

第三节 销售与收款循环的重大错报风险

一、销售与收款循环存在的重大错报风险

综述：以一般制造业的赊销销售为例，相关交易和余额存在的重大错报风险通常包括：

1. 已记录的收入交易未真实发生。
2. 未完整记录所有已发生的收入交易
3. 收入交易的复杂性可能导致的错误。
4. 期末发生的交易可能未计入正确的期间，包括销售退回交易的截止错误
5. 收款未及时入账或记入不正确的账户，因而导致应收账款/合同资产（或应收票据/银行存款）的错报。
6. 应收账款坏账准备/合同资产减值准备的计提不准确

【提示 1】某些重大错报风险可能与财务报表整体广泛相关，进而影响多项认定，如舞弊风险；某些重大错报风险可能与特定的某类交易账户余额和披露的认定相关，如会计期末的收入交易和收款交易的截止（截止）错误，应收账款坏账准备（准确性、计价和分摊）的计提。

【提示 2】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

【提示 3】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。（具体情况具体分析）

【提示 4】如果注册会计师认为收入确认存在舞弊风险的假定不适用于业务的具体情况，从而未将收入确认作为舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出该结论的理由。

二、评估固有风险和控制风险

1. 针对识别出的销售与收款循环相关交易类别、账户余额和披露存在的重大错报风险，注册会计师应当通过评估错报发生的可能性和严重程度来评估固有风险。
2. 例如，某被审计单位从事连锁超市经营，允许消费者以现金、电子支付或银行卡方式支付货款。对于以现金方式取得的收入，注册会计师认为发生错报的可能性较高，其原因是现金属于易被侵占的资产。但是，由于消费者极少采用现金方式支付货款，因此，如果发生错报，其严重程度很低。综合考虑错报发生的可能性和严重程度，注册会计师将与现金收入相关的固有风险的风险等级评估为低水平。

（二）评估控制风险

1. 如果计划测试销售与收款循环中相关控制的运行有效性，注册会计师应当评估控制风险。
2. 例如，被审计单位的仓库管理人员只有在收到经过批准的销售单后才能编制出库单并安排发货。注册会计师计划测试该项控制的运行有效性，考虑到该项控制属于常规性控制，执行控制时不涉及重大判断，因此，将该项控制的控制风险评估为低水平。
3. 又如，被审计单位建造部门的人员每月测量产品完工进度，经该部门经理复核签字后交财务部门，作为确定履约进度和收入的依据。注册会计师计划测试该项控制的运行有效性，认为虽然执行控制的人员具备相应的知识和技能，但该项控制非常重要，且控制的运行涉及较高的主观程度，因此，综合考虑确定该项控制的风险等级为高水平。
4. 需要说明的是，如果注册会计师拟不测试控制运行的有效性，则应当将固有风险的评估结果作为重大错报风险的评估结果。

三、根据重大错报风险的评估结果设计进一步的审计程序

销售与收款循环的重大错报风险和拟实施的进一步审计程序的总体方案

重大错报风险描述	相关财务报表项目及认定	固有风险等级	控制风险等级	进一步审计程序的总体方案	拟从控制测试中获取的保证程度	拟从实质性程序中获取的保证程度
销售收入可能未真实发生	营业收入： 发生应收账款/合同资产；存在	最高	高	实质性方案	无	高

第四节 销售与收款循环的控制测试

一、控制测试的基本原理

在对被审计单位销售与收款循环的相关内部控制实施测试时，注册会计师需要注意以下几点：

1. 控制测试所使用的审计程序的类型主要包括**询问、观察、检查和重新执行**，其提供的保证程度依次递增。
2. **如果在期中实施了控制测试**，注册会计师**应当在年末审计时实施适当的前推程序**，就控制在剩余期间的运行情况获取证据，以确定控制是否在整个被审计期间持续运行有效。
3. **控制测试的范围**取决于注册会计师需要通过控制测试获取的**保证程度**。
4. 如果拟信赖的内部控制是由计算机执行的自动化控制，注册会计师除了测试**自动化信息处理控制**的运行有效性，还需要就相关的**信息技术一般控制**的运行有效性获取审计证据。

【注意】上述有关实施销售与收款循环的控制测试时的基本要求，就其原理而言，对其他业务循环的控制测试同样适用，因业，在后面讨论其他业务循环的控制测试时将不再重复。

二、以风险为起点的控制测试

可能发生错报的环节	相关的财务报表项目及认定	存在的内部控制（自动）	存在的内部控制（人工）	内部控制测试程序
可能向没有获得赊销授权或超出了其信用额度的客户赊销	营业收入：发生 应收账款/合同资产：存在	订购单上的客户代码与应收账款主文档记录的代码一致。目前未偿付余额加上本次销售额在信用限额范围内。 上述两项均满足才能生成销售单	对于不在主文档中的客户或是超过信用额度的客户订购单，需要经过适当授权批准，才可生成销售单	询问员工销售单的生成过程，检查是否所有生成的销售单均有对应的客户订购单为依据。 检查系统中自动生成销售单的生成逻辑，是否确保满足了客户范围及其信用控制的要求。 对于系统外授权审批的销售单，检查是否经过适当批准