

分类号 _____
U D C _____

密级 公开
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 基于新审计报告准则的关键审计事项披露问题
研究——以 A 会计师事务所为例

研究生姓名: 王博

指导教师姓名、职称: 张金辉 教授 潘敏 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: 2021 年 5 月 30 日

独创性声明

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

学位论文作者签名： 王博 签字日期： 2021.6.5

导师签名： 张金钟 签字日期： 2021.6.8

导师(校外)签名： 潘文 签字日期： 2021-6-8

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，_____（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： 王博 签字日期： 2021.6.5

导师签名： 张金钟 签字日期： 2021.6.8

导师(校外)签名： 潘文 签字日期： 2021-6-8

**Research on the Disclosure of Key Audit
Matters Based on the New Audit Reporting
Standards——Taking Accounting Firm A as
an Example**

Candidate : Wang Bo

Supervisor: Zhang Jinhui Pan Min

摘 要

在 2016 年 12 月颁布的新审计报告准则中,《中国注册会计师审计准则第 1504 号准则——在审计报告中沟通关键审计事项》(以下简称“1504 号”准则)是其最重要的部分,同时也是仅有的一项新增准则,本文开展的关键审计事项披露问题研究也以该准则为基础。新的审计报告准则颁布后,有关部门对何时实施“1504 号”准则做出了明确规定,其规定从 2017 年首日起,先在“A+H”和“H”股上市公司实施,然后从次年首日起,在所有上市实体实施。从“1504 号”准则正式发布到其在所有上市实体全面执行再到今日,与该准则相关的研究讨论从未停止过,此外,该准则虽然得到了业界的普遍认可,但在披露关键审计事项的实际操作中仍然需要处理许多问题。

本文在收集 A 会计师事务所出具的 2017 年和 2018 年审计报告的基础上,还采用了其出具的最新年度 2019 年的审计报告,以对其关键审计事项披露情况进行研究。此次研究在运用了信息不对称理论、信号传递理论和现代风险导向审计理论的同时,也运用了案例、对比等分析方法对关键审计事项的披露进行了分析与研究。本文首先从关键审计事项披露数量及行业分布、分类、确认依据与审计应对措施以及披露形式四方面介绍了 A 会计师事务所三年间的关键审计事项披露现状,接着通过相关分析对披露中出现的问题进行了总结,并得出其原因,最后针对披露中出现的问题及其原因从不同层面为 A 会计师事务所关键审计事项披露的改进与完善提出了相应的对策与建议。

A 会计师事务所作为业内有一定规模的审计机构,其关键审计事项披露中出现的问题也可能出现在其他事务所同类型的审计工作中,因此开展对 A 会计师事务所关键审计事项披露问题的研究,有助于为其他审计机构改进和完善关键审计事项的披露提供一定的参考与借鉴。

关键词: 新审计报告准则 关键审计事项 信息含量 信息披露

Abstract

Among the 12 new audit reporting standards announced in December 2016, "Chinese Accounting Standards for Certified Public Auditors No. 1504 Standard-Communicating Key Audit Matters for Audit Reports" (hereafter referred to as "No. 1504" Standards) This is a new and relevant form of research, and the research on key audit issues conducted in this article is also based on this standard. Following the announcement of new standards for audit reports, relevant departments have made clear guidelines on when to implement the "No. 1504" standard. The regulations will apply to listed companies "A + H" and "H" for 2017. Then from the first day of the following year, it will be included in all listed businesses. From the official release of the "1504" standard to the full implementation of all listed businesses to date, research and discussions related to the standard have not been suspended. In addition, although that standard has been widely recognized by the industry, it reveals important audit issues. There are still many challenges to be addressed.

On the basis of collecting the 2017 and 2018 audit reports issued by accounting firm a, this paper also uses the latest annual 2019 audit report issued by accounting firm a to study the disclosure of key audit matters. This study not only uses the information asymmetry theory, signal transmission theory and modern risk oriented audit theory, but also uses the case, comparative analysis methods to analyze and study the disclosure of key audit matters. This paper first introduces the current situation of the disclosure of key audit matters of accounting firm a in the past three years from the following four aspects: the number and industry distribution, classification, confirmation basis, audit response measures and disclosure forms of key audit matters. Then it summarizes the problems in the disclosure and finds out the reasons through relevant analysis, Finally, in view of the problems and reasons in the disclosure, the paper puts forward corresponding countermeasures and suggestions for the improvement and perfection of a accounting firm's key audit matters disclosure from different levels.

