

# 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

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师职业行为，指导注册会计师运用独立性概念框架，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** 客观和公正原则要求鉴证业务项目组成员、会计师事务所与鉴证客户保持独立。在执行鉴证业务时，鉴证业务项目组成员、会计师事务所应当维护公众利益，独立于鉴证客户。

如果认为网络事务所的利益和关系对独立性产生不利影响，会计师事务所和鉴证业务项目组成员应当评价不利影响的严重程度。

如果鉴证业务项目组知悉或有理由相信，涉及客户某一关联实体的情形与评价会计师事务所与客户的独立性有关，则在识别和评价独立性以及采取适当防范措施时，应当将该关联实体包括在内。

**第三条** 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》。

**第四条** 在执行鉴证业务的过程中，可能存在多种对独立性产生不利影响的情形，注册会计师应当对此保持警觉，并按照本守则的规定办理。当遇到本守则未列举的情形时，注册会计师应当运用独立性

概念框架评价具体情形对独立性的影响，并采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

## 第二章 基本要求

### 第一节 独立性概念框架

**第五条** 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，遵循客观和公正原则，保持职业怀疑态度；

（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。

**第六条** 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：

（一）识别对独立性的不利影响；

（二）评价不利影响的严重程度；

（三）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。

如果无法采取适当的防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平，注册会计师应当消除产生不利影响的情形，或者拒绝接受鉴证业务委托或终止鉴证业务。

在运用独立性概念框架时，注册会计师应当运用职业判断。

**第七条** 在确定是否接受或保持某项业务，或者某一特定人员能否作为鉴证业务项目组成员时，会计师事务所应当识别和评价各种对独立性的不利影响。

如果不利影响超出可接受的水平，在确定是否接受某项业务或某一特定人员能否作为鉴证业务项目组成员时，会计师事务所应当确定能否采取防范措施以消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

在确定是否保持某项业务时，会计师事务所应当确定现有的防范措施是否仍然有效；如果无效，是否需要采取其他防范措施或者终止业务。

在执行业务过程中，如果注意到对独立性产生不利影响的新情况，会计师事务所应当运用独立性概念框架评价不利影响的严重程度。

**第八条** 在评价不利影响的严重程度时，注册会计师应当从性质和数量两个方面予以考虑。

**第九条** 由于会计师事务所规模、结构和组织形式不同，会计师事务所人员对独立性承担的责任也不同。会计师事务所应当按照《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》的要求制定政策和程序，以合理保证其按照本守则的要求保持独立性。项目合伙人应当就鉴证业务项目组遵守相关独立性要求的情况形成结论。

