



## 第九章 销售与收款循环的审计

## 历年考情概况

|      |                         |
|------|-------------------------|
| 考试年份 | 2021、2020、2019、2017     |
| 考试分值 | 1 分左右                   |
| 考查形式 | 客观题、简答题                 |
| 预习考点 | 收入的舞弊风险、实施销售截止测试、应收账款函证 |

## 【考点一】收入的舞弊风险（★★）

## 1. 识别和评估与收入确认相关的重大错报风险

注册会计师在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，应当**基于收入确认存在舞弊风险的假定**，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

假定收入确认存在舞弊风险，**并不意味着**注册会计师应当将与收入确认相关的所有认定都假定为存在舞弊风险。

## 2. 常用的收入确认舞弊手段

- (1) 为了达到粉饰财务报表的目的而虚增收入或提前确认收入；
- (2) 为了达到报告期内降低税负或转移利润等目的而少计收入或推迟确认收入。

## 3. 表明被审计单位在收入确认方面可能存在舞弊风险的迹象

存在舞弊风险迹象**并不必然**表明发生了舞弊，但了解舞弊风险迹象，有助于注册会计师对审计过程中发现的异常情况产生警觉，从而更有针对性地采取应对措施。

## 【考点二】实施销售截止测试（★★）

(1) 选取资产负债表日前后若干的出库单，将应收账款和收入明细账进行核对；同时，从应收账款和收入明细账选取在资产负债表日前后若干天的凭证，与出库单核对，以确定销售是否存在跨期现象。

(2) 复核资产负债表日前后“销售和发货水平”，确定业务活动水平是否异常，并考虑是否有必要追加截止测试程序。

(3) 取得资产负债表日后所有的“销售退回记录”，检查是否存在提前确认收入的情况。

(4) 结合对资产负债表日应收账款/合同资产的函证程序，检查有无未取得对方认可的大额销售。

## 截止测试的两条路径

| 审计路线     | 测试程序   |
|----------|--|
| 以账簿记录为起点 | 从资产负债表 <b>日前后</b> 若干天的账簿记录查至记账凭证，检查发票存根与出库单，目的是证实已入账收入是否在同一期间已开具发票并发货，有无多记收入 |



|         |  |
|---------|--|
| 以出库单为起点 | 从资产负债表日前后若干天的出库单查至发票开具情况与账簿记录，确定营业收入是否已记入恰当的会计期间 |
|---------|--|

**【考点三】应收账款函证（★★★）**

| 要点           | 要求  |
|--------------|---|
| 函证的范围和对象     | 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 <u>不重要</u> 的，或者函证 <u>很可能是无效的</u> ，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。<br>一般情况下，函证对象为：大额或账龄较长的项目；与债务人发生纠纷的项目；重大关联方项目；主要客户(包括关系密切的客户)项目；交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目；可能产生重大错报或舞弊的非正常的项目 |
| 函证的方式        | 当 <u>同时</u> 存在下列情况时，注册会计师可考虑采用消极式函证：①重大错报风险评估为低水平；②涉及大量余额较小的账户；③预期不存在大量的错误；④没有理由相信被询证者不认真对待函证   |
| 函证时间的选择      | 注册会计师通常以 <u>资产负债表日</u> 为截止日，在资产负债表日后适当时间内实施函证。如果重大错报风险评估为 <u>低水平</u> ，注册会计师可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序   |
| 函证的控制        | 注册会计师应当直接控制询证函的发送和回收  |
| 回函的处理        | 以传真、电子邮件等方式回函的，注册会计师应当直接接收，并要求被询证者及时寄回询证函原件   |
| 所有权问题        | 询证函回函的所有权归属所在会计师事务所。除法院、检察院及其他有关部门依法查阅审计工作底稿、注册会计师协会对执业情况进行检查以及前后任注册会计师沟通等情形外，会计师事务所不得将询证函回函提供给被审计单位作为法律诉讼证据  |
| 对不符事项的处理     | 不符事项的原因可能是由于双方登记入账的时间不同，或是由于一方或双方记账错误，也可能是被审计单位的舞弊行为  |
| 对未回函项目实施替代程序 | ①检查资产负债表日后收回的货款；<br>②检查相关的销售合同、销售单、出库单等文件；<br>③检查被审计单位与客户之间的往来邮件，如有关发货、对账、催款等事宜邮件   |