

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 _____ 医药企业审计风险评价研究 _____
_____ 以 Y 企业为例 _____

研究生姓名: _____ 吴昀烜 _____

指导教师姓名、职称: _____ 李长兵 教授 张树海 正高级会计师 _____

学科、专业名称: _____ 审计硕士 _____

研究方向: _____ 社会审计 _____

提交日期: _____ 2022 年 6 月 1 日 _____

独创性声明

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

学位论文作者签名： 吴响炬 签字日期： 2022.6.3

导师签名： 李长兵 签字日期： 2022.6.3

导师(校外)签名： 张军 签字日期： 2022.6.7

关于论文使用授权的说明

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

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

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

学位论文作者签名： 吴响炬 签字日期： 2022.6.3

导师签名： 李长兵 签字日期： 2022.6.3

导师(校外)签名： 张军 签字日期： 2022.6.7

**Research on Pharmaceutical Enterprise
Audit Risk Evaluation
——A Case Study of Y Enterprises**

Candidate : Wu Yunxuan

Supervisor : Li Changbing Zhang Shuhai

摘 要

党和国家高度重视国民身体健康状况，十九大报告指出，要实施健康中国的战略，为人民群众提供全方位、全周期的健康服务。长期以来，医药行业在我国国民经济中都扮演着极为重要的角色，是国民经济的重要支柱之一。随着我国经济的跨越式发展的同时，也出现了一些不利于市场经济发展的问题，企业财务造假就属于其中危害性较为严重的问题之一，这种行为不仅破坏了市场经济的稳定发展，也给审计工作带来更大的挑战。由于各行业具有的行业特征不同，注册会计师审计时面临的审计风险也不尽相同。目前我国医药企业总体发展态势迅猛，不仅限于传统行业，还涉及很多现代新型产业，随着整个行业的快速发展，也存在多、小、散、乱，缺乏有效的监督治理等一系列问题，使得注册会计师在对医药企业审计过程中面临更多不同于其他行业的风险，亟需通过理论和实践研究提出防范对策。

本文在梳理相关国内外文献和医药行业政策的基础之上，选择 Y 企业为案例，应用模糊综合评价法来评价医药企业审计风险，并依据得到的评价结果对审计风险提出相应的防范策略。首先，在介绍研究意义、文献综述的基础上，结合相关概念和理论基础分析，简要介绍 Y 企业及 RH 所的基本情况，并对 Y 企业的财务舞弊相关情况以及 RH 所审计该企业的情况进行详细的阐述，并分别从重大错报风险及检查风险两个层面来识别 Y 企业存在的审计风险。最后，构建 Y 医药企业审计风险评价模型，并结合评价结果，对医药行业企业防范审计风险提出改进对策和建议。

关键字：医药企业 审计风险 审计风险评价

Abstract

The Party and the state attach great importance to the health of the people. According to the report of the 19th CPC National Congress, we will implement the strategy of "Healthy China" and provide all-round and whole-cycle health services for the people. For a long time, the pharmaceutical industry plays a very important role in China's national economy, is one of the important pillars of the national economy. With the leapfrog development of China's economy at the same time, there are also some problems that are not conducive to the development of the market economy. Financial fraud of enterprises is one of the more serious problems. This behavior not only destroys the stable development of the market economy, but also brings greater challenges to the audit work. Due to the different characteristics of various industries, the audit risks faced by certified public accountants are also different. At present, the overall development trend of China's pharmaceutical enterprises is rapid, which is not limited to traditional industries, but also involves many modern new industries. With the rapid development of the whole industry, there are also a series of problems such as many, small, scattered and disorderly, lack of effective supervision and governance, which makes certified public accountants face more risks different from other industries in the audit process of pharmaceutical enterprises, It is urgent to put forward preventive countermeasures through theoretical and

practical research.

On the basis of combing relevant domestic and foreign literature and pharmaceutical industry policies, this paper selects Y enterprise as a case, applies fuzzy comprehensive evaluation method to evaluate the audit risk of pharmaceutical enterprises, and puts forward corresponding prevention strategies for audit risk according to the evaluation results. First of all, on the basis of the introduction of research significance and literature review, combined with relevant concepts and theoretical basis analysis, a brief introduction to the basic situation of Y Enterprise and RH Institute, and detailed description of Y enterprise's financial fraud and RH institute's audit of the enterprise. And the audit risk of Y enterprise is identified from two levels of serious error reporting risk and inspection risk respectively. Finally, the audit risk evaluation model of Y pharmaceutical enterprise is constructed, and the improvement countermeasures and suggestions are put forward for pharmaceutical industry enterprises to prevent audit risks based on the evaluation results.

Key words: Pharmaceutical enterprise; Audit risk; Audit risk evaluation

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	2
1.2 国内外文献综述	2
1.2.1 审计风险研究	2
1.2.2 审计风险成因与对策研究	3
1.2.3 审计风险评价方法研究	6
1.2.4 医药企业审计风险研究	6
1.2.5 文献述评	8
1.3 研究方法和创新点	8
1.3.1 研究方法	8
1.3.2 可能的创新点	9
1.4 研究思路和研究内容	9
1.4.1 研究思路	9
1.4.2 研究内容	10
2 相关概念及理论基础	12
2.1 相关概念	12
2.1.1 审计风险	12
2.1.2 审计风险评价	12
2.2 理论基础	13
2.2.1 现代风险导向审计理论	13
2.2.2 委托代理理论	14
2.2.3 信息不对称理论	15
3 RH 所审计 Y 企业的案例介绍	16

3.1 RH 所及 Y 企业情况介绍	16
3.1.1 RH 所简介	16
3.1.2 Y 企业简介	16
3.1.3 RH 所审计 Y 企业情况介绍	17
3.2 Y 企业财务舞弊案例介绍	18
3.2.1 Y 企业案例简介	18
3.2.2 Y 企业财务舞弊情况介绍	19
3.2.3 证监会处罚结果	20
3.3 RH 所对 Y 企业审计风险的识别	21
3.3.1 财务报表层次重大错报风险的识别	21
3.3.2 认定层次重大错报风险的识别	27
3.3.3 检查风险的识别	29
4 Y 企业审计风险评价体系的构建及应用	30
4.1 Y 企业审计风险评价体系的构建	30
4.1.1 构建审计风险评价体系的可行性	30
4.1.2 Y 企业审计风险评价指标的获取	30
4.2 运用层次分析法计算评价指标的权重	33
4.2.1 重大错报风险评价指标权重确定	35
4.2.2 检查风险评价指标权重确定	37
4.3 运用模糊综合评价法量化审计风险	39
4.3.1 重大错报风险评价	39
4.3.2 检查风险评价	42
4.3.3 审计风险综合评价	44
4.4 评价结果分析	45
4.4.1 重大错报风险评价结果分析	45
4.4.2 检查风险评价结果分析	46
5 医药企业审计风险防范对策与建议	47
5.1 重大错报风险防范与对策	47
5.1.1 了解被审计单位行业发展情况以及企业内外部环境	47

5.1.2 了解医药行业政策现状	47
5.1.3 关注经营环境对医药企业的影响	47
5.1.4 关注关联方和关联方交易的披露情况	48
5.1.5 加强企业内部控制及公司治理情况的了解	48
5.1.6 保持风险评估结果的持续修正	49
5.2 检查风险防范与对策	49
5.2.1 增强审计人员的执业水平	49
5.2.2 强化审计人员独立性意识	50
5.2.3 完善事务所内控体系	50
5.2.4 强化对审计项目的责任意识和风险意识	50
5.2.5 提高注册会计师的专业胜任能力	51
6 结论与展望	52
6.1 结论	52
6.2 展望	53
参考文献	54
附 录	58
后 记	62

1 绪论

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

众所周知，我国国民的健康依靠整个医药行业来维持，并且医药行业作为我国重要的行业之一，和其它行业是有所不同的，医药行业不仅要盈利性还承担着重要的社会责任，这对保障国民身体健康、维持社会稳定都极其重要。同时，医药行业这一基础产业关系着国计民生的发展状况，两者之间有着紧密的联系。是推进“中国制造 2025”的重点项目之一，是发展战略性新兴产业的重要领域。

因为药品生产管理环节复杂、时效性强、销售渠道的特殊性等方面原因，医药行业上市公司则比其他企业将面临更多的风险。从医药企业的特点来讲，高盈利即意味着高风险。其次，在药品时效性方面，积压的药品要怎样合理的进行计价并处理，这一过程有着很大的可操作空间。最后，除了会受到企业自身的影响，与此同时医药企业也受到国家政策的影响，政府出台的“新医改”政策，在很大程度上推动了医药企业的发展，改善其经营环境。但是国家推出的集中药品采购等相关政策对医药行业的药品销售业务及销售渠道都产生了较大影响，并且医药企业所面临的审计风险也随之产生变化。

因为医药行业独有的特点，所以在追求利润最大化时，不仅要保证产品的质量，承担起社会责任，而且要应对频繁变动的政府政策，使得医药企业不断地进行调整，相较于其他行业，医药企业所面临的风险较高。而现代医药企业为了满足经营者想要盈利目的，则会利用各种手段对财务报表进行粉饰，形成财务舞弊。上市公司存在的舞弊行为，一直是资本市场关注的重点，但却是很难消除的现象。近几年各个行业的造假案例频出，其中也有很多医药上市公司的例子，如长生生物出售假疫苗、紫鑫药业违法操纵盈余、康芝药业关联方舞弊等都存在财务造假行为。因为存在信息不对称，企业的经营者对企业的真实信息充分掌握，进行内部操纵之后，会出现对外公布的财务报表有失真现象，那么如果信息使用者未能获取真实可靠的信息，便会直接影响其做出错误的决定。财务造假案例会使企业

的声誉和行业形象受到严重损害,扰乱市场秩序,也会加大了事务所的审计风险。加之参与审计的会计师事务所及项目参与人员审计风险防范意识不足,没有针对医药行业设置特殊的程序来应对存在的各种审计风险,导致医药行业审计失败案例大量出现。有鉴于此,研究医药企业审计风险,构建医药企业审计风险评价机制,可以进一步维护行业市场秩序并推动医药企业在市场上的健康发展。。

1.1.2 研究意义

医药行业的健康发展是保障国民身体健康的基础,医药行业和其它行业相比较有着自身的特殊性,以及我国当前在该行业审计风险方面的研究还有待加强,还未形成一套具有指导和参考价值的完善体系。近些年与医药企业有关的财务舞弊案例屡见不鲜,而现有的研究基本上是围绕一般行业发生的审计风险展开的。对于医药行业,注册会计师应需要结合其特殊性,在审计过程中提高风险识别的能力,完善风险防范措施。因此,结合医药企业的审计风险的特殊性构建审计风险评价模型,优化风险识别和防范措施,有利于提高医药行业审计质量,促进医药企业健康快速发展。

本研究结合 Y 企业审计案例,构建审计风险评价模型,采用模糊综合评价法评价该企业的审计风险,在此基础上提出针对医药企业的审计风险防范措施,对完善医药企业审计风险评估及防范的相关理论研究成果具有一定价值。同时,通过对医药企业审计风险评价体系的深入研究,构建适合医药企业的审计风险应对机制,有利于丰富我国现有医药行业审计风险评估的相关经验素材,对会计师事务所和注册会计师更好实现审计预期,降低审计风险具有现实意义。

1.2 国内外文献综述

1.2.1 审计风险研究

在国外,美注协(2005)认为,审计风险是审计人员没有对财务报表进行客观的评价以及发表了与客观事实不相符的审计意见的情况下,从而产生的风险。Krishnan(2009)研究发现,一个企业对财务状况的重视程度和对财务稳定性的需求会直接影响到审计费用与审计风险。Ed Donnell 和 Joseph James(2010)

认定期组织专业化的培训,让审计人员具有更加丰富的专业知识可以改善审计风险的存在状况。Keith Czemey (2015) 为了研究企业内控与 IPO 审计风险之间是否存在关联,则对内部控制与审计风险的关系进行了分析,得出内控的健全性会影响 IPO 审计风险,因此完善企业的内控结构,则保证了审计师从企业内部所获信息的可信度与可靠性,相反混乱的内部控制体系则体现出混乱的企业内部管理,信息可靠性低,可信度较弱,从而增加审计风险。Menna 等人 (2017) 认为随着信息技术的高速发展,这使审计行业遭受到了巨大的挑战,企业聘用的 IT 专家的专业水平影响着发表审计意见的可靠性,因此通过让审计师熟悉会计信息系统知识和使用方法来建立企业员工自己的 IT 审计部门,达到降低审计风险的目的。

在国内,雷英 (2011) 等人认为企业风险更多的是在审计人员进行实务工作的同时产生的,得出的错报风险点而导致审计失败。刘丙竹 (2015) 等人在会计师事务所的普通合伙制的前提下,得出结论,审计风险是在企业不完善的市场体制和经营管理中产生的,并对事务所提出了有效的风险防范措施。李雅楠 (2016) 认为舞弊加剧了审计风险的产生,其中公司舞弊情况、审计方法选择、审计人员的专业胜任能力等因素与审计风险呈现正向相关。章琳 (2016) 将金亚科技作为研究对象,分析该企业财务造假情况,研究内容是事务所面临的审计风险,为了使研究更加细致,则将审计风险分层次进行分析,在重大错报风险层次则主要是对财务造假的手段进行剖析;而另一层则是检查风险相关影响因素的分析。陈珮珮 (2017) 认为运用现代审计风险还需考虑以下几个问题:一是是否要权衡审计效益与审计风险;二是在委托代理关系中,被审计单位是否会与受托方串通;三是审计师对被审计单位所处的行业与所涵盖的业务,以及相关知识的了解程度。史歌和张健如 (2019) 在前人研究的基础上,以风险评估为导向建立了现代审计风险评价体系。该体系分别从企业的战略风险、经营环境、控制风险以及业绩评估等方面来开展审计工作,提升审计质量。

1.2.2 审计风险成因与对策研究

(1) 审计风险成因研究

国外相关研究中,Bookal (2006) 认为在审计失败的诸多案例中,最普遍的

舞弊手段则是管理层舞弊，并且在对这些审计失败案例研究过程中发现，传统的审计方法已经不能够应对这一情况，但是现代风险导向审计理论的合理应用，则能够对管理层舞弊所产生审计风险进行有效的规避。Palmrose (2011) 在对众多相似的案例进行分析，随后得出结论，关联方交易审计风险不仅会被审计人员的专业胜任能力影响，同时也与职业道德水平有直接的关系，通过构建模型来量化专业胜任能力和职业道德对审计风险的影响。Jochen Bigus (2015) 认为审计风险的重要影响因素还包括审计人员对整个项目的责任意识。若审计人员责任意识不足，则在审计工作中的随意性较大，则会使审计风险不断升高。的产生。Rusmin, John Evans (2017) 的研究与 Palmrose (2011) 得出同样的结论，审计人员的专业能力与职业道德素质是影响审计风险的两个重要因素，在 2017 年的研究中，则是影响审计风险控制和管理两个重要因素。Leonov P. Y. 和 Veselova E. A. (2018) 认为在研究企业的舞弊风险时，要以现代风险导向审计模型即审计风险=重大错报风险*检查风险作为基础，才能得以实现。Ban (2020) 表明注册会计师没有修正财务报表审计意见故而导致了审计风险。

