



## 第二节 关联方的审计

### （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。



## 第二节 关联方的审计

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；



## 第二节 关联方的审计

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。



## 第二节 关联方的审计

(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



## 第二节 关联方的审计

### 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。



## 第二节 关联方的审计

(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。



## 第二节 关联方的审计

(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，



## 第二节 关联方的审计

### 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



## 第二节 关联方的审计

### 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。



## 第二节 关联方的审计

### 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：



## 第二节 关联方的审计

### 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。



## 第二节 关联方的审计

### 3. 披露的可理解性

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。



## 第二节 关联方的审计

### （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。



## 第二节 关联方的审计

### （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。



## 第二节 关联方的审计

### 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。



## 第二节 关联方的审计

(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。



## 第二节 关联方的审计

【简答题·2020】ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计甲公司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。

要求：针对上述第(1)至(5)项，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。



## 第二节 关联方的审计

答案:

(1) 不恰当，还应询问关联方的特征/关联方关系的性质



## 第二节 关联方的审计

(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。



## 第二节 关联方的审计

答案：

(2) 不恰当，还应获取交易已经恰当授权和批准的审计证据。



## 第二节 关联方的审计

(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。



## 第二节 关联方的审计

答案：

(3) 不恰当，还应比较该借款的其他条款和条件。



## 第二节 关联方的审计

(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。



## 第二节 关联方的审计

答案：

(4) 恰当。



## 第二节 关联方的审计

(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。



## 第二节 关联方的审计

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/所实施程序无法证实是否存在关联方关系。