

注册会计师

审计

冲刺班

授课教师：张海涛

## 第二十一章 会计师事务所业务质量控制

### 第一节 质量控制制度的目标和对业务质量承担的领导责任

#### 一、质量控制制度的目标和要素 (★★)

质量控制制度的目标	1. 会计师事务所及其人员遵守职业准则和适用法律法规的规定 2. 会计师事务所和项目合伙人根据具体情况出具恰当的报告
质量控制制度的要素	1. 对业务质量承担的领导责任 2. 相关职业道德要求 3. 客户关系和具体业务的接受与保持 4. 人力资源 5. 业务执行 6. 监控 事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件，并传达到全体人员（包括分所，不能一所两制）

#### 二、对业务质量承担的领导责任 (★★)

对主任会计师的总体要求	1. 会计师事务所制定政策和程序的目的是为了培育以质量为导向的内部文化 2. 会计师事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任 会计师事务所可以通过一下方式建立健康的高层基调 (1) 确定事务所的目标、优先考虑事项和价值观 (2) 通过定期与员工沟通，强调事务所的价值观和承诺，强调保持诚信、客观、独立性、职业怀疑、对公众的责任 (3) 定期更新质量控制政策和程序，以应对制度缺陷和新要求 (4) 对质量控制部门明确分配工作职责，使员工承担责任 (5) 提高员工的胜任能力，奖励高质量的工作 (6) 识别出缺陷时立即采取措施予以纠正 (7) 合伙人为员工树立一个日常行为的正面典型
行动示范和信息传达	1. 会计师事务所培育以质量为导向的内部文化，内部质量文化能否形成，有赖于会计师事务所各级管理层的努力 2. 会计师事务所的领导层及其作出的示范对会计师事务所的内部文化

	<p>有重大影响</p> <p>3. 会计师事务所各级管理层应当强调质量控制政策和程序的重要性以及按照法律法规、职业道德要求和业务准则的规定执行工作, 根据具体情况出具恰当的报告</p> <p>领导层的行动示范, 强化质量文化, 在某种程度上比控制制度更有影响力。</p> <p>通常采取培训、研讨会、谈话、发表文章等途径。</p>
--	--

树立质量至上的意识	<p>1. 合理确定管理责任, 以避免重商业利益轻业务质量</p> <p>2. 建立以质量为导向的业绩评价、工薪及晋升的政策和程序</p> <p>3. 投入足够的资源制定和执行质量控制政策和程序, 并形成相关文件记录</p> <p>会计师事务所针对员工设计的有关业绩评价、工薪及晋升 (包括激励制度) 的政策和程序, 应当表明会计师事务所最重视的是质量, 以形成正确的行为导向</p>
委派质量控制制度运作人员	<p>1. 会计师事务所主任会计师必须委派适当的人员并授予其必要的权限, 以帮助主任会计师正确履行其职责</p> <p>2. 承担质量控制制度运作责任的人员应当具有足够、适当的经验和能力以及必要的权限以履行其责任</p>

## 第二节 相关职业道德要求 (★★)

总体要求	<p>1. 会计师事务所应当制定政策和程序, 以合理保证会计师事务所及其人员遵守相关职业道德要求</p> <p>2. 执行任何类型的业务, 都应当遵守相关职业道德要求</p> <p>【提示】在执行鉴证业务时还应当遵守独立性要求</p>
------	---

## 第三节 客户关系和具体业务的接受与保持 (★★★)

总体要求	<p>只有在下列情况下, 才能接受或保持客户关系和具体业务:</p> <p>1. 能够胜任该项业务, 并具有执行该业务必要的素质、时间和资源</p> <p>2. 能够遵守相关职业道德要求</p> <p>3. 已考虑客户的诚信, 没有信息表明客户缺乏诚信</p> <p>【提示】</p> <p>1. 当在了解被审计单位的过程中已经识别出问题, 又决定接受或保持客户关系或具体业务时, 会计师事务所应当记录问题如何得到解决</p> <p>2. 客户承接需要较高的职业判断能力、高度的职业敏感性和丰富的执业经</p>
------	---

	验，应安排职位较高的人士执行此工作
--	-------------------

#### 第四节 人力资源 (★★★)

总体要求	1. 会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员遵守相关职业道德要求 2. 执行任何类型的业务，都应当遵守相关职业道德要求 【提示】在执行鉴证业务时还应当遵守独立性要求
------	--

#### 第五节 业务执行 (★★★)

##### 一、指导、监督与复核

总体要求	1. 会计师事务所应当要求项目合伙人负责组织对业务执行实施指导（事前）、监督（事中）与复核（事后） 2. 会计师事务所通常使用书面或电子手册、软件工具、标准化底稿以及行业和特定业务对象的指南性材料等方式，通过质量控制政策和程序，保持业务执行质量的一致性 【提示】确定复核人员的原则是，由项目组内经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作
------	--

##### 二、咨询

咨询的总体要求	项目组在业务执行中如果遇到疑难问题或者争议事项，在项目组内不能得到解决时，有必要向项目组之外的适当人员咨询 【提示】 咨询包括与会计师事务所内部或外部具有专门知识的人员，在适当专业层次上进行的讨论，以解决疑难问题或争议事项
---------	---

##### 三、意见分歧

意见分歧的来源	在业务执行中，时常可能会出现项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目合伙人与项目质量控制复核人员之间的意见分歧
处理意见分歧的总体要求	注册会计师处理意见分歧应当符合下列两点要求： 1. 会计师事务所应当制定政策和程序，以处理和解决项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目合伙人与项目质量控制复核人员之间的意见分歧 2. 形成的结论应当得以记录和执行
对出具报告的	1. 只有意见分歧问题得到解决，项目合伙人才能出具报告 2. 如果在意见分歧问题得到解决前，项目合伙人就出具报告，不仅有失注册会计

