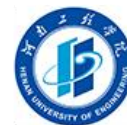


河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

第四章 会计职业道德概念框架

主讲教师 王一炜



本章学习目标

学习目标:

- 1.了解会计职业道德概念框架的含义和作用;
- 2.掌握概念框架三大核心程序的应用方法;
- 3.理解并区分产生不利影响的五种基本类型。



● 为何这家公司难聘年报审计师——事务所是如何进行道德决策的？

2018年半年多已过去，竟有一家公司还聘不到2017年度审计师。2018年8月，深圳新都酒店股份有限公司发布公告称：“截至公告日，公司尚未聘请到审计机构对2017年年度报告进行审计。公司将继续推进审计机构的选聘工作。”

新都酒店是一家主要从事经营酒店、商场、餐厅以及酒店附设的车队、康乐设施、自有物业出租与管理的公司。由于经济下行以及新兴酒店的涌现，公司业绩受到重大打击，持续亏损，一直处于**退市风险警示**的边缘。2014年4月，新都酒店于2011年向**关联方违规提供担保的违规行为**浮出水面，立信会计师事务所对2013年年报出具了“无法表示意见”的审计报告，从而引发一系列的连锁反应。随后，新都酒店再次被立信出具了“无法表示意见”的审计报告，新都酒店也被暂停上市，其发行股份购买资产收购华图教育的重组计划也惨遭失败。



● 为何这家公司难聘年报审计师——事务所是如何进行道德决策的？

更换事务所后，新都酒店满足了申请恢复上市的条件，试图重新恢复上市！但风云突变，会计师事务所所在监管压力下，突然发函，提请新都酒店调整2015年度财务报表，最终调整扣非净利润为负，不再满足恢复上市的条件。2017年5月，新都酒店股票恢复上市申请事项未获深交所上市委员会审核同意，深交所决定新都酒店股票终止上市。

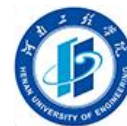




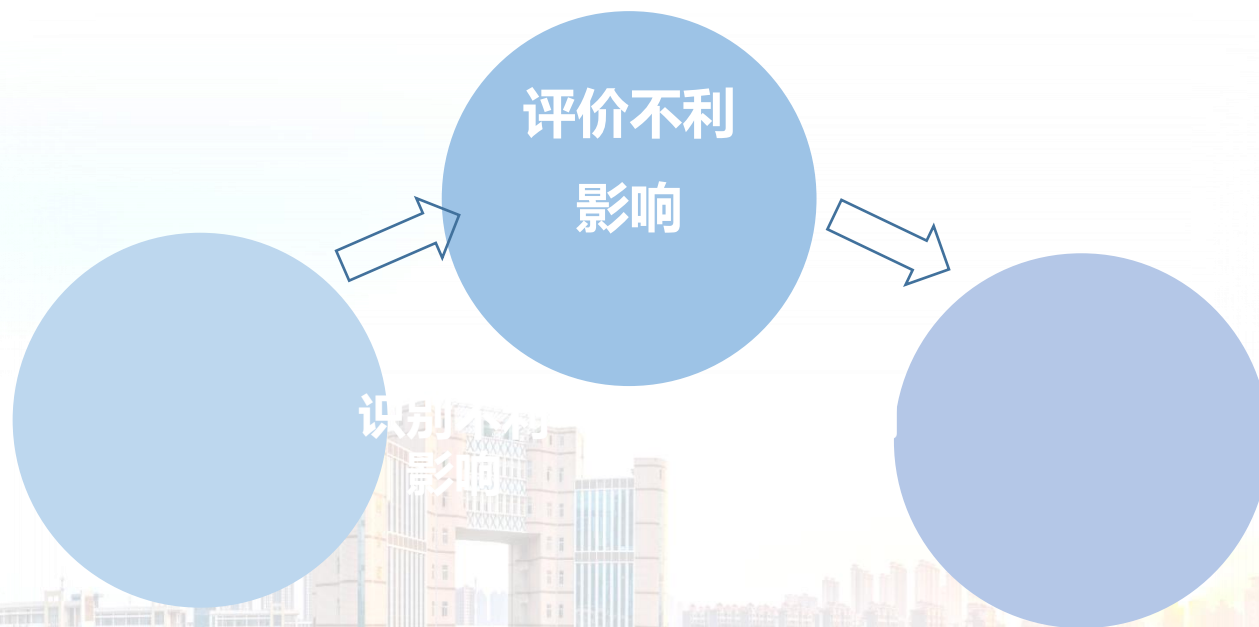
● 为何这家公司难聘年报审计师——事务所是如何进行道德决策的？

会计师事务所有着内部的管理政策和程序，新都酒店内部困难重重，会计师事务所自然不敢“背锅”，故公司难聘2017年报审计师也在常理之中。那么，您是如何理解以下几个问题的：

- 1.在该案例中，你认为哪些事项或情形可能会对会计师事务所遵循职业道德基本原则产生不利影响？
- 2.假如某家事务所承接了新都酒店2017年年报审计业务，你认为会计师事务所及注册会计师应如何应对潜在的不利影响？有哪些总体应对措施和具体应对措施？



- 国际会计师联合会（IFAC）于2004年首次发布了全面基于概念框架法（Conceptual Framework Approach）的职业道德守则。
 - ✓ 概念框架不仅是职业守则制定或推导的基本方法
 - ✓ 也是职业会计师在具体情形下应用职业道德基本原则的决策方法
 - ✓ 为职业会计师遵守职业道德基本原则、解决职业道德问题提供了基本思路与方法论指导



