

# 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

### 第五节 生产与存货循环的实质性程序

#### 5.1 存货审计内容与目标

1、存货年末余额的测试通常是审计中最复杂也最费时的部分。对存货存在和存货价值的评估常常十分困难。存货审计复杂的主要原因：

- (1) 存货通常是资产负债表中的一个主要项目，而且通常是构成营运资本的最大项目。
- (2) 存货存放于不同的地点，这使得对它的实物控制和盘点都很困难。企业必须将存货置放于便于产品生产和销售的地方，但是这种分散也带来了审计的困难。
- (3) 存货项目的多样性也给审计带来了困难。例如，化学制品、宝石、电子元件以及其他的高科技产品。
- (4) 存货陈旧以及存货成本分配使得存货的估价存在困难。
- (5) 不同企业采用的存货计价方法存在多样性。

相应地，要求实施存货项目审计的注册会计师应具备较高的专业素质和相关的业务知识，分配较多的审计工时，运用多种有针对性的审计程序。

2、存货审计内容：存货审计涉及数量和单价两个方面。

- (1) 针对存货数量的实质性程序主要是存货监盘，包括对第三方保管的存货实施函证等程序，对在途存货检查相关凭证和期后入库记录等。
- (2) 针对存货单价的实质性程序包括对购买和生产成本的审计程序和对存货可变现净值的审计程序。

3、存货审计目标

- (1) 账面存货余额对应的实物是否真实存在(存在目标)；
- (2) 属于被审计单位的存货是否均已入账(完整性目标)；
- (3) 存货是否属于被审计单位(权利和义务目标)；
- (4) 存货单位成本的计量是否准确(计价和分摊目标)；
- (5) 存货的账面价值是否可以实现(计价和分摊目标)。

#### 5.2 存货的一般审计程序

1、获取年末存货余额明细表

- (1) 复核单项存货金额的计算(单位成本 × 数量)和明细表的加总计算是否准确。
- (2) 将本年末存货余额与上年末存货余额进行比较，总体分析变动原因。

#### 5.3 存货监盘及其作用

1、存货审计程序(总体要求)

如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列审计程序，对存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据：

- (1) 在存货盘点现场实施监盘(除非不可行)；
- (2) 对期末存货记录实施审计程序，以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。

2、现场监盘程序

在存货盘点现场实施监盘时，应当实施下列审计程序：

- (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；

- (2) 观察管理层制定的盘点程序的执行情况；
- (3) 检查存货；(4) 执行抽盘。

**【多选题 2021】**下列各项审计程序中，注册会计师在被审计单位存货盘点现场执行监盘时应当实施的有（）。

- A. 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序
- B. 执行抽盘
- C. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况
- D. 检查存货

**【答案】** ABCD

**【简答题 2014（节选）】**ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2013 年度财务报表。与存货监盘相关情况摘录如下：审计项目组拟不信赖与存货相关的内部控制运行的有效性，故在监盘时不再观察管理层制定的盘点程序的执行情况。

**要求：**指出审计项目组做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

**【答案】**不恰当。无论是否信赖内部控制，注册会计师在监盘中均应当观察管理层制定的盘点程序的执行情况。

**【简答题 2016（节选）】**

ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲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

(1) 在对甲公司存货实施监盘时，A 注册会计师在存货盘点现场评价了管理层用以记录和控制存货盘点结果的程序，认为其设计有效，A 注册会计师在检查存货并执行抽盘后结束了现场工作。

**要求：**指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

**【答案】**不恰当。CPA 应当观察管理层制定的盘点程序的执行情况。

### 3、存货监盘的性质

(1) 尽管实施存货监盘是注册会计师的责任，但这并不能取代被审计单位管理层的责任。管理层通常制定程序，对存货每年至少一次实物盘点，以作为编制财务报表的基础，并用以确定被审计单位永续盘存制的可靠性。

(2) 存货监盘的相关程序可以用做控制测试或者实质性程序。

(3) 注册会计师可以根据风险评估结果、审计方案和实施的特定程序作出判断。

(4) 如果只有少数项目构成了存货的主要部分，注册会计师可能选择将存货监盘用做实质性程序。

**【简答题 2014（节选）】**

ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2013 年度财务报表。与存货监盘相关情况摘录如下：

由于甲公司人手不足，审计项目组受管理层委托，于 2013 年 12 月 31 日代为盘点甲公司异地专卖店的存货，并将盘点记录作为甲公司的盘点记录和审计项目组的监盘工作底稿。

