

独立审计具体准则

第 28 号

前后任注册会计师的沟通



中国注册会计师协会 编

F239.221

17



经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

独立审计具体准则第 28 号：前后任注册会计师的沟通/
中国注册会计师协会编. —北京：经济科学出版社，2003. 8
ISBN 7-5058-3698-6

I. 独… II. 中… III. 审计标准 - 中国
IV. F239.221

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 065323 号

责任编辑：崔新艳

责任校对：杨晓莹 王肖楠

版式设计：代小卫

技术编辑：刘 军 袁 雷

独立审计具体准则第 28 号
——前后任注册会计师的沟通

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京新丰印刷厂印刷

三河德利装订厂装订

880×1230 32 开 1.5 印张 35000 字

2003 年 8 月第一版 2003 年 8 月第一次印刷

印数：00001—10000 册

ISBN 7-5058-3698-6/F·3003 定价：4.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

财 政 部
关于印发《独立审计具体准则第 7 号
——审计报告》等 3 个准则的通知

2003 年 4 月 14 日 财会 [2003] 11 号

国务院有关部委，各省、自治区、直辖市财政厅（局），
深圳市财政局：

为了规范注册会计师的执业行为，提高执业质量，维护社会公共利益，促进社会主义市场经济的健康发展，中国注册会计师协会修订了《独立审计具体准则第 7 号——审计报告》和《独立审计具体准则第 17 号——持续经营》，拟定了《独立审计具体准则第 28 号——前后任注册会计师的沟通》，经我部审批同意，现予以发布，自 2003 年 7 月 1 日起施行。执行中有何问题，请及时反馈我部。

- 附件：1. 独立审计具体准则第 7 号——审计报告
2. 独立审计具体准则第 17 号——持续经营
3. 独立审计具体准则第 28 号——前后任注册会计师的沟通

目 录

独立审计具体准则第 28 号	
——前后任注册会计师的沟通	(1)
《独立审计具体准则第 28 号	
——前后任注册会计师的沟通》讲解	(5)
《独立审计具体准则第 28 号	
——前后任注册会计师的沟通》准则及历次征求	
意见稿内容对照表	(33)

独立审计具体准则第28号——前后任注册会计师的沟通

第一章 总 则

第一条 为了规范会计报表审计中前后任注册会计师的沟通，明确工作要求，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称前任注册会计师，是指对最近期间会计报表出具了审计报告或接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的会计师事务所。

本准则所称后任注册会计师，是指正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师执行会计报表审计业务的会计师事务所。

第三条 如果被审计单位委托会计师事务所对已审计会计报表进行重新审计，正在考虑接受委托或已经接受委托的会计师事务所应视为后任注册会计师，之前对已审计会计报表发表意见的会计师事务所应视为前任注册会计师。

第四条 后任注册会计师应当征得被审计单位的同意，主动与前任注册会计师沟通。沟通可以采用口头和书面等方式进行。

前后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿。

第五条 前后任注册会计师应当对沟通过程中获得的信息予以保密。即使未接受委托，后任注册会计师仍应履行保密义务。

第二章 接受委托前的沟通

第六条 在接受委托前，后任注册会计师应当与前任注册会计师进行必要沟通，并对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托。

第七条 后任注册会计师应当提请被审计单位以书面方式允许前任注册会计师对其询问作出充分答复。

如果被审计单位不同意前任注册会计师作出答复，或限制答复的范围，后任注册会计师应当向被审计单位询问原因，并考虑是否接受委托。

第八条 后任注册会计师向前任注册会计师询问的内容应当合理、具体，通常包括：

是否发现管理当局存在诚信方面的问题；

前任注册会计师与管理当局在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧；

前任注册会计师从被审计单位监事会、审计委员会或其他类似机构了解到的管理当局舞弊、违反法规行为以及内部控制的重大缺陷；

前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因。

第九条 在征得被审计单位书面同意后，前任注册会计师应当根据所了解的事实，对后任注册会计师的合理询问及时作出充分的答复。

如果受到被审计单位的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师作出充分答复，前任注册会计师应当向后任注

册会计师表明其答复是有限的，并说明原因。

如果得到的答复是有限的，或未得到答复，后任注册会计师应当考虑是否接受委托。

第三章 接受委托后的沟通

第十条 接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿，后任注册会计师应当征得被审计单位同意，并与前任注册会计师进行沟通。

