

天津财经大学

硕士学位论文

基于关联交易的内部控制研究

姓名：王鹤

申请学位级别：硕士

专业：会计学

指导教师：张翠荷

20090501

内容摘要

美国安然事件和中国银广夏事件给国家经济发展带来极其负面的影响，其影响并不止于公司自身的损失，而在于对经济体制和市场机制带来的挑战。公司失败给脆弱而敏感的市场机制特别是资本市场中资金配置机制带来连锁反应。企业资金配置机制的失灵，极大影响企业的生存和发展，从而影响国家稳定、经济繁荣。

所有给人们带来震惊和巨大损失的企业，坍塌之前都是红极一时的时代宠儿。究其原因，企业失败无不打上偏离企业自己在一定社会阶段和一定行业特性规律的烙印。无论是企业还是其他组织，要保持组织的基业长青，必须从自身着手，苦练内功，形成一套适应环境和企业的规范体系；而企业持续稳定发展，又是保障投资者利益，维持社会稳定繁荣的基础。就社会、投资者、监管者和企业本身而言，建立企业风险管理的内部控制机制和体系，形成一道科学的风险防火墙，成为特别是企业自身的必要而迫切的任务。

一系列会计造假事件都伴随着关联交易而产生，关联交易仿佛被抹煞了进行企业盈余管理的正面作用。因此如何正确的进行关联交易并准确地进行披露，成为上市公司的公共责任。目前我国从税收制度、证券市场法规、会计准则和审计准则四个角度对关联方交易进行外部监管，角度的不同显示了不同的监管目标和侧重的监管内容。然而外部监管规范的局限性不能完全达到遏制非公允关联交易的目的，更应该依靠企业自身的力量，从内部入手对企业关联交易进行控制，从而从根源上保证关联交易的公允性。关联交易作为上市公司的一项重要交易活动，是企业诸多内部控制活动之一，该文以会计准则及相关法律法规为依托，对北京首钢股份有限公司的关联交易内部控制进行分析，以期为其他企业提供参考。在我国内部控制理论不断发展的过程中，企业的实践经验应不断推动理论的完善。

关键词：内部控制 关联交易 上市公司

Abstract

The Enron Event in US and the Yin Guang Sha Event in China bring negative influence to national economy. The events not only result in loss to companies themselves, but also challenge the economic system and the market mechanism. The company fails bring chain reaction to the weak and sensitive market mechanism, especially to the fund disposition mechanism in the capital market. If the fund disposition mechanism is out of order, the enterprises will not be able to exist or develop successfully, which may bring negative influence to the stability of the nations, prosperity of economy and development of the peoples.

All business enterprises that bring huge shock and loss are all spoiled son of times before closedown. Investigating the reasons, all the failed enterprises deviate from particular laws of their certain industry in the special social stage-they are defeated by themselves. The enterprises and other organizations should establish a normalized system suited to the corporate environment and the enterprises themselves to keep on stabilizing development, which construct a solid base for investors' benefits and social stability and prosperity. For the society, investors, regulators and especially business enterprises themselves, it is important and urgent to establish an internal risk control mechanism and system to form a scientific risk firewall.

A series of accountancy concocts affairs were exposed along with related transactions, which seemed to have lost the positive function on managing surplus of an enterprise. Consequently, how to carry on related transactions correctly and accurate information publication, become the public responsibility of listed companies. Currently in China, related transactions are under exterior supervision from four aspects, tax system, laws of securities market, accounting standards and audit standards. Different aspects imply different goals and emphasized contents on supervision. However, considering the limitation of exterior supervision regulations on restraining unfair related transactions, the business enterprises should exert themselves to put related transactions under interior control, to make the related transactions fair radically. As an important transaction behavior, related transaction is also one of control behaviors of limited companies. Basing on accounting standards and correlative laws and regulations, this paper analyzes the interior control on related transactions of Beijing Shougang Company Limited for other business enterprises' information. As the interior control theories develop continuously in China, the practical experience of the business enterprise should make the theories become perfect step by step.

Key words: Internal control; Related Transactions; Listed Companies;

独 创 性 声 明

本人声明所呈交的学位论文是本人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。据我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果，也不包含为获得天津财经大学或其他教育机构的学位或证书而使用过的材料。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示谢意。

学位论文作者签名：王 伟 签字日期：2009年6月2日

学位论文版权使用授权书

本学位论文作者完全了解天津财经大学有关保留、使用学位论文的规定，有权保留并向国家有关部门或机构送交论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅。本人授权天津财经大学可以将学位论文的全部或部分内容编入有关数据库进行检索，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文，

（保密的学位论文在解密后适用本授权书）

学位论文作者签名：王 伟 导师签名：张翠荷
签字日期：2009年6月2日 签字日期：2009年6月2日

学位论文作者毕业后去向：

工作单位：渤海财产保险股份有限公司 电话：022-23201305

通讯地址：天津市河西区解放南路
25号泰达大厦28层 邮编：

第1章 导论

1.1 论文选题的目的与意义

1.1.1 研究目的

2001年11月,安然公司财务丑闻曝光,6个月后,世界通讯公司再度爆发丑闻,由此引发的多米诺骨牌效应,造成了这一期间美国有338家上市公司,总计4093亿美元的资产申请破产保护。安然公司曾在世界500强中排位第七、是连续六年被《福布斯》杂志誉为“最有创新精神”全球第一大能源公司,它的破产申请在美国企业界和政界引起一片哗然。在被举世公认为成熟规范的美国证券市场,竟然会出现公司与民间审计机构沆瀣一气,一再造假,欺骗投资者、愚弄社会的丑闻,不能不引起人们的深刻反思。资料显示,特殊目的实体是安然造假的主要工具。安然通过设立其能控制的特殊目的实体,并与其进行经安排的交易,绕过会计准则的有关规定,从而隐藏损失和负债,达到粉饰报表的效果。

而在我国,银广夏事件之后,接二连三的上市公司会计造假事件成为经济生活中的热点问题。会计造假有两种类型,一种是直线造假,就是通过虚构(也包括虚拟关联交易)或隐瞒业务、提前或推迟确认收入和费用的做法,提供虚假财务会计信息,粉饰公司的财务状况和经营成果。另一种是曲线造假,就是上市公司在资产重组和业务往来中,通过非公允的关联方交易转移资金、操纵利润来粉饰上市公司业绩,避免上市公司退市或被打入ST、PT行列。目前我国证券市场上有相当部分的会计造假是由关联交易所为,因为关联交易客观存在,手续完整齐全,具有很大的隐蔽性;交易名目繁多,具有一定的欺骗性。

历史学家汤因比曾说过:“一个国家乃至一个民族,其衰亡是从内部开始的,外部力量不过是其死亡前的最后一击”。企业的存亡又何尝不是如此,其生存发展之路必须从其内部抓起,内部控制正是基于这一点才得到了世界各国理论界和实务界的重视。如前所述,近年来,非公允关联交易成为某些上市公司调整利润的“法宝”,这与内部控制理论的基本目标——保证会计记录的准确和完整,并提供及时、可靠的财务和管理信息相背离。因此,如何对企业关联交易进行内部控制成为当前亟待解决的问题,本文试图通过企业关联交易内部控制研究,防范非公允关联交易。

1.1.2 研究意义

目前我国对关联方交易的外部监管规范体系由税收制度、证券市场法规、会计准则和审计准则四部分构成，这四个部分具有不同的监管目标和侧重的监管内容。然而外部监管规范的局限性不能完全达到遏制非公允关联交易的目的，更应该依靠企业自身的力量，从内部入手对企业关联交易进行控制，从而从根源上保证关联交易的公允性。

涉及本文的与关联交易相关的内部控制具体规范，包括财务报告编制、公允价值、关联交易、信息披露等，公允价值和关联交易具体规范仍在起草中。《企业内部控制应用指引第 xx 号——关联交易》是为了规范企业关联方及其交易行为，防范关联交易损害中小股东利益，确保维护投资者、债权人合法权益，根据国家有关法律法规和《企业内部控制基本规范》所制定的应用指引。企业在建立与实施关联交易内部控制过程中，至少应当强化对下列关键方面或者关键环节的控制：

（1）关联方界定应当明确规范，应当采用有效措施防范关联方占用或转移企业资源。

（2）关联交易行为应当规范，关联交易会计记录和价格执行机制的准确性和适当性应当有合理保证。

（3）关联交易披露应当符合国家统一的会计准则制度和其他法律法规的有关规定，关联交易披露内容、披露方式及披露流程应当规范。

本文用相关法律法规及行业特点对北京首钢股份有限公司的关联交易内部控制进行分析，以期为其他企业提供参考。在我国内部控制理论不断发展的过程中，企业的实践经验应不断推动理论的完善。

1.2 文献综述

1.2.1 国内外内部控制理论的研究情况

（1）我国内部控制规范

中国市场经济的迅猛发展实践远远超前与我国企业管理和控制理论研究和政策规范。“摸着石头过河”成为我国经济发展中现实和无奈的选择。中国股市上的琼民源、银广夏、蓝田股份等公司舞弊、倒闭给广大投资者和新生的资本市场投下了令人痛心的阴霾。20 世纪 90 年代以来，中国内部控制从无到有取得了迅猛发展：

①1996 年 12 月中国注册会计师协会发布《独立审计具体准则第 9 号——内部控制和审计风险》，要求注册会计师审查企业的内部控制。并对内部控制的定义、内部控制的内容

(包括控制环境、会计系统和控制程序)等做出了规定。

②1997年5月,中国人民银行颁布《加强金融机构内部控制的指导原则》,这是我国第一个关于内部控制的行政规定。

③1999年颁布的新《会计法》是我国第一部体现内部会计控制要求的法律,该法将企业(单位)内部控制制度当作保障会计信息“真实和完整”的基本手段之一。第二十七条明确提出:各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度,单位内部会计监督制度应当符合下列要求,即记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员的职责权限应当明确,并相互分离、相互制约;重大对外投资、资产处置、资金调度和其他重要经济业务事项的决策和执行的相互监督、相互制约程序应当明确。财产清查的范围、期限和组织程序应当明确;对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确。

④2000年1月国家审计署实施《中华人民共和国国家审计基本准则》,其中将对企业(单位)内部控制制度的测试当作“作业准则”予以明确;

⑤2001年6月财政部发布《内部会计控制—基本规范(试行)》和《内部会计控制基本规范——货币资金(试行)》;2002年12月财政部发布《内部会计控制规范——采购与付款(试行)》和《内部会计控制规范——销售与收款(试行)》;2003年10月财政部发布《内部会计控制规范——工程项目(试行)》

⑥2006年6月上海证券交易所发布《上海证券交易所上市公司内部控制指引》,2006年9月深圳证券交易所制定了《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》,该类指引界定了上市公司内部控制的范围,规定了从公司治理到业务控制的一系列规则。

⑦2006年6月6日国资委出台《中央企业全面风险管理指引》,该指引要求企业围绕总体经营目标,通过在企业管理的各个环节和经营过程中执行风险管理的基本流程,培育良好的风险管理文化,建立健全全面风险管理体系,包括风险管理策略、风险理财措施、风险管理的组织职能体系、风险管理信息系统和内部控制系统,从而为实现风险管理的总体目标提供合理保证过程。

⑧2008年6月28日,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布我国第一部《企业内部控制基本规范》,定于2009年7月1日起首先在上市公司范围内施行,并鼓励非上市的其他大中型企业执行。根据这一基本规范,执行基本规范的上市公司,应当对本公司内部控制的有效性进行自我评价,披露年度自我评价报告,并可聘请具有证券、期货业务资格的中介机构对内部控制的有效性进行审计。此次基本规范的印发,是中国会计

