

# 注册会计师 审计 考点强化班

考点 38：存货的审计(存货监盘)

## 一、生产与存货循环的业务活动和相关内部控制

1. 生产计划部门根据客户订购单或者销售部门对销售预测和产品需求的分析，决定生产授权，并编制月度生产计划书和材料需求报告。
2. 生产过程中的生产通知单、领料单、产量和工时记录、产量统计记录表、生产统计报告、入库单等文件资料都要汇集到会计部门，由会计部门对其进行检查、核对和处理。
3. 经质检经理、生产经理和仓储经理签字确认后，由仓库管理员将产成品入库单信息输入计算机系统，系统自动更新产成品明细台账。
4. 管理人员编制盘点指令，安排适当人员对存货实物进行定期盘点。
5. 财务部门根据存货货龄分析表信息、生产部门和仓储部门每月上报残冷背次存货明细、采购部门和销售部门每月上报原材料和产成品最新价格信息，结合存货盘点的结果计提存货跌价准备，财务经理和总经理复核批准并入账。

## 二、存货监盘的作用

### 1. 目的

目的	获取有关存货数量和状况的审计证据	
相关认定	主要	存货监盘主要针对存在认定
	次要	①完整性认定②准确性、计价和分摊认定③权利和义务认定
运用环节	存货监盘的相关程序可以用做控制测试或者实质性程序	

### 2. 注册会计师和管理层的责任

(1) 实施存货监盘是注册会计师的责任，但不能取代被审计单位管理层定期盘点存货、合理确定存货的数量和状况的责任；(2) 管理层通常制定程序，对存货每年至少进行一次实物盘点。

## 三、存货监盘计划

### 1. 考虑因素

(1) 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，以获取审计证据，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

(2) 存货的存放地点，以确定适当的监盘地点：

① 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，包括期末库存量为零的仓库、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；② 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；③ 注册会计师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。

### 2. 存货监盘的目标

获取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。

## 四、存货监盘程序

### (一) 监盘开始前

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。

### (二) 监盘进行时

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

(1) 在存货监盘过程中检查存货，不一定能确定存货的所有权，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。注册会计师应当把所有过时、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，也能为测试被审计单位存货跌价准备计提的准确性提供证据。

(2) 注册会计师应当根据取得的所有权不属于被审计单位的存货的有关资料，观察这些存货的实际存放情况，确保其未被纳入盘点范围。即使在被审计单位声明不存在受托代存存货的情形下，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。

(3) 注册会计师应当设计关于特殊类型存货监盘的具体审计程序。

### 4. 执行抽盘

(1) 双向抽盘：在对存货盘点结果进行测试时，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) 不可预见：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) 抽盘差异：

①注册会计师应当查明原因，并及时提请被审计单位更正；②注册会计师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；③注册会计师还可要求被审计单位重新盘点。重新盘点的范围可限于某一特殊领域的存货或特定盘点小组。

(三) 监盘结束时

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。

### 五、存货监盘特殊情况处理

#### 1. 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得到恰当的记录。

#### 2. 在存货盘点现场实施存货监盘不可行

合理原因：由存货性质和存放地点等因素造成，例如，存货存放在对注册会计师的安全有威胁的地点。

不合理原因：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。

替代程序可行：如现场监盘存货不可行，应实施替代审计程序，以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据，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

替代程序不可行：考虑按规定发表非无保留意见

#### 3. 因不可预见的情况导致无法实施现场监盘

无法亲临：由于不可抗力导致注册会计师无法到达存货存放地实施存货监盘

气候原因：由于恶劣的天气导致注册会计师无法实施存货监盘程序，或由于恶劣的天气无法观察存货，如木材被积雪覆盖

如因不可预见情况无法在存货盘点现场实施监盘，注册会计师应当：

①另择日期监盘；②并对间隔期内的交易实施审计程序。

#### 4. 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，应实施下列一项或两项审计程序，以获取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，例如实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘、检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单等。

