# 中国注册会计师审计准则问题解答第6号
# ——关联方

（2019 年 12 月 31 日修订）

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串通舞弊、隐瞒或者操纵舞弊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。本问题解答所包含的示例和应对措施并非强制要求，亦不能穷尽实务中的所有情况，注册会计师需要根据风险评估结果，结合被审计单位实际情况，保持职业怀疑、运用职业判断设计并采取适当的应对措施。

## 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（如交易实质不清晰、交易实质与其形式明显不符或交易不具有合理的商业理由），为被审计单位编制虚假财务报告提供了机会。如果被审计单位开展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该交易，或通过中间机构间接影响该交易，或为配合被审计单位管理层特定目的开展该项交易，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，而具有支配性影响的关联方（通常为控股股东或实际控制人）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其管理层甚至治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. 日常经营（采购、销售或技术支持）高度依赖关联方或关联方提供的资金支持。

4. 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即获得通过。

5. 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。

6. 管理层或治理层成员由关联方选定，独立董事实质上不独立，

或者与关联方存在密切关系。

7. 存在实际控制人、控股股东或者单一大股东，并利用其影响力凌驾于被审计单位内部控制之上，或使被审计单位管理层在作出决策时只关注单方面的利益，且相关决策在治理层（如董事会）缺乏充分的讨论。

此外，如果关联方在被审计单位的设立和日后经营管理中均发挥主导作用，也可能表明存在支配性影响。

《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》第十五条规定，如果管理层建立了与关联方关系及其交易相关的控制，注册会计师应当询问管理层和被审计单位内部其他人员，实施其他适当的风险评估程序，以获取对相关控制的了解：

1. 按照适用的财务报告编制基础，对关联方关系及其交易进行识别、会计处理和披露；

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。

注册会计师在了解和评价被审计单位针对重大关联方交易和安排、超出正常经营过程的重大交易和安排的授权和批准的内部控制时，不能仅限于检查相关交易和安排是否有签字批准，而需要考虑并评价执行该项授权和批准控制的人员或机构是如何执行该项控制的，即执行控制的人员或机构是否具有相关能力和经验、在被审计单位中是否具有足够的权威和地位，使其能够就相关交易或安排提出问题或质疑；该执行人或机构如何评价相关交易和安排的商业理由、交易条款、预期的交易结果以及对被审计单位的影响等，是否就上述交易或安排提出问题或质疑、如何评价管理层的回应以及相关问题或疑虑是否在交

易或安排的最终批准前得到解决。通过执行上述程序，注册会计师可以获知被审计单位与关联方交易相关的内部控制的设计是否合理，是否得到执行，相关内部控制是否流于形式，从而可能从中了解到关联方是否对被审计单位存在或发挥支配性影响的信息，并进一步评价支配性影响对被审计单位日常经营管理的影响。

如果存在能够对被审计单位或其管理层、治理层施加支配性影响的关联方，并同时出现其他风险因素，可能表明被审计单位存在由于舞弊导致的特别风险。其他风险因素例如：

1. 异常频繁地变更高级管理人员或专业顾问（例如，法律或财务顾问等），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. 通过中间机构开展的重大交易，且难以判断通过中间机构开展该交易的必要性以及交易是否具有合理的商业理由，这可能表明关联方或被审计单位出于舞弊目的，通过控制这些中间机构从交易中获利。

3. 有证据显示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。

**（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，在其他大多数情况下，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，蓄意隐瞒交易对方是关联方的事实。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。

本问题解答的问题四就哪些情形或事项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作出了进一步阐述。

**（四）管理层披露关联方交易是公平交易时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、自愿的买卖双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，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、对产品的质量要求等）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，有意忽略交易价格之外的其他条款，并披露关联方交易是公平交易。在上述两种情况下，如果管理层认定并披露关联方交易是公平交易，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和相关监管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和相关监管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，除了被审计单位管理层不熟悉相关财务报告编制基础和监管规定外，更多的可能是为了粉饰财务报表。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：在评价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重大错报风险时，注册会计师通常可以从实施舞弊的动机和压力、机会以及借口等方面考虑，具体内容请参见《<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>应用指南》附录及《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑》。

**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）关联方交易真实存在，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，但在银行存款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，从而达到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恰当确认或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、关联方无偿为被审计单位承担成本或费用，或者关联方将自有的场地或设备供被审计单位无偿使用。

