

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

第十讲：函证 2

讲师：Danielle





四、函证的实施

（一）控制

1. 针对函证发出前的控制

询证函发出前，要恰当设计、充分核对，经被审计单位盖章后，由注册会计师直接发出。注意事项包括：

（1）需要被询证者确认的信息是否与被审计单位账簿记录一致。例如，需要银行确认的信息是否与银行对账单一致；

（2）考虑被询证者是否适当，包括对被函证信息是否知情、是否具有客观性、是否拥有回函的授权等；

（3）是否已在询证函中正确填列供被询证者直接向注册会计师回函的地址；



四、函证的实施

(4) 是否已将询证者的名称、地址与被审计单位记录核对，以确保询证函中的名称、地址等内容的准确性。为确保询证函中的名称、地址等内容的准确性，注册会计师可以执行的程序包括[但不限于]：

拨打公共查询电话核实被询证者的名称和地址；

通过被询证者的网站或其他公开网站核对被询证者的名称和地址；
将被询证者的名称和地址信息与被审计单位持有的相关合同等文件核对；

对于供应商或客户，可以将被询证者的名称、地址与增值税专用发票中的对方单位名称、地址进行核对。



四、函证的实施

2. 针对发出方式的控制

(1) 邮寄

为避免询证函被拦截、篡改等舞弊风险，在邮寄询证函时，注册会计师可以在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后，不使用被审计单位本身的邮寄设施，而是独立寄发询证函(例如，直接在邮局投递)。

(2) 跟函

跟函是指注册会计师独自或在被审计单位员工的陪伴下亲自将询证函送至被询证者，在被询证者核对并确认回函后，亲自将回函带回的方式。



四、函证的实施

如认为跟函方式能够获取可靠信息，可以采取该方式发送并收回询证函。

如被询证者同意注册会计师独自前往被询证者执行函证程序，注册会计师可以独自前往。

如跟函时需被审计单位员工陪伴，注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制，同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。

在我国目前的实务操作中，邮寄和跟函方式更为常见。选择通过电子方式发送询证函，在发函前可以基于对特定询证方式所存在风险的评估，考虑相应的控制措施。



四、函证的实施

(二) 评价

1. 评价可靠性的考虑因素

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。评价函证的可靠性时，注册会计师应当考虑：

- (1) 对询证函的设计、发出及收回的控制情况；
- (2) 被询证者的胜任能力、独立性、授权回函情况、对函证项目的了解及其客观性。因此，注册会计师应努力确保询证函被送交给适当的人员。
- (3) 被审计单位施加的限制或回函中的限制。



四、函证的实施

2. 针对不同回函方式评价可靠性

对通过**邮寄**方式收到的回函，可以验证以下信息：

- （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发出城市或地区是否与被询证者的地址一致；



四、函证的实施

(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。在认为必要的情况下，注册会计师还可以进一步与被审计单位持有的其他文件进行核对或亲自前往被询证者进行核实等。

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。



四、函证的实施

对通过跟函方式收到的回函，可以验证以下信息：

- （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，如索要名片、观察员工卡或姓名牌等；
- （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，例如，该人员是否在其计算机系统或相关记录中核对相关信息。



四、函证的实施

对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。

(1) 如确信这种方式安全并得到适当控制，则会提高回函的可靠性。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。电子函证程序涉及多种确认发件人身份的技术，如加密技术、电子数码签名技术、网页真实性认证程序。

(2) 当注册会计师存有疑虑时，可以向被询证者核实回函的来源及内容，例如，通过电话联系被询证者，确定被询证者是否发送了回函。必要时，可以要求被询证者提供回函原件。



四、函证的实施

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。

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。

如果仍未收到书面回函，注册会计师需要通过实施替代程序，寻找其他审计证据以支持口头回复中的信息。



四、函证的实施

3.评价限制性条款对可靠性的影响

免责或其他限制条款可能影响函证可靠性，但不一定使回函失去可靠性，需要具体情况具体分析。

(1) 下列格式化的免责条款可能不影响可靠性：

“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”。

“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”。

(2) 其他限制条款如果与所测试的认定无关，也不会导致回函失去可靠性。



四、函证的实施

(3) 一些限制条款可能使注册会计师对回函中所包含信息的完整性、准确性或注册会计师能够信赖其所含信息的程度产生怀疑，实务中常见的此类限制条款的例子包括：

“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”。

如果限制条款使注册会计师将回函作为可靠审计证据的程度受到了限制，可能需要执行额外的或替代审计程序。这些程序的性质和范围将取决于财务报表项目的性质、所测试的认定、限制条款的性质和实质，以及通过其他审计程序获取的相关证据等因素。



四、函证的实施

4.需要关注的舞弊风险迹象

- (1) 管理层不允许寄发询证函；
- (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；
- (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；
- (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；



四、函证的实施

- (7) 位于不同地址的多家被询证者的回函邮戳显示的发函地址相同；
- (8) 收到不同被询证者用快递寄回的回函，但快递的交寄人或发件人是同一个人或是被审计单位的员工；
- (9) 回函邮戳显示的发函地址与被审计单位记录的被询证者的地址不一致；
- (10) 不正常的回函率；
- (11) 被询证者缺乏独立性。



四、函证的实施

(三)四种特殊情况的处理

1.管理层要求不实施函证怎么办

如认为管理层的要求合理，注册会计师应实施替代审计程序。如认为要求不合理，且因其阻挠而无法实施函证，应视为审计范围受限，考虑对审计报告的影响。

分析管理层要求不实施函证的原因时，注册会计师应保持职业怀疑态度，并考虑：

- (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。



四、函证的实施

2.积极的方式下未收到回函怎么办

积极的函证方式下没有收到回函，不能形成任何审计结论。注册会计师应考虑与被询证者联系，要求作出回应或再次寄发询证函。如未能得到被询证者的回应，应当实施替代审计程序。

替代审计程序应能提供实施函证所能够提供的同样效果的审计证据。如识别出认定层次重大错报风险，且认为取得积极式询证函回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序不能提供所需要的审计证据：

- (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。



四、函证的实施

3.发现不符事项怎么办

注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报。

询证函回函中指出的不符事项可能显示财务报表存在错报或潜在错报。

当识别出错报时，注册会计师需要评价该错报是否表明存在舞弊。

不符事项可以为注册会计师判断来自类似的被询证者回函的质量及类似账户回函质量提供依据。

不符事项还可能显示被审计单位与财务报告相关的内部控制存在缺陷。

某些不符事项并不表明存在错报。



四、函证的实施

4.发现舞弊迹象怎么办

- (1)验证被询证者是否存在、是否与被审计单位不独立，业务性质和规模是否与交易记录匹配；
- (2)将与从其他来源得到的被询证者的地址(如合同、网络)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；
- (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)分别在期中和期末寄发询证函，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信用记录，证实是否存在未记录的贷款、担保、开立银行承兑汇票、信用证、保函等事项。

ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

