

附件 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

(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不适当的, 这种情况可能因外在压力产生不利影响。

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

第六十一条 举例来说, 下列防范措施可能能够消除因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的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将提供或接受此类利益诱惑产生的不利影响降低至可接受的水平：

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

(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业机会,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。在必要时，集团项目合伙人应当就第一百条第一款第（二）项规定的相关组成部分是否需要审计，以及在可行范围内确定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众利益的目的而采取进一步行动。

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

（一）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众利益。

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。