

注册会计师 审计 教材精讲班

第十章 采购与付款循环的审计

第五节 采购与付款循环的实质性程序

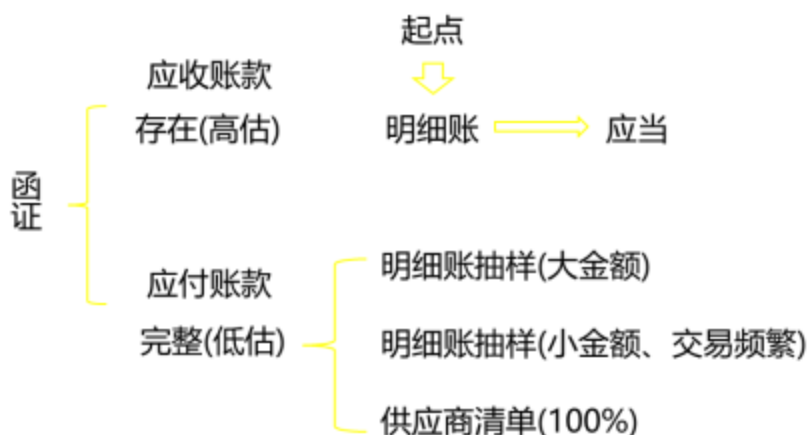
5.1 应付账款的实质性程序

1、获取应付账款明细表

- (1) 复核加计是否正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符；
- (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；
- (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；
- (4) 结合预付账款、其他应付款等往来项目的明细余额，检查有无针对同一交易在应付账款和预付款项同时记账的情况、异常余额或与购货无关的其他款项(如关联方或雇员账户)。

2、函证应付账款

获取适当的供应商相关清单，例如本期采购量清单、所有现存供应商名录等。



选取样本进行测试并执行如下程序：

- (1) 向债权人发送询证函；
- (2) 将询证函余额与已记录金额相比较，如存在差异，检查支持性文件。评价已记录金额是否适当；
- (3) 对未回函的项目实施替代程序：如检查至付款文件(如，现金支出、电汇凭证和支票复印件)、相关的采购文件(如，采购订单、验收单、发票和合同)或其他适当文件；
- (4) 如果认为回函不可靠，评价对评估的重大错报风险以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响。

【简答题 2019 (节选)】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2018 年度财务报表。审计工作底稿中与函证相关的部分内容摘录如下：

(3) 甲公司 2018 年向乙公司采购的某设备价格显著高于同类设备的市场价格，管理层解释该设备采用了特殊材质，A 注册会计师了解了使用特殊材质的原因，检查了采购合同，查询了特殊材质的市场价格，并就该设备的采购价格和使用材质向乙公司进行了函证，回函相符，据此认可了设备采购价格。

要求：针对上述第(3)项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】恰当。

【综合题 2018（节选）】上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事药品的研发、生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2017 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 300 万元，明显微小错报的临界值为 15 万元。

资料四

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了针对市场推广费实施的进一步审计程序，部分内容摘录如下：

（4）乙公司于 2017 年 3 月设立，主要从事市场推广服务。2017 年度，甲公司向乙公司购买市场推广服务 5000 万元。A 注册会计师检查了合同、采购审批记录以及支付单据，并就推广费用向乙公司实施了函证程序，结果满意。

要求：针对上述第（4）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。需要考虑商业实质或是否为未披露的关联方。

【解析】没有检查商业实质/必要性/服务成果。

【简答题 2016（节选）】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 100 万元，审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下：

因甲公司其他应付款年末余额较 2014 年末大幅减少，A 注册会计师对其他应付款实施了函证，对未回函的项目，逐笔检查了本年借方和贷方发生额及相关原始凭证，结果满意。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】不恰当。甲公司其他应付款年末余额较 2014 年末大幅减少，可能存在低估其他应付款的重大错报风险。函证程序难以有效应对其他应付款的低估错报。

【简答题 2015（节选）】ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2014 年度财务报表，审计项目组确定财务报表整体的重要性为 100 万元，明显微小错报的临界值为 5 万元，审计工作底稿中与函证程序相关的部分内容摘录如下：

（2）甲公司应付账款年末余额为 550 万元，审计项目组认为应付账款存在低估风险，选取了年末余额合计为 480 万元的两家主要供应商实施函证，未发现差异。

要求：

针对上述事项（2），指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

（2）不恰当。审计项目组认为应付账款存在低估 风险，除了选择金额较大的应付账款函证外，还应当选择那些在资产负债表日金额不大甚至为零，但为被审计单位重要供应商的债权人，作为函证对象。

