

### 第三节 函证

#### 四、函证的实施和评价

##### （一）对函证过程的控制

注册会计师应当对函证的全过程保持控制。

##### 1. 函证发出前的控制

（1）询证函经被审计单位盖章后应当由注册会计师直接发出！

（2）为使函证程序能有效实施，在询证函发出前，注册会计师需要恰当地设计询证函，并对各项资料进行充分核对。

①询证函中填列的需要被询证者确认的信息是否与被审计单位账簿中的有关记录保持一致。

②考虑选择的被询证者是否适当，包括被询证者对被函证信息是否知情、是否具有客观性、是否拥有回函的授权等。

③是否已在询证函中正确填列被询证者直接向注册会计师回函的地址。

④是否已将部分或全部被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录进行核对，以确保询证函中的名称、地址等内容的准确性。

##### 2. 不同方式发出询证函时控制措施（邮寄、跟函、电子）

##### （1）邮寄

为避免询证函被拦截、篡改等舞弊风险，在邮寄询证函时，注册会计师可以在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后，不使用被审计单位本身的邮寄设施，而是独立寄发询证函。

##### （2）跟函

①如果被询证者同意注册会计师独自前往被询证者执行函证程序，注册会计师可以独自前往；

②如果注册会计师跟函时需要被审计单位员工陪伴，注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制，同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。

##### （3）电子

在发函前可以基于对特定询证方式所存在风险的评估，考虑相应的控制措施。

**【简答题·2015】**ABC会计师事务所负责审计甲公司2014年度财务报表。审计项目组确定财务报表整体的重要性为100万元，明显微小错报的临界值为5万元。审计工作底稿中与函证程序相关的部分内容摘录如下：

要求：针对第（1）-（2）项，逐项指出甲公司审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

（1）审计项目组在寄发询证函前，将部分被询证方的名称、地址与甲公司持有的合同及发票中的对应信息进行了核对。

答案：（1）恰当。

（2）审计项目组成员跟随甲公司出纳到乙银行实施函证。出纳到柜台办理相关事宜，审计项目组成员在等候区等候。

答案：（2）不恰当。审计项目组成员应当观察函证的处理过程/审计项目组成员需要在整个过程中保持对询证函的控制。