



销售与收款循环审计



主讲人：李保伟

目录

Contents

1

业务循环审计概述

2

销售与收款循环业务流程与内部控制

3

销售与收款循环风险评估与控制测试

4

销售与收款循环实质性程序

5

销售与收款循环审计案例



主要参考文献

- [1] Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley
Auditing and Assurance Services
— An integrated Approach (15th Edition)
中国人民大学出版社, 2017
- [2] 秦荣生, 卢春泉
审计学 中国人民大学出版社, 2019
- [3] 吴秋生
审计学 中国财政经济出版社, 2018
- [4] 王砚书, 董丽英 等
审计案例 东北财经大学出版社, 2019



1

业务循环审计概述



业务循环审计概述

1.1 业务循环审计的含义

业务循环审计是指运用业务循环原理，了解、审查和评价被审计单位内部控制系统及执行情况，从而对财务报表的合法性、公允性进行审计的方法。

内部控制测试通常按照业务循环采用审计抽样的方法进行，采用业务循环审计的目的在于确保审计工作质量，提高审计工作效率。



业务循环审计概述

1.1 业务循环审计的含义

业务循环是指处理一类经济业务的工作程序和先后顺序。一般来说，可将企业的交易和账户余额划分为销售与收款循环、购货与付款循环、生产与存货循环、筹资与投资循环；由于货币资金与上述多个业务循环均密切相关，所以货币资金既是业务循环的有机组成部分，又是相对独立的一个重要环节，所以货币资金往往在审计中又独立地构成一个循环或部分。



1.2 分项审计的含义

分项审计是指按财务报表的项目及涉及的账户来组织实施审计的一种方法。

由于分项审计与被审计单位账户设置体系及财务报表格式基本吻合，因此具有操作方便的优点，但分项审计存在与按业务循环进行的内部控制测试严重脱节的弊端，不利于审计工作分工，使工作效率低下。



1.3 循环审计与分项审计的关系

分项审计导致控制测试与实质性测试相背离，影响审计效率和效果，所以分项审计逐渐被业务循环审计所替代。

业务循环审计不仅可与按业务循环进行的内部控制测试直接联系，加深注册会计师对被审计单位经济业务的理解，而且便于注册会计师的合理分工，将特定业务循环所涉及的财务报表项目分配给一个或数个注册会计师，使其能够对不同财务报表项目进行交叉复核，以提高审计的效率和效果。

以《企业会计准则》等有关规定为依据，建立起各业务循环与所涉及的主要财务报表项目之间的对应关系（见下页表1-1）。



业务循环审计概述

1.3 循环审计与分项审计的关系 (表1-1)

业务循环	资产负债表项目	利润表项目
销售与收款循环	应收票据、应收账款、坏账准备、预收账款、应交税费、其他他应交款	营业收入、税金及附加、销售费用
购货与付款循环	预付账款、固定资产、累计折旧、固定资产减值准备、工程物资、在建工程、固定资产清理、无形资产、开发支出、商誉、长期待摊费用、应付票据、应付账款、长期应付款	管理费用
生产与存货循环	存货(包括物资采购、原材料、包装物、低值易耗品、材料成本差异、自制半成品、库存商品、商品进销差价、委托加工物资、存货跌价准备、委托代销商品、受托代销商品、生产成本、制造费用、劳务成本)、应付职工薪酬	营业成本
筹资与投资循环	交易性金融资产、应收股利、应收利息、其他应收款、应收补贴款、长期股权投资、长期股权投资、其他流动资产、债权投资、其他权益工具投资、递延所得税资产、其他非流动资产、交易性金融负债、短期借款、应付股利、其他应付款、预计负债、长期借款、应付债券、长期应付款、专项应付款、递延所得税负债、股本、资本公积、盈余公积、未分配利润	信用减值损失、公允价值变动损益、财务费用、投资收益、其他收益、营业外收入、营业外支出、所得税费用

感谢您的观看



2

销售与收款循环业务流程与内部控制



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.1 销售与收款业务流程

2.1.1 销售业务的主要活动

2.1.1.1 接受顾客订单

顾客提出订货要求是整个销售与收款循环的起点。顾客的订单只有在符合企业管理层的授权标准（已批准销售的顾客名单）时，才能被接受。销售管理部门在决定是否同意接受某顾客的订单时，应追查该顾客是否被列入这张名单。如果该顾客未被列入，则通常由主管销售管理部门的高管来决定是否同意销售。批准的顾客订单，是证明管理层有关销售交易的“发生”认定的凭据。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.1 销售与收款业务流程

2.1.1 销售业务的主要活动

2.1.1.2 批准赊销信用

信用管理部门通常应对每个客户（特别是新客户）进行信用调查，包括获取信用评审机构对客户信用等级的评定报告。无论是否批准赊销，都要求被授权的信用管理部门人员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管理部门。

由销售意外的部门负责赊销审批，以避免销售人员为扩大销售而使企业承受不适当的信用风险。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.1 销售与收款业务流程

2.1.1 销售业务的主要活动

2.1.1.3 按销售单供货

为了防止仓库在未经授权的情况下擅自发货，内部控制通常要求仓库部门只有在收到经过批准的销售单时才能供货。因此，已批准销售单的一联应当送达仓库，作为仓库发货的依据。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.1 销售与收款业务流程

2.1.1 销售业务的主要活动

2.1.1.4 按销售单装运货物

装运部门职员在装运之前，必须进行独立验证装运凭证与销售单是否相符，以确定从仓库提取的商品都附有经批准的销售单，并且，所提取商品的内容与销售单一致。装运凭证是指一式多联的、连续编号的提货单。一联留仓库在为已发货的依据。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.1 销售与收款业务流程

2.1.1 销售业务的主要活动

2.1.1.5 向客户开具账单

开具账单是指开具并向客户寄送事先连续编号的销售发票。为了降低开具账单中出现遗漏、重复、错误计价或其他差错的风险，应设立控制程序：开具账单部门职员在开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；依据已授权批准的商品价目表编制销售发票；独立检查销售发票计价和计算的正确性；将装运凭证上的商品总数与对应的销售发票上的商品总数比较。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.1 销售与收款业务流程

2.1.1 销售业务的主要活动

2.1.1.6 记录销售

按销售发票编制转账凭证或现金、银行存款收款凭证，再据以登记销售明细账和应收账款明细账或库存现金、银行存款日记账。为了保证销售发票能够入账，并归属适当的会计期间，记录销售的控制程序包括以下内容：

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。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.1 销售与收款业务流程

2.1.1 销售业务的主要活动

2.1.1.6 记录销售

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对记录过程中所涉及的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。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.1 销售与收款业务流程

2.1.2 收款业务的主要活动

2.1.2.1 办理和记录现金、银行存款收入

这项业务涉及的是有关货款收回，现金、银行存款增加以及应收账款减少的活动。该环节需要重点防控货币资金失窃风险。为此，必须严格限制现金收款，加强收款通知单或对账单与银行存款日记账的核对，要求现金收款必须开具收据，确保收据安全完整。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.1 销售与收款业务流程

2.1.2 收款业务的主要活动

2.1.2.2 办理和记录销售退回、销售折扣与折让

发生销售折让、销售折扣等事项时，必须填写贷项通知单，经授权批准，天填写贷项通知单并办理审批手续与办理退货入库验收或办理退款有关的部门和职员要各司其职，分别控制实物流和会计处理。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.1 销售与收款业务流程

2.1.2 收款业务的主要活动

2.1.2.3 提取坏账准备

坏账准备的提取数额必须能够抵补企业以后无法收回的销货款。

2.1.2.4 注销坏账

坏账注销，应当获取货款无法收回的确凿证据，经适当审批授权后及时作会计调整。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.1 销售交易的内部控制

2.2.1.1 职责分离控制

为确保办理销售与收款业务的不相容岗位相互分离、制约和监督，一个企业有关销售与收款业务相关职责适当分离的基本要求通常包括：

- (1) 企业应当将办理销售、发货、收款三项业务的部门（或岗位）分别设立；



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.1 销售交易的内部控制

2.2.1.1 职责分离控制

(2) 企业在销售合同订立前，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；

(3) 编制销售通知单的人员与发货人员应相互分离；

(4) 销售人员应当避免接触销货现款；企业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。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.1 销售交易的内部控制

2.2.1.2 授权审批控制

对于销售审批授权控制，企业应把握以下四个关键点：

- (1) 销售发票和发货单须经企业有关负责部门和人员审批；
- (2) 顾客的赊销要经过授权批准；
- (3) 销售价格、销售条件、运费和销售退回、折让与折扣等的确定要经过适当的授权批准；



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.1 销售交易的内部控制

2.2.1.2 授权审批控制

对于销售审批授权控制，企业应把握以下四个关键点：

(4) 对确实无法收回的应收账款，按规定程序批准后，方可作为坏账处理。同时应该注意的是，审批人应当根据销售与收款授权批准制度的规定，在授权范围内进行审批，不得超越审批权限。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.1 销售交易的内部控制

2.2.1.3 凭证与记录控制

只有具备充分的记录手续，才有可能实现其他各项控制目标。例如，企业在收到客户订购单后，就立即编制一份预先编号的一式多联的销售单，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。仓库按销售单要求发货后应当填制出库单或收取提货单。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.1 销售交易的内部控制

2.2.1.3 凭证与记录控制

销售管理部门开具账单必须有销售单、出库单或提货单、顾客订单、销售合同等作为依据。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。因此，销售单、装运凭证都应当连续编号，并进行独立检查。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.1 销售交易的内部控制

