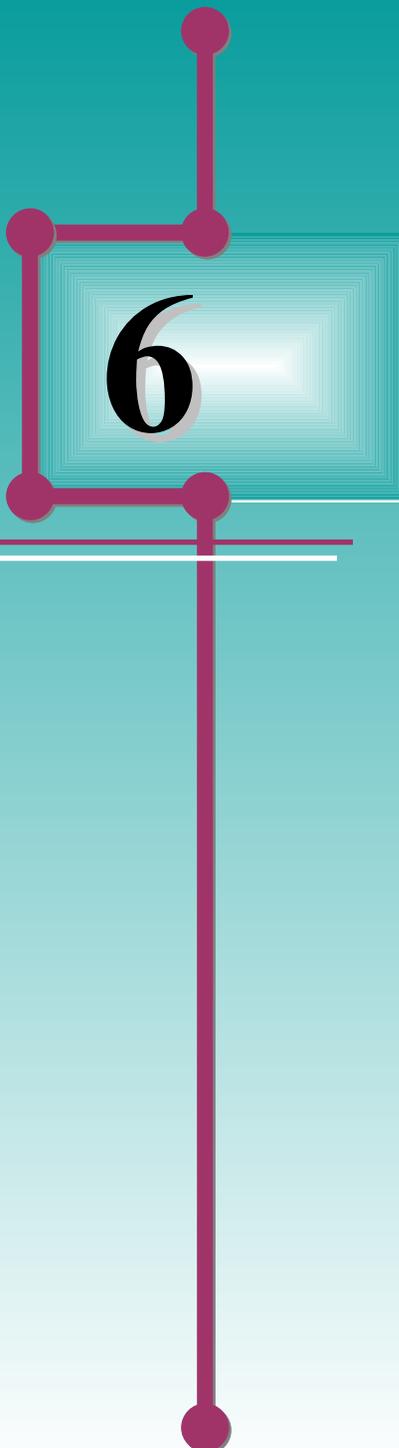


# 情景 6 销售与收款循环审计

---



6

# 学习要点

- 1. 了解销售与收款循环的主要交易与凭证记录
- 2. 掌握销售与收款循环的内部控制及其控制测试；
- 3. 掌握销售与收款循环重要账户的实质性程序

# 一、销售与收款循环的特性

- **（一）所涉及的主要凭证和会计记录**
- **（二）涉及的主要业务活动**

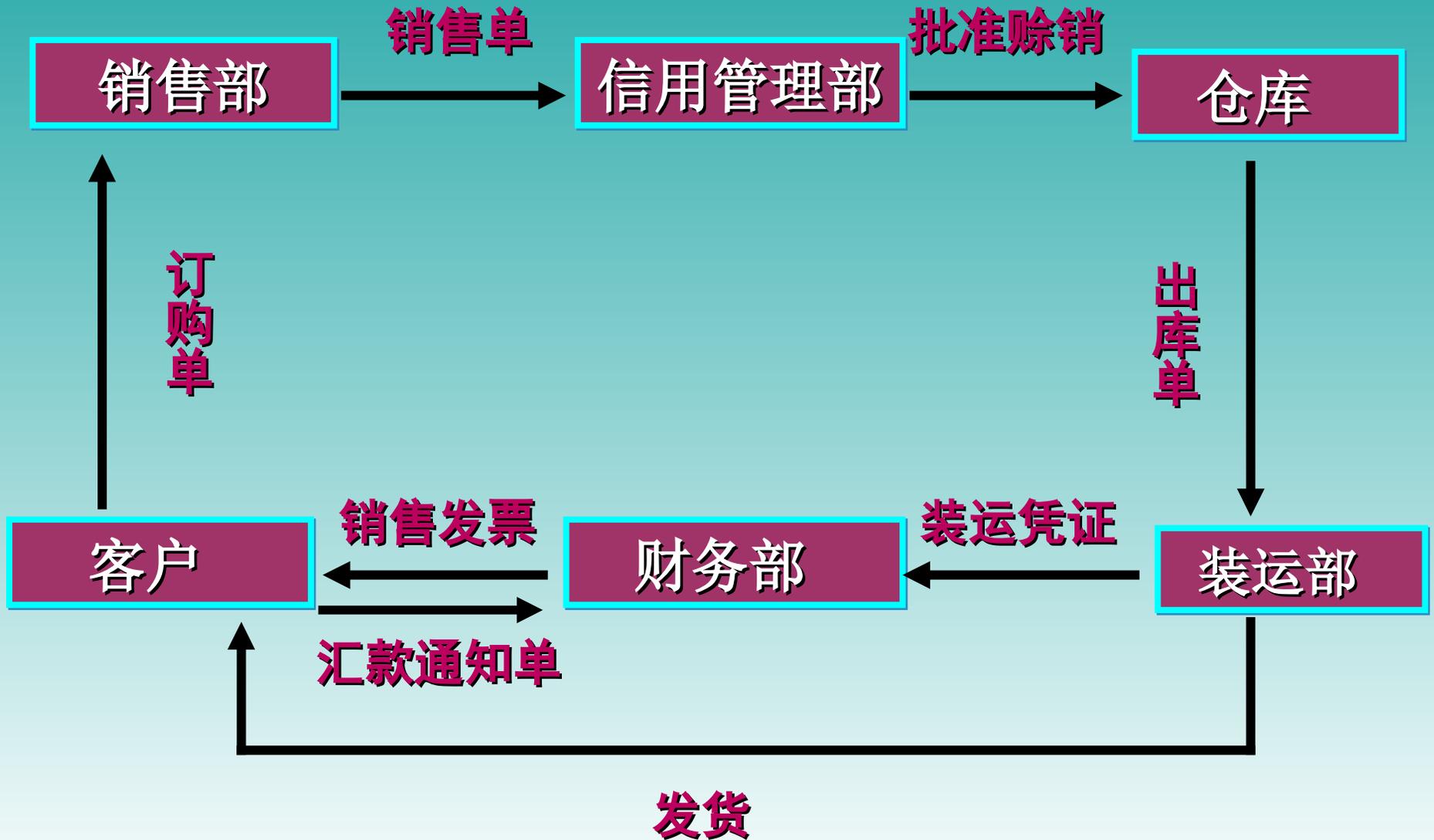
## (一) 涉及的主要凭证和会计记录

- (1) 顾客订货单;
- (2) 销售单;
- (3) 发运凭证;
- (4) 销售发票;
- (5) 商品价目表;
- (6) 贷项通知单;
- (7) 应收账款明细账;
- (8) 主营业务收入明细账;
- (9) 折扣与折让明细账;
- (10) 汇款通知书;
- (11) 库存现金日记账和银行存款日记账;
- (12) 坏账审批表;
- (13) 顾客月末对账单;
- (14) 转账凭证;
- (15) 收款凭证。

## (二) 销售与收款循环的主要业务活动

业务活动	负责部门	凭证记录	内部控制措施
接受顾客订单	销售部门	顾客订货单、销售单	销售单预先连续编号
批准赊销信用	信用管理部门	销售单	赊销审批
按销售单供货	仓库部门	出库单	出库单要预先连续编号
按销售单装运货物	装运部门	装运凭证	装运凭证要预先连续编号
向顾客开具账单	开具账单部门	销售发票	四点措施见教材
记录销售	会计部门	相关明细账和日记账	七点措施见教材

# 销售与收款循环涉及的部门及相关的凭证



## 二、销售交易的内部控制

- (一) 适当的职责分离
- (二) 正确的授权审批
- (三) 充分的凭证和记录
- (四) 凭证的预先编号
- (五) 按月寄出对账单
- (六) 内部核查程序

# 适当的职责分离

- 1. 相关内部控制（见 P306）
- 2. 控制测试
