

注册会计师业务操作与风险控制丛书

主 审 徐政旦
主 编 汤云为
副主编 朱荣恩
李若山

CPA series of operating
procedure and risk
control

销售与收款 循环审计

赵世君 杨 卉 高前善 / 编著

 中国时代经济出版社

注册会计师业务操作与风险控制丛书

销售与收款循环审计

赵世君 杨 卉 高前善 编著

中国时代经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

销售与收款循环审计/赵世君,杨卉,高前善著. —北京:中国时代经济出版社,2003.7

ISBN 7-80169-424-4

I. 销… II. ①赵… ②杨… ③高… III. 商业-审计
IV. F239.64

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 043482 号

注册会计师业务操作与风险控制丛书

销售与收款循环审计

赵世君 杨卉 高前善 编著

出 版 者	中国时代经济出版社
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010)64066019 88361317
传 真	(010)64065971
发行经销	各地新华书店经销
印 刷	北京百善印刷厂
开 本	850×1168 1/32
版 次	2003 年 7 月第 1 版
印 次	2003 年 7 月第 1 次印刷
印 张	6.375
字 数	126 千字
印 数	1—5000 册
定 价	13.00 元
书 号	ISBN 7—80169—424—4/F·168

版权所有 侵权必究

总 序

近年来,上市公司会计造假的恶性案件屡有披露,从较早的“琼民源”案件到最近的“中天勤”案件,都给证券市场的发展造成了非常消极的影响,严重动摇了市场经济的诚信基础,相关的注册会计师也不断遭到社会各方的责难。一方面,我们应该认识到,建立健全企业内部控制制度,按照相关会计规范的要求出具真实公允的财务报告,是企业管理当局的会计责任。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查,加上委托方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素的制约,难免存在会计报表的某些重要方面反映失实,而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况。因此受托方的审计责任并不能替代、减轻或免除

委托方的会计责任。但是另一方面,我们也应该充分认识到当前的审计环境是非常严峻的,注册会计师如果对社会公众的要求置之不顾,将严重损害注册会计师的形象和社会地位,进而威胁到它生存和发展的基础。而要解决这个问题,除了从职业道德的角度加强整个注册会计师队伍的诚信观念外,同时对我们的审计技术提出了更高的要求。会计师事务所只有提高风险意识,加强风险控制,完善风险审计技术,才能巩固自己在证券市场中的地位。正是基于这一认识,我们才组织编写了这一套《注册会计师业务操作与风险控制丛书》。

风险控制应该体现在注册会计师业务操作的全过程。有些人认为,注册会计师业务风险控制的重点在于现场审计,只要现场审计很好地贯彻了审计程序就可以规避审计风险了。而大量审计失败的案例告诉我们仅将风险控制重点放在现场审计是不够的,风险控制措施必须贯彻在从接受客户到出具审计报告的全过程。在接受客户之初,会计师事务所就应该收集有关客户的资料,了解客户的历史情况和财务状况,深入了解客户的诚信度和委托目的,同时要分析自己的胜任能力,以最终决定是否接受该客户。有些事务所为了争客户、抢业务恰恰忽略了这一点。

全过程控制要求严格执行三级复核制度。三级复核制度必须保证各级复核都是有效的而不能依赖于其

他复核的有效性。我国事务所业务的季节性比较强,年度审计的高峰使得某些事务所有意无意地放松了三級复核的标准,为审计报告埋下了风险隐患。第一层复核是项目经理对已完成工作的详细复核,第二层复核是部门经理对工作底稿的重点复核,第三层复核是合伙人对整套工作底稿的总体复核。三級复核应该分工明确并严格执行才能保证审计质量。目前有些事务所实行了四級复核制度,增加了独立合伙人的重点复核,在我国证券市场审计风险较高的现状下,这是一种积极的措施。

风险控制必须贯彻到参加现场审计的每一个人和每一项工作。每一个人都应该了解审计计划阶段和符合性测试阶段所得出的结论以及与自己分工的工作相关的前期工作。这样不仅有助于将审计策略贯彻到各个具体的业务操作中,还有助于审计人员根据发现的意外情况及时调整审计程序和审计策略。现场审计是风险控制的基础,所有参加现场审计的人都应该保持高度的职业谨慎,将既定审计程序作为最低标准而不是最高标准,切忌由于评估的固有风险和控制风险比较低而使审计程序流于形式。

风险控制应该贯彻到会计师事务所所有的业务中。年报审计是会计师事务所的主要业务,风险控制措施相对比较成熟。而对于验资、资产重组审计、资产评估、专案审计等业务,有些事务所缺乏比较完善的质

