

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则 1311 号
——存货监盘》指南
(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

| | |
|------------------------------|----|
| 第一章 总 则 | 1 |
| 一、存货监盘的含义 | 1 |
| 二、管理层和注册会计师的责任 | 2 |
| 第二章 存货监盘计划 | 3 |
| 第一节 编制存货监盘计划时应当实施的审计程序..... | 3 |
| 一、了解存货的内容、性质、各存货项目的重要程度及存放场所 | 4 |
| 二、了解与存货相关的内部控制 | 5 |
| 三、评估与存货相关的重大错报风险和重要性..... | 6 |
| 四、查阅以前年度的存货监盘工作底稿..... | 7 |
| 五、实地察看存货的存放场所 | 8 |
| 六、利用专家或其他注册会计师的工作..... | 8 |
| 七、复核或与管理层讨论其存货盘点计划..... | 9 |
| 第二节 存货监盘计划的主要内容 | 13 |
| 一、存货监盘的目标、范围及时间安排..... | 13 |
| 二、存货监盘的要点及关注事项 | 13 |
| 三、参加存货监盘人员的分工 | 14 |
| 四、检查存货的范围 | 14 |
| 第三章 存货监盘程序 | 14 |
| 第一节 观察程序 | 14 |
| 一、在盘点前观察存货现场 | 14 |
| 二、对所有权不属于被审计单位的存货的处理..... | 15 |

| | |
|---|----|
| 三、观察盘点人员是否遵守盘点计划 | 15 |
| 第二节 检查程序 | 15 |
| 一、实施检查程序的基本要求 | 16 |
| 二、检查程序的实施 | 16 |
| 三、实施检查程序时发现差异的处理 | 17 |
| 第三节 实施存货监盘程序应特别关注的问题..... | 18 |
| 一、存货移动情况 | 18 |
| 二、存货的状况 | 18 |
| 三、存货的截止 | 19 |
| 四、对特殊类型存货的监盘 | 20 |
| 第四节 盘点结束时的后续工作 | 20 |
| 一、再次观察现场并检查盘点表单 | 20 |
| 二、复核盘点结果汇总记录 | 20 |
| 三、关注盘点日与资产负债表日之间存货的变动情况..... | 21 |
| 四、存货盘点结果与永续盘存记录之间出现重大差异的处理... | 22 |
| 五、盘点方式及其结果无效时的处理 | 22 |
| 第四章 特殊情况的处理..... | 23 |
| 一、由于存货的性质或位置而无法实施存货监盘程序..... | 23 |
| 二、因不可预见因素导致无法在预定日期实施存货监盘或接受委托 时被审计单位的期末存货盘点已经完成..... | 24 |
| 三、委托其他单位保管或已作质押的存货..... | 25 |
| 四、首次接受委托的情况 | 25 |
| 第五章 存货监盘结果对审计报告的影响 | 26 |

| | |
|--------------------------------|----|
| 一、基本要求 | 26 |
| 二、审计范围受到限制的情况 | 26 |
| 三、被审计单位拒绝调整的情况 | 27 |
| 四、首次接受委托的情况 | 27 |
| 附录 1311-1: 存货内部控制调查问卷 | 29 |
| 附录 1311-2: 存货盘点计划调查问卷 | 32 |
| 附录 1311-3: 受托代存存货询证函范例 | 35 |
| 附录 1311-4: 特殊类型存货的监盘程序范例 | 37 |
| 附录 1311-5: 委托代管存货询证函范例 | 38 |
| 附录 1311-6: 存货监盘程序范例 | 40 |

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则 1311 号——存货监盘》（以下简称本准则）第一章（第一条至第四条），主要说明本准则的制定目的和适用范围、存货监盘的含义以及被审计单位管理层和注册会计师的责任。

一、存货监盘的含义

本准则第三条指出，存货监盘是指注册会计师现场观察被审计单位存货的盘点，并对已盘点的存货进行适当检查。存货监盘的含义可从以下几方面理解。

（一）存货监盘是一项复合程序

存货监盘是一项复合程序，是观察程序和检查程序的结合运用。在存货监盘过程中，注册会计师应当现场观察被审计单位存货的盘点活动或盘点程序。例如，盘点表单的使用是否得到了有效的控制，盘点工作是否符合盘点计划的要求，是否充分关注了存货的状况并予以恰当的记录，对存货的移动是否进行了较好的控制；同时，注册会计师还应当对已盘点的存货进行适当检查，包括检查与存货相关的记录或文件并检查存货实物。检查存货实物也包括对被审计单位盘点的存货进行抽点。

（二）存货监盘的目的是获取有关存货数量和状况的审计证据

存货监盘针对的主要是存货的存在性认定、完整性认定和所有权认定，存货数量的准确性直接影响到这三个认定。通过存货监盘，注册会计师还会获取到有关存货状况（例如毁损、陈旧等）的审计证据，从而为测试计价认定提供部分审计证据。

需要指出的是，注册会计师在测试存货的所有权认定和完整性认定时，可能还需要实施其他审计程序。

（三）存货监盘可以理解为一种双重目的的测试

被审计单位的存货盘点可以理解为一项控制活动。相应地，注册会计师的存货监盘可以理解为一项控制测试，即注册会计师通过观察和检查，确定被审计单位的存货盘点控制能否合理确定存货的数量和状况。

存货监盘也可以理解作为一种双重目的测试。除上述的控制测试功能外，在存货监盘过程中，注册会计师通过检查存货的数量和状况，能够提供存货账面金额是否存在错报的直接审计证据。

在存货监盘过程中，注册会计师的测试目的可能有所侧重。如果注册会计师认为被审计单位的存货盘点能够合理确定存货的数量和状况，注册会计师的存货监盘从性质上讲更多为控制测试。否则，注册会计师的存货监盘从性质上讲则更多为实质性程序。但是无论存货监盘服务于何种目的的测试，在监盘过程中，注册会计师都需要运用检查程序。

二、管理层和注册会计师的责任

本准则第四条指出，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。

（一）管理层的责任

《中华人民共和国会计法》第四条规定：“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。” 定期盘点存货是被审计单位的一项重要的内部控制。《企业财务会计报告条例》第二十条规定：“企业在编制年度财务会计报告前，应当按照下列规定，全面清查资产、核实债务：……（二）原材料、在产品、自制半成品、库存商品等各项存货的实存数量与账面数量是否一致，是否有报废损失和积压物资等；……企业清查、核实后，应当将清查、核实的结果及其处

理办法向企业的董事会或者相应机构报告，并根据国家统一的会计制度的规定进行相应的会计处理。企业应当在年度中间根据具体情况，对各项财产物资和结算款项进行重点抽查、轮流清查或者定期清查。”这说明被审计单位管理层是会计工作的责任主体，应当承担定期盘点存货、合理确定存货数量和状况的责任。

（二）注册会计师的责任

注册会计师是出具审计报告的责任主体，需要对被审计单位的财务报表发表审计意见，而存货项目通常又是被审计单位财务报表中的重要项目。存货对制造业、批发业和零售业等许多行业都十分重要，存货项目在企业资产中往往又占据很大的比重，并对许多财务指标和财务报表项目产生直接或间接的影响。例如，存货的重大错报对于流动资产、营运资本、总资产、销售成本、毛利以及净收益通常都会产生直接的影响；对于诸如利润分配和所得税等其他财务报表项目也具有间接影响。

因此，注册会计师应当按照本准则的要求对被审计单位的存货实施存货监盘程序，以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据，形成合理的审计结论，为最终发表审计意见提供依据。

第二章 存货监盘计划

本准则第二章（第五条至第十条），主要说明注册会计师在编制存货监盘计划时应当实施的审计程序以及存货监盘计划的主要内容。

第一节 编制存货监盘计划时应当实施的审计程序

本准则第五条至第六条规定了编制存货监盘计划时应当实施的审计程序。其中第五条明确了基本要求，规定注册会计师应当根据被审

计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况，在评价被审计单位存货盘点计划的基础上，编制存货监盘计划，对存货监盘作出合理安排。本准则第六条进一步规定，在编制存货监盘计划时，注册会计师应当实施下列审计程序。

