

财政部关于印发《独立审计具体准则第26号——存货监盘》 等四个项目的通知

财会[2002]1016号

各省、自治区、直辖市财政厅(局):

为了规范注册会计师的执业行为,提高执业质量,维护社会公共利益,促进社会主义市场经济的健康发展,中国注册会计师协会拟定了《独立审计具体准则第26号——存货监盘》、《独立审计具体准则第27号——函证》、《独立审计实务公告第9号——对财务信息执行商定程序》和《独立审计实务公告第10号——会计报表审阅》,现予以发布,于2002年7月1日起施行。

附件:一、独立审计具体准则第26号——存货监盘

二、独立审计具体准则第27号——函证

三、独立审计实务公告第9号——对财务信息执行商定程序

四、独立审计实务公告第10号——会计报表审阅

2002年3月5日

附件一:

独立审计具体准则第26号——存货监盘

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中实施存货监盘程序,明确工作要求,保证执业质量,根据《独立审计基本准则》,制定本准则。

第二条 本准则所称存货监盘,是指注册会计师现场监督被审计单位存货的盘点,并进行适当的抽查。

第三条 定期盘点存货,合理确定存货的数量和状况是被审计单位管理当局的责任。

实施存货监盘,获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据是注册会计师的责任。

第二章 存货监盘计划

第四条 注册会计师应当根据被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况,在评价被审计单位存货盘点计划的基础上,编制存货监盘计划,对存货监盘作出合理安排。

第五条 在编制存货监盘计划时,注册会计师应当:

(一)了解存货的内容、性质、各存货项目的重要程度及存放场所;

(二)了解存货会计系统及其他相关的内部控制;

(三)评估与存货相关的固有风险、控制风险和检查风险及重要性;

(四)查阅以前年度的存货监盘工作底稿;

(五)考虑实地察看存货的存放场所,特别是金额较大或性质特殊的存货;

(六)考虑是否需要利用专家的工作或其他注册会计师的工作;

(七)复核或与管理当局讨论其存货盘点计划。

第六条 在复核或与管理当局讨论其存货盘点计划时,注册会计师应当考虑以下主要因素,以评价其能否合理地确定存货的数量和状况:

(一)盘点的时间安排;

(二)存货盘点范围和场所的确定;

(三)盘点人员的分工及胜任能力;

(四)盘点前的会议及任务布置;

(五)存货的整理和排列,毁损、陈旧、过时、残次及所有权不属于被审计单位的存货的区分;

(六)存货的计量工具和计量方法;

(七)在产品完工程度的确定方法;

(八)存放在外单位的存货的盘点安排;

(九)存货收发截止的控制;

(十)盘点期间存货移动的控制;

(十一)盘点表单的设计、使用与控制;

(十二)盘点结果的汇总及盘盈盘亏的分析、调查与处理。

第七条 注册会计师应当根据被审计单位的存货盘存制度及相关内部控制的有效性,评价其盘点时间是否合理。

第八条 如果认为被审计单位的存货盘点计划存在缺陷,注册会计师应当提请被审计单位调整。

第九条 存货监盘计划应当包括以下主要内容:

(一)存货监盘的目标、范围及时间安排;

(二)存货监盘的要点及关注事项;

(三)参加存货监盘人员的分工;

(四)抽查的范围。

第三章 存货监盘程序

第十条 在被审计单位盘点存货前,注册会计师应当观察盘点现场,确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列,并附有盘点标识,防止遗漏或重复盘点。

对未纳入盘点范围存货,注册会计师应当查明未纳入的原因。

第十一条 对所有权不属于被审计单位的存货,注册会计师应当取得其规格、数量等有关资料,确定是否已分别存放、标明,且未被纳入盘点范围。

第十二条 注册会计师应当观察被审计单位盘点人员是否遵守盘点计划并准确地记录存货的数量和状况。

第十三条 注册会计师应当进行适当抽查,将抽查结果与被审计单位盘点记录相核对,并形成相应记录。

第十四条 在抽查时,注册会计师应当从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物,以测试盘点记录的准确性;注册会计师还应当从存货实物中选取项目追查至存货盘点记录,以测试存货盘点记录的完整性。

