

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

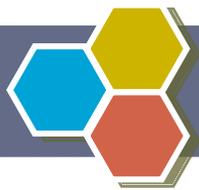
CPA 知识讲解

审计

第七十一讲：职业道德基本原则和概念框架

讲师：Danielle

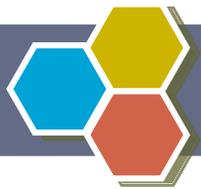




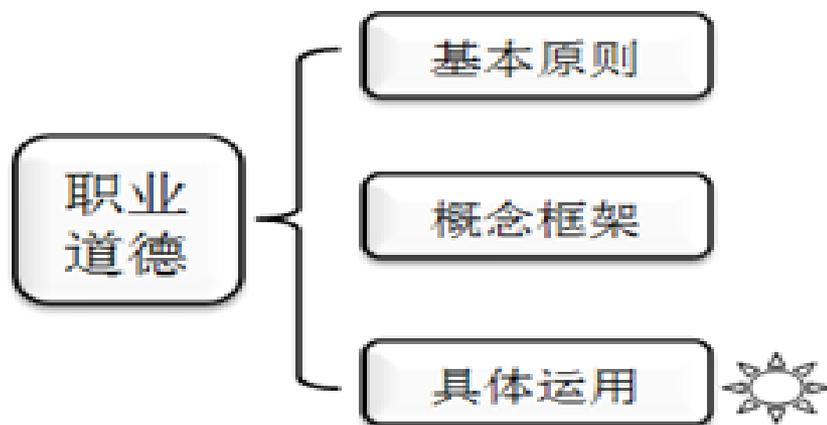
第二十一章 职业道德基本原则和概念框架

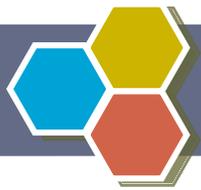
注册会计师行业需要更高的道德水平，理由有三：

- 1.维护公众利益是行业宗旨。这决定了行业会员需要超越个人、客户或所在单位的利益和法律法规的最低要求，恪守更高的职业道德要求，履行好对公众、客户、同行等所肩负的职责。
- 2.诚信是注册会计师行业核心价值之一，也是行业的立身之本，行业会员只有展现出较高的道德水准才能取信于社会公众。
- 3.注册会计师行业是专家行业，其工作技术的复杂性决定了社会公众很难判断其执业质量。制定并贯彻严格的职业道德规范有助于社会公众增强对行业的信心。



第二十一章 职业道德基本原则和概念框架





第二十一章第一节 职业道德基本原则

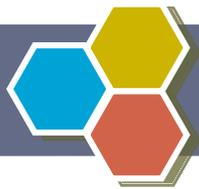
一、诚信

(一) 含义与要求

1.[基本含义]诚信原则要求注册会计师在所有的职业关系和商业关系中保持正直和诚实，秉公处事、实事求是。

2.[最低要求]诚信原则要求注册会计师不得与下列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。

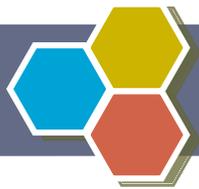


第二十一章第一节 职业道德基本原则

(二) 可能导致有问题的信息的事项

- 1.引起重大错报风险的事项，如舞弊行为；
- 2.财务信息存在重大错报而客户未对此作出调整或反映；
- 3.导致在实施审计程序时出现重大困难的情况；
- 4.与会计准则或其他相关规定的选择、应用和一致性相关的重大发现和问题，而客户未对此在其报告或申报资料中反映；
- 5.在出具审计报告时，未解决的重大审计差异。

