

# 永续盘存制与定期盘存制下的 存货计价审计方法差异分析

西南政法大学管理学院 胡明霞 黄胜忠(博士)

**【摘要】** 存货计价审计是财务报表审计的重点之一。本文通过比较存货的两种不同盘存制度,分析了不同盘存制下存货计价审计方法的差异。

**【关键词】** 永续盘存制 定期盘存制 分析性复核

存货属于企业一项重要的流动资产,是企业利润产生的源泉。从财务会计角度来看,存货的期末余额对资产负债表和利润表均具有重要影响,存货对资产负债表和利润表的影响主要通过以下公式体现:

期初存货数量(金额)+本期购货数量(金额)=本期销货数量(金额)+期末存货数量(金额)

《企业会计准则第1号——存货》规定,资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。因此,审计人员需要重视下列四个问题:存货采用何种计价基础、存货采用何种计价方法、存货计价方法是否和以前年度所使用的相同、存货计价基础的运用是否前后一致。根据以上四个问题,我们将存货计价审计工作中应关注的要点概括如下:①发出存货计价方法的选择是否恰当;②期末存货数量的确认采用的是定期盘存制还是永续盘存制;③期末存货是否按照成本与可变现净值孰低计量。

## 一、存货计价审计面临的风险因素

存货计价审计的主要目标在于取得充分的审计证据以支持总体审计意见,主要是实现有关存货“估价与分摊”的认定。以下将对存货计价审计面临的风险因素进行分析:

1. 存货未基于既定方法计价。这直接影响资产负债表中的存货余额,因而也影响有关存货“估价与分摊”的认定。同时,其也将直接影响净利润,因为期末存货余额将影响当期损益的确定。

2. 存货中的外购原材料或半成品等没有取得供应商开具的发票。这将使人无法了解到客户是否确实购买了这些货物及在哪个时间购买的等信息,将影响注册会计师关于存货“存在性”和“估价与分摊”的认定。

3. 在监盘过程中发现的残次冷背存货未计提跌价准备。这些存货的成本可能无法从售价中获得足够的补偿,因此需要与客户讨论存货跌价准备的计提幅度。因为存货跌价准备的增加将导致资产负债表中存货余额的减少和利润表中净利润的相应减少。

4. 通过检查临近期末的发票,发现某些存货的价格低于成本。如果金额较大,需要按照可变现净值与账面价值的差额计提存货跌价准备。

5. 存货计价方法发生了变动。若审计期间存货计价方法发生了变动,就要审查变动的理由是否得当,并进一步分析或确定这种变动对本期存货的数量和销售成本的影响。

## 二、永续盘存制与定期盘存制下的会计差异

存货核算要解决的基本问题是:既要确定每项存货的实物数量,又要确定每项存货的单价,以便在账簿上进行记录。目前,国际上采用的确定存货数量的方法主要有两种:定期盘存制和永续盘存制。其差异主要表现在期末存货数量的确定、相关存货账户的设置与运用、销售成本的结转等方面。

1. 定义上的差异。定期盘存制的基本特征是对企业的存货不进行连续记录,平时只在账簿中记载存货的购进情况,对于日常的销货或存货发出情况则不作记录。定期盘存制下,企业于各期期末进行实物盘点,以确定各项存货的结存数量,并倒轧计算出本期已销售存货数量。该方法简化了日常的存货核算工作,但是加大了期末的工作量。并且,平时账面不反映存货的变化,还产生了两个问题:①凡属未计入期末存货的部分,都视为已售出或耗用,这会掩盖存货管理中出现的自然和人为损耗,从而使成本资料不真实。②由于缺乏完整的存货记录,不利于对存货进行日常管理和控制。

永续盘存制的基本特征是对各项存货的增减变动进行连续记录。这样,会计账簿资料就可以完整地反映出存货的购入、发出和结存情况。因此,在没有发生丢失或盗窃的情况下,存货账户的余额应该指的是期末存货的实际成本。

由于永续盘存制便于存货的日常核算,有利于存货的计划与控制,而且通过实物盘点可以及时发现和处理各种不正常的损失,因而永续盘存制是当前被国内外企业特别是大中型企业广泛运用的方法。定期盘存制由于其固有的缺点,只适用于存货收发业务较为简单的小型企业。

2. 会计处理的差异。从账户设置角度来看,在定期盘存制下,购置存货应设置“物资/商品/材料采购”等账户来反映购货价格,日常的销货及存货发出进行会计处理,本期已销商品成本或已耗存货成本通过期末对存货的实地盘点进行倒轧确定。其公式为:已销商品成本(已耗存货成本)=期初存货成本+当期购货净额的全部成本-期末盘存的存货成本。其中,购货净额的全部成本=购货成本+购货运费-购货退还及

折让-购货折扣。

在永续盘存制下,购置存货应设置“存货”或“原材料”等科目,不需设置“物资/商品/材料采购”等科目。凡与购货有关的运输费及其他费用等附加成本,直接记入“存货”或“原材料”科目,而不另设“购货费用”科目单独核算;购货退回、购货折让及购货折扣等都直接记入“存货”或“原材料”等科目,也不另设科目单独核算;对于每次售出或发出存货都需编制会计分录,按不同的方法计算发出存货的成本。采用永续盘存制的企业每年至少应对所有存货项目进行一次全面盘点。存货的全面盘点最好安排在年终进行,以便确认存货期末余额,并就盗窃、缩水和记录错误导致的差异进行调整。

