共享所有权、控制权、管理权或者同一经营战略，同时每个会计师事务所都有其单独的质量控制系统，并且该联合体不对这些系统进行监督。在签署审计报告时，15 家会计师事务所使用该联合体的名称作为事务所名称的一部分。其他 35 家会计师事务所在签署审计报告时不使用该联合体的名称。根据职业道德守则，这 15 家会计师事务所因满足了使用同一品牌这个条件而构成了一个网络，而另外 35 家会计师事务所则不属于该网络。再如，名义上，一个联合体中的一家会计师事务所和其他几家税务所、评估机构或咨询公司没有使用同一品牌，但实质上，它们在人员及客户资源方面存在共享的情况，则上述实体属于同一网络。

三、关于关联实体

6. 执行职业道德守则第 4 号第二章第二十四条的规定时，在审计客户

不是上市公司的情况下，针对不受其直接或间接控制的关联实体，如果审计项目组认为某一关系或情形涉及该关联实体，且与评价会计师事务所对该审计客户的独立性有关，会计师事务所需要考虑与该关联实体相关的所有利益和关系，还是只需要考虑审计项目组认为该关联实体与评价会计师事务所的独立性相关的利益或关系？

答：在此情形下，一旦审计项目组认为该关联实体与评价该会计师事务所独立性相关，则该会计师事务所与该关联实体相关的所有利益和关系都必须予以考虑。

四、关于合并与收购

7. 针对合并或收购导致某一实体成为审计客户的关联实体的情形，职业道德守则第4号第二章第八节作出了具体规定。在某些合并业务中，因审计客户的关联实体与其他实体合并成为一个新的实体，从而成为审计客户的关联实体。在这种情况下，本节的规定是否适用？

答：适用。

五、关于自身利益

8. 职业道德守则第2号第七条认为，注册会计师在评价其所在会计师事务所以往提供专业服务的结果时，发现了重大错误，这种情形归类为因自身利益导致的不利影响。对此，如何理解，为什么不将其归类为因自我评价导致的不利影响？

答：自我评价导致的不利影响是注册会计师无法恰当地评价以往提供的专业服务的结果，从而无法找出任何错误而产生的不利影响。然而，一旦发现错误，该注册会计师则需要应对该错误。此时的不利影响，是注册会计师出于其自身利益（或者所属会计师事务所的利益）的考虑，可能不去应对或无法恰当应对该错误而导致的影响。因此，当发现错误时所产生的不利影响属于因自身利益导致的不利影响。

9. 职业道德守则第4号第三章第五十三条要求处置通过继承、馈赠或

因合并而获得的经济利益。为什么第五十三条要求会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属必须立即处置这些经济利益，而审计项目组以外的人员或其主要近亲属只需要在合理的期限内尽快处置？

答：拥有上述经济利益，可能因自身利益导致不利影响。不利影响存在与否及其严重程度取决于拥有经济利益的人员的角色、经济利益是直接还是间接，以及经济利益的重要性。其中，会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在审计客户中拥有经济利益，其所产生的不利影响更为严重。立即处置这些经济利益的要求反映了减少或消除该不利影响的紧迫性，以确保那些与审计结果有利害关系的人员无法参与该审计。因此，如果审计项目组某成员或其主要近亲属不能立即处置该利益，则应当将该成员调离审计项目组。

六、关于商业关系

10. 某会计师事务所通过与一家投资银行共同组成服务团队的形式，向潜在客户审计、公司财务顾问等一揽子专业服务，上述合作是否被视为商业关系？在职业道德守则下，会计师事务所是否可以介入此类商业关系？

答：由于该会计师事务所和投资银行以双方的名义捆绑提供服务，上述关系一般被视为商业关系。当该投资银行为该会计师事务所的审计客户时，根据职业道德守则第4号第五章第六十一条的规定，会计师事务所不得介入此类商业关系。

七、关于关键审计合伙人

11. 根据职业道德守则中关于关键审计合伙人的定义，关键审计合伙人包括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。然而，职业道德守则并未就此提供指引。对此，能否举例说明？

答：一个决策或判断是否关键取决于具体的事实和情况。作出该决定需要运用职业判断。一般来说，关键决策或判断的事项将对财务报表整体

产生重大影响，作出这些决策或判断的其他审计合伙人则应视为关键审计合伙人。比如，负责对长期资产是否有重大减值或重大税项的不确定性作出结论的其他审计合伙人，应被视为关键审计合伙人；而如果仅向负责作出这些决策的个人提出相关建议，提出建议的人本身不会因此而成为关键审计合伙人。

