

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
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 华泽钴镍关联方交易审计风险研究

研究生姓名: 贾非凡

指导教师姓名、职称: 杨利华 教授 林俊 注册会计师

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： 贾非凡 签字日期： 2023.5.20

导师签名： 杨利军 签字日期： 2023.6.12

导师(校外)签名： 杨俊 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： 贾非凡 签字日期： 2023.5.20

导师签名： 杨利军 签字日期： 2023.6.12

导师(校外)签名： 杨俊 签字日期： 2023.6.13

Research on the Audit Risk of Huaze Cobalt&Nickel Related Party Transactions

Candidate: Jia Feifan

Supervisor: Yang Lihua

摘 要

随着我国经济体制改革的深入推进,资本市场不断发展完善。为了在市场上获得一席之地,打造自身优势,上市公司通常采用控股合并等方式扩大公司经营规模,进而可以产生规模效应。这些做法使得上市公司更多地进行关联方交易,或者隐匿性的关联方交易,虽然这可以提高企业的效率和盈利能力,但同时也为企业提供了舞弊空间,使企业利用关联方交易进行资金转移和利润操纵。随着时间的推移,关联方交易舞弊行为已经变得更加复杂和隐蔽,损害了投资者的合法权益。目前,审计工作的重点已经将关联方交易纳入进来,因为关联方交易舞弊为审计工作带来了较高风险。尽管我国现行已经存在部分对关联方及关联方交易进行约束的规范准则,但这些规范准则并没有对实际操作中的细节进行详细规定,只是从宏观的原则上进行描述,因此在审计实务操作中只能作为一定参照,规定的范围有限。就目前的审计现状来看,我国的关联方交易审计现状仍然存在很多问题,审计失败案例频频发生,引起了社会的关注。面对如此严峻的关联方交易审计形势,研究关联方交易审计风险十分必要。

本文从华泽钴镍事件出发,以其关联方交易审计为研究对象,借助案例分析法、文献研究法和规范研究法,参考风险导向审计理论,分析关联方交易可能出现的审计风险,找出关联方交易对应审计风险要素在于不良经营状况引发了经营风险,关联方交易存在固有风险属性,以及企业内部控制制度存在缺陷;同时,注册会计师未严格执行审计程序、缺乏怀疑精神、忽略工作底稿等问题,这些不当的做法导致了审计风险的出现。因此,在审计关联方交易时,必须充分考虑企业的实际情况,规范风险评估程序,对企业的财务数据进行全面的评估和分析,同时加强对关联交易的定价公允性审计,以保障审计质量的有效提升,正确评估企业内部控制有效性,同时优化审计方法,拓展进一步审计程序执行范围,有效实施分析程序和总体性分析复核,希冀协助注册会计师在对关联方交易业务审查过程,增强风险识别意识,强化风险管理。

关键词: 关联方交易 关联方交易审计 审计风险

Abstract

With the deepening of China's economic system reform, the capital market continues to develop and improve. In order to gain a foothold in the market and create their own advantages, listed companies often use methods such as holding mergers to expand their business scale, which can generate scale effects. These practices enable listed companies to conduct more related party transactions, or hidden related party transactions. Although this can improve the efficiency and profitability of enterprises, it also provides enterprises with fraud space, allowing enterprises to use related party transactions for fund transfer and profit manipulation. With the passage of time, fraud in related party transactions has become more complex and hidden, damaging the legitimate rights and interests of investors. At present, the focus of audit work has included related party transactions, as related party transaction fraud brings high risks to the audit work. Although there are currently some regulatory standards that restrict related parties and related party transactions in China, these regulatory standards do not provide detailed provisions for practical operations, but only describe them from a macro perspective. Therefore, they can only be used as a reference in audit practice, with limited scope. In terms of the current audit situation, there are still many

problems in the audit of related party transactions in China, and audit failure cases occur frequently, causing social concern. In the face of such a severe situation of related party transaction audit, it is necessary to study the risk of related party transaction audit.

Starting from the Huaze Cobalt Nickel Incident, this article takes the audit of related party transactions as the research object, using case analysis, literature research, and normative research methods, and referring to risk oriented audit theory, analyzes the possible audit risks of related party transactions, and finds out that the corresponding audit risk factors of related party transactions are due to poor operating conditions that trigger operational risks, and that related party transactions have inherent risk attributes, And defects in the internal control system of the enterprise; At the same time, certified public accountants have not strictly implemented audit procedures, lack of skepticism, and neglect of working papers. These improper practices have led to the emergence of audit risks. Therefore, when auditing related party transactions, it is necessary to fully consider the actual situation of the enterprise, standardize risk assessment procedures, comprehensively evaluate and analyze the financial data of the enterprise, and strengthen the audit of the pricing fairness of related party transactions to ensure the effective improvement of audit quality, correctly evaluate the effectiveness of internal control of the enterprise, optimize audit methods, and expand the scope of further

audit procedures, Effectively implement analysis procedures and overall analysis and review, hoping to assist certified public accountants in the review process of related party transactions, enhance risk identification awareness, and strengthen risk management.

Keywords: Related party transactions; Audit of related party transactions; Audit risk;

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景、目的及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	2
1.2 国内外研究现状	3
1.2.1 关联方交易舞弊的相关研究	3
1.2.2 关联方交易审计的相关研究	4
1.2.3 关联方交易审计风险的相关研究	5
1.2.4 文献述评	8
1.3 研究内容及方法	9
1.3.1 研究内容	9
1.3.2 研究方法	11
1.4 论文的创新点	11
2 概念界定与理论基础	12
2.1 概念界定	12
2.1.1 关联方交易	12
2.1.2 关联方交易舞弊	12
2.1.3 关联方交易审计	13
2.2 理论基础	14
2.2.1 现代风险导向审计理论	14
2.2.2 控制权收益理论	15
2.2.3 舞弊三角理论	16
3 华泽钴镍审计失败事件回顾	18
3.1 华泽钴镍公司、关联方及审计机构概况	18
3.1.1 华泽钴镍公司简介	18
3.1.2 华泽钴镍关联方介绍	19

3.1.3 瑞华会计师事务所简介	21
3.2 华泽钴镍关联方交易舞弊手段	21
3.2.1 违规进行关联方担保	21
3.2.2 关联方非经营性资金占用	22
3.3 瑞华会计师事务所执行的审计程序	24
3.3.1 对关联方交易实施的风险评估程序	24
3.3.2 对关联方交易重大错报风险实施的应对程序	25
3.4 瑞华会计师事务所关联方交易审计失败	27
3.4.1 未能识别出隐瞒关联方	27
3.4.2 未有效进行关联交易内部控制审计	27
3.4.3 发表不恰当的审计意见	28
4 华泽钴镍关联方交易审计风险分析	29
4.1 关联方交易重大错报风险分析	29
4.1.1 行业竞争加剧压缩获利空间	29
4.1.2 不良经营状况引发经营风险	31
4.1.3 关联方交易存在固有风险属性	34
4.1.4 企业内部控制制度存在缺陷	36
4.2 关联方交易检查风险分析	37
4.2.1 关联方及关联交易难以明确认定	37
4.2.2 进一步审计程序执行不到位	38
4.2.3 未保持应有的职业怀疑	42
4.2.4 未对审计工作底稿严格复核	43
4.2.5 会计师事务所审计质量管理存在缺陷	43
5 华泽钴镍关联方交易审计风险应对措施	45
5.1 关联方交易重大错报风险控制措施	45
5.1.1 充分研判企业外部环境	45
5.1.2 评估分析财务数据识别经营风险	45
5.1.3 加强定价公允性审计	46
5.1.4 正确评估企业内部控制有效性	47

5.2 关联方交易检查风险应对措施	48
5.2.1 扩大关联方及关联交易认定范围	48
5.2.2 拓展进一步审计程序执行范围	50
5.2.3 严格执行分析程序识别高风险领域	51
5.2.4 有效实施总体性分析复核	52
5.2.5 强化事务所业务质量控制体系	53
6 结论与启示	55
参考文献	56
致谢	60

1 绪 论

1.1 研究背景、目的及意义

1.1.1 研究背景

在资本经济活跃的当下，公司往往通过合并、收购和联营等来扩大影响力，从而形成一个复杂的关系网。公司之间的复杂关系使得识别关联方变得困难，一些关联方交易的定义也变得不明确。大量管理人员出现了报表舞弊、资金转移等违法问题，主要是利用关联方交易管理不严的漏洞，从而产生不当利润、展现良好经营业绩。近几年，中国证券监督管理委员会披露了大量关联方交易违法案例，如安然、康得新、万福生科、绿大地、千山药机、百特、圣莱达等众多违规事件，这些案例对其他投资者的权益造成了极大的影响，破坏了正常的市场秩序。为这类公司进行审计的会计师事务所及注册会计师也因审计失败，受到制裁，声誉受损。因此，在审计过程中，关联方及其交易已成为非常频繁的违规领域，也是审计师在工作中需要关注的关键问题。

在 2010 年至 2021 年期间，一半的会计师事务所相应审计失败案件均是因为关联方审计出现了失败。通过对证监会处罚数据调查发现，绝大多数企业相应关联方交易审计均有着相同问题，包括风险评估程序薄弱，不遵守审计计划，未充分执行函证程序，未保持应有的职业怀疑，为得到佐证关联方交易审计的重要内容，正是以上内容造成了关联方交易审计面临着巨大风险。同时，关联方交易主体不对等等情况，造成关联方交易相应定价及披露显得非常任意，不合规的成本和收益不成比例，对关联方交易的监管不够完善，对关联方交易的监控不足、内部控制环境薄弱以及管理层凌驾于控制之上，进一步加剧了注册会计师面临的审计风险。如果不能准确识别和防范审计风险，关联交易审计风险将继续累积，不仅影响到公众对注册会计师的信心，损害公司及中小投资者及债权人的权益，进而会导致公司治理结构的失衡。

华泽钴镍于 2018 年被退市，此前证监会对华泽钴镍及其事务所瑞华在 2013 年和 2014 年的关联方交易违规和财务欺诈行为处以罚款。其后，瑞华以其履行

了审计职责为由，向中国证券监督管理委员会提出了起诉，一审被驳回。2021年二审改判，认定国信证券和瑞华会计师事务所承担100%的连带赔偿责任。可以看出，随着监管层对违反规定的中介机构的惩罚，监管层对关联交易的关注程度也在不断提高。社会审计在防范关联方的不当行为中起到了关键的作用，若不能及时识别出关联公司的潜在交易，或者不能及时地对其进行有效地防范，将会对注册会计师及会计师事务所造成诸多不利的后果。本文从华泽钴镍公司的关联交易舞弊行为入手，对其开展深入浅出的研究，将有助于分析关联交易审计过程出现的风险点内容，同时结合以上风险点来使用科学的、行之有效的预防和控制方法，从而达到减少审计风险，减少审计失败的目的。

1.1.2 研究意义

1. 理论意义

发展关联方交易审计风险的理论框架。如今，对于关联方交易审计风险相应分析偏重于探寻关联方交易的特点、审计人员在审计中所遇到的困境，而缺乏系统性研究。因此。本研究基于风险导向审计理论，通过采用控制收益理论和舞弊三角理论分析关联方交易中不当行为的存在，拓展了现有的关联方交易审计风险理论框架，并深入挖掘了其潜在风险点。同时，还提出了结合企业实际情况，规范风险评估程序，评估分析企业的财务数据，加强关联交易定价公允性审计的建议，完善理论框架。

2. 实践意义

第一，提升审计工作质量，降低审计风险。当前关联方交易手段具有较强的隐蔽性和较强的复杂性，给注册会计师的审计工作带来了困难。深入研究关联方交易的审计风险，有助于审计人员在实际工作中避免审计程序设计和实施不当，制定行之有效处理审计手段，增强审计工作质量与效率，尽可能把关联方交易审计风险控制到最低水平。

第二，确保会计信息披露质量，保证中小投资者利益不受损。全面规划对关联方交易审计工作，让公司的信息变得更公开、更透明，同时还能提高对关联方与关联方交易相应披露水平控制在可行范围，尽可能避免出现关联方交易舞弊的问题，全面促进市场经济积极健康发展，对市场中的中小投资者权益进行保护。

1.2 国内外研究现状

1.2.1 关联方交易舞弊的相关研究

因为关联关系并非纯粹性，公司经济业务也变得更加繁琐，某些原先公开透明的交易也逐渐被隐藏起来，直接或间接地影响到公司经济业务的开展和信息披露，因而，以上交易方逐渐便成了公司审查和管理重点人群。长期以往，国内外学者非常关注关联方交易的发展情况，开展了一系列的研究分析，下面将对交易方交易过程遇到的舞弊手段开展分析。

国外学者研究发现，一些公司通过关联公司的不对等关系来实现不公正的交易。Fan 和 Wong（2002）上市公司中最大股东能够利用自身的管理权，充分对关联方行使管理权，起到督导效果，从而实现对公司利益的最大化。Kirchmaie（2004）和 Cheung（2004）等学者发现，上市公司的惯用做法便是先通过比市场更高的价格从关联企业采购原材料，再以比市场低的价格将生产的产成品卖给关联企业来实施舞弊。Ahaony（2005）指出，有些母公司在上市之前，会把自己的优质资产转移到子公司，而在上市之后，为了自己的利益，又会进行关联交易，侵吞子公司的资产。Chen（2009）发现在企业财务状况较好的情况下，管理者为了获利和转让企业的资产，往往会与其关联企业签署不平等的合同，以较低的价格买入、较高的价格卖出，获取差价利润，转移资产。ElaineHeny（2014）分析了常见的舞弊方法，譬如虚构关联交易、侵占公司资产、不公允的关联购销等。Pak（2015）等指出，在公司内部财务出现问题情况下，为了粉饰公司的财务报告，管理者通常将不良资产以高于市场的价格转售给关联方。

国内学者杨秋玲等（2003）在对我国上市公司进行实证研究的基础上，归纳出四类常见的关联交易舞弊行为：异常的购销价格、异常的投资收益、不合理的管理咨询费用和无偿资本借贷。汪永兰（2007）研究发现，关联交易舞弊惯用方式便是人为操纵公司业绩；伪造虚假业务；部公允的出售和交换资产；不正当的委托；借款利息设置过高或过低。赵莉萍（2009）调查指出，对普遍的舞弊手段进行了汇总：通过关联方交易来提升公司绩效；通过资产置换和非货币性资产置换等方式，对财务报告进行美化；通过向关联方转移费用和负债，以保证公司的正常运营；通过不公平的定价来重组公司和调整债务。朱文莉与任洁（2015）研究指出，

关于关联交易舞弊常见方式有提供巨额担保，设立空壳公司等手段。

部分国内学者对关联方交易舞弊手段的研究，主要从操纵利润的角度进行。钟华（2013）总结出了关联方交易舞弊的表现：不遵守会计准则、虚构关联关系、不公允的交易定价、伪造交易日期以实现利润调节等。陈思喆（2015）认为普遍的舞弊方式有费用分摊、资金拆借等收单。段珺（2017）对最近发生的关联方交易舞弊案例进行了研究，指出了一些关联方交易可能存在的利润操纵手段，例如资产待处理长期挂账、待摊费用未能在适当时机处理或摊销额度过低、未及时结转在建工程以及通过会计估计或变更等方式进行利润操纵。因此，在对关联方交易实施审计时，应该深入挖掘其交易中可能存在的风险区域，充分运用各种审计理论和方法，加强对交易的规范性和合规性审计。这样可以有效提高审计质量和企业的经营风险控制能力，保护企业和投资者的合法权益。李玲玲（2017）分析了一些典型的“利润操纵型”舞弊案例，指出其手段包括不合理地增减主营业务收入、不当地计提预计负债、对顾客赔偿时会计处理不正确等。蔡少云（2021）分析了滥用资金的情况，常见手段有捏造一段虚假的关联方交易、直接与相关联的企业进行借款或提供担保等。张光水（2021）分析了许多公司利用关联方交易来蒙蔽注册会计师的方式，比如违反关联方交易准则的交易行为，做出违反相关规定的承诺，以第三方的名义进行虚假交易，提高公司经营业绩，以及未充分披露关联方交易等。

1.2.2 关联方交易审计的相关研究

对于关联方交易审计环节，要在整个过程中都贯彻风险导向的审计思维，国外学者 Chang（2000）和 Shleifer（2004）等认为要将风险思维从风险的初始识别、风险的进一步深入分析、风险的有效应对三个方面进行贯彻下去。Kendall（2008）要求科学配置审计资源，以控制风险为目的，能够有效控制公司出现关联方舞弊情况，还可以有助于强化内部管理。马明明（2010）关联方交易审计的关键是要达到超过企业会计准则目标，要有一个清晰的风险导向审计思维，把重点放在高风险的地方，以及关注将关联交易进行非关联化。万玉婷（2012）、沈力萍（2021）研究指出，由于牵扯的公司数量太庞大，需要逐个对相关公司开展审计工作，需要的资金也比较多，所需要的证据也较多，因此，审计人员的工作量也会有所增

加。罗瑞丽（2021）、万晓涵（2021）等从多个视角对关联交易进行审计时应注意的定价机制进行了讨论。

对比较复杂、比较隐蔽的关联方交易，则应着重于高风险区域。赵振智（2012）提出，审计关联交易是审计工作中的一个重要方面，需要注意审计范围。在审计购销业务时，需要关注应付账户和坏账科目，以及管理费用、财务费用和投资收益等相关科目。此外，还应关注非货币性资产账户、当期资产重组业务和投资计划等事项。所有这些事情都应当得到审计师的关注和审查，以确保审计工作的准确性和有效性。刘旭（2019）及徐峥（2020）在审计方法上都给出了具体的要点，包括以价格来判断关联交易的合理性，以资产向外租赁的价格合理程度判断关联交易的合规性，以借贷利息金额的高低推断关联交易合规性，以资产重组是否符合相关规范要求判定关联交易的合理性，通过委托经营情况判断关联交易合理性。乔引花等（2021）的观点是在进行关联交易审计时，应注重公司信息的完整和真实。张羽翀（2021）、张元梓（2021）表示公司间的关系日益复杂，关联愈来愈密切和隐匿，审计人员应积极寻找存在关联关系的线索。

