

# 关联方关系及关联方交易审计

赵振智(教授) 黄 静

(中国石油大学(华东)经济管理学院 青岛 266555)

**【摘要】** 本文分析关联方交易审计风险的成因以及关联方交易审计的程序等,并就如何防范与降低关联方交易审计风险、保证审计质量提出相应策略。

**【关键词】** 关联方交易 关联方交易审计 审计风险 审计质量

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或义务的行为,而不论是否收到价款。目前来看,典型的关联方交易包括:购买或销售商品及以外的其他资产;提供或接受劳务;担保和抵押;提供资金(贷款或权益性投资);代理、租赁;研究与开发项目的转移;许可协议;代表企业或由企业代表另一方进行债务结算;关键管理人员报酬。关联方交易的本质实际上是共同利益关系。

由于关联方交易的一方可以对另一方的财务以及经营状况产生较大影响,所以大多是幕后交易和非正常交易。关联方交易的隐蔽性和非公平性对证券市场和资本市场的发展产生了不良影响。

大部分上市公司与其关联方之间都存在着各种形式的紧密的资金往来,近年来利用关联方关系进行地下交易的事件已引起了社会各界的高度重视,相应地,关联方交易审计已经成为审计领域的一个难点。

## 一、关联方交易审计风险的成因

1. 关联方交易隐蔽性的特点导致其审计风险很大。现代关联方交易形式多种多样,而且涉猎范围非常广泛,给关联方交易提供了便利的条件。企业业务发展的宽泛性以及各种新的经济业务层出不穷,使得关联方交易可以轻易地发生而不为外部人所发现,因而即使是专业的审计人员也存在着一定的固有风险。

2. 现代审计方法中有一些固有的缺陷。现代审计中应用抽样技术,是一种风险导向审计。抽样技术本身就具有固有风险,以样本的特征来估计总体的特征,总会产生误差,审计抽取的样本量越大审计的风险越小。由于会计师事务所审计是有偿审计,需要在规定的时间内完成任务而且有成本上的考虑,所以会计师事务所往往认可承担一定的风险。而在审计过程中,一定程度上要依赖审计人员的专业判断,这种主观判断也存在一定的风险。这两者就加大了关联方交易审计的风险。

## 二、关联方交易审计的重点

根据实质重于形式原则,在关联方交易中应看重交易的

实质,发现反常现象要深入调查研究,弄清楚关联方交易对财务状况、经营成果和现金流量的影响。笔者认为主要应关注以下几个方面:

1. 购销业务。比如说购销价格反常、售后短期内又回购、低价销售给不必要的中间企业、贷款未还清又赊欠等购销业务。又如集团公司为了保证其上市子公司的利润,在销售产品后让客户把销售款打给自己的子公司,从而造成子公司利润的虚高。在账面上就造成集团公司先把货物销售给子公司再由子公司销售给客户的假象。如果购销价格与市场价格相差很远,则注册会计师有理由怀疑存在关联方交易。这时应做进一步的审查,查看企业的相关资料,比如有关票据、合同、协议等以及其他与定价有关的文件。购销价格与市场价格进行比较时,要注意销售商品的关联方与对比企业应是相同地域、相同时间,使价格更加具有可比性。

2. 应付科目以及坏账相关科目。资金拆借利率与市场利率相差较大、借给不具备偿还能力的企业、逾期不还等行为都可能造成应付账款和坏账类科目的错误。比如集团公司把资金借给下属子公司之后对外宣称子公司无力偿还,对此账款计提坏账准备,然后再逐步对此坏账进行注销,从而使得集团公司的资金转移到子公司的名下,子公司利润虚高,达到操纵子公司利润的目的。注册会计师遇到这种情况,应重点关注资金占用费的占用情况,是否偏高或者偏低,以及借出资金无法收回而分期核销的情况。

3. 管理费用科目。公司之间进行交易时,除了实物交易之外,往往还有一些咨询、劳务等服务。在这些服务中,就容易出现价格不合理及对不存在或无法实现的咨询服务付费等情况。例如集团公司向其下属子公司销售货物,其价格明显高于国际市场同类产品价格,企业把高出的部分归为技术服务费。这种费用就是企业杜撰出来为了应付账面而设置的科目名称,实际上该子公司并未提供任何技术服务。这种“挂羊头卖狗肉”的做法,很容易在关联方交易中混淆视听,损害股东和其他利益相关者的权益。

4. “财务费用”科目以及相关的“投资收益”、“其他业务收入”科目。利息收入一般归入“财务费用”科目,租金等收入

归入“其他业务收入”，投资收益归入“投资收益”科目。上市公司为了粉饰业绩，使财务报表看起来更加完美，会让子公司或关联企业先支付高额的投资收益、租金和利息等，以增加利润，在资产负债表日前后发生这一状况尤其应该注意。

5. 非货币性资产交换的相关业务。发生易货业务时，容易出现实质与形式明显不符的交易，有关联方关系的双方可以在对资产的评估中做些手脚，使得一方获利而外人无法察觉，从而增加一方的利润。

