



会计职业道德

第一章 会计职业与会计伦理

张恒瑞

hengrui_zhang@dufe.edu.cn

东北财经大学会计学院

本章引例

• 受托责任：天下未乱计先乱•天下欲治计乃治

- 著名会计学家杨时展教授曾精辟断言：“天下未乱计先乱，天下欲治计乃治。”他曾总结到：“当今世界各国经济发展规律：未有经济发达的国家而二计不发达的；亦未有二计不发达的国家而经济能发达的。”可见，在我国推进国家治理体系和治理能力现代化进程中，作为重要制度安排的会计审计工作发挥着越来越重要的作用。



杨时展(1913-1997)

本章引例

• 受托责任：天下未乱计先乱•天下欲治计乃治

- 受托责任：因受命或受托经营财政或财务收支，对命令或托付人所负的一种以最大善意充分体现其意志的责任。
- 会计控制系统论：现代会计是一个以认定受托责任为目的，以决策为手段对一个实体的经济事项按货币计量及公认原则与标准，进行分类、记录、汇总、传达的控制系统。
- 受托责任意识与会计审计工作（认定/重认定）



杨时展(1913-1997)

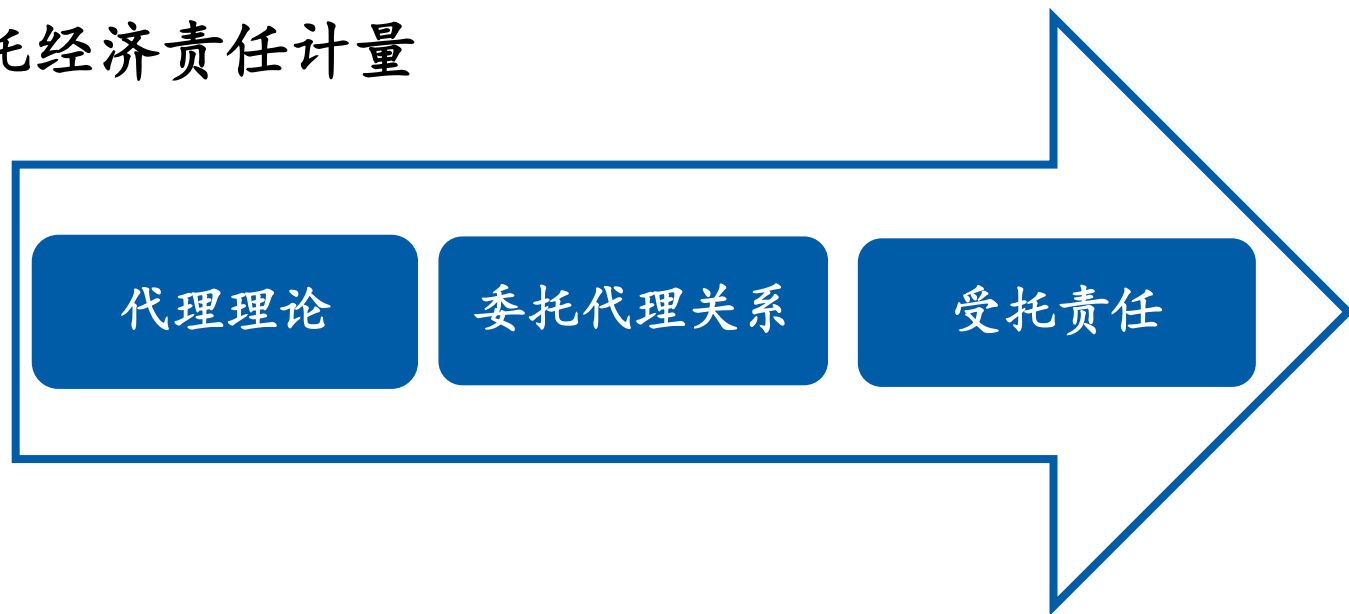
本章学习目标

- 学习并深刻理解职业会计师的角色及其在经济运行中的关键作用；
- 学习并掌握会计职业的基本特征、主要职责及基本价值观；
- 了解与区别不同的伦理理论流派，理解会计伦理学的性质及会计伦理的基本功能。



