

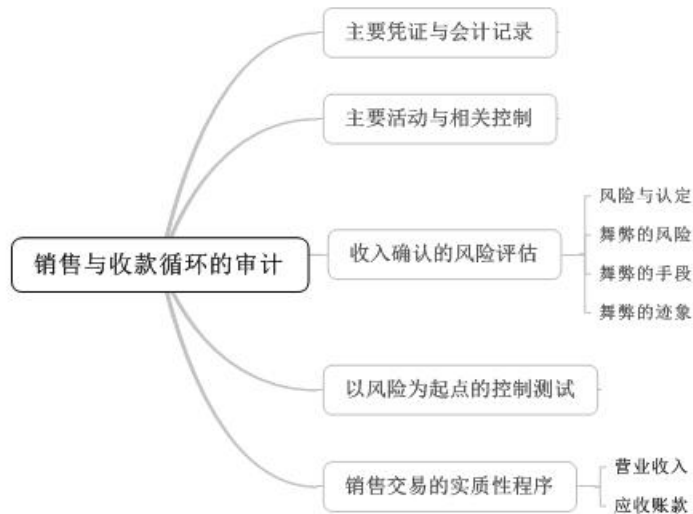
第九章 销售与收款循环的审计

考情统计

本章 2014~2016 年累计考核 24.8 分，年均 8.3 分，属于中等偏上的分值水平。其中，简答题与综合题 24 分，接近 90%，选择题仅 3 分。

由于注重应用能力考核，本章考试内容与教材相差很大，需要通过做题培养具体问题具体分析的能力。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	简答	1	2.4	销售细节测试[5]
	综合	2	5.8	销售风险评估[3/5]、收入截止测试[5]、应收账款函证[5]
2015	综合	1	8	销售风险评估、销售细节测试[5]、应收账款函证[5]
2014	单选	1	1	内部控制与认定[2]
	多选	1	2	销售交易的细节测试[5]
	综合	1	8	收入截止测试[5]、应收账款函证[5]



第一节 主要凭证与会计记录

(一) 客户订购单

客户提出的书面购货要求。

(二) 销售单

列示客户所订商品的名称、规格、数量以及其他客户订购单有关信息的凭证，作为销售方内部处理客户订购单的凭证。

(三) 发运凭证

在发运货物时编制，反映发出商品的规格、数量和其他有关内容的凭据。用做向客户开具账单的依据。

(四) 销售发票

表明已销售商品的名称、规格、数量、价格、销售金额、运费和保险费、开票日期、付款条件等内容的凭证，也是登记销售交易的基本凭据。

增值税发票有抵扣联和记账联。前者寄送客户，后者由企业保留。

(五) 商品价目表

列示已经授权批准的、可供销售的各种商品的价格清单。

(六) 贷项通知单

表示由于销售退回或经批准的折让而引起的应收销货款减少的凭证。格式与销售发票相同，只不过它不是用来证明应收账款的增加，而是用来证明应收账款的减少。

(七) 应收账款账龄分析表

按月编制，反映月末尚未收回的应收账款总额的账龄，并详细反映每个客户月末尚未偿还的应收账款数额和账龄。

(八) 应收账款明细账

记录每个客户各项赊销、还款、销售退回及折让的明细账。

(九) 主营业务收入明细账

记录销售交易的明细账，反映不同类别商品或服务的营业收入的明细发生情况和总额。

(十) 折扣与折让明细账

记载企业为及早收回货款而给予客户的销售折扣和因商品品种、质量等原因而给予客户的销售折让。企业可以不设置折扣与折让明细账，直接记入主营业务收入明细账。

(十一) 汇款通知书

与销售发票一起寄给客户，由客户在付款时再寄回，以防止经办人员收到款项后不入账。注明客户姓名、销售发票号码、销售单位开户银行账号以及金额等内容。

(十二) 库存现金日记账和银行存款日记账

记录应收账款的收回或现销收入以及其他各种现金、银行存款收入和支出。

(十三) 坏账审批表

批准将某些应收款项注销为坏账，仅在企业内部使用。

(十四) 客户月末对账单

按月定期寄送给客户，用于购销双方定期核对账目。

(十五) 转账凭证

记录转账业务的记账凭证，根据有关转账业务(即不涉及现金、银行存款收付的各项业务)的原始凭证编制的。

(十六) 收款凭证

记录现金和银行存款收入业务的记账凭证。

第二节 销售与收款循环的业务活动和相关内部控制

一、了解业务活动和相关内部控制的程序

1. 询问销售部门、仓储部门和财务部门的员工和管理人员；
2. 获取并阅读企业的相关业务流程图和内部控制手册等资料；
3. 观察销售与收款流程中特定控制的运用，如仓储人员将装运商品与销售单核对；
4. 检查销售单、发运凭证客户对账单等文件资料；
5. 实施穿行测试，如选取一笔已收款的交易，追踪从接受订单到收款的整个过程。

二、主要业务活动

1.销售

财务报表项目	主要业务活动	主要凭证和记录
营业收入 应收账款	接受顾客订购单 批准赊销信用 按销售单编制发运凭证并发货 向顾客开具发票 办理和记录销售退回、折扣与折让	客户订购单、销售单、发运凭证、商品价目表、顾客月末对账单 营业收入明细表、转账凭证 贷项通知单、折扣与折让明细账

2.收款

财务报表项目	主要业务活动	主要凭证和记录
货币资金 应收账款 资产减值损失	办理和记录现金和银行存款收入 提取坏账准备 坏账核销	应收账款账龄分析表及明细表 汇款通知书 库存现金日记账和银行存款日记账 顾客月末对账单、收款凭证 坏账审批表、转账凭证

(一)接受客户订购单

管理层一般有已批准销售的客户名单[红名单]。客户的订购单只有在符合企业管理层的授权标准时才能被接受。如未被列入,由销售单管理部门[即销售部门]的主管来决定是否同意销售。

