

# 中国注册会计师职业道德守则第4号

## ——审计和审阅业务对独立性的要求

### 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师职业行为,指导注册会计师运用独立性概念框架,解决执行审计和审阅业务时遇到的独立性问题,制定本守则。

**第二条** 注册会计师在执行审计和审阅业务时应当遵守相同的独立性要求。本守则对审计业务提出的独立性要求同样适用于审阅业务。

**第三条** 客观和公正原则要求审计项目组成员、会计师事务所、网络事务所与审计客户保持独立。在执行审计业务时,审计项目组成员、会计师事务所、网络事务所应当维护公众利益,独立于审计客户。

**第四条** 在提供审计服务的过程中,可能存在多种对独立性产生不利影响的情形,注册会计师应当对此保持警觉,并按照本守则的规定办理。当遇到本守则未列举的情形时,注册会计师应当运用独立性概念框架评价具体情形对独立性的影响,并采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

### 第二章 基本要求

#### 第一节 独立性概念框架

**第五条** 独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性:

(一) 实质上的独立性。实质上的独立性是一种内心状态,使得注册会计师在提出结论时不受损害职业判断的因素影响,诚信行事,遵循客观和公正原则,保持职业怀疑态度;

(二) 形式上的独立性。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。

**第六条** 独立性概念框架是指解决独立性问题的思路和方法,用以指导注册会计师:

(一) 识别对独立性的不利影响;

(二) 评价不利影响的严重程度;

(三) 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。

如果无法采取适当的防范措施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,或者拒绝接受审计业务委托或终止审计业务。

在运用独立性概念框架时,注册会计师应当运用职业判断。

**第七条** 在确定是否接受或保持某项业务,或者某一特定人员能否作为审计项目组成员时,会计师事务所应当识别和评价各种对独立性的不利影响。

如果不利影响超出可接受的水平,在确定是否接受某项业务或某一特定人员能否作为审计项目组成员时,会计师事务所应当确定能否采取防范措施以消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

在确定是否保持某项业务时,会计师事务所应当确定现有的防范措施是否仍然有效;如果无效,是否需要采取其他防范措施或者终止业务。

在执行业务过程中,如果注意到对独立性产生不利影响的新情况,会计师事务所应当运用独立性概念框架评价不利影响的严重程度。

**第八条** 在评价不利影响的严重程度时,注册会计师应当从性质和数量两个方面予以考虑。

**第九条** 由于会计师事务所规模、结构和组织形式不同,会计师事务所人员对独立性承担的责任也不同。会计师事务所应当按照《会计师事务所质量控制准则第5101号——业务质量控制》的要求制定政策和程序,以合理保证按照本守则的要求保持独立性。项目合伙人应当就审计项目组遵守相关独立性要求的情况形成结论。

#### 第二节 网络与网络事务所

**第十条** 如果某一会计师事务所被视为网络事务所,应当与网络中其他会计师事务所的审计客户保持独立。

本守则对网络事务所独立性的要求,适用于所有符合网络事务所定义的实体,而无论该实体(例如咨询公司)本身是否为会计师事务所。

除非另有说明,本守则所称会计师事务所包括网络事务所。

**第十一条** 会计师事务所与其他会计师事务所或实体构成联合体,旨在增强提供专业服务的能力。这些联合体是否形成网络取决于具体情况,而不取决于会计师事务所或实体是否在法律上各自独立。

**第十二条** 在判断一个联合体是否形成网络时,注册会计师应当运用下列标准: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,是否很可能认为这些实体形成网络。

**第十三条** 如果一个联合体旨在通过合作,在各实体之间共享收益或分担成本,应被视为网络。

如果联合体之间分担的成本不重要,或分担的成本仅限于与开发审计方法、编制审计手册或提供培训课程有关的成本,则不应被视为网络。

如果会计师事务所与某一实体以联合方式提供服务或研发产品,虽然构成联合体,但不形成网络。

**第十四条** 如果一个联合体旨在通过合作,在各实体之间共享所有权、控制权或管理权,应被视为网络。这种网络关系可能通过合同或其他方式实现。

**第十五条** 如果一个联合体旨在通过合作,在各实体之间共享统一的质量控制政策和程序,应被视为网络。统一的质量控制政策和程序,是由联合体统一设计、实施和监控的质量控制政策和程序。

**第十六条** 如果一个联合体旨在通过合作,在各实体之间共享同一经营战略,应被视为网络。共享同一经营战略,是指实体之间通过协议实现共同的战略目标。

如果一个实体与其他实体仅以联合方式应邀提供专业服务,虽然构成联合体,但不形成网络。

**第十七条** 如果一个联合体旨在通过合作,在各实体之间使用同一品牌,应被视为网络。同一品牌包括共同的名称和标志等。

**第十八条** 即使某一会计师事务所不属于某一网络,也不使用同一品牌作为会计师事务所名称的一部分,如果在文具或宣传材料上提及本所是某一会计师事务所联合体的成员,可能使人产生其属于某一网络的印象。为避免产生这种误解,会计师事务所应当慎重考虑如何描述这种成员关系。

**第十九条** 如果会计师事务所转让某一部分,虽然该部分不再与其有关联,但转让协议可能规定,允许该部分在一定期间内继续使用其名称或名称中的要素。

在这种情况下,尽管会计师事务所和转让出的部分使用共同的名称执业,但不属于以合作为目的的联合体,因此不构成网络。在向外界介绍自己时,上述实体应当确定如何说明两者不构成网络。

**第二十条** 如果一个联合体旨在通过合作,在各实体之间共享重要的专业资源,应被视为网络。专业资源包括:

- (一)能够使各会计师事务所交流诸如客户资料、收费安排和时间记录等信息的共享系统;
- (二)合伙人和员工;
- (三)技术部门,负责就鉴证业务中的技术或行业特定问题、交易或事项提供咨询;
- (四)审计方法或审计手册;
- (五)培训课程和设施。

**第二十一条** 注册会计师应当根据相关事实和情况,确定联合体共享的专业资源是否重要,并判断这些会计师事务所或实体是否为网络事务所。

在下列情形中,共享的资源被视为不重要:

- (一)共享的资源仅限于共同的审计手册或审计方法;
- (二)共享培训资源,而并不交流人员、客户信息或市场信息;
- (三)没有一个共有的技术部门。

### 第三节 公众利益实体

**第二十二条** 公众利益实体包括上市公司和下列实体:

- (一)法律法规界定的公众利益实体;
- (二)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。

**第二十三条** 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:

- (一)实体业务的性质(例如金融业务、保险业务等);
- (二)实体的规模;
- (三)员工的数量。

### 第四节 关联实体

**第二十四条** 在审计客户是上市公司的情况下,本守则所称审计客户包括该客户的所有关联实体。

在审计客户不是上市公司的情况下,本守则所称审计客户仅包括该客户直接或间接控制的关联实体。如果认为客户存在的关系或情形涉及其他关联实体,且与评价会计师事务所独立性相关,审计项目组在识别、评价对独立性的不利影响以及采取防范措施时,应当将其他关联实体包括在内。

### 第五节 治理层

**第二十五条** 注册会计师应当根据职业判断,定期就可能影响独立性的关系和其他事项与治理层沟通。

上述沟通使治理层能够:

- (一)考虑会计师事务所在识别和评价对独立性的不利影响时作出的判断是否正确;
- (二)考虑会计师事务所为消除不利影响或将其降低至可接受的水平所采取的防范措施是否适当;
- (三)确定是否有必要采取适当的措施。

对于因外在压力和密切关系产生的不利影响,这种沟通尤其有效。

### 第六节 工作记录

**第二十六条** 注册会计师应当记录遵守独立性要求的情况,包括记录形成的结论,以及为形成结论而讨论的主要内容。

**第二十七条** 如果需要采取防范措施将某种不利影响降低至可接受的水平,注册会计师应当记录该不利影响的性质,以及将其降低至可接受的水平所采取的防范措施。

**第二十八条** 如果需要某种不利影响进行大量分析才能确定是否有必要采取防范措施,而注册会计师认为由于不利影响未超出可接受的水平不需要采取防范措施,注册会计师应当记录不利影响的性质以及得出无需采取防范措施结论的理由。

### 第七节 业务期间

**第二十九条** 注册会计师应当在业务期间和财务报表涵盖的期间独立于审计客户。

业务期间自审计项目组开始执行审计业务之日起,至出具审计报告之日止。如果审计业务具有连续性,业务期间结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终审计报告两者时间孰晚为准。

