

《中国注册会计师审计准则第 1153 号 ——前任注册会计师和后任注册会计师的 沟通》应用指南

(2019 年 3 月 29 日修订)

一、前任注册会计师（参见本准则第四条）

1. 当被审计单位变更会计师事务所时（正在进行变更或已经变更），前任注册会计师通常是指：

（1）已对上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。例如，对于执行 20×2 年度财务报表审计业务的 A 会计师事务所的注册会计师而言，前任注册会计师是指执行 20×1 年度财务报表审计业务的 B 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。例如，对于执行 20×2 年度财务报表审计业务的 A 会计师事务所的注册会计师而言，前任注册会计师是指之前接受委托执行 20×2 年度财务报表审计业务，但未完成审计工作的 B 会计师事务所的注册会计师。而 20×1 年度财务报表，可能是由 B 会计师事务所审计，也可能是由其他会计师事务所审计的。

2. 对于已对上期财务报表发表了审计意见的前任注册会计师，上期财务报表的审计工作完成后，该前任注册会计师所在的会计师事务所和委托人在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前任注册会计师，也存在两种可能：（1）委托人已经解聘或拟解聘其所在的会计师事务所；（2）该会计师事务所提出辞聘。

3. 委托人可能与前任注册会计师在重大的会计、审计问题上存在意见分歧，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委托人的审计意见，委托人通常会解聘前任注册会计师。

4. 在实务中，委托人可能在相邻两个会计年度连续变更多家会计师事务所，甚至在本期财务报表审计过程中也变更会计师事务所。在这些情况下，对于执行本期财务报表审计业务的注册会计师而言，前任注册会计师是指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。

5. 需要特别说明的是，如果上期财务报表仅经过代编或审阅，执行代编或审阅业务的注册会计师不能视为前任注册会计师。

二、后任注册会计师（参见本准则第五条第一款）

6. 当被审计单位变更会计师事务所时（正在进行变更或已经变更），后任注册会计师通常是指：

（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) 在签订审计业务约定书之后，已接受委托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。

7. 需要说明的是，前任注册会计师和后任注册会计师是就会计师事务所发生变更时的情况而言的。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不同注册会计师不属于前任注册会计师和后任注册会计师的范畴。

三、重新审计业务中的前任注册会计师和后任注册会计师（参见本准则第五条第二款）

8. 由于某些特殊原因或需要，委托人有可能委托注册会计师对已审计财务报表进行重新审计，例如，当被审计单位的股东对某会计师事务所的审计报告不满意或不放心时，就可能会再聘请另一家会计师事务所进行重新审计，这种情况不属于后任取代前任。在这种情况下，之前对已审计财务报表发表审计意见的注册会计师应视为前任注册会计师，而正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师应视为后任注册会计师。相应地，注册会计师在执行或考虑执行重新审计业务时，需要遵守本准则的有关规定。

四、接受委托前的沟通

（一）接受委托前的必要沟通（参见本准则第七条）

9. 在接受委托前，后任注册会计师需要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。这是接受委托前沟通的核心要求，它包括以下三层含义：

(1) 沟通的目的。在接受委托前，后任注册会计师与前任注册

会计师进行沟通的目的是了解被审计单位更换会计师事务所的原因以及是否存在不应接受委托的情况，以确定是否接受委托。后任注册会计师一般只有通过与前任注册会计师直接沟通，才有可能了解更换会计师事务所的真实原因；

(2) 接受委托前的沟通是必要的审计程序。与前任注册会计师进行沟通，是后任注册会计师在接受委托前实施的必要审计程序；

(3) 评价沟通结果。在进行必要沟通后，后任注册会计师需要对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托。

(二) 沟通的前提（参见本准则第八条）

10. 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，后任注册会计师需要向被审计单位询问原因，并考虑是否接受委托。当出现这种情况时，后任注册会计师一般需要拒绝接受委托，除非可以通过其他方式获知必要的事实，或有充分的证据表明审计风险水平非常低。

