



第三章 审计证据

历年考情概况

考试年份	2023、2022、2021、2020、2019、2018、2017
考试分值	8 分左右
考查形式	客观题、简答题
高频考点	审计证据的充分性和适当性、审计程序的种类、函证、分析程序

【考点一】审计证据的充分性和适当性（★★★）

（一）审计证据的充分性——证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。

注册会计师需要获取审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响。评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多。

（二）审计证据的适当性——证据质量的衡量，包括相关性和可靠性。

1. 审计证据是否相关必须结合具体审计目标来考虑。在确定审计证据的相关性时，注册会计师应当考虑：

- （1）特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关。
- （2）针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据。
- （3）只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据。

2. 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。注册会计师在判断审计证据的可靠性时，通常会考虑下列原则：

- （1）从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。
- （2）内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠。
- （3）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。
- （4）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。
- （5）从原件获取的审计证据比从传真件或复印件获取的审计证据更可靠。

（三）充分性和适当性的关系——证据的数量受质量的影响；但质量存在缺陷，仅靠提高数量可能难以弥补。

（四）评价充分性和适当性时的特殊考虑





### 1. 对文件记录可靠性的考虑

审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家，但应当考虑用作审计证据的信息的可靠性，并考虑与这些信息生成和维护相关控制的有效性。

如果在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的，或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当做出进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。

### 2. 使用被审计单位生成信息时的考虑

如果在实施审计程序时使用被审计单位生成的信息，注册会计师应当就这些信息的**准确性和完整性获取审计证据**。

### 3. 证据相互矛盾时的考虑

如果针对某项认定从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据能够相互印证，与该项认定相关的审计证据则具有更强的说服力。如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致，表明某项审计证据可能不可靠，注册会计师应当追加必要的审计程序。

### 4. 获取审计证据时对成本的考虑

**注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有效性之间的关系，但不应以获取审计证据的困难和成本为由减少不可替代的审计程序。**

在保证获取充分、适当的审计证据的前提下，控制审计成本也是会计师事务所增强竞争能力和获利能力所必需的。但为了保证得出的审计结论、形成的审计意见是恰当的，注册会计师不应将获取审计证据的成本高低和难易程度作为减少不可替代的审计程序的理由。

## 【考点二】函证（★★★★）

### 一、函证决策

注册会计师做出是否实施函证决策时**应当**考虑的因素：

1. 评估的认定层次重大错报风险。
2. 函证程序所针对的认定。
3. 实施除函证以外的其他审计程序。

考虑的其他因素：

除此之外，**还可以**针对被询证者的适当性考虑下列因素：

1. 预期被询证者对函证事项的了解。





2. 预期被询证者的客观性。
3. 预期被询证者回复询证函的能力或意愿。

## 二、函证的内容

### （一）函证的对象

1. 银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息	注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表 <b>不重要且与之相关的重大错报风险很低</b> 。如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由
2. 应收账款	除非存在下列两种情形 <b>之一</b> ，注册会计师应当对应收账款实施函证程序： （1）根据审计重要性原则，有充分证据表明应收账款对财务报表 <b>不重要</b> 。 （2）注册会计师认为函证 <b>很可能无效</b> 。如果注册会计师认为被询证者很可能不回函或即使回函也不可信，可不对应收账款实施函证。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
3. 函证的其他内容	

注意：函证通常适用于账户余额及其组成部分（如应收账款明细账），但是不一定限于这些项目。

### （二）函证程序实施的范围

选取的特定项目可能包括：

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。

### （三）函证的时间

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。



## (四) 管理层要求不实施函证时的处理

情形	要求是否合理	处理措施
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，	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
注册会计师应当考虑该项要求是否合理，并获取审计证据予以支持	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

注意：

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：

1. 管理层是否**诚信**；
2. 是否可能存在重大的**舞弊或错误**；
3. **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。

