

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 家族企业转型期关联方交易的审计风险研究
——以 T 公司为例

研究生姓名: 张珺妍

指导教师姓名、职称: 雒京华 教授 张驰 高级审计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2021年5月30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： 张琨妍 签字日期： 2021. 6. 1

导师签名： 魏系华 签字日期： 2021. 6. 7

导师(校外)签名： 张琨 签字日期： 2021. 6. 10

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： 张琨妍 签字日期： 2021. 6. 1

导师签名： 魏系华 签字日期： 2021. 6. 7

导师(校外)签名： 张琨 签字日期： 2021. 6. 10

Research on Audit Risk of Related Party Transactions in the Transition Period of Family Business——Taking T Company as an Example

Candidate:Zhang Junyan

Supervisor:Luo Jinghua Zhang Chi

摘 要

近年来,随着市场经济的迅速发展,家族企业正处在一个充满机遇和变革的环境之中,在这种环境下,不稳定的市场状况、持续变化的消费者行为等因素给家族企业的未来发展带来了巨大挑战。家族企业为了寻求更好的发展或为改变经济衰退局面,转型就成为了改变现状的首选方式,但在转型发展过程中,股权变更、经营管理、风险防范、决策把控等问题的存在为关联方交易的发生提供了便利,导致部分家族企业屡次因关联方交易行为被证监会处罚,面临退市危机。

国内外学者大多关注家族企业及其转型期的治理问题,对于家族企业在发展的过程中,由于利益驱使,极易引发的关联方交易问题却很少触及。目前,尽管我国经济环境市场多变,关联方交易仍是大股东获取利益的重要手段。虽然证监会连续推出了多项通知和行为指引促进关联方交易规范化,注册会计师也针对关联方交易问题出具的审计报告愈加严谨和公正,但关联方交易审计风险案例并没有因此而减少,其背后可能还存在着更深层次的原因。通过研究近年来我国发生的财务案例,发现多数企业审计风险都与关联方交易行为有关,因此,如何防范并合理控制这类由关联方交易而产生的审计风险也成为当今社会迫切需要解决的问题。

本文选取了具有代表性的 T 公司作为研究对象,通过对国内外的相关文献进行梳理和研读,采用信息不对称理论、风险导向审计理论等相关理论基础,使用案例分析法对 T 公司关联方交易进行分析,以年度审计报告及企业年报等信息为依据,结合我国关联方交易相关指引及规定,通过重大错报风险和检查风险两个方面对该企业关联方交易的审计风险进行分析,从审计客体角度提出防范审计风险的应对策略,从审计主体角度提出规避审计风险的应对策略,希望给注册会计师提供一些优化策略,给企业的未来发展提供一些改进策略,以便提高审计质量,降低关联方交易的审计风险。

关键词: 家族企业 转型期 关联方交易 审计风险

Abstract

In recent years, with the rapid development of market economy, family businesses are in an environment full of opportunities and changes. In this environment, unstable market conditions, continuously changing consumer behavior and other factors have brought great challenges to the future development of family businesses. Family business in order to seek better development or to change the recession situation, transformation has become the preferred way to change the status quo, but in the development of transformation, the shareholding modification, operation and management, risk prevention, and the decision to control in provides the convenience for related party transactions occur, resulting in the affiliated party transactions of part of the family businesses have behavior punishment by the CSRC, facing the crisis of delisting.

Domestic and foreign scholars mostly pay attention to the family business and its governance issues in the transition period, but rarely touch on the related party transactions easily caused by the interest drive in the process of the development of family business. At present, in spite of the changeable economic environment and market in China, related party transaction is still an important means for major shareholders to obtain benefits. Although the CSRC has continuously issued a number of notices and conduct guidelines to promote the standardization of related party transactions, and the audit reports issued by certified public accountants for related party transactions have become more rigorous and fair, the audit risk cases of related party transactions have not decreased accordingly, which may have deeper reasons behind it. Through the study of financial cases in China in recent years, it is found that most of the audit risks of enterprises are related to related party transactions. Therefore, how to prevent and reasonably control such audit risks caused by related party transactions has become an urgent problem to be solved in today's society.

This article selects the representative T company as the research object, through the combing and reading related literature both at home and abroad were reviewed, the asymmetric information theory, the risk-oriented audit theory and related

theoretical basis, use case analysis method to analyze T company's related party transactions, to annual audit report and annual report such information as the basis, combined with related party transactions related guidelines and regulations in China, through the two aspects of material misstatement risk and check risk analysis of the audit risk of related party transactions, from the perspective of the audit object is put forward to prevent audit risk coping strategies, From the perspective of audit subjects, this paper puts forward countermeasures to avoid audit risks, hoping to provide some optimization strategies for certified public accountants and some improvement strategies for the future development of enterprises, so as to improve the audit quality and reduce the audit risks of related party transactions.

Keywords: Family business; Transition Period; Related party transactions; Audit risk

目 录

1 引言	1
1.1 研究背景及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	1
1.2 国内外文献综述	2
1.2.1 国外文献综述	2
1.2.2 国内文献综述	5
1.2.3 国内外文献述评	7
1.3 研究内容和方法	8
1.3.1 研究内容	8
1.3.2 研究方法	9
1.4 可能的创新点	9
2 相关概念界定及理论基础	10
2.1 相关概念界定	10
2.1.1 家族企业概念界定	10
2.1.2 家族企业转型的时期界定	11
2.1.3 关联方交易概念界定	12
2.1.4 审计风险概念界定	13
2.2 理论基础	13
2.2.1 信息不对称理论	13
2.2.2 委托代理理论	14
2.2.3 舞弊动因理论	14
2.2.4 风险导向审计理论	15
3 家族企业转型期关联方交易的审计风险概述	15
3.1 家族企业转型期关联方交易的总体情况	15
3.1.1 家族企业基本情况	15
3.1.2 家族企业转型情况	17

3.1.3 关联方交易违规情况	19
3.2 家族企业转型期特征导致的审计风险分析	20
3.3 关联方交易特征导致的审计风险分析	21
3.3.1 关联方交易的复杂性影响重大错报风险	22
3.3.2 关联方交易的隐蔽性影响检查风险	22
4 T 公司关联方交易的审计风险案例分析	23
4.1 案例背景	23
4.1.1 企业简介	23
4.1.2 案例回顾	24
4.2 T 公司关联方交易审计风险的识别与评估	24
4.2.1 重大错报风险的识别与评估	25
4.2.2 检查风险的识别与评估	33
4.3 T 公司关联方交易产生的结果及影响	34
4.3.1 证监会处罚结果	34
4.3.2 企业高管及投资者影响	35
4.3.3 企业困境及未来发展	35
4.3.4 T 公司关联方交易导致的审计风险分析	36
4.4 T 公司关联方交易的审计风险成因	37
4.4.1 审计客体方面	37
4.4.2 审计主体方面	39
5 家族企业转型期关联方交易的审计风险应对策略	40
5.1 从审计客体角度防范审计风险的应对策略	40
5.1.1 保护原始股东权益，实现股权多元化	40
5.1.2 构建转型评估机制，增强内控制度建设	41
5.1.3 改进企业治理结构，建立利益冲突协调机制	41
5.1.4 建立高管约束机制，完善家族成员退出方式	42
5.2 从审计主体角度针对审计风险的应对策略	42
5.2.1 针对重大错报风险的应对策略	42
5.2.2 针对检查风险的应对策略	43

6 结论与展望	44
6.1 主要结论.....	44
6.2 展望.....	45
参考文献	46
后记	51

1 引言

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

家族企业历史悠久，在不同的发展阶段拥有不同的发展特征，其发展程度的不同决定着家族企业所面临的问题存在差异。由于市场经济发展迅速，加快了企业间的联系，导致关联方关系的复杂程度不断增加。而家族企业又与关联方及其交易密切相关，近年来也不断爆出家族控股的关联方交易违规案例，这些案例屡见不鲜，针对这一频繁出现的现象，值得我们深入研究其中的关联。

虽然正规的关联方交易能够帮助企业节省开支，有效利用资源，促进企业高效发展，但仍旧存在一些大中型企业为了顺利上市，或者为了避免面临退市危机，以及一些小型企业为了合理避税、节省开支、获得银行贷款等，经常以关联方交易的形式虚构现金流和企业的经营状况，通过粉饰报表、操纵利润、担保、非经营性资金占用等方式，给公众传递企业目前经营良好，未来有序发展的虚假信号，增加了审计风险和 Related 审计难度。

1.1.2 研究意义

家族企业在转型过程中容易受技术、市场竞争、经营、财务等风险的影响，面临着发展的压力，为缓解这一压力，增加经营业绩以及满足上市公司证券市场存续指标的限定条件，企业极大可能通过财务舞弊、担保等关联方交易手段改变现状。而注册会计师在面对不同类型、处于不同发展时期的企业时，也存在着职业能力及态度等考验。目前，由于关联方交易违规事件频发，注册会计师和家族企业的风险意识亟待提高。通过对审计风险进行研究，能够使注册会计师及企业人员提早规避或防范审计风险带来的经济和法律后果。

(1) 理论意义

本文基于国内外专家的相关研究，通过新的研究视角研究审计风险，丰富了研究审计风险的维度，有利于学者们全面总结相关理论和多维度研究审计风险，

通过研究,有利于家族企业在发展过程中的关联方交易规范化,同时也给注册会计师完善审计风险的应对策略提供一些理论参考,对会计师事务所合理配置审计资源和质量复核均有一定的帮助。

(2) 现实意义

虽然国内外学者已对审计风险等概念进行了详细研究,但是针对家族企业在转型发展过程中的关联方交易审计风险问题尚有研究空间,并且近年来多次出现因关联方交易等问题被证监会处罚的企业案例,体现出了企业和注册会计师均对此面临着改进和完善的问题。因此,本文通过一个全新的角度,在研究该企业关联方交易的审计风险基础上,深入分析此次审计风险成因,由点及面,对于提高审计质量、增加审计效率以及进一步防止关联方交易舞弊行为的发生具有一定的现实意义。

1.2 国内外文献综述

1.2.1 国外文献综述

(1) 家族企业及其转型的研究

盖尔西克(1998)指出全世界由家族所有或家族成员经营的企业占 65%至 80%,世界五百强中占 40%,通过运用三环模型研究家族企业中家庭、所有权、企业三者的关系,分析家族企业在不同的发展阶段存在的不同问题,以及家庭的价值观、社会环境因素、文化因素等对企业产生的影响,并指出这些因素不容忽视^[38]。Mikko Mustakallio(2002)表示家族企业在治理等方面存在一定的特殊性,表明家族拥有企业所有权,也掌握着企业正常的生产经营运转^[18]。Venter(2003)认为随着经济发展,家族企业正迅速成为企业发展的重要贡献者,初代家族企业无法有效发展的主要原因表现在复杂的所有权和管理传承上,提前规划将会使企业改善处境,迅速获利^[28]。Stewart(2003)通过血缘理论,将家族企业进行了划分,即亲缘、内在精神和社区联系,丰富了家族企业的概念维度^[24]。学者们在研究家族企业时,经常提及社会情感财富理论,用于重点解决企业经营管理风险、家族成员的决策问题和面对问题时的心态、高层管理人员的薪酬体系等(Kalm & Gomez-Mejia, 2016)^[15]。决策的正确性影响着企业的运营,Rama Seth(2020)等一

些学者对上市家族企业分析后认为,家族企业股权集中度越高,经营业绩往往直线下降^[20]。

Gersick(1998)通过家族、企业和所有权三个要素研究家族企业转型的发展过程^[10]。Drucker(1999)等认为随着市场经济发展,家族企业最终将会因经营发展、经济大环境、自身的生命周期、运营环境等因素等影响,导致内部股权发生改变,由两权合一的状态逐渐分离,并且其发展将更加科学化,更能适应现代家族企业的发展模式,甚至出现企业完全转变治理方式,为满足企业经济发展的需要,转型成为现代公众公司^[6]。许多西方学者认为,家族、董事会和高管之间是否能协同合作,共同组建高效的企业结构是家族企业未来有效转型的关键因素,企业战略转型是复杂的更新过程。Delu Wang(2016)等使用 Heckman 选择模型等对中国 2001 年至 2010 年上市公司进行研究后发现,家族企业相较于非家族企业更易转变核心业务,进行业务转型^[7]。

(2) 关联方交易研究

多数学者认为动机和披露方面是研究重点,根据美国相关披露准则,企业通过关联方交易的方式能够获取更多的利益(Chang, S. J. and J. Hong, 2000)^[4]。Claessens(2002)对东亚的一些国家分析后,认为有三分之一以上的企业依附于其母公司,由于关联关系密切,容易出现财务舞弊获取收益的情况,影响内部控制有效性,而独立存在的企业出现这种情况的概率相对较小^[5]。从关联方交易财务舞弊事件可以看出,当上市公司面临业绩问题时,公司高层通常利用关联方交易作为一种隐蔽手段达到目标,并且关联交易已经作为实现盈余的一种途径被多数上市公司运用(Jian, 2003)^[12]。通常情况下,关联交易的前提条件是牺牲中小股东利益,大股东为了自身的利益,依赖于绝对的控股权,通过侵占资产等方式将企业内的大量资产和利益转出企业,转嫁相关风险给中小股东,以实现自身利益增长(Johnson, 2003)^[13]。与依靠于自身存活的企业不同点在于,母子公司形式的企业出现高买低卖的关联方交易方式概率更高,这一交易的方式受到了管理层的广泛关注(Johnie, 2008)^[14]。Cheung(2009)也发现企业存在同样一种方式的“侵占型”关联方交易舞弊手段^[30]。如果一个企业被另一企业影响或控制,被控制方企业因交易获取的利润有极大可能填补控制方的交易亏损,所以,关联交易出现的概率越多的情况下,被控制的企业经营状况将会变差(Yenpao

Chen, 2009)^[31]。Fooladi (2017) 发现公司两权集中度越低, 越易增加企业关联方交易的违规行为^[16]。短期看关联方交易表现出短期增值, 但从长期看, 影响企业价值 (Tiffany Dwijaya Hendratama, 2020)^[27]。

(3) 审计风险研究

Claessens (2002) 认为存在纵向关系的企业比独立的上市公司更易发生关联交易, 其可能面临更大的审计风险^[5]。并且当被审计单位有足够多的动机进行欺诈行为时, 审核出来的信息越多, 审计风险越大 (Yasuhiro Ohta, 2008)^[32]。Mark Kohlbeck 等 (2017) 通过建立量化模型, 结合风险导向的审计思路, 充分利用资源, 评估审计风险, 确定审计范围, 针对关联方进行针对性审计, 从而控制审计风险^[17]。审计风险越低, 审计报告的价值就越高, 目前科学分配审计资源和对审计风险的治理是注册会计师所面临的重要问题, 注册会计师可以在计算审计风险时通过目标规划的方式进行决策, 以提高审计质量 (saeed Askary, 2018)^[21]。然而审计质量的提升不仅仅依靠财务信息, 在宏观经济形势恶劣的情况下, 可以增加对经验丰富的注册会计师和合伙人的依赖, 以减轻审计风险并改善审计判断。(Abdelmoneim A. Awadallah, 2020)^[1]。