### 六、存货跌价损失准备的测试

1. 识别需要计提跌价损失准备的存货项目；

2. 检查可变现净值的计量是否合理；企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的以及资产负债表日后事项的影响等因素。

## 考点 39：货币资金的审计

### 一、货币资金的相关内部控制

1. 出纳员不得兼任：编制银行存款余额调节表等稽核工作；会计档案保管工作；收入、支出、费用、债权债务的账目登记工作。
2. 现金收入应及时存入银行，不得用于直接支付自身的支出。特殊情况需坐支现金的，应事先报经开户银行审查批准。
3. 指定专人定期核对银行账户，每月至少核对一次，编制银行存款余额调节表。
4. 企业应当加强银行预留印鉴的管理。财务专用章应由专人保管，个人名章必须由本人或其授权人员保管。严禁一人保管支付款项所需的全部印章。

## 二、监盘库存现金

### 1. 目标

(1) 对被审计单位现金盘点实施的监盘程序是用作控制测试还是实质性程序，取决于注册会计师对风险评估结果、审计方案和实施的特定程序的判断；

(2) 如果注册会计师可能基于风险评估的结果判断无须对现金盘点实施控制测试，仅实施实质性程序。

### 2. 监盘范围

企业盘点库存现金，通常包括对已收到但未存入银行的现金、零用金、找换金等的盘点。监盘范围一般包括被审计单位各部门经管的所有现金。

### 3. 监盘人员

盘点库存现金的时间和人员应视被审计单位的具体情况而定，但现金出纳员和被审计单位会计主管人员必须参加，并由注册会计师进行监盘。

### 4. 监盘时间

(1) 查看被审计单位制定的盘点计划，以确定监盘时间。对库存现金的监盘最好实施突击性的检查，时间最好选择在上午上班前或下午下班时。(2) 如被审计单位库存现金存放部门有两处或两处以上的，应同时进行盘点。

### 5. 监盘程序

(1) 由出纳员盘点，由注册会计师编制“库存现金监盘表”；

(2) 在非资产负债表日进行监盘时，应将监盘金额调整至资产负债表日的金额，并对变动情况实施程序。

## 三、银行存款的实质性程序

### 1. 对银行账户的完整性执行审计程序

如果对被审计单位银行账户的完整性存有疑虑，注册会计师可以考虑亲自到中国人民银行或基本存款账户开户行查询并打印《已开立银行结算账户清单》，以确认被审计单位账面记录的银行人民币结算账户是否完整。

### 2. 检查银行存款账户发生额

(1) 如果对被审计单位银行对账单的真实性存有疑虑，注册会计师可以在被审计单位的协助下亲自到银行获取银行对账单。在获取银行对账单时，注册会计师要全程关注银行对账单的打印过程。

