

# 北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示——资本市场财务舞弊易发高发领域的审计应对：关联方关系及关联交易

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

在以信息披露为核心的资本市场注册制背景下，持续提升注册会计师的审计质量，是加强财务信息质量外部监督的重要手段之一。为严厉打击财务舞弊等行为，资本市场监管力度不断加大。

近年来，上市公司等公开交易实体基于融资、市值管理、避免退市等目的，实施财务舞弊的情况时有发生，其中通过关联方关系及关联交易实施舞弊是较为常见的方式之一。在某些情况下，通过精心策划或蓄意隐瞒的未披露关联方关系或交易实施舞弊往往难以识别和认定，同时对于识别的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，或者以形式上合规的关联交易掩盖了未按照正常的市场交易条款和条件进行的交易实质等情形。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，也为管理层的

舞弊提供了更多的机会，因此构成了财务舞弊的重要途径，对注册会计师保持职业怀疑提出了更高要求。

鉴于关联方及关联交易对财务报表的重要影响，为帮助注册会计师在资本市场审计业务中有效识别、评估和应对关联方及关联交易相关的舞弊风险，本文根据中国注册会计师执业准则要求，结合财政部、证监会有关监管规定及中国注册会计师协会发布的问题解答，向注册会计师和相关执业人员做出如下提示，以提示其按照《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》及应用指南、《中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号——关联方》、《会计监管风险提示第 2 号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》、《会计监管风险提示第 9 号——上市公司控股股东资金占用及其审计》等相关规定和指引审慎执业，规范开展关联方关系及其交易相关的审计工作。

## **一、关联方关系及关联交易的常见舞弊手段及相关典型案例**

### **（一）关联方关系及关联交易的常见舞弊手段**

通过近年来的重大舞弊案件可见，财务舞弊手法从会计操纵拓展到交易造假，愈发隐蔽与系统化，在客户、供应商甚至金融机构等多方串通的情况下，主要在销售、采购、生产、库存、运输、资金、财务报告及信息披露等各环节实施造假，同时辅以利用未披露的隐性关联方协助或虚构交易，形成全流程、全链条式的闭环系统性操作，同步虚构与匹配单据流、实物流与资金流，使得虚假交易更

具隐蔽性，呈现出联动操纵全套财务报表的趋势。因此，充分了解被审计单位与关联方关系及关联交易相关的舞弊手段，有助于注册会计师更加有针对性地设计和实施审计程序。实务中，常见的舞弊手段包括：

1. 以显失公允或不具有商业合理性的交易条款与关联方交易。例如：

（1）以明显异常于其他客户的价格向未披露的隐性关联方销售商品或以明显异常于其他供应商的价格从未披露的隐性关联方采购商品；或者与非关联方客户、供应商等进行显失公允的交易，并由实际控制人或其他关联方通过体外资金流转的方式弥补客户、供应商等损失。

（2）以明显异常于市场的价格向关联方出售资产、股权等。

2. 利用与关联方串通舞弊进行虚假交易。例如：

（1）通过设立公司、人员关系、财务管理、员工薪酬等多方面分别实际控制客户和供应商（隐性关联方），一方面伪造销售采购合同、收发货记录虚构交易，通过存货真实实物流转、真实交易单证票据和资金流转配合来虚构收入和现金流；另一方面由所控制的客户向公司付款，公司向所控制的供应商付款，所控制的客户和供应商再通过交易形成资金往来，从而完成虚构交易，同时也未如实披露相关关联方关系和关联交易。

（2）公司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公司产品或服务的形式将资金回笼至公司，实现自有资金或关联方资金的体外循环，达到虚构交易、虚增收入和利润的目的。

（3）不涉及实物交付时，利用所处行业的经营模式和业务特点虚构交易。例如，从事商业保理业务的被审计单位，以虚假保理业务名义持续将资金转至体外账户或关联方占用，以虚增保理业务收入和利润。

