

分类号 F239/148
U D C _____

密级 公开
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 立信对金亚科技关联方交易审计失败案例研究

研究生姓名: 方威

指导教师姓名、职称: 张金辉 教授 许杰 会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2022年6月1日

独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 方威 签字日期： 2022.6.2

导师签名： 张金辉 签字日期： 2022.6.6

导师(校外)签名： 王华 签字日期： 2022.6.6

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定， 同意 (选择“同意”/“不同意”) 以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊(光盘版)电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 方威 签字日期： 2022.6.2

导师签名： 张金辉 签字日期： 2022.6.6

导师(校外)签名： 王华 签字日期： 2022.6.6

Case study of the failure of the related party transaction audit of Jinya Technology

Candidate : Fang Wei

Supervisor: Zhang Jinhui Xu Jie

摘要

现如今，企业之间的竞争越演越烈，许多公司想要得到最高利润，在日常经营活动中通常通过关联方进行交易。然而有的企业在对赌协议或融资压力等情况下，企业为了达成目的且不被发现，于是利用关联方交易进行财务造假，关联方交易安全性和保密性高、隐匿性强及复杂的交易方式，CPA 在审计的过程中的难度就大大提升，其所遇到的审计风险也很高，这也提高了审计失败的几率。在如此的现状下，我们不得不思考一系列的问题：企业之间的关联关系是如何在企业之间隐蔽的？面对隐蔽的关联关系及其交易注册会计师应当如何面对？公司关联方交易 CPA 怎么实施审计程序？是否可以有相应准绳可遵循？会计师事务所为何出现关联方审计失败？随着审计失败事件的频繁发生越来越多的问题凸显出来，因此，研究关联方审计领域有着重大的意义，成为了审计行业的一个热门话题。

本文将立信对金亚科技关联方交易审计失败作为案例进行分析。先是对国外文献加以综述，然后剖析了金亚科技利用关联方关系实施交易舞弊的成因，进而又从会计师事务所内部和外部层次上加以综合分析，最后得出以下结论：一是立信对金亚科技关联方交易审计的失败原因，不但有注册会计师、会计师事务所、被审计单位的原因，也有行业监管和环境的原因。注册会计师与事务所存在关联方舞弊风险因素的识别和评估工作不到位、关联方审计程序实施不充分、审计独立性缺失、会计师事务所质量控制体系失效、被审计单位层面存在刻意隐瞒和内部控制制度失效的原因，监管机构存在处罚不严且严重的滞后性。在上述双重原因的影响下，立信对金亚科技关联方交易审计以失败收场。二是为防止关联方交易审计失败，本文建议着重关注关联方交易舞弊的动机，建立合理完整的关联方交易审计报告程序，并在审计报告执业过程中始终保持着相应的职业怀疑；事务所也应当做好业务质量管理，与提升审计项目成员的专业能力；外部监督组织也应当进一步健全机制，强化内部审计监督，并加强惩戒力度，防止审计项目失败。

关键词：关联方交易 关联方交易审计 财务舞弊 审计失败

Abstract

Nowadays, the competition between companies is intensifying, and many companies want to get the highest profit and usually trade in their day-to-day operations through related party activities. However, some enterprises in the betting agreement or financing pressure, enterprises in order to achieve the purpose and not found, so utilize related parties for financial fraud, related party transaction security and confidentiality, hidden and complex transactions, CPA in the process of the audit difficulty is greatly increased, the audit risk is very high, it also improves the probability of audit failure. In such a current situation, we have to think about a series of questions: how is the correlation between enterprises hidden between enterprises? How should the CPA face the hidden related relationship and its transaction? How to implement the audit procedure of the company's related party transaction CPA audit? Can there be corresponding criteria to follow? Why does the accounting firm have the related party audit to fail? With the frequent occurrence of audit failures, more and more problems are highlighted, therefore, the study of related party audit field is of great significance, which has become a hot topic in the audit industry.

This paper analyzes the failure of the related party transaction audit of Jinya Technology as a case. First to review foreign literature, and then analyzes the causes of the transaction fraud, and then the internal and external level from accounting firms comprehensive analysis, finally draw the following conclusion: one is Lixin failure of jinya related party transaction audit, not only have certified public accountants, accounting firms, auditees, also have industry regulators and environment. Certified public accountants and firm related party fraud risk factor identification and evaluation work does not reach the designated position, related party audit procedures are not sufficient, lack of audit independence, accounting firm quality control system failure, the audit level deliberately conceal and the failure of the internal control system, regulators have lax punishment and serious lag. Under the influence of the above dual reasons, Lixin's related party transaction audit of Jinya Technology

failed. Second, to prevent audit failure, this paper proposes to focus on the motivation of related party transaction fraud, establish reasonable and complete related party transaction audit reporting procedure, and maintain corresponding professional suspicion during audit reporting practice; firms should do business quality management and improve the professional ability of audit project members; external supervision organizations should further improve the mechanism, strengthen internal audit supervision, and improve the cost of audit project failure.

Key words: related party transaction; related party transaction audit ; financial fraud ; audit failed

目 录

1 引言	1
1.1 研究背景及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	2
1.2 文献综述	3
1.2.1 国内外研究现状	3
1.2.2 文献评述	7
1.3 研究内容及方法	7
1.3.1 研究内容	7
1.3.2 研究方法	8
2 相关概念及理论基础	9
2.1 相关概念	9
2.1.1 关联方	9
2.1.2 关联方交易	9
2.1.3 审计失败	10
2.2 相关理论	11
2.2.1 风险导向审计理论	11
2.2.2 利益相关者理论	11
2.2.3 舞弊三角理论	12
3 立信对金亚科技关联方交易审计失败案例介绍	14
3.1 金亚科技公司简介	14
3.2 立信会计师事务所简介	14
3.3 案例介绍及处罚结果	15
3.3.1 金亚科技被查事件过程	15
3.3.2 舞弊手段	16
3.3.3 处罚结果	18
4 立信对金亚科技关联方交易审计失败原因分析	20
4.1 注册会计师与事务所方面的原因	20

4.1.1 关联方舞弊风险因素的识别与评估不到位	20
4.1.2 关联方审计程序实施不充分	27
4.1.3 关联方审计独立性缺失	27
4.1.4 会计师事务所质量控制体系失效	28
4.2 被审计单位的原因	29
4.2.1 刻意隐瞒	29
4.2.2 内部控制制度失效	30
4.3 行业监督与环境的原因	30
4.3.1 行业监管滞后	30
4.3.2 处罚不严	31
5 防范关联方交易审计失败的建议	33
5.1 注册会计师	33
5.1.1 重点关注关联方交易舞弊动机	33
5.1.2 制定恰当完善的关联方交易审计程序	33
5.1.3 保持应有的职业怀疑	38
5.2 会计师事务所	39
5.2.1 会计师事务所加强项目质量控制	39
5.2.2 提高审计项目组成员的专业能力	39
5.3 外部监管	40
5.3.1 完善监管机制	40
5.3.2 加大处罚力度	41
6 研究结论与研究不足	42
6.1 研究结论	42
6.2 研究不足	42
参考文献	43
后记	50

1 引言

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

现如今，随着经济发展和证券市场的逐步优化，许多上市公司的内部控制与公司治理结构基本能得到了系统性的建立。此外，近几年来全球经济结构市场萧条加剧了企业之间的竞争，为了扩大市场份额和市场占有率，提高竞争独特的优势，大多数公司通常通过兼并重组或是与顶层或底层公司合营的方法取得在行业内的控制力和主动性，这也导致了上市公司关联方关系复杂化。良性的关联方交易不但可以节省大量的人员、物资、时间成本，而且可以简化业务流程，使交易效率提高。但考虑到关联方公司之间特殊的经营利益关系，大量非合乎情理、未参照企业会计准则标准披露的关联方交易就成为了企业经济舞弊的主要最有效的手段，以达到伪饰经营年报、输送经济利益问题、偷税漏税等主要动机。为此，监管部门制定了相关政策，对相关公司的经营行为进行控制，如企业会计准则等相关政策，但效果却不是很显著。

由于企业关联方交易可靠性和秘密程度高、隐蔽性很强和复杂的交易方式，对注册会计师工作造成了巨大挑战，由于不能鉴别并判断出企业关联方及其交易导致了审计工作面临着很强的各种审计风险，因此应当把企业关联方交易视为审计目标对象中的重难点，并要求对 CPA 专业知识予以特殊的重视。但目前中国国内运用的企业关联方交易审计准绳和指引其实都只是原则性的规范，对实践工作的手把手指导有限，从而造成了目前企业关联方交易审计失败的实际案件仍然频频出现，如华泽钴镍、登云控股、乐视网、ST 舜船、紫鑫药业等，而上述交易方交易审计失败的告终极大地侵犯了其利益相关者的权益。但是，完善关联方交易审计制度存在着很大的困难，也是审计行业所关心的焦点。在如此的现状下，我们不得不思考一系列的问题：企业质量的关联关系是如何在企业之间隐蔽的？面对隐蔽的关联关系及其交易注册会计师应当如何面对？公司关联方交易 CPA 审计怎么实施审计程序？是否可以有相应准绳可遵循？会计师事务所为何出现

关联方审计失败？随着关联方审计事件的频繁发生越来越多的问题凸显出来，因此，研究关联方审计领域有着重大的意义。

在上述背景下，笔者选取 2018 年 8 月受到中国证监会处罚的金亚科技股份有限公司为案例，因为该公司故意隐瞒关联方及其业务，且关联方关系相对独特，具有一定的代表性和研究价值。

1.1.2 研究意义

(1) 理论意义

学术的现实价值，主要表现在如下两个方面。一方面，是为了完善和补充目前与关联方交易和社会审计相关的科学审计基础理论。在具体的个案分析过程中，发现了各类审计人员在基于目前对关联方交易进行的社会审计特殊程序中有什么不足，既能完善和补充目前的关联方交易审计相关科学基础理论，也对建立整体上较为系统全面的关联方交易审计科学的基础理论有意义。另一方面，关联方交易审计准则得到进一步的完善。上市公司为了更好地发展获得更多的资金用于日常的经营活动，会铤而走险的通过关联方进行交易，但实际的交易时通过非公允的交易形式或者胡乱编造交易进行舞弊，这就导致关联方审计难度加大。现如今，我国出台的关于关联方及其交易的相关政策和监管机制，却没有一套系统、规范的审计方法和程序，对日常审计的指导少之又少。

(2) 现实意义

立信所以对金亚科技的关联方审计中，由于审计程序明显不健全，未能勤勉尽职，没能发现金亚科技用不实披露的关联方关系，以及对重要交易进行财务渎职来达到保壳的意图，在证券市场受到了普遍的关注，也可视为研究在当前资本市场上为防止企业退市，以及控制机构股东进行的关联方交易舞弊行为而对会计师事务所审计失败的一个经典案例研究。本文通过对该案件中的关联方交易审计失败因素作为关键性问题进一步地剖析，为注册会计师对开展关联方交易审计中潜在的风险快速辨识和评价、以及风险系数应对问题提出了一些管理方法上的相应意见与指导，可以强化或进一步提升规范的管理注册会计师审计行为，提升审计人员对关联方关系及交易舞弊行为能够有效地识别，防范审计失败的发生。

1.2 文献综述

1.2.1 国内外研究现状

本文从关联方交易审计、舞弊及审计失败对相关文献重点回顾深度分析。

(1) 关联方交易舞弊相关文献研究

上市公司利用关联方的密切关系,常常用非公允的交易方式转移公司的货币资金、调整上市公司的收入等。站在 CPA 审计的角度,剖析被审计单位的关联方交易中舞弊行为性质,对审计人员在日后的审计过程中能够快速分析出上市公司舞弊的行为性质,把控好审计风险,预防审计失败的发生。

①关联方交易舞弊特点

Wang 和 Jiang (2003) 研究发现,上市公司为了不被退市,在种种压力之下,如融资、对赌协议、分红等,选择利用关联方进行交易,提高公司的利润能力,化解各种压力。Jiang (2003) 研究发现当上市公司面临退市压力,企业的宏观环境也在恶化,此时上市公司跟很多企业有千丝万缕的微妙的关系,并且能达到关联关系。Gordan 等 (2004) 研究发现上市公司的治理环境与关联交易次数成正比,也跟关联交易的金额成正比,企业与实际控制人之间存在关联关系,会让股东的权益受到损害。佟言、程晓可 (2007) 长期研究发现当上市公司的实际控制人违规使用上市公司资金时,此种行为称为“侵占型”关联方交易,此种情况在上市公司实际控制人的股权独大,拥有绝对的话语权的企业发生。汪健 (2014) 研究表明上市企业的所有权越是集中,该企业的经营管理权分离与企业现金流量权的剥离关系越强烈,企业发生非公允关联方交换也越是频繁。Foolodi 和 Farhodi (2017) 发现企业的现金流与实际控制权存在正相关,即实际控制权越集中,越会发生关联方舞弊的行为。杜吟洁、刘扬 (2018) 研究发现股权集中度与关联方交易舞弊发的概率成正比。

