

# 从认定角度看存货审计程序的选择

西南政法大学管理学院 胡明霞 上海财经大学会计学院 田子莘

**【摘要】** 存货在财务报表上列示的合法性以及公允性直接影响着投资者的判断,因此存货审计是注册会计师财务报表审计的重点,本文拟从认定的角度说明相应的存货审计程序,并以制造业企业的存货审计为例说明其审计步骤。

**【关键词】** 认定 审计程序 审计步骤

## 一、认定的含义及分类

认定是指被审计单位管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报所做出的明确或隐含的表达。认定与审计目标密切相关,注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当。

旧审计准则下认定分为五类,即完整性、存在或发生、估价或分摊、权利和义务及表达与披露。该五类认定中与资产负债表有关的认定为:存在性、完整性、估价或分摊、权利和义务、表达与披露;与利润表有关的认定为:发生性、完整性、估价与分摊、表达与披露。

新审计准则将认定按三个层次进行重新分类,具体如下:

交易和事项的认定	期末账户余额的认定	列报的认定
1. 发生	1. 存在	1. 发生以及权利和义务
2. 完整性	2. 权利和义务	2. 完整性
3. 准确性	3. 完整性	3. 分类和可理解性
4. 截止	4. 计价和分摊	4. 准确性和计价
5. 分类		

交易和事项层次的认定是针对利润表而言的,期末账户余额层次的认定是针对资产负债表而言的,列报层次的认定是针对资产负债表和利润表科目的列报(包括披露)而言的。新审计准则下三个层次认定对应的含义与旧审计准则下认定的含义基本相同。

新审计准则中对认定按照三个层次分类,进一步说明了新审计准则强调认定理论的应用。旧审计准则只是针对资产负债表和利润表科目提出五项认定,而新审计准则除了涉及期末账户余额(资产负债表科目)、交易和事项(利润表科目)层次之外,还进一步深入到列报(包括披露)层次,说明了会计信息的范畴在进一步扩大,不仅仅局限于表内确认项目,而且包括表外披露项目。

## 二、基于认定的存货审计程序选择

存货是企业一项重要的流动资产,列示于资产负债表,因此与存货审计相关的认定在新审计准则中主要体现在期末账户余额和列报层次上,本部分将围绕该层次展开。与期末账户余额相关的认定主要有四项,分别为:完整性、存在性、计价和

分摊、权利和义务;与列报相关的认定主要有四项,分别为:发生以及权利和义务、完整性、分类和可理解性、准确性和计价。新审计准则的审计程序包括:检查记录或文件、检查有形资产、观察、询问、函证、重新计算、重新执行以及分析程序。

### (一)期末账户余额层次认定的审计程序选择

1. 针对完整性和存在性认定采用的审计程序。一般来说,存货金额的完整性可以被另一项资产的存在性、某一项负债的完整性、某一项收入的完整性或者某一项成本费用的存在性所弥补和替代。这是由借贷记账法的逻辑所决定的。如果存货的完整性有问题,可能是其他会计科目记错了,一般涉及存货科目的基本情况有两种,一种是采购存货并采用赊购方式结算时,借:存货类科目;贷:应付账款。因此存货的完整性恰恰是应付账款审计需要关注的。另外一种销售存货,确认销售收入并结转销售成本时,借:主营业务成本;贷:存货类科目。该情况是销售成本审计需要关注的。因此,我们关注存货的完整性,同时是在关注销售成本的存在性。

对于很多费用项目,我们可以用直接的手段来检查这些费用的存在性,比如查看发票、合同等。而对于销售成本,我们没有多少直接的手段,因为销售成本是由产成品转出形成的,它事实上是为了会计核算而内部产生的一个科目。针对完整性和存在性认定而言,一般采用存货监盘(新审计准则称为“检查有形资产”)程序来同时证明这两个认定。

2. 针对计价和分摊认定采用的审计程序。对存货而言,该认定的含义是指如何证明在某一时点上客户财务报表上存货项目金额确实正确无误。展开来讲,包括以下几点:①存货账面数量与实物数量相符,价格无重大错误,单价和数量相乘是正确的,数据加总是正确的;②当存货可变现净值减少时,已经计提了减值准备;③存货年末采购和销售截止正确,其具体含义是对存货采购和销售的期限划分正确;④存货项目的总账数和总计数一致。

对第一点而言,我们需要采取的审计程序是重新计算,即重新计算客户存货单价和数量相乘以及数据加总是否是正确的。

对第二点而言,我们需要采取的审计程序是实地检查、观察存货并进行存货周转率或者存货周转天数的分析性程序。

一般而言,存货不是一个科目,而是由几个科目构成,包括原材料、产成品、在产品等。此时将计算公式改一改,就可以分别计算原材料的周转率(周转天数),每一个存货环节的在产品或半成品的周转率(周转天数)和产成品的周转率(周转天数)。这些指标反映的分别就是在原材料仓储、每一个生产环节、产成品再仓储所需要的平均时间。这些周转率(周转天数)加起来应该大致等于总的存货周转率(周转天数)。通过这些周转率(周转天数)可以分析存货的量是不是太大了,要不要计提存货跌价准备。