(4) 审计风险成因及规避研究

注册会计师面临关联方交易问题时, 需要应用分析性程序, 评估审计风险, 必要时寻求外部专家的建议 (Shleifer and Vishny, 1997)^[23]。还能够通过将容易产生风险的相关因素进行罗列, 以打分的方式进行加权计算, 针对结果高的风险因素针对性提出建议, 规避审计风险 (Stuart, 2008)^[25]。并且审计质量的提高能有效控制审计风险, 注册会计师根据具体的审计计划和审计目标明确专门的审计流程, 以使检查风险降到最低 (Abdullatif and Modar, 2013)^[2]。同时, 注册会计师需要着重关注被审计单位的大额异常交易以及可疑的财务数据, 这些均是识别关联方交易舞弊行为的突破口 (Scanlon and Belliston, 2014)^[22]。Esamaddin Khorwatt (2015) 认为当前的审计标准强调了注册会计师应重点进行风险识别和风险分析^[8]。同时, 审计风险的高低与企业治理的好坏有密切关系, 鉴于商业不稳定性, 加强企业自身治理可以减轻与政治有关联的企业较高的审计风险 (Nurul Nazlia Jamil, 2017)^[19]。

1.2.2 国内文献综述

(1) 家族企业及其转型的研究

潘必胜(1998)认为家族企业是由一个家族或数个家族拥有全部或部分所有权,直接或间接掌握经营权的企业^[46]。同时也有学者认为,家族企业主要在于是否为家族成员管理。于立,马丽波,孙亚锋(2003)对家族企业和生命周期进行研究后认为家族企业需要有一套完备、有效的治理机制,分析治理结构的特征和演进规律^[59]。对此,熊鹏(2003)提出现阶段我国上市企业控股股东持股比例平均为45%左右,通过对家族企业的股权结构进行分析后认为家族企业股权高度集中的特征,存在一些制度上的缺陷。因此,股权不能过于集中在家族成员手中,需要适当的加入非家族成员投资者^[56]。从目前来看,我国民营企业达到80%,其中家族企业也占比较大,具有初创阶段成本较低、家族成员之间相互可依赖度高、内部凝聚力强等特点(陈凌等,2011)^[34]。在对2003年以后连续五年的家族上市公司研究后,认为控股股东持股数量在董事会中有绝对话语权时,容易发生关联方交易增多的现象,导致公司价值折损(魏明海,黄琼宇,程敏英,2013)^[51]。在中国,随着市场经济的发展,以企业主个人所有或家族共有的方式直接参与企业的经营管理的企业超过80%(王增涛,薛丽玲,2018)^[52]。家族企业衡量家族化程度需要重点关注的指标是归属权和经营权(周锐,2019)^[63]。

潘必胜(1998)指出在经济发展史上,家族企业的转型发展历程分为家庭式企业、企业家族化和家族企业化^[46]。张之光、李中义(2004)认为,家族企业顺应了我国的基本国情,是中国民营企业成长的必然发展阶段,当企业规模不断扩大时,家族企业分为完全的、开始转型的、转型中的、两权基本社会化并仍有家族色彩的家族企业^[61]。韦革(2009)认为中国家族企业是以关系契约的转型推动制度转型。企业发展的标志在于两权分离的现代企业制度和委托代理相关制度安排^[53]。席龙胜(2011)等学者把家族企业划分为三个阶段,即家族治理阶段、混合治理阶段、现代治理阶段,也即是管理者人治色彩浓到建立现代企业制度的过程^[58]。非家族成员管理家族企业弥补了管理的不足,更加科学化,解决了企业发展的一些问题,对家族企业的成长有重要意义(王藤燕,2016)^[54]。家族企业为了保持良好的经营态势就必须提升企业的管理方式,只有去家族化,才能帮助企业克服困难,成功转型。在此过程中,企业的资产所有权会经历家庭所属、家族所属和社会所属

的层次变更(周锐, 2019)^[63]。

(2) 关联方交易研究

在 2007 年 1 月起施行的《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》中, 规范了关联方交易审计和信息披露的内容。但随着企业交易的复杂化程度不断加深, 一旦控股股东想获得更多利益或者减少交易开支等, 就很可能粉饰报表, 营造企业经营良好的态势, 欺骗报表使用者, 进行关联方交易舞弊(钟华, 2013)^[64]。并且, 一些经营不善的企业通常利用关联双方交易价格没有明确评判标准的监管盲区, 隐瞒真实的交易价格, 达到获取利益的目的(刘珊珊, 2015)^[41]。吴青华等(2017)研究发现, 大部分公司或多或少都有控股股东利用权力占用企业资金的问题, 员工之间相互包庇或推卸责任, 以便从中获取利益。这些行为威胁到了企业日常经营工作运转, 甚至面临退市的风险, 严重侵害了中小投资者的利益^[55]。杜颖洁(2018)认为处于成长期和成熟期的企业, 股权结构越集中, 越易发生侵占型关联交易^[36]。在对 2012 年至 2017 年的上市企业分析后认为关联方交易越繁杂, 审计风险越大, 同时, 公允形式的关联方交易可以为市场提供优良的会计信息(张羽翀, 2021)^[62]。

(3) 审计风险研究

谢荣(2004)认为在对审计风险进行分析后, 表示审计风险成因受内外部因素影响^[57]。李雅楠(2016)利用连续两年的非金融上市企业分析舞弊审计, 认为审计人员专业胜任能力、企业背景等因素均与审计风险呈现正相关关系, 因此, 通过提升能力, 优化方法等可减少审计风险^[43]。同时, 韩维芳(2017)认为经验丰富的注册会计师很少出具标准审计意见给高风险客户, 针对目前的一些内部审计问题, 项目负责人有丰富的经验可以在小规模事务所中发挥积极的作用, 能恰当应对风险, 减少审计过程中容易出现的会计相关问题, 从而提高审计质量^[39]。刘建国(2018)指出企业的外部环境变化容易导致企业的经营风险增加, 关注大额异常的指标数据有利于发现企业造假的手段和动机, 而且参与关联交易的主体越多更易使关联交易网络具有独特性, 增加企业的固有风险, 同时股权结构不合理容易导致内部控制缺陷, 因此需要看大股东的控制权比例, 控制权越集中, 就越容易出现审计风险^[42]。苏田(2019)表示内部控制影响关联方交易审计风险, 内部控制程度与审计风险为反向关系, 并且审计风险越高, 越能促进关联方交易的复杂性,

关联方交易越复杂，商业关系就越复杂^[48]。目前，大多数群体依赖于审计意见，使得审计风险增加，审计风险存在于审计的全过程，包括审计签约、编制计划、收集证据、给出审计结论(冯筠，穆放，2020)^[37]。

(4) 审计风险成因及规避研究

企业缺少关联方交易约束机制，内控制度缺陷无法有效防止或发现违规关联方交易，导致企业的控制水平薄弱，增加控制风险，审计风险的控制需要内外因素相配合，内部因素为注册会计师自身的能力因素，注册会计师应提高专业品质，对关联方交易给予关注，提高风险意识，关注复杂交易，外部因素为执业环境，完善相关审计制度以及企业治理结构，增加处罚力度等(车嘉丽，2003)^[35]。当企业的大股东所持股份少于 50%时，他们更倾向于通过关联方交易的形式获取私有收益(佟岩等，2007)^[50]。注册会计师应着重关注企业交易双方签订的购销合同、应收应付账款、管理费用等科目以及坏账准备等财务业绩指标和相关工作程序的完备性，以降低风险(赵振智，黄静，2012)^[65]。上市企业为提升股价，主要通过关联方交易进行舞弊，关联方交易审计风险的增加受审计失职、内控制度缺陷等诸多因素影响，因此需要注册会计师增加对重点异常方面的审计监管，监管者增大监管力度，企业加强风险管理，减少审计风险发生的可能性，从而提高审计质量(郝玉贵，刘李晓，2012)^[40]。企业并购现象增多导致关联方交易更加广泛，增加了市场风险，审计人员需要运用专业手段识别风险，从商业实质方面判断关联方交易，及时与被审计单位的管理层沟通相应问题(包懿，2017)^[33]。审计人员的专业素质存在差异，经验丰富的审计人员能够有效减少检查风险，结合相关会计处理，运用风险警示的系数指标对审计风险模型进行完善后，能够通过警示系数的大小合理衡量监控审计风险的效果(宋夏云等，2017)^[49]。审计人员在审计过程中，需要对企业相关管理行为保持职业怀疑，划清责任范围，执行恰当的审计程序(李涛，2018)^[44]。由于现在信息化的进程发展迅速，大数据审计中心的作用越来越明显，构建现代化的审计信息服务平台，有利于规避审计风险(冯筠，2020)^[37]。

1.2.3 国内外文献述评

通过对相关文献的仔细梳理，可以发现国内外研究成果丰硕。在研究方法方面，国外学者多采用案例分析的方式，而国内学者多采用实证等方式。在研究内

容方面，审计风险均是国内外学者研究的重点。

对家族企业及其转型的研究，国外学者一般通过从企业的控制权和控股权的层面定义家族企业，类似于企业家式的企业，而我国多数学者认为，广义的家族企业注重所有权和控制权的统一，狭义的控制权多存在于具有血缘关系的家族成员中。家族企业对于我国而言，特征表现在人际关系上，更加注重“家”文化，一般由家族成员控制着企业的整体经济命脉，担任着重要职位。在家族企业的发展过程中，转型也较为常见，其转型不仅是主营业务的转型，还有控股权与所有权分离导致的企业结构转型。

对关联方交易的研究，国外学者多采用典型的舞弊案例，从动机和披露方面分析关联方交易，认为通过关联方交易实现利润的方式多种多样，因此被用做实现盈余的方法之一。国内学者则发现关联方交易容易被企业作为风险转移、操纵利润或偷逃税款的方式实现利润最大化。虽然国内外相关学者对关联方交易的研究日趋完善，但关联方交易越来越隐蔽，因此，考虑企业的综合实际情况有助于对关联方关系的识别。

对审计风险的研究，国外学者一般采取建立模型的方式进行定量分析，国内学者多以案例分析的方式进行审计风险的分析。审计风险的成因受多方因素影响，上市公司极易通过隐藏关联方的方式，使注册会计师不易察觉，检查风险增加，最终导致审计风险增加。因此，需要重点从企业和注册会计师角度采取措施。

本文基于国内外学者的相关研究，以家族企业为研究对象，在家族企业的转型过程中，对隐瞒的关联方交易和企业因转型产生的问题双重影响下的审计风险进行识别和评估，并从企业和注册会计师两个角度针对产生审计风险的成因提出应对策略。

1.3 研究内容和方法

1.3.1 研究内容

本文共分为以下六个部分：

第一部分：绪论部分。介绍研究背景及意义，对相关国内外文献综述进行整理和文献述评，并提出本文的研究内容、研究方法及可能的创新点。

第二部分：相关概念界定及理论基础。对审计风险等概念进行界定，然后介绍与本文相关的理论。

第三部分：家族企业转型期关联方交易的审计风险概述。具体分析家族企业基本情况及转型情况，梳理家族企业转型期特征导致的审计风险及关联方交易特征导致的审计风险。

第四部分：案例分析。首先对本案例进行简要介绍，进行背景铺垫，然后结合企业年报、处罚公告等，从重大错报风险和检查风险层面对案例的审计风险进行详细分析，发现存在的问题，最后根据分析出的问题、结果及影响，探究产生此类问题和结果的原因。

第五部分：应对策略部分。通过对前文发现的问题，进行原因的分析后，从两个角度针对性提出审计风险的应对策略。

第六部分：结论与展望。将内容进行概括总结，提出结论，对未来研究发展进行展望。

1.3.2 研究方法

在研究方法上，文章使用三种研究方法，在本文中的具体运用如下：

文献研究法：首先，通过查阅中国知网等平台，查阅关联方交易、审计风险等文献资料；其次，通过登录国泰安等数据库，查找资料并筛选数据；最后对文献资料和数据进行整理和计算，提出本文案例研究需要解决的问题及设想。

案例研究法：以家族企业在转型期的关联方交易事件为例，对审计风险进行成因分析，并根据具体分析提出针对性建议和启发。

对比分析法：又称比较分析法，通过横向和纵向的指标对比反应企业股权数量上差异和变化，以认识事物的本质及规律并给予正确的评价。

1.4 可能的创新点

本文可能的创新点：首先，家族企业为实现长久发展及企业利润最大化，转型是大多数家族企业的必经之路，但家族企业本身固有的特性使得企业在转型期由于重点关注利润而更易频发违规关联方交易问题，让投资者对家族企业在转型期的持续经营能力产生质疑。在已有的研究中，针对于家族企业的研究很多，而

关注家族企业后续发展动态的研究则相对较少,在这相对较少的研究中,大多学者重点关注的是转型期的治理问题,所以与以往文献不同,本文选择家族企业作为研究对象,通过细致分析家族企业在转型期因关联方交易行为产生的审计风险,分析其成因,进而提出应对策略。同时,本文选取了最具有代表性的最新案例,通过了解 T 公司转型期的一系列关联方交易行为,探讨 T 公司的具体问题。

其次,企业的发展制约因素、自身利益需求不同会导致家族企业的发展方向存在差异。本文重点关注家族企业走向去家族化道路中企业极易产生的审计风险,以期对一些家族企业的转型及经营管理、发展提出防范审计风险的策略。

最后,文章综合利用文献和案例分析,通过对此次关联方交易审计风险问题的探讨,结合案例自身特点,根据分析出的客观和主观原因,从审计主体的角度提出优化审计风险应对的策略,从审计客体角度提出防范审计风险的应对策略,对提高审计工作质量具有积极意义。

2 相关概念界定及理论基础

2.1 相关概念界定

2.1.1 家族企业概念界定

家族企业作为企业的一种形式,具有企业的一般特征,同时也有其特有的家族属性。虽然家族企业相关问题一直广受国内外学者的关注,但家族企业概念界定仍未形成统一标准,看待家族企业概念界定的视角不同,解释也各有差异,因此通过对国内外相关学者的观点进行分类和分析可以看出,对于家族企业的概念界定问题,学术界一般有以下几种观点:

(1) 从企业所有权的角度界定家族企业

盖尔西克(1998)认为家族企业由家族和所有权、企业三部分构成,并且家族企业需要家族拥有企业所有权^[38]。Astrachan and Shanker(2003)认为家族成员掌握 50%以上所有权的企业组织形式为家族企业^[3]。吕占峰(2008)认为家族企业以伦理与血缘关系为基本,以所有权为手段,以家族控制剩余索取权为目标的契约关系集合^[45]。

(2) 从经营控制权的角度界定家族企业

Handler(1989)表示家族企业是一个家族或者家族成员能够对企业产生足够影响,在董事会中占比大,具有企业决策权,能够影响企业经营和继任决策的企业^[11]。叶国灿(2004)定义家族企业为一个家族或数个家族的联盟共同控制企业的经营管理权的企业,使定义范畴得到了延伸^[60]。

