

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

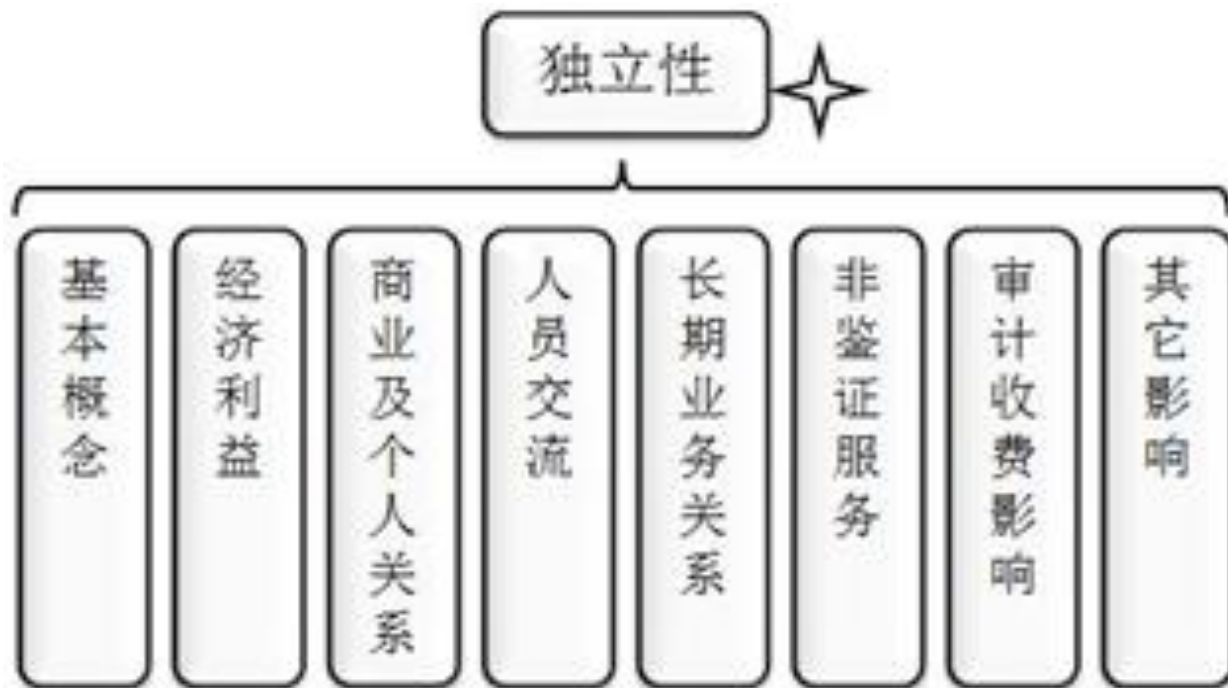
第七十二讲：审计业务对独立性的要求 1

讲师：Danielle





第二十二章 审计业务对独立性的要求





第二十二章第一节 基本概念和要求

一、独立性的概念框架

(一)独立性的内涵

1.实质上独立性

实质上独立性是一种内心状态，它要求注册会计师提出结论时不受损害职业判断的因素影响，诚信行事，遵循客观和公正原则，保持职业怀疑态度。

2.形式上独立性

形式上的独立性是一种外在表现，它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，认为会计师事务所及审计项目组成员没有损害诚信原则、客观和公正原则或职业怀疑态度。



第二十二章第一节 基本概念和要求

(二)独立性概念框架

独立性概念框架用以指导注册会计师：

- 1.识别对独立性的不利影响；
- 2.评价不利影响的严重程度；
- 3.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。



第二十二章第一节 基本概念和要求

二、网络事务所

(一)网络的专业背景

事务所与被审计单位之间的独立，不仅要求两者之间独立，也要求事务所的“三亲六故”与被审计单位独立，还要求事务所考虑与被审计单位的“三亲六故”的关系是否影响其与被审计单位的独立性。但关注的焦点是被审计单位，所以，并不要求事务所的每个“三亲六故”都要与被审计单位的每个“三亲六故”独立。整个网络都要独立于审计客户，且与客户关联实体的关系不能影响与审计客户的独立性。

所谓事务所的“三亲六故”，就是事务所所属的网络中的所有其他实体，即事务所的网络事务所，而被审计单位的“三亲六故”是指其关联实体。



第二十二章第一节 基本概念和要求

(二)网络的判定特征[6]

1.如果事务所的联合体在各实体之间共享收益或分担成本，应被视为网络。

例外1：如果分担的成本不重要，例如,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，不应被视为网络。

例外2:如果事务所与某一实体以联合方式[一次性]提供服务或研发产品，不形成网络。



第二十二章第一节 基本概念和要求

2.如果一个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，应被视为网络。这种网络关系可能通过合同或其他方式实现。

