

注册会计师 审计 教材精讲班

第六节 为审计客户提供非鉴证服务

6.1 为客户提供非鉴证服务的一般规定及承担管理层职责

一、一般规定

会计师事务所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。如果注册会计师职业道德守则不允许会计师事务所为其审计客户提供某项服务，则会计师事务所不得以**任何形式**参与提供该服务。

二、禁止承担管理层职责

会计师事务所承担审计客户的管理层职责，将因自身利益、自我评价、密切关系、过度推介对独立性产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。

1. 通常视为管理层职责的活动

- (1) 制定政策和战略方针；
- (2) 招聘或解雇员工；
- (3) 指导员工与工作有关的行动并对其行动负责；
- (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。

【提示】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。为避免在向审计客户提供非鉴证服务时承担管理层职责，会计师事务所应当确保属于管理层职责的所有判断和决策都由客户管理层作出。

6.2 会计和记账服务

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

禁止情形	会计师事务所 不得 向属于公众利益实体的审计客户提供 会计和记账服务 ，包括编制被审计财务报表（包括财务报表附注）或构成财务报表基础的财务信息
允许情形	在同时满足下列条件的情况下，会计师事务所可以向属于公众利益实体的审计客户的分支机构或关联实体提供会计和记账服务： ①该服务是日常性或机械性的； ②提供服务的人员不是审计项目团队成员； ③接受该服务的分支机构或关联实体从整体上对被审计财务报表不具有重要性，或者该服务所涉及的事项从整体上对该分支机构或关联实体的财务报表不具有重要性

【简答题 2019（节选）】

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，与上市公司乙公司为同一母公司的重要子公司，乙公司不是该事务所的审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。甲公司审计项目组在 2018 年度财务报表审计中遇到下列事项：

（5）2018 年 9 月，甲公司在海外设立子公司，聘请 XYZ 公司提供设立申请服务，以及业务流程和财务流程文档的编制服务。

要求：针对上述第（5）项，指出是否可能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。

【答案】违反。ABC 事务所的网络所为审计客户提供的非鉴证服务与财务报告内部控制/财务会计系统相关，将因自我评价产生不利影响。

6.3 评估、税务服务

一、评估服务

评估包括对未来发展趋势提出相关假设，运用适当的方法和技术，以确定资产、负债或企业整体的价值或价值区间。向审计客户提供评估服务可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。

不存在不利影响的情形	如果审计客户要求会计师事务所提供评估服务，以帮助其履行纳税申报义务或满足税务筹划目的，并且评估的结果不对财务报表产生直接影响，且间接影响并不重大，或者评估服务经税务机关或类似监管机构外部复核，则通常不对独立性产生不利影响
存在不利影响的情形	如果评估结果涉及高度的主观性，且评估服务对被审计财务报表具有重大影响，会计师事务所不得向审计客户提供这种评估服务

【简答题 2019（节选）】

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2018 年度财务报表审计中遇到下列事项：

（5）[评估服务]甲公司是丁公司的重要联营企业。2018 年 8 月，XYZ 公司接受丁公司委托对其拟投资的标的公司进行评估，作为定价参考[丁公司财务信息不纳入甲公司财务报表，不导致自我评价]。丁公司不是 ABC 会计师事务所的审计客户[若是，视投资对其财务报表是否重大而确定是否损害独立性]。

要求：针对上述第（5）项，指出是否可能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。

【答案】不违反。对丁公司投资标的的评估结果不会对甲公司财务报表产生影响/不构成实施审计程序的对象，不会对独立性产生不利影响。

二、税务服务

会计师事务所向审计客户提供某些税务服务，可能因自我评价或过度推介产生不利影响。

（一）编制纳税申报表

由于纳税申报表须经税务机关审查或批准，如果管理层对纳税申报表承担责任，会计师事务所提供此类服务**通常不对**独立性产生不利影响。

（二）计算当期所得税或递延所得税负债（或资产）

（1）基于进行会计处理的目的，将因自我评价对独立性产生不利影响；

（2）防范措施：

①由审计项目团队以外的专业人员提供此类服务；

②由不参与提供此类服务的适当复核人员复核所执行的审计工作或提供的此类服务。

（三）税务筹划或其他税务咨询服务

1. 提供税务筹划或其他税务咨询服务

（1）提供税务筹划或其他税务咨询服务可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响；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。

