

(五)制定有关政策和程序,保证遵循职业道德基本原则;

(六)制定有关政策和程序,识别会计师事务所或项目组成员与客户之间的利益或关系;

(七)制定有关政策和程序,监控对某一客户收费的依赖程度;

(八)向鉴证客户提供非鉴证服务时,指派鉴证业务项目组以外的其他合伙人和项目组,并确保鉴证业务项目和非鉴证业务项目组分别向各自的业务主管报告工作;

(九)制定有关政策和程序,防止项目组以外的人员对业务结果施加不当影响;

(十)及时向所有合伙人 and 专业人员传达会计师事务所的政策和程序及其变化情况,并就这些政策和程序进行适当的培训;

(十一)指定高级管理人员负责监督质量控制系统是否有效运行;

(十二)向合伙人和专业人员提供鉴证客户及其关联实体的名单,并要求合伙人和专业人员与之保持独立;

(十三)制定有关政策和程序,鼓励员工就遵循职业道德基本原则方面的问题与领导层沟通;

(十四)建立惩戒机制,保障相关政策和程序得到遵守。

**第十七条** 具体业务层面的防范措施主要包括:

(一)对已执行的非鉴证业务,由未参与该业务的注册会计师进行复核,或在必要时提供建议;

(二)对已执行的鉴证业务,由鉴证业务项目组以外的注册会计师进行复核,或在必要时提供建议;

(三)向客户审计委员会、监管机构或注册会计师协会咨询;

(四)与客户治理层讨论有关的职业道德问题;

(五)向客户治理层说明提供服务的性质和收费的范围;

(六)由其他会计师事务所执行或重新执行部分业务;

(七)轮换鉴证业务项目组合伙人和高级员工。

**第十八条** 下列防范措施也有助于识别或制止违反职业道德基本原则的行为:

(一)监管机构、注册会计师协会或会计师事务所建立有效的公开投诉系统,使会计师事务所合伙人和员工以及公众能够注意到违反职业道德基本原则的行为;

(二)法律法规、职业规范或会计师事务所政策明确规定,注册会计师有义务报告违反职业道德基本原则的行为。

**第十九条** 注册会计师可以根据业务的性质考虑依赖客

户采取的防范措施,但是仅依赖客户的防范措施,不可能将不利影响降低至可接受的水平。

**第二十条** 客户通过制定政策和程序采取的防范措施主要包括:

(一)要求由管理层以外的人员批准聘请会计师事务所;

(二)聘任具备足够经验和资历的员工,确保其能够作出恰当的管理决策;

(三)执行相关政策和程序,确保在委托非鉴证业务时作出客观选择;

(四)建立完善的公司治理结构,与会计师事务所进行必要的沟通,并对其服务进行适当的监督。

#### 第四章 道德冲突问题的解决

**第二十一条** 在遵循职业道德基本原则时,注册会计师应当解决遇到的道德冲突问题。

**第二十二条** 在解决道德冲突问题时,注册会计师应当考虑下列因素:

(一)与道德冲突问题有关的事实;

(二)涉及的道德问题;

(三)道德冲突问题涉及的职业道德基本原则;

(四)会计师事务所制定的解决道德冲突问题的程序;

