

第九讲 销售与收款循环审 计

本讲主要内容

- ❑ 内部控制测试和交易的实质性测试
- ❑ 主营业务收入审计
- ❑ 应收账款审计
- ❑ 坏账准备审计

学习目标

通过本章学习，你应能够：

- **识别销售与收款业务循环相关的会计凭证、账户、主要业务活动**
- **掌握销售与收款循环中的控制要点及符合性测试**
- **设计与执行销货与收款循环交易的实质性测试**
- **掌握主营业务收入、应收账款、坏账准备等账户的实质性测试的基本程序**

关于分项审计与循环审计：

- 分项审计方法与多数被审计单位账户设置体系及会计报表格式相吻合，具有操作简单的优点。缺点是与按业务循环进行的内部控制测试严重脱节。循环审计法不仅可以与按业务循环进行的内部控制测试直接联系，可加深审计人员对被审计单位业务的理解，而且便于审计人员的合理分工，将特定业务循环所涉及的所有会计报表项目分配给一个或数个**

- **销售与收款循环影响的主要交易和账户**
 - **销售与收款循环影响的交易**
 - 现销和赊销
 - **销售与收款循环影响的账户**

业务循环	资产负债表项目	利润表项目
销售与收款	应收账款、应收票据、预收账款、应交税金、其他应交款、现金、坏账准备、存货	主营业务收入、主营业务成本、应交税费等

销售与收款循环审计目标

- **存在和发生**
 - 确定已记录的交易种类在被审计时期内是否实际发生
- **完整性**
 - 确定所有发生的交易是否都已入账，记录是否完整
- **所有权**
 - 确定应收账款、应收票据是否归被审计单位所有，有无虚列的情况
- **正确性**
 - 确定所有交易业务是否均已正确入账
- **截止日期的恰当性**
 - 确定销售与收款循环中各业务的截止日期，特别要注意取得收入的交易业务是否在规定的日期入账，有无提前或甩入下期入账的情况
- **披露的充分性**
 - 确定销售与收款循环中各业务的表达与披露，即确定其是否在会计报表上适当确认和归类；确定应收账款和收入等项目的披露是否恰当和充

第一节 销售与收款循环的概述

- 主要包括两部分内容：本循环中的主要业务活动；本循环所涉及的主要凭证和会计记录。
- 主要凭证和会计记录：五账四单三证二表一书一票。
 - “五账”：应收账款明细账、主营业务收入明细账、折扣与折让明细账、现金日记账、银行存款日记账。
 - “四单”：顾客订货单、销售单、贷项通知单、顾客月末对账单。
 - “三证”：发运凭证、转账凭证、收款凭证。
 - “二表”：商品价目表、坏账审批表
 - “一书”：汇款通知书
 - “一票”：销售发票

- **（二）销售与收款循环涉及的主要业务活动**
- **（1）接受顾客订单**
- **接受订单后通常应编制一式多联的销售单。销售单是证明管理当局对有关销售交易的“存在或发生”认定的凭据，也是此笔销售的交易轨迹的起点。**
- **（2）批准赊销信用**
- **赊销批准是由信用管理部门根据管理当局的赊销政策，以及对每个顾客的已授权的信用额度来进行的。**
- **设计信用批准控制的目的是为了降低坏账风险，与应收账款净额的“估价或分摊”认定有关。**

- **（3）按销售单供货**

- **已批准销售单的一联通常应送达仓库，作为仓库按销售单供货和发货给装运部门的授权依据。**

- **设立这项控制程序的目的是为了防止仓库在未经授权的情况下擅自发货。**

- **（4）按销售单装运货物**

- **将按经批准的销售单供货与按销售单装运货物职责相分离，有助于避免装运职员在未经授权的情况下装运产品。**

- **（5）向顾客开具账单**

- **这项功能所针对的主要问题是：是否对所有装运的货物都开了账单（即“完整性”认定问题）？是否只对实际装运才开账单，有无重复开单或虚构交易情况发生（即“存在或发生”认定问题）？是否按已授权批准的商品价目表所列价格计价（即“估价或分摊”认定问题）开单？**

