



第十一讲

生产与服务循环审计



生产与服务循环审计

生产与服务循环概述

生产与服务循环内部控制及其测试

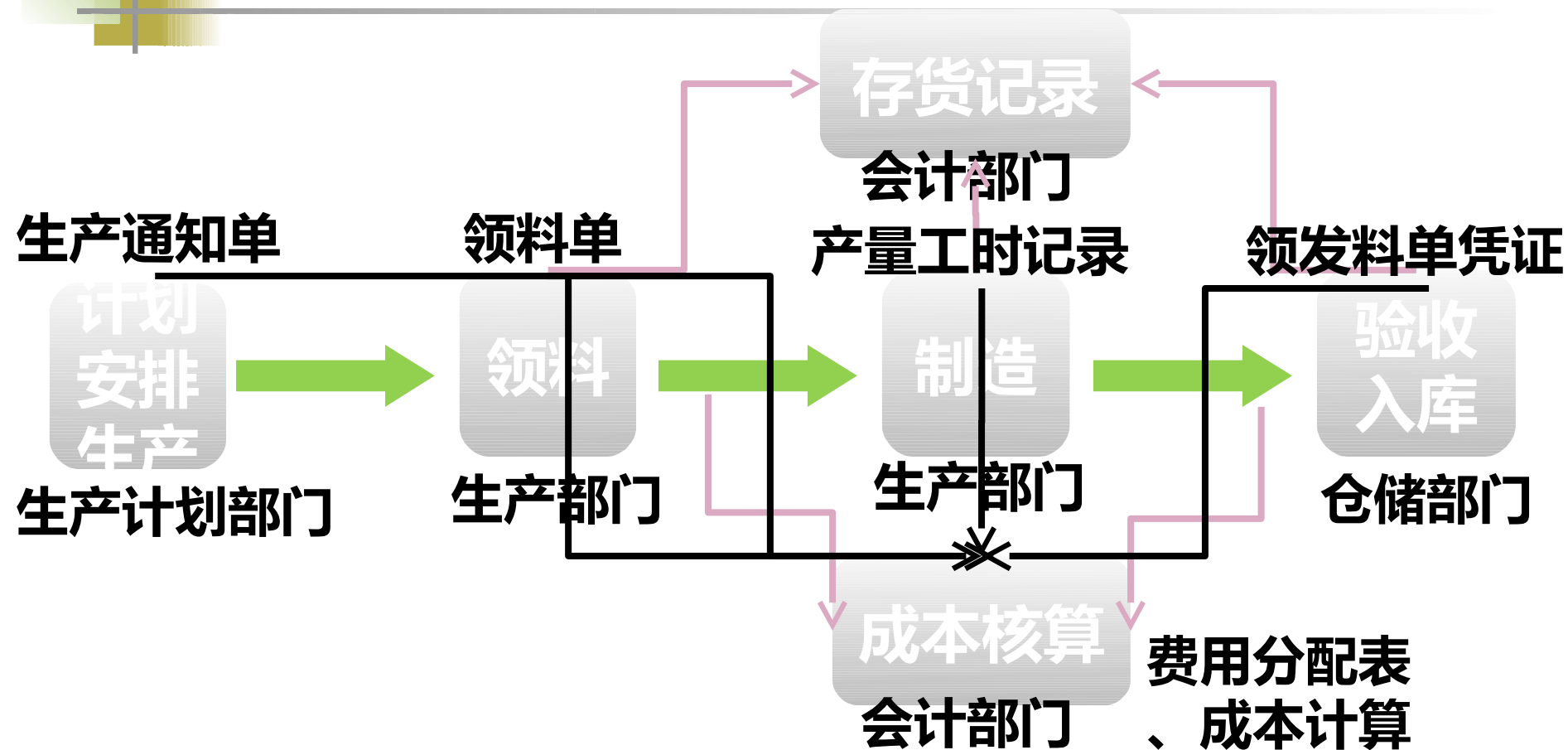
生产与服务循环交易类别测试

存货审计

应付薪酬审计

其他相关账户审计

生产与仓储循环的主要活动



生产与仓储循环业务流程简图

生产与存货

存货生产计划的编制与审计批分离；

生产通知单，领料，工资，成本和费用分配方法的采用和变更，存货计价方法采用适当的成本核算方法、费用分配方法，且前后各期保持一致，成本核算

建立产成品、在产品等的保管和移交制度，按类别存放存货，并定期巡视

必须进行定期进行盘点，以保证账实相符；盘点日在结账日或接近结账日，也可在预先确定日子；对盘点过程控制。

授权审批

成本核算

存货控制

盘点

生产与仓储循环的控制测试目标

- 
- **生产与仓储循环的控制测试是在评价了生产与仓储循环的内部控制设计合理并被执行的基础上，考虑成本效益原则和风险水平，从以下四个方面获取生产与仓储循环的控制是否有效运行的审计证据：**
 - **1、生产与仓储循环的控制在所审计期间的不同同时点是如何运行的。**
 - **2、控制是否一贯执行。**
 - **3、控制由谁执行。**
 - **4、控制以何种方式运行（人工控制还是自动**

生产与仓储循环的控制测试程序

- 
- 1、询问被审计单位的人员，了解被审计单位生产与仓储的主要控制制度是否被执行。**
 - 2、观察生产与仓储的关键控制点及选定控制的控制实践。**
 - 3、检查关键控制点生成的有关文件和记录。**
 - 4、必要时通过重新执行证实控制执行的有效性**
 - 5、根据上述程序的实施，评估控制是否可信赖。**

工薪与人事循环的主要活动



工薪与人事循环业务循环简图

工薪与人事循环的关键控制点

- 
- 1. 人力资源、考勤和工薪支付的职责相分离；
 - 2. 雇佣、辞退员工或调整员工的职位时，应经人力部门的恰当授权和批准；
 - 3. 工是卡应由主管人员审核，并与考勤报告相核对。工薪与辞退名单应进行内部稽核；
 - 4. 工薪支票应预先编号并及时记账，应有人员独立地对工薪银行账户余额进行调节。
 - 5. 复核工薪率和工时卡，并独立地重新计算工薪总额、工薪净额以及总的支出金额。
 - 6. 核对工薪支票上的日期与工薪登记簿上的记录日期。

生产与服务循环的交易类别测试

是否经过授权

记录的成本或工薪为实际发生而非虚构

耗费的物化劳动或工薪支出是否均已在成本或记录中反映

测试的成本或工薪是否以正确的金额在恰当的会计期间及时记录于适当的账户

存货监盘案例



注册会计师李浩在对华兴公司 2010 年年报审计中负责存货监盘工作，在实施存货监盘时发现如下事项：

- 1、在对华兴公司的 A 仓库的产成品——机床进行实物清点时，发现一些机床的账、卡、物三者的数额不一致，如下表所示；.
- 2、在对华兴公司的 B 仓库存货进行存货监盘时，观察到如下情况：





名称	明细账			卡片			盘点数量
	单价 (元)	数量	金额 (元)	单价 (元)	数量	金额 (元)	
甲	3000	5	15000	3000	5	15000	4
乙	4000	7	28000	4000	7	28000	8
丙	5000	6	30000	5000	5	25000	6
丁	3000	10	30000	3000	9	27000	9



