

附件 5:

# 中国注册会计师职业道德守则第 5 号 ——其他鉴证业务对独立性的要求

(2020 年 12 月 17 日修订)

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师职业活动,指导注册会计师运用职业道德概念框架,解决执行其他鉴证业务(以下简称鉴证业务)时遇到的独立性问题,制定本守则。

**第二条** 鉴证业务的例子包括:

- (一) 预测性财务信息的审核;
- (二) 对公司关键绩效指标的绩效鉴证。

**第三条** 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》要求会计师事务所应当设定质量目标,以保证会计师事务所及其人员、受职业道德要求(包括独立性要求)约束的其他组织或人员(包括网络、网络事务所、网络或网络事务所的人员、服务提供商,如适用)充分了解与其相关的职业道德要求,并严格按照这些职业道德要求履行职责。中国注册会计师其他鉴证业务准则规定了鉴证业务合伙人和鉴证业务项目组在业务层面的责任。会计师事务所内部的责任分配取决于其规模、结构和组织形式。本守则大部分条款并未明确规定会计师事务所内部各种人员对于独立性各自的责任,而只以注册

会计师或会计师事务所提及。根据质量管理准则的规定，会计师事务所应当将采取特定行动的责任分配给某个人或团队（如鉴证业务项目组）。此外，注册会计师个人也应当遵守与其个人的活动、利益或关系相关的所有规定。

**第四条** 如果会计师事务所向鉴证客户提供鉴证服务的同时，也向其提供审计或审阅服务，则在执行审计或审阅业务时，应当遵守《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求》。

## **第二章 基本要求**

### **第一节 一般规定**

**第五条** 注册会计师在执行鉴证业务时应当保持独立性。

**第六条** 独立性包括实质上的独立性和形式上的独立性：

（一）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，遵循客观公正原则，保持职业怀疑。

（二）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鉴证业务项目团队成员没有损害诚信原则、客观公正原则或职业怀疑。

**第七条** 在执行鉴证业务时，注册会计师应当遵循职业道德基本原则，并运用职业道德概念框架识别、评价和应对可能对职业道德基本原则产生的不利影响。

## 第二节 鉴证业务

**第八条** 在鉴证业务中，会计师事务所发表鉴证结论，以增强除责任方之外的预期使用者对按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果的信任程度。《中国注册会计师鉴证业务基本准则》规定了鉴证业务的种类、目标和要素。

对鉴证对象进行评价和计量的结果是指对鉴证对象运用特定标准而得出的信息，即鉴证对象信息。例如，注册会计师运用一种评价内部控制有效性的框架，如《企业内部控制基本规范》及其配套指引（标准），对企业内部控制流程（鉴证对象）进行鉴证，得出该内部控制有效性（鉴证对象信息）的结论。

**第九条** 鉴证业务可以分为基于责任方认定的业务和直接报告业务。无论哪种类型的鉴证业务，都包括三方关系，即会计师事务所、责任方和预期使用者。

**第十条** 在基于责任方认定的业务中，责任方对鉴证对象进行评价或计量，鉴证对象信息以责任方认定的形式为预期使用者获取。

**第十一条** 在直接报告业务中，会计师事务所直接对鉴证对象进行评价或计量，或者从责任方获取对鉴证对象进行评价或计量的声明，而该声明无法为预期使用者获取，预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取鉴证对象信息。

## 第三节 基于责任方认定的业务

**第十二条** 在执行基于责任方认定的鉴证业务时：

（一）会计师事务所、鉴证业务项目团队成员应当与鉴证客户（对

鉴证对象信息负责，并且可能对鉴证对象负责的一方）保持独立。鉴证业务项目团队成员不得与鉴证客户的董事、高级管理人员，或能够对鉴证对象信息施加重大影响的员工存在某些特定关系；

（二）针对会计师事务所与鉴证客户中能够对鉴证对象施加重大影响的员工之间的关系，会计师事务所应当运用职业道德概念框架，识别、评价、应对对独立性的不利影响；

（三）会计师事务所应当评价和应对有理由相信的、因网络事务所的利益和关系产生的不利影响。

**第十三条** 在基于责任方认定的业务中，如果责任方对鉴证对象信息负责而不对鉴证对象负责：

（一）会计师事务所、鉴证业务项目团队成员应当与鉴证对象信息的责任方（即鉴证客户）保持独立；

（二）会计师事务所还应当运用职业道德概念框架，评价并应对有理由相信的，因会计师事务所、网络事务所、鉴证业务项目团队成员与鉴证对象的责任方之间存在的利益和关系对独立性产生的所有不利影响。

**第十四条** 在大多数基于责任方认定的业务中，责任方需要同时对鉴证对象信息和鉴证对象负责。然而，在某些业务中，责任方无需对鉴证对象负责。例如，环境咨询师就某公司的可持续性签署报告，以分发给预期使用者，当会计师事务所就该报告执行鉴证业务时，该环境咨询师是鉴证对象信息的责任方，而对鉴证对象（公司的可持续性）负责的则是该公司。