(3) 从所有权和经营控制权合一的角度界定家族企业

多数学者赞同两权合一的界定观点。钱德勒(1987)指出家族企业为企业创始人及合伙人掌握企业大部分股权,并与经理人关系紧密,掌握决策权,特别是高管的任免、财务等方面^[47]。潘必胜(1998)认为家族企业需要家族拥有全部或者部分所有权,同时直接或者间接拥有企业的经营权^[46]。

(4) 从代际传承等多角度界定家族企业

Ward and Aronoff(1991)提出能将企业资产进行传承给后代管理的企业为家族企业^[29]。还有一部分学者认为,从家族血缘或者姻缘关系界定家族成员可综合衡量控制权与家族管理的界定标准,其表示家族企业需要企业重要岗位人员具有亲缘关系,为世袭传承的方式,具有浓厚的家族色彩,才满足家族企业界定。

通过对上述国内外学者的视角和观点进行综合分析,本文赞同大部分学者的观点。因此,考虑到这些学者的观点,本文倾向于将家族企业认为是这样类型的企业:(1)企业所有权与控制权合一,由家族成员个人拥有或多人共有。(2)以“家”文化为核心,血缘、姻缘关系为纽带,注重人际关系。(3)家族成员所持股权占比大于临界控股权比例,由于临界控股比例为动态的,学者们在定义该比例时取10%至50%均有,这里取50%为临界控股权比例。(4)企业的核心职位基本由家族成员担任。

2.1.2 家族企业转型的时期界定

基于国内外众多学者的观点,结合家族企业演进理论,总结出大多数学者将家族企业的转型发展过程分类为家族治理阶段、混合治理阶段、现代治理阶段。由于家族企业普遍面临着治理及演进问题,在演进过程中,股权结构变动影响着每个阶段的治理特征。具体股权结构变动和治理特征如下:

(1) 家族治理阶段

该阶段为股权高度集中阶段，家族成员拥有绝对控股权，企业治理完全受家族影响，管理者积极性高，节省企业委托代理成本。但易缺乏科学化管理，内部治理结构容易出现的问题，外来员工易缺乏归属感，股权过于集中容易导致决策专断，企业未来发展变数大。

（2）混合治理阶段

该阶段为相对控股阶段，家族成员让渡部分股权，持股比例减少，家族股权被稀释或分散。企业治理由“人治”向“法治”转型，家族产业开始多元化，经营控制权逐渐交给非家族成员，控制权与所有权进一步分离，企业创始人的影响力逐步减弱，外来优秀人才增多，家族色彩逐渐淡化，职业经理人的角色逐渐受到重视，企业内部的治理体系更加科学和完善，逐渐向现代企业制度方向贴近。

（3）现代治理阶段

该阶段为股权高度分散阶段，企业控制权和所有权分离，家族掌握部分甚至完全让渡经营控制权和所有权。家族色彩淡化甚至基本消失，完成由“人治”向“法治”的转型，完全“去家族化”，内部管理更加科学化。企业治理制衡机制更加完善。

由于国内外众多专家学者并未对家族企业转型的时期进行具体概念界定，结合多数专家学者对家族企业的转型过程进行股权和治理结构分类的观点表述，考虑到本文案例存在战略转型和股权结构变动的特点，这里将家族企业从一个阶段到另一个阶段股权变动及战略变化的转型时期概括理解为转型期。

2.1.3 关联方交易概念界定

关联方交易指关联方之间进行业务往来，发生资源转移、劳务或义务的行为，不论是否收取费用。其主要特征体现在交易双方存在一定程度的影响甚至控制。从关联方交易方式来看，企业逐渐发展壮大过程中，随着资本积累，单一业务无法满足企业需求，许多企业设立并发展多个子公司或者与一些企业合作等方式进行业务互补，高层管理人员或企业股东在双方企业间均持股、因家庭成员关系而产生关联相互之间资金来往密切。不论通过何种方式进行的交易行为，其最终均是为了实现自身利益最大化。从关联方表现形式来看，存在公允和非公允关联方交易。前者为正常开展交易业务，正规透明进行业务往来，进行公允市场定价的

形式促进企业高效发展。非公允关联方交易则体现在是否存在不良动机以及是否违法违规,运用非法手段进行关联交易达到掏空企业、借壳上市等目的。关联方交易存在多种形式,结合《股票上市规则》中的相关内容,将其进行具体整理分类:第一,双方交易关联。通过买卖资产或提供劳务、租赁、一起投资等形式。第二,股权关联。通过股权投资、控制等进行企业间的股权交叉,达到控制的目的。第三,融资关联。提供担保等资金支持。第四,人事关联。企业间重要岗位人员交叉任职等。

2.1.4 审计风险概念界定

审计风险为被审计单位财务会计报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性^①。由于审计的过程中存在各种局限,包含注册会计师实施的审计程序是否恰当、注册会计师的专业素质以及被审计单位存在故意隐瞒等情况均可能导致审计风险,因此,审计风险在注册会计师和被审计单位的共同影响下容易出现审计风险的等级划分。这里将相关学者们的观点进行分类匹配,当被审计单位所提供的数据真实、客观、公允,注册会计师出具恰当的审计意见时,则审计风险最低,但注册会计师对被审计单位所有的重大方面难以全部准确判断以及由于固有风险的存在,审计风险不可能为零。当被审计单位存在非客观公允等重大问题时,注册会计师出具标准无保留审计意见,致使审计报告的使用者出现利益损失等负面影响,则为高审计风险,需要采取相应措施将审计风险控制较低水平,若注册会计师出具非无保留审计意见时,则为中等审计风险。在实际审计过程中,由于注册会计师需要面对各行各业的被审计单位,考虑到成本和效益原则,一定程度上也导致了审计风险的存在。

2.2 理论基础

2.2.1 信息不对称理论

信息不对称理论最主要的两个层面是道德风险和逆向选择,前者是一方所掌握的信息多于另一方,存在隐藏信息的情况,对另一方造成利益影响。后者是利

^①中国注册会计师协会.审计[M].北京:中国财政经济出版社,2018.

用自己比另一方信息多的优势得到更多利益，出现资源分配不均衡的情况。产生信息不对称的原因经分析主要为两个，一是交易过程中监督成本过高，二是信息来源渠道等多重影响导致双方无法获得对等的全部信息。

第一，由于大股东侵占行为越发隐蔽复杂，企业很难掌握相关信息，两者之间信息不对称。第二，由于两权分离，大股东与中小股东也存在此类问题，在信息获取的深度和广度上有所差异，大股东借助其控制权地位可以获取与上市公司日常经营活动和重大交易相关的信息，并且通过利用这些信息来实现自身利益的最大化。而中小股东由于其没有实质参与公司的经营活动，很难获取到较为全面的信息，无法对大股东的利益侵占行为进行有效地监督和抑制。因此，由于信息不对称的存在，大股东可凭借其控制地位，运用隐蔽方式侵占上市公司资金，损害中小股东利益。

2.2.2 委托代理理论

企业两权分离产生委托代理，是委托与受托的关系。委托代理关系是一方通过签订合同或口头承诺等方式，雇佣另一方为委托人服务，前者授予后者决策权力，并根据后者提供的劳务对后者支付薪金、股票期权等相应劳动报酬，也即是有能力的一方接受委托，帮助行使被代理人的权力，虽然能出色完成任务，但企业本身存在一些管理矛盾，因此，企业的所有人会通过建立一些企业制度保护自身的合法权益，并以此约束代理人的相关行为。此外，委托代理理论在社会中普遍存在，是股权激励的理论基础之一。

2.2.3 舞弊动因理论

企业舞弊行为的发生受多重因素影响，理论界对舞弊的相关理论研究丰富，其中 GONE 理论与本文关联度高，因此着重介绍 GONE 理论。

GONE 理论指出了四个因素，G 指贪婪(Greed)，当企业经营状况出现问题，各方利益受损，企业潜在的舞弊者因道德意识低，即使进行自我理性控制，但在利益驱使下，实施包括与关联方交易行为相关的舞弊行为，虚增企业利润并从中获取私人收益；O 指机会(Opportunity)，是实现舞弊的途径和手段，因一些因素的存在增加了关联方交易舞弊行为发生的机会，这种机会不可能完全被消除，

目前,我国上市企业缺乏有效的内部控制管理制度,企业内部无法有效进行权力制衡,极可能发生舞弊行为;N指需要(Need),是舞弊的动机,当企业经营不善,为扭转局面,企业就存在动机去进行相关舞弊行为,比如伪造购货发票、合同或者隐瞒违规的关联方交易等;E指暴露(Exposure),即舞弊行为被发现,并指出的可能性和对舞弊的处罚性质、程度。由于目前监管和处罚力度有限,舞弊人员抱有侥幸心理,认为不会被轻易发现,舞弊行为就会增加。即使舞弊行为暴露,违规的处罚成本低,对企业人员约束力小,仍有可能增加舞弊的发生概率。

2.2.4 风险导向审计理论

在审计业务繁杂度不断加大的情况下,制度基础审计和账项基础审计难以满足审计需求,风险导向审计模式应运而生,传统风险导向审计注重风险评估和风险管理,难以区分控制风险和固有风险。固有风险难以识别,增加了审计的难度,存在一定的局限性。不同于以往的审计模式,现代风险导向审计拓宽了审计维度,能够有效应对审计过程中难以被识别的风险。审计过程涉及到行业背景、管理层、会计信息、内部控制、战略等内容,在这些风险因素的基础上,以风险为导向进行审计,将无法进行识别的剩余风险实施进一步审计程序,降低审计风险。由于经营风险和舞弊风险是重大错报风险的来源,而重大错报风险是审计风险的主要来源。此外,检查风险与注册会计师的态度、经验、审计程序密切相关。因此,现代风险导向审计中审计风险由重大错报风险和检查风险构成。针对违规的关联方交易舞弊行为时,现代风险导向审计模式能更加迅速识别并评估风险,做出准确的职业判断。

3 家族企业转型期关联方交易的审计风险概述

3.1 家族企业转型期关联方交易的总体情况

3.1.1 家族企业基本情况

家族企业在 2000 年至 2010 年处于数量快速增长期,在江浙地带尤为突出,截至 2011 年底,家族企业已超过 1000 家,据国泰安数据库中针对家族企业的数

据统计, 如表 3.1 显示, 家族企业的数量持续增长, 在上市公司中占比均超过 50%。

表 3.1 2015-2020 年度我国上市公司中家族企业数量及占比

年度	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年
我国上市公司数量 (家)	2827	3052	3485	3584	3777	4223
我国上市公司中家 族企业数量 (家)	1678	1931	2268	2327	2433	2594
占比情况 (%)	59.4%	63.3%	65.1%	65.0%	64.4%	61.4%

资料来源: 根据 CSMAR 数据库的统计数据计算得出

目前, 虽然家族企业发展迅速, 在资本市场中发挥着至关重要的作用, 但家族企业本身固有的特性使得企业在自身的治理中依旧存在诸多问题, 如巨人集团、亚细亚集团等, 它们都短暂经营良好, 随后因种种原因迅速谢幕。现阶段, 我国许多家族企业面临着如何实现可持续发展的困境, 产生困境的原因并不只是资金、市场占有率和技术, 还有人才、家族价值观、理念和完善的制度基础等。经分析后发现, 中国家族企业的内部治理主要存在以下困境:

(1) 股权和决策权高度集中

家族企业发展初期, 企业由个人独资、兄弟合作、夫妻联手等与血缘、姻缘关联等方式创立, 创业成本大多来自家族内部。独有或共有股权的形式均是我国家族企业极其普遍的现象, 股权结构稳定, 虽然能有效缓解企业的第一类代理问题, 但也会导致第二类代理问题难以解决, 影响家族企业的正常发展。而且, 创始人通常为了保持自身对企业的控制, 不愿意控制权分散, 对重大事项有话语权。即使企业上市, 家族仍旧是企业最大股权控制方。由于两权统一, 决策权高度集中。然而一些未上市家族企业很少设置监事会等, 运行不规范, 容易使企业的决策面临极大的风险。

(2) 产权划分模糊

从内部角度分析, 虽产权主体明确, 但成员个人股权占有和分配不明确。随着资本积累, 产权划分问题容易增加内部矛盾, 影响企业正常发展。从外部角度

分析，家族企业与外界产权关系模糊，容易因关联企业的出现而产生业务往来，追溯到家族企业发展初期，创始人经营经验不足，发展缓慢，为寻求快速发展，一些企业与政府建立合作，获得了一些政策方面的支持，为业务的发展提供了便利。然而，由于界限不明朗以及随之而来的巨大效益，企业的产权问题存在隐患。

（3）创始人的内在素质差异

企业家自身的家族理念和个人专业素质的高低决定着企业未来发展的高度，是企业治理水平改进的关键。受传统文化的影响，基本采用家长制集权模式，一些家族企业创始人有浓厚的集权情结，认为权利是地位的象征，然而企业的稳步运营不只有勇气，还有智谋、大局观等，这些都将阻碍企业融合各种社会资源。

（4）优秀人才流失严重

中国“家”文化影响深远，强调亲情和血缘关系，注重人际关系。但家族情感容易成为企业社会化的阻碍。从企业内部分析，家族成员作为管理人员，在亲缘关系加持下，容易忽视企业制度办事，引发非家族成员不满。并且家族中内外有别的思想观念和伦理关系无形中会妨碍非家族成员的职业发展，员工难以发挥个人才能，影响工作积极性，效率降低，人才流失，造成企业内部消耗。从企业外部分析，专业问题需通过外聘的方式进行人才适配。然而考虑到家族企业封闭性较强的特质，无法有效吸引外来优秀人才。

正是由于上述家族企业问题的突显，说明家族企业本身固有的局限性影响了企业未来的发展，尤其在企业运营到一定规模时，这些问题所带来的弊端直接阻碍了家族企业进一步的发展。由于企业的成功建立在团队共同经营的基础之上，因此，家族企业发展到一定时期、一定程度时，未来如何发展才能实现企业快速增值就成了企业家们共同面临的问题。

3.1.2 家族企业转型情况

我国家族企业发展障碍主要在于企业后续内部治理问题以及发展过程中的代际传承问题等，整体来看，即为家族企业传承和变革问题。总体来看，家族企业发展过程一般为传承，有研究指出，亚太地区家族企业决定通过传承的方式延续家族企业的发展平均将损耗一半左右价值的资产，因此传承决策影响企业发展路径。2019年9月，家族企业联盟对世界各地的791家企业进行的数据调查显

示, 家族企业正面临着多重问题的挑战, 虽然进行了前期长远的发展规划, 但仅仅只有不到 30% 的家族企业能够有效传承到第三代。结合对 A 股市值前 300 名的家族企业研究可发现, 截至 2019 年 12 月 31 日, 尽管有超过 60% 的核心创始人担任企业的董事长, 但创始人的子女仅仅只有 20% 的比例进入董事会, 15% 的比例进入高管层。家族企业出现传承难的这一现象的原因经分析有以下几点:

(1) 缺乏科学化的传承模式

当家族企业面临突发继承, 对于创始人因各种原因无法继续胜任工作的情况, 如果缺乏科学化的传承机制, 未预先对企业所有权和经营控制权的继承做出安排和规划, 将面临着权利交接和财产继承等事宜, 临时决定容易给企业带来不利影响甚至是严重危机。虽然财产不至于后继乏人, 但缺乏让企业持续发展的接班人。一方面, 企业家乐意将子女从小送往国外接受西方教育, 导致其可能因各种原因不愿意继承父业, 尤其在经济相对落后的地区, 中小企业更难传承。另一方面, 企业家的子女存在管理能力欠缺的情况, 不足以支撑企业未来的发展。因此, 不能局限于子承父业的传统家族继承观念。

(2) 缺乏系统化的分配机制

家族企业的传承包括资产和权力移交, 家族成员容易因利益分配问题无法达成共识, 导致家族成员反目。一方面, 家族创业者不愿及时并彻底移交权力, 防御心理强, 比如养生源事件。另一方面, 通常每个子女都有财产继承权, 分配不公可能导致权力之争, 影响企业发展。

现阶段, 企业面临着传承难的问题, 然而传承并不是企业解决未来发展增值的唯一途径, 多数家族企业采用股权变动和治理改变的变革形式实现价值增长。在企业运行良好, 无经营风险, 家族占绝对领导地位的治理阶段, 采取家族传承的现代家族企业治理方式能够稳固家族资产。在企业经营状况出现瓶颈, 为改变经营困境或为打破现有发展状态, 寻求更高层次发展时, 企业转型至混合治理阶段时, 采取引用职业经理人的方式可以打破家族制度的壁垒, 加快企业的发展, 当企业进一步转型至现代治理阶段时, 已经“去家族化”, 与机构投资者合作等方式能形成多方制衡机制, 实现企业价值增值。

总之, 我国家族企业在自身的发展历程中逐渐暴露了诸多问题。目前, 市场竞争激烈, 在企业生命周期自然规律的导向下, 家族创始人已有些力不从心, 不

得不进入转型期。许多家族企业在转型期面临着发展缓慢、内部治理方式转变、产业结构调整等挑战。虽然家族企业在发展过程中积累了许多经验，但如何更有效通过转型保持企业良好的发展态势仍旧是企业家们急需解决的问题。通过对家族企业发展的不同阶段以及可采取的相应处理方式进行综合考虑，当家族企业经营不善或者寻求高效益发展时，企业的转型受时代潮流的影响将存在以下三种情况：一是无法顺应市场生存法则，家族企业中家族成员控制企业，并且过于依赖过去的经营管理模式而不创新，最终走向衰亡。二是家族成员控股数量逐步减少，退居幕后，由职业经理人接管企业的经营管理，走向职业化经理人的道路。三是进一步接受现代化发展的方式，改变经营模式，通过转让、并购、积极引进外部投资人才等方式实现去家族化，同时加入现代化的企业管理模式，发展成为现代化的公司制企业模式。企业发展的生命周期理论印证了现实，我国家族企业的转型既是自然规律所致，也是经济发展的必然要求。

3.1.3 关联方交易违规情况

关联方交易违规的处罚机构包括证监会、地方证监局、沪深证券交易所等，处罚方式为通报批评、警告罚款、市场禁入等。根据国泰安数据库的违规年度及关联方交易相关变量的数据筛选整理统计，如图 3.1 所示，2016 年-2019 年的上市公司关联方交易违规数额整体态势呈现上升趋势，2019 年达到 152 家，为近五年最高值。2020 年单位数额为 122 家，处罚总金额在 0-391 万不等，数额相较于 2019 年下降约 20%，在这一阶段，违规数额的减少与监管部门的监管力度增大密切相关。

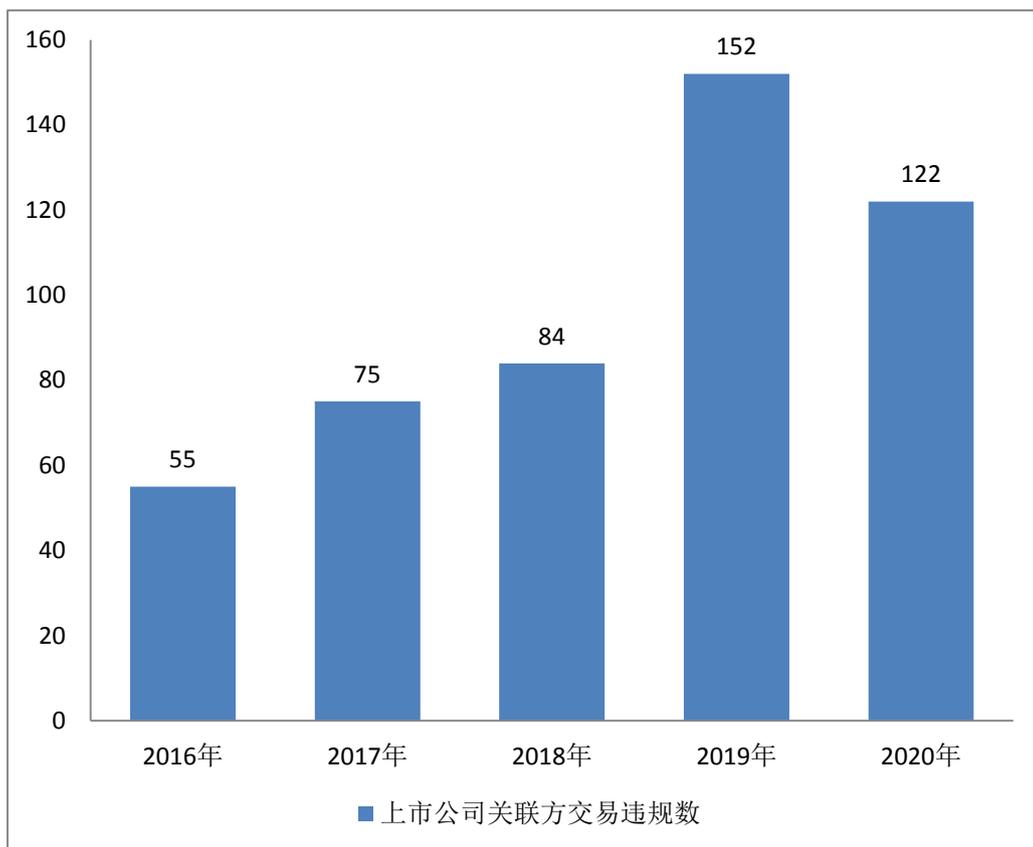


图 3.1 2016 年-2020 年上市公司违规关联方交易趋势图

数据来源：根据 CSMAR 数据库数据计算整理所得

3.2 家族企业转型期特征导致的审计风险分析

家族企业在稳步发展或者衰败时均会面临转型，前者考虑如何进一步发展壮大而转型，后者则需要依托于转型避免破产，在转型过程中，特征大多表现为：

（1）股权结构和数量变化

家族企业较常见的形式为家族成员所持股数量较平均，在第一大股东为创始人的情况下，则呈现家长式结构，第一大股东占比大，其余家族成员持股相对平均，并且企业的股权大部分由家族成员持有，非家族成员持股少，无法对家族成员形成制约，在转型过程中，家族成员持股减少，股权逐渐分散，非家族成员持股数量增多，甚至出现控股的情况。

（2）经营管理模式改变

在转型过程中，家族成员决策权降低，非家族企业管理者的接手也给企业带

来了许多不确定因素,经营模式由家族成员家长式管理逐渐转变为非家族成员参与的一人或多人决策的管理模式。受市场环境影响,经营模式更趋于完善,结合市场需求,多数企业由横向单一业务经营管理向纵向多元化经营模式转型,但由于市场弹性大,不确定因素众多,因此,企业的经营风险增加。

(3) 更易发生关联方交易

由于成熟的企业在转型时两权逐渐分离,在一定程度上为大股东掏空企业创造了前提条件,股东之间的相互牵制和约束的减弱影响企业的正常发展和中小股东的利益。通常,大股东获取利益的常用方式是关联方交易。不管是有目的性的转移企业资产,还是对特定主体增发股票等,关联方交易仍是这些方式的主要运作途径。

(4) 内部治理结构变化

家族企业本身具有企业内部结构体系复杂、人员关系复杂等特点,在转型过程中,非家族成员加入,家族成员担任董事、监事等重要职位的占比逐渐减少。非家族成员与家族成员共同治理,甚至全部由非家族成员治理,关联方企业数量增加,便利了关联方交易的操作,在转型时容易存在非家族成员大股东隐瞒关联方关系的情况,增大检查风险。

因此,企业转型期对于企业的发展至关重要。在转型期,内部治理结构的变化或者企业战略转型的变动、股东股权变动导致两权分离容易产生信息不对称的现象,关联方交易增多,导致审计风险的概率增加。通过对家族企业本身固有特征的梳理以及发展状况的分析,总结出企业因股权变动和违规关联方交易行为等因素产生的常见风险有内控风险、舞弊风险、财务风险、经营风险、法律风险、跨界转型风险、治理层风险、持续经营风险、道德风险等,这些风险均会导致企业的重大错报风险增加。经研究发现,成熟企业的控股股东以关联方交易的方式达成利益输送的目的相对容易,企业存在上述各种风险的可能性增多。并且,关联方交易与两权分离度存在极大相关性,分离度越高,违规关联方交易行为越易发生。

3.3 关联方交易特征导致的审计风险分析

通常情况下,纵向关联方关系存在于母子公司之间,构成控制或影响。而多

个企业受同一方控制，则多方之间存在横向的关联方关系。关系越复杂越难以识别，越容易出现违规关联方交易，因此，其特征是导致关联方交易审计出现问题的重要因素，也是注册会计师进行关联方交易审计的难点。通过分析关联方交易审计问题的成因，有助于全面了解其对审计风险的影响。

3.3.1 关联方交易的复杂性影响重大错报风险

关联交易主体之间由于控制或影响的关系，存在着一定的复杂性和经济地位不平等的现象。关联方交易发生的概率受多重因素的影响，一方面，违规成本的处罚力度小，给了一些人违规操作的机会，为了提高企业自身的综合实力，通过关联方交易进行资本运作达到内部资本置换和优化的目的，能够提高企业的资产利用效率，或者企业为了满足上市条件通过借壳上市降低融资成本、通过财务造假的方式防止退市以及控股股东受利益驱使恶意掏空企业等，体现了企业进行关联方交易的方式和目的存在多样性，增加了企业因各种原因违规的概率。另一方面，由于信息披露不及时，相关规则不完善，缺乏有效约束，上市公司无从下手，或者因此而逃避披露，则会加大企业本身产生风险的成本，导致舞弊风险的发生概率增大。

当企业内部控制系统无法及时识别关联方交易舞弊行为导致重大错报风险发生的可能性增加时，主要存在以下两种情况：情况一为上市股权结构不合理，影响内部控制的有效性，因大股东绝对控股权，出现决策专断的情况。情况二为内部控制的缺失，独立董事的机制不健全，职能模糊导致独立性欠佳。这两种情况均会增加被审计单位经营风险的可能性。

3.3.2 关联方交易的隐蔽性影响检查风险

检查风险主要因为关联方之间的关系以及关联方交易的相关规定界定不清，注册会计师无法精准识别，增加了审计的难度，倘若注册会计师的能力不足则更难发现隐瞒的关联方关系，导致检查风险增加。另一方面在于关联方交易由于故意隐瞒交易或者经营业务虚构，识别难度增大，同时也增加了检查风险和审计成本。一些未披露的关联方交易多数情况下存在违规情况，伪造合同、通过与关联方毫无关系的第三方平台多次划转资金，达到转移资产等目的，隐蔽性较强，

企业若不主动披露，注册会计师仅根据常规的审计程序难以察觉，并且一些舞弊手法需要经过专业培训的注册会计师才能有效识别，这些情况在一定程度上均增加了检查风险。

4 T 公司关联方交易的审计风险案例分析

4.1 案例背景

4.1.1 企业简介

T 公司由 TC 集团和沈星（化名）、马亮（化名）、马全（化名）、陈冬（化名）等 8 位自然人发起设立，在 2002 年 11 月成立，是机械装备制造企业，于 2007 年在深交所上市。截至 2007 年 12 月 31 日，根据天眼查数据显示，马文（化名）作为第一大股东 TC 集团有限公司的控制人，同时也是 T 公司的董事长，持股比例如图 4.1 所示：

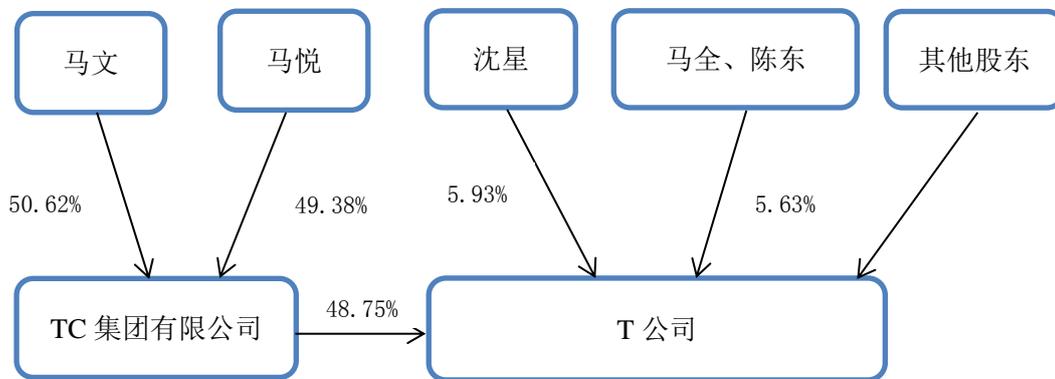


图 4.1 家族成员持股比例

马文是沈星、陈东的姑父，是马全的弟弟，是马悦的父亲。马文家族控制了 T 公司 60.31% 的股份，超过家族成员持有 50% 的临界控股权。截至 2008 年 7 月 9 日，马文家族控制了 T 公司 59.13 亿财富。马全直接控制行政管理，陈东任监事长，马氏家族全面掌握公司经营管理。2010 年 T 公司在福布斯：中国现代家族企业调查报告中排名第 12 位，2012 年在最大的 100 家 A 股上市家族企业榜单中

排名第 96 位。在 2016 年 10 月之前 T 公司的最大控股股东仍旧是马文与其子马悦控股的 TC 集团有限公司。

A 会计师事务所成立于 1998 年，是一家合伙企业，在许多城市均有分支机构，员工人数众多。该会计师事务所的内部具有成熟的管理机制，主要负责企业咨询、财务咨询等，业务覆盖面广泛，能够为被审计单位提供全方位的业务领域咨询服务。2017 年受聘为 T 公司审计机构。

4.1.2 案例回顾

2016 年 10 月，徐天（化名）通过其控制的 KX 公司耗资达到 29.37 亿元，受让前控股股东 TC 集团所持上市公司 29.97% 股份（3.56 亿股），家族成员股权减少，小于 50%，为后期大股东掏空 T 公司埋下伏笔。2017 年，T 公司由于先前经营业绩不理想，在半年报中表示对原有主营业务逐渐进行剥离，寻求转型。

