



智品书库

中国注册会计师

职业道德守则精讲与案例

ZHONGGUO

ZHUCEKUAIJISHIZHIYEDAODE
SHOUZEJINGJIANGYUANLI

吴琼/主编 李璐/副主编

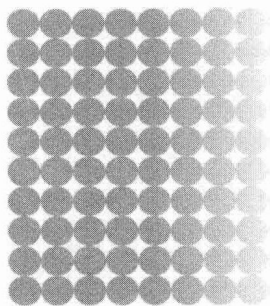
本书对《中国注册会计师职业道德守则》进行了深入剖析，用图表和生动的案例使注册会计师理解守则的概念框架和重点难点变得更轻松。作者精准的讲解也必将令注册会计师工作起来事半功倍，摆脱审计实务中的道德困境。

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE



智品书库

中国注册会计师 职业道德守则精讲与案例



ZHONGGUO
ZHUCEKUAIJISHIZHIYEDAODE
SHOUZEJINGJIANGYUANLI

吴琼/主编 李璐/副主编

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

《中国注册会计师职业道德守则精讲与案例》在研究《中国注册会计师职业道德守则》的基础上,对一些在实务中难以理解的概念和要求予以详释,尤其是新出现的概念和要求,本书通过图解或案例进行了详细的讲解,使读者能清晰地了解守则的框架和结构,工作起来事半功倍。

© 吴琼 · 2010

图书在版编目(CIP)数据

中国注册会计师职业道德守则精讲与案例/吴琼主编. —大连:大连出版社, 2010.9

(CPA 智品书库)

ISBN 978-7-80684-992-7

I. ①中… II. ①吴… III. ①会计师—职业道德—中国—学习参考资料
IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 165603 号

出 版 人:刘明辉
策 划:刘明辉 毕华书
责任编辑:刘丽君
责任校对:张丽娜 姚 兰
封面设计:曹 艺
版式设计:曹 艺
责任印制:史凌玲

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区长白街 12 号
邮编:116011
电话:(0411)83621349/83621075
传真:(0411)83610391/83620941
电子信箱:bhs@dlmpm.com

印 刷 者:大连日升印刷厂
经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:170mm × 240mm

印 张:16.5

字 数:280 千字

出版时间:2010 年 9 月第 1 版
印刷时间:2010 年 9 月第 1 次印刷
印 数:1 ~ 4000 册
书 号:ISBN 978-7-80684-992-7
定 价:32.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83621349/83621075
版权所有·侵权必究

编审委员会

BIAN SHEN WEI YUAN HUI

(按姓氏笔画排列)

- 方红星 东北财经大学会计学院院长 博士生导师
- 王越豪 浙江天健东方会计师事务所副董事长 副总经理 高级会计师
- 冯均科 西北大学经济管理学院教授 博士生导师
- 刘明辉 大家出版传媒(大连)股份有限公司总经理 东北财经大学会计学院教授 博士生导师
- 张立民 中山大学管理学院教授 博士生导师
- 张连起 中瑞岳华会计师事务所高级合伙人 研究员及高级会计师
- 张龙平 中南财经政法大学会计学院院长 教授 博士生导师
- 李若山 复旦大学管理学院教授 博士生导师
- 杨志国 中国注册会计师协会副秘书长
- 陈汉文 厦门大学商学院副院长 教授 博士生导师
- 陈毓圭 中国注册会计师协会秘书长 博士生导师
- 陈箭深 天健光华会计师事务所董事长 首席合伙人 高级会计师
- 胡少先 浙江天健东方会计师事务所董事长 主任会计师 高级会计师
- 胡春元 深圳大华天诚会计师事务所执行合伙人 中山大学 MPAcc 中心兼职教授
- 秦荣生 北京国家会计学院党委书记 教授 博士生导师
- 黄世忠 厦门国家会计学院副院长 教授 博士生导师
- 谢 荣 上海国家会计学院副院长 教授 博士生导师
- 蔡 春 中国政府审计研究中心主任 西南财经大学会计学院教授 博士生导师

总序

ZONG XU

中国的注册会计师行业是伴随着改革开放的步伐逐渐发展起来的。经过三十多年的发展,注册会计师行业从无到有,逐渐成为资本市场发展的坚强后盾;经过三十多年的发展,注册会计师行业吸引并凝聚着无数的青年才俊,理论知识和实务经验都有了一定积淀;经过三十多年的发展,注册会计师行业开始思索如何做大、做强,走出国门、走向世界的会计服务舞台。

