

第三节 函证

2. 应收账款

(1) 注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。

(2) 如果不对应收账款函证，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。

(3) 如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据。

3. 其他内容（不限于）

- ①交易性金融资产
- ②应收票据
- ③其他应收款
- ④长期股权投资
- ⑤保证抵押或质押

【补充】 函证主要适用于账户余额及其组成部分！还可以函证某些合同条款，确认合同条款是否发生变化等。

（二）函证程序实施的范围

1. 如果采用审计抽样的方式确定函证程序的范围，无论采用统计抽样方法，还是非统计抽样方法，选取的样本应当足以代表总体。

2. 根据对被审计单位的了解、评估的重大错报风险以及所测试总体的特征等，注册会计师可以确定从总体中选取特定项目进行测试。选取的特定项目可能包括：

- ①金额较大的项目；
- ②账龄较长的项目；
- ③交易频繁但期末余额较小的项目；
- ④重大的关联方交易；
- ⑤重大或异常的交易；
- ⑥可能存在争议、舞弊或错误的交易等。

（三）函证的时间（两层意思）

截止日	证据证明的哪一天！ 注册会计师通常以资产负债表日为截止日
实施日	什么时间实施函证程序！ 在资产负债表日后适当时间内实施函证

【提示】 如果重大错报风险评估为低水平，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程序。

（四）管理层要求不实施函证时的处理（被管理层阻拦怎么办）

当被审计单位管理层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，并获取审计证据予以支持。

保持职业怀疑（是否合理）并考虑下列因素：

- (1) 管理层是**否诚信**；
- (2) 是否可能存在**重大的舞弊或错误**；
- (3) **替代审计程序**能否提供与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

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相关的充分、适当的审计证据。
不合理	且被其阻挠而无法实施函证→应当视为审计范围受限， 考虑对审计报告可能产生的影响