

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则第 1152 号 ——前后任注册会计师的沟通》指南

（征求意见稿）

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则	1
一、本准则的适用范围	1
二、前任注册会计师的含义	1
三、后任注册会计师的含义	3
四、重新审计业务中的前后任注册会计师	3
五、对前后任注册会计师沟通的总体要求	4
六、保密原则	5
第二章 接受委托前的沟通	6
一、接受委托前的必要沟通	6
二、沟通的前提	7
三、必要沟通的核心内容	8
四、前任注册会计师的答复	9
第三章 接受委托后的沟通	11
一、查阅前任工作底稿的前提	11
二、查阅相关工作底稿及其内容	12
三、前后任就使用工作底稿达成一致意见	12
四、利用工作底稿结果的责任	13
第四章 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	15

一、安排三方会谈.....	15
二、无法参加三方会谈的处理.....	15
附录 1152-1： 后任注册会计师承接业务决策图	17
附录 1152-2： 前任注册会计师向被审计单位获取的确认函范例	18
附录 1152-3： 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范例（不含有使用限制条款）	20
附录 1152-4： 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范例（含有使用限制条款）	22

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1152 号——前后任注册会计师的沟通》（以下简称本准则）第一章（第一条至第六条），主要说明本准则的制定目的、适用范围、前后任注册会计师的含义，并对前后任注册会计师的沟通提出总体要求。

一、本准则的适用范围

本准则第二条指出，本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。具体而言，本准则适用于注册会计师对被审计单位年度财务报表、中期财务报表执行审计业务，以及对已审计财务报表执行重新审计业务。

二、前任注册会计师的含义

本准则第三条第一款指出，前任注册会计师是指代表会计师事务所对最近期间财务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注册会计师。

当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。例如，对于执行 2005 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 2004 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 2005 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 2005 年度财务报表审计业务，但尚未完成审计工作的 B 会计师事务所的注册会计师。而 2004 年

度的财务报表，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。

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。对于已对最近一期财务报表发表了审计意见的前任注册会计师来说，当最近一期财务报表的审计工作已经完成后，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及其所在的会计师事务所来说，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，但业务约定有可能终止。这种情形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下。委托人（被审计单位）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被审计单位的审计意见，被审计单位就会解聘前任注册会计师。这就是通常所说的“购买审计意见”（Opinion Shopping）的情况。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沟通而拒绝接受委托，委托人就不敢轻易解聘前任注册会计师，从而使前任注册会计师的利益得以保护。

在实务中，还可能出现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的情况（最极端的情况是，不仅在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所，而且在当期财务报表审计过程中也变更会计师事务所）。在这种情况下，前任注册会计师是指相对于执行当期财务报表审计业务的会计师事务所而言，为最近一期财务报表出具了审计报告的某会计师事务所以及之后接受委托对当期财务报表进行审计但未完成审计工作的所有会计师事务所。

还需要特别说明的是，如果最近期间的财务报表仅经过代编（compilation）或审阅（review），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。

三、后任注册会计师的含义

本准则第三条第二款指出，后任注册会计师是指代表会计师事务所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财务报表审计业务的注册会计师。

当会计师事务所发生变更时（正在进行变更或已经变更），后任注册会计师通常包括两种情况：（1）在签订业务约定书之前，正在考虑接受委托的注册会计师。此时，后任注册会计师对于是否接受委托尚未做出最后决定，正准备与前任注册会计师沟通，待了解有关情况之后再做决定。（2）在签订业务约定书之后，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。

四、重新审计业务中的前后任注册会计师

本准则第四条规定，如果被审计单位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的注册会计师应视为后任注册会计师，之前对已审计财务报表发表审计意见的其他会计

师事务所的注册会计师应视为前任注册会计师。

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。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。这实际上是对前后任注册会计师含义的进一步拓展，即本准则中的前后任注册会计师并不一定意味着后任将取代前任。当被审计单位的财务报表已经审计但需要重新审计时，就不属于后任取代前任的情况。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。相应地，注册会计师在执行或考虑执行重新审计业务时，应当遵循本准则的有关规定。

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中的不同的注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴。

