

中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号 ——收入确认

(2019 年 12 月 31 日修订)

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。有些企业为了达到粉饰财务报表的目的而采用虚增、隐瞒、提前或推迟确认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，设计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。本问题解答所包含的示例和应对措施并非强制要求，亦不能穷尽实务中的所有情况，注册会计师需要根据风险评估结果，结合被审计单位实际情况，保持职业怀疑、运用职业判断设计并采取适当的应对措施。《中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑》与注册会计师识别、评估和应对因收入舞弊导致的重大错报风险特别相关，注册会计师应当予以一并阅读和考虑。

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，如果资产重组交易中的重组标的存在业绩承诺或对赌条款，则重组标的管理层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，则管理层可能有将本期收入推迟至下一年度确认的动机，收入的截止认定存在舞弊风险的可能性较大。

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

《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。注册会计师实施风险评估程序的目的在于获取用以识别由于舞弊导致的重大错报风险所需的信息。

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、被审计单位的业绩衡量、管理层的经营理念、内部控制、财务报表项目的内在联系等，有助于其考虑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，从而更有效地识别与收入确认相关的舞弊风险，并设计恰当的审计程序以应对此类风险。

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.虚构销售交易，包括：

(1) 在无存货实物流转的情况下，通过与其他方（包括已披露或未披露的关联方、非关联方等）签订虚假购销合同，虚构存货进出库，并通过伪造出库单、发运单、验收单等单据，以及虚开商品销售发票虚构收入。

(2) 在多方串通的情况下，通过与其他方（包括已披露或未披露的关联方、非关联方等）签订虚假购销合同，并通过存货实物流转、真实的交易单证票据和资金流转配合，虚构收入。

(3) 被审计单位根据其所处行业特点虚构销售交易。例如，从事网络游戏运营业务的被审计单位，以游戏玩家的名义，利用体外资金购买虚拟物品或服务，并予以消费，以虚增收入。

从是否涉及安排货款回笼的角度看，被审计单位可能通过两种方式掩盖虚构的收入。一种是虚构收入后无货款回笼，虚增的应收账款/合同资产通过日后不当计提减值准备或核销等方式加以消化。另一种方法相对复杂和隐蔽，被审计单位会使用货币资金配合货款回笼，并需要解决因虚构收入而带来的虚增资产或虚减负债问题。在这种情况下，虚构收入可能对许多财务报表项目均会产生影响，包括但不限于货币资金、应收账款/合同资产、预付款项、存货、长期股权投资、其他权益工具投资、固定资产、在建工程、无形资产、开发支出、短期借款、应付票据、应付账款、其他应付款、营业收入、营业成本、税金及附加、销售费用等。

被审计单位采用上述第二种方法虚构收入时，相应确认应收账款/合同资产，同时通过虚假存货采购套取其自有资金用于货款回笼，形成资金闭环。但通过虚假存货采购套取的资金金额可能小于虚构收

入金额，或者对真实商品进行虚假销售而无需虚构存货，导致虚构收入无法通过上述方法套取的资金实现货款全部回笼，此时，被审计单位还可能采用如下手段：

（1）通过虚假预付款项（预付商品采购款、预付工程设备款等）套取资金用于虚构收入的货款回笼。

（2）虚增长期资产采购金额。被审计单位通过虚增对外投资、固定资产、在建工程、无形资产、开发支出等购买金额套取资金，用于虚增收入的货款回笼。形成的虚增长期资产账面价值，通过折旧、摊销或计提资产减值准备等方式在日后予以消化。

（3）通过被投资单位套取投资资金。被审计单位将资金投入被投资单位，再从被投资单位套取资金用于虚构收入的货款回笼，形成的虚增投资账面价值通过日后计提减值准备予以消化。

