

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

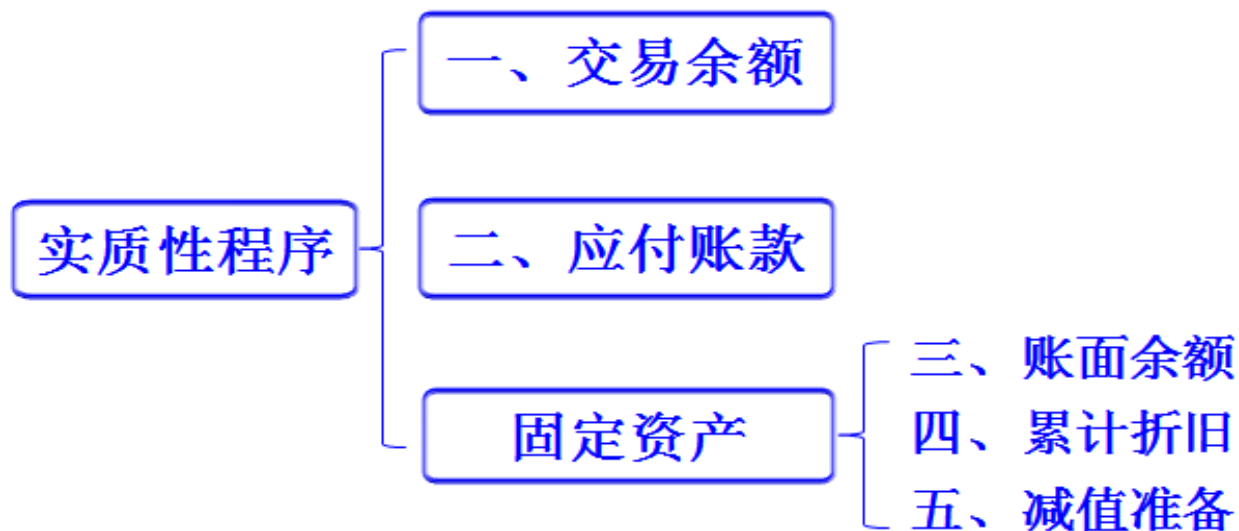
第四十讲：采购与付款循环的实质性程序 1

讲师：Danielle





第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序





第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

一、采购与付款交易的实质性程序

(一)实质性分析

- 1.观察月度(或每周)已记录采购总额趋势,与往年、与预算[或与市场供求趋势]比较。
- 2.将实际毛利与以前年度和预算比较:毛利的异常变化可能意味着销售额、销售成本被歪曲,进而意味着存货采购存在错报。
- 3.计算记录在应付账款上的赊购天数[类似于应收账款的平均回收期],并与以前年度比较。超出预期的变化可能由多种因素造成,包括未记录采购[完整性]、虚构[发生]采购记录或截止[截止]问题。



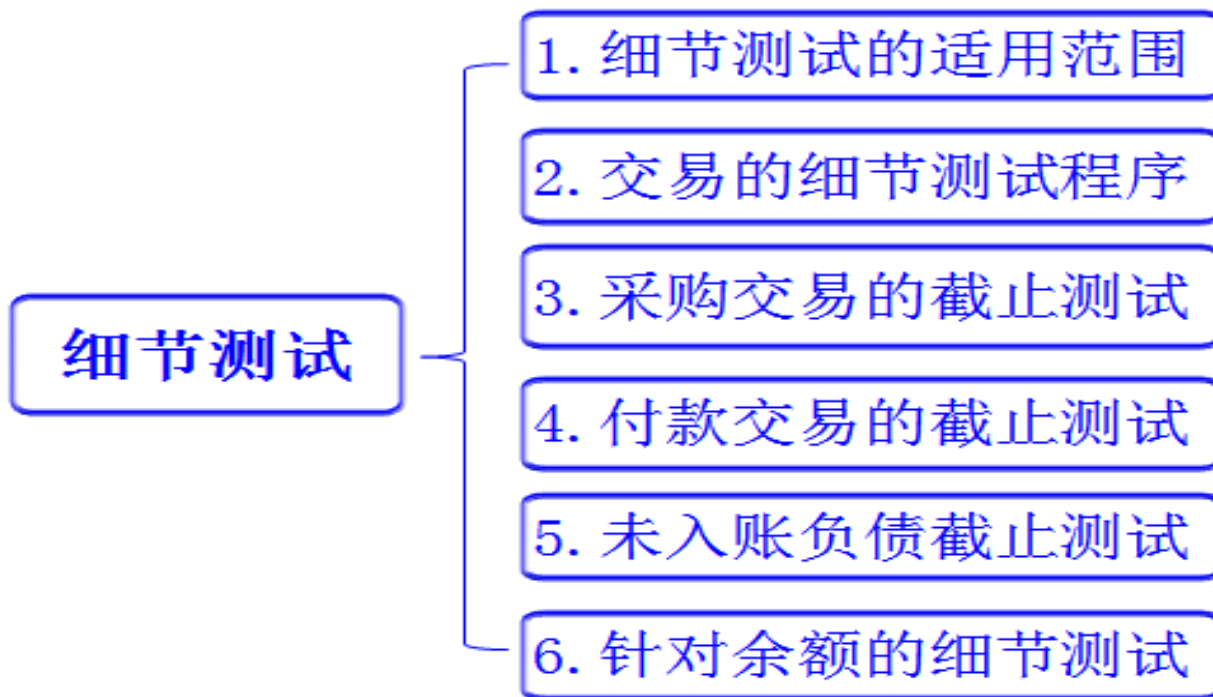
第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

