第一章　销售与收款循环审计案例

一、销售与收款循环的控制测试案例

案例 1-1-1 注册会计师张雷对 A 公司的销售和收款循环进行符合性测试，通过对销售和收款循环的相应会计凭证、原始凭证等记录的抽样测试，形成了“销售与收款循环符合性测试表”。如表 1-1。

表 1-1　　销售与收款循环符合性测试表

被审计单位名称：A 公司　　编制者：张雷日期：2000/2/15　　页次：

会计期间或截止日：1999 年　　复核者：李豪日期：2000/2/15　　索引号：Y1-1

序号	测试过程记录	索引号
	测试情况：	
1	随机抽取 1999 年 1～12 月开出的销售发票 60 份，与销售合同、销售单、商品价目表、销售收入明细账和应收账款明细账等的核准情况、数量、价格和金额相核对，测试相符率为 100%。	Y1-2
2	抽取 9 月份开出所有的销售发票，发现编号连续，无缺号，只有 3 张作废发票均盖有‘作废’印章。	Y1-3
3	将发运单、装货单和销售发票核对，未发现货发出不开具发票现象。	Y1-4
4	经查，1～12 月份被审计单位未发生销售折扣、折让行为，有两笔销售退回：销售退回附有按顺序编号并经主管人员核准的贷项通知单，有仓库签发的退货验收报告，有对方税务部门开具的有关证明，会计处理正确。	Y1-5
5	收款凭证的检查与现金和银行存款符合性测试相同。	Y7-2
测试结论：该循环测试相符率高，可适当简化实质性测试审计程序		

分析：

1 一般情况下，注册会计师按照业务循环组织实施控制测试。在各个业务控制测试中，注册会计师运用业务循环法了解、检查和评价被审计单位内部控制制度及其执行情况，以此决定实质性测试的性质、时间和范围。

根据对被审计单位内部控制制度的了解和评价，注册会计师可将控制风险的计

需要全本请访问 www.ertongbook.com

划评估水平设为最高（或稍低于最高），或设为中等或低水平。如果将控制风险的计划评估水平设为最高（或稍低于最高），注册会计师将实施有限的了解测试和符合性测试，实施扩大的实质性测试，整个审计程序的综合成本较大；如果将控制风险的计划评估水平设为中等或低水平，注册会计师将实施充分的了解测试和符合性测试，以此来减少实质性测试的工作量，整个审计程序的综合成本较小，前者是主要证实法的审计策略，后者是较低的控制风险估计水平法。在本案例中，注册会计师的审计策略选择了较低控制风险估计水平法。

2 注册会计师对销售与收款循环进行控制测试时，应从销售与收款循环的关键控制点着手设计控制测试，如表 1-2。在实务中，注册会计师根据具体情况实施表中的测试程序，相应形成不同的审计工作底稿，来支持“销售与收款循环符合性测试表”。

表 1-2　　销售与收款循环的关键控制点与控制测试

主要业务活动	关键控制点	防范的错报	可能的控制测试
1. 接受顾客订单	确定顾客在已批准的顾客清单上； 每次销售都有已批准的销售单	可能销售商品给了未经授权的顾客	审查已批准的顾客清单和销售单
2. 批准信用	信用部门须对所有新顾客做信用调查； 在销售前，检查顾客的信用额度； 要求被授权的信用部门人员在销售单上签署意见	承担了不适当的信用风险	询问对新顾客做信用调查的程序； 核对信用额度与销售情况； 审查赊销信用是否经适当的授权批准
3. 按销售单发货、装运货	发货、装运货都需有已批准的销售单； 按销售单发货和装运的职责相分离； 每次装运都编制装运凭证	所发出、装运的货物可能和被订购的货物不符； 可能有未经授权的发出、装运货物	观察发运、装运货物的职责分工情况； 审查装运凭证及独立稽核的证据
4. 开单给顾客	每张发票须有与之相配合的装运凭证和已批准的销售单； 每张装运凭证须有与之相配合的销售发票； 由独立人员对销售发票的编制做内部核查	可能对虚构的交易开单或重复开单； 有些装运凭证可能没有开账单； 销售发票可能计价错误	将发票核对至装运凭证和已批准的销售单； 追查装运凭证至销售发票； 检查和计算发票的计价
5. 记录销售	销售发票与销售账和顾客账的金额一致； 每月定期给顾客寄送对账单	发票可能未入销售账和顾客账户； 发票可能过到错误的顾客账户	复核独立检查证据； 观察月末对账单情况
6. 办理和记录现金、银行存款收入	采用汇款通知单； 独立检查入账、过账的金额与每日现金汇总表的一致性； 定期编制银行调节表	货币资金失窃； 收款记录错误	核对发运凭证与相关的销货发票和主营业务收入明细账及应收账款中的分录； 审查银行调节表