2017 年 11 月，T 公司聘请 A 会计师事务所作为本企业 2017 年度审计机构。2018 年 4 月，A 会计师事务所出具无法表示意见审计报告。随后在 2019 年，证监会对 T 公司发布行政处罚决定书，T 公司在 2016 年至 2018 年期间因未按规定披露相关资金占用情况、关联方关系及交易等，根据公司法等相关规定认为徐天及其控制的企业与 T 公司存在关联，T 公司及其子公司与徐天控制的企业之间的交易构成关联交易。对此，该企业及时任 T 公司法定代表人、董事长、董事会秘书马文，时任 T 公司董事长、财务总监、董事会秘书、T 公司实际控制人、董事徐天等 14 名责任人均受到证监会处罚。

4.2 T 公司关联方交易审计风险的识别与评估

在 2017 年 1 月至 2018 年 4 月期间，该企业关联方交易频发，同时涉及主营业务的转型和家族成员股权减少，家族股份被分散的股权变化、治理方式改变。因此重点考虑在此期间企业处于转型期的关联方交易问题，通过对案例的整理，在家族企业转型期自身存在的一些问题和关联方交易两方面的影响下，对审计风险进行识别和评估。因关联方交易的目的在于获取非法的利益，所以在审计风险的识别和评估中，重大错报风险占据相当大的比例。

4.2.1 重大错报风险的识别与评估

(1) 关联方关系及关联方交易

在本案例中，T 公司在 2017 年的财务报告中披露与 KX 公司、YD 公司、GT 公司、CT 公司、BT 公司、XS 公司等在内的 16 家公司存在关联方关系。由于涉及子公司众多，且多数与 T 公司存在关联的子公司未涉及违规关联方交易或对 T 公司的转型未有较大影响，因此，仅对部分存在违规关联方交易或影响企业转型发展的子公司进行汇总，T 公司已披露关联方关系的部分企业如表 4.1 所示：

表 4.1 T 公司已披露关联方企业情况表

关联方企业	与 T 公司关系
KX 公司	控制
YD 公司	控股股东间接控制
GT 公司	子公司
CT 公司	子公司
BT 公司	子公司
XS 公司	同一实际控制人

资料来源：T 公司年报整理所得

然而，除了已经披露的关联方外，T 公司未在年报中按规定披露的与关联方企业包括 CH 公司、BS 公司、BR 公司，这三家公司与 T 公司均存在关联方关系，与实际控制人徐天存在关联，徐天入主 T 公司后，KX 公司受到注册会计师的关注，在对 KX 公司追踪其控股股东信息时发现 SL 公司为 KX 公司的唯一控股股东，徐天持有 SL 公司 99% 的股份，其子徐悦持有 1% 的股份，XS 公司为 SL 公司的全资子公司，KX 公司、KY 公司分别为 XS 公司、T 公司的全资子公司，徐天控制的 YD 公司为 XH 公司的第一大股东，由此可见，徐天与多家企业存在控制及影响的关系，并且企业之间也存在直接或间接关联，增加了 T 公司违规关联方交易的相关风险。T 公司的实际控制人徐天的具体关联方关系如图 4.2 所示：

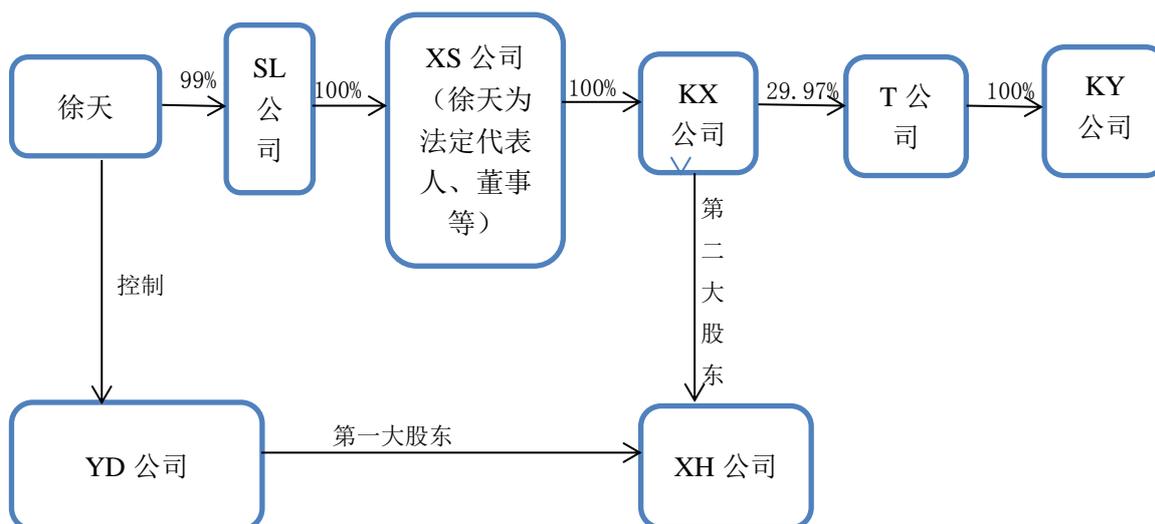


图 4.2 T 公司徐天关联方关系图

通过整理发现，T 公司与多家企业均存在业务往来，分别以各种关联方交易手段转出资金，涉及金额巨大，其中多笔资金的最终流向均为 SL 公司账户，而且实际控制人也因与多家企业的会计、出纳联系划转资金。由此可见，实际控制人徐天的关联方关系复杂，且存在非亲缘关系的加持，导致了 T 公司违规关联方交易的概率增加。随后，注册会计师通过审计发现，CH 公司与徐天存在控制关系，2017 年 1 月，T 公司与 CH 公司合作设立 TCH 基金公司，2017 年 5 月 TCH 基金公司收购 KJ 公司 99.99% 的股权，调查发现 KJ 公司间接被徐天控制的 XS 公司控制，但未按规定披露关联方关系，所以合作设立资金和股权收购的方式构成隐瞒关联方交易的行为。2017 年 9 月 1 日，T 公司与典当公司签订借款合同，随后典当公司将资金全部转入 SL 公司，2017 年 9 月 27 日，T 公司与小额贷款公司签订借款合同，由 XS 公司和实际控制人提供担保，将 7000 万资金通过另一个第三方公司转入 XS 公司。2017 年 12 月，T 公司通过 YD 公司、BS 公司等多道划转资金到 XH 公司和 KY 公司账户，用于归还 T 公司实际控制人徐天的借款，由于 YD 公司、XH 公司、KY 公司与徐天均有关系，资金用途明确，因此，构成关联方交易。2018 年 2 月，T 公司与胡某签订借款合同，XS 公司和 XH 公司提供担保，收款方为 SL 公司。由于 2017 年 9 月 1 日至 2018 年 2 月 5 日间多次进行关联方交易，将 T 公司资金转出。经过整理，T 公司未披露的主要关联方交易如表 4.2 所示：

表 4.2 T 公司隐瞒的关联方交易情况表

时间	关联方	关联方交易方式	关联交易金额(万元)
2017 年 5 月	TCH 基金公司	股权收购	166100.00
2017 年 9 月	SL 公司	签订借款合同, 提供担保	5000.00
2017 年 9 月	XS 公司	签订借款合同, 提供担保	7000.00
2017 年 12 月	XH 公司等	非经营性资金占用	56600.00
2018 年 1 月	KY 公司	虚假交易, 债务周转	10000.00
2018 年 2 月	SL 公司	违规提供担保	2500.00

资料来源: 公司年报及证监会处罚整理所得

通过上表可以看出, 该企业实际控制人以存货质押形式为第三方提供担保, 用来转移资产, 以及采用非经营性资金占用等方式均构成了关联方交易, 由于该企业未合理披露部分关联方关系及交易, 因此, 无法在企业财务报表中评估大额交易的合理性和真实性, 复杂的关联方关系及交易会増加舞弊风险, 导致企业存在重大错报风险的概率增加。

(2) 企业股权变动

股权结构的特殊性导致企业面临的风险存在一定的特殊性, 并且股权结构的变化也容易影响企业的治理。在该案例中, 由于企业前十大股东中马文与沈星、陈东、马全均存在亲戚关系, 根据企业年报数据显示, TC 集团在 T 公司的持股比例从企业上市至 2011 年 1 月份均大于 50%, 家族成员总体股份超过 60%, 处于对 T 公司的绝对控股状态, 在 2011 年 1 月 20 日至 2016 年 9 月 30 日持股比例均出现减少现象, 但家族成员所持股权依旧处于绝对控股状态, 同时家族成员也在 T 公司担任重要职位, 因此, T 公司一直由马文家族控制, 并且 TC 集团为 T 公司的第一大股东。然而, T 公司原控股股东 TC 集团向 KX 公司转让部分股权后, 正如表 4.3 所示, 股东位置排名发生变化, TC 集团由第一大股东降为第二大股东, 持股数量减少。

表 4.3 T 公司 2015-2017 年度前十名股东持股比例及持股数量

股东	股东性质	2015 年度报告中持股比例	2015 年度报告期末持股数量	2016 年度报告中持股比例	2016 年度报告期末持股数量	2017 年度报告中持股比例	2017 年度报告期末持股数量
KX 公司	境内非国有法人			29.97%	356,000,000	29.97%	356,000,000
TC 集团	境内非国有法人	42.86%	509,227,919	12.90%	153,227,919	12.49%	148,413,061
沈星	境内自然人	3.87%	46,006,000	2.91%	34,529,500	2.91%	34,529,500
马亮	境内自然人	2.67%	31,726,000	2.46%	29,208,000	2.45%	29,132,000
孙某	境内自然人					2.29%	27,248,810
吕某	境内自然人			1.48%	17,604,364	1.83%	21,748,799
ZHZG 公司	国有法人	1.71%	20,274,700	1.71%	20,274,700	1.71%	20,274,700
马全	境内自然人	1.51%	17,990,000	1.51%	17,990,000	1.16%	13,792,717
陈东	境内自然人	1.45%	17,237,281	1.11%	13,237,281	1.11%	13,237,281
罗某	境内自然人	1.64%	19,491,000	1.3%	15,491,000	1.08%	12,832,250
持股计划	其他			1.47%	17,510,352		
沈某	境内自然人	0.96%	11,371,000				
QGZG 公司	境内非国有法人	0.95%	11,260,000				
基金计划	其他	0.51%	6,050,000				

资料来源：T 公司 2015-2017 年年度审计报告整理所得

按总股本计算的该企业前十大股东持股比例变动表中，KX 公司取得 29.97% 的 T 公司股份，成为 T 公司的新控股股东，家族成员共同的持股比例逐渐减少为 18.43%，股权结构发生改变，虽然依旧担任相关重要职位，控制着企业的经营管理，但两权逐渐分离。T 公司实际控制人由马文变更为徐天后，在关联方交易期间，即使马文一直担任 T 公司的法定代表人、董事长、董事会秘书，企业治理结构依旧发生变动，导致创始人的影响力减弱，家族色彩淡化。从图 4.3 的股东股权分布情况可以看出 T 公司的实际控制人与家族成员股东关联情况，徐天和马文分为作为 KX 公司和 TC 集团的实际控制人在 T 公司中分列前一二名。在 T 公司的大股东中，马文家族成员在前十大股东中一直占据着重要位置，但由于徐天的 KX 公司入主 T 公司后，T 公司在 2017 年和 2018 年连续出现大股东利用各种缘由侵占企业大额资产的违规关联方交易行为，增加了企业自身可持续发展存疑的风险。因此，审计人员在审计过程中应关注该企业股权结构的变化以及前几大股东是否能对企业造成绝对控制，为评估企业内部控制运行是否有效提供依据，同时需要关注企业可能因控制权过于集中影响企业经营决策，导致重大错报风险增加。

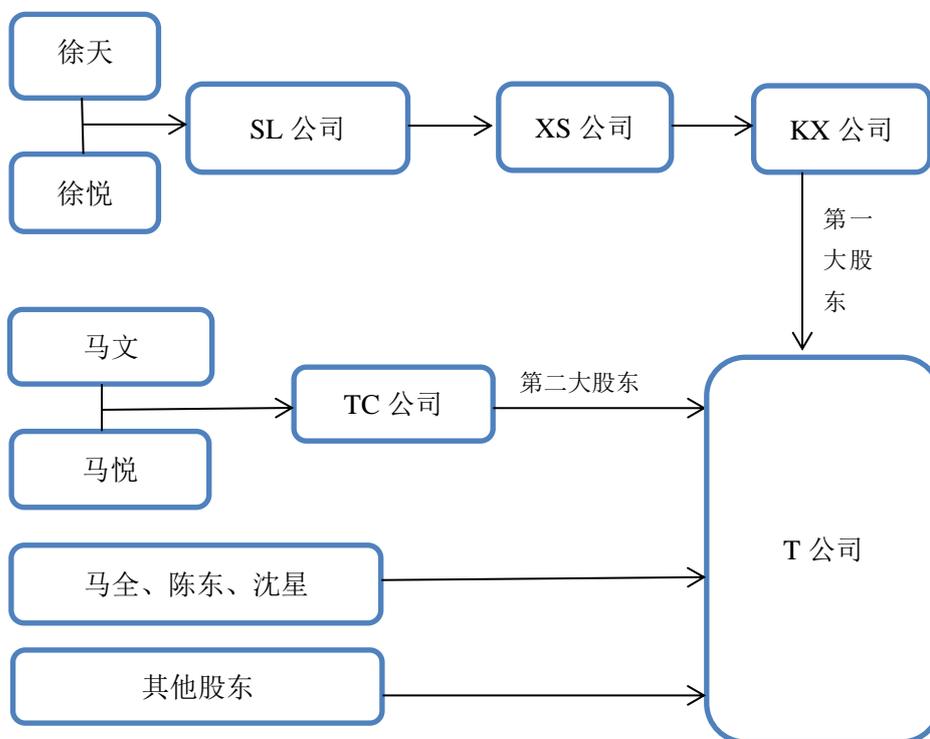


图 4.3 2016-2018 年 T 公司企业股权分布构成图

据企业年报数据显示，2016 年第四季度，TC 集团总持股数量占流通股的比例由 46.636% 迅速减少，流通股股权急剧减少了 32.603%，远大于后续股东的流通股持股数量，此现象对短中期的流通股市场存在影响，2016 年 12 月 31 日至 2018 年 12 月 31 日流通股股权缓慢减少至 12.493%，而 KX 公司在 2017 年 12 月 18 日至 2018 年 12 月 31 日期间，虽然流通股股权也在逐年减少，但是流通股股权依旧大于家族成员共有的持股比例，TC 集团为第二大流通股股东，其他股东远不能与之抗衡，出现“一股独大”的股权模式，导致重大错报风险增加，下表重点对第一大股东和第二大股东控股企业在 T 公司的流通股股权变动进行详细整理如图 4.4 所示：

