

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

第三十六讲：销售与收款循环的实质性程序 2

讲师：Danielle





第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

二、主营业务收入的实质性程序

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 ←
2. **检查主营业务收入的确认**
3. **必要时实施实质性分析程序**
4. 获取产品价格目录，抽查并评价价格是否合理
5. 审查发运凭证是否与发票、合同、记账凭证一致
6. 审查记账凭证是否与发票、发运凭证、合同一致
7. 函证本期销售额
8. 检查出口销售
9. **实施截止测试**
10. **检查销货退回**
11. **检查特殊销售**
12. 检查折扣与折让
13. 调查关联方销售
14. 调查集团内部销售
15. 确定主营业务收入的列报

两个程序方向相反,为什么?



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

(一)获取或编制主营业务收入明细表：

- 1.复核加计是否正确[重新计算]，与总账数和明细账合计数核对相符，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[重新计算]是否正确[准确性]。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

(二)检查主营业务收入的确认

- 1.采用交款提货销售方式，应于货款收到或取得收取货款的权利，同时已将发票账单和提货单交给购货单位时确认收入；
- 2.采用预收账款销售方式，应于商品已经发出时确认收入；
- 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；
- 4.销售合同明确销售价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，按应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，在合同或协议期间内采用实际利率法摊销，计入当期损益；
- 5.根据完工百分比法确认能可靠估计的长期工程合同收入；
- 6.销售商品房的，应在商品房已移交、发票结算账单已提交时确认收入。



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，指出是否可能表明存在重大错报风险。如认为存在，指出与哪些项目和哪些认定相关。

资料一：A注册会计师了解的甲公司情况及其环境内容：

(2)A产品于20x2年11月停产。20x2年末,某经销商采用交款提货方式购买最后一批A产品。甲公司已收到货款200万元,并已开具发票和发运凭单。经销商在验收时发现该批产品质量不符合合同要求,双方尚未就解决方案达成一致意见。

(5)甲公司于20x年起从事建筑安装工程,截至20x2年末仅承揽一项业务,建造合同约定,工程建设期为18个月,工程总价为500万元,如果工程提前3个月完工,并且质量符合设计要求,客户另付100万元奖励款,工程于20x1年10月1日开工,于20x2年12月末基本完工。经监理人员认定,工程质量未达到设计要求,



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

资料二：A注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的财务数据,部分内容摘录如下（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
存货-产成品	0	1000	7380	-	400	0	0	-
存货-跌价准备	0	0	0	-	0	0	0	-



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

事项序号	是否存在错报风险(是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(2)	是	经销商提出产品质量不符合合同规定,产品可能被退回。A产品年末存货余额为0。表明甲公司已经确认该笔销售收入并结转存货成本,存在多计营业收入和成本的风险。↵	营业收入/发生; 营业成本/发生; 存货/完整性
(5)	是	由于工程质量未达到设计要求,还需要进一步施工,在20x2年不满足将奖励款100万元确认为收入的条件,也不满足全额确认合同收入的条件,存在多计收入的风险。↵	营业收入/发生



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

(三)必要时进行以下比较[实质性分析程序]：

- 1.比较本期与上期的主营业务收入[销售预算或预测数]等，分析主营业务收入及其构成变动是否异常，分析异常变动原因；
- 2.计算本期重要产品的毛利率，与上期预算或预测数据比较，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业企业进行对比分析，检查是否存在异常；
- 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。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

[例题 综合]

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：

针对资料一第(4)至(5)项，结合资料二，假定不考虑其他条件，逐项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）。



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：

(4) 20x3年10月，甲公司与乙公司签订销售合同,按每件150万元的价格为其定制20件c产品，约定20x4年3月交货,如不能按期交货,甲公司需支付总价款的20%作为违约金。签订合同后,原材料价格上涨导致c产品成本上升。截至20x3年12月31日，甲公司已生产10件c产品，单位成本为175万元

(5) 20x3年12月，甲公司首次获得200万元政府补助。相关文件规定，该补助用于补偿历年累计发生的污水处理支出。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

