

注册会计师业务操作与风险控制丛书

主 审 徐政旦
主 编 汤云为
副主编 朱荣恩
李若山

CPA¹

series of operating
procedure and risk
control

购货与付款循环审计

王延明 / 编著

 中国时代经济出版社

注册会计师业务操作与风险控制丛书

购货与付款循环审计

王延明 编著

中国时代经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

购货与付款循环审计/王延明编著,一北京:中国时代经济出版社,2002.7

(注册会计师业务操作与风险控制丛书/汤云为主编)

ISBN 7-80169-267-5

I. 购… II. 王… III. 商业-审计 IV. F239.64

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 041736 号

注册会计师业务操作与风险控制丛书

购货与付款循环审计

王延明 编著

出 版 者	中国时代经济出版社 (原中国审计出版社)
地 址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电 话	(010)88361317 64066019
传 真	(010)64066026
发行经销	各地新华书店经销
印 刷	北京昌平百善印刷厂
开 本	850×1168 1/32
版 次	2002 年 7 月第 1 版
印 次	2002 年 7 月第 1 次印刷
印 张	7.375
字 数	149 千字
印 数	1~5000 册
定 价	15.00 元
书 号	ISBN 7-80169-267-5/F·093

版权所有 侵权必究

总 序

近年来,上市公司会计造假的恶性案件屡有披露,从较早的“琼民源”案件到最近的“中天勤”案件,都给证券市场的发展造成了非常消极的影响,严重动摇了市场经济的诚信基础,相关的注册会计师也不断遭到社会各方的责难。一方面,我们应该认识到,建立健全企业内部控制制度,按照相关会计规范的要求出具真实公允的财务报告,是企业管理当局的会计责任。由于注册会计师的审计采取事后重点抽查,加上委托方内部控制制度固有的局限性和其他客观因素的制约,难免存在会计报表的某些重要方面反映失实,而注册会计师又可能在审计中未予发现的情况。因此受托方的审计责任并不能替代、减轻或免除

委托方的会计责任。但是另一方面,我们也应该充分认识到当前的审计环境是非常严峻的,注册会计师如果对社会公众的要求置之不顾,将严重损害注册会计师的形象和社会地位,进而威胁到它生存和发展的基础。而要解决这个问题,除了从职业道德的角度加强整个注册会计师队伍的诚信观念外,同时对我们的审计技术提出了更高的要求。会计师事务所只有提高风险意识,加强风险控制,完善风险审计技术,才能巩固自己在证券市场中的地位。正是基于这一认识,我们才组织编写了这一套《注册会计师业务操作与风险控制丛书》。

风险控制应该体现在注册会计师业务操作的全过程。有些人认为,注册会计师业务风险控制的重点在于现场审计,只要现场审计很好地贯彻了审计程序就可以规避审计风险了。而大量审计失败的案例告诉我们仅将风险控制重点放在现场审计是不够的,风险控制措施必须贯彻在从接受客户到出具审计报告的全过程。在接受客户之初,会计师事务所就应该收集有关客户的资料,了解客户的历史情况和财务状况,深入了解客户的诚信度和委托目的,同时要分析自己的胜任能力,以最终决定是否接受该客户。有些事务所为了争客户、抢业务恰恰忽略了这一点。

全过程控制要求严格执行三级复核制度。三级复核制度必须保证各级复核都是有效的而不能依赖于其

他复核的有效性。我国事务所业务的季节性比较强,年度审计的高峰使得某些事务所有意无意地放松了三級复核的标准,为审计报告埋下了风险隐患。第一层复核是项目经理对已完成工作的详细复核,第二层复核是部门经理对工作底稿的重点复核,第三层复核是合伙人对整套工作底稿的总体复核。三級复核应该分工明确并严格执行才能保证审计质量。目前有些事务所实行了四級复核制度,增加了独立合伙人的重点复核,在我国证券市场审计风险较高的现状下,这是一种积极的措施。

