

### 第三节 采购与付款循环的重大错报风险

#### 二、评估固有风险和控制风险

- 1.针对识别出的相关交易类别和账户余额存在的重大错报风险，注册会计师应当通过评估错报发生的可能性和重要程度来评估固有风险。在评估时，注册会计师运用职业判断确定错报发生的可能性和重要程度综合起来的影响程度。
- 2.如果注册会计师计划测试采购与付款循环中相关控制的运行有效性，应当评估相关控制的控制风险。
- 3.需要说明的是，如果注册会计师拟不测试控制运行的有效性，则应当将固有风险的评估结果作为重大错报风险的评估结果。

#### 三、根据重大错报风险评估结果设计进一步审计程序

重大错报 风险描述	相关财务报表项目 及认定	风险 程度	是否信 赖控制	进一步的审计 程序的总体方 案	拟从控制测 试中获取的 保证程度	拟从实质性 程序中获取 的保证程度
不确认与采购相关的负债，或与尚未付款但已经购买的服务支出相关的负债	应付账款/其他应付款：完整性 销售费用/管理费用：完整性	特别	是	综合性 方案	高	中

重大错报 风险描述	相关财务报表项目 及认定	风险 程度	是否信 赖控制	进一步的审计 程序的 总体方案	拟从控制测 试中获取的保证 程度	拟从实质性程序 中获取的保证程 度
采用不正确的费用支出截止期，例如将本期的支出延迟到下期确认	应付账款/其他应付款：存在/完整性 销售费用/管理费用：截止	一般	否	实质性 方案	无	高

### 第四节 采购与付款循环的控制测试略

### 第五节 采购与付款循环的实质性程序

#### 一、应付账款的实质性程序

##### (一) 审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	存在	完整性	权利	准确性、计价和分摊	分类	列报

			和义务			
①资产负债表中记录的应付账款是存在的	√					
②所有应当记录的应付账款均已记录，相关披露均已包括		√				
③资产负债表中记录的应付账款是被审计单位应当履行的偿还义务			√			

审计目标	财务报表认定					
	存在	完整性	权利和义务	准确性、计价和分摊	分类	列报
④应付账款以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录，相关披露已得到恰当计量和描述				√		
⑤应付账款已记录于恰当的账户					√	
⑥应付账款已被恰当地汇总或分解且表述清楚，相关披露在适用的财务报告编制基础下是相关的、可理解的						√

(二) 审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	可供选择的审计程序
④	1. 获取或编制应付账款明细表
①③	2. 对应付账款执行函证程序
②	3. 检查应付账款是否计入了正确的会计期间，是否存在未入账的应付账款
②	4. 寻找未入账负债的测试

审计目标	可供选择的审计程序
①	5. 检查应付账款长期挂账的原因并作出记录，对确实无需支付的应付账款的会计处理是否正确
⑥	6. 检查应付账款是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报和披露

### （三）应付账款的函证

由于采购与付款循环中较为常见的重大错报风险时低估应付账款（“完整性”认定），因此，注册会计师在实施函证程序时可能需要从非财务部门（如采购部门）获取适当的供应商清单，如本期采购清单、所有现存供应商名录等，从中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.将询证函回函确认的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.未作回复的函证实施替代程序：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.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。

### （四）寻找未入账负债的测试

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，如相关的发票、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/接受劳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。

### 二、除折旧/摊销、人工费用以外的一般费用的实质性程序

- 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。
- 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。
- 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。
- 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。
- 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。

**【综合题·2014】**甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。A 注册会计师负责审计甲公司 2013 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 240 万元。

资料一：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境，部分内容摘录如下：

（1）甲公司原租用的办公楼月租金为 50 万元。自 2013 年 10 月 1 日起，甲公司租用新办公楼，租期一年，月租金 80 万元，免租期 3 个月。

资料二：A 注册会计师在审计工作底稿中记录了甲公司的**财务数据**，部分内容摘录如下：单位：万元

项目	未审数	已审数
	2013 年度	2012 年度
管理费用——污水处理	150	100

管理费用——租赁费	450	600
管理费用——研发费	0	200

要求：（1）针对**资料一**，结合**资料二**，假定不考虑其他条件，指出资料一所列事项是否可能表明**存在**重大错报风险。如果认为可能表明存在重大错报风险，简要说明**理由**，并说明该风险主要与哪些财务报表**项目**的哪些**认定**相关（不考虑税务影响）。

**【答案】**

事项序号	是否可能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
（1）	是	应在免租期内确认租金费用和负债，存在少计管理费用和负债的风险	管理费用（完整性） 其他应付款（完整性）