如已与有问题的信息发生牵连，应采取措施消除牵连：依据执业准则出具恰当的非标准业务报告。



第二十一章第一节 职业道德基本原则

二、独立

独立，是指不受外来力量控制、支配，按照一定之规行事。

独立，包括实质上的独立和形式上的独立。

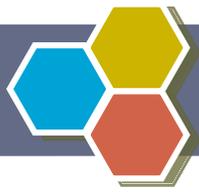
独立，包括会计师事务所的独立和注册会计师的独立。

独立，是对执业会员而不是对非执业会员的要求。

独立，是对鉴证业务而不是对服务业务的要求。

三、客观和公正

客观和公正原则要求会员公正处事、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。



第二十一章第一节 职业道德基本原则

四、专业胜任能力和应有的关注

(一) 专业胜任能力

1.内涵：具有专业知识、技能和经验，合理运用职业判断，能经济、有效地完成业务。

2.阶段：获取与保持两个独立阶段。

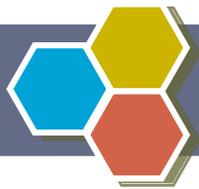
3.底线：提供服务时缺乏足够知识、技能和经验构成欺诈。

(二) 应有的关注

1.关注自身：要求遵守执业准则和职业道德规范的要求，勤勉尽责，认真、全面、及时地完成工作任务。

2.关注助理：确保工作人员得到适当的培训和督导。

3.提醒客户：在适当情况下，使客户、工作单位和专业服务的以及业务报告的其他使用者了解专业服务的固有局限性。



第二十一章第一节 职业道德基本原则

五、保密及其例外

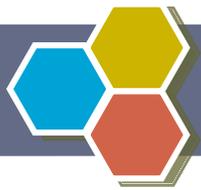
与客户的沟通，必须建立在为客户信息保密的基础上。

1.老客户。对因职业和商业关系而获知的信息保密，未经客户授权或法规允许，不得向第三方披露涉密信息；不得利用涉密信息为自己或第三方谋取利益。终止与客户或工作单位的关系后，仍应对在职业和商业关系中获知的信息保密。

2.新客户。如变更工作单位或获得新客户，可以利用以前的经验，但不应利用或披露以前职业活动中获知的涉密信息。

3.准客户。除已签约客户，还应对拟接受的客户或拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密。

4.近亲属。警惕无意[特别是向近亲属或关系密切人员]泄密可能性。



第二十一章第一节 职业道德基本原则

5.例外。下列情况下，可以披露客户的涉密信息：

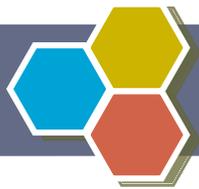
(1)法律法规允许披露,并且取得客户或工作单位的授权；

(2)根据法律法规要求，为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据，向有关监管机构报告违法行为；

(3)法律法规允许的情况下，在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益；

(4)接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查，答复其询问和调查；

(5)法律法规、执业准则和职业道德规定的其他情形。



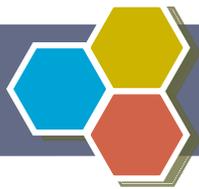
第二十一章第一节 职业道德基本原则

六、良好职业行为

应遵守相关法律法规，避免发生损害职业声誉的行为。

在向公众传递信息以及推介自己和工作时，应客观、真实、得体，不得损害职业形象，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。



第二十一章第二节 职业道德概念框架

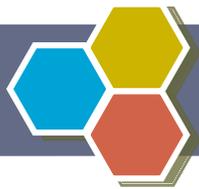
一、职业道德概念框架

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。

职业道德概念框架是为了防止认为只要守则未明确禁止的情形就是允许的。

如无法采取适当防范措施，应拒绝或终止从事的专业服务。



第二十一章第二节 职业道德概念框架

二、职业道德不利影响

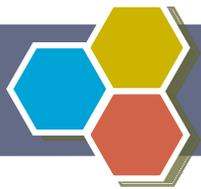
1.自身利益：经济利益或其他利益对会员的职业判断或行为产生不当影响；

2.自我评价：对自己以前的判断或服务结果做出不恰当的评价，并且将据此形成的判断作为当前服务的组成部分；

3.过度推介：过度推介客户或工作单位的某种立场或意见，使其客观性受到损害；

4.密切关系：与客户或工作单位存在长期或亲密的关系而过于倾向他们的利益或认可他们的工作；

5.外在压力：实际受到的压力或感受到压力（包括对会员实施不当影响的意图）而无法客观行事。

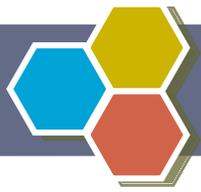


第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

一、细化五类不利影响因素

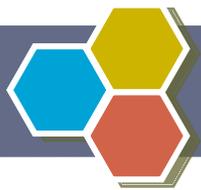
(一) 自身利益

- 1.项目组成员在客户中拥有直接经济利益；
- 2.事务所的收入过分依赖某一客户；
- 3.项目组成员与客户存在重要且密切的商业关系；
- 4.事务所担心可能失去某一重要客户；
- 5.项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户；
- 6.事务所与客户就鉴证业务达成或有收费协议；
- 7.注册会计师在评价所在事务所以往提供的专业服务时发现了重大错误。



