

第一章 第三批独立审计准则简介

1998年12月4日，财政部颁布了第三批《中国注册会计师独立审计准则》从1999年7月1日起施行。第三批独立审计准则共11个，其中独立审计具体准则9个，独立审计实务公告2个。包括《独立审计具体准则第16号——关联方及其交易》、《独立审计具体准则第17号——持续经营》、《独立审计具体准则第18号——违反法规行为》、《独立审计具体准则第19号——与已审计会计报表一同披露的其他信息》、《独立审计具体准则第20号——计算机信息系统环境下的审计》、《独立审计具体准则第21号——了解被审计单位情况》、《独立审计具体准则第22号——考虑内部审计工作》、《独立审计具体准则第23号——管理当局声明》、《独立审计具体准则第24号——与管理当局的沟通》、《独立审计实务公告第5号——合并会计报表审计的特殊考虑》、《独立审计实务公告第6号——特殊目的业务审计报告》，在本书中分别简称为《关联方及其交易准则》、《持续经营准则》、《违反法规行为准则》、《与已审计会计报表一同披露的其他信息准则》、《计算机信息系统环境下的审计准则》、《了解被审计单位情况准则》、《考虑内部审计工作准则》、《管理当局声明准则》、《与管理当局的沟通准则》、《合并会计报表审计的特殊考虑公告》、《特殊目的业务审计报告公告》。第三批独立审计准则主要是技术准则，是在第一、二批独立审计准则基础上，对注册会计师审计技术规范的进一步细化、补充或延伸。这批准则涉及面广，内涵大，具有一定的前瞻性，并且难点较多。为帮助注册会计师及从业人员学习、运用第三批准则，现就每个准则内

容作一简要介绍。

第一节 独立审计具体准则简介

一、《关联方及其交易准则》简介

《关联方及其交易准则》主要对注册会计师在会计报表审计中如何关注、实施关联方及其交易的审计进行了规范，并明确了被审计单位管理当局和注册会计师对识别和披露关联方及其交易的责任。

《关联方及其交易准则》在征求意见阶段，曾定义了关联方、关联方交易，并且与《企业会计准则》有不同之处。在定稿时，考虑到审计主要是对被审计单位会计报表的合法性、公允性、会计处理方法一贯性发表意见，在审计中，《企业会计准则》是注册会计师评判“三性”的标准而《企业会计准则》已明确了关联方、关联方交易的定义，独立审计准则作出新的规定，且与前者不一致，是不恰当的。为此，在印发稿中删除了这两个定义，同时明确这两个定义与《企业会计准则》的相关概念一致，以避免审计人员的误解，进而保证《企业会计准则》和独立审计准则的顺利实施。

《关联方及其交易准则》规定：按照企业会计准则的要求识别和披露关联方及其交易是被审计单位管理当局的责任，确定被审计单位是否按照企业会计准则的要求识别和披露关联方及其交易是注册会计师的责任。同时告知：由于关联方及其交易的复杂性及内部控制、审计测试的固有限制，注册会计师依据独立审计准则进行审计，并不能保证发现关联方及其交易的所有错报、漏报。

《关联方及其交易准则》规定：注册会计师在识别被审计单位关联方及其交易时，应对其提供的关联方清单进行复核，查阅以前年度的审计工作底稿；了解和评价被审计单位识别和处理关联方及其交易的程序；查阅主要投资者、关键管理人员名单；了解主要