一、了解存货的内容、性质、各存货项目的重要程度及存放场所

（一）存货的内容

存货可分为原材料、在产品、半成品、产成品、商品、包装物、低值易耗品和委托代销商品等。这些存货具有以下特征之一：（1）企业在日常经营中持有以备出售，如产成品或商品；（2）仍处于生产过程之中，如在产品；（3）将在生产或提供劳务过程中被耗用，如材料和物料。

（二）存货的性质

在了解被审计单位存货的性质时，注册会计师需要关注被审计单位易腐烂、易毁损、过时以及单位价值较高的存货。

（三）存货项目的重要程度

注册会计师需要从以下几个方面着手，确定存货项目的重要程度：（1）存货与其他资产和净利润的相对比率及内在联系；（2）各类存货（原材料、在产品和产成品）占存货总数的比重；（3）各存放地存货占存货总数的比重。考虑并评价存货项目的重要程度直接关系到注册会计师如何恰当分配审计资源。

（四）存货项目的存放场所

注册会计师可以通过与管理层沟通、查阅文件资料以及发放调查问卷等方式，了解被审计单位存货的所有存放地点，包括存放于公共仓库的存货和委托代销存货的存放地点。

二、了解与存货相关的内部控制

在制定存货监盘计划时，注册会计师应当了解被审计单位与存货相关的内部控制，并根据内部控制的完善程度确定进一步审计程序的性质、时间和范围。

（一）与存货相关的内部控制

与存货相关的内部控制涉及被审计单位供、产、销各个环节，包括采购、验收入库、仓储、加工、运输等方面。需要说明的是，与存货内部控制相关的措施有很多，其有效程度也存在差异。附录 1311-1 以调查问卷的形式列举了常见的存货内部控制。

1. 采购。与采购相关的内部控制的总体目标是所有交易都已获得适当的授权与批准。使用购货订单是一项基本的内部控制措施。购货订单应当预先连续编号，事先确定采购价格并获得批准，此外，还应当定期进行清点。

2. 存货验收。与存货验收相关的内部控制的总体目标是所有收到的货物都已得到记录。使用验收报告单是一项基本的内部控制措施。被审计单位应当设置独立的部门负责验收货物，该部门具有验收存货实物、确定存货数量、编制验收报告、将验收报告传送至会计核算部门以及运送货物至仓库等一系列职能。

3. 仓储。与仓储相关的内部控制的总体目标是确保与存货实物的接触必须得到管理层的指示和批准。被审计单位应当采取实物控制措施，使用适当的存储设施，以使存货免受意外损毁、盗窃或破坏。

4. 领用。与领用相关的内部控制的总体目标是所有存货的领用均应得到批准和记录。使用存货领用单是一项基本的内部控制措施。对存货领用单，应当定期进行清点。

5. 加工（生产）。与加工（生产）相关的内部控制的总体目标是

对所有的生产过程做出适当的记录。使用生产报告是一项基本的内部控制措施。在生产报告中，应当对产品质量缺陷和零部件使用及报废情况及时作出说明。

6. 装运出库。与装运出库相关的内部控制的总体目标是所有的装运都得到了记录。使用装运文件是一项基本的内部控制措施。装运单应当预先编号，定期进行清点，并作为日后开具收款账单的依据。

（二）存货的盘存制度

存货数量的盘存制度一般分为实地盘存制和永续盘存制。存货盘存制度不同，对存货数量的控制程度的影响也不同。

1. 实地盘存制。实地盘存制也称定期盘存制，指会计期末通过对全部存货进行实地盘点，以确定期末存货的结存数量，然后再乘以各项存货的盘存单价，计算出期末存货的总金额，记入各有关存货项目，倒轧本期已耗用或已销售存货的成本。

2. 永续盘存制。永续盘存制也称账面盘存制，指对存货项目设置动态的库存记录，按品名、规格设置存货明细账，逐笔或逐日登记存货的收入和发出，并随时计列结存数。通过会计账簿资料，就可以完整地反映存货的收入、发出和结存情况。在没有发生丢失或被盗的情况下，存货账户的余额应当与实际库存相符。采用永续盘存制，并不意味着无需对存货实物进行盘点，为了核对存货账面记录，加强对存货的管理，被审计单位每年至少应对存货进行一次全面盘点。

三、评估与存货相关的重大错报风险和重要性

存货通常具有较高的错报风险，影响错报风险的因素具体包括：存货的数量和种类，成本归集的难易程度，废旧过时的速度或易损坏程度，遭受失窃的难易程度。由于制造过程和成本归集制度的差异，生产制造企业的存货与其他企业（如批发企业）的存货相比，往往具

有更高的错报风险，对于注册会计师的审计工作而言则更具复杂性。此外，外部因素也会对存货的错报风险产生影响。例如，技术上的进步可能导致某项产品过时，从而导致存货价值更容易发生高估。以下列举了可能增加审计复杂性与错报风险的若干情况：

1. 制造过程漫长。对制造过程漫长的企业（如飞机制造和酒类产品酿造企业）进行审计时，应当重点关注递延成本、预期发生成本以及未来市场波动可能对当期损益的影响等事项。

2. 固定价格合约。审计时应重点关注预期发生成本的不确定性。

3. 商品存货。计价是一个重要的审计问题，因为商品极易受到市场波动影响。有些企业为应对未来的价格变动进行套期交易，以降低有关风险。

4. 与时装相关的服装行业。由于服装产品的消费者对服装风格或颜色的偏好容易发生变化，因此，存货是否过时是重要的审计事项。

5. 鲜活、易腐商品存货。因为物质特性和保质期短暂，此类存货变质的风险很高。

6. 具有高科技含量的存货。由于技术进步，此类存货易于过时。

7. 单位价值高昂、容易被盗窃的存货。例如，珠宝存货的错报风险通常高于铁制纽扣之类存货的错报风险。

根据对存货错报风险的评估结果，注册会计师应当合理确定存货项目审计的重要性水平。

四、查阅以前年度的存货监盘工作底稿

注册会计师可以通过查阅以前年度的存货监盘工作底稿，了解被审计单位的存货情况、存货盘点程序以及其他在以前年度审计中遇到的重大问题。在查阅以前年度的存货监盘工作底稿时，注册会计师应充分关注存货盘点的时间安排、周转缓慢的存货的识别、存货的截止

确认、盘点小组人员的确定以及存货多处存放等内容。

五、实地察看存货的存放场所

注册会计师应当考虑实地察看被审计单位的存货存放场所，特别是金额较大或性质特殊的存货，这有助于注册会计师熟悉在库存货及其组织管理方式，也有助于注册会计师在盘点工作进行前发现潜在问题，如存在难以盘点的存货、周转缓慢的存货、过时存货、残次品以及代销存货。

注册会计师应关注所有的存货存放地点，以防止被审计单位或自己发生任何遗漏。对存放大额存货的每一个地点尤其应当予以特别关注。对多处存放存货的情况，注册会计师应当考虑被审计单位与存货相关内部控制措施和盘点惯例，评价审计风险以及除存货监盘外的其他替代程序的可行性，从而确定实施监盘的范围。例如，注册会计师通常不会对零售连锁商店每一家分店实施监盘，因为连锁商店的分店的数目可能有很多。注册会计师通常会选择一定数目的分店进行监盘，并使用分析程序等替代程序，或者利用内部审计人员的工作，以便对其他分店存货余额的准确性作出评价。

六、利用专家或其他注册会计师的工作

（一）利用专家的工作

注册会计师可能不具备其他专业领域专长与技能。在确定资产数量或资产实物状况（如矿石堆），或在收集特殊类别存货（如艺术品、稀有玉石、房地产、电子器件、工程设计等）的审计证据时，注册会计师可以考虑利用专家的工作。

当在产品存货金额较大时，可能面临如何评估在产品完工程度的问题。注册会计师可了解被审计单位的盘点程序，如果有关在产品的完工程度未明确列出，注册会计师应当考虑采用其他有助于确定完工

程度的措施，如获取零部件明细清单、标准成本表以及作业成本表，与工厂的有关人员进行讨论等，并运用职业判断。注册会计师也可以根据存货生产过程的复杂程度考虑利用专家的工作。

