

第二十三章 审计业务对独立性的要求

考情统计

本章 2014~2016 年累计分值 41 分，年均 13.7 分，排在审计各章第 2 位。

独立性是注册会计师执行鉴证业务的灵魂。既是灵魂，自然就看不见、摸不着，只能面对具体事项、运用职业道德相关规定去判断、甚至去捉摸。正因如此，独立性简答题历来注重考核大家面对实际问题的应用能力。考核的事项来自工作、来自生活、来自身边，而不是来自教材。

本章考试时“处处地雷、步步考点”，学习时也要“处处留心、步步惊心”，不要挑肥拣瘦，也不要寻求捷径。要将教材内容与实际问题问题、与人情世故相联系，特别是要多做历年试题。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	简答	2	12	网络事务所，关联实体，合并与收购，经济利益，商业关系，家庭和私人关系，人员交流，关键审计合伙人，长期业务关系，会计服务，评估服务，税务服务，内部审计服务，公司财务服务，收费，诉讼支持服务，礼品和款待
2015	简答	4	14	
2014	简答	3	15	



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

独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性：

1. 实质上的独立性。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，遵循客观和公正原则，保持职业怀疑态度。

2. 形式上的独立性。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。

(二) 独立性概念框架的内涵

独立性概念框架，是指解决独立性问题的思路和方法，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。

二、网络与网络事务所

(一) 网络与网络事务所的定义

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。

(二) 网络的确定

如果一个联合体旨在通过合作实现下列目的，应被视为网络：

1. 共享收益或分担重要的成本；
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

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。

四、关联实体

上市公司的关联实体包括下列所有实体。非上市公司关联实体仅指第三类：

1. **父母实体** 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. **爷爷实体** 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. **孩子实体** 受到客户直接或间接控制的实体；
4. **孙子实体** 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. **姐妹实体** 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。

五、业务期间

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。

六、合并与收购

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。

会计师事务所应当在合并或收购生效日前，采取必要措施终止目前存在的利益或关系，如果在合并或生效日前，不能终止目前存在的利益关系，应当评价产生的不利影响。

会计师事务所应当与治理层讨论，在合并或收购生效日前不能终止利益或关系的原因，以及对由此产生不利影响严重程度的评价结果。

如果治理层要求会计师事务所继续执行审计业务，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。

第二节 经济利益

一、经济利益的种类

经济利益，是指因持有某一实体的**股权、债券和其他证券以及其他债务性的工具**而拥有的利益。

1.直接经济利益，是指下列经济利益：

(1) **直接拥有并控制**的经济利益(包括**授权他人管理**的经济利益)；

(2) **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。

二、对独立性产生不利影响的情形和防范措施

(一) 在审计客户中不被允许拥有的经济利益

下列经济利益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：

1. [所员主]在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益

审计项目组成员包括事务所及网络事务所中能够直接影响审计业务结果的其他成员，例如，能对审计项目合伙人提出薪酬建议、以及进行直接指导、管理或监督的人员、为执行审计业务提供技术或行业具体问题、交易或事项的咨询的人员(如针对与审计相关的准备计提或价值评估工作进行复核的财务交易咨询部的专业人员)，或对审计业务实施项目质量控制复核的人员等。

[真题/简答 A/2016] ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任上市公司甲公司 2015 年度财务报表审计项目合伙人，审计项目组在审计中遇到下列事项：

(2) [所员主买股票] 2015 年 10 月，审计项目组就某重大会计问题咨询了事务所技术部门的 B 注册会计师。B 注册会计师的妻子于 2015 年 6 月购买了甲公司的股票，于 2015 年 12 月卖出。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

[答案] 违反。B 注册会计师属于审计项目组成员/B 注册会计师的咨询意见直接影响审计结果，其妻子在审计期间拥有直接经济利益，将因自身利益对独立性产生严重不利影响。

[真题/简答 A/2015] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(1) **[所员主买股票]** A 注册会计师自 2012 年度起任甲公司财务报表审计项目合伙人，其妻子在甲公司 2013 年年度报告公布后购买了甲公司股票 3000 股，在 2014 年度审计工作开始时卖出了这些股票。

要求：指出是否可能违反有关独立性的规定，并简要说明理由。

[答案] 违反。[经济利益/买卖股票] 因针对甲公司的审计业务具有连续性，2013 年度审计报告出具后至 2014 年度审计工作开始前期间仍属于业务期间，A 注册会计师的妻子在该期间持有甲公司的股票，因自身利益对独立性产生严重不利影响。

2. **[所员主]在[父母实体]中拥有直接或重大间接经济利益**

3. **[所员主]在[孙子实体]中拥有直接或重大间接经济利益**

4. **[签约所其他合伙人]及其主要近亲属在审计客户中拥有直接或重大间接经济利益**

5. **[管主]在审计客户中拥有直接或重大间接经济利益**

6. **[所员主]通过继承、馈赠或因合并而获得经济利益，应当立即处置，使剩余经济利益不再重大。**

[真题/简答 B/2016] 非上市公司甲银行是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。审计项目组在甲银行 2015 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(2) **[签约所其他合伙人/主/投资]** 基金管理公司丁公司是甲银行的子公司 **[孩子实体]**，甲银行审计项目组同时负责审计丁公司及其管理的所有基金 2015 年度财务报表，金融业务部合伙人 A 注册会计师不是审计项目组成员 **[签约所其他合伙人]**，其妻子购买了某保险公司发行的投资连结型保单，通过该保单选择了丁公司管理的基金产品进行投资。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

