

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

(征求意见稿)

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职业道德概念框架，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 《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》要求会计师事务所制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员、其他受独立性要求约束的人员（包括网络事务所的人员，如适用）保持相关职业道德要求规定的独立性。中国注册会计师审计准则和审阅准则分别规定了项目合伙人和项目组在审计和审阅业务中的责任。会计师事务所内部的责任分配取决于其规模、结构和组织形式。本守则大部分条款并未明确规定会计师事务所内部各种人员对于独立性各自的责任，而只以会计师事务所提及。根据质量控制准则的规定，会计师事务所应当将采取特定行动的责任分配给某个人或团队（如审计

项目组)。此外，注册会计师个人也应当遵守与其个人的活动、利益或关系相关的所有规定。

第二章 基本要求

第一节 一般规定

第四条 注册会计师在执行审计业务时应当保持独立性。

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，遵循客观公正原则，保持职业怀疑；

（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、客观公正原则或职业怀疑。

第六条 在执行审计和审阅业务时，注册会计师应当遵循职业道德基本原则，包括独立性原则，并运用职业道德概念框架识别、评价和应对可能对职业道德基本原则产生的不利影响。

第二节 公众利益实体

第七条 本守则的某些条款仅适用于对公众利益实体的审计和审阅业务。

公众利益实体包括上市实体和下列实体：

（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。

第八条 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是否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，银行、保险公司等金融机构通常以受托人的身份持有大量利益相关者的资产，通常视为公众利益实体）；

（二）实体的规模；

（三）员工的数量。

第三节 关联实体

第九条 在审计客户是上市实体的情况下，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实体的情况下，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。

第四节 保持独立性的期间

第十条 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。

第十一条 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）会计师事务所或网络事务所以往向该审计客户提供的服务。

第十二条 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，则将对独立性产生不利影响。

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。

举例来说，防范措施可能包括：

（一）由审计项目组以外的人员提供非鉴证服务；

（二）必要时由适当的复核人员复核审计和非鉴证工作；

（三）由不属于同一网络的其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果，或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。

第五节 与治理层的沟通

第十三条 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 网络与网络事务所

第十四条 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（如咨询公司或法律服务公司）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。

第十五条 会计师事务所通常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。

第十六条 在判断一个联合体是否形成网络时，注册会计师应当

考虑下列事项：

（一）运用职业判断来确定该联合体是否形成网络；

（二）考虑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，是否很可能认为该联合体形成网络；

（三）这种判断应当在整个联合体内部得到一致运用。

第十七条 如果一个联合体旨在通过合作实现下列目的，则应当被视为形成网络：

（一）明确旨在于各实体之间共享收益或分担成本；

（二）在各实体之间共享所有权、控制权或管理权；

（三）在各实体之间共享统一的质量控制政策和程序；

（四）在各实体之间共享同一经营战略；

（五）在各实体之间使用同一品牌；

（六）在各实体之间共享重要的专业资源。

第十八条 除本守则第十七条所述的情况外，构成联合体的会计师事务所和实体之间也可能存在其他安排使其形成网络。然而，如果一个联合体仅为方便介绍工作，并不符合形成网络的必要标准。

第十九条 针对本守则第十七条第（一）项所述的情况，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。

第二十条 针对本守则第十七条第（二）项所述的情况，共享所

有权、控制权或管理权可能通过合同或其他方式实现。

第二十一条 针对本守则第十七条第（三）项所述的情况，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。

第二十二条 针对本守则第十七条第（四）项所述的情况，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。

第二十三条 针对本守则第十七条第（五）项所述的情况，同一品牌包括共同的名称或标志等。例如，当会计师事务所合伙人签署审计报告时，如果将共同的品牌作为会计师事务所名称的一部分或与其名称联系在一起，则该会计师事务所在使用同一品牌。

第二十四条 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。

第二十五条 针对本守则第十七条第（六）项所述的情况，专业资源包括下列方面：

（一）能够使各会计师事务所或实体之间交流诸如客户资料、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。

第二十六条 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。以下是一些判断共享的专业资源是否重要的例子：

（一）如果共享的资源仅限于通用的审计手册或审计方法，或仅限于培训资源，并不交流人员、客户信息或市场信息，则这些共享的资源很可能是不重要的；

（二）如果共享的资源涉及人员或信息交流，例如，存在一个共享的人力资源库，或者构建了一个共有的技术部门，用于向所有成员提供技术性建议，并要求所有成员予以遵循。在这种情况下，理性且掌握充分信息的第三方很可能认为共享的资源是重要的。

第二十七条 如果会计师事务所或网络转让了其业务的某一部分，虽然该部分不再与其有关联，但转让协议可能约定，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，尽管两者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。

第七节 工作记录

第二十八条 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。

第二十九条 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。

第三十条 如果需要对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不需采取防范措施结论的理由。

第三十一条 工作记录可以提供证据证明会计师事务所在遵守独立性要求时作出的职业判断。然而，缺少工作记录并非判定会计师事务所是否已考虑特定事项或是否保持了独立性的决定性因素。

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，会计师事务所与该关联实体以往和目前存在的利益或关系可能对独立性产生不利影响，并影响该会计师事务所继续执行审计业务的能力。

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本守则禁止的利益或关系。

在某些情况下，会计师事务所可能无法在合并或收购生效日前合

理终止目前存在的本守则禁止的利益或关系。例如，会计师事务所正向该关联实体提供非鉴证服务，而该关联实体无法有条不紊地将该非鉴证服务转移至另一服务提供者。

如果在合并或收购生效日前不能终止目前存在的本守则禁止的利益或关系，会计师事务所应当采取下列措施：

（一）评价因该利益或关系产生的不利影响；

（二）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 当按照本守则第三十三条第三款第（一）项的规定评价不利影响时，注册会计师通常需要考虑下列因素：

（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。

第三十五条 如果按照本守则第三十三条第三款第（二）项的规定与治理层讨论后，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，尽快终止该利益或关系；

（二）存在该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。

举例来说，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。

第三十六条 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）符合本守则第三十五条第一款第（一）项至第（三）项的要求；

（三）在出具审计报告前终止审计业务。

第三十七条 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三十六条的规定，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。

第三十八条 注册会计师应当记录下列事项：

- (一) 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公正原则造成损害的理由。

第九节 违反本守则的规定

第三十九条 如果会计师事务所认为已发生违反本守则规定(以下简称违规)的情况,应当采取下列措施:

(一) 终止、暂停或消除引发违规的利益或关系,并处理违规后果;

(二) 考虑是否存在适用于该违规行为法律法规,如果存在,遵守该法律法规的规定,并考虑向相关监管机构报告该违规行为是否符合行业惯例或监管机构的预期;

(三) 按照会计师事务所的政策和程序,立即就该行为与下列人员沟通:

- 1.项目合伙人;
- 2.负责独立性相关政策和程序的人员;
- 3.会计师事务所和网络中的其他相关人员;
- 4.根据本守则的要求需要采取适当行动的人员。

(四) 评价违规行为的严重程度及其对会计师事务所的客观性和出具审计报告能力的影响;

（五）根据违规行为的严重程度，确定是否终止审计业务，或者是否能够采取适当行动以满意地处理违规后果。

在作出上述决策时，会计师事务所应当运用职业判断并考虑理性且掌握充分信息的第三方是否很可能得出会计师事务所的客观性受到损害从而导致无法出具审计报告的结论。

第四十条 即使会计师事务所已经制定了旨在合理保证独立性原则得以遵循的政策和程序，仍然可能发生违反独立性规定的情况，必要时，会计师事务所可能需要为此终止审计业务。

第四十一条 上述违规行为的严重程度及其对会计师事务所客观性和出具审计报告能力的影响取决于下列因素：

- （一）违规的性质和持续时间；
- （二）以前年度发生的、与当前审计业务有关的违规次数和性质；
- （三）审计项目组成员是否知悉造成违规的利益或关系；
- （四）造成违规的人员是否为审计项目组成员或需要遵守独立性要求的其他人员；
- （五）如果违规涉及某一审计项目组成员，该项目组成员的职责；
- （六）如果违规由提供专业服务所致，该服务对会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表金额的影响（如适用）；
- （七）由于违规导致的因自身利益、过度推介、密切关系或其他原则对独立性产生的不利影响。

第四十二条 会计师事务所应当根据违规的严重程度采取必要的措施。举例来说，会计师事务所可能采取的措施包括：

(一) 将相关人员调离审计项目组；

(二) 必要时，由其他人员对受影响的审计工作实施额外复核或重新执行该工作；

(三) 必要时，建议审计客户委托其他会计师事务所复核或重新执行受影响的审计工作；

(四) 如果违规涉及可能影响会计记录或财务报表金额的非鉴证服务，由其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果，或由其他会计师事务所重新执行该非鉴证服务，并且所执行工作的范围能够使其承担责任。

