

注册会计师 审计 教材精讲班

第十一章 生产与存货循环审计

5.5 存货监盘程序

1、评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序

注册会计师需要考虑这些指令和程序是否包括下列方面：

- (1) 适当控制活动的运用，例如，收集已使用的存货盘点记录，清点未使用的存货盘点表单，实施盘点和复盘程序；
- (2) 准确认定在产品的完工程度，流动缓慢（呆滞）、过时或毁损的存货项目，以及第三方拥有的存货（如寄存货物）；
- (3) 在适用的情况下用于估计存货数量的方法，如可能需要估计煤堆的重量；
- (4) 对存货在不同存放地点之间的移动以及截止日前后期间出入库的控制。

被审计单位可能因实际原因无法停止生产或收发货物。注册会计师可以根据具体情况考虑其无法停止存货移动的原因及其合理性，可以通过询问管理层以及阅读被审计单位的盘点计划等，了解被审计单位对存货移动采取的控制程序和对存货收发截止影响的考虑。

可以考虑在仓库内划分出独立的过渡区域，将预计在盘点期间领用的存货移至过渡区域、对盘点期间办理入库手续的存货暂时放在过渡区域，以此确保相关存货只被盘点一次。

2、观察管理层制定的盘点程序的执行情况

- (1) 注册会计师一般应当获取盘点日前后存货收发及移动的凭证，检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。
- (2) 在存货入库和装运过程中采用连续编号的凭证时，注册会计师应当关注截止日期前的最后编号。
- (3) 收入库，注册会计师应当详细列出存货场地上满载和空载的车厢或拖车，并记录各自的存货状况。
- (4) 对期末存货进行截止测试时，通常应当关注：所有在盘点日以前入库的存货项目是否均已包括在盘点范围内，所有已确认为销售但尚未装运出库的商品是否均未包括在盘点范围内。

3、检查存货与执行抽盘

(1) 检查存货

在监盘中检查存货不一定确定存货的所有权，但有助于确定存货的存在，以及识别过时、毁损或陈旧的存货。应把所有过时、毁损或陈旧存货的详细情况记录下来，这既便于进一步追查这些存货的处置情况，也能为测试存货跌价资金准备计提的准确性提供证据。

(2) 执行抽盘

①抽查方向（双向）：注册会计师可以从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以及从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以获取有关盘点记录准确性和完整性的审计证据。

②抽查范围（不可预见）：注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目。

③处理差异：由于检查的内容通常仅仅是已盘点存货中的一部分，检查发现的错误很可能意味着存货盘点还存在着其他错误。一方面，应当查明原因，及时提请被审计单位更正；另一方面，应当考虑错误的潜在范围和重大程度，在可能的情况下，扩大检查范围以减少错误的发生。

【简答题 2012（节选）】A注册会计师负责审计甲公司2011年度财务报表，确定存货为重要账户，并初步评估存货的完整性存在重大错报风险。

存货监盘计划要求，在对存货盘点结果进行测试时，采取从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物的方法。

要求：指出存货监盘计划是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】不恰当。只能取得存货记录准确性的审计证据，还应从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以证实存货

记录完整性。

【简答题 2013（节选）】乙制造厂的存货品种繁多，存货拥挤，为保证监盘工作进行顺利，A注册会计师提前两天将拟抽盘项目清单发给乙制造厂财务部人员，要求其做好准备工作。

要求：指出A注册会计师处理是否适当。如认为不当，简要说明理由。

【答案】不当。注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目。提前两天将拟抽盘项目清单发给乙制造厂财务部人员不当。

【简答题 2016（节选）】A注册会计师负责审计己公司等多家被审计单位2015年度财务报表，与存货审计相关事项如下：

（5）己公司管理层规定，由生产部门人员对全部存货进行盘点，再由财务部门人员抽取50%进行复盘，A注册会计师对复盘项目执行抽盘，未发现差异，据此认可了管理层的盘点结果。

要求：指出A注册会计师做法是否恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。抽盘的总体不完整，对财务部门人员未复盘的存货，也应当实施抽盘

4、需要特别关注的情况

（1）存货盘点范围

在被审计单位盘点存货前，注册会计师应当观察盘点现场，确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列，并附有盘点标识，防止遗漏或重复盘点。对未纳入盘点范围的存货，注册会计师应当查明未纳入的原因。

（2）所有权不属于被审计单位的存货

注册会计师应取得这些存货的规格、数量等有关资料，观察其存放情况，确定是否已单独存放、标明，且未纳入盘点范围。

即使被审计单位声明不存在受托代存存货，注册会计师在存货监盘时也应当关注是否存在某些存货不属于被审计单位的迹象，以避免盘点范围不当。

【单选题 2016】下列有关存货监盘的说法中，错误的是（ ）。

- A. 对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师在监盘过程中无需执行工作
- B. 注册会计师需要监盘时获取盘点日前最后的出、入库单据编号，用于执行截止测试
- C. 如果存货在盘点过程中未停止流动，注册会计师需要观察被审计单位有关存货移动的控制程序是否得到执行
- D. 在监盘过程中，注册会计师需要将所有过时、毁损或陈旧存货的详细情况记录下来，为测试存货跌价准备提供证据