2.2.1.4 寄收对账单控制

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，能促使客户在发现应付账款余额不正确后及时反馈有关信息。为了使这项控制更加有效，最好将账户余额中出现的所有核对不符的账项，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。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.1 销售交易的内部控制

2.2.1.5 内部核查程序控制

由内部审计人员或其他独立人员核查销货业务的处理和记录，是实现内部控制目标不可缺少的一项控制措施。

销售与收款内部控制检查的主要内容包括：

- (1) 销售与收款交易相关岗位及人员的设置情况。
重点检查是否存在销售与收款交易不相容职务混岗的现象。
- (2) 销售与收款交易授权批准制度的执行情况。
重点检查授权批准手续是否健全，是否存在越权审批行为。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.1 销售交易的内部控制

2.2.1.5 内部核查程序控制

(3) 销售的管理情况。重点检查信用政策、销售政策的执行是否符合规定。

(4) 收款的管理情况。重点检查销售收入是否及时入账，应收账款的催收是否有效，坏账核销和应收票据的管理是否符合规定。

(5) 销售退回的管理情况。重点检查销售退回手续是否齐全，退回货物是否及时入库。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.2 收款业务的内部控制

(1) 企业应当按照《现金管理暂行条例》、《支付结算办法》等规定，及时办理销售收款业务。

(2) 企业应将销售收入及时入账，不得账外设账，不得擅自坐支现金。销售人员应当避免接触销售现款。

(3) 企业应当建立应收账款账龄分析制度和逾期应收账款催收制度。销售部门应当负责应收账款的催收，财会部门应当督促销售部门加紧催收。对催收无效的逾期应收账款可通过法律程序予以解决。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.2 收款业务的内部控制

(4) 企业应当按客户设置应收账款台账，及时登记每一客户应收账款余额增减变动情况和信用额度使用情况。对长期往来客户应当建立起完善的客户资料，并对客户资料实行动态管理，及时更新。

(5) 企业对于可能成为坏账的应收账款应当报告有关决策机构，由其进行审查，确定是否确认为坏账。企业发生的各项坏账，应查明原因，明确责任，并在履行规定的审批程序后做出会计处理。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.2 收款业务的内部控制

(6) 企业注销的坏账应当进行备查登记，做到账销案存。已注销的坏账又收回时应当及时入账，防止形成账外资金。

(7) 企业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。应有专人保管应收票据，对于即将到期的应收票据，应及时向付款人提示付款；已贴现票据应在备查簿中登记，以便日后追踪管理；并应制定逾期票据的冲销管理程序和逾期票据追踪监控制度。



销售与收款循环业务流程与内部控制

2.2 销售与收款循环内部控制

2.2.2 收款业务的内部控制

(8) 企业应当定期与往来客户通过函证等方式核对应收账款、应收票据、预收款项等往来款项。如有不符，应查明原因，及时处理。

感谢您的观看



3

销售与收款循环风险评估与控制测试



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.1 销售与收款循环的风险评估

3.1.1 销售与收款循环的舞弊风险评估

(1) 管理层对收入造假的偏好和动因

被审计单位管理层可能为了完成预算，满足业绩考核要求，保证从银行获得额外的资金，吸引潜在投资者，或影响公司股价，而在财务报告中虚增收入。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.1 销售与收款循环的风险评估

3.1.1 销售与收款循环的舞弊风险评估

(2) 收入的复杂性

被审计单位可能针对一些特定的产品或者服务提供一些特殊的交易安排（例如特殊的退货约定、特殊的服务期限安排等），但管理层可能对这些不同安排下所涉及的交易风险的判断缺乏经验，收入确认上就容易发生错误。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.1 销售与收款循环的风险评估

3.1.1 销售与收款循环的舞弊风险评估

(3) 管理层凌驾于控制之上的风险

被审计单位在年末编造虚假销售，然后在次年转回，可能导致当年收入以及当年年末应收账款余额、货币资金余额和应交税费余额的高估。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.1 销售与收款循环的风险评估

3.1.1 销售与收款循环的舞弊风险评估

(4) 采用不正确的收入截止

将属于下一会计期间的收入有意或无意地计入本期，或者将属于本期的收入有意或无意地计入下一会计期间，可能导致本期收入以及本期期末应收账款余额、货币资金余额和应交税费余额的高估或低估。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.1 销售与收款循环的风险评估

3.1.1 销售与收款循环的舞弊风险评估

(5) 低估应收账款坏账准备的压力

尤其是当欠款金额较大的几个主要客户面临财务困难，或者整体经济环境出现恶化时，这种压力更大。可能导致资产负债表中应收账款余额的高估。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.1 销售与收款循环的风险评估

3.1.1 销售与收款循环的舞弊风险评估

(6) 舞弊和盗窃的风险

如果被审计单位从事贸易业务，并且销售货款较多地以现金结算时，被审计单位员工发生舞弊和盗窃的风险较高；如果被审计单位拥有多个资金端口，比如超市，由于每天通过多个端口采用人工方式处理大量货币资金，资金端口的安全问题和人工控制的风险便会增加。可能导致货币资金的损失。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.1 销售与收款循环的风险评估

3.1.1 销售与收款循环的舞弊风险评估

(7) 隐瞒盗窃的风险

在被审计单位员工利用销售调整和销售退回隐瞒盗窃现金行为时，将发生隐瞒盗窃的风险。可能导致收入、应收账款的高估和货币资金的低估。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.1 销售与收款循环的风险评估

3.1.2 销售与收款循环的错误风险评估

(1) 没有及时更新商品价目表，商品可能以错误的价格销售；

(2) 销售量较大时，如果扫描时没有读取商品条形码，收款员使用错误的手册，售出商品的数量发生错误，或收款员给客户的找零发生错误，错误均会发生。

(3) 向没有良好付款能力的客户销售产品，导致款项无法收回，可能导致货币资金或应收账款的高估。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.2 销售与收款循环的控制测试

3.2.1 以内部控制目标为起点的控制测试

(1) 对于职责分离，注册会计师通常通过观察被审计单位相关人员的活动，以及与这些人员进行讨论，来实施职责分离的控制测试。

(2) 对于授权审批，内部控制通常存在前述的四个关键点上的审批程序，注册会计师主要通过检查凭证在这四个关键点上是否经过审批，可以很容易地测试出授权审批方面的内部控制效果。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.2 销售与收款循环的控制测试

3.2.1 以内部控制目标为起点的控制测试

(3) 对于充分的凭证和记录以及凭证预先编号这两项控制，常用的控制测试程序是清点各种凭证。比如从主营业务收入明细账中选取样本，追查至相应的销售发票存根，进而检查其编号是否连续，有无不正常的缺号发票和重号发票。视检查顺序和范围的不同，这种测试程序往往可同时提供有关发生和完整性目标的证据。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.2 销售与收款循环的控制测试

3.2.1 以内部控制目标为起点的控制测试

(4) 对于按月寄出对账单这项控制，观察指定人员寄送对账单，并检查客户复函档案和管理层的审阅记录，是注册会计师十分有效的一项控制测试。

(5) 对于内部核查程序，注册会计师可以通过检查内部审计人员的报告，或检查其他独立人员在他们核查的凭证上的签字等方法实施控制测试。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.2 销售与收款循环的控制测试

3.2.2 以风险为起点的销售业务控制测试

(1) 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的风险。通过询问员工、检查相关文件证实控制的实施进行测试。

(2) 可能在没有批准发运凭证的情况下发出了商品，已发出商品可能与发运凭证上的商品种类和数量不符，客户可能拒绝承认已收到商品的风险。通过执行观察、检查程序；检查发运凭证上相关员工和客户的签名，作为发货的证据；检查例外报告和暂缓发货的清单进行测试。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.2 销售与收款循环的控制测试

3.2.2 以风险为起点的销售业务控制测试

(3) 商品发运可能未开具销售发票的风险。通过执行观察程序，检查例外报告进行测试。

(4) 由于定价或产品摘要不正确，以及订购单或发运凭证或销售发票代码输入错误，可能使销售价格不正确的风险。通过检查文件以确定价格更改是否经授权；重新执行以确定打印出的更改后价格与授权是否一致；通过检查IT的一般控制和收入交易的应用控制，确定正确的定价主文档版本是否已被用来生成发票。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.2 销售与收款循环的控制测试

3.2.2 以风险为起点的销售业务控制测试

(5) 发票上的金额可能出现计算错误的风险。通过检查与发票计算金额正确性相关的人员的签名；重新计算发票金额，证实其是否正确；询问发票生成程序更改的一般控制情况，确定是否经授权以及现有的版本是否正在被使用；检查有关程序更改的复核审批程序



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.2 销售与收款循环的控制测试

3.2.2 以风险为起点的销售业务控制测试

(6) 销售发票入账的会计期间可能不正确的风险。通过检查发票，重新执行销售截止检查程序进行测试。

(7) 销售发票可能计入不正确的应收账款账户的风险。通过检查应收账款客户主文档中明细余额汇总金额的调节结果与应收账款总分类账是否核对相符，以及负责该项工作的员工签名；检查客户质询信件并确定问题是否已得到解决进行测试。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.2 销售与收款循环的控制测试

3.2.3 以交易为起点的收款业务控制测试

(1) 现金销售可能没有在进行时被记录，收到的现金可能没有存入银行的风险。通过实地检查收银台、销售点并询问管理层，以确定在这些地方是否有足够的物理监控；检查结算记录上负责计算现金和与销售汇总表相调节工作的员工的签名；检查存款单和销售汇总表上的签名，证明已实施复核；重新检查已存入金额和销售汇总表金额进行测试。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.2 销售与收款循环的控制测试

