

审计难点解析1独立性 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/295/2021_2022__E5_AE_A1_E8_AE_A1_E9_9A_BE_E7_c67_295504.htm

1．独立性概念及其总体原则要求（教材P24和P27）（1）独立性概念（教材P24第1段）独立性是指实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立，是指注册会计师在发表意见时其专业判断不受影响，公正执业，保持客观和专业怀疑；形式上的独立，是指会计师事务所或鉴证小组避免出现这样重大的情形，使得拥有充分相关信息的理性第三方推断其公正性、客观性或专业怀疑受到损害。（2）独立性原则对会计师事务所和注册会计师提出的总体原则要求（教材P27第5段，新增加内容）对于向审计客户提供的鉴证业务，要求会计师事务所、鉴证小组成员独立于该客户；对于向非审计客户提供的鉴证业务，如果报告没有明确限定于指定的使用者使用，则要求会计师事务所和鉴证小组成员独立于该客户；对于向非审计客户提供鉴证业务，如果报告明确限定于指定的使用者使用，则要求鉴证小组成员独立于该客户，并且会计师事务所不应当在该客户内有重大的直接或间接经济利益。2．威胁独立性的情形（教材P27，未变动）3．独立性的防范措施框架（教材P28-29，修订）（1）职业、法律或规章产生的防范措施（新增加内容）进入该职业的教育、培训和经验要求；继续教育要求；执业准则和监督、惩戒程序；会计师事务所质量控制制度的外部复核；有关会计师事务所独立性要求的法律。（2）鉴证客户内部的防范措施（新增加内容）在鉴证客户的管理层委托会计师事务所时，由管理层以

外的人员批准或同意这一委托； 鉴证客户内有能够胜任管理决策的员工； 强调鉴证客户对财务报告公允性的承诺的政策和程序； 能够确保在对非鉴证业务进行委托时作出客观选择的内部程序； 为会计师事务所的服务提供适当监督与沟通的公司治理结构，例如审计委员会。（3）会计师事务所的防范措施（未变动）

A、维护独立性的总体防范措施

会计师事务所的高级管理人员重视独立性，并要求鉴证小组成员保持独立性； 制定有关独立性的政策和程序，包括识别威胁独立性的因素、评价威胁的严重程度以及采取相应的维护措施； 建立必要的监督及惩戒机制以促使有关政策和程序得到遵循； 及时向所有高级管理人员和员工传达有关政策和程序及其变化； 制定能使员工向更高级别人员反映独立性问题

和程序。 B、维护独立性的具体防范措施

安排鉴证小组以外的注册会计师进行复核； 定期轮换项目负责人及签字注册会计师； 与鉴证客户的审计委员会或监事会讨论独立性问题； 向鉴证客户的审计委员会或监事会告知服务性和收费范围； 制定确保鉴证小组成员不代替鉴证客户行使管理决策或承担相应责任的政策和程序；

将独立性受到威胁的鉴证小组成员调离鉴证小组。（4）防范措施实施后的评价（教材P29倒数第8行）当维护措施不足以消除威胁独立性因素的影响或不能将影响降至可接受水平时，会计师事务所应当拒绝承接业务或解除业务约定。 4 .

业务期间（教材P29-30，新增内容）（1）基本观点：会计师事务所和鉴证小组应当在鉴证业务期间独立于鉴证客户。

（2）什么是业务期间？业务期间自鉴证小组开始执行鉴证业务之日起，至出具鉴证报告之日止，除非预期鉴证业务会

再度发生。如果鉴证业务会再度发生，鉴证业务期间的结束应以其中一方通知解除专业关系和出具最终鉴证报告二者之中时间孰晚为准。（3）执行审计业务时，如何考虑业务期间内对独立性的威胁？（教材P29倒数第1行）在审计业务中，业务期间包括会计师事务所对其出具报告的财务报表的期间。如果一个单位在会计师事务所即将对其出具报告的财务报表所覆盖的期间之内或之后成为审计客户，那么会计师事务所应当考虑以下因素是否对独立性产生威胁：在财务报表覆盖期间之内或之后，但在接受业务之前存在的与审计客户的经济或经营关系；以前向审计客户提供的各类服务。“财务报表所覆盖的期间之内或之后”举例：A、2006年12月25日承接审计XYZ公司2006年度的年报，则为“期间之内” B、2007年1月2日承接审计XYZ公司2006年度的年报，则为“期间之后”。（4）执行非审计业务时，如何考虑业务期间对独立性的威胁？（教材P30倒数第7行）在非审计业务中，会计师事务所同样应当考虑经济或经营关系、或以前向其提供的各类服务是否会对独立性产生威胁。如果在财务报表覆盖的期间之内或之后、与审计有关的专业服务开始之前向审计客户提供非鉴证服务，而且这些服务在审计业务期间将会被禁止，就应当考虑这些服务对独立性产生的威胁。如果这些威胁并非明显不重要，就有必要考虑和运用防范措施将威胁降至可接受水平。这样的措施包括：与客户的审计委员会等治理层讨论与提供非鉴证业务有关的独立性问题；获得审计客户对非鉴证服务的结果承担责任的承诺；不允许提供非鉴证服务的人员参与审计业务；聘请另一会计师事务所复核非鉴证服务的结果，或请另一个会计师事务所在

必要范围内重新执行非鉴证服务，使其能够对这些服务承担责任。5. 经济利益对独立性的威胁及防范措施。（新增内容，教材P30）（1）经济利益威胁独立性的情形（教材P27）