量控制措施,而这些业务由于涉及的法规范围比较广、业务状况比较复杂,同样具有较高的风险。

这套丛书的编写,偏重于实务操作中的风险控制,即不仅全面涉及注册会计师的各种业务,而且侧重阐述各个业务环节的风险所在及其控制措施。希望能对广大注册会计师有所帮助。

汤云为

2002年6月

前 言

企业的目标在于赢利,企业赢利的手段在于向社会提供符合顾客要求的商品或劳务。因此,企业的经营活动必然涉及销售与收款业务。销售与收款循环作为循环审计之一,其产生的会计事项涵盖了企业基本会计报表的许多项目。近年来,从我国发生的重大审计案例可以看出,虚构交易、虚列收入与相关会计项目,不恰当确认收入与相关会计项目,是企业会计作假的一个重要手段。同时也充分暴露了销售与收款循环审计的复杂性和风险性。因此,我们根据财政部制订和颁布的《中国注册会计师独立审计准则》和相关财务会计法规,在研究中外典型审计案例的基础上,参考大量审计文献,撰写了这本《销售与收款循环审计》,侧重介绍销售与收款循环审计的具体操作和风险控制,以期能对广大审计实务工作者,尤其是注册会计师,提高执业质量,降低执业风险,有所帮助。

本书共分四章,第一章,销售与收款循环总论,介绍销售与收款循环的业务流程、涉及的主要凭证和会计记录及审计基本理论对该循环审计的指导意义。第二章,销售与收款循环测试概述,本章主要介绍销售与

收款的主要内部控制,符合性测试、实质性测试的基本程序,重点介绍符合性测试以及该循环控制风险的评估。第三章,销售与收款循环具体项目审计,介绍销售与收款循环中涉及的会计报表项目的实质性测试。第四章,销售与收款循环审计风险控制,从销售与收款循环审计风险形成因素的角度论述销售与收款循环审计的潜在风险与控制。

任何审计理论或实务总结,都无法涵盖丰富多彩、不断发展的审计实务。我们惟有与时俱进,虚心学习,不断总结,才能对审计实务有较贴切的把握。

由于笔者经验与理论水平的不足,书中定有不妥或不足之处,敬请广大读者批评指正。

赵世君 杨卉 高前善

2003年6月

目 录

总序	汤云为(1)
前言	(1)
第一章 销售与收款循环总论	(1)
第一节 销售与收款循环特性	(1)
第二节 销售与收款循环审计总论	(7)
第二章 销售与收款业务循环审计测试概述	(13)
第一节 了解销售与收款循环相关内部控制	(13)
第二节 销售与收款循环的控制测试	(26)
第三节 销售与收款循环实质性测试	(46)
第三章 销售与收款循环具体项目审计	(57)
第一节 主营业务收入审计	(57)
第二节 应收账款审计	(84)
第三节 坏账准备审计	(104)
第四节 应收票据审计	(113)
第五节 预收账款审计	(118)
第六节 应交税金及其他应交款审计	(121)
第七节 主营业务税金及附加审计	(138)
第八节 营业费用审计	(141)

第九节 其他业务利润审计	(145)
第四章 销售与收款循环审计风险控制	(152)
第一节 销售与收款循环审计风险概述	(152)
第二节 销售与收款循环审计风险分析	(163)
第三节 销售与收款循环审计风险控制	(183)
参考文献	(191)

第一章 销售与收款循环总论

本章主要介绍销售与收款循环的业务流程、涉及的主要凭证和会计记录及该循环审计的相关理论。

第一节 销售与收款循环特性

一、销售与收款循环的业务流程

销售与收款循环总的来说,包括销售与收款两个环节,这是所有企业销售与收款业务循环的共性。但不同行业、不同企业在具体销售方式、收款方式及具体业务流程等方面存在较大差异。本书给出一个典型生产企业的销售与收款循环业务流程图。

