**第八编•第二十三章·审计业务对独立性的要求**

**分述•原则四•家庭和私人关系**

**【原则4-1】主要近亲属处在重要职位**

如果审计项目组成员的主要近亲属是审计客户的**董事**、**高级管理人员**或**特定员工（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员工）**，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。

**【原则4-2】主要近亲属可以对财务报表施加重大影响**

如果审计项目组成员的主要近亲属在审计客户中所处职位能够对客户的财务状况、经营成果和现金流量**施加重大影响**，将对独立性产生不利影响。防范措施主要包括：

（1）将该成员**调离**审计项目组；

（2）合理安排审计项目组成员的职责，使该成员的工作**不涉及**其主要近亲属的职责范围。

【案例17】

上市公司甲公司从事保险业务，2013年5月，ABC会计师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，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**。

【解析】

不违反中国注册会计师职业道德守则。B注册会计师的妻子不属于甲公司**高级管理人员**，以及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**特定员工**，因此该家庭关系不会对独立性产生不利影响。

**【原则4-3】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**

如果审计项目组成员的**其他近亲属**是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，将对独立性产生**不利影响**。防范措施主要包括：

（1）将该成员**调离**审计项目组；

（2）合理安排审计项目组成员的职责，使该成员的工作**不涉及**其他近亲属的职责范围。

**【原则4-4】与审计客户重要职位的人员具有密切关系**

如果审计项目组成员与审计客户的员工存在**密切关系**，并且该员工是审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，即使该员工不是审计项目组成员的近亲属，也将**对独立性产生不利影响**。

防范措施主要包括：

（1）将该成员**调离**审计项目组；

（2）合理安排该成员的职责，使其工作**不涉及**与之存在密切关系的员工的职责范围。

**【原则4-5】非审计项目组成员与审计客户重要职位的人员存在家庭或个人关系**

会计师事务所中**审计项目组以外**的合伙人或员工，与审计客户的董事、高级管理人员或特定员工之间存在家庭或私人关系，可能因自身利益、密切关系或外在压力产生不利影响。防范措施主要包括：

（1）合理安排该合伙人或员工的**职责**，以**减少**对审计项目组可能产生的影响；

（2）由审计项目组以外的注册会计师**复核**已执行的相关审计工作。

**分述•原则五•人员交流**

**【原则5-1】审计项目组前任成员或前任合伙人担任审计客户的重要职位**

（1）如果审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加人审计客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，并且与会计师事务所仍**保持重要交往**，将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。

（2）如果审计项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入审计客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，但前任成员或前任合伙人与会计师事务所已经**没有重要交往**，会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，**防范措施**主要包括：

a）修改审计计划；

b）向审计项目组分派经验更丰富的人员；

c）由审计项目组以外的注册会计师复核前任审计项目组成员已执行的工作。

【案例18】

上市公司甲公司从事保险业务。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。

【解析】

违反中国注册会计师职业道德守则。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**，将因密切关系或外在压力对独立性产生严重不利影响。

**【原则5-2】前任合伙人加入的某一实体成为审计客户**

如果会计师事务所前任合伙人加入某一实体，而该实体**随后**成为会计师事务所的审计客户，会计师事务所应当评价对独立性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。

**【原则5-3】审计项目组某成员拟加入审计客户**

如果审计项目组某一成员参与审计业务，当知道自己在未来某一时间**将要或有可能加入审计客户**时，将因自身利益产生**不利影响**。会计师事务所应当制定政策和程序，要求审计项目组成员在与审计客户协商受雇于该客户时，向会计师事务所**报告**。防范措施主要包括：

（1）将该成员**调离**审计项目组；

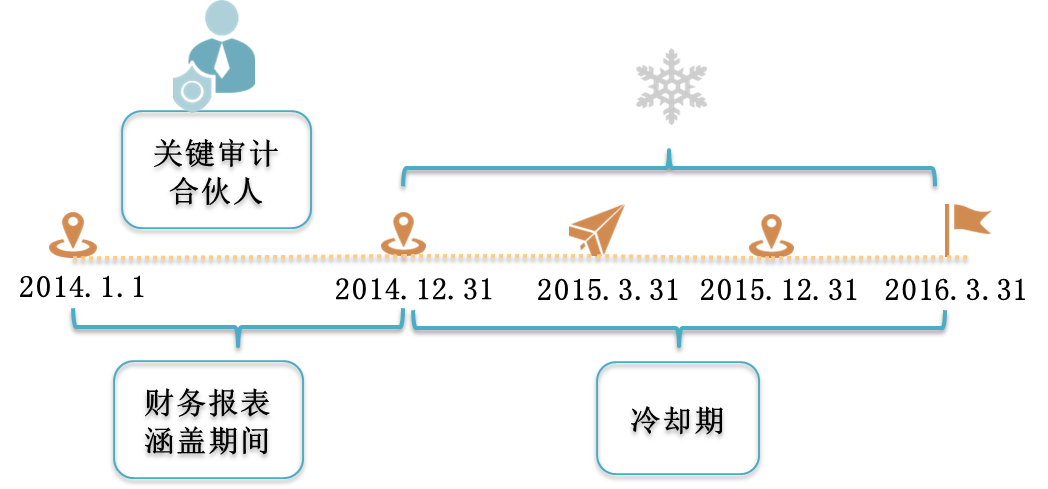
（2）由审计项目组以外的注册会计师**复核**该成员在审计项目组中作出的重大判断。

**【原则5-4】关键审计合伙人加入属于公众利益实体的审计客户担任重要职位**

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。

如果某一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，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。从不再担任关键审计合伙人至最早可以加入客户的这一期间，被称为“**冷却期**”。



