

制造业企业反舞弊审计特定程序实务应用指引——收入篇

目录

一、 引言	1
二、 制造业企业收入舞弊案例分析	2
(一) 制造业企业业务特征与收入舞弊易发高发可能性	2
(二) 收入舞弊案例分析	3
1. 千山药机舞弊案例	3
2. 东方金钰舞弊案例	5
3. 蓝山科技舞弊案例	9
三、 应对制造业企业收入舞弊的审计程序	12
(一) 常规基础性审计程序	12
(二) 延伸实施的反舞弊审计特定程序	14
四、 延伸实施的反舞弊审计特定程序工作底稿示例	16

一、引言

制造业是立国之本、强国之基，是国家经济命脉所系，推动制造业高质量发展是建设现代化经济体系的内在要求。广东、浙江作为经济“火车头”，对推动中国制造实现高质量责无旁贷。两省高度重视制造业发展，广东坚持制造业立省不动摇，加快建设制造强省，将努力打造世界先进水平的先进制造业基地、全球重要的制造业创新聚集地、制造业高水平开放合作先行地、国际一流的制造业发展环境高地等四个发展定位；浙江坚持以高端化智能化绿色化国际化为主攻方向，以“腾笼换鸟、凤凰涅槃”为主要抓手，坚持集中财力办大事，着力重塑制造业政策体系，统筹推进空间腾换、招大做强、企业优强、品质提升、数字赋能、创

新强工六大行动，加快构建以“415X”先进制造业集群为主体的现代化产业体系，打造全球先进制造业基地。

注册会计师在经济领域肩负重要角色，围绕助力广东、浙江经济发展，为两省制造业赋能，实现制造业企业高质量财务报告工作发挥独特作用，为提升企业会计信息质量和经济效率作出重要贡献。制造业企业财务舞弊危害极大，严重扭曲市场资源配置，损害投资者信心，遏制制造业企业工匠精神和创新精神。随着经济环境、商业模式以及行业技术的持续变革，制造业企业财务造假手段越来越多样且复杂，隐蔽性强。本文（指引）就制造业易发高发的收入舞弊领域，展开反舞弊审计特定程序实务应用分析。

二、制造业企业收入舞弊案例分析

（一）制造业企业业务特征与收入舞弊易发高发可能性

制造业具有较为鲜明行业特征，经营业务面覆盖广泛，经营模式多样，收入确认复杂，成本构成丰富；整个产销存供应链条长，涉及原材料与服务采购及付款、工程建设与固定资产采购及付款、产品销售与收款、存货计价与成本核算结转、新技术新工艺新产品研究与开发等多个经营业务流程；资产种类繁多，固定资产投资大、应收账款结算周期长，存货形态多样；会计核算流程相对其他行业更为复杂，各类交易业务与事项涉及的会计核算类型多样，核算范围广。特别是，制造业企业所经营产品因市场供需关系变化而具有行业周期性，收入在不同年度或季度之间会呈现出不同规律特点的周期波动变化；因客户群体及其地域差异性，企业通常会通过形式多样的渠道销售产品，收入也会因不同具体销售流程及相关合同条款差异，而导致不同的确认方式和确认时点。

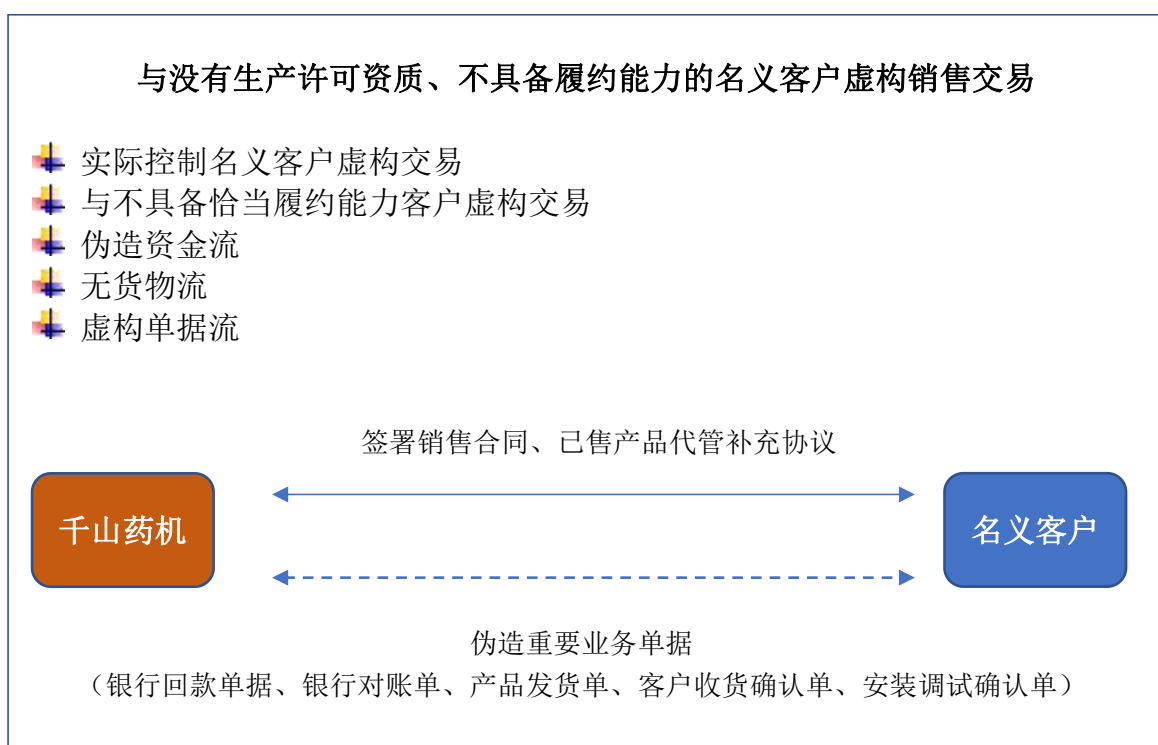
基于上述行业特征，制造业收入模式多样，核算复杂。又因收入是企业利润来源最直接的关键驱动因素，直接关系到企业的财务状况和经营成果。制造业企业往往为达到粉饰财务报表的目的而采用虚构销售业务（包括虚假销售业务穿插在真实销售业务中）、关联方交易非关联化、经销商或代理商囤货交易、人为调节交易价格与毛利率、提前或推迟确认收入等方式实施收入舞弊。在制造业财务舞弊案件中，涉及收入的舞弊占有很大比例，收入已成为财务报表审计过程中的财务舞弊最易发高发风险领域。本文（指引）选择几个制造业上市公司收入舞弊典型案例，剖析企业舞弊手段与注册会计师审计失败原因。

(二) 收入舞弊案例分析

1. 千山药机舞弊案例

千山药机成立于 2002 年 10 月，主要从事制药机械、医疗器械、包装机械、医药包材、医疗器械装备产品的研发、生产和销售，2011 年 5 月在深圳证券交易所创业板公开上市。2015 年起，千山药机新增全自动组合烟花生产线，此产品业务逐渐成为其收入与利润的新增长点。

根据中国证监会行政处罚决定书〔2020〕32 号，千山药机 2015 年至 2016 年期间实施财务舞弊，虚增收入，具体情况简述如下：



(1) 千山药机于 2015 年虚假确认与浏阳市华冠出口花炮有限公司（以下简称华冠花炮）的设备销售收入。

①2014 年 12 月 9 日，千山药机与华冠花炮签订烟花生产线合同，销售数量 10 条，含税销售金额 10,500.00 万元。千山药机 2015 年年报及相关账务记录显示，其于 2015 年完成 10 条烟花生产线的生产交付和调试安装，收到销售回款 7,883.10 万元，确认收入 8,974.36 万元。

②经调查，截至 2015 年末，华冠花炮仍未取得安全监管部门核准的生产许可证，也未完成相关烟花生产线的厂房建设。千山药机实际上未向华冠花炮交付

烟花生产线，而华冠花炮在 2015 年也没有向千山药机转入任何资金，前述烟花生产线销售回款系由千山药机通过伪造银行单据而虚构。

(2) 千山药机于 2016 年虚假确认与华冠花炮的设备销售收入。

①2016 年 3 月 9 日和 8 月 8 日，千山药机再次与华冠花炮签订两份烟花生产线合同，销售数量分别为 20 条和 5 条，合同金额分别为 21,000 万元和 5,250 万元。千山药机 2016 年年报及相关账务记录显示，其于 2016 年完成 25 条烟花生产线的生产交付和调试安装，并确认收入 22,435.90 万元，收到销售回款 5,160.15 万元（其中银行承兑汇票 2,796.05 万元）。

②经调查，截至 2016 年末，华冠花炮仍未取得安全监管部门核准的生产许可证。千山药机实际上未向华冠花炮交付烟花生产线，而华冠花炮也没有向千山药机转入任何资金，前述烟花生产线销售回款系由千山药机通过伪造银行单据而虚构。

