

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**

## CPA 知识讲解

### 审计

#### 第五十九讲：其他特殊项目的审计 2

讲师：Danielle





## 第十七章第二节 关联方的审计

### 一、风险、责任与目标

#### (一) 风险特征

##### 1. 重大错报风险更高的原因

- (1) 关联方可能通过广泛而复杂的关系和组织结构进行运作；
- (2) 信息系统无法有效识别或汇总关联方交易和未结算金额；
- (3) 关联方交易可能不按正常的市场交易条款和条件进行。

##### 2. 固有风险更高的原因

- (1) 客观上：管理层可能未能识别出所有关联方关系及其交易，特别是编制基础没有对关联方作出规定时；
- (2) 主观上：关联方关系可能为管理层的串通舞弊、隐瞒或操纵行为提供更多机会。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### （二）审计责任

- 1.注册会计师有责任实施审计程序，以识别、评估和应对关联方关系及其交易导致的重大错报风险；有责任了解关联方关系及其交易，以确定财务报表是否实现公允反映。
- 2.由于审计的固有限制，即使按规定恰当计划和实施了审计工作，也不可避免地存在某些重大错报未被发现的风险。

### （三）审计目标

- 1.无论编制基础是否有规定，充分了解关联方关系及其交易，确认舞弊风险因素；根据关系及其交易的影响，确定财务报表是否公允反映。
- 2.如编制基础有专门规定，获取充分、适当审计证据，确定关联方关系及其交易是否按规定恰当识别、处理和披露。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 二、风险评估程序和相关工作

#### (一) 了解关联方关系及其交易

##### 1. 项目组内部讨论

- (1) 关联方关系及其交易的性质和范围；
- (2) 在整个审计过程中对关联方关系及其交易的风险保持怀疑；
- (3) 管理层未识别或未向注册会计师披露的关联方关系及其交易；
- (4) 可能显示存在关联方关系及其交易的记录或文件；
- (5) 对关联方关系及其交易识别、处理和披露的重视程度；
- (6) 管理层凌驾于相关控制之上的风险。

##### 针对舞弊的特殊讨论内容：

- (1) 如何利用管理层控制的特殊目的实体进行利润操纵；
- (2) 如何为侵占资产安排与关键管理人员的商业伙伴交易。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 2.询问管理层

询问的事项：

(1) 变化：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) 关系：被审计单位和关联方之间关系的性质；

(3) 交易：本期是否与关联方发生交易，如发生，交易的类型、定价政策和目的。

询问旨在获得的信息：

(1) 结构：所有权、治理结构和组织结构；

(2) 投资：投资类型；

(3) 筹资：筹资方式。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 3.了解与关联方关易相关的控制

向管理层了解与下列相关的内部控制：

- (1) 按照编制基础识别、处理和披露关联方关易；
- (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。

询问非管理层的下列人员：

- (1) 治理层成员；
- (2) 负责生成、处理、记录监督或监控超常重大交易人员；
- (3) 内部审计人员；
- (4) 内部法律顾问；
- (5) 负责道德事务的人员。



## 第十七章第二节 关联方的审计

管理层凌驾于控制的可能方式：

- (1) 指示被审计单位从事损害自身利益但能使关联方获益的交易；
- (2) 与关联方串通或控制其行动。

管理层通过关联方实施舞弊的情形：

- (1) 虚构关联方交易条款，以对交易的商业理由作出不实表述；
- (2) 采用欺诈方式，安排与管理层或其他人员之间按照显著高于或低于市价的金额进行资产转让交易；
- (3) 与关联方从事复杂的交易，以使财务状况或经营成果存在不实表述。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### (二) 检查记录文件时保持警觉

#### 1. 检查的记录或文件

为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易，应当检查下列记录或文件：

- (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[最主要的证据来源]；
- (2) 股东会和治理层会议的纪要[可以获知具有决策权/重大影响力的股东]；
- (3) 注册会计师认为必要的其他记录和文件。





## 第十七章第二节 关联方的审计

除此以外，还可以检查某些可能提供关联方关易信息的记录或文件[完整性]：

- (1) 注册会计师自其他第三方取得的询证函回函；
- (2) 被审计单位的所得税纳税申报表；
- (3) 被审计单位提供给监管机构的信息；
- (4) 被审计单位的股东登记名册；
- (5) 管理层和治理层的利益冲突声明；
- (6) 被审计单位有关投资和养老金计划的记录[投资计划/被投资单位/关联方]；
- (7) 与关键管理层或治理层成员签订的合同和协议；



## 第十七章第二节 关联方的审计

- ( 8 ) 超出被审计单位正常经营过程的重要合同和协议[超常交易 关联方交易 关联方]；
- ( 9 ) 被审计单位与专业顾问的往来函件和发票；
- ( 10 ) 被审计单位购买的人寿保险单；
- ( 11 ) 被审计单位在报告期内重新商定的重要合同；
- ( 12 ) 内部审计人员的报告[关联方交易]；
- ( 13 ) 被审计单位向证券监管机构报送的文件（如招股说明书）。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 2.针对识别出的超常重大交易询问管理层

