

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**

## CPA 知识讲解

### 审计

第七十四讲：审计业务对独立性的要求 3

讲师：Danielle





## 第二十二章第五节 与审计客户长期存在业务关系

### 一、一般考虑因素

同一合伙人或高级员工长期执行某客户的审计业务，将因密切关系和自身利益产生不利影响。影响的严重程度取决于下列因素：

- 1.加入项目组的时间长短；
- 2.在项目组的角色；
- 3.事务所的组织结构；
- 4.审计业务的性质；
- 5.客户管理团队是否变动；
- 6.客户的会计和报告问题的性质或复杂程度是否发生变化。



## 第二十二章第五节 与审计客户长期存在业务关系

### 二、公众利益实体

#### (一) 特定关键审计合伙人

特定关键审计合伙人包括项目合伙人、实施项目质量控制复核的负责人和项目组中负责对财务报表审计所涉及的重大事项做出关键决策或判断的其他审计合伙人，但不包括负责审计重要子公司或分支机构的项目合伙人。

公众利益实体特定关键审计合伙人任职时间不得超过5年。

在5年任期结束后的2年内[冷却期]，不得再次成为该客户的审计项目组成员，不得参与该客户审计业务，不得为该客户的审计业务实施质量控制复核，不得就有关技术或行业特定问题、交易或事项向项目组或客户提供咨询，也不得以其他方式直接影响业务结果。



## 第二十二章第五节 与审计客户长期存在业务关系

例外：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，并且通过采取适当措施防范不利影响，则在法律法规允许的情况下，可以延长1年。



## 第二十二章第五节 与审计客户长期存在业务关系

### （二）其他审计合伙人[无明确规定]

其他审计合伙人是指关键审计合伙人以外的合伙人，包括负责审计重要子公司或分支机构的项目合伙人。

其他审计合伙人与公众利益实体的审计客户之间长期关联所产生的不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- 1.与审计客户存在业务关系的时间长短；
- 2.在审计项目组中的角色；
- 3.与客户治理层或管理层交往的性质、频率和范围。

防范措施主要包括：

- 1.将该合伙人轮换出审计项目组，或终止其与审计客户存在的业务关系；
- 2.定期对该业务实施独立的质量控制复核[可以不轮换]。



## 第二十二章第五节 与审计客户长期存在业务关系

### (三) 轮换时间表

表22-2 适用于一般公众利益实体的审计客户

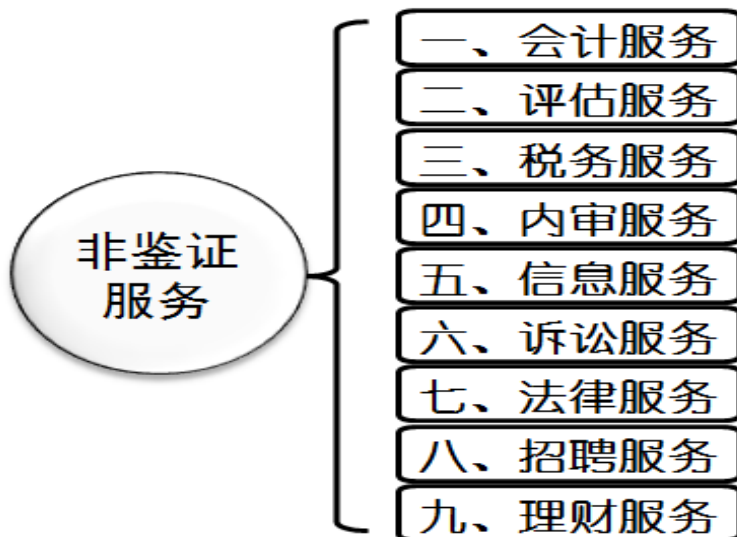
已成为公众利益实体的审计客户	轮换之前最长服务年期	暂停服务期间
一般情况	5年	2年
特殊情况（参见上文）	6年	2年

表22-3 适用于客户成为公众利益实体后的轮换时间表

在审计客户成为公众利益实体前的服务年期（X年）	成为公众利益实体后继续提供服务的年限	暂停服务期间
$X \leq 3$ 年	$(5-X)$ 年	2年
$X \geq 4$ 年	2年	2年
客户首次公开发行证券	2年	2年



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务





## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 管理层职责[红线]

提供非鉴证服务时承担管理层职责，将对独立性产生非常严重的不利影响，没有防范措施。

#### （一）承担管理层职责的活动

- 1.制定政策和战略方针；
- 2.指导员工的行动并对其行动负责；
- 3.对交易进行授权；
- 4.确定采纳事务所或其他第三方提出的建议；
- 5.负责按照适用的会计准则编制财务报表；
- 6.负责设计、实施和维护内部控制。





## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### (二) 不承担管理层职责的活动

1. 执行一项已由管理层授权的非重要交易；
2. 跟踪法定申报资料的规定提交日期，告知客户；
3. 向管理层提供意见和建议，以协助其履行职责。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 一、编制会计记录和财务报表[会计服务]

#### (一) 为审计客户编制会计记录和财务报表

因自我评价产生非常严重不利影响，没有防范措施。事务所不得向审计客户提供此项服务。

#### (二) 允许在特定极端情况下提供会计服务

如客户无法安排、监管机构同意、仅本所能胜任、限制本所将给客户带来严重困难，以致其无法向监管机构报告，才允许非项目组成员短期内一次性提供编制会计记录和报表服务。

#### (三) 允许与审计客户沟通与审计相关事项

沟通内容包括发现的重大错报及其调整分录，值得关注的控制缺陷，资产、负债等计量方法的适当性。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

(四) 允许不承担管理层职责的技术性支持

包括账户调节、分析和积累监管机构要求提供的信息，将一种编制基础的报表转换为另一种编制基础的报表。

(五) 向非公众利益实体提供日常性、机械性财务服务

1. 日常性、机械性财务服务的内容

(1) 根据来源于客户的数据提供工资服务；

(2) 在客户确定或批准账户分类的基础上记录交易；

(3) 将已记录的交易过入总分类账；

(4) 将客户批准的分录过入试算平衡表；

(5) 根据试算平衡表中的信息编制财务报表。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 2.允许日常性、机械性财务服务的条件

- (1) 由非项目组成员向非公众利益实体提供，或由项目组成员[向非公众利益实体]提供并由组外合伙人复核。
- (2) 由非项目组成员向公众利益实体的不重要分支机构或不重要关联实体的不重要事项提供。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 二、评估服务

提供评估服务可能因自我评价产生不利影响，需要评价。

#### (一)不产生不利影响的评估业务

如审计客户要求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，并且评估结果不对财务报表产生直接影响，通常不产生不利影响。

#### (二)产生不利影响的评估业务[红线]

- 1.审计客户不是公众利益实体。如评估服务[单独]对财务报表影响重大，且评估涉及高度的主观性，事务所不得提供。
- 2.审计客户属于公众利益实体。如评估结果单独或累积起来对财务报表影响重大，事务所不得提供。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 三、税务服务

判断原则：

如税务服务有法律依据或得到税务机关明确认可[如审查批准]，通常不产生不利影响。

如税务服务影响财务报表所反映的事项,可能因自我评价产生不利影响。

#### (一)代编纳税申报表

代编纳税申报表的服务内容包括:协助客户履行纳税申报义务,例如计算应缴纳的税额;对已发生交易的纳税申报处理方法提供建议;代表审计客户向税务机关提供所要求的附加信息和分析。

由于纳税申报表须经税务机关审查或批准,如管理层对纳税申报表承担责任,通常不产生不利影响。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### (二)基于编制会计分录目的计算当期所得税

#### 1.公众利益实体

不得为公众利益实体审计客户计算当期所得税或递延所得税负债(或资产)，以用于编制对报表具有重大影响的会计分录。

特例：仅在特定极端下才能安排组外人员短期内一次性提供该服务。

#### 2.非公众利益实体

基于编制会计分录目的，为非公众利益实体提供此项服务可能产生不利影响，需要评估。

影响严重程度取决于税收法规的复杂程度，需要判断的程度，客户员工的税务专业水平，税额对报表的重要程度等。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### (三) 税务筹划[建议]或税务咨询服务

#### 1. 产生非常严重不利影响的情形

如税务建议的有效性取决于某项特定会计处理或报表列报,而项目组怀疑处理或列报的适当性,且税务建议结果对报表影响重大,将产生非常严重的不利影响。事务所不得为审计客户提供此类服务。

#### 2. 基于纳税申报或税务筹划目的的评估

如评估仅为满足税务目的,对报表无直接影响(仅受涉税分录影响),且间接影响不重大,或者评估服务经税务机关等机构审查,通常不产生不利影响。反之,如评估未经税务机关审查,且对报表影响重大,事务所应评价不利影响的严重程度。





## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### (四)帮助审计客户解决税务纠纷

#### 1.产生非常严重不利影响的情形

如事务所人员担任审计客户的辩护人,且所涉金额重大,将因过度推介产生非常严重的不利影响,没有防范措施。事务所不得为审计客户的税务纠纷担任辩护人。

#### 2.需要评价不利影响严重程度情形

如代表审计客户解决[调解]税务纠纷,税务机关通知审计客户拒绝接受其主张,且已纳入法律程序,可能因过度推介和自我评价产生不利影响,事务所需要评价影响严重程度。

#### 3.不产生不利影响税务纠纷服务

事务所可以为审计客户提供有关法庭裁决事项的咨询,包括协助客户对具体问题作出答复,提供背景材料或证词,或分析税收问题。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 四、内部审计服务

#### (一)产生非常严重的不利影响

##### 1.承担管理层职责

下列内部审计服务包含了管理层职责。事务所如向审计客户提供，将产生非常严重的不利影响，没有防范措施：

- (1)制定内部审计政策或内部审计活动的战略方针；
- (2)指导该客户内部审计员工的工作并对其负责；
- (3)决定应执行来源于内部审计活动的建议；
- (4)代表管理层向治理层报告内部审计活动的结果；
- (5)执行构成内部控制组成部分的程序；
- (6)负责设计、执行和维护内部控制；
- (7)提供内部审计外包服务,包括全部内部审计外包服务和重要内部审计外包服务，并且负责确定内部审计工作的范围。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 2.为公众利益实体提供特定内部审计服务

事务所不得向公众利益实体的审计客户提供与下列内容相关的特定内部审计服务，否则产生非常严重的不利影响，没有防范措施；

- (1)与财务报告相关的内部控制；
- (2)财务会计系统；
- (3)对被审计财务报表具有重大影响的金额或披露。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### (二)需要评价不利影响的情形

即使审计客户不是公众利益实体，如果为客户提供了内部审计服务，而在执行审计业务时又利用了自身的服务结果，可能因自我评价产生不利影响。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- 1.相关财务报表金额的重要性；
- 2.与这些财务报表金额相关的认定层次的错报风险；
- 3.对内部审计服务的依赖程度。

事务所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。

采取的防范措施主要包括由审计项目组以外的专业人员提供该内部审计服务等。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### (三)不产生不利影响的情形

只有在同时满足下列条件时，才能[为非公众利益实体]提供：

- 1.审计客户承担设计、执行和维护内部控制的责任，并指定合适的、具有胜任能力的员工(最好是高级管理人员)，始终负责内部审计活动；
- 2.客户治理层或管理层复核、评估并批准内部审计服务的工作范围、风险和频率；
- 3.客户管理层评价内部审计服务的适当性，以及执行内部审计发现的事项；
- 4.客户管理层评价并确定应当实施内部审计服务提出的建议，并对实施过程进行管理；
- 5.客户管理层向治理层报告注册会计师在内部审计服务中发现的重大问题和提的建议。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 五、信息技术系统服务

#### (一) 非常严重不利影响/公众利益实体

会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供与设计或操作下列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报表影响重大。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

(二) 需要采取防范措施/非公众利益实体

向非公众利益实体的审计客户提供下列信息系统服务，将因自我评价产生严重不利影响。

- 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报表影响重大。

只有采取适当防范措施，才能提供。必须采取的措施包括：

- 1.客户认可自己对建立和监督内部控制的责任；
- 2.客户指定具有胜任能力的员工（最好是高级管理人员）作出有关系统设计和操作的所有管理决策；
- 3.客户作出与系统设计和操作过程有关的所有管理决策；
- 4.客户评价系统设计和操作的适当性及结果；
- 5.客户对系统运行以及系统使用或生成的数据负责。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### （三）不产生不利影响的信息技术系统服务

如果事务所人员不承担管理层职责，则提供下列信息技术系统服务不被视为对独立性产生不利影响：

- 1.设计或操作与财务报告内部控制无关的信息技术系统；
- 2.设计或操作信息技术系统，其生成的信息不构成会计记录或财务报表的重要组成部分；
- 3.操作由第三方开发的会计或财务信息报告软件；
- 4.对由其他服务提供商或审计客户自行设计并操作的系统进行评价和提出建议。





## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 六、诉讼支持服务

诉讼支持服务包括：担任专家证人，计算诉讼或其他法律纠纷涉及的估计损失或其他应收、应付的金额，协助管理和检索文件。

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。

如诉讼支持服务涉及对损失或其他应收、应付金额的估计，并且这些金额影响财务报表，应遵守关于评估服务的规定。

链接：产生不利影响的评估业务[红线]

