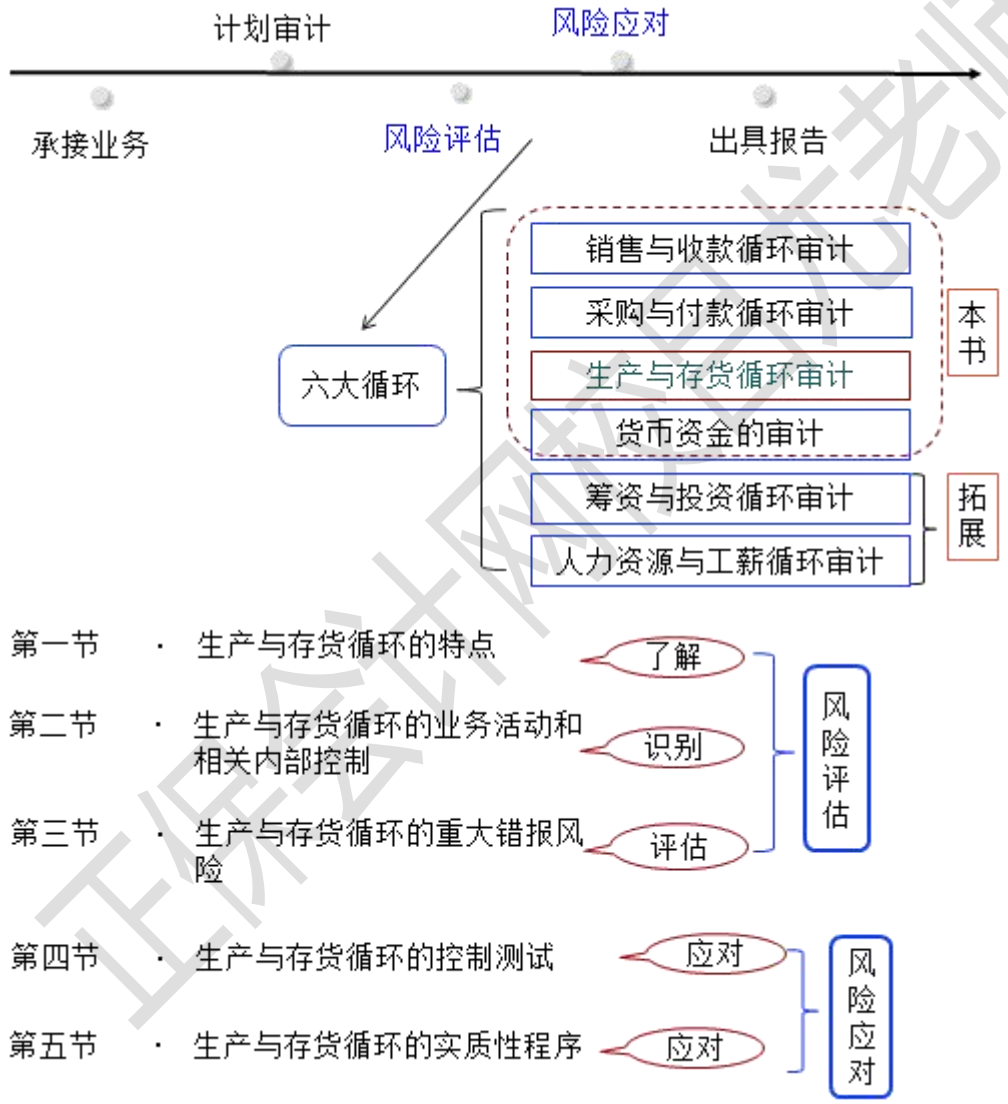
第三编 各类交易和账户余额的审计——第十一章 生产与存货循环的审计

第 01 讲 存货监盘

历年考情分析

近六年各知识点分值统计。

	知识点	单选题	多选题	简答题	综合题	总计分值
第十一章	该循环实质性程序存货监盘	2		16	4	22
年平均 3.5 分，属于重点章节。						

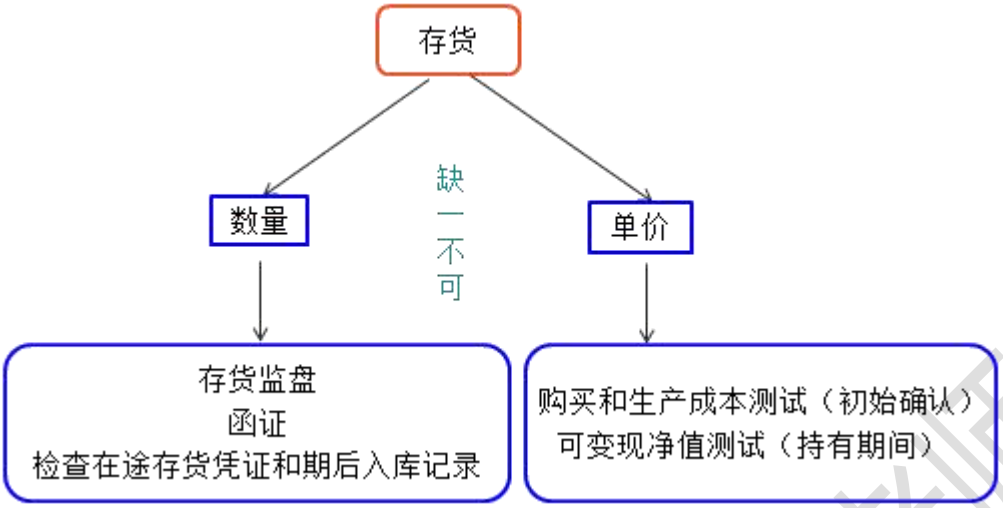