审计领域的又一重大改革举措，标志着中国企业内部控制规范体系建设取得重大突破。

(2) 美国 COSO 报告及内部控制理论框架

1992 年 9 月，美国注册会计师协会(AICPA)与美国会计学会(AAA)、财务执行官协会(FEI)、国际内部审计师协会(IIA)和管理会计师协会(IMA)共同组成的资助组织委员会(COSO. Committee Of Sponsoring Organization Of the Treadway Commission)发布了指导内部控制实践的纲领性文件 COSO 研究报告——《内部控制——整体框架》(Internal Control —Integrated Framework)，并于 1994 年进行了增补。这份报告堪称内部控制发展史上的里程碑。

COSO 委员会指出：“内部控制是由企业董事会、经理阶层以及其他员工实施的，为财务报告的可靠性、经营活动的效率和效果、相关法律法规的遵循性等目标的实现而提供合理保证的过程。” COSO 报告提出了内部控制构成(Internal Control Components)的概念，即内部控制整体框架包含了五个相互联系的要素：

①控制环境(Control Environment)，包括员工的忠实和职业道德、人员胜任能力、管理哲学和经营作风、董事会及审计委员会、组织机构、权责划分、人力资源政策及执行；

②风险评估(Risk Appraisal)，包括经营环境的变化、新技术的应用及企业改组等；

③控制活动(Control Activity)，包括职务分离、实物控制、信息处理控制、业绩评价等；

④信息与沟通(Information and Communication)，包括确认记录有效的经济业务、采用恰当的货币价值计量、在财务报告中恰当揭示；

⑤监控(Monitoring)，包括日常的管理监督活动、内部审计及与外部团体进行信息交流的监控。

2004 年 9 月 COSO 委员会正式公布《企业风险管理——整合框架》(Enterprise Risk Management—Integrated Framework，简称 ERM)。该框架指出，全面风险管理是一个由企业的董事会、管理层和其他员工共同参与的，应用于企业战略制定和企业内部各个层次和部门的，用于识别可能对企业造成潜在影响的事项并在其风险偏好范围内管理风险的，为企业目标的实现提供合理保证的过程。

根据 ERM 框架，内部控制包括三个维度：第一维度是企业的目标，第二维度是全面风险管理要素，第三维度是企业的各个层级。企业的目标有四个，即战略目标、经营目标、报告目标和合规目标；全面风险管理包括 8 个要素，即内部环境、目标设定、事件识别、风险评估、风险对策、控制活动、信息和交流、监控；企业的层级包括整个企业、各职能

部门、各条业务线及下属各子公司。ERM 三个维度的关系紧密，全面风险管理的 8 个要素都是为企业的四个目标服务的；企业各个层级都要坚持同样的四个目标；每个层次都必须从以上 8 个方面进行风险管理。该框架适合各种类型的企业或机构的风险管理。

1.2.2 国内外对关联交易相关理论的研究现状

(1) 我国关联交易的监管规范体系

①税务部门对关联方交易的监管规则。我国对关联方交易监管的规定最早是在税收制度中出现的，税务部门对于关联方交易主要从维护国家税收利益出发，通过监管防止企业利用关联方交易逃避国家税收管制，达到避税、逃税、漏税的目的。自 1991 年《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》的发布首次提及关联方交易起，国务院及税务部门不断颁布及修订税收法律法规对关联方交易的规制，到如今，我国税法对关联方交易的规制已经形成了一个较为完善的体系。

②财政部门对关联方交易的监管规则。在“琼民源”利用关联交易虚构利润的事件发生后，财政部于 1997 年发布了我国第一个具体会计准则《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》，该准则对关联方的范围进行了界定，即以控制、共同控制和重大影响作为判断是否存在关联方关系的主要依据，同时规定上市公司应该在会计报表附注中披露关联方关系以及关联方交易的各项要素，包括交易的金额或相应比例、未结算项目的金额或相应比例、定价政策等。随着资本市场的发展，上市公司利用资产置换、股权转让在内的非货币性交易以及债务重组在关联方之间操纵利润的现象越发严重，为防范这两类业务，财政部 1999 年发布了《企业会计准则——非货币性交易》和《企业会计准则——债务重组》，并于 2001 年 1 月进行了修订。针对上市公司愈演愈烈的利用关联交易实行利润操纵行为的现象，财政部于 2001 年 12 月 21 日颁布了《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》（简称《暂行规定》），其核心思想在于：规定上市公司与关联方之间的交易，如果没有确凿证据表明交易价格是公允的，对显失公允的交易价格部分，不得确认为当期利润，应当作为资本公积处理，且不得用于转增资本或弥补亏损。

2006 年 2 月 15 日，财政部出台了新的企业会计准则《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 36 号——关联方披露》，这三个准则又对原有的关于上市公司关联交易确认、计量和信息披露的会计规范进行了修订。其中，《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》引入公允价值作为换入资产入账价值计价基础，并且提到在判断交易是否采用公允价值计价时应注意交易各方

之间是否存在关联方关系。因为关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质，也即不具备采用公允价值计价的条件，此时则应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确认损益；《企业会计准则第12号——债务重组》将债务重组收益确认为当期损益，对于实物抵债业务，引进公允价值作为计量属性；《企业会计准则第36号——关联方披露》扩大了关联方关系的外延，对关联方关系及交易披露事项做了具体规定，对准则内容描述更具体、客观。

③证券监管部门对关联方交易的监管规则。随着资本市场的迅速发展，体制及利益驱动等因素促使上市关联方交易滥用现象越来越严重。为了维护证券市场的公平、公开与效率，保障包括国家在内的股东利益尤其是中小股东的利益，证券监管部门也随着财政部对于关联方交易制定会计准则的步伐，逐渐加大力度，颁布了一系列监督规范关联方交易的法律法规。证券法规制仅针对上市公司而言，作为规范证券市场的基本法律，有“动态公司法”之称，目前在证券法方面对上市公司关联交易的调整主要以证监会的部门规章和上海、深圳证券交易所的《上市规则》等自律规范为主，如2000年5月《上市公司股东大会规范意见》，2002年1月《上市公司治理准则》，2006年5月《上海证券交易所股票上市规则》。

④公司法对关联方交易的监管规则。1993年制定、1999年修改的《中华人民共和国公司法》对关联交易仅有部分原则性的规定，而我国新《公司法》对于关联方交易的规制有了很大的改善和提高，规定了控股股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员等对公司的诚信义务。确立了关联交易中关联董事的董事会决议回避义务，确认了公司法人格否认原则，强调了独立董事对上市公司关联交易的监督作用。我国《公司法》对于关联方交易的规制，同样也是遵循“公平与效率”的价值追求，即并非绝对禁止，而是加强控制，充分发挥其在增进效率方面的优势，同时避免不公平的关联交易产生，损害公司及其他非关联方的利益。

上述规范体系中的四个方面，对关联交易监管的根本要求是完全一致的，就是要求企业与关联方之间的业务往来必须遵循公正、公允的原则。但在具体目标上有所不同，税收制度主要是从维护国家税收利益出发，通过监管防止企业利用关联交易逃避国家税收管制，达到避税、逃税、漏税的目的；证券市场法规、会计准则和审计准则有着共同的监管目的，主要是从维护包括国家在内的股东利益尤其是中小股东的利益出发，通过监管防止企业对外隐瞒或披露虚假的会计信息，误导会计信息使用者的各种行为。它们各自的监管目标也有

所侧重，证券市场法规的监管目标侧重于维护证券市场的公平、公开与效率；会计准则的监管目标侧重于保证关联方交易的会计信息的相关性、可靠性和充分披露；审计准则的监管目标侧重于确定关联方交易是否按照会计准则进行了适当的记录和披露。

原红旗（1998）以沪市上市公司 1997 年中期报告为样本，对关联方关系及其交易的披露状况作了分析，认为 1997 年的中报较 1996 年的年报在此方面有了很大的改进，但仍存在诸多不规范之处，并提出了相应的见解。

明亮、吴征（1999）的研究指出，规范关联交易，应从以下几个方面着手：①完善与关联交易问题有关的立法防范，包括：严格按财政部“关联方关系及其交易的披露”规定，执行信息披露制度；设立股东表决权回避制；加强制裁力度等等。②加强监管机制与自律机制的结合。我国对上市公司关联交易的管理，除了主要加强政府监管机制外，还应借鉴国外行业协会的管理经验，充分发挥自律机制，使政府管理与市场自律机制实现有机结合，使上市公司的关联交易在规范有序中运行。

李芸达（2001）指出，应从这几个方面对关联交易进一步规范：①完善和规范关联交易信息披露的内容。②尽快完善上市公司的法人治理结构。③加强对控股股东行为的制约。④学习其他国家和地区在这方面处理的经验，继续补充和完善我国有关的法律法规和条例。

李明辉（2002）认为，我国会计准则在关联交易定价政策的披露方面仍然不完善。

王瑞英（2003）利用 2002 年及 2003 年第一季度的相关数据进行了实证分析，指出了上市公司关联交易的信息披露，主要反映在定价的披露上不充分，多数上市公司对价格的制定方法没有详细的披露。

韩传模（2003）认为，应在权威性最高的《公司法》和《证券法》中对关联交易进行规定。

刘文娟（2007）通过小股东监督上市公司关联交易的博弈分析，说明小股东和证券监管部门的监管不严为上市公司的关联交易行为提供了便利条件。因此，我国证券监管部门应该采取相关的措施，并通过制定相关法律法规来加大监管力度，以有效的减少我国上市公司的非公平关联交易，促进我国证券市场的健康持续发展。

（2）国外关联交易规制

由于西方国家证券市场发展较早，相应的法律规范比较完善，为上市公司关联交易规范的有效实施提供了良好的环境或制度基础。这些法律规范也是国外有关关联交易研究的一些成熟研究成果的体现，主要包括关于会计处理方面和行为方面的法律规范：

①在会计处理方面。国外会计理论界和实务界早已达成了共识，国际会计准则及英、美、法等西方国家都制定了专门的准则予以规范。对关联交易的信息披露各国和地区都强调“实质重于形式”和“重要性”原则。

②在行为方面。针对关联交易，西方国家在公司立法和证券立法中从事前预防、事中监督、事后救济等方面都制定了相应的措施。关联交易的事前和事中规范主要有重大关联交易股东大会批准制度、表决权排除制度、独立董事制度等：第一，重大交易股东大会批准制度是指对于数额巨大。对上市公司财务状况和经营成果有重大影响的关联交易，应当由股东大会批准方能进行；第二，表决权排除制度。亦称表决权回避制度，是指当股东大会表决的议题与某一或某些股东（特别是控股股东）存在利害关系时，这些股东或其代理人不能以其所持表决权参与表决。表决权回避制在关联交易中是主要的规制制度。第三，独立董事制度。独立董事是除董事关系外与公司没有任何其他关系的外部董事，有助于保持董事会的独立性。

关联交易的事后救济。关关联交易的事后救济制度主要维护所有股东的利益：第一，股东大会决议无效、撤消制度。大陆法系《公司法》一般规定：股东大会的决议在内容上或程序上违反法律或章程规定，任何股东可以请求法院宣布决议无效或撤消。第二，股东派生诉讼制度。股东派生诉讼，又叫代表诉讼、代位诉讼、衍生诉讼，是指当公司权利受到损害时，该代表公司行使诉权的公司组织拒绝或怠于行使诉讼权利时，公司股东可以代表公司进行诉讼。它由英美率先在衡平法上创设以后，已被两大法系国家和地区所借鉴。第三，控股股东补偿制度。不公平关联交易对从属公司不利，但有时出于效率的考虑，为了促进集团公司之发展及长远利益，控股股东又不得不让从属公司利益受损害。为此，控股股东应当对从属公司受到的损害在一定期限内主动做出适当的补偿。第四，控股股东的赔偿义务。当控股股东与从属公司进行各种形式的不公平关联交易而损害从属公司利益时，控股股东应赔偿从属公司因此而受到的损失。