第一节 会计职业

一、受托经济责任计量

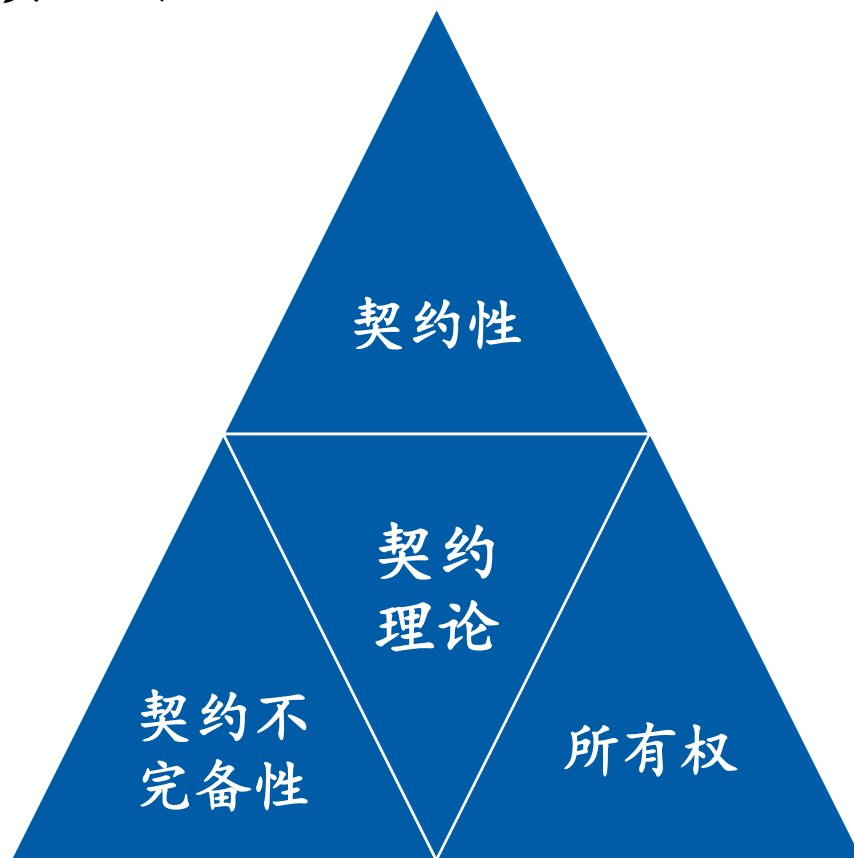


受托责任关系可因宪法、法律、合同、组织的规则、风俗习惯，甚至口头约定而产生，公司对其股东、债权人、雇员、顾客、政府或有关联的组织及其利益相关者承担受托责任。

在公司内部，部门员工对部门经理负有受托责任，而部门经理则对更高一层的负责人承担受托责任。在此意义上，说今天的社会是建立在一个巨大的受托责任网络之上，也毫不过分。

第一节 会计职业

一、受托经济责任计量

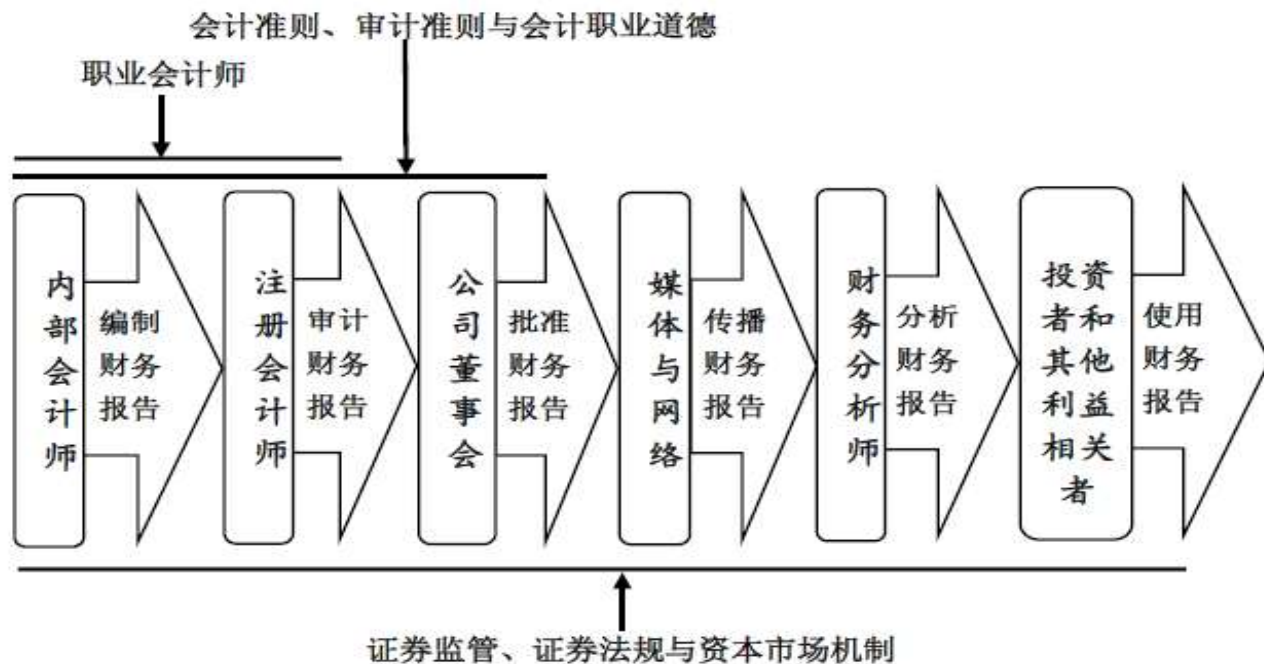


对参与者在企业契约联结体中的要素贡献与权益进行界定和反映
而这正是现代企业会计的功能所在

第一节 会计职业

一、受托经济责任计量

- 财务报告供应链中的职业会计师
 - 财务报告供应链：在财务报告信息的生产、编制、沟通和使用中所及到的各个主体及其各自的职责和相互关系，包括公司会计师、管理层、董事会、独立审计师、信息发布者、财务分析师、投资者和其他利益相关者等。



第一节 会计职业

二、职业会计师的角色

- 职业会计师在财务报告供应链中扮演着关键的角色
 - 构建委托人——代理人之间合理的信息通道，进行及时有效的信息交流与沟通。这一任务在企业中主要是由会计信息系统——财务报告供应链完成，职业会计师作为财务报告供给链上的关键主体所提供的会计信息及其可靠性的鉴证则是界定与解除受托责任的媒介物，其重要性不言而喻。
- 受托责任的履行情况总是与会计信息交织在一起的

会计信息是契约当事人
订立契约的基础之一

会计信息本身是
构成契约的部分

会计信息是监督
契约执行和评估
契约执行结果的
手段

职业会计师的工作是人们为解决代理问题而设计的一个通过缓解委托人与受托人之间的信息不对称分布状态，从而降低代理成本的社会装置

第一节 会计职业

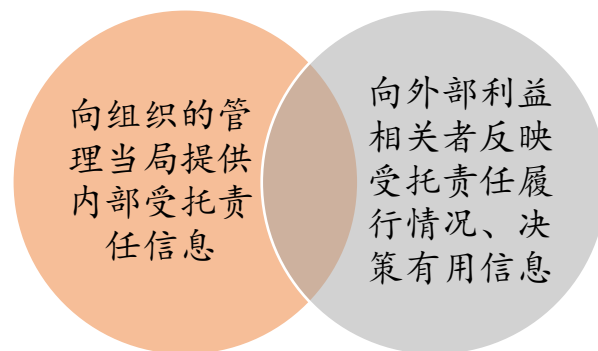
二、职业会计师的角色

- 职业会计师在解决逆向选择、道德风险等代理问题中占有不可替代的位置

◆ 职业会计师的职责和社会功效



图：社会对职业会计师的期望



图：职业会计师的职责



图：职业会计师对社会的影响机制

第一节 会计职业

二、职业会计师的角色

• 职业会计师在受托责任机制中的具体运作

◆ 管理会计师

- ❑ 管理会计师是起始环节，通过计划、预算和控制等手段来确定、分解受托责任目标，并协助受托人完成受托责任目标，提出管理业绩报告

◆ 财务会计人员

- ❑ 按照公认会计准则（GAAP）的要求，对受托责任的完成情况进行自我认定、自我计量，并定期编制各种受托责任报告，为委托人审核受托责任的完成过程和结果提供信息

◆ 内部审计师

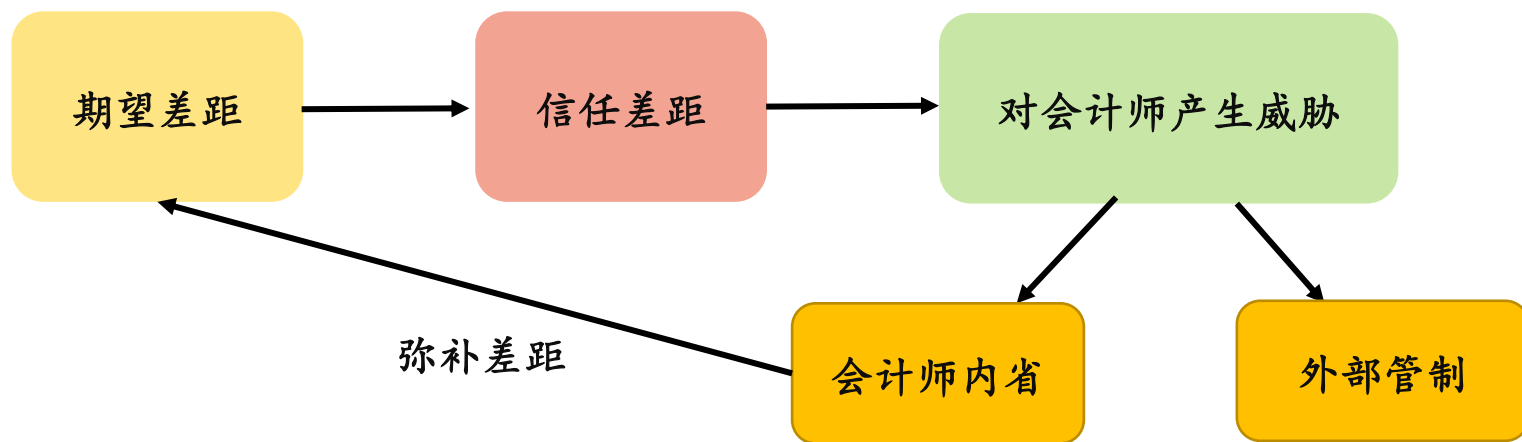
- ❑ 组织内部对这些受托责任信息进行相对独立性的自我评价，是受托责任信息报告链的中间环节

