

注册会计师 审计 教材精讲班

第三章 审计证据

3.4 函证的实施与评价

(二) 积极式函证未收到回函时的处理

1、再次发函

如果在合理的时间内没有收到询证函回函时，注册会计师应当考虑必要时再次向被询证者寄发询证函。

2、替代审计程序

如果未能得到被询证者的回应，注册会计师应当实施**替代审计程序**

3、积极式询证函为必要程序

在某些情况下，注册会计师可能识别出认定层次重大错报风险，且取得**积极式询证函回函**是获取充分、适当的审计证据的必要程序。这些情况可能包括：

- (1) 可获取的佐证管理层认定的信息**只能从被审计单位外部获得**；
- (2) 存在特定**舞弊风险**因素，例如，管理层**凌驾于**内部控制之上、员工和（或）管理层**串通**使注册会计师不能信赖从被审计单位获取的审计证据。

如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的**必要程序**，则**替代程序**不能提供注册会计师所需要的审计证据。（这种情况下，积极式函证是必做程序，不能用替代程序取代）

4、对审计工作和审计意见的影响

如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则**替代程序**不能提供注册会计师所需要的审计证据。在这种情况下，如果未获取回函，注册会计师应当确定其对**审计工作和审计意见**的影响。

【2015 年单选】下列有关积极式函证的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师应当在发出询证函后予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函
- B. 如果管理层不允许寄发函证，注册会计师可以发表非无保留意见
- C. 如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据
- D. 为保证回函率，注册会计师应当要求被审计单位安排专人催收函证

【答案】D

(三) 评价函证的可靠性

邮寄回函	1、被询证者确认的询证函是否是原件，是否与注册会计师发出的询证函是同一份； 2、回函是否由被询证者直接寄给注册会计师； 3、寄给注册会计师的回邮信封或者快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证者 名称、地址一致 ； 4、回邮信封上寄出方的邮戳显示发出城市或者地区是否与被询证者的 地址一致 ； 5、被询证者加盖在询证函上的印章以及签名中显示的被询证者名称是否与询证函中记载的被询证者名称一致。必要时，注册会计师还可以进一步核实。 【提示】 被询证者将回函寄至被审计单位，被审计单位将其转交注册会计师，该回函 不能视为 可靠的审计证据。在这种情况下，注册会计师可以要求被询证者直接书面回复。
跟函回函	1、了解被询证者处理函证的通常流程和处理人员； 2、确认处理询证函人员的身份和处理询证函的权限；

	3、观察处理询证函的人员是否按照处理函证的正常流程认真处理询证函。
电子形式回函	1、对以电子形式收到的回函，由于回函者的身份及其授权情况很难确定，对回函的更改也难以发觉，因此可靠性存在风险。 2、注册会计师和回函者采用一定的程序为电子形式的回函 创造安全环境 ，可以降低该风险。如果注册会计师确信这种程序安全并得到适当控制，则会提高相关回函的可靠性。 3、当注册会计师存有疑虑时，可以与被询证者联系（如电话联系）以核实回函的来源及内容。必要时，注册会计师可以要求被询证者 提供回函原件 。
对询证函的口头回复	只对询证函进行口头回复不是对注册会计师的直接书面回复， 不能作为可靠的审计证据 。在收到对询证函口头回复的情况下，注册会计师可以要求被询证者提供直接 书面 回复。

【2019年简答题】ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计甲公司2018年度财务报表。审计工作底稿中与函证相关的部分内容摘录如下：

（4）甲公司国内供应商丙公司的回函未加盖公章，A注册会计师与丙公司财务人员电话核对了回函信息，据此认可了回函结果，并在审计工作底稿中记录了电话沟通情况。

要求：针对上述第（4）项，指出A注册会计师的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。应要求丙公司重新回函并在回函上加盖印章。

限制性条款

对回函可靠性不产生影响的限制条款	1、提供的本信息仅出于礼貌，我方没有义务必须提供，我方不因此承担任何明示或暗示的责任、义务和担保。 2、本回复仅用于审计目的，被询证方、其员工或代理人无任何责任，也不能免除注册会计师做其他询问或执行其他工作的责任。 【补充】 其他的限制条款如果与所测试的认定无关，也不会导致回函失去可靠性。例如，当注册会计师的审计目标是投资是否存在，并使用函证来获取审计证据时，回函中针对投资价值的免责条款不会影响回函的可靠性。
对回函可靠性产生影响的限制条款	1、本信息是从电子数据库中取得，可能不包括被询证方所拥有的全部信息。 2、本信息既不保证准确也不保证是最新的，其他方可能会持有不同意见。 3、接收人不能依赖函证中的信息。 如果限制性条款使注册会计师将回函作为可靠审计证据的程度受到了限制，则注册会计师可能需要执行额外的或替代审计程序。 在特殊情况下，如果限制条款产生的影响难以确定，注册会计师可能要求被询证者澄清或寻求法律意见。