## 第二节 基于责任方认定的业务

**第十条** 在基于责任方认定的业务中，鉴证业务项目组成员和会计师事务所应当与鉴证客户保持独立。

根据这种独立性要求，鉴证业务项目组成员不得与客户的董事、高级管理人员，或所处职位能够对鉴证对象信息施加重大影响的员工（以下简称特定员工）存在某些特定关系。

注册会计师应当确定鉴证业务项目组成员与特定员工之间存在的关系是否对独立性产生不利影响。

会计师事务所应当评价由网络事务所的利益和关系产生的所有不利影响的严重程度。

**第十一条** 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。在某些业务中，责任方无需对鉴证对象负责。

如果责任方对鉴证对象信息负责而不对鉴证对象负责，鉴证业务项目组成员和会计师事务所应当与对鉴证对象信息负责的责任方（鉴证客户）保持独立。

会计师事务所还应当评价鉴证业务项目组成员、会计师事务所和网络事务所与鉴证对象的责任方之间存在的利益和关系产生的所有不利影响的严重程度。

## 第三节 直接报告业务

**第十二条** 在直接报告业务中，鉴证业务项目组成员和会计师事

务所应当与鉴证客户（对鉴证对象负责的责任方）保持独立。会计师事务所还应当评价由网络事务所的利益和关系产生的不利影响的严重程度。

#### **第四节 含有使用和分发限制条款的报告**

**第十三条** 如果报告的预期使用者已经了解报告目的以及报告的使用和分发限制，并且明确同意变通独立性要求，会计师事务所可以变通。

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。

预期使用者的参与，可以加强会计师事务所就独立性事项与预期使用者的沟通，并获取预期使用者对变通独立性要求的认可。

**第十四条** 会计师事务所应当就鉴证业务适用的独立性要求与预期使用者沟通。如果在确定业务约定条款时并未特别明确具体预期使用者，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。

**第十五条** 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报告业务，不适用本节的规定，会计师事务所应当遵守本守则除第十三条至第十九条以外的规定。

如果对同一客户出具审计报告，无论审计报告是否含有使用和分

发的限制条款，《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》的规定均适用于该审计业务。

**第十六条** 除本守则第十七条至第十九条中明确列出的可变通情形外，会计师事务所不得对独立性要求作出变通。

**第十七条** 如果出现本守则第十三条和第十四条列举的情形，并满足所规定的条件，则本守则第三章至第八章的相关规定仅适用于项目组成员及其近亲属。

会计师事务所还应当确定鉴证客户与鉴证业务项目组下列成员之间的利益和关系是否对独立性产生不利影响：

- （一）对技术或行业具体问题、交易或事项等提供咨询的人员；
- （二）提供项目质量控制的人员，包括执行项目质量控制复核的人员。

如果项目组有理由相信，鉴证客户与会计师事务所其他人员之间存在利益和关系，则会计师事务所应当评价对独立性产生不利影响的严重程度。其他人员通常是可以直接影响鉴证业务结果的人员，即对鉴证业务项目合伙人提出薪酬建议，以及对其直接指导、管理或监督的人员，包括从鉴证业务项目合伙人的直接上级至主任会计师之间的各级别人员。

**第十八条** 即使出现本守则第十三条和第十四条列举的情形，并满足所规定的条件，如果会计师事务所在鉴证客户中拥有重大经济利益，无论是直接还是间接的，都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

不得拥有这种经济利益。会计师事务所还应当遵守本守则第四章至第十四章的其他相关规定。

**第十九条** 会计师事务所应当评价因网络事务所的利益和关系产生不利影响的严重程度。

## 第五节 多个责任方

**第二十条** 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组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 工作记录

**第二十一条** 注册会计师应当记录遵守独立性要求的情况，包括记录形成的结论，以及为形成结论而讨论的主要内容。

**第二十二条** 如果需要采取防范措施将某种不利影响降低至可

接受的水平，注册会计师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。

**第二十三条** 如果需要对某种不利影响进行大量分析才能确定是否有必要采取防范措施，而注册会计师认为由于不利影响未超出可接受的水平不需要采取防范措施，注册会计师应当记录不利影响的性质以及得出不需采取防范措施结论的理由。

## 第七节 业务期间

**第二十四条** 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两者时间孰晚为准。

**第二十五条** 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、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。

**第二十六条** 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，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消除不利影响或将其降低至可接受的水平的前提下，才能接受鉴证业务。

防范措施主要包括：

- （一）不允许提供非鉴证服务的人员担任鉴证业务项目组成员；
- （二）必要时由其他的注册会计师复核鉴证和非鉴证工作；
- （三）由其他会计师事务所评价非鉴证业务的结果，或由其他会计师事务所重新执行非鉴证业务，并且所执行工作的范围能够使其承担责任。

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，只有在满足下列条件时，会计师事务所才能接受该鉴证业务：

- （一）非鉴证服务将在短期内完成；
- （二）客户作出安排，拟在短期内将非鉴证服务转给其他中介机构。

在服务期间内，会计师事务所应当在必要时采取防范措施，并且还应就该事项与治理层讨论。

## 第八节 其他方面的考虑

**第二十七条** 注册会计师可能无意中违反本守则的规定。如果会计师事务所具有维护独立性的适当质量控制政策和程序，并且能够立即纠正发现的违规情况，并采取必要的措施消除不利影响或将其降低

至可接受的水平，通常不被视为损害独立性。会计师事务所应当决定是否就该情况与治理层讨论。

### **第三章 经济利益**

**第二十八条** 在鉴证客户中拥有经济利益可能因自身利益导致不利影响。不利影响存在与否及其严重程度取决于下列因素：

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

**第二十九条** 受益人可能通过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或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。

**第三十条** 如果会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要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，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、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属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。