根据中国证监会行政处罚决定书（2021）21 号，A 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A 事务所）为千山药机 2015 年、2016 年财务报表进行审计，但未能发现上述收入舞弊情况。

对前述千山药机的收入舞弊，A 事务所未能设计与执行充分而恰当的审计程序，最终发表不恰当的审计意见，分析如下：

在对千山药机 2015 年度、2016 年度财务报表审计过程中，A 事务所虽将收入列为高风险重大账户，但未对大额收入的异常情况保持应有的职业谨慎，未获取到充分、适当的审计证据，形成合理的审计结论，具体如下：

(1) A 事务所对华冠花炮烟花生产线异常发货情况关注不足，未实施进一步检查程序，以证实所留意到异常发货情况的真实性与合理性。

①A 事务所 2015 年发现华冠花炮收货确认单与千山药机实际发货数量不符，且千山药机与华冠花炮所签订“补充协议”中称“由于华冠花炮的厂房设施未完成，暂时将交付的设备存放在其指定地点”，未对异常发货情况采取进一步审计程序，未对暂存在千山药机指定地点处的烟花生产线予以实地监盘查证。

A 事务所 2016 年对千山药机销售给华冠花炮已安装调试完毕的 25 条生产线实施审计，审计人员在货物运输协议中备注“实际没发生”；安装调试确认单中华冠花炮及其负责人盖章、签字确认的时间均为 2016 年 12 月 30 日，与华冠花

炮和千山药机签订“补充协议”的时间一致；直至千山药机 2016 年度审计报告签发日，华冠花炮的厂房设施仍未达到预定可使用状态，相关设备仍保管在千山药机仓库。对前述未实际发货，且千山药机按“补充协议”替客户暂时保管已售产品的情况，A 事务所未采取进一步审计程序，未对年末暂存在千山药机仓库的烟花生产线予以实地监盘查证。

(2)A 事务所对千山药机新增重大客户的履约能力关注不足，未能获取充分而恰当的审计证据。

千山药机于 2015 年新增烟花生产线业务，华冠花炮为该业务唯一客户。A 事务所未对千山药机以及华冠花炮是否具备履约能力及其履约过程进行必要关注。A 事务所在 2016 年审计现场走访过程中，向华冠花炮负责人获取财务数据，但未进一步对所获取财务数据予以审慎分析，未结合千山药机与华冠花炮已完成的交易情况，关注与分析千山药机以及华冠花炮的经营实力与履约能力。

(3)A 事务所未对千山药机新增重大客户保持合理怀疑，未对销售回款执行充分审计程序，未能获取充分而恰当的审计证据。

A 事务所 2015 年对华冠花炮销售合同、发货记录等进行检查，但未获取相关银行回单等审计证据，对销售回款情况实施进一步检查。A 事务所在 2016 年抽取华冠花炮建设银行账户回款至千山药机工商银行账户的部分银行回单进行检查。但是，华冠花炮实际上不存在银行回单中所记载的建设银行账户，前述银行回单实际上由千山药机伪造。A 事务所在执行审计程序过程中，审计人员未亲自前往银行打印相关银行流水、银行回单，而是直接采纳千山药机提供的银行流水及相关回单作为审计证据，也未现场查看千山药机电子银行系统，对千山药机财务部提供的银行账户对账单可靠性予以验证，对各项大额销售回款对应的银行回单信息予以进一步核实。

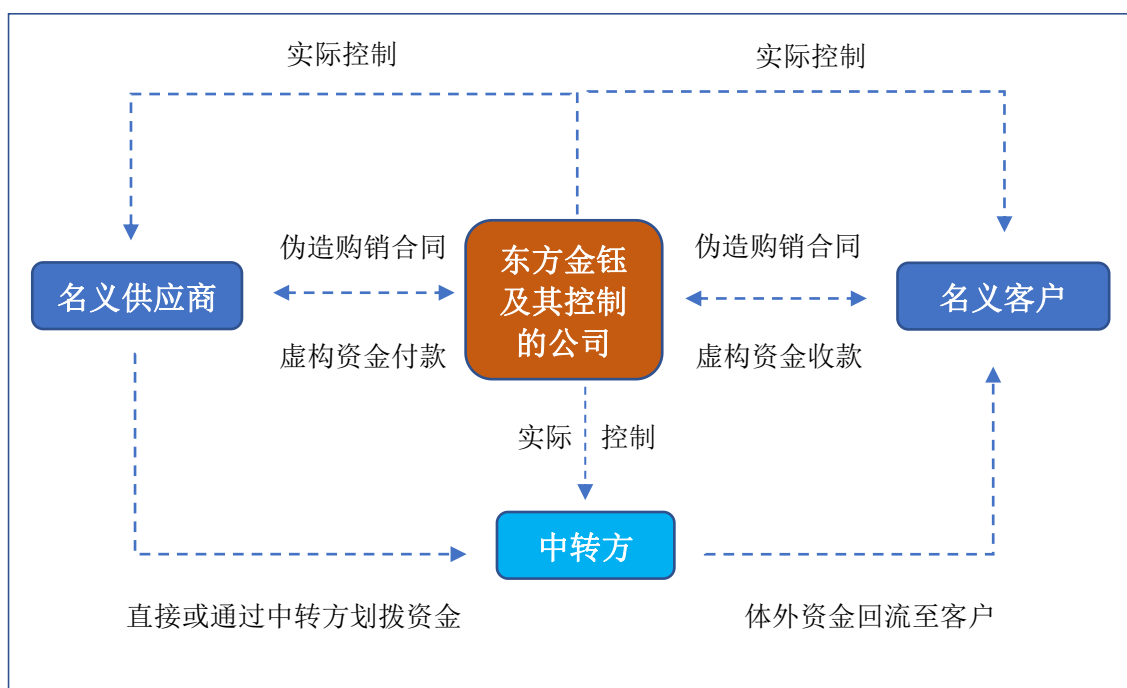
2. 东方金钰舞弊案例

东方金钰股份有限公司（以下简称东方金钰）主要从事珠宝首饰产品的研发设计、加工和销售，主要产品包括翡翠原石、翡翠成品、黄金金条、黄金镶嵌饰品等，于 1997 年 6 月在上海证券交易所上市。

根据中国证监会行政处罚决定书（2020）62 号，东方金钰 2016 年至 2018 年期间实施财务舞弊，虚增收入，具体情况简述如下：

虚构销售交易

- 实际控制名义客户、名义供应商、中转方虚构交易
- 虚构资金流
- 无货物流
- 无单据流
- 与不具备恰当履约能力客户虚构交易



2016年12月至2018年5月间（以下简称涉案期间），东方金钰为完成营业收入、利润总额等业绩指标，虚构其所控制的子公司瑞丽市姐告宏宁珠宝有限公司关于（以下简称姐告宏宁）与六名自然人名义客户之间的翡翠原石销售交易，对应交易不具有商业实质和真实性，虚增收入。

涉案期间，姐告宏宁通过虚构销售与采购合同，并通过控制19个银行账户，虚构相应销售和采购交易资金流等手段，虚构整个销售与采购交易循环：

(1) 姐告宏宁在2016年至2017年期间虚构与六名自然人名义供应商之间的

采购合同，虚构采购交易。姐告宏宁向六名自然人名义供应商支付采购款，部分采购款通过另外七名自然人中转方的银行账户转入六名自然人名义客户账户。

(2)姐告宏宁将来源于或转入东方金钰及其控制的公司或银行账户的资金，通过中转方和名义供应商账户，转入名义客户账户，再控制名义客户账户支付销售交易款项，资金最终回流至姐告宏宁，虚构资金流转闭环。

根据中国证监会行政处罚决定书（2022）32号，B会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称B事务所）对东方金钰2017年财务报表进行审计，但未能发现上述收入舞弊情况。

对前述东方金钰的收入舞弊，B事务所未能设计与执行充分而恰当的审计程序，最终发表不恰当的审计意见，分析如下：

(1)B事务所对风险识别与评估程序执行不到位。

姐告宏宁2017年利润总额为18,776.19万元，占东方金钰2017年度合并报表利润总额30,880.39万元的60.80%，具有财务重大性。B事务所在东方金钰集团合并财务报表层面进行简要风险评估，但未对重要组成部分姐告宏宁进行充分的风险评估，未充分识别、评估由于舞弊或错误导致集团合并财务报表发生重大错报的风险，未基于收入确认存在舞弊风险的假定，将相关收入、收入交易或认定评价为存在舞弊风险，也未记录未将收入确认作为由于舞弊导致的重大错报风险领域的理由。

