

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

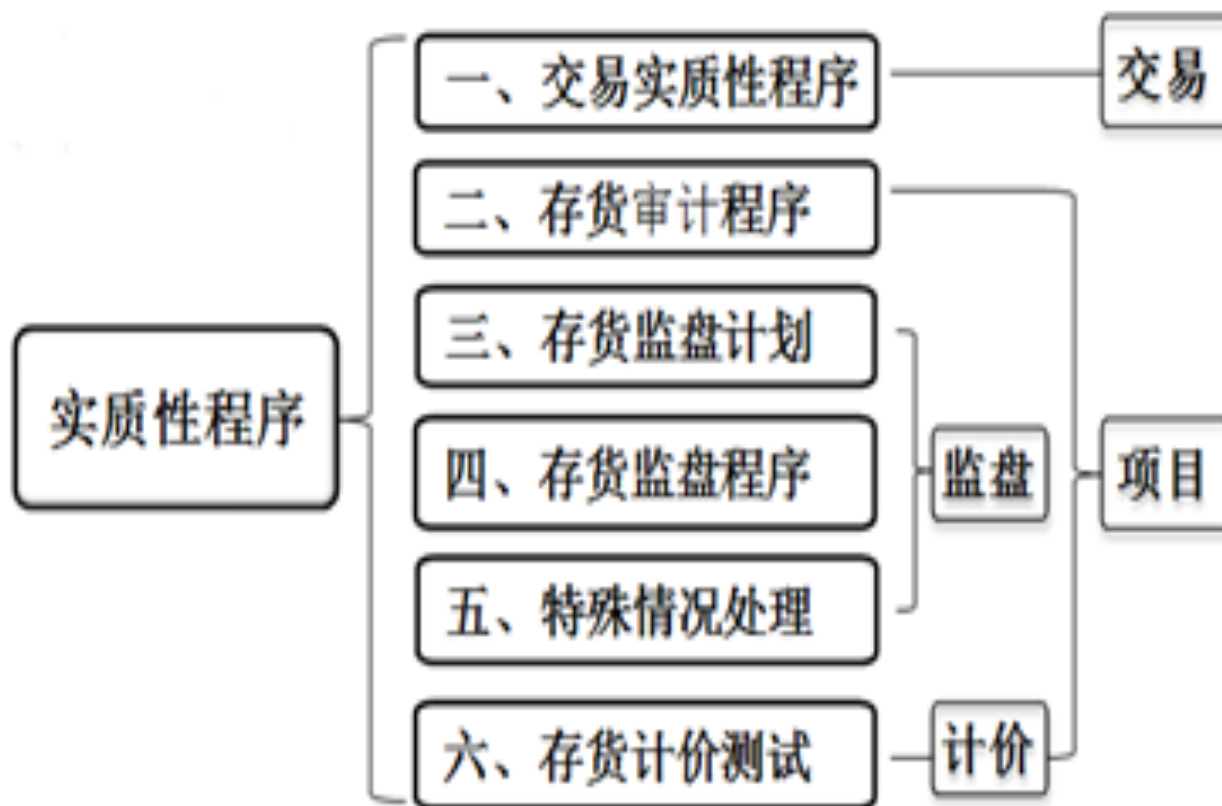
第四十四讲：生产与存货循环的审计 3

讲师：Danielle





第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序





第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

一、生产与存货交易的实质性程序

(一) 实质性分析

- 1.确定营业收入、营业成本、毛利、存货周转和费用支出项目的期望值
- 2.根据本期存货余额组成、存货采购、生产水平与以前期间和预算的比较，确定可接受差异额。
- 3.比较存货余额与预期周转率
- 4.计算实际数和预计数之间的差异，与关键业绩指标比较。
- 5.询问管理层和员工，调查重大差异额是否表明存在重大错报风险。
- 6.形成结论。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

具体实施分析程序时应当注意以下5点：

- 1.使用计算机辅助审计方法下载被审计单位存货主文档和总分类账户，以便计算财务指标和经营指标，与期望值比较；
- 2.按区域分析各月存货变动情况，考虑存货变动情况是否与季节性变动和经济因素变动一致。
- 3.对周转缓慢或者长时间没有周转（如超过半年）以及出现负余额的存货项目单独摘录并列表
- 4.由于可能隐含着重要的潜在趋势，不要过分依赖计算的平均值
- 5.各类存货的重大错报风险可能并不一致，实质性分析应该用于单项存货或分类别存货