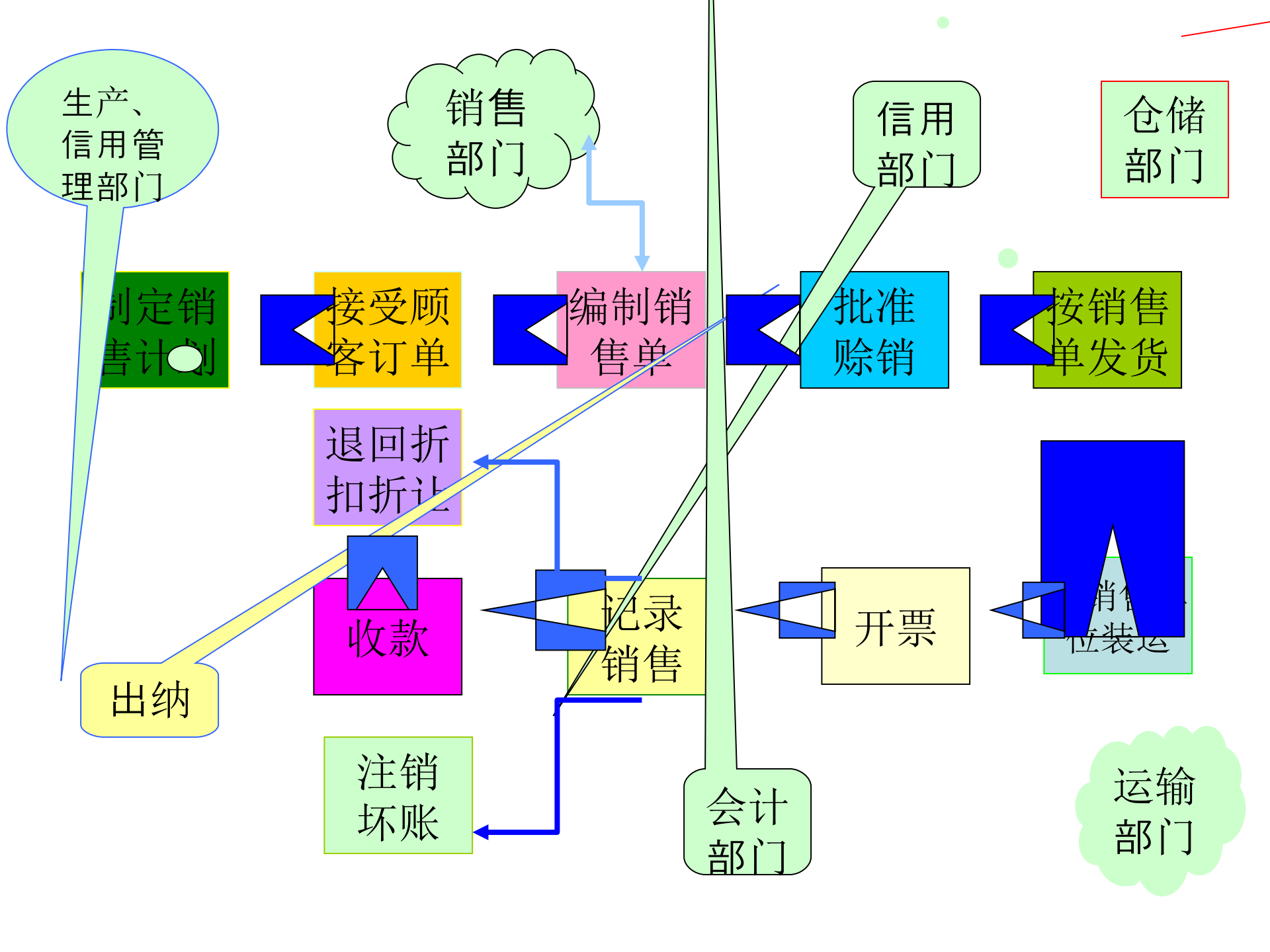
- **（6）记录销售**

- **（7）办理和记录现金、银行存款收入**

- **（8）办理和记录销货退回、销货折扣与折让**

- **（9）注销坏账**

- **（10）提取坏账准备**



主要业务活动	涉及凭证及记录	相关主要部门	相关认定	重要控制
1. 接受顾客订单	顾客订货单、销售单	销售部门	销售交易的存在或发生	顾客名单已被授权审批
2、批准赊销	销售单	信用部门	估价或分摊	降低坏账风险
3、按销售单供货	销售单	仓库	存在或发生	防止未授权发货
4、装运货物	销售单 发运凭证	装运部门	销售交易的存在或发生、完整性	防止未授权发货
5、向顾客开具账单	销售单、发运凭证、商品价目表、销售发票	开具账单部门	销售交易的存在或发生、完整性、估价或分摊	确保销售发票的正确性

6、记录销售	销售发票、明细账、收款凭证、转账凭证、顾客月末对账单	会计部门	存在或发生、完整性、估价或分摊	主要关心销售发票是否记录正确，并归属适当会计期间
7、办理和记录现金及银行存款收入	汇款通知书、收款凭证、现金日记账、银行存款日记账	会计部门	存在或发生、完整性、估价或分摊	货币资金失窃的可能性
8、办理和记录销货退回	贷项通知书	会计部门、仓库	存在或发生、完整性、估价或分摊	必须授权批准，控制实物流和会计处理
9、注销坏账	坏账审批表	赊销部门、会计部门	估价或分摊	应该获取货款无法收回的确凿证据，适当审批
10、提取坏账准备		会计部门	估价或分摊	

第二节 内部控制测试和交易的实质性测试

- **销货业务的内部控制**
- **销货业务的内部控制和控制测试**
- **销货交易的实质性测试**

- **了解和描述内部控制**
 - **了解销售与收款环节的关键控制**
 - 职务分离控制
 - 授权审批控制
 - 会计记录控制
 - 定期核对控制
 - 寄收对账单控制
 - 内部核查程序控制
 - **销售与收款循环内部控制的描述**

销售业务职责分离控制

- 《内部会计控制规范—销售与收款》规定：单位应当将办理销售、发货、收款三项业务的部门（或岗位）分别设立；
单位在销售合同订立前，应当指定专人就售价、信用政策、发货及收款方式等事项与客户谈判。谈判至少两人以上，并与订立合同的人相分离。

销售业务职责分离

- 1) 接受订单的人，不能同时负责核准付款条件和客户信用调查。
- 2) 填制发货通知单的人，不能同时负责发出商品。
- 3) 开具发票的人，不能同时负责发票的审核。
- 4) 退货验收人员，不能进行退货账务处理。
- 5) 应收账款的记账员不能同时负责货款的收取和退款。



- **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；**
- **单位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。**
- **测试方法：**
- **观察有关人员的活动，以及与这些人员进行讨论。**

- **2. 正确的授权审批**
- **关注四个关键点是否经过审批：**
- **（1）销售发生前，赊销业务是否经过审批**
- **（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）审批人不得越权审批。**

- **3. 充分的凭证和记录**

- **在收到顾客订单后，立即编制预先编号的一式多联的销售单。这种情况下，只要定期清点销售发票，就可发现漏开账单的情形。**

- **4. 凭证的预先编号**

- **对凭证预先编号，旨在防止销货以后忘记向顾客开具账单或登记入账，也可防止重复开具账单或重复记账。对凭证的编号要做清点。**

- **测试方法：清点各种凭证**

- **5. 按月寄出对账单**

- **由不负责现金出纳和销货及应收账款记账的人员按月向顾客寄发对账单，顾客如发现应付账款余额不对可立即反馈信息。**

- **测试方法：观察指定人员寄送对账单和检查顾客复函档案。**

- **6. 内部核查程序**

- **由内部审计人员或其他独立人员核查销售业务的处理和记录。**

- **—**

· 销售与收款循环审计常见的重大错报风险

- 隐瞒、转移或虚构销售收入，调节利润
- 把自制产品用于本单位基建工程或福利部门时，未作销售处理
- 把属于销售收入的金额纳入“折让”、“折扣”名义转移至“营业外收入”账户或截留纳入“小金库”
- 销售退回时，虚冲销售收入或把销售退回发生的运杂费混入销售一并冲销
- 销售凭证保管不严或任意涂改，偷逃税金
- 少提或多提坏账准备，人为调节利润

初步评估控制风险

· 控制测试

- 审核一定数量的销售发票（起点）
 - 审核发货运货证明（抽取出库单 / 提货单、货运单）
 - 审查销售退回、折让、折扣的核准
 - 审查一定数量的记账凭证和一定数量的应收账款款明细账
 - 审核职务分离情况
- 重新评估控制风险

案例

- 一、案例背景
- ABC 股份有限公司成立于 95 年，由 A 投资公司、B 电器集团和 C 公司共同发起成立，注册资金为 30 亿元人民币。99 年经中国证监会批准向社会公众发行 A 股，并于次年在深交所上市。主营业务为电视机的生产与销售；大型制冷设备生产加工、销售；高科技产业投资，高科技产品的研制、生产、经销及相关技术服务。
- 信达会计师事务所自 1999 年开始接受 ABC 股份有限公司董事会委托，对 ABC 股份有限公司进行年度会计报表审计。20×8 年 2 月 25 日至 3 月 16 日，信达会计师事务所派出以张山为项目经理，以高杨、郭雨、李晓、王明明为组员的审计小组，对该公司 20×7 的会计报表进行了审计。
- 在编制审计计划时，张山根据以往对该公司重要性水平的控制，对销售收入的重要性水平定为 10 万元。根据分工，李晓负责销售与收款的审计测试与取证工作。本案例主要反映销售与收款循环的内部控制测试、主营业务收入和应收账款的实质性测试过程。

（一）对销售与收款循环进行控制测试

根据审计计划的要求，李晓运用抽查凭证法、实地考察法等对销售与收款循环的内部控制进行了一定范围的控制测试。李晓抽取了一定数量的销售发票样本进行检查，在选取样本之前，首先检查了发票上的存根是否完整，并从发票日期判断是否按顺序开具发票。随机抽取发票进行检查，测试过程记录见表。

序号	测试过程记录	备 注
1	抽取 6 月份开出的所有销售发票，发现编号连续，无缺号，只有 2 张作废发票，均盖有“作废”印章。	附有 Y1——2 控制测试底稿
2	随机抽取 20×7 年开出的销售发票 200 份，与销售合同、销售通知单、商品价目表、销售收入明细账和应收账款明细账等进行核对，合同内容、销售数量、销售价格和金额相互之间相符率比较高，但发现有两张销售发票与销售合同、销售通知单金额不符。	附有 Y1——3 控制测试底稿
3	将发运单、装货单和销售发票核对，发现有已经开出销售发票，但无发运单和装货单的情形，误差比率为 3%。	附有 Y1——4 控制测试底稿
4	1-12 月份折让业务发生 3 笔，均由销售经理批准。有 14 笔销售退回业务，附有红字销售发票和仓库的退货验收报告，但有两笔无主管人员签字，有对方税务部门开具的有关证明，会计处理恰当。	附有 Y1——5 测试底稿