五、对前后任注册会计师沟通的总体要求

本准则第五条规定，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。

本准则对前后任注册会计师沟通的总体要求，包括以下几层含义：

1. 沟通的发起方。在前后任注册会计师的沟通过程中，后任注册会计师负有主动沟通的责任。其理由在于，如果前任注册会计师与被审计单位解除了业务约定，就不再对之后的财务报表审计承担任何责任和风

险，通常也不会关注后任注册会计师的审计计划和审计程序。只有后任注册会计师主动与前任注册会计师进行沟通，才有可能在更大程度上发现财务报表中潜在的重大错报，以降低审计风险。

2. 沟通的前提。尽管后任注册会计师负有主动沟通的责任，但前提是征得被审计单位的同意。这主要是因为无论是前任还是后任注册会计师，都负有为被审计单位的信息保密的义务。当前后任注册会计师的沟通涉及被审计单位的有关信息时，应当征得被审计单位的同意，这也是注册会计师职业道德的基本要求。

3. 沟通的方式。沟通可以采用口头和书面等方式进行。

4. 对沟通情况的记录。尽管沟通可以采用口头和书面等方式进行，但无论是前任还是后任注册会计师，都应当将沟通的情况记录于各自的审计工作底稿，以便完整反映审计工作的轨迹。

六、保密原则

本准则第六条规定，前后任注册会计师应当对沟通过程中获知的信息保密。即使未接受委托，后任注册会计师仍应履行保密义务。

根据《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》第六条的规定，注册会计师应当遵守相关的职业道德规范，恪守独立、客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。因此，在前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，都应当对沟通过程中获知的信息保密。根据本准则对后任注册会计师的界定，后任注册会计师有可能是正在考虑接受委托的注册会计师，因此，存在着一种可能性，即经过与前任注册会计师的沟通后决定不接受审计业务委托。在这种相对特殊的情况下，

后任注册会计师仍然应当履行保密义务。

第二章 接受委托前的沟通

本准则第二章（第七条至第十条），主要说明后任注册会计师在接受业务委托前如何与前任注册会计师进行沟通，以及前任注册会计师如何答复后任注册会计师。

一、接受委托前的必要沟通

本准则第七条规定，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。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为了确定是否接受委托。也就是说，后任注册会计师应在签约之前，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此项业务委托的原因，这一点十分重要。而后任注册会计师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应当执行的必要审计程序。如果没有进行必要沟通，则应视为后任注册会计师没有实施必要的审计程序。

3. 评价沟通结果。在进行必要沟通后，后任注册会计师应当对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托。为使沟通真正发挥效用，后任注册会计师应当对前任提供的信息给予应有的重视，对其进行评价，并与

被审计单位提供的信息进行比较。如果前任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、审计问题上存在着重大意见分歧时，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，在这种情况下，后任注册会计师应慎重考虑是否接受委托。当出现上述情况时，后任注册会计师一般应拒绝接受委托，以抑制被审计单位购买审计意见的企图，并保护前任注册会计师的利益。

二、沟通的前提

本准则第八条第一款规定，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。

如本准则第五条所规定，后任注册会计师进行主动沟通的前提是征得被审计单位的同意。第八条是对第五条的详细阐述，并考虑了两种可能的情况：

首先，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。

其次，对于后任注册会计师提出的请求，被审计单位有两种反应，同意或不同意。对于被审计单位不同意的情况，第八条第二款提供了原则性的要求，即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。实际上，这种情况本身就向后任注册会计师传递出一种信号，即被审计单位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，或被审计单位管理层存在诚信方面的问题，后任注册会计师应当对此提高警惕，慎重评估潜在的审计风险，并考虑是否接受委托。

当这种情况出现时，后任注册会计师一般应当拒绝接受委托，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被审计单位财务报表的审计风险水平非常低。

三、必要沟通的核心内容

接受委托前，向前任注册会计师进行询问是一项必要的沟通程序。根据本准则第九条的规定，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。既不能过于宽泛，也不宜过于琐碎。第九条还列举了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）前任注册会计师曾与被审计单位治理层（如监事会、审计委员会或其他类似机构）沟通的关于管理层舞弊、违反法规行为以及内部控制的重大缺陷等问题。例如，向前任注册会计师询问其从被审计单位监事会或审计委员会是否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。了解这些信息也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。变更会计师事务所的要求，可能是由客户提出的，也可能是由会计师事务所提出的。变更的原因各种各样，有些原因是正当的，有些原因是非正当的。如果变更会计师事

