

### 第三节 函证

#### （二）积极式回函未收到回函时的处理

1. 如果在合理的时间内没有收到积极式询证函回函，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. 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. 在某些情况下，如果 CPA 识别出认定层次重大错报风险，且取得积极式函证是必要程序，则下列情况下，替代程序不能提供 CPA 所需要的审计证据：

（1）可获取的佐证管理层认定的信息只能从外部获得；

（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。）

**【强调】**取得积极式回函如果是必要程序，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。

#### （三）评价回函的可靠性

函证所获取的审计证据的可靠性主要取决于注册会计师设计询证函、实施函证程序和评价函证结果等程序的适当性。

1. 通过邮寄方式收到的回函注册会计师需要验证下列信息：

（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的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对。

**【强调】**如果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。

2. 通过跟函方式收到的回函注册会计师可以实施以下审计程序：

（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。

3. 以电子形式收到的回函

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。

**【注意】**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，则会提高回函的可靠性。

4. 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。

**【单选题·2021】**下列选项中，通常不会影响询证函回函的可靠性的是（ ）。

- A. 回函的及时性
- B. 回函包含的限制条款
- C. 回询证函发出及收回的控制情况
- D. 被询证者的客观性

答案：A

解析：选项 A：回函的及时性可能会影响审计效率，但如果内容真实可信，依然是可靠的。因此，选项 A 不会影响，故当选。

【多选题·2016】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

解析：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，不符合函证的要求，因此，不能作为可靠的审计证据。回函中格式化的免责条款可能并不会影响所确认信息的可靠性。如果对电子形式的回函，确认程序安全并得到适当控制，则会提高相关回函的可靠性。

#### 5. 询证函中的免责条款和其他限制条款

格式化的条款可能不影响可靠性	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

【注意】在特殊情况下，如果限制条款产生的影响难以确定，注册会计师可能认为要求被询证者澄清或寻求法律意见是适当的。

限制条款可能使注册会计师对回函信息的完整性、准确性或可信赖程度产生怀疑。	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；
	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；
	接收人不能依赖函证中的信息。

#### （四）对不符事项的处理

1. 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. 不符事项可能并不表明存在错报。例如，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。