该项活动与销售交易的“发生”认定相关。

(二)批准赊销信用

企业的信用管理部门通常应对每个新客户进行信用调查,包括获取信用评级机构对客户信用等级的评定报告。

批准客户订购单后,应编制一式多联的销售单。由信用管理部门根据管理层的赊销政策在每个客户的已授权的信用额度内进行。信用管理部门将销售单与客户信用额度以及尚欠的账款余额比较。

无论是否批准赊销,信用管理部门人员都要在销售单上签署意见,然后再将已签署意见的销售单送回销售单管理部门。

该项活动与应收账款账的“计价和分摊”认定有关。

[真题/单选/2014]下列认定中,与销售信用批准控制相关的是()。

- A. 计价和分摊
- B. 发生
- C. 权利和义务
- D. 完整性

[答案]A

(三)按销售单编制发运凭证并供货

已批准的销售单的一联应送达仓库,作为仓库按销售单供货和发货给装运部门的授权依据。为防止仓库擅自发货,仓库只有在收到经过批准的销售单时才能编制发运凭证并供货。

该项活动与存货的“存在”认定相关。

(四)按销售单装运货物

装运部门职员在装运之前,必须进行独立验证,以确定从仓库提取的商品都附有经批准的销售单并且与销售单一致。

该项活动与存货的“存在”、“完整性”和销售交易的“准确性”认定相关。

(五) 向客户开具账单

1. 开发票的职员工具每张销售发票之前，独立检查是否存在装运凭证和相应的经批准的销售单；

2. 依据已授权批准的商品价目表开具销售发票；

3. 将装运凭证上的商品总数与相对应的销售发票上的商品总数进行比较。

销售发票副联通常由开具账单部门保管**[谁开单谁留底]**。

这些控制与销售交易的“发生”、“完整性”以及“准确性”认定有关。

(六) 记录销售

1. 只依据附有有效装运凭证和销售单的销售发票记录销售。这些装运凭证和销售单应能证明销售交易的发生及其发生的日期。

2. 控制所有事先连续编号的销售发票。

3. 独立检查已处理销售发票上的销售金额与会计记录金额的一致性。

4. 记录销售的职责应与处理销售交易的其他功能相分离。

5. 对有关记录的接触予以限制，以减少未经授权批准的记录发生。

6. 定期独立检查应收账款的明细账与总账的一致性。

7. 定期向客户寄送对账单，并要求客户将任何例外情况直接向指定的未执行或记录销售交易的会计主管报告。

这些控制与“发生”、“完整性”、“准确性”以及“计价和分摊”认定有关。

(七) 办理和记录现金、银行存款收入

在办理和记录现金、银行存款收入时，最应关心的是货币资金失窃的可能性**[收到款项不入账]**。在这方面，汇款通知单起着很重要的作用。

汇款通知单与货币资金的“完整性”认定直接相关

(八) 办理和记录销售退回、销售折扣与折让

客户如果对商品不满意，销售企业一般都会同意接受退货，或给予一定的销售折让；客户如果提前支付货款，销售企业则可能会给予一定的销售折扣。在这方面，严格使用贷项通知单会起到关键的作用。

该项活动与营业收入的“准确性”认定直接相关。

(十) 提取坏账准备

定期对应收账款的可收回性进行评估，并参照账、客户财务状况计提坏账准备。

该项活动与应收账款的“计价和分摊”认定相关。

(九) 注销坏账

销售企业若认为某项货款再也无法收回，就必须注销这笔货款。对这些坏账，正确的处理方法应该是获取货款无法收回的确凿证据，**经适当审批**后及时作会计调整。

该项活动与应收账款的“存在”、“完整性”认定相关。

三、相关内部控制

(一) 适当的职责分离

适当的职责分离有助于防止各种有意或无意的错误。

1. 主营业务收入账如果系由记录应收账款账之外的职员独立登记, 并由另一位不负责账簿记录的职员定期调节总账和明细账;

2. 负责主营业务收入和应收账款记账的职员不得经手货币资金;

3. 销售人员应当避免接触销货现款;

4. 赊销批准职能与销售职能的分离;

5. 企业应当分别设立办理销售、发货、收款三项业务的部门(或岗位);

6. 销售合同订立前, 应当指定专门人员就销售价格、信用政策、发货及收款方式等具体事项与客户进行谈判。谈判人员至少应有两人以上, 并与订立合同的人员相分离;

7. 编制销售发票通知单的人员与开具销售发票的人员应相互分离;

8. 应收票据的取得和贴现必须经由保管票据以外的主管人员的书面批准。

(二) 四个关键点的恰当授权审批

1. 在销售发生之前, 赊销已经正确审批;

2. 非经正当审批, 不得发出货物;

3. 销售价格、销售条件、运费、折扣等必须经过审批;