1.3 研究方法与创新之处

采用规范研究结合案例分析的方法，在对内部控制理论和关联方交易理论阐述的基础上，结合我国企业——对北京首钢股份有限公司的实情分析，总结归纳存在的问题，并提

出关联交易内部控制建议。

（1）运用新颁布的会计准则和《企业内部控制基本规范》探讨针对关联交易所应进行的企业内部控制，并对《企业内部控制具体规范——关联交易》的制定提出建议。

（2）结合北京首钢股份有限公司案例，对其关联交易内部控制规范进行评价，并提出些许建议。

第2章 内部控制与关联交易相关理论

2.1 相关理论基础

2.1.1 内部控制的管理学理论

控制论是研究各类系统的调节和控制规律的科学。它是自动控制、通讯技术、计算机科学、数理逻辑、神经生理学、统计力学、行为科学等多种科学技术相互渗透形成的一门横断性学科。它研究生物体和机器以及各种不同基质系统的通讯和控制的过程,探讨它们共同具有的信息交换、反馈调节组织、自适应的原理和改善系统行为、使系统稳定运行的机制,从而形成了一整套适用于各门科学的概念、模型、原理和方法。

控制论一词(Cybernetics)来自希腊语,愿意为掌舵术,包含了调节、操纵、管理、指挥、监督等多方面的涵义,是多门科学综合的产物也是许多科学家共同合作的结晶。1984年,诺伯特·维纳著名的《控制论—关于在动物和机器中的控制和通讯的科学》问世,控制的概念被抽象到更高水平,被解释为一种系统。按照控制论的解释,控制就是人们根据给定的条件和预定的目的,改变和创造条件,使事物沿着可能性空间内确定的方向(状态)发展。如果 M 为某一事物的可能空间, m 为实施控制后可能空间,则实施控制后可能空间将会变小($M>m$)。控制至少要有施控者(施控主体)、受控对象(受控客体)以及施控者对受控者作用的传递者三个要素。这三个要素相互联系形成控制系统,该系统处在一定环境中。控制论的研究表明,无论是机器,还是神经系统、生命系统,以至经济系统、社会系统,撇开各自的物质形态特点都可以看作是一个自动控制系统。在这类系统中有专门的调节装置来控制系统的运转,维持自身的稳定和达到系统的目的功能。控制机构发出指令,作为控制信息传递到系统的各个部分(即控制对象)中去,由它们按指令执行之后再把执行的情况作为反馈信息输送回来,并作为决定下一步调整控制的依据。

整个控制过程就是一个信息流通的过程,控制就是通过信息的传输、变换、加工处理来实现的。反馈对系统的控制和稳定起着决定性的作用,无论是生物体保持自身的动态平稳(如温度、血压的稳定),或是机器自动保持自身功能的稳定,都是通过反馈机制实现的。反馈是控制论的核心问题。控制论就是研究如何利用控制器,通过信息的变换和反馈作用,使系统能自动按照人们预定的程序运行,最终达到最优目标的学问。

控制论自 1948 年创立以来,其基本的观点、概念、方法和理论迅速被推广应用到各个领域。1965 年波兰控制论学者、著名经济学家奥斯卡·兰格(Oskar Lange)运用控制论的基本原理与方法研究和分析经济过程,创立了经济控制论。经济控制论是当代新兴的一门经济管理科学,它将系统论、信息论和控制论的科学成果全面融入经济研究领域,研究的是多因素、多变量、大规模结构复杂的经济系统,描述和解决从宏观经济调控到微观生产管理的一系列重大课题,为合理地控制经济过程提出了新的见解,并提供了一种有效地管理和控制国民经济及其各部门的新工具。

控制论的观点被应用于宏观国民经济管理领域之后,其基本思路也逐渐被引用到微观企业经营管理当中,形成管理控制理论。管理控制的观点不一,有些学者认为整个企业就是一个控制系统,控制被看作是一个控制系统的特征或属性,当一个企业在达成其目标时就会出现控制,目标和目标的获得是控制系统工作的中心。另外一些学者认为管理控制既是对战略的控制,也是对经营的控制。

内部控制理论是控制理论的其中一个分支。尽管内部控制的实践历史悠久、源远流长(早期的内部牵制就属于内部控制范畴),但对内部控制理论的总结和研究却是二十世纪三四十年的事,迄今为止,只有六十多年的历史。现行的内部控制理论是以控制论作为理论基础并衍生的,控制论是内部控制的理论基础。

2.1.2 关联交易的经济理论

(1) 交易费用理论

交易费用理论作为西方新制度经济学的一个分支,近年来发展迅速,而且日益被广泛地应用于企业理论、组织行为理论和跨国公司理论等领域的研究。交易费用理论将新古典经济学所忽视的重要经济事实观念化,对微观经济学的发展做出了重要贡献。交易费用理论将“交易”作为经济研究和经济活动的基本单位。康芒斯将交易这一概念观念化,他认为交易是制度的基本单位,在其《制度经济学》一书中,他将交易分为三种类型:①市场交易,它是指组织或个人通过市场进行的交易。②管理交易,它是指组织内部上下关系的交易。③配额交易,它是指政府与组织及个体的交易。这三种交易类型覆盖了所有人与人之间的经济活动。不同的经济制度不过是这三种交易类型的不同比例的组合。例如,在市场经济体制中,以买卖的交易为主;而在计划经济体制中,以管理的交易为主。从表面上看,关联方交易是市场经济环境中广为存在的一种市场交易行为,但由于关联方之间的相互控制或影响,其交易又染上了计划的色彩。因此,从制度经济学角度来看,关联方交易

是介于市场交易与企业内部管理交易之间的一种独特的交易。

科斯在其著名的《企业的性质》(1937年)一文中,提出了交易费用这一概念,从而创立了交易费用理论。其理论观点是:企业与市场是不同的交易机制,市场机制以价格机制配置资源,企业机制以行政手段配置资源;企业与市场可以相互替代,因为交易费用决定企业存在;当市场交易费用高于企业内部交易费用时,为减少交易费用,企业可以“内化”市场交易,从而企业比市场更有效率;企业又不可能完全取代市场,因为企业不可能无限扩大,企业扩张有边界限制,企业管理会产生管理费用,企业规模越大,管理费用越高,当扩大企业内化市场交易节省的费用恰好等于管理费用的增长时,企业规模达到均衡点。制度经济学认为,企业集团作为微观经营性组织,要遵循这样一个原则:花尽量少的交易费用,实现尽量大的效用。

从制度经济学角度着眼,与遵循市场竞争原则的独立交易相比较,关联方之间进行交易的信息成本、监督成本和管理成本要低,从而使交易成本得到节约,故关联方交易可作为公司集团实现利润最大化的基本手段。

(2) 信息不对称理论

现代西方新古典主流经济学的基本理论建立在一整套严格的假设基础之上。在市场问题的分析中,其中一个非常重要的假设是市场上交易各方拥有同等的信息,即“对称信息”假设。因此,交易各方所达成的契约是完善的,市场结果也是有效率的。但是,现实经济活动向传统理论提出了严峻的挑战。现实的普遍的市场中,交易双方所掌握的交易信息并不相同,经常是某一交易方掌握的信息较多,而另一交易方掌握的信息较少,这就是不对称信息市场。

随着信息不对称市场的出现,相应的理论也就随之产生了。信息不对称理论是微观信息经济学的核心内容。信息不对称理论产生于20世纪70年代,用来说明相关信息在交易双方的不对称分布对子市场交易行为和市场运行效率所产生的一系列重要影响。乔治·阿克洛夫(George A. Akerlof)、阿罗(Arrow)、赫什雷弗(Hirshleifer)、斯彭斯(Spence)、格罗斯曼(Grossman)、斯蒂格利茨(Stiglitz)等著名经济学家在许多领域对信息不对称理论进行了拓展性研究,并提出了“逆向选择”理论、“市场信号”理论以及“委托—代理”理论等基本理论。信息不对称理论的基本内容,可以概括为两点:(1)有关交易的信息在交易双方之间的分布是不对称的,即一方比另一方占有较多的相关信息。(2)交易双方对于各自在信息占有方面的相对地位都是清楚的。这种对相关信息占有的不对称状况导

致在交易完成前后分别发生“逆向选择”和“道德风险”问题。

“逆向选择”存在于非对称信息发生在合同之前，委托人在签订合同时不知道代理人的类型，因此委托人的问题是选择什么样的合同来获得代理人的私人信息。由于逆向选择的出现，社会资源并不能按照效率优先的原则配置。而与之相对应的道德风险则是在委托——代理双方订立合同之后，代理人以相对于委托人具有的私人信息的比较优势，从个人私利出发，采取不利于对方的行为，从而使对方利益有受损的可能性。简言之，道德风险就是交易双方在订立合同之后，由于信息不对称而引发的任一交易方所做出的不道德行为的可能性。正如对事前人们隐藏行动的道德风险的担心一样，也会影响人们的交易行动。如果这种问题的存在是严重的，也会破坏市场经济的运行。

为消除道德风险带来的损失，现代信息经济学认为，最好的方法是采用激励机制。我们常将市场参与者中处于信息劣势的一方称为委托人，处于信息优势的一方称为代理人。激励机制就是委托人使代理人从自身效用最大化出发，自愿或不得不选择与委托人目标和标准相一致的行动的机制。在企业中，效率工资是最常用的激励措施。

（3）契约关系与经济利益观

按照瓦兹(Watts and Zimmerman, 1979)的观点，理论只不过是行动提供一种“行为正当”的借口，行动背后的动机是利益，而各个利益集团的利益关系又是不一致的，这就决定理论的多样性及在利益团体压力前的软弱无助。

契约观认为，企业的各契约方必然寻求最有利于自己利益的会计计量方法。推之于宏观角度，会计计量模式的选用也会具有一定的宏观层面的影响，它将因此而受到来自政府官员的政治压力。对于收益如此的受重视，美国会计学家所罗门认为，原因在于它具有三方面的重要作用，即是确定税收额度的有效计量、是公司股利政策确定的基础、是投资政策的指南。传统的会计收益概念主要建立在权责发生制基础之上，强调收入实现和费用配比。收益是收入与费用配比后的结果。在这种收益观念下，一般以历史成本为基础。通常具有以下特征：①基于企业实际发生的交易，是交易观的结果。这样，企业一些资源或状况即使已发生变化，若没有确切的交易与之相对应。就不予以反映。②依据“会计分期”假定，代表经营过程中一个既定期间内的经营成果或财务业绩。③应考虑“收入实现”，任何收入都必须是已实现或可实现的结果。④按历史成本来计量费用。⑤收益是收入和费用相配比的结果。

如上所述，会计收益是与交易相联系的，而经济学收益却不同，它既要考虑交易的影

响，也要考虑非交易的因素的影响。当代经济学家费雪(Irving Fisher)认为，经济学的收益具有三方面的涵义：得到心理满足的“精神”收益；获得服务的“真实”收益；收到现金的“货币”收益。这一概念与会计学的收益概念相比差异是显著的，特别是将心理收益这一主观性极强的因素引入，导致无法对其计量。相对而言，希克斯(John. R. Hicks)的收益定义更容易被会计界所接受。他在其著名的《价值与资本》一书中指出，收益是一个人在期末与期初保持同等富裕的情况下所可能的消费的最高数额，而非可能支出的最高数额。与费雪不同，希克斯没有考虑心理收益。并且，希克斯的定义在一些特定的环境下，与会计收益是相吻合的。受经济学收益概念的影响，再加上会计理论研究中对收益的重视(实际上会计理论研究的一个主要内容就是“如何报告更为‘真实’的收益”)，会计界逐步改进传统的收益概念，提出一些介于传统收益概念与经济学收益概念之间的新的收益概念。

