

注册会计师 审计 教材精讲班

【2017年 单选题】下列有关超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易的说法中，错误的是（ ）。

- A. 此类交易导致的风险可能不是特别风险
- B. 注册会计师应当评价此类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
- C. 注册会计师应当检查与此类交易相关的合同或协议，以评价交易的商业理由
- D. 此类交易经过恰当授权和批准，不足以就其不存在由于舞弊或错误导致的重大错报风险得出结论

【答案】A

【综合题 2014（节选）】A注册会计师负责审计甲集团公司2013年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为200万元。

资料三(2)：2013年，甲集团公司以500万元向具有支配性影响的母公司购买一项资产，A注册会计师了解到该交易已经董事会授权和批准，因此，认为不存在重大错报风险，拟通过检查合同等相关支持性文件获取审计证据。

要求：指出A注册会计师处理是否恰当。如不恰当简要说明理由。

【答案】不恰当。母公司对甲集团公司具有支配性影响，甲集团公司与授权和批准相关的控制可能是无效的，因此授权和批准本身不足以就是否不存在重大错报风险得出结论。

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。

如果存在具有支配性影响的关联方，并且因此存在由于舞弊导致的重大错报风险，注册会计师将其评估为一项目**特别风险**。

除了遵守审计准则的总体要求外，注册会计师还可以实施诸如下列审计程序，以了解关联方与被审计单位直接或间接建立的业务关系，并确定是否有必要实施进一步的恰当的实质性程序：

- (1) 询问管理层和治理层并与之讨论；
- (2) 询问关联方；
- (3) 检查与关联方之间的重要合同；
- (4) 通过互联网或某些外部商业信息数据库，进行适当的背景调查；
- (5) 如果被审计单位保留了员工的举报报告，查阅该报告。

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。

注册会计师应当确定相关情况是否能够证实关联方关系或关联方交易的存在。

(1) 如果注册会计师认为必要且可行，可以考虑实施的程序包括：(8项)

①访谈被审计单位的控股股东、实际控制人、治理层以及关键管理人员等，必要时就访谈内容获取上述人员的**书面确认或执行函证**程序。

②以被审计单位控股股东、实际控制人、治理层以及关键管理人员为起点，通过**互联网查询**或**第三方商业信息服务机构**实施**背景调查**，用以识别与这些个人或机构有关联方关系或受其控制的实体，评估这些实体与被审计单位的关系。

③运用**数据分析工具**，设置特定分析条件对被审计单位的交易信息进行分析，识别是否存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系和交易。

④**亲自**获取被审计单位的企业**信用报告**，关注企业信用报告内容的完整性，检查企业信用报告中显示的内容，包括对外担保等，是否已经完整包含在被审计单位管理层披露的信息中。

⑤检查被审计单位银行对账单中与疑似关联方的**大额资金往来交易**，关注对账单中是否存在异常的资金流动，关注资金或商业汇票往来是否以真实、合理的交易为基础。

⑥识别被审计单位银行对账单中与实际控制人、控股股东或高级管理人员的**大额资金往来交易**，关注是否存在异常

的资金流动，关注资金往来是否以真实、合理的交易为基础。

⑦在获得被审计单位授权后，向为被审计单位提供过**税务和咨询服务**的有关人员询问其对关联方的了解。

⑧在获得被审计单位授权后，通过律师或其他调查机构获取被审计单位的**诉讼信息**，关注其中是否存在涉及由于被审计单位对外提供担保而引起的诉讼以及诉讼的内容、性质，评价相关对外担保是否涉及关联方，如果涉及关联方，关联方关系和交易是否已在财务报表中恰当披露。

(2)如果注册会计师识别出重大异常情况，使其对某些供应商、客户或其他交易对方是否为被审计单位关联方存有**重大疑虑**，注册会计师还可以考虑实施以下程序：(6项)

①针对交易对方实施**背景调查**，将其股东情况、注册时间、注册地址、办公地址、网站地址、邮箱域名、注册登记的联系人及其电话和邮箱等信息与被审计单位的相关信息比对；并将交易对方的法定代表人、董事、高级管理人员与被审计单位实际控制人、董事、监事、高级管理人员的名单进行比对，考虑交易对方的日常经营范围和规模是否与相关交易相匹配。

②查询交易对方在报告期内或邻近报告期末的**股权架构的变动情况**，在必要且可行的情况下，考虑是否需要逐级向上追溯至其实际控制人，将查询结果与被审计单位实际控制人、董事、监事、高级管理人员的名单进行比对。