**第三十条** 如果一个实体委托会计师事务所对其财务报表发表意见,并且在该财务报表涵盖的期间或之后成为审

计客户，会计师事务所应当确定下列因素是否对独立性产生不利影响：

(一)在财务报表涵盖的期间或之后、接受审计业务委托之前，与审计客户之间存在的经济利益或商业关系；

(二)以往向审计客户提供的服务。

**第三十一条** 如果在财务报表涵盖的期间或之后，在审计项目组开始执行审计业务之前，会计师事务所向审计客户提供了非鉴证服务，并且该非鉴证服务在审计期间不允许提供，会计师事务所应当评价提供的非鉴证服务对独立性产生的不利影响。如果不利影响超出可接受的水平，会计师事务所只有在采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平的前提下，才能接受审计业务。

防范措施主要包括：

(一)不允许提供非鉴证服务的人员担任审计项目组成员；

(二)必要时由其他的注册会计师复核审计和非鉴证工作；

(三)由其他会计师事务所评价非鉴证业务的结果，或由其他会计师事务所重新执行非鉴证业务，并且所执行工作的范围能够使其承担责任。

## 第八节 合并与收购

**第三十二条** 如果由于合并或收购，某一实体成为审计客户的关联实体，会计师事务所应当识别和评价其与该关联实体以往和目前存在的利益或关系，并在考虑可能的防范措施后确定是否影响独立性，以及在合并或收购生效日后能否继续执行审计业务。

**第三十三条** 会计师事务所应当在合并或收购生效日前采取必要措施终止目前存在的利益或关系。

如果在合并或收购生效日前不能终止目前存在的利益或关系，会计师事务所应当评价产生的不利影响。

不利影响的严重程度取决于下列因素：

(一)利益或关系的性质和重要程度；

(二)审计客户与该关联实体之间关系的性质和重要程度，例如，关联实体是审计客户的子公司还是母公司；

(三)合理终止该利益或关系需要的时间。

会计师事务所应当与治理层讨论，在合并或收购生效日前不能终止利益或关系的原因，以及对由此产生不利影响严重程度的评价结果。

**第三十四条** 如果治理层要求会计师事务所继续执行审计业务，会计师事务所只有在同时满足下列条件时，才能同意这一要求：

(一)在合并或收购生效日起的六个月内，尽快终止目前存在的利益或关系；

(二)存在利益或关系的人员不得作为审计项目组成员，也不得负责项目质量控制复核；

(三)拟采取适当的过渡性措施，并就此与治理层讨论。

拟采取的适当过渡性措施主要包括：

(一)必要时由审计项目组以外的注册会计师复核审计或非鉴证工作；

(二)由其他会计师事务所再次执行项目质量控制复核；

(三)由其他会计师事务所评价非鉴证业务的结果，或由其他会计师事务所重新执行该非鉴证业务，并且所执行工作的范围能够使其承担责任。

**第三十五条** 在合并或收购生效日之前，会计师事务所可能已经完成审计业务的大部分工作，并将在短期内能够完成剩余的工作。在这种情况下，如果治理层要求会计师事务所完成审计业务，而会计师事务所仍然存在本守则第三十二条提及的利益或关系，会计师事务所只有在同时满足下列条件时，才能同意这一要求：

(一)已经评价了由该利益或关系产生不利影响的严重程度，并与治理层讨论了评价结果；

(二)符合本守则第三十四条第一款第(二)项和第(三)项的要求；

(三)除了完成该审计业务，不再接受该客户的审计委托。

**第三十六条** 在处理以往和目前存在的利益或关系时，即使会计师事务所遵守了本守则第三十二条至第三十五条的规定，仍应确定利益或关系产生的不利影响是否非常严重，以致客观和公正原则受到损害。如果不利影响非常严重，会计师事务所应当终止审计业务。

**第三十七条** 注册会计师应当记录下列事项：

(一)本守则第三十三条和第三十五条提及的在合并或收购生效日前不能终止的利益或关系；

(二)不能终止利益或关系的原因；

(三)采取的过渡性措施；

(四)与治理层讨论的结果；

(五)以往和目前存在的利益或关系，并未对客观和公正原则造成损害的理由。

## 第九节 其他方面的考虑

**第三十八条** 注册会计师可能无意中违反本守则的规定。如果会计师事务所具有维护独立性的适当质量控制政策和程序，并且能够立即纠正发现的违规情况，并采取必要的措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平，通常不被视为损害独立性。会计师事务所应当决定是否就该情况与治理层讨论。

## 第三章 经济利益

**第三十九条** 在审计客户中拥有经济利益，可能因自身利益导致不利影响。不利影响存在与否及其严重程度取决于下列因素：

(一)拥有经济利益人员的角色；

(二)经济利益是直接还是间接的；

(三)经济利益的重要性。

**第四十条** 受益人可能通过投资工具拥有经济利益。确定经济利益是直接还是间接的，取决于受益人能否控制投资工具或具有影响投资决策的能力。

如果受益人能够控制投资工具或具有影响投资决策的

能力,本守则将这种经济利益界定为直接经济利益。

如果受益人不能控制投资工具或不具有影响投资决策的能力,本守则将这种经济利益界定为间接经济利益。

**第四十一条** 如果会计师事务所、审计项目组成员或其主要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,将因自身利益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。

会计师事务所、审计项目组成员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。

**第四十二条** 如果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,将因自身利益产生非常严重的不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

- (一) 审计项目组成员与其他近亲属之间的关系;
- (二) 经济利益对其他近亲属的重要性。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一) 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;

(二) 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;

(三) 将该成员调离审计项目组。

**第四十三条** 当一个实体在审计客户中拥有控制性的权益,并且审计客户对该实体重要时,如果会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,将因自身利益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。

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。

**第四十四条** 如果审计项目组成员通过会计师事务所的退休金计划,在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,将因自身利益产生不利影响。注册会计师应当评价不利影响的严重程度,并在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。

**第四十五条** 当其他合伙人与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部时,如果其他合伙人或其主要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,将因自身利益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。

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。

**第四十六条** 执行审计业务的项目合伙人所处的分部并不一定是其所隶属的分部。当项目合伙人与审计项目组的其他成员隶属于不同的分部时,会计师事务所应当确定项目合伙人执行审计业务时所处的分部。

**第四十七条** 如果为审计客户提供非审计服务的其他合

伙人、管理人员或其主要近亲属,在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,将因自身利益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。

为审计客户提供非审计服务的其他合伙人、管理人员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。

**第四十八条** 执行审计业务的项目合伙人所处分部的其他合伙人,或者向审计客户提供非审计服务的合伙人或管理人员,如果其主要近亲属在审计客户中拥有经济利益,只要其主要近亲属作为审计客户的员工有权(例如通过退休金或股票期权计划)取得该经济利益,并且在必要时能够采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平,则不被视为损害独立性。

如果其主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利,例如按照股票期权方案有权行使期权,则应当尽快处置或放弃该经济利益。

**第四十九条** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在某一实体拥有经济利益,并且审计客户也在该实体拥有经济利益,可能因自身利益产生不利影响。

如果经济利益并不重大,并且审计客户不能对该实体施加重大影响,则不被视为损害独立性。

如果经济利益重大,并且审计客户能够对该实体施加重大影响,则没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平。会计师事务所不得拥有此类经济利益。拥有此类经济利益的人员,在成为审计项目组成员之前,应当处置全部经济利益,或处置足够数量的经济利益,使剩余经济利益不再重大。

**第五十条** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属在某一实体拥有经济利益,并且知悉审计客户的董事、高级管理人员或具有控制权的所有者也在该实体拥有经济利益,可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

- (一) 该项目组成员在审计项目组中的角色;
- (二) 实体的所有权是由少数人持有还是多数人持有;
- (三) 经济利益是否使得投资者能够控制该实体,或对其施加重大影响;
- (四) 经济利益的重要性。

注册会计师应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一) 将拥有该经济利益的审计项目组成员调离审计项目组;

(二) 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。

**第五十一条** 如果会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属作为受托管理人在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,将因自身利益产生不利影响。

