

林业类企业财务舞弊审计风险识别及审计对策

秦雪洁

(浙江育英职业技术学院, 浙江 杭州 310018)

摘要:随着资本市场的繁荣发展,会计师事务所和注册会计师作为资本市场的“守护者”的作用日益凸显,但同时行业内审计质量问题也屡有曝光,降低了社会大众对注册会计师的信赖程度,也对整个资本市场的发展产生不利影响。鉴于此,从注册会计师审计的角度,结合林业类企业特征,对林业类企业财务舞弊的成因进行研究,有针对性地提出审计风险识别与防范及质量控制对策。

关键词:林业企业;财务舞弊;审计风险;审计对策

中图分类号:F812

文献标志码:A

文章编号:0199(2022)003-0055-04

林业生产企业的生物资产价值受环境因素影响较大难以准确计量,林业加工制造企业的采购环节中现金支付方式导致现金流、成本易被操控等问题使得行业滋生财务舞弊行为。识别财务舞弊行为动机,降低审计风险,提高审计质量成为急需解决的问题。

一、财务舞弊动因分析

(一)行业地域分布大,影响从业人员道德品质
林业自然资源的地理分布不均,部分林业企业地处偏远,经济相对落后地区。在各地林业产业化经营背景下,部分家庭作坊转向现代林业开发经营,形成家族式企业。因此导致林业企业大都处于劳动密集型行业并且多采用传统家族式企业治理模式,治理层缺乏现代公司治理理念,组织机构相对不健全或难以有效发挥治理监督功能,难以形成内部控制文化氛围,公司管理层自身的道德品质对企业文化产生较大程度的影响。如果企业管理层单纯追求企业利益最大化,就极有可能运用一些非常手段来提升经营业绩,这也成为很多企业进行财务舞弊的根本原因^[1]。企业治理层与其他员工的道德水平不高,员工之间产生串通舞弊的行为,而现有组织机构和监督管理体系难以防止蓄意财务舞弊行为。

(二)行业发展不确定性高,诱发财务舞弊动机

林业类企业产品同质化较严重,企业经营利润空间相对狭小,准入门槛较低,行业内部竞争激烈。面对变化莫测的市场环境,企业的经营成果不稳定,企业的整体发展不确定性较高,与其他行业相比,很难持续满足资本市场上严苛的财务指标要求^[2]。通过财务报表舞弊虚高偿债能力达到筹集权益资金和债务资金的目的的现象屡有发生。其次,企业为降低税费负担可能隐瞒或者延后确认高额营业收入或者违反权责发生制要求跨期确认。林业产业化经营背景下,国家针对农业生产发展的财税补贴政策惠及到林业类企业,资金种类繁多,也可能诱发林业类企业的财务舞弊。

(三)行业资源的特殊性,加大了财务舞弊操作的可能性

考虑到不同行业经济业务的特殊性,现有的会计准则在会计确认和计量的选择具有灵活性规定,企业通过选择最经济的会计政策作为财务管理手段实现经营目的,但是会计政策选择的灵活性也可能成为企业选择进行利润操纵的途径^[3]。木材等生物资产是林业制造企业在企业经营过程中使用的常见原材料之一,该类存货在采购环节涉及大量流动资金且存货管理难度大;林业种植类企业的产品个体及品种差异大、易受自然环境影响,具有巨大损失风险且后期计量易受操控。因

收稿日期:2022-03-28

作者简介:秦雪洁(1989-),女,浙江育英职业技术学院,讲师,硕士,研究方向:大数据与会计教育、财税理论与政策、智能审计。

此,林业类企业成本、损失等难以准确核算,加大了财务舞弊操作的可能性^④。

(四)内外部监督难度大,财务舞弊暴露可能性低于预期

企业内部审计制度、国家有关政府部门的监管和注册会计师的审计是财务舞弊行为的主要监管途径。在复杂的经济社会环境和企业多元化经营战略下,三位一体的监管模式也难堵漏洞。企业内部审计人员在审计执行中缺乏独立性或者不具备专业胜任能力,包庇、无视财务舞弊行为,甚至与企业内部人员串通舞弊;注册会计师审计独立性受限及审计本身的固有限制,降低了会计师事务所对客户审计监管力度;政府部门的监管由于职责权限、协作分工不明晰导致监管效率较低。因此,财务舞弊的内外部监督难度大,财务舞弊暴露可能性低于预期。