②关联方交易舞弊动因

上市公司利用关联方进行舞弊由各种各样的原因,比如公司的经营环境、股权结构、内部控制等。Y Hang 和 L Lou (2012) 研究分析发现为了改变企业的经营环境,提高销售业绩,通过关联方交易,在关联方之间进行舞弊,而实现的主要途径则是公司经营层通过内部制度系统漏洞,采取自买自卖形式,提高销售

额，这就是紫鑫药业的舞弊方式。Jia、Sha 和 Wan 等（2013）分析发现当上市公司未获取到日常生产所需资金时，上市公司就会想到子公司，将子公司的资金划拨到上市公司用于日常的经营生产，等上市公司资金周转开了，在神不知鬼不觉地将这笔资金转移到子公司账户上。姚冬和余鹏艺（2017）研究发现在退市的压力之下，舜天船舶管理层选择将关联关系淡化成非关联关系，在从中利用不公允的交易方式进行交易，以达到利润高涨的现象。王靖然（2018）研究发现金亚科技的舞弊行为是实际控制人为了自己的利益最大化，利益关联方把上市公司的资金进行转移。巴思远（2019）则认为在华泽钴案例中，实际控制人为了使自己利益最大化，不惜一切代价将上市公司的资金进行秘密转移。刘可童（2021）研究舜天船舶审计失败案例发现管理层在外部环境差和经营所需资金的需求进行财务造假。

③关联方交易舞弊手段

不同的上市公司的管理层有不一样的目的导致关联方交易舞弊方法和手段体现在每个上市公司上也是不同的。Cheung 等（2009）发现上市公司利用非公允的价格在关联方之间进行交易来“侵占型”关联方资金的交易舞弊手段。周昊和陶晶晶（2013）研究发现，实际控制人为了秘密占有上市公司资金，利用关联方用尽一切办法，包括赊销等方式来转移资金。Parok 和 Jong-inl（2015）研究发现当可利用关联方进行舞弊时，上市公司的财务报表就会出现很多问题，比如粉碎、美化、隐藏等交易的事实。刘建国（2018）对乐视网舞弊案例研究发现，乐视网利用控股公司的控股公司多层关系来签订虚假合同来虚增收入。翁坚克（2019）研究发现金亚科技利用关联方关系以远远低于市场的价格购买股权、以远远高于市场利润率签订买卖合同以达到虚增利润的目标。顾天宇（2020）研究发现不同类型的关联方交易舞弊，需要重点关注的科目不同，对异常科目进行重点的分析和验算。郑璇（2021）研究发现关联方舞弊手段，不但有虚构关联方，而且还把交易的记录隐藏在账务的深处，让审计人员不会轻易发现。

（2）关联方交易审计相关文献研究

由于具有关联方交易的独有特点，决定了关联方交易审计的审计风险比其他领域的审计风险更高，审计难度更大。

①关联方交易审计特点

Claessens (2002) 发现在关联方交易中, 其集团相对于子公司的交易更非常容易发生重大关联方交易舞弊事件, 即关联方交易的伪装与注册会计师的审计风险成正比关系。尹一舒 (2016) 研究分析出风险高、难识别、复杂性高的三个关联方交易的特征, 其最难点在于对关联方的辨识。郝霞 (2017) 研究认为对于关联方交易而言, 注册会计师需要重点对交易的商业理由及交易过程的完整性制定合适的审计程序以获得更加准确的审计证据来识别判断关联方交易的真实性。袁建华 (2020) 研究指出关联方的交易是在不平等的条件下进行的, 这就为上市公司利用关联方进行圈钱和舞弊提供了便捷的途径。刘晓钰 (2020) 研究指出关联方交易是具有双刃剑的效果, 既能给交易双方节约各种成本, 如: 了解对方的成本, 双方进行价格谈判的成本, 未能按时交易违约的成本等; 但由于信息不对等, 很多投资者在不知情的前提下进行投资, 企业利用关联方舞弊后, 让很多投资者的利益出现亏损。

②关联方交易审计风险

熊子祎 (2017) 通过对紫鑫药业舞弊案研究, 得出以下结论: 一是 CPA 人员的专业知识与胜任力欠缺; 二是由于事务所与被审计单位的内控都有问题, 为 CPA 审计增加了严重的审计风险; 三是监管部门对关联方交易缺乏有效的监督机制, 对舞弊的处罚不严起不到警示作用, 导致很多企业选择铤而走险的去财务舞弊。杨梦雪 (2017) 通过对舜天船舶案例 的研究, 发现管理层的舞弊动机不同, 那么所进行的关联方交易舞弊的方式也不同, 仅仅只看交易的表面行为是发现不了其本质, 这就给审计人员加大审计难度。樊怡 (2018) 通过对亚星化学舞弊案的研究, 得出增加审计风险的因素有: 审计人员实施的审计程序有问题, 对有问题的内部控制给予肯定, 公司的治理结构不合理等。王涵 (2018) 通过研究舜天船舶舞弊案, 发现存在的审计风险有: 关联方相关信息不公开披露或是延迟披露、关联方签订的买卖合同定价不合常理, 虚构关联方和与关联方签订虚假买卖合同。丁立伟 (2020) 等研究认为对关联方进行审计的时候, 最重要的环节就是有效地识别关联方关系, 找出被审计单位不披露或者披露不实的关联方。万晓涵 (2021) 研究发现关联方交易不但复杂而且风险是客观存在的, 无法消除, 只能降低。褚美晨 (2021) 研究指出关联方审计风险有很多, 如购销、费用分摊、受托经营、资金往来等因素, 审计人员在审计时, 需要把这些审计风险点都识别出

来。

③关联方交易审计策略

Moez (2015) 研究发现关联方交易时高风险领域, 针对该领域的审计时需要花更多的时间, 来判断重大交易异常的情况是否符合常理。张邵波 (2016) 研究发现对于上公司的披露是否正确, 审计人员应从多个方面来判断, 如识别、合规性等。Clikemang 和 Lou (2017) 通过统计舞弊案例分析, 关联方舞弊最常用手段是将关联方关系隐藏在账务当中, 让审计人员发觉不了, 故识别出关联方才是关键。刘洁筠 (2018) 研究发现收入舞弊的高风险区域, 对其重点分析最终可以发现被审计单位是否隐蔽关联方关系。徐广 (2018) 研究认为相吻合风险导向审计经典理论, 对关联方及其交易的切实有效识别提升效率, 进而降低审计风险。

(3) 关联方交易审计失败相关文献研究

①关联方交易审计失败原因

孙帅 (2016) 研究发现关联方审计失败的发生, 审计行业有着不可推卸的责任, 如: 竞争压力、审计环境等因素。雷虹 (2019) 研究发现关联方审计失败的原因有事务所盲目接受项目、独立性缺失、缺乏风险管控等。冯赛巧 (2021) 研究发现审计人员对新绿股份的审计失败是对存货、银行存款、应收账款的审计程序不完善等导致的。

②关联方交易审计失败防范对策

Stefangiak 等 (2017) 相关监督职能部门多种方式培训提高注册会计师的对审计风险的感知综合能力比会计师事务所加强内部控制质量复核审查更能防止审计不成功的发生。李莫愁 (2017) 提出的建议一是审计准则, 使其更明确和适宜操作的; 二是监督管理, 中注协全程对审计人员在审计过程中的审计行为时刻保持这监管, 并提高审计人员对关联方交易审计的业务能力。郝玉贵和陈伊宁 (2018) 研究提出不但提高审计项目成员的专业能力, 同时监管机构要对审计的群过程保持监督。刘健国 (2018) 研究建议审计人员对于关联方的审计, 审计人员要多长一个心眼, 在发现异常的关联方交易要保持头脑清醒, 认真地分析其中的原因。刘扬 (2019) 研究认为在一定程度上可以减少关联方审计失败的发生, 并要求审计人员在审计过程中必须严格执行有关规定, 监管机构要加大监管力度等。

1.2.2 文献评述

文中通过对关联方交易舞弊、审计及审计失败的文献归纳总结得出，两权分离严重、公司治理结构差、公司环境弱等特征的企业往往是关联方舞弊常发生的企业，其进行舞弊的主要动机是虚增利润、美化财务报表、占用公司资金及转移资产等，上市公司利用关联方的目的不同导致使用的手段也不同。由于上市公司经过层层的控制或被控制的关系组成关联方，让审计人员在审计时不会轻易地发现，这就需要审计人员有强硬的专业能力，可以制定出针对性的审计策略。对关联方交易审计失败原因从会计师事务所与注册会计师、被审计单位及监管机构四个方向进行研究与分析并提出防范建议。

尽管已有许多学者对关联方交易审计进行了深入研究，虽然目前已经不少研究者对关联方交易审计开展过研究，且具有一定的深度性和广度，但也应该注意到仍鲜少有研究者从关联方交易的舞弊风险的识别、评估和对策的角度，全面剖析了关联方交易审计的失败。同时，对关联方交易审计失败原因的探讨还无法摆脱以注册会计师为依托的会计师事务所的制约，且其间还必然存在被审计单位的主要因素。据此，本文还需要全面探讨由注册会计师、会计师事务所、被审计单位，及相关监管部门造成关联方交易审计失败的主要因素，并提出更具针对性和指导性的建议。

1.3 研究内容及方法

1.3.1 研究内容

本文在相关理论的基础上从四个角度研究分析立信对金亚科技关联方交易审计失败产生原因，最后提出有针对性的建议。

第一章：引言。本部分写研究背景、内容、方法等，并对国内外相关文献归纳，提出本文研究视角。

第二章：相关概念及理论。界定关联方、关联方交易、审计失败的概念，并对风险导向审计、利益相关者及舞弊三角理论进行简述。

第三章：案例介绍。对金亚科技、立信会计师事务所进行简介，并对舞弊案

例事情的经过进行介绍。

第四章：立信对金亚科技关联方交易审计失败的原因分析。不仅有注册会计师和会计师事务所的原因，而且有被审计单位和监管机构的原因。在双重因素影响下最终审计失败。

第五章：防范关联方交易审计失败的建议。从注册会计师、会计师事务所、监管机构提出有针对关联方交易审计的建议，防范审计失败。

第六章：结论与不足。对前文的研究进行总结，并指出本文的研究不足和研究展望。

1.3.2 研究方法

(1) 文献研究法。查阅知网、万方等平台，查阅有关关联方审计失败等重要文献，将相关文献按照研究思路进行分类总结归纳。

(2) 案例分析法。选取立信对金亚科技关联方审计失败事件作为实际案例，对案例进行回顾与分析，分析选取案例企业审计失败的原因，并提出针对性的防范建议。

2 相关概念及理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 关联方

《企业会计准则第 36 号》对关联方的界定为：一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响以及两方及以上同受一方控制、共同控制或重大影响的构成关联方。按照定义理解如图 2.1：

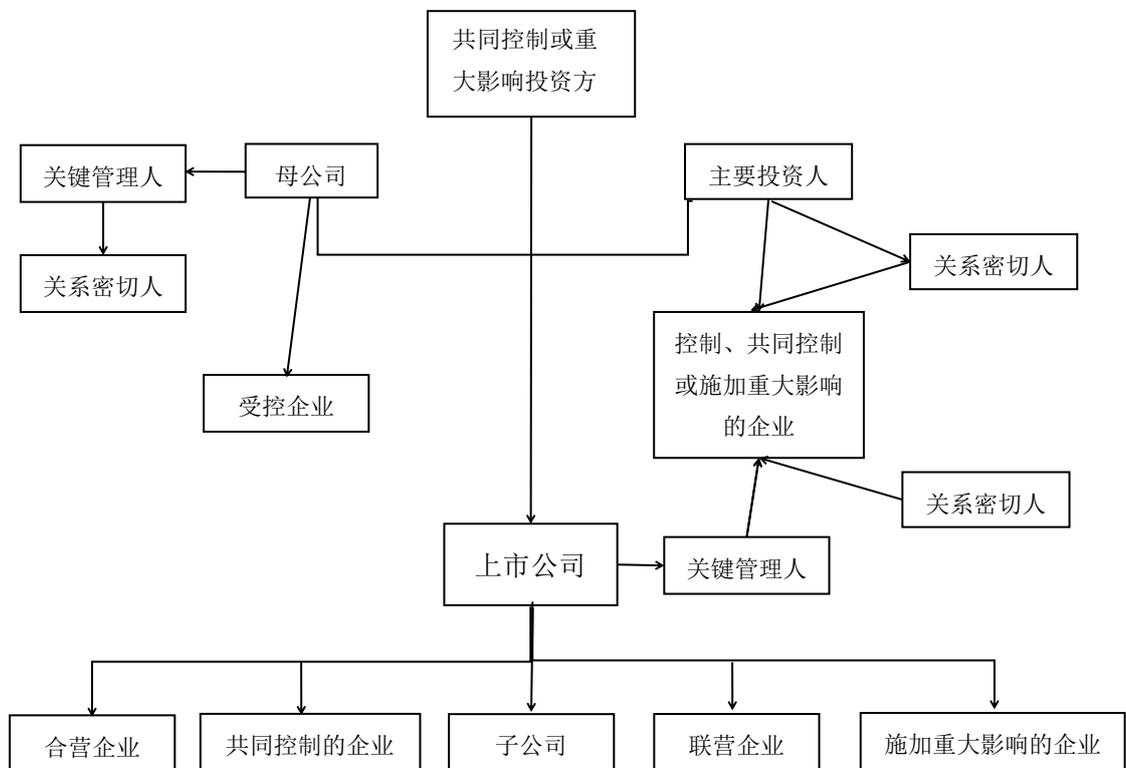


图 2.1 关联方

2.1.2 关联方交易

关联方交易是企业关联方之间的货币、资产或服务和义务交易，这在集团企业中非常常见。证监会将重大关联方交易定义为超过 5% 的净资产或总金额高于 3000 万元的交易。关联方企业的资本与债务之间存在着一定的权利与义务。主要关联方贸易的发生通常伴随着资源或服务的转让。当然，相关的利益与风险也

