



PRACTICAL GUIDE-AUDIT OF
REVENUE OF LISTED COMPANIES

上市公司收入审计实务 操作指南

北京注册会计师协会◎编著



经济科学出版社

上市公司收入审计实务 操作指南

北京注册会计师协会 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

上市公司收入审计实务操作指南/北京注册会计师协会编著.
—北京: 经济科学出版社, 2014. 6
ISBN 978 - 7 - 5141 - 4775 - 9

I. ①上… II. ①北… III. ①上市公司 - 审计 - 中国 - 指南
IV. ①F239. 22 - 62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 141116 号

责任编辑: 黄双蓉
责任校对: 徐领柱
责任印制: 邱 天

上市公司收入审计实务操作指南

北京注册会计师协会 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

河北固安保利达印务有限公司印装

787 × 1092 16 开 15.25 印张 320000 字

2014 年 7 月第 1 版 2014 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4775 - 9 定价: 50.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

编委会成员

顾 问 汪 宁

主 编 张文丽

执行主编 张富根

编 委 叶 民 胡 勇 王 玥 彭 晖

前 言

当注册会计师被称为“经济警察”的时候，他已被赋予了太多社会期许的责任。每当某上市公司出现虚假披露、虚假报表或者虚假上市之时，社会往往注意不到投资人、发行人等市场参与主体，首先想到的就是财务报表的审计人，矛头集中指向注册会计师。此时，媒体声讨“注册会计师做假账”的焦点新闻将会铺天盖地。我们知道注册会计师做不了假账，但从这些现象可以看出，上市公司造假带来的审计失败，对注册会计师行业产生的影响是巨大的，甚至是颠覆性的。

从万福生科、新大地等已披露的诸多涉事上市公司案件，我们可以发现，涉及最多、危害最大的就是收入虚假。这些虚假收入，有无意的错报，也有故意的错报。当这些错报未被注册会计师发现并予以纠正时，直接导致的后果就是审计失败。

为了帮助注册会计师面对上市公司行业众多、交易事项千差万别的情况，在执业中按审计准则的要求科学设计审计程序、根据企业实际情况制定有针对性的审计计划、对执业过程中发现的问题谨慎判断，在北京注协郭文杰会长的积极倡议下，在北京注协汪宁秘书长的大力支持、北京注协张文丽副秘书长亲自组织下，北京注协上市公司审计专家委员会张富根、

叶民、胡勇、王玥委员编写了本实务操作指南。

本指南考虑到事务所从业人员经验各不相同，根据制造业、农业、房地产业等九个不同行业上市公司收入审计方法的特点，结合实务案例逐一进行分析讲解，旨在为新入行人员提供执业提示，为同行规避执业风险提供经验借鉴。

本指南分三个部分，共十三章。第一部分简要介绍了截至2012年12月31日，证券市场上市公司基本情况及审计概况；第二部分分别对制造业、农业、房地产业、软件服务、互联网、仓储物流、商业连锁、酒店业和文化传媒九种类型上市公司收入审计的基本流程展开分析；第三部分就近年来新兴的BOT和CDM两种特殊业务模式进行了介绍。第一部分、第二部分第三章、第六章和第十一章以及第三部分由瑞华会计师事务所张富根执笔；第二部分第七章由北京兴华会计师事务所叶民和瑞华会计师事务所张富根执笔；第二部分第五章和第十章由北京兴华会计师事务所叶民和天职国际会计师事务所王玥执笔；第二部分第四章和第八章由瑞华会计师事务所胡勇执笔；第二部分第九章由天职国际会计师事务所王玥执笔。在编写中，得到了上市公司审计专家委员会委员的大力支持，征求了信永中和会计师事务所合伙人谭小青、德勤华永会计师事务所合伙人童传江的意见，并得到诸多帮助，童传江为本书拟定了英文书名，在此一并表示感谢。