## 第四节 直接报告业务

**第十五条** 在执行直接报告业务时：

（一）会计师事务所、鉴证业务项目团队成员应当与鉴证客户（对鉴证对象负责的责任方）保持独立；

（二）会计师事务所还应当评价和应对有理由相信的、因网络事务所的利益和关系产生的不利影响。

## 第五节 多个责任方

**第十六条** 某些鉴证业务，包括基于责任方认定的业务和直接报告业务，可能存在多个责任方。这种情况下，在确定是否有必要将本守则的规定应用于每个责任方时，会计师事务所应当根据鉴证对象信息的具体情况，评价会计师事务所或鉴证业务项目团队成员与特定责任方之间的利益和关系对独立性产生的不利影响是否微小。在作出评价时，会计师事务所应当主要考虑下列因素：

（一）由特定责任方负责的鉴证对象信息（或鉴证对象）的重要性；

（二）鉴证业务涉及公众利益的程度。

如果确定与特定责任方之间的利益和关系对独立性产生的不利影响微小，会计师事务所不必将本守则的所有规定应用于该责任方。

## 第六节 网络事务所

**第十七条** 如果会计师事务所所有理由相信网络事务所的利益和关系将对会计师事务所的独立性产生不利影响，应当运用职业道德概念框架，评价和应对这些不利影响。

## 第七节 关联实体

**第十八条** 如果鉴证业务项目团队知悉或有理由相信，涉及鉴证客户某一关联实体的关系或情形与评价会计师事务所与客户的独立性相关，则在识别和评价对独立性的不利影响并采取适当防范措施时，应当将该关联实体包括在内。

## 第八节 保持独立性的期间

**第十九条** 注册会计师应当在业务期间和鉴证对象信息涵盖的期间独立于鉴证客户。

业务期间自鉴证业务项目组开始执行鉴证业务之日起，至出具鉴证报告之日止。如果鉴证业务具有连续性，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鉴证报告二者时间孰晚为准。

**第二十条** 如果一个实体委托会计师事务所对其鉴证对象信息发表意见，并且在该鉴证对象信息涵盖的期间或之后成为鉴证客户，会计师事务所应当确定下列因素是否对独立性产生不利影响：

（一）在鉴证对象信息涵盖的期间或之后，在接受鉴证业务委托之前，与鉴证客户之间存在的经济利益或商业关系；

（二）以往向鉴证客户提供的服务。

**第二十一条** 如果在鉴证对象信息涵盖的期间或之后，在鉴证业务项目组开始执行鉴证业务之前，会计师事务所向鉴证客户提供了非鉴证服务，并且该非鉴证服务在鉴证业务期间不允许提供，将对独立性产生不利影响。

会计师事务所应当评价提供的非鉴证服务对独立性产生的不利

影响。如果不利影响超出可接受的水平，会计师事务所只有在采取防范措施将其降低至可接受的水平的前提下，才能接受鉴证业务。

举例来说，防范措施可能包括：

（一）不允许提供非鉴证服务的人员担任鉴证业务项目团队成员；

（二）委托适当复核人员复核鉴证和非鉴证工作（如适用）。

**第二十二条** 如果会计师事务所尚未完成非鉴证服务，并且在鉴证业务开始前不能完成或终止非鉴证服务，只有在同时满足下列条件时，会计师事务所才能接受该鉴证业务：

（一）会计师事务所确信，非鉴证服务将在短期内完成，或者客户拟在短期内将该非鉴证服务转给其他服务提供者；

（二）会计师事务所在服务期间采取必要防范措施；

（三）会计师事务所就该事项与治理层沟通。

## 第九节 工作记录

**第二十三条** 会计师事务所应当记录遵守独立性要求的情况，包括记录形成的结论，以及为形成结论而沟通的主要内容。

**第二十四条** 如果需要采取防范措施应对某种不利影响，会计师事务所应当记录该不利影响的性质，以及将其降低至可接受的水平所采取的防范措施。

**第二十五条** 如果通过对某种不利影响进行重要性分析，注册会计师确定不利影响未超出可接受的水平，注册会计师应当记录不利影响的性质以及得出上述结论的理由。

**第二十六条** 工作记录可以提供证据证明会计师事务所在遵守独立性要求时作出的职业判断。然而，缺少工作记录并非判定会计师事务所是否已考虑特定事项或是否保持了独立性的决定性因素。

## **第十节 违反本守则的规定**

**第二十七条** 如果会计师事务所认为已发生违反本守则规定（以下简称违规）的情况，应当采取下列措施：

- （一）终止、暂停或消除引发违规的利益或关系；
- （二）评价违规行为的严重程度及其对会计师事务所的客观公正和出具鉴证报告能力的影响；
- （三）确定是否能够采取适当行动以妥善处理违规后果。

