

非正常关联方交易审计实务思考

盛江

(中国石油审计服务中心 北京 100028)

【摘要】正常的关联方交易可以整合企业集团资源,降低交易成本,提高企业集团综合经济效益,但不规范的关联方交易则会带来国家税收流失、国有资产受损、扰乱资本市场等一系列反面影响。本文拟通过对关联方交易特点的剖析,探索出一套关联方交易审计的有效方法。

【关键词】关联方交易 审计实务 国有资产流失

在当今高度专业化分工的社会背景下,因为关联方交易可以整合企业集团资源,降低交易成本,扶持企业集团内企业发展,形成企业集团合力,提高企业集团综合经济效益,所以关联方交易的存在有其必然性,但不规范的关联方交易也会带来国家税收流失、国有资产受损、扰乱资本市场等一系列反面影响。如何对敏感的非正常关联方交易进行审计,采用何种方法才能够查出违规关联方交易事项,是目前审计实务界非常瞩目的一个课题。

一、关联方交易的概念和主要形式

根据《企业会计准则第36号——关联方披露》的规定,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。

关联方交易的主要形式有以下三个方面:①购买或销售商品及其他资产,提供或接受劳务。如,母公司将产品、设备或建筑物出售给其子公司;A企业是B企业的联营企业,A企业负责维修B企业的所有设备。②担保、提供资金、租赁。担保包括在借贷、买卖、货物运输、加工承揽等经济活动中,为了保障其债权实现而实行的担保。提供资金指企业从其关联方获取资金。租赁通常包括经营租赁和融资租赁。③代理、研究与开发项目的转移、许可协议等。代理指依据合同条款,一方可为另一方代理某些事务,如代理销售货物,或代理签订合同等。

二、非正常关联方交易的主要目的和不良影响

非正常关联方交易是指交易目的实质上是为了逃避税收、粉饰报表、转移经济利益等违规行为的关联方交易。非正常关联方交易通常会损害国家、上市公司小股东等群体的经济利益,同时还会扰乱市场经济秩序,给社会经济发展带来负面影响。

1. 企业集团为了整体避税,经常通过在关联企业间人为地抬高或降低交易价格,调节各关联企业的成本和利润,以达到减轻其总体税负的目的。关联方转移定价避税法上,有的是利用不同企业、不同地区税率及免税条件的差异,将利润转移到税率低或可以免税的关联企业;有的是将盈利企业的利润转移到亏损企业。

2. 出于业绩压力,为了虚增业绩粉饰报表,虚计关联方交易、人为制造关联方交易或者人为操纵关联方交易价格。证监会要求上市公司配股必须最近3个完整会计年度的平均净资产收益率在10%以上,且其中,任何一年的净资产收益率不得低于6%,连续2年净利润为负的上市公司股票将被特别处理。各级国资委均会对国企下达业绩指标,其完成与否与单位负责人的薪酬和仕途息息相关。出于以上监管限制,上市公司和国企在面临巨大的业绩压力时,就很有可能通过操纵关联方交易“渡过困境”。

大量的不规范关联方交易,扰乱了市场经济秩序,使投资者无法区分上市公司良莠,导致社会资源配置低效。

3. 为了满足小团体或某些人的私利,侵占国有资产而操纵关联方交易价格。一直以来,各种名目繁多的职工持股企业、“假集体”企业层出不穷,清理不尽,这些企业市场生存能力较差,很多实际上就是国有企业的“小金库”,国有企业利用它们躲避国家对其楼堂馆所、车辆、工资、业务招待费等方面的诸多监管。

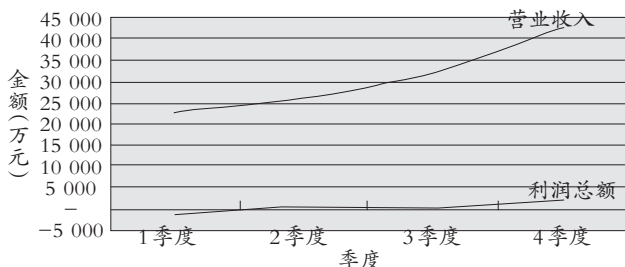
4. 为了侵占上市公司权益,把上市公司变成自己的“提款机”而操纵关联方交易价格。部分上市公司的控股股东利用关联方交易转移资金至母公司或其控制的关联企业,影响了上市公司的营运能力、盈利能力和偿债能力,侵蚀了中小股东的利益。

