

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

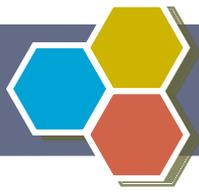
CPA 知识讲解

审计

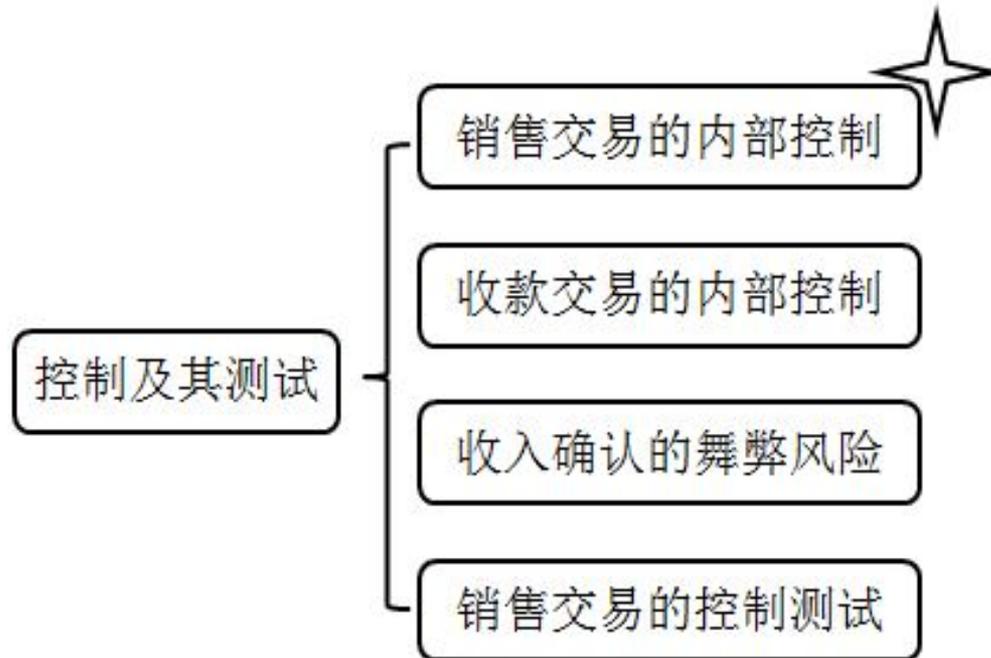
第三十二讲：销售与收款循环的内部控制和控制测试 1

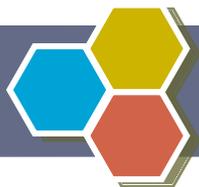
讲师：Danielle





第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试



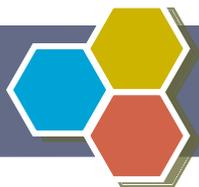


第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

一、销售交易的内部控制

(一)内部控制目标、内部控制与审计测试的关系

认定↕	内部控制目标↕
发生↕	登记入账的销售交易确已发货给真实的客户↕
完整性↕	所有销售交易均已登记入账↕
计价和分摊↕	记账销售数量确系发货数量并已正确开票入账↕
分类↕	销售交易分类恰当↕
截止↕	销售交易记录及时↕
准确性与计价↕	销售交易已经正确地记入明细账并经正确汇总↕

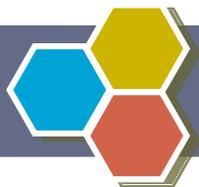


第九章第二节

销售与收款循环的内部控制和测试

发生：控制目标、关键控制和测试一览表

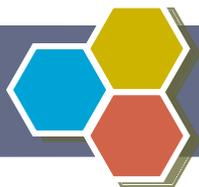
内部控制目标	关键内部控制	常用控制测试	常用的交易实质性程序
登记入账的销售交易确已发货给真实的客户 强调两点： <ol style="list-style-type: none"> 1. 已经发货[发货凭证] 2. 客户认可[订购单、对账单] 	销售交易是以经审核的 发运凭证 及经批准的 客户订购单 为依据登记入账的 发货前, 赊购已经授权 批准 [发货凭证附有经批准的销售单]	检查 销售发票副联是否附有发运凭证(或提货单)及客户订购单 检查 客户的赊购是否经授权批准[规定什么查什么]	总体顺序：逆向追查 复核主营业务收入 总账 、 明细账 及 应收账款明细账 中的 大额或异常项目 。 追查 主营业务收入明细账 中的 分录 至 销售单 、 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
	每月寄送客户 对账单 , 对客户提出的意见做专门追查	询问 是否寄发顾客对账单, 检查 客户回函档案	