(二) 自我评价

1. 事务所对客户 提供财务系统设计或操作服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告；
2. 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. 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。



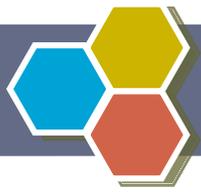
第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

(三) 过度推介

1. 事务所推介审计客户的股份；
2. 客户与第三方发生诉讼或纠纷时，担任客户辩护人。

(四) 密切关系

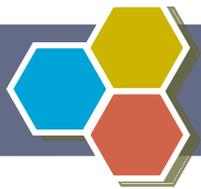
1. 项目组成员的近亲属担任客户的董事或高级管理人员；
2. 项目组成员的近亲属是客户的员工，其所处职位能够对业务对象施加重大影响；
3. 项目合伙人离职不久又担任客户的董事、高级管理人员或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工；
4. 接受客户的礼品或款待；
5. 事务所合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系。



第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

(五) 外在压力

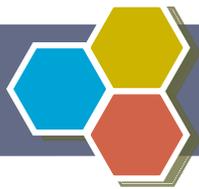
1. 事务所受到客户解除业务关系的威胁；
2. 审计客户表示，如果事务所不同意对某项交易的会计处理，则不再委托其承办拟议中的非鉴证业务；
3. 客户威胁将起诉事务所；
4. 事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围；
5. 客户员工更具有专长，注册会计师面临服从其判断的压力；
6. 事务所合伙人告知注册会计师，除非同意审计客户不恰当的会计处理，否则将影响晋升。



二、从两个层面采取防范措施

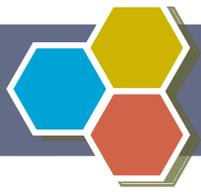
(一) 事务所[政策程序]层面的防范措施[14]

- 1.领导层强调遵循职业道德基本原则的重要性[总体]；
- 2.领导层强调鉴证业务项目组成员应维护公众利益[总体]；
- 3.制定政策和程序，控制项目质量，监督业务质量[总体]；
- 4.制定政策和程序，识别不利影响，评价严重程度，采取防范措施消除或将不利影响降低至可接受水平[概念框架]；



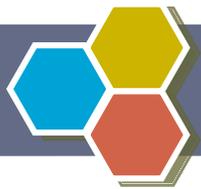
第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

- 5.制定政策和程序，保证遵循职业道德基本原则；
- 6.制定政策和程序，识别事务所或项目组成员与客户之间的利益或关系[自身利益]；
- 7.制定政策和程序，监控对客户收费依赖程度[自身利益]；
- 8.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；
- 9.制定政策和程序,防止项目组以外的人员对业务结果施加不当影响；



第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

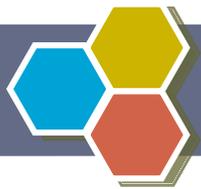
- 10.及时向所有合伙人和专业人员传达事务所的政策和程序及其变化情况，并就这些政策和程序进行适当培训；
- 11.指定高级管理人员监督质量控制系统是否有效运行；
- 12.向合伙人和专业人员提供鉴证客户及其关联实体的名单，要求与之保持独立；
- 13.制定政策和程序，鼓励员工就遵循职业道德基本原则方面的问题与领导层沟通；
- 14.建立惩戒机制，保障相关政策和程序得到遵守。



第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

(二) 具体业务层面的防范措施

- 1.对已执行的鉴证业务与非鉴证业务，由组外注册会计师进行复核或提供建议；
- 2.向客户的审计委员会、监管机构或注册会计师协会咨询；
- 3.与客户治理层讨论有关的职业道德问题；
- 4.向客户治理层说明提供服务的性质和收费的范围，以便对方监督；
- 5.由其他会计师事务所执行或重新执行部分业务；
- 6.轮换鉴证业务项目组合伙人和高级员工。