- **测试结论：该公司销售与收款循环内部控制得到了执行，但在内部控制制度中也存在一些问题，从内部控制调查表和控制测试中可以发现，该公司销售发票的开具与发运单、装货单、的核对机制较弱，致使出现了销售发票与相关凭据不符的情形，为销售发票的虚开提供了可能；缺乏相应授权，未能定期将应收账款与客户进行核对，应收账款的管理较为混乱。**

- **二、销货交易的实质性测试**
- **1. 测试登记入账的销货业务是否真实（存在或发生）**
- **（1）未曾发货却将销货业务登记入账**
- **从主营业务收入明细账中抽查几笔，追查有无发运凭证及其他佐证；**
- **若发运凭证可以，应追查存货的永续盘存记录。**

- **（2）销货业务重复入账**
- **复核企业为防止重复编号而设置的有序号的销货交易记录清单。**
- **（3）虚构客户**
- **检查主营业务收入明细账中与销货分录相应的销货单，以确定销货是否经过赊销批准和发货审批。**
- **2. 测试已发生的销售业务均已入账（完整性）**
- **从发货部门的档案中抽取部分发运凭证，并追查至有关的销售发票副本和主营业务收入明细账。**
- **3. 测试已登记入账的销售业务估价是否准确（估价与分摊）**
- **验算会计记录中的数据**

- **主营业务收入明细账与应收账款明细账、销售发票核对；**
- **发票单价与价目表核对；**
- **发票中的商品规格、数量和顾客名称与发运单核对。**
- **4. 测试已登记入账的销货业务分类是否正确（表达与披露）**
- **审核原始凭证确定：是现销还是赊销，是主营还是副营。**
- **5. 测试销货业务的记录是否及时**
- **将选取的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、应收账款明细账上的日期核对。**

- **6. 测试销货业务是否正确的记入明细账并正确汇总**
- **主营业务收入明细账与原始凭证金额核对，明细账与总账核对。**

内部控制目标	交易实质性程序
发生	从账到证
完整性	从证到账
计价和分摊	重新计算
分类	检查
截止	检查单、证、账日期
准确性、计价和分摊	从账到账检查

· **练习：**

· **一、单选**

· **1、对凭证预先连续编号，在防止多记或少记销售业务，即在保证管理当局对销售业务的存在或发生认定、完整性认定方面是十分有效的。但连续编号能否发挥其作用，最直接地取决于（ ）这样的后续措施。**

· **A、由独立人员每月定期寄送顾客对账单 B、
填制各种凭证的人员必须签名、盖章**

· **C、定期清点凭证的张数并与凭证号码对照**

D、对凭证妥善保管，限制无关人员接近

· **答案：C**

- 2、对保证登记入账销货业务的真实性来讲，下列各项控制中最无效的是（ ）。
- A、销货业务是以经过审核的发运凭证及经过批准的顾客订货单为依据登记入账的
- B、在发货前，顾客的赊购已经被授权批准
- C、销售价格、付款条件、运费和销售折扣的确定已经适当地授权
- D、销售发票经事先编号，并已恰当地登记入账

· 答案：C

- **二、多选**

- **1、为了防止因向无力支付货款的顾客发货而使企业财产蒙受损失，富勤公司应当严格把握以下（ ）关键控制点上的审批程序。**

- **A、未经批准，不得赊销**
- **B、未经批准，不得发货**
- **C、销售价格和条件须经批准**
- **D、运费、折扣折让须经批准**
- **答案：AB**

- 2、富勤公司有关销售业务的内部控制中有如下规定，其中有缺陷的规定是（ ）。
- A、销售、发货、收款业务分别由不同的人员负责
- B、订立销售合同前指定专人张三就与销售合同相关的事宜与客户谈判
- C、张三将与客户的谈判结果向主管李四汇报，经批准后签订销售合同
- D、销售人员王五不得接触销售现款，销售审批人员不得发货
- 答案：BC，谈判人员不得少于两人；谈判人员不得订立销售合同。

3、北京L会计师事务所的注册会计师王某在对北京富勤有限公司审计时，对其销售与收款循环内控进行了充分了解后，开始执行控制测试程序，请就以下问题代王某做出专业判断注册会计师对被审计单位已发生的销货业务是否均已登记入账进行审计，常用的控制测试程序有（ ）。

A、检查发运凭证连续编号的完整性 B、检查赊销业务是否经过授权批准

C、检查销货发票连续编号的完整性 D、观察已经寄出的对账单的完整性

答案：AC， 本题考查对销售业务的控制目标、内部控制与测试内容的掌握。首先确认是完整性认定，由于对账单是从已入账业务中编制的，所以无助于查找未入账的业务。

- 4. 对于富勤公司发生的销售退回、折让、折扣的控制测试，注册会计师王某应检查富勤公司的（ ）方面的工作内容。
 - A、销售退回和折让是否附有按顺序编号并经主管人员核准的借项通知书
 - B、所退回的商品是否具有仓库签发的退货验收报告
 - C、销售退回与折让的批准与贷项通知单的签发职责是否分离
 - D、现金折扣是否经营适当授权，授权人与收款人的职责是否分离
- 答案：BCD， A 错，应为贷项通知书，不选。 B 对于保护所退回商品的安全完整是必要的， CD 所述均与职责分离有关，而职责分离是内部控制的要素之一。

第三节 主营业务收入审计

一、主营业务收入审计的目标

- (1) 确定主营业务收入的内容、数额是否合理、正确、完整；
- (2) 确定对销货退回、销售折扣与折让的处理是否适当；
- (3) 确定主营业务收入的会计处理是否正确；
- (4) 确定主营业务收入的披露是否恰当。

审计目标	交易实质性测试
发生	复核主营业务收入总账、明细账以及应收账款中的大额或异常项目； 追查主营业务收入明细账中的分录至销售单、销售发票副联及发运凭证； 将发运凭证与存货永续记录中的发运分录核对将主营业务收入明细账中的分录同销售单中的赊销审批和发运审批进行核对
完整性	将发运凭证与相关的销售发票和主营业务收入明细账及应收账款明细账中的分录进行核对
准确性	复算销售发票上的数据追查主营业务收入明细账中的分录至销售发票； 追查销售发票上的详细资料至发运凭证、经批准的商品价目表和顾客订货单

