

分类号 _____

密级 _____

U D C _____

编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 基于价值链的H医药公司增值型内部

审计研究

研究生姓名: 达韵清

指导教师姓名、职称: 杨利华 教授 潘存君 高级会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 内部审计

提交日期: 2023年6月19日

独创性声明

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

学位论文作者签名：达韵清 签字日期：2023.6.12

导师签名：杨和军 签字日期：2023.6.12

导师(校外)签名：高永平 签字日期：2023.6.12

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：达韵清 签字日期：2023.6.12

导师签名：杨和军 签字日期：2023.6.12

导师(校外)签名：高永平 签字日期：2023.6.12

**Value-added type of H pharmaceutical
company based on the value chain
Internal audit research**

Candidate:Da Yunqing

Supervisor:Yang Lihua Pan Cunjun

摘要

近几年，作为国家新兴产业，“中国制造 2025”战略的重要组成部分，医药行业的发展前景更加广阔。医药公司有着经营风险高，投入产出周期长的特点。“新冠疫情”在 2020 年爆发后，社会各界对疫苗的重视和需求，也进一步提高了对于医药公司的抗风险能力和增值能力的考验。由于价值链、专利挑战、新产品替代、药物品质等因素的制约，使医药公司在经营过程中存在着许多潜在的风险。

H 医药公司是国内一家规模较大的制药企业，其经营范围在近几年内逐渐从药品生产向药品流通领域扩展。虽然 H 医药公司在 2018 年开始，就以风控增效为公司的发展目标，并逐步开展增值型内部审计，但是内部审计的作用仍然还是通过完善内部控制和治理机制来间接提升公司的价值，没有针对 H 医药公司的经营活动进行详细的分析，因此，内部审计的增值效应并不是很好。故本文以 H 医药公司为研究对象，结合其符合价值链的特征，构建了一个相对完善的增值型内部审计评价指标框架，以期帮助公司更有效地实现其经营目标。

鉴于当前的经济环境，本文旨在深入探讨增值型内部审计的概念，以及它如何能更直观地帮助公司实现增值目的。针对 H 医药公司的内部审计状况，深入分析后，发现其采取风控增效措施后的增值效果未能得到有效的体现，是由于其增值方法没有结合公司的价值链特征。基于此，本文在引入价值链的同时结合案例公司进行分析，对其价值链活动进行合理的分配，并对其基本活动中采购、生产、销售、物流、研发五大环节进行了深入的研究。此外，本文还从公司自身的角度，分析了公司在发展过程中所面临的问题，并给出了相关的解决方案，从而使得增值型内部审计服务能够为价值链审计工作提供更好的服务。

关键词：价值链 增值型内部审计 医药公司 评价指标

Abstract

In recent years, as a new national industry and an important part of the "Made in China 2025" strategy, the pharmaceutical industry has a broader development prospect. Pharmaceutical enterprises have high operating risks and long input-output cycles. After the outbreak of the "new crown epidemic" in 2020, the attention and demand of all sectors of the society for vaccines will further improve the ability of pharmaceutical enterprises to resist risks, maintain and increase the value. Due to the value chain, patent challenges, new product substitution, drug quality and other factors, there are many potential risks in the management process of pharmaceutical enterprises.

The Pharmaceutical Company of H Pharmaceutical Company has started to focus on risk management and efficiency improvement in 2018, and has been implementing IOL step by step. However, the function of the IC is to raise the corporation's value directly by perfecting the inner control and management system. However, there is no in-depth analysis of VC Pharmaceutical Company. Therefore, there is little added value in the internal audit. To this end, this paper tries to establish the IIC framework of H Pharmaceutical Company by analyzing the value chain of H Pharmaceutical Company.

Under this background, the article firstly gives a definition of IIC, then analyses its feasibility in IIC. Moreover, by analyzing the value

chain of H Pharmaceutical Company, we select the key factors which affect its core competitiveness and make rational distribution. Based on the above analysis, this article also analyses the issues that the corporation is confronted with in its developing course, and provides some relevant solutions.

Key words: Value chain; Internal audit of value added; pharmaceutical company; Evaluation index;

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究意义	1
1.2.1 理论意义	1
1.2.2 实践意义	2
1.3 国内外研究现状	2
1.3.1 国内研究现状	2
1.3.2 国外研究现状	4
1.3.3 文献述评	6
1.4 研究内容及方法	7
1.4.1 研究内容与框架	7
1.4.2 研究方法	10
1.5 本文创新点	10
2 相关概念及理论基础	12
2.1 相关概念	12
2.1.1 内部审计	12
2.1.2 增值型内部审计	12
2.2 理论基础	14
2.2.1 价值链理论	14
2.2.2 风险管理理论	14
2.2.3 公司治理理论	15
2.2.4 受托责任理论	15
3 H 医药公司内部审计及增值情况	17

3.1 H 医药公司概况及内部审计	17
3.1.1 H 医药公司概况	17
3.1.2 H 医药公司组织结构及机构设置	17
3.1.3 内审的执行要点与工作过程	19
3.2 H 医药公司内部审计的增值效果	22
3.3 H 医药公司增值型内部审计存在的问题	23
3.3.1 内部审计的目标导向理念不清晰	24
3.3.2 价值链高风险环节未关注	24
3.3.3 审计手段相对落后	25
3.3.4 业审融合基础薄弱	25
3.3.5 审计质量缺乏评价标准	26
4 基于价值链构建 H 医药公司增值型内部审计的实施框架	28
4.1 价值链理论在增值型内部审计的引入	28
4.1.1 必要性分析	28
4.1.2 可行性分析	29
4.1.3 依托价值链确定 H 医药公司的增值型内部审计目标	31
4.2 根据风险评估确定 H 医药公司增值型内部审计重点	31
4.2.1 H 医药公司价值链分析	31
4.2.2 采购环节审计重点筛选	33
4.2.3 研发环节审计重点筛选	34
4.2.4 生产环节审计重点筛选	36
4.2.5 销售环节审计重点筛选	39
4.3 基于价值链的 H 医药公司增值型内部审计框架构建	41
4.3.1 增值型内部审计指标构建原则	42
4.3.2 基本活动各环节审计评价指标构建	43
4.3.3 辅助活动各环节审计评价指标构建	47
4.3.4 价值链整体实施效果评价指标构建	48
4.4 H 医药公司基于价值链的增值型内部审计意见形成	50
5 基于价值链的 H 医药公司增值型内部审计保障措施	53

5.1 形成服务于价值链审计的增值型内部审计文化	53
5.2 推动价值链下增值型内部审计的信息化建设	53
5.3 搭建业审融合的审计队伍	54
6 研究结论与建议	57
6.1 研究结论	57
6.2 研究建议	57
参考文献	59
致 谢	65

1 绪论

1.1 研究背景

在 2004 年度，内审被 IIA 重新界定为独立的、客观的、以提高公司的增值为目的的“内审”工作，是评价和改善风险管理，通过控制和治理过程以帮助公司实现目标的一种手段。内部审计进入了价值增值的阶段，它的监督职能主要包括：确认和咨询。2013 年，国家修订了《中国内部审计准则》，使之与世界接轨，明确了其在改善治理、增值和实现目标等领域发挥的重要功能。这说明，目前国内的内审已经从理论上进入到了增值型的内审阶段，但是由于技术和理念的滞后，内审的实质改善还没有得到充分的体现，并且难以为公司提供更多的价值。当前，在我国，对增值型内部审计的研究主要集中在效果和途径上，缺少切合实际的内部审计技术和方法，也没有针对各种行业特点建立不同的增值型内部审计系统。

伴随着的“二胎政策”和“健康中国”的出台，中国医药工业进入了全面的发展阶段。但是，“三院联合改革”也使医药公司面临着不断扩大的激烈的市场竞争。因为受到价值链、专利挑战、新产品替代、药物品质等因素的制约，使医药公司在经营过程中存在着许多潜在的风险。由于内部审计对公司的内部控制和风险管理的改进只能间接地对公司的价值产生影响，所以从内部管理角度来看，内部审计的增值方式有很大的局限性。因此，建立以价值链为基础的内部审计增值体系是必要的。

1.2 研究意义

1.2.1 理论意义

为我国类似医药公司实施增值型内审提供了一条新的途径。从目前的理论来看，学术界关注的焦点依然是以财务报表为核心的内审，而对“价值增值”的内审关注不多。此外，在已有的关于价值增值的内部审计的理论和方法中，大多数都是从公司内部控制、公司治理状况、风险管理等角度展开的，所以从理论角度上来讲，整体上存在着一些不足。

拓展了价值链应用于公司经营的空间。文章结合医药公司的具体特征，构建了一个基于价值链的增值型内部审计的评价指标体系，并在此之上对现行的普通公司的内部审计体系进行了改进，这对于丰富增值型的内部审计理论，扩大增值

型的内部审计概念体系进行了一次有益的探讨。

1.2.2 实践意义

将以前的内部审计延伸到公司的各个重要的业务环节和运营活动。针对医药公司经营模式的特殊性，从事后审计转向全程审计，从种植、采购、生产、研发、销售等多个方面进行审计，可以更加高效地辨识出在重要的增值活动中存在的业务风险点，从而使其充分利用了增值型内部审计的增值效果，来发现并控制风险。通过对医药公司的内外部环境、行业特点、战略目标等因素的综合分析，可以帮助医药公司更好地实现增值，提高自己的工作效率和工作品质。

1.3 国内外研究现状

1.3.1 国内研究现状

(1) 增值型内部审计功能研究

郑新源（2009）提出，从公司治理角度来看，内审的价值提升是通过提升公司的管理效率，进而提升公司的整体效益，从而实现公司的管理目标^[70]。高文进和刘介星（2011）指出，内审之所以具有较大的价值，是因为内审能够获取有用信息，并把信息反馈给上级和其它职能部门^[25]。王萍（2013）认为，内部审计的功能与其自身的独立性有关，而其自身的功能又受其自身的影响^[54]。王兵和鲍国明（2013）提出了要不断地加强内部审计的价值增值功能^[50]。陈莹等（2016）以公司的内部审计和公司治理之间的交互作用为切入点，通过对一家上市公司的问卷调查，结果表明：管理层对内部审计的关注程度愈高；内部审计与其它治理主体之间的互动关系愈好，就能更好地发挥内部审计的价值^[22]。李健、王春昕（2015）认为，要提高内部审计的价值，可以从以下几个方面入手：内部控制的完善、风险管理的改进、管理者的工作以及管理水平的提高^[33]。胡路平（2019）通过对目前国内审计的发展状况的分析，提出要强化内控，强化内审的风险，还要强化内审的技术方法^[26]。胡畅闻（2019）认为，公司内部审计能够从风险管理的角度对风险进行全面有效的管理，建立健全的内部控制，优化公司的治理结构，从而使公司的价值最大化^[27]。

(2) 增值型内部审计增值途径研究

余玉苗、詹俊（2001）认为，通过降低内部审计的成本，可以最直观、最可

靠地实现公司价值；另外，内审部门也可以在一定程度上提供参考意见，以弥补公司的无谓资本流失，同时也可以改进公司的组织结构，提升公司的运作效率，实现公司的价值增值^[60]。赵娜（2007）研究了内部审计在公司治理领域中的增值，内部审计在风险控制领域中的增值，以及在战略管理范畴中的内部审计增值^[65]。贾云洁（2009）从以下几个方面对内审价值的实现进行了初步的论述：内审机构的多元化、信息技术的支持、内审组织的管理水平的提升^[31]。刘德运（2014）认为，通过增加利润、减少支出和减少损失，通过增加公司的经营和间接增加公司的管理来增加公司的价值^[32]。万文钢（2015）从其内涵、必要性、自身优势以及怎样建立一个能使其增值的评价系统等方面，提出了要打破传统的局限，增加其自身的内涵，拓宽其范围，改变其思维方式，才是提升其增值的重要途径^[56]。刘晓婧（2015）认为，实现内审价值的途径主要有四条：一是扩大内审人员的专业素质；合理编制年度审计方案，建立绿色增值渠道，拓展增值业务^[39]。廖惠甜和黄小勇（2017）从建立一个高效的内部审计机构，把审计工作从事后转向事前和事中，充实内部审计的队伍，增加内部审计的人力资源，将业务外包，和信息技术应用于公司中^[34]。谌小红（2018）从审计局的第 11 条出发，对内部审计增加价值的方式进行了剖析，指出内部审计能够从五个方面实现价值增值：改善公司的内部控制，对公司的内部经济责任进行审计，对公司进行预先的审计，对公司的风险进行改善，对公司的业绩进行审计^[47]。

（3）从价值链角度研究增值型内部审计

伴随着对内审工作的进一步深化，国内的学者也开始关注到其在公司价值链中所扮演的角色。倪良辉，许宝，杨凤，赵林婷（2011），提出了以价值链为基础的内部审计增值方法：评估与改进公司的风险管理体系；重点关注公司的核心业务过程；重新设计低效率的核心业务过程，跟进审计；负责公司其它业务的顾问工作；制订合理的审计计划，减少审计费用^[44]。张立火、武玲玲（2013）认为，内部审计是价值链中的一个重要环节，同时也是公司价值链中不可替代的一种保护机制。通过分析，认为认证服务能够有效地保证公司价值链的正常运转，有效地解决了公司内部的不对称信息，并在一定程度上起到了震慑作用^[57]。吕彩荣、朱峰（2016）从公司战略、风险管理和内部控制的角度出发，通过价值链活动对公司的内部审计提出了新的要求^[43]。罗颖、柳芝（2017）以上海通用公司为例，

从价值链的角度对其内部审计进行了分析^[42]。闫恺媛、张薇（2019）提出了一种基于价值链的中央银行内部审计制度，认为中央银行内部审计是通过创造组织价值作为载体来实现各个环节之间的成本控制，从而为中央银行的业务发展提供支持^[58]。张萌和郭兴华（2019）通过对内部审计对象，内部审计方法，内部审计过程，内部审计增值途径等方面的研究，构建了一个内部审计增值系统^[66]。郭小民等人（2020）在此基础上，引入了以“5M1E”为核心的高增值的内审制度，并在此基础上引入了以高增值为核心的内审制度^[24]。

（4）增值型内部审计绩效评价研究

一套健全的内部审计业绩评价体系应该包含三个层面：自我评价、客户满意度调查和独立第三方评价，来反映和实现利益相关者的期望（唐婕，1999）。王光远（2002）认为，内部审计和平衡计分卡在思想上是互补的，其内容也是大同小异的。内部审计具有其自身的特点，它需要满足各利益相关方的需求，使它们的关系达到均衡。内审人员的工作主要是协助其他职能部门提高工作效率，提高工作绩效，保证公司在经营活动中的持续提高，使公司的价值增值，从而达到投资者的要求和期望。这和平衡记分卡的作用相吻合^[53]。赵红英（2006）首先引入“BSC”的理念，在多维的基础上建立了“BSD”的全面考核体系，并从四个方面选取了BSC的考核体系^[69]。朱浩喆（2011）从其组成因素入手，从成本控制、效率和绩效三个方面对其进行了评价^[68]。李喜云、徐丽（2012）通过运用平衡记分卡、综合评分法等方法建立了内部审计质量评估体系^[36]。范经华（2013）基于BSC原理构建了一个基于BSC原理的内审质量监控评估体系，并采用了模糊综合评判方法和AHP方法对其进行了全面的评估^[23]。阳秋林，郭丹（2015）：从职能角度看，内审具有实现自身目标的必要性与必要条件。本文对国内外常用的各种评估方法进行了分析和对比，得出了采用BSC的评估模型更适合于评估内部审计的增值，能够综合考虑多个价值因素，并能更好地实现公司的长远发展战略^[62]。中央银行内审工作组（2015）指出，我国央行不仅要大力发展增值型内部审计，还特别建立了一套与自己的特征相适应的内审增值评价指标。通过不同方面，分别设定27项指标，并通过专家的意见，合理地配置27项指标，建立了一个完善的内部审计评估体系^[67]。

1.3.2 国外研究现状

（1）增值型内部审计功能研究

Marks (2003) 提出, 在公司内部审计中, 应当以顾客的需求为价值的增值, 而非单纯地将顾客的主观判断视为价值的增值^[16]。Rolandas 等 (2007) 认为, 通过进行内部审计, 可以提高公司治理、风险管理和内部控制^[18]。FloreaR (2013) 提出, 在公司治理中, 内部审计是一个非常关键的部分, 两者之间互相依赖, 互相作用。该研究表明, 内部审计是一个被用来识别风险的关键的手段, 也是一个让公司价值升值不可或缺的机制^[8]。Caratas MA 等 (2014) 指出, 通过对公司风险的评估和管理, 可以让公司更好地发挥其对公司的管理作用, 以确保公司的价值提升^[2]。Calota (2014) 建议, 在公司内部审计中, 要不断地关注公司的治理结构, 以确保其合理性和有效性, 以达到公司的增值^[3]。Siwidyah Desi Lastianti 等 (2018) 提出, 内部审计人员能够充分利用自己的职能, 对公司的风险管理及内控有较深刻的理解, 在找到问题之后, 能够将这些问题及时地向管理层提供信息, 并积极地参加到相关的系统的设计当中, 为公司带来价值的提升做出贡献^[20]。Diana Weekes - Marshall (2020) 认为, 增值型内部审计可以从减少风险和成本、提高公司的运营能力等方面提高公司的价值, 尤其是在并购、投资、融资等重大问题上, 其作用尤其突出^[6]。