（4）通过对负债不入账或虚减负债套取资金。例如，被审计单位开具商业汇票给子公司，子公司将票据贴现后用于货款回笼。

（5）伪造回款单据进行虚假货款回笼。采用这种方法通常会形成虚假货币资金。

（6）对应收账款/合同资产不当计提减值准备。

（7）被审计单位实际控制人或其他关联方将资金提供给被审计单位客户或第三方，客户或第三方以该笔资金向被审计单位支付货款。资金可能来源于被审计单位实际控制人或其他关联方的自有资金，也可能来源于对被审计单位的资金占用或通过被审计单位担保取得的银行借款。例如，被审计单位及其控股股东与银行签订现金管理账户协议，将被审计单位的银行账户作为子账户向控股股东集团账户自动归集（参见《中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资

金审计》), 实现控股股东对被审计单位的资金占用, 控股股东将该资金用于对被审计单位的货款回笼。又如, 被审计单位以定期存款质押的方式为关联方提供担保, 关联方取得借款后用于货款回笼。

需要注意的是, 被审计单位在进行虚构收入舞弊时并不一定采用上述某一种方式, 可能采用上述某几种方式的组合。例如, 被审计单位生产非标准化产品, 毛利率不具有可比性, 可能无需虚构大量与虚增收入相匹配的存货采购交易, 可以通过实际控制人或其他关联方的体外资金, 或以虚增长期资产采购金额套取的资金实现货款回笼。

2. 进行显失公允的交易, 包括:

(1) 通过与未披露的关联方或真实非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。与真实非关联方客户进行显失公允的交易, 通常会由实际控制人或其他关联方以其他方式弥补客户损失。

(2) 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。

(3) 与同一客户或同受一方控制的多个客户在各期发生多次交易, 通过调节各次交易的商品销售价格, 调节各期销售收入金额。

3. 在客户取得相关商品控制权前确认销售收入。例如, 在委托代销安排下, 在被审计单位向受托方转移商品时确认收入, 而受托方并未获得对该商品的控制权。又如, 在客户取得相关商品控制权前, 通过伪造出库单、发运单、验收单等单据, 提前确认销售收入。

4. 通过隐瞒退货条款, 在发货时全额确认销售收入。

5. 通过隐瞒不符合收入确认条件的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。

6.在被审计单位属于代理人的情况下，被审计单位按主要责任人确认收入。例如，被审计单位为代理商，在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（佣金和代理费等）确认收入。又如，被审计单位将虽然签订购销合同但实质为代理的受托加工业务作为正常购销业务处理，按照相关购销交易的总额而非净额（加工费）确认收入。

7.对于属于在某一时段内履约的销售交易，通过高估履约进度的方法实现当期多确认收入。

8.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。

9.选择与销售模式不匹配的收入确认会计政策。

10.通过调整与单独售价或可变对价等相关的会计估计，达到多计或提前确认收入的目的。

11.对于存在多项履约义务的销售交易，未对各项履约义务单独进行核算，而整体作为单项履约义务一次性确认收入。

12.对于应整体作为单项履约义务的销售交易，通过将其拆分为多项履约义务，达到提前确认收入的目的。

(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推迟确认收入

1.被审计单位在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.对于应采用总额法确认收入的销售交易，被审计单位采用净额法确认收入。

4.对于属于在某一时段内履约的销售交易，被审计单位未按实际履约进度确认收入，或采用时点法确认收入。

5.对于属于在某一时点履约的销售交易，被审计单位未在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入，推迟收入确认时点。

6.通过调整与单独售价或可变对价等相关的会计估计，达到少计或推迟确认收入的目的。

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。注册会计师保持职业怀疑，充分了解被审计单位业务模式并理解业务逻辑，有助于识别舞弊风险迹象。例如，被审计单位的产品具有一定的销售半径，如果存在超出销售半径而没有合理商业理由的销售交易，则可能表明被审计单位存在收入舞弊风险。又如，被审计单位技术水平处于行业中端，但高端产品却占销售收入比重较大，可能表明被审计单位存在收入舞弊风险。