当思考如何更好地维护经济秩序、促进资本市场的健康发展时,我们发现沿海和内地、东部和西部的注册会计师行业发展存在着一定程度的不平衡状态;当思考中国的注册会计师行业如何做强、做大、走出去时,我们看到虽然这个行业凝聚着很多青年才俊,但与现实的需要还相差较大。解决这些问题的根本是解决人的问题,具体来说就是如何吸引人、留住人和发展人的问题。令人欣慰的是,目前这个行业能够吸引和留住优秀的人,而且在这个行业中的人勤奋好学。然而当我们了解学习的途径和资源时,我们很遗憾地发现,资源常常是一个制约因素。有鉴于此,我们与大连出版社一起组织注册会计师行业理论和实务界的专家学者编写了本丛书。

本丛书由审计方法与程序系列、专门业务系列、事务所管理系列组成。审计方法与程序系列针对注册会计师工作中使用的方法及其具体应用进行深入浅出的分析讲解;专门业务系列就注册会计师实务工作中的重点领域、工作难点以及最新的业务领域进行探讨和思考;事务所管理系列针对事务所的战略选择、风险管理、业绩评价与激励等专门的事务所管理问题展开讨论。

本丛书可以看做是我国注册会计师行业专家学者与大家就注册会计师实务工作的经验和知识的一次分享。通过这样的一套丛书,我们期望可以为在校的大学生尽早地了解 and 认识注册会计师行业提供

素材,可以为新入行的注册会计师提供业务上的指导和支持,可以帮助在注册会计师行业中不断奋进的有志之士拓展和完善其专业技能。

本丛书凝结了国内注册会计师行业专家学者的心血和汗水,大家纷纷为智品书库贡献自己的力量。在智品书库的首批成果付梓之际,我们要向所有为智品书库作出贡献的专家学者和同仁致以衷心的感谢!我们必将在您的鼓励 and 帮助下,继续努力!我们也期待更多的有志之士能够加入我们的行列,一起为我国注册会计师行业的发展添砖加瓦。

由于我们的业务水平和专业阅历所限,本丛书的缺憾和不足之处在所难免,敬请广大读者不吝批评指正!

《CPA 智品书库》编审委员会

前言

QIAN YAN

职业道德是注册会计师行业的立业之本,职业道德水平的高低直接决定注册会计师行业的发展。随着注册会计师行业的发展,职业道德规范也在不断地建立和完善。

在以往职业道德规范的基础上,为了充分满足我国执业环境的发展需求并借鉴国际职业道德规范建设成果,中国注册会计师协会于2009年10月18日发布了《中国注册会计师职业道德守则》,并于2010年7月1日开始施行。这标志着我国注册会计师行业诚信建设取得了又一重大成果,为行业塑造诚信理念树立了明确的标杆。职业道德准则委员会副主任委员、中注协秘书长陈毓圭明确要求全行业高度重视《中国注册会计师职业道德守则》的学习贯彻,把执行《中国注册会计师职业道德守则》与当前深入学习实践科学发展观活动结合起来。

新守则的发布实施,对执业的注册会计师提出了更高的要求。如何理解新守则的要理精髓,如何把握出现的新概念,如何将职业道德概念框架运用于实践中以提高职业道德水平,都是注册会计师在守则学习中迫切需要解决的关键问题。

为了帮助大家更好地掌握新守则,并尽早地将其运用于实务中,我们编写了这本《中国注册会计师职业道德守则精讲与案例》。本书在编写过程中主要突出以下几个特点:

1. 紧密联系职业道德守则,精讲守则的概念和要求。在研究守则的基础上,本书对一些在实务中难以理解的概念和要求予以详释,尤其对新出现的概念和要求,本书通过图解或案例进行了详细的讲解。
2. 结合案例阐释守则的要求。对职业道德,案例教学是行之有效的方法之一。本书结合审计实务中出现的大量案例说明了职业道德在职业中的重要性以及如何实务中运用职业道德守则。
3. 通过图表的方式对守则的各方面要求进行归纳和梳理,使读者能清晰地了解守则的框架和结构。

对于书中的疏漏、错误之处,恳请读者批评指正。

编者

主编简介

ZHU BIAN JIAN JIE

吴琼,会计学博士(审计方向),毕业于中南财经政法大学会计学院,师从张龙平教授,现任华中师范大学会计系财务会计教研室主任,副教授。2005年至今,先后参与并主持中国注册会计师协会部分审计准则、审计工作底稿、职业道德守则等项目的起草工作;2006年,参与湖北省省级高校会计学专业加强会计信息化相关课程建设研究项目。先后出版了《财务报表审计工作底稿编制指南》《中级财务会计学》等著作,并在国内核心的专业期刊上发表《利用 SAS 统计软件的 GLM 过程对识别道德问题的研究》等学术论文十几篇。