6. 当期发生的资产重组业务以及投资方案。是否有新的关联方形成，或者解除关联方关系。资产重组的关联方为了改善公司资产的质量或者提高关联方资产的质量，将优质资产与不良资产进行置换，通过不等价的交换操纵利润。在这一过程中比较常见的做法是，子(母)公司将不良固定资产、存货或者长期投资卖给其母(子)公司，这样可以提高投资报酬率，利用买卖的价差获取利润。注册会计师在审查时应着重关注相关资产的估价，检查被审计单位的所得税申报表以及其他相关的资料。

### 三、关联方交易审计的程序

关联方交易审计与其他一般审计相比具有更大的风险性，所以注册会计师在审计时要更加提高警惕，以免出现审计偏差。为此，关联方交易审计应怎样进行引起了广大注册会计师的关注，也成为亟待解决的课题。

1. 识别关联方。注册会计师通过对以前年度工作底稿的复核，确认已经经过识别的关联方名称。同时还可以询问管理当局对于关联方的看法，复核投资者所记录的关联方和从股权登记机构获得的关联方名单。最后查看股东会和董事会的会议记录，询问前任注册会计师，复核所得税申报单以及其他相关信息。

2. 识别关联方交易。首先，复核管理当局提供的关联方交易信息。其次，了解被审计单位与关联方交易的内部控制情况，这是其中关键的部分。注册会计师要警惕异常的交易，比如价格异常、实质与形式不符，未予记录的交易等。最后，就是需要进行一些常规审计中也需要运用到的审计程序，如执行交易和余额的细节测试、查阅股东会和董事会的会议记录、复核异常交易、复核对债权债务关系的询证函回函、复核对银行的询证函回函、复核投资交易等。

3. 检查已识别出的关联方交易的审计程序。第一，审计商品和其他资产的购销业务，确定其定价政策是否得到合理应用，检查发票、合同等原始票据。第二，审计关联方相互提供劳务的状况，同样查看其价格是否出现异常。第三，审计融资状况。第四，查看担保、抵押和租赁情况。第五，审查开发项目的转移业务。

4. 审计关联方及其交易的披露是否充分和适当。首先，查看被审计单位会计报表附注中是否有以下几项内容：企业所持股份或权益及其变化，企业经济类型或性质、名称、法定代理人、注册地、注册资本以及变化情况、主营业务等。其次，查看是否披露关联方交易的性质、类型和交易要素，如交易的金额、未结算的金额、定价政策等。第三，审查被审计单位对合

并问题的披露是否恰当。最后，审查其他应披露的相关事项。

5. 重点审计。在审计过程中要对明显不公平的交易进行重点审计，并且向被审计单位管理当局索取关联方交易的相关文件，以明确会计责任和审计责任。

6. 根据审计结果形成相应的审计意见。根据上述分析，确定是出具无保留审计意见还是保留意见、拒绝意见、否定意见的审计报告。

### 四、关联方交易审计风险防范措施

1. 审计之前对被审计单位进行全面了解。在关联方交易审计中，会计师事务所及其注册会计师稍有不慎就会成为审计诉讼中的“替罪羔羊”。要避免这一情况最根本的办法就是在审计之前认真审查被审计单位的行业背景、企业财务状况、外部经营状况以及总体发展前景。只有在这一过程中保持谨慎的态度，才有可能在后面的审计中减少压力，避免为了一己私利而使整个会计师事务所背负诉讼中产生的财务压力以及名誉损失。除了公司状况之外，审计人员还应该具体了解被审计单位管理层的情况，如管理层的可信赖程度、企业中管理机构的设置情况等。这有利于审计人员对审计中所承担的风险有一个大致的了解，以做好充分的准备。审计诉讼中，很大一部分都是发生在经营状况不良而导致破产的企业之中，所以对于经营状况不佳的企业更要深入调查，避免因此而陷入舞弊的泥潭。在这一阶段中也许会花费不少成本，但是根据历史来看，只有在这一部分下足了工夫，才能在之后的审计工作中大展拳脚并全身而退。审计之前完成对企业状况的了解之后，就可以签订审计业务约定书了。

2. 审计时严格遵守审计程序，降低检查风险。在审计过程中，固有风险和控制风险都是不可改变的，而在关联方关系及其交易审计中，固有风险和控制风险都比较高，所以在检查风险这一部分，更应该注重其降低的途径和方法。

在审计工作的计划阶段，需要执行初步的分析程序，了解审计的内控制度以便于对其风险有个大致了解，并充分了解被审计单位所在环境以便于进行风险评估，然后确定其重要性水平，制定总体审计策略和具体审计计划，开展初步业务活动，确定审计的重点。

在审计工作的实施阶段，进行整体调研，确定完整的关联方对象，严格按照审计程序进行控制性测试和符合性测试程序。特别是在现代交易中频繁出现的关联方交易非关联化的情况下，审计人员应该特别注意，要遵循实质重于形式原则，避免一些关联方“隐身”。比如上市公司A与其子公司B在购销业务中，本来一笔交易就可以完成的非货币性资产交换业务，分解加入一个无关联公司C，这就变成了出售资产和购入资产两笔业务，以逃避企业会计准则的约束。这样就有机会增加公司利润，避免作为关联方交易来审计。用实质重于形式的原则确定关联方对象之后，再看关联方交易的审查和披露是否规范、真实和公允。对于关联方交易的审查，要特别对关联方交易中的定价问题予以重视。在关联方交易的披露中，要重点查看关联方交易在企业财务报告及其附注中的披露是否符合重要性和充分性的原则，这样可以详细了解关联方交易对于

