

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741 _____



硕士学位论文

(专业学位)

论文题目：非公允关联方交易审计失败问题
研究——以 SL 公司审计为例

研究生姓名：_____金辉_____

指导教师姓名、职称：张金辉 教授 欧昌献 中级会计师

学科、专业名称：_____审计硕士_____

研究方向：_____社会审计_____

提交日期：_____2023年6月19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： 金辉 签字日期： 2023.6.11

导师签名： 张金辉 签字日期： 2023.6.12

导师（校外）签名： 张金辉 签字日期： 2023.6.13

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內容。

学位论文作者签名： 金辉 签字日期： 2023.6.11

导师签名： 张金辉 签字日期： 2023.6.12

导师（校外）签名： 张金辉 签字日期： 2023.6.13

**Study on the audit failure of unfair
related party transactions- -taking SL
Company as an example**

Candidate :Jin Hui

Supervisor:Zhang Jinhui Ou Changxian

摘 要

21 世纪以后,我国资本市场的发展进入快车道,越来越多的企业意识到上市可以为公司带来巨大利益,因此,企业通过各种手段纷纷上市以谋求更好的发展,然而,我们可以发现公司在上市过程中或者上市后财务舞弊问题也愈发严重。许多企业为了上市、防止被退市或吸引投资等目的,通过各种违规手段来对财务报表进行造假,其中利用非公允的关联方交易便是一种较为常用的造假手段。非公允关联方交易中控股股东进行的违规担保、资金占用、违规披露信息等行为,会对中小股东的利益造成显著的侵害,也会对上市企业的形象带来毁灭性的打击,不利于财务报表使用者获取正确的信息进行投资,使投资者丧失对审计报告的信任,最终阻碍我国证券市场的发展。

通过研究证监会对上市公司的行政处罚报告,可以发现被处罚的公司中采用非公允的关联交易这一方式来进行财务舞弊的占比较大,因此,本文以非公允关联交易为切入视角,结合瑞华会计师事务所对 SL 公司年度财务报告审计失败这一案例进行深入探讨,可以发现 SL 公司管理层利用违规披露债务担保、控制关联方账户虚构业务、虚增在建工程和非经营性资金占用等非公允关联方交易方式进行舞弊,而注册会计师在审计过程中由于独立性受到影响、职业怀疑不足、关联交易的风险识别与应对缺失、未重视分析程序等原因以及会计师事务所质量控制制度执行不到位导致未发现公司非公允关联交易,并且外部监管不足给关联交易舞弊提供了机会,各种因素的综合造成了瑞华所的审计失败。所以,针对上述分析,为了降低审计失败的可能性,本文从注册会计师、会计师事务所、外部监管三个角度对非公允关联交易审计提出相关建议,为审计人员以后的非公允关联交易的审计工作提供经验,防止再次出现由非公允关联方交易舞弊导致的审计失败,这对于促进经济健康发展,社会的稳定发展具有重要意义。

关键词: 非公允关联方交易 审计失败 SL 公司审计

Abstract

Since the 21st century, the development of Chinese capital market has entered the fast lane. More and more enterprises realize that listing can bring huge benefits to the company, and seek better development by various means. However, We can find that the problem of financial fraud is increasingly serious during or after the listing of the company. Many enterprises in order to go public, prevent being delisted or attract investors and other purposes, through a variety of illegal means to false financial statements, the use of unfair related party transactions is a more common means of fraud. Illegal guarantee, funds occupation and information disclosure by the controlling shareholder in the transaction of the unfair party will cause more significant damage to the interests of minority shareholders, and also bring devastating blow to the image of listed enterprises, which is not good for the users of financial statements to obtain correct information for investment, and make investors lose their trust in the audit report. Finally, it will hinder the development of our stock market.

By studying the administrative penalty reports of listed companies issued by China Securities Regulatory Commission, it can be found that a large proportion of penalized companies use unfair related party transactions to carry out financial fraud. Therefore, this paper takes unfair related party transactions as the starting perspective and combines Ruihua

Accounting Firm to conduct in-depth discussion on the case of continuous audit of SL company's annual financial report. It can be found that the management of SL company commits fraud by illegal disclosure of debt guarantee, control of fictitious business of related party accounts, occupation of non-operational funds and other unfair related party transaction means. However, in the audit process, due to the influence of independence, lack of professional suspicion, lack of risk identification and response of related transaction, lack of external supervision and other reasons, the CPA did not find unfair related transaction, which resulted in the audit failure. Therefore, in view of the above analysis, in order to reduce the possibility of audit failure, this paper proposes relevant countermeasures for the audit of unfair related party transactions from the perspectives of certified public accountants, accounting firms and external supervision, so as to provide experience for auditors in the audit of unfair related party transactions in the future and prevent audit failure caused by fraud of unfair related party transactions from happening again. This is of great significance to the healthy development of economy and the stable development of society.

Keywords:Unfair related party transactions; Audit failure; SL company

目录

1 引 言	1
1.1 研究背景.....	1
1.2 研究的目的与意义.....	1
1.2.1 研究目的.....	1
1.2.2 研究意义.....	2
1.3 国内外研究现状.....	3
1.3.1 国外研究文献综述.....	3
1.3.2 国内研究文献综述.....	5
1.3.3 文献述评.....	8
1.4. 研究的主要内容与方法.....	9
1.4.1 研究的主要内容.....	9
1.4.2 研究的主要方法.....	10
2 概念界定及理论基础	12
2.1 概念界定.....	12
2.1.1 非公允关联方交易.....	12
2.1.2 审计失败.....	15
2.2 理论基础.....	15
2.2.1 CRIME 理论.....	15
2.2.2 信息不对称理论.....	16
3 SL 公司审计失败案例分析	18
3.1 SL 公司简介.....	18
3.2 瑞华会计师事务所简介.....	20
3.3 SL 公司案例回顾.....	20
3.4 SL 公司非公允关联方交易手段分析.....	23
3.4.1 关联方非经营性资金占用.....	23
3.4.2 控制关联方账户虚增在建工程.....	24

3.4.3 利用关联方业务往来虚增收入	25
3.4.4 违规披露提供的担保情况	25
4 瑞华所对 SL 公司非公允关联方交易审计失败的成因分析	29
4.1 注册会计师对关非公允关联方交易审计风险的识别与应对缺失	29
4.2 审计人员职业怀疑精神不足	29
4.3 未注重分析性程序	31
4.4 独立性受到影响	32
4.5 监管与惩戒不足	34
4.6 质量控制制度执行不到位	36
5 防范非公允关联方交易审计失败措施	37
5.1 注册会计师方面	37
5.1.1 重点关注非公允关联方交易	37
5.1.2 制定专门的非公允关联方交易审计程序	38
5.1.3 加强对被审计单位关联方的识别	38
5.1.4 提升审计人员的独立性	40
5.1.5 重视分析程序的应用	40
5.2 会计师事务所方面	40
5.2.1 加强对审计人员非公允关联方交易的业务和思想培训	40
5.2.2 完善考核和激励制度，加强会计师事务所质量控制	41
5.3 监管方面	42
5.3.1 加大监管力度	42
5.3.2 分段处罚，加大非公允关联方交易惩处力度	43
6 研究结论与不足	45
6.1 研究结论	45
6.2 研究不足	46
参考文献	47
致 谢	51

1 引 言

1.1 研究背景

随着企业之间的竞争越来越激烈，降低企业成本，提高资源利用效率，成为企业增强竞争力的一种方式，因此，企业之间频繁地利用股权交易去增强竞争力，以至于关联企业越来越多，企业间的关联关系更隐蔽、更复杂。然而证券市场的规则随着经济发展而不断完善，证监会对企业的监督越来越严格，因此，企业经营者为了达到特定目的如公司上市、引入融资、防止退市等，采用隐蔽而复杂的非公允关联交易进行财务舞弊成为一种常用手段。而作为注册会计师在审计过程中未关注公司非公允关联交易或者由于未使用合理的审计程序、专业能力不足等原因即使关注了也没有发现由非公允关联交易引起的财务舞弊，出具了与该公司实际情况不符的审计报告，从而导致审计失败，使投资者不能正确掌握信息，从而做出误判，让投资者遭受损失，使社会公众对会计师事务所的审计报告丧失信任，最终危及整个证券市场的健康发展。

因此，本文结合国内外学者对非公允关联交易以及审计失败的相关观点和意见，从注册会计师、会计师事务所及监管角度出发，研究瑞华会计师事务所审计 SL 公司失败的案例，以非公允关联交易为切入点，寻找非公允关联方交易舞弊常用的手段，分析注册会计师未发现由非公允关联方交易财务舞弊的原因，进行归纳总结，防止注册会计师重蹈覆辙，提高审计质量，减少审计失败，增强公众对注册会计师的信任，营造良好的证券市场环境。

1.2 研究的目的与意义

1.2.1 研究目的

截至目前，我国上市公司有四千多家，上市公司对我国经济的影响与日俱增，但是由于有些公司内部诚信文化的缺失和利益的驱使，公司财务舞弊事件层出不

穷，手段也越来越多，给审计工作带来很大的困难，屡屡导致审计失败。本文以非公允关联方交易为切入点，通过对 SL 公司非公允关联方交易行为产生的动机、使用的手段，并结合已发生的非公允关联方交易财务舞弊案例进行研究，希望审计人员能够得到有效的方法去应对上市公司进行的非公允关联交易，在审计过程中做到精准识别，降低审计失败的风险。

1.2.2 研究意义

（1）理论意义

非公允关联方交易指的是上市企业和关联方企业进行商业往来时未遵守公平公正的市场规则，并且它们在财务信息以及提供的相关材料中将二者的关联关系及交易行为刻意隐瞒，以至于注册会计师在审计过程中将原本是关联方的交易当作普通业务往来，一直未发现或未注意到交易不公允的性质，从而出具与公司情况不相符的审计意见，导致审计失败。本文针对 SL 公司非公允关联方交易审计失败的案例研究，并依据相关文献总结非公允关联方交易的特点，通过案例与理论结合的方法来探究审计过程中对关联方交易中需要重视的内容，以便能快速发现不公允的关联方交易行为，有利于完善我国现阶段的关联方以及关联方交易的相关理论。

（2）实践意义

本文的现实意义在于，首先，应用文献研究法和案例分析法，对瑞华所审计 SL 公司的过程中未发现该公司利用非公允关联方交易进行财务舞弊的行为，从而导致审计失败这一案件进行探究，有助于会计师事务所根据非公允关联交易的特点，设计对应的审计程序，进一步完善关于关联方交易的审计程序；其次，本文结合案例对注册会计师进行关联方交易审计时提出相关建议，有利于审计过程中更加准确地实施关联方交易的审计程序，快速识别公司是否存在非公允关联交易，降低审计成本，提高审计质量；最后，本文从监管方面提出关于公司进行非公允关联方交易的惩戒与监管意见，有助于完善会计法规，使企业规范运行。

1.3 国内外研究现状

1.3.1 国外研究文献综述

(1) 非公允关联方交易舞弊手段

Fan 和 Wong (2002) 的看法是公司持股比例最高者会用其享有的决策权力侵占公司资金, 从中获取一定的利益。Kirchmaiem (2004) 认为公司实际控制人利用公司为关联方提供担保、借款, 从而获得不当得利。Chen (2009) 认为当公司效益良好时, 管理层会与关联方签订不符合市价标准的合同, 通过低买高卖等手段, 转移公司利润、资产等。Elaine Henry (2014) 研究了关联方交易常见的手段, 主要包括非公允购销、违规披露关联信息、控制关联方账户进行资金划拨等主要形式。Park 和 Jong (2015) 在研究中发现, 公司一旦出现财务困境, 公司管理层为了美化财务报表, 会将公司不良资产等高价变卖给关联公司或者企业上下游公司, 从而提高企业利润。John.T,T.J.Kasey 和 Robot.H (2016) 研究美国 70 多家被证监会处罚的企业, 指出这些公司中出现的财务舞弊问题大部分以非公允关联方交易、虚构成本以及虚假编制财务报表为主, 由非公允关联方交易造成的舞弊约占 1/3。

(2) 非公允关联方交易审计失败原因的研究

国外主要从被审计单位及注册会计师两个方面对非公允关联方交易审计失败原因进行研究。Shaw,Jack (1995) 的观点认为会计师事务所之所以审计失败是由于有些公司的股权结构特殊, 大股东享有控制地位, 凌驾于内部控制之上, 利用关联交易, 精心策划舞弊; 或者企业在并购重组过程中形成复杂的关联关系, 导致内部控制的有效性大大降低, 从而为审计人员的审计工作带来极大的挑战。Beaslye 等 (2001) 指出过分相信被审计单位内部控制的有效性、审计证据不充分、太信任公司管理层、未保持应有的职业怀疑、没有按照审计准则的要求实施函证、对关联交易信息的不重视或者对关联关系未按照相关披露核对、未合理地安排审计程序是会计师事务所审计失败的主要原因。Selby 和 Daniel (2009) 的观点是由于公司规模大, 业务多, 导致关联关系与关联交易更隐蔽和复杂, 使得

注册会计师在作出职业判断时受到影响,在对被审计单位做内部控制测试时不够合理,不能发现内部控制存在的问题,实施了不恰当的审计程序,从而导致了审计失败。Louwers (2011) 指出非公允关联交易会导致审计失败是因为注册会计师对关联方交易缺乏职业怀疑精神和谨慎性原则。Scanlon,Belliston (2014) 认为 PCAOB 对审计准则修改的主要是为了能够更有效地应对关联方交易舞弊,新准则要求注册会计师增强关于关联方交易审计专业技能、提高职业怀疑能力。Picus,Schilit,DumevA (2015) 通过研究关联方交易舞弊影响大的案例,指出注册会计师本身专业素养与其发现关联方交易财务舞弊现象呈正相关、与审计失败发生的风险负相关,即审计人员专业素养越高,则由非公允关联方交易导致审计失败的风险越低。Vishny,Bell (2017) 在研究美国关联方舞弊案例时,以公司董事会为切入点,研究了董事会成员与非公允关联方交易之间的关系,他们指出如果一家企业董事会成员中灰色董事过多,该企业利用非公允关联交易进行舞弊的概率就会上升;倘若独立董事数量多,则公司出现财务舞弊的概率会降低。

