**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第8号—实施存货监盘的重点关注事项**

2019-12-30 14:03:06

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B15776856918365.html

   
   
对于从事制造、贸易、房地产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。从审计实务来看，存货也是容易出现由于舞弊或错误导致财务报表发生重大错报的领域之一。近年来，资本市场上越来越多的舞弊案例涉及存货的虚假记录。因此，作为基础审计程序之一的存货监盘程序愈加重要。对此，在《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》（以下简称审计准则第1311号）规定的基础上，中注协发布了《中国注册会计师审计准则问题解答第3号——存货监盘》（以下简称问题解答第3号），就与存货监盘相关的实务问题提供进一步的指引。然而，审计实践中的具体操作问题仍然花样翻新、层出不穷，与存货相关的重大错报风险有增无减。  
本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师的职业判断。提示中所涉及的审计程序的性质、时间、范围等，事务所及其从业人员在执业中需结合项目实际情况，按照风险导向审计的原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
在汇总并梳理了相关审计准则、指南和问题解答的内容的基础上，针对执行存货监盘程序中的重点关注事项，北京注册会计师协会财务报表审计专业技术委员会作如下提示：  
一、注册会计师在存货监盘中的责任  
《企业内部控制应用指引第 8 号——资产管理》第十二条对被审计单位对存货盘点的责任作出规定：“企业应当建立存货盘点清查制度，结合本企业实际情况确定盘点周期、盘点流程等相关内容，核查存货数量，及时发现存货减值迹象。企业至少应当于每年年度终了开展全面盘点清查，盘点清查结果应当形成书面报告。”审计准则第1311号第四条规定，如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当在存货盘点现场实施监盘（除非不可行），以获取与存货的存在和状况相关的审计证据。问题解答第3号指出：“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，获取有关存货存在和状况的充分、适当的审计证据，是注册会计师的责任。”、“注册会计师需要恰当区分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被审计单位的存货盘点工作。”  
实务中，某些被审计单位可能会要求注册会计师协助进行存货盘点工作，这表明管理层混淆了其自身应当承担的会计责任与注册会计师的审计责任。如果注册会计师协助被审计单位进行存货盘点，将极有可能影响其独立性，从而违反《中国注册会计师职业道德守则》的相关要求。  
二、存货监盘程序的目标和主要工作内容  
注册会计师实施存货监盘的目标在于获取有关存货存在和状况的审计证据。  
审计准则第1311号应用指南指出：“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的安全有威胁的地点。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。”  
实务中，如果注册会计师认为实施存货监盘是必要程序，则需要合理计划存货监盘计划，尽早获取管理层存货盘点计划并评价其合理性、识别完整的存货存放地点、合理安排存货监盘时间、地点和团队，并充分考虑并计划不可预见性程序，以避免由于注册会计师自身原因导致无法实施存货监盘的情况出现。  
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以及盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录等，可能提供有关存货的存在和状况的审计证据。但在其他一些情况下，例如，在被审计单位对于存货流转的内部控制和相应记录不健全的情况下，注册会计师很难通过实施例如检查盘点日后出售以及盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录等替代审计程序，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，注册会计师应考虑按照《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。  
三、存货监盘准备  
在进行存货监盘前，注册会计师可考虑实施以下准备工作：  