在进行审计过程的设计时，应结合关联交易的特征，形成有针对性的审计方法。Scanlon 和 Belliston（2014）分析了全新审计标准后，指出新审计准则更加规范，也为审计人员提供了指引，要求审计工作过程结合单位具体情况，出台科学审计方案，在遵循相应审计程序来开展审计工作。国内学者杜勇（2005）认为，关联交易的审计风险具有普遍性和复杂性，但整体上是可控制的，因此，关联交易的审计应当与一般交易审计不同，审计师必须进行连续审计，才能有效地处理这些风险。朱文莉和任洁（2015）提出审计关联交易定价公允性的必要性，有必要核查关联交易的金额合理性。刘建国（2018）结合乐视时间发现，审计师应该准确了解公司经营业务模式的变化，关注关联方交易的类别，遵循“三步走”的方法来开展全面性的研究分析，包括公司战略、经营过程、财务报告相应的风险，并据此制订执行相应的审计流程，以减少公司关联交易的审计风险。

1.2.3 关联方交易审计风险的相关研究

1. 关联方交易审计风险的成因

导致关联交易审计风险的因素并非唯一的，涉及到多层次。一方面主要是由

于审计单位自身问题,另一方面是注册会计师在审计过程中没有认真履行审计职责。国外学者 Beasley 等(2001)指出会计师事务所审计风险产生的原因包括审计证据不充分、对于被审计单位的内部制度依靠较大,未能保持职业怀疑精神、未执行应收账款证明程序、未检查关联方关系和披露的交易信息、未合理安排审计程序等,均会导致会计师事务所面临风险。Selby 和 Daniel(2009)指出,由于企业与关联方之间存在着特殊的利益关系,注册会计师可能会偏离其职业道德规范和审计准则,导致其对企业内部控制的了解和调查存在偏差和错误,进而增加了审计风险。Scanlon&Belliston(2014)提到,PCAOB 将审计准则进行修改存在部分原因,主要是因为注册会计师无法及时有效地评估关联舞弊的风险,没有关联方审计方面的能力,同时也不够谨慎且欠缺独立。

一些国内学者从被审计单位的角度进行研究。肖华茵(2006)通过对集团审计业务的分析发现,关联交易的审计风险很难完全避免,而其产生的根源在于被审计单位的不合理的股权结构和不健全的公司治理。黄辉(2009)指出,关联交易相应内在风险往往是因为关联主体相互内容不对称,关联交易的定价和披露具有很大的随意性,而控制风险来自于公司的不合理的股权结构、不完善的公司治理和内部审计的监管。刘桂春和叶陈刚(2012)发现,关联交易越多的公司,其本身的利润越低,从而更加可能利用关联公司来对企业的业务来进行管理,也将会造成审计工作过程有着更为严重的报告错误风险;同时,关联交易的公正性也很难得到保证,从而加大了公司的审计风险。

另一些国内学者从审计人员的角度出发,研究检查风险形成原因。陈文(2016)关联方交易的审计风险很有可能是由于审计师在审计时的态度不端正,没有将所有的关联方都识别出来,没有对关联方的内部控制进行有效的审计,没有与相关人员进行足够的沟通,没有将隐性的关联方信息审计出来。宋夏云与曾丹丹(2017)指出关联交易过程隐蔽性、员工职业素养、公民的认知水平均会造成审计过程面临交易风险。刘建国(2018)借助乐视影视事件研究发现,认为近几年来,由于外部市场环境的变化,上市公司的运营风险和关联交易的虚假披露等问题,使得上市公司面临着更多的风险。上市公司对应关联关系显得非常隐秘,同时关联方相应结构也呈现复杂性,使用的方法也变得多种多样,这让审计人员进行关联交易审计时,经常会遇到新的难题,从而极大地加大了检查风险。

2. 关联方交易审计风险防范

中国现行的审计标准规定,在审计公司财务报表过程发现了严重错误过程,注册会计师需要结合出现的财务错误风险来制定可行的应对策略,再开展后续的审计处理,这便是对应的处理方案。国外对这一问题的研究主要从两个角度展开:一是基于风险导向的审计方法,二是基于规范的关联方交易披露。Scanlon 和 Belliston (2014)指出,在 PCAOB 的新准则中,对注册会计师提出了更高要求,包括深入全面了解并准确识别关联方关系及其交易,对存在异常情况的交易保持应有的怀疑,加强对高风险领域的审计处理。PakJong-il (2015)研究指出公司借助关联方对财务数据进行造假,所以,可以审查交易价格的公允性来判断是否存在舞弊行为。在 Downs (2016)的研究中,指出可以将关联方交易价格和市场价之间进行比对,存在较大差异则可能有舞弊行为。ElenaDobe (2017)认为同行业的再审计能够发挥出正面作用,并且,当前审计行业中使用的审计方法不再能对企业具有的重大错报风险进行有效辨识与评价,而再审计能够有效地解决这一问题,并可以邀请相关专家参与进来,以便更好地解决这一问题。

从被审计企业内部治理出发,国内学者陈艳利(2006)关注到在集团内部,由于关联方之间不公平的交易价格日益突出,以及对非公允的关联方之间交易价格的隐蔽性,造成审计风险逐渐扩大,从而提出了利用规范集团内政关联方教育和转移定价方法来控制风险。胡淑娟(2016)认为上市公司的关联交易主要是通过财务报表的粉饰和资金的转移来实现的。为了防止出现上述情况,注册会计师需要格外关注董事和监事的工作情况,判断是否独立,将审计委员会的主要职责明确界定出来,分析股权结构划分是否合理,还要对企业的审批制度进行严格的控制和遵守。

从内部控制制度建设来看,张洪辉等(2016)结合 2007-2014 年度某企业关联交易和内部控制的数据情况,采取混合回归分析手段,发现公司的内控体系存在的问题与公司间的关联交易金额、次数以及所占的比例之间存在着一定的正向联系,因此提出了从强化内控体系的角度来进行风险预防的建议。戴琼慧(2018)、熊子青(2021)认为完善的公司治理结构对公司关联交易的信息披露至关重要,而公司内部监督功能的发挥则是公司信息披露的重要保障。苏孜和宿洪艳(2021)通过内部审计的视角对关联交易进行了分析,指出了一些问题,包括信息披露不

充分、关联方担保、虚假交易和利润操纵。因此，完善内部审计程序、加强内部审计以及建立健全的内部控制都是有效的方法。

从审计人员需要关注的审计重点出发，周圣杰和张春燕（2013）指出关于审计单位财务报表将起到关键作用的关联性交易情况，同时在审计师工作过程中，可以检查公司会议纪要，对公司账面上的存货监盘，加强与被审计单位人员的沟通等方面的建议。王昱涵（2017）在对关联方交易中常见的问题进行了分析之后，提出了审计人员应把审计工作的重心放在快速识别关联方关系层面，同时将以会计师对关联方交易开展审计工作，实施专门的审计程序。江雪珍（2019）和张艳慧（2021）认为，注册会计师有必要对非经营性的资金占用进行审计，必须先确定公司的交易中是否有隐瞒起来的关联方，着重对金额重大、事由异常的借款，以及与关联方借款相关的担保情况、公司股东表决情况等内容进行核实。

从外部约束的准则制度来看，李莫愁（2017）结合 1993-2012 年时间段里面，注册会计师违反相关规定来开展分析，指出审计师违背“关联公司及其交易”里面相应准则非常普遍，这主要是由于目前的某些审计准则太过笼统，强化执行管理，进而为注册会计师在开展后续管理审查时候提供明确指导，避免出现故意钻漏洞的情况，同时难以直接采取相应的审计管理方案，这要求审计师制定清晰和契合实际的审计标准，而且最好是有明确的指导方针。梁媛（2021）及张山（2021）率先将法律核查的视角引入到关联方交易的审计中，这种方式可以减少与被审计企业之间的信息不对称，从而获得更多更准确的审计证据，更好地识别关联关系，减少审计风险。

1.2.4 文献述评

与西方国家现有市场的发展状况相比，我国当前的公司治理制度和资本市场发展水平存在着较大的差异。而且，与我国相比，国外的公司治理制度和资本市场的发展水平是比较成熟和完善的，关联方交易审计相应理论系统较为完善，立法激光和审计单位也是非常权威，执行清楚明确的审计规范。因此，国外学者的研究较多集中于关联方交易的目的，关联交易风险存在的特征，产生的原因等方面，在对关联方交易审计风险的分析中，更加倾向于出现的原因以及干扰因素等问题。

目前,我国资本市场监管不够完善,存在着漏洞,缺乏全面的内部管理方法,因此,在审计执行过程中,存在着更多的风险。因此,国内学者相应研究关键便是注重于关联方交易相应舞弊手段、各机构和关联方的监管处理。如今,绝大多数关联方审计风险概念之中,依然可以将重点侧重于交易定价缺乏公允、信息披露缺乏透明,财务报表伪造等方面,尽可能降低审计风险,很少从审计风险模型,对审计风险点进行完整的阐述。在探讨应对审计风险的对策时,许多学者都提到了要从法律的角度来强化监督,对审计流程进行优化,加强审计人员培训,但是对于具体的步骤和方法,却很少给出。因此,我们应该更多地站在注册会计师的角度,基于现实情况,要求采用务实手段来分析关联方交易审计风险控制系统。

1.3 研究内容及方法

1.3.1 研究内容

本文在风险导向审计理论指导下,结合关于华泽钴镍关联方交易的研究不难看出,关于审计风险模型来尝试对关联方开展研究的审计风险依然是尚未成熟的,可以根据具体的案例开展研究,制定行之有效方案。本文一共分为六个部分。

第一部分,绪论。概括当前资本市场上关联方交易现状,描述本篇文章的主要研究背景、研究目的,结合国内外学者的研究来引出本篇文章的主要研究内容。

第二部分,概念界定与理论基础。该部分主要分成了两方面的内容。第一部分阐述了关联方交易、关联方交易舞弊及关联方交易审计的概念界定,第二部分介绍了本篇文章应用的相关理论,包括风险导向审计理论、控制权收益理论以及舞弊三角理论。

第三部分,华泽钴镍审计失败事件回顾。首先简要介绍华泽钴镍公司及其存在的关联方和会计师事务所情况。然后介绍华泽钴镍公司在关联方交易中使用的舞弊方法,包括非法提供关联方担保和占用关联方非经营性资金,最后详细阐述了瑞华会计师事务所在审计过程中采用的审计程序以及最终导致了审计失败的情况。

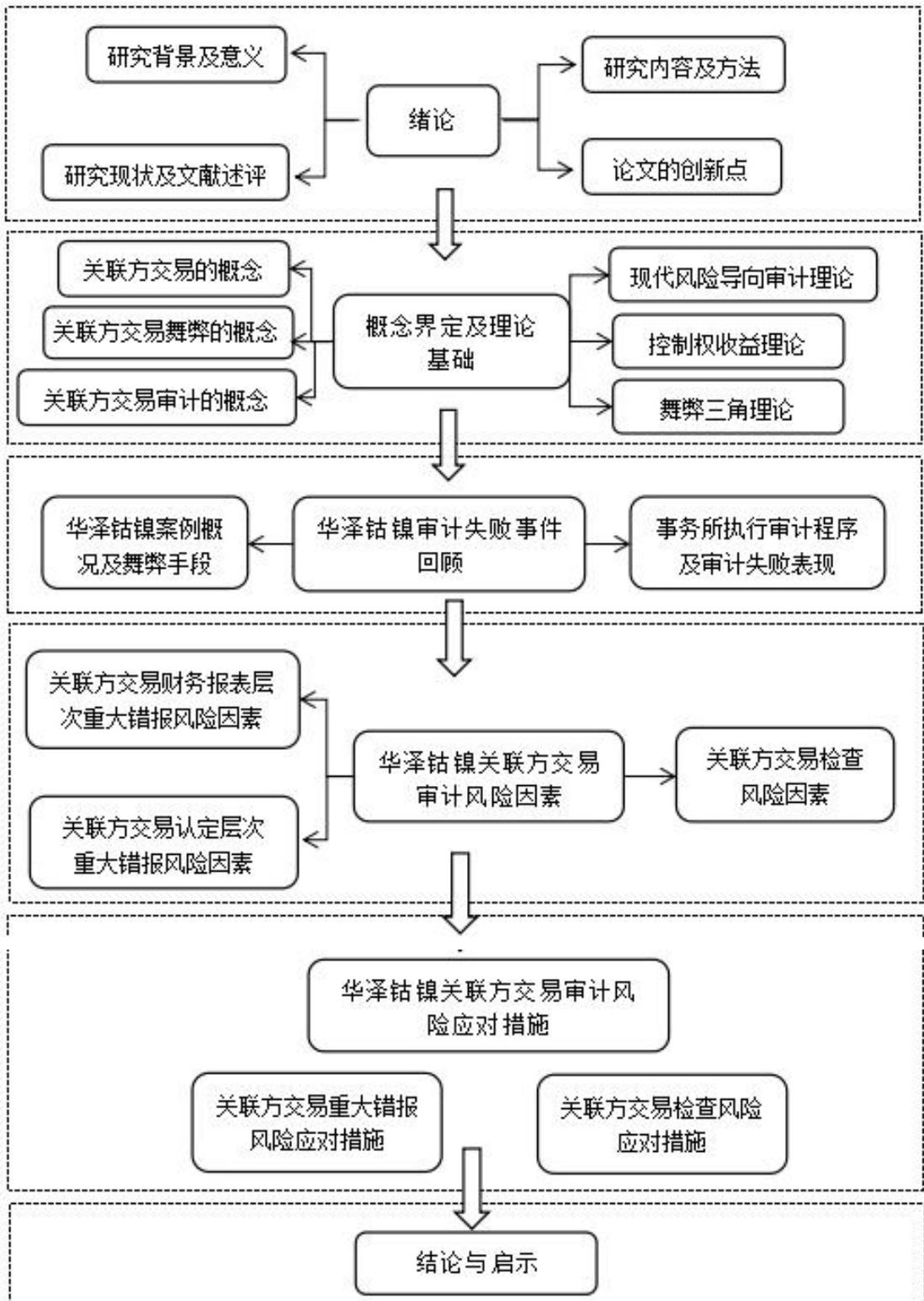
第四部分,关于华泽钴镍关联方交易审计风险。利用实现华泽钴镍关联方交易的过程管理,以及瑞华会计师事务所审计失败的过程进行研究,依据审计风险

模型从重大错报风险和检查风险两方面,对华泽钴镍关联方交易存在的审计风险进行详细分析。

第五部分,华泽钴镍关联方交易审计风险应对措施。结合案例中分析出的审计风险,有针对性的提出相应防范措施。

第六部分,结论与启示。对全文进行总结,得出研究结论和相应启示。

以下是本文的研究框架:



1.3.2 研究方法

1. 文献研究法

本篇文章利用采集、查阅许多国内外与关联方交易审计风险相关相应文章、论文和书籍等研究资料，找到研究领域的重要文献。分析前人研究结构相应的共性和特性关系，充分掌握关联方交易审计分析过程对应的动态特征，以更全面的视角来分析关联方交易审计风险防范策略。

2. 案例研究法

本文选取了事件影响较大的华泽钴镍公司作为案例研究，依次获取了华泽钴镍关联方交易情况详细数据，关联方交易审计工作对应数据，充分调查瑞华会计师事务所所在审计执行过程存在的问题，也将可以为后续的预防提出针对性措施。

3. 规范研究法

本文结合相关理论对华泽钴镍案例的关联方交易审计风险以及如何应对风险进行了规范性的研究。

1.4 论文的创新点

本文研究视角创新，当前对于华泽钴镍关联方交易审计风险的研究，多从注册会计师在执行审计工作中存在的问题进行分析，本文将以风险导向为主题，利用审计风险模型为基础，依次分析重大错报风险与检查风险两个角度所面临的问题，全面研究华泽钴镍关联方交易过程出现的审计风险，并有针对性的提出相应防范措施。

2 概念界定与理论基础

2.1 概念界定

2.1.1 关联方交易

根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》，若一方控制、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，则构成关联方。关联方交易是关联方企业之间进行的资源、劳务或义务等转移行为，其是否涉及价款并不影响其性质。

对于交易过程，要求明确公司间内在关联特性。当关联方交易中，存在不正当动机时，大都故意隐瞒关联方关系实质，因此，关联方关系不能仅根据法律规范来进行认定，同时要求符合“实质重于形式”的要求，再剖析企业实际的股权结构，将关联方企业的认定范围扩展到第三方企业、非关联方部门、海外或境外公司、与高级管理层存在较为密切社会关系的人员所控制的公司等。

关联方交易重点便是关联方是否开展了资源、劳务、债务、义务转移等操作，而不会对是否有金额价格交易进行相应的考量。因此，当相互为关联方的公司间，发生了资源转移、权力和义务变更的行为，就是关联方交易。关联交易种类很多，主要有：货物和其它资产的买卖；与其关联方互相借款，提供担保，代偿债务，销售或出租，代理行为，关键管理人员薪酬等。

