

# 中国注册会计师独立性准则第 1 号—— 财务报表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** 为深入贯彻落实党中央、国务院关于严肃财经纪律、从严打击资本市场财务造假的决策部署，顺应经济社会发展对注册会计师诚信执业的更高要求，规范和强化注册会计师的独立性，提升审计质量，维护公众利益，制定本准则。

**第二条** 本准则适用于财务报表审计业务。

**第三条** 除非另有规定，本准则对审计业务提出的独立性要求同样适用于审阅业务。

**第四条** 除非另有规定，本准则对会计师事务所提出的独立性要求同样适用于网络事务所。

**第五条** 本准则大部分条款并未明确规定会计师事务所内部各类人员对于独立性的具体责任，而以注册会计师或会计师事务所泛指。会计师事务所应当按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》的规定，将遵守独立性要求的具体责任落实到具体个人或团队（如审计项目组）。项目合伙人应当按照《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理》的规定，对审计项目组及审计项目组所有成员遵守独立性要求承担责任。

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 定 义

**第六条** 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团队成员没有损害诚信原则、客观公正原则或职业怀疑。

**第七条** 职业道德概念框架，是指解决职业道德问题的思路和方法，用以指导注册会计师：

（一）识别对职业道德基本原则的不利影响。

（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。

**第八条** 审计项目组，是指执行某项审计业务的所有合伙人和会计师事务所员工，以及为该项业务实施审计程序的所有其他人员，但不包括外部专家，也不包括为审计项目组提供直接协助的被审计单位内部审计人员。

**第九条** 审计项目团队，是指会计师事务所的所有审计项目组成

员和会计师事务所中能够直接影响审计业务结果的其他人员，以及网络事务所中能够直接影响审计业务结果的所有人员。

会计师事务所中能够直接影响审计业务结果的其他人员通常包括：

（一）对审计项目合伙人提出薪酬建议，以及进行直接指导、管理或监督的人员。

（二）为执行审计业务提供技术或行业特定问题、交易或事项咨询的人员。

（三）对审计业务实施质量管理的人员，包括项目质量复核人员。

**第十条** 关键审计合伙人，是指项目合伙人、项目质量复核人员，以及审计项目组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合伙人。关键审计合伙人通常不包括质量管理主管合伙人（或同等职位的人员），除非其担任某审计项目的项目合伙人、项目质量复核人员或审计项目组中的其他关键审计合伙人。

**第十一条** 业务期间（审计和审阅业务），是指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。如果是连续审计业务，业务结束日应当以其中一方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。

**第十二条** 公开交易实体，是指发行可通过公开市场机制转让和交易金融工具的实体，包括在证券交易所上市的实体。例如，根据相关证券法律法规规定的上市实体属于公开交易实体。

**第十三条** 关联实体，是指与客户存在下列任一关系的实体：

（一）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。

（二）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。

（三）受到客户直接或间接控制的实体。

（四）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（或受到客户直接或间接控制的实体）重要。

（五）与客户处于同一控制下的实体（即“姐妹实体”），并且该姐妹实体和客户对其控制方均重要。

**第十四条** 审计客户，是指执行审计业务所针对的实体。

如果审计客户是公开交易实体，则本准则所称审计客户包括该客户的所有关联实体。

如果审计客户不是公开交易实体，则本准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。如果认为存在涉及其他关联实体的关系或情形，且与评价会计师事务所独立性相关，审计项目团队在识别、评价对独立性的不利影响以及采取防范措施时，应当将该其他关联实体包括在内。

**第十五条** 网络，是指由多个实体组成，旨在通过合作实现下列一个或多个目的的联合体：

（一）共享收益、分担成本。

- (二) 共享所有权、控制权或管理权。
- (三) 执行统一的质量管理政策和程序。
- (四) 执行同一经营战略。
- (五) 使用同一品牌。
- (六) 共享重要的专业资源。

**第十六条** 网络事务所，对于某会计师事务所来说，是指该会计师事务所所在网络中的其他会计师事务所或实体。

**第十七条** 经济利益，是指因持有某一实体发行的股权、债券、基金、与其股价或债券价格挂钩的衍生金融产品和其他证券以及其他债务性的工具而拥有的利益，包括为取得这种利益享有的权利和承担的义务。

**第十八条** 直接经济利益，是指下列经济利益：

(一) 个人或实体直接拥有并控制的经济利益（包括授权他人管理的经济利益）。

(二) 个人或实体通过集合投资工具、信托、实体（包括合伙组织）或第三方而实质拥有的经济利益，并且有能力实施控制，或影响其投资决策。

**第十九条** 间接经济利益，是指个人或实体通过集合投资工具、信托、实体（包括合伙组织）或第三方而实质拥有的经济利益，但没有能力控制这些投资工具，也没有能力影响其投资决策。

**第二十条** 近亲属，包括主要近亲属和其他近亲属。

**第二十一条** 主要近亲属，是指配偶、父母或子女。为客户在中

国内地以外的组成部分提供相关专业服务的当地人员，如已遵守了国际会计师职业道德准则理事会颁布的国际会计师职业道德守则中针对主要近亲属的独立性规定，则视为已遵守本准则中针对主要近亲属的独立性的规定。

**第二十二条** 其他近亲属，是指兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女。

## **第三章 基本要求**

### **第一节 恪守独立性原则**

**第二十三条** 注册会计师在执行审计业务时应当恪守独立性原则。

**第二十四条** 注册会计师应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对可能对独立性产生的不利影响。

### **第二节 保持独立性的期间**

**第二十五条** 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。

**第二十六条** 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，在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）会计师事务所以往向该审计客户提供的服务。