■ 会计职业道德概念框架隐含了原则导向 (Principle-Oriented) 思想

- 包含以下三个核心程序：**识别**不利影响 (Identifying Threats)、**评价**不利影响 (Evaluating Threats) 与**应对**不利影响 (Addressing Threats)
- 要求按照 “**识别**→**评价**→**应对**” 的思路运用职业判断，指导职业会计师遵循职业道德基本原则。

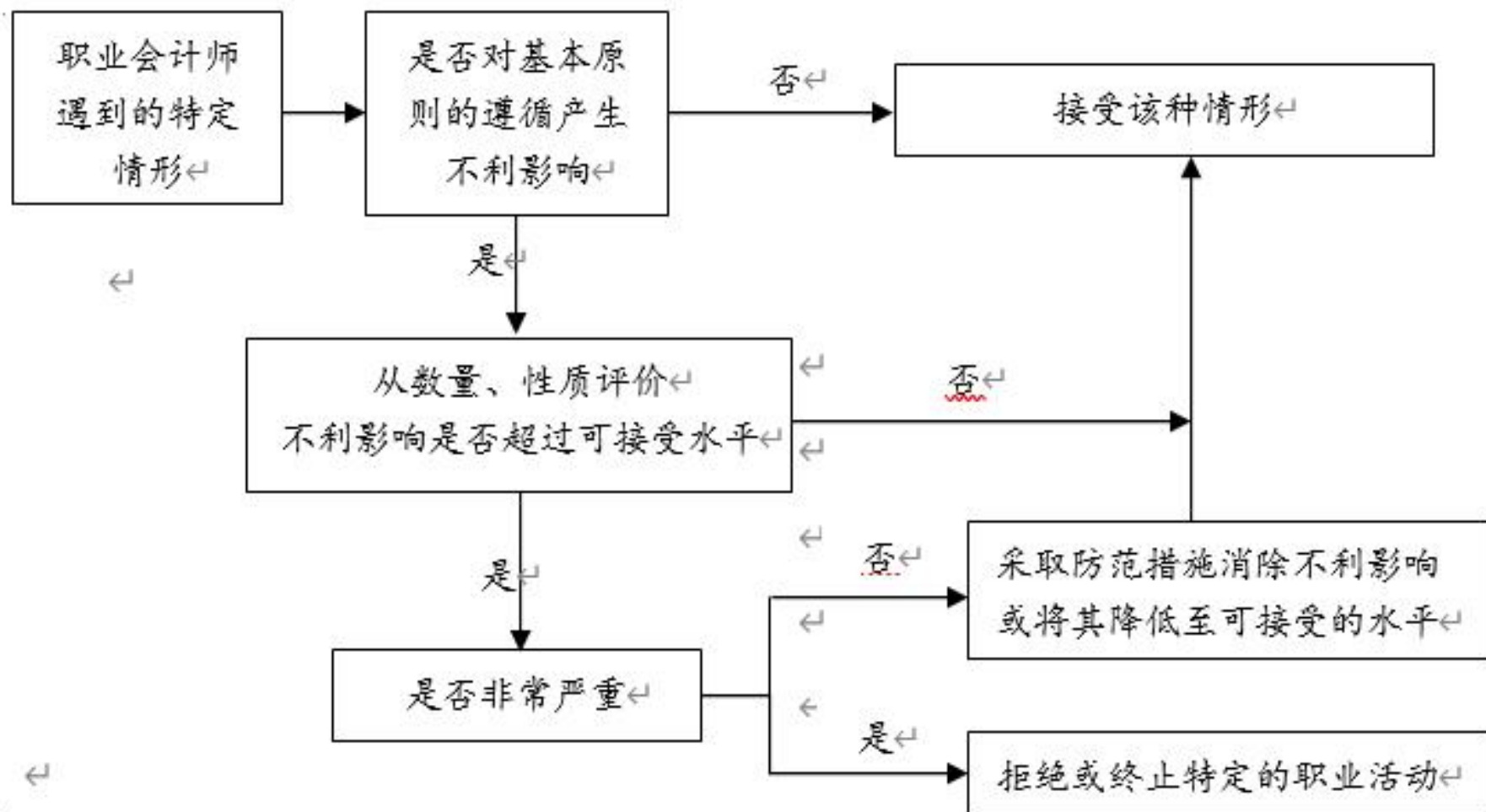
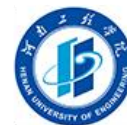


图4-1概念框架应用的决策判断过程



目录

CONTENTS

- 1、识别对遵循基本原则产生的不利影响
- 2、评价不利影响的严重程度
- 3、应对不利影响

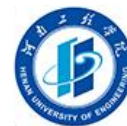


河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING



识别对遵循基本原则 产生的不利影响

识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

IFAC (2018) 和CICPA (2020) 均指出，职业会计师识别不利影响的前提，是**了解相关事实和情况**，包括了解可能影响遵循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、会计职业团体或会计师事务所制定的，用于加强职业会计师遵循职业道德基本原则的条件、政策和程序也可能有助于识别这些不利影响因素。

职业会计师应当识别对遵循职业道德基本原则的不利影响，这些不利影响的性质和严重程度因职业会计师提供服务类型的不同而不同。



• 因**自身利益**产生的不利影响;



• 因**自我评价**产生的不利影响;



• 因**过度推介**产生的不利影响;



• 因**密切关系**产生的不利影响;



• 因**外在压力**产生的不利影响;