投资者个人、关键管理人员和与其相关的其他单位的关系；了解与主要投资者个人、关键管理人员关系密切的家庭成员和与其相关的其他单位的关系；查阅股东大会、董事会会议及其他重要会议记录；询问其他注册会计师及前任注册会计师；审核所审计会计期间的重大投资业务及资产重组方案；审核所得税申报资料及报送政府机构、交易所等的其他相关资料等 9 个程序以发现关联方清单以外的其他的关联方。注册会计师在审计中对以下交易予以关注，并识别交易对象是否为关联方：（1）与正常业务关系的单位或个人发生的重大交易；（2）价格、利率、租金及付款等条件异常的交易；（3）与特定顾客或供应商发生的大额交易；（4）实质与形式不符的交易；（5）易货交易；（6）明显缺乏商业理由的交易；（7）资产负债表日前后发生的重大交易；（8）处理方式异常的交易。在审计中，主审注册会计师与其他注册会计师应保持联系，并提供已知关联方清单，以识别被审计单位与关联方的交易。注册会计师在审计过程中，必须实施以下程序：（1）查阅股东大会、董事会会议及其他重要会议记录；（2）询问管理当局有关重大交易的授权情况；（3）审阅被审计单位管理当局声明书；（4）了解被审计单位与其主要顾客、供应商的债权人、债务人的交易性质与范围；（5）了解是否存在已经发生但未进行会计处理的交易；（6）查阅会计记录中数额较大的、异常的及不经常发生的交易或余额，尤其是资产负债表日前后确认的交易；（7）审阅有关存款、借款的询证函，检查是否存在担保关系，以识别有关交易是否为关联方交易。准则中对几种可能导致关联方交易的情形和表明可能存在未予披露的关联方给予提示，要求注册会计师予以充分关注。《关联方及其交易准则》强调，如发现被审计单位管理当局故意隐瞒关联方或关联方交易，注册会计师应当充分关注，以降低检查风险。

关于审计关联方交易，《关联方及其交易准则》规定注册会计师在识别了关联方及其交易后，应当实施下述程序：（1）询问管理

当局，以了解关联方交易的目的及定价政策；(2)检查有关发票、协议、合同以及其他有关文件；(3)确定有关交易是否已获股东大会、董事会或相关机构及管理人员批准；(4)检查会计报表中关联方交易的披露；(5)核对关联方之间同一时点的账户余额，必要时与审计关联方的注册会计师沟通，核实关联方某些特殊的、重要的、有代表性的关联方交易；(6)检查有关抵押、质押物的价值及可转让等程序，确定关联方交易是否已作适当的记录和披露。对于重大关联方交易还应追加审计程序。注册会计师对关联方及其交易应当获取被审计单位管理当局的书面声明。

《关联方及其交易准则》规定：注册会计师对关联方及其交易审计后，应当获取审计证据，形成审计结论，并确定其对审计意见的影响，如果审计范围受到限制，未能就对会计报表具有重大影响的关联方及其交易获取充分、适当的审计证据，应当发表保留意见或拒绝表示意见。如果对会计报表具有重大影响的关联方及其交易的披露不符合相关会计准则的要求，应当发表保留意见或否定意见。

二、《持续经营准则》简介

《持续经营准则》主要对注册会计师在会计报表审计中如何评价持续经营假设的合理性进行了规范。《持续经营准则》所称持续经营假设，是指被审计单位在编制会计报表时，假定其经营活动在可预见的将来会继续下去，不拟也不必进行清算或大幅度缩减经营规模。可预见的将来通常是指资产负债表日后一年内或超过一年的一个营业周期。

《持续经营准则》规定：注册会计师的审计报告应当为会计报表使用人确定已审计会计报表的可靠程度提供合理保证，但不应被认为是对被审计单位持续经营能力所作出的承诺。注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理运用专业判断，充分考虑在可预见的将来持续经营假设不再合理的可能性。同时，在编制审计计划、

执行审计程序及评价审计结果时，应当考虑被审计单位编制会计报表依据的持续经营假设的合理性。

《持续经营准则》规定：注册会计师应当充分关注被审计单位在财务、经营等方面存在的持续经营假设不再合理的各种迹象，并关注被审计单位管理当局计划采取的改变持续经营假设不再合理迹象的措施能否缓解对持续经营假设的不利影响。同时，《持续经营准则》向注册会计师列示了 14 种显示被审计单位财务状况恶化的迹象、6 种显示被审计单位经营情况恶化的迹象和 8 种显示被审计单位其他方面情况恶化的迹象，当上述迹象之一存在时，注册会计师应怀疑其持续经营假设的合理性。