**第二十七条** 如果会计师事务所在为公众利益实体审计客户执

行审计业务之前，曾向该实体提供非鉴证服务，则可能将因自我评价对独立性产生不利影响，除非同时满足下列条件，否则会计师事务所不得为该实体执行审计业务：

（一）在开始执行审计业务之前，终止提供该非鉴证服务。

（二）会计师事务所采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

（三）会计师事务所确定，理性且掌握充分信息的第三方认为不利影响已经或者将被消除或降低至可接受的水平。

### **第三节 管理层职责**

**第二十八条** 除非另有规定，会计师事务所不得承担审计客户管理层的职责。

**第二十九条** 在向审计客户提供专业服务时，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，并对专业服务进行监督。该人员最好是管理层成员，并且应当了解专业服务的目标、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专业服务的专长。

（二）对专业服务进行监督，并评价已提供服务的结果是否充分满足客户的目的。

（三）对依据专业服务的结果采取的行动承担责任（如有）。

## 第四节 与客户治理层的沟通

**第三十条** 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客户治理层沟通。

**第三十一条** 当与客户治理层沟通时，注册会计师应当确定与客户治理结构中的哪些适当人员进行沟通。如果注册会计师与客户治理层的下设组织（如审计委员会）或个人沟通，应当确定是否还需要与治理层整体进行沟通，以使客户治理层所有成员充分知情。

**第三十二条** 如果注册会计师与同时承担客户管理层职责和治理层职责的人员沟通，应当确保这种沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。

## 第五节 公众利益实体

**第三十三条** 当审计客户属于公众利益实体时，注册会计师应当遵守本准则中适用于公众利益实体的规定。

**第三十四条** 注册会计师应当考虑实体的财务状况对公众利益的影响程度，并在此基础上确定被审计单位是否属于公众利益实体。

**第三十五条** 注册会计师在评价实体的财务状况对公众利益的影响程度时，需要考虑的因素主要包括：

（一）实体业务或活动的性质，例如，实体的主要业务是否对公众的财务状况有较大影响。

（二）实体是否受到监管。

（三）实体的规模。

（四）实体对其所在行业的重要性，包括实体如果发生财务失败



是否易于被替代。

（五）利益相关者（包括投资者、客户、债权人和员工）的数量和性质。

（六）如果实体发生财务失败，对其他行业和整个经济的潜在系统性影响。

**第三十六条** 会计师事务所应当视为公众利益实体的实体包括但不限于：

（一）公开交易实体。

（二）以吸收公众存款作为主要职能之一的实体。

（三）以向公众提供保险作为主要职能之一的实体。

（四）养老基金。

（五）集合投资工具，如证券、基金、期货相关产品。

（六）拥有大量利益相关者（投资者除外）的私营实体。

（七）非营利组织或政府机构。

（八）公共事业单位。

（九）非上市金融机构，但资金来源并非公众且不具有大量利益相关者的非上市机构除外。

（十）根据法律法规的规定，应当视为公众利益实体的实体。

**第三十七条** 法律法规可能对本准则第三十六条所列类别作出更细化的规定，注册会计师应当考虑这些规定。

**第三十八条** 会计师事务所应当在考虑本准则第三十五条所列因素和下列因素的基础上，进一步确定是否有必要将其他实体视为公

众利益实体。

（一）该实体是否有可能在近期成为公众利益实体。

（二）前任会计师事务所是否对该实体在类似情况下适用了公众利益实体的独立性要求。

（三）会计师事务所是否对这些实体在类似情况下适用了公众利益实体的独立性要求。

（四）该实体或其他利益相关者是否要求会计师事务所对该实体适用公众利益实体的独立性要求；如果是，是否有理由不满足这一要求。

（五）该实体的治理结构，例如，治理层是否与所有者或管理层相分离。

（六）法律法规或专业标准是否已将该实体定义为非公众利益实体。

**第三十九条** 除本准则第四十条规定的例外情况外，如果会计师事务所针对某实体的财务报表执行审计业务，适用了本准则第三十三条中涉及的对公众利益实体的独立性要求，则该会计师事务所应当以利益相关者可及的适当方式及时公开披露这一事实。

**第四十条** 本准则第三十九条的规定存在例外情况。如果公开披露将会导致泄露实体保密的未来计划，则会计师事务所不得进行此类披露。

## 第四章 收 费

### 第一节 审计收费水平

**第四十一条** 除本准则第四十二条规定的例外情况外，会计师事务所不得因向审计客户提供审计以外的服务而影响审计收费。

**第四十二条** 本准则第四十一条的规定存在例外情况。在确定审计收费时，会计师事务所可以考虑因向审计客户提供审计以外的服务获得的经验而实现的成本节省。

## **第二节 或有收费**

**第四十三条** 会计师事务所不得在执行审计业务时以直接或间接形式取得或有收费。

**第四十四条** 会计师事务所在向审计客户提供非鉴证服务时，如果出现下列情况之一，则该会计师事务所和其网络事务所不得以直接或间接形式取得或有收费：

（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，并且该收费对会计师事务所影响重大或预期影响重大。

（二）非鉴证服务的或有收费由参与大部分审计工作的网络事务所取得，并且该收费对网络事务所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或有收费金额，取决于与财务报表重大金额审计相关的未来或当期的判断。

## **第三节 审计以外的服务收费占审计收费的比例**

**第四十五条** 如果会计师事务所向审计客户提供审计以外的服务收取的费用占比很大，可能对独立性产生不利影响。注册会计师需要运用职业道德概念框架识别、评价和应对该不利影响。

## 第四节 逾期收费

**第四十六条** 如果应从审计客户收取的相当部分的费用长期逾期或者逾期费用较高时，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提供贷款，本准则第九章针对向客户提供贷款的情形作出明确规定。

（二）会计师事务所是否继续接受委托或继续执行审计业务。

## 第五节 收费的依赖程度

**第四十七条** 如果会计师事务所连续五年从某一不属于公众利益实体的审计客户收取的全部费用，占其收费总额的比重超过或很可能超过 30%，为了将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所应当采取下列行动之一作为防范措施：

