

审计学

（选用汪振纲
主编《新编审
计学》教材，
北京邮电大学
出版社，**2012**
年**12**月第**2**版）

私立华联学院
会计专业专科
段专业课

财经系

单元十 生产与存货循环审计◎

- 学习目标
- 案例导入
- 任务一 生产与存货循环的控制测试
- 任务二 存货成本审计、计价审计及相关账户审计
- 任务三 存货监盘
- 任务四 分析程序及应付职工薪酬审计

学习目标

- 通过本单元学习，
 - 理解生产与存货循环审计所涉及的主要业务活动及会计记录；
 - 掌握应付职工薪酬、材料采购、原材料、包装物、低值易耗品、库存商品等相关账户实质性程序的方法和技能。

案例导入

- 【教材P₁₇₉ 2分钟浏览】

- 结论：

— 存货很容易被企业用来作为调节利润的手段之一。一些企业往往通过虚构存货等手段达到提高利润的目的。

任务一 产与存货循环的控制测试

- 一、生产循环的经济业务
- 二、成本会计制度的控制测试
- 三、工薪制度的控制测试
- 四、存货截止测试

一、生产循环的经济业务

- (一) 计划和安排生产
- (二) 发出原材料
- (三) 生产产品
- (四) 核算产品成本
- (五) 储存产成品
- (六) 发出产成品

(一) 计划和安排生产

生产
计划
部门

- 签发预先编号的生产通知单；
- 编制材料需求报告。

(二) 发出原材料

领料部门

- 编制领料单（一式三联）；

仓库部门

- 根据领料单发出原材料；
- 领料单一联交还领料部门，一联自留，一联送会计部门。

(三) 生产产品

生产部门

- 分解生产任务到每一个生产工人，并将所领取的原材料交给生产工人，据以执行生产任务；
- 生产工人将完成的产品办理入库，或是移交下一个部门，以进一步加工；
- 生产部门对生产情况进行记录，形成产量和工时记录。

(四) 核算产品成本

会计部门

- **检查和核对**生产过程中的各种记录（生产通知单、领料单、计工单、入库单等）；
- **设置相应的会计账户**，进行成本核算和控制。

(五) 储存产成品

验收 部门

- **验收产成品。**

仓库 部门

- **点验和检查产成品，然后签收；**
- **填制产成品入库单，一式三联（生产部门、会计部门、仓库部门各执）；**
- **分类存放产成品，并定期进行盘点核对。**

(六) 发出产成品

发运部门

- 持经有关部门核准的发运通知单，并据此编制出库单至少一式四联（仓库部门、发运部门、顾客记账、顾客开发票各1联）；
- 发出产成品。

二、成本会计制度的控制测试

- (一) 成本会计制度
- (二) 成本会计制度的控制测试

(一) 成本会计制度

- **(1) 三个关键点的审批：**

- 生产通知单的授权批准；领料单的授权批准；工资的授权批准。

- **(2) 建立成本核算制度：**

- 生产通知单 → 领发料凭证 → 产量和工时记录 → 人工费用分配表 → 材料费用分配表 → 制造费用分配表。

(一) 成本会计制度

- **(3)**企业采用的成本核算方法应前后各期一致。
 -
- **(4)**企业应对存货实施保护措施，保管人员与记录、批准人员应相互独立。
- **(5)**企业应定期进行存货盘点以使账面存货与实际存货核对相符。

(二) 成本会计制度的控制测试

- **(1) 注册会计师应询问、观察生产计划部门签发生产通知单的过程，审查领料单并将其与生产通知单比较，观察工时记录的使用和计算程序；**
- **(2) 注册会计师应检查有关成本的记账凭证是否附有生产通知单、领发料凭证、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表、制造费用分配表等原始凭证，原始凭证的编号是否完整；**

(二) 成本会计制度的控制测试

- **(3) 注册会计师应选取样本，测试各种费用的归集和分配以及成本的计算是否按照规定的成本核算流程和账务处理进行；**
- **(4) 注册会计师应询问和观察存货的记录与存货的接触是否分离以及相应的批准程序是否建立并实施；**
- **(5) 注册会计师询问和观察存货的盘点程序，检查存货的数量和状况。**

