

修订说明

一、修订背景

注册会计师行业的持续、健康、高质量发展，离不开高水准的职业道德规范。职业道德规范对于注册会计师行业维护公众利益、推进诚信建设、促进职业化发展有着至关重要的作用。2009年10月，中注协制定发布了《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》（以下统称中国守则），适应了我国市场经济发展和注册会计师行业诚信建设的需要，实现了与国际职业道德守则（以下简称国际守则）的全面趋同，对规范和提升注册会计师职业道德和诚信水平发挥了积极作用。

十年来，随着注册会计师行业的不断发展，涌现出一些新的职业道德问题，迫切需要在职业道德守则中作出相应规范。同时，国际守则建设也取得了一系列新的成果。为了顺应经济社会发展对注册会计师诚信和职业道德水平提出的新要求，同时吸收借鉴国际守则的最新成果，保持与国际守则的持续动态趋同，我们对中国守则进行了全面修订，形成本征求意见稿。

二、修订的总体原则和思路

一是坚持以维护公众利益为宗旨。维护公众利益意味着注册会计师在作出各种决策、采取各种行动时，应当从公众利益出发，而不应仅为满足个别客户和自身的利益。本次修订，首先从总体

上强化了维护公众利益的要求，对公众利益作出定义，并要求注册会计师始终牢记：维护公众利益，就是在最高程度上维护行业利益和客户利益。其次，强化了独立性要求，以保障审计质量。最后，针对报告被审计单位违反法律法规行为、利益冲突等涉及公众利益较多的方面，提供了更为详尽、具体的指引。

二是体现中国传统文化与社会主义核心价值观。道德与文化密不可分，中国注册会计师职业道德要想具有生命力，必须深深扎根于中华民族优秀传统文化之中。本次修订特别考虑将中华民族传统文化和社会主义核心价值观写入职业道德基本原则。例如，诚信是中华民族的传统美德，是我国社会主义核心价值观的重要组成部分，也是注册会计师行业存在和发展的基石，本次修订特别强调了诚信在职业道德基本原则中的首要地位；再如，本次修订还将社会主义核心价值观中的爱岗敬业写入职业道德基本原则中的“良好职业行为”原则。

三是切合中国实际情况。本次修订，特别注重将国际守则的先进成果与中国注册会计师的执业实践相结合。例如，在“经济利益”、“商业关系”、“为审计客户提供非鉴证服务”等章节中，我们在国际守则的基础上，增加了一些有利于我国注册会计师理解和执行的细化规定；再如，针对我国审计报告实务中由两名注册会计师签字的情况，本次修订特意增加了与第二签字注册会计师轮换和“冷却期”相关的规定。

四是保持与国际守则的持续全面动态趋同。中国守则涵盖了

国际守则的所有要求和内容，绝大多数条款都与国际守则保持一致，只有个别条款与国际守则存在细微的差异，但这些条款中的要求都比国际守则更加严格。

三、修订过程

（一）立项研究阶段

按照中注协的工作计划，我们于 2018 年 3 月成立项目组，由中注协人员和实务界的专家组成，立项研究修订中国注册会计师职业道德守则。

（二）起草初稿阶段

在立项研究的基础上，我们起草了中国注册会计师职业道德守则修订初稿。在起草的过程中，我们积极发挥项目组的集体力量，通过讨论、专家咨询等方式，力求全面、科学、细致地考虑相关事项。

（三）研讨论证阶段

为了确保初稿的起草质量，充分听取各方对初稿的意见和建议，我们于 2019 年 10 月邀请政府相关部门和实务界的代表，对初稿文本进行论证。我们在整理、研究、吸收此次论证意见的基础上，对初稿作出修改完善，形成征求意见稿。