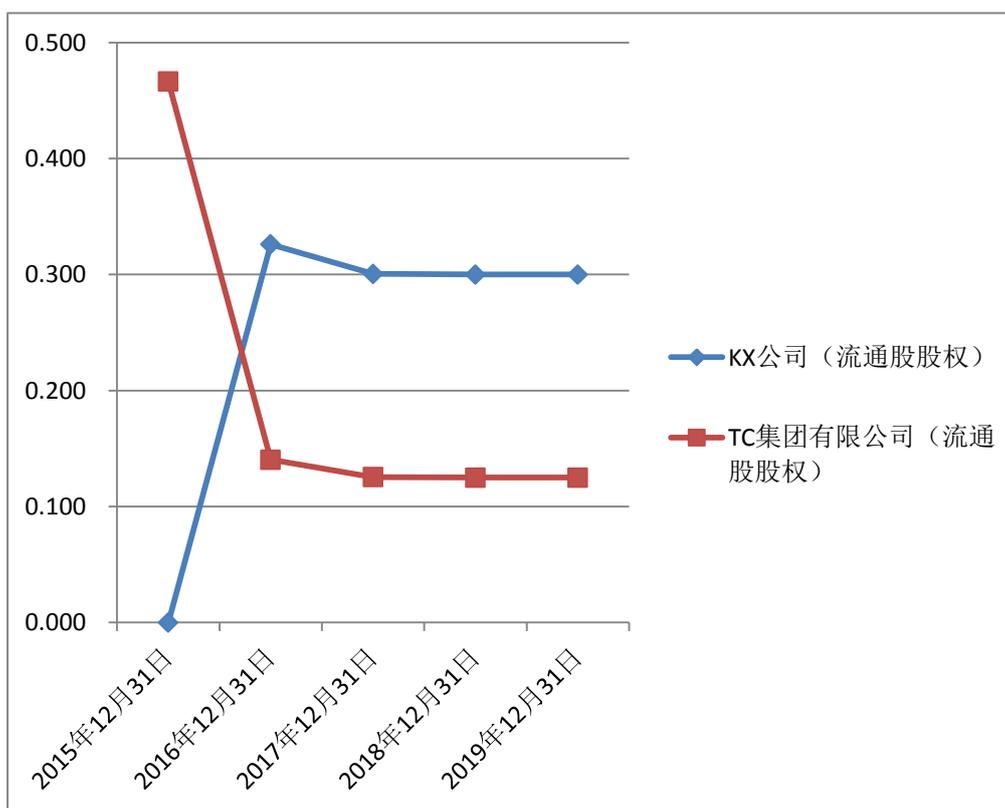


图 4.4 T 公司 2016-2018 年流通股股权变动图

资料来源：企业年报整理所得

(3) 企业宏观环境

在企业进行关联方交易期间，对该企业进行外部宏观因素的识别和评估时，存在以下几方面的因素需要进行识别和评估：

第一，企业进行战略转型。T 公司在经营业务上涉及轴承等，是机械装备制造厂商，对机械制造业务方面经验丰富。由于经营业绩不理想，市场定位改变，后期进行了跨界转型，向大数据应用等新领域转型，全新领域的尝试给企业的发展带来了诸多未知因素。由于经营范围涉及太广，经营环境以及企业管理模式的变化给经济指标带来了影响，也增加了重大错报风险。

第二，企业面临的竞争者多。目前市场竞争激烈，T 公司需要投入大量成本扩大经营。而且许多优秀的企业在大数据应用领域迅猛发展，有核心技术和优秀技能人才，熟悉该领域主营业务的运作方式。后续不断有大型企业进入该领域，有实力与 T 公司竞争，导致该领域的市场份额不断被大量同类型企业瓜分，企业无法在短时间内有效占据市场地位。

第三，企业面临市场的类似替代品多。在市场中没有明显的优势，随着市场经济的快速发展，客户对产品及服务的要求也不断增加，市场上不断涌现出了同类型替代品，同类型企业增多，激烈的同业竞争导致企业经营压力不断增大，下游购买者的选择具有多样性，当供给大于需求时，不利于企业后续经营发展。

(4) 内部治理及持续经营能力

通过对企业的内部治理及持续经营能力进行识别和评估发现，该企业虽然有相关的企业规章制度，但并没有对一系列的关联交易违规行为起到约束作用。从 2017 年和 2018 年的年报中披露的信息了解到，6 名 T 公司董事辞职后，新进董事会成员中有 5 人均与大股东存在关联，并在大股东控制的 XH 公司担任高管，为关联方交易舞弊行为提供了便利。在关联方交易发生期间，监事会的 3 名成员也均与大股东控制的企业密切关联。独立董事虽为非企业人员担任，但并没有发挥作用，即使企业在 2017 年连续发生关联交易，也并没有独立董事提出异议。大股东拥有绝对控股权，通过第三方多次划转资金到关联企业，进行非公允关联方交易时，内部审计人员并未介入，年终财务报表中也未对相关交易进行披露，实际控制人对交易的审批程序未回避，内部治理问题多，增加了重大错报风险。而且，由于关联交易行为违规，一些法律仲裁纠纷和法律诉讼的风险增加。

企业财务负责人、董事会秘书和内审部门负责人等至少 12 人先后离职，离职人数较多，并且该企业的员工数量在 2017 年和 2018 年减幅达到 66.49%，企业人才流失严重。据企业 2018 年内部控制评价报告披露内容看，企业内部控制

存在缺陷，未能主动识别违规的关联方交易信息，也未依法履行相应的信息审计程序。在 2017 年至 2018 年底不断收到深交所的关注函，并且 2018 年 5 月实行退市风险警示，因此，该企业存在持续经营的风险和投资风险，持续经营能力存疑，增加了重大错报风险。

（5）财务业绩指标

从企业年报及相关公告中了解到 T 公司在 2012-2016 年营业收入连年减少，经营业绩不理想，主营业务单一，2017 年资产总额为 860,227.95 万元，2017 年半年报中虚减资产占总额的 14.84%，2017 年负债总额为 455,731.02 万元，半年报中虚减负债金额占总额的 37.46%，由于 2017 年全年外借大额资金，应收账款增速大、涉及金额高，企业财务风险增大。在 2018 年半年报中，企业预付款项增加，从 722323,682.08 元增加至 96,945.31 万元，其他应收款 138,614.46 万元，坏账准备 123,306.36 万元，远大于 2016 年的其他应收款，从数据看该企业可能存在关联交易情况。

如表 4.4 所示，从利润表中可以看到，2017 年利润总额等均为正数，较上年同期增长了 192.38%，2017 年该企业净利润较上年同期增长了 117.47%，2017 年归属于母公司所有者的净利润较上年同期增长了 120.66%，根据财务数据显示，2017 年企业经营业绩出现好转，但 2017 年半年报披露该企业进行战略转型，由于主营业务转型至完全不同的领域，考虑到成本投入等花费大，所以注册会计师需要关注如此大幅度业绩增长是否存在关联交易，导致重大错报风险增加。在 2018 年归属于股东的净利润一直在减少，营业收入减少了 66,622.04 万元，净利润减少了 67,895.59 万元，营业利润在一年的时间内降幅较大，体现企业的盈利能力受到影响，存在持续经营的风险。

表 4.4 T 公司 2016-2018 年利润表相关指标数据表

	2016 年	2017 年	2018 年
营业收入（万元）	215,828.08	253,750.79	187,128.75
营业利润（万元）	-19,536.50	21,327.63	-31,253.79
利润总额（万元）	-21,075.44	19,469.49	-63,829.34
净利润（万元）	-25,752.33	4,498.14	-63,397.45
归属于母公司所有者的 净利润（万元）	-25,216.16	5,209.16	-63,497.55

数据来源：企业年报数据整理所得

据企业现金流量表数据显示，T 公司在 2017 年、2018 年的经营活动现金流入分别为 218,064.64 万元和 159,883.62 万元，这两年的经营活动现金流出分别为 282,308.31 万元、166,619.70 万元，两者相减所得的经营活动产生的现金流量净额均为负值。但上表中 2017 年净利润为正数，相差数额大，有利润但是无现金，注册会计师应考虑是否存在关联方交易中虚构收入的可能性，存在重大错报风险的概率增加。

4.2.2 检查风险的识别与评估

（1）注册会计师的审计经验和态度

虽然在审计的前期工作中未提高风险意识，未做好首次承接业务的相关考虑，接受了高风险客户的委托，增加了审计的难度，但注册会计师在后续审计中保持职业怀疑的态度，具体查阅股东大会等会议记录，依据企业年报中披露的关联方企业，通过询问、观察、检查等审计程序识别 T 公司的内部关系，并查找关联方企业的大股东与 T 公司的关系、企业注册地、股东信息，为出具合适的审计报告打基础。

（2）注册会计师实施的关联方交易审计程序

A 会计师事务所的注册会计师首先重点关注了企业的股权变更，实际控制人的社会关系等基本信息，分析内部控制是否薄弱，对于该企业的购销业务，通过内控测试的方式检查货物清单及对应的供货商，追踪与 T 公司高管存在社会关系

的供应商，包括与供应商有密切联系的企业信息。在对该企业进行未披露关联方交易的识别中发现，KJ 公司投资超 50 家公司，注册会计师在对可供出售金融资产进行检查时发现，KJ 公司中的所有投资项目均列报于此，然后实施进一步审计程序，进行细节测试，对超 50 家公司进行抽样评估后，认为 T 公司隐瞒了 TCH 基金公司的关联方问题，由于 T 公司 2017 年半年度报告中并未将 TCH 基金公司纳入合并，存在虚假记载。在之后的审计中，重点进行实质性分析程序，注册会计师发现 T 公司预付给 DB 公司的采购货款远低于实际应付款，进而审查出 DB 公司为第三方公司，实际收到款项的企业为 XH 公司和 KY 公司，构成关联方交易，并且，T 公司的全资子公司 KY 公司和 BS 科技有限公司达成合作事宜，在 11 月完成投资意向书的签订，向 BS 科技有限公司投资，然而该企业未能完成增资，也未退还投资款，同时，注册会计师也发现 KY 公司与 BR 公司签订合同，但这次 BR 公司在一个月内又退还投资款，并且 BS 科技有限公司与 T 公司实际控制人控制的一家公司一致，BR 公司邮箱后缀和注册地址均与 T 公司实际控制人名下的企业相同。因此，怀疑这两个公司均与 T 公司存在关联交易，进行资金占用或周转的行为。最后，由于未披露的关联方交易问题，已披露的关联方交易数据的真实性存疑，被审计单位无法实施替代程序核实，审计风险增加。

综上所述，T 公司隐瞒的关联方关系及交易繁多，企业内部股权关系和内部治理关系复杂等因素给审计工作增加了难度，检查风险相对增大。考虑到注册会计师的经验、态度和实施的审计程序，包括注册会计师存在的问题，结合对重大错报风险的分析，并根据上述审计风险的相关等级划分，得出审计风险处于中等水平。

4.3 T 公司关联方交易产生的结果及影响

4.3.1 证监会处罚结果

徐天作为 T 公司实际控制人，是信息披露违规的直接主管负责人，指使第三方平台非经营性占用 T 公司资金转至自身控制的企业，利用 T 公司成立合伙基金公司大额收购其控制的资产等。根据对当事人违法行为的调查，依据相关规定，证监会对 T 公司责令改正，并给予警告、罚款 60 万，同时对主要责任人给予警

告，处以 3 万至 90 万不等的罚款。

4.3.2 企业高管及投资者影响

(1) 对企业高管的影响

2016 年至 2018 年期间，T 公司原控股股东所持股份逐年减少，为了掩盖违规关联方交易，给违规的关联方行为提供便利，实际控制人将自己名下所控制企业的高管安排进了 T 公司任职董事会、监事会、高管等职位，填补大规模辞职所导致的岗位空缺。董事会成员、监事会成员、高管等相继大规模离职的原因均为个人原因，据统计，短时间内有超过 23 位成员离职，该现象引发注册会计师的关注，于是发函询问 T 公司中相关重要高管在此期间离职对企业经营状况的影响，从企业来看，大规模的高管离职导致监事会成员低于法定人数，独立董事中缺乏专业的会计精英等，对企业经营和未来发展影响较大。

(2) 对投资者的影响

投资者投资股票证券市场主要通过低买高卖、企业分红等方式获得收益。大股东拥有决策权，其决策既影响企业未来发展，又直接影响着中小股东的利益。在此案例中，T 公司在 2017 年股价涨幅和跌幅均波动小，而后因资产重组在年底停牌。在 2018 年 5 月股票复牌后，因受关联交易事件的影响，股价呈现断崖式下跌，并连续跌停 30 日，导致企业市值蒸发上亿，一些投资者的投资资金被套牢，自身利益损失严重。

4.3.3 企业困境及未来发展

由于控股大股东通过第三方平台逐步掏空 T 公司资产，因此 T 公司面临着企业资金不足、高管相继离职导致的人才流失的困境，虽然因董事会的变动，高管改变经营策略，进行业务转型，但由于从轴承领域转型至云服务、大数据服务应用等新领域，存在技术和经验的不足性，因此面临着跨界转型带来的风险，未来通过不断吸收外界技能和新领域的经营方式，更加科学合理化管理企业，则能快速摆脱经营困境，实现良好发展。

4.3.4 T 公司关联方交易导致的审计风险分析

在转型过程中，马文家族两权逐渐分离，企业治理结构转变，关联方交易频发，同时主营业务转型，引入与企业原有主营业务完全不同的核心管理层，经分析，企业在转型期常见的审计风险如下：

（1）经营风险

当外部环境变化，企业发展到一定规模后，企业家依靠以前的经验，往往失效。管理权和重大决策由一人掌控，加大了运营的风险。同时，在关联交易期间，董事会秘书、副总经理辞职，代行财务总监陶建辞掉财务总监，董事会秘书、财务总监由董事长徐天担任，子公司曾因未按规定提交年度报告信息被列入企业经营异常名录等。高管变动及经营异常均加大了企业的经营风险。

（2）法律风险

据天眼查的资料显示，该企业曾因合伙协议、债权转让合同纠纷，合同纠纷起诉他人或公司，也曾因借款合同、工伤保险待遇纠纷、典当纠纷、劳动争议等被他人或公司起诉，投资的公司有司法协助信息，股东、高管有股权质押信息。

（3）跨界转型风险

企业跨界转型发展主要目的在于寻求在新领域中的效益，促进业务多元化，减少与同类型企业竞争的风险，然而跨界转型容易导致企业未来发展并不明确，存在一定的未知因素，风险很难预测，因此具有两面性。从 T 公司来看，2017 年一季度，T 公司先后将旗下子公司 GT 公司和 CT 公司 100% 股权分别以 2.43 亿、1.46 亿出售给 ZT 公司、将子公司 BT 公司 93.81% 股权以 2.54 亿出售给 ZT 有限公司。由于经营业绩不理想，增长乏力，T 公司在 2017 年开始逐渐剥离原有主营业务，将旗下子公司出售给 TC 集团 100% 控股的 ZT 公司，谋求转型。