(1) 存货 d 没有悬挂盘点标签，经询问，华兴公司称该批产品已经出售给 HH 公司。

(2) 存货 e 已经过了保质期。

(3) 存货 f 中混有华兴为 C 公司委托保管的存货

3、在对华兴公司的在 D 仓库存货进行监盘时，注册会计师观察和检查后发现 D 仓库的存货盘点表存在较大差错。

4、对于存货 g，由于其为辐射型存货，注册会计师无法在现场监督被审计单位存货盘点



要求：

- 1、根据机床的账、卡、物三者的数额，分析华兴公司存货控制可能存在的问题。
- 2、对于存货 d，注册会计师下一步应当如何实施审计测试？
- 3、对于存货 e，注册会计师下一步应当如何实施审计测试？
- 4、对于存货 f，注册会计师下一步应当如何实施审计测试？



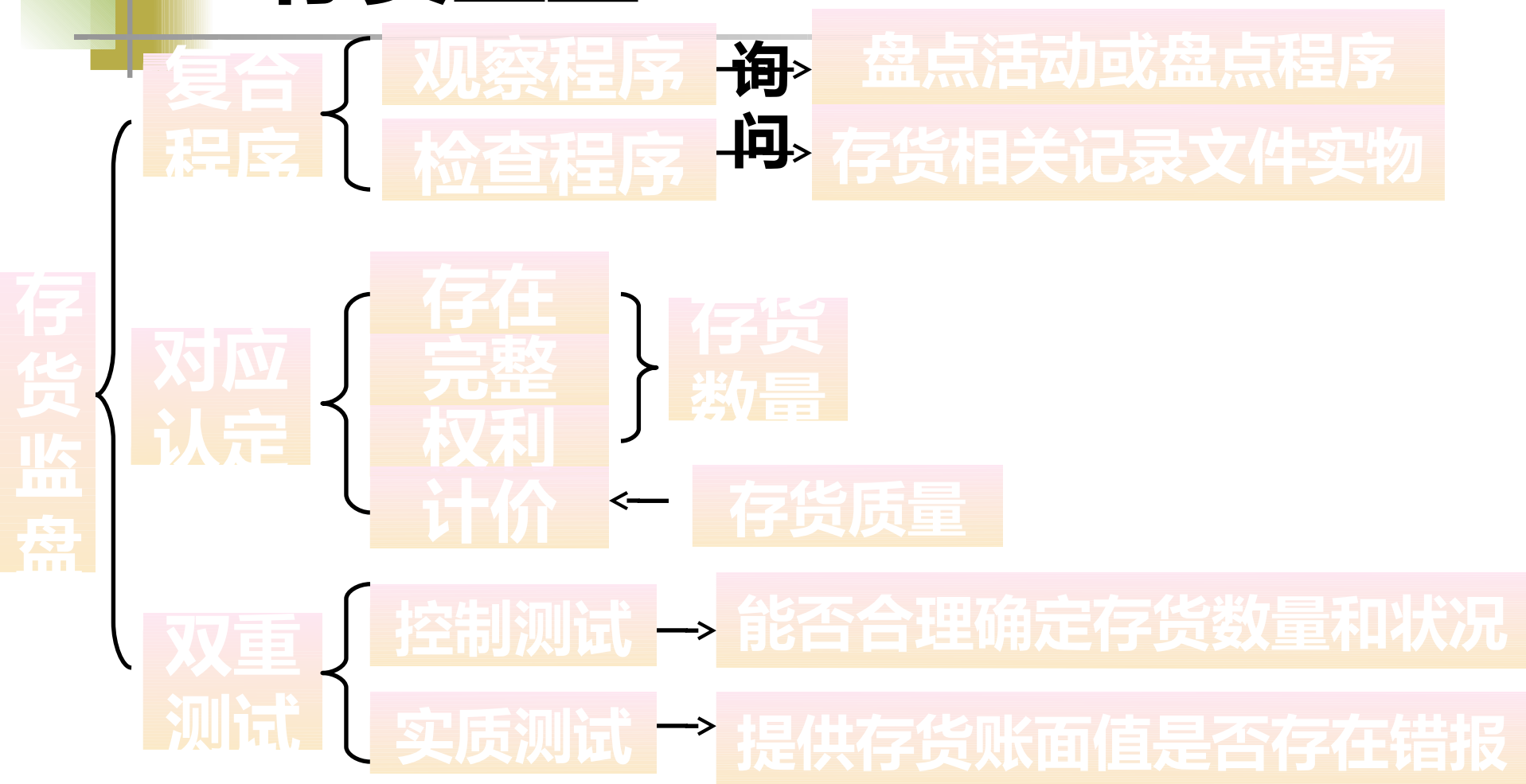
5、对于 D 仓库存货盘点表存在较大差错，注册会计师应如何处理？

6、对于存货 g，注册会计师下一步应当如何实施审计测试？

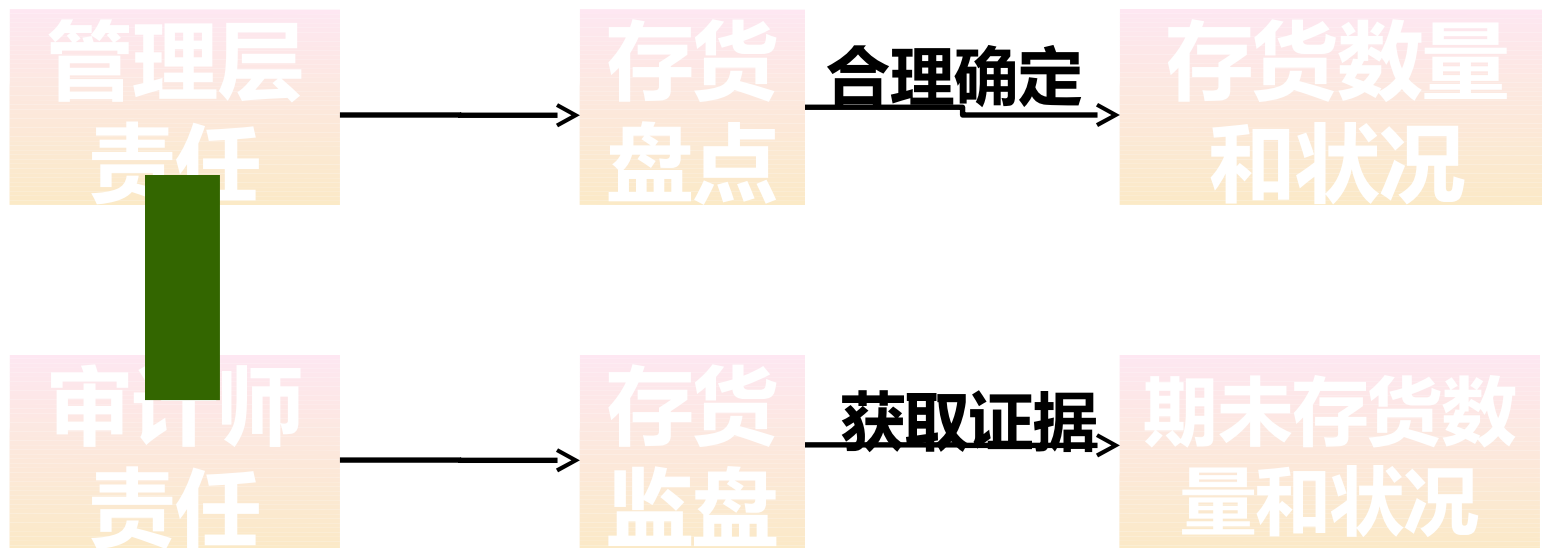
7、对于存货 h，注册会计师下一步应当如何实施审计测试？

8、在以上分析的基础上，总结实施存货监盘程序时应当考虑的事项。

存货监盘



存货监盘



存货监盘

存
货
监
盘
的
实
务
流
程

评价被审计单位盘点计划

编制监盘计划

现场观察

检查

存货截止测试

记录存货监盘结果

考虑对审计报告的影响

- 了解存货会计系统及其他相关内部控制；
- 评估与存货相关的固有风险、控制风险、检验风险和重要性；
- 查阅以前年度的存货监盘工作底稿；实地查看金额较大或性质特殊存货的存放场所；
- 考虑是否利用专家或其他审计师的工作；
- 或与管理层讨论其