三、工薪制度的控制测试

- (一) 工薪内部控制
- (二) 工薪制度的控制测试

(一) 工薪内部控制

- **(1)企业的工薪账项均应该经正确批准，应通过恰当手续，经过特别审批或一般审批，包括批准上工，工作时间（特别是加班时间），工资、薪金或佣金，代扣款项，工资结算表或工资汇总表；**
- **(2)企业记录的工薪是实际发生的，应采取工薪卡经领班核准，用生产记录钟记录工时等方法进行记录；**

(一) 工薪内部控制

- **(3)**企业所有已发生的工薪支出，应编制工资分配表、工资汇总表完整反映已发生的工薪支出；
- **(4)**企业应采用适当的工资费用分配方法，并且前后各期保持一致，应采用适当的账务处理流程核算工资；
- **(5)**企业的人事、考勤、工薪发放、记录职务应相互分离。

(二) 工薪制度的控制测试

- **(1) 注册会计师应检查人事档案，检查工时卡的有关说明，检查工薪记录中有关内部检查标记等记录，并将有关记录进行比较；**
- **(2) 注册会计师应检查有关核准记录，复核人事政策、组织结构图，分析本期工资费用的发生情况，并将有关记录进行核对；**

(二) 工薪制度的控制测试

- **(3) 注册会计师应检查有关核算记录，分析本期工资费用的发生情况，并将有关记录进行核对；**
- **(4) 注册会计师应选取样本测试工资费用的归集和分配，检查企业是否按照规定的账务处理流程进行账务处理；**
- **(5) 注册会计师应询问和观察人事、考勤、工薪发放、记录等职务是否实现了分离。**

课堂实训10.1

工薪内部控制审计案例

- 朱丽雅在菲利普斯公司工作了**8**年，作为值得信赖的员工，朱丽雅一人身兼公司会计、出纳和办公室经理数职，管理若干下属并直接向老板汇报。她的职责包括向供应商支付货款、将收到的款项存入银行以及为公司职工发放工资等。
- 在朱丽雅一次昂贵的欧洲旅行期间，一位代班职员发现了朱丽雅每周都要向公司的备用金账户填制大量的偿还支票，远远超过了公司相关费用的金额。

课堂实训10.1

- 在朱丽雅旅行回来后，老板对她展开了质问和调查。朱丽雅最后承认了她利用职务之便和内部控制的缺陷，通过虚构收据、更改收据等方法盗取公司备用金上的钱财，她将自己的账单纳入公司的应付款项，并用公司的支票支付了她的许多个人费用，她还伪造了公司所有者的签字章（金额超过**500**美元需要此印章）。
- 根据调查，朱丽雅在以前的工作单位曾经因为进行可疑的财务交易而被解雇，跳槽到菲利普斯公司后，又故伎重演，在菲利普斯公司工作期间盗取了大约**50**万美元。

课堂实训10.1

- 要求：

—根据上述资料，请代注册会计师指出菲利普斯公司在工薪内部控制方面的缺陷，并提出改进建议。

课堂实训10.1

(参考答案)

- **(1)**公司在朱丽雅的职责领域缺乏内部控制，不相容职务没有分离。她身兼数职，自己能够开出支票、将支票金额登记入账并调整支票簿，她伪造并使用所有者的签章而没有人发现。
- **(2)**公司缺乏对人员录用、考核的控制机制。
 - 如果公司对朱丽雅的职业背景进行一些简单的考核，就可能避免这类舞弊风险。
 - 公司对朱丽雅所做的工作缺乏监督检查机制，使舞弊行为长期没有被发现，给公司造成了重大的损失。

四、存货截止测试

- 存货截止测试就是检查截至**12月31日止**，**入账**并已包括在**12月31日存货盘点范围内的存货**。
 - 在会计上，就是检查存货及其对应的会计科目是否一并记入当年财务报表内。
 - 存货正确截止的关键在于存货实物纳入盘点范围的时间与存货引起的借贷双方会计科目的入账时间都处于同一会计期间。

四、存货截止测试

- 按照存货正确截止的基本要求，若未将年终在途货物列入当年存货盘点范围内，只要相应的负债亦同时记入次年账内，对财务报表的影响就不重要。
 - 存货截止测试的主要方法是抽查存货盘点日期前后的购货发票与验收报告（或入库单），档案中的每张发票均附有验收报告（或入库单）。

四、存货截止测试

- 存货截止测试的另一种方法是审阅验收部门的业务记录，凡是接近年底（包括次年年初）入账的货物，必须查明其相对应的购货发票是否在同期入账，对于未收到购货发票的入库存货，是否将入库单分开存放并暂估入账。
- 在确定截止测试样本时，一般以截止日为界限，分别向前倒推或向后顺推若干日，按顺序选取较大金额采购交易的发票或验收报告作审计样本。
- 截止测试完成后，对于发现的错误，应提请被审计单位作必要的账务调整。

