

关联方交易舞弊审计三要点

胡淑娟

(九江学院会计学院, 江西九江 332005)

【摘要】企业发生的关联方交易,有出于降低交易成本、提高效率的经济动机,也有出于转移财富、虚构利润粉饰报表的机会主义动机,注册会计师应能正确实施审计程序,有效识别利用关联方交易实施的舞弊行为。实施关联方交易舞弊审计,应充分识别关联方交易舞弊风险,理清关联方交易舞弊的基本思路,并根据不同的舞弊思路有针对性地实施审计程序。

【关键词】关联方交易; 舞弊风险; 审计

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。关联方中的控制人能够利用控制权达到操控关联方交易价格、占有上市公司资金、转移公司财富、粉饰财务报表的目的。注册会计师审计是抑制关联方交易舞弊的关键治理措施之一。注册会计师应当识别和评估关联方交易错报风险,判断其是否影响财务报表的公允性,以及关联方交易的会计处理和披露是否符合相关规定,以规避审计失败。注册会计师应认真区分不同类别的关联方交易,实施科学合理的审计程序,有效识别关联方交易舞弊,降低审计风险。

对如何实施关联方交易舞弊审计,中国注册会计师协会颁布的《中国注册会计师审计准则问题解答第6号——关联方》、证监会发布的《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》、证监会公告[2011]41号和《北京注册会计师协会专家委员会专家提示2014年第2号——关于IPO企业关联方关系及其交易的审计》等文件提供了很好的技术支持和指导。笔者认为,注册会计师实施关联方交易舞弊审计,需重视以下三个要点:

一、充分识别关联方交易舞弊风险

基于关联方之间的相互关系,其交易时的交易内容、价格、方式等方面较具多样性、隐蔽性和复杂性,这也就加大了关联方交易舞弊审计难度。有效开展关联方交易舞弊审计应将关联方交易舞弊风险的识别作为切入点。在审计实务中,注册会计师要充分识别舞弊风险,就必须在熟悉关联方交易舞弊特征的基础上注重保持职业怀疑态度和合理运用分析程序。职业怀疑态度往往是发现舞弊线索的关键所在。由于关联方交易存在潜在舞弊风险,注册会计师应持有职业怀疑态度,尤其当被审计单位具有舞弊的压力和动机时更应警惕。

随着会计准则的日益完善,简单地使用会计处理方法选择来调节利润的空间越来越小,关联方交易的隐秘性和便捷性可能使得关联方交易舞弊成为公司的主要选择。在紫鑫药业年报审计中,由于签字注册会计师未能尽职被中注协通报批评,中注协在《会计师事务所执业质量检查通告(第四号)》中明确提到,“签字注册会计师在项目审计过程中没有保持应有的职业怀疑态度,在审计程序的计划和实施、审计证据的获取以及审计结论的形成方面存在不当。”可见,未保持职业怀疑态度是导致签字注册会计师未能发现未披露关联方关系的重要原因。不仅在我国如此,美国也是一样。根据 Louwers et al. (2008) 对美国 43 个与关联方交易有关的审计失败案例的分析,未保持职业怀疑态度和充分职业关注是导致关联方交易审计失败的最主要原因,一些很容易发现的关联方交易舞弊迹象被注册会计师忽视,比如支持性文件的逻辑不一致、只依赖管理层提供的定价证据,不执行关联方交易审计程序等。所以,注册会计师在关联方交易审计中一定要保持职业怀疑态度。

此外,合理运用分析程序也可以有效地识别舞弊风险,发现舞弊线索。注册会计师可以在了解被审计单位及其环境基础上分析关联方交易对财务报表的影响程度,从而识别异常的关联方交易,评估舞弊风险。例如,财务报表中关联方交易额的增长速度过快或所占比重过大;应收账款大量挂账,周转速度减慢;销售额大幅度增长但相关税费却无变化甚至减少等。

二、对关联方交易舞弊基本思路的把握

被审计单位利用关联方交易进行舞弊的具体手段和方法多种多样,但万变不离其宗,关联方交易舞弊的基本思路可以概括为以下两种:

1. 隐瞒关联方关系或关联方交易。隐瞒关联方关系

是针对已经在财务报表中确认的交易,隐瞒交易双方的关联方关系背景,从而误导投资者对公司盈利能力的判断。紫鑫药业2010年报表中的大部分收入均来自其上下游的大客户,这些大客户与紫鑫药业及其大股东之间均存在复杂的关联方关系,然而紫鑫药业并未在财务报表中充分披露这些情况,从而达到通过关联方内部之间的购销来创造利润,让不知情的投资者误判公司盈利能力的目的。隐瞒关联方交易是针对已经披露了的关联方关系,隐瞒二者之间发生的交易,主要是把债务、费用转嫁给关联方或者将关联方交易混记在非关联方交易的账簿中,典型的是将关联方交易非关联化,通过一个或多个非关联方的过渡,隐藏交易的关联方性质,以达到粉饰财务报表的目的。如2000年三九药业与其大股东之间的资金往来高达169亿元,但在年报中仅披露6.9亿元,严重失实;科达股份在2007年被其控股股东科达集团资金占用金额共计11 576万元,但在该年年报“关联债权债务往来”中只披露其向关联方提供资金2 075万元。

