

2020年 注册会计师全国统一考试

# 综合阶段

应试指南·基础强化

上册

■ 陈楠 杭建平 主编 ■ 中华会计网校 编

感恩20年相伴 助你梦想成真



上海交通大学出版社  
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

## 内容提要

本书属于注册会计师“梦想成真”系列辅导丛书,是注册会计师考试辅导用书,分为上下两册,内容整合了会计、审计、税法、经济法、财务成本管理、公司战略与风险管理等。全书分为三个部分,按照职业能力综合测试(一)、职业能力综合测试(二)分别讲解,对不同科目、章节之间的关联知识点进行深度解读与分析,并辅以案例,帮助读者加深记忆。本书适合备战综合阶段考试的读者阅读。

## 图书在版编目(CIP)数据

2020 年注册会计师综合阶段应试指南·基础强化:  
上下册 / 陈楠, 杭建平主编; 中华会计网校编. —上  
海: 上海交通大学出版社, 2020  
ISBN 978-7-313-23023-2

I. ①2… II. ①陈… ②杭… ③中… III. ①会计学  
-资格考试-教学参考资料 IV. ①F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2020)第 038126 号

## 2020 年注册会计师综合阶段应试指南·基础强化(上下册)

2020 NIAN ZHUCE KUAIJISHI ZONGHE JIEDUAN YINGSHI ZHINAN • JICHU QIANGHUA  
(SHANG-XIA CE)

主 编: 陈楠 杭建平	编 者: 中华会计网校
出版发行: 上海交通大学出版社	地 址: 上海市番禺路 951 号
邮政编码: 200030	电 话: 021-64071208
印 刷: 定州启航印刷有限公司	经 销: 全国新华书店
开 本: 787mm×1092mm 1/16	印 张: 43.5
字 数: 1141 千字	
版 次: 2020 年 4 月第 1 版	印 次: 2020 年 4 月第 1 次印刷
书 号: ISBN 978-7-313-23023-2	
定 价: 80.00 元	

版权所有 侵权必究

告 读 者: 如发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话: 0312-2362388

# 前言

QIANYAN

我国注册会计师考试制度于1991年创立，至今已经举办了29次考试。随着我国经济社会的全面进步和改革开放的持续深化，特别是我国经济与国际市场的日益融合，国家和社会对注册会计师的胜任能力提出了更高的要求。原考试制度与加快培养和选拔适应社会主义市场经济新形势和企业国际化发展新需求的行业人才的诉求之间，尚存在一定差距，迫切需要进行改革。为此，经财政部注册会计师考试委员会批准，中国注册会计师协会于2009年1月15日发布了《注册会计师考试制度改革方案》（会协〔2009〕5号），同年3月23日，财政部出台了《注册会计师全国统一考试办法》（财政部令第55号）。这两份文件规定将注册会计师考试划分为两个阶段，即专业阶段和综合阶段。考生在通过专业阶段考试的全部科目后，才能参加综合阶段考试。

从考试范围来看，综合阶段考试涵盖专业阶段六科的主要内容，考试大纲也明确表示会适量超纲。这是考试的要求所决定的，也是令不少考生望而生畏的原因所在。面对专业阶段六本厚厚的教材，相信每一位考生都会有同样的感受，就是内容繁杂、涉及面广，抓不住重点，知识点相对独立，没有主线，不成体系，逻辑关系不严密，复习更是无从下手，即使是每科专业知识都很扎实的考生，面对这样的考试，也会感到困难，无所适从。

为此，中华会计网校（[www.chinaacc.com](http://www.chinaacc.com)）的资深辅导专家潜心研究考试大纲和命题规律，全面分析和总结近年来综合阶段考试的特点和方向，精心策划编写了“梦想成真”系列图书。本系列丛书有《注册会计师综合阶段辅导教材（上下册）》《注册会计师综合阶段应试指南·基础强化（上下册）》《注册会计师综合阶段应试指南·案例提高》和《注册会计师综合阶段冲刺通关必刷8套模拟试卷》。

《注册会计师综合阶段应试指南·基础强化（上下册）》着重讲解综合阶段基础知识内容，职业能力综合测试（一）、职业能力综合测试（二）分别讲解，按章详解重难点，匹配适量练习题，全方位解读考试内容，更设有【指点迷津】【相关链接】等模块辅助学习，帮助学员夯实基础，快速掌握答题技巧。

由于时间仓促，加之作者水平有限，编写过程中难免有不足之处，还请广大考生批评指正。

编 者

# 图书特色

## 1 考情分析及应试方法

解读考试总体情况，提供备考指导

考试总体情况		五篇十八章目录	
综合阶段考试科目应当在取得注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证后完成，无		篇章	对应章节
职业能力综合测试(一)		第一篇 质量控制与道德	第一章 质量控制与职业道德
考情分析及应试方法			第二章 制定审计计划
►► 综合阶段指南及课程的内容及重要程度		第二篇 风险审计篇	第三章 风险识别评估
分层			第四章 风险应对策略
综合阶段试卷一《应试指南·基础强化》		各章节重要性及难度分层	
		重要性及难度层级	对应章节
			第八章 职工薪酬与股份支付
			第九章 收入业务与政府补助
			第十章 企业权益投资
		第一层级(最重要、难度最高)	第十二章 金融工具业务

### 第一部分

## 职业能力综合测试(一)

### 第一章 质量控制与职业道德

#### ►► 知识结构框架



#### ►► 历年考情概况

本章内容主要涉及事务所的业务质量控制

(如亲密关系)，会计师事务所应当制定下列政策和程序：

#### ■ 重难点详解

不仅包括上市公司，还包括公开发行债券的企业，范围比上市公司大。

#### 三、客户关系和具体业务的接受与保持

会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以合理保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务：(1)能够胜任该项业务，并具有

#### 第一节 事务所业务质量控制

业务质量控制制度包括针对下列要素而制

#### ■ 同步训练

1. 丁会计师事务所是根据财政部规定，经江苏省财政厅批准，由资深中国注册会计师

(4)对员工介绍的客户，由员工所在部门经理根据收费的高低自行决定是否承接。  
(5)以每3年为1个周期，选取已完成业务进行检查，检查对象为当年度考核等级位列后3名的项目合伙人。

本章知识体系全呈现

权威解读考试情况，总结规律

全方位透析教材，钻研考点

夯实基础，快速掌握答题技巧

## 3 模拟试题及参考答案

名师精心预测，模拟演练，助力通关

### 模拟试题一

#### 职业能力综合测试一

说明：本试卷共1题，50分。其中：要求1、

### 模拟试题二

#### 职业能力综合测试一

说明：本试卷共1题，50分。其中：要求1、

司股价年平均涨幅8%以上，管理层成员即可以低于市价40%的价格购买一定数量的洁净公司股票；管理层成员的年终奖金在专户存储不再发放现金，管理层成员未来行权时可用自己的奖金部分抵减支付的购买股票款项；若管理层成员在3年内离职则不再享有股票购买权，但其年终奖金可随时全额提取；部分子公司的

层激励方案。方案规定，如果源达公司2018年度销售收入增长率达到17%，管理层可以获得额外的高额奖励。2017年度实现销售收入增长10%，源达公司所处行业2018年的平均销售增长率是12%。同时，确定源达公司2018年的净利润需达到3000万元。

华宇公司利用ERP系统核算生产成本，在

# 目 录

## 上 册

### 第一篇 考情分析及应试方法

2020 年	考试总体情况	/3
考情分析及应试方法	职业能力综合测试（一）考情分析及应试方法	/3
	职业能力综合测试（二）考情分析及应试方法	/4

### 第二篇 应试指导及同步训练

#### 第一部分 职业能力综合测试（一）

第一章	重难点详解	/12
质控与职业道德	同步训练	/25
	同步训练参考答案	/27
第二章	重难点详解	/31
计划审计工作	同步训练	/41
	同步训练参考答案	/42
第三章	重难点详解	/45
风险识别评估	同步训练	/55
	同步训练参考答案	/58
第四章	重难点详解	/62
风险应对策略	同步训练	/70
	同步训练参考答案	/72

第五章	
审计程序实务 /75	重难点详解 /76 同步训练 /91 同步训练参考答案 /94
第六章	
会计政策与估计 /97	重难点详解 /97 同步训练 /105 同步训练参考答案 /106
第七章	
长期资产与减值 /107	重难点详解 /108 同步训练 /124 同步训练参考答案 /125
第八章	
职工薪酬业务 /127	重难点详解 /128 同步训练 /142 同步训练参考答案 /143
第九章	
收入与政府补助 /146	重难点详解 /147 同步训练 /174 同步训练参考答案 /177
第十章	
企业权益投资 /181	重难点详解 /183 同步训练 /202 同步训练参考答案 /205
第十一章	
金融工具业务 /208	重难点详解 /210 同步训练 /227 同步训练参考答案 /229
第十二章	
企业特殊业务 /231	重难点详解 /233 同步训练 /254 同步训练参考答案 /255

