

第五节 销售与收款循环的实质性程序

（三）对应收账款实施函证程序

项目	内容
函证决策	1. 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， 注册会计师应当对应收账款实施函证程序 2. 如果 不对应收账款进行函证 ，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
函证的范围和对象	（1）应收账款在全部资产中的 重要程度 ； （2）被审计单位 内部控制的有效性 ； （3） 以前期间的函证结果

函证方式	积极的函证方式 ； 消极的函证方式 【提示】 由于应收账款通常存在高估风险，且与之相关的收入确认存在舞弊风险假定，因此，实务中通常对应收账款采用积极的函证方式
函证时间的选择	1. 通常以资产负债表日为截止日，在资产负债表日后适当时间内实施函证； 2. 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其他实质性程序

函证的控制	通常利用被审计单位提供的 应收账款明细账户名称及客户地址等资料 以编制 询证函 ，但注册会计师应当对函证全过程保持控制
对回函中不符事项的处理	【提示】 回函不符不一定是错报！注册会计师需需要调查核实原因，确定其是否构成错报。注册会计师不能仅通过询问被审计单位相关人员对不符事项的性质和原因得出结论，而是要在询问原因的基础上，检查相关的原始凭证和文件资料予以证实，必要时与被询证方联系，获取 相关信息和解释 。

对未回函项目实施 替代程序	1. 检查资产负债表日后收回的货款，值得注意的是，注册会计师不能仅查看应收账款的贷方发生额，而是要查看相关的收款单据，以证实付款方确为该客户且确与资产负债表日的应收账款相关； 2. 检查相关的销售合同、销售单、发运凭证等文件。注册会计师需要根据被审计单位的收入确认条件和时点，确定能够证明收入发生的凭证； 3. 检查被审计单位与客户之间的往来邮件
----------------------	---

【提示】企业应合理预计信用损失并计提坏账准备，不得多提或少提，否则应视为滥用会计估计，按照前期差错更正的方法进行会计处理。

【例-单选题】下列有关注册会计师是否实施应收账款函证程序的说法中，正确的是（ ）。

- A. 对上市公司财务报表执行审计时，注册会计师应当实施应收账款函证程序
- B. 对小型企业财务报表执行审计时，注册会计师可以不实施应收账款函证程序

C. 如果有充分证据表明函证很可能无效，注册会计师可以不实施应收账款函证程序

D. 如果在收入确认方面不存在由于舞弊导致的重大错报风险，注册会计师可以不实施应收账款函证程序

答案： C

解析： 选项C正确。针对应收账款不实施函证程序是有严格条件的，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。

【综合题】 甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事轨道交通车辆配套产品的生产和销售。A注册会计师负责审计甲公司2018年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为1000万元，实际执行的重要性为500万元。

资料一：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境，部分内容摘录如下：

(1) 因2017年a产品生产线的产能利用率已接近饱和，甲公司于2018年初开始建设一条新的生产线，预计工期15个月。

资料二：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：金额单位：万元

项目	未审数	已审数
	2018年	2017年
营业收入——a产品	30000	20000
营业成本——a产品	21000	14000
存货——a产品	9000	7000

要求：

针对资料一第(1)至(2)项，结合资料二，假定不考虑其他条件，逐项指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关（不考虑税务影响）。

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险 (是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(1)	是	2017年产能利用率已接近饱和，2018年营业收入大幅增长，可能存在多计营业收入、营业成本的风险	营业收入（发生） 营业成本（发生）