◆ 注册会计师

- ❑ 按照公认审计准则(GAAS)的要求，进行的重认定、重评定、重判定

第一节 会计职业

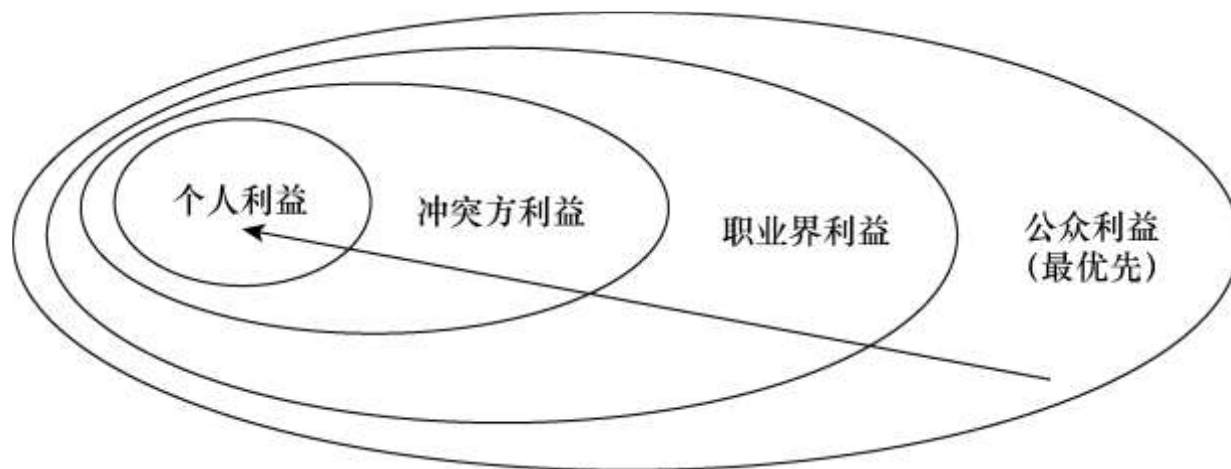
三、会计职业的公众利益导向



第一节 会计职业

三、会计职业的公众利益导向

- 当职业会计师面临利益冲突时，应以公众利益为导向，且在保持客观公正的前提下，按如下优先次序作为处理或平衡各利益方的利益：**首先是公众利益，其次是职业界利益，再次是与冲突相关的各方利益，最后才是职业会计师个人利益。**



第一节 会计职业

三、会计职业的公众利益导向

会计职业的特征	
1. 为社会提供重要的受托责任服务	2. 需要更广泛的知识 and 技能
3. 培训和技能在很大程度上是智力性的	4. 通过会员制组织的自我管理予以监督
5. 对政府的权威机构负有责任	
会计职业的职责	
1. 对于客户和其他利益相关者的持续关注	2. 发展和保持所要求的知识和技能
3. 保持受托人关系中固有的信任	4. 展示有责任感的行为的价值观
5. 保持令人满意的个人声望	6. 保持作为一个职业的可信声誉
会计职业的权利	
1. 坚持按既定职业标准提供重要的受托服务	2. 制定职业的入门标准并考核候选者
3. 基于行为规范的自我管理和纪律惩戒	4. 参与会计与审计实务的发展
5. 进入一些或全部与会计、审计发展相关的领域	
会计职业的价值观	
1. 诚实	2. 正直
3. 建立在独立判断基础之上的客观性	4. 保持应关注职责的意愿
5. 胜任能力	6. 保密性
7. 承诺将社会公众、客户、职业、雇主或事务所的需要置于从业人员自身利益之上	

第二节 会计伦理

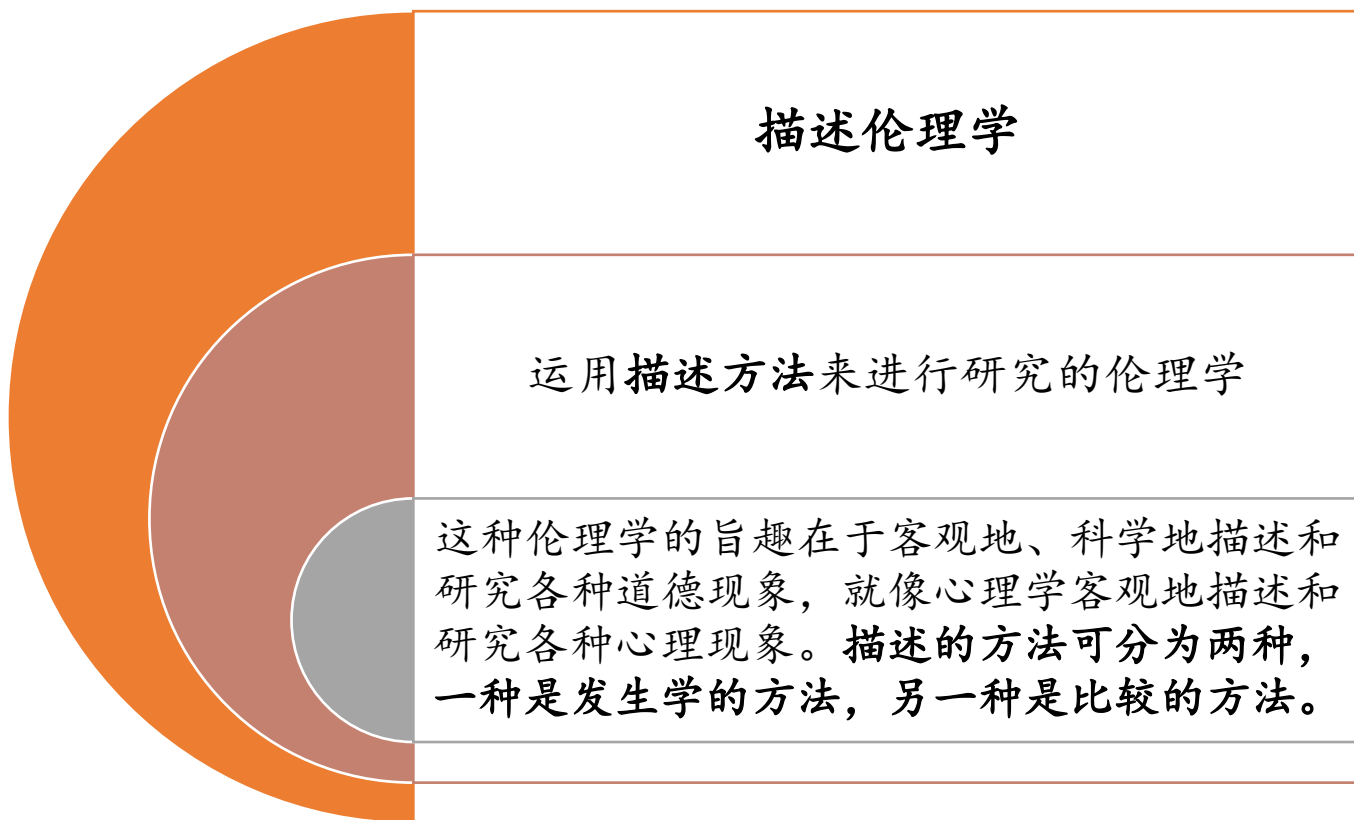
本节导读：

道德作为指导行为的规范，调整的是人与人之间的关系。道德和伦理基本同义，人们常常把它们等同使用或联用。伦理（Ethics）就是人际关系之理，主要指处理人与人之间、个体与群体之间关系的基本原则，而“道德”（Morals）既可以指处理人际关系的具体规范，也可以指人的品质。伦理学则是关于道德的学问。