第十三章	重难点详解 /258
关联方业务 /257	同步训练 /268
	同步训练参考答案 /269
第十四章	重难点详解 /272
所得税会计 /271	同步训练 /290
	同步训练参考答案 /293
第十五章	重难点详解 /299
企业财务报告 /297	同步训练 /319
	同步训练参考答案 /326
第十六章	重难点详解 /333
完成审计工作 /332	同步训练 /340
	同步训练参考答案 /342
第十七章	重难点详解 /344
出具审计报告 /343	同步训练 /354
	同步训练参考答案 /356
第十八章	重难点详解 /360
内部控制审计 /359	同步训练 /372
	同步训练参考答案 /373

## 下 册

### 第二部分 职业能力综合测试（二）

第一章	重难点详解 /376
公司治理 /375	同步训练 /392
	同步训练参考答案 /395

第二章	
战略分析 /399	重难点详解 /401 同步训练 /423 同步训练参考答案 /429
第三章	
总体战略 /434	重难点详解 /436 同步训练 /462 同步训练参考答案 /466
第四章	
业务单位战略、 职能战略 与国际化经营战略 /472	重难点详解 /473 同步训练 /485 同步训练参考答案 /488
第五章	
筹资决策 /491	重难点详解 /492 同步训练 /523 同步训练参考答案 /530
第六章	
投资决策 /537	重难点详解 /538 同步训练 /550 同步训练参考答案 /551
第七章	
战略实施 /552	重难点详解 /553 同步训练 /565 同步训练参考答案 /568
第八章	
管理会计 /571	重难点详解 /573 同步训练 /587 同步训练参考答案 /590
第九章	
风险与风险管理 /593	重难点详解 /594 同步训练 /605 同步训练参考答案 /608



## 第十章

经济法其他法律制度 /611

重难点详解 /614

同步训练 /656

同步训练参考答案 /659

## 第三篇 模拟试题及参考答案

2020 年综合阶段模拟试题及  
参考答案 /665

模拟试题一 /665

职业能力综合测试(一) /665

职业能力综合测试(二) /669

模拟试题二 /673

职业能力综合测试(一) /673

职业能力综合测试(二) /676



## 第一篇



# 考情分析及应试方法



# 2020 年考情分析及应试方法

## 考试总体情况

综合阶段考试科目应当在取得注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证后完成，无期限要求。

试卷(一)：以鉴证业务为核心，涉及主要内容：审计、会计、税法、职业道德。

试卷(二)：以技术咨询和业务分析为核心，涉及主要内容：财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法。

每张试卷的考试时间均为 3.5 小时。

考核要求：

综合阶段考试体现了注册会计师的职业特性和注册会计师胜任能力的要求，并不是专业阶段 6 科知识的重复测试。其测试目标不同于专业阶段考试，主要测试考生能够综合运用各学科知识和相关技能，对执业环境中的实务案例进行信息的筛选、甄别和判断，进行深入分析并提出有效的意见、建议或解决方案。

## 职业能力综合测试(一)

### 考情分析及应试方法

#### ►► 综合阶段指南及课程的内容及重要程度分层

综合阶段试卷一《应试指南·基础强化》与基础学习课程保持相同的结构，即五篇十八章。以企业的业务为出发点，按照审计工作的流程顺序，围绕业务，分别从会计、税法、审计的角度进行综合讲解，而不再分为不同的科目。

五篇十八章目录

篇章	对应章节
第一篇 质控道德篇	第一章 质控与职业道德
第二篇 风险审计篇	第二章 计划审计工作 第三章 风险识别评估 第四章 风险应对策略 第五章 审计程序实务
第三篇 常规业务篇	第六章 会计政策与估计 第七章 长期资产与减值 第八章 职工薪酬业务 第九章 收入与政府补助
第四篇 特殊业务篇	第十章 企业权益投资 第十一章 金融工具业务 第十二章 企业特殊业务 第十三章 关联方业务 第十四章 所得税会计 第十五章 企业财务报告
第五篇 沟通报告篇	第十六章 完成审计工作 第十七章 出具审计报告 第十八章 内部控制审计

各章节重要性及难度分层

重要性及难度层级	对应章节
第一层级(最重要, 难度最大)	第八章 职工薪酬业务 第九章 收入与政府补助 第十章 企业权益投资 第十一章 金融工具业务 第十四章 所得税会计 第十五章 企业财务报告
第二层级(重要, 难度大)	第三章 风险识别评估 第四章 风险应对策略 第五章 审计程序实务 第七章 长期资产与减值 第十七章 出具审计报告

续表

重要性及难度层级	对应章节
第三层级(较为重要,难度适中)	第一章 质控与职业道德
	第二章 计划审计工作
	第六章 会计政策与估计
	第十二章 企业特殊业务
	第十三章 关联方业务
	第十六章 完成审计工作
	第十八章 内部控制审计

## ►► 综合阶段复习建议

### (一) 课程全面学习

预习、基础、案例、串讲四位一体,教材、指南、案例、模拟一个都不能少。四门课程互有关联,四份资料扫清死角。

### (二) 分清主次抓重点

复习中应当以试卷(一)、试卷(二)的综合讲解基础课程为学习主体,可适当学习专业分科的内容,分科讲解应当只是起到“查漏补缺”的目的,作为综合讲解的补充,切不可本末倒置。

### (三) 转换学习思路

转换学习思路,从专业阶段的学习方法转换到综合阶段的学习思路上来。适宜综合阶段的习惯和思路,要继续发扬,不适宜综合阶段的习惯思路,要学会放弃。

#### 学习理念对比

理念	专业阶段	综合阶段
早动手早复习,不临阵磨枪	√	√
刻苦认真,不存侥幸心理	√	√
遇到新知识不畏难	√	√
勤于思考,攻克难关	√	√

#### 学习方法对比

方法	专业阶段	综合阶段
套计算公式	√	×
分录编制	√	×
背关键词会做选择	√	×
不懂原理至少会背例题	√	×

## (四) 理解的基础上记忆

学习任何内容都需要记忆,但不是死记硬背,不是大概其的理解,是精准的理解和准确的记忆。

## 职业能力综合测试(二)

### 考情分析及应试方法

## ►► 内容体系及重要程度分层

结合试卷二案例出题特点,以企业战略管理为主线,将财务管理和经济法的相关知识打通,以章节的形式建立一体化知识体系。

职业能力综合测试(二)共设置10章内容,列示如下:

章	内容
第一章	公司治理
第二章	战略分析
第三章	总体战略
第四章	业务单位战略、职能战略与国际化经营战略
第五章	筹资决策
第六章	投资决策
第七章	战略实施
第八章	管理会计
第九章	风险与风险管理
第十章	经济法其他法律制度

10章内容可分为两个复习层面,合理安排时间。

层面	内容
第一层面	第一章 公司治理 第二章 战略分析 第三章 总体战略 第五章 筹资决策 第六章 投资决策
第二层面	第四章 业务单位战略、职能战略与国际化经营战略 第七章 战略实施 第八章 管理会计 第九章 风险与风险管理 第十章 经济法其他法律制度

►► 命题规律及应试方法

一、命题规律

(一)信息量大，综合性强

1. 案例特征

(1) 案例基本形式：编年体+纪事本末体。

①编年体：以时间为中心，按年、月、日顺序记述公司发展历程；

②纪事本末体：以事件为中心记述公司发展历程，通常表现为资料一、资料二等形式。

从近几年的试题数量看，纪事本末体形式比重大。从难度看，编年体的难度要大于纪事本末体。

(2) 围绕企业发展历程设计场景，结合场景设计考题。主要线索列示如下：

案例主线	案例内容	涉及主要知识点
环境介绍	<ul style="list-style-type: none"><li>• 宏观环境</li><li>• 产业环境</li><li>• 企业经营</li><li>• . . . . .</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• PEST分析</li><li>• 五力模型</li><li>• SWOT分析</li><li>• 生命周期</li><li>• . . . . .</li></ul>
战略规划	<ul style="list-style-type: none"><li>• 未来发展规划</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 战略类型（发展战略；业务单位战略；国际化经营战略等）</li><li>• 发展战略的实现途径</li><li>• . . . . .</li></ul>
筹集长期资本	<ul style="list-style-type: none"><li>• IPO</li><li>• 发行可转债</li><li>• 发行优先股</li><li>• . . . . .</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• IPO条件的判断</li><li>• 对可转债的认识</li><li>• 优先股的发行条件</li><li>• . . . . .</li></ul>

结论：不是针对某一课程单一知识点的考核，而是以业务或事项为核心，对各课程相关知识点进行综合性的考核。

(二)考核形式多样

总体来讲，综合阶段对于知识点的考核分为两大类。

第一类属于理论知识层面的考核：侧重于“知识模块”，具有独立性，要求复习有一定记忆。不过，此类题目比重近年不断降低。

例子：2018 年试卷 A（根据考生回忆）：某人提出了可转换债券和附认股权证债券的 6

个观点，判断是否正确，说明理由。默写可转换债券和附认股权证债券的优缺点。

第二类属于理论应用层面的考核：侧重于判断、分析与简单计算。要求复习有一定理解。

下表是对近 5 年（2015 年~2019 年）综合试卷二考题分析统计表。分析时，除标记整张卷子答题题量之外，还对每道试题进行了细化分析，将试题每一小问按照分析题（要求结合案例分析）和记忆题（直接针对教材理论内容进行考核）进行了分别统计。