（2）增值型内部审计增值途径研究

GM. Stern (1994 年) 归纳出 15 种促进公司价值增长的方式, 其中有: 促进公司的发展、提高合作程度、注意经营风险、加快发行速度、开展预防式审计、给整个公司提出审计意见等。在分析了“内部审计”概念与功能后, Goodwin-Stewart 等 (2006) 提出了以“确认”与“咨询”作为“内部审计”概念的最佳形式^[10]。Desalegn Getie Mehret (2017) 在对内部审计进行的研究中, 可以看出, 在公司的战略规划、经营运作、风险控制以及市场销售等方面, 内部审计部门都可以发挥其作用, 从而达到提高其自身的价值^[5]。D'Onza G 等 (2020) 指出, 寻找具有增值点的内部审计, 并构建相应的模型是内部审计的重要内容。研究发现, 如何有效控制公司的风险管理, 独立、客观的进行评价, 是实现公司价值的关键^[4]。

（3）从价值链角度研究增值型内部审计

在价值链理论的基础上, 国内外学者纷纷从理论和实际出发, 运用价值链管

理的方法,优化内部审计的增值途径,使公司的利润最大化。Hasni MH0 等(2015)认为,要实现内部审计增值,应该从价值链的角度着手,提升公司价值,对公司价值链的每一个环节展开有效的管理,从而提高内部审计的质量^[11]。Genevieve Le Baron 等(2015)提出,审计作为跨国监管的“看门人”,应从战略角度出发,加强对供应链风险的控制^[9]。Paterson(2016)认为,在实施内部审计时,要根据公司的发展战略,积极寻求公司价值链的新增长点,从而提高公司的价值^[17]。

(4) 增值型内部审计绩效评价研究

Mark L. Frigo(2012)认为,增值型内部审计应该从整体的角度出发,把公司的目标和自己的目的结合起来,并建立一个可以对其工作绩效进行精确评估的标准^[16]。James Roth(2003)从朗讯(London)、杜邦(Dough)等国际知名顾问公司客户的调研中,得出了虽然各公司的内审机构在实现其价值提升的方式上各不相同,但从四个角度出发,即:对公司增值的认识,对公司本身的了解,以及不断地进行改革与创新的胆识,都能使公司的增值模式得以成功实施^[12]。Farmer(2004)认为,内部审计业绩评估体系应该在可操作性、实效性、与灵活性之间取得平衡。易用性是建立绩效评估系统的第一要素,易于操作,便于交流;实用性是指在目前的情况下可以发挥效用;弹性是指这种评估系统是可持续发展的,可以随着审计机构的变动而改变。Wadesange(2018)在论文《平衡计分卡在内部审计绩效评价中的应用》中阐述了该方法的运用,并指出该方法有助于提高审计师对其工作结果的认识和度量^[21]。Andrew 等(2018)提出了构建内部审计质量评估的基本框架,应该是先从五个方面展开分析,分别是:输入、过程、输出、结果和关联度,接着从各种角度,对审计质量进行综合评估,并对审计机构的价值进行评估^[1]。

1.3.3 文献述评

结合国内外研究来看,在价值链和增值型内部审计方面,在国内的研究都比在国外要迟一些。学者们运用了丰富的研究成果,从以下几个角度展开了讨论:内部审计的增值路径,内部审计的环境优化,改善审计方法,改变审计角度,拓宽审计主体,提升审计人员的素质等。通过研究发现价值链管理与内部审计增值具有相同的目标,学者们开始将二者结合起来进行研究,认为在进行内部审计时,可以将各个价值链环节的业务过程视为其目标,使其能够更好地起到对每个环节

的监督和咨询的作用。所以应该将其与公司的绩效评价指标联系起来，并将其运用到公司的经营业绩度量和经营管理中去。另外，当前将行业和公司特点相结合的增值型内部审计案例分析仍集中在零售和传统的制造业公司，已有的增值型内部审计，只是将重点放在了药品采购、生产、销售等一般公司共同的业务活动上，而忽视了医药公司特殊环节如草药的培育、药品的开发等的关注，未能将医药公司的业务活动的特殊性表现出来。所以，本文旨在将价值链视角下的增值型内部审计评价指标体系推广到针对医药公司进行的增值型内部审计中，并结合医药公司自身的实际情况，提出一种更加完善的基于价值链的内部审计体系，从而有助于公司控制经营风险，使得已有的研究成果更为丰富。

1.4 研究内容及方法

1.4.1 研究内容与框架

本论文将 H 医药公司作为一个案例公司，运用了文献研究法和案例分析法，建立了一个基于 H 医药公司的价值链的增值型内部审计实施框架，并提出了后续保障措施。全文共分六章，主要内容如下：

第一章，引言。本章主要介绍了本论文的选题背景及意义、现有的文献回顾、本章的主要内容以及研究方法等。

第二章，对有关的基本概念和有关的研究基础进行了阐述。在这一章中，对公司的价值链理论、风险管理理论、受托责任理论和公司治理理论进行了简明的阐述。

第三章，H 医药公司的内审工作状况及存在的问题。该章对 H 医药公司进行了简要的概述，并对其目前的内审状况进行了介绍。通过对公司的内部审计机构设置、审计重点和 workflows 等几个因素的研究，对公司在实施了风险控制措施之后，导致其成效不大的因素进行了剖析，并从这一视角出发，对 H 医药公司的内部审计问题进行了讨论。

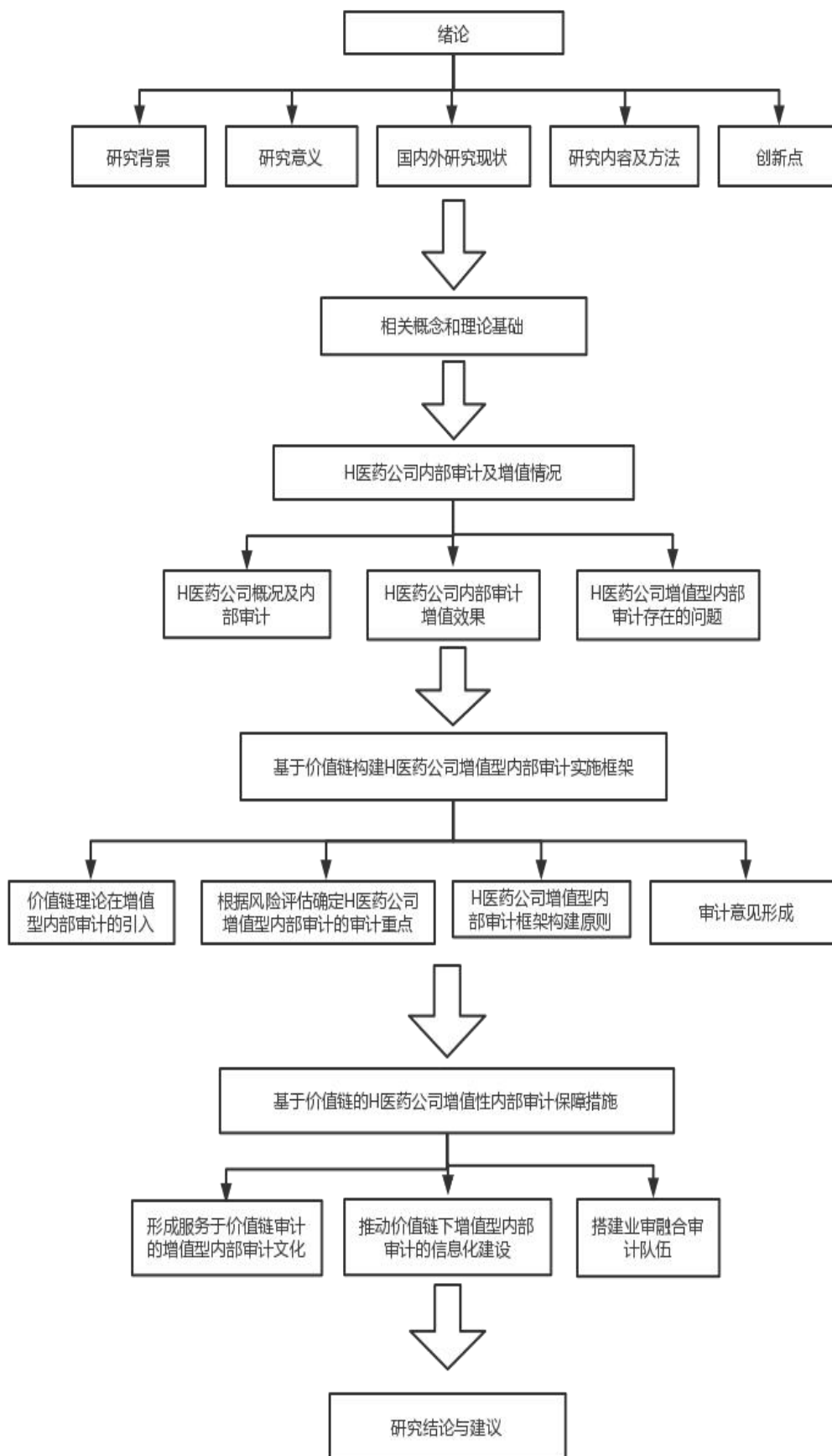
第四章，从价值链角度构建了 H 医药公司增值型内部审计的实施框架。本章将说明引入价值链的可能性及相关指标的构建原理，还有 H 医药公司的价值链模式，并重点从在价值链下的增值型内部审计目标的确立、审计重点的识别、实施效果的评价等几个角度出发，建立 H 医药公司的以价值链为基础的增值型内部审

计评价指标体系，并以 H 医药公司的特点为依据，从原料采购、试剂研发、药品生产、药品销售等角度，几个方面来进行评价，并提出实现增值的对策建议。

第五章，通过对上文构建的 H 医药公司基于价值链的增值型内部审计评价指标体系分析，提出了加强 H 医药公司在价值链视角下进行增值型内部审计的保障措施，从而使 H 医药公司的内审能充分发挥自身的潜能。

第六章，研究的结论和对未来的展望。

具体研究框架图如下：



1.4.2 研究方法

本文采用了文献研究法和案例分析法两种方法对 H 医药公司基于价值链的增值型内部审计进行了深入的探讨，具有一定的指导意义。

(1) 文献研究法

本文从从内部审计增值作用，内部审计增值途径，价值链视角下的内部审计增值研究、增值型内部审计业绩评价研究四个方面进行了整理和归纳，为建立基于价值链的增值型内部审计评价指标体系打下了扎实的基础。

(2) 案例分析法

本文以 H 医药公司为例，选择了一家已经在实施增值型内部审计的公司，希望利用增值型内部审计来对其进行改进，进而达到公司价值最大化。其主要目标是，通过对 H 医药公司进行增值型内部审计的情况进行剖析，并对其所面临的问题进行归纳和总结，进而可以为类似医药公司引用价值链理论来对本公司进行增值型内部审计做出贡献，可以更有针对性地进行优化业务流程、改善增值效果。

1.5 本文创新点

首先，从研究角度来看，将价值链与审计实践相结合，扩展了其在公司经营中应用的范畴。当前，人们对于价值链的相关性的研究主要是围绕着成本控制优化、营运资金管理和公司业务模式的集成和转变等方面进行的，将价值链和内部审计进行联系起来进行相关研究的少之又少。本文在对案例公司的状况进行分析的同时，还结合了其行业特点，建立了一个以价值链为基础的增值型内部审计评价指标体系，作为通用的内部审计模式的一种互补，同时也将公司与行业整体相结合。总体来说，对于在价值链背景下进行的增值型内部审计的研究，能够强化其对内部审计的增值效果，促进内部审计的今后发展，并扩大在价值链的实际运用，这是一种创新型的工作。

其次，就选题角度而言，当前国内关于内审增值个案研究在实践中的运用，仅局限于在我国的一些大型的内审机构和一些大型的制造业中进行。在这种背景下，本论文选取了医药公司作为一个案例，来探究往期实施的内部审计对于公司的风险控制能力所产生的现实影响，并以其为依据，从价值链的视角来给出相应的对策。案例选择的是一家有代表性特点的医药公司，就是相对于那些业务单一、规模不大的医药公司而言，该公司既有制药业务，又有药品经营业务，对于增值

型内部审计的要求更高。因此，本案例的分析，将有助于提高医药公司的内审增值，从而使医药公司的业务过程得到最好的改善，提高医药公司的管理能力，实现增值的目的。

2 相关概念及理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 内部审计

内部审计是一种独立的检查、监督和评价的行为，它既可以检验、监督和评价内部控制制度的有效性，还可以对财务信息的真实、合法和完整，以及自身的经营绩效合规性进行监督和评价。IIA 在 1947 第一次引入了“内部审计”这个词，经过了将近 50 年的探索，到了 2001 版的“内部审计”定义中，指出它是通过风险控制、风险评估、风险管理来帮助公司实现目标，降低对公司的影响的，它是一种帮助公司实现目标的手段。内部审计与外部审计的对称性是一致的。由本部门、单位内部的独立单位和个人对本部门、单位的财政收入和其它经济活动进行前后的审计和评估。这是一种内部的经济监测，以强化管理为目的。内部审计机构在各部门和单位内部履行审计监督的职责，而不负责其它的业务和管理工作。它是直属部门、单位最高管理机关的直属机构，在单位内部保持独立的机构，在行使审计监督责任和职权时，不得被干涉。但是，作为主管单位的内审组织，其独立性较弱，其所出具的审计意见，只是在本单位进行审计，没有公证性。

2.1.2 增值型内部审计

增值型内部审计并非一种新的审计形式，而是一种新的内审观念。增值型内部审计的理论依据来自于 IIA 对其新的界定。1999 年，国际会计准则协会修订了其“内部审计是为增加公司的价值，改进公司的业务，以及对风险管理、控制和治理过程所起的作用的独立、客观的保证和咨询行为”的界定，同时，将其宗旨从“监督与评价”改变为“增值与改进”，与 IIA 于 1990 发表的《内部审计师职责说明书》作了对比。这意味着，在未来的发展中，“增值”已作为一项指向性的标准，对公司的发展起到了重要的作用。公司以价值最大化为目的，所有的资源、活动都要以此为中心，而内部审计则是公司经营的一个重要环节，它具有参与价值创造的需要和条件。公司的价值来源于公司的生产与销售，而公司的内部审计则可以通过保护公司的资产，降低公司的风险，减少自己的审计费用，为公司提供宝贵意见，从而提高公司的收益。

增值型内部审计是在传统的内部审计的改进，他们有些许的不同，如：（1）

审计目标不同。传统的内部审计目标已经偏离了公司的价值最大化，很难与新的内部审计观念相匹配。增值型内部审计是一个过渡阶段，它有助于提高公司的管理水平，并最终达到公司的价值。(2) 审计职能不同。传统内部审计仅具有监督和评价两项职能。增值型内部审计职能还多包括了审查、鉴证、确认和咨询。(3) 组织定位不同。传统的内部审计无法给公司带来更多的价值。增值型内部审计是一种价值增值者，它能为管理者提供具有提高公司价值的建设性意见。(4) 审计理念不同。在传统的内部审计中，主要依靠的是对其进行的监管和制约。相对于传统的内部审计，增值型的内部审计的最大的改善在于它在思想方面的不断发展。随着市场经济的不断进步，现代公司的所有工作都是以公司的利益为中心的。同时，增值型的内审还建立了以维持监管职能为中心的服务性理念，从而对公司的经营和发展提出了行之有效的意见。(5) 审计对象和内容不同。在传统的内部审计中，以公司的财务活动和公司内部控制的合理有效性为审计目标。增值型内部审计扩大了审计的范围，将风险管理、公司治理和业务流程也纳入到了审计的范围之中，从而将公司存在的问题进行揭露，并给出相应的对策。在以价值链为基础的内部审计中，“控制观”强调了内部控制、风险管理与公司管理三个层面，而“价值链观”强调了内部控制与风险管理与公司管理三个层面的有机融合。(6) 审计技术、方式、方法不同。在技术上，传统的内审主要是以手工审查和事后监督的形式进行，这种做法主要是对内控进行检查和相关的讨论。而增值型内部审计更加重视对事前、事中和事后的全程追踪和监控，同时在方法论上也着重于对风险评价过程的改进。

表 2.1 传统审计与增值型内部审计区分

区别	传统内部审计	增值型内部审计
审计目标不同	查错防弊	预防风险和提升公司的价值
审计职能不同	监督和评价职能	确认和咨询职能
组织定位不同	费用中心	利润中心
审计理念不同	监督制约	价值增值
审计内容不同	财务报表及相关信息	内部控制、风险管理、公司治理
审计技术方法不同	手工审计	电子信息技术
审计方式不同	事后监督	全过程监督

续表 2.1 传统审计与增值型内部审计区分

区别	传统内部审计	增值型内部审计
审计方法不同	内部控制测试和有关问题的探讨	风险评估程序

2.2 理论基础

2.2.1 价值链理论

美国哈佛大学经济管理学院迈克尔·波特于 1985 年第一次将“价值链”这一理论引入到公司管理中，它能提高公司的价值。波特按照各种活动的本质特征将其划分为两大类（见图 2.1）：基础活动是指基本的生产过程，包括公司内部的物流，生产运作，外部的物流，销售及售后服务等。辅助活动，例如公司架构、购买、技术发展、人事管理等等。

利用价值链理论，能够清晰地展现出公司的各种价值行为，进而能够利用价值链来对各种基础和辅助活动进行分析和管理的，进而提升公司的整体效率和运营效率。波特的“价值链”是一种从单个公司角度出发，没有体现公司与外部环境之间的联系，从公司自身角度，对公司自身的价值活动进行研究的方法。在过去的 20 多年里，价值链的内涵也一直在进行着革新和发展，它的核心是：从外部价值链，虚拟价值链，价值网络等视角，拓展了公司价值链的经营理念。