实际上，关联方交易是双面性的。其一，可以很好控制关联方的活动成本，促进办事效率，增强公司资源优化。另一方面，控股股东可以利用关联方交易进行利润操纵，对非关联股东、债权人和公司的利益产生不良影响。

2.1.2 关联方交易舞弊

关联方交易舞弊是指企业的高层管理人员凭借自身权利优势，利用关联方交易粉饰公司财务报表、操纵利润、掩饰亏损、牺牲中小股东权益“掏空”公司、占用资金等，并且未按照《上市公司信息披露管理办法》规定，在财务报表及其附注中做出充分、适当的披露，误导财务报表预期使用者的舞弊行为。

关联方间常用以下几种交易进行舞弊：1. 关联方关系非关联化。通过股权转让，解除名义上的关联关系，但实际控制权不变，仍进行关联交易，或其他刻意隐瞒、弱化关联方关系的手段，使其表面看起来不具有关联方实质。2. 借助第三方作为中介。通过不具有关联方关系的第三方作为中介进行交易，实质为两个关联方间的交易。3. 不合格担保。为了获取非法的资本，大股东或实际控制人通过公司为关联公司的借款提供担保，关联公司再将借款转移给大股东或控制人，来实现自身的目的。4. 虚构交易占用资金。在签订合同后，先预付一定的款项，当交易进行到一定程度，并且没有完成的时候，就会取消剩余的交易，而预付款在很长一段时间后，就会被退回，这个过程会占用关联方资金，但从实际的情况来看，交易并没有商业实质。5. 拆借资金，收取资金占用费。表面上是为了解决公司资金周转困难的问题，同那些可以不纳入合并报表的关联方沟通达成一致，资金拆借的方法便是收取高利息的资金占用费，进而让利润显示为增长状态。

2.1.3 关联方交易审计

美国公众公司会计监督委员会（PCAOB）于 2014 年发布了一项新准则《审计准则第 18 号——关联方》和对相应审计准则开展了全面修订，根据审计准则的规定，注册会计师应当在以下三个领域加强审计工作：关联方交易、重大异常交易以及公司与其高管人员的财务关系和交易往来。在进行审计时，注册会计师还应当对公司与其关联方之间的关系和交易进行评估，以确保其符合准则规范要求，并真实充分地进行披露。后来，《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》要求注册会计采取合理的审计程序来开展审查工作，检查管理层是否符合操作要求，对关联方关系准确识别、对关联方交易真实完整披露，进而获取充分、适当的审计证据。

以国内外的审计准则及有关规定为依据，若可以获得有效的审计证据，继而对关联方交易的是否真实、合规，以及披露的真实性、充分性进行检查。在对关联交易进行审计时，应注意下列问题。第一，在审计中，注册会计师需要审查关联交易的合法性。查看是否有隐性的关联方，当关联方交易被判断确实存在时，对企业的关联方交易进行检查，看它是否与我国现行的法律法规、企业会计准则、企业自身规章制度相一致。第二，审计关联方交易的公允性。注册会计师需要注

意的是,在签署关联交易合同的时候,有没有不公允因素,在定价政策和方法上,对交易价格的合理程度进行判断,看其是否符合市场定价机制,判别是否通过交易价格来进行不正当的利益输送。第三,审计关联方交易披露的真实性、充分性。通过这些审查,注册会计师可以确保交易信息的真实性和披露的充分性。不仅要对其所披露的内容进行审查,还要对其进行询问,或者是查看其会议纪要。与此同时,还应该对交易或应收账款的金额及相应比例、资金划转方以及定价方式进行充分的披露,提高财务信息的披露质量。

2.2 理论基础

2.2.1 现代风险导向审计理论

基于现代风险导向审计理论知识,注册会计师综合考虑了内环境和外环境的两个方面,对企业进行风险评估,进而对企业的风险控制情况进行评价,注册会计师应该确定剩余风险并采取进一步审计措施,以将风险降至可接受水平。审计风险是由重大错报风险和检查风险两个因素影响的,被审计单位在实施审计前就存在的重大错报风险和审计过程中可能产生的检查风险都是影响审计风险的因素。重大错报风险独立于财务报表客观存在,可以从宏观的财务报表层面分析,也可以从微观的认定层面进行分析。评估重大错报风险后,确定可接受的检查风险,以及实质性测试的时间、性质和范围。

对于关联交易里面常见的重大错报风险采取识别和评价操作,注册会计师要求首先了解被审计单位内部管理、真实业务状况、经营策略有充分的认识,并结合行业风险、宏观经济政策等因素,对其进行辨识与评价。在审计过程中,应特别注意被审计单位是否合理设计了内部控制制度,并且这些控制制度是否能够有效地运行。此外,还需要关注被审计单位可能在采购、付款、加工、销售等环节,以及管理票据和资金上可能存在的风险,并将这些信息与从各个方面获得的具体信息进行比较,以便判断是否存在关联交易的违规行为。如果发现了重大错报的风险,应立即采取进一步的审计程序。针对被审计单位可能存在的重大错报风险,注册会计师需要及时采取防范风险的有效措施。在被审计单位出现金额较大、次数较多、情况异常的关联交易时,只对交易合同检查是不够的。审计人员还需要

审查与整个交易流程相关的出库单、入库单、验收单、支付发票等全部原始凭证，以确保关联交易真实发生。如果企业存在未披露的关联方，但是却与之进行了交易往来，需要向管理人员及相关工作人员询问实际情况，了解与之相关的细节，分析这种关系下的交易是否公允合理，并对相关的会计记录进行数据分析。若获取的审计证据满足了充分且适当，则可以作出审计判断。在进一步的审计过程中，应该执行实质性测试和控制测试，对测试结果进行分析，并将被审计单位的建议处理情况考虑在内，最终得出审计结论。

2.2.2 控制权收益理论

通常来说，股份公司的利润会按照股东所持有股份的数量，来分配与之对应的红利。而且，拥有公司控制权的股东，会站在公司的总体利益的角度来考虑，提升公司的经营业绩，从而达到公司的价值最大化，其他的中小股东也会从公司的价值提升中获得相应的利益。这遵循着两个原则，一是公司对直接材料、直接人工以及制造费用均按照市场完全竞争时的价格进行支付；二是企业投资者所持股权分布比较分散且相对平均。然而，实际情况中，投资者所持股权分布并不平均，很多家族企业都出现了“一股独大”的现象，掌控者利用自己所掌握的决策权，谋取私人利益，而公司中的其他股东不仅得不到这些利益，甚至其应有的权益还会被侵占。

在关联方交易中，企业的实际控制人往往会通过自己手中掌握的权力和信息优势，与关联方之间发生资产和利益转让，从而获得非法收益。例如，捏造虚假的业务信息，通过虚假交易转入公司账户来获利；通过公司控股的股东控制方式相应公司以公司的名义贷款，公司对该公司进行融资担保或将该公司的融资转让；向高层管理人员支付超过常规水平的薪水、股权激励及其他福利，这些高层管理人员往往由控股股东直接委派，或者同时在本公司和关联企业任职。

对关联方交易审计时，注册会计师需要多关注公司的股权结构，对于股份较高的股东，要对与其有关联的公司，以及与这些公司之间的交易进行深入的调查。此外，也要注意公司中的高层管理人员的职务和薪酬、激励等是否与公司的章程规定相一致。

2.2.3 舞弊三角理论

舞弊三角理论中指出舞弊行为产生的原因包括压力、机会和自我合理化。压力是企业发生舞弊行为的主要推动力，机会为舞弊提供了实施条件，具备以上两个因素后，舞弊人员则需要找到适当借口，解释其行为符合法律准则和道德准则。对于关联方交易过程，审计员工要求充分了解到被审计单位关联方交易相对普遍容易出现舞弊的问题，以识别风险较高的领域。

关联方交易舞弊的压力或动机更多来源于经营状况和业绩压力。如果公司正处在发展时期，想要做大做强，或是经营不善，而银行的融资条件又比较苛刻，那么就需要与关联方合作，以较低的成本换取最大的利润。在企业中，管理层和治理层的个体利益经常与企业的经营绩效密切相关，为了获得更高的个体利益，管理层和治理层经常会对财务报表进行粉饰，让其表现出更好的绩效，从而为利用关联方交易来控制公司利润提供了可能。因此，在开展审计关联方交易过程中，应该先弄清楚是否有作假的动力和压力，同时还要注意是否有经营风险和绩效压力，还要弄清楚关键管理人员的待遇以及股权激励政策。

关联方交易舞弊的机会因素在于关联方交易特点、内部控制制度存在缺陷、股权结构不合理。关联交易的价格是一种主观性强、合同价格可自由调节的行为，为关联交易的舞弊行为创造了可能。企业高管或治理层对企业的真实经营业绩进行了掩盖，并进行了粉饰，将虚假的信息向公众披露，隐瞒了对企业的不利信息，加之对关联方交易的监管不完善，更为舞弊者提供了良好的舞弊环境。内部控制制度不完善，还存在着一些不足，企业内部控制体系建设还不够健全，或企业的管理层对内部控制缺乏足够关注，从而造成了内控在执行过程中的失效，因此，管理者可以利用这些内控的不足来进行财务舞弊。很多公司存在着由一名或数名董事或数名董事共同掌控、“一股独大”的现象，当公司大股东掌管公司经营时，极易在缺乏制约的情况下，将可能有“关联交易”等腐败问题出现。控股股东利用对公司控制权的管理，将可能借助直接或间接方式，将公司的财产和利益转移到自己控制的关联企业，从而加大了公司的运营风险，最后将公司掏空。其主要方式有：以较高的价格从关联企业购买原料，然后以较低的价格向关联企业销售产成品；向关联方企业支付不合理的资产使用费和服务费，并以质量低劣的资产来抵消其拖欠的款项；通过和关联方或第三方购销交易来实现资金转移等，从而

将挪用上市企业资金；或借助公司名义，对公司巨额借款来开展无偿担保等操作。所以，审计人员应该对企业的内部控制制度进行全面了解，评价其设计、运行。

关联方交易舞弊的自我合理化解释通常在有充分的实施动机和可以实施的时机时，舞弊者会编造出一个看似“合理化”的理由。在利用关联方交易的各种舞弊手段粉饰业绩时，会解释这种行为只是暂时的，不会长期进行业绩美化，当企业获得大笔资金可以融通时，经营状况就会扭亏为盈；或者自我麻痹，认为这些违规行为都是为了公司的持续发展而实施的。大股东或关联方有意掏空公司资金时，他们会自我合理化的认为自己行为很隐蔽，难以被监管人员发现，也会觉得这本就是公司经营的结果。

3 华泽钴镍审计失败事件回顾

3.1 华泽钴镍公司、关联方及审计机构概况

3.1.1 华泽钴镍公司简介

华泽钴镍公司全称成都华泽钴镍材料股份有限公司，是一家以生产、销售钴、镍及其相关产品为主的公司。陕西华泽于 2014 年 1 月借壳聚友网络在深交所成功上市，后更名为成都华泽钴镍材料股份有限公司（以下简称华泽钴镍）。然而，华泽钴镍并未在上市后达成其 2013 年的业绩承诺，且因未披露重要信息多次被临时停牌。在 2015 年，该公司因涉嫌大股东挪用资金以及违法隐瞒资金占用行为而受到证监会的立案调查，此后股价一直处于跌停状态。2016 年 5 月，该公司成为 ST 华泽并继续亏损。2017 年 5 月，证监会查实该公司大股东存在违规占资、违规担保等相关事实，导致该公司正式成为*ST 华泽。2018 年 7 月 13 日暂停上市，2019 年 5 月终止上市。华泽钴镍为陕西省当地著名的企业逐渐成为母公司货币资金账面余额仅存 53.76 元的“最穷上市公司”。华泽钴镍的发展历程如下图 3.1 所示。

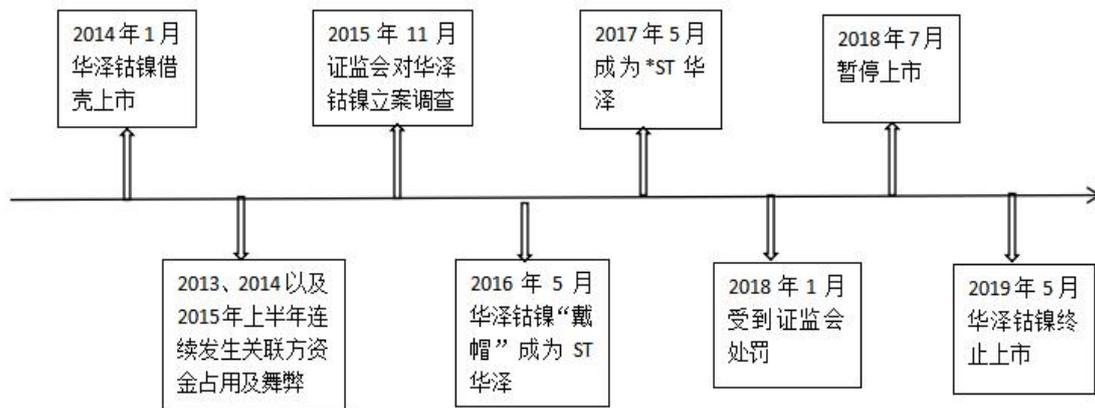


图 3.1 华泽钴镍的发展历程

华泽钴镍属于家族式企业，对其实施主要控制的王氏家族中，王涛担任董事长，应虎担任副董事长，王辉担任董事。通过对华泽钴镍的股权结构分析，可见，前两大股东就是王氏家族成员，王辉和王涛两人持股比例高达 35.26%，大大超

过了第三大股东的持股比例 9.87%，虽然王氏家族总持股占比不到 1/2，然而王氏家族三人却牢牢控制着华泽钴镍公司，其有绝对控制性的影响，在公司的各种决策中起到的影响重大且广泛。

3.1.2 华泽钴镍关联方介绍

1. 陕西华泽。2013 年，华泽钴镍与同一控制下的企业进行了合并，使得华泽钴镍名下只有一家名为陕西华泽的 100%子公司。随后在 2014 年，陕西华泽又通过企业合并和投资的方式成立了全资子公司平安鑫海资源开发有限公司，以及华泽镍钴金属（上海）有限公司和西安华泽置业有限公司。如下表 3.1 所示：

表 3.1 华泽钴镍 2013 年、2014 年主要子公司情况

公司名称	公司类型	所处行业	成立方式
陕西华泽	全资子公司	有色金属冶炼加工	同一控制下企业合并
平安鑫海	陕西华泽全资子公司	矿山开采与加工	同一控制下企业合并
华泽镍钴金属（上海）	陕西华泽全资子公司	金属制品和化学制品 的销售、管理、咨询 及进出口	投资成立
西安华泽置业	陕西华泽全资子公司	房地产开发与销售	投资成立

资料来源：根据企业年报数据整理所得

此后，华泽钴镍拥有一家全资子公司和三家子公司，主营业务各不相同，但覆盖了完整的产业链，包括矿山开采、洗选加工、有色金属冶炼、销售、管理、咨询和进出口等领域。这使得该公司在中国的有色金属市场上具有很强的竞争力，尤其在镍和钴的生产销售方面，其业绩在全国处于前列。

2. 陕西星王企业集团有限公司（以下简称“星王集团”）、陕西大宝矿业开发有限公司（以下简称“大宝矿业”）。星王集团主要经营化工产品、冶金产品的生产，有色金属、矿产品、机电设备、配件销售及进出口业务。星王集团由王氏家族三人 100%持股，且都任重要职务，情况如下表 3.2：

表 3.2 星王集团实际控制人情况一览

公司实际控制人	持股比例	公司任职
王涛	36%	监事、经理
王应虎	34%	执行董事、法定代表人
王辉	30%	无

资料来源：根据企业年报数据整理所得

该公司的的管理人员参考表 3.2, 可见王氏家族同样是牢牢控制着星王集团, 一定程度上星王集团的经营权和管理权并未分离, 这些条件为华泽钴镍的违法行为做了有利的铺垫。大宝矿业由星王集团投资成立, 为星王集团 100%持股的子公司, 主要经营矿产投资、矿产设备销售、金属及非金属的回收利用。

3.陕西天慕灏锦商贸有限责任公司（以下简称“天慕灏锦”）、陕西臻泰融佳工贸有限公司（以下简称“臻泰融佳”）。王氏家族授意两家中介公司的注册资金和注册经办人均来自于大宝矿业和星王集团这两家由王氏家族控制的相关企业, 这意味着这两家中介公司与这两家企业存在着特殊的关联关系。华泽钴镍的关联方关系整理如下图 3.2:

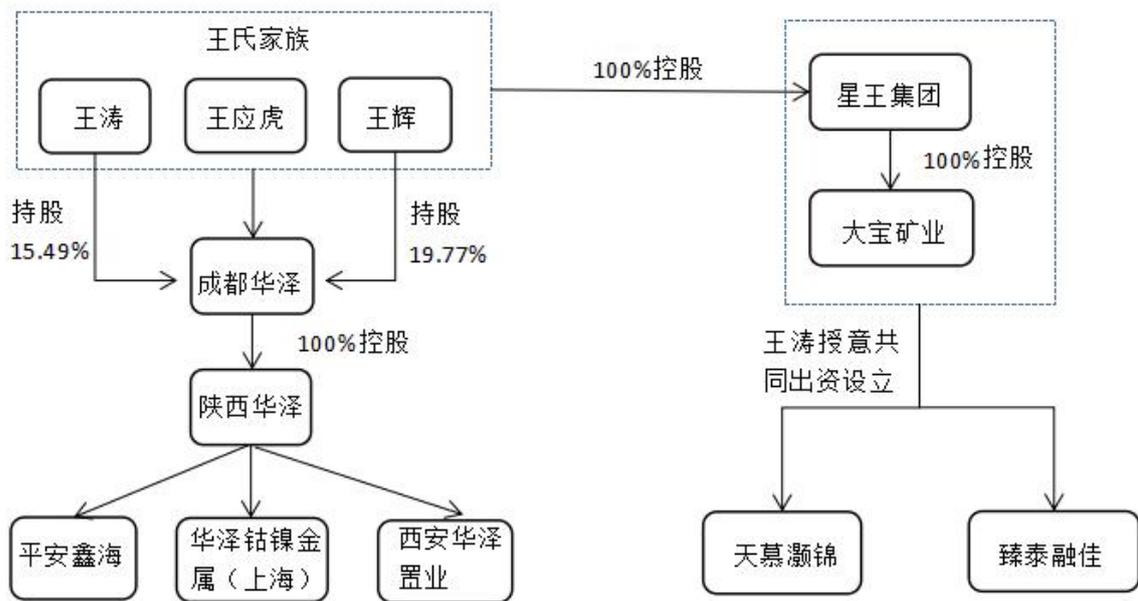


图 3.2 华泽钴镍关联方关系图

3.1.3 瑞华会计师事务所简介

瑞华会计师事务所成立于 2013 年,前身为中瑞岳华和原国富浩华联合组成,立足于专业化、规模化、国际化,服务范畴主要有审计鉴证服务、社会公益审计、管理咨询等。

从 2013 年华泽钴镍上市以来,瑞华会计师事务所便担任了该集团的年报审计服务和内部控制审计的工作。对于 2013 年、2014 年相应年报审计,瑞华对华泽钴镍的评价为无保留意见,同样在 2014 年的内部控制也为无保留意见。但是,华泽钴镍不曾对集团 2013 年内部控制开展审查处理。2016 年,证监会通过对华泽钴镍开展调查,指出华泽钴镍有诸多违法行为,公司 2013 年和 2014 年的关联交易中发现了多种违规获益手段,包括隐瞒关联方借款、伪造票据、转移资金、为关联方提供巨额担保等行为。这些行为导致瑞华事务所在审计中遭遇了失败,无法准确评估华泽钴镍公司的财务状况和业绩表现。

3.2 华泽钴镍关联方交易舞弊手段

3.2.1 违规进行关联方担保

1. 违规为关联方企业提供担保。

2015 年 7 月 15 日,陕西华泽同星王公司关于陕西华泽 6 亿元相应新材料重新签署了《陕西华泽与星王集团项目建设代付协议》,双方约定星王集团无条件为陕西华泽代付 6 亿元款项,并且由陕西华泽向星王集团提供商业承兑汇票,且此汇票将通过华泽钴镍承兑。

2015 年 11 月 10 日,星王集团向赖某珍借入 3 亿元,此款项进入星王企业公司账户轩辕投资和特斯拉,然后再通过这两家投资管理公司将 3 亿元转账到安信乾盛星王专项资产管理计划,同时此计划相应投资范围主要是表示将委托长安银行给星王集团发放总共不到 6 亿元贷款。从长安银行获得 3 亿元贷款后,星王集团通过其子公司账户转回到借款人账户中。

陕西华泽于 2015 年 11 月 16 日签署了《代付协议》,向星王集团开出商业承兑汇票。华泽钴镍发出了《保兑函》,无条件担保商业承兑汇票兑付和支付。

陕西华泽和华泽钴镍以商业承兑汇票作为融资担保，向安信乾盛出具了《承诺函》。星王集团将 3 亿元的商业承兑汇票质押给安信乾盛，长安银行对其进行了审验、保管和托收。担保过程如图 3.3 所示：

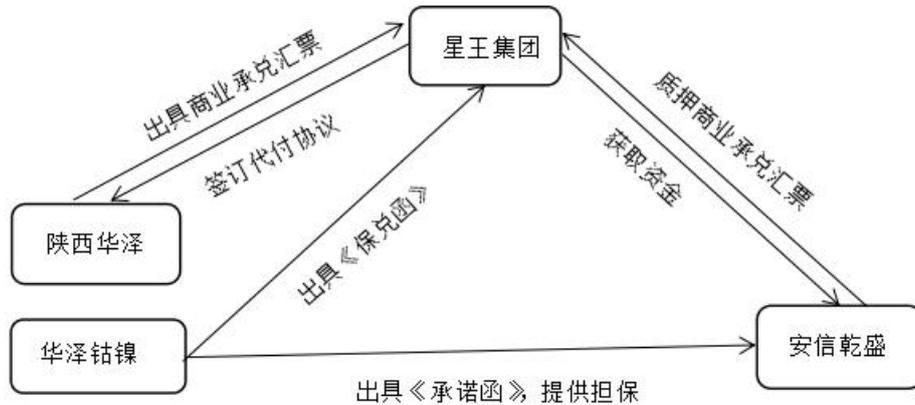


图 3.3 违规进行关联方担保过程

随着时间的推移，轩辕投资和特斯拉认购的股份未能转让，同时，星王集团也未能履行《代付协议》中的代付新材料款项的义务，3 亿元商业承兑汇票也未收回。

2. 违规为关联方个人提供担保。

2015 年 8 月 24 日，在个人名义下，华泽钴镍董事长王涛借款三千五百万元给山东黄河三角洲产业投资基金合伙企业（以下简称“三角洲基金”）。借款合同规定为两个月，并由华泽钴镍、王辉和王应虎提供担保，并与三角洲基金签订《保证合同》。然而，到期后，王涛未能按时履行债务，与三角洲基金协商延长借款期限两个月。随后，王涛与三角洲基金签订了新的借款合同，于 10 月 27 日放款。华泽钴镍、王辉、王应虎再次为王涛的借款进行担保。

3.2.2 关联方非经营性资金占用

1. 以虚假购销交易转移资金。

在王涛授意下，陕西华泽与天慕灏锦、臻泰融佳签订了业务合同，但实则是虚假的交易，进而向王氏家族控制的星王集团输送资金。华泽钴镍的年度报告中披露的关联方并不包含这两家公司，但从交易实质上缺可以构成关联方。陕西华泽与这两家公司签订购销商品的合同，实质并没有履行合约，没有商品的入库单、

出库单等记录佐证。尽管如此，陕西华泽仍然以通过银行存款转账和一小部分库存现金转移资金的方式向天慕灏锦、臻泰融佳支付了巨额的货款，交易资金高达数十亿。这两家公司相当于资金传递桥梁，最终交易资金通过银行汇票或转账结算，以及票据贴现的方式转入星王集团。捏造虚假交易是想要隐藏关联方交易事实，也为了隐匿对公司资金占用的事实。2013-2015年期间陕西华泽与天慕灏锦、臻泰融佳非经营性资金占用情况如表 3.3 所示。

表 3.3 2013-2015 年非经营性资金占用情况

年份	关联方	提供资金	当期收到还款	当期占用金额	累计占用金额
2013	臻泰融佳	52,888.24	15,968.24	36,920.00	36,920.00
2014	天慕灏锦	122,525.13	50,126.26	72,398.87	72,398.87
	臻泰融佳	176,853.24	210,633.24	-33,780.00	3,140.00
2015 年上半年	天慕灏锦	148,708.62	131,190.00	17,518.62	89,917.49

资料来源：证监会[2018]8号行政处罚决定书整理所得

根据上表可知，王氏家族通过陕西华泽与两家关联方间虚假购销交易，向星王集团转让了大量资金，2013年占用非经营性资金 36920 万元，占期末净资产的 31.48%，2014年占用 75538.8 万元，占期末净资产的 54.03%，2015年上半年占用 89917.5 万元，占期末净资产的 71.54%。

2. 利用非关联第三方转移资金。

王涛策划了三家非相关公司，分别是陕西盛华有色金属有限公司（以下简称“盛华”）、陕西翠鸟和工贸有限责任公司（以下简称“陕西翠鸟”）以及陕西银海工贸有限责任公司（以下简称“陕西银海”）与陕西华泽进行交易，实际与这三家非关联公司的交易也是虚构的。陕西华泽以代陕西天港、陕西盛华、陕西青润三家公司付款的名义，开具商业承兑汇票或银行本票。在票据开立当天，陕西华泽再把票据背书再转账到关联方星王集团，当时便实现了兑换和支付，从而实现了非法转移资金的合理化。2013年-2014年华泽钴镍通过上述三家非关联企业相应资金转移过程可以参考表 3.4 所示。

表 3.4 2013 年-2014 年利用非关联第三方转移资金情况表

年份	非关联方	提供资金	收到还款	占用金额
2013 年	陕西盛华	142,743,000	16,000,000	146,643,000
	陕西青润和	132,500,000	27,000,000	206,420,000
	陕西天港	86,577,000	29,600,000	97,977,000
2014 年	陕西盛华	20,904,170	62,952,526	104,594,644
	陕西青润和	21,623,572	27,000,000	201,043,572
	陕西天港		4,850,000	93,127,000

资料来源：根据证监会[2018]8号行政处罚决定书整理所得

2013 年，陕西华泽与陕西天港、陕西青润和、陕西盛华之间占用的非经营性资金总金额达到 4.51 亿元。2014 年与这三家公司占用的非经营性资金总金额达到 3.99 亿元。从 2013 年 9 月至 2015 年 6 月，陕西华泽向星王集团输送资金累计达 54.14 亿元，截止 2015 年 6 月底，陕西星王挪用资金余额为 13.29 亿元。

3.3 瑞华会计师事务所执行的审计程序

3.3.1 对关联方交易实施的风险评估程序

瑞华会计师事务所采用了一系列程序来评估华泽钴镍关联方及其交易的风险水平，包括询问、观察和实施分析等。

1. 充分认识华泽钴镍和内部情况。瑞华所需要先对华泽钴镍公司所处的内外环境进行了解，进而评估其重大错报风险水平。由于审计工作繁忙且时间紧迫，为了避免审计人员在繁忙的工作中花费大量时间和人力物力进行风险评估程序，瑞华会计师事务所为其定制了标准模板，并要求审计人员填写相关信息以完成风险评估。然而，这些模板仅基于以前审计的公司的信息，而忽略了当前被审计公司的外部环境。由于缺乏被审计单位的相关数据和信息，审计人员只能主观填写底稿，导致评估结果可能存在差异。虽然事务所采用询问、观察和分析程序来评估与华泽钴镍关联方的交易风险水平，但由于审计工作繁忙，审计人员只能完成

象征性的风险评估程序底稿，并且未能考虑到被审计公司的外部环境。这也是瑞华会计师事务所在评估华泽钴镍关联方及其交易风险水平时所面临的挑战。

2. 了解华泽钴镍关联方及其交易。审计人员需要进行以下步骤。首先，确认已知的关联方名称。让华泽钴镍提供关联方清单，并与之前的工作底稿记录复核，并与项目组成员讨论以下事项：（1）是否存在未知的关联方；（2）关联方交易是否合理和公正；（3）保持职业怀疑。在讨论的过程中，审计人员需要全面分析关联方交易，确保其合理性和真实性，同时也需要保持足够的怀疑和审慎，以免忽略关键信息。然而，因为华泽钴镍近些年来全部是由自己事务所来进行审计，从而瑞华放松了警惕，以及年报期间审计任务多、时间紧，所以没有追加审计程序导致未能识别出天慕灏锦以及臻泰融嘉与华泽钴镍之间的关联方关系。

3. 询问华泽钴镍管理层及其他内部人员。审计人员需要向公司治理层了解循环测试相关信息以进行评估，以评估重大错报风险水平。然而，瑞华会计师事务所并未直接向公司治理层询问，而是与财务总监郭某红和发展部经理王某锋进行了沟通，而这两位并非公司治理层成员。瑞华会计师事务所因此未能与治理层进行沟通，可能会影响审计结果的准确性。此外，审计人员获得循环测试的执行结果，以判断各个循环相关的报表项目是否公允，未有效执行导致循环测试真实性降低，最终影响了循环测试相关报表项目的风险评估结果。

4. 了解华泽钴镍关联方交易相关的内部控制。华泽钴镍明确了关联交易所应遵循的原则、定价方法、管理机制、审批程序和披露事项。此外，还建立了专门针对某些具体类型的关联方交易的内部控制制度，以防范关联方资金占用等风险。该制度的制定和执行，有助于华泽钴镍在关联交易中规范自身行为，提高交易的公正性和透明度。瑞华会计师事务所对华泽钴镍进行的是连续审计，因此审计人员信赖了内部控制已有效执行。

3.3.2 对关联方交易重大错报风险实施的应对程序

1. 全面应对策略。瑞华会计师事务所在明确财务报表层次重大错报风险后，结合评估结果推出了相应的管理处理策略：首先，他们应该重视保持职业怀疑的重要性，以避免可能的误判。其次，为了提高审计质量，项目组中应该增加经验丰富的审计人员，并将任务有效分配。第三，项目组负责人或合伙人应该向项目

组成员提供更多指导和监督，以确保审计程序得以顺利执行。最后，审计人员需要在审计过程中进行适当调整，以增加不可预见性，在审计华泽钴镍时，对于关联方交易审计，瑞华会计师事务所的审计人员有些经验较少，对关联方交易缺乏敏感性，难以分辨某些异常现象。为此，在应对关联方交易的重大错误报告风险方面依然有着相应问题。此外，忙季的审计工作让复核任务几乎成为一种虚设，导致项目负责人和合伙人未能对某些底稿进行充分复核，最终造成关联方交易审计失败。

2. 进一步审计程序。注册会计师关于华泽钴镍关联方交易执行了一系列措施，主要有判断相应控制测试与实质性问题，主要是为了确保检验关联方可以得到较为公允的结果，同时判断其处理是充分合理规范的。

通常来说，注册会计师关于华泽钴镍公司采取的审计复核处理程序，重点内容是关注如下方面：其一，注册会计师将对关联方对应的往来数据进行检验，包括应收账款、应付账款等信息，挑选金额较大的业务来充当样本，在对关联方相应证明材料进行检查，包括合同、发票、运输单等票据。其二，主要对以上金额较高的交易进行发生额与余额的函证。因为华泽钴镍集团和其他企业来往非常频繁，且经常出现大量票据支护问题，那么需要根据以上企业的回函来进行确认，确保资金往来的真实性，然而会计注册时难以对函证结果的可靠性和真实性完全相信，必须对未回函的来源和手段保持怀疑态度。其三，审计工作人员将分别对应收票据与应付票据分开整理，便于更方便找出异常情况。同时，审计员工可以向管理层询问某些票据的疑问，可以结合相应票据直接与公司实际控制人进行面谈，希望管理层可以对票据的疑问做出合理解析，同时将解释进行记录留档。

3.4 瑞华会计师事务所关联方交易审计失败

3.4.1 未能识别出隐瞒关联方

未能及时找出存在重大交易双方的问题。在天慕灏锦和臻泰融佳成立初期阶段，两家公司的业务交易对象中并不包含华泽钴镍，而华泽钴镍公司的年度报告中也未公开披露与这两家公司存在任何交易。从表面上看，华泽钴镍与这两家公司之间的关系并不属于传统意义上的关联方。为了藏匿与这两家公司的真实关联关系，华泽钴镍与之交易的时候，都会先签订符合市场规定的交易合同。这些交易不论是从财务报表数据上看，还是从购销合同的合理性看，和市场上的正常交易业务是相同的。然而，在对华泽钴镍进行审计时，瑞华所的审计人员只简单查看了交易合同，并没有对这些合同的实质进行深入挖掘，导致审计程序的设置上不够完善，缺乏实质性程序，最终没有发现隐藏起来的关联方。

3.4.2 未有效进行关联交易内部控制审计

1. 未充分对集团内部的控制关系进行了解。在华泽钴镍上市重组之后，公司的股权集中在王氏家族手中，占股比例达到 35.26%。而王氏家族成员在公司内部拥有多个职位，形成了明显的家族式企业特征。瑞华会计师事务所没有对这种股权结构造成的管理层凌驾于内部控制之上的局面进行充分的审计，也没有对华泽钴镍的内部控制环境进行有效的评估，这导致华泽钴镍的内部控制体系评价不够全面，容易使审计人员轻易信赖被审计单位的内部控制，审计人员在审查时也没有引起足够的重视。在这种情况下，中小投资者的利益受到了严重的忽视。

2. 未充分对集团内部的控制关系进行了解。瑞华会计师事务所在审核华泽钴镍的内部控制活动时，若认真评估，便可以发现其内部审批流程存在严重问题。首先，陕西华泽为星王集团提供担保事项时未经过董事会或股东大会的审批。其次，在未经审批的情况下，华泽钴镍为董事长王涛提供了 3500 万元的个人借款担保。这些情况表明华泽钴镍与担保相关的内部审批程序存在明显不足。然而，瑞华会计师事务所对这些问题未能作出适当的反应，因此可以得出结论，瑞华会计师事务所对华泽钴镍的内部控制活动审计存在失误。

3.4.3 发表不恰当的审计意见

近些年来,证监会连续发布了许多上市公司因违规操作而被处罚的处罚决定书,从处罚决定书的总结情况不难发现,大量注册会计师出具的审计意见都是不当的。有些注册会计师为了谋取个人私益,选择违背职业道德,对被审单位存在的违规行为视而不见,充当“帮凶”,依然帮忙出具无保留意见的审计报告,或者可以采取带强调事项段的审计意见来避重就轻。这些行为对投资者的利益构成了侵害,同时也损害了注册会计师和会计师事务所的市场形象。对于华泽钴镍的舞弊事件里面,瑞华会计师事务所在审计 2013 年和 2014 年财务报表时均提供了无保留意见,然而在 2015 年证监会立案调查后才出具保留意见。可以看出,一些注册会计师的不当行为已经成为了一个普遍的问题,需要更加严格的监管来保障投资者利益和市场稳定。