4. 审批人应当在授权范围内审批, 不得超越审批权限。对于超范围的特殊销售交易, 需要经过适当的授权。

(三) 充分的凭证及其编号

收到客户订购单后, 立即编制预先编号的销售单, 分别用于批准赊销、审批发货、记录发货数量以及向客户开具账单和销售发票等。

对凭证预先进行编号, 旨在防止销售以后遗漏向客户开具账单或登记入账, 也可防止重复开具账单或重复记账。如果对凭证的编号不作清点, 预先编号就会失去其控制意义。

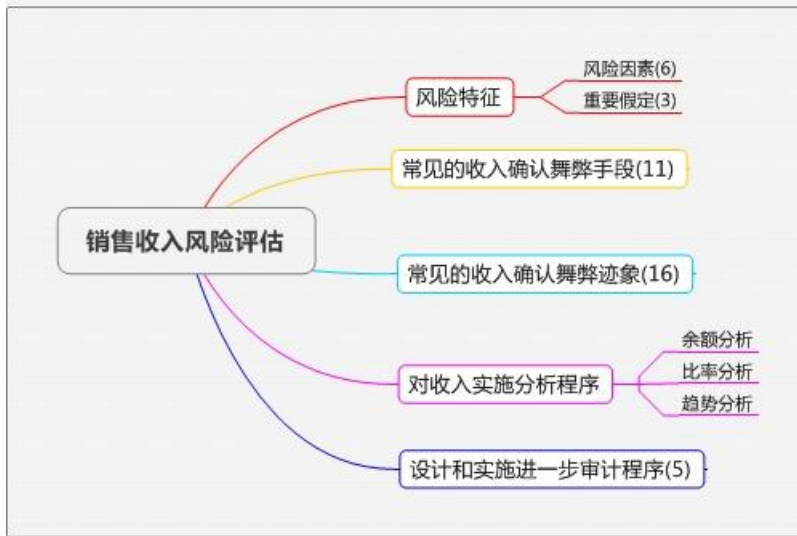
(四) 按月寄出对账单

由不负责现金出纳和销售及应收账款记账的人员按月向客户寄发对账单。将账户余额中出现的不符账项, 指定一位既不掌管货币资金也不记录主营业务收入和应收账款的主管人员处理, 然后由独立人员按月编制对账情况汇总报告并交管理层审阅。

(六) 内部核查程序

由内部审计人员或其他独立人员核查销售交易的处理和记录。

第三节 销售与收款循环的重大错报风险的评估



一、风险特征

(一) 风险因素

1. 收入确认存在舞弊风险[发生、完整性];
2. 收入的复杂性可能导致错误[发生、完整性];
3. 发生的收入交易可能未得到准确记录[准确性];
4. 期末收入交易和收款交易可能为计入正确的期间[截止];
5. 收入未及时入账或记入不正确的账户[分类];
6. 应收账款坏账准备的计提不准确[计价和分摊]。

(二) 重要假定

1. 注册会计师在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。
2. 假定收入确认存在舞弊风险，并不意味着注册会计师应当将与收入确认相关的所有认定都假定为存在舞弊风险，需要作出具体分析。
3. 如果注册会计师认为收入确认存在舞弊风险的假定不适用于业务的具体情况，从而未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出该结论的理由。

二、常见的与收入确认相关的舞弊手段

1. 利用与未披露关联方之间的资金循环虚构交易。
2. 通过未披露的关联方进行显失公允的交易。例如，以明显高于其他客户的价格向未披露的关联方销售商品。
3. 通过出售关联方的股权，使之从形式上不再构成关联方，但仍与之进行显失公允的交易，或与未来或潜在的关联方进行显失公允的交易。
4. 通过虚开商品销售发票虚增收入，而将货款挂在应收账款中，并可能在以后期间计提坏账准备，或在期后冲销。

5. 为了虚构销售收入，将商品从某一地点移送至另一地点，以出库单和运输单据为依据记录销售收入。

6. 在与商品相关的风险和报酬尚未全部转移给客户之前确认销售收入。例如，销售合同中约定被审计单位的客户在一定时间内有权无条件退货，而被审计单位隐瞒退货条款，在发货时全额确认销售收入。

7. 通过隐瞒售后回购或售后租回协议，而将以售后回购或售后租回方式发出的商品作为销售商品确认收入。

8. 采用完工百分比法确认劳务收入时，故意低估预计总成本或多计实际发生的成本，以通过高估完工百分比的方法实现当期多确认收入。

9. 在采用代理商的销售模式时，在代理商仅向购销双方提供帮助接洽、磋商等中介代理服务的情况下，按照相关购销交易的总额而非净额扣除佣金和代理费等，确认收入。

10. 当存在多种可供选择的收入确认会计政策或会计估计方法时，随意变更所选择的会计政策或会计估计方法。

11. 选择与销售模式不匹配的收入确认会计政策。

三、常见的与收入确认相关的舞弊迹象

存在舞弊风险迹象并不必然表明发生了舞弊，但了解舞弊风险迹象，有助于注册会计师对审计过程中发现的异常情况产生警觉，从而更有针对性地采取应对措施。

1. 被审计单位的客户是否付款取决于能否从第三方取得融资，能否转售给第三方如经销商或被审计单位能否满足特定的重要条件。

2. 未经客户同意，在销售合同约定的发货期之前发送商品。

3. 未经客户同意，将商品运送到销售合同约定地点以外的其他地点。

4. 销售记录表明已将商品发往外部仓库或货运代理人，却未指明任何客户。

5. 在实际发货之前开具销售发票，或实际未发货而开具销售发票。

6. 期后发货，在本期确认相关收入。

7. 实际销售情况与定单不符，或者根据已取消的定单发货或重复发货。

8. 已经销售给货运代理人的商品，在期后有大量退回。

9. 销售合同或发运单上的日期被更改，或者销售合同上加盖的公章并不属于合同所指定的客户。

10. 在接近期末时发生了大量或大额的交易。

11. 交易之后长期不进行结算。

12. 在被审计单位业务或其他相关事项未发生重大变化的情况下，询证函回函相符比例明显异于以前年度。

13. 发生异常大量的现金交易，或被审计单位有非正常的资金流转及往来，特别是有非正常现金收付的情况。

14. 应收款款项收回时，付款单位与购买方不一致，存在较多代付款的情况。

15. 交易标的对交易对手而言不具有合理用途。

16. 主要客户自身规模与其交易规模不匹配。

四、对收入实施分析程序

1. 余额分析

(1) 将本期销售收入金额与以前可比期间的对应数据或预算数进行比较;

(2) 将销售收入变动幅度与销售商品及提供劳务收到的现金、应收账款、存货、税金等项目的变动幅度进行比较;

