

《中国注册会计师审计准则第 1323 号—— 关联方》应用指南

(2023 年 4 月 4 日修订)

一、注册会计师的责任（参见本准则第五条）

1. 对关联方作出很少规定的财务报告编制基础，是指给出了关联方的定义、但界定的关联方的范围明显小于本准则第九条定义的范围的财务报告编制基础。因此，按照这种编制基础要求进行披露的关联方关系及其交易要少得多。

2. 如果关联方关系及其交易的经济实质未在财务报表中恰当反映，这些关联方关系及其交易就可能导致财务报表未能实现公允反映。例如，如果被审计单位以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，而这项交易从实质上看可能构成股东的出资或收回投资或者向股东支付股利，则公允反映可能就未实现。

二、关联方的定义（参见本准则第九条）

3. 许多财务报告编制基础阐述了控制和重大影响的概念。尽管这些编制基础使用不同的术语进行阐述，但通常认为：

（1）控制是**有权**决定一个实体的财务和经营政策，并能据以从该实体的经营活动中获取利益；

（2）重大影响（可能通过章程、协议或持有股权获得）是对一个实体的财务和经营政策有参与决策的权力，但并**不能**够控制这些政策的制定。

4. 下列关系可能表明存在控制或重大影响：

(1) 其他实体直接或间接持有被审计单位的股权或其他财务利益；

(2) 被审计单位直接或间接持有其他实体的股权或其他财务利益；

(3) 被审计单位的治理层成员或关键管理人员（即拥有计划、指导和控制被审计单位经营活动的权力和职责的管理层成员）；

(4) 与第（3）项所述成员关系密切的家庭成员；

(5) 与第（3）项所述成员之间具有重大业务关系。

（一）具有支配性影响的关联方

5. 借助对被审计单位财务和经营政策实施控制或重大影响的能力，关联方能够对被审计单位或管理层施加支配性影响。当注册会计师识别和评估舞弊导致的重大错报风险时，考虑这种支配性影响是相关的。本指南第 28 段和第 29 段对此作出了进一步说明。

（二）作为关联方的特殊目的实体

6. 在某些情况下，即使被审计单位只拥有特殊目的实体的少量权益甚至不拥有权益，但由于被审计单位可能在实质上控制该实体，该实体仍可能是被审计单位的关联方。

三、风险评估程序和相关工作

（一）与关联方关系及其交易相关的重大错报风险（参见本准则第十二条）

对公共部门实体的特殊考虑

7. 在公共部门实体审计中，注册会计师对关联方关系及其交易的责任，可能受到法律法规、授权审计的文件或其他监管部门的指令

和政策对公共部门实体义务的规定的规定的影响。因此，在审计公共部门实体时，注册会计师的责任并不仅限于应对与关联方关系及其交易相关的重大错报风险，可能还包括应对公共部门实体违反法律法规或主管部门对关联方交易的特殊规定的风险等更为广泛的责任。此外，注册会计师还需要考虑公共部门实体的财务报告对关联方关系及其交易的披露要求，这些要求可能不同于非公共部门实体的财务报告要求。

(二) 了解关联方关系及其交易

项目组内部的讨论（参见本准则第十三条）

8. 项目组内部讨论的内容可能包括：

(1) 关联方关系及其交易的性质和范围（如利用在每次审计后更新的有关识别出的关联方的记录进行讨论）；

(2) 强调在整个审计过程中对关联方关系及其交易导致的潜在重大错报风险保持职业怀疑的重要性；

(3) 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的情形或状况（如被审计单位组织结构复杂，利用特殊目的实体从事表外交易，或信息系统不够完善）；

