

## 关联方交易财务舞弊审计及启示

胡梦凡

南京审计大学 江苏南京

**【摘要】**随着我国市场不断扩大,经济蓬勃发展,企业竞争愈演愈烈。其中关联方交易凭借其隐蔽复杂、层出不穷的特点,成为了众多公司用于财务舞弊的不二选择,因此在处理关联方及关联方交易上的审计风险不断提高。本文首先提出相关概念界定并进行文献综述,其次说明审计失败的原因,最后根据审计失败的原因从而为所有审计带来启示。通过本次研究分析可以进一步深入了解关联方交易财务舞弊审计的内容和特点,提高审计规范性以及效率效果,促进资本市场良性运作。

**【关键词】**关联方交易; 财务舞弊; 审计失败

**【收稿日期】**2024年11月1日 **【出刊日期】**2024年12月28日 **【DOI】**10.12208/j.aif.20240006

### Audit of financial fraud in related party transactions and its implications

*Mengfan Hu*

*Nanjing Audit University, Nanjing, Jiangsu*

**【Abstract】** With the continuous expansion of the Chinese market and the vigorous development of the economy, competition among enterprises is becoming increasingly fierce. Among them, related party transactions have become the preferred choice for many companies for financial fraud due to their hidden, complex, and constantly emerging characteristics. Therefore, the audit risks in dealing with related parties and related party transactions continue to increase. This article first defines relevant concepts and conducts a literature review. Secondly, it explains the reasons for audit failures. Finally, based on the reasons for audit failures, it provides insights for all audits. Through this research analysis, we can further understand the content and characteristics of financial fraud auditing in related party transactions, improve audit standardization and efficiency, and promote the healthy operation of the capital market.

**【Keywords】** Related party transactions; Financial fraud; Audit failed

#### 引言

随着经济多元化不断发展,上市公司之间的关联方交易频发。作为一种较为独特的交易方式,合法的关联方交易在一定程度上能够降低交易以及运行成本,帮助公司规避经营风险,提高公司运行效率,促进整体经济态势朝着良好的方向发展。但同时部分上市公司为了谋求短期利益,虚增业务收入、成本与利润,故意隐瞒与其他公司之间的关联方关系与相关交易,对整个资本市场的正常运作都产生了不可小觑的负面影响。因此,提高关联方交易财务舞弊审计质量对建设良好的市场环境具有重大意义。

关联方交易的广泛使用不仅要求会计师事务所针对企业关联方交易以及被审计单位自身的特点,科学挑选配备审计人员,不断完善审计复查和复核制度。还要求审计人员提高自身的风险识别能力,在审计过程中扩大审计范围,根据不同情况实施具有针对性的进一步审计程序,在审计过程中提高审计不可预见性,对关联方交易事项进行充分关注和调查,保证审计程序的有效性。此外,外部监管部门也要不断完善相关法律法规与政策制度,将不正当的关联方交易一一扼杀于襁褓之中。

#### 1 概念界定与文献综述

作者简介: 胡梦凡(2001-)女,汉族,江苏盐城人,在读硕士,学生,专业方向:政府审计。

### 1.1 概念界定

#### (1) 关联方

根据《企业会计准则第 36 号-关联方的披露》可知,“一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的,构成关联方。”

关联方关系往往不仅仅只包括高管的亲属关系、母子公司关系等,当两公司存在互相担保或者借贷资金占实收资本一定比例等值得关注的情况时,出于“实质重于形式”的角度考虑,也许中间也存在着隐蔽的关联方关系。

#### (2) 关联方交易

关联方交易包括销售货物、提供原材料、代理生产等,从表现形式上可分为显性关联方交易和隐性关联方交易。一般来说,健康的显性关联方交易可以降低交易成本、提高效率、优化行业结构,提高或降低交易价格,达到调节关联企业的成本和利润、转移资金、规避风险等目的。