分类	检查证明销售业务分类正确的原始凭证； 将主营业务收入明细账加总，追查其至总账的过账
截止	将销售业务登记日期与发运凭证的日期比较核对

二、主营业务收入的实质性测试

- (一) 取得或编制主营业务收入项目明细表，复核加计正确，并与报表数、总帐数和明细帐合计数核对相符

- (二) 审查主营业务收入的确认原则、方法是否符合会计准则和会计制度规定的收入实现条件，前后期是否一致

- 1. 采用交款提货销售方式

- 会计规定：货款已收或取得了收款权利，已将发票账单和提货单交给购货单位时确认收入。

- 审计重点：是否取得货款或收款权利，已将发票账单和提货单交给购货单位

- 2. 采用预收款销售方式

- 会计规定：商品发出时确认收入

- 审计重点：被审计单位是否收到了货款，商品是否已经发出

- 3. 采用托收承付结算方式

- 会计规定：商品已经发出，并将发票账单等提交银行办妥托收手续

- 审计重点：被审计单位是否发货，托收手续是否办妥

- 4. 采用委托代销方式

- 会计规定：收到代销清单

- 审计重点：有无代销清单，是否真实

- **5. 采用分期收款方式**

- **会计规定：合同约定收款日期**

- **审计重点：合同约定的日期，本期是否收到款项**

- **6. 长期工程合同**

- **会计规定：按完工百分比法确认收入**

- **(三) 运用分析性复核**

- **a. 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；**

- **b. 本期各月各种主营业务收入的波动情况比较，分析其变动趋势是否正常，并查明异常现象和重大波动的原因；**

- c. 计算本期重要产品的毛利率，分析比较本期与上期各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；
- d. 计算重要客户的销售额及其产品毛利率，分析比较本期与上期有无异常变化。
- e. 本年与以前年度销售退回及折扣折让占销售收入比重的比较，判断有无高估或低估销售折扣与折让。

- **（四）实施销售的截止测试**

- 目的：确定被审计单位主营业务收入业务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。

- 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；
- 二是记帐日期；
- 三是发货日期（或提供劳务的日期）。
- 检查三者是否归属于同一适当会计期间是营业收入截止期测试的关键所在。
- 围绕上述三个重要日期，注册会计师可以考虑选择三条审计路线实施营业收入的截止期测试：
- 一是以帐簿记录为起点，从报表日前边后若干天的帐簿记录查至记帐凭证，检查发票存根与发运凭证。

- 目的是证实已入帐收入是否在同一期间已开具发票并发货，有无多记收入（防止高估营业收入）。
- 二是以销售发票为起点，从报表日前后若干天的发票存根查至发运凭证与帐簿记录，确定已开具发票的是否已发货并于同一会计期间确认收入（防止低估营业收入）。
- 三是以发运凭证为起点，从报表日前后若干天的发运凭证查至发票开具情况与帐簿记录，确定营业收入是否已记入恰当的会计期间（防止低估营业收入）。
- 三条审计路线对比

起点	线路	目的	优点	缺点
帐簿记录	报表日前后若干天的帐簿记录查至记账凭证，检查发票存根与发货凭证	防止高估营业收入	比较直观，容易追查至相关凭证记录	缺乏全面性和连贯性，只能查多记，无法查漏记
销售发票	从报表日前后若干天的发票存根查至发货凭证与帐簿记录	防止低估收入	较全面，连贯，容易发现漏记收入	较费时费力，尤其是难以查找相应的发货及帐簿记录，不易发现多记收入
发运凭证	从报表日前后若干天的发货凭证查至发票开具情况与账簿记录	防止低估收入	较全面，连贯，容易发现漏记收入	较费时费力，尤其是难以查找相应的发货及帐簿记录，不易发现多记收入

- **（五）销售折扣、销货退回与折让业务测试**
- **1. 检查销售折扣、销货退回与折让的原因和条件是否真实；**
- **2. 检查销售折扣、销货退回与折让审批手续是否齐全；**
- **3. 检查销售折扣、销货退回与折让数额是否正确，会计处理是否恰当；**
- **4. 检查退回的产品是否入库；**
- **5. 检查折扣与折让是否足额提交给对方。**
- **（六）检查主营业务收入在利润表上的披露是否恰当**

主营业务收入审计案例

- 1、北京 L 会计师事务所接受委托，对永和华明股份有限公司 20*4 年度会计报表进行审计，注册会计师陈某在对销售收款循环实施审计时，通过相关审计程序发现以下销售业务：（1）永和华明股份公司与 A 企业签订一项购销合同，合同规定，永和华明公司为 A 企业建造安装两台电梯，合同价款为 800 万元。按合同规定，A 企业在永和华明公司交付商品前预付价款的 20 %，其余价款将在永和华明公司将商品运抵 A 企业并安装检验合格后才予以支付。永和华明公司于本年度 12 月 25 日将完成的商品运抵 A 企业，预计于次年 1 月 31 日全部安装完成。永和华明股份有限公司确认了 800 万元的收入。

- (2) 永和华明公司本年度销售给 C 企业一台机床，销售价款 50 万元，永和华明公司已开出增值税专用发票，并将提货单交与 C 企业，C 企业已开出商业承兑汇票，商业汇票期限为三个月，到期日为次年 2 月 3 日。由于 C 企业车间内放置该项新设备的场地尚未确定，经永和华明公司同意，机床待次年 1 月 20 日再予提货。永和华明股份有限公司确认了 50 万元的收入。
- (3) 永和华明公司本年 1 月 5 日销售给 D 企业一台大型设备。销售价款 200 万元。按合同规定，D 企业于 1 月 5 日先支付价款的 20%，其余价款分四次平均支付，于每年 6 月 30 日和 12 月 31 日支付。设备已发出，D 企业已验收合格。该设备实际成本为 120 万元。永和华明股份有限公司确认了 200 万元的收入。

- **（4）永和华明公司本年销售给 F 企业一台机床，销售价款为 35 万元，F 企业已支付全部价款。该机床本年 12 月 31 日尚未完工，已发生的实际成本为 15 万元。永和华明股份有限公司确认了 35 万元的收入。要求：根据上述所给资料，请分别指出永和华明股份有限公司已经确认的收入能否确认（按能够确认、不能确认、不能全部确认三种情况分别回答），如果不能确认或不能全部确认的请简要说明理由。**

- **答案：**
- **针对（1）销售，注册会计师不能确认该销售。该销售属于需要安装的销售。在 20*4 年 12 月 31 日，安装尚未完成，所以商品所有权上的主要风险和报酬尚未转移。**
- **针对（2）销售，能够确认该销售。**
- **针对（3）销售，不能全部确认。该分期收款销售，实际分 5 次等额收款，当年应收 60 % 的款项，所以，应确认收入 120 万元，并非 200 万元。**
- **针对（4）销售，不能确认收入。该销售属于预收方式销售，只有在发出商品时才能确认收入。该销售在年末尚未加工完成，所以不能确认收入。**

