

附件 6:

# 中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号 ——存货监盘

(征求意见稿)

## 问题清单

- 一、在存货监盘过程中，注册会计师的责任是什么？
- 二、如何对管理层盘点计划进行评价？
- 三、如果被审计单位存货存放在多个地点，注册会计师在计划监盘程序时需要考虑哪些因素？
- 四、注册会计师如何监盘特殊类型的存货？
- 五、对于由第三方保管或控制的存货，注册会计师如何实施审计程序？
- 六、如果被审计单位的存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师需要进行哪些补充考虑和测试？
- 七、注册会计师如何考虑存货监盘程序不可行的情况？
- 八、当注册会计师首次接受委托、未能对上期期末存货实施监盘时，如何获取有关本期期初存货余额的充分、适当的审计证据？
- 九、在实施存货监盘时，注册会计师如何考虑舞弊风险的影响？

对于制造业等行业的被审计单位而言，存货采购、生产和销售通常对其财务状况、经营成果和现金流量都具有重大影响，资本市场上很多实际的舞弊案例也都涉及存货等实物资产的虚增。注册会计师重视对存货等实物资产的监盘工作，按照审计准则的相关要求恰当执行监盘程序，对于其获取有关存货的审计证据具有非常重要的意义。本问题解答旨在基于《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》的相关要求指导注册会计师的实际盘点工作，并针对实务中经常存在疑问的一些方面给出进一步的指引，以供注册会计师在审计工作中参考。

### 一、在存货监盘过程中，注册会计师的责任是什么？

答：在存货盘点和监盘过程中，定期盘点存货，合理确定存货的数量和状况是被审计单位管理层的责任。实施存货监盘，获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据，是注册会计师的责任。

《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》对于注册会计师实施存货监盘程序的情形以及应当实施的程序给出了指引。

《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第四条要求，如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列审计程序，对存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据：

- (1) 在存货盘点现场实施监盘（除非不可行）；

(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。

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。

在实务中，注册会计师应当恰当区别被审计单位对存货盘点的责任和注册会计师对存货监盘的责任，在执行存货监盘过程中不应协助或指导被审计单位执行存货盘点工作。

## 二、如何对管理层盘点计划进行评价？

答：在通过复核被审计单位存货盘点计划以评价其有效性时，注册会计师可以从以下方面进行考虑：

(一) 根据被审计单位的存货盘存制度和相关内部控制的有效性，评价盘点的时间安排是否合理，包括：

1. 盘点日与财务报表日的间隔期是否合理；
2. 对具体存货项目的盘点时点的安排是否合理；
3. 不同的存货盘存制度下的存货盘点时间的安排是否合理，以及“前推”或“后推”程序是否能有效执行；
4. 不同的存货内部控制下的存货盘点时间的安排是否合理，如若存在内部控制缺陷，则不适于仅在期中进行存货盘点；

(二) 存货盘点范围和场所，包括：

1. 被审计单位是否恰当确定存货的盘点范围并将存货存放于适

当的场所；

2.是否将委托代销、委托加工和存放于第三方的存货纳入盘点范围，并针对其制定了适当的盘点方案；

（三）盘点人员的分工及胜任能力，例如存货盘点小组是否包括熟悉存货情况、能够识别存货项目性质和状况的人员以及不对存货承担保管、移动或记录责任的人员；

（四）被审计单位盘点前的会议及任务布置，包括：

1.被审计单位是否清晰传达盘点指令，全面布置盘点工作；

2.是否明确现场盘点人员各自的职责；

3.是否设置盘点的复核程序，如安排另一独立盘点工作组对盘点结果进行复核并再次盘点；

4.盘点工作的任务布置是否合理，参与盘点的工作人员是否正确理解了各自的职责，能否落实盘点各项计划；

（五）盘点结果的汇总以及盘盈或盘亏的分析、调查与处理。

同时，按照《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第四条的要求，注册会计师在实施存货监盘时应当对管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序进行评价。

《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》应用指南中进一步提及，在评价管理层记录和控制存货盘点的指令和程序时，注册会计师需要考虑这些指令和程序是否包括下列方面：