(五)违法打击不足,财务舞弊成本相对较低

通过分析证监会通报的首批适用新证券法惩处的宜华生活、广东榕泰、中潜股份三宗财务舞弊案件,总结其特征:持续性、系统性财务造假并且涉案金额巨大;案件中涉及的核心决策与组织实施的实际控制人具有重大主观恶性;造假手段复杂隐蔽,利用新型或复杂金融工具等多元化形式达成舞弊目的。证监会依照新证券法对上述案件最高拟处以近 4000 万元罚款,表明国家对大力查处财务舞弊的决心,使得企业财务舞弊成本大幅提高。但面对企业时间持续性、手段多元化、金额巨大的财务舞弊行为,目前并未形成完善的追责体系和司法执法体制,难以形成依法打击财务舞弊违法活动的合力导致惩罚力度相对不足,财务舞弊成本相对较低。

二、林业类企业财务舞弊的审计风险

(一)忽视失效的内部控制风险

投资者直接干涉管理经营,公司股权结构过于单一,企业发展决策基本由大股东决定,使得管理层往往凌驾于企业内部控制之上;受公司规模和员工人数限制,无法根据实际情况合理划分内控职责权限或仅将其归入财务部门的职责甚至由财务部门代替内部审计部门履行内部控制监督职责,无法实现组织机构之间的相互制衡,削弱了内部审计的独立性和客观性,内部控制效果难达预

期。注册会计师受审计时间限制,难于全面、系统甄别企业内部控制是否具有实质有效性,提高了审计风险。

(二)难以评估存货价值准确性风险

森林资源、生物资产是林业类企业的重要资产。首先,生物资产具有生长性,不同类别、品种的生物资产的生长周期和质量不同,价值难以采用统一标准进行准确核算;其次,数量庞大的生物资产存货分布广且分散,注册会计师采用抽样盘点方法得到的结果,无法代表存货的整体状况,存货的数量和质量难以确定^⑤;再次,生物资产的价值受自然环境的影响较大,自然灾害的发生会使企业遭受难以计量的损失,企业可以借此计提存货跌价准备操纵存货的后续计量。生物性资产的自然特性增加了企业会计计量的随意性和存货盘点难度,其价值难以准确计量,导致资产和利润虚增,提高了财务报表数据被管理层操纵的可能性。

(三)未能识别虚增的利润风险

新证券法实施后证监会通报的首批案件中显示,2016年至2019年,宜华生活通过虚构销售业务、虚增销售额等方式虚增利润 27 亿余元;中潜股份 2019 年虚增营业收入 3720 万余元,虚增营业成本 1150 万余元,虚增营业利润 2570 万余元。由此可见,通过虚构交易虚增营业利润已成为企业惯用的财务舞弊手段。

按照《现金管理暂行条例》的规定,收购单位向个人收购农副产品和其他物资可以使用现金。部分地区的林业类企业在存货采购环节涉及与农民之间频繁地现金交易,而农民无法开具发票,多数由企业自行开具农产品收购发票。因此,此类交易为企业操纵营业成本提供有利条件,但又难以被审计人员跟踪查证,提高审计风险。部分林业企业以土地承包、生物资产及原材料采购、农村劳动力工资、林业种植养护及灌溉等项目名义转出资金,再通过关联公司流转。部分林业企业享受税收优惠与财政补贴政策,企业虚增收入、利润并无加重税收负担。通过虚构交易进而增加营业收入或者变财政补贴为营业收入成为部分企业的重要的财务舞弊手段,提高了审计人员难以识别出虚构营业收入的风险^⑥。

传统支付方式下现金流的可操纵性、国家的财税支持的相对无偿性一定程度上加剧了营业利润虚增手段的多元化和复杂性。面对激烈的行业

竞争环境下利润率较低的困境,企业通过虚假交易虚增利润而谋取上市机会,进而得到政府财政支持、投资者青睐,从而获取更多融资机会的财务舞弊方式提高了审计风险。

(四)难以察觉隐瞒的关联交易风险

税收优惠政策的实施造成关联企业之间在税收待遇上有差异,诱导利润从高税负企业向低税负企业转移。林业类企业利用工农产品交换时的剪刀差,关联企业之间通过有利的转让价格、虚假销售来实现收入的增加或成本的降低;此外,企业可以通过关联交易转移或者侵占公司资金,进行利益输送。关联企业之间联系紧密,相互间的违规交易被恶意隐瞒,审计人员难以发觉,增加审计风险。

三、林业类企业财务舞弊的审计对策

(一)谨慎评估被审计单位内部控制的有效性

偏远、经济相对落后地区、家族式管理模式下的林业类企业由于内部控制制度缺失、不健全或者未得到有效实施,导致管理层凌驾于内部控制之上,基层员工及管理层行为难以受到制约,导致内部控制失效。

内部控制失效导致审计人员难以收集到真实可靠的审计资料,无法保证审计证据的可靠性,难以防止、发现或者纠正重大错报。因此,注册会计师应保持职业怀疑,通过关注治理层的参与情况、管理层的经营风格、组织机构和人员的职责权限划分、内部控制是否得到一贯执行等方面审慎评估被审计单位内部控制的有效性。内部控制有效,审计人员可以考虑减少进一步审计程序的环节;若控制测试结果不佳,就需要增加实质性程序的相应环节,获取更多且高质量的审计证据以降低审计风险。