在作出上述决策时，会计师事务所应当运用职业判断并考虑理性且掌握充分信息的第三方是否很可能得出会计师事务所的客观公正受到损害从而导致无法出具鉴证报告的结论。

**第二十八条** 如果会计师事务所确定无法采取适当行动以妥善处理违规后果，应当尽快通知业务委托方或治理层（如适用），并按照适用的法律法规的要求，采取必要措施终止鉴证业务。

**第二十九条** 如果会计师事务所确定能够采取适当行动妥善处理违规后果，应当与业务委托方或治理层（如适用）沟通违规情况以及已采取或拟采取的行动。会计师事务所应当结合业务和违规行为的具体情况，及时沟通有关违规行为以及拟采取的行动。

**第三十条** 如果业务委托方或治理层认为会计师事务所采取的有关行动不能够妥善处理违规后果，会计师事务所应当遵守适用的法



律法规的要求，采取必要措施终止该鉴证业务。

**第三十一条** 会计师事务所应当记录下列事项：

- （一）违规事项；
- （二）采取的措施；
- （三）作出的关键决策；
- （四）与业务委托方或治理层沟通的所有事项。

如果会计师事务所继续执行该鉴证业务，还应当记录下列事项：

- （一）根据会计师事务所的职业判断，客观公正原则并未受到损害；
- （二）所采取的措施能够妥善处理违规后果，从而使会计师事务所能够出具鉴证报告及其理由。

## **第三章 收 费**

### **第一节 收费结构**

**第三十二条** 如果会计师事务所从某一鉴证客户收取的全部费用占其收费总额的比重很大，则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。不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）会计师事务所的业务类型及收入结构；
- （二）会计师事务所成立时间的长短；
- （三）该客户从性质或金额上对会计师事务所是否重要。

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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括扩大会计师事务所的客户群，从而降低对该鉴证客户的依赖程度。

**第三十三条** 如果从某一鉴证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，也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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。举例来说，防范措施可能包括：

（一）扩大该合伙人的客户群，从而降低对来源于该鉴证客户的收费的依赖程度；

（二）由鉴证业务项目团队以外的适当复核人员复核已执行的工作。

## 第二节 逾期收费

**第三十四条** 如果鉴证客户长期未支付应付的费用，尤其是相当部分的鉴证费用在出具下一年度鉴证报告前（如适用）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鉴证客户在鉴证报告出具前付清上一年度的鉴证费用。如果在鉴证报告出具后鉴证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。

举例来说，防范措施可能包括：

（一）收取逾期的部分款项；

（二）由未参与执行鉴证业务的适当复核人员复核已执行的工

作。

如果相当部分的鉴证费用长期逾期，会计师事务所应当确定：

- （一）逾期收费是否可能被视同向客户提供贷款；
- （二）会计师事务所是否继续接受委托或继续执行鉴证业务。

### 第三节 或有收费

**第三十五条** 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。通过中介机构间接收取的或有收费同样属于本守则规定的或有收费。如果一项收费是由法院或政府有关部门规定的，则该项收费不视为或有收费。

**第三十六条** 会计师事务所在提供鉴证服务时，以直接或间接形式取得或有收费，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。

**第三十七条** 会计师事务所在向鉴证客户提供非鉴证服务时，如果以直接或间接形式取得或有收费，也可能因自身利益产生不利影响。

如果非鉴证服务的结果以及由此收取的费用金额，取决于未来或当期的判断，而该判断与对鉴证对象信息有重大影响的事项相关，则没有防范措施能够将不利影响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。

**第三十八条** 在向鉴证客户提供非鉴证服务时，如果会计师事务所采用其他形式的或有收费安排，不利影响存在与否及其严重程度主

要取决于下列因素：

- （一）可能的收费金额区间；
- （二）是否由适当的权威方确定有关事项的结果，而该结果作为确定或有收费金额的基础；
- （三）针对会计师事务所执行的工作及收费的基础，向报告预期使用者作出的披露；
- （四）非鉴证服务的性质；
- （五）事项或交易对鉴证对象信息的影响。

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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括：

- （一）由鉴证业务项目团队以外的适当复核人员复核已执行的工作；
- （二）预先就收费的基础与客户达成书面协议。

## 第四章 礼品和款待

**第三十九条** 会计师事务所或鉴证业务项目团队成员接受鉴证客户的礼品或款待，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

**第四十条** 如果会计师事务所或鉴证业务项目团队成员接受鉴证客户的礼品，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。会计师事务所或鉴证业务项目团队成员不得接受礼品。

**第四十一条** 会计师事务所或鉴证业务项目团队成员应当评价接受款待产生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。如果款待超出业务活动中的正常往来，会计师事务所或鉴证业务项目团队成员应当拒绝接受。注册会计师应当考虑款待是否具有不当影响注册会计师行为的意图。如果具有该意图，即使其从性质和金额上来说均明显不重要，会计师事务所或鉴证业务项目团队成员也不得接受该款待。