识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

因素类型	产生不利影响的具体情形 (以单位会计人员为例)	产生不利影响的具体情形 (以注册会计师为例)
1.自身利益	(1) 单位会计人员在工作单位中拥有经济利益，或者接受工作单位的贷款或担保； (2) 单位会计人员参与工作单位的激励性薪酬计划； (3) 单位会计人员将公司资产挪为私用具有可行性； (4) 单位会计人员接受工作单位的供应商提供的礼品或款待。	(1) 注册会计师在客户中拥有直接经济利益； (2) 注册会计师以较低的报价获得新业务，而过低的报价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； (3) 注册会计师与客户之间存在密切的商业关系； (4) 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； (5) 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。



识别对遵循基本原则产生的不利影响

因素类型	产生不利影响的具体情形 (以单位会计人员为例)	产生不利影响的具体情形 (以注册会计师为例)
2.自我评价	(1) 单位会计人员负责设计和运行工作单位的内部控制，又对其设计和运行情况进行评价； (2) 单位会计人员负责工作单位的会计处理，同时又执行内部审计工作； (3) 单位会计人员对收购决策进行可行性研究后，又确定该项企业合并的会计处理方法。	(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。



识别对遵循基本原则产生的不利影响

因素类型	产生不利影响的具体情形 (以单位会计人员为例)	产生不利影响的具体情形 (以注册会计师为例)
3.过度推介	(1) 单位会计人员以虚假或误导性的方式宣传工作单位的形象或立场; (2) 单位会计人员以虚假或误导性的方式推介工作单位的股份、产品或服务; (3) 单位会计人员有机会操纵招股说明书上的信息以帮助工作单位融资。	(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。



识别对遵循基本原则产生的不利影响

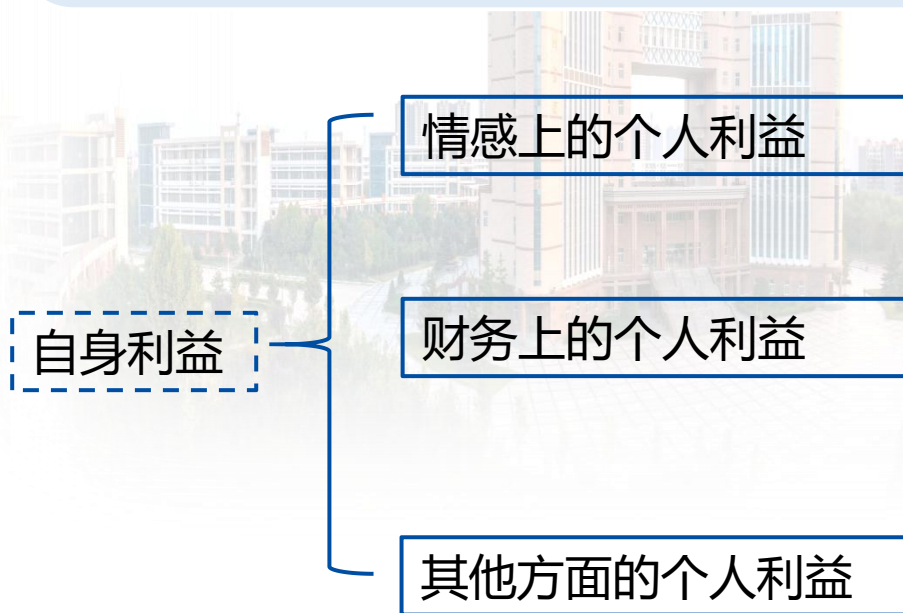
因素类型	产生不利影响的具体情形 (以单位会计人员为例)	产生不利影响的具体情形 (以注册会计师为例)
4.密切关系	(1) 单位会计人员负责工作单位的财务报告，而在同一单位工作的近亲属可以作出影响财务报告的决策； (2) 单位会计人员与工作单位中能够影响经营决策的人员存在长期业务交往； (3) 单位会计人员接受可能影响其客观、公正的礼品或款待。	(1) 审计项目组成员的主要近亲属或其他近亲属担任审计客户的董事或高级管理人员； (2) 鉴证客户的董事、高级管理人员，或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工，最近曾担任注册会计师所在会计师事务所的项目合伙人； (3) 审计项目组成员与审计客户之间存在长期业务关系。

识别对遵循基本原则产生的不利影响

因素类型	产生不利影响的具体情形 (以单位会计人员为例)	产生不利影响的具体情形 (以注册会计师为例)
5.外在压力	(1) 当工作单位与单位会计人员或其近亲属在会计政策的选择和运用等方面存在分歧时，单位会计人员或其近亲属受到解聘或更换职位的威胁； (2) 上级主管试图影响单位会计人员的决策过程。	(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； (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，否则计划中的晋升机会将受到影响； (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。

● 识别自身利益产生的不利影响

- 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会计师的判断或行为，从而对职业道德基本原则的遵循所产生的不利影响。



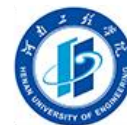
● 识别自身利益产生的不利影响

自身利益：国企会计以权谋私的代价

- 2018年4月3日上午，潜逃海外17年之久的红通人员刘梦平因涉嫌受贿展开审理。国企会计以权谋私，非法收受他人财物，为他人谋取利益，外逃17年最终接受惩罚。
- 据悉，刘梦平1984年入职中国水利电力对外公司担任财务处会计一职，1993年11月被派往香港，担任全资子公司港源水利电力工程有限公司会计。1995年至1998年期间，刘梦平**利用国企会计的职务便利**，伙同公司总经理王斌、副总经理兼总会计师付达铨，为润超国际有限公司向自己公司借款共计5000万港币提供帮助。刘梦平等人收受润超公司董事罗德诚给予的共计500万港币（折合人民币537万余元），其中刘梦平分得198.3万港币，约合人民币213万余元。刘梦平回忆称“罗德诚**通过我舅舅介绍，说要投资项目，融资5000万元，看是不是能合作。他答应给我们三人12%的回扣。**”事情败露之后，刘梦平更名改籍，外逃新加坡，依旧落网，接受法律的制裁，得到应有的警戒。