（二）利用其他注册会计师的工作

很多情况下，被审计单位组成部分的财务信息由其他注册会计师审计并出具审计报告，这当然也包括了由其他注册会计师负责对被审计单位组成部分的存货实施监盘。如果注册会计师计划利用其他注册会计师的工作，则应遵循《中国注册会计师审计准则第 1401 号——利用其他注册会计师的工作》的相关要求。

七、复核或与管理层讨论其存货盘点计划

（一）复核或与管理层讨论盘点计划应当考虑的主要因素

本准则第七条规定，在复核或与管理层讨论其存货盘点计划时，注册会计师应当考虑下列主要因素，以评价其能否合理地确定存货的数量和状况：

1. 盘点的时间安排。本准则第八条规定，注册会计师应当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，评价其盘点时间是否合理。

企业实施存货盘点的时间可能是资产负债表日以前，可能是资产负债表日，也可能是资产负债表日之后。企业可能采取在某一时间集中盘点的方式，也可能采取在会计期间内的不同日期进行循环盘点的方式。此外，企业根据自身规模大小和存货特点，可能选择不同的存货盘存制度，包括实地盘存制或永续盘存制。存货盘点时间安排可能会因存货盘存制度而异。与存货相关的采购、验收、仓储、领用、加工生产以及装运出库等内部控制程序是否有效也会对存货盘点时间产生影响。

注册会计师应当考虑被审计单位的存货盘点时间与资产负债表日的间隔情况，评价在信赖内部控制的前提下能否将盘点日的结论延伸到资产负债表日。在此基础上，判断被审计单位的盘点时间是否合理，包括：（1）盘点时间与资产负债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。例如，对存放在不同场所的相同存货项目应当在同一时点进行盘点，而不应安排在不同日期盘点；（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。例如，被审计单位选择实地盘存制，则必须要求其在期末实施存货盘点；（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。例如，被审计单位内部控制较差，则不能接受其只在期中盘点存货的做法。

2. 存货盘点范围和场所的确定。注册会计师应当关注，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；管理层是否区分并隔离受托代销商品或其他顾客已购商品，以确保此类商品未被纳入被审计单位的存货范围；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。

3. 盘点人员的分工及胜任能力。被审计单位的存货清查盘点工作应由熟悉相关业务的人员完成，并且，盘点人员应当包括日常并不对这些存货负有经管责任的人员。一位熟悉存货情况的人员和另一位日常不对这些存货负有经管责任的人员组成盘点小组，其中一人负责清点，另一人负责记录，这样的盘点人员分工会取得更好的效果。

4. 盘点前的会议及任务布置。注册会计师应当关注，被审计单位是否召开盘点工作会议，全面布置盘点工作；是否明确现场盘点人员各自的职责；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；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，能否落实盘点计划的

各项指令。

5. 存货的整理和排列，对毁损、陈旧、过时、残次及所有权不属于被审计单位的存货的区分。注册会计师应当关注，被审计单位是否已将存货有序地组织与摆放，是否对毁损、陈旧、过时、残次及所有权不属于被审计单位存货进行了区分并隔离摆放。

6. 存货的计量工具和计量方法。注册会计师应当关注，盘点需要的计量工具是否准备妥当，所选取的计量方法是否适当，存货的计量工具和计量方法是否能够满足盘点工作的需要。

7. 在产品完工程度的确定方法。注册会计师应当关注，被审计单位是否存在确定在产品完工程度的适当程序，了解并评价在产品完工程度的确定方法。盘点时中止生产最为理想，当无法做到这一点时，应建议被审计单位将盘点前生产的在产品 and 盘点后生产的在产品区分开来，并制定令注册会计师满意的对在产品进行盘点的其他程序。

8. 存放在外单位的存货的盘点安排。注册会计师应当关注，被审计单位是否有存放在外单位的存货，如存放在公共仓库或质押给第三方的存货等。对此类存货是否已纳入盘点范围并制定了令注册会计师满意的盘点程序。

9. 存货收发截止的控制。注册会计师应当关注，被审计单位盘点计划是否包括对存货的收发截止的控制，盘点期间盘点人员如何收集存货收发截止信息。如果盘点期间未停止存货收发业务，被审计单位是否制定了适当的程序以确保存货的收发能够正确归入所属会计期间。

10. 盘点期间存货移动的控制。注册会计师应当关注，被审计单位是否制定了存货移动的控制程序。在存货盘点过程中，不发生存货移动最为理想。但是在实务工作中，被审计单位有时无法在存货盘点过

程中停止存货的生产、验收入库和装运出库业务。在这种情况下，被审计单位有必要制定相应程序，以充分识别存货的移动情况，并在适当期间内记录存货。对于在盘点前后出入库的存货以及在不同部门间流转的存货，均应制定相应的截止程序加以区分。

11. 盘点表单的设计、使用与控制。盘点表单包括存货盘点表和存货标签等。注册会计师应当关注，盘点表设计是否适当，盘点表的使用是否得到了控制，对盘点表的收发是否有适当的控制程序；为减少潜在的遗漏或重复盘点，是否使用复制的预先编号的存货标签，或制定了能够提供相同控制效果的类似制度或程序。在许多情况下，存货项目在盘点工作进行之前便已经由熟悉存货情况的工作人员贴上了标签。两套标签中的一套粘贴在已盘点的存货上，另一套则由盘点工作人员留存并返还给存货盘点的监管人员。监管人员应单独控制所签发和收回的标签号码。如果标签没有事先编号，被审计单位出于控制目的应当在每张标签上标注一个号码。如果被审计单位未使用盘点标签，注册会计师应了解被审计单位如何确定已盘点的存货，并考虑被审计单位所使用方法是否尽可能地减少了重复盘点或遗漏存货项目等错误。

12. 盘点结果的汇总以及盘盈或盘亏的分析、调查与处理。注册会计师应当关注被审计单位对盘点结果的汇总以及盘盈、盘亏分析、调查与处理的安排是否适当。

（二）盘点计划存在缺陷时的处理

本准则第九条规定，如果认为被审计单位的存货盘点计划存在缺陷，注册会计师应当提请被审计单位调整。

注册会计师通常可利用存货盘点计划调查问卷（参见附录 1311 - 2）的形式，与被审计单位管理层讨论存货盘点计划，并评价被审计单

位盘点计划能否合理地确定存货的数量和状况。如果认为被审计单位的盘点计划存在缺陷，注册会计师应当提请被审计单位采取必要措施，修改和完善盘点计划。

第二节 存货监盘计划的主要内容

在实施上述审计程序后，注册会计师应当制定存货监盘计划。本准则第十条规定，存货监盘计划应当包括下列主要内容：（1）存货监盘的目标、范围及时间安排；（2）存货监盘的要点及关注事项；（3）参加存货监盘人员的分工；（4）检查存货的范围。

一、存货监盘的目标、范围及时间安排

存货监盘的目标是获取被审计单位资产负债表日有关存货数量和状况的审计证据，检查存货的数量是否真实完整，是否归属被审计单位，存货有无毁损、陈旧、过时、残次和短缺等状况。

存货监盘范围的大小取决于存货的内容、性质以及与存货相关的内部控制的完善程度和重大错报风险的评估结果。对存放于外单位的存货，应当考虑实施适当的替代程序，以获取充分、适当的审计证据。

存货监盘的时间，包括实地察看盘点现场的时间、观察存货盘点的时间和已盘点存货实施检查的时间等，应当与被审计单位实施存货盘点的时间相协调。

二、存货监盘的要点及关注事项

存货监盘的要点主要包括注册会计师实施存货监盘程序的方法、步骤，各个环节应注意的问题以及所要解决的问题。注册会计师需要重点关注的事项包括盘点期间的存货移动、存货的状况、存货的截止确认、存货的各个存放地点及金额等。

三、参加存货监盘人员的分工

注册会计师应当根据被审计单位参加存货盘点人员分工、分组情况、存货监盘工作量的大小和人员素质情况，确定参加存货监盘的人员组成，各组成人员的职责和具体的分工情况，并加强督导。