影响	师应有的谨慎，而且容易导致出具不恰当的报告，难以合理保证实现质量控制的目标
----	---------------------------------------

#### 四、项目质量控制复核

项目质量控制复核	1. 项目质量控制复核的总体要求（人员—不参与该业务的人员、时间—出具报告前、内容—对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程） 【提示】项目质量控制复核并不减轻项目合伙人的责任，更不能替代项目合伙人的责任
	2. 项目质量控制复核对象的确定（上市实体、其他）
	3. 项目质量控制复核的具体要求

#### 第六节 监控（★★）

监控的总体要求	会计师事务所应当制定监控政策和程序，以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关、适当的，并正在有效运行
监控人员	会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任

监控内容	<p>监控内容包括：质量控制制度设计的适当性、运行的有效性。</p> <p>事务所监控过程可以分为以下两部分：</p> <p>1. 持续监控（除定期的底稿检查外）</p> <p>持续地（如每年）考虑和评价事务所的质量控制制度有助于确保所执行的政策和程序是相关的、充分的、运行有效的</p> <p>2. 定期检查已完成的工作底稿</p> <p>持续地考虑和评价事务所的质量控制制度包括定期对每位合伙人至少选取一项已经完成的业务对其工作底稿进行检查。这要求确保遵守职业和法律要求，出具的鉴证报告符合具体情况。定期检查有助于识别缺陷和培训需求，使事务所能及时地做出必要的改变</p> <p>一旦完成复核，监控人员在与合伙人讨论后编写报告，向所有经理和专业人员沟通检查结果以及准备采取的措施</p>
------	---

实施检查	1. 检查的周期	会计师事务所应当周期性地选取已完成的业务进行检查，周期最长不得超过 3 年。在每个周期内，应对每个项目合伙人的业务至少选取一项进行检查
------	----------	---

	2. 检查的组织方式	<p>会计师事务所确定周期性检查的组织方式应当考虑以下因素：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 会计师事务所的规模</li> <li>(2) 分支机构的数量及分布</li> <li>(3) 前期实施监控程序的结果</li> <li>(4) 人员和分支机构的权限，例如，某分支机构是否经授权执行自我检查，或只有总部才有检查的权利</li> <li>(5) 会计师事务所业务和组织结构的性质及复杂程度</li> <li>(6) 与特定客户和业务相关的风险</li> </ul>
	3. 确定检查的时间、人员与范围	<ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 会计师事务所在选取单项业务进行检查时，可以不事先告知相关项目组</li> <li>(2) 参与业务执行或项目质量控制复核的人员不应承担该项业务的检查工作</li> <li>(3) 会计师事务所可以考虑外部独立检查的范围或结论，但这些检查并不能替代自身的内部监控</li> </ul>

监控结果的 处理	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. 确定所发现缺陷的影响与性质</li> <li>2. 适时将缺陷及补救措施告知相关人员</li> <li>3. 提出补救措施</li> <li>4. 监控结果表明出具的报告不适当时的处理，会计师事务所应当确定采取适当的进一步行动，以遵守职业准则和适用法律法规的规定。同时，会计师事务所应当考虑征询法律意见</li> <li>5. 定期告知监控结果。会计师事务所应当每年至少一次将质量控制制度的监控结果，传达给项目合伙人及会计师事务所内部的其他适当人员，以使会计师事务所及其相关人员能够在其职责范围内及时采取适当的行动</li> </ul>
-------------	--

监控记录	<p>会计师事务所应当适当记录下列监控事项：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. 制定的监控程序，包括选取已完成的业务进行检查的程序</li> <li>2. 对监控程序实施情况的评价</li> <li>3. 识别出的缺陷，对其影响的评价，是否采取行动及采取何种行动的依据</li> </ul>
------	--

投诉和指控 的处理	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. 总体要求</li> </ul> <p>会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证能够适当处理下列事项：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 投诉和指控会计师事务所执行的工作未能遵守职业准则和适用的法律法规的规定</li> <li>(2) 指控未能遵守会计师事务所质量控制制度</li> </ul>
--------------	---

	<p>2. 设立投诉和指控渠道</p> <p>会计师事务所应当设立方便可行的投诉和指控渠道,以使会计师事务所人员能够没有顾虑地提出关心的问题</p> <p>3. 调查、记录投诉和指控事项</p> <p>(1) 会计师事务所应当委派本所内部不参与该项业务的具有足够、适当经验和权限的人员负责对调查的监督。必要时,聘请法律专家参与调查工作</p> <p>(2) 小型会计师事务所可能缺乏内部资源,因此,小型会计师事务所可以利用具有适当资格的外部人员或其他会计师事务所进行调查</p> <p>4. 采取适当的行动</p> <p>如果调查结果表明质量控制政策和程序在设计或运行方面存在缺陷,或者存在违反质量控制制度的情况,会计师事务所应当采取适当行动</p>
--	---

## 第二十二章 职业道德基本原则和概念框架

### 第一节 职业道德基本原则 (★)

诚信	基本要求	要求会员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
	牵连	<p>1. 如果认为业务报告、申报资料或者其他信息存在以下情况,则注册会计师不得与这些有问题的信息发生牵连:</p> <p>(1) 含有严重虚假或误导性的陈述</p> <p>(2) 含有缺乏充分依据的陈述或信息</p> <p>(3) 存在遗漏或含糊其辞的信息</p> <p>2. 在审计、审阅或其他鉴证业务中,下列事项可能会导致牵连问题的出现:</p> <p>(1) 引起重大风险的事项,如舞弊行为</p> <p>(2) 财务信息存在重大错报而客户未对此作出调整或反映</p> <p>(3) 导致在实施审计程序时出现重大困难的情况,例如,客户未能提供充分、适当的审计证据,注册会计师难以作出结论性陈述</p> <p>(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</p> <p>(5) 在出具审计报告时,未解决的重大审计差异</p> <p>3. 如果注意到已与有问题的信息发生牵连,应当采取措施消除牵连</p> <p>4. 在鉴证业务中,如果注册会计师依据执业准则出具了恰当的非标准业务报告,不被视为违反上述要求</p>