风险控制必须贯彻到参加现场审计的每一个人和每一项工作。每一个人都应该了解审计计划阶段和符合性测试阶段所得出的结论以及与自己分工的工作相关的前期工作。这样不仅有助于将审计策略贯彻到各个具体的业务操作中,还有助于审计人员根据发现的意外情况及时调整审计程序和审计策略。现场审计是风险控制的基础,所有参加现场审计的人都应该保持高度的职业谨慎,将既定审计程序作为最低标准而不是最高标准,切忌由于评估的固有风险和控制风险比较低而使审计程序流于形式。

风险控制应该贯彻到会计师事务所所有的业务中。年报审计是会计师事务所的主要业务,风险控制措施相对比较成熟。而对于验资、资产重组审计、资产评估、专案审计等业务,有些事务所缺乏比较完善的质

量控制措施,而这些业务由于涉及的法规范围比较广、业务状况比较复杂,同样具有较高的风险。

这套丛书的编写,偏重于实务操作中的风险控制,即不仅全面涉及注册会计师的各种业务,而且侧重阐述各个业务环节的风险所在及其控制措施。希望能对广大注册会计师有所帮助。

汤云为

2002年6月

前 言

购货与付款循环审计是业务循环审计的一个重要环节,是注册会计师审计的主要业务之一。自我国恢复和重建注册会计师制度以来,这方面业务有了迅速发展,并取得了不少经验。由于购货与付款循环有其自身的特征,其中也包含了很大的风险,甚至影响整个审计工作的结果。因此,如何有针对性地采取切实有效的审计,合理降低风险就摆在注册会计师面前。近几年是我国注册会计师行业的飞速发展时期,财政部制定和颁布了《独立审计具体准则》、《独立审计实务公告》及相关的执业规范,一方面规范了审计业务,另一方面降低了注册会计师的风险。本书结合中国的注册会计师审计业务的实践,系统地说明了购货与付款循环审计的相关程序和方法以及如何降低审计风险,希望可以给广大实务工作者以参考。

本书共分五章:第一章总论,主要论述购货与付款循环审计、购货与付款循环的性质、主要凭证和会计业务、记录、包括的账户及审计风险分析;第二章对购货业务的符合性测试以及实质性测试概述及相关风险的

控制;第三章应付账款审计,着重介绍了应付账款的内部控制及符合性测试、实质性测试及与应付账款审计相关的几个问题;第四章固定资产和累计折旧审计,着重介绍了固定资产循环及其内部控制、审计目的及符合性测试和实质性测试;第五章其他相关账户审计,介绍了与购货付款循环相关的账户的审计,如预付账款审计、固定资产减值准备审计、工程物资审计、在建工程审计、固定资产清理审计、应付票据审计等。另外在各个章节的最后,作者增加了与各章相关的审计案例。

由于本人经验不足,水平有限,本书中某些观点和内容难免有不够成熟、不尽妥当之处,恳请广大读者批评指正。

作者

2002年6月

目 录

总序	汤云为 (1)
前言	(1)
引子	(1)
第一章 总论	(6)
第一节 购货与付款循环的性质	(6)
第二节 主要凭证和会计记录	(9)
第三节 采购与付款循环中所包括的账户	(11)
第四节 购货与付款循环中的主要业务活动	(23)
第五节 购货与付款循环的审计风险分析	(36)
第二章 购货业务的内部控制的符合性测试 和交易的实质性测试	(40)
第一节 主要审计项目的业务状况和内控制度调查	(40)
第二节 购货业务的符合性测试概述	(45)
第三节 购货业务的内部控制、内部控制的符合性测试	

.....	(49)
第四节 购货与付款循环的控制测试案例	(80)
第三章 应付账款审计	(85)
第一节 应付账款的内部控制及符合性测试	(87)
第二节 应付账款整体审计目标及风险	(90)
第三节 应付账款的实质性测试	(94)
第四节 与应付账款审计相关的几个问题	(101)
第五节 应付账款审计案例	(107)
第四章 固定资产和累计折旧审计	(120)
第一节 固定资产循环及其内部控制	(120)
第二节 固定资产的审计目的及符合性测试	(126)
第三节 固定资产的实质性测试	(145)
第四节 固定资产、累计折旧审计案例	(170)
第五章 其他相关账户审计	(193)
第一节 预付账款审计	(193)
第二节 固定资产减值准备审计	(196)
第三节 工程物资审计	(198)
第四节 在建工程审计	(199)
第五节 固定资产清理审计	(204)
第六节 应付票据审计	(205)
第七节 其他相关账户审计案例	(209)

