

第十章 采购与付款循环的审计

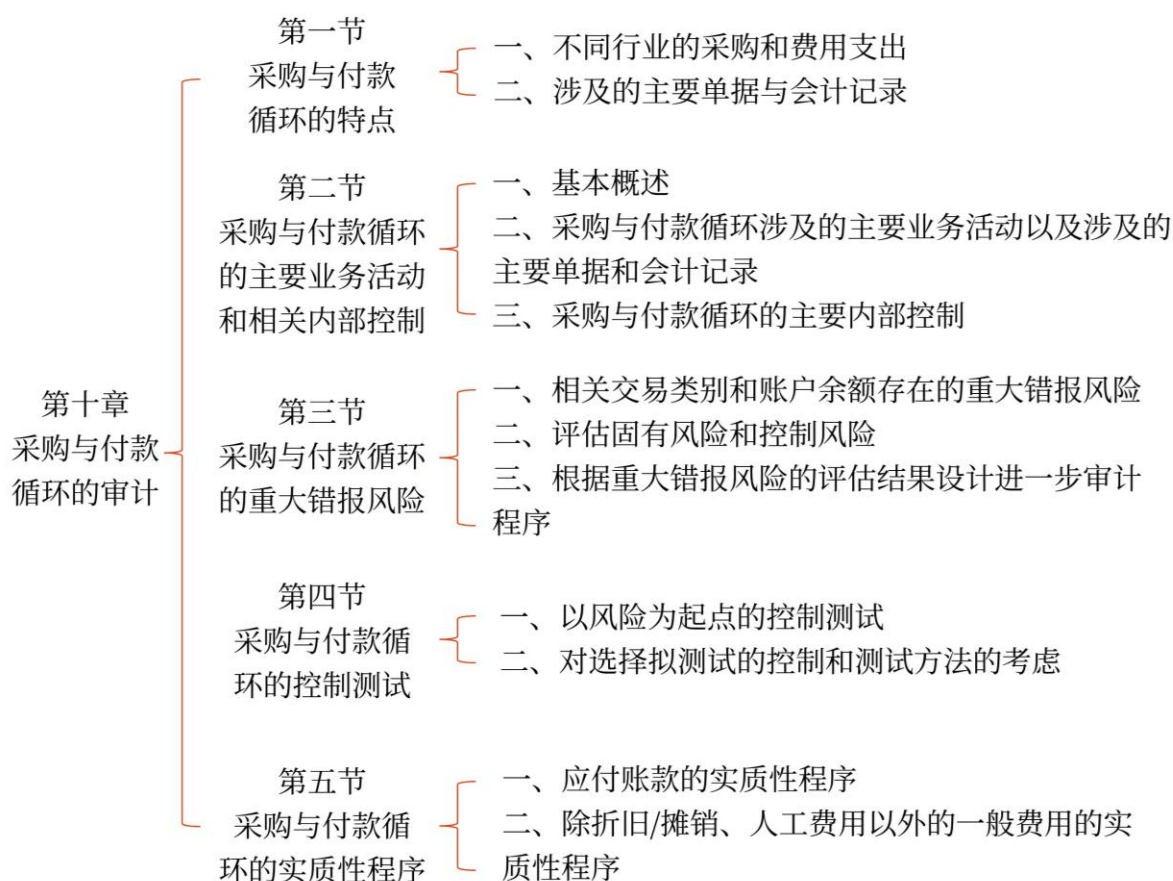
■ 本章考情分析

本章属于一般重要章节，考试时可以简答题、综合题形式进行考核。近几年分值所占比重较小。考生应重点掌握应付账款（完整性）的相关审计程序。

■ 本章教材变化

1. 新增“与供应商定期对账”的相关表述
2. 对“相关交易类别和账户余额存在的重大错报风险”进行了重新编写
3. 新增“评估固有风险和控制风险”的相关表述
4. 修订部分文字表述