# 政治关联与审计行为研究述评

钟纯 刘雷

(广东金融学院会计系 广州 510521 西南财经大学会计学院 成都 610074)

**【摘要】** 本文对近年来国内外学者进行的政治关联与审计行为研究文献进行梳理,得出政治关联与审计行为的研究主要集中在政治关联与审计需求、审计师选择、审计定价、审计意见购买等方面,在此基础上对进一步的研究提出了展望。

**【关键词】** 政治关联 审计需求 审计师选择 审计定价 审计意见购买

自1974年Krueger提出企业家花费时间和金钱与政府官员建立关系可以给企业家带来巨大利益的观点以来,西方学术界对政治关联与企业行为的研究在2000年前后达到高峰。国内近几年来众多学者结合中国特殊的制度背景针对政治关联与公司财务或财务行为的关系进行了研究。然而,国内外研究政治关联和审计方面的文献较少,这说明政治关联与审计关系的研究未得到应有的关注和重视。本文拟对现有为数不多的政治关联与审计关系研究的相关文献进行回顾,梳理和丰富政治关联与审计行为关系研究文献。

## 一、政治关联与审计行为研究中政治关联的衡量问题

政治关联本质上是一种政企关系,截至目前政治关联的概念尚未得到统一界定,国内外学者针对研究对象的不同进行了各自的概念界定。政治关联的衡量往往很困难,提出一般会计报表的影响程度。

**3. 注重与管理当局的沟通。**与管理当局的沟通是审计程序中的重要一环。审计人员得到的大部分资料都是管理当局提供的,管理当局配合与否直接决定了审计的成败。审计人员在审计之前对企业管理层的背景调查时已经对管理层有个大致的了解,要保持沟通,与管理当局建立良好的关系,明确会计责任与审计责任。无论在审计的计划阶段还是实施和报告阶段,都应该争取管理层的配合。特别是涉及法外事项的关联方交易应该及时向管理当局表明双方责任。在审计的报告阶段,应该向管理当局反馈关联方交易涉及的重大调整事项,与管理当局进行沟通,以便进行恰当处理,并且根据沟通和处理情况,出具恰当的审计报告。

**4. 提高审计人员素质。**审计人员的素质在关联方交易审计中要求很高,由于关联方交易审计的特殊性,对审计人员的专业判断能力、分析能力都有较高的要求。这些素质体现的不仅仅是专业知识,更是经验的积累。专业判断能力贯穿审计过程的始终,分析能力在审计实施阶段尤为重要。另外,法律对于关联方交易的处理和披露还有一定的漏洞,这部分更是需要审计人员进行合理判断。对于法律和会计准则没有明确要求的事项,审计人员应该根据审计情况和企业实际来

意义的政治关联替代变量更加困难。

笔者通过筛选收集得到2001~2012年期间具有代表性的国内外学者已发表的或工作论文形式的研究政治关联与审计行为文献共18篇,其中国内文献14篇,国外文献4篇。从搜集到的文献统计结果看,政治关联亦称为政治联系或政治关系,文献中政治关联的衡量可以分为以下几种:①聘请曾任政府或军队的官员出任公司高管而形成的政治关联;②曾任政府或军队的官员下海创办公司而形成的政治关联;③公司的董事长或总经理是人大、政协委员或者曾经在政府、司法部门和军队中任职而形成的政治关联;④公司的实际控制人是政府或政府的管理和投资机构而形成的政治关联;⑤公司大股东、高管(董事长、总经理)或董事会成员与政府官员或国会议员存在“紧密关系”。其中,第二、三种衡量方式使用得最为决定是否需要披露。

综上所述,本文通过对关联方关系的分析,结合关联方交易的经济背景,关联方交易审计在理论和实践上都是一个突破。同时,通过对关联方交易审计风险的成因进行分析,归纳出审计中关注的部分。当然,在关联方交易审计风险的降低在考虑获取材料真实性和完整性以及审计人员自律性的基础上,还要通过严格执行关联方交易审计的程序来实现。此外,还需要注重审计之前对被审计单位的了解以及与管理当局的沟通等。

## 主要参考文献

1. 张继勋. 审计学. 北京: 清华大学出版社, 2008
2. 刘华. 审计治理规范与案例. 上海: 复旦大学出版社, 2007
3. 丁朝霞. 案例通略——由内审案例透视审计方法与技巧. 中山: 中山大学出版社, 2006
4. 王应华. 关联方关系及其交易审计中应关注的几个问题. 中国注册会计师, 2005; 89
5. Shank John K., Govindarejin Vijay. Strategic cost management the new tool for competitive advantage. New York: The Free Press, 1993