



# 存货错弊审计举例

浙江宁波大红鹰职业技术学院 屈中标

存货属于企业的流动资产,所涉及的主要业务活动几乎贯穿企业生产经营全过程。因此一个企业对存货的核算是否科学、合理,会计方法的选择是十分重要的,而存货审计就能发现存货核算中的错弊,本文就此从三个方面举例剖析企业存货会计处理的错弊,并说明相应的更正方法。

## 一、将材料采购成本计入当期损益

例1:在审查某企业20××年6月份“管理费用——其他”明细账时,发现6月6日13号记账凭证中摘要说明含糊不清,其内容如下:借:管理费用——其他8500元;贷:银行存款8500元。

经检查该记账凭证的原始凭证,发现是两张运费清单,即铁路运费8000元和市内运费500元。查阅与该运费有关材料采购业务,是同年6月1日10号凭证,其会计分录为:借:在途物资26000元,应交税金——应交增值税(进项税额)4420元;贷:银行存款30420元。

同年6月15日材料入库的会计分录为(该企业对材料采用实际成本进行核算):借:原材料26000元;贷:在途物资26000元。

由以上分析可得出,按材料计价的有关规定,材料的运费应计入材料的成本,很显然该单位将支付材料的运费计入管理费用是不正确的。该企业将应计入原材料的运杂费用8500元列入管理费用,一方面使该批材料少计成本7650元(假设运费的增值税税率是10%),进项税额少计850元,另一方面影响了本月及以后各期经营成果的准确性。

调账:如果该年6月份已查清材料尚未领用,可作如下调账处理:借:在途物资7650元,应交税金——应交增值税(进项税额)850元;贷:管理费用8500元。借:原材料7650元;贷:在途物资7650元。

如果该年6月份当期查清材料已被领用,应编制如下调账分录:借:在途物资7650元,应交税金——应交增值税(进项税额)850元;贷:管理费用8500元。借:原材料7650元;贷:在途物资7650元。借:生产成本7650元;贷:原材料7650元。

如果问题查清时,该材料已制成产成品,应编制如下调账分录:借:在途物资7650元,应交税金——应交增值税(进项税额)850元;贷:管理费用8500元。借:原材料7650元;贷:在途物资7650元。借:库存商品7650元;贷:原材料7650元。

## 二、利用“材料成本差异”账户多计材料发出成本

例2:查阅某企业20××年6月份会计资料时,发现生产

费用水平高于以前各月,材料成本差异率较以前各期低。为查明原因,调阅了被查企业材料成本单价表、“物资采购”、“原材料”及“材料成本差异”等明细账,发现该企业材料的计划成本高于实际成本,“材料成本差异”账户是贷方余额。其中:6月初材料成本差异为120650元,本月收入材料的材料成本差异为450000元;月初结存材料的计划成本为3016250元,本月收入材料的计划成本为9000000元,本月发出材料的计划成本为8500000元,该企业实际采用的成本差异率是-2.1253%,调整发出材料计划成本为180650.5元。通过验算,该单位的材料成本差异率= $(-120650-450000) \div (3016250+9000000) = -0.04749$ 。因此发出材料应调减计划成本403665元( $8500000 \times 4.749\%$ ),而该企业使用的材料成本差异率是-2.1253%,调整发出材料计划成本是180650.5元,从而使当月生产成本虚增了223014.5元( $403665-180650.5$ )。可见该企业将“材料成本差异”账户作为人为调节生产成本的调节器,以达到增加成本、隐匿利润的目的。

如果该材料所生产的产品尚未完工,审计调账分录如下:借:材料成本差异223014.5元;贷:生产成本223014.5元。

如果该材料所生产的产品已完工,调账分录如下:借:材料成本差异223014.5元;贷:库存商品223014.5元。

如果该材料生产的产品已售出并已结转了销售成本,假如该错账的发生、发现、调账在同一会计年度,该企业的所得税税率为30%,按税后利润的50%发放股利,按税后利润的10%提取法定盈余公积。那么,调账分录如下:借:材料成本差异223014.5元;贷:本年利润223014.5元。借:所得税66904.35元( $223014.5 \times 30\%$ );贷:应交税金——应交所得税66904.35元。借:利润分配——应付股利78055.08元 $[(223014.5-66904.35) \times 50\%]$ 、——提取法定盈余公积15611.02元 $[(223014.5-66904.35) \times 10\%]$ ;贷:盈余公积15611.02元,应付股利78055.08元。借:应交税金——应交所得税66904.35元;贷:银行存款66904.35元。借:应付股利78055.08元;贷:银行存款78055.08元。

## 三、组成计税价格错误,少交税款

例3:对乙企业的加工业务进行审计。甲企业委托乙企业加工烟丝,发出烟叶10吨,每吨烟叶成本为500元,乙企业在生产加工过程中代垫辅助材料500元,两方协议加工费3000元。乙企业代扣代交消费税3429元,乙企业反映的分录是:借:应收账款3429元;贷:应交税金——应交消费税3429元。经了解乙企业在计算应交消费税时的计税价格是11429元 $[(5000+3000) \div (1-30\%)]$ ,应纳消费税为3429元