同时转移。即便是缺乏直接资金往来的技术交易与劳务流转仍然构成关联方交易。我国经常发生的关联方交易方式如下图 3.2 所示：

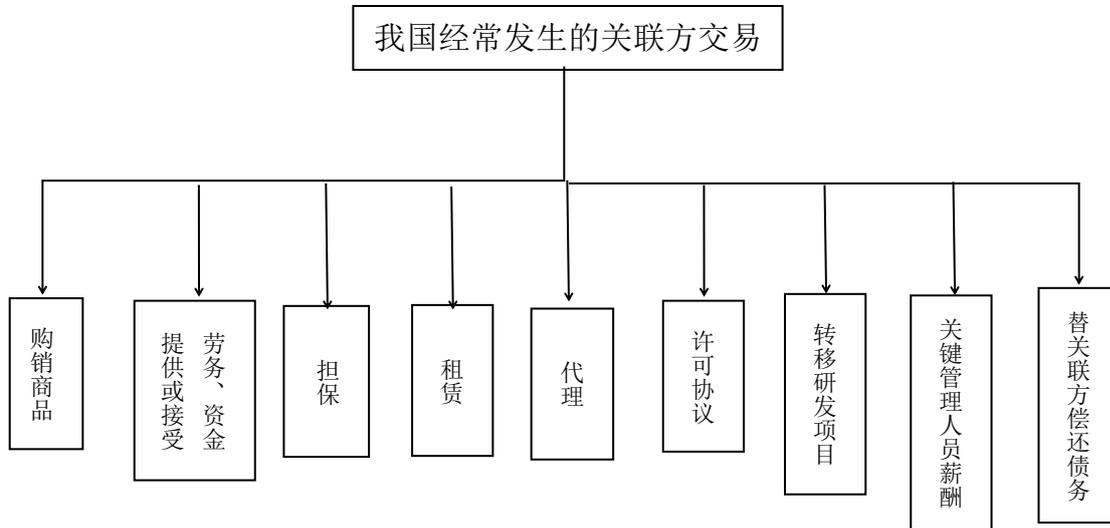


图 2.2 我国经常发生的关联方交易方式

2.1.3 审计失败

学术界从两个方面对审计失败进行界定：广义与狭义，如表 2.1：

表 2.1 审计失败的定义

	广义	狭义
评判视角	人民群众	CPA
审计过程	不作为依据	CPA 未遵守审计准则
审计结果	审计意见错误	审计意见错误

二者共同点是，注册会计师所提出的所有审计结论均为不正确的审计意见和提议。但二者的本质区别就是对整个审计过程是否注重，对整个审计过程并不关注而只在乎最后审计结论的情况就是所谓的广义审计失败，即注册会计师对年报审计后给出的审计结果是不正确的，为广义的审计失败；而狭义的审计失败，不但注册会计师对年报审计后给出的审计结论是不正确的，还外加关注审计人员在

审计的过程中的行为情况,即哪怕注册会计师最后给出的审计结论是错误的,但在审计的过程中都是按审计准则进行审计的,也不属于狭义的审计失败。文中采用狭义概念审计失败的基本论点,认为有没有出现审计失败不仅仅需要看最终的审计结果是否正确,还需要看审计人员在审计的过程中是否严格遵守审计基本准则等审计行为。

关联方交易审计失败的两种类型:第一种,由于审计人员并没有很严密地按照我国会计准则的规则来设计审计程序,从而未识别出被审计单位所隐瞒的关联方关系以及交易,从而导致审计失败;第二种,在被审计单位通过虚构出关联方关系或者运用与关联方关系所进行订立的虚拟买卖合同,来提高经营收益的情形下,由于审计人员并未设计和实施审计程序以确定出被审计单位虚构关联方关系的实际情况,以至于对于商业理由是否正常未能发现,最终导致审计失败。

2.2 相关理论

2.2.1 风险导向审计理论

2006年,我国对审计准则作出修改,并与国外审计标准相衔接。即:审计风险=重大错报风险×检查风险。在这个定义中我们能够发现,在事务所的可承受审计风险范围明确后,如果是被审计机构的审计经营风险非常大,审计人员就需要优化审计流程以使检测经营风险减小,从而保证了重大错报风险的可接受水平范围。David McName、Selim(2000)研究认为随着企业之间的竞争愈演愈烈,每个企业要想在市场是哪个获得一席之地,就需要把自己公司的风险控制的到位,这也将逐渐演变成CPA在审计时必须对被审计单位所存在的所有风险都识别出来,然现代风险导向审计的侧重点也在风险的管控之上。Kneohel WR(2007)研究报告指出,传统的风险导向审计对于现在的审计业务并不在适合,缺乏对固定风险的评估,然现代风险导向审计对这些问题都加以考虑到了,对风险的把控更加的全面,在审计行业越来越受欢迎。

2.2.2 利益相关者理论

二十世纪八十年代,利益相关者学说由弗里曼所提倡,他指出利益相关者是

公司的管理人员们所做出的一些公司经营活动,而这些行为的目的是为了达到利益相关者利益的平衡。依据定义表述可进一步分析为:

(1) 企业在发展的过程中想要获得更多的利益,就需要企业关注与之相关的利益者的权益,不能只单独关注某一些个体的利益。因为企业的发展仅仅靠某些个体是获取不到更大的利益的,只有关注利益相关者的整体利益才可以获得更多的利益。

(2) 企业的利益相关者对企业也投入了很多的资源和管理,并且承担着可能造成损失的风险,这对公司而言,为了长远发展,就必须保护好每个利益相关者的权利,毕竟他们是企业发展不可或缺的一部分。

2.2.3 舞弊三角理论

舞弊三角理论是 Lawrence B·Sawyer 最先提出的,目前对于舞弊案例的分析,运用舞弊三角理论也是非常的常见。该理论包括:机会、压力、借口三个要素。

(1) 压力要素

压力要素简单来说就是管理层进行舞弊的原因。其舞弊的原因来自于公司内部外部的压力。面临退市的压力、融资的压力、完成对赌协议的压力等都属于内部压力;像竞争压力、行业环境的压力、稳定公司股价的压力等都属于外部压力。

(2) 机会要素

机会要素就是能提高实施舞弊能够成功的概率的机会。常常有以下几种情况:①内控缺陷,导致被审计单位的管理人员的权限完全不受内控规定的约束;②管理层权力过大,形成一人决策的局面;③财务报表的披露时,不披露重要的信息;④审计人员帮助被审计单位共谋;⑤审计人员的执业呢能力太弱。

(3) 借口要素

借口要素就是被审计单位的实际控制人或者管理层为了舞弊找的一些让自己信服的理由,以达到自我安慰,自我不违背自我道德。比如:“为了公司着想”、“暂时周转一下”、“被逼无奈”等。

本文重点运用舞弊三角理论对关联方审计失败的原因进行分析,并提出建议。

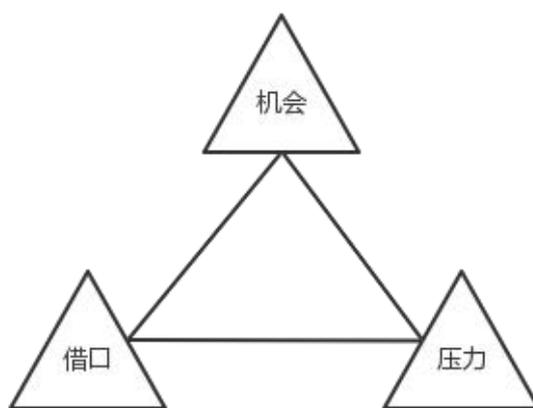


图 2.3 舞弊三角模型

3 立信对金亚科技关联方交易审计失败案例介绍

3.1 金亚科技公司简介

2000年，金亚科技成立在四川省，公司的总部办公楼占地2万余平方米，是四川省质量AA级认证企业。经过公司长达9年的发展，2009年10月成功成为中国创业板开板以来首批上市公司之一。

金亚科技自成立开始，几十年如一日地投身于研究开发之中，随着专利技术的慢慢增加，成功地由小企业变成国家高新技术企业，获得的奖项从省级到国家级也是越来越多，可以说是拥有满身荣誉的企业。在电子产品方面属于领头羊的地位，比如卫星直播系统中各方面接收解码软件、网页的设计开发等。

依据招股说明书披露的相关内容，将公司的组织结构整理如下图3.1。

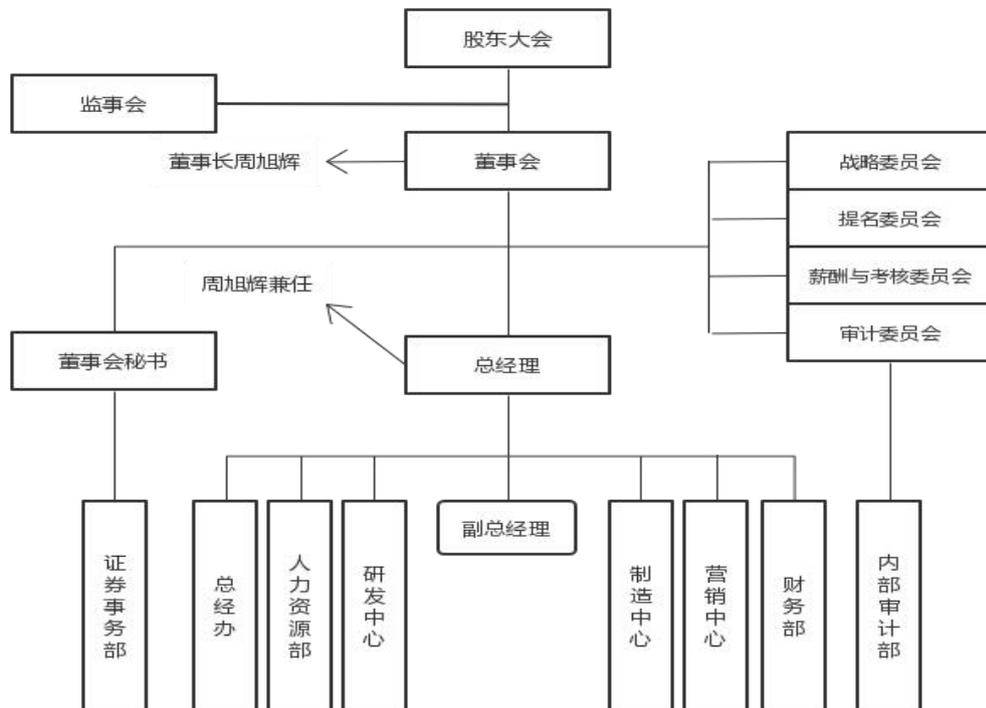


图 3.1 公司组织结构图

资料来源：金亚科技招股书

3.2 立信会计师事务所简介

1927年，立信会计师事务所成立。是会计泰斗潘序伦先生牵头的，在那个年代可以说是成立比较早的会计师事务所，在当时也算是小有名气的事务所。发展至今，立信事务所的业务实际规模变很大，所以立信会计事务所在整个行业的地位遥遥领先，事务所的形象也很良好。在2002年到2010年之间，事务所的综合实力开启上升通道，在我国同行业里成为名列前茅的会计师事务所。

