



谈会计报表的异常变动

辽宁华商会计师事务所 李静寰 于薇

一、识别异常变动的作用

会计报表的异常变动是指会计报表的要素在变化过程中出现了变动异常、收益水平与生产经营规模不相称、配比失衡、财务状况显示出非正常状态。

一个企业从资本投入、厂房建设、设备购置起,随着生产经营的循环,必然是永续循环不断变化的,所以其财务状况变动是合理的。在正常的生产经营条件下,财务状况不变倒是合理的不合理现象。对企业会计报表以前期为基础进行比较虽然非常必要,但必须认识到以前期为基础的变动既包括正常变动又包括异常变动。因为前期末的静态余额本身就可能存在异常因素,也有可能存在反面异常变动因素被正面异常变动因素所掩盖的情况。

以预期目标为基础的比较,能够直接反映变动差异的性质和数据,同以前期为基础的比较相比,它具有管理的科学性、先进性,能完善企业内部控制和不断修正运营行为,可以直接衡量实际数贴近基准或是偏离基准的幅度,以识别异常状态。采取以预期目标为基础的比较,关键是要事前健全预算体系,完善年度资产负债表、利润表的预算模式。存货、固定资产、实收资本、长期借款、销售收入、成本、期间费用、利润要有预算数,货币资金、应收应付等项目只需要根据前期实际结存进行调整即可作为预期数。

变动差异分析形式上有两种:一种是相对差异(即比率)分析,它是以三组或多组财务指标,考查偿债能力、资金周转能力、获利能力的变动差或趋势差;另一种是绝对差异分析,它考查企业财务结构的合理性及其要素的变动差异和考核收益水平的变动差异。本文主要探讨异常变动绝对差异、制定会计报表预期或预算数基准目标的原则方法,并列举异常变动的因素以供参考。

二、预期的基准

分析异常变动如果以预期目标为基准,则需要编制资产负债表预期目标的基准数和利润表预期目标的预算数。

1.实收资本与固定资产。根据西方惯例,注册资本与固定资产是1:1原则,就是企业固定资产(包括无形资产)的长期投资源于注册资本,出资人对工业企业的设立要提供固定资产(包括无形资产)的全部投资,以企业自有资本购建企业设计规模所必需的固定资产(包括无形资产),以确保生产经营的基本稳定。

2.存货与融资。企业存货所需要的流动资金多来源于银行借款,即存货=银行借款。存货与融资管理的目标之一是使企业管理当局能够节约使用资本,加速资本的运转,降低资金

运营过程中的风险。为达到这一目标:

供应循环(储备资金)应遵循供需平衡的原则:就是按需购料,把进货量控制在基本满足生产需要的水平上,使期末结存维持为储备限额的较低存量。

生产循环(生产资金)应遵循投入产出平衡的原则:就是以销定产,把投产控制在满足产出需要的水平上,使期末在产品不过度增加存量,能基本满足连续生产的需要。

销售循环(流通资金)应遵循产销平衡的原则:就是以强势营销拉动生产,使期末产品存量维持在销售网络的适宜存量。

供应循环(储备资金)基准占用:根据原材料平均日耗额、供应周期、间隔系数求得占用资金。其中,供应周期本埠供货不超过1个月,外埠供货不超过2个月,进口供货不超过3个月。这是假设采购期限的一个参考。

生产循环(生产资金)基准占用:根据不同产品的单位成本、平均日产量、生产周期、成本递增系数求得占用资金。其中,生产周期根据最小组量的平行或顺序或平行顺序生产组织方式确定。

销售循环(流通资金)基准占用:按不同产品的单位成本、销售周期求得占用资金。销售周期根据内销或出口等不同销售方式,发货、到货、结算的全程日期核定。

3.债权与债务。即生产经营过程中发生的信用结算资金的来源和占用。笔者认为,应遵循债权债务平衡原则,不考虑向债权方提供保证资金的来源,不利用债务安排预算支出。

生产经营过程中所必须发生的业务,以预收销货款抵补应收销货款,以应付购料款抵补预付购料款。如不能设定基准,则应收销货款、应付购料款都将根据企业的具体情况调整前期结存作为预期数。

其他应收、应付款,除有偿计息条件下的应收款可视同短期投资外,其余都不属于营业范围内的必要事项,不需要设定基准,也可对前期结存进行调整作为预期数。

4.对外长期投资。在企业经营资本有富余或实现积累盈余条件下,根据国家工商行政管理局的规定,可以注册资本的1/2或所有者权益的1/2对外进行投资。所以,企业所有者权益与对外长期投资是2:1原则。对外投资也不需设基准,可以根据前期数进行调整作为预期数。