（一）了解被审计单位与存货相关的内部控制制度（包括存货盘存制度）及业务流程，评价相关内部控制设计有效性以及是否得到执行。  
（二）了解被审计单位仓库的分布，并从出入库单、固定资产清单、租赁承诺和支付的仓库租金等方面考虑管理层提供的仓库清单的完整性；对于连续审计的项目，还可以与前期审计工作底稿中记录的存货存放地点进行比较，以识别是否发生了重大或异常的变化。  
（三）了解被审计单位存货的种类、特点，以及各类存货项目的金额及其重要程度。  
（四）取得并评价被审计单位的盘点计划。  
评价被审计单位的盘点计划，主要包括：  
1.了解及评价被审计单位计划的盘点日期是否合理  
（1）被审计单位通常选择在财务报表日进行存货盘点。被审计单位在财务报表日进行存货盘点，相应地，注册会计师在财务报表日实施监盘，能够最为有效地获取有关存货在财务报表日存在和状况的审计证据。  
（2）被审计单位也可能依据其业务模式和经营特点，将存货盘点安排在财务报表日以外的日期，注册会计师需要考虑是否可以通过执行存货前推测试或后推的审计程序，获取相应审计证据，以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。问题解答第3号解答七对于在这种情况下注册会计师可以考虑执行的审计程序提出了具体建议。  
对于被审计单位管理层将存货实地盘点安排在财务报表日以外的其他日期进行时，注册会计师需要根据被审计单位的具体情况评价其计划的盘点日期是否合理。如果认为被审计单位计划的存货盘点日期不合理，为了获取财务报表日存货存在的审计证据，注册会计师需要求被审计单位管理层在财务报表日实施存货盘点。通常情况下，导致注册会计师认为被审计单位在财务报表日之外的日期进行存货盘点不合理的情形可能包括：被审计单位采用实地盘存制度；被审计单位针对存货的实物流转以及账务记录不健全等。  
2.了解被审计单位计划的存货盘点范围、各存货存放地点的存货数量及存货的储存、包装及码放方式，评价存货盘点范围是否完整、存货的包装和码放是否易于盘点的实施。  
3.了解是否存在所有权不属于被审计单位的存货，以及被审计单位是否将这些存货分别存放、标明，且未纳入盘点范围。  
4.了解被审计单位是否存在由第三方保管和控制的存货，评价存放在第三方的存货的盘点安排。对于被审计单位存在由第三方保管和控制的存货的情形，问题解答第3号解答六对注册会计师可以考虑执行的审计程序提出了具体建议。  
5.了解被审计单位是否在盘点计划中，将毁损、陈旧、过时、残次的存货与正常存货进行了恰当区分。  
6.了解被审计单位的存货盘点方法和盘点路线，包括是否使用盘点标签、盘点标签是否预先连续编号、在盘点中对盘点标签、盘点明细表这些盘点表单的控制、是否计划采用复盘法、是否预先绘制存货摆放示意图，标明各仓库存货摆放的位置,并有序规划盘点路线，评价被审计单位的盘点方法和盘点路线是否能够确保盘点所有存货且没有存货被重复盘点。  
7.了解及评价被审计单位在盘点中计划使用的存货计量工具和计量方法，特殊存货数量的估计方法。关于特殊类型存货盘点计量工具、计量方法以及可能涉及的专家工作，问题解答第3号解答五对注册会计师可以考虑执行的审计程序提出了具体建议。  
8.基于对被审计单位存货生产流程以及成本核算方法的了解，评价被审计单位在产品的盘点方法以及完工程度的确定方法。  
9.评价被审计单位盘点人员的分工及胜任能力。  
10.评价被审计单位对于存货收发截止的控制和盘点期间不同仓库存货移动的控制。在实务中，往往存在盘点时无法停止生产或者收发货物的情形，问题解答第3号解答四对于这种情况下，注册会计师可以考虑计划和执行的审计程序提出了具体建议。  
11.了解及评价被审计单位计划的盘点结果的汇总过程，是否包括了所有盘点表单的盘点结果，以及盘盈或盘亏的分析、调查与处理。  
（五）制定存货监盘计划  
1.基于所执行的初步分析复核程序、对存货业务流程以及与存货相关的控制的了解及测试、对被审计单位存货盘点计划的了解及评价，以及在连续审计的情况下以往对被审计单位的审计工作中形成的经验，识别和评估存货相关的重大错报风险，并形成存货监盘计划。  
2.存货监盘计划通常包括存货监盘的目标、范围及时间安排；风险评估程序中所识别出的与存货相关的重大错报风险以及特别风险对于计划实施的存货监盘程序的影响；实施监盘的方法、步骤、各个环节需要注意的问题；检查存货的范围；参加存货监盘的审计人员的分工；计划的不可预见性的程序以及审计人员需要予以重点关注的事项，例如被审计单位在盘点期间存货的移动、存货的状况、存货的截止确认等等。  
3.如果被审计单位的存货涉及的储存地点很多，对所有地点实施监盘不可行，可以基于风险评估的结果，在形成存货监盘计划的阶段选定审计人员拟前往执行监盘程序的地点，这种情况下，注册会计师通常不应过早告知被审计单位其拟纳入监盘范围的存储地点。  
