

## 第二节 关联方的审计

### （四）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等同于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。

1. 管理层用于支持这项认定的措施可能包括

- （1）将关联方交易条款与相同或类似的非关联方交易的条款进行比较；
- （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. 注册会计师评价管理层如何支持这项认定，可能涉及下列一个或多个方面：

- （1）考虑管理层用于支持其认定的程序是否恰当；
- （2）验证支持管理层认定的内部或外部数据来源，对这些数据进行测试，以判断其准确性、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。

3. 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，注册会计师可以要求管理层撤销此披露。如果管理层不同意撤销，注册会计师应当考虑其对审计报告的影响。

4. 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交易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。

### （五）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

当按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定对财务报表形成审计意见时，注册会计师应当评价：

1. 识别出的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会计处理和披露。
2. 关联方关系及其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。

## 四、其他相关审计程序

### （一）获取书面声明

1. 如果适用的财务报告编制基础对关联方作出规定，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。

2. 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。

### （二）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。

与关联方相关的重大事项的例子包括：

- (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。沟通这一情况可以提醒治理层关注以前未识别的重要关联方和关联方交易。
- (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。

**【简答题·2020】** ABC 会计师事务所的 A 注册会计负责审计甲公司 2019 年度财务报表。与关联方审计相关的部分事项如下：

(1) A 注册会计师通过询问关联方名称、关联方自上期以来发生的变化、是否与关联方发生交易以及交易的类型、定价政策和目的，向管理层了解了关联方关系及其交易，并在审计工作底稿中记录了询问情况。

**答案：**(1) 不恰当。注册会计师应当向管理层询问关联方的特征。

(2) 甲公司与关联方乙公司签订协议，向其转让一幢办公楼并售后回租。A 注册会计师认为该项交易影响重大，查阅了相关协议，评价了交易的商业合理性和交易价格的公允性，向管理层询问核实了交易条款，检查了收款记录和过户文件，结果满意，据此认可了该交易的会计处理和披露。

**答案：**(2) 不恰当。对于识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易，注册会计师应当获取交易已经恰当授权和批准的审计证据。

(3) 甲公司管理层在财务报表附注中披露，其向控股股东控制的集团财务公司的借款为公平交易。A 注册会计师将该借款的利率与同期银行借款利率进行了比较，未发现差异，据此认可了管理层的披露。

**答案：**(3) 不恰当。还应比较该借款的其他条款和条件。

(4) 因会计人员疏忽，甲公司将与关联方丙公司的交易误披露为与关联方丁公司的交易。A 注册会计师要求管理层作出调整，并检查了其他关联方交易的披露是否存在类似情况，结果满意，因而未与治理层沟通该事项。

**答案：**(4) 恰当。

(5) A 注册会计师怀疑甲公司 2019 年末新增的大客户戊公司是甲公司的关联方。管理层解释戊公司是甲公司为开拓某地市场而签约的总经销商，并非关联方。A 注册会计师查阅了相关的经销合同，向戊公司函证了销售金额和应收账款余额，检查了出库物流单据和签收记录，结果满意，认可了管理层的解释。

**答案：**(5) 不恰当。还应就是否存在关联方关系实施进一步的审计程序。