存货监盘计划

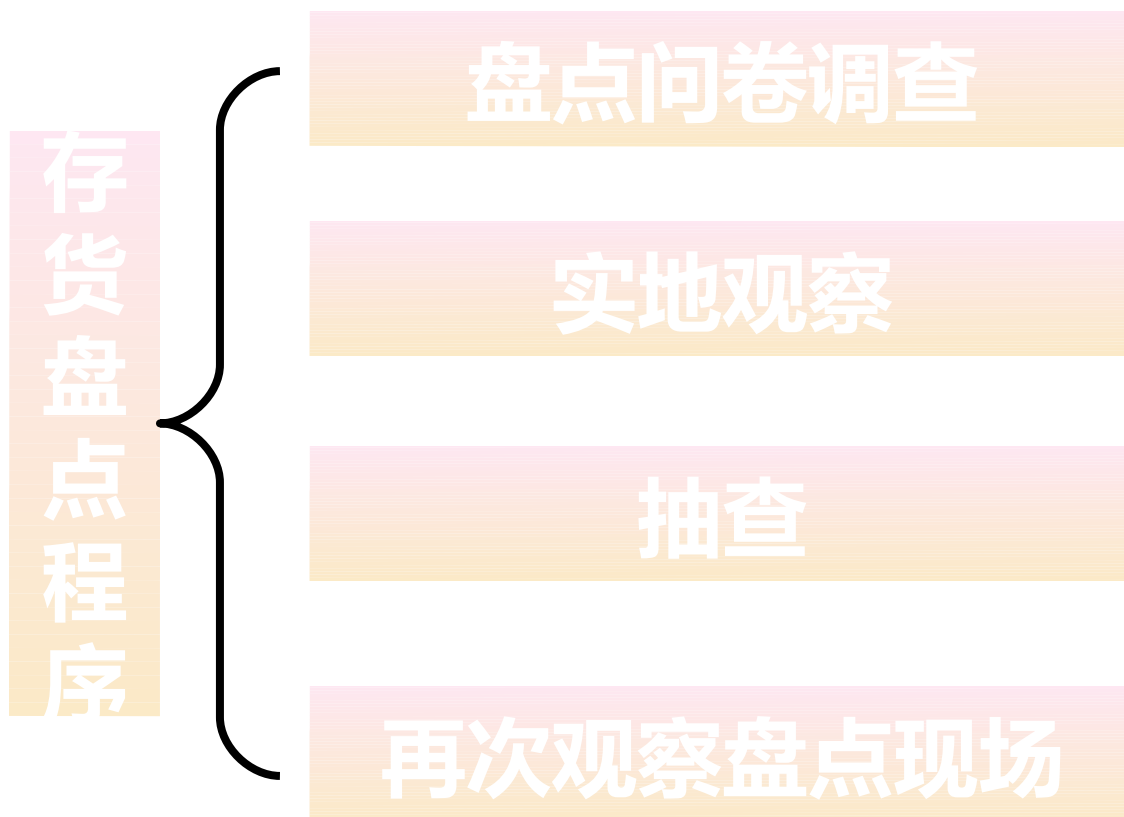
编制存货监盘计划时考虑的因素性

→ P339

存货监盘计划应包含的内容

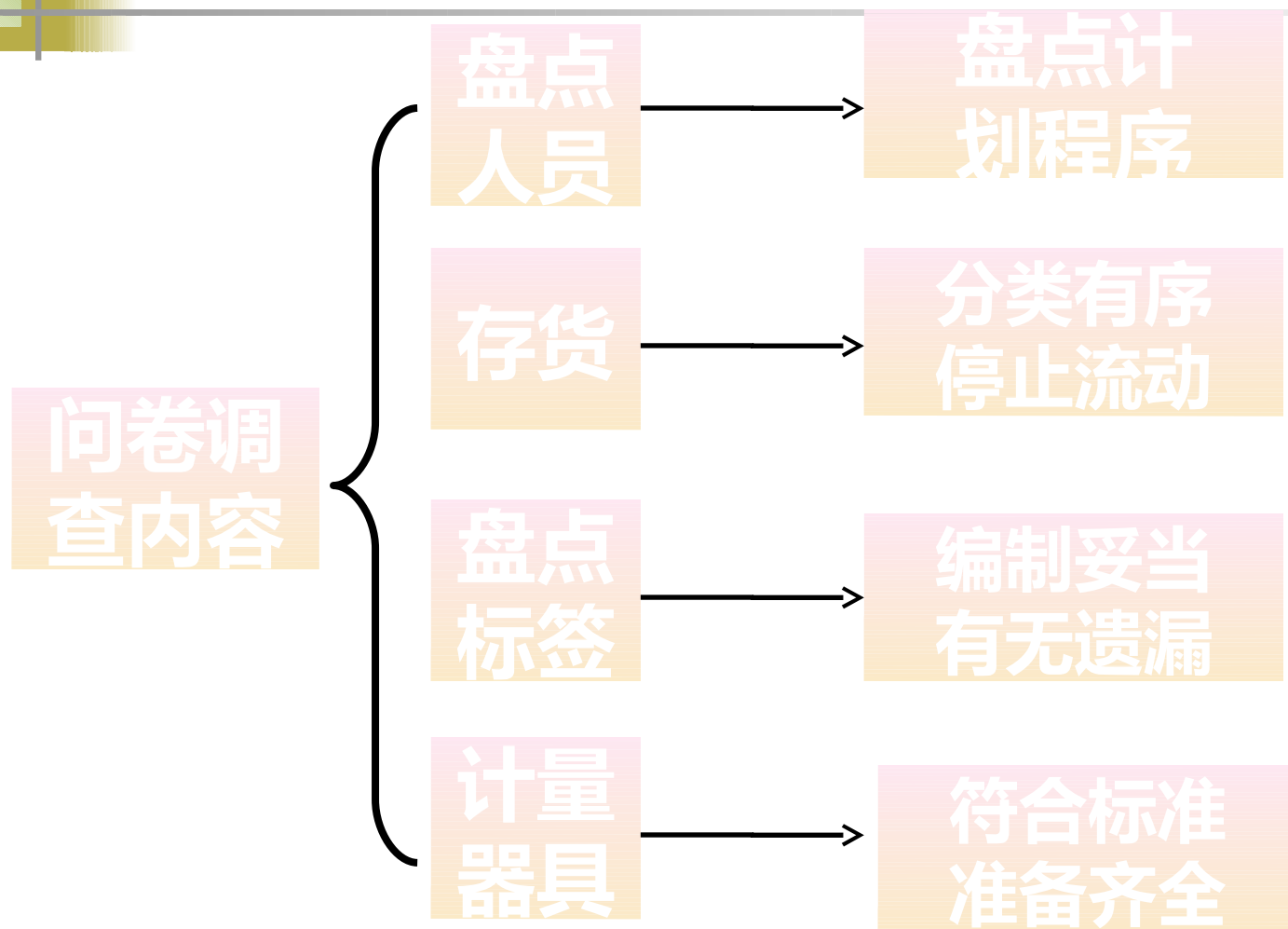
存货监盘目标范围及时间安排
存货监盘的要点及关注事项
存货监盘人员分工
抽查范围