③获取管理层提供的当期**新增客户和供应商清单**，考虑被审计单位与客户和供应商的首次交易时间是否与客户和供应商的注册成立时间重合或接近，以考虑客户和供应商是否仅为与被审计单位开展交易而设立，并考虑客户和供应商是否可能与被审计单位存在关联方关系。

④**询问**直接参与交易的基层员工，以了解相关交易的执行情况是否与被审计单位管理层提供的信息一致。

⑤实施**函证和实地走访**，包括观察交易对方的经营场所、货物进出情况，现场询问相关人员，以了解该交易对方与被审计单位的交易详情。例如，询问交易对方的业务人员，了解交易对方与被审计单位开展业务的商业理由，是否与被审计单位存在关联方关系，日常的主营业务、员工人数和规模等是否与被审计单位开展的业务相匹配等。

⑥利用其他**专业人士或机构**的工作，如反舞弊专家、信用调查机构或律师的协助。

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。

如果管理层在财务报表中作出认定，声明关联方交易是按照公平交易中通行的条款执行的，注册会计师应当就该项认定获取充分、适当的审计证据，还需要：

(1)了解管理层用于支持认定的措施：

①将关联方**交易条款**与相同或类似的**非关联方交易**进行比较；

②聘请外部专家确定交易的**市场价格**，并确认交易的条款和条件；

③将关联方**交易条款与公开市场**进行的类似交易的条款进行比较。

(2)评价管理层如何支持某项认定。

①考虑管理层用于支持其认定的**程序**是否恰当；

②验证并测试支持管理层认定的**内部或外部数据**，判断其准确性、完整性和相关性；

③评价管理层认定所依据的**重大假设**的合理性。

如果无法获取充分、适当的审计证据，合理确信管理层关于关联方交易是公平交易的披露，注册会计师可要求管理层撤销此披露。如管理层不同意**撤销**，考虑对审计报告的影响。

有些财务报告编制基础要求披露未按照等同于公平交易中通行的条款执行的关联方交易。在这种情况下，如果管理层**未在**财务报表中披露关联方交易，则可能隐含着一项认定，即关联方交易是**按照等同于公平交易**中通行的条款执行的。

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)评价错报

①考虑错报的金额和性质以及错报发生的特定情况；

②某项交易的重要程度，不仅取决于所记录的交易金额，还取决于其他特定的相关因素，如关联方关系的性质。

(2)评价对财务报表形成审计意见的影响

①识别出的关联方关系及其交易是否已按适用的编制基础进行恰当会计处理和披露；

②关联方交易是否导致财务报表未实现公允反映。

注册会计师按照适用的财务报告编制基础的规定评价被审计单位对关联方关系及其交易的披露，需要考虑被审计单

位是否已对关联方关系及其交易进行了恰当汇总和列报，以使披露具有可理解性。

当存在下列情形之一时，表明管理层对关联方交易的披露可能不具有可理解性：

- ①关联方交易的商业理由以及交易对财务报表的影响披露不清楚，或存在错报；
- ②未适当披露为理解关联方交易所必需的关键条款、条件或其他要素。

2.4 其他相关审计程序

1. 获取书面声明

注册会计师应当向管理层和治理层（如适用）获取下列书面声明：

- （1）已经向注册会计师披露了全部**已知**的关联方**名称和特征**、关联方**关系及其交易**；
- （2）已经按照适用的财务报告编制基础的规定，对关联方关系及其交易进行了**恰当**的会计处理和披露。

在下列情况下，注册会计师向治理层获取书面声明可能是适当的：

- （1）**治理层批准**某项特定关联方交易，该项交易可能对财务报表产生重大影响或涉及管理层；
- （2）**治理层**就某些关联方交易的细节向注册会计师作出口头声明；
- （3）治理层在关联方或关联方交易中享有财务或者其他**利益**。

注册会计师还可能决定就管理层作出的某项特殊认定获取书面声明，如管理层对特殊关联方交易不涉及某些未予披露的“背后协议”的声明。

2. 与治理层沟通

（1）除非治理层全部成员参与管理被审计单位，注册会计师应当与治理层沟通审计工作中发现的与关联方相关的重大事项。

（2）注册会计师与治理层沟通审计工作中发现的与关联方相关的重大事项，有助于双方就这些事项的性质和解决方法达成共识。

重大事项的例子：

- （1）管理层有意或无意未向注册会计师披露关联方关系或重大关联方交易；
- （2）识别出的未经适当授权和批准的、可能产生舞弊嫌疑的重大关联方交易；
- （3）注册会计师与管理层在按照适用的财务报告编制基础的规定披露重大关联方交易方面存在分歧；
- （4）违反适用的法律法规有关禁止或限制特定类型关联方交易的规定；
- （5）在识别被审计单位最终控制方时遇到的困难。