（一）在对第五年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所复核第五年度的审计工作。

（二）在对第五年度财务报表发表审计意见之后、对第六年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所复核第五年度的审计工作。

**第四十八条** 如果本准则第四十七条所述的收费比例持续超过 30%，会计师事务所在相关年度每年都应当针对相关业务采取本准则第四十七条所述的任一行动作为防范措施，以应对因会计师事务所从该客户收取的费用总额而产生的不利影响。

**第四十九条** 当客户委托两个或者两个以上的会计师事务所对其财务报表执行审计时，如果同时满足下列条件，其中一个会计师事

务所每年参与的审计工作均可以被视为与本准则第四十七条第（一）项所述行动等效的行动：

（一）本准则第四十七条涉及的收费情形仅适用于其中一个发表审计意见的会计师事务所。

（二）每个会计师事务所均实施充分的工作，以各自对审计意见承担全部责任。

**第五十条** 如果会计师事务所连续二年从某一属于公众利益实体的审计客户收取的全部费用，占其收费总额的比重超过或很可能超过 15%，该会计师事务所应当确定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实施符合项目质量复核目标的复核（以下简称发表审计意见前复核）是否可能作为防范措施，以将不利影响降低至可接受的水平；如果是，则采取该防范措施。

**第五十一条** 当客户委托两个或者两个以上的会计师事务所对其财务报表执行审计时，如果同时满足下列条件，其中一个会计师事务所每年参与的审计工作均可以被视为与本准则第五十条所述行动等效的行动：

（一）本准则第五十条涉及的收费情形仅适用于其中一个发表审计意见的会计师事务所。

（二）每个会计师事务所均实施充分的工作，以各自对审计意见承担全部责任。

**第五十二条** 除本准则第五十三条规定的例外情况外，如果会计师事务所连续五年持续出现本准则第五十条所述的收费情形，会计师

事务所应当在对第五年度财务报表发表审计意见之后，终止对该公众利益实体审计客户的审计业务。

**第五十三条** 本准则第五十二条的规定存在例外情况。如果出于对公众利益的考虑，有令人信服的理由认为该会计师事务所可以在连续五年之后继续执行审计业务，且同时满足下列条件，该会计师事务所才可以继续执行审计业务：

（一）会计师事务所咨询了相关监管机构或专业机构，其认同该会计师事务所继续执行审计业务符合公共利益。

（二）在对第六年度及后续年度的财务报表发表审计意见之前，该会计师事务所委托其他会计师事务所实施发表审计意见前复核。

## **第六节 沟通与公众利益实体审计客户相关的收费信息**

**第五十四条** 除本准则第五十七条规定的例外情况外，针对财务报表审计，会计师事务所应当及时与公众利益实体审计客户的治理层沟通下列信息：

（一）向会计师事务所已付或应付的财务报表审计费用。

（二）上述收费水平产生的不利影响是否处于可接受的水平；如果否，会计师事务所为了将不利影响降低至可接受的水平已采取或拟采取的行动。

**第五十五条** 除本准则第五十七条规定的例外情况外，针对审计以外的服务，会计师事务所应当按照下列要求及时与公众利益实体审计客户的治理层沟通下列信息：

（一）在财务报表涵盖期间内，会计师事务所就提供的审计以外

的服务向客户收取的费用。此类费用应当仅包括向客户及其直接或间接控制的、纳入会计师事务所将发表意见的财务报表合并范围的关联实体收取的费用。

(二)如果会计师事务所已识别出,审计以外的服务收费占审计收费的比例影响到因自身利益产生的不利影响的严重程度,或者因外在压力对独立性产生不利影响,则沟通:

1.此类不利影响是否处于可接受的水平;

2.如果此类不利影响超出可接受的水平,会计师事务所为了将不利影响降低至可接受的水平已采取或拟采取的行动。

**第五十六条** 针对会计师事务所向公众利益实体审计客户直接或间接控制的其他关联实体提供服务而收取的费用,如果会计师事务所知悉或有理由相信此类费用与对该会计师事务所独立性的评价有关,应当按照本准则第五十五条第(一)项的规定沟通收费相关信息。

**第五十七条** 本准则第五十四条和第五十五条的规定存在例外情况。针对由另一公众利益实体直接或间接全资拥有的实体,如果同时满足下列条件,会计师事务所可以决定不向其治理层沟通本准则第五十四条和第五十五条所述的信息:

(一)该实体被纳入该另一公众利益实体编制的集团财务报表合并范围内。

(二)会计师事务所对该集团财务报表发表意见。

**第五十八条** 如果会计师事务所从某一公众利益实体审计客户收取的全部费用,占其收费总额的比重超过或很可能超过15%,该会

计师事务所应当向治理层沟通：

（一）相关事实以及这种情况是否可能仍持续发生。

（二）为应对产生的不利影响而采取的防范措施，包括在相关情况下实施发表审计意见前复核（参见本准则第五十条）。

（三）按照本准则第五十三条的规定，是否可以继续执行审计业务（如适用）。

**第五十九条** 如果法律法规未要求公众利益实体审计客户披露向会计师事务所已付或应付的审计费用、审计以外的服务收费以及关于费用依赖程度的信息，则会计师事务所应当与审计客户的治理层讨论：

（一）该客户以利益相关者可及的适当方式及时提供法律法规未要求提供的此类披露，对客户的利益相关者带来的益处。

（二）可能加深财务报表使用者对已付或应付费用的及其对会计师事务所独立性影响的理解的信息。

**第六十条** 除本准则第六十一条规定的例外情况外，针对公众利益实体审计客户，在按照本准则第五十九条的要求与其治理层进行讨论后，如果审计客户未披露相关信息，会计师事务所应当公开披露：

（一）针对财务报表审计，向会计师事务所已付或应付的费用。

（二）除根据本条第（一）项要求披露的费用外，在会计师事务所将发表意见的财务报表涵盖期间内，会计师事务所就提供的服务向客户收取的费用。此类费用应当仅包括向客户及其直接或间接控制的、纳入会计师事务所将发表意见的财务报表合并范围的关联实体收