（2）防范措施：

①由审计项目团队以外的专业人员提供此类服务，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响；

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，可能能够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，可能能够应对因自我评价或过度推介产生的不利影响。

2. 税务建议

如果税务建议的有效性取决于某项特定会计处理或财务报表列报，并且同时存在下列情况，将因自我评价产生非常严重的不利影响，导致没有防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平，会计师事务所不得为审计客户提供税务筹划及其他税务咨询服务。

3. 基于纳税申报或税务筹划的目的的评价业务

(1) 如果评估服务仅为满足税务目的, 其结果对财务报表没有直接影响(即财务报表仅受有关涉税会计分录的影响), 且间接影响并不重大, 或者评估服务经税务机关或类似监管机构外部复核, 则**通常不对**独立性产生不利影响;

(2) 如果评估服务未经外部复核, 并且其对财务报表的影响重大, 会计师事务所应当评价所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。

4. 协助解决税务纠纷

(1) 如果会计师事务所协助审计客户解决税务纠纷, 一旦税务机关通知审计客户已经拒绝接受其对某项具体问题的主张, 并且税务机关或审计客户已将该问题纳入正式的法律程序, 则可能因过度推介或自我评价产生不利影响。会计师事务所应当评价所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。

(2) 在提供税务服务时, 如果该服务涉及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具有重大影响, 会计师事务所不得向审计客户提供涉及协助解决税务纠纷的税务服务;

(3) 在公开审理或仲裁期间, 会计师事务所可以继续为审计客户提供有关法庭裁决事项的咨询。例如, 协助客户对具体问题作出回复, 提供背景材料或证词, 或分析税收问题。

【简答题 2019 (节选)】

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户, 与上市公司乙公司为同一母公司的重要子公司, 乙公司不是该事务所的审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。甲公司审计项目组在 2018 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(3) 乙公司聘请 XYZ 公司的合伙人 C 协助计算 2018 年度递延所得税。C 作为内部专家参与了甲公司 2018 年度审计工作。

要求: 针对上述第 (3) 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。

【答案】 不违反。乙公司是甲公司的姐妹实体, 不属于 ABC 事务所的审计客户, 由网络所合伙人协助乙公司计算递延所得税并参与甲公司审计工作的, 不构成自我评价。

6.4 内部审计、信息技术系统、诉讼支持、法律、招聘、公司财务服务

一、内部审计服务

如果会计师事务所人员在为审计客户提供内部审计服务时承担管理层职责, 将产生**非常严重**的不利影响, 导致**没有防范措施**能够将其降低至可接受的水平。

在审计客户属于公众利益实体的情况下, 会计师事务所不得提供与下列方面有关的内部审计服务:

- (1) 财务报告内部控制的组成部分;
- (2) 财务会计系统;
- (3) 单独或累积起来对被审计财务报表具有重大影响的金额或披露。

【简答题 2018 (节选)】

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2017 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(5) [内部审计服务] 甲公司内审部计划对新并购的子公司执行内部控制审计[包括与财务报告相关的内部控制]。因缺乏人手, 甲公司聘请 XYZ 公司[视同 ABC 事务所]协助执行该项工作, 但 XYZ 公司不参与制定内审计划或管理层决策。

要求: 针对上述第 (5) 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。

【答案】 违反。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。

【简答题 2017 (节选)】

ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任非上市银行甲银行 2016 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。审计中遇到下列事项:

(5) XYZ 公司接受甲银行委托, 对其内审部完成的某项内审工作进行复核, 并负责向治理层汇报[承担管理层职责]内审工作结果。该项内审工作与财务会计系统、财务报表以及财务报告相关的内部控制均无关。

要求: 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。

【答案】 违反。ABC 事务所的网络所负责承担并向甲公司治理层汇报内审工作结果, 涉及管理层职责, 因自我评价对独立性产生严重不利影响。

二、信息技术系统服务

会计师事务所向审计客户提供信息技术系统服务, 可能因自我评价产生不利影响。如果存在下列情形之一时, 会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供或设计与实施信息技术系统相关的服务:

- (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。

【简答题 2021 年 (节选)】 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2020 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(4) 甲公司是丙公司的重要联营企业。2020 年 10 月, XYZ 公司接受委托为丙公司及其子公司的财务共享服务中心提供系统设计服务。丙公司不是 ABC 会计师事务所的审计客户。

