

中国注册会计师职业道德守则第 2 号 ——职业道德概念框架

(征求意见稿)

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，履行其维护公众利益的职责，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。

注册会计师遇到的许多情形（如职业活动、利益和关系）都可能对职业道德基本原则产生不利影响，职业道德概念框架旨在帮助注册会计师应对这些不利影响。职业道德概念框架适用于各种可能对职业道德基本原则产生不利影响的情形。由于实务中的情形多种多样且层出不穷，本守则不可能对所有情形都作出明确规定，注册会计师如果遇到本守则未作出明确规定的情形，应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对各种可能产生的不利影响，而不能想当然地认为本守

则未明确禁止的情形就是允许的。

第二章 职业道德概念框架

第一节 一般规定

第三条 注册会计师应当运用职业道德概念框架来识别、评价和应对对遵循职业道德基本原则的不利影响。

第四条 当应对职业道德问题时，注册会计师应当考虑产生该问题的背景。

当注册会计师按照其与会计师事务所之间的关系执行专业活动时，无论其身份是合同工、正式员工还是所有者，都应当遵守中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则中的规定。

第五条 在运用职业道德概念框架时，注册会计师应当：

- （一）运用职业判断；
- （二）对新信息、事实和情况的变化保持警觉；
- （三）实施理性且掌握充分信息的第三方测试。

第六条 职业判断涉及到对与具体事实和情况（包括特定职业活动的性质和范围，以及所涉及到的利益和关系）相关的教育和培训、专业知识、技能、经验的运用。在从事具体职业活动的过程中，当注册会计师运用概念框架，以对可采取的行动作出知情的决策，并确定这些决策在具体情况下是否适当时，注册会计师应当运用职业判断。

第七条 了解已知的事实和情况是正确运用概念框架的前提。注册会计师在确定为了获取这些了解有必要采取哪些行动，以及就职业道德基本原则是否得以遵循形成结论时，同样应当运用职业判断。

第八条 当运用职业判断了解已知的事实和情况时，注册会计师可能需要考虑下列事项：

- （一）是否有理由担心注册会计师已知的事实和情况可能遗漏了某些相关信息；
- （二）已知的事实和情况是否与注册会计师的预期不符；
- （三）注册会计师的专长和经验是否足以得出结论；
- （四）是否需要向具有相关专长或经验的人员咨询；
- （五）所了解到的这些信息是否能够为得出结论提供合理的依据；
- （六）注册会计师自身的先入之见或偏见是否可能影响其职业判断；
- （七）从现有可获得的信息中是否还可能得出其他合理的结论。

第九条 本守则第五条第（三）项所述的理性且掌握充分信息的第三方测试，是检验注册会计师得出的结论是否客观公正的一种测试方法。具体来说，是指注册会计师考虑：假设存在一个理性且掌握充分信息的第三方，在权衡了注册会计师于得出结论的时点可以了解到的所有具体事实和情况后，是否很可能得出与注册会计师相同的结论。理性且掌握充分信息的第三方不一定是注册会计师，但需要具备相关的知识和经验，以使其能够公正地了解 and 评价注册会计师结论的适当性。

第二节 识别对职业道德基本原则的不利影响

第十条 注册会计师应当识别对职业道德基本原则的不利影响。通常来说，一种情形可能产生多种不利影响，一种不利影响也可能影

响多项职业道德基本原则。

第十一条 注册会计师识别不利影响的前提,是了解相关事实和情况,包括了解可能损害职业道德基本原则的职业活动、利益和关系。某些由法律法规、注册会计师协会或会计师事务所制定的,用于加强注册会计师职业道德的条件、政策和程序也可能有助于识别对职业道德基本原则的不利影响。本守则第二十三条对这些条件、政策和程序作出举例,这些也是在评价不利影响的严重程度时需要考虑的因素。

第十二条 对职业道德基本原则的不利影响可能产生于多种事实和情况,并且,因业务的性质和工作任务不同,产生的不利影响的类型也可能不同。本守则无法针对每种事实和情况都作出具体规定。

第十三条 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。

第十四条 因自身利益产生的不利影响,是指由于某项经济利益或其他利益可能不当影响注册会计师的判断或行为,而对职业道德基本原则产生的不利影响。这种不利影响的例子包括:

- (一) 注册会计师在客户中拥有直接经济利益;
- (二) 注册会计师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;
- (三) 注册会计师与客户之间存在密切的商业关系;
- (四) 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;
- (五) 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。

第十五条 因自我评价产生的不利影响，是指注册会计师在执行当前业务的过程中，其判断需要依赖其本人或所在会计师事务所以往执行业务时所作出的判断或得出的结论，而该注册会计师可能不恰当地评价这些以往的判断或结论，从而对职业道德基本原则产生的不利影响。这种不利影响的例子包括：

（一）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；

（二）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。

第十六条 因过度推介产生的不利影响，是指注册会计师倾向客户的立场，导致该注册会计师的客观公正原则受到损害而产生的不利影响。这种不利影响的例子包括：

（一）注册会计师推介客户的产品、股份或其他利益；

（二）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；

（三）注册会计师站在客户的立场上影响某项法律法规的制定。

第十七条 因密切关系产生的不利影响，是指注册会计师由于与客户存在长期或密切的关系，导致过于偏向客户的利益或过于认可客户的工作，从而对职业道德基本原则产生的不利影响。这种不利影响的例子包括：

（一）审计项目组成员的主要近亲属或其他近亲属担任审计客户

的董事或高级管理人员；

（二）鉴证客户的董事、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，最近曾担任注册会计师所在会计师事务所的项目合伙人；

（三）审计项目组成员与审计客户之间存在长期业务关系。

第十八条 因外在压力产生的不利影响，是指注册会计师迫于实际存在的或可感知到的压力，导致无法客观行事而对职业道德基本原则产生的不利影响。这种不利影响的例子包括：

（一）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；

（二）由于客户对所讨论的事项更具有专长，注册会计师面临服从该客户判断的压力；

（三）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；

（四）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。

第三节 评价不利影响的严重程度

第十九条 如果识别出对职业道德基本原则的不利影响，注册会计师应当评价该不利影响的严重程度是否处于可接受的水平。

第二十条 可接受的水平，是指注册会计师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。

第二十一条 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，在适当时，需要考虑多项不利影响组合起来的效果。

第二十二条 注册会计师对不利影响严重程度的评价还受到专业服务性质和范围的影响。

第二十三条 本守则第十一条所述的条件、政策和程序存在与否，也可能是与评价不利影响水平相关的因素。这些条件、政策和程序的例子包括：

- （一）公司治理方面的要求；
- （二）注册会计师职业所必需的教育、培训和经验要求；
- （三）有效的投诉举报系统，使注册会计师和社会公众能够注意到不道德的行为；
- （四）明确规定注册会计师有义务报告违反职业道德的行为；
- （五）行业或监管机构的监控和惩戒程序。