《持续经营准则》规定：注册会计师在实施审计过程中，对被审计单位持续经营假设的合理性存有疑虑时，应通过与管理当局分析讨论会计报表、盈利预测，审核影响持续经营能力的期后事项、承诺及或有事项，审查债务契约的履行情况，查阅会议记录、询问法律顾问等追加程序，判断持续经营假设的合理性。同时，获取管理当局关于持续经营假设的专项书面声明，当持续经营假设不合理时，专项声明中还应说明拟采取的改善措施。

关于持续经营假设对审计报告的影响，《持续经营准则》规定：注册会计师必须实施必要的审计程序，确定对被审计单位持续经营假设合理性的疑虑是否已经消除，并据以确定其对审计意见的影响。如果被审计单位存在对持续经营能力产生重大影响的情况，但管理当局计划采取相应的改善措施，且这些改善措施能够消除注册会计师的疑虑，注册会计师应提请被审计单位在会计报表中披露；如果披露不充分或拒绝披露，注册会计师应根据这一事项的重要程度，确定审计意见类型。如果管理当局对持续经营能力有重大影响事项没有相应的改善措施，或虽有改善措施，但疑虑不能消除，注册会计师应当提请被审计单位在会计报表中披露：(1)在可预见的将来影响持续经营能力的主要情形；(2)持续经营能力存在

重大不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产，清偿债务；(3) 未对资产、负债的数额和分类作出在无法持续经营情况下所必需的调整。如果上述事项被审计单位已在会计报表中进行充分披露，可在审计报告的意见段后增列说明段，说明对持续经营假设不再合理的疑虑；如果上述事项被审计单位未在会计报表中进行充分披露，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。如果注册会计师认为被审计单位在可预见的将来无法持续经营，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。如果对持续经营假设的合理性不能获取必要的审计证据，注册会计师可以拒绝表示意见。

三、《违反法规行为准则》简介

《违反法规行为准则》主要对注册会计师在会计报表审计中如何关注对会计报表产生重大影响的法规行为进行了规范。明确了被审计单位管理当局的责任是建立、健全内部控制，保证经营活动符合法规要求，防止发生、及时发现和纠正违反法规行为。注册会计师的责任是根据独立审计准则的要求，编制和实施审计计划，评价和报告审计结果，充分关注可能对会计报表产生重大影响的违反法规行为。准则中的法规，是指除《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规之外的国家法律、行政法规、部门规章和地方性法规、规章；违反法规行为即指违反上述法规的行为。这里的法规没有包括《企业会计准则》及相关财务会计法规，主要是因为注册会计师对会计报表审计时，对其编制的“合法性”发表意见是审计目的之一。“合法性”主要是指会计报表编制是否符合《企业会计准则》及国家相关财务会计法规的要求，因此将《企业会计准则》及国家其他有关财务会计法规排除在“法规”之外。

《违反法规行为准则》规定了被审计单位管理当局和注册会计师对违反法规行为的责任。同时强调注册会计师在审计中，应充分关注可能对会计报表产生重大影响的违反法规行为，但由于审计测试及被审计单位内部控制的固有限制，注册会计师依据独立审

计准则进行审计，并不能保证发现所有的违反法规行为。同时注册会计师对会计报表的审计，主要是对“三性”的鉴证，并非专为发现被审计单位的违反法规行为。如果委托人要求注册会计师对可能存在的特定违反法规行为进行专门审计，不属于会计报表审计范畴之内，注册会计师应当在考虑自身能力和审计风险基础上，另行签约。

《违反法规行为准则》规范了注册会计师在编制和实施审计计划时，如何关注违反法规行为，发现可能存在违反法规行为时如何处理以及审计报告中如何反映违反法规行为等三部分内容。