As an accounting firm with a certain level of industry in the industry, financial company A may have problems with the creation of important audit issues in the same type of audit work in other firms. is a financial company A. It is helpful to provide certain indicators and references to other audit institutions to improve and complete the disclosure of key audit information.

Keywords: New Audit Reporting Standard; Key Audit Matters; Information Content; Information Disclosure

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景和意义.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
1.2 文献综述.....	3
1.2.1 国外研究现状.....	3
1.2.2 国内研究现状.....	4
1.2.3 文献述评.....	5
1.3 研究内容和方法.....	6
1.3.1 研究内容.....	6
1.3.2 研究方法.....	7
2 相关概念和理论基础	8
2.1 相关概念.....	8
2.1.1 审计报告准则.....	8
2.1.2 关键审计事项.....	8
2.1.3 关键审计事项披露.....	9
2.2 理论基础.....	10
2.2.1 信息不对称理论.....	10
2.2.2 信号传递理论.....	11
2.2.3 现代风险导向审计理论.....	12
3 案例介绍	13
3.1 A 会计师事务所概况.....	13
3.2 A 所基于新审计报告准则的关键审计事项披露流程和要求.....	13
3.2.1 关键审计事项披露的流程.....	13
3.2.2 关键审计事项披露的要求.....	14
3.3 A 会计师事务所关键审计事项披露案例数据选取.....	14
3.4 A 会计师事务所关键审计事项披露现状.....	15
3.4.1 关键审计事项披露数量及行业分布.....	15
3.4.2 关键审计事项的分类.....	17
3.4.3 关键审计事项的确认依据与审计应对措施.....	20

3.4.4 关键审计事项的披露形式.....	23
4 A 会计师事务所关键审计事项披露出现的问题及其原因.....	24
4.1 A 会计师事务所关键审计事项披露出现的问题.....	24
4.1.1 关键审计事项确认依据不清晰.....	24
4.1.2 不同年份间关键审计事项的差异较小, 重复程度较高.....	25
4.1.3 披露的关键审计事项缺乏信息含量.....	26
4.1.4 关键审计事项披露内容缺乏可理解性.....	29
4.2 A 会计师事务所关键审计事项披露出现的问题原因分析.....	30
4.2.1 相关审计人员的职业判断能力不足.....	30
4.2.2 关键审计事项披露的复核制度不健全.....	31
4.2.3 缺乏对相关审计人员的有效培训.....	32
4.2.4 缺乏相关监管机构的指导与监督.....	33
5 A 会计师事务所改进关键审计事项披露的对策与建议.....	34
5.1 规范关键审计事项内容的披露.....	34
5.1.1 个性化披露关键审计事项的确认依据.....	34
5.1.2 针对性披露关键审计事项的审计应对措施.....	35
5.2 相关审计人员提高自身专业素质.....	36
5.2.1 加强自身职业道德建设.....	36
5.2.2 增强自身职业判断能力.....	37
5.3 完善关键审计事项披露的相关制度.....	37
5.3.1 完善关键审计事项披露的复核制度.....	37
5.3.2 完善对相关审计人员的培训制度.....	38
5.4 监管机构加大对关键审计事项披露的指导与监督力度.....	39
5.4.1 派遣专家组指导关键审计事项的披露.....	39
5.4.2 利用约谈机制监督关键审计事项的披露.....	39
6 结论与不足.....	41
6.1 研究结论.....	41
6.2 研究不足.....	41
参考文献.....	43
后 记.....	48

1 绪论

1.1 研究背景和意义

1.1.1 研究背景

2008 年世界金融危机之后，人们发现有用的信息、公司经营存在的问题等都无法反映在当时标准的审计报告中，这种审计报告已经无法满足报告使用者的需求。许多国家和地区认识到了这一点，于是审计报告准则的改革，审计报告信息内容的改进以及与审计过程相关的信息披露的完善都被提上了日程。在这之后，为了使审计报告内容更加丰富，审计报告披露制度更加完善，国际审计与鉴证准则理事会开始对原审计报告准则进行细致的调整与修改，在经过不断的讨论与完善后，最终其于 2015 年 1 月对新修订的国际审计报告准则进行了公布。该准则一经公布，便在国际上产生了巨大影响，各国学者都开始对其相关领域进行讨论与研究，与此同时，此次审计报告准则改革也引起了中国审计报告改革的热潮，财政部等相关部门紧跟国际趋势，并根据中国的具体情况，对当时正在使用的审计报告准则做出了相应的调整与修改。