国内相关研究方面，应里孟等 (2016) 在研究中发现经济利益会驱使审计人员欺骗委托人致使审计信息失实，这也是审计风险产生的因素之一。王佳羽 (2016) 在对事务所的研究中得出结论，注册会计师也会成为影响审计风险的一项因素，考虑到事务所需要良好的从业环境，所以可以从注册会计师应具有专业的胜任能力这一角度对所在事务所提出相应的要求。朱宏 (2018) 以房地产企业作为案例，详细分析了企业的偿债水平、营运能力等有关的财务指标，而且还分析了该企业内部环境的现状，得出结论，在房地产行业，在持续经营能力这一方面，企业普遍都可能面临不同程度的审计风险。谢文彬 (2019) 认为如果在进行审计工作时，审计机构没有审计对象保持审计独立性，那么便会带来一定的审计风险。蔡俊杰等 (2020) 在研究中认为经济责任审计风险可以划分为四大类进行研究，并依据相应的研究结果采取防范措施，以降低审计风险。姚鹭 (2020) 认为交易所问询函可以作为注册会计师用来评估风险的重要信息来源，交易所问询函信息含量非常大，问询问题能够反映出上市公司可能存在的风险点，并通过问询函来对审计风险进行全面且细致的识别和评估，找出高风险的领域。黄静 (2021) 从组织形式、内部会计信息、审计人员的素养以及专业胜任能力等方面分析了审计风

险的成因。李洪（2021）认为在新冠疫情的影响下，会计师事务所执业环境会发生巨大的变化，应对在新时期背景下由审计模式、经营风险以及审计人员职业判断能力等产生的审计风险成为一项严肃的挑战。

（2）审计风险对策研究

在国外，Album. L. Nagy（2012）认为想要完成识别错报的工作，审计人员要有相应的农产业审计经验和专业技能，随后合理的应用审计程序顺利完成这一项识别工作。Duellman、Hurwitz、Sun（2015）认为想要在一定程度上降低审计风险，那么让管理者不要盲目的相信自己的能力也是避免审计风险的一种方法。Jochen Bigus（2015）阐述了在进行整个项目审计时，提升注册会计师的责任意识也是应对审计风险的一项措施。Esamaddin Khorwatt（2015）在研究中表明为了保证事务所选择客户的恰当性，降低选择客户所带来的审计风险。那么注册会计师在承接新业务时，就要对客户进行风险评估。FedaaAbd Almajid Sabbar Alaraji（2017）认为审计质量水平受多种因素影响，其中包括会计师事务所的规模、审计人员的审计经验以及外部竞争力等因素。研究中对这些因素进行分析和研究，并提出了相应的对策来控制审计风险。Rusmin, John Evans（2017）的研究中，控制审计风险的两个重要因素分别是审计师的专业胜任能力、独立性以及自身的职业道德素养。

在国内，针对审计风险对策的研究也有很多，韩维芳（2017）认为事务所加强审计人员专业的培训力度并且提升审计人员专业素养对于审计风险的控制、审计报告质量的提高是十分有效的，并通过对审计风险质量的研究论证了这一观点。武沂娟（2018）在研究控制审计风险的措施时，认为可以从企业所处的外部环境、会计师事务所的情况以及注册会计师自身的原因这三个方面提出相应的控制措施。汤亚玲（2019）也认为明确审计要求，不仅可以提升内审人员的专业素质和工作人员的积极性，同时也可以降低审计风险产生的可能性。史元、朱晓琳（2019）认为审计人员对风险的感知程度与审计质量呈正相关，即审计人员对审计风险的敏感程度越高，相对面临的审计风险就会越小，使得审计质量越高。李廷勇（2020）提出加强风险意识是十分有必要的，与此同时要保证审计人员的独立性。张光水（2021）在研究中，首先分析了会计师事务所面临的审计风险具体影响因素，并就开展的审计工作、管理制度的建立、审计人员专业素质的培养、扩展审计业务

的积极性等多个层面，并有针对性的提出了事务所应对财务审计风险的对策。易丽兰（2021）从业务的承接、审计计划的制定、审计的实施与报告的出具这四个阶段提出了相应的解决对策。

1.2.3 审计风险评价方法研究

在国外，John.J.Cheh 和 Thomas.G.Calderon（2002）研究提出，随着时代的进步，审计风险的研究方法也应该不断更新，审计模式也是同样的，所以在对审计风险进行研究时可以考虑应用新的方法，如卷积神经网络人工智能技术以及模糊数学方法等。Law（2007）指出在一定程度上认为企业的重大错报风险即该企业面临的审计风险，并且重大错报风险的产生具有客观性，没有发现切实可行的方法来规避，那么审计人员就一定要应用合理的方法对重大错报风险实施风险评价。Arens（2008）提出审计风险模型的评估方法分别有模糊综合评价法、内部控制有效性评估、风险概率法和风险因素法、。

在国内，张萍、王莹（2010）认为应用风险模糊评价法对审计风进行评价是一个恰当的选择，使用模糊矩阵可以对审计风险进行定性和定量相结合的分析，提高审计风险评估的准确性和客观性。何芹（2010）认为审计风险的评价也应将固有风险、控制风险以及检查风险都包括在评价范围内，并且其在研究中采用了灰色关联分析的综合评价方法。王会金（2011）在研究审计风险中建立了审计风险评价模型建，并通过定量分析的方法阐述其评价模型的可行性。刘国城、王会金（2016）在对信息系统的审计风险展开研究时，把层次分析和熵权两个方法相互结合，并在此基础上设计了递阶层次结构来对审计风险进行评价。肖芬和陈立新（2018）在“互联网+”这一大背景下，构建了有关“互联网+”的审计风险评价指标体系，首先运用层次分析法计算各指标权重值，随后则应用模糊综合评价法量化“互联网+”环境下的审计风险进行评价。吴国斌和李明燕（2020）研究中评估重大错报风险则将以下几种方法相结合：层次分析法、模糊评价法以及专家打分法，实现对重大错报风险的评估。

1.2.4 医药企业审计风险研究

在国外，Solomom（1999）认为事务所应该将所承接的业务，根据行业来划

分,即审计业务是专门化的,然后可以要求审计人员充分学习与承接业务相关的行业知识。在一定程度上,这使得审计人员能够更容易开展审计工作。针对医药行业的特点,审计师凭借自己对医药行业专业知识的了解能够对审计工作做出更精准的判断,起到降低审计风险的作用,并且也能在一定程度上提高审计质量。Palmore (2005)认为事务所的审计质量控制体系会对医药企业审计风险起到限制的作用,当具有审计经验的审计师制定审计计划时,应当将有经验的专业人员分配到较复杂项目上去。并在实际工作中,事务所审计人员花费时间与审计费用也应详细的进行考量。相反如果将难度较大的任务分配给经验不足的初级审计人员,由于他们缺乏丰富的审计经验和专业知识反而会导致审计风险的产生。Svoboda (2012)指出医药企业中,存货状态的改变可能会造成与存货相关的风险,给审计工作带来巨大的阻碍。

在国内,郝玉贵和刘李晓(2012)以2010年紫鑫药业审计失败为例展开分析,运用了案例分析等一系列相关的方法,发现了该医药企业存在着提升股价、解禁套现等与关联方交易有关的各种舞弊动机,而造成舞弊的原因则与审计失职有着密切的联系。冯劲松(2017)认为我国医药企业在流通环节面临较多的风险,因此企业应在内部控制方面加以防范,降低和应对风险。景琦(2017)指出在研究医药企业审计风险时,应当将注意力放在重点领域,如:审计实施的程序和范围以及与审计过程相关的内容。李文静(2019)指出生物医药行业是高风险行业,其中最主要的便是行贿风险,所以审计师在对企业进行审计的全过程中,要时刻保持一定的职业怀疑态度。肖才芽(2019)认为在我国的医药行业中普遍存在很多潜在的问题,扰乱了市场秩序,其中最常见的是医药回扣现象以及医药企业存在的潜规则。我国医药行业虽然已经受到了国家法律法规严格的管控,但是这些问题仍然是不可避免的,直接影响着医药企业的健康发展,所以为了使这一影响降到最低,应根据医药行业特殊性选择适合的审计方法,从而改善医药行业的审计现状。吴娅婷(2020)通过实证分析得出,医药行业上市公司主要面临来自这三方面的审计风险,从审计主体层面来讲,主要是前一年度审计意见类型以及审计收费;从审计客体层面讲,分别是第一大股东持股比例、企业独立董事比例、董事会规模、收入增长率以及企业净利润;而在审计环境层面,负面网络舆论则是影响审计风险重要因素之一。

1.2.5 文献述评

通过对国内外研究现状的回顾，并且加以整理分析，看到国内外学者对上市公司审计风险以及防范对策的研究已经有了相关的成果，但是也仍存在着不全面的地方。

(1) 在现有研究中，学者们主要关注行业上市公司审计风险的具体影响因素。而在各行业中针对审计风险的研究却甚少，尤其是在医药行业，对该行业上市公司审计风险的研究实为少数。在审计市场中，医药行业的上市公司普遍被认为是高风险行业之一，如果对医药公司的审计不全面和不深入，那么就无法深入的找到其重要的风险点，加大了审计风险的发生率。

(2) 现有学者在研究医药企业审计风险时，研究内容主要是针对较宏观的层面，即从医药企业财报层次重大错报风险着手进行深入研究，相较于前者，当前对认定层次重大错报风险和检查风险的研究却非常的少。

基于此，本文试图在前人研究的基础上，通过对 Y 企业审计案例进行深入系统研究，运用模糊综合评价法探索医疗企业审计风险成因，并对医疗企业审计风险防范提出对策和建议。

1.3 研究方法和创新点

1.3.1 研究方法

文章应用到以下三个研究方法：

(1) 文献研究法

在回顾和梳理现有研究的基础上，根据本文所要研究的内容，提取相关观点，并形成自己的研究思路，同样也为审计风险指标的获取提供了有价值的参考。

(2) 案例分析法

本文采用案例分析法，通过查阅资料，了解数据等方法对 Y 企业的财务舞弊案例情况进行分析，并对企业审计风险进行识别，探究其存在的问题。

(3) 问卷调查法

根据资料、相关文献，并且根据案例风险分析结果，总结出对 Y 医药企业审

计风险影响较大的因素,并将审计风险划分为重大错报及检查风险两个层面来进行分析。对 Y 企业的审计风险评价模型进行分析,利用层次分析法计算指标权重。并且采用向专家和员工发放问卷的方式获取专家的评价集,并对专家反馈的结果进行整理,在此基础上计算得出各指标权重与风险评价数值。

1.3.2 可能的创新点

本文通过理论与案例的结合,对医药企业的审计风险进行了全面的分析。随着国家对国民身体健康状况的日趋重视,更多的医药企业选择上市,财务信息披露对于大众则显得尤为重要,因此对医药企业的审计是必不可少的。然而由于医药行业的特殊性,在寻求最大利润的过程中,也要抓好产品的质量,承担起自己应负的社会责任,由于政府政策变动频繁,医药企业随之处于不断调整中,也面临着相对较高风险,注册会计师在审计中也面临挑战。

(1) 本文在现有医药企业审计研究成果的基础上,结合案例实际情况,对 Y 企业的审计风险进行分析,并建立审计风险评价体系,从重大错报风险和检查风险两个层面入手,将其应用在 Y 企业案例中,并根据得出的评价结果提出相应的风险防范措施。

(2) 构建模型评价审计风险,应用 AHP-模糊综合评价法定性加定量的对审计风险展开评价,比传统的定性评估方法更能准确的分析出审计风险影响因素的重要程度,这也是本文的创新之处。

1.4 研究思路和研究内容

1.4.1 研究思路

本文基于国内外现有研究文献的梳理和医药企业审计风险的理论概述,结合 Y 企业审计风险进行论述,建立 Y 企业的审计风险评价模型,得到评价结果,并对医药行业审计风险提供合理的应对措施。研究思路图如 1.1 所示:

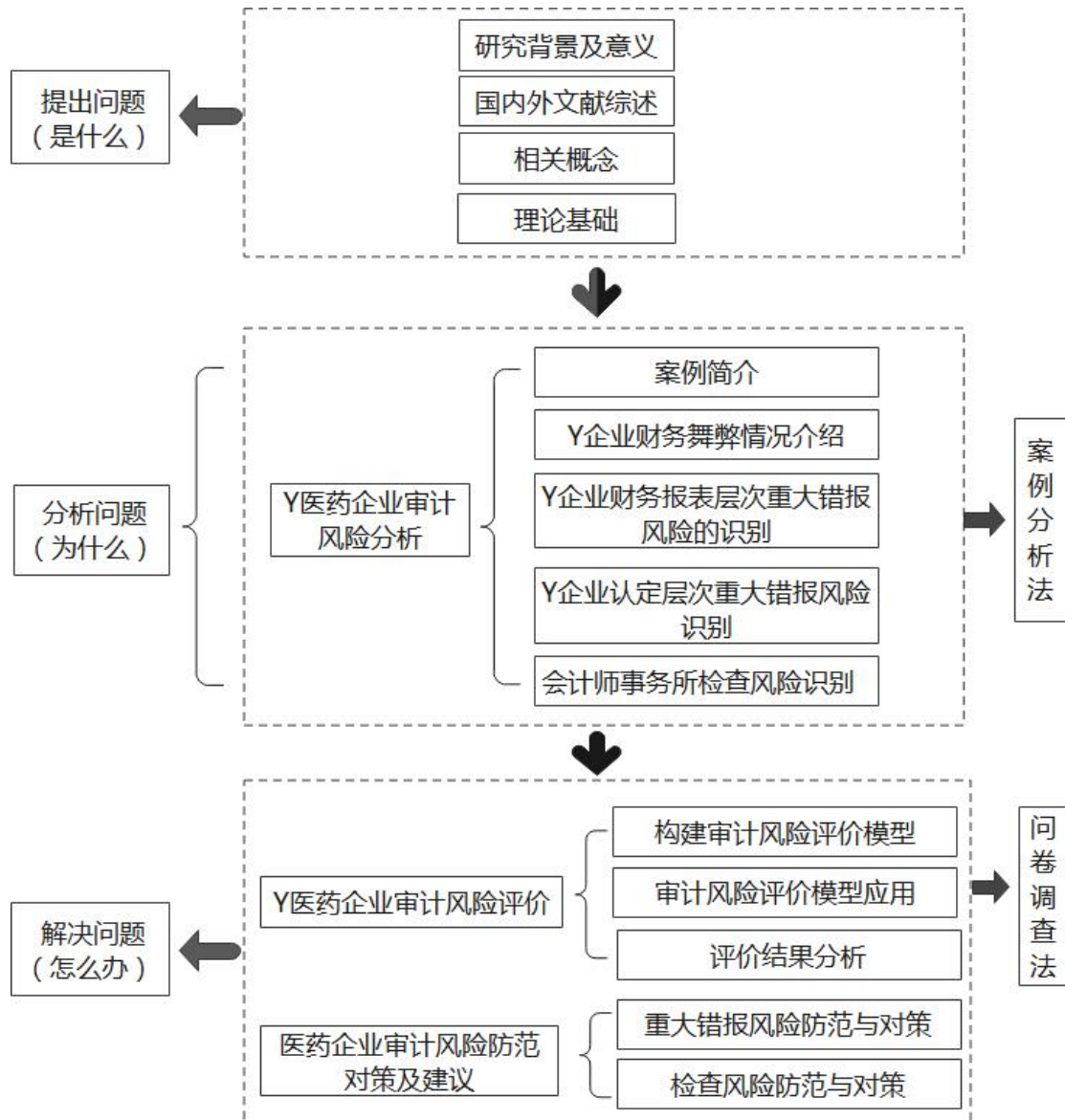


图 1.1 研究思路图

1.4.2 研究内容

本文以 Y 企业审计案例为基础，并将现代风险导向审计理论、委托代理理论等作为本研究的基本理论，在此基础上进行分析，运用层次分析法定性构建企业审计风险评价模型，并将该模型应用于 Y 企业审计案例中，对 Y 企业的审计风险进行评价，得到最终的审计风险评价结果，并据此提出切实可行的防范措施。本文分为六部分内容：