四、检查存货的范围

注册会计师应当根据对被审计单位存货盘点和对被审计单位内部控制的评价结果确定检查存货的范围。注册会计师在实施观察程序后，如果认为被审计单位内部控制设计良好且得到有效实施、存货盘点组织良好，可以相应缩小实施检查程序的范围。

第三章 存货监盘程序

本准则第三章（第十一条至第二十四条），主要说明注册会计师针对被审计单位的存货盘点实施的观察和检查这两项存货监盘程序，以及盘点结束时的后续工作。

第一节 观察程序

本准则第十一条至第十三条对注册会计师在存货监盘过程中如何实施观察程序作出了规定。

一、在盘点前观察存货现场

本准则第十一条规定，在被审计单位盘点存货前，注册会计师应当观察盘点现场，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，注册会计师应当查明未纳入的原因。

在盘点之前观察盘点现场，有助于注册会计师了解存货及其组织

管理方式，在监盘中及时发现潜在问题，防止存货遗漏或重复盘点。

二、对所有权不属于被审计单位的存货的处理

本准则第十二条规定，对所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师应当取得其规格、数量等有关资料，并确定这些存货是否已分别存放、标明，且未被纳入盘点范围。

在存货监盘过程中，注册会计师应当根据取得的所有权不属于被审计单位的存货的有关资料，观察这些存货的实际存放情况，确保其未被纳入盘点范围。即使在被审计单位声明不存在受托代存存货的情形下，注册会计师在存货监盘时也应关注是否存在某些存货不属于被审计单位的迹象，以避免盘点范围不当。

三、观察盘点人员是否遵守盘点计划

本准则第十三条规定，注册会计师应当观察被审计单位盘点人员是否遵守盘点计划并准确地记录存货的数量和状况。

注册会计师应当跟随被审计单位安排的存货盘点人员，注意观察被审计单位事先制定的存货盘点计划是否得到了贯彻执行，盘点人员是否准确无误地记录了被盘点存货的数量和状况，是否已经恰当地区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。当盘点人员没有按照存货盘点计划和程序进行盘点时，注册会计师应与被审计单位的复核或监督人员联系以纠正盘点中的问题，或调整盘点程序。例如，假设盘点程序要求一组人员盘点存货，另一组人员重新盘点以保证存货数量的准确性，注册会计师如发现两组人员同时在一起盘点，需通知被审计单位管理层予以纠正。

第二节 检查程序

本准则第十四条至第十六条对注册会计师在存货监盘过程中如何

实施检查程序作出了规定。

一、实施检查程序的基本要求

本准则第十四条规定，注册会计师应当对已盘点的存货进行适当检查，将检查结果与被审计单位盘点记录相核对，并形成相应记录。

注册会计师需要根据被审计单位与存货相关的内部控制、存货的构成和性质等，确定观察程序和检查程序的实施范围。如果实施观察程序后认为被审计单位的存货盘点工作组织管理得当，盘点、监督以及复核程序充分有效，注册会计师可据此考虑减少所需检查的存货项目。

检查的范围通常包括每个盘点小组盘点的存货以及难以盘点或隐蔽性较强的存货。需要说明的是，注册会计师应尽可能避免让被审计单位事先了解将抽取检查的存货项目。

二、检查程序的实施

本准则第十五条规定，在检查已盘点的存货时，注册会计师应当从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以测试盘点记录的准确性；注册会计师还应当从存货实物中选取项目追查至存货盘点记录，以测试存货盘点记录的完整性。

为确定被审计单位对存货存在的认定，以存货盘点记录为起点逆查通常是最有效的审计方法；而为确定被审计单位对存货完整性的认定，以存货实物为起点顺查则通常是最有效的审计方法。因此，在检查已盘点的存货时，注册会计师应当合理确定测试的方向，既要从存货盘点记录中选取项目逆查至存货实物，又要从存货实物中选取项目顺查至存货盘点记录。

在检查过程中，注册会计师还需关注以下有关问题：

1. 实施检查程序时，对于所选择的存货项目，注册会计师可对存

货的描述说明作出验证，并将自己的检查结果与被审计单位的盘点结果进行核对。在可能的情况下，还可与永续存货记录进行核对。

2. 检查是否存在未被盘点的存货时，应当了解存货是否加贴了标签。如果在存货上采用了盘点标签或其他盘点标记，注册会计师通常可寻找未加标签的存货项目。如果在存货上没有采用标签或其他盘点标记，注册会计师可以考虑将存货记录和盘点记录进行比较，并应特别关注大宗存货的漏记迹象。在对存货进行检查时，如有必要，注册会计师可要求将某些包装物打开或将存货挪动位置。

3. 对于没有检查到的存货项目，注册会计师应考虑对其进行记录或复印相关项目的明细表，以便在获取期末存货完整性认定的审计证据时，与存货盘点明细报告核对。注册会计师还可以复核某些未被检查的存货项目的数量和名称。

4. 注册会计师应将检查的内容予以记录，以便事后的追踪查证。

5. 对所有权不属于被审计单位的存货，如受托代销或受托加工的存货，注册会计师应当实施必要的检查程序，取得并核对可证明这些存货所有权的有关资料，必要时向存货所有者实施函证程序，以确定存货的所有权。附录 1311-3 列示了受托代存存货询证函范例。

三、实施检查程序时发现差异的处理

本准则第十六条规定，如果检查时发现差异，注册会计师应当查明原因，及时提请被审计单位更正。如果差异较大，注册会计师应当扩大检查范围或提请被审计单位重新盘点。

注册会计师在实施检查程序时发现差异，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。由于检查的内容通常仅仅是已盘点存货中的一部分，所以在检查中发现的错误很可能意味着被审计单位的存货盘点还存在着其他错误。一方面，注册会计师应当

查明原因，并及时提请被审计单位更正；另一方面，注册会计师应当考虑错误的潜在范围和重大程度，在可能的情况下，扩大检查范围以减少错误的发生。注册会计师还可要求被审计单位重新盘点。重新盘点的范围可限于某一特殊领域的存货或特定盘点小组。

第三节 实施存货监盘程序应特别关注的问题

在存货监盘程序中，无论是观察程序还是检查程序，注册会计师都应当特别关注存货的移动情况、存货的状况以及存货的截止情况。本准则第十七条至第十九条对上述问题作了明确规范。

一、存货移动情况

本准则第十七条规定，注册会计师应当特别关注存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点。

尽管盘点存货时最好能保持存货不发生移动，但在某些情况下存货的移动是难以避免的。如果在盘点过程中被审计单位的生产经营仍将持续进行，注册会计师应通过实施必要的检查程序，确定被审计单位是否已经对此设置了相应的控制程序，确保在适当的期间内对存货作出了准确记录。

二、存货的状况

本准则第十八条规定，注册会计师应当特别关注存货的状况，观察被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。

除了对存货的状况予以特别关注以外，注册会计师还应当把所有毁损、陈旧、过时及残次存货的详细情况记录下来，这既便于进一步追查这些存货的处置情况，也能为测试被审计单位存货跌价准备计提的准确性提供证据。

三、存货的截止

本准则第十九条规定，注册会计师应当获取盘点日前后存货收发及移动的凭证，检查库存记录与会计记录期末截止是否正确。

注册会计师在对期末存货进行截止测试时，通常应当关注以下事项：

1. 所有在截止日以前入库的存货项目是否均已包括在盘点范围内，并已反映在截止日以前的会计记录中；任何在截止日期以后入库的存货项目是否均未包括在盘点范围内，也未反映在截止日以前的会计记录中。

2. 所有在截止日以前装运出库的存货项目是否均未包括在盘点范围内，且未包括在截止日的存货账面余额中；任何在截止日期以后装运出库的存货项目是否均已包括在盘点范围内，并已包括在截止日的存货账面余额中。