### 三、两种不同盘存制下存货计价审计的差异

#### (一)审计方法的差异

如果被审计单位采用的是定期盘存制,则其确定存货数量的主要方法是在期末或临近期末时进行全面盘点。因此,定期盘存制下注册会计师比较注重实质性测试,如参加存货实地盘点或详细测试,而不是依赖存货和销售成本循环。

相反,如果被审计单位采用的是永续盘存制并且主要通过分析存货和销售成本循环来确定存货的数量和销售成本,则注册会计师应注重测试存货和销售成本循环内部控制的有效性,同时也应关注销售和应收账款循环及采购和应付账款循环的内部控制,因为这些循环将影响资产负债表日存货的账面余额。同时,注册会计师可以通过观察存货盘点过程来证实关于存货盘点程序有效性的初步评估,通过测试存货的内部控制可以减少实质性测试。

因此在永续盘存制下,注册会计师更加注重控制测试,即记录控制措施并且观察或评估其有效性。不过,注册会计师也可以采用实质性测试方法,即年末进行存货监盘和审查年末存货计价的明细账。

#### (二)实质性测试程序的差异

##### 1. 定期盘存制下的实质性测试程序。其主要包括:

(1)存货监盘。存货盘点是企业的一项内部控制,注册会计师观察企业盘点时所做的工作,有的是控制测试,有的是实质性测试中的细节测试,还有的是控制测试和实质性测试相结合的双重目的的测试。

(2)分析性程序。该程序在定期盘存制下使用较多,主要用于对减值准备的计提、共同费用的分配、成本核算及分配方法的合理性认定等方面。从存货减值准备方面来看,存货计价审计主要通过实施分析性程序来判断存货在数量上是否过剩、在技术上是不过时、单位成本是否已经高过净售价等,进而判断是否需要计提存货减值准备。具体包括:比较各项产品的本年度平均单位销售成本和期末存货的单位成本;复核各项产品的经营报表以及毛利率,并将当年数据与以前年度数据进行比较,以确定存货成本是否能够通过销售得以收回;将各项存货的期末实际金额和管理层的预算数进行比较;计算本年期末存货成本相当于此前多少个月的销售成本,并将计算结果与上年数进行比较;将本年及以前年度的制造费用与直接人工成本进行比较;比较购买量和销售量;将本期存货各

个组成部分的构成比例与以前年度数据进行比较;将本期直接人工成本和制造费用占原材料的比例与以前年度数据进行比较;计算销售成本占销售收入的比例,并与以前年度数据进行比较;调查重大异常波动产生的原因或预期波动未发生的原因;按产品种类对比分析当期实际平均单位销售成本和期末存货单位成本;逐年对比分析单价、复核生产线经营状况和总体盈利情况以确定售价是否能补偿存货成本等。

(3)存货截止测试。一般的做法是以资产负债表日为截止日,检查原材料的前后5~10张入库单和产成品的前后5~10张出库单。严格来说,这种做法是片面的。由于在半成品和在产品的各个环节所运用的成本核算方法不同,在任何一个环节少记一单位存货而在下一个环节多记一单位存货会造成成本核算结果与实际不符,所以从严格意义上来说,存货流转的每个环节都应该进行截止测试。

(4)其他实质性测试程序。根据最近的或加权平均的采购价格测试原材料单位成本、确定成本计算方法与被审计单位会计政策以及以往年度所运用的方法是否一致,并评价审计证据和询问被审计单位工作人员以识别残次冷背存货的跌价准备或其他需要调整的事项。

2. 永续盘存制下的实质性测试程序。永续盘存制下,注册会计师主要通过分析存货和销售成本循环来确定存货的数量和销售成本,因此其实质性测试程序主要包括:

(1)检查企业提供的存货明细账,看是否存在异常项目,如存货红字,其代表存货数量是负数。一般而言,存货红字的产生是由于存货入库时会计人员由于种种原因,没有将这笔存货入账,待这些存货被领用或售出时,会计人员就在账上做了出库,这样必然形成一个亏空,从而造成存货红字。为了解决这个问题,会计人员就要把当初未入账的原因找出来,并相应地补充编制存货入库的会计分录。

(2)从存货数量方面来看,将盘点结果与总账或明细账上的数量进行抽查核对。一般要双向核对并要核对所有类型的存货,包括原材料、在产品、半成品和产成品。如果盘点日与期末不是同一天,还要将盘点结果加上此期间的出库和入库数量,看最终结果和账上的数量是否一致。从单价方面来看,除了要检查发出存货的计价方法(如先进先出法、加权平均法等)是否正确,还要检查费用分配和成本核算是否正确。

从以上论述可以看出,定期盘存制下需要进行更多的实质性测试,其实质性测试的重心在于存货数量的确定、分析性程序以及存货截止测试;而永续盘存制下更加依赖相关的内部控制,以及存货盘点中的双重目的的测试。对存货跌价准备的实质性测试在两种盘存制下都是注册会计师较为关注的内容。

#### 主要参考文献

1. 胡明霞,黄胜忠.会计报表审计程序选择问题探讨.财会月刊(会计),2007;11
2. 王成巍,王焕.企业存货审计中应注意的几个问题.理论观察,2004;2
3. 韩敏,孙静华.存货审计的难点及对策.四川会计,2000;3