（4）舞弊风险

T 公司在 2018 年审计机构出具审计报告前，与 DB 公司签订合同，伪造部分采购合同，将一亿资金转入资金拆借平台等。同时更换会计师、担保、签借款合同，通过 DB 公司、BS 公司、BZ 公司等多道划转，将 T 公司资金违规占用，导致企业存在舞弊风险。

针对上述风险可以发现，处于转型期的家族企业内部结构体系复杂、人员变动频繁，增加了审计工作中的检查风险。成熟的企业想要利润最大化或者出于自

身利益考虑, 极易发生关联交易舞弊。而两权逐渐分离在一定程度上为大股东掏空创造了前提条件, 股东之间相互牵制和约束减弱, 增加了重大错报风险。

4.4 T 公司关联方交易的审计风险成因

通过对该企业进行关联方交易审计风险的识别与评估后, 梳理出该企业存在关联方关系及交易的隐瞒问题、股权变动导致的内部控制问题、内部治理、人才流失严重等一系列问题。针对该企业的问题、结果及影响, 本节将审计客体、审计主体分别对应企业、注册会计师的分类方式对审计风险的成因进行具体分析。

4.4.1 审计客体方面

经过系统分析, 将审计风险的成因分类为客观因素和主观因素, 由于客观原因为企业自身原因, 注册会计师无法控制, 为实现企业良好运营, 高效发展, 企业本身应采取应对措施防范审计风险。同时, 注册会计师也应采取相应的审计策略降低审计风险。

(1) 非家族成员股权过于集中

非家族成员管理者在 2016 年 10 月加入该企业后, 所持 T 公司股权远超家族成员, 导致企业股权过于集中。在随后的两年中, 家族成员陆续退出, 新加入该企业高管层的管理人员大多与非家族成员控股大股东存在关联, 为控股股东违规占用企业资金提供便利, 损害了没有退出的家族成员及中小股东的利益。违规占用资金的成本低, 决策权过于集中, 增加了控股大股东进行舞弊行为的动机, 使企业资金迅速被消耗, 利益受损。

(2) 企业内部控制薄弱

根据内部控制框架中的五要素分析发现, 该企业的内部控制制度未能发挥出应有的作用。从控制环境和风险评估两个方面了解到, 虽然企业内部有相应制度约束员工的行为举止, 审批授权制度完备, 但集权化管理的治理结构使董事会和监事会无法牵制大股东的行为, 中小股东无法充分表明观点和意见, 企业未能事先评估可能发生的风险并预警, 风险评估机制不健全, 使得企业在关联交易金额过高的情况下未能发挥应有的作用, 更无法进行风险控制程序。从控制活动角度分析, 企业内部管理者股权结构不合理, 一人担任多个重要职位, 无法职责分离,

员工授权审批权限有限，就无法对企业形成有效制衡。并且辞职导致内部监管人员不足，员工之间内部牵制薄弱。从信息与沟通的角度分析，该企业内部信息沟通与传递不及时，各部门难以协同发展，一些重大的关联方关系及交易披露不及时，中小股东信息来源渠道少，无法获知详细内部信息，导致信息不对称。在一些重大决策方面，不与股东沟通，直接越过监管层，自行决策，导致关联方交易频频发生。在监督方面，企业在出具的自查报告中并未合理披露企业的相关控制缺陷，内审部门监督作用弱，未能及时发现合同问题并反映问题，尽职尽责检查企业关联方交易相关事项。独立董事人员少，缺乏经验丰富的会计人员发表独立意见，内部监管流程为发挥应有的作用，影响企业的信息化进程。

（3）企业治理制衡机制不健全

企业的治理与内部控制相互联系，离不开内部审计，规范的内控制度是完善企业治理的根基，而风险控制机制的建设有利于企业的稳步持续发展，在该案例中，管理层的权力过大，审计人员无法有效履行自身职权，没有对违规交易进行披露，企业内部治理混乱，无法形成有效制衡机制，企业在引入外来投资者之前没有对企业可能面临的处境预先进行充分考虑和评估。而有效的预防机制和健全的治理制衡机制可以有效降低企业的利益损失。目前，我国大多上市公司因股权过于集中，无法分散风险形成权力制衡，对风险的控制力低，不能保障内控制度有效执行，使内部审计缺乏了独立性，影响企业后续发展。

（4）高层管理者人事变动频繁

企业人事变动频繁极易使企业的经营风险增加，该企业历年的年报显示，从 2018 年 6 月 30 日之后，家族成员陆续退出主要股东行列，持股比例逐渐减少，董事、监事等频繁辞职与企业本身性质的改变、内部管理出现问题存在重要关系。企业所有权与控制权分离使得原家族成员对企业的控制力降低，与家族成员有密切关联的人才无法继续得到重用，离职率高，或实际控制人为实现进一步全面控制企业而安排自己的员工加入该企业等均导致该企业高层管理者出现频繁的人事变动。高层管理者各种原因的离职均需要时间进行内部人员重组，耗时耗力，对该企业的影响是否重大有待评估，从该企业来看，容易导致企业董事会中独立董事占比不足，监事会成员少，效率降低，对企业的监管及相互制约造成影响。此空档期由于无法形成环环相扣的监督，因此产生舞弊行为，使企业遭受损失。

(5) 企业隐瞒关联方关系及关联方交易

由于经济的快速发展，企业竞争激烈，关联方交易的舞弊手段更加多样化，最主要的舞弊手段就是隐瞒关联方关系，在本案例中，T 公司隐瞒 BS 公司和 BR 公司的关联方关系，达到转移资产至名下控股子公司的目的。该企业本应在按规定披露关联方交易，但并未提及相关企业。随着关联交易不断增加，财务报表无法隐藏问题，一系列可疑的交易导致隐瞒的关联方关系和违规交易行为暴露，负面问题致使股票价格巨大波动。隐瞒关联方关系与企业自身的性质也有极大的关联，T 公司作为一个家族型企业，法人为家族成员，虽然变更了实际控制人，但实际控制人权力不受控制，中小股东股权少且分散，无法对控股股东的权力形成制约；其次，由于家族企业容易出现交易隐蔽的特点，随着企业发展，信息不对称的现象将更加明显，投资者无法及时获取内部信息，利益难以保障。所以，无法约束控股股东的行为，才出现 T 公司多次采用不同形式进行关联方交易的情况，最终导致企业面临持续经营的风险。

4.4.2 审计主体方面

(1) 未能审慎选择审计客户公司

注册会计师在接受审计业务委托前，未能有效对被审计单位进行质量筛选，选择审计客户的关键在于评估该企业是否诚信，虽然该企业战略转型，开辟了新的利润增长点，有利于未来经营业绩发展，但审计风险的高低与业绩是否优异无直接联系，重点在于审计客户的诚信度，诚信度低则出现粉饰财务报表、隐瞒关联方交易的可能性增加，导致注册会计师的重大错报风险增加，在此案例中也体现出企业高管层存在诚信问题，注册会计师通过重点关注该企业的高风险环节，质疑异常的大额交易，发现该企业与交易企业的邮箱后缀、注册地址相同，但询问该企业后，该企业面对注册会计师发现的问题依旧否认关联方关系，未给出合理解释，也没有相应文件和资料说明一些投资款的商业实质，导致注册会计师无法执行替代程序核实披露的关联方交易数额的准确性，审计风险增加。

(2) 未能在制定审计计划时提高风险意识

该企业从上市到 2016 年的审计机构一直为 B 会计师事务所，每年也都出具了标准无保留审计意见，但在 2017 年突然临时选择更换审计机构，针对这一情

况，注册会计师未重视并深入了解其中的缘由。由于未与前任注册会计师具体沟通，增大了审计风险，同时，在 2017 年 5 月刚担任董事会秘书、副总经理的人员短短几个月就辞职，代行财务总监人员辞掉财务总监职位，董事长身兼多职，体现该企业的职能划分不明确，存在高风险，因此，注册会计师未能在前期工作中就增加风险意识，导致选择这样高风险的审计客户加大了注册会计师检查风险。

5 家族企业转型期关联方交易的审计风险应对策略

企业性质和所处的阶段不同，所面临的问题和产生审计风险的侧重点也会存在差异。家族企业更是如此，当处于不同的股权转型阶段时，企业的发展制约因素不同，应对策略也会有差异，需要根据企业的实际情况具体考虑。家族企业走向去家族化的道路并非必然，倘若采取科学化的传承机制和系统化的分配机制等策略，均有助于家族企业的代际传承，家业长青。

由于本文重点关注家族企业转型走向去家族化道路的关联方交易审计风险，因此，应对策略更侧重于降低此方面的审计风险。所以，本章从两个角度入手，结合审计风险的成因和此案例本身的特点，针对性提出家族企业在转型期防范审计风险的应对策略，总结并丰富注册会计师规避该类型企业关联方交易审计风险的应对策略。

5.1 从审计客体角度防范审计风险的应对策略

5.1.1 保护原始股东权益，实现股权多元化

家族企业应打造出适合企业自身稳定转型发展的管理机制，在企业引入外来投资者前将相关章程拟定，设计有利于原始股东的相关条款，如新大股东加入后，董事会做出可能损害原始股东权益的决定时，可指定相关原始股东行使特别投票的权利予以否定，防止在转型过程中因外部投资者的加入而利用股权优势掏空企业，保护原始股东的相关权益。在企业管理中，一方面，中小股东往往处于弱势地位，因此需要创始股东维护中小股东的权益，通过股权分散化等方式使中小股东有效参与企业治理中。另一方面，随着家族企业发展，家族成员在企业去家族化过程中陆续退出，股权多元化的形式可促进企业后续科学化的稳定发展。而实

现股权多元化的局面可通过员工持股，非企业管理人员参与决策，稀释股权，或有计划的引入外部投资者，与机构投资者进行战略合作，增加企业决策的独立性，减少企业决策失误。

5.1.2 构建转型评估机制，增强内控制度建设

家族企业管理层面临转型问题时，可通过增设风险评估程序的方式对企业在转型期去家族化过程中可能产生隐瞒关联方关系、利用第三方平台进行违法违规关联方交易的舞弊行为预先进行评估，必要时可通过在引入外部投资者前签订协议：约定未来因外部投资者个人原因致使企业利益受损则相应稀释外部投资者个人在本企业的股权，以确保其他股东利益受损最小化。同时，增加企业内控制度建设，内部控制设计和运行的有效性影响企业的正常运转，因此，企业可设立员工激励制度，建立内部治理定期报告制度，了解内部审计部门是否具有独立性，能否正常开展业务和职责分离。内部审计人员可密切关注关联方交易对企业运营的影响，以增强内控制度的落实。独立董事在内控制度中起到监督的作用，由专业会计人员担任，可进行独立董事的等级划分，建立相应数据库进行记录，给予称职独立董事较高的等级评价进行相应的行为制约。

5.1.3 改进企业治理结构，建立利益冲突协调机制

改进企业治理结构的根本在于分权分责的制衡结构，目的在于解决企业各方利益分配。企业在转型期的发展过程中，两权逐渐分离，容易出现代理问题，包括家族成员与中小投资者之间的代理关系，在这层关系中，家族成员一般在企业拥有决策权，决策的正确与否直接影响机构投资者的投资，而非家族成员投资者的投资又能帮助企业更好的经营，因此二者之间关系密切。但是家族企业在转型期也容易面临与非家族成员大股东的利益冲突问题，需要两者相互协调，保持相互沟通的理念，设置利益冲突机制进行协调有助于利益分配。除此之外，大股东与中小股东之间同样存在利益冲突，中小股东间接获取信息，因此需要转变经济管理职能，增强企业抵御风险的能力，实现决策与监督、执行三权分离，进而相互制衡，需要尽量避免一人多职，增加招聘等流程透明度，完善董事会结构等，以保证企业的正常运行。

5.1.4 建立高管约束机制，完善家族成员退出方式

家族企业在转型阶段应在实施股权激励机制的同时制定高管约束机制，避免法律风险。为防止高层管理者滥用职权，可增设在同一级别不同岗位的轮换制度，减少舞弊行为发生的可能性，并进行岗位间权力互相制约规定，采取重要文件多人审核签字流程，减少大股东一言堂的现象发生。同时，企业应树立积极正确的人才管理和选拔理念，加强企业内部员工人事管理，将人才的专业胜任能力和品德放在选拔标准的前列，选拔合适的人才进入合适的岗位为企业做贡献。由于人事任免影响企业未来发展，考虑到企业的发展路径，在去家族化过程中难免存在家族成员退出的人事问题，完善家族成员的退出制度，给予因各种原因退出企业的家族成员提供多种方式的退出选择，如仅参与企业分红或依据股权等给予补偿，合理满足家族成员的利益需求。

5.2 从审计主体角度针对审计风险的应对策略

5.2.1 针对重大错报风险的应对策略

(1) 深入了解被审计单位及其环境

注册会计师应结合企业特征和发展过程，比如转型期的家族企业大多处于成长期和成熟期，本身具有关系复杂、交易隐蔽的特点，因此需要关注资本结构、经济性质、企业文化。针对关联方交易的隐蔽性，深入了解被审计单位的治理层关系、主要客户及其控股股东是否存在间接关联等，熟悉被审计单位的经营业务流程，股权结构变动、治理结构变动、经营方向、实际控制人的社会关系、高层管理者人事流动情况等背景信息，重点关注是否存在股权交叉，是否存在地域性的关联，结合注册会计师的经验，可以通过走访调查核实等方式进行深入了解，关注企业间的内在联系，为制定与关联方交易相关的针对性审计计划打基础。

(2) 加强对重点风险项目的审计

第一，警惕异常关联方交易行为及会计科目变动。注册会计师需重点关注企业是否有异常事项或关联方交易行为，了解异常交易中资金流向，通过分析性程序发现会计科目中异常变动，对票据情况进行抽查，调查交易的商业实质，检查

合同或协议，在进行细节测试时，对于涉及多家关联企业、交易方式复杂的关联方交易，可扩大调查的范围，将前后年度的财务报表进行对比分析是否存在重大变动，变动是否合理，同时关注交易双方的交易性质和企业情况，包括双方企业的邮箱地址、对方企业的关联方是否与本企业相关联、企业规模是否与往来资金交易相匹配、企业应收账款、其他应收款、预收账款、坏账准备等，跟踪关联交易动向，并对交易企业进行实地走访，通过关注与企业相关的银行支付业务及企业的纳税申报表等方式获取信息，客观评价交易的合理性。

第二，综合评估被审计单位内控有效性。对于“侵占型”关联方交易行为，倘若内控设计和运行有效，能明显制约该行为，因此，注册会计师可通过内部控制五要素全面评估内控体系，并对被审计单位管理层进行走访、查阅工作日志等方式真实了解企业内部运作形式，必要时可进行突击检查，询问内部工作人员、查阅会议记录、审查授权情况，实施有效的穿行测试了解业务流程和内控有效性，关注是否实际执行，对识别出的异常情况考虑实施进一步审计程序。