如果下列人员作为受托管理人在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益,也将因自身利益产生不利

影响：

(一)与执行审计业务的项目合伙人处于同一分部的其他合伙人；

(二)向审计客户提供非审计服务的其他合伙人和管理人员；

(三)上述人员的主要近亲属。

只有在同时满足下列条件时，才允许拥有上述经济利益：

(一)审计项目组成员及其主要近亲属和会计师事务所均不是受托财产的受益人；

(二)委托人在审计客户中拥有的经济利益对委托人并不重大；

(三)委托人不能对审计客户施加重大影响；

(四)针对委托人在审计客户中拥有的经济利益，受托管理人及其主要近亲属和会计师事务所对其任何投资决策都不能施加重大影响。

**第五十二条** 审计项目组成员应当确定下列人员在审计客户中拥有已知的经济利益是否因自身利益产生不利影响：

(一)除本章前面条款提及的人员外，会计师事务所合伙人、专业人员或其主要近亲属；

(二)与审计项目组成员存在密切私人关系的人员。

这些经济利益是否因自身利益产生不利影响主要取决于下列因素：

(一)会计师事务所的组织结构、经营模式和沟通机制；

(二)本条前款提及人员与审计项目组成员之间的关系。

注册会计师应当评价不利影响的严重程度，并在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。

防范措施主要包括：

(一)将存在密切私人关系的审计项目组成员调离审计项目组；

(二)不允许该审计项目组成员参与有关审计业务的任何重大决策；

(三)由审计项目组以外的注册会计师复核该审计项目组成员已执行的工作。

**第五十三条** 如果会计师事务所、合伙人或其主要近亲属、员工或其主要近亲属，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、馈赠或因合并而获得经济利益)，而根据本守则的规定不允许拥有此类经济利益，则应当采取下列措施：

(一)如果会计师事务所获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，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；

(二)如果审计项目组成员或其主要近亲属获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，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；

(三)如果审计项目组以外的人员或其主要近亲属获得经济利益，应当在合理期限内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。在完成处置该经济利益前，会计

师事务所应当确定是否需要采取防范措施。

**第五十四条** 当无意中违反本守则有关经济利益的规定时，如果会计师事务所同时满足下列条件，不被视为损害独立性：

(一)会计师事务所已经制定政策和程序，要求所有专业人员在因购买、继承或以其他方式拥有审计客户的经济利益而违反规定时，立即向会计师事务所报告；

(二)按照本守则第五十三条的规定采取了适当的措施；

(三)会计师事务所在必要时已采取其他防范措施将剩余的不利影响降低至可接受的水平。防范措施主要包括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，或不允许该成员参与任何有关该审计业务的重大决策。

会计师事务所应当确定是否就该事项与治理层讨论。

## 第四章 贷款和担保

**第五十五条** 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，可能对独立性产生不利影响。

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。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。

**第五十六条** 如果会计师事务所按照正常的贷款程序、条款和条件，从银行或类似金融机构等审计客户取得贷款，即使该贷款对审计客户或会计师事务所影响重大，也可能通过采取防范措施将因自身利益产生的不利影响降低至可接受的水平。

采取的防范措施包括由网络中未参与执行审计业务并且未接受该贷款的会计师事务所复核已执行的工作等。

**第五十七条** 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，或由审计客户提供贷款担保，如果按照正常的程序、条款和条件取得贷款或担保，则不会对独立性产生不利影响。

**第五十八条** 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属从不属于银行或类似金融机构的审计客户取得贷款，或由审计客户提供贷款担保，将因自身利益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。

**第五十九条** 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，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

**第六十条** 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，如果账户按照正常的商业条件开立，则不会对独立性产生不利影响。

## 第五章 商业关系

**第六十一条** 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:

(一)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;

(二)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;

(三)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。

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。

如果审计项目组成员的主要近亲属与审计客户或其高级管理人员存在此类商业关系,注册会计师应当评价不利影响的严重程度,并在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。

**第六十二条** 如果会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属,在某股东人数有限的实体中拥有经济利益,而审计客户或其董事、高级管理人员也在该实体拥有经济利益,在同时满足下列条件时,这种商业关系不会对独立性产生不利影响:

(一)这种商业关系对于会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属以及审计客户均不重要;

(二)该经济利益对一个或几个投资者并不重大;

(三)该经济利益不能使一个或几个投资者控制该实体。

**第六十三条** 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服务,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。

如果交易性质特殊或金额较大,可能因自身利益产生不利影响。会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一)取消交易或降低交易规模;

(二)将相关审计项目组成员调离审计项目组。

## 第六章 家庭和私人关系

**第六十四条** 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(以下简称特定员工)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。

不利影响存在与否及其严重程度取决于多种因素,包括该成员在审计项目组的角色、其家庭成员或相关人员在客户中的职位以及关系的密切程度等。

**第六十五条** 如果审计项目组成员的主要近亲属是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,或者在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务,只有将该成员调离审计项目组,才能将对独立性的不利影响降低至可接受的水平。

**第六十六条** 如果审计项目组成员的主要近亲属在审计客户中所处职位能够对客户的财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响,将对独立性产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

(一)主要近亲属在客户中的职位;

(二)该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一)将该成员调离审计项目组;

(二)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。

**第六十七条** 如果审计项目组成员的其他近亲属是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,将对独立性产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

(一)审计项目组成员与其他近亲属的关系;

(二)其他近亲属在客户中的职位;

(三)该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一)将该成员调离审计项目组;

(二)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他近亲属的职责范围。

**第六十八条** 如果审计项目组成员与审计客户的员工存在密切关系,并且该员工是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,即使该员工不是审计项目组成员的近亲属,也将对独立性产生不利影响。拥有此类关系的审计项目组成员应当按照会计师事务所的政策和程序的要求,向会计师事务所内部或外部的相关人员咨询。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

(一)该员工与审计项目组成员的关系;

(二)该员工在客户中的职位;

(三)该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一)将该成员调离审计项目组;

(二)合理安排该成员的职责,使其工作不涉及与之存在密切关系的员工的职责范围。

**第六十九条** 会计师事务所中审计项目组以外的合伙人或员工,与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工之间存在家庭或私人关系,可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响。会计师事务所合伙人或员工在知悉此类关系后,应当按照会计师事务所的政策和程序进行咨询。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

(一)该合伙人或员工与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工之间的关系;

(二)该合伙人或员工与审计项目组之间的相互影响;

(三)该合伙人或员工在会计师事务所中的角色;

(四)董事、高级管理人员或特定员工在审计客户中的职位。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一)合理安排该合伙人或员工的职责,以减少对审计项目组可能产生的影响;

(二)由审计项目组以外的注册会计师复核已执行的相关审计工作。

**第七十条** 当无意中违反本守则有关家庭和私人关系的规定时,如果会计师事务所同时满足下列条件,不被视为损害独立性:

(一)会计师事务所已经制定政策和程序,要求所有专业人员在近亲属或与其存在私人关系的员工因工作变动而违反规定时,立即向会计师事务所报告;

(二)审计项目组成员因其主要近亲属成为审计客户的董事、高级管理人员或特定员工而无意中违反规定时,将该成员调离审计项目组;

(三)会计师事务所在必要时已采取其他防范措施将剩余不利影响降低至可接受的水平。防范措施主要包括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,不允许该成员参与任何有关该业务的重大决策等。

会计师事务所应当确定是否就该事项与治理层讨论。

## 第七章 与审计客户发生雇佣关系

### 第一节 一般规定

**第七十一条** 如果审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,曾经是审计项目组的成员或会计师事务所的合伙人,可能因密切关系或外在压力产生不利影响。

**第七十二条** 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,导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

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,除非同时满足下列条件,否则将被视为损害独立性:

(一)前任成员或前任合伙人无权从会计师事务所获取报酬或福利(除非报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的,并且未付金额对会计师事务所不重要);

(二)前任成员或前任合伙人未继续参与,并且在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或专业活动。

**第七十三条** 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:

(一)前任成员或前任合伙人在审计客户中的职位;

(二)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;

(三)前任成员或前任合伙人离开会计师事务所的时间长短;

(四)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,例如,前任成员或前任合伙人是否负责与客户治理层或管理层保持定期联系。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一)修改审计计划;

(二)向审计项目组分派经验更丰富的人员;

(三)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。

**第七十四条** 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,会计师事务所应当评价对独立性不利影响的严重程度,并在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。

**第七十五条** 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。会计师事务所应当制定政策和程序,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。在接到报告后,会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一)将该成员调离审计项目组;