**（二）利用第三方隐瞒关联方交易或将关联方交易非关联化**

例如，被审计单位将原本可以直接销售给合并范围内子公司的产品先销售给特定第三方（可能是未披露的关联方、有合作关系的第三方、被审计单位普通员工持有或以被审计单位普通员工名义设立的公司），再由该第三方将产品销售给被审计单位合并范围内子公司。整个交易过程中，被审计单位、特定第三方以及合并范围内子公司各种单据齐备，并且也可能存在完整的资金和货物的流转，被审计单位通过这一方式将原本的关联方交易转化为形式上的非关联方交易，规避在合并财务报表中抵销相关销售收入、成本和利润，从而达到虚增收入和利润的目的。

又如，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，导致被审计单位的资金实际上由关联方占用，但由于该资金是通过第三方提供给关联方的，因而被审计单位未披露该关联方资金占用，从而达到隐瞒关联方资金占用的目的。

再如，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，并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**

**中如实完整披露或在财务报表中披露关联方交易是公平交易**

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或条件（如信用条款等）与公平交易中的其他条款或条件存在显著不同，或者被审计单位在财务报表中披露其向关联方的销售是公平交易，但实际上被审计单位授予关联方客户的信用期明显长于没有关联方关系的第三方交易对方，变相为关联方客户提供融资支持。

**（四）与关联方或特定第三方串通舞弊进行虚假交易**

1. 为实现业绩增长目的，被审计单位与不纳入财务报表合并范围的关联方（例如同受一方控制的兄弟公司）签订虚假销售合同，通过转移存货存放地点的形式制造商品已经发出的假象，虚增营业收入。

2. 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，但长期不进行设备交付，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现关联方无偿占用被审计单位的资金。

3. 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，被审计单位应当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，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在形式上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中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。

4. 被审计单位通过已披露或未披露的关联方以及特定第三方实现自有资金或关联方资金的体外循环，从而达到虚构交易、虚增收入和利润的目的。例如，被审计单位虚构原材料采购或在建工程付款，将自有资金转出至未披露的关联方或特定第三方作为资金中转通道，再最终由该未披露的关联方或第三方以采购被审计单位产品或服务的形式将资金回笼至被审计单位，形成闭环交易，达到虚构交易、虚增收入和利润的目的。

**（五）与关联方串通舞弊侵占被审计单位资产**

例如，被审计单位作为有限合伙人与关联方合作出资设立有限合伙企业，投资金额重大，之后以投资款可能被其他合伙人挪用或投资损失为由，对投资全额计提减值准备，以达到关联方非法侵占被审计单位资产，或向关联方转移资产的目的。

**（六）实际控制人或控股股东通过凌驾于被审计单位内部控制之上侵占被审计单位资产**

例如，实际控制人、控股股东或其他关联方串通被审计单位管理层或内部人员，凌驾于被审计单位内部控制之上，取得被审计单位公

章，以被审计单位名义对外借款或为其借款提供担保，之后债务发生逾期，导致被审计单位被债权人起诉要求偿还债务或履行担保责任。

**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。

常规的关联方交易方式通常比较容易被识别，但是管理层为了实现其特定的交易目的，很可能通过隐匿关联方交易的方式来规避相关披露要求。例如，通过一家或多家非关联的过桥公司作为直接交易对方，由这些非关联过桥公司分别与被审计单位和关联方进行交易，以此来隐藏实质上的关联方交易。针对重大并异常的交易，注册会计师遵循“实质重于形式”原则识别未披露的关联方和关联方交易及由此产生的重大错报风险。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控股股东、实际控制人、或高级管理人员等存在关联方关系。

2. 重大或非常规交易的交易对方与被审计单位或其集团成员的注册地址或办公地址相同或接近。

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

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被审计单位管理层或被审计单位关联方的管理层或员工相近或重合。

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日常经营范围不相关。

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、高级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. 重大或非常规交易的交易对方系个人或由个人直接控制，且交易性质、规模与该交易对方的业务和规模不匹配。

9. 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等途径也难以检索到相关信息。

10. 交易对方是当年新增或减少的重要客户或供应商，可能包括以下几种情形：

（1） 新增的交易对方是当年新设立的公司，其设立时间与被审计单位与其进行首次交易的时间接近，或交易标的与该新设公司日常经营范围无关。

（2）减少的交易对方是当年注销的公司，其注销时间与被审计单位与其进行最后一次交易的时间接近，或被审计单位过去与其仅存

在很少的、但超出被审计单位日常经营范围的交易，或交易标的与该注销公司日常经营无关。

11. 被审计单位与某些交易对方间的交易在价格和条款方面明显与其和其他交易对方之间的价格和条款不同或显失公允，即可能导致被审计单位或交易对方明显从该交易中获得超出正常情况的利益。例如，被审计单位授予某些交易对方的信用期或信用额度明显异于其他交易对方，或交易对方的回款期明显异于授予的信用期，如在交易对方长期拖欠款项的情况下，被审计单位仍继续与其进行交易或交易对方的回款期明显短于授予的信用期等。

