

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

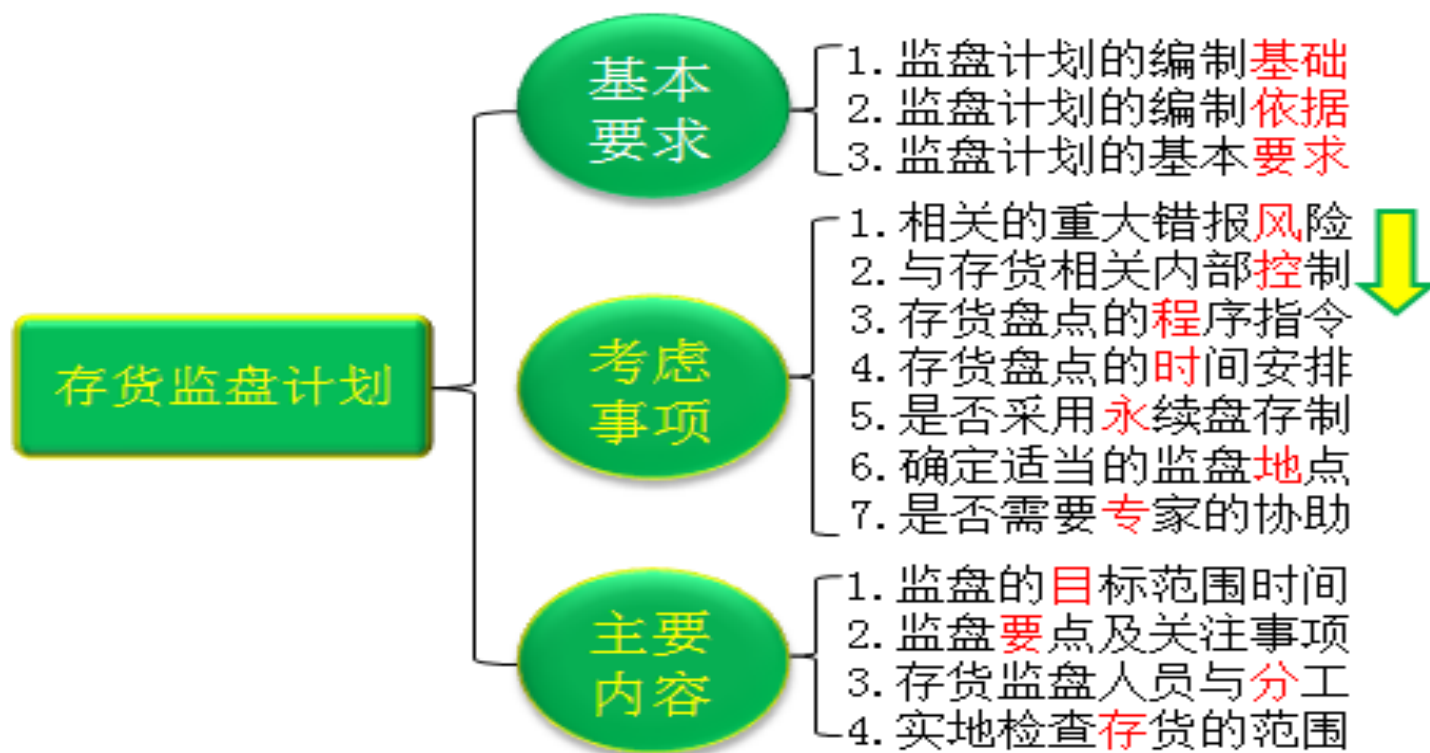
第四十五讲：生产与存货循环的审计 4

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

（三）存货监盘计划的主要内容

1. 存货监盘目标、范围及时间安排

（1）存货监盘的主要目标：获取资产负债表日有关存货数量和状况、以及有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据，检查存货的数量是否真实完整，是否归属被审计单位，存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。

（2）存货监盘范围的大小取决于存货的内容、性质以及与存货相关的内部控制的完善程度和重大错报风险的评估结果。

（3）存货监盘的时间，包括实地察看盘点现场的时间、观察存货盘点的时间和已盘点存货实施检查的时间等，应当与被审计单位实施存货盘点的时间相协调。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

