

### 第三节 采购与付款循环的重大错报风险

#### 一、采购与付款循环的相关交易和余额存在的重大错报风险

1. **未完整记录负债的风险。**在承受反映较高盈利水平和营运资本的压力下（如为满足业绩考核要求、从银行获得资金或吸引潜在投资者），被审计单位管理层可能试图低估应付账款等负债。重大错报风险常常集中体现在遗漏交易，例如，未记录已收取货物但尚未收到发票的与采购相关的负债，或未记录尚未付款的已经购买的服务支出，这将对“完整性”等认定产生影响。

2. **多计或少计费用支出的风险。**例如，通过多计或少计费用支出把损益控制在被审计单位管理层希望的程度，或是管理层把私人费用计入企业费用。

3. **费用支出记录不准确的风险。**例如，被审计单位以复杂的交易安排购买一定期间的多种服务，管理层对于涉及的服务收益与付款安排所涉及的复杂性缺乏足够的了解。这可能导致费用支出分配或计提的错误。

4. **不正确地记录外币交易。**当被审计单位进口用于出售的商品时，可能由于采用不恰当的外币汇率而导致该项采购的记录出现差错。此外，还存在未能将诸如运费、保险费和关税等与存货相关的进口费用进行正确分摊的风险。

5. **存在未记录的权利和义务。**这可能导致资产负债表分类错误以及财务报表附注不正确或披露不充分。

#### 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、账户余额和披露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严重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严重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	固有风险	控制风险	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	最高	低	综合性方案	高	中

### 第四节 采购与付款循环的控制测试

注册会计师在实际工作中，并不需要对流程中的所有控制进行测试，而是应该针对识别的可能发生错报环节，**选择足以应对评估的重大错报风险的控制进行测试。**

### 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	权利和义务	准确性、计价和分摊	分类	列报
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			√			

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. 获取应付账款明细表，并执行以下工作： (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（如关联方账户或雇员账户）
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
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，从中选取样本实施函证程序。

**(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】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，指出资料一所述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）