3.2.3 以交易为起点的收款业务控制测试

(2) 客户使用支票支付货款，收取后可能未被存入银行的风险。通过检查在收到款项清单上的签字；检查支票签收清单上相关人员的签字；检查支票签收清单和存款清单上相关人员的签字；对所有通过邮寄收到的支票是否都被存入银行重新执行一次检查进行测试。



销售与收款循环风险评估与控制测试

3.2 销售与收款循环的控制测试

3.2.3 以交易为起点的收款业务控制测试

(3) 客户通过电子货币转账系统或银行汇款支付的款项收取后可能没有被记录的风险。通过检查清单上相关人员的签名，重新执行比对程序进行测试。

(4) 收款可能被记入不正确的应收账款账户的风险。通过检查客户质询信件并确定问题是否已被解决；询问尚未解决的质询和计划采取的措施进行测试。

(5) 应收账款记录的收款与银行存款可能不一致的风险。通过检查负责编制银行存款余额调节表的员工签名进行测试。

感谢您的观看



4

销售与收款循环实质性程序



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性测试

4.1.1 销售与收款交易的分析测试

(1) 识别需要分析测试的账户余额或交易。通常包括销售交易、收款交易、营业收入项目和应收账款项目。

(2) 确定期望值。通常基于对被审计单位的相关预算情况、行业发展状况、市场份额、可比的行业信息、经济形势和发展历程的了解加以确定。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.1 销售与收款交易的分析测试

(3) 确定可接受的差异额。首先应关注所涉及的重要性
和计划的保证水平的影响。有时还需考虑这些指标与管理
层使用的关键业绩指标的相关性，并需考虑这些指标的适
当性和监督过程的有效性。

(4) 识别需要进一步调查的差异并调查异常数据关系。
一般方法是与管理层讨论，如果有必要还应作进一步的
调查。未预期的差异可能由很多因素引起，包括未记录销
售、虚构销售记录或截止问题。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.1 销售与收款交易的分析测试

(5) 调查重大差异并做出判断。经过调查如果认为存在未预期的重大差异，就可能需要对营业收入发生额和应收账款余额实施更加详细的细节测试。

(6) 评价分析程序的结果。注册会计师应当就收集的审计证据是否能支持其试图证实的审计目标和认定形成结论。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.2 销售交易的细节测试

4.1.2.1 登记入账的销售交易是真实的。

注册会计师对销售真实性的审查一般要关注三个方面的问题：未曾发货却已将销售交易登记入账、销售交易的重复入账和向虚构的客户发货并作为销售交易登记入账。

(1) 针对未曾发货却已将销售交易登记入账这类错误，注册会计师可以从主营业务收入明细账中抽取若干笔分录，追查有无发运凭证及其他佐证，借以查明有无事实上没有发货却已登记入账的销售交易。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.2 销售交易的细节测试

4.1.2.1 登记入账的销售交易是真实的。

注册会计师对销售真实性的审查一般要关注三个方面的问题：未曾发货却已将销售交易登记入账、销售交易的重复入账和向虚构的客户发货并作为销售交易登记入账。

(2) 针对销售交易重复入账这类错误，注册会计师可以通过检查企业的销售交易记录清单以确定是否存在重号、缺号。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.2 销售交易的细节测试

4.1.2.1 登记入账的销售交易是真实的。

(3) 针对向虚构的客户发货并作为销售交易登记入账这类错误发生，注册会计师应当检查主营业务收入明细账中与销售分录相应的销货单，以确定销售是否履行赊销审批手续和发货审批手续。如果注册会计师认为被审计单位虚构客户和销售交易的风险较大，需要考虑是否对相关重要交易和客户的情况（例如相关客户的经营场所、财务状况和股东情况等）专门展开进一步的独立调查。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.2 销售交易的细节测试

4.1.2.1 登记入账的销售交易是真实的。

检查上述三类高估销售错误的可能性的另一有效的办法是追查应收账款明细账中贷方发生额的记录。如果应收账款最终得以收回货款或者由于合理的原因收到退货，则记录入账的销售交易一开始通常是真实的；如果贷方发生额是注销坏账，或者直到审计时所欠货款仍未收回而又没有合理的原因，就需要考虑详细追查相应的发运凭证和客户订购单等，这些迹象都说明可能存在虚构的销售交易。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.2 销售交易的细节测试

4.1.2.2 已发生的销售交易均已登记入账。

从发货部门的档案中选取部分发运凭证，并追查至有关的销售发票副本和主营业务收入明细账，是测试未入账的发货的一种有效程序。实施这一程序的前提是必须能够确信全部发运凭证均已归档，这可以通过检查发运凭证的顺序编号来查明。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.2 销售交易的细节测试

4.1.2.3 登记入账的销售交易均经正确计价。

销售交易计价的准确性包括：按订货数量发货，按发货数量准确地开具账单，以及将账单上的数额准确地记入会计账簿。对这三个方面，每次审计中一般都要实施细节测试，以确保其准确无误。相关内部控制如果有效，细节测试样本量可以适当减少。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.2 销售交易的细节测试

4.1.2.4 登记入账的销售交易分类恰当。

销售交易分类面临的主要问题是：在现销时借记应收账款、在收回应收账款时贷记主营业务收入、将营业资产的转让（例如固定资产转让）混作正常销售。注册会计师可以通过审核原始凭证确定具体交易业务的类别是否恰当，并以此与账簿的实际记录作核对。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.2 销售交易的细节测试

4.1.2.5 销售交易的记录及时

一般要将所选取的提货单或其他发运凭证的日期与相应的销售发票存根、主营业务收入明细账和应收账款明细账上的日期作核对比较。如有重大差异，被审计单位就可能存在销售截止期限上的错误。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.2 销售交易的细节测试

4.1.2.6 销售交易已正确地记入明细账并正确地汇总

通常通过加总主营业务收入明细账，并将加总数和一些具体内容分别追查至主营业务收入总账和应收账款明细账或库存现金、银行存款日记账，以检查在销售过程中是否存在有意或无意的错报问题。不过这一测试的样本量要受内部控制的影响。



销售与收款循环实质性程序

4.1 销售与收款交易的实质性程序

4.1.3 收款交易的细节测试

收款交易的细节测试范围在一定程度上取决于关键控制是否存在以及控制测试的结果。由于销售与收款交易同属一个循环，在经济活动中密切相连，因此，收款交易的一部分测试可与销售交易的测试一并执行，但收款交易的特殊性又决定了其另一部分测试仍需单独实施。



4.2 营业收入的实质性程序

4.2.1 营业收入的审计目标

- (1) 确定记录的营业收入是否已发生，且与被审计单位有关；
- (2) 确定营业收入记录是否完整；
- (3) 确定与营业收入有关的金额及其他数据是否已恰当记录，包括对销售退回、销售折扣与折让的处理是否适当；
- (4) 确定营业收入是否已记录于正确的会计期间；
- (5) 确定营业收入的内容是否正确；
- (6) 确定营业收入的披露是否恰当。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(1) 实施实质性分析程序

①将本期与上期的主营业务收入进行比较，分析产品销售的结构和价格的变动是否正常，并分析异常变动的原因

②比较本期各月各种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，并查明异常现象和重大波动的原因。

③计算本期重要产品的毛利率，分析比较本期与上期同类产品毛利率变化情况，注意收入与成本是否配比，并查清重大波动和异常情况的原因。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(1) 实施实质性分析程序。

④计算对重要客户的销售额及产品毛利率，分析比较本期与上期有无异常变化。

⑤将上述分析结果与同行业企业本期相关资料进行对比分析，检查是否存在异常。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(2) 检查营业收入真实性

真实性审查是营业收入审查的重点。其审查方法主要有以下几种：

①检查法。检查应收款项的贷方记录，如果贷方记录中有退货或核销坏账或尚未收回的记录，则应检查相关销售文件的真实、齐全性。



4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(2) 检查营业收入真实性

真实性审查是营业收入审查的重点。其审查方法主要有以下几种：

②函证法。对于收入形成的尚未收回的应收账款，要进一步用函证法进行查证，如果回函证实应收账款，则说明相关收入是真实的；如果回函表明应收账款是虚假的，则相关收入也应确认为虚假；如果没有回函，则应进一步用监盘法查实相关收入。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(2) 检查营业收入真实性

真实性审查是营业收入审查的重点。其审查方法主要有以下几种：

③监盘法。通过监盘存货，倒挤被审计期间发出存货的数量（销售量=期初存量+本期增加量-非销售减少量-期末监盘量），进而推算当期的销售收入和销售成本，以此验证已入账销售收入和销售成本的真实性。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(3) 检查营业收入完整性

①转账销售入账完整性审查

转账销售是指通过办理银行转账结算获取收入的销售方式。其收入入账完整性的审计方法是：抽去送存支票汇单、银行结算回单、商业汇票等与收入账面记录进行核对。注意不能与银行收款通知单核对，因为要审查的收入是权责发生制的。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(3) 检查营业收入完整性

② 现金销售入账完整性审查

应针对不同的舞弊手法采取不同的审查方法。例如，用虚假收据收款不入账，可用通过监盘核实销售量，验证收入入账的完整性（也适用于查其他手法）；收入不开收据贪污，可用查销货与收款是否分开；监盘推算销售收入；暗访观察等方法查明。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(4) 实施销售的截止测试