2. 存货监盘的要点及关注事项

重点关注盘点期间存货的移动、存货的状况、存货的截止、存货的各个存放地点及金额等。

3. 参加存货监盘人员的分工

根据被审计单位盘点人员分工、分组情况、存货监盘工作量的大小和人员素质情况确定存货监盘的人员及其职责和分工。

4. 检查存货的范围

在实施观察程序后，如果认为被审计单位内部控制设计良好且得到有效实施、存货盘点组织良好，可以相应缩小实施检查程序的范围。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

[例题 简答]

B注册会计师接受委托，对常年审计客户丙公司20×7年度财务报表进行审计。丙公司为玻璃制造企业，存货主要有玻璃、煤炭和烧碱，其中少量玻璃存放于外地公用仓库。另有丁公司部分水泥存放于丙公司的仓库。丙公司拟于20×7年12月29日至12月31日盘点存货，以下是B注册会计师撰写的存货监盘计划的部分内容。

要求：

- (1) 指出存货监盘计划中的目标、范围和时间存在的错误，并简要说明理由；
- (2) 请判断存货监盘计划中列示的主要程序是否适当，若不恰当，请予以修正。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

存货监盘计划

一、存货监盘的目标

检查丙公司 20×7 年 12 月 31 日存货数量是否真实完整。

二、存货监盘范围

20×7 年 12 月 31 日所有库存存货,包括玻璃、煤炭、烧碱和水泥。

三、监盘时间

存货的观察与检查时间均为 20×7 年 12 月 31 日。

四、存货监盘的主要程序

1. 与管理层讨论存货监盘计划。
2. 观察丙公司盘点人员是否按照盘点计划盘点。
3. 检查相关凭证以证实盘点截止日前所有已确认为销售但尚未装运出库的存货均已纳入盘点范围。
4. 对于存放在外地公用仓库的玻璃,主要实施检查货运文件、出库记录等替代程序。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

[答案]

要求(1)

三处错误：

错误1：目标错误，存货监盘的目标不恰当，监盘目标应为：获取资产负债表日有关存货数量和状况、以及有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据，检查存货的数量是否真实完整，是否归属被审计单位，存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。

错误2：范围错误，丁公司水泥的所有权不属于丙公司，不应纳入监盘范围。

错误3：时间错误，存货的观察与检查时间应与盘点时间相协调，应为12月29日至12月31日。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

要求（2）

三处不恰当：

程序1不恰当。应为复核或与管理层讨论存货盘点计划。

程序2恰当。

程序3不恰当。修改为：检查相关凭证以证实盘点截止日前所有已确认为销售但尚未装运出库的存货均未纳入盘点范围。

程序4不恰当。修改为：对于存放在外地公用仓库的玻璃，应实施函证或利用其他注册会计师工作等替代程序。



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

四、存货监盘程序

（一）评价记录和控制存货盘点结果的指令与程序

- 1.运用适当的控制活动；
- 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[这些都可能導致存货跌价]，以及第三方拥有的存货（如寄存货物）；
- 3.评价在适用的情况下用于估计存货数量的方法；
- 4.评价对存货在不同存放地点之间的移动以及截止日前后期间出入库的控制。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

（二）观察移动、截止的盘点程序

1. 存货移动测试[3]

注册会计师应确定被审计单位是否针对存货移动设置了相应的控制程序，确保对存货作出了准确记录。为此，注册会计师应当在观察的基础上实施下列程序[记忆]：

- （1）考虑无法停止存货移动的原因及其合理性（是否舞弊）；
- （2）了解管理层针对存货移动所采取的控制程序，观察控制程序是否得到执行，能否确保相关存货只被盘点一次。

管理层采取的控制程序包括：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[提前]移至过渡区域，将盘点期间办理入库手续的存货暂时存放在过渡区域。

- （3）了解管理层对存货收发截止影响的考虑，索取盘点期间存货移动的记录及出、入库资料，作为执行截止测试的资料。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

2.存货截止测试[10]

截止测试目的是检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。测试的技术关键是确定截止日存货实物是否在库、存货所有权是否转移。

测试时，首先要确定存货所有权归属，然后确定存货实物是否纳入盘点范围内。具体来说，如果存货所有权属于被审计单位，就应纳入盘点范围[截止日的库存记录]内、反映在账簿记录[截止日的会计记录]中。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