结合数据可见,华泽钴镍在 2013 年~2015 年出现了严重的关联方交易舞弊问题,相应财务报告也有着严重问题,然而瑞华会计师事务所依然给出了无保留意见,这和真实情况是严重不符合的。此外,在 2013 年、2014 年相应报告里面依然指出华泽钴镍相应关联方占资情况是正常的,没有意识到出现了严重舞弊问题。

4 华泽钴镍关联方交易审计风险分析

华泽钴镍公司通过隐蔽的关联方交易进行舞弊，并且使瑞华会计师事务所受到严重处罚，对瑞华所影响重大，引发了资本市场的广泛讨论，本事件里面出现的审计风险依然是引人注意的。为此，下面将从审计风险模型层面来对该案件之中关联方交易审计出现的风险开展探寻。首先，关于财务报表层次重大错报风险的引起原因可能是公司外部环境或经营不善造成的；其次，关联方交易的固有风险和内部控制缺陷，都是引发认定层次重大错报风险的因素；最后，注册会计师审计过程中程序执行不到位，缺乏相应职业怀疑，没有对审计工作底稿进行严格符合，事务所存在制度缺陷都会影响检查风险。

4.1 关联方交易重大错报风险分析

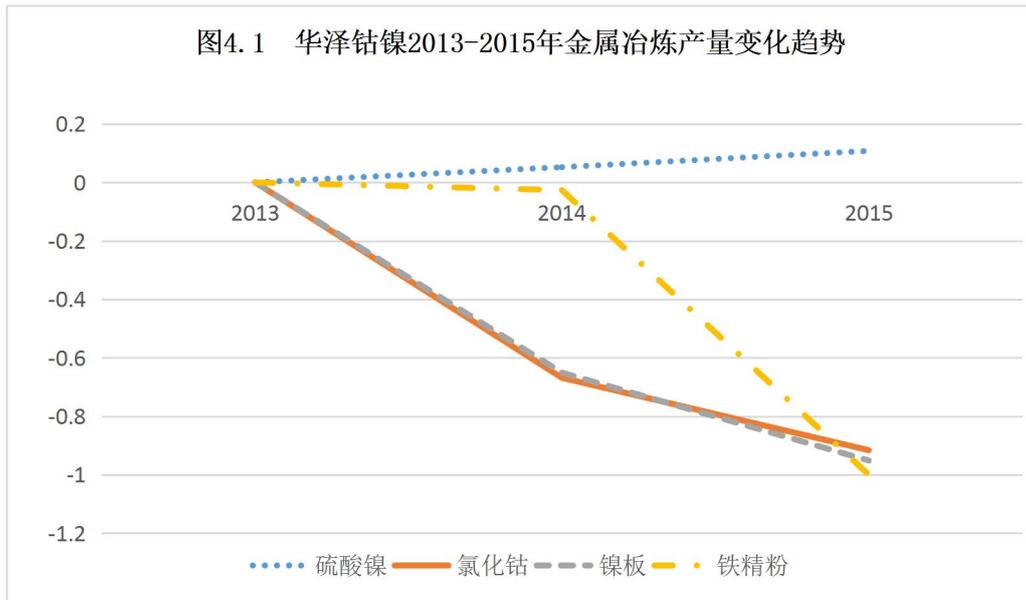
4.1.1 行业竞争加剧压缩获利空间

如今，国内约 9 成的钴镍矿均是由国外进口，这样说明我国和国外的金属冶炼公司有着密切合作。因于有色金属的可进口量减少，造成华泽钴镍金属冶炼产量也随之降低，2013-2015 年金属产量详细数据参考表 4.1 所示，2013-2015 年华泽钴镍金属产量趋势参考图 4.1 所示。

表 4.1 华泽钴镍 2013-2015 年金属冶炼产量 单位：吨

年份	硫酸镍	变化幅度	氯化钴	变化幅度	镍板	变化幅度	铁精粉	变化幅度
2013	11852.68		168.05		3713.1		146352	
2014	12469.1	5.20%	55.7	-66.86%	1295.9 7	-65.10%	142445	-2.67%
2015	13813.6	10.78%	4.67	-91.62%	62.85	-95.15%	0	-100%

资料来源：根据企业年报数据整理所得



根据图 4.1，由于全球政局的影响，华泽钴镍公司的钴和镍的冶炼生产都出现了减少的情况。在 2013-2015 年，除了硫酸镍产量有轻微的上升之外，氯化钴、镍板、铁精粉都有了很大的下滑，到 2015 年，铁精粉相应产量几乎是零。产量降低将会导致有色金属销量也下降。同时，销售量降低会造成公司业绩压力增加，并且公司关联方交易出现重大错报风险的可能性也随之增加。

2015 年，镍行业持续处于不景气时期，镍价更是达到了 12 年新低，从最高点的 15677 元降至最低点的 8145 元，跌幅约为 50%。因为市场价的下跌，导致相应产品对应毛利率减少，镍同行业的基业纷纷面临亏损局面，镍价持续下降，造成企业资产减值明显缩水。2012 年，由于钴矿的供给过度，钴矿的价格一直很低，这使得中国乃至全世界的钴矿都陷入了困境，为了降低损失，很多大型的冶炼企业都开始减产，这也是为什么 13 年以来，钴矿的销售量和产量都出现了明显的下滑，2012-2013 年度，国内和国外的钴矿价格如下表 4.2 所示：

表 4.2 国内国际钴平均报价

年份	长江现货（万元/吨）	英国金属导报	
		钴 99.8%（美元/磅）	钴 99.3%（美元/磅）
2012 年	22.40-23.73	13.49-14.61	12.98-13.98
2013 年	19.95-20.86	12.56-13.78	12.21-13.29

资料来源：安泰科

结合表 4.2 不难发现,对于 2012 年,国内钴价由 22.4-23.73 万元/吨降至 19.95-20.86 万元/吨,而在 2013 年,不管是钴 99.8%的售价,还是钴 99.3%的售价,都比 2012 年的价格要低,这就造成了华泽钴镍的利润减少,而且存在着很高的重大错报风险。

竞争者的增多,造成华泽钴镍主营业务利润的下降。在对“绿色出行”呼吁做出回应的同时,新能源汽车迅速发展起来,相应的新能源汽车电池也快速崛起。因此,作为电池的原材料,钴的需求也在不断增加。同时,很多国外的有色金属公司也在这个时候进入了我们的市场。从 2013 年的 1948 个,到 2015 年的 2108 个,产业竞争日益凸显。有色金属产品的买家多为能源企业,而在有色制品的冶炼过程中,因其产品之间的差异性较小,所以在价格上,需求方具有较强的议价权。这些年来,各大能源公司都在兼并,或者和其他的大型金属冶炼公司建立长期的长期合作关系,这就造成了像华泽钴镍这样的大型冶炼公司在业内的劣势,他们的盈利空间越来越小,华泽钴镍很有可能会利用各种手段来谋利,这就给了他们很大的机会,注册会计师面临的重大错报风险增加。

4.1.2 不良经营状况引发经营风险

在 2013 年底,华泽钴镍公司通过借壳成都聚友网络上市,上市后财务数据与之前的经营状况相比,有了较大改变。然而,注册会计师对于财务报表中的数据信息没有进行充分分析比对,使得对华泽钴镍经营风险的判断存在偏差,评估结果也背离实际。财务数据是反映经营风险的最直接证据,因此需要根据华泽钴镍 2012-2015 年的盈利能力、偿债能力和现金流量三个财务指标来进行评估。

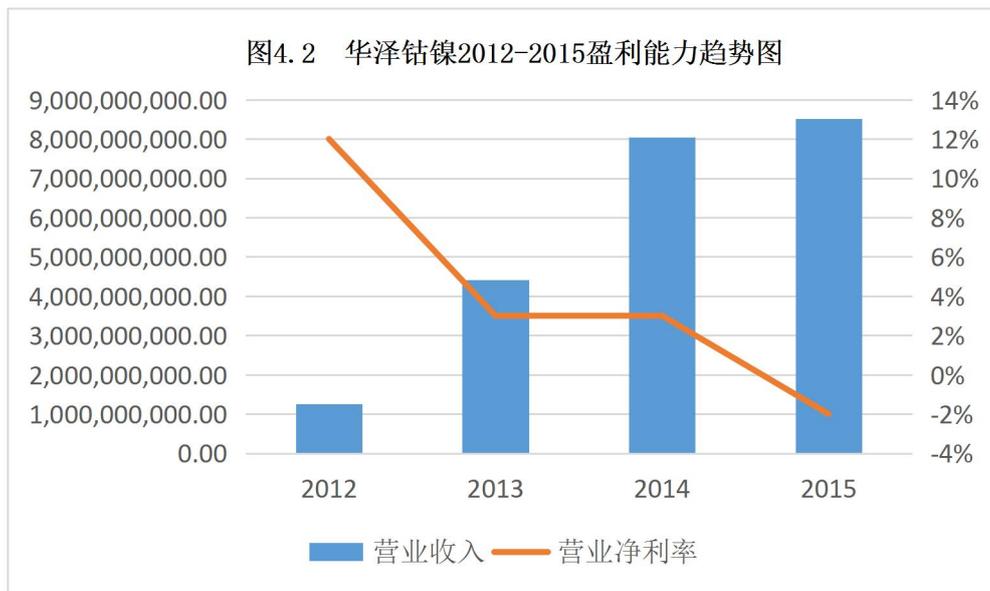
1. 盈利能力分析

本案列的分析集中在华泽钴镍公司的盈利能力方面,主要从营业收入和营业净利率两个角度出发。营业收入是该公司最主要的经营成果,对于公司的获利至关重要。营业净利率则反映了公司利润创造能力的大小。对营业净利率的分析可以确保公司不仅关注提高营业收入,还能注重企业经营管理方面的分析和经营风险的识别。因此,本文将从这两个角度来评估华泽钴镍的盈利能力。下表 4.3 为华泽钴镍公司 2012-2015 年度盈利能力的统计资料,下图 4.2 为华泽钴镍公司 2012-2015 年度盈利能力趋势的统计资料。

表 4.3 华泽钴镍 2012-2015 年盈利能力相关数据 单位：元

	2012	2013	2014	2015
营业收入	1,262,343,001.49	4,407,771,927.08	8,049,169,501.71	8,508,137,089.30
营业成本	1,084,443,096.47	4,282,909,732.82	7,796,416,228.24	8,619,596,913.60
营业利润	177,899,905.02	124,862,194.26	252,753,273.47	-111,459,824.30
净利润	156,329,395.16	111,784,706.53	212,254,433.19	-155,416,362.24
营业净利率	12%	3%	3%	-2%

资料来源：根据企业年报数据整理所得



结合图表 4.2 不难发现，成都华泽钴镍上市会，其营业收入有了很大的提高，2012 年只有 1,262,343,001.49 元，然而 2013 年已经高达 4,407,771,927.08 元，增比 249.17%，2014、2015 年依次对应 8,049,169,501.71 元、8,508,137,089.3 元。但是，关于如此增长趋势，审计人员缺乏对背后原因的追寻，只是在报告中解释道：该公司通过努力开发交易商品市场，从而增加了营业收入。事实上，王氏家族签订了一份虚假的购销合同，将钱转移到其他公司，然后再将无效的票据复印件入账，用来冲减应收款项。而华泽钴镍的营业净利润，也从 2012 年的 12%，降到了 2015 年的 -2%，这表明企业相应盈利水平逐渐进入了下降时期，公司面临的风险逐渐增加。

2. 偿债能力分析

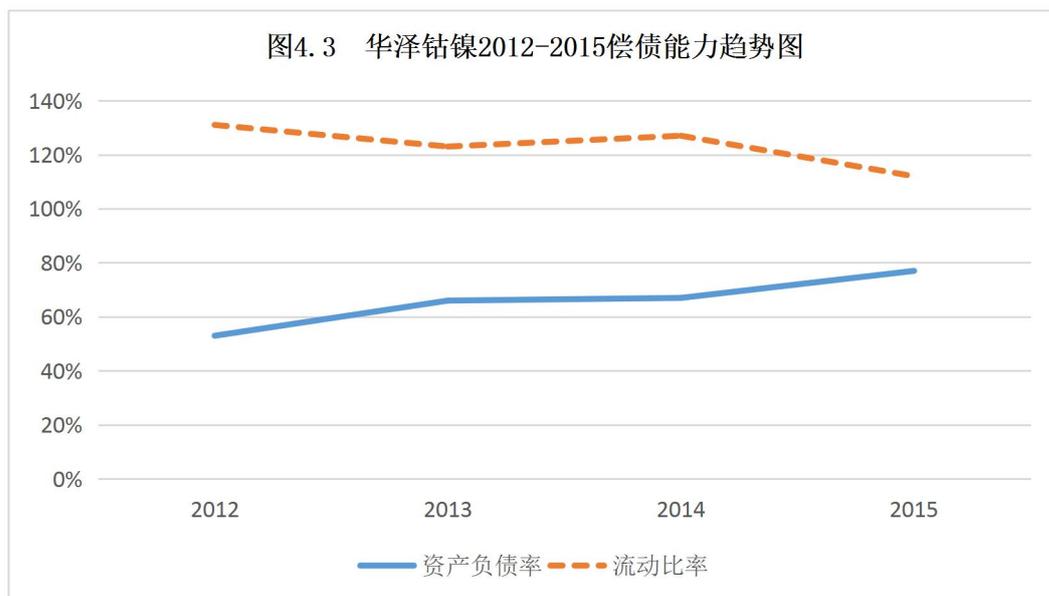
本案例分别由资产负债率与流动比率两个角度来探寻集团相应偿债能力。资产负债率的重要作用是指，一个公司的资产中，究竟有多少是由负债来筹集的。

如果一个公司的负债率很高，那么它的财务风险就会很大。如果一个公司的资产负债率达到了 100%，那么就意味着它已经没有了净资产，出现了资不抵债局面。流动比率也表明公司现金流动水平，通常流动比越大反应公司偿债水平越高。其中，华泽钴镍 2012-2015 年偿债能力数据如表 4.4 所示，趋势分析如图 4.3 所示。

表 4.4 华泽钴镍 2012-2015 偿债能力相关数据 单位：元

	2012	2013	2014	2015
流动资产	1,545,908,230.08	2,764,095,256.71	3,555,862,740.84	4,688,735,348.75
非流动资产	681,586,979.05	647,022,033.53	646,817,374.30	743,625,263.36
资产总额	2,227,495,209.13	3,411,117,290.24	4,202,680,115.14	5,432,360,612.11
流动负责	1,125,985,915.89	2,228,153,230.79	2,804,697,198.25	4,034,899,654.01
非流动负责	53,000,000.00	10,000,000.00	0.00	140,592,837.40
负债总额	1,178,985,915.89	2,238,153,230.79	2,804,697,198.25	4,175,492,491.41
所有者权益	1,048,509,293.24	1,172,964,059.45	1,397,982,916.89	1,256,868,120.70
资产负债率	53%	66%	67%	77%
流动比率	131%	123%	127%	112%

资料来源：根据企业年报数据整理所得



结合图表 4.3 不难发现，在华泽钴镍上市之后，资产负债率持续升高，由 2012 年的 53% 增加到 2015 年的 77%，华泽钴镍相应资产负债率一越涨越高，这说明公司的现金流已经出现了问题，公司的运营效率也随之降低。从 2012-2015 年，华泽钴镍的流动比率呈下滑趋势，在其上市之后，下滑幅度更是达到了 8%，反应企业的短期偿债水平下降。换言之，该集团的偿债能力逐渐下降，其财务风险是

不断上涨，有很大的重大错报风险。

3. 现金流量分析

现金流量的好坏直接关系到公司的经营活动，直接关系到公司能否生存和发展。华泽钴镍 2012-2015 年现金流量相关数据参考表 4.5 所示。

表 4.5 华泽钴镍 2012-2015 现金流量相关数据 单位：元

	2012	2013	2014	2015
经营活动产生的现金流量净额	189,282,068.20	151,541,572.46	428,218,870.99	6,888,633.92
投资活动产生的现金流量净额	-26,928,344.76	-6,278,324.00	-316,296,160.20	-769,635,827.84
筹资活动产生的现金流量净额	6,576,759.14	-218,286,453.51	-64,674,137.37	577,696,830.44
期末现金及现金等价物余额	168,930,482.58	-73,023,205.05	47,248,573.42	-185,050,363.48

资料来源：根据企业年报数据整理所得

从表 4.5 中可以看出，在 2013 年末华泽钴镍借壳之后，公司的现金流量净额流出了 19.94%，但是与 2013 年相比，2014 年却有了 182.58% 的增长，而 2015 年则有了 98.39% 的现金流量净额减少。从华泽钴镍现金流量突然增加，突然减少的情况来看，这家公司的经营情况并不是很稳定，所以它的经营风险很高，相应的重大错报风险也高。而瑞华并没有因为这异常情况产生质疑，而是在出具无保留意见的审计报告，可见注册会计师没有充分的分析比对财务数据。

4.1.3 关联方交易存在固有风险属性

1. 关联交易主体出现了真实性不平等。对于关联交易过程，交易双方均是独立法律主体，各自以自行资产和同等法律规范来履行法定义务。然而，基于此环境，买卖双方也具有控制与被控制、影响与被影响的特点，也就是一方能够支配对方，甚至有很大的影响力，这就导致了买卖双方在实际中的地位不对等。华泽钴镍的关联方交易中，大多都是与王氏家族控制，或者王氏家族能够施加重大影响的企业进行，为了谋取不正当利益，或获取融通资金，在关联交易中违反市场公平竞争规则，利用自己的权力和影响力，进行不公正的交易，这就导致了华泽