案例二

- （一）案例线索

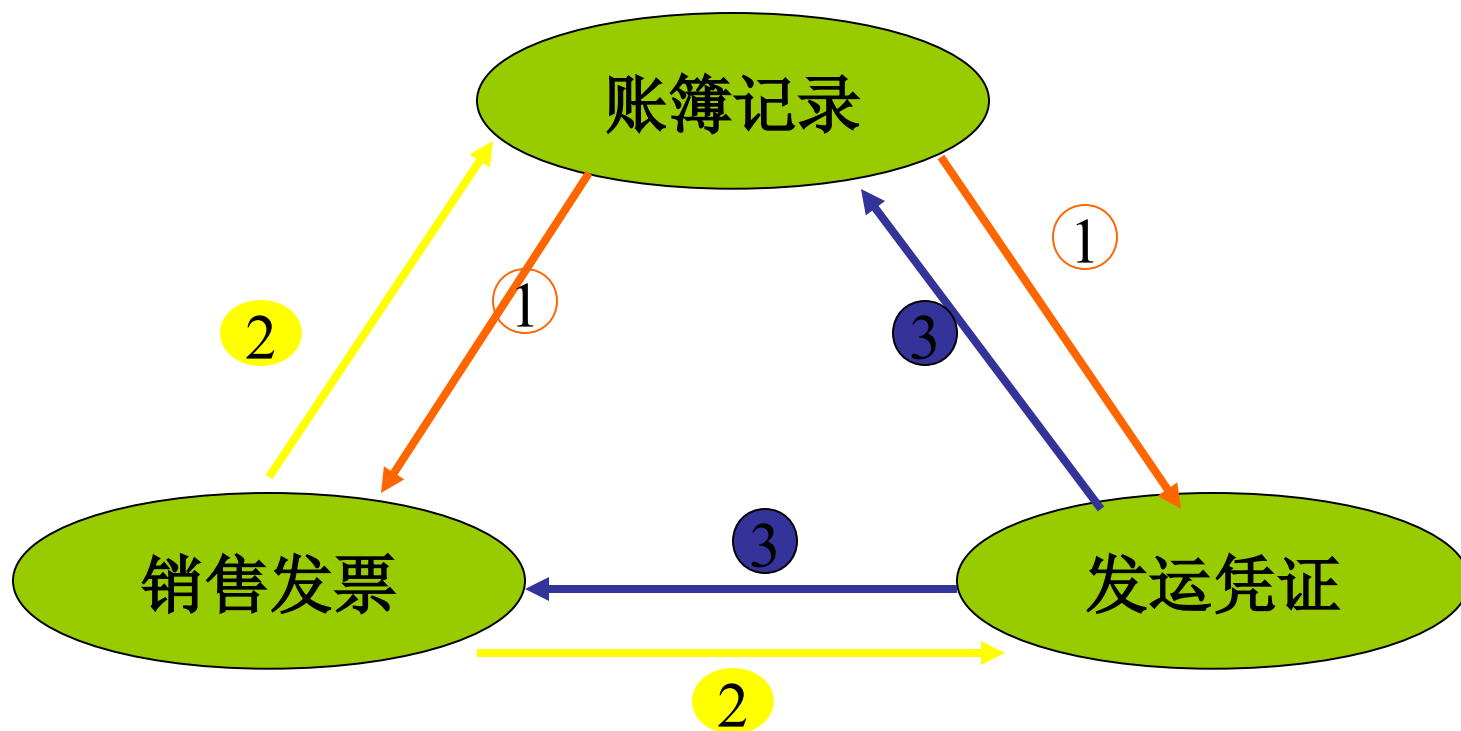
- 注册会计师李文对 × 公司 20*0 年度的销售收入进行分析性复核时，发现本年度的销售收入比上年明显减少，对照在前期调查了解到 × 公司本年度生产销售情况是历史上最好的实际情况，李文感到销售收入的真实性值得怀疑，于是，抽查了 9 月份、12 月份相关的会计凭证，发现其原始凭证中有销货发票的记账联，而记账凭证中反映的是“应付账款”，共计 120 万元。李文针对这种情况，询问了有关的当事人，并向应付账款的对方企业函证，结果发现 A 公司是将企业正常的销售收入反映在“应付账款”中，作为其他企业的暂存款处理。

- 李文对此业务的审计处理为：
- 1． 扩大抽查原始凭证的比例，检查其他月份是否存在将正常销售收入反映在“应付账款”中的事项。
- 2． 提请被审计单位作相应的会计调整，并调整会计报表相关的数额。
- 3． 如果被审计单位拒绝接受调整，则把查证金额与重要性水平相比，选择相应的审计报告的类型。

- **（二）案例分析**
- **注册会计师在审计销售收入时，要关注被审计单位是否少计或多计销售收入。**
- **一般情况下，企业少计销售收入的途径有：**
 - **1．将正常的销售收入反映在“应付账款”中，作为其他企业的暂存款处理，将记账联单独存放，造成当期收入减少，达到少缴税的目的。此案例 A 公司就是如此。**
 - **2．已实现的销售收入，不确认或延期确认。**
 - **3．以“应收账款”或“银行存款”账户与“库存商品”相对应，直接抵减“库存商品”或“产成品”，少计收入。**
 - **4．虚增销售退回，即销售退回仅用红字借记“应收账款”，贷记“产品销售收入”、“应交税金——应交增值税（销项税额）”的会计分录，记账凭证后面没有红联销售发票、销售退回单、商品验收单等原始凭证等。**

- 企业多计销售收入的方法有：
 - 1. 把没有实现的销售提前确认销售收入。
 - 2. 虚构销售业务，等次年作退货处理，虚构收入等。
 - 3. 母子公司或关联企业之间在年底互开发票，虚构收入等。
- 注册会计师一般要实施顺查或逆变的方法查证这些事项，并提请被审计单位予以纠正，否则，发表保留意见或否定意见的审计报告。

销售截止测试的三条路线



· 1. (单选) 北京 L 会计师事务所的注册会计师陈某正在对北京杰德曼公司进行 20*4 年的年度审计, 在审计时, 陈某亲自负责对该公司销售与收款循环的审计, 在进行有关收入的审计时, 陈某遇到以下问题, 请代陈某作出专业判断被审计单位为了虚报销售收入, 可能会采取各种各样的不当手法。为了证实杰德曼公司是否存在对同一笔销售重复入账的情况, 注册会计师应实施以下 () 方法, 以使审计程序的针对性更强。

· A、追查应收账款明细账中贷方发生额的相应凭证, 重点检查贷方所反映的发生坏账及尚未收回货款的业务

·

- **B、清点某一时期填制的发货凭证的数量，与同期登记入账的业务数量比较，确定入账的业务笔数是否超过开具的发货凭证的张数**
- **C、检查主营业务收入明细账中与销货分录相应的销货单，以确定销货是否经过赊销审批手续和发货审批手续**
- **D、从主营业务收入明细账中抽取若干记录，追查有无发运凭证和其他佐证**
- **答案：B，程序 A 的适应性最强，但仅在发现未曾发货的虚假记录方面具有较强的针对性；B 在发现借助发货而多记销售方面是有针对性的；C 主要针对虚构顾客而多记销售的问题；D 的性质同 A。**

- 2、（单选）注册会计师陈某在抽查杰德曼公司20*5年度主营业务收入明细账时，发现有一笔红字分录系20*5年1月15日冲销20*4年12月26日记录的一笔大额收入，对此注册会计师陈某拟根据具体情况实施如下措施，最不恰当的是（ ）。
- A、应检查相关的凭证确认退货的真实性
- B、如果认为退货是真实的，可作为20*5年度收入的抵减，无需调整
- C、应实施追加审计程序，以得到进一步的证实
- D、如果杰德曼公司不作适当的调整，由于金额重大，出具保留意见的审计报告
- 答案：B，应作为期后事项调整20*4年的报表。

· 1、（多选）北京L会计师事务所的注册会计师王某在对北京富勤有限公司审计，亲自负责其销售与收款循环，在针对富勤公司主营业务收入审计时，先后发现以下的情况，请你运用专业知识做出正确判断在对主营业务收入进行实质性测试时，运用分析性复核程序进行比较的主要内容包括（ ）。

