

注册会计师 审计 教材精讲班

第五节 与审计客户长期存在业务关系

5.1 关键审计合伙人定期轮换

一、一般规定

1. 不利影响情形

会计师事务所长期委派同一名合伙人或高级员工执行某一客户的审计业务，将因密切关系和自身利益产生不利影响。

2. 防范措施

- (1) 将该人员**轮换**出审计项目团队；
- (2) 变更该人员在审计项目团队担任的角色或其所实施任务的性质和范围；
- (3) 由审计项目团队**以外的**注册会计师复核该人员已执行的工作；
- (4) 定期对该业务实施独立的质量复核。

3. 任职期和冷却期

如果审计客户属于公众利益实体，**关键审计合伙人**的累积任职期不得超过5年。任职结束后，关键审计合伙人应当遵循冷却期的规定：

- (1) 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**；
- (2) 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**；
- (3) 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**。

二、特殊情况

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**。

关键审计合伙人	任职期	冷却期	任职期特殊情况
项目合伙人	5年	5年	6年
项目质量复核人员	5年	3年	6年
其他关键审计合伙人	5年	2年	6年

三、客户成为公众实体后的轮换时间

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。

(1) 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；

(2) 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；

(3) 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。

在审计客户成为公众利益实体前的服务年限 (X 年)	成为公众利益实体后继续提供服务的年限	冷却期		
		项目合伙人	项目质量复核人员	其他关键审计合伙人
$X \leq 3$	$(5-X)$ 年	5年	3年	2年
$X \geq 4$	2年			
如客户是首次公开发行证券	2年			

四、冷却期规定

在冷却期内，关键审计合伙人不得有下列行为：

- (1) 成为审计项目团队成员或为审计项目提供项目质量管理；
- (2) 就有关技术或行业特定问题、交易或事项向审计项目团队或审计客户提供咨询（如果与审计项目团队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）；
- (3) 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；
- (4) 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。

【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：

(2) B 注册会计师曾作为审计经理签署了甲公司 2013 年度至 2017 年度审计报告[关键审计合伙人，满五年，该冷却了]，之后调离甲公司审计项目组，加入事务所质量控制部，负责复核所有上市公司[包括甲公司]审计客户的财务报表。

要求：针对上述第（2）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。B 注册会计师作为甲公司关键审计合伙人在冷却期内不得为该客户的审计业务实施质量控制复核，否则将因密切关系和自身利益产生不利影响。