3. 利用关联方无偿分担成本费用。例如：

（1）由关联方向被审计单位无偿提供资金使用；

（2）被审计单位将员工的薪酬在关联方发放或由关联方招聘员工无偿为被审计单位提供劳务；

（3）通过第三方直接开票给关联方来承担被审计单位的成本费用等。

4. 接受未披露的隐性关联方捐赠，隐瞒关联方向被审计单位输送利益。例如：

（1）通过未披露的隐性关联方向被审计单位直接捐赠资金或实物资产；

（2）通过未披露的隐性关联方豁免公司欠款，被审计单位将应付该关联方的款项作为无法支付款项计入当期损益等。

5. 控股股东或实控人凌驾于被审计单位内部控制之上，侵占被审计单位资产，故意隐瞒或未按规定完整披露关联交易事项，导致虚假记载或信息披露的重大遗漏。例如：

(1) 通过与关联方、隐性关联方从事缺乏商业实质的购销业务来掩盖资金占用的情形；

(2) 通过质押银行存款、银行理财产品、银行存单等协助关联方、隐性关联方体外融资，提供违规担保且未如实披露；

(3) 通过与银行签订集团资金管理账户协议或类似协议开展控股股东或实控人资金池业务或外埠存款等，将资金间接提供给控股股东或实控人及其他关联方使用，协助控股股东或实控人等占用上市公司资金；

(4) 向关联方开具银行承兑汇票、商业票据、国内信用证等不入账，资金被控股股东或实控人侵占使用；

(5) 利用各类金融和非金融的投资活动等形式向控股股东或实控人转移资金。例如，通过虚构对外投资、购买理财产品、投资私募基金产品、投资信托产品、委托投资等投资业务形式，为控股股东或实控人及其他未披露关联方提供资金；

(6) 以预付账款形式向关联方支付采购款而长期不进行结算；

(7) 通过与关联方签订阴阳合同虚报价格套取资金，导致资金外流并被实控人或控股股东占用；

(8) 通过在年度期间对工程施工方垫付资金，再由施工方将资金转给实控人控制的公司占有使用，并于资产负债表日之前收回对施工方垫付资金的方式占用上市公司资金。

6. 通过将关联交易非关联化的方式消除关联交易或实施舞弊，如将对关联方股权转让第三方或高管辞任等使之从形式上不再构成关联方，但仍与其进行大额交易，如低价进货、高价售货等交易价格显失公允的交易，或者突击销售。

7. 仅以欠款方为关联方客户为理由而不计提减值准备；或将对控股股东具有重大影响的关联方应收账款余额作为低风险组合，未合理估计预期信用减值损失；或利用关联方虚构交易回款冲减应收账款，从而规避充分计提应收账款坏账准备以达到虚增利润的目的。

## （二）相关典型案例

1. 案例 1——H 公司借助交易上下游存在的特定关系虚构专网通信业务，并虚增收入、利润

**对 HDXC 公司处罚决定书摘选**（资料来源：中国证监会行政处罚决定书〔2023〕24 号）：

隋某力通过成为 HDXC 的实际控制人，将自循环专网通信业务引入 HDXC。该业务由隋某力主导，通过产品拆解、组装，必要时通过贴片补充损耗，最终进入新一轮循环，产品实际未最终销售，无终端运用。上海某通信科技有限公司、江苏某通信科技有限公司为自循环专网通信业务核心公司，执行资金池及产品拆解功能。某专网通信技术有限公司、江苏某通信科技有限公司和深圳某信息科技有限公司为业务通道公司，以资金过账和合同单据流转的方式

参与自循环贸易，并收取 1.5%-2%通道费。上述公司均受隋某力控制，为 HDXC 的关联方。

2019 年度，HDXC 通过专网通信业务合计虚增收入 24,654.98 万元、成本 21,683.1 万元，虚增利润总额 2,971.88 万元，占 HDXC 当期年报披露利润总额绝对值的 38.93%；2020 年度，HDXC 通过专网通信业务合计虚增收入 48,900.38 万元、成本 38,555.63 万元，虚增利润总额 10,344.75 万元，占 HDXC 当期年报披露利润总额的 146.09%（占更正后利润总额的 151.08%）。