第四十三条 如果会计师事务所确定无法采取措施满意地处理违规后果，应当尽快通知治理层，并按照法律法规的要求终止审计业务。如果法律法规禁止终止该审计业务，会计师事务所应当遵守相关报告或披露要求。

第四十四条 如果会计师事务所确定能够采取措施满意地处理违规后果，应当与治理层讨论下列事项：

(一) 违规的严重程度，包括其性质和持续时间；

(二) 违规是如何发生以及如何识别出的；

(三) 已采取或拟采取的措施，以及这些措施能够满意地处理违规后果并使会计师事务所能够出具审计报告的原因；

(四) 会计师事务所根据职业判断认为客观性并未受到损害及其理由；

(五) 会计师事务所已采取或拟采取的、用于降低进一步违规风

险或避免发生进一步违规行为的措施；

会计师事务所应当尽快开展上述讨论，除非治理层有其他讨论时间方面的要求。

第四十五条 会计师事务所应当以书面形式与治理层沟通下列方面：

（一）根据本守则第四十四条的规定讨论的所有事项；

（二）针对已采取或拟采取的用于满意地处理违规后果的措施，取得治理层的认同；

（三）对下列情况的描述：

1.会计师事务所内部旨在合理保证独立性原则得以遵循的，并且与此项违规行为相关的政策和程序；

2.会计师事务所已采取或拟采取的、用于降低进一步违规风险或避免发生进一步违规行为的措施。

第四十六条 如果治理层认为上述已采取或拟采取的措施不能满意地处理违规后果，会计师事务所应当按照本守则第四十三条的规定终止审计业务。

第四十七条 如果违规行为发生在上期审计报告出具之前，会计师事务所应当评价违规行为的严重程度及其对会计师事务所的客观性和出具当期审计报告能力的影响。

会计师事务所还应当：

（一）考虑违规行为对会计师事务所以前期间出具的审计报告客观性的影响（如有），以及在必要时撤回此类审计报告的可能性；

(二) 与治理层讨论该事项。

第四十八条 会计师事务所应当记录下列事项：

- (一) 违规事项；
- (二) 采取的措施；
- (三) 作出的关键决策；
- (四) 与治理层讨论的所有事项；
- (五) 与监管机构所进行的任何讨论。

如果会计师事务所继续执行该审计业务，还应当记录下列事项：

- (一) 根据会计师事务所的职业判断，其客观性并未受到损害；
- (二) 所采取的措施能够满意地处理违规后果，从而使会计师事务所能够出具审计报告的理由。

第三章 收 费

第一节 收费结构

第四十九条 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) 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) 该客户从性质和金额上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。

举例来说，防范措施可能包括扩大会计师事务所的客户群，从而降低对该客户的依赖程度。

第五十条 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）该客户在性质上或金额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。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）扩大该合伙人或分部的客户群，从而降低对来源于该客户的收费的依赖程度；
- （二）由审计项目组以外适当的复核人员复核已执行的工作。

第五十一条 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，或由其他专业机构实施

相当于项目质量控制复核的复核（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，或由其他专业机构实施相当于项目质量控制复核的复核（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

第五十二条 如果审计客户长期未支付应付的费用，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。

举例来说，可采取的防范措施主要包括：

(一) 收取逾期的部分款项；

(二) 由未参与执行审计业务的适当复核人员复核已执行的工作。

如果相当部分的审计费用长期逾期，会计师事务所应当确定：

(一) 逾期收费是否可能被视同向客户贷款；

(二) 会计师事务所是否继续接受委托或继续执行审计业务。

本守则第八章针对向客户提供贷款的情形作出明确规定。

第三节 或有收费

第五十三条 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。通过中介机构间接收取的或有收费同样属于本守则规定的或有收费。如果一项收费是由法院或政府有关部门规定的，则该项收费不视为或有收费。

第五十四条 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。

第五十五条 会计师事务所在向审计客户提供非鉴证服务时，如果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。

第五十六条 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) 针对会计师事务所执行的工作及收费的基础，向报告预期使用者作出的披露；

(四) 非鉴证服务的性质；

(五) 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。

举例来说，防范措施主要包括：

(一) 由审计项目组以外的适当复核人员复核该会计师事务所已执行的工作；

(二) 预先就收费的基础与客户达成书面协议。

第四章 薪酬和业绩评价政策

第五十七条 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，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。

举例来说，下列防范措施可能能够消除因自身利益产生的不利影响：

- （一）修改该成员的薪酬计划或业绩评价程序；
- （二）将该成员调离审计项目组。

由审计项目组以外适当的复核人员复核该审计项目组成员已执行的工作，可能能够将自身利益产生的不利影响降低至可接受的水平。

第五十八条 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。

第五章 礼品和款待

第五十九条 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、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

第六十条 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，除非该礼品的价值从性质和金额上来说均明显不重要或微不

足道，否则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。会计师事务所或审计项目组成员不得接受此类礼品。

第六十一条 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。

第六十二条 注册会计师应当考虑礼品或款待是否具有不当影响注册会计师行为的意图，如果具有该意图，即使其价值从性质和金额上来说均明显不重要或微不足道，会计师事务所或审计项目组成员也不得接受该礼品或款待。

第六章 诉讼或诉讼威胁

第六十三条 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）诉讼的重要程度；
- （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。

举例来说，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可能能够消除不利影响；

(二) 由适当的复核人员复核已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

第七章 经济利益

第一节 一般规定

第六十四条 在审计客户中拥有经济利益，可能因自身利益产生不利影响。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) 经济利益的重要程度。

第六十五条 受益人可能通过集合投资工具、遗产、信托等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且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。

第六十六条 在确定经济利益对于某个人来说的重要程度时，可能需要将该个人及其主要近亲属的净资产总额合并考虑。

第二节 会计师事务所、审计项目组成员以及其他人员拥有的经济利益

第六十七条 除本守则第六十九条规定的例外情况外，下列各方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：

（一）会计师事务所；

（二）审计项目组成员及其主要近亲属；

（三）与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人及其主要近亲属；

（四）为审计客户提供非审计服务的其他合伙人和管理人员，以及该其他合伙人和管理人员的主要近亲属，除非该其他合伙人或管理人员的参与程度极低。

第六十八条 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其他成员隶属于不同的分部时，会计师事务所应当运用职业判断确定项目合伙人执行审计业务时所处的分部。

第六十九条 本守则第六十七条的规定存在一种例外情况。如果与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人的主要近亲属，或者为审计客户提供非审计服务的其他合伙人或管理人员的主要近亲属同时满足下列条件，则该主要近亲属可以在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：

（一）该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，并且会计师事务所在必要时能够应对因该经济利益产生的不利影响；

（二）当该主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利，或者

在股票期权中，有权行使期权时，能够尽快处置或放弃该经济利益。

第三节 在控制审计客户的实体中拥有经济利益

第七十条 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、审计项目组成员及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。

第四节 作为受托人拥有经济利益

第七十一条 如果本守则第六十七条第（一）至（四）项所述各方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，除非同时满足下列条件，否则本守则第六十七条的规定同样适用：

（一）受托管理人、审计项目组成员、二者的主要近亲属、会计师事务所均不是受托财产的受益人；

（二）通过信托而在审计客户中拥有的经济利益对于该项信托而言并不重大；

（三）该项信托不能对审计客户施加重大影响；

（四）受托管理人、审计项目组成员、二者的主要近亲属、会计师事务所对涉及审计客户经济利益的投资决策没有重大影响。

第五节 与审计客户具有共同经济利益

第七十二条 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，除非满足下列条件之一，否则会计师事务所、审计项目组成员及其主要近亲属不得在该实体中拥有经济利益：

（一）经济利益对会计师事务所、审计项目组成员及其主要近亲属，以及审计客户（如适用）均不重要；

（二）审计客户无法对该实体施加重大影响。

拥有此类经济利益的人员，在成为审计项目组成员之前，该人员或其主要近亲属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。

第六节 无意中获取的经济利益

第七十三条 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通过继承、馈赠或因企业合并或类似情况，从审计客户获得直接经济利益或重大间接经济利益，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、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；

（二）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，会计师事务所应当在必要时采取防范措施消除

不利影响。

第七节 其他情况下的经济利益

第七十四条 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对独立性产生不利影响。

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）经济利益的重要程度。

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。

举例来说，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，可能能够消除不利影响；
- （二）由审计项目组以外适当的复核人员复核该成员已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