识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

● 识别自身利益产生的不利影响

直接经济利益 (Direct Financial Interests)

指注册会计师个人或其控制的实体直接拥有与客户相关的经济利益，或通过投资工具拥有与客户相关的经济利益，并且有能力控制这些投资工具或影响其投资决策。

经济利益

间接经济利益 (Indirect Financial Interests)

指注册会计师个人或其控制的实体通过投资工具拥有与客户相关的经济利益，但没有能力控制这些投资工具，或影响其投资决策。它的**最大特点**就是存在连结注册会计师和审计客户的第三方。



识别对遵循基本原则产生的不利影响



● 识别自身利益产生的不利影响

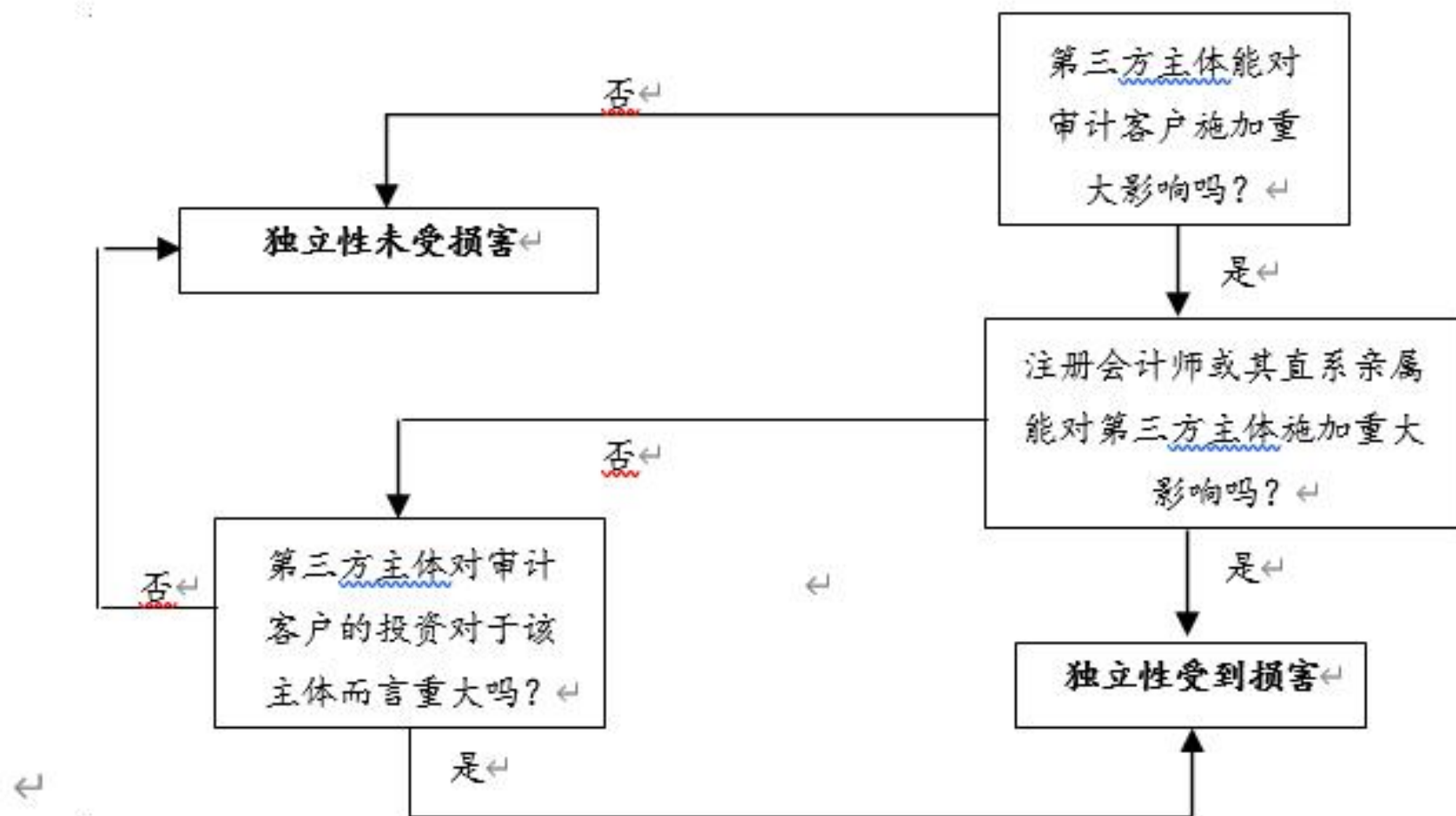
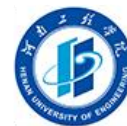


图4-2 间接投资关系情形



识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

● 识别自身利益产生的不利影响

◆ 注册会计师以较低的报价获得新业务

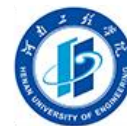
- IFAC (2018) 和CICPA (2020) 认为，收费报价水平可能影响注册会计师按照职业准则提供专业服务的能力。
- 注册会计师可以提供任何报价，只要该报价水平被认为是合理的。
- 尽管报价水平低于另一注册会计师并非一定是不道德的，然而，如果报价水平过低，以致注册会计师难以按照适用的职业准则执行业务，则可能因自身利益会对遵循专业胜任能力与勤勉尽责原则产生不利影响。