钴镍公司交易相应不公允与被滥用的可能性。正是由于此类风险有可能出现，造成关联交易审计固有风险是不可避免的。

2. 关联交易相应定价及其披露随意性强。公司与非关联企业之间交易往往要求基于公平原则来按照市场价格交易，而关联企业间的交易则具有一定的弹性，可以高也可以低。关联交易行为相应不明确和交易价格存在的非市场线、多样性，造成其定价政策成为了交易的重要内容。那么，关联交易相应价格的合理性，也就变成了判断关联交易是否公允的一个重要指标。尽管全新的会计准则已经加入了“公允价值”的判断属性，然而新的关联方披露对应会计准则同样需要关联交易对应定价方案是面向大众的。可是，不管是基本准则亦或是具体准则或应用指南，均缺乏详细定价细则，而且公司也未把关联交易的价格与市场价格、评估价格、账面价值或成本价进行对比。因此，关联交易定价可自主定价成为了监管规范中的一个空子，某些上市公司将以此为依据，希望可以规避风险管控，继而会造成审计交易过程出现的风险难以变卖你。陕西华泽在与天慕灏锦、臻泰融佳签订的交易合同，并未按照市场价进行，而是根据自身的资金需求约定，将资金转移到“王氏”旗下的星王集团，然后陕西华泽向天慕灏锦、臻泰融佳支付大额货款，通过银行或票据承兑等方式转移资金，交易金额高达数十亿。

3. 关联交易相应违规成本和违规收益出现了不平衡。大量上市企业通常经常借助“关联交易”为“噱头”，主要是因为“事后违法”的成本过低。在目前的情况下，对上市公司进行不正当关联交易的法律规定还不够完善。当预期的违规成本小于预期的违规收益，企业存在“博弈”的动机与动力。在证监会的行政处罚决定书[2018]8号中，关于华泽钴镍进行责令改正，处罚60万元罚款，王涛处以90万元罚款，王应虎、郭立红、王辉给予警告，均依次处罚30万元罚款。但王氏家族从关联方交易中获得的收益远大于罚款金额。中国证监会虽然拥有调查权力，具有较大的处罚权，能够更好地发现并治理上市公司的违法行为，但是，它只是一个行政机构，并不具有对企业管理层进行刑事处罚的权力。在惩罚手段上，主要侧重于对上市公司的处罚，而对高层管理人员的处罚则相对较轻；在处罚方式上，存在着只注重行政性处罚，轻视民事补偿，不能发挥其应有的功能。由于违法成本和违法所得之间存在着较大的差距，导致了违规关联交易行为的频频出现，从而导致了关联交易进行审计时所面临的固有风险。

4.1.4 企业内部控制制度存在缺陷

内部控制失效和违规关联交易相应出现有着紧密关联,我国证券监督管理委员会对华泽钴镍进行了初步的核查,认为华泽钴镍公司的采购与支付、票据管理以及公司管理等都存在问题,而瑞华所并没有检测到这些问题。

四川证券监督管理委员会关于该集团审查过程中,发现华泽钴镍公司部分应收票据出现了与其帐目记录不符的情况,经深入核查,这些账款之间存在着大量的虚假交易。华泽钴镍公司相应票据管理明确指出:“在收到客户的商业和银行票据之后,必须在一天内将这些单据提交给出纳员,以记录票据账目。”但是,但是却没有对票据登记和财务具体情况进行复查,仅有出纳1位员工来对整个票据台账管理,没有做到不相容的职位相分离。此外,公司也没有将票据进行金额划分,然后按划分的等级设立审批系统,基本都由董事长掌控。可见,该集团对于票据管理有着各种各样问题。瑞华所相应审计员工认真对比了分析了该集团票据管理内控体系后,发现了这一体系的漏洞,但是经过研究发现这一漏洞造成错报的概率很低。所以,便非常草率认为该集团的票据管理控制系统处于正常运作阶段,缺乏对具体票据抽样检查,从而造成后面的审计失败。

根据中国证券监督管理委员会对华泽钴镍的处罚决定,华泽钴镍的采购与付款环节内部控制同样存在问题,华泽钴镍的虚假票据是由虚假交易中的伪造采购和付款产生的。一般情况,购买商品的流程包括提交采购申请,然后采购申请提交到采购部门领导和有需要的相关部门领导处,领导对采购申请的合理性进行审核,对于交易实质较为重要,并且交易金额较大的采购,则要递交到更高级别的管理人员处审批。最后,采购部门会按照公司的采购规定选择合适的供货商进行采购,并签署相关的购货协议;第四步是货物验收,由专业的检验人员先对商品进行检验,确认商品数量、质量等无误后,就可以进行入库步骤;第五步是付款与发票的获取,依照公司章程规定进行即可。公司的一般采购流程包括以下步骤:采购申请、申请审批、进行采购、物品验收、物品入库、支付货款等流程。而华泽钴镍却直接编造了采购合同,跳过了应有的采购流程如请购、验收和入库等,直接发出票据并进行付款,因此在采购的付款方式上存在明显问题。在审查采购与付款环节的内部控制制度后,瑞华审计人员认为内部控制设计是合理的,并打算信赖该内部控制。但是,他们没有对采购与付款流程进行穿行测试,只对大额

预付款项进行了审查，且仅实施函证程序向交易方核实，没有获取充分适当的审计证据。因此，瑞华所审计人员实施的审计程序不够全面，只能确认华泽钴镍的采购与付款内部控制设计是否合理。

该集团实际控制人已经完全超越了内部控制制度，操纵巨额虚假的关联交易，更是证明了华泽钴镍公司管理体制并不健全。在 2013、2014 年度，瑞华所审计人员忽视了其股权治理结构的不合理，这会相应引发重大错报，所以对于严重错报风险评估不合理，也在最后给出了不恰当的审计意见。

4.2 关联方交易检查风险分析

4.2.1 关联方及关联交易难以明确认定

会计准则中明确规定：“一方控制、共同控制另一方或对另一方产生重大影响，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。”然而，如何进行控制关系的判断，以及如何确定投资方对被投资方的重大影响，目前尚无明确的规定进行限制，这需要审计人员根据个人的知识、经验和技能，做出相关的判断和估算。以上这些准则，尽管定义了关联关系，但这些准则只局限于是否存在控制股权关系，以及与董事、监事、高管是否存在紧密联系的家人关系，因此，这些准则的适用领域相对有限，判断标准也相对不明确。虽然，会计准则和监管机构都着重于“实质重于形式”的要求，但是在目前的情况下，对关联方的判断主要集中在采用定量的方法来对其进行判定，在实际中，人们也更倾向于采用定量的方法来识别关联方。

王氏家族三人对陕西华泽的控股为完全控股，不仅在陕西华泽，而且对于星王集团、大宝矿业两个企业，王氏家族是牢牢把控的。王涛三人利用星王集团与大宝矿业新成立天慕灏锦和臻泰融佳，也是因为他们想要扩大旗下公司的规模，也便于以后做一些违规的事情。“天慕灏锦”、“臻泰融佳”等公司在创立后都没有任何营收，企业信息中预留的电话均和星王集团的电话相同，公司的注册地也均在陕西省西安市高新区枫叶苑小区。经过证券监督委员会的调查，这两家公司都是由王氏控股的大宝矿产公司出资，而这两家公司的工商登记经办人员，银行账户和网上银行的开户人员，以及各种公章的保存人员，都是来自星王集团。

陕西华泽、星王集团、大宝矿业、天慕灏锦、臻泰融佳构成关联方，都由王氏家族掌控，企业间的交易也构成关联方交易。但是，在华泽钴镍并没有在年度报告中予以公开。华泽钴镍 2013 年的年报中未显示存在重大关联方交易，2014 年的年报中显示公司报告期内未发生与日常经营相关、资产收购或出售、共同对外投资、债权债务往来及其他关联方交易。瑞华会计师事务所的审计人员实施审计工作也是参照企业会计准则、审计准则进行，凭借自身的专业知识做判断，这些知识也是遵循着会计准则、审计准则的指导，因此对华泽钴镍的审计，更考虑量化的信息，依据股东的股份来判断是否属于关联方，仅仅关注到那些明显的、可辨认的关联方及交易，而忽视了那些看似“不存在”的关联方，增加了审计风险。

4.2.2 进一步审计程序执行不到位

1. 对“预付账款”的审计

关于华泽钴镍向臻泰融佳支付相应“预付账款”金额是 5.28 万元，已经占到了该企业粘度净利润 4.7 倍；华泽钴镍在 2014 年向臻泰融佳及天慕灏锦支付了 12.25 亿及 7.24 亿的“预付账款”，是同期净利润的 9.2 倍，可见华泽钴镍与上述两家企业的往来数额之庞大。臻泰融佳、天慕灏锦都是小型公司，仅有一百万元的注册资本，且都普通的法人，这两间公司与华泽钴的业务显然已经超过了它们的日常经营范围。许多证据都显示“预付账款”的确认有明显的错误，而本项目的注册会计师经过审核并没有查出错报，同时认可该公司账目。

2. 对“应收票据”的审计

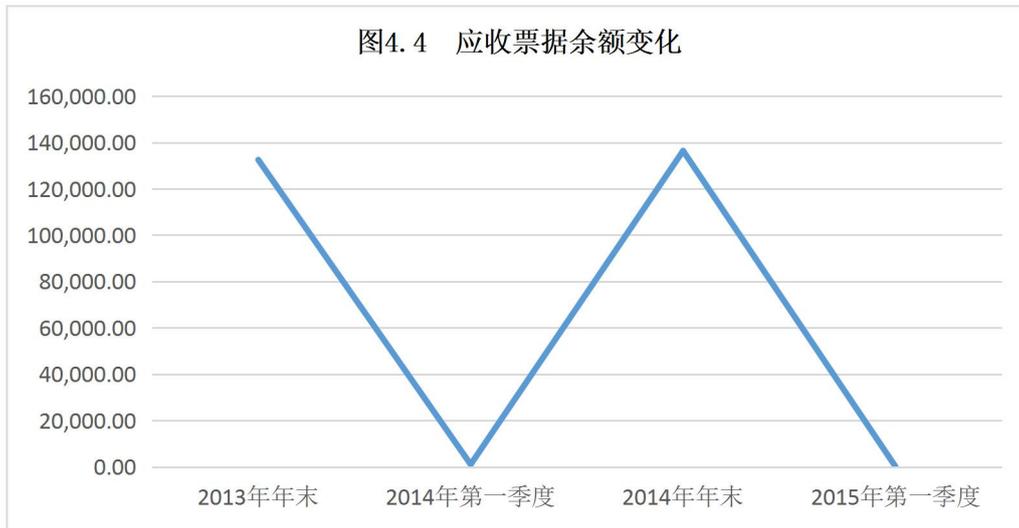
对于 2013-2014 年时期，华泽钴镍公司应收账款的背书转入主要集中在以 2013 年最后两个月，2014 年 1 月和 2 月集中背书转出。2014 年第一季度末，应收票据余额为 1066.520,000 元，下降幅度高达 99.20%。类似地，2013 年与 2014 年的情形具有很大的相似之处，其形成的主要时间和主要形态都是 2014 年 11 月、12 月集中背书转入，同时在 2015 年 1~3 月表现了集中背书转出，2015 年第一季度末，应收票据余额只有 130.520,000 元，下降幅度高达 99.90%，具体见表 4.6。从图 4.4 可以明显看出，在审计基准日之前，应收票据的余额有了一个令人难以置信的激增，但是，在审计基准日以后，却又骤减到了几乎为 0，另外，2013 年和 2014 年，在应收票据盘存日，其实存票据余额都是 0，以上的情形具

有很强的反复性和可疑性，对于这种问题，注册会计师应该要保持一定的职业怀疑，不然，就有不能及时地识别出财务报告中的重大错报风险。

表 4.6 华泽钴镍 2013-2014 年应收票据增减情况表 单位：万元

	2013	2014
当年期末余额	132, 527. 00	136, 393. 12
下年第一季度末余额	1066. 52	130. 52
审计基准日前后减少幅度	99. 2%	99. 9%
转入期间	2013. 11-2013. 12	2014. 11-2014. 12
转出期间	2014. 1-2014. 2	2015. 1-2015. 3

资料来源：根据企业年报数据整理所得



结合 2012 年相应应收票据期末余额，2013-2015 年增长幅度偏高，华泽钴镍 2012-2015 年对应应收票据情况如下表 4.7:

表 4.7 华泽钴镍 2012-2015 年应收票据情况表 单位：万元

	2012	2013	2014	2015
应收票据	30,715.45	132,527.00	136,393.12	78.00
总资产	222,749.52	341,111.73	420,268.01	543,236.06
应收票据增长率		331.47%	2.92%	-99.94%
应收票据占总资产比率	13.80%	38.85%	32.45%	0.01%

资料来源：根据企业年报数据整理所得

从表 4.7 中可以看到，华泽钴镍的应收票据在 2013 年有了很大的增长，而 2014 年则保持了稳定，2015 年则有了很大的下降，几乎下降了 100%。应收票据的异常预示着应付票据中可能出现错报风险，这是一个值得关注的问题。通过对应收票据的审查，可以看出其中主要来自天慕灏锦，臻泰融佳，陕西天港，陕西盛华，陕西青润，再利用对以上公式相互往来开展审计处理，可以看出其中存在着不正当的往来。由于应收票据具有较高的检查风险，所以瑞华所的审计人员只是对其实施了一般的审计程序，核对应收票据对应的台账和明细账目，将可以结合票据余额来开展趋势研究。关于应收票据相应趋势来开展分析，不难看出发现存在重大错报风险，对相关工作人员实施询问的程序，并让工作人员给出关于应收票据变动的理由以及相应的证明文件。由于被审计单位的员工对审计工作缺乏合作，造成整个审计工作紧张相对缓慢，同时为了可以在规定时间里面出具审计报告，审计员工往往不会对票据进行具体清点和抽样检查，没有获取充分适当的审计证据，没有对被审计单位员工的陈述进行有效的审核，从而难以将应收票据的检验风险把控到最低水平。

3. 对“应付票据”的审计

华泽钴镍应付票据同样有着反常波动情况，对于 2013 年应付票据出现突然增加；2014 年和 2015 年应付票据持续增多，应付票据 2012 年~2015 年期末余额情况如表 4.8 所示：

表 4.8 华泽钴镍 2012-2015 年应付票据情况表单位：万元

	2012	2013	2014	2015
应付票据	19,654.21	88,475.16	157,655.11	230,977.87
总资产	222,749.52	341,111.73	420,268.01	543,236.06
增长率		350.16%	78.19%	46.51%
应付票据占总资产比率	8.82%	25.94%	37.51%	42.52%
应付票据占营业收入比率	15.57%	20.07%	19.59%	27.15%

资料来源：根据企业年报数据整理所得

瑞华审计人员结合应付票据的异常情况，执行了更加深入的审计处理程序：对应付票据、账目进行核对，向银行实施函证程序，对采购的交易合同进行检查。仅执行上述审计程序，注册会计师还是无法获取足够有用的审计证据，因为公司企图进行舞弊交易时，会选择关系较为密切的供应商合作，而对供应商来说签订虚假合同需要付出的成本非常低，靠检查采购合同时难以支撑交易的真实性的。为了获得更多审计证据，审计人员还需检查采购相关的其他纸质材料，如请购单、货物验收单、入库单和发票等凭证，并注意经办人是否签名盖章。另外，审计人员还应检查天慕灏锦和臻泰融佳这些交易对象，尤其是发生额较大的供应商情况，因为这两家公司规模都不足以与华泽钴镍发生如此大金额的交易。

4. 对“其他应收款”的审计

存在关联方资金占用情况，往往表现成“其他应收款”科目出现异常。

2013~2014年，华泽钴镍出现了大量的关联方资金占用，2015年，中国证券监督管理委员会对该企业进行了审计，企业对早期财务报表的重大错误进行了订正，也规范了陕西华泽2014年报表，并将星王公司对华泽钴镍的占用款项列入了“其它应收账款”中。根据下表4.9可以发现，在过去的三个年头中，其他应收款都有大幅的增加，它们分别是：2013年对应增长是68.47%，2014年增长率是364.76%，2015年对应增长率是5662.31%，而且这些年都有巨额的发生额。此外，一些其他应收账款的数额都是在年底时才会被回收，而且这些其他应收账款的大多是以票据的方式出现的，这就有了期初占款、期末还款等问题。所以，审计人员必须时刻保持高水平的行业怀疑态度，认真对待每次审计工作。

表 4.9 华泽钴镍 2012-2015 年其他应收款情况表

	2012	2013	2014	2015
其他应收款	412.72	695.31	3,231.52	186,210.29
总资产	222,749.52	341,111.73	420,268.01	543,236.06
增长率		68.47%	364.76%	5662.31%
其他应收款占总资产比率	0.19%	0.20%	0.77%	34.28%
其他应收款占营业收入比率	0.33%	0.16%	0.40%	21.89%

资料来源：根据企业年报数据整理所得

瑞华会计师事务所对于“其他应收款”项目的审计,主要采用了函证程序来进行。审计人员向相关方发送函证,收到回函后比到账上金额。除此之外,审计人员未对其他应收款进行其他的审计程序,这导致他们未能发现华泽钴镍的关联方资金被挪用的情况。因此,审计人员未能获取充足和适当的审计证据,无法准确了解华泽钴镍在其他应收款项目上的真实情况。

