

项目三 执行审计

【学习目标】

1. 了解销售与收款循环涉及的业务活动。
2. 了解销售与收款循环涉及的凭证与记录。
3. 理解销售与收款循环的内部控制及其测试。
4. 掌握营业收入审计的目标和实质性程序。
5. 掌握应收账款的审计的目标和实质性程序。
6. 掌握销售费用、营业税及附加、应交增值税销项税额的审计。

【标志性成果】

能正确完成财务报表审计进入现场审计，实施控制测试和实质性程序，收集审计证据，编制所有审计工作底稿，准确无误发表审计意见。

模块一 销售与收款循环审计

任务一 了解销售与收款循环

一、销售与收款循环涉及的业务活动

（一）销售业务

（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当局的授权标准时，才能够被接受。销售单管理部门接受订单后通常应编制一式多联的销售单。

（2）批准赊销信用。对于赊销业务，应由信用管理部门根据企业的赊销政策，将销售单与该顾客已被授权的赊销信用额度及至今尚欠的账款进行核对与检查，据此确定是否接受该项订单。企业应对每个新顾客进行信用调查，并在销售单上签署意见，之后将已签署意见的销售单送回销售单管理部门。

（3）按销售单供货。企业的商品仓库在收到经过批准的销售单时才能供货。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。因此，已批准的销售单应送达仓库，作为仓库按销售单供货和发货给装运部门的授权依据。

（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。另外，在装运之前，装运部门的职员须检

查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。

(5) 向顾客开具账单。向顾客开具账单包括编制账单和向顾客寄送事先连续编号的销售发票。

(6) 记录销售。记录销售的过程包括区分赊销、现销，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现金、银行存款日记账。

(二) 收款业务

(1) 办理和记录现金、银行存款收入。这项功能涉及的是有关货款收回，现金、银行存款的记录以及应收账款减少的活动。在处理货币资金收入时，最重要的是保证全部货币资金都必须如数、及时地记入相关总账及明细账，并如数将现金存入银行。在这方面，汇款通知单起着很重要的作用。

(2) 注销坏账。销货企业如果认为某项货款再也无法收回，就必须注销这笔货款。处理时应取得货款无法收回的确切证据，经适当审批后及时做会计调整。

(3) 提取坏账准备。坏账准备提取的数额必须能够抵补企业以后无法收回的本期货款。

(三) 销售退回、销售折扣与折让业务 销售退回、销售折扣与折让业务即办理和记录销售退回、销售折扣与折让。顾客有时会因对商品不满意而要求退货，或给予一定的销货折让，有时顾客如果提前付款，企业则可能会给予一定的销售折扣，发生此类事项时，必须经授权批准。

二、销售与收款循环涉及的凭证与记录 在内部控制制度比较健全的企业，处理销售与收款业务通常需要使用很多凭证和会计记录。典型的销售与收款循环中所涉及的凭证与会计记录如下：