[答案] 违反。本事项表明事务所的其他合伙人的主要近亲属可能在审计客户拥有重大的间接经济利益。

[解析] 投资连结保险属于投资的性质，其收益或损失由投保人自己承担，且与丁公司的管理直接相关。

[真题/简答 B/2015] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，A 注册会计师担任甲公司 2014 年度审计项目合伙人。审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项。

(2) **[签约所其他合伙人/主/买股票]** B 注册会计师不是甲公司审计项目组成员，与 A 注册会计师同处一个分部，B 注册会计师的妻子在甲公司任职，并因此持有将于 2016 年 1 月 1 日起可行权的甲公司股票期权 3 000 股，B 注册会计师承诺在禁售期结束后尽快予以处置。

要求：指出是否可能违反有关独立性规定，并简要说明理由。

[答案] 违反。当其他合伙人与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部时，其他合伙人或其主要近亲属不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，否则因自身利益对独立性产生非常严重的不利影响

[真题/简答 B/2015] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项。

(4) **[所员主/投资孩子公司]** 乙公司是甲公司的重要联营公司，从事房地产业务，审计项目组成员 C 的父亲从银行购买了 10 万元定向信托理财产品，根据该产品的说明书，其募集的资金用于投资乙公司的房地产项目。

要求：指出是否可能违反有关独立性规定，并简要说明理由。

[答案]违反。乙公司是甲公司的关联实体，其部分财务信息反映在甲公司财务报表中。项目组成员 C 的父亲在乙公司中拥有重大经济利益，因自身利益对独立性产生非常严重的不利影响

[真题/简答 A/2014]上市公司甲公司系 ABC 会计师事务所的常年审计客户，从事房地产开发业务。在对甲公司 2013 年度财务报表执行审计的过程中存在下列事项：

(1) [所员主/投资买债券/孩子公司] 2013 年 10 月，甲公司收购了乙公司 25% 的股权，乙公司成为甲公司的重要联营公司。审计项目组经理 A 注册会计师在收购生效日前一周得知其妻子持有乙公司发行的价值 1 万元的企业债券，承诺将在收购生效后一个月内出售该债券。

[答案]违反。收购日后乙公司成为甲公司的关联实体，A 注册会计师及其主要近亲属不得在乙公司拥有直接经济利益/应在收购生效日前处置该直接经济利益/得知持有该直接经济利益后立即处置该利益，否则将因自身利益对独立性产生严重不利影响

[真题/简答 B/2014]上市公司甲公司从事保险业务。2013 年 5 月，ABC 事务所拟承接甲公司 2013 年度财务报表审计业务，在执行客户和业务的接受评估过程中发现下列事项：

(4) [签约所其他合伙人/主/买股票] C 注册会计师是 ABC 会计师事务所金融保险业务部主管合伙人，其父亲通过二级市场买入并持有甲公司股票 2000 股。

要求：指出是否可能对独立性产生不利影响，简要说明理由。如可能产生不利影响，简要说明可以采取的防范措施。

[答案]产生不利影响。

理由：C 注册会计师作为同一分部的合伙人/审计项目组成员，其主要近亲属不得持有甲公司的股票，否则将因自身利益对独立性产生严重不利影响

措施：C 注册会计师的父亲在 ABC 会计师事务所接受审计委托之前卖出股票

(二) [约非管之主] 属因受雇于审计客户而产生的经济利益

签约分部的其他合伙人、非审计服务合伙人或管理人员 [约非管] 的主要近亲属作为审计客户的员工取得经济利益，并且在必要时能够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，如果其主要近亲属拥有或取得处置该经济利益的权利，则应当尽快处置或放弃该经济利益。

(三) 受托管理人

[所员主] 或 [约非管之主] 作为受托管理人在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，可能因自身利益产生不利影响，需要评价。

第三节 三种关系

一、贷款和担保关系

(一) 从银行或类似金融机构等审计客户取得

所员主不按照正常的程序、条款和条件取得，将因向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。

所按正常程序、条款和条件取得，即使贷款重大，也能防范：由网络中未参与执行审计业务并且未接受该贷款的会计师事务所复核已执行的工作等。

员主按正常程序、条款和条件取得，不会对独立性产生不利影响。

(二) 从不属于银行或类似金融机构等审计客户取得贷款或由其提供担保

因自身利益产生非常严重的不利影响，没有防范措施。

(三) 向任何审计客户提供贷款或为其提供担保

因自身利益产生非常严重的不利影响，没有防范措施。

(四) 在审计客户开立存款或交易账户

如按照正常商业条件开立，不会对独立性产生不利影响。

二、商业关系

(一) 商业关系的种类及防范措施

1. 与客户或其控股股东、董事、高级管理人员**共同开办**企业；

2. 按照协议，将会计师事务所的产品或服务与客户的产品或服务结合在一起，并以双方名义**捆绑销售**。

3. 按照协议，事务所销售或推广客户的产品或服务，或者客户销售或推广事务所的产品或服务**相互推销**。

所不得介入此类商业关系；如果存在，应予终止。如涉及员，应调离审计项目组。

主或高管存在此类商业关系，应当评价。

[真题/简答 A/2015] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，乙公司是非公众利益实体，于 2014 年 6 月被甲公司收购，成为甲公司重要的全资子公司，XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络，审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(6) **[捆绑销售]** 甲公司的子公司丁公司提供信息系统咨询服务，与 XYZ 公司组成联合服务团队，向目标客户推广营业税改增值税相关咨询和信息系统咨询一揽子服务。