【案例19】

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，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。

【解析】

违反中国注册会计师职业道德守则。合伙人X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，属于关键审计合伙人，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。

【案例20】

甲银行是上市公司，系ABC会计师事务所的常年审计客户。A注册会计师担任甲银行2012年度财务报表审计项目合伙人。B注册会计师曾担任甲银行2011年度财务报表审计项目经理，并签署该年度审计报告。B注册会计师于**2012年4月30日辞职**，于2012年末加入甲银行下属分行**担任财务负责人**。

【解析】

违反中国注册会计师职业道德守则。作为甲银行2011年度审计报告签字注册会计师，B注册会计师适用职业道德守则对项目合伙人的规定。其离职加入甲银行下属分行担任财务负责人的时间，早于甲银行发布2012年已审财务报表之日，**尚在“冷却期”内**，因此将因密切关系或外在压力对独立性产生严重不利影响。

**【原则5-5】前任高级合伙人加入属于公众利益实体的审计客户担任重要职位**

如果会计师事务所**前任高级合伙人**（或管理合伙人，或同等职位的人员）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，将因**外在压力产生不利影响**。除非该高级合伙人**离职已超过12个月**，否则独立性将被视为受到损害。

【案例21】

上市公司甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，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。

【解析】

违反中国注册会计师职业道德守则。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。

**【原则5-6】因企业合并原因导致前任成员加入属于公众利益实体的审计客户担任重要职位**

如果由于**企业合并**的原因，会计师事务所前任关键审计合伙人担任属于公众利益实体的审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，在**同时满足**下列条件时，**不被视为**独立性受到损害：

（1）当前任关键审计合伙人接受该职务时，并**未预料**到会发生企业合并；

（2）前任关键审计合伙人在会计师事务所中应得的报酬或福利都**已全额支付**；

（3）前任关键审计合伙人**未继续参与**，或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或专业活动；

（4）已就前任关键审计合伙人在审计客户中的职位**与治理层讨论**。

**【原则5-7】临时借调员工**

如果会计师事务所向审计客户借出员工，可能因自我评价产生不利影响。会计师事务所**只能短期向客户借出员工**，并且借出的员工不得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**，也**不得承担审计客户的管理层职责**。防范措施主要包括：

（1）对借出员工的工作进行额外**复核**；

（2）合理安排审计项目组成员的职责，使借出员工**不对**其在借调期间执行的工作进行审计；

（3）**不安排**借出员工作为审计项目组成员。

【案例22】

上市公司甲公司系ABC会计师事务所的常年审计客户。在对甲公司2016年度财务报表审计中发现，甲公司在海外有一家规模很小的分公司，其财务经理突然离职。在新聘财务经理上任前，由ABC会计师事务所的海外网络事务所借调一名审计部经理**临时负责其财务经理工作**，借调时间为一周。

【解析】

违反中国注册会计师职业道德守则。财务经理涉及管理层职责，短期借调员工**不得承担甲公司的管理层职责**，否则对独立性产生不利影响。

**【原则5-8】在财务报表涵盖的期间曾任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工**

如果**在被审计财务报表涵盖的期间**，审计项目组成员曾担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，将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。会计师事务所不得将此类人员分派到审计项目组。

【案例23】

上市公司甲公司系ABC会计师事务所的常年审计客户。2010年4月1日，ABC会计师事务所与甲公司续签了2010年度财务报表审计业务约定书。甲公司审计项目组成员D曾在甲公司人力资源部负责**员工培训工作**，于2010年2月10日离开甲公司，加入ABC会计师事务所。

【解析】

不违反中国注册会计师职业道德守则。尽管审计项目组成员D在财务报表涵盖期间曾在审计客户工作，但只负责员工培训工作，**不对甲公司财务状况、经营成果和现金流量产生重大影响**。

**【原则5-9】在财务报表涵盖的期间之前曾任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工**

如果在被审计财务报表涵盖的期间**之前**，审计项目组成员曾担任审计客户的董事、髙级管理人员或特定员工，可能因自身利益、自我评价或密切关系产生不利影响。

会计师事务所应当在必要时采取防范措施将其降低至可接受的水平。防范措施包括复核该成员已执行的工作等。

【案例24】

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。

【解析】

不违反中国注册会计师职业道德守则。审计项目组成员C在财务报表涵盖期间**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子公司时所作的**出纳工作**，因此，不会对独立性产生不利影响。

**【原则5-10】兼任审计客户的董事或高级管理人员**

如果会计师事务所的合伙人或员工**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，导致**没有防范措施**能够将其降低至可接受的水平。会计师事务所的合伙人或员工**不得兼任**审计客户的董事或高级管理人员。

【案例25】

非上市公司甲银行是ABC会计师事务所的常年审计客户。ABC会计师事所和XYZ公司处于同一网络。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。

【解析】

违反中国注册会计师职业道德守则。ABC会计师事所和XYZ公司是处于同一网络，会计师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。

**【原则5-11】担任审计客户的公司秘书**

如果会计师事务所的合伙人或员工担任审计客户的**公司秘书**，将因**自我评价和过度推介**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。会计师事务所的合伙人或员工**不得兼任**审计客户的公司秘书。

【案例26】

上市公司甲公司从事保险业务，ABC会计师事务所承接甲公司2016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，2016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**。

【解析】

违反中国注册会计师职业道德守则。网络事务所的D合伙人担任甲公司子公司的公司秘书，将因**自我评价和过度推介**对独立性产生严重不利影响。

**【原则5-12】提供日常和行政事务性的服务**

会计师事务所提供**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。