

第十一章 生产与存货循环的审计

【知识点 1】生产与存货循环

1. 主要涉及到的部门：生产计划部门、仓储部门、生产部门、验收部门、财务部门

2. 关键控制活动：

(1) 生产计划部门编制生产通知单，经总经理批准，连续编号，一式多联：仓储组织发出材料、车间组织生产、财务核算成本、生产计划部归档。

(2) 仓库部门根据领料申请单发出原材料，编制连续编号的出库单。一式多联：一联仓库发料、一联仓库留存、一联车间记录、一联财务记账。

(3) 生产完成，质检员验收并签发预先连续编号的验收单：仓库管理员填写连续编号的入库单，入库单一式多联：一联仓库收货、一联仓库留存、一联生产部门核对、一联财务记账。

(4) 发运须由独立的发运部门进行。编制连续编号的产成品发运通知单，并据此编制产成品出库单。

(5) 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，将盘点结果与存货账面数量进行核对，调查差异并进行适当调整。

(6) 财务部门根据存货货龄分析表信息及相关部门提供的有关存货状况的信息，结合存货盘点过程中对存货状况的检查结果，对出现损毁、滞销、跌价等降低存货价值的情况进行分析计算，计提存货跌价准备。

【知识点 2】存货监盘

1. 存货监盘的目的

注册会计师监盘存货的目的在于获取有关存货存在和状况的审计证据。

2. 存货监盘计划

| | |
|--------------------------------|---|
| <p>制定存货监盘计划应考虑的相关事项</p> | <p>①与存货相关的重大错报风险</p> <p>②与存货相关的内部控制的性质</p> <p>③对存货盘点是否制定了适当的程序，并下达了正确的指令</p> <p>④存货盘点的时间安排：最好是财务报表日。</p> <p>如果在财务报表日以外的其他日期盘点，注册会计师除实施存货监盘相关审计程序外，还应实施其他审计程序以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记录。</p> <p>⑤被审计单位是否一贯采用永续盘存制</p> <p>⑥存货的存放地点，以确定适当的监盘地点</p> <p>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。</p> <p>⑦是否需要专家的协助</p> |
|--------------------------------|---|

3. 注册会计师在存货盘点现场实施监盘时，应当实施下列审计程序

| 一般审计程序 |
|---|
| (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 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 |
| 【提示】 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。 |

4. 特殊情形

(1) 在存货盘点现场实施存货监盘不可行（永远不可行）

①审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。

②如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行，注册会计师应当实施替代审计程序，以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

③如果不能实施替代审计程序，或者实施替代审计程序可能无法获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据，注册会计师需要按照相关规定发表非无保留意见。

(2) 因不可预见的情况导致无法在存货盘点现场实施监盘时的处理（暂时不可行）

由于不可预见的情况无法在存货盘点现场实施监盘，注册会计师应当另择日期实施监盘，并对间隔期内发生的交易实施审计程序。

(3) 针对第三方保管或控制的存货的处理

①向持有被审计单位存货的第三方函证存货的存在和状况。

②实施检查或其他适合具体情况的审计程序。

【知识点 3】存货计价测试

存货监盘程序主要是对存货数量进行测试。为了验证财务报表上存货余额的真实性，还应当对存货的计价测试进行审计。

(一) 存货单位成本是否正确

(二) 存货跌价准备的测试

识别项目→检查计量

1. 识别需要计提跌价准备的存货项目

(1) 通过询问管理层和相关部门（生产、仓储、财务、销售等）员工，了解被审计单位如何收集有关滞销、过时、陈旧、毁损、残次存货的信息并为之计提必要的跌价准备。

(2) 如被审计单位编制存货货龄分析表，则可以通过审阅分析表识别滞销或陈旧的存货。

(3) 注册会计师还要结合存货监盘过程中检查存货状况而获取的信息，以判断被审计单位的存货跌价准备计算表是否有遗漏。

2. 检查可变现净值的计量是否合理

在存货计价审计中，由于被审计单位对期末存货采用成本与可变现净值孰低的方法计价，所以注册会计师应充分关注其对存货可变现净值的确定（确凿证据）及存货跌价准备的计提。

第十二章 货币资金的审计

【知识点 1】货币资金

1. 相关单据：①现金盘点表②银行对账单③银行存款余额调节表

2. 关键控制点：

(1) 出纳员每日对库存现金自行盘点，编制现金报表，计算当日现金收入、支出及结余，并将结余与实际库存额进行核对，如有差异及时查明原因。会计主管不定期检查现金日报表。