独立	1. 独立性原则通常是对注册会计师而不是对非执业会员提出的要求
----	---------------------------------

性	<p>2. 执行鉴证业务时，注册会计师必须保持独立性</p> <p>3. 注册会计师执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时，应当从实质上和形式上保持独立性，不得因任何利害关系影响其客观性</p> <p>4. 会计师事务所承办审计和审阅业务以及其他鉴证业务时，应当从整体层面和具体业务层面采取措施，以保持会计师事务所和项目组的独立性</p>
客观和公正	要求会员应当公正处事、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

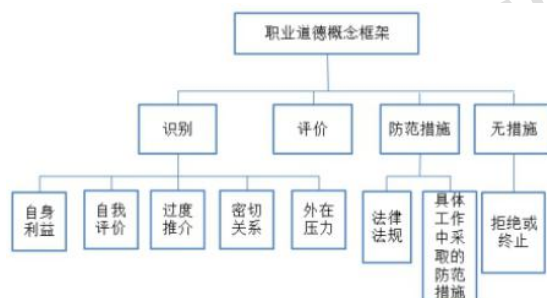
专业胜任能力和应有的关注	<p>1. 专业胜任能力和应有的关注原则要求会员通过教育、培训和执业实践获取和保持专业胜任能力。专业胜任能力可分为两个独立阶段：</p> <p>（1）专业胜任能力的获取</p> <p>（2）专业胜任能力的保持</p> <p>2. 应有的关注，要求会员遵守职业准则和职业道德规范要求，勤勉尽责，认真、全面、及时地完成工作任务</p> <p>（1）在审计过程中，会员应当保持职业怀疑态度，运用专业知识、技能和经验，获取和评价审计证据</p> <p>（2）同时，会员应当采取措施以确保在其授权下工作的人员得到适当的培训和督导</p> <p>（3）在适当情况下，会员应当使客户、工作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</p>
--------------	---

保密	<p>1. 会员与客户的沟通，必须建立在为客户信息保密的基础上</p> <p>2. 保密原则要求会员应当对在职活动中获知的涉密信息予以保密，不得有下列行为：</p> <p>（1）未经客户授权或法律法规允许，向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息</p> <p>（2）利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益</p> <p>3. 无意泄密的对象</p> <p>会员在社会交往中应当履行保密义务。会员应当警惕无意泄密的可能性，特别是警惕无意中向近亲属或关系密切的人员泄密的可能性。近亲属是指配偶、父母、子女、兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。</p>
----	---

保密	<p>4. 对保密范围提出的要求</p> <p>（1）注册会计师应当对其客户、拟接受的客户、受雇的工作单位、拟受雇的工作单位向其披露的涉密信息保密</p> <p>（2）在终止与客户或工作单位的关系之后，会员仍然应当对在职关系和商业关系中</p>
----	--

	<p>获知的信息保密</p> <p>(3) 如果变更工作单位或获得新客户，会员可以利用以前的经验，但不能利用或披露以前职业活动中获知的涉密信息</p> <p>5. 可以披露客户涉密信息的情形</p> <p>(1) 法律法规允许披露，并取得客户的授权</p> <p>(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，以及向监管机构报告所发现的违法行为</p> <p>(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</p> <p>(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</p> <p>(5) 法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形</p>
良好的职业行为	<p>1. 会员应当遵守相关法律法规，避免发生任何损害职业声誉的行为</p> <p>2. 会员在向公众传递信息以及推介自己和工作时，应当诚实、实事求是，不得有下列行为：</p> <p>(1) 夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验</p> <p>(2) 贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作</p>

## 第二节 职业道德概念框架 (★★)



### 一、职业道德概念框架的内涵

职业道德概念框架是指解决职业道德问题的思路和方法，其目的在于防止会员认为只要守则未明确禁止的情形就是允许的。

### 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) 对遵循职业道德基本原则产生不利影响的因素

可能对职业道德基本原则产生不利影响的因素包括自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力。

##### 1. 自身利益



如果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，将产生自身利益导致的不利影响。

2.自我评价

如果会员对其（或者其所在会计师事务所或工作单位的其他人员）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，将产生自我评价导致的不利影响。

3.过度推介

如果会员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，将产生过度推介导致的不利影响。

4.密切关系

如果会员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，将产生密切关系导致的不利影响。

5.外在压力

如果会员受到实际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，将产生外在压力导致的不利影响。

第二十三章 审计业务对独立性的要求

第一节 基本概念和要求（★）

一、独立性的概念框架

独立性的内涵	1. 实质上的独立性	实质上独立性是一种内心状态，使得注册会计师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
	2. 形式上的独立性	形式上的独立性是一种外在表现，它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

独立性概念框架的内涵	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： 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
------------	---

## 二、网络与网络事务所

特 征	视为网络	不视为网络
共享收益或 分担成本	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	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，则不应当被视为网络；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
共享所有权、 控制权或 管理权	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	

共享统一的 质量控制政策和程序	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	
共享同一 经营战略	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	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

使用同一品牌	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	如果会计师事务所转让某一部分，但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，不属于以合作为目的的联合体，因此不构成网络
共享重要的 专业资源	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，	在下列情形中，共享的资源被视为不重要：

