

《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》应用指南

（征求意见稿）

一、总则

1. 为帮助注册会计师更好地理解和执行《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》（以下简称本准则）的各项要求，推进其贯彻实施到位，切实保证注册会计师的独立性，提高审计质量，制定本指南。

2. 本指南是对本准则重要条款的解释、说明和示例，注册会计师应当将二者一并阅读和理解。

3. 《中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则》、《中国注册会计师职业道德守则第 2 号——职业道德概念框架》、《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》有助于识别、评估和应对财务报表审计和审阅业务中的独立性问题，注册会计师应当将其与本指南、本准则一并阅读和理解。

二、定义

（一）审计项目组（参见本准则第四条）

4. 针对在财务报表审计中如何界定审计项目组，《〈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〉应用指南》第 15 段至第 25 段提供了进一步指引。

（二）关键审计合伙人（参见本准则第六条）

5. 举例来说，对于集团审计项目而言，负责重大子公司或分支机构审计，且就集团财务报表审计中的重大事项作出关键决策或判断的审计合伙人，属于其他关键审计合伙人。

（三）近亲属（参见本准则第十八条）

6. 为中国内地以外的组成部分或关联实体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规定。

三、独立性基本要求

（一）恪守独立性原则

7. 会计师事务所需要按照《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》和《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》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）。项目合伙人需要按照《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。注册会计师个人也需要遵守所有与其个人的行为、利益、关系等方面的相关规定。

8. 会计师事务所需要致力于营造恪守独立性原则的环境，在整个事务所层面采取适当的措施使会计师事务所及其人员有效地遵守相关规定。

网络与网络事务所（参考本准则第十三条、第十四条、第二十四条和第二十五条）

9. 本准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，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。

10. 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。

11. 在判断一个联合体是否形成网络时，会计师事务所应当考虑下列事项：

（1）运用职业判断来确定该联合体是否形成网络；

（2）考虑理性且充分知情的第三方，在权衡所有相关情形后，是否很可能认为该联合体形成网络；

（3）这种判断应当在整个联合体内部得到一致运用。

12. 除本准则第十三条所述的情况外，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业务，这并不形成网络。

13. 针对本准则第十三条第（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，这不形成网络。

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。

14. 针对本准则第十三条第（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。

15. 针对本准则第十三条第（三）项所述的情况，统一的质量管理政策和程序，是由联合体统一设计、实施和运行的质量管理政策和程序。

16. 针对本准则第十三条第（四）项所述的情况，执行同一经营战略，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。

17. 针对本准则第十三条第（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，则视为该会计师事务所在使用同一品牌。

18. 即使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，如果在办公用品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，仍可能会使人产生其属于某一网络的印象。为避免误解，会计师事务所应当慎重考虑如何描述这种成员关系。

19. 针对本准则第十三条第（六）项所述的情况，专业资源包括：

（1）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；

（2）合伙人和员工；

（3）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；

（4）审计方法或审计手册；

（5）培训课程、设施、师资。

20. 会计师事务所应当根据相关情形，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。判断共享的专业资源是否重要的例子包括：

（1）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、客户或市场信息，则这些共享的资源很可能是不重要的；

（2）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，理性且充分知情的第三方很可能认为共享的资源是重要的。

21. 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。

22. 会计师事务所需要将网络事务所及其相关人员和业务纳入考虑，按照本准则的要求识别和评估网络事务所与审计客户之间是否存在影响独立性的利益和关系，并采取恰当应对措施。（参见本准则第

二十五条)

(二) 公众利益实体

确定公众利益实体 (参见本准则第二十七条和第二十八条)

23. 鉴于公众利益实体的财务状况对于公众利益影响的重要性, 本准则针对公众利益实体财务报表审计的独立性提出了额外要求。

24. 在确定实体是否为公众利益实体时, 会计师事务所及其相关人员主要考虑的是实体的整体财务状况对公众利益的影响程度。

由于本准则旨在规范财务报表审计业务相关的独立性要求, 因此针对实体其他非财务状况方面(如公司治理、信息安全)对公众利益的影响, 通常不构成基于本准则确定公众利益实体时的主要考虑。

25. 会计师事务所及其相关人员在评价客户的财务状况等因素对公众利益的影响程度时, 需要基于对本准则第二十八条所列因素的综合考量。

公开交易实体 (参见本准则第十条和第二十九条(一))

26. 公开交易实体通过公开市场机制转让和交易金融工具。公开市场机制通常是向公众开放的, 即公众可以通过该市场机制对实体发行的金融工具进行交易。如果实体发行的金融工具只能通过私下协议进行交易, 或者仅允许机构投资者进行交易, 这通常不属于公开市场机制。(参见本准则第十条)

27. 举例来说, 公开交易实体包括:

- (1) 股票在证券交易所上市交易的股份有限公司;
- (2) 债券在证券交易所公开发行的实体;
- (3) 在全国中小企业股份转让系统挂牌的实体。

28. 举例来说，下列实体可能不属于公开交易实体：

- （1）仅面向数量有限的合格投资者发行债券的实体；
- （2）仅在银行间市场发行债券的实体；
- （3）依法在区域性股权市场发行证券的实体。

以吸收公众存款作为其主要职能的实体（参见本准则第二十九条

（二））

29. 举例来说，以吸收公众存款作为其主要职能的实体包括：

- （1）商业银行；
- （2）农村信用合作社、农村合作银行、村镇银行；
- （3）外资银行（不以吸收公众存款为主要职能的除外）。

中央企业集团公司（参见本准则第二十九条（四））

30. 本准则第二十九条所称中央企业包括：

（1）由国务院国有资产监督管理委员会代表国务院履行出资人职责、列入国务院国有资产监督管理委员会履行出资人职责企业名单的企业；

（2）由财政部代表国务院履行出资人职责、列入财政部履行出资人职责的中央企业名录的企业，但不包括中央文化企业。针对中央文化企业，会计师事务所依据本准则第二十七条至第三十一条的其他规定，确定是否属于公众利益实体。

31. 如果会计师事务所对中央企业集团合并财务报表进行审计，需要遵守本准则中适用于公众利益实体的规定。

如果会计师事务所仅对中央企业集团结构内的实体（如子公司）进行审计，而未对中央企业集团本身进行审计，则依据本准则第二十

七条至第三十一条的其他规定确定该结构内实体是否属于公众利益实体。

非上市金融机构（参见本准则第三十条（二））

32. 举例来说，针对基金管理公司、理财公司，如公司资产与受托的投资者财产隔离，公司财务状况不直接对公众利益产生影响的，可能不属于公众利益实体。

其他拥有大量利益相关者的实体（参见本准则第三十条（四））

33. 举例来说，其他拥有大量利益相关者的实体可能包括开展公开募捐的慈善组织、大型房地产企业（不存在重大合同负债的企业除外）等。

披露相关信息（参见本准则第三十二条）

34. 如果审计业务适用了针对公众利益实体的独立性要求，会计师事务所可以在审计报告中向利益相关者及时公开披露这一事实。

（三）保持独立性的期间（参见本准则第三十三条至第三十五条）

35. 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业务期间不允许提供，将对独立性产生不利影响。在这种情况下，需要考虑非鉴证服务的结果是否可能构成或影响会计记录、会计师事务所将发表意见的财务报表或者财务报表的内部控制。

36. 会计师事务所需要评价提供的非鉴证服务对独立性产生的不利影响。只有不利影响处于可接受的水平，会计师事务所才能承接审计业务。举例来说，可以降低不利影响的防范措施可能包括：

（1）不允许提供非鉴证服务的人员担任审计项目团队成员；

(2) 必要时由适当复核人员复核审计和非鉴证工作;

(3) 由其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果, 或重新执行非鉴证服务, 使得其他会计师事务所能够对该非鉴证服务承担责任。

37. 如果在审计业务期间之前或在财务报表涵盖期间之前, 会计师事务所向审计客户提供了非鉴证服务, 并且该服务的结果已在另一家会计师事务所审计的期间内被使用或实施, 则对独立性产生的不利影响能够被消除或降低至可接受的水平。

针对公众利益实体审计客户 (参见本准则第三十五条)

38. 举例来说, 会计师事务所采取下列防范措施, 理性且充分知情的第三方可能认为能够将相关不利影响消除或降低至可接受水平:

(1) 在前任会计师事务所审计上一年度财务报表的过程中, 已对该服务的结果实施审计程序;

(2) 会计师事务所委派一名并非对财务报表发表意见的会计师事务所的人员, 针对首次承接的因自我评价产生不利影响的审计业务, 执行与项目质量复核目标一致的复核;

(3) 公众利益实体委托网络以外的其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果, 或重新执行该服务, 可在一定程度上, 使其他会计师事务所对服务的结果负责。

(四) 禁止承担管理层职责 (参见本准则第三十六条和第三十七条)

39. 审计客户的管理层职责涉及控制和领导该客户的各项工作, 包括针对人力资源、财务资源、技术资源、有形或无形资源的取得、

配置和控制作出重大决策。

40. 会计师事务所承担审计客户的管理层职责，将因自我评价、自身利益和密切关系对独立性产生不利影响。由于会计师事务所与管理层的观点和利益过于紧密，承担管理层职责也可能因推介或代理等行为产生不利影响。