(二)实施完善的存货审计程序

森林资源等生物性资产是部分林业类企业的重要存货组成部分。受制于自然属性其价值难以准确计量核实,审计难度较大,在审计过程中注册会计师应时刻保持职业怀疑,制定详细的审计计划,实施完善的存货审计程序,降低存货审计风险。

增加监盘的不可预见性,执行从盘点表到实物、从实物到盘点表的细节测试审计程序并与存货账面数量进行核对,关注存货的存在、发生及完整性,保证形成充分适当的审计结论。通过实施存货盘点观察实质性程序,核查原始凭证,与供应商的

函证及按照现有收发计量方法进行重新计算、存货采购测试等细节测试,行业内其他企业的指标对比分析的等实质性分析程序,必要时聘请外部专家协助确认存货的价值并综合判断存货是否发生减值;复核被审计单位计提存货跌价准备的相关资料,确认计提依据的合理性及后续计量的准确性。

(三)加大销售交易的审计力度

针对虚构交易进而增加营业收入或者变财政补贴为营业收入的财务舞弊手段,审计人员可以实施对销售合同、出库单、运输单、销售发票、银行回单等相关单据及财政补贴款到账时间、用途的核对,对应收账款的函证,重新计算等细节测试,与企业以前年度的营业收入的对比分析等实质性分析程序加大对销售交易的审计程度,并且通过将营业收入与应收账款、存货的收发存情况、生产成本的构成情况、主营业务成本进行勾稽索引,实现相互验证,高效获取支持审计结论的高质量审计证据,降低审计风险。

(四)提高关联交易审计能力

企业利用关联方做虚假记录等财务舞弊行为时涉及众多的会计数据,其方式方法呈现复杂性和隐蔽性,识别难度较大,审计风险较高。在审计证据获取的过程中,充分利用大数据、云计算及人工智能等新兴技术可以摆脱传统抽样审计的弊端,充分实现跨行业、跨企业的关联交易分析,提高审计工作效率和质量。因此,注册会计师不仅应当保持职业怀疑,更应当通过大数据审计、信息技术审计等相关方面的专业知识的学习提高自身专业胜任能力和风险防范能力,提高审计质量。

结语

治理层道德水平较低、管理层追求利润最大化、会计准则和会计制度不完善、政府部门监管不到位以及对舞弊行为的惩罚力度不足等都为企业的财务舞弊提供机会。注册会计师作为独立第三方实施充分有效的审计程序可以发现企业的财务舞弊行为,降低审计风险,提高审计工作的质量并明确注册会计师的审计责任。同时,通过出具不同类型审计意见的审计报告,以提高或降低财务报表信息使用者对财务报表的信赖程度,能够在一定程度上对被审计单位的财产、债权人和股东的权益及企业利害关系人的利益起到保护作用,从而促进资本市场的稳定发展。

参考文献:

- [1] 王高伟.我国上市公司财务舞弊的动因分析及治理研究[D]. 郑州:郑州大学,2019.
- [2] 王玉飞.农业类上市公司财务舞弊及审计风险防范研究[J].山西农经,2021(20):177-178.
- [3] 贾静妮、周郑.上市公司财务舞弊动因及对策研究——基于风险因子理论[J].财会学习,2020(16):35-36.
- [4] 廖亮亮.农业上市公司外部审计风险研究 ——基于“新大地”财务造假案例分析[D]. 北京:财政部财政科学研究所,2015.
- [5] 黄珊.鑫秋农业企业审计风险案例研究[D]. 沈阳:辽宁大学,2019.
- [6] 黄月菡、陈庆杰.上市公司财务舞弊手段及其审计研究[J].科技和产业,2021(10):197-202.

Risk Identification and Countermeasures of Financial Fraud Audit in Forestry Enterprises

Qin Xuejie

(*Zhejiang Yuying College of Vocational Technology, Hangzhou Zhejiang 310018*)

Abstract: With the prosperity and development of the capital market, the role of certified public accountants' firms and certified public accountants as the "Guardian" of the capital market has become increasingly prominent, but at the same time, the audit quality problems in the industry have been exposed repeatedly, which reduces the public's trust in certified public accountants and has an adverse impact on the development of the whole capital market. In view of this, from the perspective of CPA audit, combined with the characteristics of forestry enterprises, this paper studies the causes of financial fraud of forestry enterprises, and puts forward audit risk identification and prevention and quality control countermeasures.

Key words: forestry enterprises; financial fraud; audit risk; audit countermeasures

(责任编辑:倪成伟)