(2)B事务所执行的内部控制测试程序存在重大缺陷。

①B事务所执行的内部控制测试程序不完整：在确定内部控制测试多业务单元范围时，B事务所未纳入重要组成部分姐告宏宁，控制测试未包含姐告宏宁的销售业务流程关键控制点；在销售业务的控制测试中，B事务所仅针对客户及信用管理的相关控制点进行测试，未对订单录入、发货、记录应收账款、退换货、收款等流程的关键控制点进行测试。

②B事务所未审慎对待控制测试中发现的内部控制执行缺陷，未对审计证据中可能显示内部控制无效的情况保持必要的职业怀疑：B事务所发现，东方金钰的客户和供应商信息维护存在执行缺陷，缺陷可能造成未经授权和审批的收入确认；姐告宏宁翡翠毛料、原料的采购入库单和销售出库单编号存在采用多种编码形式、未按照时间顺序连续编码；姐告宏宁的记账凭证的制证、复核、记账、会

计主管均为张某科一人；对营业收入执行细节测试时，获取的相关记账凭证所附单据在报告期内未保持一致等异常情况，B 事务所未向治理层和管理层通报内部控制缺陷，未相应修订风险评估结果，未进一步修改审计程序的性质、时间安排和范围，以应对可能由于舞弊导致的重大错报风险。

(3)B 事务所执行与收入相关的实质性审计程序存在重大缺陷，未对销售业务相关的报表科目获取充分、适当的审计证据。

①B 事务所未审慎核查并评价姐告宏宁与自然人客户之间发生大额翡翠原石交易的商业理由，未对代理交易保持必要的职业怀疑，评价其是否表明存在舞弊风险并实施进一步审计程序：姐告宏宁 2017 年销售毛利率高达 62.57%，具有重大性和异常性，B 事务所未充分分析、验证其合理性，亦未充分了解自然人客户的背景，以评估客户购买翡翠原石的能力，进而分析交易是否存在合理的商业理由；B 事务所未进一步核实姐告宏宁的销售交易是否存在代理交易的情况，并评价此种交易安排的商业合理性，未实施相关程序核实相关交易是否存在真实交易对手方或存在虚构销售交易的舞弊可能。

②B 事务所未对应收账款、预收账款等科目的函证保持有效控制，也未对营业收入的回函保持合理怀疑，未获取进一步审计证据消除函证回函可靠性的疑虑。

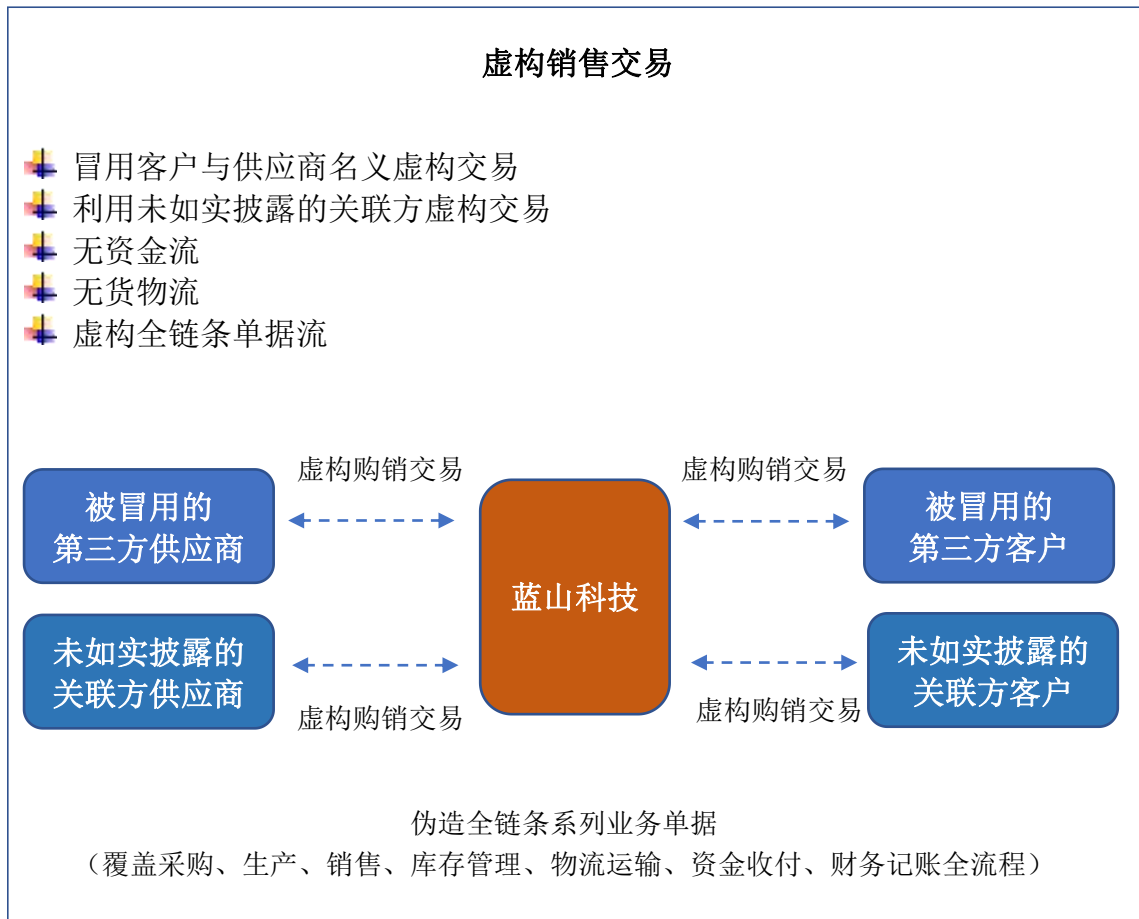
B 事务所在发函前未核实被函证对象的身份、联系电话和地址，未发现部分供应商、客户的联系电话与姐告宏宁财务室、员工及关联方相关人员相同，询证函未送达至函证对象等异常情况；B 事务所未关注到回函联系信息与发函相关信息不一致的异常情况，如多份回函联系地址与发函地址不一致等；B 事务所在向 6 名自然人客户发函询证时，2017 年营业收入填列的交易金额错误，但回函的 5 位客户均确认该金额，B 事务所未对回函确认错误销售额的异常情况保持合理怀疑，未结合函证控制情况审慎评价询证函回函的可靠性；在函证程序存在上述重大瑕疵、审计证据可靠性存疑的情况下，B 事务所未对姐告宏宁大幅超过重要性水平的销售收入执行其他细节测试。

③B 事务所对主要客户普某腊进行电话访谈，但普某腊的电话号码由姐告宏宁提供，且该号码与姐告宏宁提供的函证联系号码不一致，B 事务所未对该异常予以关注，也未采取有效措施核实其身份，未能发现上述号码均非普某腊本人。

3. 蓝山科技舞弊案例

北京蓝山科技股份有限公司（以下简称蓝山科技）成立于 2005 年 9 月，主要从事光纤收发器、IP 交换机、光端机等光通信设备产品的研发、生产和销售。2020 年 4 月，蓝山科技向全国中小企业股份转让系统有限责任公司提交《公开发行说明书》并进行公告。

根据中国证监会行政处罚决定书（2021）98 号，蓝山科技 2017 年至 2019 年期间实施财务舞弊，虚增收入，具体情况简述如下：



(1) 蓝山科技的实际控制人谭某与赵某梅，对北京天越五洲科技有限公司等十家公司，从公司设立意图、人员关系、财务管理、员工工资及福利发放、资料保管等方面均进行实际控制，蓝山科技与前述公司实质上构成关联方关系，但蓝

山科技未如实披露相关关联关系。

(2) 蓝山科技通过上述未如实披露的关联方以及冒用外部客户、供应商名义，虚构无实际生产、无实物流转的采购与销售循环业务，在采购、生产、销售、库存管理、物流运输、资金收付、财务记账等各个环节实施全链条造假，并通过虚假记账方式虚增银行存款余额，同步实现虚构资金流转闭环。

根据中国证监会行政处罚决定书（2021）99号，C会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称C事务所）对蓝山科技2017至2019年财务报表进行审计，但未能发现上述收入舞弊情况。

对前述蓝山科技的收入舞弊，C事务所未能设计与执行充分而恰当的审计程序，最终发表不恰当的审计意见，分析如下：

(1) C事务所对销售业务流程执行的内部控制测试不到位。

C事务所对蓝山科技销售与收款业务流程的内部控制测试执行不到位，未根据蓝山科技收入确认会计政策，结合具体销售业务情况，对涉及产品验收流程的内部控制关键点进行充分了解和测试。

