**第八编•第二十二章　职业道德基本原则和概念框架**

          考情和方法

          原则和案例

          提示和复习

**考情和方法**

|  |  |
| --- | --- |
| 平均考分 | 1分/卷 |
| 考题预测 | 简答题 |
| 实务强度 | 实务性低 |
| 复习方法 | •       本章主要讲解职业道德的基本原则，是职业道德的基础知识，考试中涉及较少，考生在学习时，侧重关注随堂提示的要点即可  •       本章第四节有关非执业会员职业道德的相关要求，同学们可以不将其作为复习重点 |

**原则和案例**

**总述·职业道德基本原则和概念框架**

**一、职业道德基本原则**

1.诚信

诚信原则要求会员应当在所有的职业关系和商业关系中保持正直和诚实，如果认为业务报告、申报资料或其他信息存在下列问题，则**不得**与这些有问题的信息**发生牵连**：

（1）含有严重虚假或误导性的陈述；

（2）含有缺乏充分根据的陈述或信息；

（3）存在遗漏或含糊其辞的信息。

2.独立性

注册会计师执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时，应当从实质上和形式上保持独立性，不得因任何利害关系影响其客观性。

3.客观和公正

客观和公正原则要求会员应当公正处事、实事求是，不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。

4.专业胜任能力和应有的关注

专业胜任能力和应有的关注原则要求会员通过教育、培训和执业实践获取和保持专业胜任能力。

5.保密

保密原则要求会员应当对在职业活动中获知的涉密信息予以保密，**不得**有下列行为：

（1）未经客户授权或法律法规允许，向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息；

（2）利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益。

6.良好职业行为

会员应当诚实、实事求是，不得有下列行为：

（1）**夸大宣传**提供的服务、拥有的资质或获得的经验；

（2）**贬低或无根据地比较**其他注册会计师的工作。

**二、职业道德概念框架**

1.职业道德概念框架的概念

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。

2.对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素

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**。

**分述·原则一·“75256”原则**

**【原则1-1】自身利益导致不利影响**

自身利益导致不利影响的情形主要包括：

（1）鉴证业务项目组成员在鉴证客户中拥有**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）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**；

（4）会计师事务所担心可能**失去**某一重要客户；

（5）鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户**协商受雇**于该客户；

（6）会计师事务所与客户就鉴证业务达成**或有收费**的协议；

（7）注册会计帅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**。

**【原则1-2】自我评价导致不利影响**

自我评价导致不利影响的情形主要包括：

（1）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；

（2）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；

（3）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；

（4）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；

（5）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。

**【原则1-3】过度推介导致不利影响**

过度推介导致不利影响的情形主要包括：

（1）会计师事务所**推介**审计客户的股份；

（2）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**。

**【原则1-4】密切关系导致不利影响**

密切关系导致不利影响的情形主要包括：

（1）项目组成员的**近亲属担任**客户的董事或高级管理人员；

（2）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**；

（3）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；

（4）注册会计师接受客户的**礼品或款待**；

（5）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。

**【原则1-5】外在压力导致不利影响**

外在压力导致不利影响的情形主要包括：

（1）会计师事务所受到客户**解除**业务关系的威胁；

（2）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；

（3）客户威胁将**起诉**会计师事务所；

（4）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；

（5）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**；

（6）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**。

**分述·原则二·具体运用原则**

**【原则2-1】利益冲突**

注册会计师应当根据可能产生利益冲突的具体情形，采取下列防范措施：

（1）如果会计师事务所的商业利益或业务活动可能与客户存在利益冲突，注册会计师**应当告知客户**，并在征得其同意的情况下执行业务；

（2）如果为存在利益冲突的两个以上客户服务，注册会计师**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；

（3）如果为某一特定行业或领域中的两个以上客户提供服务，注册会计师**应当告知客户**，并在征得他们同意的情况下执行业务。

**【案例1】**

甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，ABC会计师事务所委托A注册会计师担任2016年度甲公司财务报表审计的项目合伙人。

乙公司是甲公司的主要竞争对手，ABC会计师事务所首次接受其委托。考虑到A注册会计师的行业经验，在将相关情况**告知甲公司**并征得其同意后，ABC会计师事务所委托A注册会计师担任乙公司审计项目的项目合伙人。