案例 1－1－2：注册会计师张雷在预备调查阶段，通过问卷形式对 B 公司的销售与收款循环进行了解，形成“销售与收款循环备忘”，如表 1-3

表 1-3　　销售与收款循环备忘

被审计单位名称：B 公司　　编制者 张雷　日期：2000/2/15　页次：

会计期间或截止日：1999 年 12 月 31 日　复核者：李豪　日期：2000/2/15　索引号：X6－1

对销售与收款循环的描述	存在的缺陷	改善措施
1. 销售部门收到顾客的订单后，由经理张一凡就品种、规格、数量、价格、付款条件，结算方式等详加审核、签章，然后交仓库办理发货手续； 2. 仓库发运任何商品出库，均必须由管理员李志根据经批准的订单，填制一式四联的销货单。在各联上签章后，第一联代包装发运单，由工作人员依单配货、包装，随货交顾客；第二联送会计部；第三联送应收账款专管员王华；第四联则由李治按编号顺序连同订单一并归档，长期保存，作为盘存的依据； 3. 会计科收到销货单后，根据单列的资料，开具一式两联的销货发票，其中第一联寄送顾客，第二联交王华，作为记账和收款的凭证； 4. 应收账款专管员王华收到销货发票第二联后，将其与销货单第三联核对，如无错误，即据以登记销货客户明细账，然后将两者并按顾客姓名顺序归档长期保存。	1. 没有根据批准的订单编制销售通知单； 2. 销售单不应由仓库部门编制，也不能代替装运凭证； 货物的发货与装运货的职责由同一部门承担； 3. 会计部门开具销货发票时没有核对装运凭证、销售单和商品价目表； 负责销售账和收款不相容的职责由一人办理； 没有对销售与收款循环的独立稽核。	1. 销售部门须根据批准的订单编制一式多联销售通知单；分别用于批准赊销、审批发货与装运货、记录发货数量及向顾客开具账单； 2. 货物的发货和装运货由仓库和运输不同的部门办理； 运输部门须根据已批准的销售单编制一式多联的提货单，装运货物； 仓库部门核对经批准的销售单与提货单发货； 3. 会计部门须在核对装运凭证、销售单和商品价目表无误的情况下，才能开具销货发票； 将收款业务和负责销售账的业务分开； 设置独立稽核人员专门审核销售发票的单价、加总，入账日期等。

据此，张雷不准备对 B 公司销售与收款循环进行符合性测试。

分析：

1. 一般情况下，注册会计师在出现以下情况之一时，可不进行符合性测试，直接实施实质性测试：（1）相关的内部控制不存在；（2）相关内部控制虽然存在，但注册会计师通过了解发现其并未有效运行；（3）符合性测试的工作量可能大于进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量。此案例中，B 公司的内部控制虽然存在，但内部控制本身设计的严重缺陷不仅使其内部控制不能起到控制作用，也可能使符合性测试的工作量大于进行符合性测试所减少的实质性测试的工作量，所以，张雷不准备对 B 公司销售与收款循环进行符合性测试

2.张雷在“销售与收款循环备忘”中记录的 B 公司的内部控制的缺陷及其改进措施,应以适当的方式告知 B 公司管理当局。

二、应收票据审计案例

审计目标:

(1)确定应收票据是否存在;

(2)确定应收票据是否归被审计单位所有;

(3)确定应收票据增减变动的记录是否完整;

(4)确定应收票据是否有效,可否收回;

(5)确定应收票据年末余额是否正确;

(6)确定应收票据在会计报表上的披露是否恰当。

案例 1-2-1 注册会计师张雷审计 S 公司‘应收票据’项目,通过审阅 S 公司提供的应收票据备查簿,发现:

1.有 W 公司开具的带息商业承兑汇票 3 000 万元,到期日为被审计年度的 12 月 10 日。截至资产负债表日此款项仍未收回,但被审计单位不仅未按规定将应收票据数额转入应收账款,且于年度终了又按票面利率计提应收利息 10 万元。

2.有 D 公司开具的带息承兑汇票,票面金额为 5 000 万元,票面利率月息 3‰,出具日为 8 月 20 日,到期日为次年 2 月 20 日。被审计单位年度终了未按规定计提应收利息。

3.有 3 份应收票据,到资产负债表日均已逾期 2~3 个月,总计价款为 3 500 万元。

分析:

1.根据会计制度规定:“到期不能收回的带息的应收票据,转入“应收账款”科目核算后,中期期末或年度终了时不再计提利息。张雷要根据上述规定,提请 S 公司将‘应收票据’中 W 公司开具的 3 000 万元到期未能支付的承兑汇票转入“应收账款’核算,并应将计提的利息 10 万元冲回进行调整,如果 S 公司拒绝调整,张雷要根据重要性水平考虑发表审计报告的意见类型。

2.根据会计制度规定:带息应收票据,应于中期期末或年度终了按应收票据的票面价值和确定的利率计提利息,计提的利息增加应收票据的账面价值,借记应收票据,贷记“财务费用”科目。经张雷审验计算 M 公司对 D 公司的带息承兑汇票,年末应计利息为$(30\times4+12)\times(3‰/30)\times5\,000$ 万元 $=66$ 万元。对此,张雷应提请 S 公司进行会计处理调整,如果 S 公司拒绝调整数超过重要性水平,应考虑出具保留意见审计报告。

3. 根据会计制度规定：因付款人无力支付票款，收到银行退回的商业承兑汇票、委托收款凭证、未付票款通知书或拒绝付款证明等，按应收票据的账面价值，借记“应收账款”科目，贷记“应收票据”科目。张雷对于已逾期 2～3 个月的应收票据要查实情况，提请 S 公司进行会计调整，并根据逾期原因和债务方信用情况，评价可收回性；如果被审计单位拒绝调整应根据重要性水平发表适当审计意见。