12. 如果一位税务合伙人加入审计项目组，是否应当视为关键审计合伙人？

答：通常不会。税务合伙人不是审计合伙人，因此通常不符合关键审计合伙人的定义。然而，在确定审计项目组中某税务合伙人是否在实质上行使了审计合伙人的职能时，需要运用职业判断。如果确实行使了该职能，且在审计项目组中对财务报表审计所涉及的重大事项作出了关键决策或判断，则该税务合伙人符合关键审计合伙人的定义，应当遵循职业道德守则中针对关键审计合伙人的有关规定。

八、关于合伙人轮换

13. 如果审计客户属于公众利益实体，职业道德守则第4号第十一章要求会计师事务所轮换关键审计合伙人。根据关键审计合伙人的定义，其包括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。《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》第二十四条规定，集团项目合伙人负责指导、监督和执行集团审计业务。这是否意味着在执行集团财务报表审计业务时，集团项目合伙人是除了实施项目质量控制复核的负责人以外，唯一需要轮换的关键审计合伙人？

答：不是。中国注册会计师审计准则第1401号规定，集团项目合伙人需要对指导、监督和执行集团审计业务承担责任，但这并不凌驾于职业道德守则中对关键审计合伙人的定义之上，也不意味着在决定该项目的其他审计合伙人是否是关键审计合伙人时不需要作出职业判断。根据实际情况、集团规模以及个人职责，其他审计合伙人也可能对集团财务报表审计所涉及的重大事项作出关键决策或判断。比如，负责审计集团某个重要子

公司的项目合伙人，也可能被认定为关键审计合伙人，从而需要遵循轮换的规定。

14. 某一审计客户属于公众利益实体，某合伙人自 2008 年度财务报表审计开始担任该审计客户的关键审计合伙人。其中，因故没有担任 2010 年度财务报表审计的关键审计合伙人，随后其继续担任 2011 年度及 2012 年度财务报表审计的关键审计合伙人。该合伙人的五年任期是从 2008 年算起，还是从 2011 年算起？2010 年度是否应计算在该合伙人对该审计客户的五年任期之内？

答：根据职业道德守则第 4 号第十一章第八十八条的规定，为属于公众利益实体的审计客户执行审计业务的关键审计合伙人，在其五年任期结束后的两年（即“冷却期”）内，该关键审计合伙人不得再次成为该客户的审计项目组成员或关键审计合伙人。该两年的冷却期应为连续的两个完整年度。只有在完成了冷却期后再次提供服务时，服务年限才可以重新计算。在此例中，该合伙人在 2008 至 2012 年期间并没有完成连续两年的“冷却期”，因此，其任期不应从 2011 年起重新计算，而应从 2008 年算起。但是，由于该合伙人没有担任 2010 年度财务报表审计的关键审计合伙人，2010 年不应计算在其五年任期之内。

15. 某一审计客户属于公众利益实体，如果某合伙人在审计项目组曾经担任不同职务（如签字注册会计师与项目合伙人），那么该合伙人作为关键审计合伙人的任职时间是否包括其担任不同职务的年限？

答：如果某合伙人在审计项目组担任的职务均属于关键审计合伙人，在确定其任职时间时，担任这些职务的年限需要合并计算。例如，某审计经理担任某上市公司 2010 年度至 2011 年度财务报表审计的签字注册会计师，其晋升为合伙人后担任 2012 年度至 2013 年度财务报表审计的项目合伙人。根据职业道德守则中关键审计合伙人和项目合伙人的定义，该合伙人作为关键审计合伙人的任职年限包括 2010 年、2011 年、2012 年及 2013 年。

16. 某一审计客户属于公众利益实体，A 会计师事务所的某一合伙人曾担任该审计客户 2007 年度至 2010 年度财务报表审计的关键审计合伙人。在以下两种情况下，如果该合伙人继续担任该审计客户的关键审计合

伙人，其最多还可以担任几年？

（1）2011年，该公众利益实体改聘B会计师事务所作为其审计师，同时该合伙人加入B会计师事务所担任合伙人；

（2）2011年，A会计师事务所并入B会计师事务所，该合伙人转为B会计师事务所的合伙人，而该公众利益实体也转为B会计师事务所的审计客户。

答：该合伙人作为该公众利益实体的关键审计合伙人已满四年，尽管客户更换了会计师事务所，其为同一审计客户提供审计服务的年限应连续计算，否则将因密切关系或自身利益产生严重不利影响。因此，根据职业道德守则第4号第十一章第八十八条的规定，如果该合伙人在B会计师事务所继续担任该审计客户的关键审计合伙人，其最多还可以担任一年。