◆ 注册会计师与客户之间存在密切的商业关系

- IFAC (2018) 和CICPA (2020) 均规定，会计师事务所不得介入商业关系；如果存在此类商业关系，应当予以终止。如果此类商业关系涉及审计项目组成员，会计师事务所应当将该成员调离审计项目组。



识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

● 识别自身利益产生的不利影响

原事务所已连续多年提供审计服务

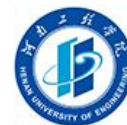
综合考虑公司未来发展需要

变更会计师事务所

□ “控制成本，减少审计开支”：引发了行业的不正当低价竞争，事务所不得不降低审计收费以承揽客户

- ✓ 此时注册会计师专业服务的供给质量、供给能力是否会受到影响呢？
- ✓ 会计师事务所的收费是否公平地反映为客户提供的专业服务的价值呢？

识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

● 识别自身利益产生的不利影响

新三板挂牌公司超能国际
(836686) 发布了《会计师事
务所变更公告》

- 公司拟将2019年度审计机构由天健会计师事务所（特殊普通合伙）变更为深圳堂堂会计师事务所。最引人注意的是**2019年度审计费用仅23万元！**



超能国际变更会所遭到了问询

- 因深圳堂堂收入规模较小、无证券业务从业经验且提取的执业风险基金金额较低
- 未在公告中披露前后任会计师沟通情况





识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

● 识别自身利益产生的不利影响

◆ 注册会计师将所接触到的涉密信息用于谋取个人私利

- 保密原则要求注册会计师应当对职业活动中获知的涉密信息予以保密。注册会计师与客户的沟通，必须建立在为客户信息保密的基础上。



◆ 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

- 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重大错误，说明当时签字的注册会计师及负责人缺乏专业胜任能力，其所在会计师事务所也没有有效实施项目质量控制。
- 发现该重大错误的注册会计师，对是否揭示所在会计师事务所及有关签字会计师的失职行为存在顾虑，这也将妨碍该注册会计师进一步提供客观、公正的服务。

● 识别自我评价产生的不利影响

- 因**自我评价**产生的不利影响是指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其所在单位以往执行业务时所作出的判断或得出的结论，导致该会计师可能不恰当地评价这些以往的判断或结论，从而对遵循职业道德基本原则所产生的不利影响。

自我评价：审计师兼任财务顾问的困扰

中天勤会计师事务所就银广夏公司出具虚假财务

- 中天勤签发银广夏审计报告的负责人与签字注册会计师为同一人，未遵循审计准则中规定的会计师事务所三级复核的有关要求。
- 其中一名审计师刘加荣还违反注册会计师的有关规定，兼任银广夏公司财务顾问。



在形式和实质上，均失去了独立性。



识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

● 识别过度推介产生的不利影响

- 因过度推介产生的不利影响，是指会计师**倾向客户或所受雇单位的立场**，导致该会计师的客观公正原则受到损害而产生的不利影响。

当注册会计师为审计客户承
销证券时

当受雇单位与第三方发生诉
讼或纠纷或应对反倾销辩护
时，其内部会计人员担任受
雇单位的辩护人

过度推介

过度推介主要会影响会计师对诚信、客观公正等基本
原则的遵循。



识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

● 识别过度推介产生的不利影响

过度推介：总会计师为公司顺利上市的“努力”

- ❑ 2011年12月至2013年6月，欣泰电气通过外部借款，使用自有资金或伪造银行单据的方式，在年末、半年末等会计期末冲减应收款项，大部分在下一会计期初冲回，致使其在向证监会报送的IPO申请文件中相关财务数据存在虚假记载。
- ❑ 公司总会计师刘明胜和董事长、实际控制人温德乙两人年末通过自有资金冲减应收账款，账面上看，公司已经收到了客户的账款，实现了当年营业收入，公司并未面临客户拖欠、坏账计提等风险。但实际上，温、刘两人是用自有资金进行“走账”。在年度审计完成之后，该笔自有资金再度以还款形式进行账面冲回。看似“健康”的应收账款，在实际运营之中难免会面临计提大额坏账的问题。
- ❑ 上市以后，欣泰电气继续存在财务造假问题，总会计师刘明胜付出了一定的“努力”，在年报中继续采用通过外部借款或者伪造银行单据的形式冲减应收账款，使得实际控制人温德乙以自己个人名义无故占用上市公司6388万元资金。

● 识别密切关系产生的不利影响

- 因密切关系产生的不利影响，是指会计师由于与客户或所在单位存在长期或密切的关系，导致过于偏向客户或所在单位的利益或过于认可客户或所在单位的工作，从而对遵循职业道德基本原则所产生的不利影响。

密切关系：会计人员是否需要实行回避制度？

《会计基础工作规范》第十六条：“国家机关、国有企业、事业单位任用会计人员应当实行回避制度。单位领导人的直系亲属不得担任本单位的会计机构负责人、会计主管人员。会计机构负责人、会计主管人员的直系亲属不得在本单位会计机构中担任出纳工作。”需要回避的直系亲属为：**夫妻关系、直系血亲关系、三代以内旁系血亲以及配偶亲关系。**

