

项目一

模拟实训

实训 1

销售与收款循环审计

实训能力要求

- (1) 了解销售与收款循环的主要审计流程,能够掌握销售与收款循环的内部控制要点和控制测试的主要方法。
- (2) 通过对利润表的项目分析找出异常的销售收入,能够掌握主营业务收入的审计方法。
- (3) 分析资产负债表中的应收账款项目,能够从中找出异常项目,并能够通过抽查凭证、分析、函证等方法掌握应收账款的审计。

实训知识储备

销售是被审计单位的主要经营业务之一,是决定被审计单位营业收入的重要环节,而销售货物必然要收取货款。因此,销售与收款业务是紧密相连的,即所谓的销售与收款循环。销售与收款循环的审计,通常可以相对于其他业务循环而单独进行。但是,审计的重要性概念要求审计师在审计时必须综合考虑财务报表各项目的性质及其相互关系,即审计师在最终判断被审计单位财务报表是否公允反映时,必须综合反映审计发现的各业务循环的错报对财务报表产生的影响。

1. 主营业务收入审计中的知识储备

1) 主营业务收入的确认时点

- (1) 交款提货方式。货款已收到或取得货款的权利,同时已将发票账单或提货单交给购货单位。
- (2) 预收账款方式。发出商品的当期。
- (3) 托收承付方式。商品已发出或劳务已提供,发票账单已提交银行、办妥收款手续。
- (4) 采用支票、商业汇票和信用证等结算方式销售商品的,应在产品发出时确认收入。
- (5) 分期收款方式。采用合同约定的收款时间确认。
- (6) 劳务合同收入方式。若劳务当年完工,则采用完工合同法确认;若劳务当年未完工,则采用完工百分比法确认。

(7) 建筑工程合同收入方式。采用完工百分比法确认。

2) 主营业务收入截止测试中的三个重要日期及三条审计路径

(1) 三个重要日期。发票开具日期(开具发票的日期)、记账日期(记入账户的日期)、发货日期(仓库开具出库单并发出库存商品的日期)。

(2) 三条审计路径。以账簿记录为起点,逆查,主要查多计收入;以销售发票为起点,顺查,主要查少计收入;以发运凭证为起点,顺查,主要查少计收入。

3) 主营业务收入审计重点关注问题

在审计主营业务收入过程中要重点关注真实性问题,即是否高估。

2. 应收账款审计中的知识储备

1) 应收账款分析程序的主要分析项目

(1) 应收账款的本期累计借方发生额与主营业务收入比较的情况。

(2) 重要客户的应收账款增减变动与上期比较的情况。

(3) 应收账款周转率、应收账款周转天数。

2) 应收账款的函证

函证(外部函证)是指审计师直接从第三方(被询证者)获取书面答复以作为审计证据的过程。书面答复可以采用纸质、电子或其他介质等形式。

函证可以为不同的认定提供证据,如应收账款函证可以为在具体某日的账户余额存在性认定提供相关可靠的审计证据,也可以为截止测试提供审计证据。但是,它通常不能为计价认定提供所有必要证据,因为要求债务人确认偿债能力信息是不可行的。

(1) 函证目的。证实债务人的存在和被审计单位应收账款记录的可靠性。

(2) 函证必要性。除非有充分证据表明,应收账款对被审计单位财务报表而言是不重要的,或者函证可能无效,否则审计师应当对应收账款进行函证。如果审计师不对应收账款进行函证,应当在审计工作底稿中说明理由。如果认为函证很可能是无效的,审计师应当实施替代审计程序,获取相关、可靠的审计证据。

(3) 函证范围的影响因素。函证范围的影响因素包括应收账款在全部资产中的重要性,被审计单位内部控制的强弱,以前期间函证的结果。

(4) 函证方式。函证方式分为积极式函证和消极式函证。

(5) 函证时间选择。在资产负债表日后的适当时间内函证;若重大错报风险评估为低风险,则可以在资产负债表日前的一定时间为截止日进行函证。

(6) 函证的质量控制。审计师亲自控制函证中需要确认或填列的信息、被函证方的选择、询证函的设计及询证函的寄送和收回等工作。

① 运用审计抽样等合理方法抽取函证样本,保证样本的代表性。

② 将被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录核对。

③ 将询证函中列示的账户余额或其他信息与被审计单位有关资料核对。

④ 在询证函中指明直接向接受单位业务委托的会计师事务所回函。

⑤ 询证函经被审计单位盖章后,由审计师直接发出。

⑥ 将发出询证函的情况形成审计工作记录。

⑦ 将收回的回函形成审计工作记录。

(7) 对于管理层不同意函证的处理。对于管理层提出要求不实施函证,应当在分析管

理层要求不实施函证的原因的基础上,客观评价管理层要求是否合理。如果合理,考虑替代审计程序能否提供与这些账户余额或其他信息相关的充分的、适当的审计证据;如果不合理,考虑如何实施函证。