3. 所有已确认为销售但尚未装运出库的商品是否均未包括在盘点范围内，且未包括在截止日的存货账面余额中。

4. 所有已记录为购货但尚未入库的存货是否均已包括在盘点范围内，并已反映在会计记录中。

5. 在途存货和被审计单位直接向顾客发运的存货是否均已得到了适当的会计处理。

在存货监盘过程中，注册会计师应当获取存货验收入库、装运出库以及内部转移截止等信息，以便将来追查至被审计单位的会计记录。

在存货入库和装运过程中采用连续编号的凭证时，注册会计师应当关注截止日期前的最后编号。如果被审计单位没有使用连续编号的凭证，注册会计师应当列出截止日期以前的最后几笔装运和入库记录。如果被审计单位使用运货车厢或拖车进行存储、运输或验收入库，注

册会计师应当详细列出存货场地上满载和空载的车厢或拖车，并记录各自的存货状况。

四、对特殊类型存货的监盘

对某些特殊类型的存货而言，被审计单位通常使用的盘点方法和控制程序并不完全适用。这些存货通常或者没有标签，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，根据存货的实际情况，设计恰当的审计程序，对存货的数量和状况获取审计证据。附录 1311-4 列举了这些特殊存货的类型、被审计单位通常采用的盘点方法、盘点控制程序、潜在问题以及可供注册会计师实施的监盘程序。

第四节 盘点结束时的后续工作

本准则第二十条至第二十四条对注册会计师在存货盘点结束时的后续工作作出了规定。

一、再次观察现场并检查盘点表单

本准则第二十条规定，在被审计单位存货盘点结束前，注册会计师应当实施下列审计程序：（1）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；（2）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，查明已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。

在被审计单位存货盘点结束前，注册会计师再次观察盘点现场、取得盘点结果，并在此基础上实施相应的检查，有助于注册会计师确定存货盘点工作是否完成。

二、复核盘点结果汇总记录

本准则第二十一条规定，注册会计师应当复核盘点结果汇总记录，

评估其是否正确地反映了实际盘点结果。实施的主要程序包括：

（1）将监盘过程中所记录的检查情况与存货盘点结果汇总记录进行核对，以确定这些项目的数量和相关描述已被完整并适当地记录在存货盘点结果汇总记录中。

（2）将监盘过程中获取的未经检查但已复印或摘录的内容与存货盘点汇总记录进行核对，以确定所有原先关注的存货项目的数量和相关描述均已反映在存货盘点汇总记录中。

（3）利用在监盘过程中获取的数据，测试所有用于记录实物盘点的存货盘点标签和盘点表是否均已反映在存货盘点汇总记录中。

（4）利用在监盘过程中获取的数据，测试存货盘点汇总记录中是否没有在盘点之后新增存货的任何盘点标签和盘点表。

（5）通过将原始的盘点表单与存货盘点汇总记录进行比较，检查盘点后是否减少了存货盘点表单，盘点表单是否被涂改，并确定原始表单中的存货项目均已反映在存货盘点汇总记录中。

（6）通过将存货盘点汇总记录与原始的盘点表单进行比较，检查盘点后是否增加了存货盘点表单，并确定在存货盘点汇总记录中并未增加新的存货项目。

（7）选择金额较大的存货项目，将本期与以前各期数量进行比较，对异常波动情况作出合理解释。

（8）将存货盘点明细报告与永续盘存记录进行比较。如果存在无法解释的大额盘点差异，注册会计师有必要实施追加的审计程序。

三、关注盘点日与资产负债表日之间存货的变动情况

在很多情况下，存货盘点日并不是资产负债表日，而在资产负债表日之后或之前，甚至存货盘点是在不同日期进行的。本准则第二十二条规定，如果存货盘点日不是资产负债表日，注册会计师应当实施

适当的审计程序，确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作出正确的记录。

四、存货盘点结果与永续盘存记录之间出现重大差异的处理

本准则第二十三条规定，在永续盘存制下，如果永续盘存记录与存货盘点结果之间出现重大差异，注册会计师应当实施追加的审计程序，查明原因，并检查永续盘存记录是否已作出适当的调整。

大额且无法得到合理解释的差异可能意味着盘点错误或截止错误，还可能意味着实物保管控制存在缺陷。形成盘点差异的原因各不相同，导致的后果也相应不同。注册会计师有必要对重大差异实施追加的审计程序，不仅应确定被审计单位已对账面金额做出了正确的调整，而且还应通过询问被审计单位的有关人员，了解盘点差异产生的原因。对被审计单位的询问答复，注册会计师应当确定其合理性，并考虑获取相关证据。如果无法获取满意的解释和证据，注册会计师应评价盘点差异对财务报表的潜在影响。

五、盘点方式及其结果无效时的处理

本准则第二十四条规定，如果认为被审计单位的盘点方式及其结果无效，注册会计师应当提请被审计单位重新盘点。

如果被审计单位的存货盘点计划存在缺陷，但未进行必要调整；或虽制定了适当的存货盘点计划，但在盘点过程中，盘点人员未按计划的要求实施盘点工作或采取了不恰当的盘点方式，就会对盘点结果的有效性产生重大影响。这种影响可能涉及个别存货项目，也可能覆盖存货总体。注册会计师在实施存货监盘程序后，如果认为被审计单位的对某项存货的盘点方式及其结果不可信赖，应当提请盘点人员对该项存货项目进行重新盘点；如果认为盘点结果在总体上是不可依赖的，应当提请被审计单位重新组织安排整个盘点工作。

第四章 特殊情况的处理

本准则第四章（第二十五条至第二十八条），主要说明在无法实施存货监盘的特殊情况下，注册会计师应当实施的替代程序。

一、由于存货的性质或位置而无法实施存货监盘程序

本准则第二十五条规定，如果由于被审计单位存货的性质或位置等原因导致无法实施存货监盘，注册会计师应当考虑能否实施替代审计程序，获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。注册会计师实施的替代审计程序主要包括：（1）检查进货交易凭证或生产记录以及其他相关资料；（2）检查资产负债表日后发生的销货交易凭证；（3）向顾客或供应商函证。

（一）存货的特殊性质

被审计单位存货的性质可能导致注册会计师无法实施存货监盘，这样的情况包括：（1）存货涉及保密问题，如产品在生产过程中需要利用特殊配方或制造工艺；（2）存货系危害性物质，如放射性化学品或气体。

对具有特殊性质的存货实施审计，通常需要依赖内部控制。注册会计师应当复核采购、生产和销售记录，以获取必要的审计证据，通常情况下，还可以向能够接触到相关存货项目的第三方人员询证。此外，注册会计师还可以实施其他替代审计程序。例如，对于危害性物质，如果被审计单位对其生产、使用和处置存有正式报告，注册会计师可通过追查至有关报告的方式确定此类危害性物质是否存在。

（二）存货的特殊位置

被审计单位存货的位置也可能导致注册会计师无法实施存货监盘，如在途存货。如果此类项目仅占存货的一小部分，通常可以通过

审查相关凭证加以查验。对于存放在公共仓库中的存货，可通过函证方式查验。

二、因不可预见因素导致无法在预定日期实施存货监盘或接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成

本准则第二十六条规定，如果因不可预见的因素导致无法在预定日期实施存货监盘或接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成，注册会计师应当评估与存货相关的内部控制的有效性，对存货进行适当检查或提请被审计单位另择日期重新盘点；同时测试在该期间发生的存货交易，以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。

（一）不可预见因素

有时，由于不可预见因素而可能导致无法在预定日期实施存货监盘，两种比较典型的情况是：（1）注册会计师无法亲临现场，即由于不可抗力导致其无法到达存货存放地实施存货监盘；（2）气候因素，即由于恶劣的天气导致注册会计师无法实施存货监盘程序，或由于恶劣的天气无法观察存货，如木材被积雪覆盖。

对于上述情况，如果被审计单位存在良好的内部控制，注册会计师可以考虑改变存货监盘日期，并对预定盘点日与改变后的存货监盘日之间发生的交易进行测试。对于无法亲临现场的情况，注册会计师可考虑委托其他适当人员实施存货监盘。

（二）接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成

如果接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成，注册会计师应当评估与存货相关的内部控制的有效性，对存货进行适当检查或提请被审计单位另择日期重新盘点，同时测试检查日或重新盘点日与资产负债表日之间发生的存货交易。