目录

MU LU

《《第一章 概述 /1

- 第一节 起草背景 /1
- 第二节 起草进程 /3
- 第三节 守则结构 /3
- 第四节 守则特点 /4

《《第二章 注册会计师职业道德基本原则 /6

- 第一节 总体要求 /6
- 第二节 诚信 /7
- 第三节 独立性 /8
- 第四节 客观和公正 /9
- 第五节 专业胜任能力和应有的关注 /10
- 第六节 保密 /13
- 第七节 良好职业行为 /16

《《第三章 注册会计师职业道德概念框架 /17

- 第一节 对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素 /19
- 第二节 应对不利影响的防范措施 /22
- 第三节 道德冲突问题的解决 /25

《《第四章 注册会计师提供专业服务的具体要求 /27

- 第一节 专业服务委托 /29

- 第二节 利益冲突 /34
- 第三节 应客户要求提供第二次意见 /37
- 第四节 收费 /40
- 第五节 专业服务营销 /44
- 第六节 礼品和款待 /46
- 第七节 保管客户资产 /46
- 第八节 对客观和公正原则的要求 /47

《《第五章 审计和审阅业务对独立性的要求 /48

- 第一节 概述 /48
- 第二节 基本要求 /52
- 第三节 经济利益 /65
- 第四节 贷款和担保 /77
- 第五节 商业关系 /81
- 第六节 家庭和私人关系 /84
- 第七节 与审计客户发生雇佣关系 /89
- 第八节 临时借出员工 /98
- 第九节 审计项目组成员最近曾担任审计客户的董事、高级管理人员和特定员工 /99
- 第十节 兼任审计客户的董事或高级管理人员 /101
- 第十一节 与审计客户长期存在业务关系 /101
- 第十二节 为审计客户提供非鉴证服务 /105
- 第十三节 收费 /120
- 第十四节 薪酬和业绩评价政策 /127
- 第十五节 礼品和款待 /129
- 第十六节 诉讼或诉讼威胁 /129
- 第十七节 含有使用和分发限制条款的报告 /130

《《《第六章 其他鉴证业务对独立性的要求 /136

第一节 结构比较 /136

第二节 内容比较 /137

《《《附录 /162

中国注册会计师职业道德守则第 1 号

——职业道德基本原则 /162

中国注册会计师职业道德守则第 2 号

——职业道德概念框架 /166

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 /172

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 /181

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 /225

中国注册会计师职业道德守则术语表 /245

《《《参考文献 /248

第一章

概 述

2009年10月,中国注册会计师协会印发了《中国注册会计师职业道德守则》,于2010年7月1日起施行。职业道德守则在原有职业道德规范的基础上,根据执业环境变化的需求,充分借鉴了国际会计师联合会职业道德规范的最新成果。

第一节 起草背景

中国注册会计师行业非常重视自身的职业道德规范的建设,在行业协会成立之初就开始了职业道德规范的建设。1992年,中国注册会计师协会发布了《中国注册会计师职业道德守则(试行)》。随着执业环境的变化,在借鉴美国注册会计师职业道德守则的基础上,中国注册会计师协会在1996年印发了《中国注册会计师职业道德基本准则》(以下简称《基本准则》),于1997年1月1日起施行。《基本准则》提出了独立、客观、公正的基本原则,并从专业胜任能力和技术规范、对客户的责任、对同行的责任和其他责任角度对注册会计师提出职业道德要求,为我国注册会计师职业道德规范的建设奠定了基础。为了指导注册会计师职业道德基本原则的有效执行,中国注册会计师协会在2002年6月25日发布了《中国注册会计师职业道德规范指导意见》(以下简称《指导意见》)。

《基本准则》和《指导意见》对维护社会公众利益、坚守独立客观公正立场、提升行业诚信度和公信力起到了非常重大的作用。然而,随着执业环境的变化,加强注册会计师职业道德规范建设的要求也越来越强烈。

(一) 满足国内执业环境的发展对推进职业道德规范建设和完善的要求

向信息使用者提供真实公允的财务信息以进行经济决策是资本市场发展的基础。制定高质量的财务报告准则、审计准则和职业道德守则,并建立完善的监管体系,能够推动经济发展和保持金融稳定。然而在发布《指导意见》后,我国审计实务中又出现了新一轮的审计失败浪潮。这些审计失败案例在很大程度上可以归因于职业道德的缺失。因此审计实务对加强注册会计师职业道德规范建设以规范注册会计师职业道德行为提出了强烈的要求。

