**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2016]第13号—重大风险领域函证程序的实施**

2016-12-26 15:28:21

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B1482736367477118.html

   
   
    随着投资者和监管机构对公众公司信息披露要求的逐步提高，对财务信息真实性的要求更为苛刻，注册会计师必须追加范围更广、内容涵盖更多的审计程序以满足日益严格的监管要求。尤其是财务会计信息专项核查工作开展以来，对注册会计师执行上市公司相关业务的程序和方法都产生了重大影响。  
    本提示仅供事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
    针对如何运用函证程序作为有效的审计程序，上市公司审计专家委员会作出如下提示：  
    一、相关准则规定  
考虑到目前的监管要求，注册会计师可以在几个极有可能发生重大风险的领域实施函证程序，尽可能多地取得第三方证据，以降低审计风险。  
    《中国注册会计师审计准则第 1312号—函证》中明确，注册会计师应当确定是否有必要实施函证程序以获取认定层次的相关、可靠的审计证据。在作出决策时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险，以及通过实施其他审计程序获取的审计证据如何将检查风险降至可接受的水平。  
    根据审计准则的要求，注册会计师在计划审计工作阶段需要实施风险评估程序来了解、识别、评估财务报表错报风险，以便设计进一步审计程序;随着实施控制测试和实质性程序得到的审计证据，注册会计师可能需要对计划阶段评估的重大错报风险进行再评价，甚至修改或增加审计程序;在审计终结阶段，注册会计师需要汇总错报，有可能汇总的错报超过注册会计师的预期，此时注册会计师还需要对已识别的错报风险进行评估，并考虑是否追加审计程序，以合理保证已识别的未更正错报连同未识别错报的汇总数不超过总体重要性水平。恰当地设计和实施函证程序可以为相关认定提供可靠的审计证据，也是应对舞弊风险的有效方式之一。函证程序设计和实施不当，可能会导致其无效。  
    二、实施函证的主要领域  
    在以下几个可能存在重大风险领域，注册会计师可以考虑充分利用函证程序，针对相关内容实施函证以获取充分的审计证据。  
    （一）收入  
    一般情况下收入均会被认定为重大风险领域。收入与应收账款密切相关，而函证作为应收账款的必要审计程序，注册会计师可以在进行应收账款函证的同时，将收入的重要内容一并实施。例如收入相关的重要合同条款；收入实现方式（如：何时验收）；结算方式及金额；运输费用承担；退换货；后期维护等，以及涉及的预收款项发生额及余额与应收账款一并进行函证。通过印证上述数据之间的勾稽关系，取得收入真实性、完整性及准确性方面有力的第三方证据。  
   （二）采购  
    注册会计师可以在存货盘点的基础上，追加对采购情况、结算及余额方面的函证。如选取合适样本的供应商，在报告期内对其采购合同的主要条款；采购商品的规格、数量及单价；运输费用承担；退换货；验收情况；结算方式及金额；应付及预付款项等一并进行函证。通过印证上述数据之间的勾稽关系，取得采购真实性、完整性及准确性方面有力的第三方证据。  
    （三）关联方  
    一般情况下，关联交易非关联化是关联方识别及披露中的主要风险。为了更有效地识别这些隐蔽的关联方，注册会计师可以考虑对于重要客户、供应商及往来单位的函证中增加是否为关联方的内容。同时考虑到函证对方可能对关联方的理解存在不一致，建议在询证函中对关联方进行恰当定义，以提高回函质量。  
    （四）或有事项及其他重要事项  
    在识别和检查或有事项及其他重要事项时一般均依赖于企业提供的内部证据，存在较大的审计风险。注册会计师可以考虑在对重要客户、供应商及往来单位的函证中，增加询证是否与对方存在诉讼、担保、重大财务承诺及期后事项的内容，以获取充分的外部证据。  
    三、函证示例  
    针对上述内容，我们设计了几种函证示例。在具体运用时，还提请大家注意以下几点：（1）在具体使用时，注册会计师首先应通过风险评估程序来了解、识别、评估财务报表错报风险，设计具体的函证内容。如同时把关联方关系及交易确定为重大风险领域，则可以在设计具体函证内容时将关联方内容一并进行函证；（2）在审计过程中注册会计师需要对计划阶段评估的重大错报风险进行再评价，如涉及修改或扩大审计程序，则可以相应增加函证的内容，如诉讼等；（3）在审计终结阶段，注册会计师还需要对已识别的错报风险进行评估，如考虑追加审计程序，则亦可对如担保、期后事项等进行函证，以完善审计程序规避审计风险。  
    （一）收入相关的函证内容  
    我公司向贵公司销售情况如下：  
    根据贵公司与我公司于201\*年签署的《销售合同》，201\*年度，贵公司代理我公司甲产品（包括100ml\*30及50ml\*10两种规格）情况如下：  
    1、结算金额情况  
  
