

审计学

（选用汪振纲
主编《新编审
计学》教材，
北京邮电大学
出版社，2012
年12月第2版）

私立华联学院
会计专业专科
段专业课

财经系

单元二 审计准则和审计职业道德 ◎

- 学习目标
- 案例导入
- 任务一 审计准则
- 任务二 审计职业道德



中华人民共和国
国家审计准则

中国法制出版社

学习目标

- 通过本单元的学习，
 - 了解注册会计师执业准则体系的基本框架；
 - 掌握注册会计师职业道德基本准则的内容；
 - 理解独立性的含义；
 - 能够在实务中识别可能损害独立性的因素以及掌握维护独立性的一般措施。

案例导入

安然——安达信事件

—教材P₁₇

—分析：

- 安达信在安然整个审计过程中独立性受到严重的影响，丧失了职业道德。
- 安达信应为其不当的行为承担相应的审计责任。

任务一 审计准则

- **审计准则**是注册会计师进行审计工作时必须遵循的**行为规范**，是审计人员执行审计业务，获取审计证据，形成审计结论，出具审计报告的专业标准。

一、审计准则体系

二、注册会计师执业准则体系

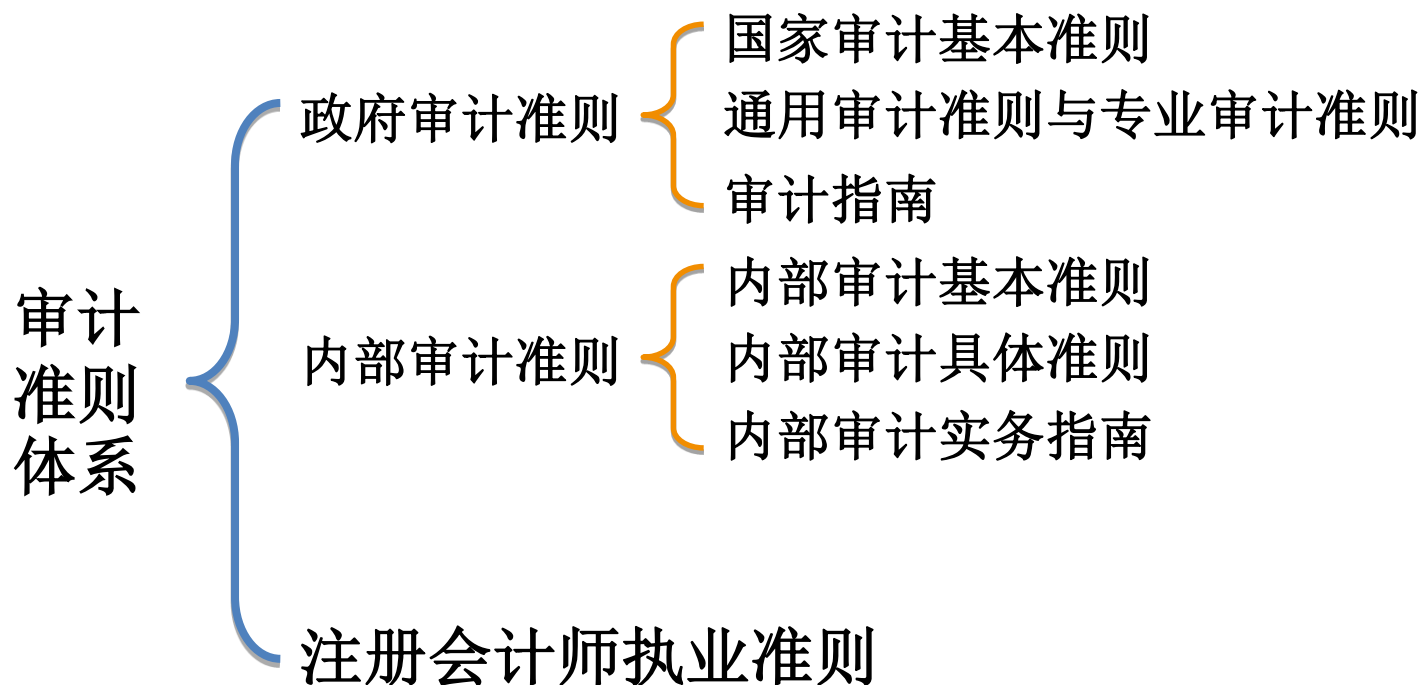
一、审计准则体系

- 国家审计准则、内部审计准则和注册会计师审计准则构成**审计准则体系**。
 - 注册会计师执业的独立审计准则是最早出现的，在此基础上出现了政府审计准则和内部审计准则。



重点掌握哪个？为什么？

一、审计准则体系



二、注册会计师执业准则体系

- 注册会计师执业准则体系有**51项**，由注册会计师协会于**2006年2月15日**颁布，并于**2007年1月1日**起在会计师事务所施行。**2009年**，启动了对**38项**审计准则的修订，**2010年11月**正式发布，**2012年1月1日**实施。