与鉴证客户存在专业服务收费以外的直接经济利益或重大的间接经济利益； 收费主要来源于某一鉴证客户； 过分担心失去某项业务； 与鉴证客户存在密切的经营关系； 对鉴证业务采取或有收费的方式； 可能与鉴证客户发生雇佣关系。

（2）从哪些方面评价经济利益对独立性的威胁（教材P30） 评价经济利益的类型（直接的经济利益还是间接的经济利益）； 评价经济利益的重要性（直接控制时重要，间接控制时不重要的）； 评价拥有经济利益人员的角色（鉴证小组成员或其直系亲属）。

（3）鉴证小组成员或其直系亲属在鉴证客户内拥有直接经济利益或重大的间接经济利益时如何消除经济利益对独立性的威胁（教材P31）

如果鉴证小组成员或其直系亲属在鉴证客户内拥有直接经济利益或重大的间接经济利益，所产生的经济利益威胁就会非常重要，以致只能采取以下防范措施才能消除这些威胁或将其降至可接受水平： 在该人员成为鉴证小组成员之前将直接的经济利益处置； 在该人员成为鉴证小组成员之前间接的经济利益全部处置，或将其中的足够数量处置，使剩余利益不再重大； 将该鉴证小组成员调离鉴证业务。

6. 会计师事务所或鉴证小组以及直系亲属的贷款和担保可能对独立性产生威胁（新增内容，教材P31）（1）会计师事务所的贷款和担保对独立性不会产生威胁的情形：

会计师事务所从银行或类似机构等鉴证客户取得贷款，或由这些客户作为会计师事务所的贷款担保人的情况下，只要贷款是按照正常的贷款

程序、条件和要求进行的，而且贷款对于会计师事务所和鉴证客户都不够重大，就不会对独立性产生威胁。（2）会计师事务所的贷款和担保对独立性会产生威胁的情形：如果贷款对于鉴证客户或会计师事务所是重大的，则需要采取防范措施将所产生的经济利益威胁降至可接受水平。这样的防范措施可能包括请会计师事务所以外的其他注册会计师复核已做的工作。（3）鉴证小组成员其直系亲属的贷款和担保对独立性不会产生威胁 鉴证小组成员或其直系亲属从银行或类似机构等鉴证客户取得贷款，或由这些客户作为其贷款担保人时，只要贷款是按照正常的贷款程序、条件和要求进行的，就不会对独立性产生威胁。（4）鉴证小组成员或其直系亲属的贷款和担保对独立性会产生威胁 鉴证小组成员或其直系亲属从银行或类似机构等鉴证客户取得贷款，或由这些客户作为其贷款担保人时，如果贷款不是按照正常的贷款程序、条件和要求进行的，就会对独立性产生威胁。

7. 经营关系对独立性威胁（新增内容，教材P31）

（1）经营关系对经济利益威胁和外界压力威胁的情形：会计师事务所或鉴证小组成员与鉴证客户或其管理层之间存在密切的经营关系，或会计师事务所与审计客户之间存在密切的经营关系，会带来商业的或共同的经济利益，并产生经济利益威胁和外界压力威胁。比如，

- 在与鉴证客户或对其有控制权的所有者、董事、经理或其他高级管理人员合资的企业中拥有重大的经济利益；
- 将会计师事务所的一种或多种服务或产品与鉴证客户的一种或多种服务或产品相结合，并将双方的这些服务或产品进行一揽子交易；
- 会计师事务所作为鉴证客户产品或服务的分销商或交易商，或鉴证客户作为会计师事务所产品

或服务的分销商或交易商。（2）经营关系对经济利益威胁和外界压力威胁时能够采取的防范措施在审计业务中，除非经济利益对于会计师事务所及审计客户不重大，以及经营关系对于会计师事务所及审计客户明显不重要，否则没有防范措施可以将威胁降至可接受水平。在非审计的鉴证业务中，除非经济利益对于会计师事务所和审计客户明显不重要，否则没有防范措施可以将该威胁降至可接受水平。因此，在这两种情况下，唯一可能采取的措施是：终止该经营关系；

降低关系的重要性，使经济利益不重大，经营关系明显不重要；拒绝执行该鉴证业务。

8. 家庭或个人关系对独立性威胁（新增内容，教材P31）

（1）基本观点：鉴证小组成员与鉴证客户的董事、经理或某些特定角色的员工之间存在家庭和个人关系，可能产生经济利益、关联关系或外界压力威胁。（教材P31倒数第3行）

（2）评价要点：（教材P31倒数第3行）相应人员在鉴证小组内的职责；相应人员在鉴证小组内的关系密切程度；相应家庭成员或其他人员在鉴证客户中的角色。

（3）直系亲属时的压力及消除威胁措施（教材P32第3行）如果鉴证小组成员的直系亲属是鉴证客户的董事、经理或所处职位能够对鉴证业务的对象产生直接重大影响的员工或曾经在鉴证业务所涉及的期间处于这样的职位，就只有通过将相应人员调离鉴证小组，才能将对独立性产生的威胁降至可接受水平。否则就撤出该鉴证业务。

（4）近缘亲属时的压力及消除威胁措施 如果鉴证小组成员的近缘亲属是鉴证客户的董事、经理或所处职位能够对鉴证业务的对象产生直接重大影响的员工，就会对独立性产生威胁。这一威胁的重要性将取决于以下因素：该近缘亲属在

客户中的职位； 如果可能，调离鉴证小组内的职责，使该专业人员不处理其近缘亲属职责范围内的事项； 制定政策和程序，使职员能够向会计师事务所内更高一级员工反映有关他们独立性和客观性的问题。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com