

第二十三章 审计业务对独立性的要求

考情分析

本章介绍了注册会计师在执行相关业务时对独立性的要求，属于职业道德守则中的重点内容，近几年主要考核分析性简答题，**平均分**在**6分**左右。

教材变化

重新编写。

目录

- 第一节 基本概念和要求
- 第二节 收费
- 第三节 经济利益
- 第四节 贷款和担保以及商业关系、家庭和私人关系
- 第五节 与审计客户之间的人员交流
- 第六节 与审计客户长期存在业务关系
- 第七节 为审计客户提供非鉴证服务
- 第八节 影响独立性的其他事项
- 第九节 违反独立性要求时会计师事务所应采取的措施

第一节 基本概念和要求

一、独立性

含义	实质上的独立性	是一种内心状态，使得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。
含义	形式上的独立性	是一种外在表现，使得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。

二、网络与网络事务所

1. 如果某一会计师事务所被视为网络事务所，应当与网络中其他会计师事务所的审计客户保持独立。

2. 网络是指由多个实体组成，旨在通过合作实现下列一个或多个目的的联合体：

- (1) 共享收益或分担成本
- (2) 共享所有权、控制权或管理权
- (3) 共享统一的质量控制政策和程序
- (4) 共享同一经营战略
- (5) 使用同一品牌
- (6) 共享重要的专业资源

三、公众利益实体——独立性的要求更高（电信、保险、银行）

（一）注册会计师应当将下列实体作为公众利益实体：

- 1. 公开交易实体。
- 2. 以吸收公众存款作为其主要职能的实体。
- 3. 以向公众提供保险作为其主要职能的实体。
- 4. 中央企业集团公司。
- 5. 根据法律法规的规定，应当视为公众利益实体的实体。

【公开交易实体】是指发行可通过公开市场机制转让和交易金融工具的实体，包括相关证券法律法规规定的上市实体，即股权、股票、债券在认可的证券交易所挂牌交易或按照认可的证券交易所、其他类似机构的规则流通的实体。

（二）除上述实体外，注册会计师还应当进一步考虑是否将下列实体作为公众利益实体：

- 1. 面向公众投资者的证券、基金、期货、信托、理财等金融产品涉及的主体。
- 2. 非上市金融机构。但其资金并非来源于公众且不具有大量利益相关者的非上市金融机构除外。

3. 利益相关者众多的国有企业。
4. 其他拥有大量利益相关者的实体。

四、关联实体

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重要；
5. 与客户处于同一控制下的实体，并且该姐妹实体和客户对其控制方均重要。

具体要求：

如果审计客户是公开交易实体，则本章所称审计客户包括该客户的所有关联实体。

如果审计客户不是公开交易实体，则本章所称审计客户仅包括该客户直接或间接控制的关联实体。

【简答题】上市公司甲公司系 ABC 会计师事务所的常年审计客户。2010 年 4 月 1 日，ABC 会计师事务所与甲公司续签了 2010 年度财务报表审计业务约定书。ABC 会计师事务所遇到下列与职业道德有关的事项：