迄今为止，立信在国内很多专业服务都是处于一流的地位，在职审计从业人员大概有8300名，其中执业注册执业会计师就多达2100余名，在全国各个城市基本上都有分所，所拥有的客户也是遍布在全国各地，为上市公司、公司上市、外商投资企业等公司提供审计专业服务。

3.3 案例介绍及处罚结果

3.3.1. 金亚科技被查事件过程

2009年，成为中国创业板开板二十八上市公司之一的明星公司被广大股东所熟知，而在2015年和2018年金亚科技又因欺诈上市、财务舞弊等问题一时被广大的新闻媒体所揭露。金亚科技财务数据虚假的曝光，源于通过涉嫌违规操作的重大重组注入上市公司资产，从而牵引出涉嫌融资诈骗的上市。对天象互动大型资产重组，最终导致金亚科技财务舞弊被大家所知，在大型资产重组的过程中，金亚科技利用关联方实现了利润的大量输送的严重违规行为，引发证监会的关注，进而证监会对惊讶科技进行调查。金亚科技的财务舞弊的事件发展情况如表3.1所示。

表 3.1 金亚科技舞弊曝光并处罚过程

时间	事件
2015 年 2 月 9 日	天象互动转让 10%股份给周旭辉
2015 年 2 月 13 日	将重组方案预公告出来
2015 年 3 月 1 日	周旭辉成功获得天象互动 10%股份
2015 年 5 月 28 日	向中国证券监督管理委员会提出了申报材料
2015 年 6 月 3 日	证监会对重大资产重组做出回应
2015 年 6 月 4 日上午	发布公告说明重组获批但需要补充材料，随即股价猛拉
2015 年 6 月 4 日下午	证监会对周旭辉发出了《调查告知书》
2015 年 6 月 5 日	证监会对周旭辉出具《调查通知书》
2015 年 6 月 9 日	连续 3 个跌停被迫停牌复查
2015 年 6 月 11 日	暂时撤回重组申请
2015 年 6 月 30 日	实际控制人宣布辞职
2015 年 7 月 17 日	实际控制人转让 10%天象互动股权
2016 年 1 月 18 日	发布财务造假的公告
2017 年 11 月 13 日	收到《行政处罚及市场禁入事先告知书》
2018 年 3 月 6 日	《行政处罚决定书》对相关责任人作出处罚
2018 年 6 月 26 日	公安机关对相关责任人追究刑事责任
2018 年 6 月 27 日	强制退市

3.3.2. 舞弊手段

(1) 与关联方签订虚假买卖合同

上市公司舞弊绝大部分是通过利用关联方虚构预付账款，这样可以将收入和利润进行调整，然后再进一步地进行美化，让其成为一个正常的业务交易。在本文章中，金亚科技也是使用了虚构预付账款的方法进行了财务数据伪造，在签订虚假合同后，金亚科技先通过调整资产科目，以达到目的，接着在市场经营活动中慢慢地将其对冲掉，以达到以假乱真的目的进行舞弊。

表 3.2 2014 年金亚科技财务报表科目调整 单位：万元

会计科目	变更数	变正前	变正后	幅度
其他非流动资产	-32000	32048.16	48.17	-99.85%
未分配利润	-30861.48	2534.21	-28227.28	-1213.86%

资料来源：金亚科技官网整理

根据表格 3.2 中的数据，金亚科技对其他非流动负债调整，降低了 3.2 亿元，对未分配利润调整，降低了 3.08 亿元。通过对金亚科技在 2014 年的上市公司年报中重大工程履约事项调查得知，成都市金亚智能科技有限公司曾与四川省宏山建筑工程公司成都市第五分部签订了一项数额超过 7.76 亿的不正常协议，而且规定必须提前预付百分之四十的工程履约金，为 3.1 亿，主要用于建设金亚智慧物联网产业基地。但是，通过查询披露的财务报表发现，金亚科技固定资产总额才 6.58 亿，然而预付账款却就达到了 3.2 亿元，可以说按照这个比例是明显跟其他企业比对显得不正常。同时，在相关的网站进行查询，却没有查到任何关于此次工程招标的信息，这就太不符合逻辑，而且资金都是按合同在支付中。

在网上对施工方企业进行调查显示，四川宏山建设公司在四川省是一家普通的建筑公司，并没有什么出众的业务水平，并且对于这个如此之大的工程是第一次承建，按照公司的规模来计算，四川宏山是完全没有能力完成这个项目工程的建造，并且可以在中国工商行政管理系统网站看到关于四川省宏山公司的行政处罚，撤销营业执照，这是因为四川宏山连续三年未进行资格年审，在相关部门催检后任不进行年检。这么显眼的处罚，金亚科技却选择掩耳盗铃，还是将这个大的工程交给四川宏山承建。对上述信息分析可知，在逻辑漏洞百出的项目中，金亚科技的预付款肯定是不存在的，但是金亚科技还是选择赌一把进行财务造假。

（2）未披露关联方及大股东违规使用上市公司资金

分析 2014 年披露的财务报表可得，金亚科技共虚增了商业银行储蓄存款 28791.18 万元，同时对其他应收款和货币资金也实行了调节，前者调增 23522.9 万元，后者调减 22194.54 万元。都是因为实际控制人违规使用金亚科技的资金所导致。

表 3.3 2014 年金亚科技财务报表科目调整 单位：元

会计科目	改正前	改正后	改正数	幅度
货币资金	345,233,917.25	124,288,468.23	-221,945,449.02	64.29%
其他应收款	17,528,397.41	252,657,298.80	235,228,901.39	134.19%

资料来源：金亚科技官网整理

在巨潮资讯网中查询金亚科技发布的公告可知，周旭辉作为金亚科技的实际控制人，明知在违规的情况下，依旧将金亚科技的资金进行违规占用，当金亚科技舞弊暴露后，希望尽快将违规侵占的资本进行清偿，于是把天象互动 10% 的股份全数卖掉，最后金亚科技以 22100 万元收购，在一定程度上也保障了中小投资者的权益，并支付现金将违规使用的资金一年内所产生的利息。并在变卖股权的同一年，7 月 16 日，所占资金清偿完成。

3.3.3. 处罚结果

通过上述的分析，并在证监会长达三年的调查后，对个金亚科技进行处罚；同时立信在审计的过程中未严格遵守审计准则，也受到处罚。

(1) 金亚科技财务舞弊行为，违反《证券法》的相关规定，证监会通过长达 3 年的实地调查，于 2018 年 3 月 1 日向金亚科技下达《行政处罚决定书》，责令金亚科技立即改正，给予相关责任人警告，并给予不同程度的处罚。处罚情况见表 3.4。

表 3.4 证监会对金亚科技相关责任人的处罚情况

姓名	行政处罚及罚款金额
周旭辉	警告；90 万元
张法德	警告；30 万元
丁勇	警告；30 万元
罗进	警告；25 万元
何苗	警告；25 万元
李国路	警告；25 万元
刘红	警告；20 万元
曾兵	警告；20 万元
王海龙	警告；15 万元
陈维亮	警告；15 万元
陈宏	警告；15 万元
张晓庆	警告；15 万元
曾兴勇	警告；10 万元
张世杰	警告；10 万元
刘志宏	警告；10 万元
舒稚寒	警告；10 万元

资料来源：证监会处罚公告

（2）对立信会计师事务所的处罚

立信会计师事务所作为审计机构，在金亚科技的财务报表审计流程中，因未发觉金亚科技内部存在隐瞒关联方关系、实际控制人利用关联方交易累计违规占用金亚科技投资资金 2.3 亿元的事情真相，从而提交的审计报告也是不真实的。

2018 年 8 月 6 日，证监会对立信会计师事务所及其相关 CPA 作出处分：没收业务收入约 90 万元，并处以 270 万元的罚金；给了二名签字注册会计师以警告和十万元罚金。

4 立信对金亚科技关联方交易审计失败原因分析

4.1 注册会计师与事务所方面的原因

作为第三方审计主体的会计师事务所和注册会计师, 审计的执业情况对关联方交易审计的成功与否起着关键性的作用。无论被审计单位在审计的过程中是否存在财务造假的行为, 如果审计人员未能在审计的过程中保持独立性、未遵守审计准则等行为都会认为是审计失败。

4.1.1 关联方舞弊风险因素的识别与评估不到位

被审计单位的内部控制、监督管理、治理结构等因素影响公司的经营风险, 经营风险存在的同时也存在审计风险, 这就需要审计人员在审计的过程中识别出所有可能存在的经营风险, 而风险导向审计研究则表明被审计单位的内部风险直接驱动了审计风险, 通过评估是否同时也面临着审计风险, 从而制定和执行正确的流程, 以防审计失败。

立信在对金亚科技的经营环境进行了解分析时, 应带着职业怀疑的思维进行了解虚假交易的情况。金亚科技从 2013 年开始连续二年亏损, 被证监会“ST”, 因新设立的二级子公司进行了大额钢材及交易活动, 并处于重新涉入的经营领域, 舞弊不明确风险重大。立信无法合理确定和关注, 金亚科技内部存在矛盾与关联方及交易有关的重大舞弊风险原因, 对重大错报风险的评估作出了缺失偏差。

压力、机会、借口是财务舞弊的三要素。CPA 还需要针对被审计单位的具体情况, 综合运用职业判断, 以查明可能产生的所有关联方交易舞弊等风险原因。

(1) 压力

①避免退市的压力

具有成长性和产品技术高的中小型高新技术企业, 他们都会选择在创业板进行上市, 但创业板上市的条件比较严格且中小企业具有固有缺陷, 这才导致很多中小企业为了能达到上市条件, 通过弄虚作假的方式提高销售利润, 以达到上市的条件, 并在上市前树立一个良好企业的形象, 同时, 有的企业为了能募集到更

多的资金，将公司旗下的子公司进行包装分拆上市，然后通过证监会的审核，在上市一段时间后，经营业绩就出现各种各样的问题，跟上市之前完全不符。与其他市场相比，中国创业板现在面对“三高”难题，即高上市发行价、高市盈率、筹集资金过多，这也就给业绩在上市很久后的变脸，留下了隐患问题。虽然创业板上市体制建设不太完善，但是退市机制却很严格，很多上市公司就是在面临退市的压力之下选择舞弊。

根据《深圳证券交易所创业板股票上市规则》相关规定，上市公司如果连续3年出现亏损将触发退市条件。查阅金亚科技2010-2012年的年报可知，该企业在这三年的净利润金额分别为5379.3万元、4737.10万元、2939.93万元，公司被调查之后，根据2015年的年报对2013年和2014年的年报进行自查和追溯调整报告，2013年的亏损额由1.22亿元下调至1.40亿元，在2014年净利润下调后由盈利2453亿元转为盈利124.4亿元，公司在2010至2015年的盈利不断下滑的走势，在下图4.1完全反映出来，表4.1为金亚科技净利润调整前后的数据。由数据可以看出，归属于母公司的净利润各个年度呈下降趋势，且2013年出现严重亏损，面对退市的机制，管理层面临了前所未有的压力，都在绞尽脑汁地想办法提高利润，在用尽其他办法后，金亚科技的管理层决定在2014年通过财务的手段对财务报表做美化处理，来化解他们所面临的压力。



图 4.1 公司净利润调整前后对比

资料来源于：巨潮网整理而得

表 4.1 公司净利润调整前后对比（单位：万元）

年份	2010 年	2011 年	2012 年	2013 年	2014 年	2015 年
归属集团 股东调整 前净利润	5379.3	4737.10	2939.93	-12136.60	2577.30	1280.77
归属集团 股东调整 后净利润	5379.3	4737.10	2939.93	-13940.37	124.32	1280.77

资料来源：巨潮网整理而得

②分红的压力

《创业板上市公司证券发行管理暂行办法》规定，发行证券必须具备最近连续两年扣除非经常性损益后的净利润与扣除前的净利润相比不为负的条件。按照金亚科技公司章程规定，近两年进行现金分红且最近三年里及最后一期末的年报出具的是非标准审计报告。金亚科技自上市以来，已于 2015 年五月因前二次的定向增发股份均失利而告终，最后不得不在融资前进行现金分红来达硬性要求。通过报表 4.2 中可以了解，金亚科技已于 2012 年和 2014 年先后完成了现金分红计划，并将于第二年完成发放现金分红。公司在披露的财务报表中也显示出有足额的资金供投资者分配利润。

因此，金亚科技在 2014 年发布的利润分配方案在 2015 年进行完成，但是，由于金亚科技对 2014 年的应归属母公司的净利润 2006.82 亿元进行了追溯调整，所以调整后的实际盈利却为 -26647.25 万元，而这个时候调整的可供投资人分享的收益却为 -24833 万元，按照规定股上市不能再进行现金分红。由于公司需要达到创业板上市公司的硬性要求，只能进行财务造假，虚增收入、成本等多个科目来把利润调整为正，实施 2014 年的现金分红公告进而实现新一轮的融资，这次的调整涉及科目的金额巨大，严重影响了公司的运营决策。

