

存货舞弊的识别

湖南株洲 肖小飞

存货在企业的资产中一般都占有一定的比例,包括原材料、包装物、低值易耗品、半成品、委托加工物资、库存商品等。由于存货已成为舞弊者操纵利润的理想工具,因此它引起了注册会计师的特别关注。盘点是存货审计中常采用的一种重要方法,但并非仅凭此就可查出存货舞弊,注册会计师还必须掌握识别存货舞弊的技术。

一、存货价值的操纵手法

存货价值的确定涉及两个要素:数量和价格。确定现有存货的数量常常比较困难,因为货物总是在不断地被购入和销售,不断地在不同存放地点间转移。存货单位价格的计算同样存在问题,因为采用不同的计价方法所计算出来的存货价值将不可避免地存在较大的差异。企业常常利用以下几种方法来虚增存货价值。

1. 虚构存货。正如莫纳斯所说,一个极易想到的增加存

(4)2008年至2011年每年行权1290万股的账务处理。借:银行存款15544.50万元(1290×12.05),资本公积——其他资本公积14783.58万元(1290×5000÷6448×14.779);贷:股本1290万元,资本公积——股本溢价29038.08万元。

(5)2012年行权1281.53万股的账务处理。借:银行存款15442.44万元(1281.53×12.05),资本公积——其他资本公积14686.76万元(73895-73.92-14783.58×4);贷:股本1281.53万元,资本公积——股本溢价28847.67万元。

从上述账务处理可以看出,实施股票期权激励计划减少的未分配利润和增加的管理费用,并没有导致公司资产流出或负债增加,净资产也保持不变。相反,因激励对象行权时必须按照行权价格支付款项,可以募集到77698.40万元(6448×12.05)的资金用于公司开发项目,还增加了归全体股东共同享有的资本公积71250.40万元(77698.40-6448),这与公司实施定向增发股票募集资金的效果相同。

2. 业绩预亏公告。2008年1月31日伊利股份发布2007年度业绩预亏公告:公司实施股票期权激励计划,依据会计准则的相关规定计算权益工具当期应确认成本费用,这将导致公司2007年年度财务报告中净利润出现亏损。具体数据将在2007年年度财务报告中予以披露。剔除股票期权会计处理本身对利润的影响数后,公司2007年年度财务报告中净利润无重大波动。

三、实施股票期权激励计划的利弊

事实上,伊利股份在2007年度的亏损只是一种账面亏

货价值的方法是对实际上并不存在的项目编造各种虚假资料,如没有原始凭证支持的记账凭证、夸大存货数量的存货盘点表、伪造的装运和验收报告以及虚假的订购单。因为很难对这些伪造的资料进行有效识别,所以注册会计师往往需要通过其他途径来证实存货的存在及其价值。

2. 存货盘点操纵。注册会计师通过对客户存货的监盘来获取有关存货的审计证据。因此,对注册会计师来说,执行和记录盘点测试显得非常重要。遗憾的是,在一些存货舞弊案件中,审计客户在数小时之内就改变了注册会计师的工作底稿。因而,注册会计师必须采取足够多的措施以提高审计证据的可信度。举例来说,假定审计客户在会计期间结束前五天收到一大批货物,随之将所有与之有关的验收报告和发票以及它们的复印件抽出,并在审计期间将其隐藏起来。然后在进行存货实物盘点时,将这些货物清点并记录到注册会计师已测试

损,对公司基本不会造成影响,实施股票期权激励计划应该说是利大于弊。

实施股票期权激励计划的优点包括:一是将激励对象的报酬与公司的长期利益“捆绑”在一起,实现激励对象与股东利益的高度一致,使二者的利益紧密联系起来。二是股票期权是公司赋予激励对象的一种选择权,是在不确定的市场中实现的预期收入,企业没有任何资金支出,有利于企业降低激励成本。三是激励对象行权时,必须按照行权价格支付款项,这与公司定向增发股票募集资金的效果相同。

实施股票期权激励计划的缺点包括:一是来自股票市场的风险。股票市场的价格波动和不确定性,可能导致公司股票的真实价值与股票价格不一致,持续“牛市”时激励对象股票期权收入可能过高,会产生“收入差距过大”的问题;当激励对象行权但尚未售出购入的股票,股价便跌至行权价以下时,激励对象将承担行权后股票跌破行权价的损失。二是实施股票期权激励计划,应依据会计准则的相关规定计算权益工具当期应确认成本费用,该费用过大就会导致公司出现净利润减少甚至亏损的表象,从而掩盖公司经营正常甚至高速增长的实际情况。

《证券法》、《公司法》和《上市公司股权激励管理办法(试行)》等规定,企业可通过股票期权等权益工具对职工实行激励,已完成股权分置改革的上市公司,允许建立股权激励机制。对于股票期权激励计划,虽然在账务处理方面存在一些问题,但股票期权激励计划本身并无过错,股民不应过于敏感。○

的那批货物中去。显然,在上例中存货价值将被高估,同时有相同金额的负债被低估。遇到这种情况,注册会计师需要进行比例或趋势分析以发现可能的舞弊。另外,也可以检查会计期间结束后一段时间内的款项支出。若注册会计师发现有未在采购日记账中记录就直接支付给供应商的款项,则应该进一步调查。

3. 产成品的错误资本化。产成品被资本化的部分通常是销售费用和管理费用。为了发现这些问题,注册会计师应当对生产过程中的有关人员进行访谈,以明确产成品成本费用的归集与分配过程是否适当。审计客户往往可列出很多看似充分的证据,用以支持其通过对产成品进行资本化而增加利润的处理。此类舞弊往往是财务总监在总裁的指使下实施的。因此,在对关键人物的正式访谈中,如果怀疑有人指使他们夸大了有关存货的信息,注册会计师应采取一种直截了当的方式对其进行责问,迫使其说出真相。

