

公司会计信息失真表现与识别途径研究

李福琼

(天健会计师事务所重庆分所 重庆 400020)

摘要 公司的会计信息失真不仅会影响国家证券市场的健康发展,而且对广大股民尤其是中小股民的利益产生巨大的冲击,公司会计信息失真已成为我国经济运行机制中的一大公害。对公司会计信息失真表现的情形进行逐一分析,由此列举识别会计造假的主要途径和对应方法,以期对公司会计信息失真情形进行有效控制和辅助。

关键词 会计信息失真 表现 识别方法

近年来,我国公司造假事件频频发生,比较严重的如“PT 红光”、“ST 幸福实业”、“ST 黎明”、“ST 天颐科技”、“银广夏”、“华纺股份”、“麦科特”、“蓝田股份”等案件,导致投资者普遍对公司财务报告信息质量产生严重怀疑,引发公司股票价格剧烈震荡,某些公司价值极度缩水,公司声誉一败涂地,众多中小股民投资者损失惨重,严重挫伤他们的投资信心等一系列的严重后果。而这必然束缚公司在资本市场中的融资能力,减少企业的资金流入,严重阻碍公司的长远发展,甚至影响整个国家经济稳定发展。

1 会计信息失真的表现

会计信息失真掩盖企业经济活动的真相,带来影响和后果有严重危害,要规范会计行为和治理会计信息失真,首先应了解会计信息表现形式,根据其表现形式寻觅识别会计造假的途径及方法。

1.1 编制虚假会计凭证、账簿、粉饰会计报表,提供虚假会计信息,会计凭证的造假是通过编制虚假经济业务,以非法的手段取得原始凭证,或自制劳务费、装卸费凭证等以虚开实,或以原会计事项为基础,通过夸大或缩小的方式以少开多,或采用偷梁换柱的方法,利用形式上合法的票据在费用中列示公费旅游或领导个人消费等。这些虚假凭证进入几张程序,致使会计信息从源头上开始失真,也给审计工作带来很大难度。另一方面账簿作假,即在记账、算账、转账、结账过程中,涂改账目、做假账、挂账、收入不入账、提前结账或延迟结账、倒轧账等,造成账证不符、账账不符、账表不符,或者是抽换账页、损毁账簿,或者是账外设账等掩盖事实真相。有些企业甚至虚构经济业务、粉饰会计报表,报表粉饰的主要表现形式有表账(报表数据与账簿记录)不符、表表不符(资产负债表和损益表、现金流量表不符,主表和附表不符)、虚报盈亏(加大资产或加大成本费用,虚增利润或减少利润)等。以上种种行为造成了会计信息的严重失真。

1.2 大做成本文章,虚增企业利润。成本的大小直接关系到企业利润,特别是公司,为了粉饰业绩,虚增企业利润,提高股票价值,在成本上大做文章,通常采取的方法有:该列入成本的材料费、人工费不计入成本,使生产成本人为降低;该摊销的费用不摊销或者少摊销,该计提的费用不计提或者少计提。例如固定资产折旧,本应按月如实计提,有的企业为了加大利润,就不提或者改变原来的方法重新计提,使折旧费用减少,或者将已竣工的基建项目不按时转入固定资产,少计折旧费用,又将发生的长期借款利息挤入工程成本,有些企业采取集团下属企业之间随意转移成本,达到人为调节利润的目的,这样就使成本在各企业由于人为因素而改变,致使企业利润不实。

1.3 进行违规税金核算,维护小团体利益。主要表现在企业偷逃税金,虚开增值税专用发票或虚拟购销业务购买增值税进项税额发票入账,有些企业为了偷逃营业税,编制发票摘要的内容,如将全部为营运收入的发票变造为营运收入和其他款项,以少缴营业税,还有一些企业虚列职工名册或以职工部分收入为计税标准,偷逃个人所得税,从而达到不缴或少缴税金的目的,使国家蒙受损失。