(8) 函证结果的分析。

① 若没有收到回函,则在积极式函证方式下考虑第二次、第三次寄送询证函;若仍然未收到回函,则采取替代审计程序。

② 若函证结果不符,则在具体分析不符的原因。

③ 若函证结果没有差异,则可以合理推断全部应收账款总体是正确的。

3. 坏账准备审计中的知识储备

坏账准备的分析指标如下。

(1) 当期坏账准备计提额占应收账款余额的比例。

(2) 当期坏账损失发生额占坏账准备余额的比例。

(3) 坏账准备的计提额与应收账款的账龄进行比较。

实训资料与要求

实训 1.1 销售与收款循环的控制测试

实训 1.1.1

实训资料

安信会计师事务所对吉吉有限公司(以下简称吉吉公司)截至 2017 年 6 月 30 日的内部控制的有效性实施审计。审计师的审计工作底稿中记载的有关吉吉公司内部控制设计和运行的部分内容摘录如下。

(1) 为统一财务管理、提高会计核算水平,设置内部审计部与财务部并一并由财务总监分管。内部审计的主要职责是对公司内部控制的健全、有效,会计及相关信息的真实性、合法性,资产的安全性,经营绩效以及经营合规性进行检查、监督和评价。

(2) 职员佳琪在核对商品装运凭证和相应的经批准的销售单后,开具销售发票。其具体程序为根据已授权批准的商品价目表填写销售发票的金额,根据商品装运凭证上的数量填写销售发票的数量;销售发票的其中一联交财务部职员赵华,据以登记与销售业务相关的总账和明细账。

(3) 吉吉公司设置了业绩评价制度,财务总监每月审核实际销售收入(按产品)和销售费用(按产品明细),并与预算书和上年同期数进行比较,对于波动金额超过 5% 的项目进行分析并编制分析报告,销售经理审阅该报告并采取适当跟进措施。审计师抽查了最近三个月的分析报告,并看到上述管理人员已在报告上签字确认,证明该控制已经得到执行。然而,审计师在一次与销售经理的座谈中,发现销售经理对上月分析报告中销售费用上升 7.7% 的情况并不知情。

实训要求

(1) 在测试和评价吉吉公司内部控制执行的有效性时,审计师通常应当实施哪些审计程序?

(2) 在测试控制运行的有效性时, 审计师应当从哪些方面获取关于控制是否有效运行的审计证据?

(3) 请指出吉吉公司上述两项内部控制在设计与运行方面的缺陷, 并简要说明理由。

实训解析

(1) _____

(2) _____

(3) _____

实训 1.1.2

实训资料

审计师张海于 2018 年 1 月 3 日至 8 日对新华有限公司(以下简称新华公司)销售与收款循环的内部控制进行了解和测试, 并在相关的审计工作底稿中做了记录, 现摘录如下。

(1) 新华公司产成品发出时, 由销售部门填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后, 将第一联出库单留存登记产成品卡片, 第二联交销售部门留存, 第三、第四联交会计部人员登记库存商品总账和明细账。

(2) 会计人员负责开具销售发票, 在开具销售发票之前, 先取得仓库的发货记录和销售商品价目表, 然后填写发票的数量、单价和金额。

实训要求

根据上述摘录, 请代审计师张海指出新华公司在销售与收款循环的内部控制方面是否存在缺陷。请说明理由, 并针对存在缺陷的内部控制提出改进建议。

实训解析

实训 1.1.3

实训资料

新华公司 2017 年 12 月 25 日在例行对账检查时,发现 12 月 20 日销售饲料添加剂过程中,出现了销售调拨单及销售单真实但财务专用章和增值税专用发票伪造的现象,结果致使公司价值 150 万元的 30 吨产品被骗走。2017 年 12 月 31 日,新华公司查明了该事故的原因,具体情况如下。

(1) 贾某假冒公司老客户,到公司销售部门开具了真实的产品销售调拨单,使用伪造的财务专用章及增值税专用发票,私盖印章,然后到销售部门盖销售章,最后到储存仓库提货,导致事故发生。

(2) 利用财务部门、销售部门、仓储部门在不同办公地点办公的弊端,经过长期的预谋,使用假牌照的报废车作案。贾某以此骗过了公司财务部门收款开发票关、销售部门对接关、储运部门发货核对关、保卫部门车辆出入口验收关、公司门卫查证关。

实训要求

(1) 请指出新华公司在销售调拨单及销售单的开具及审批程序控制方面存在的缺陷,并提出合理化建议。

(2) 请分析说明新华公司仓库发货及仓储部门应如何控制风险。

(3) 请分析说明保卫部门在内部控制设计与执行方面存在的缺陷,并提出合理化建议。

(4) 请指出新华公司在信息与沟通方面存在的重大内部控制缺陷,并提出合理化建议。

(5) 请结合新华公司上述资料提供的信息,谈一下对自己的启示。

实训解析

(1) _____

(2) _____

(3) _____

(4) _____

(5) _____

实训 1.2 应收账款及坏账准备审计

实训 1.2.1

实训资料

如意会计师事务所接受吉吉公司委托,审计吉吉公司 2017 年度的财务报表。审计师张雯了解和测试了与应收账款相关的内部控制,并将控制风险评估为高水平。审计师张雯取得了 2017 年 12 月 31 日的应收账款明细表,并于 2018 年 1 月 15 日采用积极式函证方式对所有重要客户寄发了询证函。审计师张雯将与函证结果相关的重要异常情况汇总于表 1-1-1。