- 4.检查常规账户和付款。例如，租金、电话费和电费。这些费用是日常发生的，通常按月支付。
- 5.检查异常项目的采购。例如，大额采购，从不经常发生交易的供应商处采购，以及未通过采购账户而是通过其他途径记入存货和费用项目的采购。
- 6.通过检查付款记录和趋势[以工作底稿形式给出]发现无效付款或金额不正确的付款。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

(二)细节测试





第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

1. 细节测试的适用范围

当出现下列情形时，通常应考虑实施细节测试：

- (1) 重大错报风险评估为高；
- (2) 实质性分析程序显示出未预期的趋势；
- (3) 需要在财务报表中单独披露的金额或很可能存在错报的金额；
- (4) 对需要在纳税申报表中单独披露的事项进行分析；
- (5) 需要为有些项目单独出具审计报告。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

2.交易的细节测试程序

(1)从业务流程层面的主要交易流程中选取样本，
检查支持性证据

(2)对主要交易流程实施截止测试



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

3.采购交易的截止测试-依托验收单

(1)选择已记录采购的样本，检查相关的商品验收单，保证交易已计入正确的会计期间；

(2)确定期末最后一份验收单的号码并审查代码报告，以检测记录在本会计期间的验收单是否存在更大的顺序号码，或被漏记或错计入下期而在本期遗漏的顺序号码。

4.付款交易的截止测试-依托支票

(1)确定期末最后签署的支票的号码，确保其后的支票支付未被当作本期的交易予以记录；

(2)追踪付款支票至期后的银行对账单，确定其在期后的合理期间内被支付；

(3)询问期末已签署但尚未寄出的支票，考虑该项支付是否应在本期冲回，计入下一会计期间。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

5.寻找未记录的负债的截止

负债的完整性是采购与付款循环中突出的测试目标。此类错报主要体现在负债不入账。注册会计师的测试程序包括：

- (1)确定被审计单位期末用于识别未记录负债的程序，获取相关交易已记入应付账款的证据；
- (2)复核供应商付款通知和供应商对账单，获取发票被遗失或未计入正确的会计期间的证据；询问并确定在资产负债表日是否应增加一项应计负债；
- (3)调查关于订购单、商品验收单和发票不符的例外报告，识别遗漏的交易或计入不恰当会计期间的交易；



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

(4)复核截至审计外勤结束日记录在期后的付款，查找其是否在年底前发生的证据；

(5)询问[采购部门]审计外勤结束时[有无]仍未支付的应付账款；

(6)对于在建工程,检查承建方[未付款]证明或质量监督报告[质量合格后产生付款义务]以获取存在未记录负债的证据；

(7)复核资本预算[购买固定资产]和董事会会议纪要，获取是否存在[担保抵押引起的]承诺和或有负债的证据。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

6.余额的细节测试[针对余额/负债的完整性][2]

(1)复核供应商的付款通知，与供应商对账[最全面]，获取发票遗漏、未计入正确的会计期间的证据。询问并检查对付款存在争议的往来信函，确定在资产负债表日是否应增加一项应计负债。

(2)在对采购与付款交易的控制出现严重缺失，记录被毁损，或怀疑存在舞弊或会计记录在火灾或水灾中遗失时，决定是否通过供应商来证实被审计单位期末的应付余额。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

二、应付账款的实质性程序

- (一) 获取或编制应付账款明细表 [4]
- (二) 执行实质性分析程序 [4]
- (三) 合理运用函证程序 [4]
- (四) 应付账款是否计入正确期间，是否未入账 [5]**
- (五) 核实已偿付应付账款是否真实偿付
- (六) 检查与异常、大额及重大调整相关应付账款
- (七) 检查与应付账款相关的债务重组的会计处理
- (八) 针对应付账款执行关联方及其交易审计程序
- (九) 检查应付账款是否恰当列报



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

（一）获取或编制应付账款明细表[4]