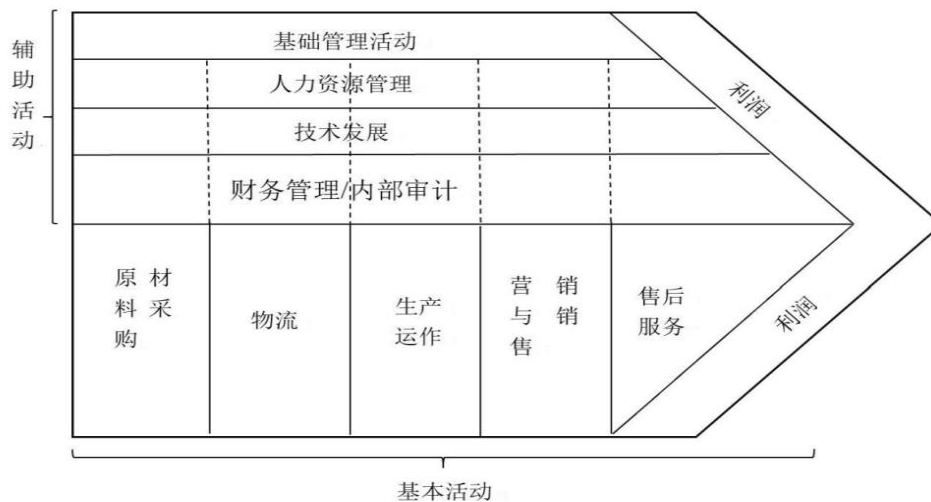


图 2.1 波特的价值链模型

2.2.2 风险管理理论

风险管理是基于风险识别、衡量、评估和管理风险的一种现代管理方式。风险控制是一门具有规划、组织、协调、指挥和控制功能的新型科学。随着经济全球化、信息技术、人才、资本、商品等要素的迅速流动，同时还伴随着诸多不稳定因素，这些都会给公司带来巨大的风险，进而对公司的运营产生不利影响。因此，必须强化风险的控制，以增强风险反应能力，把握主动，降低风险的冲击。目前，很多大型跨国公司的经营活动都将其作为公司的经营重心，作为内控主体的内审也需要进行审计与评估。这既有助于公司的风险管理状况评价，又能为公司制定出一套行之有效的应对措施；同时，它还可以综合地体现公司的经营风险，为公司在实际操作中的风险管理工作起到一定的借鉴作用。由于公司所面对的是一个具有客观意义的现实，所以对其进行有效的风险控制势在必行。公司的内控制度是一种有效的制度安排。风险管理的内审职责是对其进行再监督，负责建立和健全内部监控机制，并确保其有效的运作。与整个体系相配合，实现协同作用。

2.2.3 公司治理理论

在公司治理中，对公司权利的分布进行了探讨，在狭窄的公司治理中，对经营者进行了清晰地认识，即经营者将某种程度上的管理权赋予了管理者，但却将其锁在了一个制度的牢笼之中，从而避免了经营者对其进行过度使用，以至于背离了实现股东利益最大化的目标。从宏观角度来看，公司的治理不仅要兼顾经营者与经营者的利益冲突，而且还涉及到债权人、员工、第三方等利益主体，因而需要构建一种能够保护其它利益主体利益的公司治理机制。公司治理是公司经营活动的一个实际舞台，公司治理的理论在促进着公司的发展，同时也加强了公司的内部审计在公司中的作用，防止了公司的内部审计被忽略。与此同时，在公司治理的层次上，内部审计的效率也会产生巨大的作用，内部审计的工作目标主要是公司的管理过程，内审人员利用自身的能力，来评估公司治理中存在的问题，并针对公司治理中存在的科学、不严格之处提出建议，从而使公司的公司治理体系得到改善。由此可以看出，内审与公司治理之间存在着相互依赖、相互促进的关系。

2.2.4 受托责任理论

受托责任理论认为，审计是从受托责任中衍生出来的，与受托责共同发展。在受托责任确立后，委托人对受托人监管也就成为了一种必然。尽管国内外对受

托责任有着不同的认识，但是从更广泛的意义上来说，它是一种报告说明责任，也就是负有义务的人必须对自己的行动进行陈述。受托责任的内容与外延因时代而异，但它们都适应了当时社会环境的特点。受托责任是委托人转让财产经营权给受托人时必然形成的。在受托责任的建立过程中，委托人需要监督受托人。但是，受法律、时间、空间、能力和成本等因素的制约，委托人无法或无法直接监管受托人，因此，就要求一个具有较强独立性的第三方机构来监管受托人。此外，对受托人而言，他们也存在着构建监管制度的动力，因此，聘用一个独立审计员进行审计，能够更好地起到监管的效果。因此，在我国，审计必须以受托责任为基础，建立受托经济责任关系是审计产生的先决条件。

3H 医药公司内部审计及增值情况

3. 1H 医药公司概况及内部审计

3. 1. 1H 医药公司概况

H 医药公司是益阳市首个以湖南益阳制药集团为原型的本地公司，于 2010 年 5 月在深圳证券交易所创业板挂牌上市。公司总部设在湖南省益阳市赫山区龙岭工业区内，占地 165116 平方米，厂房 83573 平方米，拥有 1300 多名职工，公司拥有人民币 5.32 亿元，固定资产超过 20 亿元。年营业额达十亿元人民币，纳税达两亿元人民币。目前，公司拥有 155 个药物审批文件，73 个被纳入了《全国基础药品名录》的 57 个药物。公司主要产品有：胃肠药、心血管药、益肾药、利尿药、伤科药、诊断药等。公司主要经营的是四磨汤口服液，银杏胶囊，缩泉胶囊等。四磨汤的研究课题被列入了“973”计划，并具有“湖南省公司技术中心”、“湖南省消化制剂技术研究中心”等美称。虽然近年来，我国医药行业主要经济指标增速有所放缓。但是，H 医药公司的盈利能力、经营能力以及长短期偿债能力都在稳步增长（见表 3.1）。

表 3.1 H 医药公司 2018-2021 年的财务情况

	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年
基本每股收益（千元）	0.29	0.32	0.21	0.27
每股净资产（千元）	4.64	3.04	3.17	3.46
每股经营现金流（元/股）	0.23	0.33	0.32	0.42
营业总收入（万元）	9.22	8.87	7.41	8.91
加权净资产收益率	11.41%	11.24%	6.71%	8.06%
资产负债率	24.19%	18.74%	15.56%	17.48%
流动比率	1.18	1.76	1.93	1.52
速动比率	0.94	1.73	1.61	1.27

（资料来源：2018-2021 年 H 公司年度报告）

3. 1. 2 H 医药公司组织结构及机构设置

H 医药公司组织结构完整，分工明确，审计机构设置也比较科学。根据《内部审计制度》的规定，为了审计的独立性和权威性，专门设置了审计委员会，在此基础上，H 医药公司还设立了审计督查中心，将其分为为财务审计、行政监察、市场监察三个部门（见图 3.1）。在行政、财务、市场等方面，审计部门可以起到对公司进行监管的作用，从而提升公司的效益，提升公司的运营管理水平。

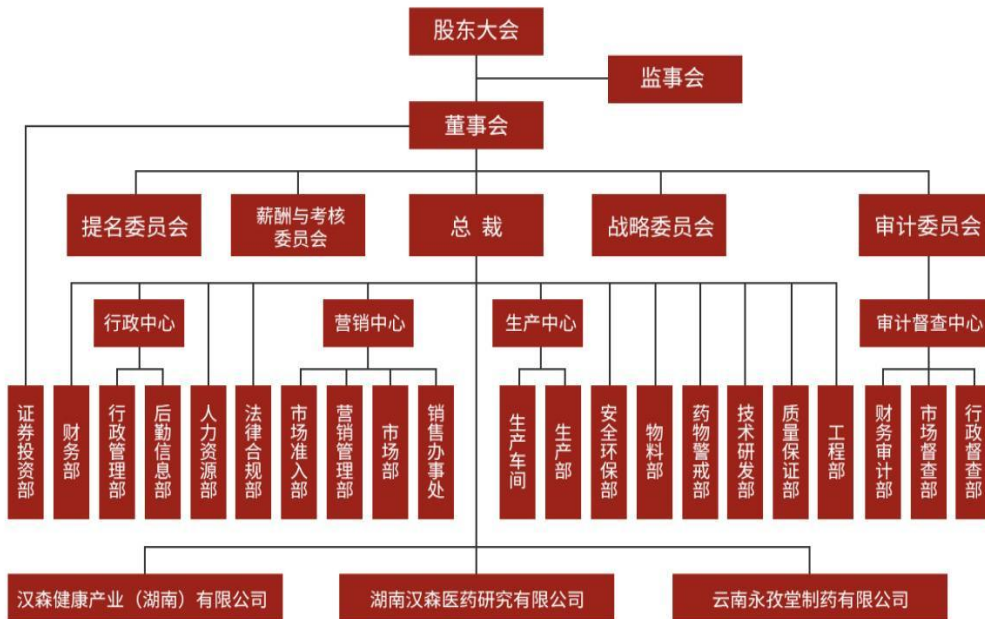


图 3.1 H 医药公司组织架构图

多年来，H 医药公司一直坚持依照相关的法律和规定，不断地改进和提高公司的管理水平。公司于 2011 年发布了《内部审计制度》，成立了一个独立的内审处，并聘用了一个独立的审计师（见图 3.2）。公司董事会设立审计委员会，审计委员会是一种独立的内部审计监督权力存在。公司的年度报告和内部审计报告必须经过董事会的批准，财务审计部门负责对内部控制进行全面检查与评估。（见表 3.2）。

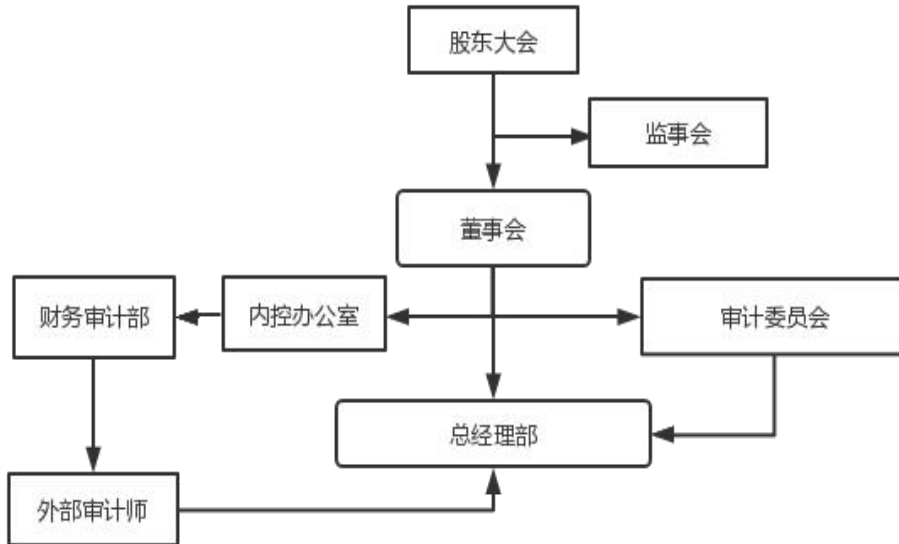


图 3.2 H 医药公司内部审计机构设置图

职能划分	主要职责
财务审计部	1. 监管和审查公司的内控的效力 2. 负责公司内部控制日常检查监督，定期或不定期地对公司所有部门及其下属子公司的内部控制进行监督检查，并根据检查中发现的问题，按照内部审计程序提出报告。 3. 对各部门及附属单位的业务及财务状况进行定期的、且具有独立性的审查。
内控办公室	组织重点抽查及专项检查，财务审计部组织内控综合检查评价
审计委员会	审查财务报告和内部控制

表 3.2 H 医药公司内部审计机构职能划分

H 医药公司审计部共有审计人员 12 人，均为财会专业，8 人为本科学历，另外 4 人为专科学历，其中审计部门负责人具有资深审计专业技术资质，其他员工具有助理审计专业技术资质。另外，即使拥有电脑，稽核处也不会购置或研发稽核软体，一切稽核工作基本上都是靠人工进行。此外，自成立三年以来，该部门没有进行过一次培训。

3.1.3 内审的执行要点与工作过程

当前，H 医药公司的内部审计分为：财务收支审计、投资项目审计、采购审计、内部控制审计、经济效益审计（如表 3.3）。重点以产品毛利、存货管理、经营指标、往来款项等为核心，对审计的内容展开了剖析，并对其提出建议，以达到对公司管理层的有效预防和控制的目的。审计内容涉及公司内部各个单位的法规执行情况，公司的经营政策与财务状况，公司的经济效益与风险等。其中，H 医药公司在审计中把降低税收风险作为重点，从整体上控制公司的税务风险。2018-2021 年，为适应公司战略转型的需要，H 医药公司的内审已经逐渐对以控制为主线，以治理为核心的内审方式进行了尝试，以期使其由“金融合规型”向“战略和风险管理型”过渡。总的来说，H 医药公司需要加强对业务过程中的审计，并期望利用增值型内部审计来改善公司的管理，提升公司的抵御危险的能力以及核心的竞争优势，让内部审计可以更好地为公司提供更多的价值。

表 3.3 H 医药公司内部审计类型及审计重点

内部审计类型	审计重点
财务收支审计	<ol style="list-style-type: none"> 1. 审计和审查与公司的财政收入和支出情况相关的会计报表的真实性、完整性和合法性。 2. 对资产进行审计，确认固定资产和流动资产的支出和支出是否合理，以及对现金的占用是否真实。 3. 对公司的营业收入，营业成本，税费，利润的计算是否准确，税收的缴纳是否及时。
投资及工程项目、采购审计	<ol style="list-style-type: none"> 1. 负责公司基本建设投资和重大设备改造等工程造价和投资的审计工作。 2. 审计公司用于采购的资金使用情况。
内部控制审计	<ol style="list-style-type: none"> 1. 根据法律、法规及科学化的管理要求，检查各职能部门及子公司的内部控制体系的完整性、合理性及有效性，保证其合理的制定及严谨的实施。 2. 审计财务组织、财务人员的专业资质、责任分配等，确保财务制度与财务管理机关的规定相一致。 3. 审计并监管公司的财务支出计划，资金支出计划，贷款计划，合作协议，各种商务合同的签署，实施情况。 4. 对相关的经济交易的批准手续进行审查。 5. 将审计期间所遇到的问题，及时反馈给公司管理层，并提供合理的意见和意见。
经济效益审计	<ol style="list-style-type: none"> 1. 对各项基金的使用率、流动状况、各项基金的利用效率进行检讨与分析。 2. 对经营组织的合理程度及经营功能的有效程度进行检讨与评价。 3. 检查该解析方案的目的，看其能否实现其所期望的成效，能否取得所期望的益处。

续表 3.3 H 医药公司内部审计类型及审计重点

内部审计类型	审计重点
各项专项审计	1. 对下属单位的经济绩效进行审计，主要内容为：财务目标的达成、年终奖励、惩罚的落实； 2. 对于重大贪污、重大挥霍以及其它有违国家、本公司各项财务法规的情况，进行特殊审计；承担公司主管部门下达的各项审计工作，并协助主管部门开展的审计工作。

H 医药公司内部审计工作分为四个阶段，即审计准备、审计实施、审计报告及跟踪审计。H 医药公司审计项目的工作流程（见图 3.3）如下：

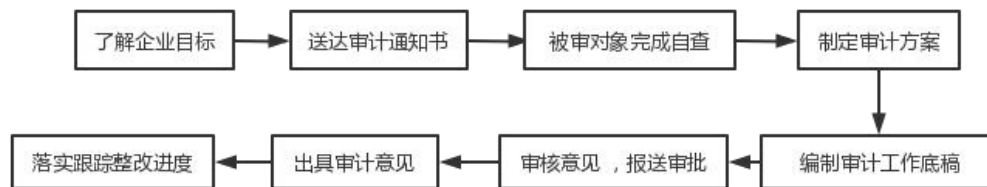


图 3.3 H 医药公司内部审计程序

审计准备阶段：审计督导部门制定详细的每年审计工作方案，并提交公司董事会审批后执行；在进行审计之前 3 日向被审计单位发出审计通知，告知其审计事项、目的、内容、类型、方式及时间；被审计单位必须在规定时间内进行自我检查，并向稽核部门提交自我检查的结果。

审计实施阶段：审计小组成员（主管）按照审计工作安排，完成审计工作；审计师根据审计计划对账簿进行审计，对所审计的问题进行详细而准确的记录，并形成审计工作的底稿；审计小组成员（负责人）总结审计工作清单及审计相关资料；提出审计中收集的基本情况和发现的问题，与被审计人员进行座谈，倾听并征求被审计人员意见。

审计报告阶段：在审计报告的过程中，内部审查人员根据审计工作的第一份草案以及所进行的一些必要的修正，在 3 个工作日之内，向公司的董事会提出一份审计报告，并且在经过了审计督察部长的审查之后，将这份审计报告以及被审对象的书面意见一起提交给公司的董事会进行审批。在此基础上，由内部审计部门以此为基础，作出一份审计决议或审计意见书，并在提交给公司董事会审批之

后，将其通知给被审对象，被审对象应该签署该等审计决议或审计意见书。

跟踪审计阶段：被审计单位和有关人员要按照审计结果，在一个月之内解决审计中发现的问题，并向董事会提交一份书面的修改意见，并抄送到审计督导部门。接获纠正意见报告后，稽核监察部门得安排专人跟进稽核意见报告或稽核决议之落实及纠正之成效。如当事人不遵守上述要求，本公司将向当事人发出通知，并给予相应的处罚。