截止测试是实质性程序中常用的一种审计技术，被广泛运用于货币资金、往来款项、存货、主营业务收入和期间费用等诸多财务报表项目的审计中，尤以在主营业务收入项目中的运用更为典型。对主营业务收入实施截止测试，其目的在于确定被审计单位在主营业务收入的会计记录归属期是否正确；应记入本期或下期的主营业务收入有否被推延至下期或提前至本期。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(4) 实施销售的截止测试。

审计人员在审计中应该注意把握三个与主营业务收入确认有着密切关系的日期：一是发票开具日期或者收款日期；二是记账日期；三是发货日期（服务业则是提供劳务的日期）。这里的发票开具日期是指开具增值税专用发票或普通发票的日期；记账日期是指被审计单位确认主营业务收入实现并将该笔经济业务记入主营业务收入账户的日期；发货日期是指仓库开具出库单并发出库存商品的日期。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(5) 查找未经认可的大额销售。

审计人员应结合对资产负债表日应收账款的函证程序，检查有无未经顾客认可的巨额销售。若有，应作出记录并提请被审计单位作出相应调整。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(6) 销售折扣、销售退回与折让业务测试

企业在销售交易中，往往会因产品品种不符、质量不符合要求以及结算方面的原因发生销售折扣、销售退回与折让，引起了收入的抵减，直接影响收入的确认和计量。因此，审计人员应重视折扣与折让的审计。折扣与折让的实质性程序主要包括：



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(6) 销售折扣、销售退回与折让业务测试。

①获取或编制折扣与折让明细表，复核加计是否正确，并与明细账合计数核对相符；

②检查销售折扣、销售退回与折让的原因和条件是否真实、合规，有无借销售折扣、销售退回与折让之名，转移收入或贪污货款；



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(6) 销售折扣、销售退回与折让业务测试

③取得被审计单位有关折扣与折让的具体规定和其他文件资料，并抽查较大的折扣与折让发生额的授权批准情况，与实际执行情况进行核对，检查其是否经授权批准，是否合法、真实；

④检查销售退回的产品是否已验收入库并登记入账，有无形成账外“小仓库”的情况；销售折让与折扣是否及时足额提交对方，有无私设“小金库”的情况；



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(6) 销售折扣、销售退回与折让业务测试

⑤检查折扣与折让的会计处理是否正确。

对于销售折扣、销售退回与折让业务的测试，主要是根据销售合同的相关规定，审阅有关收入明细账和存货明细账，抽查相关会计凭证，验算并核对账证是否相符，如有不符，应进一步分析原因，核实取证。



销售与收款循环实质性程序

4.2 营业收入的实质性程序

4.2.2 主营业务收入的实质性程序

(7) 检查有无特殊的销售行为，如附有销售退回条件的商品销售、售后回购、以旧换新、出口销售、售后租回等，确定恰当的审计程序进行审核。

(8) 确定主营业务收入的披露是否恰当
一方面是收入确认所采用的会计政策；一方面是当期确认每一重大的收入项目的金额。



4.3 应收账款的实质性程序

4.3.1 应收账款的审计目标一般包括：

- (1) 确定应收账款是否存在；
- (2) 确定应收账款是否归被审计单位所有；
- (3) 确定应收账款及其坏账准备的记录是否完整；
- (4) 确定应收账款是否可收回，坏账准备的计提方法和比例是否恰当，计提是否充分；
- (5) 确定应收账款及其坏账准备的期末余额是否正确；
- (6) 确定应收账款及其坏账准备的列报是否恰当。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.2 应收账款的实质性程序

4.3.2.1 获取或编制应收账款明细表

获取或编制应收账款明细表，复核加计正确，并与总账数和明细账合计数核对相符，结合坏账准备科目与报表数核对相符。应当注意，应收账款报表数应同应收账款总账数和明细账数分别减去与应收账款相应的坏账准备总账数和明细账数后的余额核对相符。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.2 应收账款的实质性程序

4.3.2.2 分析应收账款账龄

通过编制或索取应收账款账龄分析表来分析应收账款的账龄，以便了解应收账款的可收回性。编制应收账款账龄分析表时，可以考虑选择重要的顾客及其余额列示，而将不重要的或余额较小的汇总列示。应收账款账龄分析表的合计数减去已计提的相应坏账准备后的净额，应该等于资产负债表中的应收账款余额。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.2 应收账款的实质性程序

4.3.2.3 实施应收账款实质性分析程序

- (1) 复核应收账款借方累计发生额与主营业务收入是否配比，如存在不匹配的情况应查明原因；
- (2) 编制对重要客户的应收账款增减变动表，与上期比较分析是否发生变动，分析其变动的合理性；
- (3) 计算应收账款周转率，应收账款周转天数等指标，并与被审计单位上年指标、同行业同期相关指标进行对比分析，检查是否存在重大异常。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.2 应收账款的实质性程序

4.3.2.4 向债务人函证应收账款

应收账款函证就是审计人员直接发函给被审计单位的债务人，要求核实被审计单位应收账款的记录是否正确的一种审计方法。函证的目的在于证实应收账款账户余额的真实性、正确性，防止或发现被审计单位及其有关人员在销售交易中发生的错误或舞弊行为。询证函由审计人员利用被审计单位提供的应收账款明细账户名称及地址编制，询证函的寄发一定要由审计人员亲自进行。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.2 应收账款的实质性程序

4.3.2.5 确定已收回的应收账款金额

提请被审计单位协助，在应收账款明细表上标出至审计时已收回的应收账款金额。对已收回金额较大的款项进行常规检查，如核对收款凭证、银行对账单、销售发票等，并注意凭证发生日期的合理性。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.2 应收账款的实质性程序

4.3.2.6 检查未函证应收账款

由于审计人员不可能对所有应收账款进行函证，因此，对于未函证的应收账款，审计人员应抽查有关原始凭据，如销售合同、销售订单、销售发票副本及发运凭证等，以验证与其相关的这些应收账款的真实性。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.2 应收账款的实质性程序

4.3.2.7 检查坏账的确认和处理

(1) 应检查有无债权人破产或者死亡的，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。

(2) 检查被审计单位坏账的处理是否经授权批准，有关会计处理是否正确。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.2 应收账款的实质性程序

4.3.2.8 抽查有无不属于结算业务的债权

不属于结算业务的债权，不应在应收账款中进行核算。因此，审计人员应抽查应收账款明细账，并追查有关原始凭证，查证被审计单位有无不属于结算业务的债权。如有，应作记录或建议被审计单位作适当调整。

4.3.2.9 检查贴现、质押或出售

检查应收账款是否业已用于贴现，判定应收账款贴现业务属质押还是出售，其会计处理是否正确。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.2 应收账款的实质性程序

4.3.2.10 检查外币应收账款的折算

对于用非记账本位币（通常为外币）结算的应收账款，应检查被审计单位外币应收账款的增减变动是否按业务发生时的市场汇率或期初市场汇率折合为记账本位币金额，所选折合汇率前后各期是否一致；期末外币应收账款余额是否按期末市场汇率折合为记账本位币金额；折算差额的会计处理是否正确。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.2 应收账款的实质性程序

4.3.2.11 分析应收账款明细账余额

应收账款明细账的余额一般在借方。在分析应收账款明细账余额时，如果审计人员发现应收账款出现贷方明细账余额的情形，应查明原因，必要时建议作重分类调整。

4.3.2.12 确定应收账款的披露是否恰当

被审计单位为上市公司，则其财务报表附注通常应披露期初、期末余额的账龄分析，期末欠款金额较大的单位账款，以及持有5%以上（含5%）股份的股东单位账款等情况。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.3 坏账准备的实质性程序

4.3.3.1 坏账准备的审计目标一般包括：

- (1) 确定计提坏账准备的方法和比例是否恰当，坏账准备的计提是否充分；
- (2) 确定坏账准备增减变动的记录是否完整；
- (3) 确定坏账准备期末余额是否正确；
- (4) 确定坏账准备的披露是否恰当。



4.3 应收账款的实质性程序

4.3.3 坏账准备的实质性程序

4.3.3.2 坏账准备的实质性程序

坏账准备的实质性程序一般包括：

(1) 取得或编制坏账准备明细表，复核加计正确，与坏账准备总账数、明细账合计数核对相符

(2) 审查坏账准备的计提

审计人员主要应查明坏账准备的计提方法和比例是否符合会计准则的规定，计提的数额是否恰当，会计处理是否正确，前后期是否一致。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.3 坏账准备的实质性程序

4.3.3.2 坏账准备的实质性程序

坏账准备的实质性程序一般包括：

(3) 审查坏账损失

对于被审计期间内发生的坏账损失，审计人员应检查其原因是否清楚，是否符合有关规定，有无授权批准，有无已作坏账损失处理后又重新收回的应收款项，相应的会计处理是否正确。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.3 坏账准备的实质性程序

