

# 存货监盘实务中存在的问题及对策

马妍

**摘要：**近年来，由于被审计单位存货舞弊而导致审计失败的案例逐渐增多，究其原因多是由于审计人员特别是现场监盘人员对存货监盘的内容、方法不明确和程序执行不充分造成的。存货的监盘是一项双重目的测试，是运用观察和检查程序来获取有关被审计单位存货数量和状况的充分、适当的审计证据。本文首先分析了目前审计实务中存货监盘存在的主要问题，然后结合工作实际工作经验按计划阶段、执行阶段和总结阶段，有针对性地介绍了审计人员在实际存货监盘过程中应采用的主要方法。

**关键词：**存货；监盘；双重目的测试

存货的监盘是一项双重目的测试，它运用观察和检查等审计程序，帮助审计人员获取关于存货数量和状况的充分、适当的审计证据，存货监盘的结果直接关系到整个审计业务的质量。在实际工作中审计人员虽然都知道存货监盘的重要性，但在执行过程中却往往存在各种问题，加大了审计风险。

## 一、存货监盘中存在的问题

### 1. 监盘计划准备不充分

计划是做好存货监盘的前提条件。实际审计工作中，一些审计负责

人对计划工作不够重视，认为只要简单地把与监盘有关的各项工作安排给相应人员就完成了计划，缺乏对监盘人员必要的指导和对重要事项的关注。另外，很多现场监盘人员在存货监盘前没有准备或准备不充分，面对被审计单位繁杂的存货时，不知应该如何计量和抽查盘点，这也是计划准备工作不充分的表现。

### 2. 监盘方法不明确

存货的监盘是双重目的测试，只有在充分的风险评估和内部控制测试的基础上，才能进一步确定实质性测试程序。然而，在审计实践中，一些审计人员对监盘的内容和方法没有系统的认识，加上现场监盘人员审计经验不足，只是盲目地跟随被审计单位的盘点流程，认为监盘就是简单的抽查盘点，缺乏对重大错报风险的识别和对内部控制可靠性的评价，最终导致获取的审计证据不足以推断存货总体特征。

### 3. 审计程序执行不到位

由于被审计单位存货的种类繁多、储存条件复杂，有时审计人员很难对存货进行检查，导致审计程序执行流于形式。特别是当监盘条件艰苦时，很多审计人员应付了事。

## 二、存货监盘应遵循的方法

### 1. 监盘的计划阶段

本阶段的工作主要包括了解被审计单位存货及存货盘点相关的内部控制制度并进行初步的风险评估。同时，审计人员应根据被审计单位的存货特点、储存状况以及被审计单位对本次盘点工作的安排，做好自己的监盘计划。本阶段的工作可以简单总结为备自己、备客户和其他。

首先，备自己是指审计人员应了解被审计单位的行业特点和存货的类别，对将要监盘的对象有整体概念和监盘思路，并初步确定监盘的范围和方法。审计人员可以通过查阅以前年度工作底稿和相关资料的方式做好监盘前的准备。在查阅以前年度的工作底稿时，应了解被审计单位存货项目的重要程度、存货类别和大体的储存情况，了解以前年度审计时所采用的监盘方法，还应关注是否存在重大风险因素和需要特别注意的问题。同时，审计人员应从各方面获得有关被审计单位存货的可比信息。当需要对特殊性质的存货进行监盘时，审计人员应提前搜集资料了解该存货的性质、特点、盘点及计量方法等，为实地监盘做好准备。

其次，备客户是指审计人员应了解被审计单位与存货和存货盘点相关的内部控制制度，找出关键控制点并对风险进行初步评估。在监盘前，审计人员应取得被审计单位的盘点计划，了解其内容，必要时可以与被审计单位沟通提出相应的建议。在此基础上，审计人员应制定自己的存货监盘计划，包括监盘人员的安排、监盘过程的要求和注意事项等。同时，计划中应对存货的抽查范围和比例等做出初步安排。在进行监盘人员安排时，应指派具有一定经验的审计人员进行