第十一条 在征得被审计单位同意后，前任注册会计师可根据情况确定是否允许后任注册会计师查阅相关工作底稿以及查阅的内容。

第十二条 在允许查阅工作底稿之前，前任注册会计师应当向后任注册会计师获取确认函，就工作底稿的使用目的、范围和责任等与后任注册会计师达成一致。

第十三条 查阅前任注册会计师工作底稿获取的信息可能影响后任注册会计师实施审计程序的性质、时间和范围，但后任注册会计师应当对其实施的审计程序及得出的审计结论负责。

后任注册会计师不应在审计报告中表明，其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作。

第四章 发现前任注册会计师审计的会计报表可能存在重大错报时的处理

第十四条 如果发现前任注册会计师审计的会计报表可能存在重大错报，后任注册会计师应当提请被审计单位告知前任注册会计师。必要时，后任注册会计师可要求被审计单位安排三方会谈，以便采取措施进行妥善处理。

第十五条 如果被审计单位拒绝告知前任注册会计师，或前

任注册会计师拒绝参加三方会谈，或后任注册会计师对解决问题的方案不满意，后任注册会计师应当考虑对审计报告的影响或解除业务约定。

第五章 附 则

第十六条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第十七条 本准则自2003年7月1日起施行。

《独立审计具体准则第28号——前后任注册会计师的沟通》讲解

一、制定背景

近年来,我国证券市场中出现了越来越多的变更会计师事务所现象,并逐渐引起政府有关部门、学术界、新闻媒体乃至社会公众的高度重视。通过研究发现,如果会计师事务所对上市公司年度会计报表出具了非标准审计报告,上市公司解聘该会计师事务所的可能性就会增加,而且在更换了前任注册会计师之后,后任注册会计师为上市公司发表的审计意见严重程度会显著降低。上市公司管理当局通过变更会计师事务所规避不利审计意见,或通过提出变更会计师事务所影响注册会计师的独立性,其后果是降低审计质量,掩盖上市公司存在的各种问题。因此,研究变更会计师事务所的现象,并从制度上遏制其带来的不利后果,具有重要的意义。

(一) 目前我国对变更会计师事务所的监管措施

从国外情况看,不少国家都要求前任注册会计师在与被审计单位终止业务关系后与股东以及监管部门进行沟通。例如,在股

东大会上做出某些申述，或向股东和监管部门提交书面声明，对变更事实进行申述。出台这些政策，目的在于防止被审计单位管理当局利用变更会计师事务所掩藏损害股东及公众利益的信息。国家有关部门早在 1996 年就发布了关于上市公司聘用、更换会计师事务所有关问题的通知，从执行情况看，效果并不尽如人意。其原因是：一方面，在我国目前的公司治理结构下，股东大会并不能发挥应有的治理作用；另一方面，如果缺乏足够的外界压力，前任注册会计师普遍并不希望在业务关系终止后“惹过多麻烦”，这样对其维持与其他客户的关系也没有益处。此外，也有一些前任注册会计师意识到自己在过去的审计业务中存在或多或少的过失，为了避免潜在的诉讼风险和监管处罚，采取了息事宁人的态度。

中国注册会计师协会（以下简称“中注协”）非常重视上市公司变更会计师事务所的行为，将“炒鱿鱼、接下家”作为监管会计师事务所的突破口，从 2002 年初起采取了一系列监管措施，主要包括：

1. 执行 2001 年度会计报表审计的会计师事务所变更的报备规定。在 2001 年上市公司年度会计报表审计工作接近尾声时，2002 年 4 月 15 日，中注协印发了《中国注册会计师协会关于进一步做好 2001 年度上市公司年报审计工作的紧急通知》（会协[2002] 96 号），要求在 2001 年度会计报表审计中被上市公司更换的会计师事务所，于 4 月底前将被更换的情况以书面形式报告中注协。这一要求反映了中注协希望通过会计师事务所变更的报备程序获取必要的信息，从中发现具有潜在购买审计意见的行为，以便实施有效的监管。

2. 对会计师事务所变更事件的处理。截至 2002 年 4 月 30 日，我国证券市场中还有两家上市公司尚未公布 2001 年年度报

告。这两家公司之所以迟迟公布不了年报，很重要的原因都是因为上市公司管理当局与会计师事务所存在十分重大的会计、审计等方面的意见分歧。根据有关报道，由于前任注册会计师拟出具无法表示意见的审计报告，而该两家上市公司均准备解聘前任会计师事务所。在这种情况下，中注协十分关注事态的发展，强调后任注册会计师应当充分关注潜在的审计风险，保持应有的职业谨慎和审计独立性。以上市公司南通纵横国际股份有限公司（简称“纵横国际”）事件为例，纵横国际与前任注册会计师在重大会计、审计问题上存在分歧，前任注册会计师拟出具无法表示意见的审计报告，纵横国际拒绝接受并辞聘了前任注册会计师。后任注册会计师接任审计业务后，2002年7月12日，江苏省注协发出了致后任注册会计师的函。在该函件中，江苏省注协根据中注协的意见对后任注册会计师提出了建议，包括：（1）继续保持应有的职业谨慎，抱着对行业，对社会公众负责的态度，独立、客观、公正地执行好对南通纵横国际股份有限公司的年报审计业务；（2）与前任会计师事务所、注册会计师进行必要的联络和沟通，充分考虑前任注册会计师提出的问题和意见；（3）在履行必要审计程序、取得充分审计证据的基础上发表适当的审计意见。2002年7月18日，纵横国际终于对外披露2001年年度报告，后任注册会计师仍然出具了无法表示意见的审计报告，纵横国际股票也由于公司被出具了无法表示意见的审计报告而遭到特别处理。