第三，重点关注关联方交易。注册会计师应重点关注关联方交易的完整性及其定价的真实和公允性，由于股权变动，无法迅速达到股权制衡的状态，关联方交易频繁，因此需要注册会计师参考市场定价判断交易的合理性，并检查交易内容，积极与被审计单位沟通，同时需要注册会计师关注关联方交易的信息披露是否完整、真实，审查同类型关联方交易的合并披露是否恰当，会计报表是否披露相关年初数和年末数。在进行关联方交易审计时，注册会计师应关注回函中被询证方的地址是否与邮寄地址相同、电子邮箱后缀是否一致，没有回函时，考虑是否实施有效的替代程序。

5.2.2 针对检查风险的应对策略

(1) 提高注册会计师的风险意识

针对检查风险的应对，注册会计师应在业务委托阶段，首次承接业务时，应考虑前期会计政策的连续性、前任注册会计师的胜任能力、以往的审计报告出具的意见类型等，可结合波士顿理论，将客户进行具体划分，以便制定合适的审计计划，同时重视被审计单位管理层的诚信问题，面对高风险客户，需要谨慎承接相关项目，不能一味追求会计师事务所的效益而选择高风险客户，必要时应拒绝

承接诚信度低的客户，规避级别过高的审计风险。倘若承接高风险客户，应将风险导向的理念贯穿整个审计过程，提高风险意识，降低检查风险。

(2) 重视质量控制复核及审计资源投入

会计师事务所应将质量控制程序贯穿审计全过程。首先，在审计业务开始前，事务所总负责人可以先进行审计项目复杂度的评估，并以此分配每个审计阶段需要的项目组成员。其次，应将责任进行细致划分，对于评估出来的高风险、复杂度高的审计业务可通过增派人手、增加质量复核次数等方式控制审计质量。最后，应做好审计全程的监督工作，并进行相关记录工作，审计人员在出具报告前，对在准备报告时形成的结论进行质量复核，考虑前期没有被指出问题但仍旧更换审计机构的缘由是否会带来风险。同时关注异常具体事项，评估对本期财务报表的影响，以确保业务执行的质量。然后基于事实和内外部因素进行专业的职业判断和评估，必要时考虑对复核程序进行扩展，定期召开项目质量控制复核人员会议，提高审计质量。

(3) 注册会计师持续保持职业怀疑态度

倘若管理层想要通过隐瞒关联方关系、关联关系通过第三方平台非关联化等方式刻意隐瞒，那么未接受过专业培训的注册会计师则很难识别，因此需要增加注册会计师的经验积累，提高关联方交易的风险意识，在审计工作中持续保持职业怀疑态度，可通过定期培训加强业务学习，学满课时并考核的机制对注册会计师的专业胜任能力进行评价，并从日常审计工作的业务处理中对注册会计师的职业审慎态度进行考察。同时，为了识别审计过程中更加隐蔽的关联方交易方式以及适应经济环境变化，注册会计师也应具有创新性思维，审慎评价审计证据，定期进行小组经验工作交流，汇总讨论新型、隐蔽的违法违规关联方交易行为，总结提炼出针对性审计处理办法，提高审计业务水平，以便能及时、高效识别审计风险，将理论与实践相结合，依法进行合理审计，降低审计风险。

6 结论与展望

6.1 主要结论

本文从重大错报风险和检查风险两个层面进行考虑，通过对 T 公司的研究得

出以下结论:

第一,首次业务承接应全面考虑客户风险。可结合波士顿理论划分客户群体,将客户风险放在首位,提高风险意识,谨慎选择客户群体。如果承接高风险客户业务,则应严格执行质量复核,降低审计风险。

第二,注册会计师应注重被审计单位关联方交易的识别。可通过了解家族企业在转型过程中的股权交叉、资本结构、治理层关系、控股股东的社会关系、职位交叉等情况识别关联方关系,警惕家族企业容易产生的集体舞弊行为。同时,对企业的异常交易也应保持警惕,关注交易的披露是否恰当、定价是否合理,可通过核查净利润增长率与现金流增减变动是否趋同、出借资金的借款利率及资金是否按规定时间收回等方式识别关联方交易。

第三,企业性质的特殊性和股权结构变动均增加了关联方交易发生的概率。同时,违规关联方交易行为容易给企业带来经营风险、法律风险、舞弊风险等;内部控制问题容易增加关联方交易审计风险。

第四,家族企业可以在转型前进行事先的风险评估降低企业和中小股东的损失,在转型过程中,不断完善自身治理结构、管理体系、家族成员退出方式,通过实现股权多元化的方式增加股权制衡,加强内部人事管理,建立高管激励与约束机制、利益冲突协调机制等,能够有效减少舞弊风险,促进企业高效迅速发展。

6.2 展望

目前,关联方交易手段复杂多样,家族企业转型的过程更是关联方交易违规行为的高发期,增加了审计工作的难度,本文通过此案例的梳理和分析,提出一些总结和优化方式,希望给注册会计师应对同类型问题时提供一些应对策略的参考。未来,随着关联方交易研究的深入,注册会计师面对违规关联方交易行为的审计程序更加具有针对性。虽然通过关联交易的手法更加隐蔽,注册会计师不易察觉到问题,但在相关法律逐步完善、政府监管不断加强的形式指引下,注册会计师经过专业培训后专业化程度迅速提高以及良好的职业操守等均有助于有效识别关联方交易舞弊行为,使之逐步被控制甚至减少。企业进行关联方交易的行为将会越来越规范化,利益相关者的权益也将得到进一步保证。

参考文献

- [1]Abdelmoneim A.Awadallah.Investigating the impact of macro-economic changes on auditors'assessments of audit risk:a field study[J].Journal of Applied Accounting Research,2020(05).
- [2]Abdullatif and Modar. Fraud Risk Factors and Audit Programme Modifications: Evidence from Jordan[J].AABFJ,2013,Vol.7(No.1):59-77.
- [3]Astrachan J.H.and Shanker M.C.Family businesses' contribution to the U.S. economy:A closer look[J].Family Business Review,2003(3):211-219.
- [4]Chang,S.J.and J.Hong.Economic performance of group-affiliated companies in Korea:intragroup resources sharing and internal business transaction,Academy of Management Journal,2000.43(3):429-448.
- [5]Claessens,Simeon D jankov,Joseph P.H.Fan,Larry H.P.Lang.Disentangling the Incentive and Entrenchment Effects of Large Shareholding[J].The Journal of Finance, 2002(12):41-71.
- [6]Drucker.Managing the Family Business[J].Selected works of Drucker,master of modern management,1999.
- [7]Delu Wang,Gang Ma.Political connection and business transformation in family firms:Evidence from China[J].Journal of Family Business Strategy,2016,6.
- [8]Esamaddin Khorwatt.Assessment of Business Risk and Control Risk in the Libyan Context[J].Open Journal of Accounting,2015(01).
- [9]Gary Giroux,Cory Cassell. Changing audit risk characteristics in the public client market[J].Research in Accounting Regulation,2011,23(2).
- [10]Gersick, K. E,Handbook of family business research[J].Family Business Review, 1998,7(2):103~107.
- [11]Handler.Methodological issues and considerations in studying family business[J]. family business review,1989(3):257-276.
- [12]Jian.T.J.Earnings management and tunneling through related party transactions: Evidence from Chinese corporate groups[J].Working paper,2003,12(2):11-15.
- [13]Johnson.La Porta,Lopez-de-Silanes,and A.Shleifer Tunneling[J].The American

Economic Review,2003:22-27.

[14]Johnie.Mitigating corporate financial fraud:a qualitative study[J].Doctoral ,2008.

[15]Kalm,Gomez-Mejia.Socioemotional Wealth Preservation in Family Firms[J].
Revista de Administrative, 2016, 51(4):409-411.

[16]Masood Fooladi,Maryam Farhadi.The moderating effect of corporate governance
on the relationship between related party transactions and firm value[J].Afro-Asian J.
of Finance and Accounting,2017,7(3):201-226.

[17]Mark Kohlbeck, Mayhew. Are Related Party Transactions Red Flags[J].Contempo-
-rary Accounting Research,2017(2):900-928.

[18]Mikko Mustakallio.Relational and Contractual Governance in Family Fuims:
Effects on Strategic Decision Making[J].Family Business Review,2002,205-222.

[19]Nurul Nazlia Jamil.The Effects of Politically Connected Audit Committees on
Audit fees:Evidence in Malaysia[J].International Finance and Banking,2017(12).

[20]Rama Seth.Ownership concentration and stock returns:Evidence from family
firms in India[J].Pacific-Basin Finance Journal,2020,61:66-75.

[21]Saeed Askary.Audit evidences and modelling audit risk using goal programming
[J].Int.J.of Applied Decision Sciences,2018(06).

[22]Scanlon,Belliston.PCAOB Adopts New Auditing Standard for Related Party
Transactions[J].The Corporate&Securities Law Advisor,2014:28-32.

[23]Shleifer A Vishny R W A.Survey of corporate governance[J].Journal of Finance,
1997,52(2):737-783.

[24]Stewart,A.Help one another,use one another:Toward an anthropology of family
business[J].Theory & Practice,2003, 27(4).

[25]Stuart.The audit risk model:an empirical test for conditioned dependencies among
assessed component risks [J].Auditing, 2008,(2):19-22.

[26]Swenson.The effects of industry specialization on audit risk assessments and
audit-planning decisions [J].Accounting Review,2001,79(1):201-219.

[27]Tiffany Dwijaya Hendratama,Zuni Barokah.Related party transactions and firm
value:The moderating role of corporation social responsibility reporting[J].China
Journal of Accounting Research,2020(1).

- [28]Venter,Elmarie.The influence of organizational factors on successful succession in family business[J].Journal of the Southern African Institute for Management Scientists,2003,2.
- [29]Ward and Aronoff.trust gives you the advantage[J].Nation's Business,1991(8):42.
- [30]Yan-Leung Cheung and Li hua Jing. Tunneling and propping up: An analysis of related party transaction by Chinese listed companies[J].Pacific-Basin Finance Journal,2009,17(3).372-393.
- [31]Yenpao Chen and Weiju Chen.The impact of related party transactions on the operational performance of listed companies in China [J].Journal of Economic Policy Reform,2009(12).
- [32]Yasuhiro Ohta.On the Conditions under which Audit Risk Increases with Information[J].European Accounting Review,2008(09).
- [33]包懿. 我国关联方交易审计中存在的问题及其对策[J]. 中外企业家, 2017. 17
- [34]陈凌, 王萌, 朱建安. 中国家族企业的现代转型[J]. 管理世界, 2011(4):171.
- [35]车嘉丽. 上市公司关联交易的审计风险及规避[J]. 审计理论与实践, 2003(6):67-68.
- [36]杜颖洁, 刘洋. 企业生命周期视角下的股权结构与关联方交易研究[J]. 财会通讯, 2018(30):85-89.
- [37]冯筠, 穆放. 大数据环境下社会审计风险研究[J]. 中国集体经济, 2020(1). 49-50.
- [38]盖尔西克. 家族企业的繁衍—家族企业的生命周期[M]. 北京:经济日报出版社, 1998. 23.
- [39]韩维芳. 审计风险、审计师个人的经验与审计质量[J]. 审计与经济研究, 2017(3):35-45.
- [40]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(7):26-35.
- [41]刘珊珊. 对上市公司关联方交易的初探[J]. 新经济, 2015(8):43.
- [42]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.

- [43] 李雅楠. 舞弊审计中的审计风险控制研究——基于注册会计师对审计风险敏感度[J]. 中国注册会计师, 2016(1): 63-66.
- [44] 李涛. 基于舞弊双三角理论的关联方交易舞弊审计研究——以乐视网为例[J]. 财会月刊, 2018(17): 92-100.
- [45] 吕占峰. 我国家族企业研究的若干问题综述[J]. 理论月刊, 2008(1): 162.
- [46] 潘必胜. 乡镇企业中的家族经营问题[J], 中国农村观察, 1998(1).
- [47] 钱德勒. 看得见的手——美国企业的管理革命[M], 北京: 商务印书馆, 1987. 9.
- [48] 苏田. 上市公司关联方交易与审计风险关系的研究[J]. 财会学习, 2019(18): 160-161.
- [49] 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).
- [50] 佟岩, 王化成. 关联交易、控制权收益与盈余质量[J]. 会计研究, 2007(4).
- [51] 魏明海, 黄琮宇, 程敏英. 家族企业关联大股东的治理角色[J]. 管理世界, 2013(3): 133-147.
- [52] 王增涛, 薛丽玲. 家族涉入、社会情感财富与中国家族企业国际化——基于 289 家上市家族企业数据的实证研究[J]. 国际商务, 2018(2): 143-155.
- [53] 韦革. 中国转型期家族企业成长的制度分析[D]. 华中科技大学, 2009. 6.
- [54] 王藤燕. 家族企业去家族化影响因素及其绩效研究[D]. 对外经济贸易大学, 2016. 6.
- [55] 吴青华, 范腾龙. 大股东掏空的行为机制研究[J]. 经贸实践, 2017(7): 251.
- [56] 熊鹏. 我国家族上市公司股权结构的制度分析[J]. 财经科学, 2003(1): 106.
- [57] 谢荣, 吴建友. 现代风险导向审计理论研究与实务发展[J]. 会计研究, 2004(4): 47-51.
- [58] 席龙胜. 家族企业治理模式研究——以国美电器事件为例[J]. 经济论坛, 2011(8): 199-202.
- [59] 于立, 马立波, 孙亚锋. 家族企业治理结构的三环模式[J]. 经济管理, 2003(2)
- [60] 叶国灿. 论家族企业控制权的转移与内部治理结构的演变[J]. 管理世界, 2004(4): 147-153.
- [61] 张之光, 李中义. 当代中国家族企业及存在的相对合理性[J]. 当代经济研

究, 2004(11):58-63.

[62]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(1):63.

[63]周锐. 家族企业去家族化方案及效果分析[J]. 财会通讯, 2019(8):89-92.

[64]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.

[65]赵振智, 黄静. 关联方关系及关系方交易审计[J]. 财会月刊, 2012(20):67-68

后 记

时光匆匆，转眼即将毕业，回想起三年前刚踏入校园时的情景，恍如昨日。在学校的三年里，老师和同学们给了我很多帮助，心中满是感激。此时，我想对我的学校和那些曾经帮助、鼓励、指引我前行的人们表达我诚挚的谢意。

首先，我想感谢我的导师，在跟着导师学习的过程中，导师耐心帮助我完善知识体系。在论文的写作过程中，耐心指导着我的论文写作，经常给予我很多宝贵的建议，提醒我写作中需要注意的事项，拓宽了我的写作思路和知识面。其次，我想要感谢答辩组的各位老师，在答辩中帮助我们找出不足，并提出修改意见，使我们的论文更加完善。再次，我想感谢一路陪伴我成长，一起努力进步的同学们，让我的生活变得丰富多彩，难以忘怀。最后，特别感谢我的学校，在这里的三年时光里，邀请名师授课，举办案例大赛等，给予我们各种提升自我的机会，开拓了我们的眼界，让我们感受到了这个大家庭中的温暖。

这三年的学习生活很充实，不仅仅是学习方面的进步，还有思维能力也在不断提升，收获满满，这些都离不开大家的帮助，未来，我会更加努力，不辜负母校的栽培。