存货盘点程序





盘点问卷调查



实地观察

实地观察内容

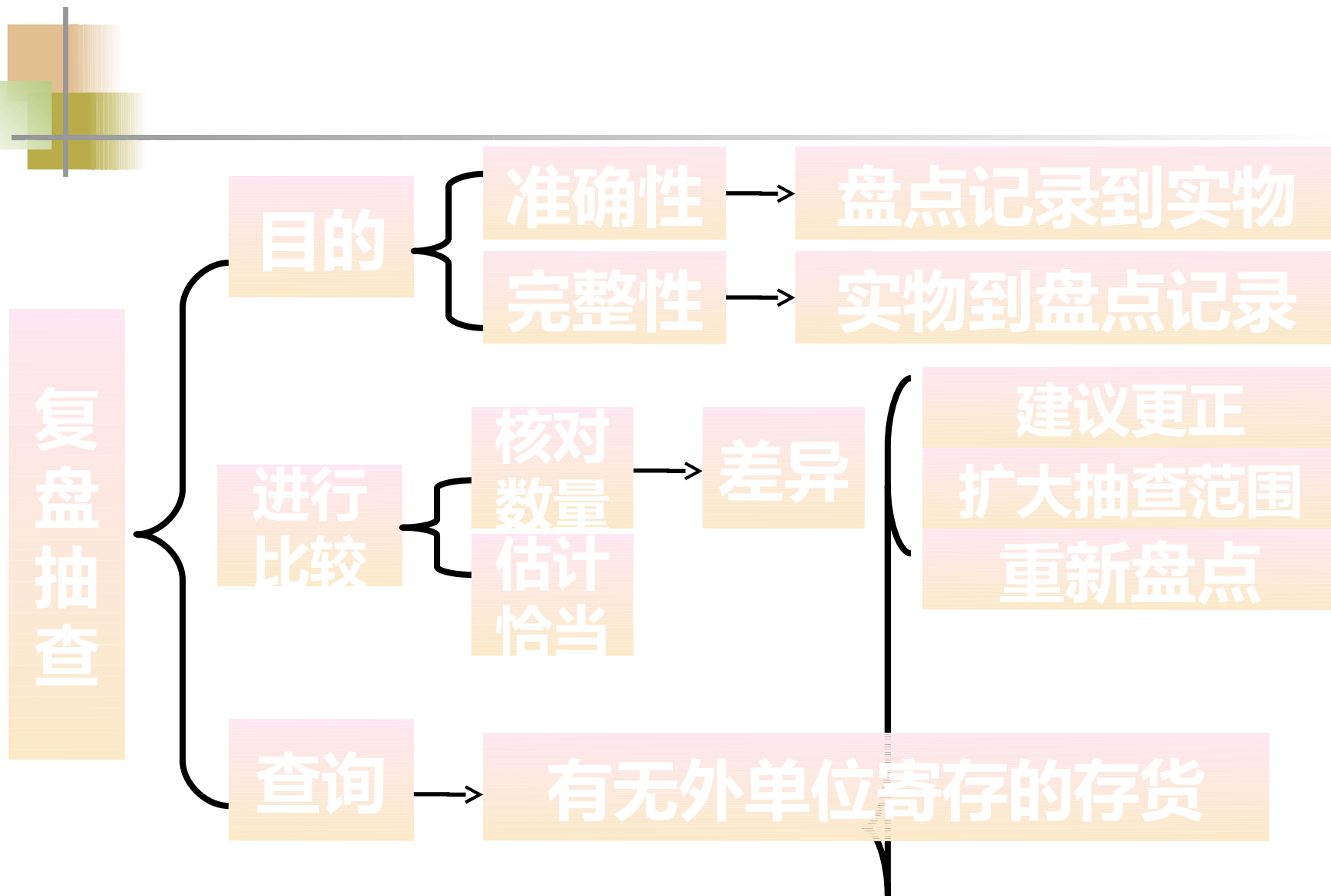
存货是否摆放整齐停止流动

盘点程序是否符合计划要求

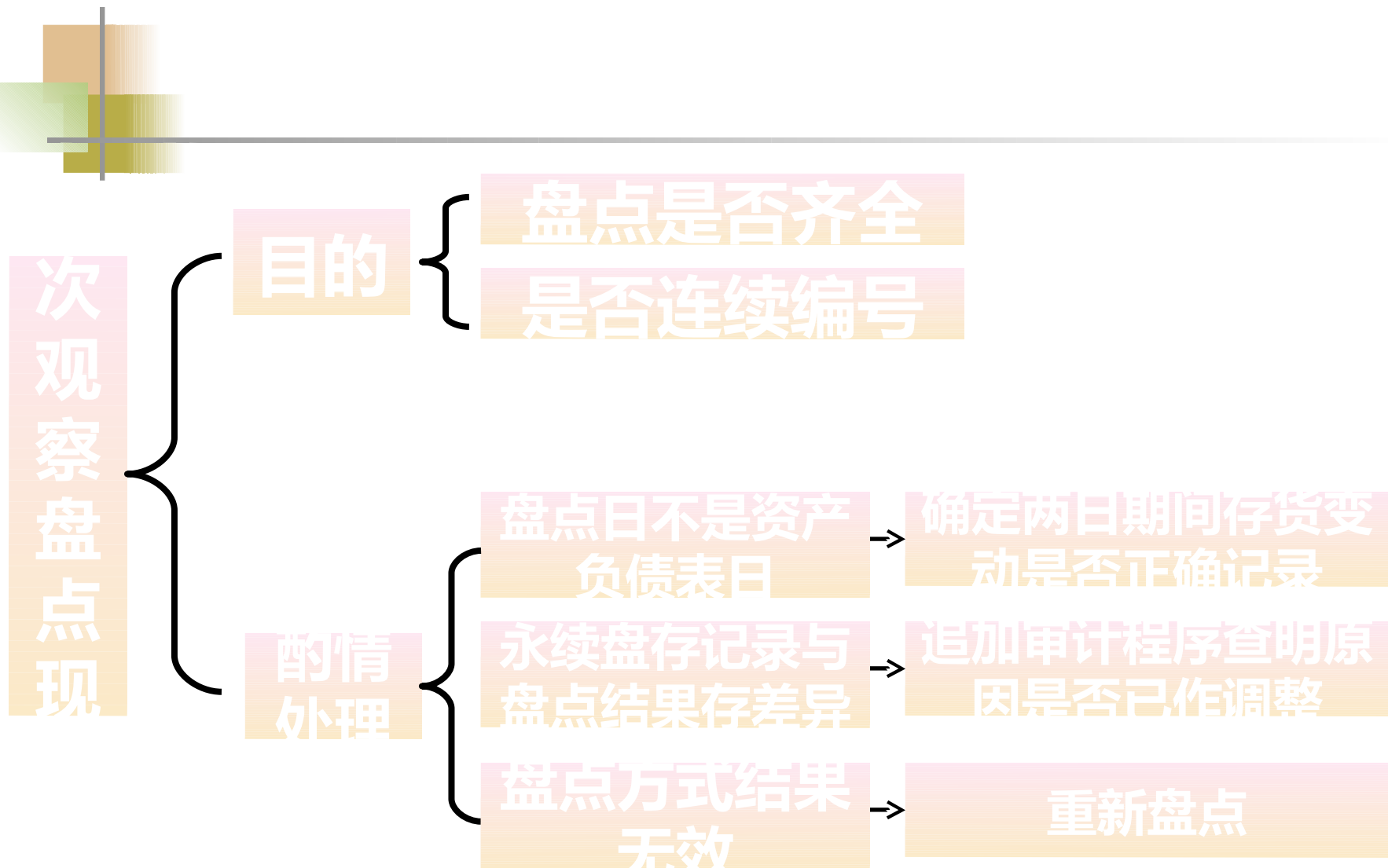
盘点数量是否准确有无重漏计

盘点标签清单是否按要求填制

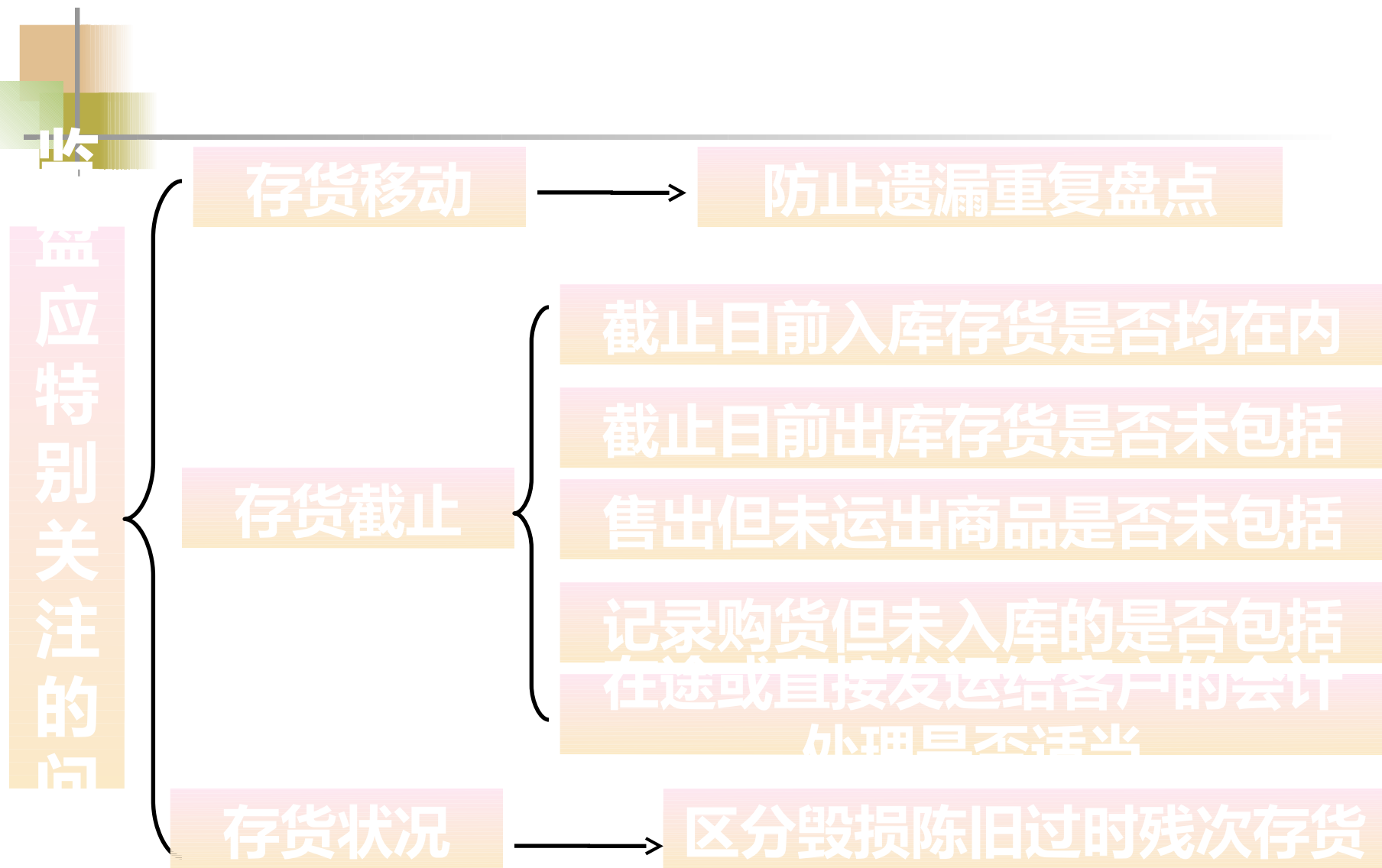
抽查



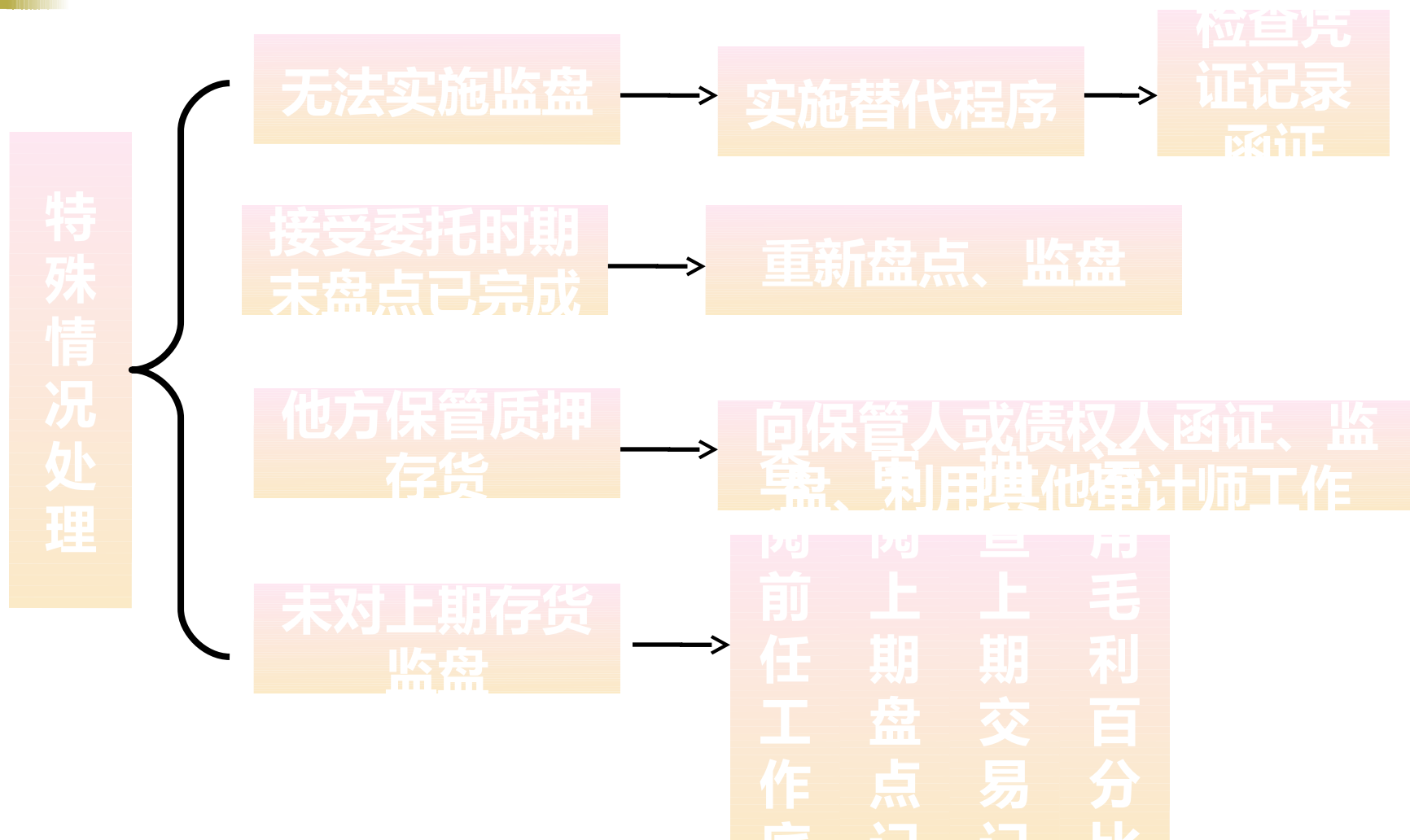
再次观察盘点现场



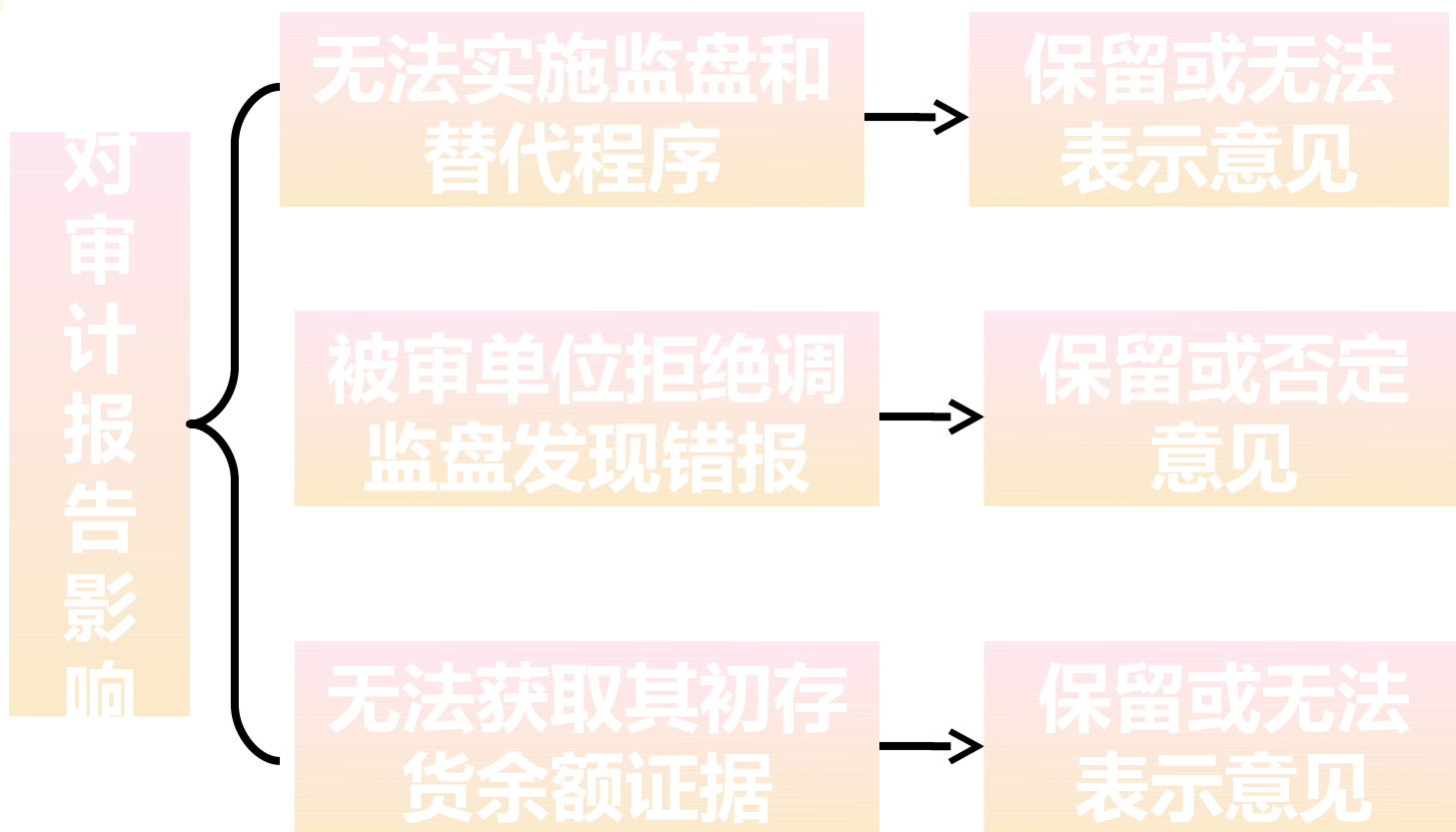
实施存货监盘应特别关注的问题



特殊情况处理



存货监盘结果对审计报告的影响



存货质量审计



存货质量目的：

