

注册会计师 审计 教材精讲班

第二节 关联方的审计

2.1 风险评估程序和相关工作

关联方交易**可能**比非关联方交易具有**更高**的财务报表重大错报风险。

即使适用的财务报告编制基础对关联方作出很少的规定或没有作出规定，注册会计师**仍然需要了解**被审计单位的关联方关系及其交易。

1. 了解关联方关系及其交易

(1) 项目组内部的讨论，**内容**可能包括：(6项)

① 关联方关系及其交易的**性质和范围**(如利用在每次审计后更新的有关识别出的关联方的记录进行讨论)；

② 强调在整个审计过程中对关联方关系及其交易导致的潜在重大错报风险保持**职业怀疑**的重要性；

③ 可能显示管理层**以前未识别或未向注册会计师披露**的关联方关系或关联方交易的情形或状况；

④ 可能显示存在关联方关系或关联方交易的记录或文件；

⑤ 管理层和治理层对关联方关系及其交易进行**识别、恰当会计处理和披露**的重视程度，以及管理层**凌驾于**相关控制之上的风险；

⑥ 关联方可能如何参与舞弊。

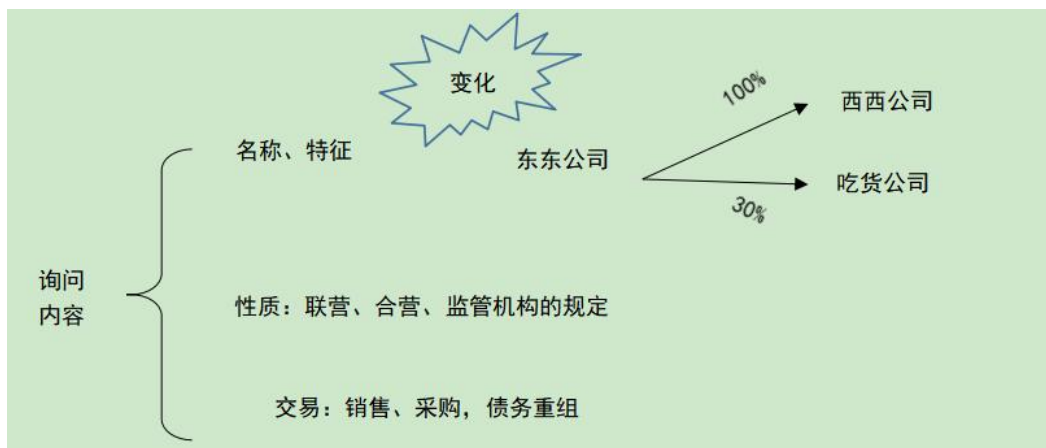
(2) 询问管理层，**应当询问**下列事项：

① 关联方的**名称和特征**，包括关联方自上期以来发生的**变化**；

② 被审计单位和关联方之间**关系的性质**；

③ 被审计单位在本期**是否**与关联方发生**交易**，如发生交易的**类型、定价政策和目的**。

集团项目组**应向**组成部分注册会计师提供集团管理层编制的关联方清单，以及集团项目组知悉的任何其他关联方。



(3) 了解与关联方关系及其交易相关的控制

① 了解与关联方关系及其交易相关的**控制**的内容

按照适用的财务报告编制基础，对关联方关系及其交易进行识别、会计处理和披露；

授权和批准重大关联方交易和**安排**；

授权和批准超出正常经营过程的重大交易和**安排**。

② 除管理层外，可能知悉关联方关系及其交易以及相关控制的其他人员

治理层成员；

负责生成、处理或记录**超出正常**经营过程的重大交易的人员，以及对其进行**监督或监控**的人员；

内部审计人员；**内部法律**顾问；负责**道德事务**的人员。

2.2 识别和评估重大错报风险

注册会计师应当识别和评估关联方关系及其交易导致的重大错报风险，并确定这些风险**是否为特别风险**；

注册会计师应当将识别出的、**超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易**导致的风险确定为**特别风险**。

1. **超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易**导致的重大错报风险；
2. 存在具有**支配性影响**的关联方导致的重大错报风险；
3. 管理层**未能**识别出或**未**向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方关系交易导致的重大错报风险；
4. 管理层披露关联方交易是**公平交易**时可能存在的重大错报风险；
5. 管理层**未能**按照适用的财务报告编制基础对特定关联方关系及其交易进行**恰当会计处理和披露**导致的重大错报风险。

1. 超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险；

注册会计师**应当**将识别出的、**超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易**导致的风险**确定为特别风险**。

2. 存在具有支配性影响的关联方导致的重大错报风险；

注册会计师**应当考虑**能够对被审计单位或管理层施加支配性影响的关联方的有关情形：

(1) 关联方**否决**管理层或治理层作出的重大经营决策。

(2) 重大交易需经关联方的**最终批准**。

(3) 对关联方提出的业务建议，管理层和治理层**未曾**或**很少**进行讨论。

(4) 对关联方提出的业务建议，管理层和治理层未曾或很少进行讨论即获得通过。

(5) 对涉及关联方（或与关联方关系密切的家庭成员）的交易，**极少**进行独立复核和批准。

(6) 管理层或治理层成员由关联方选定。独立董事实质上不独立，或者与关联方存在密切关系。

(7) 存在实际控制人、控股股东或者单一大股东，并利用其影响力凌驾于被审计单位内部控制之上，或使被审计单位管理层在作出决策时只关注单方面的利益，且相关决策在治理层（如董事会）缺乏充分的讨论。