4.在实务中，常常遇到被审计单位盘点明细表中仅列示存货数量的情况。在这种情况下，如果被审计单位具有可靠的永续盘存记录，且预期在实地盘点当日的存货数量会保持稳定，注册会计师可以根据风险评估结果、初步分析程序复核、以前年度的工作底稿及从管理层了解的信息，考虑在制定存货监盘计划时，从被审计单位最近的永续存货记录中采取审计抽样的方法，预选出执行抽盘的存货项目，但需注意的是，应当避免将预期进行存货抽盘的样本告知被审计单位。预选存货抽盘样本，可以更好地确保存货抽盘样本的代表性，避免现场监盘人员因无意识偏见（例如容易获得偏见）等情形导致不当选样。在预选存货抽盘样本的情况下，审计项目主管人员还需要关注存货盘点当日的永续存货记录是否与预选时发生了重大变化，以便指导现场监盘人员对存货抽盘样本进行适当调整。  
4体四、实施存货监盘和其他审计程序  
在存货盘点日实施存货监盘，一般主要涉及以下方面：  
（一）在存货盘点现场实施监盘  
注册会计师可考虑实施以下审计程序（包含但不限于）：  
1.在被审计单位盘点存货前，审计人员需观察盘点现场，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。对未纳入盘点范围的存货，审计人员需要查明未纳入的原因并获得相关证据。如果未纳入盘点范围的存货金额重大，注册会计师应考虑是否需要执行额外审计程序。  
2.在实施监盘时，观察被审计单位盘点人员是否遵守盘点计划，是否采取复盘法或其他方法以确保盘点数量的准确性，盘点人员是否准确地记录存货的数量，对已盘点的存货是否进行适当检查，并将检查结果记录于被审计单位的盘点记录。如果发现被审计单位人员在存货盘点的过程中存在严重偏离盘点计划，需与管理层沟通以及时纠正盘点中出现的问题，必要时可以要求被审计单位重新盘点。  
3.在实施监盘时，审计人员需要关注被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时、残次和冷背存货，关注是否存在某些可能表明存货已发生跌价的迹象。例如，存货被堆放在仓库角落或其他不易接近的地方，包装物已破旧不堪或者存货已过有效期或即将失效等等。  
4.在实施监盘时，对于因所有权不属于被审计单位而未被纳入盘点范围的存货，审计人员可以获取存货权属证明的相关支持性文件，并与未纳入盘点范围的存货实物的规格、数量进行核对。  
5.在实施监盘时，需特别关注盘点过程中存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点；观察盘点当日仓库是否停止收发货；如果仍有实物流动，观察当天出入库存货是否单独码放，被审计单位在盘点期间是否已适当控制存货的移动。  
6.在实施监盘时，再次确认盘点范围和场所的完整性。在被审计单位存货盘点结束前，可以实施下列审计程序：首先，再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点；其次，取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的盘点表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。  
7.在被审计单位盘点人员在存货盘点汇总表上签章后，审计人员可以获取存货盘点汇总表的副本，作为后续执行存货数量测试的基础。  
8.实务中，存货监盘程序通常由初级审计人员执行，对于存货监盘中遇到的某些突发问题可能缺乏应对经验。因此，项目合伙人和主要负责人需要在整个监盘过程中与执行监盘的项目组成员保持联系，并提供必要的监督和指导。对于风险比较高的存货监盘，需要考虑安排适当经验的审计人员到盘点现场实施监盘程序。  
（二）执行抽盘  
注册会计师可考虑实施以下审计程序（包含但不限于）：  
1.在对存货盘点结果进行抽盘测试时，审计人员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完整性和准确性的审计证据。对于数量多且总体具有同质性的存货，抽盘可采用审计抽样的方法选取测试项目。  
如果在抽盘测试中发现差异，很可能表明被审计单位的存货盘点在准确性或完整性方面存在错误。由于检查所选取的项目通常仅仅是已盘点存货中的一部分，所以在检查中发现的差异很可能表明被审计单位的存货盘点还存在其他错误。因此，当审计人员在实施抽盘测试程序发现差异时，需提请被审计单位查明差异原因，并及时提请被审计单位更正；同时，审计人员需要评估错误的潜在范围和严重程度，在可能的情况下，考虑扩大抽盘范围、获取更多的审计证据以降低审计风险。审计人员根据错误的性质、金额的严重程度，还可能要求被审计单位在盘点日重新盘点。重新盘点的范围，可按情况限于某一特殊领域的存货或被审计单位特定的盘点小组。如果重新盘点，审计人员需特别关注被审计单位对存货移动的控制。  
2.在识别出存货科目存在由于舞弊导致的重大错报风险的情况下，审计人员需采取相应的应对措施。例如，增加程序的不可预见性或更严格地检查存放于包装箱等不可见器物中的存货等。  