要求：指出是否可能违反有关独立性的规定，并简要说明理由。

[答案] 违反。XYZ 公司和丁公司以双方的名义捆绑提供服务，因自身利益/外在压力对独立性产生严重不利影响/上述关系属于守则禁止的商业关系。

[真题/简答 A/2014] 上市公司甲公司系 ABC 会计师事务所的常年审计客户，从事房地产开发业务。XYZ 公司是 ABC 会计师事务所的网络事务所。在对甲公司 2013 年度财务报表执行审计的过程中存在下列事项：

(6) **[共同开办]** 甲公司的子公司丁公司从事咨询业务。2013 年 2 月，丁公司与 XYZ 公司合资成立了一家咨询公司。

要求：指出是否可能违反有关独立性的规定，简要说明理由。

[答案] 违反。属于职业道德守则禁止的商业关系，将因自身利益/外在压力对独立性产生严重不利影响

[真题/简答 B/2015] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络，审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项。

(6) **[相互推销]** 甲公司的子公司丙银行和 XYZ 公司签署协议，由丙银行向其客户推荐 XYZ 公司的税务服务，由 XYZ 公司将有关融资意向的客户介绍给丙银行。

要求：指出是否可能违反有关独立性规定，并简要说明理由。

[答案]违反。由甲公司的子公司丙银行向其客户推荐 ABC 事务的网络事务所 XYZ 公司的税务服务，由 XYZ 公司将有融资意向的客户介绍给丙银行，表明双方相互推销对方的服务，属于禁止的商业关系，可能因自身利益或外在压力对独立性产生严重的不利影响

(二) 同在股东人数有限的实体中拥有利益

[所员主]与审计客户或其[董高]同时 在某股东人数有限的实体中拥有经济利益在同时满足下列条件时，才不会对独立性产生不利影响：

1. 这种商业关系对所员主及审计客户均不重要；
2. 该经济利益对一个或几个投资者并不重大；
3. 该经济利益不能使一个或几个投资者控制该实体；

(三) 所员主从审计客户购买商品或服务

如按照正常的商业程序公平交易，通常不会对独立性产生不利影响。

如交易性质特殊或金额较大，可能因自身利益产生不利影响。

[真题/简答 B/2016]非上市公司甲银行是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。审计项目组在甲银行 2015 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(6) [大额交易/性质特殊] ABC 会计师事务所自 2015 年 7 月起按市场价租用甲银行名下两层办公楼，因租期较长，根据甲银行的政策享受减免物业管理费的优惠。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

[答案]违反。因租赁交易涉及的金额较大、期限较长，可能自身利益产生不利影响。

[真题/简答 A/2014]上市公司甲公司系 ABC 会计师事务所的常年审计客户，从事房地产开发业务。在对甲公司 2013 年度财务报表执行审计的过程中存在下列事项：

(2) [大额交易/性质特殊] 2013 年 12 月，审计项目组成员 B 注册会计师通过银行按揭，按照市场价格 500 万元购买了甲公司出售的公寓房一套。

[答案]违反。该交易金额对 B 注册会计师而言较大，可能因自身利益对独立性产生不利影响

[真题/简答 B/2014]上市公司甲公司从事保险业务。2013 年 5 月，ABC 事务所拟承接甲公司 2013 年度财务报表审计业务，在执行客户和业务的接受评估过程中发现下列事项：

(2) [购买服务/小额公平] ABC 会计师事务所自 2010 年起每年按通行商业条款购买甲公司的员工医疗补充保险产品。

要求：指出是否可能对独立性产生不利影响，简要说明理由。如可能产生不利影响，简要说明可以采取的防范措施。

[答案]不产生不利影响。ABC 会计师事务所按通行商业条款/正常商业程序购买甲公司的保险产品，一般不会对独立性产生不利影响

三、家庭和私人关系

(一) 审计项目组成员的主要近亲属处在重要职位

如[主]现在是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工[董高特]，或者在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务，只有把该成员调离审计项目组，才能将对独立性的不利影响降低至可接受的水平。

(二) [主]可以对财务状况、经营成果和现金流量施加重大影响

不利影响需要评价。

(三) 审计项目组成员的其他近亲属处在重要职位或可以对财务报表施加重大影响

不利影响需要评价。

(四) 审计项目组的成员与[董高特]具有密切关系

不利影响需要评价。

(五) 非审计项目组成员的合伙人或员工与[董高特]存在家庭或个人关系

不利影响需要评价。

[真题/简答 B/2014] 上市公司甲公司从事保险业务。2013 年 5 月, ABC 事务所拟承接甲公司 2013 年度财务报表审计业务, 在执行客户和业务的接受评估过程中发现下列事项:

(3) [主/职务不重要] B 注册会计师是 ABC 会计师事务所金融保险业务部的合伙人, 其妻子是甲公司某分公司的人事部经理。

要求: 指出是否可能对独立性产生不利影响, 简要说明理由。如可能产生不利影响, 简要说明可以采取的防范措施。

[答案] 不产生不利影响。B 注册会计师的妻子不属于甲公司高级管理人员/能够对甲公司会计记录或财务报表的编制产生重大影响的员工/特定员工, 因此该家庭关系不会对独立性产生不利影响。

第四节 与审计客户发生人员交流

一、与审计客户发生雇佣关系

(一) 一般规定

1. 项目组前成员或前任合伙人担任审计客户[董高特]且与事务所保持重要联系;