—详教材P₁₉表2-1 《中国注册会计师执业准则》

二、注册会计师执业准则体系

- 《中国注册会计师执业准则》 **编号的含义**

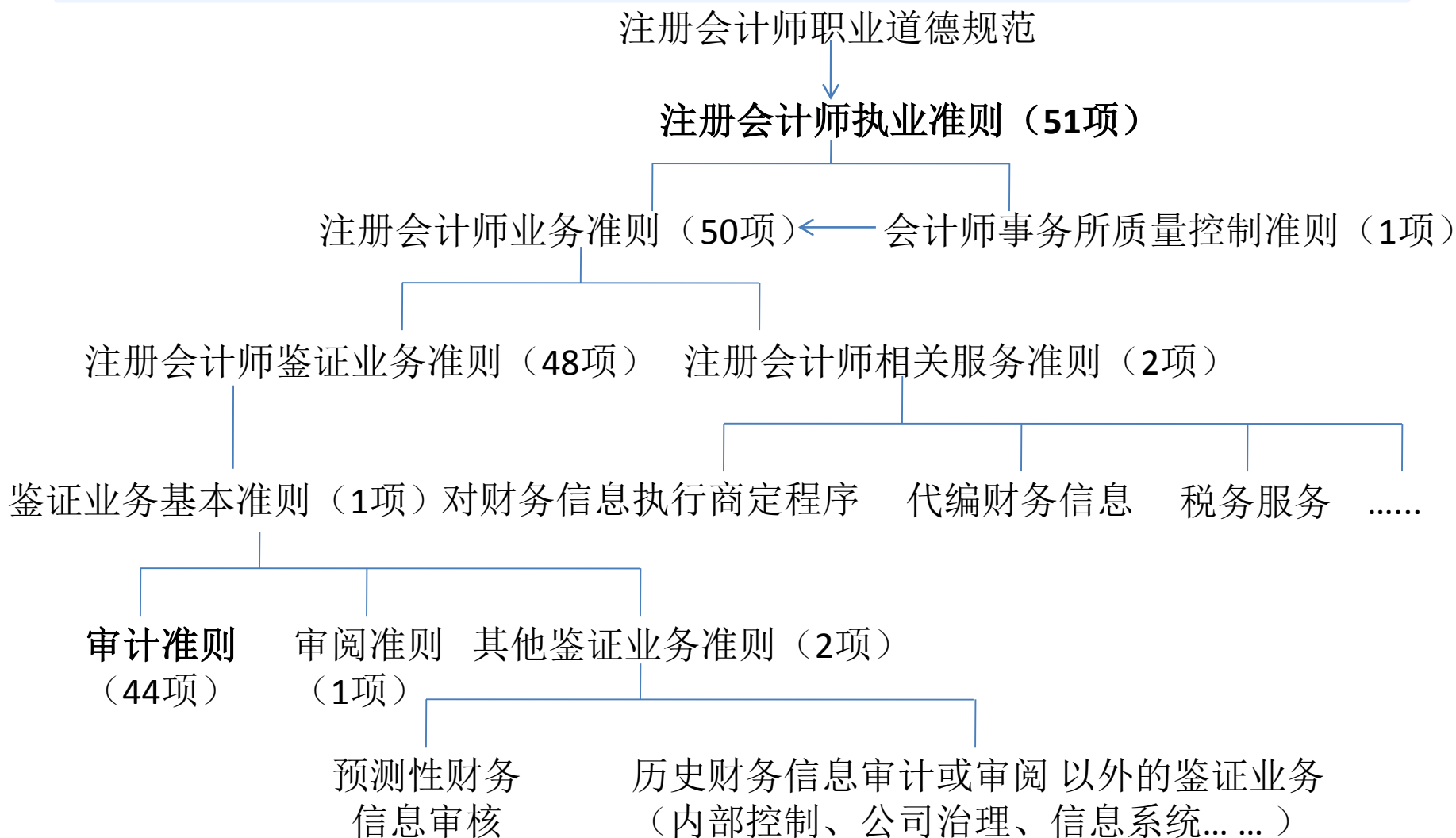
—准则编号由4位数组成，其中：

- **千位数**代表不同类别的准则，“1”代表审计准则；“2”代表审阅准则；“3”代表其他鉴证业务准则；“4”代表相关服务准则；“5”代表质量控制准则。
- **百位数**代表某一类准则中的大类，以审计准则为例“1”代表一般原则与责任；“2”代表风险评估与应对；“3”代表审计证据；“4”代表利用其他主体的工作；“5”代表审计结论与报告；“6”代表特殊领域审计。

二、注册会计师执业准则体系

- 《中国注册会计师执业准则》编号的含义—准则编号由4位数组成，其中：
 - 十位数代表大类中的小类。
 - 个位数代表小类中的顺序号。
- 例如，第1311号，千位数的“1”代表审计准则，百位数的“3”代表审计证据大类，十位数的“1”代表审计证据的某一小类，个位数的“1”代表某小类审计程序的序号。

二、注册会计师执业准则体系



知识拓展- CPA业务范围



结论：鉴证业务 — 预期使用者可以信任
非鉴证业务 — 仅供预期使用者参考

二、注册会计师执业准则体系

- 审计准则是整个执业准则体系的**核心**。
- 审计准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的**审计业务**。
 - **审计业务**是由独立的专门机构或人员接受委托或根据授权，对国家行政、事业单位和企业单位及其他经济组织的财务报表和其他资料及具所反映的经济活动进行审查并发表意见。

二、注册会计师执业准则体系

—审计业务的特点：

- ① 审计对象是历史财务信息；
- ② 为了获取充分、适当的审计证据，注册会计师单独或综合地运用各种程序，包括检查记录或文件、检查实物资产、观察、函证、重新计算、重新执行等；
- ③ 得出的结论是合理保证，即在提供审计服务时，注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证；
- ④ 表达意见与结论的方式是积极方式（肯定式）的，如审计报告的表述（教材P₂₅₂）。

二、注册会计师执业准则体系

- **审阅准则**用以规范注册会计师执行历史财务信息的**审阅业务**。
 - **审阅业务**是注册会计师在实施审阅程序的基础上，说明是否注意到某些事项，使其相信财务报表没有按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量。

二、注册会计师执业准则体系

—审阅业务的特点：

- ① 针对历史财务信息；
- ② 使用的程序是有限的，主要使用询问与分析程序；
- ③ 得出的结论是有限保证的（不能指望通过有限程序来发现财务报表存在的重大错报）；

二、注册会计师执业准则体系

—审阅业务的特点：

- ④提出结论的方式是**消极式**的，不从正面来回应鉴证的财务信息有无重大错报。

—一般审阅报告的结论段是这样表述的：根据我们的审阅，我们没有注意到（或发现）财务报表没有按照企业会计准则和相关会计制度的规范编制，未能在所有重大方面公允地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

二、注册会计师执业准则体系

- **其他鉴证业务准则**用以规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的**其他鉴证业务**。
 - **其他鉴证业务**是指除历史财务信息审计和审阅业务外的鉴证业务。
 - **其他鉴证业务**特点：
 - ① 针对非历史财务信息。例如对预测性财务信息进行审核（**鉴证**），预测性财务信息就是非历史财务信息；

二、注册会计师执业准则体系

—其他鉴证业务特点：

- ②其他鉴证业务使用的程序根据准则的制定情况、客户的要求不同而不同；（提供合理保证的，其程序是单独或综合审计程序；如果是有限保证，其程序是有限的。）
- ③保证程度也因准则、与客户约定不同而不同；
- ④表达方式依保证程度不同而不同。（合理保证——积极式；有限保证——消极式。）

二、注册会计师执业准则体系

- **相关服务准则**用以规范注册会计师代编财务信息、对财务信息执行商定程序、对客户提供税务咨询和管理咨询等**其他服务**。

—代编财务信息是指注册会计师运用会计而非审计的专业知识和技能，代客户编制一套完整或非完整的财务报表，或代为收集、分类和汇总其他财务信息。注册会计师执行代编财务信息使用的程序并不旨在、也不能对财务信息提出任何鉴证结论。

二、注册会计师执业准则体系

- 相关服务准则.....