**对 GZTY 所处罚决定书摘选**（资料来源：中国证券监督管理委员会行政处罚决定书〔2024〕110 号）：

未对相关通信业务异常迹象保持合理的职业怀疑。一是 GZTY 所未充分评价相关通信业务的商业合理性。第一，某子公司相关通信业务存在客户和供应商高度集中、客户自身规模与其交易规模不匹配、与自然人独资企业等发生异常大额交易、与新成立的公司发生大额销售交易、与疑似关联方发生大额采购交易等异常情形。第二，某子公司开展相关通信业务存在工艺简单、毛利率高、业务垫资特征突出、公司现金流压力大等异常特点。GZTY 所未对上述相关通信业务异常迹象保持合理的职业怀疑，未充分评价商业合理性，未实施有效审计程序消除疑虑。

2. 案例 2——Z 公司通过虚增采购成本的方式虚增存货，利用关联方代个人供应商收款，并向关联方虚构销售并形

成资金闭环，导致年报存在虚假记载及未按规定披露关联交易及非经营性资金往来

**对 ZXYY 公司处罚决定书摘要**（资料来源：中国证券监督管理委员会行政处罚决定书〔2024〕122 号）：

2013 年至 2019 年，郭某生通过股权控制、核心人员选聘、资金集中管理、统一管理制度等手段，以模拟集团化管理模式控制 182 家关联公司，2013 年至 2020 年，郭某生指使其中吉林某药业股份有限公司等 48 家公司与 ZXYY 发生关联交易，ZXYY 未按规定在定期报告中披露上述事项构成重大遗漏。

ZXYY 虚增在地林下参采购成本，并以采购成本结转存货金额，导致对外披露的相关年度报告存在虚假记载及未按规定披露非经营性资金往来……以委托支付方式通过关联公司转账至其控制的个人银行卡，再通过大额取现存现等方式流转至实控人控制的公司或个人银行卡，资金实际未向出售方支付。

ZXYY 通过舞弊方式虚增 2017 年、2018 年收入和利润，导致 2017 年、2018 年年度报告存在虚假记载。

ZXYY 未按规定披露为关联方违规担保事项。

**对 ZZ 所处罚决定书摘要**（资料来源：中国证券监督管理委员会行政处罚决定书〔2024〕138 号）：

在 2013 年审计中：ZZ 所对预付账款实施函证时，函证地址存在明显异常。实施函证的若干贸易公司均为 ZXYY 关联公司。函证信息显示部分公司函证地址完全相同，部分



公司函证地址在同一大厦，存在明显异常。ZZ 所未评价实施函证程序的结果是否提供了相关、可靠的审计证据，未评价是否有必要实施进一步审计程序以获取审计证据。

在 2018 年审计中：审计底稿中实施函证的若干公司均为 ZXYY 关联公司。部分公司函证地址相同、函证收件人员相同，部分公司函证收件人姓名相同、联系电话相同，部分公司函证收件人姓名相同，某公司收件人姓名与 ZXYY 所述公司员工姓名相同，某公司函证地址与底稿记录企查查地址不一致。ZZ 所未发现前述异常，未评价实施函证程序的结果是否提供了相关、可靠的审计证据，未评价是否有必要实施进一步审计程序以获取审计证据。

## **二、识别和应对与关联方关系及关联交易相关的舞弊风险**

### **（一）做好关联方关系及关联交易相关的风险评估**

注册会计师应当基于对被审计单位及其环境的了解，在实施询问管理层、了解和评价内部控制、检查可能披露关联方关系或关联交易的记录或文件等程序基础上，恰当识别和评估与关联方关系及其交易相关的重大错报风险，包括：（1）超出被审计单位正常经营活动的重大关联方交易导致的特别风险；（2）能够对被审计单位或其管理层施加支配性影响的关联方可能导致的舞弊风险；（3）管理层未能识别或有意未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联交易导致的重大错报风险；（4）关联交易不公允；（5）未对关联方关系及关联交易进行恰当会计处理和披露