(3) 防止非公允关联方交易审计失败对策的研究

国外学者对防范非公允关联交易的对策主要集中在识别关联关系。Tomford (2008) 认为在关联方交易的审计过程中应紧紧围绕审计准则和相关的法律法规。Scanlon & Belliston (2014) 根据 PCAOB 颁布的新审计准则指出审计人员对被审计单位了解不够,专业水平低,职业怀疑精神不足,以至于在审计过程中无法发现公司的非公允关联方交易行为,这是修改准则的主要原因,因此修改后的标准要求审计计划的制定必须建立在充分了解被审计单位环境的基础上,有针对性地制定关联方交易审计程序,以便在审计中能够识别公司所有关联关系以及能够确定关联方交易是否存在异常,从而降低关联方交易审计风险。Clikeman 和 Liu (2017) 对多家上市公司财务舞弊案例分析,发现上市公司未披露关联方关系和关联方交易,与该公司的财务舞弊概率呈正相关,即越隐瞒关联关系或者关联交易,则该公司越有可能利用该关联关系进行财务舞弊,因此,他们认为识别所有关联方关系是关联方交易审计的关键。

1.3.2 国内研究文献综述

(1) 非公允关联方交易舞弊的手段

通过对相关文献进行梳理,管理者主要通过以下几种方式进行非公允关联交易舞弊。首先是通过虚构经济业务、虚增资产、虚减负债、人为抬高关联企业资产规模和资金实力。汪永兰(2007)认为虚构公司业务的主要行为包括非公允的资产出售、置换。朱文莉和任洁(2015)通过对相关案例的研究,发现关联方利用提供大额担保,虚构往来业务,设置空壳公司等方式虚构经济业务。王勇(2021)认为,虚构经济业务还体现在关联购销、关联贷款和关联担保等各个方面。其次是虚构利润。汪永兰(2007)和冯惠琴(2011)指出关联交易舞弊的常用手段包括非公允的资产重组、关联方非经营性资金占用、关联方违规担保掏空企业、利用资产租赁和委托经营操纵利润。以资产重组为例,母公司以优秀资产置换借款企业的不良资产,调控借款企业的财务状况和经营成果。汪珍雪(2019)强调了高买低卖在关联方舞弊中发挥了重要作用,上市公司在面临亏损时,一方面通过关联方高价售出公司产品,另一方面通过关联方大量低价购入原材料,增加了上市公司的收入,实现了调节利润、扭亏为盈的目的。也有公司为了逃税或转移资金,联合关联方进行反向操作,实现虚减利润。周晓莉(2021)认为关联方资金占用也可以达到虚构利润的目的,例如得到借款之后,把它划分为财务报表里的其他应收款。陈思喆(2015)认为,费用分摊、债务担保、资金拆借等也是企业通过关联方虚构利润的重要手段之一。陈继林和付晓兰(2020)通过对部分上市改革的国有企业关联方财务舞弊行为研究,发现其上市公司与其母公司通过采取协议定价而非市场定价的方式进行业务往来,从而使相关利润具有一定的可操纵性。再次,还有学者认为,采用高于或低于市场价格的方式,进行资产租赁、资产置换和股权置换也是较为常见的关联方财务舞弊手段。赵莉萍(2009)通过研究发现,利用不公允的非货币性资产交换美化业绩是保证上市公司经营业绩的典型手段。冯惠琴(2011)以资产转让置换为例,介绍了企业如何通过以低成本置换优质资产改变公司经营状况,实现财务舞弊的手段。最后,为使其管理方舞弊行为更具有隐蔽性,洪金明和刘洁筠(2019)发现部分上市公司常常将总金额过

高的关联方交易拆分为多笔交易，使每笔资金都低于审计重要性水平以顺利躲过审计人员检查。

（2）非公允关联方交易审计失败原因的研究

国内从主观和客观角度对非公允关联方交易审计失败的原因进行研究。从主观角度分析，国内学者通过研究，普遍认为注册会计师未了解被审计单位环境，承接业务时没有保持谨慎性原则，审计过程中缺乏独立性，并且没有在审计过程中对关联方交易保持应有怀疑的态度和应用特定的审计程序造成了审计失败。陈文（2016）提出注册会计师在审计过程中未能识别出所有关联关系以及隐形关联交易信息、对关联方交易的内部控制有效性没有合理测试和管理层没有有效沟通，是导致审计失败的本质原因。胡丹（2016）通过研究指出注册会计师未按照审计准则要求实施针对关联方交易的审计程序，所获得的审计证据不充分、不适当是南京中北集团和华通天香集团审计失败的主要原因。翁坚克（2019）认为会计师事务所不熟悉被审计单位的环境，不能掌握企业的主要内部信息，导致不能发现被审计单位的关联关系和未披露的关联交易信息，从而造成了会计师事务所对金亚科技公司的审计失败。叶陈刚和王云汉（2020）通过总结证监会给出的行政处罚报告，发现关联方交易舞弊审计失败的原因是审计人员职业道德缺失，审计计划执行不到位。应佩容（2022）则认为审计人员的职业道德对审计失败的影响远超于被审计企业的经营成果是否良好。

从客观角度分析，造成非公允关联交易审计失败的重要原因有关联方交易外部监管不完善、关联关系的复杂性以及关联交易的隐蔽性。彭毅林（2005）指出企业的规模变大，股东增多，业务范围变广，客户和供应商越多，导致公司的业务活动变复杂，从而为管理层进行非公允关联交易舞弊创造了条件，使审计人员对非公允关联交易的识别难度增加，从而导致了审计失败。包懿（2017）认为许多公司对关联方信息披露不完善或者有意隐瞒，虽然法律法规在对关联方披露的要求不断完善，但是仍然达不到具体审计工作的要求，因此导致审计人员不能快速准确地把握关联方信息。叶陈刚和王云汉（2020）认为外部监管力量和行政处罚力度的不足等审计职业环境因素是导致审计失败的重要原因。胡明霞（2021）指出当企业出现“一股独大”的股权结构时，公司极容易产生舞弊行为，尤其当

企业经营出现问题时,控股股东可能会利用控股地位,凌驾于内部控制之上,利用非公允关联方交易等方式进行财务信息造假。詹细明(2021)分析了在审计客体方面,上市公司规模过大,导致审计人员审计业务繁重,由于会计师事务所的成本效益要求,极有可能使注册会计师在制定审计计划时,减少对关联交易的关注,从而降低审计质量,增加审计风险。

(3) 关于防止非公允关联方交易审计失败对策的研究

国内许多学者都从注册会计师、会计师事务所、外部监管机构、被审计单位等方面,提出针对防范非公允关联方交易舞弊的对策。郝玉贵和刘李晓(2012)认为企业管理层凌驾于内部控制之上,使单位内部控制失效,是企业利用关联方进行非公允交易的重要原因,因此,董事会、监事会要加强对内部控制有效性的监督,会计师事务所应重视审计底稿的复核,提高质量控制。毛艳羚(2016)根据莲花味精审计失败案例提出,提高审计人员的职业怀疑精神,增强审计人员的职业道德是避免审计失败的有效手段。王昱涵(2017)通过分析上海家化案例后认为,会计师事务所应当定期对审计人员开展专项培训,如存货、货币资金、关联方交易等审计项目,来提升审计人员专业素养,同时落实审计责任追溯制,将审计风险分担审计人员身上,从而最大限度降低审计风险。刘建国(2018)分析了乐视网案例,提出关注企业的公司战略方向的转变,经营环境的内外部变化、企业的经营风险、股权结构的变化是注册会计师把握公司有没有进行非公允关联交易的重要方向,从而降低企业审计失败的风险。张燕梅(2019)根据审计风险模型提出对非公允关联方交易舞弊进行防范时,审计项目负责人应选派专业水平较高、经验充足的审计人员进行关联方科目的审计。会计师事务所设计审计程序时应注重合理性和有效性,对关联方审计风险评估时应谨慎考虑,设计质量控制制度应该围绕科学性和效果性展开。宋夏云等(2019)通过对审计风险计量模型的构建、测算和量化分析,认为注册会计师应对被审计单位关联方交易的内部控制进行合理评估,监管部门和审计委员会要加强对关联方交易的审计准则和法律法规的完善。张钰祯和贾坤(2020)认为会计师事务所和注册会计师应承担无限责任、对被审计单位和注册会计师实施超高额罚款,同时证监会等部门加强对上市公司和会计师事务所的监管,促使审计人员增强专业技能和职业道德。戴捷

(2021)认为要结合注册会计师、财务顾问、律师等各界人士对关联方交易的相关审计法律法规进行调整更新,并且要求企业在进行关联方披露时更加严谨。冯婉(2021)根据舞弊导向审计模型要求弄清企业股权结构,明确关联方范围,从而有助于快速识别出未披露的关联关系。王小涵(2021)认为有效地利用函证有助于注册会计师把握企业的现金流向和企业之间的业务往来,对应收账款是否长时间未收回进行重点关注,从而了解其经营状况,判断其是否存在舞弊的动机,对函证结果有疑虑的关联方交易应高度重视,从而降低审计风险。

1.3.3 文献述评

通过整理国内外学者对关联方交易的研究,我们能够发现国外的相关研究起步较早,对国内的研究提供了一定的理论基础,随着经济形势不断发展,国内许多专家从不同角度研究关联交易,使关联方交易的理论体系不断被丰富。然而,上市公司利用非公允关联交易进行舞弊的手段层出不穷,因此,许多学者以非公允关联交易为出发点研究由此引发的审计失败,他们在研究过程中指出企业利用非公允交易完成财务舞弊的手段有:不披露关联方获得的收益、违规披露关联方信息、虚构关联方交易、违规担保转移公司财产等,较多采取的防范非关联交易导致的审计失败的措施主要从提高注册会计师胜任能力、独立性和职业道德,增强会计师事务所质量控制,加强外部监管和行政处罚力度等方面出发,较少从被审计单位内部控制角度提出对策。

本文以瑞华会计师事务所对 SL 公司审计过程中未发现其利用非公允关联方交易进行舞弊而导致审计失败这一案例作为研究对象,研究 SL 公司非公允关联交易的成因,详细了解 SL 公司利用非公允关联交易进行舞弊的手段,从注册会计师、会计师事务所、外部监管方面对审计失败的成因进行全面的分析,并从注册会计师、会计师事务所、外部监管三个方面提供对非公允关联方交易防范的措施,为会计师事务所未来审计关联方交易提出针对意见,提高审计质量,从而降低审计失败的风险。

1.4. 研究的主要内容与方法

1.4.1 研究的主要内容

全文一共分为六个部分，具体内容如下：

第一部分：引言，主要包括选题背景、研究意义、研究目的、研究内容与研究方法、文献综述，并对以上内容归纳总结提出本文的研究视角。

第二部分：相关概念及理论基础的介绍。本部分主要对 CRIME 理论、信息不对称理论作出阐释，并对非公允关联方交易和审计失败的相关概念作出解释，通过这些相关理论和概念为下文的研究做出铺垫。

