

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则第 1323 号 ——关联方》指南

(征求意见稿)

中国注册会计师协会
二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则	2
一、关联方和关联方交易的含义	2
二、管理层的责任	3
三、对注册会计师审计关联方和关联方交易的总体要求	3
第二章 关联方的存在和披露	5
一、识别关联方的存在	5
二、确定关联方关系的披露是否充分	8
第三章 关联方交易的识别	8
一、复核由治理层和管理层提供的关联方交易的信息	8
二、了解被审计单位与关联方交易相关的内部控制	9
三、对异常的交易保持警惕	10
四、实施进一步审计程序时对关联方交易的关注	11
第四章 检查已识别的关联方交易	13
一、检查已识别出的关联方交易的审计程序	13
二、针对关联方交易证据有限实施的审计程序	14
第五章 管理层声明	15
第六章 审计结论和报告	17

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》(以下简称本准则)第一章(第一条至第六条),主要说明本准则的制定目的、适用范围、关联方和关联方交易的含义以及管理层的责任,并对注册会计师审计关联方和关联方交易提出总体要求。

一、关联方和关联方交易的含义

本准则第三条指出,本准则所称关联方和关联方交易,与适用的会计准则和相关会计制度的相应概念一致。

根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》的规定,一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的,构成关联方。控制,是指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。共同控制,是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制,仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。重大影响,是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力,但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。下列各方构成企业的关联方:该企业的母公司,该企业的子公司,与该企业受同一母公司控制的其他企业,对该企业实施共同控制的投资方,对该企业施加重大影响的投资方,该企业的合营企业,该企业的联营企业,该企业的主要投资者个人及其关系密切的家庭成员,该企业或其母公司的关键管理人员及其关系密切的家庭成员,该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的

家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。

根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》的规定,关联方交易是指关联方之间转移资源、劳务或义务的行为,而不论是否收取价款。关联方交易的类型通常包括:购买或销售商品,购买或销售商品以外的其他资产,提供或接受劳务,担保,提供资金(贷款或股权投资),租赁,代理,研究与开发项目的转移,许可协议,代表企业或由企业代表另一方进行债务结算,关键管理人员薪酬等。

二、管理层的责任

本准则第五条指出,管理层有责任识别、披露关联方和关联方交易。

管理层通常需要建立健全内部控制,确保关联方和关联方交易的信息得以恰当识别,在财务报表中充分披露,且不存在重大错报。

管理层还应当向注册会计师提供所有已知的关联方的信息,并就所提供的关于识别关联方信息的完整性、在财务报表中关联方和关联方交易披露的充分性出具书面声明。

三、对注册会计师审计关联方和关联方交易的总体要求

本准则第四条规定,注册会计师应当实施审计程序,就管理层是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定识别、披露关联方和关联方交易,获取充分、适当的审计证据。

按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》和《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险实施的程序》的要求,注册会计师在对关联方和关联方交易进行审计时,应首先了解被审计单位及其环境,在此基础上,识别并评估关联方和关联方交易可能导致被审计单

位财务报表存在重大错报的风险；并根据识别出的风险，设计并实施进一步审计程序，获取充分、适当的审计证据，合理保证被审计单位财务报表中关联方和关联方交易的相关信息得到恰当的记录和充分的披露。

关联方和关联方交易通常具有隐蔽性和多样性的特点，是财务报表审计的重大风险领域。《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》对注册会计师应了解的关联方和关联方交易作出了具体要求，例如：

- (1) 在了解被审计单位的性质时，应当了解所有权结构以及所有者与其他人员或单位之间的关系，考虑关联方关系是否已经得到识别，以及关联方交易是否得到恰当核算；
- (2) 在了解被审计单位的组织结构时，应当考虑复杂组织结构可能导致的重大错报风险，包括财务报表合并、长期股权投资核算以及特殊目的实体核算等问题；
- (3) 在了解被审计单位的经营活动时，应包括关联方交易；
- (4) 在了解被审计单位的投资活动时，应考虑不纳入合并范围的投资；
- (5) 在了解被审计单位的筹资活动时，应包括关联方融资和实际受益股东；
- (6) 在识别和评估财务报表重大错报风险时，应当将重大关联方交易作为可能表明被审计单位存在重大错报风险的事项或情况之一。

基于此，本准则第六条对注册会计师就审计关联方和关联方交易应实施的风险评估程序提出了进一步的要求，注册会计师应当了解被

审计单位及其环境，以足够识别可能导致与关联方和关联方交易有关的重大错报风险的交易和事项。

同时，根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》的规定，为了有效识别被审计单位财务报表中与关联方和关联方交易有关的重大错报风险，注册会计师应当在项目组内部就相关的信息进行交流，并组织项目组成员进行讨论。讨论的事项通常包括：