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.销售客户方面出现异常情况，包括：

(1) 销售情况与客户所处行业状况不符。例如，客户所处行业

景气度下降，但对该客户的销售却出现增长；又如，销售数量接近或超过客户所处行业的需求。

(2) 与同一客户同时发生销售和采购交易，或者与同受一方控制的客户和供应商同时发生交易。

(3) 交易标的对交易对方而言不具有合理用途。

(4) 主要客户自身规模与其交易规模不匹配。

(5) 与新成立或之前缺乏从事相关业务经历的客户发生大量或大额的交易，或者与原有客户交易金额出现不合理的大额增长。

(6) 与关联方或疑似关联方客户发生大量或大额交易。

(7) 与个人、个体工商户发生异常大量的交易。

(8) 对应收款项账龄长、回款率低或缺乏还款能力的客户，仍放宽信用政策。

(9) 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。

(10) 直接或通过关联方为客户提供融资担保。

2.销售交易方面出现异常情况，包括：

(1) 在临近期末时发生了大量或大额的交易。

(2) 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。

(3) 未经客户同意，在销售合同约定的发货期之前发送商品或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) 销售价格异常。例如，明显高于或低于被审计单位和其他客户之间的交易价格。

(6) 已经销售的商品在期后有大量退回。

(7) 交易之后长期不进行结算。

3.销售合同、单据方面出现异常情况，包括：

(1) 销售合同未签字盖章，或者销售合同上加盖的公章并不属于合同所指定的客户。

(2) 销售合同中重要条款（例如，交货地点、付款条件）缺失或含糊。

(3) 销售合同中部分条款或条件不同于被审计单位的标准销售合同，或过于复杂。

(4) 销售合同或发运单上的日期被更改。

(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) 记录的销售交易未经恰当授权或缺乏出库单、货运单、销售发票等证据支持。

4.销售回款方面出现异常情况，包括：

(1) 应收款项收回时，付款单位与购买方不一致，存在较多代付款的情况。

(2) 应收款项收回时，银行回单中的摘要与销售业务无关。

(3) 对不同客户的应收款项从同一付款单位收回。

(4) 经常采用多方债权债务抵销的方式抵销应收款项。

5.被审计单位通常会使用货币资金配合收入舞弊，注册会计师需

要关注资金方面出现的异常情况，包括：

(1) 通过虚构交易套取资金。

(2) 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。

(3) 在货币资金充足的情况下仍大额举债。

(4) 被审计单位申请公开发行股票并上市，连续几个年度进行大额分红。

(5) 工程实际付款进度明显快于合同约定付款进度。

(6) 与关联方或疑似关联方客户发生大额资金往来。

《中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计》对注册会计师需要关注的资金方面异常情况提供了进一步指引。

6.其他方面出现异常情况，包括：

(1) 采用异常于行业惯例的收入确认方法。

(2) 与销售和收款相关的业务流程、内部控制发生异常变化，或者销售交易未按照内部控制制度的规定执行。

(3) 非财务人员过度参与与收入相关的会计政策的选择、运用以及重要会计估计的作出。

(4) 通过实施分析程序发现异常或偏离预期的趋势或关系。本问题解答问题四对分析程序作出了进一步指引。

(5) 被审计单位的账簿记录与询证函回函提供的信息之间存在重大或异常差异。

(6) 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。

(7) 被审计单位管理层不允许注册会计师接触可能提供审计证

据的特定员工、客户、供应商或其他人员。

需要注意的是，本问题解答并未穷尽实务中存在舞弊风险的迹象，被审计单位存在列举的某一迹象也并不意味着其在收入确认方面一定存在舞弊风险，注册会计师应当结合对被审计单位及其环境的了解，在审计过程中对异常情况保持高度警觉和职业怀疑，在此基础上运用职业判断确定被审计单位在收入确认方面是否可能存在舞弊风险。

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。在设计分析程序时，注册会计师需要在充分了解被审计单位及其环境的基础上，识别与收入相关的财务数据和其他财务数据、非财务数据之间存在的关系，以提升实施分析程序的效果。基于被审计单位的业务性质，可以采用不同的数据指标分析。例如，餐饮业可以考虑翻台率，游戏直播行业可以考虑单客充值金额、实际在线时间等。