(3) 分析销售收入与销售费用之间的关系, 包括销售人员的人均业绩指标、销售人员薪酬、差旅费用、运费, 以及销售机构的设置、规模、数量、分布等。

2. 比率分析

(1) 将销售毛利率、应收账款周转率、存货周转率等关键财务指标与可比期间数据、预算数或同行业其他企业数据进行比较;

(2) 分析销售收入等财务信息与投入产出率、劳动生产率、产能、水电能耗、运输数量等非财务信息之间的关系。

3. 趋势分析

分析月度或季度销售量变动趋势。

五、设计和实施进一步审计程序

重大错报风险描述	相关财务报表项目及认定	风险程度	是否信赖控制	进一步审计程序的总体方案	拟从控制测试中获得的保证程度	拟从实质性程序中获取的保证程度
销售收入可能未真实发生	收入: 发生 应收账款: 存在	特别	是	综合性方案	高	中
销售收入记录可能不完整	收入: 完整性 应收账款: 完整性	一般	否	实质性方案	无	低
期末收入交易可能未计入正确的期间	收入: 截止 应收账款: 存在/完整性	特别	否	实质性方案	无	高
发生的收入交易未能得到准确记录	收入: 准确性 应收账款: 计价和分摊	一般	是	综合性方案	部分	低
应收款坏账准备的计提不准确	应收账款: 计价和分摊	一般	否	实质性方案	无	中

第四节 测试销售与收款循环的内部控制

一、控制测试基本原理

1. 控制测试所使用的审计程序的类型主要包括询问、观察、检查和重新执行, 其提供的保证程度**依次递增**。注册会计师需要根据所测试的内部控制的特征及需要获得的保证程度选用适当的测试程序;

2. 如果在期中实施了控制测试, 应在年末审计时实施适当的前推**[延伸]**程序, 就控制在剩余期间的运行情况获取证据, 以确定控制是否在整个被审计期间持续运行有效;

3. 控制测试的范围取决于注册会计师需要通过控制测试获取的**保证程度**;

4.如果拟信赖的控制是由计算机执行的自动化控制，除了测试自动化应用控制运行的有效性，还需就相关的信息技术一般控制的运行有效性获取审计证据。

上述控制测试基本要求的原理对其他循环同样适用。

二、以风险为起点的控制测试

1. 订单处理和赊销的信用控制

可能发生错报环节	财务报表项目及认定	存在的内部控制(自动)	存在的内部控制(人工)	内部控制测试程序
可能向没有获得赊销授权或超出了其信用额度的客户赊销。	收入/发生； 应收账款/存在	订购单上的客户代码与应收账款主文档记录的代码一致； 目前未偿付余额加上本次销售额在信用限额范围内。 上述两项均满足才能生成销售单。	对于不在主文档中的客户或超过信用额度的客户订购单，需要经过适当授权批准，才可生成销售单。	询问员工销售单的生成过程，检查是否所有生成的销售单均有对应的客户订购单为依据。检查系统中自动生成销售单的生成逻辑，是否确保满足了客户范围及其信用控制的要求。对于系统外授权审批的销售单，检查是否经过适当批准。

2. 发运商品-1/4

可能发生错报环节	财务报表项目及认定	存在的内部控制(自动)	存在的内部控制(人工)	内部控制测试程序
可能在没有批准发货的情况下发出了商品	收入/发生； 应收账款/存在	当客户销售单在系统中获得发货批准时，系统自动生成连续编号的发运凭证。	保安人员只有当附有经批准的销售单和发运凭证时才能放行。	检查系统内发运凭证的生成逻辑以及发运凭证是否连续编号。 询问并观察发运时保安人员的放行检查。

3. 发运商品-2/4

可能发生错报环节	财务报表项目及认定	存在的内部控制(自动)	存在的内部控制(人工)	内部控制测试程序
发运凭证与客户销售单可能不一致。	收入/准确性； 应收账款/计价与分摊	计算机把发运凭证中所有准备发出的商品与销售单上的商品种类和数量进行比对。打印种类或数量不符的例外报告，并暂缓发货。	管理层复核例外报告和暂缓发货的清单，并解决问题。	检查例外报告和暂缓发货的清单。

4. 发运商品-3/4

可能发生错报环节	财务报表项目及认定	存在的内部控制(自动)	存在的内部控制(人工)	内部控制测试程序
已发出商品可能与发运凭证上的商	收入/准确性； 应收账款/计价与		商品打包发运前，装运部门对商品和发运凭证内容进行独立核对，并在发运凭证上签字以不商品已与	检查发运凭证上相关员工及客户的签名，

品种类和数量不符。	分摊		发运凭证核对且种类和数量相符。客户要在发运凭证上签字以作为收到商品且商品与订购单一致的证据。	作为发货一致的证据
-----------	----	--	--	-----------

5. 发运商品-4/4

可能发生错报环节	财务报表项目及认定	存在的内部控制(自动)	存在的内部控制(人工)	内部控制测试程序
已销售商品可能未实际发运给客户。	收入/发生; 应收账款/存在		客户要在发运凭证上签字以作为收到商品且商品与订购单一致的证据。	检查发运凭证上客户的签名, 作为收货的证据

第五节 销售与收款循环的实质性程序

一、营业收入的实质性程序

(一) 主营业务收入的一般实质性程序



1. 获取或编制主营业务收入明细表

(1) 复核加计是否正确, 并与总账数和明细账合计数核对是否相符, 结合其他业务收入科目与报表数核对是否相符;

(2) 检查以非记账本位币结算的主营业务收入的折算汇率及折算是否正确。

[真题/综合/2015] 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户, 主要从事化工产品的生产和销售, A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表, 确定财务报表整体的重要性为 800 万元。

资料四:

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施实质性程序的情况, 部分内容摘录如下:

序号	实质性程序的测试目标	实施情况及结果
(4)	检查关键管理人员薪酬披露的准确性	A 注册会计师获取了财务部编制的关键管理人员薪酬明细表，并向关键管理人员进行了函证，结果满意。

要求：

(3) 针对资料四事项，假定不考虑其他条件，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当，简要说明理由。

[答案]

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(4)	否	注册会计师应对关键管理人员薪酬明细表进行测试并与财务报表相关附注资料比对，以证实披露的准确性

2. 实施实质性分析程序

(1) 形成预期

建立有关数据的期望值：

[余额分析] 将本期的**主营业务收入**与上期的主营业务收入、销售预算或预测数等进行比较，分析主营业务收入及其构成的变动是否异常，并分析异常变动的原因；根据增值税发票申报表或普通发票，估算全年收入，与实际收入金额比较。

[比率分析] 计算本期重要产品的**毛利率**，与上期或预算或预测数据比较，检查是否存在异常，各期之间是否存在重大波动，查明原因；将本期重要产品的毛利率与同行业企业进行对比分析，检查是否存在异常[思考：为什么不要要求查明原因？]；

[趋势分析] 比较本期各月各类主营业务收入的波动情况，分析其变动趋势是否正常，是否符合被审计单位**季节性**、**周期性**的经营规律，查明异常现象和重大波动的原因。

(2) 进行比较

确定可接受的差异额**[不超过实际执行重要性及认定层次重要性]**。将实际的情况与期望值相比较，识别需要进一步调查的差异。如果其差额超过可接受的差异额，调查并获取充分的解释和恰当的、佐证性质的审计证据。

(3) 落实风险

评估分析程序的测试结果**[落实到具体项目的具体认定]**。

[真题/综合/2016A] 甲公司是会计师事务所的常年审计客户，主要从事肉制品的加工和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 100 万元**[可以用于衡量差异/错报是否重大]**。审计报告日为 2016 年 4 月 30 日。

资料一

2015 年 3 月 15 日，媒体曝光甲公司的某批次产品存在严重的食品安全问题。在计划审计阶段，A 注册会计师就此事项及相关影响与管理层进行了沟通，部分内容摘录如下：

(1) 受食品安全事件影响，甲公司**产品出现滞销****[预期：收入下降、存货增加]**。为恢复市场占有率，甲公司**未因本年度成本大幅上涨****[预期：单位成本大幅上升，总成本取决于销售量，尚无法预期]**而**提高售价****[预期：毛利率大幅下降]**，**销量逐步回升****[预期：收入接近上期]**。

资料二

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：

项目	2015 年未审数	2014 年已审数
营业收入	7200	7500
营业成本	4900	5000

要求：

针对资料一第(1)项，结合资料二，假定不考虑其他条件，逐项指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目(仅限于应收账款、存货、投资性房地产、无形资产、应付职工薪酬、资本公积、营业收入、营业成本、销售费用、管理费用、公允价值变动收益、投资收益、营业外收入)的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(1)	是	甲公司 2015 年毛利率为 32%，2014 年为 33%，与成本大幅上涨不符，可能存在少计营业成本、多计营业收入的风险。	营业成本/完整 存货/存在 应收账款/存在 营业收入/发生/准确

[真题/综合/2016B]上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事电子商务业务。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 600 万元，实际执行重要性为 360 万元，明显微小错报临界值为 30 万元。

资料一

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了对甲公司及其环境的了解，部分内容摘录如下：

(1)2015 年，甲公司推出了针对自营商品的**团购、天天特价**和**消费积分加倍赠送**等促销活动[促销的本质就是降价，预计收入上升，毛利率下降/因为没有提及成本，视为不变]，并将**消费积分的有效期限由一年改为五年**[积分有效期增加，伴随着销售费用增加]。

(2)甲公司自 2015 年开始**引进第三方店家并为其提供平台交易支持与收付款代理服务**[这不增加甲公司销售收入]。2015 年度第三方店家的交易额占平台总额的六分之一。

资料二

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

项目	2015 年未审数	2014 年已审数
营业收入——网上商城自营 [绝对额提高了 25%]	50 000	40 000
营业成本——网上商城自营 [毛利率由 15%降低为 12%]	44 000 [12%]	34 000 [15%]
营业收入——网上商城代理	10 000	0
营业成本——网上商城代理	9 000	0

要求：指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目(仅限于应收账款、存货、可

供出售金融资产、长期股权投资、其他应付款、其他权益工具、资本公积、库存股、营业收入、营业成本)的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(1)	否		
(2)	是	网上商城代理的收入不应确认为被审计单位的收入,存在高估营业收入的风险	营业收入/发生 应收账款/存在 营业成本/发生 存货/完整性

[真题/综合/2015] 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户, 主要从事化工产品的生产和销售, A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表, 确定财务报表整体的重要性为 800 万元。

资料一:

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境, 部分内容摘录如下:

(2) 2014 年 1 月, 甲公司下属乙分厂因城镇整体规划进行搬迁, 收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款 5000 万元, 用于补偿乙分厂停工损失、搬迁费用及所建厂房。乙分厂于 2014 年末完成搬迁, 于 2015 年 1 月 1 日恢复生产, 扣除针对搬迁和重建过程中发生的停工损失、搬迁费用及新建厂房的补偿后, 搬迁补偿款结余 1000 万元 [预期: 资本公积增加]。

资料二:

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据, 部分内容摘录如下: 金额单位: 万元

项目	2014 年(未审数)	2013 年(已审数)
营业外收入—乙分厂搬迁补偿款	5000	0

要求:

(1) 针对资料一事项, 结合资料二, 假定不考虑其他条件, 指出资料一列事项是否可能表明存在重大错报风险, 如果认为可能表明存在错报风险, 简要说明理由, 并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(2)	是	甲公司收到政府拨给的搬迁补偿款后, 应在专项应付款核算 [形成预期]。搬迁结束后, 专项应付款的余额应作调增资本公积金处理。资料二表明甲公司应将搬迁补偿款确认为营业外收入 [进行比较], 可能存在高估营业外收入、低估	营业外收入/发生 资本公积/完整性

3. 检查主营业务收入确认

(1)采用交款提货销售方式，通常应于货款已收到或取得收取货款的权利，同时已将发票账单和提货单交给购货单位时确认收入的实现。

(2)采用预收账款销售方式，通常应于商品已经发出时，确认收入的实现。

(3)采用托收承付结算方式，通常应于商品已经发出，劳务已经提供，并已将发票账单提交银行、办妥收款手续时确认收入的实现。

(4)销售合同或协议明确销售价款的收取采用递延方式，可能实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。

(5)长期工程合同收入，如果合同的结果能够可靠估计，通常应当根据完工百分比法确认合同收入。

4. 检查主营业务收入的发生与完整性

(1)以主营业务收入明细账的会计分录为起点，检查订购单、销售单、发运凭证、发票等，评价已入账的营业收入是否已真实发生。

(2)从发运凭证选取样本，追查至销售发票存根和主营业务收入明细账，以确定是否存在漏记的事项。

[真题/多选/2014] 下列各项审计程序中，可以为营业收入发生认定提供审计证据的有()。

A. 对应收账款余额实施函证[有无虚构赊销]

B. 从营业收入明细账中选取若干记录，检查相关原始凭证[有无未发货先确认]

C. 检查应收账款明细账的贷方发生额[有无销货退回]

D. 调查本年新增客户的工商资料、业务活动及财务状况[有无虚构客户]

[答案]ABCD

5. 实施销售截止测试

一般生产制造型企业在货物送达客户并由客户签收时确认收入。注册会计师可以考虑选择两条审计路径实施主营业务收入的截止测试。

一是以账簿记录为起点。从资产负债表日前后若干天的账簿记录追查至记账凭证和客户签收的发运凭证，目的是证实已入账收入是否在同一期间已发货并由客户签收，有无多记收入。

(1)从资产负债表日前账簿记录追查至客户签收的发运凭证，可能发现的不正常情况包括：无发运凭证——表明营业收入违反发生认定；

发运凭证的日期在资产负债表日后——表明营业收入违反截止认定；

(2)从资产负债表日后账簿记录追查至客户签收的发运凭证，可能发现的不正常情况包括：无发运凭证——这与本期报表无关；

发运凭证的日期在资产负债表日前——表明营业收入违反截止认定。

二是以发运凭证为起点。从资产负债表日前后若干天的已经客户签收的发运凭证查至账簿记录，确定主营业务收入是否已记入恰当的会计期间。

(1)从资产负债表日前的客户签收发运凭证追查至账簿记录，可能发现的不正常情况包括：未入账——表明营业收入违反完整性认定；

入账日期在资产负债表日后——表明营业收入违反截止认定。

(2)从资产负债表日后的客户签收发运凭证追查至账簿记录，可能发现的不正常情况包括：未入账——这与本期报表无关；

入账日期在资产负债表日前——表明营业收入违反截止认定。

注册会计师可以考虑**并用**这两条路径，甚至可以在同一主营业务收入科目审计中并用。为提高审计效率，注册会计师应当凭借专业经验和所掌握的信息、资料做出正确判断，**选择适当路径**实施有效的收入截止测试。

[真题/综合/2016B]上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事电子商务业务。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 600 万元，实际执行重要性为 360 万元，明显微小错报临界值为 30 万元。

资料四

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施实质性程序的情况，部分内容摘录如下：

(4)A 注册会计师在实施销售截止测试时，因收入存在**高估**风险，从资产负债表日**前**若干天的**客户签收记录查至收入明细账**，并从资产负债表日**后**若干天的收入明细账查至客户签收记录，未发现异常。

要求：指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，提出改进建议。

[答案]

事项序号	是否恰当(是/否)	改进建议
(4)	否	对于收入存在高估风险，应从资产负债表日前的收入明细账查至客户签收记录。从资产负债表日后若干天的客户签收记录查至收入明细账。

[真题/综合/2014]上市公司甲集团公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化工产品的生产和销售，A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 200 万元。

资料三：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了具体审计计划，部分内容摘录如下：

(5)甲集团公司在发货时开具出库单，在客户验收后确认销售收入，出库单按出库顺序连续编号。A 注册会计师拟选取 2013 年 12 月最后若干张和 2014 年 1 月最前若干张出库单，检查其对应的销售收入是否分别记录在 2013 年度和 2014 年度。

要求：指出是否存在不恰当之处。如存在，请简要说明理由。

[答案]存在不当之处。甲集团公司确认收入的依据是客户验收，不是货物出库，注册会计师应检查客户验收日期以确认销售收入的入账期间是否恰当。

(二) 营业收入的特别审计程序

1.附有销售退回条件的商品销售，如果对退货部分能作合理估计的，确定其是否按估计不会退货部分确认收入；如果对退货部分不能作合理估计的，确定其是否在退货期满时确认收入。

2.售后回购，分析特定销售回购的实质，判断其是属于真正的销售交易，还是属于融资行为。

3.以旧换新销售，确定销售的商品是否按照商品销售的方法确认收入，回收的商品是否作为购进商品处理。

4.出口销售，确定其是否按离岸价格、到岸价格或成本加运费价格等不同的成交方式，确认收入的时点和金额。

三、应收账款的实质性程序



(一) 取得或编制应收账款明细表

1.复核加计正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符；结合坏账准备科目与报表数核对是否相符。

2.检查非记账本位币应收账款的折算汇率及折算是否正确。检查被审计单位外币应收账款的增减变动是否采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额，或者采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算，选择采用汇率的方法前后各期是否一致；期末外币应收账款余额是否采用期末即期汇率折合为记账本位币金额。