取的费用。

（三）除根据本条第（一）项和第（二）项要求披露的费用外，当会计师事务所知悉或有理由相信此类费用与评价该会计师事务所的独立性有关时，会计师事务所向审计客户直接或间接控制的其他关联实体提供服务而收取的费用。

（四）会计师事务所连续二年从审计客户收取的全部费用，占其收费总额的比重超过或很可能超过 15% 的事实，以及此类情况首次出现的年份（如适用）。

**第六十一条** 本准则第六十条的规定存在例外情况。在下列情况下，会计师事务所可以决定不公开披露本准则第六十条所述的信息：

（一）在集团需要同时编制合并财务报表及母公司财务报表的情况下，如果会计师事务所也对合并财务报表进行审计，则无需在对母公司财务报表进行审计时披露有关信息。

（二）当某实体由另一公众利益实体（直接或间接）全资拥有，如果同时满足下列条件，无需在对其财务报表进行审计时披露有关信息：

1. 该实体被纳入其他公众利益实体编制的集团财务报表范围内；
2. 会计师事务所对该集团财务报表发表意见。

**第六十二条** 本章规定存在例外情况，即针对审阅客户，会计师事务所可以决定不沟通和披露此类信息。

## **第五章 薪酬和业绩评价政策**

**第六十三条** 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。

## **第六章 礼品和款待**

**第六十四条** 会计师事务所或审计项目团队成员不得接受礼品。

**第六十五条** 会计师事务所或审计项目团队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团队成员应当拒绝接受。注册会计师应当考虑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，即使其从性质和金额上来说均明显不重要，会计师事务所或审计项目团队成员也不得接受该款待。

## **第七章 诉讼或诉讼威胁**

**第六十六条** 如果会计师事务所或审计项目团队成员与审计客户发生诉讼或很可能发生诉讼，将对独立性产生不利影响。注册会计师需要运用职业道德概念框架识别、评价和应对该不利影响。

## **第八章 经济利益**

### **第一节 一般规定**

**第六十七条** 在审计客户中拥有经济利益，可能对独立性产生不利影响。注册会计师需要运用职业道德概念框架识别、评价和应对该不利影响。

### **第二节 在审计客户中拥有经济利益**

**第六十八条** 除本准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）审计项目团队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。

**第六十九条** 本准则第六十八条的规定存在例外情况。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处置该经济利益的权利，或者有权行使股票期权时，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** 如果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，会计师事务所、审计项目团队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 作为受托管理人拥有经济利益**

**第七十一条** 如果本准则第六十八条第（一）项至第（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，否则本准则第六十八条的规定同样适用：

（一）受托管理人、审计项目团队成员、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、审计项目团队成员、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 与审计客户拥有共同经济利益**

**第七十二条** 如果会计师事务所、审计项目团队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、审计项目团队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、审计项目团队成员及其主要近亲属，以及审计客户均不重大。

（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，在成为审计项目团队成员之前，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、审计项目团队成员或其主要近亲属、审计项目团队以外的人员或其主要近亲属通过继承、馈赠，或者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，而根据本准则的规定不允许拥有此类经济利益，应当采取下列措施：

（一）如果会计师事务所、审计项目团队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）如果审计项目团队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** 本准则并未涵盖经济利益对独立性产生不利影响的所有情况。当遇到本准则未列举的情况时，注册会计师需要运用职业道德概念框架予以应对。

## 第九章 贷款和担保

**第七十五条** 会计师事务所、审计项目团队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，或由此类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。会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得从不属于银行或类似金融机构的审计客户取得贷款，或由此类审计客户提供贷款担保。

**第七十六条** 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得从银行或类似金融机构的审计客户取得贷款，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。

**第七十七条** 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得在银行或类似金融机构的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。

**第七十八条** 会计师事务所、审计项目团队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。会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得向审计客户提供贷款或担保。

## 第十章 商业关系

**第七十九条** 会计师事务所、审计项目团队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。如果会计师事务所存在此类商业关系，应当予以终止。如果此类商业关系涉及审计项目团队成员，会计师事务所应当将该成员调离审计项目团队。

**第八十条** 如果审计客户或其董事、监事、高级管理人员，或上述各方作为投资者的任何组合，在某股东人数有限的实体中拥有经济利益，会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得拥有会

涉及该实体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、审计项目团队成员或其  
主要近亲属以及审计客户均不重要。

（二）该经济利益对上述投资者或投资者组合并不重大。

（三）该经济利益不能使上述投资者或投资者组合控制该实体。

## 第十一章 家庭和私人关系

**第八十一条** 拥有下列关系之一的人员不得成为审计项目团队  
成员：

（一）主要近亲属是审计客户的董事、监事、高级管理人员，或  
担任能够对会计师事务所将发表意见的财务报表或会计记录的编制  
施加重大影响的职位的员工（以下简称特定员工）。

（二）在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务。

**第八十二条** 如果审计项目团队成员与审计客户的董事、监事、  
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团  
队成员的近亲属，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团队成员应当按照会计师事务  
所的政策和程序进行咨询。