（1）丙公司系甲公司的母公司，甲公司审计项目组成员 C 的妻子在丙公司担任财务总监。

要求：

针对上述（1）项，指出 ABC 会计师事务所及其人员是否违反中国注册会计师职业道德守则，并简要说明理由。

答案：

是否违反	理由
违反	审计项目团队成员 C 的主要近亲属在审计客户关联公司中担任高级管理人员

五、与治理层的沟通

治理层：是负有监督责任的个人或机构（指对实体的战略方向以及管理层履行经营管理责任例如，公司受托人）。

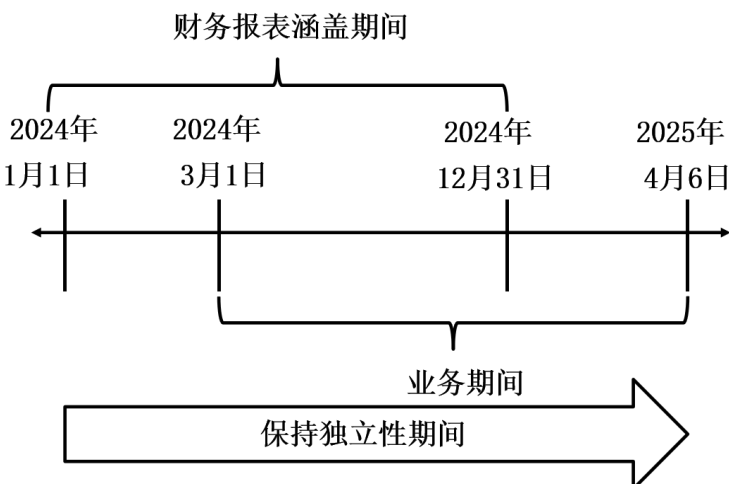
【强调】治理层的责任包括对财务报告过程的监督。对于因外在压力和密切关系产生的不利影响，与治理层沟通尤其有效。

六、保持独立性的期间

（一）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。

财务报表 涵盖期间	审计会计年度
业务期间	自审计项目组开始执行审计业务之日起（承接业务日），至出具审计报告之日止。

【特殊情况】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。



【例-单选题】ABC 会计师事务所于 2017 年 12 月 10 日开始接受委托，已经连续 4 年（2017 年至 2020 年）对

甲股份有限公司财务报表进行了审计，双方约定 2022 年 3 月 8 日对 2021 年度的财务报表出具审计报告并且决定在 2022 年 9 月 15 日后终止双方一切业务。ABC 会计师事务所在审计甲公司时应保持独立性的期间是()。

A. 2017 年 12 月 10 日至 2022 年 3 月 8 日
 B. 2017 年 1 月 1 日至 2022 年 3 月 8 日
 C. 2017 年 1 月 1 日至 2022 年 9 月 15 日
 D. 2017 年 12 月 10 日至 2022 年 9 月 15 日

答案：C

解析：选项 C 恰当。ABC 会计师事务所自 2017 年以来承接业务，审计业务期间起点 2017 年 12 月 10 日，但由于是财务报表审计业务，财务报表涵盖的期间起点是 2017 年 1 月 1 日，审计业务期间终点是“解除业务关系与出具审计报告二者之中时间孰晚”的时间，即 2022 年 9 月 15 日为止。

七、合并与收购

1. 如果由于合并或收购，某一实体成为审计客户的关联实体，会计师事务所应当识别和评价其与该关联实体以往和目前存在的利益或关系，并在考虑可能的防范措施后确定是否影响独立性，以及在合并或收购生效日后能否继续执行审计业务。

2. 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职业道德守则禁止的利益或关系。

如果在合并或收购生效日前不能终止目前存在的职业道德守则禁止的利益或关系，会计师事务所应当评价因该利益或关系产生的不利影响的严重程度。

3. 治理层要求会计师事务所继续执行审计业务的处理

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 6 个月内，尽快终止该利益或关系。 (2) 存在利益或关系的人员不得作为审计项目团队成员，也不得负责项目质量复核。 (3) 拟采取适当的过渡性措施，并就此与治理层讨论。（详见右侧）	拟采取的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) 由其他会计师事务所再次执行项目质量复核。 (3) 由其他会计师事务所评价非鉴证服务的结果，或重新执行非鉴证业务，使得其他会计师事务所能够对该非鉴证服务承担责任。
---	---

【案例】上市公司甲公司系 ABC 会计师事务所的常年审计客户。2010 年 4 月 1 日，ABC 会计师事务所与甲公司续签了 2010 年度财务报表审计业务约定书。ABC 会计师事务所遇到下列与职业道德有关的事项：ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任甲公司 2010 年度财务报表审计项目合伙人。

2010 年 9 月 15 日，甲公司收购了乙公司 80% 的股权，乙公司成为其控股子公司。A 注册会计师自 2009 年 1 月 1 日起担任乙公司的独立董事，任期 5 年。

答案：违反，项目合伙人 A 注册会计师在财务报表涵盖期间内担任审计客户关联公司的独立董事

八、工作记录

工作记录提供了证据，用以证明注册会计师在就遵循独立性要求方面形成结论时作出的判断。会计师事务所应当记录遵守独立性要求的情况，包括形成的结论，以及为形成结论而与适当的人员沟通的主要内容。

工作记录可以提供证据证明会计师事务所在遵守独立性要求时作出的职业判断。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。