本指南所述内容仅供注册会计师在实务中参考，不能替代《中国注册会计师执业准则》及其指南，不能替代相关法律法规、政策制度的规定，不能替代注册会计师职业判断，不作为注册会计师执业的必须要求。同时，企业经济事项千变万化、审计实务中注册会计师的职业判断也各有考虑，由于笔者水平

有限，对于本指南中可能存在的疏漏，希望得到行业同仁的意见和指正。

北京注协还将继续针对其他行业上市公司收入审计实务，编写相应的实务操作指南。敬请关注。

目 录

第一部分 上市公司基本情况及审计情况

第一章 上市公司年度审计报告概况	3
第一节 上市公司的基本情况	3
第二节 上市公司审计的特点	3
第三节 上市公司审计的总体情况	4
第二章 上市公司收入审计	11
第一节 上市公司收入审计的特点	11
第二节 上市公司收入舞弊及审计对策	13

第二部分 上市公司收入审计实务

第三章 制造类上市公司销售收入审计	27
第一节 沪深两市制造类上市公司基本情况	27
第二节 基本业务模式分析	27
第三节 销售与收款循环所涉及的凭证及会计记录	30
第四节 收入确认时点及收入确认依据	32
第五节 销售与收款循环的内部控制及控制测试	34
第六节 销售与收款循环实质性测试程序	38
第四章 农业类上市公司销售收入审计	52
第一节 沪深两市农业类上市公司基本情况	52
第二节 销售与收款循环所涉及的凭证及会计记录	57

第三节	收入确认的时点及收入确认的依据	60
第四节	销售与收款循环的内部控制及控制测试	62
第五节	销售与收款循环实质性测试程序	66
第五章	房地产类上市公司销售收入审计	69
第一节	沪深两市房地产类上市公司基本情况	69
第二节	基本业务模式分析	70
第三节	销售与收款循环所涉及的凭证及会计记录	73
第四节	收入确认原则	76
第五节	销售与收款循环的内部控制及控制测试	77
第六节	销售与收款循环实质性测试程序	78
第六章	软件和信息技术服务类上市公司销售收入审计	88
第一节	沪深两市软件服务类上市公司基本情况	88
第二节	基本业务模式分析	90
第三节	销售与收款循环所涉及的凭证及会计记录	92
第四节	收入确认的时点及收入确认的依据	94
第五节	销售与收款循环的内部控制及控制测试	99
第六节	销售与收款循环实质性测试程序	101
第七节	案例分析	103
第七章	互联网和相关服务类上市公司销售收入审计	110
第一节	沪深两市互联网和相关服务行业上市公司基本情况	110
第二节	基本业务模式分析	113
第三节	销售与收款循环所涉及的凭证及会计记录	122
第四节	收入确认的时点及收入确认的依据	125
第五节	销售与收款循环的内部控制及控制测试	127
第六节	销售与收款循环实质性测试程序	128
第八章	仓储物流类上市公司销售收入审计	134
第一节	沪深两市仓储物流业类上市公司基本情况	134
第二节	销售与收款循环所涉及的凭证及会计记录	138
第三节	收入确认的时点及收入确认的依据	139
第四节	销售与收款循环的内部控制及控制测试	140

第五节 销售与收款循环实质性测试程序·····	141
第九章 商业连锁类上市公司销售收入审计 ·····	143
第一节 沪深两市商业连锁业类上市公司基本情况·····	143
第二节 基本业务模式分析·····	144
第三节 销售与收款循环所涉及的凭证及会计记录·····	148
第四节 收入确认的时点、依据及会计处理·····	150
第五节 销售与收款循环的内部控制及控制测试·····	153
第六节 销售与收款循环实质性测试程序·····	155
第十章 酒店类上市公司销售收入审计 ·····	158
第一节 沪深两市酒店类上市公司基本情况·····	158
第二节 基本业务模式分析·····	160
第三节 销售与收款循环所涉及的凭证及会计记录·····	161
第四节 收入确认的时点及收入确认的依据·····	163
第五节 销售与收款循环的内部控制及控制测试·····	166
第六节 销售与收款循环实质性测试程序·····	168
第十一章 影视文化传媒类上市公司销售收入审计 ·····	173
第一节 影视文化传媒行业基本情况·····	173
第二节 基本业务模式分析·····	174
第三节 销售与收款循环所涉及的凭证及会计记录·····	178
第四节 收入确认的时点及确认的依据·····	179
第五节 销售与收款循环的内部控制及控制测试·····	182
第六节 销售与收款循环实质性测试程序·····	186