第三部分：案例介绍。先对 SL 公司进行简介，其次介绍了外审机构瑞华会计师事务所，然后简述证监会处罚情况，最后对 SL 公司非公允关联方交易的手段进行分析。

第四部分：对瑞华所审计 SL 公司非公允关联方交易失败的原因分析。从注册会计师、会计师事务所和监管方面入手，深入分析其审计失败的原因。

第五部分：针对 SL 公司非公允关联交易审计中存在的问题，主要从注册会计师、监管机构及会计师事务所角度出发，提出非公允关联交易审计失败的防范措施。

第六部分：结论与不足。本文主要对上述研究进行总结，同时指出本文研究的不足，并对未来研究进行展望。

论文的内容框架如下表 1.1：

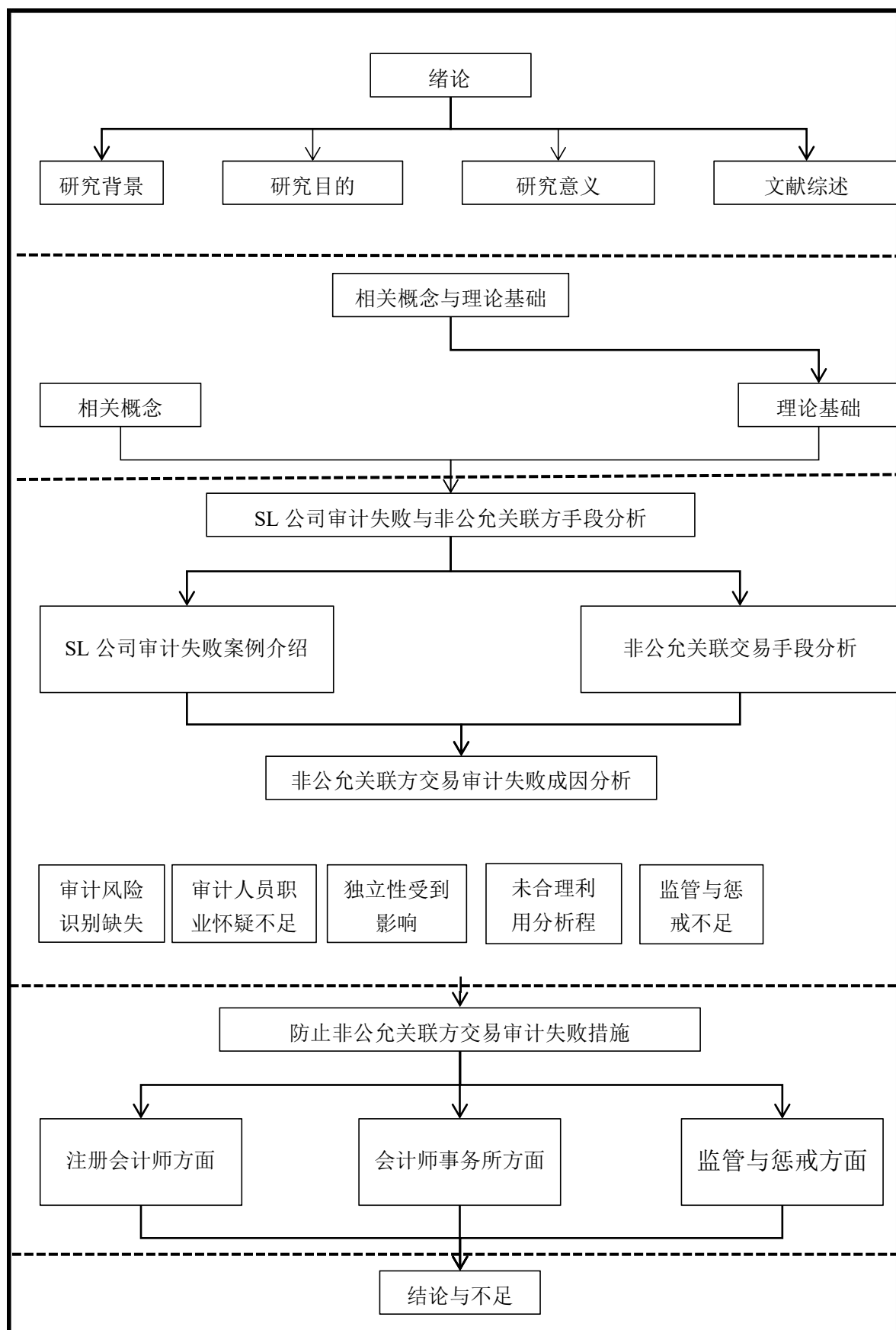


图 1.1 本文结构图

1.4.2 研究的主要方法

本文采取案例分析和理论研究相结合的方法，利用 CRIME 理论、信息不对称理论，结合瑞华会计师事务所对 SL 公司审计过程中未发现其利用非公允关联方交易进行舞弊而导致审计失败这一案例进行研究，分析非公允关联交易手段，寻找审计失败的原因，结合本案例，提出审计过程中非公允关联交易的应对对策，降低审计失败的风险。

2 概念界定及理论基础

2.1 概念界定

2.1.1 非公允关联方交易

2006 年财政部重新将关联方交易的会计准则界定为：关联方之间发生转移资源或义务的事项，而不论价款是否被支付。关联方交易根据交易性质可分为公允关联方交易和非公允关联方交易。非公允关联交易是相对公允关联交易而言的。公允关联交易是指关联方在进行交易时价格合理、不损害他人利益、关联信息及时准确披露，进行关联交易时完全符合法律法规要求。非公允关联交易是指通过不公允的价格将被控制方的利益输送到母公司或者个人手中，或者将母公司的利益输送到被控股单位。

非公允关联方交易的判断主要根据以下三个标准：交易动机不合理、交易价格的不公允和交易结果有侵害性。

（1）交易动机不合理性

法律法规允许关联交易发生的主要原因是为了企业合理配置资源、减少不必要开支、降低成本，然而有些公司进行关联方交易是为了达到转移企业资产、虚增企业利润、防止退市等目的，这些以不合理动机产生的行为是完全不被法律法规所允许的。具体进行非公允关联交易的动机主要有下面几种：

公司通过上市筹集资金的动机。公司仅仅依靠贷款和企业资金不能扩大生产规模时，企业对上市融资有着强烈的渴望。首先，我国的上市公司基本都由国企改制而产生，并且未改制之前就分子公司众多，因此，公司从根本上就带着一定的关联关系。其次，公司要想上市，必须符合财务指标的要求，因此，可能会优化公司资产，只利用其优质资产和核心企业进行上市，虽然这样的企业财务指标看着很好，但是很难独立地面对竞争激烈的市场，因此，为了维持盈利大多数时候要依靠关联方交易，若存在严重亏损时，便会利用非公允关联交易美化财务报表。最后，证监会对上市公司发行新股，制定了严格的标准，其中最重要的便是

净资产收益率等财务指标的要求,未达到发行新股条件的公司可能会通过关联方交易虚构利润,以此满足证监会关于发行新股的标准,从而获得融资。

公司取得金融机构贷款的动机。我国不断加强对金融体制的管理,对金融机构的风险管理要求也越来越高。当企业因为投资、支付欠款等目的从银行借款时,银行出于信贷还款风险的考虑,会对企业的还款能力进行考察,而企业的财务报表数据是还款能力最好的证明,因此,经营不善的企业,会通过利用非公允关联方交易来粉饰财务报表,显示企业经营状况良好,从而获得金融机构的贷款。

公司偷税漏税动机。由于我国地域辽阔、各地区发展不协调,因此各个地方的税收制度不同,而上市公司的分子公司在全国各地开花,因此,有些企业会为了少纳税,利用非公允的关联方交易将企业利润转移到享受优惠税收地方的分子公司去,从而达到少纳税的目的。

高管晋升动机。在受托责任观的影响下,公司股东作为委托人,会对公司的经营业绩设定目标,公司管理层作为受托人承担着达到股东设定的企业经营业绩目标的责任,因此,管理层是否能晋升会受到公司经营业绩的影响。有些管理者为了升职加薪,而经营业绩未达到要求时,会通过利用非公允关联交易等手段提高经营业绩,以实现其晋升的目的。

(2) 交易价格的非公允性

财政部为了规范公司关联方交易,于是 2001 年颁布了《关联方之间出售资产等有关会计处理的暂行规定》,其内容包括公司必须保证与关联方达成的交易成交价格必须在合理范围,且公司能够提供价格合理的证明如符合市场交易价格,否则监管方会认定该价格不公允,该关联交易是非公允关联交易,由此交易产生的折价或者溢价计入资本公积,不进入当期利润。

通常来说,公允价格是指在公开竞争市场上交易双方对目标商品达成的成交价格或者制定价格时以此交易价格为基础。评价交易价格是否公允,通过付出的成本和获得的收益是否对等来进行判断。价格的不公允是关联方交易转移经济利益必要的手段。目前对关联交易的价格是否公允主要通过以下方法进行判断:①可比不可控价格法,毫无关系的交易双方在同一时期、同一区域对相同商品或者类似商品达成交易的价格,如果与本公司关联方交易所采用价格差异过大,则价

格不公允。②转售价格法，通过多次对比商品在关联方与非关联方之间交易产生的收益，若收益差异过大，则价格不公允。

（3）交易结果的侵害性

危害投资者利益。公司通过非公允的关联方交易美化财务报表，制造出虚假的良好经营的信息，使其达到上市资格或者债券能够在公司实际经营情况很差的情况下继续在债券市场流通，而为保持美化后的财务数据不会产生太大变化，只能不断依靠非公允关联交易，导致公司的竞争力越来越差，经营风险显著增加，而公司会对有预谋进行的非公允关联交易想方设法地设法的隐藏，不进行披露，或者延迟披露，而只依靠公司公开披露的信息的投资者，会根据虚假的信息，做出错误的判断，最后使投资者的利益受到侵害。

影响资源配置。市场会通过竞争机制进行资源配置，淘汰竞争力弱和经营不善的企业，保存具有核心竞争力及发展潜力大的企业，从而优化资源配置，提高资源利用效率，优化市场资源配置结构，然而，公司利用非公允的关联交易掩盖了企业经营状况差的实情，无法使经营状况差的企业按照规定快速退出市场，而市场资源有限，经营状况差的企业占用了有限资源，导致市场资源配置效率降低。

不利于证券市场健康发展。一般通过非公允关联交易才能存活下来的企业，会不断地面临经营危机，不断地采取非公允资产置换等违反交易规则的方式进行舞弊，形成恶性循环，扰乱市场交易秩序，投资者也会被虚假繁荣的市场迷惑，做出不合理判断，投资受到损失，最终对整个证券市场丧失信任，减少投资，不利于证券市场的发展。维护公平分配是证券市场的主要功能，投资者投资的目的就是为了收益，若证券市场无法保证利益分配的公平，投资者就会离开，证券市场的流通性会受到影响。而公司大股东会利用其控制优势，采用如通过违规债务担保等非公允关联交易手段，导致公司利益流向大股东，从而危害中小股东利益，而我国证券市场的发展主要依靠中小股东，在中小股东利益无法保证的情况下，他们会离开证券市场，选择其他投资方向，使证券市场发展受到危害。

降低审计效率，增加审计风险。如果被审计单位进行非公允关联方交易，很可能会提供不完整的关联交易清单，并且会利用各种手段隐藏关联关系，致使审计人员不能准确掌控各种关联关系，在识别关联关系时会付出更多的精力，影响

审计效率，若最终采取的审计程序未能识别出所有关联关系，则会增加了审计风险。

2.1.2 审计失败

审计失败，一般是指注册会计师在审计过程中没有遵守相应的审计准则，在财务报表中存在着重大错报或漏报的情况下，出具了无保留审计意见，该企业的财务状况不能被审计报告真实反映。审计失败有以下特点：第一，从审计结果看，审计意见不能够真实反映出企业的经营状况，不能帮助投资者进行合理决策。第二，从审计过程来看，注册会计师在审计过程中独立性受到影响，未能保持应有的职业道德和职业怀疑，从而出具了与实际情况不相符的审计意见。第三，审计失败往往都与财务舞弊相关。因此，注册会计师应该具备专业的知识与能力，保持应有的职业怀疑和独立性，在遵循审计准则的情况下，充分、适当地收集审计证据，以此为基础发表审计意见。

2.2 理论基础

2.2.1 CRIME 理论

Zabihollah Rezaee (2005) 在总结了多起影响广泛且重大的财务舞弊案例后，提出了 CRIME 模型—财务舞弊五因素理论。该理论指出公司的财务舞弊行为发生在这五个因素的相互作用下。

“Cooks”指舞弊行为人。舞弊行为人包括董事长，财务总监等高层管理人员，财务舞弊通常是由于管理层精心策划的。

“Recipes”指手段。财务报表舞弊手段各式各样，主要有虚构收入、虚增资产、违规担保、转移利润等。上市公司进行舞弊时多种手段共用，以达到管理层的预想的金额目标。

“Incentives”指动机。达到上市的财务标准、美化财务报表吸引投资者、偷税漏税、防止退市等都是舞弊的动机。注册会计师深入了解被审计单位环境，有利

于发现企业是否存在舞弊动机。

“Monitoring”指监管机制。监管机制分为内外部两方面。从公司内部来看，内部控制的有效运行是防止公司财务舞的重要手段，如果公司内部控制运行无效或者存在缺陷，那么公司就很可能存在舞弊行为，因此，公司的内部审计、纪检委员会等对内部控制运行的监管就尤为重要。外部监管机制主要涉及证监会、财政部等部门，这些行政部门主要在对公司行为制定相关法律法规，在公司舞弊后进行行政处罚。

“End Results”指最终结果。即证监会对公司实施财务舞弊行为后进行的行政处罚的结果。关于财务舞弊的理论众多，如舞弊三角理论、GONE 理论、冰山理论等，尽管他们从不同角度分析财务舞弊，但是他们没有 CRIME 理论的分析维度全面，因为 CRIME 理论既包含对上市公司内部环境，如公司治理、内部控制角度进行研究，又包含外部监管机构的研究，如证监会、财政部等，从而发现上市公司财务舞弊的目的及手段，又将财务舞弊产生的后果进行分析，分析其恶劣影响，从而形成警示作用。

CRIME 在英文中的意思是犯罪，因此，CRIME 理论将财务舞弊阐述为犯罪行为，犯罪行为主要从犯罪嫌疑人、犯罪动机、犯罪方法以及最终结果分析，其与 CRIME 理论中的舞弊行为人、造假动机、造假手段和造假后果相对应，而 CRIME 理论又根据监管不可或缺性，将“监控机制”作为一个重要因素加入财务舞弊行为分析体系。

