

简答题专题讲解

专题一 职业道德



考点梳理

押题点 1 >>> 经济利益对独立性的不利影响

一、10个主体

- (1) 会计师事务所；
- (2) 审计项目组成员；
- (3) 审计项目组成员的主要近亲属；
- (4) 审计项目组成员的其他近亲属；
- (5) 所在分部的其他合伙人；
- (6) 所在分部的其他合伙人的主要近亲属；
- (7) 为审计客户提供非审计服务的其他合伙人；
- (8) 为审计客户提供非审计服务的其他合伙人的主要近亲属；
- (9) 为审计客户提供非审计服务的管理人员；
- (10) 为审计客户提供非审计服务的管理人员的主要近亲属。

二、主要事件

在被审计单位拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

三、10个主体的区别

只有(4)有防范措施(处置、复核、调离)，其他都无防范措施。

四、其他事件

(1) 当一个实体在审计客户中拥有控制性的权益，并且审计客户对该实体重要，主体(1)、(2)、(3)在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，则没有防范措施；

(2) 主体(1)、(2)、(3)在某一实体拥有经济利益，并且审计客户也在该实体拥有经济利益(与审计客户形成关联关系)，重大则没有防范措施，不重大则无妨。

押题点 2 贷款和担保以及商业关系、家庭和私人关系

一、贷款担保

1. 禁止的情况

- (1) 银行或类似金融机构等审计客户**不按照正常**的程序、条款和条件提供贷款或担保；
- (2) 会计师事务所、审计项目组成员或其**主要近亲属**从**不属于**银行或类似金融机构的审计客户取得贷款，或由审计客户提供贷款担保；
- (3) 会计师事务所、审计项目组成员或其**主要近亲属**向审计客户提供贷款或为其提供担保。

2. 能够通过采取防范措施将不利影响降低的情况

会计师事务所按照**正常**的贷款程序、条款和条件，从**银行或类似金融机构**等审计客户取得贷款，该贷款对审计客户或会计师事务所影响重大。

3. 不会对独立性产生不利影响的情况

- (1) 审计项目组成员或其**主要近亲属**按照**正常**的程序、条款和条件从**银行或类似金融机构**等审计客户取得贷款，或由审计客户提供贷款担保；
- (2) 会计师事务所、审计项目组成员或其**主要近亲属**在**银行或类似金融机构**等审计客户开立存款或交易账户，账户按照**正常**的商业条件开立。

二、商业关系

一起开办企业、捆绑销售、互相推广产品服务，一票否决；如果从被审计单位购买商品，按正常交易程序，**交易性质不特殊且金额不重大则无妨**；就算按照正常交易程序，但交易性质**特殊**或**金额重大**则可能因自身利益产生不利影响。

三、家庭和私人关系

如果审计项目组成员与审计客户的董事、高级管理人员或某些特定员工之间存在家庭和私人关系，可能因**自身利益、密切关系或外在压力**产生不利影响。不利影响存在与否及其重要程度主要取决于：**该成员在审计项目组内的角色、其家庭成员或相关人员在客户中的职位以及关系的密切程度**等。

押题点 3 与审计客户发生人员交流

(1) 关注跳槽的方向：

- ① 前任成员担任审计客户的重要职位(**从事务所跳槽到被审计单位**：密切关系、外在压力)；
- ② 最近曾任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工(**从被审计单位跳槽到事务所**：自身利益、自我评价或密切关系)；
- ③ 临时**借调**员工(自我评价)：只能提供短期借调并且借调员工不能为审计客户提供中国注册会计师职业道德守则禁止提供的非鉴证服务；
- ④ 兼任审计客户的董事或高级管理人员(不得兼任高管)。

(2) 关注“关键审计合伙人”和“高级合伙人”加入公众利益实体的不同情况：

- ① 关键审计合伙人加入属于公众利益实体的审计客户担任董事、高级管理人员或特定员工：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**

涵盖期间不少于十二个月，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。

②前任**高级合伙人**加入属于公众利益实体的审计客户担任董事、高级管理人员或特定员工：

除非该高级合伙人**离职已超过十二个月**，否则独立性将被视为受到损害。

押题点 4 与审计客户长期存在业务关系

一、审计公众利益实体(满五延一停二)

对公众利益实体审计客户的轮换要求主要包括：

(1)如果审计客户属于公众利益实体，执行其审计业务的关键审计合伙人任职时间不得超过五年。如果某人在审计项目组担任的职务均属于关键审计合伙人，在确定其任职时间时，担任这些职务的年限需要合并计算。

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。

(2)在轮换后，至少要经过两年的时间(暂停服务期)，关键审计合伙人才能恢复其关键审计合伙人或审计项目组成员的身份。在暂停服务的**两年**期间，该关键审计合伙人也不得有如下行为：