			2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年
总题量	大题		11	10	10	10	10
	小题	分析题目	11	10	10	10	10
		记忆题目	—	—	—	—	—
		合计	11	10	10	10	10

由此可以看出综合阶段的考试分析题的比重明显加大(近几年几乎全部都是分析题),体现出较强的灵活性,对知识点的应用能力提出较高要求。

例子:2017年第5问:根据资料三,分别采用市盈率模型、市净率模型及市销率模型估计欣家连锁的企业价值,并简要分析三种模型是否适用于欣家连锁。

2016年第4问:根据资料二,逐项指出万福在招股说明书中披露的未来发展计划属于发展战略中的何种细分战略类型,并简要说明理由(如战略类型可进一步细分,应将其细分)。

2015年第5问:根据资料三,逐项判断光明会计师事务所尽职调查中发现的事项是否符合创业板上市条件,并简要说明理由。

第8问:根据资料五,逐项判断中国证监会关注到的有关事项是否违反《公司法》《证券法》的相关规定,如果违反,简要说明理由。

### (三)重点聚焦,细节发散

考核内容以上述企业发展大事为主,兼顾细小事件,呈现出发散的特点。主流知识点仍是主要出题点,例如环境分析的工具(SWOT分析、PEST分析、五力模型、波士顿矩阵等)、战略类型及途径、重大资产重组、IPO条件判断、公司治理、风险类型等。

在此基础上,开始涉及细小知识点,考点有一定分散。细小事件主要涉及相关课程考试概率相对较低知识点的考核,例如平衡计分卡、资本结构、项目投资决策、管理会计、合同法、合伙企业法等。

## 二、应试要求

### 1. 阅读能力——速度和效率

案例材料主要以国内上市公司为蓝本编写,涉及行业分散(家具、游戏、制药、汽车、零售、机械等),信息量大,文字量大(7000~10000字左右),要求阅读速度和效率要高。

对策:通过平时增加财经文章阅读量进行锻炼。

### 2. 分析能力——以专业阶段知识为基础

综合阶段主要强调根据案例背景,结合理

论知识进行分析,对分析能力有一定要求。举例如下:

(例·2016年)根据资料一,运用SWOT分析方法评估万福的优势、劣势、机会以及威胁,指出“一融”“二优化”在SWOT战略分析中所属的战略类型,并简要说明理由。

(例·2015年)根据资料一,简要说明鸿泰科技成立时网页游戏产业所处的生命周期,并运用PEST方法分析鸿泰科技面临的有利因素和不利因素。

对策:提高分析能力的根基是对专业阶段教材主要知识点的熟练掌握和理解,其次是能否灵活应用。

### 3. 记忆能力

从2015年开始,试卷二直接针对理论知识点的考核比重明显下降,几近于零。但记忆是有效组织案例分析题答案的根基,因此记忆是必要的复习环节。要讲究记忆的方法:

(1)不要全部集中到考前记忆;

(2)不必一字不差的记忆,在捋顺框架的基础上重点掌握“关键词或关键句”。

### 4. 表达能力——文字表达

针对分析题还要求能够使用专业语言有效组织答案,要求具备一定的专业文字表达能力。

## 三、应试方法

### (一)网校班次使用

网校针对综合阶段设置的课程主要包括四大模块:基础学习、案例精讲和冲刺串讲、专业回顾。

学员主要关心的模块为专业回顾和基础学习。

(1)专业回顾是将2020年专业阶段六门课程的内容截取过来供大家使用。

(2)基础学习是组织相应教师对六门课程按照综合阶段考试要求重新录制,并在此基础上安排了职业能力综合测试(一)和(二)的综合讲解。

班次的使用建议:

(1)以基础学习班为主,遇有不理解的知识点再适当参考专业回顾班。



(2)基础学习班的使用应因人而异。如果是在近年通过专业阶段考试，对六门课程的主要知识点较为熟悉，可以直接学习职业能力综合测试(一)和(二)的综合讲解；如果有些课程通过时间较早，知识点已经很陌生，或者通过后教材发生大的调整，应先安排时间学习相应课程的基础学习班，把知识点巩固后再学习职业能力综合测试(一)和(二)的综合讲解。

(二)知识点复习程度建议

星级	建议
★★★	主干知识点，考试概率很高，要求熟练掌握
★★	次主干知识点，考试概率一般，要求适当掌握
★	次要知识点，考试概率较低，要求尽量掌握

(三)整体复习建议

1. 提高复习效率
- (1)树立正确的复习心态。
- ①信心：有自信，才会有必胜的信念，才会轻松地投入复习。
- ②静心：心静才能刨除杂念。
- (2)做好时间规划：六门课合理搭配。
2. 复习思路
- (1)转变“专业”阶段的复习思路。综合阶段考试不是将专业阶段六门课程知识点简单重复。主要考核使用相关理论知识针对实务场景

进行分析的能力，对知识点背后原理性的东西不做过细要求。

专业阶段考试思路：知其然，还要知其所以然；

综合阶段考试思路：知其然，不需要知其所以然。

(2)复习三大原则。

①理解+记忆——背不是万能的，但不背万万不能。

②框架+细节——先见森林再见树木(学会自我总结。在教师提供的思路基础上，结合自己适合并熟悉的方法和理解，总结出各门课程、各部分知识点之间的关系，先建立框架。在此基础上，再细化内容)。

③重点+全面——重点突出，夯实基础(以企业发展大事为主要复习内容，尽量覆盖细小内容)。

3. 复习中的两个细节点

(1)增加案例阅读，提高阅读速度。

建议适当扩大阅读面和思考面，有时间适当看看每个行业的龙头企业，特别是上市公司的有关信息，并注意联系书本的知识点。好处一个是提高阅读速度，应对考试；另一个是帮助提高理解能力和分析能力。

(2)保证充足的睡眠、适度的体育锻炼。



## 第二篇

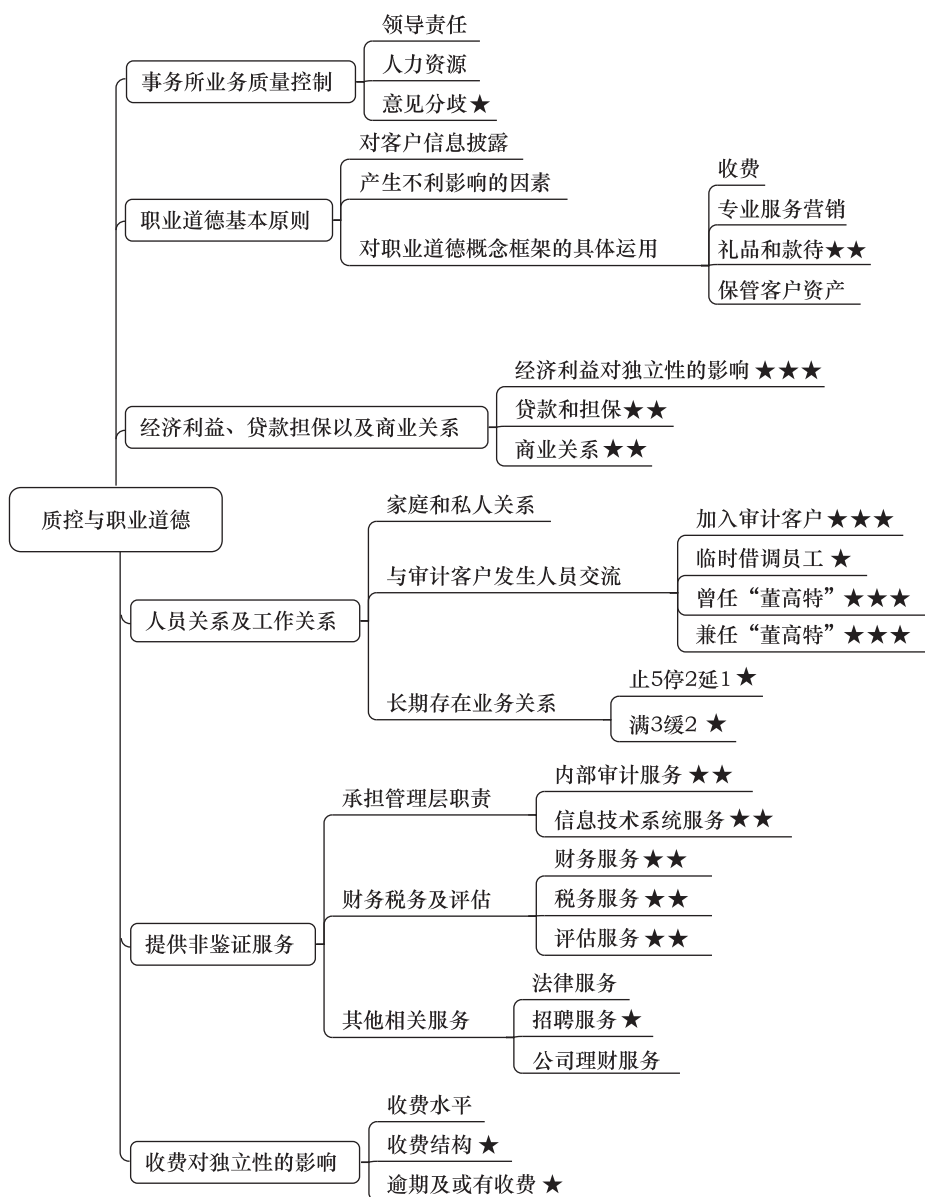


## 应试指导及同步训练



## 第一章 质控与职业道德

### ►► 知识结构框架



## ▶▶ 历年考情概况

本章内容主要涉及事务所的业务质量控制规范和注册会计师职业道德守则,事务所的质量控制制度,是对注册会计师执业质量的制度保证,是实现行业科学健康发展的重要制度保障和长效机制,涉及会计师事务所的方方面面。独立性,则是职业道德基本原则的核心内容,在执行审计业务的过程中,注册会计师必须保持独立性,以保证审计意见的客观公正。本章涉及的知识点比较琐碎,涉及面较广,虽然最近数年考试中并未涉及本章内容,但结合当前的实务情况以及行业发展趋向,本章仍然为重中之重。建议考生在2020年备考中给予适当的关注。

