

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

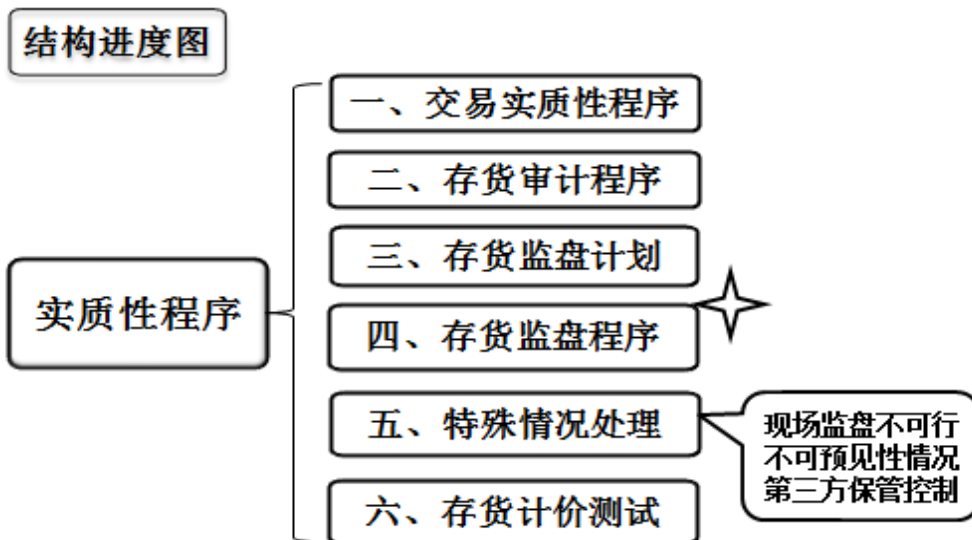
第四十六讲：生产与存货循环的审计 5

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

五、特殊情况的处理

(一) 在存货盘点现场实施存货监盘不可行

- 1.正当理由：由存货性质和存放地点等因素造成。
- 2.不正当理由：审计中的困难、时间或成本等。
- 3.替代程序：如现场监盘存货不可行，应实施替代审计程序，以获取有关存货的存在和状况[固定搭配]的充分、适当的审计证据。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[记住]。
- 4.不能实施替代程序：按规定考虑发表非无保留意见。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

（二）因不可预见的情况导致无法实施现场监盘

1.不可预见情况举例

（1）无法到达现场：不可抗力导致注册会计师无法亲临现场，即无法到达存货存放地实施存货监盘；

（2）无法实施监盘：恶劣天气导致注册会计师无法实施存货监盘程序或无法观察存货。

2.不可预见情况应对

如因不可预见情况[不论哪一种情况]无法在存货盘点现场实施监盘，应[待不可预见情况过后]另择日期监盘，并对间隔期内的交易实施审计程序。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

（三）由第三方保管或控制的存货

1. 实施函证或其他审计程序

如果由第三方保管[代存]或控制[质押]的存货对财务报表是重要的[金额重大],应实施下列一项或两项审计程序,以获取该存货存在和状况的充分、适当的审计证据:

- (1) 向第三方函证存货的数量和状况[首选];
- (2) 实施检查或其他适合具体情况的审计程序[替代/追加]。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

2.其他审计程序的条件与性质

其他审计程序可以作为函证的替代程序，也可以作为追加的审计程序。其他审计程序的示例包括[记忆]：

- (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[事务所的]或服务机构[非事务所]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[间接性程序]，如仓储单；
- (4) 当存货被作为抵押品[特殊条件]时，要求其他机构或人员确认[特殊程序]。



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

六、存货计价测试

（一）计价测试是必要的审计程序

监盘程序主要是确认存货的结存数量。为验证财务报表上存货余额的真实性，注册会计师还必须对存货进行计价审计，以确定存货实物数量和永续盘存记录中的数量是否经过正确地计价和汇总。

（二）计价测试主要对象与控制基础

存货计价测试主要是针对存货单位成本进行的。使用标准成本记录来反映原材料、直接人工和制造费用的差异是一项重要的内部控制。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

（三）计价测试的步骤与程序

1. 分层选取样本。一般采用分层抽样法从数量已经盘点、单价和总金额已经计入存货汇总表的结存存货中选择样本。着重选择结存余额较大[重要]且价格变化比较频繁[易错]的项目。
2. 确认计价方法。存货计价方法多种多样。应关注其合理性与一贯性。没有足够理由，同一会计年度内不得变动。
3. 独立测试样本。测试时，先审核存货价格的组成内容，再按所了解的计价方法独立测试样本。
4. 分析调整差异。将测试结果与账面记录对比，编制对比分析表，分析形成差异的原因。如差异过大，应扩大测试范围，并考虑是否提出审计调整建议。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

存货计价审计表

日期	品名 规格	购入			发出			余额		
		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额

1. 计价方法说明：

2. 情况说明及审计结论：



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

（四）充分关注存货跌价准备的计提

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，注册会计师应充分关注被审计单位存货可变现净值的确定及存货跌价准备的计提。

可变现净值是指企业在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的以及资产负债表日后事项的影响等因素。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

[例题 综合 真题2011]

甲公司系ABC会计师事务所的常年审计客户,主要从事电子产品的生产和销售。ABC会计师事务所委派X注册会计师担任甲公司2010年度财务报表审计项目合伙人。在审计存货时,X注册会计师编制了相关工作底稿,部分内容摘录如下:

要求:

针对资料一的注释1,假定不考虑其他条件,指出相关审计处理建议是否存在不当之处,并简要说明理由。如果存在不当之处,简要提出改进建议。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

资料一：

(金额单位:万元)

甲公司		索引号：B1-1			
原材料审计表		编制：(略)		日期：2011年3月5日	
截至2010年12月31日		审核：(略)		日期：2011年3月5日	
	索引	2010年			2009年
		未审数	审计调整	审定数	已审数
A 原材料	注释 1	40		40	100
B 原材料	注释 2	200	50	250	450
C 原材料	注释 3	50	-20	30	200
…… (略)	(略)	…… (略)	…… (略)	…… (略)	…… (略)
减：存货跌价准备	B1-3	0	0	0	0
合计		2000	-60	1940	1800



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

注释1：A原材料主要用于生产A产品。

A原材料2010年末结存数量与2009年末基本保持一致,但结存金额比2009年末有所减少。主要原因:A原材料供应商从2010年初开始向甲公司提供采购折扣(年末一次性结算)。甲公司在2010年12月31日收到A原材料供应商支付的2010年度采购折扣60万元,并相应冲减A原材料2010年末结存成本60万元。我们检查了采购合同、供应商出具的采购折扣结算明细表以及相关的银行进账单据,没有发现异常。审计处理建议:无须提出审计调整建议。



第十一章第三节 生产与存货循环的实质性程序

资料一的注释	处理建议是否存在不当之处 (是/否)	理由	改进建议
1	是	所收到的采购折扣对应的是 2010 年度全年采购的 A 原材料,不应全部冲减 2010 年末 A 原材料余额	应根据 2010 年度全年采购的 A 原材料在 2010 年度的使用以及年末结存情况,建议甲公司将已经于 2010 年度耗用部分所对应的采购折扣调整冲减 2010 年末相应产成品成本以及 2010 年度的相应主营业务成本



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!

