

## 第二节 关联方的审计

### 三、识别和评估重大错报风险

#### （一）总体要求

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. 在确定时，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。

#### （二）关联方施加的支配性影响

管理层由一人或少数人控制且缺乏相应的补偿性控制是一项舞弊风险因素。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）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。

此外，如果关联方在被审计单位的设立和日后管理中均发挥主导作用，也可能表明存在支配性影响。

#### （三）可能表明存在舞弊导致的特别风险

在出现其他风险因素的情况下，存在具有支配性影响的关联方，可能表明存在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。

### 四、应对评估的重大错报风险

注册会计师应当针对评估的与关联方关系及其交易相关的重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，以获取充分、适当的审计证据。注册会计师可能选择的进一步审计程序的性质时间安排和范围，取决于风险的性质和被审计单位的具体情况。

#### （一）未对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露

如果管理层未能按照适用的财务报告编制基础的规定对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露，且注册会计师将其评估为一项特别风险，可能实施的实质性程序的例子包括：

- （1）如果可行且法律法规或注册会计师职业道德守则未予禁止，向银行、律师事务所、担保人或者代理商等中间机构函证或与之讨论交易的具体细节；
- （2）向关联方函证交易目的、具体条款或金额（如果注册会计师认为被审计单位有可能对关联方的回函施加影响，可能降低这一审计程序的效果）；
- （3）如果适用并且可行，查阅关联方的财务报表或其他相关财务信息，以获取关联方对关联方交易进行会计处理的证据。

#### （二）存在具有支配性影响的关联方

##### 1. 总体要求

如果存在具有支配性影响的关联方，并且因此存在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，

##### 2. 实施进一步的恰当的实质性程序

除了遵守《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》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. 测试与关联方关系及其交易相关的控制

(1) 根据实施风险评估程序的结果，注册会计师可能认为在获取审计证据时不对与关联方关系及其交易相关的内部控制实施控制测试是恰当的。

(2) 但是在某些情况下，针对与关联方关系及其交易相关的重大错报风险，仅实施实质性程序可能无法获取充分、适当的审计证据。例如，被审计单位与其组成部分发生大量的内部交易，有关这些交易的大量信息在一个集成系统中以电子形式生成、记录、处理和报告，注册会计师可能认为不能通过设计有效的实质性程序，将与这些交易相关的重大错报风险降低至可接受的低水平。在这种情况下，注册会计师需要测试与关联方关系及其交易记录的完整性和准确性相关的控制。

#### (三) 识别出以前未识别或未披露的关联方或重大关联方交易

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，因而显示可能存在舞弊导致的重大错报风险，评价这一情况对审计的影响。

#### (四) 识别出超出正常经营过程的重大关联方交易

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（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。

在评价超出正常经营过程的重大关联方交易的商业理由时，注册会计师可能考虑下列事项。

- ①交易是否过于复杂（如交易是否涉及集团内部多个关联方）；
- ②交易条款是否异常（如价格、利率、担保或付款等条件是否异常）；
- ③交易的发生是否缺乏明显且符合逻辑的商业理由；
- ④交易是否涉及以前未识别的关联方；
- ⑤交易的处理方式是否异常；
- ⑥管理层是否已与治理层就这类交易的性质和会计处理进行讨论；
- ⑦管理层是否更强调需要采用某项特定的会计处理方式，而不够重视交易的经济实质。

##### (2) 交易条款是否与管理层的解释一致。

如果管理层的解释与关联方交易条款存在重大不一致，注册会计师需要考虑管理层对其他重大事项作出的解释和声明的可靠性。

##### (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) 授权和批准本身不足以就是否不存在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。

(3) 如果存在未经授权和批准的这类交易，且注册会计师与管理层或治理层进行讨论后仍未获取合理解释，可能表明存在舞弊或错误导致的重大错报风险。在这种情况下，注册会计师可能需要对其他类似性质的交易保持警觉。

##### (五) 对关联方交易是否按照等同于公平交易中的通行条款执行的认定

## 1. 总体要求

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，

## 2. 管理层用于支持公平交易认定的措施

如果管理层认定关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，则管理层在编制财务报表时需要证实这项认定，采取的措施可能包括：

- （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

## 3. 评价管理层支持公平交易认定的程序

注册会计师应当检查关联方交易披露的充分性，同时就关联方交易为公平交易的披露进行评价。评价管理层如何支持这项认定，可能涉及以下一个或多个方面：

- （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。

## 五、其他相关审计程序

### （一）评价会计处理和披露

#### 1. 评价内容

**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；

#### 2. 考虑因素

注册会计师在评价错报是否重大时，考虑错报的金额和性质以及错报发生的特定情况。对财务报表使用者而言，某项交易的重要程度，可能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。

#### 3. 披露的可理解性

注册会计师按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。

### （二）获取书面声明

#### 1. 应当获取的书面声明

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. 可能向治理层获取书面声明的情形

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。

### （三）与治理层沟通

#### 1. 沟通要求

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. 沟通的重大事项举例

下列情形是与关联方相关的重大事项的举例：

- （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。