2.2.2 信息不对称理论

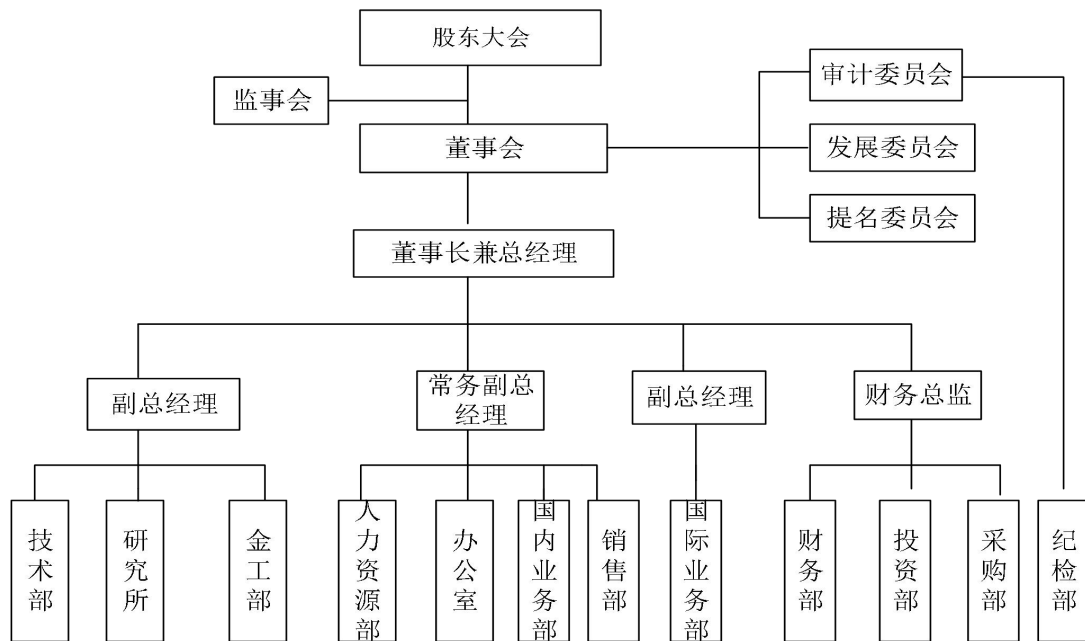
信息不对称理论由经济学家 George Akerlof 提出，是指在市场交易过程中，交易双方所掌握的信息不同，掌握信息较多的一方，在交易时会处于占优势的地位。该理论同样也适用于审计关系中，无论是注册会计师与管理层，还是管理层与企业所有者，他们之间都存在着信息不对称现象，如果一方掌握更多，更充分的信息，那么他就很有可能利用多掌握的信息对另一方进行欺骗，为了避免这种情况的出现，委托代理理论就诞生了，它包含逆向选择和道德风险，逆向选择是

因为所掌握的信息不够多,可能导致预期和实际情况产生较大差异。如在对事务所进行选择时,委托人可能缺乏对各大会计师事务所的审计标准和审计质量的了解,只凭借着审计费用的高低和事务所综合排名,就确定要选择的事务所,可能会产生低质量的审计结果,而付出高昂的审计费用,可能会导致委托人对审计行业丧失信任。道德风险是指从事生产经营活动时,受托人会利用欺诈、舞弊等手段损害委托人利益而使自己获得最大利益。例如:按照委托代理理论,我国审计业务一般由企业所有者担任委托人,管理者及其经营业绩是被审计者,然而,实际上大多数委托人是企业的管理者,管理者出于如升职加薪、获得股东许下的奖励等目的,选择他们可以影响的事务所,让事务所一定范围内允许管理层粉饰财务报表,由于会计师事务所竞争力激烈,事务所为了保持收入,不得不迎合公司管理层,通过种种手段,降低审计质量,最终损害所有者和投资者的利益,而使管理层利益最大。

3 SL 公司审计失败案例分析

3.1 SL 公司简介

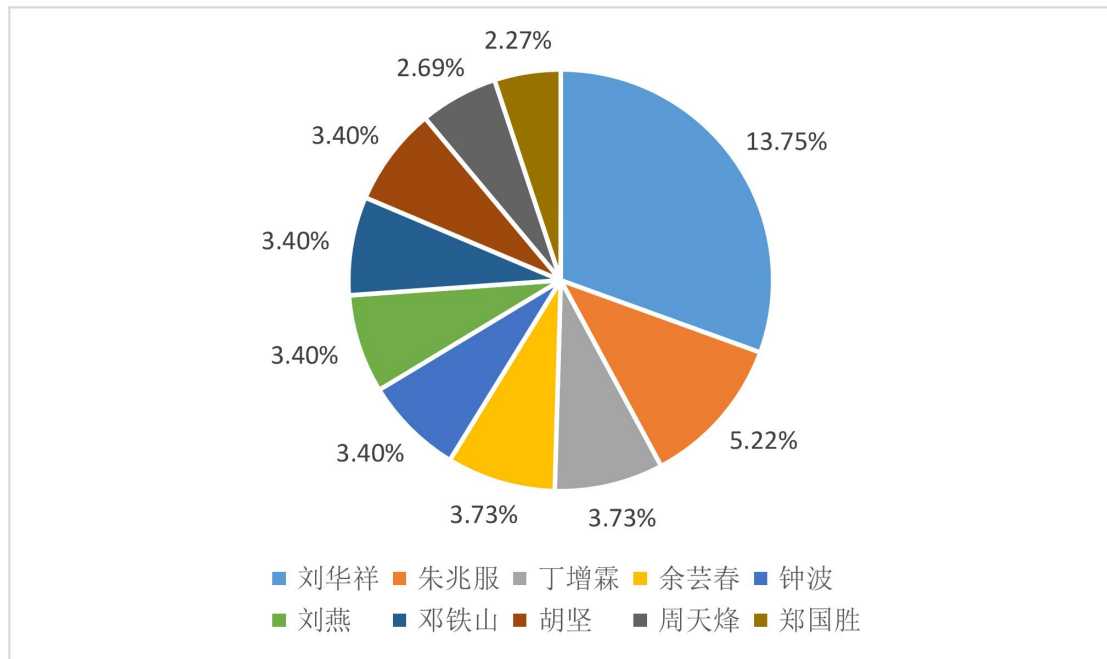
SL 公司在 2002 年 10 月 24 日于长沙技术开发区注册成立。SL 公司属于制药装备制造行业，主要经营范围是制药机械、包装机械等产品的研发、销售、维修及进口等，随着公司不断的发展，其公司经营范围越来越广，又新增销售电器、生物试剂研发、医疗器械互联网服务、慢性病服务等，在公司上市前已经拥有完善的组织结构，如下图 3.1 所示。



3.1 SL 公司组织结构图

2011 年由于《药品生产质量管理规范》（简称：新版 GMP）出台一些规定，如企业所有药品生产企业都要在 5 年内达到新版药品 GMP 认证，否则将失去资质，退出市场。这对药品生产质量提出高标准的同时，必然相对应会对制药设备产生更新换代的要求。当卫生部发文医药行业要紧跟新政策时，给生产制药设备的 SL 公司带来新的机遇。各制药企业为了快速适应新规定，加快生产线的改造，因此，符合新要求的制药设备在市场上供不应求。SL 公司抓住这次难得的历史

机遇，凭借当时过硬的生产技术和产出率，一举成为国产制药设备第一的企业。在企业效益越来越好，规模越来越大的情况下，2011年5月11日，SL公司股票在深圳证券交易所挂牌交易，在上市后持股最多股东的持股比例如下图3.2所示，由于所有股东的持股比例均不足15%，不容易使决策意见达到统一，为了保证公司经营决策的一致性，公司的八位股东签署了一致行动人协议，该协议导致一致行动人对公司的控股超过了30%，增强了股东对公司的控制。而且公司在发展中不断形成了南京申友生物技术有限公司、湖南新中制药机械股份有限公司、湖南乐福地医药包材科技有限公司、VENUS PHARMACEUTICAL MACHINERY等海内外全资或控股子公司18家。



3.2 SL 公司大股东持股比例图

2018年4月瑞华会计师事务所对SL公司2017年财务报表出具了“无法表示意见”的审计报告，而SL公司在2018年6月9日才披露2017年的审计报告。根据2019年4月披露的SL公司《2018年年度报告》显示，2018年末公司的净资产为-179,531.68万元，会计师事务所出具了“无法表示意见”的审计报告。2019年5月10日，SL公司收到深圳证券交易所的股票暂停上市的决定。

3.2 瑞华会计师事务所简介

瑞华会计师事务所是前中瑞岳华与前国富浩华于 2013 年 4 月在平等协商的基础上共同创办的专业化、规模化、国际化的大型会计师事务所。瑞华所是全国首批获 A+H 股企业审核资格的民族品牌专业服务机构。在美国 PCAOB 注册，业务涵盖股票发行上市、公司改制、公司重组、资本运作、财务咨询、管理咨询、税务咨询等方面。事务所总部位于中国北京，其分公司遍布全国，事务所专业技术过硬，人才储备能力雄厚，事务所在全国有 9000 多个从业人员、2600 多名注册会计师、300 多位位合伙人、23 个会计全国领军人物，还有很多人担任行政机构的专家委员，如财政部、证监会、国资委、中国注册会计师协会等。2021 年 5 月 28 日，据央视财经报道，瑞华会计师事务所因涉嫌康得新公司财务舞弊事件，随后各类财务造假新闻不断，瑞华所 IPO 项目被终止。

3.3 SL 公司案例回顾

2017 年 12 月 24 日，SL 公司传出消息，公司实际控制人正在转让公司的股权，如果交易达成，此举很可能会导致公司控制权转移。此消息一出，外界对 SL 公司产生了质疑，因为根据当年中期财报，公司实现净利润 4435.7 万元，同比增长 135.27%，显示了公司的经营业绩形势一片大好，因此，公司在这时进行股权交易，变更实际控制权的做法令人疑惑。

2018 年 1 月 16 日，证监会以 SL 公司涉嫌信息违规披露为由，对 SL 公司下发《调查通知书》进行立案调查。紧接着 2018 年 6 月 13 日，证监会又因 SL 公司未按照规定时间披露财务报告，又一次对 SL 公司进行调查。

调查后发现，新版 GMP 尽管为 SL 公司带来红利，但是红利的效果在不断下降，因此，SL 公司开始多元化战略布局以谋求更好的发展。SL 公司在 2012 年和 2013 年期间进军医疗器械领域。2014 年，把重心放在基因检测领域。2015 年，又将投资转向精准医疗领域，准备进军高智能设备。SL 公司的多元战略布局，产生了大量的债务，截至 2018 年 12 月 31 日，SL 未偿付已到期长期贷款 10.37 亿元，短期贷款 4.3 亿元，还有未到期 3.37 亿元的长期贷款。SL 公司不仅

向银行等金融机构借款，而且还向金融服务公司及个人进行民间借贷，但由于投资回报不足，大量债务到期无法按时清偿。公司的真实净利润连续为负，因此，为了防止退市，SL 公司利用关联交易虚构在建工程、占用非经营性资金、违反担保等进行财务造假。

2018 年 6 月 9 日，SL 公司公布瑞华所对其 2017 年年度财务报告出具的“无法表示意见”的审计报告。当日，SL 公司前期会计差错更正公告与之同时披露，公告显示，SL 公司 2015 年至 2017 年前三季度存在前期会计差错（如下图 3.1）。其中，2015 年通过少计应收款、其他应付款、财务费用、资产减值损失等方式虚增利润总额 2,887.23 万元、虚增净利润 2,643.44 万元；2016 年通过多计在建工程，少计应收账款、应付账款、其他应付款、财务费用和资产减值损失等，虚增净利润达 14,950.79 万元。

表 3.1 SL 公司 2015—2016 年会计差错更正

单位：万元

调整项目	2015		2016	
	调整前	调整后	调整前	调整后
应收账款	42,493.26	61,190.96	76,617.26	109,863.24
在建工程			35,412.54	27,420.30
应付账款	15,792.50	1,610.73	16,343.47	16,937.68
其他应付款	27,080.09	47,485.29	16,890.57	55,760.75
财务费用	4,865.45	5,437.65	8,019.34	10,094.07
资产减值损失	1,635.87	3,261.17	5,894.78	20,610.04

资料来源：根据 SL 公司 2018 年 6 月会计差错更正公告整理

2019 年 11 月 29 日，SL 公司收到证监会的《事先告知书》：公司股票可能会被强制退市。2020 年 7 月 13 日证监会公布了对 SL 公司的《行政处罚决定书》，至此，公司以非公允关联交易为主的多项财务舞弊行为被披露。

2020 年 7 月 13 日，证监会对 SL 公司造假案的处罚结果公布，经调查发现，SL 公司造假时间长、涉案金额大，是对社会影响极其恶劣的财务造假违法事件，

扰乱了市场秩序规范，严重损害投资者利益，对证券市场影响极其负面，应予严惩。

表 3.2 证监会处罚结果

单位：万

名称	职位	罚款	行政处罚
SL 公司	/	60	责令整改
刘祥华	董事长兼总经理、最大股东、实际控制人之一	30	
刘华山	美联自然人	30	
周大连	财务总监	15	
姜 纯	财务部长	10	
钟 波	董事、副总经理、实际控制人之一	4	
刘 燕	董事、副总经理、实际控制人之一	4	警告
邓铁山	董事、公司实际控制人之一	4	
王国华	董事、副总经理、实际控制人之一	4	
郑国胜	监事会主席、实际控制人之一	4	
彭勋德	监事、实际控制人之一	4	
黄盛秋	监事、实际控制人之一	4	
付慧龙	董事	3	
金 杰	董事会秘书	3	

资料来源：根据 SL 公司年报及证监会行政处罚决定书整理

表 3.2 为证监会对 SL 公司及 13 名董监高行政处罚结果。除责令公司改正并处以 60 万元罚款外，公司当时任职的十余名管理人员被警告并处以罚款，合计罚款 119 万元。与此同时，SL 公司实际控制人刘祥华和他的弟弟刘华山被终身禁止进入市场。证监会还表示，将给予当事人申辩的机会，充分保障每个人的权利，坚持法治和专业原则。

3.4 SL 公司非公允关联方交易手段分析

3.4.1 关联方非经营性资金占用

关联方资金占用分为经营性资金占用和非经营性资金占用两类。经营性资金占用，即控股股东、实际控制人及其关联方在各个业务环节与关联方产生资金往来。非经营性占用资金，即公司为控股股东、实际控制人和关联方垫付费用、偿还债务、或者提供担保，甚至公司直接或间接给控股股东、实际控制人及其关联方现金或其他流动资产。目前，我国现行的法律法规禁止此类交易。

