

附件 7:

中国注册会计师审计准则第 1323 号 ——关联方

(征求意见稿)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在财务报表审计中对关联方关系及其交易的责任，制定本准则。

第二条 《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》、《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采取的应对措施》和《中国注册会计师审计准则第 1141 号——注册会计师在财务报表审计中与舞弊相关的责任》涉及识别、评估和应对与关联方关系及其交易相关的重大错报风险，本准则是对上述准则应用的进一步扩展。

第三条 许多关联方交易是在正常经营过程中发生的。在这种情况下，与类似的非关联方交易相比，关联方交易可能并不具有更高的财务报表重大错报风险。但是，在一些情况下，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：

（一）关联方可能通过广泛而复杂的关系和组织结构进行运作，相应增加关联方交易的复杂程度；

（二）信息系统可能无法有效识别或汇总被审计单位与关联方之间的交易和未结算项目的金额；

（三）关联方交易可能未按照正常的市场条款和条件进行，例如，某些关联方交易可能没有相应的对价。

第四条 由于关联方之间彼此并不独立，为使财务报表使用者了解关联方关系及其交易的性质，以及关联方关系及其交易对财务报表的实际或潜在的影响，适用的会计准则和相关会计制度对关联方关系及其交易的会计处理和披露进行了规范。

注册会计师有责任实施审计程序，以识别、评估和应对被审计单位未能按照适用的会计准则和相关会计制度的规定进行恰当会计处理和披露关联方关系及其交易导致的重大错报风险。

第五条 由于关联方之间更容易发生舞弊，因此，了解被审计单位的关联方关系及其交易，与注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第 1141 号——注册会计师在财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定评价是否存在一项或多项舞弊风险因素相关。

第六条 由于审计的固有限制，即使注册会计师按照审计准则的规定恰当计划和实施了审计工作，也不可避免地存在财务报表中的某些重大错报未被发现的风险。就关联方而言，由于下列原因，审计的固有限制对注册会计师发现重大错报能力的潜在影响会加大：

（一）管理层可能未能识别出所有关联方关系及其交易；

（二）关联方关系可能为管理层的串通舞弊、隐瞒或者操纵行为提供更多机会。

第七条 由于存在未披露关联方关系及其交易的可能性，注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和按照审计准则执行审计工作的要求》的规定，在计划和实施与关联方关系及其交易有关审计工作时，保持职业怀疑态度尤为重要。

本准则的规定旨在帮助注册会计师识别和评估与关联方关系及其交易有关的重大错报风险，以及设计审计程序以应对评估的风险。

第二章 定 义

第八条 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。

第九条 公平交易，是指按照互不关联、各自独立行事且追求自身最大利益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。

第三章 注册会计师的目标

第十条 注册会计师的目标是：

（一）充分了解关联方关系及其交易，以便能够确认由此产生的、与识别和评估由舞弊导致的重大错报风险相关的舞弊风险因素；

根据获取的审计证据，确定在受到关联方关系及其交易影响的范围内财务报表是否不存在误导。

（二）获取充分、适当的审计证据，确定关联方及其交易是否已按照适用的会计准则和相关会计制度的规定得到恰当识别、会计处理和披露。

第四章 要 求

第一节 风险评估程序和相关工作

第十一条 《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》和《中国注册会计师审计准则第 1141 号——注册会计师在财务报表审计中与舞弊相关的责任》规定了注册会计师在审计过程中所实施的风险评估程序和相关工作。作为风险评估程序和相关工作的一部分，注册会计师应当实施本准则第十二条至第十七条规定的审计程序和相关工作，以获取与识别关联方关系及其交易相关的重大错报风险的信息。

第十二条 按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》和《中国注册会计师审计准则第 1141 号——注册会计师在财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定，项目组内部讨论的内容应当包括对由关联方关系及其交易导致的舞弊或错误，使得财务报表存在重大错报可能性的具体考虑。

第十三条 注册会计师应当向管理层询问下列事项：

- （一）关联方的名称，包括关联方自上期以来发生的变化；
- （二）被审计单位和关联方之间关系的性质；
- （三）被审计单位在本期是否与关联方发生交易，如发生，交易的类型和目的。

第十四条 如果管理层已基于下列目的建立与关联方关系及其交易相关的内部控制，注册会计师应当询问管理层和被审计单位内部的其他人员，实施其他适当的风险评估程序，以获取对相关控制的了解：