(4) 可能显示存在关联方关系或关联方交易的记录或文件；

(5) 管理层和治理层对关联方关系及其交易（如果适用的财务报告编制基础对关联方作出规定）进行识别、恰当会计处理和披露的重视程度，以及管理层凌驾于控制之上的风险。

9. 在对舞弊进行讨论时，项目组内部讨论的内容还可能包括对关联方可能如何参与舞弊的特殊考虑。例如：

(1) 如何利用管理层控制的特殊目的实体进行利润操纵；

(2) 如何安排被审计单位与已知关键管理人员的商业伙伴之间进行交易，以达到侵占资产的目的。

关联方的名称和特征（参见本准则第十四条第（一）项）

10. 如果适用的财务报告编制基础对关联方作出了规定，管理层可能容易获得有关关联方名称和特征的信息，因为被审计单位的信息系统需要记录、处理和汇总关联方关系及其交易，以满足适用的财务报告编制基础对关联方关系及其交易的会计处理和披露的要求。因此，管理层可能拥有关联方的详细清单以及自上期以来关联方发生变化情况的详细清单。在连续审计的情况下，向管理层进行询问，可以为注册会计师提供将其在以前审计中形成的有关关联方的工作记录与管理层提供的信息进行比较的基础。

11. 如果适用的财务报告编制基础没有对关联方作出规定，被审计单位可能就没有上述信息系统。在这种情况下，管理层可能无法知悉所有关联方。尽管如此，管理层仍可能注意到存在符合本准则定义的关联方，因此本准则第十四条有关询问的规定仍然适用。在这种情况下，注册会计师对被审计单位关联方名称和特征的询问，可能构成其根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》的规定所实施风险评估程序和相关活动的一部分。注册会计师实施这些程序和活动旨在获得被审计单位的组织结构、所有权和治理结构、业务模式方面的信息。

如果被审计单位与另一实体受同一方控制，且这种关系对被审计单位具有重大经济影响，则管理层更可能注意到这种关系。此时，如果注册会计师重点询问与被审计单位从事重大交易或共享众多资源的另一实体是否为关联方，则询问可能更有效。

12. 对于集团审计业务,《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》要求集团项目组向组成部分注册会计师提供集团管理层编制的关联方清单,以及集团项目组知悉的任何其他关联方。如果被审计单位是集团的一个组成部分,这些信息有助于注册会计师就关联方的名称和特征向管理层进行询问。

13. 通过在业务接受或保持过程中对管理层的询问,注册会计师也可以获取有关关联方名称和特征的某些信息。

与关联方关系及其交易相关的控制 (参见本准则第十五条)

14. 被审计单位内部的其他人员也可能知悉关联方关系及其交易以及相关的控制。这些人员在某种程度上并不构成管理层,可能包括:

- (1) 治理层成员;
- (2) 负责生成、处理或记录超出正常经营过程的重大的交易的人员,以及对其进行监督或监控的人员;
- (3) 内部审计人员;
- (4) 内部法律顾问;
- (5) 负责道德事务的人员。

15. 执行审计工作的前提是管理层和治理层(如适用)已认可并理解其应当承担按照适用的财务报告编制基础编制财务报表,包括使其实现公允反映(如适用)的责任,以及设计、执行和维护内部控制,使得编制的财务报表不存在舞弊或错误导致的重大错报的责任。

因此,如果适用的财务报告编制基础对关联方作出规定,编制财务报表要求管理层在治理层的监督下设计、执行和维护与关联方关系及其交易相关的适当控制,使得关联方关系及其交易能够按照适用的财务报告编制基础的要求得到识别、适当的会计处理和披露。

治理层担当监督的角色，负责监督管理层如何履行这些控制责任。无论适用的财务报告编制基础是否对关联方作出规定，在履行监督责任的过程中，治理层需要向管理层获取信息，以了解关联方关系及其交易的性质和商业理由。

16.《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》对了解内部环境提出了要求。为满足这一要求，注册会计师可以考虑内部环境中与降低关联方关系及其交易导致的重大错报风险相关的内容，例如：

