**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第7号——穿透检查在防范财务舞弊中的适当应用**

2020-12-09 13:54:24

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B16074931343122.html

   
   
  近年来，随着市场经济环境日益复杂，个别企业财务舞弊手法不断创新。由于社会审计固有风险的限制，注册会计师即使按照《中国注册会计师审计准则第1141号—财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定，恰当计划和执行了审计工作，也不可能完全避免存在财务报表重大错报未被发现的风险。为帮助注册会计师识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险，中注协于2019年12月31日发布了有关职业怀疑等五项审计准则的问题解答。解答明确提出当识别出被审计单位收入真实性存在重大异常情况，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据时，注册会计师需要考虑实施“延伸检查”。证监会在相关文件里亦提出“穿透检查”的概念。“穿透检查”或“延伸检查”，已经成为当前审计实务中应对舞弊风险的重要程序。在审计实践中，注册会计师如何认识“穿透检查” 或“延伸检查”，如何合理判定其广度、深度及相关程序的性质、实施范围，具体如何实施等已成为现阶段业界需深入研究和探讨的问题。  
  有鉴于此，北京注协财务报表审计专业技术委员会组织专家对上述问题进行研究，并针对“穿透检查”在防范财务舞弊中的适当应用作出提示。  
   
  本提示仅供会计师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的职业判断。提示中所涉及的审计程序的性质、时间、范围等，事务所及其从业人员在执业中需结合项目实际情况，按照风险导向审计的原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
   
  一、穿透检查需要考虑的因素  
  注册会计师在规划穿透检查程序时，可以考虑如下几个方面因素：  
  1．穿透检查的规划:穿透检查作为常规检查外的延伸检查程序之一，需要在评估可能导致重大错报的舞弊风险基础上合理规划，穿透检查强调审计程序实施的精准性和有效性。  
  2．穿透检查的范围：实施穿透检查既要被审计单位及相关各方配合，同时还需要保持检查过程的独立、客观，不能受到任何一方的干涉。由于会计师事务所并非政府机构或监管机构，故实施穿透检查难度较大，限制较多，不可能无限度的穿透，穿透检查需要规划在一定的合理范围内执行。  
  3．穿透检查的实施：为增强穿透检查程序实施的精准性和有效性，注册会计师需要在充分了解业务和交易，合理评估舞弊风险的前提下，考虑合理的穿透程度。在项目团队进行充分讨论后，详细规划穿透检查程序的性质、执行人、实施范围、实施时间、实施地点及其他相关安排。  
  二、穿透检查的规划  
  穿透检查的规划贯穿于整个审计过程，需要根据审计发现不断调整、逐步完善，一般包括以下几个方面：  
  1．项目承接阶段  
  项目承接阶段，注册会计师需要根据初步了解到的被审计单位业务模式、内部控制、所处经济环境等情况，进行初步风险评估，提前考虑审计过程中是否可能需要实施穿透检查程序。如被审计单位关联方交易金额重大，可能需要对关联方实施穿透检查程序；报告期间发生了重大交易，可能需要向交易对方实施穿透检查；涉农企业、拥有生物资产企业、主要通过经销商销售企业、海外销售占比较大企业的审计等可能需要实施更多的穿透检查程序。如果被审计单位及相关方对穿透检查持有异议，甚至拒绝配合注册会计师实施穿透检查程序，并且注册会计师无法实施其他有效的替代程序，则注册会计师需要考虑是否承接该业务。  
  2．审计计划阶段  
  在审计计划阶段，注册会计师应当根据对被审计单位内部控制的进一步了解，以及对被审计单位财务报表的详细分析，具体识别舞弊导致的重大错报风险，设计实施穿透检查程序的性质、时间、地点等，详细规划穿透检查的具体范围和步骤。  