(三) 沟通的内容（参见本准则第九条）

11. 必要沟通过程中通常值得关注和询问的事项包括：

(1) 是否发现被审计单位管理层存在正直和诚信方面的问题。例如，向前任注册会计师了解被审计单位的商业信誉如何，是否发现管理层存在缺乏诚信的行为，被审计单位是否过分考虑将会计师事务所的审计收费维持在尽可能低的水平，审计范围是否受到不适当限制等；

(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。例如，在会计政策和会计估计的运用、财务报表的披露方面存在重大的意见分歧，管理层不接受注册会计师的调整建议等；

(3) 前任注册会计师向被审计单位治理层通报的关于管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷。例如，向前任注册会计师询问其是否从被审计单位监事会或审计委员会了解到管理层的任何舞弊事实、舞弊嫌疑，或针对管理层的舞弊指控，以及违反法律法规行为，特别是被审计单位是否存在涉嫌洗钱或其他刑事犯罪的行为或迹象等。了解这些信息有助于对管理层的诚信状况作出判断；

(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。如果变更会计师事务所可能是由于前任注册会计师在会计、审计等问题上与被审计单位管理层存在意见分歧，管理层对前任注册会计师的审计意见不满意，经多次沟通仍难以达成一致意见，则后任注册会计师需要慎重考虑是否接受委托。

11a. 法律法规或相关职业道德要求可能规定注册会计师在接受业务前提请前任注册会计师提供已知悉的关于事实或环境的信息(前任注册会计师判断认为后任注册会计师在决定是否接受业务前需要获知)。某些情形下，前任注册会计师可能需要应拟任的后任注册会计师的要求提供关于被审计单位违反法律法规行为的信息。

(四) 前任注册会计师的答复 (参见本准则第十条)

12. 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，前任注册会计师需要在被审计单位明确选定其中的一家会计师事

务所之后，才对后任注册会计师的询问作出答复。例如，当会计师事务所以投标方式承接审计业务时，前任注册会计师只需对中标的会计师事务所（后任注册会计师）的询问作出答复，而无需对所有参与投标的会计师事务所的询问都进行答复。

13. 如果从前任注册会计师得到的答复是有限的，后任注册会计师需要判断是否存在由被审计单位或潜在法律诉讼引起的答复限制，并考虑对接受委托的影响；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，并表明拟接受委托。

14. 本指南附录 1 列示的“后任注册会计师承接业务决策图”，说明了后任注册会计师在接受委托前如何与前任注册会计师沟通以决定是否接受委托的过程。

五、接受委托后的沟通（参见本准则第十一条至第十三条）

（一）查阅前任注册会计师工作底稿的前提（参见本准则第十一条）

15. 接受委托后的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的。这一阶段的沟通主要包括查阅前任注册会计师的工作底稿及询问有关事项等。沟通可以采用电话询问、举行会谈、致送审计问卷等方式，但最有效、最常用的方式是查阅前任注册会计师的工作底稿。后任注册会计师需要

按照《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额》第八条第二款第（一）项的规定，查阅前任注册会计师的工作底稿，以获取有关期初余额的审计证据。

（二）查阅相关审计工作底稿及其内容（参见本准则第十二条）

16. 根据《〈质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制〉应用指南》的规定，审计工作底稿的所有权属于会计师事务所。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。

17. 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，一般可考虑从被审计单位（前审计客户）处获取一份确认函，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。本指南附录 2 提供了确认函的参考格式。前任注册会计师可以自主决定可供后任注册会计师查阅、复印或摘录的工作底稿内容，这些内容通常可能包括有关审计计划、控制测试、审计结论的工作底稿，以及其他具有延续性的对本期审计产生重大影响的会计、审计事项（如有关资产负债表项目的分析和或有事项）的工作底稿。