（1）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；

(2) 准确认定在产品的完工程度，流动缓慢（呆滞）、过时或毁损的存货项目，以及第三方拥有的存货（如寄存货物）；

(3) 在适用的情况下用于估计存货数量的方法，如可能需要估计煤堆的重量；

(4) 对存货在不同存放地点之间的移动以及截止日前后期间出入库的控制。

如果被审计单位的存货盘点计划不够充分适当，注册会计师需要考虑其对存货监盘安排的影响并与管理层及时进行沟通。

如果注册会计师对被审计单位存货盘点程序的充分、适当性存在疑虑，应当在存货盘点开始前予以解决。

### **三、如果被审计单位存货存放在多个地点，注册会计师在计划监盘程序时需要考虑哪些因素？**

答：《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》应用指南第 3 段提及，在计划存货监盘时，注册会计师需要考虑的事项包括存货的存放地点（包括不同存放地点的存货的重要性和重大错报风险），以确定适当的监盘地点。

如果被审计单位的存货存放在多个地点，注册会计师可以要求被审计单位提供一份完整的存货存放地点清单（包括期末库存量为零的仓库、租赁的仓库，以及第三方代被审计单位保管存货的仓库等），并考虑其完整性。如果被审计单位提供清单的完整性存在疑虑，注册会计师可以：

(1) 检查被审计单位存货的出、入库单，关注是否存在被审计单位尚未告知注册会计师的仓库（如期末库存量为零的仓库）；

(2) 检查费用支出明细账和租赁合同，关注被审计单位是否租赁仓库并支付租金，如果有，该仓库是否已包括在被审计单位提供的仓库清单中；

(3) 检查被审计单位“固定资产——房屋建筑物”明细清单，了解被审计单位可用于存放存货的房屋建筑物；

(4) 比较被审计单位不同时期的存货存放地点清单，关注仓库变动情况，以确定是否存在因仓库变动而未将存货纳入盘点范围的情况发生。

此外，注册会计师也可以考虑询问被审计单位除了管理层和财务部门以外的其他人员，如营销人员、仓库人员等，以了解有关存货存放地点的情况。

在此基础上，注册会计师可以根据不同地点存货的重要性以及对各个地点重大错报风险的评价（例如，注册会计师在以往审计中可能注意到某些地点存在存货相关的错报，因此在本期审计时对其予以特别关注），选择适当的地点进行监盘，并记录选择这些地点的原因。

如果识别出影响存货数量的由于舞弊导致的重大错报风险，注册会计师在检查被审计单位存货记录的基础上，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。

同时，在连续审计中，注册会计师可以考虑在不同期间的审计中变更选择实施监盘的地点，或选择所存放存货金额并不重大的特定地点进行监盘。

在特定情况下，注册会计师可以考虑在同一时间对所有存放地点的存货实施监盘。

如果其他注册会计师参与存货监盘，注册会计师可以根据具体情况遵守《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》的相关规定。

#### 四、注册会计师如何监盘特殊类型的存货？

常见的盘点方法和控制程序可能并不完全适用于某些特殊类型的存货。这些存货通常无法用标签予以标识，或者其数量难以估计，或者其质量难以确定，或者盘点人员无法对其移动实施控制。在这些情况下，注册会计师需要运用职业判断，根据被审计单位所处行业的特点、存货的类型和特点以及内部控制等具体情况，在常见的存货监盘程序的基础上，设计针对特殊类型存货的特殊监盘程序。

以下示例列举了一些特殊存货类型中可能存在的盘点问题，以及注册会计师可以考虑实施的监盘程序。

存货类型	可能存在的问题	可考虑实施的审计程序
木材、钢筋盘条、管子	通常无标签，但在盘点时会做上标记或用粉笔标识； 难以确定存货的数量或等级。	检查标记或标识； 利用专家或被审计单位内部有经验人员的工作。
堆积型存货（比如糖、煤、钢废料）	通常既无标签也不做标记； 在估计存货数量时存在困难。	运用工程估测、几何计算、高空勘测，并依赖详细的存货记录。
使用磅秤测量的存货	在估计存货数量时存在困难。	在监盘前和监盘过程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； 检查和重新称量程序相结合； 检查称量尺度的换算问题。
散装物品（比如	在盘点时通常难	使用容器进行监盘；

