

说说审计人员的“功力”修为

——由一则函证案例所想到的

李春华■

一、案例情景

外勤现场——被审计单位朝阳公司的会议室里，某会计师事务所的赵经理问初入行的审计人员小张：“往来的询证函都发出去了吗？”小张：“都做好了，朝阳公司和我们所的章也都盖了，但还没有发出去，一是邮寄地址还不全，二是还要等券商，券商说和我们一起发函，但他们的询证函还没有做好。”赵经理：“那就争取明天发出去。”小张：“好的。朝阳公司已经联系好快递公司，我现在正填写快递单，等一切都齐了，快递员就会来收。”赵经理：“从朝阳公司发函，他们熟悉快递员，一个电话就能把邮件召回来，建议还是回我们所里发比较妥当。”赵经理说完因事离开。

当日下午4点半，李总（朝阳公司财务总监）把封装好并已填写好邮寄地址的询证函邮件交给小张说：“我现在开车送你回所里发询证函。”

车上，李总在打电话：“是快递员小胡吗？我们要寄邮件，请到某某会计师事务所来拿。”小张默然不语。

回到所里，小张把邮件交给快递员小胡，欲留下邮寄单存根，小胡却说：“我们和朝阳公司的费用是月结的，邮寄单存根要等到月底才能一次性交给公司。”“怎么和培训时讲的情形不一样呢？”快递员离去后，小张心里有些疑虑。

第二天，审计人员小王无意中在李总的办公室里见到几份文件，仔细一看，竟然全是询证函的原件，便告知了赵经理。赵经理感到非常惊讶，便问小张。小张就把发询证函的过程一一说了出来，听完后赵经理有点担心：“这事千万别搞砸了。”过了一会又说：“现在有两个补救办法，一是从朝阳公司那里要到快递员的联系电话，拿到邮寄单存根，然后上网逐笔查询邮件的投递情况，看有没有问题；二是凡由朝阳公司转交给我们的回函邮件，我们一律以‘不符合准则规定’为由，重新实施函证程序。所有重发的询证函，小张都要签字标记，

违反审计项目规划等。

针对以上问题，笔者认为可以从以下方面进行应对：

（1）明确目标。延伸审计需要和IPO公司执行的风险评估程序相配合，针对IPO公司的问题设立审计目标，在总体审计目标明确的前提下，再恰当地确定延伸审计的目标和范围。

（2）制定完整且具体的计划。延伸审计要有完整具体的计划，严格确定延伸审计方案的目标、重点、方法和步骤。制定计划时，可以在充分获取证据的前提下尽量多运用函证手段，提高延伸审计的效率。

（3）恰当沟通。注册会计师在延伸审计时要以被审IPO公司的名义和外单位沟通，及时说明对外单位的影响程度，并且与外单位沟通延伸方式，从询问、函证和实地调查的等方法中协商采用最适合的延伸方法，也可以请被审IPO公司的财务人员与注册会计师一起同延伸单位沟通。

（4）规范程序和质量监督机制。延伸审计同年报审计一

样需要严格的审计程序，在综合考虑审计目标和审计范围的基础上，制定延伸目标和延伸计划，向恰当的对象延伸。同时为保证延伸程序得到有效执行，还要建立质量监督机制，对延伸审计程序的执行结果进行检查，确定延伸审计计划的执行情况。如果因为延伸单位不配合而没有执行延伸审计计划，应考虑执行替代程序，从而提高对IPO公司信息的审计力度。

（5）完善相关法律法规及执业准则。目前我国法律法规及执业准则对注册会计师的延伸审计程序都没有做详细规定，从实务中看，延伸审计方法在事务所已经得到广泛的应用，但什么是延伸审计、如何延伸审计、延伸审计结果如何处置等问题没有明确的话，可能会造成审计程序不规范、沟通不顺畅。因此，完善延伸审计领域的规范是目前亟待解决的问题。■

（作者单位：北京工商大学商学院）

责任编辑 武献杰



要与前次发出的询证函区分开来。”

