

初探存货审计

湖北咸宁市咸安区财政局 谢凤娟

在形形色色的利润操纵手段中,资产造假占了很大比重,其中资产计价舞弊是资产造假的惯用手段。由于存货项目种类繁多且流动性强、计价方法多样,因而存货高估构成了资产计价舞弊的主要部分。在会计核算上,存货对应的会计账项很多,存货项目的真实和正确与否,直接影响到其他会计账项,因此存货审计的技术及技巧要求很高。笔者对存货审计中应关注的几个问题作以下粗浅分析。

一、存货舞弊的动机

存货舞弊的动机可谓多种多样,对其进行分析并在审计执行过程中予以考虑将有助于发现可能存在的存货舞弊行为。以下列举了导致被审计单位管理当局进行存货舞弊的几种常见原因:①被审计单位正面临财务困难;②被审计单位管理当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被审计单位存在合同所限定的供货方面的压力;⑤被审计单位企图得到用存货担保的融资;⑥被审计单位管理当局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。

二、存货舞弊的迹象

以下情况存在得越多,存货舞弊的风险就越高:①存货的增长快于销售收入的增长;②存货占总资产的百分比逐期增加;③存货周转率逐期下降;④运输成本占存货成本的比重下降;⑤存货的增长快于总资产的增长;⑥销售成本占销售收入的百分比逐期下降;⑦销售成本的账簿记录与税收报告相抵触;⑧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,发现计入存货账户的重要转回分录。

三、存货舞弊可能运用的手段

1. 虚构存货账面数额。①存货通过预付账款、其他应收款、物资采购(在途物资)科目挂账,实质上已经消耗,价值形态已转化为成本费用;②将材料领用的用途、人工费用随意归集,在畅销、销售一般及滞销的产品之间进行人为分配,并通过递延确认、结转营业成本从而达到调剂利润的目的;③辅助材料已领用、消耗而未相应结转费用,以达到调剂当年利润的目的;④财务人员在做账时直接调剂产品的单位成本,达到调剂利润的目的;⑤人为减少结转至主营业务成本的产品数量,从而达到调剂利润的目的;⑥人为改变某期间或某笔业务的产成品计价方法,而在年中或年末利用其达到少转或多转成本从而调剂利润的目的。

2. 存货盘点操纵。注册会计师在很大程度上依赖对存货的监督盘点来获取有关存货的审计证据。因此,对注册会计师来说,执行和记录存货盘点测试显得非常重要。但遗憾的

是,在一些存货舞弊案件中,被审计单位在数小时之内就能改变注册会计师的工作底稿的内容。因此,注册会计师必须采取足够的措施以确保审计证据的可靠性。

举例来说,假定被审计单位在会计期间结束前五天收到一大批货物,随后将所有与之有关的验收报告和发票及其复印件抽出,并在被审期间将其隐藏起来。在进行存货盘点时,被审计单位再将这些货物进行清点并计入注册会计师进行盘点测试的那批货物中去。显然,在此例中存货将被高估,同时有相同金额的负债被低估。

四、针对存货盘点测试的局限性制定盘点计划

注册会计师必须合理、周密地安排存货盘点测试程序并谨慎地予以执行。在盘点时应尽可能采取措施以提高存货盘点的有效性。但是,即使注册会计师谨慎地执行了该程序,也不能保证能发现所有重大的舞弊行为。这是因为存货盘点测试存在以下局限性:①被审计单位往往派代表跟随注册会计师,一方面记录下测试的结果,同时也可掌握测试地点及进程等情况。这样,被审计单位就有机会将虚构的存货加计到未被测试的项目中,从而增加存货的总体价值。②在执行盘点测试程序时,注册会计师一般会事先将测试的时间和地点告知被审计单位,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点的被审计单位,这种事先通知无疑会使其有机会将存货短缺隐藏在注册会计师没有检查的存放点。③有时注册会计师并不执行额外的审计程序如进一步检查已经封好的包装箱。这样,为虚报存货数量,被审计单位往往会在仓库里堆满封好的空箱子。

鉴于存货盘点测试具有局限性,注册会计师就必须制定周密的存货盘点计划。需要特别说明的是,注册会计师应尽可能地避免被审计单位了解自己将抽取测试的存货项目。

五、通过分析性程序识别可能的存货舞弊

既然靠监督盘点并不能发现所有重大舞弊行为,注册会计师就必须从多种思维角度去看待被审计单位的财务数据,以最大可能地发现有关的舞弊行为。分析性程序不失为一种十分有效的审计方法。这一程序从整体上对客户提供的各种具有内在勾稽关系的数据进行对比分析,有助于发现重大误差。如前文所述,由于存货造假会使有些项目出现异常,因而对存货与销售收入、总资产、运输成本等项目进行比例和趋势分析,并对发现的异常项目进行追查,就很有可能揭示出重大舞弊行为。另外,还可以将会计报表与报表附注、财务情况说明书、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。☐