表 1-1-1 与函证结果相关的重要异常情况汇总

异常情况	函证编号	客户名称	询证金额/元	回函日期	回函内容
1	12	嘉诚	250 000	2018 年 1 月 22 日	购买嘉诚公司 250 000 元货物属实,但款项已于 2017 年 12 月 25 日用支票支付
2	65	天盛	400 000	2018 年 1 月 19 日	因产品质量不符合要求,根据购货合同,于 2017 年 12 月 26 日将货物退回
3	74	新华	540 000	2018 年 1 月 19 日	2017 年 12 月 10 日收到吉吉公司委托本公司代销的货物,尚未销售
4	86	飞虎	600 000	2018 年 1 月 18 日	采用分期付款购货 600 000 元,根据购货合同,已于 2017 年 12 月 25 日首付 200 000 元
5	123	捷廷	600 000	因地址错误,被邮局退回	

实训要求

请代审计师张雯思考针对上述各种异常情况应分别实施哪些重要审计程序。

实训解析

(1) _____

(2) _____

(3) _____

(4) _____

(5) _____

实训 1.2.2**实训资料**

如意会计师事务所审计师张海对新华公司应收账款进行审计,在审计中发现的新华公司应收账款的总体情况见表 1-1-2。

表 1-1-2 新华公司应收账款的总体情况

账户分类	数量/个	数量占比/%	金额/元	金额占比/%
高于 10 000 元	20	2	667 545	33.1
5 001~10 000 元	60	6	554 292	27.5
1 001~5 000 元	138	14	465 345	23.1
1~1 000 元	655	66	316 726	15.7
贷方余额	20	2	(4 912)	(0.2)
零余额	62	6	—	—
收账公司的账户	42	4	9 000	0.4
总计	997	100	2 017 820	100.0

实训要求

- (1) 请问审计师张海针对哪些样本需要选择积极式函证方式?请给出理由。
- (2) 请问审计师张海针对哪些样本需要选择消极式函证方式?请给出理由。
- (3) 如何对应收账款函证保持适当控制?
- (4) 如果只有金额 26% 的所选顾客回函(包括第二次函证),审计师张海应采取哪些替代审计程序?

实训解析

(1) _____

(2) _____

(3) _____

(4)

实训 1.2.3**实训资料**

(1) 欣欣有限公司(以下简称欣欣公司)董事会会议记录显示,公司的应收款项采用备抵法核算坏账准备。其中,应收账款按期末余额百分比法计提,计提比率为9%。其他应收款采用账龄分析法计提,账龄在1年以内(含1年)的,按期末余额的6%计提;账龄超过1年的,按期末余额的20%计提。报表附注中列示的坏账准备共计102.4万元。其中,应收账款计提96万元,其他应收款计提6.4万元。审计师张海获取了欣欣公司的坏账准备计提明细表(见表1-1-3)。

表 1-1-3 欣欣公司坏账准备计提明细表

单位:万元

项 目	金 额	项 目	金 额
应收账款——A公司	300	应收账款——甲公司	15
应收账款——B公司	-180	应收账款——乙公司	25
应收账款——C公司	800	应收账款——丙公司	-30
应收账款——D公司	200	应收账款——丁公司	60
应收账款——E公司	100		
减:坏账准备	63	减:坏账准备	6.4
合计	1 157	合计	63.6

审计师张海根据其他应收款明细账整理出了其他应收款账龄分析表(见表1-1-4)。

表 1-1-4 其他应收款账龄分析表

单位:万元

项 目	1 年以内(含 1 年)	超过 1 年
应收账款——甲公司	15	
应收账款——乙公司		25
应收账款——丁公司		60
合计	15	85

(2) 审计师张海在审查欣欣公司报表附注时,查阅相关凭证发现了关于坏账准备的以下异常。

① 新华公司欠款 600 万元,欠款期限已达 3.5 年,欣欣公司董事会已经决定作坏账损失处理,并报经有关部门审核批准。欣欣公司的会计处理如下。

借:坏账准备 6 000 000
贷:应收账款——新华公司 6 000 000

但是,审计师张海经过对新华公司的调查,发现新华公司财务状况良好。

② 2017 年度,欣欣公司对两笔未到期的应收账款,共计 300 万元全额计提坏账准备。其中,一笔为 80 万元,账龄为 1 年;另一笔为 220 万元,双方已经约定好拟于 2018 年 4 月 1 日进行债务重组。