《违反法规行为准则》规定：注册会计师在编制和实施审计计划时，应当保持应有的职业谨慎，充分关注可能对会计报表产生重大影响的违反法规行为。在编制计划时，通常利用已掌握的被审计单位及所在行业情况，通过实施一定程序，初步了解被审计单位及其所在行业适用的法规及遵守情况。在外勤审计中，通过询问管理当局和检查被审计单位有关函件发现被审计单位编制会计报表时应当考虑的违反相关法规的行为；通过证据确定被审计单位是否遵守了法规，并获取管理当局有关违反法规行为的专项书面声明。同时在外勤审计中，注册会计师还应充分关注表明被审计单位可能存在的违反法规行为的各种迹象。

《违反法规行为准则》规定：注册会计师在审计中发现可能存在违反法规行为时，应当首先了解违反法规行为的性质及产生的原因，获取适当证据，以评价对会计报表可能产生的影响。在评价可能存在的违反法规行为对会计报表产生的影响时，主要考虑违规行为所带来的财务后果和财务后果是否需要披露，以及财务后果是否严重影响会计报表的公允反映。注册会计师经过审计认为可能存在影响会计报表的违反法规行为时，应当与管理当局商讨，如管理当局不能提供证据，证明其确实遵守了法规，注册会计师还应进行必要的法律咨询，以确定被审计单位是否存在违反法规行

为、可能导致的法律后果以及应进一步采取的行动。如果经过证实，被审计单位确实存在影响会计报表的违反法规行为，应考虑这种行为对审计的影响，必要时，重新评估审计风险。注册会计师在审计中注意到的影响会计报表的违反法规行为时，应当告知被审计单位管理当局，当怀疑高层管理人员涉及违反法规行为时，应向其更高层次的管理人员报告。如怀疑最高层管理人员涉及违反法规行为或拒绝纠正违反法规行为，注册会计师应当考虑采取适当措施，必要时，应征求律师意见或解除业务约定。

《违反法规行为准则》规定：如果被审计单位的违反法规行为对会计报表有重大影响，并且未能在会计报表中恰当反映，注册会计师应当根据其影响程度发表保留意见或否定意见。如果审计范围受到被审计单位的限制，注册会计师无法对就会计报表可能产生重大影响的违反或可能违反法规行为获取充分、适当的审计证据，应当发表保留意见或拒绝表示意见；如果审计范围受到被审计单位以外的其他条件限制，注册会计师无法确定违反法规行为是否发生，应当考虑其对审计报告的影响。如果被审计单位依据的地方性法规、规章与国家法律、行政法规和部门规章的要求不一致且对会计报表产生影响，注册会计师应根据这一事项的重要程度，提请被审计单位在会计报表中以适当方式披露，必要时在审计报告中予以适当反映。最后一项规定是依据一个特殊的案例（沈阳某家公司）而制定的。

四、《与已审计会计报表一同披露的其他信息准则》简介

《与已审计会计报表一同披露的其他信息准则》主要对注册会计师如何查阅与已审计会计报表一同披露的其他信息进行了规范，并明确注册会计师没有责任专门对其他信息披露的适当性发表意见。本准则所称的其他信息，是指被审计单位根据有关法规或惯例在年度报告、招股说明书等文件中披露的、已审计会计报表以外的其他会计信息或非会计信息，主要包括会计数据和业务数据

的摘要、资本支出预算、董事会报告、总经理业务报告等。本准则强调，其他信息与会计报表的不一致或其他信息的错报可能损害已审计会计报表的可信性，注册会计师应当予以关注，这也是制定本准则的宗旨，即防止其他信息损害已审计会计报表的可信性，进而保护注册会计师及事务所和报告使用人的合法权益不受侵害。

《与已审计会计报表一同披露的其他信息准则》定义了重大不一致和重大错报。重大不一致是指其他信息与已审计会计报表中的相关信息相互矛盾，并可能导致注册会计师对审计结论和审计意见产生怀疑。不一致的事项通常包括：（1）其他信息中的数据和文字表述与已审计会计报表相关信息不一致；（2）其他信息中的项目与已审计会计报表相关项目的编制基础不一致；（3）其他信息中对数据影响的解释与已审计会计报表相关数据不一致。对事实的重大错报是指在其他信息中，对与会计报表所反映事项不相关的重要信息作出了不正确的披露。重大不一致与对事实的重大错报有区别，主要是对会计报表的信息而言，前者与会计报表中的信息相关，后者与会计报表中的信息不相关。重大不一致和对事实的重大错报与错误和舞弊也有区别，其区别主要是信息基础不同，前者是其他信息，后者是会计报表中的信息。