对第三点而言,首先理解截止含义是指其入账时间是否正确,存不存在入账时间错误的情况。一般而言,我们对该项实施的审计程序就是检查20×0年12月31日前后5~10张原材料的入库单(即采购)和产成品的出库单(即销售)。

对第四点而言,存货项目的总账数和总计数一致,主要是通过重新计算总计数,然后与总账数核对是否一致。

3. 针对权利和义务认定采用的审计程序。对存货而言,该认定的含义是指如何证明20×0年12月31日客户财务报表上存货项目金额对应的实物确实属于该客户所有。比如,我们检查有形资产时发现客户仓库有很多存货,但能否说明这些存货就一定属于该客户所有,当然不能直接下这样的结论。因为在盘点的时点客户仓库的存货可能在盘点前的某个时点已经卖出,只是没有出库,还放在客户仓库而已,所以我们不能选择该程序完成该项认定。一般来讲,我们可以通过检查与存货相关的记录或文件来证明该项认定,主要包括查阅相应的发票和原始凭证,如利用存货采购时的入库单和采购发票来证实权利和义务的认定。

## (二)列报层次认定的审计程序选择

1. 针对发生以及权利和义务认定采用的审计程序。针对存货而言,该认定的含义是指与存货相关的会计信息的披露确实与被审计单位有关,一般注册会计师通过检查与该披露相关的记录或文件来证明该项认定。比如,财务报表附注中披露存货存在质押或担保金额50万元,针对该披露注册会计师可以通过检查存货质押或抵押时的合同来证明该项认定。

2. 针对完整性认定采用的审计程序。针对存货而言,该认定的含义是指与存货相关的会计信息的披露均应包括在财务报表中。一般注册会计师可以通过询问客户来证明该项认定。

3. 针对分类和可理解性认定采用的审计程序。针对存货而言,该认定的含义是指存货项目在财务报表上被适当地加以分类和披露。

4. 针对准确性和计价认定采用的审计程序。针对存货而言,该认定的含义是指与存货相关的会计信息均已公允披露,且披露金额是恰当的。存货一般按照存货类别及其金额进行披露,并需披露每类存货的存货跌价准备。注册会计师可以通过上述分析程序证明该披露金额是否正确。

## 三、以制造业企业为例说明存货审计的主要步骤

讲解完基于认定的存货审计程序选择之后,我们将以制造业企业的存货审计为例说明其审计的主要步骤:

1. 了解存货的一些背景知识。存货审计的第一件事是让企业安排相关注册会计师参观仓库和生产车间,并了解生产过程。

2. 进行内部控制测试,包括原辅材料的采购、生产环节的存货流转记录、产成品的销售、成本核算、企业的存货盘点,以及企业如何监控存货的状况和提取存货跌价准备等。存货盘点是企业的一项内部控制,所以,注册会计师观察企业盘点时所做的工作有的是内部控制测试,有的是实质性测试中的详细测试,有的甚至还带有内部控制测试和实质性测试双重目的。

3. 进行实质性测试。

(1)根据客户提供的存货明细账,观察有没有异常的项目。比如存货红字,即存货数量是负数。为什么存货数量会出现负数呢?一般来说,是存货的实物已经入库了,但会计由于种种原因没有将这笔入库的存货记账。稍后,这些存货又被领用或售出了,会计在账上做了出库。这样没做入库而做了出库,必然形成一个亏空,有的时点刚好出现红字。为了解决这个问题,会计就要把当初未记入库的原因找出来,并相应地补记存货入库。

(2)从数量方面来看,将存货盘点结果与存货的明细账做抽查核对。该核对是双向核对,既要从事物核对到存货明细账,主要是针对存在性认定,又要从存货明细账核对到实物,主要是针对完整性认定。同时在核对过程中,要核对所有类型的存货,包括在产品、半成品和产成品。如果盘点日与期末日不是同一天,还要将盘点结果向前或向后推,也就是盘点结果加上此期间的出库和入库记录,看结果和财务记录的数量是不是一致。

(3)从单价方面来看,要检查存货流转时采用的方法(如先进先出法、加权平均法等)是否正确,还要检查费用的分配和成本核算是否正确。

(4)从存货跌价准备方面来看,要从数量是否过剩、技术是否过时、单位成本是否已经高过净售价等几个方面来讨论是否要计提存货跌价准备。

(5)进行截止性测试。其主要工作是检查前后5张或10张出入库单,核对其记账时间是否有误。一般来讲,原材料、在产品、半成品和产成品都会有出入库,那么,是否每个环节都要做截止性测试呢?从严格意义来说,存货流转的每个环节都应该做截止性测试。但一般的想法是只在原材料的入库(即采购)和产成品的出库(即销售)环节进行,而其他的环节只是存货内部的分配而已,不会影响存货余额,即使有误,也只是内部分类不太准确而已。

## 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. 朱曙霞.存货审计应注意的问题.中国乡镇企业会计,2007;8