的相关重大错报风险等。另外，注册会计师需要对被审计单位利用关联方关系及其交易实施舞弊的风险保持充分警觉，对可能的异常迹象保持职业怀疑。

1. 了解被审计单位及其业务模式、所处行业、上下游产业链及经济环境、监管环境等情况，恰当执行风险评估程序。加强对被审计单位及其环境的了解和评估的更新，对异常经营活动保持职业怀疑，充分评估舞弊风险，重点分析实施舞弊的动机或压力等舞弊风险因素，综合判断管理层是否存在通过关联方关系及关联交易实施舞弊的动机或压力。例如：（1）避免被采取退市风险警示或其他特别处理；（2）满足融资业绩条件；（3）避免上市后业绩迅速下降；（4）满足股权激励行权条件；（5）满足重组承诺的业绩条件；（6）迎合市场业绩预期；（7）谋求以业绩为基础的私人报酬；（8）满足有关部门的考核要求。

2. 了解并评价与关联方关系及关联交易相关的内部控制。健全的内部控制流程是保证关联交易合规的基础，关注并了解公司识别、记录、汇总、授权及审批、会计处理和披露关联方及其交易相关的关键控制流程，重点关注如关联交易的审议规则、审批权限、关联方清单是否定期更新等，评价其设计合理性，测试其运行有效性，并充分关注是否存在管理层凌驾于内部控制之上而导致的重大错报风险，恰当评价公司内部控制运行的有效性。

对于可能存在的关联方关系及其交易流程相关的内部控制不规范情形，关注公司是否已通过多种方式积极整改，

是否已针对性建立健全相关内控制度并已合理、正常运行并持续有效，从内控制度上避免不规范情形的反复发生。例如，向关联方或供应商开具无真实交易背景的商业票据，通过票据贴现获取银行融资；与关联方或第三方直接进行资金拆借；频繁通过关联方或第三方收付款项，金额较大且缺乏商业合理性等。

## （二）注重对关联方关系及关联交易的识别和完整性应对

针对关联方关系或关联交易的识别及披露完整性风险，除常规性检查被审计单位股东会、董事会及管理层会议纪要、纳税申报表、询证函回函等文件程序以外，注册会计师还可以从交易及交易对手方、资金流水核对等方面关注可能未披露关联方关系及关联交易的迹象，以进一步核实未披露关联关系或关联交易的完整性。可以考虑实施的审计程序和关注要点举例如下：

1. 从交易对手方维度，注册会计师可以关注可能显示风险迹象的客户、供应商、运输商、外协厂商、工程承建方及其他业务合作方，例如当年交易中新增或注销、毛利率异常、资信状况异常、业务高度依赖于被审计单位、交易时间或交易数量异常、首次交易时间与新增客户/供应商注册成立时间重合或接近、或末次交易时间与注销时间之间的间隔较短、存在大额长账龄预付款项、主要客户和供应商系关联方或隐性关联方、既是客户又是供应商、主要客户或供应商变动频繁且与行业情况不符、注册资本或实

收资本异常偏低等缺乏交易能力的客户/供应商、交易对手缴纳社保人数较少或存在负面舆情、自然人或个体工商户等风险迹象的客户/供应商等交易对手方，核实异常交易对手方是否是未披露关联方或关联关系存疑。

2. 从交易维度，关注交易金额重大、交易发生频次较少且交易时间集中（例如均在临近年末或业绩承诺期内）、交易条件与其他对手方明显不同、交易规模和性质与交易对方的主营业务、交易规模与交易对手所处行业状况不匹配、采用现金交易结算或者没有合理理由的第三方回款方式、存在不对等担保或单方面担保，以及其他不具有合理商业理由的交易、交易实质存疑、非主业的重要交易或超过被审计单位正常经营过程的重大非常规交易，识别是否涉及关联方交易，是否涉及体外循环或虚构业务。

3. 与管理层、参与交易的人员及基层员工或内部其他人员进行访谈，包括询问交易对手方是否与公司存在异常关系。访谈对象不局限于主要受访人，还可以考虑与其来往密切的有关人员等。必要时向控股股东、实际控制人、治理层以及关键管理人员等就访谈内容获取书面确认或执行函证程序，以确认是否存在尚未识别的关联方关系及其交易。

