

# 新三板挂牌公司收入审计应关注的问题

宋晓敏

**摘要：**本文通过研究发现，对于新三板挂牌公司目前并无政策限定严格的条件，但新三板挂牌公司在财务方面应严格遵循基本财务规则和会计准则，确保财务信息的真实性和合理性。本文针对注册会计师在执行新三板挂牌公司收入审计过程中对于收入环节内部控制、确认政策、分析程序、重大合同检查、销售回款检查等应关注的重点问题进行了探讨。

**关键词：**新三板；收入；审计

根据《全国中小企业股份转让系统业务规则（试行）》的规定，申请在新三板挂牌的公司应当业务明确且具有持续经营能力。《全国中小企业股份转让系统挂牌业务问答——关于挂牌条件适用若干问题的解答（二）》要求对挂牌准入实行负面清单管理，规定了科技创新类公司和传统行业类公司申报期内营业收入的最低标准。新三板挂牌公司的收入规模、增长率、毛利率等决定了公司的盈利能力和可持续经营能力。随着经济业务的不断发展，收入的确认和计量也变得日益复杂。收入不仅是公司新三板挂牌中重要的财务问题，也是包括挂牌公司、监管机构、中介机构等在内的市场参与各方关注的重要财务问题。下文分析了注册会计师在进行收入审计过程

中应重点关注的几个问题。

## 一、收入环节的内部控制

公司销售环节内部控制主要包括经营活动流程、客户类型、定价政策、结算方式、权利义务的转移时点等。销售环节内部控制设计和执行的有效性，直接影响挂牌公司申报期内收入确认的真实性和完整性。注册会计师在审计过程中需要对收入环节的关键控制进行了解和测试，主要包括客户选择、维护及评价管理，销售价格变动及审批权限，收入确认的单据（会计凭证、出库单及销售发票）数据记录是否一致及相关责任人审核，收款时核对凭证及银行进账单数据记录是否一致及相关责任人审核，针对不同收入确认政策、收入确认时点的控制等。

## 二、收入的确认政策

结合挂牌公司所属行业的业务特点、合同主要条款，与同行业上市公司或已挂牌公司进行对比，检查收入确认政策是否符合《企业会计准则》的规定。对于具有创新销售模式的挂牌公司收入的确认，重点关注其业务特点、销售模式、销售政策、主要合同条款对收入确认的影响；与同行业公司对比，判断拟挂牌公司收入确认政策是否激进；是否

存在特殊业务模式（如：经销商或加盟商模式、分期收款销售模式、附退回条件销售模式、售后回购或回租模式、卖方信贷模式、以旧换新模式、代工模式、外协模式、特殊结算模式等），分析特殊模式对收入确认政策和确认时点、确认金额或口径的影响。

## 三、收入的分析程序

对挂牌公司收入实施分析程序，分析波动原因，判断波动原因是否合理，是否获取支持依据。首先，实施多期、多维度及可比公司的比较。包括按月、分部、分品种、分项目实施分析程序；报告期与前期进行纵向比较；挂牌公司与同业其他公司进行横向比较。其次，销售数量、价格、金额、关键财务指标与非财务指标对比。关键指标包括毛利率、应收账款周转率、费用/收入占比、销售结构、产销率、单位价格、单位毛利、单耗比等。另外要考虑报表项目在逻辑关系（营业收入、应收账款、经营现金流量、费用、产量/产能等）。

## 四、重大合同的检查

结合分析程序发现的重大或异常项目，对交易完成的真实性进行一般性检查。检查收入确认时点额证据、主要客户合同、货物交付凭据（如出库单、对方单位验收单、发票真实性）、收款（销售回款）凭证的三单核对；检查重大销售冲回或退回情况；检查长期挂账的应收、预收账款合理性；核对销售收入与增值税纳税申报表收入金额的一致性；检查重大出口收入的真实性，将销售记录与出口合同（或订单）、出口报关单、装箱单、货运提单、销售发票、结汇单等出口销售单据进行核对，使用电子口岸卡登陆电子口岸的信息系统，查询交易记录。