### 三、积极式函证与消极式函证

注册会计师可采用积极式函证或消极式函证，也可将两种方式结合使用。

#### 1. 积极式函证

如果采用积极式函证，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。

#### 2. 消极式函证

如果采用消极式函证，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。

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。

当**同时**存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极式函证：

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



四、函证的实施与评价

(一) 函证实施过程的控制

1. 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。

发函前	(1) 询证函中填列的需要被询证者确认的信息是否与被审计单位账簿中有关记录保持一致；	
	(2) 考虑选择的被询证者是否适当；	
	(3) 是否已在询证函中正确填列被询证者直接向注册会计师回函的地址；	
	(4) 是否已将被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录进行核对	
函证中	邮寄方式	不使用被审计单位本身的邮寄设施, 独立寄发询证函
	跟函方式	如果被询证者同意注册会计师独自前往被询证者执行函证程序, 注册会计师可以独自前往; 如果注册会计师跟函时需有被审计单位员工陪伴, 注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制
	电子函证方式	发函前评估电子方式所存在的风险, 考虑采取相应的控制措施(如加密技术、电子数码签名技术、网页真实性认证程序等)
收到回函后	邮寄方式	(1) 被询证者确认的询证函是否是原件; (2) 回函是否由被询证者直接寄给注册会计师; (3) 寄给注册会计师的回邮信封或快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证者名称、地址一致; (4) 回邮信封上寄出方的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证者的地址一致; (5) 被询证者加盖在询证函上的印章以及签名中显示的被询证者名称是否与询证函中记载的被询证者名称一致。在认为必要的情况下, 注册会计师还可以进一步与被审计单位持有的其他文件进行核对或亲自前往被询证者进行核实等
	跟函方式	(1) 了解被询证者处理函证的通常流程和处理人员; (2) 确认处理询证函人员的身份和处理询证函的权限; (3) 观察处理询证函的人员是否按照处理函证的正常流程认真处理询证函





电子形式	采用一定的程序为电子形式的回函创造安全环境。当注册会计师存有疑虑时，可以与被询证者联系以核实回函的来源及内容。必要时，注册会计师可以要求被询证者提供回函原件
口头回复	在收到对询证函口头回复的情况下，注册会计师可以要求被询证者提供直接书面回复。如果仍未收到书面回函，需要通过实施替代程序

## 2. 通过第三方电子询证函平台实施函证程序的特殊考虑

### （1）电子询证函平台

电子询证函平台主要包括两类：一类是专门提供询证函平台服务的第三方平台，另一类是被询证者自身的电子询证函平台。

### （2）使用第三方电子询证函平台存在的风险

使用第三方电子询证函平台存在以下可能导致回函不可靠的风险：

①第三方电子询证函平台**独立性**风险。

②第三方电子询证函平台**安全性**风险，主要包括：一是函证相关方的身份真实性风险；二是第三方电子询证函平台的操作风险；三是第三方电子询证函平台信息传输安全性风险；四是第三方电子询证函平台记录函证控制过程的完整性风险。

### （二）积极式函证未收到回函时的处理

1. 如果采用积极式函证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，要求对方作出回应或再次寄发询证函。

2. 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。

### （三）评价函证的可靠性

#### 1. 对回函可靠性不产生影响的条款

①“提供的本信息仅出于礼貌，我方没有义务必须提供，我方不因此承担任何明示或暗示的责任、义务和担保”。

②“本回复仅用于审计目的，被询证方、其员工或代理人无任何责任，也不能免除注册会计师做其他询问或执行其他工作的责任”。

#### 2. 对回函可靠性产生影响的限制条款

①“本信息是从电子数据库中取得，可能不包括被询证方所拥有的全部信息”；

②“本信息既不保证准确也不保证是最新的，其他方可能会持有不同意见”；

③“接收人不能依赖函证中的信息”。





#### （四）对不符事项和舞弊迹象的处理

1. 调查不符事项，以确定是否表明存在错报。
2. 关注舞弊风险迹象。

### 【考点三】分析程序（★★）

#### 一、分析程序的目的

过程	目的	错报与风险	要求
风险评估过程	了解被审计单位及其环境等方面情况并评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险	识别重大错报风险（报表层次与认定层次）	强制使用
实质性程序	当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，分析程序可以用作实质性程序	识别重大错报（认定层次）	任意选择
完成审计工作	对财务报表进行总体复核。最终证实财务报表整体是否与注册会计师对被审计单位的了解一致及与所取得的证据一致	再评重大错报风险（报表层次）	强制使用

#### 二、用作风险评估程序

注册会计师无需在了解被审计单位及其环境等方面情况的每一方面时都实施分析程序。

与实质性分析程序相比，在风险评估过程中使用的分析程序所进行比较的性质、预期值的精确程度，以及所进行的分析和调查的范围都并不足以提供很高的保证水平。

#### 三、用作实质性程序

##### 1. 实施的前提

第一，当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平时，注册会计师可以考虑单独或结合细节测试，运用实质性分析程序。

第二，如果**重大错报风险较低且数据之间存在稳定的预期关系**，注册会计师可以单独使用实质性分析程序获取充分、适当的审计证据。

##### 2. 所提供证据的证明力

相对于细节测试而言，实质性分析程序能够达到的精确度可能受到种种限制，所提供的证据在很大程度上是**间接证据，证明力相对较弱**。





#### 四、用于总体复核

因为在总体复核阶段实施的分析程序并非为了对特定交易类别、账户余额和披露提供实质性的保证水平，因此并不如实质性分析程序那样详细和具体，而往往**集中在财务报表层次**。