—对财务信息执行商定程序是指注册会计师对特定财务数据、单一财务报表或整套财务报表等财务信息执行与特定主体商定的具有审计性质的程序，并就执行的商定程序及其结果出具报告等。

二、注册会计师执业准则体系

- 会计师事务所**质量控制准则**用以规范会计师事务所在执行各类业务时应当遵守的质量控制政策和程序，是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。
 - 审计质量**是指审计工作及其结果的优劣程度。

任务二 审计职业道德

- **审计职业道德**是审计从业人员应当遵守的一种职业行为规范，是对审计从业人员的道德意识、道德修养等所作的基本要求。

一、注册会计师职业道德基本原则

二、对遵循职业道德基本原则产生不利影响的
因素及防范措施

三、独立性

一、注册会计师职业道德基本原则

• **注册会计师的职业道德**，是指注册会计师职业品德、专业胜任能力、职业责任及职业行为的总称。

（一）诚信

（二）独立、客观、公正

（三）专业胜任能力和应有的关注

（四）保密

（五）职业行为

（一）诚信

- **诚信**，是指诚实、守信。

- **诚实**是指一个人的言行与内心思想一致，不虚假；

- **守信**是指能够履行与别人的约定而取得对方的信任。

- **诚信原则**要求注册会计师应当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。

（二）独立、客观、公正



- **独立**，是指不受外来力量控制、支配，按照一定之规行事。注册会计师应当从**实质上**和**形式上**保持独立性。

- **客观、公正**，是指按照事物的本来面目去考察，不添加个人的偏见，注册会计师对有关事项的调查、判断和意见的表述不应因偏见、利益冲突以及他人的不当影响而损害职业判断。

（三）专业胜任能力和应有的关注

•1. 专业胜任能力

- 专业胜任能力是指注册会计师具有专业知识、技能和经验，能够经济、有效地完成客户委托的业务。
- 专业胜任能力可分为两个独立的阶段：
 - 专业胜任能力的获取；
 - 专业胜任能力的保持。

（三）专业胜任能力和应有的关注

• 1. 专业胜任能力

- 如果注册会计师没有能力提供专业服务的某些部分，可以利用其他专家的工作。
- 当利用其他专家的工作时，注册会计师必须采取措施确保这些专家了解相应的道德要求。这些措施包括：
 - ① 要求这些人员阅读适当的道德规范；
 - ② 要求这些人员对道德规范提供书面确认；
 - ③ 在出现潜在冲突时提供咨询。

（三）专业胜任能力和应有的关注

• 2. 应有的关注

—应有的关注，要求注册会计师勤勉尽责，按照有关工作要求，认真、全面、及时地完成工作任务。

- (1) 勤勉尽责要求注册会计师按照有关工作要求，认真、全面、及时地完成工作任务。
- (2) 注册会计师在执业过程中应保持职业怀疑态度。

（四）保密

- **保密**原则要求注册会计师应当对因职业关系和商业关系而获知的信息予以保密，避免出现下列行为：
 - 1. 除法律法规和职业规范允许或要求，在未经适当且特别授权的情况下，向会计师事务所或雇佣单位以外的第三方披露由于职业关系和商业关系获知的涉密信息；
 - 2. 利用因职业关系和商业关系而获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益；
 - 3. 注册会计师应当警惕无意泄密的可能性，特别是警惕向直系亲属、近亲属以及关系密切的商业伙伴无意泄密的可能性。
 - 4. 这一保密责任是终身的，不因业务约定的终止而终止。

（四）保密

• 保密例外情形：

- ①法律法规允许披露，并且取得客户或工作单位的授权；
- ②根据法律法规的要求，为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据，以及向有关监管机构报告发现的违法行为；
- 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范规定的其他情形。

（五）职业行为

- 职业行为要求注册会计师应当遵守相关法律法规，避免发生任何已知悉或应当知悉的有损职业声誉的行为。

—1. 对客户的要求

- (1) 注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下，竭诚为客户服务；
- (2) 注册会计师应当按照业务约定履行对客户的要求；
- (3) 注册会计师应当对执行业务过程中知悉的商业秘密保密，并不得利用其为自己或他人谋取利益。
- (4) 除有关法规允许的情形外，会计师事务所不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务。

（五）职业行为

-2. 对同行的责任

- (1)注册会计师应当与同行保持良好的工作关系，配合同行工作；
- (2)注册会计师不得诋毁同行，不得损害同行利益；
- (3)会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师；注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业；
- (4)会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务。

(五) 职业行为

—3. 其他责任

- (1) 注册会计师应当维护职业形象，不得有可能损害职业形象的行为；
- (2) 注册会计师及其所在会计师事务所不得采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务；
- (3) 注册会计师及其所在会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务；
- (4) 注册会计师及其所在会计师事务所不得以向他人支付佣金等不正当方式招揽业务，也不得向客户索取或通过客户获取服务费之外的任何利益；
- (5) 会计师事务所、注册会计师不得允许他人以本所或本人的名义承办业务。

二、对遵循职业道德基本原则产生不利影响的 因素及防范措施

（一）不利影响的因素（类型）

（二）应对不利影响的防范措施

（一）不利影响的因素（类型）

- 对注册会计师遵循职业道德基本原则的威胁可能产生于各种情形和关系。
- 威胁可以归纳为五类：
 1. 自身利益威胁
 2. 自我评价威胁
 3. 过度推介威胁
 4. 密切关系威胁
 5. 外在压力威胁

1. 自身利益威胁

- 如果经济利益或其他利益对注册会计师的职业判断或行为产生不当影响，将产生自身利益威胁。包括：
 - (1) 鉴证业务项目组成员在鉴证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) 鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系；
 - (4) 会计师事务所担心可能失去某一重要客户；
 - (5) 鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户；
 - (6) 会计师事务所与客户就鉴证业务达成或有收费的协议；
 - (7) 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。