政府有关部门越来越倚重注册会计师的工作,在不同的法规规章中对注册会计师的执业行为提出要求。例如,证券监督委员会 2003 年印发《关于证券期货审计业务签字注册会计师定期轮换的规定》,对签字注册会计师的定期轮换进行规范;国有资产监督管理委员会 2005 年印发《关于加强中央企业财务决算审计工作的通知》,对会计师事务所审计年限进行规范;财政部 2006 年印发《委托会计师事务所审计招标规范》,对委托会计师事务所审计招标进行规范。政府有关部门对注册会计师执业行为进行规范,维护了审计工作的独立性,提高了审计质量,也对注册会计师职业道德规范的建设提出了新要求。

(二) 实现我国对国际准则持续全面趋同的主张和承诺

2006 年颁布新企业会计准则和审计准则后,财政部开始主导与境外组织准则趋同。经济全球化、金融国际化加速发展使得我国企业境外投融资业务日益增加,这些业务国内会计师事务所没有参与,所以等效成为注册会计师行业发展迫切需要解决的问题,为会计师事务所做大做强、走出国门铺路。2007 年内地和香港会计准则等效申明后,香港方面多次提出职业道德规范问题,要求内地的注册会计师职业道德规范也能与国际的规范协调。在与欧盟推进等效谈判中,也遇到注册会计师职业道德规范问题。欧盟重视监管体系和职业道德问题。为了注册会计师行业能走出国门,需要起草与国际惯例趋同的、完整的职业道德规范。

在这个背景下,建立一套适应执业需求和满足国际趋同需要的系统的职业道德规范提上了议事日程。

第二节 起草进程

2008年年初,中国注册会计师协会为起草职业道德规范开始了准备工作。在2008年4月至5月,中国注册会计师协会组织人员完成了国际会计师联合会的《会计师道德守则》的翻译工作。

2008年6月至7月,中国注册会计师协会成立起草项目组,召开守则起草会,确定守则起草的思路和框架。随后项目组在借鉴国际会计师联合会的职业道德守则的基础上,建立了中国注册会计师职业道德守则的初稿,并根据国际会计师联合会在7月15日发布的征求意见稿及时进行了修改。

2008年9月召开两次专家论证会,分别请审计理论界和实务界专家对起草初稿进行论证。项目组在会后按照论证意见对起草初稿进行了修改,提出中国注册会计师职业道德守则的征求意见稿。

2008年12月,中国注册会计师协会发布了征求意见稿,广泛地收集各方面对征求意见稿的看法。截至2009年3月31日,征求意见收集到包括“四大”在内的会计师事务所的大量反馈信息。国际会计师联合会根据征求意见修订其职业道德守则,7月15日正式发布了修订后的会计师职业道德守则。

2009年6月至7月,项目组根据征求意见和国际会计师联合会修订后的职业道德守则修改了守则起草稿。

2009年7月底,中国注册会计师协会多次召开专家论证会对修改后的起草稿进行论证,并根据与会专家的论证意见进一步修改守则起草稿。

2009年9月,中国注册会计师协会召开职业道德准则委员会专家会议,对守则起草稿进行论证。

2009年10月,中国注册会计师协会发布《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》,并于2010年7月1日起施行。

第三节 守则结构

中国注册会计师协会在2009年10月发布的《中国注册会计师职

业道德守则》(以下简称《职业道德守则》)包括五个组成部分。

《职业道德守则》中,《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》提出了注册会计师应当遵守的职业道德基本原则,对后面的四号守则起到统御作用。《中国注册会计师职业道德守则第2号——职业道德概念框架》为注册会计师提供思路和方法,以识别、评价和应对可能对职业道德基本原则产生不利影响的情形。《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》对注册会计师提供的所有专业服务提出要求。注册会计师提供的各项专业服务中,注册会计师应当保持客观和公正原则。独立性是注册会计师执行鉴证业务的灵魂,是客观和公正原则的体现,也是职业道德守则的精髓。审计和审阅业务的独立性要求要高于其他鉴证业务的独立性要求。《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》列举可能对独立性产生不利影响的多种情形,并提供识别、评价不利影响的因素和应对不利影响的防范措施。由于守则难以涵盖所有的情形和防范措施,守则要求在应对不利影响时,注册会计师应当运用职业道德概念框架。为了便于注册会计师理解和执行守则,注册会计师协会同时发布配套的术语表。

