

附件 6:

中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号 ——关联方

在某些情况下，关联方关系及其交易的性质可能导致关联方交易比非关联方交易具有更高的财务报表重大错报风险。例如，关联方可能通过复杂的关系和组织结构增加关联方交易的复杂程度，或者关联方交易不按照正常的市场交易条款和条件进行。此外，关联方关系也为管理层的串通舞弊、隐瞒或者操纵行为提供了更多的机会。《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》要求注册会计师识别、评估和应对关联方关系及其交易导致的重大错报风险。本问题解答旨在指导注册会计师按照审计准则的要求，有效地识别、评估和应对由于关联方关系及其交易导致的重大错报风险，以将审计风险降至可接受的低水平。

一、关联方关系及其交易可能导致哪些重大错报风险？

答：关联方关系及其交易可能导致五类重大错报风险，具体包括：

（一）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

超出正常经营过程的重大交易，特别是临近会计期末发生的、在作出“实质重于形式”判断方面存在困难的重大交易，为被审计单位编制虚假财务报告提供了机会。如果被审计单位从事超出正常经营过程的重大交易，并且关联方作为交易的一方直接影响交易，或通过中间

机构间接影响交易，或配合管理层从事该项交易，则很可能表明存在舞弊风险因素。因此，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) 存在具有支配性影响的关联方导致的重大错报风险

管理层由一个或少数几个人支配且缺乏补偿性控制是一项舞弊风险因素，而关联方借助对被审计单位财务和经营政策实施控制和重大影响的能力，通常能够对被审计单位或管理层施加支配性影响。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，管理层和治理层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。

如果存在能够对被审计单位或管理层施加支配性影响的关联方，并出现其他风险因素，可能表明被审计单位存在由于舞弊导致的特别风险。例如，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虚假的交易。

(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

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，例如，管理层对《企业会

计准则第 36 号——关联方披露》的规定缺乏充分了解。在这种情况下，财务报表很可能存在因管理层缺乏足够的胜任能力而导致的重大错报风险。

但是，在其他情况下，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。例如，管理层出于粉饰财务报表的目的，精心策划和实施某项重大关联方交易，并有意不在财务报表中作出披露。在注册会计师实施审计时，管理层与关联方串通向注册会计师提供虚假陈述，蓄意隐瞒这一重大交易是关联方交易的事实。在这种情况下，财务报表存在因管理层舞弊而导致的重大错报风险。

(四)管理层认定关联方交易按照等同于公平交易中通行条款执行而可能存在的重大错报风险

公平交易，是指按照互不关联、各自独立行事且追求自身利益最大化的自愿的买方和自愿的卖方达成的条款和条件进行的交易。《企业会计准则第 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。实务中，某些被审计单位对公平交易的理解存在误区，即简单认为如果交易价格是按照类似公平交易的价格执行，该项交易就是公平交易，而忽略了该项交易的其他条款和条件（如信用条款、或有事项以及特定收费等）是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。另外一些被审计单位则可能出于误导财务报表使用者的目的，故意认定关联方交易是按照等同于公平交易中通行条款执行的。在这种情况下，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，则可能存在重大错报风险。

(五)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的规定对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露的原因很多。例如，被审计单位以明显高于公允市价的价格向其控股股东出售不动产，并将其作为一笔产生损益的交易进行会计处理，而这项交易可能实质上是一项正常经营性交易和权益性交易的组合，高出公允市价的部分可能实质上构成了权益性交易。在这种情况下，关联方交易的经济实质可能没有在财务报表中恰当反映，从而导致财务报表存在重大错报风险。

二、哪些舞弊风险因素可能表明存在管理层通过关联方关系及其交易实施舞弊的风险？

答：下列舞弊风险因素可能表明存在管理层通过关联方关系及其交易实施舞弊的风险：

(一) 动机或压力

- 1.被审计单位将被证券交易所进行特别处理或退市；
- 2.被审计单位满足上市要求、偿债约束条件或再融资业绩条件存在困难；
- 3.管理层存在较大的业绩压力，例如，较上市前相比，被审计单位上市后的业绩将出现大幅下滑，或需要满足盈利预测指标；
- 4.管理层为满足第三方要求或预期而承受过度压力，例如，投资分析师、机构投资者、重要债权人或其他外部人士对盈利能力或增长趋势存在预期，包括管理层在新闻报道和年报信息中作出过于乐观的预期，或管理层需要实现有关部门对管理层设定的考核目标；