2. 自我评价威胁

- 如果注册会计师对其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，将产生自我评价威胁。包括：
 - (1) 会计师事务所对客户提供的财务系统的设计或操作服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告；
 - (2) 会计师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) 会计师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。

3. 过度推介威胁

- 如果注册会计师过度推介客户或雇佣单位的某种立场或意见，使其客观性受到损害，将产生过度推介威胁。包括：
 - (1)会计师事务所推介审计客户的股份；
 - (2)在审计客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师担任该客户的辩护人。

4. 密切关系威胁

- 如果注册会计师与客户或雇佣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，将产生密切关系威胁。包括：
 - (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)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，最近曾担任会计师事务所的项目合伙人；

4. 密切关系威胁

• ...密切关系威胁。包括：

—(4)注册会计师接受客户的礼品或款待；

—(5)会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系。



5. 外在压力威胁

- 如果注册会计师受到实际的压力或感受到压力而无法客观行事，将产生外在压力威胁。包括：
 - (1) 会计师事务所受到客户解除业务关系的威胁；
 - (2) 审计客户表示，如果会计师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) 客户威胁将起诉会计师事务所；
 - (4) 会计师事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围；
 - (5) 由于客户员工对所讨论的事项更具有专长，注册会计师面临服从其判断的压力；
 - (6) 会计师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）应对不利影响的防范措施

- 注册会计师应当运用判断，确定如何应对超出可接受水平的不利影响，包括采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平，或者终止业务约定或拒绝接受业务委托。
 - 1. 由行业、法律法规或监管机构规定的防范措施
 - 2. 工作环境中的防范措施

1. 由行业、法律法规或监管机构规定的防范措施

- ①取得注册会计师资格需要的教育、培训和经验要求；
- ②职业准则；
- ③行业或监管机构的监控和惩戒程序；
- ④由依法授权的第三方对注册会计师编制的报告、报表、沟通函件或其他信息进行外部复核；
- ◦

2. 工作环境中的防范措施

- (1) 会计师事务所层面的防范措施

- ① 职业道德教育；
- ② 维护公众利益；
- ③ 保持独立；
- ④ 政策程序的培训；
- ⑤ 加强沟通；
- ⑥ 建立惩戒机制；
-。

2. 工作环境中的防范措施

• (2) 具体业务层面的防范措施

- ①对已执行的非鉴证业务，由未参与该业务的注册会计师进行复核，或在必要时提供建议；
- ②对已执行的鉴证业务，由鉴证业务项目组以外的注册会计师进行复核，或在必要时提供建议；
- ③向客户审计委员会、监管机构或注册会计师协会咨询；
- ④与客户治理层讨论有关的职业道德问题；
- ⑤向客户治理层说明提供服务的性质和收费的范围；
- ⑥由其他会计师事务所执行或重新执行部分业务；
- ⑦轮换鉴证业务项目组合伙人和高级员工。

（三）解决职业道德问题的思路

- (1) 识别对遵循职业道德基本原则的威胁；
- (2) 评价已识别威胁的重要程度；
- (3) 采取必要的防范措施消除威胁或将其降至可接受水平；
- (4) 如果不能消除威胁或将其降至可接受水平，考虑拒绝、终止或解除业务约定。

三、独立性

- (一) 独立性的内涵
- (二) 保持独立性的思路
- (三) 对独立性产生不利影响因素及防范措施

（一）独立性的内涵

- **独立**，是指不受外来力量控制、支配，按照一定之规行事。
 - 独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性。
 - **实质上的独立性**是一种内心状态，要求注册会计师在提出结论时不受有损于职业判断的因素影响，能够诚实公正行事，并保持客观和职业怀疑态度。例子：P₂₆
 - **形式上的独立性**，是一种外在表现，使得一个理性且掌握充分信息的第三方，在权衡所有相关事实和情况后，认为会计师事务所或审计项目组成员没有损害诚信原则、客观和公正原则或职业怀疑态度。例子：P₂₆

知识拓展

- 实质上注册会计师独立与否，是很难界定的。
 - 一方面，形式上不独立很可能导致实质上不独立；
 - 另一方面，即使实质上独立，形式上的不独立也会造成审计报告丧失可信度，从而使审计毫无意义。
 - 所以常以比较容易把握的形式上的独立作为独立性评价的标准。

（二）保持独立性的思路

- (1) 识别对独立性的不利影响；
- (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；
- (4) 如果不能消除不利影响或将其降低至可接受的水平，注册会计师应当消除产生不利影响的情形或关系，或者拒绝接受鉴证业务或解除业务约定。

（三）对独立性产生不利影响的因素及防范措施

- 1. 经济利益
- 2. 贷款和担保
- 3. 商业关系
- 4. 家庭和私人关系
- 5. 与审计客户发生雇佣关系
- 6. 与审计客户长期存在业务关系
- 7. 为审计客户提供非鉴证服务
- 8. 收费
- 9. 影响独立性的其他事项

1. 经济利益

- **经济利益**是指从某一实体的股票、债券及其他证券或贷款及其他债务工具中获取的利益。包括直接利益和间接利益。
 - **(1)**会计师事务所、审计项目组成员或其**直系亲属**在审计客户中拥有**直接经济利益**（例如拥有客户**3%的股份**）或重大**间接经济利益**（例如通过继承、馈赠或合并产生的），会对独立性产生不利影响。
 - **防范措施**：会计师事务所、审计项目组成员或其直系亲属均**不应**拥有此类经济利益。