第十五条 如果抽查时发现差异,注册会计师应当查明原因,

及时提请被审计单位更正。如果差异较大,注册会计师应当扩大抽查范围或提请被审计单位重新盘点。

第十六条 注册会计师应当特别关注存货的移动情况,防止遗漏或重复盘点。

第十七条 注册会计师应当特别关注存货的状况,观察被审计单位是否已经恰当地区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。

第十八条 注册会计师应当获取盘点日前后存货收发及移动的凭证,检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。

第十九条 在被审计单位存货盘点结束前,注册会计师应当:

(一)再次观察盘点现场,以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点;

(二)取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录,确定其是否连续编号,查明已发放的表单是否均已收回,并与存货盘点的汇总记录进行核对。

第二十条 注册会计师应当复核盘点结果汇总记录,评估其是否正确地反映了实际盘点结果。

第二十一条 如果存货盘点日不是资产负债表日,注册会计师应当实施适当的审计程序,确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作正确的记录。

第二十二条 在永续盘存制下,如果永续盘存记录与存货盘点结果之间出现重大差异,注册会计师应当实施追加审计程序,查明原因,并检查永续盘存记录是否已作适当的调整。

第二十三条 如果认为被审计单位的盘点方式及其结果无效,注册会计师应当提请被审计单位重新盘点。

第四章 特殊情况的处理

第二十四条 如果由于被审计单位存货的性质或位置等原因导致无法实施存货监盘,注册会计师应当考虑能否实施替代审计程序,获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。

注册会计师实施的替代审计程序主要包括:

- (一)检查进货交易凭证或生产记录以及其他相关资料;
- (二)检查资产负债表日后发生的销货交易凭证;
- (三)向顾客或供应商函证。

第二十五条 如果因不可预见的因素导致无法在预定日期实施存货监盘或接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成,注册会计师应当评估存货内部控制的有效性,对存货进行适当抽查或提请被审计单位另择日期重新盘点,同时测试在该期间发生的存货交易,以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。

第二十六条 对被审计单位委托其他单位保管的或已作质押的存货,注册会计师应当向保管人或债权人函证。如果此类存货的金额占流动资产或总资产的比例较大,注册会计师还应当考虑实施存货监盘或利用其他注册会计师的工作。

第二十七条 当注册会计师首次接受委托未能对上期末存货实施监盘,且该存货对本期会计报表存在重大影响时,如果已获取有关本期期末存货余额的充分、适当的审计证据,注册会计师应当实施以下一项或多项审计程序,以获取有关本期期初存货余额的充分、适当的审计证据:

- (一)查阅前任注册会计师工作底稿;
- (二)审阅上期存货盘点记录及文件;
- (三)抽查上期存货交易记录;
- (四)运用毛利百分比法等进行分析。

第五章 存货监盘结果对审计报告的影响

第二十八条 注册会计师应当根据已获取的审计证据,形成有关期末存货数量和状况的审计结论,并确定对审计报告的影响。

第二十九条 如果无法实施存货监盘,也无法实施替代审计程序以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据,注册会计师应当根据其重要程度,发表保留意见或拒绝表示意见。

第三十条 如果通过实施存货监盘发现被审计单位会计报表存在重大错报,且被审计单位拒绝调整,注册会计师应当根据其重要程度,发表保留意见或否定意见。

第三十一条 如果注册会计师首次接受委托,依照第二十七条规定的审计程序,仍未能获取有关本期期初存货余额的充分、适当的审计证据,注册会计师应当根据其重要程度,发表保留意见或拒绝表示意见。

第六章 附则

第三十二条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务,如涉及存货监盘,除有特定要求者外,应当参照本准则办理。

第三十三条 本准则自2002年7月1日起施行。

附件二:

独立审计具体准则第27号——函证

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中实施函证程序,明确工作要求,保证执业质量,根据《独立审计基本准则》,制定本准则。