3. 2H 医药公司内部审计的增值效果

通过对 2020 年年报的分析，发现目前 H 医药公司虽然正在实施增值型内部审计，但是效果并不理想，并没有本质上达到增值目的，体现在通过内审，公司的财务和运营水平都没有得到明显提高，究其原因，主要是该公司的增值型内审实施方案仍处于初级阶段，较之前内审方法没有大的变革。

从公司的财务状况看（见表 3.4），H 医药公司当前的盈利能力并不稳固，自从 2019 年之后，其盈利水平并没有继续得到提高，这就反映在了其净利润水平上。H 医药公司在 2020 年度的经营业绩下滑了 3.98%，同时其成本费用率也下滑了 2.91%。成本费用率是形容一家公司创造利润的一个重要指标，所以，H 医药公司在成本支出方面存在着一定的不足。从费用的影响来分析，H 医药公司在 2020 年度的药品生产及药品分销行业的利润率都出现了下滑。尽管公司的经营收益增加了，但经营费用的增加比经营收益的增加更快。在 2020 年，H 医药公司的净利润减少了 34.64%，主营业务利润率减少了 3.98%，这表明了目前的内部审计没有能够帮助公司找到费用的易消点，并对其进行主动的改善，没有将其价值最大化。

表 3.4 2019-2020 年 H 医药公司主要财务指标变化情况

	2019 年	2020 年	变动幅度
净利润（万元）	1.62	1.06	-34.63%
主营业务收入（万元）	8.86	7.40	-16.50%
主营业务利润率（%）	18.32%	14.34%	-3.98%
成本费用率（%）	13.17%	10.26%	-2.91%
营业成本（万元）	2.32	2.20	-5.28%
研发费用（万元）	0.33	0.31	-6.65%

从业务情况看（见表 3.5），一些品种的结构需要改善。对医药业来说，去产能和优化结构是一个突出的问题，开发新的产能和提高研发水平是医药业取得新的进展的关键。然而，在 2020 年度，H 医药公司的研发成本非但没有增加，相反还出现了下滑，这是因为此前的内部审计并没有能够充分利用其提供的咨询和意见，来对公司进行改进。与此同时，通过分析 H 医药公司 2020 年主要产品的毛利率情况，发现不同产品的利润率差异较大。H 医药公司以四磨汤口服液和天麻醒脑胶囊为主，其中天麻醒脑胶囊的毛利率最高，达到了 79.11%。从营业收入和营业成本的变化来看，大部分产品的收入和成本都有很大的波动，毛利率水平也有很大的变化，这两种主要产品都没有实现毛利率的增长。四磨汤口服液的毛利率有所下降，主要是因为其营业收入和营业成本有所降低。所以，在确定公司的主要盈利产品以及重点药品的时候，内部审计可以在宏观上对产品生产、销售过程中出现的问题以及可能存在的风险进行分析，进而对产品组合进行改进。

表 3.5 2021 年各产品毛利率情况

单位：万元

	营业收入	营业成本	毛利率	营业收入比上年 同期增减	营业成本比上年 同期增减	毛利率比上年同 期增减
分行业						
医药工业	7.39	2.20	70.27%	-16.50%	-5.34%	-3.51%
分产品						
四磨汤口 服液	3.74	1.02	72.71%	-26.98%	-18.86%	-2.73%
天麻醒脑 胶囊	0.99	2.08	79.11%	31.28%	35.40%	-0.64%

3.3H 医药公司增值型内部审计存在的问题

H 医药公司的内部审计主要集中在财务审计上，对公司的业务流程、价值链结构等方面缺乏深入的了解。这样的内审方式没有系统性，只是将注意力集中在公司静态的事务上，忽略了在价值链角度上的各活动重要节点是动态变化的。价值链可以对公司的价值进行充分的体现，审计部要将其作为一个整体来进行内部审计，明确各个阶段的关系，从而更加精确地找到公司的问题。因此，医药公司

审计部迫切需要改变自己的工作方法，从价值链着手进行内部审计工作，这不仅满足了以上的要求，同时也是提高公司的价值。

3.3.1 内部审计的目标导向理念不清晰

价值链认为公司应将各种价值创造活动有机地结合在一起，使其成为一个有机体，从而为公司创造更多的增值。H 医药公司的内部审计部门，名为财务审计部门，以满足和配合政府和市场监管的需要，审计公司的财政和财产，保证公司的运营管理符合法律，且合理高效。通过对 H 医药公司的分析，可以发现该公司的内审仍然采用了一种比较常规的方式，对公司的财务和支出进行了审计。在经历了这么多年的发展之后，传统的审计思想已经深入人心，内部审计的价值已经逐步与其文化相融合，多年来形成的习惯让审计部门很难真正地对自己的审计思想进行重新构建。因此，在对日常的审计工作中，仍然会有一些滞后，从而容易忽略了内部审计的作用。所以很明显可以看出，内部审计的目的和公司的目的是不一致的，偏离了公司的价值链管理的需要。在 H 医药公司的内部审计部门进行工作的时候，其它部门对审计增值功能的认可程度不高，他们的合作意向也不高，这就加大了他们获得真实审计证据的困难程度。同时，由于管理层对内审的重视程度较低，内审的权力较小，被人们所忽视。

总结来说，H 医药公司的审计目的缺少了对内部审计进行增值的概念，导致了在创造价值的过程中，内部审计没有起到更大的效果，从而导致了对其提供的增值服务没有得到充分的重视，也就没有充分地发挥出自己的审计效能。

3.3.2 价值链高风险环节未关注

由于各阶段都对公司的增值会有一些的作用，所以在进行公司的价值链审计时，要注意对公司的高风险部分进行重点审计。H 医药公司目前的内控审计只注重于少数特定的内控系统的制定和实施，对于公司的经营过程以及公司的利益链条等方面的认识还不够深刻。H 医药公司的内审员没有紧密地结合整个价值链来进行内部审计，没有对公司内外的价值链进行全面的分析，没有对其中的重要环节进行有效地界定，也没有对各个环节进行深入地分析，导致了现在 H 医药公司的运营与现实需要脱节，不能精确地找出各个阶段中的问题，不能为解决这些问题提出有针对性的意见和意见。

此外，在对 H 医药公司进行价值链的审计时，对其进行了重点审计，但对该

公司的其它高风险的部分却忽略了。H 医药公司作为一家制药公司，应该把供销和产销环节看作是一个具有重要意义的一环，并且对其进行更多的关注。但是，H 医药公司对除了供、产销环节之外的其它附属业务的审计并没有给予足够的关注。而在那些附属业务中，同样也有一些高风险、高增值的环节，会对公司的发展产生很大的威胁，因此，公司的内部审计部门应该对此进行合理的配置。

3.3.3 审计手段相对落后

当前，许多前沿技术和理念正逐步深入到各个领域，并随着实际的发展而进行着相应的调节与改进。近年来，国际上的先进技术已逐步应用于公司的内审工作中，为公司的内审工作提供了新的思路和方法。比如，将大数据和它的有关工具运用起来，可以从公司运营管理的每一个角度出发，让对公司进行数据的采集和分析变得更为精细，从而有助于公司提升对数据进行整理和发掘的能力。客观、全面、准确地掌握事情的发展动向，从中提炼出有价值的资讯，协助公司制定出一套有效的资讯，并协助公司制定出一套有效的资讯，以提升公司的稽核效能；通过对区块链技术的运用，能够降低因为舞弊因素而造成的基础数据真实性的冲突，提高审计智能的合规性，从而降低了内审人员在监管功能上的花费的时间，从而将更多的注意力集中到了对舞弊的核实和其他服务功能上。通过对海量信息的分析和分析，将会逐渐替代传统的审计，从而减少差错的发生，并通过对海量信息的分析和分析，实现对重大危险源的自动化识别。

H 医药公司的经营范围越来越广，经营范围越来越广，经营范围越来越广，经营情况越来越复杂，给公司的财务管理带来了很大的困难。其难点在于：一是 H 医药公司缺乏一套完整的综合审计数据处理系统，无法将 H 医药公司的每一个业务流程都清晰地呈现出来，所采用的审计系统也比较滞后，从而加大了收集和整理审计数据的难度。同时，H 医药公司的审计方式也具有一定的滞后、单一、泛化等特点，导致了其审计过程中主要依靠的是自己的主观体验和判断，缺少对资料的深入研究。由于缺少现代审计技术的支持，影响了审计结果的科学性和正确性，导致了审计工作的低效并且缺少创造性。

3.3.4 业审融合基础薄弱

丰富的专业知识储备是一个出色的内审人员所必备的，此外还需要有一定的工作经验和上进心，同时还要具备良好的职业道德，且对公司的特定业务有清晰

的认识。由于 H 医药公司内部的各种经营活动比较繁杂，因此需要更多的专业技术人员。就其文化程度而言，H 医药公司目前所拥有的高文化程度的审计师所占比例偏低。公司的内审体系中有一条规则，就是在一些特定的条件下，在得到了董事会的同意之后，可以雇佣一些外部的专家来帮助处理在内审过程中出现的一些专门的问题。由此可见，当前我国的审计师与公司的职业发展水平存在较大差距，审计师的职业素养亟待提升。从会计师事务所的人才构成来分析，H 医药公司会计师事务所的会计师事务所以会计、会计等方面的专业人士为主，会计师事务所的会计事务的会计业务水平比较低。因为对法律、法规、市场营销、公司经营管理等方面的基本了解不足，对行业特点、业务模式的认识不深刻，其思考方法与公司实际经营状况、价值链管理不相符，这就造成了在实施过程中存在一定的不足，对业务专业性比较强的问题也没有足够的把握。在进行内部审计的过程中，缺少了必需的人力保证，不能精确地把握住自己的工作重心，不能深挖问题的根本原因，不能根据自己的现实状况，给出与自己的现实状况相一致的改进建议，从而使自己的工作水平下降。

另外，H 医药公司对会计师事务所的继续教育也出现了一些问题，如对会计师事务所的继续教育过于重视，对会计师事务所的理论教育过于重视，而对会计师事务所的实践教育有所忽视等。H 医药公司的内审工作缺乏对员工的职业技能的培养，没有进行经常性的常规的训练，训练内容与公司的实际操作缺乏密切的关联，实用性较差，使得员工的继续学习变得只是一种走过场的学习，使得内审工作很难把握公司的发展趋势和公司的经营特征，很难与公司的实际需求相匹配。

3.3.5 审计质量缺乏评价标准

在受托责任控制机制的内部审计中，对审计质量的评估可以将其工作的执行状况进行反馈，并对其进行保证，进而使其达到持续、动态、良性发展的目的。在这种情况下，公司的价值链管理必须以提高公司的内审员的工作效率为主要目标，并在综合考虑业绩评价与经济效率的基础上进行。现有的内审评价指标体系有关键业绩指标法、绩效棱柱法、平衡计分卡法、EVA 法等，其中，平衡计分卡法是将公司的愿景、使命与战略目标相结合的一种新的内审评价手段，具有较强的综合性，可以全面地对内审工作进行综合的剖析与评价，但是该方法耗时耗神，且会加大公司的经营费用，不适合 H 医药公司的价值提升，与其发展初期的内审

价值提升方式不符，而关键业绩指标法正好适合 H 医药公司的实际情况。

每个功能单位的工作业绩必须有对应的考核指标，以激发每个功能单位的工作热情，使每个功能单位对自己所做的工作有清晰的认知。作为 H 医药公司的一个功能部门，内部审计部门缺少一套完整的绩效评估体系，评估的内容主要集中在审计报告的及时性、审计计划的完成度、审计底稿的规范性以及领导的满意度等几个层面上，而评估的内容相对较为有限，特别是对增值的评估更是欠缺。

4 基于价值链构建 H 医药公司增值型内部审计评价指标体系

由于 H 医药公司的增值型内部审计, 在实施的过程中, 面临的一些问题, 增效不明显。因此, 将价值链的概念应用到 H 医药公司的内部审计活动中, 构建一个增值型内部审计的评价指标体系。具体的操作步骤是: 第一, 内审人员应该以价值链为基础, 来确定内部审计的目的, 并对 H 医药公司的价值链展开研究, 从而可以对各个价值活动进行全面的理解, 将与公司的核心竞争力有关联的重要的价值环节给挑选出来。在此基础上, 通过对各个阶段差异性的分析, 明确不同阶段的审计要点; 其次, 针对每一个过程中可能存在的风险, 制定出对应的业绩评价指标, 保证评价的科学和全面; 最终, 基于所建立的优化模式, 对公司内部效率低下的流程进行辨识, 找出问题, 对问题进行剖析, 并给出改进意见。

4.1 价值链理论在增值型内部审计的引入

4.1.1 必要性分析

由于价值链理论不能对公司产生的价值进行直接的介入, 因此, 就必须将内部审计的其它环节当作是内部审计的载体, 并利用优化其他价值环节的业务流程的方法, 达到发挥增值型内部审计功能的目的。增值型的内部审计是一种附属的基础结构, 它包含了公司整体管理、财务管理、文化管理、惯例管理、法律管理、质量管理等内容。内部审计是一种辅助性的工作, 它对其它的价值行为进行相应的监督、评价、确认和咨询, 把在审计中得到的有益的资料整理出来, 形成一份完整的审计报告, 并向董事会汇报, 让公司能够对各个环节的运行状况有一个全面的认识, 同时也能促进公司的发展, 进而实现公司的增值, 获取竞争力。

从新的角度来看, 内审的目的是为了使其与公司长远的、可持续的发展方向保持一致性。H 医药公司以减少公司的财产损耗为核心, 在药材的种植, 药材的采购, 药品的研发和生产, 药物的销售等各个方面都有很高的增值可能性。在这种情况下, 通过运用价值链, 可以提高各个环节的竞争力, 从而提高公司的竞争力。所以, H 医药公司在今后的内部审计工作中, 应该从公司运营规划的视角入手, 注重价值链各阶段的连续性和相关性, 积极地对价值链各阶段的关键风险进行辨识, 提高内部控制体系运作的效率, 缩小增值型内部审计目标与价值链管理目标的差距, 保证内部审计报告的完备性。

H 医药公司可以通过对公司的价值链路径进行识别,让公司的内审机构在开展内审时,不仅要对公司核心业务的关注,还要关注对公司的其它高风险附属业务。就以公司 HR 这个关键的辅助型工作来说,这也是一个高风险的过程,若人力资源管理过程的规划没有得到很好的执行,将会对整个公司的其它部分产生很大的影响。H 医药公司要强化人力的审计,明确人力资源管理的过程及相应的目的,找出可能存在的风险。例如人力资源管理规划不合理、人员招聘不匹配、后续培训的实施等。然后,构建相关的评价体系,从经济、效率、效应等方面,构建出相关的风险评价体系,并提出了相应的对策。根据公司内部管理中so出现的问题,为公司内部管理人员提出相关建议,改善公司内部管理中的不合理性,从而使得公司内部管理人员能够更好的为公司内部管理和其它有意义的工作做出贡献。在对集团的价值链及价值流动的轨道有了全面的认识之后,内部审计部门除了在开展的基础工作之外,还可以将其它需要注意的辅助环节进行发掘,将之与集团的战略重点密切地联系起来,拓宽内部审计的服务领域,让它能够更好地将确认和咨询功能发挥出来。

4.1.2 可行性分析

价值链理论认为,用它来研究公司的业务过程、业务流程和信息传递,改善了公司的运作效率,提升了公司的综合竞争力。在价值链视角下,要实现公司增值需要从两个层面进行:一是让整个产业链中的各个部分都得到优化;二是要使各个方面相互配合,对公司的有关过程进行改进。首先要对公司各项业务中与增值没有直接关系的部分进行剖析,并尽可能地将那些不能带来增值的部分进行挤压,降低公司对资源的浪费。在价值提升的过程中,公司应该审查这一过程,找出可能存在的风险,并加以改善,进而提升公司的经营业绩。一个大型的体系中,存在着很多不同但又互相关联的活动。例如:购买、制造、售后等。其中一项工作的好坏会对其它工作产生一定的作用,对公司最后的绩效产生一定的作用。在此背景下,可以看出价值链管理能够有效地连接公司的基础活动和辅助活动,规划和协调各种业务活动,使各种活动形成相互联系的整体。将公司的生产、财务和人力资源与研究开发结合在一起,让公司能够对信息、物流和现金流进行综合处理,并按照公司的整体发展战略对其进行适当的配置。公司的主要经营活动得到了改善,公司的总体竞争能力得到了提升。价值链的研究已不再局限于单纯的

经济价值的研究，而应该成为公司改进经营过程，提升公司价值，提高公司竞争力的一种有效的方法。也就是说，他们的目的是一样的，都是为了提高公司的身价。目的的一致性使得内审与价值链的整合得以实现。

另外，目前国内公司的内审工作中，过分强调公司会计信息的精确度，有许多不足之处。一是，由于内控与公司运营之间存在着一定的割裂，使得公司无法以改善公司运营效率为主要目的，而仅仅关注公司的内控效果，导致了公司的内控工作出现了偏颇；二是，在确保内控效力方面，内审极易出现“死板”现象，内审机关所提的各项需求与意见，都与公司的内控建设相关，造成了内控体系繁杂，使公司的内控运作不易，无法应对外部的各种变故。三是，内审方式的滞后，导致内审方式的局限，仅局限于对公司过往的业务进行分析，而无法对公司今后的业务发展提出建议。在对业务节点对公司总体价值的作用进行判定的过程中，可以协助公司管理者对存在的问题进行剖析，并从战略、生产工艺等角度给出合理的意见，进而提升公司的组织管理能力。将价值链中的每一个节点都视为审计的对象，这样的审计方式能够将公司的运营目的放在最大程度上，而其所提供的意见也能够更好的服务于公司的运营和管理，更好的为公司的发展提供支持。利用价值链理论，将增值型内部审计与价值链视角相融合，使价值链的每个环节和 workflows 都和内部审计的目标一致，掌握公司的生产运营的整个过程，对公司的每一个环节的增值进行研究，找出不合理的地方，并给出了一些改善的建议，从而更好地、更有目的地提高公司的价值。除此之外，内部审计部门还可以更轻松地获得公司的内部信息，加强对公司整体的认识，可以对各部门进行协调，在进行价值链的基本环节优化时，还可以关注辅助环节产生的影响，让各个环节都能为提升公司的价值一起做出努力。