3.分析有贷方余额的项目，查明原因，必要时，建议作重分类调整。

4.结合其他应收款，预收款项等往来项目的明细余额，调查有无同一客户多处挂账、异常余额或与销售无关的其他款项(如，代销账户、关联方账户或员工账户)。如有，应做出记录，必要时提出调整建议。

(二) 分析与应收账款相关的财务指标

1.复核应收账款借方累计发生额与主营业务收入关系是否合理，并将当期应收账款借方发生额占销售收入净额的百分比与管理层考核指标比较和被审计单位相关赊销政策比较，如存在异常应查明原因。

2.计算应收账款周转率 $[\text{营业收入}/\text{应收账款平均余额}]$ 、应收账款周转天数 $[\text{365}/\text{应收账款周转率}]$ 等指标，并与被审计单位相关赊销政策、被审计单位以前年度指标、同行业同期相关指标对比分析，检查是否存在重大异常。

[真题/综合/2015] 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化工产品的生产和销售，A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 800 万元。

资料一

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境，部分内容摘录如下：

(1) 2014 年，甲公司应收账款回收困难，通过与商业银行签订**保理合同转让**了部分应收账款**[预期：应收账款余额不变]**，以**缓解资金压力****[预期：短期借款增加]**。

资料二

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据，部分内容摘录如下：金额单位：万元

项目	2014 年(未审数)	2013 年(已审数)
应收账款	12000	25000
短期借款	1000	5000

要求：

(1) 针对资料一事项，结合资料二，假定不考虑其他条件，逐项指出资料一列事项是否可能表明存在重大错报风险，如果认为可能表明存在错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

[答案]

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险(是 / 否)	理由	财务报表项目名称及认定
(1)	是	甲公司通过应收账款保理转让缓解资金压力，预期在不减少应收账款的情况下增加短期借款 [形成预期] 。但资料二中应收账款及短期借款余额均比上年末大幅下降 [进行比较] ，可能存在低估应收账款和短期借款的错报 [落实风险]	应收账款/完整性 短期借款/完整性

(三) 检查应收账款账龄分析是否正确

表 9-7

应收账款账龄分析表

年 月 日

货币单位：

客户名称	期末余额	账龄			
		1 年以内	1-2 年	2-3 年	3 年以上
合计					

1. 获取或编制应收账款账龄分析表

应收账款的账龄，通常是指资产负债表中的应收账款从销售实现、产生应收账款之日起，至资产负债表日止所经历的时间。编制应收账款账龄分析表时，可以考虑**选择**重要的客户及其余额列示，而将不重要的或余额较小的汇总列示。

采用账龄分析法时，收到债务单位当期偿还的部分债务后，剩余的应收账款，不应改变其账龄，仍应按原账龄加上本期应增加的账龄确定：在存在多笔应收账款且各笔应收账款账龄不

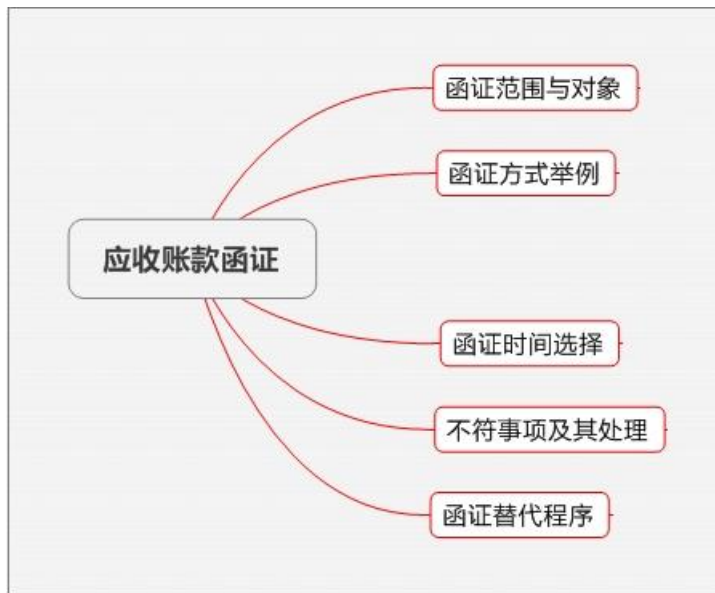
同的情况下，收到债务单位当期偿还的部分债务，应当逐笔认定收到的是哪一笔应收账款；如果确实无法认定的，按照先发生先收回的原则确定，剩余应收账款的账龄按上述同一原则确定。

2. 测试应收账款账龄分析表

测试应收账款账龄分析表计算的准确性，并将应收账款账龄分析表中的合计数与应收账款总分类账余额相比较，并调查重大调节项目。

抽取一定数量的项目，追查至相关的原始凭证，测试账龄划分的准确性。

(四) 对应收账款实施函证程序



1. 函证的范围和对象的考虑因素

- (1) 应收账款在资产中的重要性。
- (2) 被审计单位内部控制的强弱。
- (3) 以前期间的函证结果。

一般情说下，注册会计师应选择以下项目作为函证对象：账龄较长的项目；与债务人发生纠纷的项目；重大关联方项目；主要客户(包括关系密切的客户)项目；新增客户的项目，交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目；可能产生重大错报或舞弊的非正常的项目。

2. 函证的方式举例

参考格式 9-1 积极式询证函(格式一)

企业询证函

编号：

××(公司)：

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司××年度财务报表进行审计，按照中国注册会计师审计准则的要求，应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵公司记录相符，请在本函下端“信息证明无误”处签章证明；如有不符，请在“信息不符”处列明不符金额。回函请直接寄至××会计师事务所。