第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

三、解决八个问题

(一)专业服务委托

- 1.发展客户。客户问题可能对诚信原则或良好职业行为原则产生不利影响。
- 2.变更客户。应邀投标时，在投标书中说明，承接业务前需要与前任注册会计师沟通，以了解是否存在不应接受委托的理由；作出承接业务的决定前，要求前任提供或从其他渠道获取必要的信息。
- 3.承接业务。不具备或不能获得必需的胜任能力，将对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。
- 4.接任业务。如应客户要求在前任工作的基础上提供进一步服务，应将拟承接的业务告知前任注册会计师，提请其提供相关信息，避免因缺乏完整的信息对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。



第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

(二)利益冲突

1.[事务所与客户利益冲突]注册会计师与客户存在直接竞争关系，或与客户的主要竞争者存在合资或类似关系，可能对客观和公正原则产生不利影响。

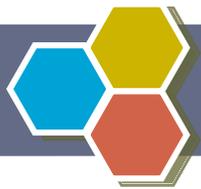
2.[客户与客户利益冲突]为两个以上客户提供服务，而客户之间存在利益冲突或者对某一事项或交易存在争议，可能对客观和公正原则或保密原则产生不利影响。

防范措施[3]：

1.如事务所与客户存在利益冲突，应告知客户，并在征得其同意的情况下执行业务；

2.如不同客户之间存在利益冲突，应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；

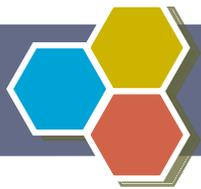
3.如为某一特定行业或领域两个以上客户提供服务，应告知客户，并在征得他们同意的情况下执行业务。



第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

除上述防范措施外，还应采取下列一种或多种防范措施：

- 1.分派不同的项目组为相关客户提供服务；
- 2.实施必要的保密程序，防止未经授权接触信息；
- 3.向项目组成员提供有关安全和保密问题的指引；
- 4.要求事务所的合伙人和员工签订保密协议；
- 5.由未参与业务的高级员工定期复核[保密]防范措施的执行情况。



第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

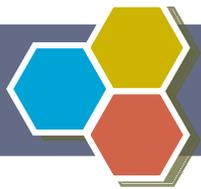
(三)应客户的要求提供第二次意见

1.专业背景。前任已发表审计意见的情况下，审计客户可能因与前任在重大会计、审计问题上存在意见分歧而试图通过接触其他事务所来寻求有利于自己的审计意见。

2.不利影响。如后任注册会计师应客户的要求提供第二次意见,但不是以前任所获得的相同事实为基础，或依据的证据不充分，可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。

3.防范措施

- (1)征得客户同意与前任沟通；
- (2)与客户沟通时说明发表专业意见的局限性；
- (3)向前任提供第二次意见的副本。



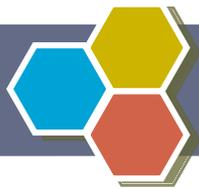
(四)收费

1.报价过低

正常报价：在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下，收费通常以每一专业人员适当的小时收费标准或日收费标准为基础计算。

报价过低：事务所为承接业务，可能竞相压价。如果报价过低，可能导致不能按执业准则要求执行业务，将对专业胜任能力和应有的关注产生不利影响。

防范措施：使客户了解确定收费的基础以及在收费报价内所能提供的服务，安排恰当的时间和具有胜任能力的员工执行任务，确保工作质量不受损害。



第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

2.或有收费

基本含义：收费以特定结果或特定目的为基础。

不利影响：或有收费可能诱使注册会计师为获得更多的收费而丧失客观性。不利影响存在与否及其严重程度取于业务的性质、可能的收费金额区间、收费的基础以及是否由独立第三方复核。

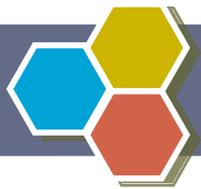
防范措施：

除非法律法规允许,不得以或有收费方式提供鉴证服务。在法律允许的情况下,预先就收费的基础与客户达成书面协议;

向预期的报告使用者披露所执行的工作及收费的基础;

实施质量控制政策和程序;

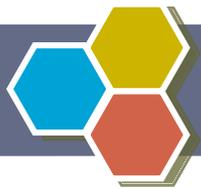
由独立第三方复核注册会计师已执行的工作。



第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用

3.业务介绍

收取或支付与客户相关的介绍费，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，以至于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。事务所不得收取或支付与客户相关的介绍费。



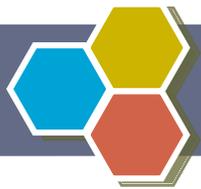
(五)专业服务营销

注册会计师采取不当方式营销专业服务，可能对良好职业行为造成不利影响。

事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务，但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。