知识拓展-直系亲属

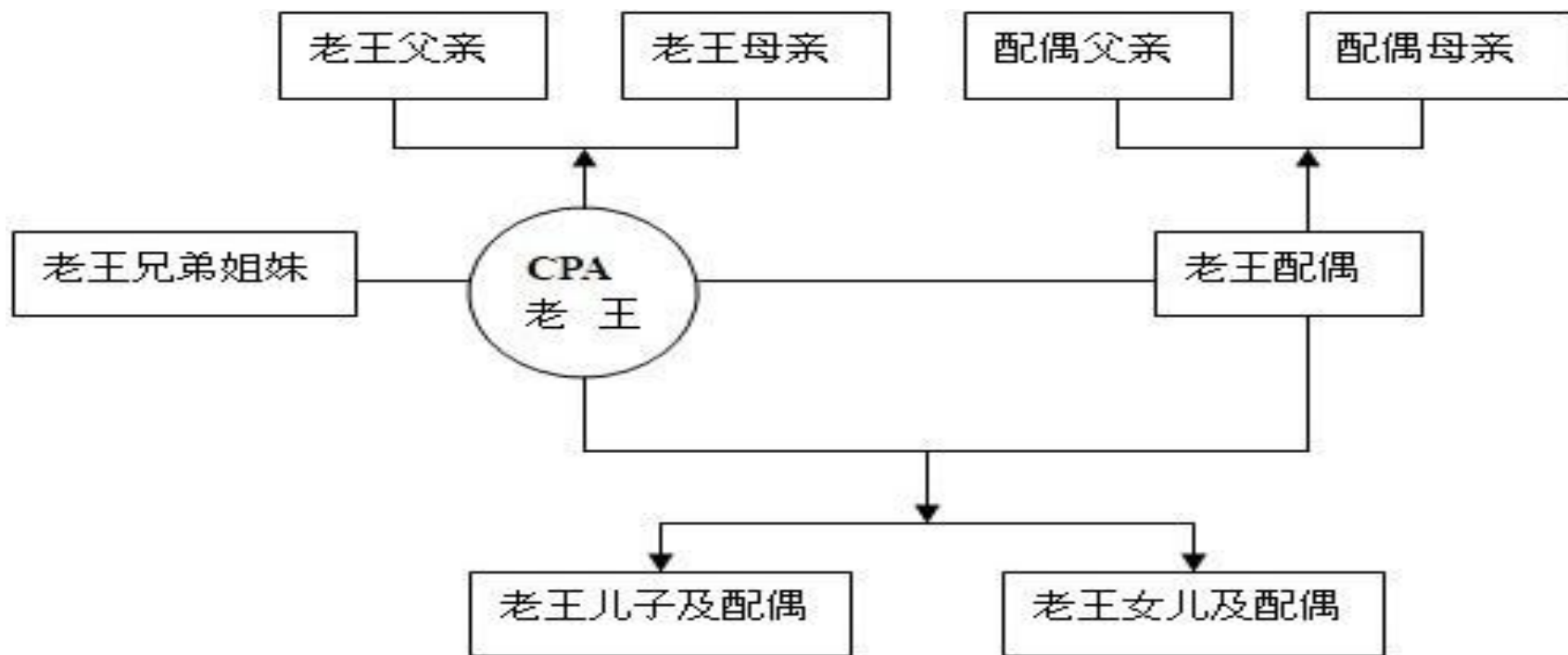


图 3-3：老王为例的直系亲属关系图

1. 经济利益

- (2) 审计项目组某一成员的其他近亲属在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，会对独立性产生不利影响。

—防范措施：

- ① 其他近亲属尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大；
- ② 由审计项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作；
- ③ 将该成员调离审计项目组。

1. 经济利益

- **(3)** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在对审计客户施加控制的实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，会对独立性产生不利影响。

—防范措施：

- 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属**不得**在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

1. 经济利益

- (4) 项目合伙人所在分部的其他合伙人或其主要近亲属在该审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，会对独立性产生不利影响。

—防范措施：

- 其他合伙人或其主要近亲属不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

2. 贷款和担保

- **(1)** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款，或获得贷款担保。如果审计客户**不按照正常**的程序、条款和条件提供贷款或担保，将因自身利益对独立性产生非常严重的不利影响。

—防范措施：

- 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属**不得**接受此类贷款或担保。

2. 贷款和担保

- (2) 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款，或获得贷款担保。如果审计客户按照正常的程序、条款和条件提供贷款或担保，将不会对独立性产生不利影响。

—防范措施：

- 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属可以接受此类贷款或担保。

2. 贷款和担保

- **(3)** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属从**非**银行或类似金融机构等审计客户取得贷款，或获得贷款担保。将因自身利益产生非常严重的不利影响。

—防范措施：

- 由于没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平，故而应禁止此类行为。

2. 贷款和担保

- (4) 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属向审计客户提供贷款，或为其提供担保，将因自身利益产生非常严重的不利影响。

—防范措施：

- 由于没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平，故而应禁止此类行为。

2. 贷款和担保

- (5) 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在银行或类似金融机构等审计客户开立存款或交易账户，如果账户**不**按照正常的商业条件开立，会对独立性产生不利影响；如果账户按照正常的商业条件开立，则不会对独立性产生不利影响。

—防范措施：

- 禁止不正常的，允许正常的。

3. 商业关系

- 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属与审计客户或其高级管理人员之间，由于商务关系或共同的经济利益而存在密切的**商业关系**，可能因自身利益或外在压力产生严重的不利影响。
- 这些**商业关系**主要包括：
 - **(1)** 在与客户或其控股股东、董事、高级管理人员共同开办的企业中拥有经济利益；
 - **(2)** 按照协议，将会计师事务所的产品或服务与客户的产品或服务结合在一起，并以双方名义捆绑销售；

3. 商业关系

- 这些商业关系主要包括：

- (3) 按照协议，会计师事务所销售或推广客户的产品或服务，或者客户销售或推广会计师事务所的产品或服务。

- 防范措施：

- 会计师事务所不得介入此类商业关系；
 - 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。

知识拓展

- 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属从审计客户购买商品或劳务，如果按照正常的商业程序公平交易，通常不会对独立性产生不利影响。

4. 家庭和私人关系

- 如果审计项目组成员与审计客户的董事、高级管理人员，或所处职位能够对客户会计记录或被审计财务报表的编制施加重大影响的员工（简称**特定员工**）存在家庭和私人关系，可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响。

—防范措施：

- (1) 将该成员调离审计项目组；
- (2) 合理安排审计项目组成员的职责，使该成员的工作不涉及其主要近亲属的职责范围；
- (3) 如果不采取上述防范措施，会计事务所应当解除审计业务约定。

5. 与审计客户发生雇佣关系

- **(1)** 如果审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，并且与会计师事务所仍保持重要交往，将产生非常严重的不利影响。