第七十五条 如果审计项目组成员知悉其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，可能因自身利益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之间的关系；
- （二）经济利益是直接的还是间接的；
- （三）经济利益对该其他近亲属的重要程度。

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。

举例来说，下列防范措施可能能够消除不利影响：

- （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）将该审计项目组成员调离审计项目组。

由审计项目组以外适当的复核人员复核该审计项目组成员已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

第七十六条 如果审计项目组成员知悉下列其他人员在审计客户中拥有经济利益，也可能因自身利益对独立性产生不利影响：

- （一）除本守则第六十七条第（一）至（四）项之外的会计师事务所合伙人、专业人员、二者的主要近亲属；
- （二）与审计项目组成员有密切私人关系的其他人员。

不利影响存在与否及其严重程度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）审计项目组成员与该人员之间的关系。

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。

举例来说，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，以消除不利影响；

（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，以将不利影响降低至可接受的水平；

（三）由审计项目组以外适当的复核人员复核该审计项目组成员已执行的工作，以将不利影响降低至可接受的水平。

第七十七条 如果会计师事务所通过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，可能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。

第七十八条 会计师事务所应当致力于防止违规的情形，在整个事务所层面采取适当的防范措施使其更有效地遵守相关规定。

第八章 贷款和担保

第七十九条 涉及审计客户的贷款或贷款担保可能对独立性产生不利影响，注册会计师应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对该不利影响。在运用概念框架时，可能需要考虑贷款或担保的重要程度。为确定贷款或担保对某个人是否重要，可能需要将该个人及其主要近亲属的贷款或担保净值一并考虑。

第八十条 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得向审计客户提供贷款或为其提供贷款担保，除非该贷款或担保对下列各方均不重大：

(一) 会计师事务所或者提供贷款或担保的人员 (如适用);

(二) 审计客户。

第八十一条 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得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, 除非该贷款或担保是按照正常的程序、条款和条件进行的。

此类贷款的例子包括按揭贷款、银行透支、汽车贷款和信用卡透支等。

第八十二条 即使会计师事务所从银行或类似金融机构等审计客户按照正常的程序、条款和条件取得贷款, 如果该贷款对审计客户或取得贷款的会计师事务所是重要的, 也可能因自身利益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, 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。

举例来说, 防范措施可能包括由网络中未参与执行审计业务并且未从该贷款中获益的会计师事务所复核已执行的工作。

第八十三条 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得在银行、经纪人或类似金融机构等审计客户开立存款或经纪账户, 除非该存款或经纪账户是按照正常的商业条件开立的。

第八十四条 会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得从非银行或类似机构的审计客户取得贷款, 或由审计客户提供贷款担保, 除非该项贷款或担保对下列实体或人员均不重大:

(一) 取得贷款或担保的会计师事务所或人员 (如适用);

(二) 审计客户。

第九章 商业关系

第八十五条 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存在密切的商业关系，可能因自身利益或外在压力对独立性产生不利影响。

举例来说，因商务关系或共同的经济利益而产生的密切的商业关系主要包括：

(一) 在与客户或其控股股东、董事、高级管理人员或其他为该客户执行高级管理活动的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。

如果本守则不允许会计师事务所为其审计客户提供某项服务，则会计师事务所不得作为分包商参与提供该服务，也不得以会计师事务所员工或合伙人另行成立公司的方式提供该服务。

注册会计师应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对该不利影响。在运用概念框架时，可能需要考虑商业关系和相关经济利益的重要程度。在考虑某项经济利益对某个人是否重要时，可能需要将该个人及其主要近亲属的净资产总额合并考虑。

第八十六条 会计师事务所、审计项目组成员不得与审计客户或其高级管理人员建立密切的商业关系，除非所涉经济利益不重大，并

且商业关系对于客户或其高级管理人员以及会计师事务所、审计项目组成员（如适用）均不重要。

第八十七条 如果审计客户或其董事、高级管理人员，或上述各方的任何组合，在某股东人数有限的实体中拥有经济利益，会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属不得拥有涉及在该实体拥有经济利益的商业关系，除非同时满足下列条件：

（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。

第八十八条 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，不论该商品或服务是否供会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属使用，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。

举例来说，可能能够消除此类不利影响的防范措施包括：

（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。

第八十九条 按照正常的商业程序公平交易，通常是指在公平交易的基础上从审计客户购买商品和服务。

第十章 家庭和私人关系

第一节 一般规定

第九十条 如果审计项目组成员与审计客户的董事、高级管理人员或某类员工（取决于该员工在审计客户中担任的角色）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对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度取决于下列因素：

- （一）该成员在审计项目组中的角色；
- （二）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。

第二节 审计项目组成员的主要近亲属

第九十一条 如果审计项目组成员的主要近亲属所处职位能够对客户财务状况、经营成果或现金流量施加重大影响，将可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）主要近亲属在审计客户中的职位；
- （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。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）将该成员调离审计项目组，可能能够消除不利影响；
- （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，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

第九十二条 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，或所处职位能够对会计师事务所将要发表意见的财务报表或会计记录的编制施加重大影响的员工（以下简称特定员工），或者在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务，将对独立性产生非常严重的不利影响，没有防范措施能够消除该不利影响或将其降低至可接受水平。拥有此类关系的人员不得成为审计项目组成员。

第三节 审计项目组成员的其他近亲属

第九十三条 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，将因自身利益、密切关系或外在压力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。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）将该成员调离审计项目组，可能能够消除不利影响；
- （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，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

第四节 审计项目组成员的其他密切关系

第九十四条 如果审计项目组成员与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工存在密切关系，即使该人员不是审计项目组成员的近亲属，也将因自身利益、密切关系或外在压力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进行咨询。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该人员与审计项目组成员的关系；
- （二）该人员在客户中的职位；
- （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。

举例来说，防范措施主要包括：

- （一）将该成员调离审计项目组，可能能够消除不利影响；
- （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，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

第五节 审计项目组以外人员的家庭和私人关系

第九十五条 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对独立性产生不利影响。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。

举例来说，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) 由审计项目组以外适当的复核人员复核已执行的相关审计工作。

第十一章 审计项目组成员最近曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工

第九十六条 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对独立性产生不利影响。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实施审计，则可能产生这些不利影响。

第九十七条 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。

第九十八条 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对独立性产生不利影响。例如，如果在当期审计业务中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。

举例来说，防范措施可能包括由适当的复核人员复核该审计项目组成员已执行的工作等。

第十二章 兼任审计客户的董事或高级管理人员

第九十九条 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（例如担任上市公司审计客户的独立董事或董事会秘书），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。

第一百条 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，除非同时满足下列条件，否则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：

（一）法律法规或行业惯例明确允许；

（二）所有相关决策都由客户管理层作出；

（三）该人员仅承担日常性和行政事务性的工作，如编制会议纪要、法定申报材料等。

第一百零一条 公司秘书这一职位在不同国家或地区有不同含义，其职责可能包括诸如人事管理、公司记录和登记簿的维护等行政性工作，也可能包括确保公司遵守法律法规，或针对公司治理事项提供建议等其他职责。通常，公司秘书与企业之间存在密切关系。因此，如果会计师事务所合伙人或员工担任审计客户的公司秘书，则通常会对独立性产生不利影响。

第十三章 与审计客户发生雇佣关系

第一节 一般规定

第一百零二条 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。

第一百零三条 如果会计师事务所前任合伙人或审计项目组前任成员加入审计客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，会计师事务所应当确保上述人员与会计师事务所之间不再保持重要交往。如果会计师事务所与该类人员仍保持重要交往，除非同时满足下列条件，否则将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）该人员无权从会计师事务所获取报酬或福利（除非该报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的）；

（二）任何拖欠该人员的金额都对会计师事务所不重要；

（三）该人员未继续参与，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。

即使同时满足上述条件，仍有可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

第一百零四条 如果会计师事务所的前任合伙人加入某一实体并担任董事、高级管理人员或特定员工，而该实体随后成为会计师事务所的审计客户，也可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

（一）该人员在审计客户中所处的职位；

（二）该人员将与审计项目组交往的程度；

（三）该人员离开审计项目组或会计师事务所合伙人职位的时间长短；

（四）该人员以前在审计项目组、会计师事务所中的角色，例如，该人员是否负责与客户管理层和治理层保持定期联系。

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。

举例来说，防范措施可能包括：

- (一) 修改审计计划；
- (二) 向审计项目组分派与该人员相比经验更加丰富的人员；
- (三) 由审计项目组以外适当的复核人员复核前任审计项目组成员已执行的工作。

第一百零五条 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。

举例来说，防范措施主要包括：

- (一) 将该成员调离审计项目组，可能能够消除不利影响；
- (二) 由审计项目组以外适当的复核人员复核该成员在审计项目组中作出的重大判断，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