3.在采用审计抽样方法选取抽盘项目时，审计人员需要考虑存货总体金额水平以及确定的重要性水平，确定抽盘的样本数量，以通过样本对整个总体得出结论提供合理基础。  
（三）实施的其他审计程序  
实务中，审计人员结合相应的风险评估结果，在存货监盘日可能还需执行以下程序：  
1.获取被审计单位相关资料并进行核对，通常包括：  
（1）仓库台账数量与存货盘点汇总表的数量进行核对。  
（2）仓库台账数量与存货明细账（数量金额账）核对。  
（3）存货明细账（数量金额账）与总账中的金额核对。  
（4）总账金额与财务报表中的存货原值进行核对。  
在实务中，有时被审计单位难以在盘点结束时立即完成存货盘点汇总表，此时，审计人员可以考虑获取盘点表单的复印件，作为后续审计中执行核对程序的基础。如果盘点表单数量繁多，也可以考虑将其封存于被审计单位，采取加贴封条、拍照等方法，以避免被审计单位对盘点资料进行修改。考虑到存货盘点及监盘程序的时间安排，上述核对程序亦可于后续审计中进行。  
2.在盘点日获取存货截止的相关资料，包括存货验收入库、装运出库及内部转移等相关资料。如果盘点日并非财务报表日，审计人员需分别获取盘点日和财务报表日的截止性资料。  
五、其他注意事项  
（一）对被审计单位存货盘点差异的关注  
对于被审计单位完成存货盘点后所形成的存货盘点汇总表中列明的存货盘点差异，注册会计师需要关注被审计单位对盘盈或盘亏进行的分析、调查以及相应的处理。例如，对于盘盈或盘亏性质进行的分析，注册会计师需要评价存货盘点差异是否表明被审计单位内部控制存在缺陷；如果是，还需评价内部控制缺陷的严重程度和对审计计划的影响，以及是否需要作为值得关注的内部控制缺陷与管理层和治理层沟通；注册会计师需判断存货盘点差异属于系统差错还是偶然差错，该差错形成的原因是盘点方法的误差，还是存货正常收发中的计量溢缺等，从而考虑是否需要实施进一步审计程序。  
需要强调的是，对于被审计单位提供的盘点差异原因，注册会计师需检查相关支持性文件。  
（二）对特定行业的存货在认定层面重大错报风险的考虑  
在实务中，存在以数码形式存储于各类存储介质的存货。例如，电影电视行业的被审计单位，其存货从金额和性质来讲均属于重大的财务报表科目。从业务流程的角度，购买文学著作的改编权、进行影视剧本创作以及影视剧的拍摄所发生的各项相关成本均构成相应存货项目的增加，其业务流程各个阶段的存货均不存在实物形式，剧本、视频资料等均以数码形式存储于各类存储介质。  
针对这些存货在财务报表日“存在”的认定，往往并非通过传统的存货监盘程序就可以取得充分的审计证据，而是需要进一步通过检查相关合同的约定和经审批的相应许可证进行测试，例如检查合同中文学作品改编权的约定、检查剧本著作权归属的约定；对于正在拍摄中的影视剧，检查被审计单位的相关立项报批资料以及经广播电影电视部门审批的制作许可证；对于拍摄完成的影视剧，则检查经广播电影电视部门审批的发行许可证等等。  
对于电影电视行业的被审计单位，其存货通常金额非常重大、对财务报表非常重要。因此，注册会计师往往更需关注相关存货的计价认定。在这种情况下，执行下述程序（包含但不限于）可能是重要的：一方面，通过实施检查构成期末存货的各项成本是否真实发生、向相关业务人员了解工作进度并与已取得的工作进度表或预算明细表进行核对、将已发生的成本与相关合同条款及进度进行核对（如为委托外部单位完成的工作）等程序以获取与存货存在、准确性、计价和分摊认定相关的审计证据；另一方面，通过实施获取以及评价被审计单位管理层做出的未来收入预测等程序以获取与存货可变现净值（准确性、计价和分摊认认定）相关的审计证据。  
（三）对纳入盘点范围存货的考虑  
注册会计师需执行期末存货的数量测试，以保证所有盘点的存货均记录于盘点日存货列表中，并且账面存货明细表所列示的存货均已纳入盘点范围。可考虑执行下述程序（包含但不限于）：  
1.以存货盘点汇总表中的存货作为总体从中选取样本，从存货盘点汇总表中的存货信息追踪至盘点日财务账面存货明细表相应信息进行核对。  
2.以盘点日财务账面存货数量作为总体，从中选取样本，从盘点日财务账面存货明细表追踪至存货盘点汇总表中的存货信息进行核对。  
审计人员需要记录所执行的期末存货数量测试程序和结果，对于测试中发现的差异，需进行调查，并确定是否存在差错。  
（四）实施存货监盘形成审计工作底稿的要求  
注册会计师需根据被审计单位的具体情况，记录实施存货监盘形成的审计工作底稿，通常可能包括：  
1.被审计单位盘点计划。  
2.存货监盘计划。  
3.被审计单位存货盘点汇总表、盘点总结报告、存货盘点差异调查报告以及相应差异处理情况。  
4.抽盘表。  
5.前推/后推测试表。  
6.对期末存货执行的数量测试。  
7.监盘报告或小结。  
8.存货出入库的截止性测试底稿及针对截止性测试取得的出入库单复印件。  
9.外部存货函证（如适用）。  
10.盘点时根据情况所拍照片等。  
 