引 子

购货与付款循环审计是按照财务报表审计的方式,以内部控制的评审为基础而展开的。考虑会计报表项目与业务循环的相关程度,购货与付款循环所涉及的会计报表项目主要是资产负债表项目,按其在会计报表中的列示顺序通常应为预付账款、固定资产、累计折旧、固定资产减值准备、工程物资、在建工程、固定资产清理、应付票据和应付账款等。

下面给出一个事务所的审计流程概况,以便我们对这一循环所要做的工作有一个整体的了解:

×××会计师事务所审计程序表

单位名称:		签名:	日期	
审查项目:		编制人员:		索引号:
所属时期:		复核人员:		页 数:

一、购货与付款循环所含会计科目

应付账款、代销商品款……

二、审计目标

1. 确定应付项目发生、偿还的记录是否完整, 账面反映的应付项目是否真实;
2. 确定应付项目的年末余额是否正确;
3. 确定应付项目是否为资产负债表日被审计单位所负有的现时债务, 有无设定还款抵押或者担保;
4. 确定应付项目在会计报表上的披露是否充分。

三、审计程序

审 计 程 序	是否 采用	工作底 稿索引	审计 人员
1. 获取或编制应付项目明细表, 复核其加计是否正确, 并与明细账、报表核对相符。将期初余额与上期的工作底稿核对一致。 对其实施下列程序: (1) 在明细表上标明应付主要股东、关联单位的款项, 以及合并报表时应抵消的款项。对于合并报表时应抵消的欠款, 应与对方核对一致; (2) 对于以外币表示的应付款项, 检查其所使用的外币折算汇率和折合本位币金额是否正确。判断汇兑损益的会计处理是否正确。 (3) 分析有借方余额的项目, 查明原因, 必要时作重分类调整。 (4) 结合应收款项明细余额的审查, 查明有否双方同时挂账的项目, 其核算内容是否重复, 必要时作重分类调整。 (5) 红笔标明金额前十名及应付关联企业的款项, 并注明合并报表时应予抵消的数字。			

续表

(6)请被审计单位标注截至审计日止已偿付的应付账款金额。 (7)确定有无不属于应付款项核算范围的款项被计入应付账款的情况,必要时进行重分类调整。 (8)检查有无长期挂账的项目,注意是否存在以应付款项隐匿利润的情况。必要时,进行适当调整。 2. 执行下列分析性复核程序 (1)将本期期末余额与年初余额、被审计单位的预算等相比较,如出现任何未预期到的变化(如主要供应商的变化、借方余额所占比重的变化、账龄的变化等)或未出现预期将出现的变化,应调查原因。 (2)注意本年度的全年采购额与以前年度相比有无重大变化。 (3)计算应付账款周转率和应付账款平均账龄,将本期与上期结果相比较。 (4)注意被审计单位是否存在长期依赖延长应付款项的付款期补充流动资金的情况。 (5)除了对应付项目总额进行上述分析性复核外,对于重要供货商,还应单独分析。可将重要往来户的发生额与上年同期相比较。 3. 要求被审计单位提供_____个发生额最大的账户,以及具有如下特点:_____,或账户余额在¥_____元以上,或账户余额为零的供应商的对账单,要求被审计单位将各对账单与相应应付项目明细余额调节一致。调查他们对于金额大于¥_____元的调节项目和存在异常迹象的调节项目的解释。 4. 检查“货到单未到”的会计处理是否正确 获取年终“货到单未到”明细清单(应在审计计划阶段要求客户在年终编制此清单,并于存货盘点日存货实物交收截止后从客户获取此清单),并从中抽取金额在_____元以上的明细项目或者具有以下特征:(_____)的明细项目,检查:		
---	--	--