综上所述，第一，通过价值链的参与，可以对实现内审的增值起到一定的指导作用；增值型的内审，内容不再局限于对公司的会计信息的精确度，而是要对公司的其他各领域进行全面的了解；第二，以价值链为基础的内审工作要有公司的发展方向；但是，价值链的经营却不仅仅限于经营层面，它还与公司的经营策略密切相关。第三，“增值”的目的在于为公司创造更多的直接与间接的利益；价值链管理的目标是要对价值链中每一个节点存在的缺陷进行补充，从而推动每一个节点之间的相互配合，从而使公司的综合实力得到提升，从而使公司的收益

得到提高，从而使公司的价值得到增长。

4.1.3 依托价值链确定 H 医药公司的增值型内部审计目标

(1) 总体目标

H 医药公司实施增值型内部审计的总体目标是：要对公司的核心价值链活动进行全面的审计，找出其价值提升的不足之处，并从中发现新的利益增长点，使公司的价值提升达到最大。H 医药公司通过实施增值型内部审计，希望通过以下几个方面改善目前的状况：一是要改善资源的分配。以价值链为基础的内部审计，对 H 医药公司的内部资源进行了整合，从而改善了 H 医药公司的财务状况，并对 H 医药公司的财务状况进行了分析。二是强化对金融机构的风险控制。对价值链上的每一个节点进行风险评价，控制风险，实现增值。三是要强化价值链中各个环节的联动，使商业过程得到最大程度的改善，使公司的运作更高效，使公司的经营成本更低。

(2) 具体目标

H 医药公司进行增值型内部审计，其目的包括两个方面：首先，通过对 H 医药公司内部价值链的剖析，挖掘各个阶段的风险点，识别出具有高风险、高增值的业务，并对其进行评估，确定审计重点。然后，针对其内部控制和风险管理，制定出相应的对策。第二，在 H 医药公司的外部价值链上，对 H 医药公司的价值导向进行了分析，确定了 H 医药公司的市场定位，并在此基础上，将业务审计与流程审计结合起来，为 H 医药公司的发展提供了一种新的思路。

4.2 根据风险评估确定 H 医药公司增值型内部审计重点

H 医药公司以价值链为基础的增值型内部审计，将其重点放在了包括原料采购、试剂研发、药品生产和药品销售在内的价值链上的每一个关键环节上，以便对每一个环节中存在的可能的风险进行分析，从而找到能够使公司价值增值的利润增长点。在进行增值型内部审计的时候，要以高增值环节为中心，识别和防范可能存在的风险，优化相关成本及流程。生产和销售环节是医药公司最关键的环节。所以，H 医药公司增值型内部审计焦点的甄别，主要是针对每个环节的基础活动进行的竞争。

4.2.1 H 医药公司价值链分析

H 医药公司是一家价值链具有明显行业特征的医药公司。生产经营流程是主要环节，公司的价值链环节长，环节间联系紧密。H 医药公司的价值链由外部价值链和内部价值链构成，主要经营范围涉及了草药的栽培、原料的收购、药物的研发、制造、经销、以及医疗保健等领域。图 4.1 显示了 H 医药公司整体价值链的情况。

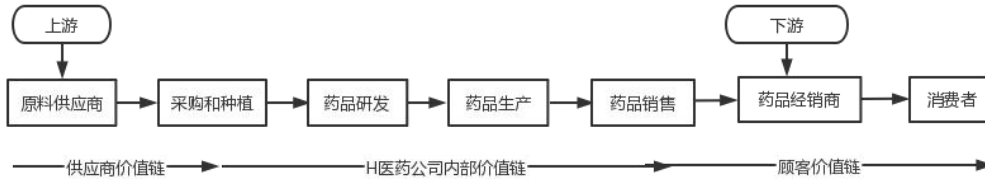


图 4.1 H 医药公司价值链

(1) 外部价值链情况

外部价值链由纵向价值链和横向价值链组成。横向价值链是指由同类公司组成的竞争价值链，这是针对竞争对手进行分析的，比较了 JM 集团、H 医药、HRSJ 医药、JC 药业等医药行业的代表性公司，发现 H 医药公司的营业收入和毛利率在过去三年内处于较低水平。同时，公司的利润也没有形成比较优势，其毛利水平仍有较大的提升空间。纵向价值链是一条由供给方和顾客组成的、由供给方到顾客的价值链。其中，上游公司主要有 11 家供应商提供原材料和包装材料。其次是经销商和分销商，包括以 H 医药公司销售公司为核心的医药行业销售平台。

(2) 内部价值链情况

公司的内部价值链可以划分为基础和辅助两个部分。其中，H 医药公司的基础活动涵盖了从培育和购买草药到研发、生产和销售的整个流程。辅助活动有：人事、金融、药品仓储、技术改善等。H 医药公司的内部价值链如图 4.2。

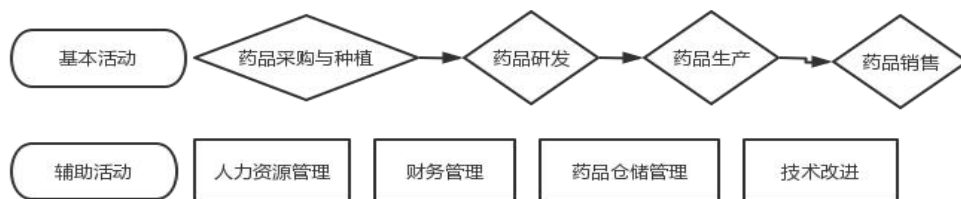


图 4.2 H 医药公司内部价值链

4.2.2 采购环节审计重点筛选

通过对年报的分析可知，H 医药公司除液体口服剂在经营费用中的比例略有降低之外，其他的费用都是增加的（见表 1.1）。其中注射用原料在生产经营成本中所占的比例是最大的，从 2020 年的 83.23% 增长到 2021 年的 94.67%。在原材料方面，与 2020 年相比，2021 年除了液体口服制剂之外的其他项目都有了明显的增长，这表明公司采购环节的审计效果并不是很好，因此原材料金额也出现了上升的趋势。此外，从原材料在营业成本中所占的比例来看，各个项目所占的比例大约在 70% 左右，说明采购费用在 H 医药公司的营业成本中占很大比重，因此，加强采购审计工作显得尤为重要。

表 4.1 H 医药公司主要营业产品构成

单位：千元

行业分类	项目	2021 年		2020 年		同比增减
		金额	占营业成本比重	金额	占营业成本比重	
医药工业	原材料	15033.48	68.34%	16343.98	70.33%	-8.02%
固体口服制剂	原材料	6571.71	69.06%	6204.93	68.48%	5.91%
液体口服制剂	原材料	6485.60	62.72%	8808.17	70.07%	-26.37%
	注射剂	1995.50	94.67%	1326.15	83.23%	50.47%
	蓝莓	6.61	20.27%	4.73	34.27%	39.68%

供应商选择方面，H 医药公司的供应商为：沧州四星玻璃有限公司，浙江康恩贝制药有限公司，湖南新国大印业有限公司，重庆正川医药包装材料有限公司，浙江司太立制药有限公司，合计采购金额达 42.34%。因此，公司在选择供应商时，往往会采取多渠道的方式来降低采购风险，但是，这样做既违背了供应链的思想，也不利于建立长久、稳固的合作关系。总的来说，由于 H 医药公司在经营成本中所占比重较大，因此在选择供应商管理方面存在缺陷。

在药品仓储方面，作为医药生产公司，H 医药公司存在大量存货，占用公司流动资金。从表 4.2 可以看出，H 医药公司近年来的存货结余以原材料和库存货物为主，并且其数量有了很大的增长，总的来说，H 医药公司的库存货物账面结余要比在产品 and 包装物等存货大得多，说明库存货物在 H 医药公司的库存构成中所占比例很高。

表 4.2 H 医药公司存货账面余额构成

项目	2019 年	2020 年	2021 年
原材料（千元）	3331.61	2983.41	3664.17
在产品（千元）	1458.14	1331.92	1443.31
库存商品（千元）	1632.27	2541.62	3332.83
周转材料（千元）	42.87	21.12	12.06

H 医药公司目前的原料来源以进口为主，在进口过程中，必须严格遵守产品的品质管理要求，选择符合要求的供货商。当产品的品质达到一定程度时，就可以从价格和服务等多方面来选择合适的供货商。对于其它种类的物资，按照采购数额，采用招标、询价和单一来源采购等方法。同时，我们会根据我们的需求，对我们的产品进行定价，以减少我们的产品的生产成本，确保我们的产品的价格是一个合理的价格。

H 医药公司的价值链中，原料采购是其核心环节。H 医药公司将采购过程中的四个关键问题：供应商的选择，采购价格的确定，采购成本的合理程度，以及药物的库存状况，进行了详细地分析，以确定采购过程中的风险，从而确定采购过程中的风险。

价值链环节	风险类型	审计重点	审计内容
药材采购环节	供应风险	供应商选择是否不当	供应商是否可靠性
		采购价格是否不合理	对比采购价与零售价、批发价的差异 对比供应商报价与最终合同报价差异
		采购成本是否过高	审计采购流程或采购定价机制 无效采购增加的成本
		药品仓储损耗是否大	采购业务专项资金使用情况 存货账面余额主要构成 主要存货类型及质量情况

表 4.3 H 医药公司采购环节审计审计重点

4.2.3 研发环节审计重点筛选

在对研发进度的考核中，我们可以发现，H 医药公司的研发项目，从立项到研发流程、质量管理和检测等每一个环节，都要对其展开全面审计，关注药品审评审批的政策变动，强化对研发项目的控制，降低不确定因素的影响，并及时地

对科研项目的进度进行评价。H 医药公司近年来的重大研究开发计划(如下表 4.4 所示)已经累积了大量的研究开发计划,并且研究开发计划的整体进度是平稳的,审计师们对研究开发计划的执行进度进行了追踪,以检验研究开发计划在实际应用中的有效性和质量。

表 4.4 H 医药公司重点项目研发投入

研发项目名称	项目进展	所处研发阶段	研发投入(元)
四磨汤口服液 RCT 试验	完成四磨汤口服液治疗功能性消化不良、功能性便秘、功能性腹胀的临床有效性和安全性研究	完成牵头单位伦理备案,启动临床研究	7,480,848.0
恩格列净片的开发研究	已完成处方和工艺研究,制定原辅料、成品标准草案	处方工艺小试研究	2,583,359.94
碘海醇注射液的开发研究	获得一致性评价补充批件,完成质量标准转移、完成工艺验证	3个月稳定性考察	7,219,457.84
维生素 B2 的开发研究	完成质量标准转移、注册批和工艺验证生产、整理申报资料	6个月稳定性考察	3,158,800.85
异烟肼片	完成质量标准转移、工艺验证生产	4个月稳定性考察	4,544,619.83
碘帕醇注射液	已完成处方和工艺研究,制定原辅料、成品标准草案	正在开展小试研究	4,007,180.06

在研发补助的使用上(如表 4.5),内部审计人员要根据 H 医药公司申报研发项目时收到的政府补助等实际情况,追踪巨额的研发补助金额,并对补助金额的实际使用和资金的使用效率进行监控。到现在为止,H 医药公司已经收到了生物工业、科技和新兴发展项目的研发补贴,尽管数额不大,但是具体的使用还需要继续跟踪。

表 4.5 H 医药公司研发投入政府补助情况

项目名称	支持类别	使用情况	补助金(元)
口服液及胶囊生产线建设项目	生物产业发展专项	在用	229,999.84
四磨汤口服液质量控制高技术产业示范工程	生物产业发展专项	在用	1,150,000.16
中药多指标成分控制及生产集成自动化控制关键技术研究	科技项目配套经费	在用	367,999.84
胶囊生产线自动化控制系统项目	科技项目配套经费	在用	46,000.16
年产 2 亿粒缩泉胶囊生产线技术改造	科技项目配套经费	在用	177,862.50
口服液生产自动化技术研究	生物产业发展专项	在用	175,875.00

续表 4.5 H 医药公司研发投入政府补助情况

项目名称	支持类别	使用情况	补助金（元）
缩泉胶囊自动化生产控制技术研究及应用	科技项目配套经费	在用	998,833.40
中药口服液体制剂智能制造示范车间	生物产业发展专项	在用	388,124.93
藿香正气水生产线技术改造	生物产业发展专项	在用	2,324,999.96
大宗中药材枳壳项目	战略新兴发展项目	在用	2,541,000.00

研发效率较低。H 医药公司更加重视研发工作在公司未来发展中的重要作用，将更多的人力物力投入到研发部门中，如表 4.6 所示。但是 H 医药公司研发过程缓慢，研发效率低，研发人员不断减少，人员流动性不断增加，导致研发费用连续两年下降。这一问题与公司组织结构，员工素质，绩效评价，激励制度等诸多因素密切相关。

表 4.6 H 医药公司研发投入情况

	2021 年	2020 年	变动比例
研发人员数量(人)	197	209	-5.74%
研发人员数量占比	12.86%	13.83%	-0.97%
研发投入金额(元)	40,140,770.62	31,627,384.18	26.92%
研发投入占营业收入比例	4.50%	4.27%	0.23%
研发投入资本化的金额(元)	779,210.48	400,730.88	94.45%
资本化研发投入占研发投入的比例	1.94%	1.27%	0.67%

表 4.7 H 医药公司研发环节审计

价值链活动	风险类型	审计重点	审计内容
药品研发活动	技术风险	研发进度是否迟滞	主要项目所处研发阶段及进展情况
		研发补助是否未有效使用	研发补助金使用情况
		技术人员构成及学历， 往期人员流动情况	研发人数

4.2.4 生产环节审计重点筛选

在生产成本方面,应重点关注 H 医药公司是否存在因生产中能源消耗过大而导致的费用上升,重点审计材料,成品,半成品等是否符合生产进度,是否因为多余的无效生产材料而导致费用上升,并对公司从生产领料到产品完成到质量检验和验收验收等所有步骤进行全方位的审计。由于制造和营销的不对称性,会极大地冲击到价值链的资本流动,因此,审计者应当重视对重要的药物制造和营销的不对称性。从 H 医药公司的 2021 年的年度报告来看,药品供给明显大于市场需要。通过对下图 4.8 的分析,我们可以看出 H 医药公司的产品与市场之间的差别较大,从而造成了较大的资本损失。所以,我们需要对制造及营销方案进行仔细的检讨,以找出运作上的弱点,并加以改进。

表 4.8 H 医药公司药品产销量

项目	单位	2021 年	2020 年	同比增减
销售量	元	890,330,675.23	739,967,688.23	20.32%
生产量	元	920,223,775.58	748,706,143.76	22.91%
库存量	元	33,941,049.82	25,658,659.68	32.28%
产销差	元	29,893,100.35	8,738,455.53	242.09%

《关于公司拟用部分超募资金对募集资金投资项目追加投资的议案》经公司第二届董事会第 12 次会议的审议,公司将以此为依据,对“口服制剂及胶囊技术升级工程”新增投资 130,823,000.00 元,新增投资后,本工程的投资额将达到 286256,000.00 元。截至 2021 年底,固定资产投资总额为 28545,853.82 元。然而,由于目前国内的情况,以及目前的大形势,以及工期的拉长,使得本次募集资金的规模并不大。同时,由于原料的涨价,人工费用的上升,这些都会对工程的收益产生不利的作用。本公司现正对其进行技术改进,但其生产工艺改进工程效果不佳。

在生产线升级和维护方面, H 医药公司投入了大量资金,完成了几条生产线的扩建,同时还投入了大量的资金,其中有几个项目的投资金额比较大,比如老厂的化验室和车间改造工程,虽然进度达到了 100%,但是投入的比例并不理想,远远超过了预算。

表 4.9 H 医药公司在建工程

项目名称	预算数（元）	工程累计投入占预算比例	工程进度	资金来源
老厂化验室及车间改造工程	35,102,709.62	117.55%	100.00	其他

生产人员的技术水平不高。H 医药公司强调的是独立的研究开发，并始终在核心技术方面处于行业领先的位置，其先进的生产工艺，精细的生产过程，都离不开高质量的人才。但现在，它的制造工人的文化水平很差，在 258 个工人中，有 242 个人的文化水平不高，占总员工总数的 93.79%。这主要是地理因素造成的，H 医药公司生产总部所在的城市发展相对落后，教育质量较低，很难从社会中吸收到适合公司生产需求的人才；再加上基础设施不够完善，交通也极其不便利，城市人口流失严重，H 医药公司很难找到有丰富经验的员工。

表 4.10 H 医药公司生产人数

	2021	2020	增减变动
生产人员	258	371	-113
生产人员占专业人员比例	16.84%	24.53%	-7.69%

H 医药公司采用了“以市场为中心，以销定产”的生产方式，有效地保证了市场的供给，并将存货维持在一个合理的水平上。根据公司年度目标，销售计划和产品产量，制造中心编制年度计划，并将年度计划分解到每个月和每个星期。每月根据生产能力，参考销售计划，库存，年度计划，生产设备，制订每月的生产计划。在任何情况下，都要及时的根据市场的情况做出相应的调整，以保证库存的稳定。确保生产环境，整个生产过程按照国家有关规定，以及公司各种生产技术的规定和操作的规范。