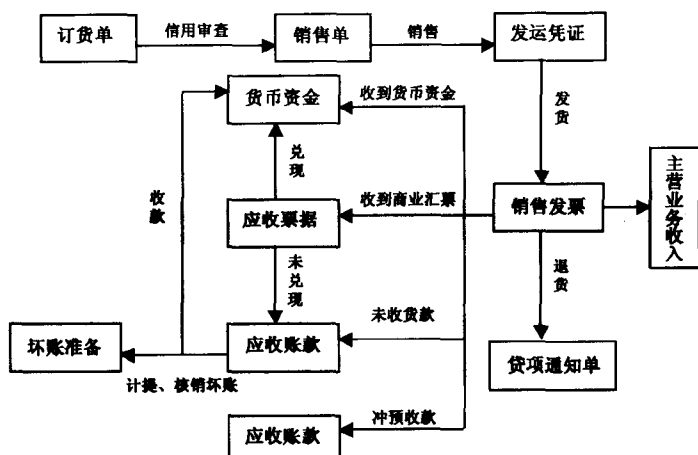


图 1-1 销售与收款循环流程图

二、主要凭证和会计记录

1. 订货单

顾客订货单即顾客提出的书面购货要求。这是一个企业销售与收款循环的起点。

2. 销售单

销售单是列示顾客所订商品的名称、规格、数量以及其他与顾客订货单有关资料的表格，作为销售方内部处理顾客定货单的依据。

3. 发运凭证

发运凭证即在发运货物时编制的，用以反映发出商品的规格、数量和其他有关内容的凭据。发运凭证的一联寄送给顾

客,其余联(一份或数份)由企业保留。这种凭证可用作向顾客开票收款的重要依据。

4. 销售发票

销售发票的一联寄送给顾客,其余联由企业保留。销售发票也是在会计账簿中登记销售业务的基本凭证。

5. 商品价目表

商品价目表是列示已经授权批准的、可供销售的各种商品的价格清单。

6. 贷项通知单

贷项通知单是一种用来表示由于销货退回后经批准的折让而引起的应收销货款减少的凭证。

7. 应收账款明细账

8. 主营业务收入明细账

9. 折扣与折让明细账

10. 汇款通知书

汇款通知书是一种与销售发票一起寄给顾客,由顾客在付款时再寄回销货单位的凭证。

11. 现金日记账和银行存款日记账

12. 坏账审批表

坏账审批表是一种用来批准将某些应收款项注销为坏账、仅在企业内部使用的凭证。

13. 顾客月末对账单

顾客月末对账单是一种定期寄送给顾客的用于购销双方定期核对账目的凭证。

14. 转账凭证

15. 收款凭证

三、销售与收款循环中的主要业务活动

1. 顾客提出订货要求。

这是整个销售与收款循环的起点。接受客户订单必须保证按时、按量、按质和价格供应商品和劳务。顾客的订单只有在符合管理当局的授权标准时,才能被接受。很多企业在批准了顾客订单之后,下一步就应编制一式多联的销售单。销售单是证明管理当局有关销售交易的“存在或发生”认定的凭据之一,也是此笔交易轨迹的起点。

2. 赊销信用批准

对于赊销业务,赊销批准是由信用管理部门根据购货企业资质,给予相应额度、期限的赊销。在执行赊销信用检查时,应合理划分工作职责,以切实避免销售人员为扩大销售而使企业承受不适当的信用风险。企业应对每个新顾客进行信用调查,包括获取信用评审机构对顾客信用等级的评定报告。无论批准赊销与否,都要求被授权的信用管理部门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。设计信用批准控制的目的是为了降低坏账风险,这些控制与应收账款净额的“估价或分摊”认定有关。

3. 按销售单供货

企业管理当局通常要求商品仓库只有在收到经过批准的销售单时才能供货。这些控制的目的是为了防止仓库在未经授权的情况下擅自发货。

4. 按销售单装运货物

将按经批准的销售单供货与按销售单装运货物职责分离,有助于避免装运职员在未经授权的情况下装运产品。此外,装运部门职员在装运之前,还必须进行独立验证,以确定从仓库提取的商品都附有经批准的销售单,并且,所收到商品的内容与销售单一致。装运凭证是指一式多联、连续编号的提货单,按序归档的装运凭证通常有装运部门保管。装运凭证提供了商品确实已装运的证据,是证实销售交易“存在与发生”认定的另一种形式的凭据。而定期检查以确定在编制的每张装运凭证后均附有相应的销售发票,则有助于保证销售交易“完整性”认定的正确性。

5. 向顾客开具账单

开具账单包括编制和顾客寄送事先连续编号的销售发票。为了降低开具账单过程中出现遗漏、重复、错误计价或其他差错的风险,应设立以下的控制程序:

(1) 开具账单部门职员在编制每张销售发票之前,应独立检查是否存在装运凭证和相应的经批准的销售单。

(2) 应依据已授权批准的商品价目表编制销售发票。

(3) 独立检查销售发票计价和计算的正确性。

(4) 将装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。

6. 记录销售

在手工会计系统中,记录销售的过程包括区分赊销、现销,按销售发票编制转账记账凭证或现金、银行存款收款凭证,再

据以登记销售明细账和应收账款明细账或现金、银行存款日记账。对这一过程,主要问题就是销售发票是否记录正确,并归属适当的会计期间。

7. 办理和记录现金、银行存款收入

这项功能涉及的是有关货款回收,现金、银行存款的记录以及应收账款减少的活动。处理货币资金收入时最重要的是要保证全部货币资金都必须如数、及时地入账,并如数、及时地将现金存入银行。在这方面,汇款通知书有着很重要的作用。

8. 办理和记录销货退回、销售折扣与折让

顾客如果对商品不满意,销货企业一般都同意接受退货,或给予一定的销货折让;顾客如果提前支付货款、销货企业则可能会给予一定销货折扣。发生此类事项时,必须经授权批准,并确保办理相关事项的部门和职员各司其职,分别控制实物流和会计处理。这时应注意发挥贷项通知单的作用。

9. 注销坏账

企业若认为某项货款再也无法收回,就必须注销这些货款。对这些坏账,正确的处理方法是应该获取货款无法收回的确凿证据,经适当审批后及时做会计调整。

10. 提取坏账准备

坏账准备提取的数额必须能够抵补企业以后无法收回的本期销货款。