(二)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。

### 第二节 属于公众利益实体的审计客户

**第七十六条** 如果某一关键审计合伙人加入属于公众利益实体的审计客户,担任董事、高级管理人员或特定员工,将因密切关系或外在压力产生不利影响。

除非该合伙人不再担任关键审计合伙人后,该公众利益实体发布了已审计财务报表,其涵盖期间不少于十二个月,并且该合伙人不是该财务报表的审计项目组成员,否则独立性将视为受到损害。

**第七十七条** 如果会计师事务所前任高级合伙人(或管理合伙人,或同等职位的人员)加入属于公众利益实体的审计客户,担任董事、高级管理人员或特定员工,将因外在压力产生不利影响。除非该高级合伙人离职已超过十二个月,否则独立性将被视为受到损害。

**第七十八条** 如果由于企业合并的原因,会计师事务所前任关键审计合伙人担任属于公众利益实体的审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,在同时满足下列条件时,不被视为独立性受到损害:

(一)当前任关键审计合伙人接受该职务时,并未预料到会发生企业合并;

(二)前任关键审计合伙人在会计师事务所中应得的报

酬或福利都已全额支付(除非报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的,并且未付金额对会计师事务所不重要);

(三)前任关键审计合伙人未继续参与,或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或专业活动;

(四)已就前任关键审计合伙人在审计客户中的职位与治理层讨论。

## 第八章 临时借出员工

**第七十九条** 如果会计师事务所向审计客户借出员工,可能因自我评价产生不利影响。会计师事务所只能短期向客户借出员工,并且借出的员工不得为审计客户提供本守则禁止提供的非鉴证服务,也不得承担审计客户的管理层职责。审计客户有责任对借调员工的活动进行指导和监督。

**第八十条** 会计师事务所应当评价借出员工产生不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

- (一)对借出员工的工作进行额外复核;
- (二)合理安排审计项目组成员的职责,使借出员工不对其在借调期间执行的工作进行审计;
- (三)不安排借出员工作为审计项目组成员。

## 第九章 审计项目组成员最近曾担任 审计客户的董事、高级管理人员和特定员工

**第八十一条** 如果审计项目组成员最近曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,可能因自身利益、自我评价或密切关系产生不利影响。例如,如果审计项目组成员在审计客户工作期间曾经编制会计记录,现又对据此形成的财务报表要素进行评价,则可能产生这些不利影响。

**第八十二条** 如果在被审计财务报表涵盖的期间,审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,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。会计师事务所不得将此类人员分派到审计项目组。

**第八十三条** 如果在被审计财务报表涵盖的期间之前,审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,可能因自身利益、自我评价或密切关系产生不利影响。例如,如果在当期需要评价此类人员以前就职于审计客户时作出的决策或工作,将产生这些不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

- (一)该成员在客户中曾担任的职务;
- (二)该成员离开客户的时间长短;
- (三)该成员在审计项目组中的角色。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在必要时采取防范措施将其降低至可接受的水平。防范措施包括复核该成员已执行的工作等。

## 第十章 兼任审计客户的董事或高级管理人员

**第八十四条** 如果会计师事务所的合伙人或员工兼任审计客户的董事或高级管理人员,将因自我评价和自身利益

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。会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的董事或高级管理人员。

**第八十五条** 如果会计师事务所的合伙人或员工担任审计客户的公司秘书,将因自我评价和过度推介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。会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的公司秘书。

**第八十六条** 会计师事务所提供日常和行政事务性的服务以支持公司秘书职能,或提供与公司秘书行政事项有关的建议,只要所有相关决策均由审计客户管理层作出,通常不会损害独立性。

## 第十一章 与审计客户长期存在业务关系

### 第一节 一般规定

**第八十七条** 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的审计业务,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:

- (一)该人员加入审计项目组的时间长短;
- (二)该人员在审计项目组中的角色;
- (三)会计师事务所的组织结构;
- (四)审计业务的性质;
- (五)客户的管理团队是否发生变动;
- (六)客户的会计和报告问题的性质或复杂程度是否发生变化。

会计师事务所应当评价因密切关系和自身利益产生的不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

- (一)将该人员轮换出审计项目组;
- (二)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;
- (三)定期对该业务实施独立的质量复核。

### 第二节 属于公众利益实体的审计客户

**第八十八条** 如果审计客户属于公众利益实体,执行其审计业务的关键审计合伙人任职时间不得超过五年。

在任期结束后的两年内,该关键审计合伙人不得再次成为该客户的审计项目组成员或关键审计合伙人。在此期间内,该关键审计合伙人也不得有下列行为:

- (一)参与该客户的审计业务;
- (二)为该客户的审计业务实施质量控制复核;
- (三)就有关技术或行业特定问题、交易或事项向项目组或该客户提供咨询;
- (四)以其他方式直接影响业务结果。

**第八十九条** 在极其特殊的情况下,会计师事务所可能因无法预见和控制的情形而不能按时轮换关键审计合伙人。如果关键审计合伙人的连任对审计质量特别重要,并且通



过采取防范措施能够消除对独立性产生的不利影响或将其降低至可接受的水平，则在法律法规允许的情况下，该关键审计合伙人在审计项目组的时限可以延长一年。

**第九十条** 审计项目组的其他合伙人与属于公众利益实体的审计客户之间长期存在业务关系，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：

- (一) 该合伙人与审计客户存在业务关系的时间长短；
- (二) 该合伙人在审计项目组中的角色；
- (三) 该合伙人与客户治理层或管理层交往的性质、频率和范围。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在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。

防范措施主要包括：

- (一) 将该合伙人轮换出审计项目组，或终止其与审计客户存在的业务关系；
- (二) 定期对该业务实施独立的质量控制复核。

**第九十一条** 如果审计客户成为公众利益实体，在确定关键审计合伙人的轮换时间时，会计师事务所应当考虑，在该客户成为公众利益实体之前，该合伙人已为该客户提供服务的时间。

在审计客户成为公众利益实体之前，如果关键审计合伙人已为该客户服务的时间不超过三年，则该合伙人还可以为该客户继续提供服务的年限为五年减去已经服务的年限。

如果关键审计合伙人为该客户服务了四年或更长的时间，在该客户成为公众利益实体之后，该合伙人还可以继续服务两年。

如果审计客户是首次公开发行证券的公司，关键审计合伙人在该公司上市后连续提供审计服务的期限，不得超过两个完整会计年度。

## 第十二章 为审计客户提供非鉴证服务

### 第一节 一般规定

**第九十二条** 会计师事务所向审计客户提供非鉴证服务，可能对独立性产生不利影响，包括因自我评价、自身利益和过度推介等产生的不利影响。

**第九十三条** 本守则并未涵盖会计师事务所向审计客户提供的所有非鉴证服务。当遇到本守则未列举的非鉴证服务时，注册会计师应当运用独立性概念框架予以解决。

**第九十四条** 在接受委托向审计客户提供非鉴证服务之前，会计师事务所应当确定提供该服务是否将对独立性产生不利影响。

在评价某一特定非鉴证服务产生不利影响的严重程度时，会计师事务所应当考虑审计项目组认为提供其他相关非鉴证服务将产生的不利影响。

如果没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所不得向审计客户提供该非鉴证服务。

**第九十五条** 向审计客户提供某些非鉴证服务可能对独立性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。如果无意中向客户的关联实体或分支机构，或者针对财务报表项目提供了这些非鉴证服务，会计师事务所应当采取下列补救措施将不利影响降低至可接受的水平，以避免损害独立性：