4.2.3 未保持应有的职业怀疑

关于关联方关系认定过程,审计人员案例需要对天慕灏锦和臻泰融佳保持怀疑,从而根据规定来明确其是否属于关联方,但审计人员却没有发现任何问题。

审计人员并没有对应收票据期末转入、期初转出的反常现象产生任何的质疑,也没有对票据的真实性进行核实,从而没有掌握到审计单位期末是否持有票据权益相应审计证据,从而导致未曾找出实际控制出现了舞弊的问题。华泽钴镍2013-2015年度的应收票据余额为1,325,270,000元、1,363,931,170元、1,099,000,000元,其中无效票据的金额为1,319,170,000元、1,361,531,170元、1,098,700,000元。其中,伪造率为99.54%,99.82%,99.97%,伪造比率均达到99%,而在审查时,没有对单据的真伪进行仔细审查,造成了审计风险。

在审计关联方交易时,瑞华会计师事务所在审计华泽钴镍的年报时执行了函证程序,其中2013年年报的审计工作底稿显示,瑞华所在2014年4月17日15:44到15:49的短短5分钟时间内,收到了9家不同单位传真的询证函回函。然而,这些回函的时间集中在同一时间段,审计人员未对此异常情况产生怀疑,更没有对回函的来源进行进一步查验。此外,2014年年报的审计工作底稿显示,在执行函证程序时,审计人员收到了6个单位的询证函回函,其中4家的盖章不是鲜章,但审计人员并未察觉这些回函存在问题,也没有设计和实施其他相应的审计程序以验证回函的真实性。由于未能对回函来源进行进一步查验和验证,审计人员所获取的审计证据不足,无法发现关联方交易存在的问题。这一情形在审计工作底稿中也并未进行具体说明。

以上问题凸显了华泽钴镍2013和2014年关联方交易的审计工作中,欠缺职业敏感性,欠缺职业精神怀疑性,造成难以及时找出非经验性关联方交易所造成的巨额资金被挪用的舞弊问题,也造成了审计的失败。

4.2.4 未对审计工作底稿严格复核

瑞华所审计华泽钴镍的编制手册提到，瑞华所的复核分为四个层次。首先进行一级复核，一级复核一般由该项目的项目经理负责。在项目执行过程中，根据预先确定的时间表分配任务，逐步审核审计小组成员提交的审核底稿。如此一来，在初始审计时就能尽量避免审计中的错误。对审计中出现的问题，要及时提出改进建议；如果无法解决问题，就应该立即向上级寻求帮助。其次，二、三级复核由质量控制部门的人员进行。底稿编制规章制度要求对逻辑错误、必要审计程序的完成和排版呈现方式进行检查，以确保底稿的质量符合要求。最终的底稿工作检查由会计师事务所合伙人完成，对整个审计过程进行严密的控制和审核，特别关注审计风险较大的领域。

瑞华所的复核制度属于四级复核，其中每一级的复核都有其存在的独特作用和意义。在华泽钴镍的审计工作中，瑞华所的审计人员需要对应收票据的明显异常变动保持警惕，以及回函的时间、地点和方式等问题，对这些问题保持应有的职业怀疑态度。然而，在实际的审计操作中，审计人员忽视了这些问题，没有针对性的实施相应审计程序，这导致审计质量受到了影响。针对上面存在情况，各个工作底稿对应工作均有清楚的记录，可是在实际审计过程没能做到认真审计，造成从一级到四级的复核过程中均没发现相关记录披露，这样反映瑞华所设置的四级复核机制并没有起到应有的作用，就导致审计人员认为即使审计职责未完全履行，四级复核人员发现的概率并不高。审计过程通常采取普遍的程序，从而没有注重审计工作者基本职业怀疑，导致了会计师事务所的审计质量下降，引发审计失败。

4.2.5 会计师事务所审计质量管理存在缺陷

评价审计质量的好坏对于一个会计师事务所来说是非常关键的一点。建立一个完善的审计质量控制体系，并将其贯穿于整个工作过程中，能够有效地减少审计失败发生的几率。但是，瑞华所关于关联方交易审计质量体系设立形同虚设，体现在如下方面。

1. 审计质量控制制度缺乏标准。瑞华在国内拥有 40 余个分公司，有的分公

司由总部设立，有的分公司则是各地当地的中小规模会计师事务所形成。而那些中小规模的会计师事务所相应顾客，也都在兼并之后，变成了瑞华所的顾客。同时，由于地方所在执业标准和质量控制上与总部存在着较大的差别，造成了各地方所的服务质量良莠不齐，从而使瑞华的审计工作面临着更多的挑战，加大了审计风险。

2. 审计质量复核制度执行不完善。瑞华会所是国内首家实现特殊普通合伙转型的公司，基于原先的审计控制制度来成立公司，确立了四级复核制度。但是，关于华泽钴镍审计工作过程，项目审计人员、负责人、质量控制人等均没有发现关联企业相互的隐秘关联关系和异常的业务往来，即使经过了四级复核，还是出现很多问题。这表明瑞华所在对关联业务进行审计时，仍然缺少对其进行有效的控制，复核工作没有贯彻执行，致使其审计质量监督体系没发挥有效作用。

5 华泽钴镍关联方交易审计风险应对措施

5.1 关联方交易重大错报风险控制措施

5.1.1 充分研判企业外部环境

制定科学合理的风险评估制度，充分结合公司内外环境，在评估财务报表层次重大错报风险时十分必要。可是，会计师事务所在实际审计过程中，肯定需要考虑到审计成本的问题，造成其并未全面执行风险评估程序，而只是按照规定填写底稿，以完成工作流程。这种机械化的做法造成审计师无法深入了解被审计单位所处的环境和行业情况。在审计过程中，风险评估程序对于发现并减少审计风险非常重要，但是如果只是机械地填写底稿，那么就无法全面地评估风险，这会对审计结果产生不利影响。因此，会计师事务所需要加强对风险评估程序的重视，确保审计工作的准确性和可靠性。在华泽钴镍的审计中，注册会计师在审计工作之前，没有对华泽钴镍公司相应风险水平开展合理考量，造成未曾及时发现存在风险问题，最后导致了审计失败的结果。华泽钴镍公司连续通过关联方交易掏空资金，转移资产，但会计师事务所却出具的都是无保留意见的审计报告，这让投资人和公众对事务所的审计工作情况产生了质疑，质疑审计人员对被审计单位及其所处的外部环境是否进行了详尽的分析了解。

因此，要将风险导向审计理念贯彻下去，建立和执行一套完整的风险评估程序，并对被审计企业所面临的诸如整体经济形势等外在影响要素进行细致、完整的分析，这样不但能够高效的对被审计单位重大错报风险水平进行评估，而且也能设计有效的风险防范措施，降低审计失败的发生率。在此基础上，注册会计师充分了解被审计企业外部环境是非常关键的。在进行关联方交易舞弊审计时，审计人员应当利用 PEST 模型、SWOT 模型，为了有效开展审计工作，审计人员需要对被审计单位所处的外部环境进行全面分析，分析时，关注企业在所处环境中的优势和不足。通过对外部环境和企业内部的情况进行全面的分析和研究，可以更好地了解企业的经营情况，为审计提供更加可靠的依据，也可以为企业提供更加准确的决策依据。并综合考虑行业内其他公司的经营情况等方面进行数据分析。此外，还需要注意该行业内的政策法规变化、市场供需变化等因素对企业经营的

影响,以及行业竞争格局的变化等方面的因素,来对行业未来发展变化情况进行研究,并与被审计单位的变化情况相比较,看其变化趋势是否顺应整体行业的变化趋势。

5.1.2 评估分析财务数据识别经营风险

关于财务信息开展有效处理研究,可以对审计企业相应经营风险进行最直观的定量的分析。尽管财务信息会因为外界环境的改变而发生改变,但财务信息的变动趋势能够很好地将企业经营水平、经营状况体现出来。因为对财务数据分析比对,是审计程序的分析程序中必须要做的,也往往容易被注册会计师所忽视。

因此,在进行审计的时候,注册会计师要保持高度的警觉,区别出这些财务数据是否有虚假捏造,并且参考同行业情况的平均值,将被审计企业和其他企业进行比较差异大小,进而确定企业所提供的财务数据是否真实可靠。或是采用趋势分析法,对被审计单位近些年的盈利能力水平等财务指标展开研究,并对其数据产生变化的因素进行分析。如果在对财务数据进行的研究中,发现存在异常波动的数据,那么就应该引起注意,与管理层深入沟通交流,询问产生异常的原因,将相关因素展开全面分析,对公司面临风险开展综合研判,找出财务报表出现的严重问题。

5.1.3 加强定价公允性审计

关联交易的一个显著特征就是非公允的交易价格,因此,关联交易价格的公程度,决定了该项关联交易是否具有商业实质,唯有具备了商业实质,才可以被认为是在日常经营下的一种交易,并按照收入和支出来对其进行会计处理。商业实质是判定异常关联交易是否具有合理性的重要因素。一方面,如果交易方在风险、时间和金额上存在明显不同,或者在预计未来现金流量现值上存在明显差异,并且该差异值与交易资产的公允价值相对较大,则该交易可能具有商业实质。另一方面,如果交易行为的商业实质无法合理解释,那么该交易可能存在风险,需要进行额外审计和监管。在判断交易的商业实质时,需要考虑多个因素,包括交易资产的属性、风险和收益、交易价格的合理性等,要求其能够充当双方或至少一方所持有的这项资产在预计将来可以带来更多的现金流量。如若判定此

项交易没有商业实质,则此项交易可能牵扯到通过无商业实质的买卖交易进行资金侵占。

关联企业间的交易定价包括货物价格和劳务价格两个部分。在商品交易的时候,注册会计师可以将其价格与市场上的公允价格进行对比,当关联方交易中的货物交易价格与市场公允价格间差异太大的时候,注册会计师就应当提高警惕,查看交易合同、协议、发票等相关纸质文件,并参考公司给出的定价政策。在进行价格对比时,应选择与被审计企业在同一区域同一时期内的市场价格,以确保价格的可比性。由于外部没有一个统一的、可供参照的规范,使得劳务价格的审计比较困难。当所提供的劳务价格有国家规定标准或公共事业单位规定标准时,注册会计师可参照相关标准进行审计;没有参照标准的可以参照第三方的收费标准。

5.1.4 正确评估企业内部控制有效性

在公司的经营中,内部控制是非常关键的一环,它不但能够确保公司的正常运作,而且还能够对每个审批环节的权力进行规范,避免出现控股股东凌驾于公司之上的情况。在审计的过程中,很大程度上由于所取得的审计证据、所制定的审计程序都是依靠被审计单位的内部控制系统,所以,评价被审计单位内部控制制度的有效性,关于注册会计师制定程序有效性和可靠性均起到了非常关键的作用。

在本案例当中,华泽钴镍虽然建立了一套完整的内部控制制度,但是在实践当中却并没有遵循该内部控制制度。华泽钴镍的内部控制制度指出,企业所有权与经营权是相分离的,但实际情况是,王氏家族持有华泽钴镍 35.26%的股份,超过股份排名第三的股东所持股份,公司的大部分股权还是被王氏家族三人牢牢掌控着,从股权的构成情况上看,这种“一股独大”的情况很可能带来潜在的舞弊行为。此外,三名独立董事都没有履行自己的职责,没有对公司的经营决策展开评价和监管,导致了管理层利用关联方交易掏空公司资金的舞弊行为。因为监管机构的监管不力,王氏家族带领着公司的员工,使用无效票据来抵消应收账款,达到转移企业资金的目的,企业的内部控制制度无法起到约束规范作用,引发了较高的财务报表层次重大错报风险。然而,在面临这样一个严重无效的内部控制

环境时，注册会计师并没有产生任何的疑虑，只检查了内部控制相关书面文件，而且，他们还将所设计的进一步审计程序，构建在这样一个无效的企业内部控制体系下，从而让审计程序看上去得到了有效实施，但是内部控制环境的失效使得注册会计师的审计程序也变得无效，这就造成了审计人员很难对公司财务报表出现重大错报风险水平开展考量。

为此，审计人员要求加强对企业内部控制有效性的评估，在对公司进行内部控制风险的评估时，既要对公司的管理层进行全面了解，考虑公司内部组织结构是否完善，对于权责划分是否明确，也要对公司的内部控制制度进行全面的分析，判断其是否符合规范，以及公司的运作过程是否按照公司的管理体系进行，管理层是否有凌驾于控制之上的风险。最后还要关注企业内部审计部门独立性的强弱，是否受到管理层或其他部门的制约影响。在对公司有基本认识的基础之上，注册会计师根据被审计企业的实际情况，制定一份内部控制风险评估表，与组内成员沟通交流，通过丰富的经验判断被审计单位内部控制环境情况，在分析讨论的基础上，对存在风险点的那些控制环节，利用替代程序来验证它们的风险程度，如果还是存在一些问题无法解决，就必须与公司的管理层沟通，确保公司内控制度有效性。

5.2 关联方交易检查风险应对措施

5.2.1 扩大关联方及关联交易认定范围

若审计人员在实施关联方审计工作过程，需要有针对性地设计并实施相应审计程序。有效识别企业关联方和关联方交易是必不可少的，找出交易内容是非常关键。为此，审计人员要求提高识别方法，形成高效的审计方法。

1. 关联方的识别

当前我国的财务报表审计大都采用风险导向审计模式，审计流程包括风险评估、风险应对两方面内容。在风险评估过程中，注册会计师需要了解被审计单位及其环境，查看企业年度报告中披露的股权结构分布情况，和主要高层管理人员的及其名下登记的企业，所以表面看似是普通交易的关联方就会被注册会计师忽视。近几年处罚的关联方交易舞弊，都涉及到了和隐性关联方实施舞弊，这样注

册会计师很难察觉，也给审计工作带来了困难。

因此要按照实质重于形式的原则来对关联方进行辨别，对各种形式的关联方进行重点的关注，除了要对会计规范中对界定的关联方进行检验之外，也要对那些不符合关联方明文界定，但却受到上市公司、集团母公司以及一致行动的其它关联方的实际控制的公司或个人进行鉴别。在对未披露的关联方关系进行辨别的时候，要有选择地注意到情况异常的交易双方，例如，要注意下面三类的交易双方：（1）重要客户及供应商。对于已经公布的重要客户和供应商，注册会计师也应对他们展开延伸检查，因为这些交易对手交易金额较大，对当年利润也会产生较大影响。在以往的案件中，有些公司的注册资金较低，员工数量也较少，公司整体发展实力较弱，但却与被审计单位之间发生了巨额交易，审计人员需要考虑被审计单位指使成立空壳公司的情况。（2）本年新增客户或供应商。年度内增加的客户或供应商，也需判断是否可能构成关联方。若是新注册成立的企业，注册会计师应当提高警惕，关注公司法人及重要管理人员是否与该公司之间存在密切的关系；（3）被审计单位与交易对象间存在较长时间的欠款，但是被审计单位还是和该交易对象进行了大额交易的。

对于确定关联方关系的具体方式，可以从下列几个方面来进行判定其能否构成实质上的关联方：（1）检查以前年度的年报中公开披露的关联方，看看本期的交易对象是否曾是关联方，警惕为了实现舞弊行为而故意将其去关联化的情况；（2）检查被审计单位的实际控制人、重要管理人员是否与有交易的对象存在一定社会关系，这些社会关系可以是朋友、亲戚、同学等；（3）检查与被审计单位及其集团员工之间有联系的对象，这些联系无法在会计准则内找到相关依据判断，但是与被审计单位管理层有着上下级的关系，所以管理层可以利用自己掌握的控制权，指挥其行为帮助管理层获取不当收益；（4）检查交易对手的登记或营业地点，与被审计单位及其他关联方的地址进行对比分析，分析是否有相似之处；（5）检查交易对手网站或 IP 地址、邮箱域名等相关的网络资料，看与被审计单位及其他关联方是否有相似之处；（6）注意与被审计单位或其他关联方名称有类似的公司。

2. 关联交易识别

关联交易识别是关联交易审计的基础。首先，对注册会计师审查关联方交易

会计处理的准确性提出了要求。相关规定公告《关于做好上市公司 2009 年年度报告及相关工作的公告》（证监会公告 [2009] 34 号）明确指出，上市企业的控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实质控制人等与上市公司之间出现的交易，若交易价格显然不符合市场价，也就是有不公允的情况下，应当按照关联方之间的捐赠和债务豁免原则，对超过公允价值部分的收益进行处理。注册会计师在开展审计过程能够把审计单位关联方采取交易处理，同时和上面列举的规范要求比对。扩大关联方审查范围和关联交易类型研究，并分析关联方交易产生的影响是否重大，从而验证关联交易的公允程度。

其次，要对被审计单位的内控程序进行识别，一旦有不规范情况，要立即报告并予以处置；再次，注册会计师要关注企业存在披露不当的情况，当注册会计师发现企业内部有未披露的业务时，针对未披露的企业，可以通过函证或询问工作人员等方法进行验证，同时对于关联方交易数据的披露完整性，要严格遵循我国的法律法规。通常情况，关联方披露准则往往以财务报表为主，而证监会和交易所对应相关规定则以非财务报表方面的披露为主。在年报中，所有审计人员都应当注意这一点，避免在财务报表和非财务报表中出现不相符的情况。要检查被审计单位财务报告中附注情况有没有包括：企业所持股份或权益及其变化，企业经营的业务类型或性质、名称、法定代理人等信息，检查被审计单位是否将关联方交易的性质、类型与交易要素进行公开披露，包括交易金额、交易数量、结算方式、定价政策等。接着，在执行审计业务时必须坚持自己的原则和底线，避免利用职权，以权谋私；最后，在审计程序中，可以加入合理的复核流程，比如注册会计师可以将所采集到的关键数据与过去的的数据信息进行比较，防止识别关联方交易时，忽视一些有用的信息。