17. 某一非公众利益实体A公司被B上市公司收购后成为B上市公司的重要子公司，同时，负责审计A公司的项目合伙人被确定为B上市公司集团审计项目的关键审计合伙人。如何计算该合伙人的轮换时间？

答：因A公司被收购后成为公众利益实体B上市公司的子公司，参考职业道德守则第4号第十一章第九十一条的规定，在A公司成为B上市公司的子公司之前，如果负责审计A公司的项目合伙人为A公司服务的时间不超过三年，则该合伙人还可以担任B上市公司集团审计项目的关键审计合伙人的年限为五年减去已服务的年限；如果该关键审计合伙人为A公司服务了四年或更长的时间，在A公司成为B上市公司的子公司之后，该合伙人还可以最多继续担任B上市公司集团审计项目的关键审计合伙人两年。

九、关于税务服务

18. 按照职业道德守则第4号第十二章第一百二十五条的规定，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，税务建议的结果或执行后果也将对被审计财务报表产生重大影响，则会计师事务所不得为审计客户提供此类税务建议。能否举例说明？

答：根据不同的税收管辖权，情况有所不同，而且也需要职业判断。比如，将租赁支出作税前扣除的税务建议的有效性，取决于在编制财务报表时将租赁作为经营性租赁进行会计处理。如果在这种情况下，审计项目组对该经营性租赁的会计处理的恰当性存有疑问，则不得为该审计客户提供此类税务服务。

十、关于评估服务

19. 职业道德守则第4号第十二章第一百一十六条规定，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。“被审计财务报表”一词应当如何理解？

答：职业道德守则第4号第二章第二十四条规定，除非另有说明，在审计客户是上市公司的情况下，职业道德守则所称审计客户包括该客户的所有关联实体。使用“被审计财务报表”一词是为了明确在确定是否具有重大影响时所使用的财务报表。在执行集团审计时，它指该集团的合并财务报表。在执行单一实体审计时，它指该单一实体的财务报表。

十一、关于其他服务

20. 如果职业道德守则不允许会计师事务所为其审计客户提供某项服务（比如，向属于公众利益实体的审计客户提供与财务会计系统相关的内部审计服务），那么该事务所能否作为分包商参与提供该项服务？

答：不能。会计师事务所不能以分包商的身份向审计客户提供职业道德守则禁止的服务。

十二、关于重大影响

21. 根据职业道德守则第4号第十二章的规定，注册会计师在确定能否向审计客户提供某项非鉴证服务时，需要考虑该项服务是否对财务报表产生重大影响。注册会计师应当如何确定影响的重大程度？

答：需要参考审计准则的相关规定。《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的的重要性》对注册会计师在计划和执行财务报表审计工作时运用重要性概念进行了规范。该准则要求注册会计师应当确定财务报表整体的重要性。但是根据该准则，如果一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性，但合理预期可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，注册会计师还应当确定适用于这些交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平。在这种情况下，如果拟承接的非鉴证服务与这些特定类别的交易、账户余额或披露有关，则注册会计师应当运用该重要性水平。

22. 职业道德守则第4号第十二章第一百一十六条规定，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。如果会计师事务所最初认为该项评估服务对财务报表不具有重大影响，因而开始提供该项服务，但后来发现继续提供该服务将会产生重大影响，会计师事务所能否继续提供该项评估服务？

答：在这种情况下，如果会计师事务所继续提供该项服务，其独立性将受到损害。职业道德守则禁止会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供对客户财务报表产生重大影响的评估服务。因此，如果在承接该评估服务后，发现该服务明显对财务报表产生重大影响，则会计师事务所不得同时提供该评估服务和审计服务。

十三、关于审计收费

23. 职业道德守则第4号第十三章第一百五十六条规定，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%，该会计师事务所应当聘请其他会计师事务所，执行发表审计意见前复核或发表审计意见后复核。在实务中，其他会计师事务所可能不愿意为此类复核承担责任，因而可能难以找到执行此类复核的其他会计师事务所。在这种情况下，该会计师事务所是否有其他选择？