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

(二) 细节测试

1. 交易的细节测试

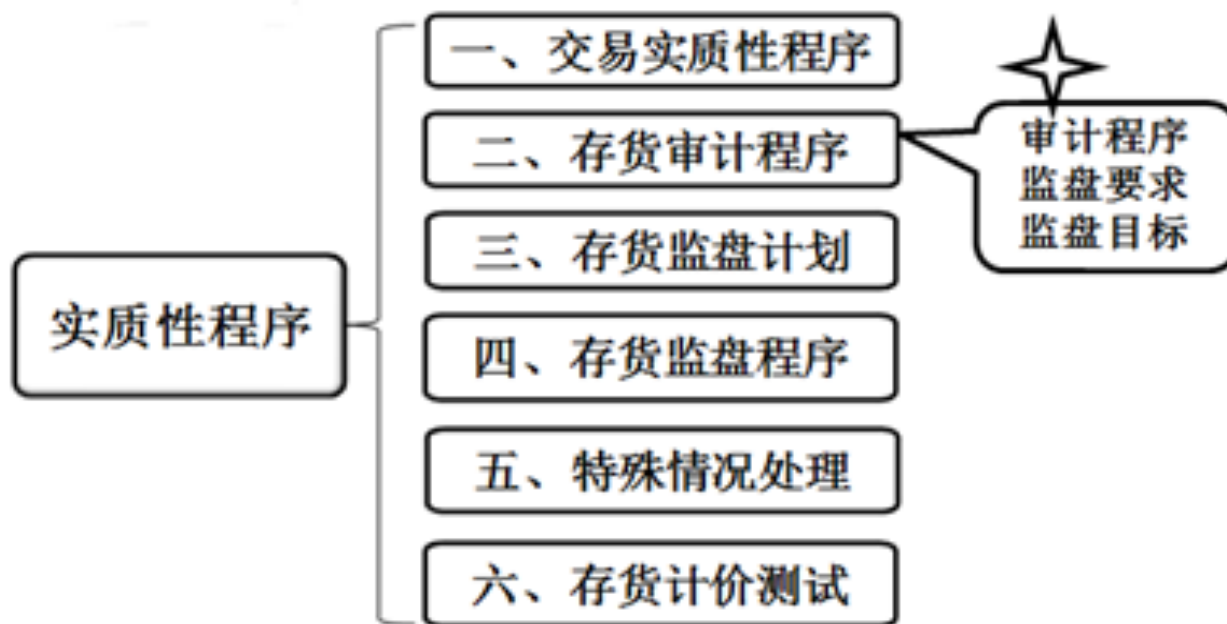
- (1) 从存货业务主要交易中选取样本，检查支持性证据。
- (2) 确认期末存货收发的最后一个号码，实施截止测试。

2. 余额的细节测试

- (1) 观察存货的实地盘存；
- (2) 询问盘点日是否有我中有他或他中有我的存货；
- (3) 获取盘点表，测试存货的完整性、存在和计量[方向]；
- (4) 检查存货的抵押合同和寄存合同[所有权/披露]；
- (5) 检查、计算、询问、函证存货的价格与可变现净值。



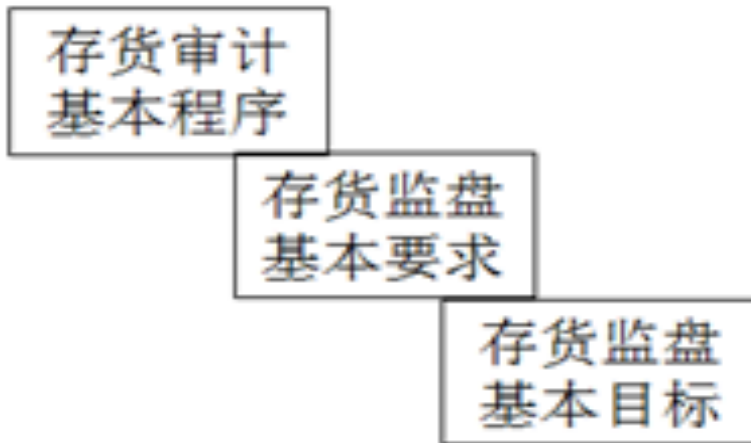
第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序





第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

二、存货审计程序概述





第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

（一）存货审计基本程序

1. 监盘程序

监盘由多种程序组合而成，包括控制测试和实质性程序。

（1）监盘中的控制测试包括注册会计师与管理层讨论其存货盘点计划、现场观察被审计单位对存货的盘点；

（2）监盘中的实质性程序包括注册会计师亲自对存货实施实物检查、向第三方函证寄存在外的存货等。

2. 计价程序

存货监盘确定了存货的数量，但财务报表上列示的是存货的价值，因此在监盘的基础上还需要实施存货计价测试。

存货计价包括存货账面余额[存货价值的构成]的测试与存货可变现净值[存货价值的实现]的测试两个部分。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