**第四十二条** 如果会计师事务所或鉴证业务项目团队成员向鉴证客户提供或接受利益诱惑，应当遵守《中国注册会计师职业道德守则第3号——提供专业服务的具体要求》第六章的相关规定，违反这些规定可能对独立性产生不利影响。

## **第五章 诉讼或诉讼威胁**

**第四十三条** 如果会计师事务所或鉴证业务项目团队成员与鉴证客户发生诉讼或很可能发生诉讼，将因自身利益和外在压力产生不利影响。

会计师事务所和客户管理层由于诉讼或诉讼威胁而处于对立地位，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。不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）诉讼的重要程度；
- （二）诉讼是否与前期鉴证业务相关。

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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括：

（一）如果诉讼涉及某一鉴证业务项目团队成员，将该成员调离鉴证业务项目团队可能能够消除不利影响；

（二）由适当复核人员复核已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

## **第六章 经济利益**

### **第一节 一般规定**

**第四十四条** 在鉴证客户中拥有经济利益，可能因自身利益产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）拥有经济利益人员的角色；
- （二）经济利益是直接还是间接的；
- （三）经济利益的重要程度。

**第四十五条** 受益人可能通过集合投资工具、信托等投资工具拥有经济利益。确定经济利益是直接还是间接的，取决于受益人能否控制投资工具或具有影响投资决策的能力。

如果受益人能够控制投资工具或具有影响投资决策的能力，本守则则将这种经济利益界定为直接经济利益。

如果受益人不能控制投资工具且不具有影响投资决策的能力，本守则则将这种经济利益界定为间接经济利益。

**第四十六条** 在确定经济利益对于某个人来说的重要程度时，可能需要将该个人及其主要近亲属的净资产总额合并考虑。

### **第二节 在鉴证客户中拥有经济利益**

**第四十七条** 下列各方不得在鉴证客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：

- （一）会计师事务所；
- （二）鉴证业务项目团队成员；
- （三）鉴证业务项目团队成员的主要近亲属。

### **第三节 在控制鉴证客户的实体中拥有经济利益**

**第四十八条** 当一个实体在鉴证客户中拥有控制性的权益，并且鉴证客户对该实体重要时，会计师事务所、鉴证业务项目团队成员及其主要近亲属不得在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

### **第四节 作为受托管理人拥有经济利益**

**第四十九条** 除非同时满足下列条件，本守则第四十七条的规定也应当适用于会计师事务所及相关人员作为受托管理人在鉴证客户中拥有经济利益的情况：

- （一）受托管理人、鉴证业务项目团队成员、二者的主要近亲属、会计师事务所均不是受托财产的受益人；
- （二）通过信托而在鉴证客户中拥有的经济利益对于该项信托而言并不重大；
- （三）该项信托不能对鉴证客户施加重大影响；
- （四）受托管理人、鉴证业务项目团队成员、二者的主要近亲属、会计师事务所对涉及鉴证客户经济利益的投资决策没有重大影响。

### **第五节 无意中获取的经济利益**

**第五十条** 如果会计师事务所、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属，通过继承、馈赠或因企业合并或类似情况，从鉴证客户获得直接经济利益或重大间接经济利益，而根据本守则的规定不允许拥有此类经济利益，应当采取下列措施：

（一）如果会计师事务所获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大；

（二）如果鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大。

## **第六节 其他情况下的经济利益**

**第五十一条** 如果鉴证业务项目团队成员知悉其其他近亲属在鉴证客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，可能因自身利益对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）鉴证业务项目团队成员与其他近亲属之间的关系；
- （二）经济利益是直接还是间接的；
- （三）经济利益对该其他近亲属的重要程度。

注册会计师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。

举例来说，下列防范措施可能能够消除不利影响：

- （一）其他近亲属尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济



利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大；

（二）将该鉴证业务项目团队成员调离鉴证业务项目团队。

由鉴证业务项目团队以外的适当复核人员复核该鉴证业务项目团队成员已执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

**第五十二条** 如果鉴证业务项目团队成员知悉下列其他人员在鉴证客户中拥有经济利益，可能因自身利益对独立性产生不利影响：

（一）除本守则第四十七条规定不得拥有此类经济利益的人员之外，会计师事务所的合伙人、专业人员或二者的主要近亲属；

（二）与鉴证业务项目团队成员存在密切私人关系的人员。

注册会计师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。

举例来说，防范措施可能包括：

（一）将存在密切私人关系的鉴证业务项目团队成员调离鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；

（二）不允许该鉴证业务项目团队成员参与有关鉴证业务的任何重大决策；

（三）由适当复核人员复核该鉴证业务项目团队成员已执行的工作。

## 第七章 贷款和担保

**第五十三条** 涉及鉴证客户的贷款或担保可能因自身利益对独立性产生不利影响。注册会计师应当运用职业道德概念框架识别、评价和应对该不利影响。在运用概念框架时，可能需要考虑贷款或担保

的重要程度。为确定贷款或担保对某个人是否重要，可能需要将该个人及其主要近亲属的贷款或担保净值一并考虑。

**第五十四条** 会计师事务所、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属从不属于银行或类似金融机构的鉴证客户取得贷款，或由此类鉴证客户提供贷款担保，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、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属不得从不属于银行或类似金融机构的鉴证客户取得贷款，或由此类鉴证客户提供贷款担保。

