

# 中国注册会计师职业道德守则第 2 号

## ——职业道德概念框架

### 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师职业行为，建立职业道德概念框架，指导注册会计师遵循职业道德基本原则，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。

**第三条** 在运用职业道德概念框架时，注册会计师应当运用职业判断。

**第四条** 如果发现存在可能违反职业道德基本原则的情形，注册会计师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，注册会计师应当从性质和数量两个方面予以考虑。

**第五条** 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，注册会计师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。

### 第二章 对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素

**第六条** 注册会计师对职业道德基本原则的遵循可能受到多种

因素的不利影响。不利影响的性质和严重程度因注册会计师提供服务类型的不同而不同。

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。

**第七条** 自身利益导致不利影响的情形主要包括：

- （一）鉴证业务项目组成员在鉴证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）鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系；
- （四）会计师事务所担心可能失去某一重要客户；
- （五）鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户；
- （六）会计师事务所与客户就鉴证业务达成或有收费的协议；
- （七）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。

**第八条** 自我评价导致不利影响的情形主要包括：

- （一）会计师事务所在对客户 提供财务系统的设计或操作服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告；
- （二）会计师事务所为客户编制原始数据，这些数据构成鉴证业务的对象；
- （三）鉴证业务项目组成员担任或最近曾经担任客户的董事或高级管理人员；
- （四）鉴证业务项目组成员目前或最近曾受雇于客户，并且所处

职位能够对鉴证对象施加重大影响；

(五)会计师事务所为鉴证客户提供直接影响鉴证对象信息的其他服务。

**第九条** 过度推介导致不利影响的情形主要包括：

(一)会计师事务所推介审计客户的股份；

(二)在审计客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师担任该客户的辩护人。

**第十条** 密切关系导致不利影响的情形主要包括：

(一)项目组成员的近亲属担任客户的董事或高级管理人员；

(二)项目组成员的近亲属是客户的员工，其所处职位能够对业务对象施加重大影响；

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

(四)注册会计师接受客户的礼品或款待；

(五)会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系。

**第十一条** 外在压力导致不利影响的情形主要包括：

(一)会计师事务所受到客户解除业务关系的威胁；

(二)审计客户表示，如果会计师事务所不同意对某项交易的会计处理，则不再委托其承办拟议中的非鉴证业务；

(三)客户威胁将起诉会计师事务所；

(四)会计师事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范

围；

（五）由于客户员工对所讨论的事项更具有专长，注册会计师面临服从其判断的压力；

（六）会计师事务所合伙人告知注册会计师，除非同意审计客户不恰当的会计处理，否则将影响晋升。

### **第三章 应对不利影响的防范措施**

**第十二条** 注册会计师应当运用判断，确定如何应对超出可接受水平的不利影响，包括采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平，或者终止业务约定或拒绝接受业务委托。

在运用判断时，注册会计师应当考虑：一个理性且掌握充分信息的第三方，在权衡注册会计师当时可获得的所有具体事实和情况后，是否很可能认为这些防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平，以使职业道德基本原则不受损害。

**第十三条** 应对不利影响的防范措施包括下列两类：

- （一）法律法规和职业规范规定的防范措施；
- （二）在具体工作中采取的防范措施。

**第十四条** 法律法规和职业规范规定的防范措施主要包括：

- （一）取得注册会计师资格必需的教育、培训和经验要求；
- （二）持续的职业发展要求；
- （三）公司治理方面的规定；
- （四）执业准则和职业道德规范的要求；

(五) 监管机构或注册会计师协会的监控和惩戒程序;

(六) 由依法授权的第三方对注册会计师编制的业务报告、申报资料或其他信息进行外部复核。

**第十五条** 在具体工作中,应对不利影响的防范措施包括会计师事务所层面的防范措施和具体业务层面的防范措施。

**第十六条** 会计师事务所层面的防范措施主要包括:

(一) 领导层强调遵循职业道德基本原则的重要性;

(二) 领导层强调鉴证业务项目组成员应当维护公众利益;

(三) 制定有关政策和程序,实施项目质量控制,监督业务质量;

(四) 制定有关政策和程序,识别对职业道德基本原则的不利影响,评价不利影响的严重程度,采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平;

(五) 制定有关政策和程序,保证遵循职业道德基本原则;

