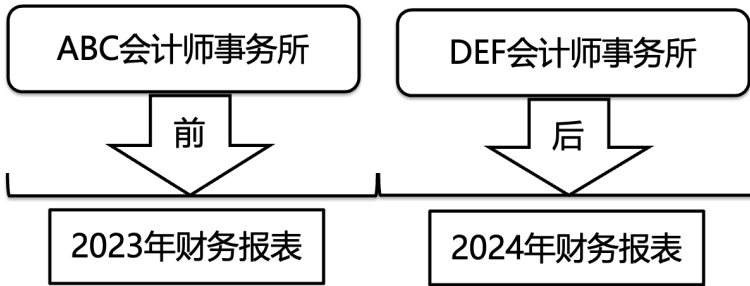


第二节 前任注册会计师和后任注册会计师的沟通

一、前任注册会计师和后任注册会计师的概念



(一) 前任注册会计师（一人或多人）

1. 定义：是指已对被审计单位上期财务报表进行审计，但被现任注册会计师接替的**其他会计师事务所**的注册会计师。

2. 重要判断依据：**会计师事务所变更**

(1) 已完成对上期财务报表的审计并发表了审计意见，本期被现任注册会计师接替的注册会计师。

(2) 已接受委托但未完成审计工作，可能或已经与委托人解除业务约定的注册会计师。

(3) 连续变更多家事务所，为上期财务报表出具了审计报告的注册会计师，以及之后接受委托对本期财务报表进行审计但未完成审计工作的所有其他会计师事务所的注册会计师。

(4) 委托人委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计，之前对已审计财务报表发表审计意见的注册会计师。

(二) 后任注册会计师

1. 定义

正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师，对被审计单位本期财务报表进行审计的注册会计师。

2. 情形

(1) 在签订审计业务约定书之前，正在考虑接受委托的注册会计师

(2) 已接受委托并签订业务约定书，接替前任注册会计师执行财务报表审计业务的注册会计师。

(3) 委托人委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计，正在考虑接受委托或已经接受委托执行重新审计的注册会计师。

(三) 总体要求

沟通的发起方	后任注册会计师负有主动沟通的义务
沟通的前提	征得被审计单位同意
沟通的方式	可以采用书面或口头方式
沟通的记录	后任注册会计师应当把沟通的情况记录与审计工作底稿中

【单选题】下列有关前后任注册会计师沟通的总体要求的说法中，错误的是（ ）。

A. 后任注册会计师负有主动沟通的义务

B. 前后任注册会计师的沟通需要征得被审计单位同意

C. 前后任注册会计师应当对沟通过程中获知的信息保密

D. 前后任注册会计师的沟通可以采用书面或口头形式，其中接受委托前的沟通应当采用书面形式

答案：D

解析：前后任注册会计师的沟通可以采用书面或口头的方式，包括接受委托前的沟通和接受委托后的沟通。

【单选题】下列有关前后任注册会计师的说法中，正确的是（ ）。

A. 前任注册会计师包括对前期财务报表执行审阅的注册会计师

B. 在未发生会计师事务所变更的情况下，同处于某一会计师事务所的先后负责同一审计项目的不同注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴

C. 在发生会计师事务所变更的情况下，先后就职于不同会计师事务所的同一注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴

D. 如果委托人在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所，前任注册会计师不包括在后任注册会计师之前接受业务委托对当期财务报表进行审计但未完成审计工作的会计师事务所。

答案：B

解析：前任注册会计师，是指已对被审计单位上期财务报表进行审计，但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师，选项 A 错误；前后任注册会计师指的就是变更会计师事务所的情形，选项 B 正确，选项 C 错误。会计师事务所发生变更时（变更已经发生或正在进行之中），前任注册会计师通常包含两种情况：（1）已对最近一期财务报表发表了审计意见的某会计师事务所的注册会计师；（2）接受委托但未完成审计工作的某会计师事务所的注册会计师，选项 D 错误。

