

## 第二节 关联方的审计

前言：许多关联方交易是在正常经营过程中发生的，与类似的非关联方交易相比，这些关联方交易可能并不具有更高的财务报表重大错报风险。但是在某些情况下，关联方关系以及交易的性质可能导致关联交易比非关联交易具有更高的财务报表重大错报风险。

注册会计师审计关联方的目标在于：

（1）无论适用的财务报告编制基础是否对关联方作出规定，充分了解关联方关系及其交易，以便能够确认由此产生的、与识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险相关的舞弊风险因素（如有）；根据获取的审计证据，就财务报表受到关联方关系及其交易的影响而言，确定财务报表是否实现公允反映。

（2）如果适用的财务报告编制基础对关联方作出规定，获取充分、适当的审计证据，确定关联方关系及其交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当识别、会计处理和披露。

### 一、风险评估程序和相关工作

#### （一）了解关联方关系及其交易

##### 1. 项目组内部讨论的内容可能包括：

- （1）关联方关系及其交易的性质和范围；
- （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。

##### 2. 询问管理层（记忆）

注册会计师应当向管理层询问下列事项：

- （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。

##### 3. 与关联方关系及其交易相关的控制

（1）如果管理层建立了与关联方关系及其交易相关的控制，注册会计师应当询问管理层和被审计单位内部其他人员，实施其他适当的风险评估程序，以获取对相关控制的了解：

- ①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；
- ②授权和批准重大关联方交易和安排；
- ③授权和批准超出正常经营过程的重大交易和安排。

（2）被审计单位内部的其他人员在某种程度上并不构成管理层，但也可能知悉关联方关系及其交易以及相关控制。这些人员可能包括：

- ①治理层成员；
- ②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；
- ③内部审计人员；
- ④内部法律顾问；
- ⑤负责道德事务的人员。

（3）无论适用的财务报告编制基础是否对关联方作出规定，在履行监督责任的过程中，治理层需要向管理层获取信息，以了解关联方关系及其交易的性质和商业理由。

(4) 被审计单位可能不存在与关联方关系及其交易相关的控制或控制存在缺陷的情形：

举例：

①管理层对识别和披露关联方关系及其交易的重视程度较低；

②缺乏治理层的适当监督；

③由于披露关联方可能会泄露管理层认为敏感的某些信息（如关联方交易涉及管理层家庭成员），管理层有意忽视相关控制；

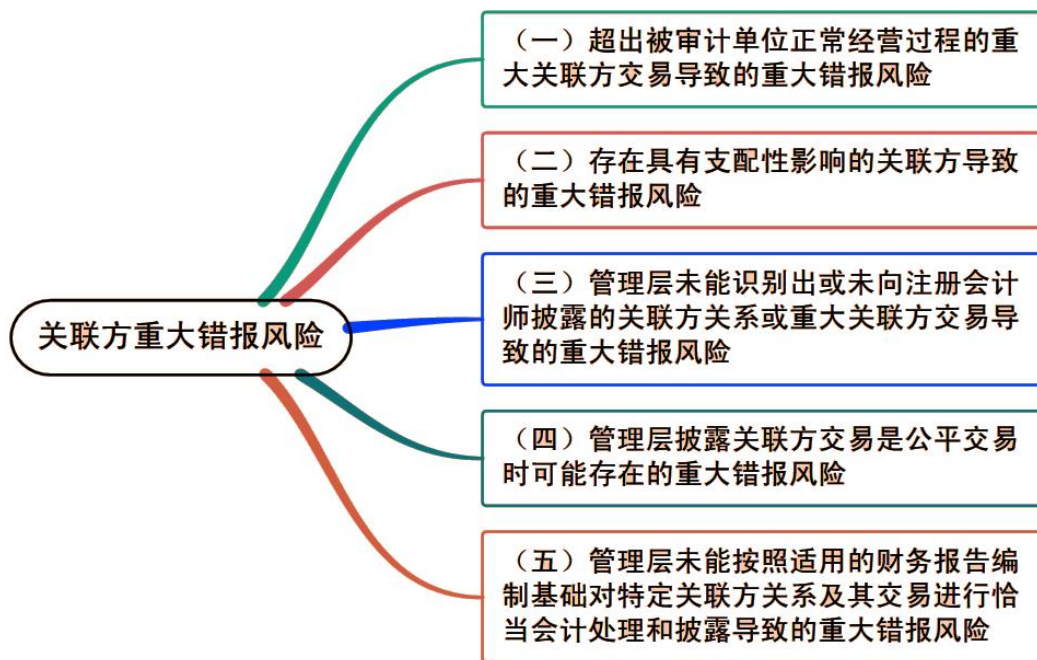
④管理层未能充分了解适用的财务报告编制基础对关联方的有关规定；

⑤适用的财务报告编制基础没有对关联方披露作出规定。

## 二、识别和评估重大错报风险

1.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；

2.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的关联方交易导致的风险确定为特别风险。



### (一) 超出被审计单位正常经营过程的重大的关联方交易导致的重大错报风险

因为“超重关”为被审计单位编制虚假财务报告提供了机会；很可能表明存在舞弊风险因素等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的关联方交易导致的风险确定为特别风险。

### (二) 存在具有支配性影响的关联方导致的重大错报风险

管理层由一个或少数几个人支配且缺乏补偿性控制是一项舞弊风险因素，而具有支配性影响的关联方（通常为控股股东或实际控制人）借助对被审计单位财务和经营政策实施控制和重大影响的能力，通常能够对被审计单位或其管理层甚至治理层施加支配性影响。

关联方施加的支配性影响可能表现在下列方面：

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.日常经营（采购、销售或技术支持）高度依赖关联方或关联方提供的资金支持。

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，管理层和治理层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，或使被如

果存在能够对被审计单位或其管理层、治理层施加支配性影响的关联方，并同时出现其他风险因素，可能表明被审计单位存在由于舞弊导致的特别风险。

例如：

- 1.异常频繁地变更高级管理人员或专业顾问（例如，法律或财务顾问等），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.通过中间机构开展的重大交易，且难以判断通过中间机构开展该交易的必要性以及交易是否具有合理的商业理由，这可能表明关联方或被审计单位出于舞弊目的，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。

**【单选题·2016】**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**

**解析：**选项 A 中与实际控制人之间进行的重要子公司转让，属于超出了正常经营的重大事项，并且二者之间为关联方，应评估为存在特别风险。