

# 《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》应用指南

(2019年3月29日修订)

## 一、存货

(一) 存货监盘(参见本准则第四条第一款第(一)项和第二款)

1. 管理层通常制定程序,要求对存货每年至少进行一次实物盘点,以作为编制财务报表的基础,并用以确定被审计单位永续盘存制的可靠性(如适用)。

2. 存货监盘涉及:

(1) 检查存货以确定其是否存在,评价存货状况,并对存货盘点结果进行测试;

(2) 观察管理层指令的遵守情况,以及用于记录和控制存货盘点结果的程序的实施情况;

(3) 获取有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据。

这些程序是用作控制测试还是实质性程序,取决于注册会计师的风险评估结果、审计方案和实施的特定程序。

3. 在计划存货监盘(或按照本准则第四条至第八条设计和实施审计程序)时,注册会计师需要考虑的相关事项包括:

(1) 与存货相关的重大错报风险;

(2) 与存货相关的内部控制的性质;

(3) 对存货盘点是否制定了适当的程序,并下达了正确的指令;

(4) 存货盘点的时间安排;

(5) 被审计单位是否一贯采用永续盘存制;

(6) 存货的存放地点(包括不同存放地点的存货的重要性和重大错报风险),以确定适当的监盘地点。如果其他注册会计师参与偏远地点的存货监盘,《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》的相关规定适用;

(7) 是否需要专家协助。《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》规范了如何利用专家协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。

#### **评价管理层的指令和程序(参见本准则第四条第二款第(一)项)**

4. 在评价管理层记录和控制存货盘点的指令和程序时,注册会计师需要考虑这些指令和程序是否包括下列方面:

(1) 适当控制活动的运用,例如,收集已使用的存货盘点记录,清点未使用的存货盘点表单,实施盘点和复盘程序;

(2) 准确认定在产品的完工程度,流动缓慢(呆滞)、过时或毁损的存货项目,以及第三方拥有的存货(如寄存货物);

(3) 在适用的情况下用于估计存货数量的方法,如可能需要估计煤堆的重量;

(4) 对存货在不同存放地点之间的移动以及截止日前后期间出入库的控制。

#### **观察管理层盘点程序的实施情况(参见本准则第四条第二款第(二)项)**

5. 观察管理层盘点程序(如对盘点时及其前后的存货移动的控制程序)的实施情况,有助于注册会计师获取有关管理层指令和程序

是否得到适当设计和执行的审计证据。此外，注册会计师可以获取有关截止性信息（如存货移动的具体情况）的复印件，有助于日后对存货移动的会计处理实施审计程序。

**检查存货**（参见本准则第四条第二款第（三）项）

6. 在存货监盘过程中检查存货，虽然不一定能确定存货的所有权，但有助于确定存货的存在，以及识别过时、毁损或陈旧的存货。

**执行抽盘**（参见本准则第四条第二款第（四）项）

7. 在对存货盘点结果进行测试时，注册会计师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。

8. 除记录注册会计师对存货盘点结果进行的测试情况外，获取管理层完成的存货盘点记录的复印件也有助于注册会计师日后实施审计程序，以确定被审计单位的期末存货记录是否准确地反映了存货的实际盘点结果。

**（二）在财务报表日以外的其他日期执行的存货实地盘点**（参见本准则第五条）

9. 无论管理层通过年度实地盘点还是采用永续盘存制确定存货数量，由于实际原因，存货的实地盘点均有可能在财务报表日以外的某一天或某几天进行。无论哪种情况，针对存货变动的控制的设计、执行和维护的有效性，决定了在财务报表日以外的某一天或某几天执行的盘点程序是否符合审计目的。《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》对在期中实施实质性程序作出了规定。

10. 如果被审计单位采用永续盘存制，管理层可能执行实地盘点

或其他测试方法，确定永续盘存记录中的存货数量信息的可靠性。在某些情况下，管理层或注册会计师可能识别出永续盘存记录和现有实际存货数量之间的差异，这可能表明对存货变动的控制没有有效运行。

11. 当设计审计程序以获取关于盘点日的存货总量与期末存货记录之间的变动是否已被适当记录的审计证据时，注册会计师考虑的相关事项包括：

- (1) 对永续盘存记录的调整是否适当；
- (2) 被审计单位永续盘存记录的可靠性；
- (3) 从盘点获取的数据与永续盘存记录存在重大差异的原因。

### **(三) 存货监盘不可行的情况（参见本准则第七条）**

12. 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。

13. 当实施存货监盘不可行时，实施替代审计程序（如检查盘点日后出售盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录）可能提供有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