41. 会计师事务所需要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：

- （1）制定实体的政策和战略方针；
- （2）招聘或解雇员工；
- （3）针对员工与工作有关的行为进行指导并负责；
- （4）对交易进行授权；
- （5）控制或管理银行账户或投资；
- （6）确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议；
- （7）代表管理层向治理层报告；
- （8）负责按照适用的财务报告编制基础编制财务报表；
- （9）负责设计、执行、监督和维护内部控制。

42. 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。向审计客户提供意见和建议可能将因自我评价对独立性产生不利影响，本准则第十二章针对此情形作出规定。

43. 如果为审计客户提供专业服务时涉及使用技术，无论技术的性质或范围如何，均适用本准则第三十六条和第三十七条的要求。

（五）与客户治理层的沟通（参见本准则第三十八条）

44. 与客户治理层的沟通使治理层能够：

（1）考虑会计师事务所识别和评价对独立性的不利影响时作出的判断是否正确；

（2）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；

（3）确定是否有必要采取适当的行动。

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。

四、收费

（一）一般规定

45. 本准则第四章中的审计收费是一个统称，既包括财务报表审计收费也包括财务报表审阅收费。

由审计客户支付的费用

46. 当收费是与审计客户协商并经其同意支付时，会因自身利益对独立性产生不利影响，也可能因外在压力对独立性产生不利影响。

47. 按照本准则第二十二条的规定，会计师事务所在承接审计客户的审计业务或其他业务之前，需要确定相关费用对独立性产生的不利影响是否处于可接受的水平。按照本准则第二十二条的规定，会计师事务所在审计业务期间，当相关情形发生变化时，需要重新评价该不利影响。

48. 对于由审计客户支付的审计业务或其他业务的费用，评价不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

(1) 考虑会计师事务所的商业和市场工作重点的情况下，收费水平与所需资源的相称程度；

(2) 审计收费和审计以外的服务收费之间的关联，以及二者之间的相对比例；

(3) 服务的收费水平与服务成果之间的依赖程度；

(4) 该收费的服务拟由会计师事务所还是网络事务所提供；

(5) 相对于提供的服务而言收费水平的合理性；

(6) 会计师事务所的经营结构和薪酬安排；

(7) 客户或转介客户的第三方对会计师事务所、合伙人或分部的重要性；

(8) 客户的性质，例如，客户是否属于公众利益实体；

(9) 客户与拟向其提供审计以外服务的关联实体的关系，例如，关联实体与客户处于同一控制；

(10) 治理层对任命注册会计师和商定收费的参与程度，以及治理层和管理层对审计质量和总体收费水平的重视程度；

(11) 收费水平是否由独立第三方（如监管机构）设定；

(12) 会计师事务所的审计工作质量是否受到独立第三方（如监督机构）的复核。

49. 由法律法规、注册会计师协会或会计师事务所制定的用于加强注册会计师职业道德的条件、政策和程序（尤其是会计师事务所根据质量管理准则设计、实施和运行的质量管理体系）也可能影响评价对独立性的不利影响是否处于可接受的水平。

（二）审计收费水平（参见本准则第四十一条和第四十二条）

50. 无论是审计业务还是其他服务，确定从审计客户收取的费用，均属于会计师事务所考虑与该特定业务相关情形（包括技术和专业准则的要求）的基础上作出的商业决策。

51. 对于审计客户支付的审计费用水平，在评价因自身利益和外在压力对独立性产生的不利影响时，主要取决于下列因素：

- （1）会计师事务所确定审计收费时的商业逻辑；
- （2）客户是否已经或正在施加不当压力以降低审计费用。

52. 举例来说，应对此类不利影响的防范措施可能包括：

- （1）在考虑业务范围和复杂程度的基础上，由未参与执行审计业务的适当复核人员评估收费的合理性；
- （2）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。

向审计客户提供其他服务的影响

53. 审计收费通常反映了诸如本指南第 74 段所述事项的综合结果。在确定审计收费时，向审计客户提供的其他服务并非适当的考虑因素。

（三）或有收费（参见本准则第四十三条和第四十四条）

54. 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准则规定的或有收费。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。

55. 举例来说，与审计客户上市结果挂钩的成功费、奖励费等属

于或有收费。

按工作阶段约定分期收取的费用不一定属于或有收费。

56. 本准则第四十三条、第四十四条明确禁止会计师事务所与审计客户针对某些专业服务采取或有收费安排。

57. 即使是未被禁止或有收费安排的非鉴证服务，仍可能影响因自身利益对独立性产生的不利影响。会计师事务所需要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。

在向审计客户提供非鉴证服务时，不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

（1）可能的收费金额区间；

（2）是否由适当的权威方确定有关事项的结果，而该结果作为确定或有收费金额的基础；

（3）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；

（4）非鉴证服务的性质；

（5）事项或交易对财务报表的影响。

举例来说，防范措施可能包括：

（1）由未参与非鉴证服务的适当复核人员复核已执行的工作；

（2）预先就收费标准与客户达成书面协议。

（四）审计以外的服务收费（参见本准则第四十五条）

58. 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

用占向该审计客户收取的全部费用比例很大，由于担心失去审计业务或其他服务，则可能影响因自身利益对独立性产生不利影响的严重程度，也可能因外在压力对独立性产生不利影响。会计师事务所需要进一步考虑，对审计以外服务的关注，可能对独立性产生不利影响。

59. 不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

（1）审计以外的服务收费占审计收费的比例；

（2）审计以外服务收费占审计收费比重很大的情况存在的时间长度；

（3）审计以外服务的性质、范围和目的，包括：是否属于持续性服务、法律法规是否对会计师事务所提供的服务作出强制规定。

60. 举例来说，下列防范措施有可能应对上述因自身利益或外在压力产生的不利影响：

（1）委派未参与审计和审计以外服务的适当复核人员复核相关的审计工作；

（2）缩小向审计客户提供审计以外服务的范围。

（五）逾期收费（参见本准则第四十六条）

61. 如果审计客户就审计或审计以外服务的应付费用在执行审计业务期间逾期未付，可能影响因自身利益产生不利影响的严重程度。

62. 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费用。

63. 会计师事务所需要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。

因自身利益产生不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （1）逾期费用对会计师事务所的重要性；
- （2）费用逾期的时间长度；
- （3）会计师事务所对审计客户支付逾期费用的能力和意愿的评估。

举例来说，防范措施可能包括：

- （1）收取逾期的部分款项；
- （2）由未参与执行审计业务的适当复核人员复核审计工作。

（六）收费的依赖程度（参见本准则第四十七条至第五十一条）

针对所有审计客户

64. 在计算从某审计客户收取的全部费用时，考虑的是发表审计意见的会计师事务所向该审计客户提供所有服务收取的全部费用，可以使用合同约定的金额。

65. 会计师事务所在计算收费总额时，可以使用上一财年的财务信息，并以此为基础估计相应比例。收费总额包括非鉴证服务收入。

66. 会计师事务所在按照本准则的要求计算衡量收费依赖程度的相关比例时，需要采用一致的方法，不能随意改变取数口径。

67. 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，对该客户审计和其他服务收费的依赖以及对可能失去该客户的担心，将影响因自身利益和外在压力产生的不利影响。会计师事务所需要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。

因自身利益和外在压力产生不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

（1）会计师事务所的业务类型及收入结构；

（2）是否预期会计师事务所会通过扩大经营等方式，降低对该审计客户的依赖程度。

举例来说，防范措施可能包括：

（1）委派并非对财务报表发表意见的会计师事务所的适当人员复核审计工作；

（2）缩小向该审计客户提供审计以外服务的范围；

（3）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；

（4）扩大向其他客户提供服务的范围。

68. 如果从某一审计客户收取的全部费用占某一合伙人从其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。会计师事务所需要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。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

（1）该审计客户在性质或金额上对该合伙人或分部的重要性；

（2）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。

举例来说，防范措施可能包括：

(1) 由审计项目团队以外的适当复核人员复核已执行的审计工作;

(2) 确保该合伙人的报酬并未因向客户收取的服务收费而受到显著影响;

(3) 缩小该合伙人或分部向审计客户提供审计以外服务的范围;

(4) 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;

(5) 扩大该合伙人或分部向其他客户提供服务的范围。

针对非公众利益实体审计客户(参见本准则第四十八条和第四十九条)

69. 当客户还委托了其他一家或多家会计师事务所对其财务报表执行审计时, 如果其他会计师事务所实施充分的工作, 并对自己的审计意见承担全部责任, 且不涉及本准则第四十八条提及的收费情形, 则该会计师事务所执行的审计工作可以被视为与本准则第四十八条第(一)项所述的等效的防范措施。

针对公众利益实体审计客户(参见本准则第五十条和第五十一条)

70. 当客户还委托了其他一家或多家会计师事务所对其财务报表执行审计时, 如果其他会计师事务所实施充分的工作, 并对自己的审计意见承担全部责任, 且不涉及本准则第五十条提及的收费情形, 则该会计师事务所执行的审计工作可以被视为与本准则第五十条所述的等效的防范措施。

71. 本准则第五十一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三年之后继续执行审计业务，且同时满足下列条件，该会计师事务所可以继续执行审计业务：