三、委托其他单位保管或已作质押的存货

本准则第二十七条规定，对被审计单位委托其他单位保管的或已作质押的存货，注册会计师应当向保管人或债权人函证。如果此类存货的金额占流动资产或总资产的比例较大，注册会计师还应当考虑实施存货监盘或利用其他注册会计师的工作。

如果被审计单位将存货存放于其他单位，注册会计师通常需要向该单位获取委托代管存货的书面确认函，附录 1311-5 提供了委托代管存货询证函范例。如果存货已被质押，注册会计师应当向债权人询证与被质押存货有关的内容。对于此类存货，通常还应当检查被审计单位的相关会计记录和可能设置的备查记录。如果此类存货比较重要，注册会计师应当考虑与被审计单位讨论其对委托代管存货或已作质押存货的控制程序，并考虑对此类存货实施监盘程序，或聘请其他注册会计师实施监盘程序。

四、首次接受委托的情况

本准则第二十八条规定，当首次接受委托未能对上期期末存货实施监盘，且该存货对本期财务报表存在重大影响时，如果已获取有关本期期末存货余额的充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施下列一项或多项审计程序，以获取有关本期期初存货余额的充分、适当的审计证据：（1）查阅前任注册会计师工作底稿；（2）复核上期存货盘点记录及文件；（3）检查上期存货交易记录；（4）运用毛利百分比法等进行分析。

注册会计师在首次接受委托时，通常无法对被审计单位上期期末存货实施监盘，因此，在对本期财务报表审计时，会面临对期初存货余额的审计问题。注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计》的规定，结合存货的

特点，实施必要的审计程序，以获取关于期初存货余额的充分、适当的审计证据。

存货监盘程序范例参见附录 1311-6。

第五章 存货监盘结果对审计报告的影响

本准则第五章（第二十九条至第三十二条），主要说明注册会计师通过存货监盘形成的有关期末存货数量和状况的审计结论对审计报告的影响，具体区分了审计范围受到限制、被审计单位拒绝调整以及首次接受委托三种情形。

一、基本要求

本准则第二十九条规定，注册会计师应当根据已获取的审计证据，形成有关期末存货数量和状况的审计结论，并确定对审计报告的影响。

存货监盘是存货审计的一个重要部分，注册会计师应当根据已获取的相关审计证据，形成有关期末存货数量和状况的审计结论。需要指出的是，实施存货监盘程序并不能实现有关存货认定的所有审计目标，注册会计师还应当结合其他存货审计程序，形成合理的审计结论。

二、审计范围受到限制的情况

本准则第三十条规定，如果无法实施存货监盘，也无法实施替代审计程序以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

如果注册会计师无法实施存货监盘，也无法实施替代审计程序以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据，表明注册会计师审计范围受到了限制。

按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》

的规定，注册会计师应当判断因审计范围受到限制可能产生的影响程度。如果虽影响重大，但不至于出具无法表示意见的审计报告，则应当出具保留意见的审计报告；如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大而广泛，以至于无法对财务报表发表审计意见，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

三、被审计单位拒绝调整的情况

本准则第三十一条规定，如果通过实施存货监盘发现被审计单位财务报表存在重大错报，且被审计单位拒绝调整，注册会计师应当考虑出具保留意见或否定意见的审计报告。

按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》的规定，注册会计师应当根据拒绝调整事项对财务报表的重要程度，判断拒绝调整事项可能产生的影响。如果虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告，则应当出具保留意见的审计报告；如果拒绝调整事项影响重大而广泛，导致被审计单位财务报表不能在所有重大方面公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

四、首次接受委托的情况

本准则第三十二条规定，如果首次接受委托，按照本准则第二十八条的规定实施审计程序后，仍未能获取有关本期期初存货余额的充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

当首次接受委托未能对上期期末存货实施监盘，且该存货对本期财务报表存在重大影响时，注册会计师应当根据本准则第二十八条的规定，实施存货监盘的替代审计程序。如果在实施必要的替代审计程序后，注册会计师仍然不能获取本期期初存货余额充分、适当的审计

证据，这种情形属于审计范围受到限制。注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——非标准审计报告》的规定，判断因审计范围受到限制可能产生的影响，并视影响程度出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

附录 1311-1：存货内部控制调查问卷

本附录以调查问卷形式列示了关于存货及销售成本的内部控制。第一部分是关于存货数量的内部控制。第二、三部分是关于存货采购和销售过程的内部控制。本附录所列问题仅供参考，并且只选择了那些通常与存货有关的重要控制，未包括所有可能存在的控制及各个控制要素。

一、存货数量控制

1. 是否对存货采取集中控制？
2. 对于盗窃存货的行为是否存在防范措施？
3. 上述防范措施是否充分？
4. 是否设置了永续存货记录？
5. 是否所有的存货项目都需要运送到仓储部门？
6. 从仓储部门提取货物是否需要填制申请单？
7. 进行存货会计记录的职员是否独立于仓储部门？
8. 存货是否至少每年进行一次实地盘点？
9. 是否所有的盘点差异都经过调查并获得批准？能否对永续存货记录进行及时调整？
10. 是否存在控制废料的适当程序？
11. 是否存在适当程序对过时存货、毁损存货或周转缓慢的存货做出确认并报告？
12. 是否存在适当程序来控制代销存货？
13. 是否编制生产报告？
14. 是否存在适当程序来控制生产过程中的存货流转？
15. 在进行永续存货记录时，是否采用了预先编号的入库单和出库单等单据，并对其进行定期清点？
16. 不同业务部门之间编制的的数据能否相互核对相符？

17. 在存货盘点之前，是否制定书面的指导文件？
18. 存货盘点结果是否需要由不负责存货记录的人员进行复核验证？
19. 在存货盘点以后，是否对盘点记录（盘点标签、盘点表）做出了充分控制？
20. 存货的验收入库和销售截止是否恰当？
21. 负责存货实物保管的职员是否既不接触存货采购记录，也不接触销售记录？
22. 存货投保范围是否充分？
23. 被审计单位是否保持了存货内部控制评审报告和记录？
24. 是否定期进行账账、账物核对，并对差异及时进行调节？
25. 是否设置了其他的存货数量控制措施？如是，请详述。

二、存货采购控制

1. 是否存在正式的存货采购业务部门？
2. 存货采购部门是否独立于存货的验收、运输及会计记录部门？
3. 是否使用事先编号并经批准后方可生效的采购订单？是否对其实施控制？
4. 存货验收部门是否将采购订单副联作为存货验收入库的获准凭据？
5. 是否使用并控制预先编号的存货验收报告？
6. 编号的顺序是否由会计部门进行复核？
7. 对于未核对相符的验收报告，是否加以留存并作调查？
8. 验收部门是否留存一份验收报告副本？
9. 采购部门是否留存一份验收报告副本？
10. 购货退回时，是否送交运输部门？
11. 购货退回时，会计部门能否得到购货退回的通知？
12. 购货退回时，是否经过验收并填制验收单据？
13. 上述验收单据是否与购货方退回的相关单据核对相符？
14. 在支付货款前，会计部门是否将支票与采购订单及验收报告进行核对？

15. 是否对存货盘亏和毁损情况进行恰当的报告？

16. 是否对尚未办理完结的采购订单做出了记录？

三、存货销售控制

1. 销售、开具账单、验收、运输以及应收账款记录等部门之间是否相互分离？

2. 在存货出库时是否有经批准的运输凭证？

3. 是否对销售订单（备份）实施了适当控制？

4. 运输单是否被事先编号？

5. 运输单是否与销售发票核对相符？

6. 销售记录部门是否直接从运输部门获取运输单的副本？

7. 是否同时编制出库单、运输单和销售发票？

8. 是否设置了控制程序以保证所有已装运货物均已开具发票？

9. 对销售发票是否进行了连续的预先编号？

10. 包括已作废发票在内的所有发票是否都已进行了清点？

11. 对于废料处置及向内部职员销售产品，是否存在适当的控制？

12. 销售退回是否均已在验收部门、存货记录部门以及应收账款部门得到了正确处理？

13. 对于销售退回，是否编制验收报告？

14. 上述验收报告是否与贷项通知单核对相符？

15. 是否可通过永续存货记录或存货零售价法使销货与存货记录核对相符？

附录 1311-2：存货盘点计划调查问卷

本调查问卷旨在帮助注册会计师了解和评价被审计单位存货盘点计划。如果被审计单位有盘点的书面说明，本调查问卷也可作为有益的补充。需要说明的是，注册会计师在审计实务中，应当根据被审计单位所处行业的特点、内部控制和会计核算制度等具体情况，对本调查问卷进行修改。