2. 有意错报披露的关联方交易。这是指企业在报表中列报了关联方关系及其交易,但为了达到盈余管理目的,有意进行错误的会计处理或者实行不公允的交易定价,尤其是在市价缺乏的情况下,通过操纵交易价格创造目标利润。如四川宜宾五粮液公司2006~2008年五粮液的采购和销售业务大部分是通过与其实际控股股东五粮液集团的关联方交易来进行的,且交易价格采用协商定价方式确定,其2008年供货单价为每瓶226元,而对外销售单价却为418元,每瓶白酒价格相差192元,公司通过这种有失公允的协议定价方式来达到操纵利润的目的。

三、有针对性地用好审计程序

在把握了关联方交易舞弊的基本思路后,注册会计师可以根据两类不同舞弊思路有针对性地采取审计程序。

1. 针对隐瞒关联方关系或关联方交易的审计程序。注册会计师要做的就是想方设法找出潜在的关联方关系和关联方交易。对于上市后的连续审计,公司能够隐瞒的关联方关系应是当期或近期新建立的关联方关系,注册会计师可以检查文件记录,了解公司股权结构的变化、重大投资和资产重组等事项,也可通过询问关键管理人员或主要股东当期持股变化、关联方关系的变动等来找出潜在的关联方。对于IPO过程中隐藏的关联方关系,就需要对主要股东、关键管理人员进行背景的尽职调查,对创造利润的主要客户以及主要原材料供应商的终极控制人等进行充分了解,也要对有大额资金往来或其他超过正常经营范围的交易对象持充分职业关注。

根据前文的分析,隐瞒关联方交易的方式,一是转嫁债务和费用,二是将关联方交易非关联化。对于债务和费用的转移,注册会计师可以使用分析性程序,关注异常变化的债务或费用,并追查至明细,判断是否存在隐瞒债务

和转移费用的情形。对于关联方交易的非关联化,注册会计师对持有怀疑的交易事项,除获取证实交易存在的凭证记录外,还要关注与此交易相关的其他安排,关注是否为系列合同中的一部分,追查资产负债表日后相关事项,是否存在对相同业务的逆向操作。同时,对于隐瞒关联方关系或关联方交易的行为,《中国注册会计师审计准则问题解答第6号——关联方》和《证监会会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》列示了未披露关联方关系和关联方交易的特征,注册会计师在审计过程中应关注被审计单位是否存在上述两个文件提到的特征,如果存在,应采取进一步审计程序。

2. 针对错报关联方交易的审计程序。注册会计师应做到三个关注:一是关注会计处理的正确性;二是关注定价的合理性;三是关注披露的完整性。

关联方交易的会计处理主要有:①关联方捐赠和债务豁免(或代偿债务)。《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)、证监会2009年第2期《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》、证监会2010年第4期《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》和《企业会计准则解释第5号》规定了上市公司关联方对上市公司捐赠和债务豁免、代偿税款等事项的会计处理,要求上市公司将形成的利得计入所有者权益。②显失公允的关联方交易。《关于做好上市公司2009年年度报告及相关工作的公告》(证监会公告[2009]34号)规定,上市公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实质控制人等与上市公司之间发生的交易,如果交易价格显失公允,上市公司对于取得的超过公允价值部分的经济利益流入应比照关联方之间的捐赠和债务豁免原则处理。注册会计师可以比照被审计单位的关联方交易会计处理与上述文件规定的一致性。

对于转移定价的合理性,注册会计师可以将关联方交易与非关联方交易进行比较,不具有充分市场的交易标的要获取专家意见,包括独立第三方的其他鉴证性支持文件,要求管理层提供充分的支持性证据等。

对于关联方交易披露的完整性,需根据关联方披露准则,以及证监会和两大交易所等颁布的相关文件核查。关联方披露准则主要针对的是财务报表部分的关联方披露,而证监会及交易所的相关规定则主要针对的是非财务报表部分的关联方披露。注册会计师应当都予以关注,防止年度报告中财务报告部分与非财务报告部分的前后不一致。

主要参考文献

郝玉贵,刘李晓.关联方交易舞弊风险内部控制与审计[J].审计与经济研究,2012(7).

陈莉.上市公司关联方交易舞弊及其审计研究[D].大连:东北财经大学,2010.