2. 审计项目组某成员拟加入审计客户, 应向事务所报告。

(二) 属于公众利益实体的审计客户

1. 关键审计合伙人担任[董高特], 将因密切关系或外在压力产生不利影响

除非该合伙人不再担任关键审计合伙人后, 该公众利益实体发布了已审计财务报表, 其涵盖期间**不少于 12 个月**, 并且该合伙人不是该财务报表的审计项目组成员, 否则独立性将视为受到损害。

关键审计合伙人, 是指项目合伙人、实施项目质量控制复核的负责人, 以及审计项目组中负责对财务报表审计所涉及的重大事项作出关键决策或判断的其他审计合伙人。其他审计合伙人还可能包括负责审计重要子公司或分支机构的项目合伙人。

[真题/简答 B/2015] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户, XYZ 公司和 ABC 事务所处于同一网络, 审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项。

(3) [关键审计合伙人/跳槽何太急] 甲公司在 2014 年对固定资产计提了重大的减值准备, XYZ 公司合伙人 X 作为内部专家在审计中负责评估管理层的减值测试是否恰当, 合伙人 X 将于 2015 年 11 月退休并受聘担任甲公司董事。

要求: 指出是否可能违反有关独立性规定, 并简要说明理由。

[答案] 违反。XYZ 公司和 ABC 事务所属于同一网络, 合伙人 X 在审计项目组中担任关键审计合伙人。从其不再担任甲公司审计项目组成员到担任甲公司董事期间, 甲公司并未发布涵盖期间不低于 12 个月的财务报表, 故对独立性产生不利影响

2. 前任高级合伙人加入审计客户担任[董高特]

除非离职已超过 12 个月, 否则将因外在压力产生不利影响。

[真题/简答 A/2015] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(4) [高级合伙人/跳槽何太急] C 注册会计师原来是 ABC 会计师事务所的管理合伙人，于 2014 年 1 月退休后担任甲公司董事。

要求：指出是否可能违反有关独立性的规定，并简要说明理由。

[答案] 违反。C 注册会计师作为高级合伙人在离职后十二个月内加入甲公司担任董事，因外在压力对独立性产生严重不利影响。

[真题/简答 B/2016] 上市公司甲公司从事保险业务。2013 年 5 月，ABC 事务所拟承接甲公司 2013 年度财务报表审计业务，在执行客户和业务的接受评估过程中发现下列事项：

(1) [前任合伙人/脚踩两只船] A 注册会计师曾任 ABC 会计师事务所合伙人，自 2011 年 12 月退休后担任 ABC 会计师事务所技术顾问及甲公司独立董事。

要求：指出是否可能对独立性产生不利影响，简要说明理由。如可能产生不利影响，简要说明可以采取的防范措施。

[答案] 产生不利影响。

理由：前任合伙人加入甲公司担任独立董事，并作为技术顾问继续参与 ABC 会计师事务所的专业活动/与事务所保持重要交往或联系，将因密切关系/外在压力对独立性产生严重不利影响

措施：在 ABC 会计师事务所接受审计委托之前 A 注册会计师辞去独立董事职务/不再担任技术顾问

二、临时借调员工

事务所只能短期借出员工，并且借出的员工不得提供职业道德禁止的非鉴证服务 [见 D6J]，也不得承担管理层职责。审计客户有责任对借调员工的活动进行指导和监督。

三、最近曾任客户 [董高特]

(一) 在财务报表涵盖的期间

审计项目组成员曾担任 [董高特]，产生非常严重的不利影响，没有防范措施。事务所不得将此类型人员分派到审计项目组。

(二) 在财务报表涵盖的期间之前

项目组成员曾担任董高特，可能因自身利益、自我评价或密切关系产生不利影响。例如，如果在当期需要评价此类人员以前就职于审计客户时作出的决策或工作。

[真题/简答 A/2016] ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任上市公司甲公司 2015 年度财务报表审计项目合伙人，审计项目组在审计中遇到下列事项：

(3) [客户前员工跳槽/职务不重要] 审计项目组成员 C 曾任甲公司重要子公司的出纳，2014 年 10 月加入 ABC 会计师事务所，2015 年 9 月加入甲公司审计项目组参与审计固定资产项目。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

[答案] 不违反。审计项目组成员 C 在财务报表涵盖之前加入事务所，且其在审计项目组中的工作，不涉及评价其就职于甲公司的重要子公司时所作的工作/出纳工作，因此，不会对独立性产生不利影响。

四、兼任董高秘

事务所的合伙人或员工不得兼任董高秘。

提供日常和行政事务性的服务以支持公司秘书职能，或提供与公司秘书行政事项有关的建议，只要所有相关决策均由审计客户管理层作出，通常不会损害独立性。

[真题/简答 B/2016] 非上市公司甲银行是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。ABC 会计师事务所和 XYZ 公司处于同一网络。审计项目组在甲银行 2015 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(3) [合伙人兼任客户董高秘] 2015 年 9 月，XYZ 公司的合伙人 C 受聘兼任甲银行独立董事。C 不是甲银行审计项目组成员，也未向甲银行及其关联实体提供任何非审计服务。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

[答案] 违反。会计师事务所及其网络事务所的合伙人或者员工兼任审计客户的董事或高级管理人员，将因自我评价和自身利益产生非常严重的不利影响。

[真题/简答 B/2014] 上市公司甲公司从事保险业务。2013 年 5 月，ABC 事务所拟承接甲公司 2013 年度财务报表审计业务，在执行客户和业务的接受评估过程中发现下列事项：