第一部分：绪论。介绍本研究的选题背景与意义，从审计风险内涵、审计风险的成因与对策、审计风险评价方法以及医药企业审计风险四个大方面梳理国内

外相关理论成果，提出本文具体的研究思路及研究方法。

第二部分：相关概念及理论基础。全面解读审计风险、审计风险评价相关概念，紧接着对现代风险导向审计理论、委托代理理论和信息不对称理论展开详细的介绍，给全文研究和撰写打下了坚实的基础。

第三部分：RH 所审计 Y 企业的案例介绍。以 Y 企业为研究对象，首先介绍企业情况，回顾舞弊事件的经过，介绍具体的财务舞弊情况，为进一步识别 Y 企业审计风险做好铺垫，再分别从重大错报风险与检查风险两个层面识别审计风险。

第四部分：Y 企业审计风险评价体系的构建及应用。依据对 Y 企业审计风险的分析，构建 Y 企业审计风险评价体系，通过应用层次分析法对审计风险同层级指标进行权重计算，最后将模糊综合评价法应用其中，量化审计风险，得到 Y 企业审计风险的评价结果。

第五部分：医药企业审计风险防范对策与建议。根据得到的审计风险评价结果，从涉及到的相关方面提出有效可行的防范对策与建议。

第六部分：结论与展望。回顾整篇文章，并做出总结。

2 相关概念及理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 审计风险

审计风险被认为是被审计单位对外界所提供的财务报表中可能存在重大错报，注册会计师对重大不符合实际情况的事项的财务报表判断错误，并且出具的审计意见报告与真实情况有所偏差。审计风险一般从以下两个方面体现：被审计单位对外界提供的财务会计报表已经公允反映了该单位各事项的真实状况，但审计人员却指出该单位并没有公允反映而发表的审计意见；相反，另一个是被审计单位出具的会计报表没有公允反映该单位各事项的真实情况，但是审计人员却指出该单位已经公允反映的审计意见。

2.1.2 审计风险评价

（1）审计风险评价概念

结合审计风险的概念，审计风险评价则是，将现代风险导向审计理论作为研究的基础，把企业及该企业聘用的事务所作为评价的对象，从重大错报和检查风险两个层面着手，先识别后评价风险的各类影响因素，提出应对措施的一项管理活动。这里的审计风险不仅包括了财务层面的风险，还涉及到日常的经营风险和行业风险以及其他相关风险，这些风险都十分重要。

（2）评价方法的选择

医药企业审计风险评价中，众多审计风险影响因素的重要程度各不相同。因此要选择恰当方法计算各因素的权重数值。医药企业所面临的审计风险受到的影响因素众多，并可以分层次对其进行分析。所以在审计风险评价中，在确定各因素的权重时，要关注影响因素的系统性及层次性，而层次分析法在该系统中应用较为普遍，不仅考虑到了层次性，而且方法实用，且操作技术简单。本文在研究中则选择应用层次分析法确定各影响因素的权重，原因如下：

首先，医药企业近年来受到社会的广泛关注。同时，近两年，根据国家不陆

陆续不断出台的与医药行业相关的法律法规，对该行业进行整改。审计可以推动医药行业健康发展，在得到了各方支持后，对相关专家进行最有效和合理的问卷调查是具有可行性的。

其次，医药企业审计风险评价中所应用的 AHP-模糊综合评价法虽有一定主观性，但它也包含了定性与定量的双重性质。专家评价只是评价方法的一个基本步骤，之后要得出正确的计算结果，则要依靠逻辑性较强的数理统计方法。因此，模糊综合评价法既依靠专家经验也应用了数理知识，适合应用在医药企业审计风险评价过程中。

(3) 评价方法的步骤

层次分析法，是将复杂问题简化即将研究对象的影响因素分为多个层次进而分析的方法，其步骤为：a 确定指标；b 对各指标重新进行排序；c 评估数据合理性，并对指标权重进行设定；d 确定指标权重。

模糊综合评价法的目的主要是将问题进行量化分析，通过模糊数学的计算方法来实现，一般在应用时与层次分析法相互结合。主要步骤如下：a 确定评价集；b 建立合理的评价标准；c 设计评价等级；d 量化分析

2.2 理论基础

2.2.1 现代风险导向审计理论

在现代风险导向审计理论的基础上，认为审计风险是由重大错报风险和检查风险两部分构成的，即现代审计风险模型，并且该模型把评价重大错报风险作为重点。重大错报风险则受到企业经营与战略风险的密切影响，对企业的经营风险和战略风险进行全方位详细的判断，减小重大错报风险发生的可能性。市场经济的日渐壮大，各行各业之间的竞争也是愈加激烈，企业很可能为了一己私欲进行舞弊，甚至做出违背市场秩序及合理竞争的行为。而检查风险则与审计程序执行的有效性息息相关，审计人员可以在审计过程中对各类重要交易进行仔细审查，达到降低检查风险的目的，以此也减少其对整个审计风险的影响程度。

并且，重大错报风险包含两大类分别是财务报表层面确定的重大错报风险，以及从认定层面确定的重大错报风险，在审计过程中，要考虑各类账户、交易以

及披露情况，这有助于审计人员更准确的确定实施审计程序的性质、范围，而传统审计模型中涵盖的固有风险与控制风险在一定意义上将其归入到认定层次的重大错报风险。在传统风险导向审计模型（ $\text{审计风险} = \text{固有风险} \times \text{控制风险} \times \text{检查风险}$ ）的基础上对其进行修订，最终得到现代风险导向审计模型即 $\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$ 。

现代风险导向审计理论把对重大错报风险的评估作为重点，首先对企业内外部环境和经营战略进行全面的分析，然后对企业内部控制制度的有效性进行评价以此来间接的对重大错报风险进行评价，根据需要对检查风险做出调整，明确审计工作中的重点，把整体风险尽可能降低到可接受的范围之内，这样不仅能够提高审计质量和审计工作效率，也减小了审计失败的可能性。

在本文中研究医药企业所面临的审计风险时，认为重大错报风险和检查风险都作用在审计风险上，对其产生直接的影响。因此我们在研究中，要尽可能的实现“避免重大错报风险，降低检查风险”这一目标，所以我们要先识别，而后评估该企业的重大错报风险，找出影响较高的风险因素，并据此提出相应的防范对策。为了降低检查风险，对注册会计师本身而言应做到遵守职业道德，保持专业素养，设计合理的审计程序，严格复核审计工作使其有效。

2.2.2 委托代理理论

我国企业所处的大环境是所有权与经营权相互独立，在此环境下便需要委托代理理论。委托代理存在于公司层面，如企业股东与管理者之间；同时也存在于审计关系中，如股东和注册会计师之间的关系。股东想要监督管理者来保障资金的合法权益，据此就产生了审计层面的委托代理关系。股东认为聘请具有专业技术资格的会计师事务所对公司的财务报表、内部风险体系做出全面的审计，就能够更好的审视自己的公司，更好的激励工作人员。所以说审计师的独立性对于审计工作的实施是至关重要的。

假如公司聘请的审计师与公司的管理层之间存在恶意串通的不正当关系，进行舞弊，这便会影响审计师的独立性，审计结果的可靠性降低，审计质量也会受到很大的影响，这种不良的结果不仅会使股东的合法权益受到损害，也极大程度的提高了审计失败的可能性。相反，当企业聘请的审计师绝对独立于股东、债权

人、经理人，即审计报告的可信度是很高的，企业面临的审计风险也会大大降低。以委托代理理论为基础，注册会计师对企业展开审计，起到监督管理者的作用，也保护了股东的权益，使得资本市场稳定运行。基于委托代理理论和注册会计师的高度的独立性，注册会计师出具的审计报告则更有参考价值，其面临的审计风险也更低。

本文中的委托代理理论存在于客户委托 RH 事务所对 Y 医药企业开展审计工作，并在事务所需要的时候，积极参与及配合审计工作，提供其所需的财务信息。事务所在审计的过程中应保持一定的独立性，对审计结果做出保证。

2.2.3 信息不对称理论

企业和投资者在很多情况下都会受到利益、权力、地位等众多因素的影响，会使获取信息的渠道存在差别。也是两者之间获取的信息有着差异，这就是信息不对称。在这种情况下，这很容易导致投资者不能保证自身的利益，而掌握真实信息的一方行为不会受到限制，可能会破坏整体市场环境，来获得更多的利润，以致于会影响到市场交易的公平性。

信息不对称是造成市场经济舞弊的原因之一，是导致企业审计风险的重要影响因素。管理层充分了解到企业经营状况和财务情况，为了实现利润最大化，那么可能会加大道德风险可能性。在审计企业财务报表的过程中，会计师事务所应对财务报表所披露的信息保持警惕性，严格遵循审计原则对所披露的信息进行审计。

在本文的研究中，信息不对称主要会影响到财务会计报表的使用者，有些人因为不直接参与到企业的日常经营管理中，而我们所需的财务信息则是要从企业的财务报表中获取的，当被审计单位出示的财务报表有过多的虚假和隐瞒部分，那么报表使用者便会接收到错误的企业财务状况。而参与企业管理并对企业的情况了解的十分详细的报表使用者则可以获取正确相关信息，做出正确的决策。

3 RH 所审计 Y 企业的案例介绍

3.1 RH 所及 Y 企业情况介绍

3.1.1 RH 所简介

RH 所（特殊普通合伙）成立于 2013 年 4 月，是一家专业水平强、规模大且具有国际化的大型会计师事务所。并且它是通过原中瑞岳华与原国富浩华之间进行平等协商之后，达成一致意见后，联合成立的。并且在我国是第一批完成事务所改制，也是第一批获得对 A+H 股企业进行审计的资格的内资会计师事务所。RH 所的业务涉及面较广，曾经同时担任国内 300 多家上市公司的审计单位，在市场上的占有率达到 10%。

RH 所的合并仅仅只是扩张，但是这种只求大而不求强的方式给 RH 所之后的审计工作增加了阻碍，因为其在合并时追求数量的同时并没有关注审计的质量，审计业务能力下降。RH 所虽然现在已经完成了合并，但是其事务所内部管理混乱，并且内部的团队各自为政，业务能力之间相差较大。并在业务承接上，采用了压价竞争的方式，这大大降低了项目的收入，员工的工资也减少了，降低了员工的积极性。如若会计师事务所审计人员对企业审计程序存在问题，会降低审计质量。而且审计行业普遍都存在一个现象，各事务所的基层审计人员业务能力都相对较低，使得审计效果不是很理想。

以上原因使得 RH 所进行审计工作效率较低，这对 RH 事务所在业务承接方面产生负面影响，给事务所以后的发展带来了隐患。

3.1.2 Y 企业简介

Y 企业在 2002 年成立，并在 2015 年借壳九九久在深圳证券交易所挂牌上市，该企业的注册资本为 153,228.3909 万元人民币，谷晓嘉女士任 Y 企业的法定代表人。Y 企业是生产销售为一体的大型医药企业，其中包括原料药、生物制剂、化学药品、疫苗研发等等。

Y 企业在医药制造技术领域，不光可以拥有全剂型的生产经营规模，还拥有

品规数量多且全的生产发展规模，产品品规的数量已经超过了 400 个，其中可以纳入国家基本用药和医保目录的品种有 140 多个。并且企业注重整合商业资源，建立区域化的销售平台和配送平台。公司在医药研发、医药商业、医药衍生物等多个领域都有自己的开发项目。并且将医药和养老等打造为一体化产业平台。并且 Y 企业与国内外著名企业建立长期合作关系，其中包括浙江浙邦制药有限公司、山西威奇达药业有限公司、Clariant UK Ltd. (英国)、Progiven. S. A. S (法国) 等等，而且公司完全可以用这些合作来进一步巩固医药中间体行业的市场经济地位。

3.1.3 RH 所审计 Y 企业情况介绍

(1) RH 所出具的 Y 企业 2018 年年度财务报表审计报告存在虚假记载

RH 所 2018 年发布的审计报告中没有发现控股股东及其关联方对企业资金有非经营性占用这一情况，其中没有把有关的资金占用情况在审计报告的财务报表附注的具体项目中披露，而且也并没有发现 Y 企业虚增货币资金这一情况，在审计报告中有很多内容与事实不相符，但结果却是“获得了充分的审计证据，可以作为审计意见发表的重要依据”以及“企业在编制财务报表时，重大项目则是依据企业会计准则而编制的，并且在财务报表中公允的反映出 Y 公司 2018 年的财务发展状况、企业经营情况以及现金流量”等等，但这些结论都是不真实的，因此，审计报告中存在虚假记录。

(2) RH 所在 Y 企业年度财务报表审计过程中未勤勉尽责

第一，资金占用的风险识别和评估程序设计存在一些缺陷。上市公司公开披露的文件显示，Y 企业控股股东新沂必康及实际控制人长期高比例质押所持有的 Y 企业股份情形。在审计过程中，RH 所在识别和评估上市公司舞弊风险时，没有充分考虑到上述情况可能导致的舞弊风险因素。未正确评估控股股东及关联方占用企业资金的相关风险，做出“不存在侵占上市公司资产”的认定结果，带来了舞弊风险。因此资金占用风险的识别和评估程序存在不足。

第二，与货币资金有关的审计程序存在不足。Y 企业虚增货币资金的这一违规行为发生在其子公司陕西必康 7223 的账户上，所以认为 RH 所在对该子公司的银行账户货币资金项目实施审计时，审计程序存在漏洞。RH 所对 7223 账户相

关开户银行实施函证程序时没有在现场取得回函,这一点与审计工作底稿中记载的“现场回函”与“邮寄收到回函”的实际情况不相符,并且审计人员与银行取得联系的情况、邮递单及相关物流信息都没有保存记录在工作底稿中。审计工作底稿中保存的银行对账单显示,7223 账户日均余额较大,占陕西必康及 Y 企业银行存款余额比例较高,具有“重大性”。说明 7223 账户银行询证函及回函可能面临被篡改等舞弊的风险。