（三）前任注册会计师和后任注册会计师就使用审计工作底稿达成一致意见（参见本准则第十三条）

18. 在允许查阅审计工作底稿之前，前任注册会计师需要向后任注册会计师获取确认函，就审计工作底稿的使用目的、范围和责任等与其达成一致意见。本指南附录 3 提供了这种确认函的参考格式。

19. 为了获取对审计工作底稿的更多的接触机会，后任注册会计师可以考虑同意前任注册会计师在自己查阅审计工作底稿过程中可能作出的限制。例如：（1）不将查阅审计工作底稿获得的信息用于其他任何目的；（2）在查阅审计工作底稿后，不对任何人作出关于前任注册会计师的审计是否遵守了审计准则的口头或书面评论；（3）当涉及前任注册会计师的审计质量时，后任注册会计师不应提供任何专家证词、诉讼服务或承接关于前任注册会计师审计质量的评价业务。本指南附录 4 提供了含有相关限制条款的确认函的参考格式。

六、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（参见本准则第十五条和第十六条）

20. 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，后任注册会计师需要考虑：

（1）这种情况对当前审计业务的潜在影响，并根据情况出具恰当的审计报告；

（2）是否解除业务约定。

此外，后任注册会计师可以考虑向法律顾问咨询，以便决定如何采取进一步措施。

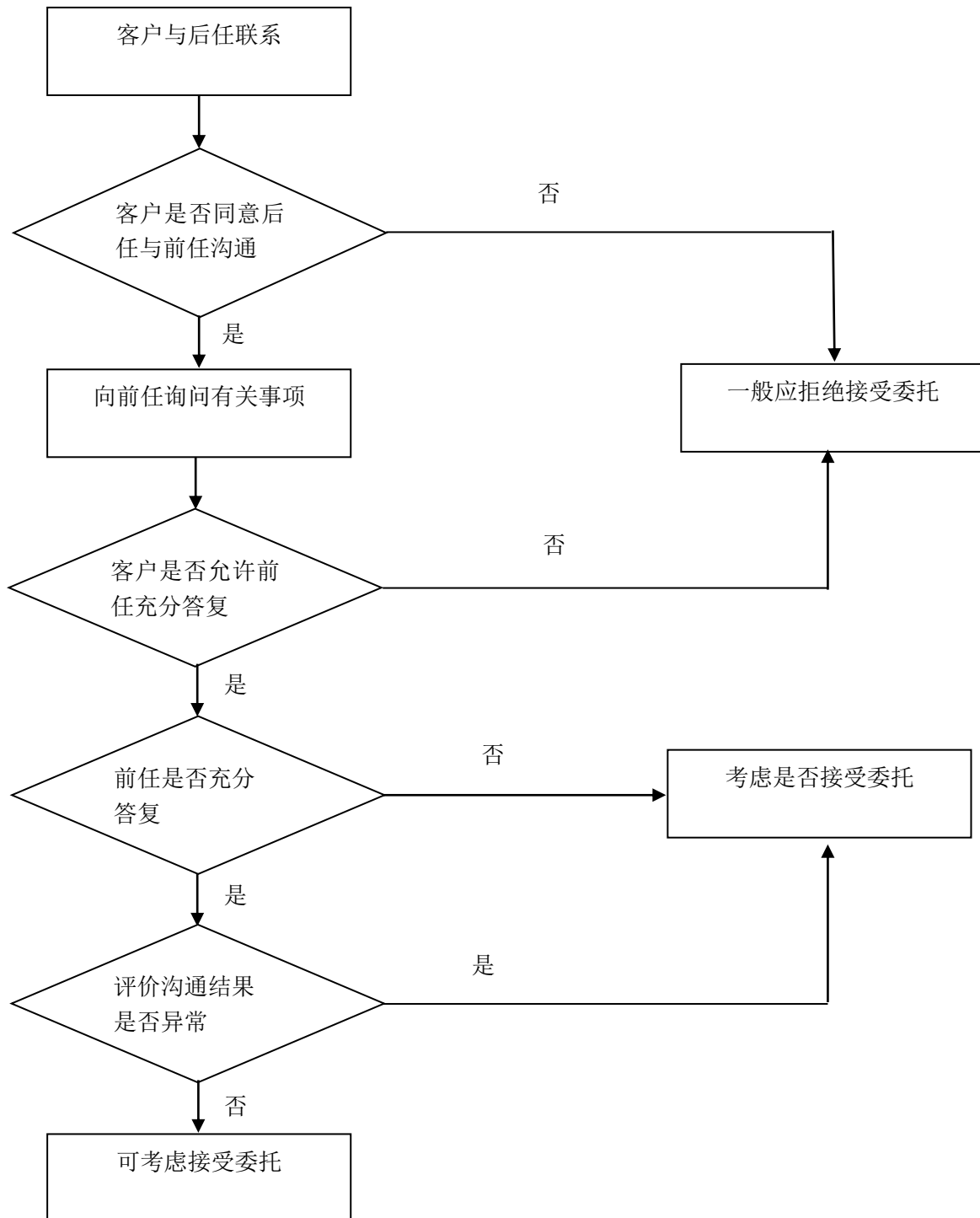
七、保密义务（参见本准则第十七条）

21. 在前任注册会计师和后任注册会计师的沟通过程中，无论是前任还是后任注册会计师，都需要对沟通过程中获知的信息保密。即使后任注册会计师在与前任注册会计师沟通后决定不接受委托，后任

注册会计师仍然需要履行保密义务。

附录 1:

后任注册会计师承接业务决策图