(6) [合伙人兼任客户董高秘] 2012 年 1 月起，ABC 会计师事务所智利网络事务所的 D 合伙人担任甲公司智利子公司的公司秘书，提供公司秘书服务。

要求：指出是否可能对独立性产生不利影响，简要说明理由。如可能产生不利影响，简要说明可以采取的防范措施。

[答案] 产生不利影响。

理由：担任公司秘书将因自我评价/过度推介对独立性产生严重不利影响。

措施：D 合伙人在 ABC 会计师事务所接受审计委托之前终止担任公司秘书。

第五节 与审计客户长期存在业务关系

一、关键审计合伙人任职时间

关键审计合伙人，是指项目合伙人、实施项目质量控制复核的负责人，以及审计项目组中负责对财务报表审计所涉及的重大事项作出关键决策或判断的其他审计合伙人。比如，负责对长期资产是否有重大减值或重大税项的不确定性作出结论的其他审计合伙人，应被视为关键审计合伙人。

执行公众利益实体审计业务的关键审计合伙人任职时间不得超过五年。

担任关键审计合伙人各种职务的年限需要合并计算，任职期间低于两年的冷却不影响任职年限的累积。冷却期应为连续的两个完整年度。

在两年的冷却期内，关键审计合伙人不得以任何方式参与该客户的业务。

在极其特殊的情况下，关键审计合伙人的连任对审计质量特别重要，并且通过采取防范措施能够消除对独立性产生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，该关键审计合伙人在审计项目组的时限可以延长一年。

[真题/简答 B/2016] 非上市公司甲银行是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。审计项目组在甲银行 2015 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(1) [关键审计合伙人/轮换] A 注册会计师自 2010 年度起担任甲银行财务报表审计项目合伙人，五年任期结束后轮换出该审计项目，转任乙公司 2015 年度财务报表审计项目合伙人，乙公司和甲银行同为丙公司的重要子公司。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

[答案] 不违反。

[真题/简答 B/2015]上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项。

(1) **[关键审计合伙人/轮换]** ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任甲公司 2014 年度审计项目合伙人，A 注册会计师曾担任甲公司 2009 年度至 2012 年度审计项目质量控制复核人，因病未参与会计师事务所 2013 年度的工作。

要求：指出是否可能违反有关独立性规定，并简要说明理由。

[答案]不违反。A 注册会计师连续 4 年担任甲公司 2009 至 2012 年度审计项目质量控制复核人，未参与 2013 年审计工作，冷却期不足两年，故 2013 年度不纳入关键审计合伙人的连续 5 年任期累计。其担任 2014 年度审计项目合伙人，并未超过 5 年的连续任期限制

[真题/简答 A/2015]上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，乙公司是非公众利益实体，于 2014 年 6 月被甲公司收购，成为甲公司重要的全资子公司，审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(2) **[关键审计合伙人/轮换]** B 注册会计师自 2009 年度起担任乙公司财务报表审计项目合伙人，在乙公司被甲公司收购后，继续担任乙公司 2014 年度财务报表审计项目合伙人，并成为甲公司的关键审计合伙人。

要求：指出是否可能违反有关独立性的规定，并简要说明理由。

[答案]不违反。B 注册会计师在成为公众利益实体的关键合伙人后还可以继续服务两年。

[真题/简答 C/2014]上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，拥有乙公司和丙公司两家子公司。A 注册会计师担任甲公司 2013 年度财务报表审计项目合伙人，B 注册会计师担任项目质量控制复核合伙人。相关事项如下：

(4) **[关键审计合伙人/轮换]** 审计项目组就一疑难会计问题向 ABC 会计师事务所的技术部咨询。技术部的 C 注册会计师曾于 2012 年前连续 5 年负责甲公司审计项目质量控制复核，对甲公司比较熟悉，技术部分派其负责处理该咨询。

要求：指出做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。作为关键审计合伙人，C 注册会计师不应在“冷却期”为审计项目组提供任何形式的技术咨询。

(三) 确定轮换时间

表 22-2 适用于一般公众利益实体的审计客户

	轮换前最长服务年期	“暂停”服务期间
已为公众利益实体的审计客户		
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

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
如客户是首次公开发行证券	2 年	2 年

[真题/简答 A/2016] ABC 事务所委派 A 注册会计师担任上市公司甲公司 2015 年度财务报表审计项目合伙人，审计项目组在审计中遇到下列事项：

(1) [关键审计合伙人/轮换] 甲公司于 2014 年 8 月首次公开发行股票并上市，A 注册会计师自 2010 年度起担任甲公司财务报表审计项目合伙人。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

[答案] 不违反。A 注册会计师在甲公司首次发行股票后/上市后担任关键审计合伙人的时间没有超过 2 年，不违反有关独立性规定。

第六节 为审计客户提供非鉴证服务

事务所不得承担审计客户的**管理层职责**，否则将对独立性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。下列活动通常被视为管理层职责：

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. 确定采纳会计师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。

一、编制会计记录和财务报表

(一) 编制财务报表

(二) 不对独立性产生不利影响的活动

1. 沟通审计相关的事项

- (1) 对会计准则或财务报表披露要求的运用；
- (2) 与财务报表相关的内部控制的有效性，以及资产、负债计量方法的适当性；
- (3) 会计调整分录的建议。

2. 提供特定技术支持

审计客户可能要求会计师事务所在下列方面提供技术支持，如果会计师事务所不承担审计客户的管理层职责，通常不会对独立性产生不利影响：

3. 向公利审计客户提供会计服务

除非出现紧急或极其特殊的情况，并征得相关监管机构的同意，会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供下列编制会计记录和财务报表的服务：

