

附件 4:

## 中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号 ——收入确认

收入是利润的来源，直接关系到企业的财务状况和经营成果。有些企业往往为了达到粉饰财务报表的目的而采用虚增或隐瞒收入等方式实施舞弊。在财务报表舞弊案件中，涉及收入确认的舞弊占有很大比例，收入确认已成为注册会计师审计的高风险领域。中国注册会计师审计准则要求注册会计师基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。本问题解答旨在指导注册会计师基于收入确认存在舞弊风险的假定，选择并实施恰当的审计程序，以将与收入确认相关的审计风险降至可接受的低水平。

### 一、在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，注册会计师如何考虑舞弊风险？

答：注册会计师在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

#### （一）关于收入确认存在舞弊风险的假定

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》要求注册会计师在识别和评估由于舞弊导致的重大错

报风险时，应当假定收入确认存在舞弊风险，在此基础上评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

假定收入确认存在舞弊风险，并不意味着注册会计师应当将与收入确认相关的所有认定都假定为存在舞弊风险。注册会计师需要结合对被审计单位及其环境的具体了解，考虑收入确认舞弊可能如何发生。被审计单位不同，管理层实施舞弊的动机或压力不同，其舞弊风险所涉及的具体认定也不同，注册会计师需要作出具体分析。例如，如果管理层难以实现预期的利润目标，则可能有高估收入的动机或压力（如提前确认收入或记录虚假的收入），因此，收入的发生认定存在舞弊风险的可能性较大，而完整性认定则通常不存在舞弊风险；相反，如果管理层有隐瞒收入而降低税负的动机，则注册会计师需要更加关注与收入完整性认定相关的舞弊风险。再如，如果被审计单位预期难以达到下一年度的销售目标，而已经超额实现了本年度的销售目标，就可能倾向于将本期的收入推迟至下一年度确认。

如果注册会计师认为收入确认存在舞弊风险的假定不适用于业务的具体情况，从而未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出该结论的理由。

## **（二）关于风险评估程序**

风险评估程序，是注册会计师为了解被审计单位及其环境，以识别和评估重大错报风险而实施的审计程序。风险评估程序应当包括询问管理层以及被审计单位内部其他人员、分析程序、观察和检查程序。

《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相

关的责任》第四章第三节对注册会计师实施风险评估程序作出了具体规定。本问题解答问题四对分析程序作出进一步解释。

实施风险评估程序，对注册会计师识别与收入确认相关的舞弊风险至关重要，例如，注册会计师通过了解被审计单位生产经营的基本情况、销售模式和业务流程、与收入相关的生产技术条件、收入的来源和构成、收入交易的特性、收入确认的具体原则、所在行业的特殊事项、重大异常交易的商业理由、被审计单位的业绩衡量等，有助于其考虑收入虚假错报可能采取的方式，从而设计恰当的审计程序以发现此类错报。

注册会计师应当评价通过实施风险评估程序和执行其他相关活动获取的信息是否表明存在舞弊风险因素。例如，如果注册会计师通过实施风险评估程序了解到，被审计单位所处行业竞争激烈并伴随着利润率的下降，而管理层过于强调提高被审计单位利润水平的目标，则注册会计师需要警惕管理层通过实施舞弊高估收入，从而高估利润的风险。

## **二、被审计单位通常采用的收入确认舞弊手段有哪些？**

答：了解被审计单位通常采用的收入确认舞弊手段，有助于注册会计师更加有针对性地实施审计程序。被审计单位通常采用的收入确认舞弊手段举例如下：

### **（一）为了达到粉饰财务报表的目的而虚增收入或提前确认收入**

- 1.利用与未披露关联方之间的资金循环虚构交易。
- 2.通过未披露的关联方进行显失公允的交易。例如，以明显高于

其他客户的价格向未披露的关联方销售商品。

3.通过出售关联方的股权，使之从形式上不再构成关联方，但仍与之进行显失公允的交易，或与未来或潜在的关联方进行显失公允的交易。

4.通过虚开商品销售发票虚增收入，而将货款挂在应收账款中，并可能在以后期间计提坏账准备，或在期后冲销。

5.为了虚构销售收入，将商品从某一地点移送至另一地点，凭出库单和运输单据为依据记录销售收入。

6.在与商品相关的风险和报酬尚未全部转移给客户之前确认销售收入。例如，销售合同中约定被审计单位的客户在一定时间内有权无条件退货，而被审计单位隐瞒退货条款，在发货时全额确认销售收入。