（1）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众利益。

（2）在对第四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。

令人信服的理由可能包括，考虑到客户业务的性质和所在地，缺乏可替代的会计师事务所执行审计业务。

如果会计师事务所决定在连续三年之后继续执行审计业务，应当向审计客户治理层沟通该决定及理由。

（七）沟通与公众利益实体审计客户相关的收费信息

72. 会计师事务所与治理层沟通收费（包括审计和审计以外服务的收费）相关信息，有助于治理层评估会计师事务所的独立性，并且能够促进双方公开交换意见和信息，例如，治理层可以对审计工作的范围和程度以及对审计收费的影响有所预期。

73. 本准则第五十二条中所称财务报表审计及财务报表审计费用，特指某项财务报表审计业务及收费。相应地，本准则第五十三条中审计以外的服务及收费，指第五十二条（一）中所述财务报表审计以外的其他所有服务及收费。这些收费包括向会计师事务所及其网络事务所已付或应付的费用。（参见本准则第五十二条第（一）项、第五十二条第（一）项）

财务报表审计收费（参见本准则第五十二条）

74. 按照本准则第五十二条的规定与公众利益实体审计客户的治理层沟通财务报表审计费用，目的在于为治理层考虑会计师事务所的独立性提供相关背景和信息。拟沟通事项的性质和范围取决于具体情形，例如：

（1）影响收费水平的考虑事项，例如：

- ①审计客户经营的规模、复杂性和地域分布；
- ②审计的范围及复杂性，以及耗费（或预期耗费）的时间；
- ③执行审计时利用或消耗的其他资源成本；
- ④财务报表编制过程中，相关记录保存及流程的质量。
- ⑤特定行业、领域的监管要求。

（2）在执行审计业务期间，对报价或实际收费的调整，以及作出此类调整的原因。

（3）影响收费的相关法律法规和职业准则变化。

鼓励会计师事务所尽快提供相关信息，并适时沟通调整建议。

75. 本准则第五十二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五十二条所述的信息：

（1）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。

（2）会计师事务所对该集团财务报表发表意见。

其他服务收费（参见本准则第五十三条至第五十五条）

76. 其他服务收费的举例包括：

(1) 财务报表审计的关联收费，如中期审阅、部分主体特殊审计等服务的收费；

(2) 其他非鉴证服务的收费。

77. 按照本准则第五十三条的规定与公众利益实体审计客户的治理层沟通其他服务收费，目的在于为治理层考虑会计师事务所的独立性提供相关背景和信息。拟沟通事项的性质和范围取决于具体情形，例如：

(1) 法律法规要求的其他服务的收费金额；

(2) 其他服务的性质及其相关收费；

(3) 针对通过事先与治理层达成一致的机制获得允许提供的服务，服务的性质及相关收费；

(4) 其他服务收费占财务报表审计费用总额的比例。

78. 本准则第五十三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五十三条所述的信息：

(1) 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。

(2) 会计师事务所对该集团财务报表发表意见。

79. 针对会计师事务所向本准则第五十四条中的其他关联实体提供服务而单独或合计收取的费用，会计师事务所在确定此类费用是否与其独立性的评价相关时，可能考虑的因素主要包括：

(1) 审计客户参与委托会计师事务所提供此类服务的程度，包

括费用协商；

（2）其他关联实体所支付费用对会计师事务所的重要性；

（3）从其他关联实体收取的费用占审计客户支付费用的比例。

对审阅业务的特殊考虑

80. 本准则第四章规定存在例外情况，针对审阅业务，会计师事务所可以决定不沟通相关信息。

五、礼品和款待（参见本准则第五十六条至第五十八条）

81. 会计师事务所、审计项目团队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。

82. 《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》第六章针对会计师事务所提供或接受利益诱惑（包括礼品和款待）作出规定，违反这些规定也可能对独立性产生不利影响。

六、经济利益

（一）一般规定（参见本准则第五十九条）

83. 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主要取决于下列因素：

（1）拥有经济利益人员的角色；

（2）经济利益是直接还是间接的；

（3）经济利益的重要程度。

84. 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是否具有影响其投资决策的能力。如果受益人能够控制投资工具或具有影响其投资决策的能力，该经济利益为直接经济利益。如

果受益人不能控制投资工具且不具有影响其投资决策的能力，该经济利益为间接经济利益。

受益人可能通过基金、期货、信托、理财等投资工具拥有经济利益。举例来说，如果购买了基金，而基金投资了一揽子基础金融产品，在这种情况下，该基金属于直接经济利益，这些基础金融产品属于间接经济利益。

举例来说，常见的直接经济利益可能包括股票、债券、认沽权、认购权、期权、权证、卖空权等。

85. 在确定经济利益对于某个人是否重大时，可以将该个人及其主要近亲属的净资产总额合并考虑。

（二）在审计客户中拥有经济利益（参见本准则第六十条）

86. 针对中国内地以外的网络事务所的合伙人，如果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关于在审计客户中拥有经济利益的规定，则视为已遵守本准则第六十条的规定。（参见本准则第六十条（一））

87. 针对非会计师事务所的网络事务所的合伙人，遵守本准则第六十条第（二）至（四）项的要求。

88. 项目合伙人执行某项审计业务时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团队其他成员隶属于不同的分部时，会计师事务所需要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。（参见本准则第六十条（三））

89. 为审计客户提供非审计服务的管理人员包括经理、总监或其

他类似职位的人员，除非该人员参与程度极低。（参见本准则第六十条（四））

（三）其他情况下的经济利益

主要近亲属

90. 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。注册会计师需要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。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （1）该成员在审计项目团队中的角色；
- （2）实体的所有权是由少数人持有还是多数人持有；
- （3）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；
- （4）经济利益的重要程度。

举例来说，防范措施可能包括：

- （1）将拥有该经济利益的审计项目团队成员调离审计项目团队，有可能消除不利影响；
- （2）由审计项目团队以外的适当复核人员复核该成员已执行的工作，有可能将不利影响降低至可接受的水平。

其他近亲属

91. 如果审计项目团队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。注册会计师需要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。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- (1) 审计项目团队成员与其他近亲属之间的关系；
- (2) 经济利益是直接还是间接的；
- (3) 经济利益对该其他近亲属的重要程度。

举例来说，防范措施可能包括：

(1) 其他近亲属尽快处置全部经济利益，或者处置全部直接经济利益以及足够数量的间接经济利益以使剩余经济利益不再重大，有可能消除不利影响；

(2) 将该审计项目团队成员调离审计项目团队，有可能消除不利影响；

(3) 由审计项目团队以外的适当复核人员复核该审计项目团队成员已执行的工作，有可能将不利影响降低至可接受的水平。

其他人员

92. 如果审计项目团队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：

(1) 除本准则第六十条第（一）项至第（四）项之外的专业人员或其主要近亲属；

(2) 与审计项目团队成员存在密切私人关系的其他人员。

注册会计师需要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。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （1）会计师事务所的组织结构、经营模式和沟通机制；
- （2）审计项目团队成员与该人员之间的关系。

举例来说，防范措施可能包括：

- （1）将存在密切私人关系的审计项目团队成员调离审计项目团队，有可能消除不利影响；
- （2）不允许该审计项目团队成员参与有关审计业务的任何重大决策，有可能将不利影响降低至可接受的水平；
- （3）由审计项目团队以外的适当复核人员复核该审计项目团队成员已执行的工作，有可能将不利影响降低至可接受的水平。

退休金计划

93. 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。会计师事务所需要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。

七、贷款和担保

（一）一般规定

94. 涉及审计客户的贷款或贷款担保可能因自身利益对独立性产生不利影响。注册会计师需要按照本准则第二十二的规定，识别、评价和应对该不利影响，这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。

（二）从不属于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（参见本准则第六十六条）

95. 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。

（三）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（参见本准则第六十七条）

96. 举例来说，按照正常的程序、条款和条件进行的贷款可能包括按揭贷款、银行透支、汽车贷款和信用卡等。

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。

会计师事务所需要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。

（四）向审计客户提供贷款或为其提供担保（参见本准则第六十九条）

97. 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。

八、商业关系

（一）一般规定

98. 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属与审计客户或其董事、监事、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。

99. 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可能包括：

（1）与客户或其控股股东、董事、监事、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企业；

（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；

（3）按照协议，会计师事务所销售、转售、分销或推广客户的产品或服务，或者客户销售、转售、分销或推广会计师事务所的产品或服务；

（4）按照协议，会计师事务所与客户共同开发产品或解决方案，由其中一方或双方将其出售或授权给第三方。

100. 举例来说，视具体情形，会计师事务所按照协议向客户授予产品或解决方案的许可，或者从客户处获得产品或解决方案的许可，可能产生密切的商业关系。

（二）会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属的商业

关系（参见本准则第七十条）

101. 如果审计项目团队成员的主要近亲属与审计客户或其董事、监事、高级管理人员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，注册会计师需要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。

（三）购买商品或服务

102. 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属从审计客户购买商品或服务，包括技术许可，如果按照正常的商业程序公平交易，通常不会对独立性产生不利影响。

如果交易性质特殊或金额较大，可能因自身利益产生不利影响。会计师事务所需要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，有可能消除此类不利影响的防范措施包括：