对于从事制造、贸易、房地产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。从审计实务来看，存货也是容易出现由于舞弊或错误导致财务报表发生重大错报的领域之一。近年来，资本市场上越来越多的舞弊案例涉及存货的虚假记录。因此，作为基础审计程序之一的存货监盘程序愈加重要。对此，在《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》（以下简称审计准则第1311号）规定的基础上，中注协发布了《中国注册会计师审计准则问题解答第3号——存货监盘》（以下简称问题解答第3号），就与存货监盘相关的实务问题提供进一步的指引。然而，审计实践中的具体操作问题仍然花样翻新、层出不穷，与存货相关的重大错报风险有增无减。

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师的职业判断。提示中所涉及的审计程序的性质、时间、范围等，事务所及其从业人员在执业中需结合项目实际情况，按照风险导向审计的原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

在汇总并梳理了相关审计准则、指南和问题解答的内容的基础上，针对执行存货监盘程序中的重点关注事项，北京注册会计师协会财务报表审计专业技术委员会作如下提示：

一、注册会计师在存货监盘中的责任

《企业内部控制应用指引第 8 号——资产管理》第十二条对被审计单位对存货盘点的责任作出规定：“企业应当建立存货盘点清查制度，结合本企业实际情况确定盘点周期、盘点流程等相关内容，核查存货数量，及时发现存货减值迹象。企业至少应当于每年年度终了开展全面盘点清查，盘点清查结果应当形成书面报告。”审计准则第1311号第四条规定，如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当在存货盘点现场实施监盘（除非不可行），以获取与存货的存在和状况相关的审计证据。问题解答第3号指出：“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，获取有关存货存在和状况的充分、适当的审计证据，是注册会计师的责任。”、“注册会计师需要恰当区分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被审计单位的存货盘点工作。”

实务中，某些被审计单位可能会要求注册会计师协助进行存货盘点工作，这表明管理层混淆了其自身应当承担的会计责任与注册会计师的审计责任。如果注册会计师协助被审计单位进行存货盘点，将极有可能影响其独立性，从而违反《中国注册会计师职业道德守则》的相关要求。

二、存货监盘程序的目标和主要工作内容

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以及盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录等，可能提供有关存货的存在和状况的审计证据。但在其他一些情况下，例如，在被审计单位对于存货流转的内部控制和相应记录不健全的情况下，注册会计师很难通过实施例如检查盘点日后出售以及盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录等替代审计程序，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，注册会计师应考虑按照《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。

三、存货监盘准备

在进行存货监盘前，注册会计师可考虑实施以下准备工作：

（一）了解被审计单位与存货相关的内部控制制度（包括存货盘存制度）及业务流程，评价相关内部控制设计有效性以及是否得到执行。

（二）了解被审计单位仓库的分布，并从出入库单、固定资产清单、租赁承诺和支付的仓库租金等方面考虑管理层提供的仓库清单的完整性；对于连续审计的项目，还可以与前期审计工作底稿中记录的存货存放地点进行比较，以识别是否发生了重大或异常的变化。

（三）了解被审计单位存货的种类、特点，以及各类存货项目的金额及其重要程度。

（四）取得并评价被审计单位的盘点计划。

评价被审计单位的盘点计划，主要包括：

1.了解及评价被审计单位计划的盘点日期是否合理

（1）被审计单位通常选择在财务报表日进行存货盘点。被审计单位在财务报表日进行存货盘点，相应地，注册会计师在财务报表日实施监盘，能够最为有效地获取有关存货在财务报表日存在和状况的审计证据。

（2）被审计单位也可能依据其业务模式和经营特点，将存货盘点安排在财务报表日以外的日期，注册会计师需要考虑是否可以通过执行存货前推测试或后推的审计程序，获取相应审计证据，以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。问题解答第3号解答七对于在这种情况下注册会计师可以考虑执行的审计程序提出了具体建议。