14. 但在其他一些情况下，实施替代审计程序可能无法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

计师需要按照《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。

#### **（四）由第三方保管和控制的存货**

**函证**（参见本准则第八条第（一）项）

15. 《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》及其应用指南对实施函证程序作出了规定并提供了指引。

**其他审计程序**（参见本准则第八条第（二）项）

16. 根据具体情况（如获取的信息使注册会计师对第三方的诚信和客观性产生疑虑），注册会计师可能认为实施其他审计程序是适当的。其他审计程序可以作为函证的替代程序，也可以作为追加的审计程序。

其他审计程序的示例包括：

（1）实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘（如可行）；

（2）获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告；

（3）检查与第三方持有的存货相关的文件记录，如仓储单；

（4）当存货被作为抵押品时，要求其他机构或人员进行确认。

## **二、诉讼和索赔**

**（一）诉讼和索赔的完整性**（参见本准则第九条）

17. 涉及被审计单位的诉讼和索赔可能对财务报表产生重大影响，因此，可能需要在财务报表中对其进行披露或会计处理。

18. 除本准则第九条规定的程序外，其他相关程序的示例是，利用实施风险评估程序获取的信息，帮助注册会计师了解涉及被审计单

位的诉讼和索赔事项。

19. 为了识别可能导致重大错报风险的诉讼和索赔事项而获取的审计证据,也可能为考虑有关诉讼和索赔的估值和计量等事项提供审计证据。《中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露》及其应用指南对注册会计师如何考虑需要管理层在财务报表中作出会计估计或进行相关披露的诉讼和索赔事项作出了规定并提供了指引。

#### **复核法律费用账户(参见本准则第九条第(三)项)**

20. 根据具体情况,作为复核法律费用账户的一部分,注册会计师可能认为检查相关的原始单据(如法律费用的发票)是适当的。

**(二)与被审计单位外部法律顾问沟通(参见本准则第十条和第十一条)**

21. 与被审计单位外部法律顾问直接沟通,有助于注册会计师获取充分、适当的审计证据,以证实法律顾问是否知悉潜在的重大诉讼和索赔事项,以及管理层对其财务影响(包括费用)的估计是否合理。

22. 在某些情况下,注册会计师可以采用通用询问函的形式与被审计单位外部法律顾问进行直接沟通。通用询问函要求被审计单位外部法律顾问将下列事项告知注册会计师:

(1) 知悉的所有诉讼和索赔事项及对诉讼和索赔事项结果的评估;

(2) 对财务影响(包括费用)的估计。

23. 如果认为外部法律顾问不可能对通用询问函作出适当的回复(如法律法规可能禁止回复这样的通用询问函),注册会计师可以通过特定询问函进行直接沟通。特定询问函的内容包括:

(1) 诉讼和索赔事项清单;

(2) 管理层对每项识别出的诉讼和索赔事项结果的评估以及对财务影响(包括费用)的估计(如有);

(3) 要求外部法律顾问确认管理层评估的合理性,如果外部法律顾问认为清单不完整或不准确,需要为注册会计师提供进一步的信息。

24. 在某些情况下,注册会计师也可能认为有必要与外部法律顾问面谈诉讼和索赔事项的可能结果。这些情况的例子包括:

(1) 注册会计师认为这些事项存在特别风险;

(2) 这些事项较为复杂;

(3) 被审计单位管理层和外部法律顾问意见不一致。

通常,这种面谈需要征得管理层的同意并有一名管理层代表参加。

25. 按照《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定,注册会计师签署审计报告的日期,不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据,并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。注册会计师可以通过询问负责该事项的管理层(包括内部法律顾问),获取有关截至审计报告日诉讼和索赔事项状况的审计证据。在某些情况下,注册会计师可能需要从外部法律顾问获取最新信息。

### 三、分部信息(参见本准则第十三条)

26. 适用的财务报告编制基础可能要求或允许被审计单位在财务报表中列报分部信息。注册会计师针对列报分部信息的责任与财务报表整体相关。因此,注册会计师无需实施为对单独列报的分部信息发

表意见而所需的审计程序。

**了解管理层使用的方法**（参见本准则第十三条第一款第（一）项和第二款）

27. 根据具体情况，在了解管理层确定分部信息的方法，以及这些方法是否可能导致对分部信息按照适用的财务报告编制基础的要求予以披露时，注册会计师可能考虑的相关事项的例子包括：

- （1）各分部之间的销售、转移和收费以及内部金额的抵销；
- （2）与预算和其他预期结果的比较，如营业利润占销售额的百分比；
- （3）各分部之间资产和成本的分配；
- （4）与以前期间的一致性以及对不一致事项披露的充分性。