2 识别会计造假的主要途径及方法

由于所有的会计信息均是以资产负债表、损益表、现金流量表为载体,所以会计造假亦是以三大报表为基础的。会计造假主要可以分为两种:一是基于会计盈余目标对利润表和资产负债表的操纵,另一种则是基于现金流目标对现金流量表操纵。

对利润表和资产负债表的操纵。操纵会计盈余的会计造假多围绕着虚增收入、虚减费用及负债而进行。具体操作方法有:

2.1 未满足收入条件而确认收入。即在未符合收入确认条件的情况下而确认收入,主要表现为提前确认收入和不当确认收入两种情况。第一种情况,如商品尚未销售或服务尚未提供,商品所有权的主要风险与报酬尚未转移时确认收入;第二种情况,如向关联和潜在关联单位出售产品时确认收入,交易双方如果是关联方交易,很容易出现操纵关联定价而转移利润等。

2.2 伪造收入。与提前确认收入相比,伪造收入则是一种彻头彻尾的欺诈,主要包括伪造原始凭证虚构收入和将非营业收入虚构为营业收入。伪造原始凭证虚构收入,这种欺诈多伴随着伪造会计凭证及合同等,如通过伪造进口设备融资租赁合同虚构固定资产,采用伪造材料和产品的购销合同、虚开进出口发票、伪造海关印章等手段虚构收入;非营业收入虚构为营业收入,现金流的非营业收入来源包括资产出售或其他投资收入等,但如果将其计入销售收入,则会虚增营业收入并抬高营业利润率。

2.3 将费用递延处理或一次性冲销。减少营运用费用的方法可选择将现行费用递延处理或是利用会计政策变更将费用一次性冲销。将费用递延处理是指折旧或摊销非正常缓慢,如对固定资产减少折旧或无形资产摊销期限延长或通过拖延在建工程的结转过程使折旧减少,东北一家公司由于工程完工转入固定资产不及时,折旧计提起始月份不准确等导致 2000 年度少提折旧及相应少计主营业务成本 780 万元。将费用一次性冲销(即营运成本资本化)指成本被不适当地记录为可以分期摊销的资产(而非费用),这种现象多发区域存在于广告宣传成本、利息成本、软件开发成本等。

2.4 虚减成本、费用或负债。企业为了增加利润,蓄意不记录费用和相关负债。如企业将获得劳务的应付未付费用不计入当年损益从而虚增利润,关联企业将付给某机构的财务顾问费用从“管理费用”调账转入“其他应收款”。另外,也可以利用存货计价方式减少销售成本,因为存货的变化对企业损益、资产总额、所有者权益和所得税数额都会产生相应影响。存货计价方法的变更可以产生一定的利润调整空间,期末存货计价过高或期初存货计价过低,当期收益都可能因此而增加;有的企业采用定额成本法计算产品成本时,将产品定额成本差异在期末在产品和库存产品之间分摊,本期销售产品却不分摊,以降低本期销售成本,还有企业故意虚列存货或隐瞒存货的短缺或毁损,也可达到虚增本期利润的目的。随着审计技术的提高,调控传统利润表和资产负债表相关科目的手法易被识破,对现金流的操纵正成为会计欺诈的另一种形式。银行存款与流动资产之间的转换。伪造或提前确认收入的企业经常通过虚拟应收账款方式虚增收入,但长期挂账的应收账款以及日益增长的应收账款规模终究会引起投资者和审计师的怀疑,因此伪造现金流的手法之一是通过银行存款与流动资产之间的转换来隐藏虚拟交易产生的应收账款。具体而言,当企业需要将日益增多的应收账款伪造成有现金流的交易时,可以虚拟交易的客户名义收款进账,即通过借记“银行存款”、贷记“应收账款”的分录冲销应收账款;其次,在需要偿还虚拟资金时则以借出款或购货款名义冲销,如以借出往来款的名义出账,则通过借记“其他应收款”、贷记“银行存款”的会计分录使原来虚拟交易产生的应收账款转化为会 (下转 247 页)

