

# 前后任注册会计师沟通问题分析

赵保卿

**摘要：**注册会计师在接受委托前和审计过程中，可以与前任注册会计师沟通以获取相关审计证据，得出恰当的审计结论。沟通涉及前后任注册会计师和被审计单位三方权利和义务，需要确立科学的沟通原则、遵循健全的操作规程，并建立前后任沟通的评价机制。

**关键词：**前任注册会计师；后任注册会计师；审计效率；审计质量

**中图分类号：**F239 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2024)07-0041-03

注册会计师审计工作中需要各方相互配合与协调，其中包括前任注册会计师（以下简称前任）与后任注册会计师（以下简称后任）就有关事项的沟通。后任通过与前任的沟通，了解和掌握被审计单位及被审计单位与前任之间的有关情况，以确定是否接受委托；接受委托后，必要时后任与前任再次沟通，进一步了解和影响审计工作的相关问题，搜集必要的审计证据，以提高审计工作效率和质量。

## 一、前后任沟通的内容与过程

### （一）前后任沟通的内容

1. 确定是否接受委托时的沟通内容。一是前任与审计委托者或被审计单位终止审计委托的具体原因。比如，审计约定书约定的时间到期，双方就

审计收费、审计报告提交时间等未达成一致意见，双方或某一方出现分拆、重组、解散、破产或被取缔等特殊情

况致使审计委托需要终止等，这些因素在实际工作中较为正常，对后任是否接受委托的影响较小。还有一种不正常的因素，如被审计单位管理层暗示或明示注册会计师作不实审计记录或报告，致使注册会计师主动终止审计委托。这种不正常因素对后任是否接受委托的影响较大。二是前任对上一年度或以前年度所出具审计报告的意见类型。如果出具的是非标准无保留意见审计报告，则需要了解形成审计报告意见的基础属于客观原因如被审计单位因存在法律诉讼被出具了带强调事项段的无保留意见审计报告，还是主观原因如被审计单位出于自身

利益考虑拒绝注册会计师调整会计账务建议被出具了保留意见审计报告等。形成非标准无保留意见审计报告的客观原因对后任是否接受委托的影响较小，而主观原因的影响较大。三是前任向被审计单位管理层通报的相关情况和信息，如被审计单位管理层存在的会计舞弊、内部控制缺陷情况等。这些信息无疑会对后任是否接受委托形成一定影响。四是前任遵守审计准则与职业道德情况。前任遵守审计准则和职业道德的情况直接影响其审计质量，进而影响前后任所沟通事项的可靠性和可信程度。

2. 进行期初余额审计时的沟通内容。期初余额审计沟通的内容主要包括以下几方面：一是前任的审计程序和方法。前任审计程序的完备情况及

作者简介：赵保卿，厦门大学嘉庚学院。

审计方法是否科学合理直接影响审计结论的准确性,进而影响期初余额的正确性。二是前任所编制的审计工作底稿情况。前任所编制的审计工作底稿直接体现被审计单位前一年度所存在的会计差错与舞弊情况,反映审计证据的质量及所得出审计结论的正确与否。后任需要与前任对此进行沟通,以获取期初余额充分适当的审计证据。三是前任遵守审计准则和审计职业道德的情况,及在执业过程中保持独立性和专业胜任能力的情况,从而获取期初余额充分适当的审计证据。

**3. 发现前任审计的财务报表可能存在重大错报时的沟通内容。**对此,后任需要与前任就重大错报未能调整的具体原因进行沟通。是源于前任未科学合理运用审计方式或过度降低审计成本和费用而未能查出重大错报,还是前任查出了此重大错报但是前任与被审计单位双方协同舞弊而没有调整,抑或是前任基于职业判断调整了重要性水平。

### **(二) 前后任沟通的过程**

前后任只有采取合理、合规、有效的沟通方式方法,才能实现沟通目标,收到提高审计质量的效果。需要注意的是,沟通需要征得被审计单位同意,如果被审计单位不同意双方沟通,或被审计单位对前任回答问题进行限制,后任需了解其具体原因,进而作出相关决策。