5.管理层和治理层在被审计单位中拥有重大经济利益，个人薪酬（如奖金、股票期权、基于盈利水平的薪酬计划）与被审计单位的盈利状况紧密相关。

（二）机会

1.被审计单位正在或曾经从事超出正常经营过程的重大关联方交易，或者与未经审计的关联企业进行重大交易；

2.从事重大、异常或高度复杂的交易（特别是临近会计期末发生的复杂交易，对该交易是否按照“实质重于形式”原则处理存在疑问）；

3.利用商业中介进行交易，而此项安排似乎不具有明确的商业理由；

4.管理层由一人或少数人控制，且缺乏补偿性控制；

5.治理层对财务报告或内部控制实施的监督无效；

6.组织结构复杂或不稳定，例如，难以确定对被审计单位持有控制性权益的组织或个人，或者存在异常的法律实体或管理层级，或高级管理人员、法律顾问或治理层频繁更换。

（三）态度或借口

1.非财务管理人员过度参与或过于关注会计政策的选择或重大会计估计的确定；

2.管理层过于关注保持或提高被审计单位的股票价格或利润趋势；

3.管理层向分析师、债权人或其他第三方承诺实现激进的或不切实际的预期；

4.管理层未对个人事务与公司业务进行区分。

需要说明的是，以上列示的舞弊风险因素仅是举例，注册会计师可能识别出其他不同的舞弊风险因素。上述举例也并非在所有情况下都相关，对于不同规模、不同所有权特征或情况的被审计单位而言，舞弊风险因素的重要性可能不同。

三、被审计单位通过关联方实施舞弊的例子主要有哪些？

答：被审计单位通过关联方实施舞弊的例子主要包括：

（一）关联方交易是真实的，但管理层有意不在财务报表中作出确认、计量和披露

例如，被审计单位每月初向关联方提供大额资金并在月末收回，但在银行日记账与往来账中均不进行记录，亦未在财务报表中进行披露，从而实现关联方长期无偿占用被审计单位资金的目的。

又如，为隐瞒关联方向被审计单位输送利益这一事实，被审计单位有意不在财务报表中披露与关联方发生的交易，这类交易通常包括被审计单位收到关联方捐赠的资金，关联方豁免被审计单位的债务，或者关联方无偿为被审计单位承担成本或费用。

（二）利用第三方隐瞒关联方交易

例如，被审计单位、关联方和特定的第三方签署背后协议，由被审计单位通过银行向第三方发放委托贷款，然后第三方将资金提供给关联方使用，导致关联方长期占用被审计单位的资金。

又如，被审计单位的关联方与第三方签订服务合同，第三方向被审计单位提供劳务，但向关联方开具劳务发票，每月末由关联方向第三方支付款项，隐瞒了关联方为被审计单位承担成本费用的事实。

（三）以显失公允的交易条款与关联方进行交易但未在财务报表中如实完整披露

例如，被审计单位在财务报表中披露关联方交易的价格是按照市场价格执行的，但未披露该项交易的其他条款和条件（如信用条款、或有事项以及特定收费等）与公平交易中的其他条款或条件存在显著不同。

（四）与关联方串通舞弊进行虚假交易

例如，为实现业绩增长目的，被审计单位与不纳入合并财务报表合并范围的关联方签订虚假销售合同，通过转移存货的存放地点的形式制造商品已经发出的假象，虚增营业收入。

又如，被审计单位与关联方签订虚假的设备采购合同，以预付款的形式向关联方支付采购款，但长期不进行结算，年末以合同终止为由收回预付款项。被审计单位在财务报表中不进行相关披露或披露该项交易具有合理的商业理由，隐瞒了交易的真正目的是为了实实现关联方无偿占用被审计单位的资金。

再如，被审计单位分别在采购和销售环节设立两家公司，并能够对其实施控制，根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定，被审计单位应将这两家公司纳入合并财务报表的合并范围。但是，被审计单位有意隐瞒其与此两家公司之间存在的控制关系，其原因是受业绩压力影响，被审计单位在年末利用采购环节的公司伪造产品原材料采购合同和原材料入库验收单等，要求采购环节的公司将原材料转移储存到被审计单位并向其支付材料采购款；同时，被审计单位利用销售环节的公司伪造产品销售合同、产成品出库单和货运记录等，将自身产品转移储存到销售环节的公司并向其收取销售款。通过与采购和销售环节设立的直接受被审计单位控制的公司进行串通，被审计单位的采购和销售交易均有了真实的货物流转和资金流转，并为

被审计单位带来大额利润。为避免将在采购和销售环节设立的公司纳入合并财务报表的合并范围而抵销虚假交易产生的利润，被审计单位有意不在财务报表披露其与采购和销售环节设立的公司之间存在的控制关系。

四、哪些情形或事项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交易？

答：《〈中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方〉应用指南》第 22 段列举了被审计单位的某些安排的示例，这些安排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。