**第三十一条** 如果鉴证业务项目组某一成员的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，将因自身利益产生非常严重的不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）鉴证业务项目组成员与其他近亲属之间的关系；
- （二）经济利益对其他近亲属的重要性。

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。

防范措施主要包括：

- （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）由鉴证业务项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作；
- （三）将该成员调离鉴证业务项目组。

**第三十二条** 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，如果会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，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、鉴证业务项目组成员或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。

**第三十三条** 如果会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属作为受托管理人在鉴证客户中拥有直接经济利益或重大间接

经济利益，将因自身利益产生不利影响。

只有在同时满足下列条件时，才允许拥有上述经济利益：

（一）鉴证业务项目组成员及其主要近亲属和会计师事务所均不是受托财产的受益人；

（二）委托人在鉴证客户中拥有的经济利益对委托人并不重大；

（三）委托人不能对鉴证客户施加重大影响；

（四）针对委托人在鉴证客户中拥有的经济利益，受托管理人及其主要近亲属和会计师事务所对其任何投资决策都不能施加重大影响。

**第三十四条** 鉴证业务项目组成员应当确定下列人员在鉴证客户中拥有已知的经济利益是否因自身利益产生不利影响：

（一）除本章前面条款提及的人员外，会计师事务所合伙人、专业人员或其主要近亲属；

（二）与鉴证业务项目组成员存在密切私人关系的人员。

这些经济利益是否因自身利益产生不利影响主要取决于下列因素：

（一）会计师事务所的组织结构、经营模式和沟通机制；

（二）本条前款提及人员与鉴证业务项目组成员之间的关系。

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。

防范措施主要包括：

（一）将存在密切私人关系的鉴证业务项目组成员调离鉴证业务

项目组；

(二)不允许该鉴证业务项目组成员参与有关鉴证业务的任何重大决策；

(三)由鉴证业务项目组以外的注册会计师复核该鉴证业务项目组成员已执行的工作。

**第三十五条** 如果会计师事务所、合伙人或其主要近亲属、员工或其主要近亲属，从鉴证客户获得直接经济利益或重大间接经济利益（例如，通过继承、馈赠或因合并而获得经济利益），而根据本守则的规定不允许拥有此类经济利益，则应当采取下列措施：

(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)如果鉴证业务项目组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。

**第三十六条** 当无意中违反本守则有关经济利益的规定时，如果会计师事务所同时满足下列条件，不被视为损害独立性：

(一)会计师事务所已经制定政策和程序，要求所有专业人员在因购买、继承或以其他方式拥有鉴证客户的经济利益而违反规定时，立即向会计师事务所报告；

(二)按照本守则第三十五条的规定采取了适当的措施；

(三)会计师事务所在必要时已采取其他防范措施将剩余的不利

影响降低至可接受的水平。防范措施主要包括由鉴证业务项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作，或不允许该成员参与任何有关该鉴证业务的重大决策。

会计师事务所应当确定是否就该事项与治理层讨论。

## **第四章 贷款和担保**

**第三十七条** 会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属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，可能对独立性产生不利影响。

如果鉴证客户不按照正常的程序、条款和条件提供贷款或担保，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、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属不得接受此类贷款或担保。

**第三十八条** 如果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鉴证客户取得贷款，即使该贷款对鉴证客户或会计师事务所影响重大，也可能通过采取防范措施将因自身利益产生的不利影响降低至可接受的水平。

采取的防范措施包括由网络中未参与执行鉴证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。

**第三十九条** 鉴证业务项目组成员或其主要近亲属从银行或类似金融机构等鉴证客户取得贷款，或由鉴证客户提供贷款担保，如果按照正常的程序、条款和条件取得贷款或担保，则不会对独立性产生

不利影响。

**第四十条** 会计师事务所、鉴证业务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鉴证客户取得贷款，或由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。