4. 通过查询公开信息或利用企业信息检索平台，对公司的股东、关键管理人员、交易对手方或上下游企业实施背景调查，识别交易实体与被审计单位及其实控人、董监高或其他关联方是否存在关联关系。必要时注册会计师考

考虑聘请信用调查机构或律师协助调取工商资料。提醒考虑关注的程序要点如下：

（1）关注交易对手方的股权结构、最终控制方及（历史）股东情况、实际控制人、法定代表人、董事、监事、高级管理人员、业务范围及业务规模、分支机构、注册资本、注册时间/成立时间、注册/办公地址、网站地址、邮箱域名、人员信息及人数、变更信息、工商登记联系人、经办人及其邮箱电话、与公司合作历史等方面，与被审计单位的相关信息，以及与工商、税务、银行、海关等外部机构提供的资料相比是否显示异常迹象，关注双方在公开信息检索平台的联系方式、地址是否相同或相似等。

（2）将交易对手方的实际控制人、法定代表人、董事、监事、高级管理人员与被审计单位实际控制人、法定代表人、董事、监事、高级管理人员及其关系密切的家庭成员名单、员工清单及重要少数股东清单相互核对和印证，关注是否为公司（前）员工持股或控制的公司，通过增资或股份转让的新增股东或自然人股东是否存在股份代持情形等，挖掘可能存在的关联信息。

例如，在识别关联关系时，除了关注股权关系外，也关注双方法定代表人、实际控制人、董事、监事以及高级管理人员是否存在同名、相同或相似的联系方式（共用电话或邮箱）或地址，双方是否存在共同的对外投资项目等。

（3）将主要或特定客户、供应商的工商登记的背景信息进行比对，识别是否存在人员同名、相同的联系方式

（共用电话或邮箱）或投资关系、均受同一实控人控制或上下游之间存在特定利益关系或业务依赖等情形，以识别是否存在互相之间的潜在关联关系。

（4）对于股权结构复杂的集团公司，考虑获取交易对手方所属集团的股权结构图以及实际控制人的家族关系图谱等，或查询交易对手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最终控制方的情况，将查询结果与被审计单位实际控制人、董事、监事、高级管理人员及其近亲属等人员名单进行比对，以进一步识别可能存在的未披露关联方。

5. 运用数据分析工具和设定特定分析条件，对被审计单位的交易信息执行多维度分析程序，例如业务类别及收入结构变化、交易方结构及变动分析、毛利率分析、价格分析、产能分析、成本结构分析、款项回收期分析、在建工程承包方的合理性审查等，以识别是否存在交易异常的疑似关联方或未披露的关联方关系及交易等情形。提醒考虑关注的程序要点如下：

（1）重视分析程序在识别舞弊中的作用，加强对财务信息与非财务信息以及重要财务数据及指标之间关系的分析，强调关注业财数据的一致性检查。

（2）结合公司的行业地位、竞争优势、产品和服务特征以及（疑似）关联交易等情况，分析公司的重要财务

信息指标是否与同行业其他公司及其平均水平，以及税务、海关等外部信息存在显著差异等。

（3）对于识别出的异常波动或偏离预期的关系进行详细调查，评价是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险，不能简单认可管理层的解释。

6. 合同查阅。提醒考虑关注的程序要点如下：

（1）关注特定交易合同的格式是否为普遍相同的标准条款；

（2）关注是否明显缺少相关交易合同的基本条款（如缺少双方对商品或服务质量的约定、技术标准、包装标准、付款条件以及需要提交的文件等内容）；

（3）与关联方的交易条款是否与第三方交易条款一致；

（4）合同签订过程中的异常情形（如合同的签署是否已遵循被审计单位的内部控制流程且无重大异常）；

（5）其他异常交易条款（如显失公允）。

7. 检查有关交易的支持性文件。提醒考虑关注的程序要点如下：

（1）基于对被审计单位所在行业的了解，评价相关交易是否显失公允或者不具备商业合理性，关注交易的经济业务实质，并对可能显示以前未识别或未披露的关联方关系或关联方交易的信息以及缺乏商业实质的关联方交易保持警觉。