  
  
  
  
截至201\*.12.31  
尚未结算金额  
  
  
201\*年度  
应结算金额  
  
  
201\*年度  
实际结算金额  
  
  
截止201\*.12.31  
预收货款金额  
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
  
    其中：以票据结算情况如下：  
      
  
  
  
  
  
票号  
  
  
出票单位  
  
  
金额  
  
  
到期日  
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
    2、201\*年度贵公司向我公司采购明细情况  
  
  
  
  
  
产品名称  
  
  
规格  
  
  
单价  
  
  
数量  
  
  
金额  
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
  
    截至201\*年末，上述产品贵公司已对外销售（数量）\*\*\*。  
    3、上述2中所列示的产品均已运至贵公司并由贵公司验收完毕。  
    4、上述产品的运费均由贵公司承担。  
    5、201\*年度贵公司向我公司退货情况  
  
  
  
  
  
产品名称  
  
  
规格  
  
  
数量  
  
  
金额  
  
  
退货原因  
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
  
    6、截至201\*年12月31日，贵公司预付给我公司货款余额为\*\*\*元。  
  
  
  
  
  
1.信息证明无误。  
   
   
   
   
                                         （贵公司盖章）  
                                            年   月   日  
                                               经办人：  
  
  
2.信息不符，请列明不符项目及具体内容。  
   
   
   
                                              （贵公司盖章）  
                                                    年   月   日  
                                                        经办人：  
  
  
  
  
    （二）采购相关的函证内容  
    我公司向贵公司采购情况如下：  
    根据贵公司与我公司于201\*年签署的《采购合同》，201\*年度，我公司向贵公司采购材料情况如下：  
    1、结算金额情况  
  
  
  
  
  
截至201\*.12.31尚未结算金额  
  
  
201\*年度  
应结算金额  
  
  
201\*年度  
实际结算金额  
  
  
截止201\*.12.31  
预付货款金额  
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
  
    其中：以票据结算情况如下：  
  
  
  
  
  
票号  
  
  
出票单位  
  
  
金额  
  
  
到期日  
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
    2、201\*年度我公司向贵公司采购明细情况  
  
  
  
  
  
产品名称  
  
  
规格  
  
  
单价  
  
  
数量  
  
  
金额  
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
  
    3、上述2中所列示的产品均已运至我公司并由我公司验收完毕。  
    4、上述产品的运费均由我公司承担。  
    5、201\*年度我公司向贵公司退货情况  
  
  
  
  
  
产品名称  
  
  
规格  
  
  
数量  
  
  
金额  
  
  
退货原因  
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
  
    6、截至201\*年12月31日，我公司预付给贵公司货款余额为\*\*\*元。  
  
  
  
  
  
1.信息证明无误。  
   
   
   
   
   
 （贵公司盖章）  
              年   月   日  
              经办人：  
  
  
2.信息不符，请列明不符项目及具体内容。  
   
   
   
   
             （贵公司盖章）  
               年   月   日  
               经办人：  
  
  
  
  
   
    （三）资金往来相关的函证内容  
    我公司与贵公司资金往来拆借情况如下：  
    1、201\*年度，我公司与贵公司的资金往来情况如下（请逐笔核对）：  
  
  
  
  
  
时间  
  
  
金额  
  
  
期限  
  
  
利息  
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
  
    2、截至201\*年12月31日，贵公司欠我公司（或我公司欠贵公司）往来款余额为\*\*\*元。  
    3、截至201\*年12月31日，贵公司与我公司往来款利息结算情况如下：  
  