**第四十一条** 会计师事务所、鉴证业务项目组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。

**第四十二条** 会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属在银行或类似金融机构等鉴证客户开立存款或交易账户，如果账户按照正常的商业条件开立，则不会对独立性产生不利影响。

## **第五章 商业关系**

**第四十三条** 会计师事务所、鉴证业务项目组成员或其主要近亲属与鉴证客户或其高级管理人员之间，由于商务关系或共同的经济利益而存在密切的商业关系，可能因自身利益或外在压力产生严重的不利影响。这些商业关系主要包括：

（一）在与客户或其控股股东、董事、高级管理人员共同开办的企业中拥有经济利益；

（二）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；

（三）按照协议，会计师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会计师事务所的产品或服务。

会计师事务所不得介入此类商业关系；如果存在此类商业关系，应当予以终止。

如果此类商业关系涉及鉴证业务项目组成员，会计师事务所应当将该成员调离鉴证业务项目组。

如果鉴证业务项目组成员的主要近亲属与鉴证客户或其高级管理人员存在此类商业关系，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。

**第四十四条** 会计师事务所、鉴证业务项目组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。

防范措施主要包括：

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

## **第六章 家庭和私人关系**

**第四十五条** 如果鉴证业务项目组成员与鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工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严重程度取决于多种因素，包括该成员在鉴证业务项目组的角色、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。

**第四十六条** 如果鉴证业务项目组成员的主要近亲属是鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工，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，只有把该成员调离鉴证业务项目组，才能将对独立性的不利影响降低至可接受的水平。

**第四十七条** 如果鉴证业务项目组成员的主要近亲属在鉴证客户中所处职位能够对鉴证对象施加重大影响，将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）主要近亲属在客户中的职位；
- （二）该成员在鉴证业务项目组中的角色。

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。

防范措施主要包括：

- （一）将该成员调离鉴证业务项目组；
- （二）合理安排鉴证业务项目组成员的职责，使该成员的工作不涉及其主要近亲属的职责范围。

**第四十八条** 如果鉴证业务项目组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) 鉴证业务项目组成员与其他近亲属的关系；
- (二) 其他近亲属在客户中的职位；
- (三) 该成员在鉴证业务项目组中的角色。

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。

防范措施主要包括：

- (一) 将该成员调离鉴证业务项目组；
- (二) 合理安排鉴证业务项目组成员的职责，使该成员的工作不涉及其他近亲属的职责范围。

**第四十九条** 如果鉴证业务项目组成员与鉴证客户的员工存在密切关系，并且该员工是鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工，即使该员工不是鉴证业务项目组成员的近亲属，也将对独立性产生不利影响。拥有此类关系的鉴证业务项目组成员应当按照会计师事务所的政策和程序的要求，向会计师事务所内部或外部的相关人员咨询。

不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- (一) 该员工与鉴证业务项目组成员的关系；
- (二) 该员工在客户中的职位；
- (三) 该成员在鉴证业务项目组中的角色。

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。

防范措施主要包括：

- (一) 将该成员调离鉴证业务项目组；

(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。

**第五十条** 会计师事务所中鉴证业务项目组成员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组之间的相互影响；

(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。

防范措施主要包括：

(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组可能产生的影响；

(二) 由鉴证业务项目组以外的注册会计师复核已执行的相关鉴证工作。

**第五十一条** 当无意中违反本守则有关家庭和私人关系的规定时，如果会计师事务所同时满足下列条件，不被视为损害独立性：

（一）会计师事务所已经制定政策和程序，要求所有专业人员在近亲属或与其存在私人关系的员工因工作变动而违反规定时，立即向会计师事务所报告；

（二）鉴证业务项目组成员因其主要近亲属成为鉴证客户的董事、高级管理人员或特定员工而无意中违反规定时，将该成员调离鉴证业务项目组；

（三）会计师事务所在必要时已采取其他防范措施将剩余不利影响降低至可接受的水平。防范措施主要包括由鉴证业务项目组以外的注册会计师复核该成员已执行的工作，不允许该成员参与任何有关该业务的重大决策等。

会计师事务所应当确定是否就该事项与治理层讨论。

## **第七章 与鉴证客户发生雇佣关系**

**第五十二条** 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组的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产生不利影响。

**第五十三条** 如果鉴证业务项目组前任成员或会计师事务所前任合伙人加入鉴证客户，担任董事、高级管理人员或特定员工，因密切关系或外在压力产生的不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

