

第五节 生产与存货循环的实质性程序

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

(1) 适当控制活动的运用；
(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出入库的控制。

【强调 1】一般而言，被审计单位在盘点过程中**停止生产**并关闭存货存放地点以确保停止存货的移动，有利于保证盘点的**准确性**。但**特定情况下**，被审计单位可能由于**实际原因无法停止生产或收发货物**。这种情况下，注册会计师可以根据被审计单位的**具体情况考虑其无法停止存货移动的原因及其合理性**。

【强调 2】被审计单位在盘点过程中无法停止生产，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**。注册会计师可以通过**询问管理层以及阅读被审计单位的盘点计划等方式**，了解被审计单位对**存货移动所采取的控制程序和对存货收发截止影响的考虑**。

2. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况

- ①有助于注册会计师获取有关管理层指令和程序是否得到适当设计和执行的审计证据；
- ②如果在盘点过程中被审计单位的生产经营仍将持续进行，注册会计师应通过实施必要的检查程序，确定被审计单位是否已经对此设置了相应的控制程序，确保在适当的期间内对存货作出了准确记录；
- ③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。（盘点日前已入库→包括；已销售但尚未装运出库→不包括）
- ④在存货入库和装运过程中 a.采用**连续编号**的凭证时，注册会计师应当关注盘点日前的**最后编号**； b.如果被审计单位**没有使用连续编号**的凭证，注册会计师应当列出盘点日以前的**最后几笔装运和入库记录**； c.如果被审计单位使用**运货车厢和拖车进行存储、运输和验收**入库。注册会计师应当详细列出存货场地上**满载和空载**的车厢和拖车，并**记录**各自的存货状况。

3. 检查存货

- ①在存货监盘过程中检查存货，**虽然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**；
- ②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。

4. 执行抽盘

- ①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（**双向抽盘**）
- ②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获取**管理层完成的存货盘点记录的复印件**也有助于注册会计师日后实施审计程序，以确定被审计单位的期

末存货记录是否准确地反映了存货的实际盘点结果

【强调】 由于检查的内容通常仅仅是已盘点存货中的一部分，所以在检查中发现的错误很可能意味着被审计单位的存货盘点还存在着其他错误。注册会计师应当：①查明原因，并及时提请被审计单位更正；②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。要求被审计单位重新盘点（特殊领域，特殊小组）。

5.需要特别关注的情况

（1）存货盘点范围

①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。

②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。（对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师应当取得其规格、数量等有关资料，确定是否已单独存放、标明，且未被纳入盘点范围。）

③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。

（2）对特殊类型存货的监盘

对某些特殊类型的存货而言，被审计单位通常使用的盘点方法和控制程序并不完全适用。