- （1）取消交易或降低交易规模；
- （2）将相关审计项目团队成员调离审计项目团队。

（四）提供、销售、转售或授权技术

103. 会计师事务所将技术提供、销售、转售或授权给审计客户或为审计客户提供服务的实体，视具体情况，适用本准则第十二章的规定。

九、家庭关系和私人关系

（一）一般规定

104. 如果审计项目团队成员与审计客户的董事、监事、高级管

理人员或某员工（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主要取决于下列因素：

- （1）该审计项目团队成员在审计项目团队中的角色；
- （2）存在家庭和私人关系的人员在客户中的职位以及关系的密切程度。

（二）审计项目团队成员的主要近亲属

105. 如果审计项目团队成员的主要近亲属担任的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。会计师事务所需要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。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （1）主要近亲属在审计客户中的职位；
- （2）该成员在审计项目团队中的角色。

举例来说，防范措施可能包括：

- （1）将该成员调离审计项目团队，有可能消除不利影响；
- （2）合理安排审计项目团队成员的职责，使该成员的工作不涉及其主要近亲属的职责范围，有可能将不利影响降低至可接受的水平。

（三）审计项目团队成员的其他近亲属

106. 如果审计项目团队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。会计师事务所需要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。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （1）审计项目团队成员与其他近亲属的关系；
- （2）其他近亲属在客户中的职位；
- （3）该成员在审计项目团队中的角色。

举例来说，防范措施可能包括：

- （1）将该成员调离审计项目团队，有可能消除不利影响；
- （2）合理安排审计项目团队成员的职责，使该成员的工作不涉及其他近亲属的职责范围，有可能将不利影响降低至可接受的水平。

（四）审计项目团队成员的其他密切关系（参见本准则第七十三条）

107. 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其他密切关系，将对独立性产生不利影响。会计师事务所需要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。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （1）该人员与审计项目团队成员的关系；
- （2）该人员在客户中的职位；
- （3）该成员在审计项目团队中的角色。

举例来说，防范措施可能包括：

(1) 将该成员调离审计项目团队，有可能消除不利影响；

(2) 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，有可能将不利影响降低至可接受的水平。

(五) 审计项目团队以外人员的家庭和私人关系（参见本准则第七十四条）

108. 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存在家庭关系或私人关系，可能对独立性产生不利影响。会计师事务所需要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。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

(1) 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；

(2) 该合伙人或员工与审计项目团队之间的相互影响；

(3) 该合伙人或员工在会计师事务所中的角色；

(4) 董事、高级管理人员或特定员工在审计客户中的职位。

举例来说，防范措施可能包括：

(1) 合理安排该合伙人或员工的职责，以减少对审计项目团队可能产生的影响；

(2) 由审计项目团队以外的适当复核人员复核已执行的相关审计工作。

十、与审计客户之间的人员交流

(一) 一般规定

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（参见本准则第七十五条）

109. 如果审计项目团队成员近期曾担任审计客户的董事、监事、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，如果审计项目团队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，则可能对独立性产生不利影响。

如果在审计报告涵盖的期间之前，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，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，将对独立性产生不利影响。

会计师事务所需要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。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （1）该成员在客户中曾担任的职务；
- （2）该成员离开客户的时间长短；
- （3）该成员在审计项目团队中的角色。

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

兼任审计客户的董事、监事或高级管理人员（参见本准则第七十六条）

110. 如果会计师事务所的合伙人或员工兼任审计客户的董事、监事或高级管理人员，将因自我评价和自身利益产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

与审计客户发生雇佣关系(参见本准则第七十七条和第七十八条)

111. 如果审计客户的董事、监事、高级管理人员或特定员工，曾经是审计项目团队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对独立性产生不利影响。

即使同时满足本准则第七十七条所述条件，仍可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

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、监事、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，可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

112. 会计师事务所需要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。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (1) 该人员在审计客户中担任的职位；
- (2) 该人员将与审计项目团队之间的关系；
- (3) 该人员离开审计项目团队或会计师事务所合伙人职位的时间长短；
- (4) 该人员以前在审计项目团队、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。

举例来说，防范措施可能包括：

- (1) 修改审计计划;
- (2) 向审计项目团队分派比该人员经验更加丰富的人员;
- (3) 由适当复核人员复核前任审计项目团队成员已执行的工作。

113. 如果审计项目团队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, 将因自身利益对独立性产生不利影响。

(二) 公众利益实体审计客户

114. 本准则第八十二条中的管理合伙人(或同等职位)指对财务报表发表意见的会计师事务所的管委会成员。

十一、与审计客户长期存在业务关系

(一) 一般规定(参见本准则第八十四条)

115. 会计师事务所与某一审计客户长期存在业务关系, 并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。

116. 在审计中, 了解审计客户及其环境对审计质量至关重要。但如果审计项目团队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:

- (1) 审计客户及其经营活动;
- (2) 审计客户的高级管理层;
- (3) 财务报表或其基于的财务信息。

如果会计师事务所人员担心失去长期客户, 或失去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：

（1）该人员与客户之间关系的总时间长度，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；

（2）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；

（3）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；

（4）根据其资历，该人员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审计项目组其他成员的工作；

（5）该人员与客户高级管理层或治理层之间关系的密切程度；

（6）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；

（7）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；

（8）审计客户高级管理层或治理层近期是否发生变动；

（9）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。

117. 本指南第 116 段第三款第（1）项至第（9）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，由该密切关系产

生的不利影响也会相应降低。

举例来说，防范措施可能包括：

（1）将与审计客户长期存在业务关系的人员轮换出审计项目团队，有可能消除不利影响；

（2）变更与审计客户长期存在业务关系的人员在审计项目团队中担任的角色或其所实施任务的性质和范围，有可能将不利影响降低至可接受的水平；

（3）由审计项目团队以外的适当复核人员复核与审计客户长期存在业务关系的人员所执行的工作，有可能将不利影响降低至可接受的水平；

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

（二）与特定实体审计客户长期存在业务关系的相关规定

118. 本准则第八十六条中对连续执行审计业务时间的规定，自审计客户成为公众利益实体起计算。（参见本准则第八十六条）

（三）与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相关的任期规定（参见本准则第八十八条至第九十一条）

119. 举例来说，如果某人员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业务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。（参见本准则第八十九条）

120. 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。

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沟通无法实施轮换的原因，以及需采取的防范措施。

121. 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，会计师事务所依据本准则第二十二条仍可能认为该人员不适合继续担任该审计业务的关键审计合伙人。

122. 在确定担任关键审计合伙人的年限时，以审计业务期间为基础计算。例如，当审计意见涵盖一个以上会计年度时，如果审计业务期间不超过一年，这种情况下，关键审计合伙人任职期为一年。

123. 如果审计客户是首次在全国中小企业股份转让系统挂牌的公司，适用本准则第九十一条第一款至第三款的规定。本准则第九十一条第四款不适用于此情形。（参见本准则第九十一条第一款至第三款）

（四）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

124. 本准则第九十四条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。

十二、为审计客户提供非鉴证服务

(一) 一般规定

125. 下列情形适用于本准则第十二章：

(1) 会计师事务所使用技术向审计客户提供非鉴证服务；

(2) 会计师事务所将技术提供、销售、转售或授权给审计客户或为审计客户提供服务的实体，并构成向审计客户提供非鉴证服务。

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产生不利影响。

识别、评价和应对提供非鉴证服务可能对独立性产生的不利影响

(参见本准则第九十六条至第九十七条)

126. 在识别因向审计客户提供非鉴证服务而产生的不同类型的
不利影响，并评价此类不利影响的严重程度时，会计师事务所通常需
要考虑下列因素：

(1) 非鉴证服务的性质、范围、预期用途和目的；

(2) 提供非鉴证服务的方式，如提供该服务的人员和地点；

(3) 客户对非鉴证服务的依赖，包括提供非鉴证服务的频率；

(4) 与提供该非鉴证服务相关的法律和监管环境；

(5) 客户是否属于公众利益实体；

(6) 客户管理层和员工在该非鉴证服务方面的专长水平；

(7) 客户在多大程度上决定针对重大事项作出的判断（参见本

准则第三十六条至第三十七条)；

(8) 非鉴证服务的结果是否影响会计师事务所将发表意见的财务报表中的会计记录或相关事项，如果影响，影响的程度以及在确定这些事项的金额或会计处理方法时涉及的主观程度；

(9) 非鉴证服务对构成与客户会计记录、财务报表、财务报告内部控制相关的重要组成部分的系统所产生影响的性质和程度（如有）；

(10) 审计业务对该非鉴证服务结果的依赖程度；

(11) 与提供非鉴证服务有关的收费。

127. 会计师事务所评价向审计客户提供多种非鉴证服务对独立性产生的不利影响的严重程度时，除考虑本指南第 126 段所述的因素外，还可能考虑下列因素：

(1) 提供多种服务的综合影响是否提高了单独提供每项服务产生的不利影响的严重程度；

(2) 提供多种服务的综合影响是否提高了因与审计客户的整体关系产生的不利影响的严重程度。

128. 根据审计业务和非鉴证服务的不同情况，向审计客户提供非鉴证服务或多种服务对独立性产生的不利影响有所不同。通过采取防范措施或调整拟提供服务的范围，有可能应对不利影响。

