

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

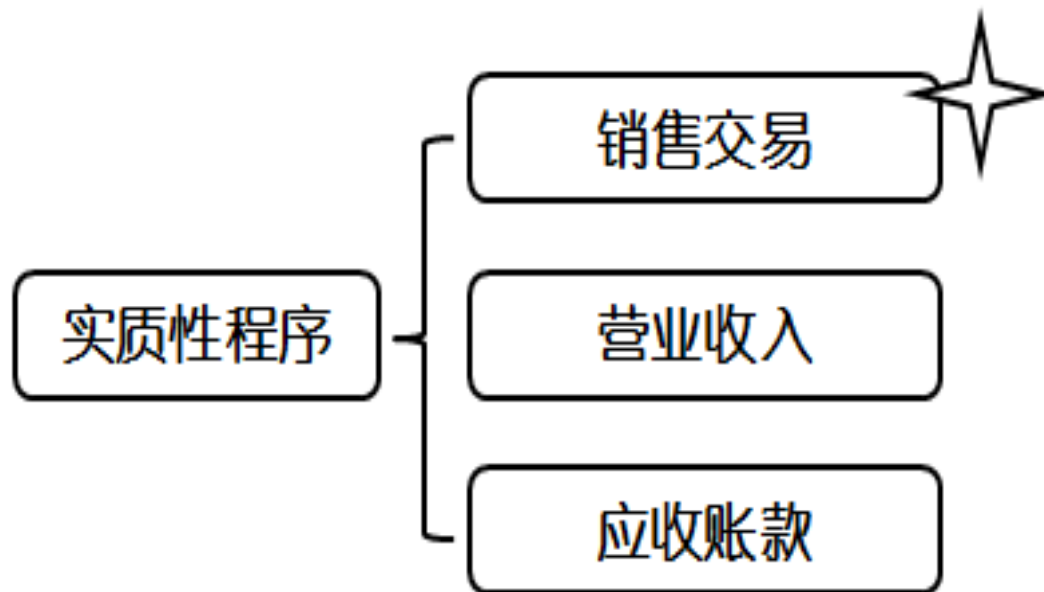
第三十五讲：销售与收款循环的实质性程序 1

讲师：Danielle





第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序





第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

一、销售与收款交易的实质性程序





第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

(一) 实质性分析

1. 识别需要运用实质性分析程序的账户余额或交易

销售交易、收款交易、营业收入、应收账款。

2. 确定期望值[至少要形成定性的趋势预期]

营业额、毛利率和应收账款等。

3. 确定可接受差异额

考虑认定层的重要性、计划的保证程度；参考管理层的关键业绩指标并

考虑这些指标的适当性和监督过程。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

4.识别需要调查的差异并调查异常数据[综合题]

(1) 观察月度(或每周)的销售记录趋势,与往年或预算或者同行业公司的销售情况相比较。如有必要,做进一步调查。

(2) 将销售毛利率与以前年度,本年预算或行业毛利率比较。如各种产品销售价格不同,应对每个产品或毛利率相近的产品组分类比较。

(3) 计算应收账款周转率和存货周转率[营业收入/存货]并与以前年度相比较。未预期差异的原因可能是未记录销售[完整性]、虚构销售[发生]记录或截止问题。

(4) 检查异常的销售,如大额销售,临近年末的异常销售。

5.调查重大差异并作出判断。如存在未预期重大差异,可能需要对营业收入和应收账款实施细节测试。

6.评价分析程序的结果,落实到具体认定。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

[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：

(1) 针对资料一，结合资料二，假定不考虑其他条件，指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关(不考虑税务影响)。

(2) 针对资料三，假定不考虑其他条件，指出资料三所列审计计划是否恰当。如不恰当，简要说明理由。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

资料一：甲公司情况及其环境摘录如下：

(2) 20x2年度，甲公司直销了100件A产品。20x3年，甲公司引入经销商买断销售模式，对经销商的售价是直销价的90%，直销价较20x2年基本没有变化。20x3年度，甲公司共销售150件A产品，其中20%销售给经销商。