表 4.2 金亚科技 2012 年—2014 年现金分红 单位：万元

年度	现金分红（含税）	集团净利润	占净利润比率
2012	13240000.00	29399179.39	45.4%
2013	0	-121365636.24	0
2014	23968900.00	25772653.09	93.2%

资料来源：巨潮网整理而得

（2）治理结构不合理为舞弊提供机会

①大股东一枝独秀

通过表 4.3 可以清晰地看出，金亚科技的大股东所持股票的比例远高于各位股东所持股票总比例，尽管在连续的五年时间其他股东所持总股比例在持续增加，但还是比不上周旭辉所持股比例，这种不正常的股权结构，最后造成公司股权结构完全不合理，最大股东对公司有绝对的事情决定权，造就“一言堂”的局面。

表 4.3 金亚科技 2012—2016 年股东持股所占比例表

时间	最大股东		其他九位大股东总持
	股东名称	持股比例	其他股东持股比例
2016	周旭辉	27.9%	16.12%
2015		27.9%	16.12%
2014		27.9%	10.78%
2013		27.23%	11.19%
2012		27.23%	12.88%

资料来源：公告整理

首先，最大股东周旭辉对金亚科技的发展有着不可磨灭的功劳，不管是技术方面还是资金方面，作为管理者周旭辉是优秀的，他在实现自己的抱负同时也成就了金亚科技，使他的才华在金亚科技得到了施展，让自己的管理和决策在金亚科技得到淋漓尽致的表现，但也是存在美中不足的表现，他的个人私心在经营决策中表现得太过于明显，很多决策都是根据自己的意愿进行决定，没有一定的数据支撑和科学的依据，导致金亚科技管理层的人心不齐，最后经常在更换管理层，这都跟大股东周旭辉的个人的强势管理和不听其他管理人员的建议有很大的关

系，最后形成一言堂的局面。

②董事会监事会犹如摆设

按理说董事会起到的是监督管理层的作用，但是金亚科技的董事会没有起到一点的监督作用，就如同虚设一样。刚上市不久，就发生股东和董事会五人集体辞职的离谱事件，而且连续几年时间管理层的人流波动也是频繁不断，就连财务总监都在不停地更换，让人百思不得其解。2012-2015年，金亚科技在扩大企业的经营规模，转型到其他新的领域，由于步伐太快，导致企业的内部控制制度、管理组织结构跟不上扩张，这种企业经营环境的不健全为企业最后舞弊埋下了伏笔。

董事会是上市公司必不可少的组织，金亚科技也不例外，但由于董事长周旭辉的股权比例过于大，有绝对的决策权，其他股东有自知自明发言得不到重视。另外，按照规定，董事会成员和公司管理人员的职务并不是为同一人，而金亚科技的董事会组成也是违反了这一规则，公司管理层的活动受不到董事会的监管，董事会就成了摆设，这就为后来金亚科技进行财务造假没有任何人管理层反对。同时，金亚科技也有监事会，但监事会的人数只有三人且其中两人均为本企业员工，这样的监事会哪有职权对管理层进行监督，又如何能行使好监事会的监督职能呢？

表 4.4 金亚科技高管成员表

姓名	董事会 职务	兼任职务	姓名	监事会职务	原职务
何苗	副总裁	董事会秘书	曾星勇	监事会主席	营销中心主管
罗进	董事	总经理	张史杰	监事	总经理助理
王海龙	董事	副总经理	刘芷宏	监事	律师事务所合 伙人律师

资料来源：金亚科技官网整理

由此可知，董事会和监事会如同摆设，无法提供监督职能，大股东的权利和小股东的权利慢慢地形成反比例的关系，这就为管理层进行舞弊提供了机会。

③内部控制失衡

金亚科技在后续发布的自查报告中说明，公司的内控只是摆设，如内控没有

实际效果、制度不够完善、意识不足等等问题。按理说有效的内部控制是可以发现日常管理中的不足，从而尽快进行完善管理，不给企业舞弊提供任何的机会。从下列分析可以看出金亚科技的内部控制是没有任何作用。

首先，从表 4.3 可以得出，剩余股东的股权比例太小，跟周旭辉相比只是九牛一毛，这就导致一枝独秀的局面，权利过大，也得不到任何人的监督，公司经营决策就出现一言堂的局面，董事会监事会是无法进行监督管理的；

其次，证监会进行立案调查后，审计部门的主管立马辞职，并且金亚科技从人员辞职开始一直也没有对公司的人员流动进行安排和调整，导致一直空缺。审计部门是内部控制的核心组成部门，审计部门在公司得不到重视，那么内部审计制度就得不到有效地实施，各个员工得不到有效的监督，不可否认内部控制必然存在不足；

最后，公司的管理事项在董事会上得不到有效的讨论决策，都是有大股东周旭辉一人决策，他的决策都是在他的理解范围内来作出的，缺乏合理的科学的依据，比如：金亚智能与四川宏山签署的工程劳务合同所涉及金额巨大，在签署这项交易事项前进没有进行讨论。

④关联关系复杂

作为集团的金亚科技，企业不但制造和销售电子、通讯设备产品，而且还兼顾网络技术的开发和后续的服务。其业务繁琐，并做投资成立了多家关联公司，如：金亚软件、金亚智能、蓉城致家等有限公司，并且这些企业的实际法人代表不是原金亚科技高管王海龙，就是周旭辉，这为金亚科技后期的造假提供了机会和便利。在资本市场里，上市公司的信誉、资质以及其他方面的要求，都比其他企业好。这也就出现了银行更加喜欢为上市公司提供担保贷款，上市公司，也就是抓住了这一点为其控股公司，及相关企业进行了关联担保，让其关联公司得到更好的发展。但事实也不是总像预期那样发展，有的时候关联企业不能按时偿还贷款金额，这个时候也会对母公司产生不利的影响。2014 年，金亚科技本身就存在资金流动性差，还为其子公司进行担保贷款 1.1 亿元，而最后子公司出现偿还贷款困难，这就对金亚科技本来不富裕的资金雪上加霜，对金亚科技产生严重不利影响。子公司的存在为母公司的舞弊提供了便捷，为了能让母公司在经营状况不好的状态下，有一个好的财务状态，就通过子公司进行资金往来虚构经营收

入，达到虚增利润的目的。

（3）态度或借口

当上市公司出现经营恶化时，就需要大量的资金来改善现状，在这种时候并不是所有的公司都会都通过粉饰财务报表的造假方式来获得资金，有的公司会从各个可以得到完善的方面进行完善，第三方机构也不都会认可，帮其隐瞒舞弊行为。由于行为主体的思想道德水平参差不齐，而各个企业更是在出现不同的状况之下，其所受到的社会压力也是相当大的，当公司达到可以舞弊的条件时，管理人员们能否实施舞弊，通常都取决于借口这一原因，管理者需要找到一个与自身的道德修养相一致的借口，让舞弊可以顺理成章地进行下去，这个借口是否符合其他人的道德标准并不重要。

企业在运行过程中，经济人的行为避免不了会受到这种那种的社会经济环境的影响，管理人员的综合实力、道德水平、企业的经营文化或多或少都会受到社会环境的影响。当社会的环境充满了不诚信的风气，我们又如何能要求所有管理者都诚实守信，如何做到出淤泥而不染是一个深究的话题。因此，管理层要为自己的舞弊找到一个合理的借口，就会从公司的利益、维护公司形象、保障现有股价、避免退市进行重组分析。

随着科技的发展，金亚科技的核心技术已经跟不上时代了，导致主营业务收入在持续不断的下滑，公司为了能得到更多资金来改善现状，就想通过收购哈弗国际重组的方式来获取资金，并购之后虽然解决了一时的问题，但所带来的各种风险也凸显得更加明显，并购的哈弗国际连年亏损对母公司的业绩也是拖累。2015年，金亚科技在上次并购尝到甜头之后，在一次通过并购天象互动的议案，让公司的股价连续几个涨停，公司也在这个过程中集结到大量资金。尽管公司在2013年和2014年业绩也有所增加，但是完全达不到公司高管的预期，所以他们才会不惜冒险在2015年的时候对2014年的财务报表进行造假，让公司的经营业绩和盈利能力都达到符合管理者的要求，让投资者对金亚科技的未来有一定的预期，对高管造假来说找到合理的借口。金亚科技如果不通过对2014年的财务报表进行造假，公司就没有资金进行现金分红，所以金亚科技对财务报表进行造假，让财务指标可以达到分红的条件。

由上述分析可知，金亚科技股权结构不合理，大股东可以完全对公司的日常

活动有决定权,在这种情况下,金亚科技的内部控制失效,董事会监事会起不到监督的作用。管理层在重大融资压力之下,利用关联方进行财务造假,将上市公司的资金转移到关联方企业。立信在对金亚科技进行审计的时候,出于完全信任金亚科技的管理层,未对金亚科技的经营环境进行详细的了解,以至于未能识别出金亚科技财务舞弊。

4.1.2 关联方审计程序实施不充分

审计程序是审计人员在审计过程中的方向指引,若审计人员设计的审计程序存在缺陷或者审计人员执行不正确,则审计工作的开展是不太顺利的,这不断浪费太多的时间,也会导致审计成本很高。因此,审计人员设计有效的审计程序并在执行的过程中严格地遵守审计程序,那么审计人员就很容易发现很多财务舞弊公司的蛛丝马迹。

通过对金亚科技的预付账款分析可知,审计人员在审计时只是走马观花的对其过了一遍,审计程序也成了摆设。从财务报表可以发现,金亚科技的预付账款已经完全占到总资产的一半还多;从四川宏山建设公司看,该公司在四川省是一家普通的建筑公司,并没有什么出众的业务水平,并且对于这个如此之大的工程是第一次承建,按照公司的规模来计算,四川宏山是完全没有能力完成这个项目工程的建造,同时可以从中国工商行政管理网站看到关于四川省宏山公司的行政处罚,吊销营业执照,这是因为四川宏山连续三年未进行资格年审,在相关部门催检后任不进行年检。这么显眼的处罚,金亚科技却选择掩耳盗铃,还是将这个大的工程交给四川宏山承建。对上述信息分析可知,审计人员在审计的过程中,机械化地完成审计程序,而且对明显的错误选择视而不见,未运用检查、观察、函证等审计程序对四川宏山的资质等情况进行详细的了解,看跟企业所提供的资料的真实性和完整性是否一致,对财务造假未进行深层次的调查和分析,看是否属于重大错报风险。但审计人员在最后的审计报告中未进行披露提示风险,也未对审计该项目给出针对性的意见,最后让显而易见的财务造假的线索被忽视。

4.1.3 关联方审计独立性缺失

众所周知,独立性是审计灵魂。在审计的时候,由于审计人员的活动中经常

会触及到利益各方的权益，因此审计人员必须做到诚实守信，以保持市场的公平正义。而且审计人员不但不应当和被审计单位有经济利益来往和亲属关系，而且应做到实事求是，不被外界因素所干扰，不被他人的意见所左右，严格遵守审计准则，做出合理的审计决策。

截止于 2015 年 1 月 1 日，金亚科技的财务报表被立信连续九年审计，其中，2010-2014 年，签字注册会计师均是邹军梅和程进。金亚科技与立信建立了长期合作关系，双方都有了各种的需求，立信为了维护这个长期合作的伙伴，会派出对金亚科技财务状态和经营环境熟悉的审计人员来为金亚科技服务，这就是连续四年都是同一注册会计师的原因，同时，邹军梅和程进因为对金亚科技很了解，为了能尽快地完成审计，他们省略了很多的审计程序，如：在函证地址的不全的情况下，为运用其他的方法来获取充分的审计证据。此外，为了能稳定客户，立信的独立性也是受到影响，审计人员会潜意识地去帮助客户解决一些问题。

审计收费方面，立信从 2009 年到 2012 年先后获得的年度审计收费是 40 万元、40 万元、50 万元、50 万元，全部都是低于了同行业的水准，而到了 2013 年和 2014 年的时候，审计收费居然出现了差不多翻倍的情况，分别是 86 万元和 90 万元，全部都超过了同行业的年度审计收费，这就显而易见地不合常理。而且，二位签字注册会计师都是具有丰富的审计经历，曾连续多年审计过某企业，对该企业的财务状况已经了解到无法再掌握了，可是二位却对金亚科技的许多问题都视而不见，如：函证程序不公正，对审计工作底稿中记载的问题漏洞百出，对重点工程合同不予给以重大的注意等，按理讲在审计经费增加的情形下，审计报告质量就应当有显著的提高，不应当同时存在着各种问题，从中也可看出，立信在审计报告的流程中独立性是完全缺乏的，还存在着与金亚科技管理人员合谋作弊的可能性，给出的审计报告也是弄虚作假。此情况也违反了我国注册会计师职业道德。