第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和测试

完整性：控制目标、关键控制和测试一览表

内部控制目标	关键内部控制	常用控制测试	常用的交易实质性程序 [从证到账/相关性]
所有销售交易均已登记入账(完整性) 强调：连续编号、从证到账追查	发运凭证均经事先编号并已经登记入账	检查发运凭证连续编号的完整性	从发运凭证查起：正向追查 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
	销售发票均经事先编号，并已登记入账	检查销售发票连续编号的完整性	

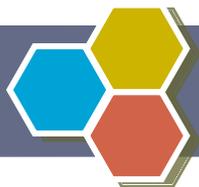


第九章第二节

销售与收款循环的内部控制和测试

计价和分摊：控制目标、关键控制和测试一览表

内部控制目标	关键内部控制	常用控制测试	常用的交易实质性程序
登记入账的销售数量确系已发货的数量，已正确开具账单并登记入账	销售有经批准的装运凭证和客户订购单支持，将装运数量与开具账单的数量相比对	检查销售发票有无支持凭证。 检查比对留下的证据	复算[重新计算]销售发票数据 追查主营业务收入明细账中至销售发票 追[踪检]查销售发票上的详细信息至发运凭证、经批准的商品价目表和客户订购单
	从价格清单主文档获取销售单价	检查价格清单的准确性及是否经恰当批准	

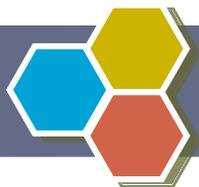


第九章第二节

销售与收款循环的内部控制和控制测试

分类与截止：控制目标、关键控制和测试一览表

控制目标	关键内部控制	常用控制测试	常用的交易实质性程序
销售交易的分类恰当(分类)	采用适当的会计科目表	检查会计科目表是否适当	检查证明销售交易分类正确的原始证据[原始凭证是分类的关键]
	内部复核和核查	检查凭证上内部复核和核查标记	
销售交易的记录及时(截止)	在销售发生时开具收款账单和登记入账	检查尚未开具账单的发货和尚未入账的销售交易	将销售交易登记入账的日期与发运凭证的日期比较核对[发运日期, 开票日期, 入账日期。核对首尾两个日期在同一期间]
	月末独立核查销售、发运和财务部门记录	检查有关凭证上内部核查的标记	

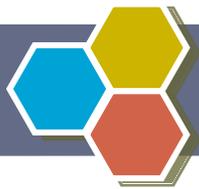


第九章第二节

销售与收款循环的内部控制和测试

准确性与计价：控制目标、关键控制和测试一览表

内部控制目标	关键内部控制	常用控制测试	常用的交易实质性程序
销售交易已经正确地记入明细账，并经正确汇总	每月定期给客户寄送对账单	观察对账单是否已经寄出	将主营业务收入明细账加总，追查其至总账的过账
	由独立人员对应收账款明细账作内部核查	检查内部核查标记	
	将应收款明细账余额合计数与其总账余额进行比较	检查应收账款明细账余额合计数与总账余额比较的标记	

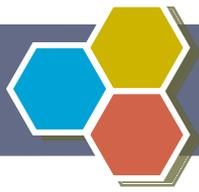


第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

(二)销售交易的内部控制

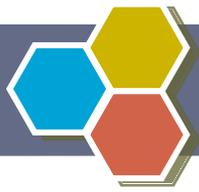
1.适当的职责分离[9项]

- (1)主营业务收入与应收账款由不同职员记录[借贷分离]；
- (2)由不记录账簿的职员定期调节总账和明细账，构成交互牵制[记账与调节分离，避免自我评价]；
- (3)经手货币资金的职员[出纳]不记录主营业务收入和应收账款记账；
- (4)赊销批准职能与销售执行职能分离。销售人员通常乐观地对待销售数量，而不管是否将以巨额坏账损失为代价。赊销的审批则在一定程度上可以抑制这种倾向。