第二条 本准则所称函证,是指注册会计师为了印证影响会计报表认定的账户余额或其他信息,以被审计单位的名义向第三方发出询证函,获取和评价审计证据的过程。

第三条 注册会计师在实施函证时,应当保持应有的职业谨慎。

第二章 函证决策

第四条 注册会计师应当根据以下因素确定是否需要实施函证,以获取支持会计报表有关认定的充分、适当的审计证据:

- (一)重要性;
- (二)固有风险和控制风险的评估水平;
- (三)实施其他审计程序获取的审计证据能否将会计报表有关认定的审计风险降低至可接受的水平。

第五条 注册会计师应当考虑被审计单位的经营环境、内部控制的有效性、账户或交易的性质、被询证者处理询证函的习惯做法及回函的可能性等,以确定函证的内容、范围、时间和方式。

第六条 注册会计师应当对银行存款、借款(包括零余额账户和在本期内注销的账户)及与金融机构往来的其他重要信息进行函证。

第七条 注册会计师应当对应收账款进行函证,除非有充分证据表明应收账款对会计报表不重要,或函证很可能是无效的。

如果不对应收账款进行函证,注册会计师应当在工作底稿中说明理由。

如果认为函证很可能是无效的,注册会计师应当实施替代审计程序,获取充分、适当的审计证据。

第八条 函证的内容通常还涉及以下账户余额或其他信息:

- (一)短期投资;
- (二)应收票据;
- (三)其他应收款;

- (四)预付账款;
- (五)由其他单位代为保管、加工或销售的存货;
- (六)长期投资;
- (七)委托贷款;
- (八)应付账款;
- (九)预收账款;
- (十)保证、抵押或质押;
- (十一)或有事项;
- (十二)重大或异常的交易。

第九条 注册会计师采用抽样方式选择函证样本时,样本应当足以代表总体,并包括:

- (一)金额较大的项目;
- (二)账龄较长的项目;
- (三)交易频繁但期末余额较小的项目;
- (四)重大关联方交易;
- (五)重大或异常的交易;
- (六)可能存在争议以及产生重大错误或舞弊的交易。

第十条 注册会计师通常以资产负债表日为截止日,在期后适当时间内实施函证。如果固有风险和控制风险评估为低水平,注册会计师可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证,并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性测试程序。

第十一条 当被审计单位管理当局要求对拟函证的某些账户余额或其他信息不实施函证时,注册会计师应当考虑该项要求是否合理。

如果认为管理当局的要求合理,注册会计师应当实施替代审计程序,以获取与这些账户余额或其他信息有关的充分、适当的审计证据。

如果认为管理当局的要求不合理,且被其阻止而无法实施函证,注册会计师应当视为审计范围受到限制,并考虑对审计报告的影响。

第十二条 在分析管理当局要求不实施函证的原因时,注册会计师应当保持应有的职业谨慎,并考虑:

- (一)管理当局是否诚信;
- (二)是否可能存在重大错误或舞弊;
- (三)替代审计程序能否提供与这些账户余额或其他信息有关的充分、适当的审计证据。

第三章 询证函的设计

第十三条 注册会计师应当根据特定审计目标设计询证函。

第十四条 在设计询证函时,注册会计师应当考虑可能影响会计报表认定和函证可靠性的以下因素:

- (一)函证的方式;
- (二)以往审计或类似业务的经验;
- (三)拟函证信息的性质;
- (四)选择被询证者的适当性;
- (五)被询证者易于回函的信息类型。

第十五条 注册会计师可采用积极的或消极的函证方式实施函证,也可将两种方式结合使用。

如果采用积极的函证方式,注册会计师应当要求被询证者在所有情况下必须回函,确认询证函所列示信息是否正确或填列询证函要求的信息。

如果采用消极的函证方式,注册会计师只要求被询证者仅在

不同意询证函列示信息的情况下才予以回函。

第十六条 积极的函证方式提供的审计证据通常比消极的函证方式可靠。当同时存在以下情况时,注册会计师可考虑采用消极的函证方式:

- (一)固有风险和控制风险评估为低水平;
- (二)涉及大量较小的账户余额;
- (三)预期不存在大量的错误;
- (四)没有理由相信被询证者不认真对待函证。

第四章 函证的实施与评价

第十七条 在实施函证时,注册会计师应当对被询证者的选择、询证函的设计、发出以及收回保持控制。

第十八条 注册会计师应当采取以下措施对函证实施过程进行控制:

- (一)将被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录核对;
- (二)将询证函中列示的账户余额或其他信息与被审计单位有关资料核对;
- (三)询证函经被审计单位盖章后,由注册会计师直接发出;
- (四)在询证函中指明直接向接受审计业务委托的会计师事务所回函;
- (五)将发出询证函的情况记录于工作底稿;
- (六)将收到的回函形成工作底稿,并汇总统计函证结果。

第十九条 如果被询证者以传真、电子邮件等方式回函,注册会计师应当直接接收,并要求被询证者寄回询证函原件。

第二十条 注册会计师未能收到回函时,应当考虑对重要的账户余额或其他信息再次函证,或实施替代审计程序获取充分、适当的审计证据。

第二十一条 在评价实施函证和替代审计程序获取的审计证据是否充分、适当时,注册会计师应当考虑:

- (一)函证和替代审计程序的可靠性;
- (二)不符事项的原因、频率、性质和金额;
- (三)实施其他审计程序获取的审计证据。

第二十二条 在评价函证的可靠性时,注册会计师应当考虑:

- (一)对询证函的设计、发出及收回的控制情况;
- (二)被询证者的胜任能力、独立性、授权回函情况、对函证项目的了解及其客观性;
- (三)被审计单位施加的限制或回函中的限制。

第二十三条 如果有迹象表明收回的询证函不可靠,注册会计师应当实施适当的审计程序予以证实或消除疑虑。

第二十四条 注册会计师应当考虑不符事项是否构成错报及其对会计报表可能产生的影响,并将结果记录于工作底稿。

如果不符事项构成错报,注册会计师应当重新考虑所实施审计程序的性质、时间和范围。

第二十五条 如果实施函证和替代审计程序都不能获取会计报表有关认定的充分、适当的审计证据,注册会计师应当实施追加审计程序。

第二十六条 注册会计师应当评价函证及函证以外的审计程序的实施结果是否为会计报表有关认定提供了充分、适当的审计证据。

第五章 附则

第二十七条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务,如涉及函证,除有特定要求者外,应当参照本准则办理。

第二十八条 本准则自2002年7月1日起施行。

附件三:

独立审计实务公告第9号——对财务信息执行商定程序

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师对财务信息执行商定程序业务,明确工作要求,保证执业质量,根据《独立审计基本准则》,制定本公告。

第二条 本公告所称对财务信息执行商定程序,是指注册会计师接受委托,对特定财务数据、某一会计报表或整套会计报表等财务信息执行与特定主体商定的程序,并就执行的商定程序及其结果出具报告。

本公告所称特定主体,是指委托人和业务约定书中指明的其他报告使用者。

第三条 按照委托目的最终确定充分、适当的商定程序是特定主体的责任。

按照本公告和业务约定书的要求执行商定程序,并出具报告是注册会计师的责任。

第四条 注册会计师执行商定程序业务时应当遵守职业道德准则,恪守独立、客观、公正的原则,保持应有的职业谨慎。

第二章 业务约定书

第五条 在接受委托前,注册会计师应当与特定主体进行沟通,确保特定主体已经明确理解拟执行的商定程序和拟签订的业务约定书的相关条款。

第六条 如果无法与所有特定主体直接讨论拟执行的商定程序,注册会计师应当考虑采取以下措施:

- (一)将拟执行的商定程序与特定主体的书面要求相比较;
- (二)与特定主体指派的代表讨论拟执行的商定程序;
- (三)查阅特定主体的相关信函和文件;
- (四)向特定主体提交预定的报告格式。

第七条 如果接受委托,会计师事务所应当与委托人就约定事项达成一致意见,并签订业务约定书。

第八条 业务约定书应当包括以下主要内容:

- (一)委托目的;
- (二)委托业务的性质,包括说明执行的商定程序并不构成审计或审阅,不发表审计或审阅意见;
- (三)拟执行商定程序的财务信息;
- (四)特定主体的责任和注册会计师的责任;
- (五)拟执行商定程序的性质、时间和范围;
- (六)预定的报告格式;
- (七)报告分发和使用的限制。

第九条 注册会计师的报告应当仅限于特定主体按约定用途使用。

第三章 程序

第十条 注册会计师应当合理制定工作计划,以有效执行商定程序。

第十一条 在执行商定程序时,注册会计师可采用以下方法:

- (一)检查;
- (二)监盘;
- (三)观察;

(四)查询及函证;

(五)计算;

(六)分析性程序。

第十二条 注册会计师应当将执行商定程序的过程及结果记录于工作底稿。

第四章 报告

第十三条 注册会计师应当在执行商定程序后,以获取的证据为依据出具报告。

第十四条 注册会计师出具的报告应当包括以下基本内容:

- (一)标题;
- (二)收件人;
- (三)说明执行商定程序的财务信息;
- (四)说明执行的商定程序是与特定主体协商并由其最终确定;
- (五)说明已按照本公告和业务约定书的要求执行了商定程序;
- (六)说明执行商定程序的目的;
- (七)列出所执行的商定程序;
- (八)说明执行商定程序的结果;
- (九)说明所执行的商定程序并不构成审计或审阅,注册会计师不发表审计或审阅意见;
- (十)说明如果执行商定程序以外的程序,或执行审计或审阅,注册会计师可能得出其他应报告的结果;
- (十一)说明报告仅限于特定主体使用;
- (十二)在适用的情况下,说明报告仅与执行商定程序的特定财务数据有关,不得扩展到会计报表整体;
- (十三)会计师事务所加盖公章并标明地址;
- (十四)注册会计师签名并盖章;
- (十五)报告日期。

第五章 附则

第十五条 如果注册会计师具备专业胜任能力,且存在合理的判断标准,可参照本公告对非财务信息执行商定程序。

第十六条 本公告自2002年7月1日起施行。

附件四:

独立审计实务公告第10号——会计报表审阅

第一章 总则

第一条 为了规范注册会计师执行会计报表审阅业务,明确工作要求,保证执业质量,根据《独立审计基本准则》,制定本公告。

第二条 本公告所称会计报表审阅,是指注册会计师接受委托,主要通过实施查询和分析性程序,说明是否发现会计报表在所有重大方面有违反企业会计准则及国家其他有关财务会计法规规定的情况。

第三条 按照企业会计准则及国家其他有关财务会计法规的规定编制会计报表,是被审阅单位管理当局的责任。

按照本公告的要求对被审阅单位的会计报表进行审阅,出具审阅报告,是注册会计师的责任。

第四条 注册会计师应当保持应有的职业谨慎,合理计划和实施会计报表审阅工作,获取充分、适当的审阅证据,以发现可能存在的导致会计报表发生重大错报的情况。

第二章 业务约定书

第五条 注册会计师应当在了解被审阅单位基本情况的基础上,考虑自身能力和能否保持独立性,初步评估审阅风险,确定是否接受委托。

如果接受委托,会计师事务所应当与委托人就约定事项达成一致意见,并签订业务约定书。

第六条 业务约定书应当包括以下主要内容:

- (一)委托目的;
- (二)审阅范围;
- (三)被审阅单位管理当局的责任与注册会计师的责任;
- (四)签约双方的义务;
- (五)预定的报告格式;
- (六)说明不能依赖会计报表审阅揭示所有重大的错误、舞弊和违反法规行为;
- (七)说明会计报表审阅并非审计,注册会计师不发表审计意见,因此不能满足使用人对会计报表审计的要求。

第七条 注册会计师应当根据本公告和有关法规的规定及业务约定书的要求,确定会计报表审阅的范围。

第三章 审阅程序

第八条 注册会计师应当充分了解被审阅单位情况,制定适当的审阅计划。

第九条 在制定审阅计划前,注册会计师应当了解被审阅单位的组织结构、会计系统、经营管理情况以及资产、负债、收入和费用的性质等。

第十条 在确定审阅程序的性质、时间和范围时,注册会计师应当运用专业判断,并考虑以下因素:

- (一)在以往会计报表审计或审阅中所了解的情况;
- (二)被审阅单位适用的会计准则、会计制度及行业惯例;
- (三)被审阅单位的会计系统;
- (四)被审阅单位管理当局的判断对特定项目的影晌程度;
- (五)交易和账户余额的重要性。

第十一条 在考虑重要性水平时,注册会计师应当采用与执行会计报表审计业务相同的标准。

第十二条 会计报表审阅程序一般包括:

- (一)了解被审阅单位及其所在行业的情况;
- (二)查询被审阅单位采用的会计准则、会计制度及行业惯例;
- (三)查询被审阅单位的会计系统,以了解其对交易和事项的确认、计量、记录和报告程序;
- (四)查询会计报表中所有重要的认定;
- (五)实施分析性程序,以识别异常关系和异常项目;
- (六)查阅股东大会、董事会以及其他重要会议的会议纪要;
- (七)查阅会计报表,以确定其是否遵循了所指定的编制基础;
- (八)获取其他注册会计师出具的被审阅单位组成部分的审计报告或审阅报告;
- (九)就执行审阅程序所发现的问题询问被审阅单位的相关人员;
- (十)获取管理当局书面声明。

第十三条 注册会计师应当查询可能需要在会计报表中调整或披露的期后事项。

第十四条 如果认为会计报表可能存在重大错报,注册会

计师应当追加形成审阅结论所必需的程序。

第十五条 在利用其他注册会计师或专家的工作时,注册会计师应当考虑其工作是否符合会计报表审阅的要求。

第十六条 注册会计师应当将会计报表审阅的执行过程及其结果记录于审阅工作底稿。

第四章 审阅报告

第十七条 注册会计师应当复核与评价审阅证据,形成审阅结论,出具审阅报告。

第十八条 审阅报告应当包括以下基本内容:

- (一)标题;
- (二)收件人;
- (三)引言段;
- (四)范围段;
- (五)结论段;
- (六)签章和会计师事务所地址;
- (七)报告日期。

第十九条 审阅报告的标题应当统一规范为“审阅报告”。

第二十条 审阅报告的收件人应当为审阅业务的委托人。审阅报告应当载明收件人的全称。

第二十一条 审阅报告的引言段应当说明已审阅会计报表的名称、反映的日期或期间以及被审阅单位管理当局和注册会计师的责任。

第二十二条 审阅报告的范围段应当说明以下内容:

- (一)审阅依据,即“独立审计实务公告第10号——会计报表审阅”;
- (二)会计报表审阅主要运用查询和分析性程序;
- (三)会计报表审阅并非审计,与审计相比保证程度较低,注册会计师没有实施审计,不对会计报表发表审计意见。

第二十三条 审阅报告的结论段应当说明,注册会计师是否发现会计报表在所有重大方面有违反企业会计准则及国家其他有关财务会计法规规定的情况。

第二十四条 如果发现会计报表有违反企业会计准则及国家其他有关财务会计法规规定的重要事项,且被审阅单位拒绝调整,注册会计师应当在审阅报告的结论段前增设说明段,说明这些事项对会计报表的影响,并形成保留的或否定的结论。

第二十五条 如果审阅范围受到重要的局部限制,注册会计师应当在审阅报告中予以说明,并形成保留的结论。

如果审阅范围受到严重限制,注册会计师应当在审阅报告中指明对会计报表不提供任何程度的保证。

第二十六条 审阅报告应当由注册会计师签名并盖章,加盖会计师事务所公章,标明会计师事务所地址。

第二十七条 报告日期是指注册会计师完成外勤审阅工作的日期。审阅报告日期不应早于被审阅单位管理当局确认和签署会计报表的日期。

第二十八条 在出具审阅报告时,注册会计师应当同时附送已审阅的会计报表。

第五章 附则

第二十九条 注册会计师执行会计报表以外其他财务信息的审阅业务,除有特定要求者外,应当参照本公告办理。

第三十条 本公告自2002年7月1日起施行。