其他单位是否实行会计人员回避制度，规范没有明确规定。但是会计工作中的一些违法违纪活动，确实存在利用同在一个单位的密切关系通同舞弊的现象。在会计人员中实行回避制度，**避免因密切关系可能造成不利影响同样十分必要。**



识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

● 识别密切关系产生的不利影响

◆ 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

- “近亲属”包括主要近亲属和其他近亲属。主要近亲属，是指配偶、父母或子女；
- 其他近亲属，是指兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

◆ 鉴证客户的董事、高级管理人员，或所处职位能够对被审计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

- 由于辞职、离任、退休或出售股权等原因离开会计师事务所的前任项目合伙人，仍可能与客户发生利益关系，对业务产生不正当的干预，可能存在损害独立性的情形。

◆ 审计项目组成员与审计客户之间存在长期业务关系

- 会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在业务关系时间越长，与客户的关系就会越密切，薪酬、业绩评价以及职位晋升都可能受到客户的影响，在鉴证业务中更有可能向客户妥协，违背注册会计师客观、公正的基本原则。

● 识别密切关系产生的不利影响

从客户关系到不适当的亲密友谊关系——安永合伙人的高价恋爱

(1) 安永合伙人与客户的亲密友谊关系：安永在芝加哥的前合伙人格雷戈里·贝德纳(Gregory Bednar)以超过10万美元的待遇款待审计客户的首席财务官及其儿子。在遭到指控后，安永和贝德纳没有承认也并未否认。最后以安永支付497.5万美元，贝德纳必须支付4.5万美元，并被暂停执业3年作为处罚。

(2) 安永合伙人与客户的恋爱关系：合伙人帕梅拉·哈特福德(Pamela Hartford)在审计Ventas期间与该公司财务高管罗伯特·布雷勒(Robert Brehl)保持恋爱关系。哈特福德的上司——安永合伙人迈克尔·卡缅斯基(Michael Kamienski)知晓两人关系，但未能展开合理调查，或在内部提出疑问。最终，安永同意支付436.6万美元，哈特福德和布雷勒同意各自支付2.5万美元罚金，哈特福德和卡缅斯基都被暂停执业3年，布雷勒被暂停执业一年——成为了最贵的恋爱费。

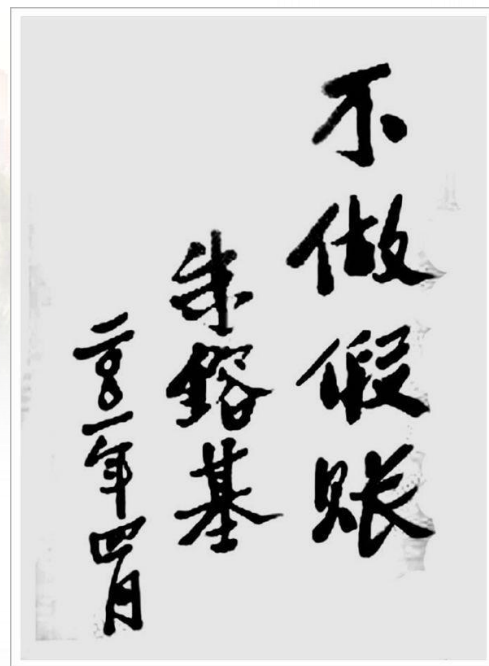
● 识别外在压力产生的不利影响

- 因外在压力产生的不利影响，是指职业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遵循职业道德基本原则产生的不利影响。

内部会计师人员的“惨状”：被要求做假账，拒绝后遭辞退

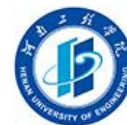
■ 内部会计人员：被要求做假账，拒绝后遭辞退

- 2007年9月26日，湖南省涟源市检察院以涉嫌偷税罪依法对被告人谢桂云提起公诉。作为公司总经理兼法人代表，为牟私利竟辞退不肯作假账的会计，专门聘请新会计做假账，偷逃增值税达180万元。
- 正如朱镕基强调的“不做假账”，诚信是会计师行业公认的、必须遵循的基本原则。会计人员在工作中时刻牢记遵守基本的职业道德原则，应该在各种情形下免于因外在压力而违反会计职业道德基本原则。





识别对遵循基本原则产生的不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

● 识别外在压力产生的不利影响

外在压力：注册会计师屈于客户压力

巨人零售公司是美国一家大型的零售折扣商店。由于巨大的竞争压力，70年代初它遇到了财务问题。弄虚作假，将1971年发生的250万美元的经营损失篡改为150万美元的收益。

审计工作是在受压的条件下进行的



事务所合伙人由于屈服于客户施加的压力，在该公司的控制下对有关单位进行询证，执行并无实效的审计程序。



对该公司提出的更换审计合伙人，将某位助理审计人员赶出事务所等无理要求听之任之；对审计助理人员发现的公司舞弊不加追寻。



更有甚者，当事务所与巨人零售讨论审计中所发现的问题时，巨人零售的有关人员是当面计算各种财务指标，以能否达到预期目标作为接受事务所调整意见的原则。



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING



评价不利影响的严重程度

- 如果识别出对存在对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素或情形，IFAC（2019）及CICPA（2020）均要求职业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（Acceptable Level）。



● 确定可接受水平

- 可接受的不利影响水平，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会计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。