三、非正常关联方交易的审计策略

关联方交易审计与其他审计事项相比,审计难度高、

审计风险大,其特点要求审计人员掌握系统的审计方法并保持高度的职业敏锐性。下面将按照现场审计工作的进程对关联方交易的审计策略进行探讨。

1. 通过分析性复核,查找操纵动机,划定重点审计范围。优秀的审计人员就如同猎人一样,应该能够敏锐地发现违规事项的蛛丝马迹进而发现问题。关联方交易的审计可以从交易事项发生的频率、时间及交易金额是否巨大入手识别和判断被审计单位是否存在操纵关联方交易的动机。通常,业绩平平的上市公司有强烈愿望需要配股,在出年报前,操纵关联方交易的动机会较强。年内一直亏损,马上面临特别处理的上市公司在出年报前,操纵关联方交易的动机会较强。同样,面临业绩考核压力的被审计单位也会在考核期前后蠢蠢欲动,如果考核指标有富余就通过关联方交易为次年留口袋,如果考核指标捉襟见肘就通过关联方交易实现“纸上富贵”。所以锁定特定区间和时点,判断被审计单位是否存在操纵关联方交易的动机是关联方交易审计的第一步。



某上市公司2010年分季度收入、利润变化

从上图可以清晰地看出,该公司的营业收入和利润总额进入四季度有较明显的攀升,结合该变化趋势,审计人员应通过访谈和查阅资料落实该公司是否有增发意向,是否面临特别处理或者退市危机,是否面临较大的业绩考核压力,以判断其是否存在操纵关联方交易粉饰财务报表的动机。

2. 利用多种手段,跟踪查证线索,确定重点审计领域。虽然通常审计过程中会要求被审计单位主动披露关联方及关联方交易,但是由于关联方具有很强的隐蔽性,所以被审计单位往往会刻意隐瞒与其有非正常关联方交易的关联方,这种客观事实为审计工作带来了很大的难度,同时也使关联方交易审计面临巨大的审计风险。

审计人员在确定关联方时应首先要求被审计单位填报关联方及关联方交易清单,并在此基础上通过查阅被审计单位董事会、总经理办公会会议记录,访谈被审计单位不同层级员工,查询员工花名册,利用以前年度工作底稿等方式进一步获取信息以准确划定关联方范围,并将被审计单位刻意隐瞒的关联方交易确定为重点审计事项。

案例1:在集团审计机构A中心对集团下属B公司审

计过程中,审计人员获取了B公司总经理办公会会议记录、员工花名册、主要购销租赁合同等资料。在审计过程中,审计人员发现B公司与C公司存在着密切的业务关系,如B公司常年高价租赁C公司的小轿车,B公司所在的八层办公楼系从C公司租赁,B公司常年以集团内部企业优惠价向C公司销售成品油。

这一系列迹象引起了审计人员的警觉,审计人员随即登陆工商局网站查询了C公司的相关信息,并注意到C公司的法定代表人与B公司的党委书记同名同姓,审计人员带着疑问对B公司的相关人员进行访谈,最后查出C公司系B公司设立的账外公司,其资产总额高达2亿元,主要业务为经营加油站,B公司利用C公司兴建高档办公楼、购置豪华轿车以逃脱国家、集团公司对豪华轿车、楼堂馆所购建的管控,B公司常年违规向C公司低价销售成品油,B公司利用C公司为B公司员工额外发放奖金和支出其他受管控的费用。

本案例即为被审计单位刻意隐瞒关联方及关联方交易的典型事例,因为被审计单位违规设立账外公司就是要为自己开方便之门,所以在填报关联方交易时,肯定不会主动披露该违规事项,但审计人员只要抓住蛛丝马迹,最终就可以使违规行为浮出水面。

3. 关注业务细节,抓住交易实质,审查交易的真实性。在划定了关联方交易的审计范围以后,审计的重点工作就转变为审查其交易行为的真实性,确认被审计单位有无以粉饰报表为目的的虚构关联方交易行为,有无不必要的转嫁第三方购销的行为。审计人员应审查会计账簿和相关原始凭证,确认已入账的关联方交易是否真实,尤其对年终突击进行的交易、目的不明确交易、骤然大幅增加的交易以及大额非主营业务的交易要重点关注。

案例2:D审计机构在对某集团所属E公司进行审计时,审计人员发现E公司2006年末从集团所属的F上市公司购进了1,350万元的钢材,但E公司未能提供该批钢材的运输单据,审计人员随即查阅了F上市公司的公告信息,发现其生产经营范围并不包括钢材生产或销售。

