

附件 6:

中国注册会计师审计准则第 1312 号 ——外部函证

(征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师设计和实施外部函证程序，以获取相关、可靠的审计证据，制定本准则。

第二条 本准则不适用于注册会计师对被审计单位诉讼和索赔事项实施询问程序。《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货等特定项目获取审计证据的特殊考虑》规定了有关诉讼和索赔的审计程序。

第三条 《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》规定，审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取审计证据的具体环境。

判断审计证据可靠性的一般原则包括：

(一) 从被审计单位外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠；

(二) 直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠；

(三) 以文件记录形式（无论是纸质、电子或其他介质）存在

的审计证据比口头形式的审计证据更可靠。

在通常情况下，注册会计师以外部函证形式直接从被询证者获取的审计证据，比被审计单位内部产生的审计证据更可靠。

第四条 其他审计准则明确了将外部函证作为审计证据的重要性：

（一）《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》规定，注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险，设计和实施总体应对措施，针对评估的认定层次重大错报风险，设计和实施进一步审计程序（包括审计程序的性质、时间和范围）；无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大的各类交易、账户余额和披露，设计和实施实质性程序；注册会计师应当考虑是否将外部函证程序用作实质性程序。

（二）《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》规定，评估的风险越高，就需要获取更有说服力的审计证据。为此，注册会计师可以增加审计证据的数量或者获取更相关、更可靠的审计证据。例如，注册会计师更加重视直接从第三方获取审计证据，或从不同的独立来源获取相互印证的审计证据。实施外部函证程序，可以帮助注册会计师获取可靠性高的审计证据，以应对由舞弊或错误导致的特别风险。

（三）《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》规定，针对由舞弊导致的认定层次重大错报风险，注册会计师可以设计询证函以获取更多的相互印证的信息。

（四）《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》规

定，通过函证等方式从独立来源获取的相互印证的信息，可以提高注册会计师从会计记录或管理层声明中获取的审计证据的保证水平。

第二章 定 义

第五条 外部函证，是指注册会计师直接从第三方（被询证者）获取书面答复以作为审计证据的过程，书面答复可以采用纸质、电子或其他介质等形式。

第六条 积极式询证函，是指一种询证函，要求被询证者直接向注册会计师回复，表明是否同意询证函所列示的信息，或填列所要求的信息。

第七条 消极式询证函，是指一种询证函，要求被询证者只有在不同意询证函所列示的信息时才直接向注册会计师回复。

第八条 未回函，是指被询证者对积极式询证函未予回复或回复不完整，或询证函未被送达而退回。

第九条 不符事项，是指被询证者提供的信息与询证函要求确认的信息不一致，或与被审计单位记录的信息不一致。

第三章 注册会计师的目标

第十条 在使用外部函证程序时，注册会计师的目标是，设计和实施外部函证程序，以获取相关、可靠的审计证据。

第四章 要 求

第一节 外部函证程序

第十一条 当实施外部函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：

- （一）确定需要证实或填列的信息；
- （二）选择适当的被询证者；
- （三）设计询证函，包括正确填列被询证者的地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址；
- （四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函。

第二节 管理层不允许寄发询证函

第十二条 如果管理层不允许寄发询证函，注册会计师应当：

- （一）询问管理层不允许寄发询证函的原因，并就其原因的合法性及合理性收集审计证据；
- （二）评价管理层不允许寄发询证函对评估的相关重大错报风险（包括舞弊风险），以及其他审计程序的性质、时间和范围的影响；
- （三）实施替代程序，以获取相关、可靠的审计证据。

第十三条 如果认为管理层的原因不合理，或实施替代程序无法获取相关、可靠的审计证据，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的规定，与治理层进

行沟通。注册会计师还应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——修正意见的审计报告》的规定，确定其对审计工作和审计意见的影响。

第三节 实施外部函证程序的结果

第十四条 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。

第十五条 如果认为询证函回函不可靠，注册会计师应当评价其对评估的相关重大错报风险（包括舞弊风险），以及其他审计程序的性质、时间和范围的影响。

第十六条 在未回函的情况下，注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据。

第十七条 如果注册会计师认为有必要取得积极式询证函回函，以获取充分、适当的审计证据，则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据。在这种情况下，如果未获取回函，注册会计师应当根据《中国注册会计师审计准则第 1502 号——修正意见的审计报告》的要求，确定其对审计工作和审计意见的影响。

第十八条 注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报。

第四节 消极式函证

第十九条 消极式函证比积极式函证提供的审计证据的说服力

要低。除非同时满足下列条件，注册会计师不得将消极式函证作为唯一实质性程序，以应对评估的认定层次重大错报风险。

（一）注册会计师将重大错报风险评估为低水平，并已就与认定相关的控制的运行有效性获取充分、适当的审计证据；

（二）需要实施消极式函证程序的总体，由大量的小额、同质的账户余额、交易或事项构成；

（三）预期不符事项的发生率很低；

（四）没有迹象表明被函证者不认真对待外部函证。

第五节 评价获取的审计证据

第二十条 注册会计师应当评价实施外部函证程序的结果是否提供了相关、可靠的审计证据，或是否有必要进一步获取审计证据。

第五章 附 则

第二十一条 本准则自 2011 年 1 月 1 日起施行。