3.如果一个联合体旨在通过合作,在各实体之间共享统一的质量控制政策和程序，应被视为网络。

4.如果联合体各实体之间共享同一经营战略,即实体之间通过协议实现共同的战略目标，应被视为网络。

例外：仅以联合方式应邀提供专业服务，不形成网络。

5.如果各实体之间使用同一品牌,包括共同的名称和标志，应被视为网络。

某一会计师事务所虽不属于某一网络,仅在文具或宣传材料上提及本所是某一事务所联合体的成员,可能使人产生其属于某一网络的印象。为避免产生这种误解,事务所应当慎重考虑如何描述这种关系。



第二十二章第一节 基本概念和要求

6.如果一个联合体在各实体之间共享重要的专业资源，应被视为网络。专业资源包括：(1)使各事务所交流诸如客户资料、收费安排和时间记录等信息的共享系统；(2)合伙人和员工；(3)技术部门，负责就鉴证业务中的技术或行业特定问题、交易或事项提供咨询；(4)审计方法或手册；(5)培训课程和设施。

共享不重要的专业资源：

- (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，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。



第二十二章第一节 基本概念和要求

三、关联实体

上市公司的关联实体是指下列任一实体，非上市公司的关联实体仅包括下列第3点；

- 1.能对客户施加直接或间接控制，并且审计客户对该实体重要；
 - 2.该实体对审计客户具有重大影响，在审计客户内拥有直接经济利益，利益对该实体重要；
 - 3.审计客户能直接或间接控制的实体；
 - 4.审计客户拥有其直接经济利益，且能对该实体施加重大影响，在实体内的经济利益对审计客户重要；
 - 5.与客户处于同一控制下的实体，并且该实体和审计客户对其控制方均重要。
- 如认为客户存在的关系或情形涉及其他关联实体，且与评价会计师事务所独立性相关，审计项目组在识别、评价对独立性的不利影响及采取防范措施时，应将其他关联实体包括在内。



第二十二章第一节 基本概念和要求

四、公众利益实体

[提示]针对公众利益实体的独立性比针对其他实体的独立性要求更加具体、详细，且常常有量化规定。

上市公司属于公众利益实体。公众利益实体还包括：

- 1.法律法规界定的公众利益实体[银行、保险公司]；
- 2.按上市公司独立性要求接受审计的实体[拟上市公司]；
- 3.对于其债券在证券交易所报价或挂牌，或是在证券交易所或其他类似机构的监管下进行交易的实体，也应当作为公众利益实体对待。
- 4.其他拥有数量众多且分布广泛的利益相关者的实体，应考虑将其作为公众利益实体对待。考虑的因素包括该实体业务的性质、规模和员工的数量等。



第二十二章第一节 基本概念和要求

五、业务期间

事务所与注册会计师应在报表期间和业务期间独立于审计客户。其中，报表期间是指被审计年度，业务期间是自审计项目组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。

注册会计师应当自会计期初开始至审计工作结束与被审计单位保持独立。

如果会计师事务所独立期间向该实体提供了非鉴证服务，并且该非鉴证服务在审计期间不允许提供，会计师事务所应当评价提供的非鉴证服务对独立性产生的不利影响。



第二十二章第一节 基本概念和要求

六、合并与收购

如某一实体因合并或收购成为审计客户的关联实体，应识别和评价事务所与该实体以往和目前存在的利益或关系，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。

事务所应在合并或收购生效日前采取必要措施终止存在的利益或关系。如不能在生效日前终止，事务所应与治理层讨论不能终止的原因，以及由此产生不利影响的严重程度。



第二十二章第一节 基本概念和要求

如果治理层要求事务所继续执行审计业务，只有在同时满足下列条件时，事务所才能同意：

1.在合并或收购生效日起的六个月内，尽快终止目前存在的利益或关系；

2.存在利益或关系的人员不得作为审计项目组成员，也不得负责项目质量控制复核；

3.拟采取适当的过渡性措施，并就此与治理层讨论。适当的过渡性措施主要包括：

（1）必要时,由审计项目组以外的[本所]注册会计师复核审计或非鉴证工作；

（2）由其他事务所再次执行项目质量控制复核；

（3）由其他事务所评价非鉴证业务的结果,或由其他事务所重

新执行非鉴证业务并且承担责任。



第二十二章第二节 经济利益

经济利益是指通过各种方式[投资、继承、馈赠或合并等]持有股权、债券、其他证券或其他债务性工具而拥有的利益。

1.直接经济利益是指个人或实体直接拥有并控制（包括授权他人管理）的经济利益或通过投资工具拥有的经济利益并且有能力控制这些投资工具或影响其投资决策。

2.间接经济利益是指个人或实体通过投资工具拥有的经济利益，但没有能力控制这些投资工具或影响其投资决策。

重要经济利益是指直接经济利益或重大间接经济利益。

经济利益是否导致不利影响及影响的严重程度取决于受益人与经济利益的种类和重要性。



第二十二章第二节 经济利益

一、所员主的重要经济利益

(一)所员主的界定

所员主是指事务所、审计项目组成员或其主要近亲属。

其中，项目组成员包括项目合伙人和项目组其他成员、事务所(包括网络事务所)中能直接影响审计业务结果的其他人员。

例如，能对项目合伙人提出[针对项目组成员的]薪酬建议，直接指导、管理或监督的人员，针对技术或行业具体问题、交易或事项提供咨询的人员或对审计业务实施项目质量控制复核的人员。