**第八十三条** 会计师事务所中审计项目团队以外的合伙人或员  
工，与审计客户的董事、监事、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。

## **第十二章 审计项目团队成员最近曾担任审计客户的董事、 监事、高级管理人员或特定员工**

**第八十四条** 如果在审计报告涵盖的期间，审计项目团队成员曾担任审计客户的董事、监事、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团队。

## **第十三章 兼任审计客户的董事、监事或高级管理人员**

**第八十五条** 会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的董事、监事或高级管理人员。

## **第十四章 与审计客户发生雇佣关系**

### **第一节 一般规定**

**第八十六条** 如果会计师事务所前任合伙人或审计项目团队前任成员加入审计客户，担任董事、监事、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）应付该人员的金额（如有）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职业活动。



**第八十七条** 会计师事务所应当制定政策和程序，要求审计项目团队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。

## **第二节 属于公众利益实体的审计客户**

**第八十八条** 除非同时满足下列条件，公众利益实体审计客户的关键审计合伙人不得加入该审计客户担任董事、监事、高级管理人员或特定员工：

（一）该合伙人不再担任该公众利益实体的关键审计合伙人后，该公众利益实体发布的已审计财务报表涵盖期间不少于十二个月。

（二）该合伙人未参与该财务报表的审计。

**第八十九条** 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）不得加入属于公众利益实体的审计客户担任董事、监事、高级管理人员或特定员工，除非该高级合伙人不再担任该职位已超过十二个月。

**第九十条** 本准则第八十八条和第八十九条的规定存在例外情况。如果由于企业合并，导致出现本准则第八十八条和第八十九条所述的情形，在同时满足下列条件时，不视为独立性受到损害：

（一）该人员接受该职务时，并未预料到会发生企业合并。

（二）该人员在会计师事务所中应得的报酬或福利都已全额支付，除非该报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的，并且应付该人员的金额对会计师事务所不重要。

（三）该人员未继续参与，或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或职业活动。

(四) 已就该人员在审计客户中的职位与治理层沟通。

## 第十五章 临时借出员工

**第九十一条** 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。

(三) 借出的员工提供的专业服务对会计师事务所独立性产生的不利影响被消除，或采取防范措施将该不利影响降低至可接受的水平。

(四) 借出的员工不参与本准则禁止会计师事务所提供的专业服务。

## 第十六章 与审计客户长期存在业务关系

### 第一节 一般规定

**第九十二条** 如果确定所产生的不利影响仅能通过将审计项目团队成员轮换出审计项目团队予以应对，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) 对该审计项目实施质量管理。

(三) 对该审计项目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 与特定实体审计客户长期存在业务关系的相关规定

**第九十三条** 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所连续为公众利益实体审计客户执行审计业务的年限实施跟踪和监控。

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执行审计业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总体时间长度，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。

**第九十四条** 如果会计师事务所为某一公众利益实体审计客户连续执行审计业务的时间达到十年或以上，会计师事务所应当评估对独立性产生的不利影响，并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。会计师事务所可以考虑在事务所层面采

取下列防范措施:

(一)扩大审计项目团队成员轮换的范围,除实施本准则第九十六条至第一百零四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团队其他核心成员。

(二)除项目质量复核外,由独立于审计项目团队、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需要形成专项质量复核报告,重点关注审计项目团队的独立性情况,以及审计项目组作出的重大判断和据此得出的结论。

(三)指定专门岗位或人员定期评价实施关键审计合伙人轮换以及审计项目团队其他核心成员轮换(如适用)的情况和效果,形成书面结论。

(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。

如果无法消除不利影响或将其降低至可接受的水平,不得继续承接相关审计业务。

**第九十五条** 针对某些特定类型实体,相关法律法规可能对执行其审计业务的会计师事务所或注册会计师作出轮换方面的规定,注册会计师应当遵守这些法律法规中的相关规定。

### **第三节 与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相**

## 关的任职期规定

**第九十六条** 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职务的累计时间不得超过五年：

- （一）项目合伙人。
- （二）项目质量复核人员。
- （三）其他属于关键审计合伙人的职务。

任期结束后，该人员应当遵守本章第四节有关冷却期的规定。

此外，在任期内，如果某人员继担任项目合伙人之后立即或短时间内担任项目质量复核人员，可能因自我评价对客观公正原则产生不利影响，该人员不得在二年内担任该审计业务的项目质量复核人员。

**第九十七条** 注册会计师担任本准则第九十六条第（一）项至第（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。根据本准则第一百零一条的规定，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。

**第九十八条** 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，该人员担任关键审计

合伙人的期限可以延长一年。

**第九十九条** 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任职时间时，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二年。

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执行审计业务的期限，不得超过二个完整会计年度。

**第一百条** 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。

#### **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冷却期规定**

**第一百零一条** 如果某人员担任项目合伙人或其他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复核人员累计达到五年，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。

**第一百零二条** 如果某人员相继担任多项关键审计合伙人职责，冷却期应当按照下列规定：

（一）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。

（二）担任项目质量复核人员累计达到三年或以上，冷却期应当为连续三年。

（三）担任项目合伙人和项目质量复核人员累计达到三年或以上，但累计担任项目合伙人未达到三年，冷却期应当为连续三年。

（四）担任多项关键审计合伙人职责，并且不符合上述各项情况，冷却期应当为连续二年。

**第一百零三条** 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业务担任关键审计合伙人的年限（如适用）。

**第一百零四条** 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项目质量管理。

（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（如果与审计项目组沟通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业务仍然相关，则不违反本项规定）。

（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，或者监控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。

## **第五节 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**

**第一百零五条** 针对本准则第九十六条至第一百零四条与关键审计合伙人任职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) 会计师事务所应当建立完善的内部质量管理体系和利益分配机制，保证本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。