《与已审计会计报表一同披露的其他信息准则》规定：注册会计师在查阅其他信息时，如察觉其他信息与已审计会计报表可能存在重大不一致，应考虑其对已审计会计报表和审计报告及报告使用人的影响，并与被审计单位管理当局商讨。如果重大不一致确实存在，注册会计师应提请被审计单位修改会计报表或其他信息。如果已审计会计报表需作修改，但被审计单位拒绝修改，注册会计师可根据需作修改的事项对会计报表的影响程度，发表保留意见或否定意见。如果其他信息需作修改，但被审计单位拒绝修改，注册会计师应根据不一致事项的性质及重要程度，决定是否在审计报告意见段后增加对重大不一致事项的说明，或者拒绝出具审计

报告，或者解除业务约定，或者在被审计单位股东大会等重要会议上进行陈述，或征求律师意见，研究处理措施。

《与已审计会计报表一同披露的其他信息准则》规定：注册会计师在查阅其他信息时，对注意到的对事实的重大错报，应与被审计单位管理当局商讨，商讨后仍认为可能存在对事实的重大错报，应要求被审计单位管理当局向律师咨询。如果确认对事实的重大错报存在，注册会计师应当提请被审计单位予以修改。如果被审计单位拒绝修改，注册会计师应以书面形式告知被审计单位的最高管理当局。

由于其他信息迟于会计报表信息的生成，为了充分关注其他信息，本准则要求注册会计师在审计报告日前获取其他信息，以便及时地全面查阅这些信息。同时还规定，被审计单位应当及时向注册会计师提供与已审计会计报表一同披露的其他信息。如在审计报告日前未获取全部其他信息，注册会计师应当在审计报告日后尽快获取并查阅。在审计报告日后获取的其他信息中，对注意到的重大不一致或对事实的重大错报，按期后事项处理。对于这类事项，如果被审计单位同意修改其他信息，注册会计师必须通过实施适当程序，以合理确定会计报表使用人知悉修改情况，避免误导和增大审计风险。当其拒绝修改时，要以书面形式告知被审计单位最高管理当局，并征求律师意见。

五、《计算机信息系统环境下的审计准则》简介

《计算机信息系统环境下的审计准则》主要对注册会计师在计算机信息系统环境下如何执行会计报表审计业务进行了规范，并告知注册会计师在计算机信息系统环境下编制审计计划、研究与评价被审计单位内部控制、评估审计风险、实施审计程序应注意的事项。准则所称计算机信息系统环境，是指注册会计师审计的重要会计信息由计算机处理生成的情形。

《计算机信息系统环境下的审计准则》规定：注册会计师在计

算机信息系统环境下执行会计报表审计业务，应当考虑其对被审计单位会计信息及内部控制和审计工作的影响，但不应改变审计目的和范围；为了保证审计工作顺利实施，注册会计师应当充分了解计算机信息系统，如本身技能不能适应审计工作需要，可利用专家协助工作。

《计算机信息系统环境下的审计准则》规定：注册会计师在对可能受计算机信息系统环境影响的审计工作制定计划时，应当了解计算机信息系统的重要性、复杂程度及审计所需信息的可获得性。如果被审计单位的计算机系统对会计报表整体有重要影响，注册会计师还应当了解计算机信息系统环境，并考虑其对固有风险和控制风险评估的影响。