基于以上分析,因此认为 RH 所的审计人员对 Y 企业进行审计时面临着巨大的审计风险。

3.2 Y 企业财务舞弊案例介绍

3.2.1 Y 企业案例简介

2015-2018 年, Y 企业发生的非经营性占用资金数额为 44.97 亿元。并且该企业利用造假财务记账和伪造银行对账单等手段,使得货币资金大量增加,超过了 36 亿元。2020 年 2 月, Y 企业披露的与疫控防护用品生产有关的内容不准确,这对 Y 企业的股价有较大影响,会对外界构成误导性陈述。Y 企业作为我国医药行业的老牌企业,其财务舞弊事件致使 Y 企业股价下跌,带来千亿的市值下降,是绝对恶劣的舞弊事件。Y 企业被认为存在财务造假主要是因为它的财务数据存在问题、净利润未实现承诺以及营收质量较差等等。表 3.1 是 Y 企业财务舞弊事件的时间线:

表 3.1 Y 企业舞弊事件时间轴

时间	事件
2020 年 3 月 25 日	Y 企业可能存在信息披露违法违规被证监会立案调查
2020 年 8 月 17 日	中国证监会陕西监管局发布《行政处罚事先告知书》
2020 年 10 月 15 日	中国证监会陕西监管局发布《行政处罚决定书》
2020 年 8 月 27 日	Y 企业发布《关于前期会计差错更正的公告》
2020 年 10 月 15 日	Y 企业收到证监会的《行政处罚决定书》

以 Y 企业为例，研究其审计风险，可以对审计人员审计医药行业有所帮助，也增加了审计人员对医药企业审计过程的了解，有助于提高会计师事务所审计医药企业的审计质量。

3.2.2 Y 企业财务舞弊情况介绍

(1) 信息披露违规

在疫情期间，Y 企业蹭“抗疫概念”热点，而这个行为涉及到了信息披露违规这一情况，甚至是操纵股价。该公司在 2020 年 2 月 5 日、2 月 7 日披露了与口罩等防护用品生产及肺纤维化治疗有关的内容，准确性和完整性存疑，这便会对企业的股价有较大影响，可能会对外界形成误导性陈述。并且在这一期间内，出现了企业实控人与多个重要的股东减持股份的情况。并且证监会在 Y 企业立案调查过程中，也随之暴出了实控人和关联方进行违规行为，即占用资金约 45 亿元和虚增货币资金 36.63 亿元的重大事件。

(2) 利用关联方占用资金，违规买卖股票

Y 企业操控货币资金是为了掩盖关联方占用大额资金的事实。Y 企业的大额资金被大股东违规占用，但是被占用的资金却还存在于企业的账面上，就形成了虚增的货币资金。企业在运营过程中所需要的资金已经被大股东违规占用，使得企业的流动资金大大减少，运营过程较为困难。在这种情况下，举债维持公司基本运营唯一出路。据此困境，Y 企业将利用融资来填补亏空，实控人通过企业进行股权和债券两方面的融资，然后将企业的资金利用关联方转出，向外界展现企业的经营状况良好以及偿债能力高的特点，这也就随之产生了财务舞弊的动机。

证监会参与调查时发现，Y 企业存在着利用关联方来买卖股票的违规行为。从 2015 至 2018 年，李宗松控制的江苏北松和 Y 企业的控股股东新沂必康非经营性占用 Y 企业资金高达 44.97 亿元，每年产生的发生额分别占当期净资产的 13.42%、16.21%、17.70%、8.06%，而这些情况却没有在各期年报中披露。

(3) 虚增货币资金

Y 企业利用粉饰财务记账、伪造银行对账单等手段，来隐藏关联方非经营性占用企业资金这一情况，从而虚增了银行存款，粉饰财务报表中的相关项目，在调查中也发现了虚增的 36.63 亿元资金。

由表 3.2 可知，Y 企业在 2015 年、2016 年和 2018 年均虚增了货币资金，

2016 年金额最大。而企业的货币资金往来项目的证据一般是很难进行伪造的，所以 Y 企业为了掩盖账实不符的情况，则采用了企业惯用的舞弊手段，把虚增的货币资金纳入到相对隐蔽的项目，然后再利用计提减值准备这一方式来消耗这些资金。不论是伪造银行单据，粉饰报表，都是要掩盖 Y 企业关联方非经营性占用资金这一事实，致使企业年度报告所披露的内容与实际不符，便出现了虚增货币资金情形。

表 3.2 Y 企业虚增货币资金情况 单位：亿元

项目	2015	2016	2018
虚增货币资金	7.95	20.56	8.13
虚增货币资金占比	15.18%	24.31%	8.47%

3.2.3 证监会处罚结果

2020 年 8 月 17 日 Y 企业收到了证监会下发的《行政处罚事先告知书》。经查明，Y 企业涉嫌违法的事实包括以下三方面：存在严重的重大遗漏，连续四年瞒报控股股东及关联方资金占用情况；存在虚假记载，在多年度中企业存在财务造假行为，虚增了大数额的货币资金；存在误导性陈述，在 2020 年 2 月间发布误导性的股价利好消息。

对 Y 企业及涉及财务舞弊的相关责任人处罚如表 3.3 所示：

表 3.3 Y 企业财务造假事件违规处罚结果

处罚对象	处罚结果
Y 企业	责令改正、警告、 60 万元罚款
李宗松	警告、60 万元罚款
香兴福、谷晓嘉	警告、30 万元罚款
周新基、董文、伍安军	警告、10 万元罚款
刘欧、柴艺娜、黄辉、苏熨、郑少刚、陈俊铭、雷平森、 邵海泉、夏建华、王兆宇等 19 人	警告、3 万元罚款

数据来源：腾讯网

3.3 RH 所对 Y 企业审计风险的识别

3.3.1 财务报表层次重大错报风险的识别

(1) 外部环境风险

一是企业面临较大的资金压力和生存压力。医药行业的特殊性在于高投入、盈利周期长、融资较为困难、风险高，企业在发展过程中，整体所面临的资金压力和生存环境压力较大。近些年医药行业有了大空间的发展，但医药企业也随之发生了多次合并与重组，归因于企业面临着巨大的生存压力，资金占用较多，企业生存难以持续。在对医药企业的年度审计中，注册会计师认为某企业的持续经营存在明显的不确定性。在以前年度的审计中，注册会计师指出企业存在着管理层管理混乱的情况，即该医药企业的生存环境较差。根据统计数据得出，Y 企业在 2015-2019 年大量募资，导致负债急速扩张和债务期限较短的情况，而这种情况会影响 Y 企业资金的流动性，同时从侧面反映出 Y 企业的发展对资金有很大的需求性，近几年，我国医药行业经济发展缓慢，企业可能会在稳定股价和获得融资的双项压力下产生财务舞弊的动机。

二是行业竞争压力较大，如表 3.4 所示。首先，现有的大型医药企业数量较少，而中小民营企业占市场总数大约 70%，普遍都是较为普通的药品，涉及高技术含量的药品较少，大型医药产品的研发水平相对偏低，对仪器精度要求低，使得医药行业门槛低，相比其他行业竞争较强。其次，中国医药行业市场大，但与发达国家相比，行业集中度相对较低，市场同质的产品相互竞争激烈，并且我国医药企业普遍存在研发创新能力水平低下、研发投入不充足的情况，市场上同质化医药产品之间的激烈竞争减缓了医药行业可持续发展的脚步。

表 3.4 医药行业竞争压力

排名	简称	净利率 (%)			
		3 年平均	18A	19A	20A
>24	Y 企业	-2.02	5.04	4.06	-15.16
	行业平均	3.80	4.03	3.70	3.67
	行业中值	2.89	4.01	3.05	2.90
1	健之佳	5.03	4.80	4.71	5.58
2	百洋医药	5.36	7.01	4.35	4.72
3	大参林	6.54	5.93	6.25	7.43
4	柳药股份	5.00	4.85	5.15	4.99
5	老百姓	5.36	5.32	5.27	5.47

数据来源：东方财富网

(2) 内部控制风险

Y 企业存在内部控制基础较为薄弱、内部控制制度形同虚设的重大问题，Y 企业的内部控制面临着较大的风险，各个职能部门之间没有将相互独立、相互制约这一作用充分发挥，使得企业所处的控制环境弱，还可能出现管理层高于内部控制的现象，其中，财务报告层面的内部控制存在重大缺陷，通过查看 Y 企业的自查报告，2019 年财务报表重述情况如表 3.5 所示，可以看出 Y 企业重述科目包括其他应收账款、应交税费、其他应付款、未分配利润。

表 3.5 Y 企业 2019 年财务报表重述情况 单位：元

受影响的期间报表	2019 年度		
	更正前	更正后	更正金额
其他应收款	2,188,823,671.86	1,411,987,648.41	-776,836,023.45
应交税费	592,184,638.87	584,166,070.04	-8,018,568.83
其他应付款	2,111,803,130.52	1,388,424,232.60	-723,378,897.92
未分配利润	2,631,918,709.64	2,586,480,152.94	-45,438,556.70

一方面，在资金管理方面，Y 企业存在一些问题，企业财务状况不真实，会计方面的基础较为薄弱，导致前期重大会计差错更正。另一方面，关联方交易的实施并不规范，不能主动识别出关联方信息，并进行有效的管理，因此在关联方的审批及披露上存在不足，甚至管理层利用关联方交易进行违规活动。Y 企业家族化特质突出，近些年来，Y 企业在进行财务造假之前所拥有的货币资金也并没有给企业带来利息收入，因此 Y 企业资金被关联方占用的可能性较大。并且可以从审计报告中得出，Y 企业的治理层监督力度薄弱；在内部控制方面，企业的审计部门也没有尽自己的职责，实施监督程序不到位，因此没有及时发现 Y 企业在资金管理与关联交易两方面的问题，没有及时汇报和纠正错误。

(3) 公司治理风险

Y 企业治理风险主要是由企业股权结构不合理造成的，大股东在企业经营过程中话语权过大，使企业的治理机制变弱，缺乏有效制衡，使得审计风险增大。如图 3.1 所示，根据股权结构分析，该企业的控股股东为新沂必康，它所持有的股份占 33.24%，企业的实际控制人则通过 18 条路径，直接或间接持股合计为 39.85%。

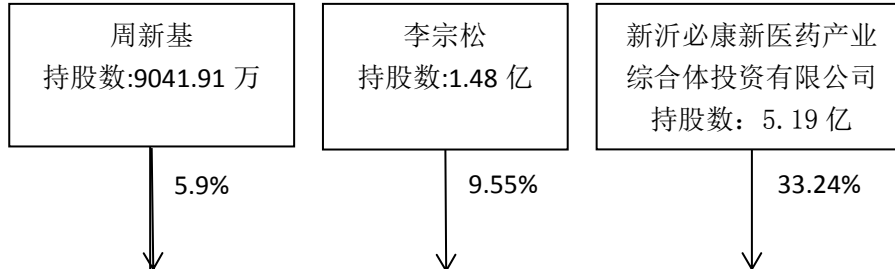


图 3.1 股权结构图

数据来源：东方财富网

根据表 3.6 显示，截至 2020 年第三季度 Y 企业第一大股东的持股比例为 33.24%，而第二大股东持股比例仅占 9.55%，两者相差甚远。截至 2020 年 2 月 3 日，公司实际控制人李宗松累计持有 Y 企业 1.48 亿股，他所持股份占总数的 9.55%，以及他所持有的质押股数占其所持股份的 98.53%；通过其控股的新沂必康则质押股数 5.19 亿，占其所持公司股份比例为 99.69%；通过其配偶谷晓嘉控股的陕西北度累计质押股数占所持公司股份比例为 98.57%。Y 企业实际上完全处

于李宗松夫妻的控制下。实控人在 Y 企业占绝对主导地位，掌握着企业的决策权与控制权，当公司治理机制不能对实际控制人的权力进行有效的限制时，容易产生财务舞弊行为。简而言之，因为控制环境薄弱才会形成不规范的治理结构，才致使企业面临一系列的舞弊风险。

表 3.6 Y 企业 2020 年第三季度报告前十大股东情况

序号	股东名称	持股比例 (%)
1	新沂必康	33.24%
2	李宗松	9.55%
3	北京阳光融汇医疗健康产业成长投资管理中心	6.59%
4	华夏人寿保险股份有限公司	6.57%
5	周新基	5.90%
6	肥城市桃都新能源有限公司	1.53%
7	上海萃竹股权投资管理中心	1.11%
8	陕西北度新材料科技有限公司	0.93%
9	国融(国际)融资租赁有限责任公司	0.33%
10	王一群	0.33%
	合计	66.08%

数据来源：东方财富网

(4) 公司经营风险

企业的经营情况会严重影响到企业的可持续发展状况。若企业的经营难以维持,那么编制年报依据的标准就会不同,财务状况也会有所不同。因此,注册会计师应特别注意审计过程中生产经营所带来的重大错报风险。

Y 企业面临主营业务利润下降,应收账款天数持续增长,营运效率较低,现金流与利润背离等问题。从表 3.7 得知,2018 年-2019 年增收却未增利。对此,公司指出,医药生产方面会受到政府出台的相关政策影响,收入和利润与上一年同期相比有所下降;在 2019 年企业面临融资环境问题,公司融资规模的增大以及融资成本上升使得企业的财务费用与上年同期相比有所增加,而收到政府贴息

补助却有所减少。

表 3.7 Y 企业收入利润表

年份	营业收入 (亿元)	同比增长率 (%)	净利润 (亿元)	同比增长率 (%)
2018	84.47	57.35	4.04	-54.72
2019	95.54	13.11	3.28	-18.83

从部分公司财务报表看，如表 3.8 公司的 2019 年短期借款、应付票据和应付账款这三项占比很高，而且持续增长。而长期借款与应付债券合计才 17.52 亿，说明公司的债务主要为短期债务，所以面临的短期的流动性风险较大。并且分析债务结构发现，Y 企业主要以流动负债为主，2019 年流动负债占总债务比为 85%，债务结构不合理。

表 3.8 2016 年-2019 年负债表

	2019-12-31	2018-12-31	2017-12-31	2016-12-31
流动负债:				
短期借款	31.96 亿	32.82 亿	2.715 亿	8500 万
应付票据及应付账款	30.25 亿	21.50 亿	13.28 亿	5.857 亿
其中: 应付票据	11.93 亿	8.943 亿	3.529 亿	1500 万
应付账款	18.32 亿	12.56 亿	9.750 亿	5.707 亿
预收款项	7746 万	6321 万	3.616 亿	1.807 亿
合同负债	——	——	——	——
应付职工薪酬	4.034 亿	2.216 亿	1.852 亿	1.366 亿
应交税费	6.679 亿	3.127 亿	2.128 亿	2.496 亿
其他应付款合计	31.13 亿	19.07 亿	8.795 亿	11.20 亿
其中: 应付利息	7565 万	5645 万	1.871 亿	1.801 亿
应付股利	——	——	243.6 万	——
其他应付款	——	——	6.900 亿	9.396 亿
一年内到期的非流动负债	10.81 亿元	16.63 亿	1.275 亿	1.284 亿
其他流动负债	——	——	——	——
流动负债合计	115.6 亿元	96.00 亿	33.66 亿	24.86 亿
非流动负债				
长期借款	17.52 亿元	4.260 亿	2.716 亿	1.250 亿
应付债券	——	6.978 亿	67.80 亿	67.69 亿
长期应付款	1.056 亿	6275 万	——	5824 万
预计负债	——	——	——	——
递延收益	2.003 亿	2.077 亿	1.454 亿	1.283 亿
递延所得税负债	3014 万	3293 万	3567 万	3273 万
非流动负债合计	20.88 亿	14.27 亿	72.33 亿	71.13 亿
负债合计	136.5 亿	110.3 亿	106.0 亿	95.99 亿

