

第二节 关联方的审计

（三）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交易导致的重大错报风险

- 1.在某些情况下，管理层未能识别出或未向注册会计师披露某些关联方关系或重大关联方交易可能是无意的。
- 2.在其他大多数情况下，管理层不向注册会计师披露某些关联方关系或重大关联方交易可能是有意的。
- 3.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的安排；
 - （3）担保和被担保关系。

（四）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.公平交易是指按照互不关联各自独立形式且追求自身利益最大化的自愿的买卖双方达成的条款和条件进行的交易。
- 2.《企业会计准则 36 号关联方披露》要求企业只有在提供确凿证据的情况下才能披露关联方交易是公平交易。（价格、条款、条件）

（五）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

导致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的原因很多，除了被审计单位管理层不熟悉相关财务报告编制基础外，更多的可能是为了粉饰财务报表。

三、针对重大错报风险的应对措施

（一）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）

如果检查相关合同或协议，注册会计师应当评价：

- （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）超出正常经营过程的重大关联方交易的授权和批准

如果超出正常经营过程的重大关联方交易经管理层、治理层或股东（如适用）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）授权和批准的局限性

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。

【单选题·2015】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.评价交易是否具有合理的商业理由
- B.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

- C.就交易事项向关联方函证
- D.检查交易是否经适当的管理层审批

答案：A

解析：对于识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易，注册会计师应当检查相关合同或协议（如有），并评价以下内容：（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（选项A正确）；（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（选项B不正确）。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。

（二）应对存在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特别风险。

注册会计师可以实施下列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：

- 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，进行恰当的背景调查
- 5.如果被审计单位保留了员工的举报报告，查阅该报告

（三）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交易导致的重大错报风险

1.准则要求注册会计师检查在实施审计程序时获取的**银行和律师询证函回函；股东会 and 治理层会议纪要；以及其认为必要的其他记录和文件**，以确定是否存在管理层和治理层未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易。

2.如果识别出可能表明存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易的安排或信息，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**。

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：

（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，用以恰当识别与这些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等。

3.如果识别出管理层以前未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交易，注册会计师应当：

- （1）立即将相关信息向项目组其他成员通报；
- （2）在适用的财务报告编制基础对关联方作出规定的情况下，要求管理层识别与新识别出的关联方之间发生的所有交易，以便注册会计师作出进一步评价，并询问与关联方关系及其交易相关的控制为何未能识别或披露该关联方关系或交易；
- （3）对新识别出的关联方或重大关联方交易实施恰当的实质性程序；
- （4）重新考虑可能存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的其他关联方或重大关联方交易的风险，如有必要，实施追加的审计程序；
- （5）如果管理层不披露关联方关系或交易看似是有意的，因而显示可能存在由于舞弊导致的重大错报风险，评价这一情况对审计的影响。