

# 谈对关联交易事项的

## 审计

张云龙

笔者在从事外商投资企业年度会计报表审计中,发现有的合资公司亏损严重,但外商的投资热情却不减,甚至不断追加投资。合资外方为什么有如此的投资兴趣呢?原来这些合资公司的购销环节均是外方的相关单位,外商主要是通过关联交易达到转移利润逃避税收的目的。

《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》及其实施细则规定,企业在资金、经营、购销等方面与其他经济组织存在直接或间接的拥有或控制关系,或存在其他利益上相关联的关系即为关联单位。关联单位交易主要包括母公司和子公司之间,同一母公司所属子公司之间,公司与其主要投资人、高级管理人员及各关联单位之间的交易等。由于关联单位之间存在着一种特殊的利益关系,被审企业的会计报表往往不能反映其真实的经营成果和财务状况,因此注册会计师要关注关联交易事项。

首先,在签订审计业务约定书及制定审计计划时,要通过对公司全面情况的了解,确定公司是否存在关联单位及关联单位有关情况。(1)向公司有关管理部门索取关联单位包括主要投资人、高级管理人员的名单,从各种渠道询问了解其与公司的关系,运用专业判断以确定是否为关联单位;(2)向前任注册会计师查询是否存在关联单位及公司管理部门涉及相关交易的程度;(3)在连续审计的情况下还可以查阅上年的工作底稿,以确定已知的关联单位;(4)向政府有关部门查询了解合资公司全部关联单位的情况。

其次,确定合资公司与已知关联单位之间发生的重大交易事项。(1)通过审查公司董事会等有关会议记录,查明并确定其授权或讨论过的与关联单位之间的重大交易事项;(2)向公司有关管理部门索取合资公司与其主要顾客、供应商、债权人、债务人等之间交易的性质

和范围,以确定是否存在尚未发现的关联单位交易;(3)寻找并确定是否存在未入帐的关联单位交易;(4)审计购销等相关帐户的大宗或非正常的一次性交易的会计记录及金额,特别是接近报告期末发生的金额较大的交易;(5)审查收回的借款或贷款的询证函,以确定担保人是否为关联单位,交易是否为关联交易。针对合资公司的现状,目前要特别注意提供企业材料的供应商及销售商是否为公司的关联单位。

第三,在确定资金、经营、购销等方面存在关联交易的基础上,实施必要的审计程序。通常实质性审计的程序包括:(1)审查合资公司与其关联单位发生的购销、相互提供劳务、转让财产、提供财产使用权等业务往来,了解交易业务是否按独立企业之间公平价格作价,收取或支付费用,凭证手续是否齐全(如发票、合同副本、验收报告、发货单等记录),是否经董事会或授权人批准,并进行适当测试。如发现重大交易事项作价明显偏离公平成交价格,注册会计师要对此业务重新调整:①按独立企业之间进行相同或类似业务活动的价格;②按再销售给无关联关系的第三者价格所应取得的利润水平;③按成本加合理的费用和利润;④按其他合理方法。(2)检查合资公司与其关联单位发生的债权和债务是否真实存在,并函证。由于关联单位之间资金相互使用在很多情况下是通过往来帐户划转的,因此审计关联单位间往来帐户发生额及余额相当重要。检查往来业务发生的时间长短及金额大小,确定是否为无偿占用资金;审计各种贷款与同期正常财务费用是否配比,以确定是否为关联单位间超出正常利率的资金使用;如果关联单位间提供贷款,则检查相关契约内容,是否超出正常利率。(3)对确定的关联单位间担保、抵押品的流动性和价值进行检查以至函证。合资公司为其他关联单位提供的担保或抵押,将有可能成为公司的或有负债,尤其

# 完善实地盘存制 的做法

易佩富



实地盘存制是确定库存数量的一种定期盘查制度，能够简化存货的日常核算工作。但在这种制度下，发出存货成本的核算是采用以存计“销”、以存计“耗”、倒轧成本的方法，因而容易掩盖存货管理中存在的自然和人为的损失，使非正常销货和耗用的存货损失、差错、甚至偷窃等原因引起的短缺，全部混入耗用或销货成本之中，从而削弱了对存货的控制。针对实地盘存制的这些缺陷，笔者认为，应从以下三个方面完善实地盘存制。

1. 从手续制度上完善。在实地盘存制下，由于平时只在帐簿上登记存货的增加数，不登记存货的减少数，这就在客观上放松了对存货发出数量的控制，很难防止“大家拿”和个别人乘机偷窃的问题。因此，首先必须从制度上完善实地盘存制，建立严格的内部牵制手续。主要应强化两大控制系统：一是强化存货的实物流转程序的控制。从购货、验收、存储、发出、生产、盘点这六个环节上完善内部控制制度。二是强化对实物流转的记录程序的控制，凡验货、盘点或报损、报溢都要有不同岗位的两人以上签字或盖章的书面原始记录，以及有关批准手续。同时还要建立不定期的抽查制度、内部审计制度，经常分析发生的存货损耗是否合理。

是担保不当或其他非正当目的的担保行为。因此，注册会计师对确定的合资公司与关联单位间相互提供的担保、抵押，要检查有关担保、抵押协议，确认担保的性质、真实性和合法性；联系到存货、固定资产审计等情况，确认担保品的存在和变现情况等，必要时进行函证。(4)检查合资公司财务报表附注对关联交易事项是

2. 从会计核算上完善。改“进价记帐、盘存计耗”的发出存货核算方法为“进价记帐、售价控制”法。目前采用实地盘存制的企业，在发出存货的核算上，一般都采用“进价记帐、盘存计耗”，这种方法的最大弊端就是常被人钻空子，将不正常的损耗挤入正常的损耗之中。改用“进价记帐、售价控制”的核算方法后，可以有效地改变这种状况。其做法是：商品购入时，会计人员仍按进价进行明细核算，但同时须在备查簿上登记售价，并以售价总额，也就是以可销售总额来对零售柜组或营业员进行控制。即进多少货，就要卖多少钱。如发生自然损耗须及时报会计人员和其他有关管理人员证实，并填制书面记录单后，方可报损。否则发生的损耗均由责任人自己赔偿。在这种方法下，商品的销售以及损耗、升溢的帐务处理，仍与“进价记帐、盘存计耗”法相同。

3. 从盘点时间上完善。采用实地盘存制的企业大多是在月末进行盘点，并以月末盘存数来倒轧“销”和“耗”。笔者认为，一个月盘点一次，间隔时间比较长，应尽量缩短盘点间隔时间。具体方法是，根据企业的实际情况，实行按日盘点，日结日清，每日计“销”、“每日计“耗”；或实行按批盘点，批结批清，以每批计“销”，每批计“耗”；或实行按次盘点，次结次清，以每次计“销”，每次计“耗”。但实行按批盘点或按次盘点都必须注意，从进货到销售(或耗用)完毕，中间阻隔时间不能长于半个月，否则就没有实际意义。还应尽量结合按商品品种进行盘点，这样效果会更好。

责任编辑 宋军玲

否予以揭示，并要求公司根据注册会计师对该类事项的审计意见进行调整。(5)要求管理部门出具关联交易声明书，提醒管理部门对关联交易事项在报表中的恰当表达负有主要责任。

责任编辑 宋军玲