

第三节 生产与存货循环的重大错报风险

以一般制造类型企业为例，影响生产与存货循环交易和余额的风险因素可能包括：

1. 交易的数量和复杂性。制造类型企业交易的数量庞大，业务复杂，这就增加了错误和舞弊的风险。
2. 成本核算的复杂性。制造类型企业的成本核算比较复杂。虽然原材料和直接人工等直接成本的归集和分配比较简单，但间接费用的分配可能较为复杂，并且，同一行业中的不同企业也可能采用不同的认定和计量基础。
3. 产品的多元化。这可能要求聘请专家来验证其质量、状况或价值。另外，计算库存存货数量的方法也可能是不同的。例如，计量煤堆、筒仓里的谷物或糖、黄金或贵重宝石、化工品和药剂产品的存储量的方法都可能不一样。这并不是要求注册会计师每次监盘存货都需要专家配合，如果存货容易辨认、存货数量容易清点，就无需专家帮助。
4. 某些存货项目的可变现净值难以确定。例如，价格受全球经济供求关系影响的存货，由于其可变现净值难以确定，会影响存货采购价格和销售价格的确，并将影响注册会计师对与存货“准确性、计价和分摊”认定有关的风险进行的评估。
5. 将存货存放在很多地点。大型企业可能将存货存放在很多地点，并且可以在不同的地点之间转移存货，这将增加商品途中毁损或遗失的风险，或者导致存货在两个地点被重复记录，也可能产生转移定价的错误或舞弊。
6. 寄存的存货。有时候存货虽然还存放在企业，但可能已经不归企业所有。反之，企业的存货也可能被寄存在其他企业。

第四节 生产与存货循环的控制测试

生产与存货循环的风险、存在的内部控制及控制测试程序

可能发生错报的环节	相关财务报表项目及认定	存在的内部控制（自动）	存在的内部控制（人工）	内部控制测试程序
发出的原材料可能未正确记入相应产品的生产成本中	存货：准确性、计价和分摊 营业成本：准确性	领料单信息输入系统时须输入对应的生产任务单编号和所生产的产品代码，每月末系统自动归集生成材料成本明细表	生产主管每月末将其生产任务单及相关领料单存根联与材料成本明细表进行核对，调查差异并处理	检查生产主管核对材料成本明细表的记录，并询问其核对过程及结果

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。

三、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的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。