  
  
  
  
应结算利息金额  
  
  
已偿付利息金额  
  
  
未偿付利息金额  
  
  
  
  
   
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
  
   
    （四）关联方相关的函证内容  
    贵公司与我公司是否存在关联关系（如存在请在“是否存在关联方关系处填是，不存在请填否）  
  
  
  
  
  
序号  
  
  
关联方关系  
  
  
是否存在关联方关系  
  
  
  
  
1  
  
  
直接或者间接地控制本公司  
  
  
   
  
  
  
  
2  
  
  
直接或者间接控制的除本公司及其控股子公司以外的公司  
  
  
   
  
  
  
  
3  
  
  
关联自然人直接或者间接控制的、或者担任董事、高级管理人员的，除本公司及其控股子公司以外的法人  
  
  
   
  
  
  
  
4  
  
  
持有本公司5%以上股份的法人或者一致行动人  
  
  
   
  
  
  
  
5  
  
  
在过去12 个月内或者根据相关协议安排在未来12 月内，存在上述情形之一的  
  
  
   
  
  
  
  
6  
  
  
中国证监会、证券交易所或者本公司根据实质重于形式的原则认定的其他与本公司有特殊关系，可能或者已经造成上市公司对其利益倾斜的法人  
  
  
   
  
  
  
  
7  
  
  
本公司的子公司、合营企业、联营企业  
  
  
   
  
  
  
  
兹证明上述所载之资料正确。  
   
   
签章\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  
年    月    日  
  
  
  
  
    上述3中“关联自然人是指”：（1）直接或者间接持有本公司5%以上股份的自然人；（2）本公司董事、监事及高级管理人员；（3）直接或者间接地控制本公司的法人的董事、监事及高级管理人员；（4）上述第1、2 项所述人士的关系密切的家庭成员，包括配偶、父母、年满18 周岁的子女及其配偶、兄弟姐妹及其配偶，配偶的父母、兄弟姐妹，子女配偶的父母；（5）在过去12 个月内或者根据相关协议安排在未来12 个月内，存在上述情形之一的；（6）中国证监会、证券交易所或者上市公司根据实质重于形式的原则认定的其他与本公司有特殊关系，可能或者已经造成本公司对其利益倾斜的自然人。  
    （五）或有事项及其他重要事项相关的函证内容  
    1. 担保事项  
    截止本函证日，贵公司与我公司是否存在担保事项（如存在请在“是否存在处填是，并请在备注处注明担保的具体内容和金额，不存在请填否）   
  
  
  
  
  
序号  
  
  
担保事项  
  
  
是否存在  
  
  
备注  
  
  
  
  
1  
  
  
我公司为贵公司提供担保  
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
2  
  
  
贵公司为我公司提供提保  
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
兹证明上述所载之资料正确。  
   
   
签章\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  
年    月    日  
  
  
  
  
   
    2. 未决诉讼  
    截止本函证日，贵公司与我公司是否存在未决诉讼事项（如存在请在“是否存在处填是，并请在备注处注明涉及诉讼的具体内容和金额，不存在请填否）  
  
  
  
  
  
序号  
  
  
诉讼事项  
  
  
是否存在  
  
  
备注  
  
  
  
  
1  
  
  
我公司与贵公司存在未决诉讼事项  
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
兹证明上述所载之资料正确。  
   
签章\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  
年    月    日  
  
  
  
  
   
    3. 其他重要事项  
    截止本函证日，贵公司与我公司是否存在重大财务承诺或其他需声明的重大事项（如存在请在“是否存在处填是，并请在备注处注明涉及财务承诺或其他重大事项的具体内容和金额，不存在请填否）  
  
  
  
  
  
序号  
  
  
诉讼事项  
  
  
是否存在  
  
  
备注  
  
  
  
  
1  
  
  
我公司与贵公司存在重大财务承诺事项  
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
2  
  
  
我公司与贵公司存在其他需声明的重大事项  
  
  
   
  
  
   
  
  
  
  
兹证明上述所载之资料正确。  
   
签章\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  
年    月    日  
  
  
  
  
   
 