	应被视为网络	1. 共享的资源仅限于共同的审计手册或审计方法 2. 共享培训资源, 而并不交流人员、客户信息或市场信息 3. 没有一个共有的技术部门
--	--------	---

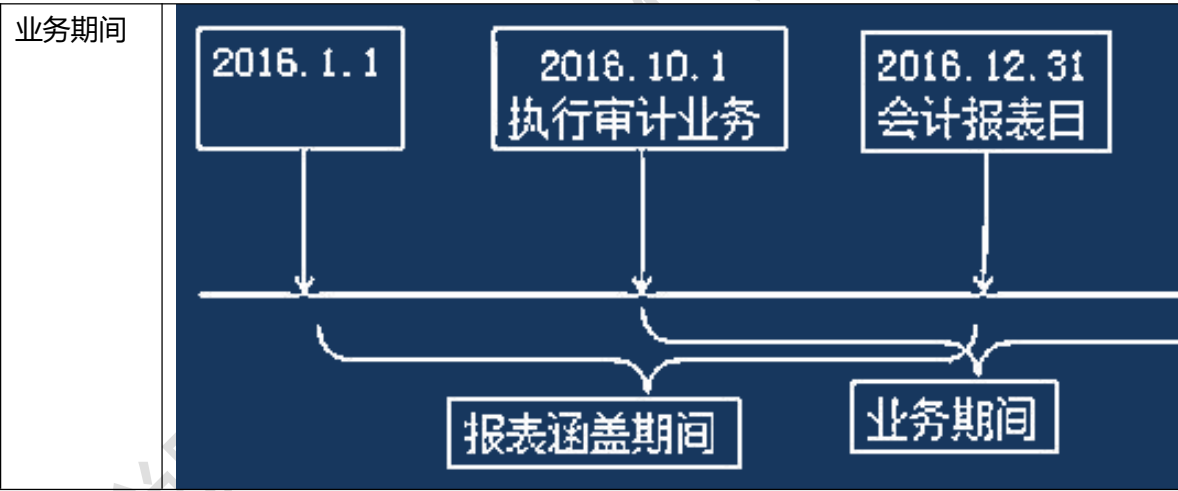
### 三、其他相关概念

公众利益实体	1. 公众利益实体包括上市公司和以下实体： (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 2. 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（包括其管理层、股东、顾客、供应商、债权人、利益相关者、政府、特殊利益团体和媒体等），也应被视为公众利益实体。需要考虑的因素： (1) 实体业务的性质（如金融业务、保险业务） (2) 规模 (3) 员工的数量
--------	---

关联实体	<p>关联实体是指与客户存在下列任一关系的实体：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 能够对客户施加直接或间接控制的实体，并且客户对该实体重要</li> <li>2. 在客户内拥有直接经济利益的实体，并且该实体对客户具有重大影响，在客户内的利益对该实体重要</li> <li>3. 受到客户直接或间接控制的实体</li> <li>4. 客户（或受到客户直接或间接控制的实体）拥有其直接经济利益的实体，并且客户能够对该实体施加重大影响，在实体内的经济利益对客户重要</li> <li>5. 与客户处于同一控制下实体（即“姐妹实体”），并且该姐妹实体和客户对其控制方均重要</li> </ol> <p>【提示】在审计客户是上市公司的情况下，本章所称审计客户包括该客户的所有关联实体。</p> <p>在审计客户不是上市公司的情况下，本章所称审计客户仅包括该客户直接或间接控制的关联实体</p>
------	---

业务期间	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 需要保持独立的期间：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</li> <li>2. 业务期间概念：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，业务期间结束之日应以其中一方</li> </ol>
------	---

	<p>通知解除业务关系或出具最终审计报告二者时间孰晚为准</p> <p>3. 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:</p> <p>(1) 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</p> <p>(2) 以往向审计客户提供的服务</p> <p>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。</p> <p>主要防范措施:</p> <p>①不允许提供非鉴证服务的人员担任审计项目组成员</p> <p>②必要时由其他的注册会计师复核审计和非鉴证工作</p> <p>③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</p>
--	---



合并与 并购	<p>1. 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</p> <p>2. 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。</p> <p>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:</p> <p>(1) 利益或关系的性质和重要程度</p>
-----------	---

	<p>(2) 审计客户与该关联实体之间关系的性质和重要程度</p> <p>(3) 合理终止该利益或关系需要的时间</p> <p>3. 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评价的结果</p>
--	---

合并与 并购	<p>4. 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：</p> <p>(1) 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</p> <p>(2) 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</p> <p>(3) 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：</p> <p>①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</p> <p>②由其他会计师事务所再次执行项目质量控制复核</p> <p>③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</p>
-----------	---

## 第二节 经济利益 (★★★)

### 一、经济利益相关概念

含 义	经济利益是指通过各种方式（投资、继承、馈赠或合并等）持有股权、债券、其他证券或其他债务性工具而拥有的利益
直接经济利益 与间接经济利益划分	<p>1. 直接经济利益是指个人或实体直接拥有并控制（包括授权他人管理）的经济利益或通过投资工具拥有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</p> <p>2. 间接经济利益是指个人或实体通过投资工具拥有的经济利益，但没有能力控制这些投资工具或影响其投资决策</p>
重要经济利益	<p>重要经济利益是指直接经济利益或重大间接经济利益</p> <p>经济利益是否导致不利影响及影响的严重程度取决于受益人（人的角色）与经济利益的种类和重要性（利的大小）</p>