## 重难点详解

### 第一节 事务所业务质量控制

业务质量控制制度包括针对下列要素而制订的政策和程序:①对业务质量承担的领导责任;②相关职业道德要求;③客户关系和具体业务的接受与保持;④人力资源;⑤业务执行;⑥监控。

#### 一、对业务质量承担的领导责任

会计师事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任,为保证质量控制制度的具体运作效果,主任会计师必须委派适当的人员并授予其必要的权限,以帮助主任会计师正确履行其职责。

#### 二、遵守相关职业道德要求的具体措施

(1)会计师事务所应当每年至少一次向所有受独立性要求约束的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。

(2)对上市公司财务报表审计,应定期(至多5年)轮换一次项目合伙人。

(3)为防范同一高级人员由于长期执行某一客户的鉴证业务可能对独立性产生不利影响

(如亲密关系),会计师事务所应当制订下列政策和程序:

①明确标准,以确定长期委派同一名合伙人或高级员工执行某项鉴证业务时,是否需要采取防范措施,将因密切关系产生的不利影响降至可接受的水平;

②对所有上市实体财务报表审计业务,按照相关职业道德要求和法律法规的规定,在规定期限届满时轮换合伙人、项目质量控制复核人员,以及受轮换要求约束的其他人员。

**【指点迷津】**上市实体,是指其股份、股票和债券在法律法规认可的证券交易所报价或挂牌,或在法律法规认可的证券交易所或其他类似机构的监管下进行交易的实体。上市实体不仅包括上市公司,还包括公开发行债券的企业,范围比上市公司大。

#### 三、客户关系和具体业务的接受与保持

会计师事务所应当制订有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序,以合理保证只有在下列情况下,才能接受或保持客户关系和具体业务:①能够胜任该项业务,并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源;②能够遵守相关职业道德要求;③已考虑客户的诚信,没有信息表明客户缺乏诚信。

确定是否保持客户关系时,会计师事务所需要考虑在本期或以前执行业务时发现的重大事项,及其对保持客户关系可能造成的影响。

会计师事务所还应考虑在接受业务后可能获知了某项信息,而该信息若在接受业务前获知,可能导致会计师事务所拒绝该项业务。

#### 四、人力资源

(1)项目组委派的总原则:合理保证整体胜任能力和必要素质。

①项目合伙人的委派要求:每项业务委派至少一名项目合伙人;

②项目组其他成员的委派要求:会计师事务所应当委派具有必要素质、专业胜任能力和时间的员工。

(2)会计师事务所制订的业绩评价、工薪

及晋升程序应当帮助人员了解提高业务质量及遵守职业道德基本原则是晋升更高职位的主要途径,而不遵守会计师事务所的政策和程序可能招致惩戒。

## 五、业务执行

### (一)指导、监督与复核

项目合伙人负责组织对业务执行实施指导(事前)、监督(事中)与复核(事后)。

确定复核人员的原则是,由项目组内经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作。

### (二)咨询

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

如果满足下列条件且适当记录和执行咨询形成的结论,就重大技术、道德及其他方面的问题向会计师事务所内部或外部进行咨询是有效的:

(1)已向被咨询者提供所有相关事实,使其能够对咨询事项提出有见地的意见;

(2)被咨询者拥有适当的知识、资历和经验。

注册会计师应当完整记录咨询情况,且项目组就疑难问题或争议事项向其他专业人士咨询所形成的记录,应当经被咨询者认可。

### (三)意见分歧★

只有项目组内部意见分歧问题得到解决,项目合伙人才能出具报告。

### (四)项目质量控制复核

(1)会计师事务所挑选不参与该业务的人员,在出具报告前,对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程。项目质量控制复核并不减轻项目合伙人的责任。

(2)项目质量控制复核的对象包括下列情况:

①对所有上市实体财务报表审计实施项目质量控制复核;

②事务所制订明确标准,据此评价所有其

他的历史财务信息审计和审阅、其他鉴证业务及相关服务业务,以确定是否应当实施项目质量控制复核。

(3)为保持复核人员的客观性,应符合下列规定:①如果可行,不由项目合伙人挑选;②在复核期间不以其他方式参与该业务;③不代替项目组进行决策;④不存在可能损害复核人员客观性的其他情形,如向复核人员进行咨询。

(4)会计师事务所通常采用的项目质量控制复核方法包括:①与项目合伙人进行讨论;②复核财务报表或其他业务对象信息及报告,尤其考虑报告是否适当;③选取与项目组做出重大判断及形成结论有关的工作底稿进行复核。

(5)注册会计师要考虑在审计过程中与项目质量复核人员积极协调配合,使其能够及时实施质量控制复核,而非在出具审计报告前才实施复核。

(6)会计师事务所的政策和程序应当要求在出具报告前完成项目质量控制复核。如果项目合伙人不接受项目质量控制复核人员的建议,并且重大事项未得到满意解决,项目合伙人不应出具报告。

### (五)业务工作底稿

#### 1. 业务工作底稿的归档要求

(1)鉴证业务的工作底稿归档期限为业务报告日后60天内。

(2)针对客户的同一财务信息执行不同委托业务,出具多个报告的,应分别归档。

#### 2. 业务工作底稿的保密

除特殊情况外,会计师事务所应当对业务工作底稿包含的信息予以保密。这些特定情况有:

(1)取得客户的授权;

(2)根据法律法规的规定,会计师事务所为法律诉讼准备文件或提供证据,以及向监管机构报告发现的违反法律法规行为;

(3)接受注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查。

#### 3. 业务工作底稿的保存期限

对历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务，会计师事务所应当自业务报告日起对业务工作底稿至少保存 10 年。如果组成部分业务报告日早于集团业务报告日，会计师事务所应当自集团业务报告日起对组成部分业务工作底稿至少保存 10 年。

六、监控

1. 监控人员

会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。

2. 实施检查的周期

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

3. 确定检查的时间、人员与范围

(1) 会计师事务所在选取单项业务进行检查时，可以事先告知相关项目组。

(2) 参与业务执行或项目质量控制复核人员不应当承担该项业务的检查工作。

(3) 在确定检查的范围时，会计师事务所可以考虑外部独立检查的范围或结论，但这些检查并不能替代自身的内部监控。

4. 投诉和指控的处理

会计师事务所应当委派本所内部不参与该项业务的具有足够、适当经验和权限的人员负责对调查的监督。必要时，聘请法律专家参与调查工作。

第二节 职业道德基本原则

一、职业道德基本原则

中国注册会计师职业道德基本原则包括：诚信、独立性、客观和公正、专业胜任能力和应有的关注、保密、良好职业行为。其中，对于保密，应当明确对涉密信息的披露的限制规定，具体如表 1-1 所示。

表 1-1 会计师事务所对客户信息披露的要求

披露情况	具体规定
不能披露	(1) 未经客户授权或法律法规允许，向会计师事务所以外的第三方披露其所获知的涉密信息； (2) 利用所获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益
允许披露	(1) 法律法规允许披露，并且取得客户或工作单位的授权； (2) 根据法律法规的要求，为法律诉讼、仲裁准备文件或提供证据，以及向有关监管机构报告发现的违法行为； (3) 法律法规允许的情况下，在法律诉讼、仲裁中维护自己的合法权益； (4) 接受注册会计师协会或监管机构的执业质量检查，答复其询问和调查； (5) 法律法规、执业准则和职业道德规范规定的其他情形

会员应当警惕无意泄密的可能性，特别是向主要近亲属和其他近亲属以及关系密切的商业伙伴无意泄密的可能性。其中：主要近亲属是指配偶、父母或子女，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。

二、对职业道德基本原则产生不利影响的因素(见表 1-2)

