

## 第五节 销售与收款循环的实质性程序

### （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将账面销售收入、销售清单和销售增值税销项清单进行核对；
- ②将本期销售收入金额与以前可比期间的对应数据或预算数进行比较；
- ③分析月度或季度销售量、销售单价、销售收入金额、毛利率变动趋势；
- ④将销售收入变动幅度与销售商品及提供劳务收到的现金、应收账款/合同资产、存货、税金等项目的变动幅度进行比较；
- ⑤将销售毛利率、应收账款/合同资产周转率、存货周转率等关键财务指标与可比期间数据、预算数或同行业其他企业数据进行比较；
- ⑥分析销售收入等财务信息与投入产出率、劳动生产率、产能、水电能耗、运输数量等非财务信息之间的关系；
- ⑦分析销售收入与销售费用之间的关系，包括销售人员的人均业绩指标、销售人员薪酬、广告费、差旅费，以及销售机构的设置、规模、数量、分布等。

（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

对销售实施截止测试，其目的主要在于确定被审计单位主营业务收入的会计记录归属期是否正确：

1. 选取资产负债表日前后若干天的出库单，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（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

测试方法	目的	缺点
以账簿记录为起点。从资产负债表日前后若干天的账簿记录追查至记账凭证和客户签收的出库单。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。	防止多 计收入	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）
以出库单为起点。从资产负债表日前后若干天的已经客户签收的出库单查至账簿记录，确定主营业务收入是否已记入恰当的会计期间。	防止少 计收入	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。