1. 审计客户不是公众利益实体。如评估服务[单独]对财务报表影响重大，且评估涉及高度的主观性，事务所不得提供。
2. 审计客户属于公众利益实体。如评估结果单独或累积起来对财务报表影响重大，事务所不得提供。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 七、法律服务

主要包括为起草合同、诉讼、并购提供法律意见和支持。

#### （一）担任审计客户的首席法律顾问[红线]

担任审计客户的首席法律顾问，不利影响非常严重，没有防范措施。事务所人员不得担任。

#### （二）在纠纷或诉讼中担任审计客户的辩护人[黄线]

担任辩护人，将因过度推介和自我评价产生不利影响。影响的程度取决于纠纷或诉讼的金额。

1.金额重大。不利影响非常严重，无防范措施，不得提供。

2.金额不重大。应评价不利影响严重程度，必要时防范。

防范措施包括由组外专业人员提供法律服务，或由未参与法律服务的专业人员向项目组提建议，并复核会计处理。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 八、招聘服务

包括审查申请者的专业资格，对申请者是否适合相关职位提出咨询意见，对候选人进行面试，对候选人在财务会计、行政管理或内部控制等职位上的胜任能力提出咨询意见。

如公众利益实体的审计客户招聘董高特，事务所不得提供下列招聘服务[红线]：

- 1.寻找候选人或从候选人中挑选出适合相应职位的人员；
- 2.对可能录用的候选人的证明文件进行核查。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务

### 九、公司理财服务

公司财务服务主要包括协助制定公司战略，为并购识别可能的目标[影响资本结构]，对资产处置交易提供建议，协助实施融资交易，对合理安排资本结构提供建议[直接影响报表]。

#### （一）导致非常严重不利影响的情形[红线]

如财务建议的有效性取决于某一特定会计处理，审计项目组对会计处理适当性存有疑问，且财务建议的结果对财务报表影响重大，将因自我评价产生非常严重的不利影响。事务所不得提供此类财务服务。

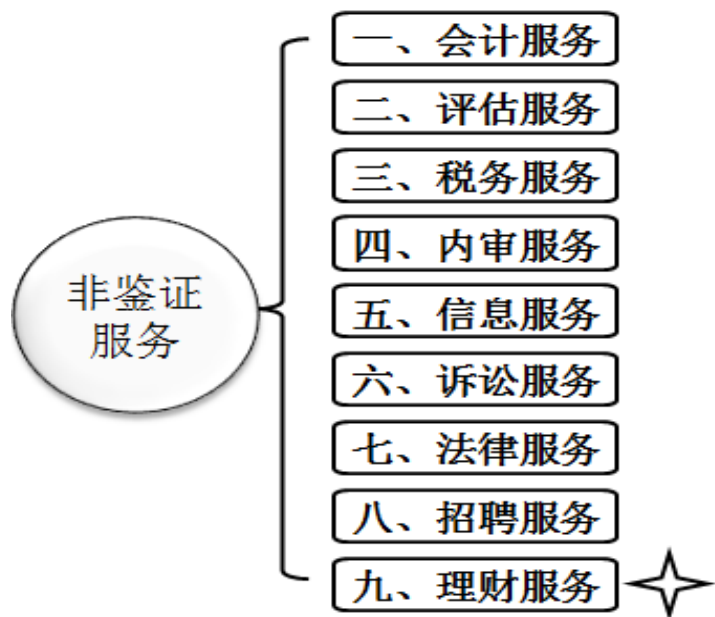
#### （二）需要评价不利影响的情形[黄线]

如理财服务结果直接影响财务报表，例如，对资本结构和融资的安排提出建议，可能因自我评价产生不利影响。

防范措施包括由组外专业人员提供法律服务，或由未参与财务服务的专业人员向项目组提建议，并复核会计处理。



## 第二十二章第六节 为审计客户提供非鉴证服务





## 第二十二章第七节 收费

### 一、收费结构

#### (一) 从某审计客户的全部收费的总体占比很大

如从某审计客户收取的全部费用占事务所全部费用的比重很大，事务所对该客户的依赖及对可能失去该客户的担心将因自身利益或外在压力产生不利影响。应评价并在必要时防范。

其中， $\text{收费比例} = \frac{\text{向该客户提供所有服务收取的全部费用}}{\text{向所有审计客户提供所有服务收取的全部费用}}$ 。