数据来源: 国泰安数据库

3.3.2 认定层次重大错报风险的识别

(1) 关联方交易未披露的风险

相较于其他企业，医药企业中涉及到的购销业务是相对较多的，并且这些活动中与关联方及交易相关的事项是在较为隐蔽的环境下开展的，如果企业有意对这些违规交易进行隐瞒，那就很难被发现，因此在这方面很容易进行舞弊。医药行业特点便是发展产业链较长，企业员工众多，即具有复杂和集团性经营的特点，使得企业关联方交易舞弊频发。

Y 企业主要涉及事项控股股东及关联方利用收购、工程款等事项对上市公司资金进行违规占用，即资金被实控人及关联方违规占用 44.97 亿，同时存在虚增货币资金及误导性信披等情形。首先，如图 3.2 所示，公司通过极其隐蔽的工程事项将资金流向关联方。其次，如图 3.3 所示，公司借收购之名行资金占用之实。



图 3.2

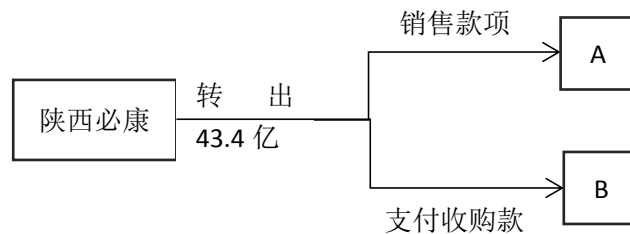


图 3.3

这两项行为违反了与规范企业和关联方之间往来资金的相关文件，使控股股东及其关联方非经营性占用企业资金成为事实。

如表 3.9 所示，在 2015 至 2018 这四年中，Y 企业的控股股东及其关联方非经营性占用企业资金高达 44.97 亿元人民币。这一行为使上市公司的独立性受到严重的影响，也对保护中小投资者合法权益产生了负面影响。

表 3.9 2015-2018 年非经营性占用上市公司资金

年份	发生额（亿元）	占当期净资产（%）	期末余额（亿元）
2015	7.05	13.42	6.71
2016	13.72	16.21	18.85
2017	16.48	17.70	20.73
2018	7.72	8.06	27.46
合计	44.97	-	-

（2）货币资金异常带来的风险

Y 企业通过银行对账单造假、粉饰财务记账等手段来虚增货币资金，那么造成的重大错报风险主要与银行存款的披露相关。Y 企业掩盖了关联方非经营性占用资金这一事实，使企业的在年度报告中披露的货币资金与实际不符，则产生了虚增货币资金这一现象。在 Y 企业进行财务造假时，虚构了高达 36.63 亿元的货币资金，使得账面上虽存在大量的货币资金，但是并没有提高企业的收入，相反每年还会大规模举债，随即产生了大额的货币资金与大规模举债并支付大数额利息费用之间的矛盾。

由表 3.10 可知，近几年 Y 企业收入增长水平维持稳定水平，与此同时也产生了大量的现金支出，是从表中看出 2015 年和 2018 年货币资金的账面余额相差甚少，但却在 2016 和 2017 年两个年度内有较大的增幅，Y 企业的财务报表显示：货币资金项目涉及的最主要科目是银行存款，因此可以侧面认为银行存款有虚增货币的可能性。与此同时，Y 企业没有在财务报表中披露与拆出资金相关的信息，却分别在 2015 年及 2016 年与新沂必康开展了拆借业务与资金调拨业务。

表 3.10 2015-2018 年度货币资金及拆出资金余额

年度	2015	2016	2017	2018
货币资金	11.06 亿	50.95 亿	20.59 亿	13.55 亿
拆出资金	—	—	—	—

3.3.3 检查风险的识别

(1) 银行存款审计程序执行不当

一是函证程序。对于注册会计师而言，银行存款函证程序在审计工作中是极其重要的环节，注册会计师在对货币资金实施审计程序时，银行回函发挥其重要的作用，来帮助注册会计师识别货币资金是否存在重大错报风险。对于注册会计师而言，对货币资金的审计是整个审计过程中的重点，但是 RH 所却在对货币资金审计过程中的审计程序执行力度不足，说明该 RH 所在设计和执行审计程序时存在重大缺陷。

二是分析程序。分析程序对注册会计师发现货币资金是否存在重大错报这一审计过程同样重要。Y 企业不仅在 2015-2018 年虚增货币资金，并且其期末的短期借款的金额也相对较高。针对 Y 企业的“存贷双高”这一现象，如果注册会计师对其使用了分析程序，那么在审计过程中，注册会计师应保持持续的职业怀疑态度并重点关注该现象。但是事实却是 RH 所对这一重点项目仅仅实施了一般的审计程序，而且也没有去确认银行回函的真实性，使得银行存款函证的有效性有待考量。

(2) 审计质量控制存在问题

审计质量控制的核心便是审计质量，注册会计师为了保持较高的审计质量，则会实施一系列的控制程序来加以保证，并使其可以达到审计准则的要求。如果被审计单位的内部控制能够得到有效合理的运行，这也会提高注册会计师控制审计风险的能力。首先，RH 所要在设置与审计质量控制有关的组织结构时，将事务所所处的内外部环境以及其他相关因素考虑进去。其次，RH 所虽然设置了专门的监督委员会以此来规范自身的行为，避免事务所与企业相互串通进行舞弊行为，而且事务所还设置了专门的审计质量监管部门，加强对审计质量的管控，但是却没有把审计质量管控这一任务给相关的部门做出明确的说明，所以当审计质量出现问题的时候，却没有办法被及时解决，很大程度上增加了审计风险。

4 Y 企业审计风险评价体系的构建及应用

4.1 Y 企业审计风险评价体系的构建

4.1.1 构建审计风险评价体系的可行性

通过对 Y 医药企业审计风险因素的分析, 审计人员在审计过程中, 对审计风险的评价会受到其专业审计经验和专业水平的影响, 而在对企业的全面审计中, 对审计风险的影响因素会更加复杂, 仅采用定性的评价方法是远远不够的。面对这一缺陷, 本文采用一种定性与定量相结合的新的审计风险评价模型, 先对审计风险的各个影响因素进行分层划分, 并确定每个因素的权重值, 即对下一级风险因素对上一级风险的影响程度进行赋值。然后建立审计风险评价集, 结合模糊综合评价法, 通过利用其数学的方法, 将各个不同层级的风险因素进行综合性分析, 最终可以通过数据计算量化风险, 得出具体的审计风险数值, 这有助于审计师更有针对性的提出防范措施。

4.1.2 Y 企业审计风险评价指标的获取

(1) 重大错报风险评价指标的获取

在构建指标体系之前, 我们要对医药企业的审计特点有所了解, 根据企业所处的经营环境识别它的风险源, 若要对其进行全面且细致的审计, 可以将重大错报风险划分为财务报表和认定层次两个层面进行指标的提取。

在本研究中, 可以从外部环境因素和内部因素两方面识别财务报表层次的重大错报风险的相关风险源。在外部环境的影响因素中, 首先要提及的是近几年医药行业发展形势较为严峻, 对医药企业的发展也产生了重要的影响, 并且在我国宏观经济背景下, 行业的日趋增加的压力及行业政策频繁变更都加大了企业财务舞弊的几率, 提高了审计失败的可能性。其次是法律监管力度及政府关联。而在内部因素中, 也存在着较为重要的影响。高管诚信水平低是舞弊最基本的原因之一, 也是审计风险的重要导火索。再加与业绩和盈利有关的持续经营能力的压力, 以及企业的内控监督不当, 以上的划分即构成了企业内部风险源。

对固有风险的风险源进行划分,要充分考虑到医药企业特点,如新收入准则的执行的执行力度、政策频繁变更以及关联方交易等方面的问题,这些都是与固有风险有关的风险点。考虑到控制风险,内部控制环境对风险有着一定程度上的约束力,因此根据企业内部控制评价的流程,从内控五要素的出发,对 Y 企业内控环境进行仔细划分。根据上述对重大错报风险风险源的分析,构建风险指标体系,具体结果如表 4.1 所示:

表 4.1 重大错报风险指标

一级指标	二级指标	三级指标
重大错报风险 A	外部环境风险 A ₁	行业风险因素 A ₁₁
		法律监管力度 A ₁₂
		政府关联 A ₁₃
	内部风险 A ₂	管理层诚信水平 A ₂₁
		持续经营的能力 A ₂₂
		内控监督力度 A ₂₃
	固有风险 A ₃	新收入准则执行水平 A ₃₁
		关联方交易及披露 A ₃₂
		会计政策更改 A ₃₃
		会计估计与判断 A ₃₄
	控制风险 A ₄	控制环境 A ₄₁
		控制活动 A ₄₂
		风险评估过程 A ₄₃
		信息系统与沟通 A ₄₄
		内控制度有效性 A ₄₅

由表所示,重大错报风险的大小是受 A₁、A₂、A₃ 和 A₄ 四个风险源共同影响的。对着四个风险源进一步划分,产生了十五个子风险因素,从而构成指标体系。重大错报风险 A 的风险源集合为{A₁, A₂, A₃, A₄} , 下一级四个风险源的各自的影响因素分别为,即: A₁={A₁₁, A₁₂, A₁₃} , A₂={A₂₁, A₂₂, A₂₃} , A₃={A₃₁, A₃₂, A₃₃, A₃₄} , A₄={A₄₁, A₄₂, A₄₃, A₄₄, A₄₅}。

(2) 检查风险评价指标的获取

建立检查风险评价指标体系时，我们应考虑到审计准则和事务所自身情况，可以从抽样风险、非抽样风险两个层面对检查风险展开分析。抽样风险则与获取审计证据时的具体操作有关，所以从样本的选择方法、所占比例以及会计制度等方面对风险源进行更细致的划分，构建检查风险指标体系。划分结果如表 4.2 所示：

表 4.2 检查风险评价指标

一级指标	二级指标	三级指标
检查风险 X	抽样风险 X_1	选取样本的方法和发生疑点的比例 X_{11}
		样本量与总体的比例 X_{12}
		会计制度的健全性和有效性 X_{13}
	非抽样风险 X_2	审计人员的审计方法 X_{21}
		审计人员的操作规范 X_{22}
		审计人员的专业胜任能力 X_{23}
		审计人员的自我保护意识 X_{24}

由表所示，检查风险受到 X_1 、 X_2 两个风险源的影响，并且这两个风险源可以划分为七个子风险因素。检查风险 X 的风险源集合则为 $\{X_1, X_2\}$ ，两个风险源各自的影响因素又形成以下几个集合，即： $X_1=\{X_{11}, X_{12}, X_{13}\}$ ， $X_2=\{X_{21}, X_{22}, X_{23}, X_{24}, X_{25}\}$ 。

在参考相关研究资料，结合相关理论，根据对 Y 企业审计风险现状的了解，设计本文的问卷调查表。问卷调查共 2 套，一是专家问卷，专家问卷以邮箱形式发放回收，选择 10 名有丰富审计经验的注册会计师为调查对象，以保证专家意见的权威性，他们在审计行业的从业时间大于等于 5 年。问卷调查的实质则是对获取的评价指标进行打分，并且会根据问卷调查的结果确立 Y 企业审计风险评价的指标权重值。另一份是员工问卷。将通过“问卷星”小程序对员工发放并回收问卷。专家问卷共收回 10 份，员工问卷共收回 40 份，数据采集有效。

4.2 运用层次分析法计算评价指标的权重

首先，确定因素权重。完成审计风险指标体系构建后，就要对指标体系中各个层级指标权重进行运算。其中，不同层级指标之间会相互产生影响，上层指标也会影响下层指标的权重结果，如，二级指标“外部环境风险 A_1 ”和其三级指标之间， A_1 层面下的各个因素 A_{1n} 会对二级指标“ A_1 ”产生影响，并且产生的影响大小存在着不同。另外，三级指标层中不同因素 A_{1n} 之间也会相互产生交叉影响，其他的二级指标与三级指标情况相同。在研究中计算评价指标权重时，想要得到有效的结果，那么就计算出二级指标和三级指标之间的影响系数，本文使用 1-9 标度法对各个指标的重要程度进行相应的赋值，并根据赋值结果形成判断矩阵，进行下一步计算。

在对判断矩阵进行构建时，要运用 AHP-模糊评价法转化所面临的问题。明确总目标之后，我们要按照遵循的具体原则把总目标拆分，把它划分成不同的层次、多种因素，将其转化成受多种因素影响的决策问题，在这个基础上，明确的形成每一层次的指标体系，并对这些指标进行模糊评价。

因此本研究采用 1-9 比例尺度作为重要程度赋值的依据，见表 4.3。AHP-模糊综合评价法中，在进行权重赋值时，1-9 标度法是使用频率较高的一种方法。

表 4.3 判断的划分标准与其含义

标度	该数值的含义
1	i 指标与 j 指标重要程度相同
3	i 指标比 j 指标略重要
5	i 指标比 j 指标较重要
7	i 指标比 j 指标重要
9	i 指标比 j 指标更重要
2、4、6、8	前者和后者的重要性介于两个相邻的数值之间
倒数	i 与 j 相比重要性为 a_{ij} ，则 j 与 i 相比的重要性为 $1/a_{ij}$

以上述内容为依据，建立两两风险因素的判断矩阵。比较同层级 U_i 和 U_j 对

上级指标的重要性,并对这一重要程度进行赋值。对于同一层级的多个因素来讲,两两因素相互进行比较得出判断矩阵如表 4.4 所示:

表 4.4 两两比较判断矩阵

U	U_1	U_2	.....	U_n
U_1	1	a_{12}	.....	a_{1n}
U_2	a_{21}	1	.....	a_{2n}
.....	.....	.....	1	.....
U_n	a_{n1}	a_{n2}	.....	1

其次,对得到的权重值 W,进行一致性检验。研究采用了问卷调查法,难免会给结果引入主观性决策,因此要对结果展开一致性检验来确保权重赋值的合理性,同时也要对模型进行检查。一致性指标用 CI 来计算,即 $CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1}$,以此来确定判断矩阵是否通过一致性检验,如果 CI 越小,一致性越好,当计算结果 $CI < 0.1$,那么所构建的判断矩阵是合乎要求的,满足了一致性检验条件。衡量 CI 的大小同时,引入随机一致性指标 RI,计算公式为: $RI = \frac{CI_1 + CI_2 + \dots + CI_n}{n}$ 。其中,RI 是与矩阵阶数相关的平均随机一致性指标,如表 4.5 中数值计算。将 CI 与 RI 进行比较,检验判断矩阵是否具有满意的一致性,得出检验系数 CR,即 $CR = CI/RI$ 。当 $CR < 0.1$,则认为该判断矩阵通过一致性检验,否则不通过,需要进行重新修整。

表 4.5 随机一致性指标数值

阶数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
RI	0	0	0.52	0.89	1.12	1.26	1.36	1.41	1.46	1.49	1.52	1.54