**1. 沟通一般由后任主动发起。**后任在确定是否接受委托及发现被审计单位以前年度存在未予调整的重大会计错报时,应主动发起与前任的沟通。上述沟通事项的后续沟通及后任进行期初余额审计时的沟通,双方都有可能主动发起。前任主动发起的沟通是出于自身负责的态度,对沟通内容作

进一步补充或更正。

**2. 沟通可以采取多种方式。**双方可以通过纸质文件往来方式进行沟通,也可以运用电子信息或网络通讯方式进行沟通,特殊情况下可以直接面对面进行沟通。沟通的纸质文件直接构成审计工作底稿,电子或通讯方式沟通的结果以特定形态形成审计工作底稿,面对面沟通结果需要注册会计师事后以纸质形式予以记录形成审计工作底稿。

**3. 沟通各方具有特定的权利和义务。**在沟通前,后任需向前任出示确认函,明确沟通的事项范围和相关责任。后任可以根据沟通获取的相关信息形成审计意见,但审计责任须由后任自担,而且后任不应在审计报告中提及其审计意见依据或部分依据与前任沟通所获取的相关信息。后任如果发现被审计单位以前年度会计报告中存在未予调整的重大错报,可以要求被审计单位告知前任,被审计单位应组织三方会谈,如果未组织或前任拒绝参加,或后任对会谈结果不满意,则后任可以考虑审计报告的意见类型或作出其他相应决策。

前后任在沟通过程中,会知悉或了解对方的相关商业信息,尤其后任可能会更多地知悉和了解前任商业信息,双方应对其予以保密,如有违背并造成不良后果则应承担相应责任。

## **二、完善前后任有效沟通的建议**

### **(一) 确立前后任沟通的基本原则**

**一是主动性原则。**主动性是实施有效沟通的重要基础。无论哪方主动发起的沟通,双方都要注意遵守主动性原则。尤其是后任,需引导沟通过程,因为从一定意义上讲,双方沟通

活动的主要受益者是后任。**二是及时性原则。**及时性原则是提高审计效率的基本要求。无论何时沟通,主动发起沟通者应及时行动,沟通过程中也应注重及时回复信息或传递文书。**三是规范性原则。**规范性原则是提高审计效果的基本依据。沟通过程与方式应符合审计准则及有关审计规章制度要求,体现规范性。四是充分性原则。充分性原则是保证审计质量的根本体现。后任应完整提出需要前任回答或回复的问题,前任需充分回答或回复相关问题,不能充分回答或回复的要说明理由。

### **(二) 完善我国相关审计准则及其指南**

《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》及其指南的颁布实施,对双方沟通的实际工作具有较强指导和规范作用,但也存在一些不足或不完善之处,具体表现在以下几方面:(1)关于双方沟通的发起。准则第二条规定:“前任注册会计师和后任注册会计师的沟通通常由后任注册会计师主动发起”,这里应区分首次沟通与后续沟通的具体情况。(2)关于双方沟通的必要性。准则没有明确沟通的必要性,可以从基于提高审计质量的角度予以规定。(3)关于沟通的目标。准则第六条规定了沟通目标,其中第(三)款是“前任注册会计师在征得被审计单位书面同意后,对后任注册会计师提出的沟通要求予以必要的配合”。此应为沟通的相关要求,不是目标。(4)关于沟通的审计工作底稿。后任在与前后沟通后,会形成相关审计工作底稿。有关工作底稿的形式与内容,准则应作出界定和规范,尤其是应用指南应作出较为详尽的规范。

### (三) 建立前后任沟通的操作规程

**1. 明确由会计师事务所还是由项目组与前任沟通的不同情形。**在实际工作中,双方沟通可由注册会计师或项目组具体实施,也可由其会计师事务所特定部门统一组织实施。由项目组实施有利于深入沟通,沟通内容也有针对性,便于提高项目审计工作效率;由会计师事务所特定部门统一实施有利于各项目组在前后任沟通工作上的协调,有利于统一和规范沟通内容和程序,克服项目组各自沟通过程中的随意性,从会计师事务所整体角度可以控制沟通成本、提升审计效果。笔者认为,小型会计师事务所可以明确由审计项目组实施沟通,这样便于开展沟通工作和减少沟通成本;大型或集团式会计师事务所适宜采取统一沟通方式,这样便于协调各项目组的沟通工作,从整体上控制和节约沟通成本。