(2) C事务所执行的客户函证程序存在缺陷。

① C事务所未对被询证单位的地址、联系人、联络电话等影响函证真实性的重要信息予以有效关注与核验，未亲自发函并对询证函予以有效控制跟进。

② C事务所未对取得的客户回函进行有效评价，包括核验回函寄件人、寄出地址、回函联系人及其联络电话等，是否与寄出询证函中记载的被询证单位各项联络信息保持一致。

(3) C事务所未审慎查验获取的审计证据，未能识别客户与蓝山科技之间的关联关系。

C事务所未能有效关注到蓝山科技与其客户（如北京天越五洲科技有限公司、北京康居网络科技有限公司与北京拓普星际科技有限公司）的电话号码号段相邻、地址相近等明显异常情况，未实施进一步程序核实双方可能的潜在关联关系，导致未能识别出前述客户与蓝山科技的关联关系，未能发现蓝山科技所虚构的销售业务。

(4) C事务所未对蓝山科技销售业务的货物验收与物流运输获取充分审计证据，未对异常情况保持职业怀疑。

①C 事务所未对作为收入确认条件的产品验收情况，获取充分审计证据，未对销售合同和验收单据签名异常等情况保持职业怀疑。

②C 事务所未对产品实际发运情况和运输费付款真实性，获取充分审计证据，未对货物运输单据没有实际承运单位等异常情况保持职业怀疑。

除上述三个典型收入舞弊案件外，近年以来也发生了一些收入舞弊案件，形式和手段略有不同，实质与上述三个典型案例较为类似，简要分析如下：

1. 辽宁振隆特产股份有限公司（以下简称振隆特产）2012 年至 2014 年期间，通过伪造与多个境外客户签署的出口销售合同，虚增合同销售单价方式，虚增出口销售收入。D 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 D 事务所）未能执行有效审计程序应对舞弊，主要原因包括：D 事务所对振隆特产提供的出口销售合同存在异常情况下，未能予以充分关注与保持应有的职业怀疑；对境外客户执行的函证程序，未亲自发函，未对函证保持控制。

2. 苏州胜利精密制造科技股份有限公司 2016 年至 2018 年期间，通过虚开主营产品销售发票、虚假销售原材料等方式虚增收入。E 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 E 事务所）未能执行有效审计程序应对舞弊，主要原因包括：E 事务所执行客户函证程序过程中，未对询证函保持控制，未对经由被审计单位转交的客户回函扫描件保持应有的职业怀疑；未充分关注应收账款回函率低与主要客户未回函情况所导致的审计风险，对未回函情况执行的替代性测试程序不到位；未审慎检查收入确认会计凭证、销售订单、发票、送货单之间货物型号、价格、数量信息是否保持一致。

3. 江苏雅百特科技股份有限公司（以下简称雅百特）2015 年至 2016 年期间，利用其控制的公司，签订虚假建材采购与销售合同，伪造货物出入库凭证，通过部分销售客户银行账户并向其支付资金通道费方式，虚构资金流转闭环，虚构国内建材贸易虚增收入。F 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 F 事务所）未能执行有效审计程序应对舞弊，主要原因包括：F 事务所对雅百特国内建材销售收入在不同会计期间出现异常增长的情况未予以充分关注，对雅百特将收入分类变更，导致财务数据在不同会计期间失去可比性的情况，未予以充分关注，未对变更原因获取合理解释；未审慎核查建材购销合同、出入库单据等证据，对合同仅加盖双方公章，缺少签字人和签署时间，加盖的销售客户公章前后不同，发

货确认单存在同一收货人签字笔迹前后不一致的异常情况，未保持必要的职业怀疑，未实施进一步程序以核实交易的真实性。

综观近年以来发生的收入舞弊案件，企业主要通过虚构销售业务交易、虚增销售合同单价与销售毛利率、提前确认收入等方式虚增收入，同时辅以利用或冒用上、下游合作伙伴名义以及未披露隐性关联方协助或虚构交易，伪造采购、生产、库存管理、物流运输、销售交易系列业务单据，虚构购销资金流转闭环，伪造银行单据或制作虚假记账凭证以虚构银行存款等舞弊手段，舞弊手法从会计操纵拓展到交易造假，舞弊手段趋向全流程、全链条式的闭环系统性操作，同步虚构与匹配业务流、实物流与资金流，呈现出从单纯的利润表与资产负债表操纵，向全套财务报表联动操纵的趋势。

对已发生的系列上市公司收入舞弊案件，相关会计师事务所与注册会计师未能及时有效发现被审计单位虚构销售交易、虚假确认收入等舞弊情况，未能获取充分而恰当的审计证据，最终发表不恰当的审计意见，主要原因包括：一是对常规基础性程序未执行到位，未保持合理的职业怀疑态度，未做到勤勉尽责，譬如风险识别与评估程序执行不到位、对销售业务流程内部控制测试程序存在重大缺陷、与销售收入、应收账款、货币资金等重大账户相关的实质性审计程序执行不到位。二是未延伸执行反舞弊审计特定程序，针对财务舞弊易发高发领域，未对财务舞弊风险因素保持足够警觉，也未对相应风险点设计与执行有针对性的特定审计程序，如未对新客户与供应商、重大客户与供应商开展背景调查与实地走访调查，以充分关注其经营实力与履约能力；未对银行交易资金流水执行核查等。

三、应对制造业企业收入舞弊的审计程序

(一) 常规基础性审计程序

针对上述案件以及近年以来制造业上市公司发生的系列财务舞弊案件，注册会计师在执行收入相关常规基础性审计程序同时，需进一步强化应对收入舞弊的针对性审计程序。在审计过程中时刻保持合理的职业怀疑态度，对财务舞弊等风险因素保持警觉，根据制造业企业经营业务、所属细分行业等实际情况，设计及执行有效的应对财务舞弊风险的审计程序，防范执业风险。为有效应对管理层虚构销售交易，虚假确认收入的财务舞弊，注册会计师对收入项目需严格执行如下第 1 至 10 项常规基础性审计程序：

1. 实施风险评估程序，基于对被审计单位生产经营的基本情况、销售业务模式和业务流程、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、收入确认的具体方法、与收入确认相关的信息系统、所处行业的基本情况和特殊事项、上下游行业的景气度、重大异常交易的商业理由、被审计单位的业绩考核、管理层的经营理念、内部控制、财务报表项目的内在联系等的综合理解，考虑被审计单位可能发生舞弊的方式和领域，以及管理层可能采用的舞弊手段，从而有效识别与收入确认相关的舞弊风险，并设计恰当审计程序予以应对。

2. 对与收入确认相关的业务系统和财务系统，完整执行信息系统一般控制和应用控制评价与测试，必要时由信息系统人员参与评价和测试。

3. 检查销售交易合同，了解与分析主要合同条款，评价被审计单位与收入确认相关的会计政策是否适当，与同行业公司使用的会计政策是否一致；关注商业背景真实性与交易目的合理性、销售模式的合理性和交易价格的公允性；关注履约义务的识别、交易价格的确定（包括可变对价的估计及其限制）、交易价格的分摊（包括单独售价的确定）等。

4. 严格执行针对收入的分析程序，关注毛利率明显偏离行业平均水平或不同期间波动较大，应收账款余额、存货周转率、销售运输费用与收入变化趋势联动异常，经营活动现金流量与收入不匹配等异常情况。

5. 加强对收入财务数据与业务运营数据按照月份、季度、地区、客户、销售渠道、产品线等多维度的比较分析，对收入财务信息与投入产出率、劳动生产率、产能、水电气能耗、包装材料耗用数量、仓库租赁面积等非财务信息之间的比较分析，有效识别异常情况。

6. 严格实施收入截止测试，关注收入是否计入恰当的期间，复核重要合同的重要条款，关注是否存在通过高估履约进度，或将单项履约义务的销售交易拆分为多项履约义务实现提前确认收入，以及通过将多项履约义务合并为单项履约义务延迟确认收入的情况。

7. 检查临近期末执行的重要销售合同，关注是否存在异常的定价、结算、发货、退货、换货或验收条款，关注期后是否存在退货以及改变或撤销合同条款的情况，检查资产负债表日以后被审计单位开出的贷项通知单和对应收账款的其他调整事项。

8. 结合销售合同中与收款、验收相关的主要条款，对应收款项账龄长、回款率低或缺乏还款能力的客户，分析被审计单位仍放宽信用政策，仍向其进行销售的合理性和真实性，评价应收账款账龄与预期信用损失计算的合理性，复核应收账款计提坏账准备的准确性，检查计提方法是否按照坏账政策执行。

9. 选择当年交易金额重大的客户、年末合同资产或应收账款余额重大的客户，严格执行函证程序，保持对函证全过程的控制，恰当评价回函可靠性，深入调查不符事项或函证程序中发现的异常情况。

10. 结合对预付款项、固定资产、在建工程、无形资产、开发支出等资产项目所执行的审计程序，重点关注被审计单位是否存在长期挂账的大额预付款项（如预付商品采购款、预付工程设备款、预付软件系统开发款等）、非正常停工或长期未完工的工程项目、非正常停止或长期未完成的研发项目、与企业整体生产经营规划不符或与预算不符的异常资产购建项目的情况，分析与判断相关商业交易安排的合理性，对被审计单位是否存在通过虚增采购金额方式套取自有资金，最终实现虚假销售货款回笼的体外资金循环保持警觉。