任务二 存货成本审计、计价审计 及相关账户审计

- 一、存货成本审计
- 二、存货计价审计
- 三、存货相关账户审计

一、存货成本审计

- (一) 直接材料成本审计
- (二) 直接人工成本审计
- (三) 制造费用审计
- (四) 主营业务成本审计

(一) 直接材料成本审计

- **(1) 抽查产品成本计算单，检查直接材料成本的计算是否正确，材料费用的分配标准与计算方法是否合理和适当，是否与材料费用分配汇总表中该产品分摊的直接材料费用相符。**
- **(2) 检查直接材料耗用数量的真实性，有无将非生产用材料计入直接材料费用。**
- **(3) 分析比较同一产品前后各年度的直接材料成本，如有重大波动应查明原因。**

(一) 直接材料成本审计

- **(4) 抽查材料发出及领用的原始凭证，检查领料单的签发是否经过授权，材料发出汇总表是否经过适当的人员复核，材料单位成本计价方法是否适当，是否正确、及时入账；**
- **(5) 对采用定额成本或标准成本的企业，应检查直接材料成本差异的计算、分配与会计处理是否正确，并查明直接材料的定额成本、标准成本在本年度内有无重大变更**

(二) 直接人工成本审计

- **(1) 抽查产品成本计算单，检查直接人工成本的计算是否正确，人工费用的分配标准与计算方法是否合理和适当，是否与人工费用分配汇总表中该产品分摊的直接人工费用相符；**
- **(2) 将本年度直接人工成本与前期进行比较，查明其异常波动的原因；**

(二) 直接人工成本审计

- **(3)**分析比较本年度各个月份的人工费用发生额，如有异常波动，应查明原因；
- **(4)**结合应付职工薪酬的检查，抽查人工费用会计记录及会计处理是否正确；
- **(5)**对采用标准成本法的企业，应抽查直接人工成本差异的计算、分配与会计处理是否正确，并查明直接人工的标准成本在本年度内有无重大变更。

(三) 制造费用审计

- **(1) 获取或编制制造费用汇总表，并与明细账、总账核对相符，抽查制造费用中的重大数额项目及例外项目是否合理；**
- **(2) 审阅制造费用明细账，检查其核算内容及范围是否正确，并应注意是否存在异常会计事项，如有，则应追查至记账凭证及原始凭证，重点查明企业有无将不应列入成本费用的支出（如投资支出、被没收的财物、支付的罚款、违约金、技术改造支出等）计入制造费用；**

(三) 制造费用审计

- **(3) 必要时，对制造费用实施截止测试，即检查资产负债表日前后若干天的制造费用明细账及其凭证，确定有无跨期入账的情况；**
- **(4) 检查制造费用的分配是否合理；**
- **(5) 对于采用标准成本法的企业，应抽查标准制造费用的确定是否合理，计入成本计算单的数额是否正确，会计处理是否正确，并查明标准制造费用在本年度内有无重大变动。**

(三) 制造费用审计

- **F3, 必要时, 对制造费用实施截止测试, 即检查资产负债表日前后若干天的制造费用明细账及其凭证, 确定有无跨期入账的情况。**
- **(4)检查制造费用的分配是否合理。重点查明制造费用的分配方法是否符合企业自身的生产技术条件, 是否体现受益原则, 分配方法一经确定, 是否在相当时期内保持稳定, 有无随意变更的情况; 分配率和分配额的计算是否正确, 有无以人为估计数代替分配数的情况。对按预定分配率分配费用的企业, 还应查明计划与实际的差异是否及时进行了调整。**

(四) 主营业务成本审计

- **(1)获取或编制主营业务成本明细表，与明细账和总账核对相符；**
- **(2)编制生产成本及销售成本倒轧表（见教材P₁₈₄表10-1），与总账核对相符；**
- **(3)分析比较本年度与上年度主营业务成本总额，以及本年度各月份的主营业务成本金额，如有重大波动和异常情况，应查明原因；**

(四) 主营业务成本审计

- **(4) 结合生产成本审计，抽查销售成本结转数额的正确性，并检查其是否与销售唯收入配比；**
- **(5) 检查主营业务成本账户中重大调整事项（如销售退回等）是否有充分理由；**
- **(6) 结合其他业务成本审计，确定营业成本（包括主营业务成本和其他业务成本）在利润表中是否已恰当披露。**