  3．审计实施阶段  
  审计实施阶段，除严格执行前期规划的穿透检查程序外，还需结合审计过程中发现的新情况，决定是否需要进一步修订穿透检查程序。同时评估计划阶段确定的穿透检查程序的实施效果，进一步改进穿透检查程序。  
  4．审计报告阶段  
  审计报告阶段，充分评估穿透检查取得的证据是否足以应对所识别的风险，同时考虑其对审计意见的影响。  
  三、穿透检查范围的确定  
  在考虑穿透检查的穿透范围时，需要多维度综合考虑。  
  （一）合理评估实施穿透检查的必要性与可行性  
注册会计师是否能够从取得可靠审计证据的角度出发设计及实施穿透检查，往往更多地取决于被审计单位及被穿透方的配合。因此，需要根据在舞弊风险评估中识别的舞弊风险因素，合理评估实施穿透检查的必要性及可行性，并与被审计单位充分沟通。  
  （二）合理考虑交易实际情况与风险评估结果  
  考虑到被审计单位所处行业上下游产业链的长短，穿透检查相关主体的范围可能包括：被审计单位的股东、关联方、供应商、经销商、其他客户、相关政府机构、其他与被审计单位发生交易的主体，以及上述单位的股东、关联方、供应商、经销商、其他客户、相关政府机构、其他与公司有关的主体，直至每个主体的最终实际控制方。注册会计师需要根据交易实际情况及风险评估结果，合理确定穿透检查的范围边界，无限制的穿透通常是不切实可行的。  
  （三）根据一项重大交易的基本事实确定穿透检查内容  
  注册会计师可以对业务发生的商业合理性、金额、数量、原始单据，以及业务涉及的关联方、相关第三方、资金流转流程、单据流转过程、交易过程的内外部业务流程等进行梳理和深度检查。如对所销售产品或服务及其所涉及资金的来源和去向进行追踪，对交易参与方（含代为收付款方）的最终控制人或其真实身份进行查询。  
  （四）确定实施穿透检查的领域  
  从可以实施穿透检查的领域来看，主要包括货币资金、收入、政府补助、存货、关联方交易等。有资金流的情况下，通常资金来源、具体的资金收支轨迹是检查重点。注册会计师可以以一项重大交易为主线进行穿透检查，要集中对重点可疑领域进行穿透。例如对销售回款资金流水，银行汇款明细进行检查，关注资金是否来源于被审计单位的关联方等，或者经销商及供应商是否可能为被审计单位未披露的关联方。  
  （五）确定被访谈对象  
  在确定第三方走访程序中被访谈人员范围时，需要考虑被访谈人员的职责，以确定其能够理解所访谈内容，最好能够访谈相关业务的直接负责人员。必要时可以同时访谈对方实施该业务各环节的主要人员。在访谈过程中，需要根据相关人员的回答情况，动态判断被访谈对象身份是否恰当真实。  
  （六）穿透检查范围受限的处理  
  注册会计师无法全面实施所规划的穿透检查范围，并且注册会计师无法实施其他替代程序实现审计目的，需要考虑是否解除业务约定或者由此可能对审计意见产生的影响。  
  四、穿透检查执行人的确定  
  穿透检查从其实施目的和实施手段看都有别于常规审计程序，对执行人的胜任能力要求较高，如对职业敏感度、审计经验、对行业和企业业务的了解程度、对相关监管要求的熟悉程度等有较高要求。因此，在规划穿透检查时，对执行人的选择可以考虑如下方面：  
  （一）由较多审计经验的人员实施穿透检查，以便在舞弊迹象场景下作出合理的职业判断  
  《中国注册会计师审计准则第 1131 号—审计工作底稿》将“有经验的专业人士”定义为对下列方面有合理了解的人士：（1）审计过程；（2）相关法律法规和审计准则的规定;（3）被审计单位所处的经营环境；（4）与被审计单位所处行业相关的会计和审计问题。  
例如，被审计单位是某特定行业的生产型企业，为识别出相关舞弊风险，从而计划走访其经销商时，需要安排对该行业生产型企业有审计经验的项目组成员实施。  
  （二）考虑由更高级别的项目组成员参与实施  
  通常情况下，更高级别的人员，如项目经理以上人员审计经验更加丰富，对场景感受更加敏感，能够及时发现问题并现场应对，能更好地识别可能存在的舞弊情形。穿透检查多数情况下实施起来难度较大，且离开现场后，很难再重新补充相关工作，所以必要时应考虑由经理及合伙人共同参与，以便在现场工作时就可以及时完成底稿编制、风险判断、问题讨论和部分复核工作，从而较高效率地全面把握审计风险。例如，在进行海外销售核查时，可以考虑合伙人和经理一道前往海外，现场完成穿透检查工作。  