小张联系上了快递员小胡，小胡说：“有2份询证函被退回来了。”小张又找朝阳公司拿到快递单存根上网查询，又与函证控制表一一核对：竟然发现有6份询证函不见邮寄单存根。

小张把查询结果告诉赵经理，赵经理只好问李总：“有几份询证函没有快递单存根，怎么回事呢？”李总说：“是因为还没有找到被询证者的详细地址，所以没有发出去。”李总把询证函原件退给赵经理，共计11份。

赵经理很是纳闷：不见快递单存根的询证函是6份，而快递员却声称只退回2份，想必有4份询证函就未曾装入过邮件袋，可李总退还的竟有11份，多出5份来，到底是怎么回事？于是又问小张，小张说：“那天快下班了，比较着急，就没有来得及仔细核对所发邮件的份数。”

“有5份询证函，网上查询到的信息均显示投递正常，怎么原件却还在这里呢？”赵经理问李总。李总解释说：“这5份邮件袋里，可能只装了券商的询证函，把你们的给拉下了。”

二、案例分析

注册会计师以函证的方式直接从被询证者那里获取的审计证据可靠性较高，但较高的可靠性必须建立在注册会计师对询证函保持适当控制的基础之上。如果控制不当，那么可靠性也就无从谈起。

该案例中，小张对发函过程的控制存在以下几点明显的疏漏：

一是在询证函装入邮件袋后、封口之前，未对邮件袋中询证函的数量是否正确进行核对，导致5份询证函漏发。

二是在邮件投递之前，未对邮件袋进行清点并与函证控

制表相核对，导致4份询证函被李总扣留。

三是通过李总联系的快递员小胡寄发询证函邮件，导致已交给快递员的2份询证函，随后又被李总暗自召回。

审计准则中关于对询证函保持控制的要求并未细致到如此程度：应当在何处发函、应当如何选择快递公司……更多的是从“应当考虑回函可能存在的舞弊风险”角度对注册会计师给予提示。因此，在审计工作中要实施好函证程序，最为重要的还是要深刻理解使用函证程序的目标，即获取相关、可靠的审计证据。

想要达到回函预期的高可靠性，发函过程就不能给被审计单位留下可能发生舞弊行为的操作空间。审计人员在实施函证程序的每一个环节，都应想着“他们有舞弊的机会吗？”如果最终的结论是“否”，那么对发函过程的控制才是有效的，回函的可靠性才能够得到保证。

在发函的过程中，小张发生疏漏的原因归纳起来有以下几点：

一是小张称“朝阳公司已经联系好快递公司”，欲在被审计单位的办公场所寄发询证函，是因为对“使用函证程序的目标”理解不深刻，没有意识到此举可能会给被审计单位留下舞弊的机会。

二是小张在经赵经理提示之后，回到所里发函，却仍然通过被审计单位联系的快递员来寄发询证函，心里明知不妥，但一个初入行的审计人员独自面对老辣的财务总监，不知道该如何用相关规定来回应，故选择了默认，心存侥幸，为被审计单位留下舞弊的空间。

三是小张没有及时取得邮寄单存根，不熟悉“不论采用什么结算方式，寄件不留回单都是违规的”等有关邮寄的规定。

归纳起来，以上3点原因，都与小张是否掌握了与函证相关的知识关系不大，而在于其对函证程序的控制能力不足，涉及工作经验、心理素质、沟通能力等方方面面。

金庸武侠小说里的高手，不仅招式精妙，而且功力深厚。若把“招式”和“功力”的概念引入到审计中来，则审计程序是为“招式”，对审计程序的控制能力是为“功力”。“招式”再精妙，若“功力”不济，犹如竹篮打水，白忙活一场。有关注册会计师执业准则及其应用指南为审计人员提供了丰富的“招式”，纸上即可得来，而“功力”修为则不然，非“实战”不能长进。■

（作者单位：天职国际会计师事务所有限公司）

责任编辑 刘黎静