5.2.2 拓展进一步审计程序执行范围

在实施风险评估程序之后，审计程序和范围需要依据风险评估结果来进一步设计。针对制造企业，采取供应链审计同样是非常有用的手段。常规的审计手段往往是集中对财务数据、会计科目来开展核查处理，而供应链审计则是从业务的整个流程入手，从原料采购，加工到完成销售的全过程进行审查，涉及采购、生产、加工、销售、运转等多个环节。在审计的初始，注册会计师应该从公司的主

营业务产品，盈利创收方式与市场发展状况充当出发点，再以主要原料的采购为出发点，一直到生产出最终产成品，最后经过营销渠道到达客户或分销商手中。在此基础上，本文针对进一步审计程序，给出了更加详细、更加完整的改善意见，主要涉及到的审计要点以及方法如下：

1. 采购环节审计。通常对是被审查企业的供应商是否符合供应商库准入制度，采购价与市场价相比是否公允。通过对相关的会议记录以及供应商的细节资料的搜集，来对供应商的挑选评估合理性，并将同期投标的供应商提供的价格以及市场均价，和实际支付的采购价款相对比，若采购价格高于正常范围，且被审计单位并没有合理的解释，那么有概率出现隐藏性交易。

2. 存货计价审计。注册会计师要求对产品生产、销售相应政策有充分了解，包括产品更新和产品价格波动等情况，对此进行全面研究，进而判断企业存货计价方式、数额是否符合要求。

3. 成本费用审计。成本支出是决定公司盈利水平的一个重要方面，适当地降低成本支出能够增加公司的资本收益。在我国的企业财务舞弊案例中，以虚假降低成本和支出来达到虚增盈利的目的较为普遍，但是，在经营成本无故暴涨的现象后面，还可能存在着舞弊的动机。在此之前，注册会计师要求对存货准定清楚认知，再结合收入与成本的变动问题、存货周转率来开展分析，从而可以对成本进行核算，判断其是否合理。

4. 销售循环审计。获得价值增值的方式中，销售是最直接最重要的环节。为了保证审计的准确性，审计人员需要对重要的大额交易进行审查。这些交易的审查包括查看交易合同、支付发票以及交易对账单等，从而清楚了解交易金额、是否存在折扣、折扣方式以及对方的支付方法。审计人员还需要注意折扣交易的会计处理、赊销、存在应付账款等情况，因为这些情况可能会导致关联方之间形成一种隐性债务，并通过对收益进行人为调整，以达到转移收益的目的；同时，需审查应收款项、应收票据坏账准备的计提是否符合规范要求并得到审批，对数额较大的坏账需要予以重视，并向有关负责人了解坏账产生的原因，要求负责人提供相关依据证明。以上都是审计人员在审计过程中需要注意的事项。

5.2.3 严格执行分析程序识别高风险领域

分析程序使用得当时,可以作为一种有效的方法来处理关联交易中的舞弊问题。常规的检查、观察询问等程序难以查出舞弊行为,这主要是因为舞弊行为通常都是经过人为的策划后执行的,被审计单位交易中的异常部分常常难以被一般的审计程序所发现,但是透过分析程序,注册会计师可以找到其中的异常情况。通过横向分析,可以将被审计单位与同行业的资料进行比较,从而找出其中的异常情况;通过纵向分析,则可以比较被审计单位在不同时间段内的资料,找出其中的异常情况。通过运用一套高效的分析方法,审计人员很好的发现问题所在。常见的财务风险预警信号如:企业的财务指标没有合理原因就产生逆向变化的情况;当公司的产业处于低谷的时候,营业收入、毛利率等指标任然继续上升。当还有未抵消的内部交易时,因为没有真正的资金流入,那么营业收入、净利润和经营活动相应现金流也是值得关注的,业务收入和净利润虚增均是因为内部交易无法抵消。案例中华泽钴镍的财务数据有许多异常变化,最大的异常问题就是异常增加的应收项目,净利润和经营活动相应现金流的净额,还需要关注现金流异常情况。

基于此,审计人员利用对结果分析来开始总结,便可以找出可能存在重大错报风险的领域,再配置数量更多且更专业的审计人员、审计方法,针对存在的问题设计更专业的进一步审计程序。对上市公司的资金占用后,又想不留痕迹的掩饰,基本是不可能的,总会暴露一些端倪,仅靠修改单个数字,并不能将整个情况都考虑进去,财务报表数据对于整体趋势存在异常情况,若全面对财务报表修改,不但会造成成本较高,涉及到的范围广,对专业程度也更高,暴露的漏洞也相应。因此在审计实务操作过程中,审计人员能够借助分析性程序找出漏洞问题,提高效率,规避风险,增强审计质量。

5.2.4 有效实施总体性分析复核

总体性分析复核程序能够检查财务报表有关项目的合理性,或者检查相关项目的是否异常的情况。审计人员要尽可能关注关联方交易相应底稿复核处理,借助分析程序,找出一些遗漏或没有完全注意到的信息,来填补之前受限于时间和

费用而造成的不足和实施漏洞，从而降低注册会计师的审计风险。

第一，关注项目组内部总体性分析复核。通常来说，项目组内部审计员工和负责人具有专业的背景，需要对整个财务报表开展详细的复核检验，使进一步审计程序实施得到保障，以此得出准确的审计结论，进而判断后续审计实施的程序。通常在复核环节，若出现了之前均没有出现的重大错报风险，并且与之前的判定结果存在差异，则项目负责人应当对关联方交易的各类交易、账户余额、列报再次开展审核处理，对其风险水平重新考量。

第二，关注项目组外部总体性分析复核。事务所的质量控制部门需要对递交的审核底稿开展重新复核处理，若出现某些数据存在异常问题，就需要及时反馈到项目组成员进行检验，从而有助于审计人员拨开层层迷雾，找到重要舞弊问题。此外，作为把控公司财务数据真实性和披露程度的最后一道防线，项目合伙人可能在该行业中具有丰富的经验，或其他合伙人是否具备良好的从业经验，可以有效应对关联方高风险领域的问题，开展系统化、全面化的复核。

5.2.5 强化事务所业务质量控制体系

会计师事务所的质量控制环节对审计工作是至关重要的，可以有效降低审计风险，防止审计失败发生，一般完成了项目组审计工作，质量控制部门对其进行复核，实现了“双保险”的目的。因此，对于会计师事务所来说，必须加强对其自身的质量监管，让质量控制流程发挥出其应有的作用。近年来，上市公司舞弊等违规案例不断增加，也打击了投资者的信心，投资者是希望专业的审计人员为其规避风险，也对会计师抱有很大的工作尊重和信任，认为其审查的工作报表是公司是可以值得投资的。当然，证监会也必须重视对会计事务所的监管处理，对于那些违法乱纪行为必须及时严惩。

通过对事务所的监督和核查可以揭示其问题，包括质量控制和协调管理等多方面。问题涉及业务约定书、质量控制部门和人员的能力、职责分离、人力资源管理和薪酬管理等。这些因素对审计质量和内部管理造成阻碍和风险。

会计师事务所要牢牢抓住两大重点，即执业能力与执业质量，事务所应采取有效的手段来提升和强化这两方面，要求采取可行管理手段来增强和突出以上优势，基于真实情况来全面系统化建立可靠的质量控制体系，实现不相容职位真正

分离，强化对审计人员的专业素养与培训，按照现行的规范准则开展工作。通过在事务所内实施上述程序，可以有效地提升注册会计师的业务素质，同时也能使业务质量控制体系落到实处。另外，要强化对各分支机构的监管，并对其进行有效的引导，使统一控制管理更有保障。

从实施审计业务角度看，会计师事务所必须具备高水平且专业的风险控制团队和管理制度，是其能否有效防范审计风险的重要因素。目前，由于同行竞争日益激烈，业务压力日益增大，同时，近年来所支付的审计费用也在不断降低，所以，一些注册会计师在工作中表现出了不够谨慎，不够尽责的态度。因此，会计师事务所要求重视质量控制部门的建设，将其当做确保审计工作成功的重要部门，也是拦截风险的防线，不能让质量管理工作停留在表明。有些会计师事务所的分所业务标准较低，对审计业务的管理工作也缺乏统一章程，总所对分所也缺乏相应的指导和约束管理，分所的业务水平也参差不齐，有的水平较低，容易脱离管理控制，这就给整个集团造成了很大风险。因此，需要对会计师事务所的质量控制体系作出明确的要求，从加强对分所的监管入手，对分所实施全面的监督管理，明确质量控制制度制定内容，严格要求分所落实执行，注册会计师也应该更加审慎，恪尽职守，审计行业也才能对资本市场有更好的监管效果。

6 结论与启示

在当今的市场经济环境下,关联交易已经是公司必不可少的一项业务,但是,该业务不仅给公司提供了大量的利益,而且还严重影响到了公司或者资本市场正常运营。本文主要是对瑞华所审计华泽钴镍关联方交易出现了的问题开展研究,结合华泽钴镍公司在关联方交易环节使用的舞弊手段,通过对瑞华所审计的相应程序,发现关联方交易审计环节出现了没有识别的关联关系,造成整个审计失败,开展深入的研究,最终得到了如下结论。

审计风险评估中,关联方交易的审计质量受多种因素影响。首先,审计风险评估程序执行不到位是占到首位的,审计人员应当全方位了解到被审计企业的内外部环境以及内部控制有效性,积极和被审计单位管理层沟通,将可以有效杜绝出现关联方交易舞弊的情况,也可以提高审计的质量。其次,关联方交易专项审计方法使用不正确同样会造成审计质量下降。审计人员要求对函证结果进行认真审查,确保其可靠性,利用审计来对关联方交易开展测试,并且注重关联方交易相应整体可行性分析,进而便可以改善审计的手段,提高审计质量。最后,事务所内部出现了管理缺陷,造成审计复核制度形同虚设,没有发现出现的错误,为此要求对风险进行严格控制,提高复核人员的专业水平,确保符合成为拦截风险的防线。当然,全方位增强关联方交易审计质量指标也是非常有必要,同时,会计师事务所应当全面提升关联方交易审计质量管理标准,加强大数据审计、IT审计的应用,从而提升审计质量。另外,本文收集资料有限,因此,未来的研究应该更加深入地探讨关联方交易审计的实践问题和经验,从而提出更好的指导意见,帮助审计人员更好地履行“经济监督”的职责。

参考文献

- [1]Aharony J,Yuan H,Wang J.Related party transactions:A“real”means of earnings management and tunneling during the IPO process in China[J].Social Science Research Network,Working Paper Series,2005,33:138-146.
- [2]Beasley M S, Carcello J V, Hermanson D R. Top 10 audit deficiencies[J]. Journal of Accountancy,2001,19(1):63.
- [3]Chang,S.J.,Hong,J.(2000)Economic Performance of Group-Affiliated Companies in Korea:Intra-Group Resource Sharing and Internal Business Transactions. Academy of Management Journal,43,429-448.
- [4]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(4):285-297.
- [5]Cheung,Y.L.,Rau,P.R.,&Stouraitis,A.(2004).Tunneling,propping,and expropriation:Evidence from connected party transactions in HongKong[J].Working Papers,82(2),343-386.
- [6]Downs,David.Related Party Transaction and Firm Value:Evidence from Property Markets in Hong Kong,Malaysia and Singapore[J],Journal of Real Estate Finance and Economic,2016,(5):408-427.
- [7]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.
- [8]Elena D.Risks of Related Parties in Transition Economy—An Audit Approach[J].Open Journal of Accounting,2017,06(03).
- [9]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.
- [10]Kendall,O.B.Can strategic reasoning prompts improve auditors’sensitivity to fraud risk [J]. Doctoral thesis.2008: 22-25.
- [11]Kirchmaie T,Grant J.Financial tunneling and the revenge of the insider

- system[R].Working paper,2004:8
- [12]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.
- [13]Scanlon,Belliston.PCAOB Adopts New Auditing Standard for Related Party Transactions [J].The Corporate&Securities Law Advisor.2014:28-32.
- [14]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 University,2009.
- [15]Shleifer,A.Vishny.R.A survey of corporate governance[J].Journal of Finance,2004,3(2):55-57.
- [16]杨秋玲,马海鹰.上市公司利用关联方交易操纵利润的常用手法及其防范[J].煤炭企业管理,2003,(6):70-71.
- [17]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(学术版),2007(10):69-71+79.
- [18]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.
- [19]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.
- [20]钟华.我国上市公司非正当关联方交易问题浅析[J].当代经济,2013,(16):102-103.
- [21]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.
- [22]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.
- [23]李玲玲.我国上市公司盈余管理手段研究[J].西部皮革,2017,39(12):96.
- [24]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):138-139.
- [25]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.
- [26] 马明明. 关联方交易及其审计要点探讨[J]. 中国注册会计师, 2010(8).
- [27] 万玉婷. 从审计角度浅谈我国关联方交易的识别[J]. 商业会计, 2012(14):34-35.
- [28] 沈力萍. 关联方交易财务舞弊审计失败防范研究[D]. 江苏:中国矿业大学, 2021.
- [29] 罗瑞丽. 基于锚定效应的关联方交易审计风险评估及应对探究[D]. 江西:江西财经大学, 2021.
- [30] 万晓涵. 上市公司关联方交易审计风险研究[J]. 营销界, 2021(34):174-175
- [31] 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.
- [32] 刘旭. 企业隐性关联方交易审计探讨[J]. 财会通讯, 2019(19):95-99.
- [33] 徐峥. 风险导向审计中的常见问题及实务应对[J]. 中国注册会计师, 2020(10):73-75+3
- [34] 乔引花, 马瑞, 袁莹. 会计师事务所特征与内部控制审计质量[J]. 会计之友, 2021(04):128-134.
- [35] 张羽翀. 金融生态环境、关联方交易与审计风险[J]. 财会通讯, 2021(01):60-63.
- [36] 张元梓. 企业关联交易中的风险及其管控研究[J]. 行政事业资产与财务, 2021(16):54-55.
- [37] 杜勇. 上市公司关联方交易审计风险的特征及成因[J]. 财会月刊, 2005, (30):42-43.
- [38] 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.
- [39] 肖华茵. 论企业集团关联方交易审计及其风险防范[J]. 当代财经, 2006(12):117-119.
- [40] 黄辉. 上市公司关联交易审计风险的成因与防范[J]. 财会通讯, 2009(27):149-151+161.
- [41] 刘桂春, 叶陈刚. 关联方交易、审计风险和审计质量——基于中国上市公司的

- 经验数据[J]. 兰州商学院学报, 2012, 28(06):66-71.
- [42] 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.
- [43] 宋夏云, 曾丹丹. 关联方交易审计风险控制对策研究[J]. 中国注册会计师. 2017, (05):80-84.
- [44] 陈艳利. 企业集团内交易与转移定价的审计方略[J]. 审计研究, 2006(04):91-93.
- [45] 胡淑娟. 关联方交易的性质、舞弊风险与监管[J]. 财会通讯. 2016, (23):80-83.
- [46] 张洪辉, 章琳一, 张蕊. 内部控制与关联交易:基于效率促进观和掏空观分析[J]. 审计研究, 2016(05):89-97.
- [47] 戴琼慧. 论关联方交易利润操纵方式及审计方法对策[J]. 财会学习. 2018, (6):105-106.
- [48] 熊子青. 企业审计风险识别与评估研究[J]. 现代审计与会计, 2021(05):36-37.
- [49] 苏孜, 宿洪艳. 关联交易的内部审计监督[J]. 中国内部审计, 2021(02):49-50.
- [50] 周圣杰, 张春燕. 未披露关联方舞弊的动因特征与审计分析[J]. 财经界(学术版), 2013, (14):229-230.
- [51] 王昱涵. 关联方审计失败分析[J]. 财会通讯, 2017, (28):95-97.
- [52] 江雪珍. 关联方资金占用审计案例分析[J]. 财会通讯, 2019(22):105-108.
- [53] 张艳慧. 基于法律核查的关联方交易审计案例分析[J]. 财会通讯, 2021(15):137-140.
- [54] 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(32):56-65.
- [55] 梁媛. 上市公司关联方交易审计风险及防范研究[D]. 云南:云南财经大学, 2021.
- [56] 张山. 关联方交易审计风险研究[D]. 安徽:安徽财经大学, 2021.

致 谢

就此告别吧，水上的列车就快到站。研究生三年贯穿着疫情的开始和结束，这三年也教会了我许多东西，能够感受到自我成长，对我来说是很宝贵的经历，内化于个人的成长是无法用外在东西去衡量的。研一的时候想着能快点毕业就好了，现在真的到了这个时刻，一切都感觉不太真实，好像昨天还在校园散步，闻着满院的丁香花香，好像明天也还可以漫步校园，故事不会终止。

首先，我要感谢我的导师杨利华教授。杨利华老师对我的学习提供了很大帮助，每一次的论文修改，老师都悉心指导，让我学到不一样的知识。在生活中老师也一直关心我，生病了会关照我，让我在他乡感受到不一样的温暖。还教给我们很多为人处世的道理，记忆里她永远是对学术严谨，生活中像朋友一样的漂亮姐姐。

其次，感谢一直支持和鼓励我的家人，他们永远是我坚强的后盾，让我可以不断尝试，勇敢试错，认真寻找自己的成长方向，有勇气不断面对生活给出的挑战。

再次，感谢我的朋友们，田同学、靳同学、翟同学、柚同学等等，在我迷茫焦虑时，是他们陪伴我，鼓励我，给予我情绪上的支撑，一起分享喜悦，一起面对困难，让我意识到人生可以不断试错，要不断亲身经历，找到自己热爱生活的方式。

最后，但行好事，莫问前程。希望我们都有足够的勇气面对生活抛出的困难。