**第五十五条** 会计师事务所、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属不得从银行或类似金融机构等鉴证客户取得贷款，或获得贷款担保，除非该贷款或担保是按照正常的程序、条款和条件进行的。

此类贷款的例子包括按揭贷款、银行透支、汽车贷款和信用卡等。

**第五十六条** 即使会计师事务所从银行或类似金融机构等鉴证客户按照正常的程序、条款和条件取得贷款，如果该贷款对鉴证客户或取得贷款的会计师事务所是重要的，也可能因自身利益对独立性产生不利影响。

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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括由网络中未参与执行鉴证业务并且未从该贷款中获益的会计师事务所的复核人员复核已执行的工作。

**第五十七条** 会计师事务所、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属不得在银行、经纪人或类似金融机构等鉴证客户开立存款或经纪

账户，除非该存款或经纪账户是按照正常的商业条件开立的。

**第五十八条** 会计师事务所、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属向鉴证客户提供贷款或为其提供担保，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、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属不得向鉴证客户提供贷款或担保。

## 第八章 商业关系

**第五十九条** 会计师事务所、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属与鉴证客户或其高级管理人员之间存在密切的商业关系，可能因自身利益或外在压力对独立性产生不利影响。

举例来说，因商务关系或共同的经济利益而产生的密切的商业关系可能包括：

（一）与客户或其控股股东、董事、高级管理人员或其他为该客户执行高级管理活动的人员共同开办企业；

（二）按照协议，将会计师事务所的产品或服务与鉴证客户的产品或服务结合在一起，并以双方名义捆绑销售；

（三）按照协议，会计师事务所销售或推广鉴证客户的产品或服务，或者鉴证客户销售或推广会计师事务所的产品或服务。

**第六十条** 会计师事务所、鉴证业务项目团队成员不得与鉴证客户或其高级管理人员建立密切的商业关系。如果会计师事务所存在此类商业关系，应当予以终止。如果此类商业关系涉及鉴证业务项目团队成员，会计师事务所应当将该成员调离鉴证业务项目团队。

**第六十一条** 如果鉴证业务项目团队成员的主要近亲属与鉴证业务客户或其高级管理人员存在密切的商业关系，注册会计师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。

**第六十二条** 会计师事务所、鉴证业务项目团队成员或其主要近亲属从鉴证客户购买商品或服务，如果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。

如果交易性质特殊或金额较大，可能因自身利益产生不利影响。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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，可能能够消除此类不利影响的防范措施包括：

- （一）取消交易或降低交易规模；
- （二）将相关鉴证业务项目团队成员调离鉴证业务项目团队。

## **第九章 家庭和私人关系**

### **第一节 一般规定**

**第六十三条** 如果鉴证业务项目团队成员与鉴证客户的董事、高级管理人员或某类员工（取决于该员工在鉴证客户中担任的角色）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对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该成员在鉴证业务项目团队中的角色；
- （二）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。

## 第二节 鉴证业务项目团队成员的主要近亲属

**第六十四条** 如果鉴证业务项目团队成员的主要近亲属担任的职位能够对鉴证对象施加重大影响，将可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）主要近亲属在鉴证客户中的职位；
- （二）该成员在鉴证业务项目团队中的角色。

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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括：

- （一）将该成员调离鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；
- （二）合理安排鉴证业务项目团队成员的职责，使该成员的工作不涉及其主要近亲属的职责范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

**第六十五条** 如果鉴证业务项目团队成员的主要近亲属是鉴证客户的董事、高级管理人员，或担任能够对鉴证业务的鉴证对象信息施加重大影响的职位的员工（以下简称特定员工），或者在业务期间或鉴证对象信息涵盖的期间曾担任上述职务，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消除该不利影响或将其降低至可接受的水平。拥有此类关系的人员不得成为鉴证业务项目团队成员。

### 第三节 鉴证业务项目团队成员的其他近亲属

**第六十六条** 如果鉴证业务项目团队成员的其他近亲属是鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工，将因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）鉴证业务项目团队成员与其他近亲属之间的关系；
- （二）其他近亲属担任的职位；
- （三）该成员在鉴证业务项目团队中的职责。

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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括：

- （一）将该成员调离鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；
- （二）合理安排鉴证业务项目团队成员的职责，使该成员的工作不涉及其他近亲属的职责范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