通常情况下,公司并不会故意隐瞒关联方交易,但当这一交易是为了帮助公司逃税避税、转移资产、粉饰报表、虚增利润等非法行为时,会比无关联方关系的交易更加具有隐蔽性。其中隐性关联方交易主要存在两种类型。第一种类型是交易活动明显存在但关联关系被隐匿。第二种类型是存在关联关系,但规避交易活动,其中主要有三种规避方法,即承担额外负担、无偿输送利益、利用抵消交易。

#### (3) 财务舞弊

财务舞弊是指企业为了达到转移资产、偷税漏税、美化财务报表等目的,在财务报表中提供虚假信息或故意隐瞒、遗漏真实发生的交易事项。总而言之,财务舞弊是一种带有主观性的故意误导财务报表使用者做出不恰当经济决策的违法行为。其中关联方交易财务舞弊主要包括企业不完整披露关联方及其关联方交易或利用关联方进行不公允交易,篡改虚假关联方关系等。由于关联方交易财务舞弊复杂多样且十分隐蔽,因此注册会计师需要不断进行必要的针对性审计程序,搜集充分适当的审计证据,以识别是否存在被隐瞒的关联方、不合法的交易活动、不恰当的逃税漏税等行为,防止企业利用关联方交易进行财务舞弊。

### 1.2 文献综述

关联方交易作为一种独特的企业交易方式,国内外学者均对关联方交易舞弊相关问题进行了不同角度的深入研究。首先,只有了解如何利用关联方交易进行财务舞弊之后,才能有针对性判断财务报表中是否存在此类现象。刘阳(2024)认为,关联方交易信息应当及时准确地向大众披露出来,然而有些公司会通过模糊关联方关系、规避股权结构等深层次内容、隐瞒关联方交易的定价方法以及其他实质性条款、对披露定价政策闭口不谈等方式降低关联方交易的信息的透明度,进而进行财务舞弊。此外,根据舞弊三角理论,公司进行财务舞弊时,动机、机会和借口均不可少。黄世忠(2019)在“两康”财务舞弊案例分析的基础上,将上市公司进行财务造假的原因分为八大类,即:市场经济大环境形势不佳导致公司发展压力倍增、公司治理机制存在重大缺陷致使权力分配不当、财务造假收益远高于预期成本并且外部惩罚力度较弱、会计准则导向存在偏差、审计独立性严重缺失、审计与被审计单位勾结、会计师事务所专注扩张规模忽视内部整合以及审计查弊防弊效果不如人意。吕鑫(2020)通过对 2001-2015 年 A 股数据的研究发现,在监管部门加强对大股东与上市公司资金往来的监管后,大股东与上市公司之间的贷款关联交易并未减少,与此同时,非货款关联交易数量变多,金额变大。大股东与公司之间的隐性关联方交易并不意味着一定存在问题,但是也为财务舞弊的发生提供机会。根据以往报道出的审计失败事件,学者对此进行了总结并在此基础上提出有关关联方交易财务舞弊审计的完善建议。铁心悦、吴悠等(2019)通过分析不恰当的审计程序发生的原因,认为注册会计师应当保持独立性和客观性,不轻易相信由被审计单位内部提供的相关信息,并合理使用职业判断。审计人员应当与时俱进,不断学习并运用新的技术,提高工作的效率效果。

## 2 关联方交易舞弊审计失败原因

### 2.1 审计人员未能在审计过程保持职业怀疑

在公司正常运作的情况下高层一般并不会铤而走险,选择通过粉饰财务报表等进行财务舞弊,运用关联方关系以及关联方交易进行财务舞弊的手段尽管很难察觉,但是同时也需要耗费大量的额外的精力。然而,当公司出现营业收入直线下降、所在行业市场行情产生巨大波动、主要产品饱受争议等情况

