

浅谈规范前后任

注册会计师之间的联系

陈汉文 陈少华

纵观世界各国有关注册会计师的行为规范,皆对前后任注册会计师之间的联系作出了详细的规定。这是因为,前后任注册会计师之间的联系直接关系到注册会计师同行之间的团结,对维护同行及公众利益具有重要意义。而在我国的注册会计师职业道德准则中,未对此作出规范。本文拟对这个问题略作探讨,以期促进我国注册会计师职业的健康发展。

一、规范前后任注册会计师之间联系的必要性

1. 有助于注册会计师同行之间的团结。后任注册会计师在接受聘约之前主动与前任注册会计师联系,体现出一种职业上的相互尊重,不仅有助于树立起同行之间和谐相处的良好职业形象,而且易于使前任注册会计师从心理上接受被替换的现实,加强前后任之间的友好合作。

2. 有利于保护后任注册会计师的利益。后任注册会计师通过与前任注册会计师的联系,有助于了解与更换注册会计师相关的原因背景,从而决定是否接受聘约。相反,若不与前任注册会计师联系,不了解更换的真实原因,贸然接受聘约,可能导致客户“购买会计原则”得逞,从而迫使后任注册会计师放弃独立公正的意见。

3. 有利于保护前任注册会计师的利益。前任注册会计师通过与后任注册会计师的沟通,可以让后者知晓与更换注册会计师有关的原因。比如,更换的发生,可能是由于前任注册会计师与客户之间在原则和业务上发生了严重分歧,而前任者出于职业责任感而坚持自己的立场,不顾客户的反对或推诿所致;也可能是前任者要披露客户违法行为而客户不予准许所致。在这种情况下,通过交流,后任注册会计师可能会拒绝接受聘任,从而保护前任的正当利益。

其实,上述三个方面最后皆归结于公众利益。同行间的友好合作是为公众提供良好服务的保证,后任注册会计师放弃独立公正的意见会损害公众的利益,前任注册会计师坚持职业立场会保护公众利益。正因为

如此,美国注册会计师协会在《前后任审计人员之间的联系》中指出:“向前任审计人员询问是一个必要的步骤,因为前任者可能会提供有助于后任者决定是否接受聘约的信息。后任审计人员应把下述事实牢记在心,即前任审计人员与客户之间在会计原则、审计程序或其他类似重要问题上存在分歧”。香港会计师公会在《职业道德指南》中亦提出“如果要调整审计师,被提名的审计师应向现任审计师提出书面请求以取得‘职业许可’。这是为保护被提名审计师的利益而应遵循的一项重要程序,这样,被提名审计师可能会意识到围绕着审计师调整计划的不正常情况,而这些不正常情况往往与他决定是否接受提名息息相关”。国际会计师联合会在《职业会计师道德准则》中亦认为:“尽管所有者的合法权益应受保护,但是,被要求取代另一公开执业的职业会计师的被提名者,有机会弄清是否存在不接受聘约的职业原因,也同样重要。只有同现任会计师取得直接联系,这一目的才能达到。未经特定要求,现任会计师不得主动提供关于客户情况的信息”,“联系能使公开执业的职业会计师弄清提出更换聘约的环境对接受聘约是否合适,是否有意承接这一聘约。另外,这种交流还有助于维持为公众提供咨询和帮助的职业会计师之间应有的和谐关系。”中国证券监督管理委员会在1996年7月29日发布的《关于上市公司聘用、更换会计师事务所(审计事务所)有关问题的通知》中规定:“继任会计师事务所(审计事务所)应向前任会计师事务所(审计事务所)和公司了解更换会计师事务所(审计事务所)的原因”。笔者认为,在我国注册会计师职业行为准则中同样应阐明前后任注册会计师联系的必要性,明确规定后任注册会计师在接受聘任之前应与前任者沟通,以了解更换的原因。

二、对前后任注册会计师联系应有的规范

1. 后任注册会计师在受到未来客户提名之时,应查明未来客户在更换注册会计师方面是否遵守了相关

控制风险的工具。可以说,现代审计的发展趋势是风险导向审计,审计证据的变化一是可作为审计证据的范围将进一步扩大,二是指导收集、评价审计证据的原则将主要是风险收益原则。

从审计证据的性质、分类、收集和评价的演化过程可以看出,人们对审计证据的认识是逐步加深的,这是

审计适应经济环境变化的结果。其规律一般是:经济环境的变化引起审计思想、审计方法的变化,而审计视角、方法的转换又引起审计证据的发展和审计证据认识的深化。

(作者单位:东北大学秦皇岛分校)

责任编辑 许太谊

法律制度的规定。比如,在我国,证监会规定上市公司“解聘或者不再续聘会计师事务所(审计事务所)由股东大会作出决定,并在有关的报刊予以披露,必要时说明更换原因,并报中国证监会和中国注册会计师协会备案”。若未来客户在这方面未遵守相关法规的规定,则后任注册会计师不应接受聘约。

2. 保持联系的主动权在于后任注册会计师,前任注册会计师不应在后任注册会计师与他联系之前主动提供资料。美国注册会计师协会在第7号审计准则公告中就作了如下规定,即“联系的主动性取决于后任审计人员。联系可以是书面或口头的。前任审计人员应充分信任从对方取得的信息。不管后任者是否接受聘约,这一义务皆适用”。国际会计师联合会在《职业会计师道德准则》中亦规定“现任会计师不得主动提供关于客户情况的信息”。