务所的原因可能是由于前任注册会计师在会计、审计问题上与被审计单位管理层存在分歧，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，则后任注册会计师要慎重考虑是否接受该项业务委托。

上述事项都属于可能对后任注册会计师执行财务报表审计业务产生重大影响的信息，对后任注册会计师来说，是决定是否接受委托的至关重要的因素。

四、前任注册会计师的答复

根据本准则第十条第一款的规定，在被审计单位允许前任注册会计师对后任注册会计师的询问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。本准则对前任注册会计师的这一要求，一方面是基于职业道德的要求，考虑注册会计师对同行的责任，另一方面，也更为强化了这一职业道德要求。按照这一要求，首先，前任注册会计师的答复应当是有事实依据的；其次，答复应当是及时的；再次，答复应当是充分的。

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。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进行答复。

本准则第十条第二款规定，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。尽管准则考虑到了上述特殊情况的存在，且客观上也存在着前任注册会计师难以充分答复的情况，前任注册会计师在这种情况下也仍然有责任向后任注册会计师表明其答复是有限的，并说明真实原因。

本准则第十条第三款规定，如果从前任注册会计师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。对此，通常可以区分以下两种情况进行处理：（1）如果得到的答复是有限的，后任注册会计师应当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，并考虑这一情况对自己接受业务委托的影响；（2）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，后任注册会计师应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，后任可以致函前任，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。

后任注册会计师向前任注册会计师的询问可以采用书面或口头方式进行。通常情况下，后任注册会计师可以通过向前任注册会计师致函的方式进行询问。如果采用口头方式，应当将沟通的情况记录于工作底稿。

关于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业务委托的过程，可参见本指南附录 1152-1 列示的“后任注册会计师承接业务决策图”。

第三章 接受委托后的沟通

本准则第三章（第十一条至第十四条），针对后任注册会计师在接受业务委托后如何与前任注册会计师进行沟通，以及前任注册会计师如何答复后任注册会计师进行规范。在本章中，主要对后任注册会计师如何查阅前任注册会计师的工作底稿，以及后任利用前任工作底稿的责任作进一步说明。

一、查阅前任工作底稿的前提

本准则第十一条规定，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。本条规定实际上是强调后任注册会计师如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿，应当在征得被审计单位同意的基础上进行。

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。

考虑到在接受审计业务委托前，在实务中几乎不可能存在前任注册会计师允许后任注册会计师查阅其审计工作底稿的情况，因此，本准则未在第二章“接受委托前的沟通”中提及查阅审计工作底稿的情况。相应地，也未将查阅前任注册会计师的审计工作底稿作为一项必要沟通程序。但在接受委托后，前任注册会计师应当允许后任注册会计师查阅其审计工作底稿。对此，《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接

受委托时对期初余额的审计》第七条规定，如果上期财务报表由前任注册会计师审计，注册会计师应当考虑通过查阅前任注册会计师的工作底稿获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，并考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力。

二、查阅相关工作底稿及其内容

根据《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》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。本准则第十二条也对此作出相应规定，在收到后任注册会计师查阅工作底稿的请求并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确定查阅的内容。

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（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。本指南提供了一份确认函范例（参见附录 1152-2）。前任注册会计师应当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（如有关资产负债表账户的分析和或有事项）的工作底稿。

三、前后任就使用工作底稿达成一致意见

根据本准则第十三条的规定，在提供工作底稿之前，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。本指南提供了一份确认函的范例（参见附录

1152-3)。

在实务中，如果后任注册会计师在工作底稿的使用方面作出了更高层次的限制性保证，那么，前任注册会计师可能会愿意向其提供更多的接触工作底稿的机会。相应地，为了获取对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工作底稿过程中可能作出的限制。例如：（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前任注册会计师的审计是否遵循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论业务。本指南提供了一份含有相关限制条款的确认函范例（参见附录 1152-4）。