### 第四节 鉴证业务项目团队成员的其他密切关系

**第六十七条** 如果鉴证业务项目团队成员与鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工存在密切关系，即使该人员不是鉴证业务项目团队成员的近亲属，也将因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。拥有此类关系的鉴证业务项目团队成员应当按照会计师事务所的政策和程序进行咨询。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 该人员与鉴证业务项目团队成员之间的关系；
- (二) 该人员在客户中的职位；
- (三) 该成员在鉴证业务项目团队中的角色。

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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括：

- (一) 将该成员调离鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；
- (二) 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，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

## **第五节 鉴证业务项目团队以外人员的家庭和私人关系**

**第六十八条** 会计师事务所中鉴证业务项目团队以外的合伙人或员工，与鉴证客户的董事、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对独立性产生不利影响。会计师事务所合伙人或员工在知悉此类关系后，应当按照会计师事务所的政策和程序进行咨询。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 该合伙人或员工与鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工之间的关系；
- (二) 该合伙人或员工与鉴证业务项目团队之间的相互影响；
- (三) 该合伙人或员工在会计师事务所中的角色；
- (四) 董事、高级管理人员或特定员工在鉴证客户中的职位。

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

范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括：

（一）合理安排该合伙人或员工的职责，以减少对鉴证业务项目团队可能产生的影响；

（二）由鉴证业务项目团队以外的适当复核人员复核已执行的相关鉴证工作。

## **第十章 鉴证业务项目团队成员最近曾担任鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工**

**第六十九条** 如果鉴证业务项目团队成员最近曾担任鉴证客户的董事、高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对独立性产生不利影响。例如，如果鉴证业务项目团队成员在鉴证客户工作期间曾经编制鉴证对象信息的要素，现又对其进行评价，则可能产生不利影响。

**第七十条** 如果在鉴证报告涵盖的期间，鉴证业务项目团队成员曾担任鉴证客户的董事、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鉴证业务项目团队。

**第七十一条** 如果在鉴证报告涵盖期间之前，鉴证业务项目团队成员曾担任鉴证客户的董事、高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对独立性产生不利影响。例如，如果在当期鉴证业务中需要评价此类人员以前就职于鉴证客户时作出的决策或工作，将产生不利影响。



不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该成员在客户中曾担任的职务；
- （二）该成员离开客户的时间长短；
- （三）该成员在鉴证业务项目团队中的角色。

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将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括由适当复核人员复核该鉴证业务项目团队成员已执行的工作等。

## **第十一章 兼任鉴证客户的董事或高级管理人员**

**第七十二条** 如果会计师事务所的合伙人或员工兼任鉴证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鉴证客户的董事或高级管理人员。

## **第十二章 与鉴证客户发生雇佣关系**

**第七十三条** 如果鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工，曾经是鉴证业务项目团队成员或会计师事务所的合伙人，可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

**第七十四条** 如果会计师事务所前任合伙人或鉴证业务项目团队前任成员加入鉴证客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，该人员不得继续参与会计师事务所的经营或职业活动。

即使该人员不再参与会计师事务所的经营或职业活动，仍可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

**第七十五条** 如果会计师事务所的前任合伙人加入某一实体，并担任董事、高级管理人员或特定员工，而该实体随后成为会计师事务所的鉴证客户，则可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该人员在鉴证客户中所担任的职位；
- （二）该人员将与鉴证业务项目团队交往的程度；
- （三）该人员离开鉴证业务项目团队或会计师事务所合伙人职位的时间长短；
- （四）该人员以前在鉴证业务项目团队或会计师事务所中的角色，例如，该人员是否负责与客户管理层和治理层保持定期联系。

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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括：

- （一）作出安排，使该人员无权从会计师事务所获取报酬或福利，除非该福利或报酬是按照预先确定的固定金额支付的；
- （二）作出安排，使得应付金额对会计师事务所不重要；
- （三）修改鉴证业务项目团队的计划；
- （四）向鉴证业务项目团队分派与该人员相比经验更加丰富的人员；
- （五）由适当复核人员复核前任鉴证业务项目团队成员已执行的工作。

**第七十六条** 如果鉴证业务项目团队某一成员参与鉴证业务，当知道自己在未来某一时间将要或有可能加入鉴证客户时，将因自身利益对独立性产生不利影响。会计师事务所应当制定政策和程序，要求鉴证业务项目团队成员在与鉴证客户协商受雇于该客户时，向会计师事务所报告。

在接到报告后，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消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

举例来说，防范措施可能包括：

- （一）将该成员调离鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；
- （二）由适当复核人员复核该成员在鉴证业务项目团队中作出的重大判断，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

### **第十三章 与鉴证客户长期存在业务关系**

**第七十七条** 会计师事务所与某一鉴证客户长期存在业务关系，并委派同一名合伙人或员工执行某一鉴证客户的鉴证业务，将因密切关系和自身利益对独立性产生不利影响。

**第七十八条** 如果鉴证业务项目团队成员与下列人员或事项之间长期存在业务关系，可能因密切关系对独立性产生不利影响：

- （一）鉴证客户；
- （二）鉴证客户的高级管理层；
- （三）鉴证业务的鉴证对象和鉴证对象信息。

如果会计师事务所人员担心失去长期交往的客户，或失去因与客户的高级管理层或治理层成员的密切私人关系而产生的利益，可能因

自身利益对独立性产生不利影响。此类不利影响可能会不当影响该人员的判断。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