三、应收账款审计案例

审计目标：

(1)确定应收账款是否存在；

(2)确定应收账款是否归被审计单位所有；

(3)确定应收账款增减变动的记录是否完整；

(4)确定应收账款是否可收回，坏账准备的计提是否恰当；

(5)确定应收账款年末余额是否正确；

(6）确定应收账款在会计报表上的披露是否恰当。

案例 1-3-1 ：注册会计师张雷负责审计 Y 公司（为外商投资企业）应收账款项目，发现有 S 公司欠款 3 500 万元，其经济内容注明为货款，账龄已超过 2 年。 由于 S 公司是 Y 公司的投资方（S 公司投资资本为 500 万美元，折记账本位币人民币 4 200 万元），张雷认为需要加倍关注。于是，张雷实施以下程序实施审计：

1. 向 S 公司发出询证函。

2. 查阅 Y 公司和 S 公司签章确认的购货合同、经 Y 公司管理当局批准的发货凭证和经 S 公司的收货验收证明等。

3 评价 Y 公司偿付货款的能力。

分析：

1. “应收账款”项目核算反映企业因销售产品、材料、提供劳务等业务，应向购货单位或接受劳务单位收取的款项。在确认这项 3 500 万元的应收账款时，由于 S 公司是投资方，首先要确认 S 公司所欠 Y 公司的款项是否为正常商业信用。如果 S 公司确实与 Y 公司具有货款往来关系，下一步需要对应收账款项目的存在性和所有权归属性予以确认，设计函证程序或替代性审计程序（查验有无对方出具的具有法律效力的书面文书或对方的收货验收证明、运输部门出具的合法运输凭证或近期的双方对账记录等）确认其存在性；最后，还要通过观察近期还款情况和了解对方现金流量及财务状况，确认其可收回性。即使注册会计师确认了 S 公司和 Y 公司之间的往来款项属于正常的结算债权债务关系，也要注意 Y 公司是否在财务报表附注中适当披露此关联交易。

需要全本请访问 www.ertongbook.com

2. 张雷如果不能取得被审计单位提供的 S 公司正常偿付货款的有效文书，根据职业判断，应考虑 Y 公司与 S 公司之间是否已有抽逃资金的默契。审计人员应根据其具体情况和数额的大小，选择应发表的适当审计意见。

案例 1－3－2：注册会计师张雷审计 D 公司（上市 A 股股份有限公司）“应收账款”项目，在审阅关联方欠款情况时，发现其中有控股股东单位欠款余额 4 500 万元（年初欠款余额为 3 200 万元，全年平均欠款 3 800 万元），此欠款系 D 公司产品由控股单位经销累计所欠。D 公司尚未取得控股股东的确认回函。于是，张雷又实施以下审计程序：

1. 督促被审计单位与控股股东单位相互核对账目一致，并取得和分析控股股东单位确认的回函。

2. 根据控股股东欠款数额的大小及占“应收账款”项目的比重，审阅被审计单位提供详细资料和说明，并详细审验会计账簿经济事项的记载，判断此款项是否属于正常欠款往来，如情况异常，考虑在审计报告中适当予以揭示。

3. 根据《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》及有关规定的要求，审查被审计单位的会计报表附注的披露是否充分。

分析：

1. 对涉及关联方的往来事项，除应按审计一般企业所应履行的审计程序外，应遵照《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》和《独立审计具体准则第 16 号——关联方及其交易》进行审计。

2. 关联方交易不是非正常交易，但常常隐含着异常交易，因此，注册会计师在审计时要关注公司利用关联方交易操纵利润等事项，并给予充分的披露。

3. 如果有应详细披露的内容不能满足信息的需要，审计人员应提请被审计单位予以补充，若有重大事项可考虑在审计报告中附加解释性说明。

案例 1－3－3：注册会计师张雷审计 X 公司‘应收账款’项目，在审阅应收账款明细账时发现：

1. 加计所有明细账户的借方总额与贷方总额，其净额与总分类账项目总额相符。

2. 发现应收账款项目中有 Y 单位欠款 1 200 万元，经查账龄已在 3 年以上，且了解到 Y 单位已经法院履行法定程序宣布破产，X 公司未及时申请债权权益。

于是，张雷做出以下审计判断和处理：

1 在经过函证应收账款等审计程序确认应收账款的真实性后，提请被审计单位应按项目的借方贷方进行重分类调整，将贷方的数额计入会计报表“预收账款”项目。张雷也在“审计工作底稿”中说明了重分类调整的情况。

2. 根据《破产法》的有关规定，“破产程序终结后，未得到清偿的债权不再清偿”。因此，张雷会同被审计单位落实并取得 Y 单位确已破产清算的有效法律文件，证实

了X公司的1 200万元债权已不可能收回后，应提请被审计单位报请董事会或上级主管部门批准处理，这1 200万元作为财产损失处理，不能再作为应收款项反映，相应调整会计报表的相关项目的数额。如果上述程序不能在会计报表报出前取得，应建议被审计单位调整会计报表项目数额，列入“待处理财产损益”。数额较大的，除被审计单位应在会计报表附注中说明，张雷应考虑在审计报告中提示。

分析：

1.按照现行会计制度规定，应收账款借方账户和贷方账户进行分类列示是不符合有关规定要求的，因此，审计时注册会计师要关注应收账款的贷方余额，查明原因，并建议作重分类调整。

