

注册会计师 审计 教材精讲班

第二十三章 审计业务对独立性的要求

考情分析

本章属于重点章节。

本章属于每年必考内容，且大多以简答题方式考核。预计 2022 年考核分值在 6 分左右。

第一节 基本概念和要求

1.1 独立性的概念

注册会计师在执行审计业务时应当保持独立性。独立性包括**实质上的独立性和形式上的独立性**。

1. 实质上（内心状态）

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。

2. 形式上（外在表现）

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。

1.2 网络事务所与公众利益实体

一、网络与网络事务所

1. 定义

网络是指由多个实体组成，旨在通过合作实现某些目的的联合体。

网络事务所是指属于某一网络的会计师事务所或实体，旨在增强提供专业服务的能力。

2. 网络的确定

网络事务所的判断如下表：

应当视为网络的情况	例外
联合体旨在通过合作，在各实体之间共享 收益或分担成本	①联合体之间分担的成本 不重要 ，或分担的成本仅限于与开发审计方法、编制审计手册或提供培训课程有关的成本，则不应当视为网络； ②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
联合体旨在通过合作，在各实体之间共享所有权、控制权或管理权	——
联合体旨在通过合作，在各实体之间共享统一的质量管理政策和程序	——
联合体旨在通过合作，在各实体之间共享同一经营战略	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
联合体旨在通过合作，在各实体之间使用同一品牌（包括共同的名称和标志等）	——
联合体旨在通过合作，在各实体之间共享重要的专业资源（共享系统、合伙人和员工、特定问题咨询、审计方法、培训课程和设施等）	联合体共享不重要的资源： （1）共享的资源仅限于共同的审计手册或审计方法； （2）共享培训资源，而并不交流人员、客户信息或市场信息；（3）没有一个共有的技术部门

二、公众利益实体

公众利益实体包括上市公司和下列实体：

- (1) 法律法规界定的公众利益实体；
- (2) 法律法规规定按照上市公司审计独立性的要求接受审计的实体。

如果其他实体拥有数量众多且分布广泛的利益相关者，注册会计师应当考虑将其作为公众利益实体对待。

1.3 关联实体

关联实体是指与客户存在下列任一关系的实体：

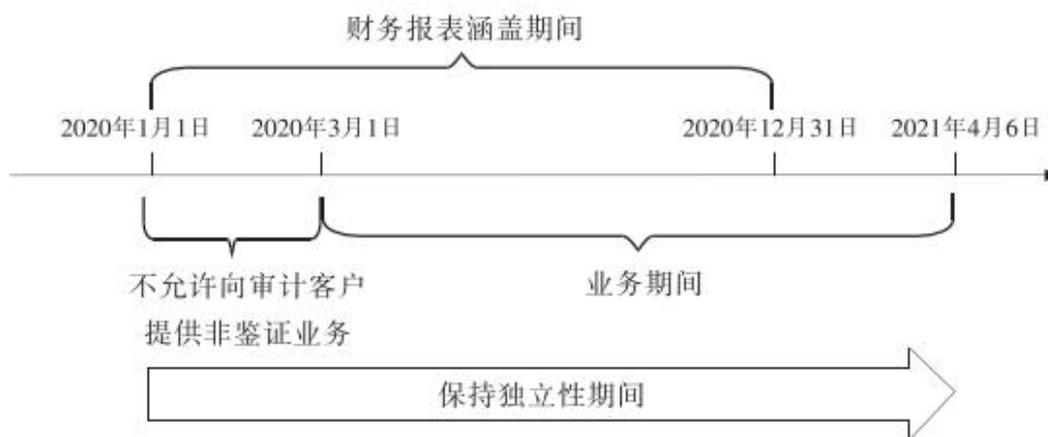
- (1) 能够对客户施加**直接或间接**控制的实体，并且客户对该实体重要；
- (2) 在客户内拥有**直接经济利益**的实体，并且该实体对客户具有**重大影响**，在客户内的利益对该实体重要；
- (3) 受到客户**直接或间接**控制的实体；
- (4) 客户（或受到客户直接或间接控制的实体）拥有其直接**经济利益**的实体，并且客户能够对该实体施加**重大影响**，在实体内的经济利益对客户（或受到客户直接或间接控制的实体）重要；
- (5) 与客户处于**同一控制下**的实体（即“姐妹实体”），并且该姐妹实体和客户对其控制方均重要。

【提示】在审计客户是**上市公司**的情况下，审计客户包括该客户的所有关联实体。如果审计客户不是上市公司，则审计客户仅包括该客户直接或间接控制的关联实体。

1.4 保持独立性的期间

注册会计师应当在**业务期间**和**财务报表涵盖的期间**独立于审计客户。业务期间自审计项目团队开始执行审计业务之日起，至出具审计报告之日止。如果审计业务具有连续性，业务期间结束日应以其中一方通知解除业务关系或出具最终审计报告两者时间**孰晚**为准。

如下图所示，财务报表涵盖的期间为2020年1月1日至2020年12月31日，业务期间自审计项目团队开始执行审计业务之日（2020年3月1日）起，至出具审计报告之日（2021年4月6日）止。



【单选题】假设 ABC 会计师事务所于 2016 年 9 月 1 日首次接受委托，承接甲上市公司 2016 年度财务报表审计业务，在 2016 年审计业务约定书中双方达成一致条款，约定审计报告出具时间是 2017 年 3 月 5 日。针对甲公司 2016 年财务报表审计，则 ABC 会计师事务所、审计项目组成员及其近亲属独立于甲公司的期间是（ ）。

- A. 2016 年 9 月 1 日至 2017 年 9 月 1 日
- B. 2016 年 9 月 1 日至 2017 年 12 月 31 日
- C. 2016 年 9 月 1 日至 2017 年 3 月 5 日
- D. 2016 年 1 月 1 日至 2017 年 3 月 5 日

【答案】D

1.5 违反职业道德守则独立性的规定

一、基本要求

1. 已违规

如果会计师事务所认为已发生违反职业道德守则有关独立性的规定的情况，应当采取下列措施：

- (1) 终止、暂停或消除引发违规的利益或关系，并处理违规后果；
- (2) 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；

(3) 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根据职业道德守则的要求需要采取适当行动的人员。

(4) 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；

(5) 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。

2. 根据违规严重程度采取必要措施

会计师事务所应当根据违规的严重程度可以采取的措施：

- (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。

二、与治理层的沟通

如果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：

- (1) 违规的严重程度，包括其性质和持续时间；
- (2) 违规是如何发生以及如何识别出的；
- (3) 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；
- (4) 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；
- (5) 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。