■ 本章基本结构框架



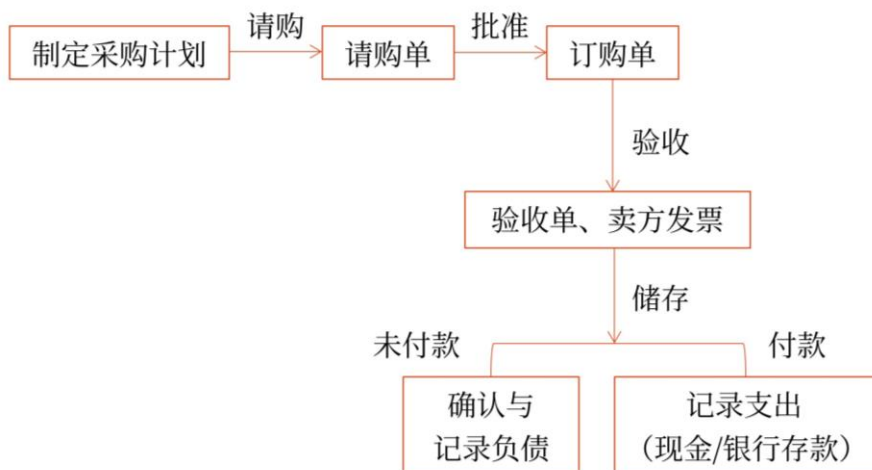
第一节 采购与付款循环的特点

一、不同行业的采购和费用支出（略）

二、涉及的主要单据与会计记录（详见第2节）

第二节 采购与付款循环的主要业务活动和相关内部控制

一、基本概述（请购——订货——验收——付款）



二、采购与付款循环涉及的主要业务活动以及涉及的主要单据和会计记录

（一）制定采购计划（十方面之一）

涉及的主要单据	采购计划
相关说明	基于企业的生产经营计划， <u>生产、仓库</u> 等部门定期编制 <u>采购计划</u> ，经 <u>部门负责人</u> 等适当的管理人员 <u>审批</u> 后提交 <u>采购部门</u> ，具体安排商品及服务采购。

（二）维护供应商清单（十方面之二）

涉及的主要单据	供应商清单
相关说明	1.企业通常对于合作的供应商事先进行资质等审核、将 <u>通过审核</u> 的供应商信息 <u>录入系统</u> ，形成完整的 <u>供应商清单</u> ，并及时对其信息变更 <u>进行更新</u> 。 2.采购部门只能向 <u>通过审核</u> 的供应商进行采购。

（三）请购商品和服务（十方面之三）

涉及的主要单据	请购单
---------	-----

编制部门及作用	请购单：是由 <u>生产</u> 、 <u>仓库</u> 等部门的有关人员填写，送交 <u>采购部门</u> ，是申请购买商品、服务或其他资产的书面凭据。（ <u>人工编制</u> 或 <u>信息技术应用程序创建</u> ）
相关说明	1.是否需要连续编号：由于企业内不少部门都可以填列请购单， <u>可以按照部门分别</u> 设置请购单的连续编号（★★） 2.强调授权审批（★★如： <u>仓储经理</u> 、 <u>生产经理</u> 等） （1）大多数企业对正常经营所需物资的购买均作 <u>一般授权</u> ； （2）每张请购单必须经过对这类支出预算 <u>负责的主管人员</u> 签字批准。
相关的认定 （★★）	与采购交易的“ <u>发生</u> ”认定相关，是采购交易轨迹的 <u>起点</u> 。

(四) 编制订购单（十方面之四）

涉及的主要单据	订购单
编制部门及作用	订购单：是由 <u>采购部门</u> 填写，经适当的管理层 <u>审核后</u> 发送供应商，是向供应商购买订购单上所指定的商品和服务的书面凭据。
相关说明	<u>是否需要连续编号</u> ： <u>一式多联</u> ， <u>连续编号</u> （★★） 正联送交 <u>供应商</u> ，副联则送至企业的 <u>验收部门</u> 、 <u>财务部门</u> 和 <u>编制请购单的部门</u> 。
相关的认定	与采购交易的“ <u>完整性</u> ”和“ <u>发生</u> ”认定相关。（★★）
注意事项	1.采购部门只对 <u>经过恰当批准</u> 的请购单编制订购单。（★★★★ <u>授权权限内</u> 审批： <u>采购经理</u> 、 <u>总经理</u> 、 <u>董事会</u> 等） 2.采购部门发出订购单，询价后确定最佳供应商，但 <u>询价</u> 与 <u>确定供应商</u> 的职责应当分离 3.对于 <u>大额</u> 、 <u>重要</u> 的采购项目，采用 <u>招标方式</u> 确定供应商。