第三部分 特殊业务的收入审计

第十二章 建设经营移交相关收入（BOT）的审计 ·····	193
第一节 BOT 基本业务模式分析·····	193
第二节 BOT 业务收入成本的确认及会计记录·····	194
第三节 BOT 业务收入审计的要点及特殊考虑·····	198

第十三章 节能减排收入（CDM）的审计	200
第一节 CDM 基本业务模式分析	200
第二节 CDM 业务收入成本的确认及会计记录	204
第三节 CDM 业务收入审计的要点及注意事项	206

附 录

附录 1：关于做好上市公司 2013 年年报审计工作的通知	211
附录 2：会计监管风险提示第 2 号——通过未披露关联方 实施的舞弊风险	215
附录 3：会计监管风险提示第 3 号——审计项目复核	219
附录 4：分行业上市公司归类或名录	222

**第一部分
上市公司基本
情况及审计情况**

第一章 上市公司年度审计报告概况

第一节 上市公司的基本情况

截至 2012 年年末，沪深两市上市公司总数（A、B 股）2 494 家，比上年末增加 152 家。其中，创业板上市公司 355 家，中小板上市公司 701 家。分地区看，东部、中部、西部和东北地区上市公司数量占全国的比重分别为 65.0%、14.9%、14.6% 和 5.6%。国有控股上市公司共 953 家，占我国 A 股上市公司数量的 38.5%，市值合计 13.71 万亿元，占 A 股上市公司总市值的 51.4%。

根据年报数据，截至 2012 年 12 月 31 日，上市公司的总资产为 119 359.28 亿元，总市值为 230 357.62 亿元。

2012 年上市公司共实现营业收入 246 307.78 亿元，实现利润总额 26 986.09 亿元，实现净利润 19 653.14 亿元，其中，投资净收益 3 526.28 亿元，公允价值变动净收益 128.20 亿元，营业外收支净额 1 345.18 亿元。

2012 年度上市公司平均每股收益 0.36 元，平均净资产收益率 13.35%，2012 年度 2 270 家公司实现盈利，占全部上市公司的 91.09%。

第二节 上市公司审计的特点

上市公司由于有严格的行业监管、治理结构特别、报告使用者广泛、风险巨大等原因，上市公司审计具有以下特点：

1. 上市公司审计要考虑证券行业监管的要求。上市公司股票发行和交易，首先需经中国证监会审核批准，然后才能在上海证券交易所和深圳证券交易所上市。中国证监会及其派出机构颁布了许多部门规章对上市公司报表的编制、信息的披露、审计工作作出了相应的规范要求，对审计工作进行指导和监管。审计师在对上市公司审计时需要：

（1）及时了解监管部门每年发布的关于做好上市公司年报审计工作的通知精神，有针对性地设计审计计划，抓住重点，强化手段，避免盲区。

(2) 参加由监管部门召开的年度审计工作会议，面对面地与监管部门、监管人员交流，了解监管人员在日常监管中掌握的情况，根据监管人员的提示，关注敏感问题，切实防范风险。

(3) 配合监管部门对审计过程的指导和监管，在现场审计中就有关重大问题与监管部门沟通交流，准确地把握政策。

(4) 配合交易所的事后问询，及时解答报告中有关问题，并在审计中预先关注特殊事项。

2. 上市公司审计要考虑上市公司特殊治理结构的要求。上市公司除了与一般公司一样有三会架构，即股东会、董事会、监事会外，另有独立董事这一特殊成员。上市公司审计需要与管理层、治理层进行沟通的同时，还必须与独立董事进行沟通。在年度审计中，注册会计师通常需要在审计开始时、审计进行中、审计结束时分别进行沟通。