检查重大合同或项目的完成情况,包括检查挂牌公司主要合同或项目的签订及履行情况,挂牌公司各期主要客户的销售金额与销售合同金额之间是否匹配,应收账款主要客户与拟挂牌公司主要客户是否匹配,新增客户的应收账款金额与其营业收入是否匹配。重大合同与项目的完成情况的核查要点包括是否加盖订立人印章,是否签署日期、签署日期是否接近资产负债表日,是否规定货物(服务)名称及数量(类型),交易标的是否正常,是否规定合同单价及总价款、价格是否偏离正常市场价格,是否规定交货(服务)方式、时间与期限,交付方式是否正常,是否规定货款结算方式、结算时间,是否明确合同最终履行完成的标志,是否明确交易双方责任、义务,权利义务是否对等、不同客户合同主要条款对照及差异分析等。

检查重大合同或项目的函证。函证样本:选取所有重要或常项目,对其余部分进行抽样;函证内容:交易函证、余额函证、异常合同条款函证、是否存在关联关系等;函证过程:发函前核实被函证单位信息、询证函由注册会计师直接收发、保存发函回执及回函单证;评价函证结果:编制“函证结果汇总表”,对函证结果进行评价;对未回函的实施针对性检查与回款检查。

### 五、销售回款的检查

对重大收入项目销售回款的三单一致性进行检查,核实款项来源方与挂账方、合同签订方是否一致,期末收到的销售款项是否存在期后不正常流出的情况,大额款项流入、流出是否与资金流水一致。如不一致,必须追查获取外部证据,必要时可纳入函证或走访内容。对现金交易频繁的业务,尤其是交易对手为个人的情况,实施针对性测试,

分析现金收付合理性,是否与行业特征和实际生产经营情况一致。实施分析程序,对报告期内各年现金交易总体情况、各月变动情况进行分析,选择大额或异常现金交易,进行测试,记录主要信息,必要的留存复印件。未见异常的项目,按照随机抽样的原则抽取,进行测试,核对付款方和付款金额与合同、订单、出库单是否一致,以确定款项确实由客户支付,关注现金交易对方的经营范围是否与交易内容相匹配等。

### 六、收入的截止测试

实施收入截止测试时,应结合不同的收入确认条件,关注风险报酬转移日期、完工百分比的进度、发货验收、到货验收、安装验收等。检查资产负债表日前后若干天内的收入,详查出库单、买方签收单、验收报告、进账单、运输单等单据的跨期情况,关注确认日期与收入全部条件达成的单据日期是否在相同期间内。检查期后销售折扣和退回情况。

### 七、关联交易的检查

注册会计师除对重大关联交易的真实性检查外,还应当对未识别的关联方及交易核查排查。关注合同条款、合同价格或合同毛利异常的客户;从异常交易着手,评估交易是否具有商业理由、交易价格是否公允,反向核查是否存在未识别的关联方关系;将挂牌公司实际控制人、董高监及其密切家庭成员的对外投资清单,与重要客户及其法人、股东和关键经办人员名单进行比对;将员工名册与主要交易对手(或合同台账)的法人代表、合同签订人、关键经办人比对。

### 八、重大或异常客户的核查

除执行重大交易合同履行情况核

查、重大业务收入确认政策适当性核查、重大业务交易“三单核对”核查、交易函证等常规程序外,还应针对挂牌公司申报期内大额或异常客户(如:新增的前5名客户与供应商;经营范围、业务规模与交易额不匹配的客户与供应商)、异常交易(如:交易价格、合同条款等明显不公允;不具有商业目等)实施客户背景或交易真实性的调查。调查手段包括网络查询、工商信息核对、电话访谈;实地走访等。

利用可获得的公开资料(全国企业信用信息公示系统及公司网页等)对报告期前几名或异常、偶发的客户进行背景调查。了解公司的客户性质、经营模式、区域分布、数量、重要客户占比等。了解公司对客户的管理流程、控制是否有效。获取挂牌公司客户相关人员的单位电话,实施电话访谈,必要时,先获取拟牌公司客户前台电话确认相关人员的真实性。调取客户的工商登记资料,关注其经营规模和经营范围是否与了解的情况一致,关注其法人代表、股东是否与被审计单位存在关联关系。对客户进行现场访谈和实地察看,关注客户办公环境、仓库情况、经营规模、库存情况等,询问其与被审计单位的主要交易条款及其产品的情况。

### 九、坏账准备计提的检查

将挂牌公司的坏账准备计提政策与同业公司进行比较,考虑是否谨慎;对坏账准备政策与实际发生的坏账损失进行比较,考虑是否谨慎;结合合同的检查和销售回款的检查,与了解的挂牌公司合同诉讼、纠纷等考虑采用单项认定的坏账准备计提是否充分、合理。□

(作者单位:致同会计师事务所<特殊普通合伙>)

责任编辑 达青