(二) 会计师事务所应当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制度执行情况检查的一部分。

## **第十七章 为审计客户提供非鉴证服务**

### **第一节 一般规定**



**第一百零六条** 本准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。当遇到本准则未列举的非鉴证服务时，注册会计师需要运用职业道德概念框架予以应对。

**第一百零七条** 在接受委托向审计客户提供非鉴证服务之前，会计师事务所应当运用职业道德概念框架，识别、评价和应对提供该服务可能对独立性产生的不利影响。

**第一百零八条** 当会计师事务所向同一审计客户提供多种非鉴证服务时，会计师事务所除了单独考虑提供每项服务产生的不利影响之外，还应当综合考虑因提供这些服务对独立性产生的不利影响。

**第一百零九条** 在向审计客户提供非鉴证服务之前，会计师事务所应当评价是否存在下列风险，以确定提供该服务是否可能因自我评价产生不利影响：

（一）服务结果将构成会计记录、财务报告内部控制或会计师事务所将发表意见的财务报表的一部分，或者对其产生影响。

（二）在执行审计业务的过程中，审计项目团队将评价或依赖会计师事务所提供非鉴证服务时作出的判断或实施的活动。

**第一百一十条** 如果提供非鉴证服务对财务报表审计可能因自我评价产生不利影响，则会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供该非鉴证服务。（参见本准则第一百零九条）

**第一百一十一条** 如果同时满足下列条件，会计师事务所可以针对审计过程中出现的信息或事项向属于公众利益实体的审计客户提供意见和建议：

(一) 不承担管理层责任(参见本准则第二十八条和第二十九条)。

(二) 运用职业道德概念框架,识别、评价和应对并非因自我评价对独立性产生的不利影响。

**第一百一十二条** 对公众利益实体审计客户财务报表发表意见的会计师事务所向该公众利益实体、直接或间接控制该公众利益实体的实体或由该公众利益实体直接或间接控制的实体提供非鉴证服务之前,除非相关事项已通过治理层制定的政策获得了预先批准,否则会计师事务所应当:

(一) 告知该公众利益实体的治理层,会计师事务所已确定提供该非鉴证服务同时满足下列条件:

1. 未被禁止;

2. 将不会对会计师事务所为公众利益实体执行审计业务的独立性产生不利影响或已识别的不利影响处于可接受的水平,或者能够消除该不利影响或将其降低至可接受的水平。

(二) 向公众利益实体的治理层提供信息,使其能够就提供的服务对会计师事务所独立性的影响作出知情的评估。

**第一百一十三条** 会计师事务所不得向本准则第一百一十二条所述的实体提供非鉴证服务,除非通过治理层制定的政策或针对某项特定服务,公众利益实体的治理层对下列方面表示同意:

(一) 会计师事务所得出的结论,该结论指出提供该服务将不会对会计师事务所为公众利益实体执行审计业务的独立性产生不利影

响，或已识别的不利影响处于可接受的水平；或者能够消除该不利影响，或将其降低至可接受的水平。

（二）允许会计师事务所提供该服务。

**第一百一十四条** 本准则第一百一十二条和第一百一十三条的规定存在例外情况。如果法律法规或专业标准禁止会计师事务所向公众利益实体的治理层提供有关非鉴证服务的信息，或者提供此类信息将导致披露敏感或机密信息，在同时满足下列条件下，会计师事务所可以提供有关服务：

（一）会计师事务所在不违反其法律或专业义务的情况下提供了允许提供的部分信息。

（二）会计师事务所告知公众利益实体的治理层，提供该服务不会对会计师事务所为公众利益实体执行审计业务的独立性产生不利影响，或已识别的不利影响处于可接受的水平；或者能够消除该不利影响，或将其降低至可接受的水平。

（三）治理层不反对本条第（二）项中会计师事务所得出的结论。

**第一百一十五条** 在考虑公众利益实体审计客户的治理层或本准则第一百一十二条所述的接受服务的实体治理层提出的事项后，如果存在下列情况之一，会计师事务所应当拒绝提供非鉴证服务或者终止审计业务：

（一）会计师事务所未被允许向公众利益实体审计客户的治理层提供信息，有关情况在治理层预先制定的政策中得到解决的除外。

（二）公众利益实体审计客户的治理层不同意会计师事务所得出

下列结论：提供该服务将不会对会计师事务所作为公众利益实体的审计师的独立性产生不利影响，或已识别的不利影响处于可接受的水平；或者能够消除该不利影响，或将其降低至可接受的水平。

**第一百一十六条** 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）以往向该客户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）对于当前正在向该客户提供的非鉴证服务，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；如果不可行，则应当在客户成为公众利益实体之后尽快终止。

（三）会计师事务所与成为公众利益实体审计客户的治理层达成一致，采取进一步行动应对超出可接受水平的不利影响。

**第一百一十七条** 本章禁止会计师事务所向审计客户提供某些非鉴证服务。

但本章和本准则第二十八条的规定存在例外情况，即针对会计师事务所将其财务报表发表审计意见的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）直接或间接控制该审计客户的实体。

（二）在该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）与该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）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。

## 第二节 会计和记账服务

**第一百一十八条** 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超出可接受水平的不利影响。

**第一百一十九条** 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。

**第一百二十条** 本准则第一百一十九条的规定存在例外情况。在同时满足下列条件的情况下，会计师事务所可以向本条第（三）项和

第（四）项中提及的公众利益实体审计客户的关联实体提供编制法定财务报表的服务：

（一）公众利益实体的集团财务报表的审计报告已经出具。

（二）会计师事务所不承担管理层职责，并运用职业道德概念框架，识别、评价和应对对独立性的不利影响。

（三）会计师事务所未编制相关关联实体的法定财务报表依据的会计记录，并且这些财务报表基于客户批准的信息。

（四）关联实体的法定财务报表将不构成该公众利益实体未来集团财务报表的基础。

### **第三节 行政事务性服务**

**第一百二十一条** 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。注册会计师需要运用职业道德概念框架识别、评价和应对行政事务性服务可能对独立性产生的不利影响，并考虑本章第一节的一般规定。