答：没有其他选择。职业道德守则认为，当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% 时，发表审计意见前复核或发表审计意见后复核是一项必需的防范措施。会计师事务所可以通过购买职业责任保险或其他方式，对其他会计师事务所承担的相关责任予以补偿。执行复核的其他会计师事务所需针对委托其复核的会计师事务所及其审计客户，遵守职业道德守则中要求的保密规定。

24. 会计师事务所在确定其从某一属于公众利益实体的审计客户收取的全部费用是否超过会计师事务所全部收费的 15% 时，应当如何计算？

答：会计师事务所在计算收费占比时，应以向该审计客户提供所有服务收取的全部费用（即不仅仅是审计费）为分子，以向所有客户提供所有服务收取的全部费用为分母。

25. 根据职业道德守则第 4 号第十三章第一百五十六条规定，发表审计意见后复核是会计师事务所应当采取的防范措施之一，如何理解这项复核？

答：《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》中规定了项目质量控制复核人员的责任。执行发表审计意见后复核所用的工作方法和工作内容，与执行项目质量控制复核相同。在执行发表审计意见后复核时，复核人员应当客观地评价项目组作出的重大判断以及在编制审计报告时得出的结论。评价工作应当涉及下列内容：

- （1）与项目合伙人讨论重大事项；
- （2）复核财务报表和出具的审计报告；
- （3）复核选取的与项目组作出的重大判断和得出的结论相关的审计工作底稿；
- （4）评价在编制审计报告时得出的结论，并考虑出具审计报告的恰当性。

十四、关于或有收费

26. 职业道德守则第 4 号第十三章第一百六十条禁止对财务报表发表审计意见的会计师事务所向审计客户就非鉴证服务收取重大的或有收费。

如何理解“对财务报表发表审计意见的会计师事务所”？

答：职业道德守则第4号第二章第十条规定，除非另有说明，会计师事务所包括网络事务所。“对财务报表发表审计意见的会计师事务所”一词旨在阐明，在此情形下，应衡量的是或有收费对该事务所本身的影响是否重大，而不是对网络事务所的影响是否重大。关于网络事务所的内容在职业道德守则第4号十三章第一百六十条（二）中进行了阐述。

十五、关于可接受的水平

27. 职业道德守则在定义可接受的水平时，引入一个理性且掌握充分信息的第三方的概念。注册会计师应当如何运用这一概念？

答：运用这一概念需要职业判断。理性且掌握充分信息的第三方的概念旨在建立一个公正的基准，有助于注册会计师按照该基准判断什么样的行为是可接受的。比如，注册会计师应考虑一个理性且掌握充分信息的第三方是否认为所采取的防范措施足以应对不利影响。值得注意的是，在决定一项行为是否恰当时，该概念基于当前可获得的信息。

十六、关于其他鉴证业务的独立性

28. 职业道德守则第4号适用于审计或审阅业务，并针对公众利益实体作出了额外的规定。职业道德守则第5号适用于其他鉴证业务，但并未针对公众利益实体作出额外规定。当注册会计师向公众利益实体执行其他鉴证业务时，应当执行哪些规定？

答：职业道德守则第5号适用于审计或审阅以外的所有其他鉴证业务客户，无论其是否为公众利益实体。如果会计师事务所还为该客户提供审计或审阅服务，则同时适用职业道德守则第4号。

十七、关于非执业会员职业道德守则

29. 《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》对注册会计师有哪些参考价值？

答：在会计师事务所担任合伙人或员工的注册会计师，可能遇到非执业会员在为其雇主工作时遇到的类似情形。比如：（1）有资格获得与利润挂钩的奖金，奖金的价值可能直接受到注册会计师决策的影响；（2）缺乏足够的时间履行相关职责；（3）因外在压力与严重歪曲事实的财务信息发生牵连。在上述情形下，注册会计师可参考《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》的相关要求。

30. 职业道德守则第1号第九条规定，在鉴证业务中，如果存在职业道德守则第1号第八条第一款的情形，注册会计师依据执业准则出具了恰当的非标准业务报告，不被视为违反第八条的规定。职业道德守则第1号第九条适用于注册会计师，是否也适用于非执业会员？

答：如果非执业会员认为财务报告、申报材料及其他信息存在《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》第五条第一款的情形，但是能够采用某种报告形式，其实质与注册会计师依据执业准则所出具的非标准业务报告相同，则同样适用职业道德守则第1号第九条的规定，不视为已与有问题的信息发生牵连。