

第三节 函证

(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

三、询证函的设计

(一) 总体要求

注册会计师应当根据特定审计目标设计询证函。询证函的设计服从于审计目标的需要。

1. 针对账户余额的存在认定获取审计证据时，注册会计师应当在询证函中列明相关信息，要求对方核对确认。

（函证X客户对应的应收账款余额，列明余额，存在认定）

2. 针对账户余额的完整性认定获取审计证据时，注册会计师则需要改变询证函的内容设计或者采用其他审计程序。（函证Y客户对应的应收账款余额，不列明余额，完整性认定）

（二）设计时的考虑5因素

考虑因素	情形
1. 函证的方式	积极的函证方式/消极的函证方式。
2. 以往审计或类似业务的经验	判断实施函证程序的可靠性：回函率、以前年度审计中发现的错报以及回函所提供信息的准确程度。
3. 拟函证信息的性质	了解被审计单位与第三方之间交易的实质，以确定哪些信息需要进行函证。

考虑因素	情形
4. 选择被函证者的适当性	应当向对所询证信息知情的第三方发送询证函。同时，还要考虑被询证者的能力、独立性、客观性、回函者是否有权回函等因素的影响。
5. 被询证者易于回函的信息类型	询证函所函证信息是否便于被询证者回答将影响回函率和所获取审计证据的性质。获得被审计单位管理层授权的询证函，被询证者可能更愿意回函。

（三）函证的方式

1. 积极的函证方式

如果采用积极的函证方式，注册会计师应当要求被询证者在**所有情况下必须回函**，确认询证函所列示信息是否正确，或填列询证函要求的信息。

2. 积极的函证方式的分类：

分类	优点	缺点
列明拟函证信息	询证函的回复能够提供可靠的审计证据	被询证者可能对所列表信息根本不加以验证就予以回函确认
不列明拟函证信息		但可能会导致回函率降低，进而导致注册会计师执行更多的替代程序

【提示】采用积极的函证方式时，只有注册会计师收到回函，才能为财务报表认定提供审计证据。如果没有收到回函，可能是由于被询证者不存在，或是由于被询证者没有收到询证函，或是被询证者没有理会询证函，因此无法证明所函证信息是否正确。

3. 消极的函证方式

（1）定义：要求被询证者仅在不同意询证函列示信息的情况下才予以回函。

（2）优点：审计效率高。

（3）缺点：未收到回函并不能表明函证信息准确。

(4) 当同时存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极的函证方式：

- ①重大错报风险评估为低水平；
- ②涉及大量余额较小的账户；
- ③预期不存在大量的错误；
- ④没有理由相信被询证者不认真对待函证。

【提示】在实务中，可将两种方式结合使用。可以对大额应收账款采用积极的函证方式，而对小额应收账款样本项目采用消极的函证方式。