第二节 会计伦理

一、伦理理论流派



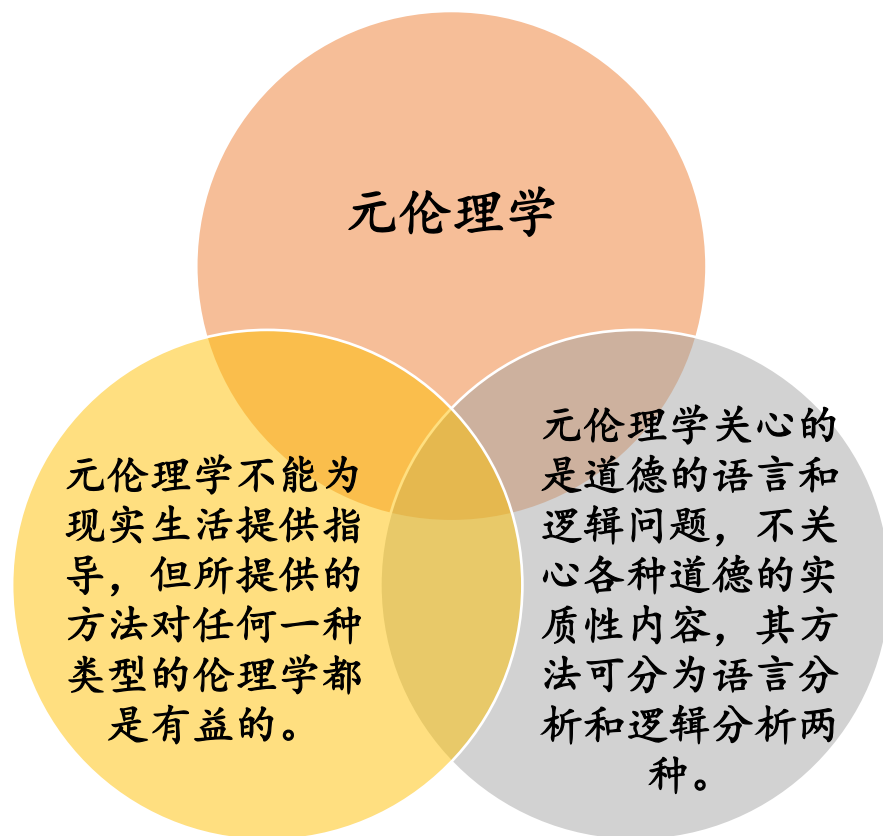
伦理学领域会关注的问题：



描述伦理学：人们认为什么行为是对的，什么行为是错的？

第二节 会计伦理

一、伦理理论流派



第二节 会计伦理

一、伦理理论流派



规范伦理学关注的是人的行为怎样才是道德的，它提出一系列道德规范，规定人们的行为应如何，不应如何。



规范伦理学



规范伦理学的门类繁多，它们的方法也五花八门，但都有一个共同点，即确定一个或几个最基本的规范，再把它运用到各类具体的场合，提出各种具体道德规范，解决各种具体的道德问题的。

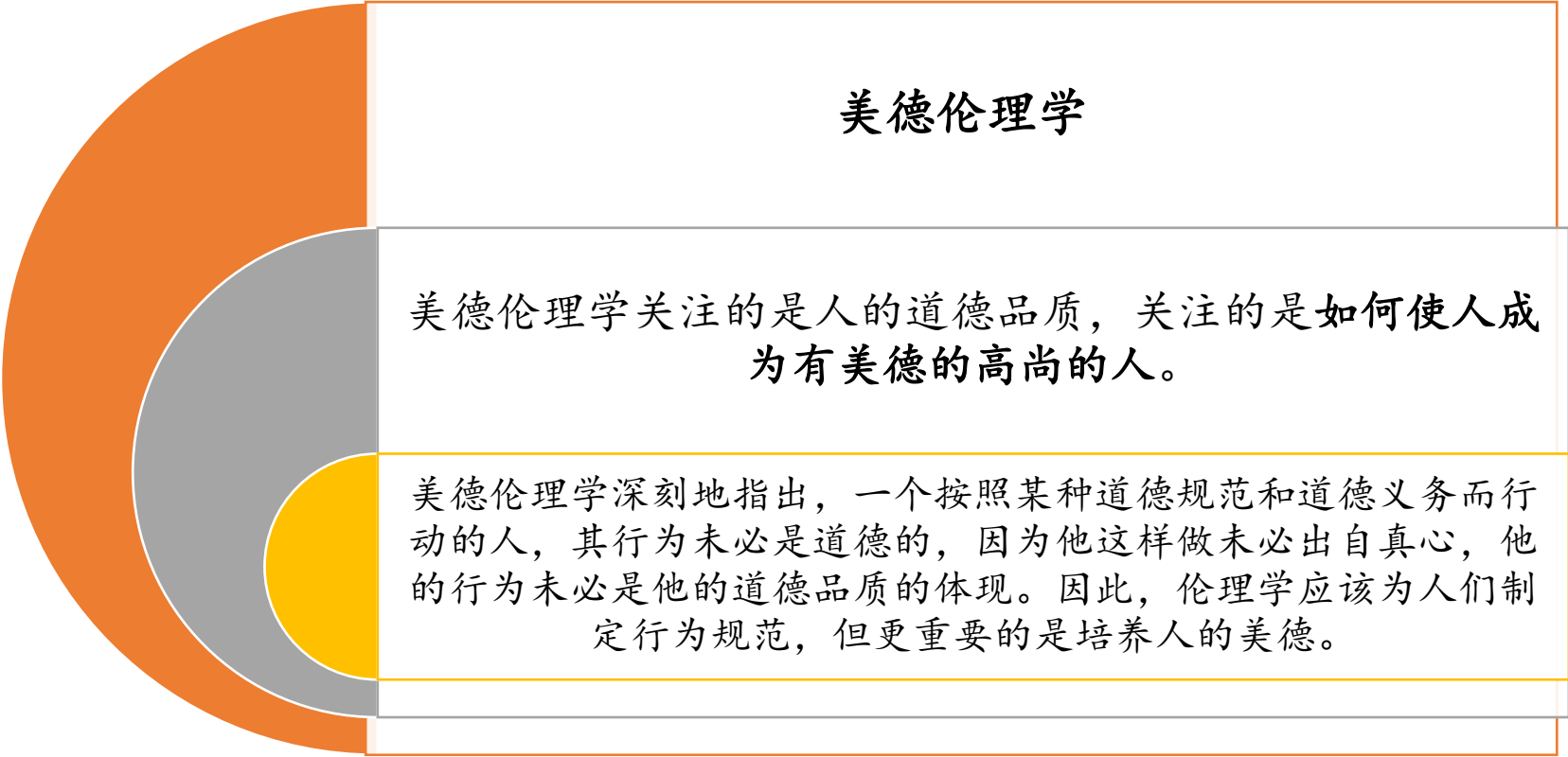
伦理学领域会关注的问题：



规范伦理学：人们应怎样行为？人们应遵守什么规则？

第二节 会计伦理

一、伦理理论流派



美德伦理学

美德伦理学关注的是人的道德品质，关注的是**如何使人成为有美德的高尚的人。**

美德伦理学深刻地指出，一个按照某种道德规范和道德义务而行动的人，其行为未必是道德的，因为他这样做未必出自真心，他的行为未必是他的道德品质的体现。因此，伦理学应该为人们制定行为规范，但更重要的是培养人的美德。