时,往往这些因素都会导致利润下跌,同时也可能会为舞弊行为提供合理化的借口,虽然这些高管深知这样做本身就是违法的。

在审计人员进行审计时,审计风险即为出具不恰当的审计报告,就是应当出具标准无保留审计报告时却出具了无保留意见审计报告。例如在康芝药业利用关联方交易进行财务造假事件中,当主要产品瑞芝清出现严重滞销而康芝药业年利润未受巨大影响的情况时,中审亚太会计师事务所仍对康芝药业出具标准无保留审计报告,这表明注册会计师并没有及时识别出康芝药业和同慧医药以及中瑞医药之间的关联方关系。然而只要仔细调查并检查交易合同以及其他相关的文件就能发现同慧医药与康芝药业管理层人员配备中有多处重叠,中瑞医药与康芝药业之间存在频繁交易<sup>[3]</sup>。并且康芝药业出现在一年内更换两次会计师事务所,事出反常也没有给出令人信服的原因的情况。但是雷小玲等人并没有对不合理的相关数据和特殊情况抱有怀疑,也并没有实施恰当的风险评估以及应有的实质性程序,对于一些可靠性不足的审计证据也并未引起审计人员的怀疑,最终出具的审计报告与康芝药业实际情况大相径庭,不免让人怀疑其中是否存在利益关系。

## 2.2 审计人员专业胜任能力不足

专业胜任能力主要体现在注册会计师通过主观判断的能力以及对法律法规的理解运用,以及实施各种审计程序以获取可靠审计证据的过程当中。但是关联方交易本身复杂隐蔽难以发现,加上被审计单位管理层刻意隐瞒,公司之间的交易行为看似合法合规,交易价格公允,合同报表、专用发票等交易材料完整,这就使得注册会计师更加难以考虑到未披露关联方关系的真实情况。但是通过对以往关联方交易审计的研究,总结出利用关联方交易进行财务舞弊的主要手法和特点,有助于帮助审计人员在审计工作中发现端倪。比如当公司披露不合常理的报表数据、不直接公开主要客户名称时,审计人员就需要提高警惕,执行进一步审计程序,调查大额异常的资金往来。然而通常出现审计失败情况是因为执行的审计程序不到位,这也反映注册会计师未具备足够的专业胜任能力并且也没有深入了解隐性关联方交易的特征,甚至可能并未想到被审计单位利用关联方交易进行财务舞弊。

## 2.3 会计师事务所独立性不足

独立性作为审计中最本质的特征,注册会计师以及会计师事务所应当在执行审计业务期间和财务报表涵盖期间独立于被审计单位以及被审计上市公司的关联实体,避免任何不恰当、不适宜的直接或间接经济利益损害独立性。有些会计师事务所虽明面上与被审计单位不存在实质性关系,但是当被审计单位已经向外界传递出危险信号时,最终出具的审计报告依旧表明此公司并不存在任何财务上的问题,两家单位是否暗地里已达成某种不正当协议虽不得而知,但会计师事务所的独立性已大打折扣,甚至存在与被审计单位联手欺骗利益相关者的可能性。

## 3 关联方交易舞弊审计启示

### 3.1 加强审计人员职业怀疑能力

职业怀疑是发现财务舞弊的法宝,当注册会计师对可能存在的现象稍加职业怀疑,就会发现其中的问题。在审计进行前审计人员应当对被审计单位及其环境进行全面了解,在审计过程中采取适当的审计程序和方法,不可轻易相信被审计单位内部人员以及收集到的审计证据。对矛盾的或存在疑虑的审计证据进行进一步辨别、确认,全面考虑各方面因素并将所有真实可靠的审计证据相结合后再编写审计报告,才能最大程度地降低审计风险。

### 3.2 提高审计人员专业素养

审计人员的专业胜任能力在实现审计顺利完成中起到至关重要的作用,而审计人员不仅需要配备必要的高水平的专业知识,还需要丰富其知识结构,促使知识层面达到多层次、宽领域,对涉猎较少的审计领域需要深入研究,有助于在今后的审计中应对不同领域的问题,弥补自身不足,促进个人和全所的发展。与此同时,会计师事务所应制定专业化培训制度,提高会计师事务所整体实力,重视人才招聘和培养。