2.应收账款的可收回性直接影响审计年度的损益状况，因此，注册会计师在审计时要关注由于应收账款的不可收回对财产损失确认的影响，通过审阅相关的原始材料评价应收账款不可收回性及其对本年度损益的影响，提请被审计单位及时做出会计处理。注册会计师也要对此处理和影响在审计工作底稿中充分披露，并考虑如何在审计报告中作适当披露。

案例1－3－4：注册会计师张雷审计H公司“应收账款”项目，在实施函证程序时、发现：

1.J公司欠款1 600万元，收到对方询证回函声明，已于12月28日由银行汇出1 600万元。

2.W公司欠款1 800万元，收到询证回函称：“经核查我方账面仅欠贵方1 568万元”,双万差额为232万元，被审计单位会计报表报出前未能核对清楚。

3.B公司欠款2 500万元，虽已发出函证，但未收到回函。

4.C公司欠款15万元，收到对方询证回函称：已于10月份预付货款25万元,足以抵付欠款

5.D公司欠款10万元，收到对方询证回函称：所购货从未收到。

于是，张雷又实施以下程序进行判断：

1.会同H公司查阅有关凭证，证实J公司欠款确已于次年度的1月3日入账。

2.查明双方差额232万元的原因，系会计处理串户，注册会计师应审查账户记录并对串户方进行函证。

3.采用替代程序证实B公司欠款2 500万元。

4.检查预收货款是否确实收到并已入账，同时检查是否能抵付，如果能抵付，提请C公司作调整会计分录为：

借 预收账款　　150 000

　贷：应收账款　　150 000

5.审核货运文件等资料以查明货物是否确已发出，如果确已运出，应将货运文件

影印件送请顾客重新查证；如果尚未运出，提请 D 公司做会计调整。

相应地，注册会计师形成的“应收账款函证情况分析表”，如表 1-4，来支持对应收账款明细情况审计形成的工作底稿。

分析：

1. 注册会计师对函证回函进行分析，并把查证情况记录于审计工作底稿，这是函证程序必不可少的过程。但如果只是发函一收函，机械地将获取询证函作为审计工作底稿，对审计是没有任何帮助的。

2. 如果欠款数额较大，而且确认在审计年度内已经汇回，这对审计年度资产结构的反映可能会产生影响，也可能会影响到“坏账准备”的计提。因此，必要时，注册会计师可根据处理期后事项的原则，考虑对会计报表项目的调整。

3. 造成函证回函的差异，可能是由于购销双方登记入账的时间不同，或其中一方或双方记账错误或弄虚作假。不同差异原因对报表的影响不同，因此，注册会计师要分析函证结果差异的原因，并根据不同的情况提请被审计单位进行适当处理。

表 1-4　　应收账款函证情况分析表

被审计单位名称：H 公司　　编制者 张雷　日期：2000/2/15　　页次：

会计期间或截止日：1999 年 12月 31 日　　复核者 李豪　日期：2000/2/15　　索引号：A4 - 3

函证单位	账面余额	收到回函		未收到回函	未确认金额	备　注
		直接确认	实施追加程序后确认	通过替代程序确认		
J 公司	16 000 000	16 000 000				已于次年度的 1 月 3 日收回入账
W 公司	18 000 000		15 680 000			2 320 000元为串户记账错误
B 公司	25 000 000			25 000 000		
C 公司	- 150 000				150 000	调整
D 公司	100 000		100 000			D 企业记账错误
⋮						
合计	91 400 000	41 000 000	20 000 000	30 000 000	400 000	

抽取样本占总户数 45%，抽取样本占期末总额的比例为：78%，可确认金额占样本总额的比例为：99.53%

调整分录：借：预收账款　150 000

　　贷：应收账款　150 000

4. 根据《独立审计准则》的有关规定，确认资产项目的重要账户，必须取得确认性的回函，才能确认资产项目的存在性及所有权的归属性。如无回函，审计人员应采用

替代性的审计程序进行审验。审计人员应选用以下方法，获取适当的证据证明资产的存在。(1)索要对方出具的具有法定效力的欠款文书或收货（数量及金额）文书。(2)检查双方订立的供货合同所确认的委托发货条款和已发出货物运输部门所出具的收货证明。(3)复核近期双方核对账目的记录。同时，审计人员应将核对过程及确认的分析和判断，详细记录于工作底稿中。

四、坏账准备审计案例

审计目标：

(1)确定计提坏账准备所采用的方法和比率是否恰当，坏账准备计提数额是否充分；

(2)确定坏账准备增减变动的记录是否完整；

(3)确定坏账准备年末余额是否正确；

(4)确定坏账准备在会计报表上的披露是否恰当。

案例 1－4－1 注册会计师张雷审计 D 公司“坏账准备”项目，在审查坏账损失时发现：源 A 公司欠款 500 万元，A 公司因财务状况不佳，多年不能偿还，上年度已经董事会决议通过作为坏账损失处理，而本年度 A 公司经营状况已有好转，偿还欠款 300 万元。D 公司会计处理为：借记“银行存款”贷记“坏账准备”处理。