- (1) 工资服务；

(2) 编制所审计的财务报表；

(3) 编制所审计财务报表依据的财务信息。

向公利审计客户的分支机构或关联实体提供编制会计记录和财务报表的服务，只要提供的服务属于日常性、机械性的工作，且提供服务的人员不是审计项目组的成员，在满足下列条件之一的情况下，不会损害其独立性：

- (1) 接受服务的分支机构或关联实体从总体上对被审计财务报表不具有重要性；
- (2) 服务所涉及的事项从总体上对该分支机构或关联实体的财务报表不具有重要性。

4. 在紧急或特殊情况下提供的会计和记账服务

如果遇到紧急或极其特殊的情况，审计客户无法作出其他安排，经相关监管机构同意，可以在下列情况下提供会计记录和财务报表的服务：

(1) 只有该会计师事务所拥有服务的资源，并且熟悉客户的系统和程序，能够协助客户及时编制会计记录和财务报表；

(2) 如果限制该会计师事务所提供服务，将给客户带来严重的困难，如导致客户无法向监管机构提供报告。

在上述情况下，会计师事务所只能安排审计项目组成员以外的专业人员在短期内一次性提供这些服务，并且应当就此事项与治理层讨论。

[真题/简答 B/2016] 非上市公司甲银行 [公利实体] 是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。ABC 会计师事务所和 XYZ 公司处于同一网络。审计项目组在甲银行 2015 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(5) [会计服务] 甲银行持有戊公司 5% 的股份，对戊公司不具有重大影响 [不属于关联实体]。2015 年 5 月，戊公司聘请 XYZ 公司为其代编财务报表，戊公司不是 ABC 会计师事务所的审计客户。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

[答案] 不违反。

[解析] 戊公司财务报表不纳入甲银行财务报表的合并范围。网络事务所为戊公司提供会计服务不导致甲公司项目组自我评价。

[真题/简答 A/2015] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络，审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(5) [会计服务] 丙公司是甲公司新收购的海外子公司，为甲公司不重要的子公司，丙公司聘请 XYZ 公司将其按国际财务报告准则编制的财务报表转化为按照中国企业会计准则编制的财务报表。

要求：指出是否可能违反有关独立性的规定，并简要说明理由。

[答案] 违反。该服务不属于日常性和机械性的工作，将因自我评价对独立性产生严重不利影响。

二、评估服务

(一) 不产生不利影响的评估业务

如果审计客户要求会计师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，并且评估的结果不对财务报表产生直接影响 [评估仅影响财务报表的涉税项目]，则通常不对独立性产生不利影响。

(二) 产生不利影响的评估业务

在审计客户属于公众利益实体的情况下，如果评估结果单独或累积起来对被审计财务报表具有重大影响，则会计师事务所**不得**提供这种评估服务。

[真题/简答 A/2015] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，乙公司是非公众利益实体，于 2014 年 6 月被甲公司收购，成为甲公司**重要**的全资子公司，XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络，审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(3) [评估服务] 在收购过程中，甲公司聘请 XYZ 公司对乙公司的各项资产和负债进行了评估，并根据评估结果确定了购买日乙公司可辨认净资产的公允价值。

要求：指出是否可能违反有关独立性的规定，并简要说明理由。

[答案] 违反。该评估结果对甲公司合并财务报表影响重大，因自我评价对独立性产生严重不利影响。

三、税务服务

(一) 编制纳税申报表

由于纳税申报表须经税务机关审查或批准，如果管理层对纳税申报表承担责任，会计师事务所提供此类服务通常不对独立性产生不利影响。

(二) 计算当期所得税或递延所得税负债(或资产)

在审计客户属于公众利益实体的情况下，除非出现紧急或极其特殊的情况，并征得相关监管机构的同意，会计师事务所**不得**计算当期所得税或递延所得税负债(或资产)，以用于编制对被审计财务报表具有重大影响的会计分录。

(三) 税务筹划或其他税务咨询服务

1. 不产生不利影响的情形

如果服务具有法律依据或得到税务机关的明确认可，通常不产生不利影响。

2. 产生不利影响的情形

如果税务建议的有效性取决于某项特定会计处理或财务报表列报，并且同时存在下列情况，将因自我评价产生非常严重的不利影响，没有防范措施：

- (1) 审计项目组对于相关会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问；
- (2) 税务建议的结果或执行后果将对被审计财务报表产生重大影响。

会计师事务所**不得**为审计客户提供此类税务建议。

3. 基于纳税申报或税务筹划目的的评估业务

如果评估服务仅为满足税务目的，其结果对财务报表没有直接影响(即财务报表仅受有关涉税会计分录的影响)，且间接影响并不重大，或者评估服务经税务机关或类似监管机构外部审查，则通常不对独立性产生不利影响。

(四) 帮助解决税务纠纷

1. **代表审计客户解决税务纠纷**。一旦税务机关通知审计客户已经拒绝接受其对某项具体问题的主张，并且税务机关或审计客户已将该问题纳入正式的法律程序，则可能因过度推介或自我评价产生不利影响。

2. 在公开审理或仲裁的税务纠纷中**担任审计客户的辩护人**，并且所涉金额对被审计财务报表重大，产生非常严重的不利影响，没有防范措施。

3.在公开审理或仲裁期间，可以为审计客户提供**提供有关法庭裁决事项的咨询。**

[真题/简答 B/2015]上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络，审计项目组在甲公司 2014 年度财务报表审计中遇到下列事项。

(5) [税务建议] XYZ 公司为甲公司提供了一项对甲公司财务报表有重大影响的税务建议，该建议的有效性取决于甲公司的相关会计处理是否恰当，审计项目组对该项会计处理存有疑虑，正在进行协调。