根据 SL 公司披露的 2016 年、2017 年、2018 年年报，2016 年其他应收款期末未收回排在前五的公司中分子公司有南京申友生物技术有限公司，应收账款金额为 12,316,080.65 元，占当年应收款的 18.52%。2017 年其他应收款期末未收回的公司和个人，关联方占用资金情况如下：刘华山个人未偿还 926,199,043.67 元，占其他应收款的 91.73%；分公司 R+E Automationstechnik GmbH 资金拆借 8,293,330.92 元，占其他应收款的 0.59%。在 2018 年其他应收款期末收回的公司和个人，涉及关联方占用资金的是：刘华山借款 920,586,743.67 元，占其他应收款的 65.43%。截至 2018 年，刘祥华的弟弟刘华山已经非法占用了 SL 公司一年的巨额资金。根据财务报表显示，R+E Automationstechnik GmbH 由于经营不善而破产，导致其借款无法偿还，使 SL 公司的应收账款成了坏账，造成了公司的损失。更重要的是，刘华山直接借用的 SL 公司的巨额资金，根据事务所出具的相关审计报告显示，在 2017 年年末披露的借款，实际发生在 2016 年，也就是说，刘华山的巨额资金借款，不仅逾期，而且没有及时进行应有的信息披露，根据 2016 年的银行存款利率，9.2 亿元一年产生的利息最低可达 2000 多万，而 SL 公司对该借款不及时披露，由此我们可以看出，刘祥华和刘华山的资金拆借动机不纯，主要是为了侵占 SL 公司财产。

表 3.3 非经营资金占用

年份	欠款方	占用资金（元）	占其他应收款比例
2016	南京申友生物技术有 限公司	12,316,080.65	18.52%
2017	刘华山	926,199,043.67	91.73%
2017	R+E Automationstech nik GmbH	829,333,092	0.59%
2018	刘华山	920,586,743.67(逾期)	65.43%

资料来源：年报整理

3.4.2 控制关联方账户虚增在建工程

2016年8月，SL公司的子公司湖南千山慢病健康管理有限公司（简称千山慢病）准备建设慢性病精准管理与服务平台，确定长沙春华建筑有限公司（简称春华建筑）为承建单位，两者签署了《建设工程施工合同》，合同总金额1.8亿元。根据SL公司2016年年报及相关财务记录显示，2016年SL公司替千山慢性病直接向春华建筑支付工程款，以银行存款支付5861.29万元，银行承兑汇票背书支付3,304.95万元，共计9,166.24万。

表 3.4 2016年千山慢性病公司在建工程

单位：万

付款单位	款项去向	金额
SL公司	刘祥华、刘华山	2,834.85
SL公司	湖南新中制药机械股份有限公司	3,000
SL公司	春华建筑	2,130.96
SL公司	春华建筑	1,173.99

资料来源：年度财务报表

经查明，2016年，SL公司将2,834.85万元实际支付给刘祥华、刘华山所控制的陈某华账户，将3,000万元支付给湖南新中制药机械股份有限公司账户，将

26.44 万元虚列银行存款支出，共计 5,861.29 万元计入在建工程。把从华冠花炮取得的银行承兑汇票 2,130.96 万元，从广东南国药业有限公司取得的银行承兑汇票 1,173.99 万元，合计 3,304.95 万元，虚假背书支付给春华建设，记入在建工程。2016 年，SL 公司以此方式虚增在建工程 9,166.23 万元。

3.4.3 利用关联方业务往来虚增收入

2016 年 2 月 4 日，SL 公司与子公司中菟科技签署智能混合捆包生产线销售合同，共安装生产线共计 150 条。根据 2016 年 SL 公司的年报显示，本年度已完成 40 条捆包机生产线的生产、交付、调试和安装，收入约 1.4 亿元，利润 8,000 万元。据调查，中菟科技实际仅在当年 3、4 月份支付了 1,200 万元，并没有其他财务往来。

SL 公司方面声称，从 2016 年至 2017 年，共向中菟科技提供生产线 131 条，而截至 2018 年 4 月，中菟科技只有 59 条生产线被使用，剩余 72 条生产线归还 SL 公司。而且据相关调查，2016 年，SL 公司提供给中菟科技的生产线并没有达到实际可用状态的要求，该销售收入不符合要求，因此可知 SL 公司虚增 1.4 亿收入，虚增利润 8,000 万。

3.4.4 违规披露提供的担保情况

通过 SL 公司财务报表及公告等消息，可以发现 SL 公司对外担保形式以债务担保为主。债务担保，即担保人依靠担保合同的规定承担责任，如果被担保人无法按照约定偿还借款时，担保人对银行承担责任。担保人的责任分为两种：一是在借款人不能及时还款时，由担保人根据担保合同约定代其还款。二是借款人不能足额偿还贷款时，担保人与还款人负连带责任，担保人补足未偿还的借款。

债务担保存在一定风险。首先，它可以按原因分为：系统性风险和非系统性风险。系统性风险是指由于宏观经济政策的改变而导致的不利情形无法得到解决。非系统风险，也就是人为因素可以影响到的风险，该风险可以被削弱。其次，担保风险包括：完全不可控、部分可控和基本可控。完全不可控的风险就是在一开

始，所有要发生的情况都是无法预测的，所以会出现意想不到的不利情形，因为没有办法提前预测，就更不可能去改变和控制，比如自然灾害等。部分可控风险指该风险一开始就可以预测，也能提前预防。基本可控风险是从一开始就可以基本控制的不良情况。担保风险通常体现在两个方面：财务风险和业绩风险。财务风险，即如果还款人当时没有偿还贷款，那么担保人就承担担保责任进行还款，债务就会成真。虽然上市公司早就做好了准备，但如果突然负债，而且近期偿还，必然会对公司的现金流量产生影响，增加上市公司的经营风险。业绩风险指的是如果担保债务没有风险，即债务人能够按照约定偿还借款，则担保人可以从担保中获得一小笔收益，即额外的收入；但如果担保出现问题，上市公司的或有负债变成实际负债，不仅没有了收入，而且会导致上市公司增加负债，最终增加公司的经营风险。

通过上文分析可知，公司向被担保人提供债务担保时存在一定风险。因此，要通过以下方式进一步降低担保风险，如对担保方单笔担保金额、担保期限、担保次数等进行限制。据相关记录，自 2011 年 SL 公司正式上市以来，曾为关联方债务进行多次、大额的担保，甚至为债务人提供无限回购责任的债务担保时不惜变卖公司核心设备。提升公司的业绩和增加公司利润是管理者和股东的最高追求，而公司的实际控制人刘祥华宁可损害公司利益，也要进行债务担保，因此，我们有理由相信，多次大额债务担保背后的目的，正是公司控股股东刘祥华通过第三方向关联方转入资金。

表 3.5 SL 公司债务担保

年份	关联方债务担保次数	关联方债务担保总金额（万元）
2014	1	4,000
2015	0	0
2016	1	500
2017	10	31,300

资料来源：新浪财经

如下表 3.6 所示, 2014 年 12 月, SL 公司为关联方新疆海捷康健股权投资合伙企业的 1,600 万元贷款提供 4,000 万元的担保。SL 公司的实际控制人, 刘祥华的儿子持有该公司 14.29% 的股权, 为完成担保, SL 公司将不仅将机械出售给新疆海捷康健股权投资合伙企业, 而且还对被担保人的大额贷款承担无条件回购责任。

2016 年 7 月, SL 公司不仅对关联方浏阳市汇银小额贷款有限公司的 500 万元欠款进行全额担保, 而且还对其如果不能按时还款额外产生的违约金、利息等承担了同样的责任。截至担保生效日, SL 公司持有浏阳市汇银小额贷款有限公司 79.73% 的股权。从 2017 年开始, SL 公司开始了疯狂的债务担保之路, 在本年度公司一共担保了 10 笔债务, 其中九笔都是关联方担保。2017 年 8 月, SL 公司为关联方湖南乐福地医药包材科技有限公司 5,000 万元债务提供担保, 并承担主合同及其本息责任。2017 年 12 月, SL 公司为关联方中菟生态科技有限公司 7,000 万元借款提供全额担保, 并提前说明回购事宜。2017 年 11 月, SL 公司为刘祥华的 3,000 万元的借款签订全额担保合同, 并承担连带保证责任对其借款本金, 以及可能要发生的逾期还款费用等。

2017 年 7 月, SL 公司以 2,500 万的担保金额对刘华山个人借款承担保证责任, 而且对主合同下所有可能的费用承担连带保证责任。2017 年 7 月, SL 公司本月第二次为刘华山的个人借款提供全额担保, 借款金额为 2,000 万元, 担保金额为 2,500 万元。2017 年 9 月, SL 公司为刘华山个人债务提供连带责任担保, 担保金额为 500 万元。2017 年 11 月, SL 公司本月第三次为刘华山的个人借款 800 万提供担保, 担保金额为 800 万元, 并承担相应连带责任。2017 年 12 月, SL 公司第四次为控股股东刘祥华和刘华山个人借款提供担保, 借款金额为 2,460 万元, 担保金额为 3,000 万元, 并承担债权本金、利息、违约金等费用的担保。2017 年 11 月, SL 公司第三次为控股股东刘祥华的 6,000 万债务提供担保, 承担连带责任。综上所述, 在 2017 年一年之内 SL 公司向刘祥华提供了三笔债务担保, 共计 9,500 万元, 为他弟弟刘华山的个人债务担保 4 次, 共计 9,800 万元, 如此频繁, 数额巨大的担保, 可以明显看出刘祥华对 SL 公司的掏空之心。会计师事务所在审计过程中详细了解了 SL 公司的有关担保后, 出具了“无法表示意

见”的审计报告，并要求公司披露违规进行债务担保的信息。SL 公司在 2017 年通过非公允关联方大额债务担保给刘祥华输送利益 1.93 亿元，与此同时，SL 公司股价在 2017 年初为 35.69 元，年底跌至 15.95 元。由此可见，SL 公司的实际控制人刘祥华通过大量违规债务担保，给自己带来巨大利益的同时，给 SL 公司造成了严重损害。

表 3.6 SL 公司为关联方资金担保情况

单位：万

时间	被担保方	关联关系	担保金额
2014.12	新疆海捷康健	亲属	4,000
2016.7	浏阳市汇银小额贷款有限公司	分公司	500
2017.7	中菟生态科技有限公司	分公司	7,000
2017.7	刘华山	亲属	4,500
2017.8	湖南乐福地医药包材科技有限公司	分公司	5,000
2017.9	刘华山	亲属	500
2017.11	刘祥华	控股股东	3,000
2017.11	刘华山	亲属	800
2017.11	刘祥华	控股股东	6,000
2017.12	刘祥华、刘华山	控股股东	3,000

资料来源：证监会处罚公告

4 瑞华所对 SL 公司非公允关联方交易审计失败的成因分析

4.1 注册会计师对非公允关联方交易审计风险的识别与应对缺失

瑞华所通过检查有关关联方交易的文件和记录来确定 SL 公司的关联方。在审计过程中，瑞华一方面通过查阅往年审计底稿对关联方进行初步了解，另一方面要求管理层提供关联方名单、主要投资者及高级管理人员名单。二是通过询问管理层及其他公司的其他人员，了解 SL 公司关联方的信息，如公司名称、与 SL 公司实际控制人的关系、关联交易的时间、价格等。三是在项目组内部进行讨论是否存在被隐藏的关联方、关联交易的动机不纯，或者虚构关联方的情况。但由于 SL 公司自 2013 年开始连续几年接受瑞华所的审计，依赖以前的审计底稿和被审计单位的了解，对关联方交易由于没有实施额外的审计程序，未能及时发现 SL 公司刘华祥和刘华山进行巨额担保来掏空公司的目的，也未能发现刘祥和刘华山对 15 个公司资金账户的控制，在这些账户之间与 SL 公司之间进行资金调拨，虚构在建工程。

SL 公司虽然没有持股比例超高的股东，但是公司一致行动人原则的实行，刘华祥等股东共享有 33.2% 的股权，一定程度上也形成了一股独大的情形，而且第一大股东既是董事长，又是总经理，一定程度上会造成以权谋私的可能，一般审计人员会对第一大股东的行为进行关注，了解其是否有非法动机，而且 SL 公司对刘华祥弟弟进行的巨额借款，已经对刘华祥的不良目的有了一定暗示，而瑞华所没有进一步了解其借款行为，从而未发现违规资金占用的情况，未能发现关联交易动机的不纯，导致了审计失败。

4.2 审计人员职业怀疑精神不足

股东大会确定董事人选，由选出的董事成立董事会，董事会的职责是对公司的管理决策进行监督、设置公司经营管理机构。一家公司想要维持良好的发展状

况,就需要董事会认真地履行其职责。如果出现董事、监事与管理层在一家公司有职位兼任的现象,势必削弱董事会的监督作用,更有甚者,可能会使董事会名存实亡。根据表 4.1 显示,SL 公司有这个现象:刘祥华担任总经理和董事长,刘燕、钟波和王国华三人担任副总经理又兼董事,同时,SL 公司的董事会和监事会成员大多由排名前十的股东组成而且与刘祥华是一致行动人。这种现象将会导致 SL 公司的治理层无法对公司管理层的经营活动进行监督,在这种情况下管理层极易产生膨胀心理,而且公司高层的学历普遍不高,看待问题可能会存在一定的片面性,但是他们会觉得自己眼光长远,所做的决策具有高收益,而低估了面临的风险,最终导致 SL 公司制定的多元化发展战略决策失误,大量的借款无法及时偿还,为了掩饰这种问题通过关联方交易虚构企业利润,来维持公司可持续发展能力强的假象,而注册会计师在审计过程中未对公司治理结构不合理可能产生的后果进行怀疑,也未对疯狂扩张的风险进行考虑,以至于未能发现 SL 公司经营不善的情况,最终导致审计失败。