四、利用工作底稿结果的责任

本准则第十四条规定，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自身实施的审计程序和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。

（一）发生会计师事务所变更的情况

后任注册会计师应当获取充分、适当的审计证据以支持其对财务报表发表的审计意见。根据《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计》和《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据》的规定，注册会计师进行财务报表审计时，由于审计意见是针对包括比较数据在内的本期财务报表整体发表的，因此通常无需

在审计报告中特别提及比较数据。但注册会计师应对本期期初余额实施适当的审计程序，并充分考虑相关审计结论对所审计财务报表发表审计意见的影响。相应地，在分析期初余额对当期财务报表的影响时需要后任注册会计师运用职业判断，相关审计证据可能包括最近期间的已审计财务报表、前任注册会计师的审计报告、经询问前任注册会计师得到的答复、通过查阅前任注册会计师提供的与最近期间财务报表审计相关的工作底稿所获得的信息，以及通过实施当期审计程序发现的与期初余额或会计政策一贯性运用相关的信息。

因此，查阅前任注册会计师的工作底稿可能会影响后任注册会计师关于期初余额或会计政策一贯性运用的审计程序的性质、范围与时间安排，但后任注册会计师应当对其实施的审计程序及其结论负责。对此，

《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据》第十二条规定，如果上期财务报表已经前任注册会计师审计，后任注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计》的规定对本期期初余额实施审计程序，不得在审计报告中提及前任注册会计师。本准则也要求后任注册会计师在审计报告中不得提及自己的审计意见部分甚至全部依赖于前任注册会计师的审计报告或工作。之所以这样要求主要是考虑，如果后任注册会计师在审计报告中提及前任注册会计师，可能会令报告使用者产生后任注册会计师企图推卸责任的印象或误解。

（二）重新审计业务

对于重新审计业务，后任注册会计师应当询问前任注册会计师，并考虑在计划审计工作阶段查阅前任注册会计师的审计报告与工作底稿所

获取的信息，但是，这些信息并不足以供后任注册会计师形成审计意见。获取充分、适当的审计证据并形成相应审计结论完全是后任注册会计师的责任。

第四章 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

本准则第四章（第十五条至第十六条），主要说明当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，后任注册会计师应如何进行处理的问题。