### 二、会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属的重要经济利益

项目组成员 的界定	<p>项目组成员包括项目合伙人和项目组其他成员、事务所（包括网络事务所）中能直接影响审计业务结果的其他人员</p> <p>例如，能对项目合伙人提出（针对项目组成员的）薪酬建议，直接指导、管理或监督的人员，针对技术或行业具体问题、交易或事项提供咨询的人员或对审计业</p>
--------------	---

	务实施项目质量控制复核的人员
严格禁止的情形	会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得在①审计客户、②在审计客户中拥有控制性权益,并且审计客户对其重要的实体和③审计客户在其中拥有经济利益并且能对其施加重大影响的实体中拥有重要经济利益,否则将因自身利益产生非常严重的不利影响,没有防范措施能消除或将其降低到可接受水平

其他情形	<p>1. 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的利益相关者在某实体中都拥有重要经济利益,可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响,</p> <p>需要评价下列因素:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 项目组成员在项目中是否担任重要角色</li> <li>(2) 该实体所有权为少数人持有还是多数人持有</li> <li>(3) 投资者能否控制该实体或对其施加重大影响</li> <li>(4) 经济利益的重要性</li> </ul> <p>项目组中的重要角色包括项目合伙人、项目负责人、监督项目进度与质量或能直接影响业务结果的人员</p> <p>2. 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拥有经济利益,如同时满足下列条件,不利影响才可能被接受:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 所员主均不是受托财产的受益人</li> <li>(2) 经济利益对委托人并不重大</li> <li>(3) 委托人不能对审计客户施加重大影响</li> <li>(4) 针对委托人在审计客户中拥有的经济利益,所员主对其任何投资决策都不能施加重大影响</li> </ul>
------	---

### 三、其他合伙人

其他合伙人的界定	其他合伙人是指承接审计业务的事务所中除该项审计业务的项目合伙人以外的合伙人(及其主要近亲属),包括为该客户提供非审计服务的合伙人与管理人员 其他合伙人可能与项目合伙人不属于同一个事务所(外聘),但属于承接该项审计业务的会计师事务所
严格禁止的情形	其他合伙人(及其主要近亲属)不得在审计客户中拥有重要经济利益

其他情形	<p>1. 其他合伙人作为受托管理人在审计客户中拥有重要经济利益,也可能因自身利益产生不利影响,需要根据具体情况评价(评价人的角色和利的大小)</p> <p>2. 如其他合伙人的其他近亲属作为审计客户的员工有权取得经济利益(例如通</p>
------	---

	过退休金或股票期权计划), 并且在必要时能采取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。但是, 即使是同样的经济利益, 如其他合伙人的主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利 (例如, 按股票期权方案有权行使期权), 应尽快处置或放弃该经济利益 (对主要近亲属要求更严)
--	---

#### 四、其他近亲属

不利影响程度的因素	如项目组成员的其他近亲属在审计客户中拥有重要经济利益, 将因自身利益产生不利影响。影响的严重程度取决于: 1. 项目组成员与其他近亲属之间的 (实质性) 关系 2. 经济利益对其他近亲属的重要性
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 (消除影响) 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 (降低影响) 2. 由组外注册会计师复核该成员已执行的工作 (降低影响) 3. 将该成员调离审计项目组 (消除影响)

#### 五、其他相关人员

其他相关人员	1. 事务所的专业人员或其主要近亲属 2. 与审计项目组成员存在密切私人关系的人员
影响不利影响程度的因素	1. 事务所的组织结构、经营模式和沟通机制 (这一条决定了专业人员在事务所的地位与影响) 2. 相关人员与审计项目组成员之间的关系 (包括私人关系)
主要防范措施	1. 将存在密切私人关系的项目组成员调离项目组 2. 不允许该成员参与审计业务的任何重大决策 3. 由组外注册会计师复核该成员已执行的工作

#### 六、退休金计划

退休金计划概念	退休金计划也称养老金计划、公积金计划。是雇主为员工退休以及残疾、亡故等作出的投资安排的统称。根据国家的税收政策, 由公司和员工单独或共同投资于特定投资品种, 可享受税收优惠并可冲减经营利润。待员工退休或因疾病、伤残失去劳动能力时可支取或动用这部分资金
不利影响情	如项目组成员通过事务所的退休金计划在审计客户拥有直接或重大间接经济利



形	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
---	---

### 第三节 贷款和担保以及商业关系、家庭和私人关系

#### 一、贷款和担保 (★★★)

主体：会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属

可能不利影响独立性的具体情形		处理和防范措施
1. 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	(1) 不按照正常的程序、条款和条件提供贷款或担保	没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平
	(2) 如果会计师事务所（注意主体）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，也可以采取措施将因自身利益产生的不利影响降低至可接受水平	由网络中未参与执行审计业务且未接受该贷款的会计师事务所复核所执行的工作等
	(3) 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	只要按照正常的程序、条款和条件取得贷款或担保，就不会对独立性产生不利影响

2. 从非银行或类似金融机构等审计客户取得贷款，或由其提供担保	因自身利益产生非常严重的不利影响，没有防范措施能够将其降低至可接受的水平
3. 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，没有防范措施能够将其降低至可接受的水平
4. 在银行或类似金融机构等审计客户开立存款或交易账户	只要账户是按照正常的商业条件开立的，就不会对独立性产生不利影响

#### 二、商业关系 (★★★)



可能不利影响独立性的具体情形	处理和防范措施
<p>1. 商业关系主要包括（与客户、高管）：</p> <p>（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</p> <p>（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</p> <p>（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（基本原则：有共同经济利益）</p>	<p>（1）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</p> <p>（2）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</p> <p>（3）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</p>

<p>2. 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中拥有经济利益</p>	<p>在同时满足下列条件的情况下，这种商业关系不会对独立性产生不利影响：</p> <p>（1）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</p> <p>（2）该经济利益对一个或几个投资者并不重大</p> <p>（3）该经济利益不能使一个或几个投资者控制该实体</p>
可能不利影响独立性的具体情形	处理和防范措施