第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

- (5)销售、发货、收款三项业务的部门(或岗位)分别设立[部门分离]；
- (6)订立销售合同前，指定专人就销售价格、信用政策、发货及收款方式等具体事项与客户进行谈判。谈判人员至少两人，并与订立合同的人员相分离[谈判与签订分离]；
- (7)编制销售发票通知单[销售单/发运凭证]的人员与开具销售发票的人员应相互分离；
- (8)销售人员应当避免接触销货现款[销售与收款分离]；
- (9)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[票据保管与办理分离]。



第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

2.恰当的授权审批[四个关键点]

(1)赊销须经审批。控制目的：防止向信用状况不良的客户发货导致坏账损失[计价和分摊]；

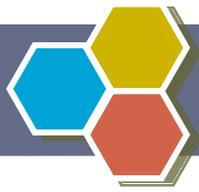
(2)发货须经审批。控制目的：防止企业因向虚构的[发生]或者无力支付货款的[计价和分摊]客户发货而蒙受损失；

(3)价格须经审批：销售价格、条件、运费、折扣等须经审批。

审批目的：保证销售交易按照企业定价政策规定的价格开票收款[准确性、计价和分摊]；

(4)在授权范围内进行审批，不得越权审批。对超过企业既定销售政策和信用政策规定范围的特殊销售交易，企业应当进行集体决策。

控制目的：防止因审批人决策失误而造成严重损失[计价和分摊]。



第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

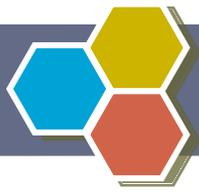
[例题 综合]

甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户。A注册会计师负责审计甲公司20x3年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为240万元。

要求：针对资料四，假定不考虑其他条件，逐项指出资料四所列控制测试是否恰当。如不恰当，提出改进建议。

资料四：A注册会计师实施控制测试的部分内容摘录如下：

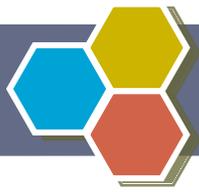
序↵	控制↵	控制测试↵
(2)↵	超过赊销额度的赊销由销售总监和财务经理审批。自20x3年11月1日起，改为由销售总监和财务总监审批。↵	A注册会计师测试了20x3年1月至10月的该项控制，并于20x4年1月询问了销售总监和财务总监控制在剩余期间的运行情况，未发现偏差。A注册会计师认为控制在20x3年度运行有效。↵



第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

[答案] [解析]审批人员更换属于内部控制发生的“替换式”重大变化。期中控制测试形成的结论与剩余期间控制执行的有效性无关。注册会计师应当针对剩余期间控制执行的有效性专门实施测试，而不是通过实施询问程序针对剩余期间的控制执行情况获取补充证据。

序号	控制测试是否恰当 (是/否)	改进建议
(2)	否	应实施询问以外的其他测试程序。

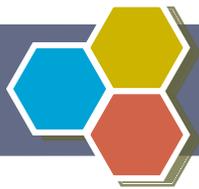


第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

3.充分的凭证和记录

凭证是控制的基础。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。

企业收到客户订购单后，应立即编制一份预先编号、一式多联的销售单，分别用于批准赊销[信用管理部门]、审批发货[发运部门]、记录发货数量[仓储部门]以及向客户开具账单和销售发票等[开具销售发票部门]。在这种制度下，只要定期清点销售单和销售发票，漏开账单[完整性]的情形几乎就不太会发生。



第九章第二节

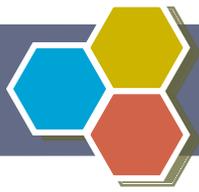
销售与收款循环的内部控制和控制测试

4. 凭证的预先连续编号

预先编号旨在防止销售以后遗漏向客户开具账单或登记入账[收入、成本、应收账款-完整性，存货-存在]，也可防止重复开具账单或重复记账[存在、发生]。

凭证编号的作用通过定期清点编号来实现。如果不清点凭证的编号，预先编号就会失去其控制意义。

因此，对每笔销售开具账单[账单就是销售发票]后，将发运凭证按顺序归档[防止发货后未开票]，由另一位职员定期检查全部凭证的编号，并调查凭证缺号的原因。

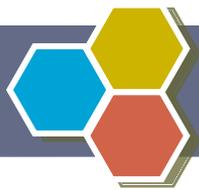


第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

5.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[按季就不行]向客户寄发对账单[独立寄送]，能促使客户在发现应付账款余额不正确[特别是被审计单位高估或虚构应收余额]后及时反馈有关信息。

