

第五节 生产与存货循环的实质性程序

（四）存货监盘程序

在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师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

【例-多选题】下列选项中，属于注册会计师在存货监盘现场执行的程序有（ ）。

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

答案：ABCD

解析：在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师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指令和程序（选项 A）；
- （2）观察管理层制定的盘点程序的执行情况（选项 B）；
- （3）检查存货（选项 C）；
- （4）执行抽盘（选项 D）。

因此，选项 ABCD 正确。

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。

【提示 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。

【提示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。

【提示3】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

【提示】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，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，特定小组）。

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。
- ④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（木材、贵金属）。

6. 存货监盘结束时的的工作

- (1) 在被审计单位存货盘点结束前，注册会计师应当：
 - 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。注册会计师应当根据自己在存货监盘过程中获取的信息对被审计单位最终的存货盘点结果汇总记录进行复核，并评估其是否正确地反映了实际盘点结果。
- (2) 如果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，存货的变动是否已得到恰当的记录。

①比较盘点日和财务报表日之间的存货信息以识别异常项目，并对其执行适当的审计程序（例如实地查看等）
②对存货周转率或存货销售周转天数等实施实质性分析程序
③对盘点日至财务报表日之间的存货采购和存货销售分别实施双向检查（例如，对存货采购从入库单查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的入库单等支持性文件，对存货销售从货运单据查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的货运单据等支持性文件）
④测试存货销售和采购在盘点日和财务报表日的截止是否正确

(五) 存货监盘的特殊情况的处理

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

（2）但在其他一些情况下，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规定发表非无保留意见。

【提示】审计中的困难、时间和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. 因不可预见的情况导致无法在存货盘点现场实施监盘（CPA 自身原因，天气）

- （1）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。
- （2）不可预见的情况：①注册会计师无法亲临现场，即由于不可抗力导致其无法到达存货存放地实施存货监盘；②气候因素，即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。

3. 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，注册会计师应当实施下列一项或两项审计程序：

- （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。
- ①实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘（如可行）；
 - ②获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告；
 - ③检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；
 - ④当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认。

四、存货计价测试

存货监盘程序主要是对存货的数量进行测试。为验证财务报表上存货余额的真实性，还应当对存货的计价进行审计。存货计价测试包括两个方面：

（一）存货单位成本是否正确

存货分类	应对
1. 针对原材料的单位成本	注册会计师通常基于企业的原材料计价方法（如先进先出法，加权平均法等），结合原材料的历史购买成本，测试其账面成本是否准确，测试程序包括核对原材料采购的相关凭证（主要是与价格相关的凭证，如合同、采购订单、发票等）以及验证原材料计价方法的运用是否正确
2. 针对产成品和在产品的单位成本	注册会计师需要对成本核算过程实施测试，包括直接材料成本测试、直接人工成本测试、制造费用测试和生产成本在当期完工产品与在产品之间分配的测试四项内容

（二）存货跌价准备的测试

识别项目→检查计量

1. 识别需要计提存货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存货跌价准备。

（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。

五、针对与存货相关的舞弊风险采取的应对措施

如本章第三节所述，在实务中，存货领域亦属于财务舞弊的易发高发领域。如果识别出与存货相关的舞弊风险，注册会计师可以特别关注或考虑实施以下程序：

1. 针对虚构存货相关舞弊风险。

（1）根据存货的特点、盘存制度和存货内部控制，设计和执行存货监盘程序；

（2）关注是否存在金额较大且占比较高、库龄较长、周转率低于同行业可比公司等情形的存货，分析评价其合理性；

（3）严格执行分析性程序，检查存货结构波动情况，分析其与收入结构变动的匹配性，评价产成品存货与收入、成本之间变动的匹配性；

（4）对异地存放或由第三方保管或控制的存货，严格执行函证或异地监盘等程序。

2. 针对账外存货相关舞弊风险。

（1）在其他资产审计中，关注是否有转移资产形成账外存货的情况；

（2）关注存货盘亏、报废的内部控制程序，关注是否有异常大额存货盘亏、报废的情况；

（3）在存货监盘中，关注存货的所有权及完整性；

（4）关注是否存在通过多结转成本、多报耗用存在、少报产成品入库等方式，形成账外存货。

【简答题·2020】制造业企业甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户。A注册会计师负责审计甲公司2019年度财务报表。与存货审计相关的部分事项如下：

要求：

针对上述第（1）至（5）项，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

（1）在测试 2019 年度营业成本时，A 注册会计师检查了成本核算系统中结转营业成本的设置，并检查了财务经理对营业成本计算表的复核审批记录，结果满意，据此认可了甲公司 2019 年度的营业成本。

答案：（1）不恰当。

制造业企业的营业成本通常涉及重大类别交易，应当实施实质性程序。

（2）A 注册会计师取得了甲公司 2019 年末存货跌价准备明细表，测试了明细表中的存货数量、单位成本和可变现净值，检查了明细表的计算准确性，结果满意，据此认可了年末的存货跌价准备。

答案：（2）不恰当。

应测试存货跌价准备明细表的完整性。

（3）甲公司对生产工人采用计件工资制。在对直接人工成本实施实质性分析程序时，A 注册会计师取得了生产部门提供的产量统计报告和人事部门提供的计件工资标准，评价了相关信息的可靠性，据此计算了直接人工成本的预期值。

答案：

（3）恰当。

（4）A 注册会计师于 2019 年 12 月 31 日对甲公司的存货盘点实施了监盘。因人手不足，管理层和 A 注册会计师分别执行了其中的八个和两个仓库的盘点。在管理层完成八个仓库的盘点后，A 注册会计师取得了管理层编制的盘点表，从中选取项目执行了抽盘，结果满意，据此认可了盘点结果。

答案：（4）不恰当。

注册会计师不能代行管理层的盘点职责。未在现场观察管理层的盘点。

（5）甲公司年末存放于第三方仓库的原材料金额重大。A 注册会计师向第三方仓库函证了这些原材料的名称、规格和数量，并测试了其单价，结果满意，据此认可了这些原材料的年末账面价值。

答案：（5）不恰当。

注册会计师还应获取第三方保管存货状况相关的审计证据。