四、修订的主要内容

征求意见稿对现行守则的修订主要包括以下方面：

（一）强化了职业道德概念框架

征求意见稿对职业道德概念框架的强化主要表现在以下方

面：

1. 明确注册会计师在运用职业道德概念框架时，必须通过下列三种方式之一消除识别出的、超出可接受水平的不利影响：

- (1) 消除产生不利影响的情形；
- (2) 采取防范措施；
- (3) 拒绝接受业务或终止特定业务。

2. 明确了注册会计师识别出的不利影响与可采取的防范措施之间的对应联系，使防范措施与不利影响能够更好地匹配起来。

3. 强调如果注册会计师不能消除不利影响，必须拒绝接受业务或终止特定业务。

4. 要求注册会计师应当就能否消除或降低不利影响形成总体结论，并且在形成总体结论时，应当冷静掂量所作出的重大判断或得出的结论。

5. 针对中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则，作出了与注册会计师职业道德守则类似的修订。

(二) 扩展了现行守则中与“礼品和款待”相关的规定

1. 将现行守则中“礼品和款待”部分改为“利益诱惑”部分，将该部分守则的适用范围从礼品和款待扩展到包括娱乐活动、捐助、工作岗位、商业机会、特殊待遇等多种利益诱惑。

2. 阐明应对利益诱惑的基本思路。首先，提供或接受某些利益诱惑（如贿赂、腐败）可能是违法的；其次，即使不违法，也不得提供或接受意图不当影响注册会计师行为的任何利益诱惑，即使该利益诱惑不重要；第三，如果某项利益诱惑不存在不当影响行为的意图，则应当运用概念框架予以应对。

3. 针对如何评价某项利益诱惑是否具有不当影响行为的意图提供详细指引。例如，注册会计师应当考虑利益诱惑的性质、频繁程度、价值、累积影响、时间、理由等方面的因素。

4. 针对中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则，作出了与注册会计师职业道德守则类似的修订。

(三) 增加了与会计师应对违反法律法规行为相关的规定

1. 阐明了本部分涉及的法律法规的范围，主要包括两类：一是对财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规；二是其他可能对企业经营至关重要的法律法规。

2. 针对注册会计师如何应对与财务报表审计相关的违反法律法规行为提供了基本思路。首先，某些法律法规规定了向适当的机构报告违反法律法规行为或涉嫌违反法律法规行为的要求，注册会计师应当了解这些法律法规，并遵守这些要求；其次，如果注册会计师识别出或怀疑被审计单位已经发生或可能发生违反法律法规行为，应当与适当级别的管理层和治理层讨论，并评估管理层和治理层应对的适当性；第三，注册会计师应当根据管理层和治理层的应对，确定是否需要出于维护公众利益的目的而采取进一步行动，如向适当的机构报告或解除业务约定；第四，注册会计师在确定是否向适当的机构报告时，应当考虑多项因素，如相关事项可能对利益相关者、注册会计师或其他人员造成的危害、是否存在适当的机构、是否可以得到法律保护等。

3. 针对中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则，作出了与注册会计师职业道德守则类似的修订。

(四) 增加了与会计师事务所长期审计某一客户相关的规定

会计师事务所长期为同一家审计客户提供服务，可能会与该客户产生密切关系，从而对独立性产生不利影响。

1. 征求意见稿规定，会计师事务所应当制定政策和程序，对本事务所连续为公众利益实体审计客户提供审计服务的年限实施监控，识别和评价因长期连续为某一公众利益实体审计客户提供审计服务可能对独立性产生的不利影响，并采取适当的防范措施应对该不利影响。

2. 针对会计师事务所连续提供审计服务达到十年或以上的审计客户，征求意见稿规定了应当在会计师事务所层面采取的防范措施，包括增加第二内部质量复核或外部质量复核，以及由质量控制主管合伙人定期评价实施关键审计合伙人轮换的情况和效果，形成书面结论。

3. 为了保证上述措施能够实施到位，征求意见稿规定由会计师事务所主要负责人建立完善的内部质量管理体系和利益分配机制，保证事务所的人力资源和客户资源实现一体化统筹管理，并定期评价本事务所内部质量管理体系和利益分配机制的设计和执行情况，重点关注是否存在特定合伙人的利益与某一审计客户直接挂钩的情况，形成书面结论。

