

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

（一）评估固有风险

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。例如，某被审计单位从事农产品加工业务，部分原材料系向农户个人采购。

在评估固有风险时，注册会计师认为与该类交易相关的固有风险因素主要是复杂性，如采购交易涉及多个农户，并且交易价格的季节性波动较大，导致核算较为复杂。此外，由于与农户的交易多为现金交易，以往年度存在白条交易的情况，存在较高的舞弊风险。基于上述因素，注册会计师认为错报发生的可能性较高，并且由于采购金额重大，如果发生错报，其严重程度较高，因此，将与该类交易相关的风险的固有风险等级评估为最高级，即存在特别风险。

（二）评估控制风险

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。注册会计师可以根据自身偏好的审计技术或方法，以不同方式实施和体现对控制风险的评估。例如，被审计单位每月由不负责应付账款核算的财务人员与供应商对账，就对账差异进行调查并编写说明，报经财务经理复核。

注册会计师计划测试该项控制的运行有效性，考虑到该项控制属于常规性控制，不涉及重大判断，执行控制的人员具备相应的知识和技能并且保持了适当的职责分离，因此，注册会计师将该项控制的控制风险等级评估为低水平。

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上是相关的、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。

【简答题】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，与负债审计相关的审计工作底稿部分内容摘录如下：

（1）甲公司各部门使用的请购单未连续编号，请购单需由部门经理批准，超过一定金额还需经总经理批准，A注册会计师认为该项控制设计有效，实施了控制测试，结果满意。

答案：

（1）恰当。

（2）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日前后的存货入库资料，结果满意。

答案：

（2）不恰当。还应检查资产负债表日后货币资金的付款项目/获取甲公司与供应商之间的对账单并与财务记录进行核对调节/检查采购业务形成的相关原始凭证。

（3）由于2015年人员工资和维修材料价格连续上涨，甲公司实际发生的产品质量保证支出与以前年度预计数相比存在较大差异，A注册会计师要求管理层就该差异进行追溯调整。

答案：

（3）不恰当。资产负债表日后价格的变化并不表明前期会计估计存在差错。

（4）甲公司有一笔账龄在三年以上，金额重大的其他应付款，由于 2015 年度未发生变动，A 注册会计师未对其实施进一步审计程序。

答案：

（4）不恰当。注册会计师没有/应当对重大账户余额实施实质性程序。

（5）甲公司年末与固定资产弃置义务相关的预计负债金额为 200 万元，A 注册会计师作出了 300 万元到 360 万元之间的区间估计，与管理层沟通后同意其按 100 万元的错报进行调整。

要求：针对上述第（1）至（5）项，逐项指出 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：

（5）恰当。