- (1) 关联方和关联方交易的性质和范围；
- (2) 可能存在未发现或未披露的关联方或关联方交易的环境特征，例如被审计单位组织结构复杂；
- (3) 负责识别、记录、披露关联方和关联方交易的管理层和治理层逾越相关控制之上的风险。

第二章 关联方的存在和披露

本准则第二章（第七条至第八条），主要说明注册会计师就关联方的存在和披露应实施的审计程序。

一、识别关联方的存在

本准则第七条对注册会计师就关联方的存在应当实施的审计程序作出了规定。注册会计师应当获取由治理层和管理层提供的所有已知关联方名称的信息，并进行复核；同时针对信息的完整性实施下列审计程序：

- (一) 复核以前年度工作底稿，确认已识别的关联方名称

以前年度工作底稿中确认的关联方，本期如未发生变动，仍应将其视为关联方；以前年度工作底稿中做过记录、但未作为关联方的企

业，也有可能在本期成为关联方。

（二）复核被审计单位识别关联方的程序

如果被审计单位识别关联方的程序存在问题，那么管理层向注册会计师提供的已知关联方的信息就可能不完整，在财务报表中披露的关联方和关联方交易也可能存在遗漏。为此，注册会计师应当收集相关资料，了解、评价被审计单位识别关联方的程序。

（三）询问治理层和关键管理人员是否与其他单位存在隶属关系

注册会计师应当向被审计单位的治理层和管理层询问有关关联方关系的信息，其中包括询问治理层和关键管理人员是否与其他单位存在隶属关系。

除向治理层和管理层询问关联方信息外，根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》的有关规定，注册会计师还可以向被审计单位内部可能了解关联方和关联方交易的其他人员进行询问，询问对象包括：

- （1）组织、实施或记录重大交易或异常交易的人员，以及对这些人员进行监督的人员；
- （2）内部审计人员；
- （3）被审计单位从事法律事务的专业人员。

（四）复核投资者记录以确定主要投资者的名称，在适当情况下，从股权登记机构获取主要投资者的名单

注册会计师应当复核投资者记录，以确定主要投资者的名称。当有迹象表明被审计单位的投资者记录存在错误时，注册会计师应从股权登记机构获取主要投资者的名单。股权登记机构一般是工商登记机关，上市公司的股权登记机构是中国证券登记结算有限责任公司。

（五）查阅股东会和董事会的会议纪要，以及其他相关的法定记录

通过查阅股东会和董事会的会议纪要以及其他相关的法定记录，注册会计师可以了解被审计单位主要股东、董事和高级管理人员的变动情况以及重大投资和资产重组方案等，从而识别被审计单位的关联方。

（六）询问其他注册会计师或前任注册会计师所知悉的其他关联方

其他注册会计师，是指除主审注册会计师以外的，负责对被审计单位组成部分财务信息出具审计报告的其他会计师事务所的注册会计师。注册会计师向其他注册会计师询问，可能获得其他注册会计师在审计过程中所了解的与被审计单位有关的其他关联方情况。

前任注册会计师，是指代表会计师事务所对被审计单位最近期间财务报表出具了审计报告或接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的注册会计师。前任注册会计师熟悉被审计单位的历史情况，向其询问有关关联方信息，有助于发现管理层未识别的关联方。

注册会计师应对通过其他注册会计师和前任注册会计师了解到的关联方信息进行复核，并与实施其他审计程序的结果相互验证。

（七）复核被审计单位向监管机构报送的所得税申报表和其他信息

注册会计师通过复核被审计单位向监管机构报送的所得税申报表，可以了解被审计单位是否存在从被投资方分得利润等情况，以识别被投资方是否为关联方。被审计单位如为上市公司，注册会计师还

可以复核其向证券监管部门报备的有关资料。

二、确定关联方关系的披露是否充分

根据《企业会计准则第36号——关联方披露》的规定，企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与母公司和子公司有关的下列信息：被审计单位母公司、子公司和最终控制方的名称；母公司和子公司的业务性质、注册地、注册资本（或实收资本、股本）及其变化；母公司对被审计单位或者被审计单位对子公司的持股比例和表决权比例。在与关联方发生关联方交易的情况下，应当在附注中披露关联方关系的性质。