IFAC (2019) 及CICPA (2020) 均要求，在评价不利影响严重程度时，考虑如下两个方面

性质

数量

✓ 在适当时，需要考虑多项不利影响组合起来的效果

✓ 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

● 确定可接受水平

小金额引起的大罚金

- ❑ 2010年至2014年，济宁经纬会计师事务所（以下简称经纬会计所）为山东瑞中医药有限公司（以下简称瑞中公司）出具年度审计报告，每年收费20000元，这个审计费用相对来说金额已经较少了。因瑞中公司年度审计报告均为亏损，经纬会计所的樊某（负责2010年度、2011年度、2012年度）、刘某（负责2013年度）与瑞中公司进行业务联系，并按照要求将虚假财务报表盖上印章形成审计报告，瑞中公司利用虚假的审计报告向多家银行申请了贷款。
- ❑ 为了区区2万元的审计费，注册会计师樊某犯提供虚假证明文件罪，判处有期徒刑二年，缓刑三年，并处罚金人民币二万元。事务所办事处负责人刘某犯提供虚假证明文件罪，判处有期徒刑一年，缓刑二年，并处罚金人民币一万元，真的实惨！

会计师事务所就曾发生违规操作，收取客户的小金额也能引起大罚金。

● 确定可接受水平

小金额引起的大罚金

- 更有甚者，因为800元被判刑2年的！2018年10月，法院判决陈某峰犯提供虚假证明文件罪，判处有期徒刑一年，缓刑二年，并处罚金4000元。收取800元遭受了如此严重的处罚。处罚原因如下：陈某峰原系福州市鼓楼区晟源联合会计师事务所实际经营者，默默收取显利洋行800元后，在没有进行审计的情况下，进行了违规操作，直接于2013年7月8日以晟源会计师事务所的名义出具了虚假审计报告。然后显利洋行利用上述虚假审计报告等材料骗取福建海峡银行石狮支行的贷款，给该行造成直接经济损失人民币454.06万元。



● 评估风险水平

IFAC (2019) 及
CICPA (2020) 均
规定, 评价不利影
响的严重程度时应
考虑是否存在以下
条件、政策或程序:

(1) 公司治理方面的要求;

(2) 职业会计师所必需的教育、培训和经验要求;

(3) 有效的投诉举报系统, 使会计师和社会公众能够
注意到不道德的行为;

(4) 明确规定会计师有义务报告违反职业道德的行为;

(5) 行业或监管机构的监控和惩戒程序。

● 评估风险水平

这里所讲的条件、政策和程序可以分为以下两种类型

- (1) 与客户或受雇单位及其经营环境相关的条件、政策和程序；
- (2) 与会计师事务所及其经营环境相关的条件、政策和程序。



● 评估风险水平——评价时应考虑的相关因素

✓ 针对与客户及其经营环境相关的条件、政策和程序，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：



(1) 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；

(2) 客户是否属于非审计的鉴证客户；

(3) 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。

● 评估风险水平——评价时应考虑的相关因素

□ 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，会计师对不利影响严重程度的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：

(1) 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；

(2) 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；

(3) 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；

● 评估风险水平——评价时应考虑的相关因素

- 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，会计师对不利影响严重程度的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：

(4) 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；

(5) 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；

(6) 教育、培训和经验要求；

(7) 用于解决内外部关注事项或投诉事项的流程。

● 评估风险水平——考虑新信息或者事实和情况的变化

- 会计师在整个职业活动中**保持警惕**，如果新信息导致识别出新的不利影响，职业会计师应当评价该不利影响并进行适当应对。



新信息或者事实和情况的变化可能对下列事项产生影响：

(1) 不利影响的严重程度；

(2) 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。

● 评估风险水平——考虑新信息或者事实和情况的变化

- 在在某些情况下，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会计师重新评价并应对相应的不利影响。

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会改变不利影响的严重程度：

(1) 专业服务的范围扩大；

(2) 客户或受雇单位成功上市或收购另一业务单位；

(3) 与另一会计师事务所合并；

(4) 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；

(5) 会计师的私人关系或其主要近亲属发生变动。

● 评估风险水平——考虑新信息或者事实和情况的变化

“新信息或者新情况的变化”：中天勤会计师事务所的崩塌

深圳中华/深圳中天



蛇口中华/天勤

合并

中天勤会计师事务所

- 中天勤于2000年合并成立，并成为2000年当年国内第一大证券资格会计师事务所（以上市客户数量衡量）。

■ 两块牌子、两处办公

- 中天勤的中天部分地处深圳市福田区深南中路爱华大厦，天勤部分地处蛇口招商大厦，两地相距甚远，盖章来回车程需要40分钟。
- 后为业务方便中天勤刻制两枚业务专业工长，天勤持业务专用章1，中天持业务专用章2。

● 评估风险水平——考虑新信息或者事实和情况的变化

“新信息或者新情况的变化”：中天勤会计师事务所的崩塌

- 合并改制后，会计师们明显感觉到事务所对业务量的追求越来越激进，合伙人更多地把主要精力放在拉项目而非做业务上。

吴溪（2006）
研究发现

(1) 在合并前，深圳中天的上市客户群比天勤客户群具有显著更高的重大错报风险；

(2) 如果以签字注册会计师的签字集中度作为事务所审计业务质量控制的一个衡量指标，在合并前深圳中天的质量控制状况显著弱于天勤或是其他本土大所；

(3) 合并后，合并双方的质量控制指标差距进一步拉大，且未观察到合并双方作出适当的风险控制与整合。

● 评估风险水平——考虑成本与收益

- 遵守会计职业道德基本原则只是达到最终目标——公众利益与资本市场效率的手段，其本身并非最终目标。

收益

- 高质量会计工作对资本市场效率的改进；
- 降低了相关的诉讼费用，遵守职业道德有助于提高事务所及会计师的声誉价值等。

VS

成本

- 制定、修改和执行防护措施直接相关的成本，如事务所、公共管制与自我管制系统为保证遵守职业道德而发生的质量控制成本，
- 还包括一些间接发生的成本，它们是因制订、执行防范措施而带来的负面效应及会计信息质量降低所带来的成本。