  （三）充分考虑借助其他专家工作  
  如果穿透检查涉及如下领域，建议考虑引入其他专家工作：（1）对特定资产的估价；（2）对特定资产的数量或实物状况的测定；（3）需采用特殊技术或方法的金额测算；（4）未完成合同中已完成和未完成工作的计量；（5）涉及法律法规和合同的法律意见；（6）对复杂及涉及大流量数据交易或复杂业务系统的检查等。  
  例如，对资金流水交易真实性检查时引入反舞弊及大数据专家；对IT系统检查引入IT专家。  
  （四）审慎选择执行检查的方式  
  穿透检查为获取进一步审计证据，可能会涉及被审计单位的供应商、经销商，或是关联方甚至被怀疑的未披露关联方、相关政府机构等。穿透检查实施前，一般需要与被审计单位协商，以获取被审计单位的协助，帮助联系或安排。一般情况下，与被检查单位联系好后，注册会计师独立去对方单位开展检查对发现问题更为有利。如果存在特殊情况必须由被审计单位陪同，在执行检查程序时需要关注被审计单位的行为是否影响审计人员独立实施检查程序。在IPO审计业务中执行某些穿透检查程序时，券商、律师往往和注册会计师一起实施相关程序，分别从各自角度进行判断和关注，对收集可靠证据更加有利。  
  五、穿透检查程序的性质、时间及地点  
  注册会计师设计的具体穿透检查程序的性质、时间安排和范围，应当针对被审计单位的具体情况，与评估的舞弊风险相称，并体现重要性原则。时间安排及范围不受被审计单位的影响，并且需要具有不可预见性。  
  （一）走访和函证  
  走访和函证是穿透检查的常见程序。走访对象包括但不限于被审计单位的主要供应商、经销商、其他客户、股东、关联方、其他交易对方等；函证内容则主要包括交易的完整信息、相关合同条款或实际履约情况等。  
  走访范围及函证数量和内容，由穿透检查的深度来决定。有些情况下，走访和函证范围可以扩展到上述各方的供应商、经销商、其他客户、股东、关联方、其他交易对手等。  
  走访和函证程序可以结合实施，走访结束后，要求被访谈人员签字盖章、在访谈地拍照、索取对方名片等，以确认和记录访谈的相关内容。必要时可以采用不可预见的单独回访方式，观察原先走访的明显标志物的真实性。  
  （二）利用第三方调查  
  注册会计师可以利用第三方调查机构获取相关证据，或者利用第三方机构的调查报告，获得可靠的审计证据。包括但不限于以下几个方面：  
  1.利用第三方商业信息服务机构对被审计单位控股股东、实际控制人、治理层以及关键管理人员，实施背景调查。  
  2.通过互联网查询或第三方商业信息服务机构背景调查所提供的信息，评估交易实体与被审计单位是否可能存在关联方关系。  
  3.向为被审计单位提供过税务咨询服务的有关人员询问其对被审计单位关联方的了解。  
  4.经过被审计单位授权，亲自获取被审计单位的企业信用报告，关注企业信用报告内容的完整性，检查企业信用报告中显示的内容，包括对外担保等。  
  5.通过律师或其他调查机构获取被审计单位的诉讼资料等。  
  6.在对海外经销商和供应商访谈时，考虑具有跨境合作事务所的协助。  
  （三）资金流水核查  
  对于任何有资金收付的交易，详查资金流水，可作为穿透检查的最有效方法。可以重点关注和检查以下收支项目：  
  1.被审计单位与并非其客户或供应商的主体之间的大额资金往来交易；  
  2.在月初和月末发生的大额资金收付；  
  3.与实际控制人、控股股东或高级管理人员的大额资金往来交易；  
  4.疑似没有真实、合理交易为基础的异常资金流动等。例如：在被审计单位无业务地点开设的账户的资金流动；存续期短、单笔交易额大的账户的资金流动；频繁的、一一对应的转入转出的资金流动；频繁发生与业务不相关、明显超出与其客户/供应商交易规模或交易价格明显异常的大额资金流动。  
  5.金额较大或发生频繁的第三方回款及现金回款。  
