

第五节 生产与存货循环的实质性程序

一、存货的审计目标

（一）存货审计，尤其是对年末存货余额的测试，通常是审计中最复杂也最费时的部分导致存货审计复杂的主要原因包括：

- （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）存货本身的状况以及存货成本的分配也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

（二）存货审计涉及数量和单价两个方面。

针对存货数量的实质性程序主要是存货监盘此外，还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。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。其中，原材料成本的计量较为简单，通常通过对采购成本的审计进行测试；在产品 and 产成品的成本较为复杂，包括测试原材料成本、人工成本和制造费用的归集和分摊。

（三）存货的审计目标一般包括实施审计程序以证实：

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

二、存货的一般审计程序

获取年末**存货余额明细表**，并执行以下工作：

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。

二、存货监盘

（一）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

（二）存货监盘的作用

1. 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. 在存货盘点现场实施监盘时，应当实施的审计程序

- (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。

【提示 1】 存货监盘的相关程序可以用作控制测试或者实质性程序。注册会计师可以根据风险评估的结果、审计方案和实施的特定程序作出判断。

【提示 2】 尽管实施存货监盘，获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据是注册会计师的责任。但这并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。

【提示 3】 注册会计师监盘存货的目的在于获取有关存货数量和状况的审计证据。因此，存货监盘针对的主要是存货的**存在**认定，对存货的**完整性**认定及其**准确性**、**计价和分摊**认定也能提供部分审计证据。此外，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。

(三) 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. 制定存货监盘计划应考虑的相关事项

(1) 与存货相关的重大错报风险：

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。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。以下类别的存货就可能增加审计的复杂性与风险：

例：具有漫长制造过程的存货。

(2) 与存货相关的内部控制的性质

与存货相关的内部控制涉及被审计单位供、产、销各个环节，包括采购、验收、仓储、领用、加工、装运出库等方面。

(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。

盘点的时间安排；存货盘点范围和场所的确定；盘点人员的分工及胜任能力；盘点前的会议及任务布置；存货的整理和排列，对毁损、陈阳、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。

【提示】 如果注册会计师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**，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。

(5) 被审计单位是否一贯采用的存货盘存制度

种类	概念	要求
实地盘存制	平时根据有关会计凭证，只登记财产物资的增加数，不登记减少数，月末或一定时期可根据期末盘点资料，弄清各种财物的实有数额，倒算出本期减少数额，即：以存计耗，以存计销	注册会计师要参加此种盘点
永续盘存制	平时对企业单位各项财产物资分别设立明细账，根据会计凭证连续记载其增减变化并随时结出余额的一种管理制度	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

- 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（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；变更监盘地点（审计程序的不可预见性）

(7) 是否需要专家协助

3. 存货监盘计划的主要内容

事项	内容
(1) 存货监盘目标、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存在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； 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事项	CPA 需要 重点关注 ：盘点期间存货的移动、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	应当根据被审计单位盘点人员分工、分组情况、存货监盘工作量的大小和人员素质情况，确定存货监盘的人员组成及其职责和分工，并加强督导。
(4) 抽盘存货的范围	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 相应缩小实施抽盘程序的范围