在针对注册会计师发布职业道德守则的同时,中国注册会计师协会也针对非执业会员发布了《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》,为非执业会员提供了维护职业道德基本原则的要求和指导。

第四节 守则特点

《职业道德守则》与《基本准则》以及《指导意见》相比,更紧密地与当前实务相结合,满足与国际准则趋同的要求。具体而言,《职业道德守则》的特点体现在以下几个方面。

第一,体现了社会公众利益。《职业道德守则》提倡维护社会公众利益,只有以维护社会公众利益为己任,行业才能获得公信力,为行业的生存发展奠定基石。《职业道德守则》要求注册会计师在提供各种专业服务时应当维护职业道德基本原则,并基于鉴证业务特别强调注册会计师的独立性,专门对审计和审阅业务及其他鉴证业务的独立性要求进行详细的规范和指导。对属于公众利益实体的客户的审计和审

阅业务,《职业道德守则》对注册会计师提出了更高的职业道德要求。

第二,引入了职业道德概念框架,提供识别、评价和应对可能对职业道德基本原则产生不利影响的思路和方法。《职业道德守则》列举了识别、评价不利影响的因素和应对不利影响的防范措施。然而,实务环境复杂且处于发展之中,规则形式的守则难以涵盖所有对注册会计师职业道德产生不利影响的情形以及如何予以应对。因此,守则引入原则导向,为注册会计师应对复杂多变的职业环境提供了解决问题的思路和方法。

第三,体现了全面性。《职业道德守则》包括五个组成部分,对注册会计师提供的各类专业服务进行规范并给予具体的指导。《职业道德守则》增加了应客户要求提供第二次意见、保管客户资产等内容,并对注册会计师提供审计和审阅业务及其他鉴证业务中的独立性要求作出了详细规定。可见《职业道德守则》为注册会计师提供各项专业服务提供了全方位的规范和指导。另外,针对非执业会员提供的专业服务,中国注册会计师协会同时发布《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》予以规范和指导。

第四,体现了国际趋同的要求。《职业道德守则》将国际会计师联合会的《会计师职业道德守则》三大部分拆分为《职业道德守则》的五个组成部分和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》,涵盖了国际会计师职业道德守则对注册会计师的所有要求和内容。《职业道德守则》的发布体现了我国对注册会计师职业道德规范趋同的主张和承诺。

第五,适应我国执业环境的要求。《职业道德守则》还体现了我国国情的要求,未与国际会计师联合会的职业道德守则完全一致。在介绍费和佣金、专业服务营销、关键审计合伙人轮换、为审计客户提供非鉴证服务等许多方面,《职业道德守则》依据我国的法律法规和执业环境的要求,提出了比国际会计师联合会更高的要求。国际会计师联合会的守则要求联合会的成员组织实施守则的标准不得低于联合会发布的职业道德守则^①。因此,我国更高标准的职业道德守则符合国际会计师联合会的要求。

^① 见国际会计师联合会2009年7月15日发布的《注册会计师职业道德守则》的前言。

第二章

注册会计师职业道德基本原则

注册会计师行业产生的根源在于降低所有权与经营权分离产生的代理成本。然而,从大量曝光的会计丑闻来看,注册会计师的专业胜任能力并非审计失败的主要原因,而职业谨慎和独立性等道德因素才是导致审计失败的根本所在。因此,提高注册会计师职业道德水平将能在降低审计失败概率、降低代理成本方面发挥更大的作用。

职业道德是注册会计师行业的立业之本,职业道德水平的高低决定着注册会计师行业的发展,甚至关系到注册会计师行业的生死存亡。因此,注册会计师行业一直致力于提高行业的职业道德。

维护职业道德的根本就是遵守职业道德基本原则。职业道德基本原则是识别、评价和应对职业道德问题的基础和起点。只有明确职业道德基本原则,才能识别对职业道德基本原则产生不利影响的情形,并予以评价和应对。因此,《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》(本章以下简称本守则)规范了注册会计师职业道德的总体要求、职业道德的基本原则及其含义。

第一节 总体要求

总体要求是对注册会计师的最高道德要求,也是最低道德要求。要真正做到履行社会责任,维护公众利益,遵循诚信、独立、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密以及良好职业行为六项职业道德基本原则,是非常高的标准。守则对注册会计师如何识别、评价和应对各种情形以维护职业道德基本原则而提出的具体规定则是道德最低要求。除非守则另有规定,注册会计师应当遵守守则的每一条具体规定。

社会公众期望注册会计师具备高度的专门知识和技能,并能在发