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.将账面销售收入、销售清单和销售增值税销项清单进行核对。
- 2.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。
- 3.分析月度或季度销售量、销售单价、销售收入金额、毛利率变动趋势。
- 4.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/合同资产、存货、税金等项目的变动幅度进行比较。
- 5.将销售毛利率、应收账款/合同资产周转率、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。

6.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。

7.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、广告费、差旅费，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，或通过其他审计程序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奠定基础。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/合同资产大量增加，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，需要警惕被审计单位将下期收入提前确认或虚假销售的可能性；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。涉及临近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/合同资产余额较大，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、使用与前期不同的抽样方法、实地走访客户等。

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。

在收入确认领域，注册会计师可以借助数据分析技术。

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的收入确认政策是否恰当，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。

2. 复核销售合同，了解主要合同条款或条件，评价被审计单位与收入确认相关的会计政策是否适当，与相关行业使用的会计政策是否一致。同时，对于合同条款的约定，注册会计师需要充分考虑适用的法律法规、补充或者凌驾于合同条款之上的以往司法实践以及类似案例的结果等。注册会计师还需要关注履约义务的认识、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）、收入确认的期间及合同资产的确认等。对于与收入相关的会计估计（例如可变对价、价格分摊等），注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》的要求实施审计程序。

3. 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。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。

4.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。

5.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），并结合所了解的情况实施适当的销售及存货截止测试。

6.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相关控制是否能够为所记录的销售交易真实发生并得到适当记录提供保证。必要时，考虑利用信息系统审计专家的工作。

7.对比历年主要客户名单，查明与原有主要客户交易额大幅减少或合作关系取消，以及新增主要客户的原因。

8.调查重要交易对方的背景信息，就交易对方是否与被审计单位存在关联方关系询问直接参与交易的员工。

9.如果被审计单位在某一时段内确认收入，注册会计师需要检查相关合同或其他文件，以评价在某一时段内确认收入，以及确定履约进度的方法是否合理，与获取的相关资料中的信息是否一致，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。

10.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。

11.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、货物最终销售证明等支持性凭据。

12.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。

13.如果被审计单位存在特殊交易模式或创新交易模式，分析其对交易经济实质和收入确认的影响。

14.如果被审计单位以收取现金方式实现销售，核对付款方和付款金额与合同、订单、出库单是否一致，以确定款项是否确实由客户支付；必要时，向现金交易客户函证收入金额，以评估现金收入的发生和完整性认定是否恰当。

15.对重要客户的货款回收进行测试，关注是否存在通过第三方账户，包括员工账户和其他个人账户回款的情况。

16.结合货币资金项目审计，关注是否存在异常的资金流动，包括不具有真实商业背景的大额现金收入、“一收一付金额相同”、“收款人和付款人为同一方”等异常资金流水。

17.结合存货、预付款项等项目的审计，检查存货采购是否真实、价格是否公允，预付款项是否具有合理的商业理由。

18.结合长期股权投资、其他权益工具投资、固定资产、在建工

程、无形资产、开发支出等长期资产项目的审计，检查是否存在虚增采购金额套取被审计单位资金的情况。

19.结合短期借款、应付账款等负债类项目的审计，检查是否存在通过将负债不入账或虚减负债等方式套取被审计单位资金的情况。

20.结合或有事项的审计，检查是否存在通过未披露的担保套取资金的情况。

21.结合出库单及销售费用中的运输费等明细，检查货物运输单和提单，必要时向运输单位进行函证或走访，关注货物的流动是否真实发生，从而确定交易的真实性。

22.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/合同资产长期未收回的客户，分析被审计单位仍向其进行销售的合理性和真实性。