(一) 由其他会计师事务所对客户的关联实体、分支机构或财务报表项目进行审计；

(二) 由其他会计师事务所重新执行非鉴证服务，并且所执行工作的范围能够使其承担责任。

**第九十六条** 会计师事务所通常不向审计客户的下列关联实体提供本守则限制的非鉴证服务：

(一) 不是会计师事务所的审计客户，但能够直接或间接控制审计客户的实体；

(二) 不是会计师事务所的审计客户，但在审计客户中拥有直接经济利益的实体，该实体能够对审计客户施加重大影响，并且经济利益对该实体重大；

(三) 不是会计师事务所的审计客户，但与审计客户处于同一控制下的实体。

如果有理由认为同时满足下列条件，会计师事务所可以向上述关联实体提供非鉴证服务：

(一) 向上述关联实体提供的非鉴证服务的结果不构成实施审计程序的对象，该服务不因自我评价产生不利影响；

(二) 已采取防范措施将非鉴证服务所产生的任何不利影响予以消除，或将其降低至可接受的水平。

**第九十七条** 如果审计客户成为公众利益实体，在同时满足下列条件时，会计师事务所向其提供非鉴证服务不会损害独立性：

(一) 以往向该实体提供的非鉴证服务符合本守则有关向非公众利益实体提供非鉴证服务的规定；

(二) 在客户成为公众利益实体之前终止，或之后尽快终止本守则不允许向公众利益实体提供的非鉴证服务；

(三) 在必要时已采取防范措施消除对独立性产生的不利影响，或将其降低至可接受的水平。

### 第二节 承担管理层职责

**第九十八条** 管理层按照对利益相关者最有利的方式行使多项管理职能。管理层负有领导和指挥的职责，如针对人力资源、财务资源、有形或无形资源的取得、配置和控制作出重大决策。

**第九十九条** 会计师事务所应当根据具体情况确定某项活动是否属于管理层职责。下列活动通常被视为管理层职责：

- (一) 制定政策和战略方针；
- (二) 指导员工的行动并对其行动负责；
- (三) 对交易进行授权；
- (四) 确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议；
- (五) 负责按照适用的会计准则编制财务报表；
- (六) 负责设计、实施和维护内部控制。

**第一百条** 如果会计师事务所代客户从事日常和行政性的事务或不重要的活动，通常不被视为代行管理层职责。下列活动不被视为管理层职责：

(一) 执行一项已由管理层授权的非重要交易；  
 (二) 跟踪法定申报资料规定的提交日期，并告知审计客户这些日期；

(三) 向管理层提供意见和建议，以协助管理层履行职责。

**第一百零一条** 会计师事务所承担审计客户的管理层职责，将对独立性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。这些不利影响包括因自我评价、自身利益和密切关系产生的不利影响。会计师事务所不得承担审计客户的管理层职责。

**第一百零二条** 在向审计客户提供非鉴证服务时，为避免承担管理层职责的风险，会计师事务所应当确保由管理层的成员负责作出重大判断和决策，评价服务的结果，并对依据服务结果采取的行动负责。

### 第三节 编制会计记录和财务报表

**第一百零三条** 按照适用的会计准则规定编制财务报表是管理层的职责，这种职责包括：

(一) 设计、实施和维护与编制财务报表相关的内部控制，以合理保证财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；

(二) 编制或更改会计分录或者确定交易的账户分类；

(三) 编制或更改以电子形式或其他形式存在的、用以证明交易发生的原始凭证或原始数据（如采购订单、工时记录和销售订单）；

(四) 选择和运用恰当的会计政策；

(五) 作出恰当的会计估计。

**第一百零四条** 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。

**第一百零五条** 在审计过程中，会计师事务所与审计客户管理层就下列事项进行沟通，通常不会对独立性产生不利影响：

(一) 对会计准则或财务报表披露要求的运用；

(二) 与财务报表相关的内部控制的有效性，以及资产、负债计量方法的适当性；

(三) 会计调整分录的建议。

**第一百零六条** 审计客户可能要求会计师事务所在下列方面提供技术支持，如果会计师事务所不承担审计客户的管理层职责，通常不会对独立性产生不利影响：

(一) 解决账户调节问题；

(二) 分析和积累监管机构要求提供的信息；

(三) 将按照某种会计准则编制的财务报表，转换为按照另一种会计准则编制的财务报表。

**第一百零七条** 如果会计师事务所向不属于公众利益实体的审计客户提供编制会计记录和财务报表相关的服务，只要属于日常性和机械性的工作，并且已采取措施将因自我评价产生的不利影响降低至可接受的水平，则不会损害其独立性。

此类服务包括：

(一) 根据来源于客户的数据提供工资服务；

(二) 在客户确定或批准账户分类的基础上记录交易；

(三) 将已记录的交易过入总分类账；

(四) 将客户批准的分录过入试算平衡表；

(五) 根据试算平衡表中的信息编制财务报表。

在所有情况下，会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在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。

防范措施主要包括：

(一) 由审计项目组以外的人员提供此类服务；

(二) 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。

**第一百零八条** 除非出现紧急或极其特殊的情况，并征得相关监管机构的同意，会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供下列编制会计记录和财务报表的服务：

(一) 工资服务；

(二) 编制所审计的财务报表；

(三) 编制所审计财务报表依据的财务信息。

**第一百零九条** 除不得提供本守则第一百零八条规定的服务外，如果会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户的分支机构或关联实体提供编制会计记录和财务报表的服务，只要提供的服务属于日常性、机械性的工作，且提供服务的人员不是审计项目组的成员，在满足下列条件之一的情况下，不会损害其独立性：

(一) 接受服务的分支机构或关联实体从总体上对被审计财务报表不具有重要性；

(二) 服务所涉及的事项从总体上对该分支机构或关联实体的财务报表不具有重要性。

**第一百一十条** 如果遇到紧急或极其特殊的情况，审计客户无法作出其他安排，经相关监管机构同意，会计师事务所可以在下列情况下向审计客户提供本守则不允许提供的编制会计记录和财务报表的服务：

(一) 只有该会计师事务所拥有服务的资源，并且熟悉客户的系统和程序，能够协助客户及时编制会计记录和财务报表；

(二) 如果限制该会计师事务所提供服务，将给客户带来严重的困难，如导致客户无法向监管机构提供报告。

在上述情况下，会计师事务所只能安排审计项目组成员以外的专业人员在短期内一次性提供这些服务，并且应当就此事项与治理层讨论。

### 第四节 评估服务

**第一百一十一条** 评估包括对未来发展趋势提出相关假设，运用适当的方法和技术，以确定资产、负债或企业整体的价值或价值区间。

**第一百一十二条** 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：

(一) 评估结果是否对财务报表产生重大影响；

(二) 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；

(三)是否可获得权威的评估方法和指南;

(四)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;

(五)基础数据的可靠性和范围;

(六)对能引起评估金额发生重大波动的未来事项的依赖程度;

(七)财务报表披露的范围和详细程度。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一)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;

(二)不允许提供评估服务的人员参与审计业务。

**第一百一十三条** 在下列情况下,评估很可能并不涉及高度的主观性,由两方或多方评估的结果通常不存在重大差异:

(一)依据的基本假设已由法律法规作出规定或被广泛接受;

(二)采用的技术和方法是依据法律法规或权威标准确定的。

**第一百一十四条** 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,并且评估的结果不对财务报表产生直接影响,会计师事务所应当遵守守则第一百二十六条的规定。

**第一百一十五条** 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。会计师事务所不得向审计客户提供这种评估服务。

**第一百一十六条** 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。

## 第五节 税务服务

**第一百一十七条** 税务服务通常包括下列种类:

(一)编制纳税申报表;

(二)为编制会计分录计算税额;

(三)税务筹划和其他税务咨询服务;

(四)协助解决税务纠纷。

**第一百一十八条** 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:

(一)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;

(二)税收法律法规的复杂程度,以及应用时进行判断的程度;

(三)业务的具体特征;

(四)客户员工的税务专业水平。

**第一百一十九条** 编制纳税申报表的服务包括:

(一)编制信息,以协助客户履行纳税申报义务,例如计算应向税务机关缴纳的税额;

(二)对已发生交易的纳税申报处理方法提供建议;

(三)代表审计客户向税务机关提供所要求的附加信息和分析。

由于纳税申报表须经税务机关审查或批准,如果管理层对纳税申报表承担责任,会计师事务所提供此类服务通常不对独立性产生不利影响。

**第一百二十条** 基于编制会计分录的目的,为审计客户计算当期所得税或递延所得税负债(或资产),将因自我评价产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

(一)税收法律法规的复杂程度,以及应用时进行判断的程度;

(二)客户员工的税务专业水平;

(三)税额对于财务报表的重要性。

会计师事务所应当在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。

防范措施主要包括:

(一)由审计项目组以外的专业人员执行此类业务;

(二)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;

