

一、关联方交易审计的重点

在关联方交易的审计中，重点应关注关联方交易的实质，即关联方交易对财务状况和经营成果的影响，发现反常现象要深入审查，特别应注意以下几种情况：

1. 购销价格反常、售后短期内又回购、低价售给无需经手的中间企业、货款久拖不还、货款未清又赊欠等购销业务。如轰动一时的“琼民源”，就是将刚开挖的地基高价售给自己的子公司，形成巨额虚假利润，造成股票暴涨，坑害股民；再如一些企业集团，为保证其上市子公司的业绩，将自己的产品按正常渠道销给客户后，指使客户将货款汇给子公司，然后在账上记录此业务是先销给子公司，再由子公司销给客户，中间的价差转给予公司，使子公司盈利。
 2. 资金拆借低于或高于市场利率、借给不具备偿债能力的企业、逾期不还等资金融通业务。常见的手法有企业将款项借给其关联方后，谎称该公司无力归还，然后分多笔将该借款作坏账注销，实质上起到转移资金和利润的作用。
 3. 劳务、咨询、管理费价格不合理，对不存在或无法实现的咨询服务付费等。如某中外合资企业外方股东投入设备若干，价格明显高出国际市场同类产品价格，企业称高出部分为技术服务费，而实际上该外方股东为一贸易公司，根本没有提供技术服务的能力。再如，某企业每年向其设在深圳的子公司交纳近千万元的咨询服务费，名义为从特区窗口获取信息，实际是出国考察的招待费。又如，某公司一董事除薪金外还常年领取高额咨询费，经查他是一金融公司负责人，股份公司的资金主要由该金融公司供应。
 4. 反常的投资收益、利息收入、租金收入。上市的母公司为了粉饰业绩，常常会让子公司及其它关联企业先支付给它高额的投资收益、利息和租金，以抬高自己的利润。所以，在资产负债表日前后发生的这一类交易在审计中值得尤其注意。
 5. 易货业务、实质与形式明显不符的交易。关联方之间的易货业务常容易在双方资产的评估玩些“猫腻”，使利润倾向向其中某一方而不易为人所觉察。
- (7)检查当期的重要投资业务及资产重组方案，以确定受资单位是否构成新的关联方；(8)检查被审单位的所得税申报表及报送政府机构、交易所等的其他相关资料。

2. 审查是否存在关联方交易

在确定了关联方以后，判断关联方交易存在与否应遵循“实质重于形式”的原则，只要关联方之间发生了资源转移或权利义务，不论是否有价款支付，都应视为发生了关联方交易。注册会计师在审查关联方交易时，可采取以下程序：(1)查阅证监会和有关管理部门对关联方交易披露的档案资料，以了解关联方交易的目的及定价政策，确定有关交易是否已获股东大会、董事会、或相关机构及管理人员批准；(2)评价被审单位确认的关联方交易，判断是否存在虚假的关联方交易；(3)函证被审单位的关联方或关联方的注册会计师，以确定其关联方交易的存在；(4)审查商品、机器设备或建筑物等购销的会计记录和金额，特别是审计截止日前后发生的金额较大的交易；(5)审查是否存在关联方之间的代理、租赁、资金借贷业务；是否存在研究项目与开发项目的转移；是否存在关联方之间特许权的许可协议；是否存在关联方的担保和托管合同；(6)审查被审单位支付给关键管理人员报酬的金额及方式。(7)核对关联方之间同一时点的账户金额，必要时与审计关联方的注册会计师沟通，核实关联方某些特殊的、重要的、有代表性关联方交易；(8)检查有关抵押、质押物的价值及可转让性。

3. 审查确认关联方交易的公平性、合理性及其会计处理的正确性

这一环节是关联方交易审计的重点，审计中可以借鉴资产、负债及收入、费用的审计。审计的重点为：(1)审计商品及其它资产的购销业务，以确定关联方之间是否按公平价格作价，相关的原始票据是否齐全；(2)审查关联方间相互提供劳务

情况，判断是否按独立企业间的业务往来收取或支付费用；(3)审查相互间融资活动。注册会计师应取得被审计单位与其关联方之间资金借贷的合同、文件，对应收应付关联方的账款及长短期借款进行函证，并对相关业务的合法性进行核实；(4)审查提供资产使用权的业务。确定资产费用承担者与使用者是否统一，使用者是否支付租赁费或使用费；资产所有者是否相应承担折旧、维修、管理等各项费用。特别要注意关联方之间在道路、供电系统等公用设施的费用划分上是否合理；(5)审查担保、抵押业务。检查有关担保、抵押协议，确认担保、抵押的性质，审查其真实性，实地检查担保物抵押品是否存在，确认其所有权，并对其性能及流动性进行评价，必要时对无法检查的物品进行函证；(6)审查开发项目的转移业务。有时某一企业所研究与开发的项目会由于一方的要求而被转移给关联方企业。对这项关联方交易审计，应取得原研究开发项目的有关合同协议，按照独立企业之间的价格标准审查原项目的开发费用、成本的真实性；(7)审查与关联方有关的管理合同。重点审查母子公司公摊的标准、依据和方法是否统一，分摊的管理费范围、总额是否符合规定并履行必要的审批手续。

4. 审查确认关联方交易信息披露的充分性、适当性

根据企业会计准则中关于关联方关系及其交易的披露的规定，注册会计师在审计关联方交易信息披露时应重点注意以下几点：(1)在关联方之间存在控制关系的情况下，应检查被审单位会计报表附注中是否揭示了以下几项：企业所持股份或权益及其变化；企业经济类型或性质、名称、法定代表人、注册地、注册资产及变化情况；主营业务等。(2)关联方交易发生时，注意审查报表附注中是否披露了关联方交易的性质、关联方交易类型及交易要素(包括交易的金额或相应比例、未结算项目的金额及其比例、定价政策等)。(3)审查注册资本、所持股份或权益的变化过程是否充分披露，即审查报表附注中是否揭示了这些项目的期初数、本年增减数和期末数等。(4)审查被审计单位是否对同类型的关联方交易进行合并，合并的披露是否恰当，有无可能对会计报表使用者造成重大误解。(5)其它应披露事项。如报表截止日关联方之间的应收应付款项披露是否充分，有无低估；当关联方发生重大事项时，相关的人员如董事、高级职员及其家庭成员间的交易合同、报酬、往来情况是否充分披露等等。(作者单位：中南财经政法大学会计学院)

中国内部审计协会. 版权所有 LT科技制作

协会地址：北京市海淀区中关村南大街4号

联系电话：010-82199846/47 电子邮件：xinxibu@263.net

Copyright (C) 2003 . All rights reserved