—防范措施：

- 由于没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平，故而应禁止此类行为。

5. 与审计客户发生雇佣关系

- (2) 如果审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，但前任成员或前任合伙人与会计师事务所已经**没有重要交往**，因密切关系或外在压力产生的不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：
 - ①前任成员或前任合伙人在审计客户中的职位；
 - ②前任成员或前任合伙人在其工作中与审计项目组交往的程度；
 - ③前任成员或前任合伙人离开会计师事务所的时间长短；
 - ④前任成员或前任合伙人以前在审计项目组或会计师事务所中的角色。

5. 与审计客户发生雇佣关系

- (2)但前任成员或前任合伙人与会计师事务所已经**没有重要交往**，

—防范措施：

- ①修改审计计划；
- ②向审计项目组分派经验更丰富的人员；
- ③由审计项目组以外的注册会计师复核前任审计项目组成员已执行的工作。

5. 与审计客户发生雇佣关系

- **(3)** 如果会计师事务所前任合伙人加入某一实体，而该实体随后成为会计师事务所的审计客户，会对独立性产生不利的影响。

—防范措施：

- ①消除不利影响
- ②或将不利影响降低至可接受的水平。

5. 与审计客户发生雇佣关系

- (4) 如果审计项目组某一成员参与审计业务，当知道自己在未来某一时间将要或有可能加入审计客户时，将因自身利益产生不利影响。

—防范措施：

- ①要求审计项目组成员在与审计客户协商受雇于该客户时，向会计师事务所报告；
- ②将该成员调离审计项目组；
- ③由审计项目组以外的注册会计师复核该成员在审计项目组中作出的重大判断。

6. 与审计客户长期存在业务关系

- 会计师事务所长期委派同一名合伙人或高级员工执行某一客户像审计业务，将因密切关系和自身利益产生不利影响。
- 不利影响的严重程度主要取决于下列因素：
 - (1)该人员加入审计项目组的时间长短；
 - (2)该人员在审计项目组中的角色；
 - (3)会计师事务所的组织结构；
 - (4)审计业务的性质；
 - (5)客户的管理团队是否发生变动；
 - (6)客户的会计和报告问题的性质或复杂程度是否发生变化。

6. 与审计客户长期存在业务关系

—防范措施：

- (1) 将该人员轮换出审计项目组；
- (2) 由审计项目组以外的注册会计师复核该人员已执行的工作；
- (3) 定期对该业务实施独立的质量复核。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

- **(1)** 会计师事务所向审计客户提供编制会计记录或财务报表等服务，随后又审计该财务报表，将因自我评价产生不利影响。（自编自审报表）
 - **①** 对独立性产生不利影响但可以采取防范措施的会计服务（属于日常性、机械性的工作，数据来源于客户）。
 - **防范措施：**
 - **①** 安排由审计项目组以外的人员提供此类服务；
 - **②** 如果审计项目组成员提供此类服务，则由审计项目组以外的合伙人或高级员工复核已执行的工作。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

- (1) (自编自审报表)

- ②对独立性产生不利影响而禁止提供的会计服务。
一般情况下，会计事务所不应向属于公众利益实体的审计客户提供下列会计服务：

- 工资服务；编制将要发表意见的财务报表；编制财务报表依据的财务信息。

- 防范措施：

- 既然是禁止的，就不应该涉足此类服务。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

- (1) (自编自审报表)

- ③不对独立性产生不利影响的会计服务。

- 1)沟通审计相关的事项； 2)提供特定技术支持； 3)非审计项目组成员向公众利益实体的审计客户提供日常性和机械性的工作。

- 防范措施：

- 既然不对独立性产生不利影响，就可以涉足此类服务。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

• (2) 评估服务

—向审计客户提供评估服务可能因自我评价产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- ①评估结果是否对财务报表产生重大影响；
- ②在确定和批准评估方法以及其他重大判断事项时，客户的参与程度；
- ③是否可获得权威的评估方法和指南；
- ④在运用权威标准或方法进行评估时，评估事项的固有主观程度；
- ⑤基础数据的可靠性和范围；
- ⑥对能引起评估金额发生重大波动的未来事项的依赖程度；
- ⑦财务报表露的范围和详细程度。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

• (2) 评估服务

—防范措施：

- ①由未参与提供评估服务的专业人员复核已执行的审计或评估工作；
- ②不允许提供评估服务的人员参与审计业务。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

- (2) 评估服务

- ① 对独立性不产生不利影响的评估业务

- 如果审计客户要求会计师事务所提供评估服务，以帮助其履行纳税申报义务或满足税务筹划目的，并且评估结果不对财务报表产生直接影响，则通常不对独立性产生不利影响。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

- (2) 评估服务

- ② 对独立性产生不利影响的评估业务

- 1) 在审计客户不属于公众利益实体的情况下，如果评估服务对被审计财务报表具有重大影响，并且评估结果涉及高度的主观性，则没有防范措施能够将因自我评价产生的不利影响降低至可接受的水平。

- 防范措施：

- 会计师事务所不得向审计客户提供这种评估服务。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

- (2) 评估服务

- ②对独立性产生不利影响的评估业务

- 2) 在审计客户属于公众利益实体的情况下，如果评估结果单独或累积起来对被审计财务报表具有重大影响，则会计师事务所不得向该审计客户提供这种评估服务。（防范措施）

知识拓展

• 公众利益实体

—是指涉及到社会公众利益的企业。这些企业拥有数量众多且分布广泛的利益相关者。

—公众利益实体包括上市公司和下列实体：

- 1. 法律法规界定的公众利益实体；
- 2. 法律法规规定按照上市公司审计独立性的要求接受审计的实体。

知识拓展

• 公众利益实体

—如果公众利益实体以外的其他实体拥有数量众多且分布广泛的利益相关者，注册会计师应当考虑将其作为公众利益实体对待。需要考虑的因素包括：

- 1. 实体业务的性质（例如金融业务、保险业务等）；
- 2. 实体的规模；
- 3. 员工的数量。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

• (3) 税务服务

—会计师事务所向审计客户提供某些税务服务，可能因自我评价和过度推介产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- ①税务机关采用的税收核定和征管系统，以及会计师事务所在该过程中的角色；
- ②税收法律法规的复杂程度，以及应用时进行判断的程度；
- ③业务的具体特征；
- ④客户员工的税务专业水平。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