（五）修订了与关键审计合伙人轮换及“冷却期”相关的规定

1. 将关键审计合伙人分为三类：项目合伙人、质量控制复核人、其他关键审计合伙人，分别将“冷却期”规定为5年、3年

和 2 年。

2. 针对我国审计报告实务中由两名注册会计师签字的做法，规定第二签字注册会计师的“冷却期”参照项目合伙人的规定，应当为 5 年。

3. 更加严格限制关键审计合伙人在冷却期内从事相关行为。例如，明确规定关键审计合伙人在冷却期内不得负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务，或者监督会计师事务所与审计客户的关系等，从而切断关键审计合伙人与审计客户之间的利益关系。

4. 针对关键审计合伙人轮换“流于形式”的问题，征求意见稿要求会计师事务所制定政策和程序，指定专门岗位或人员对关键审计合伙人的轮换情况进行实时监控，每年对轮换情况进行复核，并在全事务所范围内统一进行轮换。会计师事务所应当将轮换实施情况作为内部质量管理体系执行情况检查的一部分。

（六）细化了与为审计客户提供非鉴证服务相关的规定

1. 进一步明确了非鉴证服务中涉及管理层职责的范围，同时为注册会计师如何避免承担管理层职责提供了更加详细的指引。

2. 增加了注册会计师提供行政事务性服务与独立性相关的规定。

3. 针对注册会计师为审计客户提供会计和记账服务、内部审计服务、信息技术系统服务等情形，增加了一些细化规定，以帮助注册会计师的理解和实务操作。

(七) 细化了非执业会员在编制和列报信息方面的规定

1. 更全面地规定了非执业会员在编制和列报信息方面应当遵守的要求，包括按照适用的财务报告编制基础的规定编制或列报信息；编制或列报信息的方式不得误导或者不当影响合同或监管结果；运用职业判断，以在所有重大方面准确、完整地反映事实，清楚地描述交易、活动的真实性质，及时并恰当地分类和记录信息；不得遗漏任何内容以使信息存在误导性，不得不当影响合同或监管结果。

2. 规定非执业会员在运用职业判断以编制或列报信息时，可能需要运用自由裁量权，但自由裁量权的运用不得有意误导他人或者不当影响合同或监管结果。

(八) 增加了与非执业会员面临违反职业道德基本原则的压力相关的规定

1. 明确非执业会员不得因面临其他人员施加的压力违反职业道德基本原则，也不得向其他人员施加压力使该人员违反职业道德基本原则。

2. 增加帮助非执业会员应对压力的指引。

五、征求意见的主要问题

关于本征求意见稿，我们拟重点就以下问题听取意见和建议：

(一) 关于会计师事务所与审计客户长期存在业务关系

1. 您认为征求意见稿针对会计师事务所长期审计某一客户增加的规定是否合理，是否应当在注册会计师职业道德守则中对

会计师事务所从事上市实体审计业务作出强制轮换的规定？如果应当增加事务所强制轮换的规定，轮换期、冷却期应当如何设置？

就该问题以及本征求意见稿拟作出的应对说明如下：

会计师事务所强制轮换，是指对某一会计师事务所能够连续审计某一被审计单位的年限作出限制，当该会计师事务所连续审计该被审计单位的年限达到该限制时，强制该事务所退出该被审计单位的审计业务。

会计师事务所强制轮换是一个争议问题，支持会计师事务所强制轮换的观点主要有以下方面：

（1）有助于提高注册会计师的独立性。该观点认为，如果注册会计师长期为一家被审计单位提供审计服务，会导致会计师事务所与该客户“过于亲密”，更加容易与被审计单位形成“利益共生”关系，更加倾向于维护该客户的利益。此外，由于与审计客户之间的长期交往，注册会计师对客户经济业务以及内部控制都非常熟悉，从而使得注册会计师帮助审计客户实施舞弊更加便利。如果实施会计师事务所强制轮换，可以在一定程度上降低对注册会计师独立性的不利影响。

（2）有助于提高审计质量。该观点认为，如果注册会计师长期为同一家被审计单位提供审计服务，容易形成固有的思维模式，不利于发现被审计单位的一些问题。如果实施事务所强制轮换，由于不同事务所注册会计师职业经验的不同以及思维方式的

差异，后任注册会计师在审计时，可能更容易发现被审计单位财务报告中存在的问题，从而提高审计质量。从另一个角度看，在实施事务所强制轮换后，现任注册会计师可能预期到其若干年后必须退出，而后任注册会计师可能会发现自己工作中的问题，这在一定程度上能够对现任注册会计师的行为进行约束，促使其保持必要的职业谨慎和应有的职业道德，从而提高审计质量。

