

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

(征求意见稿)

问题清单:

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？

二、在收入确认领域实施风险评估程序时，注册会计师可以实施哪些分析程序？

三、被审计单位通常采用的收入确认舞弊手段有哪些？

四、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？

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？

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。由于在会计实务中，企业的收入确认比较复杂，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，或转移利润等手段实施舞弊。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。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，评价哪些收入类型、收入交易或认定导致舞弊风险。在评价时，注册会计师应当实施风险评估程序。

（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，应当首先假定收入确认存在舞弊风险，在此基础上评价哪些收入类型、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，并不意味着审计准则要求注册会计师无端地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。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，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。例如，如果被审计单位预期难以达到下一年度的销售目标，而已经达到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。

如果注册会计师根据业务的具体情况，认为收入确认存在舞弊风险的假定并不适用，从而决定不将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域，注册会计师应当在工作底稿中记录得出该项结论的理由。例如，当被审计单位仅存在一种简单的收入交易（如单一租赁资产的租赁收入）时，注册会计师可能认为在收入确认方面不存在由于舞弊导致的重大错报风险。

（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》第三节对注册会计师实施风险评估程序作出了具体规定。

实施风险评估程序，对注册会计师应对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收入的来源和构成、收入交易的特性、所在行业的特殊事项，以及重大异常交易的商业理由等，有助于其考虑收入虚假错报可能采取的方式，从而设计适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利润的风险。

二、在收入确认领域实施风险评估程序时，注册会计师如何实施分析程序？

答：在收入确认领域实施风险评估程序时，分析程序是一种较为有效的方法，注册会计师需要重视分析程序在识别收入确认舞弊中的作用。《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》要求注册会计师在风险评估程序中包括分析程序，并在其应用指南中对将分析程序用作风险评估程序提供了具体指引。

在收入确认领域，注册会计师作为风险评估程序可以实施的分析程序例如：

(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) 将销售收入增长幅度与经营活动产生的现金流量、应收账款、存货、销售税金等项目的增长幅度进行比较；

(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劳动生产率、产能、水电能耗等非财务信息之间的关系。

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。

如果注册会计师通过执行分析程序，发现异常或偏离预期的趋势或关系，需要认真调查其原因，评价是否表明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。这些趋势和关系可能包括：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，或收入与经营活动产生的现金流量趋势不一致。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者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，并采取恰当的措施，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产量增加所致，注册会计师可以调查与产量增长相关的情况。

三、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。例如，被审计单位分别控制客户和供应商，一方面伪造向客户销售商品的合同和发货记录，另一方面伪造向供应商采购物资的合同和进货记录，从而达到虚构交易的目的。这一虚构交易可能通过由所控制的客户向被审计单位付款、被审计单位向所控制的供应商付款、客户和供应商再通过交易形成资金往来的方式完成。

2.通过未披露关联方进行虚构交易。例如，以明显高于其他客户的价格向未披露关联方销售商品。

3.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，或在期后收回。

4.为了虚构销售收入，而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。

5.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，而被审计单位不合理估计退货的可能性就全额确认销售收入。

6.通过隐瞒售后租回协议，而将通过售后租回方式发出的商品作

为销售商品确认收入。

(二)为了达到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并收到货款后，不确认收入，而将收到的货款作为负债挂账。

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。

四、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：了解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) 销售方能否满足特定的重要条件。
- 2.未取得客户的同意，而在预定的发货期之前发送商品。
- 3.未取得客户的同意，而将商品运送到其他地点。
- 4.被审计单位的销售记录表明，已将商品发往仓库或货运代理人，

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.推迟结账，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.存放在货运代理人处的商品，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.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。

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。

具体到收入确认领域，如果注册会计师没有推翻收入确认存在舞弊风险的假定，应当将与收入确认相关的重大错报风险评估为特别风险。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。不可预见因素的举例如下：

- 1.调整实施审计程序的时间，使被审计单位无法预知；
- 2.调整选取样本的方法；
- 3.选取不同的地点实施审计程序，或预先不告知被审计单位所选定的测试地点；
- 4.对某些以前未测试的低于设定的重要性水平或风险较小的账户余额和认定实施实质性程序。

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具有可比性的以前期间收入进行比较。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。

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，并且这些合同条款或协议所涉及的销售折扣或其相关期间往往记录得不清楚。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或内部法律顾问询问临近期末的销售或发货情况，以及他们所了解的与这些交易相关的异常条款或条件。

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对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不寻常的关系，必要时，考虑是否实地走访存在疑虑的客户或供应商。

7.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。

8.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劳务合同或其他文件，以发现确认完工百分比的方式是否合理，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。

9.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，以及商品验收单等，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。

10.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以代理商的销售清单为依

据，是否存在未收到销售清单就确认收入的情形。

11.检查从经销商取得的存货情况报告或其他沟通文件，并与被审计单位的相关记录相核对。

12.将期末发生的所有大额交易或异常交易与原始凭证相核对。

13.详细复核被审计单位于期末前编制的调整分录，调查性质或金额看起来异常的项目。

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，追查将收入总额过入总账的过程。

16.分析和检查期末的预收账款等账户，确定是否应在未来期间确认收入。

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.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；

19.检查期末重要的销售合同，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。