第二节 属于公众利益实体的审计客户

第一百零六条 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，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。

第一百零七条 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，除非该高级合伙人不再担任高级合伙人（或管理合伙人，或同等职位的人员）已超过十二个月，否则独立性将视为受到损害。

第一百零八条 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。

第十四章 临时借出员工

第一百零九条 如果会计师事务所向审计客户借出员工，可能因自我评价、过度推介或密切关系产生不利影响。

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。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）对借出员工的工作进行额外复核，可能能够应对因自我评

价产生的不利影响；

（二）不安排借出员工作为审计项目组成员，可能能够应对因密切关系或过度推介产生的不利影响；

（三）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，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

如果因向审计客户借出员工而导致会计师事务所高度认同审计客户管理层的观点和利益，通常没有可以采取的防范措施。

第一百一十条 除非同时满足下列条件，否则会计师事务所不得向审计客户借出员工：

- （一）仅在短期内向客户借出员工；
- （二）借出的员工不参与本守则第十六章禁止提供的非鉴证服务；
- （三）该员工不承担审计客户的管理层职责，且审计客户负责指导和监督该员工的活动。

第十五章 与审计客户长期存在业务关系

第一节 一般规定

第一百一十一条 会计师事务所长期委派同一名合伙人或员工执行某一审计客户的审计业务，将因密切关系和自身利益对独立性产生不利影响。

第一百一十二条 在审计中，了解审计客户及其环境对审计质量至关重要。但如果审计项目组成员与下列人员或事项之间长期存在业务关系，可能因密切关系对独立性产生不利影响：

- (一) 审计客户及其经营；
- (二) 审计客户的高级管理层；
- (三) 会计师事务所将要发表意见的财务报表或财务报表编制所基于的财务信息。

如果会计师事务所人员担心丧失长期交往的客户，或丧失因与客户的高级管理层或治理层成员的密切私人关系而产生的利益，可能因自身利益对独立性产生不利影响。此类不利影响可能会不当影响该人员的判断。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 该人员与客户之间关系的总体时间长度，包括该人员在之前的会计师事务所中与该客户之间已存在的关系（如适用）；
- (二) 该人员成为审计项目组成员的时间长短及其所承担的角色；
- (三) 更高层人员对该人员所实施的工作进行指导、复核和监督的程度；
- (四) 该人员根据其资历，能够影响审计结果的程度，例如，该人员可能作出关键决策或指导其他项目组成员的工作；
- (五) 该人员与客户高级管理层或治理层成员之间关系的密切程度；
- (六) 该人员与客户高级管理层或治理层之间互动的性质、频率和程度；
- (七) 审计客户会计和财务报告问题的性质和复杂程度，以及性质和复杂程度是否发生变化；

(八) 审计客户高级管理层或治理层近期是否发生变动；

(九) 审计客户的组织结构是否发生变动，从而影响会计师事务所人员与客户高级管理层或治理层之间互动的性质、频率和程度。

第一百一十三条 本守则第一百一十二条第三款第(一)至(九)项所述的两个或多个因素相组合可能提高或降低不利影响的严重程度。例如，会计师事务所人员与客户高级管理层成员之间由于交往时间长而形成的密切关系，可能会随着该客户管理层成员的离职而减弱，相应的由该密切关系产生的不利影响也会降低。

举例来说，防范措施主要包括：

(一) 将与审计客户存在长期业务关系的人员轮换出审计项目组，可能能够消除不利影响；

(二) 变更与审计客户存在长期业务关系的人员在审计项目组中担任的角色或其所实施任务的性质和范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平；

(三) 由审计项目组以外适当的复核人员复核与审计客户存在长期业务关系的人员所执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平；

(四) 定期对该业务实施独立的内部或外部质量复核，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

如果确定所产生的不利影响仅能通过将该人员轮换出审计项目组予以应对，会计师事务所应当确定一个适当的期间，在该期间内该人员不得有下列行为：

- (一) 成为审计项目组成员；
- (二) 对该审计业务实施质量控制；
- (三) 对审计业务的结果施加直接影响。

这一期间应当足够长，以确保因密切关系或自身利益产生的不利影响能够得以应对。

第二节 与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相关的轮换期规定

第 X1 条 会计师事务所应当制定政策和程序，指定专门岗位或人员对本会计师事务所连续为公众利益实体审计客户提供审计服务的年限实施跟踪和监控。

会计师事务所应当识别和评价因长期连续为某一公众利益实体审计客户提供审计服务可能对独立性产生的不利影响，不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 会计师事务所已经为该审计客户提供专业服务的时间长度，包括审计、其他鉴证和非鉴证服务（如适用）；
- (二) 为该审计客户提供专业服务的核心人员是否发生变化；
- (三) 该审计客户在性质或业务规模上对会计师事务所或项目合伙人是否重要；
- (四) 某合伙人的报酬对来源于该审计客户的收费的依赖程度；
- (五) 该审计客户会计、审计和财务报告问题的性质和复杂程度，以及审计业务的风险；
- (六) 会计师事务所内部质量管理体系和利益分配机制，能否有

效防止某些特定合伙人的利益与该审计客户直接挂钩。

会计师事务所应当在事务所层面采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）扩大审计项目组成员轮换的范围，除实施本守则第一百一十四条至第一百二十四条规定的关键审计合伙人轮换外，将轮换范围扩大到审计项目组其他核心成员；

（二）定期对该业务实施独立的内部或外部质量复核；

（三）完善会计师事务所内部质量管理体系和利益分配机制，使之能够有效防止某些特定合伙人的利益与该审计客户直接挂钩；

（四）与被审计单位治理层沟通，沟通内容包括会计师事务所长期承接该审计业务的事实、可能对独立性产生的不利影响，以及所采取的防范措施。

第 X2 条 会计师事务所主要负责人应当建立完善的内部质量管理体系和利益分配机制，保证事务所的人力资源和客户资源实现一体化统筹管理，并定期评价本事务所内部质量管理体系和利益分配机制的设计和执行情况，重点关注是否存在特定合伙人的利益与某一审计客户直接挂钩的情况，并形成书面结论。

第 X3 条 如果会计师事务所为某一公众利益实体审计客户连续提供审计服务的时间达到十年或以上，应当在事务所层面同时采取下列防范措施：

（一）除项目质量控制复核外，由独立于审计项目组、具备充分

时间和胜任能力的人员实施第二内部质量复核，或由会计师事务所以外独立的、具备充分时间和胜任能力的人员实施外部质量复核。第二内部质量复核或外部质量复核应当形成专项质量复核报告，重点关注审计项目组的独立性情况，以及重大审计程序执行及重大职业判断情况。

（二）由质量控制主管合伙人定期评价实施关键审计合伙人轮换以及审计项目组核心成员轮换（如适用）的情况和效果，形成书面结论。

（三）与被审计单位治理层沟通，沟通内容包括会计师事务所长期承接该审计业务的事实、可能对独立性产生的不利影响，以及所采取的防范措施。

第一百一十四条 如果审计客户属于公众利益实体，会计师事务所任何人员担任下列一项或多项职务的累计时间不得超过五年：

- （一）项目合伙人；
- （二）实施项目质量控制复核的负责人；
- （三）其他属于关键审计合伙人的职务。

任期结束后，该人员应当遵守本守则第一百二十条有关“冷却期”的规定。

第一百一十五条 注册会计师担任本守则第一百一十四条第（一）至（三）项所述职务的时间应当累计计算，除非该人员不再担任这些职务的期间达到最短时间要求，否则累计期间不得清零并重新计算。最短时间要求应当是一个连续的期间，至少等于该人员所适用的冷却

期。根据本守则第一百二十条的规定，该人员担任的职务不同，冷却期的长度也不同，具体来说，某一人员适用的冷却期应当根据该人员不再担任相应职务前所担任的职务来确定。

例如，如果某人担任某个审计客户的项目合伙人三年，之后被调离该审计项目组二年，则该人员最多只能继续担任该审计项目的关键审计合伙人二年（即五年减去累计的三年）。在此之后，该人员必须遵守有关冷却期的规定。

第一百一十六条 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，在获得审计客户治理层同意的前提下，并且通过采取防范措施能够消除对独立性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期限可以延长一年。

例如，如果由于事先无法预见的原因导致无法实施轮换（如拟接任的项目合伙人突患重病），关键审计合伙人最多可以额外在审计项目组中继续担任相关职务一年。在这种情况下，会计师事务所应当与治理层讨论无法实施轮换的原因，以及所需采取的防范措施。

第一百一十七条 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，该合伙人作为关键审计合伙人已为该客户提供服务的时间。