浅析当代陶瓷新彩创作——以工笔花鸟画为例

聂宝梅¹ 陈宁²

(1.素锦堂工作室 江西 景德镇 333000; 2.景德镇学院 江西 景德镇 333000)

摘要 就当代陶瓷新彩创作之一工笔花鸟画的创作进行了探讨,详细探究了陶瓷工笔新彩花鸟画的特点、绘画用料以及绘画技术。

关键词 陶瓷新彩画;工笔花鸟;创作探讨

作为东方文化独有艺术特征的花鸟画美学语言,其发展逐渐成为当代陶瓷界装饰艺术中不可或缺的一部分。中国花鸟画是中国传统的三大画科之一,其描绘对象不局限于花与鸟,往往泛指各种植物——树木、花卉、瓜果蔬菜,各种动物——飞禽、翎毛、草虫、小型走兽等。

新彩是瓷器釉上彩的一种。开始于清清朝晚期,作为一种从国外引入的陶瓷装饰方法,其用料也采用外国引进的油性颜料。彩料的引进,装饰方法的引入,使其画风极具西洋风,也正因此而得名“洋彩”。用五彩颜料在白瓷表层进行绘制是其区别于粉彩的制作工艺,再经窑火烘烤,炉温 780℃ 左右烧成而制而成。新彩瓷器画所用的颜料是经过着色元素和化合物的化学处理的色基,再加入熔剂调配而成(各种金属氧化物为着色剂与各种硅酸盐熔剂相配)。整个画面的颜色在烧制剪发后变化不是很大,可是其颜料的色彩在烧制成为成品瓷器后鲜亮异常。也正因为其绘画时与烧制成瓷后有着相似的颜色,所以给广大绘画者在彩绘用色方面带来了极大的便利。在色彩种类方面,其所选择的范围较广,适应多种绘画的需求,可以兼顾中国画与西洋油画双方面的效果。基于其种种优点,新中国成立后,历经数代各级各类艺术家们对料性的认真研究与技法的不断改进,使新彩瓷器装饰与现代工艺作到有机结合,逐渐成为当代广泛采用的装饰形式。陶瓷工笔新彩花鸟画作为我国传统工笔画的基础上发展起来的一项独特艺术表现形式,整个陶瓷画面从构图到线条、色彩的处理均取得了较好的装饰效果,在给人以新的审美体验的同时,又具有很强的装饰意味,因此,以其条理化、图案化、理想化的绘画方式逐渐成为陶瓷绘画的重要组成部分。

陶瓷工笔新彩花鸟画作为一种从国外引入的陶瓷绘画表现形式,过程中所选用的五彩颜料亦从外国引进,新彩颜料是以各种金属氧化物为着色剂与各种硅酸盐熔剂相配合,即所用的颜料是经过着色元素和化合物的化学处理的色基,再加入熔剂调配而成。这种颜料也有水色与油色的分别,这种用料的很多颜色可以互相调配,因此增加了其表现力,写实与写意均可,与此同时,对于展现各种肌理也有着独到的效果。几乎可以说它适于表现其它一切平面的艺术形式。陶瓷工笔新彩花鸟画选用颜料的优越性,让其艺术更具生命力和创造力。优美的线条,既有中国画工笔白描的效果,又具有康熙五彩那样刚劲有力的笔线,还具有粉彩圆缓流畅的特点,使其艺术表现的载体不仅为瓷板、瓷瓶及镶器,越来越多日用瓷器也使用这种瓷绘颜料。新彩的表现力非常强,新彩装饰相对于传统粉彩、古彩更为随意大胆,效果也更为丰富多样。陶瓷工笔新彩花鸟画因对象较山水具体细微,又比人物画丰富,而注重灵动变化。技法上多种多样,没有特定程式规范,精细严谨刻划入微的工笔,精细处毫发毕现。新彩的具体彩绘技法如下几种。