- A、主营业务收入
- B、重要客户的销售额
- C、重要产品的毛利率
- D、销售给重要客户的产品的毛利率

· 答案：ABCD

2. （多选）王某在对富勤公司的主营业务收入项目所实施的以下审计程序中，可以证实管理当局对其主营业务收入的“表达与披露”认定是否正确两项最恰当程序是（ ）。

A、检查集团内部的销售情况，记录其交易数量、价格、金额，并追查在编制合并报表时是否予以抵销

B、检查销售退回的产品是否已验收入库并登记入账，销售折让与折扣是否及时、全额提交对方

C、调查向关联方销售的情况，记录其交易的品质、数量、价格、金额以及占主营业务收入总额的比例

D、结合对决算日应收账款的函证程序，观察有无未经认可的巨额销售

答案：AC，程序A直接涉及到销售业务在会计报表项目中的反映；程序C直接涉及到关联方交易在会计报表附注中的披露；B主要对应于“估价或分摊”认定；程序D则对应于“存在或发生”认定。

- 3. （多选）王某在有关收入审计工作底稿的结论中，恰当的是（ ）。
- A、富勤公司销售给子公司产品 10000 件，每件 5000 元，已确认为收入。该产品的市价为每件 4000 元，建议其调减收入 10000000 元
- B、转让某专利技术的使用权三年，一次性收费 300 万元，不再提供后续服务，富勤公司已全部确认为收入，建议其分期确认，调整收入
- C、含在商品售价内五年的服务费，富勤公司全部确认为收入，建议其调整记入“递延收益”分期确认收入
- D、资产负债表日至财务报告批准报出日发生的退回的报告期收入，建议富勤公司调整报告期的收入、成本、税金等相关项目

· 答案：CD

【案例分析题】

注册会计师于 20*3 年初对 X 公司 20*2 年度财务报表进行审计。经初步了解，X 公司 20*2 年度的经营形势、管理及经营机构与 20*1 年度比较未发生重大变化，且未发生重大重组行为。其他相关资料如下（金额单位：万元）：

资料一：X 公司 20*2 年度未审利润表及 20*1 年度已审利润表如下：

项目	20*2 年度（未审数）	20*1 年度（审定数）
一、营业收入	104300	58900
减：营业成本	91845	53599
营业税金及附加	560	350
销售费用	2800	1610
管理费用	2380	3260
财务费用	180	150
加：投资收益	—	—
二、营业利润	6535	（ 69 ）
加：营业外收入	100	150
减：营业外支出	260	300
三、利润总额	6375	（ 219 ）
减：所得税费用（税率 33% ）	800	

- 资料二：X 公司 20*2 年度 1 ~ 12 月份未审营业收入、营业成本列示如下：

<u>月份</u>	<u>营业收入</u>	<u>营业成本</u>
1	7800	7566
2	7600	6764
3	7400	6512
4	7700	6768
5	7800	6981
6	7850	6947
7	7950	7115
8	7700	6830
9	7600	6832
10	7900	7111
11	8100	7280
12	18900	15139
<u>合计</u>	<u>104300</u>	<u>91845</u>

- 要求：
- （1）为确定重点审计领域，注册会计师拟实施分析程序。请对资料一进行分析后，指出利润表中的重点审计领域，并简要说明理由；对资料二进行分析后，指出营业收入和营业成本的重点审计领域，并简要说明理由。（不要求列示分析过程）
- （2）注册会计师在了解 X 公司销售与收款循环内部控制后，准备对 X 公司销售业务的内部控制进行测试，以验证其能否确保已入账的销售确系已经实现的销售。请列示该项测试的主要程序。

【答案】

(1) 利润表中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。

营业收入 (104300—58900) /58900=77% 增长了 77% ;

营业成本 (91845 — 53599) /53599=71% 增长 71% ;

管理费用 (2380 — 3260) /3260=-27% 下降 27% ;

所得税费用占利润总额比例与 33% 的所得税税率差异较大。

分析资料二：

营业收入和营业成本的重点审计领域为 1 月份、12 月份。因为 12 月份营业收入和营业成本金额上亿元，而年内 1 月份至 11 月份营业收入和营业成本金额均在千万以内，12 月份增涨幅度过高异常；另外 1 月份毛利率低于全年平均毛利率，12 月份毛利率高于全年平均毛利率。

(2) 该项测试的主要程序：

①检查销售发票是否有与之相对应的发运凭证及安装的验收报告

；

②核对销售发票、货运单、安装验收报告等所记录的品名、规格、数量、价格是否一致；

③检查销售合同中有无影响根据安装验收报告确认收入的限制性条款；

④观察是否按月寄发对账单，并检查顾客回函档案。

⑤ 存在销售退回的，检查手续是否符合规定，结合原始销售凭证价差其会计处理是否正确，结合存货项目审计关注其真实性。

⑥ 检查销售折扣与折让（实质性程序包括内容）

⑦ 检查有无特殊的销售行为

θ 调查向关联方销售的情况

ρ 调查集团内部销售的情况

σ 检查主营业务收入的列报是否恰当

第四节 应收账款审计

一、应收账款审计的目标

· 应收帐款是否存在； 应收败款是否归被审计单位所有； 应收帐款增减变动的记录是否完整； 应收帐款是否可收回， 坏帐准备的计提是否恰当； 应收帐款期末余额是否正确； 应收帐款在会计报表上的披露是否恰当。

二、应收账款的实质性测试程序

- 1. 取得或编制应收帐款明细表， 复核加计正确， 并与报表数、 总帐数和明细帐合计数核对相符。
- 2. 分析应收帐款帐龄

- 通过编制或索取应收帐款帐龄分析表来分析应收帐款的帐龄，帮助了解应收帐款的可收回性。
- 3. 函证应收帐款
- 函证，是指注册会计师为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息，通过直接来自第三方对有关信息和现存状况的声明，获取和评价审计证据的过程。
- 函证的运用：银行存款、借款；应收应付账款、票据；预收预付款；长短期投资等。
- 函证应收账款是为了证实其余额的真实性、正确性

- **(1) 函证的范围和对象**
- **函证范围由以下因素决定：**
- **应收帐款在全部资产中的重要性；**
- **被审计单位内部控制的强弱；**
- **以前期间的函证结果；**
- **函证方式的选择（肯定式函证可减少函证量）**
- **一般情况下，应选择以下项目作为函证对象：大
额或帐龄较长的项目；与债务人发生纠纷的项目；
关联方（包括持股 5% 以上的股东）项目；主要客户
（包括关系密切的客户）项目；交易频繁但期末余
额较小甚至为零的项目；非正常的项目。**

- **（2）函证的方式：肯定式函证、否定式函证**
- **肯定式函证，即向债务人发出询证函，要求他证实所函证的欠款是否正确，无论对错都要求复函。**
- **适用于以下情况：相关内控无效；预计差错率较高；个别帐户欠款金额较大；有理由相信欠款可能存在争议、差错。**
- **否定式函证只在所函款项与实际不符时才要求回函。**
- **适用于以下情况：相关内控有效；预计差错率较低；欠款余额小的债务人数目很多；注册会计师有理由确信大多数被函证者能认真对待询证函，并对不正确的情况予以反馈。**