如果在审计客户成为公众利益实体之前，该合伙人作为关键审计

合伙人已为该客户服务的时间不超过三年，则该人员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。

如果在审计客户成为公众利益实体之前，该合伙人作为关键审计合伙人已为该客户服务了四年或更长的时间，在取得客户治理层同意的前提下，该合伙人最多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，项目合伙人和其他签字注册会计师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。

第一百一十八条 如果会计师事务所仅有为数不多的个人具备担任公众利益实体审计客户的关键审计合伙人的必要知识和经验，可能无法采取关键审计合伙人轮换的措施。在这种情况下，如果相关监管机构已就该情况下关键审计合伙人的轮换作出豁免，则该人员担任关键审计合伙人的期间可以超过五年，前提是监管机构已就会计师事务所必须遵守的其他要求作出明确规定，如关键审计合伙人豁免轮换的时间长度、定期进行独立的外部复核等。

第一百一十九条 在评价某人员与审计客户的长期关系产生的不利影响时，会计师事务所应当特别考虑该人员在成为关键审计合伙人之前所承担的职责以及参与该审计业务的时间长短。

在某些情况下，即使某人员担任关键审计合伙人的时间短于五年，会计师事务所通过运用职业道德概念框架，仍有可能认为该人员不适合担任该审计业务的关键审计合伙人。

第三节 与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相

关的冷却期规定

第一百二十条 如果某人员担任项目合伙人或项目合伙人以外的签字注册会计师累计达到五年，冷却期应当为连续五年。

如果某人员担任项目质量控制复核人累计达到五年，冷却期应当为连续三年。

如果某人员担任其他关键审计合伙人累计达到五年，冷却期应当为连续二年。

第一百二十一条 如果某人员相继担任多项关键审计合伙人职责，并担任项目合伙人累计达到三年或以上，冷却期应当为连续五年。

如果某人员相继担任多项关键审计合伙人职责，并担任项目质量控制复核人累计达到三年或以上，冷却期应为连续三年。

如果某人员相继担任项目合伙人和项目质量控制复核人累计达到三年或以上，应当遵守下列规定：

（一）如果在此期间内，该人员累计担任项目合伙人三年或以上，冷却期应当为连续五年；

（二）在其他情况下，冷却期应当为连续三年。

如果某人员相继担任多项关键审计合伙人职责，并且不符合上述各项情况，则冷却期应为连续两年。

第一百二十二条 在确定某人员担任关键审计合伙人的年限时，服务年限应当包括该人员在之前任职的会计师事务所工作时针对同一审计项目担任关键审计合伙人的年限（如适用）。

第一百二十三条 如果法律法规规定的项目合伙人的冷却期短

于连续五年，在适用的任职期间不超过五年的前提下，本守则第一百二十条第一款、第一百二十一条第一款和第三款第（一）项所规定的连续五年冷却期，可以被下列两者中较长的期间取代：

（一）法律法规规定的冷却期；

（二）连续三年。

第一百二十四条 在冷却期内，关键审计合伙人不得有下列行为：

（一）成为审计项目组成员或为审计项目提供质量控制；

（二）就有关技术或行业特定问题、交易或事项向审计项目组或审计客户提供咨询（如果与审计项目组讨论仅限于该人员任职期间的最后一个年度所执行的工作或得出的结论，并且该工作和结论与审计项目仍然相关，则不属于本项规定）；

（三）负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务，或者监督会计师事务所与审计客户的关系；

（四）执行上述各项未提及的、涉及审计客户且导致该人员出现下列情况的职责或活动（包括提供非鉴证服务）：

1.与审计客户高级管理层或治理层进行重大或频繁的互动；

2.对审计业务的结果施加直接影响。

本条规定并非旨在禁止个人担任会计师事务所的领导层职务，如高级合伙人或管理合伙人。

第四节 与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相关的其他规定

第 X4 条 针对本守则第一百一十四条至第一百二十四条与关键

审计合伙人轮换和冷却期相关的规定，会计师事务所应当制定政策和程序，保证轮换的实施效果，防止其流于形式。这些政策和程序应当包括：

（一）会计师事务所指定专门岗位或人员对关键审计合伙人的轮换情况进行实时监控，通过建立关键审计合伙人服务年限清单等方式，管理关键审计合伙人相关信息，每年对轮换情况进行复核，并在全事务所范围内统一进行轮换。会计师事务所应当将轮换实施情况作为内部质量管理体系执行情况检查的一部分。

（二）对于涉及轮换关键审计合伙人的项目，实施本守则第 X3 条第（一）项规定的第二内部质量复核或外部质量复核。复核人应当由会计师事务所统一安排，项目合伙人不得参与该项决策。复核人应当具备独立性、时间、经验、胜任能力和权威性。

第十六章 为审计客户提供非鉴证服务

第一节 一般规定

第一百二十五条 会计师事务所可能向其审计客户提供与其技能和专长相符的非鉴证服务。向审计客户提供非鉴证服务，可能对多项职业道德基本原则（包括独立性）产生不利影响。

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职业道德概念框架予以应对。

第一百二十六条 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。

第一百二十七条 在评价不利影响存在与否及其严重程度时，注册会计师通常需要考虑下列因素：

- （一）非鉴证服务的性质、范围和目的；
- （二）审计业务对该非鉴证服务结果的依赖程度；
- （三）与提供该非鉴证服务相关的法律和监管环境；
- （四）非鉴证服务的结果是否影响会计师事务所将要发表意见的财务报表中的相关事项，如果影响，影响的程度以及注册会计师在确定这些事项的金额或会计处理方法时涉及的客观程度；
- （五）客户管理层和员工在该非鉴证服务方面的专长水平；
- （六）客户针对重大判断事项的参与程度；
- （七）非鉴证服务对与客户会计记录、财务报表、财务报告内部控制相关的系统所产生影响的性质和程度（如有）；
- （八）客户是否属于公众利益实体，如果客户属于公众利益实体，通常认为会产生更为严重的不利影响。

第一百二十八条 本章的相关规定涉及对财务报表重要性的考虑，注册会计师可以参考相关审计准则的规定。对重要性的确定需要运用职业判断，并从性质和数量两个方面进行考虑，同时，重要性也受报表使用者对财务信息需求的影响。

第一百二十九条 会计师事务所可能向同一审计客户提供多种非鉴证服务。在这种情况下，会计师事务所应当综合考虑因提供这些服务可能产生的不利影响。

第二节 承担管理层职责

第一百三十条 会计师事务所承担审计客户的管理层职责，将因自身利益、自我评价、密切关系、过度推介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。会计师事务所不得承担审计客户的管理层职责。

审计客户的管理层职责涉及领导和指挥该客户的各项工作，包括针对人力资源、财务资源、科技、有形或无形资源的取得、配置和控制作出重大决策。

第一百三十一条 会计师事务所应当根据具体情况并运用职业判断确定某项活动是否属于管理层职责。下列活动通常视为管理层职责：

- （一）制定政策和战略方针；
- （二）招聘或解雇员工；
- （三）指导员工与工作有关的行动并对其行动负责；
- （四）对交易进行授权；
- （五）控制或管理银行账户或投资；
- （六）确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议；
- （七）代表管理层向治理层报告；
- （八）负责按照适用的财务报告编制基础编制财务报表；
- （九）负责设计、执行、监督和维护内部控制。

如果会计师事务所仅向审计客户提供意见和建议以协助其管理层履行职责，通常不视为承担管理层职责。

第一百三十二条 为避免在向审计客户提供非鉴证服务时承担

管理层职责，会计师事务所应当确保属于管理层职责的所有判断和决策都由客户管理层作出。这包括确保客户管理层：

（一）委派一名具备适当技能、知识和经验的人员，始终负责作出客户方面的决策，并对非鉴证服务进行监督。该人员最好是管理层成员，并且应当了解非鉴证服务的目标、性质和结果，以及客户与会计师事务所各自的责任。然而，该人员不一定必须具备执行或重新执行非鉴证服务的专长。

（二）对非鉴证服务进行监督，并评价已提供服务的结果是否充分满足客户的目的。

（三）对依据非鉴证服务的结果采取的行动承担责任（如有）。

第一百三十三条 当审计客户成为公众利益实体时，除非同时满足下列条件，否则会计师事务所向该客户提供非鉴证服务（无论是当前还是以往提供的）将会损害会计师事务所的独立性：