(六) 制定有关政策和程序,识别会计师事务所或项目组成员与客户之间的利益或关系;

(七) 制定有关政策和程序,监控对某一客户收费的依赖程度;

(八) 向鉴证客户提供非鉴证服务时,指派鉴证业务项目组以外的其他合伙人和项目组,并确保鉴证业务项目组和非鉴证业务项目组分别向各自的业务主管报告工作;

(九) 制定有关政策和程序,防止项目组以外的人员对业务结果施加不当影响;

(十) 及时向所有合伙人和专业人员传达会计师事务所的政策和

程序及其变化情况，并就这些政策和程序进行适当的培训；

（十一）指定高级管理人员负责监督质量控制系统是否有效运行；

（十二）向合伙人和专业人员提供鉴证客户及其关联体的名单，并要求合伙人和专业人员与之保持独立；

（十三）制定有关政策和程序，鼓励员工就遵循职业道德基本原则方面的问题与领导层沟通；

（十四）建立惩戒机制，保障相关政策和程序得到遵守。

**第十七条** 具体业务层面的防范措施主要包括：

（一）对已执行的非鉴证业务，由未参与该业务的注册会计师进行复核，或在必要时提供建议；

（二）对已执行的鉴证业务，由鉴证业务项目组以外的注册会计师进行复核，或在必要时提供建议；

（三）向客户审计委员会、监管机构或注册会计师协会咨询；

（四）与客户治理层讨论有关的职业道德问题；

（五）向客户治理层说明提供服务的性质和收费的范围；

（六）由其他会计师事务所执行或重新执行部分业务；

（七）轮换鉴证业务项目组合伙人和高级员工。

**第十八条** 下列防范措施也有助于识别或制止违反职业道德基本原则的行为：

（一）监管机构、注册会计师协会或会计师事务所建立有效的公开投诉系统，使会计师事务所合伙人和员工以及公众能够注意到违反

职业道德基本原则的行为；

(二) 法律法规、职业规范或会计师事务所政策明确规定，注册会计师有义务报告违反职业道德基本原则的行为。

**第十九条** 注册会计师可以根据业务的性质考虑依赖客户采取的防范措施，但是仅依赖客户的防范措施，不可能将不利影响降低至可接受的水平。

**第二十条** 客户通过制定政策和程序采取的防范措施主要包括：

(一) 要求由管理层以外的人员批准聘请会计师事务所；

(二) 聘任具备足够经验和资历的员工，确保其能够作出恰当的管理决策；

(三) 执行相关政策和程序，确保在委托非鉴证业务时作出客观选择；

(四) 建立完善的公司治理结构，与会计师事务所进行必要的沟通，并对其服务进行适当的监督。

## **第四章 道德冲突问题的解决**

**第二十一条** 在遵循职业道德基本原则时，注册会计师应当解决遇到的道德冲突问题。

**第二十二条** 在解决道德冲突问题时，注册会计师应当考虑下列因素：

(一) 与道德冲突问题有关的事实；

(二) 涉及的道德问题；

- (三) 道德冲突问题涉及的职业道德基本原则;
- (四) 会计师事务所制定的解决道德冲突问题的程序;
- (五) 可供选择的措施。

在考虑上述因素并权衡可供选择措施的后果后,注册会计师应当确定适当的措施。如果道德冲突问题仍无法解决,注册会计师应当考虑向会计师事务所内部的适当人员咨询。

**第二十三条** 如果与所在会计师事务所或外部单位存在道德冲突,注册会计师应当确定是否与会计师事务所领导层或外部单位治理层讨论。

**第二十四条** 注册会计师应当考虑记录涉及的道德冲突问题、解决问题的过程,以及作出的相关决策。

**第二十五条** 如果某项重大道德冲突问题未能解决,注册会计师可以考虑向注册会计师协会或法律顾问咨询。

**第二十六条** 如果所有可能采取的措施都无法解决道德冲突问题,注册会计师不得再与产生道德冲突问题的事项发生牵连。在这种情况下,注册会计师应当确定是否退出项目组或不再承担相关任务,或者向会计师事务所提出辞职。

## **第五章 附 则**

**第二十七条** 本守则自 2010 年 7 月 1 日起施行。