做好存货审计的若干思考

江苏淮安　熊守春

一、我国存货审计中存在的问题

1. 对存货审计重视不够。这主要体现在以下几个方面：①注册会计师在编制审计计划时忽视对存货项目的审计，认为对存货的审计工作比较简单，主要就是盘点、检查其数量，所以在编制预算时在时间、经费上都比较紧张，安排的从事存货审计的人员的经验相对不足，且缺少必要的监督和指导。②忽略对存货内部控制的检查测试。注册会计师往往将检查的重点放在相应的内部控制的规章制度是否存在和是否完善上，而对其执行情况和执行效果不够重视，未能认真地进行检查，这势必会加大审计的风险。③未能很好地运用分析性程序来把握审计的重点。如未能将存货与销售、购货、生产耗用、应收和应付款项等联系起来并加以分析，对指标的异常变化缺乏应有的职业谨慎。

2. 未能有效地对存货进行监盘。这主要表现为：①未能做好监盘前的计划准备工作。由于种种主客观原因，注册会计师未能在监盘前对被审计单位存货的内容、性质、重要性、存放地点、相关内部控制的强弱、是否需要利用专家工作等进行充分的了解和做出相应的决定，在监盘的范围、时间、人员分工、盘点结果的处理等方面未能与被审计单位达成一致。②监盘工作未能规范进行。如过分相信被审计单位提供的盘点表，未能对客户的存货盘点进行必要的监督；未能进行必要的抽盘，并与客户的盘点结果进行核对；对于重要的或特殊的存货未能进行检查；对未存放在企业的存货未能采取必要的替代程序进行检查等。③对盘点结果和特殊情况未能进行及时、有效的处理。对于因不可预见的因素而导致无法在预定日期实施监盘，或委托外单位保管及已作为抵押的存货未能以必要的替代程序进行检查。

3. 未能做好对存货计价的审计工作。这主要体现为：①过分注重对存货计价方法的检查，忽略对其合理性和一致性的检查。尤其是对计价方法在审计年度内发生变化的情况重视不够，未能对其变化的原因、对报表的影响和披露等给予应有的关注和实施必要的检查措施。②忽略对存货质量的检查。只注重对存货数量的盘点，对是否存在过期、变质、市价持续下跌的存货以及是否计提了相应的跌价准备、存货账面价值是

---

5. 按照《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定确认投资性房地产，采用成本模式计量的会计处理为：借：投资性房地产；贷：固定资产（无形资产）。采用公允价值模式计量的会计处理为：借：投资性房地产（公允价值）；贷：固定资产（无形资产）（账面价值）；贷（或借）：以前年度损益调整（公允价值与账面价值的差额）。

6. 首次执行日，对于符合预计负债确认条件且在该日之前未计入固定资产成本的弃置费的会计处理为：借：固定资产；贷：预计负债。借：以前年度损益调整；贷：累计折旧（补提折旧金额）。

7. 首次执行日，按照《企业会计准则第9号——职工薪酬》的规定，存在解除与职工的劳动关系而产生的负债的会计处理为：借：以前年度损益调整；贷：预计负债。

8. 首次执行日，对于企业年金基金在运营中所形成的投资按照公允价值计量的会计处理为：借（或贷）记“以前年度损益调整”科目，贷（或借）记企业年金基金对应的投资科目。

9. 首次执行日，按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，确认预计负债的会计处理为：借：以前年度损益调整；贷：预计负债。

10. 对于划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（金融负债）或可供出售金融资产、嵌入衍生金融工具、未在资产负债表内确认或已按成本计量的衍生金融工具，当以公允价值进行计量时，要调整留存收益，具体会计处理为：借（或贷）记“以前年度损益调整”科目，贷（或借）记金融工具的相关科目。

11. 首次执行日，按照《企业会计准则第26号——再保险合同》的规定，将应向再保险接受人摊回的相应准备金确认为资产的会计处理为：借记“应收分保准备金资产”科目，贷记相应的准备金科目（未决赔款准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金等）。在完成上述会计处理后，还要结合其他准则下的相关会计处理，统一对留存收益进行计算，重新计算应补提或冲回的盈余公积等，在编制完相应的调整分录后再编制相关报表。

三、执行新准则的一点建议

首先企业应该根据新准则的要求，对资产、负债和所有者权益进行重新分类，做好新旧准则的科目与报表项目的对照关系，对相关项目进行重新确认和计量，并按照新准则的相关规定，对一些特殊项目予以确认和计量，尤其要做好该准则与《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的界线划分，然后按照相关要求编制期初和比较报表，详细分析新准则体系对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响情况，为提高会计信息质量、增强会计信息可用性提供保证。○

否公允等关注不够。③未能做好对存货的截止性测试。如对资产负债表日前后发生的大额的、异常的购货和销货以及结转业务缺乏应有的关注，未能实施必要的检查程序，从而导致审计风险的增加。

4. *在确定审计意见时未充分考虑存货审计的结果。*根据审计准则的规定：注册会计师在对存货审计的过程中，若发现其存在重大错报，则应根据错报的重要性和对财务报告的影响程度，发表保留意见或否定意见；若由于种种原因使得审计范围受到限制（如无法对存货进行监盘）而无法获得充分和必要的审计证据，则应根据受限制的范围和影响，发表保留意见或无法表示意见。当出现上述两种情况时，究竟发表何种意见则取决于注册会计师的职业判断。在实际工作中，由于主观和客观上的原因，在确定审计意见时，注册会计师往往未能对存货审计过程中发现的问题予以准确和充分的考虑，导致的结果是以保留意见来代替否定意见或无法表示意见，以带说明段的无保留意见来代替保留意见，从而影响审计意见的恰当性。