具体而言，管理层未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易可能具有下列一项或多项特征：

（一）未披露的关联方关系

1. 重大或非常规交易的交易对方曾经与被审计单位或其实际控制人、关键管理人员等存在关联关系。

2. 重大或非常规交易的交易对方的注册地址或办公地址与被审计单位或其集团成员在同一地点或接近。

3. 重大或非常规交易的交易对方的网站地址或其 IP 地址、邮箱域名等与被审计单位或其集团成员相同或接近。

4. 重大或非常规交易的交易对方的名称与被审计单位或其集团成员名称相似。

5.重大或非常规交易的交易对方的实际控制人、关键管理人员或购销等关键环节的员工姓名与公司管理层相近。

6.重大或非常规交易的交易标的与交易对方或被审计单位的经营范围不相关。

7.重大或非常规交易的交易对方与被审计单位的实际控制人、关键管理人员等存在特殊关系，这种关系可能使后者能够对前者施加重大影响，但从形式上看两者不构成关联方。

8.被审计单位仅能向注册会计师提供极其有限的与重大或非常规交易的交易对方相关的信息，注册会计师通过互联网也难以检索到相关信息。

9.交易对方长期拖欠被审计单位的款项，但被审计单位仍继续与其进行交易。

10.交易对方是当年新增的异常重要的客户或供应商。

(二) 未披露的关联方交易

1.交易金额重大，或为被审计单位带来大额利润。

2.交易发生频次较少且交易时间接近于资产负债表日。

3.交易价格、交付方式及付款条件、结算方式等商业条款与其他客户或供应商明显不同。例如，对其他供应商采用票据结算方式，而对某一新增供应商采用现金交易，或者采用多方债权债务抵销方式进行结算。

4.付款人与销售合同、发票所显示的客户名称不一致，或收款人与采购合同、发票所显示的供应商名称不一致。

5.与自然人发生的重大交易或非常规交易。

6.与同一客户或其关联公司同时发生销售和采购业务。

7.交易规模与交易对方的业务规模明显不符。

8.合同条款明显不符合商业惯例或形式要件不兼备。

9.实际履行情况与合同条款明显不符，例如，未按约定日期发货或未按结算期付款；或者，商品发运目的地为关联方营业场所所在地，而非合同约定的交货地点。

10.交易形成的款项长期以债权债务形式存在，购销货款久拖不结。

11.不合常理且对财务指标具有实质性影响的大额政府补助，如补助款项用途不明、未附有任何条件的补助，其真正来源可能是关联方。

12.交易涉及在没有被审计单位帮助的情况下不具备物质基础或财务能力完成交易的第三方。

13.为被审计单位提供担保或被审计单位为之提供担保。

14.其他商业理由明显不充分的交易。

五、在检查文件和记录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时，注册会计师可能认为有必要检查的文件和记录包括哪些？

答：为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，《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》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、股东会和治理层会议纪要，以及其认为必要的其他记录和文件。

除《〈中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方〉应用指南》第 21 段所提及的内容外，注册会计师认为必要的其他记录或文件还可能包括但不限于：

- (1) 管理层会议纪要；
- (2) 如可行，控股股东或实际控制人的会议纪要；
- (3) 被审计单位对外提供的宣传资料、网站主页等。

六、如果识别出可能表明存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系或交易的安排或信息，为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，注册会计师可以考虑实施哪些程序？

答：《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》第二十二
条规定，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。

在确定时，如果认为必要并且可行，注册会计师可以考虑实施的
程序的例子包括：

- (1) 调查重大或非常规交易的交易对方的背景信息，如股权结
构、经营范围、法人代表和注册地址；
- (2) 就交易对方与被审计单位的关系，询问直接参与交易的基
层员工；
- (3) 对存有疑虑的重要客户或供应商进行实地观察或询问；
- (4) 向被审计单位的重要股东或关键管理人员进行询证；
- (5) 检查银行对账单和大额资金往来交易；
- (6) 利用专家的工作，如反舞弊专家。

需要说明的是，由于关联方之间很可能串通舞弊，注册会计师实
施上述一项或多项审计程序，并不一定能够证实关联方关系或关联方
交易的存在。

七、如果识别出可能表明存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系或交易的安排或信息，注册会计师在实施程序后仍然无法确定是否存在关联方关系或关联方交易，在这种情况下，注册会计师应当如何应对？

答：由于关联方之间彼此并不独立，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的机会。因此，即使识别出可能表明存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系或交易的安排或信息，注册会计师在实施追加的程序后，仍然有可能无法确定是否确实存在关联方关系或关联方交易。

在这种情况下，注册会计师可以按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》和《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》的要求，将这一情况作为审计中的重大困难与治理层进行沟通，要求治理层提供进一步信息。通过该项沟通，还可以提醒治理层关注是否存在未披露的关联方关系和关联方交易。

在与治理层沟通并获取其提供的进一步信息后，如果注册会计师仍然无法确定是否存在管理层蓄意不向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易，按照《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》和《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》等相关准则的要求，注册会计师应当考虑这种情况对审计意见的影响。如果注册会计师认为无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，注册会计师应当通过下列方式确定其影响：

（1）如果未发现的错报（如存在）可能对财务报表产生的影响重大，但不具有广泛性，注册会计师应当发表保留意见。

(2) 如果未发现的错报（如存在）可能对财务报表产生的影响重大且具有广泛性，以至于发表保留意见不足以反映情况的严重性，注册会计师应当在可行时解除业务约定（除非法律法规禁止）；如果在出具审计报告之前解除业务约定被禁止或不可行，应当发表无法表示意见。