二、存货计价审计

- (一) 样本的选择
- (二) **计价方法的确认**
- (三) 计价审计

（一）样本的选择

- 计价审计的样本，应从存货数量已经盘点、单价和总金额已经记入存货汇总表的结存存货中选择。
- 选择样本时应着重选择结存余额较大且价格变化比较频繁的项目，同时考虑所选样本的代表性。
- 抽样方法一般采用分层抽样法，抽样规模应足以推断总体的情况。

(二) 计价方法的确认

- 存货的计价方法多种多样，企业可结合国家法规要求选择符合自身特点的方法。
- 注册会计师除应了解掌握企业的存货计价方法外，还应对这种计价方法的合理性与一贯性予以关注，没有足够理由，计价方法在同一会计年度内不得变动。

(三) 计价审计

- 进行计价审计时，注册会计师首先应对存货价格的组成内容予以审核，然后按照所了解的计价方法对所选择的存货样本进行计价审计。
- 审计时，应排除企业已有计算程序和结果的影响，进行独立审计。
- 待审计结果出来后，应与企业账面记录对比，编制对比分析表，分析形成差异的原因。如果差异过大，应扩大范围继续审计，并根据审计结果作出审计调整。

(三) 计价审计

- 在存货计价审计中，由于企业对期末存货采用成本与可变现净值孰低的方法计价，所以注册会计师应充分关注企业对存货可变现净值的确定及存货跌价准备的计提是否正确。

— 【例10-1】教材P₁₈₅

三、存货相关账户审计

- (一) 材料采购审计
- (二) 原材料审计
- (三) 包装物审计
- (四) 低值易耗品审计
- (五) 材料成本差异审计
- (六) 库存商品审计
- **(七) 委托加工物资审计**
- (八) 存货跌价准备审计

(一) 材料采购审计

- ①获取或编制材料采购明细表，复核加计正确，与总账数、明细账合计数核对相符；
- ②检查期末材料采购，核对有关凭证，对大额材料采购，追查至相关的购货合同及购货发票，复核采购成本的正确性，并抽查期后入库情况；
- ③查阅资产负债表日前后若干天内的材料采购增减变动的有关账簿记录和收料报告单等资料，检查有无跨期现象。

(二) 原材料审计

- ①应获取或编制原材料明细表，复核加计正确，与总账数、明细账合计数核对相符；
- ②抽查核对明细账是否与仓库台账、卡片记录相符。
 - 详6个方面的工作。（教材_{P186-187}）
 - 【例10-2】教材_{P187}

（三）包装物审计

- ①应获取或编制包装物明细表，复核加计正确，并与总账数、明细账合计数核对相符；
- ②同时抽查核对明细账是否与仓库台账、卡片记录相符；
- ③对期末包装物余额与上期期末余额进行比较，解释其波动原因，并对大额异常项目进行调查。

(四) 低值易耗品审计

- ①应获取或编制低值易耗品明细表，复核加计正确，并与总账数、明细账合计数核对相符；
- ②实施以下程序：
 - i) 检查低值易耗品与固定资产的划分是否符合规定；
 - ii) 检查低值易耗品的入库和领用的手续是否齐全，会计处理是否正确；

(四) 低值易耗品审计

- ② 实施以下程序：
 - iii) 检查低值易耗品摊销方法是否正确，前后期是否一致；
 - iiii) 审核有无长期挂账低值易耗品事项，如有，查明原因，必要时作调整。

(五) 材料成本差异审计

- ①应获取或编制材料成本差异明细表，复核加计正确，并与总账数、明细账合计数核对相符；
- ②在此基础上实施以下程序：
 - i)对每月材料成本差异率实施分析程序，检查是否有异常波动，注意是否存在调节成本现象；
 - ii)抽查若干月发出材料汇总表，检查材料成本差异的分配是否正确，并注意分配方法前后期是否一致。
- 【例10-3】教材_{P188}

(六) 库存商品审计

- ①应获取或编制库存商品明细表，复核加计正确，并与总账数、明细账合计数核对相符；
- ②同时，与仓库台账、卡片抽查核对相符；
- ③然后，实施以下程序：
 - 5个程序（教材P₁₈₈₋₁₈₉）
 - 【例10-4】教材P₁₈₉