23.浏览被审计单位的总账、应收账款/合同资产明细账、收入明细账，以发现可能的异常活动。

24.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。

25.分析和检查合同负债等账户的期末余额，确定不存在应在本期确认收入而未确认的情况。

26.分析和检查资产负债表日以后的贷项通知单和对应收账款/合同资产的其他调整事项。

27.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。

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

29.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。

30.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。

31.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，检查是否已在财务报表附注中作恰当披露。

32.如果识别出被审计单位收入真实性存在重大异常情况，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师需要考虑实施“延伸检查”程序，即对检查范围进行合理延伸，以应对识别出的舞弊风险。例如，对所销售产品或服务及其所涉及资金的来源和去向进行追踪，对交易参与方（含代为收付款方）的最终控制人或其真实身份进行查询。

注册会计师在判断是否需要实施“延伸检查”程序及如何实施时，应当根据审计准则的规定，并考虑有经验的专业人士在该场景下通常会作出的合理职业判断。《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》对“有经验的专业人士”进行了定义。此外，实施“延伸检查”程序的可行性和效果受诸多因素影响，注册会计师设计的具体“延伸检查”程序的性质、时间安排和范围，应当针对被审计单位的具体情况，与评估的舞弊风险相称，并体现重要性原则。例如，被审计单位所处行业的下游产业链较长，如果对下游产业链的某个或某几个环节实施“延伸检查”程序获取的审计证据，可以应对与收入确认相关的舞弊风险，则“延伸检查”程序无需覆盖所有环节。再者，

相对于常规年度财务报表审计而言，在首次公开发行股票并上市审计（IPO 审计）中，由于存在监管要求和相关方的配合，注册会计师实施“延伸检查”程序通常相对可行。

实务中，注册会计师可以实施的“延伸检查”程序举例如下：

（1）在获取被审计单位配合的前提下，对相关供应商、客户进行实地走访，针对相关采购、销售交易的真实性获取进一步的审计证据。在实施实地走访程序时，注册会计师通常需要关注以下事项：

①被访谈对象的身份真实性和适当性；

②相关供应商、客户是否与被审计单位存在关联方关系或“隐性”关联方关系；

③观察相关供应商、客户的生产经营场地，判断其与被审计单位之间的交易规模是否和其生产经营规模匹配；

④相关客户向被审计单位进行采购的商业理由；

⑤相关客户采购被审计单位商品的用途和去向，是否存在销售给被审计单位指定单位的情况；

⑥相关客户从被审计单位采购的商品的库存情况，必要时进行实地察看；

⑦是否存在“抽屉协议”，如退货条款、价格保护机制等；

⑧相关供应商向被审计单位销售的产品是否来自于被审计单位的指定单位；

⑨相关供应商、客户与被审计单位是否存在除购销交易以外的资金往来，如有，了解资金往来的性质。

注册会计师应当充分考虑被审计单位与被访谈对象串通舞弊的可能性，根据实际情况仔细设计访谈计划和访谈提纲，并对在访谈过

程中注意到的可疑迹象保持警觉。注册会计师在访谈前应注意对访谈提纲保密，必要时，选择两名或不同层级的被访谈人员访谈相同或类似问题，进行相互印证。

(2) 利用企业信息查询工具，查询主要供应商和客户的股东至其最终控制人，以识别相关供应商和客户与被审计单位是否存在关联方关系。

(3) 在采用经销模式的情况下，检查经销商的最终销售实现情况。

(4) 当注意到存在关联方（例如被审计单位控股股东、实际控制人、关键管理人员）配合被审计单位虚构收入的迹象时，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

如果识别出收入舞弊或获取的信息表明可能存在舞弊，注册会计师可与被审计单位治理层沟通，并要求治理层就舞弊事项进行调查。

审计程序的性质、时间安排和范围应当能够应对评估的由于舞弊导致的认定层次重大错报风险。如果注册会计师认为“延伸检查”程序是必要的，但受条件限制无法实施，或实施“延伸检查”程序后仍不足以获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑审计范围是否受限，并考虑对审计报告意见类型的影响或解除业务约定。