举例来说，防范措施可能包括：

(1) 由审计项目团队以外的专业人员提供非鉴证服务；

(2) 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

工作或所提供的此类服务；

（3）获得适当机构（如税务机关）对服务结果的预先批准。

129. 采取防范措施可能无法将因向审计客户提供非鉴证服务而产生的不利影响降低至可接受的水平。在这种情况下，按照本准则第二十二条的规定，会计师事务所需要：

（1）调整拟提供服务的范围，以消除产生不利影响的情况；

（2）拒绝或终止产生无法消除或降低至可接受水平的不利影响的服务；

（3）终止审计业务。

130. 除非会计师事务所确保遵守了本准则第三十七条的要求，否则当会计师事务所向审计客户提供非鉴证服务时，将存在承担管理层职责的风险。

薪酬与业绩评价（参见本准则第九十八条）

131. 如果某一审计项目团队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。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。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

（1）推销非鉴证服务在该成员薪酬或业绩评价中的比重；

（2）该成员在审计项目团队中的角色；

（3）推销非鉴证服务是否影响该成员的晋升。

举例来说，下列防范措施有可能消除因自身利益产生的不利影响：

(1) 修改该成员的薪酬计划或业绩评价程序;

(2) 将该成员调离审计项目团队。

由审计项目团队以外的适当复核人员复核该审计项目团队成员已执行的工作,有可能将自身利益产生的不利影响降低至可接受的水平。

重要性

132. 重要性是评价因向审计客户提供非鉴证服务而产生不利影响的相关因素。本准则第十二章第二节至第十一节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。在考虑重要性时,需运用职业判断,并从性质和数量两个维度进行分析。同时,重要性也受财务报表使用者对财务信息需求的影响。

无论非鉴证服务的结果对会计师事务所将发表意见的财务报表是否重大,如果本准则明确禁止向审计客户提供非鉴证服务,则会计师事务所不得提供该服务。

可能因自我评价产生不利影响的非鉴证服务(参见本准则第九十九条至第一百零一条)

133. 向审计客户提供意见和建议可能因自我评价对独立性产生不利影响,需要根据本准则第九十九条进行分析判断。针对不属于公众利益实体的审计客户,如果识别出因自我评价产生的不利影响,会计师事务所需要按照本准则第二十二条的规定,评价和应对该不利影响。针对属于公众利益实体的审计客户,则适用本准则第一百条和第一百零一条的规定。

134. 如果会计师事务所或网络事务所向审计客户提供非鉴证服务，可能存在审计其自身或网络事务所的工作的风险，从而因自我评价产生不利影响。因自我评价产生不利影响，是指审计项目团队在执行审计业务的过程中，其判断需要依赖会计师事务所或网络事务所以往提供的非鉴证服务，从而导致可能不恰当地评价以往提供非鉴证服务时作出的判断或实施的工作。

135. 当审计客户属于公众利益实体时，利益相关者对会计师事务所的独立性存在更高的期望。

136. 如果向属于公众利益实体的审计客户提供非鉴证服务因自我评价而产生了不利影响，则无法消除该不利影响，且无法采取防范措施将该不利影响降低至可接受的水平。

137. 举例来说，针对审计过程中出现的信息或事项，会计师事务所可以按照本准则第一百零一条的规定：

- (1) 解释会计准则、财务报表披露要求；
- (2) 沟通财务报表相关内部控制的适当性、确定财务报表和相关披露金额的方法；
- (3) 根据审计中发现的情况提出调整分录的建议；
- (4) 讨论财务报告及其流程相关的内部控制，并提供改进建议；
- (5) 讨论如何解决账户调节问题；
- (6) 针对遵守集团会计政策提供建议。

与被审计单位治理层沟通非鉴证服务(参见本准则第三十八条至第四十条、第一百零二条至第一百零六条)

138. 本准则第三十八条至第四十条阐述了会计师事务所与客户治理层沟通的基本要求，在针对提供非鉴证服务进行沟通时应当遵守。

139. 本准则第一百零二条要求会计师事务所在向某些实体提供非鉴证服务之前与公众利益实体审计客户的治理层进行沟通，目的在于使公众利益实体的治理层能够对会计师事务所的独立性进行有效监督。

140. 会计师事务所可以视具体情况采用恰当的方式，针对提供非鉴证服务与公众利益实体审计客户的治理层进行沟通并取得其同意。（参见本准则第一百零二条和第一百零三条）

例如，会计师事务所通过在治理层会议上汇报的方式进行沟通，并恰当记录沟通的过程。

141. 会计师事务所可以与公众利益实体审计客户的治理层协商沟通非鉴证服务的流程、时间和人员等，可能包括：

（1）针对拟提供的非鉴证服务，确定如何进行沟通，沟通可能基于单个项目、通用政策或具体协商。

（2）识别适用的实体，可能包括公司结构内的其他公众利益实体。

（3）识别可以向本准则第一百零二条所述的实体提供而无需专门获得治理层允许的服务，但前提是这些服务需要同时满足下列条件：

①通过通用政策获得了治理层的允许；

②本准则第十二章不禁止这些服务；

③这些服务将不会对会计师事务所的独立性产生不利影响，或者

不利影响将处于可接受的水平。

（4）确定在同一实体结构内的多个公众利益实体的治理层对批准服务的权限分配。

（5）制定针对下列情况需要遵循的相关程序：

①法律法规或专业准则禁止或限制向治理层提供用于评价会计师事务所独立性的必要信息；

②沟通可能导致披露敏感或机密信息。

（6）说明如何解决沟通机制未涉及的问题。

142. 举例来说，会计师事务所可以向公众利益实体的治理层提供与特定非鉴证服务相关的下列信息：

（1）拟提供服务的性质和范围；

（2）拟收费的依据和金额；

（3）当会计师事务所识别出拟提供服务可能对独立性产生不利影响时，会计师事务所评估此类不利影响是否处于可接受水平的依据；如果否，会计师事务所将采取哪些行动，以消除对独立性的不利影响或将其降低至可接受的水平；

（4）提供多种服务的综合影响是否对独立性产生不利影响，或改变之前识别的不利影响的水平。

143. 本准则第一百零三条的规定存在另外情况。如果法律法规指定会计师事务所向本准则第一百零二条所述的实体提供某项非鉴证服务，会计师事务所需要按照第一百零二条的规定与公众利益实体审计客户治理层进行沟通，但可以不需要公众利益实体审计客户治理

层同意。（参见本准则第一百零二条和第一百零三条）

144. 举例来说，本准则第一百零六条第三款中的进一步措施可能包括：

（1）审计客户委托其他会计师事务所在必要时复核或重新执行受影响的审计工作；

（2）审计客户委托其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果，或重新执行非鉴证服务，使得其他会计师事务所能够对该非鉴证服务承担责任。

工作记录

145. 根据本准则第一百四十六条至第一百四十八条的规定，为遵守本章规定，针对形成相关结论的工作记录可能包括：

（1）会计师事务所如何理解所提供非鉴证服务的性质，以及该服务是否影响及可能如何影响会计师事务所将发表意见的财务报表；

（2）向审计客户提供该非鉴证服务对独立性产生的不利影响的性质，包括该服务结果是否受到审计程序的影响；

（3）管理层在提供和监督该非鉴证服务中的参与程度；

（4）为应对针对独立性的不利影响而采取的防范措施或其他行动；

（5）会计师事务所确定不禁止该服务，以及已识别其对独立性的不利影响处于可接受的水平的理由；

（6）针对向本准则第一百零二条所述的实体提供非鉴证服务，为遵守本准则第一百零二条至第一百零三条的规定而采取的步骤。

例外情况

146. 本准则第十二章和本准则第三十六条的规定存在例外情况。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准则第十二章禁止提供的非鉴证服务：

- （1）直接或间接控制该审计客户的实体；
- （2）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；
- （3）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：

- （1）会计师事务所不对该关联实体的财务报表发表意见；
- （2）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；
- （3）该非鉴证服务不会因自我评价对独立性产生不利影响；
- （4）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。

（二）会计和记账服务（参见本准则第一百零八条至第一百一十条）

147. 举例来说，会计和记账服务包括：

- （1）编制会计记录和财务报表，包括财务报表附注；
- （2）记录交易；
- （3）工资服务；

(4) 解决账户调节问题;

(5) 将财务报表转化为按照另一财务报告编制基础编制的财务报表。

148. 如果提供会计和记账服务的结果可能影响会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表,则会计师事务所向审计客户提供会计和记账服务,将因自我评价对独立性产生不利影响。

149. 日常性或机械性的会计和记账服务基于客户已作出必要判断或决定的信息、数据或材料提供服务,并且不需要很多职业判断。

150. 会计和记账服务可以是人工的,也可以是自动化的。在确定自动化服务是否为日常性或机械性时,需要考虑的因素包括使用该技术开展的工作、该技术的产出成果,以及该技术提供的自动化服务是否基于或需要会计师事务所的专长或判断。

151. 日常性或机械性的会计和记账服务(无论是人工的还是自动化的)的例子包括:

(1) 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;

(2) 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;

(3) 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;

(4) 将客户已记录的交易转入总分类账;

(5) 将客户批准的分录转入试算平衡表;

(6) 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。

152. 会计师事务所如果按照本准则第三十七条的要求, 确保其不承担与提供日常性或机械性的会计和记账服务有关的管理层职责, 并且满足本准则第一百零九条第(二)项的要求, 则该会计师事务所可以为非公众利益实体审计客户提供该服务。

举例来说, 下列防范措施有可能应对由于向非公众利益实体审计客户提供日常性或机械性的会计和记账服务而因自我评价对独立性产生的不利影响:

(1) 由审计项目团队以外的专业人员提供此类服务;