4.1.4 会计师事务所质量控制体系失效

质量控制包括事务所的质量控制和各个审计项目的质量控制。

在会计师事务所的质量控制中：首先，立信会计师事务所要为所有审计人员开展专门的技术培训来提升审计人才的执业能力与素养，然而在对金亚科技财务

报表审计时，审计人员给人的感觉非常不专业，对审计流程非常不熟悉，且未能时刻的保持相应的职业怀疑；其次，在承接业务阶段，立信并未充分考虑到独立性对审计报告内容的影响，和被审计单位的管理层之间有无诚信行为。二零一四年已经是立信对金亚科技年报审计后的第九年了，长时间的审计报告也难免出现独立性受到影响，而带队审计的公司项目经理也都是连续四年对金亚科技进行审计，由于公司项目经理对金亚科技已是再熟悉不过的了，也会在潜意识的帮助为金亚科技服务，所以这样审计报告的独立性也是受影响的，同时由于公司项目经理在金亚科技连年亏损的状况下，并未对被审计单位的会计风险进行过全面的考察，在审核流程中也有很多反常的情形，但立信却选择了视而不见并出具对标准无保留的意见；最后，立信应该健全分类监管的机制，同被审计单位的三级审核机制加以对接，并要求监管人员对各级岗位实施严密的监管与审核。规章制度的有效执行，在很大程度上能够降低在审计过程中出现的一系列的困难问题，但是在该项目上，审计工作底稿的不完善和审计资料的缺失的情况下，连续的几次复核都未能发现这些问题，可见都是走形式主义。

在各个项目质量控制中：一方面金亚科技项目经理没有告诉审计人员在审计的过程中需要重点关注哪些审计目标，如银行函证时，而不是仅仅直接去检查是否都有银行签章，还要考虑审计员的专业胜任力不够，而且大部分都是实习人员，甚至还有监管人员指导的不足；另一方面，项目经理也应当对内部审计人员的所有工作加以审核，并检查审计目标能否实现，从而使得内部审计人员的所有工作都是准确无误，审计问题才能解决。而立信的内部审计员，在审核的过程中对函证和合同的查验都是蜻蜓点水，未认真核对其内容，在出现问题时选择视而不见，出现这种情况，不是项目经理未认真看审计记录，就是项目经理知道，却未被审计单位掩护造假行为。

4.2 被审计单位的原因

4.2.1 刻意隐瞒

我国证券市场的市场环境越来越好，上市公司越来越多，有一些上市公司为了能达到上市的要求，利用各种关联方来隐瞒关联方关系，通过来回的买卖的方

式使交易越来越复杂，让审计人员在搜寻关联方证据时无法查询、检查和确认是否为关联方，关联方交易就成为舞弊的常用手段。在该项目中，金亚科技不但没有公开披露与金亚智能的关联关系，而且通过间接的方式控制着金亚智能。在审计时，由于伪装的十分到位，审计人员未能确认二者的关联关系。在做伪装工作时，金亚科技不但以正常的市场价格进行交易完成购销业务，而且还通过正规手续来签合同，开发票等方式保证业务的正常化。单纯从合同、发现和业务的合规性里啊看，这就是正常的业务交易，其他业务别无异常。但实在是金亚科技通过伪造合同、发票把关联交易的事项转移到金亚智能上，并在年度财务报告特意进行虚假的会计处理，却不会在附注中进行披露二者的关联关系。由于伪装的过于合规，对审计人员是一种麻痹作用，很难让审计人员判断出来。

4.2.2 内部控制制度失效

查阅到 2015 年的资料发现，金亚科技完整的内部控制并未按照上市公司的要求进行披露，也未让事务所进行审计。由于金亚科技的主要股东以及负责人和实际控制人均是最大其他股东周旭辉，而公司股东身份又与高层管理岗位重合，在上述情形下同时发生的情况时候，周旭辉就会为了自身的利益产生一些错误的经营决策。金亚科技表面上看起来是跟其他上市公司一样，实际上公司的内部控制是摆设起不到任何作用，是一个无效的内部控制。我国《公司法》规定，企业应当披露年度的财务报表、审计报告、内部控制制度等信息，此时上市公司就必须成立审计部门，由董事会直接领导，保证独立性。然而金亚科技的审计部门起不到任何的监督作用，因为董事长兼任着总经理，对内部审计的有效性大大的削弱，直接成为了摆设。

4.3 行业监督与环境的原因

4.3.1 行业监管滞后

2006 年，我国发布了新的审计准则，对关联方交易准则做出来重大修改，然后在 2010 年的时候进一步的进行了完善，更加强调对审计风险的关注。虽然关于关联方交易审计的准则很完善，但在实际审计的过程中却没什么实务操作性

可言。审计人员在实际审计过程中，没识别出关联方交易直接默认不存在关联方交易，这种行为很容易忽略存在的审计风险。

虽然我国是法律规范、行政监督、产业自律的“三位一体”的监管模式。然而监管机构在人力、物力、财力等条件下，基本上不能做到实时的监督，滞后的监督就让监管效果大打折扣。本案例中，2012年金亚科技都在利用隐藏关联方的方式进行财务造假，立信却为其出具了虚假的审计报告。2015年金亚科技进行资产重组时，证监会才发现其舞弊问题，立即进行立案调查。在长达三年的调查后，于2018年才对金亚科技、事务所和CPA正式地做出处罚通知。这个时候，金亚科技的舞弊行为已经长达4年之久，立案调查也长达三年之久，在对其处罚已经达不到预期的警示作用。

通过上述分析，监管机构对行业的监督不到位，导致监管的效力滞后，这也算被审计单位敢于造假的因素之一。

4.3.2 处罚不严

从证监会的处罚结果可以看出，对注册会计师的惩戒也有行政责任，比如警告、罚金等之类的，现在法律也没有具体的规定对注册会计师的刑事责任作出规定规范，且没有得到有效的执行。从前面的处罚通知可以分析出：

首先，违规会计师事务所和签字注册会计师在被中国证监会的惩戒力度相对比较而言特别薄弱，从中国注册会计师协会的公开信息梳理，整理如图4.2所示，立信可连续五年的收入差不多是逐年增加，且年均收入都在35亿元以上，事务所的收入如此之高，而处罚如此之弱，这违规的成本也是太低了，根本其不到任何的警惕作用；



图 4.2 立信会计师事务所近五年年收入

数据来源：中国注册会计师协会

其次，由于人员、物资等因素的影响，证监会对事务所和注册会计师进行实时监督是不现实的，并且所做出的监督和处罚是存在较长时间的滞后性，金亚科技就是在 2015 年重组进行关联方交易财务舞弊，在经过三年之久的调查，证监会于 2018 年才发现所存在的问题，并于当年正式对立信会计师事务所及签字注册会计师进行处罚，由于过去时间之久，在进行处罚想起到警惕作用已经得到大大的削弱。

综上所述，由于证监会对会计师事务所和注册会计师的监督不够严格，惩戒力量不够强，这也给了会计师事务所铤而走险的机会，违规收益大于成本，在客观上造成了注册会计师和事务所在执业环境中警惕意识不足，从而也间接造成了审计失败的情况频发。

5 防范关联方交易审计失败的建议

通过立信对金亚科技关联方交易审计失败个案的调研数据同当前我国的审计行业规范相结合，从注册会计师、会计师事务所、外部监管三个方面，提出防范关联方交易审计失败的有效措施。

5.1 注册会计师

5.1.1 重点关注关联方交易舞弊动机

压力往往是造假最先开始的地方，因此审计人员必须针对被审计单位的实际状况，综合运用法律法规与职业能力判断，确定可能出现的关联方交易造假的情形。上市公司为了防止被退市的压力，常常会铤而走险进行舞弊的动机，识别关联方及其交易就显得尤为重要。金亚科技在面临退市的压力下，为了能继续维持上市，利用子公司金亚智能违规进行交易，不披露二者关联方的关系，该案例在资本市场上以防止退市利用关联方进行造假的典型案例。

审计人员在审计时，需要利用各种资料分析舞弊的动机，评估造假的风险，并着重注意是否存在未公开的关联方，运用审计程序检查异常的情况。此时，需要注册会计师对被审计单位的经营环境、内控情况、行业状态，甚至是一些关于被审计单位的新闻报道一系列的线索，只要是能对被审计单位有所了解都得深入调查，只有这样才能采取更有针对性的审计程序。

5.1.2 制定恰当完善的关联方交易审计程序

关联方交易安全性和保密性高、隐匿性强及复杂的交易等特征，这也就变成了财务造假的高领域，我国注册会计师审核规范将其界定为特殊风险区，要求在审计时需要重点关注。因此，CPA 在对关联方及其交易进行审计时，需要制定恰当的审计程序有效的识别与应对可能存在的舞弊风险。

立信对金亚科技关联方交易审计失败的主因,是由于没有设置完善的审计流程和执行时不充分。关联方关系双方以及相互交易对方的价值判断、对特殊事件的注意以及其分析性程序的使用。因此,我们建议注册会计师在设计审计程序时着重注意这样的几个方面,以降低在对关联方交易审计中的风险。

(1) 充分注意被审计单位的股权结构与实际所有权人的关系等状况

根据审计准则的要求,审计人员在风险评估阶段时,需要对被审计公司所有权及公司实际控制人与其他单位的关系进行详细的了解,来查证被审计单位所披露的关联方是否完整、准确无误。在对关联方交易进行审计时,识别和评估被审计单位的关联方及其重要。在风险评估阶段,审计人员还必须着重注意被审计单位的股份分布、控制公司的个人的经营状况等信息,以确定和评价企业的实际控制人是否具有重大错报风险。对于大额与非常规交易注册会计师需要重点关注一下,如去查阅交易方的公司背景信息、信誉状况、交易的真假情况,为下一步的审计计划做好铺垫,为制定恰当的审计程序指明方向。

(2) 重点关注异常交易行为

①利用大数据筛选异常交易

当审计人员在风险评估结束,应建立审计程序来减少审计风险,对异常交易情况中重点关注,制定有针对性的审计程序。

关联方交易安全性和保密性高、隐匿性强及复杂的交易方式,故而被审计单位通常利用关联方进行舞弊,在舞弊时,被审计单位会将利用多层控股或交叉控股的关联方进行多次的交易,将原本属于自己的关联方进行非关联方处理,这个时候仅靠审计人员在短暂的时间里厘清这些关系难度是非常大的,故而需要借助大数据进行处理。

首先,在网上我们可以找到很多公司的股权披露信息,将这些信息收集起来建立一个数据库方便进行搜索查询,这样就大大缩短审计人员进行信息收集整理的时间,提高审计人员对被审计单位关联方的辨识。当对一个公司进行审计时,审计人员可以将该公司进行投资和被投资的企业筛选出来,在与其对客户企业的投资和被投资的企业进行关系评估,然后将被审计单位的各个股东及其近亲属筛选出来,判断这些人员与前面筛选出来的企业是否存在控制或拥有的关系,如有,就进行进一步的评估判断是否构成关联方。

其次,将被审计单位的采购销售的价格进行收集整理成一个价格数据库。在发现某项交易的价格明显跟以前的采购销售的价格差异很大,这个时候就需要进一步地去判断对方的身份,若构成关联方,这个时候需要实施更多的审计程序。

最后,我们利用大数据系统,将被审计单位的财务账套导入审计系统中,利用审计系统筛选出金额比较大的交易,审计人员这个时候就需要对这些交易重点关注。

因此,注册会计师可以在未进行审计前收集好这些信息,进行整理汇总成大数据系统,这样就方便审计人员开始审计时利用数据库筛选出金额比较大的交易重点关注。

②对大额资金的交易重点关注

被审计单位的管理层以及实际控制人,利用关联方关系用非公开的价格进行转让企业的巨额资本,是关联交易舞弊的最普遍的方法。所以,审计人员需要着重注意与被审计单位之间存在的巨额资本的来往,以掌握双方的工商登记状况,从而评估该交易的商业合理性、真实性等。由本文的分析可以看出,金亚科技公司和多家的关联方企业之间存在着巨额资本交易往来,其间存在着更大地使用复印件作原始资料附件、出票人不能对发票进行签名、发票上的出票人和账面记录不一致等许多值得审计人员特别注意的地方。审计人员要始终保持着严谨的态度处理工作,对于出现了异常的情形要开展进一步的审核程序,以弄明事件的原因,包括查找与双方重大资本往来有关的合作协议以及其他原始资料,评价其交易内容是否真实、合法;对于查明两家企业之间是否具有关联方关系,审计人员可利用网络查询、实地考察等各种方法,来掌握双方的实际状况。