回函地址：

邮编： 电话： 传真： 联系人：

1.本公司与贵公司的往来账项列示如下：

单位：元

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备注

2.其他事项。

本函仅为复核账目之用，并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清，仍请及时函复为盼。

(公司盖章)

年 月 日

结论：1.信息证明无误。

(公司盖章)

年 月 日

经办人：

2 信息不符，请列明不符的详细情况：

(公司盖章)

年 月 日

经办人：

参考格式 9-2 积极式询证函(格式二)

企业询证函

编号：

××(公司)：

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司××年度财务报表进行审计，按照中国注册会计师审计准则的要求，应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。请列示截止××年×月×日贵公司与本公司往来款项余额。回函请直接寄至××会计师事务所。

回函地址：

邮编： 电话： 传真： 联系人：

本函仅为复核账目之用，并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清，仍请及时函复为盼。

(公司盖章)

年 月 日

1. 贵公司与本公司的往来账项列示如下：

单位：元

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备注

2. 其他事项。

(公司盖章)

年 月 日

经办人：

参考格式 9-3 消极式询证函格式

企业询证函

编号：

××(公司)：

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司××年度财务报表进行审计，按照中国注册会计师审计准则的要求，应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵公司记录相符，则无需回复；如有不符，请直接通知会计师事务所，并在空白处列明贵公司认为是正确的信息。回函请直接寄至××会计师事务所。

回函地址：

邮编： 电话： 传真： 联系人：

1. 本公司与贵公司的往来账项列示如下：

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备注

2.其他事项。

本函仅为复核账目之用，并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清，仍请及时核对为盼。

(公司盖章)

年 月 日

××会计师事务所：

上面的信息不正确，差异如下：

(公司盖章)

年 月 日

经办人：

3. 函证时间的选择[D3 章]

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2013 年度财务报表，审计工作底稿中与函证相关的部分内容摘录如下：

(2) 审计项目组评估认为应收账款的重大错报风险较低，对甲公司 2013 年 11 月 30 日的应收账款余额实施了函证程序，未发现差异，2013 年 12 月 31 日的应收账款余额较 11 月 30 日无重大变动。审计项目组据此认为已对年末应收账款余额的存在认定获取了充分、适当的审计证据。

要求：针对上述第(2)项，指出审计项目组的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。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(2013 年 11 月 30 日)起至资产负债表日(2013 年 12 月 31 日)止发生的变动实施实质性程序。

4. 不符事项及其处理

登记入账的时间不同而产生的不符事项主要表现为:

(1)询证函发出时,债务人已经付款,而被审计单位尚未收到货款;

(2)询证函发出时,被审计单位的货物已经发出并已作销售记录,但货物仍在途中,债务人尚未收到货物;

(3)债务人由于某种原因将货物退回,而被审计单位尚未收到;

(4)债务人对收到的货物的数量、质量及价格等方面有异议而全部或部分拒付货款等。

如果不符事项构成错报,注册会计师应当评价该错报是否表明存在舞弊,并重新考虑所实施审计程序的性质、时间和范围。

5. 对未回函及未函证应收账款实施替代审计程序 [17 新变化]

对于函证未回函及未函证应收账款,注册会计师应当实施替代程序,如:

(1)检查资产负债表日后收回的货款,但不能仅看贷方发生额,要查看相关收款单据,以证实付款方确实为该客户且与资产负债表日的应收账款相关;

(2)检查相关的销售合同、销售单、发运凭证等文件,根据收入确认条件和时点,确定能够证明收入发生的凭证。

(3)检查被审计单位与客户之间的往来邮件,如有关发货、对账、催款等事宜的邮件。

[真题/综合/2015] 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户,主要从事化工产品的生产和销售, A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表,确定财务报表整体的重要性为 800 万元。

资料四:

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施实质性程序的情况,部分内容摘录如下:

序号	实质性程序的测试目标	实施情况及结果
(1)	测试应收票据的存在	因应收票据均于 2015 年初 贴现 , A 注册会计师无法清点实物,检查了应收票据备查登记簿的记录,结果满意。

要求:

指出 A 注册会计师的做法是否恰当,简要说明理由。

[答案]

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(1)	否	应收票据备查簿不足以证实应收票据的存在认定。注册会计师应当通过向银行函证应收票据来获取应收票据存在证据

(五) 检查并分析坏账准备

1.取得或编制坏账准备明细表,复核加计是否正确,与坏账准备总账数、明细账合计数核对是否相符。将应收账款坏账准备本期计提数与资产减值损失相应明细项目的发生额核对是否相符。

2.实际发生坏账损失的，检查转销依据是否符合有关规定，会计处理是否正确。

对有确凿证据表明确实无法收回的应收账款，如债务单位已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足等，企业应根据管理权限，经股东(大)会或董事会，或经理(厂长)办公会或类似机构批准作为坏账损失，冲销提取的坏账准备。

检查坏账的冲销和转回时，首先检查有无债务人破产或死亡的，以及破产或以遗产清偿后仍无法收回的，或者债务人长期未履行清偿义务的应收账款；其次检查坏账处理是否经过授权批准，有关会计处理是否正确。

3.实施分析程序。通过比较前期坏账准备计提数和实际发生数，以及检查期后事项，评价应收账款坏账准备计提的合理性。

[真题/综合/2015]甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事化工产品的生产和销售，A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 800 万元。

资料四：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了实施实质性程序的情况，部分内容摘录如下：

序号	实质性程序的测试目标	实施情况及结果
(2)	测试应收账款的存在	甲公司有两笔大额应收账款已于 2013 年全额计提坏账准备，2014 年度无变化，A 注册会计师直接利用了上一年的测度结果。

要求：

(3) 针对资料四事项，假定不考虑其他条件，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当，简要说明理由。

[答案]

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(2)	否	全额计提坏账准备并不能证实应收账款的存在认定，注册会计师应通过向客户函证证实应收账款的存在