(2) 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所提供的此类服务。

(三) 行政事务性服务 (参见本准则第一百一十一条)

153. 行政事务性服务的例子包括:

(1) 文字处理服务;

(2) 编制行政或法定表格供客户审批;

(3) 按照客户的指示将该表格提交给各级监管机构;

(4) 跟踪法定报备日期, 并告知审计客户该日期。

由于行政事务性服务属于文书性质的工作, 且不需要很多职业判断, 所以向审计客户提供此类服务通常不会对独立性产生不利影响。

(四) 评估服务 (参见本准则第一百一十二条和第一百一十三条)

154. 评估服务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确定资产、负债、企业整体或部分的价值或价值区间。

155. 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。

156. 如果提供评估服务的结果可能影响会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表，则会计师事务所向审计客户提供该服务，可能因自我评价、推介或代理等行为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：

- （1）评估报告的用途和目的；
- （2）是否对外公布评估报告；
- （3）评估方法得到法律法规、其他先例或既定惯例的支持程度；
- （4）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；
- （5）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；
- （6）评估结果是否对财务报表产生重大影响；
- （7）与评估有关的财务报表披露的范围和明晰程度；
- （8）由于依赖未来事项，导致相关金额的波动程度。

157. 针对公众利益实体审计客户，如果识别出因自我评价产生的不利影响，则适用本准则第一百一十三条的规定；如果识别出因推

介或代理等行为对独立性产生的不利影响，举例来说，由审计项目团队以外的专业人员提供该服务，有可能应对此类不利影响。

158. 针对非公众利益实体审计客户，下列防范措施有可能应对上述因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响：

（1）由审计项目团队以外的专业人员提供评估服务，有可能应对因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响；

（2）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提供的服务，有可能应对因自我评价产生的不利影响。

159. 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策划目的，并且评估的结果对除涉税会计分录外的会计记录或财务报表不会产生影响，则适用本准则第一百一十八条和本指南第 174 段至第 178 段的相关规定。

（五）税务服务（参见本准则第一百一十四条至第一百二十一条）

160. 税务服务类型广泛。本准则主要有针对性地考虑了以下税务服务：

- （1）编制纳税申报表；
- （2）为进行会计处理计算税额；
- （3）税务咨询服务；
- （4）税务策划服务；
- （5）与评估有关的税务服务；
- （6）协助解决税务纠纷。

161. 各类税务服务在实务中通常是相互关联的，且可能与其他

非鉴证服务（如公司财务服务）相结合。

162. 如果所提供税务服务的结果可能影响会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表，则会计师事务所向审计客户提供该服务，可能因自我评价、推介或代理等行为对独立性产生不利影响。识别此类不利影响并评价其严重程度主要取决于下列因素：

- （1）业务的具体特征；
- （2）客户员工的税务专业水平；
- （3）税务机关评价和管理有争议税务问题的方式，以及会计师事务所在该过程中的角色；
- （4）税收法律法规的复杂程度，以及应用时需要进行判断的程度。

编制纳税申报表

163. 编制纳税申报表的服务包括：

- （1）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）；
- （2）对已发生交易的纳税申报处理方法提供建议；
- （3）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）。

提供编制纳税申报表的服务通常不会对独立性产生不利影响，主要原因包括：

- （1）编制纳税申报表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；

(2) 纳税申报表须经税务机关审查或批准。

为进行会计处理计算税额（参见本准则第一百一十五条）

164. 为进行会计处理计算税额的服务包括基于对财务报表中涉及的所得税负债或资产进行会计处理的目的，为审计客户计算当期所得税或递延所得税负债（或资产）。

注册会计师基于进行会计处理的目的，为审计客户计算当期所得税或递延所得税负债（或资产），将因自我评价对独立性产生不利影响。

165. 针对非公众利益实体审计客户，除本指南第 162 段第二款第（1）项至第（4）项所列因素外，不利影响的严重程度还可能取决于该项计算是否可能对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响。

166. 举例来说，下列防范措施有可能应对上述因自我评价产生的不利影响：

（1）由审计项目团队以外的专业人员提供此类服务；

（2）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提供的此类服务。

税务咨询和税务策划服务（参见本准则第一百一十六条和第一百一十七条）

167. 税务咨询和税务策划服务有多种类型，例如，向审计客户提供如何节税，或如何运用税收法律法规的建议。

168. 如果提供税务咨询和税务策划服务的结果可能影响会计记

录或会计师事务所将发表意见的财务报表，则会计师事务所向审计客户提供该服务，可能因自我评价、推介或代理等行为对独立性产生不利影响。

169. 如果税务咨询和税务策划服务满足下列条件之一，则提供此类服务将不会因自我评价对独立性产生不利影响：

- （1）被税务机关或其他先例支持；
- （2）基于既定惯例（即普遍使用且未受到相关税务机关质疑的惯例）；
- （3）会计师事务所确信其具备有说服力的税法依据。

170. 向审计客户提供税务咨询和税务策划服务可能因自我评价、推介或代理等行为对独立性产生不利影响。除本指南第 162 段第二款第（1）项至第（4）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：

- （1）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；
- （2）在编制财务报表前，税务处理是否得到某项税务裁定的支持或税务机关的认可；
- （3）税务建议的结果是否对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响。

针对公众利益实体审计客户，识别出因自我评价对独立性产生的不利影响，适用本准则第一百一十七条的规定。

171. 针对非公众利益实体审计客户，下列防范措施有可能应对

提供税务咨询和税务策划服务而因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响：

（1）由审计项目团队以外的专业人员提供该服务，有可能应对因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响；

（2）由未参与提供该税务服务的适当复核人员复核审计工作或该服务，有可能应对因自我评价产生的不利影响；

（3）获得税务机关的预先批准或建议，有可能应对因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响。

172. 针对公众利益实体，下列防范措施有可能应对提供税务咨询和税务策划服务而因推介或代理等行为产生的不利影响：

（1）由审计项目团队以外的专业人员提供此类服务；

（2）获得税务机关的预先批准。

与评估有关的税务服务（参见本准则第一百一十八条）

173. 举例来说，在下列场景中，会计师事务所可能提供与评估有关的税务服务：

（1）并购交易；

（2）集团重组和公司重组；

（3）转移定价研究；

（4）股权激励安排。

174. 如果基于税务目的提供评估服务的结果可能影响会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表，则会计师事务所向审计客户提供该服务，可能因自我评价、推介或代理等行为对独立性产生不利

影响。

175. 会计师事务所可能基于税务目的提供评估服务，以协助审计客户进行纳税申报或税务策划。如果评估结果除涉税会计分录外对会计记录或财务报表没有影响，则适用本准则第十二章第五节有关税务服务的规定。如果评估结果对会计记录或财务报表产生的影响不仅限于涉税会计分录（如评估导致资产重估），则适用本准则第十二章第四节有关评估服务的规定。

176. 如果基于税务目的为审计客户提供评估服务，当满足下列条件之一时，提供该评估服务将不会因自我评价对独立性产生不利影响：

（1）基础假设由法律法规确立或被广泛接受；

（2）拟使用的技术和方法是基于法律法规或公认标准，且评估服务经税务机关或类似监管机构外部复核。

177. 针对非公众利益实体审计客户，如果评估服务的结果仅通过涉税会计分录影响会计记录或财务报表，则会计师事务所可能可以为审计客户提供基于税务目的的评估服务。如果评估结果对财务报表的影响不重大，或者针对纳税申报表或其他文件中的评估服务，经税务机关或类似监管机构外部复核，则通常不对独立性产生不利影响。

针对非公众利益实体审计客户，如果基于税务目的提供评估服务的结果对财务报表影响重大，但无需经税务机关或类似监管机构外部复核，除本指南第 162 段第二款第（1）项至第（4）项所列因素外，因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响存在与否及其严重程度

度还可能取决于下列因素：

（1）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；

（2）评估固有的主观程度；

（3）基础数据的可靠性和范围。

针对非公众利益实体审计客户，应对此类不利影响的防范措施可能包括：

（1）由审计项目团队以外的专业人员提供该服务，有可能应对因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响；

（2）由未参与提供该税务服务的适当复核人员复核审计工作或该服务，有可能应对因自我评价产生的不利影响；

（3）获得税务机关的预先批准或建议，有可能应对因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响。

178. 下列防范措施有可能应对向公众利益实体审计客户基于税务目的提供评估服务而因推介或代理等行为产生的不利影响：

（1）由审计项目团队以外的专业人员提供此类服务；

（2）获得税务机关的预先批准。

协助解决税务纠纷（参见本准则第一百一十九条至第一百二十一条）

179. 会计师事务所向审计客户提供涉及协助解决税务纠纷的非鉴证服务的情形，举例来说，税务机关通知审计客户某项税务问题的处理被驳回，税务机关或审计客户针对该问题提起仲裁（或调解、裁

决等非诉纠纷解决机制)或诉讼,会计师事务所在此情况下向审计客户提供协助。

180. 如果协助审计客户解决税务纠纷的结果可能影响会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表,则会计师事务所向审计客户提供该服务,可能因自我评价、推介或代理等行为对独立性产生不利影响。

181. 协助审计客户解决税务纠纷可能因自我评价、推介或代理等行为对独立性产生不利影响。除本指南第 162 段第二款第(1)项至第(4)项所列因素外,识别此类不利影响并评价其严重程度还可能取决于下列因素:

- (1) 管理层在解决税务纠纷时所起的作用;
- (2) 税务纠纷的结果是否对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响;
- (3) 引起税务纠纷的事项是否与会计师事务所的建议相关;
- (4) 该事项是否具有明确的税收法律法规、其他先例或惯例作为依据;
- (5) 解决税务问题的程序是否公开。

182. 针对公众利益实体审计客户,如果识别出因自我评价对独立性产生的不利影响,适用本准则第一百一十九条的规定。

针对公众利益实体审计客户,如果识别出因推介或代理等行为对独立性产生的不利影响,举例来说,由审计项目团队以外的专业人员提供该服务,有可能应对此类不利影响。

183. 针对非公众利益实体审计客户，下列防范措施有可能应对协助审计客户解决税务纠纷而因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响：

（1）由审计项目团队以外的专业人员提供该税务服务，有可能应对因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响；

（2）由未参与提供该税务服务的适当复核人员复核审计工作或该服务，有可能应对因自我评价产生的不利影响。

184. 本准则第一百二十条和第一百二十一条并不禁止会计师事务所就处于诉讼或者仲裁、调解、裁决等的事项持续提供咨询，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。

（六）内部审计服务（参见本准则第一百二十二条和第一百二十三条）

185. 内部审计服务涵盖范围较广，可能涉及协助审计客户执行内部审计活动的一个或多个方面。内部审计活动可能包括：

（1）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。

（2）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、账户余额和程序实施细节测试。

（3）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。

（4）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。

186. 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、治理层要求、管理层需求和期望的不同而存在很大差异。由于其可能涉及经营性质的事项，因此不一定与财务报表审计中需要考虑的事项有关。

187. 执行客户的部分内部审计活动增加了会计师事务所人员提供内部审计服务时承担管理层职责的可能性。

涉及承担管理层职责的内部审计服务主要包括：

- （1）制定内部审计政策或战略方针；
- （2）指导该客户内部审计人员的工作并对其负责；
- （3）决定应采取来源于内部审计活动的哪些建议；
- （4）代表管理层向治理层报告内部审计活动的结果；
- （5）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；
- （6）负责设计、执行、监督和维护内部控制；
- （7）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；
- （8）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组成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（1）项至第（7）项中的某项工作。

188. 如果提供内部审计服务的结果可能影响会计师事务所将发表意见的财务报表，则会计师事务所向审计客户提供该服务，可能因自我评价对独立性产生不利影响。

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，注册会计师需要执行相应的程序，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，可能导致审计项目团队不能恰当评价内部审计工作，或不会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。

识别此类不利影响并评价其严重程度主要取决于下列因素：

- （1）相关财务报表金额的重要性；
- （2）与这些财务报表金额相关的认定层次错报风险；
- （3）审计客户对内部审计服务的依赖程度，以及审计项目团队对内部审计工作的依赖程度。

189. 举例来说，如果提供与下列方面有关的内部审计服务，可能因自我评价对独立性产生不利影响：

- （1）财务报告内部控制的组成部分；
- （2）财务会计系统；
- （3）对会计师事务所将发表意见的财务报表具有影响的金额或披露。

190. 针对公众利益实体审计客户，识别出因自我评价对独立性

产生的不利影响，适用本准则第一百二十三条的规定。

191. 针对非公众利益实体审计客户，举例来说，由审计项目团队以外的专业人员提供该内部审计服务，有可能应对因自我评价产生的不利影响。

（七）信息技术系统服务（参见本准则第一百二十四条和第一百二十五条）

192. 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、模板或文档等多种类型。信息技术系统可以帮助审计客户：

- （1）积累原始数据；
- （2）生成财务报告内部控制的组成部分；
- （3）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。

193. 信息技术系统服务范围广泛，包括：

- （1）设计、开发信息技术系统硬件或软件；
- （2）实施信息技术系统，包括安装、配置、接口或定制；
- （3）操作、维护、监控、更新或升级信息技术系统；
- （4）收集、存储数据，或者直接或间接管理数据的托管。

194. 导致承担管理层职责的信息技术系统服务的例子包括：

（1）代表审计客户，存储相关数据或者直接或间接管理数据托管。此类服务包括：

- ①作为审计客户的财务或非财务信息系统的唯一访问渠道；

②保管、存储审计客户的数据或记录，以至于审计客户自行保管的数据或记录是不完整的；

③为审计客户的数据或记录提供电子安全或备份服务，如业务连续性或灾难恢复功能。

(2) 会计师事务所运行、维护或监控审计客户的信息技术系统、网络或网站。

在为该客户执行审计或提供允许的服务过程中，收集、接收、传输和保留审计客户提供的数据，不会导致承担管理层职责。

195. 如果提供信息技术系统服务的结果可能影响会计师事务所将发表意见的财务报表，则会计师事务所向审计客户提供该服务，可能因自我评价对独立性产生不利影响。

识别此类不利影响并评价其严重程度主要取决于下列因素：

(1) 该服务的性质；

(2) 信息技术系统的性质及其对客户会计记录、财务报告内部控制或财务报表的影响程度；

(3) 审计中对特定信息技术系统的依赖程度。

196. 当信息技术系统服务构成审计客户会计记录或财务报告内部控制体系的一部分或对其产生影响时，因自我评价对独立性产生不利影响的例子包括：

(1) 设计、开发、实施、运行、维护、监控、更新或升级信息技术系统，包括与网络安全相关的信息技术系统；

(2) 支持审计客户的信息技术系统，包括网络和软件应用；

（3）运行会计或财务信息报告软件，无论该软件是否由会计师事务所开发。

197. 针对公众利益实体审计客户，识别出因自我评价对独立性产生的不利影响，适用本准则第一百二十五条的规定。

198. 针对非公众利益实体审计客户，举例来说，由审计项目团队以外的专业人员提供该服务，有可能应对因自我评价产生的不利影响。

（八）诉讼支持服务（参见本准则第一百二十六条至第二十七条）

199. 诉讼支持服务可能包括下列活动：

- （1）协助管理和检索文件；
- （2）出庭作证，包括担任证人、专家证人；
- （3）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；
- （4）法证或调查服务。

200. 如果提供诉讼支持服务的结果可能影响会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表，则会计师事务所向审计客户提供该服务，可能因自我评价对独立性产生不利影响。此类服务也可能因推介或代理等行为对独立性产生不利影响。

识别此类不利影响并评价其严重程度主要取决于下列因素：

- （1）提供服务所处的法律和监管环境；
- （2）服务的性质和特征；

（3）诉讼支持服务的结果可能涉及或影响损失或其他金额的估计，并且这些损失或其他金额可能对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响。

针对属于公众利益实体的审计客户，识别出因自我评价对独立性产生的不利影响，适用本准则第一百二十六条的规定。

201. 如果会计师事务所向审计客户提供诉讼支持服务可能涉及或影响对损失或其他金额的估计，并且这些损失或其他金额影响会计师事务所将发表意见的财务报表，会计师事务所需要遵守本章第四节关于评估服务的规定。

202. 举例来说，针对不属于公众利益实体的审计客户，由审计项目团队以外的专业人员提供该服务，有可能应对因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响。

203. 举例来说，如果提供与法律诉讼有关建议的结果可能影响财务报表中的准备金或其他金额的确定，则会计师事务所向审计客户提供该服务，可能因自我评价对独立性产生不利影响。

204. 举例来说，如果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，可能因推介或代理等行为对独立性产生不利影响，由审计项目团队以外的专业人员提供该服务，有可能应对此类不利影响。

205. 会计师事务所人员可以作为事实证人或专家证人向仲裁、法庭或法院提供证据。

（1）事实证人，是指基于其对事实或事件的直接了解在仲裁或

诉讼中提供证据的人员；

（2）专家证人，是指基于其专长在仲裁或诉讼中提供证据（包括对事项的意见）的人员。

206. 如果会计师事务所人员在涉及审计客户的事项中担任事实证人，并在此过程中就其专业领域提供意见，以回应有关事实证据的问题，则通常不会对独立性产生不利影响。

207. 举例来说，针对不属于公众利益实体的审计客户，由审计项目团队以外的且未担任审计项目团队成员的专业人员代表审计客户担任专家证人，有可能应对因推介或代理等行为产生的不利影响。

（九）法律服务（参见本准则第一百二十八条至第一百三十一条）

208. 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：

（1）已取得执行法律业务所需要的资质；

（2）已通过执行法律业务所要求的培训。

法律服务主要包括为客户提供法律咨询、担任首席法律顾问、担任辩护人等服务。

209. 如果提供法律服务的结果可能影响会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表，则会计师事务所向审计客户提供该服务，可能因自我评价对独立性产生不利影响。此类服务也可能因推介或代理等行为对独立性产生不利影响。

210. 法律咨询服务可能包含多种类型，包括为审计客户提供与

公司事务或商业有关的法律服务，例如：

- （1）合同支持服务；
- （2）为审计客户执行交易提供支持；
- （3）合并与收购；
- （4）向客户内部法律部门提供帮助；
- （5）法律尽职调查及重组。

会计师事务所向审计客户提供法律咨询服务，可能因自我评价、推介或代理等行为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：