(2) 每月末，会计主管指定出纳员以外的人员对现金进行盘点，编制库存现金盘点表，将盘点金额与现金日记余额进行核对。

(3) 企业的银行账户的开立、变更或注销须经财务经理审核，报总经理审批。

(4) 企业的财务专用章由财务经理保管，办理相关业务中使用的个人名章由出纳员保管。

(5) 企业不得由一人办理货币资金业务的全过程。

(6) 支付程序：申请→审批→复核→支付

(7) 对于重要货币资金支付业务，应当实行集体决策和审批，并建立责任追究制度，防范贪污、侵占、挪用货币资金等行为。

【知识点 2】库存现金的实质性程序——监盘

| | |
|------|--|
| 目标 | 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。 |
| 范围 | 被审计单位各部门经管的所有现金，包括已收到但未存入银行的现金、零用金、找换金等的盘点 |
| 人员 | 出纳员、会计主管人员、注册会计师（审计人员） |
| 时间 | 突击性检查。上午上班前或下午下班时，两处以上同时盘点 |
| 注意事项 | 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。 |

【知识点 3】银行存款的实质性程序

| 情形 | 要求 |
|-----------------|--|
| (1) 银行账户的完整性有疑虑 | ①可以亲自到中国人民银行或基本存款账户开户行查询并打印，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关注原始单据银行账户是否包含在注册会计师已获取的开立银行账户清单内。 |
| (2) 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。 |
| (3) 检查银行存款账户发生额 | ①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 ②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选取大额异常进行检查 |
| (4) 函证 | 注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。 【提示】 如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。 |

【知识点 4】其他货币资金的实质性程序

(1) 定期存款

1. 如果定期存款占银行存款的比例偏高，或同时负债比例偏高，注册会计师需要向管理层询问定期存款存在的商业理由并评估其合理性。
2. 获取明细表
获取定期存款明细表，检查是否与账面记录金额一致，存款人是否为被审计单位，定期存款是否被质押或限制使用。
3. 监盘定期存款凭据或观察登录网银系统查询过程
4. 未质押的定期存款
 - (1) 检查开户证实书原件；
 - (2) 核对相关信息。
核对相关信息：存款人、金额、期限等，如有异常，需实施进一步审计程序
5. 已质押的定期存款
 - (1) 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，核对存款人、金额、期限等相关信息。
 - (2) 对于用于质押借款的定期存单，关注定期存单对应的质押借款有无入账；对于超过借款期限但仍处于质押状态的定期存款，还需要关注相关借款的偿还情况，了解相关质权是否已被行使
 - (3) 对于为他人担保的定期存单，关注相关担保是否合规，担保是否逾期及相关质权是否已被行使。
6. 函证定期存款相关信息，
7. 结合财务费用和投资收益审计，分析利息收入的合理性，判断定期存款是否真实存在，或是否存在体外资金循环的情形。
8. 对于在报告期内到期结转的定期存款、资产负债表日后已提取的定期存款，检查、核对相应的兑付凭证、银行对账单或网银记录等。
9. 关注被审计单位是否在财务报表附注中对定期存款及其受限情况（如有）给予充分披露。

| | |
|-------------------------|--|
| (2) 保证金存款 | 检查开立银行承兑汇票的协议或银行授信审批文件。 |
| (3) 存出投资款 | 跟踪资金流向，并获取董事会决议等批准文件、开户资料、授权操作资料等。 |
| (4) 因互联网支付留存于第三方支付平台的资金 | (1) 了解是否开立支付宝、微信等第三方支付账户，如是，获取相关开户信息资料，了解其用途和使用情况，获取与第三方支付平台签订的协议，了解第三方平台使用流程等内部控制，比照验证银行存款或银行交易的方式对第三方支付平台支付账户函证交易发生额和余额（如可行）。 (2) 获取第三方支付平台发生额及余额明细，在验证这些明细信息可靠性的基础上（如观察被审计单位人员登录并操作相关支付平台导出信息的过程，核对界面的真实性，核对平台界面显示或下载的信息与提供给注册会计师的明细信息的一致性），将其与账面记录进行核对，对大额交易考虑实施进一步的检查程序。 |