附录 2:

前任注册会计师从被审计单位获取的确认函参考格式

本附录是前任注册会计师（A 会计师事务所）向被审计单位（C 公司）征询是否允许与后任注册会计师（B 会计师事务所）沟通的确认函参考格式。在本附录中，前任注册会计师同时就答复后任注册会计师的询问和允许后任注册会计师查阅审计工作底稿两个事项进行了确认。在实际工作中，前任注册会计师也可分别就其中一个事项请被审计单位作出确认。

确 认 函

C 公司董事会:

贵公司已允许 B 会计师事务所作为后任注册会计师与我们沟通，允许我们对 B 会计师事务所的询问作出充分答复，并允许其查阅我们审计贵公司 20×1 年度财务报表形成的审计工作底稿。B 会计师事务所查阅工作底稿的目的旨在了解贵公司及我们审计中的有关情况，以协助其对贵公司 20×2 年度财务报表的审计制定审计计划。

请贵公司在本确认函上盖章并署明日期后寄给我们，以示对上述内容的确认。

本确认函后附我们拟向 B 会计师事务所提供的关于工作底稿使用问题的信函格式。

(A 会计师事务所盖章)

年 月 日

同意:

(C 公司盖章)

年 月 日

不同意:

(C 公司盖章)

年 月 日

附录 3:

**前任注册会计师向后任注册会计师就工作底稿
使用问题获取的确认函参考格式
(不含有使用限制条款)**

本附录是前任注册会计师(A会计师事务所)向后任注册会计师(B会计师事务所)就有关工作底稿的查阅及使用问题获取的确认函参考格式。

确 认 函

B 会计师事务所:

我们已按照中国注册会计师审计准则对 C 公司 20×1 年度财务报表进行审计,出具了审计报告。在审计报告日后,我们没有实施任何审计程序。贵所为了执行 C 公司 20×2 年度财务报表审计业务,要求查阅我们对 C 公司财务报表审计形成的工作底稿。我们已经征得 C 公司同意,决定允许贵所查阅有关工作底稿。