对于被审计单位管理层将存货实地盘点安排在财务报表日以外的其他日期进行时，注册会计师需要根据被审计单位的具体情况评价其计划的盘点日期是否合理。如果认为被审计单位计划的存货盘点日期不合理，为了获取财务报表日存货存在的审计证据，注册会计师需要求被审计单位管理层在财务报表日实施存货盘点。通常情况下，导致注册会计师认为被审计单位在财务报表日之外的日期进行存货盘点不合理的情形可能包括：被审计单位采用实地盘存制度；被审计单位针对存货的实物流转以及账务记录不健全等。

2.了解被审计单位计划的存货盘点范围、各存货存放地点的存货数量及存货的储存、包装及码放方式，评价存货盘点范围是否完整、存货的包装和码放是否易于盘点的实施。

3.了解是否存在所有权不属于被审计单位的存货，以及被审计单位是否将这些存货分别存放、标明，且未纳入盘点范围。

4.了解被审计单位是否存在由第三方保管和控制的存货，评价存放在第三方的存货的盘点安排。对于被审计单位存在由第三方保管和控制的存货的情形，问题解答第3号解答六对注册会计师可以考虑执行的审计程序提出了具体建议。

5.了解被审计单位是否在盘点计划中，将毁损、陈旧、过时、残次的存货与正常存货进行了恰当区分。

6.了解被审计单位的存货盘点方法和盘点路线，包括是否使用盘点标签、盘点标签是否预先连续编号、在盘点中对盘点标签、盘点明细表这些盘点表单的控制、是否计划采用复盘法、是否预先绘制存货摆放示意图，标明各仓库存货摆放的位置,并有序规划盘点路线，评价被审计单位的盘点方法和盘点路线是否能够确保盘点所有存货且没有存货被重复盘点。

7.了解及评价被审计单位在盘点中计划使用的存货计量工具和计量方法，特殊存货数量的估计方法。关于特殊类型存货盘点计量工具、计量方法以及可能涉及的专家工作，问题解答第3号解答五对注册会计师可以考虑执行的审计程序提出了具体建议。

8.基于对被审计单位存货生产流程以及成本核算方法的了解，评价被审计单位在产品的盘点方法以及完工程度的确定方法。

9.评价被审计单位盘点人员的分工及胜任能力。

10.评价被审计单位对于存货收发截止的控制和盘点期间不同仓库存货移动的控制。在实务中，往往存在盘点时无法停止生产或者收发货物的情形，问题解答第3号解答四对于这种情况下，注册会计师可以考虑计划和执行的审计程序提出了具体建议。

11.了解及评价被审计单位计划的盘点结果的汇总过程，是否包括了所有盘点表单的盘点结果，以及盘盈或盘亏的分析、调查与处理。

（五）制定存货监盘计划

1.基于所执行的初步分析复核程序、对存货业务流程以及与存货相关的控制的了解及测试、对被审计单位存货盘点计划的了解及评价，以及在连续审计的情况下以往对被审计单位的审计工作中形成的经验，识别和评估存货相关的重大错报风险，并形成存货监盘计划。

2.存货监盘计划通常包括存货监盘的目标、范围及时间安排；风险评估程序中所识别出的与存货相关的重大错报风险以及特别风险对于计划实施的存货监盘程序的影响；实施监盘的方法、步骤、各个环节需要注意的问题；检查存货的范围；参加存货监盘的审计人员的分工；计划的不可预见性的程序以及审计人员需要予以重点关注的事项，例如被审计单位在盘点期间存货的移动、存货的状况、存货的截止确认等等。

3.如果被审计单位的存货涉及的储存地点很多，对所有地点实施监盘不可行，可以基于风险评估的结果，在形成存货监盘计划的阶段选定审计人员拟前往执行监盘程序的地点，这种情况下，注册会计师通常不应过早告知被审计单位其拟纳入监盘范围的存储地点。

4.在实务中，常常遇到被审计单位盘点明细表中仅列示存货数量的情况。在这种情况下，如果被审计单位具有可靠的永续盘存记录，且预期在实地盘点当日的存货数量会保持稳定，注册会计师可以根据风险评估结果、初步分析程序复核、以前年度的工作底稿及从管理层了解的信息，考虑在制定存货监盘计划时，从被审计单位最近的永续存货记录中采取审计抽样的方法，预选出执行抽盘的存货项目，但需注意的是，应当避免将预期进行存货抽盘的样本告知被审计单位。预选存货抽盘样本，可以更好地确保存货抽盘样本的代表性，避免现场监盘人员因无意识偏见（例如容易获得偏见）等情形导致不当选样。在预选存货抽盘样本的情况下，审计项目主管人员还需要关注存货盘点当日的永续存货记录是否与预选时发生了重大变化，以便指导现场监盘人员对存货抽盘样本进行适当调整。