5.预提待摊。受期间原则影响而产生的先付款后计入成



国有企业内部工程审计风险及防范

中国石化集团管道储运公司 高炳鑫

一、风险和工程审计风险的含义

风险系一种可能性与不确定性,是指特定事件、措施或行动对特定组织产生不利影响或导致不良后果的可能性。工程审计风险是指被审计工程项目存在错报或有重大缺陷,或者是被审计单位工程投资管理在内部控制制度方面存在重大漏洞或未被有效执行等,而审计人员在审计过程中,因种种原因未能发现,且发表了不正确或不恰当的审计意见而承担法律责任的可能性。

二、工程审计风险产生的原因

工程审计风险包括两方面内容:一方面是项目本身存在

本费用或者先计入成本费用后付款的调节性货币收支,应遵循预提抵补待摊全年平衡的原则,也不考虑基准数,采取调整前期数作为预期数的方法。

6.货币资金。它是处于购货前销货后的中间休整过程中的间歇性资金,存量少则不足以应付日常周转,若有余闲则是个浪费。在销售收入回笼资金均衡条件下,平均结存应为月收支预算日平均支付额5天以上的储存额和机动预算储备,以保证正常付现能力。

上述基准的确定遵循理念性初始期的原则。企业资产负债表的构成情况千差万别,各个企业的预期目标除通过制定基准预算数(计划)确定以外,都可以根据企业实际情况调整前期数来作为预期数。

三、异常变动的因素解析

正常的生产经营循环带来的变动通常是正常的变动,随正常生产经营循环带来的货币资金的变动通常也是正常的变动。非正常的生产经营循环导致的变动才是异常变动。笔者探讨的是非正常生产经营循环所导致的异常变动。

1.对于固定资产的增减变化,可以从附表中分析其变化是否存在固定资产购建证据、造价、资金来源异常以及固定资产处置减少等异常现象,是否存在多提折旧或少提折旧。

对于无形资产的增减变化,也可以从附表中了解无形资产增加的依据以及摊销的合理性,是否存在多摊、少摊或未摊。

如果固定资产、无形资产的投资大于实收资本,则意味着挤占了流动资金,这将大大影响企业资金运营的稳定性。

2.供应循环购耗不均衡,进货多、耗用少造成严重超储,或进货少、耗用多,存量未达到正常储备水平。

生产循环投入产出不均衡,投入多,产出少,延长生产周期,生产循环停滞,造成生产过程过多积压资金,或投入少,产出多,缩减在产品结存,影响到生产的持续进行。

重大错报、漏报、弄虚作假或工程管理上存在弊端和漏洞的风险;另一方面是审计人员审计后表示该项目并不存在重大错报、漏报、弄虚作假或工程管理无弊端和无漏洞的风险。也就是说,工程审计风险的产生是客观存在和主观运作的共同作用。

笔者认为,国有企业内部工程审计风险产生的原因主要有以下几个:①内部审计人员业务素质参差不齐;②审计时间滞后,审计方式、方法陈旧;③内部工程审计所处的审计环境不佳,具体表现为法制不健全、审计对象具有复杂性和隐蔽性、被审计单位内部控制较差;④内部审计机构的相对独立性较差。

销售循环产销不均衡,产量大于销量,不断增加产品库存和呆货存量,或者销量大于产量,不断减少产品库存,造成产品库存过低,导致存货不能满足生产的需要。

3.应收销货款与销售循环相关联,产品结存的增减量按销价计算反映销售循环与货币资金增减的差额。应付购料款与存货中原材料增加额相关联,原材料结存额的增减反映进货与货币资金的差额。产品存量过高则影响了资金周转,存量过低则满足不了市场的需求。

4.货币资金存量增多意味着没有合适的生产经营投向,未能将货币资金运营好。货币资金存量剧减或者变化太大,则意味着不能维持收支均衡。

5.没有自有资金来源,对外赊销比例太大,应收货款多,应付货款少,应收货款呆账比例过大,可变现的应收款太少,这些都会增加企业流动资金亏绌的风险。

生产循环需要流动资金缺口大,则银行借款长期不能偿还或者借入资金呆滞不能承付利息。

其他应收、应付款多是非生产循环中的收支事项,隐蔽性变动较大。

6.待摊费用、预提费用通过期末、期初的变化检查其合理性,了解发生额的合法性及预提和摊销的均衡性。年末待摊费用结存额的增加或应减未减则意味着有新增发生额和应摊未摊额;预提费用结存额的增加则意味着有新的预提项目跨年付现。

7.产品销售收入的剧减、剧增与设计规模的产销能力达标水平不相符,销售收入与销售成本配比失调,期间费用的变动幅度太大。

8.实收资本虚投对应应收款,资金到位后抽走挂记应收款,或者以不实的实体资产作为投入资本,以及所有对资产、负债、收入、成本费用的舞弊行为都会使会计报表的变化呈现异常变动。☒