(五)可供选择的措施。

在考虑上述因素并权衡可供选择措施的后果后,注册会计师应当确定适当的措施。如果道德冲突问题仍无法解决,注册会计师应当考虑向会计师事务所内部的适当人员咨询。

**第二十三条** 如果与所在会计师事务所或外部单位存在道德冲突,注册会计师应当确定是否与会计师事务所领导层或外部单位治理层讨论。

**第二十四条** 注册会计师应当考虑记录涉及的道德冲突问题、解决问题的过程,以及作出的相关决策。

**第二十五条** 如果某项重大道德冲突问题未能解决,注册会计师可以考虑向注册会计师协会或法律顾问咨询。

**第二十六条** 如果所有可能采取的措施都无法解决道德冲突问题,注册会计师不得再与产生道德冲突问题的事项发生牵连。在这种情况下,注册会计师应当确定是否退出项目组或不再承担相关任务,或者向会计师事务所提出辞职。

#### 第五章 附 则

**第二十七条** 本守则自2010年7月1日起施行。

## 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职业道德概念框架,解决提供专业服务时遇到的具

体职业道德问题,制定本守则。

**第二条** 在提供专业服务的过程中,可能存在许多对职业道德基本原则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职业道德概念框架予以解决。

**第三条** 注册会计师不得在明知的情况下从事任何损害或可能损害诚信原则、客观和公正原则以及职业声誉的业务或活动。

## 第二章 专业服务委托

### 第一节 接受客户关系

**第四条** 在接受客户关系前,注册会计师应当确定接受客户关系是否对职业道德基本原则产生不利影响。

**第五条** 注册会计师应当考虑客户的主要股东、关键管理人员和治理层是否诚信,以及客户是否涉足非法活动(如洗钱)或存在可疑的财务报告问题等。

**第六条** 客户存在的问题可能对注册会计师遵循诚信原则或良好职业行为原则产生不利影响,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)对客户及其主要股东、关键管理人员、治理层和负责经营活动的人员进行了解;

(二)要求客户对完善公司治理结构或内部控制作出承诺。

**第七条** 如果不能将客户存在的问题产生的不利影响降低至可接受的水平,注册会计师应当拒绝接受客户关系。

**第八条** 如果向同一客户连续提供专业服务,注册会计师应当定期评价继续保持客户关系是否适当。

### 第二节 承接业务

**第九条** 注册会计师应当遵循专业胜任能力和应有的关注原则,仅向客户提供能够胜任的专业服务。

在承接某一客户业务前,注册会计师应当确定承接该业务是否对职业道德基本原则产生不利影响。

**第十条** 如果项目组不具备或不能获得执行业务所必需的胜任能力,将对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。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)了解客户的业务性质、经营的复杂程度,以及所在行业的情况;

(二)了解专业服务的具体要求和业务对象,以及注册会计师拟执行工作的目的、性质和范围;

(三)了解相关监管要求或报告要求;

(四)分派足够的具有胜任能力的员工;

(五)必要时利用专家的工作;

(六)就执行业务的时间安排与客户达成一致意见;

(七)遵守质量控制政策和程序,以合理保证仅承接能够胜任的业务。

**第十一条** 当利用专家的工作时,注册会计师应当考虑专家的声望、专长及其可获得的资源,以及适用的执业准则和职业道德规范等因素,以确定专家的工作结果是否值得依赖。

注册会计师可以通过以前与专家的交往或向他人咨询

获得相关信息。

### 第三节 客户变更委托

**第十二条** 如果应客户要求或考虑以投标方式接替前任注册会计师,注册会计师应当从专业角度或其他方面确定是否承接该业务。

**第十三条** 如果注册会计师在了解所有相关情况前就承接业务,可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。注册会计师应当评价不利影响的严重程度。

由于客户变更委托的表面理由可能并未完全反映事实真相,根据业务性质,注册会计师可能需要与前任注册会计师直接沟通,核实与变更委托相关的事实和情况,以确定是否适宜承接该业务。

**第十四条** 注册会计师应当在必要时采取防范措施,消除因客户变更委托产生的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)当应邀投标时,在投标书中说明,在承接业务前需要与前任注册会计师沟通,以了解是否存在不应接受委托的理由;

(二)要求前任注册会计师提供已知悉的相关事实或情况,即前任注册会计师认为,后任注册会计师在作出承接业务的决定前,需要了解的事实或情况;

(三)从其他渠道获取必要的信息。

如果采取的防范措施不能消除不利影响或将其降低至可接受的水平,注册会计师不得承接该业务。

**第十五条** 注册会计师可能应客户要求在前任注册会计师工作的基础上提供进一步的服务。如果缺乏完整的信息,可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。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。

采取的防范措施主要包括将拟承担的工作告知前任注册会计师,提请其提供相关信息,以便恰当地完成该项工作。

**第十六条** 前任注册会计师应当遵循保密原则。前任注册会计师是否可以或必须与后任注册会计师讨论客户的相关事务,取决于业务的性质、是否征得客户同意,以及法律法规或职业道德规范的有关要求。

**第十七条** 注册会计师在与前任注册会计师沟通前,应当征得客户的同意,最好征得客户的书面同意。前任注册会计师在提供信息时,应当实事求是、清晰明了。

如果不能与前任注册会计师沟通,注册会计师应当采取适当措施,通过询问第三方或调查客户的高级管理人员、治理层的背景等方式,获取有关对职业道德基本原则产生不利影响的信息。