7.通过隐瞒售后回购或售后租回协议，而将以售后回购或售后租回方式发出的商品作为销售商品确认收入。

8.采用完工百分比法确认劳务收入时，故意低估预计总成本或多计实际发生的成本，以通过高估完工百分比的方法实现当期多确认收入。

9.在采用代理商的销售模式时，在代理商仅向购销双方提供帮助接洽、磋商等中介代理服务的情况下，按照相关购销交易的总额而非净额（扣除佣金和代理费等）确认收入。

10.当存在多种可供选择的收入确认会计政策或会计估计方法时，随意变更所选择的会计政策或会计估计方法。

11.选择与销售模式不匹配的收入确认会计政策。

**(二)为了达到报告期内降低税负或转移利润等目的而少计收入或延后确认收入**

1.被审计单位将商品发出、收到货款并满足收入确认条件后，不确认收入，而将收到的货款作为负债挂账，或转入本单位以外的其他账户。

2.被审计单位采用以旧换新的方式销售商品时，以新旧商品的差价确认收入。

3.在提供劳务或建造合同的结果能够可靠估计的情况下，不在资产负债表日按完工百分比法确认收入，而推迟到劳务结束或工程完工时确认收入。

**三、通常表明被审计单位在收入确认方面可能存在舞弊风险的迹象有哪些？**

答：舞弊风险迹象，是注册会计师在实施审计过程中发现的、需要引起对舞弊风险警觉的事实或情况。存在舞弊风险迹象并不必然表明发生了舞弊，但了解舞弊风险迹象，有助于注册会计师对审计过程中发现的异常情况产生警觉，从而更有针对性地采取应对措施。

通常表明被审计单位在收入确认方面可能存在舞弊风险的迹象举例如下：

1.注册会计师发现，被审计单位的客户是否付款取决于下列情况：

- (1) 能否从第三方取得融资；
- (2) 能否转售给第三方（如经销商）；

(3) 被审计单位能否满足特定的重要条件。

2. 未经客户同意，在销售合同约定的发货期之前发送商品。

3. 未经客户同意，将商品运送到销售合同约定地点以外的其他地点。

4. 被审计单位的销售记录表明，已将商品发往外部仓库或货运代理人，却未指明任何客户。

5. 在实际发货之前开具销售发票，或实际未发货而开具销售发票。

6. 对于期末之后的发货，在本期确认相关收入。

7. 实际销售情况与定单不符，或者根据已取消的定单发货或重复发货。

8. 已经销售给货运代理人的商品，在期后有大量退回。

9. 销售合同或发运单上的日期被更改，或者销售合同上加盖公章并不属于合同所指定的客户。

10. 在接近期末时发生了大量或大额的交易。

11. 交易之后长期不进行结算。

12. 在被审计单位业务或其他相关事项未发生重大变化的情况下，询证函回函相符比例明显异于以前年度。

13. 发生异常大量的现金交易，或被审计单位有非正常的资金流转及往来，特别是有非正常现金收付的情况。

14. 应收款款项收回时，付款单位与购买方不一致，存在较多代付款的情况。

15. 交易标的对交易对手而言不具有合理用途。

16.主要客户自身规模与其交易规模不匹配。

#### 四、在收入确认领域，注册会计师如何实施分析程序？

答：在收入确认领域实施审计程序时，分析程序是一种较为有效的方法，注册会计师需要重视并充分利用分析程序，发挥其在识别收入确认舞弊中的作用。

在收入确认领域，注册会计师可以实施的分析程序的例子包括：

（1）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；

（2）分析月度或季度销售量变动趋势；

（3）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、存货、税金等项目的变动幅度进行比较；

（4）将销售毛利率、应收账款周转率、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；

（5）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；

（6）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、差旅费用、运费，以及销售机构的设置、规模、数量、分布等。

注册会计师通过实施分析程序，可能识别出未注意到的异常关系，或难以发现的变动趋势，从而有目的、有针对性地关注可能发生重大错报风险的领域，有助于评估重大错报风险，为设计和实施应对措施提供基础。例如，如果注册会计师发现被审计单位不断地为完成销售

目标而增加销售量，或者大量的销售因不能收现而导致应收账款大量增加，需要对销售收入的真实性予以额外关注；如果注册会计师发现被审计单位临近期末销售量大幅增加，需要警惕将下期收入提前确认的可能性；如果注册会计师发现单笔大额收入能够减轻被审计单位盈利方面的压力，或使被审计单位完成销售目标，需要警惕被审计单位虚构收入的可能性。

如果发现异常或偏离预期的趋势或关系，注册会计师需要认真调查其原因，评价是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险。涉及期末收入和利润的异常关系尤其值得关注，例如在报告期的最后几周内记录了不寻常的大额收入或异常交易。注册会计师可能采取的调查方法举例如下：

（1）如果注册会计师发现被审计单位的毛利率变动较大或与所在行业的平均毛利率差异较大，注册会计师可以采用定性分析与定量分析相结合的方法，从行业及市场变化趋势、产品销售价格和产品成本要素等方面对毛利率变动的合理性进行调查。

（2）如果注册会计师发现应收账款余额较大，或其增长幅度高于销售收入的增长幅度，注册会计师需要分析具体原因（如赊销政策和信用期限是否发生变化等），并在必要时采取恰当的措施，如扩大函证比例、增加截止测试和期后收款测试的比例等。

（3）如果注册会计师发现被审计单位的收入增长幅度明显高于管理层的预期，可以询问管理层的适当人员，并考虑管理层的答复是否与其他审计证据一致，例如，如果管理层表示收入增长是由于销售