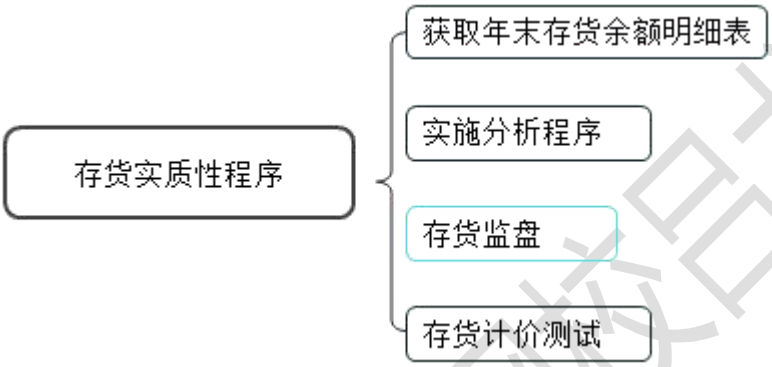
第一、二节　生产与存货循环的特点及相关业务活动（略）

第三节　生产与存货循环的重大错报风险（略）

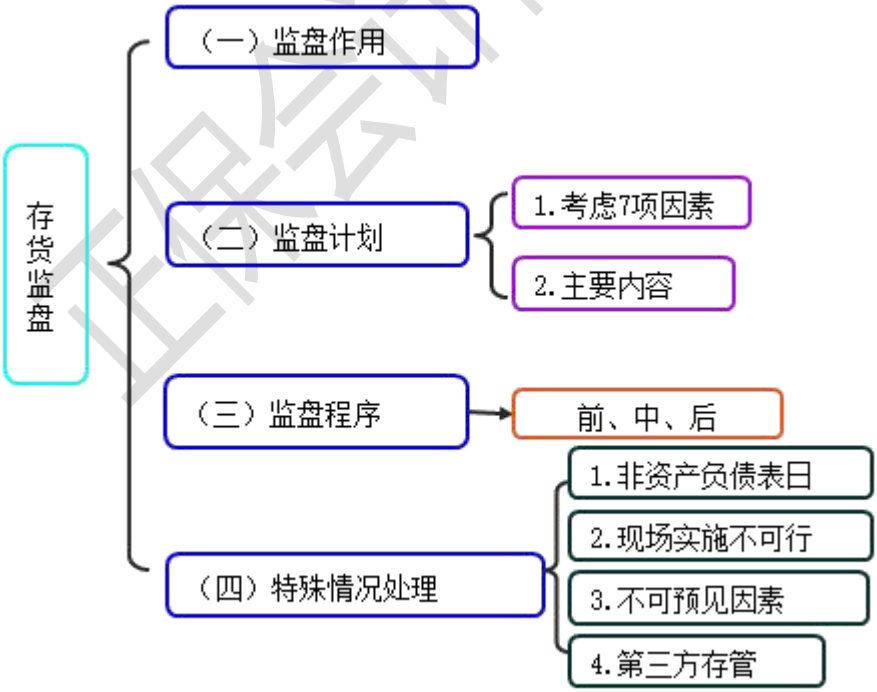
第四节　生产与存货循环的控制测试（略）

第五节　生产与存货循环的实质性程序





一、存货监盘



（一）监盘作用

如果存货对财务报表是**重要的**，**应当**实施下列审计程序：

正保会计网校 www.chinaacc.com