（1）用于规范在何种情形下被审计单位可以从事特定类型关联方交易的内部职业道德手册，该手册已适当地向员工传达并得以贯彻执行。

（2）公开、及时披露管理层和治理层在关联方交易中的利益的政策和程序。

（3）被审计单位内部对识别、记录、汇总和披露关联方交易的职责分工。

（4）管理层和治理层就超出正常经营过程的重大关联方交易及时进行的讨论和披露，包括治理层是否通过向外部专业人员咨询等方式恰当质疑交易商业理由的合理性。

（5）对涉及现实或潜在利益冲突的关联方交易的批准，提供清晰的指引。例如，由独立于管理层的人员组成的治理层的下设委员会进行审批。

（6）内部审计人员的定期检查（如适用）。

（7）管理层为解决关联方披露问题而采取的积极行动，如向注册会计师或外部法律顾问咨询。

(8) 举报政策和程序 (如适用)。

17. 由于某些原因,被审计单位可能不存在与关联方关系及其交易相关的控制或控制存在缺陷。例如:

(1) 管理层对识别和披露关联方关系及其交易的重视程度较低;

(2) 缺乏治理层的适当监督;

(3) 由于披露关联方可能会泄露管理层认为敏感的某些信息(如关联方交易涉及管理层家庭成员),管理层有意忽视有关控制;

(4) 管理层未能充分了解适用的财务报告编制基础对关联方的有关规定;

(5) 适用的财务报告编制基础没有对关联方披露作出规定。

如果这些控制无效或者不存在,注册会计师可能无法就关联方关系及其交易获取充分、适当的审计证据。在这种情况下,注册会计师需要按照《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》的规定,考虑对审计工作(包括审计意见)的影响。

18. 虚假财务报告通常与管理层凌驾于控制之上有关,而此时控制可能看似有效运行。如果管理层和参与交易的另一方之间具有控制或重大影响的关系,管理层凌驾于控制之上的风险就越高,其原因是这些关系可能表明管理层有更大的动机和机会实施舞弊。例如,管理层在特定关联方中的财务利益可能驱使其通过下列方式凌驾于控制之上:

(1) 指示被审计单位从事损害自身利益但能够使关联方获益的交易;

(2) 与关联方串通或控制其行动。

实施舞弊的例子包括:

- (1) 虚构关联方交易条款，以对交易的商业理由作出不实表述；
- (2) 采用欺诈方式，安排与管理层或其他人员之间按照显著高于或低于市价的金额进行资产转让交易；
- (3) 与关联方（如特殊目的实体）从事复杂的交易，以使被审计单位财务状况或经营成果存在不实表述。

对小型被审计单位的特殊考虑

19. 在小型被审计单位，控制可能不太正式，并且可能没有处理关联方关系及其交易的书面程序。业主兼经理通过积极参与关联方交易的所有主要方面，可能会降低源于关联方交易的某些风险，也可能会潜在地增加这些风险。对于这些小型被审计单位，注册会计师可以通过询问管理层并结合其他程序（如观察管理层的监督和复核活动、检查取得的记录等），了解关联方关系及其交易和可能存在的控制。

对重大交易和安排的授权与批准（参见本准则第十五条第（二）项）

20. 授权，是由拥有适当权力（无论是管理层、治理层还是股东）的一方或多方许可被审计单位按照事先确定的标准（不论运用该标准是否需要作出判断）从事某项具体交易。批准，是由被授权的一方或多方认可被审计单位从事的交易符合标准。对重大关联方交易和安排，以及超出正常经营过程的重大交易和安排，被审计单位可能建立下列授权和批准控制：

- (1) 监督控制，以识别需要授权和批准的交易和安排；
- (2) 管理层、治理层或者股东（如适用）批准交易和安排的条款和条件。

（三）在检查记录或文件时对关联方信息保持警觉

注册会计师可以检查的记录或文件（参见本准则第十六条）

21. 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）。

可能显示存在以前未识别或未披露的关联方关系或交易的安排

22. 安排是指被审计单位和一方或多方基于下列目的签订的正式或非正式协议：

（1）通过适当的方式（如投资工具）或组织架构建立商业关系；

（2）根据特定条款和条件从事某种类型的交易；

（3）提供指定的服务或财务支持。

某些安排可能显示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交易，例如：

- (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。

识别超出正常经营过程的重大交易（参见本准则第十七条）

23. 注册会计师就超出正常经营过程的重大交易获取的进一步信息，使其能够评价是否存在舞弊风险因素，并能够在适用的财务报告编制基础对关联方作出规定的情况下识别重大错报风险。