反对会计师事务所强制轮换的观点认为，会计师事务所作为一个整体通常不可能被某一长期审计客户“绑架”，只要确保关键审计合伙人轮换能够实施到位，就可以解决长期审计带来的独立性问题，实施会计师事务所强制轮换可能会带来以下方面的不利影响：

(1) 提高会计师事务所和审计客户的成本。该观点认为，会计师事务所强制轮换可能打破审计业务的连续性，导致会计师事务所和审计客户承担更多的成本。从会计师事务所角度考虑，首先，会计师事务所可能为了争取到新的客户而频繁竞标，从而增加大量的营销成本；其次，注册会计师在面对新的审计项目时，需要投入更多的资源去了解客户情况，一般情况下，需要经历一定期限的“学习曲线”积累经验后，才能正常开展审计业务；第三，会计师事务所在保持与客户的合作关系时会形成大量的专有资产，这些专有资产只有在合作关系保持时才会存在并且发挥作用，而不能在会计师事务所之间转移。在会计师事务所强制轮换下，会造成这些专有资产的浪费，使审计成本上升。从审计客户

的角度考虑，事务所轮换会使审计客户发生额外的选择成本，也需要在审计初始年度投入更多资源去支持会计师事务所了解其各项工作，从而提升了审计客户配合新任会计师事务所工作的成本。

(2) 对审计质量造成负面影响。首先，审计业务在很大程度上依赖于注册会计师的经验判断，而审计人员的职业判断建立在对客户深入了解的基础之上，这种了解需要通过审计工作的开展逐步积累，并随着服务客户期限的延长而逐步深化。如果实施会计师事务所的强制轮换，轮换后的事务所在审计初始年度对客户情况未能很好地掌握，可能不能有效地控制审计风险，进而在审计过程中不能及时发现财务报表的重大错报，导致审计质量降低和出具不恰当审计意见。其次，如果实施会计师事务所强制轮换，会计师事务所同某一客户保持合作关系的时间是既定的，在这种情况下，可能会因为缺乏继续保持与该客户合作关系的动力，导致事务所在审计项目上投入的减少，也可能在一定程度上影响审计质量。

(3) 加剧审计市场的不正当低价竞争。会计师事务所强制轮换会加剧审计市场的不正当低价竞争，不利于行业的有序发展。目前，我国审计市场选择的主动权在被审计单位手中，会计师事务所处于被选择的地位，在审计费用的议价方面处于弱势。会计师事务所之间已经存在着比较激烈的竞争，而轮换事务所更加可能降低会计师事务所在审计市场的议价能力，从而将加剧事务所

之间的低价无序竞争，不利于行业的整体健康发展。此外，审计市场上还可能出现通过事务所合并规避轮换制度、后任事务所雇佣前任审计团队等情况，这些做法都会使事务所强制轮换流于形式。

(4) 对被审计单位和报表使用者的影响。对被审计单位来说，会计师事务所强制轮换可能削弱公司治理层(如审计委员会)在选聘审计师方面的权威，进而影响高效的公司治理架构的构建。对报表使用者来说，审计报告的目的是提升被审计单位财务报表的可信赖程度，利益相关者会依赖审计报告中的审计意见，分析实体的经营业绩、资产质量和现金流量等。在这种情况下，会计师事务所的更换是一个相当重要的预警信号，会受到利益相关者的特别关注。会计师事务所强制轮换可能会造成对变更会计师事务所原因的误解，成为被审计单位掩盖不良动机的一种手段。

从其他国家或地区来看，实施会计师事务所强制轮换的情况各不相同：

在美国，针对会计师事务所的强制轮换，在过去 10 多年间曾经过一系列的研究和讨论，最终国会于 2013 年决定由于弊大于利而不实施会计师事务所强制轮换。

在欧盟，2014 年通过了欧盟审计改革法案，该法案要求对公众利益实体的审计实施事务所强制轮换，轮换期为 10 年，10 年后如果继续中标，还可以再审计 10 年，但最长不超过 20 年，在联合审计的情况下最长不超过 24 年。根据该法案的要求，欧