①在存货盘点现场实施监盘（除非不可行）；（亲临现场）

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。

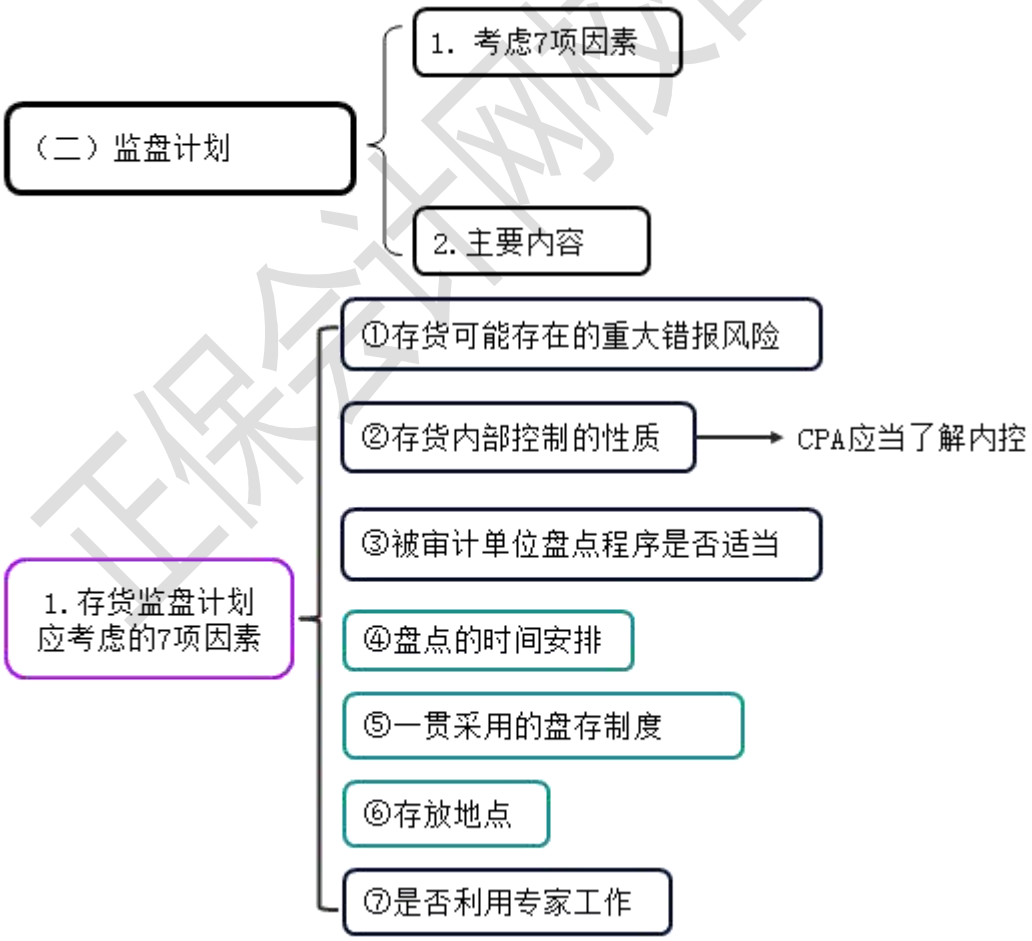
目的★★★	存货监盘的相关程序可以用作控制测试或者实质性程序。
	获取有关存货存在和状况的审计证据。
	主要针对“存在”认定。
	对下列认定只能获取部分审计证据： ①完整性； ②准确性、计价和分摊； ③权利和义务。