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

（二）对于当前正在向该实体提供的非鉴证服务，如果属于不允许向公众利益实体审计客户提供的非鉴证服务，应当在客户成为公众利益实体之前终止，或之后尽快终止；

（三）会计师事务所采取防范措施应对超出可接受水平的不利影响。

第一百三十四条 本章禁止会计师事务所承担审计客户的管理层职责或向审计客户提供某些非鉴证服务。对于审计客户的下列关联

实体，在满足一定条件的情况下，会计师事务所可以承担管理层职责或向其提供某些本章禁止提供的非鉴证服务：

（一）直接或间接控制审计客户的实体；

（二）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，并且在客户中拥有的经济利益对该实体重大；

（三）与审计客户处于同一控制下的实体。

上述规定需要同时满足下列条件：

（一）会计师事务所不对该关联实体的财务报表发表意见；

（二）会计师事务所不对接受审计的实体直接或间接承担管理层职责；

（三）由于非鉴证服务的结果不构成实施审计程序的对象，因而该非鉴证服务不会因自我评价对独立性产生不利影响；

（四）会计师事务所采取防范措施应对因提供此类服务而产生的超出可接受水平的其他不利影响。

第三节 会计和记账服务

第一百三十五条 会计和记账服务包括下列多种类型：

（一）编制会计记录和财务报表，包括财务报表附注；

（二）记录交易；

（三）工资服务。

会计师事务所向审计客户提供会计和记账服务，可能因自我评价对独立性产生不利影响。

第一百三十六条 按照适用的财务报告编制基础编制财务报表

是管理层的职责，这种职责包括：

（一）确定会计政策并运用该政策确定会计处理方法；

（二）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）；

（三）编制或更改会计分录；

（四）确定或批准交易的账户分类。

第一百三十七条 在审计过程中，会计师事务所所有必要就下列事项与审计客户管理层进行沟通：

（一）对会计准则或会计政策，以及财务报表披露要求的运用；

（二）与财务报表相关内部控制的有效性，以及资产、负债计量方法的适当性；

（三）会计调整分录的建议。

这些活动通常被视为审计过程的正常组成部分，只要审计客户负责就会计记录及财务报表的编制作出决策，通常不对独立性产生不利影响。

第一百三十八条 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或建议等会计咨询服务：

（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（如国际财务报告准则）编制的财务报表（例如，在集团审计中，为了遵守集团会计政策）；

（四）在重组融资并购或资产剥离、执行新会计准则或就某些特定业务进行会计处理时，协助其了解相关会计准则、原则和解释，分享领先的行业最佳实践。

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。

第一百三十九条 日常性或机械性的会计和记账服务通常不需要很多职业判断。这类服务的例子包括：

（一）根据来源于客户的数据编制工资计算表或工资报告，供客户批准并支付；

（二）在客户已确定或批准账户分类的前提下，以原始凭证（如水电费单据）或原始数据为基础，记录易于确定其金额并且重复发生的交易；

（三）根据客户确定的折旧政策、预计使用寿命和净残值计算固定资产折旧；

（四）将客户已记录的交易过入总分类账；

（五）将客户批准的分录过入试算平衡表；

（六）根据客户批准的试算平衡表中的信息编制财务报表，根据客户批准的记录编制相关财务报表附注。

第一百四十条 除非同时满足下列条件，否则会计师事务所不得向不属于公众利益实体的审计客户提供会计和记账服务，包括编制会计师事务所将要发表意见的财务报表（包括财务报表附注）或构成财务报表基础的财务信息：

(一) 该服务是日常性或机械性的；

(二) 会计师事务所能够采取防范措施应对因提供此类服务产生的超出可接受水平的不利影响。

举例来说，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适当复核人员复核已执行的审计工作或已提供的此类服务。

第一百四十一条 除本守则第一百四十二条所规定的情形外，会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供会计和记账服务，包括编制会计师事务所将要发表意见的财务报表（包括财务报表附注）或构成财务报表基础的财务信息。

第一百四十二条 在同时满足下列条件的情况下，会计师事务所可以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会计和记账服务：

(一) 该服务是日常性或机械性的；

(二) 提供服务的人员不是审计项目组成员；

(三) 接受该服务的分支机构或关联实体从整体上对会计师事务所将要发表意见的财务报表不具有重要性，或者该服务所涉及的事项从整体上对该分支机构或关联实体的财务报表不具有重要性。

第四节 行政事务性服务

第一百四十三条 行政事务性服务包括协助客户执行正常经营过程中的日常性或机械性任务。此类服务通常不需要很多职业判断，

且属于文书性质的工作。行政事务性服务的例子包括：

（一）文字处理服务；

（二）编制行政或法定表格供客户审批；

（三）按照客户的指示将该表格提交给各级监管机构，此过程可能涉及代客户支付不重大的行政性费用（如申请费、注册费等）；

（四）跟踪法定报备日期，并告知审计客户该日期。

向审计客户提供上述行政事务性服务通常不会对独立性产生不利影响。

在审计过程中，会计师事务所可能会涉及到的文字处理工作包括：

（一）将审计客户编制的试算平衡表通过某些工具转化为不同呈现形式的财务报表（如将审计客户系统中导出的 **Excel** 表格转化为 **Word** 的形式），供审计师和审计客户在审计过程中沟通，并确保在审计过程中识别的审计调整或改动经管理层批准后均能够正确的反映在财务报表中。

（二）协助审计客户将上一年度经审计的财务数据通过 **Excel** 文档的形式转化为本年度的期初数据，并根据客户已提供的本年度财务报表文字和经其确认的审计后的期末数字进行修改，更新 **Word** 文档，使其与 **Excel** 文档信息一致，从而完成审计后财务报表的数字和文字修改工作。

（三）对财务报表进行编辑、美工、装订、打印等工作。

只要会计师事务所在进行上述文字处理的工作中没有承担管理层职责，且不涉及任何职业判断，该工作通常属于行政事务性工作，

不会对独立性产生不利影响。

第五节 评估服务

第一百四十四条 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。向审计客户提供评估服务可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。

第一百四十五条 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，则适用本章第六节第一百五十七条的相关规定。

第一百四十六条 会计师事务所向审计客户提供评估服务，可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）评估报告的用途和目的；
- （二）是否对外公布评估报告；
- （三）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；
- （四）在运用标准或既定的方法进行评估时，评估事项的固有主观程度；
- （五）评估结果是否对财务报表产生重大影响；
- （六）与评估有关的财务报表披露的范围和明晰程度；
- （七）对可能引起相关金额发生重大波动的未来事项的依赖程度。

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。

举例来说，防范措施主要包括：

（一）由审计项目组以外的专业人员提供评估服务，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

（二）由未参与评估服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或评估服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

第一百四十七条 如果评估结果涉及高度主观性，并且评估服务对被审计财务报表具有重大影响，会计师事务所不得向不属于公众利益实体的审计客户提供评估服务。

某些评估服务的结果不涉及高度的主观性。例如，所依据的基本假设已由法律法规作出规定或已被广泛接受，并且所采用的技术和方法是依据公认的准则或法律法规确定的。在这种情况下，由两方或多方执行的评估结果通常不存在重大差异。

第一百四十八条 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。

第六节 税务服务

第一百四十九条 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) 与评估有关的税务服务；

(五) 协助解决税务纠纷。

在实务中，上述各类税务服务通常是相互关联的。

第一百五十条 会计师事务所向审计客户提供某种税务服务，可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

(一) 业务的具体特征；

(二) 客户员工的税务专业水平；

(三) 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；

(四) 税收法律法规的复杂程度，以及应用时进行判断的程度。

第一百五十一条 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（通常采用标准化的表格）；

(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（例如，对所采用的方法提供解释和技术支持）。

由于编制纳税申报表的服务通常以历史信息为基础，主要按照现行的税收法律法规或惯例对该历史信息进行分析和列报，并且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会对独立性产生不利影响。

第一百五十二条 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），且该分录随后由本会计师事务所审计，将因自我评价产生不利影响。

除本守则第一百五十五条第（一）至（四）项所列因素外，不利影响的严重程度还取决于该项计算是否可能对被审计财务报表产生重大影响。

第一百五十三条 如果审计客户不属于公众利益实体，举例来说，下列防范措施可能能够应对上述因自我评价产生的不利影响：

（一）由审计项目组以外的专业人员提供此类服务；

（二）由不参与提供此类服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或所提供的此类服务。

第一百五十四条 在审计客户属于公众利益实体的情况下，会计师事务所不得计算当期所得税或递延所得税，以用于编制对被审计财务报表具有重大影响的会计分录。

如果向属于公众利益实体的审计客户计算对被审计财务报表不重要的当期所得税或递延所得税，本守则第一百五十三条中的防范措施同样适用。

第一百五十五条 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。提供税务筹划或其他税务咨询服务可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。