## 第三章 利益冲突

**第十八条** 注册会计师应当采取适当措施,识别可能产生利益冲突的情形。这些情形可能对职业道德基本原则产生不利影响。

注册会计师与客户存在直接竞争关系,或与客户的主要竞争者存在合资或类似关系,可能对客观和公正原则产

生不利影响。

注册会计师为两个以上客户提供服务，而这些客户之间存在利益冲突或者对某一事项或交易存在争议，可能对客观和公正原则或保密原则产生不利影响。

**第十九条** 注册会计师应当评价利益冲突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。

在接受或保持客户关系和具体业务前，如果与客户或第三方存在商业利益或关系，注册会计师应当评价其所产生不利影响的严重程度。

**第二十条** 注册会计师应当根据可能产生利益冲突的具体情形，采取下列防范措施：

(一) 如果会计师事务所的商业利益或业务活动可能与客户存在利益冲突，注册会计师应当告知客户，并在征得其同意的情况下执行业务；

(二) 如果为存在利益冲突的两个以上客户服务，注册会计师应当告知所有已知相关方，并在征得他们同意的情况下执行业务；

(三) 如果为某一特定行业或领域中的两个以上客户提供服务，注册会计师应当告知客户，并在征得他们同意的情况下执行业务。

**第二十一条** 如果客户不同意注册会计师为存在利益冲突的其他客户提供服务，注册会计师应当终止为其中一方或多方提供服务。

**第二十二条** 除采取本守则第二十条规定的防范措施外，注册会计师还应当采取下列一种或多种防范措施：

(一) 分派不同的项目组为相关客户提供服务；

(二) 实施必要的保密程序，防止未经授权接触信息。例如，对不同的项目组实施严格的隔离程序，做好数据文档的安全保密工作；

(三) 向项目组成员提供有关安全和保密问题的指引；

(四) 要求会计师事务所的合伙人和员工签订保密协议；

(五) 由未参与执行相关业务的高级员工定期复核防范措施的执行情况。

**第二十三条** 如果利益冲突对职业道德基本原则产生不利影响，并且采取防范措施无法消除不利影响或将其降低至可接受的水平，注册会计师应当拒绝承接某一特定业务，或者解除一个或多个存在冲突的业务约定。

#### 第四章 应客户要求提供第二次意见

**第二十四条** 在某客户运用会计准则对特定交易和事项进行处理，且已由前任注册会计师发表意见的情况下，如果注册会计师应客户的要求提供第二次意见，可能对职业道德基本原则产生不利影响。

如果第二次意见不是以前任注册会计师所获得的相同事实为基础，或依据的证据不充分，可能对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度，取决于业务的具体情况，以及为提供第二次意见所能获得的所有相关事实及证据。

**第二十五条** 如果被要求提供第二次意见，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) 征得客户同意与前任注册会计师沟通；

(二) 在与客户沟通中说明注册会计师发表专业意见的局限性；

(三) 向前任注册会计师提供第二次意见的副本。

**第二十六条** 如果客户不允许与前任注册会计师沟通，注册会计师应当在考虑所有情况后决定是否适宜提供第二次意见。

#### 第五章 收费

**第二十七条** 会计师事务所在确定收费时应当主要考虑下列因素：

(一) 专业服务所需的知识和技能；

(二) 所需专业人员的水平和经验；

(三) 各级别专业人员提供服务所需的时间；

(四) 提供专业服务所需承担的责任。

在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下，收费通常以每一专业人员适当的小时收费标准或日收费标准为基础计算。

**第二十八条** 收费是否对职业道德基本原则产生不利影响，取决于收费报价水平和所提供的相应服务。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) 让客户了解业务约定条款，特别是确定收费的基础以及在收费报价内所能提供的服务；

(二) 安排恰当的时间和具有胜任能力的员工执行任务。

**第二十九条** 在承接业务时，如果收费报价过低，可能导致难以按照执业准则和职业道德规范的要求执行业务，从而对专业胜任能力和应有的关注原则产生不利影响。

如果收费报价明显低于前任注册会计师或其他会计师事务所的相应报价，会计师事务所应当确保：

(一) 在提供专业服务时，遵守执业准则和职业道德规范的要求，使工作质量不受损害；

(二) 客户了解专业服务的范围和收费基础。

**第三十条** 或有收费可能对职业道德基本原则产生不利影响。不利影响存在与否及其严重程度取决于下列因素：

(一) 业务的性质；

(二) 可能的收费金额区间；

(三) 确定收费的基础；

(四) 是否由独立第三方复核交易和提供服务的结果。

除法律法规允许外，注册会计师不得以或有收费方式提供鉴证服务，收费与否或收费多少不得以鉴证工作结果或实现特定目的为条件。

**第三十一条** 注册会计师应当评价或有收费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。

防范措施主要包括：

(一)预先就收费的基础与客户达成书面协议;  
(二)向预期的报告使用者披露注册会计师所执行的工作及收费的基础;