《计算机信息系统环境下的审计准则》规定：注册会计师在研究、评价内部控制及评估审计风险时，应当考虑计算机信息系统的（1）缺乏交易轨迹；（2）同类交易处理的一致性；（3）缺乏职责分工；（4）在特定方面发生错误与舞弊行为的可能性较大；（5）交易授权、执行与手工处理存在差异；（6）其他内部控制依赖于计算机处理；（7）有利于加强管理监督；（8）有利于计算机辅助审计技术的利用等特征。计算机信息系统环境下的内部控制包括一般控制和应用控制，注册会计师在研究和评价时，应考虑（1）组织与管理控制；（2）应用系统开发和维护控制；（3）计算机操作控制；（4）系统软件控制；（5）数据和程序控制；（6）输入控制；（7）计算机处理与数据文件控制；（8）输出控制等因素，并结合其特性，评估固有风险和控制风险。

《计算机信息系统环境下的审计准则》规定：注册会计师在计算机信息系统环境下制定和实施审计程序时，应当充分考虑计算机信息系统环境对审计测试的性质、时间和范围可能产生的影响；在此环境下，可以采用（1）手工审计方式；（2）计算机辅助审计方式；（3）手工审计与计算机辅助审计相结合方式实施审计程序，获

取审计证据。

六、《了解被审计单位情况准则》简介

《了解被审计单位情况准则》主要对注册会计师在会计报表审计中如何了解被审计单位情况和如何利用已了解的被审计单位情况进行了规范。本准则所称了解被审计单位情况，是指对被审计单位所处经济环境及所在行业的一般了解和对被审计单位内部情况的具体了解。由于了解被审计单位情况是一个连续累积的收集、评价并使用信息的过程，注册会计师在接受委托前和接受委托后以及审计过程中都要了解被审计单位情况和利用已了解的被审计单位情况。同时强调了解被审计单位情况和利用已了解的被审计单位情况应主要依靠专业判断，并对了解被审计单位情况的方法与内容及利用所了解的情况作了列示。

七、《考虑内部审计工作准则》简介

《考虑内部审计工作准则》属于利用他人工作准则范畴，主要对注册会计师在会计报表审计中如何利用内部审计工作进行了规范。本准则所称内部审计，是指被审计单位的专门机构或人员对其内部控制的健全、有效，会计及相关信息的真实、合法、完整，资产的安全、完整，经营绩效以及经营合法性等进行的检查、监督和评价。本准则适用于注册会计师利用内部审计工作的情况，但不适用于内部审计人员协助注册会计师实施审计程序的情况。

《考虑内部审计工作准则》规定：注册会计师在实施审计工作时，可以利用内部审计工作，但应考虑与会计报表审计相关的内部审计工作及其可能产生的影响，并对利用内部审计工作所形成的审计结论负责。由于内部审计与注册会计师审计在审计目的、审计范围和独立性等方面存在差异，注册会计师应当对与会计报表审计有关的所有重大事项独立作出专业判断，不应完全依赖内部审计工作。在审计实务中，注册会计师与内部审计人员应经常保持联系，并就有关事项互相沟通。

《考虑内部审计工作准则》规定：注册会计师在计划阶段应当就(1)内部审计的职责范围；(2)内部审计人员的独立性；(3)内部审计人员的经验和能力；(4)内部审计人员应有的职业谨慎；(5)被审计单位管理当局对内部审计工作的重视程度等方面进行了解和初步评估，以确定与会计报表相关的特定项目是否利用内部审计工作。如决定利用，应当就有关事项及时与内部审计人员进行沟通。

《考虑内部审计工作准则》规定：注册会计师拟利用特定内部审计工作，应当对其进行评价和测试，以确定其是否有助于审计目标的实现。在评价特定内部审计工作时，应当考虑(1)内部审计工作范围的适当性；(2)相关内部审计程序的性质、时间和范围的适当性；(3)对内部审计的初步评估是否适当。在评价特定内部审计工作时，应主要评价(1)内部审计人员的专业胜任能力；(2)内部审计工作获取的证据是否充分适当；(3)内部审计结论是否依据充分适当的审计证据；(4)内部审计工作结果是否得到有效利用，所发现的例外或异常事项是否已适当解决。同时对内部审计人员已检查的项目和其他类似项目、内部审计程序的实施情况进行测试。注册会计师在对特定内部审计工作评价和测试后，如认为特定内部审计工作不能达到其预期目的，应当扩大审计范围，追加审计程序，获取充分适当的审计证据。