表 4.1 SL2015-2017 年公司董高监任职情况

姓名	职位	学历
	董事长	
刘祥华	总经理	
	代理董事会秘书	
邓铁山	董事	大专
钟 波	董事	
	常务副总经理	
郑国胜	监事会主席	
刘 燕	董事、副总经理	
黄盛秋	监事	
	董事	
王国华	董事	本科
	副总经理	
彭勋德	监事	

续表 4.1

姓名	职位	学历
顾维军	独立董事	
周仁义	独立董事	研究生

资料来源：SL 公司 2017 年年度报告

4.3 未注重分析性程序

财政部 2006 年颁布了关于分析程序的审计准则，并在 2010 年又对其做了修正，其定义为注册会计师通过研究不同财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价。SL 公司 2015 年到 2016 年财务费用增加 3154 万，同比增加 64.8%，资产减值损失增加 4,259 万，同比增加 260%，应收账款增加 3.41 亿，同比增加 80.3%的情况，SL 公司在审计过程中未对这些产生大变化的财务数据进行分析，研究其产生变化的原因，以至于本来可以通过这些数据发现 SL 公司利用非公允关联交易的财务舞弊的蛛丝马迹，最终未被发现，从而导致了审计失败。

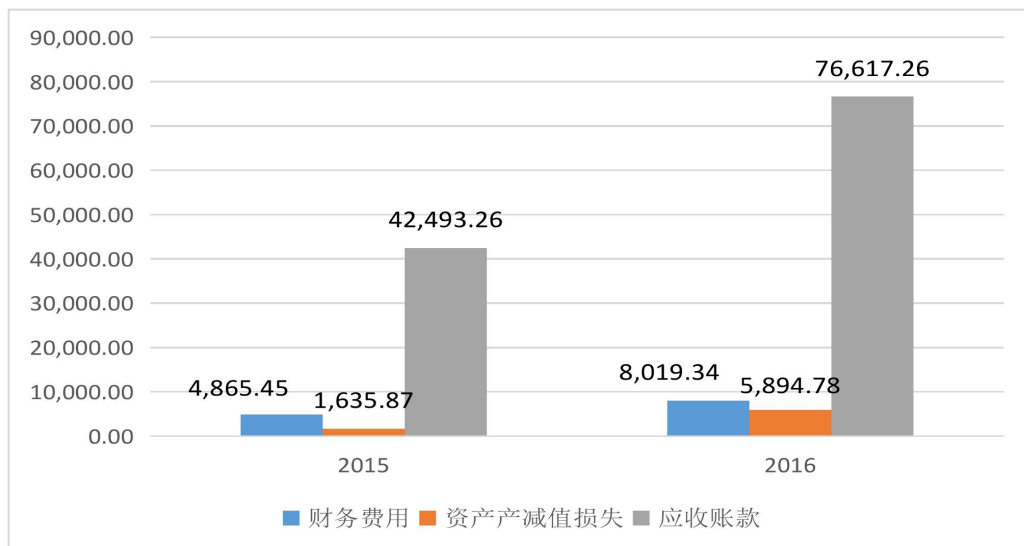


图 4.1 2015 和 2016 财务数据对比

4.4 独立性受到影响

会计事务所的审计质量水平深受经济环境、执业环境和商业竞争的影响。一方面，我国上市公司数量少，而会计师事务所多，会计师事务所行业存在大量竞争，面对审计费用高达上百万的业务，一些会计师事务所为了争取到客户并且与其保持长久的业务合作，宁可用丧失独立性去换取更直接的利益。另一方面，事务所对被审计单位的年报进行连续审计，以为特别了解被审计单位，过度相信管理层以及之前的审计底稿，使其独立性受到影响，没有谨慎地执行审计程序，没有客观地收集审计证据和评价证据。

从表 4.2 中可以看出，利安达事务所承担了 SL 公司在 IPO 的时候和上市之初的审计工作。2012 年，利安达事务所并入中瑞岳华事务所，SL 公司也在 2012 年马上将聘请的年报审计事务所更改为中瑞岳华。2013 年，中瑞岳华与国富浩华事务所为了得到更好的发展，合并成立了瑞华会计师事务所，SL 公司 2013 年公告中将审计师事务所变更为瑞华所，之后持续审计 SL 公司 2014-2017 年度财务报告。同时，从表中可以看出，虽然聘请的审计机构名称发生了改变，但自 SL 公司上市以来，甚至可以说自准备 IPO 审计以来，负责对 SL 公司审计结果签字的注册会计师是刘杰和陈闯。由于审计准则对注册会计师轮换的要求，事务所在 2014 年到 2016 年的将负责 SL 公司审计的注册会计师换为刘兴武和程红彬，但是只有 2015 年完全没有刘杰或者陈闯两位注册会计师对 SL 公司的审计报告签字，也就是说，在对 SL 公司进行的这些年中，会计师事务所是“连续”的，注册会计师实际上也是“连续”审计的。在这样的连续审计中，按理来说，注册会计师应该对 SL 公司的内部环境非常了解，但无论是在注册会计师审计过程中，还是在瑞华所的质量控制复核阶段，对 SL 公司 2015 年、2016 年的非经营性资金占用、违规披露借款信息、利用关联方虚增在建工程的情况都没有被发现，也没有对 SL 公司自从 2014 年就开始的疯狂布局投资的风险进行注意，最终对 2015 年和 2016 年的年度报告仍出具了标准无保留的审计报告。当证监会于 2018 年 1 月发布针对 SL 公司陷入民间借贷纠纷和大股东股权质押违约风波的调查通知书后，瑞华事务所才对公司 2017 年年报出具了“无法表示意见”的审计报告。

由此我们可以推断，瑞华所由于连续负责 SL 公司审计的过程中，对被审计单位太信任，太相信管理层的诚信，致使其没有做到真正独立，以至于对有些审计证据没有做到合理评估，没有发现隐藏在之后的非公允关联交易，导致了审计失败。

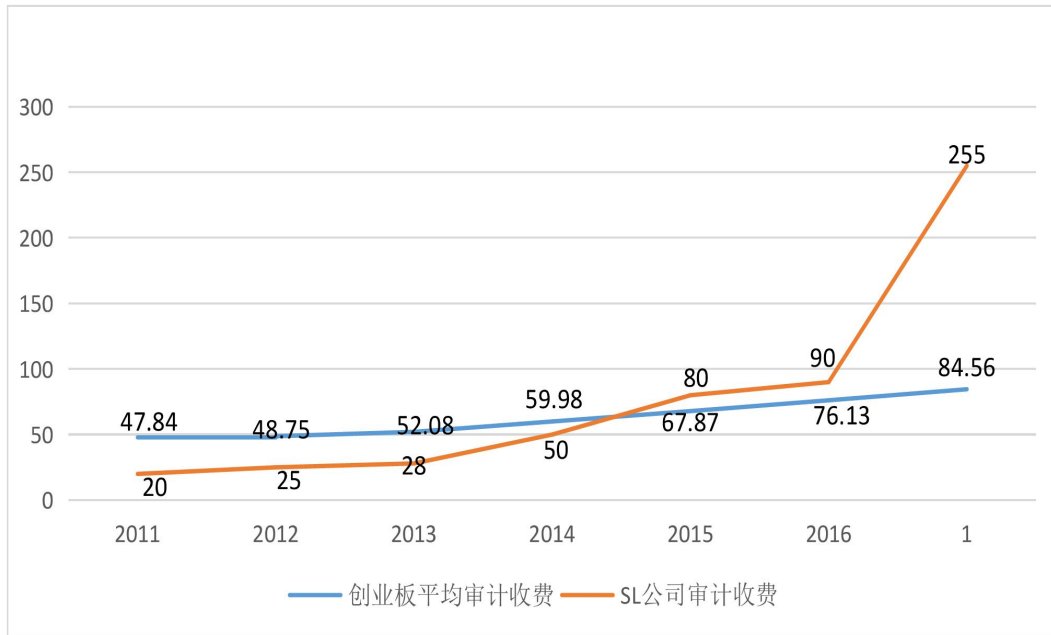
表 4.2 SL 公司 2010-2018 聘用会计师事务所审计情况

项目	会计师事务所名称	审计意见类型	签字注册会计师
IPO (2008—2010 年)	利安达		刘杰、王徽
2011 年	利安达		刘杰、陈闯
2012 年	中瑞岳华	标准无保留	刘杰、陈闯
2013 年	瑞华		刘杰、陈闯
2014 年	瑞华		刘兴武、陈闯
2015 年	瑞华		刘兴武、程红彬
2016 年	瑞华		刘杰、程红彬
2017 年	瑞华	无法表示	刘杰、陈闯
2018 年	利安达		许长英、周砚群

资料来源：2010—2018年财务报表整理

由下图 4.2 SL 公司和创业板平均审计收费可以看出，自 2011 年开始 SL 公司审计费用不断上升，创业板平均审计收费也在上升，但 SL 公司的审计费用上升趋势更为明显。其中，2011—2014 年期间，SL 公司的审计费用均低于创业板平均审计费用，2015 开始高于创业板平均审计费用，到 2017 年瑞华所以对 SL 公司的审计收费为 255 万元，是创业板平均标准的三倍之高。从上述分析可以看出，瑞华所收费的逐渐升高，是由于 SL 公司的规模不断扩大，SL 公司对瑞华事务所营业收入的影响越来越大，而会计师事务所之间的竞争也日趋激烈，为了维持稳定且能带来高收益的客户，瑞华所以对审计原则性的坚守可能会降低，其独立性被进一步削弱。事实上，尽管 SL 公司有预谋、精心策划财务造假，但瑞华事务所作为当时国内专业能力排名第一的大所，有能力和机会发现 SL 公司利用非公允关联交易进行财务舞弊的行为。然而，面对剧增的审计费用，瑞华所没有达到

审计费用与审计质量相匹配的原则,反而降低审计标准,没有保持应有的独立性,以至于其在面对 SL 公司控制关联方账户进行转账、关联方违规占用资金等情况,由于没有完全按照审计准则的要求严格的执行审计程序,未发现该行为,尤其在证监会介入调查时也没有及时地中止或者拒绝该审计业务,以至于给 SL 公司的财务舞弊提供了审计的漏洞。



资料来源:根据中国注册会计师协会年度审计分析报告及SL公司年报整理

图 4.2 2011—2017 年 SL 公司与创业板平均审计收费对比

4.5 监管与惩戒不足

在我国证券市场的监督与管理由三个机构负责,其分别是中国证券监督管理委员会、当地证券监督管理委员会、证券业协会。公司上市前需向当地证券监督管理委员会进行备案;然后由当地证券监督管理委员会对公司是否符合上市资格通过相关材料进行审核,如果该公司经过审核,符合上市资格,那么当地证券监督管理委员会将其上报证券监督管理委员会,最后由证监会审核批准上市。公司一旦上市,证监会会对其年度财务报告和运营进行监督审查,判断上市公司在经

营过程中是否存在违法违规行为。SL 公司进行非公允关联方财务舞弊的时间是 2015 年和 2016 年,但是 2018 年 1 月中国证券监督管理委员会由于 SL 公司涉及违规披露才开始了调查。证监会于 2019 年 11 月 29 日公布了对 SL 公司的处罚结果。SL 公司从舞弊行为开始到证监会公布行政处罚历经 5 年时间,由此可见,监督机构的监管和调查存在滞后性,导致舞弊行为不会被及时发现,让公司可以在这期间获得巨大利益,因此,这也是管理层选择舞弊的原因。

表 4.3 2016 年证监会对其他公司关联交易违规处罚

年份	公司	违法事实	利润造假 金额	处罚
2010 年	远东实业公司	年报信息虚假记载、且未如实披露关联方关系。	945.08 万元	对公司:警告并罚款 50 万元,各责任人最高罚款 15 万元,罚款金额合计 89 万。
2012 年	江苏炎黄在线公司	年报信息虚假记载、且未如实披露关联方关系和关联交易。	249.85 万元	对公司:警告并罚款 30 万元,各责任人最高罚款 10 万元,罚款金额合计 55 万元。
2014 年	河北宝顺公司	未按照规定披露关联方资金占用和违规担保。	68,009.5 万元	对公司:警告并罚款 60 万元,各责任人最高罚款 30 万元,罚款金额合计 169 万元。
2015 年	廊坊北大青岛公司	年报未按照规定披露实际控制人及其控制关系、关联方及关联关系。	4,122.19 万元	对公司:警告并罚款 60 万元,各责任人最高罚款 30 万元,罚款金额合计 295 万。
2015 年	安徽皖江物流公司	年报信息虚假记载、且未按照规定披露对外担保及债务转移情况。	8,981.98 万元	对公司:警告并罚款 50 万元,各责任人最高罚款 30 万元,罚款金额合计 153 万。
2016 年	江苏舜天船舶公司	年报信息虚假记载、且未按照规定披露关联方关系。	6,211.95 万元	对公司:警告并罚款 60 万元,各责任人最高罚款 30 万元,罚款金额合计 175 万。

资料来源:证监会处罚报告

我国《证券法》规定了对上市公司进行违规信息披露的处罚。通过上表 4.3 关于 2010 年到 2016 年其他公司利用非公允关联交易进行舞弊受到的处罚可以看出,证监会对这些公司,均给予警告处分,对涉事违法行为严重的公司和相关责