- 注册会计师可以通过观察有关人员的活动，以及与这些人员进行讨论。

# 正确的授权审批

- 1. 相关内部控制
  - ( 1 ) 在销售发生之前，赊销已经正确审批；
  - ( 2 ) 非经正当审批，不得发出存货；
  - ( 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进行审批，不得超越审批权限。
- 2. 控制测试
  - **注册会计师通过检查凭证在关键点上是否经过审批。**

# 凭证的预先编号

- 1. 相关内部控制
- 由同一个部门编制的凭证应当事先连续编号。
- 2. 控制测试
- 注册会计师可清点各种凭证，看其编号是否连续，有无不正常的凭证或重号的凭证。

# 按月寄出对账单

- 1. 相关内部控制
  - ( 1 ) 由不负责现金出纳和销售及应收账款记账的人员按月向顾客寄发对账单。
  - ( 2 ) 对于对账单中的核对不符的账项，指定一位不掌管货币资金也不记载主营业务收入和应收账款账目的主管人员处理。
- 2. 控制测试
  - **注册会计师观察指定人员寄送对账单，检查顾客复函档案。**

# 内部核查程序

- 1. 相关内部控制
- 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。
- 2. 控制测试
- 注册会计师检查内部审计人员的报告，或其他独立人员在他们核查的凭证上的签字。

## 三、销售交易的实质性程序

- ◆ (1) 测试登记入账的销售交易是真实的
- ◆ (2) 测试已发生的销售交易均已登记入账
- ◆ (3) 测试登记入账的销售交易均经正确计价
- ◆ (4) 测试登记入账的销售交易分类恰当
- ◆ (5) 测试销售交易的记录及时
- ◆ (6) 测试销售交易已正确地记入明细账并正确地汇总

# 登记入账的销售交易是真实的

- 注册会计师一般关心三类错误的可能性：
  - ( 1 ) 未曾发货却已将销售交易登记入账
  - ( 2 ) 销售交易重复入账
  - ( 3 ) 向虚构的顾客发货，并作为销售交易登记入账

