

# 中国注册会计师审计准则第 1312 号

## ——函 证

(2006 年 2 月 15 日修订)

### 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师实施函证获取审计证据，制定本准则。

**第二条** 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

**第三条** 本准则所称函证，是指注册会计师为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息，通过直接来自第三方对有关信息和现存状况的声明，获取和评价审计证据的过程。

**第四条** 注册会计师在实施函证时，应当保持应有的关注。

### 第二章 函 证 决 策

**第五条** 注册会计师应当确定是否有必要实施函证以获取认定层次的充分、适当的审计证据。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。

**第六条** 注册会计师应当考虑被审计单位的经营环境、内部控制的有效性、账户或交易的性质、被询证者处理询证函的习惯做法及回函的可能性等，以确定函证的内容、范围、时间和方式。

**第七条** 注册会计师应当对银行存款、借款(包括零余额账户和在本期内注销的账户)及与金融机构往来的其他重要信息实施函证。

**第八条** 注册会计师应当对应收账款实施函证，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。

如果不对应收账款函证，注册会计师应当在工作底稿中说明理由。

如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取充分、适当的审计证据。

**第九条** 函证的内容通常还涉及下列账户余额或其他信息：

- (一) 短期投资；
- (二) 应收票据；
- (三) 其他应收款；
- (四) 预付账款；
- (五) 由其他单位代为保管、加工或销售的存货；
- (六) 长期投资；
- (七) 委托贷款；
- (八) 应付账款；
- (九) 预收账款；
- (十) 保证、抵押或质押；
- (十一) 或有事项；
- (十二) 重大或异常的交易。

**第十条** 注册会计师采用审计抽样或其他选取测试项目的方法选择函证样本时，样本应当足以代表总体，并包括：

- （一）金额较大的项目；
- （二）账龄较长的项目；
- （三）交易频繁但期末余额较小的项目；
- （四）重大关联方交易；
- （五）重大或异常的交易；
- （六）可能存在争议以及产生重大舞弊或错误的交易。

**第十一条** 注册会计师通常以资产负债表日为截止日，在资产负债表日后适当时间内实施函证。如果重大错报风险评估为低水平，注册会计师可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序。

**第十二条** 当被审计单位管理层要求对拟函证的某些账户余额或其他信息不实施函证时，注册会计师应当考虑该项要求是否合理。

如果认为管理层的要求合理，注册会计师应当实施替代审计程序，以获取与这些账户余额或其他信息相关的充分、适当的审计证据。

如果认为管理层的要求不合理，且被其阻挠而无法实施函证，注册会计师应当视为审计范围受到限制，并考虑对审计报告可能产生的影响。

**第十三条** 在分析管理层要求不实施函证的原因时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，并考虑：

- （一）管理层是否诚信；
- （二）是否可能存在重大的舞弊或错误；

(三)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。

### 第三章 询证函的设计

**第十四条** 注册会计师应当根据特定审计目标设计询证函。

**第十五条** 在设计询证函时,注册会计师应当考虑所审计的认定以及可能影响函证可靠性的因素。

可能影响函证可靠性的因素主要包括:

- (一) 函证的方式;
- (二) 以往审计或类似业务的经验;
- (三) 拟函证信息的性质;
- (四) 选择被询证者的适当性;
- (五) 被询证者易于回函的信息类型。

**第十六条** 注册会计师可采用积极的或消极的函证方式实施函证,也可将两种方式结合使用。

如果采用积极的函证方式,注册会计师应当要求被询证者在所有情况下必须回函,确认询证函所列示信息是否正确,或填列询证函要求的信息。

如果采用消极的函证方式,注册会计师只要求被询证者仅在不同意询证函列示信息的情况下才予以回函。

**第十七条** 积极的函证方式通常比消极的函证方式提供的审计证据可靠。当同时存在下列情况时,注册会计师可考虑采用消极的函证方式:

- (一) 重大错报风险评估为低水平;
- (二) 涉及大量余额较小的账户;
- (三) 预期不存在大量的错误;
- (四) 没有理由相信被询证者不认真对待函证。

## 第四章 函证的实施与评价

**第十八条** 当实施函证时,注册会计师应当对选择被询证者、设计询证函以及发出和收回询证函保持控制。

**第十九条** 注册会计师应当采取下列措施对函证实施过程进行控制:

- (一) 将被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录核对;
- (二) 将询证函中列示的账户余额或其他信息与被审计单位有关资料核对;
- (三) 在询证函中指明直接向接受审计业务委托的会计师事务所回函;
- (四) 询证函经被审计单位盖章后,由注册会计师直接发出;
- (五) 将发出询证函的情况形成审计工作记录;
- (六) 将收到的回函形成审计工作记录,并汇总统计函证结果。

**第二十条** 如果被询证者以传真、电子邮件等方式回函,注册会计师应当直接接收,并要求被询证者寄回询证函原件。

**第二十一条** 如果采用积极的函证方式实施函证而未能收到回函,注册会计师应当考虑与被询证者联系。

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。替代审计程序应当能够提供实施函证所能够提供的同样效果的审计证据。

**第二十二条** 如果实施函证和替代审计程序都不能提供财务报表有关认定的充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施追加的审计程序。

**第二十三条** 在评价实施函证和替代审计程序获取的审计证据是否充分、适当时，注册会计师应当考虑：

- （一）函证和替代审计程序的可靠性；
- （二）不符事项的原因、频率、性质和金额；
- （三）实施其他审计程序获取的审计证据。

**第二十四条** 在评价函证的可靠性时，注册会计师应当考虑：

- （一）对询证函的设计、发出及收回的控制情况；
- （二）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；
- （三）被审计单位施加的限制或回函中的限制。

**第二十五条** 如果有迹象表明收回的询证函不可靠，注册会计师应当实施适当的审计程序予以证实或消除疑虑。

**第二十六条** 注册会计师应当考虑不符事项是否构成错报及其对财务报表可能产生的影响，并将结果形成审计工作记录。

如果不符事项构成错报，注册会计师应当重新考虑所实施审计程序的性质、时间和范围。

**第二十七条** 注册会计师应当评价函证及函证以外的审计程序的实施结果是否为所审计的认定提供了充分、适当的审计证据。

## 第五章 附 则

第二十八条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。