3. 职业道德规范指导意见的规定。2002年6月25日，中注协印发了《中国注册会计师职业道德规范指导意见》（以下简称《指导意见》），从2002年7月1日起施行，以规范注册会计师的职业道德行为。《指导意见》专设一章“接任前任注册会计师的审计业务”，旨在规范发生会计师事务所变更时前、后任注册

会计师的行为。《指导意见》明确提出，在接受审计业务委托前，后任注册会计师应当向前任注册会计师询问审计客户变更会计师事务所的原因，并关注前任注册会计师与审计客户之间在重大会计、审计等问题上可能存在的意见分歧。

4. 审计质量检查的要求。2002年6月25日，中注协印发了《中国注册会计师协会关于对上市公司2001年年报审计质量进行检查的通知》，在检查对象上，要求地方注册会计师协会选择1~2家当地具有证券、期货相关业务许可证的会计师事务所，对其执行的上市公司2001年年报审计项目进行检查，重点选择2001年年报审计中出现更换会计师事务所的上市公司项目；在检查内容上，重点检查在上市公司更换会计师事务所的情况下，后任注册会计师是否按照《中国证券监督管理委员会关于上市公司聘用、更换会计师事务所（审计事务所）有关问题的通知》（证监会字〔1996〕1号）的规定承接业务。2002年7月19日，中注协又印发了《中国注册会计师协会关于做好2002年上市公司半年度会计报表审计工作的通知》，要求在上市公司更换会计师事务所的情况下，后任注册会计师应严格按照《中国证券监督管理委员会关于上市公司聘用、更换会计师事务所（审计事务所）有关问题的通知》（证监会字〔1996〕1号）和《中国注册会计师职业道德规范指导意见》（会协〔2002〕160号）的有关规定承接业务，并向前任注册会计师和上市公司了解更换会计师事务所的原因。

从实际的检查工作效果看，在2001年年报审计结束后，中注协和地方协会根据业务报备掌握的情况，对8家接下家事务所审计质量进行检查，对其中执业不规范的5家事务所分别给予了谈话提醒、限期整改和通报批评的行业自律性惩戒。

（二）制定本准则的意义

中注协自2002年初开始就一直把上市公司审计中“炒鱿鱼，接下家”的行为作为行业自律监管的重要内容，而制定本准则作为相关自律和监管工作的重要组成部分，对加强行业自律和提高执业质量具有积极而又重要的意义。同时，制定本准则还有助于加强注册会计师同行间的团结协作，维护同行及社会公众的利益。其作用主要体现在以下几个方面：（1）沟通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委托之前主动与前任注册会计师沟通，向前任注册会计师询问有无不应接受委托的专业方面的理由，这体现出一种同行之间的相互尊重，有助于树立起同行之间和谐相处的良好职业形象，加强前后任之间的友好合作。（2）沟通有利于保护后任注册会计师的利益，并防止后任在不了解事实真相的情况下接受委托。后任注册会计师通过与前任注册会计师的沟通，有助于了解与更换注册会计师相关的真实原因，从而决定是否接受委托。相反，若不与前任注册会计师联系，不了解更换的真实原因，贸然接受委托，就可能增加审计风险。（3）沟通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，可以让后任注册会计师了解自己与客户之间在会计、审计问题上的严重分歧，在这种情况下，后任注册会计师可能会拒绝接受委托，或继续坚持原则，从而抑制客户“购买审计意见”的企图以及保护前任注册会计师的利益。

在起草本准则的过程中，我们充分考虑了我国的实际情况，主要借鉴了国际会计师联合会发布的《职业会计师道德守则》，同时还借鉴了其他一些国家和地区的审计准则和职业道德准则，如美国《审计准则公告第84号——前后任注册会计师的沟通》、台湾《审计准则公报第17号——继任会计师与前任会计师间之