【单选题】下列有关后任注册会计师的说法中，错误的是（ ）。

- A. 当会计师事务所发生变更时，已经接受委托的会计师事务所是后任注册会计师
- B. 当会计师事务所发生变更时，正在考虑接受委托的会计师事务所是后任注册会计师
- C. 被审计单位的财务报表已经审计但需要重新审计时，接受委托执行重新审计的会计师事务所为后任注册会计师
- D. 会计师事务所以投标方式承接审计业务时，所有参与投标的会计师事务所均为后任注册会计师

答案：D

解析：当会计师事务所以投标方式承接审计业务时，只有中标的会计师事务所才是后任注册会计师。

二、接受委托前的沟通

（一）接受委托前的沟通是必要程序

（二）沟通的目的

1. 了解被审计单位更换会计师事务所的原因
2. 是否存在不应该接受委托的情况，以确定是否接受委托。

（三）评价结果

1. 在进行必要沟通后，后任注册会计师应当对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托。
2. 如果前任注册会计师提供的信息与被审计单位提供的更换会计师事务所的原因不符，特别是当被审计单位与前任注册会计师在会计、审计问题上存在重大意见分歧时，被审计单位可能会试图通过后任注册会计师寻求有利于自己的审计意见。这种情况下，后任注册会计师应当慎重考虑是否接受委托。后任注册会计师一般应拒绝接受委托。

（四）必要沟通的核心内容

1. 是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题；
2. 前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧；
3. 前任注册会计师向被审计单位治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷；
4. 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。

（诚信；意见分歧；舞弊、违反法律法规、内缺；换所原因）

（五）前任注册会计师的答复

1. 原则

在被审计单位允许前任作出充分答复的情况下。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。

2. 多家事务所待接

当有多家会计师事务所正在考虑是否接受被审计单位的委托时，前任注册会计师应在被审计单位明确选定其中的一家会计师事务所作为后任注册会计师之后，才对该后任注册会计师的询问作出答复。

3. 前任受限

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。

4. 未答复

如果未得到答复，且没有理由认为变更会计师事务所的原因异常，后任注册会计师需要设法以其他方式与前

任注册会计师**再次进行沟通**。如果仍得不到答复，后任注册会计师可以致函前任注册会计师，说明如果在适当的时间内得不到答复，将假设不存在专业方面的原因使其拒绝接受委托，**并表明拟接受此项业务委托**。

三、接受委托后的沟通

接受委托后，沟通与接受委托前有所不同，**它不是必要程序**，而是由后任注册会计师根据审计工作需要自行决定。**最有用的方式是查阅前任注册会计师的工作底稿**。

（一）查阅前任注册会计师工作底稿的前提

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。

（二）查阅相关工作底稿及其内容

1. **审计工作底稿的所有权属于会计师事务所**。

2. 前任注册会计师所在的**会计师事务所可自主决定**是否允许后任注册会计师获取工作底稿部分内容或摘录部分工作底稿。

3. 如果前任注册会计师决定向后任注册会计师提供工作底稿，一般可考虑进一步**从被审计单位处（前审计客户）获取一份确认函**，以便**降低在与后任注册会计师进行沟通时发生误解的可能性**。

（三）就使用工作底稿达成一致意见

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、范围和责任等与其达成一致意见。

（四）利用工作底稿的责任

1. 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、时间安排和范围，**但后任注册会计师应当对自身实施的审计程序和得出的审计结论负责**。

2. 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。

四、发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报时的处理

1. **如果发现前任注册会计师已审计财务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**，后任注册会计师应当要求被审计单位安排**三方会谈**。（发现→告知→必要时三方会谈）

2. **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**。注册会计师应当考虑：

①这种情况对当前审计业务的**潜在影响**，并根据具体情况出具恰当的审计报告；

②是否退出当前审计业务；此外，后任注册会计师可考虑向其法律顾问咨询，以便**决定如何采取进一步措施**。