【答案】A

（3）对特殊类型存货的监盘

在审计实务中，应当根据被审计单位所处行业的特点、存货的类别和特点以及内部控制等具体情况，并在通用的存货监盘程序基础上，设计关于特殊类型存货监盘的具体审计程序。

存货类型	盘点方法与潜在问题	可供实施的审计程序
木材、钢筋盘条、管子	通常无标签，但在盘点时会做上标记或用粉笔标识；难以确定存货的数量或等级	检查标记或标识。 利用专家或被审计内部有经验人员的工作
堆积型存货（如糖、煤、钢废料）	通常既无标签也不做标记；在估计存货数量时存在困难	运用工程估测、几何计算、高空勘测，并依赖详细的存货记录。
使用磅秤测量的存货	在估计存货数量时存在困难	在监盘前和监盘过程中均应检验磅秤的 精准度 ，并留意磅秤的位置移动与重新 调校 程序；将检查和重新衡量程序相结合；检查称量尺度的 换算 问题

散装物品（贮窖存货、使用桶、箱、罐、槽等容器储存的液、气体、谷类粮食、流体存货等）	在盘点时通常难以识别和确定；在估计存货数量时存在困难；在确定存货质量时存在困难	使用容器进行监盘或通过预先编号的清单列表加以确定；使用浸蘸、测量棒、工程报告以及依赖永续存货记录；选择样品进行化验与分析，或利用专家的工作
贵金属、石器、艺术品与收藏品	在存货辨认与质量确定方面存在困难	选择样品进行化验与分析，或利用专家的工作
生产纸浆用木材，牲畜	在存货辨认与数量确定方面存在困难；可能无法对此类存货的移动实施控制	通过高空摄影以确定其存在性，对不同时点的数量进行比较，并依赖永续存货记录

5、存货监盘结束时的的工作

在被审计单位存货盘点结束前，注册会计师应当：

- （1）再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点。
- （2）取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。
- （3）如果存货盘点日不是资产负债表日，注册会计师应当实施适当的审计程序，确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已得到恰当的记录。

在实务中，注册会计师可以结合盘点日至财务报表日之间间隔期的长短、相关内部控制的有效性等因素进行风险评估，设计和执行适当的审计程序。

在实质性程序方面，注册会计师可以实施的程序示例包括（4 项目）：

- 1) 比较盘点日和财务报表日之间的存货信息以识别异常项目，并对其执行适当的审计程序（例如实地查看等）；
- 2) 对存货周转率或存货销售周转天数等实施实质性分析程序；
- 3) 对盘点日至财务报表日之间的存货采购和存货销售分别实施双向检查（例如，对存货采购从入库单查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的入库单等支持性文件，对存货销售从货运单据查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的货运单据等支持性文件）；
- 4) 测试存货销售和采购在盘点日和财务报表日的截止是否正确。

【简答题 2014（节选）】 审计项目组在审计工作底稿中记录了与存货监盘相关的情况，部分内容摘录如下：

在甲公司存货盘点结束前，审计项目组取得并检查了已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号以及已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点汇总表中记录的盘点表单使用情况核对一致。

要求：指出审计项目组的做法是否恰当。不恰当说明理由。

【答案】 恰当

5.6 存货监盘特殊情况的处理

1、在存货盘点现场实施存货监盘不可行

应实施替代审计程序（如检查盘点日后出售盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录）。

如替代审计程序不可行，考虑按规定发表非无保留意见。

【注意】 审计中的困难、时间或成本 等事项，不能作为注册会计师不实施存货监盘的理由。

2、因不可预见的情况导致无法在存货盘点现场实施监盘

应另择日期监盘，并对间隔期内发生的交易实施审计程序。

3、由第三方保管或控制的存货

如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列一项或两项审计程序，以获取有关该存货存在和状况的充分、适当的审计证据：

- （1）向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况。
- （2）实施检查或其他适合具体情况的审计程序。

其他审计程序可以作为函证的替代程序，也可以作为追加的审计程序，示例包括（多选/简单题）：

- 1) 实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘；
- 2) 获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告；
- 3) 检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；
- 4) 当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认。

考虑到第三方仅在特定时点执行存货盘点工作，在实务中，注册会计师可以事先考虑实施函证的可行性。如果预期不能通过函证获取相关审计证据，可以事先计划和安排存货监盘等工作。

此外，注册会计师可以考虑由第三方保管存货的商业理由的合理性，以进行存货相关风险（包括舞弊风险）的评估，并计划和实施适当的审计程序，例如检查被审计单位和第三方所签署的存货保管协议的相关条款、复核被审计单位调查及评价第三方工作的程序等。