审计旅游团在线问答：

由于被审计单位财务部门人手不足，CPA 受管理层委托，代为盘点被审计单位异地专卖店的存货并编制盘点表单，将盘点记录作为被审计单位的盘点记录和审计项目组的监盘工作底稿。

『正确答案』（1）监盘是注会的责任，盘点是管理层的责任。（CPA 不可代为盘点被审计单位的存货和编制盘点表单）★ ★ ★

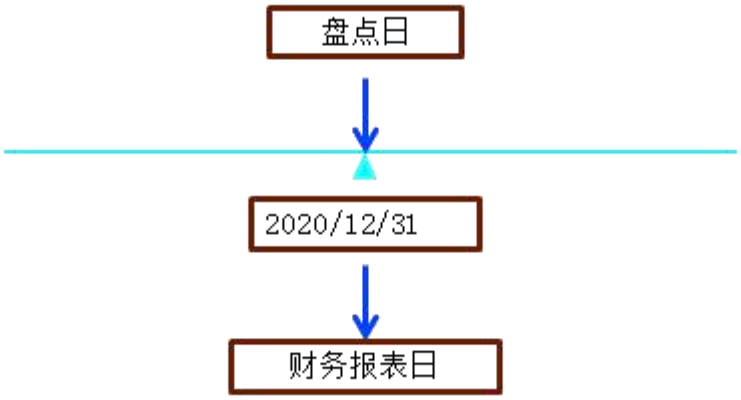
（2）管理层通常制定程序，对存货每年至少进行一次实物盘点。



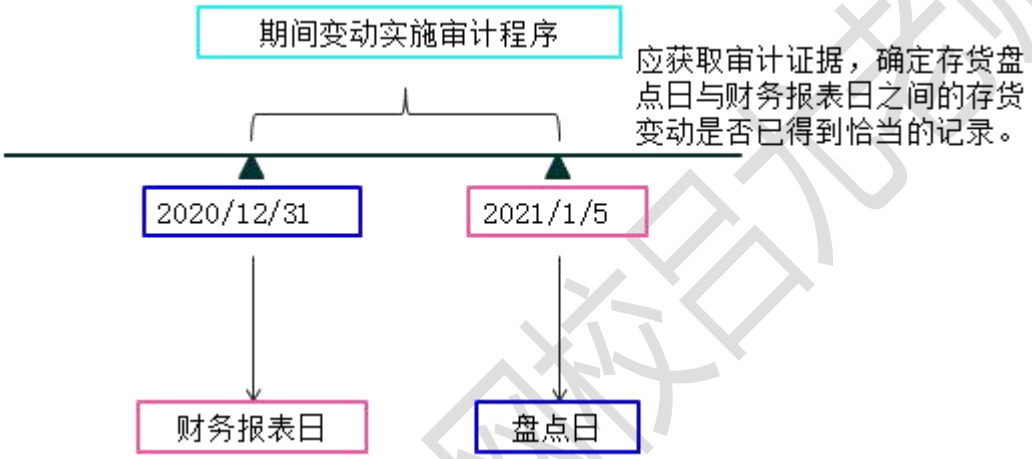
④盘点的时间安排

正保会计网校吕元老师

通常情况【理论界】



【实务中】

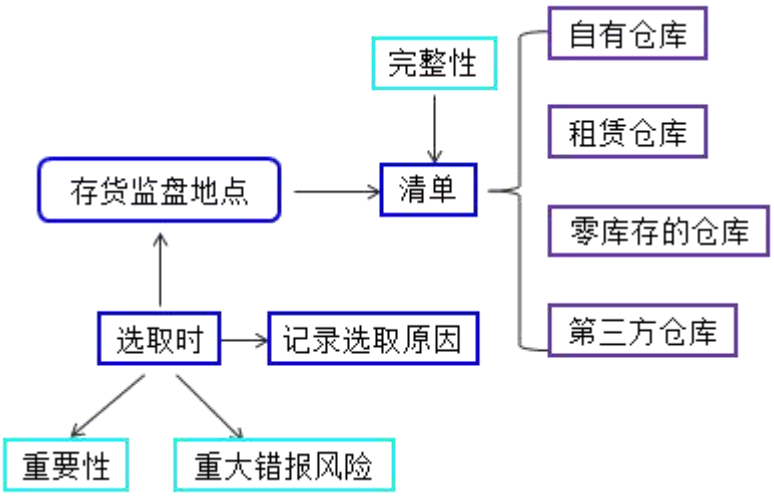


⑤一贯采用的盘存制度

因素	要点	
被审计单位是否一贯采用永续盘存制	永续盘存制	CPA 应在年度中一次或多次参加盘点。
	实地盘存制	CPA 要参加此种盘点。

⑥存放地点

正保会计网校吕元老师



CPA 可能决定在不预先通知的情况下对特定存放地点的存货实施监盘，或在同一天对所有存放地点的存货实施监盘。（增加审计程序的不可预见性）

2.主要内容

监盘计划应当包括以下内容：

（1）监盘的目标、范围及时间安排 ；★ ★ ★

（2）监盘的要点及关注事项；（略）

（3）监盘人员的分工；（略）

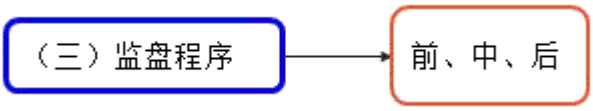
（4）抽盘（抽样检查）的范围。 ★ ★ ★

（1）存货监盘的目标、范围及时间安排 ★ ★ ★

目标	①获取资产负债表日有关存货存在和状况、以及有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据。（存在） ②检查存货的数量是否真实完整。（完整性） ③是否归属被审计单位。（权利和义务） ④存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。（准确性、计价和分摊）
范围	取决于存货的性质、内容以及与存货相关的内部控制的完善程度、重大错报风险的评估结果。
时间安排	实地察看盘点现场、观察存货盘点、对已盘点存货实施检查的时间应当与被审计单位实施存货盘点的时间相协调。