# 谈注册会计师验资风险控制

武汉理工大学 董丽英 中喜会计师事务所石家庄分所 肖宝强

验资原本是一种比较简单的会计鉴证业务,但是由于验资的固有局限性及注册会计师的职权所限,若存在投资者恶意作弊或与有关机构串通作弊,提供注册会计师不能识别的虚假证明材料等情况,即使注册会计师以应有的职业谨慎态度执行验资业务,也可能得出不适当的验资结论,导致所发表的验资意见与实际情况不相符。

近年来,社会上不断出现状告会计师事务所和注册会计师验资不实的民事纠纷,要求注册会计师承担连带赔偿责任,这就要求注册会计师应当规避验资风险。如何规避验资风险?本文试作探讨。

## 一、有效控制验资风险

验资是注册会计师的法定业务,应严格按照相关审计准则的要求执行验资业务,控制验资风险。有效控制验资风险的程序如下:

1. 接受委托前应当了解被审验单位的基本情况。注册会计师应当了解:公司类型、所有权结构、委托目的、审验范围、出具验资报告的时间要求、验资收费、报告分发和使用的限制等事项。了解被审验单位的基本情况是有效控制验资风险的必要程序,它为注册会计师在某些关键环节做出职业判断提供了重要基础。

2. 识别验资风险。注册会计师在了解被审验单位及其环境的整个过程中识别风险,并考虑设立或者变更业务处理的合规性。将识别的风险与可能发生错报的领域相联系,考虑识别的风险是否重大。

3. 初步评估验资风险。在了解被审验单位基本情况、识别验资风险的基础上,注册会计师应当考虑自身是否独立,在利用专家工作的基础上能否胜任该项委托业务,并对验资

风险做出初步评估。如果将验资风险评估为高水平,则注册会计师应当拒绝接受委托。

4. 采取相应的应对措施。如果注册会计师决定接受委托,则应当保持职业怀疑态度,充分识别验资风险,并采取相应的措施。例如编制验资计划、合理安排验资工作、向被审验单位获取注册资本实收情况明细表或变更情况明细表以及与验资有关的重大事项的书面说明,实施恰当的审计程序,获取充分适当的审计证据,记录验资的过程及其结果并形成底稿等,将验资风险控制可在可接受的水平。

## 二、谨慎承接和处理验资委托业务

《公司法》规定,承担资产评估、验资或者验证的机构因其出具的评估结果、验资或者验证证明不实,给公司债权人造成损失的,除能够证明自己没有过错的外,在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。《公司法》明确规范了注册会计师的“差错赔偿责任”,所以笔者建议会计师事务所所以最谨慎的态度对待验资业务的承揽、验资程序的执行和验资报告的提交。

1. 不宜接受委托的验资业务。遇到下列情况尽量不要接受委托,因为容易导致验资发生重大错报风险:

(1) 验资业务委托渠道复杂或不正常。一般情况下,由同学、战友、亲戚、党政领导、部门领导介绍来的验资业务风险都很大,很可能是其他会计师事务所拒绝出具验资报告,才找到这儿来的。

(2) 被审验单位处在高风险行业。比如用树苗、虾苗、鱼苗、农村集体所有的农业用地承包权、水面养殖承包权等出资,或用少量珠宝、名人字画、文物作为大额资本金出资等,该类情况下公司和股东多有隐情而向注册会计师隐瞒实情。从

.....  
(11 429×30%),甲企业委托加工后的烟丝在收回后直接出售。

根据《消费税暂行条例》的规定,委托加工的应税消费品按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税,没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-消费税税率)。加工费是指受托方加工应税消费品向委托方收取的全部费用,包括代垫辅助材料的实际成本,所以该企业的计税价格应是 12 142.86 元 [(5 000+3 500)÷(1-30%)],应纳消费税是 3 642.86 元 (12 142.86×30%),少计提消费税 213.86 元 (3 642.86-3429)。为此,乙企业利用错算计税价格达到少交消费税的目的,而甲企业则少算了委托加工物资的成本。

调账如下:乙企业应补交消费税调账分录为:借:应收账款 213.86 元;贷:应交税金——应交消费税 213.86 元。

当然对于甲企业应补作一笔会计分录:借:委托加工物资 213.86 元;贷:应付账款 213.86 元。

由于企业存货的种类繁多、收发频繁,在计量和计算上可能发生差错,还会发生自然损耗、毁损、丢失、被盗等,从而造成存货的实际结存数与账存数不符。企业存货是反映企业生产经营、流动资金运作情况的晴雨表,也往往成为少数人用来调节利润、偷逃国家税费基金的调节器。存货量有多少,价值几何,是审计的一个重点问题,也是核实企业利润真实与否的关键问题。因此企业存货审计是一项复杂、细致的工作,不仅需要企业的配合,更需要加强自身的管理。○