- 1.复核加计是否正确，与报表数、总账数和明细账合计数核对相符[计价]；
- 2.检查非记账本位币应付账款的折算汇率及折算是否正确[计价]；
- 3.分析出现借方余额的项目，查明原因，必要时，建议作重分类调整[分类与可理解性]；
- 4.结合预付账款、其他应付款等往来项目的明细余额，调查有无同挂的项目、异常余额或与购货无关的其他款项（如关联方账户或雇员账户），如有，应作出记录,必要时建议作调整。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

(二) 必要时执行实质性分析程序[4]

1.比较应付账款期末与期初余额[余额分析],分析波动原因。

2.分析长期挂账的应付账款,判断被审计单位

(1)是否缺乏偿债能力、无须支付。确实无须支付的,依据是否充分,会计处理是否正确;

(2)是否利用应付账款隐瞒利润;

(3)账龄超过3年的大额应付账款在资产负债表日后是否偿付,检查偿付记录、单据及披露情况。

3.计算应付账款与存货的比率[比率分析],应付账款与流动负债的比率,并与以前年度相关比率对比分析,评价应付账款整体的合理性。

4.分析存货和营业成本等项目的增减变动[趋势分析],判断应付账款增减变动的合理性。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

(三) 合理运用函证程序

- 1.通常不函证。因为函证[主要针对存在与计价认定]不能保证查出未记录的应付账款，况且注册会计师能够取得采购发票[已入账的必有采购发票]等外部凭证来证实应付账款的余额。
- 2.何时函证。如控制风险较高，某应付账款明细账户金额较大或被审计单位处于财务困难阶段，则函证。
- 3.怎样函证。选择较大金额的债权人，以及资产负债表日金额不大，甚至为零，但属于重要供应商的债权人作为函证对象。最好采用积极函证方式，并具体说明应付金额。
- 4.函证替代程序。检查决算日后应付账款明细账及现金、银行存款日记账，核实是否已支付，同时检查该笔债务的相关凭证资料，如合同、发票、验收单，核实应付账款的真实性。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

(四) 检查应付账款是否计入正确会计期间，是否入账[5]

(1) 检查债务形成的相关原始凭证，如供应商发票、验收报告或入库单等[确定采购发生的日期]，查找是否未及时入账。

(2) 检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，关注其购货发票的日期，确认其入账时间是否合理。

(3) 获取供应商对账单，调节对账单和被审计单位财务记录的差异(如在途款项等)，查找有无未入账的应付账款。

(4) 针对资产负债表日后付款项目，检查银行对账单、银行汇款通知、供应商收据等，询问知情人员，查找是否未及时入账。

(5) 结合存货监盘，检查资产负债表日前后的验收报告或入库单，检查是否有大额货到单未到的情况，确认相关负债是否计入了正确的会计期间。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

（五）针对已偿付的应付账款，追查至银行对账单、银行付款单据和其他原始凭证，检查其是否在资产负债表日前真实偿付。

（六）针对异常或大额交易及重大调整事项，检查相关原始凭证和会计记录，以分析交易的真实性、合理性。

（七）与债权人进行债务重组的，检查不同债务重组方式下的会计处理是否正确。

（八）标明应付关联方的款项，执行关联方及其交易审计程序，并注明合并报表时应予抵销的金额。

（九）检查应付账款是否恰当列报。应付账款项目应根据“应付账款”和“预付账款”科目所属明细科目期末贷方余额的合计数填列[分类与可理解性]。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

[例题 综合]

甲公司是ABC会计师事务所常年审计客户。A注册会计师负责审计甲公司20x1年度财务报表。20x1年度甲公司财务报表整体重要性为税前利润的5%，即500万元。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

要求：

(1) 针对资料一第(1)至(3)项，结合资料二，假定不考虑其他条件，逐项指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为存在，简要说明理由，并说明该风险主要与哪些财务报表项目（仅限于存货、应付账款、预付款项、其他应收款、预提费用、营业成本和销售费用）的哪些认定相关。

(2) 针对资料三事项，假定不考虑其他条件，逐项指出审计程序与根据资料一（结合资料二）识别的重大错报风险是否直接相关。如果直接相关，指出对应的是识别的哪一项重大错报风险；如果不直接相关，指出该审计程序与哪个财务报表项目的哪一项认定最相关。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

资料一：A注册会计师了解的甲公司情况及其环境如下：

（1）：20x1年度，甲公司主要原材料价格有所上涨。为稳定采购价格，甲公司适当增加部分新供应商，供应商数量由20x0年末的40家增加到201x年末的45家。经审核批准后，所有新增供应商的信息被输入采购系统的供应商信息主文档。以前年度审计中对与供应商数据维护相关的控制测试未发现控制缺陷。