存货的质量是否符合销售和使用的要求，其质量等级是否与会计账簿上记载的价值相匹配，是否存陈旧滞销或毁损现象。属于精密技术产品的应聘请有关专家鉴定其等级及价值。

处理措施：

对以上审计结果应作适当记录，必要时应对被审计单位存货价值进行调整，以合理反应存货价值。



存货监盘思考题



在年末对存货实地盘点进行观察时，审计师采取了以下程序，请分析为什么要实施这些程序？如果审计师对自己的发现不满意，还可以采取什么程序？

- 1、计划观察前，审计师复核了客户盘点计划。
- 2、存货盘点时，审计师记下已用的和未用的盘点清单的号码。
- 3、审计师对存货进行抽点。



4、审计师实地视察存货存放的现场，在工作底稿上记下在存货盘点之时或之前所收到的存货，复印了会计期间所使用的最后几份验收报告，并检查存货盘点后即将使用的几份空白验收报告。

5、审计师对公共仓库发出询证函。

6、审计师把所有毁损、陈旧、过时及残次存货的详细情况记录下来。

特殊情况下存货确认案例



华兴公司设立于 20*6 年 7 月，从事零售连锁业务。ABC 会计师事务所于 20*7 年 11 月 30 日接受委托，承接了华兴公司 20*7 年度财务报表审计业务。A 注册会计师接受 ABC 会计师事务所指派，负责该项审计业务。相关资料如下：

1、20*7 年 12 月中旬，A 注册会计师在对华兴公司进行预审过程中，获知以下情况并对存货监盘作出了相应安排：

（1）公司拥有 120 个连锁店，遍布 30 个城市。由于连锁商店多，注册会计师不可能参与每一



连锁店的实地盘点，注册会计师根据华兴公司的内部控制和盘点惯例，确定了 10 个连锁店进行监盘。

（2）注册会计师事先通知华兴公司其选定进行监盘的连锁店，华兴公司要求注册会计师更换其中一家连锁店 W，原因是交通不便。

（3）华兴公司要求于 20*7 年 12 月 31 日对 120 家连锁店按照公司统一部署实施盘点，填写盘点表并传真回公司，经公司的货运部门审核后，由财务部门核对确认。