除本守则第一百五十五条第（一）至（四）项所列因素外，不利影响存在与否及其严重程度还可能取决于下列因素：

（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）在编制财务报表前，税务处理是否得到个别税务裁定的支持或税务机关的认可。例如，税务筹划或其他税务咨询服务提出的建议是否具有税务机关或其他先例作为明确的支持、是否属于既定惯例、是否具备税法依据；

（三）税务建议的结果是否对财务报表产生重大影响；

（四）税务建议的有效性是否取决于会计处理或财务报表列报，以及根据相关财务报告编制基础，是否对会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问。

举例来说，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，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

（二）由未参与提供此类服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或此类服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响；

（三）获得税务机关的预先批准或建议，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响。

第一百五十六条 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，会计师事务所不得为审计客户提供税务筹划及其他税务咨询服务：

（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。

第一百五十七条 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五节的规定处理。

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。

如果仅为满足税务目的而提供的评估服务无需进行外部复核，并且其对财务报表的影响重大，除本守则第一百五十五条第（一）至（四）项所列因素外，不利影响存在与否及其严重程度还可能取决于下列因素：

（一）评估方法是否具有明确的税收法律法规、其他先例或惯例作为依据；

（二）评估固有的主观程度；

（三）基础数据的可靠性和范围。

举例来说，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，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

（二）由未参与提供该服务的适当复核人员复核已执行审计工作

或已提供的服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响；

（三）得到税务机关的预先认可，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响。

第一百五十八条 如果会计师事务所协助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（例如诉讼或仲裁），则可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。

除本守则第一百五十五条第（一）至（四）项所列因素外，不利影响存在与否及其严重程度还可能取决于下列因素：

（一）管理层在解决税务纠纷时所起的作用；

（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）引起税务纠纷的事项是否与会计师事务所的建议相关；

（四）该事项是否具有明确的税收法律法规、其他先例或惯例为依据；

（五）解决税务问题的程序是否公开。

举例来说，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，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

（二）由并未参与提供该税务服务的适当复核人员复核已执行的审计工作或税务服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

第一百五十九条 在同时满足下列条件时，会计师事务所不得向审计客户提供涉及协助解决税务纠纷的税务服务：

（一）该服务涉及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；

（二）所涉金额对被审计财务报表重大。

本条并不禁止会计师事务所就公开审理或仲裁的事项继续提供有关法庭裁决事项的咨询，例如协助客户对特定信息要求作出回应、就所执行的工作提供背景材料或证词，或者协助客户分析相关的税务问题。

“公开审理或仲裁”应根据特定国家或地区对税务诉讼的裁决方式而确定。

第七节 内部审计服务

第一百六十条 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。内部审计职能一般具有如下特征：

（一）属于企业第三道防线的职能，即通过评估和提升企业在风险、内控以及企业治理方面的管理，为治理层提供一定程度的确信；

（二）属于企业内部审计机构如内审部门或者同等职责部门或岗位的职责；

（三）工作成果向治理层汇报，包括董事会、审计委员会或者类似权力机构。

针对以上企业应具备的内部审计职能提供的服务属于内部审计服务。内部审计服务既包括对内部审计策略、职能，内部审计机构的管理制度、流程，以及内部审计方法或者工具系统等提供咨询服务，

也包括对内部审计机构所执行的具体内部审计活动提供咨询服务。

企业的内部审计活动通常由内部审计机构发起，大部分包含在内部审计机构的年度内部审计计划内，也存在一些服务不包含在内部审计机构的年度内部审计计划内，但是在企业的经营过程中出于管控、监督、监管等各种需要特别安排由内部审计机构完成的事项。内部审计活动所审计的领域涵盖企业经营管理的各方面，除了财务相关领域也涵盖非财务相关领域。

内部审计机构的内部审计活动包括：

（一）监督内部控制，包括对控制进行复核，对其运行情况进行监控，并提供改进建议；

（二）通过下列方式检查财务信息和经营信息：

- 1.复核用以确认、计量、分类和列报财务信息和经营信息的方法；
- 2.对个别项目实施专项调查。专项调查包括对交易、账户余额和程实施细节测试。

（三）评价被审计单位的经营活动，包括非财务活动的经济性、效率和效果；

（四）评价对法律法规、其他外部要求以及管理层政策、指令和其他内部规定的遵守情况。

第一百六十一条 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。

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哪些建议；
- （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，如复核并批准员工数据访问权限的变更；
- （六）负责设计、执行、监督和维护内部控制；
- （七）实施企业内部控制评价工作，包括对内部控制的设计与运行情况的全面评估；
- （八）提供内部审计外包服务，包括全部内部审计外包服务和部分内部审计外包服务，负责确定内部审计工作的范围，并且还可能负责执行上述第（一）至第（七）项中的某项工作。

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，并承担设计、执行、监督与维护内部控制的责任；
- （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哪些建议，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。

第一百六十二条 如果在审计中利用内部审计人员的工作，按照《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》的要求，注册会计师应当执行相应的程序，以评价内部审计工作的适当性。同样地，如果会计师事务所向审计客户提供内部审计服务，并且在审计中利用该服务的结果，可能导致审计项目组不能恰当评价内部审计工作，或运用与会计师事务所以外的人员执行内部审计工作时相同水平的职业怀疑，这可能因自我评价对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

(一) 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错报风险；

(三) 审计客户对内部审计服务的依赖程度，以及审计项目组对内部审计工作的依赖程度。

举例来说，由审计项目组以外的专业人员提供该内部审计服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

第一百六十三条 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) 财务报告内部控制的重要组成部分；

(二) 生成的信息单独或累积起来对客户的会计记录或被审计财

务报表重大的财务会计系统；

(三)单独或累积起来对被审计财务报表具有重大影响的金额或披露。

第八节 信息技术系统服务

第一百六十四条 信息技术系统服务可能包括硬件或软件系统的设计或实施，例如计算机应用程序，移动端应用程序，基于云技术或网络的软件、模板或文档（例如使用 Microsoft Excel 制作的模板或工作表）等多种类型。信息技术系统可以帮助审计客户：

- (一) 积累原始数据；
- (二) 生成财务报告内部控制的组成组分；
- (三) 生成影响会计记录或财务报表的信息，包括相关披露。

信息技术系统还可能包括与审计客户的会计记录、财务报告内部控制或财务报表无关的事项。在提供其他非鉴证服务的过程中，也可能涉及信息技术系统服务，例如在新会计准则实施过程中涉及的信息技术系统相关服务。

向审计客户提供信息技术系统服务可能因自我评价对独立性产生不利影响。

第一百六十五条 如果会计师事务所人员不承担管理层职责，则向审计客户提供下列信息技术系统服务不视为对独立性产生不利影响：

- (一) 设计或实施与财务报告内部控制无关的信息技术系统；
- (二) 设计或实施信息技术系统，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）实施由第三方开发的会计或财务信息报告软件（如果无需对软件进行较大改动就能适应客户的需求，例如针对第三方开发的软件仅进行配置而不需要进行定制化开发）；

（四）对由其他服务提供商或审计客户自行设计并实施的系统进行评价和提出建议。

设计是指分析软件需求并制作软件内部架构说明，以作为实施的基础。换句话说，设计阶段的工作包含准备需求文档，用于说明软件后续在实施阶段将“如何”实现。一般而言，软件设计包含业务流程设计、架构设计、接口设计、组件设计及（或）数据库设计等环节。

实施是指将设计转换为可应用的软件的过程。可应用的软件既可以依照设计规格说明书自行开发，也可以在第三方开发的软件基础上进行定制化调整。一般而言，软件实施包含编码（软件编程）及配置、调试、单元测试与集成测试、用户接受测试与最终用户培训、及生产系统准备与切换等环节。

第一百六十六条 如果向审计客户提供信息技术系统服务，会计师事务所应当确保同时满足下列条件：

（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）负责作出有关系统设计和实施的所有管理决策；

（三）审计客户作出与系统设计和实施过程有关的所有管理决策；

（四）审计客户评价系统设计和实施的适当性及结果；

(五) 审计客户对系统运行以及系统使用或生成的数据负责。

向审计客户提供信息技术系统服务而因自我评价产生的不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

(一) 该服务的性质；

(二) 信息技术系统的性质及其对客户会计记录或财务报表的影响程度；

(三) 审计中对特定信息技术系统的依赖程度。

举例来说，由审计项目组以外的专业人员提供该服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

第一百六十七条 在满足下列情况之一时，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实施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。

一般而言，会计准则的变动会直接影响到客户的会计核算，在客户采用新准则时，通常需要对相关的模型或系统进行调整，以产生新准则要求的信息。在新准则更新实施过程中，对于涉及到模型或系统相关的咨询服务，一般来说都需要对模型或系统的逻辑等环节进行具体设计、实施或提出详细的建议，这些服务也属于设计和实施信息技术系统，需要遵循本节的规定。