测试时，应关注以下10种具体情况：

- (1) 所有在截止日以前入库的存货项目是否均已包括在盘点范围[等同于截止日的库存记录]内、反映在截止日的记录[指会计记录]中。
- (2) 在截止日期以后入库的存货项目是否均未包括在盘点范围[库存记录]，也未反映在截止日的记录[会计记录]中。
- (3) 在截止日以前装运出库的存货项目是否均未包括在盘点范围[库存记录]内，且未包括在截止日的存货账面余额[会计记录]中。
- (4) 任何在截止日期以后装运出库的存货项目是否均已包括在盘点范围[库存记录]内，并已包括在截止日的存货账面余额[会计记录]中。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

(5) 所有已销售但尚未装运出库的商品是否未包括在盘点范围[库存记录]和截止日存货账面余额[会计记录]。

(6) 所有已记录[截止日的库存记录]为购货,但尚未入库的存货是否均已包括在盘点范围[库存记录]内,反映在记录[截止日的会计记录]中。

(7) 在途存货和被审计单位直接向顾客发运的存货是否均已得到了适当的会计处理。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

(8) 截止地点：注册会计师通常可[在截止日]观察存货验收入库[记录入库情况]地点和装运出库地点[记录出库情况]以执行截止测试[与被审计单位的库存记录进行比对]。

(9) 对凭证编号的运用：如入库和装运凭证有连续编号,应关注截止日期前的最后编号。没有连续编号的,应列出截止日期前的最后几笔入库和装运记录[例如观察记录]。

(10) 对装箱存放的考虑：如使用运货车厢或拖车存储、运输或验收入库,应详细列出满载和空载的车厢或拖车[开箱检查],并记录存货状况。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

(三)关注存货跌价的迹象

在存货监盘过程中检查存货，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[与计价和分摊认定关系密切]。

注册会计师应把所有过时、毁损或陈旧存货的详细情况记录下来，既便于进一步追查这些存货的处置情况[涉及到存在认定]，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[涉及到计价和分摊认定]。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

(四)执行抽盘与实物检查

- 1.考虑双向追查：在对存货盘点结果进行测试时，可以从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物[准确性]，以及从存货实物中选取项目追查至盘点记录[完整性]。
- 2.确定检查范围：应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽盘的存货项目[不可预见性]。
- 3.获取盘点记录：获取盘点记录复印件有助于日后实施程序，以确定期末存货记录是否准确地反映了实际盘点结果。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

4.处理抽盘差异：抽盘差异很可能表明存货盘点的准确性或完整性存在错误，很可能意味着还存在着其他错误。

处理差异时应当：

- (1)查明[已发现的错误的]原因，及时提请更正；
- (2)考虑[未发现的]错误的潜在范围和重大程度。

在可能的情况下，可扩大检查范围以减少[未发现的]错误，还可针对某一特殊领域的存货或针对特定盘点小组要求重新盘点。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

(五)需要特别关注的情况

1.盘点前观察盘点现场

在盘点存货前，注册会计师应观察盘点现场，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。对未纳入盘点范围的存货，应查明原因。

2.确认代存存货不被盘点

对所有权不属于被审计单位的存货，应取得其规格、数量等资料，确定是否已单独存放、标明，且未被纳入盘点范围。

即使在被审计单位声明不存在受托代存存货，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。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

3.对特殊类型存货的监盘

存货类型↵	可供实施的审计程序↵
木材、钢筋盘条、管子↵	检查标记或标识。↵ 利用专家或被审计单位内部有经验人员的工作↵
堆积型存货(如糖、煤、钢废料)↵	运用工程估测、几何计算、高空勘测,并依赖详细的存货记录。↵ 如果堆场中的存货堆不高,可进行实地监盘,或通过旋转存货堆加以估计↵
使用磅秤测量的存货↵	在监盘前和监盘过程中均应检验磅秤的精准度,并留意磅秤的位置移动与重新调校程序。↵ 将检查和重新称量程序相结合。检查称量尺度的换算问题↵
散装物品(如贮窖存货、使用桶、箱、罐、槽等容器储存的液、气体、谷类粮食、流体存货等)↵	使用容器进行监盘或通过预先编号的清单列表加以确定。↵ 使用浸蘸、测量棒、工程报告以及依赖永续存货记录。↵ 选择样品进行化验分析,或利用专家的工作↵
贵金属、石器、艺术品与收藏品↵	选择样品进行化验与分析,或利用专家的工作↵
生产纸浆用木材↵ 牲畜↵	通过高空摄影确定其存在性,对不同时点的数量进行比较,并依赖永续存货记录↵