（4）抽盘（抽样检查）存货的范围 ★ ★ ★

实施观察程序后，如果认为存货相关内部控制设计良好且得到有效执行、存货盘点程序适当，可以相应缩小实施抽盘的范围。



——盘点前

在被审计单位盘点存货前，CPA 应当观察盘点现场，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。

正保会计网校吕尤老师

对未纳入盘点范围的存货，CPA 应当查明未纳入的原因。

被审计单位贴盘点标识，不可由 CPA 贴标识。

——盘点时

在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施下列审计程序。

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；

2. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况；

3. 检查存货；

4. 执行抽盘；

5. 需要特别关注的情况。

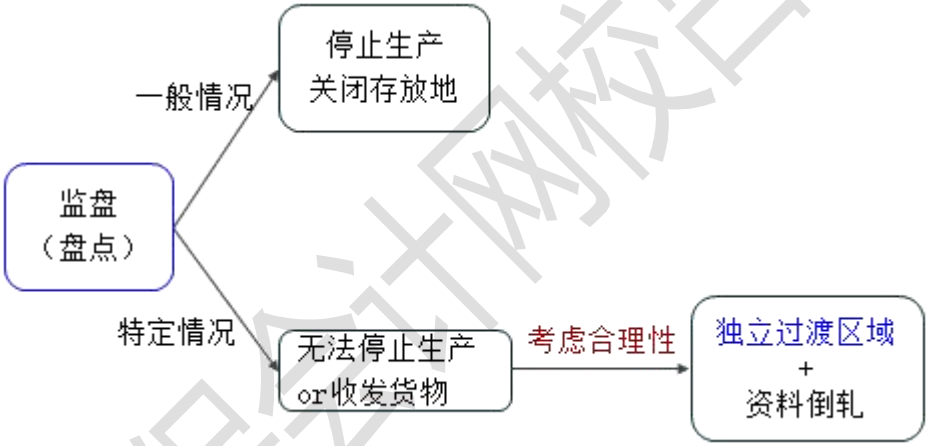
1. 评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序

适当控制活动的运用，例如，收集已使用的存货盘点记录，清点未使用的存货盘点表单，实施盘点和复盘程序；（发多少，收多少） ★ ★

最好页码连号。

思考

你监盘的过程中，发现被审计单位不同仓库存货不停出进，干扰盘点。你该如何处理？



2. 观察管理层制定的盘点程序的执行情况

（1）CPA 通常应当获取盘点日前后存货收发、移动的凭证，检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。（正确会计期间）

（2）入库、装运采用连续编号的凭证时，CPA 应当关注截止日期前的最后编号。（时间截止点）

（3）如果存在运货车厢、拖车、飞机、轮渡进行存储、运输或验收入库，CPA 应当详细列出存货存放场站和满载、空载的运输工具，并记录各自的存货状况。（空间边界线）

3. 检查存货

（1）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。

（2）CPA 应当把所有过时、毁损或陈旧存货的详细情况记录下来，以便于进一步追查这些存货的处置情况和存货跌价准备计提是否准确。★ ★

（3）CPA 应当依据取得的存货所有权不属于被审计单位的相关资料，观察这些存货的实际存放情况，

正保会计网校吕尤老师

确保其未被纳入盘点范围。★ ★

审计旅游团在线问答：

某生产煤的企业，A 注册会计师在监盘煤堆时发现，该企业没有盘点煤的专业仪器，只是让 CPA 随便看看即可，同学们思考，该企业的盘点程序是否存在缺陷？如果是，CPA 应当如何应对？

『正确答案』存在缺陷。详见特殊存货的检查。

检查存货——注册会计师应当设计关于特殊类型存货监盘的具体审计程序。

存货类型	可供实施的审计程序
a. 码放的木材、钢材、钢筋、盘条、条管	①检查标记 or 标识； ②利用专家 or 被审计单位内部有相关经验人员的工作。
b. 堆积型堆放的糖、煤、沙、钢废料	①运用工程估测、几何计算、高空勘测，并依赖存货记录； ②如果存货堆不高，可进行实地监盘，或通过旋转存货堆加以估计。
c. 需用磅秤称重的存货	①在监盘前和监盘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； ②将检查和重新称量程序结合运用； ③注意称量尺度换算问题。
d. 散装存货，窖藏的酒水、使用桶、箱、罐、槽、瓶等容器储存的液、气体、谷类粮食、流体存货等	①使用容器进行监盘 or 通过预先编号的清单予以确定； ②使用浸蘸、测量棒、工程报告以及利用永续存货记录； ③选择样品进行化验与分析，or 利用专家协助。
e. 珠宝、贵金属、石器、艺术品、收藏品	选择样品进行化验与分析，或利用专家协助。
f. 生长中的木材、牲畜	利用高空摄影以确定其存在性，将不同时点的数量予以比较，并利用永续存货记录。