(1) 顾客订货单。企业可通过各种方式如电话、信件、参加各类订货会等取得新 老顾客的订货单。

(2) 销售单。列示顾客所订商品的名称、规格、数量以及其他与顾客订单有关资料的表格，主要是作为销售方内部处理顾客订货单的依据。

(3) 发运凭证。在发运货物时编制的，用以反映发出商品的规格、数量和其他有关内容的凭据。该凭证一式多联，可以用作向顾客开票收款的凭证。

(4) 销售发票。表面已销商品的规格、数量、销售金额、运费以及其他有关销售情况等的凭证。该凭证是企业实现销售、登记销售业务的基本凭证。

(5) 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。

(6) 贷项通知单。表示由于销货退回或经批准的折让而引起的应收销货款减少的凭证。这

种凭证的格式通常与销售发票的格式相同，但是用来说明应收账款的减少。

(7) 应收账款明细账。记录每个顾客各项赊销、现金收入、销售退回及折让的明细账。

(8) 主营业务收入明细账。记录销货业务的明细账，一般按商品类别来反映销货总额。

(9) 折扣与折让明细账。核算企业销售商品时，按照合同规定为了及早收回货款而给予顾客的销售折扣以及因商品本身的原因而予顾客的销售折让情况的明细账。

(10) 汇款通知书。与销售发票一起寄给顾客，由顾客付款时再寄回销货单位的凭证。其目的是保证使款项及时存入银行。

(11) 库存现金和银行存款日记账。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的日记账。

(12) 坏账审批表。批准将某些应收款项注销为坏账的、仅在企业内部使用的凭证。

(13) 顾客月末对账单。定期寄送给顾客的用于购销双方定期核对账目的凭证。

(14) 转账凭证。记录转账业务的记账凭证。

(15) 收款凭证。记录收到现金和银行存款业务的记账凭证。

任务二 销售与收款循环内部控制及测试

一、销售与收款循环的内部控制

(一) 职责分工控制 在销售与收款循环中，必须分离的职务主要有：坏账应由销售、记账之外的人员确认；赊销批准与销货职能应分离；发货、开票、收款、记账职责应分离。

(二) 授权审批控制 在销售与收款循环中，恰当的授权审批控制主要包括：

(1) 赊销必须经过有关人员审批。

(2) 发出货物必须经有关人员审批。

(3) 销售价格、销售条件、运费、折扣等必须经有关人员审批。

(4) 坏账发生必须经有关人员审批。

(5) 审批人员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。

(三) 凭证和记录控制 在销售与收款循环中，凭证和记录控制主要包括：

(1) 在销售与收款各环节应建立和健全凭证制度，如销售单、销售发票等。

(2) 凭证应预先顺序编号，以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。

(3) 应建立和健全各种账簿制度，并及时登记账簿。

(四) 核查控制

(1) 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, 对不符合的情况, 应及时处理。

(2) 定期核对应收账款等账户的总账和明细账。

(3) 内部核查制度。销售与收款内部控制监督检查内容主要包括 ;

①销售与收款业务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业务不相容职务混岗的现象。②销售与收款业务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。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。重点检查单位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。

二、销售与收款循环内部控制的测试 对销售与收款循环内部控制主要进行以下控制测试 :

(1) 职责分工测试。注册会计师通常通过观察有关人员的活动, 及时询问有关人员, 来实施职责分离的控制测试。

(2) 授权审批测试。注册会计师可以通过检查顾客订货单、销售单、发运凭证等凭证, 测试出授权审批方面的内部控制的效果。

(3) 凭证和记录测试。注册会计师可以通过抽取部分发票副本, 然后检查是否附有提货单和客户订货单等凭证, 并检查这些凭证是否顺序编号, 来进行凭证和记录控制的测试。

(4) 内部核查制度测试。注册会计师可以通过检查对账单是否已经寄出, 检查有关凭证、账簿上内部复核和核查的标记, 来进行内部核查制度的测试。如检查将应收账款明细账余额合计数与其总账余额进行核对的标记, 可以测试出应收账款总账和明细账核对制度执行情况。注册会计师在完成控制测试之后, 应根据其测试的结果对销售与收款循环内部控制作进一步评价, 重新评估重大错报风险, 以修改实质性程序计划。

任务三 营业收入审计

一、营业收入的审计目标

- (1) 确定利润表中记录的营业收入是否已发生, 且与被审计单位有关;
- (2) 确定所有应当记录的营业收入是否均以记录;
- (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;
- (4) 确定营业收入是否已记录于正确的会计期间;
- (5) 确定营业收入是否已记入恰当的账户;
- (6) 确定营业收入在财务报表中的列报是否恰当。

二、营业收入的实质性程序

（一）主营业务收入的实质性程序

（1）获取或编制主营业务收入明细表，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，结合其他业务收入科目与报表数核对是否相符。

（2）执行实质性分析程序。

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，分析产品销售的结构和价格变动是否异常，并分析异常变动的原因。

②计算本期重要产品的毛利率，与上期比较，检查是否存在异常，各期之间是否存在重大波动，查明原因。

③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。

④将本期重要产品的毛利率与同行企业进行对比分析，检查是否存在异常。

⑤根据增值税纳税申报表，估算全年收入，与实际收入金额比较。

（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，前后期是否一致。主营业务收入确认的审查一般需结合不同的销货方式及结算方式进行。

①采用交款提货销售方式，应于货款已收到或取得收款的权利，并已将发票账单和提货单交给购货单位时确认收入的实现。对此，注册会计师应着重检查被审计单位是否收到货款或取得收取货款权利，发票账单和提货单是否已交付购货单位。应注意有无扣押结算凭证，将当期收入转入下期入账，或者虚构收入记账，在下期予以冲销的现象。

②采用预收款销售方式，应于商品已经发出时确认收入的实现。对此，注册会计师应重点检查被审计单位是否收到了货款，商品是否已经发出。应注意是否存在对已收货款并将商品发出的交易不入账、转为下期收入，或开具虚假出库凭证、虚增收入等现象。