(五) 验收商品（十方面之五）

涉及的主要单据	验收单
编制部门及作用	验收单：是收到商品时所编制的凭据，列示通过质量检验的、从供应商处收到的商品的种类和数量等内容。
相关说明	<u>是否需要连续编号</u> ： <u>一式多联</u> ， <u>连续编号</u> （★★）
相关的认定 （★★）	1.与采购交易（如：采购的 <u>资产</u> 或与采购相关的 <u>负债</u> ）的“ <u>存在</u> ”认定相关。 2.与采购交易的“ <u>完整性</u> ”认定相关。（ <u>连续编号</u> ）
注意事项	1. <u>验收部门</u> 首先应比较所收商品与订购单上的 <u>要求是否相符</u> ，然后盘点商品并检查商品 <u>有无损坏</u> 。

	2.验收后， <u>验收部门</u> 应对已收货的 <u>每张订购单</u> 编制一式多联、预先按顺序编号的 <u>验收单</u> ，作为验收和检验商品的依据。 3. <u>验收人员</u> 将商品送交仓库或其他请购部门时，应取得 <u>经过签字的收据</u> ，或要求其在 <u>验收单的副联</u> 上签收。 4. <u>验收人员</u> 应将验收单其中的一联送交 <u>财务部门</u> 。
--	--

(六) 储存商品 (十方面之六)

涉及的主要单据	入库单
编制部门及作用	入库单：是由 <u>仓库管理人员</u> 填写的验收合格品入库的凭证
相关说明	1.将已验收的商品的保管与采购 <u>职责相分离</u> ，可减少 <u>未经授权的</u> 采购和 <u>盗用商品</u> 的风险 2.存放商品的仓储区 <u>应相对独立</u> ， <u>限制</u> 无关人员接近；
相关的认定 (★★)	与商品的“ <u>存在</u> ”认定相关。

(七) 确认和记录采购交易与负债 (十方面之七)

涉及的主要单据和会计记录	1.转账凭证/付款凭证 2.应付账款明细账
注意事项及操作要点 (3个方面)	1.在记录采购交易前，财务部门需要检查 <u>订购单</u> 、 <u>验收单</u> 和 <u>供应商发票</u> 的一致性，确定供应商发票的内容 <u>是否</u> 与相关的验收单、订购单 <u>一致</u> ，以及供应商 <u>发票的计算</u> 是否正确。 2.在检查无误后，会计人员编制转账凭证/付款凭证，经会计主管审核后据以登记相关账簿。 3.如果月末 <u>尚未收到</u> 供应商发票，财务部门需根据验收单和订购单 <u>暂估</u> 相关的负债。
相关的认定 (★★)	与“存在”、“发生”、“完整性”、“权利和义务”和“准确性、计价和分摊”等认定有关。

(八) 办理付款 (十方面之八)

基本原则	企业通常根据国家有关支付结算的相关规定和企业生产经营的实际情况选择付款结算方式。
相关控制	以 <u>支票结算方式</u> 为例，编制和签发支票的有关控制包括： 1.由被授权的财务部门的人员负责签发支票。 2.被授权签发支票的人员应确定每张支票后附有已经适当批准的未付款凭单，并确定支票收款人姓名和金额与凭单内容一致。

	3.支票一经签发就应在其凭单和支持性凭证上用加盖印戳或打洞等方式将其注销，以免重复付款。 4.不得签发无记名甚至空白的支票。 5.支票应预先顺序编号，保证支出支票存根的完整性和作废支票处理的恰当性。 6.应确保只有被授权的人员才能接近未经使用的空白支票。
--	--

(九) 记录现金、银行存款支出 (十方面之九)

涉及的主要单据和会计记录	1.付款凭证 2.现金记账和银行存款日记账 3.应付账款明细账
相关控制	以 <u>记录银行存款支出</u> 为例，有关控制包括： 1. <u>会计主管</u> 应独立检查记入银行存款日记账和应付账款明细账的金额的一致性，以及与支票汇总记录的一致性。 2.通过 <u>定期比较</u> 银行存款日记账记录的日期与支票副本的日期，独立检查入账的及时性。 3.独立编制银行存款余额调节表。（ <u>非出纳员编制</u> ）