存货重点部分的监盘。当存货在资产中所占的比例较高时,项目负责人也应参与到存货监盘过程中。

最后,其他是指审计人员除前述两项内容外对存货监盘工作的安排,主要包括确定对于第三方持有本企业存货的数量确认方法以及考虑是否需要外请专家等。

### 2. 监盘的执行阶段

本阶段的工作可以简单总结为盘人、盘物和其他。

首先,盘人是指审计人员运用观察等审计方法对被审计单位相关人员执行内部控制的情况进行测试,进而对盘点结果的整体可信性做出评价。这是一项符合性测试,除被审计单位规模较小外,审计人员应认真执行本步骤。虽然在存货监盘时,符合性测试和实质性测试有时同步进行,但审计人员应明确对被审计单位内部控制的测试和评价是进一步实质性测试的基础。在此阶段,审计人员应测试的主要内容和采用的方法如表1所示。

其次,盘物即对实物的抽查盘点。在本阶段,审计的人员应注意以下几方面:一是抽查存货类别和比例的确定。审计人员应注意不能仅依据存货

表1

序号	测试内容	主要方法
1	存货盘点前,被审计单位是否做好了必要的整理工作?生产是否暂停?	询问、观察
2	库管人员、盘点人员的工作分派是否合理,是否符合职责分工的要求?	询问、观察
3	盘点人员是否明确盘点的内容和方法,盘点是否符合规定的要求?	观察
4	被审计单位是否采用了系统的方法以保证所有纳入盘点范围的存货都被盘点到?	询问、观察、分析性复核
5	盘点时,对于存货的数量是否采用了合理的计量方法?	询问、观察
6	盘点人员是否对存货的残次冷背情况进行了如实记录?	观察
7	盘点表是否连续编号?	观察、检查
8	被审计单位对货到单未到、单到货未到、货发款未收、款收货未发等情况是否进行了适当的记录?	询问、检查、分析性复核
9	盘点人员用墨水笔记录盘点结果,是否在盘点后签字确认以明确责任?	观察、检查

的价值在存货总价值中所占的比例来确定抽盘的存货类别,因为这样可能导致抽查的存货类别过于集中而不具有总体代表性,同时还可能为被审计单位有针对性的舞弊留下机会。因此,审计人员抽查存货时除价值因素外还应适当考虑抽查存货的品种数量是否能够代表总体特征。另外,审计人员应注意避免让被审计单位在抽查盘点前了解到将被抽查到的存货类别。二是灵活运用各种审计程序以验证审计结果。审计人员可以与被审计单位库管人员、搬运人员进行交谈,通过询问程序了解存货的生产、储存和销

售情况。审计人员也可以采用分析性复核的程序,通过分析以前年度可比数据和本年度不同项目的配比数据对存货总体规模进行判断。三是抽查存货的具体方法。审计人员在抽查盘点存货时应结合存货的特点选择合适的检查方法,特别是对于检查存在困难的特殊性质存货,应积极分析寻求解决方案,必要时考虑实施替代审计程序(常见的特殊类别存货的主要审计风险和检查方法如表2所示)。另外,审计人员抽查存货时应采用双向检查的方法,即对一些存货由盘点记录追查至存货实物以验证盘点记录的真实

表2

存货类别	主要风险	主要的审计方法
煤等堆积类存货	数量的确认存在困难	可利用堆体测量仪测算其体积并推算总体数量;对于资产负债表日前后新增的堆积位置,判断堆积体底部是否存在虚构存货数量的可能性。
利用粮囤、酒罐等储存的存货	容器储存规模大,难于直接检查存货数量	从容器观察口上观察存货,并确定指示刻度;同时从预留阀门处提取样品进行检查。
化学制品类	难于确认其成分及指标含量	在确认整体数量的基础上取得存货的成份化验分析报告;选取样品进行重新检测或利用专家的工作。
食品、药品类	对存货品质要求较高	在确认整体数量的基础上特别关注存货生产日期、保质期、生产批号等。
畜牧类	常处于运动状态,数量确认存在困难	可以通过高空摄影等确认其存在性,并可结合检查存货记录、分析寿命周期等方法综合确认。
渔业类	存货多位于水下,难以确认数量	考虑实施替代审计程序:了解饲养密度、生长期、投放饲料等技术信息,并通过询问、分析性复核、检查存货记录等方法综合确认。
贵重艺术收藏品类	价值确认比较困难	进行必要的检测、鉴证,也可以考虑利用专家的工作。