盟各成员国已自 2016 年 7 月开始实施会计师事务所强制轮换。

除美国和欧盟外，巴西、印度、韩国、南非等国家已经在上市公司范围内实施会计师事务所强制轮换；俄罗斯等国家已经对部分实体实施事务所强制轮换；日本等国家正在考虑实施事务所强制轮换；阿根廷、加拿大等国家已经实施过并已废除事务所强制轮换或限制其使用范围；菲律宾、新加坡、越南等国家则曾经考虑实施事务所强制轮换但最终予以否决。

我国目前在中央企业和国有金融企业的审计领域有会计师事务所强制轮换的要求，分别由国资委和财政部在相关文件中做出规定。具体轮换规定是：为中央企业和金融企业提供审计服务的会计师事务所的服务年限不得超过 5 年，对符合一定条件的会计师事务所，放宽至 8 年。

征求意见稿没有增加会计师事务所强制轮换的条款，而是在推动会计师事务所完善其内部治理机制以及被审计单位完善其公司治理机制的基础上，促使会计师事务所将现有的关键审计合伙人轮换制度执行到位，同时推动监管机构对事务所的执行情况加强监管（参见本修订说明“四、修订的主要内容”第（四）项和第（五）项）。理由如下：

（1）从现有的学术证据看，会计师事务所强制轮换对审计质量的提升效果是不确定的，但其成本和风险是确定的。从我国会计师事务所轮换的实施情况来看，由于招投标制度中鼓励低价先得，强制轮换容易导致原本偏低的审计收费进一步降低，随着

审计费用的减少，事务所可能会通过减少人力物力投入，缩减审计范围、压缩审计程序、降低审计要求等手段节省审计开支，不利于提高审计质量、降低审计风险。

(2) 审计失败问题的根源在于会计师事务所内部治理机制，包括能否实现一体化管理。如果合伙人的利益与其能否留住客户直接挂钩，或者会计师事务所不能对合伙人与客户之间的关系作出统一管理，就容易出问题。解决问题应该从完善事务所内部治理机制、利益分配机制，实现一体化管理的角度入手。由于治理良好的会计师事务所整体不可能被一家审计客户“绑架”，如果事务所具有完善的内部治理机制，就能将现有的合伙人轮换执行到位，从而能够从根本上且以较低成本的方式解决现有的问题。

(3) 上市公司财务舞弊问题，包括审计独立性问题更为深刻的根源在于被审计单位的公司治理体系不完善，在公司治理不完善的情况下，如果机械推行会计师事务所强制轮换，可能促使有财务报告舞弊动机的被审计单位选择更差的事务所，使轮换达不到预期效果。因此，提高信息披露质量，应当从公司治理的根源入手。

2. 您认为征求意见稿中关于关键审计合伙人轮换及“冷却期”的相关规定是否合理，是否具有可操作性？实务中，为了避免轮换流于形式，应当采取何种措施？

(二) 关于征求意见稿的总体意见

3. 您认为征求意见稿的框架结构是否合理？

4. 您认为征求意见稿中的要求是否合理、有操作性？

5. 您认为征求意见稿中的相关举例是否恰当，是否符合中国国情、是否有助于注册会计师理解和执行？

（三）关于职业道德概念框架

6. 您认为征求意见稿中对职业道德概念框架的修订是否适当？是否更加有助于注册会计师应对职业道德问题？

（四）关于利益诱惑

7. 您认为征求意见稿中与利益诱惑相关的规定是否恰当，是否具有可操作性？

（五）关于会计师应对违反法律法规行为

8. 您认为征求意见稿中与应对违反法律法规行为相关的规定是否恰当，是否具有可操作性？

（六）关于为审计客户提供非鉴证服务

9. 您认为征求意见稿中关于非鉴证服务相关的细化规定是否合理，是否能够帮助注册会计师更好地理解 and 执行？

（七）关于非执业会员职业道德

10. 您认为征求意见稿中与非执业会员面临违反职业道德基本原则的压力等相关规定是否合理，是否容易理解和具有可操作性？