(十) 与供应商定期对账 (十方面之十)

涉及的主要单据和会计记录	供应商对账单：是由 <u>供应商编制</u> 的、用于核对与采购企业往来款项的凭据，通常标明期初余额、本期购买、本期支付给供应商的款项和期末余额等信息。
相关说明	通过 <u>定期</u> 向供应商 <u>寄发</u> 对账单，就应付账款、预付款项等 <u>进行核对</u> ，能够及时发现双方 <u>存在的差异</u> ，对差异 <u>进行调查</u> ，如有必要作出相应调整。

三、采购与付款循环的主要内部控制 (3点：与 9.2 类似)

(一) 适当的职责分离

采购与付款交易不相容岗位至少包括：(共 6 点)

- 1.请购与审批；
- 2.询价与确定供应商；
- 3.采购合同的订立与审批；
- 4.采购与验收；
- 5.采购、验收与相关会计记录；
- 6.付款审批与付款执行。

(二) 恰当的授权审批

(三) 凭证的预先编号及对例外报告的跟进处理

第三节 采购与付款循环的重大错报风险

一、相关交易类别和账户余额存在的重大错报风险

以一般制造业为例，就采购与付款循环的相关交易类别和账户余额，注册会计师识别出的重大错报风险通常包括：

- 1.没有完整记录负债的风险。
- 2.多计或少计费用支出的风险。
- 3.费用支出记录不准确的風險。
- 4.不正确地记录外币交易。
- 5.存在未记录的权利和义务。

二、评估固有风险和控制风险

(一) 评估固有风险

基本原则	<p>1.针对识别出的采购与付款循环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<u>发生的可能性和重要程度</u>来评估固有风险。</p> <p>2.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<u>综合起来</u>的影响程度。</p>
相关举例	<p>某被审计单位从事<u>农产品加工业务</u>，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<u>复杂性</u>，如采购交易涉及多个农户，并且交易价格的<u>季节性波动较大</u>，导致核算<u>较为复杂</u>。此外，由于与农户的交易<u>多为现金交易</u>，以往年度存在白条交易的情况，存在较高的<u>舞弊风险</u>。</p> <p>基于<u>上述因素</u>，注册会计师认为错报发生的<u>可能性较高</u>，并且由于采购金额重大，如果发生错报，其<u>严重程度较高</u>，因此，将与该类交易相关的风险的固有风险等级评估为<u>最高级</u>，即<u>存在特别风险</u>。</p>

(二) 评估控制风险

基本原则	<p>1.如果注册会计师<u>计划测试</u>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。</p> <p>2.如果注册会计师<u>拟不测试</u>控制运行的有效性，则应当将<u>固有风险</u>的评估结果<u>作为</u>重大错报风险的评估结果。</p>
相关举例	<p>被审计单位每月由<u>不负责</u>应付账款核算的财务人员向供应商<u>寄发对账单</u>，就对账差异<u>进行调查并编写说明</u>，报经<u>财务经理</u>复核。</p> <p>注册会计师<u>计划测试</u>该项控制的运行有效性，考虑到该项控制属于<u>常规性控制</u>，<u>不涉及</u>重大判断，执行控制的人员<u>具备</u>相应的知识和技能<u>并且保持了</u>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<u>低水平</u>。</p>

三、根据重大错报风险的评估结果设计进一步审计程序

表 10-3 采购与付款循环的重大错报风险及和拟实施的进一步审计程序的总体审计方案（举例）

重大错报风险描述	相关财务报表项目及认定	固有风险等级	控制风险等级	进一步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
①确认的负债及费用并未实际发生	①应付账款/其他应付款：存在 ②销售费用/管理费用：发生	中	低	综合性方案	高	低
②不确认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	①应付账款/其他应付款：完整性 ②销售费用/管理费用：完整性	最高	低	综合性方案	高	中
③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	①应付账款/其他应付款：存在/完整性 ②销售费用/管理费用：截止	高	最高	实质性方案	无	高
④发生的采购未能以正确的金额记录	①应付账款/其他应付款：准确性、计价和分摊 ②销售费用/管理费用：准确性	低	低	综合性方案	中	低