第九节 诉讼支持服务

第一百六十八条 诉讼支持服务可能包括下列活动：

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

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。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列事项：

- （一）提供服务所处的法律和监管环境，例如，法院是否会选择或委任专家证人；
- （二）服务的性质和特征；
- （三）服务的结果对被审计财务报表产生重大影响的程度。

举例来说，由审计项目组以外的专业人员提供此类服务，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响。

第一百六十九条 如果会计师事务所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五节关于评估服务的规定。

第十节 法律服务

第一百七十条 法律服务通常是指必须由符合下列条件之一的人员提供的服务：

- （一）已通过执行法律业务所要求的培训；

(二) 已取得相关国家或地区在法庭上执行法律业务所需要的专业资格。

法律服务可能包含多种类型，包括为客户提供与公司事务或商业有关的法律服务，例如：

- (一) 合同支持服务；
- (二) 为审计客户执行一项交易提供支持；
- (三) 合并与收购；
- (四) 向客户内部法律部门提供帮助；
- (五) 法律尽职调查及重组。

第一百七十一条 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对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 特定事项对审计客户财务报表的重要程度；
- (二) 法律事项的复杂程度以及提供该服务所需判断的程度。

举例来说，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，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

(二) 由未参与提供法律服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

第一百七十二条 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，将对独立性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。会计师事务所的合伙人或员工不得担

任审计客户的首席法律顾问。

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。

第一百七十三条 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。

第一百七十四条 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。

举例来说，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适当复核人员复核所执行的审计工作或该服务。

第十一节 招聘服务

第一百七十五条 招聘服务可能包括下列方面：

- （一）制定职位说明；
- （二）制定识别和选择潜在候选人的流程；
- （三）寻找候选人；

(四) 通过下列方式筛选潜在的候选人：

1. 审核候选人的专业资格或胜任能力并确定其是否适合该职位；
2. 对职位候选人实施背景调查；
3. 面试、选择合适的候选人并就候选人的胜任能力提供建议。

(五) 确定雇佣条款并协商详情，如工资、工时及其他报酬。

第一百七十六条 当向审计客户提供下列招聘服务时，只要会计师事务所人员不承担管理层职责，通常不会对独立性产生不利影响：

(一) 对多名候选人的专业资格进行审核，并就其是否适合该职位提供咨询意见；

(二) 对候选人进行面试，并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供咨询意见。

第一百七十七条 当向审计客户提供招聘服务时，为避免承担管理层职责，会计师事务所应当确保同时满足下列条件：

(一) 客户指定具有胜任能力的员工（最好是高级管理人员），负责作出有关聘用该职位候选人的所有管理决策；

(二) 客户就聘用程序作出所有管理决策，包括：

1. 确定准候选人是否合适并选择适合该职位的候选人；
2. 确定雇佣条款并协商详情，如工资、工时及其他报酬。

第一百七十八条 向审计客户提供招聘服务，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列事项：

(一) 会计师事务所人员所提供协助的性质；

(二) 拟招聘人员的职位；

(三) 候选人和提供咨询意见或服务的会计师事务所之间可能存在的利益冲突或关系。

举例来说，由审计项目组以外的专业人员提供该服务，可能能够消除因自身利益、密切关系或外在压力产生的不利影响。

第一百七十九条 在向审计客户提供招聘服务时，会计师事务所不得代表客户与应聘者进行谈判。

第一百八十条 如果审计客户拟招聘董事、高级管理人员或特定员工，会计师事务所不得向审计客户提供下列招聘服务：

(一) 寻找候选人；

(二) 对候选人实施背景调查。

第十二节 公司财务服务

第一百八十一条 向审计客户提供公司财务服务可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。例如，下列事项可能对独立性产生不利影响：

(一) 协助审计客户制定公司战略；

(二) 为审计客户的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；

(六) 对直接影响被审计财务报表报告金额的资本结构或融资安排提供建议。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列事项：

（一）在确定如何恰当处理财务建议对财务报表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影响程度，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，并且根据相关财务报告编制基础，对该会计处理或列报的适当性是否存有疑问。

举例来说，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，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

（二）由未参与提供该服务的适当复核人员复核已执行的审计工作或该服务，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

第一百八十二条 会计师事务所不得提供涉及推荐、交易或承销审计客户股票的公司财务服务。

第一百八十三条 如果财务建议的有效性取决于某一特定会计处理或财务报表列报，并且同时存在下列情形，会计师事务所不得向审计客户提供此类财务建议：

（一）根据相关财务报告编制基础，审计项目组对有关会计处理或列报的适当性存有合理疑问；

（二）公司财务建议的结果将对被审计财务报表产生重大影响。

第十七章 含有使用和分发限制条款的特殊目的财务报表

审计报告

第一节 一般规定

第一百八十四条 本章规定了涉及特殊目的财务报表审计且审计报告含有使用和分发限制条款的情况下，如何对本守则的相关规定作出变通。在本章中，符合本守则第一百八十五条规定条件的、出具含有使用和分发限制条款的审计报告的业务被称为“符合条件的审计业务”。

第一百八十五条 对于会计师事务所针对特殊目的财务报表出具含有使用和分发限制性条款的审计报告的业务，仅在同时满足下列条件的情况下，本守则规定的独立性要求可以根据本章的相关规定作出变通：

（一）会计师事务所已与报告的预期使用者就在提供服务时适用的经过变通的独立性要求进行沟通；

（二）报告的预期使用者了解报告的目的和限制，并且明确同意变通独立性要求。

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。无论哪一种情况，这种参与都可以加强会计师事务所与预期使用者就独立性事项（包括与评价对独立性的不利影响以及采取防范措施相关的情形）进行沟通，并获取预期使用者对变通独立性要求的认可。

第一百八十六条 如果预期使用者为某一类使用者，且在确定业

务约定条款时并未特别明确预期使用者，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。

例如，如果预期使用者为某一类使用者（例如，财团放款安排的放款人），会计师事务所可以在向放款人代表提供的业务约定书中描述经过变通的独立性要求。随后，该代表向放款人集团成员提供会计师事务所的业务约定书，以使会计师事务所满足已将与相关代表商定的经修改的独立性要求告知此类使用者的要求。

第一百八十七条 当会计师事务所执行符合条件的审计业务时，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。如果执行法律法规要求的财务报表审计，会计师事务所不得变通独立性要求。

第一百八十八条 如果对同一审计客户既出具含有使用和分发限制条款的审计报告，又出具未含有使用和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。

第二节 公众利益实体

第一百八十九条 当执行符合条件的审计业务时，会计师事务所可以不执行本守则中关于公众利益实体的特别规定。

第三节 关联实体

第一百九十条 当执行符合条件的审计业务时，审计客户不包括其关联实体。然而，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或关系与评价会计师事务所与客户的独立性相关，则

审计项目组在识别和评价对独立性的不利影响并采取防范措施时，应当将该关联实体一并考虑。

第四节 网络与网络事务所

第一百九十一条 当执行符合条件的审计业务时，会计师事务所不包括网络事务所。然而，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，会计师事务所在评价对独立性的不利影响时，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

第一百九十二条 当执行符合条件的审计业务时，如果出现本守则第七章至第十一章，以及第十三章至第十四章列举的情形，则相关规定仅适用于项目组成员、其主要近亲属和其他近亲属（如适用）。

会计师事务所应当按照本守则第七章至第十一章，以及第十三章至第十四章的规定，识别、评价和应对审计客户和审计项目组下列成员之间的利益和关系对独立性产生的不利影响：

- （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会计师事务所高级或管理合伙人（首席执行官或同等职位）之间的各级别人员。

第一百九十三条 当执行符合条件的审计业务时，如果项目组有理由相信，本守则第六十七条第（三）项至第（四）项、第六十九条、第七十一条、第七十五条、第七十六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。

第一百九十四条 当执行符合条件的审计业务时，在运用本守则第六十七条第（一）项、第七十条、第七十一条有关会计师事务所经济利益的规定时，会计师事务所不得在审计客户中拥有重大直接或间接经济利益。

第六节 与审计客户发生雇佣关系

第一百九十五条 当执行符合条件的审计业务时，会计师事务所应当评价和应对本守则第十三章第一节所述的因雇佣关系产生的不利影响。

第七节 提供非鉴证服务

第一百九十六条 如果会计师事务所执行符合条件的审计业务，并同时向审计客户提供非鉴证服务，则应当遵守本守则第三章、第六章和第十六章的规定，除非本章第二节至第四节另有规定。