24. 超出正常经营过程的交易的例子可能包括：

- (1) 复杂的股权交易，如公司重组或收购；
- (2) 与处于公司法制不健全的国家或地区的境外实体之间的交易；
- (3) 对外提供厂房租赁或管理服务，而没有收取对价；
- (4) 具有异常大额折扣或退货的销售业务；
- (5) 循环交易，如售后回购交易；
- (6) 在合同期限届满之前变更条款的交易。

了解超出正常经营过程的重大交易（参见本准则第十七条）

25. 注册会计师针对超出正常经营过程的重大交易的性质所进行的询问，涉及了解交易的商业理由、交易的条款和条件。

询问交易是否可能涉及关联方（参见本准则第十七条）

26. 关联方参与超出正常经营过程的重大交易，可以通过成为交易的一方直接影响该交易，或是通过中间机构间接影响该交易。这些影响可能表明存在舞弊风险因素。

(四) 项目组成员分享与关联方有关的信息 (参见本准则第十八条)

27. 项目组成员可以分享有关关联方的信息，例如：

- (1) 关联方的名称和特征；
- (2) 关联方关系及其交易的性质；
- (3) 可能被确定为存在特别风险的重大或复杂的关联方关系或关联方交易，特别是涉及管理层或治理层财务利益的交易。

四、识别和评估与关联方及其交易相关的重大错报风险

与具有支配性影响的关联方相关的舞弊风险因素 (参见本准则第二十条)

28. 管理层由一人或少数人控制且缺乏相应的补偿性控制是一项舞弊风险因素。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) 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；
- (4) 对涉及关联方（或与关联方关系密切的家庭成员）的交易，极少进行独立复核和批准。

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

29. 在出现其他风险因素的情况下，存在具有支配性影响的关联方，可能表明存在舞弊导致的特别风险。例如：

(1) 异常频繁变更高级管理人员或专业顾问，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) 利用中间机构从事难以判断是否具有正当商业理由的重大交易，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。

五、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 (参见本准则第二十一条)

30. 为应对评估的与关联方关系及其交易有关的重大错报风险，注册会计师可能选择的进一步审计程序的性质、时间安排和范围，取决于风险的性质和被审计单位的具体情况。

31. 如果管理层未能按照适用的财务报告编制基础的规定对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露，且注册会计师将其评估为一项特别风险（无论是舞弊还是错误导致），可能实施的实质性程序的例子包括：

(1) 如果可行且法律法规或注册会计师职业道德守则未予禁止，向银行、律师事务所、担保人或者代理商等中间机构函证或与之讨论交易的具体细节；

(2) 向关联方函证交易目的、具体条款或金额（如果注册会计师认为被审计单位有可能对关联方的回函施加影响，可能降低这一审计程序的效果）；

(3) 如果适用并且可行，查阅关联方的财务报表或其他相关财务信息，以获取关联方对关联方交易进行会计处理的证据。

32. 如果存在具有支配性影响的关联方，并且因此存在舞弊导致的重大错报风险，注册会计师将其评估为一项特别风险。除了遵守《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》的总体要求外，注册会计师还可以实施诸如下列审计程序，以了解关联方与被审计单位直接或间接建立的业务关系，并确定是否有必要实施进一步的恰当的实质性程序：

(1) 询问管理层和治理层并与之讨论；

(2) 询问关联方；

(3) 检查与关联方之间的重要合同；

(4) 通过互联网或某些外部商业信息数据库，进行适当的背景调查；

(5) 如果被审计单位保留了员工的举报报告，查阅该报告。

33. 根据实施风险评估程序的结果，注册会计师可能认为在获取审计证据时不对与关联方关系及其交易相关的内部控制实施控制测试是恰当的。在某些情况下，针对与关联方关系及其交易相关的重大错报风险，仅实施实质性程序可能无法获取充分、适当的审计证据。

