

显失公允关联方交易中的审计风险控制

赵莉萍

(西南政法大学 重庆 400031)

【摘要】 关联方交易中的审计风险控制一直是财务审计中的一个难点。如何对其中显失公允的关联方交易进行审计并控制其风险,同时在制度层面加强管理已成为审计风险控制的重点与重心。基于此,本文认为关联方交易中的三重风险是审计风险控制的基础,应当从宏观和微观两个层面予以强化。

【关键词】 显失公允 关联方交易 审计风险控制

审计风险的易发环节主要是:非合理交易和非货币性资产交换、显失公允的关联方交易、会计政策变更、非规范融资行为、客户频繁变更会计师事务所等。如何防范和控制显失公允的关联方交易中的审计风险,是审计风险控制的重要组成部分。本文对此进行较为系统的分析与论证,提出建立风险三重审计并从宏观和微观两个层面进行有效控制的设想。

一、关联方交易中审计风险的构成

关联方交易的审计风险是指财务报表中对关联方关系、交易、定价政策的披露存在重大错误或漏报,而注册会计师审计后发表不恰当的审计意见的可能性。关联方交易审计风险由固有风险、控制风险和检查风险三要素构成。

1. 关联方交易审计中的固有风险。注册会计师无法改变关联方交易审计固有风险的现实水平,因其是独立于财务报表审计之外存在的。由于现行会计准则尚未就关联方交易对上市公司可能产生的影响做出规范性的详细规定,以致关联方交易披露的内容存在主观随意性,使得关联方交易定价信息披露缺乏可理解性和可比性,给注册会计师验证关联方交易金额的正确性和真实性带来了困难。此外,我国的法律、法规目前只要求对关联方及其交易进行披露,而对其他方面未做规定,况且已有的披露规定也不尽完善。这大大影响了关联方交易的监控力度,增加了审计的固有风险。关联方企业虽在法律形式上平等,但由于关联方之间存在着控制与被控制、影响与被影响的关系,因而双方实际上并不平等,从而在合法形式的掩盖下进行显失公允的关联方交易。这种有失公允的关联方交易往往很难被注册会计师所发现,更不用说去估计这种关联方交易给财务报表所造成的影响程度。

2. 关联方交易审计中的控制风险。关联方交易审计的控制风险是独立于财务报表审计之外的,注册会计师无法改变其风险水平。如果一些上市公司没有建立关联方交易的约束机制,内部控制制度存在重大缺陷,那么关联方交易的错误、舞弊就会进入被审计上市公司的财务报表,一旦注册会计师没有发现所有的显失公允的关联方交易,就会产生关联方交易审计的控制风险。我国《公司法》中没有限制控股股东控制

监事会多数席位的规定,缺乏对监事会的组成和议事程序等的相关规定,也没有制定重大关联方交易的股东回避表决制度,在这种情况下,对控股股东关联方交易的行为就缺乏有效的监督和制衡。在公司法人治理结构方面,目前上市公司普遍股权集中,控股股东对董事会过分渗入,内部人控制现象相当严重,使得关联方交易审计的控制风险加大。

3. 关联方交易审计中的检查风险。虽然注册会计师可以对关联方交易审计中的检查风险进行控制,但由于关联方交易的复杂性、隐蔽性,致使审计人员并不能确保完全发现关联方及其交易的所有错误,从而加大了关联方交易审计的检查风险。有些上市公司常常通过资产重组、购销、租赁、委托经营等关联方交易来调节损益,从而达到上市、获得配股资格或是防止摘牌的目的。虽然这些方式从表面上看有合同,似乎是合理的,但事实上这些营运操作主要是依赖关联方的实力和支持来粉饰业绩的。由于内部控制、审计测试的固有限制,倘若注册会计师对这些交易的合法性、公允性、重要性没有给予特别的关注,就有可能埋下审计风险。

二、显失公允的关联方交易的常见类型

1. 利用关联方购销粉饰财务报表。例如:以低价向关联方购买原材料,高价向关联方销售产品,无偿占用关联方的资产;集团公司将获利能力强的优质资产低价让渡给上市公司托管,以提高上市公司利润;上市公司将产品销售给控股股东和非控股子公司,因无需合并报表,因而不必最终以对外销售核算,这对上市公司而言,销售收入会因此增加,同时应收账款和利润亦相应增加;而对控股股东和非控股子公司来说,则是应付账款和存货的增加。倘若注册会计师忽视对这些企业关联方交易的检查和披露,就难免承担审计风险。

2. 利用非法非货币性资产交换和转移应收债权来粉饰经营业绩。例如:关联方以优质资产置换上市公司的不良资产、减少上市公司的损失,这样,实际上就提高了上市公司的经营业绩。由于进行非货币性资产交换时,双方交易资产的真实价值难以确定,从而增加了注册会计师的审计风险。

3. 利用企业重组、债务重组等方式调节利润。例如:上市

公司花很少的成本(明显低于公允价值)收购关联方企业,然后以高价将其转让给其他关联方从中牟取暴利。又如:有些上市公司在债务重组中只象征性地偿还一部分债务,甚至通过免除债务单位全部债务来获取高额利润。

4. 调节关联方之间的资金占用费,以达到调节损益的目的。如有的上市公司与其关联方签有资金占用协议,即通过支付一定的使用费用来拆借资金,而实际上,关联方之间资金使用费的收取有很大的人为性,从而以此来调节损益。

