

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

（一）产生利益冲突的情形

注册会计师不得因利益冲突损害其职业判断。利益冲突通常对客观公正原则产生不利影响，也可能对其他职业道德基本原则产生不利影响。

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，可能产生不利影响；注册会计师的利益与客户的利益存在冲突，也可能产生不利影响。

可能产生利益冲突的情形包括：

1. 向某一客户提供交易咨询服务，该客户拟收购注册会计师的某一审计客户，而注册会计师已在审计过程中获知了可能与该交易相关的涉密信息；
2. 同时为两家客户提供建议，而这两家客户是收购同一家公司的竞争对手，并且注册会计师的建议可能涉及双方相互竞争的立场；
3. 在同一项交易中同时向买卖双方提供服务；
4. 同时为两方提供某项资产的估值服务，而这两方针对该资产处于对立状态；
5. 针对同一事项同时代表两个客户，而这两个客户正处于法律纠纷中；
6. 针对某项许可证协议，就应收的特许权使用费为许可证授予方出具鉴证报告，并同时向被许可方就应付金额提供建议；
7. 建议客户投资一家企业，而注册会计师的主要近亲属在该企业拥有经济利益；
8. 建议客户买入一项产品或服务，但同时与该产品或服务的潜在卖方订立佣金协议。

（二）识别利益冲突产生的不利影响

承接新的客户、业务或发生商业关系前，注册会计师应当采取合理措施识别可能存在利益冲突，因而对职业道德基本原则产生不利影响的情形。

在执行业务的过程中，所提供服务的性质、利益和关系可能发生变化，这些变化可能产生利益冲突，注册会计师应当对此类变化保持警觉。

（三）评价和应对利益冲突产生的不利影响

一般来说，注册会计师提供的专业服务与产生利益冲突的事项之间关系越直接，不利影响的严重程度越有可能超出可接受的水平。

举例来说，下列防范措施可能能够应对因利益冲突产生的不利影响：

1. 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；
2. 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。

答案：

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。

五、专业服务委托

（一）客户关系和业务的承接与保持

在接受客户关系前，注册会计师应当确定接受客户关系是否对职业道德基本原则产生不利影响。

如果项目组不具备或不能获得恰当执行业务所必需的胜任能力，将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）专业服务委托的变更

当注册会计师遇到下列情况时，应当确定是否有理由拒绝承接该项业务：

- 1. 潜在客户要求其取代另一注册会计师；
- 2. 考虑以投标方式接替另一注册会计师执行的业务；
- 3. 考虑执行某些工作作为对另一注册会计师工作的补充。

如果注册会计师并未知悉所有相关事实就承接业务，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。如果客户要求注册会计师执行某些工作以作为对现任或前任注册会计师工作的补充，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。注册会计师应当评价不利影响的严重程度。

举例来说，下列防范措施可能能够应对上述因自身利益产生的不利影响：

- 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。

【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）