表 4.11 H 医药公司生产环节审计

价值链活动	风险类型	审计重点	审计内容
药品生产环节	生产风险	生产成本是否过高	产销匹配情况
		生产线升级改造情况	重大在建工程项目进度及工程投入情况
		生产人员流动情况	生产人员人数

4.2.5 销售环节审计重点筛选

在销售成本的支出上，因为药物的特殊性，消费者对药物的适用性没有足够的了解，而且药物的宣传也需要有专门的人员或者是医药代表的帮助，所以在销售成本中，很可能会存在销售方报销私房钱的情况，所以，在审计过程中，还需要对销售成本的真实性和完整性进行更多的检查。如下表 4.12 所示，H 医药公司在其营业收入中所占的比重为 45%。销售费用从 2020 年的三亿三千四百万元到 2021 年的四亿元。其中，临床推广费用、学术交流费、销售人员薪酬、广告宣传费用是三项支出中支出最多的项目。

另外，产品的推广力度不够。近几年来，公司一直采用线上与线下相结合的营销模式，可见公司对某一产品的营销方案缺乏系统的规划，使得客户对 H 医药公司产品的优势，尤其是新产品的优势，不能突出产品的高疗效。如下表所示，2021 年，H 医药公司占营业收入 10.36%，2020 年为 10.76%，这就表明，H 医药公司没有足够的重视自己产品的宣传，且这种单纯的营销方式广告效果也甚微，这就可以看出产品的销售收入主要还是依赖于老客户和在行业内的口碑，很难挖掘出新的利润增长点。

表 4.12 H 医药公司销售费用构成

单位：元

项目	2021	占营业收入比例	2020	占营业收入比例
职工薪酬	96,685,257.78	10.86%	74,766,417.72	10.10%
广告宣传费	92,254,451.64	10.36%	79,585,859.97	10.76%
运输交通费	858,251.18	0.10%	509,289.43	0.07%
差旅费	16,056,872.51	1.80%	15,662,317.11	2.12%
办公费	3,495,392.10	0.39%	4,549,303.01	0.61%
业务招待费	1,317,582.60	0.15%	1,057,086.31	0.14%
租赁费	2,898,994.31	0.33%	3,455,055.44	0.47%
终端物料费	2,722,945.08	0.31%	3,549,980.92	0.48%
临床推广、学术交流费	181,882,911.30	20.43%	148,827,991.88	20.11%
其他	3,083,997.95	0.35%	2,050,712.17	0.28%
合计	401,256,656.45	45.07%	334,014,013.96	45.14%

对于营业收入的确认,内部审计的重点在于对 H 医药公司的营业收入的确认,以及营业收入的确定。H 医药公司的主要客户是医院,其付款周期受到药品审批和政府拨款等方面的影响。H 医药公司在经营中大量使用了信用销售模式,其是否能够按时回收将会对公司的价值产生重要影响,因此,通过对其进行有效的内部审计,可以有效地对其进行有效的控制与防范信用销售所产生的风险,并在此过程中充分发挥“事前医生”的功能。

业务拓展能力不足,如下表所示,肠胃宁、利胆止痛胶囊、口服固体制剂、注射剂收入大幅下降,另外,四磨汤口服液已经连续两年占据了营业收入的 50% 以上。按地区划分,华东、西北、华东地区销售收入呈逐年递增趋势,虽然各地区均设有经销机构,但销售收入差异较大,主要是由于地理环境和当地竞争者的原因。因此,公司仍需不断拓展业务能力,拓展区域市场,增加相应区域畅销产品的供应量和销售量,实现增值。

表 4.13 营业收入分产品与分地区表

单位:千元

	2021 年		2020 年		同比增减
	金额	占营业收入比重	金额	占营业收入比重	
营业收入合计	89183.52	100%	74123.73	100%	20.32%
分产品					
四磨汤口服液	49328.19	55.31%	37373.84	50.42%	31.99%
愈伤灵胶囊	1052.54	1.18%	917.65	1.24%	14.70%
银杏叶胶囊	6481.77	7.27%	6186.04	8.35%	4.78%
缩泉胶囊	7648.09	8.58%	6038.60	8.15%	26.65%
天麻醒脑胶囊	11979.28	13.43%	9952.17	13.43%	20.37%
肠胃宁	2265.10	2.54%	2436.58	3.29%	-7.04%
利胆止痛胶囊	394.66	0.44%	637.92	0.86%	-38.13%
胃肠灵胶囊	280.62	0.31%	233.89	0.32%	19.98%
固体口服制剂	6428.74	7.21%	6567.83	8.86%	-2.12%
液体口服制剂	170.61	0.19%	128.35	0.17%	32.94%
注射剂	2995.95	3.36%	3513.17	4.74%	-14.72%

续表 4.13 营业收入分产品与分地区表

	2021 年		2020 年		同比增减
	金额	占营业收入比重	金额	占营业收入比重	
	分地区				
华东区	17375.76	19.48%	13388.50	18.06%	29.78%
中南区	39685.27	44.50%	33572.17	45.30%	18.21%
华北区	9049.15	10.15%	8727.60	11.77%	3.68%
西南区	12323.70	13.82%	11065.07	14.93%	11.37%
东北区	3317.32	3.72%	2653.97	3.58%	24.99%
西北区	7432.32	8.33%	4716.43	6.36%	57.58%

为了适应国家医药卫生体制改革的形势，保证营销操作系统的规范、健全、稳定、高效，保持“三驾马车”的营销体系，使公司的营销模式随着业务的发展和行业的变化而不断调整。通过建立和完善营销激励机制、建立完善的客户档案系统、建立回避、换岗流动和岗位淘汰机制，进一步提升营销战斗力。全面推进“商推分流”，进而掌握市场信息翔实、完整的信息，为市场营销系统的管理和人员流动打下基础。商务独立运营，推广按终端类型分为医院、基层、连锁、分销等专业化运作；合理划分各地区销售总部的责任、权利和利益，充分利用总部的功能；营销部门，主要针对三大市场进行单独的产品开发；把重点放在“电商新零售”这一种新的经营模式上面，利用对线上与线下的业务进行结合，在新常态之下，来占领药品新零售的市场，建立一个电商事业部，给公司的产品的销售带来另外一片天空。

表 4.14 H 医药公司销售环节

价值链活动	风险类型	审计重点	审计内容
药品销售活动	市场风险	销售费用支出是否高	销售费用占营业收入比例
		销售收入情况	赊销后应收账款及时收回情况
		销售渠道畅通情况	近 5 年重要客户销售总额占比情况

4.3 基于价值链的 H 医药公司增值型内部审计评价指标构建

按照系统性原则，不仅要对每一个单项价值活动进行评估，还需要用量化和定性的指标来评估整个价值链的实施效果，并从多个角度来对价值链的增值效果进行全面的评估。

4.3.1 增值型内部审计指标构建原则

(1) 增值性原则

在实施增值型内部审计时，必须考虑增值性。要充分考虑价值增值的因素。增值原理就是在一个公司的各个阶段，通过其自身的价值行为，可以提高公司的总体价值。内部审计的价值增加，既要通过会计报告反映出外部审计的价值，又要通过提高公司的经营水平来反映其潜在的价值。从显性价值角度来看，可以帮助公司降低成本，增加利润，保障现金流，稳定产业链，优化财务结构。从隐性价值角度来看，内部审计可以帮助公司找到价值活动中的重要价值点，并对可能存在的高风险点进行识别，为公司提出相应的建议，从而有助于公司对资源进行优化分配，提升价值活动的协调性和有效性。

(2) 重要性原则

实施增值型内部审计时，必须考虑到内部审计的重要性。在公司的内部审计中，内部审计是每一个环节的审计对象，然而，如果没有对每一个环节进行重点的审计，那么不但要浪费很多的时间、人力，还会影响到审计的效率。H 医药公司的价值链活动的重要程度，可以根据其所涉的价值和所涉的风险来进行评价：所涉价值越大，所涉的风险也就越大；在一个重要的过程中，对后面的过程有一个“瓶颈”的过程；费时费力且有重大影响的环节；一个公司的价值行为在它的费用中所占的比重较大，或它所占的比重较大。重要性原则能够让内部审计业务中对审计的重视程度得到提升，促使内部审计逐渐向内部过程转型，让传统的内部审计向管理审计转型，让增值型内部审计变得更有效率。

(3) 系统性原则

在实施增值型内部审计时，必须考虑到系统性问题。在系统性原则下，在公司的价值链中，所有的价值活动都是相互依赖和联系的。一个公司的价值行为发生变化，对它的上下游都会产生相应的影响。所以，在 H 医药公司常见的采购、研发、销售等价值活动中，要从系统的视角，对辅助活动与基本活动、基本活动与基本活动之间的关系进行分析，进而实现对公司价值链条的整合和优化，推动

公司的内部审计资源的合理分配。

4.3.2 基本活动各环节审计评价指标构建

(1) 采购环节

从原材料采购质量及存在状况看,医药公司资产与一般公司相比具有特殊性,对于某些以中药生产为主的制药公司来说,它们的原材料和库存商品都是以植物等生物性资产为主,这些生物性资产的状况会受到生长环境、温度、干湿度等外部因素的影响。同时,由于原料产地的农户季节性收入的变动,采购成本也会出现很大的波动,并且这类生物性资产在进行实际的清点时,会遇到更大的困难。例如,要确保药品在发酵时不被破坏,以使其发挥作用,就必须依靠每日的统计。同时,在医药公司实施采购环节增值型内部审计时,也应着重关注存货和存货跌价准备的实际情况。对于 H 医药公司来说,存货是影响公司持续经营的重要因素,与现金流状况密切相关。所以,在进行内审时,要注意对采购的原料是否真实、是否有质量问题,以避免出现合同不实的现象。

从采购费用的发生与控制方面,对价值增值的内审应当重点对有重大现金外流的购货定价进行专门的审计。医药公司所使用的原料,除有本地的原料之外,也有进口的原料,这些原料受到原料本身特性的影响。在这类公司中,有的公司还会到药材产地的农村去购买药材,这就造成了购买时很难拿到发票等凭证的问题。所以,对公司的购进资金的真实性和合理性,就成为了内审人员关注的焦点。在这一阶段,可以着重于在采购环节出现的优质优价合约,检查是否给了某一个供应商“优价”但没有得到“优质”的产品,或者购买了“劣质”的产品,采购中心和某一个供应商有没有私下的偏向。与此同时,在对购买价格进行分析的时候,还可以与过去三年购买价格的变化相联系,来分析这一年的购买价格有没有出现明显的异常。

从采购过程和关键供应商选择的角度来看,内部审计应该将重点放在是否具有合理的采购计划、是否存在无效采购的情况、采购过程中是否存在违法操作等风险因素上。由于采购部和生产部的关系密切,采购部必须按照生产部的制造方案来决定最终的采购量,所以各个部门的合作就显得尤为重要。

表 4.15 采购环节指标

审计风险因素	指标类型	绩效评价指标
采购计划不合理	定量	往期缺货率与缺货周期
采购价格不合理	定量	采购价格降价比率、原材料占营业收入比、同期同类产品价格比率
采购成本过高	定量	采购成本变化率
采购验收环节风险	定量	入库检验合格率
供应市场短缺	定量	供应商数量、缺货天数、缺货率、生产预测差异
关键供应商的失败	定量	供应商数量、资产负债率
虚构采购交易	定性	对合同内容的真实性、完整性考察
采购验收环节风险	定性	核查账实差异及原因
供应商选择不当	定性与定量	供应商资产负债率、准时供货率订单准确率、到货及时率、产品质量合格率、合作时间

(2) 研发环节

医药产业是一个创新密集的产业，医药公司一般都是高技术公司，因此，它的研发水平将会对公司的寿命产生直接的影响，并将会对公司的核心价值产生很大的影响。H 医药公司是医药制造业的龙头公司，药品研发是该公司存在高风险和高增值的环节。药品研发风险与非专利药一致性评价都会对内部审计结果造成影响，公司基于未来发展需要，每年投入大量资金用于药品研发和仿制药一致性评价。产品上市后的市场前景和未来的经济回报是不确定的，对 H 医药公司的研发环节进行增值型内部审计，就是要对研发投入的使用情况进行高度关注，对研发风险进行阶段性评估，并对在确定的研发周期内所取得的研发成果进行审计。同时，考虑到公司研发能力的提升，也要求公司拥有高质量的人力资本，因此，可以采用技术人员的流失率来衡量公司的内审绩效。另外，由于我国对医药公司的发展给予了高度的关注，在“新冠肺炎”的背景下，国家对医药公司的财政补贴、税收减免、免税等政策，鼓励公司提高研发水平。由于研究开发单位对经费的依赖程度很高，因此，在进行增值型内部审计时，必须对相关经费的实际用途和效率进行检查。所以，在进行研发应用的可能性评估、使用情况的分析等方面，都可以作为审计的重点。

表 4.16 研发环节指标

审计风险因素	指标类型	绩效评价指标
研发费用未有效使用	定量	研发费用使用率
研发失败	定性	评价研发应用可能性
研发团队存在问题	定量	员工流失率、科研人员占总人数比
新产品开发与管理水平低	定性与定量	新产品数量、新产品市场反馈情况

(3) 生产环节

H 医药公司生产环节的主要风险与审计重点应从生产的流程、计划、成本三方面进行分析。内部人员可运用穿行试验、现场观察等方法，对生产环节进行深入的审计。

H 医药公司的产品分为胃肠药、心血管药、益肾药、利尿药、伤科药、诊断药，公司主要经营的是四墨汤口服液，银杏胶囊，缩泉胶囊等，制剂以片剂、口服剂、胶囊剂为主。在制作片剂产品时，会经过辅料混合、制粒、干燥、压片和包装等多个步骤。天然药材却不存在这些步骤，只需对原料进行筛选，然后清洗、晾晒，干燥后，就可以获得净药材，然后进入封装入库的过程。所以，以价值链为基础的内部审计，应该根据药物制造流程的特征，尤其是药物制造流程多的情形，来审查药物制造流程中的费用浪费。

在生产环节方面，由于医药生产是集采购与销售为一体的，因此，对 H 医药公司进行增值型的内部审计，应当关注从生产到质量检验和入库的整个流程。一是要注重各方面的一致性与协调；例如，一家医药公司，假如采取了“以销定产”的方式，那么，就会有一份由生产部按照出货计划与销售部协商的生产计划。所以，内审就必须对公司的生产规划有无不当的风险、制定生产规划的流程有无规范、各个部门的工作有无分工。

在生产效率方面，要实现以价值为导向的内审“提质增效”，就需要对内审费用的投入与实际运行的成效进行有效的监督。一方面，医药公司的生产成本主要包括四个方面：设备投入，人员工资，材料，燃料，电力。内部审计人员要对医药公司的生产线进行现场调查，并与目前的药物成本核算方法相结合，对原材料、劳动力、能源、设备等进行审计，并对其进行精确的测量，看看在能耗、料耗上是否存在着成本的浪费。另外，从员工素质和人员流失、资源配置和品质控

制等方面，可以用来评估公司的生产水准和经营稳定度。另外，由于产品的品质也会给制造流程带来风险，因此，在目前的生产状况以及过去的生产经验的基础上，内审员可以对此进行改进，从而使制造流程更加高效。要想解决以上可能出现的风险，可以将定量和定性的指标结合起来，对生产活动中的有关问题，展开考核。

表 4.17 生产环节指标

审计风险因素	指标类型	绩效评价指标
生产成本过高	定量	单位人工成本、原材料费用等
生产产品质量差	定量	药品合格率
生产人员素质不高	定量	员工流动比率、员工学历
生产线的调整失败	定量	生产线调整效果、生产线调整次数
生产与销售不匹配	定量	订单不匹配数、订单不匹配率
生产进度缓慢	定量	延迟天数、订单延迟率、停工天数
产品能耗过高	定量	单位人工成本、单位工具辅料、单位动力、单位累计折旧、单位其它费用
废料管理不当	定性	废料管理制度是否完善、制度执行是否有效
生产线升级改造失败	定性	检查生产线调整效果

(4) 销售环节

在医药公司的价值链中，营销是非常关键的一环，它的价值最终得以体现。H 医药公司的顾客多为经销商、医院及药房等，仅有小部分药品能直接销售给病人。所以，在进行内审的时候，就应该把重点放在销售渠道的合理性和销售成本的合理性上。H 医药公司在销售过程中存在着高风险和高金额的特征，该过程涉及到员工的工资、广告宣传、运输和接待费用等费用。在对销售成本进行核算的过程中，药物的销售有分销和代理两种形式，大部分的医药公司都是以竞标的方式来招募分销商，并与其订立购销合同来进行销售的。所以，内审人员必须先取得过往的销售资料，然后再与当前的资料作比较，才能发现问题。接着，审计师又从销售人员，销售渠道，销售费用等方面来评估这些风险。对于以上情形进行审计。

表 4.18 销售环节指标

审计风险因素	指标类型	绩效评价指标
销售定价风险	定量	采购价与零售价差异
销售成本过高	定量	销售费用在总成本中的占比
销售人员胜任水平不足	定量	本科生比率、平均销售业绩、 客户满意度、退货率
销售网点实力不足	定量	流动比率、速动比率、 销售网点配套设施缺失率
公司销售渠道控制力不足	定量	缺货率、缺货天数、存货破损率
销售计划风险	定性	分析药品营销组合及产品结构
虚假销售风险	定性	对合同内容的真实性、完整性考察， 核查是否虚构销售业务
公司宣传不足	定性与定量	公司宣传针对性、广告商资质、 广告费用与广告绩效
销售产品竞争力不足	定性与定量	产品组合合理性、客户满意度、 产品定价合理性