一、安排三方会谈

本准则第十五条规定，如果发现前任注册会计师审计的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。

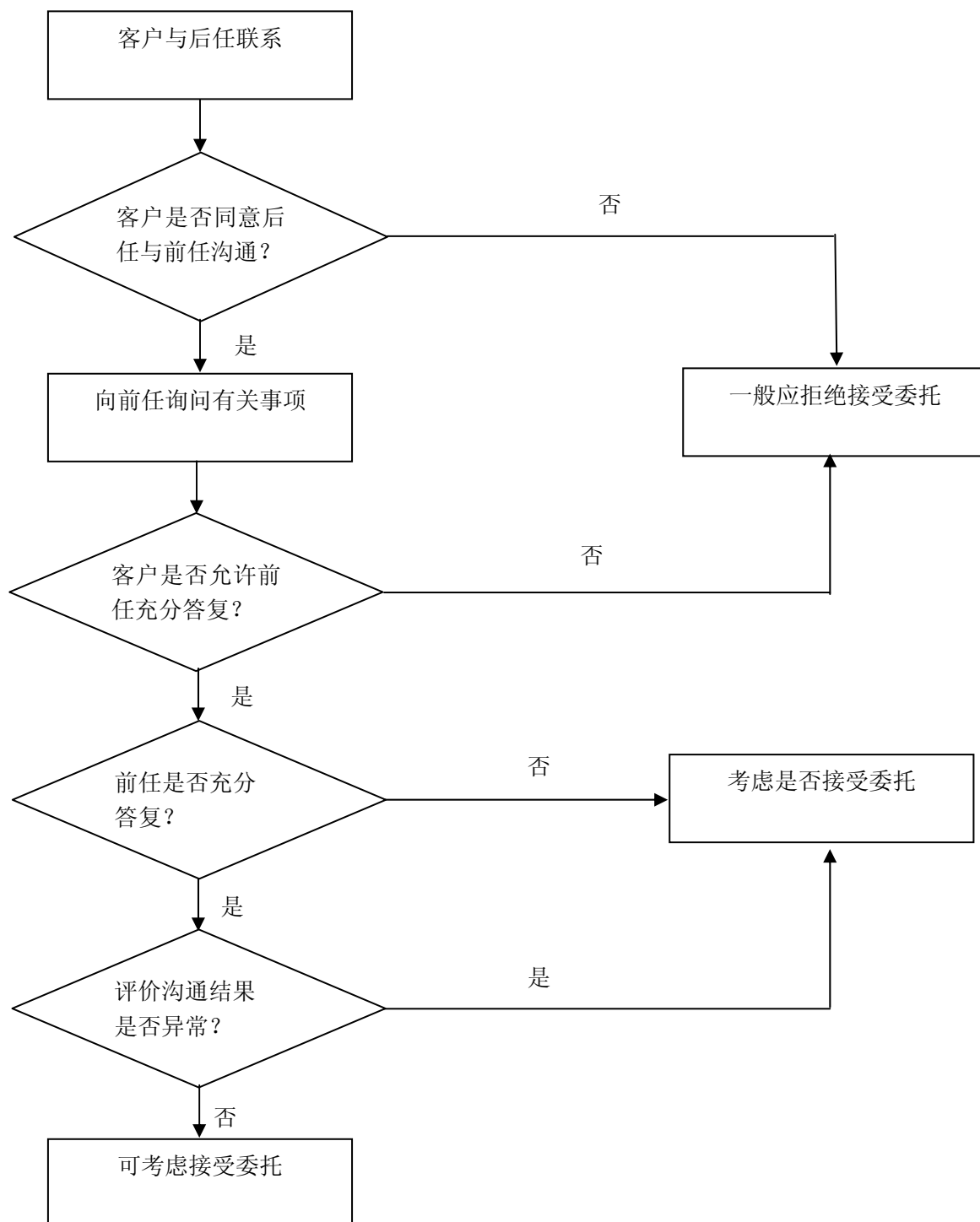
如果在审计或重新审计过程中，后任注册会计师发现经前任注册会计师审计过的财务报表可能存在重大错报，并需要作出修正，则后任注册会计师应当要求被审计单位将此情况告知前任注册会计师，必要时，可要求被审计单位安排三方会谈，讨论相关事项，以便妥善解决有关问题。后任注册会计师应当与前任注册会计师就任何在已审计财务报表报出后发现的、对已审计财务报表可能存在重大影响的信息进行沟通，以便双方按照有关准则作出妥善处理。

二、无法参加三方会谈的处理

本准则第十六条规定，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。在此种情况下，后任注册会计师应当考虑：（1）此种状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。

附录 1152-1：后任注册会计师承接业务决策图



附录 1152-2：前任注册会计师向被审计单位获取的确认函范例

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）沟通的确认函范例。在该范例中，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。

本确认函后附有我们拟向 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:

不同意:

(C 公司盖章)

(C 公司盖章)

年 月 日

年 月 日

附录 1152-3：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范例（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范例。

确 认 函

B 会计师事务所：

我们已经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予以提及。由于我们在职业判断的运用以及对审计风险和重要性水平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有所不同，我们不能针对贵所的目的就我所工作底稿提供的信息是否充分、适当作出任何声明。

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，我们将提供反映 C 公司实际情况的相关工作底稿复印件。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，如果第三方要求你们提供 C 公司的审计工作底稿，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)

年 月 日

(B 会计师事务所盖章)

年 月 日

附录 1152-4：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范例（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范例，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项限制条款。

确 认 函

B 会计师事务所：

我们已经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予以提及。由于我们在职业判断的运用以及对审计风险和重要性水平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有所不同，我们不能针对贵所的目的就我所工作底稿提供的信息是否充分、适当作出任何声明。

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，我们将提供反映 C 公司实际情况的相关工作底稿复印件。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，如果第三方要求你们提供 C 公司的审计工作底稿，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）不将通过查阅所获取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循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：

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