基于此，本准则第八条规定，注册会计师应当按照适用的会计准则和相关会计制度的规定，确定被审计单位对关联方关系的披露是否充分。

第三章 关联方交易的识别

本准则第三章（第九条至第十二条），主要说明注册会计师就关联方交易的识别应实施的审计程序。

一、复核由治理层和管理层提供的关联方交易的信息

本准则第九条规定，注册会计师应当复核由治理层和管理层提供的关联方交易的信息，并对其他重要的关联方交易保持警惕。

注册会计师应当获取由被审计单位治理层和管理层提供的关联方交易的信息，并对其进行复核。如果被审计单位涉及重大的关联方交易，例如与关联方发生的重组或收购交易、售后回购、售后回租以及年末发生的重大交易，管理层可能更多地介入会计处理，注册会计师应当考虑该项交易是否会导致财务报表重大错报风险。

二、了解被审计单位与关联方交易相关的内部控制

设计和执行内部控制，以有序、有效地开展业务活动是管理层的责任。由于下列原因，管理层可能没有就关联方和关联方交易建立内部控制，或就关联方和关联方交易的内部控制的设计不够合理、执行不够有效：

- (1) 管理层对识别和披露关联方和关联方交易的重视程度不够；
- (2) 缺乏治理层合理的监控；
- (3) 因披露关联方和关联方交易可能会泄露被审计单位的敏感信息，管理层故意忽视相关的内部控制；
- (4) 管理层未能充分了解适用的会计准则和相关会计制度对关联方和关联方交易的披露要求。

如果缺乏对关联方和关联方交易的充分控制，管理层无法识别、合理核算和披露关联方和关联方交易的可能性就大大增加。对于重大的、非常规的关联方交易，如果经过合理授权和批准，表明该项交易已在被审计单位适当的管理层进行了考虑；但如果未经过管理层、治理层的授权和批准，且缺乏管理层和治理层的合理解释，该项关联方交易就可能存在重大错报风险。因此，本准则第十条规定，在了解被审计单位内部控制时，注册会计师应当考虑与关联方交易授权和记录相关的控制活动的适当性。

除授权和批准外，注册会计师还应当考虑被审计单位内部控制中与关联方交易相关的其他方面，包括：

- (1) 是否建立了针对关联方交易的行为守则，相关人员是否普遍了解并严格执行这些行为守则；
- (2) 是否存在相关的政策和程序，以及时识别和披露管理层和治理层在关联方交易中所得到的利益；

(3) 有关识别、记录、汇总和披露关联方交易的责任是否进行了合理界定；

(4) 针对重大的、非常规的关联方交易，管理层和治理层是否及时进行讨论，并予以披露；

(5) 对于存在利益冲突的关联方交易，是否存在明确的指导方案和解决办法；

(6) 在披露关联方和关联方交易时，如果碰到问题，管理层是否有积极寻求帮助的意识，例如向注册会计师或者法律专家咨询；

(7) 针对关联方和关联方交易，是否存在预警性政策和程序。例如，治理层是否建立相关的政策和程序以减轻管理层凌驾于与关联方和关联方交易相关的内部控制之上的风险。

三、对异常的交易保持警惕

本准则第十一条规定，在审计过程中，注册会计师应当对显得异常的交易保持警惕，考虑是否存在以前尚未识别出的关联方。这些交易主要包括以下几种类型：

(一) 价格、利率、担保和付款等条件异常的交易

例如，交易价格明显高于或低于本行业平均水平；借款利率明显高于或低于同期银行贷款利率平均水平；单方面提供借款担保；付款日期、现金折扣等条件异常优厚的交易等。

(二) 商业理由明显不合乎逻辑的交易

商业理由明显不合乎逻辑的交易通常包括，被审计单位与无正常业务关系的单位和个人发生的重大交易；采用预付货款的方式采购市场上并不紧缺的原材料或商品；大量购入并不需要的材料或滞销的商品；以低于市场的价格销售商品等。

（三）实质与形式不符的交易

被审计单位可能利用形式上的公平交易来掩盖事实上的不公平交易，如收取大量的货款却迟迟不发货，进行“真融资、假销售”。

（四）处理方式异常的交易

处理方式异常的交易是指交易方式、程序等与一般惯例或制度规定不一致的交易，如未签订购销合同而进行的交易、易货交易、定期向第三方支付预付款的交易等。

（五）与某些顾客或供货商进行的大量或重大交易

在市场经济中，为了分散风险，企业一般采取多元化购销策略，而不会依赖于单一的供应商或客户。被审计单位与某些供应商和客户经常发生大额交易，如果不是由于客观环境的制约，而是出于主观自愿，那么这些供应商和客户与被审计单位是关联方的可能性就比较大。

