

第五节 生产与存货循环的实质性程序

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，关注是否有异常大量存货盘亏、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、多报耗用数量、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。