表 1-2 对职业道德基本原则产生不利影响的因素

影响因素	具体情形
自身利益	(1) 鉴证业务项目组成员在鉴证客户中拥有直接经济利益； (2) 会计师事务所的收入过分依赖某一客户



续表

影响因素	具体情形
自身利益	(3) 鉴证业务项目组成员与鉴证客户存在重要且密切的商业关系； (4) 会计师事务所担心可能失去某一重要客户； (5) 鉴证业务项目组成员正在与鉴证客户协商受雇于该客户； (6) 会计师事务所与客户就鉴证业务达成或有收费的协议； (7) 注册会计师在评价所在会计师事务所以往提供的专业服务时，发现了重大错误
自我评价	(1) 会计师事务所在对客户 提供财务系统的设计或操作服务后，又对系统的运行有效性出具鉴证报告； (2) 会计师事务所为客户编制原始数据，这些数据构成鉴证业务的对象； (3) 鉴证业务项目组成员担任或最近曾经担任客户的董事或高级管理人员； (4) 鉴证业务项目组成员目前或最近曾受雇于客户，并且所处职位能够对鉴证对象施加重大影响； (5) 会计师事务所为鉴证客户提供直接影响鉴证对象信息的其他服务
过度推介	(1) 会计师事务所推介审计客户的股份； (2) 在审计客户与第三方发生诉讼或纠纷时，注册会计师担任该客户的辩护人
密切关系	(1) 项目组成员的近亲属担任客户的董事或高级管理人员； (2) 项目组成员的近亲属是客户的员工，其所处职位能够对业务对象施加重大影响； (3) 客户的董事、高级管理人员或所处职位能够对业务对象施加重大影响的员工，最近曾担任会计师事务所的项目合伙人； (4) 注册会计师接受客户的礼品或款待； (5) 会计师事务所的合伙人或高级员工与鉴证客户存在长期业务关系
外在压力	(1) 会计师事务所受到客户解除业务关系的威胁； (2) 审计客户表示，如果会计师事务所不同意对某项交易的会计处理，则不再委托其承办拟议中的非鉴证业务； (3) 客户威胁将起诉会计师事务所； (4) 会计师事务所受到降低收费的影响而不恰当地缩小工作范围； (5) 由于客户员工对所讨论的事项更具专长，注册会计师面临服从其判断的压力； (6) 会计师事务所合伙人告知注册会计师，除非同意审计客户的不恰当的会计处理，否则将影响晋升

注册会计师应当运用判断，确定如何应对超出可接受水平的不利影响，包括采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平，或者终止业务约定或拒绝接受业务委托。

### 三、对职业道德概念框架的具体运用

#### (一) 收费(见表 1-3)

表 1-3 收费的影响

产生不利影响的情形	防范措施
收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价	(1) 会计师事务所应当确保在提供专业服务时，遵守执业准则和相关职业道德规范的要求，使工作质量不受损害； (2) 使客户了解专业服务的范围和收费基础
或有收费	(1) 预先就收费的基础与客户达成书面协议； (2) 向预期的报告使用者披露注册会计师所执行的工作及收费的基础； (3) 实施质量控制政策和程序； (4) 由独立第三方复核注册会计师已执行的工作

**【指点迷津】** 注册会计师收取与客户相关的介绍费或佣金，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降低至可接受的水平，注册会计师不得收取与客户相关的介绍费或佣金。

(二) 专业服务营销(见表 1-4)

表 1-4 专业服务营销

禁止规定	具体体现
允许	利用媒体刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更和招聘员工等信息
禁止	(1) 采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式招揽业务; (2) 对其能力进行广告宣传以招揽业务; (3) 夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验; (4) 贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作; (5) 暗示有能力影响有关主管部门、监管机构或类似机构; (6) 做出其他欺骗性的或可能导致误解的声明

(三) 礼品和款待★★

注册会计师不得向客户索取、收受委托合同约定以外的酬金或其他财物,或者利用执行业务之便,牟取其他不正当的利益。

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。正常往来是指就商业目的而言是恰当的或所涉及的金额并不重大,也包括在理性且知情的第三方看来并非不合理的活动。

**【指点迷津】** 不得接受的礼品,不包括出于礼节(假如金额并不重大)而接受的私人性质礼品(如为婚礼、生日和个人的重要里程碑而接受的礼品)。

(四) 保管客户资产

除非法律法规允许或要求,注册会计师不得提供保管客户资金或其他资产的服务。法律

法规允许注册会计师可以保管客户资金或其他资产,但应符合下列要求:

(1) 将客户资金或其他资产与其个人或会计师事务所的资产分开;

(2) 仅按照预定用途使用客户资金或其他资产;

(3) 随时准备向相关人员报告资产状况及产生的收入、红利或利得;

(4) 遵守所有与保管资产和履行报告义务相关的法律法规。

第三节 经济利益、贷款担保以及商业关系

一、经济利益对独立性的影响★★★(见表 1-5)

表 1-5 经济利益对独立性的影响及防范措施

受限制主体 (人员/实体)	被受限制主体拥有经济利益的实体的特征			
	审 计 客 户 <sup>注1</sup>	在审计客户中拥有控制权并且审计客户对其重要的实体	在审计客户中拥有经济利益的非审计客户实体	审计客户的董事、高级管理人员或具有控制权的所有者拥有经济利益的实体
1. 会计师事务所	×	×	× <sup>注2</sup>	评价不利影响 <sup>注3</sup>
2. 审计项目组成员				
(1) 自身	×	×	× <sup>注2</sup>	评价不利影响 <sup>注3</sup>
(2) 配偶、父母或子女	×	×	× <sup>注2</sup>	评价不利影响 <sup>注3</sup>
(3) 兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女	评 价 不 利 影 响 <sup>注4</sup>	√	√	√
3. 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,以及为审计客户提供非审计服务的其他合伙人、管理人员				

续表

(1) 自身	×	视情况而定	√	√
(2) 配偶、父母或子女	× <sup>注5</sup>	视情况而定	√	√
4. 除以上提及人员以外的其他人员				
(1) 合伙人或其近亲属	评价不利影响	√	√	√
(2) 专业人员或其近亲属	评价不利影响	√	√	√
(3) 与审计组成员有密切关系的人员	评价不利影响	√	√	√

注释说明：

“√”：可以在以下实体拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

“×”：不可以在以下实体拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

注1：包括会计师事务所、合伙人或其近亲属、员工或其近亲属，通过继承、馈赠或因合并而从审计客户获得的直接经济利益或重大间接利益，但不包括以受托人身份获得经济利益。

注2：如果经济利益重大，并且审计客户能够对该实体施加重大影响。

注3：在该种情况下，可采取的防范措施主要包括：

- (1) 将拥有该经济利益的审计项目组成员调离审计项目组；
- (2) 由审计项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作。

注4：在该种情况下，可以采取的防范措施主要包括：

- (1) 其他近亲属尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益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；
- (2) 由审计项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作；
- (3) 将该成员调离审计项目组。

注5：如果是作为审计客户的员工有权（例如通过退休金或股票期权计划）取得该经济利益，并且在必要时能通过采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平，则不视为损害独立性。

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

## 二、贷款和担保★★（见表1-6）

表1-6 贷款和担保的独立性规范

规范对象	业务关系	审计客户特征及交易程序	禁止规定
会计师事务所	向审计客户取得贷款或担保	审计客户是非金融机构	×
		审计客户是金融机构，但按照非正常程序、条款、条件取得	×
		审计客户是金融机构，并按照正常程序、条款、条件取得，且对事务所或审计客户影响不重大	√
		审计客户是金融机构，并按照正常程序、条款、条件取得，但对事务所或审计客户影响重大	√ <sup>注</sup>
	在审计客户开立存款或交易账户	审计客户是非金融机构	×
		审计客户是金融机构，但账户按非正常商业条件开立	×
		审计客户是金融机构，且账户按正常商业条件开立	√
	向审计客户提供贷款或担保	—	×

续表

规范对象	业务关系	审计客户特征及交易程序	禁止规定
审计项目组成员/主要近亲属	向审计客户提供贷款或担保	—	×
	向审计客户取得贷款或担保/在审计客户开立存款或交易账户	审计客户是非金融机构	×
		审计客户是金融机构,但按照非正常程序、条款、条件取得贷款担保/开立账户	×
		审计客户是金融机构,且按照正常程序、条款、条件取得贷款担保/开立账户	√

注:该种情况下,需采取防范措施,主要包括由网络中未参与执行审计业务并且未接受该贷款的会计师事务所复核已执行的工作等。

### 三、商业关系★★(见表1-7、表1-8)

表1-7 因商业关系产生的不利影响及防范措施

产生不利影响的情形	不利影响	防范措施
在与客户或其控股股东、董事、高级管理人员共同开办的企业中拥有经济利益	自身利益或外在压力	(1)会计师事务所不得介入此类商业关系,如果存在此类商业关系,应当予以终止; (2)对于涉及的审计项目组成员,应当将该成员调离审计项目组
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		
按照协议,会计师事务所销售或推广客户的产品或服务,或者客户销售或推广会计师事务所的产品或服务		
会计师事务所、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,交易性质特殊或金额较大	自身利益	(1)取消交易或降低交易规模; (2)将该成员调离审计项目组

表1-8 存在商业关系但不产生不利影响的情形及条件

情形	不产生不利影响的条件
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	按照正常的商业程序公平交易(交易性质常规、金额不大)
会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属,在某股东人数有限的实体中拥有经济利益,而审计客户或其董事、高级管理人员也在该实体拥有经济利益	同时满足下列条件: (1)这种商业关系对于会计师事务所、审计项目组成员或其主要近亲属以及审计客户均不重要; (2)该经济利益对一个或几个投资者并不重大; (3)该经济利益不能使一个或几个投资者控制该实体