• (3) 税务服务

—防范措施：

- ①由审计项目组以外的专业人员执行此类业务；
- ②如果审计项目组成员执行此类业务，由审计项目组以外的合伙人或高级管理人员复核税额的计算；
- ③向外部税务专业人员咨询；
- ④获得税务机关的预先批准或建议；
- ⑤如果不能消除或降低不利影响，会计师事务所应当拒绝提供此项税务服务，或解除审计业务约定。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

• (4) 内部审计

- 如果会计师事务所向审计客户提供内部审计服务，并在执行财务报表审计时利用内部审计的工作，将因自我评价对独立性产生不利影响；
- 如果会计师事务所人员在为审计客户提供内部审计服务时承担管理层职责，将产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

- 防范措施：

- 会计师事务所人员在向审计客户提供内部审计服务时不得承担管理层职责。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

• (5) 公司理财服务

—公司理财服务主要包括：

- ①协助审计客户制定公司战略；
- ②为审计客户并购识别可能的目标；
- ③对资产处置交易提供建议；
- ④协助实施融资交易；
- ⑤对合理安排资本结构提供建议。

7. 为审计客户提供非鉴证服务

• (5) 公司理财服务

—会计师事务所提供财务服务，可能因自我评价或过度推介产生不利影响。

—防范措施：

- ①由审计项目组以外的专业人员提供该服务；
- ②由未参与提供财务服务的专业人员向审计项目组提供有关该服务的咨询建议，并复核会计处理。

8. 收费

- (1) 如果会计师事务所从某一审计客户收取的全部费用占其收费总额的比重很大，则对该客户的依赖及对可能失去该客户的担心将因自身利益或外在压力产生不利影响。

—防范措施：

- ①降低对该客户的依赖程度；
- ②实施外部质量控制复核；
- ③就关键的审计判断向第三方咨询，例如，向行业监管机构或其他会计师事务所咨询。

8. 收费

- **(2) 逾期收费。**如果审计客户长期未支付应付的审计费用，尤其是相当部分的审计费用在出具下一年度审计报告前仍未支付，可能因自身利益产生不利影响。

—防范措施：

- ① 由未参与执行审计业务的注册会计师提供建议；
- ② 未参与执行审计业务的注册会计师复核已执的工作等。

8. 收费

- (3) 或有收费。

- 或有收费是指收费与否或收费多少取决于交易的结果或所执行工作的结果。

- 如果一项收费是由法院或政府有关部门规定的，则该项收费不被视为或有收费。

- 或有收费会对自身利益产生不利影响。

- 防范措施：

- ① 由审计项目组以外的注册会计师复核相关审计工作，或在必要时提供建议；
 - ② 由审计项目组以外的专业人员提供非鉴证服务。

8. 收费

- (3) 或有收费。

- 会计师事务所提供审计服务时，不得采用或有收费这种收费安排。

- 会计师事务所提供下列审计服务时，不得采用或有收费这种收费安排。

- ①非鉴证服务的或有收费由对财务报表发表审计意见的会计师事务所取得，并且对其影响重大或预期影响重大；

8. 收费

- (3) 或有收费。

—会计师事务所提供下列审计服务时，不得采用或有收费这种收费安排。

- ② 网络事务所参与大部分审计工作，非鉴证服务的或有收费由该网络事务所取得，并且对其影响重大或预期影响重大；
- ③ 非鉴证服务的结果以及由此收取的费用金额，取决于未来或当期与财务报表重大金额审计相关的判断。