【解析】

上述做法违反中国注册会计师职业道德守则。为存在利益冲突的**两个以上客户**服务，注册会计师应当告知所有已知相关方，并在征得其同意的情况下执行业务。

**【原则2-2】应客户的要求提供第二次意见**

如果被要求提供第二次意见，注册会计师应当评价不利影响的严重程度，并在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，防范措施主要包括：

（1）征得客户同意与前任注册会计师**沟通**；

（2）在与客户沟通中说明注册会计师发表专业意见的**局限性**；

（3）向前任注册会计师提供第二次意见的**副本**。

**【原则2-3】过低收费**

如果收费报价过低，可能导致难以按照执业准则和相关职业道德要求的要求执行业务，从而对**专业胜任能力和应有的关注**原则产生不利影响。

**【案例2】**

甲公司是ABC会计师事务所首次接受委托的审计客户，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。

【解析】

上述做法违反中国注册会计师职业道德守则。所述情况表明，降低收费导致事务所**不恰当地缩小**了工作范围，将对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。

**【原则2-4】或有收费**

除法律法规允许外，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。

**【案例3】**

甲公司是ABC会计师事务所首次接受委托的审计客户，审计业务约定书约定，甲公司如上市成功，将另行奖励ABC会计师事务所，奖励金额按发行股票融资额的0.1%计算。

【解析】

上述做法违反中国注册会计师职业道德守则。ABC会计师事务所提供审计服务**不得采用或有收费**，否则因自身利益严重影响独立性。

**【原则2-5】介绍费或佣金**

（1）注册会计师收取与客户相关的介绍费或佣金，可能对客观和公正原则以及专业胜任能力和应有的关注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**。

（2）注册会计师为获得客户而支付业务介绍费，可能对客观和公正原则以及专业胜任能力和应有的关注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**。

**【案例4】**

甲公司是ABC会计师事务所首次接受委托的审计客户，甲公司与ABC会计师事务所签订协议，由甲公司向其客户推荐ABC会计师事务所的服务。每次推荐成功后，由ABC会计师事务所向甲公司支付少量的业务介绍费。

【解析】

上述做法违反中国注册会计师职业道德守则。会计师事务所**不得**向审计客户支付业务介绍费。

**【原则2-6】专业服务营销**

注册会计师**可以利用**媒体刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更和招聘员工等信息，但在营销专业服务时，**不得**有下列行为：

（1）**夸大宣传**提供的服务、拥有的资质或获得的经验；

（2）**贬低**或无根据地比较其他注册会计师的工作；

（3）**暗示**有能力影响有关主管部门、监管机构或类似机构；

（4）作出其他**欺骗性**的或可能导致误解的声明；

（5）采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式**招揽**业务。

**【案例5】**

本年，ABC会计师事务所与XYZ会计师事务所达成业务合作协议，ABC事务所以“强强联手，服务最优”为主题在多家媒体刊登广告，宣传两家会计师事务所的合作事宜。

【解析】

上述做法违反中国注册会计师职业道德守则。“强强联手，服务最优”**夸大宣传**了事务所提供的服务，无根据地比较其他注册会计师的工作，违反职业道德守则中有关专业服务营销的要求。

**【原则2-7】礼品和款待**

（1）如果客户向注册会计师（或其近亲属）赠送礼品或给予款待，将对职业道德基本原则产生不利影响。注册会计师**不得向客户索取、收受委托合同约定以外的酬金或其他财物**，或者利用执行业务之便，牟取其他不正当的利益。

（2）如果款待**超出业务活动**中的正常往来，注册会计师应当拒绝接受。

**【案例6】**

甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户。甲公司是F1赛事中国站的赞助商，向ABC事务所主任会计师A注册会计师赠送5张中国站的贵宾票。A注册会计师将门票分给了审计项目组成员。

【解析】

上述做法违反中国注册会计师职业道德守则。注册会计师**不得接受**审计客户礼品，否则因自身利益和密切关系严重影响独立性。

**【案例7】**

ABC会计师事务所委派A注册会计师担任上市公司甲公司2015年度财务报表审计项目合伙人，A注册会计师受邀参加了甲公司年度股东大会，全体参与人员均获得甲公司生产的移动硬盘作为礼品。

【解析】

上述做法违反中国注册会计师职业道德守则。注册会计师**不得收受**甲公司的任何礼品，否则属于不当行为。

**【原则2-8】保管客户资产**

除非法律法规允许或要求，注册会计师**不得**提供保管客户资金或其他资产的服务。