第二节 会计伦理

一、伦理理论流派



应用伦理学



把伦理学的基本方法、一般原理和具有普适性的规范，应用于各种特殊领域，就形成了各种应用伦理学——商业伦理学、环境伦理学、行政伦理学、医学伦理学、会计伦理学等等。

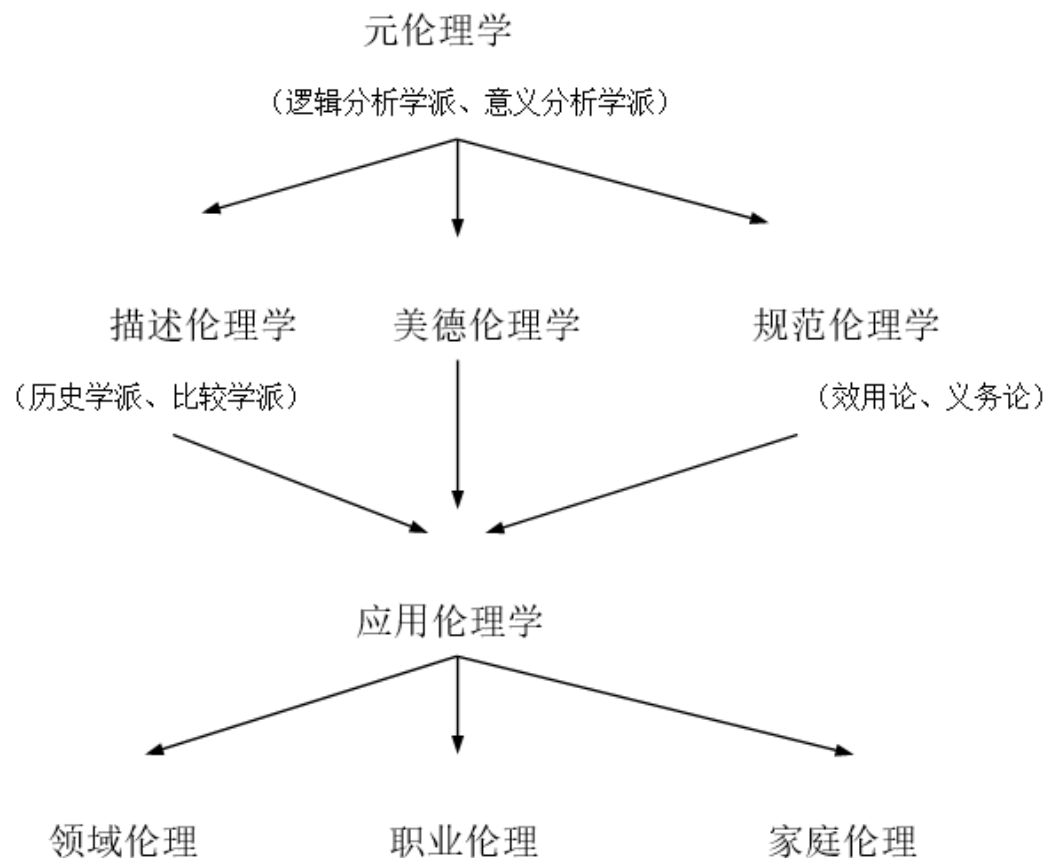


应用伦理学研究的是社会生活各具体领域的道德现象和道德规范，力图为社会各领域的各种社会角色（如会计从业人员）提供指导行为和工作的道德规范，提供做人做事的道德标准，展示成为模范的社会角色应具备的道德品质和理想人格。

第二节 会计伦理

一、伦理理论流派

不同伦理流派的关系图



第二节 会计伦理

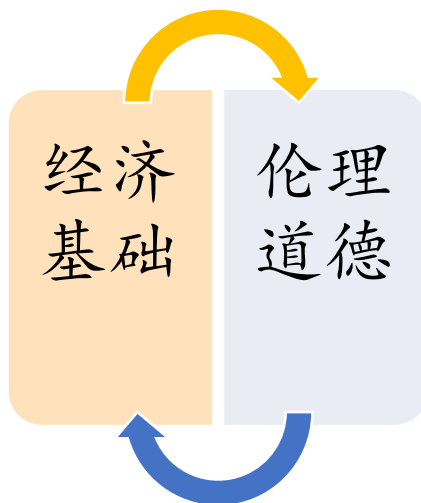
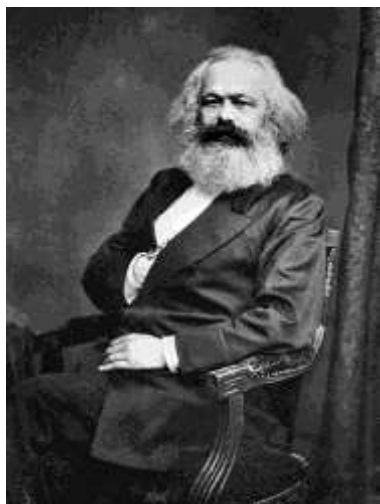
一、伦理理论流派

马克思主义伦理学

马克思主义伦理学的基本方法是**历史唯物主义**的方法和**辩证**的方法。

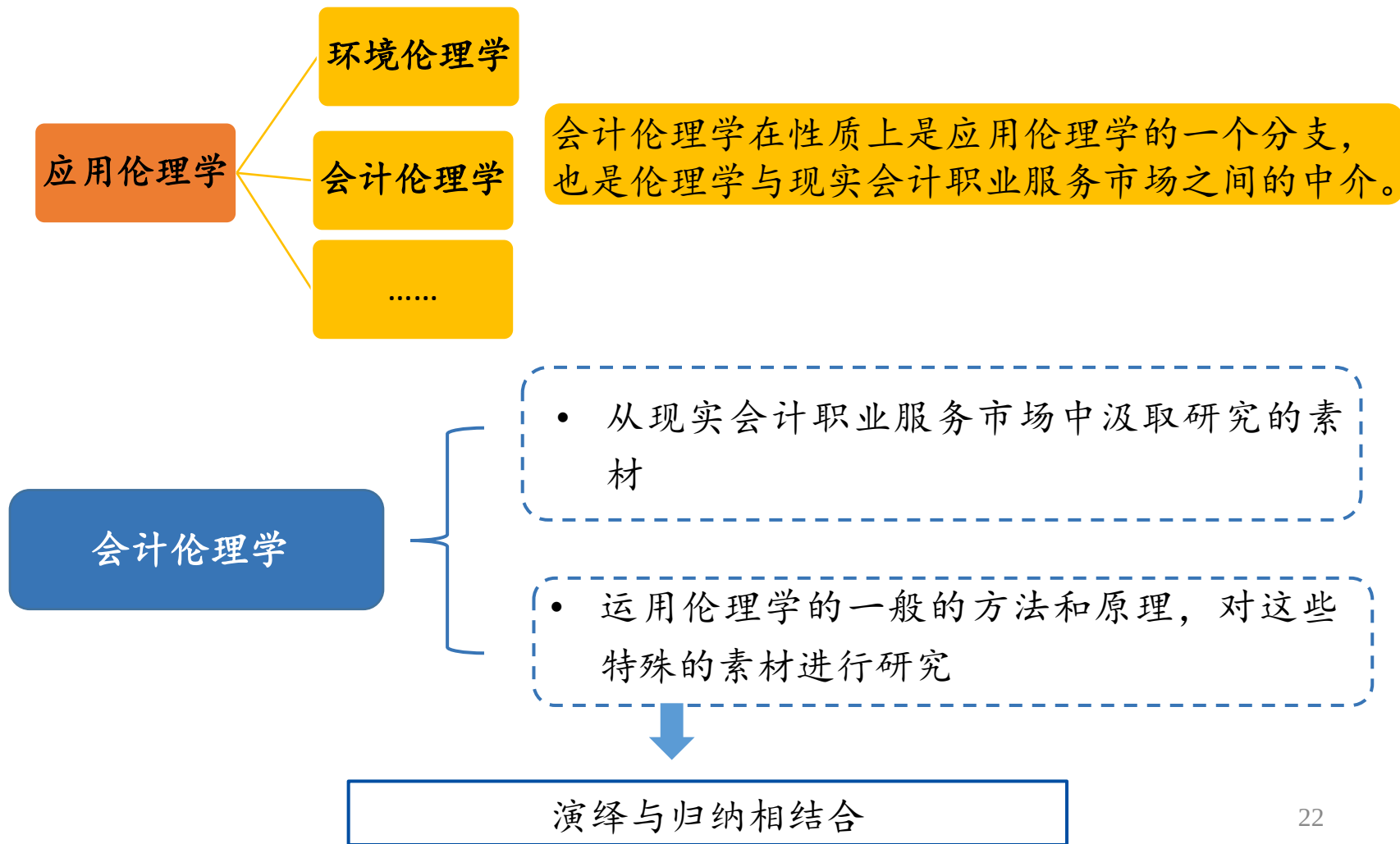
历史唯物主义方法：从经济活动和物质利益出发来说明道德现象的形成、发展和变化，说明道德的本质、特征和作用。