要求：指出是否可能违反有关独立性规定，并简要说明理由。

[答案]违反。公司和 ABC 会计师事务所属于网络事务所，XYZ 公司为甲公司提供了对甲公司财务报表有重大影响的税务建议，该建议的有效性取决于甲公司的相关会计处理，并且审计项目组对该项会计处理存有疑虑，将因自我评价对独立性产生非常严重的不利影响

[真题/简答 A/2014]上市公司甲公司系 ABC 会计师事务所的常年审计客户，从事房地产开发业务。在对甲公司 2013 年度财务报表执行审计的过程中存在下列事项：

(3) [协助整理税务资料]甲公司聘请 ABC 会计师事务所为其提供税务服务，服务内容为协助整理税务相关资料。ABC 会计师事务所委派审计项目组以外的人员提供该服务，不承担管理层职责。

[答案]不违反。由审计项目组以外的人员提供该税务服务，且未承担管理层职责，一般不会对独立性产生不利影响

四、内部审计服务

(一) 内部审计服务对独立性的不利影响

向审计客户提供**内部审计服务**，并在执行财务报表审计时利用内部审计的工作，将因自我评价对独立性产生不利影响。

提供内部审计服务时承担管理层职责，产生**非常严重不利影响**，没有防范措施。涉及承担管理层职责的内部审计服务主要包括：

- 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。

(二) 不得向属于公众利益实体的审计客户提供的内部审计服务

- 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。

[真题/简答 B/2016]非上市公司甲银行是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。ABC 会计师事务所和 XYZ 公司处于同一网络。审计项目组在甲银行 2015 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(4) **[内部审计/与财务报告相关的内部控制]** 甲银行内审部聘请 XYZ 公司对与甲银行不良贷款相关的内部控制进行评价, 并提出**整改**建议。

要求: 指出是否存在违反有关独立性规定的情况, 并简要说明理由。

[答案] 违反。ABC 会计师事务所和 XYZ 公司处于同一网络, XYZ 公司为甲银行提供内部控制评价, 承担管理层职责, 将因自我评价对独立性产生严重不利影响。

[真题/简答 A/2014] 上市公司甲公司系 ABC 会计师事务所的常年审计客户, 从事房地产开发业务。XYZ 公司是 ABC 会计师事务所的网络事务所。在对甲公司 2013 年度财务报表执行审计的过程中存在下列事项:

(5) **[内部审计/财务报告相关的内部控制]** 甲公司内审部负责对所有子公司的内部控制进行评价。由于缺乏人手, 甲公司聘请 XYZ 公司对其中 3 家子公司与财务报告相关的内部控制实施测试, 并将结果汇报给甲公司内审部。该 3 家子公司对甲公司不重大。

[答案] 违反。**[内审服务]** 该项服务属于内审服务, 因其涉及与财务报告相关的内部控制, 将因自我评价对独立性产生严重不利影响

[真题/简答 B/2014] 上市公司甲公司从事保险业务。2013 年 5 月, ABC 事务所拟承接甲公司 2013 年度财务报表审计业务, 在执行客户和业务的接受评估过程中发现下列事项:

(5) **[内部审计/财务会计系统]** ABC 会计师事务所的美国网络事务所与甲公司美国分公司正就 2013 年度有关精算系统的内审服务进行洽谈。

要求: 指出是否可能对独立性产生不利影响, 简要说明理由。如可能产生不利影响, 简要说明可以采取的防范措施。

[答案] 产生不利影响。

理由: 因甲公司是公众利益实体, 该内审服务涉及财务会计系统, 将因自我评价对独立性产生严重不利影响

措施: ABC 会计师事务所不提供有关精算系统的 2013 年度内审服务

五、信息技术系统服务

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

[真题/简答 A/2016] ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任上市公司甲公司 2015 年度财务报表审计项目合伙人, ABC 会计师事务所和 XYZ 公司处于同一网络, 审计项目组在审计中遇到下列事项:

(6) **[信息技术服务/对会计记录影响重大]** 甲公司购买的**成本核算软件** **[属于上述第 2 点]** 由 XYZ 公司和一家软件公司共同开发和推广, 该软件公司不是 ABC 会计师事务所的审计客户或其关联实体。

要求: 指出是否存在违反有关独立性规定的情况, 并简要说明理由。

[答案] 违反。ABC 事务所的网络所参与了甲公司重要财务系统的设计/参与设计的成本核算软件构成甲公司财务报表的重要组成部分/生成的信息对会计记录或被审计财务报表影响重大, 将因自我评价对独立性产生严重不利影响。

六、诉讼支持服务

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。

如果诉讼支持服务涉及对损失或其他金额的估计，并且这些损失或其他金额影响被审计财务报表，应当遵守关于评估服务的规定。

诉讼支持服务可能包括：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。

七、法律服务

(一) 代表审计客户解决纠纷或进行法律诉讼

在审计客户解决纠纷或法律诉讼时，如果事务所人员担任辩护人，并且纠纷或法律诉讼所涉金额对被审计财务报表有重大影响，产生非常严重的不利影响，没有防范措施。

(二) 担任审计客户的首席法律顾问

产生非常严重的不利影响，没有防范措施，不得提供。

[真题/简答 A/2016] ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任上市公司甲公司 2015 年度财务报表审计项目合伙人，ABC 会计师事务所和 XYZ 公司处于同一网络，审计项目组在审计中遇到下列事项：

(5) [法律服务/诉讼代理人] 甲公司聘请 XYZ 公司担任某合同纠纷的诉讼代理人，诉讼结果将对甲公司财务报表产生重大影响。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