第四节 采购与付款循环的控制测试

一、以风险为起点的控制测试（表 10-4：一般了解）

二、对选择拟测试的控制和测试方法的考虑（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）应付账款的审计目标

提示

应付账款重点应关注“完整性”，因为漏记可能影响净资产的数额虚增。

1.审计目标与认定对应关系表

审计目标	相关认定					
	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				√		
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						√

2.审计目标与审计程序对应关系表

审计目标	审计程序
④	1.获取应付账款明细表（ <u>第1条</u> ）（★★公共程序）
①③（主要）	2.对应付账款实施 <u>函证程序</u> （ <u>第2条</u> ）
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（ <u>第3条</u> ）
②	4.寻找未入账负债的测试（ <u>第4条</u> ）
①（主要）	5.检查应付账款长期挂账的原因并作出记录，对确实无须支付的应付账款的会计处理是否正确（ <u>第5条</u> ）
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（ <u>第6条</u> ）（★★公共程序）

（二）应付账款的实质性程序

1.获取应付账款明细表

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。

2.函证应付账款（★★★）

由于采购与付款循环中较为常见的重大错报风险是低估应付账款（“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）对未回函的项目实施替代程序：例如，检查付款单据（如支票存根）、相关的采购单据（如订购单、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。

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

（1）对本期发生的应付账款增减变动，检查至相关支持性文件，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、供应商发票的日期，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）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（如银行汇款通知、供应商收据等），询问被审计单位内部或外部的知情人员，查找有无未及时入账的应付账款（拖延入账？）；

（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。

4. 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（3点：简单了解）：

（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作出记录，对确实无须支付的应付账款的会计处理是否正确。

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。

二、除折旧/摊销、人工费用以外的一般费用的实质性程序

（一）一般费用的审计目标（除固定资产循环、人力资源和工薪循环）（如：差旅费、广告费等）

审计目标	相关认定			
	发生	完整性	准确性	截止
①确定利润表中记录的一般费用是否真实发生	√			
②确定所有应当记录的费用是否均已记录		√		
③确定一般费用是否以恰当的金额包括在财务报表中			√	
④确定费用是否已计入恰当的会计期间				√

（二）一般费用的实质性程序（6个程序：简单了解）

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

（1）考虑可获取信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制，评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。

（2）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，评价预期值是否足够精确以识别重大错报。

（3）确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额。

（4）将已记录金额与期望值进行比较，识别需要进一步调查的差异。

（5）调查差异，询问管理层，针对管理层的答复获取适当的审计证据；根据具体情况在必要时实施其他审计程序。

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。

补充例题·简答题

(根据历年试题改编)ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计甲公司2022年度财务报表,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,审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下:

(1)甲公司有一笔账龄三年以上、金额重大的其他应付款,因2022年末未发生变动,A注册会计师未实施进一步审计程序。

(2)A注册会计师在审计应付职工薪酬时发现,甲公司于2022年初计提并发放2021年度奖金110万元,于2023年初计提并发放2022年度奖金112万元,因该事项对2022年度利润影响较小,A注册会计师认可了甲公司管理层的处理。

(3)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。

(4)甲公司应付账款年末余额为550万元,A注册会计师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。

(5)甲公司各部门使用的请购单未连续编号,请购单由部门经理批准。超过一定金额还需总经理批准,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。

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】

事项序号	是否恰当 (恰当/不恰当)	理由
(1)	不恰当	注册会计师应当/没有对 <u>重大账户余额</u> 实施实质性程序。
(2)	不恰当	该事项影响2022年期末应付职工薪酬余额112万元,形成 <u>未入账</u> 负债, <u>超过了</u> 财务报表整体的重要性,属于 <u>重大错报</u> ,不能与其他错报抵销,应要求管理层进行调整。
(3)	不恰当	还应检查 <u>资产负债表日后</u> 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。
(4)	不恰当	仅选取大金额主要供应商实施函证 <u>不能应对</u> 低估风险/还应选取 <u>小额或零余额账户</u> 。
(5)	恰当	—

■ 本章小结

- 1.采购与付款循环的主要业务活动以及涉及的主要单据和会计记录;
- 2.函证应付账款的相关内容;
- 3.如何应对未入账的应付账款;

4.除折旧/摊销、人工费用以外的一般费用的实质性程序。



慢慢来，踏实走，你想要的岁月都会给你。