(5) 甲公司的重要子公司丁公司从事游戏运营业务。2020 年 8 月, 丁公司聘请 XYZ 公司提供信息安全管理咨询服务, 包括信息技术一般控制中的程序变更、程序和数据访问等安全政策的重新设计和优化。

要求:

针对上述第 (4)、(5) 项, 逐项指出是否可能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。

【答案】 (4) 不违反。该服务的结果不是审计对象/不影响甲公司财务报表, 不会因自我评价对独立性产生不利影响。

(5) 违反。该服务涉及财务报告内部控制的重要组成部分, 因自我评价对独立性产生严重不利影响。

【简答题 2019 (节选)】

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2018 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(4) [信息技术系统] 甲公司聘请 XYZ 公司提供人力资源系统的设计和实施服务, 该系统包括考勤管理和薪酬计算[重要的财务信息/对财务报表影响重大]等功能。

要求: 针对上述第 (4) 项, 指出是否可能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。

【答案】 违反。人力资源系统包括薪酬计算功能, 生成的信息对甲公司会计记录或财务报表影响重大/构成财务报告内部控制的重要组成部分, 将因自我评价对独立性产生严重不利影响。

【简答题 2018 (节选)】

上市公司甲银行是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲银行 2017 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(4) 2017 年 6 月, 为满足新金融工具相关会计准则的要求, 甲银行聘请 XYZ 公司对信息系统中有关金融资产分类、估值和减值模型的设置提出修改建议并编写系统功能说明书。对信息系统的修改由第三方供应商负责实施。

要求: 针对上述第 (4) 项, 指出是否可能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。

【答案】 违反。违反。XYZ 公司提供的信息技术系统服务对会计记录或被审计财务报表影响重大/构成财务报告内部控制的重要组成部分, 因自我评价对独立性产生不利影响。

【简答题 2018 (节选)】

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2017 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(4) 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。

要求：针对上述第（4）项，指出是否可能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。

【答案】违反。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。

三、诉讼支持

会计师事务所向审计客户提供诉讼支持服务，可能因自我评价或过度推介产生不利影响。

如果会计师事务所向审计客户提供诉讼支持服务涉及对损失或其他金额的估计，并且这些损失或其他金额影响被审计财务报表，会计师事务所应当遵守关于评估服务的规定。

四、法律服务

（1）会计师事务所向审计客户提供法律咨询服务，可能因自我评价或过度推介对独立性产生不利影响。会计师事务所应当评价所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。

（2）会计师事务所的合伙人或员工担任审计客户首席法律顾问，将对独立性产生**非常严重**的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所人员**不得担任**审计客户的首席法律顾问；

（3）在审计客户解决纠纷或进行法律诉讼时，如果会计师事务所人员担任辩护人，并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表有重大影响，将产生**非常严重**的不利影响，导致没有防范措施能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所**不得**为审计客户提供此类服务；

（4）在审计客户解决纠纷或应对法律诉讼时，如果会计师事务所人员担任辩护人，并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表无重大影响，采取下列防范措施可能能够应对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。

【简答题 2016（节选）】

ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任上市公司甲公司 2015 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遇到下列事项：

（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。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

【答案】违反。为审计客户担任诉讼代理人，且该纠纷所涉及的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

五、招聘服务

（1）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。

（2）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。

如果属于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寻找或筛选候选人；

②对候选人实施背景调查。

【简答题 2014（节选）】

上市公司甲公司系 ABC 会计师事务所的常年审计客户，从事房地产开发业务。XYZ 公司是 ABC 会计师事务所的网络事务所。在对甲公司 2013 年度财务报表执行审计的过程中存在下列事项：

（4）甲公司拟进军新的产业，聘请 XYZ 公司作为财务顾问，为其寻找、识别收购对象。双方约定服务费为 10 万元，该项收费对 ABC 会计师事务所不重大。

要求：针对上述第（4）项，指出是否可能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。

【答案】违反。XYZ 公司为甲公司寻找、识别收购对象，可能承担管理层职责，将因自我评价/过度推介对独立性产生不利影响。

六、公司财务服务

(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对独立性产生不利影响。会计师事务所应当评价所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。

(2) 会计师事务所不得提供涉及推荐、交易或承销审计客户股票的公司财务服务。如果财务建议的有效性取决于某一特定会计处理或财务报表列报，并且同时存在下列情形，会计师事务所不得提供此类财务建议：

- ①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；
- ②公司财务建议的结果将对被审计财务报表产生重大影响。