为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，指定一位不掌管货币资金也不记录主营业务收入和应收账款账目的主管人员[独立处理]处理[要求顾客将对账单直接寄给该职员]。

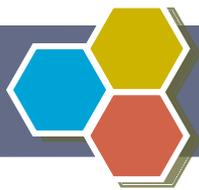


第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

6.内部核查程序[对控制的监督]

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，是实现内部控制目标所不可缺少的一项控制措施。内部核查程序[注意程序与目标的关系]如下：

核查程序	控制目标
检查入账交易所附的佐证凭证，如发运凭证	登记入账的销售交易是真实的
了解客户信用，确定是否符合赊销政策	销售交易均经适当审批
检查发运凭证编号连续性，与主营业务收入明细账核对	所有销售交易均已登记入账
检查会计记录中的数据以验证其正确性	登记入账的销售交易金额准确
比较核对入账交易的原始凭证与会计科目表	登记入账的销售交易分类恰当
检查开票员保管的未开票发运凭证，确定是否存在未在恰当期间及时开票的发运凭证	销售交易记录及时



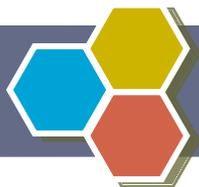
第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

[例题 综合]

要求：假定不考虑其他条件,逐项指出资料三所列控制的设计是否存在缺陷。如认为存在缺陷,需要说明理由。

资料三：甲公司销售与收款循环内部控制摘录如下：

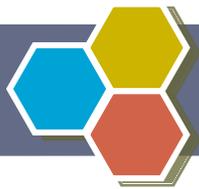
序号	风险	控制
(1)	向客户提供过长的信用期而增加坏账损失风险	客户的信用期由信用管理部审核批准，如长期客户临时申请延长信用期，由销售部经理批准
(2)	已记账的收入未发生或不准确	财务人员将经批准的销售订单、客户签字确认的发运凭单及发票所载信息相互核对无误后，编制记账凭证(附上上述单据)，经财务部经理审核后入账
(3)	应收账款记录不准确	每季度末，财务部向客户寄送对账单，如客户未及时回复，销售人员需要跟进，如客户回复表明差异超过该客户欠款余额的5%，则进行调查



第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

[答案]

事项 序号	控制设计是否存在缺陷(是/否)	理由
(1)	是	未实现职责分离目标/长期客户临时申请延长信用期，应经信用管理部审核/可能因销售人员追求更大销售量而不恰当延长信用期，导致坏账损失风险
(2)	否	
(3)	是	应调查所有差异/即使差异未超过该客户应收账款余额的 5%，也应调查/也可能重大的



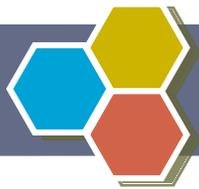
第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

[例题 简答]

A注册会计师负责对甲公司20x0年12月31日的财务报告内部控制进行审计。A注册会计师了解到,甲公司将客户验货签收作为销售收入确认的时点。

要求(1): 针对上述(1)至(6)项所列控制, 逐项指出是否与销售收入的发生认定直接相关。

要求(2): 从所选出的与销售收入的发生认定直接相关的控制中, 选出一项最应当测试的控制, 并简要说明理由

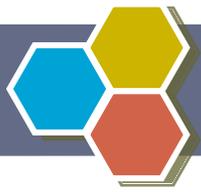


第九章第二节

销售与收款循环的内部控制和控制测试

部分与销售相关的控制内容摘录如下：

- (1)每笔销售业务均需与客户签订销售合同。
- (2)赊销业务需由专人审批信用。
- (3)仓库收到经批准的发货通知单时才能供货。
- (4)开票人员无权修改开票系统中已设置好的商品价目表。
- (5)财务人员根据核对一致的销售合同、客户签收单和销售发票编制记账凭证并确认销售收入。
- (6)每月末，由独立人员对应收账款明细账和总账进行调节。