4体四、实施存货监盘和其他审计程序

在存货盘点日实施存货监盘，一般主要涉及以下方面：

（一）在存货盘点现场实施监盘

注册会计师可考虑实施以下审计程序（包含但不限于）：

1.在被审计单位盘点存货前，审计人员需观察盘点现场，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。对未纳入盘点范围的存货，审计人员需要查明未纳入的原因并获得相关证据。如果未纳入盘点范围的存货金额重大，注册会计师应考虑是否需要执行额外审计程序。

2.在实施监盘时，观察被审计单位盘点人员是否遵守盘点计划，是否采取复盘法或其他方法以确保盘点数量的准确性，盘点人员是否准确地记录存货的数量，对已盘点的存货是否进行适当检查，并将检查结果记录于被审计单位的盘点记录。如果发现被审计单位人员在存货盘点的过程中存在严重偏离盘点计划，需与管理层沟通以及时纠正盘点中出现的问题，必要时可以要求被审计单位重新盘点。

3.在实施监盘时，审计人员需要关注被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时、残次和冷背存货，关注是否存在某些可能表明存货已发生跌价的迹象。例如，存货被堆放在仓库角落或其他不易接近的地方，包装物已破旧不堪或者存货已过有效期或即将失效等等。

4.在实施监盘时，对于因所有权不属于被审计单位而未被纳入盘点范围的存货，审计人员可以获取存货权属证明的相关支持性文件，并与未纳入盘点范围的存货实物的规格、数量进行核对。

5.在实施监盘时，需特别关注盘点过程中存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点；观察盘点当日仓库是否停止收发货；如果仍有实物流动，观察当天出入库存货是否单独码放，被审计单位在盘点期间是否已适当控制存货的移动。

6.在实施监盘时，再次确认盘点范围和场所的完整性。在被审计单位存货盘点结束前，可以实施下列审计程序：首先，再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点；其次，取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的盘点表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。

7.在被审计单位盘点人员在存货盘点汇总表上签章后，审计人员可以获取存货盘点汇总表的副本，作为后续执行存货数量测试的基础。

8.实务中，存货监盘程序通常由初级审计人员执行，对于存货监盘中遇到的某些突发问题可能缺乏应对经验。因此，项目合伙人和主要负责人需要在整个监盘过程中与执行监盘的项目组成员保持联系，并提供必要的监督和指导。对于风险比较高的存货监盘，需要考虑安排适当经验的审计人员到盘点现场实施监盘程序。

（二）执行抽盘

注册会计师可考虑实施以下审计程序（包含但不限于）：

1.在对存货盘点结果进行抽盘测试时，审计人员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完整性和准确性的审计证据。对于数量多且总体具有同质性的存货，抽盘可采用审计抽样的方法选取测试项目。

如果在抽盘测试中发现差异，很可能表明被审计单位的存货盘点在准确性或完整性方面存在错误。由于检查所选取的项目通常仅仅是已盘点存货中的一部分，所以在检查中发现的差异很可能表明被审计单位的存货盘点还存在其他错误。因此，当审计人员在实施抽盘测试程序发现差异时，需提请被审计单位查明差异原因，并及时提请被审计单位更正；同时，审计人员需要评估错误的潜在范围和严重程度，在可能的情况下，考虑扩大抽盘范围、获取更多的审计证据以降低审计风险。审计人员根据错误的性质、金额的严重程度，还可能要求被审计单位在盘点日重新盘点。重新盘点的范围，可按情况限于某一特殊领域的存货或被审计单位特定的盘点小组。如果重新盘点，审计人员需特别关注被审计单位对存货移动的控制。

2.在识别出存货科目存在由于舞弊导致的重大错报风险的情况下，审计人员需采取相应的应对措施。例如，增加程序的不可预见性或更严格地检查存放于包装箱等不可见器物中的存货等。

3.在采用审计抽样方法选取抽盘项目时，审计人员需要考虑存货总体金额水平以及确定的重要性水平，确定抽盘的样本数量，以通过样本对整个总体得出结论提供合理基础。

（三）实施的其他审计程序

实务中，审计人员结合相应的风险评估结果，在存货监盘日可能还需执行以下程序：

1.获取被审计单位相关资料并进行核对，通常包括：

（1）仓库台账数量与存货盘点汇总表的数量进行核对。

（2）仓库台账数量与存货明细账（数量金额账）核对。

（3）存货明细账（数量金额账）与总账中的金额核对。

（4）总账金额与财务报表中的存货原值进行核对。

在实务中，有时被审计单位难以在盘点结束时立即完成存货盘点汇总表，此时，审计人员可以考虑获取盘点表单的复印件，作为后续审计中执行核对程序的基础。如果盘点表单数量繁多，也可以考虑将其封存于被审计单位，采取加贴封条、拍照等方法，以避免被审计单位对盘点资料进行修改。考虑到存货盘点及监盘程序的时间安排，上述核对程序亦可于后续审计中进行。