4.3.3 辅助活动各环节审计评价指标构建

根据价值链理论的要求，价值链活动分为基本活动与辅助活动。基本活动主动创造价值，辅助活动不能直接创造价值，而是通过支撑基本活动实现对公司的间接增值。H 医药公司的辅助业务活动为基本活动各环节提供全面的支持，与基本活动价值环节相辅相成，同时与基本活动各环节有着相契合的业务活动，共同为公司实现增值目标。

表 4.19 辅助活动指标

辅助活动环节	指标类型	绩效评价指标
人力资源管理环节	定性	职工受教育水平、员工公司忠诚度、文化认同度等
财务管理环节	定性	资金计划的前瞻性、账务处理的准及时性、 税务计算的准及时性、合同收款率、 银行存款和现金管理合规性、百元产值资金占用率
药品仓储管理环节	定量	存货账实相符率、库存占用率、库存周转率
技术改进管理环节	定性与定量	产品国内外注册的技术支持、相关技术标准的更新贯彻、 持续改进项目(包括技术改造+技术创新)按计划完成率、 新产品技术转化完成率

4.3.4 价值链整体实施效果评价指标构建

根据实施框架内的系统性原则,不仅要对各单项价值活动的审计情况进行评价,而且也需要通过定量和定性指标对价值链整体实施效果进行评价,并对其进行了多角度的综合评估。

考虑到内部审计的增值效应主要是通过对公司价值的增值来实现的,所以从医药公司的经营业务价值创造的角度来对其进行全面的评价。经营业务价值创造源于防范潜在风险和增加直接利润,具体表现为隐性增值和显性增值。其中,显性增值效应主要体现在财务和业务两方面。因此,对增值型内部审计实施效果评价指标的选取,在公司的财务层次上,本文从公司的整体盈利能力,公司的经营能力,公司的成长能力,公司的整体盈利能力,公司的经营能力,公司的成长能力三个角度来分析。在此基础上,本项目还将对公司的价值链进行优化,进而对公司的经营过程、产品结构进行优化,从而提升公司的经营水平,提升公司的价值。相对于显性的增值,隐性的增值更多地表现在对增值的内部审计进行控制,并对公司的潜在风险进行防范,从而提高公司的风险承受能力,并对公司的治理环境进行优化,从而为公司的价值增值提供了坚实的基础。本文从风险管理,内部控制,公司治理三个层面对公司的价值提升效果进行了评估。因为,内部审计可以对重要岗位人员的流动情况以及他们的职业能力有一个明确的认识,所以,内部审计对公司内部控制的改进,主要是从人力资源管理的视角来展开的,而在选择评估指标的时候,对其它因素的评价比较薄弱。

表 4.20 增值性实施效果评价

增值表现	评价角度	评价内容	指标类型	评价指标设计
显性增值	财务状况	盈利能力	定量	降低成本率
			定量	经济增加值
		定量	应付账款周转率	
	业务经营状况	营运能力	定量	存货周转率
			定量	应收账款周转率
			定量	资产规模总额
		经营规模	定量	生产药品种类数

续表 4.20 增值性实施效果评价

增值表现	评价角度	评价内容	指标类型	评价指标设计
显性增值	业务经营状况	营销水平	定量	主营产品市场份额
		产品认可程度	定性	主营产品品牌知名度
			定性	行业地位排名
	风险管理	风险评估与识别	定量	风险重视度
			定量	发现的高风险问题数量
			定量	职员流失率
隐性增值	内部控制	控制环境	定量	审计人员每年培训次数
			定量	内部审计人员职业胜任能力
		控制活动	定性	重要流程合规性
	公司治理	治理环境	定量	治理层或管理层要求审计次数
			定性	治理层、董事会、高管等相关被审计部门的满意度
		治理活动	定量	管理层对审计建议的采纳率
		治理活动	定性	治理过程有效性

增值性是内部审计的核心目标，其增值可分为显性增值和隐性增值两大类，即公司形象和各项软实力的提升。因此，要综合考察 H 医药公司增值型内部审计产生的显性价值和隐性价值。在选择指标的时候，以前文框架构建的指标选择思路为参照，在这两个维度上，对其进行了重点的研究，分别是：在财务水平和运营状态两个维度上，对其进行了研究。在对其进行了研究的同时，还从审计的效能和品质、关键岗位的人员管理等角度，对其进行了研究。在特定的价值链层次上，要与特定的职能部门目标相结合，实现增值。例如，对于销售部门来说，销售环节审计产生的显性价值，可以对销售人员的潜在价值进行详细的评估，包括提高市场份额，增加销售收入，优化销售渠道等。

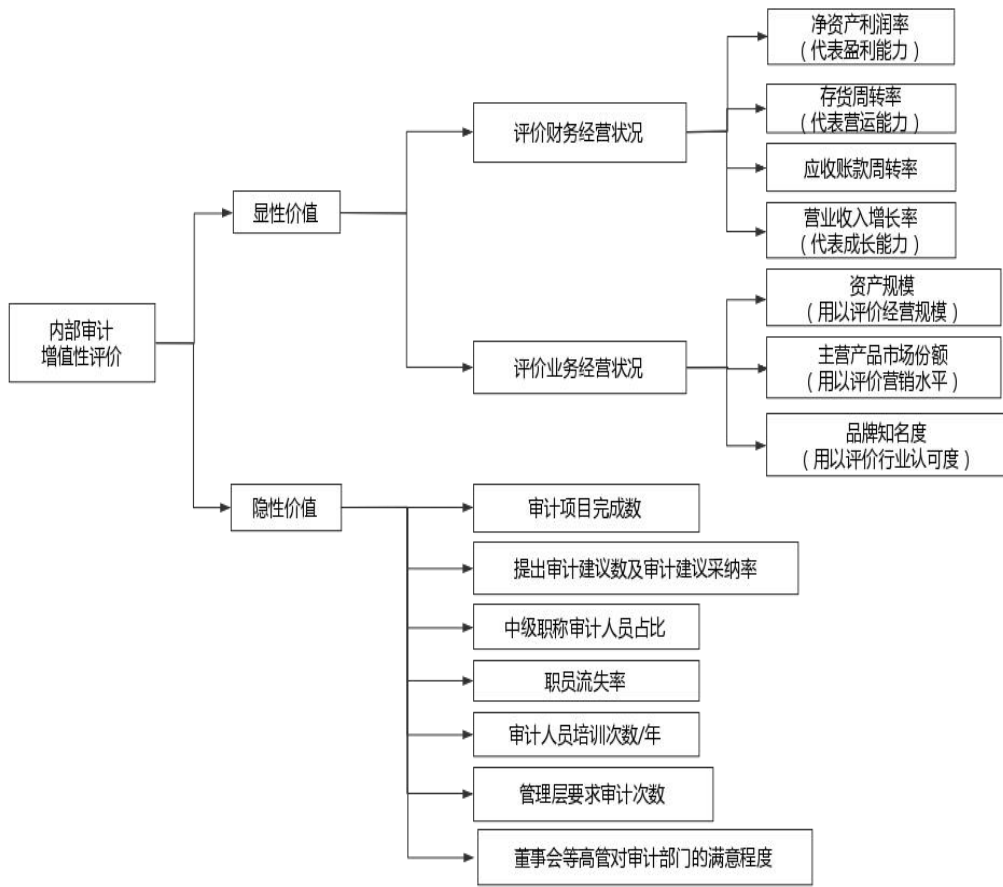


图 4.3 内部审计增值性评价

综合价值链审计评价标准的建立，除了要考虑增值性之外，还要考虑到其他方面。要结合本公司的具体情况，制定出一套符合本公司特点的评价体系，包括：内部审计的增值型，其他利益相关方的满意度，职业道德，专业能力，审计业务的开展，项目的管理，以及内部审计运作的合理和完善。对内部审计，人力资源，内部控制，风险管理等进行内部审计质量评价，保证内部审计工作的科学性，及时性。

H 医药公司在开展价值链审计工作之前，要依据自身的发展计划及过去的实际状况，制定出一套科学的考核指标，并设计出一套有针对性的奖惩与激励制度，并将其与员工的业绩考核有机地结合起来，这样才能更好地调动审计部门及员工的工作积极性，提高员工的主观能动性。优秀的内审人员为内审人员提供了一条上升通道，将内审人员的个人发展和公司的发展紧密地结合在一起。

4.4H 医药公司基于价值链的增值型内部审计意见形成

H 医药公司在进行基于价值链为基础的增值型内部审计时，其最终的结果是内部审计意见的产生，内部审计人员要对 H 医药公司价值链中的每一个环节的升值进行内部审计，并对价值链中的基础和附属活动的审计进行详细的描述，对所出现的审计问题和风险进行详细的记载，从防范风险、增加价值的观点提出自己的看法，对于与公司的收益无关的审计问题，可以不列入。相对于传统的内部审计，以价值链为基础的增值型内部审计，通过对问题出现的原因和后果的了解与评估，阐明了该事件的潜在风险会对公司造成的影响，并力求使管理层等其他报告的阅读者了解，公司在这一工作中能够获得的金融利益与非财务利益，增加了审计建议被采纳的几率，同时也能够提升公司的内部审计本身的价值与地位。

在进行了增值型内部审计以后，作为一个独立的第三方，进行内部审计和评价是必要的。其中，内部审计需要对 H 医药公司的经营活动等整体情况进行评估，与增值型内部审计实施效果的评估密切相关，以各个指数作为参照，分析分析了 H 医药公司在审计过程中存在的问题，并给出了有实际指导作用的审计建议。在审计结果公布之后，有关的业务部门能够仔细地对没有达到标准的指标进行剖析，并将其与价值链中的某个结点进行比较，从而更好地减少在各种经营活动中发生的坏账的危险，经过审计部的负责人的审查之后，提交给管理者。

前文通过对 H 医药公司的重要价值链活动的审计要点以及各个阶段的详细状况进行了详细的分析，并将其与价值链中各个阶段的增值型的内审指数联系起来，使有关的业务单位能够对这些不符合标准的指数与各个阶段之间的关系进行详细的剖析，从而减少各种经济活动中可能出现的坏账的危险。在这一背景下，文章从公司的角度出发，针对 H 医药公司现行的增值型内审模式，从公司的视角来看，可以为公司的未来发展带来一些启发。

表 4.21 存在的问题和改进建议

环节	存在的问题	改进建议
采购环节	(1) 主要供应商采购力度降低 (2) 部分产品的采购价与零售价、批发价有较大差异 (3) 帐面上的结余主要是原料和存货，有一定的积压 (4) 冷冻型配制药物容易发生腐败	(1) 对供应商的选择和维护进行优化。 (2) 审计人员要关注供货商的报价与最后的合约价格的差别，并关注采购商对医药产品的控制情况。 (3) 审计人员在编制前，要帮助公司做好预算，使其更准确、更经济、更有效，从而使公司更好地使用资本。

续表 4.21 存在的问题和改进建议

环节	存在的问题	改进建议
研发环节	(1) 补助金额少, 且均为在用状态 (2) 研发人员不断流失	提高研究与开发的多方面效能: (1) H 医药公司的组织架构具有很强的功能, 各个部门之间没有明确的工作职责, 从而影响到各个部门之间的有效交流; (2) 制订高级人才的招募计划, 增加高级人才的工资、福利等, 增加职位的吸引力, 给研究机构带来新的生机。 (3) 针对不同的失败者, 要设计和制订出一套科学的业绩评价指标, 同时要健全激励体系, 做到“财务”和“非财务”相结合。
生产环节	(1) 部分医药产品产销量间有较大差距 (2) 生产人员大幅减少	(1) 加强业务流程信息集成建设。建立一个分享与互动的平台, 以突破不同部门间的交流障碍, 节省交流的时间与费用。 (2) 生产部门劳动力结构的优化。招聘具有专业素质的员工; 应加强员工技能培训; 建立绩效考核制度; 确保激励与监督并重, 将绩效考核结果与奖金、职位晋升挂钩。
销售环节	(1) 销售费用占营业收入比例与同行公司相比较较大 (2) 较多业务采用赊销, 存在较大应收账款风险 (3) 近 5 年重要客户销售总额占比缩减, 可能是由于下游价值链的原因造成的。	(1) 增加对销售费用中的员工工资、广告费等进行审计, 以避免私人开支的过度支出。 (2) 鼓励对应收账款进行回收, 并把回收的结果列入员工的业绩考核, 使整个公司都对回收的风险给予足够的关注。 (3) 制定相应的指标, 构建顾客资信评估系统, 创建顾客资信档案, 对顾客资信进行评估, 并与下游顾客形成长久的合作关系。

5 基于价值链的 H 医药公司增值型内部审计保障措施

5.1 形成服务于价值链审计的增值型内部审计文化

作为企业文化的一部分,增值型内部审计文化包含了物质文化和精神文化两个方面,为内部审计创造了一个良好的氛围,降低了内部审计受到的阻力,加强了被审计对象的理解,推动了审计成果的转化。优秀的审计文化可以在审计部门和其他部门中产生影响,有助于审计部门对审计观念进行更新,改变工作方式,从正面对审计人员的个人行为进行激励、约束和引导,从而建立起正确的审计价值观。一种优秀的审计文化还可以对其它的职能部门形成一种无形的影响,让他们对内部审计的工作和权力给予充分的尊重,并对由于自己的认知不足而造成的一些行为上的偏差进行矫正,从而让他们一起促进内部审计的发展,从而达到达到审计目的,提升审计质量。

内部审计的物质文化主要是指内部审计的工作环境和内部审计的基本条件。H 医药公司管理层要加强对内审的物质文化建设,为内审工作提供必要的物质保障,同时要健全内审组织结构,加强内审工作的独立、权威。与此同时,通过从上到下的宣传和教育,可以帮助公司创造一个更好的审计氛围,让被审计单位对内部审计的态度变得更加端正,更加尊重并与其合作,让内部审计不至于成为一种流于形式,让内部审计能够真正地为公司的战略目标服务,并为公司的发展作出贡献。

价值观念、职业素养和伦理道德是价值观念的核心。站在管理者的立场上,H 医药公司的领导们应当对审计文化的氛围给予更多的关注,树立起一个好的榜样,并对内部审计增值的概念进行强化,对价值链审计增值的含义进行传播。在此过程中,内部审计师不仅能够更好地融入到价值链的审计思想中,而且能够加深被审计师对价值链的认识。H 医药公司要强化内审员之间的信息交流,并经常组织内审员交流,对工作中出现的问题、问题进行分析,并向上级汇报。同时,领导们也可以在交换信息的同时,对审计文化建设的进展情况进行全面的掌握,并将一些具有普遍意义的问题,转交到专门的部门,让他们去推进整改工作,同时,对于那些多次挑衅内部审计权威,影响内部审计进度的人,也要给予严厉的处罚。

5.2 推动价值链下增值型内部审计的信息化建设

在公司的价值链上，内部审计应按照“系统”的原则进行。在价值链中，每一个独立的价值活动都有联系，所以，要想使整个价值链变得更好，除了对各个单独的价值活动进行优化外，更重要的是要增强其内部的合作与交流。从 H 医药公司内部审计的现状来看，H 医药公司的内部审计体系不够完善，各个审计项目在审计过程中，经常会分别进行、汇报，这就导致了一些原本具有相关性的审计结果之间缺少了共享。所以，为了将审计框架的长期执行付诸实践，H 医药公司应该促进价值链下的增值型内部审计信息化的建设，并试图构建一个内部审计共享中心，让各个业务部门、各个上下游环节之间的信息传导、反馈与沟通得到强化，从而减少审计成果的转化和使用成本。价值链内部审计需要从一个动态的视角来看待资金流和信息流的变化和发展，而在这个过程中，审计共享中心的信息平台也可以利用大数据来强化对审计结果的追踪，从而能够及时地发现问题，并在事后对审计经验进行总结，并对审计成果进行管理。

H 医药公司要在财务上增加投资，建立健全的、有效的审计信息化体系，并在此基础上构建审计业务运行平台。构建一个科学、高效的信息平台，并对其进行统一的信息标准进行设计，让各个部门之间的数据可以自由地进行流转和共享，让数据收集变得更加便利，让内部审计变得更加便利，为非现场审计提供了有力的保障，从而减少了审计的执行成本，提升了审计的效率。高质量的审计软件具有非常强大的功能，它可以为审计部门提供额外的辅助功能，如自动筛选、自动分析、异常报告等，使内审人员能够快速定位审计高风险区域，突出审计重点，提高对审计业务的辅助决策能力，保证审计工作质量。在此基础上，通过构建数字化办公室，实现了对公司内审工作的“解放”，为公司提供了所需的信息化服务，充分利用了公司的资源优势，实现了公司内审环境的优化。H 医药公司还可以结合自己的实际情况，引入人工智能、区块链、云计算等先进的审计方法，对内部审计过程进行优化，使其更好的发挥出内部审计的顾问作用。

5.3 搭建业审融合的审计队伍

H 医药公司可以通过推荐和考察的方式，从全公司内部选拔优秀的专业人员，并聘用一些兼职的专业人员，从而形成一个专业的专业人员队伍。在前期的审计工作中，可以通过外调、专门挂职、机构调整等方式补充审计队伍，让各审计小组既有内部审计人员又有业务部门人员，并对审计工作的事前、事中、事后三个