被审计单位： _____

资产负债表日： _____

1. 存货盘点的范围、盘点的场所以及盘点时间是如何确定的？ 填列以下表格。

| 地 点 | 存货类型 | 占存货总额的大致比例 | 盘点时间 |
|-------|-------|------------|-------|
| _____ | _____ | _____ | _____ |
| _____ | _____ | _____ | _____ |
| _____ | _____ | _____ | _____ |

2. 盘点人员是如何组织分工的？是否具有胜任能力？ 填列以下表格。

| 人 员 | 地 点 | 职 责 | 胜任能力 | 电 话 |
|-------|-------|-------|-------|-------|
| _____ | _____ | _____ | _____ | _____ |
| _____ | _____ | _____ | _____ | _____ |
| _____ | _____ | _____ | _____ | _____ |

3. 盘点过程是否有专家参加？ 是否对专家参与盘点作出了适当的安排？

4. 盘点前是否召开会议并布置任务？

5. 在盘点过程中，存货是怎样整理和排列的？

6. 是否存在代销存货等所有权不属于被审计单位的存货？ 如有，情况如何？

7. 有哪些毁损、陈旧、过时、残次的存货？它们是如何区分和存放的？
8. 半成品、原材料和产成品如何分开？
9. 对于成堆堆放或分散在仓库中的存货，是否设置了专门的盘点程序或数量转换计算的方法？
10. 分散在不同地方的相同存货项目如何汇总？（这对于与后续盘点汇总保持一致很重要）
11. 存货盘点采用什么计量工具和计量方法？
12. 在产品的完工程度如何确认？原材料、直接人工、制造费用等如何在产成品和在产品之间分配？
13. 是否有存放在外单位的存货？如何进行盘点？
14. 放在距离较远的地方的存货如何盘点？
15. 对存货收发截止是如何进行控制的？
16. 对盘点期间存货移动是如何进行控制的？盘点期间是否需要停止生产？
17. 盘点表单是如何设计、使用与控制的？使用什么形式的文件来记录盘点？盘点表是否预先编号？
18. 是否所有的盘点都被独立检查以确保它们的准确性？若使用永续存货盘存制，如果实际数量与记录存在出入，是否有进行独立再盘点的措施？是否要求监督者对盘点执行的检查作出记录？

19. 盘点结果是如何汇总的？

20. 如何对盘盈或盘亏进行分析、调查与处理？

21. 是否存在其他在盘点中需要注意的事项？

22. 对被审计单位存货盘点计划能否合理地确定存货的数量和状况作出总体评价：

(1) 被审计单位存货盘点计划是否适当？

(2) 盘点计划是否存在缺陷，如是，应建议被审计单位调整。

编制人：_____ 编制时间：_____

审核人：_____ 审核时间：_____

附录 1311-3：受托代存存货询证函范例

询 证 函

_____ (公司):

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司财务报表进行审计。按照中国注册会计师审计准则的要求，应当询证截至 20××年×月×日由我公司持有、代贵公司加工、销售或保管的存货的详细资料。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵公司记录相符，请在本函下端“询证事项证明无误”处签章证明，如有不符，请在“询证事项不符”处列明不符情况。回函请直接寄至××会计师事务所。

通信地址：××省××市××路××号 业务×部注册会计师×××收

邮政编码：_____电话：_____传真：_____

截至 20××年×月×日由我公司持有、代贵公司加工、销售或保管的存货列示如下：

| 类别 | 品名 | 数量 | 是否有留置权 | 备注 |
|----------|-------|-------|--------|-------|
| 1. 代加工存货 | _____ | _____ | _____ | _____ |
| 2. 代销售存货 | _____ | _____ | _____ | _____ |
| 3. 代保管存货 | _____ | _____ | _____ | _____ |

本函仅为核对账目之用，请及时函复为盼。

(公司签章)

年 月 日

结论：1. 询证事项证明无误。

(公司签章)

经办人：

年 月 日

2. 询证事项不符，不符情况如下：

(公司签章)

经办人：

年 月 日

附录 1311-4：特殊类型存货的监盘程序范例

本附录列举了被审计单位特殊存货的类型、通常采用的盘点方法与存在的潜在问题，以及可供注册会计师实施的监盘程序。注册会计师在审计实务中，应当根据被审计单位所处行业的特点，存货的类别和特点以及内部控制等具体情况，并在通用的存货监盘程序基础上，设计关于特殊类型存货监盘的具体审计程序。

| 存货类型 | 盘点方法与潜在问题 | 可供实施的审计程序 |
|---|--|--|
| 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； 如果堆场中的存货堆不高，可进行实地监盘，或通过旋转存货堆加以估计。 |
| 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； 将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（比如贮窖存货、使用桶、箱、罐、槽等容器储存的液、气体、谷类粮食、流体存货等） | 在盘点时通常难以加以识别和确定； 在估计存货数量时存在困难； 在确定存货质量时存在困难。 | 使用容器进行监盘或通过预先编号的清单列表加以确定； 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 | 在存货辨认与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。 |
| 生产纸浆用木材、牲畜 | 在存货辨认与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性， 对不同时点的数量进行比较，并依赖永续存货记录。 |

附录 1311-5：委托代管存货询证函范例

询 证 函

_____ (公司):

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司财务报表进行审计。按照中国注册会计师审计准则的要求，应当询证截至 20××年×月×日由贵公司持有、代本公司加工、销售或保管的存货的详细资料。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵公司记录相符，请在本函下端“询证事项证明无误”处签章证明，如有不符，请在“询证事项不符”处列明不符情况。回函请直接寄至××会计师事务所。

通信地址：××省××市××路××号 业务×部注册会计师×××收

邮政编码：_____ 电话：_____ 传真：_____

截至 20××年×月×日由贵公司持有、代本公司加工、销售或保管的存货列示如下：

| 类别 | 品名 | 数量 | 是否有留置权 | 备注 |
|----------|-------|-------|--------|-------|
| 1. 代加工存货 | _____ | _____ | _____ | _____ |
| 2. 代销售存货 | _____ | _____ | _____ | _____ |
| 3. 代保管存货 | _____ | _____ | _____ | _____ |

本函仅为核对账目之用，请及时函复为盼。

(公司签章)

年 月 日

结论：1. 询证事项证明无误。

(公司签章)

经办人：

年 月 日

2. 询证事项不符，不符情况如下：

(公司签章)

经办人：

年 月 日

附录 1311-6：存货监盘程序范例

本附录提供了关于存货监盘的审计程序范例，以及注册会计师在不能实施存货监盘的特殊情况下应实施的替代审计程序，可指导注册会计师设计存货监盘的具体审计程序。需要说明的是，注册会计师在审计实务中，应当根据被审计单位所处行业的特点，内部控制和会计核算制度等具体情况，对本审计程序进行修改或补充。