(三)实施质量控制政策和程序;

(四)由独立第三方复核注册会计师已执行的工作。

**第三十二条** 注册会计师收取与客户相关的介绍费或佣金,可能对客观和公正原则以及专业胜任能力和应有的关注原则产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平。注册会计师不得收取与客户相关的介绍费或佣金。

**第三十三条** 注册会计师为获得客户而支付业务介绍费,可能对客观和公正原则以及专业胜任能力和应有的关注原则产生非常严重的不利影响,导致没有防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平。注册会计师不得向客户或其他方支付业务介绍费。

## 第六章 专业服务营销

**第三十四条** 注册会计师通过广告或其他营销方式招揽业务,可能对职业道德基本原则产生不利影响。在向公众传递信息时,注册会计师应当维护职业声誉,做到客观、真实、得体。

**第三十五条** 注册会计师在营销专业服务时,不得有下列行为:

(一)夸大宣传提供的服务、拥有的资质或获得的经验;

(二)贬低或无根据地比较其他注册会计师的工作;

(三)暗示有能力影响有关主管部门、监管机构或类似机构;

(四)作出其他欺骗性的或可能导致误解的声明。

**第三十六条** 注册会计师不得采用强迫、欺诈、利诱或骚扰等方式招揽业务。

**第三十七条** 注册会计师不得对其能力进行广告宣传以招揽业务,但可以利用媒体刊登设立、合并、分立、解散、迁址、名称变更和招聘员工等信息。

## 第七章 礼品和款待

**第三十八条** 如果客户向注册会计师(或其近亲属)赠送礼品或给予款待,将对职业道德基本原则产生不利影响。

**第三十九条** 注册会计师不得向客户索取、收受委托合同约定以外的酬金或其他财物,或者利用执行业务之便,谋取其他不正当的利益。

**第四十条** 注册会计师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,注册会计师应当拒绝接受。

## 第八章 保管客户资产

**第四十一条** 除非法律法规允许或要求,注册会计师不得提供保管客户资金或其他资产的服务。

注册会计师保管客户资金或其他资产,应当履行相应的法定义务。

**第四十二条** 保管客户资金或其他资产可能对职业道德

基本原则产生不利影响,尤其可能对客观和公正原则以及良好职业行为原则产生不利影响。

注册会计师如果保管客户资金或其他资产,应当符合下列要求:

(一)将客户资金或其他资产与其个人或会计师事务所的资产分开;

(二)仅按照预定用途使用客户资金或其他资产;

(三)随时准备向相关人员报告资产状况及产生的收入、红利或利得;

(四)遵守所有与保管资产和履行报告义务相关的法律法规。

**第四十三条** 如果某项业务涉及保管客户资金或其他资产,注册会计师应当根据有关接受与保持客户关系和具体业务政策的要求,适当询问资产的来源,并考虑应当履行的法定义务。

如果客户资金或其他资产来源于非法活动(如洗钱),注册会计师不得提供保管资产服务,并应当向法律顾问征询进一步的意见。

## 第九章 对客观和公正原则的要求

**第四十四条** 在提供专业服务时,注册会计师如果在客户中拥有经济利益,或者与客户董事、高级管理人员或员工存在家庭和私人关系或商业关系,应当确定是否对客观和公正原则产生不利影响。

**第四十五条** 在提供专业服务时,对客观和公正原则的不利影响及其严重程度,取决于业务的具体情形和注册会计师所执行工作的性质。

**第四十六条** 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)退出项目组;

(二)实施督导程序;

(三)终止产生不利影响的经济利益或商业关系;

(四)与会计师事务所内部较高级别的管理人员讨论有关事项;

(五)与客户治理层讨论有关事项。

如果防范措施不能消除不利影响或将其降低至可接受的水平,注册会计师应当拒绝接受业务委托或终止业务。

**第四十七条** 在提供鉴证服务时,注册会计师应当从实质上 and 形式上独立于鉴证客户,客观公正地提出结论,并且从外界看来没有偏见、无利益冲突、不受他人的不当影响。

在执行审计和审阅业务以及其他鉴证业务时,为了达到保持独立性的要求,注册会计师应当分别遵守《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》和《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》的规定。

## 第十章 附 则

**第四十八条** 本守则自2010年7月1日起施行。