[答案] 违反。为审计客户担任诉讼代理人，且该纠纷所涉及的金额对被审计财务报表有重大影响，将因自我评价/过度推介对独立性产生严重不利影响。

八、招聘服务

如果公利审计客户拟招聘董事、高级管理人员，或所处职位能够对客户会计记录或被审计财务报表的编制施加重大影响的高级管理人员，会计师事务所不得提供下列招聘服务：

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。

九、公司财务服务

公司财务服务可能因自我评价产生不利影响。例如，对资本结构或融资的安排提出建议，将直接影响在财务报表中报告的金额。

如果财务建议的有效性取决于某一特定会计处理，并且同时存在下列情形，产生非常严重的不利影响，没有防范措施，不得提供：

1. 根据适用的会计准则，审计项目组对有关会计处理适当性存有疑问；
2. 财务建议的结果将对被审计财务报表产生重大影响。

[真题/简答 A/2014] 上市公司甲公司系 ABC 会计师事务所的常年审计客户，从事房地产开发业务。XYZ 公司是 ABC 会计师事务所的网络事务所。在对甲公司 2013 年度财务报表执行审计的过程中存在下列事项：

(4) [对财务报表影响重大] 甲公司拟进军新的产业，聘请 XYZ 公司作为财务顾问，为其寻找、识别收购对象。双方约定服务费为 10 万元，该项收费对 ABC 会计师事务所不重大。

[答案] 违反。XYZ 公司为甲公司寻找、识别收购对象，可能承担管理层职责，将因自我评价/过度推介对独立性产生不利影响

第七节 收费

一、收费结构

(三) 连续两年从属于公众利益实体的某一审计客户收取全部费用比重较大

如果会计师事务所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**收取的全部费用，占其从所有客户收取的全部费用的比重超过 15%，会计师事务所应当向审计客户治理层披露这一事实，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. 在对第二年度财务报表发表审计意见之前，由**其他事务所**对该业务再次实施项目质量控制复核(简称“意见前复核”)；

2. 在对第二年度财务报表发表审计意见之后、对第三年度财务报表发表审计意见之前，由**其他事务所**对第二年度的审计工作再次实施项目质量控制复核(简称“意见后复核”)。

在上述收费比例明显超过 15%的情况下，如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

如果两年后每年收费比例继续超过 15%，则会计师事务所应当每年向治理层披露这一事实，并讨论选择采取上述哪种防范措施。在收费比例明显超过 15%的情况下，如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

计算收费占比时，应以向**该审计客户提供所有服务收取的全部费用**(即不仅仅是审计费)为分子，以向**所有客户[包括非审计客户]**提供**所有服务收取的全部费用**为分母。

[真题/简答 C/2015] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(4) **[收费比例过高]** 如果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取的全部费用，占会计师事务所从所有客户收取的全部费用的比重超过 15%，无论是否已对审计项目实施项目质量控制复核，会计师事务所均应在审计报告日前指派另一位注册会计师对其实施或再次实施项目质量控制复核。

要求：指出 ABC 会计师事务所的质量控制制度是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。会计师事务所应当对公众利益实体的审计项目实施项目质量控制复核，再此基础上，由其他事务所再次实施报告前或报告后项目质量控制复核；

二、逾期收费

如果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一年度审计报告前仍未支付，可能因自身利益产生不利影响。

会计师事务所通常要求审计客户在审计报告出具前付清上一年度的审计费用。如果在审计报告出具后审计客户仍未支付该费用，会计师事务所应当评价不利影响存在与否及其严重程度，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。

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。

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

三、或有收费

或有收费，是指收费与否或收费多少取决于交易的结果或所执行工作的结果。会计师事务所不得采用这种收费安排。如果一项收费是由法院或政府有关部门规定的，则该项收费不被视为或有收费。

如果出现下列情况之一，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，会计师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会计师事务所¹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。

第八节 影响独立性的其他事项

一、薪酬和业绩评价政策

如果某一审计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，需要评价。

关键审计合伙人的薪酬或业绩评价不得与其向审计客户推销的非鉴证服务直接挂钩。职业道德准则并不禁止会计师事务所合伙人之间正常的利润分享安排。

[真题/简答 C/2015] ABC 会计师事务所的质量控制制度部分内容摘录如下：

(1) [薪酬或业绩] 如果审计项目合伙人完成向其审计客户推销非鉴证业务的指标，可获得奖励，但应以保证审计质量为前提。

要求：指出 ABC 会计师事务所的质量控制制度是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。如果项目合伙人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，将因自身利益对独立性产生严重不利影响。

二、礼品和招待

事务所或审计项目组成员接受审计客户的礼品，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礼品。

如果款待超出业务活动中的正常往来，会计师事务所或审计项目组成员应当拒绝接受。

[真题/简答 A/2016] ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任上市公司甲公司 2015 年度财务报表审计项目合伙人，ABC 会计师事务所和 XYZ 公司处于同一网络，审计项目组在审计中遇到下列事项：

(4) [收受礼品] A 注册会计师受邀参加了甲公司年度股东大会，全体参会人员均获得甲公司生产的移动硬盘作为礼品。

要求：指出是否存在违反有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

[答案] 违反。A 注册会计师不得接受甲公司的任何礼品/授受甲公司礼品术语不当行为。

三、诉讼或诉讼产生的不利影响

事务所和客户管理层由于诉讼或诉讼的不利影响而处于对立地位，将影响管理层提供信息的意愿，从而因自身利益和外在压力产生不利影响，需要评价。