



审计难点之关联方交易案例分析

周冶芳 鲁扬昊

(武汉科技大学文法经济学院 武汉 430081 深圳业信会计师事务所 深圳 518000)

【摘要】 本文从关联方交易成为审计难点的原因入手,结合实际案例对关联方交易存在的主要问题进行分析,并在此基础上提出相应的对策建议。

【关键词】 关联方关系 关联方交易 转移利润

一、关联方交易成为审计难点的原因

一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的,构成关联方。关联方交易是指关联方之间转移资源、劳务或义务的行为,而不论是否收取价款。关联方交易之所以是审计工作中的一个难点,究其原因不外乎以下几个方面:

一是会计准则对关联方关系的定义较为抽象,理解和把握存在一定弹性,而关联方交易是以关联方关系的存在为前提的。

二是关联方交易的目的使得公司不愿意对外披露其相关事项。

三是关联方交易非关联化也加大了审计的难度,虽然证监会要求披露持股5%以上的股东与公司的关联方交易,但随着公司关联方交易的非关联化,这一规定也就失去了作用。

四是一些行业的龙头企业,市场占有率非常之高,有的达90%以上,由于没有参照价格,其关联方交易的价格是否公允无从得知。公司之间如果交易一些市场上少见的固定资产或无形资产,其评估价格往往由于评估市场的激烈竞争而被企业操控,容易有失公允。

五是注册会计师行业的竞争激烈,许多会计师事务所不得不减少审计程序来维持生存,对于母子公司之间的关联方交易也仅在合并报表时将母子公司之间的往来、权益及购销等业务全部抵销,无特殊情况不再另外披露关联方交易。另外,对于非上市公司,关联方交易也不是审计重点。这样,后续的审计工作就没有可以利用的前任审计结果。

六是财会人员知识水平不断提高,反审计能力不断增强,这也是使关联方交易成为审计难点的一个原因。

二、关联方交易常见的问题及案例分析

1. 通过调整进货和销货价格转移利润。关联方交易中最常见的问题是通过调整进货和销货价格转移利润,常以下面几种形式出现。

(1)“两头在外”。案例1:A公司是纺织企业,是香港某上市公司的全资子公司,高价从母公司进口原材料,再将产成品低价出售给母公司。账面上A公司连年亏损,但年年增资,显

然子公司将利润转移给了母公司。

案例2:C公司是一家五金公司,是日本某株式会社的孙公司,其母公司是香港某精工技术有限公司,其产品是精密弹簧,主要用于数码产品、复印机等。该公司从成立之日起就没交过增值税(出口即征即退)和企业所得税(年年亏损),但增资十余次,原材料全部由香港的母公司提供,其产品全部销往日本的关联企业,即香港母公司的母公司。

以上两个案例有几个共同的特点:公司的进货和销货渠道都不在内地,即所谓的“两头在外”,且都是公司的关联企业。这样,它们相互之间就利用调高原材料的购进价格和压低产品的销售价格将内地的A公司和C公司的利润转移给了香港和日本的关联企业,人为造成A公司和C公司的账面亏损,逃掉了企业所得税及其相关的流转税,由于它们实际上并不亏损,并且还给其关联企业带来了极大的利润,所以就出现了账面连年亏损,但实际上连年增资的现象。

(2)“一头在外”。案例3:B公司和D公司是母公司设在英属维尔京群岛的两家子公司,英属维尔京群岛是太平洋群岛国家之一,是众所周知的“免税天堂”。那里没有流转税和企业所得税,为了避税,许多公司都在此设立总部。

B公司是已经在香港联交所上市的香料公司,1995年成立,其原材料全部来自于英属维尔京群岛的母公司,产品全部内销,1998年筹备上市,2004年上市成功。下面一组数据可以说明公司是通过调整进货价格来调节利润的。1995~1998年B公司的利润率为33.74%,1998~2004年筹备上市期间为了上市的需要,平均利润率在企业基本条件不变的情况下突然高达74.56%,其中1999年更是高达81.62%,上市后利润率又回到49.11%。

D公司是一家主要经营石料、装饰材料的公司,是英属维尔京群岛母公司的全资子公司,该公司的大理石、花岗石等原材料全在国内采购,产品80%外销,其毛利润率不到2%,也是转移利润的结果。

这两个案例中的B公司是进货渠道在外,D公司是销货渠道在外,即所谓的“一头在外”,在外的是关联企业的母公司,B公司通过调整进货价格来调节利润,在上市筹备期间,为了

达到上市的目的,通过压低从母公司进货的价格来提高利润率,上市以后又提高进货价格以降低利润率,这就是公司在基本条件不变的情况下,利润率发生巨大波动的原因所在。

D公司由于销货渠道是英属维尔京群岛的母公司,既没有企业所得税,又没有流转税,因此,D公司通过调低销售价格来将利润转移给其母公司,因此,D公司就出现了毛利率极低的现象。

(3)“两头在内”。在现实生活中,进出两头都在内地的,即所谓“两头在内”,也可以通过母子公司之间不同的税收政策来调节原材料或产成品的价格,达到转移利润和避税的目的。案例4:武汉S公司,商品流通企业,是深圳某公司的全资子公司,主要销售母公司生产的电子产品,由于S公司被认定为高新技术企业,享受优惠的税收政策,包括所得税的“两免三减半”政策,而其母公司却不享有税收优惠,因此,它们采取低价从母公司进货,本地销售,将利润留在子公司享受税收优惠政策后再将税后利润上交母公司的做法,这样实现了利润的转移及少交企业所得税的目的。

