**第19讲-函证（2）**

**第一编·第三章·审计证据**

**考点和典题**

**第三节　函证**

**五、函证的评价**

1.评价回函的可靠性**【简答题必考点】**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **方式** | **说明** | |
| 邮寄  回函 | 验证 | 验证回函原件、被询证者名称、地址、邮戳等 |
| **收回方式** | (1)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  (2)注册会计师可以要求被询证者**直接**书面回复 |
| 跟函 | (1)验证处理人员的身份、权限和工作流程  (2)观察处理过程 | |
| 电子  回函 | (1)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  (2)向被询证者核实回函的来源及内容 | |
| 传真  回函 | 联系被询证者，向被询证者核实回函的来源及内容 | |
| 口头  答复 | **不能**作为可靠的审计证据，可以要求被询证者提供直接书面回复，仍未收到书面回函，注册会计师需要实施替代程序 | |

**【小金敲黑板】**

函证的评价有多种情形，但究其本质——核心要求就是两个要点，即“**控制**”和“**核实**”。把握这两个要点，再去审视考题，会使得思路流畅。

**真题和模拟题精讲**

**简答题【改编自历年真题】**

下列第(1)项至第(4)项，逐项指出明玉集团审计项目组的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

(1)审计项目组成员要求被询证方A公司将回函直接寄至会计师事务所，但A公司将回函寄至明玉集团财务部，项目组成员取得了该回函，将其归入审计工作底稿。

(2)审计项目组以传真件方式收到的回函，项目组成员与被询证方取得了电话联系，确认回函信息，在审计工作底稿中记录了电话内容与时间、对方姓名与职位，并在审计工作底稿中签署自己的姓名和完成日期。

(3)项目组成员根据明玉集团财务人员提供的电子邮箱地址，向境外客户B公司发送了电子邮件，询证应收账款余额，并收到了电子邮件回复。B公司确认余额准确无误。审计项目组成员将电子邮件打印后归入审计工作底稿。

(4)未收到被询证方C公司的应收账款回函，项目组成员致电询问，得到答复称已核对余额无误，审计项目组将被询证方答复完整记录于审计工作底稿中。

[答案]

事项(1)不恰当。注册会计师应当对函证的全过程保持控制/可靠性不足。

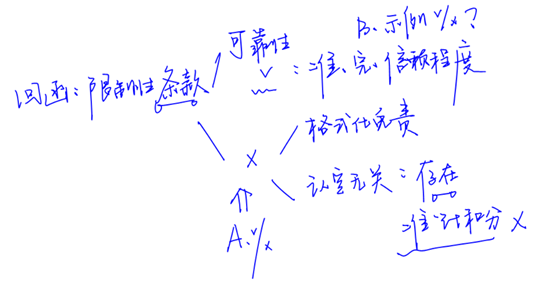
事项(2)恰当。

事项(3)不恰当。注册会计师应当核实被询证者的信息；电子回函的可靠性存在风险，注册会计师和回函者要采用一定的程序创造安全环境。

事项(4)不恰当。口头答复不能作为可靠的审计证据。可以要求被询证者提供直接书面回复，仍未收到书面回函，注册会计师需要实施替代程序。

2.评价回函的限制性条款**【简答题高频考点】**

|  |  |
| --- | --- |
|  | **情形** |
| 影响  可靠性 | 影响信息的完整性、准确性或注册会计师能够依赖其所含信息的程度  **【案例1-1】**  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  **【案例1-2】**  本信息既不能保证准确也不能保证是最新的，其他方可能会持有不同意见  **【案例1-3】**  接收人不能依赖函证中的信息 |
| 不影响  可靠性 | 格式化的免责条款可能不影响信息的可靠性；其他限制条款与所测试的认定无关  **【案例2-1】**  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  **【案例2-2】**  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 |



3.关注舞弊风险迹象

|  |  |
| --- | --- |
|  | **说明** |
| 列举 | 管理层不允许寄发询证函 |
| 从私人电子信箱发送的回函 |
| 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 |
| **无效**地址；或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** |
| 不正常的回函率 |

4.积极式函证未收到回函的处理**【简答题高频考点】**

|  |  |
| --- | --- |
|  | **说明** |
| 再次  发函 | 如果在合理的时间内没有收到询证函回函时，注册会计师应当考虑必要时**再次向被询证者寄发**询证函 |
| 仍无  回应 | 如果未能得到被询证者的回应，注册会计师应当实施**替代审计程序** |
| 无法  替代 | (1)注册会计师可能识别出认定层次重大错报风险，且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**。这些情况可能包括：  a)可获取的佐证管理层认定的信息只能从被审计单位**外部**获得  b)存在特定**舞弊**风险因素，例如，管理层凌驾于内部控制之上，员工和(或)管理层串通使注册会计师不能信赖从被审计单位获取的审计证据  (2)如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序**不能**提供注册会计师所需要的审计证据。在这种情况下，如果未获取回函，注册会计师应当确定其对**审计工作**和**审计意见**的**影响** |

5.对不符事项的处理**[链接第9章]**

(1)注册会计师应当**调查**不符事项，以确定是否表明存在错报；

(2)某些不符事项并不**表明**存在错报。例如，注册会计师可能认为询证函回函的差异是由于函证程序的**时间安排**、**计量**或**书写错误**造成的。

**真题和模拟题精讲**

**多项选择题【2016年真题】**

下列有关询证函回函可靠性的说法中，错误的有（　　）。

A.被询证者对于函证信息的口头回复是可靠的审计证据

B.询证函回函中的免责条款削弱了回函的可靠性

C.由被审计单位转交给注册会计师的回函不是可靠的审计证据

D.以电子形式收到的回函不是可靠的审计证据

[答案]ABD

[点评]选项A中，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，不能作为可靠的审计证据；选项B中，回函中格式化的免责条款可能并不会影响所确认信息的可靠性；选项D中，如果对电子形式的回函，确认程序安全并得到适当控制，则会提高相关回函的可靠性。