项目	积极式函证	消极式函证
要求	要求被询证者在所有情况下必须回函，确认询证函所列示的信息是否正确或填列询证函要求的信息	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
运用	以下情况，最好采用积极式函证： 1. 个别账户的欠款金额较大； 2. 有理由相信对欠款可能存在争议，差错等问题	当同时存在以下条件时，可以采用消极式函证： 1. 固有风险和控制风险评估为低水平； 2. 涉及大量较小的账户金额； 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
协调	综合使用积极式和消极式函证，对于大金额账项采用积极式函证，对于小金额账项则采用消极式函证	

- 两种方式可结合起来使用：大金额的采用肯定式函证，小金额的采用否定式函证。
- （3）函证时间的选择：最佳时间应是与资产负债表日接近。
- （4）函证的控制
 - 注册会计师应当直接控制询证函的发送和回收；
 - 对无法投递退回的信函要进行分析，查明原因；
 - 对采用肯定式函证而没有得到答复的，应采用追查程序，发第二、第三封询证函；
 - 若仍得不到答复，应采用替代程序，检查与销售有关的文件。
- （5）函证结果差异分析

- 产生差异的可能原因：
- 购销双方记录的时间不同
- ① 询证函发出时，债务人已付款，而被审计单位尚未收到；
- 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，但债务人尚未收到；
- ③ 债务人将货物退回，而被审计单位尚未收到；
- ④ 债务人对收到的货物数量、质量及价格有争议而全部或部分拒付。
- 一方或双方记帐错误
- 被审单位的舞弊行为

- **（6）函证结果的总结和评价**
- **重新考虑过去对内部控制评价和符合性测试结果是否恰当；分析性复核的结果是否适当及相关风险评价是否适当。**
- **若函证结果表明无审计差异则可合理推论全部应收帐款总体是正确的。**
- **如果存在差异，则应估算应收帐款总额中可能的累计差错数额，必要时可扩大函证范围。**

应收账款与银行存款函证的对比

项目	银行存款	应收账款
必要性	必须	必须
目的	银行存款的存在性、负债的完整性和资产的担保抵押	应收账款的存在性、所有权
内容	银行存款、银行借款和或有事项	客户欠被审计单位的金额
对象	本年度所有存过款的银行	客户欠被审计单位金额
范围	100%	抽样
方式	肯定式	肯定和否定

- 1.（单选）陈某选择杰特曼公司的以下项目作为函证对象，主要是为了证实应收账款的真实性，但（ ）是个例外。
- A、与债务人发生纠纷的项目
- B、交易频繁但期末余额为零的项目
- C、关联方项目
- D、主要客户项目及非正常项目

· 答案：B

· 解析：余额为零的项目中不可能含有高估的成分，向这样的客户发函主要是为了证实被审计单位有无漏计其应收账款。

- 2.（单选）对杰德曼公司存在的大额逾期应收账款如无法获取询证函回函，则注册会计师陈某应（ ）。
- A、审查所审期间应收账款的回收情况
- B、了解大额应收账款客户的信用情况
- C、审查与销货有关的订单、发票、发运凭证等文件
- D、提请被审计单位提高坏账准备提取比例
- 答案：C

· 3、（单选）在应收账款审计过程中，陈某实施了如下审计程序：（1）应收账款账龄分析；（2）与管理层讨论可能的重大坏账损失。其目的是（ ）。

- A、确定资产负债表日应收账款余额是否正确
- B、可收回应收账款得到恰当表述和揭示
- C、资产负债表日所有重大应收账款金额是否正确
- D、应收账款的可收回性

· 答案：D

1、（简答）北京L会计师事务所在对利恒股份有限公司20*4年度会计报表进行审计，项目负责人陈某决定由助理人员刘某执行应收账款的函证程序。助理人员刘直接向利恒公司索取了应收账款明细汇总表后，确定了其中100个债务人作为函证对象。由于工作量大，助理人员刘某决定请利恒公司财务人员孙某协助工作。具体步骤为：刘某亲自填写询证函，交利恒公司财务人员孙某帮助盖章并复印，孙某将复印件交刘某作为审计工作底稿，原件由孙某协助装入信封，孙某书写地址等并寄发。要求：请指出助理人员刘某在执行上述函证程序中存在的问题，并简要说明理由。

- **答案：**
- **（1）未对应收账款明细汇总表进行必要的核对（获取工作底稿的基本要求）。**
- **（2）刘某对函证过程的控制不够。为了提高工作效率，审计人员可以利用被审计单位的人员协助工作，但为了避免询证函的内容被更改，或询证函未寄出。审计人员必须做到真正控制函证的过程。在粘贴信封时，对函证内容、地址等事项重新核对；由审计人员亲自寄发询证函等。**

· 2 【简答题】

- 注册会计师通常依据各类交易、账户余额和列报的相关认定确定审计目标，根据审计目标设计审计程序。下表给出了应收账款的相关认定：

应收账款的相关认定	审计目标	审计程序
存在		(1)
		(2)
权利和义务		(1)
		(2)
完整性		(1)
		(2)
计价和分摊		(1)
		(2)

要求： 请根据表中给出的应收账款的相关认定确定审计目标，并针对每一审计目标简要设计两项审计程序。

【答案】

应收账款的相关认定	审计目标	审计程序
存在	存在	(1) 向客户函证 (2) 检查销售合同、销售发票和发运凭证
权利和义务	权利和义务	(1) 检查销售合同、销售发票和发运凭证 (2) 以应收账款明细账为起点, 检查合同确定是否已贴现、出售或质押
完整性	完整性	(1) 选取发运凭证, 追查至发票和银行日记账、应收账款明细账 (2) 选取发票, 追查至发运凭证和银行日记账、应收账款明细账
计价和分摊	计价和分摊	(1) 检查期后已收回应收账款情况 (2) 分析应收账款账龄, 确定坏账准备计提是否适当

- **【案例分析题】**
- 北京 ABC 会计师事务所的 A 和 B 注册会计师负责完成了对 Y 公司 2009 年度财务报表的外勤审计工作。在对 Y 公司的审计过程中，A 和 B 注册会计师关注到以下事项：
- Y 公司原采用余额百分比法计提坏账准备，计提比例为应收款项（包括应收账款和其他应收款）余额的 5%。为更合理地核算坏账，Y 公司董事会决定自 2009 年度起改按账龄分析法计提坏账准备，根据债务单位的财务状况、现金流量等情况，确定对应收款项计提坏账准备的比例分别为：
- 账龄 1 年（含 1 年，以下类推）以内的，按其余额的 6% 计提；账龄 1—2 年的，按其余额的 30% 计提；账龄 2—3 年的，按其余额的 50% 计提；账龄 3 年以上的，按其余额的 80% 计提。
- Y 公司 2009 年度未审财务报表尚未根据董事会的决定按账龄分析法计提坏账准备，应收账款和其他应收款相应的坏账准备期末余额分别为 1600000 元和 520000 元，应收账款和其他应收款的期末账面余额分别为 32000000 元和 10400000 元，其明细金额组成分别为：

客户名称 账龄	1 年以 内	1—2 年	2—3 年	3 年以上
其他应收款 —f 公司	5250000			
其他应收款 —g 公司	32000		324200	20000
其他应收款 —h 公司	6000000	245800		28000
其他应收款 —i 公司	−1500000			
小计	9782000	245800	324200	48000

客户名称 账龄	1 年以内	1—2 年	2—3 年	3 年以上
应收账款— a 公 司	20150000			
应收账款— b 公 司	-2000000			
应收账款— c 公 司	600000		25760	78000
应收账款— d 公 司	10000000	2160240	932000	
应收账款— e 公 司		54000		
要求：小计	28750000	2214240	957760	78000