(三)向外部税务专业人员咨询。

**第一百二十一条** 在审计客户属于公众利益实体的情况下,除非出现紧急或极其特殊的情况,并征得相关监管机构的同意,会计师事务所不得计算当期所得税或递延所得税负债(或资产),以用于编制对被审计财务报表具有重大影响的会计分录。

**第一百二十二条** 如果遇到紧急或极其特殊的情况,审计客户无法作出其他安排,经相关监管机构同意,会计师事务所可以在下列情况下,提供本章不允许提供的以编制会计分录为目的的税额计算服务:

(一)只有该会计师事务所拥有服务资源,熟悉客户的情况,能够协助客户及时计算当期所得税或递延所得税负债(或资产);

(二)如果限制会计师事务所提供这些服务,将对客户造成严重困难,如导致客户无法向监管机构提供报告。

在上述情况下,会计师事务所只能安排审计项目组成员以外的专业人员在短期内一次性提供这些服务,并且应当就此事项与治理层讨论。

**第一百二十三条** 税务筹划或其他税务咨询服务有多种类型,例如,向审计客户提供如何节税,或如何运用新的税收法律法规的建议。

如果税务建议影响财务报表所反映的事项,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:

(一)在确定如何在财务报表中对税务建议进行处理时涉及的主观程度;

(二)税务建议的结果是否对财务报表产生重大影响;

(三)税务建议的有效性是否取决于会计处理或财务报

表列报,以及是否对会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问;

- (四) 客户员工的税务专业水平;
- (五) 税务建议是否具有相应的税收法律法规依据;
- (六) 税务处理是否得到税务机关的认可。

在提供税务筹划和其他税务咨询服务时,如果此类服务具有法律依据,或得到税务机关的明确认可,通常不对独立性产生不利影响。

**第一百二十四条** 会计师事务所应当评价税务建议产生不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

- (一) 由审计项目组以外的专业人员提供此类服务;
- (二) 由未参与提供此类服务的税务专业人员向审计项目组提供服务建议,并复核会计处理和财务报表列报;
- (三) 向外部税务专业人员咨询;
- (四) 得到税务机关的预先认可。

**第一百二十五条** 如果税务建议的有效性取决于某项特定会计处理或财务报表列报,并且同时存在下列情况,将因自我评价产生非常严重的不利影响,导致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:

(一) 审计项目组对于相关会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问;

(二) 税务建议的结果或执行后果将对被审计财务报表产生重大影响。

会计师事务所不得为审计客户提供此类税务建议。

**第一百二十六条** 在向审计客户提供税务服务时,会计师事务所可能应审计客户的要求提供评估服务,以协助客户进行纳税申报或税务筹划。如果评估结果将对财务报表产生直接影响,会计师事务所应当按照本章第四节的规定处理。

如果评估服务仅为满足税务目的,其结果对财务报表没有直接影响(即财务报表仅受有关涉税会计分录的影响),且间接影响并不重大,或者评估服务经税务机关或类似监管机构外部审查,则通常不对独立性产生不利影响。

如果评估服务未经税务机关或类似监管机构审查,并且其对财务报表的影响重大,会计师事务所应当评价所产生不利影响的严重程度。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

- (一) 评估方法是否具有明确的税收法律法规依据,以及评估固有的主观程度;
- (二) 基础数据的可靠性和范围。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

- (一) 由审计项目组以外的专业人员提供该服务;
- (二) 由其他专业人员复核审计工作或税务服务的结果;
- (三) 得到税务机关的预先认可。

**第一百二十七条** 如果会计师事务所代表审计客户解决税务纠纷,一旦税务机关通知审计客户已经拒绝接受其对某项具体问题的主张,并且税务机关或审计客户已将该问

题纳入正式的法律程序,则可能因过度推介或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:

(一) 引起税务纠纷的事项是否与会计师事务所的建议相关;

(二) 税务纠纷的结果对被审计财务报表产生重大影响的程度;

- (三) 该事项是否具有明确的税收法律法规依据;
- (四) 解决税务问题的程序是否公开;
- (五) 管理层在解决税务纠纷时所起的作用。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

- (一) 由审计项目组以外的专业人员提供该税务服务;
- (二) 由其他未参与提供该税务服务的税务专业人员,向审计项目组提供服务建议,并复核会计处理;
- (三) 向外部税务专业人员咨询。

**第一百二十八条** 在提供税务服务时,如果会计师事务所人员在公开审理或仲裁的税务纠纷中担任审计客户的辩护人,并且所涉金额对被审计财务报表重大,将因过度推介产生非常严重的不利影响,导致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。会计师事务所人员不得在为审计客户提供税务服务时担任辩护人。

**第一百二十九条** 在公开审理或仲裁期间,会计师事务所可以继续为审计客户提供有关法庭裁决事项的咨询。例如,协助客户对具体问题作出回复,提供背景材料或证词,或分析税收问题。

## 第六节 内部审计服务

**第一百三十条** 内部审计的目标和工作范围因被审计单位的规模、组织结构、治理层和管理层需求的不同而存在很大差异。内部审计活动通常包括:

- (一) 监督内部控制;
- (二) 检查财务信息和经营信息;
- (三) 评价经营活动的效率和效果;
- (四) 评价对法律法规的遵守情况。

**第一百三十一条** 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。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。

**第一百三十二条** 涉及承担管理层职责的内部审计服务主要包括:

- (一) 制定内部审计政策或内部审计活动的战略方针;
- (二) 指导该客户内部审计员工的工作并对其负责;
- (三) 决定应执行来源于内部审计活动的建议;
- (四) 代表管理层向治理层报告内部审计活动的结果;
- (五) 执行构成内部控制组成部分的程序;

(六)负责设计、执行和维护内部控制;

(七)提供内部审计外包服务,包括全部内部审计外包服务和重要内部审计外包服务,并且负责确定内部审计工作的范围。

**第一百三十三条** 为避免承担管理层职责,只有在同时满足下列条件时,会计师事务所才能为审计客户提供内部审计服务:

(一)审计客户承担设计、执行和维护内部控制的责任,并指定合适的、具有胜任能力的员工(最好是高级管理人员),始终负责内部审计活动;

(二)客户治理层或管理层复核、评估并批准内部审计服务的工作范围、风险和频率;

(三)客户管理层评价内部审计服务的适当性,以及执行内部审计发现的事项;

(四)客户管理层评价并确定应当实施内部审计服务提出的建议,并对实施过程进行管理;

(五)客户管理层向治理层报告注册会计师在内部审计服务中发现的重大问题和提出的建议。

**第一百三十四条** 如果会计师事务所向审计客户提供内部审计服务,并且在财务报表审计业务中使用该服务的结果,可能导致审计项目组不能恰当评价内部审计工作,或在评价时不能保持应有的职业怀疑态度,这将因自我评价产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

- (一)相关财务报表金额的重要性;
- (二)与这些财务报表金额相关的认定层次的错报风险;
- (三)对内部审计服务的依赖程度。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。采取的防范措施主要包括由审计项目组以外的专业人员提供该内部审计服务等。

**第一百三十五条** 在审计客户属于公众利益实体的情况下,会计师事务所不得提供与下列方面有关的内部审计服务:

- (一)与财务报告相关的内部控制;
- (二)财务会计系统;
- (三)对被审计财务报表具有重大影响的金额或披露。

## 第七节 信息技术系统服务

**第一百三十六条** 信息技术系统可用于积累原始数据,构成与财务报告相关的内部控制的组成部分,或生成影响会计记录或者财务报表的信息。信息技术系统也可能与审计客户的会计记录、财务报告内部控制和财务报表无关。会计师事务所提供信息技术系统服务是否因自我评价产生不利影响,取决于服务和信息技术系统的性质。

**第一百三十七条** 如果会计师事务所人员不承担管理层职责,则提供下列信息技术系统服务不被视为对独立性产生不利影响:

(一)设计或操作与财务报告内部控制无关的信息技术系统;

(二)设计或操作信息技术系统,其生成的信息不构成会计记录或财务报表的重要组成部分;

(三)操作由第三方开发的会计或财务信息报告软件;

(四)对由其他服务提供商或审计客户自行设计并操作的系统进行评价和提出建议。

**第一百三十八条** 如果出现下列情形之一,会计师事务所向不属于公众利益实体的审计客户提供有关信息技术系统的设计或操作服务,将因自我评价产生不利影响:

(一)信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分;