分析：会计制度规定已作为坏账损失处理的欠款，为全面反映欠款单位的信用程度和经济事项发生的全过程，应在收到还款时借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。同时，借记“应收账款”科目，贷记“坏账准备”。D 公司的会计处理，虽对会计报表的数额未产生影响，但不属于规范的会计行为。因此，张雷应提请被审计单位有关人员按照制度规定调整原有会计分录，补记相关会计处理。

案例 1－4－2：注册会计师张雷审计 A 上市公司“坏账准备”项目，该公司采用“账龄分析法”，经审计发现全额计提的账户有 8 笔，共计 3 200 万元。其中：

1. 未到期的应收款项 2 笔，计 800 万元；

2. 计划进行债务重组的 1 笔，计 1 200 万元；

3. 与母公司发生的交易 1 笔，计 500 万元；

4. 其他虽已逾期但无充分证据证明不能收回的 4 笔，计 700 万元。

分析：根据财政部财会字[1999]35 号文的规定：“下列各种情况不能全额提取坏账准备：(1)当年发生的应收款项，以及未到期的应收款项；(2)计划对应收款项进行债务重组，或以其他方式进行重组的；(3)与关联方发生的应收款项，特别是母子公司交易或事项产生的应收款项；(4)其他已逾期，但无确凿证据不能收回的应收款项。”因此，A 上市公司的处理是不符合上述规定的，应予纠正。张雷应提请被审计单位进

行重新计算调整有关项目数额，并将审计结果和被审计单位调整情况在工作底稿中详细记录反映。如果被审计单位拒绝调整，张雷应根据其数额的大小及对会计报表的影响程度决定所表示的审计意见，并适当地予以披露。

案例 1－4－3 注册会计师张雷审计 B 上市公司“坏账准备”项目，经审计发现其中有 2 户已逾期 6 年，对方无偿债行为，据了解该单位近期无法改善其财务状况，欠款额为 600 万元 有 1 户由于该地发生严重的洪水灾害，已使该单位停产，近期内无法偿还所欠债务 800 万元。B 上市公司在确定计提比例时，仅按 30% 计提坏账准备。

分析：

1.根据应收账款账龄的长短提取不同的坏账准备是属于被审计单位的会计估计责任。注册会计师在审计中要关注会计估计的合理性：(1)评价会计估计所依据的数据，考虑会计估计所依据的假设;(2)检查会计估计所涉及的计算过程;(3)如有可能，将前期会计估计与这些期间的实际结果进行比较；(4)检查被审计单位管理当局对会计估计的批准情况。根据以上程序，注册会计师对被审计单位做出的会计估计的合理性做出最终的评价。

2 根据财政部财会字[1999]35 号文规定：“除有确凿证据表明该项应收款项不能收回，或收回的可能性不大外（如债务单位破产、资不抵债、现金流量严重不足、发生严重的自然灾害等导致停产而在短时间内无法偿付债务的，以及其他足以证明应收款项可能发生损失的证据和应收款项逾期 5 年以上），下列各种情况不能全额提取坏账准备：……”。根据上述规定，注册会计师认为 B 公司对上述 3 户所采用的计提比例应考虑调整提高。因此，张雷应提出建议要求被审计单位提高对上述 3 个单位计提坏账准备的比例，并相应对有关项目数额进行调整。如果被审计单位拒绝调整，审计人员应考虑出具保留意见的审计报告。

案例 1－4－4：注册会计师张雷审计 R 股份公司“坏账准备”项目，发现 R 公司仅按规定的计提方法和比例对“应收账款”项目数额计提坏账准备，未按规定对“其他应收款”项目数额计提。

分析 根据财政部 [1999] 财会字 35 号文的规定，计提坏账准备的应收款项包括应收账款和其他应收款。R 公司计提坏账准备未包括其他应收款，显然不符合上述规定。因此，张雷应提请被审计单位对“其他应收款”部分补提坏账准备，并调整相关项目数额。如果被审计单位拒绝调整，审计人员应根据应提数额的大小，考虑是否出具保留意见的报告。

五、预收账款审计案例

审计目标：

(1)确定预收账款的发生与偿还记录是否完整；

(2)确定预收账款的年末余额是否正确；

(3)确定预收账款在会计报表上的披露是否恰当。

案例 1-5-1 ：注册会计师张雷审计 F 单位预收账款项目，在审验过程中发现其中 1996 年收 V 公司款项 400 万元，当年根据 V 公司的委托支付给 W 公司 100 万元,剩余 300 万元，截至本年度(1999 年）资产负债表日账面余额为 300 万元。

分析：一般情况下，预收账款供货单位应按合同或约定及时向供货方提供货物，结清余款。F 单位的上述经济事项预收 V 公司账款余额为 300 万元,时间较长,数额较大。 F 单位在长时间无供货行为，应引起注册会计师的充分关注。

对此，注册会计师的审计处理为：

1.应取得并审阅业务发生时会计处理的原始凭证，获取确认经济性质的审计证据，据以判定负债的存在性。

2. 应通过函证取得 V 公司的数额确认情况说明。

3.如果经过以上程序，审计人员证实此事项属非正常的事项，审计人员应根据其性质及对财务状况的影响程度按照《独立审计具体准则》的要求，发表适当的审计意见。

案例 1-5-2 注册会计师张雷审查 A 公司“预收账款”明细账时，发现 12 月 25 日该公司根据银行存款未达账项调整 960 万元记入“预收账款”。张雷逐笔核对了记账凭证及其后附的销售合同等，随后又根据合同所列产品名称及数量，到仓库审查了产品库存明细账，证实以上各批产品已发货出口，有关原始凭证（出库单、海运单等）已传递到会计部门。

