

# 注册会计师 审计 教材精讲班

## 第三节 注册会计师对职业道德概念框架的具体运用

职业道德概念框架是指解决职业道德问题的思路和方法，其目的在于防止会员认为只要守则未明确禁止的情形就是允许的。

### 3.1 识别对职业道德基本原则产生不利影响的情形及应对措施

#### 一、对职业道德基本原则产生不利影响的情形

不利影响因素	具体情形
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
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
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
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
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

#### 二、应对不利影响的防范措施

(1) 在特定情况下可能能够应对不利影响的防范措施包括：

- ①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；
- ②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；
- ③向鉴证客户提供非鉴证服务时，指派鉴证业务项目团队以外的其他合伙人和项目组，并确保鉴证业务项目和非鉴证服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；
- ④由其他会计师事务所执行或重新执行业务的某些部分，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；
- ⑤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。

(2) 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：

- ①复核所作出的重大判断或得出的结论；
- ②实施理性且掌握充分信息的第三方测试。

### 3.2 专业服务委托

情形	应对因自身利益产生的不利影响的措施
客户关系和业务的承接与保持	(1) 分派足够的、具有必要胜任能力的项目组成员； (2) 就执行业务的合理时间安排与客户达成一致意见； (3) 在必要时利用专家的工作
专业服务委托的变更	(1) 要求现任或前任注册会计师提供其已知的信息，这些信息是指现任或前任注册会计师认为，拟接任注册会计师在作出是否承接业务的决定前需要了解的信息； (2) 从其他渠道获取信息，例如通过向第三方进行询问，或者对客户的高级管理层或治理层实施背景调查

### 3.3 第二意见

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。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。

防范措施主要包括：

- (1) 征得客户同意与现任或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) 向现任或前任注册会计师提供第二次意见的副本。

**【提示】** 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。

#### 【简答题 2012（节选）】

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 2011 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) 应邀投标时，ABC 会计师事务所在其投标书中说明，如果中标，需与前任注册会计师沟通后，才能与甲公司签订审计业务约定书。

**要求：** 指出 ABC 事务所是否违反职业道德守则并简要说明理由。

**【答案】** 不违反。ABC 会计师事务所在接受委托前，应当与前任注册会计师进行沟通。

### 3.4 收费

#### 一、专业服务收费应考虑的因素

- (1) 专业服务所需的知识和技能；
- (2) 所需专业人员的水平和经验；
- (3) 各级别专业人员提供服务所需的时间；
- (4) 提供专业服务所需承担的责任。

#### 二、防范措施

情形	说明	防范措施
收费过低	如果收费报价过低，以致注册会计师难以按照适用的职业准则执行业务，则可能因为自身利益对专业胜任能力和勤勉尽责原则产生不利影响	(1) 应当确保在提供专业服务时，遵守执业准则和相关职业道德规范的要求，使工作质量不受损害； (2) 使客户了解专业服务的范围和收费基础
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	(1) 由未参与提供非鉴证服务的适当复核人员复核注册会计师已执行的工作； (2) 预先就收费的基础与客户达成书面协议
介绍费或佣金	注册会计师收取与客户相关的介绍费或佣金，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	明确禁止该行为，无防范措施

**【简答题 2012（节选）】**

A 注册会计师担任甲公司审计项目合伙人。在审计过程中，遇到下列与职业道德相关的事项：

（2）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。

**要求：**指出事务所及项目组成员是否违反职业道德守则，并简要说明理由。

**【答案】**违反。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。

**【简答题 2012（节选）】**

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 2011 年度财务报表，遇到下列与职业道德有关的事项：

（2）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。

**要求：**指出 ABC 事务所是否违反职业道德守则并简要说明理由。

**【答案】**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。

**【简答题 2012（节选）】**

ABC 会计师事务所执行甲公司 2011 年度财务报表审计业务时，遇到下列与职业道德有关的事项：

（2）甲公司与 ABC 事务所签订协议，由甲公司向其客户推荐 ABC 事务所的服务，每次推荐成功后，由 ABC 事务所向甲公司支付少量的业务介绍费。

**要求：**指出 ABC 事务所是否违反职业道德守则并简要说明理由。

**【答案】**违反。会计师事务所不得向审计客户支付业务介绍费。

### 3.5 利益诱惑

#### 1. 含义

利益诱惑是指影响其他人员行为的物质、事件或行为，但利益诱惑并不一定具有不当影响该人员行为的意图。

#### 2. 形式举例

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。

#### 3. 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。

#### 4. 意图不当影响行为的利益诱惑

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收方或其他人员行为的利益诱惑。

#### 5. 无不当影响行为意图的利益诱惑

如果注册会计师认为某项利益诱惑不存在不当影响接受方或其他人员行为的意图，应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对可能因该利益诱惑产生的不利影响。

**【简答题 2012（节选）】**

A 注册会计师担任甲公司审计项目合伙人。在审计过程中，遇到下列与职业道德相关的事项：

（4）甲公司是 F1 赛事中国站的赞助商，送给 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：**指出事务所及项目组成员是否违反职业道德守则，并简要说明理由。

**【答案】**违反。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。

### 第四节 非执业会员对职业道德概念框架的运用（略）