③查验科目异常变动的原因

由于关联方的审计存在繁琐性、隐匿性等特点,在进行审计时,合理地运用审计程序有效地提高防止财务舞弊行为的发生。本案例中,发现金亚科技的应收票据和应付票据科目存在异常变动情况,审计人员应用分析程序进行分析,然后对票据的各种情况实施进一步审计程序,查出票据大额异常变动的的原因。

(3) 关注与被审计单位相关内部的管理设计和执行状况

审计人员在进行审计时,必须首先对被审计单位内部及其周围环境作出详尽的了解,与内部管理有关的问题应进行重点关注,看它能否设计得科学合理,在

实施的时候又能否可行。对关联方交易活动最具有重要的控制意义的是设计合理，并实施有效的内部控制。审计人员在审计时，对上市公司是否未披露关联方和财务舞弊可以通过关注内部控制来进行识别。因此，审计人员应该将财务报告审计与内部控制的设计和执行情况相结合以达到提高审计质量。但是，现在我国内部控制审计还是非常的薄弱，有的走马观花的过一遍，随便提一些不痛不痒的小问题，并没有什么实质性的审计。在评估时，出现被评估为特别风险的关联方或关联方交易事项，审计人员需要特别的关注该公司的内部控制这方面的制度。

CPA 在对被审计机构内部管理进行了解时，不仅单单的评价设计是否合理，更重要的是在经营过程中是否有效的执行，查看是否存在异常的情况，对于异常的情况需要给予特殊关注。利用关联方舞弊的企业往往会把关联方隐蔽起来，让审计人员仅仅利用财务报表信息是不会轻易地发现问题的，很难得到足够的审计依据。此时通过将审计单位的财务报告内容与内部管理的主要问题相结合，其对舞弊问题的发现较为容易。如本案例中，立信在依据风险导向理论对金亚科技进行评估时发现在货币资金等方面存在重大的重报风险，进而审计人员也在关注于内部管理系统以及与之有关的设计和 implementation 问题情况，这对审计人员来说可以轻松地发现这些制度和内部审批方面不够完善，与之对应的就是对原始凭证进行检查，可以发现跟金亚智能的交易存在异常的情况。然后，立信在审计的过程中并未对金亚科技的内部控制制度进行重要的关注，仅仅检查一下是否存在内控，未在进行其他程序，这就潜在的增加了审计风险。只有加强对其审计后进一步地修改，不但可以提高为公司提供一个良好的经营环境，而且可以提高审计过程中对重大错报风险的识别效率。审计人员通过对被审计单位的内控审计修改得更全面，被审计单位的企业经营环境越好，内部控制制度建设越好。被审计单位必须具备良好的运营环境和内部管理环境，经营过程中的控制活动也越来越规范，公司的内部控制也会越来越得到有效的执行。

（4）合理运用分析程序

审计分析流程的使用，在会计师的实务工作中十分关键。所谓审计分析流程，是指由采用审计手段对被单位的有关财务和非财务进行分析，而这些数据分析中既包括与被单位往年同期财务的比较，又包括与同行业的其他公司的有关财务进行比较。使用审计分析流程可以有效地确定被单位所提供数据信息的真实性，而

透过分析业务流程中出现的非正常交易过程, 会计师还可以由此找到公司使用关联方实施造假交易的审计证据, 进而透过评价出该项目中所包含的风险信息, 以判断对接下来工作的重视程度。审计人员在实际的审计工作中, 往往能够因为认识到了某一异常现象而予以重视, 并根据该异常现象适时追加了审查过程, 由于顺藤摸瓜终于找到了一个数额巨大的关联方舞弊行为, 并经过对此次实践的探索总结认识到了客户部门通常采取的作弊措施, 进而鉴别出了较多的关联方作弊情况并对之加以控制, 从而使审计风险控制能够在能够承受的较低水平, 从而提高审计质量。

注册会计师对被审计机构内部所提交的任何包括关联方交易的财务信息和合约内容等信息, 将始终保持着职业怀疑。根据规定, 处于被审计机构一般经营业务领域的重要关联方交易, 通常具有极易引发重大错报风险的特殊风险, 应当适时对该信息的真实性和完整性做出评价。因此, 假如公司所提交的材料是原始资料的复印件, 则有必须将其副本和原件加以比对确认。若是被审计单位与其关联方从事证券交易的协议为副本, 注册会计师可向被审计单位提供协议原件, 对其所包含的交易条件和价格加以仔细斟酌, 咨询与该协议制订、订立和管理有关的人员, 看他们间有无存在表述冲突的问题。若被审核单元遗漏或存在问题而不能提交协议原件, 则会计师有权要求向被审核单元的关联方寄发询证函以理解有关事情, 并应及时监督询证函从撰写、邮寄、收到的各个环节保持严格受控。另外, 会计师还需要采取证据抽查等会计手段掌握关联方交易的最初证据是不是真实性、准确, 并咨询内部财务对关联交易进行审核处理的方式, 在必要时还可以进行重新的会计程序, 把我们经计算后所得到的财务数据和公司内部财务的实际情况加以比较, 看是不是出现了很大的差距, 从而研究该差距到底是计算误差所致, 还是由于公司内部确实有关联方交易的舞弊情况。

注册会计师在做出实际的财务审计时, 往往不光对于被审核单元在其财务报表中已透露的信息内容持有怀疑, 而且其背后未透露的信息内容中更有可能存在公司内部涉嫌使用关联方交易并实施作弊的审核依据。基于此, 注册会计师能够采用合理的方法调取与被审计单位有紧密贸易往来的上下游供货商或客户的工商经营信息系统, 或者还能够实时掌握他们与其关联方交易的状况; 对被审计最近数次举行的主要股东大会和董事所产生的工作会议纪要展开详尽的调研, 掌握

被审计最近期的工作要点以及工作审批过程；依据中国人民银行所提供的被审计已开设银行结算明细是否有问题；看双方的成交数额，以及账款结算日期是否与被审计单位所描述的时间相符；并检查被审计单位的公司登记名册，以了解其企业股权结构是否合理，可咨询与合约的制订、签订、管理等有关的人员意见，并检验与这些合约或所对应交易的原始凭证是不是真实、齐全，如注册会计师要仔细检查与该贸易活动有关的凭证。综上所述，注册会计师必须合理进行会计分析过程，在审计工作中注重于对所获取的资料真实性的鉴别，以确保与被审计单位的关联关系方可被完全确定，使之由于其利用关联方关系进行交易而可能产生的损失减至或最小化。

5.1.3 保持应有的职业怀疑

CPA 的职业怀疑能够有助于其在会计流程中正确地运用职业评估，对有异常的情况可以时刻保持警惕。被审计单位往往采用隐藏关联方、不披露关联方、将关联方转换成非关联方等方式进行关联方交易进行转移公司资产，其手段都是非常的隐秘，CPA 只有保持必要的职业怀疑就能够设计和实施合理的审核程序，防范审计失败。

保持应有的职业怀疑需要注册会计师在进行风险识别与评估阶段，永远保留质疑的思维，对被审计的内部管理、股权结构、以及企业的运营环境等加以深刻认识，并对感受到质疑的地方保持警惕，需要对企业管理层和治理层的信用状况加以评估；风险应对阶段，具有相应的职业质疑态度可帮助审计人员针对已辨识出的重大错报风险点并重新设计实施审计程序，将根据收集的审计证据，确定上市公司内部是否有关联方，以及是否有关联方舞弊行为与已收集的审计证据相互矛盾。另外，公司通过运用关联方关系进行层层交易，使得与关联方交易复杂化和隐藏化，且有的时候明明存在关联方先不进行交易也不进行披露，等需要进行舞弊的时候才进行交易也不披露，该行为为审计人员在审计时增加了很大的工作量。为此，会计师事务所应对加强对关联方及其交易的审计的培训，学习关联方交易审计失败的案例，增加不同项目组之间的交流与沟通，扩展学习新的关联方舞弊的手段，总结出一套完整的针对关联方交易审计的审计方法，以应对不同行业关联方交易的舞弊行为。

5.2 会计师事务所

5.2.1 会计师事务所加强项目质量控制

会计师事务所应制定高质量控制制度，提高事务所的审计质量，规范审计人员的职业行为，将审计风险进行降低，防范审计失败的发生。

首先，由于事务所对审计人员的严格管理，因此会计师事务所也应该多举办一些培训活动，以确保 CPA 按照一定的专业胜任能力完成项目审计。《会计师事务所品质管理标准》中规定，事务所建立了专门的人员管理规定和操作流程，以保证所有从事审计工作的审计人员都拥有相应的专业胜任能力，并完成了审计工作。在审计项目承接后，考虑其项目复杂程度和工作量的巨大程度，并根据项目需要的专业胜任力，科学合理地组成项目组成员。

其次，事务所还必须形成健全的项目复核制度，并严格地按照规定进行执行。在构建复核系统时，对于高风险和特殊风险领域的审计项目可以提高审计的频次，将审计的品质牢牢地提高。此外，还应当有事前和事中的监督，对每一个审计项目的负责人在审计过程中是否尽职尽责进行详细地记录，在依据事务所的奖惩机制，对项目负责人的薪酬与质量管理有效挂钩，增强了在事前和事中的监督积极性。

5.2.2 提高审计项目组成员的专业能力

随着事务所的快速发展，很多审计项目中都有很多刚毕业的没有经验的新人，这对审计质量是否高有着非常不利的影响。对参加过审计的人员和没参加过审计的人员进行一定比例的融合，组成一个高效的项目组。有条件的可以直接提高注册会计师在项目组所占的比例，这会对提高审计质量更有效。

审计人员的专业胜任能力参差不齐，对不同的审计项目可能不能够适应。因此，会计师事务所在进行人才录用时，不但需要学历的要求，还需要经验的要求，筛选出一些专业能力强、沟通能力高、有一定的计算机专业知识的人才，让审计队伍更加强大，提高审计质量。

由于事务所的繁忙，审计人员的训练频次和强度太低，所以，会计师事务所必须针对各个专业的审计人才开展各种层次和次数的训练，来增强审计人才的专业实力。另外，在培养的时候，必须对不同的行业进行差异化的培养，对经常出现舞弊的行业进行重点的培训，对舞弊高发的领域也进行重点的培训，还需要借助专家的建议，组织人员学习审计失败的例子，并从中吸取经验教训，以增强注册会计师的胜任能力。

5.3 外部监管

审计行业的监管体系的完善对注册会计师在审计过程中的过错可以及时发现，审计失败后，合理地惩罚将能够对审计师事务所和注册会计师产生警示的效果，并严格地依照规定进行审计工作，避免同类型情况的再次发生，进而提高审计质量。

5.3.1 完善监管机制

(1) 加强审计行业的监管机制

按照有关法规，公司的财务报表都应当经过会计师事务所进行报告披露工作，因此会计师事务所的报告对多公司都具有着重大的意义影响，因此，提高审计行业的监管有着非常重要的作用。提高审计行业的监管之后，更便于对审计人员的行为得到更加规范，且对项目负责人的利益得到有效地保障，让审计人才充分发挥其专长，提升会计效能，减少会计风险。所以，提高对审计行业的有效监管必须做到：①立并健全与审计行业的利益有关规章制度，使审计人员在审计过程中的责任明确到个人，一旦出现就审计问题，能够找到责任人，对审计的工作起到有效的约束和规范的效果。②监管部门对会计师事务所的监督要公开透明，需要不定期地对会计师事务所审计项目进行抽查复核，抽查审核后的结果需要进行公示。③对审计人员在审计过程中的违规行为进行整改，同时证监会需要对其进行处罚，所处罚金额要大于收益金额，这样可以达到警示的作用。

(2) 加强对企业关联方交易的监管机制

严格的法律法规的出台，是能预防上市公司财务舞弊行为减少发生的条件之一，不仅仅可以净化证券市场，而且可以让审计人员在面对诱惑参与舞弊时没胆

量进行合谋,进一步提高审计效率。另一方面,要对上市公司进行隐蔽关联方及其证券交易活动的行为建立并健全有效会计制度;但是,针对某些严重影响上市公司正常经营运行的特殊情况,政府一定要确立并健全相关规章制度,比如公司高层管理者间的交叉担保和不合法的舞弊活动等,政府有必要加强对其处罚的力度,从管理层面予以威慑,并赋予监管机构一定的权限。而对于关联方交易中的违规行为,则有必要对上市公司信息公开机构和企业的有关责任人进行惩戒,并督促对与上市公司关联方交易的有关信息严格公开,从源头上遏制了这种情况的出现。