（2）：20x1年3月，甲公司向乙公司采购合同总价为1000万元的原材料，原材料已入库。双方因原材料质量问题产生争议，甲公司未记录该笔采购交易。20x1年11月，乙公司根据合同约定提出仲裁申请，要求甲公司全额支付货款并赔偿利息。截止20x1年12月31日，该案件仍在听证过程中。



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

事项序号	是否表明存在重大错报风险 (是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(2)	是	管理层应根据仲裁进展情况作出会计估计，在财务报表中确认或披露该事项可能存在未恰当确认或披露的重大错报风险[资料指明甲公司未入账，但未指出未披露]。	应付账款(完整/权利和义务) 存货(完整/权利和义务)



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

(3):20x0年12月31日,甲公司采购的金额为800万元的原材料已入库,但因未收到供应商发票,未确认应付账款。A注册会计师在审计20x0年度财务报表时,提出了相应的审计调整建议,甲公司予以采纳。

资料二:甲公司的财务数据摘录如下(金额单位:万元):

项目	20x1年未审数	20x0年已审数
存货		
存货—原材料	8400	7700
应付账款		
应付账款—发票已收	5000	4500
应付账款—发票未收	200	800



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

事项序号	是否表明存在重大错报风险 (是/否)	理由	财务报表项目名称及认定
(3)	是	20x1 年末“应付账款-发票未收”余额明显低于 20x0 年末已审数，不合理/上年审计出现低估应付账款是重大错报，本年度可能出现类似重大错报	应付账款(完整性) 存货(完整性)



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

资料三：拟实施的部分控制测试和实质性程序如下：

(1)：对于20x1年度新增的供应商，检查相关的审核批准手续是否按规定执行。

(2)：从20x1年度“应付账款—发票已收”明细账贷方发生额中选取60笔采购交易，测试三单核对（订购单、入库验收单和供应商发票）控制的运行是否有效并检查订购单是否得到适当批准。

(3)：获取20x1年12月31日“应付账款—发票未收”账户明细清单与相关订购单和入库验收单进行核对。

(4)：获取20x1年12月和20x2年1月的原材料入库记录，抽样检查相关的应付账款是否计入正确的期间。

(7)：向甲公司的外部法律顾问发出法律意见询证函，询问诉讼、索赔及评估情况

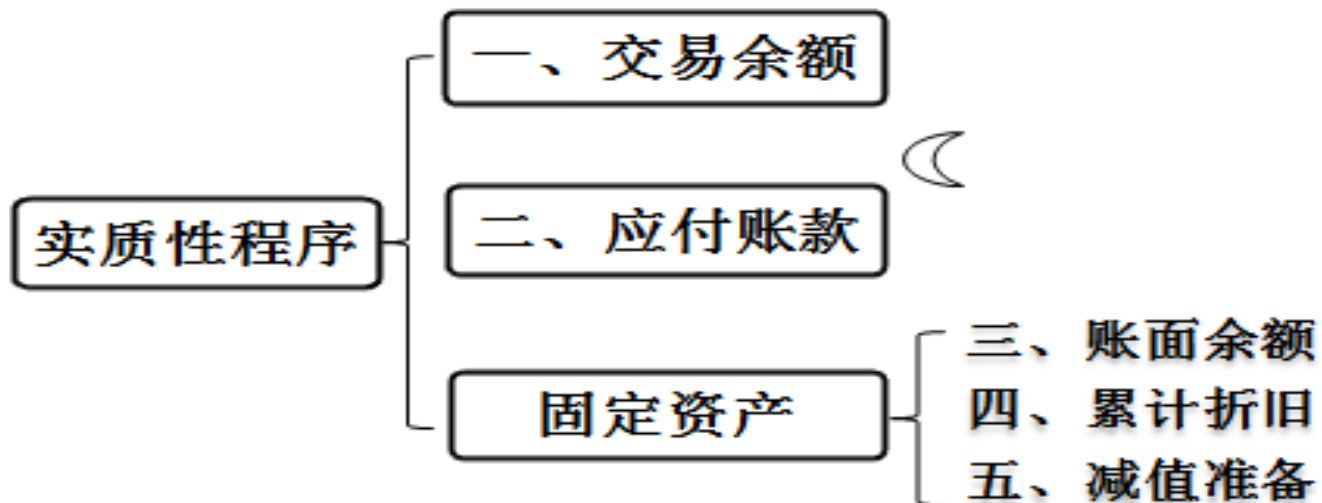


第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序

审计程序序号	是否与根据资料一识别的重大错报风险直接相关(是/否)	与根据资料一哪一项识别的重大错报风险直接相关(资料一序号)	如果不直接相关,与该审计程序最相关的项目名称及认定
(1)	否		应付账款(存在)
(2)	否		应付账款 (存在/计价和分摊)
(3)	否		应付账款 (存在/计价和分摊)
(4)	是	(3)	
(7)	是	(2)	



第十章第三节 采购与付款循环的实质性程序



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