张雷判断 A 公司通过“预收账款”截留收入。

分析：

1.根据会计制度的规定，此经济事项中的销售收入已成立，应该做销售收入处理。因此，注册会计师要在审查取得充分、适当的审计证据基础上，提请被审计单位进行账务调整，并把查证的情况客观地记录在审计工作底稿中。如果 A 公司拒绝接受委托，注册会计师可考虑发表保留或否定意见的审计报告。

2.注册会计师审计预收账款时，要关注被审计单位：(1)是否与预收租金、预收利息等相混淆；(2)是否将预收账款作为销售收入入账；(3)是否利用“预收账款”截留收入，此案例中,A 公司就存在这种事项；(4)是否利用“预收账款”账户进行舞弊行为。

需要全本请访问 www.ertongbook.com

六、代销商品款审计案例

审计目标：

(1)确定代销商品款的发生与偿还记录是否完整；

(2)确定代销商品款的年末余额是否正确；

(3)确定代销商品款在会计报表上的披露是否恰当。

案例 1-6-1 注册会计师张雷审计 P 公司“代销商品款”项目，发现 P 公司对受托代销商品采用按售价核算，该公司编制会计报表时，采用存货项目直接减除“代销商品款”的数额。

分析：“代销商品款”项目核算公司接受代销商品的价款。制度规定：收到代销商品时，采用售价核算的，按售价，借记“受托代销商品”科目，按接收价贷记“代销商品款”(注 制度此处接收价，是指专用发票上的未含增值税的价款)，按售价与接收价之间的差额，贷记“商品成本差异”科目；按专用发票上注明的增值税，借记“应交税金”科目，贷记“应付账款——应付进项税额”科目。”

公司如不拟于资产、负债中反映受托代销商品（现行商品流通企业会计制度规定存货中不包括受托代销商品和特准储备商品），则期末应同时抵消相应的代销商品款、商品成本差异与应付账款——应付进项税额。按照 P 公司的处理方法，可能会出现已售出未转应付账款（即售出部分的接收价数额）在会计报表中不能得到反映。对此，审计人员的审计处理为：

1. 应根据审验情况提请被审计单位有关人员对上述经济事项，在查明受托代销商品数量、计算的金额的基础上进行会计处理，以如实的反映资产、负债的状况；

2. 应将审验情况和被审计单位的处理情况，详细记录于审计工作底稿；

3. 如审计单位拒绝调整，审计人员应根据未调数额对会计报表的影响程度，考虑应发表审计意见的类型和方式。

案例 1-6-2 注册会计师张雷审计 A 公司“代销商品款”项目，A 公司采用进价核算。张雷在审验过程中发现“受托代销商品”期末余额为 250 万元，而“代销商品款”期末余额为 300 万元(未含应付进项税额)。

分析：根据制度规定，采用进价核算的，在收到受托代销商品时，按接收价借记“受托代销商品”科目，贷记“代销商品款”科目 按专用发票上注明的增值税，借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目，贷记“应付账款——应付进项税额”科目（如委托方尚未开出发票，应在收到发票后再结转应交税金科目）。售出受托代销商品后，按售价和应收的增值税借记“银行存款”、“应收账款”等科目。按应收的增值税，贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目，按应付委托单位的款项，贷记

“应付账款——××委托代销单位”科目;同时,按接收价借记“代销商品款”科目,贷记“受托代销商品”科目。

根据A公司的情况分析,可能是售出受托代销商品后,减少了存货,未将已销售应付委托方的款项减少“代销商品款”和增加“应付账款”所致。为此,注册会计师的审计处理为:

1.应根据审验情况提请被审计单位有关人员进行核查,如系会计处理差错,应补充会计处理,并相应调整会计报表项目的数额;

2.应将审验情况和被审计单位的调整处理情况,详细记录于审计工作底稿;

3.如被审计单位拒绝调整,审计人员应根据数额对会计报表的影响程度考虑应发表审计意见的类型和方式。

七、其他应付款审计案例

审计目标:

(1)确定其他应付款的记录是否完整;

(2)确定其他应付款的年末余额是否正确;

(3)确定其他应付款在会计报表上的披露是否恰当。

案例1-7-1:注册会计师张雷在审计某国有企业时,发现该企业其他应付款余额为1.4亿,由于余额较大,审计人员对其大额明细账进行了逐笔分析。经分析发现,在其他应付款中有应付职工工资2 288万元,应付离退休人员工资1 048万元。审计人员调查后了解到,该企业由于亏损严重,连续几年处于半停产状态,拖欠职工工资,但又不愿意在应付工资科目中挂账,因此,调入“其他应付款”隐藏起来。

分析:应付工资是对职工的一种负债,是职工的权益,正确核算并反映应付工资是对职工切身利益的维护。因此注册会计师要建议被审计单位进行调整。

案例1-7-2:注册会计师张雷在审计A公司1999年度其他业务收入时,抽查A公司8月份会计处理发现8月3日A公司随商品发出全新包装箱1 000个,出租给B公司,按每个出租包装箱60元收取押金60 000元时做出的会计分录为:

借:银行存款　60 000

　贷:其他业务收入　6 000

按期收回包装箱,退回押金,收取10 000元租金时作的分录为:

借:低值易耗品　60 000

　贷:银行存款　60 000

借:银行存款　10 000

　贷:其他业务收入　10 000

于是,张雷提请 A 公司做调整分录:

收取押金时,借 银行存款　　60 000

　　贷 其他应付款　　60 000

按期收回包装箱,退回押金时,借 其他应付款　　60 000

　　贷 银行存款　　60 000

并相应考虑调整会计报表的相关数额及其对利润影响的其他项目。

分析:

1. 注册会计师在抽查会计处理或原始凭证发现问题时,要考虑问题的普遍性,适当扩大抽查的范围,查证其他月份相似的问题。此案例中,随销售发出包装箱的处理可能会出现在任何一次该商品的销售中,因此,张雷要扩大抽查的范围,查证 A 公司是否利用包装箱存入保证金虚增收入。并与审查其他应付款、销售收入、存货的注册会计师一起,来判断 A 公司利用包装箱存入保证金虚增收入,虚增存货的真实数额,应根据扩大抽查查证的数额提请 A 公司调整。

2. "其他应付账款"是用来核算企业应付或暂收其他单位或个人的款项,这些款项通常属于非经营性往来款项,如应付租入固定资产和包装物租金、应付利息、存入保证金、应付统筹金中代职工交付款、应付工资中的职工代扣款等。因此,注册会计师审查时,要重点关注:(1)审查其他应付款发生的原因和具体的内容,判断是否存在虚构的情况。(2)审查其他应付款是否通过银行结算,来查证被审计单位用提取现金的方式减少其他应付款的情况,注意被审计单位是否利用其他应付款作为过渡性账户贪污、挪用公款。(3)查证存入保证金是否账实相符,会计处理正确,判断是否有挪用保证金、调节利润的情况等。

八、应交税金审计案例

审计目标:

(1)确定应计和应交税金的记录是否完整;

(2)确定应交税金的年末余额是否正确;

(3)确定应交税金在会计报表上的披露是否恰当。

案例 1-8-1:注册会计师张雷审计 A 公司 1999 年度会计报表时,发现 A 公司于 1999 年 6 月 16 日和 B 公司签订土地使用权有偿转让协议书,将位于上海钥桥路 500 号一块面积为 9 952 平方米的土地转让给 B 公司,作价 7 830 万元,协议规定 B 公司于 1999 年 6 月 28 日向 A 公司付款 3 915 万元,余款于次年年末前支付。土地的产权转让手续分两次办理;第一次转让手续在 1999 年度已办理完毕,第二次转让手续正在办理中。A 公司所作的账务处理为:

借 银行存款　　37 090 000
　应收票据　　2 060 000
　贷：其他业务收入　　39 150 000

于是，注册会计师李豪在检查 A 公司董事会决议及其土地使用权有偿转让协议,证实了 A 公司本年度“土地使用权”的交易事项确实发生。但在查阅 A 公司的纳税申报资料和税务部门汇算清缴确认文件时，发现 A 公司没有按有关税法规定计交营业税和土地增值税，注册会计师提请 A 公司作调整分录为，

借 其他业务支出　　10 910 000
　贷：应交税金——应交营业税　　1 957 500(39 150 000×5%)
　　应交税金——应交土地增值税　　8 952 500

同时，考虑补缴营业税对城市维护建设税和教育费附加的影响，作调整分录，

借：主营业务税金及附加　　137 025
　贷 其他应交款——应交教育费附加　　39 150(1 957 500×2%)
　　应交税金——应交城建税　　97 875(1 957 500×5%)

分析：在实务中，对于应交税金的审计属于要特别关注的审计项目，由于它与国家的税法规定和税务部门的征管紧密相连，因此，注册会计师对于这种敏感性的项目审计更要慎重。其关键的审计程序有：

1. 获取或编制应交税金明细表，复核其加计数是否正确，并核对其期末余额与报表数、总账数和明细账合计是否相符。注意印花税、耕地占用税等是否误记入应交税金项目；

2. 向被审计单位索要并审阅纳税申报资料、纳税鉴定或纳税通知及征、免、减税的批准文件和税务部门汇算清缴确认文件，检查被审计单位的会计处理是否符合国家的税法及其相关的规定；

3. 要结合长期投资、固定资产、在建工程、营业外支出、其他业务支出、主营业务税金及附加等科目的审计，来发现没有记录的应交税金。

按照税法规定，企业转让无形资产应按向对方收取的全部价款和价外费用（包括向对方收取的手续费、基金、集资费、代收款项、代垫款项及其各种性质的价外收费）乘以税率缴纳营业税。企业转让国有土地使用权、地上建筑物及其附有物，按转让收入（包括货币收入、实物收入和其他收入）减去扣除项目（包括：(1)取得土地使用权所支付的金额；(2)开发土地的成本、费用 (3)新建房屋及配套设施的成本、费用，或者旧房基建筑物的评估价格；(4)与转让房地产有关的税金。）乘四级超额税率（增值额超过扣除项目 50%的部分,税率为 30%；增值额超过扣除项目 50%未超过 100%的部分,税率为 40% 增值额超过扣除项目 100%未超过 200%的部分,税率为 50% 增值额超过扣除项目 200%的部分,税率为 60%）交纳增值税。