4.3.3.2 坏账准备的实质性程序

坏账准备的实质性程序一般包括：

(4) 检查长期挂账应收账款

审计人员应检查应收账款明细账及相关原始凭证，查找有无资产负债表日后仍未收回的长期挂账应收账款，如有，应提请被审计单位作适当处理。



4.3 应收账款的实质性程序

4.3.3 坏账准备的实质性程序

4.3.3.2 坏账准备的实质性程序

坏账准备的实质性程序一般包括：

(5) 检查函证结果

对债务人回函中反映的例外事项及存在争议的余额，应查明原因并做记录。必要时，应建议被审计单位作相应调整。

(6) 实施分析程序

通过计算坏账准备余额占应收账款余额的比例并和以前期间的相关比例比较，评价应收账款坏账准备计提的合理性。



销售与收款循环实质性程序

4.3 应收账款的实质性程序

4.3.3 坏账准备的实质性程序

4.3.3.2 坏账准备的实质性程序

坏账准备的实质性程序一般包括：

(7) 确定坏账准备的披露是否恰当

企业应当在财务报表附注中清晰地说明坏账的确认标准、坏账准备的计提方法和计提比例。并且，上市公司还应在财务报表附注中披露的事项是否符合会计准则的要求。

感谢您的观看



5

销售与收款循环审计案例



销售与收款循环审计案例

5.1 被审计单位YJ公司基本情况及审计目标

YJ公司是国内著名的系统集成商，享受诸多高新技术企业的优惠政策。公司经营范围：开发、生产计算机软件、硬件设备；网络信息技术；计算机系统集成；以及上述相关业务。

DF会计师事务所于 2018年1月16日至2月28日对YJ公司2017年度财务报表进行审计，注册会计师LQ、MA负责审计销售与收款循环业务。



5.1 被审计单位YJ公司基本情况及审计目标

YJ公司2017年度的经营形势、管理及经营机构与2016年度比较未发生重大变化。

YJ公司2017年度未经审计的利润表数据见表5-1, 2017年度1-12月份未经审计的营业收入、营业成本见表5-2。



销售与收款循环审计案例

5.1 被审计单位YJ公司基本情况及审计目标

表 5-1

2017 年度未经审计的利润表

编制单位:YJ 公司

2017 年度

单位:万元

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入	10 300.00	5 816.58
减: 营业成本	5 345.00	3 119.35
税金及附加	560.00	421.00
销售费用	1 100.00	968.00
管理费用	1 200.00	1 558.45
财务费用	180.00	176.00
财产减值损失	6.00	0
加: 公允价值变动收益(损失以“-”号填列)	0	0
投资收益(损失以“-”号填列)	0	0
其中: 对联营企业和合营企业的投资收益	0	0



销售与收款循环审计案例

5.1 被审计单位YJ公司基本情况及审计目标

续上表

项目	本期金额	上期金额
二、营业利润	1 909.00	-426.22
加：营业外收入	10.00	8.00
其中：非流动资产处置利得	0	0
减：营业外支出	26.00	12.00
其中：非流动资产处置利得	12.00	
三、利润总额(亏损总额以“-”号填列)	1 893.00	-430.22
减：所得税费用	208.23	
四、净利润(净亏损以“-”号填列)	1 684.77	-430.22
五、其他综合收益的税后净额(略)		
(一)以后不能重分类进损益的其他综合收益		
(二)以后将重分类进损益的其他综合收益		
六、综合收益总额(略)		
七、每股收益(略)		
(一)基本每股收益		
(二)稀释每股收益		



销售与收款循环审计案例

5.1 被审计单位YJ公司基本情况及审计目标

表 5-2 2017 年 1-12 月份未经审计的营业收入、营业成本

月份	营业收入 (万元)	占全年营业收入的比重 (%)	营业成本 (万元)	占全年营业成本的比重 (%)
1	770.23	7.48	440.32	8.24
2	750.46	7.29	393.62	7.36
3	730.78	7.09	378.96	7.09
4	760.36	7.38	393.87	7.37
5	770.23	7.48	406.22	7.60
6	775.19	7.53	404.31	7.56
7	785.56	7.63	414.22	7.75
8	760.35	7.38	397.45	7.44
9	750.46	7.29	397.56	7.44
10	780.12	7.57	413.81	7.74
11	799.90	7.76	423.64	7.93
12	1 866.36	18.12	881.02	16.48
合计	10 300.00	100.00	5 345.00	100.00



销售与收款循环审计案例

5.1 被审计单位YJ公司基本情况及审计目标

YJ公司销售的交易流程包括下列主要步骤：客户下订单及将订单输入系统；核准信用状况及赊销条款；填写订单并准备出货；编制货运单据；订单运送、递送至客户处或由客户提货；开具销售发票；复核发票的准确性并邮寄或送至客户处；生成销售明细账；汇总销售明细账和应收账款明细账并过账至总账。



销售与收款循环审计案例

5.1 被审计单位YJ公司基本情况及审计目标

销售业务的审计目标：

已发生的销货业务均已登记入账；登记入账的销货业务是真实的；登记入账的销货业务估价准确；登记入账的销货业务分类恰当；销货业务记录及时；销货业务已正确地记入明细账并正确地汇总；在财务报表中的披露是恰当的。



5.2 评估YJ公司销售业务重大错报风险

5.2.1 YJ公司所处行业状况

目前，计算机行业全球化程度非常充分。中国产业信息网的统计资料显示，我国计算机行业已经从前几年的高速增长阶段逐渐过渡到目前稳健成长的阶段，但计算机行业整体处在稳中有升的发展阶段。2017年年末，我国电子计算机制造工业企业达1000多家，其中，电子计算机整机制造工业企业达100多家，规模以上电子计算机整机制造工业企业实现主营业务收入达数万亿元，实现利润总额达数百亿元，电子计算机外部设备制造工业企业近千家，规模以上电子计算机外部设备制造工业企业实现主营业务收入近万亿元，实现利润总额达数百亿元。



5.2 评估YJ公司销售业务重大错报风险

5.2.2 YJ公司所在行业可能存在重大错报风险主要体现：

(1)管理层对收入造假的偏好和动因。

被审计单位管理层可能为了完成预算满足业绩考核要求，保证从银行获得额外的资金，吸引潜在投资者或影响公司价值，而在财务报告中虚增收入。



5.2 评估YJ公司销售业务重大错报风险

5.2.2 YJ公司所在行业可能存在重大错报风险主要体现：

(2)收入的复杂性。被审计单位可能针对一些特定的产品或者服务提供一些特殊的交易安排(例如特殊的退货约定、特殊的服务期限安排等)，但管理层可能对这些不同安排下所涉及的交易风险的判断缺乏经验，在确认收入的入账时间时就容易发生错误。



5.2 评估YJ公司销售业务重大错报风险

5.2.2 YJ公司所在行业可能存在重大错报风险主要体现：

(3) 采用不正确的收入截止。被审计单位在当年会计期末编造虚假销售交易，然后在次年转回，可能导致当年会计期末的营业收入总额以及当年年末应收账款余额、货币资金余额和应交税费余额被高估。将属于下一会计期间的收入有意或无意地计入本期，或者将属于本期的收入有意或无意地计入下一会计期间，可能导致本期收入以及本期期末应收账款余额、货币资金余额和应交税费余额被高估或低估。



5.2 评估YJ公司销售业务重大错报风险

5.2.2 YJ公司所在行业可能存在重大错报风险主要体现：

(4)退货不入账。

被审计单位因错误发货、发出商品的质量不符合合同要求等原因发生的销售退回业务。在收到退回的货物时，不按照规定办理退货的验收、A0库手续，而是继续挂在“主营业务收入”账户，致使营业收入虚增。



销售与收款循环审计案例

5.2 评估YJ公司销售业务重大错报风险

5.2.2 YJ公司所在行业可能存在重大错报风险主要体现在：

(5) 发生错误的风险。例如，没有及时更新商品价目表，商品可能以错误的价格销售；销售量较大时，如果扫描时没有读取商品条形码，收款员使用错误的手册，售出商品的数量发生错误或收款员给客户的找零出现差错，错误均会发生。

(6) 隐瞒盗窃的风险。在被审计单位员工利用销售调整和销售退回隐瞒盗窃现金行为时，将发生隐瞒盗窃的风险，可能导致销售收入、应收账款被高估和货币资金被低估。



5.2 评估YJ公司销售业务重大错报风险

5.2.3 注册会计师对重大错报风险的考虑

LQ、MA充分关注YJ公司可能存在重大错报风险的事项和情况，发现YJ公司在2017年度的经营形势、管理及经营机构与2016年度比较未发生重大变化的情况下，利润表数据反映2017年全年营业收入比2016年增加了77.08%，2017年全年营业成本比2016年增加了71.35%，增长幅度都很大，销售费用变化却不大，管理费用还减少了23%，所得税费用数据异常；2017年1-12月份未经审计的营业收入、营业成本数据反映12月份营业收入变动很大。



5.2 评估YJ公司销售业务重大错报风险

5.2.3 注册会计师对重大错报风险的考虑

考虑到由于上述事项和情况导致的重大错报风险比较重大，以及该风险导致财务报表发生重大错报的可能性也比较大，注册会计师再将所了解的控制与特定认定相联系，考虑对识别的销售与收款交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险的评估和汇总，认为YJ公司销售与收款循环的重大错报风险的评估结果为高水平。



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

5.3.1 注册会计师对销售与收款交易流程的了解

注册会计师LQ、MA按照审计准则的要求，首先对销售与收款的交易流程进行了解，包括：检查被审计单位的内部控制手册和其他书面指引获得有关信息；询问各个部门的有关人员，询问的人员主要包括具体业务人员和主管人员；观察操作流程以获得全面的了解。注册会计师还关注了流程在各部门之间如何衔接(例如单据的流转和核对)，以及各部门人员的职责分工。



5.3 YJ公司销售业务控制测试

5.3.2 对关键控制点的控制测试

通过对销售与收款循环内部控制的了解，注册会计师LQ、MA结合销售与收款循环的关键控制点，根据具体审计计划拟定的针对评估的重大错报风险实施的程序，对拟信赖的设计有效并被执行的关键控制点进行控制测试，形成了销售与收款循环内部控制测试程序表(见表5-3)、销售与收款循环内部控制调查问卷(见表5-4)、部分销售业务穿行测试记录表(见表5-5)、销售与收款循环内部控制执行有效性汇总评价表(见表5-6)等工作底稿。