**（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，或集中于某一特定期间。

3. 交易价格、交付方式及付款条件、结算方式等交易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. 与同一客户或供应商或其关联方同时发生销售和采购业务。

6. 交易规模和性质与交易对方的业务规模或业务能力明显不匹配。例如，被审计单位对外支付大额的咨询或专业服务费用，但交易对方明显不具备提供相关服务的能力。

7. 合同条款明显不符合商业惯例或形式要件不齐备。

8. 合同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。

9. 交易形成的款项长期以债权债务形式存在，购销货款久拖不结或存在金额重大且长期未结算的其他应收或应付款项，且长期未结算的理由不明确或不合理。

10. 交易对方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。

11. 为被审计单位提供担保或被审计单位为之提供担保。

12. 被审计单位收到或对外提供大额捐赠或债务豁免，但是相关捐赠或债务豁免没有合理的商业理由。

13. 被审计单位银行存款日记账显示存在定期或有规律的银行存款转入或转出交易，表明可能存在关联方之间的资金安排，例如资金集中管理协议或资金池安排等。

14. 被审计单位自其他实体或个人取得贷款，或向其他实体或个人提供贷款，特别是无息贷款。

15. 被审计单位通过贸易公司购置长期资产，并支付大额预付款项。

16. 其他明显不具有合理商业理由的交易。

综上，注册会计师在审计中需要对管理层可能未披露的关联方关系和交易保持警觉。通常情况下，相互独立的交易对方之间的具有合理商业理由的交易通常需要最大程度地满足交易双方各自的利益。因此，如果一项交易中，交易一方利益明显受损而另一方明显得利的话，则很可能表明交易双方之间不独立或交易理由不合理，注册会计师需

要对此保持足够的职业怀疑。

**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。

《〈中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方〉应用指南》第 21 段指出，在审计过程中，注册会计师可以检查某些可能提供有关关联方关系及其交易信息的记录或文件，例如：

1. 除了向银行和律师获取的询证函回函外，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（用以识别主要股东）。

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。

7. 与关键管理层或治理层成员签订的合同和协议。

8. 超出被审计单位正常经营过程的重要合同和协议。

9. 被审计单位与专业顾问（例如税务或法律顾问）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。

13. 被审计单位向证券监管机构报送的文件（如招股说明书）。

除上述《〈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，注册会计师根据其风险评估结果，以及对已获取的信息的评估，认为有必要进一步获取或检查的其他记录或文件可能还包括但不限于：

1. 被审计单位管理层会议纪要。

2. 被审计单位的网站主页、对外提供的宣传资料等。

3. 主要股东的股权架构以及股权沿革情况，特别是报告期内或邻近报告期末的股权变动情况（如可行）。

4. 主要客户、供应商等交易对方的工商登记信息（如适用）。

5. 控股股东或实际控制人的相关会议纪要（如必要且可行）。

6. 媒体报道或分析师报告等。

**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。

1. 如果注册会计师认为必要且可行，可以考虑实施的程序包括：

（1）访谈被审计单位的控股股东、实际控制人、治理层以及关键管理人员等，必要时就访谈内容获取上述人员的书面确认或执行函证程序。

（2）以被审计单位控股股东、实际控制人、治理层以及关键管理人员为起点，通过互联网查询或第三方商业信息服务机构实施背景调查，用以识别与这些个人或机构有关联方关系或受其控制的实体，评估这些实体与被审计单位的关系。

如果认为必要且可行，注册会计师也可以考虑将上述第(1)、(2)项中的访谈和背景调查扩大至其他主要股东及其他相关人员。

（3）运用数据分析工具，设置特定分析条件对被审计单位的交易信息进行分析，识别是否存在管理层未向注册会计师披露的关联方关系和交易，例如：

①识别被审计单位与并非客户或供应商的实体之间的大额资金往来、在月初和月末发生的大额资金收付等；

②识别交易规模、频率等明显异于被审计单位通常的交易规模或频率的事项，如交易异常频繁，或交易虽不频繁，但单次交易金额重大的事项；

③识别在会计记录中首次出现的交易对方，检查其是否包含在管理层提供的当期新增客户或供应商名单中。

（4）亲自获取被审计单位的企业信用报告，关注企业信用报告内容的完整性，检查企业信用报告中显示的内容，包括对外担保等，是否已经完整包含在被审计单位管理层披露的信息中。