(二) 延伸实施的反舞弊审计特定程序

对制造业企业收入项目审计，除严格执行上述常规基础性审计程序外，注册会计师应结合企业实际情况和已识别出的异常情况，因地制宜地延伸实施如下第 1 至 5 项反舞弊审计特定程序，以确保审计质量，履行好“看门人”的职责。

1. 对重要客户、供应商等交易对手执行背景调查与实地走访调查，以确认商业交易安排的合理性，资金资产交易的真实性。注册会计师应关注双方交易规模、性质与频率是否与交易对方的日常经营范围、生产经营规模与能力存在明显不匹配的异常情况，关注销售模式的合理性、交易价格的公允性与交易金额上限审批的内部控制有效性，关注是否存在通过以显失公允的交易条款与对方进行交易，评估交易对方与企业的关系，以识别是否存在关联交易非关联化，或与隐藏关联方或特定第三方串通舞弊进行虚假交易或侵占被审计单位资产。

(1) 执行背景调查时，注册会计师应将重要客户与供应商的股东情况、注册时间、注册地址、办公地址、网站地址、邮箱域名、注册登记的联系人及其电话和邮箱等信息与被审计单位的相关信息进行比对；将交易对方的法定代表人、董事、高级管理人员与被审计单位实际控制人、董事、监事、高级管理人员的名单

进行比对；对当期新增重要客户和供应商，考虑被审计单位与客户和供应商的首次交易时间是否与其注册成立时间重合或接近，以考虑客户和供应商是否仅为与被审计单位开展交易而专门设立；询问直接参与交易的基层员工，以了解相关交易的执行情况是否与被审计单位管理层提供的信息一致。

(2) 执行实地走访调查时，注册会计师应注意观察交易对方的经营场所、货物进出情况，现场询问相关人员，以了解该交易对方与被审计单位的交易详情。例如，询问交易对方的业务人员，了解交易对方与被审计单位开展业务的商业理由，是否与被审计单位存在关联方关系，基于交易对方日常的主营业务、员工人数和规模等情况，分析判断其是否与被审计单位开展的业务相匹配。

2. 对货款收回与支付，执行银行账户资金流水核查，以确认商业交易安排的合理性，资金交易的真实性。选择主要客户与供应商，获取被审计单位当期及期后银行账户收款、付款明细账，抽样选取资金收付款交易，在确保获取相关银行账户网银资金流水数据或纸质版银行流水单过程无瑕疵的基础上，进一步核对至相关资金流水信息。

在资金流水核查过程中，注册会计师需关注资金付款方、收款方是否与所确认应收应付款项的客户、供应商一致，是否存在通过第三方账户，包括员工账户和其他个人账户收款、付款的情况。若存在第三方收付款情况，注册会计师需进一步了解原因，并就交易安排的合理性与真实性做进一步核实分析。注册会计师需关注银行回单所记载交易内容摘要，是否与对应购销交易业务内容相符，是否存在利用无商业实质的购销交易业务进行资金占用的情况；需关注资金收付款的结算频率与周期，是否与合同结算条款、双方约定的赊销、赊购信用政策等规定相符；需关注是否存在异常的资金流动情况，包括是否存在缺少具体业务支持或与交易金额不相匹配的大额资金收付、一收一付金额相同、相同金额的多次转入转出、收款人和付款人为同一方等异常资金流水。

3. 结合外部金税系统信息，核查被审计单位会计账上确认的购销交易金额数据，以确认购销交易的真实性。针对重要客户与供应商，从金税系统中无瑕疵下载相关被审计单位开具增值税销项税发票明细记录、收到增值税进项税发票的认证与抵扣明细记录；将被审计单位在会计账上确认的全年销售与采购交易发生金额，与金税系统中购销金额数据进行比较，若存在差异，调查与分析差异金额的

合理性。同时，关注被审计单位存在的大额未开票销售交易，调查与分析未及时开具发票原因的合理性。

4. 对于被审计单位采用经销商销售模式，注册会计师需要综合运用背景调查、实地走访、发询证函、检查支持性凭证、与可比上市公司进行比较分析、分析经销商布局的合理性与稳定性、检查与分析经销商终端销售与期末库存情况等多种核查手段，以确认主要的经销商与被审计单位之间是否存在关联方关系，被审计单位与经销商之间商业交易安排的合理性，销售交易是否满足收入确认的条件，进一步追踪货物从经销商到终端客户的情况。

5. 对于被审计单位经营出口销售业务，注册会计师除执行合同检查、收入分析、函证、截止性测试、汇兑损益与出口退税发生金额复核测试系列常规基础性审计程序外，需进一步核查企业海关出口数据与物流运输记录等，在海关官方网站中查验报关单的真实性，在货运与货运代理公司官方网站中查验运输单据的真实性，并将报关单和运输单据中反映的货物出口报关与运输信息，核对至被审计单位记载的货物出口销售信息，以确认出口销售交易的真实性和交易发生金额的正确性。

四、延伸实施的反舞弊审计特定程序工作底稿示例

在前述应对制造业企业收入舞弊审计程序中，考虑到注册会计师已对第 1 至 10 项常规基础性审计程序有深入理解，且已在实务中广泛应用，在此不再具体编制工作底稿示例予以说明。本文（指引）侧重围绕应对收入舞弊延伸实施的特定审计程序，编制具体工作底稿示例，作为执行程序的实务指引参考。工作底稿示例中，分别按每一项特定审计程序的总体测试目标、具体测试内容、每一个测试步骤及相应具体操作示例、测试结果及结论等四个方面逐一说明。同时，在每一个测试步骤及相应具体操作示例部分，提请注册会计师在执行程序过程中，需要特别留意的事项与关键点。

具体工作底稿示例，详见本实务应用指引附件一：

1. 关于第 1 项特定审计程序，具体工作底稿示例详见本实务应用指引附件一〈特定审计程序 1-1A、1-1B 与 1-2〉表；

2. 关于第 2 项特定审计程序，具体工作底稿示例详见本实务应用指引附件一〈特定审计程序 2〉表；

3. 关于第 3 项特定审计程序, 具体工作底稿示例详见本实务应用指引附件一〈特定审计程序 3〉表;

4. 关于第 4 项特定审计程序, 具体工作底稿示例详见本实务应用指引附件一〈特定审计程序 4〉表;

5. 关于第 5 项特定审计程序, 具体工作底稿示例详见本实务应用指引附件一〈特定审计程序 5〉表。

本应用指引仅供会计师事务所与注册会计师在执业过程中进行参考, 所包含的示例和应对措施不能穷尽实务中的所有情况, 并未涵盖制造业企业全部财务舞弊关注领域以及可能面临的全部审计风险, 也不能替代相关法律法规、执业准则规定以及注册会计师的职业判断。为达到各种目标, 企业管理层的舞弊动机将会一直存在, 其实施财务舞弊的手段与方式也将会持续迭代, 财务舞弊会呈现更具隐蔽性与系统性, 更加复杂化与多样化。会计师事务所与注册会计师在执业过程中需结合被审计单位实际情况, 根据风险评估结果, 对异常情况保持高度警觉和职业怀疑, 运用职业判断设计并采取适当的应对措施, 相应开展审计工作。对企业发行股票、债券等融资上市审计与其他目的审计业务, 会计师事务所与注册会计师应进一步按照相关政府监管部门发布的要求与指引, 执行相应的延伸与补充性审计程序, 以获取充分而恰当的审计证据。