**要求：**指出审计项目组做法是否恰当。如不恰当简要说明理由。

**【答案】**不恰当。审计项目组代管理层执行盘点工作，将会影响注册会计师的独立性。存货监盘是注册会计师的责任，存货盘点是甲公司管理层的责任。

**【简答题 2016（节选）】**

ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计乙公司 2015 年度财务报表，与存货审计相关事项如下

(2) 因乙公司存货品种和数量均较少，A 注册会计师仅将监盘程序用作实质性程序。

**要求：**指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当说明理由。

**【答案】**恰当

### 4、监盘目的与作用

监盘存货的目的在于获取有关存货数量和状况的证据。因此：

- (1) 存货监盘针对的主要是存货的存在认定；

(2) 对存货的完整性认定及计价和分摊认定，也能提供部分审计证据；

(3) 注册会计师还可能在存货监盘中获取有关存货所有权的部分审计证据。但存货监盘本身并不足以供注册会计师确定存货的所有权，注册会计师可能需要执行其他实质性审计程序以应对所有权认定的相关风险。

**【简答题 2016（节选）】**ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计丙公司 2015 年度财务报表，与存货审计相关事项如下：

(3) 丙公司 2015 年末已入库未收到发票而暂估的存货金额占存货总额的 30%，A 注册会计师对存货实施了监盘，测试了采购和销售交易的截止，均未发现差错，据此认为暂估的存货记录准确。

**要求：**指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当说明理由。

**【答案】**不恰当。注册会计师应当检查暂估存货的单价。包括检查采购合同、订购单、供应商对账单，或从供应商取得证据等计价测试程序，以确定存货金额记录的准确性。

**【简答题 2016（节选）】**ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计丁公司 2015 年度财务报表，与存货审计相关事项如下：

(4) 丁公司管理层未将以前年度已全额计提跌价准备的存货纳入本年末盘点范围，A 注册会计师检查了以前年度审计工作底稿，认可了管理层的做法。

**要求：**指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当说明理由。

**【答案】**不恰当。存在监盘是检查存货的存在，已全额计提存货跌价准备的存货价值虽然为零，但数量仍然存在，仍需对存货是否存在实施监盘。

## 5.4 存货监盘计划

### 1. 制定存货监盘计划的基本要求

注册会计师应当根据被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况，在评价被审计单位管理层制定的存货盘点程序的基础上，编制存货监盘计划，对存货监盘作出合理安排。

### 2、应考虑的相关事项

#### (1) 与存货相关的重大错报风险

存货通常具有较高水平的重大错报风险。影响重大错报风险的因素具体包括：存货的数量和种类、成本归集的难易程度、陈旧过时的速度或易损坏程度、遭受失窃的难易程度。外部因素也会对重大错报风险产生影响。

例如，技术进步可能导致某些产品过时，从而导致存货价值更容易发生高估。

#### (2) 与存货相关的内部控制的性质

在制定存货监盘计划时，注册会计师应当了解被审计单位与存货相关的内部控制，并根据内部控制的完善程度确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

#### (3) 管理层对存货盘点是否制定了适当程序，并下达了正确指令

注册会计师一般需要复核或与管理层讨论其存货盘点程序。注册会计师应当考虑下列主要因素(12 项简单了解)：

①盘点的时间安排；

②存货盘点范围和场所的确定；

③盘点人员的分工及胜任能力；

④盘点前的会议及任务布置；

存货的整理和排列，对毁损、陈旧、过时、残次及所有权不属于被审计单位的存货的区分；

存货的计量工具和计量方法；

在产品完工程度的确定方法；

存放在外单位的存货的盘点安排；

存货收发截止的控制；

盘点期间存货移动的控制；

盘点表单的设计、使用与控制；

盘点结果的汇总以及盘盈或盘亏的分析、调查与处理。

如果认为被审计单位的存货盘点程序存在缺陷，注册会计师应当提请被审计单位调整。

#### (4) 存货盘点的时间安排

如果存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师除实施存货监盘相关审计程序外，还应当实施其他审计程序，确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录。

#### (5) 被审计单位是否一贯采用永续盘存制

如果被审计单位通过实地盘存制确定数量，则注册会计师要参加此种盘点。如果被审计单位采用永续盘存制，注册会计师应在年度中一次或多次参加盘点。

#### (6) 存货的存放地点，以确定适当的监盘地点（简答）

如果被审计单位的存货存放在多个地点，注册会计师可以要求被审计单位提供一份完整的存货存放地点清单（包括期末存货量为零的仓库、租赁的仓库，以及第三方代被审计单位保管存货的仓库等），并考虑其完整性。