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

表 5-3 销售与收款循环内部控制测试程序表

被审计单位: YJ 公司

索引号: XSKZ

项目: 销售与收款循环控制测试程序 财务报表截止日/期间: 2017 年 1 月 1 日-12 月 31 日

编制: LQ

复核: MA

日期: 2018 年 2 月 4 日

日期: 2018 年 2 月 4 日

审计目标:

1. 通过检查销售与收款循环相关内部控制在 YJ 公司的经营过程中是否能够在不同业务单元及不同时间按照既定设计被一贯执行, 从而评价销售与收款循环相关控制制度执行的有效性;
2. 获取充分适当的审计证据以支持审计结论。

审计程序:

1. 询问 YJ 公司的有关人员, 调查 YJ 公司销售与收款循环的主要控制制度是否被执行。
2. 观察销售与收款循环的关键控制点及特定控制点的控制实践。
3. 检查关键控制点生成的有关文件和记录:
 - 1) 检查销售发票是否有与之对应的发运凭证、验收报告;
 - 2) 核对销售发票、销售合同、发运凭证和验收报告等所载明的品名、规格、数量、价格是否一致;
 - 3) 观察 YJ 公司是否按月寄送对账单, 并检查顾客回函档案。
4. 必要时通过重新执行来证实控制执行的有效性。
5. 通过追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程(穿行测试), 来获取对关键控制点控制有效支持的审计证据。
6. 根据上述程序的实施, 评估 YJ 公司的内部控制是否可以信赖。



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

注册会计师LQ根据被审计单位的销售与收款流程设计了调查问卷，分别发放给被审计单位的相关人员。根据对回收的足够数量的调查问卷的统计，注册会计师LQ得出的结论是：销售与收款循环内部控制可信赖程度处于中等水平，需进一步对部分销售业务做穿行测试。



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

表 5-4 销售与收款循环内部控制调查问卷

被审计单位: YJ 公司

索引号: XSKZ-I

项目:内部控制调查问卷—销售与收款 财务报表截止日/期间: 2017 年 1 月 1 日-12 月 31 日

编制: LQ

复核:马安

日期: 2018 年 2 月 4 日

日期: 2018 年 2 月 4 日

被询问人姓名: WXW

询问时间: 2018 年 2 月 4 日

询问地点: 会议室 询问人姓名: LQ 被询问人所属部门岗位及职务: 销售员

调查项目	调查结果			备注
	是	否	不合适	
1.所有的销货行为是否都有合同并经主管核准		√		零星销售无合同
2.签订合同前是否核准客户信用?	√			
3.产品的单价及销货折扣的制定、调整是否经过授权核准?	√			
4.销售发票是否以审核后的销售合同为依据?		√		零星销售无合同



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

续上表

5.发票是否按顺序号填列签发?	√			
6.是否所有的镇售发票都开出提货单并交给客户?	√			
7.提货单是否经顾客签字确认?	√			
8.发货前是否核实客户有付款能力?	√			
9.产品发货时是否核对发票与装箱单?	√			
10.销售明细账是否根据提货单及发票的记账联登记?		√		
11.销货退回是否经审核批准?	√			
12.销货退回是否开红字发票及产品入库单?	√			
13.退货是否经过验收入库后退款?	√			
14.应收账款是否有核对、催收制度?	√			
15.坏账损失的处理是否经授权批准?	√			
被询问人签字: WXW		签字日期: 2018 年 2 月 4 日		



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

表 5-5

部分销售业务穿行测试记录表

被审计单位：YJ 公司

索引号：XSKZ-2

项目：部分销售业务穿行测试记录

财务报表截止日/期间：2017 年 1 月 1 日—12 月 31 日

编制：LQ

复核：MA

日期：2018 年 2 月 6 日

日期：2018 年 2 月 6 日

会计凭证									合同						出库		备注
日期	凭证编号	借方科目	销售单号	销售产品名称	规格	数量(台)	单价(元/台)	金额(元)	规格	数量(台)	单价(元)	交货方式	交货日期	发货方式	出库日期	运单号码	
12月9日	银2号	银行存款	0213	计算机	略	10	8080	80800	略	10	8080	交款提货	12月9日	收款发货	12月9日	略	规格相符



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

续上表

12月11日	转4号	应收账款	0231	计算机	略	2	9555	19110	略	2	9555	托收承付	12月9日	赊销	12月9日	略	-
12月11日	转5号	应收账款	0232	计算机	略	3	7440	22320	略	3	7440	托收承付	无发货单	赊销	无发货单	略	-
12月13日	转6号	应收账款	0240	计算机	略	5	7440	37200	略	5	7440	托收承付	无发货单	赊销	无发货单	略	-
12月13日	转8号	应收账款	0242	计算机	略	12	9555	114660	略	12	9555	托收承付	无发货单	赊销	无发货单	略	-



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

续上表

12月13日	转9号	应收账款	0245	计算机	略	6	7440	44640	略	6	7440	托收承付	无发货单	赊销	无发货单	略	-
12月15日	转12号	应收账款	0249	计算机	略	6	7440	44640	略	6	7440	托收承付	12月15日	赊销	12月15日	略	不符，退回
12月22日	转19号	应收账款	0259	计算机	略	4	7440	29760	略	4	7440	托收承付	12月22日	赊销	12月22日	略	规格相符
12月22日	转20号	应收账款	0260	计算机	略	2	9555	19110	略	2	9555	托收承付	12月22日	赊销	12月22日	略	规格相符



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

续上表

12月23日	转21号	应收账款	0262	计算机	略	13	7440	96720	略	13	7440	托收承付	12月23日	赊销	12月23日	略	不符，退回
12月23日	转22号	应收账款	0264	计算机	略	3	9555	28665	略	3	9555	托收承付	12月23日	赊销	12月23日	略	规格相符

审计说明:

经抽查 2017 年 12 月份的销售凭证，发现销售单号为 0232、0240、0242、0245 所对应的销售合同注明的交货日期均为 2018 年 1 月，且没有对应的仓库发货记录。赊销业务的审批程序合规，部分营业收入的确认不符合企业会计准则规定的确认条件。

审计结论:

销售业务内部控制的可信赖程度为中等水平，可适当增加实质性程序。



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

表 5-6 销售与收款循环内部控制执行有效性汇总评价表

被审计单位: YJ 公司

索引号: XSKZ-3

项目: 销售与收款循环内部控制执行有效性汇总评价 财务报表截止日/期间:2017 年 1 月 1 日-12 月 31 日

编制: LQ

复核: MA

日期: 2018 年 2 月 6 日

日期: 2018 年 2 月 6 日

内部控制风险评价标准

重要提示:

如出现下列情况应将控制风险评估为高水平:

- 1.既定内部控制制度在不同的时间点或不同的业务单元和公司层面未被一贯执行;
- 2.例外事项的控制点未被一贯执行;
- 3.有证据表明存在管理层凌驾于内部控制之上的情况。

对内部控制制度执行有效性的评价

评价对象:

检查表(√); 询问记录(√); 观察记录(√)

评价:

通过询问 YJ 公司的销售人员、库管人员、会计人员和业务主管人员等, 了解到 YJ 公司销售与收款的主要控制制度被执行得比较有效; 观察销售人员开票、会计人员收款或取得索取货款的权利的凭证过程、库管人员的发货业务流程, 未见异常情况; 检查销售与收款、销售退回等关键控制点生成的有关文件和记录, 部分记录缺乏可靠性。



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

续表

评价结论类型	结论(在选项前划√)
内部控制可信赖	
内部控制不可信赖	注：确定实质性程序方案或确定报告意见类型
部分内部控制可信赖	√注：需要详细描述并确定实质性程序方案 销售发货与确认销售收入的部分内部控制制度可信赖程度较低，选用的实质性程序应以细节测试为主，并辅以实质性分析程序



销售与收款循环审计案例

5.3 YJ公司销售业务控制测试

针对销售交易，注册会计师LQ选择了其中部分具体交易进行穿行测试，针对“订单处理→核准信用状况及赊销金额→填写订单并准备出货→编制货运单据→订单运送/递送至客户处或由客户提货→开具销售发票→复核发票的准确性并邮寄/送至客户处→登记/生成销售明细账→汇总销售明细账和应收账款明细账并过账至总账”等交易的整个流程进行了解和识别。



5.3 YJ公司销售业务控制测试

在执行穿行测试时，注册会计师询问了交易流程和控制的执行人，并检查和复印了有关单据和文件，询问和检查了其发现错报时的处理。最后，注册会计师根据审计准则的要求对相关控制设计及是否得到执行进行评价，以确定进一步的审计程序。

由于YJ公司12月份的营业收入和营业成本占全年营业收入和营业成本的比重较大，而其他月份的变动均不大，因此，注册会计师LQ决定重点抽查12月份的销售业务进行穿行测试。



5.3 YJ公司销售业务控制测试

首先，随机抽取2017年12月份开出的销售单11份，进行销售业务审计的各项合定检查，会计凭证与销售合同、出库日期基本相符，仓库发货没有错误。

其次，抽取12月份开出的所有销售发票，发现编号连续、无缺号，有4张作废相录发票均盖有“作废”印章。

最后，经审查,12月份被审计单位未发生销售折扣、折让行为，有2笔销货退回业务(销售单号为0249、0262)。销货退回附有按顺序编号并经主管人员核准的贷项通知单，有仓库签收的退货验收报告和入库单，有对方税务部门开具的有关证明，会计处理正确。