实训要求

(1) 请问审计师张海分析欣欣公司应收账款和其他应收款计提的坏账准备金额是否正确?如果不正确,请代审计师张海指出正确的应收账款计提坏账准备,填入表 1-1-5。

(2) 请根据资料(1),代审计师张海在审计工作底稿中编制相应的调整分录。(编制调整分录时不考虑对所得税及利润分配的影响)

(3) 请根据资料(2),代审计师张海分析欣欣公司的坏账准备转销和全额计提坏账准备方面存在哪些错误。请代审计师张海提出审计建议,并编制审计调整分录。

实训解析

(1) _____

表 1-1-5 坏账准备审定表

单位:万元

项 目	期末未审数	审计调整		期末审定数
		借 方	贷 方	
合计				

(2) _____

票日期为2017年12月29日。截至2017年12月31日,捷廷公司已经收取货款1170万元,并确认2017年度该项销售收入1000万元。审计师李阳阳在审计时,未取得该项销售业务的发货单据,捷廷公司解释的理由为供货单位接受捷廷公司指令直接将货物发运至欣欣公司。

(3) 销售给再集成商大海有限公司(以下简称大海公司)硬件计1755万元(含税,增值税税率为17%)。相关合同约定:该批货物直接发运至大海公司的客户——航航有限公司,安装调试由大海公司负责;大海公司在签订合同后支付200万元,剩余货款1555万元在大海公司收取航航有限公司货款后一次性支付。实际执行情况如下:捷廷公司于2017年12月18日发货,发票日期为2017年12月18日,无安装验收报告。截至2017年12月31日,捷廷公司已经收取货款200万元,确认2017年度该项销售收入1500万元。

(4) 销售给天天有限公司(以下简称天天公司)硬件计1287万元(含税,增值税税率为17%)。相关合同约定:签订合同后支付300万元,货物发出后支付987万元,交货日期为2017年11月28日。在实际执行中,捷廷公司于2017年12月29日向天天公司开具发票。截至2017年12月31日,捷廷公司已经收取货款300万元,确认该项销售收入1100万元。审计师李阳阳在审计中注意到,上述货物尚存放在捷廷公司仓库。捷廷公司为此提供了一份天天公司2017年12月28日的传真,内容如下:“由于本公司原因,自贵公司购进的硬件暂存贵公司,货物的所有权即日起转移至本公司。”

(5) 销售给洪霞有限公司(以下简称洪霞公司)硬件计2106万元(含税,增值税税率为17%)。发货单、发票、安装验收报告、销售合同核对后无异常。截至2017年12月31日,已收到货款1000万元,尚有1106万元货款未收到。2017年度捷廷公司确认该项销售收入1800万元。审计师李阳阳在对应收洪霞公司1106万元款项进行函证时,洪霞公司回函表示已经退货。经检查,捷廷公司已于2017年1月10日冲减了当月销售收入1800万元,并冲减相关销售成本。

(6) 销售给吉吉公司硬件计1053万元(含税,增值税税率为17%)。发货单、发票、安装验收报告、销售合同核对后无异常;截止到审计时,货款全部未收到。2017年度捷廷公司确认该项销售收入900万元。审计师李阳阳在对应收吉吉公司1053万元款项进行函证时,吉吉公司回函予以确认,但在审计师李阳阳进行电话询证时,吉吉公司相关人员表示其从未与捷廷公司发生业务往来,不存在欠付捷廷公司债务一说。

实训要求

(1) 请针对上述资料中事项(1)~(5)的销售业务,分别判断捷廷公司已经确认的销售收入能否确认(按“能够确认”“不能确认”“不能全部确认”“尚无法形成审计结论”四种分别予以回答)。若“不能确认”或“不能全部确认”,请简要说明理由;若“尚无法形成审计结论”,请指出应进一步实施哪些审计程序。

(2) 针对上述资料中事项(6)面向吉吉公司的销售业务,请指出是否应进一步实施审计程序。若已经证实该项销售业务系虚构,请指出审计师应当采取哪些措施。

实训解析

(1) _____

(2) _____

实训 1.3.2

实训资料

华科机械有限公司为一家机械制造公司,审计师张军和陈涛于 2018 年 2 月 3 日审计该公司 2017 年度营业收入项目(明细见表 1-1-6)时,发现下列凭证(见图 1-1-1~图 1-1-4)记录的一笔销售业务可能存在问题。

表 1-1-6 华科机械有限公司营业收入明细

单位:元

项目类别	金 额
一、主营业务收入	
1 号机床	4 974 460
2 号机床	1 878 600
3 号机床	1 352 600
小计	8 205 660
二、其他业务收入	
运输服务	230 456
小计	230 456
营业收入合计	8 436 116


 中国工商银行 现金支票存根 支票号码:001302 科 目 _____ 对方科目 _____ 出票日期 2017 年 12 月 31 日	
收款人:杭州申通达运输公司	
金 额:¥2 388.00	
用 途:运杂费	
备 注:	
单位主管:李丽	会计:张明
复 核:王海	记账:东兴