### 3.3 保障会计师事务所以及审计人员独立性

会计师事务所作为独立第三方为企业财务报表真实可靠性提供合理的保证,在审计业务期间,注册会计师应遵守相应的法律法规、注册会计师职业道德标准以及行业监管机构制定的职业道德规范,始终保持独立性,不因事务所或注册会计师的个人利益而破坏独立性,不得受任何单位或者个人的控制,也不能根据任何单位或者个人的决定或批准从事任

何业务。此外,证监会应加强对会计师事务所的监管力度,尤其是需要预防会计师事务所和被审计单位有业务往来或是利益捆绑关系从而致使独立性遭到破坏,导致审计无法发挥真正的独立第三方的监督作用,使得审计形同虚设。

### 3.4 完善会计师事务所三级复核制度

完整的三级复核制度作为会计师事务所质量控制中不可缺失的重要环节,它要求在审计过程中发现严重错误或遗漏时,必须由会计师事务所合伙人决定是否需要重新执行审计业务,并在审计工作底稿中记录该决定。三级复核制度可以及时地发现并且解决审计中出现的大小问题,并且确保审计工作底稿的真实性和可靠性,保证事务所合伙人在监督所有工作人员的工作方面发挥领导作用,从而达到提高审计质量,降低审计风险,保障被审计单位利益相关者和注册会计师以及会计师事务所合法权益的目的。因此,在审计中的每一级审核工作都应当由专门设定的人员执行并且不得随意更换或省略审计人员。其次,通过层层递进的三级复核方式,由高级人员复核低级人员的审计工作底稿和获取的相关数据以及重要证据,将更有效解决审计底稿中存在的问题。其中,部门经理的复核工作作为第二道步骤最为关键,不可缺失。最后,在各层审核时应及时作出必要的复核记录并签名,做到责任落实到具体个人,有利于后期检查工作的执行。

## 4 研究结论

随着社会经济不断发展,交易市场瞬息万变,有些上市公司为了争夺有限的市场资源,稳固现有的市场地位,不惜违法违规利用隐蔽关联方交易虚构利润和收入,营造虚假繁荣的现状。然而正是关联方交易天生具有的复杂隐蔽性让审计难度大大提升,也许由于审计人员对此类舞弊方式不够敏感,缺乏相应的知识储备,同时我国有关关联方交易的法律法规不够完善导致审计失败的概率较高,审计难度比普通项目更大。因此,需要不断加强审计人员职业

怀疑能力、提高审计人员专业素养、保障会计师事务所独立性以及完善会计师事务所三级复核制度,尽最大努力识别出所有财务舞弊行为,保障资本市场健康发展。

## 参考文献

- [1] 刘阳.上市公司关联方交易信息披露存在的问题及其对策研究[J].中国农业会计,2024,34(12):118-120.  
DOI:10.13575/j.cnki.319.2024.12.035.
- [2] 黄世忠.上市公司财务造假的八因八策[J].财务与会计,2019,(16):4-11.
- [3] 柴日升.上市公司关联方交易舞弊问题研究——以康芝药业为例[J].现代经济信息,2017,(06):279-280.
- [4] Bennouri M.M. Nekhili and P. Touron. Does Auditor Reputation Discourage Related-Party Transaction The French case[J]. Journal of Practice and Theory, 2015, (12): 118-120.
- [5] Rusmin,John. Evans quality and audit report lag:case of Indonesian listed companies[J].Asian Review of Accounting, 2017(2):191-210.
- [6] Andre,Tim Florstedt. Which related party transactions should be subject to ex Ante review? Evidence from Germany[J]. Journal of Corporate Law Studies ,2020 (10): 34-36.
- [7] 褚茂康,左天燕,王帆.注册会计师勤勉尽责影响因素研究-中国注册会计师,2020(10):39-44.
- [8] 戴捷.企业关联交易的审计风险及其防范措施[J].大众投资指南,2021(02):109-110.

**版权声明:** ©2024 作者与开放获取期刊研究中心(OAJRC)所有。本文章按照知识共享署名许可条款发表。

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



**OPEN ACCESS**