客户名称	总体重要性水平金额
年度	实际执行重要性水平金额
记账本位币	实际测试调值金额
	明显微小错报临界值金额

<p>一、目标 客户/供应商-客户/供应商实地走访-确认客户/供应商的真实性。</p> <p>二、执行的程序 在被审计单位的陪同下对主要客户/供应商进行实地走访，现场询问相关业务人员，以了解该交易对方与被审计单位的交易详情； 另外，在被审计单位陪同实地走访前后，审计团队再独立去这些主要客户/供应商的注册地址/办公地址，在不打扰客户/供应商的情况下，观察公司环境（例如公司标识，招牌）是否与被审计单位陪同情况一致。</p> <p>若基于风险评估结果与审计过程中识别到的异常情况，审计团队可考虑在未事先通知被审计单位的情况下，独立去这些主要客户/供应商的注册地址/办公地址，在不打扰客户/供应商的情况下观察公司环境（例如公司标识，招牌），判断该公司是否在该地址真实存在、货物进出情况等，拍照留下证据。</p> <p>识别主要客户/供应商的方法具体由审计团队视被审计单位情况、交易规模、风险评估等确定。</p> <p>注意事项</p> <p>1. 对于知名企业，可不纳入实地走访范围，但需要写理由。 若客户/供应商为知名企业的子公司，审计团队应于公开网站查询客户/供应商与知名企业之间股权关系的真实性并记录在底稿中，确认股权关系的真实性后，该客户/供应商也可归类为知名企业。</p> <p>2. 针对集团审计，审计团队可以立足整个集团财务报表层面识别主要的客户和供应商，例如审计团队获取整个集团范围内各子公司完整的供应商/客户清单，或者审计团队获取所有纳入重要组成部分子公司的主要客户和供应商清单，在此基础上再选择主要的客户和供应商来执行该特定程序。</p> <p>3. 审计团队走访的应是客户/供应商的实际办公地址。客户/供应商的注册地址未必是其实际办公地址。审计团队在实地走访前，应结合函证的发函地址验证程序，对实地走访地址进行查验。</p> <p>三、具体步骤</p> <p>I. 确定需执行客户/供应商走访特定程序的客户/供应商</p> <p>1> 获取被审计单位全年销售和采购清单； 2> 根据上述获取的清单判断出主要的客户/供应商，或新客户/供应商，并由审计团队确定需执行真实性核查程序的具体客户/供应商；</p> <p>审计团队基于被审计单位的实际情况和风险评估结果，确定选取主要客户与供应商的通用标准，举例如下： 1. 当年销售/采购交易发生金额前10大客户/供应商； 2. 较上一年度，当年销售/采购交易发生金额出现重大变动的客户/供应商；</p> <p>II. 安排进行客户/供应商实地走访。</p> <p>III. 若审计团队发现异常，及时报告项目负责人。</p> <p>四、结论 我们执行上述程序，未发现任何重大错报。</p> <p>具体情况示例如下：</p> <p>I. 确定需执行客户/供应商走访特定程序的企业名称</p> <p>1> 获取被审计单位全年销售或采购清单； 2> 根据上述获取的清单判断出主要的客户/供应商，或新客户/供应商，并由审计团队确定需执行真实性核查程序的具体客户/供应商；</p>
--

选取标准	审计团队基于被审计单位的实际情况和风险评估结果，确定选取主要客户与供应商的标准
-------------	---

审计团队基于被审计单位的实际情况和风险评估结果，确定选取主要客户与供应商的通用标准，举例如下：
1. 当年销售/采购交易发生金额前10大客户/供应商；
2. 较上一年度，当年销售/采购交易发生金额出现重大变动的客户/供应商；

根据以上标准，我们选取如下客户/供应商执行此程序：

客户/供应商简称/编码	客户/供应商全称	本年交易金额	占被审计单位销售/采购交易总金额比例	上年交易金额	占被审计单位销售/采购交易总金额比例	符合哪一项选取标准
[客户A]						
...						

II. 安排审计团队进行客户/供应商实地走访。

注意事项：走访前，需提前完成实地走访地址与被审计单位与其客户/供应商的合同、发票、发货单、货物运输单、函证等列示的地址信息进行比对。

走访过程中，需仔细观察交易对方的经营场所、货物进出情况，现场询问相关人员，以了解该交易对方与被审计单位的交易详情。

例如，询问交易对方的业务人员，了解交易对方与被审计单位开展业务的商业理由，是否与被审计单位存在关联方关系，日常的主营业务、员工人数、生产经营规模、交易频率与周期等是否与被审计单位开展的业务相匹配等。

若在被审计单位陪同下对主要客户/供应商进行实地走访，现场询问相关业务人员的情况下，审计团队需提前有针对性地准备好访谈问卷，访谈内容要点举例如下：

- 客户/供应商的基本情况介绍，包括但不限于注册资本、股权结构、实际控制人、注册地址、实际办公地址、员工人数、总体经营情况(营业规模、生产与销售渠道布局、产品组成)、主要供应商与客户情况？
- 客户/供应商与被审计单位开始业务合作的时间、初始接洽途径？
- 客户/供应商与被审计单位的年交易规模、产品定制化程度、交易频率、信用政策与结算周期、交易定价机制、购销折扣优惠政策、合同签订模式(如长期合作协议、按此按批单独协议)？
- 除被审计单位外，客户/供应商是否还向其他上游/下游企业采购/销售同类产品或服务？与被审计单位的交易金额占其同类产品/服务交易金额的比例？
- 客户/供应商与被审计单位关于货物控制权转移的约定条款、退/换货约定、年退/换货业务量、发生金额与具体原因？

III. 若审计团队发现异常，及时报告项目负责人。

企业名称	实地走访地址	核对内容				实地走访报告	拍照交叉索引	如有异常，请解释
		1	2	3	4			
[新客户A]								
...								

核对内容说明：
1. 客户/供应商地址无异常；
2. 客户/供应商经营环境无异常，与被审计单位开展的业务相匹配；
3. 与被审计单位同时地址、经营环境一致；
4. 拍照留下证据。

客户名称	总体重要性水平金额
年度	实际执行重要性水平金额
记账本位币	实际测试阈值金额
	明显微小错报临界值金额

<p>二、目标</p> <p>客户/供应商-客户供应商收付款核查-确认收付款对象是否与客户/供应商一致。</p>
<p>二、执行的程序</p> <p>针对主要客户/供应商，从银行收款/付款明细账中，抽样选取收付款交易，核对至获取的网银资金流水中的收付款对象（确保下载及获取网银资金流水数据过程无瑕疵）、收付款金额、交易摘要内容等，以识别是否存在异常情况。如果没有相应网银资金流水数据的，审计团队可在被审计单位陪同下前往相关银行，现场获取纸质版银行流水（确保获取过程无瑕疵），检查是否存在收款、付款的交易对手不是相应被审计单位的客户/供应商的情况，若存在第三方收付款情况，需执行进一步程序了解原因，并就交易的真实性做进一步核实分析。</p> <p>注意事项</p> <p>1. 供应商包括但不限于原材料采购供应商、资本支出供应商、各类型服务供应商等。</p> <p>2. 交易样本量的选取方法，由各审计团队根据重要性水平、风险考量等确定；识别主要客户/供应商的方法具体由各审计团队视被审计单位情况、交易规模、风险评估等确定。</p> <p>3. 针对集团审计，审计团队可以立足整个集团财务报表层面识别主要的客户和供应商，例如审计团队获取整个集团范围内各子公司完整的供应商/客户清单，或者审计团队获取所有纳入重要组成部分子公司的主要客户和供应商清单，在此基础上再选择主要的客户和供应商来执行该特定程序。</p> <p>三、具体步骤</p> <p>I. 确定需执行客户/供应商收付款核查特定程序的企业名称</p> <p>1> 获取被审计单位全年销售和采购交易清单；</p> <p>2> 根据上述获取的清单筛选出主要的客户/供应商，并由审计团队确定需执行收付款核查特定程序的客户/供应商；</p> <p>审计团队基于被审计单位的实际情况和风险评估结果，确定选取主要客户与供应商的适用标准，举例如下：</p> <p>1. 当年销售/采购交易发生金额前 10 大客户/供应商；</p> <p>2. 较上一年度，当年销售/采购交易发生金额出现重大变动的客户/供应商；</p> <p>II. 获取需执行收付款核查特定程序的客户/供应商的收款/付款明细，抽样选取收付款交易，核对至网银资金流水，其中确保下载网银资金流水数据过程无瑕疵；</p> <p>1> 获取需执行收付款核查特定程序的客户/供应商，在本年与后期阶段的收款/付款明细账；</p> <p>2> 从获取的收款/付款明细中抽样选取收付款交易执行收付款核查特定程序，明细中包括但不限于日期、金额、银行名称、银行账户、描述、企业名称；</p> <p>交易样本量的选取方法，由各审计团队根据重要性水平、风险考量等确定；</p> <p>3> 若下载及获取网银资金流水数据过程无瑕疵，核对样本数据至网银资金流水数据，查看该交易对手是否为该客户/供应商，交易金额与交易内容摘要，是否与购销合同、购销订单的信息相一致，查看资金收付款的结算频率与周期，是否与合同约定条款、双方约定的除销、除购信用政策等规定相符；</p> <p>查看是否存在异常的资金流动情况，包括是否存在缺少具体业务支持或与交易金额不匹配的大额资金收付，“一收一付金额相同”、“相同金额的多次转入转出”、“收款人和付款人为同一方”等异常资金流水。如果没有相应网银资金流水数据的，审计团队可在被审计单位陪同下前往相关银行，现场获取纸质版银行流水（确保获取过程无瑕疵），并进行前述检查工作。</p> <p>III. 检查是否存在回款人及付款的接收人不是该客户/供应商的情况，若存在第三方收付款情况，需执行进一步程序了解原因，并就交易的真实性做进一步核实；</p> <p>1> 对比收款/付款明细中的客户/供应商名称与网银/纸质版资金流水中的交易对手，查看是否一致，若存在第三方收付款情况，需执行进一步程序了解原因，并就交易的真实性做进一步核实。</p> <p>四、结论</p> <p>我们执行上述程序，未发现任何重大错报。</p>

具体情况示例如下：

I. 确定需执行客户/供应商收付款核查特定程序的企业名称

1> 获取被审计单位全年销售和采购清单；

2> 根据上述获取的清单筛选出主要的客户/供应商，并由审计团队确定需执行收付款核查特定程序的客户/供应商；

审计团队基于被审计单位的实际情况和风险评估结果，确定选取主要客户与供应商的适用标准，举例如下：

1. 当年销售/采购交易发生金额前 10 大客户/供应商；

2. 较上一年度，当年销售/采购交易发生金额出现重大变动的客户/供应商；

客户/供应商简称/编码	客户/供应商名称	本年交易金额	占被审计单位销售/采购交易总金额比	上年交易金额	占被审计单位销售/采购交易总金额比例	符合哪一项选取标准
[客户A]						
...						

