

销售与收款循环业务特性及相关审计认定

冯秋玲 王棣华(教授)

(烟台职业学院会计系 山东烟台 264670 东北财经大学会计学院 大连 116025)

【摘要】 现行审计业务是按业务循环来进行的。按经济业务的内在逻辑关系,以经济业务来影射财务报表项目,把相关财务报表项目结合在一起进行审计。在业务循环审计中,遵循业务循环的特性,针对管理层的相关认定,收集充分适当的审计证据对审计实务工作具有重要作用。本文对销售与收款循环审计特性及相关认定进行了探析。

【关键词】 销售与收款循环 原始单据 相关认定

现行审计业务通常是按业务循环来审计,按经济业务的内在逻辑关系,以经济业务来影射财务报表项目,把相关财务报表项目结合在一起,一并进行审计。目前整个审计实务环节包括四个业务循环审计和一个独立报表项目审计。四个业务循环是销售与收款循环、采购与付款循环、生产与费用循环、筹资与投资循环。一个独立报表项目审计是货币资金审计,它与前面每一个业务循环都密切相关。销售与收款循环审计是四个业务循环审计中最为重要的一个环节,也是最容易出现错误和舞弊的环节。

一、销售与收款循环涉及的业务活动

1. 接受顾客订单。顾客提出订货要求是整个销售与收款

循环的起点。并不是每一位顾客都要先提交订单,这与顾客的购货情况有关。如果是老顾客,经常订货,而且每一次订货数量、质量都未发生变化,这个时候可能不需要顾客填写订单,但是要签订购货合同。如果是新顾客初次、少量购货,那每一次购货的时候都要提交订单。实际上接受顾客订单就等于签订购货合同。只有在签订购货合同之后才能认为销售业务是可以执行的。

2. 批准赊销信用。销售部门应先将销售单交给信用管理部门进行审批,信用管理部门应审批赊销的可行性。销售部门在接受顾客订单之后签发销售单,这个内控是对销售业务发生的约束,而由信用管理部门逐张审核销售单中的赊销比例、

江南公司的账务处理如下:

1. 20×9年8月15日销售商品时:借:应收票据——江北公司 1 053 000;贷:主营业务收入——1号产品 900 000,应交税费——应交增值税(销项税额)153 000。借:主营业务成本——1号产品 540 000;贷:库存商品——1号产品 540 000。

2. 20×9年9月15日发生销售退回时(通常的蓝字处理法):借:主营业务收入——1号产品 900 000,应交税费——应交增值税(销项税额)153 000;贷:应收票据——江北公司 1 053 000。借:库存商品——1号产品 540 000;贷:主营业务成本——1号产品 540 000。

若退货时采用红字更正法,会计分录为:借:应收票据——江北公司 [1 053 000];贷:主营业务收入——1号产品 [900 000],应交税费——应交增值税(销项税额) [153 000]。借:主营业务成本——1号产品 [540 000];贷:库存商品——1号产品 [540 000]。

从以上两种处理方法来看:第一,蓝字处理法所涉及的五个账户皆虚增了借、贷方发生额。如“主营业务收入”账户,借、贷方均虚增发生额 900 000 元,虽对账户余额无影响,但不能体现会计资料的真实性。采用红字冲账法,不仅借、贷方发生

额不存在虚增,且贷方发生额的合计数能真实地反映收入的实现金额。账户的结构也能更好地体现账户的用途,符合会计语言的内涵。第二,期末结转“主营业务收入”科目时,只需将其贷方发生额合计数直接转入“本年利润”即可,不需要减去借方的销售退回、销售折让金额。第三,编制利润表时,收入项目的填制得到了简化,直接根据贷方发生额计算填列。如此操作,既简化了损益类账户的结构,也不影响会计信息的真实性、准确性,同时减少了会计人员的工作量。

但并不是所有的损益类账户发生冲账业务时都可采用红字更正法。如上年度销售的商品,因质量等问题在下一年度2月份发生了退货,属于资产负债表日后事项,这时的账务处理就不能采用红字更正法直接冲减当月收入。因年末所有的损益类账户皆已结账,余额为零,应按照资产负债表日后事项相关规定来处理,通过“以前年度损益调整”科目核算。

主要参考文献

1. 汤湘希.会计学.北京:中国财经出版社,2008
2. 李瑞生.基础会计学.北京:中国人民大学出版社,2011
3. 张晓红.新会计准则下商品销售退回会计处理实例解析.商业会计,2009;14

赊销金额,这是控制应收账款的发生额。无论是在销售部门还是信用管理部门,目前都只生成了一种原始单据——销售单。

3. 按销售单供货。经过信用部门审批的销售单应该传给仓库,仓库根据销售单所列的商品种类、数量备货。

4. 按销售单装运货物。仓库备货工作结束之后,要有出库单,仓库将备好的货物交至运输部门。运输部门在正式装运货物中,要有装运凭单,装运部门在装运货物时也要拿到经信用管理部门审批的销售单。销售单为一式多联,要分别传递给仓库和运输部门。