（六）未予记录的交易

对于未予记录的交易，例如无偿接受或提供劳务、主要股东承担公司费用等，被审计单位可能忽略、遗漏或隐瞒此类交易是关联方交易这一事实。

四、实施进一步审计程序时对关联方交易的关注

本准则第十二条指出，在审计过程中，注册会计师实施的下列审计程序可能识别出关联方交易的存在：

（一）执行交易和余额的细节测试

注册会计师通过对重大交易和余额进行细节测试，可能会发现异常交易，从而发现被审计单位未披露的关联方交易。

（二）查阅股东会和董事会的会议纪要

企业的重大交易事项一般需要得到授权，经股东会、董事会等决议通过，并形成会议纪要。注册会计师通过查阅股东会和董事会的会议纪要，可以了解重大交易的授权、批准等内部控制是否健全并有效执行，也有助于其识别对被审计单位有重大影响的关联方交易。

(三) 复核大额或异常的交易、账户余额的会计记录，特别关注接近报告期末或在报告期末确认的交易

被审计单位为粉饰经营业绩，往往会在接近报告期期末的时候或在报告期期末确认重大交易，这些交易往往也是在关联方之间发生的。注册会计师通过复核大额或异常的交易、账户余额的会计记录，有助于发现被审计单位未披露的关联方交易。

(四) 复核对债权债务关系的询证函回函以及来自银行的询证函回函，以发现担保关系和其他关联方交易

注册会计师通过复核债权债务关系的询证函回函以及有关存款、借款的询证函，有助于证实被审计单位对这些款项的记录的真实性，同时也可以识别被审计单位通过虚假的往来和银行账户与关联方进行商品购销、担保等关联方交易。

(五) 复核投资交易

注册会计师通过查阅被审计单位的重大投资交易，例如购买或出售子公司，有助于发现重大关联方交易。同时，注册会计师也需要格外关注交易的对方是否为被审计单位关联方。

如果在审计过程中识别出以前没有识别的关联方交易，或者识别出治理层和管理层没有披露的关联方交易，注册会计师可以考虑实施以下追加程序：

(1) 立即将这一情况传达给项目组的其他成员，使其确定该情

况是否影响到已实施审计程序所得出的结果；

（2）要求管理层在最新识别的关联方的基础上识别与该关联方的其他所有交易，以便于注册会计师进行进一步的评价；

（3）了解被审计单位对于关联方交易的控制，并调查被审计单位以前没有识别或没有披露关联方交易的原因；

（4）如果发现管理层有意不予识别或者不予披露关联方交易的情形，注册会计师应将这一情况通知被审计单位的治理层，并评价这一情况对审计工作其他方面的影响，尤其要考虑管理层提供的有关关联方信息完整性的声明是否可靠。

第四章 检查已识别的关联方交易

本准则第四章（第十三条至第十四条），主要说明注册会计师就已识别的关联方交易应实施的审计程序。

一、检查已识别出的关联方交易的审计程序

本准则第十三条规定，在检查已识别的关联方交易时，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确定这些交易是否已得到恰当记录和充分披露。

注册会计师应当将测试被审计单位与关联方发生的重大交易作为审计工作重点，同时考虑关联方交易的类型、性质和范围及其对财务报表的影响。为了获得充分、适当的审计证据，注册会计师可以考虑实施下列审计程序：

（1）了解交易的商业目的；

（2）检查发票、合同和其他相关材料，例如验收报告和货运单据；

- (3) 确定交易是否已得到管理层或治理层的批准;
- (4) 检查关联方交易在财务报表中的披露是否充分。

根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》的规定，被审计单位管理层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。管理层提供的证据通常包括：将与关联方交易的条款与一个或多个类似的非关联方交易的条款进行比较、聘请外部专家确定此类交易的市场价格、与公开市场上大量相似交易的条款进行比较。

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。在进行评价时，注册会计师可以考虑以下几点：

- (1) 管理层证明关联方交易是公平交易的方法的恰当性;
- (2) 验证支持管理层提供证据的内部或外部信息来源的准确性、完整性和相关性;
- (3) 当管理层提供的证据是建立在假设的基础上时，考虑管理层采用的假设与其证据的相关性。

如果无法获取充分、适当的审计证据，合理确信管理层关于关联方交易是公平交易的披露，注册会计师可以要求管理层撤销此披露。如果管理层不同意撤销，注册会计师应当考虑其对审计报告的影响。

