

## 第五节 生产与存货循环的实质性程序

### 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。

【提示1】考虑到第三方仅在特定时点执行存货盘点工作，在实务中，注册会计师可以事先考虑实施函证的可行性。如果预期不能通过函证获取相关审计证据，可以事先计划和安排存货监盘等工作。

【提示2】注册会计师可以考虑由第三方保管存货的商业理由的合理性，以进行存货相关风险（包括舞弊风险的评估，并计划和实施适当的审计程序，例如检查被审计单位和第三方所签署的存货保管协议的相关条款复核被审计单位调查及评价第三方工作的程序等。