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
管理费用—污水处理	150			100
管理费用—租赁费	450			600
管理费用—研发费	0			200
营业外收入—政府补助	200			0
税前利润	180			100
应收账款	500	260	0	400
存货—产成品	900	80	1750	800
存货—存货跌价准备	0	0	(250)	0



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
(4)	是	该合同为亏损合同，且满足预计负债的确认条件，但是甲公司没有对预计损失超过已计提准备部分确认预计负债，存在少确认预计负债的风险。	营业外支出（完整性） 预计负债（完整性）
(5)	否	—	—



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，主要从事a、b和c三类石化产品的生产和销售。A注册会计师负责审计甲公司20x1年度财务报表，按税前利润的5%确定财务报表整体的重要性为60万元。

要求：

针对资料一事项，如果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哪些财务报表项目的哪些认定相关。

资料一：

A注册会计师所了解的甲公司情况及其环境摘录如下：

(3) 甲公司委托第三方加工生产a产品。自20x1年2月起，新增乙公司为委托加工方。甲公司支付给乙公司的单位产品委托加工费较其他加工方高20%。管理层解释，由于乙公司加工的产品质量较高，因此委托乙公司加工a产品并向其支付较高的委托加工费。A注册会计师发现，20x1年a产品的退货大部分由乙公



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

事项 序号	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
(3)	是	委托加工费明显偏高，管理层的解释与A注册会计师了解的情况不符，可能显示乙公司为未披露关联方	



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

（四）获取产品价格目录，抽查售价是否符合价格政策，注意销售给关联方或关系密切重要客户的产品价格是否合理，有无以低价或高价结算的方法，有无转移利润的现象[准确性]。

（五）抽取本期一定数量的发运凭证，审查存货出库日期、品名、数量等是否与销售发票、销售合同、记账凭证等一致[完整性、准确性、截止]。

（六）抽取本期记账凭证，审查入账日期、品名、数量、单价、金额是否与发票、发运凭证、销售合同等一致[发生、准确性、截止]。

（七）结合应收账款函证，选择主要客户函证本期销售额[准确性]。

（八）对于出口销售，将销售记录与出口报关单、货运提单、销售发票等出口销售单据核对，必要时向海关函证[发生、准确性、截止]。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

（九）实施销售的截止测试

- 1.通过测试资产负债表日前后若干天一定金额以上的发运凭证[正向],与应收账款和收入明细账核对;同时,从应收账款和收入明细账[逆向]选取在资产负债表日前后若干天一定金额以上的记账凭证,与发运凭证核对,确定是否跨期[截止];
- 2.复核资产负债表日前后销售和发货水平,确定是否异常,考虑是否追加实施截止测试;
- 3.取得资产负债表日后所有销售退回记录,检查是否提前确认收入;
- 4.结合对资产负债表日应收账款的函证程序,检查有无未取得对方认可的大额销售;
- 5.调整重大跨期销售。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

6.恰当选择截止测试的起点与路线：

(1) 以账簿记录为起点[逆向截止]。

从资产负债表日前后若干天的账簿记录查至记账凭证和客户签收的发运凭证，目的是证实已入账收入是否在同一期间已发货并由客户签收，有无多记收入。

优点：直观，容易追查至相关凭证，以确定其是否应在本期确认收入，特别是在连续审计两个以上会计期间时，检查跨期收入十分便捷，可以提高审计效率。

缺点：缺乏全面性和连贯性，无法查漏记，尤其是当本期漏记收入延至下期，而审计时被审计单位尚未登账，不易发现应记入而未记入报告期收入账的情况。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

(2) 以发运凭证为起点[正向]。

从资产负债表日前后若干天的已经客户签收的发运凭证查至账簿记录[从证到账，正向截止]，确定主营业务收入是否已记入恰当的会计期间。

优点：在截止测试的同时可以防止少计收入。特别是在连续审计两个以上会计期间时，检查跨期收入十分便捷，可以提高审计效率。

缺点：缺乏全面性和连贯性，无法查多记，尤其难以发现虚构收入或在未曾发货的情况下确认收入。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

[例题 综合]

