

第二节 职业道德概念框架

一、职业道德概念框架的内涵

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：

1. 识别对职业道德基本原则的**不利影响**；
2. 评价不利影响的**严重程度**；
3. **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。

二、识别、评价和应对不利影响

(一) 识别对职业道德基本原则的不利影响

对职业道德基本原则的不利影响	对职业道德基本原则产生不利影响具体情形
1. 自身利益	①注册会计师在客户中拥有直接经济利益； ②会计师事务所的收入过分依赖某一客户； ③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； ④注册会计师与客户之间存在密切的商业关系； ⑤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； ⑥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。
2. 自我评价	①注册会计师在对客户提供财务系统的设计或实施服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告； ②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。
3. 过度推介	①注册会计师推介客户的产品、股份或其他利益； ②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； ③注册会计师站在客户的立场上影响某项法律法规的制定。
4. 密切关系	①审计项目团队成员的近亲属担任审计客户的董事或高级管理人员； ②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； ③审计项目团队成员与审计客户之间存在长期业务关系。
5. 外在压力	①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； ②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； ③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； ④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。

【补充】

近亲属	主要近亲属	指配偶、父母或子女；
	其他近亲属	指兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女
审计项目团队成员	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。	

(二) 评价不利影响的严重程度

1. 如果识别出对职业道德基本原则的不利影响，会员应当评价该不利影响的严重程度是否处于可接受的水平。
2. 可接受的水平：是指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。
3. 在评价不利影响的**严重程度时**，会员应当从**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。

(三) 应对不利影响

1. 如果会员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。

2. 在某些情况下，产生不利影响无法被消除，并且会员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、终止特定的职业活动向工作单位提出辞职予以应对。

第三节 注册会计师对职业道德概念框架的具体运用

一、利益冲突

情形	防范措施
(1) 注册会计师为两个或多个存在利益冲突的客户提供专业服务； (2) 注册会计师的利益与客户的利益存在冲突	①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。 ②在评价和应对因利益冲突产生的不利影响时，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。 ③具体防范措施 a. 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； b. 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。

【简答题】ABC会计师事务所通过招投标程序接受委托，负责审计上市公司甲公司2008年度财务报表，并委派A注册会计师为审计项目组负责人。在招投标阶段和审计过程中，ABC会计师事务所遇到下列与职业道德有关的事项：

(1) 签订审计业务约定书后，ABC会计师事务所发现甲公司与本事务所另一常年审计客户乙公司存在直接竞争关系。ABC会计师事务所未将这一情况告知甲公司和乙公司。

要求：

针对上述(1)项，指出ABC会计师事务所是否违反中国注册会计师职业道德守则，并简要说明理由。

答案：

事项序号	是否违反（违反/不违反）	理由
(1)	违反	会计师事务所为存在利益冲突的两个客户服务时应当告知所有已知相关方，并在征得他们同意的情况下执行业务。

二、第二意见

(一) 概念

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。

(二) 不利影响

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现任或前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。

(三) 考虑是否提供

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。

三、收费

(一) 收费报价过低

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。

(二) 或有收费

除法律法规允许外，注册会计师在提供鉴证服务时不得采用或有收费的方式。

（三）介绍费或佣金

1. 不得收取介绍费或佣金

注册会计师不得收取与客户相关的介绍费或佣金，否则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。

2. 不得支付业务介绍费：

注册会计师不得向客户或其他方支付业务介绍费，否则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。

【简答题】ABC 会计师事务所通过招投标程序接受委托，负责审计拟上市的甲公司 2016 年度财务报表，并委派 A 注册会计师为项目合伙人。在招投标阶段和审计过程中，ABC 会计师事务所遇到下列与职业道德有关的事项：

要求：

针对下述事项，指出 ABC 会计师事务所是否违反中国注册会计师职业道德守则，并简要说明理由。

（1）签订审计业务约定书时，ABC 会计师事务所根据有关部门的要求，与甲公司商定按六折收取审计费用，据此，审计项目组计划相应缩小审计范围，并就此事与甲公司治理层达成一致意见。

答案：

事项序号	是否违反（违反/不违反）	理由
（1）	违反	ABC 会计师事务所因减少审计收费而不恰当地缩小审计范围，影响审计质量

（2）审计业务约定书约定，甲公司如上市成功，将另行奖励 ABC 事务所，奖励金额按发行股票融资额的 0.1% 计算。

事项序号	是否违反（违反/不违反）	理由
（2）	违反	ABC 会计师事务所提供审计服务不得采用或有收费，否则因自身利益对独立性产生严重的不利影响

四、利益诱惑

（一）定义

利益诱惑，是指影响其他人员行为的物质、事件或行为。利益诱惑可能采取多种形式，比如礼品、款待、娱乐活动、捐助、意图建立友好关系、工作岗位或其他商业机会、特殊待遇、权利或优先权等。

（二）不利影响

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。**注册会计师不得提供或接受，或者授意他人提供或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。**

（三）提防与近亲属有关的利益诱惑

注册会计师应当对其近亲属向现有或潜在客户提供利益诱惑或者接受利益诱惑的情况保持警觉。

如果知悉其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其近亲属拒绝接受或不得提供利益诱惑。

【简答题】被审计单位甲公司是 F1 赛事中国站的赞助商，送给项目合伙人 A 注册会计师 5 张中国站的贵宾票。A 注册会计师将票分给了审计项目组成员。

要求：

指出 ABC 会计师事务所是否违反中国注册会计师职业道德守则，并简要说明理由。

答案：

是否违反	理由
违反	注册会计师不得接受审计客户礼品，否则会因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

第四节 非执业会员对职业道德概念框架的运用（略）