5.3 YJ公司销售业务控制测试

注册会计师在编制完上述穿行测试工作底稿后，根据凭证记载的销售方式，需要进一步审查的事项还有：

(1)销售收入的确认是否符合企业会计准则规定的确认条件；(2)被审计单位的产品保管、仓库发货是否按内部控制要求办理；(3)被审计单位办理赊销业务。是否核准了客户的赊销信用、赊销业务的审批是否符合内部控制的规定，赊销价格是否合规；(4)销售退回业务的授权批准人员的权限是否符合内部控制的规定；(5)销售价格是否符合被审计单位的统一定价。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

表 5-7

营业收入实质性程序表

被审计单位:YJ 公司

索引号: YYSR

项目: 营业收入实质性程序

财务报表截止日/期间: 2017 年度

编制:LQ

复核:MA

日期: 2018 年 2 月 7 日

日期: 2018 年 2 月 7 日

审计目标	财务报表认定					
	发 生	完 整 性	准 确 性	截 止	分 类	列 报
记录的营业收入是已发生的, 且与被审计单位有关	√					
营业收入记录是完整的		√				
与营业收入有关的金额及其他数据已恰当记录, 包括对销售退回、销售折扣与折让的处理是适当的			√			
营业收入已记录于正确的会计期间				√		
营业收入已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当的列报						√



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

计划实施的实质性程序	是否执行	索引号	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报
1.获取或编制主营业务收入明细表		YYS R-1			√			
2.实施实质性分析程序(必要时)		YYS R-2	√	√	√			
3.检查主营业务收入的确认条件,方法是否符合企业会计准则的规定,前后期是否一致;关注周期性、偶然性的收入是否符合既定的收入确认原则、方法		YYS R-3	√	√	√	√		
4.获取产品价格目录,抽查售价是否符合价格政策,并注意销售给关联方或关系密切的重要客户的产品价格是否合理,有无以低价或高价结算的方法,相互之间有无转移利润的现象		YYS R-4			√			
5.抽取__张发货单,审查出库日期、品名、数量等是否与发票、销售合同、记账凭证等一致		YYS R-5	√	√	√	√		
6.抽收__张记账凭证,审查入账日期、品名、数量、单价、金额等是否与发票、发货单、销售合同等一致		YYS R-6		√	√	√		
7.销售的截止测试		YYS R-7				√		



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

计划实施的实质性程序	是否执行	索引号	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报
9. 销售折扣与折让		YYSR-9			√			
10. 调查向关联方镇售的情况，记录其交易品种、价格、数量、金额和比例，并记录占总销售收入的比例，对于合并范围内的销售活动，记录应于合并抵销的金额		YYSR-10	√		√			
11. 根据评估的舞弊风险等因素增加的审计程序		YYSR-11						
12. 获取或编制其他业务收入明细表，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，结合主营业务收入科目与营业收入报表数核对是否相符		YYSR-12			√			
13. 检查原始凭证等相关资料，分析交易的实质，确定其是否符合收入确认的条件，并检查其会计处理是否正确		YYSR-13	√	√	√	√	√	
14. 检查营业收入是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报		YYSR-14						√

注：①实质性程序与财务报表认定之间的对应关系用“√”表示。



5.4 YJ公司销售业务实质性程序

5.4.1 执行分析程序

(1) 重点审计领域分析

在对该公司2017年度与2016年度利润表进行分析后，注册会计师认为利润表的重点审计领域为营业收入，营业成本、管理费用、所得税费用。原因在于：第一，2017年度的经营环境与2016年度比较未发生重大变化，而营业收入却增长了77.08%，营业成本增长了71.35%；第二，2017年度的经营状况与2016年度相比，在收入大副增长的情况下，管理费用出现大幅度下降，下降比例为23%；第三，所得税与利润总额的比例仅为11%，远小于25%。



5.4 YJ公司销售业务实质性程序

5.4.1 执行分析程序

(2) 主营业务收入与成本分析

比较YJ公司2017年度各月份主营业务收入和主营业务成本的波动情况（见表5-8）。

5.4.2 主营业务收入真实性检查

真实性检查的起点是主营业务收入明细账即从明细账中抽在若干笔销售业务，追查至记账凭证、原始凭证等记录，以验证主营业务收入明细账上记录的业务是否真实存在有无虚列收入的情况发生。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

表 5-8

主营业务收入与成本分析表

被审计单位:YJ 公司

索引号 1 YYSR-2

项目:主营业务收入与成本分析

财务报表截止日/期间: 2017 年度

编制:LQ

复核:MA

日期:2018 年 2 月 7 日

日期:2018 年 2 月 7 日

项目月份	主营业务收入(元) ①	主营业务成本(元) ②	毛利率(%) ③ = (① - ②) ÷ ①	备注
1	7702 300	4 403200	42.83	
2	7 504 600	3 936 200	47.55	
3	7 307 800	3 789 600	48.14	
4	7 603600	3 938 700	48.20	
5	7 702 300	4 062 200	47.26	
6	7 751 900	4043 100	47.84	
7	7 855 600	4 142 200	47.27	
8	7 603 500	3 974 500	47.73	
9	7 504 600	3 975 600	47.02	



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

项目月份	主营业务收入(元) ①	主营业务成本(元) ②	毛利率(%) ③ = (①-②) ÷ ①	备注
10	7 801 200	4 138 100	46.96	
11	7 999 000	4 236 400	47.04	
12	18 663 600	8 810 200	52.79	
本年数	103 000 000	53 450 000	48.11	
上年数	58 165 800	31 193 500	46.37	

审计说明:

比较 2017 年度各月份主营业务收入和主营业务成本的波动情况,发现 12 月份的主营业务收入和主营业务成本增长较快;产品毛利率的变化情况基本与收入和成本相配比。所以,应重点审查 2017 年度 1 月份和 12 月份的主营业务收入和主营业务成本。

审计结论:

2017 年全年平均毛利率为 48.11% , 1 月份为 42.83%, 12 月份为 52.79%, 其他各月均在 47%左右, 且 12 月份的收入占全年总收入的比重达 18.12%, 其他各月均在 7%左右, 所以 1 月份和 12 月份的主营业务收入和主营业务成本重大错报风险较大, 应进一步执行细节测试。



5.4 YJ公司销售业务实质性程序

注册会计师在实施实质性程序时，抽查到12月份以下重要的销售业务：

业务1:销售给益华公司计算机20台，共计187 200元(含税，增值税税率为17%)。相关合同约定：签订合同后暂不付款，安装完毕，试运行1个月并经验收合格后支付货款。YJ公司于2017年12月9日发货，经双方签字盖章的安装验收报告日期为2018年1月11日，销售发票日期为2017年12月11日。YJ公司于2017年12月11日确认该项营业收入。

对于销售给益华公司的计算机收入，注册会计师认为应于验收合格后确认。因此，提请YJ公司调减已入账的收入。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

业务2：销售给尔华公司计算机30台，共计280800元(含税，增值税税率为17%)。相关合同约定：签订合同后暂不付款，出具安装验收报告后付清全部货款。YJ公司于2017年12月10日发货。实际执行情况是：经双方签字盖章的安装验收报告日期为2018年1月11日。YJ公司于2017年12月11日确认该项营业收入。注册会计师在抽查时未能取得该项销售业务的发货单据，YJ公司给出的理由为供货单位接受YJ公司指令直接将货物发运至尔华公司。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

对于销售给尔华公司的计算机收入，注册会计师实施了进一步的实质性程序获取相关发运凭证后，证明确已发货；通过检查安装记录及费用的发生情况，并向购货单位函证，证明此笔销售业务确已发生，可以确认收入，但是应计入2018年1月份。因此，提请YJ公司调减2017年度已入账收入。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

业务3：销售给武华公司计算机合计22台，货款合计196548元(含税，增值税税率为17%)。相关合同约定：签订合同后支付货款合计30000元，货物发出后支付货款合计60000元，发货日期为2017年12月13日。实际执行中，YJ公司于2017年12月13日向武华公司开具发票。截至2017年12月31日，YJ公司已经收取货款90000元，并确认2017年度该项营业收入。注册会计师在审计中注意到上述货物尚放在YJ公司仓库，YJ公司为此提供了武华公司2017年12月13日的传真一份，内容为：“由于本公司原因，自贵公司购进的计算机暂存贵公司，货物的所有权即日起转移至本公司。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

对于销售给武华公司的计算机收入，注册会计师向武华公司发出询证函，函证其是否欠YJ公司购货款，并同时函证传真的真实性。该公司没有回函。因此，注册会计师认为这笔销售业务目前还不能确认收入。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

业务4：销售给思达公司计算机60台，货款共计446 760元(含税，增值税税率为17%)：销售给武星公司计算机130台，货款共计967 980元。发货单、销售单、安装验收报告、销售合同经核对后无异常，截至2017年12月31日，未收到货款。2017年度，YJ公司确认上述两项为营业收入。注册会计师在对思达、武星公司的应收款项进行函证时，两家公司回函均表示已经退货。经检查。YJ公司已于2018年2月10日分别冲减了当月营业收入和相关营业成本。

注册会计师认为此项销售业务属于应该调节的资产负债表日后事项，建议调减2017年度营业收入。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