（二）存货监盘基本要求

如果存货对财务报表是重要的，实施下列审计程序，对存货的存在和状况获取证据：

- 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。

存货监盘的相关程序可以用做控制测试或者实质性程序。注册会计师可以根据风险评估结果、审计方案和实施的特定程序作出判断。如果只有少数项目构成了存货的主要部分，注册会计师可能选择将存货监盘用做实质性程序。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

在存货盘点现场实施监盘时，应[无条件执行，强制性要求]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[了解内部控制设计的合理性]；
- 2.观察管理层制定的盘点程序的执行情况[确定内部控制是否执行（了解）以及执行的效果（控制测试）]；
- 3.检查存货[本质：实物检查与重新执行]；
- 4.执行抽盘[本质：实物检查与重新执行]。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

[例题 简答]

甲公司主要从事家电产品的生产和销售。ABC会计师事务所负责审计甲公司20x3年度财务报表。审计项目组在审计工作底稿中记录了与存货监盘相关的情况，部分内容摘录如下：

要求：

针对上述第（1）项和第（3）项，指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

（1）审计项目组拟不信赖与存货相关的内部控制运行的有效性，故在监盘时不再观察管理层制定的盘点程序的执行情况。

（3）由于甲公司人手不足，审计项目组受管理层委托，于20x3年12月31日代为盘点甲公司异地专卖店的存货，并将盘点记录作为甲公司的盘点记录和审计项目组的监盘工作底稿。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

[答案]

(1) 不恰当。无论是否信赖内部控制，注册会计师在监盘中均应当观察管理层制定的盘点程序的执行情况。

(3) 不恰当。审计项目组代管理层执行盘点工作，将会影响其独立性/盘点存货是甲公司管理层的责任。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

（三）存货监盘的主要审计目标

监盘主要针对存货的存在和完整性认定，目的是获取存货数量和状况的证据。

此外,还可能在监盘中获取有关存货所有权[其他目标]的部分审计证据。存货监盘本身不足以确定存货所有权。为此,可能需要执行其他实质性程序以应对所有权认定的相关风险。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

三、存货监盘计划

(一) 制定存货监盘计划的基本要求

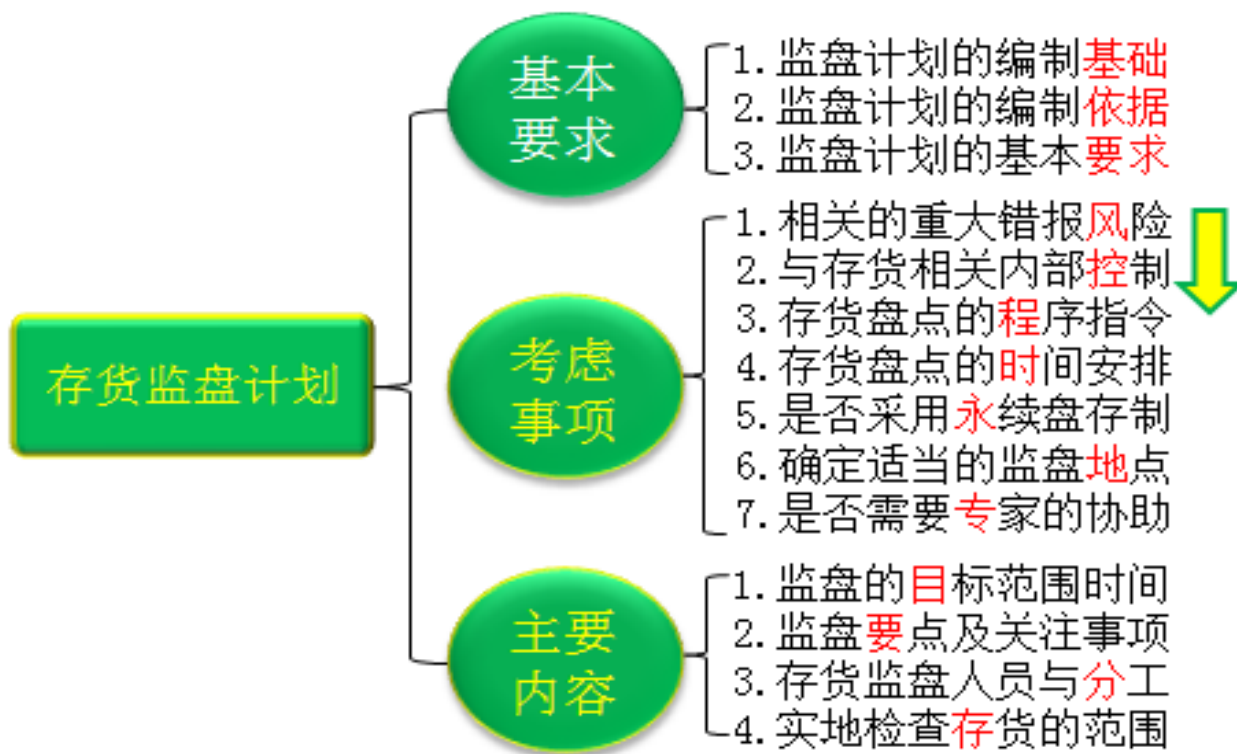
1. 编制监盘计划的基础：评价被审计单位管理层制定的存货盘点程序。
2. 编制监盘计划的依据
(1) 存货的特点 (2) 盘存制度 (3) 存货内部控制的有效性等。
3. 编制监盘计划的要求：周密、细致。