(2) 从银行对账单中选取样本与被审计单位银行日记账记录进行核对；从被审计单位银行存款日记账上选取样本，核对至银行对账单。

### 3. 取得并检查银行对账单和银行存款余额调节表

(1) 取得并检查银行对账单和银行存款余额调节表是证实资产负债表中所列银行存款是否存在的重要程序。

(2) 检查调节事项。

## 四、定期存款的实质性程序

1. 对未质押的定期存款，检查开户证实书原件，以防止被审计单位提供的复印件是未质押(或未提现)前原件的复印件。

2. 对已质押的定期存款，检查定期存单复印件，并与相应的质押合同核对。

3. 函证定期存款相关信息。

## 考点 40：审计抽样的相关概念

### 一、审计抽样的含义和类型

#### 1. 基本特征

审计抽样应当同时具备以下三个特征：

(1) 对低于百分之百的项目实施审计程序；全查不属于审计抽样。

(2) 所有抽样单元都有被选取的机会；选取特定项目测试不属于审计抽样。

(3)可以根据具有代表性的样本项目的测试结果推断出有关抽样总体的结论。

## 2. 适用性

程序	是否适用审计抽样	
风险评估	×	
控制测试	有运行轨迹	√
	无运行轨迹	×
实质性程序	细节测试	√
	实质性分析	×

## 3. 统计抽样和非统计抽样

类型	统计抽样	非统计抽样
定义	同时具备：(1) 随机选取样本项目 (2) 运用概率论评价样本结果，包括计量抽样风险	不同时具备两个特征
特点	(1) 客观计量抽样风险 (2) 成本较高	(1) 无法计量抽样风险 (2) 如果设计适当，也能提供与统计抽样同样有效的结果
决策	注册会计师在统计抽样与非统计抽样方法之间进行选择时主要考虑成本效益，运用职业判断	

## 二、抽样风险和非抽样风险

### (一) 抽样风险

#### 1. 影响因素

(1) 抽样风险由抽样引起，与样本规模和抽样方法相关；(2) 样本规模与抽样风险反向变动。

#### 2. 控制测试和细节测试中的抽样风险

审计程序	影响审计效果	影响审计效率
控制测试	信赖过度风险	信赖不足风险
细节测试	误受风险	误拒风险

#### 3. 抽样风险的控制

(1) 无论是控制测试还是细节测试，都可通过扩大样本规模来降低抽样风险至可接受水平；

(2) 如果对总体中所有项目都实施检查，则不存在抽样风险，此时风险完全由非抽样风险产生。

### (二) 非抽样风险

#### 1. 产生原因

(1) 选择的总体不适合于测试目标；(2) 未能适当地定义误差；(3) 选择了不适于实现特定目标的审计程序；(4) 注册会计师未能适当地评价审计发现的情况。

#### 2. 非抽样风险的控制

(1) 可以降低或防范；(2) 难以量化，但可以通过仔细设计审计程序，采取适当的质量控制政策和程序，进行适当的指导、监督和复核，适当改进实务工作，将非抽样风险降至合理保证的可接受的水平。

## 三、考点提示

1. 全查，即针对总体进行百分之百的测试，不属于审计抽样。

2. 审计抽样时，所有抽样单元都应有被选取成为样本的机会，这不意味着所有抽样单元都应有均等的机会。

3. 只有当从抽样总体中选取的样本具有代表性时，注册会计师才能根据样本项目的测试结果推断出有关总体的结论。

## 考点 41：在控制测试中运用审计抽样

### 一、在控制测试中的应用——定义总体

特性	分析
适当性	总体适合于特定的审计目标
完整性	应当从总体项目内容和涉及时间等方面确定总体的完整性
同质性	总体中的所有项目应该具有同样的特征 ①评价不同的控制情况，定义不同的独立主体 ②在本期发生重大变化的内部控制，应针对变化前后分别定义总体

## 二、在控制测试中的应用——确定抽样方法

方法	适用性	
	统计抽样	非统计抽样
简单随机选样	√	√
系统选样	√ (随机分布)	√
随意选样	×	√
整群选样	×	×

## 三、在控制测试中的应用——确定样本规模

影响因素	与样本规模的关系
可接受的信赖过度风险	反向变动
可容忍偏差率	反向变动
预计总体偏差率	同向变动
总体规模	影响很小

## 四、在控制测试中的应用——计算偏差率和偏差率上限

1. 将样本中发现的偏差数量除以样本规模，就可以计算出样本偏差率。样本偏差率就是注册会计师对总体偏差率的最佳估计，因而在控制测试中无须另外推断总体偏差率。但注册会计师还必须考虑抽样风险。
2. 在统计抽样中，计算总体偏差率上限=风险系数(R)/样本量(n)
3. 在非统计抽样中，抽样风险无法直接计量，注册会计师通常将估计的总体偏差率(即样本偏差率)与可容忍偏差率相比较，以判断总体是否可以接受。