2. 通过联营扩大经营范围。案例5:E公司是一家经营汽车维修业务的外商独资企业,F公司是一家内资企业,主营汽车销售业务,由于国家对外资资本销售汽车有限制,而内资企业又资本不足,它们的联营成为解决问题的方式之一。

2005年E公司用信用证抵押从银行获得2 000万元短期借款、1 000万元长期借款,向F公司提供货币资金(挂其他应收款),并以E公司的房产作抵押为F公司提供担保,使F公司获得银行贷款6 000万元,这些资金全部用于F公司采购汽车的资金周转,两个公司经营上由一个负责人实际操控,虽然E公司和F公司并没有相互占有股份,但是,由于这一举措使得不能销售汽车的E公司开始销售汽车,也使国家对外资资本销售汽车的限制形同虚设。本案例中E公司和F公司虽然没有相互占有股份,但从实质上讲,我们可以认为这是一个典型的关联方交易,其中涉及提供资金、提供担保、转移借款、经营管理操控等方面。

3. 利用固定资产、无形资产交易调节利润。这方面的案例主要有美尔雅和麦科特,美尔雅是将其商标出售给母公司而虚增利润,麦科特是通过固定资产评估虚增利润。这都与资产的价值评估和企业操纵价格有直接关系。

对于美尔雅而言,它出售给母公司的是商标这种无形资产,具有惟一性,没有参照价格;评估价格弹性极大,且由于评估市场竞争激烈,难免受企业的操控,这样,虚增利润就不难理解了。麦科特通过固定资产的评估虚增利润是同样的道理。

4. 利用占款抽逃资金。占款,多为母公司占子公司的款,从某种意义上讲就是抽逃出资。案例6:G公司,外商投资企业,由于其母公司没有足够的货币资金,1亿美元的注册资本只投入7 500万美元,G公司成立后就挂了2 500万美元的其他应收款,明细账也没有列母公司的名字,挂在其他关联企业的名下,但表面上看是关联方内部往来,可以很方便地对付审计部门的函证。

5. 利用租赁及售后回购调节税负或收入。租赁多用于避

税的情况,如自然人股东买下房屋,低价或无偿给公司用,可以节省房产税,这样的公司小但比较多。一些卷烟厂为了逃避消费税,其设备全部低价从母公司租入,再将卷烟低价出售给母公司,由母公司对外销售,因为消费税只在生产环节征收,他们就钻了政策的空子。

关联企业之间的售后回购,真正融资的少,虚增收入的多,他们常常把售出放在资产负债表日前,把回购放到审计报告批准报出日之后,这样,关联方交易就很难被发现。

三、对策建议

1. 规范关联方交易价格。判断关联方交易价格的公允性主要是看关联方交易与非关联方交易的交易条款、交易方式、交易价格及付款方式等是否一致。

上市公司对关联方进行正常的商品销售时,如果对非关联方的销售量占20%及以上,则按对非关联方销售的加权平均单价作为其关联方交易的计价基础;当对非关联方的销售量不足20%,或销售仅限于关联方之间,实际交易价格不超过商品账面价值的120%,按实际交易价格确认收入;实际交易价格超过所销售商品账面价值的120%的,将商品账面价值的120%确认收入,超过部分,按会计制度规定计入资本公积。

笔者认为这种只设定商品销售价格上限的做法有一定局限性,因为利润是由收入和成本费用两个方面决定的,只控制商品销售价格一头是不够的,对原材料的购进价格也应该进行控制。关联方之间的原材料采购是完全可以低价买入而转移利润的,因此要考虑设置商品销售价格的下限。

2. 规范关联方之间相互占用资金的会计处理。会计制度规定:关联方之间以支付资金使用费占用上市公司的资金,上市公司应按取得的资金使用费冲减当期财务费用;资金使用费超过按1年期的银行存款利率计算的部分,计入资本公积。但没有规定不支付资金使用费,且是非正常业务往来的关联方之间的长期占款的会计处理。

这种占款在一定意义上讲就是抽逃出资,会计制度应在挂账时间、数量规模以及业务用途上予以限制,以防范这种情况发生。

3. 明确联营企业的权限限制。对联营的关联企业而言,必须在经营范围、经营方式以及参与决策的途径等方面进行权限限制,使其符合国家大的方针政策,从而符合国家的整体利益。

4. 对无形资产、固定资产价值评估市场进行规范和监管。由于评估市场竞争激烈,这就不可避免地会出现公司操纵价格的情况。对于某些龙头企业的市场占有率极高、没有参照价格的商品,对于某些市场极少出现,甚至是惟一的无形资产、固定资产,它们的价格在很大程度上依赖于评估公司的评估结果,这就决定了必须加大对评估市场的监管力度,严格规范资产评估公司的操作程序和评估标准。具体可从以下两方面着手:一是建立和完善世界范围内的各类商品价格数据库,二是要构建一套合理的量化评估指标体系。

主要参考文献

财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006