（2）对于内外部文件，通过细节检查、交叉检查或询问有关外部第三方进行核实，检查相关文件资料的真实性

和有效性，以发现原始文档中隐含的与疑似关联方相关的关键信息，以及与利用关联方实施舞弊的相关迹象。

（3）关注业务结算方式，销售回款是否来自签订业务合同的往来客户，对存在大额或频繁的第三方代付货款情形的，关注是否与第三方回款的支付方存在关联关系或其他利益安排，充分评估第三方回款的必要性和商业合理性。

（4）对于票据结算方式，对承兑汇票执行监盘程序，现场查看票据原件，检查相关交易的票据背书单据，查看票据背书是否连续，特别关注票据背书的直接前手和直接后手与相关交易对手方是否存在关联方关系。

8. 函证。注册会计师应对函证全程保持有效控制，并关注和跟进回函过程中存在的差异，充分核查回函的可靠性，有助于发现资金、交易往来等通过未披露关联方实施舞弊的线索。基于了解的交易实质，函证内容可以包括交易额和往来余额信息、相关合同交易条款或实际履约情况等。在实施函证程序时，注册会计师需要保持职业怀疑，关注客户或供应商的发函和回函地址、回函寄件人以及回函时间等信息，是否表明存在不同交易对手方的回函从相近地址或由相同寄件人寄回的情况，或被函证对象的联系方式与被审计单位、员工及其关联方相关人员相同等情形，以发现潜在的关联关系。另外需要注意的是，隐性关联方也可能存在高度配合回函的情况，因此注册会计师对于（特别是与其他函证对象相比）回函率较高、回函结果高



度相符的样本，也需要保持警觉，并通过其他方面的审计证据交叉核实。

9. 对重要或具有特别风险的客户及供应商进行实地走访，并实地观察其经营场所、货物进出情况、存货仓储情况、产品销售情况等，以识别该客户及供应商是否真实存在，了解与被审计单位的交易详情及商业理由，基于交易对方的主营业务、相关员工人数、业务规模与能力等，分析其是否与被审计单位开展的业务规模、性质与频率相匹配，并通过识别上述多方面可能存在的异常迹象及评价相关交易及交易对手方的真实性，从而进一步分析相关交易对手方是否与被审计单位存在关联关系或特定利益关系等；并将走访时向交易对手方了解到的信息与从被审计单位了解到的信息进行核对，分析是否存在差异，以此判断被审计单位提供的交易商业理由等情况是否符合实际情况。

需要注意的是，在确定走访程序中被访谈人员的适当性时，需要考虑被访谈人员的职责，核实被访谈人员身份信息，以确定其能够理解所访谈内容，最好能够访谈相关业务的直接负责人员。必要时可以同时访谈对方实施该业务各环节的主要人员。在访谈过程中，需要根据相关人员的回答情况，动态判断被访谈对象身份是否恰当真实，并对识别的可疑迹象保持警觉，恰当实施访谈程序。

10. 从资金流水核查维度，核对银行对账单和银行日记账流水的一致性，检查资金流水中是否存在与疑似关联方的大额资金往来和大额现金交易，关注是否存在异常资

金流动或非经营性资金往来，例如，资金拆借、第三方回款、担保或被担保、债权债务抵消等特殊交易方式等可能显示异常迹象的情形。

（1）运用大数据分析并结合可视化工具，进行银行流水特征及变动分析；

（2）对销售回款的资金流水或银行汇款明细进行检查，关注资金是否来源于被审计单位的关联方等，或者相关交易对手方是否可能为被审计单位未披露的关联方；

（3）对交易对手方为关联方的银行流水单独检查，关注有关交易是否存在采销合同、资金拆借合同或内部审批文件等；

（4）当注意到存在关联方配合被审计单位虚构交易的迹象时，在可行和必要的情况下，获取并检查相关关联方的银行账户信息和银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户、关联方或隐性关联方的异常资金往来；