  透过资金收支检查，关注交易实质及资金最终来源，可以较好地判断是否存在关联方交易、利益输送以及相关交易是否具有经济实质等。可以以交易为基础，追踪资金的来源、去向以及合理性，有时需要层层追踪，直至查清问题实质。虚构现金流存在很多具体舞弊手段，有些舞弊通过费用或者构建资产的方式将现金支出，再通过关联方或其他方以销售款方式流回，因此对异常现金支出追踪其流向非常重要。   
  （四）股权结构穿透  
  1.对于股权结构复杂的集团公司，需要通过绘制清晰的股权结构图，追踪到最终的实际控制人，以进一步识别可能存在的未披露关联方。  
  2.对于被审计单位发生的重大交易，当注册会计师合理怀疑交易对手可能是未披露关联方时，可以延伸取得交易对手所属集团的股权结构图，检查交易对手是否为关联方。  
  3.查询交易对手在报告期内或邻近报告期末的股权架构的变动情况，在必要且可行的情况下，考虑是否需要逐级向上追溯至其最终控制人的情况，将查询结果与被审计单位实际控制人、董事、监事、高级管理人员的名单进行比对。以判断是否为关联方，或者实质上是在同一集团控制之下。  
  （五）业务实质分析  
  分析交易的经济业务实质，是判断是否存在舞弊导致重大错报风险的重要程序。  
  1.运用数据分析工具，设置特定分析条件对被审计单位的交易信息进行分析，判断是否存在异常情况，并进一步追查是否存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系及交易。  
  2.通过获取管理层提供的当期新增客户和供应商清单，考虑被审计单位与客户和供应商的首次交易时间是否与客户和供应商的注册成立时间重合或接近，以考虑客户和供应商是否为交易成立的特殊实体，或者是关联方。  
  3.基于对被审计单位所在行业的了解，评价相关交易是否显失公允或者不具备商业合理性。核对从被审计单位了解到的商业理由与走访时向供应商或经销商了解的商业理由，分析是否存在差异，以此判断被审计单位提供的交易商业理由是否符合实际情况。   
  （六）其他创新手段的运用  
  注册会计师可以考虑运用新AI技术、大数据及互联网等信息技术获得相关信息。比如对于森林、堆场等采用无人机拍摄技术，获得相关实物盘点图片；利用互联网技术，搜集汇总公开信息与注册会计师获得的信息进行对比等等。   
  （七）穿透检查时间  
  穿透检查时间不一定只是安排在中期审计及年终审计，可以根据被审计单位的业务情况，合理安排实施穿透检查的时间。比如对海洋运输企业的船只，可以根据运输船船期安排情况，安排在船靠岸时间对船体情况进行实地查看；对教育企业，可以在学生上课期间，观察学生人数及上课情况；而对审计过程中新发现的重大存疑事项，可以随时追加穿透检查程序。  
  （八）穿透检查地点  
  对于集团架构或者交易链条比较复杂的被审计单位，实施穿透检查需要考虑合适的地点。如访谈地根据情况可以为相关供应商、客户总部、主要生产经营场地，在检查时需要判断其与被审计单位之间的交易规模及生产经营规模是否匹配；也可以根据判断结果，选择舞弊风险比较高的经营场所等等。有些时候，不通知客户的暗访也是比较有效的发现问题方法。  
  六、穿透检查运用举例  
  (一)走访和函证  
  1．案例背景  
  A公司主营业务为农产品的生产和销售，于2011年9月申请发行上市。会计师事务所为其出具了2008年度、2009年度、2010年度和2011年1-6月的三年又一期的标准无保留意见审计报告。  
  2012年9月，A公司因涉嫌财务造假被立案调查。经查，A公司管理层以伪造或篡改等方式，对编制财务报表所依据的会计记录或支持性文件弄虚作假，实施了通过集采购、生产、销售于一体的“一条龙”式财务造假舞弊。其主要过程为：  
  第一步，每月确定虚假销售金额和与虚假销售金额对应的客户名单；  
  第二步，按照确定虚假销售金额编制虚假销售明细（包括日期、客户、产品类别、数量、单价、收入金额）并开具增值税普通发票；  
  第三步，根据虚假销售明细和固定成本参数计算应采购原料数量和金额，并编制从采购到领料环节等整套虚假内部单据（如采购合同、入库单、领料单、公司开具的农产品收购发票等）；  
  第四步，将公司账户自有资金通过转账、现金存款等方式打入其控制的银行账户确认成预付或结清虚假收购粮食业务的购货款；  