(3) 运用大数据监管机制

监管机构可以建立和完善上市公司利用关联方交易的数据库,然后监管机构通过这个数据库对公司的关联方交易进行有效的监督。数据库不但可以对复杂的关联方交易是否存在舞弊进行快速的识别,还可以准确的监督出关联方交易时出现的一系列问题。政府部门和中注协可以把数据库进行共享,二者可以把不同类型的关联方交易舞弊的案例进行总结进数据库,加快数据库的建立,针对不同类型的关联方交易制定一些特定程序,以便在后续的审计时提高审计效率。

5.3.2 加大处罚力度

按照成本与效用准则分析,身为理性经营人的会计师在面临选择时,通常会斟酌成本和收益之间的比率,在舞弊成本高于收益时,理性的会选择审慎执业,而审计失败案例也会随之降低。所以,为了减少因舞弊行为而引起的审计失败案例的出现,应适当加大对审计错误的审计师事务所和人员的惩处力量,并明确了相应惩处标准,对有关会计人员在审计报告时不规范的情况,根据违规情节严重程度实施不同责任的惩处措施,以加强对会计师违规风险的意识,并逐步规范会计师执业活动,从而防止了审计失败的出现。

6 研究结论与研究不足

6.1 研究结论

通过对国内外的有关论文进行综述,并根据立信对金亚科技关联方交易的审计失败案例,以及利用风险导向审计、舞弊三角法等理论对关联方交易审计的失败问题展开剖析,得到了以下结果:

一是立信对金亚科技关联方交易审计的失败原因,不但有注册会计师、会计师事务所、被审计单位的原因,也有行业监管机构和环境的原因。注册会计师与事务所存在关联方舞弊风险因素的识别和评估工作不到位、关联方审计程序实施不充分、审计独立性缺失、会计师事务所质量控制体系失效、被审计单位层面存在刻意隐瞒和内部控制制度失效的原因,监管机构存在处罚不严且严重的滞后性。在上述双重原因的影响下,立信对金亚科技关联方交易审计以失败收场。

二是为防止关联方交易审计失败,本文建议着重关注关联方交易舞弊的动机,建立合理完整的关联方交易审计报告程序,并在审计报告执业过程中始终保持着相应的职业怀疑;事务所也应当做好业务质量管理,与提升审计项目成员的专业能力;外部监督组织也应当进一步健全机制,强化内部审计监督,并加强惩戒力度,防止审计项目失败。

6.2 研究不足

该文在研究过程中存在着以下缺陷:第一,由于文中所包含的企业财务数据、内部制度建设状况、注册会计师审计工作的开展方式等信息,多是依据企业通知、证监会的罚款决定书等信息披露途径获得,而上市公司的内部管理细节资料和会计师事务所内部资料获得有限,所以研究成果也可能具有一些局限;其次,因为本文主要是通过选择典型个案对关联方交易审计失败问题展开调研,而根据单个案件分析审计失败问题产生因素,与所提意见的普适性也可能不够。

参考文献

- [1] Beasley, Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson. Top 10 Audit Deficiencies. Mark S. Journal of Accountancy. 2001
- [2] Chad M. Stefaniak, Richard W. Houston, Duane M. Brandon. Investigating Inspection Risk: An Analysis of PCAOB Inspections and Internal Quality Reviews. AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY. 2017
- [3] Cheung Y, Qi Y, Rau P. Buy high, sell low: how listed firms price asset transfers in related party transactions[J]. Journal of Banking and Finance, 2009, 33(5): 914-924
- [4] Gordon E A, Henry E, Palia D. Related party transactions: association with corporate governance and firm value. SSRN Working Paper. 2004
- [5] Jian Ming, T J Wong. Earnings Management and Tunneling through Related Party Transactions: Evidence from Chinese Corporate Groups. SSRN Working Paper. 2003
- [6] Masood Fooladi, Maryam Farhadi. The moderating effect of corporate governance on the relationship between related party transactions and firm value[J]. Afro-Asian J. of Finance and Accounting. 2017(3)
- [7] Modar Abdullatif. Fraud Risk Factors and Audit Programme Modifications: Evidence from Jordan. Australasian Accounting Business and Finance Journal. 2013
- [8] Moez Beimouri. Can strategic reasoning prompts improve auditor sensitivity to fraud risk. Journal of Accountancy. 2015
- [9] N Jia, J. Shi, Y. Wang. Coinsurance within business groups: Evidence from related party transaction in an emerging market[J]. Management Science, 2013, 59(10): 2295-2313
- [10] Park, Jong-il. The effect of related party transactions on audit fees: Evidence from auditors differentiated response on profit or loss firms with related party transactions. Korean Accounting Review. 2015
- [11] Paul M. Clikeman, Austin Liu. AS 18: New Guidance for Auditing Related

- Party Transactions[J]
- [12] Journal of Corporate Accounting & Finance.2017(5)
- [13] Risks:ACase Study of Zixin Pharmaceutical[J].Journal of Audit&Economics, 2012
- [14] Stijn Claessens,Simeon Djankov,Joseph P.H.Fan,Larry H.P.Lang.Disentangling the Incentive and Ent-renchment Effects of Large Shareholdings[J].The Journal of Finance.2002(6)
- [15] TJ Louwers,E Henry,BJ Reed,EA Gordon.Deficiencies in Auditing Related-Party Transactions:Insigh-ts from AAERs.Current Issues in Auditing.2011
- [16] TJ Wong,M Jian.Earnings management and tunneling through related party transactions:Evidence fr-om chinese corporate groups.Ssrn Electronic Journal.2003
- [17] Y Hao;L Liu.Internal Control and Audit of Related Party Transaction Fraud
- [18] Zoe-Vonna Palmrose.1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An Analysis of Auditor Litigation a-nd Audit Service Quality[J].The Accounting Review.1988(1)
- [19] 巴思远. 瑞华所对华泽钴镍关联方交易审计失败案例研究[D]. 石家庄: 河北经贸大学, 2019
- [20] 褚美辰. 关联方交易审计风险的防范研究——以 S 企业为例[J]. 当代会计, 2021(07):98-100
- [21] 丁生男, 范立伟, 刘欣宇, 郑祥迪. 上市公司关联方交易审计风险探究[J]. 北方经贸, 2020(03):126-127
- [22] 杜颖洁, 刘洋. 企业生命周期视角下的股权结构与关联方交易研究[J]. 财会通讯, 2018(30)
- [23] 樊怡. 关联方交易审计风险及其防范研究[D]. 北京: 北京交通大学, 2018
- [24] 顾天宇. 立信会计师事务所关联方交易审计失败案例分析[J]. 经营与管理, 2020(11):42-47
- [25] 韩奕. 我国上市公司关联方交易审计失败研究——基于怀集登云汽配股份有限公司审计失败案例分析[J]. 企业科技与发展, 2019(12):142-143
- [26] 郝霞. YH 公司关联方交易舞弊审计案例研究[D]. 沈阳: 辽宁大学, 2017

- [27] 郝玉贵,陈伊宁.会计师事务所连续受罚与审计监管分析——以L会计师事务所为例[J].财会月刊,2018(07)
- [28] 何欣悦.上市公司关联方交易中财务舞弊研究[D].广州:广东外语外贸大学,2020
- [29] 胡俊威.立信所对*ST国药关联方交易审计失败案例研究[D].泉州:华侨大学,2020
- [30] 雷虹.立信会计师事务所被罚带来的思考[J].会计之友,2019(03)
- [31] 黎晓.舞弊三角论视角下的关联方交易[J].中国市场,2020(13):120-121
- [32] 李莫愁.审计准则与审计失败——基于中国证监会历年行政处罚公告的分析[J].审计与经济研究,2017(02)
- [33] 李兆华,罗梦迪.会计师事务所审计失败的成因及对策分析——以瑞华审查康得新为例[J].现代审计与会计,2020(03):4-6+9
- [34] 林孜.谈企业关联交易风险防范——以A企业为例[J].大众投资指南,2020(15):195-196
- [35] 刘建国.浅议关联方交易对审计风险的影响——以乐视网为例[J].中国注册会计师,2018(11)
- [36] 刘洁筠.H公司隐性关联方交易审计的案例研究[D].北京:中国财政科学研究院,2018
- [37] 刘可童.上市公司关联方交易舞弊的审计案例分析——以舜天船舶为例[J].科技创新与生产力,2021(12):101-103+107
- [38] 刘洋.上市公司审计失败原因及应对措施[D].北京:北京交通大学,2019
- [39] 潘小婷.关联方交易、管理层持股与审计费用[J].生产力研究,2021(03):143-148
- [40] 孙帅.审计失败的原因及治理措施——基于金亚科技财务舞弊案[J].时代金融,2016(08)
- [41] 孙淑燕.基于舞弊三角理论的金亚科技财务舞弊研究[D].兰州:兰州财经大学,2017
- [42] 唐彩霞,杨毅,刘叶.关联方交易、金融生态环境与中小企业融资约束[J].财会月刊,2018(24)

- [43] 佟岩, 程小可. 关联交易利益流向与中国上市公司盈余质量[J]. 管理世界, 2007(11)
- [44] 汪健. 治理特征、治理环境与关联方交易——来自 A 股上市公司的经验证据[J]. 山西财经大学学报, 2014, 36(06):78-89
- [45] 王涵. 上市公司关联方交易审计风险分析[D]. 北京: 北京交通大学, 2018
- [46] 王敬雯. 基于关联方交易角度的上市公司财务舞弊问题——以康美药业为例[J]. 中国市场, 2021(02):33-35
- [47] 王靖然. 金亚科技股份有限公司关联交易舞弊行为研究[D]. 北京: 北京交通大学, 2018
- [48] 王克明, 黄健刚. 管理层控制与掏空行为——基于亚星化学的案例分析[J]. 税务与经济, 2014(01)
- [49] 王宇峰. 上市公司关联交易存在的问题及对策研究[J]. 纳税, 2020, 14(10):150-151
- [50] 魏薇. 信永中和审计乐视网关联方交易案例研究[D]. 西安: 西安理工大学, 2020
- [51] 翁坚克. 非公允关联交易审计失败反思[J]. 财会通讯, 2019(01)
- [52] 夏慧芳. 关联方资产重组存在的问题及对策探讨[J]. 今日财富(中国知识产权), 2021(04):58-59
- [53] 夏维谦. 上市公司关联方交易舞弊的审计风险研究[D]. 西安: 西京学院, 2021
- [54] 肖国云. 我国上市公司关联交易控制问题研究——以乐视网关联交易为例[J]. 商业经济, 2019(11):178-179
- [55] 肖辉. 基于上市公司违规担保、关联方占用资金对非标准审计意见研究——以公司治理视角为例[J]. 时代经贸, 2019(31):25-26
- [56] 谢获宝, 刘芬芬, 惠丽丽. 能力不足还是独立性缺失——基于污点审计师审计质量的实证检验[J]. 审计研究, 2018(03)
- [57] 熊子祎. 关联方交易审计风险失控问题研讨[D]. 南昌: 江西财经大学, 2017
- [58] 徐广. 我国上市公司关联方交易审计风险研究[D]. 昆明: 云南财经大学, 2018

- [59] 雅文. 商业生态圈下关联方交易审计研究[D]. 北京: 中国财政科学研究院, 2021
- [60] 尹一舒. 上市公司关联方交易舞弊及审计策略研究[D]. 天津: 天津财经大学, 2016
- [61] 余玉苗, 高燕燕. 低质量审计是审计师个人特质导致的特例吗? ——基于“污点”签字注册会计师的研究[J]. 审计与经济研究, 2016(04)
- [62] 张少波. 上市公司关联方交易审计问题研究[D]. 北京: 中国财政科学研究院 2016
- [63] 张燕梅. 上市公司关联方交易审计重要性水平分析——以 A 公司为例[J]. 财会学习, 2020(02):248+250
- [64] 郑璇. 关联方审计失败案例研究[D]. 北京: 中国财政科学研究院, 2016
- [65] 郑璇. 关联方审计失败的原因及对策分析——基于 2006-2020 年证监会处罚决定书[J]. 中国注册会计师, 2022(01):85-88
- [66] 周浩, 陶晶. 我国上市公司关联方交易现状研究[J]. 财会月刊, 2013(08)

后记

时间匆匆，我即将结束三年的研究生生活，迈向社会。在这三年的学习生活中，不但学习到知识，提升自己的知识储备，而且结识一帮朋友，更重要的是找到人生中的另一半。从论文的开题到定稿，中间我感到过无比的焦虑和困难，但在这个过程中也收获到喜悦。

首先，感谢我的导师，他是一个比较负责的导师，在他的带领下，我们师门同学在学习上从未放松过警惕。在论文上，他是给予解答了我很多的问题，让我的思路豁然开朗。

其次，感谢导师组的老师，是他们每一次的宝贵意见让我的论文进一步的完善。

最后，感谢我的父母和给予我支持的同学。是你们的鼓励让我坚持到最后。