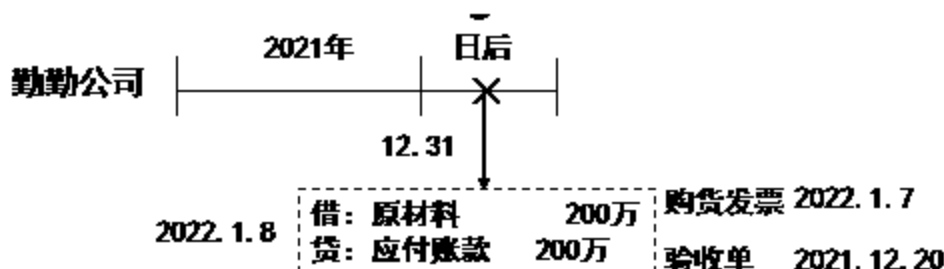
3、检查应付账款是否计入正确期间，是否未入账（多选题/简答题）

（1）对本期发生的应付账款增减变动，检查至支持性文件，确认会计处理是否正确。



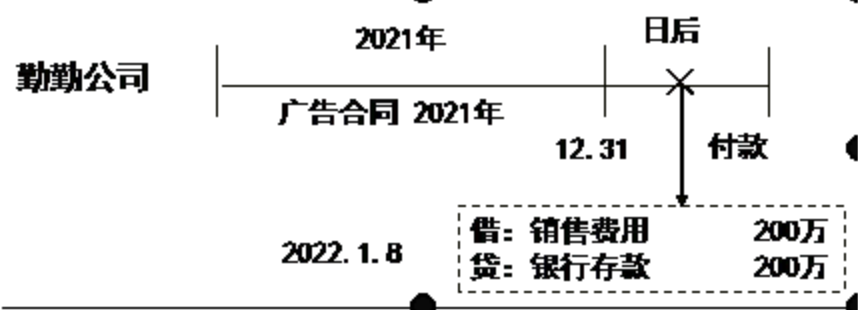
（2）检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，关注其验收单、购货发票的日期，确认其入账时

间是否合理。



(3) 获取并检查被审计单位与其**供应商之间的对账单**以及被审计单位编制的差异调节表，确定应付账款金额的准确性。

(4) 对资产负债表**日后**付款项目，检查**银行对账单**及有关**付款凭证**(如银行汇款通知、供应商收据等)，询问内部或外部知情人员，查找有无**未及时入账**的应付账款。



(5) 结合存货监盘程序，检查被审计单位在资产负债表日前后的存货入库资料(验收报告或入库单)，检查相关负债是否计入了正确的会计期间。

【简答题 2016 (节选)】

ABC 会计师事务所的 A 组成会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下：

为查找未入账的应付账款，A 注册会计师检查了资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相关凭证，并结合存货监盘程序，检查了甲公司资产负债表日前后的存货入库资料，结果满意；

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。还应当检查债务形成的相关原始凭证、获取被审计单位与其供应商之间的对账单，并将对账单和被审计单位财务就之间的差异进行调节、针对资产负债表日后付款项目，检查银行对账单及有关付款凭证。

4、寻找未入账负债的测试 (多选题/ 简答题)

获取期后收取、记录或支付的发票明细，包括获取支票登记簿/电汇报告/银行对账单(根据被审计单位情况不同)以及入账的发票和未入账的发票。从中选取项目(尽量接近审计报告日)进行测试并实施以下程序：

(1) 检查支持性文件，如发票、采购合同/申请、收货文件以及接受服务明细，以确定收到商品/接受服务的日期及应在期末之前入账的日期。

(2) 追踪已选取项目至应付账款明细账、货到票未到的暂估入账和/或预提费用明细表，并关注费用所计入的会计期间。调查并跟进所有已识别的差异。

(3) 评价费用是否被记录于正确的会计期间，并相应确定是否存在期末未入账负债。

5、检查应付账款长期挂账的原因并记录，对确实无需支付的应付款的会计处理是否正确。

6、检查应付关联方的款项

(1) 了解交易的商业理由。

(2) 检查证实交易的支持性文件(例如发票、合同、协议及入库和运输单据等相关文件)。

(3) 检查被审计单位与关联方的对账记录或向关联方函证。

5.2 一般费用的实质性程序

【提示】一般费用就一般了解

1. 获取一般费用明细表，复核其加计数是否正确、并与总账和明细账合计数核对是否正确。

2. 实质性分析程序。

将费用细化到适当层次，根据关键因素和相互关系（例如本期预算、费用类别与销售数量、职工人数的变化之间的关系等）设定预期值，将已记录金额与期望值进行比较，进一步调查差异。

3. 从资产负债表日后的银行对账单或付款凭证中选取项目进行测试，检查支持性文件（如合同或发票），关注发票日期和支付日期，追踪已选取项目至相关费用明细表，检查费用所计入的会计期间，评价费用是否被记录于正确的会计期间。（低估测试）

4. 对本期发生的费用选取样本，检查其支持性文件，确定原始凭证是否齐全，记账凭证与原始凭证是否相符以及账务处理是否正确。（逆查、发生）

5. 抽取资产负债表日前后的凭证，实施截止测试，评价费用是否被记录于正确的会计期间。（截止测试）

6. 检查一般费用是否已按照企业会计准则及其他相关规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。