（5）关注相关资金往来是否有真实、合理的商业背景和交易实质，是否存在期后取消交易等异常情况，并追踪资金的最终来源、去向及其合理性，跟进存在异常迹象的资金往来方是否存在未披露的关联方关系、利益输送以及相关交易是否具有经济实质。

11. 核查实物资产。注册会计师应全面了解公司的存货存放位置和管理层的盘点计划，关注由于性质、位置无法实施监盘的存货是否确实无法监盘，管理层如何确认存

货的数量和状态，并实施充分的替代审计程序。有效利用收入、成本和期末库存之间的关系识别通过未披露关联方实施的虚假购销业务。

对于采用特定的销售模式或销售类型（如经销商销售模式），除上述核查手段外，还可以通过检查与分析经销商终端销售与期末库存情况，对经销商的期末库存进行抽查监盘，以验证主要经销商与被审计单位之间的交易真实性，以及识别是否存在潜在的关联关系或其他特殊关系的迹象。

12. 利用专业人士或机构的工作，特别是对某些交易存在重大疑虑时考虑利用专家的工作以识别未披露的关联方。例如，在识别关联关系的程序中，考虑咨询外部律师的意见，若企业在规避关联关系时，从法律角度通常会采取哪些手段或形式；如设置多层持股架构，了解设置此类架构的原因、合法性、合理性及真实性，是否存在委托持股、信托持股、是否有各种影响控股权的约定；对潜在关联方的认定依据或相关迹象或事实情况等；检查律师梳理的公司诉讼或仲裁等信息是否涉及关联方；获取经律师调查后确定的关联方清单的相关回函，考虑可能提供有关关联方关系及其交易信息的记录或文件。向为被审计单位提供过税务咨询服务的有关人员询问其对被审计单位关联方关系的了解。

13. 如存在相关疑虑但通过上述工作不能获取充分、适当的审计证据，或无法实施其他替代程序实现审计目的，注册会计师应当恰当评估相关情形对审计意见的影响。

### **（三）对关联交易必要性、合理性、公允性的有效应对**

1. 通过查阅被审计单位股东会、董事会等有关关联交易的审批文件，检查关联交易是否按公司章程及相关规定履行了必要的决策和审批程序，是否需要履行招投标程序。

2. 通过分析关联交易内容、背景及历史交易情况、交易双方的行业地位，市场占有率、交易双方主营业务、经营范围与相关交易之间的关系、交易双方经营规模与交易规模的匹配关系等，评价关联方与上市公司所进行的关联交易的必要性和合理性。

3. 通过同行业对标，关注关联交易占比情况是否合理，与同行业企业相比是否存在显著异常。

4. 通过定价依据及价格调整机制、销售或采购价格、信用政策、结算方式、交付方式及付款条件、运费承担、验收程序、对产品的质量要求、返利政策、退换货政策等方面的对比分析，论证关联交易定价的公允性。包括：

（1）交易价格及收益水平合理性比较：同类或近似产品关联方和非关联方交易价格对比，与可比公司同类或近似产品交易价格对比，与同行业同类或近似产品市场价格对比；分析关联方之间通过关联交易各自获取的收益水平的合理性。

(2) 毛利率比较：同类或近似产品关联方和非关联方毛利率比较，同行业可比公司同类或近似产品毛利率比较；个别关联方客户工程项目毛利率与该客户其他项目及公司整体毛利率比较。

(3) 对比公司与关联企业、非关联企业签订的相同或类似产品的合同主要条款（如：产品交付技术标准、信用机制、结算方式、交付方式、付款条件等）是否存在明显差异。

(4) 若报告期内存在公司向关联方销售/采购价格与非关联方存在明显差异，且交易规模较大，考虑按照第三方价格测算该关联销售/采购对公司业绩的具体影响。

(5) 若不存在同类非关联方交易的，通过了解关联交易价格的生成机制，论证定价方法的合理性。

(6) 识别关联/内部交易的业务模式及类型，考虑关联/内部交易转移定价的税务风险，分析是否存在通过不公允的关联/内部交易定价转移利润、达成业绩承诺、减少/规避税负的情形；是否将与税率较高业务相关的资产、业务、人员转移到税率较低公司的情形及其转移的过程；是否存在不合理利用税收优惠政策进行转移定价的税务筹划等情形。