描 就是描线勾勒。笔墨线条的运用在陶瓷工笔新彩花鸟画中尤其受到重视,亦可以说是工笔花鸟表现技法中的重要一环。其具体的表现形式有十八种之多,古代画师们亦将其总结为“十八描”。在工笔花鸟画中,勾描鸟的筋脉羽毛及花卉纹样枝干等,正确地体现出实物的结构、透视等关系,表现出事物的主体感,线条就必须有浓淡、虚实、转折等变化。勾描中用笔的浓淡干湿粗细变化。

点 就是对某些细部进行加工创作,如点花蕊、苔点,对于勾线画笔的选择可以有多种,如羊毫笔、兼毫笔等。点的灵活运用对一幅陶瓷工笔新彩花鸟画而言作用显著,用何种颜料、是疏是密,往往可以起到画龙点睛的作用。

塌 即塌画。选择画笔的中锋或边锋一笔塌画,一笔一色一或笔多色。陶瓷工笔新彩花鸟画中运用较少,其以表现写意或工带写的画面见长。

踩 即踩拍。其主要手法为将颜色涂于瓷面后,再用踩色踩开或踩成明暗,使颜色更趋于平整、粉化、柔和。

拍 是用海绵或丝棉球将色拍平。

彩 类似粉古彩的洗染,先用羊毫在彩的部分施一部分颜色,然后用干净的彩笔按阴阳背向的要求,彩出色的不同色阶。

陶瓷工笔新彩花鸟画中技法的不同其效果也就各异,在注重墨色的浓淡干湿粗细变化中展现了陶瓷工笔画的魅力。或秀而不媚,或清雅多姿,刚劲中带着婉转。广大陶瓷又往往令人敏思,让人怀忆,达到相对的自由表现境界,表现出独特的内涵及装饰效果,是他们从实践中不断探索和总结出来的成果。

参考文献

- [1] 胡涛.浅析陶瓷新彩花鸟画的独特艺术魅力[J].景德镇陶瓷, 2012(4): 25.
- [2] 王国华.浅析新彩花鸟画的创作[J].景德镇陶瓷, 2014(3): 118.
- [3] 王冲.浅议陶瓷新彩花鸟创作的工艺特征[J].景德镇陶瓷, 2014(2): 69.
- [4] 陈菊荣.谈陶瓷工笔新彩花鸟画技法[J].景德镇陶瓷, 2013(12): 102.
- [5] 于珍.析新彩花鸟装饰艺术的魅力和创新[J].景德镇陶瓷, 2014(2): 138.
- [6] 冯绍华,冯绍文.新彩花鸟画表现技法探析[J].南昌高专学报, 2007(6): 259.

(上接 227 页) 计报表上的其他应收款,以购货款的名义出账,则使应收账款转化为预付账款或者存货。这种欺诈方式一方面在虚增收入的同时虚增销售商品收到现金,另一方面使长期挂账的应收账款转化为其他应收款、预付账款、存货等流动资产。即使无法以虚拟交易客户名义收款进账,企业亦可通过直接虚构进账单、对账单方式虚增银行存款,其后再进行虚增的银行存款与流动资产之间的转换。

银行存款与非流动资产之间的转换。公司在会计欺诈中,选择将银行存款转化为应收账款后再二次转化为非流动资产如固定资产、在建工程、无形资产、长期投资等,这样还可以多计提资产减值准备调节利润,如蓝田股份、锦州港的会计欺诈都选择了虚拟银行存款、应收账款及非流动资产的手法。

参考文献

- [1] 朱永永.公司治理下内外审计相融性研究[J].重庆第二师范学院学报, 2013(3): 122.
- [2] 李杨.企业期间费用流程控制设计[J].民营科技, 2014(6): 180.

作者简介 孟宝梅(1983—)女,江西九江人,陶瓷美术师,研究方向:陶瓷工笔绘画。

通讯作者 陈宁。