贮窖存货、使用桶、箱、罐、槽等容器储存的液体、气体、谷类粮食、流体存货等)	以加以识别和确定; 在估计存货数量时存在困难; 在确定存货质量时存在困难。	使用浸蘸、测量棒、工程报告以及依赖永续存货记录; 选择样品进行化验与分析,或利用专家的工作。
贵金属、石器、艺术品与收藏品	在存货辨认、质量确定方面存在困难。	选择样品进行化验与分析,或利用专家的工作。
林木、牲畜	在存货辨认、数量确定方面存在困难; 可能无法对此类存货的移动实施控制。	通过高空摄影以确定其存在,对不同时点的数量进行比较,并依赖永续存货记录; 利用专家的工作。
水产品	流动性强且易死亡	了解池塘的周边面积、鱼虾等养殖密度; 检查购买鱼虾苗、饲料交易记录; 了解每天鱼虾捕捞、销售情况; 利用专家的工作。

上述示例已经提及,对于特殊类型的存货,注册会计师可能需要利用专家的工作来协助其进行监盘。《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》规范了如何利用专家协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。如果注册会计师决定利用专家的工作,应按照该准则的要求执行工作。

#### 五、对于由第三方保管或控制的存货,注册会计师如何实施审计程序?

答:《中国注册会计师审计准则第1311号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第八条要求,

如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列一项或两项审计程序，以获取有关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数量或状况；
- (2) 实施检查或其他适合具体情况的审计程序。

《〈中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑〉应用指南》第 16 段进一步提及，根据具体情况（如获取的信息使注册会计师对第三方的诚信和客观性产生疑虑），注册会计师可能认为实施其他审计程序是适当的。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：

- (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) 获取其他注册会计师或服务机构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，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。

注册会计师可以根据其对于具体情况下风险的评估，执行适当的程序。除上述示例外，实务中注册会计师还可以考虑实施的程序包括：

- (1) 评估第三方的诚信度和独立性；
- (2) 与被审计单位管理层讨论第三方或抵押人对于存货的控制程序；

(3) 测试被审计单位调查第三方和评价第三方工作的程序;

(4) 获取并测试第三方确认持有数量和被审计单位存货记录的差异调节表。

## **六、如果被审计单位的存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师需要进行哪些补充考虑和测试？**

答：《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第五条要求，如果存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师除实施前述该准则第四条规定的审计程序外，还应当实施其他审计程序，以获取审计证据，确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录。为此，注册会计师可以设计和执行适当的“前推”或“后推”程序进行测试，例如对盘点日至财务报表日之间的存货采购和存货销售分别实施双向检查（对存货采购从入库单查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的入库单，对存货销售从货运单据查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的货运单据）等。

如果存货盘点是在财务报表日之前或之后进行的，注册会计师需要考虑被审计单位管理层是否已制定相关程序以确保盘点日至财务报表日之间的存货移动已被适当反映在会计记录上。注册会计师考虑的相关事项包括：

(1) 对永续盘存记录的调整是否适当；

(2) 被审计单位永续盘存记录的可靠性；

(3) 从盘点获取的数据与永续盘存记录存在重大差异的原因。

## **七、注册会计师如何考虑存货监盘程序不可行的情况？**

答：《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第七条要求，如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行，注册会计师应当实施替代审计程序，以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

关于《〈中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑〉应用指南》第 12 段进一步说明，在某些情况下，实施存货监盘可能是不可行的。这可能是由存货性质和存放地点等因素造成的，例如，存货存放在对注册会计师安全有威胁的地点。然而，对注册会计师带来不便的一般因素不足以支持注册会计师作出实施存货监盘不可行的决定。

《〈中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉应用指南》指出，审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。

当实施存货监盘不可行时，实施替代程序（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），可能提供有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