图 1-1-1 现金支票存根



No 0065502

开票日期:2017 年 8 月 6 日

购 货 单 位	名 称:黄海机电公司 纳税人识别号:72673245100897 地 址、电 话:文一路 187 号、82654327 开户行及账号:工商行通达支行 078-0628660					密 码 区	>86937 * -536//328784636 < * 56932+-<8574-686<79 >56409-8-85><56>>9		
	商品或劳务名称	规格型号	单位	数量	单价		金额	税率	税额
	1 号机床		台	7	162 000.00	1 134 000.00	17%	192 780.00	
	2 号机床		台	5	90 000.00	450 000.00	17%	76 500.00	
	合 计					¥1 584 000.00		¥269 280.00	
价税合计(大写)		⊗仟壹佰捌拾伍万叁仟贰佰捌拾零元零角零分					(小写)¥ 1 853 280.00		
销 货 单 位	名 称:华科机械有限公司 纳税人识别号:243245100891 地 址、电 话:昌化路 18 号、82654329 开户行及账号:工商行北化支行 8350010010012					备 注			

第四联 记账联 销售方记账凭证

收款人:张英

复核:华娜

开票人:王章友

销货单位:(章)

图 1-1-2 增值税专用发票

邮

托收承付凭证(回单)

1

第3号

委托日期:2018年1月3日

托收号码:088

付款人	全 称	黄海机电公司			收款人	全 称	华科机械有限公司											
	账号或地址	文一路 187 号、82654327				账号或地址	昌化路 18 号、82654329											
	开户银行	工商行通达支行	行号			开户银行	工商行北化支行	行号										
托收金额	人民币	⊗ 仟壹佰捌拾伍万伍仟陆佰陆拾捌元零角零分							千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
	(大写)								2018.01.03	¥	1	8	5	5	6	6	8	0
附 件			商品发运情况				合同名称号码											
附寄单证张数或册数		2		已发运 No. 011089				01-1368										
备注:			款项收妥日期															
验单付款							年 月 日 (收款人开户行盖章)											

单位主管:张力

会计:周其

复核:阳光

记账:刘强

付款人:吴硕

图 1-1-3 托收承付凭证(回单)

记账凭证

2017年12月31日

银付字第2号

业务内容	借方科目		记账符号	贷方科目		记账符号	金额										附单据		
	一级科目	二级科目		一级科目	二级科目		千	百	十	万	千	百	十	元	角	分			
赊销产品	应收账款	黄河机电公司		主营业务收入	1号机床				1	1	3	4	0	0	0	0	0	0	张
赊销产品	应收账款	黄河机电公司		主营业务收入	2号机床				4	5	0	0	0	0	0	0	0		
赊销产品	应收账款	黄河机电公司		应交税费	应交增值税(销项税额)				2	6	9	2	8	0	0	0	0		
代垫运杂费	应收账款	黄河机电公司		银行存款	中国银行				2	3	8	8	0	0	0	0	0		
合计							¥	1	8	5	5	6	6	8	0	0	0		

图 1-1-4 记账凭证

实训要求

根据上述资料,完成表 1-1-7 和表 1-1-8 的填写,指出存在的问题并提出合理化建议。

实训解析

表 1-1-7 记账凭证测试通用底稿

被审计单位：索引号：
 审计项目名称：编制日期： 年 月 日
 会计期间截止日： 年 月 日 复核日期： 年 月 日

测试序号	日期	凭证号	内容	金额	与原始凭证是否相符	会计处理正确与否	所属时间是否无误	备注

表 1-1-8 营业收入审定表

被审计单位：索引号：
 项目：财务报表截止日/期间：
 编制：复核：
 日期：日期：

项目类别	本期未审数	账项调整		本期审定数	上期审定数	索引号
		借方	贷方			
一、主营业务收入						
1号机床						
2号机床						
3号机床						
小计						
二、其他业务收入						
运输服务						
小计						
营业收入合计						

审计结论：



相关导航

销售与收款循环常见错弊表现

1. 企业常见错误与舞弊行为提示

销售与收款循环是企业生产经营的一个重要业务循环。收入的确认会影响与之相关的成本、利润、资产、税收等项目。如何保证审计的真实性、合理性,帮助报表使用者获取真实的经济信息,是审计师的责任。因此,在审计中,审计师应选择相对较低的重要性水平。

销售与收款循环常见的错弊行为有虚计销售收入,调节利润;销售成本结转不实,调节利润;收款结算方式选用不当,导致坏账;销售费用失控。

2. 管理部门违背认定的表现和常用手段

销售与收款循环如果内部控制失效,会增加主营业务收入、应收账款、坏账准备等财务报表项目相关认定的风险性。在该业务中,被审计单位管理部门违背认定的常用方法如下。

- (1) 虚构销货业务,违背“发生”认定,如“琼民源”事件。
- (2) 提前或推迟确认收入,违背“计价和分摊”认定,如“南方有限锅炉”事件。
- (3) 变更销售收入确认方式,违背“计价和分摊”认定,如“山登公司”事件。
- (4) 应收账款的入账金额不真实、不合法,违背“存在”“完整性”等相关认定,如利用“关系”交易,被审计单位虚增或虚减销货,人为调整利润。