  第五步，通过其控制的账户以转账、现金取款、缴存、POS刷卡等方式转回公司账户确认为客户销售回款，进而虚构销售业务，确认业务收入；  
  第六步，按照固定成本参数确定投入产出比例，将商品销售与生产进行挂钩，确认生产成本；  
  最后，虚增的利润以在建工程、预付工程款等名义通过转账、现金存款等方式打入其控制的银行账户，将虚增的货币资金转移出公司账户。  
  2.注册会计师的主要问题  
  注册会计师在评价舞弊风险时，认为管理层为满足交易所上市要求和融资需求，存在粉饰财务报表的动机和压力。计划的应对措施包括在实施常规实质性审计程序时执行穿透检查，包括不限于：（1）拟对供应商现场询证；（2）选择部分销售客户函证其销售情况；（3）现场走访部分销售大客户及有现金结算的客户进行，以获取销售及收款真实性的外部证据。  
  A公司舞弊事件案发后，有关部门检查发现针对评估的重大错报风险，注册会计师并未按照计划实施穿透检查，包括现场对走访销售客户等，也没有严格按照准则要求控制及发放函证，以及很好地关注回函过程中存在的差异等。   
  3．案例启示  
  从上述监管机构检查发现的问题可以看出，A公司销售客户及现金流均为A公司伪造，所谓客户只不过是A公司纸上列出的清单。注册会计师在评估舞弊风险时候已经规划了走访及函证的穿透检查程序，只是这样的规划并未得到真正实施。如果会计师按照审计计划对销售大客户进行走访，可能会发现虚构客户的问题，A公司的“一条龙”销售舞弊也会被发现。因此严格实施穿透检查，合理设计走访方案，同时严格关注函证结果的差异，将穿透检查落到实处，是应对“一条龙”式财务造假的利器。   
  （二）多种穿透检查程序  
  1．案例背景  
  B公司成立于2004年，主营业务为农产品的培育、推广生产、销售，2012年4月申请上市。注册会计师对其2009年、2010年、2011年财务报表出具了标准无保留意见审计报告。  
  2012年7月B公司提交了终止发行上市申请，随后因涉嫌信息披露违法违规被立案调查。2013年10月，因在报告期内通过多种手段虚增收入和利润、虚增固定资产及遗漏披露关联方及其交易、遗漏披露控股股东股份转让情况等违法事实，监管机构给予警告，并处以罚款。经查，B公司存在以下主要问题：  
  一是虚增其对13家真实销售客户的交易额，虚增部分的销售回款资金主要来源于公司或其控制使用的公司和个人银行账户；  
  二是将资金转账至其控制的法人账户或者其董事的个人账户，经这些账户再次中转至虚构交易的7家实体；  
  三是由公司提供资金，直接经已披露或未披露的关联方将相关款项再循环回款作为销售交易，以及通过披露或未披露的关联方将资金中转至虚构交易的2家实体，再由该2家实体将资金循环转回至公司确认销售；  
  四是以采购货物、支付劳务费及差旅费的名义向其控制使用的法人或个人账户转入资金后再取现，或以相同理由直接从银行取现，于取现当日以销售回款的名义再次存入公司银行账户；  
  五是利用外部借款的方式，将举债资金由出借方账户直接转入公司账户，或经公司控制使用的其他账户转账至客户，并作为客户回款转入公司；  
  六是要求相应政府机关将发放的政府补助款项转账至公司控制的法人账户，再通过该账户将相应款项中转至某实体，以此虚构销售交易；  
  七是通过隐匿其收取的股权转让款的方式，即与股权收购方约定将股权转让款项直接转入公司控制的法人账户，再由该账户将款项中转至虚构交易的3家实体，该3家实体均于收款当日将等额资金转回至公司作为销售回款。  
  2.注册会计师的主要问题  
  （1）未关注主营业务毛利率的异常情况  
  在B公司招股说明书（申报稿）中明确记载了同行业企业的平均毛利率在20～25%之间， 而B公司2009年至2011年产品的毛利率分别为60.66%、43.5%和36.19%，远高于行业平均毛利率。注册会计师未对超高毛利率的原因这一异常提出疑虑，也未实施进一步审计程序，获取相关审计证据。  
  （2）未发现异常现金交易  
  B公司作为农业加工企业，常常采用现金交易这种缺乏交易轨迹的交易方式，存在着审计的固有高风险。注册会计师没有充分了解农业企业的这一交易特点，识别和评估重大错报风险，并制定有针对性的审计程序予以应对。未发现以现金交易人为制造资金循环，从而虚构收入的情形。  