联系》、香港《职业道德准则第1.207号——业务委托的变更》以及《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。从国际惯例上看，大多数国家都要求前任注册会计师与后任注册会计师之间进行必要的沟通，尤其是在前任注册会计师认为被审计单位可能存在某些问题的情况下。此举旨在防止管理当局在变更会计师事务所后向处于信息劣势的后任注册会计师掩藏某些不利信息。尽管《指导意见》专门就会计师事务所变更问题进行了规范，目的是改善长期以来实务中缺乏沟通的状况，但其针对的是注册会计师的职业道德行为，而前后任注册会计师之间的沟通还存在不少技术方面的要求，因此，需要制定本准则，以便作出进一步的规范。

为了保证独立审计准则的科学性、权威性和可操作性，充分保护注册会计师的合法权益，中注协先后组织了两次专家论证会，并于2002年9月13日发布了中注协的征求意见稿。2002年12月初，中注协召开了独立审计准则中方、外国及港澳台专家咨询组第一次会议，对该征求意见稿进行了充分的论证。会后，按照专家所提的意见进行了认真、细致的修改，并于2003年1月14日再次发布征求意见稿。2003年2月中下旬，中注协又组织了一次专家论证会，结合有关反馈意见对第二次征求意见稿进行了修改，形成了本准则。2003年4月14日，经财政部审批同意予以发布，于2003年7月1日起施行。

二、关于第一章“总则”

（一）制定目的与依据

本准则第一条规定：“为了规范会计报表审计中前后任注册会计师的沟通，明确工作要求，保证执业质量，根据《独立审

计基本准则》，制定本准则。”

本准则的制定目的是为了规范会计报表审计中前后任注册会计师的沟通，明确工作要求，保证执业质量；制定依据是《独立审计基本准则》。

在本准则的制定过程中，就本准则的定位曾经产生过较大的争议。有一种观点认为，前后任注册会计师的沟通属于注册会计师的职业道德问题，没有必要制定审计准则。我们认为，尽管前后任注册会计师的沟通在相当程度上涉及职业道德范畴，但沟通本身仍然涉及审计计划的制定和审计程序的实施，而且沟通本身的性质、程序和时间安排也需要规范。因此，从技术层面规范前后任注册会计师的沟通是非常必要的，这与《指导意见》中对前后任注册会计师沟通的职业道德要求相辅相成。

（二）前后任注册会计师的含义

本准则第二条规定：“本准则所称前任注册会计师，是指对最近期间会计报表出具了审计报告或接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的会计师事务所。”

本准则所称后任注册会计师，是指正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师执行会计报表审计业务的会计师事务所。”

1. 前任注册会计师的含义

“前任注册会计师”这一称谓曾经在《独立审计具体准则第14号——期初余额》中出现，但该准则并未对“前任注册会计师”的含义作出界定。根据本准则的规定，前任注册会计师通常包含两种情况：（1）已对最近一期会计报表发表了审计意见的会计师事务所。例如，对于执行2001年度会计报表审计业务的A会计师事务所而言，前任注册会计师是指执行2000年度会

计报表审计业务的 B 会计师事务所。(2) 接受委托但未完成审计工作的会计师事务所。例如,对于执行 2001 年度会计报表审计业务的 A 会计师事务所而言,前任注册会计师是指之前接受委托执行 2001 年度会计报表审计业务、但尚未完成审计工作的 B 会计师事务所。而 2000 年度的会计报表,可能是由 B 事务所审计的,也可能是由其他事务所审计的。

上述两种情况的前提条件基本相同,都是会计师事务所与委托人之间的审计业务委托关系已经终止或有可能终止。对于已对最近一期会计报表发表了审计意见的会计师事务所,当最近一期会计报表的审计工作已经完成后,(前任)会计师事务所在和委托人的审计业务委托关系上一般存在两种可能:(1) 委托人提出不再续聘该会计师事务所,而改聘另一家会计师事务所;(2) 委托人决定续聘该会计师事务所,但该会计师事务所拒绝接受续聘。对于接受委托但未完成审计工作的会计师事务所,也存在两种可能:(1) 委托人已经解聘或拟解聘该会计师事务所;(2) 该会计师事务所提出辞聘。

值得注意的是,本准则关于前任注册会计师的定义中包括“可能与委托人解除约定”的情形,即虽然委托人尚未正式与会计师事务所解除业务约定,但业务约定有可能发生终止。这种状态通常出现在会计师事务所接受委托但尚未完成审计工作的情况中。委托人(被审计单位)可能与(前任)会计师事务所在重大的会计、审计问题上存在着意见分歧,并试图通过接触其他会计师事务所寻求有利于自己的审计意见,而一旦其他会计师事务所提供了有利于被审计单位管理当局的审计意见,被审计单位就会解聘(前任)会计师事务所。这就是通常所谓的“购买审计意见(Opinion Shopping)”。在这种情况下,如果后任注册会计师通过与前任注册会计师的沟通而拒绝接受委托,客户就不敢轻