#### (二) 从某审计客户的全部收费的局部占比很大

如从某一审计客户收取的全部费用占某一合伙人从所有客户收取的费用总额比重很大，或占事务所某一分部收取的费用总额比重很大，将因自身利益或外在压力产生不利影响。

会计师事务所应当评价不利影响的严重程度并在必要时采取防范措施。



## 第二十二章第七节 收费

(三) 连续2年从公众利益实体的收费总体占比超15%

如连续两年从某一属于公众利益实体的审计客户及其关联实体收费占比超过15%，事务所应向客户治理层披露，并讨论选择下列何种防范措施，以将不利影响降低至可接受的水平：

- 1.对第二年度报表发表意见之前，由其他事务所再次实施项目质量控制复核[意见前复核]；
- 2.对第二年度报表发表意见之后、对第三年度报表发表意见之前，由其他事务所对第二年度审计工作再次实施项目质量控制复核[意见后复核]。

如两年后每年收费比例继续超过15%，事务所应每年向治理层披露，并讨论选择采取意见前还是意见后复核。

比例明显超过15%时，如意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平，事务所应当采用发表审计意见前复核。



## 第二十二章第七节 收费

### 二、逾期收费

事务所通常要求客户在出具审计报告前付清上一年度审计费用。如审计客户长期未支付应付的审计费用，尤其是相当部分的审计费用在出具下年度审计报告前仍未支付，可能因自身利益产生不利影响。

事务所应当确定逾期收费是否可能被视同向客户贷款，并根据逾期收费的重要程度确定是否继续执行审计业务。

可采取的防范措施包括由未参与执行审计业务的注册会计师提供建议，或复核已执行的工作等。





## 第二十二章第七节 收费

### 三、或有收费

如果在提供审计服务时采取或有收费，不论属于下列哪种情况，都将因自身利益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。事务所不得采用这种收费安排。

- 1.非鉴证服务的或有收费由对财务报表发表审计意见的事务所取得，并且对其影响重大或预期影响重大；
- 2.网络事务所参与大部分审计工作，非鉴证服务的或有收费由该网络事务所取得，并且对其影响重大或预期影响重大；
- 3.非鉴证服务的结果以及由此收取的费用金额，取决于未来或当期与财务报表重大金额审计相关的判断。



## 第二十二章第八节 影响独立性的其他事项

### 一、薪酬业绩

- 1.项目组成员的薪酬或业绩评价与其向审计客户推销的非鉴证服务挂钩，将因自身利益产生不利影响。
- 2.关键审计合伙人的薪酬或业绩评价不得与其向[公共利益实体]审计客户推销的非鉴证服务直接挂钩。

### 二、礼品招待

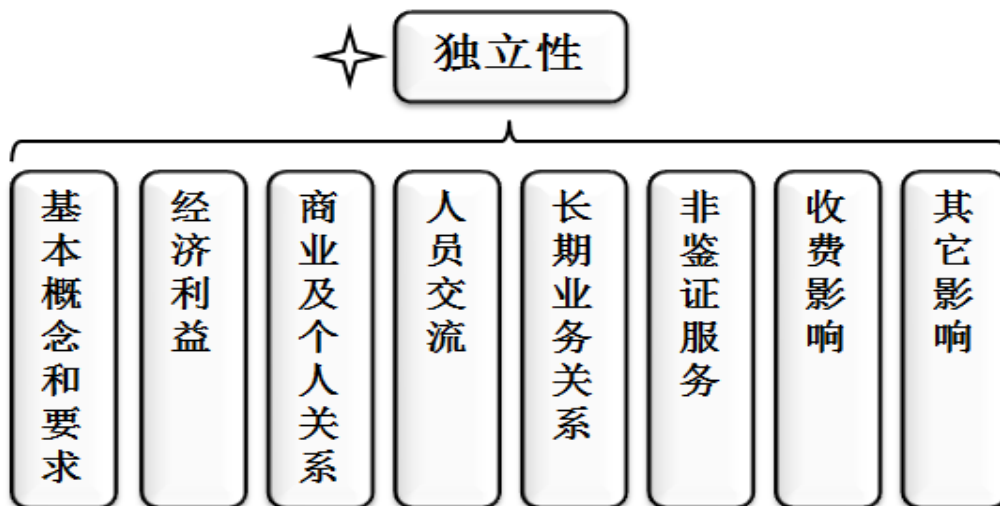
- 1.事务所或审计项目组成员接受审计客户的礼品，将产生非常严重不利影响，没有防范措施。事务所或审计项目组成员不得接受。
- 2.项目组成员接受的款待不得超出正常的范围。

### 三、诉讼影响

如事务所或审计项目组成员与审计客户发生或很可能发生诉讼，将因自身利益和外在压力产生不利影响。



## 第二十二章第八节 影响独立性的其他事项



# ACCAspace

Professional Accounting Education

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**



# Thank You!