案例 1－8－2：注册会计师张雷在审计 A 公司的应交税金时，根据 A 公司经济业务所涉及的税种和税率，测算了 A 公司的一般税负水平为 25.5%，远远低于同行业的一般税负水平。注册会计师在查阅 A 公司的纳税申报资料和税务部门汇算清缴确认文件时，发现 A 公司与当地税务机关协议，每年交定额税。注册会计师根据国家税法的规定，测算出 A 公司 1999 年少缴税金 123 万元。但 A 公司拿出当地税务部门核准的定额税文书和税务部门汇算清缴确认文件，表示已严格按照税务机构核准的应交税金足额缴清。

注册会计师针对这种情况，编制了重大问题请示报告，向部门经理和主任会计师请示，见表 1-5。

表 1-5　　重大问题请示报告

被审计单位名称：A 公司　　编制者：张雷　日期：2000/2/15　　页次：

会计期间或截止日：1999 年　　复核者：李豪　日期：2000/2/15　　索引号：

一、需请示的重大问题及项目经理的处理意见 情况：我们根据税法的相关规定，测试 A 公司 1999 年度少缴税金 123 万元，但公司认为 1999 年度公司已按照税务部门核准的定额足额交纳了税金。 处理意见： 1. 取得税务部门核准的定额税文书和税务部门汇算清缴确认文件，并与税务机构取得联系进行沟通。 2. 在工作底稿中客观记录按照国家税法规定查证的结果及其公司定额税交纳情况，考虑其重要程度在审计报告中予以披露。
二、部门经理意见 同意项目经理的处理建议，考虑把此情况增加到审计报告意见段后的解释说明段中，充分披露出定额税交纳情况，及其与税法规定交纳的差异和影响。 汪洋 2000/2/18
三、主任会计师意见 同意。但要注意与被审计单位和税务部门的沟通。 张方 2000/2/23

分析：以上案例具有普遍性。不仅对于税金，而且还有其他的一些科目，在地方政府、行业部门法规、制度规定与国家的法规政策不一致时，许多企业按照地方或行业的规章制度执行。在这种情况下，被审计单位的会计认定从严格意义上讲是违法的，不能予以认可，必须得到纠正。但从实际情况看，如果被审计单位能够拿出相应部门的有法律效力的依据，注册会计师可以允许被审计单位不调整，但注册会计师起

码要在解释说明段中充分披露，严重时，也可成为发表保留意见、否定意见或拒绝表示意见的原因。

在此案例中,如果 A 公司向税务部门交纳定额税仅仅是税务部门和企业之间的口头协议，没有任何书面确认的记录，注册会计师最好是提请 A 公司作相应的调整。

案例 1－8－3：注册会计师张雷在审计 A 公司的应交税金时，用应税“产成品”明细账账户的贷方发生额转出数量合计，减去分期发出商品数量。计算出应税产品应销量，对照应销量与应税“产品销售收入”明细账户的已销量，发现应销量大于已销量。

针对这种情况，张雷考虑应销量和已销量之间的差额，可能是由于 A 公司用于在建工程、集体福利，或是以产品兑换原料、抵偿债务或者混入免税产品的销售收入中。于是，张雷调阅了相关的记账凭证和原始凭证，证实了 A 公司由于领用自己生产的商品用于在建工程而少计增值税。张雷用核实的应销量，乘以销售单价，计算求得应税销售额，用产品销售总额减去已核实的应税销售额，其差额即确认为免税产品销售额,提请 A 公司调整会计处理和相关会计报表。

分析：注册会计师审计应交税金时，要关注应交增值税的一些特殊情况：

1. 增值税与其他账户的勾稽关系，如增值税销项税额与主营业务收入、其他业务收入中相关项目的配比、增值税进项税额转出与处理财产损失、在建工程领用生产用材料等。

2. 视同销售的行为是否少交纳增值税。根据税法规定，对于（1)企业将货物交付他人代销；(2)销售代销货物；(3)将自产或委托加工的货物用于非应税项目；(4)将自产或委托加工的货物作为投资提供给其他单位或个人；(5)将自产或委托加工的货物用十分配给股东或投资者；(6)将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人销售(7)设有两个以上机构且不在同一地区但实行统一核算的纳税人将货物从一个机构送到另一个机构用于销售；(8)将自产或委托加工的或购买的货物无偿赠送他人等行为视同销售，应计交增值税。

3. 不予抵扣项目是否没有转出进项税额。根据税法规定，不予抵扣的项目包括：(1)购进固定资产；(2)用于非应税项目的购进货物或应税劳务；(3)用于免税项目的购进货物或应税劳务；(4)用于集体福利或个人消费的购进货物或应税劳务；(5)非正常损失的购进货物；(6）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务。

4. 对于同时生产应税产品与免税产品时，外购货物的进项税额同时发生的，是否将应税产品允许抵扣的进项税额与免税产品不得抵扣的进项税额分离开。此案例中，A 公司把应税产品允许抵扣的进项税额与免税产品不得抵扣的进项税额混淆在一起，少计交了增值税。注册会计师在审计时，利用正确的方法分清了应税产品允许抵扣的进项税额与免税产品不得抵扣的进项税额，提请 A 公司予以调整。

需要全本请访问 www.ertongbook.com