

《中国注册会计师审计准则第 1312 号—— 函证》应用指南

(2023 年 4 月 4 日修订)

一、函证程序

(一) 确定需要确认或填列的信息(参见本准则第十四条第(一)项)

1. 函证程序通常用于确认或填列有关账户余额及其要素的信息。函证程序还可用于确认被审计单位与其他机构或人员签订的协议、合同或从事的交易的条款,或用于确认不存在某些交易条件,如“背后协议”。

(二) 选择适当的被询证者(参见本准则第十四条第(二)项)

2. 当询证函致送给对函证信息知情的被询证者时,询证函回函可以提供更相关和可靠的审计证据。例如,一位了解所函证交易或安排的金融机构职员可能是该金融机构回函的最佳人选。

(三) 设计询证函(参见本准则第十四条第(三)项)

3. 询证函的设计可能直接影响回函率,以及从回函中获取的审计证据的可靠性和性质。

4. 在设计询证函时,注册会计师需要考虑的因素包括:

- (1) 函证针对的认定;
- (2) 识别出的重大错报风险,包括舞弊风险;
- (3) 询证函的版面设计和表述方式;
- (4) 以往审计或类似业务的经验;

(5) 沟通的方式（如以纸质、电子或其他介质等形式）；

(6) 管理层对被询证者的授权或是否鼓励被询证者向注册会计师回函。只有询证函包含管理层授权时，被询证者可能才愿意回函；

(7) 预期的被询证者确认或提供信息（如被询证者能够提供的信息是单张发票金额还是总额）的能力。

5. 积极式函证要求被询证者在所有情况下都必须回函，确认所列示的信息是否正确或填列询证函要求的信息。通常认为，对积极式询证函的回函能够提供可靠的审计证据。但存在被询证者对所列示的信息不验证是否正确就予以回函确认的风险。为了降低这种风险，注册会计师可以采用另外一种形式的询证函，即在询证函中不列明账户余额（或其他信息），而是要求被询证者填列有关信息或进一步提供信息。但是，采用这种空白式询证函要求被询证者作出更多工作，可能导致回函率降低。

6. 确认询证函寄发的姓名、单位名称和地址是否正确，包括在寄发前检查部分或全部姓名、单位名称和地址的真实性。

（四）询证函的跟进措施（参见本准则第十四条第（四）项）

7. 当在合理的时间内没有收到询证函回函时，注册会计师可以再次发出询证函。例如，在重新核实原地址的准确性后，注册会计师再次发出询证函并予以跟进。

二、不允许寄发询证函时的处理

（一）管理层不允许寄发询证函的合理性（参见本准则第十五条第（一）项）

8. 管理层不允许寄发询证函是对注册会计师希望获取的审计证据的限制，注册会计师需要询问这项限制的原因。常见理由是被询证

者与被审计单位之间存在争议或正在进行谈判，函证有可能影响争议或谈判的结果。由于管理层可能妨碍注册会计师获取可能显示存在舞弊或错误的审计证据，注册会计师需要针对管理层理由的正当性和合理性获取审计证据。

（二）对评估的重大错报风险的影响（参见本准则第十五条第（二）项）

9. 根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》的规定，注册会计师基于本准则第十五条第（二）项的评估结果，可能认为需要修正认定层次重大错报风险的评估结果并相应地修改计划的审计程序。例如，如果认为管理层不允许实施函证程序不合理，可能表明存在《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》要求评价的舞弊风险因素。

（三）替代审计程序（参见本准则第十五条第（三）项）

10. 当被审计单位的管理层不允许注册会计师实施函证程序时，注册会计师实施的替代审计程序与未回函时实施的替代审计程序（参见本指南第 18 段和第 19 段）类似。注册会计师在实施替代审计程序时需要考虑按照本准则第十五条第（二）项的要求进行评估的结果。

三、实施函证程序的结果

（一）回函的可靠性（参见本准则第十七条）

11. 《〈中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据〉应用指南》指出，即使用作审计证据的信息从独立于被审计单位的外部来源获得，某些情况也会影响其可靠性。所有回函都存在被拦截、更改或其他舞弊风险。无论该回函采用纸质、电子还是其他介质等形式，这种风险都会存在。显示回函的可靠性可能存在疑问的因素包括：

- (1) 注册会计师间接收到回函；
- (2) 回函看起来不是来自于预期的被询证者。

12. 对以电子形式收到的回函（如传真或电子邮件），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。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。如果注册会计师确信这种程序安全并得到适当控制，则会提高相关回函的可靠性。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。

13. 如果被询证者利用第三方协调和提供回函，注册会计师可以实施审计程序以应对下列风险：

- (1) 回函来源不合适；
- (2) 回函者未经授权；
- (3) 信息传输的安全性遭到破坏。

14. 《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》规定，当注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑时，应当确定是否需要修改或追加审计程序以消除疑虑。注册会计师可以与被询证者联系以核实回函的来源及内容。例如，当被询证者通过电子邮件回函时，注册会计师可以通过电话联系被询证者，确定被询证者是否发送了回函。如果回函间接寄送给注册会计师（例如，被询证者错将回函寄给了被审计单位而非注册会计师），注册会计师可以要求被询证者直接书面回复。