辩证法：不仅强调经济基础、物质利益对伦理道德的决定作用，而且重视伦理道德对经济基础和利益关系的反作用。



第二节 会计伦理

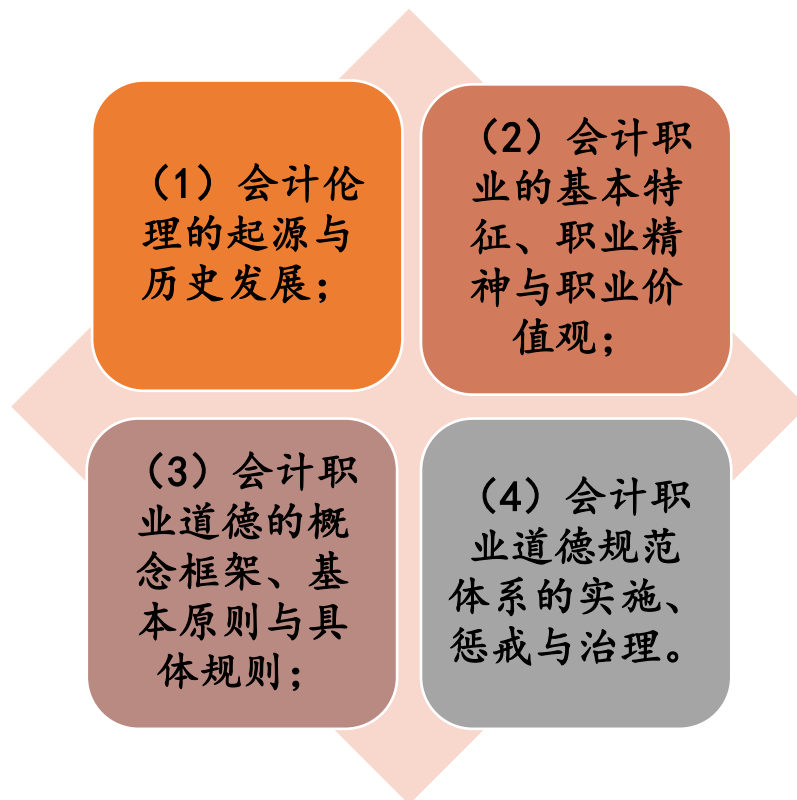
二、会计伦理学的性质



第二节 会计伦理

二、会计伦理学的性质

- 会计伦理学是一门以会计职业道德为研究对象的科学，即一整套有关会计职业精神、职业价值观与职业道德规范的理论体系。

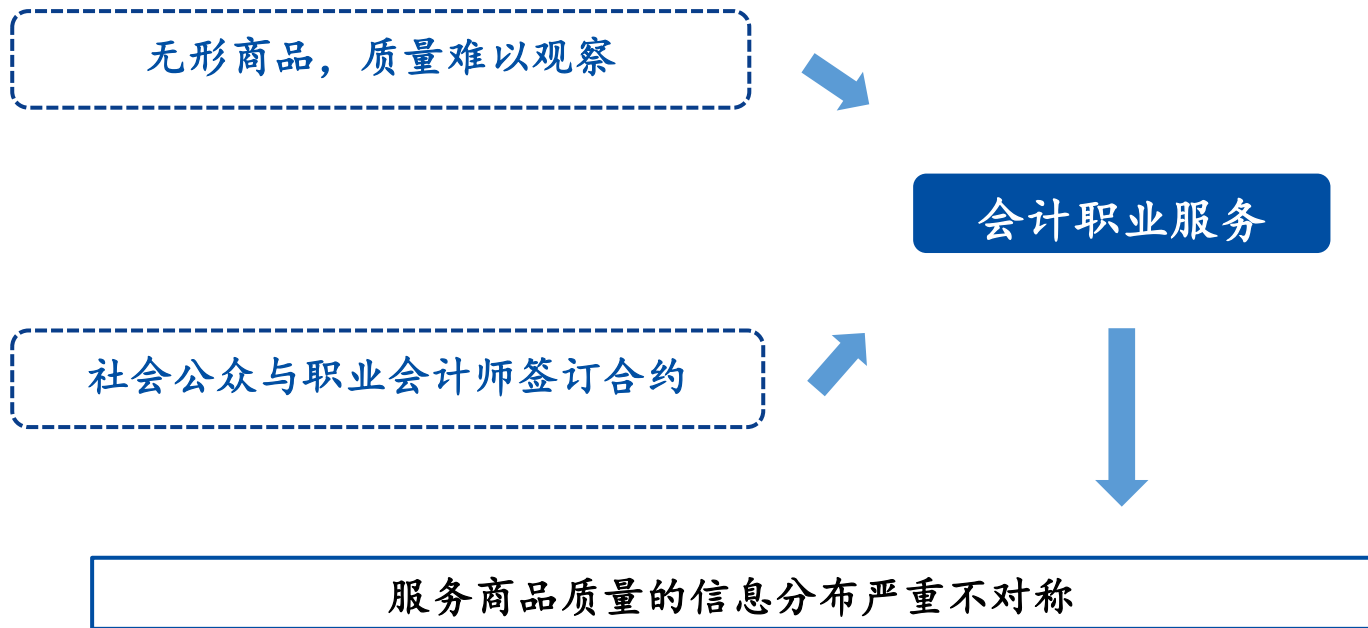


图：会计伦理学的主要研究对象

第二节 会计伦理

三、会计伦理的基本功能

- 会计职业服务的需求者（社会公众）与供给者在进行市场交易时，也需就该项交易签订“合约”，对服务的品种、质量、交易金额、完成日期等条款加以约定。



第二节 会计伦理

三、会计伦理的基本功能

- 如何在交易合约中对服务商品的质量做出妥贴与周密的约定呢？

□ 实践证明，直接、明确、量化的约定是无法达成的，只能通过对该种无形商品的生产、提供程序和行为约束等方面加以约定，从而间接地实现对其质量的控制、保证与提高。

□ 因此，对职业会计师的职业服务的生产、提供程序的约定就构成了该种商品交易合约的一个重要组成部分，或可视之为一份子合约。

□ 这一约定主要包括两部分内容：其一是关于该商品生产、提供程序的技术方面的约定；其二为关于该商品生产、提供过程中供给者（职业会计师）与相关利益当事人交互行为方面的约定。