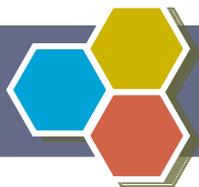


第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试

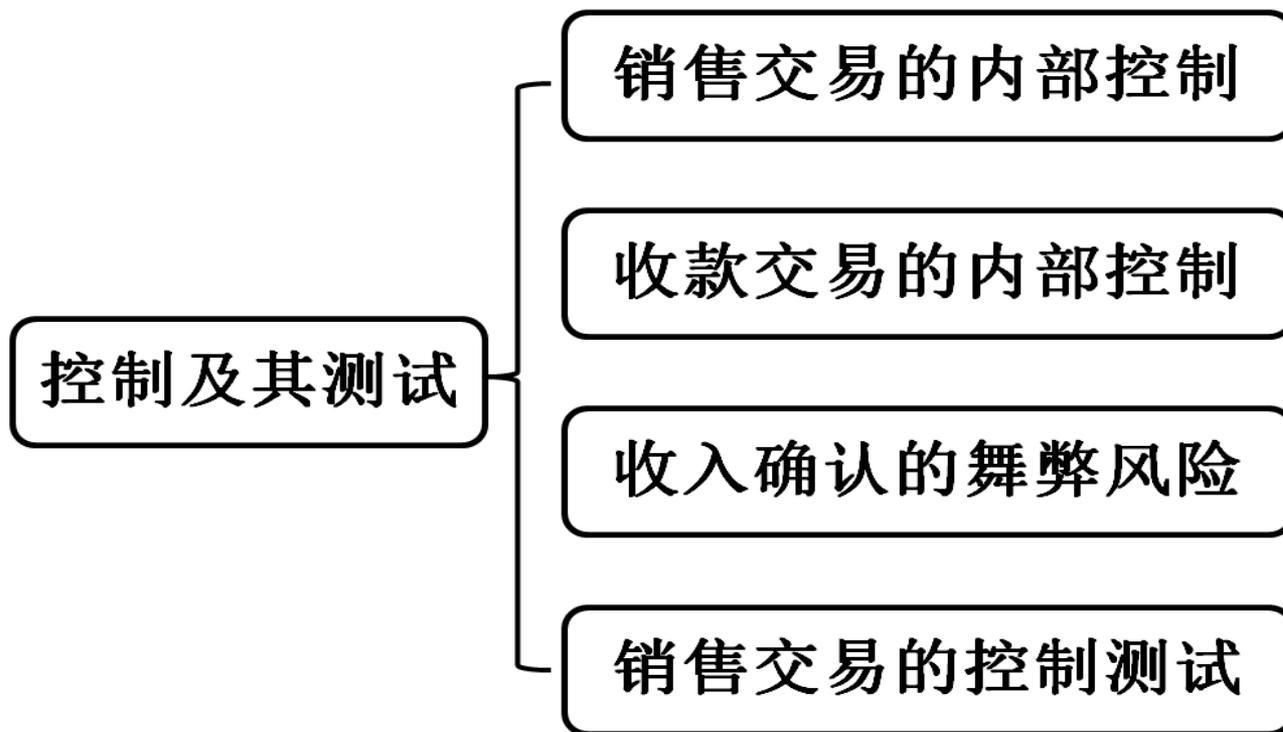
[答案]

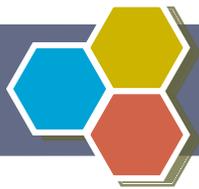
(1)第(1)、(5)项与发生认定直接相关；第(2)、(3)、(4)、(6)项，与发生认定不直接相关。

(2)应当测试第(5)项控制。客户签收单是确认销售收入发生的关键环节，同时它也是外部来源的证据，因而与第(1)项控制相比，第(5)项控制应对销售收入发生认定的错报最有力。



第九章第二节 销售与收款循环的内部控制和控制测试





第九章第二节

销售与收款循环的内部控制和控制测试

二、收款交易的内部控制

2.销售收入应及时入账，不得账外设账，不得擅自坐支现金。

3.建立应收账款账龄分析制度和逾期应收账款催收制度。

(1)销售部门负责应收账款的催收；

(2)财会部门应当督促销售部门加紧催收；

(3)对催收无效的逾期应收账款可通过法律程序予以解决。

5.对可能成为坏账的应收账款应报告有关决策机构审查，确定是否确认坏账，并在履行规定的审批程序后作出会计处理。

6.注销的坏账应备查登记，做到账销案存。收回已注销的坏账时应及时入账，防止形成账外款。

ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