③采用托收承付结算方式，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。对此，注册会计师应重点检查被审计单位是否发货，托收手续是否办妥，货物发运凭证是否真实，托收承付结算回单是否正确。

④销售合同明确销售价款分期收取，符合收入确认条件的应于发货时确认收入。对此注册会计师应重点检查如果交易实质上具有融资性质——（收款期三年以上），是否按照应收合同价的公允价值确定销售商品收入金额。应收合同价与其公允价值之间的差额，是否在合同期内采用实际利润率法进行摊销，计入当期损益，对此还应检查有无违规按合同约定收款日确认收入。

(4) 执行主营业务收入截止测试。

注册会计师应关注三个日期：一是发票开具日期；二是记账日期；三是发货日期（或提供劳务日期）。检查三者是否归属于同一适当的会计期间是主营业务收入截止测试的关键。通常测试方法有以下三种：

①以账簿记录为起点。抽查资产负债表日前后几天的账簿记录，追查至发票存根与装运单，以证实已入账收入是否在同一期间开具发票并发货。

②以销售发票为起点。抽查资产负债表日前后几天的发票存根，追查至装运单与账簿记录，以确定已开具发票的商品是否已发货并与同一会计期间确认收入。

③以装运单为起点。抽查资产负债表日前后几天的装运单，追查至发票与账簿记录，以确定收入是否已记入恰当的会计期间。同时，注册会计师应当查阅销售合同，确定发货条款、了解货运条件（如交货地点）等，以确定转移商品所有权以及确认收入的合适时间。

(5) 结合应收账款函证。函证本期销售收入，必要时还应函证合同条款以了解付款方式有无特殊安排，是否存在重大口头协议。

(6) 检查销售退回与折让、商业折扣与现金折扣。检查相关手续是否符合规定，会计处理是否正确，并结合存货项目审计其真实性。

(7) 检查主营业务收入在财务报表中的列报是否恰当。

【例 3-1】 M 公司 2018 年的利润表“营业收入”项目为 7650000 元，资产负债表“预收款项”项目为 960000 元，各种产品均适用 16% 增值税税率，经审计发现：

(1) 12 月 31 日盘点存货时发现乙产品账面数量大于库存数量 200 吨，经询问销售部门及仓库保管人员得知，12 月 25 日发票已开具，购货方已提货，双方约定 1 个月后付款，公司以未收到货款为由，没有做任何会计处理，该公司既没有保留继续管理权，也未对其实施控制。该产品销售单价为 1600 元，单位成本为 800 元。

解析：根据企业会计准则规定，采用交款提货销售方式，应于货款已收到或取得收款的权利，并已将发票账单和提货单交给购货单位时确认收入的实现。因此，该交易符合收入确认条件，应确认为当期销售。注册会计师应提请该公司调整报表。

审计调整分录为：

借：应收款项（应收账款） 371200

贷：营业收入（主营业务收入——乙产品） 320000

应交税费——应交增值税（销项税额） 51200

借：营业成本（主营业务成本） 160000

贷：存货（库存商品） 160000

（2）有一笔预售 G 公司 580000 元的货款，甲产品已于 2018 年 11 月发出。

解析：根据企业会计准则规定，采用预收款销售方式，应于商品已经发出时确认收入的实现。对于该笔交易，货物已于 2018 年 11 月发出，相关的风险和报酬已经转移，符合收入确认的条件，应当确认为销售收入。注册会计师应提请该公司调整报表。

审计调整分录为：

借：预收款项（预收账款） 580000

贷：营业收入（主营业务收入——甲产品） 500000

应交税费——应交增值税（销项税额） 80000

（3）2018 年 12 月 5 日，M 公司与 G 公司签订了一项产品销售合同：产品的安装调试由 M 公司负责；合同签订日，G 公司预付货款的 40%，余款待安装调试完成并验收合格后结清，验收不合格 G 公司有权退货。2018 年 12 月 26 日，M 公司开具增值税专用发票注明价款 500000 元，增值税额 80000 元；12 月 28 日产品运抵 G 公司，并收到税款。该批产品成本为 380000 元。至 2018 年 12 月 31 日，有关安装调试尚未开始。对于上述交易，M 公司在 2018 年确认了销售收入 500000 元，增值税销项税额 80000 元，并结转销售成本 380000 元，对相关的应收账款未计提坏账准备。

解析：本案中显然产品的安装是合同的重要组成部分。只有在安装调试完成并验收合格后，才表明产品所有权上的主要风险和报酬的转移，因此，该项交易在发货时不符合收入确认条件，M 公司不应确认为销售收入。注册会计师应提请该公司调整报表。