量增加所致，注册会计师可以调查与市场需求相关的情况。

## 五、注册会计师如何应对评估的与收入确认相关的重大错报风险？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》和《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，注册会计师应当将评估的由于舞弊导致的重大错报风险作为特别风险，并专门针对该风险实施实质性程序。如果针对特别风险实施的程序仅为实质性程序，这些程序应当包括细节测试。

在应对该特别风险时，如果注册会计师拟信赖管理层针对该风险实施的控制，应当在本期审计中测试这些控制运行的有效性。在实施实质性程序时，注册会计师需要根据交易的经济实质判断被审计单位收入确认的政策是否恰当，特别是那些与复杂交易相关的政策。注册会计师应当设计和实施恰当的应对措施，获取充分、适当的审计证据，并在选择和实施审计程序时注意融入更多的不可预见因素。《〈中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任〉应用指南》附录 2 列示了应对评估的由于舞弊导致的重大错报风险的审计程序示例，包括增加审计程序不可预见性的示例。

注册会计师可以采取的应对措施举例如下：

1. 针对收入项目，使用分解的数据实施实质性分析程序。例如，按照月份、产品线或业务分部将本期收入与可比期间收入进行比较。利用计算机辅助审计技术可能有助于发现异常的或未预期到的收入

关系或交易。本问题解答问题四对分析程序作出进一步解释。

2.向被审计单位的客户函证相关的特定合同条款以及是否存在背后协议。因为相关的会计处理是否适当，往往会受到这些合同条款或协议的影响。例如，商品接受标准、交货与付款条件、不承担期后或持续性的卖方义务、退货权、保证转售金额以及撤销或退款等条款在此种情形下通常是相关的。

3.向被审计单位负责销售和市场开发的人员询问临近期末的销售或发货情况，向被审计单位内部法律顾问询问临近期末签订的销售合同是否存在异常的合同条款或条件。

4.期末在被审计单位的一处或多处发货现场实地观察发货情况或准备发出的商品情况（或待处理的退货），并实施其他适当的销售及存货截止测试。

5.对于通过电子方式自动生成、处理、记录的销售交易，实施控制测试以确定这些控制是否能够为所记录的收入交易已真实发生并得到适当地记录提供保证。

6.调查重要交易对方的背景信息，询问直接参与交易的员工交易对方是否与被审计单位存在关联方关系，必要时，考虑是否实地走访存在疑虑的客户或供应商。

7.如果被审计单位采用完工百分比法确认与提供劳务或建造合同相关的收入，注册会计师需要检查相关合同或其他文件，以发现确认完工百分比的方法是否合理，与从被审计单位内部获取的资料中相关信息是否一致，以及完成的工作能否取得被审计单位客户的确认，

能否得到监理报告、被审计单位与客户的结算单据等外部证据的验证，必要时可以利用专家的工作。

8.如果被审计单位采用经销商的销售模式，注册会计师需要关注主要的经销商与被审计单位之间是否存在关联方关系，并通过检查被审计单位与经销商之间的协议或销售合同，出库单、货运单、商品验收单等相关支持性凭证，以确定是否满足收入确认的条件。此外，注册会计师还可以关注经销商布局的合理性、被审计单位频繁发生经销商加入和退出的情况，以及被审计单位对不稳定经销商的收入确认是否适当、退换货损失的处理是否适当等。

9.如果被审计单位采用代理商的销售模式，注册会计师需要检查被审计单位与代理商之间的协议或合同，确定是否确实存在委托与代理关系，并检查被审计单位收入确认是否有代理商的销售清单、货物最终销售的证明等支持性凭据。

10.如果存在被审计单位关联方注销及非关联化的情况，注册会计师需要关注被审计单位将原关联方非关联化行为的动机及后续交易的真实性、公允性。

11.检查已记录的大额现金收入，关注其是否有真实的商业背景；检查银行对账单和大额现金交易，关注是否存在异常的资金流动。

12.结合出库单及销售费用中运输费等明细，检查货物运输单，关注货物的流动是否真实存在，从而确定交易的真实性。

13.结合销售合同中与收款、验收相关的主要条款，对于大额应收账款长期未收回的客户，分析被审计单位仍向其进行销售的合理性

和真实性。

14.浏览被审计单位的总账、应收账款明细账、收入明细账，以发现可能的异常活动。

15.检查收入明细账或类似记录的计算准确性，追查将收入过入总账的过程。

16.分析和检查预收账款等账户期末余额，确定不存在应在本期确认收入而未确认的情况。

17.分析和检查资产负债表日以后的贷项通知单和应收账款其他调整事项。

18.将临近期末发生的大额交易或异常交易与原始凭证相核对。

19.详细复核被审计单位在临近期末编制的调整分录，调查性质或金额异常的项目。

20.检查临近期末执行的重要销售合同，以发现是否存在异常的定价、结算、发货、退货、换货或验收条款。对期后实施特定的检查，以发现是否存在改变或撤销合同条款的情况，以及是否存在退款的情况。

21.浏览期后一定时间的总账和明细账，以发现是否存在销售收入冲回或大额销售退回的情况。

22.如果被审计单位在本期存在与收入确认相关的重大会计政策、会计估计变更或会计差错更正事项，分析这些事项是否合理，检查是否在财务报表附注中作恰当披露。