



上市公司非公允关联方交易的 识别与审计风险防范

西南财经大学 赵娜

【摘要】 关联方交易在我国上市公司中普遍存在,是上市公司粉饰会计报表、调节利润的常用手段。注册会计师必须谨慎地识别非公允关联方交易,把审计风险控制最小范围内。

【关键词】 关联方交易 审计风险 非公允

非公允关联方交易是指上市公司与关联方所进行的交易违背市场经济的基本原则——等价交换原则,且其结果对上市公司、股东及其他利益相关者的权益造成侵害。注册会计师必须警惕非公允关联方交易,将审计风险降至最低。

一、非公允关联交易的形式

1.增加收入,转嫁费用。当上市公司面临亏损时,母公司可以通过高买低卖调节上市公司利润,或直接将费用转嫁给母公司,从而降低费用。

2.收取资金占用费。如向母公司收取资金占用费,此种形式名目繁多、金额巨大,在账面上可能反映为数额巨大的营业外收入。

3.非正常的担保和抵押。关联方之间相互进行正常的担保或抵押是可行的,但如果公司明知其关联方经营状况欠佳,却还要为其提供担保或抵押就需要承担很大的风险。

4.委托或合作投资。当上市公司面临的投资项目周期长、风险大时,可以通过关联方交易将某一部分现金转移给母公司,以母公司的名义进行投资,从而将投资风险转嫁给母公司,而将投资收益确认为上市公司当年的利润。

5.托管经营。如母公司将稳定的、获利能力高的资产委托上市公司经营,在协议中约定按较高比例将营业收入留在上市公司,直接增加上市公司的利润。

6.资产转让、置换。上市公司为了保住“壳资源”,或为了利用“壳资源”继续进行股权融资,常常通过资产转让、置换进行不等价交换,以获取超额利润。资产转让、置换是扭亏增盈、提高经济效益的常用手段。

二、非公允关联交易的识别

1.从公司的整体经营状况进行识别。边缘公司和亏损公司是两种最有可能进行财务舞弊的上市公司类型。边缘公司是指处于配股线边缘或临近被摘牌、停牌的公司。根据规定,上市公司如果连续两年出现亏损,将被给予特别处理的惩罚;连续三年亏损,其股票将被终止在证券交易所挂牌交易。所以,在面临特别处理和摘牌的情况下,已亏损一年或两年的上市公司只能想方设法地改变财务数据,避免进入亏损行列,从而实现保级的目的。由于关联方交易的特有性质(非市场性、非竞争性),边缘公司有利用关联方交易进行财务舞弊的强烈动机。

亏损公司是指那些严重亏损的公司。面对特别处理、摘牌

处罚等压力,众多当年扭亏无望的公司往往人为地将当年的亏损做大,为下一年扭亏以逃脱被摘牌的厄运做准备。因此,亏损公司也非常有可能利用关联方交易来粉饰财务数据以达到操纵利润的目的。

2.从公司治理结构和控制环境方面进行识别。股份制公司中所有权和经营权的分离带来了公司治理问题。近年来,上市公司的大股东通过种种手段攫取中小股东财富的现象引起了人们的关注,而通过非公允关联方交易转移公司资产就是其主要手段之一。当被审计公司的内部治理与控制出现明显缺陷时,注册会计师应该注意其内部控制是否存在薄弱环节或者不能有效运行的情况,而在此期间,其财务报告有存在重大错报的可能。

3.从财务报告层面进行识别。关联方交易所制造的业绩在会计处理上一般表现为投资收益、营业外收入、其他业务收入、现金流的增加和管理费用、财务费用的冲减等,从而造成利润总额的增加。一般来说,通过关联方交易损益调节会计报表的利润是进行非公允关联方交易最主要的目的。注册会计师如果熟悉开展非公允关联方交易的常用手法,就能在进行关联方交易审计时做到有的放矢,更容易识别被审计上市公司的关联方交易舞弊。

注册会计师还应该特别注意上市公司进行的隐性关联方交易。近年来我国股市的“造系运动”使“系内公司”之间错综复杂的嵌套式持股结构成为了一张巨大的关联方关系网,通过这张网,造系者将关联方交易“外部化”,比如通过自己控制的上市公司向银行贷款,再让其控制的上市公司相互间担保贷款,进行关联方交易,编造业绩。因此,注册会计师必须保持应有的谨慎,对公司股权结构进行考察。只有完整地勾画出上市公司的股权结构图,了解公司控制权的归属,才有可能识别隐性关联方交易。

三、非公允关联交易的审计风险

非公允关联方交易的大量存在,不仅不利于上市公司的稳健经营,容易引导投资者做出错误的投资决策,而且会导致证券市场交易成本增加、资源错误、低效配置,出现“劣币驱逐良币”现象,从而不利于证券市场的稳定和长远发展。