A注册会计师负责审计甲公司20x1年度财务报表。

要求：

(1) 针对资料一事项(6)，如果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哪些财务报表项目的哪些认定相关。

(2) 针对资料三审计程序，指出该程序与识别的重大错报风险是否直接相关。如果不直接相关，指出与该审计程序直接相关的财务报表项目和认定。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

资料一：

A注册会计师所了解的甲公司情况及其环境摘录如下：

（6）甲公司租用丙公司独立仓库储存部分产成品。20x1年12月31日，该部分产成品的账面价值为300万元。甲公司与丙公司在年末对账时发现80万元的差异，丙公司解释，该差异是由于甲公司客户于20x1年12月30日已提货，而相关单据尚未传至甲公司所致。

资料三：A注册会计师拟实施的进一步审计程序摘录如下：

（6）对20x1年12月31日存放在丙公司的存货实施函证程序，并检查存货发运凭证、对账差异调节表等书面记录，确定差异原因是否为时间性差异。



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

[答案] (1) ↵

事项序号	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
(6)	是	存货对账差异可能表明存在收入截止错误	营业收入(截止); 应收账款(完整性) 营业成本(截止); 存货(存在)

[答案] (2) ↵

审计程序序号	是否与根据资料一(结合资料二)识别出的重大错报风险直接相关(是/否)	与该审计程序直接相关的财务报表项目和认定
(6)	是	



第九章第三节 销售与收款循环的实质性程序

(十) 存在销货退回的，检查相关手续是否符合规定，结合原始销售凭证检查其会计处理是否正确，结合存货项目审计关注其真实性。

(十一) 检查有无特殊的销售行为

附有销售退回条件的商品销售，如果对退货部分能作合理估计的，确定其是否按估计不会退货部分确认收入；如果对退货部分不能作合理估计的，确定其是否在退货期满时确认收入。

(十二) 检查销售折扣与折让。

尽管引起销售折扣与折让的原因不尽相同，但都是对收入的抵减，直接影响收入的确认和计量。

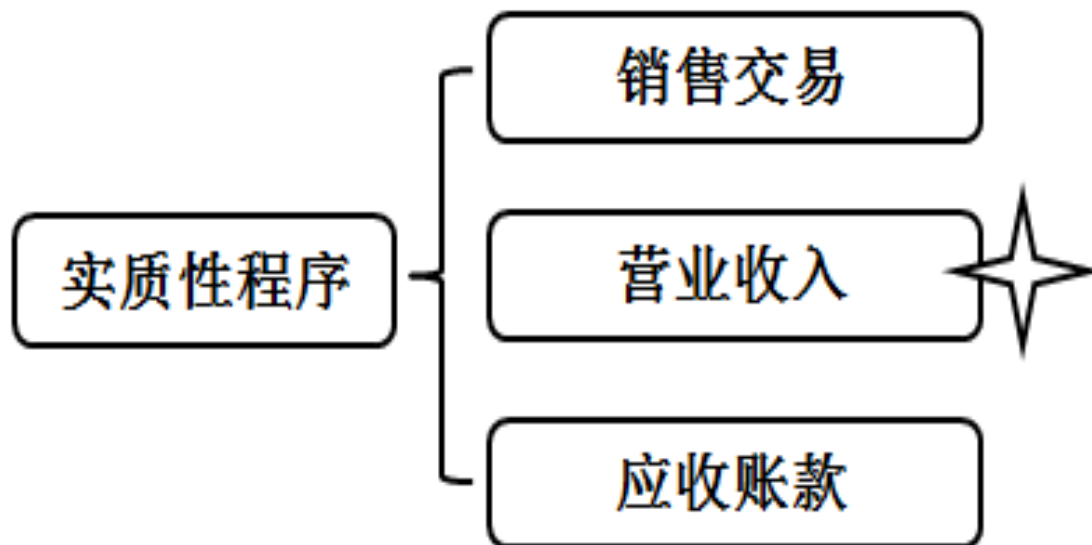
(十三) 调查关联方销售。

(十四) 调查集团内部销售的情况。

(十五) 确定主营业务收入列报是否恰当。



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!