□ 前者作为专业技术，后者就是会计伦理与职业道德规范。

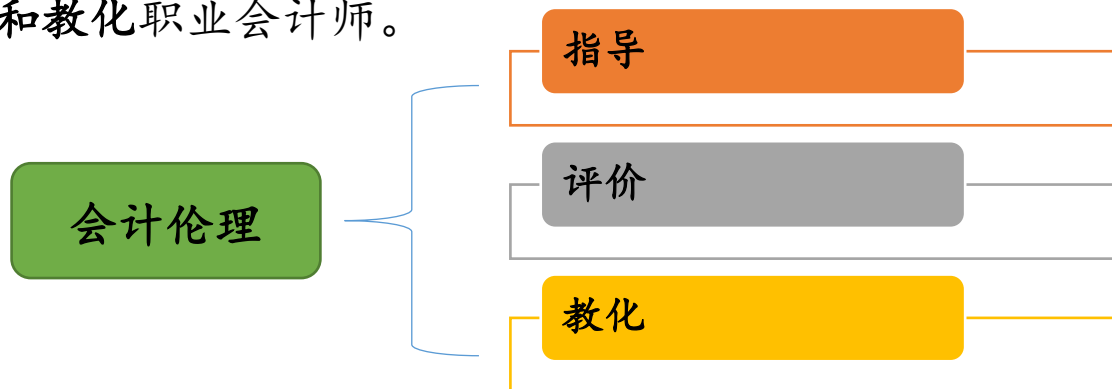
□ 后者是前者发挥作用的前提和基础条件，因为职业会计师在提供服务的过程中，存在着主观判断（即所谓职业判断）和机会主义行为。



第二节 会计伦理

三、会计伦理的基本功能

- 会计伦理在其性质上是一份会计职业服务市场中的关于职业服务质量的公共合约（**Public Contract**），其内容是对职业会计师与相关利益当事人交互行为方面进行约定，明确界定职业会计师的行为空间，其功能是**指导、评价和教化**职业会计师。



经过会计职业服务市场的长期发展，这些职业行为标准逐渐得到公认和标准化，从而得以从各单份的交易合约中独立出来，由会计职业团体或相关监管部门发布，对全体职业会计师均具约束力，成为一份隐性的“公共合约”。

虽然从表面上看，会计伦理这一隐形的公共合约仅是会计职业界自身共同达成的，但其实质则是会计师职业界作为职业服务的供给者与其需求者（社会公众）所共同“签署”的。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

2020年12月17日，中国注册会计师协会修订发布《中国注册会计师职业道德守则（2020）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2020）》（以下统称“守则”）。这是时隔11年，中注协对守则进行的全面修订，主要修订内容包括八大方面。

一是完善了职业道德概念框架。职业道德概念框架的作用是为注册会计师提供解决职业道德问题的基本思路和方法。本次修订强化要求注册会计师应当运用职业道德概念框架来识别、评价和应对对职业道德基本原则的不利影响。全面梳理了原守则中关于应对不利影响的防范措施，对原守则中不具有针对性的防范措施进行了修改，用举例的方式列举可能能够应对不利影响的防范措施，更加强调不利影响与可采取的防范措施之间的对应联系，使防范措施与不利影响能够更好地匹配起来。

二是扩展了与“礼品和款待”相关的规定。将原守则中“礼品和款待”部分改为“利益诱惑”部分，将该部分的适用范围从礼品和款待扩展到包括娱乐活动、捐助、工作岗位、商业机会、特殊待遇等多种利益诱惑，还针对注册会计师的近亲属提供和接受利益诱惑作出了规范。本次修订进一步明确了注册会计师能够提供和接受利益诱惑的适当界限，阐明应对利益诱惑的基本思路。针对非执业会员职业道德守则，也作出了与注册会计师职业道德守则类似的修订。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

2020年12月17日，中国注册会计师协会修订发布《中国注册会计师职业道德守则（2020）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2020）》（以下统称“守则”）。这是时隔11年，中注协对守则进行的全面修订，主要修订内容包括八大方面。

三是增加了与应对违反法律法规行为相关的规定。针对注册会计师如何应对客户的违反法律法规行为，按照职业道德概念框架的要求提供了基本思路，并分别就执行财务报表审计时和提供其他服务时应对违反法律法规行为提出具体要求，**强调采取符合维护公众利益的应对措施**。针对非执业会员职业道德守则，也增加了应对违反法律法规行为相关的规定，并重点强调处于高级职位的非执业会员的责任。

四是强化了与会计师事务所长期审计某一客户相关的规定。为保证独立性原则得到有效遵循，守则规定，会计师事务所应当制定政策和程序，对本所连续为公众利益实体审计客户**执行审计业务的年限实施监控，识别和评价因长期连续为某一公众利益实体审计客户执行审计业务可能对独立性产生的不利影响**，并采取适当的防范措施应对该不利影响。

五是修订了与关键审计合伙人任职及冷却期相关的规定。为强化独立性原则，修改了原守则中冷却期统一为2年的规定，将关键审计合伙人分为三类：项目合伙人、项目质量复核人员、其他关键审计合伙人，分别将冷却期规定为5年、3年和2年。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

2020年12月17日，中国注册会计师协会修订发布《中国注册会计师职业道德守则（2020）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2020）》（以下统称“守则”）。这是时隔11年，中注协对守则进行的全面修订，主要修订内容包括八大方面。

六是增加了与为审计客户提供非鉴证服务相关的规定。进一步明确了非鉴证服务中涉及管理层职责的范围，同时为注册会计师如何避免承担管理层职责提供了更加详细的指引，提高了守则的可操作性。增加了注册会计师提供行政事务性服务与独立性相关的规定。

七是细化了非执业会员在编制和列报信息方面的规定。更全面地规定了非执业会员在编制和列报信息方面应当遵守的要求，以提升基础会计信息质量。规定非执业会员在运用职业判断以编制或列报信息时，可能需要运用自由裁量权，但自由裁量权的运用不得有意误导他人或者不当影响合同或监管结果。

八是增加了与非执业会员面临违反职业道德基本原则的压力相关的规定。明确非执业会员不得因面临其他人员施加的压力违反职业道德基本原则，也不得向其他人员施加压力使该人员违反职业道德基本原则。增加帮助非执业会员应对压力的指引。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

2020年12月17日，中国注册会计师协会修订发布《中国注册会计师职业道德守则（2020）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2020）》（以下统称“守则”）。这是时隔11年，中注协对守则进行的全面修订，**主要修订内容包括八大方面**。业内人士均表示，职业道德是会计行业立足的基石，此次修订的意义重大。

维护公众利益 与国际动态趋同

会计信息质量高低将直接影响市场经济秩序和市场有效性。我国自2020年3月1日起施行新《证券法》，全面推行注册制，将更大程度地发挥资本市场在资源配置中的作用，信息披露的重要性更加突显。这对作为会计信息披露质量“看门人”——注册会计师的诚信和职业道德水平提出了更高的要求。