（一）该项鉴证业务的性质；

（二）该人员成为鉴证业务项目团队成员的时间长短、其在鉴证业务项目团队中的资历及所承担的角色，包括该人员在之前任职的会计师事务所是否也与该鉴证客户存在关系；

（三）更高层人员对该人员所实施的工作进行指导、复核和监督的程度；

（四）根据其资历，该人员能够影响鉴证业务结果的程度，例如，该人员可能作出关键决策或指导鉴证业务项目组其他成员的工作；

（五）该人员与鉴证客户高级管理层或治理层之间关系的密切程度；

（六）该人员与鉴证客户之间互动的性质、频率和程度；

（七）鉴证对象或鉴证对象信息的性质和复杂程度，以及性质和复杂程度是否发生变化；

（八）责任方或高级管理人员（如相关）近期是否发生变动。

**第七十九条** 本守则第七十八条第三款第（一）项至第（八）项所述的两个或多个因素相组合可能提高或降低不利影响的严重程度。例如，会计师事务所人员与鉴证客户之间由于交往时间长而形成的密切关系，可能会随着责任方的离职而减弱，相应的由该密切关系产生的不利影响也会降低。

举例来说，防范措施可能包括：

（一）将与鉴证客户长期存在业务关系的人员轮换出鉴证业务项目团队，可能能够消除不利影响；

（二）变更与鉴证客户长期存在业务关系的人员在鉴证业务项目团队中担任的角色或其所实施任务的性质和范围，可能能够将不利影响降低至可接受的水平；

（三）由鉴证业务项目团队以外的适当复核人员复核与鉴证客户长期存在业务关系的人员所执行的工作，可能能够将不利影响降低至可接受的水平；

（四）定期对该业务实施独立的内部或外部质量复核，可能能够将不利影响降低至可接受的水平。

**第八十条** 如果确定所产生的不利影响仅能通过将该人员轮换出鉴证业务项目团队予以应对，会计师事务所应当确定一个适当的期间，在该期间内该人员不得有下列行为：

- （一）成为鉴证业务项目组成员；
- （二）对该鉴证业务实施质量管理；
- （三）对该鉴证业务的结果施加直接影响。

这一期间应当足够长，以确保因密切关系或自身利益产生的不利影响能够得以应对。

## **第十四章 为鉴证客户提供非鉴证服务**

**第八十一条** 会计师事务所可能向其鉴证客户提供与其技能和专长相符的非鉴证服务。向鉴证客户提供非鉴证服务，可能对多项职

业道德基本原则产生不利影响。

本守则并未涵盖会计师事务所向鉴证客户提供的所有非鉴证服务。当遇到本守则未列举的非鉴证服务时，注册会计师应当运用职业道德概念框架予以应对。

**第八十二条** 在接受委托向鉴证客户提供非鉴证服务之前，会计师事务所应当确定提供该服务是否将对独立性产生不利影响。

**第八十三条** 在评价不利影响存在与否及其严重程度时，注册会计师通常需要考虑下列因素：

- （一）非鉴证服务的性质、范围和目的；
- （二）鉴证业务对该非鉴证服务结果的依赖程度；
- （三）与提供该非鉴证服务相关的法律和监管环境；
- （四）非鉴证服务的结果是否影响在鉴证业务的鉴证对象或鉴证对象信息中反映的事项，如果影响，影响的程度以及鉴证客户对于确定重大判断事项的参与程度；
- （五）客户管理层和员工在该非鉴证服务方面的专长水平。

**第八十四条** 本章的相关规定涉及对重要性的考虑，注册会计师可以参考《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》中的相关规定。对重要性的考虑需要运用职业判断，并从性质和数量两个方面进行考虑，同时，重要性也受使用者对财务信息或其他方面信息的看法的影响。

**第八十五条** 会计师事务所可能向同一鉴证客户提供多种非鉴证服务。在这种情况下，会计师事务所应当综合考虑因提供这些服务

可能产生的不利影响。

**第八十六条** 会计师事务所不得承担涉及鉴证对象或鉴证对象信息的管理层职责。如果会计师事务所在向鉴证客户提供其他类型的服务时承担了管理层职责，应当确保该职责与鉴证对象或鉴证对象信息无关。

**第八十七条** 鉴证客户的管理层职责涉及控制和领导该客户的各项工作，包括针对人力资源、财务资源、技术资源、有形或无形资源的取得、配置和控制作出重大决策。

**第八十八条** 在向鉴证客户提供非鉴证服务时，如果会计师事务所承担管理层职责，将因自身利益和自我评价对独立性产生不利影响。如果非鉴证服务涉及鉴证业务的鉴证对象或鉴证对象信息，由于会计师事务所高度认同客户管理层的观点和利益，承担管理层职责还会因密切关系或过度推介对独立性产生不利影响。