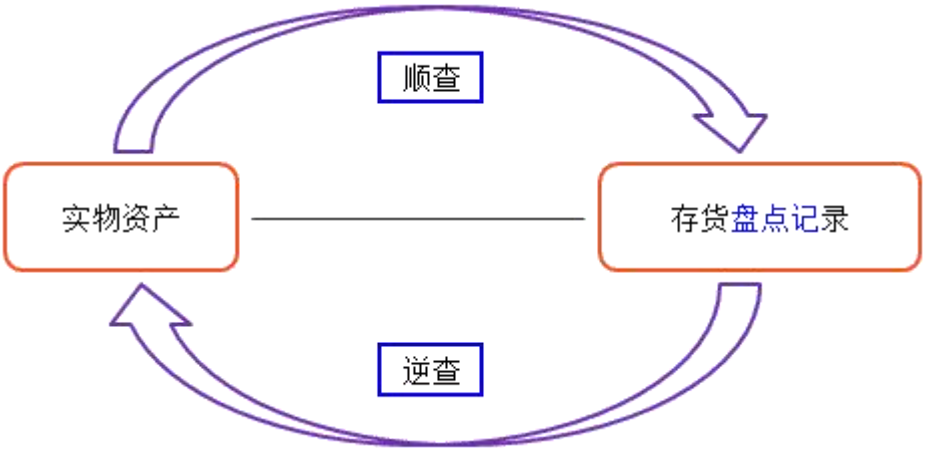
4. 执行抽盘

（1）双向抽盘

在对存货盘点结果进行测试时，CPA 可以从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以及从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以获取有关盘点记录准确性和完整性的审计证据。

双向抽盘模式图

正保会计网校 www.chinaacc.com



（2）抽盘差异处理

①CPA 应当查明原因，并及时提请被审计单位更正；

②CPA 应当考虑错误的潜在范围和重大程度，如果可能，需扩大检查范围以减少错误的发生；

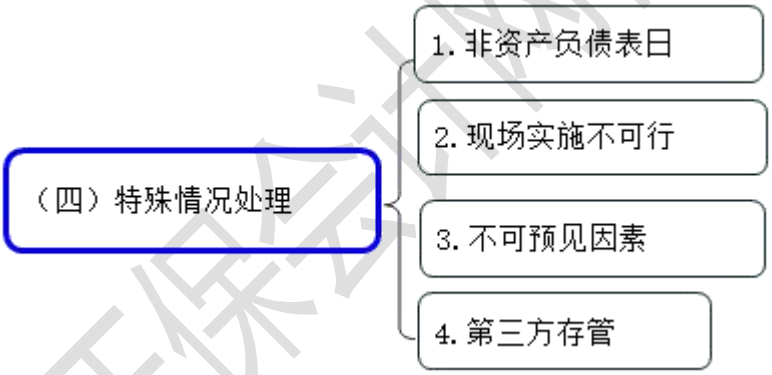
③CPA 还可要求重新盘点。重新盘点的范围可以限于某些领域的存货 or 某些盘点小组。