第二十四条 本守则第十一条和第二十三条所述的条件、政策和程序可以分为下列两种类型：

- （一）与客户及其经营环境相关的条件、政策和程序；
- （二）与会计师事务所及其经营环境相关的条件、政策和程序。

第二十五条 针对与客户及其经营环境相关的条件、政策和程序，注册会计师对不利影响严重程度的评价可能受下列因素的影响：

- （一）客户是否属于审计客户，以及该客户是否属于公众利益实

体；

(二) 客户是否属于非审计的鉴证客户；

(三) 客户是否属于非鉴证客户。

例如，向属于公众利益实体的审计客户提供非鉴证服务，可能会对客观公正原则产生更高层次的不利影响。

第二十六条 良好的公司治理结构，包括良好的领导层，可能有助于对职业道德基本原则的遵循。因此，注册会计师对不利影响严重程度评价还可能受到客户经营环境的影响。例如：

(一) 客户要求由管理层以外的适当人员批准聘请会计师事务所执行某项业务；

(二) 客户拥有具备足够经验和资历以及胜任能力的员工负责作出管理决策；

(三) 客户执行内部程序，以确保在招标非鉴证业务时作出客观选择；

(四) 客户拥有完善的公司治理结构，能够对会计师事务所的服务进行适当的监督和沟通。

第二十七条 针对与会计师事务所及其经营环境相关的条件、政策和程序，注册会计师对不利影响严重程度评价也可能受到会计师事务所工作环境和经营环境的影响。例如：

(一) 会计师事务所领导层重视职业道德基本原则，并积极引导鉴证业务项目组成员维护公众利益；

(二) 会计师事务所建立政策和程序，以对所有人员遵循职业道

德基本原则的情况实施监督；

（三）会计师事务所建立与薪酬、业绩评价、纪律处分相关的政策和程序，以促进对职业道德基本原则的遵循；

（四）对会计师事务所过分依赖从某单一客户处取得收入的情况进行管理；

（五）在会计师事务所内，项目合伙人有权作出涉及遵循职业道德基本原则的决策，包括与承接客户或向客户提供服务有关的决策；

（六）教育、培训和经验要求；

（七）用于解决内外部关注事项或投诉事项的流程。

第二十八条 如果注册会计师知悉新信息，或者事实和情况发生变化，而这种新信息或者事实和情况的变化可能影响对是否已消除不利影响或降低至可接受的水平的判断，注册会计师应当重新评价该不利影响的严重程度，并予以应对。

如果新信息导致识别出新的不利影响，注册会计师应当评价该不利影响并进行适当应对。

第二十九条 新信息或者事实和情况的变化可能对下列事项产生影响：

（一）不利影响的严重程度；

（二）注册会计师就已采取的防范措施是否仍然能够有效应对所识别的不利影响得出的结论。

在这些情况下，已采取的防范措施可能无法继续有效地应对不利影响，因此，职业道德概念框架要求注册会计师重新评价并应对相应

的不利影响。

注册会计师在整个职业活动中保持警惕，有助于其确定新信息或者事实和情况的变化是否会产生上述影响。

第三十条 举例来说，与下列事项有关的新信息或者事实和情况的变化可能影响不利影响的严重程度：

- （一）专业服务的范围扩大；
- （二）客户成功上市或收购另一业务单位；
- （三）会计师事务所与另一会计师事务所合并；
- （四）会计师事务所受两家客户共同委托，而两家客户之间发生纠纷；
- （五）注册会计师的私人关系或其主要近亲属发生变动。

第四节 应对不利影响

第三十一条 如果注册会计师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。注册会计师应当通过采取下列措施来应对不利影响：

- （一）消除产生不利影响的情形，包括利益或关系；
- （二）采取可行并有能力采取的防范措施将不利影响降低至可接受的水平；
- （三）拒绝或终止特定的职业活动。

第三十二条 根据具体事实和情况，某些不利影响可能能够通过消除产生该不利影响的情形予以应对。然而，在某些情况下，产生不利影响的情形无法被消除，并且注册会计师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，因此，不利影响可能仅能够通过拒绝或终止特定的职业活动予以应对。

第三十三条 防范措施是指注册会计师为了将对职业道德基本原则的不利影响有效降低至可接受的水平而采取的行动，该行动可能是单项行动，也可能是一系列行动。

第三十四条 防范措施随事实和情况的不同而有所不同。举例来说，在特定情况下可能能够应对不利影响防范措施包括：

（一）向已承接的项目分配更多时间和有胜任能力的人员，可能能够应对因自身利益产生的不利影响；

（二）由项目组以外的适当复核人员复核已执行的工作或在必要时提供建议，可能能够应对因自我评价产生的不利影响；

（三）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，可能能够应对因自我评价、过度推介或密切关系产生的不利影响；

（四）由其他会计师事务所执行或重新执行业务的某些部分工作，可能能够应对因自身利益、自我评价、过度推介、密切关系或外在压力产生的不利影响；

（五）向客户披露因推荐服务或产品而收取的介绍费或佣金，可能能够应对因自身利益产生的不利影响；

（六）由不同项目组分别应对具有保密性质的事项，可能能够应对因自身利益产生的不利影响。

第三十五条 本守则第三十四条第（二）项所述的适当的复核人员，是指具备必要的知识、技能、经验和权威性，以客观地复核已执行的工作或已提供的服务的专业人员。

第三十六条 注册会计师应当就其已采取或拟采取的行动是否能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平形成总体结论。在形成总体结论时，注册会计师应当：

- （一）复核所作出的重大判断或得出的结论；
- （二）实施理性且掌握充分信息的第三方测试。

第三章 与治理层的沟通

第三十七条 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实体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。

第三十八条 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。

第三十九条 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。

第四十条 在某些情况下，治理层全部成员均参与实体的管理。例如，在一家小企业中，仅有的一名业管理该企业，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，注册会计师已经满足了与治理层沟通的要求。