(七) 委托加工物资审计

- ①应获取或编制委托加工物资明细表，复核加计正确，并与总账数、明细账合计数核对相符。
- ②检查若干份委托加工业务合同，抽查有关发料凭证、加工费、运费结算凭证，核对其计费、计价是否正确，会计处理是否及时、正确；抽查加工完成物资的验收入库手续是否齐全，会计处理是否正确；对委托加工物资的期末余额，应现场查看或函询核实；审核有无长期挂账的委托加工物资事项，如有，查明原因，必要时作调整。

(八) 存货跌价准备审计

- **(1)获取或编制存货跌价准备明细表**，复核加计正确，并与**报表数、总账数和明细账合计数核对相符**；
- **(2)检查被审计单位是否于期末对存货作检查分析**，**存货跌价准备计提的依据、方法是否合理**，**前后各期是否一致**，**计算及会计处理是否正确**；
- **(3)抽查计提存货跌价准备的项目**，**其期后售价是否低于原始成本**；

(八) 存货跌价准备审计

- **(4)检查存货跌价准备的期末余额** 是否符合税法规定，如果超过规定，应作纳税调整；
- **(5)验明存货跌价准备的披露** 是否恰当。

任务三 存货监盘

- 一、存货监盘的定义
- 二、存货监盘计划
- 三、存货监盘程序
- 四、特殊情况的处理
- 五、存货监盘结果对审计报告的影响

一、存货监盘的定义

• **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。

(一) **存货监盘**是一项复合程序

(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

(三) 存货监盘可以理解作为一种双重目的测试

（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。
 - 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

- 存货的监盘针对的主要是存货的“存在”、“完整性”、“权利和义务”三个认定，存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有关存货状况（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。

(三) 存货监盘可以理解为一种双里日的测试

- 目的一：

- 存货监盘是一项控制测试，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。

- 目的二：

- 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。

二、存货监盘计划

- （一）制定存货监盘计划应实施的工作
- （二）存货监盘计划的主要内容

(一) 制定存货监盘计划应实施的工作

- 1. 了解存货的内容、性质、各存货项目的重要程度及存放场所；
- 2. 了解与存货相关的内部控制；
- 3. 评估与存货相关的重大错报风险和重要性；
- 4. 查阅以前年度的存货监盘工作底稿；
- 5. 考虑实地察看存货的存放场所；
- 6. 考虑利用专家或其他注册会计师的工作；
- 7. 复核或与管理层讨论其存货盘点计划。

(二) 存货监盘计划的主要内容

- 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。

三、存货监盘程序

- （一）观察程序
- （二）检查程序
- （三）需要特别关注的情况
- （四）存货监盘结束时的的工作

(一) 观察程序

- 在被审计单位盘点存货之前，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。

(二) 检查程序

- 1. 抽查的目的 (教材P₁₉₄)
- 2. 抽查的范围 (教材P₁₉₄)
- 3. 抽查的方向 (教材P₁₉₄)
- 4. 抽查中发现问题的处理方式 (教材P₁₉₄)

(三) 需要特别关注的情况

- ①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；
- ②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地区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货。

（四）存货监盘结束时的的工作

- 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。
- 【例10-5】教材_{P196}

四、特殊情况的处理

- （一）由于存货的性质和位置而无法实施监盘程序
- （二）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

(一) 由于存货的性质和位置而无法实施监盘程序

- 应当考虑能否实施替代审计程序：
 - (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。

（二）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。

五、存货监盘结果对审计报告的影响

- 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。
- 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。
- 如果通过实施存货监盘发现被审计单位财务报表存重大错报，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。

课堂实训10.2

- **B**注册会计师负责对乙公司**2012**年度财务报表进行审计。乙公司为玻璃制造企业，**2012**年末存货余额占资产总额比重较大。存货包括玻璃、煤炭、烧碱、石英砂，其中**60%**的玻璃存放在外地公用仓库。乙公司对存货核算采用永续盘存制，与存货相关的内部控制比较薄弱。
- 乙公司存货盘点计划的部分内容摘录如下：
 - (1)**对存放在外地公用仓库的玻璃，检查公用仓库签收单，请公用仓库自行盘点，并提供盘点清单。