（一）前任成员或前任合伙人在鉴证客户中的职位；

（二）前任成员或前任合伙人在其工作中与鉴证业务项目组交往

的程度；

（三）前任成员或前任合伙人离开会计师事务所的时间长短；

（四）前任成员或前任合伙人以前在鉴证业务项目组或会计师事务所中的角色，例如，前任成员或前任合伙人是否负责与客户治理层或管理层保持定期联系。

在任何情况下，前任成员或前任合伙人均不得继续参与会计师事务所的业务或专业活动。

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。

防范措施主要包括：

（一）作出安排，使得前任成员或前任合伙人无权从会计师事务所获取报酬或福利，除非这些报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的；

（二）作出安排，使得未付金额对会计师事务所不重要；

（三）修改鉴证业务计划；

（四）向鉴证业务项目组分派经验更丰富的人员；

（五）由鉴证业务项目组以外的注册会计师复核前任鉴证业务项目组成员已执行的工作。

**第五十四条** 如果会计师事务所前任合伙人加入了某一实体，而该实体随后成为会计师事务所的鉴证客户，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。

**第五十五条** 如果鉴证业务项目组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，要求鉴证业务项目组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。

防范措施主要包括：

- （一）将该成员调离鉴证业务项目组；
- （二）由鉴证业务项目组以外的注册会计师复核该成员在鉴证业务项目组中作出的重大判断。

## **第八章 鉴证业务项目组成员最近曾担任鉴证客户的董事、高级管理人员和特定员工**

**第五十六条** 如果鉴证业务项目组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产生不利影响。例如，如果鉴证业务项目组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，则可能产生这些不利影响。

**第五十七条** 如果在鉴证报告涵盖的期间，鉴证业务项目组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组。

**第五十八条** 如果在鉴证报告涵盖的期间之前，鉴证业务项目组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鉴证客户时作出的决策或工作，将产生这些不利影响。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组中的角色。

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。防范措施包括复核该成员已执行的工作等。

## **第九章 兼任鉴证客户的董事或高级管理人员**

**第五十九条** 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。

**第六十条** 如果会计师事务所的合伙人或员工担任鉴证客户的公司秘书，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鉴证客户的公司秘书。

**第六十一条** 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鉴证客户管理层作出，通常不会损害独立性。

## 第十章 与鉴证客户长期存在业务关系

**第六十二条** 会计师事务所长期委派同一名合伙人或高级员工执行某一客户的鉴证业务，将因密切关系和自身利益产生不利影响。不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）该人员加入鉴证业务项目组的时间长短；
- （二）该人员在鉴证业务项目组中的角色；
- （三）会计师事务所的组织结构；
- （四）鉴证业务的性质；
- （五）客户的管理团队是否发生变动；
- （六）鉴证对象信息的性质或复杂程度是否发生变化。

会计师事务所应当评价因密切关系和自身利益产生的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。

防范措施主要包括：

- （一）将该人员轮换出鉴证业务项目组；
- （二）由鉴证业务项目组以外的注册会计师复核该人员已执行的工作；
- （三）定期对该业务实施独立的质量复核。



## 第十一章 为鉴证客户提供非鉴证服务

### 第一节 一般规定

**第六十三条** 会计师事务所向鉴证客户提供非鉴证服务，可能对独立性产生不利影响，包括因自我评价、自身利益和过度推介等产生的不利影响。

**第六十四条** 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。

在评价某一特定非鉴证服务产生不利影响的严重程度时，会计师事务所应当考虑鉴证业务项目组认为提供其他相关非鉴证服务将产生的不利影响。

如果没有防范措施能够将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所不得向鉴证客户提供该非鉴证服务。

### 第二节 承担管理层职责

**第六十五条** 管理层按照对利益相关者最有利的方式行使多项管理职能。管理层负有领导和指挥的职责，如针对人力资源、财务资源、有形或无形资源的取得、配置和控制作出重大决策。

**第六十六条** 会计师事务所应当根据具体情况确定某项活动是否属于管理层职责。下列活动通常被视为管理层职责：

- （一）制定政策和战略方针；
- （二）指导员工的行动并对其行动负责；

- (三) 对交易进行授权;
- (四) 确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议;
- (五) 负责设计、实施和维护内部控制。

