

第三节 函证

(五) 实施函证时需要关注的舞弊风险迹象以及采取的应对措施

舞弊迹象	应对措施
1. 管理层不允许寄发询证函；	1. 验证被询证者是否存在、是否与被审计单位之间缺乏独立性，其业务性质和规模是否与被询证者和被审计单位之间的交易记录相匹配； 2. 将与从其他来源得到的被询证者的地址（如与被审计单位签订的合同上签署的地址、网络上查询到的地址）相比较，验证寄出方地址的有效性； 3. 将被审计单位档案中有关被询证者的签名样本、公司公章与回函核对；
2. 管理层试图拦截、篡改询证函或回函，如坚持以特定的方式发送询证函；	
3. 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；	

舞弊迹象	应对措施
4. 注册会计师跟进访问被询证者，发现回函信息与被询证者记录不一致，例如，对银行的跟进访问表明提供给注册会计师的银行函证结果与银行的账面记录不一致；	4. 要求与被询证者相关人员直接沟通讨论询证事项，考虑是否有必要前往被询证者工作地点以验证其是否存在； 5. 分别在中期和期末寄发询证函，并使用被审计单位账面记录和其他相关信息核对相关账户的期间变动； 6. 考虑从金融机构获得被审计单位的信用记录，加盖该金融机构公章，并与被审计单位会计记录相核对，以证实是否存在被审计单位没有记录的贷款、担保、开立银行承兑汇票、信用证、保函等事项。
5. 从私人电子信箱发送的回函；	
6. 收到同一日期发回的、相同笔迹的多份回函；	

【简答题】 ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计甲公司2022年度财务报表。与函证相关的部分事项如下：针对上述第（1）至（5）项，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

（1）甲公司持有乙公司40%股权，2022年通过与持有乙公司20%股权的丙公司签署一致行动协议，取得对乙公司的控制权。A注册会计师向乙公司函证了其股东持股情况以及股东间的一致行动协议，回函结果满意。

答案：（1）不恰当，乙公司可能对股东间的一致行动协议不了解/被询证者可能不适当/应向丙公司函证一致行动协议

（2）A注册会计师在知悉多份回函被直接寄至甲公司后，要求甲公司不得拆封，并将其转寄至ABC会计师事务所。A注册会计师收到了未拆封的函件，回函相符，据此认可了函证结果。

答案：不恰当，未保持对回函过程的控制/存在舞弊风险迹象，需要采取应对措施

（3）在A注册会计师以邮寄方式向甲公司境外客户丁公司的财务部发出应收账款余额询证函后，收到丁公司业务部的电子邮件回函。A注册会计师比对了回函邮箱地址后缀，并向丁公司业务部电话确认了回函信息，结果满意，据此认可了函证结果。

答案：不恰当，回函来源存疑/应当向丁公司财务部核实回函信息

（4）A注册会计师向戊公司函证了2022年度甲公司向戊公司的销售金额，回函相符。因在随后实施的收入截止测试中发现，甲公司的一笔应在2023年度确认的收入计入2022年度，A注册会计师根据调整后的金额再次向

戊公司函证，回函相符，据此认可了函证结果。

答案：不恰当，被询证者的客观性存疑/可能存在串通舞弊风险/回函不可靠/被询证者不认真对待回函，应当评价其对评估的相关重大错报风险，以及其他审计程序的性质、时间安排和范围一的

(5) A注册会计师对甲公司应付己公司账款实施函证，因临近审计报告日未收到回函，通过电话向己公司确认了函证信息，要求己公司将回函直接寄回，并实施了替代审计程序，结果满意。审计报告日后，A注册会计师收到己公司确认无误的书面回函，将其归入审计工作底稿。

答案：恰当