**第八十九条** 会计师事务所应当根据具体情况并运用职业判断确定某项活动是否属于管理层职责。下列活动通常视为管理层职责：

- （一）制定政策和战略方针；
- （二）招聘或解雇员工；
- （三）指导员工与工作有关的行动并对其行动负责；
- （四）对交易进行授权；
- （五）控制或管理银行账户或投资；
- （六）确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议；
- （七）代表管理层向治理层报告；

(八) 负责设计、执行、监督和维护内部控制。

如果会计师事务所仅向鉴证客户提供意见和建议以协助其管理层履行职责，通常不视为承担管理层职责。

**第九十条** 为避免在向鉴证客户提供非鉴证服务时承担管理层职责，会计师事务所应当确保属于管理层职责的所有判断和决策都由客户管理层作出。这包括确保客户管理层：

(一) 委派一名具备适当技能、知识和经验的人员，始终负责作出客户方面的决策，并对非鉴证服务进行监督。该人员最好是管理层成员，并且应当了解非鉴证服务的目标、性质和结果，以及客户与会计师事务所各自的责任。然而，该人员不一定必须具备执行或重新执行非鉴证服务的专长。

(二) 对非鉴证服务进行监督，并评价已提供服务的结果是否充分满足客户的目的。

(三) 对依据非鉴证服务的结果采取的行动承担责任（如有）。

**第九十一条** 如果会计师事务所参与编制鉴证对象信息，随后又对该信息进行鉴证，可能因自我评价对独立性产生不利影响。在提供涉及鉴证对象信息的非鉴证服务时，可能因自我评价产生不利影响的例子包括：

(一) 设计并编制预测性财务信息，随后对该信息进行鉴证；

(二) 提供评估服务，服务结果成为鉴证对象信息的一部分。

## **第十五章 含有使用和分发限制条款的鉴证报告**

**第九十二条** 本章规定了当鉴证业务报告含有使用和分发限制



条款的情况下，如何对本守则的相关规定作出变通。在本章中，符合本守则第九十三条规定条件的、出具含有使用和分发限制条款的鉴证报告的业务被称为“符合条件的鉴证业务”。

**第九十三条** 对于会计师事务所针对鉴证业务出具含有使用和分发限制条款的报告的业务，仅在同时满足下列条件的情况下，本守则规定的独立性要求可以根据本章的相关规定作出变通：

（一）会计师事务所已与报告的预期使用者就在提供服务时适用的经过变通的独立性要求进行沟通；

（二）报告的预期使用者了解报告的目的和限制、鉴证对象信息，并且明确同意变通独立性要求。

预期使用者可以通过直接参与，或由其授权代表参与确定会计师事务所提供服务的性质和范围，了解报告目的以及报告的使用和分发限制。无论哪一种情况，这种参与都可以加强会计师事务所与预期使用者就独立性事项（包括与评价对独立性的不利影响以及采取防范措施相关的情形）进行沟通，并获取预期使用者对变通独立性要求的认可。

**第九十四条** 如果预期使用者为某一类使用者，且在确定业务约定条款时并未特别明确预期使用者，会计师事务所应当随后通过预期使用者的代表告知该预期使用者适用的独立性要求。

**第九十五条** 当会计师事务所执行符合条件的鉴证业务时，除本守则第九十七条至第九十八条的规定外，会计师事务所不得对独立性要求作出变通。

**第九十六条** 如果对同一鉴证客户既出具含有使用和分发限制条款的鉴证报告，又出具未含有使用和分发限制条款的鉴证报告，则对未加限制的鉴证业务，不适用本章的规定，会计师事务所应当遵守本守则第一章至第十四章的规定。

**第九十七条** 当执行符合条件的鉴证业务时，如果出现本守则第六章至第十章，以及第十二章列举的情形，则相关规定仅适用于鉴证业务项目组成员、其主要近亲属和其他近亲属（如适用）。

会计师事务所应当按照本守则第六章至第十章，以及第十二章的规定，识别、评价和应对鉴证客户和鉴证业务项目团队下列成员之间的利益和关系对独立性产生的不利影响：

（一）就有关技术或行业特定问题、交易或事项等提供咨询的人员；

（二）提供项目质量管理的人员，包括执行项目质量复核的人员。

如果鉴证业务项目组有理由相信，鉴证客户与会计师事务所其他人员之间存在利益和关系，会计师事务所应当评价和应对这些不利影响。其他人员通常是可以直接影响鉴证业务结果的人员，包括对鉴证业务项目合伙人提供薪酬建议，以及对其直接指导、管理或监督的人员。

**第九十八条** 当执行符合条件的鉴证业务时，会计师事务所不得持有鉴证客户的重大直接或间接经济利益。