3. 上市公司审计要考虑报告使用者广泛性的要求。上市公司是公众公司，审计报告除了全体股东使用外，还有债权人、税务部门、银行机构等使用。而且，这里的全体股东往往有大量的中小股东，甚至是潜在的股东。审计报告必须严格按照要求披露相关信息，以满足各方面的需要。

4. 上市公司审计要考虑针对风险放大效应强化防范措施的要求。投资人以利润的倍数来估算投资价值，进而以此作为对价进行股票买卖，当因报表错报导致投资误判时往往给投资者带来的损失是放大若干倍的。此时，监管部门或法律部门往往以投资者受到的损失为标的认定审计的过错，社会以及投资者往往也会以注册会计师作为责任对象，从而给注册会计师带来重大的经济责任。虽然，投资人以几十倍甚至一百倍的市盈率去投资，那些需要几十年以后才能收回本钱的疯狂投资本身已经是豪赌了，但上市公司出现问题后，投资者、社会乃至监管部门或法律部门不会去考虑投资对价本身是否合理，最终责任将落在注册会计师身上。所以，作为注册会计师，必须充分认识到上市公司审计风险的放大效应，采取一切措施，以防范审计风险。

第三节 上市公司审计的总体情况

一、财务报表审计

(一) 财务报表审计总体情况

截至2013年4月30日，沪深两市共2492家上市公司披露年报，包括上海主板954家，深圳主板482家，中小板701家，创业板355家（不含已退市的*ST创智和*ST炎黄）。47家证券资格会计师事务所共为2492家上市公司出具了财务

报表审计报告。其中：标准无保留意见审计报告 2 403 份，带强调事项段的无保留意见审计报告 71 份，保留意见审计报告 15 份，无法表示意见的审计报告 3 份。非标准审计报告 89 份，占 3.57%。如表 1-1 所示。

表 1-1 上市公司 2012 年财务报表审计报告审计意见汇总表

财务报表审计意见类型	沪市主板	深市主板	中小板	创业板	合计
(标准)无保留意见	910	450	691	352	2 403
带强调事项段的无保留意见	36	27	7	1	71
带其他事项段的无保留意见	0	0	0	0	0
保留意见	6	4	3	2	15
否定意见	0	0	0	0	0
无法表示意见	2	1	0	0	3
非标准审计意见小计	44	32	10	3	89
合计	954	482	701	355	2 492
非标准审计意见比例 (%)	4.61	6.64	1.43	0.85	3.57

资料来源：依据中注协发布 2012 年年报审计情况快报整理。

1. 出具带强调事项段无保留意见审计报告的情况如表 1-2 所示。

表 1-2 出具带强调事项段无保留意见审计报告的情况表

序号	强调事项	单位家数	比例 (%)
1	持续经营能力存在重大不确定性	47	66.20
2	立案稽查、诉讼或行政复议结果存在不确定性	9	12.68
3	项目处于停工状态或开发进度存在重大不确定性	2	2.82
4	关联方及其交易	2	2.82
5	会计处理存在不确定性	2	2.82
6	对外提供财务资助的可回收性存在重大不确定性	1	1.41
7	股权转让事项存在不确定性	1	1.41
8	坏账准备计提比例做了变更进行说明	1	1.41
9	其他	6	8.45
	合计	71	100.00