中注协相关负责人表示，守则坚持以维护公众利益为宗旨，进一步加强了独立性要求，以保障审计质量。同时，吸收借鉴国际职业会计师道德守则的最新成果，保持与国际守则的持续动态趋同。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

维护公众利益 与国际动态趋同（续）

方正证券股份有限公司副总裁尹磊告诉记者，守则的全面修订，顺应了资本市场与国际接轨推行注册制的发展需要。其中明确提出注册会计师以维护公众利益为宗旨的总体原则，主要是由注册会计师职业的特殊性决定的。“由于注册会计师提供的服务受益人并不仅仅是委托人，实际上是投资者、债权人等社会公众，注册会计师须向社会公众对自己的服务结果承担责任。因此，注册会计师应牢记自己是社会公众利益的代言人，本着为社会公众利益负责的态度开展审计工作。”尹磊说。

《中国会计研究》（CJAS）联合主编陈汉文教授表示，注册会计师的职业道德水平是决定审计质量的重要因素。守则的修订发布非常及时，为审计的国家战略实施提供了重要的微观道德基础。同时，他指出，2020年，瑞幸事件触发了世界级的会计职业道德风波，以致出现第二轮中概股危机并催生美国颁布《外国公司问责法案》，将对我国资本市场的发展产生长期的不利经济后果。在守则的修订中保持高度的、持续的国际趋同，也有利于弥补中国职业会计师（包括单位会计人员和注册会计师）职业道德水平的国际期望差距。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

维护公众利益 与国际动态趋同（续）

安永华明会计师事务所主任会计师、华北区主管合伙人张明益表示，守则进一步对注册会计师诚信、独立性和职业道德等方面予以明确，强化了维护公众利益的效果。同时，增加了对公众利益实体审计方面的要求，比如事务所为某一公众利益实体审计客户提供审计服务的时间达到10年或以上，应当采取的防范措施；要求会计师事务所强化质量管理的环节，以及其在政策和程序中的执行，以求达到轮换的实施效果等。

中天运会计师事务所执行董事杨晨辉也强调，职业道德是注册会计师职业形象的内核，是注册会计师服务社会的行为指南，是行业被社会、市场认可的基础。只有在职业道德的规范指导和统筹之下，注册会计师具体的职业准则和职业行为才能够成为“有根的一棵树”。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

完善职业道德框架 切合中国实际

“本次修订完善了职业道德概念框架，对于应对违反法律法规行为、利益冲突等涉及公众利益较多的方面，提出了更严格的要求并提供了更为详尽、具体的指引。”中注协相关负责人强调，准则在吸收借鉴国际职业会计师道德守则的最新成果的同时，还注重切合中国实际，特别考虑将中华民族传统文化和社会主义核心价值观写入职业道德基本原则。

对此，陈汉文表示，准则为注册会计师提供了解决道德困境的通用工具与决策方法，可以使职业道德规则的执行更具体化、流程化。此外，在本质上，概念框架法隐含了原则导向思想，利于将各项基本原则逻辑一致地运用于具体规则，并在具体规则无法穷尽的领域透过概念框架的应用以指导基本原则在这些领域的适用。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

完善职业道德框架 切合中国实际（续）

“这有效解决了注册会计师职业道德守则体系不够全面，部分条款只有原则指导，可执行性差的问题。”尹磊也指出，守则不仅有原则性的指导，还全面梳理了具有针对性的防范措施。更加强调不利影响与可采取的防范措施之间的对应联系，使防范措施与不利影响更好地相匹配。

张明益进一步表示，面对来自不同的行业、背景和各有不同特性的客户，在不同的处境和职业道德问题是不可能统一的解决方法。应用举例的方式列举可能能够应对不利影响的防范措施，更有利于注册会计师充分理解并有效运用职业道德概念，帮助其大大提升解决不同职业道德问题的能力。此外，守则新增与应对违反法律法规行为相关的规定，也将进一步帮助注册会计师解决以往在实务中面对的挑战。

杨晨辉指出，职业道德的有效性还依赖于良好的执业的环境，不仅包括市场环境，还与人文环境息息相关。守则所体现中国传统文化与社会主义核心价值观，兼顾了我国注册会计师行业的职业特点和文化环境，更有利于守则的执行。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

让职业道德成为行业共同遵循的基本理念

如何让职业道德成为行业共同遵循的基本理念，在每一个执业人员以及每一个项目中有效贯彻执行，是守则发布后的一个重要话题。对此，杨晨辉认为，让守则具有现实的约束力是关键所在。“这种约束力主要体现在内在和外在两个层面。其中，内在的约束力来自于每一名注册会计师对职业定位、职业价值、公众利益的认知和认可，外在的约束力来自于其对职业的敬畏感。”杨晨辉表示，诚信、公正、正直等要求是内在约束力体现，而真正让内在约束力发挥作用，需要将职业道德教育贯穿行业从业人员职业生涯的始终。独立性、专业胜任能力等要求则是外在约束力体现，它更加具体、清晰。

张明益也指出，继续加强注册会计师后续教育和文化建设的工作十分重要。不仅要注重注册会计师的技能和专业知识培训，还应加大对职业道德教育的重视和培训力度。同时，要提高业内对职业道德的关注度和风险意识，鼓励企业将审计质量以及注册会计师的职业道德水平作为挑选事务所的重要标准。积极构建全行业自律管理体系，与国际职业道德组织并肩而行，让大中小型事务所就不同的情况对职业道德的实务问题进行交流，集思广益，保持行业职业道德水平的一致性。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

让职业道德成为行业共同遵循的基本理念（续）

“除了注册会计师个人层面需要提高职业道德意识与修养，还有更重要的两个方面。”陈汉文认为，一要构建包含事务所文化、治理结构、首席道德官制度、事务所伦理型领导力、事务所质量控制与吹哨制度等在内的注册会计师职业道德的内部治理机制，二要完善注册会计师职业道德的外部治理机制，包括媒体监督、协会监管、政府监管与法律监督等要素。

尹磊进一步表示，提高注册会计师违规成本，采取以德引导与依法管制相结合的方式倒逼注册会计师践行职业道德守则，提高专业胜任能力，有利于从根本上提高会计信息披露质量。比如，持续完善对注册会计师违规造假行为处罚办法和提高法律执行力度，加大有关责任人的惩罚力度，把违反职业道德的行为纳入处罚范围。进一步完善中介服务资信评级规则体系，加强行业信用管理、诚信档案、事务所信用评级等制度建设。采取行业自律与舆论监督，政府监管相结合的方式，一旦注册会计师或者会计师事务所违规造假，将直接纳入信用体系，并影响其未来执业。

本章案例

案例：公众利益导向——中国会计伦理建设新成果

让职业道德成为行业共同遵循的基本理念（续）

此外，陈汉文强调，在数字时代，审计职业面临新的变革，并产生新的职业道德问题。因此，未来可以考虑研究并增加数字时代注册会计师职业职业道德规则方面的内容。尹磊也指出，注册会计师行业应加强对创新行业学习，加强对信息技术手段的运用，与时俱进，提升自身专业胜任能力，适应注册制下发行人的多样性对注册会计师的执业水平提出的更高的要求。

案例问题：

1. 您认为中注协最新修订的职业道德守则为什么要强调公众利益导向？
2. 职业道德概念框架有哪些作用？它在会计伦理学中具有哪些作用？
3. 您认为修订的职业道德守则哪些方面契合当前中国的商业与资本市场环境？
4. 您认为在当前新时代的背景下，如何才能让遵守职业道德成为会计行业共同的理念与价值观？