如果存在能够对被审计单位管理层、治理层施加支配性影响的关联方，并同时在出现其他风险因素，存在具有支配性影响的关联方，**可能**表明存在由于**舞弊**导致的特别风险，例如：

(1) **异常频繁变更**高级管理人员或专业顾问，可能表明被审计单位为关联方谋取利益而从事不道德或虚假的交易；

(2) 利用中间机构从事难以判断**是否具有正当商业理由的重大交易**，可能表明关联方出于**欺诈**目的，通过控制这些中间机构从交易中获利；

(3) 有证据显示关联方**过度干涉**或关注**会计政策的选择**或**重大会计估计**的作出，可能表明存在**虚假财务报告**。

3. 管理层**未能**识别出或**未**向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方关系交易导致的重大错报风险；

管理层是无意的	管理层对关联方披露的规定缺乏充分了解（缺乏足够的胜任能力）。
管理层是有意的	管理层出于粉饰财务报表的目的（舞弊）。

某些安排或其他信息可能显示存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易，包括：

(1) 与其他机构或人员组成**不具有法人资格**的合伙企业；

(2) 按照**超出正常**经营过程的交易条款和条件，向特定机构或人员提供服务安排；

(3) 担保和被担保关系。

4. 管理层**披露**关联方交易是公平交易时可能存在的重大错报风险；

(1) 某些被审计单位对公平交易的**理解存在误区**，简单认为如果交易价格是按照类似公平交易的**价格执行**，该项交易就是公平交易，而**忽略了**该项交易的**其他条款和条件**（如信用条款、对产品的质量要求等）是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。

(2) 一些被审计单位可能出于**误导**财务报表使用者的目的，**有意**忽略交易价格之外的其他条款，并披露关联方交易是公平交易。

5. 管理层未能按照适用的财务报告编制基础对特定关联方关系及其交易进行恰当会计处理和披露导致的重大错报风险（不熟悉财报编制基础或者为了粉饰财务报表）。

例如：被审计单位以明显高于公允价值的价格向其控股股东出售不动产，并将其作为一笔产生损益的交易进行会计处理，而这项交易可能实质性上是一项正常经营性交易和权益性交易的组合，高出公允市价的部分可能实质上构成了权益性交易。

【2011年 单选题】在评估和应对与关联方交易相关的重大错报风险时，下列说法中，注册会计师认为正确的是（ ）。

- A. 所有的关联方交易和余额都存在重大错报风险

- B. 实施实质性程序应对与关联方交易相关的重大错报风险更有效，因此无须了解和评价与关联方关系和交易相关的内部控制
- C. 超出正常经营过程的重大关联方交易导致的风险属于特别风险
- D. 注册会计师应当评价所有关联方交易的商业理由

【答案】C

【2016年 单选题】下列情形中，注册会计师应当将其评估为存在特别风险的是（ ）。

- A. 被审计单位将重要子公司转让给实际控制人控制的企业并取得大额转让收益
- B. 被审计单位对母公司的销售占总销量的50%
- C. 被审计单位与收购交易的对方签订了对赌协议
- D. 被审计单位销售产品给子公司的价格低于销售给第三方的价格

【答案】A

2.3 针对重大错报风险的应对措施

- 1. 应对超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险。
- 2. 应对存在具有支配性影响的关联方导致的重大错报风险。
- 3. 应对管理层未能识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方关系或重大关联方交易导致的重大错报风险。
- 4. 应对管理层披露关联方交易是公平交易时可能存在的重大错报风险。
- 5. 应对管理层未能按照适用的财务报告编制基础对特定关联方关系及其交易进行恰当会计处理和披露导致的重大错报风险。

- 1. 应对超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险。

(1) 检查相关**合同或协议**（如有）。

①交易的**商业理由**（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的可能是为了对财务信息作出虚假报告或为了隐瞒侵占资产的行为；

②交易条款是否与管理层的**解释一致**；

③关联方交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当**会计处理和披露**。

(2) 获取交易已经恰当**授权和批准**的审计证据：

①如果超出正常经营过程的重大关联方交易经恰当授权和批准，可以为注册会计师提供审计证据，表明该项交易已在被审计单位内部的适当层面**进行了考虑**，并在财务报表中恰当**披露了**交易的条款和条件；

②授权和批准本身**不足以**就是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报风险得出结论，原因在于如果被审计单位与关联方**串通舞弊**或关联方对被审计单位具有**支配性影响**，被审计单位与授权和批准相关的控制可能是**无效的**。

【2014年 多选题】对于识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易，如有相关合同或协议，注册会计师应当予以检查。下列各项中，注册会计师在检查时应当评估的有（ ）。

- A. 交易的商业理由
- B. 交易条款是否与管理层的解释一致
- C. 关联方交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当会计处理
- D. 关联方交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当披露

【答案】ABCD

【2015年 单选题】如果注册会计师识别出超出正常经营过程的重大关联方交易导致的舞弊风险，下列程序中，通常能够有效应对该风险的是（ ）。

- A. 检查交易是否经适当的管理层审批
- B. 评价交易是否具有合理的商业理由
- C. 检查交易是否按照适用的财务报告编制基础进行会计处理和披露
- D. 就交易事项向关联方函证

【答案】B