<p>3. 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（经常考）</p>	<p>（1）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</p> <p>（2）如果交易的性质特殊或金额重大，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以消除不利影响或将其降至可接受水平。</p> <p>防范措施主要包括：</p> <p>（1）取消交易或降低交易规模</p> <p>（2）将相关审计项目组成员调离审计项目组</p>
--	--

三、家庭和私人关系 (★★★) (5 种情形)

家庭和私人关系类型	防范措施
1. 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、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	因密切关系产生不利影响, 只能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
2. 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 (不是董、高、特)	(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职责范围
3. 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	
4. 审计项目组成员与审计客户的员工存在密切关系 (非近亲属), 并且该员工是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工	
5. 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	(1) 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 (2) 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

第四节 与审计客户发生人员交流 (★★★)

主要两种情形: 审计客户与事务所的员工相互跳槽

一、一般规定

雇佣关系类型	防范措施
1. 审计项目组前任成员或事务所前任合伙人担任审计客户的重要职位 (董、高、特) (跳槽到客户)	(1) 与事务所仍保持重要联系 (薪酬、福利、经营活动) (2) 未与事务所保持重要联系
	没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平 有防范措施, 如下: (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
雇佣关系类型	防范措施

2. 会计师事务所前任合伙人加入了某一实体, 而该实体随后	在必要时采取防范措施消除不
-------------------------------	---------------

成为会计师事务所的审计客户（前合伙人拉来业务）		利影响或将其降低至可接受的水平
3. 审计项目组某成员拟加入审计客户（可能对将来的东家留情）	(1) 因自身利益产生不利影响 (2) 向会计师事务所报告	(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在审计项目组中作出的重大判断

## 二、属于公众利益实体的审计客户（★★★）（重点掌握）

### 【相关概念】

关键审计合伙人：是指项目合伙人、实施项目质量控制复核的负责人以及审计项目中负责对财务报表审计所涉及的重大事项作出关键决策或判断的其他审计合伙人。

其他审计合伙人：还可能包括负责审计重要子公司或分支机构的项目合伙人。

加入审计客户的情形	防范措施
1. 关键审计合伙人加入属于公众利益实体的审计客户，担任重要职位（董、高、特）	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 12 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

冷却期：从不再担任关键审计合伙人到最早可以加入客户的这段时间（次日）

图 22—5 冷却期示例



2. 前任高级合伙人（或管理合伙人，或同等职位人员）加入属于公众利益实体的审计客户，担任重要职务（董、高、特）	除非该高级合伙人离职已超过 12 个月，否则独立性将被视为受到损害
3. 如果由于企业合并的原因，会计师事务所前任关键审计	在同时满足下列条件时，不被视为独立性受到损害：

<p>合伙人担任属于公众利益实体的审计客户的重要职务</p> <p>(董、高、特)</p> <p>(加入时不是客户)</p>	<p>(1) 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</p> <p>(2) 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)</p> <p>(3) 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</p> <p>(4) 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</p>
--	--

### 三、临时借调员工

情 形	防范措施
<p>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中国注册会计师职业道德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 (只能做事务性工作, 比如打字、复印)</p>	<p>1. 对借出员工的工作进行额外复核</p> <p>2. 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所执行的工作进行审计</p> <p>3. 不安排借出员工成为审计项目组成员</p>

### 四、最近曾任审计客户的董事、高级管理人员和特定员工 (跳槽到事务所)

涵盖的期间	评价不利影响的因素	防范措施
1. 在财务报表涵盖的期间内审计项目组成员曾担任上述职务	<p>因自身利益、自我评价或密切关系产生非常严重的不利影响</p>	没有防范措施能够将其降低至可接受的水平
2. 在财务报表涵盖的期间之前曾担任上述职务	<p>(1) 该成员在客户中曾担任的职务</p> <p>(2) 该成员离开客户的时间长短</p>	由其他注册会计师复核该成员已执行的工作等

	(3) 该成员在审计项目组中的角色	
--	-------------------	--

## 五、兼任审计客户有董事或高级管理人员

情 形	防范措施
1. 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 (包括: 独立董事)	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
2. 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

### 【教师提示】

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 (比如: 只打字、归档、只提建议)。

## 第五节 与审计客户长期存在业务关系 (★★★)

### 一、一般规定

情 形	评价不利影响的因素	防范措施
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	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	(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

### 二、属于公众利益实体的审计客户

关键审计合伙人任职时间	1. 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
-------------	---------------------------------

(止五停二)	<p>合伙人任职时间不得超过五年。</p> <p>2. 如果某人在审计项目组担任的职务均属于关键审计合伙人, 在确定其任职时间时, 担任这些职务的年限需要合并计算。</p> <p>3. 在两年的冷却期内, 该关键审计合伙人也不得有下列行为:</p> <p>(1) 参与该客户的审计业务</p> <p>(2) 为该客户的审计业务实施质量控制复核</p> <p>(3) 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</p> <p>(4) 以其他方式直接影响业务结果</p>
--------	--

<p>关键审计合伙人在审计客户成为公众利益实体后的任职时间</p> <p>(满三缓二)</p>	<p>1. 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</p> <p>2. 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</p> <p>3. 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</p>
---	--

【附表】关键审计合伙人任职时间总结表

成为公众利益实体前 已服务时间	成为公众利益实体后 还可服务时间	首次公开发行证券的公司上市 后还可服务时间
1	4	2
2	3	2
3	2	2
4 以上	2	2