2.在盘点日获取存货截止的相关资料，包括存货验收入库、装运出库及内部转移等相关资料。如果盘点日并非财务报表日，审计人员需分别获取盘点日和财务报表日的截止性资料。

五、其他注意事项

（一）对被审计单位存货盘点差异的关注

对于被审计单位完成存货盘点后所形成的存货盘点汇总表中列明的存货盘点差异，注册会计师需要关注被审计单位对盘盈或盘亏进行的分析、调查以及相应的处理。例如，对于盘盈或盘亏性质进行的分析，注册会计师需要评价存货盘点差异是否表明被审计单位内部控制存在缺陷；如果是，还需评价内部控制缺陷的严重程度和对审计计划的影响，以及是否需要作为值得关注的内部控制缺陷与管理层和治理层沟通；注册会计师需判断存货盘点差异属于系统差错还是偶然差错，该差错形成的原因是盘点方法的误差，还是存货正常收发中的计量溢缺等，从而考虑是否需要实施进一步审计程序。

需要强调的是，对于被审计单位提供的盘点差异原因，注册会计师需检查相关支持性文件。

（二）对特定行业的存货在认定层面重大错报风险的考虑

在实务中，存在以数码形式存储于各类存储介质的存货。例如，电影电视行业的被审计单位，其存货从金额和性质来讲均属于重大的财务报表科目。从业务流程的角度，购买文学著作的改编权、进行影视剧本创作以及影视剧的拍摄所发生的各项相关成本均构成相应存货项目的增加，其业务流程各个阶段的存货均不存在实物形式，剧本、视频资料等均以数码形式存储于各类存储介质。

针对这些存货在财务报表日“存在”的认定，往往并非通过传统的存货监盘程序就可以取得充分的审计证据，而是需要进一步通过检查相关合同的约定和经审批的相应许可证进行测试，例如检查合同中文学作品改编权的约定、检查剧本著作权归属的约定；对于正在拍摄中的影视剧，检查被审计单位的相关立项报批资料以及经广播电影电视部门审批的制作许可证；对于拍摄完成的影视剧，则检查经广播电影电视部门审批的发行许可证等等。

对于电影电视行业的被审计单位，其存货通常金额非常重大、对财务报表非常重要。因此，注册会计师往往更需关注相关存货的计价认定。在这种情况下，执行下述程序（包含但不限于）可能是重要的：一方面，通过实施检查构成期末存货的各项成本是否真实发生、向相关业务人员了解工作进度并与已取得的工作进度表或预算明细表进行核对、将已发生的成本与相关合同条款及进度进行核对（如为委托外部单位完成的工作）等程序以获取与存货存在、准确性、计价和分摊认定相关的审计证据；另一方面，通过实施获取以及评价被审计单位管理层做出的未来收入预测等程序以获取与存货可变现净值（准确性、计价和分摊认认定）相关的审计证据。

（三）对纳入盘点范围存货的考虑

注册会计师需执行期末存货的数量测试，以保证所有盘点的存货均记录于盘点日存货列表中，并且账面存货明细表所列示的存货均已纳入盘点范围。可考虑执行下述程序（包含但不限于）：

1.以存货盘点汇总表中的存货作为总体从中选取样本，从存货盘点汇总表中的存货信息追踪至盘点日财务账面存货明细表相应信息进行核对。

2.以盘点日财务账面存货数量作为总体，从中选取样本，从盘点日财务账面存货明细表追踪至存货盘点汇总表中的存货信息进行核对。

审计人员需要记录所执行的期末存货数量测试程序和结果，对于测试中发现的差异，需进行调查，并确定是否存在差错。

（四）实施存货监盘形成审计工作底稿的要求

注册会计师需根据被审计单位的具体情况，记录实施存货监盘形成的审计工作底稿，通常可能包括：

1.被审计单位盘点计划。

2.存货监盘计划。

3.被审计单位存货盘点汇总表、盘点总结报告、存货盘点差异调查报告以及相应差异处理情况。

4.抽盘表。

5.前推/后推测试表。

6.对期末存货执行的数量测试。

7.监盘报告或小结。

8.存货出入库的截止性测试底稿及针对截止性测试取得的出入库单复印件。

9.外部存货函证（如适用）。

10.盘点时根据情况所拍照片等。