任人分别处以 60 万元的最高罚款和 30 万元最高罚款，也就是说，只要涉及重大财务造假，证监会对公司和相关责任人都会处以顶格罚款。但是通过公司虚增的利润与受到的处罚相比可知，即使把证监会对公司和个人罚款相加，除了因为炎黄在线虚增的利润的数额小，受到的罚款尽管不多，但是其罚款金额占虚增利润总额比例为 22.01% 之外，其余所有公司的罚款还不到其虚构利润的十分之一。一些公司如宝硕股份，证监会对公司和相关责任人的罚款加起来还不到虚增利润的 1%。因此，对于企业而言，只要公司的财务造假行为没有被及时发现，利益相关者由于对公司实际经营情况没有特别了解，根据虚假的财务报表，不可能意识到企业的业务和财务风险，公司从而能够继续在市场上获得收益，而即使很可能被识破，公司的管理层也极大概率会选择财务造假，因为造假付出的成本与获得的收益相比非常低。由此可见，现行法律对财务舞弊行为的约束，效力不大，难以对公司进行舞弊真正起到震慑作用。对于刘祥华等人来说，正是出于这种考虑，才大胆实施了虚增利润，掏空公司的行为。

4.6 质量控制执行不到位

审计质量是会计师事务所的核心竞争力，会计师事务所想要可持续发展，必须围绕提升审计质量这一目标制定和执行一系列制度。在 SL 公司审计过程中，由于瑞华所以对审计工作底稿的复核流于形式，未能真正有效执行质量控制制度，导致审计失败。

审计底稿是事务所质量控制复核工作的关键资料，瑞华所审计项目的底稿和审计报告制定了由项目组长、经理、质量控制部门的三级复核体系，通过该制度提高审计质量，降低审计风险。SL 公司的财务舞弊手段并非特别高明，许多问题可以通过审计底稿可以发现蛛丝马迹，然而，经过瑞华所的三轮审计底稿复核都未发现问题，由此可见，瑞华所的质量控制制度存在执行不力的情况，审计人员可能为了赶项目进度，迫于时间压力，三级复核制度没有严格执行或者简化为两级复核甚至一人复核，质量控制效果大打折扣。

5 防范非公允关联方交易审计失败措施

5.1 注册会计师方面

5.1.1 重点关注非公允关联方交易

从交易动机判断是否有发生非公允关联交易的可能性。审计人员通过详细了解被审计单位，通过查看股东大会、董事会、管理层会议等机构的会议记录，了解企业制定的发展方向，根据公司所处的行业，看其制定的战略是否存在重大经营风险。SL 公司为了寻找新的发展点，进行疯狂借债，大肆扩张，其公司的战略本身就存在较大风险，其扩张导致了大量负债，而收益太小，因此，SL 公司就极有可能利用关联交易进行财务舞弊，来掩盖经营业绩不好的情况，因此，审计人员要关注关联交易的动机。

从交易的过程判断是否存在非公允关联交易。通过了解公司关联方交易记录的文件、协议、银行流水等查看与哪些关联公司在各个业务环节产生资金往来，如果存在这样的关联企业，审计人员要注意是否存在资金的占用。

从交易的结果判断关联交易是否对其他人利益产生危害。通过查看公司合同，了解被审计单位是否存在债务担保或借款的情况，如果有，应注意借款人、被担保人与公司股东和管理层的关系、担保金额、所承担的担保责任等，判断其是否存在掏空公司的行为。

从成交价格判断是否为非公允关联方交易。虽然 SL 公司没有利用不公允的价格进行关联交易，但是通过看证监会的处罚报告，有较多企业存在非公允价格的财务舞弊，因此，审计人员也要关注交易价格是否公允。关联方交易的价格指提供商品或者劳务的价格，审计人员将该价格与同一时期、同一区域，甚至同一公司规模的市场成交价格进行比较，如果价格差异太大，审计人员应提高警惕，通过查看交易合同的要求、公司定价政策等寻求差异产生的原因，防止被审计单位利用非公允价格虚增利润。

5.1.2 制定专门的非公允关联方交易审计程序

执行针对非公允关联方交易的风险评估程序。审计人员通过查阅公司会议记录、文件、询问公司人员、观察及检查等方法，了解被审计的单位环境及内部控制。首先，可以查看关联方名单、公司股东和管理层人员名单、被审计单位关联方交易的内部控制要求，查看审计年度内公司与关联方进行的重大投资、销购交易以及资产重组计划等资料。注册会计师一方面向管理层和公司内部人员询问提供的关联方清单是否完整，本年度进行关联方交易的情况，关联方关系的性质等事项。另一方面，从企业获取的证据从有效性和充分性考量，并结合银行函证，银行流水对账单、应收账款函证等外部资料进行查证是否公司提供的资料准确。审计人员应对关联方交易的会计处理的方法、授权和批准超出正常经营范围的关联方交易等事项向管理层进行询问，看其处理是否符合相关法律法规的要求。

识别并评估非公允关联交易的重大错报风险。审计人员利用自己的专业能力、在执业过程中形成的职业判断，结合已经识别出来的舞弊风险因素，对关联方交易是否存在重大错报风险进行判断。

应对非公允关联交易的重大错报风险。在审计过程中，如果审计人员发现可能存在关联关系被管理层未发现或未披露，注册会计师应书面通知项目组成员真实情况，根据发现的事实向管理层提出识别要求，对新识别的关联方交易进行重点审计，确认其是否是非公允关联交易。同时，对公司的内部控制效果和有效性采取其他措施重新评价。审计人员在审计过程中应该严格遵守审计准则，保持谨慎性原则，对发现的异常情况，必要时追加审计程序。

5.1.3 加强对被审计单位关联方的识别

上市公司对关联交易不披露的方法之一就是隐瞒关联方，因此，注册会计师识别未披露的关联方交易的方法之一是识别隐藏关联方关系，通常未披露的关联方交易会有以下特点：单笔或者多笔交易金额大，对利润产生的影响大；购销合同约定的内容存在异常；与同一关联方有频繁的销售和采购业务。在本案例中，SL 公司与中菟科技签订的生产线建设，在 2016 年可以产生 1.4 亿收入，8000 万

的利润，若瑞华所对如此巨大数额的收入实施进一步审计程序，就能发现隐藏的关联关系，从而识别 SL 公司利用非公允关联交易虚增利润。注册会计师应该对异常交易进行重点关注，发现其可能存在的舞弊行为，并搜寻有效充分的证据，来确定未披露的关联方交易。

5.1.4 提升审计人员的独立性

注册会计师的专业水平和职业道德是影响独立性的重要因素，因此，提升注册会计师的专业水平和职业道德是提高审计独立性的有效方法。一方面，通过加强继续教育等方式提升注册会计师专业水平，使其认知紧跟时代发展，利用注册会计师的高水平专业多元发展其他业务，如咨询业务等，减少对审计业务的依赖，当其他业务所获取的收入，不低于审计业务时，事务所受到被审计单位收入的压力才能降低，才能严格的按照审计准则进行审计，真正做到独立。另一方面，注册会计师应多参加提升职业道德的讲座，明确职业道德对审计人员的重要性，时刻警钟长鸣，不忽视职业道德丧失的危害，能做到按照审计准则要求，对审计项目真正做到轮换，不贪图一时利益，提高其独立性。

5.1.5 重视分析程序的应用

收入是企业利润的主要来源，费用是企业产生的成本，会减少企业利润，因此，虚增收入或者少记费用是财务造假的惯用手段，但由于财务报表项目存在勾稽关系，一个会计科目的虚构必然会引起其他科目不同程度的变化，因此，利用分析程序对变动幅度大的会计科目进行分析，是发现财务造假的重要手段。注册会计师在运用分析程序时应考虑以下几点：一是选取关键指标，设定可接受的预期值；二是根据预期值对选取的指标进行综合分析；三是对分析的结果超出可接受范围之后进行调查；四是在审计底稿中完整记录调查过程。

瑞华所的审计人员在审计过程中未能有效利用分析程序识别 SL 公司营业收入和费用变动的异常，也没有对收入和费用的变动采取进一步审计程序，更没有在面对 SL 公司疯狂进行债务担保的情况下，分析其动机，导致未发现 SL 公

司利用非公允关联交易舞弊。因此，注册会计师应该对被审计财务数据和非财务数据的异常现象进行分析，同时保持应有的职业怀疑态度，并根据获得的审计证据对风险评估进行调整。

5.2 会计师事务所方面

5.2.1 加强对审计人员非公允关联方交易的业务和思想培训

会计师事务所应该通过加强内部人员的培训，以提高审计人员对关联交易的风险识别能力和应对能力。根据 SL 对公司非公允关联方交易舞弊手段分析来看，管理层会刻意不披露或者延迟披露关联方对公司资金的占用，利用关联方进行复杂的交易去虚构利润，对关联方的债务进行违规担保掏空公司。因此，审计关联方交易舞弊的难点在于发现未披露的信息和发现非公允关联方交易的动机。只要被审计的单位不披露关联方交易信息或者进行关联交易的动机不纯，审计风险就会大幅度增加，所以会计师事务所应该做以下几个方面的培训。

首先，提升审计人员职业怀疑能力，审计工作的职业怀疑能力的形成主要依靠执业经验，一个审计项目组内的人员，主要以工作年限较少的成员为主，因此选择拥有丰富经验的注册会计师去培训审计人员的职业怀疑能力。第一，培养所内人员有意识地去了解与企业股东，管理层有密切关系的家族成员与其他企业的关系，或者与被审计单位的是否存在债权债务关系，从而推断是否会存在进行非公允关联交易的机会；第二，培养所内人员的大局观，让其了解被审计单位所处行业以及公司的发展是否处于上升期，以此来判断有没有利用非公允关联交易舞弊的动机。第三，通过讲解经典案例中公司的非公允交易舞弊手段，增长审计人员的见识，当其审计的公司存在关联交易时，下意识去思考是否应用了这些手段。

其次，审计人员的专业水平决定着审计报告的质量，因此，提升审计人员的专业水平素养势在必行。第一，后半年会计师事务所相对较闲，通过定期开展讲座，邀请法律专家对关联方及关联方交易的法律界定给事务所成员进行讲解，让所内有经验的注册会计师结合审计经历解读关于关联方及关联方交易的会计准

则、审计准则等，让事务所成员知道其会计处理原则，审计过程中需要遵守的准则。

另一方面，提高审计人员的思想道德素养。SL 公司审计过程中独立性受到影响的一个重要原因，就是会计师事务所的职业道德水平不高，为了稳定的收益，向 SL 公司做出有些事项的妥协，导致没有发现 SL 公司的财务舞弊行为。因此，提升会计师事务所的职业道德是必然的。第一，在事务所内部宣传诚信、爱岗敬业的工作理念，树立宁可不接受业务，也不能动摇审计原则的理念。第二，制定责任追溯机制，因为审计报告上签字的只有极少数的注册会计师，大多数人不用签字，也意味着不用承担风险，有的思想道德底线低的人可能工作不认真，以至于本该能发现的非公允关联方财务舞弊，没被发现，造成了审计失败，因此，通过制定责任追溯机制，对这类从业人员进行处罚，为了不被处罚，只能认真工作，强迫提升其责任感，降低审计失败风险。

5.2.2 完善考核和激励制度，加强会计师事务所质量控制

面对复杂而隐秘的非公允关联方交易，为了提升事务所的审计质量，降低审计风险，确保出具的审计意见的准确性，事务所需要建立严格的质量控制体系和审核标准。

首先，事务所为确保审计人员拥有胜任能力，应当对审计人员的执业能力进行考核。由于随着被审计单位规模变大，其公司财务负责人必然被要求拥有过硬的财务知识与经验，这两个条件为管理层安排复杂隐蔽的非公允关联方交易提供了更好的舞弊机会，因此，事务所更应该定期对审计人员能力进行考核，第一，对项目负责人可以通过职业资格证书，带项目组审计的经验等方面的能力考核，对不符合要求的负责人进行更换，如果瑞华所实行了项目负责人考核制度，可能会发现刘杰或者陈闯的执业水平已经不适合规模越来越大的 SL 公司审计，对其进行更换，更换后的项目负责人可能会发现 SL 公司的非公允财务舞弊。第二，对项目组内部成员的业务能力进行考核，根据考核结果分配审计工作，业务水平高的负责如关联方交易等复杂的项目，业务能力低的可以负责简单的银行函证工

作等。第三，确定奖惩制度，以审计工作完成的质量作为考核标准，对完成质量高的通过涨工资等奖励，完成质量极低的进行降薪处理等，以提高审计工作质量。

其次，事务所应科学地完善质量控制复核体系，并确保其能够得到落实。通过复核可以更好地保证审计质量，降低审计风险。会计师事务所应当通过落实审计底稿三级复核制、实行交叉复核、必要时邀请专家对审计结果复核等方式建立完善的质量控制复核体系。有的事务所为了降低审计成本，提高审计速度，一般进行二级或者一级复核，使复核这个最后降低审计风险的方式，形同虚设，增加了审计失败的风险，因此，落实项目组负责人的详细复核、部门负责人的一般复核和会计师事务所负责人的重点复核负责格外重要。为了提高审计底稿复核结果的准确性，对一些专业领域的审计结果可以聘请专家进行评定，看是否合理，或者聘请另一家拥有相同实力的事务所，或者在审计领域有名的注册会计师对审计结果进行复核。

最后，为了提高审计质量控制的效果性，可以建立奖惩机制，将审计人员、复核人员的奖金绩效与审计质量控制结果相结合。如果审计人员在审计中尽职尽责地落实审计底稿三级复核制，项目组负责人按照能力分配审计任务，那么对这种做法应给予奖励，若是没有严格落实底稿审核要求，合理分配审计任务等，对相关审计人员从重处罚，以提高其对审计复核的重视。通过审计质量控制的奖惩机制，提高审计质量，防止审计失败。

5.3 监管方面

5.3.1 加大监管力度

从 SL 公司利用非公允关联交易进行财务舞弊到最后证监会出具处罚报告历时长达五年可知，我们的外部监管存在些许问题，我们应采取措施完善外部监管制度，尽可能防止公司利用非公允关联交易进行舞弊，为证券市场良性发展提供保证。