9. 影响独立性的其他事项

- (1) 薪酬和业绩评价政策

- 如果某一审计项目组成员的薪酬或业绩评价与其向审计客户推销的非鉴证服务挂钩，将因自身利益产生不利影响。

- 防范措施：

- ①将该成员调离审计项目组；
 - ②由审计项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作。

9. 影响独立性的其他事项

• (2) 礼品和招待

—会计师事务所或审计项目组成员接受审计客户的礼品或款待，可能因自身利益和密切关系产生不利影响。

—防范措施：

- 会计师事务所或审计项目组成员不得接受礼品。

9. 影响独立性的其他事项

• (3) 诉讼或诉讼产生的不利影响

—如果会计师事务所或审计项目组成员与审计客户发生诉讼或很可能发生诉讼，将因自身利益和外在压力产生不利影响。

—防范措施：

- ①如果诉讼涉及某一审计项目组成员，将该成员调离审计项目组；
 - ②由审计项目组以外的专业人员复核已执行的工作。
- //

任务三 注册会计师的法律责任（拓展）

• 1. CPA法律责任的表现形式

—在实务中，CPA法律责任程度的大小没有特别严格的界限，一般是由法院根据每一个案例给予具体情况分析，CPA的过失程度可能会被判定为：

- ① 没有过失
- ② 普通过失
- ③ 重大过失
- ④ 欺诈

任务三 注册会计师的法律责任（拓展）

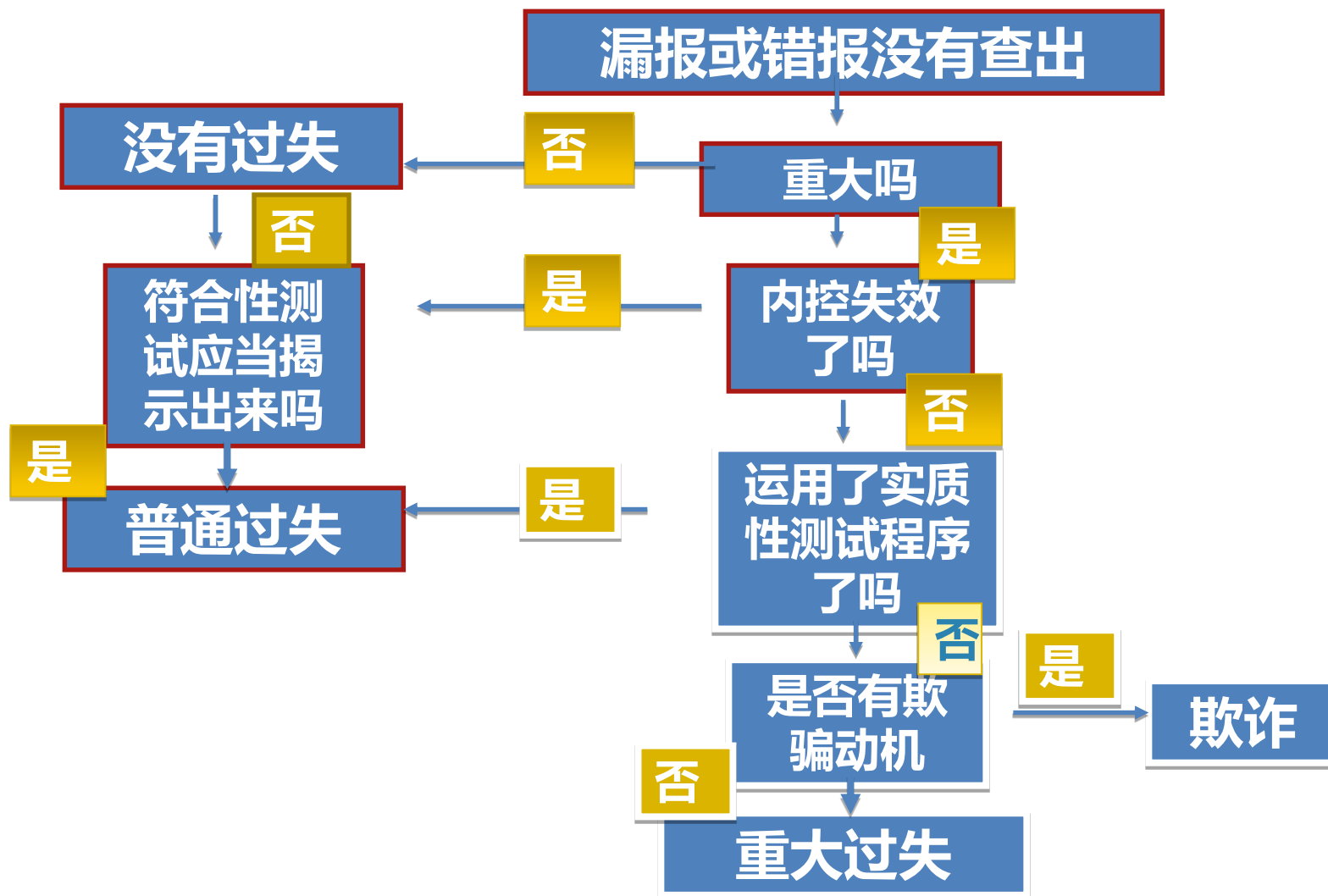
• 2. CPA承担法律责任的种类

—CPA因违约、过失或欺诈给被审单位或其他利害关系人造成损失的，按照法律规定可能被判定为：

- ① 行政责任
- ② 民事责任
- ③ 刑事责任

• 具体法律责任的种类 如下图：

任务三 注册会计师的法律责任（拓展）



课后案例讨论

- 某日报载一家会计师事务所的开业启事，其中部分内容为：“本所是在国家工商行政管理局登记注册的全国第一家中外合作会计师事务所，至此隆重开业之际，谨向多年来与我公司合作并给予支持的国内外各界朋友致以深切谢意，并愿继续竭诚为各界人士、各国客商提供会计、审计、企业咨询、税务等方面世界一流的专业服务。”
- 请问开业启事中哪几处违背了业务承接中的职业道德，为什么？

课后案例讨论 参考答案

—根据《职业道德准则》的有关规定，会计师事务所不得在新闻媒介上做诋毁同业或自我夸张、内容虚假、容易引起误解的广告。而此则启事中的“第一家”、“世界一流”字眼，则是有自我标榜，容易引起误解性质，使启事本身已超过了仅公告各界本事务所开业的目的。在客观上起到了夸大自己，贬低同行，从而招揽业务的作用，违反了注册会计师不得运用广告方式来招揽业务的规定。

本单元小结

- 本单元主要阐述了注册会计师执业准则体系与职业道德规范。
 - 注册会计师执业准则体系涵盖注册会计师所有执业领域，包括审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则，以及相关服务准则，此外，还包括用于保证各类业务质量的会计师事务所质量控制准则。其中审计准则是执业准则体系的核心内容。
 - 注册会计师职业道德**基本原则**包括：诚信；独立、客观、公正；专业胜任能力和应有的关注；保密；职业行为。

本单元小结

- 可能损害独立性的因素包括经济利益、贷款和担保、商业关系、家庭和个人关系等等。
- 防范有损独立性的事项发生的主要措施包括：
 - 职业、法律或规章产生的防范措施；会计师事务所层面的防范措施；具体业务层面的防范措施；当防范措施不足以消除威胁独立性因素的影响或将其降至可接受水平时，会计师事务所应当拒绝承接业务或解除业务约定。

课后作业1

- **ABC会计师事务所接受委托，对甲公司2012年度财务报表进行审计。注册会计师A作为项目负责人，根据审计业务的要求，组建了甲公司审计项目组。假定存在下列情形：**
 - ①注册会计师A以市场价购买甲公司开发的房产一套，并一次性支付房款150万元。
 - ②注册会计师A的岳母于2011年购买甲公司发行的企业债券，面值2 000元，即将到期。

课后作业1

- ③ABC会计师事务所合伙人C不属于项目组成员，其妻子继承父亲遗产，其中包括甲公司内部职工股20000股。
- ④项目组成员D的堂兄在甲公司担任后勤部副主任。

要求：分别判断上述情形是否对审计独立性构成威胁，并简要说明理由。

课后作业1

• 参考答案:

- ①对独立性不构成威胁。项目组负责人按照市场价格购买房屋，且款项已经全部支付，项目组负责人与甲公司之间不存在经济利益关系，对独立性不产生威胁。（见教材P₂₈“商业关系”之“知识拓展”）
- ②对独立性构成威胁。项目组负责人的直系亲属的直接经济利益，视同注册会计师本人的直接经济利益，对独立性产生威胁。（见教材P₂₆“经济利益关系”之（1））

课后作业1

• 参考答案:

- ③**对独立性构成威胁**。如果会计师事务所的合伙人及其直系亲属从审计客户获得直接经济利益或重大间接经济利益（例如，通过继承、馈赠或合并产生的），不允许拥有这些利益，故这一事项产生对独立性的威胁。（见教材P₂₇“经济利益关系”之(4)）
- ④**对独立性不构成威胁**。项目组成员D的堂兄不属于其直系亲属，且堂兄的工作与财务报表的编制没有直接的关系，所以对项目组成员D不构成独立性的威胁。（见教材P₂₈“家庭和私人关系”）

