**第四编•第十七章•其他特殊项目的审计**

**考点和典题**

**第二节　关联方的审计**

**四、评价和沟通**

1.评价会计处理和披露

|  |  |
| --- | --- |
| 评价对审  计意见的  影响 | （1）识别出的关联方关系及其交易是否已按适用的编制基础进行**恰当会计处理和披露**  （2）关联方关易是否导致财务报表未实现**公允反映** |
| 评价错报 | （1）考虑错报的金额和性质以及错报发生的特定情况  （2）某项交易的重要程度，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** |

|  |  |
| --- | --- |
| 评价可理解性 | 不具有可理解性的情形**包括**：  （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 |

2.与治理层沟通**[链接第14章]**

|  |  |
| --- | --- |
| **必要性** | 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** |
| 重大  事项 | （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 |

**真题和模拟题精讲**

**多项选择题【2016年真题】**

下列有关关联方审计的说法中，错误的有（　　）。

A.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

B.如果识别出管理层未向注册会计师披露的重大关联方交易，注册会计师应当出具非无保留意见的审计报告

C.如果适用的财务报告编制基础未对关联方作出规定，注册会计师无须对关联方关系及其交易实施审计程序

D.如果与被审计单位存在担保关系的其他方不在管理层提供的关系方清单上，注册会计师需要对是否存在未披露的关联方关系保持警觉

[答案]ABC

[点评]选项A中，许多关联方交易是指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；选项B中，如果识别出管理层未向注册会计师披露的重大关联方交易，注册会计师应当采取措施进而考虑对审计的影响，而非应当出具非无保留意见的审计报告；选项C中，即使适用的财务报告编制基础对关联方作出很少的规定或没有作出规定，注册会计师仍然需要了解被审计单位的关联方关系及其交易，以足以确定财务报表（就其受到关联方关系及其交易的影响而言）是否实现公允反映。

**简答题【2013年真题】**

要求：

（1）针对下列第（1）项，指出审计项目组应当采取哪些应对措施。

（2）针对下列第（2）至（5）项，逐项指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，提出改进建议。

ABC会计师事务所负责审计上市公司甲公司2012年度财务报表。审计项目组在审计工作底稿中记录了与关联方关系及其交易相关的审计情况，部分内容摘录如下：

（1）2012年度甲公司向其控股股东购入一项重大业务。审计项目组认为该交易是超出正常经营过程的重大关联方交易，存在特别风险。

（2）甲公司管理层在未审财务报表附注中披露，其向关联方采购原材料的交易按照等同于公平交易中通行的条款执行。审计项目组将甲公司向关联方采购的价格与相同原材料活跃市场价格进行比较，未发现明显差异，据此认为该项披露不存在重大错报。

（3）因不拟信赖甲公司建立的与识别、记录和报告关联方关系及其交易相关的内部控制，审计项目组未了解和测试这些控制，通过实施细节测试应对相关重大错报风险。

（4）审计项目组向甲公司管理层获取了下列与关联方关系及其交易相关的书面声明：1）已向注册会计师披露了全部已知的关联方名称；2）已按照企业会计准则的规定，对关联方关系及其交易进行了恰当的会计处理和披露；3）所有关联方交易均不涉及未予披露的“背后协议”。

（5）审计项目组注意到，甲公司2012年发生的一项重大交易的交易对手很可能是管理层未向审计项目组披露的关联方。审计项目组实施追加程序并与治理层沟通后，仍无法确定是否存在关联方关系，决定在审计报告中增加强调事项段，提请财务报表使用者关注财务报表附注中披露的该项交易。

[答案]

针对要求（1）：

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。在检查相关合同或协议时应当评价：交易的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；交易条款是否与管理层的解释一致；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。

针对要求（2）：

第（2）项不恰当。审计项目组还应当关注关联方交易的其他条款和条件是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。

第（3）项不恰当。如果管理层建立了与识别、记录和报告关联方关系及其交易相关的内部控制，审计项目组应当获取对相关控制的了解。

第（4）项不恰当。管理层书面声明还应当包括：已经向审计项目组披露了全部已知的关联方的特征、关联方关系及其交易。

第（5）项不恰当。应当考虑在审计报告中发表非无保留意见（或者：发表保留意见）。

**简答题【模拟题】**

要求：针对下列第（1）至（6）项，逐项指出A注册会计师的做法是否存在不当之处。如存在，提出改进建议。

ABC会计师事务所首次接受委托，审计甲公司2016年度财务报表，A注册会计师担任审计项目负责人，在审计过程中，与关联方审计相关事项的摘录如下：

（1）甲公司与其非控股股东发生重大债务重组，A注册会计师将该交易认定为超出正常经营过程的重大关联方交易，与该交易相关的内部控制在上一年度测试有效，A注册会计师信赖以前审计获取的审计证据，并实施实质性程序。

（2）甲公司于年初与其子公司签订设备采购合同，以预付款的形式支付采购款，截至年末，相关设备尚未交付，A注册会计师将交易价格与类似公平交易的价格进行对比，未发现明显差异，据此认为相关事项不存在重大错报风险。

（3）为确定是否存在甲公司管理层以前未识别或未向审计项目组披露的关联方关系或交易时，A注册会计师检查了以下记录和文件：1）实施审计程序时获取的银行询证函；2）实施审计程序时获取的律师回函；3）股东登记名册和纳税申报表。

（4）甲公司以500万元向具有支配性影响的母公司购买一项资产，金额重大。A注册会计师了解到该交易已经董事会授权和批准，因此，认为不存在重大错报风险，拟通过检查合同等相关支持性文件获取审计证据。

（5）甲公司向其联营公司提供委托贷款1000万元，按照年利率8.5%收取资金占用费，管理层解释称相关款项均于本期收回，期末无余额，无须在财务报表附注中披露上述交易。A注册会计师检查了收回委托贷款和资金占用费的银行入账单，据此认为不存在重大错报。

（6）甲公司2016年某新增客户的销售额占总销售额的比例高达15%，A注册会计师认为其很可能是甲公司的关联方，A注册会计师在询问管理层和实施进一步审计程序后仍无法确定，拟因此发表保留意见。

[答案]

（1）存在不当之处。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，对于旨在减轻特别风险的控制，不论该控制在本期是否发生变化，注册会计师都不应依赖以前审计获取的证据，所有关于该控制运行有效性的审计证据必须来自当年的控制测试。

（2）存在不当之处。还应当关注关联方交易的其他条款和条件是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。

（3）存在不当之处。还应当检查股东会和治理层会议的纪要。

（4）存在不当之处。母公司对甲公司具有支配性影响，甲集团公司与授权和批准相关的控制可能是无效的，因此授权和批准本身不足以就是否不存在重大错报风险得出结论。

（5）存在不当之处。甲公司与关联方发生的关联方交易，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。

（6）存在不当之处。注册会计师应当考虑将该事项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的信息。

**脉络和复习**