实训 2

采购与付款循环审计

实训能力要求

- (1) 了解采购与付款循环的主要审计流程,能够掌握采购与付款循环的内部控制要点和控制测试的主要方法。
- (2) 分析资产负债表中的应付账款,能够从中找出异常项目,并能够通过抽查凭证、分析、函证等方法掌握应付账款的审计。
- (3) 分析资产负债表及附注的相关资料,能够掌握固定资产的增减审计。

实训知识储备

在审计实训中,为了确保审计质量、提高审计效率和效果,审计师对于任何项目的审计,对每一项审计目标的审计过程,都不能忽视审计项目相关的内部控制及相应交易的实质性程序。如果仅仅依赖于具体财务报表项目余额实施实质性程序,不仅费时、费力,而且难以保证审计质量。因此,在实施采购与付款循环审计时,审计师需要先了解被审计单位采购与付款循环的内部控制情况,并根据在了解过程中获取的信息来评价该业务循环的内部控制

风险,然后决定控制测试、实质性程序的性质、时间和范围。

1. 应付账款审计中的知识储备

应付账款是企业因购买材料、商品和接受劳务供应等经营活动应支付的款项。

1) 应付账款分析程序的主要项目

- (1) 应付账款/存货。
- (2) 应付账款/流动负债总额。
- (3) 本期应付账款/上期应付账款。

2) 应付账款的函证

(1) 函证必要性。由于企业对负债更倾向于低估,所以一般情况下,应付账款不必进行函证。

(2) 函证对象。金额较大的债权人;在资产负债表日金额不大,甚至为零,但为被审计单位重要供应商的债权人。

(3) 函证方式。最好为肯定式函证。

(4) 函证的控制。审计师亲自控制询证函中需要确认的或填列的信息、被函证方的选择、询证函的设计及询证函的寄送和收回等工作。

(5) 函证结果的分析。若没有收到回函,则应在积极式函证方式下考虑第二次、第三次寄送询证函;若存在未回函的重大项目,则采取替代审计程序。

(6) 应付账款函证的缺陷。不能查明未入账的应付账款。

3) 查找未入账的应付账款

结合存货监盘,检查被审计单位在资产负债表日是否存在有材料入库凭证但未收到购货发票的经济业务;检查资产负债表日后收到的购货发票,关注购货发票的日期,确认其入账时间是否正确;检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证,确认其入账时间是否正确;检查时,审计师还可以通过询问被审计单位的会计和采购人员,查阅资本预算、工作通知单和基建合同来进行。

4) 应付账款审计中应重点关注的问题

在审计应付账款过程中应重点关注完整性问题,即是否低估。

2. 固定资产和累计折旧审计中的知识储备

固定资产是指为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的,使用寿命超过一个会计年度的有形资产。固定资产及其变化既能体现企业现有生产经营能力,也预示着企业未来的生产经营能力。

1) 固定资产增加审计中需要注意的事项

(1) 外购固定资产。检查合同、发票、保险单、发运凭证等,确认入账价值中不包括可以抵扣的增值税。

(2) 自行建造的固定资产。检查竣工决算、验收和移交报告等,确认建造过程中领用的原材料,若用于动产,则进项税额不转出;若用于不动产,则进项税额需要转出,计入工程成本。在建造过程中领用了公司产品的,若用于动产,则不计销项税额;若用于不动产,则需要计销项税额。

(3) 投资者投入固定资产。检查投资合同、固定资产评估报告及固定资产交接手续。

(4) 盘盈的固定资产。检查盘点记录及固定资产实存账存对比表,确认按照合理的金额将固定资产补记入账。

(5) 更新改造的固定资产。确认改造后的固定资产的入账价值为改造前的账面价值与发生的资本化的后续支出之和,再减去更换部件的账面价值。

2) 固定资产折旧的计提范围

(1) 时间规定。当月增加的当月不提,从下月开始计提;当月减少的当月照提,从下月开始不提。

(2) 空间规定。除已提足折旧继续使用的固定资产、单独估价入账的土地和持有待售的固定资产外,其他固定资产均要计提折旧。

(3) 特殊规定。凡已达到预定可使用状态的,不管是否已办理竣工结算,均要先行估价计提折旧;提前报废的固定资产不再补提折旧。

3) 固定资产分析程序汇总需要考虑的指标

(1) 固定资产原值/全年产品产量。

(2) 本年折旧额/固定资产总成本。

(3) 累计折旧/固定资产总成本。

(4) 各期的修理维护费用。

(5) 固定资产增减变动。

(6) 固定资产的构成及增减变动情况。

4) 固定资产减少额

年内固定资产减少的金额应大于累计折旧减少的金额。

5) 固定资产进行实质性程序时形成的审计工作底稿之间的关系

固定资产实质性程序表为整个固定资产如何执行做出规划,固定资产审定表统领和汇总所有固定资产明细检查以及细节测试的情况,固定资产明细检查表用来支持固定资产审定表,固定资产细节测试表用来支持固定资产明细检查表。