(7) 分析关联方之间通过关联交易各自获取的收益水平的合理性，论证关联交易价格的公允性。

5. 关注关联交易形成的存货最终销售、使用情况。

6. 评价被审计单位关联交易相关会计处理和披露的适当性，是否符合企业会计准则的相关要求。

#### （四）关联方注销及非关联化的关注要点

对报告期内关联方非关联化的迹象予以特别关注和仔细甄别，层层深入，揭示未披露的关联方关系。可以考虑关注以下方面：

1. 公司将原关联方非关联化行为的动机。
2. 以前年度与信息披露有关的违法违规情况体现出的关联交易非关联化的风险因素。
3. 注销时间、程序及债务处置的合规性、注销资产、人员、债权、债务处置方式、是否存在潜在纠纷。
4. 历史情况及交易，包括最近一期的财务数据，是否存在替公司代垫成本或费用的情形；以及关联方与公司过往合作模式及交易内容，交易必要性及公允性。
5. 受让方情况：受让方与公司、公司控股股东及实际控制人、董监高等的关系；与公司核心技术人员，核心营销人员是否存在关联关系；受让主体的身份、运营情况、历史沿革、经营业务、股权机构、实际控制人等。
6. 转让交割相关的定价依据及其公允性，以及决策程序。
7. 非关联化后公司与上述原关联方的后续交易背景、商业合理性及交易的真实性、交易价格的公允性；非关联化后相关资产、人员的去向；上述原关联方及其实际控制

人是否与公司及其关联方、主要客户、供应商存在资金、业务往来，是否有间接交易。

8. 与公司的关系：是否与公司存在同业竞争；未纳入公司合并范围的原因；对公司独立性、完整性等的影响。

9. 是否委托股权：受让方与实控人及公司的关系、资金来源。

10. 核实公司剥离的亏损子公司或亏损项目是否确实丧失控制权。

11. 非关联化公司股权的受让方与公司实际控制人是否存在亲属关系及是否完整披露。

### **三、对于 A 股上市公司，关注非经营性资金占用及其他关联资金往来情况表的审核**

注册会计师应执行充分、适当的审核程序，以对上市公司编制的非经营性资金占用及其他关联资金往来情况汇总表出具专项审核意见。

在风险评估时，注册会计师应充分了解上市公司的法律环境和监管环境、行业状况、经营活动及投融资活动，关注控股股东的诚信状况以及大额资金需求情况，以及上市公司与防控资金占用相关的内部控制等，以恰当评估上市公司潜在的资金占用风险。

针对识别的相关风险，注册会计师应计划和实施有针对性的审计应对工作，以对上市公司非经营性资金占用及其他关联资金往来情况表是否存在重大错报得出结论。对于发现的可能违法违规情形，除考虑相关报告结论的影响

外，注册会计师还应发挥“吹哨人”作用，及时与证监局及交易所等机构进行相关沟通和汇报。

综上所述，注册会计师在应对关联方关系及关联交易舞弊风险所执行的审计程序中，需要保持审慎的职业态度，考虑使用不同的工具、方法，并充分利用大数据、人工智能等先进技术手段，优化审计流程；全面检查存在舞弊风险的业务活动以及相关业务活动的执行方；加强与被审计单位高层、中层以及基层员工的沟通；对于容易忽略的业务领域保持必要的关注，并根据风险评估结果制订针对性的审计程序；制定有效识别隐性关联方的措施。通过调查发现舞弊链条中的异常情况，恰当设计并执行进一步的延伸检查或资金流水核查程序，履行好“看门人”的职责，提高审计质量。

总审：邱连强、闫磊

执笔：李瑶、王晓瑞

意见反馈：宋振玲、李丽虹、张娟

校对：万思宁