2.2 内部控制理论的发展和我国基本规范的形成

2.2.1 内部控制理论发展历程

内部控制以注册会计师关注企业报告真实性、可靠性为发端，不断融合企业管理中的相互牵制、自身纠错防弊机制以及会计和业务管理相结合的企业营运管理，直至发展为关注企业整体控制体系以及风险管理从而提高企业价值的理念体系。

内部控制理论经历了漫长的发展阶段，早在公元前 3600 年以前的美索不达米亚文化时期，就已经出现了内部控制的初级形式，到 15 世纪末，随着资本主义经济的初步发展，内部牵制也发展到一个新的阶段。20 世纪 40 年代至 70 年代初，内部控制制度的概念在内部牵制思想的基础上产生，其形成是传统的内部牵制思想与古典管理理论相结合的产物。1949 年，美国注册会计师协会(AICPA)所属的审计程序委员会发表了一份题为《内部控制：系统协调的要素及其对管理部门和独立公共会计师的重要性》的特别报告，首次正式提出了内部控制的定义并突破了与财务会计部门直接有关的控制的局限。进入 20 世纪 80 年代以来，内部控制的理论研究又有了新的发展，人们对内部控制的研究重点逐步从一般涵义转向具体内容的深化，“内部控制结构”的概念取代了“内部控制制度”。1992 年 9 月，COSO 委员会发布了指导内部控制实践的纲领性文件 COSO 研究报告——《内部控制——整体框架》，这份报告堪称内部控制发展史上的里程碑。

千禧年之后，对风险管理的重点关注促使 COSO 着手开发企业风险管理框架。期间，世

界各地的一系列令人瞩目的企业丑闻和失败事件使利益相关者遭受巨大的损失，随之而来的便是对采用新的法律、法规和上市公司准则来加强公司治理和 Risk 管理的呼吁。针对安然、世通等财务欺诈事件，美国国会出台了《2002 年公众公司会计改革和投资者保护法案》，又被称作《2002 年萨班斯—奥克斯利法案》（简称萨班斯法案），其他国家也已经通过或正在考虑类似的立法。2004 年 9 月 COSO 委员会正式公布《企业风险管理——整合框架》的最终稿。

2.2.2 我国内部控制基本规范的形成

中国对内控的关注早从 1991 年就开始了，直到 2005 年 10 月，高密度法规的陆续出台才从结构上和层次上启动了中国内部控制的革命。2006 年 7 月 15 日，企业内部控制标准委员会成立大会，2008 年 6 月 28 日，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布我国第一部《企业内部控制基本规范》，该基本规范定于 2009 年 7 月 1 日起首先在上市公司范围内施行，并鼓励非上市的其他大中型企业执行。

企业内部控制规范是国际国内多种因素共同作用、共同影响的结果，在起草过程中合理借鉴了以美国 COSO 报告为代表的国外内部控制框架，并根据我国国情进行了较大调整和改进。对于投资者来说，该规范的发布意味着一部可以有效保护其利益的类似于美国萨班斯法案的企业内控标准体系即将建立。

基本规范所称内部控制，是指由企业董事会（或者由公司章程规定的经理、厂长办公会等类似的决策、治理机构，以下简称董事会）、管理层和全体员工共同实施的、旨在合理保证实现以下基本目标的一系列控制活动：

- （1）企业战略；
- （2）经营的效率和效果；
- （3）财务报告及管理信息的真实、可靠和完整；
- （4）资产的安全完整；
- （5）遵循国家法律法规和有关监管要求。

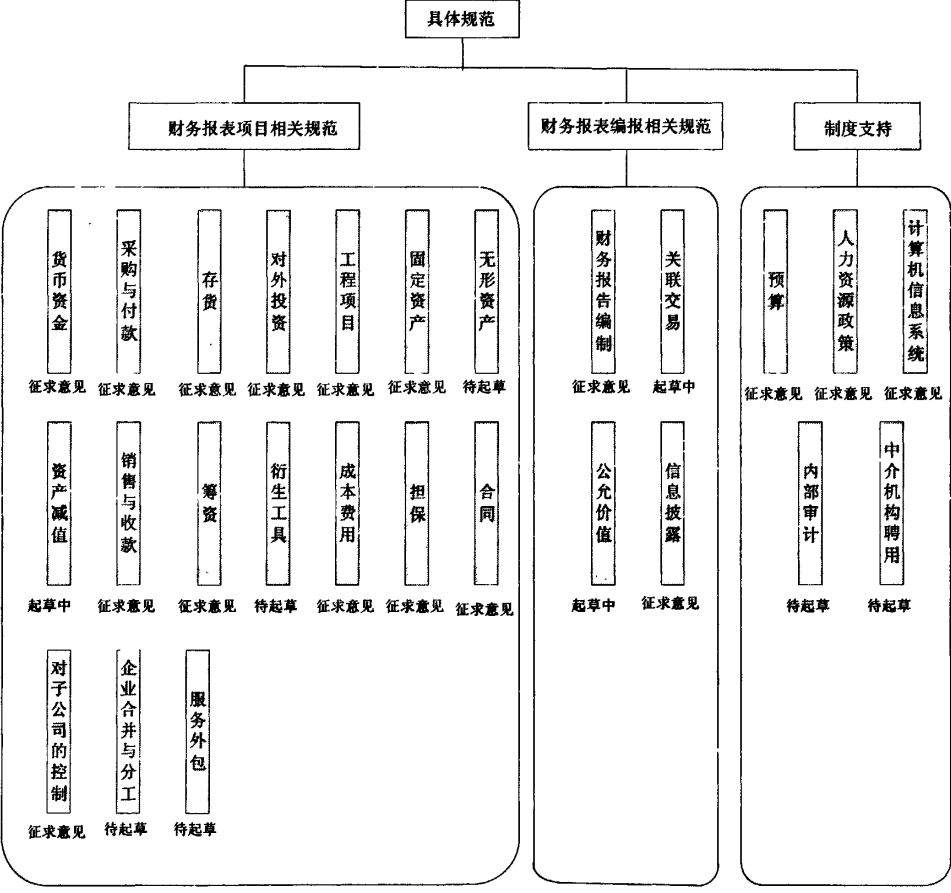
企业内部控制涵盖企业经营管理的各个层级、各个方面和各项业务环节，建立有效的内部控制，应当考虑内部环境、风险评估、控制措施、信息与沟通、监督检查五大基本要素。

基本规范在形式上借鉴了 COSO 报告 5 要素框架，同时在内容上体现了风险管理 8 要素框架的实质。5 要素框架相对较成熟、较稳定，适当体现 8 要素框架的先进理念又符

合长远发展趋势。在借鉴国外内控框架的同时，我国企业内部控制规范力求创新并取得点滴成果：

(1) 内容创新。基本规范中的 5 要素框架并未照抄照搬国外的框架，而是根据我国的实际情况作了较大调整，并在内容上大大充实，在表达方式上符合我国法规特点、文化传统和语言习惯，使国外提出的较为宏观、抽象的内控理念转变为了具有针对性、实用性的内控规定。

(2) 体系创新。除基本规范之外，我们还起草了 17 项具体规范，并将继续起草若干具体规范和应用指南。涉及本文的与财务报表编报相关的内部控制具体规范，包括财务报告编制、公允价值、关联交易、信息披露等，公允价值和关联交易具体规范仍在起草中。



资料来源：张颖，郑洪涛. 企业内部控制——框架/设计/评价[M]. 北京：机械工业出版社，2007 年：16

2.3 我国关于上市公司关联交易的内部控制规范

目前我国企业执行的《内部会计控制规范——基本规范（试行）》以及货币资金等具体规范，能够在一定程度上促进企业建立健全内部控制制度，其对于改变我国企业内部控制乏力、信息质量不高和企业内部管理混乱的现状具有积极的意义。但是现行的内部控制规范还不能涵盖企业所有的经济业务循环，尤其像关联交易、信息披露等这些重要控制领域仍缺乏强制性的内部控制标准。此外，我国现行的对关联交易的规范，大都体现为各部门的规章，由于对关联交易监管角度的不同，难免造成立法的出发点和监管重心的偏差，使得实践中对关联交易的控制缺乏统一的原则性规定和具体的操作标准。因此，建立一套以防范风险和控制舞弊为中心、以控制标准和评价标准为主体，结构合理、内容完整、方法科学的内部控制标准体系，将会为企业完善治理结构和内部约束机制奠定良好的基础。

企业内部控制规范堪称中国式的“萨班斯”法案，其中正在起草的《企业内部控制应用指引第 xx 号--关联交易》是与财务报表编报相关的控制规范。它是为了规范企业关联方及其交易行为，防范关联交易损害中小股东利益，确保维护投资者、债权人合法权益，根据国家有关法律法规和《企业内部控制基本规范》制定的具体规范。该指引指出企业在建立与实施关联交易内部控制过程中，至少应当强化对下列关键方面或者关键环节的控制：

（1）关联方界定应当明确规范，应当采用有效措施防范关联方占用或转移企业资源。

（2）关联交易行为应当规范，关联交易会计记录和价格执行机制的准确性和适当性应当有合理保证。

（3）关联交易披露应当符合国家统一的会计准则制度和其他法律法规的有关规定，关联交易披露内容、披露方式及披露流程应当规范。

第3章 上市公司违规关联交易及其内部控制

3.1 上市公司违规关联交易情况分析

3.1.1 上市公司违规关联交易现状

近几年,我国上市公司的关联交易形式繁多,愈演愈烈。据有关资料显示:^①1997年,深沪两市719家上市公司中有609家披露存在不同程度的关联交易,占上市公司总数84.6%,1998年为80%、2000年达93.2%、2001年93.7%呈现出上升的趋势。据有关统计,2003年深市506家上市公司中有431家公司发生了关联交易,占上市公司总数的80.01%,其中日常关联交易中的关联销售总额达1029.02亿元,占整个上市公司主营业务收入的13.41%;关联采购总额占1262.89亿元,占整个上市公司主营业务成本的20.74%。至2005年5月10日深市已公布年度报告的498家上市公司中,有401家发生了关联交易,占已披露年报的80.5%。

在现实中,相关公司利益的损失已伴随不公平关联交易而发生有失公平的违法、违规关联交易也成为中国公司(尤其是上市公司)的一种较为普遍的交易行为。一些上市公司大股东通过关联交易输送或转移公司利润,实现对上市公司的虚假包装以达到掏空上市公司,获取超额利润的目的。

(1) 不公平的资产买卖或无偿占用

公司之间资产的买卖或占用是企业之间正常的经营行为,应遵行等价有偿原则,遵循市场经济规律。但是,当企业集团关联公司之间,控制公司以不公平的价格买卖资产,甚至无偿占用从属公司资产,便构成了不公平的关联交易。现实中,公司集团成员公司占用另一成员公司无形资产的情况较普遍。例如无偿使用商标、专利等。在上市公司中还出现控制公司把上市公司从市场上融来的资金无偿占用的情况。不公平的资产买卖或占用关联交易已成为控制公司侵占上市公司利益的一种隐蔽手段。

(2) 不当提供担保

企业集团中,在控制股东的支配下,从属公司违背其自身的真实意愿为其关联方提供担保的现象比较普遍。这种担保不是以相互间存在公平、互惠条件为前提,而是处于控制

^①邹雄,《深市2003年关联交易统计分析 & 政策建议》,《证券市场导报》,2004.6

地位的股东公司利用其控制地位而建立，它不仅使提供担保的从属公司的经营风险增大，也把从属公司的少数股东和债权人置于权益受损的风险之中。

（3）违法借贷

企业集团中，控制股东公司挪用上市公司配股得来的资金，或无偿拖欠公司的货款的现象较严重。上市公司配股得来的资金，应按配股说明书予以使用，但有的却被控制公司挪作他用。在母公司与其子公司的关联交易中，也存在母公司拖欠子公司货款不计付利息，不支付逾期违约金的情况，该货款在公司的账簿中长期体现为应收款项。这些不公平的关联交易损害了子公司、少数股东和债权人的利益。