2. 出具保留意见审计报告情况如表 1-3 所示。

表 1-3

出具保留意见审计报告情况表

序号	股票名称	保留意见涉及的内容
1	ST 科龙	针对上述交易与资金的异常流入流出, 以及涉嫌资金挪用行为, ST 科龙已向法院起诉, 涉及 ST 科龙与格林柯尔系公司及上述特定第三方公司的应收、应付款项。注册会计师仍无法采取适当的审计程序, 以获取充分、适当的审计证据, 以判断上述款项计提的坏账准备是否合理, 应收款项的计价认定是否合理。
2	*ST 长油	受新加坡公司提供资料所限, 注册会计师未能完成对新加坡公司预付境外船东公司租金的函证程序, 无法获取充分、适当的审计证据。
3	莲花味精	截至审计报告签发日, 注册会计师尚未取得证监会对莲花味精的调查结论, 无法判断上述会计差错更正的结果及范围与证监会的调查结论是否一致; 同时也无法实施其他满意的替代审计程序, 获取充分、适当的审计证据, 以判断证监会立案调查的莲花味精虚增会计利润、重大诉讼未披露等事项对其 2012 年度财务报表可能产生的重大影响。
4	ST 景谷	ST 景谷将与昆明长盛宏瑞商贸有限公司合作生产期间形成的债权 135.04 万元、存货 1 476.91 万元及债务 1 038.97 万元并入其他应付款中核算, 昆明长盛宏瑞商贸有限公司未对该事项进行确认。截至财务报表批准日, 由于昆明长盛宏瑞商贸有限公司与 ST 景谷的诉讼尚在审理中, 未能为审计工作提供相应配合, 注册会计师无法获取充分、适当的审计证据, 也无法确定是否有必要对该事项进行调整。
5	北大荒	截至本报告日, 注册会计师未能获取充分的审计证据以判断北大荒公司对这些应收账款、其他应收款计提的坏账准备是否足够和充分; 北大荒合并资产负债表年末大额预付账款、其他应收款余额中, 注册会计师未能取得其中 6 315 万元款项的对方单位的回函, 且未能实施有效的替代程序, 无法判断此项预付账款、其他应收款余额的合理性; 北大荒对存货(对外委托加工的亚麻)计提跌价准备 6 617 万元, 注册会计师未能获取充分、适当的审计证据以判断跌价准备计提的是否充分、适当; 截至审计报告日, 北大荒合并资产负债表应交税费年末余额中有 2 981 万元应交增值税进项税额尚未取得增值税专用发票, 未来能否抵扣存在不确定性, 注册会计师无法判断可能带来的损失。
6	ST 澄海	ST 澄海与其他关联方无锡铎轩贸易有限公司签订有大额采购合同, 截至 2012 年 12 月 31 日, 预付其余额为 2 670 万元, 该款项是否能全额收回存在重大不确定性; ST 澄海为江苏崇华国际大酒店有限公司装潢项目而签订的大额建材采购合同 1 983.75 万元, 截至 2012 年 12 月 31 日账面已付款 400.15 万元。上述合同的履行情况未能获取充分、适当的审计证据, 也无法确定是否有必要对这些金额进行调整, 可能发生损失。
7	东方银星	截至 2012 年 12 月 31 日, 东方银星预付重庆市瑞展园林有限公司 1 800.00 万元, 注册会计师无法确认上述款项所涉及交易事项的合理性。
8	康达尔	2012 年 12 月 3 日, 康达尔收到中国证券监督管理委员会下达的《调查通知书》(编号: 深证调查通字 12490 号), 截至本报告日, 对康达尔的立案调查尚未结束, 注册会计师无法确定该事项对康达尔财务报表可能产生的影响。
9	SST 华塑	关于广东证券有限公司所持 SST 华塑 527 万股份争议, 根据呼和浩特市中级人民法院(2011)呼民再终字第 1 号《民事裁定书》, 裁定该等股份权益由 SST 华塑享有。上述股票已于 2012 年 2 月全部处置, 所得款项 6 172.84 万元划入该案件 SST 华塑代理人山东德孚律师事务所账户, 按照约定扣除风险代理费后 SST 华塑应收回 4 629.63 万元。截至 2012 年 12 月 31 日, SST 华塑收回款项 2 836.21 万元, 剩余 1 793.42 万元因代理人称案件存在潜在纠纷而尚未收回。注册会计师无法实施函证及其他审计程序, 以获取充分、适当的审计证据证实该款项能否收回。