性,而对另一些存货由实物追查至盘点记录以验证盘点记录的完整性。同时,审计人员应注意深入实际而不能只从表面盘点数量。例如,在盘点货垛时,不能只从外部点数,应到高处查看货垛中间的码放是否与表层一致,另外对于有外包装的存货,应抽取一部分检查包装内的实物状况。四是对存货价值的关注。审计人员在监盘过程中,应保持应有的职业谨慎,充分关注存货的等级、质量等价值因素。同时,审计人员应执行必要的审计程序检查在产品的完工程度以及存货的毁损、陈旧、过时和残次情况等。

最后,盘其他是指审计人员除以上内容外应完成的其他工作,包括对第三方持有被审计单位或被审计单位持有第三方存货的所有权、数量和价值的验证等。同时,审计人员应在存货监盘时取得本年度资产负债表日前后的出库单、入库单等资料的编号或复印件,为后续的截止测试提供审计基础。

### 3. 监盘的总结阶段

审计人员在监盘结束后,应关注被审计单位对于盘点差异的处理情况,并考虑其对会计报表的影响。同时,审计人员应对监盘情况进行总结,包括被审计单位存货的整体情况,相关内部控制制度的了解、评价的情况和重要的审计风险领域,存货抽查盘点的重点、难点以及发现的问题,重大差异处理情况等。审计人员应将监盘过程中获取和编制的资料同监盘小结一起整理形成工作底稿。□

(作者单位:青岛理工大学琴岛学院)

责任编辑 陈利花

# 亦谈政府综合财务报告的 编制难点

周林林 ■

**摘要:** 本文从实务的角度,对编制政府综合财务报告的主体、内容、级次和合并抵销难点进行了剖析;对融资平台的特殊性及其与政府财报对接的难点进行了探索。

**关键词:** 政府综合财务报告; 会计主体; 合并抵销

《财务与会计》2015年第9、10期刊载了林钢、武雷的《政府会计改革难点问题的探讨》一文(以下简称“探文”),文章对政府综合财务报告编制的若干问题作了深入的探讨,阅后受益匪浅。笔者作为一名实务工作者,看问题的角度、方法可能与二位老师有所不同,故提出一些异议与二位作些商榷,并对该文没有述及的部分问题作些补充。

## 一、关于政府会计主体的分类问题

政府会计主体的界定是政府会计改革面临的首要问题,其意义在于确定政府综合财务报告的编制范围并按照正确的分类方法修订会计规范和组织实施。“探文”采用列举法列示了十类主要会计主体。笔者认为这里有两个问题值得商榷:

### (一) 会计主体的分类

“探文”列举的十类会计主体显然是站在行政管理的角度,从法律的角度、行政管理的角度看是正确的。但从会计专业角度看,“行政管理主体”并非政府会计改革所需要的分类标准。笔者认为政府会计改革的难点有二:一是会计规范的修订,二是会计规范的实施。这两个问题的解决都离不开会计主体的分类,都得依据这些会计主体自身的特点而不是这些机构服务对象的特点进行改革。例如,各级党组织的工作对象包括若干行政、事业、企业单位的党组织,各级民主党派的工作对象也涉及若干行政、事业、企业单位中的民主党派组织。尽管它们的工作对象不同,但财政部门对这两种单位财务管理的要求却是相同的,都要遵守《行政单位会计制度》。“探文”将“各级党政组织会计主体”与“民主党派会计主体”作为政府会计改革中两类不同的会计主体是值得商榷的。

笔者认为,纳入政府综合财务报告的会计主体简而言之应当包括:由财政提供全部或部分运作经费的行政单位、事业单位,以及国有独资、控股、参股企业;如果按照《政府会计准则——基本准则》的口径,会计主体应