八、《管理当局声明准则》简介

《管理当局声明准则》主要对注册会计师在会计报表审计中如何获取和使用管理当局声明进行了规范。其中的管理当局声明，是指被审计单位管理当局向注册会计师提供的与会计报表相关的陈述。管理当局声明包括书面声明和口头声明。书面声明通常包括：(1)管理当局直接提供的声明书；(2)注册会计师为正确理解管理当局声明所提供的且经管理当局确认的函；(3)管理当局的相关会议记录；(4)管理当局签署的会计报表。

《管理当局声明准则》强调，注册会计师执行会计报表审计业务，应当向被审计单位管理当局获取适当的声明，并获取审计证据，以确定被审计单位管理当局承认其已依法履行了会计报表的编报责任，且会计报表已经其批准。

《管理当局声明准则》规定：如合理确信其他充分、适当的审计证据并不存在，注册会计师应当就对会计报表具有重大影响的事项向被审计单位管理当局获取书面声明。注册会计师要求被审计单位管理当局提供的书面声明可仅限于对会计报表具有重大影响的事项，或个别虽不重要，但累计起来重要的事项。当管理当局声明的事项对会计报表具有重大影响时，还应（1）获取相关佐证证据；（2）评价管理当局声明是否合理并与相关佐证证据相一致；（3）考虑声明人是否熟知所声明事项。当管理当局的某项声明与其他审计证据相矛盾或管理当局拒绝提供声明，或拒绝就重要的口头声明予以书面确认时，注册会计师需要重新考虑管理当局其他声明的可靠性。准则同时强调，注册会计师不应以管理当局声明替代能够预期获取的其他审计证据。

《管理当局声明准则》规定：管理当局声明书包括标题、收件人、声明内容、签章、日期等五个要素。管理当局声明书收件人为接受委托的会计师事务所及签署审计报告的注册会计师；声明内容应根据审计约定书事项的具体情况、会计报表编制基础等确定；声明书通常由被审计单位及其会计机构负责人签署，并加盖被审计单位公章；声明书的日期通常与审计报告日一致，个别专项声明书的日期可以是获取日。

《管理当局声明准则》规定：如被审计单位管理当局拒绝就对会计报表具有重大影响的事项提供必要的书面声明，或拒绝就重要口头声明予以书面确认，注册会计师将其视为审计范围受到严重限制，发表保留意见或拒绝表示意见。如取得管理当局声明，但无法实施必要的审计程序，无法获取充分、适当的审计证据，注册

会计师仍应视为审计范围受到严重限制，发表保留意见或拒绝表示意见。

九、《与管理当局的沟通准则》简介

《与管理当局的沟通准则》主要对注册会计师在会计报表审计中如何与被审计单位管理当局沟通进行了规范。准则所称与管理当局的沟通，是指注册会计师就会计报表审计有关事项询问、告知被审计单位管理当局或与其进行商讨。

《与管理当局的沟通准则》强调，注册会计师与被审计单位管理当局的沟通贯穿于审计全过程。审计计划阶段、实施阶段、报告阶段均应合理运用专业判断，确定与管理当局沟通的内容及方式，并考虑沟通事项的重要性和紧迫性，适时地与管理当局的适当层次进行沟通。这些沟通均应当在遵守职业道德原则的前提下，以提高审计效率和效果为目的。同时注册会计师有责任制定专门审计程序，以识别应当沟通的事项。

《与管理当局的沟通准则》规定：注册会计师可以采取口头或书面方式与管理当局沟通。对于重要事项，应当采用书面方式；对在审计过程中注意到的内部控制重大缺陷，可出具管理建议书。

《与管理当局的沟通准则》列示了审计计划阶段、注册会计师接受委托前、签订审计业务约定书时和编制审计计划时与管理当局应当沟通的事项，以及审计实施阶段、审计报告阶段、期后事项处理等与管理当局应沟通的事项。