二、存货盘点的局限性

证实存货数量的有效途径是对其进行整体盘点。注册会计师必须合理、周密地安排盘点程序,并谨慎地予以执行。盘点的时间应尽量接近年终结账日。盘点时应采取尽可能多的措施以提高盘点的有效性,比如各存放点同时盘点、停止存货流动以及盘点数额达到合理的比例等。不过,即使注册会计师谨慎地执行了盘点程序,也不一定能发现所有重大的舞弊。这是因为存货的盘点测试存在以下局限性:

第一,审计客户往往派代表跟随注册会计师,一方面可记录测试的结果,另一方面也可掌握测试的地点及进程等。这样,审计客户就有机会将虚构的存货加计到未被测试的项目中,从而虚增存货的总体价值。

第二,在执行盘点程序时,注册会计师一般会事先通知审计客户测试的时间和地点,以便其做好盘点前的准备工作。但是,对于那些有多处存货存放地点的审计客户,这种事先通知的审计惯例会使其有机会将存货短缺隐藏在那些注册会计师不可能检查的存放点。

第三,有时注册会计师并不执行额外的审计程序,以进一步检查已经封好的包装箱。这样,为虚报存货数量,审计客户会在仓库里堆满空包装箱。

三、执行分析程序识别可能的存货舞弊

既然靠盘点并不能发现所有重大舞弊行为,注册会计师就必须执行分析程序。一个不诚实的审计客户可以通过多种途径去操纵存货信息。注册会计师要对审计客户进行重大存货舞弊的动机和机会加以评估,以发现存货造假行为。

1. 审计客户舞弊的动机。审计客户进行舞弊的动机可谓多种多样,对其进行分析并在执行审计过程中予以考虑将有助于发现舞弊。以下列举了导致审计客户产生舞弊冲动的几种常见原因:①审计客户正面临财务困难。②审计客户管理局面临完成财务计划的压力。③存货为资产负债表中的一个重大项目。④存在合同所限定的供货方面的压力。⑤审计客户企图得到用存货担保的融资。⑥审计客户面临来自资本市场的压力,如股价下跌、公司面临退市或被收购的风险等。

2. 审计客户舞弊的机会。并非所有的公司都可以通过存货造假虚增利润。事实上,对于那些规模小、业务单一的公司,要想瞒过注册会计师而在存货上做手脚是非常困难的。但存在以下情况时审计客户进行存货舞弊的可能性会增加:①公司为一个制造企业,或者其拥有一个确定存货价值的复杂系统。②公司开展的业务涉及高新技术。③公司拥有众多的存货存放地点。

3. 审计客户舞弊的迹象。虚构存货当期,其所虚构的存货会使公司的账户失去平衡。与以前期间相比,销售成本会显得过低,而存货和利润将显得过高。当然,还可能会有其他的迹象。注册会计师在审计存货时应回答以下问题,回答“是”越多,存在存货舞弊的可能性就越大:①存货的增长是否快于销售收入的增长?②存货占总资产的百分比是否逐期增加?③存货周转率是否逐期下降?④运输成本所占存货成本的比重是否下降?⑤存货的增长是否快于总资产的增长?⑥销售成本所占销售收入的百分比是否逐期下降?⑦销售成本的账簿记录是否与纳税报告相矛盾?⑧是否存在用以增加存货余额的重大调整分录?⑨在一个会计期间结束后,是否存在过入存货账户的重要转回分录?

四、识别存货舞弊的策略

1. 对舞弊的动机予以充分关注。由于舞弊存在被发现的风险以及道德方面的压力,也就是说舞弊亦有成本,所以在正常情况下,理性的人宁愿尊重客观事实。不过,一旦面临某种压力和诱惑,审计客户舞弊的冲动会变得强烈。可见,注册会计师对舞弊的动机进行分析有助于降低审计风险。

2. 重视分析性程序的应用。鉴于盘点程序具有局限性,注册会计师尚不能通过盘点解决所有的问题。若想发现舞弊的蛛丝马迹,分析性程序是一种十分有效的审计方法。这一程序从整体的角度对审计客户提供的各种具有勾稽关系的数据进行对比分析,有助于发现重大误差。由于存货造假会使有些项目出现异常,因而将存货与销售收入、总资产、运输成本等项目进行比例和趋势分析,并对那些异常的项目进行追查,就很可能揭示出重大的舞弊。另外,还可以将财务报表与报表附注、财务状况说明书、税务报告以及其他类似的文件相互核对,以尽可能降低审计风险。

3. 重要性原则的恰当应用。重要性原则是审计工作中的一个重要原则,对在资产负债表中占有重要比例的项目,注册会计师必须予以特别关注。尤其对那些内部控制较弱而在资产负债表中又占有相当比重的项目,就不能采用一般的常规审计程序,而应采用特别的详查方法。

4. 对注册会计师进行培训,以提高其查找存货舞弊的能力。目前审计客户的舞弊水平在不断提高,其手段从简单的违纪违规转向了有预谋、有组织的技术造假;从单纯的账簿造假转向了从传票到报表的全面会计资料造假。同时,舞弊人员的反查处意识也在逐渐增强。因而,仅靠简单的审计方法已不能满足当前查处存货舞弊的需要。所以,为保证注册会计师行业的健康发展,应对注册会计师进行专职培训,以提高其查处存货舞弊的能力。○