因为：

- (1) 存货风险高，存货存在与完整性认定具有较高的重大错报风险；
- (2) 监盘机会少：注册会计师通常只有一次机会通过存货的实地监盘对有关认定作出评价。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序





第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

（二）制定存货监盘计划的考虑事项

1.与存货相关的重大错报风险

存货通常具有较高水平的重大错报风险。存货存在认定与完整性认定具有较高的重大错报风险。

2.与存货相关的内部控制

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。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

3.对存货盘点制定的适当程序和下达的正确指令

注册会计师应当考虑下列主要因素，以评价管理层制定的程序和下达的指令能否合理地确定存货的数量和状况：

摘要↵	考虑因素↵
时间↵	1. 盘点的时间安排↵
地点↵	2. 存货盘点范围和场所的确定↵
人物↵	3. 盘点人员的分工及胜任能力↵
正品摆整齐↵	4. 存货的整理和排列↵
次品放一旁↵	5. 对毁损、陈旧、过时、残次的区分↵
移动设专区↵	6. 盘点期间存货移动的控制↵
外存不要忘↵	7. 存放在外单位的存货的盘点安排↵
代管莫点上↵	8. 对所有权不属于被审计单位的存货的区分；↵
开会↵	9. 盘点前的会议及任务布置↵
截止↵	10. 存货收发截止的控制↵
制表↵	11. 盘点表单的设计、使用与控制↵
估计↵	12. 在产品完工程度的确定方法↵
计量↵	13. 存货的计量工具和计量方法↵
盈亏↵	14. 盘盈或盘亏的分析、调查与处理↵
汇总↵	15. 盘点结果的汇总↵



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

4. 存货盘点的时间安排

存货盘点的理想时间是财务报表日。如在财务报表日以外的其他日期盘点，注册会计师应实施程序以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记录。

5. 被审计单位是否一贯采用永续盘存制

如一贯采用永续盘存制，注册会计师应在年度中一次或多次参加盘点[监盘]。

如采用实地盘存制，注册会计师要参加盘点。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

6.获取存货存放地点，以确定监盘地点

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（包括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。

为此，注册会计师可以根据具体情况下的风险评估结果，考虑执行以下一项或多项审计程序[5]：

- （1）询问被审计单位除管理层和财务部门以外的其他人员，如营销人员、仓库人员等，以了解有关存货存放地点的情况；
- （2）比较被审计单位不同时期的存货存放地点清单，关注仓库变动情况，以确定是否存在因仓库变动而未将存货纳入盘点范围的情况发生；



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

- (3) 检查被审计单位存货的出、入库单，关注是否存在被审计单位尚未告知注册会计师的仓库（如期末库存量为零的仓库）；
- (4) 检查费用支出明细账和租赁合同，关注被审计单位是否租赁仓库并支付租金，如果有，该仓库是否已包括在被审计单位提供的仓库清单中；
- (5) 检查被审计单位“固定资产——房屋建筑物”明细清单，了解被审计单位可用于存放存货的房屋建筑物。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

在获取完整的存货存放地点清单的基础上，注册会计师可以根据（1）不同地点所存放存货的重要性[金额大小]以及对（2）各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果（例如，以往审计中可能注意到某些地点存在存货相关的错报，在本期审计时对其予以特别关注），选择适当的地点进行监盘，并记录选择这些地点的原因。