通过检查文件、记录，如果识别出超出正常经营过程的重大交易，应询问管理层这些交易的性质以及是否涉及关联方超常交易的例子：

- (1) 复杂的股权交易，如公司重组或收购；
- (2) 与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[无偿]；
- (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。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 3.在检查、询问过程中对安排保持警觉

概念：安排是指被审计单位和一方或多方基于下列目的签订的正式或非正式协议。

- (1) 通过适当方式（如投资工具）或组织架构建立商业关系；
- (2) 根据特定条款和条件从事某种类型的交易；
- (3) 提供指定的服务或财务支持。

例子[应用]：

- (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。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 三、识别和评估重大错报风险

#### (一) 超常交易导致特别风险

注册会计师应当将超出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

##### 1. 支配性影响的概念

如果关联方在被审计单位设立和日后管理中均发挥主导作用，可能存在支配性影响。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 2.支配性影响的表现

- (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。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 3.支配性影响的风险

下列情形下，支配性影响可能存在舞弊导致的特别风险：

- （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）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。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 四、应对重大错报风险的措施

#### (一)识别出安排或信息的措施

如识别出可能表明存在管理层以前未识别出或未披露的关联方关系的安排或信息，应确定是否能证实关联方关系的存在。

#### (二)识别出关系或交易的措施

如识别出管理层以前未识别出或未披露的关联方关系或重大关联方交易，应当采取下列措施：

- 1.立即向项目组其他成员通报；
- 2.要求管理层按规定识别关联方关系；
- 3.实施恰当的实质性程序；
- 4.重新考虑“管理层以前未识别出或未披露的关联方关系或重大关联方交易”的风险；
- 5.将管理层看似有意不披露关联方与舞弊联系。





## 第十七章第二节 关联方的审计

(三)识别出超常重大关联方交易后的措施[记]

1.检查并评价超常重大交易的相关合同或协议

(1)交易的商业理由(或缺乏商业理由)是否表明虚假报告或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编制基础恰当处理和披露。

2.核实超常重大关联方交易是否经恰当的授权和批准

如经管理层、治理层或股东授权批准，可能表明该项交易已在适当层面进行了考虑，并在财务报表中恰当披露；

授权和批准控制可能因串通舞弊或支配性影响而失效，即使已经授权批准，也可能存在舞弊或错误导致的重大错报风险。



## 第十七章第二节 关联方的审计

(四)针对财务报表中作出公平交易认定的措施[记]

1.管理层可能需要用以支持这项认定的措施

- (1)比较关联方交易条款与相同或类似的非关联方交易条款；
- (2)聘请外部专家确定交易市场价格并确认交易条款和条件；
- (3)比较关联方交易条款与公开市场进行的类似交易的条款。

2.注册会计师针对公平交易认定的评价内容

- (1)考虑管理层用于支持其认定的程序是否恰当；
- (2)验证并测试支持管理层认定的内部或外部数据，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。

如无法获取充分、适当的审计证据，可要求管理层撤销此披露。

如管理层不同意撤销，考虑对审计报告的影响。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 五、评价会计处理和披露

#### (一)评价错报是否重大

考虑错报的金额、性质、错报发生的特定情况。

#### (二)评价披露的可理解性

下列情形可能表明对关联方交易的披露不具有可理解性：

- 1.关联方交易的商业理由以及交易对财务报表的影响披露不清楚，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。

#### (三)评价对审计意见的影响

- 1.识别出的关联方交易是否已按编制基础恰当处理和披露。
- 2.关联方交易是否导致财务报表未实现公允反映。



## 第十七章第二节 关联方的审计

### 六、其他相关审计程序

#### (一)获取书面声明

##### 1.编制基础对关联方作出规定时的书面声明

(1)已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；

(2)已按编制基础对关联方关系进行恰当会计处理和披露。

##### 2.针对下列特殊情况获取补充书面声明

(1)治理层批准的某项特定关联方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细节向注册会计师口头声明；

(3)治理层在关联方关系中享有财务或者其他利益。

##### 3.就特殊认定获取书面声明

如，管理层声称特殊关联方交易不涉及未披露的背后协议。



## 第十七章第二节 关联方的审计


### (二)与治理层沟通相关的重大事项

注册会计师应当与治理层沟通发现的与关联方相关的重大事项，以便双方就这些事项的性质和解决方法达成共识。所谓相关的重大事项包括：

- 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。
- 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编制基础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。



## 第十七章第二节 关联方的审计

- 
- 一、风险、责任与目标
  - 二、风险评估程序和相关工作
  - 三、识别和评估重大错报风险
  - 四、应对重大错报风险的措施
  - 五、评价会计处理和披露
  - 六、其他相关审计程序



# ACCAspace

Professional Accounting Education

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**



# Thank You!

