

## 第二节 销售与收款循环的主要业务活动和相关内部控制

### 一、了解销售与收款循环的业务活动和相关内部控制

了解被审计单位的重大业务循环的**业务活动及其相关内部控制**是注册会计师在实施风险评估程序时的一项必要工作，其目的是为了识别认定层次重大错报风险，针对识别出的认定层次重大错报风险分别评估固有风险和控制风险，从而设计和实施进一步审计程序。

销售与收款循环通常是重大业务循环。

1. **询问**参与销售与收款流程各业务活动的被审计单位人员，一般包括销售部门、仓储部门和财务部门的员工和管理人员；
2. **获取并阅读**企业的相关业务流程图或内部控制手册等资料；
3. **观察**销售与收款流程中特定控制的运用，例如，观察仓储部门人员是否以及如何将装运的商品与销售单上的信息进行核对；
4. **检查**文件资料，例如，检查销售单、出库单、客户对账单等；
5. **实施穿行测试**，即追踪销售交易从发生到最终被反映在财务报表中的整个处理过程。例如，选取一笔已收款的销售交易，追踪该笔交易从接受客户订购单直至收回货款的整个过程。

### 二、被审计单位销售与收款循环可能存在的相关控制点

#### （一）接受客户订购单

1. **客户提出订货要求**是整个销售与收款循环的起点；
2. **只有符合**企业管理层的**授权标准**时才能被接受。例如，管理层一般设有已批准销售的客户名单。不在名单里的客户，通常由销售部门的主管来批准。

**【提示】**批准客户订购单之后，企业会编制一式多联的销售单。销售单是证明销售交易的“发生”认定的凭据之一。客户订购单能提供证据（外部证据）。

#### （二）批准赊销信用

1. **信用管理部门**根据管理层的**赊销政策**在每个客户的已授权的信用额度内进行。
2. **无论是否批准赊销**，都要求被授权的信用管理部门人员在销售单上**签署意见**，然后将已签署意见的销售单送回销售单管理部门。

**【提示】**信用审批的目的是为了**降低信用损失风险**。这些控制与**应收票据/应收款项融资/应收账款/合同资产**账面余额“准确性、计价和分摊”认定有关。

#### （三）根据销售单编制发运凭证并发货

1. 企业管理层通常要求仓库管理人员只有在收到经过批准的销售单时才能编制出库单并发货（防止擅自发货）。
2. 信息系统有助于仓库部门编制连续编号的出库单，并能按照设定的要求核对出库单与销售单之间相关内容的一致性。

#### （四）按出库单装运货物

产品配送人员在发货时清点货物，确认与出库单一致后在出库单上签字确认并进行货物运输

#### （五）向客户开具发票

开具发票是指开具并向客户寄送事先连续编号的销售发票。

##### 1. 考虑事项：

- （1）是否对所有装运的货物都开了发票？（完整性）
- （2）是否仅对实际装运的货物开具发票，有无重复开具发票或虚开发票？（发生）
- （3）是否按已授权批准的商品价目表所列示价格计价开具发票？（准确性）

##### 2. 相关控制

- （1）负责开发票的员工在开具每张销售发票之前，检查是否存在发运凭证和相应的经批准的销售单；
- （2）依据已授权批准的商品价目表开具销售发票；
- （3）将发运凭证上的商品总数与相对应的销售发票上的商品总数进行比较。

#### （六）记录销售

记录销售的过程包括区分赊销、现销，按销售发票编制转账凭证或现金银行存款收款凭证，再据以登记营业收入明细账和应收票据/应收款项融资/应收账款/合同资产明细账或库存现金、银行存款日记账。

相关控制：

- 1. 依据有效的出库单和销售单记录销售。能证明销售交易的发生及其发生的日期。
- 2. 使用事先连续编号的销售发票并对发票使用情况进行监控。
- 3. 独立检查已销售发票上的销售金额与会计记录金额的一致性。
- 4. 记录销售的职责应与处理销售交易的其他功能相分离。
- 5. 对记录过程中所涉及的有关记录的接触予以限制，以减少未经授权批准的记录发生。
- 6. 定期独立检查应收票据/应收款项融资/应收账款/合同资产的明细账与总账的一致性。
- 7. 由不负责现金出纳和销售及应收票据/应收款项融资/应收账款/合同资产记账的人员定期向客户寄发对账单，对不符事项进行调查，必要时调整会计记录，编制对账情况汇总表编制对账情况汇总报告并交管理层审核。

#### （七）办理和记录现金、银行存款收入

企业通过出纳与现金记账的职责分离、现金盘点、编制银行余额调节表、定期向客户发送对账单等控制来实现货币资金安全问题。

### 三、销售与收款循环中企业通常从以下方面设计和执行内部控制

- 1. 适当的职责分离：赊销批准职能与销售职能的分离，
- 2. 恰当的授权审批：销售价格、销售条件、运费、折扣等必须经过审批。
- 3. 充分的凭证和记录：企业在收到客户订购单后，编制一份预先编号的一式多联的销售单，分别用于批准赊销、审批发货、记录发货数量以及向客户开具发票等。

4. 凭证的预先编号：对凭证预先进行编号，旨在防止销售以后遗漏向客户开具发票或登记入账，也可防止重复开其发票或重复记账。
5. 定期寄发对账单：由不负责现金出纳和销售及应收账款人员定期向客户发送对账单，能促使客户在发现对账不符后及时反馈有关信息。
6. 内部核查程序：内部审计人员或其他独立人员核查销售与收款交易的处理和记录，是实现内部控制目标所不可缺少的一项控制措施。