- （一）按照适用的会计准则和相关会计制度的规定，对关联方关系及其交易进行识别、会计处理和披露；
- （二）授权和批准重大关联方交易和安排；
- （三）授权和批准超出正常经营过程的重大交易和安排。

第十五条 某些安排或其他信息可能显示管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易，在审计过程中检查记录或文件时，注册会计师应当对这些安排或其他信息保持警觉。

注册会计师应当检查下列记录或文件，以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系或关联方交易：

- （一）注册会计师实施审计程序时获取的银行和律师的确认回函；
- （二）股东会和治理层的会议纪要；
- （三）注册会计师认为必要的其他记录或文件。

第十六条 在实施本准则第十五条规定的审计程序或其他审计程序时，如果识别出被审计单位超出正常经营过程的重大交易，注册会计师应当向管理层询问这些交易的性质以及是否涉及关联方。

第十七条 在整个审计过程中，注册会计师应当与项目组其他成员分享获取的关联方的相关信息。

第二节 识别和评估与关联方关系及其交易 相关的重大错报风险

第十八条 注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定，识别和评估关联方关系及其交易导致的重大错报风险，并确定这些风险是否为特别风险。在进行确定时，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。

第十九条 如果在实施与关联方有关的风险评估程序和相关工作中识别出舞弊风险因素，包括与能够对被审计单位或管理层具有支配性影响的关联方有关的情形，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1141 号——注册会计师在财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定，在识别和评估由舞弊导致的重大错报风险时考虑这些信息。

第三节 针对与关联方关系及其交易相关的重大错报风险的应对措施

第二十条 注册会计师应当按照《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采取的应对措施》的规定，针对评估的与关联方关系及其交易相关的重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，以获取充分、适当的审计证据。这些程序应当包括本准则第二十一条至第二十四条规定的审计程序。

第二十一条 如果识别出可能表明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系或关联方交易的安排或信息，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。

第二十二条 如果识别出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重大关联方交易，注册会计师应当：

- （一）立即将相关信息向项目组其他成员通报；
- （二）要求管理层识别与最新识别出的关联方之间发生的所有交易，以便注册会计师作出进一步评价；
- （三）询问与关联方关系及其交易相关的控制为何未能识别或披露关联方关系或交易；
- （四）对最新识别出的关联方或重大关联方交易实施恰当的实质性审计程序；
- （五）重新考虑可能存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的其他关联方或重大关联方交易的风险，如有必要，实施追加的审计程序；

（六）如果管理层不披露关联方关系或关联方交易可能是有意的，并显示可能存在由舞弊导致的重大错报风险，评价这一情况对审计的影响。

第二十三条 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：

- （一）检查相关合同或协议；
- （二）获取交易已经恰当授权和批准的审计证据。

在检查相关合同或协议时，注册会计师应当评价：

（一）交易的商业理由（或缺乏商业理由）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；

（二）交易条款是否与管理层的解释一致；

（三）关联方交易是否已按照适用的会计准则和相关会计制度的规定得到恰当会计处理和披露。

第二十四条 如果管理层在财务报表中作出认定，声明关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，注册会计师应当就该项认定获取充分、适当的审计证据。

第四节 评价识别出的关联方关系及其交易的会计处理和披露

第二十五条 当按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定对财务报表形成审计意见时，注册会计师应当评价：

（一）关联方关系及其交易是否已按照适用的会计准则和相关会计制度的规定得到恰当会计处理和披露；

（二）关联方关系及其交易是否导致财务报表产生误导。

第五节 书面声明

第二十六条 注册会计师应当向管理层和治理层（如适用）获取下列书面声明：

（一）已经向注册会计师披露了全部已知的关联方名称、关联方关系及其交易；

（二）已经按照适用的会计准则和相关会计制度的规定，对关联方关系及其交易进行恰当的会计处理和披露。

第六节 与治理层的沟通

第二十七条 除非治理层全部成员参与被审计单位的管理，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。

第七节 审计工作记录

第二十八条 注册会计师应当就识别出的关联方名称、关联方关系的性质以及关联方交易类型和交易要素形成审计工作记录。

第五章 附 则

第二十九条 本准则自 2011 年 1 月 1 日起施行。