**单项选择题【2014年真题】**

下列有关函证的说法中，正确的是（　　）。

A.如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据

B.如果被审计单位与银行存款存在认定有关的内部控制设计良好并有效运行，注册会计师可适当减少函证的样本量

C.注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非应收账款对财务报表不重要且评估的重大错报风险低

D.如果注册会计师将重大错报风险评估为低水平，且预期不符事项的发生率很低，可以将消极式函证作为唯一的实质性程序

[答案]A

[点评]选项A是本题的陷阱，如理解不透彻，非常容易忽视；选项B中，注册会计师**应当**对银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，有关的内部控制设计良好并有效运行不构成减少函证的数量的理由；选项C中，注册会计师**应当**对应收账款实施函证程序；选项D中，**同时满足4点**条件时，注册会计师才可考虑采用消极的函证方式。

**单项选择题【改编自2015年真题】**

下列有关积极式函证的说法中，错误的是（　　）。

A.注册会计师应当在发出询证函后予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函

B.如果管理层不允许寄发询证函的原因不合理，注册会计师可以发表非无保留意见

C.如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据

D.为保证回函率，注册会计师应当要求被审计单位安排专人催收函证

[答案]D

[点评]选项D中，为防止被审计单位与被询证者串通舞弊，不应由被审计单位派人催收；其他3项，均为同学们应当重点掌握的观点。

**简答题【2014年真题】**

要求：针对下列第(1)至(5)项，逐项指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

ABC会计师事务所负责审计甲公司2013年度财务报表，审计工作底稿中与函证相关的部分内容摘录如下：

(1)甲公司在乙银行开立了一个用以缴纳税款的专门账户，除此以外，与乙银行没有其他业务关系，审计项目组认为，该账户的重大错报风险很低且余额不重大，未对该账户实施函证程序。

(2)审计项目组评估认为应收账款的重大错报风险较低，对甲公司2013年11月30日的应收账款余额实施了函证程序，未发现差异，2013年12月31日的应收账款余额较11月30日无重大变动。审计项目组据此认为已对年末应收账款余额的存在认定获取了充分、适当的审计证据。

(3)审计项目组负责填写询证函信息，甲公司业务员负责填写询证函信封，审计项目组取得加盖公章的询证函及业务员填写的信封后，直接到邮局将询证函寄出。

(4)客户丙公司的回函并非询证函原件。甲公司财务人员解释，在催收回函时，由于丙公司财务人员表示未收到询证函，因此将其留存的询证函复印件寄送给了丙公司，并要求丙公司财务人员将回函直接寄回至ABC会计师事务所，审计项目组认为该解释合理，无需实施进一步审计程序。

(5)审计项目组收到的一份银行询证函回函中标注“本行不保证回函的准确性，接收人不能依赖回函中的信息”，审计项目组致电该银行，银行工作人员表示这是标准条款。审计项目组据此认为该回函可靠，并在工作底稿中记录了与银行的电话沟通内容。

[答案]

事项(1)恰当。

事项(2)不恰当。

理由：注册会计师应对2013年11月30日和12月31日之间应收账款的变动情况实施进一步审计程序/实质性程序/将实质性程序和控制测试结合使用。

事项(3)不恰当。

理由：注册会计师没有将被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录/外部记录进行核对。

事项(4)不恰当。

理由：注册会计师未对函证的全过程保持控制。

事项(5)不恰当。

理由：该限制条款影响了回函的可靠性/审计项目组需要实施额外或替代审计程序。

**简答题【2015年真题】**

要求：针对下列事项，逐项指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

ABC会计师事务所负责审计甲公司2014年度财务报表，审计项目组确定财务报表整体的重要性为100万元，明显微小错报的临界值为5万元，审计工作底稿中与函证程序相关的部分内容摘录如下：

(1)审计项目组在寄发询证函前，将部分被询证方的名称、地址与甲公司持有的合同及发票中的对应信息进行了核对。

(2)审计项目组成员跟随甲公司出纳到乙银行实施函证，出纳到柜台办理相关事宜，审计项目组成员在等候区等候。

(3)客户丙公司年末应收账款余额100万元，回函金额90万元，因差异金额高于明显微小错报的临界值，审计项目组据此提出了审计调整建议。

(4)客户丁公司回函邮寄显示发函地址与甲公司提供的地址不一致，甲公司财务人员解释是由于丁公司有多处办公地址所致，审计项目组认为该解释合理，在审计工作底稿中记录了这一情况。

(5)客户戊公司为海外公司，审计项目组收到戊公司境内关联公司代为寄发的询证函回函，未发现差异，结果满意。

[答案]

事项(1)恰当。

事项(2)不恰当。审计项目组成员应当观察函证的处理过程／审计项目组成员需要在整个过程中保持对询证函的控制。

事项(3)不恰当。审计项目组应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报。

事项(4)不恰当。审计项目组应当对该情况进行核实／口头解释证据不充分，还应实施其他审计程序／直接与丁公司联系核实／前往丁公司办公地点进行验证。

事项(5)不恰当。未直接取得回函影响回函的可靠性／应取得戊公司直接寄发的询证函。

**【小金敲黑板】**

函证几乎是历年简答题的**必考点**，考生学习本节时，每一个知识点都不能放过。另外，函证的知识需要结合第9章、第10章和第12章的知识进一步学习，**更多的简答题**将在后续的**专题班**突破。

**脉络和复习**