（5）检查被审计单位银行对账单中与疑似关联方的大额资金往来交易，关注对账单中是否存在异常的资金流动，关注资金或商业汇票往来是否以真实、合理的交易为基础。

（6）识别被审计单位银行对账单中与实际控制人、控股股东或高级管理人员的大额资金往来交易，关注是否存在异常的资金流动，

关注资金往来是否以真实、合理的交易为基础。如果评估认为这些大额资金往来性质异常，注册会计师还可以要求实际控制人、控股股东或高级管理人员提供其自身的银行对账单，并检查其中与被审计单位之间的资金往来。

（7）在获得被审计单位授权后，向为被审计单位提供过税务和咨询服务的有关人员询问其对关联方的了解。

（8）在获得被审计单位授权后，通过律师或其他调查机构获取被审计单位的诉讼信息，关注其中是否存在涉及由于被审计单位对外提供担保而引起的诉讼以及诉讼的内容、性质，评价相关对外担保是否涉及关联方，如果涉及关联方，关联方关系和交易是否已在财务报表中恰当披露。

2. 如果注册会计师识别出重大异常情况，使其对某些供应商、客户或其他交易对方是否为被审计单位关联方存有重大疑虑，注册会计师还可以考虑实施以下程序：

（1）针对交易对方实施背景调查，将其股东情况、注册时间、注册地址、办公地址、网站地址、邮箱域名、注册登记的联系人及其电话和邮箱等信息与被审计单位的相关信息进行比对；并将交易对方的法定代表人、董事、高级管理人员与被审计单位实际控制人、董事、监事、高级管理人员的名单进行比对，考虑交易对方的日常经营范围和规模是否与相关交易相匹配。

（2）查询交易对方在报告期内或邻近报告期末的股权架构的变动情况，在必要且可行的情况下，考虑是否需要逐级向上追溯至其实际控制人，将查询结果与被审计单位实际控制人、董事、监事、高级管理人员的名单进行比对。

（3）获取管理层提供的当期新增客户和供应商清单，考虑被审计单位与客户和供应商的首次交易时间是否与客户和供应商的注册成立时间重合或接近，以考虑客户和供应商是否仅为与被审计单位开展交易而设立，并考虑客户和供应商是否可能与被审计单位存在关联方关系。

（4）询问直接参与交易的基层员工，以了解相关交易的执行情况是否与被审计单位管理层提供的信息一致。

（5）实施函证和实地走访，包括观察交易对方的经营场所、货物进出情况，现场询问相关人员，以了解该交易对方与被审计单位的交易详情。例如，询问交易对方的业务人员，了解交易对方与被审计单位开展业务的商业理由，是否与被审计单位存在关联方关系，日常的主营业务、员工人数和规模等是否与被审计单位开展的业务相匹配等。

（6）利用其他专业人士或机构的工作，如反舞弊专家、信用调查机构或律师的协助。

如果识别出被审计单位存在将关联方注销或非关联化的情况，注册会计师需要关注被审计单位是否将关联方注销或非关联化之前的交易作为关联方交易进行披露；识别被审计单位将原关联方非关联化行为的动机及后续交易的真实性、公允性，以及被审计单位是否存在通过剥离亏损子公司或亏损项目增加利润的行为。

如果识别出被审计单位与控股股东及其控制的实体存在重大且异常的关联方交易，注册会计师需要考虑是否有必要扩大对关联方交易的审计范围，必要时可要求被审计单位及控股股东配合，以核查关联方的财务资料。需要说明的是，由于关联方之间很可能串通舞弊，

隐瞒关联方关系或交易，注册会计师需要在整个审计过程中保持足够的职业怀疑，审慎评价管理层及关联方提供的解释以及获取的审计证据，并特别关注审计过程中取得的或注意到的任何存在不一致或相互矛盾的信息或证据。

**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，关联方关系及交易可能为管理层的串通舞弊、隐瞒或操纵舞弊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故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》《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑》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

计师在审计过程中如果识别出舞弊或怀疑存在舞弊，应当考虑是否与被审计单位治理层及时沟通，并考虑征询法律意见，同时根据法律法规的要求，确定是否向监管机构报告重大舞弊。同时，注册会计师需要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。