## 五、在控制测试中的应用——考虑偏差的性质和原因

1. 无论是统计抽样还是非统计抽样，均需要对样本结果进行定性评估和定量评估；
2. 如果确定控制偏差是系统偏差或舞弊导致，扩大样本规模通常无效。

## 考点 42：在细节测试中运用审计抽样

### 一、在细节测试中的应用——定义总体

特性	分析
适当性	(1) 总体适合于特定的审计目标(通常与细节测试的方向相关) (2) 注册会计师可以对不同性质的交易导致的借方余额、贷方余额进行不同的考虑 (3) 审计抽样时，销售收入和销售成本通常被视为两个独立的总体
完整性	(1) 代表总体的实物包括整个总体 (2) 逐一进行检查的单个重大项目不构成抽样总体

### 二、在细节测试中的应用——传统变量抽样

#### 1. 常用方法及其计算

##### (1) 均值法

样本审定金额的平均值=样本审定金额÷样本规模

估计的总体金额=样本审定金额的平均值×总体规模

推断的总体错报=总体账面金额-估计的总体金额

##### (2) 差额法

样本平均错报=(样本账面金额-样本审定金额)÷样本规模

推断的总体错报=样本平均错报×总体规模

估计的总体金额=总体账面金额-推断的总体错报

##### (3) 比率法

比率=样本审定金额÷样本账面金额

估计的总体金额=总体账面金额×比率

推断的总体错报=总体账面金额-估计的总体金额

#### 2. 均值法、差额法和比率法的适用条件

#### 3. 传统变量抽样的优点

- (1) 如果账面金额与审定金额之间存在较多差异，传统变量抽样可能只需较小的样本规模就能满足审计目标；

(2)注册会计师关注总体的低估时，传统变量抽样比货币单元抽样更合适。

#### 4. 传统变量抽样的缺点

(1)确定样本规模时，需要估计总体特征的标准差；

(2)如果存在非常大的项目，或者在总体的账面金额与审定金额之间存在非常大的差异，而且样本规模比较小，正态分布理论可能不适用；

(3)如果几乎不存在错报，传统变量抽样中的差异法和比率法将无法使用。

### 三、在细节测试中的应用——货币单元抽样

#### 1. 基本概念

运用属性抽样原理，对货币金额而不是对发生率得出结论的统计抽样方法，是概率比例规模抽样方法的分支，也称为金额单元抽样、累计货币金额抽样以及综合属性变量抽样。

#### 2. 优点

(1)以属性抽样原理为基础，便于计算样本规模和评价样本结果，通常比传统变量抽样更易于使用；

(2)确定样本规模时无须直接考虑总体的特征(如变异性)；

(3)无须通过分层减少变异性，而传统变量抽样需要对总体进行分层以减小样本规模；

(4)使用系统选样法选取样本时，如果项目金额等于或大于选样间距，货币单元抽样将自动识别所有单个重大项目，即该项目一定会被选中；

(5)如果注册会计师预计错报不存在，货币单元抽样的样本规模通常比传统变量抽样方法更小。

#### 3. 缺点

(1)货币单元抽样不适用于测试总体的低估；

(2)对零余额或负余额的选取需要在设计时特别考虑；

(3)当发现错报时，如果风险水平一定，货币单元抽样在评价样本时可能高估抽样风险的影响，从而导致注册会计师更可能拒绝一个可接受的总体账面金额；

(4)当预计总体错报的金额增加时，货币单元抽样所需的样本规模也会增加。

### 四、在细节测试中的应用——影响样本规模的因素

影响因素	与样本规模的关系
可接受的误受风险	反向变动
可容忍错报	反向变动
预计总体错报	同向变动
总体规模	影响很小
总体的变异性	同向变动

### 五、在细节测试中的应用——计算货币单元抽样的总体错报的上限

1. 计算基本精确度：保证系数×选样间隔 2. 计算“大单元”：事实错报 3. 计算“小单元”（将推断错报按错报金额降序排列）：推断错报×保证系数的增量 4. 上述各步骤结果加总