由于数据量较大,通过运用 AHP 软件对判断矩阵进行计算,形成数学矩阵形评价结果,求出其最大特征根 λ_{\max} 、CI 以及与之相应的特征向量 W。

4.2.1 重大错报风险评价指标权重确定

在此部分将列举重大错报风险的判断矩阵和一致性检验结果,如以下各表所示:

表 4.6 重大错报风险判断矩阵

	外部环境风险	内部风险	固有风险	控制风险
外部环境风险	1	1/3	1/5	1/7
内部风险	3	1	1/3	1/5
固有风险	5	3	1	1/3
控制风险	7	5	3	1
$\lambda_{\max}=4.118$ CI=0.039 CR=0.0438<0.1				

重大错报风险的权重矩阵 $W_{\text{重}}=(0.0568, 0.1219, 0.2634, 0.5579)$

表 4.7 外部环境风险判断矩阵

	行业风险因素	法律监管力度	政府关联
行业风险因素	1	1/5	1/3
法律监管力度	5	1	3
政府关联	3	1/3	1
$\lambda_{\max}=3.039$ CI=0.019 CR=0.0365<0.1			

外部环境风险的权重矩阵 $W_1=(0.1062, 0.6334, 0.2605)$

表 4.8 内部风险判断矩阵

	管理层诚信水平	持续经营能力	内控监督力度
管理层诚信水平	1	5	3
持续经营能力	1/5	1	1/3
内控监督力度	1/3	3	1
$\lambda_{\max}=3.039$ $CI=0.019$ $CR=0.0365<0.1$			

内部风险的权重矩阵 $W_2=(0.6333, 0.1062, 0.2605)$

表 4.9 固有风险判断矩阵

	新收入准则执行水平	会计估计与判断	会计政策更改	关联方交易及披露
新收入准则执行水平	1	2	2	3
会计估计与判断	1/2	1	2	2
会计政策更改	1/2	1/2	1	2
关联方交易及披露	1/3	1/2	1/2	1
$\lambda_{\max}=4.071$ $CI=0.024$ $CR=0.0270<0.1$				

固有风险的权重矩阵 $W_3=(0.4168, 0.2694, 0.1927, 0.1209)$

表 4.10 控制风险判断矩阵

	控制环境	控制活动	内控制度有效性	风险评估过程	信息系统与沟通
控制环境	1	1	1/3	1/3	1/5
控制活动	1	1	1/3	1/3	1/5
内控制度有效性	3	3	1	1/3	1/3
风险评估过程	3	3	3	1	3
信息系统与沟通	5	5	3	1/3	1
$\lambda_{\max}=5.3933$ $CI=0.0983$ $CR=0.0877<0.1$					

控制风险的权重矩阵 $W_4=(0.619, 0.0372, 0.0526, 0.042, 0.043)$

从以上研究得出结果, 重大错报风险的判断矩阵及其子因素的判断矩阵全部通过了一致性检验, 因此该判断矩阵组的数据可以全部应用。据此得到最终的风险因素权重值, 如表 4.11 所示:

表 4.11 第三层指标权重

第二层指标	同级权重	第三层指标	同级权重	整体权重
外部环境风险	0.0568	行业风险因素	0.1062	0.0060
		法律监管力度	0.6334	0.0360
		政府关联	0.2605	0.0147
内部风险	0.1219	管理层诚信水平	0.6333	0.0771
		持续经营能力	0.1062	0.0129
		内控监督力度	0.2605	0.0318
固有风险	0.2634	新收入准则执行力度	0.4168	0.1098
		会计估计与判断	0.2694	0.0710
		会计政策更改	0.1927	0.0508
		关联方交易及披露	0.1209	0.0318
控制风险	0.5579	控制环境	0.6190	0.3453
		控制活动	0.0372	0.0208
		风险评估过程	0.0526	0.0293
		信息系统与沟通	0.0420	0.0234
		内控制度有效性	0.0430	0.0239

4.2.2 检查风险评价指标权重确定

在此部分将列举检查风险的判断矩阵和一致性检验结果, 如以下各表所示:

表 4.12 抽样风险的判断矩阵

	选取样本的方法和 发生疑点的比例	样本量与总体的比例	会计制度的健全性 和有效性
选取样本的方法和发 生疑点的比例	1	2	6
样本量与总体的比例	1/2	1	3
会计制度的健全性和 有效性	1/6	1/2	1
$\lambda_{\max}=3.018$ CI=0.009 CR=0.0173<0.1			

抽样风险的权重矩阵 $W_5=(0.6127, 0.2693, 0.1180)$

表 4.13 非抽样风险的判断矩阵

	审计人员的审 计方法	审计人员的操作 规范	审计人员的专 业胜任能力	审计人员的自 我保护意识
审计人员的审计 方法	1	2	3	3
审计人员的操作 规范	1/2	1	2	2
审计人员的专业 胜任能力	1/3	1/2	1	2
审计人员的自我 保护意识	1/3	1/2	1/2	1
$\lambda_{\max}=4.072$ CI=0.024 CR=0.0269<0.1				

非抽样风险的权重矩阵 $W_6=(0.4495, 0.2596, 0.1706, 0.1202)$

经过以上运算可以得出,检查风险的判断矩阵及其子因素的判断矩阵全部通过了一致性检验,因此该判断矩阵组的数据可以全部应用。据此得到最终的检查风险的因素权重值,如表 4.14 所示:

表 4.14 第三层指标权重

第二层指标	同级权重	第三层指标	同级权重	整体权重
抽样风险	0.46	选取样本的方法和发生疑点的比例	0.6127	0.2818
		样本量与总体的比例	0.2693	0.1238
		会计制度的健全性和有效性	0.1180	0.0542
非抽样风险	0.54	审计人员的审计方法	0.4495	0.2427
		审计人员的操作规范	0.2596	0.1401
		审计人员的专业胜任能力	0.1706	0.0921
		审计人员的自我保护意识	0.1202	0.0649

4.3 运用模糊综合评价法量化审计风险

在得到合理的权重赋值后，接下来要确定评价集。评价集是用来判断各风险因素影响程度高低的，评价标准并不是统一的，注册会计师可以根据实际情况自主建立风险评价集。最终结合权重集、评价集，构建出相应的评价矩阵，然后通过模糊综合评价法中模糊矩阵的相关符合运算，对 Y 企业所面临审计风险的实际情况进行全面的分析。

4.3.1 重大错报风险评价

(1) 对因素集、权重集进行确定

根据前文得：

重大错报风险的权重集 $W_{重} = (0.0568, 0.1219, 0.2634, 0.5579)$

外部环境风险的权重集 $W_1 = (0.1062, 0.6334, 0.2605)$

内部风险的权重集 $W_2 = (0.6333, 0.1062, 0.2605)$

固有风险的权重集 $W_3 = (0.4168, 0.2694, 0.1927, 0.1209)$

控制风险的权重集 $W_4 = (0.619, 0.0372, 0.0526, 0.042, 0.043)$

(2) 对风险评价集进行确定

风险评价集是对各风险因素影响程度大小进行判断，但是没有固定统一的标准，审计人员可以根据实际情况自主建立风险评价集。因此可以将重大错报风险

影响因素的评价集视做 $V=(低, 较低, 适中, 较高, 高)=(0.1, 0.3, 0.5, 0.7, 0.9)$ 。

(3) 构建评价矩阵

专家对 Y 企业重大错报风险评价如表 4.15 所示:

表 4.15 重大错报风险评价表

指标	低	较低	适中	较高	高
行业风险因素	0.2	0.3	0.3	0.2	0
法律监管力度	0.1	0.3	0.2	0.2	0.2
政府关联	0.2	0.3	0.3	0.1	0.1
管理层诚信水平	0	0.2	0	0.5	0.3
持续经营能力	0	0.3	0.1	0.4	0.2
内控监督力度	0	0.3	0.3	0.3	0.1
新收入准则执行水平	0	0.3	0.5	0.2	0
会计估计与判断	0.1	0.3	0.3	0.2	0.1
活动会计政策更改	0.1	0.3	0.4	0.2	0
关联方交易及披露	0.1	0.2	0.2	0.2	0.3
控制环境	0.1	0.2	0.2	0.3	0.2
控制风险	0.1	0.4	0.2	0.3	0
评估过程	0.3	0.3	0.2	0.2	0
信息系统与沟通	0.2	0.2	0.3	0.3	0
内控制度有效性	0.1	0.2	0.4	0.2	0.1

$$\text{外部环境风险的评价矩阵 } V_1 = \begin{bmatrix} 0.2 & 0.3 & 0.3 & 0.2 & 0 \\ 0.1 & 0.3 & 0.2 & 0.2 & 0.2 \\ 0.2 & 0.3 & 0.3 & 0.1 & 0.1 \end{bmatrix}$$

$$\text{内部因素风险的评价矩阵 } V_2 = \begin{bmatrix} 0 & 0.2 & 0 & 0.5 & 0.3 \\ 0 & 0.3 & 0.1 & 0.4 & 0.2 \\ 0 & 0.3 & 0.3 & 0.3 & 0.1 \end{bmatrix}$$

$$\text{固有风险的评价矩阵 } V_3 = \begin{bmatrix} 0 & 0.3 & 0.5 & 0.2 & 0 \\ 0.1 & 0.3 & 0.3 & 0.2 & 0.1 \\ 0.1 & 0.3 & 0.4 & 0.2 & 0 \\ 0.1 & 0.2 & 0.2 & 0.2 & 0.3 \end{bmatrix}$$

$$\text{控制风险的评价矩阵 } V_4 = \begin{bmatrix} 0.1 & 0.2 & 0.2 & 0.3 & 0.2 \\ 0.1 & 0.4 & 0.2 & 0.3 & 0 \\ 0.3 & 0.3 & 0.2 & 0.2 & 0 \\ 0.2 & 0.2 & 0.3 & 0.3 & 0 \\ 0.1 & 0.2 & 0.4 & 0.2 & 0.1 \end{bmatrix}$$

(4) 模糊矩阵复合运算

依据风险评价指数中不同层次的风险因素的权重及风险因素的占比，从而利用 $R=W*V$ ，将数据带入公式计算出风险综合评判。

$$R_1 = W_1 * V_1 = (0.1062, 0.6334, 0.2605) * \begin{bmatrix} 0.2 & 0.3 & 0.3 & 0.2 & 0 \\ 0.1 & 0.3 & 0.2 & 0.2 & 0.2 \\ 0.2 & 0.3 & 0.3 & 0.1 & 0.1 \end{bmatrix}$$

$$= (0.1367, 0.3000, 0.2367, 0.1739, 0.1527)$$

$$R_2 = W_2 * V_2 = (0.6333, 0.1062, 0.2605) * \begin{bmatrix} 0 & 0.2 & 0 & 0.5 & 0.3 \\ 0 & 0.3 & 0.1 & 0.4 & 0.2 \\ 0 & 0.3 & 0.3 & 0.3 & 0.1 \end{bmatrix}$$

$$= (0, 0.2367, 0.0887, 0.4373, 0.2373)$$

$$R_3 = W_3 * V_3 = (0.4168, 0.2694, 0.1927, 0.1209) * \begin{bmatrix} 0 & 0.3 & 0.5 & 0.2 & 0 \\ 0.1 & 0.3 & 0.3 & 0.2 & 0.1 \\ 0.1 & 0.3 & 0.4 & 0.2 & 0 \\ 0.1 & 0.2 & 0.2 & 0.2 & 0.3 \end{bmatrix}$$

$$= (0.0587, 0.2878, 0.3904, 0.1999, 0.0632)$$

$$R_4 = W_4 * V_4 = (0.619, 0.0372, 0.0526, 0.042, 0.043) * \begin{bmatrix} 0.1 & 0.2 & 0.2 & 0.3 & 0.2 \\ 0.1 & 0.4 & 0.2 & 0.3 & 0 \\ 0.3 & 0.3 & 0.2 & 0.2 & 0 \\ 0.2 & 0.2 & 0.3 & 0.3 & 0 \\ 0.1 & 0.2 & 0.4 & 0.2 & 0.1 \end{bmatrix}$$

$$= (0.0941, 0.1715, 0.1716, 0.2286, 0.1281)$$

最终可以得出重大错报风险的模糊评价矩阵 $V_{重}$ ：

$$V_{\text{重}} = \begin{bmatrix} 0.1367 & 0.3000 & 0.2367 & 0.1739 & 0.1527 \\ 0 & 0.2367 & 0.0887 & 0.4373 & 0.2373 \\ 0.0587 & 0.2878 & 0.3904 & 0.1999 & 0.0632 \\ 0.0941 & 0.1715 & 0.1716 & 0.2286 & 0.1281 \end{bmatrix}$$

$$R_{\text{重}} = W_{\text{重}} * V_{\text{重}}$$

$$= (0.0568, 0.1219, 0.2634, 0.5579) * \begin{bmatrix} 0.1367 & 0.3000 & 0.2367 & 0.1739 & 0.1527 \\ 0 & 0.2367 & 0.0887 & 0.4373 & 0.2373 \\ 0.0587 & 0.2878 & 0.3904 & 0.1999 & 0.0632 \\ 0.0941 & 0.1715 & 0.1716 & 0.2286 & 0.1281 \end{bmatrix}$$

$$= (0.0757, 0.2173, 0.2228, 0.2434, 0.1257)$$

(5) 重大错报风险模糊评价结果

$$Q_{\text{重}} = R_{\text{重}} * V^T = (0.0757, 0.2173, 0.2228, 0.2434, 0.1257) * (0.1, 0.3, 0.5, 0.7, 0.9) = 0.5677$$

通过模糊评价得出 Y 企业重大错报风险综合评分值为 0.5677，在数值 0.5-0.7 之间，处于适中和较高之间。

4.3.2 检查风险评价

(1) 对因素集、权重集进行确定

并且根据前文得：

检查风险的权重集 $W_{\text{检}} = (0.46, 0.54)$

抽样风险的权重集 $W_{\text{抽}} = (0.6127, 0.2693, 0.1180)$

非抽样风险的权重集 $W_{\text{非}} = (0.4495, 0.2596, 0.1706, 0.1202)$

(2) 对风险评价集进行确定

对检查风险的评价集进行构建过程中，要对事务所所处行业环境进行分析，确定评价集为 $V = (0.1, 0.3, 0.5, 0.7, 0.9)$

(3) 构建评价矩阵

专家对 Y 企业检查风险风险评价如表 4.16 所示：

表 4.16 检查风险评价表

指标	低	较低	适中	较高	高
选取样本的方法和发生疑点的比例	0.1	0.2	0.2	0.3	0.2
样本量与总体的比例	0.1	0.2	0.1	0.4	0.2
会计制度的健全性和有效性	0.2	0.6	0.1	0.1	0
审计人员的审计方法	0.1	0.1	0.2	0.3	0.3
审计人员的操作规范	0	0	0.1	0.5	0.4
审计人员的专业胜任能力	0.1	0.1	0.2	0.3	0.3
审计人员的自我保护意识	0	0.1	0.2	0.4	0.3

$$\text{抽样风险的评价矩阵 } V_5 = \begin{bmatrix} 0.1 & 0.2 & 0.2 & 0.3 & 0.2 \\ 0.1 & 0.2 & 0.1 & 0.4 & 0.2 \\ 0.2 & 0.6 & 0.1 & 0.1 & 0 \end{bmatrix}$$

$$\text{非抽样风险的评价矩阵 } V_6 = \begin{bmatrix} 0.1 & 0.1 & 0.2 & 0.3 & 0.3 \\ 0 & 0 & 0.1 & 0.5 & 0.4 \\ 0.1 & 0.1 & 0.2 & 0.3 & 0.3 \\ 0 & 0.1 & 0.2 & 0.4 & 0.3 \end{bmatrix}$$