课堂实训10.2

- (2)**对于烧碱、煤炭和石英砂等堆积型存货，采用观察以及检查相关的收、发、存凭证和记录的方法，确定存货数量。
- (3)**对存放在公司仓库玻璃的盘点，设计预先编号的一式两联的盘点标签。使用时，由负责盘点存货的人员将一联粘贴在已盘点的存货上，另一联由其留存；盘点结束后，连同存货盘点表交存财务部门。
- (4)**盘点结束后，对出现盘盈或盘亏的存货，由仓库保管员将存货实物数量和仓库存货记录调节相符。

课堂实训10.2

- 要求：

—针对上述存货盘点计划第**(1)**至第**(4)**项，逐项判断上述存货盘点计划是否存在缺陷。如果存在缺陷，提出改进建议。

课堂实训10.2

(参考答案)

•(1)存在缺陷

-对于存放在公共仓库的存货，采取的盘点方式应是发函确认，由于乙公司与存货相关的内部控制薄弱，所以不能够仅仅依靠签收单作为盘点的方式。

•(2)存在缺陷

-盘点方式不恰当，对于烧碱，煤炭和石英砂等堆积型存货，应该选择的盘点方式通常为运用工程估测、几何计算、高空勘测，并依赖详细的存货记录；如果堆场中存货堆不高，可进行实地监盘，或通过旋转存货堆加以估计。

课堂实训10.2

(参考答案)

- (3) 不存在缺陷

- (4) 存在缺陷

— 盘点结束后，对于盘盈或盘亏的存货，不应由仓库保管人员对于存货实物数量和仓库存货记录进行调节。应该安排与仓库保管有关的主管人员负责调节。

任务四 分析程序及应付职工薪酬审计

- 一、分析程序
- 二、应付职工薪酬审计

一、分析程序

- (一) 趋势分析法
- (二) 比率分析法

(一) 趋势分析法

- 在生产循环的分析程序中，注册会计师通常进行的趋势分析包括以下几点：
 - 7个方面（教材P₁₉₆）

(二) 比率分析法

- 生产循环的分析程序中，注册会计师通常运用的比率主要是**存货周转率**和**毛利率**。

1. 存货周转率

—**存货周转率**是用以衡量**销售能力**和**存货是否积压**的指标。

存货周转率

=主营业务成本÷平均存货×100%

(二) 比率分析法

1. 存货周转率

—**存货周转率的波动**可能意味着被审计单位存在以下情况：

- ①有意或无意地减少存货储；
- ②存货管理或控制程序发生变动；
- ③存货成本项目发生变动；
- ④存货核算方法发生变动；
- ⑤存货跌价准备计提基础或冲销政策发生变动；
- ⑥销售额发生大幅度变动。

(二) 比率分析法

2. 销售毛利率

—毛利率是反映盈利能力的主要指标，用以衡量成本控制及销售价格的变化。

毛利率

$$=(\text{主营业务收入}-\text{主营业务成本})\div\text{主营业务收入}\times 100\%$$

(二) 比率分析法

2. 销售毛利率

—毛利率的波动可能意味着被审计单位存在以下情况：

- ①销售价格发生变动；
- ②销售产品总体结构发生变动；
- ③单位产品成本发生变动；
- ④固定制造费用比重较大时销售数量发生变动。

二、应付职工薪酬审计

- （一）应付职工薪酬审计目标
- （二）应付职工薪酬实质性程序

(一) 应付职工薪酬审计目标

- **(1)** 确定应付职工薪酬计提和支出的记录是否完整，计提依据是否合理；
- **(2)** 确定应付职工薪酬期末余额是否正确；
- **(3)** 确定应付职工薪酬的披露是否恰当。

(二) 应付职工薪酬实质性程序

- ① 获取或编制应付职工薪酬明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符；
- ② 对本期职工薪酬的发生情况进行分析程序；
 - i) **检查各月职工薪酬的发生额** 是否有异常波动，若有，则要求被审计单位予以解释；
 - ii) 将本期职工薪酬**总额**与上期**进行比较**，要求被审计单位**解释其增减变动原因**，或取得公司**管理层关于员工工薪水平的决议**。

(二) 应付职工薪酬实质性程序

- ③检查职工薪酬的计提是否正确，分配方法是否与上期一致，并将应付职工薪酬计提数与相关的成本、费用项目核对一致；
- ④如果被审计单位实行工效挂钩，应取得有关主管部门确认的效益工资发放额的认定证明，结合有关合同文件和实际完成的指标，检查其计提额是否正确；
- ⑤验明应付职工薪酬的披露是否恰当。
- 【例10-6】教材P₁₉₈

本单元小结

- 本单元主要学习了生产与存货循环审计。