资料二：甲公司的财务数据内容摘录[金额单位：万元]：

项目	20x3年(未审计数)			20x2年(已审数)
	A产品	B产品	C产品	A产品
营业收入	11750	600	0	8000



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

资料三：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

（3）甲公司20x3年度销售费用为900万元。A注册会计师认为重大错报风险较低，拟仅实施控制测试。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

[答案] (1) ↓

事项	是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(2)	否	—	—

[答案] (2) ↓

事项	审计计划是否恰当(是/否)	理由
(3)	否	针对 重大 类别的交易仅实施控制测试不足够/应针对 重大 类别的交易实施实质性程序。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

[例题 综合]

要求：根据资料一，结合资料二,不考虑其他条件,指出该事项是否可能表明存在重大错报风险。如认为存在重大错报风险，简要说明理由，并说明该风险主要与财务报表哪些项目的哪些认定相关。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

资料一：甲公司情况及其环境摘录如下：

(1) 甲公司采用经销商买断方式销售A和B产品。20x2年度，A产品的建议市场零售价、出厂价和单位生产成本较20x1年基本没有变化。B产品是甲公司20x2年2月推出的新产品，其建议市场零售价比A产品高20%。A和B产品的单位生产成本接近，其出厂价分别低于各自建议市场零售价的10%和20%。

资料二：甲公司的财务数据内容摘录[金额单位：万元]：

项目	20x2年（未审数）				20x1年（已审数）			
	产品销售			建造合同	产品销售			建造合同
	A产品	B产品	C产品		A产品	B产品	C产品	
营业收入	1000	5000	840	500	2000	0	0	100
营业成本	905	4600	820	320	1800	0	0	75



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

[答案]

事项	是否可能表明存在重大错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(1)	是	20x2年度 A 产品的建议市场零售单价、出厂单价和单位生产成本较 20x1 年基本没有变化, A 产品的毛利率为 9.5% 是合理的, B 产品的出厂价比 A 产品高约 6.7%, 两种产品单位生产成本基本接近, B 产品毛利率低于 A 产品, 明显不合理, 存在少计营业收入或多计营业成本的风险	营业收入(完整性/准确性) 营业成本(发生/准确性) 存货(完整性/计价和分摊)



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

(二) 针对销售交易各类认定的细节测试

1.发生：登记入账的销售交易是真实的

(1) 未发货却登记入[主营业务收入]账

错报特征：有账簿记录，无发货凭证。

测试程序[从有到无]：从主营业务收入明细账抽取若干笔分录，追查有无发运凭证及其他佐证，查明有无没有发货却已登记入账的销售交易。

如怀疑发运凭证真实性,进一步追查永续盘存记录。

(2) 同一笔销售交易重复入账

错报特征：多笔账簿记录共用同一发货凭证。

测试程序：检查销售交易记录清单以确定是否存在重号。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

(3) 向虚构的客户发货，作为销售交易入账

错报特征：赊销，有销售单[发货单]，但未经赊销审批

测试程序：检查主营业务收入明细账中与销售分录相应的销售单,以确定销售是否履行赊销审批手续和发货审批手续。

综合测试程序：追查应收账款明细账贷方发生额的记录：如应收账款最终得以收回或由于合理原因收到退货,则入账的销售交易通常是真实的；如贷方发生额显示注销坏账，或直到审计时仍未收回而又没有合理的理由,说明可能存在虚构的销售交易。应追查发运凭证和订购单。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

2.完整性：已发生的销售交易均已登记入账

(1) 测试条件:销售交易通常无须对完整性目标实施细节测试。如果内部控制不健全，比如没有“由发运凭证追查至主营业务收入明细账”这一独立核查程序，就有必要对完整性目标实施交易的细节测试。

(2) 错报特征：有发运凭证，无账簿记录

(3) 测试程序：从发货部门的档案中选取部分发运凭证，追查至销售发票副本和主营业务收入明细账。实施这一程序的前提是能确信全部发运凭证均已归档



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

(4) 审计程序的方向[从有到无]

“由证到账”用来测试遗漏的交易(完整性目标)。起点是发货凭证，追查至销售发票存根和主营业务收入明细账。

“由账到证”用来测试不真实的交易(发生目标)。起点是主营业务收入明细账，追查至销售发票存根、发运凭证以及客户订购单。

程序方向只在存在、发生、完整性认定时考虑。对这些认定来说，测试的方向很重要。如弄错了追查方向，属于严重的审计缺陷。测试其他目标时，程序方向无关紧要。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