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（1）在检查被审计单位存货记录的基础上，可能决定（2）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（3）在同一天对所有存放地点的存货实施监盘。

同时[无论是否存在舞弊]，在连续审计中，可以考虑在不同期间的审计中变更所选择实施监盘的地点。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

7.是否需要专家协助

在获取确定资产数量或资产实物状况（如矿石堆），或在收集特殊类别存货（如艺术品、稀有玉石、房地产、电子器件、工程设计等）的审计证据时，可以考虑利用专家的工作。

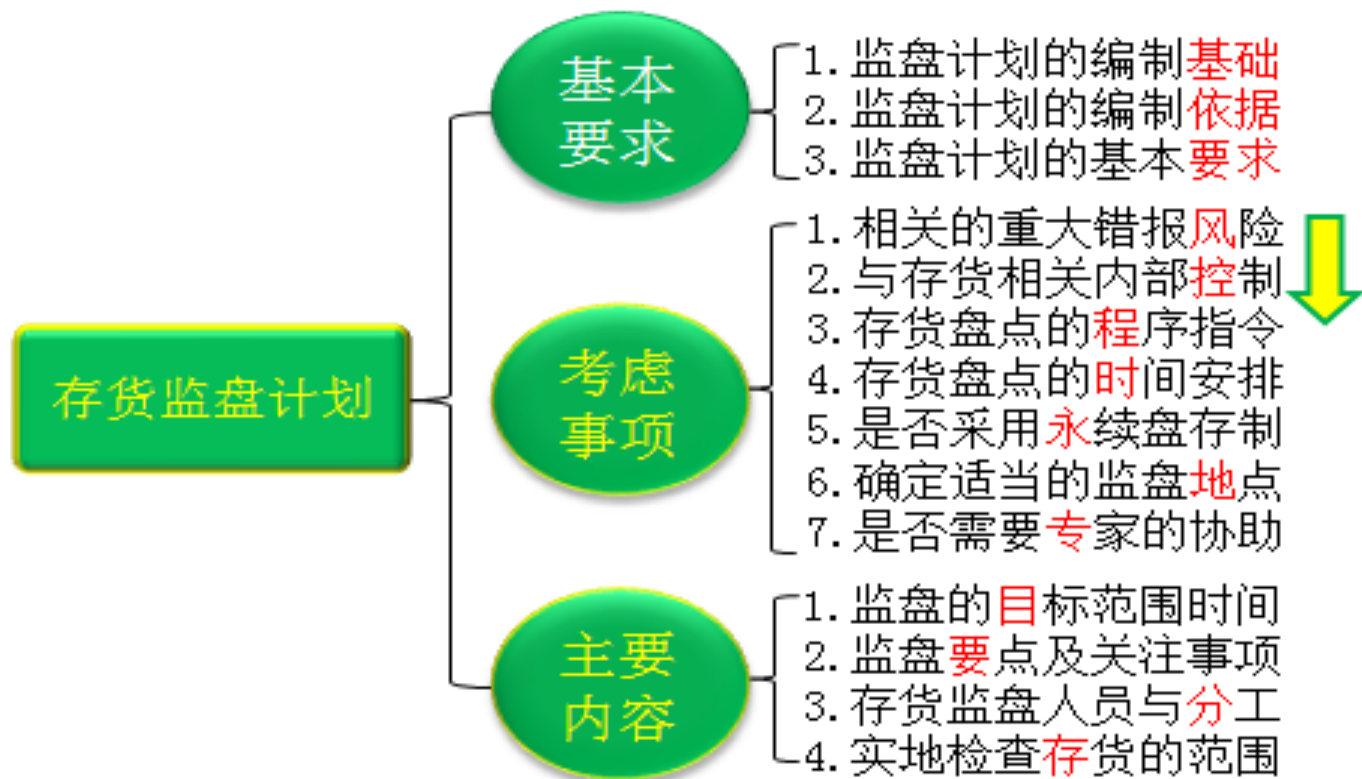
当在产品存货金额较大时，可能面临如何评估在产品完工程度的问题：

（1）自行确定了解盘点程序。如在产品的完工程度未被明确列出，考虑获取零部件明细清单、标准成本表以及作业成本表，与工厂的有关人员进行讨论等，并运用职业判断确定完工程度的措施。

（2）利用专家工作：也可以根据存货生产过程的复杂程度考虑利用专家的工作。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