例如，被审计单位与其组成部分发生大量的内部交易，有关这些交易的大量信息在一个集成系统中以电子形式生成、记录、处理和报告，注册会计师可能认为不能通过设计有效的实质性程序，将与这些交易相关的重大错报风险降低至可接受的低水平。在这种情况下，为满足《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》中就控制运行的有效性获取充分、适当的审计

证据的要求，注册会计师需要测试与关联方关系及其交易记录的完整性和准确性相关的控制。

（一）识别出以前未识别或未披露的关联方或重大关联方交易向项目组成员传达与新识别的关联方有关的信息（参见本准则第二十三条第（一）项）

34. 及时向项目组成员传达有关新识别的关联方信息，有助于项目组成员确定这些信息是否对已实施风险评估程序的结果和由此得出的结论产生影响，包括是否需要重新评估重大错报风险。

与新识别出的关联方或重大关联方交易有关的实质性程序（参见本准则第二十三条第（三）项）

35. 针对新识别出的关联方或重大关联方交易，注册会计师可能实施的实质性程序的例子包括：

（1）询问被审计单位与新识别出的关联方之间的关系性质，包括向对被审计单位及其业务非常了解的外部人士询问（如适用，并且法律法规或注册会计师职业道德守则未予禁止）。这些外部人士包括法律顾问、主要代理商、主要业务代表、咨询专家、担保人或其他关系密切的商业伙伴等；

（2）分析与新识别出的关联方进行的交易的会计记录，可以采用计算机辅助审计技术进行分析；

（3）核实新识别出的关联方交易的条款和条件，评价是否已经按照适用的财务报告编制基础的规定对关联方交易进行恰当会计处理和披露。

管理层有意不予披露（参见本准则第二十三条第（五）项）

36. 如果管理层有意不向注册会计师披露关联方关系或重大关联方交易信息,《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》及其应用指南中的要求和指引适用于这种情况。注册会计师还可能考虑是否有必要重新评价管理层对询问的答复以及管理层声明的可靠性。

(二) 识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易

评价重大关联方交易的商业理由(参见本准则第二十四条)

37. 在评价超出正常经营过程的重大关联方交易的商业理由时,注册会计师可能考虑下列事项:

- (1) 交易是否过于复杂(如交易是否涉及集团内部多个关联方);
- (2) 交易条款是否异常(如价格、利率、担保或付款等条件是否异常);
- (3) 交易的发生是否缺乏明显且符合逻辑的商业理由;
- (4) 交易是否涉及以前未识别的关联方;
- (5) 交易的处理方式是否异常;
- (6) 管理层是否已与治理层就这类交易的性质和会计处理进行讨论;
- (7) 管理层是否更强调需要采用某项特定的会计处理方式,而不够重视交易的经济实质。

如果管理层的解释与关联方交易条款存在重大不一致,注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》的规定,考虑管理层对其他重大事项作出的解释和声明的可靠性。

38. 注册会计师也可以从关联方的角度了解上述交易的商业理由,这可能有助于注册会计师更好地了解交易的经济实质和发生原

因。如果注册会计师了解的商业理由与关联方的业务性质不一致，则可能表明存在舞弊风险因素。

授权和批准重大关联方交易（参见本准则第二十四条第一款第（二）项）

39. 如果超出正常经营过程的重大关联方交易经管理层、治理层或股东（如适用）授权和批准，可以为注册会计师提供审计证据，表明该项交易已在被审计单位内部的适当层面进行了考虑，并在财务报表中恰当披露了交易的条款和条件。

如果存在未经授权和批准的这类交易，且注册会计师与管理层或治理层进行讨论后仍未获取合理解释，则可能表明存在舞弊或错误导致的重大错报风险。在这种情况下，注册会计师可能需要对其他类似性质的交易保持警觉。

然而，授权和批准本身不足以就是否不存在舞弊或错误导致的重大错报风险得出结论，其原因是如果被审计单位与关联方串通舞弊或关联方对被审计单位具有支配性影响，被审计单位与授权和批准相关的控制可能是无效的。