## 第六节 为审计客户提供非鉴证服务 (★★★)

### 一、一般规定

总体要求	<p>如果接受委托向审计客户提供非鉴证服务, 注册会计师应当关注提供非鉴证服务可能</p> <p>对其独立性产生的不利影响</p> <p>最常见的不利影响——自我评价、自身利益和过度推介的不利影响</p>
------	--

接受委托	1. 不能提供非鉴证服务的关联实体	会计师事务所通常不向审计客户的下列
------	-------------------	-------------------

对审计客户 关联实体提供 非鉴证服务		<p>关联实体提供受到限制的非鉴证服务：</p> <p>(1) 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</p> <p>(2) 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</p> <p>(3) 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</p>
	2. 可以提供非鉴证服务的条件	<p>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：</p> <p>(1) 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</p> <p>(2) 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</p>

向成为公众利益实体的审计客户提供非鉴证服务	<p>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：</p> <p>(1) 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</p> <p>(2) 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</p> <p>(3) 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</p>
-----------------------	--

## 二、管理层职责

总体要求	在向审计客户提供非鉴证服务时，避免行使管理层职责。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
管理层 职责	<p>1. 制定政策和战略方针</p> <p>2. 指导员工的行动并对其行动负责</p> <p>3. 对交易进行授权</p>



	4. 确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议 5. 负责按照适用的会计准则编制财务报表 6. 负责设计、实施和维护内部控制
--	---

怎样避免行使管理层职责	1. 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。如： (1) 执行一项已由管理层授权的非重要交易 (2) 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 (3) 向管理层提供意见和建议，以协助管理层履行职责 2. 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
-------------	--

### 三、编制会计记录和财务报表

总体要求	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	
不对独立性产生不利影响的活动的	1. 沟通审计相关的事项	(1) 对会计准则或财务报表披露要求的运用 (2) 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 (3) 会计调整分录的建议
	2. 提供特定技术支持	在下列方面提供技术支持时，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 (1) 解决账户调节问题 (2) 分析和积累监管机构要求提供的信息 (3) 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

不对独立性产生不利影响的活动的	3. 向非公众利益实体的审计客户提供日常性和机械性的工作	(1) 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： ① 根据来源于客户的数据提供工资服务
-----------------	------------------------------	--



		<p>②在客户确定或批准账户分类的基础上记录交易</p> <p>③将已记录的交易过入总分类账</p> <p>④将客户批准的分录过入试算平衡表</p> <p>⑤根据试算平衡表中的信息编制财务报表</p> <p>(2) 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:</p> <p>①由审计项目组以外的人员提供此类服务</p> <p>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</p>
--	--	--

不对独立性产生不利影响的活动	4. 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	<p>(1) 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:</p> <p>①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</p> <p>②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</p>
		<p>(2) 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:</p> <p>①工资服务</p> <p>②编制所审计的财务报表</p> <p>③编制所审计财务报表依据的财务信息</p>

不对独立性产生不利影响的活动	5. 在紧急或特殊情况下提供的会计和记账服务	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
----------------	------------------------	--

		<p>中国注册会计师职业道德守则不允许提供的编制会计记录和财务报表的服务：</p> <p>（1）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</p> <p>（2）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</p> <p>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</p>
--	--	---

#### 四、评估服务

影响独立性的因素及防范措施	<p>1. 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：</p> <p>（1）评估结果是否对财务报表产生重大影响</p> <p>（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</p> <p>（3）是否可获得权威的评估方法和指南</p> <p>（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</p> <p>（5）基础数据的可靠性和范围</p> <p>（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</p> <p>（7）财务报表披露的范围和详细程度</p>
	<p>2. 防范措施：</p> <p>（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</p> <p>（2）不允许提供评估服务的人员参与审计业务</p>

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，并且评估的结果
----------------------	--

	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
对独立性产生不利影响的评估业务	<p>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至可接受的低水平。 会计师事务所不得向审计客户提供这种评估服务</p> <p>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</p>

## 五、税务服务

税务服务种类	<p>1. 编制纳税申报表</p> <p>2. 为编制会计分录计算税额</p> <p>3. 税务策划和其他税务咨询服务</p> <p>4. 协助解决税务纠纷</p>
编制纳税申报表的服务	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

计算当期所得税或递延所得税负债（或资产）	1. 将因自我评价产生不利影响	<p>不利影响的严重程度主要取决于下列因素：</p> <p>（1）税收法律法规的复杂程度，以及应用时进行判断的程度</p> <p>（2）客户员工的税务专业水平</p> <p>（3）税额对于财务报表的重要性</p>
	2. 防范措施	<p>（1）由审计项目组以外的专业人员执行此类业务</p> <p>（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</p> <p>（3）向外部税务专业人员咨询</p>

计算当期所得税或递延所得税负债（或资产）	3. 禁止或允许计算当期所得税或递延所得税负债（或资产）	禁止——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
----------------------	------------------------------	--

		<p>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。</p> <p>允许——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：</p> <p>（1）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）</p> <p>（2）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</p> <p>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</p>
--	--	---

<p>税务筹划或其他税务咨询服务</p>	1. 服务种类	<p>（1）向审计客户提供如何节税</p> <p>（2）如何运用新的税收法律法规的建议等</p>
	2. 不对独立性产生不利影响	<p>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</p>
	3. 对独立性产生不利影响	<p>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</p>

		<p>或将其降低至可接受的水平：</p> <p>(1) 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</p> <p>(2) 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</p>
--	--	--

帮助解决税务纠纷	<p>1. 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。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：</p> <p>(1) 由审计项目组以外的专业人员提供该税务服务</p> <p>(2) 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</p> <p>(3) 向外部税务专业人员咨询</p> <p>2. 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影响重大，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。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</p>
----------	--