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。



(六)礼品和款待

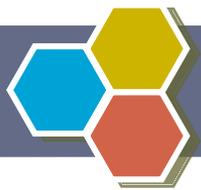
1.不利影响

如果客户向注册会计师(或其近亲属)赠送礼品或给予款待,将从自身利益、密切关系、外在压力等多个方面对独立性、良好职业行为等多项职业道德基本原则产生不利影响。

2.防范措施

(1)不收取任何礼品。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)不接受超常款待。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。



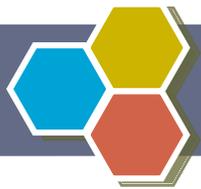
(七)按法规要求保管客户资产

1.业务背景：某公司因严重违法被查封账册，导致某些必要的经济活动无法开展，此时，相关部门或法院可能指定承接审计业务的事务所代管资产并按法定义务代办相关事宜，因为只有执行审计业务的会计师事务所了解公司相关业务。

2.不利影响：保管客户资金或其他资产可能产生自我评价，并对客观和公正原则以及良好职业行为原则产生不利影响。

3.防范措施：除非法律法规允许或要求，不提供保管客户资金或其他资产的服务。

如保管客户资金或其他资产，应适当询问资产来源，并履行法定义务。如资金或其他资产来源于洗钱等非法活动，则不提供保管资产服务，并向法律顾问征询进一步意见。



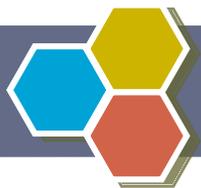
(八)对客观和公正原则的要求

1.不利影响

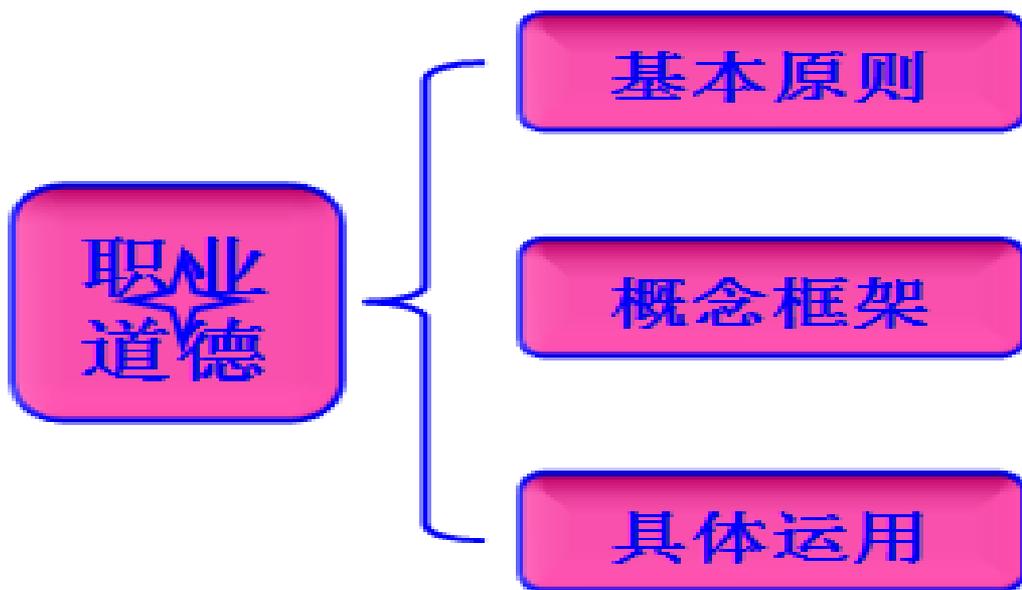
如果在客户中拥有经济利益，或者与客户董事、高级管理人员或员工存在家庭和私人关系或商业关系，应当确定是否对客观和公正原则产生不利影响。不利影响及其严重程度取决于业务的具体情形和注册会计师所执行工作的性质。

2.防范措施

- (1)退出项目组；
- (2)实施督导程序；
- (3)终止产生不利影响的经济利益或商业关系；
- (4)与事务所内部较高级别的管理人员讨论有关事项；
- (5)与客户治理层讨论有关事项。



第二十一章第三节 职业道德概念框架的具体运用



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