## 第四节 人员关系及工作关系

### 一、家庭和私人关系对独立性的影响(见表1-9)

表1-9 家庭和私人关系对独立性的影响

对独立性产生不利影响的情形	防范措施
审计项目组成员的主要近亲属,是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工,或者在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务	将该成员调离审计项目组

续表

对独立性产生不利影响的情形	防范措施
审计项目组成员的主要近亲属，在审计客户中所处职位能够对审计客户的财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响	(1) 将该成员调离审计项目组； (2) 合理安排该成员的职责，使其工作不涉及其主要近亲属/其他近亲属/与之存在密切关系的员工的职责范围
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	
审计项目组成员与审计客户的重要职位的员工(董事、高级管理人员或特定员工)存在密切关系	
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重要职位的员工(董事、高级管理人员或特定员工)存在家庭或私人关系	(1) 合理安排该合伙人或员工的职责，以减少对审计项目组可能产生的影响； (2) 由审计项目组以外的注册会计师复核已执行的相关审计工作

## 二、与审计客户发生人员交流

1. 前任成员加入一般审计客户对独立性产生不利影响★★★(原在事务所工作，现任职于客户)(见表 1-10)

表 1-10 前任成员加入一般审计客户对独立性产生不利影响

对独立性产生不利影响的情形	防范措施
审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，且与会计师事务所仍保持重要交往	将产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平
审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，但与会计师事务所已没有重要交往	(1) 修改审计计划； (2) 向审计项目组分派经验更丰富的人员； (3) 由审计项目组以外的注册会计师复核前任审计项目组成员已执行的工作
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	(1) 将该成员调离审计项目组； (2) 由审计项目组以外的注册会计师复核该成员在审计项目组中做出的重大判断

2. 前任成员加入属于公众利益实体的审计客户对独立性产生不利影响★★★(见表 1-11)

表 1-11 前任成员加入属于公众利益实体的审计客户

主要情形	产生不利影响的判断
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 12 个月，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
前任高级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	除非该高级合伙人离职已超过 12 个月，否则独立性将被视为受到损害

3. 因企业合并原因导致前任成员加入审计客户

因企业合并的原因，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

级管理人员和特定员工，在同时满足下列条件时，不被视为独立性受到损害：

(1) 当前任关键审计合伙人接受该职务时，并未预料到会发生企业合并；

(2)前任关键审计合伙人在会计师事务所中应得的报酬或福利都已全额支付(除非报酬或福利是按照预先固定金额支付的,并且支付金额对会计师事务所不重要);

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

(4)已就前任关键审计合伙人在审计客户中的职位与治理层讨论。

#### 4. 临时借调员工★

会计师事务所向审计客户借出员工,可能因自我评价产生不利影响。会计师事务所只能短期向客户借出员工,并且借出的员工不得为

审计客户提供职业道德守则禁止提供的非鉴证服务,也不得承担审计客户的管理层职责。审计客户有责任对借调员工的活动进行指导和监督。防范措施主要包括:

(1)对借出员工的工作进行额外复核;

(2)合理安排审计项目组成员的职责,使借出员工不对其在借调期间执行的工作进行审计;

(3)不安排借出员工作为审计项目组成员。

5. 最近曾任审计客户的董事、高级管理人员或员工对独立性产生不利影响★★★(见表1-12)

表 1-12 最近曾任审计客户的董事、高级管理人员或员工

对独立性产生不利影响的情形	防范措施
在被审计财务报表涵盖的期间内,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	(1)没有防范措施; (2)会计师事务所不得将此类人员分派到审计项目组
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	复核该成员已执行的工作

6. 兼任审计客户的董事、高级管理人员对独立性产生不影响★★★(见表1-13)

表 1-13 兼任审计客户的董事、高级管理人员

情形	不利影响	防范措施
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	自我评价和自身利益产生非常严重的不利影响	没有防范措施
会计师事务所的合伙人或员工,兼任审计客户的公司秘书	将因自我评价和过度推介产生非常严重的不利影响	

**【指点迷津】**会计师事务所提供日常性和行政事务性的服务以支持公司秘书职能,或提供与公司秘书行政事项有关的建议,只要所有相关决策均由客户管理层做出,通常不会损害独立性。

### 三、与审计客户长期存在业务关系(属于公众利益实体的审计客户)★

关键审计合伙人是指项目合伙人、实施项目质量控制复核的负责人,以及审计项目组中负责对财务报表审计所涉及的重大事项做出关键决策或判断的其他审计合伙人。其他审计合伙人还包括负责审计重要子公司或分支机构的项目合伙人。

#### 1. 关键审计合伙人任职期间(止5停2延1)

如果审计客户属于公众利益实体,执行其审计业务的关键审计合伙人任职时间不得超过五年。在任期结束后的两年内,该关键审计合伙人不得再次成为该客户的审计项目组成员或关键审计合伙人。

在极其特殊的情况下,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,在法律法规允许的情况下,该关键审计合伙人在审计项目组的时限可以延长一年。

2. 关键审计合伙人在审计客户成为公众利益实体后的任职时间(见表1-14)



表 1-14 成为公众利益实体的轮换要求

在审计客户成为公众利益实体前 已经服务的年限( $X$ 年)	成为公众利益实体后继续提供服务的年限/年	暂停服务期/年
$X \leq 3$	$5-X$	2
$X \geq 4$	2	2
客户是首次公开发行证券	2	2

## 第五节 为审计客户提供非鉴证服务

### 一、一般规定

#### (一)接受委托对审计客户关联实体提供非鉴证服务

(1)会计师事务所通常不向审计客户的下列关联实体提供受到限制的非鉴证服务:

①不是会计师事务所的审计客户,但能够直接或间接控制审计客户的实体(即母公司);

②不是会计师事务所的审计客户,但在审计客户中拥有直接经济利益的实体,该实体能够对审计客户施加重大影响,并且经济利益对该实体重大(即投资者);

③不是会计师事务所的审计客户,但与审计客户处于同一控制下的实体(即姊妹企业)。

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

①向上述关联实体提供的非鉴证服务的结果不构成实施审计程序的对象,该服务不因自我评价产生不利影响;

②已采取防范措施将非鉴证服务所产生的任何不利影响予以消除,或将其降低至可接受的水平。

**【指点迷津】**被审计单位的子公司将会合并到被审计单位的财务报表或附注中的任何财务信息均构成审计对象,因此对被审计单位及其子公司来说,例外情况是不适用的。

#### (二)向成为公众利益实体的审计客户提供非鉴证服务

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

(1)以往向该实体提供的非鉴证服务符合中国注册会计师职业道德守则有关向非公众利益实体提供非鉴证服务的规定;

(2)在客户成为公众利益实体之前终止,或之后尽快终止中国注册会计师职业道德守则不允许向公众利益实体提供的非鉴证服务;

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

### 二、承担管理层职责对独立性的影响

#### (一)管理层职责

会计师事务所承担审计客户的管理层职责,将对独立性产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够将其降至可接受的低水平。是否涉及管理层职责的相关判断如表 1-15 所示。

表 1-15 管理层职责的判断

管理层职责	非管理层职责
(1)制订政策和战略方针; (2)指导员工的行动并对其行动负责; (3)对交易进行授权; (4)确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议; (5)负责按照适用的会计准则编制财务报表; (6)负责设计、实施和维护内部控制	代客户从事下列日常和行政性的事务或不重要的活动,通常不被视为代行管理层职责: (1)执行一项已由管理层授权的非重要交易; (2)跟踪法定申报资料规定的提交日期,并告知审计客户这些日期; (3)向管理层提供意见和建议,以协助管理层履行职责

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

## (二)内部审计服务★★

(1)为避免承担管理层责任,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:

①审计客户承担设计、执行和维护内部控制的责任,并指定合适的、具有胜任能力的员工(最好是高级管理人员),始终负责内部审计活动;

②客户治理层或管理层复核、评估并批准内部审计服务的工作范围、风险和频率;

③客户管理层评价内部审计服务的适当性,以及执行内部审计发现的事项;

④客户管理层评价并确定应当实施内部审计服务提出的建议,并对实施过程进行管理;

⑤客户管理层向治理层报告注册会计师在内部审计服务中发现的重大问题和提出的建议。

(2)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。

(3)在财务报表审计中利用自身提供内部审计服务的结果,可能因自我评价对独立性的不利影响。采取的防范措施包括由审计项目组以外的专业人员提供该内部审计服务等。

(4)不得向公众利益实体的审计客户提供的内部审计服务包括:①与财务报告相关的内部控制;②财务会计系统;③对被审计财务报表具有重大影响的金额或披露。

## (三)信息技术系统服务★★(见表1-16)

表 1-16 信息技术系统服务

项目	示例	禁止规定
一般的情况	(1) 设计或操作与财务报告内部控制无关的信息技术系统; (2) 设计或操作信息技术系统,其生成的信息不构成会计记录或财务报表的重要组成部分; (3) 操作由第三方开发的会计或财务信息报告软件; (4) 对由其他服务提供商或审计客户自行设计并操作的系统进行评价和提出建议	允许 <sup>注1</sup>
非公众利益实体的审计客户	(1) 信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分; (2) 信息技术系统生成的信息对会计记录或被审计财务报表影响重大	视情况而定 <sup>注2</sup>
公众利益实体的审计客户		禁止