被审计单位：_____

资产负债表日：_____

| 审计程序 | 适用与否 | 工作底稿索引 |
|---|------|--------|
| <p>审计目标：确定存货是否存在；确定被审计单位拥有的存货都已完整记录；确定存货是否归被审计单位所有；确定存货的状况是否恰当描述。</p> <p>监盘前</p> <p>1. 复核或与管理层讨论其存货盘点计划，评价其能否合理地确定存货的数量和状况。</p> <p>2. 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，评价其盘点时间是否合理。</p> <p>(1) 如盘点日和资产负债表日不一致，应当考虑两者的间隔情况，评价对内部控制的信赖能否将盘点日的结论延伸到资产负债表日；</p> <p>(2) 确定采用实地盘存制时盘点日是否与资产负债表日一致；</p> <p>(3) 确定对存放在不同地点的相同存货项目是否同时盘点。</p> <p>3. 如果认为被审计单位的存货盘点计划存在缺陷，应当提请被审计单位调整。</p> | | |

| | | |
|---|--|--|
| <p>4. 完成被审计单位盘点计划调查问卷。</p> <p>5. 了解存货的内容、性质、各存货项目的重要程度及存放场所。</p> <p>6. 了解与存货相关的内部控制。</p> <p>7. 评估与存货相关的重大错报风险和重要性。</p> <p>8. 查阅以前年度的存货监盘工作底稿。</p> <p>9. 与管理层讨论以前年度存货存在的问题以及目前存货的状况。</p> <p>10. 考虑实地察看存货的存放场所，特别是金额较大或性质特殊的存货。</p> <p>11. 如存在特殊存货，考虑是否需要利用专家的工作或其他注册会计师的工作。</p> <p>12. 编制存货监盘计划，并将计划传达给每一位监盘人员。</p> <p>监盘中</p> <p>13. 在被审计单位盘点存货前，观察盘点现场：</p> <p>(1) 确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列；</p> <p>(2) 确定存货是否附有盘点标识；</p> <p>对未纳入盘点范围的存货，查明未纳入的原因。</p> <p>14. 检查所有权不属于被审计单位的存货：</p> <p>(1) 取得其规格、数量等有关资料；</p> <p>(2) 确定这些存货是否已分别存放、标明；</p> <p>(3) 确定这些存货未被纳入盘点范围。</p> <p>15. 在被审计单位盘点人员盘点时进行观察：</p> <p>(1) 确定被审计单位盘点人员是否遵守盘点计划；</p> <p>(2) 确定被审计单位盘点人员是否准确地记录存货的数量和</p> | | |
|---|--|--|

| | | |
|---|--|--|
| <p>状况;</p> <p>(3) 关注存货发送和验收场所, 确定这里的存货应包括在盘点范围之内还是排除在外;</p> <p>(4) 关注存货所有权的证据, 如货运单据以及商标等;</p> <p>(5) 关注所有应盘点的存货是否均已盘点。</p> <p>16. 检查已盘点的存货:</p> <p>(1) 从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物, 以测试盘点记录的准确性;</p> <p>(2) 从存货实物中选取项目追查至存货盘点记录, 以测试存货盘点记录的完整性。</p> <p>17. 对以包装箱等封存的存货, 考虑要求打开箱子或挪开成堆的箱子。</p> <p>18. 当发现重大盘点错误时, 考虑扩大监盘范围。</p> <p>19. 对于那些没有盘点的其他项目, 复印或列出明细信息, 以便它们能与存货清单一致。</p> <p>20. 对检查发现的差异, 进行适当处理:</p> <p>(1) 查明差异原因;</p> <p>(2) 及时提请被审计单位更正;</p> <p>(3) 如果差异较大, 应当扩大检查范围或提请被审计单位重新盘点。</p> <p>21. 特别关注存货的移动情况, 防止遗漏或重复盘点。</p> <p>22. 特别关注存货的状况, 观察被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。</p> <p>23. 对特殊类型的存货, 考虑实施追加的审计程序。</p> <p>24. 获取盘点日前后存货收发及移动的凭证, 检查库存记录与</p> | | |
|---|--|--|

| | | |
|---|--|--|
| <p>会计记录期末截止是否正确：</p> <p>(1) 存货采购截止：</p> <p>①检查盘点日前最后的与盘点日后最前的几份入库单或验收报告，确定截止是否正确；</p> <p>②如有必要，选择重要存货项目，核对其在盘点汇总记录和会计记录中的数量，确定范围是否一致，截止是否恰当；</p> <p>③如果被审计单位期末存货明细记录可以依赖，将从验收报告中选取的样本与永续盘存明细记录核对一致。</p> <p>(2) 存货销售截止：</p> <p>①检查盘点日前最后的与盘点日后最前的几份出库单或发运报告，确定截止是否正确；</p> <p>②如有必要，选择重要存货项目，核对其在盘点汇总记录和会计记录中的数量，确定范围是否一致，截止是否恰当；</p> <p>③如果期末存货明细记录可以信赖，将从发运报告中选取的样本与永续盘存明细记录保持一致。</p> <p>(3) 在途货物及部门间流动截止：</p> <p>①检查盘点日前后一段时期的文件样本，包括截止期前最后的和截止期后最前的几份文件；</p> <p>②如有必要，选择重要存货项目，核对其在盘点汇总记录和会计记录中的数量，确定范围是否一致，截止是否恰当。</p> <p>监盘后</p> <p>25. 在被审计单位存货盘点结束前，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。</p> <p>26. 在被审计单位存货盘点结束前，取得并检查已填用、作废及未使用的盘点表单及号码记录：</p> | | |
|---|--|--|

| | | |
|---|--|--|
| <p>(1) 确定其是否连续编号;</p> <p>(2) 如盘点表未预先编号, 记录已使用盘点表的数量或进行复印;</p> <p>(3) 提请被审计单位划去盘点表上所有空白部分;</p> <p>(4) 查明已发放的表单是否均已收回;</p> <p>(5) 与存货盘点汇总记录进行核对;</p> <p>(6) 必要时, 将盘点表上的事项与检查记录进行核对。</p> <p>27. 取得并复核盘点结果汇总记录:</p> <p>(1) 评估其是否正确地反映了实际盘点结果;</p> <p>(2) 确定盘点结果汇总记录中未包括所有权不属于被审计单位的货物;</p> <p>(3) 选择盘点结果汇总记录中的项目, 查至原始盘点表, 以确定没有混入不应包括在内的存货项目;</p> <p>(4) 选择价值较大的存货项目, 和上期相同项目的库存数量比较, 获取异常变动的信息。</p> <p>28. 如果盘点日与资产负债表日一致, 且被审计单位使用永续盘存记录来确定期末数, 应当考虑对永续记录实施适当的审计程序, 并作必要的抽盘或监盘。</p> <p>29. 如果存货盘点日不是资产负债表日, 应当实施适当的审计程序, 确定盘点日与资产负债表日之间存货的变动是否已作出正确的记录。</p> <p>30. 在永续盘存制下, 如果永续盘存记录与存货盘点结果之间出现重大差异, 应当实施追加的审计程序, 查明原因并检查永续盘存记录是否已作出适当的调整。</p> <p>31. 如果认为被审计单位的盘点方式及其结果无效, 注册会计</p> | | |
|---|--|--|

| | | |
|--|--|--|
| <p>师应当提请被审计单位重新盘点。</p> <p>特殊情况的处理</p> <p>32. 如果由于被审计单位存货的性质或位置等原因导致无法实施存货监盘，注册会计师应当考虑能否实施下列替代审计程序：</p> <p>(1) 检查进货交易凭证或生产记录以及其他相关资料；</p> <p>(2) 检查资产负债表日后发生的销货交易凭证；</p> <p>(3) 向顾客或供应商函证。</p> <p>33. 如果因不可预见的因素导致无法在预定日期实施存货监盘，或接受委托时被审计单位的期末存货盘点已经完成，注册会计师应当实施下列审计程序：</p> <p>(1) 评估与存货相关的内部控制的有效性；</p> <p>(2) 对存货进行适当检查或提请被审计单位另择日期重新盘点；</p> <p>(3) 测试在该期间发生的存货交易，以获取有关期末存货数量和状况的充分、适当的审计证据。</p> <p>34. 对被审计单位委托其他单位保管的或已作质押的存货，注册会计师应当实施下列审计程序：</p> <p>(1) 向保管人或债权人函证；</p> <p>(2) 如果此类存货的金额占流动资产或总资产的比例较大，还应当考虑实施存货监盘或利用其他注册会计师的工作。</p> <p>35. 当首次接受委托未能对上期期末存货实施监盘，且该存货对本期财务报表存在重大影响时，应当实施下列一项或多项审计程序：</p> <p>(1) 查阅前任注册会计师的工作底稿；</p> | | |
|--|--|--|

| | | |
|---|--|--|
| (2) 复核上期存货盘点记录及文件; (3) 检查上期存货交易记录; (4) 运用毛利百分比法等进行分析。 36. 确定存货监盘的审计结论。 | | |
|---|--|--|

监盘人：_____ 时间：_____

复核人：_____ 时间：_____