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

(六)存货监盘结束时的的工作

- 1.再次观察盘点现场，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、作废及未使用的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。
- 3.根据存货监盘过程中获取的信息对最终的存货盘点结果汇总记录进行复核，评估其是否正确地反映了实际盘点结果。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

4.如盘点日不是资产负债表日,实施适当程序,确定[测试]盘点日与资产负债表日之间存货变动是否已得到恰当记录[这是调节的基础]。

注册会计师可以根据间隔期间的长短、相关内部控制的有效性等进行风险评估,设计和执行适当程序。

注册会计师可以实施的适当的实质性程序包括:

- (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(例如实地察看等);
- (2)对存货周转率或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;
- (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。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

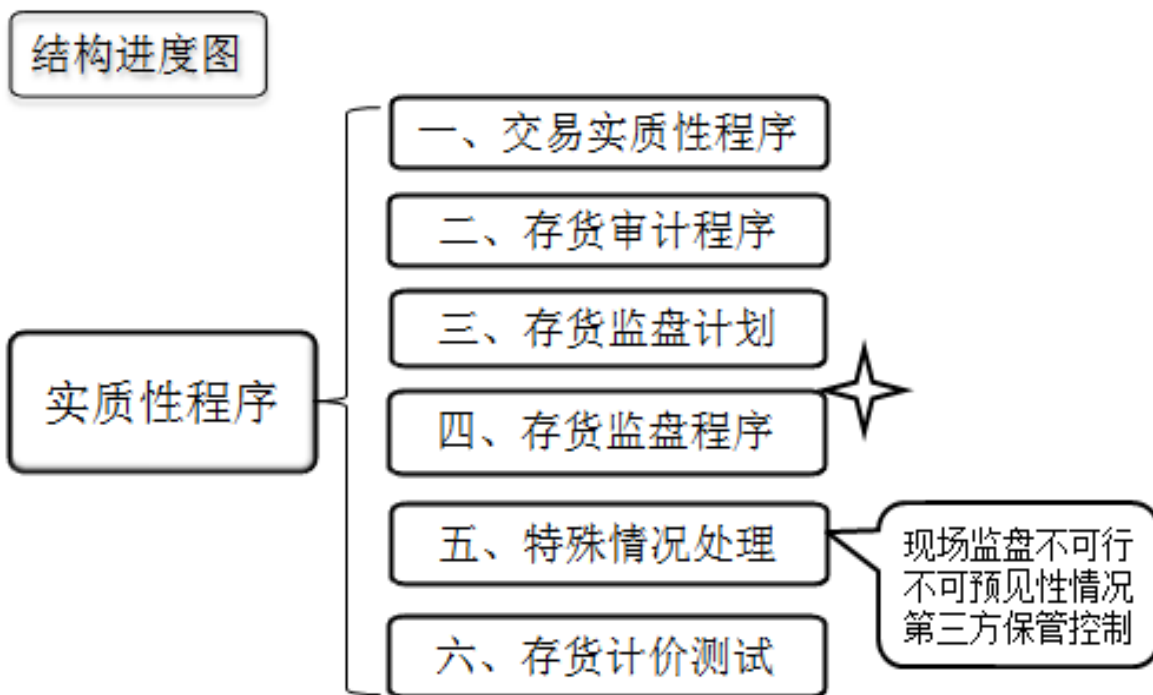
[例题 多选]

下列有关存货监盘的说法中，正确的有()。

- A.注册会计师在制定监盘计划时，需要考虑是否在监盘中利用专家的工作
- B.如果存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师除实施监盘相关审计程序外，还应当实施其他程序，以确定盘点日与财务报表日之间的存货变动已得到恰当记录
- C.如果存货存放在不同地点，注册会计师的监盘应当覆盖所有存放地点
- D.如果由于不可预见的情况，无法在存货盘点现场实施监盘，注册会计师应当实施替代审计程序



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!