### **第四节 评估服务**

**第一百二十二条** 如果评估结果涉及高度主观性，并且评估服务对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响，会计师事务所不得向审计客户提供评估服务。

**第一百二十三条** 对于会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供评估服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，则会计师事务所不得提供该服务。（参见本准则第一百零九条和第一百一十条）

## 第五节 税务服务

**第一百二十四条** 如果会计师事务所向审计客户提供的税务服务或推荐的交易涉及营销、规划或提供意见，以支持会计师事务所以往直接或间接建议的税务处理，且该税务处理或交易的重要目的是避税，除非会计师事务所确信该税务处理具备有说服力的税收法律法规依据，否则会计师事务所不得提供该税务服务或推荐该交易。

**第一百二十五条** 会计师事务所不得为属于公众利益实体的审计客户计算当期所得税或递延所得税负债（或资产）。（参见本准则第一百零九条和第一百一十条）

**第一百二十六条** 如果同时存在下列情况，会计师事务所不得为审计客户提供税务咨询和税务筹划服务：

（一）税务建议的有效性取决于特定会计处理或财务报表列报。

（二）审计项目团队对于相关会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问。

**第一百二十七条** 对于会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供税务咨询和税务筹划服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供此类服务。（参见本准则第一百零九条和第一百一十条）

**第一百二十八条** 对于会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供基于税务目的评估服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供此类服务。（参见本准则第一百零九条和第一百一十条）

**第一百二十九条** 对于会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供涉及协助解决税务纠纷的税务服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，则会计师事务所不得提供此类服务。（参见本准则第一百零九条和第一百一十条）

**第一百三十条** 针对不属于公众利益实体的审计客户，在同时满足下列条件时，会计师事务所不得向该审计客户提供涉及协助解决税务纠纷的税务服务：

（一）该服务涉及在仲裁或诉讼中的税务纠纷中担任审计客户的辩护人。

（二）所涉金额对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响。

**第一百三十一条** 如果会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供涉及协助调解税务纠纷的税务服务，且该服务涉及在仲裁或诉讼中担任审计客户的辩护人，会计师事务所不得提供该服务。

## **第六节 内部审计服务**

**第一百三十二条** 按照本准则第二十八条的规定，会计师事务所不得承担管理层职责。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）审计客户委派合适的、具有胜任能力的人员（该人员向治理层报告），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) 客户向治理层报告内部审计服务中发现的重大问题和提出的建议。

**第一百三十三条** 对于会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供内部审计服务, 如果可能因自我评价对独立性产生不利影响, 会计师事务所不得提供该服务。(参见本准则第一百零九条和第一百一十条)

## **第七节 信息技术系统服务**

**第一百三十四条** 按照本准则第二十八条的规定, 会计师事务所不得承担审计客户管理层职责。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) 审计客户认可其建立和监督内部控制的责任。

(二) 审计客户委派具有胜任能力的员工(最好是高级管理人员), 就信息技术系统的设计、开发、实施、运行、维护、监控、更新或升级, 作出承担管理层职责的所有管理决策。

(三) 审计客户评价信息技术系统设计、开发、实施、运行、维护、监控、更新或升级的适当性及结果。

(四) 审计客户对信息技术系统运行及其生成或使用的数据负

责。

**第一百三十五条** 对于会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供信息技术系统服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务。（参见本准则第一百零九条和第一百一十条）

## 第八节 诉讼支持服务

**第一百三十六条** 对于会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供诉讼支持服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务。（参见本准则第一百零九条和第一百一十条）

**第一百三十七条** 会计师事务所在涉及其审计客户的仲裁或诉讼中担任专家证人或鉴定人时，如果满足下列条件之一，因过度推介产生的不利影响将处于可接受的水平：

（一）仲裁机构或人民法院要求其担任专家证人，或者委托其担任鉴定人。

（二）当同时满足下列条件时，就集体诉讼（或同等团体代表诉讼）担任专家证人或鉴定人：

1.会计师事务所的审计客户在该集体或团体成员中的比例（数量和涉案金额）低于 20%；

2.审计客户没有被指定主导集体诉讼；

3.审计客户没有被集体或团体授权决定会计师事务所提供服务的性质和范围或提供此类服务的条款。

除非本条第一款规定的情况适用，否则会计师事务所或其人员不得在涉及公众利益实体审计客户的仲裁或诉讼中担任专家证人或鉴定人。

## 第九节 法律服务

**第一百三十八条** 对于会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供法律建议，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务。（参见本准则第一百零九条和第一百一十条）

**第一百三十九条** 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。

**第一百四十条** 如果所涉金额对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响，会计师事务所不得为不属于公众利益实体的审计客户在仲裁或法院调解纠纷或诉讼时担任辩护人。

**第一百四十一条** 会计师事务所不得为属于公众利益实体的审计客户在仲裁或法院调解纠纷或诉讼时担任辩护人。

## 第十节 招聘服务

**第一百四十二条** 按照本准则第二十八条的规定，会计师事务所不得承担管理层职责。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）客户委派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如工资、工时及其他报酬等具体条件。

**第一百四十三条** 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。

**第一百四十四条** 如果审计客户拟招聘董事、监事、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）寻找或筛选候选人。
- （二）对候选人实施背景调查。
- （三）推荐拟任命的人员。
- （四）建议特定候选人的雇佣条款、薪酬或相关福利。

## **第十一节 公司财务服务**

**第一百四十五条** 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、债券或其他金融工具的公司财务服务，也不得对此类股票、债务或其他金融工具提供投资建议。

**第一百四十六条** 如果同时存在下列情形，会计师事务所不得向审计客户提供此类财务建议：

（一）财务建议的有效性取决于会计师事务所将发表意见的财务报表中的特定会计处理或财务报表列报。

（二）根据相关财务报告编制基础，审计项目团队对相关会计处理或列报的适当性存有疑问。

**第一百四十七条** 对于会计师事务所向属于公众利益实体的审计客户提供公司财务服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影

响，会计师事务所不得提供该服务。（参见本准则第一百零九条和第一百一十条）

## **第十八章 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**

### **第一节 一般规定**

**第一百四十八条** 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，如何对本准则的相关规定作出变通。在本章中，符合本准则第一百四十九条规定条件的、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”。