(4) 模糊矩阵复合运算

$$R_5 = W_5 * V_5 = (0.6127, 0.2693, 0.1180) * \begin{bmatrix} 0.1 & 0.2 & 0.2 & 0.3 & 0.2 \\ 0.1 & 0.2 & 0.1 & 0.4 & 0.2 \\ 0.2 & 0.6 & 0.1 & 0.1 & 0 \end{bmatrix}$$

$$= (0.1118, 0.2472, 0.1613, 0.3033, 0.1764)$$

$$R_6 = W_6 * V_6 = (0.4495, 0.2596, 0.1706, 0.1202) * \begin{bmatrix} 0.1 & 0.1 & 0.2 & 0.3 & 0.3 \\ 0 & 0 & 0.1 & 0.5 & 0.4 \\ 0.1 & 0.1 & 0.2 & 0.3 & 0.3 \\ 0 & 0.1 & 0.2 & 0.4 & 0.3 \end{bmatrix}$$

$$= (0.0620, 0.0740, 0.1740, 0.3639, 0.3259)$$

最终可以得出检查风险的模糊评价矩阵 $V_{\text{检}}$:

$$V_{\text{检}} = \begin{bmatrix} 0.1118 & 0.2472 & 0.1613 & 0.3033 & 0.1764 \\ 0.0620 & 0.0740 & 0.1740 & 0.3639 & 0.3259 \end{bmatrix}$$

$$R_{\text{检}} = W_{\text{检}} * V_{\text{检}} = (0.46, 0.54) * \begin{bmatrix} 0.1118 & 0.2472 & 0.1613 & 0.3033 & 0.1764 \\ 0.0620 & 0.0740 & 0.1740 & 0.3639 & 0.3259 \end{bmatrix}$$

$$= (0.0849, 0.1537, 0.1682, 0.3360, 0.2571)$$

(5) 检查风险模糊评价结果

$$Q_{\text{检}} = R_{\text{检}} * V^T = (0.0849, 0.1537, 0.1682, 0.3360, 0.2571) * (0.1, 0.3, 0.5, 0.7, 0.9) = 0.5053$$

通过模糊评价得出会计师事务所检查风险综合评分值为 0.5053，在数值 0.5-0.7 之间，处于适中和较高之间，偏向适中。

4.3.3 审计风险综合评价

本文通过发放专家调查问卷的方法来实现重大错报风险和检查风险的权重赋值。得出的评分数值如表 4.17 所示：

表 4.17 专家对准则层打分数据表

	U1	U2
评价人数	10	10
权重数值	0.6	0.4

由上表得出重大错报风险和检查风险的权重结果为 $W = (0.6, 0.4)$ 。

由前文得到审计风险评价矩阵：

$$V_{\text{审计风险}} = \begin{bmatrix} R_{\text{重}} \\ R_{\text{检}} \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 0.0757 & 0.2173 & 0.2228 & 0.2434 & 0.1257 \\ 0.0849 & 0.1537 & 0.1682 & 0.3360 & 0.2571 \end{bmatrix}$$

最终得到如下的评价结果：

$$R_{\text{审计风险}} = W_{\text{审计风险}} * V_{\text{审计风险}} = (0.6, 0.4) * \begin{bmatrix} 0.0757 & 0.2173 & 0.2228 & 0.2434 & 0.1257 \\ 0.0849 & 0.1537 & 0.1682 & 0.3360 & 0.2571 \end{bmatrix}$$

$$= (0.0794, 0.1919, 0.2010, 0.2804, 0.1783)$$

再进一步得出审计风险的综合评分数值：

$$Q = R_{\text{审计风险}} * V^T = (0.0794, 0.1919, 0.2010, 0.2804, 0.1783) * (0.1, 0.3, 0.5, 0.7, 0.9) = 0.5223$$

由此可知，审计风险综合评分数值为 0.5223，在 0.5-0.7 之间，在适中和较高之间，属于适中偏高水平。

4.4 评价结果分析

由 AHP-模糊评价法计算得出，Y 企业审计风险整体在适中偏高水平阶段，更加靠近适中水平，其中重大错报风险发生的可能性较高一些，检查风险发生的可能性则处于适中水平。结果如表 4.18 所示：

表 4.18 Y 企业审计风险评价结果表

	综合评分数值	风险等级
重大错报风险	0.5677	适中偏高
检查风险	0.5053	适中
审计风险	0.5223	适中偏高

4.4.1 重大错报风险评价结果分析

根据前文计算得到的重大错报风险权重值可以看出，二级指标中外部环境风险、内部风险、固有风险和控制风险所占比例分别为 5.68%、12.19%、26.34% 和 55.79%。排名前两位的风险因素共占 82.13%，说明医药行业审计难度大的特点，以及在风险评估的过程可能存在问题，使得 Y 医药企业面临较高的风险。其余两项总占比约为 17.87%，说明企业的整体风险属于适中偏高的风险等级。其中控制风险所占比例最大，超过了 50%，影响程度最大，进一步对控制风险中的因素进行分析，控制环境和风险评估过程是最主要的风险源，其中控制环境对审计风险具有较强的约束力。因此，在实际经营过程中，采取一系列相关的措施是有可以将企业所面临的审计风险控制中等风险范畴，重大错报风险的产生可能是企业内部风险评估措施不足，企业自身内部控制薄弱以及在审计前期对企业的控制缺乏了解等原因导致的，因此要采取有效的措施对风险进行有效的控制。

4.4.2 检查风险评价结果分析

根据前文得到的检查风险的权重值,二级指标中的抽样风险和非抽样风险权重值分别为 46%和 54%,处于中等风险等级。其中,非抽样风险中的审计人员审计方法和操作规范是影响检查风险的两个重要风险因素。而检查风险的产生,则是由于会计师事务所审计方法的选择不恰当,并且在审计执行过程中审计程序出现错误所致审计质量下降,检查风险升高,应采取有针对性的防范措施。

5 医药企业审计风险防范对策与建议

5.1 重大错报风险防范与对策

5.1.1 了解被审计单位行业发展情况以及企业内外部环境

了解被审计单位所在行业的发展状况、公司性质，要为企业合理的选择和制定战略目标，并且梳理出有效的内部控制流程，以此来保证企业的可持续发展，同时这也是对重大错报风险实施有效评估的重要基础。审计人员在审计初期，应该全面的了解被审计单位所处的内部环境和外部环境，并对该企业的财务报表以及其他与企业有关的信息进行全面的分析，制定合理的审计计划，根据实际情况来进行实施，并保证应用正确的审计程序，最终对外出具有效的审计报告和恰当的审计意见。医药行业中财务舞弊是审计风险最主要的来源，所以审计人员要多对这方面的问题进行研究。

5.1.2 了解医药行业政策现状

近年来，我国医药行业的审计难度越来越大，主要是因为医药行业创新力不足，药品审批过慢、销售渠道存在差异等情况，据此监管层已经颁发了多个针对医药行业改革的政策。而且在“带量采购”、“两票制”的政策影响下，医药企业强者愈强，龙头企业市场竞争发展优势巨大。中小医药企业在市场上的发展过程是艰难的，所以极有可能会利用某些违法手段来虚增收入、利润，这样便可以使自己在医药行业中的竞争优势突显出来。而且如果行业竞争格局发生了变化，则会对各个企业产生不同程度上的影响，小公司则生存环境日益严峻，中型企业往往陷入并购困境。行业相关政策的不断出台为医药企业行业经济发展和创新营造了良好的政策环境，同时也为注册会计师在执行审计工作时提供了新的挑战平台。

5.1.3 关注经营环境对医药企业的影响

这次的新冠疫情对各医药企业的经营环境有着不同程度上的影响。对于没有

参与防疫药物生产的企业，短期业绩是会因为复工复产时间和员工到岗时间，产业链的恢复情况和销售渠道等消极影响，业绩增速明显下降。从长远来看，疫情结束后，政府可能会对医药行业等出台相应的帮扶政策，促使民众对医药行业更加关注，也对医药产品产生了刚性需求。

5.1.4 关注关联方和关联方交易的披露情况

对于医药企业来说，关联交易是一种常见的舞弊手段。医药企业的关联方交易尤为重要，不仅量大，交易过程也十分复杂。如果企业有意隐匿关联方和关联方交易，则是很难被发现的，这给关联方审计带来困难。注册会计师在审计过程中，应当执行相应的审计程序，对企业的关联方和其交易情况进行全面细化的了解，并重点关注企业对关联方相关情况披露的真实性。

对于未披露关联方及其交易，一方面，注册会计师可以扩大审计范围，在已经识别出的关联方的基础上，对在报表中披露的关联方及其交易进行识别和判断。另一方面，我们可以根据长期赊借、大量应收账款等情况，进而识别出未披露的关联方及其相关交易。而且当企业存在未披露的事项时，注册会计师就应考虑重大错报评估结果的真实性，随即考虑是否要对重大错报风险重新进行评估。

5.1.5 加强企业内部控制及公司治理情况的了解

医药企业大多数是民营中小企业，并且呈现出非常明显的家族企业文化，在治理结构上，可能存在实际控制人权力集中这样的情况，因此注册会计师应该对被审计单位股权资本结构的合理性进行评估，以及仔细考量企业是否存在管理层高于内控的风险。Y企业在经营活动过程中受到李宗松的绝对控制，企业在发展过程中，由于各个职能部门没有充分发挥自己的管理职责，导致内部控制体系中存在严重不足。

医药行业的特点便是在发展研究过程中，有着较高的投入但是回报却存在很大的不确定性，因此企业会面临的融资压力逐日提升，控股股东为了保证利益，可能会在经营过程中过于注重利益而轻视了企业管理，使企业的组织结构存在不合理。审计人员应关注审计委托人组织结构及其内部控制，关注被审计单位各职能部门的权责是否达到相互独立、相互制约的效果。

5.1.6 保持风险评估结果的持续修正

医药企业在交易市场方面种类繁多，所牵涉的内容具有广泛性。所以注册会计师在审计过程中，应必须始终持有职业怀疑态度，关注审计证据的收集的真实性，并能够及时发现在这个过程中存在的舞弊行为。当审计人员为医药企业提供审计服务的过程时，可能会出现许多新的审计证据。比如在上述中 Y 企业在 2015 年至 2019 年项目中，我们能够发现，Y 企业的市值在 2018 年度为 522 亿，达到了从业以来的最高点，但之后 Y 企业的市值却一直在跌，直至 90 亿左右。同时在货币资金方面一样大幅度增加，2015 年、2016 年，2018 年分别虚增货币资金 7.94 亿元，20.57 亿元和 8.11 亿元，累计虚增货币资金金额数量巨大。公司可能会试图通过虚构关联方交易来增加收入和应收账款从而达到增加销售收入这样的结果。因此注册会计师应该根据企业的实际发展情况，对可能存在的风险进行合理有效的评估，并且对评估的结果进行动态的修正。

根据内部控制系统的运行情况，在重大错报风险评估过程中，通过测试其有效性，就可以使得系统稳定运行，或者在审计过程中，相关的审计程序出现了问题，那么就要进行更加全面的评估，验证和修正之前的评估结果，对以此有效的控制审计风险。审计工作的特点即有着较强的不可预测性，对审计领域的内容进行持续的关注是十分有必要的。

5.2 检查风险防范与对策

5.2.1 增强审计人员的执业水平

审计人员应不断学习，增加审计经验，提高自己专业能力，更重要的是提高自身的审计风险意识。因为医药行业的特殊性，审计人员首先要对医药行业的审计特点和难点进行了解，依据实际情况，学习新的、切实可行的审计方法，丰富自己的审计经验，能够在审计过程中，准确的判断医药企业真实经营状况以及主要的风险点。

5.2.2 强化审计人员独立性意识

审计人员要出具了客观、公正的审计报告的前提是审计人员要具有独立性意识。当审计的独立性得不到保证时，那么就要对审计报告中反映的企业财务信息进行反复确认，来保证它的真实性。同理，当企业财务信息的真实性得不到保证时，审计师的审计工作则没有了继续进行的意义。审计师在审计工作中的独立性体现在以下方面：在形式上和被审计单位，两者相互独立存在，仅是委托与受托的关系；其次便是能够坚持自身的审计原则，对管理层给出的诱惑条件能够做到果断拒绝，并不会影响出具的审计意见及企业审计报告的真实、公允性。而且对于财务报表的外部使用者而言，真实的财务信息是十分重要的，它的投资决策完全受到这一信息的影响。所以事务所应注重审计师的独立性，在审计过程中，严格遵守职业道德规范，保证审计意见真实和公允性，已达到降低检查风险的目的。

5.2.3 完善事务所内控体系

在本文中，事务所内部控制中的缺陷会影响检查风险，所以不断的改进事务所的内部控制体系也可以实现降低检查风险。想要完善内控体系，首先在开展审计工作时，项目负责人要时刻监督审计程序的实施是否合理恰当。并且严格执行三级审核制度也对完善内控体系起着一定的作用。另外，从审计项目的承接直至审计工作结束，由会计师事务所设立的审计风险管理与质量控制委员会应对审计工作发挥监督作用，并对重大项目实施风险跟踪评估，同时做好记录及时与相关工作人员沟通。

5.2.4 强化对审计项目的责任意识 and 风险意识

对于医药行业这类审计工作项目而言，缺乏责任意识易导致事务所在审计工作中不勤勉尽责，对风险逃避而并不是加以防范。所以为了提高审计质量，事务所应认识到行业风险意识和责任意识在审计过程中的重要性，内部的风险管理委员也应该发挥其作用，提高审计人员学习的积极性，定期组织关于国家法律法规的学习，并且增加项目风险交流的方法和频率，充分体现审计人员责任意识的重

要性。当会计师事务所审计人员对自己的责任和面临风险有了全面了解，最终才能对审计风险进行合理有效的防范。

5.2.5 提高注册会计师的专业胜任能力

对医药行业自身发展而言，它与其他行业是有所不同的。近几年我国医药行业的发展承受着巨大的压力，国家对医药企业生产的药品有着很高的质量要求，并在各个环节受到国家严格的监管，而且医药行业对政府颁布的政策十分敏感，频繁更换的政策给医药企业的发展带来了影响。简单的来讲，当国家政府颁布了抵制滥用抗生素这一政策，药品的发展便随政策发生变化，不仅会降价，也可能在之后会大量滞销，直至这类药品无法继续生产。所以，在承接了医药企业的审计工作时，与其他行业有所不同，在选择审计人员时，不仅要考虑到医药行业的特点，还要注重审计人员的专业素养、审计经验以及操作能力。并且，审计师在执行审计工作时，要对自己的专业能力有较高的要求，并能够继续学习与医药企业审计相关的知识，这样一来，可以保证审计顺利实施，也大大降低了发生检查风险的可能性。