(二)信息技术系统生成的信息对会计记录或被审计财务报表影响重大。

**第一百三十九条** 如果存在本守则第一百三十八条规定的情形,提供信息技术系统服务将因自我评价产生非常严重的不利影响,只有通过采取适当的防范措施以确保同时满足下列条件,会计师事务所才能提供此类服务:

- (一)审计客户认可自己对建立和监督内部控制的责任;
- (二)审计客户指定具有胜任能力的员工(最好是高级管理人员)作出有关系统设计和操作的所有管理决策;
- (三)审计客户作出与系统设计和操作过程有关的所有管理决策;
- (四)审计客户评价系统设计和操作的适当性及结果;
- (五)审计客户对系统运行以及系统使用或生成的数据负责。

**第一百四十条** 根据审计工作对某项特定信息技术系统的依赖程度,会计师事务所应当确定该非鉴证服务是否只能由审计项目组以外的、不同业务主管领导下的人员提供。

会计师事务所应当评价剩余不利影响的严重程度,并在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。可采取的防范措施包括由其他专业人员复核已执行的审计或非鉴证工作等。

**第一百四十一条** 在下列情况下,会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供与设计或操作信息技术系统相关的服务:

- (一)信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分;
- (二)信息技术系统生成的信息对会计记录或被审计财务报表影响重大。

## 第八节 诉讼支持服务

**第一百四十二条** 诉讼支持服务可能包括下列活动:

- (一)担任专家证人;
- (二)计算诉讼或其他法律纠纷涉及的估计损失或其他应收、应付的金额;
- (三)协助管理和检索文件。

会计师事务所向审计客户提供诉讼支持服务,可能因自我评价或过度推介产生不利影响。

**第一百四十三条** 如果向审计客户提供诉讼支持服务涉及对损失或其他金额的估计,并且这些损失或其他金额影响被审计财务报表,会计师事务所应当遵守本章第四节关于评估服务的规定。

对于其他诉讼支持服务,会计师事务所应当评价不利

影响的严重程度，并在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。

### 第九节 法律服务

**第一百四十四条** 法律服务通常是指为客户提供商业性的法律服务。例如，为起草合同、诉讼、并购提供法律意见和支持，以及向客户内部的法律部门提供帮助。提供法律服务的人员应当取得相应的专业资格，并经过执业所要求的法律培训。

会计师事务所向审计客户提供法律服务，可能因自我评价和过度推介产生不利影响。

**第一百四十五条** 会计师事务所在审计客户执行某项交易时向其提供法律服务，例如提供合同起草、法律咨询、尽职调查和重组服务，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：

- (一) 服务的性质；
- (二) 服务是否由审计项目组成员提供；
- (三) 与财务报表有关的事项的重要性。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在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。

防范措施主要包括：

- (一) 由审计项目组以外的专业人员提供该服务；
- (二) 由未参与提供法律服务的专业人员向审计项目组提出建议，并复核会计处理。

**第一百四十六条** 在审计客户解决纠纷或法律诉讼时，如果会计师事务所人员担任辩护人，并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表有重大影响，将因过度推介和自我评价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。会计师事务所不得为审计客户提供此类服务。

**第一百四十七条** 在审计客户解决纠纷或应对法律诉讼时，如果会计师事务所人员担任辩护人，并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表无重大影响，则应当评价因自我评价和过度推介产生不利影响的严重程度，并在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。

防范措施主要包括：

- (一) 由审计项目组以外的专业人员提供该服务；
- (二) 由未参与提供法律服务的专业人员向审计项目组提出建议，并复核会计处理。

**第一百四十八条** 会计师事务所的合伙人或员工担任审计客户首席法律顾问，将因自我评价和过度推介产生非常严重的不利影响，导致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。

首席法律顾问通常是一个高级管理职位，对公司法律事务承担广泛责任。会计师事务所人员不得为审计客户提供担任首席法律顾问的服务。

### 第十节 招聘服务

**第一百四十九条** 会计师事务所为审计客户提供人员招聘服务，可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影

响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 要求提供协助的性质；
- (二) 拟招聘人员的职位。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在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。任何情况下，会计师事务所都不得承担管理层职责，聘用决策应当由客户负责作出。

会计师事务所通常可以提供下列服务：

- (一) 审查申请者的专业资格；
- (二) 对申请者是否适合相关职位提出咨询意见；
- (三) 对候选人进行面试；
- (四) 对候选人在财务会计、行政管理或内部控制等职位上的胜任能力提出咨询意见。

**第一百五十条** 如果属于公众利益实体的审计客户拟招聘董事、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高级管理人员，会计师事务所不得提供下列招聘服务：

- (一) 寻找候选人，或从候选人中挑选出适合相应职位的人员；
- (二) 对可能录用的候选人的证明文件进行核查。

### 第十一节 公司财务服务

**第一百五十一条** 公司财务服务主要包括下列活动：

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

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。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在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。

防范措施主要包括：

- (一) 由审计项目组以外的专业人员提供该服务；
- (二) 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。

**第一百五十二条** 会计师事务所提供财务服务，可能因自我评价产生不利影响。例如，对资本结构或融资的安排提出建议，将直接影响在财务报表中报告的金额。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 在确定如何恰当处理财务建议对财务报表产生的影响时，涉及的主观程度；
- (二) 财务建议的结果对在财务报表中记录金额的直接程度，以及记录的金额对财务报表整体影响的重大程度；
- (三) 财务建议的有效性是否取决于某一特定会计处理或财务报表列报，并且根据适用的会计准则，对该会计处理或列报的适当性存有疑问。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在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。

防范措施主要包括：

(一)由审计项目组以外的专业人员提供该服务;

(二)由未参与提供财务服务的专业人员向审计项目组提出有关服务的建议,并复核会计处理。

**第一百五十三条** 如果财务建议的有效性取决于某一特定会计处理,并且同时存在下列情形,将因自我评价产生非常严重的不利影响:

(一)根据适用的会计准则,审计项目组对有关会计处理适当性存有疑问;

(二)财务建议的结果将对被审计财务报表产生重大影响。

在上述情况下,没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平。会计师事务所不得提供此类财务服务。

## 第十三章 收费

### 第一节 收费结构

**第一百五十四条** 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。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

(一)会计师事务所的业务类型及收入结构;

(二)会计师事务所成立时间的长短;

(三)该客户对会计师事务所是否重要。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一)降低对该客户的依赖程度;

(二)实施外部质量控制复核;

(三)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。

**第一百五十五条** 如果从某一审计客户收取的全部费用占某一合伙人从所有客户收取的费用总额比重很大,或占会计师事务所某一分部收取的费用总额比重很大,也将因自身利益或外在压力产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

(一)该客户在性质上或数量上对该合伙人或分部是否重要;

(二)该合伙人或该分部合伙人的报酬对来源于该客户的收费的依赖程度。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

(一)降低对来源于该客户的收费的依赖程度;

(二)由审计项目组以外的注册会计师复核已执行的工作或在必要时提出建议;

(三)定期实施独立的质量控制复核。

**第一百五十六条** 如果会计师事务所连续两年从某一属于公众利益实体的审计客户及其关联实体收取的全部费用,占其从所有客户收取的全部费用的比重超过15%,会计师事务所应当向审计客户治理层披露这一事实,并讨论选择下列何种防范措施,以将不利影响降低至可接受的水平:

(一)在对第二年度财务报表发表审计意见之前,由其他会计师事务所对该业务再次实施项目质量控制复核(简称发表审计意见前复核);

(二)在对第二年度财务报表发表审计意见之后、对第三年度财务报表发表审计意见之前,由其他会计师事务所对第二年度的审计工作再次实施项目质量控制复核(简称发表审计意见后复核)。

在上述收费比例明显超过15%的情况下,如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平,会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

如果两年后每年收费比例继续超过15%,则会计师事务所应当每年向治理层披露这一事实,并讨论选择采取上述哪种防范措施。在收费比例明显超过15%的情况下,如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平,会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

### 第二节 逾期收费

**第一百五十七条** 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。

会计师事务所通常要求审计客户在审计报告出具前付清上一年度的审计费用。如果在审计报告出具后审计客户仍未支付该费用,会计师事务所应当评价不利影响存在与否及其严重程度,并在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。

可采取的防范措施包括由未参与执行审计业务的注册会计师提供建议,或复核已执行的工作等。

会计师事务所还应当确定逾期收费是否可能被视同向客户贷款,并且根据逾期收费的重要程度确定是否继续执行审计业务。

### 第三节 或有收费

**第一百五十八条** 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。

**第一百五十九条** 会计师事务所在提供审计服务时,以直接或间接形式取得或有收费,将因自身利益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。会计师事务所不得采用这种收费安排。

**第一百六十条** 会计师事务所在向审计客户提供非鉴证服务时,如果非鉴证服务以直接或间接形式取得或有收费,也可能因自身利益产生不利影响。

如果出现下列情况之一,将因自身利益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,会计师事务所不得采用这种收费安排:

(一)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;

(二)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;

(三)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。

**第一百六十一条** 在向审计客户提供非鉴证服务时,如果会计师事务所采用其他形式的或有收费安排,不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素:

- (一)可能的收费金额区间;
- (二)是否由适当的权威方确定有关事项的结果,并且该结果作为或有收费的基础;
- (三)非鉴证服务的性质;
- (四)事项或交易对财务报表的影响。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

- (一)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;
- (二)由审计项目组以外的专业人员提供非鉴证服务。

#### 第十四章 薪酬和业绩评价政策

**第一百六十二条** 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。不利影响的严重程度取决于下列因素:

- (一)推销非鉴证服务的因素在该成员薪酬或业绩评价中的比重;
- (二)该成员在审计项目组中的角色;
- (三)推销非鉴证服务的业绩是否影响该成员的晋升。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度。如果不利影响超出可接受的水平,会计师事务所应当修改该成员的薪酬计划或业绩评价程序,或者采取其他防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

防范措施主要包括:

- (一)将该成员调离审计项目组;
- (二)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。

**第一百六十三条** 关键审计合伙人的薪酬或业绩评价不得与其向审计客户推销的非鉴证服务直接挂钩。

本条并不禁止会计师事务所合伙人之间正常的利润分享安排。

#### 第十五章 礼品和款待

**第一百六十四条** 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。

**第一百六十五条** 如果会计师事务所或审计项目组成员接受审计客户的礼品,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。会计师事务所或审计项目组成员不得接受礼品。

**第一百六十六条** 会计师事务所或审计项目组成员应当评价接受款待产生不利影响的严重程度,并在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。如果款待超出业务活动中的正常往来,会计师事务所或审计项

目组成员应当拒绝接受。

#### 第十六章 诉讼或诉讼威胁

**第一百六十七条** 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于压力产生不利影响。

会计师事务所和客户管理层由于诉讼或诉讼威胁而处于对立地位,将影响管理层提供信息的意愿,从而因自身利益和外在于压力产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素:

- (一)诉讼的重要性;
- (二)诉讼是否与前期审计业务相关。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度,并在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。

防范措施主要包括:

- (一)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;
- (二)由审计项目组以外的专业人员复核已执行的工作。

如果此类防范措施不能将不利影响降低至可接受的水平,会计师事务所应当拒绝接受审计业务委托,或解除审计业务约定。

#### 第十七章 含有使用和分发限制条款的报告

##### 第一节 一般规定

**第一百六十八条** 本守则规定的独立性要求适用于所有审计业务。在特定情况下,某些审计业务的审计报告含有使用和分发的限制条款。

对于特殊目的财务报表审计业务,如果符合本守则第一百六十九条和第一百七十条的规定,并且同时满足下列条件,会计师事务所可以根据本章第二节至第七节的规定对独立性的要求作出变通:

- (一)审计旨在就财务报表是否在所有重大方面按照适用的会计准则编制发表审计意见;
- (二)审计报告中含有对其使用和分发进行限制的条款。

会计师事务所执行法定财务报表审计业务不得变通独立性要求。

**第一百六十九条** 如果报告的预期使用者已经了解报告目的以及报告的使用和分发限制,并且明确同意变通独立性要求,会计师事务所可以变通。

预期使用者可以通过直接参与,或由其授权代表参与确定会计师事务所提供服务的性质和范围,了解报告目的以及报告的使用和分发限制。

预期使用者的参与,可以加强会计师事务所就独立性事项与预期使用者的沟通,并获取预期使用者对变通独立性要求的认可。

**第一百七十条** 会计师事务所应当就审计业务适用的独立性要求与预期使用者沟通。如果在确定业务约定条款时并未特别明确具体预期使用者,会计师事务所应当随后通过预期使用者的代表告知该预期使用者适用的独立性要求。



**第一百七十一条** 如果对同一审计客户既出具含有使用 and 分发限制条款的审计报告,又出具未含有使用 and 分发限制条款的审计报告,则对未加限制的审计报告业务,不适用本章的规定,会计师事务所应当遵守本守则第一章至第十六章的规定。

**第一百七十二条** 除本章第二节至第七节中明确列出的可变通情形外,会计师事务所不得对独立性要求作出变通。

## 第二节 公众利益实体

**第一百七十三条** 如果出现本守则第一百六十八条至第一百七十条列举的情形,并满足所规定的条件,会计师事务所可以不执行本守则第二章至第十六章关于公众利益实体的特别规定。

## 第三节 关联实体

**第一百七十四条** 如果出现本守则第一百六十八条至第一百七十条列举的情形,所提及的审计客户不包括其关联实体。但如果审计项目组知悉或有理由相信,涉及客户某一关联实体的情形与评价会计师事务所的独立性相关,则审计项目组在识别和评价对独立性产生的不利影响以及采取适当防范措施时,应当将该关联实体一并考虑。

## 第四节 网络与网络事务所

**第一百七十五条** 如果出现本守则第一百六十八条至第一百七十条列举的情形,所提及的会计师事务所不包括网络事务所。但如果会计师事务所知悉或有理由相信,某一网络事务所的利益或关系对独立性产生不利影响,在评价不利影响时,应当将该网络事务所一并考虑。

## 第五节 经济利益、贷款和担保、密切的商业关系以及家庭和私人关系

**第一百七十六条** 如果出现本守则第一百六十八条至第一百七十条列举的情形,并满足所规定的条件,则本守则第三章至第九章的相关规定仅适用于项目组成员及其近亲属。

**第一百七十七条** 会计师事务所应当按照本守则第三章至第九章的规定,确定审计客户与审计项目组下列成员之间的利益和关系是否对独立性产生不利影响:

(一)对技术或行业具体问题、交易或事项等提供咨询

的人员;

(二)提供项目质量控制的人员,包括执行项目质量控制复核的人员。

如果项目组有理由相信,审计客户与会计师事务所其他人员之间存在利益和关系,会计师事务所应当评价对独立性产生不利影响的严重程度。其他人员通常是可以直接影响审计业务结果的人员,即对审计项目合伙人提出薪酬建议,以及对其直接指导、管理或监督的人员,包括从审计项目合伙人的直接上级至主任会计师之间的各级别人员。

**第一百七十八条** 如果项目组有理由相信本守则第四十五条至第四十八条和第五十条至第五十二条提及的人员在审计客户中拥有的经济利益将对独立性产生不利影响,会计师事务所应当评价不利影响的严重程度。

如果不利影响超出可接受的水平,会计师事务所应当采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

**第一百七十九条** 在运用本守则第四十三条、第五十二条有关会计师事务所经济利益的规定时,如果会计师事务所在审计客户中拥有重大经济利益,无论是直接还是间接的,都将因自身利益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。会计师事务所不得拥有这种经济利益。

## 第六节 与审计客户发生雇佣关系

**第一百八十条** 注册会计师应当评价本守则第七章所述因雇佣关系产生的不利影响的严重程度。如果不利影响超出可接受的水平,注册会计师应当采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。注册会计师可以按照本守则第七十三条的要求采取适当防范措施。

## 第七节 提供非鉴证服务

**第一百八十一条** 如果会计师事务所接受委托为审计客户出具含有使用 and 分发限制条款的报告,并同时向审计客户提供非鉴证服务,则应当遵守本守则第十二章至第十六章的规定。本守则第一百七十二条至第一百七十五条另有规定的除外。

## 第十八章 附 则

**第一百八十二条** 本守则自2010年7月1日起施行。

# 中国注册会计师职业道德守则第5号 ——其他鉴证业务对独立性的要求

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师职业行为,指导注册会计师运用独立性概念框架,解决执行其他鉴证业务(以下简称鉴证业务)时遇到的独立性问题,制定本守则。

**第二条** 客观和公正原则要求鉴证业务项目组成员、会计师事务所与鉴证客户保持独立。在执行鉴证业务时,鉴证业务项目组成员、会计师事务所应当维护公众利益,独立于鉴证客户。

如果认为网络事务所的利益和关系对独立性产生不利