审计调整分录为：

借：营业收入（主营业务收入） 500000

贷：预收款项（预收账款） 200000

应收账款 300000

借：存货（发出商品） 380000

贷：营业成本（主营业务成本） 380000

（4）该公司 2018 年 1 月 1 日售出大型设备一套，合同约定采用分期收款方式，从 2018 年起，分 5 年分期收款，于每年年末收取 1000 万元，合计 5000 万元。设备成本为 3000 万元。2018 年 1 月 1 日发出商品时开出增值税专用发票注明增值税额为 800 万元，并于当天收到税款（应收合同价的公允价值为 4000 万元，银行同期贷款利率为 7.935%）。

该公司会计处理如下： 1. 2018 年 1 月 1 日发出商品是：

借：发出商品 30000000

贷：库存商品 30000000

借：银行存款 8000000

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）

8000000 2. 2018 年 12 月 31 日收到第一期款项时：

借：银行存款 10000000

贷：主营业务收入 10000000

借：主营业务成本 6000000

贷：发出商品 6000000

解析：该公司对分期收款销售按照约定的收款日期确认收入，违反了会计准则规定。本案中的分期收款销售实质上具有融资性质，应在发出商品时，按照应收的合同价的公允价值（现值）确定销售商品收入金额。应收的合同价与其公允价值之间的差额，应当在合同期内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。实际调整分录如下：

借：长期应收款 40000000

贷：营业收入（主营业务收入） 30000000

长期应收款（未实现融资收益） 6826000

财务费用 3174000

借：营业成本（主营业务成本） 24000000

贷：存货（发出商品） 24000000

（二）其他业务收入的实质性程序

（1）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。

（2）计算本期其他业务收入与其他业务成本的比率，并与上期该比率进行比较，检查是否有重大波动，如有，应查明原因。

（3）检查其他业务收入内容是否真实、合法，收入确认原则及会计处理是否符合规定，抽查原始凭证予以核实。

任务四 应收账款审计

一、应收账款的审计目标

（1）确定资产负债表中记录的应收账款是否存在；

- (2) 确定所有应当记录的应收账款是否均已记录;
- (3) 确定记录的应收账款是否为被审计单位拥有或控制;
- (4) 确定应收账款是否以恰当的金额包括在财务报表中, 与之相关的计价调整是否已恰当记录;
- (5) 确定应收账款在财务报表中的列报是否恰当。

二、应收账款的实质性程序

(一) 获取或编制应收账款明细表

(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; 结合坏账准备科目与报表数核对是否相符。

(2) 标识重要的欠款单位, 计算其欠款合计数占应收账款余额的比例。

(二) 检查应收账款账龄分析是否正确 获取或编制应收账款账龄分析表, 分析应收账款的账龄, 以便了解应收账款的可收回性、坏账准备计提的充分性。

(三) 实施实质性分析程序

(1) 比较本年度与以前年度应收账款的余额, 并查明异常情况的原因。

(2) 比较本年度与以前年度应收账款的账龄, 并查明异常情况的原因。

(3) 分析应收账款与主营业务收入的比率, 结合当前经济环境及信用政策判断其合理性。

(4) 比较本年度与以前年度应收账款的回收期, 结合当前经济环境及信用政策判断其合理性。

(5) 比较本年度与以前年度坏账准备与主营业务收入的比率、坏账准备与应收账款的比率, 并查明异常情况的原因。

(四) 向债务人函证应收账款

1. 函证目的 证实应收账款账户余额的存在、正确性。

2. 函证范围和对象 注册会计师应当对应收账款实施函证, 除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要, 或函证很可能无效 (如注册会计师可能基于以前年度的审计经验, 认为被询证者很可能不回函或即使回函也不可信)。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。如果认为函证很可能是无效的, 注册会计师应当实施替代审计程序。一般情况下, 注册会计师应选择如下项目作为函证对象: 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 (包括关系密切的客户); 可能产生重大错报或舞弊的非正常的项目。

3. 函证方式 注册会计师可采用积极的函证方式或消极的函证方式实施函证, 也可将两种

方式 结合使用。

(1) 积极函证方式。具体运用时可以在询证函中列明拟函证的账户余额或其他信息，要求被询证者核对确认；也可以不在询证函中列明账户余额或其他信息，而要求被询证者填写有关信息或提供进一步信息。积极的询证函格式见表 9-1。

表 9-1 积极的询证函格式 企业询证函 ××（公司）：编号：

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. 信息证明错误

（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：