3.准确性:登记入账的销售交易均经正确计价

应对程序：通过细节测试确认三个问题：

- (1) 按订货数量发货；
- (2) 按发货数量[和经批准的商品价目表]准确地开账单；
- (3) 将账单上的数额准确地记入账簿。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

4.分类：登记入账的销售交易分类恰当

错报举例：现销时借记应收账款，收回应收账款时贷记主营业务收入，将资产的销售(例如固定资产销售)混作正常销售。

审计程序：审核原始凭证，确定具体交易的类别是否恰当，并与账簿记录比较。

5.截止：及时记录销售交易

发货后应尽快开具账单并登记入账，以防止无意漏记销售交易，确保它们记入正确的会计期间。

应对程序：将发运凭证的日期与销售发票存根、主营业务收入明细账和应收账款明细账上的日期做比较。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

6.过账汇总：销售交易已正确地记入明细账并正确汇总[属于准确性认定]。

应对程序：将全部赊销业务正确地记入应收账款明细账[过账]，主营业务收入明细账也必须正确地加总[汇总]并过入总账。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

[例题 综合]

上市公司甲集团公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事化工产品的生产和销售。A注册会计师负责审计甲集团公司20x3年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为200万元。

要求：

(2) 针对资料三，假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的处理是否恰当。如不恰当，简要说明理由。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

资料三：A注册会计师在审计工作底稿中记录了具体审计计划，部分内容摘录如下：

(5) 甲集团有限公司在发货时开具出库单，在客户验收后确认销售收入。出库单按出库顺序连续编号。A注册会计师拟选取20x3年12月最后若干张和20x4年1月最前若干张出库单，检查其对应的销售收入是否分别记录在20x3年度和20x4年度。



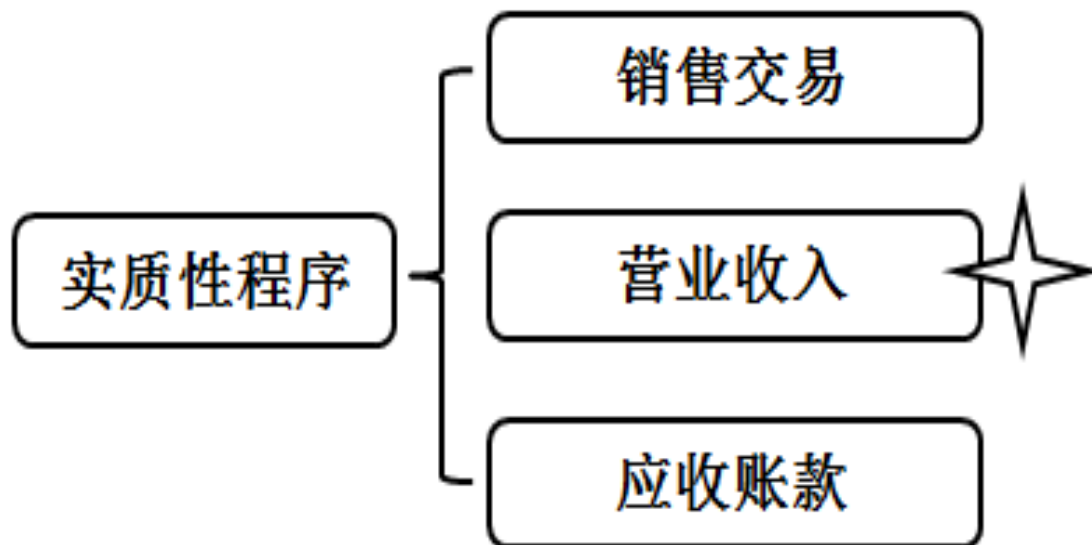
第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

[答案]

事项 序号	是否恰当 (是/否)	理由
(5)	否	甲集团公司在客户验收时确认收入,按照产品出库时间选取样本项目/核对财务报表日前后连续编号的 <u>出库单</u> 并不足以有效测试收入截止



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