但在其他一些情况下，实施替代审计程序可能无法获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。在这种情况下，注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定发表非无保留意见。

## 八、当注册会计师首次接受委托、未能对上期期末存货实施监

## **盘时，如何获取有关本期期初存货余额的充分、适当的审计证据？**

答：就存货而言，本期对存货的期末余额实施的审计程序，几乎无法提供有关期初持有存货的审计证据。

如果上期财务报表由前任注册会计师审计，注册会计师可能通过复核前任注册会计师的审计工作底稿获取有关期初余额的充分、适当的审计证据。这种复核是否能够提供充分、适当的审计证据，受前任注册会计师的专业胜任能力和独立性的影响。

如果通过复核前任注册会计师的工作底稿无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师有必要实施追加的审计程序。下列一项或多项审计程序可能提供有关期初存货余额的充分、适当的审计证据：

- (1) 监盘当前的存货数量并调节至期初存货数量；
- (2) 对期初存货项目的计价实施审计程序；
- (3) 对毛利和存货截止实施审计程序；
- (4) 对有关存货变动的控制实施控制测试。

## **九、在实施存货监盘时，注册会计师如何考虑舞弊风险的影响？**

答：按照《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》的规定，为获取合理保证，注册会计师应当在整个审计过程中保持职业怀疑。对于存货监盘工作，注册会计师应当在监盘被审计单位盘点工作的整个过程中，关注可能存在舞弊的迹象。例如：管理层不允许注册会计师在同一时间对所有存放地点的存货实施监盘，可能存在管理层操纵转移不同地点的存货以虚增存货的风险。另外，在监盘工作中，注册会计师要尽可能避免让被审计单位事先了解注册会计师将抽取检查的存货项目，并在计划监盘工作时就向被审计单位要求，在注册会计师离开被审

计单位工作场所前提供所有盘点表复印件；如果不可行，注册会计师至少取得含有注册会计师监盘项目的存货盘点表，以便确定盘点结果是否适当反映在被审计单位的会计记录中并无未经授权的修改。

注册会计师应当根据具体情况下对于被审计单位与存货数量相关的舞弊风险评估，设计和实施相应的存货监盘审计程序，并恰当应对监盘过程中所识别出的舞弊或舞弊嫌疑。例如：对于注册会计师在监盘过程中注意到、但并未反映在被审计单位存货盘点表上的存货，如果管理层解释称这些存货为代第三方持有或保管的存货，注册会计师应通过进一步的审计程序，包括查看与这些存货权属相关的证明文件、向第三方发放函证等，来评估管理层回复的真实性和合理性，以应对可能存在的这些存货是被审计单位已确认为销售产品但存货相关风险和报酬实际尚未转移的审计风险。

同时，《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》及其应用指南对于注册会计师如何识别和评估由于舞弊导致的财务报表重大错报风险，以及针对这些风险设计和识别恰当的应对措施给出了指引。对于影响存货数量的由于舞弊导致的重大错报风险，《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》及其应用指南》的附录中也列示了注册会计师可以采取的应对措施示例，包括：

1. 检查被审计单位的存货记录，以识别在被审计单位盘点过程中或结束后需要特别关注的存货存放地点或存货项目；
2. 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实施存货监盘；
3. 要求被审计单位在报告期末或临近期末的时点实施存货盘点，

以降低被审计单位在盘点日与报告期末之间操纵存货数量的风险；

4. 在观察存货盘点的过程中实施额外的程序，例如，更严格地检查包装箱中的货物、货物堆放方式（如堆为中空）或标记方式、液态物质（如香水、特殊的化学物质）的质量特征（如纯度、品级或浓度）。利用专家的工作可能在此方面有所帮助；

5. 按照存货的等级或类别、存放地点或其他分类标准，将本期存货数量与前期进行比较，或将盘点数量与永续盘存记录进行比较；

6. 利用计算机辅助审计技术进一步测试存货实物盘点目录的编制。例如，按标签号进行检索以测试存货的标签控制，或按照项目的顺序编号进行整理以检查是否存在漏记或重复编号。