（4）以公司债权抵充控制股东公司的债务

在民法理论上，债的混同是指债权人与债务人合并为一个企业时，引起的债权债务关系的消灭。而企业集团控制公司利用从属公司债权抵充债务，明显违背了股东与公司相互独立的原则，是一种变向的利用关联交易侵占从属公司资产的行为。

（5）利用不公平关联交易转移利润

企业集团内由于从属公司与对其控制的股东公司存在利益上、行业上的依存关系，控制股东公司可能利用其控制权的优势，向其控制的公司高价出售原材料或低价购买产品，甚至抢占公司投资前景较好的项目，变向掠夺公司的利润，控制公司甚至委托从属公司进行风险投资，赢利则享有利润分成，亏损则不承担责任。这些不公平的关联交易给控制股东公司带来了额外利润，而损害了从属公司和少数股东的利益。

（6）利用不公平关联交易，进行证券欺诈行为。

在经营过程中，如果控制股东利用其控制地位、信息优势等便利长期保持、获得尚未公开的、可以影响证券价格的重要信息，进行证券交易，或者泄露信息，以获取利益或减少经济损失的行为，这就产生了违法的、不公平的关联交易。控制股东处于优先获得信息的有利地位，知道关联交易何时发生及会产生何种后果。一些控制股东滥用这些信息，进行内幕交易，证券欺诈等非法行为，导致投资者利益的损失，导致证券市场秩序的混乱。

3.1.2 关联交易面临的控制风险

（1）战略风险。非公允的关联交易不仅不能合理配置企业(集团)内部资源、减少交易成本，反而会降低资本运营能力和运营效率。

（2）经营风险。关联交易内部控制设计不合理或控制不当,可能导致非正常转移利润以及担保诉讼,损害了股东和债权人的利益,为企业的稳健经营埋下了隐患。

(3) 财务信息失真风险。由于对关联方及关联交易界定不清,使公司对关联方的识别发生错误,从而导致高估或低估关联交易金额,或者由于将与关联方的交易费用或收入提前或退后确认,造成财务报告信息失真。

(4) 资产安全风险。大股东可能通过非公允的关联交易转移上市公司资产,造成生产经营不能正常进行。

(5) 合规风险。非公允关联交易违反国家有关监管部门相关规定,交易行为被界定为关联交易违规,导致监管机构的惩罚。

3.1.3 关联交易的内部控制缺陷

我国上市公司关联交易内部控制中存在的突出问题有:

(1) 缺乏对关联交易的分级授权审批制度。重大的关联交易不经过股东大会或董事会审议批准而是由董事长或总经理决定、关联董事没有回避对关联交易的表决,未履行必要的决策程序已成为上市公司非公允关联交易屡禁不止的重要原因之一。

(2) 缺乏独立董事对关联交易的事前审核制度。一些公司的独立董事或未对被担保人的经营、信用情况进行事前审核,或未对关联交易定价的公允性进行审核,或未对发生的关联交易是否符合法定程序等发表独立意见,独立董事的不作为损害了中小股东和债权人的合法权益。

(3) 缺乏对关联交易的信息披露控制。被处罚或谴责的上市公司几乎都存在对关联交易披露不及时、不完整、存在重大遗漏和提供虚假信息等缺陷。上市公司关键控制人本身不希望把这些信息公布于众,采用滞后披露或刻意隐瞒关联方关系及其交易来掩盖非公允关联交易,达到操纵利润或转移资产的目的。

(4) 缺乏对关联交易定价的控制。判断关联交易是否公允的重要标准是关联交易的价格。关联交易内容比较复杂,具有较强的专业性,关联交易定价依据缺乏统一标准,定价的公允性主要依赖于董事会的陈述。企业在披露股权转让与置换、资产转让及收购中的关联交易定价方式各异,如按资产账面净值、评估值、协议价、市场公允价等等,定价弹性大,这是一些上市公司能利用非公允的关联交易操纵利润或转移资产的重要手段。

3.2 制定、完善上市公司关联交易的内部控制

3.2.1 内部控制制定原则

企业建立和实施内部控制，应当遵循以下基本原则：

（1）合法性原则。合法性原则指企业在设计内部控制制度时，必须符合国家有关法律、法规和相关政府监管部门的监管要求。合法性是企业从事经营、创造价值、实现内部控制目标的前提，是一种约束性条件。合法性原则要求：在构建内部控制制度时，企业既要遵循一般法律法规，如公司法、税法、合同法、会计法、企业会计准则、内部会计控制规范；又要根据自身行业特点和性质，遵循行业内部控制规范，如上市公司治理准则、证券投资基金管理公司内部控制指导意见、商业银行内部控制指引等等。

（2）全面性原则。内部控制是一个全方位的整体，它渗透于企业经营活动整个过程并贯穿于经营活动的始终。全面性原则要求：内部控制在层次上应当涵盖企业董事会、管理层和全体员工，在对象上应当覆盖企业各项业务和管理活动，在流程上应当渗透到决策、执行、监督、反馈等各个环节，避免内部控制出现空白和漏洞。

（3）重要性原则。内部控制应当在兼顾全面的基础上突出重点，针对重要业务与事项、高风险领域与环节采取更为严格的控制措施，确保不存在重大缺陷。

（4）有效性原则。内部控制应当能够为内部控制目标的实现提供合理保证。企业全体员工应当自觉维护内部控制的有效执行。内部控制建立和实施过程中存在的问题应当能够得到及时地纠正和处理。

（5）制衡性原则。企业的机构、岗位设置和权责分配应当科学合理并符合内部控制的基本要求，确保不同部门、岗位之间权责分明和有利于相互制约、相互监督。履行内部控制监督检查职责的部门应当具有良好的独立性。任何人不得拥有凌驾于内部控制之上的特殊权力。

（6）适应性原则。内部控制应当合理体现企业经营规模、业务范围、业务特点、风险状况以及所处具体环境等方面的要求，并随着企业外部环境的变化、经营业务的调整、管理要求的提高等不断改进和完善。

（7）成本效益原则。成本效益原则是指为进行控制而花费的成本与缺乏控制时所遭受的损失比较，当控制的效益大于成本时，则该项控制措施才是可行的，否则就是不可行的。控制成本包括便于归属计量的直接成本和不便于归属计量的间接成本，控制效益包括短期效益、长期效益、企业自身效益和社会效益等。在实际中，有些工作的效益是难以用金额表示的，但执行该控制有利于企业各项控制目标的实现，如员工职业操守的培养、经济项

目的审核程序、信息的反馈等等。贯彻成本效益原则要求：在构建内部控制制度时，应根据企业经营业务的特点、规模的大小、具体的管理情况，既要考虑控制设计成本、执行成本和修订成本，又要考虑企业整体效率和效益的提高，既要把企业的各项经济活动全面置于经济监控之中，又要对经营管理的重要方面、重要环节实行重点控制，力争以最小的控制成本取得最大的控制效果。

3.2.2 完善上市公司关联交易的内部控制

（1）优化内部环境

公司治理结构作为内控环境的重要组成部分，在很大程度上影响着企业的健康运行和企业目标的实现，影响着企业内部控制体系的建立与完善。因此，上市公司应建立有效制衡的公司治理结构，充分发挥股东大会、董事会、监事会的职能；建立有效的激励与约束机制；确立董事会在公司治理结构中的主导地位和在内部控制体系中的核心地位；增强内部审计部门的独立性，充分发挥其监督评价职能；建立监事会对内部控制的监督机制；加强对公司高管人员的培训，使公司管理层树立正确的经营观念和较强的风险管理意识；加强对公司全体员工的法制教育和职业道德建设，促进内部环境的优化，确保内部控制的有效实施。

（2）建立对关联交易的风险控制

上市公司应对关联交易的风险进行评估，确定相应的风险承受度。可建立以下两项制度来防范关联交易带来的风险：

①建立独立董事对重大关联交易的审核制度。独立董事应当对重大关联交易的公允性进行事前审核，并对关联交易是否履行法定批准程序发表独立意见。独立董事至少应每季度查阅一次公司与关联方之间的资金往来情况，了解公司是否存在被控股股东及关联方占用、转移公司资金、资产及其他资源的情况。如发现异常情况，及时提请公司董事会采取相应措施。

②建立关联交易的风险防范和责任追究制度。上市公司应当采取有效措施防范关联方以垄断采购和销售业务渠道等方式干预公司的经营，防止控股股东及其关联方以各种形式占用或转移公司的资金、资产及其他资源，不得为股东及其关联方提供担保。若发现异常情况的，审计委员会或类似机构应立即提请董事会及时采取诉讼、财产保全等保护性措施避免或减少损失，并及时向证券监管机构报告。对未履行审批程序、未按要求披露关联交易事项、私下或提前向特定对象单独披露或泄露关联交易事项的相关责任人，应当严格追

究其相关责任。

(3) 采取积极有效的控制活动

①关联方及关联交易的界定控制。

②关联交易的授权审批控制。

③关联交易的定价控制。

④关联交易的披露控制。

(4) 建立对关联交易内部控制的评价与报告体系

上市公司应设置内部审计机构，直接对董事会负责，由其对公司内部控制运行情况进行检查监督，并将检查中发现的内部控制缺陷和异常事项、改进建议及解决进展情况等形成内部控制检查监督报告，向董事会和列席监事通报。若发现公司存在重大非公允关联交易，可能或已经遭受重大损失时，应立即报告公司董事会并抄报监事会。公司董事会应提出切实可行的解决措施，必要时应及时报告证券交易所并进行公告。董事会应根据内部控制检查监督工作报告及相关信息，评价公司内部控制的建立和实施情况，形成内部控制自我评估报告，公司监事会和独立董事应对此报告发表意见。

第 4 章 关联方界定及其交易内部控制

4.1 关联方及关联交易界定及其控制

4.1.1 关联方的定义

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》首次对关联方的范围进行了界定，即“在企业财务和经营决策中，如果一方有能力直接或者间接控制，共同控制另一方或对另一方施加重大影响，本准则将其视为关联方，如果两方或多方同受一方控制，本准则也将其视为关联方。”也就是说，控制、共同控制和施加重大影响是关联方关系存在的主要特征，也是判定关联方关系是否存在的基本标准。

深沪证券交易所 2004 年最新修订的《股票上市规则》，对上市公司关联方的定义做了具体规定，与《关联交易披露准则》相比，《股票上市规则》首次提出了关联人的概念并将上市公司关联人分为关联法人、关联自然人。对上市公司关联人的界定标准在《关联交易披露准则》的基础上又扩大了关联人的外延，即将潜在关联人和历史关联人纳入关联人的范围。按照《股票上市规则》的规定，潜在关联人是指因与上市公司关联法人签署协议或做出安排，在协议生效后或在未来十二个月内符合关联法人和关联自然人规定的主体。历史关联人是指过去十二个月内曾经作为上市公司关联法人或者自然人的主体。该规定对上市公司关联人的概念做出了更加全面的界定，其实这一规定正是贯彻了《关联交易披露准则》中关于关联方关系的判断应该遵循实质重于形式原则的精神，因为如果根据法律形式，在协议生效之前，潜在关联人与上市公司并不存在关联方关系，因而不应该作为上市公司的关联人；但从经济实质看，协议的存在使得潜在关联人与上市公司发生关联方关系成为必然，因而应该将其认定为关联人。