对小型被审计单位的特殊考虑

40. 大型被审计单位可能存在不同层级的授权和批准控制，小型被审计单位可能没有此类控制。因此，当审计小型被审计单位时，针对超出正常经营过程的重大关联方交易的合理性，注册会计师可能在较低程度上依赖授权和批准控制以获取审计证据。相应地，注册会计师可以考虑实施其他审计程序，例如，检查相关文件、向相关机构或人员函证特定交易事项，或者观察业主兼经理对交易的参与程度。

（三）对关联方交易是否按照等同于公平交易中的通行条款执行

的认定（参见本准则第二十五条）

41. 针对关联方交易与类似公平交易的价格比较情况，注册会计师可以比较容易地获取审计证据。但实务中存在的困难，限制了注册会计师获取关联方交易与公平交易在所有其他方面都等同的审计证据。例如，注册会计师可能能够确定关联方交易是按照市场价格执行的，却不能确定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）是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。因此，如果管理层认定关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，则可能存在重大错报风险。

42. 如果管理层认定关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，则管理层在编制财务报表时需要证实这项认定。管理层用于支持这项认定的措施可能包括：

（1）将关联方交易条款与相同或类似的非关联方交易的条款进行比较；

（2）聘请外部专家确定交易的市场价格，并确认交易的条款和条件；

（3）将关联方交易条款与公开市场进行的类似交易的条款进行比较。

43. 评价管理层如何支持这项认定，可能涉及以下一个或多个方面：

（1）考虑管理层用于支持其认定的程序是否恰当；

（2）验证支持管理层认定的内部或外部数据来源，对这些数据进行测试，以判断其准确性、完整性和相关性；

（3）评价管理层认定所依据的重大假设的合理性。

44. 有些财务报告编制基础要求披露未按照等同于公平交易中通行的条款执行的关联方交易。在这种情况下，如果管理层未在财务报表中披露关联方交易，则可能隐含着一项认定，即关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的。

六、评价识别出的关联方关系及其交易的会计处理和披露

（一）评价错报时对重要性的考虑（参见本准则第二十六条）

45. 《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》要求注册会计师在评价错报是否重大时，考虑错报的金额和性质以及错报发生的特定情况。对财务报表使用者而言，某项交易的重要程度，可能不仅取决于所记录的交易金额，还取决于其他特定的相关因素，如关联方关系的性质。

（二）评价对关联方的披露（参见本准则第二十六条第（一）项）

46. 注册会计师按照适用的财务报告编制基础的规定评价被审计单位对关联方关系及其交易的披露，需要考虑被审计单位是否已对关联方关系及其交易进行了恰当汇总和列报，以使披露具有可理解性。

当存在下列情形之一时，表明管理层对关联方交易的披露可能不具有可理解性：

（1）关联方交易的商业理由以及交易对财务报表的影响披露不清楚，或存在错报；

（2）未适当披露为理解关联方交易所必需的关键条款、条件或其他要素。

七、书面声明（参见本准则第二十七条）

47. 在下列情况下，注册会计师向治理层获取书面声明可能是适当的：

(1) 治理层批准某项特定关联方交易，该项交易可能对财务报表产生重大影响或涉及管理层；

(2) 治理层就某些关联方交易的细节向注册会计师作出口头声明；

(3) 治理层在关联方或关联方交易中享有财务或者其他利益。

48. 注册会计师可能决定就管理层作出的某项特殊认定获取书面声明，如管理层对特殊关联方交易不涉及某些未予披露的“背后协议”的声明。

八、与治理层的沟通（参见本准则第二十八条）

49. 注册会计师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，有助于双方就这些事项的性质和解决方法达成共识。与关联方相关的重大事项的例子包括：

(1) 管理层有意或无意未向注册会计师披露关联方关系或重大关联方交易。沟通这一情况可以提醒治理层关注以前未识别的重要关联方和关联方交易；

(2) 识别出的未经适当授权和批准的、可能产生舞弊嫌疑的重大关联方交易；

(3) 注册会计师与管理层在按照适用的财务报告编制基础的规定披露重大关联方交易方面存在分歧；

(4) 违反适用的法律法规有关禁止或限制特定类型关联方交易的规定；

(5) 在识别被审计单位最终控制方时遇到的困难。