(4) 截止 20*7 年 12 月 31 日，华兴公司共计有 12 辆货车厢正在购进、销售或发往各地连锁店，华兴公司提供了装运凭证、运输情况表等要求注册会计师确定其在途存货。

(5) 华兴公司委托 B 物流公司代保管其统一采购调剂的商品，华兴公司提供给注册会计师委托保管协议、B 物流公司定期盘点表，要求注册会计师确认这部分存货。

2、为了测试存放在 B 物流公司的商品，注册会计师向 B 物流公司发出询证函。询证函回函显示



截止 20*7 年 12 月 31 日代保管存货共计 30 个种类， 5800 万元， 与华兴公司账上数额不符。

3、注册会计师在监盘 R 连锁店时， 发现 R 连锁店中许多食品已经过了保质期， 但 R 连锁店仍按原价记入盘点表。

4、注册会计师在对 9 个连锁店进行监盘后， 发现被审计单位的盘点计划在检查到的连锁店没有得到更好的执行， 检查到的连锁店存货盘点均存在错误。



5、注册会计师对于华兴公司要求更换的连锁店没有实施监盘，为此决定发表保留意见的审计报告，报告中说明段披露：“由于交通不便，我们无法对连锁店 W 存货实施监盘，无法获取充分适当的审计证据。



要求：

- 1、针对华兴公司要求注册会计师更换其中一家连锁店W，注册会计师的监盘安排是否妥当？为什么？对于华兴公司的要求，注册会计师是否可以答应？应如何应对？
- 2、针对情况1（4），注册会计师还应当实施什么程序？应当关注哪些事项？
- 3、针对情况1（5），注册会计师能否确认？如果不能，还需要实施什么程序？
- 4、针对情况2，注册会计师应当进一步实施哪些审计程序？

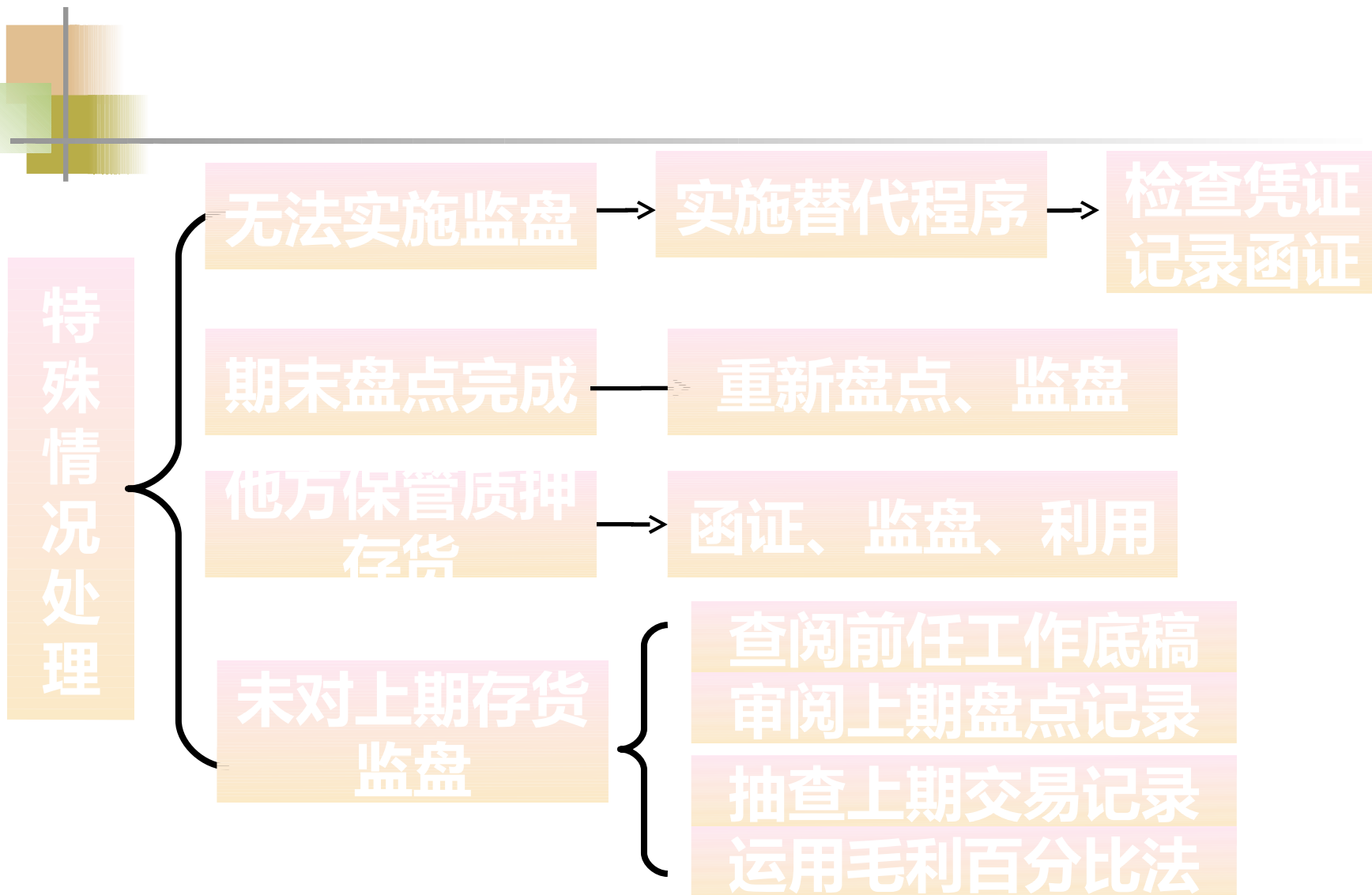


针对情况 3，注册会计师应当提请审计单位如何处理？

针对情况 4，注册会计师应当考虑进一步的测试是什么？

针对情况 5，你认可注册会计师的处理吗？请简要说明理由。

特殊情况处理



存货监盘

- 
- 注册会计师对 XYZ 公司存货实施监盘时，发现如下事项，应如何处理：
 - 1、了解到原材料 A 为放射性化学物品。
 - 2、了解到产品 A 存放在全国 38 个城市的零售连锁商店。
 - 3、观察到 X 公司寄存的 B 材料与 XYZ 公司自身的 B 材料并无区别，帮未单独摆放。
 - 4、了解到 XYZ 公司对废品与毁损品不进行盘点，以财务部门和仓库部门的账面记录为准。

- 5、注册会计师 B 缺点 A 仓库，发现 XYZ 公司盘点严重有误。
- 6、观察到 XYZ 公司运输部门有批产品 D 没有悬挂盘点标识，经询问该批产品已售给 H 公司。
- 7、发现 XYZ 公司的存货储存在 Y 公司的仓库，并已被质押。
- 8、了解到存货为贵金属。
- 9、如果注册会计师是首次接受委托，未能结该公司上期末的存货实施监盘，但该存货对本期会计报表存在重大影响。
- 10、了解到截至 12 月 31 日之前购入的在途存货没有纳入存货盘点表中。
- 11、了解到截至资产负债表日之前的装运出库的存货在途，且没有做相关销售的确认。