第二十二章第二节 经济利益

(二)所员主的红线

所员主不得在审计客户、能对客户施加直接或间接控制，并且审计客户对该实体重要、该实体对审计客户具有重大影响，在审计客户内拥有直接经济利益，利益对该实体重要、审计客户在其中拥有经济利益并且能对其施加重大影响的实体中拥有重要经济利益，否则将因自身利益产生非常严重的不利影响,没有防范措施能消除或将其降低到可接受水平。



第二十二章第二节 经济利益

(三) 所员主的黄线

1. 所员主与审计客户的利益相关者在某实体中都拥有重要经济利益，可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响，需要评价下列因素：

(1) 项目组成员在项目组中是否担任重要角色；

项目组中的重要角色包括项目合伙人、项目负责人、监督项目进度与质量或能直接影响业务结果的人员。

(2) 该实体所有权为少数人持有还是多数人持有；

(3) 投资者能否控制该实体或对其施加重大影响。



第二十二章第二节 经济利益

2. 所员主作为受托管理人在审计客户拥有经济利益，如同时满足下列条件，不利影响才可能被接受：

- (1) 所员主均不是受托财产的受益人；
- (2) 经济利益对委托人并不重大；
- (3) 委托人不能对审计客户施加重大影响；
- (4) 针对委托人在审计客户中拥有的经济利益，所员主对其任何投资决策都不能施加重大影响。



第二十二章第二节 经济利益

二、其他合伙人

(一) 其他合伙人的界定

其他合伙人是指承接审计业务的事务所中除该项审计业务的项目合伙人以外的合伙人[及其主要近亲属]，包括为该客户提供非审计服务的合伙人与管理人员。

其他合伙人可能与项目合伙人不属于同一个事务所（外聘），但属于承接该项审计业务的会计师事务所。

(二) 其他合伙人的红线

其他合伙人[及其主要近亲属]不得在审计客户中拥有重要经济利益。



第二十二章第二节 经济利益

（三）其他合伙人的黄线

- 1.其他合伙人作为受托管理人在审计客户中拥有重要经济利益，也可能因自身利益产生不利影响，需要根据具体情况评价。
- 2.如其他合伙人的其他近亲属作为审计客户的员工有权取得经济利益，并且在必要时能采取措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平，则不被视为损害独立性。但是，即使是同样的经济利益，如其他合伙人的主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利，应尽快处置或放弃该经济利益。



第二十二章第二节 经济利益

三、其他近亲属

如项目组成员的其他近亲属在审计客户中拥有重要经济利益，将因自身利益产生不利影响。影响的严重程度取决于：

- 1.项目组成员与其他近亲属之间的[实质性]关系；
- 2.经济利益对其他近亲属的重要性。

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[消除影响]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[降低影响]；
- 2.由组外注册会计师复核该成员已执行的工作[降低影响]；
- 3.将该成员调离审计项目组[消除影响]。



第二十二章第二节 经济利益

四、其他相关人员

(一) 其他相关人员

1. 事务所的专业人员或其主要近亲属；
2. 与审计项目组成员存在密切私人关系的人员。

(二) 不利影响因素

1. 事务所的组织结构、经营模式和沟通机制；
2. 相关人员与审计项目组成员之间的关系。

(三) 主要防范措施

1. 将存在密切私人关系的项目组成员调离项目组[消除影响]；
2. 不允许该成员参与审计业务的任何重大决策[降低影响]；
3. 由组外注册会计师复核该成员已执行的工作[降低影响]。



第二十二章第二节 经济利益

五、退休金计划

如项目组成员通过事务所的退休金计划在审计客户拥有直接或重大间接经济利益，将因自身利益产生不利影响。

注册会计师应当评价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。

注：退休金计划也称养老金计划、公积金计划。是雇主为员工退休以及残疾、亡故等作出的投资安排的统称。根据国家的税收政策,由公司和员工单独或共同投资于特定投资品种,可享受税收优惠并可冲减经营利润。待员工退休或因疾病、伤残失去劳动能力时可支取或动用这部分资金。



第二十二章第二节 经济利益



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