为了使审计人员在审计医药企业时更加准确，在进行工作之前，事务所应组织相关知识培训，加强审计人员对医药企业的认识，对医药行业税收政策有着更深的了解，尤其是对医药企业的审计难点，应给予密切关注。注册会计师在进行审计工作时，保持持续的职业怀疑的态度是十分重要的，应将其贯穿审计的整个过程，根据我们自己专业知识和审计经验来识别和判断。重大错报风险是因企业舞弊行为而产生的，因此注册会计师应时各项重大交易或事件等保持高度敏感性，积极在内部进行项目讨论，能够及时的将审计结果公布在项目团队中，并加以交流。同时，会计师事务所应秉承着高质量审计的原则，定期开展员工专业知识培训活动，提高培训效果，并且认真执行质量控制复核程序，最后，有着丰富经验的项目经理再对其进行严格的复审，并对重大异常事项进行讨论分析。

6 结论与展望

6.1 结论

本文在国内外学者对医药企业审计风险研究的基础上,以相关概念和理论为基础,构建基于 AHP-模糊综合评价法的审计风险评价模型,实现了定性与定量相结合来评估的 Y 企业审计风险,与传统的定性评价审计风险相比,该方法具有绝对的优势,这也是本文的创新之处。可以根据审计风险评价模型的定量评价结果提出防范审计风险的措施。主要的研究结论如下:

(1) 运用 AHP-模糊综合评价法实现定性与定量评价医药企业审计风险。本文以现代风险导向审计理论与审计风险模型为导向,先是对 AHP-模糊综合评价法的应用原理进行了详细的介绍,并以 Y 企业为例,依据这一原理建立了医药企业审计风险评价模型,通过识别 Y 企业发展过程中存在的审计风险,包括外部环境风险、内部控制、公司治理、关联方交易、货币资金异常等重大错报风险,以及与检查风险有关的银行存款审计程序不到位等情况。随后将模型应用于 Y 企业,得出审计风险评价结果。

(2) 以 RH 所审计 Y 企业为例,可以看出,医药企业财务报表层次重大错报风险中经营和内部因素存在重大缺陷,企业组织结构的不合理以及受相关政策的影响很容易引发财务舞弊现象,进而使企业面临审计风险。从重大错报风险层面来看,医药企业产品销售环节复杂,客户之间发展存在一些相关利益关系,通过将关联方交易隐匿的方式来进行财务舞弊行为;而采购和销售环节的复杂致使收入和费用的确认比较困难。检查风险的产生主要归因于注册会计师在审计过程中出现的问题,如审计程序设计和执行不当以及同一注册会计师长期对同一家企业进行审计而缺乏独立性等,据此审计人员需要提高其自身的专业能力以及审计的独立性。

(3) 审计人员在承接审计项目时,审计人员不仅要关注医药企业内部和外部环境以及发展情况,也要关注审计项目中存在的审计风险点,还要不断提升注册会计师的职业水平,并且保持一定的独立性来控制检查风险。同时事务所也要严格的改善其审计环境,完善其内部控制体系,提高审计质量,最终可以有效的控制医药企业的审计风险。

6.2 展望

本文以 RH 所审计 Y 企业为例,对该企业的审计风险进行了识别和量化研究,得出研究结论,但也有很多不足之处。本文是在 RH 所审计 Y 企业的基础上对医药企业审计风险的影响因素进行分析,但仍存在其他影响因素还没有进行发掘,对研究结论的全面性存在影响。本文的研究是要持续下去的,医药企业的不断完善,提高了医药企业在市场上竞争力。企业也受到外界多因素的压力,增加了财务舞弊的动机,也加大了审计风险产生的可能性,医药企业的审计风险研究更需持续进行。

医药行业药品研发投入高,当许多企业出现资金短缺时,可能会为了一时的利益而进行财务舞弊,这不仅会给公司的经营造成不良影响,降低公司的信誉,还会危害到中小投资者的利益。会计师事务所作为独立的第三方,肩负着多数股东的信任。注册会计师应将职业谨慎这一态度贯穿在整个审计过程中,准确的识别企业产生的重大错报风险,并且不断提升自身的专业能力控制好检查风险,为我国医药企业的可持续发展做出贡献。

参考文献

- [1] American Institute of Certified Public Accountants, 2005(7):134-146
- [2] Arens.Auditing theory of method,2008.
- [3] Bookal L.E. Internal Auditors: Integrated to Good Corporate Governance[J]. Altamonte Springs FL: The Internal Auditor, 2006(8): 44-49.
- [4] Ball R, L Shivakumar. Earnings Quality at Initial Public Offering[J]. Journal of Accounting & Economics, 2011(05): 324-349.
- [5] Fearnley S, Beattie V A, Brandt R. Auditor Independence and Audit Risk: Reconceptualisation[J]. Journal of International Accounting Research, 2005, 4(1): 39-71.
- [6] H. Bohušová, P. Svoboda, D. Nerudová. Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? Agricultural Economics [J].2012(12):520-532.
- [7] Joseph J. Schultz J, James Lloyd Bierstaker, Ed O'Donnell. Integrating business risk into auditor judgment about the risk of material misstatement: The influence of a strategic-systems-audit approach. Accounting, Organizations and Society [J].2010(35):238-251.
- [8] Jochen Bigus. Loss Aversion, Audit Risk Judgments, and Auditor Liability[J]. European Accounting Review,2015,24(3).
- [9] Keith C.Are voluntary internal controls-related audit report disclosures informative in IPO?[J].University of illinois-urbana-champaign college of business, 2015(11):60.
- [10] Lin,Chen.Membership function and fuzzy statistics,2004.
- [11] Law.Auditors perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model,Asian ReviewAccounting,2008:160-178.
- [12] Menna Tarek, Ehab K.A. Mohamed, Mostaq M. Hussain and Mohamed A.K. Basuony.The Implication of Information Technology on the Audit Profession in Developing Country[J]. International Journal of Accounting & Information ,

- 2017(2):237-255.
- [13] Palmrose.Study on Comprehensive Audit Risk Management[J].Commercial Accounting, 2005(6):23-28.
- [14] Solomon.Shields.M.Whittington.What do Industry-specialist Auditors Know? [J] Journal of Accounting, 1999(1): 191-208.
- [15] Rusmin Rusmin,John Evans. Audit quality and audit report lag: case of Indonesian listed companies[J]. Asian Review of Accounting,2017,25(2).
- [16] Scott Duellman,Helen Hurwitz,Yan Sun. Managerial overconfidence and audit fees[J]. Journal of Contemporary Accounting & Economics,2015,11(2).
- [17] Solomon.Shields.M.Whittington.What do Industry-specialist Auditors Know? [J] Journal of Accounting, 1999(1): 191-208.
- [18] Zadeh.Fuzzy Sets Information and Control,1965:338-353.
- [19]雷英, 吴建友. 内部控制审计风险研究[J]. 会计研究, 2011(01): 81-82.
- [20]刘丙竹, 刘青, 王玉蔚. 会计师事务所的风险分析及防范对策[J]. 中国集体经济, 2015(04): 120-121.
- [21]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, 01.
- [22]章琳.谈创业板上市公司审计风险管理——以金亚科技财务造假事件为例[J].财会月刊, 2016, 16:65-67.
- [23]陈珮珮.现代风险导向审计及其应用研究[J].财会学习, 2017(17):139+141.
- [24]史歌, 张健如.现代风险导向审计理论研究与实务发展[J].成都工业学院学报, 2019, 22(01):78-81.
- [25]应里孟, 阳杰.基于财务舞弊 GONE 理论的新大地财务造假动机案例分析及审计启示[J].商业会计, 2016(09):14-17.
- [26]王佳羽. 会计师事务所的审计风险及其防范研究[D].北京交通大学, 2016.
- [27]谢文彬.会计师事务所审计风险的成因及其防范[J].审计与理财, 2019(12):14-15.
- [28]蔡俊杰, 王娟, 李娟, 杨诚.高校经济责任审计风险评估与应对策略——以 W 高校 2018 年离任审计项目为例[J].中国内部审计, 2020(02):58-60.

- [29]姚鹭. 交易所问询函与审计风险研究[D].云南财经大学, 2020.
- [30]黄静.论会计师事务所审计风险控制与防范措施[J].中小企业管理与科技(中旬刊), 2021(04):84-85.
- [31]李洪.新时期注册会计师审计风险变化与对策[J].中国注册会计师, 2021(03):78-81.
- [32]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, 32(03):35-45.
- [33]武沂娟.会计师事务所审计风险控制研究[J].农家参谋, 2018(07):282.
- [34]汤亚玲.事业单位内部审计风险分析及防范对策探析[J].现代营销(信息版), 2019(12):15.
- [35]史元, 朱晓琳, 杨皓.媒体负面报道、审计师风险感知与审计质量[J].金融发展研究, 2019(04):71-78.
- [36]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.
- [37]易丽兰.会计师事务所审计风险的现状与对策研究[J].中国中小企业, 2021(03):108-109.
- [38]张萍, 王莹.基于模糊综合评判的虚拟企业审计风险评估[J].审计与经济研究, 2010(04): 44-50.
- [39]何芹.基于灰色关联分析的审计风险综合评价[J].统计与决策, 2010(8): 145-147.
- [40]王会金.基于动态模糊评价的审计风险综合评价模型及其应用[J].会计研究, 2011(09): 89-90.
- [41]刘国城, 王会金.基于 AHP 和熵权的信息系统审计风险评估研究与实证分析[J].审计研究, 2016 (01): 53-59.
- [42]肖芬, 陈立新.“互联网+”环境下审计风险评估研究——基于模糊层次分析法[J].会计之友, 2018(09):94-98.
- [43]吴国斌, 李明燕.审计重大错报风险评估模型构建及应用分析[J].财会通讯, 2020(05): 134-137.
- [44]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[D], 审计与经济研究, 2012年7月:26-35
- [45]冯劲松. 基于内控视角的医药流通企业财务风险防范[J]. 企业改革与关联, 2017:111-127.
- [46]景琦. 医药企业采购内部控制问题及对策研究[J]. 现代商贸工业, 2017(28):102-103.
- [47]李文静. 上市公司审计失败的原因及对策探究——以长生生物为例[J]. 财政监督, 2019(06):105-109.
- [48]肖才芽. 医药商业企业审计方法的选择及风险规避[J]. 财务审计, 2019(08):155-157.
- [49]吴娅婷. 我国医药品制造类上市公司审计风险研究[D]. 杭州电子科技大学, 2020.

附 录

附录一

调查问卷

尊敬的先生/女士：

您好！为了确定医药企业审计风险评价指标的权重，希望您能够花费一些时间完成以下问卷内容。请您对调查问卷中涉及到指标，进行两个指标之间的重要程度比较：该调查问卷使用了 1-9 标度法，数字标度涵义如下表：

标度	该数值的含义
1	i 因素与 j 因素重要程度相同
3	i 因素比 j 因素略重要
5	i 因素比 j 因素较重要
7	i 因素比 j 因素重要
9	i 因素比 j 因素更重要
2、4、6、8	前者和后者的重要性介于两个相邻的数值之间
倒数	i 与 j 相比重要性为 a_{ij} ，则 j 与 i 相比的重要性为 $1/a_{ij}$

二级指标比较：重大错报风险要素层重要性两两比较

	外部环境风险	内部风险	固有风险	控制风险
外部环境风险	1			
内部风险		1		
固有风险			1	
控制风险				1

三级指标比较:

1. “外部环境风险”要素层下各指标重要性两两比较

	行业竞风险因素	法律监管力度	政府关联
行业风险因素	1		
法律监管力度		1	
政府关联			1

2. “内部风险”要素层下各指标重要性两两比较

	管理者诚信水平	持续经营能力	内控监督力度
管理者诚信水平	1		
持续经营能力		1	
内控监督力度			1

3. “固有风险”要素层下各指标重要性两两比较

	新收入准则执行水平	会计估计与判断	会计政策更改	关联方交易及披露
新收入准则执行水平	1			
会计估计与判断		1		
会计政策更改			1	
关联方交易及披露				1

4. “控制风险”要素层下各指标重要性两两比较

	控制环境	控制活动	内控制度有效性	风险评估过程	信息系统与沟通
控制环境	1				
控制活动		1			
内控制度有效性			1		
风险评估过程				1	
信息系统与沟通					1

二级指标比较：检查风险要素层重要性两两比较

	抽样风险	非抽样风险
抽样风险	1	
非抽样风险		1

1. “抽样风险”要素层下各指标重要性两两比较

	选取样本的方法和 发生疑点的比例	样本量与总体的比例	会计制度的健全性 和有效性
选取样本的方法和发 生疑点的比例	1		
样本量与总体的比例		1	
会计制度的健全性和 有效性			1

2. “非抽样风险”要素层下各指标重要性两两比较

	审计人员的审 计方法	审计人员的操作 规范	审计人员的专 业胜任能力	审计人员的自 我保护意识
审计人员的审计 方法	1			
审计人员的操作 规范		1		
审计人员的专业 胜任能力			1	
审计人员的自我 保护意识				1

附录二

专家权重打分表

您好！请您根据医药行业特点以及所聘会计师事务所的实际情况，对影响 Y 企业重大错报风险和检查风险的具体影响因素进行评价，评价集分为五个级别：低、较低、适中、较高、高，请您在合理的影响程度后面打钩。

	指标	低	较低	适中	较高	高
	行业风险因素					
	法律监管力度					
	政府关联					
	管理层诚信水平					
	持续经营能力					
	内控监督力度					
	新收入准则执行水平					
重大错报风险	会计估计与判断					
	会计政策更改					
	关联方交易及披露					
	控制环境					
	控制风险					
	评估过程					
	信息系统与沟通					
	内控制度有效性					
	选取样本的方法和发生疑点的比例					
	样本量与总体的比例					
检查风险	会计制度的健全性和有效性					
	审计人员的审计方法					
	审计人员的操作规范					
	审计人员的专业胜任能力					

后 记

在学校的三年时光，一晃而过，在这三年时间里，我提高了自己的专业学习能力，在各位师长的指导下，在学术方面有了很大的进步；也在各位同学的陪伴下快速成长。学校给我提供了优越的学习环境和舒适的生活环境，给予我很多的帮助，给我留下了美好的回忆。

首先我要感谢我的导师，感谢老师在学习上对我的引导，在学位论文上给予我的帮助和教导，以及在生活上对我的关心。我的每一点进步都包含着老师的希望和心血，即将从学校毕业，步入社会，我依然会牢牢记住老师的教诲，认真工作，诚信做人，抱着积极乐观的人生态度好好生活。

其次，我要感谢我的父母，在我的求学之路上，是你们的辛苦付出，让我没有后顾之忧的在学校认真学习。谢谢你们在学业上对我的支持，鼓励我一路前进！

我还要感谢我身边的同学们，是他们让我的研究生生活充满了快乐。在宿舍里和舍友们时而嬉笑打闹，时而认真讨论学习方面的问题；在班里和同学们成立小组，相互请教，共同完成老师分配的作业；在写论文过程中也得到了同门兄弟姐妹的悉心指导，我要感谢他们，是他们给我的学习生活增添了色彩。