**2. 明确双方沟通的重点内容。**对于接受委托前的沟通,沟通的重点内容是影响是否接受委托的关键事项,如前任与被审计单位解除审计委托关系的具体原因,被审计单位公司治理是否存在重大缺陷,被审计单位内部控制建立与健全情况等;对于接受委托后的前后任沟通,沟通的重点内容是影响审计工作开展和审计证据质量的相关事项和情形,如被审计单位以前年度存在未予调整的重大错报的具体原因,前任审计工作底稿所记录的对被审计单位所进行的账务调整的重要内容,前任独立性及胜任能力的综合情况等。

**3. 明确不同沟通内容的沟通方式。**沟通方式包括书面文件形式、通讯形式和口头形式等,需要对适用的情形作出规范。书面文件沟通方式一

般适用于较为重要的沟通内容,时间上较为灵活,如对于被审计单位以前年度存在未予调整的重大错报事项的沟通,又如沟通双方责任的界定需要以确认函的书面文件形式存在等。通讯沟通方式一般适用于常规性沟通内容,时间也比较灵活,如前任对于被审计单位机构设置情况及相关意见,可以通过通讯方式进行沟通,如果需要也可以打印形成书面文件形式。口头沟通方式一般适用于不太重要的沟通内容,或虽重要但时间较为紧迫,这时可以先通过口头形式予以沟通,待事后再补充书面文件形成审计工作底稿。

**4. 细化沟通各方的权利与义务。**会计师事务所应针对不同沟通内容和方式,细化前后任或会计师事务所与被审计单位三方各自的权利与义务及相关问题的处理规范,以便理清各自的责任,保证审计工作质量。如沟通前、沟通后及沟通过程中各方的权利和义务,会计师事务所或注册会计师如何履行自身义务和行使自身权利,对于前任和被审计单位未能或拒绝履行沟通义务时的处理程序与方式等,都应作出较具体和可行的规范。

**5. 规范沟通的审计工作底稿。**无论采取何种方式沟通何种内容,沟通后都应形成规范的审计工作底稿。这就需要会计师事务所或审计项目组针对不同方式和不同内容的双方沟通,设计要素齐全、内容完整、格式规范的审计工作底稿。双方沟通所形成的审计工作底稿,如果构成后任审计证据的载体,则其所有权归属于后任会计师事务所,否则归属于前任会计师事务所(如后任向前任出示的明确沟通内容范围和相关责任的确认函,所有权归属于前任)。双方沟通所形成的

审计工作底稿,需有相关责任人的签章以明确相关责任,增强审计证据的可靠性。

**6. 建立前后任沟通效果的评价机制。**对于双方沟通工作及其效果进行评价,可以不断改进沟通方式与策略,提升沟通效果和审计工作质量。一是要明确评价的内容。评价内容包括双方沟通是否充分、及时,沟通方式是否恰当,沟通记录是否齐全与合规,结论是否正确,等。二是确立恰当的评价主体。对于前后任沟通的有效程度,需要确立恰当的评价主体。如会计师事务所特定部门作为评价主体可以侧重评价反映沟通总体有效性方面的指标;审计项目组作为评价主体可以侧重评价反映沟通过程与内容方面的有效性指标;外部专家作为评价主体可以侧重评价反映沟通结果与结论方面的有效性指标。三是确定合理的评价方式。不同情形可以采取不同的评价方式,如运用事前评价方式评价沟通前的计划与准备是否到位,运用事中评价方式评价沟通的过程是否完整,运用事后评价方式评价沟通结果是否恰当,等。四是建立科学的评价标准。评价标准包括评价依据和评价指标。评价依据是确定沟通有效程度的具体尺度,如会计师事务所相关审计行为规范等;评价指标是评价过程所运用的相关计算形式,包括定性指标和定量指标。■

责任编辑 林荣森

### 主要参考文献

- [1] 王燕. 注册会计师如何进行沟通[J]. 财务与会计, 2013, (1): 46.