2006 年 2 月，财政部对原准则进行了修订，颁布了《企业会计准则第 36 号——关联方披露》。该准则在内容上与原《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》基本一致，只是准则内容描述上更具体、客观，强调实质重于形式原则，对关联方也没有给出专门的定义，因为用一个定义很难涵盖关联方所要涵盖的内容，在很多情况下，两方或多方是否成为关联方，需视具体情况而定，所以准则仅给出了判断关联方关系存在的标准，即“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。”也就是说，建立控制、共同控制和施加重大影响是关联方关系存在的主要特征，也是判断关联方关系存在的基本标准。

4.1.2 关联方关系的具体存在形式

我国《企业会计准则第36号—关联方披露》规定，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。下列各方构成企业的关联方：(1)该企业的母公司；(2)该企业的子公司；(3)与该企业受同一母公司控制的其他企业；(4)对该企业实施共同控制的投资方；(5)对该企业施加重大影响的投资方；(6)该企业的合营企业；(7)该企业的联营企业；(8)该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员；(9)该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员；(10)该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。

另外，新旧准则都把本企业的合营企业看成关联方，即将我方作为投资方，合营企业作为被投资方，从这两个层面进行界定。但同时新准则又规定将对本企业实施共同控制的投资方也作为关联方，即将我方作为被投资方，另一方（企业或个人）作为投资方。

4.1.3 关联交易的定义

《企业会计准则—关联方关系及其交易的披露》将关联方交易的定义为：关联方交易是指在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。按照以上判定标准，关联交易是在构成关联方关系的企业之间、企业与个人之间的交易，即关联方关系的存在是关联交易发生的前提。

根据《上海证券交易所股票上市规则》和《深圳证券交易所股票上市规则》规定，上市公司关联交易是指上市公司及其控股子公司与关联人之间发生的转移资源或义务的事项，而不论是否收取价款。这与准则规定大致相同，即若要确定某一项交易是否具有关联性质，先要认定交易主体之间是否存在关联关系，以主体之间的关系来推断其间交易行为的性质。证券市场的披露规则要求上市的企业披露其关联交易，也就是说凡是发生在关联方之间的重大交易都要披露，不管这些交易是不是公允的。这一规则的出发点是约束上市企业人为地以关联交易来调节财务指标，但以关联关系为统一口径的披露同时也让正当的和必要的关联交易行为得到制约，也会增添不必要的披露成本。对于以人为调节财务指标为目标的企业来说，避免认定为关联交易的努力转到避免认定为关联关系上来，只要被认定为非关联关系，其间发生的关联交易便可以一劳永逸地认定为市场性交易。因此笔者认

为以关联方关系的认定来代替关联交易的认定并不是理想的选择，对企业关联交易的界定也应遵循“实质重于形式”的原则。

我国《企业会计准则第 36 号—关联方披露》将关联交易定义为：在关联方之间发生转移资源或义务的事项，而不论是否收取价款。

4.1.4 关联交易的具体存在形式

我国《企业会计准则第 36 号—关联方披露》列举的具体关联交易如下：（1）购买或销售商品；（2）购买或销售除商品以外的其他资产；（3）提供或接受劳务；（4）担保；（5）提供资金（贷款和股权投资）；（6）租赁；（7）代理；（8）研究与开发项目的转移；（9）许可协议；（10）代表企业或由企业代表另一方进行债务结算；（11）关键管理人员薪酬。^①

中国证监会发布的《关于上市公司重大购买、出售、置换资产若干问题的通知》规定：“上市公司有关交易涉及关联交易的，重大收购、出售、置换资产的交易属于关联交易，应执行有关法律、法规或者规则中关于关联交易的规定。”此外，证券交易所 2006 年修订的《股票上市规则》对上市公司的关联交易也做出了规定，指出上市公司的关联交易是指上市公司或者其控股子公司与上市公司关联人之间发生的转移资源或者义务的事项，包括：（1）购买或者出售资产；（2）对外投资（含委托理财、委托贷款等）；（3）提供财务资助；（4）提供担保；（5）租入或者租出资产；（6）签订管理方面的合同（含委托经营、受托经营等）；（7）赠与或者受赠资产；（8）债权或债务重组；（9）研究与开发项目的转移；（10）签订许可协议；（11）购买原材料、燃料、动力；（12）销售产品、商品；（13）提供或者接受劳务；（14）委托或者受托销售；（15）关联双方共同投资；（16）其他通过约定可能引致资源或者义务转移的事项。从上面比较可以看出，交易所的上市规则已结合上市公司关联交易中出现的新内容、新趋势做出了相应界定，比会计准则更加全面，有利于对上市公司关联交易的监管。

4.1.5 关联方及关联交易的界定控制

关联方界定是关联交易内部控制的首要问题。

（1）上市公司应依据会计准则和监管部门的有关规定，遵循实质重于形式的原则，准确划定关联方的范围，确定关联交易所包含的事项，定期编制并及时更新股权结构图，如实披露公司与控股股东、实际控制人之间的控制关系，控股股东、实际控制人应披露至国有资产管理部门、自然人或其他最终控制人。最终控制人为自然人的，应当进一步披露该

^① ≤企业会计准则第 36 号—关联方披露≥第 9 条，2006

自然人的简历，该自然人控制、共同控制或施加重大影响的其他企业的情况，以及与该自然人关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业情况。

（2）企业应当在交易行为发生前对交易对象的背景进行调查核实，确定是否属于关联方；应当在每个会计年度末，要求重要股东、债权人、客户以及董事、监事、高级管理人员和关键岗位管理人员提交年度关联方声明书，声明与企业的关联方关系及其交易行为。

（3）企业财会部门应当根据管理层关联方声明书和产（股）权结构图表等资料，编制关联方名单，报财会部门负责人审核后提交企业分管财会工作的负责人审阅，其中关联方名单至少应当每季度更新一次，更新后的关联方名单应当提交财会部门负责人审核后备案。

（4）企业财会部门应当及时将关联方名单发送企业管理层和各业务部门共同掌握，审计委员会（或类似机构）应定期查阅企业与关联人之间的交易情况，了解企业是否存在关联方占用、转移公司资金、资产及资源的可能。一旦发现异常情况，应当立即提请董事会、监事会采取相应措施，并及时向上级主管部门和监管机构报告。

4.2 关联交易授权审批及定价控制

4.2.1 关联交易授权审批控制

关联交易授权审批控制旨在避免非公允的关联交易对上市公司和中小股东利益的损害，关联交易应当有合理、透明的决策程序和决策权限。

（1）建立关联交易分级授权审批制度。根据关联交易的风险和重要性程度，对关联交易进行分类管理，分别赋予股东大会、董事会、董事长或其授权代表相应的审批权限，严禁越权审批。

（2）建立关联交易事项回避审议制度。股东大会审议关联交易事项时，关联股东应按有关规定回避表决；董事会审议时，关联董事应当按有关规定回避表决，如因回避原则导致董事会无法决议之情形，应当提交股东大会审议。

（3）建立独立董事对重大关联交易的审核制度。独立董事应当对关联交易的公允性进行事前审核，并对关联交易是否履行法定批准程序发表独立意见。独立董事至少应每季度查阅一次公司与关联方之间的资金往来情况，了解公司是否存在被控股股东及其关联方占用、转移公司资金、资产及其他资源的情况，如发现异常情况，及时提请公司董事会采取相应措施。

4.2.2 关联交易定价控制

经审议通过的关联交易，应当签订书面合同协议，明确关联方交易的定价原则和价格水平。合同协议的订立和履行应该符合《企业内部控制应用指引第 xx 号--合同协议》的有关规定。

企业应当建立关联交易询价制度，明确关联交易询价程序，确保关联交易定价的公允。关联交易定价应当遵循下列原则：

（1）交易事项实行政府定价的，直接适用此价格。

（2）交易事项实行政府指导价的，应在政府指导价的范围内合理确定交易价格。

（3）除实行政府定价或政府指导价外，交易事项有可比的独立第三方的市场价格或收费标准的，优先参考该价格或标准确定交易价格。

（4）关联事项无可比的独立第三方市场价格的，交易定价应参考关联方与独立于关联方的第三方发生非关联交易价格确定。

（5）既无独立第三方的市场价格，也无独立的非关联交易价格可供参考的，则应以合理的构成价格作为定价的依据，构成价格为合理成本费用加合理利润。

关联交易合同协议一经确定，企业各部门应当严格按照批准后的交易条件进行交易。关联交易执行过程中，任何人不得自行更改交易条件，如因实际情况变化确需更改时，需履行相应的审批程序。

（1）企业应当建立关联交易档案和台账，定期与关联方有关人员核对关联交易账目，及时、正确填报关联交易会计报表，并于期末交由关联交易双方总会计师签字确认。

（2）企业应当定期组织有关人员对关联交易会计报表和价格执行情况进行审核、分析，纠正存在的问题或提出完善的意见和建议，报经分管财会工作的负责人批准后执行。

（3）企业应当根据审核后的关联交易会计报表和价格执行情况，编制关联交易明细表。关联交易明细表至少每季度编制一次，并报送企业总会计师审核。

（4）企业财会部门应当定期将关联交易明细表提交企业审计委员会（或类似机构）审阅。审计委员会（或类似机构）对重大关联交易的异议事项，应当报董事会审议。

4.3 关联交易的报告及其披露控制

4.3.1 关联方交易信息披露的方式

为了防止上市公司利用关联方交易操纵利润，财政部颁布的《企业会计准则—关联方关系及其交易的披露》、《(企业会计准则—关联方关系及其交易的披露)指南》及《关联方之间出售资产等有关会计处理问题的暂行规定》，从会计处理的角度对关联方交易进行了规范。财政部要求会计人员必须严格按照上述规定来进行披露。

(1) 原则要求

会计准则要求会计人员在披露关联方关系及其关联交易时，应进行合理适当的披露，既不能面面俱到，耗费不必要的成本，也不能披露的过于简单。具体来说应遵循以下原则：

① 实质重于形式原则

实质重于形式原则要求在披露关联方关系及其交易时，当实质与法律形式不一致时应从交易的实质来判断，而不仅仅根据他们的法律形式进行核算和反映。主要表现在：

第一，关联方关系是否存在，应视其相互间关系的实质而不仅仅是依据法律形式进行判断；

第二，在判断关联方交易时，应看关联方之间是否发生了转移资源或义务的事项，而不论其是否收取价款；

第三，对关联方关系的揭示，如上市公司通过降低自身的持股比例或者由其母公司转让股权等方式将已有的重要关联方转变为非关联方。虽然形式上已经转化为非关联方了，但实质上仍然是关联方。因为在持股比例方面的形式变化，并不意味着其对原有关联方的控制或重大影响也会立即消失；

第四，对关联交易的揭示，如关联方之间找一个非关联方作为交易的中介，他们都和非关联方之间发生交易。把原本一笔关联方交易变成两笔非关联方交易来完成，以此来避开关联方交易规定的限制。但是按照实质重于形式原则仍应将其视为关联方交易进行披露。可见，我们在披露关联方关系及其交易时不应拘泥于交易的形式。

② 重要性原则

重要性原则要求对关联方交易的披露，应视关联交易对上市公司财务状况和经营成果的影响程度来确定是否需要披露。在《会计准则—关联方关系及其交易的披露》中，重要性原则主要体现在：对存在控制关系的关联企业之间，无论是否发生交易，都应在报表附注中披露其基本情况；对于零星的关联方交易，如果对企业财务状况和经营成果影响较小或几乎没有影响的，可以不予披露；类型相同的非重大交易可以合并披露，但以不影响会计报表使用者正确理解为前提；对企业财务状况和经营成果有影响的关联方交易，如果属