二、针对关联方交易证据有限实施的审计程序

关联方关系的性质可能导致与关联方交易有关的审计证据有限，例如，没有签订交易合同或协议，签订的合同或协议条款过于简单，付款方式随意等。此外，由于关联方交易的公允性难以判断，仅仅从被审计单位内部获取的证据说服力也不强。因此，本准则第十四条指出，关联方关系的性质可能导致与关联方交易有关的审计证据有限，

注册会计师应当考虑实施下列审计程序：

（一）向关联方函证交易的条件和金额

交易条件包括交货时间、付款条件、担保条件等，交易金额包括已结算交易金额和未结算交易金额。通过向关联方函证交易的条件和金额，可以核实被审计单位有关资料的可靠性，判断这些交易是否得到恰当的记录。

（二）检查关联方拥有的信息

检查关联方拥有的信息可能获取一些在被审计单位内部无法获取的证据。注册会计师可以将该信息与对被审计单位实施审计程序获得的信息进行核对。如果一致，则增强证据的说服力，如果不一致，则有助于注册会计师发现其中存在的风险，采取进一步的措施。

（三）向与交易相关的人员和机构（如银行、律师、担保人或代理商等）函证或与之讨论相关信息

向与交易相关的人员和机构进行函证或与之讨论，有助于注册会计师了解更多的关联方交易的信息。例如，向银行函证有助于注册会计师了解关联方的财务状况和偿债能力。如果关联方偿债能力较弱，但被审计单位仍与之发生数额较大的商品购销活动，或为其提供担保，那么注册会计师就需要关注这种异常关系，检查关联方交易是否已得到恰当记录和充分披露。

第五章 管理层声明

本准则第五章（第十五条），主要说明注册会计师向管理层获取书面声明的内容。

本准则第十五条规定，注册会计师应当就下列事项向管理层获取

书面声明：（1）提供的关于识别关联方信息的完整性；（2）在财务报表中关联方和关联方交易披露的充分性。

根据《中国注册会计师审计准则第1341号——管理层声明》的要求，如果合理预期不存在其他充分、适当的审计证据，注册会计师应当就对财务报表具有重大影响的事项向管理层获取书面声明。由于关联方对交易事项的披露敏感或关联方交易事项可能不是出于商业考虑，而是为达到粉饰财务报表的目的，管理层可能会隐瞒关联方和关联方交易，从而引起财务报表重大错报风险。在这种情况下，注册会计师仅仅通过检查账簿资料可能难以发现重要的关联方和关联方交易，获取管理层声明可以提醒管理层告知其全部的关联方及关联方交易事项，强化管理层的责任。因此，注册会计师需要获得管理层关于关联方和关联方交易的书面声明。

当注册会计师对被审计单位披露的与关联方关系及其交易相关信息的真实性、完整性存在疑虑时，可以要求管理层单独出具关联方和关联方交易声明，详细说明其识别关联方的程序、关联方的名称、关联方交易授权和批准的程序、关联方交易的内容和金额等。

在某些情形下，注册会计师也可以向治理层或管理层中的其他人员获取有关书面文件。这些情形主要包括：

- （1）治理层批准某项特殊的关联方交易，该项交易对财务报表产生重大影响，并且涉及管理层；
- （2）治理层就某些关联方交易向注册会计师作出口头声明；
- （3）治理层在关联方交易中享有财务或其他权益；
- （4）治理层对编制财务报表负责。

第六章 审计结论和报告

本准则第六章（第十六条），主要说明注册会计师在关联方和关联方交易审计中如何根据不同的情况，出具相应的非无保留意见审计报告。

本准则第十六条规定，如果无法就关联方和关联方交易获取充分、适当的审计证据，或关联方和关联方交易的披露不充分，注册会计师应当出具恰当的非无保留意见的审计报告。

如果注册会计师无法就关联方和关联方交易获取充分、适当的审计证据，应视同审计范围受到限制，并根据其对财务报表的影响程度，出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

如果被审计单位未能按适用的会计准则和相关的会计制度的要求，在财务报表中对关联方和关联方交易进行充分披露，注册会计师应根据其对财务报表的影响程度，出具保留意见或否定意见的审计报告。

如果被审计单位关联方交易的会计处理不符合适用的会计准则和相关会计制度的要求，注册会计师应根据其对财务报表的影响程度，出具保留意见或否定意见的审计报告。

如果管理层拒绝签署必要的声明，注册会计师应当将其视为审计范围受到限制，出具保留意见或无法表示意见的审计报告。