引
子

续表

(1) 年终未收到供货商发票的货物是否已暂估或已在期后调整年终应付账款余额;

(2) 暂估的基准、方法是否与以前年度一致, 是否合理;

(3) 抽查相关的期后供货商发票, 确定资产负债表日的暂估入账数是否存在低估情况。

5. 通过审查期后(资产负债表日至审计外勤结束日止)的付款情况, 审查有无在本会计期间未入账的负债。

(1) 审阅期后应付账款明细账及现金、银行存款日记账, 查看是否存在异常项目;

(2) 检查金额大于 ¥ _____ 元的期后付款凭证, 查看现金、银行存款支付凭证及转账凭证后所附的资料, 如采购申请单、入库单和供货商发票等, 以确认该负债产生的期间及是否已记录于相应的期间, 并将各样本的测试结果记录于工作底稿。并查明所有异常项目, 必要时应作调整。

6. 审阅明细账中的应付项目及附证资料, 找出异常的项目。调查借方余额, 并且如果金额较大, 考虑要求肯定式函证, 并建议对该金额进行重分类。

7. 对于具有以下特征的应付款项, 考虑进行函证(函证的操作要点可参考应收账款的函证程序):

(1) 与被审计单位往来频繁且交易数额较大的主要供货商(无论期末欠款余额是否重大);

(2) 异常项目、余额为零或余额较小及存在争议的账户;

(3) 上年度函证结果存在差异的供货商。

8. 对未回函的项目、回函不正确或未发函的项目, 抽取 _____ 笔会计凭证, 核对应付款项是否与合同、发票、入库单等相符, 会计处理是否正确。

9. 对于应付账款的减少业务, 注意检查有无注销情况, 审查应付账款的非正常注销的原因是否合理, 是否经过授权批准, 会计处理是否正确。

续表

10. 对年底前 _____ 天和第二年年初 _____ 天大于 ¥ _____ 的购货业务和具有以下特点：
(_____)的购货业务进行购货/应付款截止测试。通过审核应付项目明细账、收货记录、发票和其他支持性凭证来确定购货已记录在正确的期间内。

(1) 查看存货入库单是否连续编号；

(2) 根据在盘点过程中所获取的存货截止资料，并考虑被审计单位采购循环周期，即从存货采购的申请日至存货已入库并即记账为止的周期，选取会计报表结算日前 _____ 天，后 _____ 天(前后天数各不得少于 2 周)各 _____ 份(前后各不少于 10 份，且分散于不同时点)存货入库单、采购申请单等资料；

(3) 将入库单、采购申请单的日期与被审公司的采购记录(仓库台账及采购明细账等)相比较，以确认是否存在存货采购截止错误；

(4) 若有存货采购截止性错误存在，则需判断该错误是否属于特殊性错误或经常性错误。若为特殊性错误，则不需要扩大样本选取量或将样本错误推断至总体错误，只需根据重要性水平，考虑对其进行调整或记入审计差异汇总表。若为经常性错误，需扩大样本选取量及抽样期间并进行测试直至无错误发现，以便确信抽样期间内所有的错误均已发现并计量。

11. 审核收到和售出代销商品时是否按规定入账，并将价税分别核算。

12. 验明应付项目是否已在资产负债表上充分披露，特别是“代销商品款”科目的余额是否作为存货的减少。

13. 执行追加的审计程序如下：

a. _____

b. _____



引
子

以下我们就购货与付款循环所涉及的理论及实务加以说明。

第一章 总 论

购货与付款循环的特性主要包括两个部分的内容：一是本循环所涉及的主要凭证和会计记录；二是本循环中的主要业务活动。

第一节 购货与付款循环的性质

购货与付款循环包括为经营而获取商品和劳务所必须的决策和处理程序。这一循环一般由需要商品和劳务的被授权人员填制请购单开始，到为所获货物付款结束。下面我们以某一家生产有形产品并出售给第三者的中型制造企业为例，但其原理也同样适用于服务企业、政府单位或其他类型的组织。

典型制造企业购货和付款循环的职能和凭证的流程图如下：