【2016年多选】下列有关询证函回函可靠性的说法中，错误的有（ ）。

- A. 被询证者对于函证信息的口头回复是可靠的审计证据
- B. 询证函回函中的免责条款削弱了回函的可靠性
- C. 由被审计单位转交给注册会计师的回函不是可靠的审计证据
- D. 以电子形式收到的回函不是可靠的审计证据

【答案】 ABD

（四）对不符事项的处理

1、原则性要求

注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报。

2、可能显示存在错报或潜在错报

（1）当识别出错报时，注册会计师需要根据《中国注册会计师审计准则第1141号—财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定评价该错报是否表明存在**舞弊**。

（2）不符事项可以为注册会计师判断来自类似的被询证者**回函的质量**及类似账户回函质量提供依据。

（3）不符事项还可能显示被审计单位与财务报告相关的**内部控制存在缺陷**。

3、并不表明存在错报

如果注册会计师认为询证函回函的差异是由于函证程序的时间安排、计量或书写错误造成的，则并不表明存在错报。

不符事项类别	应收账款登记入账的时间不同举例
收款在途	询证函发出时，债务人已经付款，而被审计单位尚未收到货款
债务人收货在途	询证函发出时，被审计单位的货物已经发出并已作销售记录，但货物仍在途中，债务人尚未收到货物
退回货物在途	债务人由于某种原因将货物退回，而被审计单位尚未收到
拒付货款在途	债务人对收到的货物的数量、质量及价格等方面有异议而全部或部分拒付货款等

（五）需要关注的舞弊风险迹象以及采取的应对措施

1、需要关注的舞弊风险迹象（11项）

- （1）管理层不允许寄发询证函；
- （2）管理层试图拦截、篡改询证函或回函，如坚持以特定的方式发送询证函；
- （3）被询证者将回函寄至被审计单位，被审计单位将其转交注册会计师；
- （4）注册会计师跟进访问被询证者，发现回函信息与被询证者记录不一致，例如，对银行的跟进访问表明提供给注册会计师的银行函证结果与银行的账面记录不一致；
- （5）从私人电子信箱发送的回函；
- （6）收到同一日期发回的、相同笔迹的多份回函；
- （7）位于不同地址的多家被询证者的回函邮戳显示的发函地址相同；
- （8）收到不同被询证者用快递寄回的回函，但快递的交寄人或发件人是同一个人或是被审计单位的员工；
- （9）回函邮戳显示的发函地址与被审计单位记录的被询证者的地址不一致；
- （10）不正常的回函率，例如：银行函证未回函；与以前年度相比，回函率异常偏高或回函率重大变动；向被审计单位债权人发送的询证函回函率很低；
- （11）被询证者缺乏独立性，例如：被审计单位及其管理层能够对被询证者施加重大影响以使其向注册会计师提供虚假或误导信息（如被审计单位是被询证者唯一或重要的客户或供应商）；被询证者既是被审计单位资产的保管人又是资产的管理者。

2、可采取的应对措施（6项）

- （1）验证被询证者是否存在、是否与被审计单位之间缺乏独立性，其业务性质和规模是否与被询证者和被审计单位之间的交易记录相匹配；
- （2）将与从其他来源得到的被询证者的地址（如与被审计单位签订的合同上签署的地址、网络上查询到的地址）相比较，验证寄出方地址的有效性；
- （3）将被审计单位档案中有关被询证者的签名样本、公司公章与回函核对；
- （4）要求与被询证者相关人员直接沟通讨论询证事项，考虑是否有必要前往被询证者工作地点以验证其是否存在；
- （5）分别在中期和期末寄发询证函，并使用被审计单位账面记录和其他相关信息核对相关账户的期间变动；
- （6）考虑从金融机构获得被审计单位的信用记录，加盖该金融机构公章，并与被审计单位会计记录相核对，以证实是否存