

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。

独立审计具体准则第27号——函证

(2002年3月5日 财政部财会[2002]1016号发布)

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见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。

独立审计实务公告第9号——对财务信息执行商定程序

(2002年3月5日 财政部财会[2002]1016号发布)

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人。

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。