第二节 独立审计实务公告简介

一、《合并会计报表审计的特殊考虑公告》简介

《合并会计报表审计的特殊考虑公告》主要对注册会计师执行合并会计报表审计实务应关注的事项进行了规范。本准则具有中国特色，主要是针对我国目前合并会计报表审计现状而制定的。

《国际审计准则》及其他发达国家审计准则中没有此公告或准则。本准则所称合并会计报表审计，是指注册会计师依法接受委托，按照独立审计准则的要求，对被审计单位的合并会计报表实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，并对合并会计报表发表审计意见。

关于编制合并会计报表审计计划的特殊考虑，《合并会计报表审计的特殊考虑公告》规定：注册会计师应首先了解（1）合并会计报表的编制范围；（2）集团内公司间的股权关系；（3）集团内公司间交易频率、性质及规模；（4）母公司和子公司会计核算组织形式和会计政策；（5）母公司和子公司适用的相关财务会计法规，子公司的行业性质及特殊的会计政策和税收政策。并考虑（1）审计范围；（2）重点会计问题及重点审计领域；（3）审计风险及重要性水平的评估；（4）对不同子公司的审计策略；（5）审计小组的组成、人员分工及其组织协调等因素。同时，公告提示了注册会计师在了解情况和考虑各项因素时应关注的重点和相关事项。

关于实施合并会计报表审计程序时的特殊考虑，《合并会计报表审计的特殊考虑公告》要求：注册会计师应审查合并会计报表的合并范围及披露情况是否符合规定；对合并工作底稿、抵消分录和其他合并资料进行测试和分析；对合并会计报表的整体合理性进行复核；对母子公司的会计年度、会计政策是否一致进行审计；对母公司长期股权投资及抵消情况进行审计；对集团内公司间债权债务、存货交易、固定资产交易、收入与支出等重大交易及其未实现损益的抵消情况进行审计；对少数股东权益和损益进行审计；对子公司利润分配的抵消情况进行审计；对外币会计报表的折算方法及结果进行审计；对合并价差情况进行审计；对新增子公司和会计年度内股权变动等情况进行审计。上述内容作为合并会计报表的审计重点。

关于编制合并会计报表审计报告时的特殊考虑，《合并会计报

表审计的特殊考虑公告》规定：注册会计师应在审计报告的范围段明确指出所审计会计报表为合并资产负债表、合并利润表以及合并现金流量表。在编制审计报告时，注册会计师应关注，母公司及重要子公司审计意见的类型及其对合并会计报表审计意见的影响；合并范围是否受限制；集团内公司间是否存在未抵消的重大交易和重大债权与债务及未披露事项。根据上述事项的影响程度，确定合并会计报表的审计意见类型。

二、《特殊目的业务审计报告公告》简介

《特殊目的业务审计报告公告》主要对注册会计师如何编制和出具特殊目的业务审计报告进行了规范。其中的特殊目的业务审计报告，是指注册会计师审计（1）按照特殊编制基础编制的会计报表；（2）会计报表的组成部分；（3）法规、合同涉及的财务会计规定的遵循情况；（4）简要会计报表等会计报表或其他会计信息所出具的审计报告。

《特殊目的业务审计报告公告》在“一般原则”中规定，注册会计师在承接特殊目的的审计业务时，应当与委托人签约，并沟通审计目的与范围、审计报告的格式与基本内容及特定使用目的等事项，并了解审计报告的用途及可能的使用者。在审计报告中，应说明审计目的以及审计报告在分发和使用上的限制。注册会计师出具的特殊目的业务审计报告，其内容及措施不得违背独立审计准则的要求，对《特殊目的业务审计报告公告》要求之外事项，按《独立审计具体准则第7号审计报告》办理。

关于特殊编制基础会计报表的审计报告编写，《特殊目的业务审计报告公告》规定：注册会计师应当在审计报告范围段中指明所审计会计报表的特殊编制基础，在意见段中说明所审计会计报表在所有重大方面是否按照该基础进行了公允反映。对被审计单位在会计报表标题或其附注中没有指明特殊编制基础的，应出具带说明段的审计报告。公告告知特殊编制基础是指按照《企业会计准