6) 固定资产减少审计时需注意的事项

(1) 主要审查固定资产处置的授权文件。

(2) 固定资产的减少如未入账,则可能存在私卖、固定资产金额小于金库的情况。

实训资料与要求

实训 2.1 采购与付款循环的控制测试

实训 2.1.1

实训资料

嘉华股份有限公司(以下简称嘉华公司)主要经营中小型机电类产品的生产和销售,采用手工会计系统,产品销售以嘉华公司仓库为交货地点。审计师张海和李华负责审计嘉华公司 2017 年度财务报表,于 2017 年 12 月 1 日至 12 月 16 日对嘉华公司的采购与付款循环内部控制进行了了解、测试和评价。

审计师张海和李华在审计工作底稿中记录了所了解的有关采购与付款循环控制程序,部分内容摘录如下。

(1) 采购原材料须由请购部门编制请购单,采购部门审核请购单后发出预先连续编号的采购订单。采购的原材料经采购人员验收后入库,仓库人员收到原材料后编制预先连续编号的入库单,并交采购人员签字确认。

(2) 应付凭单部门核对供应商发票、入库单和采购订单,并编制预先连续编号的付款凭单。会计部门在接到经应付凭单部门审核的上述单证和付款凭单后,登记原材料和应付账款明细账。月末,在与仓库核对连续编号的入库单和采购订单后,应付凭单部门对相关原材料入库数量和采购成本进行汇总。应付凭单部门对已经验收入库但尚未收到供应商发票的原材料编制清单,会计部门据此将相关原材料暂估入账。

(3) 应付凭单部门在 10 月末编制了已收入库但尚未收到供应商发票的原材料清单,会计部门据此将相关原材料暂估入账,并在 11 月 1 日全额冲回。上述原材料清单显示已入库甲原材料 1 000 千克,单价为每千克 1 300 元。经核对批准发出的采购订单和入库单,数量和单价均相符,但审计师张海注意到嘉华公司另需向运输单位支付该原材料的运费 200 000 元。财务人员解释,由于原材料运费是与运输单位另行结算的,因此在原材料暂估入账时未予考虑,并且在 10 月 8 日收到运输单位的运费发票时,嘉华公司已将运费计入该原材料的采购成本。审计师张海在甲原材料明细账中找到了上述 200 000 元运输费的记录。

(4) 原材料明细账显示,嘉华公司在 11 月 20 日购入乙原材料 694 千克,金额为 70 000 元(不含增值税)。审计师李华注意到该原材料采购订单所列数量为 700 千克,单价为每千克 100 元(不含增值税),但相应的入库单所列数量为 694 千克。财务人员解释,上述数量差异是运输途中损耗所致。按照嘉华公司原材料采购管理规定,乙原材料允许的入库检验差异率为 $\pm 1.5\%$ 。

实训要求

(1) 针对上述资料事项(1)和事项(2),假定不考虑其他条件,请逐项判断嘉华公司采购与付款循环内部控制程序在设计上是否存在缺陷。如果存在缺陷,请分别予以指出,并简要说明理由,提出改进建议。

(2) 针对上述资料事项(3)和事项(4),假定不考虑其他条件,请逐项判断嘉华公司采购与付款循环内部控制是否得到有效执行。如果表明相关内部控制未能得到有效执行,请简要说明理由,并提出改进建议。

实训解析

(1) _____

(2) _____

实训 2.2 应付账款审计

实训 2.2.1

实训资料

审计师张雷接受委托,对吉吉公司进行年度财务报表审计。

(1) 审计师张雷目前正在对应付账款项目的审计编制计划。

(2) 上年度工作底稿显示共寄发 150 封询证函,对吉吉公司的 1 500 家供货商进行抽样函证,样本从余额较大的各明细账户中抽取。为了解决函证结果与被审计单位会计记录间的较小差异,审计人员和吉吉公司均花费较多时间。对于未回复的供应商,均运用其他审计程序进行了审计,没有发生异议。

实训要求

(1) 审计师张雷在制定将予实施的审计程序时,应考虑哪些审计目的?

(2) 对于此次审计,审计师张雷应否使用函证? 如使用函证,请列举使用函证的各种情况。

(3) 上年度进行函证时,选取有较大年末余额的供应商进行函证是否为最有效的方法? 为什么? 本年度审计应付账款时,审计师张雷宜采用何种更有效的方法?