  （3）关联方交易审计  
  B公司存在遗漏披露若干关联方关系及其交易的行为。注册会计师在未执行走访程序的情况下，制作了对一些后来证实是关联方的客户的虚假访谈笔录。  
  3．案例启示  
  注册会计师对于农业企业及涉及大量关联交易及现金交易的，可以考虑以下程序实施穿透检查。  
  （1）利用第三方调查  
  B公司属于农产品加工行业，现金交易量大，由于舞弊导致的重大错报风险高。注册会计师可以通过第三方调查，核实交易对手是否为关联方或者被审计单位控制的企业。  
  可以通过第三方进行背景调查，如对供应商、经销商、股东、关键管理人员进行背景调查、以甄别客户和供应商的实际控制人或关键经办人员是否与被审计单位存在关联关系。  
  可以搜集交易对手的业务规模和办公地址等信息，核对工商、税务、银行等部门提供的资料。由于农产品的特性，通常都会经过质检流程，针对重要的指标生成质检报告，注册会计师应考虑检查这些质检报告；个体农户采购农产品的交易，很多情况下需要由税务局代开发票，注册会计师也可以考虑获取被审计单位代开发票向税务局提供的资料副本，并与账面的采购信息调节核对。  
  （2）股权结构穿透  
  对于这种关联方较多的企业，注册会计师需特别注意取得实际控制人的家族关系图谱，理清实际控制人、董事、监事、高级管理人员及其近亲属之间的亲缘关系，结合执行工商背景调查等程序，对报告期内关联方非关联化的迹象予以特别关注和仔细甄别，顺藤摸瓜、抽丝剥茧，层层深入，揭示未披露的关联方关系。  
  （3）走访及函证   
  注册会计师应考虑对被审计单位的主要客户和供应商执行实地走访程序。B公司产品销售基本集中于注册所在地。注册会计师可以考虑走访当地超市或专卖店，实地察看是否有相应产品销售，在实地观察时还可以随机访谈顾客，询问其对产品的认知度，对产品的销售情况获取佐证性证据。  
  （4）资金流水核查  
  注册会计师可以考虑向主要的现金交易对手函证被审计期间内发生的交易金额，实地观察或询问较大量采用现金结算的交易对手，还可以统计分析农业企业月度的现金销售收款、现金采购付款的占比，识别现金收付款比例是否存在异常波动，并对异常波动执行更深入的核查程序。  
  如果上述穿透检查程序能够的有效实施，应当在很大程度上帮助注册会计师发现舞弊以降低审计风险。  
  （三）境外业务穿透检查  
  1.案件背景  
  C公司成立于2000年10月，经营范围包括农副产品的收购、加工、销售等，于2012年申请发行股票。2015年在IPO专项核查中，被发现存在存货大量盘亏、产能利用率过高等异常情况，涉嫌财务造假。随后因涉嫌信息披露违法违规被立案调查。2016年9月，C公司因存在通过虚增销售收入和虚增存货少结转销售成本的手段虚增利润和虚假披露主营业务情况的违法事实被给予警告，并处以罚款。2017年相应的会计师事务所因存在审计时对与营业收入和存货相关的项目未勤勉尽责的违法事实被责令改正违法行为，没收业务收入，并处以罚款，两名签字注册会计师被给予警告、处以罚款，并被采取5年证券市场禁入措施。  
  2.注册会计师的主要问题  
  经查，注册会计师在审计过程中存在如下问题：  
  （1）注册会计师在执行合同检查程序时，对外销合同出现的异常情况未充分关注。注册会计师获取了公司与各个境外销售客户签订的合同，但这些合同的格式大致相同，而且合同中均缺少部分对外贸易合同的基本要素，例如双方对货物质量的约定（如纯度、含水率、破损率等）、包装标准、付款条件（如见票即付）以及需要提交的文件等。  
  （2）未对函证邮寄保持有效的控制。经查C公司工作人员取得了国外客户的询证函后，会将询证函调包，换成新年的贺卡，交给快递人员寄出，再将注册会计师的询证函寄给国外的朋友，请其把回函寄回给注册会计师。经过上述路径，境外客户最终只收到一封新年贺卡，审计师收到的回函并非来自拟函证对象。  
  3．案例启示  
  C公司销售涉及到境外销售比例较大，注册会计师未能发现境外销售虚增收入。境外销售函证发出和控制存在一定难度，如果注册会计师能够对境外销售引入具有跨境机构的第三方协助调查境外经销商的情况，或许对注册会计师发现问题有很大帮助。