根据具体情况下的风险评估结果，注册会计师可以考虑执行以下一项或多项审计程序：

- ①询问被审计单位除管理层和财务部门以外的其他人员，如营销人员、仓库人员等，以了解有关存货存放地点的情况；
- ②比较被审计单位不同时期的存货存放地点清单，关注仓库变动情况，以确定是否存放在因仓库变动而未将存货纳入盘点范围的情况发生；
- ③检查被审计单位存货的出、入库单，关注是否存在被审计单位尚未告知注册会计师的仓库（如期末库存量为零的仓库）；
- ④检查费用支出明细账和租赁合同，关注被审计单位是否租赁仓库并支付租金，如果有，该仓库是否已包括在被审计单位提供的仓库清单中；
- ⑤检查被审计单位“固定资产——房屋建筑物”明细清单，了解被审计单位可用于存放存货的房屋建筑物。

#### 【观点】

在获取完整的存货存放地点清单的基础上，注册会计师可以根据不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果，选择适当的地点进行监盘，并记录选择这些地点的原因。

如果识别出由于舞弊导致的影响存货数量的重大错报风险，注册会计师在检查被审计单位存货记录的基础上，可能决定在不预先通知的情况下对特定存放地点的存货实施监盘，或在同一天对所有存放地点的存货实施监盘。

在连续审计中，可以考虑在不同期间的审计中变更所选择实施监盘的地点。

#### 【综合题 2013（节选）】

审计甲公司 2012 年度财务报表。存货监盘部分事项如下：

审计项目组按 2012 年末各存放地点存货余额进行排序，选取存货余额最大的 20 个地点（合计占年末存货余额的 60%）实施监盘。审计项目组根据选取地点的监盘结果，认为甲公司年末存货盘点结果满意。

**要求：**指出 A 注册会计师的处理是否存在不当之处。简要说明理由。

**【答案】**不恰当。还应当考虑与存货相关的重大错报风险的评估结果。

#### 【综合题 2015（节选）】

甲集团公司的存货存放在多个地点，A 注册会计师基于管理层提供的存货存放地点清单，并根据不同地点所存放存货的重要性及评估的重大错报风险确定了监盘地点。

**要求：**

指出 A 注册会计师的做法是否恰当，简要说明理由。

**【答案】**不恰当。注册会计师应当考虑存货存放地点清单的完整性。

#### (7) 是否需要专家协助

①在确定资产数量或资产实物状况（如矿石堆），或在收集特殊类别存货（如艺术品、稀有玉石、房地产、电子器件、工程设计等）的审计证据时，注册会计师可以考虑利用专家的工作。

②当在产品存货金额较大时，也可以根据存货生产过程的复杂程度利用专家的工作。

### 3、存货监盘计划的主要内容

#### (1) 存货监盘的目标、范围及时间安排

①存货监盘的主要目标包括获取被审计单位资产负债表日有关存货数量和状况以及有关管理层存货盘点程序可靠性的证据，检查存货的数量是否真实完整，是否归属被审计单位，存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。  
(常考补充)

②存货监盘范围的大小取决于存货的内容、性质以及与存货相关的内部控制的完善程度和重大错报风险的评估结果。

③存货监盘的时间，包括实地察看盘点现场的时间、观察存货盘点的时间和已盘点存货实施检查的时间等，应当与被审计单位实施存货盘点的时间相协调。

#### (2) 存货监盘的要点及关注的事项

存货监盘的要点主要包括注册会计师实施存货监盘程序的方法、步骤，各个环节应注意的问题以及所要解决的问题。注册会计师需要重点关注的事项包括盘点期间的：

存货移动；

存货的状况；

存货的截止确认；

存货的各个存放地点及金额等。

#### (3) 参加存货监盘人员的分工

注册会计师应当根据被审计单位参加存货盘点人员分工、分组情况、存货监盘工作量的大小和人员素质情况，确定参加存货监盘的人员组成以及各组成人员的职责和具体的分工情况，并加强督导。

#### (4) 检查存货的范围

注册会计师应当根据对被审计单位存货盘点和内部控制的评价结果确定检查存货的范围。在实施观察程序后，如果认为被审计单位内部控制设计良好且得到有效实施，存货盘点组织良好，可以相应缩小实施检查程序的范围。

### 【简答题 2013（节选）】

审计项目组实施存货监盘的部分事项如下：

审计工作底稿中记录：存货监盘目标为获取有关甲公司资产负债表日存货数量的审计证据。

**要求：**指出注册会计师的处理是否适当。如认为不恰当，简要说明理由。

**【答案】**不恰当。存货监盘的主要目标包括获取被审计单位资产负债表日有关存货数量和状况、以及有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据，检查存货的数量是否真实完整，是否归属被审计单位，存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。