## • 2. 实质性程序

- （1）针对未曾发货却已将销货业务登记入账，注册会计师可从主营业务收入明细账中抽取若干笔分录，追查至有无发运凭证等。（逆查）
- （2）针对销货业务重复入账，注册会计师可通过检查企业的销货交易记录清单，已确定是否存在重号、缺号。
- （3）针对向虚构客户销货，注册会计师应当检查主营业务收入明细账中与销货分录相应的销货单，已确定销货是否经过赊销批准手续和发货审批手续。
- （4）追查应收账款明细账中贷方发生额的记录。如果贷方发生额是收回货款或收到退货，说明销售业务是真实的。如果长期挂账或注销坏账，则怀疑是虚构的销售交易。

# 已发生的销售交易均已登记入账

- 1. 上市公司一般偏重虚报资产或收入，因此销货业务的审计一般不涉及销售业务的完整性测试。（防高估，不防低估）
- 2. 明确测试方向
  - （1）测试**真实性**目标时，起点是明细账，追查至原始凭证。
  - （2）测试**完整性**目标时，起点是原始凭证，追查至明细账。

# 登记入账的销售交易均经正确计价

- 典型的实质性程序包括复算会计记录中的数据。
- ( 1 ) 以主营业务收入明细账中的会计分录为起点，将所选择的交易业务的合计数与应收账款明细账和销售发票存根进行比较核对。
- ( 2 ) 销售发票存根上所列的单价，通常还要与经过批准的商品价目表进行比较核对。
- ( 3 ) 发票中列出的商品的规格、数量和顾客代号等，则应与发运凭证进行比较核对。

# 登记入账的销售交易分类恰当

- **销售分类恰当的测试一般可与计价准确性测试一并进行。**
- **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做比较。**

# 销售交易的记录及时

- **在执行计价准确性实质性测试程序的同时，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。**

## 销售交易已正确地记入明细账并正确地汇总

- 注册会计师通常要加总主营业务收入明细账数，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。

## 四、 营业收入审计的审计目标

- 1. 记录的营业收入是否已发生，且与被审计单位有关（**发生认定**）
- 2. 营业收入记录是否完整（**完整性认定**）
- 3. 与营业收入的金额是否已恰当记录（**准确性认定**）
- 4. 营业收入是否已记录于正确的会计期间（**截止认定**）
- 5. 营业收入的内容是否正确（**分类认定**）
- 6. 营业收入的披露是否恰当（**与列报相关的认定**）

## 五、主营业务收入的实质性程序

- **1. 取得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。

- **2. 必要时，实施以下实质性分析程序：**
  - **（ 1 ）将本期的主营业务收入与上期的主营业务收入进行比较**
  - **（ 2 ）计算本期重要产品的毛利率，与上期比较**
  - **（ 3 ）比较本期各月各类主营业务收入的波动情况**
  - **（ 4 ）将本期重要产品的毛利率与同行业企业进行对比分析**
  - **（ 5 ）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**

- **3. 销售的截止测试：**

- （1）测试目的：确认销售收入的归属期间是否正确，有没有被推迟或提前确认。
- （2）测试关键点：检查销售发票开具日期、记账日期和发货日期是否归属于同一适当会计期间。
- （3）测试路线
  - ✓ 以账簿记录为起点（防止多计）
  - ✓ 以销售发票为起点（防止少计）
  - ✓ 以装运凭证为起点（防止少计）

## 六、应收账款的审计目标

- 1. 应收账款是否存在（存在认定）
- 2. 应收账款是否归被审计单位所有（权利和义务认定）
- 3. 应收账款及其坏账准备的记录是否完整（完整性认定）
- 4. 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（计价和分摊认定）
- 5. 应收账款及其坏账准备期末余额是否正确（计价和分摊认定）
- 6. 应收账款及其坏账准备的列报是否恰当（与列报相关的认定）

# 向债务人函证应收账款

- 1. 函证的范围和对象
- 2. 选择函证方式
- 3. 函证的时间
- 4. 函证的控制
- 5. 函证结果差异的分析

# 1. 函证的范围和对象

- **（1）函证的必要性**

- 除非有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表而言是不重要的，或者函证很可能是无效的，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。

- **（2）函证对象**

- 大额或账龄较长的项目；与债务人发生纠纷的项目；关联方项目；主要客户项目；交易频繁但期末余额较小的项目；可能产生重大错报或舞弊的非正常的项目。

## 2. 选择函证方式

- **（1）积极的函证方式**
- **注册会计师应当要求被询证者在所有情况下必须回函。**
  
- **（2）消极的函证方式**
- **如果采用消极的函证方式，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。**

### 3. 函证的控制

- ( 1 ) 将被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录核对；
- ( 2 ) 将询证函中列示的账户余额与被审计单位有关资料核对；
- ( 3 ) 在询证函中指明直接向接受审计业务委托的会计师事务所回函；
- ( 4 ) 询证函经被审计单位盖章后，由注册会计师直接发出；

- **积极式函证而未能收到回函的处理：**
- 注册会计师应当考虑与被询证者联系，要求对方做出回应或再次寄发询证函。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。

- **函证的替代审计程序主要包括：**
- ( 1 ) 检查销售合同或协议、销售发票副本及发运凭证；
- ( 2 ) 检查期后收款记录。