## 六、内部审计服务

内部审计活动	<p>1. 监督内部控制</p> <p>2. 检查财务信息和经营信息</p> <p>3. 评价经营活动的效率和效果</p> <p>4. 评价对法律法规的遵守情况</p>
内部审计服务对独立性的不利影响	<p>1. 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</p> <p>2. 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责任，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责任</p>

涉及承担管理层职责的内部审计服务	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 制定内部审计政策或内部审计活动的战略方针</li> <li>2. 指导该客户内部审计员工的工作并对其负责</li> <li>3. 决定应执行来源于内部审计活动的建议</li> <li>4. 代表管理层向治理层报告内部审计活动的结果</li> <li>5. 执行构成内部控制组成部分的程序</li> <li>6. 负责设计、执行和维护内部控制</li> <li>7. 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</li> </ol>
------------------	--

允许提供内部审计服务的情况	<p>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:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 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</li> <li>2. 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</li> <li>3. 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</li> </ol>
允许提供内部审计服务的情况	<ol style="list-style-type: none"> <li>4. 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</li> <li>5. 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</li> </ol>

利用自身提供内部审计服务的结果	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 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</li> <li>2. 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</li> <li>3. 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</li> </ol>
不得向属于公众利益实体的审计客户提供内部审计服务	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 与财务报告相关的内部控制</li> <li>2. 财务会计系统</li> <li>3. 对被审计财务报表具有重大影响的金额或披露</li> </ol>

## 七、信息技术系统服务

不对独立性产生不利影响的 信息技术系统服务	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 设计或操作与财务报告内部控制无关的信息技术系统</li> <li>2. 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</li> <li>3. 操作由第三方开发的会计或财务信息报告软件</li> <li>4. 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</li> </ol>
--------------------------	---

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服务	1. 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	<ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分</li> <li>(2) 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</li> </ol>
	2. 如果存在上述情形，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	<ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 审计客户认可自己对建立和监督内部控制的责任</li> <li>(2) 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</li> <li>(3) 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</li> <li>(4) 审计客户评价系统设计和操作的适当性及结果</li> <li>(5) 审计客户对系统运行以及系统使用或生成的数据负责</li> </ol>

向属于公众利益实体的审计客户提供有关信息技术系统服务	<p>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或设计与操作信息技术系统相关的服务：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分</li> <li>2. 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</li> </ol>
----------------------------	--

## 八、诉讼支持服务

内 容	<p>诉讼支持服务可能包括下列活动：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 担任专家证人</li> </ol>
-----	--

	2. 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 3. 协助管理和检索文件
不利影响	1. 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 2. 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单位财务报表, 会计师事务所应当遵守关于评估服务的规定

## 九、法律服务

对独立性产生不利影响的情形	防范措施
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	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
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	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: 1. 由审计项目组以外的专业人员提供该服务 2. 由未参与提供法律服务的专业人员向审计项目组提供建议, 并复核会计处理
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	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

## 十、招聘服务

总体要求	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做出
会计师事务所通常可以提供下列服务	1. 审查申请者的专业资格 2. 对申请者是否适合相关职位提出咨询意见 3. 对候选人进行面试 4. 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
会计师事务所不得提供下列服务	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



	<p>的高级管理人员，会计师事务所不得提供下列招聘服务：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 寻找候选人，或从候选人中挑选出适合相应职位的人员</li> <li>2. 对可能录用的候选人的证明文件进行核查</li> </ol>
--	---

## 十一、公司理财服务

对独立性产生不利影响的情形	防范措施
1. 如果会计师事务所提供公司理财服务(如对公司财务交易的筹划或融资安排提出建议)的结果直接影响财务报表的金额,将可能产生自我评价的不利影响	<p>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</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 由审计项目组以外的专业人士提供该服务</li> <li>(2) 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,并复核其会计处理</li> </ol>
2. 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: <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 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</li> <li>(2) 财务建议的结果将对被审计财务报表产生重大影响</li> </ol>	<p>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</p>

## 第七节 收费 (★★★)

### 一、收费结构

收费的情形	防范措施
1. 会计师事务所从某一审计客户收取的全部费用(不仅仅是审计费)占其收费总额的比重很大(自身利益或外在压力)	<ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 降低对该客户的依赖程度</li> <li>(2) 实施外部质量控制复核</li> <li>(3) 就关键的审计判断向第三方咨询</li> </ol>
2. 从某一审计客户收取的全部费用占	(1) 降低对来源于该客户的收费的依赖程度

某一合伙人从所有客户收取的费用总额比重很大，或占事务所某一分部收取的费用总额比重很大（自身利益或外在压力）	(2) 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 (3) 定期实施独立的质量控制复核
---	--

3. 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全部费用占其所有客户收取的全部费用比重超过 15%，会计师事务所应当向审计客户治理层披露这一事实	(1) 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（发表审计意见前复核） (2) 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（发表审计意见后复核）
---	--

## 二、逾期收费

收费的情形	防范措施
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	(1) 由未参与审计业务的注册会计师提供建议 (2) 复核已执行的工作 <b>【提示】</b> 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

## 三、或有收费

基本原则	1. 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 2. 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：	
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（事务所收钱） 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（网络事务所收钱） 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	

## 第八节 影响独立性的其他事项 (★★★)

### 一、薪酬和业绩评价政策

总体要求	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

#### 【教师提示】

1. 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。
2. 职业道德准则并不禁止会计师事务所合伙人之间正常的利润分享安排。

### 二、礼品和款待

礼品	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至可接受的低水平。会计师事务所或审计项目组成员不得接受礼品
款待	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

### 三、诉讼或诉讼产生威胁

不利情形	防范措施
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 和外压力产生不利影响	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 如果此类防范措施不能将不利影响降至可接受的低水 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