

整个审计过程,当然也包括函证程序。根据《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十七条规定,如果存在对询证函回函的可靠性产生疑虑的因素,注册会计师应当进一步获取审计证据以消除这些疑虑。但是仍有一些会计师事务所由于缺乏职业谨慎态度导致虽然执行了函证程序但是却没有收到应有的效果,主要表现为:回函确认金额比例低(只占应收账款余额的5%);未按照审计准则的要求选择函证样本;未能严格控制函证程序,取得银行函证及对账单原件等问题;未充分关注银行函证结果与账面数的差异的问题;注册会计师未勤勉尽责,未发现被审计单位提供了虚假的银行对账单、银行函证的问题。

二、改进函证程序的建议

(一) 改进函证可替代程序

函证的替代审计程序主要有三种:一是对于特别重大的待询证事项,可以由被审计单位带领亲往债务人处询证;二是检查期后结算情况,如债权能够正常收回就说明该债权可以确认;三是采取补充函证程序仍未收到回函的,可直接抽查有关往来款项的原始凭证。如果注册会计师采取函证和替代审计程序后仍无法获取对会计报表认定所需的充分、适当的审计证据时,则应实施追加的审计程序直至考虑对所发表审计意见类型的影响。

不同的函证可替代程序收集的审计证据的可靠性是不同的,因此在选用函证的可替代程序时,必须考虑可替代程序的“替代性”,舞弊审计不同于一般的注册会计师报表审计,不能使用简单的如一般性抽查一些原始文件或复印件就代替了函证程序的方法,要注意外部证据比内部证据更为可靠。

(二) 有针对性地设计函证内容

询证函可以根据审计目标的不同设计不同的询证内容。一般来说,常规审计程序中,函证的是应收账款余额,如果存在舞弊风险,不妨可以函证发生额,甚至是销售采购合同的具体条款,例如,对于附有无条件退货条款的销售交易,为了发现企业是否存在提前确认收入的舞弊行为,可以就销售合同的具体条款进行函证。

为了证实销售业务的真实性,即销售收入和银行存款的真实性,常用的方法是函证银行等金融机构,核实银行是否有收到销售款,或索要银行对账单后与企业的银行存款日记账进行核对。但如果被审计单位与银行串通舞弊,以上常规审计方法会失效,此时注册会计师可以函证客户,但函证的内容不能仅仅函证应收账款余额,可以就与客户之间发生的销售交易进行逐笔对账,函证与客户之间发生的每一笔销售业务,这样可以帮助注册会计师获得可靠的审计证据。

(三) 其他建议

除银行存款、借款和应收账款必须要执行函证的会计账户或事项经常会出现舞弊问题以外,还涉及到其他应收款、关联方资金往来、对外担保、期后事项等也是经常需要函证来收集审计证据,所以要对存在舞弊风险的领域扩大函证程序使用范围。其次,对回函结果要仔细分析,评估所获取询证回函的可靠性,对不符事项要进行汇总分析并实施进一步审计程序。最后,对函证过程的控制要求是审计准则对注册会计师最基本的要求,只要注册会计师认真遵守审计准则的相关规定,并在函证程序中保持执业谨慎态度是能够克服这项缺陷的。■

(作者单位:南京审计学院国际审计学院)

责任编辑 武献杰

● 简讯

武汉·中国光谷自主创新会计服务示范基地在湖北建立

不久前,中国注册会计师协会、湖北省财政厅、武汉市财政局、武汉东湖新技术开发区管委会在湖北省武汉市共同创建“武汉·中国光谷自主创新会计服务示范基地”。“武汉·中国光谷自主创新会计服务示范基地网上服务平台”同时开通。

中注协秘书长陈毓圭表示,东湖开发区是我国第一家和最大的光电子产业基地,享有“中国光谷”的美誉。针对东湖开发区高新精尖的特点,中注协为示范基地确定了“自主创新”的服务定位。示范基地将围绕这一定位,为驻区企业自主创新提供高端服务、为驻区企业自主创新成果转化提供战略咨询和管理咨询服务、为驻区中小企业生命周期提供支持服务、为驻区大型企业改革发展提供鉴证与咨询服务、为开发区产业集群发展提供外包服务、为开发区政府部门提供专业购买服务。

陈毓圭要求,注册会计师行业既要清醒认识到服务经济社会面临的机遇,更要着力在诚信建设、人才建设、制度建设、机制建设、技术创新、服务能力建设等各个方面狠下功夫,要将机遇转化为发展的成果。希望在签约各方的共同努力下,在各级政府部门和社会各界的支持下,示范基地能够为推进高新企业自主创新,东湖开发区建设,武汉市、湖北省乃至中西部地区的经济社会发展做出应有的贡献。

(本刊记者)