【2013年 简答题】

要求：

- （1）针对下列第（1）项，指出审计项目组应当采取哪些应对措施。
- （2）针对下列第（2）至（5）项，逐项指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，提出改进建议。

ABC会计师事务所负责审计上市公司甲公司2012年度财务报表。审计项目组在审计工作底稿中记录了与关联方关系及其交易相关的审计情况，部分内容摘录如下：

（1）2012年度甲公司向其控股股东购入一项重大业务。审计项目组认为该交易是超出正常经营过程的重大关联方交易，存在特别风险。

（2）甲公司管理层在未审财务报表附注中披露，其向关联方采购原材料的交易按照等同于公平交易中通行的条款执行。审计项目组将甲公司向关联方采购的价格与相同原材料活跃市场价格进行比较，未发现明显差异，据此认为该项披露不存在重大错报。

（3）因不拟信赖甲公司建立的与识别、记录和报告关联方关系及其交易相关的内部控制，审计项目组未了解和测试这些控制，通过实施细节测试应对相关重大错报风险。

（4）审计项目组向甲公司管理层获取了下列与关联方关系及其交易相关的书面声明：1）已向注册会计师披露了全部已知的关联方名称；2）已按照企业会计准则的规定，对关联方关系及其交易进行了恰当的会计处理和披露；3）所有关联方交易均不涉及未予披露的“背后协议”。

（5）审计项目组注意到，甲公司2012年发生的一项重大交易的交易对手很可能是管理层未向审计项目组披露的关联方。审计项目组实施追加程序并与治理层沟通后，仍无法确定是否存在关联方关系，决定在审计报告中增加强调事项段，提请财务报表使用者关注财务报表附注中披露的该项交易。

【答案】针对要求（1）：

对于识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易，注册会计师应当：1) 检查相关合同或协议。在检查相关合同或协议时应当评价：交易的商业理由是否表明被审计单位从事交易的目的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；交易条款是否与管理层的解释一致；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。

针对要求（2）：

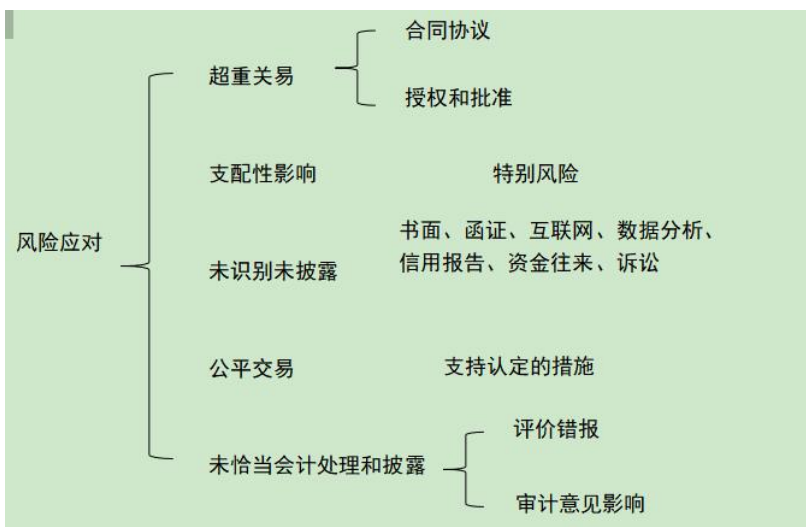
第（2）项不恰当。审计项目组还应当关注关联方交易的其他条款和条件是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。

第（3）项不恰当。如果管理层建立了与识别、记录和报告关联方关系及其交易相关的内部控制，审计项目组应当获取对相关控制的了解。

第（4）项不恰当。管理层书面声明还应当包括：已经向审计项目组披露了全部已知的关联方的特征、关联方关系及其交易。

第（5）项不恰当。应当考虑在审计报告中发表非无保留意见（或者：发表保留意见）。

本节回顾



“特别风险”全家福

章节	内容
第七章	如何评估
第八章	控制测试/实质性程序
第九章	收入
第十三章	舞弊/管理层凌驾
第十七章	会计估计/关联方