我们对 C 公司 20×1 年度财务报表的审计及形成的工作底稿并不一定能够满足贵所的查阅目的,因此,贵所拟了解的事项可能并未在我们的工作底稿中提及。由于我们在职业判断的运用以及对审计风险和重要性的评估方面可能与贵所存在差异,对某些事项的表述可能与贵所不同,我们不能就我所工作底稿提供的信息是否满足贵所的目的作出任何声明。

我们理解贵所查阅工作底稿的目的旨在制定审计计划,以便执行

C 公司 20×2 年度财务报表审计业务。按照贵所的要求，我们将提供 [具体列明工作底稿的名称或种类] 工作底稿复印件。贵所应当对获取的任何工作底稿复印件的内容予以保密。此外，如果第三方要求贵所提供与 C 公司审计有关的工作底稿，当涉及我所工作底稿的内容时，贵所应当在向该第三方提供之前征得我们的同意。如果贵所由于提供了工作底稿而收到传票、传讯或其他形式的调查通知，且工作底稿含有我所工作底稿的内容，贵所应当尽快通知我们并提供有关传票、传讯或其他形式的调查通知的复印件。

请贵所在本确认函上盖章并署明日期后寄给我们，以示对上述内容的确认。

(A 会计师事务所盖章)

年 月 日

同意:

不同意:

(B 会计师事务所盖章)

(B 会计师事务所盖章)

年 月 日

年 月 日

附录 4:

前任注册会计师向后任注册会计师就工作底稿 使用问题获取的确认函参考格式 (含有使用限制条款)

本附录是前任注册会计师（A 会计师事务所）向后任注册会计师（B 会计师事务所）就有关工作底稿使用问题获取的确认函参考格式，该确认函中包含了前任注册会计师向后任注册会计师就工作底稿使用问题作出的若干限制条款。

确 认 函

B 会计师事务所:

我们已按照中国注册会计师审计准则对 C 公司 20×1 年度财务报表进行审计，出具了审计报告。在审计报告日后，我们没有实施任何审计程序。贵所为了执行 C 公司 20×2 年度财务报表审计业务，要求查阅我们对 C 公司财务报表审计形成的工作底稿。我们已经征得 C 公司同意，决定允许贵所查阅有关工作底稿。

我们对 C 公司 20×1 年度财务报表的审计及形成的工作底稿并不一定能够满足贵所的查阅目的，因此，贵所拟了解的事项可能并未在我们的工作底稿中提及。由于我们在职业判断的运用以及对审计风险和重要性的评估方面可能与贵所存在差异，对某些事项的表述可能与贵所不同，我们不能就我所工作底稿提供的信息是否满足贵所的目的作出任何声明。

我们理解贵所查阅工作底稿的目的旨在制定审计计划，以便执行 C 公司 20×2 年度财务报表审计业务。按照贵所的要求，我们将提供 [具体列明工作底稿的名称或种类] 工作底稿复印件。贵所应当对获取的任何工作底稿复印件的内容予以保密。此外，如果第三方要求贵所提供与 C 公司审计有关的工作底稿，当涉及我所工作底稿的内容时，贵所应当在向该第三方提供之前征得我们的同意。如果贵所由于提供了工作底稿而收到传票、传讯或其他形式的调查通知，且工作底稿含有我所工作底稿的内容，贵所应当尽快通知我们并提供有关传票、传讯或其他形式的调查通知的复印件。

由于贵所查阅工作底稿旨在制定审计计划，而非对我们的工作底稿进行审阅，因此贵所应当：（1）不将查阅工作底稿获得的信息用于其他任何目的；（2）在查阅工作底稿后，不对任何人作出关于我所的审计是否遵守了审计准则的口头或书面评论；（3）当涉及我所审计质量时，贵所不应提供任何专家证词、诉讼服务或承接对我所审计质量的评价业务。

请贵所在本确认函上盖章并署明日期后寄给我们，以示对上述内容的确认。

(A 会计师事务所盖章)

年 月 日

同意:

(B 会计师事务所盖章)

年 月 日

不同意:

(B 会计师事务所盖章)

年 月 日