于重大交易(主要指交易金额较大的。如销售给关联方产品的销售收入占本企业销售收入10%以上),应当分别关联方以及交易类型予以披露。

③完整性原则

完整性原则要求各上市公司都必须严格按照准则的要求对关联方关系及其交易进行披露,不得隐瞒或漏报关联方关系及其交易。对于关联方交易的类型应充分披露,尤其是非经常性的关联方交易,如关键管理人员的报酬、许可协议、研究与开发项目的转移等。在披露关联方交易的三要素时,当关联方交易的定价政策与公平的市场价格存在重大差异时,上市公司应充分披露造成差异的原因,并说明其对公司财务状况、经营成果等可能造成的影响。

④一致性原则

要求上市公司在进行关联方交易信息披露时应按照会计准则的规定,按照统一的内容和格式在会计报表附注中进行说明,这既有利于证券市场的规范化发展,也有利于投资者对会计报表的阅读。另外也要求各种法律、规章对关联方交易的认定应尽量一致,方便操作、易于管理,包括适用于规范关联方之间的借贷、担保、购股的公司法与实施转让定价税收管理的税法以及规范关联方会计信息披露的具体会计准则认定的一致性。

⑤例外原则

即对那些不符合常规的关联方交易进行重点反映、说明,尤其是当关联方交易定价政策与市场定价存在重大差异时,上市公司应充分披露造成这种差异的原因,并就该差异对本公司的财务状况、经营成果可能造成的影响进行说明。例外原则也体现在不要求在合并会计报表中披露包括在合并会计报表中的企业集团成员之间的交易;不要求在与合并会计报表一同提供的母公司会计报表中披露关联交易。

(2) 具体披露要求

①关联方关系的披露

当存在控制关系并且关联方为企业时,不论他们之间有无交易,均应当按照会计准则的要求在会计报表附注中披露:①企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化。②企业的主营业务。③所持股份或权益及其变化。在存在共同控制或重大影响的情况下,如果关联方之间无交易,则不需要在会计报表附注中披露关联方关系;在发生交易时,应当披露关联方关系的性质。

②关联方交易的披露

对于零星的关联方交易，如果对企业财务状况和经营成果影响较小的或几乎没有影响的，可以不披露；对企业财务状况和经营成果有影响的关联方交易，如果属于重大交易应当分别关联方以及交易类型披露。如果属于非重大交易，类型相同的非重大交易可以合并披露，但以不影响财务报告使用者正确理解为前提。在企业与关联方发生交易的情况下，企业应当在会计报表附注中披露关联方关系的性质，交易类型及其交易要素。这些要素包括交易的金额或相应比例，未结算项目的金额或相应比例，定价政策等。另外在会计准则中规定了两种特殊情况下的处理。准则规定不需要披露包括在合并会计报表中集团成员之间的交易，也不要求在与合并会计报表一同提供的母公司会计报表中披露关联方交易。

4.3.2 我国企业关联方交易信息披露的现状

尽管我国实行强制性信息披露制度，将关联交易的信息披露列入信息披露的重点内容，但效果不尽如人意，因关联交易信息披露存在问题而受到证监会和证券交易所处罚或谴责的上市公司占到九成之多。我国上市公司关联交易信息披露主要存在以下问题：

（1）信息披露不及时。在因关联交易违规的公司中，关联交易几乎都没有以临时公告方式及时披露，有些公司甚至没有在半年报、年报中披露。

（2）信息披露不完整。三九医药、吴忠仪表、华信股份等公司仅在定期报告中披露了关联方占用资金的余额，而未披露占用资金累计发生额、年度中有资金占用行为而期末无占用资金余额的情况，也未能详细披露关联方占用资金的原因以及对公司的影响。

（3）信息披露存在重大遗漏。一些上市公司常常刻意隐瞒关联方关系及其交易，或把与关联方之间的交易作为一般交易在临时报告或定期报告中予以披露。

（4）披露虚假信息。一些上市公司的关联交易虽经股东大会或董事会批准，却出于操纵利润或转移资产等目的进行虚假陈述，如神龙发展虚构与关联企业的设备租赁收入，虚增利润；海鸟发展否认周正毅是公司实际控制人，以掩盖为农凯系先后提供高达2.7亿元违规贷款担保的事实。

4.3.3 关联方交易信息披露的内部控制

企业应当指定专人负责记录和报告关联方交易信息。审计委员会（或类似机构）应当对总经理和分管财会工作的负责人签署的包含关联交易情况的定期财务报告进行审阅，并报董事会审议。负有信息披露义务的企业，应当按照国家法律法规、监管规则和《企业内部控制应用指引第xx号--财务报告编制与披露》的规定，披露关联交易信息。

第 5 章 案例分析

5.1 背景介绍

5.1.1 企业概况

北京首钢股份有限公司(简称“本公司”)是经北京市人民政府京政函 [1998]34号文批准,由首钢总公司独家发起,以募集方式设立的股份有限公司。经中国证券监督管理委员会证监发行字[1999]91号文核准,本公司于1999年9月2 1日至27日首家采用法人配售与上网发行相结合的方式向社会公开发行人民币普通股(A股)35000万股,每股面值1元,每股发行价5.15元。本公司于1999年10月15 日经北京市工商行政管理局核准登记,企业法人营业执照号1100001028663(1-1),注册资本231,000万元。

经营范围:钢铁冶炼,钢压延加工;铜冶炼及压延加工、销售;烧结矿、焦炭、化工产品制造、销售;高炉余压发电及煤气生产、销售;工业生产废弃物加工、销售;销售金属材料、焦炭、化工产品、机械电器设备、建筑材料;设备租赁(汽车除外);仓储服务;技术开发、技术咨询、技术转让、技术服务、技术培训;投资及投资管理。

控股股东首钢总公司,受同一控股股东控制的关联方分别为北京首钢新钢有限责任公司、北京首钢华禹铸造厂、北京首钢电力厂、北京首钢第二耐火材料厂、北京首钢氧气厂、北京首钢工业设备修理厂、北京首钢建设集团有限公司、北京首钢机电有限公司。

```
graph TD; A[股东大会] --> B[董事会]; A --> C[监事会]; B --> D[总经理]; B --> E[董事会秘书]; D --> F[副总经理]; D --> G[总设计师]; F --> H[审计部]; F --> I[投资者关系管理部]; F --> J[董事会办公室]; F --> K[经理办公室]; F --> L[计财部]; F --> M[证券部]; F --> N[人力资源部]; F --> O[生产部]; G --> P[机动部]; G --> Q[技术质量部]; G --> R[技术改造部]; G --> S[销售部]; D --> T[物资贸易公司]; D --> U[技术中心]; D --> V[设备维检中心]; D --> W[焦化厂]; D --> X[炼铁厂]; D --> Y[第二炼钢厂]; D --> Z[第一线材厂]; D --> AA[高速线材厂]; D --> AB[物资供应公司];
```

The organizational chart illustrates the corporate structure. At the top is the **股东大会** (Shareholders' Meeting), which oversees the **董事会** (Board of Directors) and the **监事会** (Supervisory Board). The **董事会** appoints the **总经理** (General Manager) and the **董事会秘书** (Board Secretary). The **总经理** manages the **副总经理** (Deputy General Manager) and the **总设计师** (Chief Designer). The **副总经理** oversees several departments: **审计部** (Audit Department), **投资者关系管理部** (Investor Relations Management Department), **董事会办公室** (Board Office), **经理办公室** (Manager's Office), **计财部** (Accounting and Finance Department), **证券部** (Securities Department), **人力资源部** (Human Resources Department), and **生产部** (Production Department). The **总设计师** oversees **机动部** (Mechanical Department), **技术质量部** (Technical Quality Department), **技术改造部** (Technical Reform Department), and **销售部** (Sales Department). Additionally, the **总经理** oversees several subsidiaries and units: **物资贸易公司** (Material Trading Company), **技术中心** (Technical Center), **设备维检中心** (Equipment Maintenance and Inspection Center), **焦化厂** (Coking Plant), **炼铁厂** (Iron Smelting Plant), **第二炼钢厂** (Second Steel Smelting Plant), **第一线材厂** (First Wire Rod Plant), **高速线材厂** (High-Speed Wire Rod Plant), and **物资供应公司** (Material Supply Company).

5.1.2 北京首钢股份有限公司关联交易内部控制管理制度描述

①为加强公司关联交易的管理，根据有关法律、行政法规、部门规章和公司章程等规定，制定本制度。

③公司关联交易应遵循诚实信用、平等、自愿、公平、公开、公允的原则，不得损害公司和股东的利益。

①一方控制、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。控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。共同控制，是指按照合同约定对某项

经济活动所共有的控制，仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。重大影响，是指对一个企业的财务和经营决策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。

②公司参照《深圳证券交易所股票上市规则》及其他有关规定，确定公司关联方的名单，并及时予以更新，确保关联方名单真实、准确、完整。

（3）经常性关联交易的管理

①公司与关联方之间的交易应签订书面协议，明确交易双方的权利义务及法律责任。经常性关联交易可依据公司实际，经双方同意，签订中长期协议。

②公司的经常性关联交易遵循以下定价原则。根据关联双方签订合同规定，关联交易价格依顺序适用国家定价、市场价格或由双方协商定价。

③双方签署中长期协议者，在同任何第三方的价格、服务质量等相同的条件下，应优先与对方交易。但对方提供的任何服务或要求均不应逊于同任何第三方交易的条件。

④中长期协议应就关联双方互供产品或服务的价格受外部市场涨价影响而进行及时调整的事项做出规定。

⑤各单位应按照公司与关联方签订的中长期协议，按月确认发生的关联交易标的及金额，建立台账对每笔关联交易业务进行记录，按公司要求的报表格式和内容制作关联交易明细表，于每月6日之前报计财部。

⑥计财部负责公司关联交易的归口管理工作。按月汇总、分析各厂矿单位的关联交易编制报表，随月度财务决算报告报总会计师审阅。

⑦公司按年度聘请中介机构（会计师事务所）对关联交易的标的和金额进行审计，并按照有关规定在附注中分别关联方及交易类型予以披露。类型相似的关联方交易，在不影响财务报表阅读者正确理解关联方交易对财务报表影响的情况下，可以合并披露。

（4）非经常性关联交易的管理

①公司发生新的交易时，计财部根据《企业会计准则—关联方披露》及《深圳证券交易所股票上市规则》的相关规定确认是否确属关联交易。如果认定为关联交易，需向主管经理提交书面报告，并会知经理办公室。

②提交公司（含总经理、董事会、股东大会）审议的关联事项，应做到：第一，详细了解交易标的的真实状况，包括交易标的运营现状、盈利能力、是否存在抵押、冻结等权利瑕疵和诉讼、仲裁等法律纠纷；第二，详细了解交易对方的诚信纪录、资信状况、履约

能力等情况，审慎选择交易对手方；第三，根据第七条至第九条的定价原则确定交易价格；第四，遵循《深圳证券交易所股票上市规则》的要求或公司认为有必要时，聘请中介机构对交易标的进行审计或评估；第五，相关法律文书需应提交法律顾问审核。

③提交的报告经主管经理审阅通过后，再提交总经理签批，经全体独立董事的1/2 以上同意后，按《公司章程》规定由总经理或提交董事会、股东大会审定，并履行信息披露义务。

④股东大会、董事会对关联交易的权限职责和批准程序严格执行公司章程中关于关联交易的规定。

⑤关联交易的管理分工：办公室负责协议的签订及相关法律文书的制定；计财部负责关联交易报告的编制；证券部负责信息的披露；公司各部厅、厂矿单位计财部门按签订的协议进行会计业务处理。