3. 就联系前任注册会计师一事,征求未来客户意见并争取得到允许;同时,要求未来客户允许其前任注册会计师与后任者联系。若客户不予允许,则应考虑是否不接受聘约。比如,美国注册会计师协会的审计准则公告就作出了这样的规定:“后任审计人员应向未来客户解释其询问前任审计人员是必要的,且应要求得到准许,以便这样做。……后任审计人员应要求其未来客户授权前任审计人员对后任者的询问作出充分答复。如果未来客户拒绝准许前任者作出答复或对答复作出限制,则后任审计人员应追问原因,并应考虑这种拒绝对于决定是否接受聘约的含义”。又如,国际会计师联合会在《职业会计师道德准则》中亦规定:“在接受一项涉及至今仍由另一公开执业的职业会计师完成职业服务的聘约之前,被提名的公开执业的职业会计师应当:
a. 弄清未来客户是否向现任会计师提出更换,并允许现任会计师(最好采取书面形式)与被提名的公开执业的职业会计师自由而充分地讨论客户的事务。
b. 从未客户得到满意的答复后,应要求客户允许其与现任会计师联系。如果这样的要求被拒绝或条款a的要求被回绝,在无例外的情况下,除非有其他途径可获取必须的事实,应拒绝接受聘约”。

4. 若未来客户允许前后任注册会计师之间取得联系,则后任注册会计师就其应了解的更换原因或背景向前任注册会计师作出书面询问。比如,美国注册会计师协会审计准则公告指出:“对于后任者认为将有助于他决定是否接受聘约的事项,应对前任者作出具体合理的询问。询问包括有关下述事实的具体问题,即有关管理当局正直性、就会计原则、审计程序或其他类似重要事项与管理当局的分歧,以及前任者所理解的变更审计人员的原因等方面的事实”。国际会计师联合会在《职业会计师道德准则》中亦规定提名的公开执业的职业会计师“得到许可后,最好采取书面形式,向现任会计师要求:a. 提供有关决定是否接受聘约之前应该了解的职业原因的信息(若确有此事的话);b. 提供有助于作出决定的所有必要的详细资料”。

5. 前任注册会计师接到后任注册会计师的联系请求时,若客户允许他们之间进行联系,则应迅即以书面形式如实作出答复;若存有影响其作出答复的特殊原因,则应予以解释;后任者应视前任者的答复和解释而决定是否接受聘约。比如,美国注册会计师协会审计准则公告指出:“前任审计人员应在其所了解的事实基础上,对后任者的合理询问,作出迅速及充分的回答。不过,由于诸如即将来临的诉讼等异常情况,他应决定不能对询问作出充分答复,对此,他应说明其答复是有限的。如果后任者得到的是有限的答复,他应考虑这对决定是否接受聘约的含义”。国际会计师联合会在《职业会计师道德准则》中亦提出前任会计师收到后任者的信函时,应当即刻“a. 最好以书面形式答复,提供是否存在被提名的职业会计师不应接受聘约的职业原因。
b. 如果确实存在此类原因及其他应予披露的问题,应保证客户已经允许向被提名的公开执业的职业会计师给出这些问题的细节。若未予准许,现任会计师应向被提名者通报这一事实。
c. 得到客户的许可后,披露被提名的公开执业的职业会计师所需的所有信息,使其能决定是否接受聘约,并为之充分讨论其应该知晓的与该项聘约有关的所有事项”。

6. 若后任注册会计师在适当时间内没有收到前任注册会计师的回复,并且他没有理由相信围绕注册会计师的更换存在着不正常情况,则他应采取别的办法与前任注册会计师沟通。若仍未能做到这一点,或这样做未取得满意的结果,则后任注册会计师应再次寄函给前任注册会计师,说明除非在指定时间内收到回复,否则他将推定在决定是否接受聘约时不存在他应意识到的职业原因。正如国际会计师联合会所规定的:“如果被提名的公开执业的职业会计师在合理的时间内未得到现任会计师的答复,且没有理由相信围绕更换存有其他异常情况,被提名的公开执业的职业会计师应通过其他途径争取再与现任会计师取得联系。如果未能得到满意的结果,被提名的公开执业的职业会计师应再次寄出信函,指明假定不存在拒绝聘约的职业原因并打算承接此聘约”。

7. 后任注册会计师接受聘约后,前任注册会计师经客户准许,可向后任者提供有关的工作底稿。正如美国注册会计师协会第7号审计准则公告所说:“后任审计人员应要求客户授权前任者,允许他检查前任者的工作底稿。在这种情况下,前任审计人员应该让后任审计人员向他咨询,并让后任者能检查其特定的工作底稿,这是一种惯例。前后任审计人员应就能够检查和复印的工作底稿达成一致意见。”

8. 后任注册会计师应对前任注册会计师向他提供的资料严格保密。正如国际会计师联合会在《职业会计师道德准则》中所言:“被提名的公开执业的职业会计师应对现任会计师提供的任何信息严格保密并予以适当关注”。

(作者单位:厦门大学会计系)

责任编辑 王教育