针对上述业务，注册会计师通过检查适当数量的销售发票。审查开具销售发票日期、记账日期与发货日期是否相符，品名、数量、单价、金额等是否与发运凭证、销售合同等一致。同时获取产品价格目录，检查售价是否符合定价政策，视同销售业务的处理是否符合企业会计准则；检查销售退回是否具有对方税务局开具的有关证明，销售退回是否附有按顺序编号并经主管人员核准的贷项通知单，退回的商品是否有仓库签发的退库验收报告，退回的计算和会计处理是否正确；获取销售合同，检查销售业务是否按规定条款得到执行。在获取充分、适当审计证据的基础上，注册会计师编制的主营业务收入真实性检查情况如表5-9。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

表 5-9

主营业务收入真实性检查情况表

被审计单位:YJ 公司

索引号: YYSR-5

项目:主营业务收入真实性检查情况

财务报表截止日/期间: 2017 年度

编制:LQ

复核:MA

日期: 2018 年 2 月 7 日

日期: 2018 年 2 月 7 日

月	日	凭证 号数	摘要	金额(元)	附件			检查内容						备注
					发票	银行单据	发运单	1	2	3	4	5	6	
12	6	12	销售台式电脑	744600	√	√	√	√	√		√	√	√	
12	11	21	销售台式电脑	187 200	√		√	√	√	√				
12	11	22	销售台式电脑	280 800	√		√	√	√	√				
12	13	14	销售笔记本电脑	196 548	√									
12	15	24	销售台式电脑	446 760	√		√	√	√					
12	23	10	销售台式电脑	967 980	√		√	√	√					



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

[illegible]

检查内容:

- (1) 与业务合同、客户订单内容性质一致;
- (2) 与销售发票核对内容一致;
- (3) 与产品开出票据、运输单据、 劳务移交确认手续内容相符;
- (4) 与收款凭证核对一致;
- (5) 与银行对账单核对一致;
- (6) 期后已收到款项。

审计说明:

因 YJ 公司 1-11 月份的收入变动不大，只有 12 月份的收入显著增加，因此，检查的重点集中在 12 月份和 1 月份。经审计，发现该公司存在虚列收入、提前确认收入、销售退回不冲销收入的情况



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

审计结论:

应进一步扩大检查的范围。对于注册会计师要求调账的业务, YJ 公司都一一进行了调整。调整分录如下:

(1)借:主营业务收入	160 000
应交税费-----应交增值税 (销项税额)	27 200
贷:应收账款----- 益华公司	187 200
(2)借:主营业务收入	240 000
应交税费-----应交增值税 (销项税额)	40 800
贷:应收账款----- 尔华公司	280 800
(3)借:主营业务收入	167 990
应交税费-----应交增值税 (销项税额)	28 558
贷:应收账款 武华公司	196 548
(4)借:主营业务收入	1209 180
应交税费-----应交增值税 (销项税额)	205 560
贷:应收账款-----思达公司	446 760
-----武星公司	967 980

已经结转了销售成本的,同时要冲销已经结转的销售成本。



5.4 YJ公司销售业务实质性程序

5.4.3 主营业务收入完整性检查

完整性检查的起点是原始凭证，即从原始凭证的审查开始，与记账凭证、主营业务收入明细账进行核对，以验证是否所有的收入都记入了主营业务收入明细账，有无漏记、少记收入的情况。注册会计师选择的抽样方法为随机抽样，具体见表5-10。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

表 5-10

主营业务收入完整性检查情况表

被审计单位:YJ 公司

索引号: YYSR-6

项目:主营业务收入完整性检查情况

财务报表截止日/期间: 2017 年度

编制:LQ

复核:MA

日期: 2018 年 2 月 7 日

日期: 2018 年 2 月 7 日

	抽查销售业务的原始凭证			追查至记账凭证					明细账	
	发生时间 及内容	发票号	发 运 单号	入 账 日期	凭 证 号	借方 科目	贷方科目	金额(元)	有	无
1	3 月 12 日, 销售台式电脑	0002321	0021	3 月 12 日	23	应收账款	主营业务收入; 应交税费	446722	√	
2	6 月 2 日, 销售台式电脑	0000122	0023	6 月 2 日	8	应收账款	主营业务收入; 应交税费	223788	√	
3	7 月 22 日, 销售台式电脑	0000224	0029	7 月 22 日	12	应收账款	主营业务收入; 应交税费	153788	√	
4	9 月 9 日, 销售台式电脑	0004122	0113	9 月 9 日	22	应收账款	主营业务收入; 应交税费	7446	√	
5	10 月 8 日, 销售笔记本电脑	0001542	0213	10 月 8 日	11	应收账款	主营业务收入; 应交税费	937788	√	
6	11 月 4 日, 销售笔记本电脑	0001 122	---	11 月 4 日	21	应收账款	主营业务收入; 应交税费	4567880	√	
7	12 月 23 日, 销售笔记本电脑	0003122	---	12 月 23 日	13	应收账款	主营业务收入; 应交税费	2237880	√	



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

续上表

审计说明:

1.抽查的样本量为 39 个, 占全年样本总量 388 个的 10%; 样本量的金额为 3090 万元, 占全年总额的 30%。

2.抽查方法: 随机选择。

3.11 月 4 日、12 月 23 日, 销售笔记本电脑的业务均没有发运单号, 经函询购货单位董利得公司和都发公司得知, 改有购买过 YJ 公司的笔记本电脑。

针对审计中发现的应调整事项, YJ 公司均同意调整, 表中业务的调整分录为:

(1) 11 月 4 日的业务:

借:主营业务收入	3904 170.94	
应交税费-----应交增值税 (销项税额)	663 709.06	
贷:应收账款-----董利得公司		4 567 880

已经结转了销售成本的, 同时要冲销已经结转的销售成本。

(2) 12 月 23 日的业务:

借:主营业务收入	1912717.94	
应交税费-----应交增值税 (销项税额)	325 162.06	
贷:应收账款-----都发公司		2237 880

已经结转了销售成本的, 同时要冲销已经结转的销售成本。

审计结论:

应进一步扩大检查的范围。"



5.4 YJ公司销售业务实质性程序

5.4.4 主营业务销售收入截止日检查

对主营业务收入项目实施截止日检查，其目的主要在于确定被审计单位主营业务收入的会计记录归属期是否正确，应计入本期或下期的主营业务收入有无被推迟至下期或提前至本期入账。

注意把握三个有着密切关系的日期：一是发票开具日期或者收款日期；二是记账日期；三是发货日期或提供劳务的日期。这里的发票开具日期是指开具增值税专用发票或普通发票的日期；记账日期是指确认主营业务收入实现并将该笔经济业务记入主营业务收入账户的日期；发货日期是指仓库开具出库单并发出库存商品的日期。检查三者是否归属于同一适当会计期间（见表5-11）。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

表5-11

主营业务收入销售截止日检查情况表

被审计单位:YJ公司

索引号: YYSR-7

项目:销售截止日检查情况

财务报表截止日/期间: 2017年度

编制:LQ

复核:MA

日期: 2018年2月7日

日期: 2018年2月7日

发票号	客户名称	票内容						记入明细账的日期	核对内容			备注
		日期	品名	规格	数量(台)	单价(元)	金额(元)		1	2	3	
00010233	莫伊公司	12月22日	台式电脑	略	90	7440	669600	12月22日	√	√	√	
00010234	摩尔公司	12月23日	台式电脑	略	120	7440	892800	12月23日	√			无发货凭证
00010235	墨伞公司	12月25日	笔记本电脑	略	50	9555	477750	12月25日	√	√	√	



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

续上表

00010236	膜司公司	12月28日	台式电脑	略	80	7440	595200	12月28日	√			无发货凭证
00010237	磨物公司	12月28日	笔记本电脑	略	130	9555	1242150	12月28日	√			无发货凭证
00010238	魔琉公司	12月31日	台式电脑	略	30	7440	223200	12月31日	√	√	√	
00000101	新意公司	1月2日	笔记本电脑	略	20	9555	191100	1月2日	√	√	√	
00000102	信尔公司	1月2日	台式电脑	略	30	7440	223200	1月2日	√	√	√	



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

续上表

00000103	辛伞公司	1月4日	笔记本电脑	略	10	9555	95550	1月4日	√	√	√	
00000104	欣丝公司	1月4日	笔记本电脑	略	20	9555	191100	1月4日	√	√	√	
00000105	心晤公司	1月8日	台式电脑	略	60	7440	446400	12月31日	√			提前入账
00000106	馨留公司	1月12日	台式电脑	略	50	7440	372000	1月12日	√	√	√	

核对内容：

1. 品名、数量与销售发票核对相符；
2. 正确过入主营业务收入、应收账款等明细账；
3. 正确过入总账。



销售与收款循环审计案例

5.4 YJ公司销售业务实质性程序

续上表

审计说明:

2017 年 12 月 23 日销售给摩尔公司的 120 台台式电脑、12 月 28 日销售给膜司公司的 80 台台式电脑、12 月 28 日销售给磨物公司的 130 台笔记本电脑, 均没有相应的发货凭证, 经过询问 YJ 公司相关人员, 承认是虚增销售收入行为, 注册会计师建议冲减 2017 年度营业收入; 2018 年 1 月 8 日销售给心晤公司的 60 台电脑, 入账日期为 207 年 12 月 31 日, 属于提前入账的行为, 注册会计师建议冲减 2017 年度营业收入, 然后计入适当的会计期间。YJ 公司接受注册会计师建议, 同意调整相关记录。注册会计师建议的调整分录为:

借: 主营业务收入	2 715 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	461 550
贷: 应收账款——摩尔公司	892 800
——膜司公司	595 200
——磨物公司	1 242 150
——心晤公司	446 400

已经结转了销售成本的, 同时要冲销已经结转的销售成本。

审计结论:

YJ 公司调账后的金额可以确认。

感谢您的观看