假定不考虑公司财务报表层次的重要性水平，财务报表尚未报出，针对上述交易事项，注册会计师应分别提出何种审计处理建议？若应当建议做出审计调整的，请按年度直接列示全部相应的审计调整分录。在编制审计调整分录时，不考虑调整分录对所得税和期末结转损益的影响。（金额单位统一用“万元”）

【答案】

- 针对资料中的事项，A和B注册会计师应提请Y公司作重分类调整：

- 借：应收账款——b公司 2000 000

- 贷：预收款项——b公司 2000 000

- 借：其他应收款——i公司 1 500 000

- 贷：其他应付款——i公司 1 500 000

- Y公司应按账龄分析法补提应收账款坏账准备 $[(28\,750\,000 + 2\,000\,000) \times 6\% + 2\,214\,240 \times 30\% + 957\,760 \times 50\% + 78\,000 \times 80\%] - 1\,600\,000 = 1\,450\,552$ 元。

- 注册会计师应提请Y公司调整：

- 借：资产减值损失——计提的坏账准备 1 450 552

- 贷：应收账款——坏账准备 1 450 552

- Y公司应按账龄分析法补提其他应收款坏账准备 $[9\,782\,000 + 1\,500\,000] \times 6\% + 245\,800 \times 30\% + 324\,200 \times 50\% + 48\,000 \times 80\%] - 520\,000 = 431\,160$ 元。

- 注册会计师应提请Y公司调整：

- 借：资产减值损失——计提的坏账准备 431 160

- 贷：其他应收款——坏账准备 431 160

第五节 坏账准备审计

- 审计目标：
 - I. 确定计提坏账准备的方法和比例是否恰当，计提是否充分；
 - II. 确定坏账准备增减变动的记录是否完整；
 - III. 确定坏账准备期末余额是否正确；
 - IV. 确定坏账准备的披露是否恰当。

- 坏账准备的实质性测试

- 审查坏账准备的计提

计提方法和比例是否符合制度规定；

计提数额是否恰当；

会计处理是否正确，前后期是否一致

- 审核坏账损失

- 审查长期挂账的应收账款

- 检查函证结果

- 检查坏账准备的借方记录是否与列作坏账损失的账项一致

- 实施分析性复核（坏账准备余额 / 应收帐款余额）

- 确定坏账准备是否已在资产负债表上恰当披露

第六节 其他相关账户审计

- 应收票据审计
- 预收账款审计
- 应交税金审计其他应交款审计
- 主营业务税金及附加审计
- 营业费用审计
- 其他业务利润审计



应收票据审计

- 审计目标
 - I. 确定应收票据是否存在；
 - II. 确定应收票据是否归被审计单位所有；
 - III. 确定应收票据增减变动的记录是否完整；
 - IV. 确定应收票据是否有效，可否收回；
 - V. 确定应收票据的期末余额是否正确；
 - VI. 确定应收票据在会计报表是的披露是否恰当。

应收票据的实质性测试程序

1. 获取或编制应收票据明细表，复核加计正确，并核对其期末余额合计数与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。
2. **监盘库存票据。**
3. **函证应收票据**，以证实其存在性和可收回性，编制函证结果汇总表。
4. 检查应收票据的利息收入是否正确入账。
5. 检查已贴现的应收票据。
6. 检查应收票据在资产负债表上披露是否恰当。

应交税金审计

- 应交税金的审计目标：
 - I. 确定应计和已缴纳税金的记录是否完整；
 - II. 确定应交税金的期末余额是否正确；
 - III. 确定应交税金在会计报表上的披露是否恰当。
-  应交税金的实质性测试程序（15）

- 应交税费审计

- 获取或编制应交税费明细表**
- 查阅被审计单位纳税鉴定或纳税通知及征、免、减税的批准文件**
- 检查被审计单位应缴增值税的计算是否正确**
- 审查被审计单位应交所得税的计算是否正确，确定应纳税所得额及企业所得税税率，是否按规定进行了会计处理**
- 确定应交税费是否在资产负债表上恰当披露**

- 营业税金及附加审计

- 销售费用审计

- 其他业务利润审计

应交税费案例：

【资料】审计人员在审查某企业时发现该企业将 10.5 吨自制甲产品用于本厂在建工程。企业所作会计分录为：

借：在建工程	25 798.50
--------	-----------

贷：库存商品 22 050. 00

应交税费 - 应交增值税（销项税额） 3 748. 50

记账凭证后的领料单载明：领料数量为 10.5 吨，单价 2 100 元，总计 22 050 元。经与甲产品明细账核对，以计入“应交税费”帐户的销项税额除以 17% 的增值税率，计算求得的销售收入为 22 050 元，恰为领用甲产品的成本金额。甲产品是一种新型产品，尚未上市没有同类产品售价可以参考。

【要求】分析上述会计处理是否存在问题？

- 分析：
- 在建工程领用自产产品属于视同销售行为，视同销售货物行为而无销售额者，按下列顺序确定销售额。

（1）按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定

（2）按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定

（3）按组成计税价格确定，组成计税价格的公式为：组成计税价格 = 成本 × （1 + 成本利润率）

所以，企业应按组成价格重新计算后确定应补纳的增值税，即
组成计税价格 = $22\ 050 \times (1 + 10\%) = 24\ 255$ （元）

应纳增值税 = $24\ 255 \times 17\% = 4\ 123.35$ （元）

应补纳增值税 = $4\ 123.35 - 3\ 748.50 = 374.85$ （元）

会计分录调整为：

借：在建工程
374.85

贷：应交税费 - 应交增值税（销项税额）

- 预收账款审计

- 获取或编制预收账款明细表**
- 请被审计单位协助，在预收账款明细表上标出截止至审计日已转销的预收账款，对已转销金额较大的预收账款进行检查，核对记账凭证、仓库发运凭证、销售发票等，并注意这些凭证发生日期的合理性**
- 选择预收账款重要项目，函证年末余额的正确性**
- 检查预收账款是否存在借方余额，是否决定建议作重分类调整**
- 检查预收账款长期挂账的原因，并做出记录，必要时提请被审计单位予以调整**
- 检查预收账款是否在资产负债表上恰当披露**

- **其他业务收入的审查**
- **[资料] 审计人员王军审查海河公司 20X2 年 9 月份 “银行存款” 日记账时，发现 9 月 10 日 25# 摘要中注明转让专有技术 60 000 元，但对方账户是 “应付账款”，决定进一步调查。**

经查阅 9 月 10 日 25# 记账凭证，凭证的内容如下：

借：银行存款	60 000
贷：应付账款	60 000

该记账凭证后面附的原始凭证是一张 “送款单” 回单和双方的专有技术转让协议，经询问有关人员，确定该公司的无形资产转让收入记入了 “应付账款” 账户。

- **[要求] 指出海河公司存在的问题并做出调账分录（假定上述问题在当期被发现）。**

- **分析：**
- **海河公司为了达到少交税，少计当期利润的目的，将应反映在“其他业务收入”账户的无形资产转让收入反映在“应付账款”账户，造成当月利润虚减并达到了少交营业税、城建税、教育费附加及所得税的目的。海河公司应编制调账分录如下：**

借：应付账款	60 000
贷：其他业务收入	60 000