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

针对属于公众利益实体的审计客户，识别出因自我评价对独立性产生的不利影响，适用本准则第一百二十八条的规定。

211. 可能因自我评价对独立性产生不利影响的法律咨询服务的例子包括：

- （1）出于在客户财务报表中记录准备金的目的，估计诉讼产生的潜在损失；
- （2）解释合同中可能影响客户财务报表中反映负债的条款。

212. 代表审计客户进行谈判，可能因推介或代理等行为对独立性产生不利影响，或可能导致会计师事务所承担管理层职责。

213. 举例来说，针对不属于公众利益实体的审计客户，下列防范措施有可能应对提供法律服务而因自我评价、推介或代理等行为产

生的不利影响：

（1）由审计项目团队以外的专业人员提供该服务，有可能应对因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响；

（2）由未参与提供该法律服务的适当复核人员复核审计工作或该服务，有可能应对因自我评价产生的不利影响。

214. 本指南第 210 段、第 212 段至第 213 段中的考虑因素，也与评价和应对向属于公众利益实体的审计客户提供法律建议可能因推介或代理等行为产生的不利影响有关。

215. 举例来说，针对不属于公众利益实体的审计客户，下列防范措施有可能应对担任审计客户的代理人或辩护人而因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响：

（1）由审计项目团队以外的专业人员提供该服务；

（2）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提供的服务。

（十）招聘服务（参见本准则第一百三十二条至第一百三十四条）

216. 招聘服务可能包括下列方面：

（1）制定岗位描述；

（2）制定识别和选择潜在候选人的流程；

（3）寻找或筛选候选人；

（4）筛选潜在的候选人，例如，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，对职位候选人实施背景调查，面试、

选择合适的候选人并就候选人的胜任能力提供建议等；

（5）确定雇佣条款并协商如工资、工时及其他报酬等具体条件。

217. 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。

识别此类不利影响并评价其严重程度主要取决于下列因素：

（1）会计师事务所人员所提供协助的性质；

（2）拟招聘人员的职位；

（3）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，由审计项目团队以外的专业人员提供该服务，有可能消除因自身利益、密切关系或外在压力产生的不利影响。

218. 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：

（1）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；

（2）对候选人进行面试，并对其在财务会计、行政管理或内部控制等职位上的胜任能力提供咨询意见。

（十一）公司财务服务（参见本准则第一百三十五条至第一百三十七条）

219. 公司财务服务可能包括：

（1）协助审计客户制定公司战略；

（2）为审计客户的并购识别可能的目标；

(3) 对资产购置或处置价格提供建议;

(4) 协助实施融资交易;

(5) 对合理安排资本结构提供建议;

(6) 对融资安排提供建议。

220. 如果提供公司财务服务的结果将会影响会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表,则会计师事务所向审计客户提供该服务,可能因自我评价、推介或代理等行为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:

(1) 确定财务建议的结果在财务报表中是否恰当处理所涉及的主观程度;

(2) 财务建议的结果对财务报表中金额的直接影响以及可能对财务报表整体产生重大影响的程度。

221. 针对属于公众利益实体的审计客户,识别出因自我评价对独立性产生的不利影响,适用本准则第一百三十七条的规定。

222. 举例来说,如果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,可能因推介或代理等行为对独立性产生不利影响,由审计项目团队以外的专业人员提供该服务,有可能应对此类不利影响。

223. 下列防范措施有可能应对向不属于公众利益实体的审计客户提供公司财务服务而因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响:

(1) 由审计项目团队以外的专业人员提供该服务,有可能应对

因自我评价、推介或代理等行为产生的不利影响；

(2) 由未参与提供该公司财务服务的适当复核人员复核审计工作或该服务，有可能应对因自我评价产生的不利影响。

十三、诉讼或诉讼威胁（参见本准则第一百三十八条）

224. 会计师事务所、审计项目团队成员和审计客户由于诉讼或诉讼威胁而处于对立地位，将影响审计客户管理层提供信息的意愿，从而因自身利益和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：

- (1) 诉讼的重要程度；
- (2) 诉讼是否与前期审计业务相关。

举例来说，防范措施可能包括：

(1) 如果诉讼涉及某一审计项目团队成员，将该成员调离审计项目团队有可能消除不利影响；

(2) 由适当复核人员复核已执行的工作，有可能将不利影响降低至可接受的水平。

十四、违反本准则的规定时应当采取的措施（参见本准则第一百三十九条）

225. 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的情况，必要时，会计师事务所可能需要终止审计业务。

226. 本准则第一百三十九条中所称违规行为的严重程度及其对会计师事务所客观公正和出具审计报告能力的影响主要取决于下列

因素：

- （1）违规的性质和持续时间；
- （2）以前年度发生的、与当前审计业务有关的违规次数和性质；
- （3）审计项目团队成员是否知悉造成违规的利益或关系；
- （4）造成违规的人员是否为审计项目团队成员或需要遵守独立性要求的其他人员；
- （5）如果违规涉及某一审计项目团队成员，该成员的职责；
- （6）如果违规是因提供专业服务所致，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；
- （7）由于违规导致的因自身利益、推介或代理等行为、密切关系或其他原因对独立性产生的不利影响。

227. 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，会计师事务所可以采取的措施包括：

- （1）将相关人员调离审计项目团队；
- （2）由其他人员对受影响的审计工作实施额外复核或必要时重新执行该工作；
- （3）建议审计客户委托其他会计师事务所复核或必要时重新执行受影响的审计工作；
- （4）如果违规涉及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，或重新执行非鉴证服务，使得其他会计师事务所能够对该非鉴证服务承担责任。

十五、工作记录（参考本准则第一百四十六条至第一百四十八条）

228. 工作记录可以为会计师事务所作出的有关遵守独立性要求的职业判断提供证明。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。

十六、特殊情况下对准则的运用

（一）涉及审计客户合并、收购的情况

229. 如果某一实体由于合并或收购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能保持独立性，以及在合并或收购生效日后能否继续执行审计业务。

230. 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准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准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，而该关联实体无法在合并或收购生效日前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准则禁止的利益或关系，会计师事务所应当采取下列措施：

（1）评价因该利益或关系产生的不利影响的严重程度；

(2) 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，以及对由此对独立性产生不利影响严重程度的评价结果。

231. 当按照本指南第 230 段第三款第（一）项的规定评价不利影响的严重程度时，会计师事务所通常需要考虑下列因素：

(1) 利益或关系的性质和重要程度；

(2) 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；

(3) 合理终止该利益或关系需要的时间。

232. 如果按照本指南第 230 段第三款第（二）项的规定与治理层沟通后，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：

(1) 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；

(2) 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；

(3) 必要时采取适当的过渡性措施，并就此与治理层沟通。

举例来说，适当过渡性措施可能包括：

(1) 必要时由审计项目团队以外的注册会计师复核审计或非鉴证工作；

(2) 由并非对财务报表发表意见的会计师事务所的人员再次执行项目质量复核；

(3) 由并非对财务报表发表意见的其他会计师事务所评价非鉴

证服务的结果，或重新执行非鉴证服务，使得其他会计师事务所能够对该非鉴证服务承担责任。

233. 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指南第 229 段提及的利益或关系，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：

（1）已经评价了由该利益或关系对独立性产生不利影响的严重程度，并与治理层沟通了评价结果；

（2）符合本指南第 232 段第一款第（二）项至第（三）项的条件；

（3）在出具审计报告后立即终止审计业务。

234. 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指南第 229 段至第 233 段的规定，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。

235. 注册会计师应当记录下列事项：

（1）在合并或收购生效日前不能终止的利益或关系；

（2）不能终止利益或关系的原因；

（3）采取的过渡性措施；

（4）与治理层沟通的结果；

（5）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。

(二)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

一般规定

236. 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，本准则的独立性要求可以根据相关规定作出变通：

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

(2) 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。

符合上述规定条件的、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”。

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。

237. 如果在订立业务约定条款时，仅确定预期使用者为某一类使用者，但无法明确具体的使用者，会计师事务所应当随后让预期使用者知晓由其代表同意的变通的独立性要求。

238. 当会计师事务所执行符合条件的审计业务时，除本指南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。

239. 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，会计师事务所应当遵守本准则中所有适用的规定，不得变通独立性要求。

公众利益实体

240. 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。

关联实体

241. 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。

网络与网络事务所

242. 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。

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

243. 当执行符合条件的审计业务时，如果出现本准则第六章至第十章列举的情形，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。

会计师事务所应当按照本准则第六章至第十章的规定，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：

（1）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；

（2）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。上述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，以及直接对其指导、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（首席合伙人或同等职位）之间的各级别人员。

244. 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下列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。

（1）与执行审计业务的项目合伙人处于同一分部的其他合伙人，为审计客户提供非审计服务的其他合伙人和管理人员，以及这些人员

的主要近亲属（参见本准则第六十条第（一）项、第（三）项、第（四）项））；

（2）本准则第六十一条提及的人员；

（3）本准则第六十三条提及的人员；

（4）本指南第 91 段提及的人员；

（5）本指南第 92 段提及的人员。

245. 当执行符合条件的审计业务时，在运用本准则第六十条第（一）项、第六十二条、第六十三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。

与审计客户之间的人员交流

246. 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章第一节所述的因与审计客户之间的人员交流产生的不利影响。

提供非鉴证服务

247. 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，应当遵守本准则第四章、第五章、第十二章、第十三章的规定，但可以考虑本指南针对公众利益实体、关联实体、网络与网络事务所提出的变通规定。