II. 获取需执行收付款核查特定程序的客户/供应商的银行收款/付款明细，抽样选取收付款交易，核对至网银资金流水，其中确保下载网银资金流水数据过程无瑕疵；

1> 获取需执行收付款核查特定程序的客户/供应商，在本年与后期阶段的收款/付款明细账；

2> 从获取的收款/付款明细中抽样选取收付款交易执行收付款核查特定程序，明细中包括但不限于日期、金额、银行名称、银行账户、描述、企业名称；

交易样本量的选取方法，由各审计团队根据重要性水平、风险考量等确定；

3> 若下载及获取网银资金流水数据过程无瑕疵，核对样本数据至网银资金流水数据，查看该交易对手是否为该客户/供应商，交易金额与交易内容摘要，是否与购销合同、购销订单的信息相一致，查看资金收付款的结算频率与周期，是否与合同约定条款、双方约定的除销、除购信用政策等规定相符；

查看是否存在异常的资金流动情况，包括是否存在缺少具体业务支持或与交易金额不匹配的大额资金收付，“一收一付金额相同”、“相同金额的多次转入转出”、“收款人和付款人为同一方”等异常资金流水。如果没有相应网银资金流水数据的，审计团队可在被审计单位陪同下前往相关银行，现场获取纸质版银行流水（确保获取过程无瑕疵），并进行前述检查工作。

III. 检查是否存在回款人及付款的接收人不是该客户/供应商的情况，若存在第三方收付款情况，需执行进一步程序了解原因，并就交易的真实性做进一步核实；

1> 对比收款/付款明细中的客户/供应商名称与网银/纸质版资金流水中的交易对手，查看是否一致，若存在第三方收付款情况，需执行进一步程序了解原因，并就交易的真实性做进一步核实。

序号	银行名称	账户	交易日期	交易金额	交易对手	文本描述	核对内容					网银/付款凭证交叉索引	如有异常，请解释
							1	2	3	4	5		
1													
2	...												

核对内容说明

1. 获取网银/纸质版资金流水无瑕疵
2. 银行收款/付款明细与网银/纸质版银行资金流水中交易对手一致
3. 银行收款/付款明细与网银/纸质版银行资金流水中交易金额与摘要内容，与购销合同、购销订单中的信息相一致
4. 资金收付款的结算频率与周期，与合同约定条款、双方约定的除销、除购信用政策等规定相符
5. 不存在异常的资金流动情况，包括不存在缺少具体业务支持或与交易金额不匹配的大额资金收付，“一收一付金额相同”、“相同金额的多次转入转出”、“收款人和付款人为同一方”等异常资金流水。

客户名称	总体重要性水平金额
年度	实际执行重要性水平金额
记账本位币	实际测试阈值金额
	明显微小错报临界值金额

<p>一、目标</p> <p>金税系统数据核对-核对重要客户/供应商开票情况-确认采购及销售的真实性。</p> <p>二、执行的程序</p> <p>由审计团队陪同客户从金税系统中下载可获得的资产负债表日最近一年的开具发票/收到发票的明细记录； 将主要客户/供应商全年交易金额与金税系统中记录的与该客户/供应商的交易金额进行核对，关注是否存在大额的未开票交易； 如有，考虑未开票的原因。对于审计中如发现存在大额未开票收入的情况，则需关注不开票收入占总体收入的比例以及如开票对于被审计单位经营业绩的影响； 若频繁出现这些情况时，审计团队应进行判断并采取进一步审计程序。 识别主要客户/供应商的方法具体由各审计团队视被审计单位情况、交易规模、风险评估等确定。</p> <p>注意事项</p> <p>针对集团审计，审计团队可以立足整个集团财务报表层面识别主要的客户和供应商，例如审计团队获取整个集团范围内各子公司完整的供应商/客户清单，或者审计团队获取所有纳入重要组成部分子公司的主要客户和供应商清单，在此基础上再选择主要的客户和供应商来执行该特定程序。</p> <p>三、具体步骤</p> <p>I. 获取资产负债表日最近一年被审计单位开具销项税发票及收到进项税发票的明细记录</p> <p>1> 由审计人员陪同被审计单位客户从金税系统中可获得的资产负债表日最近一年的增值税发票的明细记录，包含开具的增值税发票及收到的进项税发票，并确保获取方式无瑕疵； 2> 由于金税系统查询期限的限制，审计团队可能无法获取资产负债表日最近一年的金税数据。审计团队应尽可能获取最长期限的金税数据，与需执行相关特定程序的客户/供应商在相应期间的交易总额进行核对。 注意：如审计期间为20x2年1月1日至20x2年12月31日，审计团队于20x3年7月首次承接项目，此时只能获取20x2年7月1日至20x3年6月30日的金税数据。审计团队应获取20x2年7月1日至20x3年6月30日的金税数据，用以核对需执行相关特定程序的客户/供应商在20x2年7月1日至20x3年6月30日的交易总额，即使20x3年1月1日至20x3年6月30日不在审计期间内。</p> <p>II. 确定需执行采购及销售真实性特定程序的企业名称</p> <p>1> 获取被审计单位全年境内销售或采购清单； 2> 根据上述获取的清单判断出主要客户/供应商，并由审计团队确定需执行采购及销售真实性特定程序的企业名称；</p> <p>审计团队基于被审计单位的实际情况和风险评估结果，确定选取主要客户与供应商的适用标准，举例如下： 1. 当年销售/采购交易发生金额前10大客户/供应商； 2. 较上一年度，当年销售/采购交易发生金额出现重大变动的客户/供应商；</p> <p>III. 核对需执行采购及销售真实性特定程序的客户/供应商账面交易金额及金税系统中记录的交易金额是否一致并关注异常情况</p> <p>1> 根据被审计单位全年境内销售或采购清单，汇总需执行相关特定程序的客户/供应商账面交易金额； 2> 在导出的金税系统数据中按照客户/供应商筛选，汇总需执行相关特定程序的客户/供应商交易金额； 3> 交叉比对1>与2>金额是否一致，若不一致需进一步结合实际情况考虑差异及采购销售的真实性； 4> 特别关注是否存在大额未开票交易及是否存在专用发票开普通发票的情况，并考虑采购销售的真实性。</p> <p>IV. 在执行收入和成本的细节测试基础审计程序时，审计团队应同步执行与金税系统数据的比较：若抽到的样本所在的期间超出金税系统可导出的期间，审计团队可考虑通过税务局网站验证样本发票真伪及相关信息作为替代程序</p> <p>1> 在执行收入和成本的细节测试基础审计程序时，对细节测试样本涉及的发票，审计团队应核对发票的交易对方名称、开票日期、税前金额、税额、价税合计金额以及货物或应税劳务、服务是否和与无瑕疵获取的金税系统数据一致；若样本所在期间因查询期限限制未能获取金税系统数据，审计团队可考虑通过税务局网站验证样本发票真伪及相关信息。</p> <p>四、结论</p> <p>我们执行上述程序，未发现任何重大错报。</p>

<p>具体情况示例如下：</p> <p>I. 获取资产负债表日最近一年被审计单位开具销项税发票及收到进项税发票的明细记录</p> <p>1> 由审计人员陪同被审计单位客户从金税系统中可获得的资产负债表日最近一年的增值税发票的明细记录，包含开具的增值税发票及收到的进项税发票，并确保获取方式无瑕疵； 2> 由于金税系统查询期限的限制，审计团队可能无法获取资产负债表日最近一年的金税数据。审计团队应尽可能获取最长期限的金税数据，与需执行相关特定程序的客户/供应商在相应期间的交易总额进行核对。</p> <p>II. 确定需执行采购及销售真实性特定程序的企业名称</p> <p>1> 获取被审计单位全年境内销售或采购清单； 2> 根据上述获取的清单判断出主要客户/供应商，并由审计团队确定需执行采购及销售真实性特定程序的企业名称；</p>

选取标准	审计团队基于被审计单位的实际情况和风险评估结果，确定选取主要客户与供应商的标准
-------------	---

审计团队基于被审计单位的实际情况和风险评估结果，确定选取主要客户与供应商的适用标准，举例如下：
1. 当年销售/采购交易发生金额前10大客户/供应商；
2. 较上一年度，当年销售/采购交易发生金额出现重大变动的客户/供应商；

客户/供应商 简称/编码	客户/供应商名称	本年交易金额	占被审计单位销售/ 采购交易总金额比	上年交易金额	占被审计单位销售/ 采购交易总金额比例	符合哪一项选取标准
[客户A]						
...						