这两个疑点引发了审计人员对该关联方交易真实性的质疑,审计人员通过调阅F公司的账簿发现F公司将该笔关联方交易的收入款全部冲销了制造费用,F公司并无钢材出库的记录。最后,E公司交代了该业务并非真正的钢材采购,而是由于F公司面临退市危机,根据集团公司的指示以虚构向F公司购进钢材的方式向F上市公司转移利润1,350万元以扭转F公司的亏损局面。

该案例即为被审计单位为了协助关联方粉饰报表而虚构关联方交易的典型事例,由于会计期末的关联方交易更可能隐藏问题,审计人员适当地调低了年末关联方交易的重要性水平,并调阅了相关证明文件,从而发现了

《彩票机构会计制度》点评

晋晓琴(教授) 聂翠萍

(华北水利水电大学管理与经济学院 郑州 450046)

【摘要】2003年底,财政部发布了《彩票机构会计制度》,本文分析了其进步性,也归纳了《彩票机构会计制度》与《彩票机构财务管理办法》存在的不协调之处,并就完善《彩票机构会计制度》提出了建议。

【关键词】彩票机构会计制度 彩票机构财务管理办法 会计核算

2013年10月29日,财政部发布了《彩票机构会计制度(征求意见稿)》。2013年12月24日正式发布《彩票机构会计制度》,从2014年1月1日起在全国范围内实施,自此,彩票机构拥有了自己的行业会计制度。《彩票机构会计制度》的出台,有助于进一步规范彩票机构的会计核算,加强彩票机构资产管理和预算管理的能力。

一、《彩票机构会计制度》的进步之处

此前,我国彩票机构及彩票资金的核算并无统一的

问题的端倪。

4. 结合资金流向,对比交易价格,审查交易的合规性。在完成了关联方交易的真实性审计后,审计的重点工作就转变为审查其交易行为的合规性。合规性审计主要包括关联方交易行为合理性和关联方交易价格的公允性,即关联方交易是否合乎法规制度规定,关联方交易的价格是否公平、合理。审计人员应审查被审计单位是否存在通过无必要经手的关联企业高价购入材料、低价售出产品的事项,重点是审查被审计单位形成年末或者长期应收应付款项的关联方交易事项,对比关联方交易价格和同期、同类市场交易价格。

案例3:某集团审计机构在对集团下属企业H公司进行审计时发现,H公司经营所使用的105节自备铁路油罐车均从G公司租赁,单车年租金5.3万元,而H公司上年曾将自己所有的25节自备铁路油罐车以每节0.5万元的价格出售给G公司,H公司与G公司之间经济事项租售价格倒挂及异常销售去向的情况引发了审计人员的疑问。

审计人员分别对H公司管理层、自备车管理处、资产处、财务处的工作人员进行了访谈,查出G公司系H公司职工集资成立的民营企业,H公司通过低价向G公司销售自备铁路油罐车,高价向其租赁的方法,向G公司转移经济利益。

行业会计制度,彩票机构的会计核算的依据是《财政部关于彩票发行和销售机构执行〈事业单位会计制度〉有关问题的通知》(财会[2001]63号)。随着我国彩票事业的不断发展,2012年,财政部先后印发了《彩票机构财务管理办法》(财综[2012]89号)、《事业单位会计准则》(财政部令第72号)和《事业单位会计制度》(财会[2012]22号),对事业单位会计核算和彩票机构财务管理方式进行了全面改革。此次,《彩票机构会计制度》的颁布可谓是顺应时代

本案例具有典型性,被审计单位为了小团体利益,将国有资产低价转让给关联企业,再由关联企业高价租回从而将国有企业的经济利益转移到民营企业,造成国有资产流失。在日常审计过程中,同期同类同质交易价格往往难以获取,审计人员可以参考资产的购入原值、使用年限来判断交易购销价格、租赁价格的合理性。

迫于业绩压力和日益健全的监管体制,被审计单位非正常关联方交易的花样会更加层出不穷,且有越来越隐蔽、越来越复杂的变化趋势,这一切都对审计人员提出了巨大的挑战。审计人员只有准确把握住业务实质、灵活运用各种审计方法,才能发现各种违规非正常关联方交易事项。

主要参考文献

1. 肖虹.我国关联方关系及其交易披露规范研究.会计研究,2000;7
2. 贺丽.论上市公司关联方交易的规范及审计.江苏商论,2002;8
3. 高山.关联方交易审计策略.中国注册会计师,2004;7
4. 张踩峰.关联方交易及其审计.企业经济,2003;7
5. 邹凡.论关联方交易的内部审计监督.时代经贸,2006;11