注1:此时必须有一个前提条件,即会计师事务所人员不承担管理层职责。

注2:此时将因自我评价产生非常严重的不利影响,只有通过采取适当的防范措施以确保同时满足相关条件,会计师事务所才能提供此类服务。需要同时满足的条件有:

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

可采取的防范措施包括由其他专业人员复核已执行的审计或非鉴证工作等。



### 三、财务报表、税务及评估服务

#### (一) 财务报表编制服务★★(见表 1-17)

表 1-17 财务报表编制服务对独立性的影响

情形	内容
不对独立性产生不利影响的情形	(1) 沟通审计相关的事项; (2) 提供特定技术支持; (3) 向非公众利益实体的审计客户提供日常性和机械性的工作; (4) 满足相关条件下, 非审计项目组成员向公众利益实体的审计客户的分支机构或关联实体提供日常性和机械性的工作
对独立性产生不利影响的情形	向属于公众利益实体的审计客户提供会计和记账服务。 【提示】除非出现紧急或极其特殊的情况, 并征得相关监管机构的同意, 会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供编制会计记录和财务报表的服务

【指点迷津】日常性和机械性的工作包括: ①根据来源于客户的数据提供工资服务; ②在客户确定或批准账户分类的基础上记录交易; ③将已记录的交易过入总分类账; ④将客户批准的分录过入试算平衡表; ⑤根据试算平衡表中的信息编制财务报表。

#### (二) 评估服务★★(见表 1-18)

表 1-18 评估服务对独立性的影响

情形	对独立性的影响
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(即财务报表仅受有关税务会计分录的影响)	通常不对独立性产生不利影响
审计客户不属于公众利益实体, 如果评估服务对被审计财务报表具有重大影响, 并且评估结果涉及高度的主观性	没有防范措施能够将因自我评价产生的不利影响降低至可接受的水平
审计客户属于公众利益实体, 如果评估结果单独或累计起来对被审计单位财务报表具有重大影响	不得向该审计客户提供这种评估服务

#### (三) 税务服务★★(见表 1-19)

表 1-19 税务服务对独立性的影响

情形	对独立性的影响
纳税申报表须经税务机关审查或批准, 若管理层对纳税申报表承担责任	通常不对独立性产生不利影响
在提供税务筹划建议和其他税务咨询服务时, 如果该服务具有法律依据, 或得到税务机关的明确认可	
审计客户属于公众利益实体, 会计师事务所计算当期所得税或递延所得税负债(或资产), 以用于编制对被审计财务报表具有重大影响的会计分录	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
在提供税务服务时, 如果会计师事务所人员在公开审理或仲裁的税务纠纷中担任审计客户的辩护人, 并且所涉金额对被审计财务报表重大	

## 四、其他相关服务对独立性的影响

### (一) 法律服务(见表 1-20)

表 1-20 法律服务对独立性的影响

情形		防范措施
在审计客户解决纠纷或法律诉讼时,会计师事务所人员担任辩护人	所涉金额对被审计财务报表有重大影响	没有防范措施
	所涉金额对被审计财务报表无重大影响	(1)由审计项目组以外的专业人员提供该服务; (2)由未参与提供法律服务的专业人员向审计项目组提出建议,并复核会计处理
会计师事务所的合伙人或员工担任审计客户的法律顾问		没有防范措施

### (二) 招聘服务★

如果属于公众利益实体的审计客户拟招聘董事、高级管理人员,或所处职位能够对客户会计记录或被审计财务报表的编制施加重大影响的高级管理人员,会计师事务所不得提供下列招聘服务:

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

### (三) 公司理财服务

(1)会计师事务所提供财务服务,可能因自我评价或过度推介产生不利影响。例如,会计师事务所对资本结构或融资的安排提出建议,将直接影响在财务报表中报告的金额。防范措施主要包括:①由审计项目组以外的专业人员提供该服务;②由未参与提供财务服务的专业人员向审计项目组提供有关该服务的咨询建议,并复核会计处理。

(2)如果财务建议的有效性取决于某一特定会计处理,并且同时存在下列情形,将因自我评价产生非常严重的不利影响:①根据适用的会计准则,审计项目组对有关会计处理适当

性存有疑问;②财务建议的结果将对被审计财务报表产生重大影响。

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

## 五、收费对独立性的影响

### (一) 收费水平对独立性的影响

在承接业务时,如果收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价,会计师事务所应当确保:

- (1)在提供专业服务时,遵守执业准则和相关职业道德规范的要求,使工作质量不受损害;
- (2)使客户了解专业服务的范围和收费基础。

采取的防范措施包括:

- (1)预先就收费的基础与客户达成书面协议;
- (2)向预期的报告使用者披露注册会计师所执行的工作及收费的基础;
- (3)实施质量控制政策和程序;
- (4)由独立第三方复核注册会计师已执行的工作。

## (二) 收费结构对独立性的影响★(见表 1-21)

表 1-21 针对公众利益实体审计客户

主要情形	决策
连续两年从某一客户收费比重超过 15%	选择发表审计意见前复核或发表审计意见后复核 <sup>注</sup>
连续两年从某一客户收费比重明显超过 15%	发表审计意见前复核
两年后从该客户收费比重超过 15%	选择发表审计意见前复核或发表审计意见后复核 <sup>注</sup>
两年后从该客户收费比重明显超过 15%	发表审计意见前复核

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

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

## (三) 或有收费及逾期收费★(见表 1-22 和表 1-23)

表 1-22 或有收费对独立性的影响

主要情形	禁止规定
会计师事务所提供审计服务	禁止
向审计客户提供非鉴证服务	一般情况 考虑不利影响 <sup>注1</sup>
	特定情况 <sup>注2</sup> 禁止

注 1：此时会计师事务所采取的防范措施主要包括：

- (1) 由审计项目组以外的注册会计师复核相关审计工作，或在必要时提供建议；
- (2) 由审计项目组以外的专业人员提供非鉴证服务。

注 2：如果出现下列情况之一，没有防范措施能够将其降至可接受的低水平：

- (1) 非鉴证服务的或有收费由对财务报表发表审计意见的会计师事务所取得，并且对其影响重大或预期影响重大；
- (2) 网络事务所参与大部分审计工作，非鉴证服务的或有收费由该网络事务所取得，并且对其影响重大或预期影响重大；
- (3) 非鉴证服务的结果以及由此收取的费用金额，取决于未来或当期与财务报表重大金额审计相关的判断。

表 1-23 逾期收费对独立性的影响

主要情形	禁止规定
审计客户长期未支付应付的审计费用，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	考虑不利影响 <sup>注</sup>
逾期收费被视同向客户贷款	禁止

注：此时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，并采取防范措施，包括由未参与执行审计业务的注册会计师提供建议，或复核已执行的工作等。

## 同步训练

1. 2019 年 10 月 11 日，德元事务所与恒信事务所合并成立德信事务所，相关事项如下：

(1) 德信会计师事务所以“强强联手，服务最优”为主题在多家媒体刊登广告，宣传两

家会计师事务所的合并事宜。

(2) 德信会计师事务所提出了扩大鉴证业务市场份额的目标，要求如下：

① 合伙人在确保业务质量的前提下，每年完成一定金额的新鉴证业务收入指标，并纳入业绩评价范围。

② 经理级别员工考核的主要指标依次为业务收入指标的完成情况、参与事务所管理的程度、职业道德遵守情况及业务质量评价结果。

(3) 德信会计师事务所规定,所有上市公司财务报表审计项目应当实施项目质量控制复核,其他项目根据相关标准判断是否需要实施项目质量控制复核。

(4) 审计部员工须每年签署其遵守事务所独立性政策和程序的书面确认函,其他部门员工须每三年签署一次该书面确认函。

(5) 原德元、恒信两家会计师事务所的质量控制制度存在差异。德信会计师事务所拟逐步进行整合,确保两年后建立统一的质量控制制度。

(6) 在执行业务过程中遇到难以解决的重大问题时,由项目合伙人和项目质量控制复核人共同决定是否需要调整工作程序以及如何调整,由项目合伙人执行调整后的业务计划。

(7) 德信事务所质量控制部门每六年为一个周期,对每个项目合伙人已完成的业务至少选取两项进行检查。

(8) 德信会计师事务所设立了不当行为举报热线,并制订了有关调查和处理举报事项的政策和程序,对所有举报事项的调查和处理过程均需执行监督,该项工作由具有适当经验和权限的业务部门的 A 合伙人兼任。

(9) 质量控制部负责会计师事务所质量控制制度的设计和监控,其部门主管合伙人对质量控制承担最终责任。

(10) 项目合伙人对会计师事务所分派的业务的总体质量负责。项目质量控制复核可以减轻但不能替代项目合伙人的责任。

(11) 项目合伙人对会计师事务所分派的业务的总体质量负责。如项目合伙人和项目质量控制复核人存在意见分歧,以项目合伙人的意见为准。

要求:针对上述第(1)至(11)项,逐项指出德信会计师事务所或其注册会计师的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。

2. ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任甲上市公司 2019 年度财务报表审计项目合伙人。ABC 会计师事务所和 XYZ 公司处于同一网络。审计项目组在审计中注意到下列事项:

(1) 甲公司于 2018 年 8 月首次公开发行股票并上市。A 注册会计师自 2014 年度起担任甲公司财务报表审计项目合伙人。

(2) 2019 年 10 月,审计项目组就某重大会计问题咨询了事务所技术部的 B 注册会计师。B 注册会计师的妻子于 2019 年 6 月购买了甲公司的股票,于 2019 年 12 月卖出。

(3) 审计项目组成员 C 曾任甲公司重要子公司的出纳,2018 年 10 月加入 ABC 会计师事务所,2019 年 9 月加入甲公司审计项目组,参与审计固定资产项目。

(4) A 注册会计师受邀参加了甲公司年度股东大会。全体参会人员均获得甲公司生产的移动硬盘作为礼品。

(5) 甲公司聘请 XYZ 公司担任某合同纠纷的诉讼代理人。诉讼结果将对甲公司财务报表产生重大影响。

(6) 甲公司购买的成本核算软件由 XYZ 公司和一家软件公司共同开发和推广。该软件公司不是 ABC 会计师事务所的审计客户或其关联实体。

要求:针对上述第(1)至(6)项,逐项指出是否存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况,并简要说明理由。

3. ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任上市公司甲公司 2017 年度财务报表审计项目合伙人。ABC 会计师事务所和 XYZ 公司处于同一网络。审计项目组在审计中注意到下列事项:

(1) A 注册会计师因继承其祖父的遗产获得甲公司股票 20000 股,承诺将在有权处置这些股票之日起一个月内出售。

(2) 项目合伙人 A 注册会计师的妻子在甲公司担任人事部经理并持有该公司股票期权 1 万股,该期权自 2018 年 1 月 1 日起可以行权。A 注册会计师的妻子于 2018 年 1 月 2 日行权后立即处置了该股票。

(3) B 注册会计师曾担任甲公司 2012 年度至 2016 年度财务报表审计项目合伙人,之后调离甲公司审计项目组,担任乙公司 2017 年度财务报表审计项目合伙人。乙公司是甲公司

重要的子公司。

(4)乙公司是甲公司的子公司,2017年12月,乙公司和ABC会计师事务所联合对外发布行业研究报告,对该行业现状与前景进行分析,并介绍了乙公司的业务。

(5)C注册会计师曾担任甲公司2016年度财务报表审计的项目质量控制复核人,于2017年5月退休,之后未和ABC会计师事务所保持交往。2018年1月1日,C注册会计师受聘担任甲公司独立董事。

(6)2017年11月,丙公司被甲公司收购成为其重要子公司。2018年1月1日,甲公司审计项目组成员D的妻子加入丙公司并担任财务总监。

(7)E注册会计师和A注册会计师同处一个分部,不是甲公司审计项目组成员。E的母亲和甲公司某董事共同开办了一家早教机构。

(8)XYZ公司合伙人F的丈夫于2017年7月加入甲公司并担任培训部经理。合伙人F没有为甲公司提供任何服务。

(9)甲公司聘请系统实施服务商提供财务系统的优化设计和实施服务、聘请XYZ公司负责执行系统用户权限测试。系统实施服务商与ABC会计师事务所不属于同一网络。

(10)甲公司内审部计划对新并购的子公司执行内部控制审计。因缺乏人手,甲公司聘请XYZ公司协助执行该项工作,但XYZ公司不参与制订内审计划或管理层决策。

(11)丁公司是甲公司的母公司,聘请XYZ公司为其共享服务中心提供信息系统的设计和实施服务。该共享服务中心承担丁公司下属各公司的财务及人力资源等职能。丁公司不是ABC会计师事务所的审计客户。

(12)ABC会计师事务所推荐甲公司与某开发区管委会签订了投资协议,因此获得开发区管委会的奖励10万元。

要求:针对上述第(1)至(12)项,逐项指出是否存在违反中国注册会计师职业道德守则有关职业道德和独立性规定的情况,并简要说明理由。

## 同步训练参考答案

1. 事项(1)不恰当。

理由:“强强联手,服务最优”夸大宣传了事务所提供的服务,无根据地比较其他注册会计师的工作,违反职业道德守则中有关专业服务营销的要求。

事项(2)中,对于合伙人的要求恰当。对于经理级别员工的要求不恰当。

理由:事务所应建立以质量为导向的业绩评价政策,应将业务质量放在第一位。

事项(3)不恰当。

理由:会计师事务所应对上市实体财务报表审计实施项目质量控制复核,上市实体比上市公司的范围大。

事项(4)不恰当。

针对其他部门参与审计业务的人员/需要按照职业道德要求保持独立性的人员,会计师事务所也须每年至少一次获得这些人员遵守独立性政策和程序的书面确认函。

事项(5)不恰当。

理由:两年内德信会计师事务所没有使用统一的质量控制制度不符合质量控制准则的规定。会计师事务所应当制订统一的质量控制制度。

事项(6)不恰当。

理由:应由项目合伙人决定是否需要调整工作程序及如何调整,项目质量控制复核人不应参与决策,否则影响其客观性。

事项(7)不恰当。

至少每三年对每个项目合伙人检查一项已完成的业务。

事项(8)不恰当。

理由:投诉或指控所涉项目可能是A合伙人负责的项目,由其执行监督不具有客观性。

事项(9)不恰当。

理由:应由会计师事务所的主任会计师/首席合伙人对质量控制制度承担最终责任。

事项(10)不恰当。

理由:项目质量控制复核并不减轻项目合



伙人的责任,更不能替代项目合伙人的责任。

事项(11)不恰当。

理由:会计师事务所应当制订政策和程序,以处理和解决意见分歧。

2. 事项(1)不违反独立性规定。

理由:A注册会计师在甲公司首次公开发行股票并上市后担任关键审计合伙人的时间没有超过2年,不违反有关独立性规定。

事项(2)违反独立性规定。

理由:B注册会计师属于审计项目组成员,B注册会计师的咨询意见直接影响审计结果,其妻子在审计期间拥有直接经济利益,将因自身利益对独立性产生严重不利影响。

事项(3)不违反独立性规定。

理由:审计项目组成员C在财务报表涵盖期间之前加入事务所,且其在审计项目组中的工作,不涉及评价其就职于甲公司的子公司时所作的工作(出纳工作),因此,不会对独立性产生不利影响。

事项(4)违反独立性规定。

理由:A注册会计师不得收受甲公司的任何礼品,收受甲公司礼品属于不当行为。

事项(5)违反独立性规定。

理由:XYZ公司为审计客户担任诉讼代理人,且该纠纷所涉金额对被审计财务报表有重大影响,将因自我评价、过度推介对独立性产生严重不利影响。

事项(6)违反独立性规定。

理由:ABC会计师事务所的网络所参与了甲公司重要财务系统的设计,参与设计的成本核算软件构成甲公司财务报表内部控制的重要组成部分,生成的信息对会计记录或被审计财务报表影响重大,将因自我评价对独立性产生严重不利影响。

3. 事项(1)违反独立性规定。

理由:A注册会计师应当在有权处置时立即处置甲公司股票,否则将因自身利益对独立性产生严重不利影响。

事项(2)违反独立性规定。

理由:A注册会计师不应参与甲公司审计/A

注册会计师的妻子不得以任何形式/通过员工股票期权计划拥有甲公司的直接经济利益,否则将因自身利益对独立性产生严重不利影响。

事项(3)违反独立性规定。

理由:B注册会计师在冷却期不应参与甲公司的审计业务,否则将因密切关系或自身利益对独立性产生严重不利影响。

事项(4)违反独立性规定。

理由:ABC会计师事务所通过和乙公司共同发布的行业研究报告推广了乙公司的业务/属于禁止的商业关系。

事项(5)违反独立性规定。

理由:C注册会计师在2017年已审财务报表发布前就已担任甲公司独立董事,因密切关系和外在压力对独立性产生严重不利影响。

事项(6)违反独立性规定。

理由:D的妻子在甲公司审计业务期间/执行审计期间担任丙公司财务总监,将因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生严重不利影响。

事项(7)不违反独立性规定。

理由:E不是甲公司审计项目组成员,其母亲与甲公司董事的合作不属于被禁止的商业关系。

事项(8)不违反独立性规定。

理由:合伙人F不是审计项目组成员,且其丈夫的职位对所审计的财务报表的编制不能施加重大影响,不会对独立性产生不利影响。

事项(9)违反独立性规定。

理由:为甲公司进行财务系统的用户权限测试属于财务系统实施服务/且涉及承担管理层职责,将因自我评价对独立性产生严重不利影响。

事项(10)违反独立性规定。

理由:该内部审计服务涉及甲公司与财务报告相关的内部控制,将因自我评价对独立性产生严重不利影响。

事项(11)不违反独立性规定。

理由:丁公司共享服务中心承担甲公司的财务职能/所涉及的财务系统构成甲公司财务

报告内部控制的重要组成部分/生成的信息对甲公司财务报表影响重大，为共享服务中心提供设计和实施服务将因自我评价对独立性产生严重不利影响。

事项(12)违反职业道德规定。

理由：ABC会计师事务所收取与甲公司有关的介绍费收到的政府奖励实质构成介绍费，/可能对客观和公正原则/专业胜任能力和应有的关注原则产生严重不利影响。