III. 核对需执行采购及销售真实性特定程序的客户/供应商账面交易金额及金税系统中记录的交易金额是否一致并关注异常情况

1> 根据被审计单位全年境内销售或采购清单，汇总需执行相关特定程序的客户/供应商账面交易金额；
2> 在导出的金税系统数据中按照客户/供应商筛选，汇总需执行相关特定程序的客户/供应商交易金额；
3> 交叉比对1>与2>金额是否一致，若不一致需进一步结合实际情况考虑差异及采购销售的真实性；
4> 特别关注是否存在大额未开票交易及是否存在专用发票开普通发票的情况，并考虑采购销售的真实性。

企业名称	账面交易金额	金税系统记录交易金额	差异	差异原因	说明
[客户A]					
...					
...					

IV. 在执行收入和成本的细节测试基础审计程序时，审计团队应同步执行与金税系统数据的比较：若抽到的样本所在的期间超出金税系统可导出的期间，审计团队可考虑通过税务局网站验证样本发票真伪及相关信息作为替代程序

1> 在执行收入和成本的细节测试基础审计程序时，对细节测试样本涉及的发票，审计团队应核对发票的交易对方名称、开票日期、税前金额、税额、价税合计金额以及货物或应税劳务、服务是否和与无瑕疵获取的金税系统数据一致；若样本所在期间因查询期限限制未能获取金税系统数据，审计团队可考虑通过税务局网站验证样本发票真伪及相关信息。

--	--	--	--

(基于各项数据比较情况，进行合理性分析说明)

四、经营业绩真实性验证

1、选取主要的成本类科目进行重要经营，并获取相关经营合同，关注合同中对于下列事项的约定：a) 收入确认原则；b) 退换货政策；c) 经销商的返利政策及其核算方式等。

四.1 经销商返利政策验证

经销商名称	合同名称	交易金额	收入确认时点	退换货款	退换货条件	退换货比例	返利政策及核算方式	返利与同行惯例上市公司等，是否存在差异	交易是否存有实质	进一步审计程序	结论

2、核对返利政策与经销商返利入账，并追查至销售合同、订单、发货单、验收单、退货、发货以及相关收款单据，关注：a) 经销商返利是否存在大量现金返利行为；b) 经销商返利与经销商返利品种规格、数量、金额等与开票信息是否一致；c) 经销商的确认是否与我们了解的相一致。

选择标准	符合返利政策发生金额较大，收入确认时点未截止日销售交易
-------------	-----------------------------

经销商名称	销售合同确认		销售合同金额	返利		返利金额	返利流水及交易号	返利内容			
	日期	凭证号		日期	凭证号			1	2	3	

- 核对内容说明：
- 1 销售合同、销售订单、销售合同条款，是否保持一致；
 - 2 返利订单与银行付款单据，无返利资金流水是否一致；
 - 3 销售收入的确认是否与合同约定的相一致。

四.2 经销商返利验证

选择标准	符合返利政策发生金额较大，年末应收账款余额较大的经销商
-------------	-----------------------------

对主要返利经销商的返利政策和返利未到账发函，对返利情况，分析合理性并相互核对经销商性质，对返利存在差异的情况，调查与分析原因，并执行进一步审计程序予以核实。

五、经销商返利真实性验证

经销商名称	本年与审计单位交易金额	返利地址	返利人	返利人身份	本年经销商返利金额	下年度经销商返利金额	是否存在大额返利	如有异常，请解释

五.1 经销商返利真实性验证

获取主要经销商的返利数据，重点经销商返利情况，分析返利主要经销商返利成本的合理性以及返利情况，了解确认经销商返利成本的合理性。

经销商	经销商ID	本年销售金额	上年销售金额
经销商 A	经销商1		
	经销商2		
	经销商3		
	经销商4		
	经销商5		
经销商 B	经销商6		
	经销商7		
	经销商8		
	经销商9		
	经销商10		
	经销商11		
	经销商12		

经销商	产品	本年未付返利		上年未付返利		备注情况	*返利*
		数量	金额	数量	金额		
经销商 A	产品1						
	产品2						
	产品3						
	产品4						
	产品5						
经销商 B	产品6						
	产品7						
	产品8						
	产品9						
	产品10						
	产品11						

客户名称	总体重要性水平金额
年度	实际执行重要性水平金额
记账本位币	实际测试错值金额
	明显微小错报临界金额

一、目标
收入-出口销售交易核查-确认出口销售交易的真实性。

二、执行的程序

如被审计单位有重大的出口销售交易，审计团队可以通过核对报关单，以及交叉核对报关单和提运单的方式对被审计单位记录的出口销售交易进行比对，如有差异，须查找差异原因，并评估其合理性。审计团队应获取被审计单位出口销售清单，并从出口销售清单中抽取部分出口销售交易进行检查。

执行细节测试时，对被抽取的报关单和提运单，完成如下检查工作：

- 1) 交叉核对报关单及提运单，核对各项目记载内容是否一致；
- 2) 海关网站上查验报关单的状态，验证报关单的真实性，包括核对所抽取的出口销售交易的信息，与所下载的报关单信息或订单信息是否一致，包括客户名称、产品名称和数量、日期、合同协议号、总价等。若信息不一致，向被审计单位了解原因，判断交易真实性；
- 3) 根据提运单上列明的船运公司/航空公司，登录该船运公司/航空公司的官网，验证核对提运单信息；
- 4) 若提运单是由货运代理公司出具的，则可登录货运代理公司官网进行查询，核实提运单的真实性，同时也可与上述 3) 中查询到的信息相互验证。

注意事项

审计团队在执行收入细节测试审计程序时，若已对出口销售交易抽样检查，在此基础上，审计团队可延伸检查至上述特定程序所涉及的相关报关单、提运单数据，做进一步比对。

三、具体步骤

I. 获取被审计单位的出口销售清单

1> 在执行收入的细节测试时，获取被审计单位全年出口销售清单，并从出口销售清单中抽取部分出口销售交易；

II. 获取抽取样本的报关单及提运单

1> 针对上述抽样的样本，向被审计单位获取报关单及提运单，以验证出口销售交易的真实性；

III. 检查报关单及提运单，交叉核对各项目记载内容是否一致

1> 交叉核对报关单及提运单，核对各项目记载内容是否一致，验证报关单及提运单匹配，包括但不限于：运输方式、运输工具名称、提运单号、运往国（地区）、指运港、件数、毛重、集装箱号等；

IV. 检查报关单的状态，验证报关单的真实性

1> 审计团队可在海关网站 <<http://online.customs.gov.cn/vstatic/pages/mySearch.html>> 上通过海关流转状态服务查验报关单的状态，验证报关单的真实性；

V. 检查提运单信息，验证提运单的真实性

1> 根据提运单上列明的船运公司/航空公司，登录该船运公司/航空公司的官网，核对提运单信息，验证提运单的真实性；核对内容包括但不限于航班/货轮号码、集装箱号码、起运地/港口、目的地/港口、离/到港日期等信息；

VI. 若提运单是由货运代理公司出具的，则可登录货运代理公司官网进行查询，检查提运单的真实性（适用于提运单由货运代理公司提供的情况）

1> 若提运单由货运代理公司出具，则可透过提运单号查询该货运代理公司的官网，查询相关提运单信息，且和上一步骤查询到的货物运输信息核对；

四、结论

我们执行上述程序，未发现任何重大错报。

具体情况列明如下：
出口销售交易细节测试
说明：我们列示了在收入细节测试中筛选出的出口销售交易样本

销售单号/发票名称	编号	科目编码	科目名称	凭证编号	关键/代表性样本	凭证日期	凭证金额	业务描述	核对内容							提运单号	报关单号	交叉索引	如有异常，请解释
									1	2	3	4	5	6	7				
	1																		
	2																		
	3																		

具体核对内容：

- 1.原始凭证是否齐全；
- 2.记账凭证与原始凭证是否相符；
- 3.会计账务处理是否正确；
- 4.业务是否记录于恰当的会计期间；
- 5.报关单及提运单反映的出口销售货物信息核对一致；
- 6.报关单真实存在；
- 7.提运单真实存在。