**第一百四十九条** 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的审计报告的业务，仅在同时满足下列条件的情况下，本准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。

**第一百五十条** 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。

**第一百五十一条** 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。

**第一百五十二条** 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准则第一章至第十七章，以及第十九章至第二十二章的规定。

## **第二节 公众利益实体**

**第一百五十三条** 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准则中关于公众利益实体的特别规定。

## **第三节 关联实体**

**第一百五十四条** 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，如果审计项目团队知悉或有理由相信，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，则审计项目团队在识别和评价对独立性的不利影响并采取防范措施时，应当将该关联实体包括在内。

## **第四节 网络与网络事务所**

**第一百五十五条** 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和应对对独立性的不利影响时，应当将该网络事务所包括在内。

## 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

**第一百五十六条** 当执行符合条件的审计业务时，如果出现本准则第八章至第十二章，以及第十四章和第十五章列举的情形，则相关规定仅适用于审计项目组成员、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准则第八章至第十二章，以及第十四章和第十五章的规定，识别、评价和应对审计客户和审计项目团队下列成员之间的利益和关系对独立性产生的不利影响：

（一）就有关技术或行业特定问题、交易或事项等提供咨询的人员。

（二）提供项目质量管理的人员，包括执行项目质量复核的人员。

如果审计项目组有理由相信，审计客户与会计师事务所中可以对审计结果产生直接影响的其他人员之间存在可能对独立性产生不利影响的利益和关系，会计师事务所应当评价和应对这些不利影响。

**第一百五十七条** 当执行符合条件的审计业务时，如果审计项目组有理由相信，本准则第六十八条第（三）项和第（四）项、第六十九条、第七十一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。

**第一百五十八条** 当执行符合条件的审计业务时，在运用本准则第六十八条第（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**

**第一百五十九条** 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准则第十四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**

**第一百六十条** 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，则应当遵守本准则第四章至第七章，以及第十七章的规定，除非本章第二节至第四节另有规定。

## **第十九章 网络与网络事务所**

**第一百六十一条** 如果会计师事务所属于某一网络，应当与网络事务所的审计客户保持独立。

**第一百六十二条** 在判断一个联合体是否形成网络时，注册会计师应当运用职业判断，并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。判断应当在整个联合体内部得到一致运用。

**第一百六十三条** 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，尽管二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二者不构成网络。



## 第二十章 合并与收购

**第一百六十四条** 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本所与该关联实体以往和目前存在的利益或关系，并在考虑可能需要采取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。

**第一百六十五条** 会计师事务所应当在客户合并或收购生效日前采取必要措施终止目前存在的本准则禁止的利益或关系。

如果在合并或收购生效日前不能终止目前存在的本准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的严重程度。

（二）与治理层沟通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。

**第一百六十六条** 如果按照本准则第一百六十五条第二款第（二）项的规定与客户治理层沟通后，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作为审计项目组成员，也不负

责项目质量复核。

(三) 必要时采取适当的过渡性措施，并就此与治理层沟通。

**第一百六十七条** 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准则第一百六十四条提及的利益或关系，只有在同时满足下列条件时，会计师事务所才能同意这一要求：

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

(二) 符合本准则第一百六十六条第(一)项至第(三)项的条件。

(三) 在出具审计报告后立即终止审计业务。

**第一百六十八条** 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准则第一百六十四条至第一百六十七条的规定，仍应当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。

**第一百六十九条** 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) 与治理层沟通的结果。

(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。

## **第二十一章 违反本准则的规定时应当采取的措施**

**第一百七十条** 如果会计师事务所认为已发生违反本准则规定(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的法律法规,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。

(三)按照会计师事务所的政策和程序,立即就该违规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.根据本准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公正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妥善处理违规后果。

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公正受到损害从而导致无法出具审计报告的结论。

**第一百七十一条** 如果会计师事务所确定能够采取措施妥善处理违规后果，应当与治理层沟通下列事项：

（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，以及这些措施能够妥善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公正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沟通，除非治理层对于非重大的违规行为有其他沟通时间方面的要求。

**第一百七十二条** 针对与治理层的沟通，会计师事务所应当以书面形式记录下列方面：

（一）根据本准则第一百七十一条的规定沟通的所有事项。

（二）治理层认可已采取或拟采取的措施。

（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。

**第一百七十三条** 如果会计师事务所确定无法采取行动妥善处理

理违规后果，应当尽快通知治理层，并在法律法规允许的情况下终止审计业务。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。

**第一百七十四条** 如果治理层认为已采取或拟采取的措施不能够妥善处理违规后果，会计师事务所应当按照本准则第一百七十三条的规定终止审计业务。

**第一百七十五条** 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公正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公正的影响（如有），以及在必要时撤回此类审计报告的可能性。

（二）与治理层沟通该事项。

**第一百七十六条** 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）与治理层沟通的所有事项。

（五）与职业团体或监管机构所进行的任何沟通。

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，客观公正原则并未受到损害。

(二)所采取的措施能够妥善处理违规后果,从而使会计师事务所能够出具审计报告及其理由。

## 第二十二章 工作记录

**第一百七十七条** 会计师事务所应当记录遵守独立性要求的情况,包括记录形成的结论,以及为形成结论而与适当的人员沟通的主要内容。

**第一百七十八条** 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。

**第一百七十九条** 如果通过对某种不利影响的严重程度进行分析,注册会计师确定不利影响未超出可接受的水平,注册会计师应当记录不利影响的性质以及得出上述结论的理由。