在我国,由上市公司非公允关联方交易导致审计风险增大的例子屡见不鲜。如科龙公司就通过违规担保等制造了数

论制度基础审计 向现代风险导向审计的转型

对外经济贸易大学国际商学院 林刚 李相志

【摘要】 随着经济全球化的加速,以及企业经济环境的急速变化,我国审计准则建设及审计实务面临着诸多挑战,注册会计师行业面临的风险也有日益增大的趋势,而现行审计方法不能有效应对财务报告重大错报风险。本文将在论述审计实务发展的基础上,探讨现代风险导向审计在我国的应用。

【关键词】 制度基础审计 现代风险导向审计

独立审计的发展主要经历了账项基础审计、制度基础审计和风险导向审计三个阶段。审计模式是随着社会经济环境的不断变化和注册会计师对审计本质,尤其是审计风险的不断认识而不断演进的。

在资本主义经济的早期阶段,企业产权结构和经营结构都十分单一,企业的资金大多来源于业主的自有资本而非债务融资,企业业务简单、规模较小。当时的审计主要是针对会计账目进行审查,审计方法主要是详查法。账项基础审计主要适用于经济业务不太复杂的小规模企业。由于当时的审计委托人与报表使用者是一致的,所以审计风险基本上是不存

亿元非公允的关联方交易,当科龙公司被一系列的财务造假掏空后,负责审计科龙公司的德勤会计师事务所由于审计失败而面临巨额诉讼,陷入困境。

尽管财政部颁布的新会计准则和审计准则包括抑制关联方交易的规定,即将超过公允价值的部分计入资本公积,并加大了关联方交易的披露力度,但鉴于关联方交易计价与披露的专业性与复杂性,该领域依然是利润操纵的活跃之地。因此,注册会计师应研究对策,全面识别上市公司是否存在关联方关系及由此而产生的关联方交易,从而把由关联方交易导致的审计风险控制最小的范围内。

四、非公允关联方交易审计风险的防范

鉴于上市公司非公允关联方交易所造成的重大危害,注册会计师在对关联方交易进行审计时,应实行风险导向审计,充分了解被审计单位的各种情况,有效运用新审计风险模型,尽可能降低审计风险。

1. 谨慎选择客户和承接业务。会计师事务所承接存在关联方交易的审计业务前及在对客户的了解过程中一定要持谨慎态度,要深入了解被审计单位管理层的可信赖程度及所承受的压力等情况。对于经营状况不佳的企业更应高度关注,对其经营风险进行充分评估,以避免成为上市公司经营失败的“替罪羊”。

2. 合理评估重大错报风险,有效控制检查风险。新会计准则中将新的审计风险模型规定为:审计风险=重大错报风险×检查风险。鉴于审计风险的客观性,检查风险成为了惟一可以

在的。

随着注册会计师执业经验的不断丰富,他们发现,具有良好的内部控制可以在很大程度上防止、发现并纠正会计报表中的错误、舞弊行为,于是注册会计师开始关注存货监盘、账款函证、银行对账等审计程序。这种审计程序的基本原理在于:如果能防止、发现并纠正企业会计报表中的错误、舞弊行为的内部控制方法已经在控制系统中正确地得到应用,那么这个系统所产生的会计结果自然也是正确的。于是,内部控制便成为财务审计的基础,制度基础审计模式正式形成,而账项基础审计就此淡出了主流审计模式。

通过注册会计师进行控制和管理的审计风险要素。检查风险与注册会计师工作直接相关,受审计程序的有效性和注册会计师运用审计程序的有效性影响,并直接影响最终的审计风险。因此,注册会计师要降低由非公允关联方交易所导致的审计风险,首先必须特别关注和谨慎评估关联方交易的重大错报风险。注册会计师应根据被审计单位的外部环境因素、业务经营性质等方面的特点及容易出问题的关联方交易事项来认定重大错报风险水平。其次,注册会计师可运用适当的审计程序和方法,通过审查确定企业关联方及其交易是否存在及关联方交易的性质、金额及其披露的充分性和公允性等来降低关联方交易审计的检查风险。

3. 正确选择审计意见类型。如果关联方交易价格的公允性或关联方交易披露的充分性不符合企业会计准则和相关会计制度的规定,上市公司与关联方之间存在违反国家有关法规的关联方交易行为,注册会计师应当视重要程度出具保留意见或否定意见的审计报告。此外,注册会计师也应当关注上市公司是否如实披露了关联方关系,尤其要关注关联方关系表面上非关联化问题。如果因审计范围受到限制,无法判断显示公允的对会计报表具有重大影响的交易是否构成关联方交易,注册会计师应当视重要程度出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

主要参考文献

朱小平,叶友.审计风险、商业风险、业务关系风险、经营失败与审计失败.审计研究,2003;3