



第二节

关联方的审计



第二节 关联方的审计

一、关联方关系及其交易的性质

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。



第二节 关联方的审计

注册会计师的目标在于：

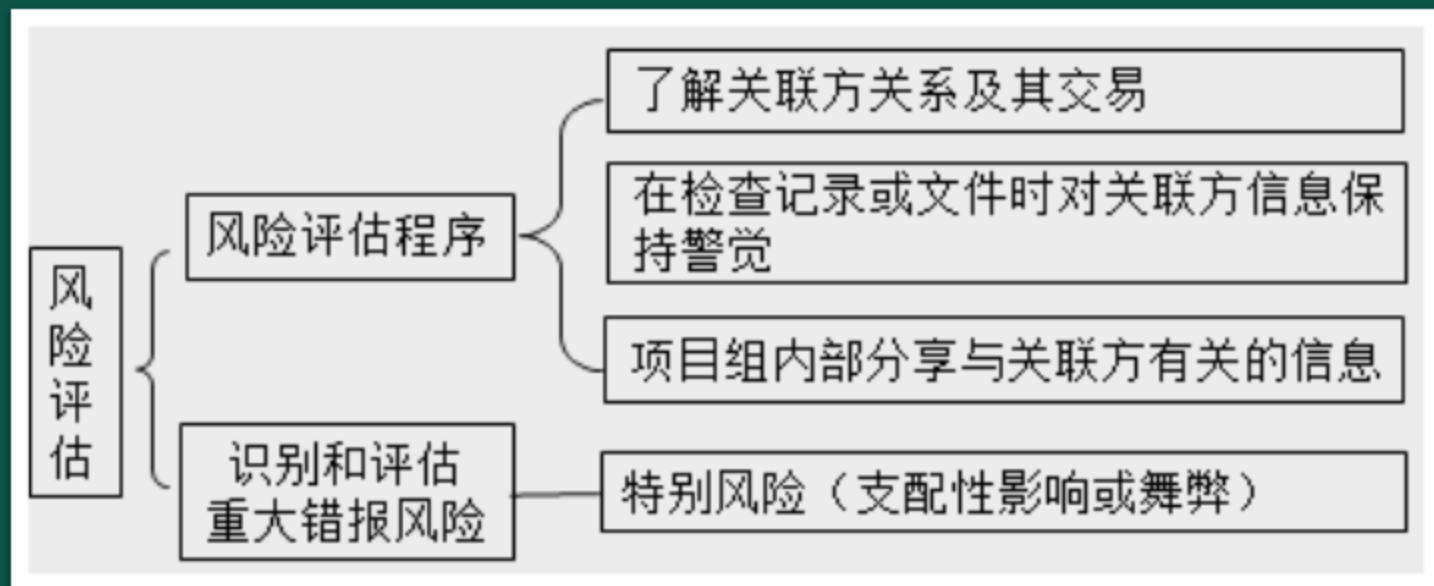
(1) 无论适用的财务报告编制基础是否对关联方作出规定，充分了解关联方关系及其交易，以便能够确认由此产生的、与识别和评估舞弊导致的重大错报风险相关的舞弊风险因素（如有）；根据获取的审计证据，就财务报表受到关联方关系及其交易的影响而言，确定财务报表是否实现公允反映。

(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。



第二节 关联方的审计

二、风险评估程序和相关工作





第二节 关联方的审计

（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；



第二节 关联方的审计

(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。



第二节 关联方的审计

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，交易类型、定价政策和目的。



第二节 关联方的审计

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。



第二节 关联方的审计

(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。



第二节 关联方的审计

(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。



第二节 关联方的审计

(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；



第二节 关联方的审计

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。



第二节 关联方的审计

（二）在检查记录或文件时对关联方信息保持警觉

1. 总体要求

某些安排或其他信息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，在审计过程中检查记录或文件时，注册会计师应当对这些安排或其他信息保持警觉。



第二节 关联方的审计

2. 检查记录或文件

注册会计师应当检查下列记录或文件，以确定是否存在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：



第二节 关联方的审计

- (1) 注册会计师实施审计程序时获取的银行和律师的询证函回函；
- (2) 股东会和治理层会议的纪要；
- (3) 注册会计师认为必要的其他记录或文件。

在实施上述审计程序或其他审计程序时，如果识别出被审计单位超出正常经营过程的重大交易，注册会计师应当向管理层询问这些交易的性质以及是否涉及关联方。



第二节 关联方的审计

超出正常经营过程的交易的例子可能包括：

(1) 复杂的股权交易，如公司重组或收购；

(2) 与处于公司法制不健全的国家或地区的境外实体之间的交易；

(3) 对外提供厂房租赁或管理服务，而没有收取对价；

(4) 具有异常大额折扣或退货的销售业务；

(5) 循环交易，如售后回购交易；

(6) 在合同期限届满之前变更条款的交易。



第二节 关联方的审计

（三）项目组内部分享与关联方有关的信息

在整个审计过程中，注册会计师应当与项目组其他成员分享获取的关联方的相关信息。例如：

- （1）关联方的名称和特征；
- （2）关联方关系及其交易的性质；

（3）可能被确定为存在特别风险的重大或复杂的关联方关系或关联方交易，特别是涉及管理层或治理层财务利益的交易。



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。



第二节 关联方的审计

（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；



第二节 关联方的审计

(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。



第二节 关联方的审计

（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。



第二节 关联方的审计

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。



第二节 关联方的审计

（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：



第二节 关联方的审计

(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。



第二节 关联方的审计

（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，



第二节 关联方的审计

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：



第二节 关联方的审计

- (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。



第二节 关联方的审计

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。



第二节 关联方的审计

(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。



第二节 关联方的审计

（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：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；



第二节 关联方的审计

(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。