环节进行了改进，如表 5.1 中所列，进而提升审计的品质，实现“1+1>2”的作用。

表 5.1 业审融合

工作阶段	业务部门	内审部门	业审融合点
事前	为内审部门提供相关的数据材料，系统标准，并对业务过程进行说明	熟悉被审计机构和所处的环境，进行前期情况调查，注意风险	可以进行事前分析，为高频、重大风险的项目提供预警服务，降低企业的决策失误。
事中	作为技术咨询，协助内审员更好的理解商业运作，为内审部提供人力支援	跟踪线索，找出可疑之处，及时更正偏差	实施事中控制和不断进行的审计项目控制
事后	利用审计结果，积极执行整改方案，对存在的问题进行改进	发布审计报告，并提出审计意见和管理建议，督促被审计单位将整体改进进展落实到实际工作中，并评估其实施效果。	实行事后监管、提供顾问、优化操作规程、提高操作品质

H 医药公司要对内审部进行“精英化”，培育一批既懂内审又懂内审的内审人员。H 医药在扩充审计师团队时，应当优先引进计算机，法律，企业管理，机械制造，市场营销等专业的高级人员，并将他们与 H 药业的各项经营活动进行密切的联系，以增强他们对各项经营的了解。在此基础上，本文对 H 医药公司的审计工作进行了系统地研究。

H 医药公司要建立一支高素质、高素质的审计师团队，就必须建立一套健全的审计师管理体系。H 医药公司要从长远的发展角度出发，制订出一套建立内审人才队伍的计划，建立内部审计的准入制度，后续培训制度，评价制度，完善内部审计的培训与评价体系。一个好的内审人员应该具有很高的职业素养，专业判断，关键要素的把握，职业道德等综合素质。

当前，H 医药公司的后续培训主要集中在了内部审计人员的理论知识的更新上，而与此有关的后续实践训练的内容却很少，应该在实践训练和理论训练两个方面同时进行。在实践训练上，公司的内审部会经常举办一次中心的研讨报告，与问题数据库相比较，检查质量、充分性和意见是否适当，从而提高审计师在实

施价值链审计过程中发现问题和解决问题的能力；邀请各个职能领域的专业人士，与他们进行沟通，共同探讨他们的工作过程，让他们更加深刻地认识到他们的具体工作，加速他们的业审融合，并为未来的价值链审计工作提供有意义的咨询；有经验的内审人员，也可以使用经验交流会、微课等形式，与经验不够的审计人员共同探讨，并与他们共同探讨怎样才能更好地管理好自己的人际关系，更好地运用好自己的语言，从而提升自己的表达能力，提升自己的沟通技能，从而降低在现实操作的过程中出现的摩擦。在理论培训方面，H 医药公司应当多聘请高校教授等外界的专业人士，开展相关的学术活动，开展增值型的内部审计课题研究、审计信息化等管理改革，并通过学习国外的先进研究结果和相关的法律法规，来不断地完善自身的知识架构，加强公司治理和风险管理的审计思维。

6 研究结论与建议

6.1 研究结论

对医药公司进行增值型内部审计,不仅需要对企业进行风险评估,还需要对它进行评价,以确定它的价值和可能存在的风险。要想实现公司的价值成长,就要从公司的整个价值链和各个环节着手,对每个环节中的高风险和高增值的环节进行剖析,把公司的增值点作为重点。以 H 医药公司为例,在价值链视角下,构建出价值链下的该公司增值型内部审计实施框架。同时,与该框架相结合,对 H 医药公司增值型内部审计的实施思路和流程展开了梳理,得出以下结论:

首先,相对于查错、防弊为核心的常规内审,增值型内部审计更注重其对企业的评价、咨询职能,并且主动地融入企业的运营和发展策略。价值链管理作为一种分析方法,它是一种挖掘自身的增值点和竞争优势的手段,在价值链视角下的增值型内部审计,要从总体上考虑,包括财务、业务、流程等多个层面,只有在这种情况下,才能更好地为公司的增值提供帮助。

其次,要想让内部审计增值的目的得以实现,不仅要遵守增值和重要性的原则,还要将高增值的业务和高风险的业务进行筛选,并与医药行业各个价值链活动的特点相结合,对审计内容进行分析。在进行内审工作时,提高内审效率,是内审工作的重要组成部分。因此,如何有效地利用企业的信息资源,提高企业的绩效,是提高企业绩效的重要途径。如果整改意见能够被贯彻执行,那么在价值链中,每一个关键环节的问题都可以被有效地解决,这样就可以达到内部审计为组织增值的目的。此外,在评价内部审计价值的价值时,还应该从隐含价值和显性价值两个角度来讨论,并将其分为直接价值和间接价值两个层面。

最后,从价值链的视角来看,内部审计是一条贯穿于价值链中,与其他企业以及内部价值链中的不同环节相关联的。不同的行业,其价值增加点是不同的,所以,在建立一个基于价值链的增值型内部审计模型框架时,应该更加重视不同行业和企业特征,这样才能更好地建立一个与行业相适应的实施框架,以达到企业增值的目的。与此同时,以价值链为基础的增值型内部审计可以利用审计共享中心对审计结果进行追踪,并利用信息化的方法来实现对价值链管理的可持续保证。

6.2 研究建议

因为个人科研能力、科研时间和科研环境等方面的限制，因此，在此基础上建立起来的以价值链为基础的内审执行架构，仍然存在着某些缺陷，需要对其进行深入的讨论和完善：

第一，由于医药企业的经营范围很广，各企业在医药生产和流通环节上的发展方向也各不相同，所以，本论文所建立的价值链模式并非完全适合于每一家医药企业。

第二，通过对本文案例公司的分析研究，总结了 H 医药公司在价值链下增值型内审的实施过程，指出我国医药公司应在这一过程中加强对其进行有效地评估，以提高其绩效。本文从定性和定量两个视角出发，对增值型内部审计指标的选取展开了探讨，但是，对于价值效果的评价，目前还缺乏一个量化的指数。因此，可以在今后的研究中，将其与内部审计业绩评价和绩效评价方法相结合，对其进行进一步的挖掘和拓展。

参考文献

- [1] Andrew J.Trotman; Keith R.Duncan.Internal Audit Quality: Insights from Audit Committee Members, Senior Management,and Internal Auditors[J]. AUDITING: A Journal of Practice & Theory,2018,37(4):235-259.
- [2] Caratas M A, Spatariu E C.Contemporary Approaches in Internal Audit[J]. Procedia Economics and Finance,2014,15:530-537.
- [3] Calota G, Ilie G. “The Lost Generation”. An Analysis On The Employability Of Higher Education Graduates In Europe. Case Study: Romania[J]. Internal Auditing & Risk Management,2014,2(30):120-129.
- [4] D'Onza G, Selim G M, Melville R, etal. A Study on Internal Auditor Perceptions ofthe Dumitrescu-Peculea A, Calota G. The Importance Of Internal Audit In Optimizing Management Processes[J]. Internal Auditing & Risk Management,2020,36.
- [5] Dessalegn Getie Mihret, Bligh Grant.The role of internal auditing in corporate governance:a Foucauldian analysis[J].Accounting, Auditing & Accountability Journal,2017,30(3):699-719.
- [6] Diana Weekes-Marshall.The role of internal audit in the risk management process:Adeveloping economy perspective[J].Journal of Corporate Accounting&Finance,2020,31(4):154-165
- [7] Frigo M.L.Too much value added?[J].The Internal Auditor,2012(2):61~63.
- [8] Florea Radu, Florea Ramona.Internal Audit and Corporate Governance[J].Ec-onomy Transdisciplinarity Cognition,2013.
- [9] Genevieve Le Baron, Jane Lister. Bench marking global supply chains: the power of the ethical audit regime[J]. Review of International Studies,2015, 41(5):905-924.
- [10] Goodwin-Stewart, Jenny,Kent P.The use of internal audit by Australian c-ompanies[J].Managerial Auditing Journal,2006,21(1):81-101.
- [11] Hasni M H O,Stewart J.The Effect of Incentive-Based Compensation on I nternal Auditors"Perceptions of Objectivity[J].International Journal of A-uditi

- ng,2015,19 (1):37-52.
- [12] James R.How Do Internal Auditors Add Value[J].The Internal Auditor,2003(2):33-45.
- [13] JC Paterson.A tutorial on support vector machines for pattern recognition [J].Data Mini NG and Knowledge Discovery,2016(2):955-974.
- [14] Karla M.Johnstone,Chan Li,Shuqing Luo.Client-Auditor Supply Chain Relationships,Audit Quality,and Audit Pricing[J].Journal of Practice and T-theory. 2014,33(4):119-166.
- [15] LM Botha,N Wilkinson.A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing[J].Meditari Accountancy Research,2019.
- [16] Marks N.The New Age of Internal Auditing[J].Internal Auditor,2003(12):40-52.
- [17] Paul Sobel.What Must Go Right[J].Internal Auditor,2015(2):20-22.
- [18] Rolandas Rupsys,Vytautas Boguslauskas. Measuring Performance of Internal Auditing:Empirical Evidence[J]. Engineering Economics,2007,5:9
- [19] Rakipi Romina;De Santis Federica; D'Onza Giuseppe.Correlates of the internal audit function' s use of data analytics in the big data era:Global evidence[J].Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,2020(pre-publish)
- [20] Siwidyah Desi Lastianti, Endang Muryani, Mahrus Ali.The Role of The Internal Audit Management of Enterprise Risk Management[J].IJEBD (International Journal of Entrepreneurship and Business Development),2018,1(2):110-119.
- [21] Wadesango Newman.Investigating the Value Creation of Internal Audit and Its Impact On Company Performance[J].Academy of Entrepreneurship Journal,2018,24(3):1-21.
- [22] 陈莹, 林斌, 何漪漪, et al. 内部审计、治理机制互动与公司价值——基于上市公司问卷调查数据的研究[J]. 审计研究, 2016(1):101-107
- [23] 范经华. 基于平衡计分卡的内部审计质量控制评价指标体系探讨[J]. 审计研

- 究, 2013(02):82-89.
- [24]郭小民, 兰桦, 姜烨, 王龙, 刘培培. 基于价值链的 5M1E 动因分析审计风险管理实践[J]. 中国总会计师, 2020(12):66-68
- [25]高文进, 刘介星. 基于价值增值视角的内部审计功能研究[J]. 中南财经政法大学学报, 2011(04):124-128.
- [26]胡路平. 基于战略视角的内部审计价值提升与实施路径探索[J]. 中国市场, 20191000(09):162-163.
- [27]胡畅闻. 企业内部审计增值功能研究[J]. 价值工程, 2019, 38(01):56-58.
- [28]韩振海. 价值链视角下的企业财务管理研究[J]. 中国商论, 2019(01):148-149.
- [29]侯雪筠, 刘兴钰. 企业增值型内部审计研究[J]. 商业会计, 2019(05):52-54.
- [30]黄奕涵. 增值型内部审计、税务风险与企业价值[J]. 财会通讯, 2021(03):46-49+87.
- [31]贾云洁. 从战略角度谈内部审计价值增值策略[J]. 审计与经济研究, 2009(2):45-49.
- [32]刘德运. 内部审计帮助企业增加价值——一个框架[J]. 审计研究, 2014(5):108-112.
- [33]李健, 王春昕. 大数据环境下增值型内部审计的实践与探讨[J]. 中国内部审计, 2015(07):48-53.
- [34]廖惠甜, 黄小勇, 辜雅莉, et al. 新常态下内部审计价值增值路径研究[J]. 审计与理财, 2017(5).
- [35]李维宏, 陈丽敏. 从价值链角度谈企业内部审计方法体系构建[J]. 知识经济, 2017(10):90-93.
- [36]李喜云, 徐丽. 基于平衡计分卡企业内部审计质量评价体系研究[J]. 商业会计, 2012(01):60-63.
- [37]刘元军. 内部审计在价值链管理中模式发展和增值途径[J]. 财会学习, 2019(17):3-4.
- [38]刘莉, 韦吉利, 陈卫星, 冷帆. 价值链成本管理在企业降本增效的应用[J]. 财务会计, 2020(20):79-80.

- [39] 刘晓婧. 内部审计增值路径探析[J]. 商业会计, 2015(4).
- [40] 刘立华. 基于横向价值链的企业价值创造机理研究[J]. 商业会计, 2011(3); 9-10
- [41] 陆兴凤, 曹翠珍. 管理会计内部应用环境优化——以“共享价值+业财融合”为指导[J]. 财会月刊, 2020(05): 150-156.
- [42] 罗颖, 柳芝. 基于价值链的企业增值型内部审计研究[J]. 财会通讯, 2017(22): 89-92
- [43] 吕彩荣, 朱峰. 基于价值链视角的内部审计职能定位[J]. 会计之友, 2016(02): 115-119
- [44] 倪良辉, 许宝, 杨凤, 赵林婷. 价值链视角下企业内部审计增值路径探析[J]. 审计月刊. 2011, (5)
- [45] 任淼. 增值型内部审计在公司治理中的职能弱化现状及实现途径[J]. 时代金融, 2019(06): 199-200.
- [46] 瞿慧芹. 上市公司增值型内部审计体系构建[J]. 财会通讯, 2017(07): 86-90.
- [47] 谌小红. 新规定下内部审计价值增值路径探析[J]. 财会学习, 2018, 203(29): 156-157
- [48] 沈琦敏, 王素梅. 大数据环境下企业内部审计风险控制与价值增值的路径研究——基于价值链理论视角[J]. 财会研究, 2017(12): 67-69.
- [49] 田洪刚. 企业成本管理与价值链管理模式的融合创新[J]. 商业经济研究, 2020(03): 130-132.
- [50] 王兵、鲍国明、刘力云：“内部审计未来展望”，《审计研究》，2013年第5期，106-112.
- [51] 王光远. 消极防弊·积极兴利·价值增值(五)——20世纪内部审计的回顾与思考:1990-2000年[J]. 财会月刊, 2003(11): 3-5.
- [52] 王光远：“现代内部审计十大理念”，《审计研究》，2007年第2期，24-30.
- [53] 王光远. 关于内部审计业绩的评价标准问题[J]. 财会月刊, 2002(09): 3-5.
- [54] 王萍. 内部审计加强独立性研究[J]. 经济研究导刊, 2013(24): 167-168.
- [55] 王凯. 增值型内部审计模式的特征及路径[J]. 财会研究, 2018(05): 63-66.
- [56] 万文刚、余天京、刘文汉：“内部审计增加组织价值实务研究——多维度拓

- 展内部审计价值增值空间”，《中国内部审计》，2015年第2期，52-57.
- [57]武玲玲,张立火.基于价值链的视角对内部审计的价值增值活动进行思考[J].山东纺织经济,2013(6):41-43.
- [58]闫恺媛,张薇,张玮庭.浅谈价值链视角下基层央行增值型内部审计[J].西部金融,2019(01):86-89
- [59]阳秋林,刘美玲,郭丹,李焕勇,蒋七元.浅析增值型内部审计的现状及其对策[J].财务与会计,2016(01):65-66.
- [60]余玉苗,詹俊.论增值型企业内部审计的发展[J].审计研究,2001(05):31-34.
- [61]于荣霞.价值链视角下的武钢业务流程审计[J].武汉冶金管理干部学院学报,2015,25(02):41-45.
- [62]阳秋林,郭丹.衡阳市增值型内部审计应用效果及对策研究[J].中国内部审计,2015(1):38-39.
- [63]杨忠海.业财融合充分发挥管理会计在企业价值链中的增值作用[J].中国总会计师,2018(12):68-69.
- [64]张春玲.价值链视角下企业财务分析相关问题探讨[J].财会学习,2018(35):31-32.
- [65]赵娜.内部审计增值功能研究[M].西南财经政法大学,2007.
- [66]张萌,郭兴华,习亚峰.价值链视角下医药公司内部审计增值分析——以汉森医药为例[J].财会通讯,2019(16):96-100
- [67]吴梦迪.基于价值链的H集团增值型内部审计研究[D].重庆理工大学,2021.
- [68]中国人民银行上海总部内审部课题组.央行内部审计增加组织价值:实现路径与评价标准[J].中国内部审计,2015(1):49-53.
- [69]朱浩喆.研究公司内部审计绩效[J].中国城市经济,2011(8):6.
- [70]赵红英.对现代内部审计业绩评价模式的探讨[J].经济研究导刊,2006(4):87-89.
- [71]郑新源.公司治理视角下增值型内部审计探究[J].财会月刊,2009(03):78-79.
- [72]郑石桥,李娴娴.增值型内部审计:理论框架和例证分析[J].会计之

友, 2017(05):131-137.

[73]张元婧. 基于价值链的 BY 医药公司增值型内部审计研究[D]. 重庆理工大学, 2021.

[74]傅晓宇. 基于价值链的 WT 公司增值型内部审计研究[D]. 沈阳理工大学, 2020.

致 谢

时光飞逝,三年的研究生生活即将结束,我们都将结束无忧无虑的校园生活,步入社会。回顾在学校的三年里,收货伴随着成长,有太多的感谢无法言表。

首先,我要对我的导师表达最真挚的感谢,谢谢她在过去三年里给予我的无论是学习还是生活方面的关心和帮助,督促我学习计划的完成,指导我论文的撰写,也时刻关注着我的生活日常。疫情的原因,虽然与老师大部分交流都止于线上,但是也无法影响我对导师的感激之情!其次,我要感谢我的好朋友窦同学,在日常生活中给予我的陪伴,让我的研究生生活丰富多彩,充满乐趣。感谢她三年内不断的给我鼓励。最后,我要感谢我的父母,他们是最坚强的后盾,给我支持,是我前进的动力。

在论文即将完成之际,我要感谢三年来帮助过我的师门的小伙伴们,和论文撰写过程中帮我解决困扰和一次次认真审阅后提出修改意见的老师,你们辛苦啦!未来的日子里,希望我的伙伴们有一个好的未来,祝愿我的父母和老师身体健康,开心永驻!