5. 向顾客开具账单。账单即我们通常所说的发票,销售发票的出现表示有了相应金额的计量,证明业务的发生以及对应的计价是否准确。无论是销售单、装运凭单还是销售发票都要连续编号,而且这三张原始单据出现的日期应该在同一会计期间。装运部门要将附有相应销售发票的装运凭单交至顾客。有时候运输工作是顾客自己负责的,这种情况下顾客直接收到信用管理部门审批的销售单和装运凭单或提货单,同时还应该收到销售部门和财务部门共同签发的销售发票,之后去仓库办理提货手续。

6. 记录销售。按销售发票等原始单据编制转账记账凭证或现金、银行存款收款凭证,再据以登记销售明细账和应收账款明细账或库存现金、银行存款日记账。

7. 办理和记录现金、银行存款收入。处理货币资金收入时最重要的是要保证全部货币资金都必须如数、及时地记入库存现金、银行存款日记账或应收账款明细账,并如数、及时地将现金存入银行。

8. 办理和记录销售退回、销售折扣与折让。顾客如果对商品不满意,销售企业一般都会同意接受退货,或给予一定的销售折让。顾客如果提前支付货款,销售企业则可能会给予一定的销售折扣。发生此类事项时,必须经授权批准并确保办理此事的部门和职员各司其职,分别控制实物流和会计处理。在这方面,严格使用贷项通知单无疑会起到关键作用。

9. 提取坏账准备。赊销会涉及应收账款管理问题,要按期对应收账款的可回收性进行分析,如果可回收性出现了下降,可适度提取坏账准备,坏账准备的提取数额必须能够抵补企业以后无法收回的销货款。

10. 注销坏账。销售企业若认为某项货款再也无法收回,就必须注销这笔货款。对这些坏账,正确的处理方法应该是获取货款无法收回的确凿证据,经适当审批后及时作会计调整。

二、销售与收款循环涉及的原始单据

1. 顾客订货单。顾客订货单是用来证明销售业务真实发生的依据。

2. 销售单。销售单也是用来证明销售业务真实发生的凭据,同时连续编号的销售单可以证明销售业务入账的完整性。

3. 发运凭证。发运凭证是用来证明销售业务真实发生的一个原始单据,同时如果连续编号的话,可以证明销售业务入账的完整性。

4. 销售发票。销售发票用来证明销售业务的真实发生及入账的准确性。

5. 商品价目表。商品价目表是印证销售发票上所列单价是否正确,证明销售业务金额的计价和分摊的。

6. 贷项通知单。贷项通知单除了证明销售的折让、折扣和退货业务是真实发生的,同时贷项通知单中的金额是证明对应的折让、折扣和退货业务金额入账准确性的一个原始单据。

7. 汇款通知书。汇款通知书的作用是提请购货方将相应的款项打入指定账号。汇款通知书只是通知对方付款,只有对方提供了付款的原始凭据之后,才能证明收款业务已经发生。

8. 坏账审批表。坏账审批表是确认坏账的一个依据。坏账审批表针对的是应收账款期末余额计价和分摊的认定,该表是证明应收账款期末余额计价和分摊的一个原始单据。

三、销售与收款循环相关认定

销售与收款循环主要涉及销售部门、信用管理部门、仓库部门、装运部门,这四个部门的配合是经过原始凭证的传递来进行的。销售部门决定销售,首先签发销售单,销售单的出现首先涉及营业收入项目的发生认定。接下来要由信用管理部门审批,审批赊销会涉及应收账款项目的计价与分摊认定,经过信用管理部门审批之后的销售单传递至仓库,由仓库备货,备货过程中会填制出库单,出库单的出现不仅证明营业收入项目的发生认定,同时也涉及了营业成本项目的发生及其计价准确性认定。接下来装运部门要根据信用管理部门审批后的销售单来装运发货。装运凭单的出现首先涉及营业收入的发生认定,其次由于装运凭单的附件要有销售发票,所以同时会涉及营业收入计价准确性的认定。

上述原始凭证的连续编号还可涉及营业收入项目、营业成本项目、应收账款项目完整性的认定。如果原始凭证属于同一个会计期间,要涉及相应的截止测试。当然这些凭证都是发生在被审计单位内部,所以涉及期末账户余额的权利和义务认定。

四、销售与收款循环审计思路

如果想对销售与收款循环涉及的某一个报表项目的某一类认定进行审计,只需要对相关的原始凭证进行审查就可以。例如,想查验企业本期一些重要的、金额比较大的营业收入项目的发生是否真实,我们只需要查验与该经济业务有关的销售单、装运凭单、销售发票就可以了;如果要验证应收账款期末余额的某一个数据是否真实存在,也只需要证实与该应收账款赊销业务有关的销售业务是否真实发生。相当于把应收账款的期末余额真实性转化成了赊销业务真实性的审计。这个赊销业务真实性的审计实际上就是刚才所提到的销售业务真实性的审计,只需要审查有没有销售单、装运凭单、销售发票、顾客订单、销售合同即可。

主要参考文献

1. 丁瑞玲. 审计学. 北京: 中国财政经济出版社, 2009
2. 肖小飞. 审计实务. 北京: 电子工业出版社, 2007