

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（通常为被审计单位日常经营业务之外的，不经常发生的交易，例如重大的资产收购、处置或对外投资等），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. 日常经营高度依赖关联方（采购、销售或技术支持）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，非执行董事或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，从而导致被审计单位管理层在做出决定时往往只关注单方面的利益，并就做出的决

定在治理层（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。

如果存在能够对被审计单位或管理层、治理层施加支配性影响的关联方，并叠加出现其他风险因素，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. 异常频繁地变更关键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虚假的交易；

2. 利用中间机构开展的重大交易，且难以判断该交易是否具有合理的商业理由，这可能表明关联方出于欺诈目的，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》或上市规则中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，蓄意隐瞒交易对手是关联方的事实。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。

本问题解答的第四项就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做出了进一步的阐述。

(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，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、对产品的质量要求、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，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，更多的可能是为了修饰财务报表。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交易非关联化

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，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，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关系的第三方交易对手，变相为关联方客户提供融资支持。

(四)与关联方串通舞弊进行虚假交易或与特定第三方串通将关联交易非关联化

1. 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（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；

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对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（例如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属于合并范围内的交易转化为非关联交易，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；

5. 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，后续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，以达到让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被审计单位内部控制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取得被审计单位公章，进而获取以被审计单位名义对外借款或提供担保的借款，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监管要求。例如，通过一家或多家非关联的过桥公司作为直接交易对手，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，以此方式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以识别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手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手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手的网站地址或其 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手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手的实际控制人、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手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手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. 重大或非常规交易的交易对手系自然人或由其控制，且交易规模、性质与该交易对手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手相关的信息，注册会计师通过互联网等途径也难以检索到相关信息；

10. 交易对手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；

11. 交易对手是当年新增或减少的异常重要的客户或供应商，关注其是否为新设公司，如果是新设公司，关注交易时间是否非常接近公司设立时间；如果是减少的交易对手，关注该交易对手与被审计单位是否仅存在很少的，且超出被审计单位正常经营过程的交易，交易结束后该公司是否依然正常经营，如果已被注销，关注注销时间与末次交易之间的时间间隔等；

12. 被审计单位与某些交易对手间的交易在价格和条款方面明显与其和其他交易对手之间的价格和条款不同，显失公允，即导致被审计单位或交易对手明显从该交易中获的超出正常情况的利益。

(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. 与同一客户或其关联公司同时发生销售和采购业务；
6. 交易规模与交易对手的业务规模明显不符；
7. 合同条款明显不符合商业惯例或形式要件不齐全；
8. 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；
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款项，且交易理由不明确或不合理；
10. 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；
11. 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；

12. 为被审计单位提供担保或被审计单位为之提供担保；

13. 实际控制人或控股股东将其持有的被审计单位股份进行质押，将获得的资金用于其自身持有的其他主体；

14. 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交易理由；

15. 被审计单位银行明细账显示存在定期或有规律的银行存款转入/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；

16. 其他商业理由明显不充分的交易。

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，具有合理商业理由的相互独立的交易对手之间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，则很可能表明交易对手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 段要求，在审计过程时，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）；

(14) 被审计单位管理层会议纪要；

(15) 被审计单位的网站主页、对外提供的宣传资料等。

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) 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的股权变动情况（如可行）；

(2) 主要客户、供应商等交易对手的工商登记信息（如可行）；

(3) 控股股东或实际控制人的会议纪要（如可行）；

(4) 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. 当评估的与关联方相关的舞弊风险较高，注册会计师认为必
要并且可行时，可以考虑实施的程序包括：

(1) 访谈被审计单位的重要股东、关键管理人员以及治理层或
者实施函证程序；

(2) 以大股东、实际控制人、关键管理人员为起点，通过网络
技术或者第三方商业信息服务机构实施背景调查，用以识别这些个人
或机构控制或与其有关联关系的主体，评估这些主体与被审计单位的
关系；

(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
计单位与供应商和客户的首次交易时间是否与供应商和客户的公司
注册成立的时间重合或接近，以考虑客户和供应商是否仅为与被审计

单位开展类似交易而设立的，并考虑客户和供应商是否可能与被审计单位存在关联关系；

(4) 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与非客户或供应商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，例如，交易异常频繁，或交易不频繁，但是单次交易金额重大的；③识别在会计记录中首次出现的交易对手，检查是否包含在管理层提供的当期新增的客户或供应商名单中；

(5) 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；

(6) 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有真实、合理的交易为基础；

(7) 检查被审计单位银行对账单中与实际控制人或控股股东的大额资金往来交易，关注是否存在异常的资金流动，关注资金往来是否有真实、合理的交易为基础。如果认为舞弊风险较高，注册会计师还可以要求实际控制人、控股股东或关键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；

(8) 在获得被审计单位授权后，向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；

(9) 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. 如果注册会计师对于某些供应商、客户或其他交易对手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) 针对交易对手实施背景调查，如股权结构、股东情况、经营范围、网站地址、邮箱域名或法人代表、董事、关键管理人员、业务规模、办公地址和注册时间、注册地址、注册登记的联系人及电话、邮箱等信息，并与已经取得的被审计单位实际控制人、董事、监事、高级管理人员关系密切的家庭成员名单相互核对和印证；

(2) 查询交易对手的股权架构和沿革情况，特别是报告期内或邻近报告期的股权架构的变动情况，在可行的情况下，考虑是否需要逐级向上追溯到最终实际控制人，多数情况下可能是自然人；

(3) 询问直接参与交易的基层员工或其他知情人士，或获取交易对手的股权架构，主要管理人员清单，并将这些信息与被审计单位的关联方以及员工名册进行比对，以识别该交易对手是否与被审计单位存在联系；

(4) 实施函证和实地走访，包括观察其经营场所，货物进出情况，现场询问相关人员，以了解该客户或供应商与被审计单位的交易详情。例如，访谈供应商和客户的业务人员，了解其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关系或密切联系、供应商和客户日常的主营业务、员工人数和规模情况是否与被审计单位开展的业务相匹配等；

(5) 利用专家的工作，如反舞弊专家、信用调查机构或律师协助；

(6) 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，注册会计师应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剥离亏损子公司或亏损项目以增加公司利润的行为；

(7) 如果存在被审计单位与控股股东及其控制的企业发生重大关联交易等情形，注册会计师应考虑是否需要扩大对关联交易的审计范围，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，并应当特别关注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，注册会计师审计过程中如果识别出舞弊或怀疑存在舞弊，应对考虑是否与公司治理层及时沟通，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。