**第六十七条** 如果会计师事务所代客户从事日常和行政性的事务或不重要的活动，通常不被视为代行管理层职责。下列活动不被视为管理层职责：

- (一) 执行一项已由管理层授权的非重要交易;
- (二) 跟踪法定申报资料规定的提交日期，并告知鉴证客户这些日期;
- (三) 向管理层提供意见和建议，以协助管理层履行职责。

**第六十八条** 会计师事务所承担鉴证客户的管理层职责，将对其独立性产生不利影响。如果作为鉴证业务的组成部分，会计师事务所承担了管理层职责，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。

会计师事务所在执行鉴证业务时，不得将承担管理层职责作为执行鉴证业务的组成部分。如果承担的管理层职责作为向鉴证客户提供的其他服务的组成部分，会计师事务所应当确保该职责与其执行鉴证业务涉及的鉴证对象和鉴证对象信息无关。

**第六十九条** 在向鉴证客户提供非鉴证服务时，为避免承担管理层职责的风险，会计师事务所应当确保由管理层的成员负责作出重大判断和决策，评价服务的结果，并对依据服务结果采取的行动负责。

## 第三节 其他考虑

**第七十条** 如果会计师事务所提供的非鉴证服务与鉴证业务中的鉴证对象信息相关，可能对独立性产生不利影响。在这种情况下，会计师事务所应当评价非鉴证服务影响鉴证对象信息的程度，并确定因自我评价产生的不利影响能否通过采取防范措施降低至可接受的水平。

**第七十一条** 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，则可能因自我评价产生不利影响。例如，如果会计师事务所设计并编制预测性财务信息，随后对该信息进行鉴证，将因自我评价产生不利影响。会计师事务所应当评价提供此类服务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。

**第七十二条** 如果会计师事务所提供的评估服务结果构成鉴证业务中鉴证对象信息的组成部分，会计师事务所应当评价因自我评价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。

## 第十二章 收 费

### 第一节 收费结构

**第七十三条** 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。

防范措施主要包括：

- （一）降低对该客户的依赖程度；
- （二）实施外部质量控制复核；
- （三）就关键的鉴证判断向第三方咨询。例如，向行业监管机构或其他会计师事务所咨询。

**第七十四条** 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。采取的防范措施包括由鉴证业务项目组以外的注册会计师复核已执行的工作或在必要时提出建议等。

## 第二节 逾期收费

**第七十五条** 如果鉴证客户长期未支付应付的鉴证费用，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。

可采取的防范措施包括由未参与执行鉴证业务的注册会计师提供建议，或复核已执行的工作等。

会计师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鉴证业务。

### 第三节 或有收费

**第七十六条** 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。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。

**第七十七条** 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。

**第七十八条** 会计师事务所在向鉴证客户提供非鉴证服务时，如果非鉴证服务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

当期与鉴证对象信息的重大事项相关的判断，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。

**第七十九条** 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，并且该结果作为或有收费的基础；

（三）非鉴证服务的性质；

（四）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。

防范措施主要包括：

（一）由鉴证业务项目组以外的注册会计师复核相关鉴证工作，或在必要时提供建议；

（二）由鉴证业务项目组以外的专业人员提供非鉴证服务。

### **第十三章 礼品和款待**

**第八十条** 会计师事务所或鉴证业务项目组成员接受鉴证客户的礼品或款待，可能因自身利益和密切关系产生不利影响。

**第八十一条** 如果会计师事务所或鉴证业务项目组成员接受鉴

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组成员不得接受礼品。

**第八十二条** 会计师事务所或鉴证业务项目组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组成员应当拒绝接受。

## **第十四章 诉讼或诉讼威胁**

**第八十三条** 如果会计师事务所或鉴证业务项目组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）诉讼的重要性；
- （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。

防范措施主要包括：

- （一）如果诉讼涉及某一鉴证业务项目组成员，将该成员调离鉴证业务项目组；

(二) 由鉴证业务项目组以外的专业人员复核已执行的工作。

如果此类防范措施不能将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所应当拒绝接受鉴证业务委托，或解除鉴证业务约定。

## **第十五章 附 则**

**第八十四条** 本守则自 2010 年 7 月 1 日起施行。