——盘点后

1. 再次观察盘点现场，确定所有应纳入盘点范围的存货均已盘点。

2. 取得已填用、作废、未使用盘点表单，确定是否连续编号，查明已发放的表单是否全部收回，并与存货盘点的汇总记录相核对。

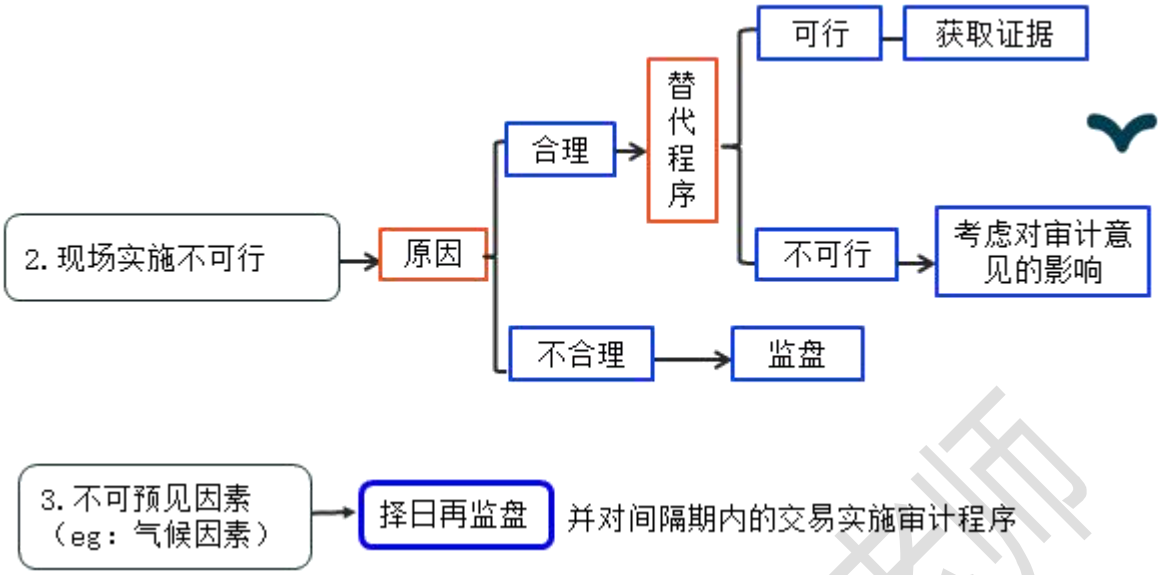
CPA 应观察发多少，收多少，不可以只检查已填用的表单，还需考虑作废和未使用的表单，一定要注意完整性。★★★



1. 非资产负债表日

CPA 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。

正保会计网校吕尤老师



4. 第三方存管

如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的，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 CPA 实施对第三方的存货监盘；

②获取其他 CPA 或服务机构 CPA 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；

⑤考虑由第三方保管存货的商业理由的合理性，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。

第 02 讲 存货计价测试

二、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。

●存货跌价准备的测试 ★★★

CPA 应抽样检查可变现净值确定的依据及相关计算是否正确。

【简答题】（2016 年改）尤尤会计师事务所的注册会计师豆豆负责审计多家被审计单位 2021 年度财务报表，与存货审计相关事项如下：

要求：针对第（1）至（5）项，逐项指出注册会计师豆豆及审计项目组做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

（1）在对晴空公司存货实施监盘时，审计项目组在存货盘点现场评价了管理层用以记录和控制存货

盘点结果的程序，认为其设计有效，审计项目组在检查存货并执行抽盘后结束了现场工作。

『正确答案』（1）不恰当。理由：审计项目组应当观察管理层制定的盘点程序的执行情况。

（2）因伊鹤公司存货品种和数量均较少，注册会计师豆豆仅将监盘程序用作实质性程序。

『正确答案』（2）恰当。

（3）云尚公司 2021 年末已入库未收到发票而暂估的存货金额占存货总额的 50%，审计项目组对存货实施了监盘，测试了采购和销售交易的截止，均未发现差错，据此认为暂估的存货记录准确。

『正确答案』（3）不恰当。理由：审计项目组应当检查暂估存货的单价。

（4）诗情公司管理层未将以前年度已全额计提跌价准备的存货纳入本年末盘点范围，注册会计师豆豆检查了以前年度审计工作底稿，认可了管理层的做法。

『正确答案』（4）不恰当。理由：存货监盘是检查存货的存在，已全额计提跌价的存货价值虽然为零，但数量仍存在，仍需要对其是否存在实施监盘。

（5）碧霄公司管理层规定，由生产部门人员对全部存货进行盘点，再由财务部门人员抽取 30%进行复盘，审计项目组对复盘项目进行抽盘，均未发现差异，据此认可了管理层的盘点结果。

『正确答案』（5）不恰当。理由：抽盘的总体不完整。

正保会计网校 www.chinaacc.com