首先，证监会、审计厅、注册会计师协会等部门，联合成立检查小组，每年

定期抽查企业，对公司的内部控制制度的有效性、信息披露问题、相关业务的处理进行检查，通过定期抽查的方式一方面可以提前发现有些企业违规披露信息的问题，另一方面，因为存在抽查制度，公司管理层会时刻担心被抽查到，而不敢随意隐瞒信息。

其次，通过高额的奖励制度，让客户、供应商等外部社会的力量发挥监督作用，审计部门一般关注企业的财务信息，对具体的经营状况及交易信息了解可能不深入，而与公司长期有来往的客户等可能更了解公司的经营状况，根据其最后公布的财务报表与心理预期相对比，可能会更容易发现企业舞弊的问题，通过高额的奖励，调动其举报的积极性。

再次，可以借鉴美国采用的事前披露制度，与我国的事后披露相结合，所谓事前披露即对以后要发生的关联方交易如交易对象、交易方案、独立董事对本次关联交易的想法等进行披露，让公众和审计机构对该交易是否可行，心理有所预判，若不可行，他们可能会质疑，进而规范公司的关联方，降低审计风险。

最后，进一步加强对关联方交易信息披露的要求，如对多笔或单笔大额关联交易、披露交易缘由、对利润的影响等；对关联方担保说明担保理由，以及披露评估被担保人无法还款的概率；对关联方借款说明关联关系、借款缘由、披露还款能力。

5.3.2 分段处罚，加大非公允关联方交易惩处力度

虽然证监会对财务舞弊的公司进行处罚，但是处罚力度太轻，对公司最高罚款 60 万，相关负责人最高 30 万，而且对相关负责人一般都是警告的行政处分，而财务造假的数额一般都是动辄上千万，甚至过亿，如在本案例中虚增利润 1.759 亿，而公司和相关责任人罚款共计 179 万，罚款所占利润的比重 1.01%，财务造假的处罚，与所得利益相比，不值一提，因此，公司相关人员会选择财务造假。面对这种状况，我们应该加大处罚力度，比如采取以下措施，第一，利用非公允关联交易虚增利润超过一百万，按照不低于虚构利润的 20%进行处罚；超过 300 万，不低于虚增利润的 40%罚款；超过 800 万，不低于虚增利润的 60%罚款；

超过 1000 万，不低于虚增利润的 80% 罚款。通过高额的罚款使其获得的收益与处罚成正比，从而不敢违法。第二，追究相关责任人的刑事责任，根据造假金额、性质、影响，确定其刑事责任的轻重，使违法行为与处罚相匹配，面对牢狱之灾，使其不敢造假。

6 研究结论与不足

6.1 研究结论

本文选取 SL 公司非公允关联方交易财务舞弊案例为研究对象，参考非公允关联方交易、审计失败的相关文献，借助 CRIME 理论，分析非公允关联交易的手段，并从注册会计师、会计师事务所以及监管角度分析审计失败的原因，最后提出相关建议，现将结论总结如下：

SL 公司进行关联方交易时严重的侵害其他人利益，并且有虚增利润的不良动机，虽然没有涉及非公允的价格，但是也是一种典型的非公允关联方交易舞弊案例。SL 公司的管理层为了利益不择手段，道德水平低下，漠视关联方交易的会计准则，凌驾于内部控制之上，利用关联交易的隐蔽性和复杂性进行违规披露信息、虚构在建工程、虚构收入、违规债务担保、非经营资金占用，一方面掩盖公司经营状况不好的情况，另一方面掏空公司利润。此行为严重损害了投资者和小股东利益，危害证券市场发展。发生上述舞弊动机主要是由于 SL 公司举债扩张失利，无力偿还借款，有被退市的风险，SL 公司第一大股东刘华祥控制了 15 个关联公司的账户，为非公允关联交易提供了机会。进行舞弊成功的原因是注册会计师没有遵循相应的会计准则，缺乏对非公允关联交易的风险识别与应对、没有保持应有的职业怀疑、审计人员专业没有合理利用分析程序、长时间负责 SL 公司的审计使独立性受到影响，外部监管有滞后性以及处罚力度不足。

因此，首先，上市公司应该树立诚信意识、完善公司治理结构发挥其应有的监督职能、优化内部控制的设计及运行。然后，会计师事务所要加强审计人员的关联交易的专业能力，宁可承接业务也要保持独立性以及注重审计质量控制的培训，注册会计师保持应有的独立性和职业怀疑能力，提高对关联方交易审计的专业胜任能力，善于利用分析程序等去发现其舞弊行为。最后，外部监管部门要采取各种措施加强对上市公司交易的监管，增大处罚力度，通过以上措施杜绝非公允关联方的财务舞弊，从根子上减少审计失败。

6.2 研究不足

本文只采用了案例分析法和文献分析方法，研究方法相对单一，并且在案例分析时，由于本身的审计实务经验不足，看待问题不够深入，提出的建议可能不够完善，对策是否可行，面对审计事务所的成本与收益原则，还待进一步去检验。目前，随着证券市场的不断壮大，大数据时代的到来，非公允关联交易的手段也在不断变化，因此我们要不断地与时俱进，利用大数据审计手段，研究和完善关于非公允关联交易的相关理论。

参考文献

- [1] Chen Y, Chen W, Clifton D J. The impact of related party transactions on the operational performance of listed companies in china [J]. Journal of Economic Policy Reform, 2009, 12 (37) : 285—297.
- [2] Elaine Henry. Related Party Transactions: A “ Real ” Means of Earnings Management and Tunneling During the IPO Process in China [J]. Miami University Working Paper, 2014, 48 (37) : 176—178.
- [3] Fan JPH, Wong TJ. Corporate ownership structure and the informativeness of accounting earnings in East Asia [J]. Journal of Accounting and Economics, 2002, 33(3): 401-425.
- [4] John J. Coinsurance within business groups: Evidence from related party transaction in an emerging market [J]. Management Science, 2016, 59(10): 2295~2313.
- [5] Kirchmaier T, Grant J. Financial tunneling and the revenge of the insider system [R]. Working paper, 2004: 8.
- [6] Louwers T. Related-Party Transactions: Insights from AAERs [J]. Current Issues in Auditing, 2008, 2(2).
- [7] Moez Beimouri. Can strategic reasoning prompts improve auditors sensitivity to fraud risk [J]. Journal of Accounting Research, 2015(3): 21-22.
- [8] Park, Jong-il. The impact of internal transactions of related companies on audit remuneration: the different reactions of auditors to enterprises with mutual benefits and losses [J]. Accounting research, 2015, 40(3): 203-255.
- [9] Paul M. Clikeman, Austin Liu. AS 18: New guidance for auditing related party transactions [J]. Journal of Corporate Accounting & Finance, 2017(5): 23-26.
- [10] Picas. A survey of corporate governance [J]. Journal of Finance, 2016, 3(2): 55~57.
- [11] Scanlon, Belliston. PCAOB Adopts New Auditing Standard for Related Party Transactions [J]. The Corporate & Securities Law Advisor, 2014: 28-32.
- [12] Selby, Daniel. The effects of auditor type and evidence domain type on the

influence of irrelevant internal control evidence and the potential for audit failure[D].The Florida State Jniversity,2009.

[13] Shaw & Jack. Audit failure and regulatory overload[J]. Accountancy.1995,(3): 82~83.

[14] 徐美谨.ZL会计师事务所对青鸟华光的非公允关联交易审计失败问题探讨[D].江西财经大学, 2017.

[15] 蔡少云.新审计准则下上市公司关键审计事项的确定[J].经济管理文摘, 2021(04):138

[16] 陈思喆.上市公司关联交易舞弊手段与审计识别[J].财会通讯, 2015(10):85-86.

[17] 陈文.关联方交易审计失败反思——以亚星化学为例[J].财会通讯, 2016(28):85-87.

[18] 陈亦聪,武俊桥.上市公司非公允关联交易的法律规制——以刑事责任为中心[J].证券市场导报,2011(08):63-69.

[19] 段珺.利用关联方交易舞弊的审计策略分析[J].财会通讯, 2017(25):105-108.

[20] 冯惠琴.基于关联方交易的会计舞弊研究[J].山西财经大学学报, 2011,33(S2):58.

[21] 冯婉.信息化环境下财务报表舞弊与审计策略研究[J].北方经贸, 2021(01):95-98.

[22] 付亮.借壳上市的审计失败案例分析——以康华农业借壳步森股份为例[J].财会通讯, 2019(19):100-104.

[23] 付晓兰, 陈继林.基于大智移云的高校财务信息化建设思考[J].北京印刷学院学报, 2020,28(12):60-63.

[24] 郝玉贵, 刘李晓.关联方交易舞弊风险内部控制与审计——基于紫鑫药业案例的研究[J].审计与经济研究, 2012,27(04):26-35.

[25] 洪金明, 刘洁筠.H公司隐性关联方交易审计案例研究[J].财务与会计, 2019(04):33-35.

[26] 胡丹.立信会计师事务所审计失败的问题研究[J].商, 2016(04):120.

- [27] 胡明霞.基于财会监督视角防治财务舞弊——以瑞幸咖啡为例[J].财务与会计,2021(18):44-47.
- [28] 胡淑娟.关联方交易舞弊审计三要点[J].财会月刊,2015(14):78-79.
- [29] 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):118-120.
- [30] 吕伟,林昭呈.关联方交易、审计意见与外部监管[J].审计研究,2007(04):59-66.
- [31] 毛艳玲.基于注册会计师的审计失败原因与对策分析——以莲花味精案为[J].财会通讯,2016(16):80-82.
- [32] 孟焰,张秀梅.上市公司关联方交易盈余管理与关联方利益转移关系研究[J].会计研究,2006(04):37-43+94.
- [33] 彭毅林.试析技术性审计失败[J].审计月刊,2005(04):10.
- [34] 齐曼.上市公司治理结构对非公允关联方交易的影响研究[D].东北石油大学,2016.
- [35] 沈利刚.面向财务造假防范的会计师事务所质控体系构建[J].财会通讯,2022,No.893(09):119-123.
- [36] 宋夏云,曾丹丹.国家审计推动完善国家治理现代化的路径研究[J].中国审计评论,2019(01):26-33.
- [37] 汪永兰.上市公司关联交易舞弊问题及其审计策略[J].财会通讯(学术版),2007(10):69-71+79.
- [38] 江雪珍.关联方资金占用审计案例分析[J].财会通讯,2019,No.822(22):105-109.
- [39] 王小涵,王育红.上市公司财务造假与违规手段研究[J].财会通讯,2021(06):126-129.
- [40] 王艺颖.非公允关联交易与大股东掏空行为研究[D].中南财经政法大学,2020.
- [41] 王昱涵.关联方审计成败分析[J].财会通讯,2017(28):95-97.
- [42] 翁坚克.非公允关联交易审计失败反思[J].财会通讯,2019(01):91-95.
- [43] 王云汉,叶陈刚.会计师事务所审计失败问题研究[J].会计之

友, 2020(20):36-42.

[44] 詹细明,唐少清,李俊林.上市公司关联交易对审计质量的影响研究[J].中国软科学,2021(S1):429-437.

[45] 张光水.会计师事务所审计风险识别与控制研究[J].财会学习, 2021(08):123-124.

[46] 章卫东,杨青莹,王超.非公允关联交易、审计师声誉与会计信息透明——来自中国上市公司的经验证据[J].江西社会科学,2015,35(02):203-210.

[47] 张秀梅.非公允关联交易的必然性、可能性与监管思路[J].财会通讯,2004(06):46-49.

[48] 张燕梅.上市公司关联方交易审计风险防范策略研究[J].财会学习, 2019(29):141+143.

[49] 张羽瑶.非公允关联方交易与公司价值[J].财会月刊, 2008(02):7-9.

[50] 张钰楨,贾坤.财务舞弊行为识别及防范的案例分析[J].商业会计, 2020(24):101-104.

[51] 赵莉萍.显失公允关联方交易中的审计风险控制[J].财会月刊, 2009(02):46-47.

[52] 赵娜.上市公司非公允关联方交易的识别与审计风险防范[J].财会月刊, 2006(27):54-55.

[53] 赵振智,黄静.关联方关系及关联方交易审计[J].财会月刊,2012(20):54-56.

[54] 周东威.论上市公司非公允关联交易的法律规制[J].求索,2012(03):155-157.

[55] 周晓莉.风险审计对企业审计实务的影响[J].行政事业资产与财务, 2021(03):101-102.

[56] 周新玲.上市公司非交公允关联易成因与治理对策[J].社会科学辑刊,2005(02):92-95.

[57] 朱文莉,任洁.上市公司关联方交易违规问题、特征与治理——来自阳煤化工的案例分析[J].财会通讯, 2015(16):20-22.

致 谢

行文至此，意味着我的求学生涯即将画上句号，马上就要和我待了七年的母校告别了，在这几年中，由于老师、同学的帮助，我的学业取得了巨大的进步，我想对他们表达由衷的谢意。

首先，感谢我的导师，在校期间，他的每一次组会都丰富了我们的审计理论知识和审计实务经验，为我们去事务所实习和完成论文打下了坚实的基础。在开题阶段，仔细为我推敲题目，在论文写作过程中不断提供指导，才能使我顺利完成论文的写作，在求职过程中对我进行指导，获得了一份不错的工作。

其次，感谢我在求学路上遇见的朋友们，在我甲流时无微不至的照顾，让我快速康复，才能按时顺利完成论文的写作，而且在平时生活中我们相互帮助，共同进步，相互陪伴，一起度过了学校的美好时光。

最后，祝我的母校越来越好，我的导师身体健康，我的朋友们前程似锦。