实训解析

(1) _____

(2) _____

(3) _____

实训 2.2.2

实训资料

审计师张海和李华接受委托对欣欣公司 2017 年度财务报表进行审计,在对欣欣公司的应付账款项目审验时发现下列事项。

(1) 欣欣公司应付新华公司货款 105 000 元。因欣欣公司财务状况不佳,账龄已有两年。据有关人员介绍,双方已签订债务重组协议,新华公司同意以公司生产的产成品含税价款 93 600 元抵偿(该产品的成本为 7 万元)。上述经济事项双方已经履行,但未按有关规定进行会计处理,新华公司在“应收账款”项目中反映欣欣公司欠款 93 600 元。

(2) 截止到 2017 年年底,欣欣公司应付一位供应商货款 221 388 124 元。由于该供应商属于长期客户,且应付账款金额巨大,因此审计师张海和李华向该供应商进行函证。经函证,该供应商确认欣欣公司欠货款为 292 287 133 元。审计师张海和李华在分析检查产生差异的原因时,发现欣欣公司 2017 年度通过审计材料成本差异账户冲销 2013—2017 年度已分摊的材料成本差异共 7 000 万元,理由是对方售价太高,自 2013 年以来公司就没有支付过货款,双方一直争执不下。

(3) 发现欣欣公司 12 月 31 日购入角钢 100 万元,并已包括在当年 12 月 31 日的实物盘点范围内,而购货发票于 2018 年 1 月 2 日才收到,计入 2018 年 1 月份账内,2017 年 12 月无进货和对应的负债记录。

实训要求

根据上述资料,说明审计师张海和李华在审计中应出具的审计意见。

实训解析

(1) _____

(2) _____

(3) _____

实训 2.2.3

实训资料

审计师张海和李华在审查欣欣公司 2017 年度财务报表时,注意到和采购与付款循环相关的内部控制存在缺陷,没有及时记录发生的应付账款。他们认为,欣欣公司管理层在资产负债表日故意推迟记录发生的应付账款,于是决定实施审计程序,进一步查找未入账的应付账款。

实训要求

针对欣欣公司存在的上述情况,审计师张海和李华应如何查找未入账的应付账款?

实训解析

表 1-2-1 固定资产明细表

单位:万元

类 别	固定资产原值			
	年 初 数	本年增加	本年减少	年 末 数
房屋及建筑物	20 930	2 655	21	23 564
通用设备	8 612	1 158	62	9 708
专用设备	10 008	3 854	121	13 741
运输工具	1 681	460	574	1 567
土地	472			472
其他设备	389	150	11	528
合计	42 092	8 277	789	49 580

表 1-2-2 累计折旧明细表

单位:万元

类 别	累计折旧			
	年 初 数	本年增加	本年减少	年 末 数
房屋及建筑物	3 490	898	31	4 357
通用设备	863	865	34	1 694
专用设备	3 080	1 041	20	4 101
运输工具	992	232	290	934
土地		15		15
其他设备	115	83	3	195
合计	8 540	3 134	378	11 296

实训要求

假定上述事项中的年初数和上年比较数均已审定无误,请代审计师张海和李华在审计计划阶段,分别指出上述事项中存在或可能存在的合理之处,并简要说明理由。

实训解析



相关导航

查验无形资产的提示

企业持有的无形资产,包括专利权、专有技术、商标权、著作权、土地使用权等。采用成本模式计量的已出租的土地使用权和持有并准备增值后转让的土地使用权,在“投资性房地产”科目下核算,不在“无形资产”科目中核算。

(1) 判断某项无形资产是否存在、是否归企业所有,应当根据无形资产的不同来源考虑:从外部购入或接受投资的,应索取有关转让、出让的合同,经确认的作价依据及支付价款和相关费用的原始凭证,涉及权证及相关认定文件的,应查验相关权属是否转移至公司;非专利技术,应索取该技术的有关操作方法、技术记录、配方等资料,并对其经济性进行适当评估,同时依据购入合同及支付费用的原始凭证证实其是否真实存在。

(2) 审计人员应当根据无形资产明细账,逐一取得有关文件和资料。对上年度也为本所审计的,可在审定表中注明档案号。

(3) 被审计单位接受无形资产投资或以无形资产对外进行投资的,都要获取有关评估报告和投资协议,并根据税收法规规定考虑应交税金。

(4) 特别留意被审计单位的董事会决议或会议纪要等文件,询问律师或法律顾问有关该无形资产是否涉及诉讼事项等情况,该诉讼事项是否会使得该无形资产发生减值。

实训 3

生产与存货循环审计

实训能力要求

(1) 了解生产与存货循环的主要审计流程,能够掌握生产与存货循环的内部控制要点和控制测试的主要方法。

(2) 通过模拟存货监盘,了解存货监盘中需要注意的问题,并能根据监盘的结果分析存货核算中存在的问题。

(3) 通过成本计算单的编制,能够掌握存货计价审计包含的内容,并能编制调整分录,提出审计意见。

(4) 通过生产成本及销售成本倒轧表的编制,能够掌握存货发出计价的审计,并能编制调整分录。

实训知识储备

生产与存货循环与其他业务环境联系非常密切,原材料经过采购与付款循环进入生产与存货循环,生产与存货循环又随着销售与收款循环中商品的销售而结束。审计师只有了解生产与存货循环涉及的主要活动及其相关凭证,才能站在整个循环的角度对生产与存货