

第五节 销售与收款循环的实质性程序

一、营业收入的实质性程序

(一) 审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报
①利润表中记录或披露的营业收入已发生，且与被审计单位有关	√					
②所有应当记录的营业收入均已记录，应当包括在财务报表中的相关披露均已包括		√				
③与营业收入有关的金额及其他数据已恰当记录，相关披露已得到恰当计量和描述			√			

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报
④营业收入已记录于正确的会计期间				√		
⑤营业收入已记录于恰当的账户					√	
⑥营业收入已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露是相关的、可理解的						√

(二) 审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序
③	1. 获取营业收入明细表；
①②③	2. 实施实质性分析程序（必要时）；
①②③④	3. 检查主营业务收入确认方法是否符合《企业会计准则》的规定；
③	4. 检查交易价格；

续表

审计目标	可供选择的审计程序
①③④	5. 检查收入交易的 原始凭证与会计记录 ； 以 主营业务收入明细账 中的会计分录为起点，检查相关 原始凭证 如：订购单、销售单、发运凭证、发票等，以评价已入账的营业收入 是否真实发生 ；
②	6. 从 发运凭证 （客户签收联）中选取样本，追查至 销售发票存根 和 主营业务收入明细账 ，以确定是否存在遗漏事项（完整性认定）；

续表

审计目标	可供选择的审计程序
①③	7. 结合对应收账款实施的函证程序，选择主要客户函证 本期销售额 ；
④	8. 实施销售截止测试；
①	9. 存在销售退回的，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审查其真实性；
③	10. 检查可变对价的会计处理；
⑥	11. 检查主营业务收入在财务报表中的列报和披露 是否符合企业会计准则 的规定。

【多选题·2014】下列审计程序中，与营业收入的“发生”认定相关的有（ ）。

- A. 检查应收账款的贷方发生额，以测试是否正常收到货款
- B. 获取产品价目表，抽查售价是否符合价格政策
- C. 从收入明细账追查至发运凭证及其他凭证，以测试销售交易是否真实
- D. 检查发运凭证等是否连续编号，是否有漏号

答案：AC

解析：选项 B 主要与营业收入的“准确性”认定相关，所以选项 B 不正确；选项 D 主要为了实现营业收入的“完整性”认定，所以选项 D 不正确。

（三）实施实质性分析程序

（1）针对已识别需要运用分析程序的有关项目，并基于对被审计单位及其环境的了解，**通过进行以下比较**，同时考虑有关**数据间**关系的影响，以建立有关**数据的期望值**：

①将本期的**主营业务收入**与上期的**主营业务收入**、**销售预算**或**预测数**等进行比较，分析**主营业务收入**及其构成的**变动是否异常**，并**分析异常变动的原因**；
等

（2）确定**可接受的差异额**；

（3）将实际金额与期望值相比较，**计算差异**；

(4) 如果其差额**超过确定的可接受的差异额**，**调查**并获取充分的解释和恰当的、佐证性质的审计证据（如通过检查相关的凭证等）；

(5) **评估实质性分析程序的结果**。

(四) 实施销售截止测试

(1) 选取资产负债表日前后若干天的发运凭证，与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，与发运凭证核对，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（如与正常水平相比），并考虑是否有必要追加截止程序；

(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销售。

原始凭证（客户签收的发运凭证→发票）→账簿记录

测试起点	目的	优点	缺点
(1) 以 账簿记录 为起点	防止 多 计收入	比较直观 ，容易追查至相关凭证记录， 检查跨期 收入十分便捷，可以提高审计效率。	缺乏 全面性和连贯性 ，只能查多记，无法查漏记（ 尤其本期收入未入账下期也漏记 ）
(2) 以 发运凭证 为起点	防止 少 计收入	较全面、连贯，容易发现 漏记 的收入	较费时费力，有时难以查找相应的发货及账簿记录，而且不易发现多记的收入。

(五) 营业收入的“延伸检查”程序

(1) 概念

如果识别出被审计单位收入**真实性**存在重大异常情况，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据。注册会计师需要考虑实施“延伸检查”程序，即对检查范围进行合理延伸，以应对识别出的舞弊风险。

(2) 程序

①在获取被审计单位配合的前提下，对相关供应商、客户进行实地走访，针对相关采购、销售交易的真实性获取进一步的审计证据。

②利用企业信息查询工具，查询主要供应商和客户的股东至其最终控制人，以识别相关供应商和客户与被审计单位是否存在关联方关系。

③在采用经销模式的情况下，检查经销商的最终销售实现情况。

④当注意到存在关联方（例如被审计单位控股股东、实际控制人、关键管理人员）配合被审计单位虚构收入的迹象时，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

(3) 结果

①如果识别出收入舞弊或获取的信息表明可能存在舞弊，注册会计师可与被审计单位治理层沟通，并要求治理层就舞弊事项进行调查。

②如果注册会计师认为“延伸检查”程序是必要的，但受条件限制无法实施，或实施“延伸检查”程序后仍不足以获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑审计范围是否受限，并考虑对审计报告意见类型的影响或解除业务约定。