二、提高存货审计质量的措施

1. *做好审计前的准备工作。*

（1）做好存货审计的计划工作。在对被审计单位存货业务进行充分的初步了解的基础上，根据重要性水平评价存货业务的审计风险，确定初步审计策略。在编制审计计划时，在时间和经费预算方面，应考虑存货审计业务的复杂性以及可能出现的计划外情况；在人员分工方面，应安排具有丰富经验的注册会计师来负责，以保证审计的质量。

（2）充分利用分析性程序，把握审计的重点。由于存货与企业销售、采购、生产都有密切关系，故应对涉及存货的相关比率和信息进行分析，看其是否存在异常变动以确定审计的重点。具体地说，首先运用简单比较法，对前后各期及本年度各月存货成本及其构成、每月存货成本及其差异、存货成本的实际数与计划数进行比较分析来评价存货成本的合理性；其次，通过对存货周转率和毛利率的分析，确定高风险部分并将其作为审计的重点。

（3）做好对存货的符合性测试。对存货进行内部控制测试是确保审计质量的基础，应把握以下方面：①在对内部控制进行了解的基础上，根据客户的具体情况确定合理的控制测试检查程序，从测试的时间、方法、人员安排、抽样、测试结果的处理等方面来规划符合性测试。②在测试中，应重点关注被审计单位存货的采购、验收、保管、发货和会计记录等各环节的分工和牵制关系，关注被审计单位的存货盘存制度，关注存货的盘亏、盘盈、毁损、报废的处理制度等，既要注重对相关内部控制制度是否健全、完善的检查，还要重视对其执行情况、执行效果的检查。③对在内部控制测试过程中发现的问题进行分析，分析其数量、金额、性质及对内部控制的影响，进而对存货内部控制的有效性做出判断，确定控制风险和实质性测试的具体程序。

2. *做好存货的监盘工作。*

（1）应做好监盘前的准备工作。注册会计师在与被审计单位就存货监盘等有关问题达成一致的基础上，编制周密、细致的监盘计划，就监盘的时间、范围、程序、分工、职责、结果的处理等做出明确和具体的规定，对监盘工作做出合理的安排。

（2）应对被审计单位的存货盘点进行全过程的实地监控，监督盘点人员的工作是否规范，注意存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点。若在观察过程中发现问题，应及时指出并督促盘点人员纠正。不能只看结果而不观察过程，如果认为盘点的程序和过程有问题而导致盘点结果严重失实的，应要求企业组织人员重新盘点。

（3）应做好抽盘工作。在企业盘点人员盘点后，注册会计师应根据观察的情况，在盘点标签尚未取下之前进行复盘抽查，原则上，抽盘的样本不得低于存货总额的10%，抽盘的重点应放在高价值的、难以盘点的、隐蔽性较强的存货项目上。若在抽查过程中发现差异，除了督促企业更正外，还应根据样本的差异来判断存货总体可能存在的差异，如有必要应要求企业重新盘点。

（4）应妥善处理监盘过程中的特殊情况。如对于某些特殊的存货，若无法实施盘点，应考虑实施替代程序，必要时可采用专家的意见；对于未存放在本单位和作为抵押或担保的存货，应根据具体情况采取函证、检查相关原始凭证、实地检查等替代性程序加以验证。

3. *做好存货计价的审计工作。*

（1）通过对存货业务账务处理的审查，验证被审计单位的存货在报表上的反映是否真实和公允。除了对存货计价方法的合理性、使用的正确性进行检查外，还应检查被审计单位的计价方法是否发生变更，若发生了变更，应对其变更的原因、影响、合法性进行检查，并将这一信息以适当的方式在审计报告中进行披露。此外，是否存在关联方交易、期末计价是否遵循成本与可变现净值孰低法、计提的跌价准备是否正常等也应是注册会计师关注的重点。

（2）注重对存货质量的检查，即检查是否存在过期、变质和毁损的存货和这些存货的账面价值。对此，根据重要性原则和成本效益原则，参考存货管理的ABC管理法，将存货按金额和数量的关系分为A类（金额大、数量少）、B类（金额和数量适中）和C类（金额小、数量多），对不同类别的存货采取不同的检查策略，以A类存货为检查重点，提高审计的效率。

（3）注重对存货业务的截止性测试。在对存货进行盘点的基础上，检查存货的账实是否一致，对于那些存货已实际入（出）库而未能及时进行账务处理的业务应重点检查。尤其是在资产负债表日前后发生的大额的已入（出）库而未作处理的存货业务，应详细检查其相应的原始凭证，对于发现被审计单位截止期处理不当的，应提请被审计单位进行调整并记入审计工作底稿。

4. *在确定审计意见时充分考虑存货审计的结果。*注册会计师在存货审计过程中发现存在重大错报时，应提请被审计单位进行调整，并根据错报的重要性和对财务报告的影响程度，出具保留意见或否定意见；对于因种种原因使得审计范围受到限制（如无法对存货进行监盘且无法实施适当的替代程序）而无法获得充分和必要的审计证据，则应根据受限制的范围和影响，出具保留意见或无法表示意见。○