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING



应对不利影响



● 应对措施

总体应对措施

(1) 消除产生不利影响的情形，包括利益或关系；

(2) 采取可行的防范措施（Safeguards）将不利影响降低至可接受的水平

(3) 拒绝或终止特定的职业活动

■ 防范措施是指职业会计师为了将对遵循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。

■ 在某些情况下，产生不利影响的情形无法被消除，并且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，这种不利影响仅可通过拒绝或终止特定的职业活动予以应对。



● 应对措施——总体应对措施

- 在应对方式选择的过程中还可能涉及与治理层的讨论与沟通以及必要的披露或记录。

◆ 与治理层的讨论与沟通

- 当职业会计师运用概念框架解决职业道德问题时，上述应用过程中就相关情况与客户或雇佣单位治理层取得沟通。
- 在沟通时，会计师应当确定与单位治理结构中的哪些适当人员进行沟通。

在确定具体沟通对象时，会计师可能需要考虑下列事项：

(1) 具体情况性质和重要程度；

(2) 拟沟通的事项。



● 应对措施——总体应对措施

- 在应对方式选择的过程中还可能涉及与治理层的讨论与沟通以及必要的披露或记录。

◆ 必要的披露或记录

- 当职业会计师运用概念框架应对不利影响的过程中，有时候需要根据不利影响的性质和严重程度，通过运用职业判断以确定是否有必要进行特定的披露（Disclosure）以获取相关方明确的同意（Consent），并对相关事项加以记录。

披露

一般性披露

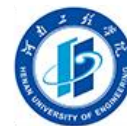
如特定职业服务的惯例、局限性或原则性声明等；

具体披露

即披露特定不利影响的详细情况。如果进行披露以获取相关方的同意未采用书面形式，则鼓励职业会计师记录导致不利影响的情形、已采取的防范措施和已获取的同意等信息。



应对不利影响



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

● 应对措施

会计师事务所拒绝审计要约：暴风集团财报难产

目前尚未完成聘任首席财务官(CFO)的工作，
现有员工无法承担编制任务

自公司披露与审计机构终止合作后，暂无有
意愿合作的年报审计机构



财报难产



- CFO张丽娜于2019年10月辞职；



- 2019年11月，暴风集团遭到了大华的“抛弃”

暴风集团
BAOFENG.COM



● 应对措施——具体防范措施

对于注册会计师而言，其具体防范措施包括但不限于以下措施：

(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一致性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，指派鉴证业务项目组以外的其他合伙人和项目组。

(4) 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。

(5) 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。

(6) 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。



● 强调事项

当运用概念框架解决职业道德问题时，职业会计师应该关注以下三个方面：

(一) 运用职业判断(Professional Judgment)

(二) 对新的信息以及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



● 强调事项

◆ 运用职业判断

□ 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。

- ☐ • 是否有理由担心职业会计师已知的事实和情况可能遗漏了某些相关信息；
- ☒ • 已知的事实和情况是否与职业会计师的预期不符；
- ☐ • 职业会计师的专长和经验是否足以得出结论；
- ☒ • 是否需要向具有相关专长或经验的人员咨询；
- ☐ • 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；
- ☒ • 职业会计师自身的先入之见或偏见是否可能影响其职业判断；
- ☐ • 从现有可获得的信息中是否还可能得出其他合理的结论；



● 强调事项

◆ 对新的信息以及事实和情况的变化保持警觉

- 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。

◆ 实施理性且掌握充分信息的第三方测试

- 第三方测试是检验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，是指职业会计师应当考虑：假设存在一个理性且掌握充分信息的第三方，在相同的情况下是否很可能得出与其自身相同的结论。



● 应对措施

第三方测试的必要性：“第三方”介入化解信访难题

“第三方”介入化解信访难题

- 河南省巩义市检察院在探索中决定以有效解决当事人合法诉求为目的,以消除上访人“信访不信法、信上级机关不信办案机关、信律师不信承办人”的认识误区为突破口,积极推行第三方介入息诉法,让律师以第三方的特殊身份介入信访案件的息诉工作,并由此探索形成了第三方介入的公开、公正、公信的涉检信访模式。

职业会计师的第三方机制

- AICPA的《职业行为守则》也要求采用这种第三方机制,所谓“公正的旁观者”视角是利用人类想象能力摆脱自我为中心的思想,并将自己置于公正的旁观者位置。在会计师职业道德的范畴内,可以从“公正的旁观者”角度评估会计师自身的责任。反之可以说,该观察者不仅是为了进行独立的自我评估而创建的虚拟化身,而且可以是社会的代理人。



◆ 熟练掌握概念框架应用的三个核心程序

- 即识别不利影响 (Identifying Threats)、评价不利影响 (Evaluating Threats) 与应对不利影响 (Addressing Threats)，学会按照“识别→评价→应对”的总体思路运用职业判断，指导我们如何遵循职业道德基本原则。

◆ 理解并区分对遵循职业道德基本原则产生不利影响五种基本类型

- 自身利益 (Self-Interest)、自我评价 (Self-Review)、过度推介 (Advocacy)、密切关系 (Familiarity) 和外在压力 (Intimidation)。



河南工程学院
HENAN UNIVERSITY OF ENGINEERING

谢谢!