15. 只对询证函进行口头回复不符合函证的要求，因为它不是对注册会计师的直接书面回复。当收到口头回复后，注册会计师可以根

据情况要求被询证者提供直接书面回复。如果未收到回函，按照本准则第十九条的规定，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。

16. 询证函的回函可能包括对其使用作出限制的措辞。这种限制不一定使作为审计证据的回函失去可靠性。

（二）回函不可靠（参见本准则第十八条）

17. 如果注册会计师认为回函不可靠，根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》的规定，注册会计师可能需要修正认定层次重大错报风险评估结果并相应地修改计划的审计程序。例如，回函不可靠可能表明存在《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》要求注册会计师评价的舞弊风险因素。

（三）未回函（参见本准则第十九条）

18. 注册会计师可能实施的替代审计程序举例如下：

（1）对应收账款，检查期后收款、货运单据及临近期末的销售；

（2）对应付账款，检查期后付款或与供应商的往来函件、其他记录，如货物收讫凭证。

19. 替代审计程序的性质和范围受所涉及账户和认定的影响。未回函可能表明存在以前未识别的重大错报风险。在这种情况下，按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》的规定，注册会计师可能需要修正认定层次重大错报风险评估结果并相应地修改计划的审计程序。例如，回函数量比预期少或多，可能表明存在以前未识别的、《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》要求注册会计师评价的舞弊风险

因素。

(四) 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（参见本准则第二十条）

20. 在某些情况下，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：

（1）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；

（2）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。

(五) 不符事项（参见本准则第二十一条）

21. 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，注册会计师需要根据《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。

22. 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。

四、消极式函证（参见本准则第二十二条）

23. 对消极式询证函而言，未收到回函并不能明确表明预期的被询证者已经收到询证函或已经核实了询证函中包含的信息的准确性。

因此，未收到消极式询证函的回函提供的审计证据，远不如积极式询证函的回函提供的审计证据有说服力。如果询证函中的信息对被询证者不利，则被询证者更有可能回函表示其不同意；相反，如果询证函中的信息对被询证者有利，回函的可能性就会相对较小。例如，被审计单位的供应商如果认为询证函低估了被审计单位的应付账款余额，则其更有可能回函；如果高估了该余额，则回函的可能性很小。因此，注册会计师在考虑这些余额是否可能低估时，向供应商发出消极式询证函可能是有用的程序，但是，利用这种程序收集该余额高估的证据就未必有效。

五、评价获取的审计证据（参见本准则第二十三条）

24. 在评价某项函证程序的结果时，注册会计师可以将结果分为以下几类：

（1）询证函由适当的被询证者回复，回函同意询证函中包含的信息或提供了不存在不符事项的信息；

（2）回函被认为不可靠；

（3）未回函；

（4）回函显示存在不符事项。

25. 当结合其他审计程序时，注册会计师的评价可以有助于判断是否获取了《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》要求的充分、适当的审计证据或是否有必要进一步获取审计证据。

附录：

实施函证程序需要进一步考虑的事项

1. 注册会计师可以在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基础上，确定函证的内容、范围、时间安排和方式。

函证的内容一般涉及下列账户余额或其他信息：

- (1) 银行存款；
- (2) 交易性金融资产；
- (3) 应收账款；
- (4) 应收票据；
- (5) 其他应收款；
- (6) 预付账款；
- (7) 由其他单位代为保管、加工或销售的存货；
- (8) 长期股权投资；
- (9) 短期借款
- (10) 委托贷款；
- (11) 应付账款；
- (12) 预收账款；
- (13) 长期借款；
- (14) 保证、抵押或质押；
- (15) 或有事项；
- (16) 重大或异常的交易。

2. 注册会计师可以采用审计抽样或其他选取测试项目的方法选

择函证样本。为保证样本代表总体，样本通常包括：

- (1) 金额较大的项目；
- (2) 账龄较长的项目；
- (3) 交易频繁但期末余额较小的项目；
- (4) 重大关联方交易；
- (5) 重大或异常的交易；
- (6) 可能存在争议、舞弊或错误的交易。

3. 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。

4. 注册会计师可以采取下列措施对函证实施过程进行控制：

(1) 将被询证者的姓名、单位名称和地址与被审计单位有关记录核对；

(2) 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；

(3) 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；

(4) 询证函经被审计单位盖章后，由注册会计师直接发出；

(5) 将发出询证函的情况形成审计工作底稿；

(6) 将收到的回函形成审计工作底稿，并汇总统计函证结果。

5. 可能影响函证可靠性的因素主要包括：

(1) 函证的方式，包括对询证函的设计、寄发及收回的控制情况；

- (2) 以往审计或类似业务的经验;
- (3) 拟函证信息的性质;
- (4) 选择被询证者的适当性, 包括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;
- (5) 被询证者易于回函的信息类型;
- (6) 被审计单位施加的限制或回函中的限制。

6. 在评价通过函证程序获取的审计证据时, 注册会计师通常考虑:

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