5. 利用委托、受托经营的方式来获取收益。例如:上市公司将其部分资产委托给关联方经营管理,通过收取高额的资产管理费来获取异常利益;或关联方将其部分资产委托给上市公司经营管理,只收取少量的、甚至完全不收资产管理费,而上市公司通过运转这部分资产来获取收益。

6. 通过担保和抵押的办法来影响利润。资金短缺必然会影响企业的生产经营和对外投资,进而影响企业的经济效益。为了融通资金,有些上市公司在自身财务状况不佳的情况下,通过关联方提供担保获得贷款,将财务风险转嫁给关联方,而自身缓解了资金压力,从而可确保经营利润。

7. 通过向关联方转嫁成本和债务来牟取利益。如某些上市公司将其对外的债务转让给关联方承担、或是将其生产的成本费用转嫁给关联方,以此来调节其经营业绩。

三、显失公允关联方交易中的审计风险控制策略

1. 宏观策略。在合理评估关联方交易审计的固有风险和控制风险的基础上,对关联方交易审计中的检查风险进行有效控制。注册会计师应根据被审计单位的外部环境因素、业务经营性质、财务状况、经营管理方面的特点,对容易出问题的关联方交易事项进行重点审计,以确定固有风险。注册会计师可以根据客户内部控制制度的健全性和有效性来确定控制风险。检查风险是审计风险要素中唯一可以被注册会计师控制和管理的风险要素,它与注册会计师的工作直接相关,并受审计程序和注册会计师运用审计程序有效性的影响,从而直接影响最终的审计风险。

在实际工作中,注册会计师可以通过以下的审计程序和方法来降低检查风险:①通过查询、复核等方式确定关联方。审计人员可以查阅股东大会、董事会会议及其他重要会议记录,通过了解所审计的会计期间内的重大业务来观察关联方的变更情况。对于易被忽视又可能具有重大影响的关联方,应查阅主要投资者、关键管理人员名单及股东登记簿来确定关联方。②在审计实施阶段,审计人员应密切关注与关联方的交易,注意收集关联方交易的证据;对于临近报告期末确认的大宗或非正常的经济业务要给予特别关注,以此来确定关联方交易的存在。③确认关联方交易是否公平、合理。可以查看关联方之间购销业务的价格是否公允,关联方之间融通资金的利息是否符合国家的规定,关联方之间提供劳务是否按市场行情收费,关联方之间是否存在无偿使用资产等。

2. 微观策略。

(1)对关联方之间的购销业务,要确定关联方之间购销额占购销总额的比例。①当关联方之间的购销业务比例小于

20%时,如果实际交易价格小于(含)120%,是否按实际交易价格确认收入;②如果实际交易价格大于商品账面价值的120%,是否按商品账面价值的120%确认收入;③实际交易价格超过确认为收入的部分,是否计入资本公积;④当关联方之间的购销业务大于(含)20%时,审查被审计单位是否按非关联方交易的加权平均价格确认收入,关联方之间实际交易价格超过确认为收入的部分是否计入资本公积。

(2)对关联方之间的非货币性资产交换和转移应收债权,没有确凿证据表明交易价格公允,应审查被审计单位是否将实际交易价格超过商品、债权和资产的账面价值的部分计入资本公积,并同时结转出售资产计提的资产减值准备。

(3)对关联方之间的企业重组、债务重组,应审查被审计单位是否将经营亏损或损失等不良资产和等额债务剥离给关联方,是否将不良的长期投资转卖给一关联方,而又与另一关联方进行交易,从买卖价差中谋取利益;审查上市公司重组交易在确定资产转让价格时,是否采用非法的方法来调节利润;审查上市公司在债务重组中是否将资产以评估净值转让给母公司,而母公司以现金支付一部分,其余额冲抵上市公司欠母公司的款项,从而使上市公司获取高额利润。

(4)对关联方之间的资金占用,应审查其资金占用协议,并审核其会计处理是否恰当。如审查资金使用费超过按1年期银行存款利率计算的金额,资金使用费相当于1年期银行存款利率计算的部分,是否冲减了当期财务费用;超过1年期银行存款利率计算的部分,是否计入了资本公积。

(5)对关联方之间的委托、受托经营,应审查被审计单位是否按所签订的协议进行适当的会计处理,即是否按受托经营协议确定的收益、受托经营企业实现的净利润、净资产的10%计算的金额(受托经营企业净资产收益率超过10%)三者孰低的原则确认为其他业务收入,实际取得的受托经营收益超过确认收入的部分是否已计入资本公积。

(6)对关联方之间的担保和抵押协议,应审查其一方为另一方提供的担保和协议,并实地调查盘点、函证或询问有关部门来检查业务的真实性。如通过询问房地产登记部门,可确认被审计单位是否以在押房地产进行重复抵押。

(7)对关联方之间的成本、费用分担,应审查其是否按照“谁受益谁承担”、“实质重于形式”、“利益和成本配比”等原则进行成本、费用的分摊。具体来讲,应审查各关联方之间分配的管理费是否合理,是否与生产、经营有关,分摊的标准、依据和方法在承担者之间是否一致等。

主要参考文献

1. 李敏,王波.对“关联方及其交易”审计的探析.经济问题探索,2000;7
2. 车嘉丽.上市公司关联交易的审计风险及规避.审计理论与实践,2003;6
3. 财政部注册会计师考试委员会办公室.财务成本管理.北京:经济科学出版社,2004
4. 财政部注册会计师考试委员会办公室.审计.北京:中国财政经济出版社,2004