

# 浅析期后销货退回审计

复旦大学  
徐雪峰

## 一、案例简介

某家用电器甲公司的董事会于2007年初针对该公司的主力销售商品所定的年度销售目标为100万件,但实际上因为该年经济不景气,平均每月只有约8万件的销售量,故至2007年11月底前实际销售量约为88万件,估计全年的实际总销售量约为96万件。甲公司管理阶层于年底为尽量达到董事会原定的销售目标,采用压库式销售,亦即将商品仍放在甲公司仓库中,乙经销商未实际提货,但甲公司开出销售4万件的发票,并于账上确认销售收入及减少存货。而若下年度乙经销商要求退货,甲公司再开出红字发票,并确认销售退回,作为下年度的销售收入减项。因此甲公司于2007年

12月份除了实际销售的约8万件商品外,加上压库式销售的4万件商品,合计销售商品约为12万件。全年账面总销售量约为100万件,达到董事会于年初所定的销售目标。

A会计师事务所对甲公司2007年度报告进行审计时,其外勤工作开始日为2008年1月3日,外勤工作期间约为一周,至1月10日完成审计工作并出具审计报告,于2008年1月15日交付给甲公司其2006年的审计报告,甲公司于1月20日对外发布已审计会计报表,但A会计师事务所一直未发现甲公司压库销售的问题。直至2008年10月,A会计师事务所进行甲公司2008年度报告的初审时,才发现甲公司于2008年1月起,陆续发生销货退回的事项,2008年1至6月退回的商品数量总共约为3万件。

## 二、审计处理

根据2006年2月15日中国注册会计师协会发布的《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》(以下简称“审计准则”)第四章第二十条的规定:“如果临近公布下一期财务报表,且能够在下一期财务报表中进行充分披露,注册会计师应当根据法律法规的规定确定是否仍有必要提请被审计单位修改财务报表,并出具新的审计报告。”由于A会计师事务所是在2008年10月才发现甲公司销货退回的事项,故A会计师事务所可以直接在2008年度的财务报表中进行充分披露,而不一定要修改2007年度的财务报表。

根据审计准则第一章第三条的规定:“本准则所称期后事项,是指资产负债表日至审计报告日之间发生的事项以及审计报告日后发现的事实。”因此期后事项已不限定在会计报表公布日前发生,故在会计报表公布日2008年1月20日发生的事项虽仍属于期后事项,但根据审计准则第四章第十五条

的规定“在财务报表报出后,注册会计师没有义务针对财务报表作出查询”,A会计师事务所是可以不对甲公司2007年的会计报表进行处理的。

## 三、启示

A会计师事务所未在进行甲公司2007年度报告的审计时发现甲公司存在压库式销售及销货退回的情况,可能有以下几种原因:

1. 执行审计时间过短或过早。由于A会计师事务所于2008年1月3日即开始外勤工作,至1月10日完成审计工作并出具审计报告只有短短一周的时间,因此除了例行的审计工作外,很难有时间再执行额外的审计程序来确认是否有重大的期后事项发生;此外,A会计师事务所于1月10日即出具审计报告,而此时甲公司尚未编制2008年1月的会计报表,也很难完全掌握所有的期后事项,故A会计师事务所应该在合理的成本及时间限制考虑下,尽量延长审计工作的时间,以期发现重大的期后事项。

2. 甲公司先前未发生过类似情形,导致A会计师事务所的助理人员在执行外勤工作时,因经验不足而未发现甲公司为追求业绩而采取压库式销售的事宜;或是助理人员配置不够,而无暇进行太多期后事项的核查。故A会计师事务所除了派遣较多或较熟练的助理人员进行外勤工作外,还可以利用存货盘点检查是否有账上已作销售但尚未出库的商品,或是采用分析性复核等方法,发现甲公司销货收入在2007年12月较先前月份平均销售收入大增的情形。若甲公司无法提出合理的解释,则可以合理怀疑有压库式销售的可能性。

3. 注册会计师作为一个外部审计者,对公司实际的经营运作情况的掌握十分有限,只能就公司的会计报表、账册和凭证进行核对及验证。例如在此案例中,可能会由于注册会计师与公司管理阶层双方对收入确认的理解不同,或是对销货退回的情形无法准确估计,而造成在执行审计过程时无法对此获取充分、适当的审计证据。

4. 当管理阶层为了某些特殊目的需要进行利润调节或盈余管理时,会尽量不使审计人员发现此类事情,例如延后入账或是根本不入账;即使被审计人员发现并提出质疑时,管理阶层也会提出一套自圆其说的解释。例如甲公司可能将销货退回的情形延至2008年1月底或2月初A会计师事务所完成审计报告后才入账,或是解释2007年12月销货大增是季节性或其他因素所致。如此,则A会计师事务所必须评判甲公司提出的说明是否合理,是否具有报表公允性,才能决定是否接受。注册会计师对于期后事项的查核,应当保持应有的职业谨慎及专业上应有的关注,以做到审计准则第二章第五条的规定所说的:“注册会计师应当实施必要的审计程序,获取充分、适当的审计证据,以确定截至审计报告日发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项是否均已得到识别。”若审计人员在给予应有的职业关注以及保持应有的职业谨慎后,仍无法得到充分的信息或具有说服力的证据或解释,则应给予审计报告保留意见或拒绝表示意见,甚至拒绝甲公司的审计聘任工作。○