- ①参与该客户的审计业务；
- ②就有关技术或行业特定问题、交易或事项向项目组或该客户提供咨询；
- ③为该客户的审计业务实施质量控制复核；
- ④以其他方式直接影响业务结果。

【注意】

(1)签字的项目经理视同关键审计合伙人；

(2)年限计算问题：

例如，某一审计客户属于公众利益实体，某合伙人自2015年度财务报表审计开始担任该审计客户的关键审计合伙人。其中，因故没有担任2017年度财务报表审计的关键审计合伙人，随后其继续担任2018年度及2019年度财务报表审计的关键审计合伙人。该合伙人的五年任期应从2015年算起，但2017年度不计算在该合伙人对该审计客户的五年任期之内。

二、审计后成为公众利益实体

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轮换时间时，会计师事务所应当考虑，在该客户成为公众利益实体之前，该合伙人已为该客户提供服务的时间。

(1)在审计客户成为公众利益实体之前，如果关键审计合伙人已为该客户服务的时间不超过3年，则该合伙人还可以为该客户继续提供服务的年限为5年减去已经服务的年限。

(2)如果关键审计合伙人为该客户服务了4年或更长的时间，在该客户成为公众利益实体之后，该合伙人还可以继续服务2年。

三、审计后首次公开发行证券

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提供审计服务的期限，不得超过 2 个完整会计年度。

【归纳】

表 1 适用于一般公众利益实体的审计客户

已为公众利益实体的审计客户	轮换前最长服务年限	“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 2 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 服务年限(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
$X > 3$ 年	2 年	2 年
如客户是首次公开发行证券	2 年	2 年

押题点 5 为审计客户提供非鉴证服务

会计师事务所向审计客户提供编制会计记录或财务报表等会计和记账服务、税务服务、内部审计服务、信息技术系统服务、评估服务、诉讼支持服务、法律服务、招聘服务等对独立性不利影响的考虑：

- (1) 是否承担管理层职责？
- (2) 是否存在提供的服务对财务报表具有重大影响，导致自我评价的不利影响？



历年真题

2019 年

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 2018 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(1) 项目合伙人 A 注册会计师曾负责审计甲公司 2013 年度至 2015 年度财务报表，之后调离甲公司审计项目组，担任乙公司 2016 年度至 2017 年度财务报表审计项目合伙人，乙公司是甲公司不重要的子公司。

(2) 审计项目组成员 B 注册会计师的父亲在丙公司持有重大经济利益。丙公司为甲公司不重要的联营企业，不是 ABC 会计师事务所的审计客户。

(3) 审计项目组成员 C 曾担任甲公司成本会计，2018 年 5 月离职加入 ABC 会计师事务

所，同年 10 月加入甲公司审计项目组，负责审计固定资产。

(4) 甲公司聘请 XYZ 公司提供人力资源系统的设计和 implement 服务，该系统包括考勤管理和薪酬计算等功能。

(5) 甲公司是丁公司的重要联营企业。2018 年 8 月，XYZ 公司接受丁公司委托对其拟投资的标的公司进行评估，作为定价参考。丁公司不是 ABC 会计师事务所的审计客户。

(6) 甲公司研发的新型电动汽车于 2018 年 12 月上市。甲公司在 ABC 会计师事务所年会上为其员工举办了专场试驾活动，并宣布事务所员工可以按照甲公司给其同类大客户的优惠价格购车。

要求：针对上述第(1)至(6)项，逐项指出是否可能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。将答案直接填入答题区相应的表格内。

事项序号	是否违反 (违反/不违反)	理 由
(1)		
(2)		
(3)		
(4)		
(5)		
(6)		

【答案】

事项序号	是否违反 (违反/不违反)	理 由
(1)	不违反	A 注册会计师不是甲公司 2016 年及 2017 年的关键审计合伙人/2016 年及 2017 年不计入甲公司关键审计合伙人五年连续任期
(2)	违反	项目组成员 B 的主要近亲属在丙公司拥有重大经济利益，且甲公司对联营企业丙公司有重大影响，因自身利益对独立性产生严重不利影响
(3)	违反	C 曾在财务报表涵盖的期间担任审计客户的特定员工，因自身利益、自我评价或密切关系对独立性产生严重不利影响
(4)	违反	网络事务所对审计客户提供的人力资源系统的设计和 implement 服务所生成的信息构成财务报告内部控制的重要组成部分，将因自我评价对独立性产生严重不利影响
(5)	不违反	对丁公司投资标的的评估结果不构成实施审计程序的对象，不对独立性产生不利影响
(6)	违反	该试驾活动目的实质是 ABC 会计师事务所向其员工推销审计客户的产品，会计师事务所不得介入此类商业关系，将因自身利益对独立性产生严重不利影响