存货截止测试案例



注册会计师李浩在审计华兴公司 20*7 年财务报表时发现：

1、 20*7 年 12 月 29 日购入货物 230 万件虽验收入库，也纳入年底存货盘点表中，但由于没有收到购货发票而没有入账。华兴公司 20*7 年 1 月 3 日收到购货发票时记入 20*7 年 2 月账簿中。

2、 20*7 年 12 月 30 日收到 A 原材料的购货发票时，及时作了相关会计处理，但后面没有附验收入库单，没有纳入 20*7 年年末的存货盘点



3、A仓库中堆放F产品100件，没有悬挂盘点表标签。经了解，该产品已经销售给Y公司。

4、20*7年12月31日运货车厢中存有1000公斤B材料，据了解该原材料为购入尚未验收入库，没有纳入存货盘点范围内，也没有作相应会计处理。

5、截至20*7年12月31日，华兴公司共计购进在途商品10万件，销售在途商品20万件，均没有纳入盘点范围。



要求：

- 1、 存货正确截止的关键是什么？
- 2、 列举出存货截止性测试的两种方法。
- 3、 案例所给事项， 是否应当将其纳入 20*7 年度存货盘点范围内？注册会计师应当如何处理？

存货截止

应且已记录为企业所有，并包括在 12 月 31 日存货盘点范围内的存货中，是否含有截止到该日尚未购入或已售出的部分

存货截止测试

存货截止测试

存货截止测试的关键

存货盘点日前后

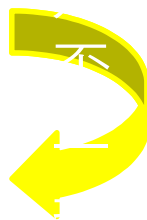
存货截止测试的方法

存货实物纳入盘点范围的时间

存货引起借贷方会计科目的入账时间

检查（销）货发票、验收报告、入（出）库单

查阅验收部门的业务记录



存货分析程序的运用（一）



华兴公司 20*7 年度的存货周转率为 2.7，与 20*6 年度相比有所下降。华兴公司提供的以下理由是否能够解释存货周转率变动趋势，为什么？

（1）由于主要原材料价格比 20*6 年度下降了 10%，华兴公司从 20*7 年 1 月开始将主要原材料的日常储备量增加了 20%。

（2）华兴公司主要产品在 20*7 年度市场需求稳定且盈利，但平均销售价格与 20*6 年度相比有所下降，并且华兴公司预期销售价格将继续下降。



(3) 华兴公司在 20*7 年第 4 季度接到一笔巨额订单，订货数量相当于华兴公司月产能的 120%，交货日期为 20*8 年 1 月 1 日。

(4) 从 20*7 年 6 月开始，华兴公司将部分产品针对主要销售客户的营销方式由原先的买断模式改为代销模式。

存货分析程序

分析程序的方法

简单比较法 P338

比较分析法

1、存货周转率

2、毛利率

存货分析程序的运用（二）



注册会计师对某公司 20*6 年度财务报表进行审计。该公司 20*6 年度的供产销形势与 20*5 年相当，20*5 年度财务报表经审计无误。未经审计的 20*6 年度财务报表部分数据见表：财务报表部分数据表

要求：请运用分析程序，指出 20*6 年的数据是否存在不合理之处，并说明理由。

财务报表部分数据表

品名	主营业务收入		主营业务成本	
	20*5 年 发生额	20*6 年 发生额	20*5 年 发生额	20*6 年 发生额
X 产品	40000	41000	38000	33800
Y 产品	20000	20020	19000	19019
合计	60000	61020	57000	52819

应付职工薪酬案例



华兴电脑公司 20*7 年 12 月有关业务发生如下：

1. 本月应付工资总额 231000 元，工资费用分配汇总表中列示的车间产品生产人员工资为 160000 元，车间管理人员工资为 35000 元，行政管理人员工资为 30200 元，销售工资为 5800 元。
2. 本月应当社会保险经办机构缴纳职工基本养老保险费用共计 32340 元，其中，应计入基本生产车间生产成本的金额 22400 元，应计入制造费用的金额为 4900 元，应入管理费用的金额为 5



3. 该公司共有职工 400 名，其中 300 名为直接参加生产的职工，60 名为车间管理人员，40 名为企业管理人员。该公司决定将其生产的每台成本为 18000 元的笔记本发放给职工作为福利。该型号的电脑市场售价为每台 20000 元，该公司适用的增值税税率为 17%。

4. 该公司为总部各部门经理级别以上职工提供汽车免费使用，同时为副总裁以上高级管理人员每人租赁一套住房。该公司总部共有部门经理以上职工 10 名，为每人提供一辆捷达汽车免费使用。假定每辆捷达汽车每月计提折旧



1500 元；该公司共有副总裁以上高级管理人员 3 名，公司为每人租赁一套面积为 200 平方米带有家具和电器的公寓，月租金为每套 15000 元。

5. 该公司根据“工资结算汇总表”结算本月应付职工工资总额 231000 元，代扣职工个人所得税 20500 元，企业代垫职工家属医药费 1500 元，实发工资 209000 元。

6. 该公司以现金支付职工生活困难补助 1600 元。

7. 该公司以银行存款缴纳参加职工医疗保险



8. 该公司向职工发放电脑作为福利，同时要根据相关税收规定，视同销售计算增值税税额。

9. 该公司支付副总裁以上高级管理人员住房租金。

10. 该公司管理层于 20*7 年 6 月 1 日决定缩减管理人员，提出了没有选择权的辞退计划，拟辞退 5 人，并于 20*7 年 12 月 1 日执行。辞退人员已经接到公司通知，该公司董事会批准，辞退补偿为每人 12 万元。

根据以上资料华兴公司进行了以下有关应付职工



1、借：生产成本—基本生产成本 160000

制造费用 35000

管理费用 30200

销售费用 5800

贷：应付职工薪酬——工资 231000

2、借：生产成本——基本生产成本 22400

制造费用 4900

管理费用 5040

贷：应付职工薪酬——社会保险费 32340



(2) 发放工资，支付现金

(3) 结转代扣款项

借：应付职工薪酬—工资	22000
贷：应交税费—应交个人所得税	20500



4、借：应付职工薪酬——职工福利 1600

贷：库存现金 1600

5、借：应付职工薪酬——社会保险费 20000

贷：银行存款 200000

该公司认为业务 3、业务 4、业务 8、业务 9、业务 10 不属于应付职工薪酬的核算范围，因此没有进行应付职工薪酬的会计处理。

要求：你认同华兴公司的会计处理吗？为什么？请给出调整分录。



职工薪酬：是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。具体指职工在职期间和离职后提供给职工的全部货币性薪酬和非货币性薪酬，包括职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利，社会保险，住房公积金，工会经费，职工教育经费，非货币性福利，因解除与职工的劳动关系给予的补偿，即辞退福利，其他与获得职工提供的服务相关的支出。

应付职工薪酬审计思考题



审计师对应付职工薪酬进行审计时，以下事项的会计处理哪些是可以认可的？哪些是不可以认可的，为什么？

1、被审计单位以其自产产品或外购商品作为非货币性福利发放给职工的，应根据受益对象，将该产品或商品的公允价值，计入相关的资产成本或损益，同时确认应付职工薪酬。



2、被审计单位将其拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将该产品或商品的公允价值，计入相关的资产成本或损益，同时确认应付职工薪酬。

3、被审计单位租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。

4、医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费、住房公积金、工