⑥公司董事、监事及经理人员有义务关注公司是否存在被关联方挪用资金等侵占公司利益的问题。公司独立董事、监事按季度检查公司与关联方之间的资金往来情况，了解公司是否存在被控股股东及其关联方占用、转移公司资金、资产及其他资源的情况，如发现异常情况，及时提请公司董事会采取相应措施。公司不应对所涉及标的状况不清、交易价格未确定、交易对方情况不明朗的关联交易事项进行审议并做出决定。

⑦公司发生因关联方占用或转移公司资金、资产或其他资源而给公司造成损失或可能造成损失的，公司董事会应及时采取诉讼、财产保全等保护性措施避免或减少损失。

（5）责任考核

未按照本制度履行相应义务的直接主管人员和其他直接责任人员，根据公司的绩效考核管理办法及各部门的专业考核办法进行考核。

（6）附则

①本制度自董事会审议通过之日起实行。

②本制度由公司董事会负责解释。

5.2 对北京首钢股份有限公司关联交易内部控制管理制度的评价

5.2.1 关键风险点指标

（1）纳入关联交易的业务范围是完整

- (2) 关联交易总、分协议有无书面存档
- (3) 关联交易协议签订是否及时
- (4) 关联交易定价原则制定是否合理
- (5) 关联交易是否经有效授权批准
- (6) 关联交易价格制订是否及时
- (7) 选用的关联交易价格是否适当
- (8) 关联交易的内容是否充分、不准确
- (9) 关联交易的价格是否经有效授权批准
- (10) 关联交易的信息披露是否及时、公允

5.2.2 对于关键风险点的控制措施

- (1) 纳入关联交易的业务范围是否完整

控制措施：计财部关联交易管理岗位组织相关业务部门确定关联交易项目。

- (2) 关联交易总、分协议有无书面存档

控制措施：办公室合同管理岗位统一管理关联交易协议。

- (3) 关联交易协议签订是否及时

控制措施：计财部向主管经理提交书面报告，并会知经理办公室。审查内容包括：详细了解交易标的的真实状况，包括交易标的运营现状、盈利能力、是否存在抵押、冻结等权利瑕疵和诉讼、仲裁等法律纠纷；详细了解交易对方的诚信纪录、资信状况、履约能力等情况，审慎选择交易对手方；根据第七条至第九条的定价原则确定交易价格；遵循《深圳证券交易所股票上市规则》的要求或公司认为有必要时，聘请中介机构对交易标的进行审计或评估；相关法律文书需应提交法律顾问审核。提交的报告经主管经理审阅通过后，再提交总经理签批，经全体独立董事的1/2 以上同意后，按《公司章程》规定由总经理或提交董事会、股东大会审定。

- (4) 关联交易定价原则制定是否合理

控制措施：根据关联双方签订合同规定，关联交易价格依顺序适用国家定价、市场价格或由双方协商定价；双方签署中长期协议者，在同任何第三方的价格、服务质量等相同的条件下，应优先与对方交易。但对方提供的任何服务或要求均不应逊于同任何第三方交易的条件；中长期协议应就关联双方互供产品或服务的价格受外部市场涨价影响而进行及时调整的事项做出规定。

公司各部厅、厂矿单位计财部门按签订的协议进行会计业务处理。

(5) 关联交易是否经有效授权批准

控制措施：提交的报告经主管经理审阅通过后，再提交总经理签批，经全体独立董事的1/2 以上同意后，按《公司章程》规定由总经理或提交董事会、股东大会审定。

(6) 关联交易价格制订是否及时

无相关控制措施。

(7) 选用的关联交易价格是否适当

控制措施：根据第七条至第九条的定价原则确定交易价格，并遵循《深圳证券交易所股票上市规则》的要求或公司认为有必要时，聘请中介机构对交易标的进行审计或评估。

(8) 关联交易的内容是否充分、不准确

控制措施：各单位应按照公司与关联方签订的中长期协议（详见附表），按月确认发生的关联交易标的及金额，建立台账对每笔关联交易业务进行记录，按公司要求的报表格式和内容制作关联交易明细表，于每月6 日之前报计财部。

计财部负责公司关联交易的归口管理工作。按月汇总、分析各厂矿单位的关联交易编制报表，随月度财务决算报告报总会计师审阅。

公司按年度聘请中介机构（会计师事务所）对关联交易的标的和金额进行审计。并按照规定在附注中分别关联方及交易类型予以披露。

(9) 关联交易的价格是否经有效授权批准

控制措施：提交的报告经主管经理审阅通过后，再提交总经理签批，经全体独立董事的1/2 以上同意后，按《公司章程》规定由总经理或提交董事会、股东大会审定，并履行信息披露义务。

(10) 关联交易的信息披露是否及时、公允

控制措施：公司按年度聘请中介机构（会计师事务所）对关联交易的标的和金额进行审计，并按照规定在附注中分别关联方及交易类型予以披露。类型相似的关联方交易，在不影响财务报表阅读者正确理解关联方交易对财务报表影响的情况下，可以合并披露。

5.3 评价结论

从总体上讲，北京首钢股份有限公司比较完善，但仍存在一些疏漏：

（1）关联方界定控制不严密。该企业未做到在每个会计年度末，要求重要股东、债权人、客户以及董事、监事、高级管理人员和关键岗位管理人员提交年度关联方声明书，以声明与企业的关联方关系及其交易行为。

（2）该关联交易内部控制管理制度仅规定关联交易价格受外部市场涨价影响时应进行及时调整，但未明确具体控制措施。因此，相关业务部门与关联单位应及时与协商关联交易项目价格，经主管副总经理或总经理审批。

（3）该关联交易内部控制管理制度仅说明公司董事、监事及经理人员有义务关注公司是否存在被关联方挪用资金等侵占公司利益的问题，但未规定具体控制措施，较为空洞。因此，企业财会部门应当及时将关联方名单发送企业管理层和各业务部门共同掌握，审计委员会（或类似机构）应定期查阅企业与关联人之间的交易情况，了解企业是否存在关联方占用、转移公司资金、资产及资源的可能。

（4）该关联交易内部控制管理制度对关联交易信息披露控制言之甚少，未做出具体规定。应将具体披露时间、内容、对象做详细解释。

参考文献

- [1]Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. Enterprise Risk Management Framework.[EB/OL].<http://www.coso.org/publications.htm>:sept.2004
- [2]Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. Internal Control-Integrated Framework.[EB/OL].<http://www.coso.org/publications.htm>:may,1994
- [3]Maijoor.The Internal Control Explosion[J].International Journal of Accounting.2000(12)
- [4]Donald K Mcconnell J R,George Y Bangksl. How Sarbanes-Oxley will change the audit process[J].Journal of Accountancy.2003(09)
- [5]殷剑宏, 吴开亚. 图论及其算法[M]. 合肥: 中国科学技术大学出版社, 2004 年: 132-138
- [6]张颖, 郑洪涛. 企业内部控制——框架/设计/评价[M]. 北京: 机械工业出版社, 2007 年: 6-16
- [7]财政部. 企业会计准则[M]. 北京: 经济科学出版社, 2006 年
- [8]潘秀丽. 企业内部控制研究[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2005 年: 51-63
- [9]施天涛. 关联企业法律问题研究[M]. 北京: 法律出版社, 1999 年:67-92
- [10]Steven J. Root 《超越 COSO: 强化公司治理的内部控制》[M]. 北京: 清华大学出版社, 2004 年: 121-157
- [11]李建伟. 《关联交易的法律规制》[M]. 北京:法律出版社, 2007 年 6 月:223-241
- [12]冯永新. 一个应用于移动自组网络管理的簇生成算法[J]. 软件学报, 2003 年第 1 期: 132-138
- [13]付君, 曹君. 对全流通环境下上市公司关联交易内部控制的思考[J]. 会计之友, 2008 年第10期上: 60-61
- [14]期海明, 堵婧. 论我国上市公司关联交易的法律规制[J]. 经济问题探索, 2008 年第10期: 138-143
- [15]付君. 上市公司关联交易内部控制研究[J]. 财会通讯, 2008 年第4期: 67-68
- [16]罗航宇. 试析我国内部控制. 中国农业会计[J], 2008 年第 9 期: 7-9
- [17]费丹琳. 加强《企业内部控制基本规范》实施效果[J]. 国际商务财会, 2008 年第 8 期:53-54
- [18]阮梓坪. 上市公司的关联交易与利益输送[J]. 财会月刊, 2006 年第 7 期: 5-7
- [19]《企业内部控制基本规范》出台[J]. 交通财会, 2008 第 7 期: 90

- [20]林书顺,郭文泓.规范我国上市公司关联方交易的建议[J].商业会计,2005 第 2 期: 41-42
- [21]杨有红,胡燕.试论公司治理与内部控制的对接.会计研究,2004 年第 10 期: 14-18
- [22]韩传模.关联方交易监管规范的理性分析[J].现代财经,2003 年第 11 期: 34-38
- [23]郎凤荣.上市公司关联交易的危害及对策[J].技术经济,2002 第 12 期: 47
- [24]李芸达.对上市公司关联交易进一步规范化的一些看法[J].上海会计,2001 第 7 期: 38
- [25]刘百芳.我国上市公司关联交易的信息披露存在的问题与对策[J].现代财经,2001 年第 10 期: 34-37
- [26]吴水澎,陈汉文,邵贤弟.企业内部控制理论的发展与启示[J].会计研究,2000 年第 5 期: 2-8
- [27]吴征.上市公司关联交易的影响及对策[J].广西会计,1999 第 12 期: 42
- [28]原红旗.从中期报告看关联交易:现实问题与理性思考[J].会计研究,1998 第 4 期: 1-6
- [29]财政部财会字[1997]27号文.《企业会计准则——关联关系及其交易的披露》及《企业会计准则——关联关系及其交易的披露》指南。
- [30]陈艳利.企业集团内交易与转移定价的审计方略[J].审计研究,2006年第4期: 91-93
- [31]北京首钢股份有限公司组织结构[EB/OL].<http://www.sggf.com.cn/doccc/zzjg.htm>
- [32]北京首钢股份有限公司关联交易内部控制管理制度[EB/OL].
<http://www.shenguang.com/F10/GG06/GG0601/News/2007-08-22/C6CAEA0D-F3F4-473E-8C4-4206C31F5FCB.html>: 2007 年 8 月 22 日
- [33]上海证券交易所上市公司内部控制指引[EB/OL].
http://www.gzpoly.com/investor/law/sh_kzzy.pdf.html: 2006年6月5日

后记

在本文的开题，成文，最终定稿的过程中，得到了众多老师和同学的帮助，在此特致以诚挚的谢意。

我首先要感谢的是我的导师张翠荷教授。张老师温文尔雅的气质，严谨求实的治学，循循善诱的教学使我受益匪浅。三年中，无论是学习还是生活都得到了她的悉心照顾。特别是此次的毕业论文写作，从选题、结构到成文都花费了老师的大量心血。深深的感谢老师对我的关心。

我还要感谢会计学院的各位领导和老师们，三年的研究生学习生活和你们建立的深厚的师生情意。在我开题和写作过程中也给予的无私帮助和宝贵意见。同时我也要感谢我的同学李新蕾、杨莉莉等等在三年中对我的关心和帮助，在论文写作过程中给予的大力支持。

另外，本文借鉴了许多内部控制、关联交易的研究文献，并参阅了相关互联网站的大量资料。对我的写作提供了不少启发，在此对原作者深表谢意。

最后，要感谢我的家人，我的快乐与痛苦他们都同样与我承受，感谢他们对我的支持与关怀。再次感谢所有曾经帮助我的老师和朋友。

当然，受多方面因素的影响，文中肯定还存在很多不足或需要进一步完善的地方，恳请各位老师、学者批评指正。最后，谨向百忙之中抽出宝贵时间审稿的师长们致以诚挚的谢意！

王鹤

二〇〇九年四月