我国于 2016 年 12 月发布了以“1504 号”准则为核心的新审计报告准则，并规定自 2017 年首日起，其在 A+H 股和 H 股上市公司率先执行，其他上市实体从第二年开始逐步开展执行，新审计报告准则全面实施的大幕由此拉开。此次改革使旧审计报告标准化得到了有效的改善，同时要求增加关键审计事项相关内容是此次准则修改调整最大的地方。此外，相比于原先标准的审计报告，此次修订的审计报告准则对披露关键审计事项做出了规定，这对被审计单位信息披露的个性化有所帮助，同时也有利于丰富审计报告的内容与信息含量。

然而到目前为止，在实务界与理论界中，与关键审计事项披露相关的研究讨论从未停止过，关键审计事项披露虽然受到业界普遍认可，但在实际操作中仍然需要面对许多问题，而如何解决这些问题成了现今相关研究的关注点。在此基础上，本文以 A 会计师事务所为案例，对其披露的关键审计事项进行分析与研究，并总结其不足及原因，最后提出相应的对策与建议，以期进一步完善与规范会计

师事务所关键审计事项的披露。

1.1.2 研究意义

(1) 理论意义

首先，有助于丰富对关键审计事项的研究。因为当前距新审计报告准则的发布时间及开始实施时间并不算太长，所以在一定程度上来看，我国关于会计师事务所对上市公司关键审计事项披露问题相关的研究还不够丰富。除此之外，我国一些相关领域的专家学者针对关键审计事项披露情况进行了更多的实证研究分析，而将最新年度审计报告中的关键审计事项数据用于相关案例研究的则比较少。本文以 A 会计师事务所为例，研究其关键审计事项的披露问题并提出相关建议，能够丰富关键审计事项的相关研究。

其次，充实与新审计报告准则实施相关的文献。新审计报告准则在部分上市公司执行之初，其在实务中的执行情况便吸引了不少研究者对其进行研究，现在注册会计师在对所有上市公司进行财报审计时都要执行新审计报告准则，与这种情况伴随而来的是关键审计事项披露的相关问题逐渐开始困扰审计工作者，因此，从深度和广度方面加大对会计师事务所关键审计事项披露的研究力度势在必行，这将会为新审计报告准则有关情况的研究打开一扇新的大门，除此之外，也将使与新审计报告准则实施相关的文献得到充实。

(2) 实践意义

为会计师事务所规范披露关键审计事项提供对策与建议。各行各业的上市公司都会对各会计师事务所委托财务报表审计业务，而不同的审计客户由于所处行业的差异，其都有各自不同的特点。会计师事务所在进行审计的过程中，如何结合审计客户的具体情况以使描述的关键审计事项不标准化，从而体现出被审计单位的特点是关键审计事项披露的难点所在。所以，运用相关理论对会计师事务所的关键审计事项披露进行细致分析与研究，发现披露的不足之处并提出改进完善的对策与建议，可以让同行业其他会计师事务所从中获得有用的信息，并吸取相关经验与教训，从而使关键审计事项的披露工作变得更加规范。

1.2 文献综述

1.2.1 国外研究现状

(1) 关键审计事项披露内容的研究

2015 年初英国财务报告委员会对按照新审计报告准则编制的第一批审计报告进行了调查研究,通过研究发现,注册会计师在这批新审计报告中披露了诸多与“重大错报风险”相关的有用信息,他们认为应收账款减值,存货减值,商誉减值等事项是“重大错报风险”最为集中的领域。次年初,该机构对第二批执行新审计报告准则的审计报告进行研究后发现,应收账款减值类事项仍是注册会计师给予重点关注的方面。

(2) 关键审计事项披露影响的研究

Doxey (2014) 认为关键审计事项的披露,提高了被审计单位治理层与注册会计师交流的积极性,这也使得投资者能清楚企业风险所在,从而进行合理投资。Reid (2018) 认为,披露关键审计事项可以在不显著增加审计成本的情况下提高审计报告的质量。

(3) 关键审计事项信息含量的研究

Christensen et al. (2014) 研究发现,关键审计事项数量及相关内容是预期使用者使用审计报告时必读的,这也就意味着新审计报告准则中增设的“关键审计事项段”是具有一定的信息含量的。Carver and Trinkle (2017) 认为,一般投资者在使用审计报告方面有着天然的劣势,他们不能够充分利用关键审计事项中的有用信息,所以其中的信息含量对他们而言非常有限。Gutierrez et al. (2018) 研究发现,在关键审计事项中,投资者会对其感兴趣的重大错报风险产生较大的反应,并从其中获得一定的有效信息。

(4) 关键审计事项披露问题及改进的研究

Bagshaw (2014) 认为,注册会计师出于规避风险的目的会在描述事项时使用标准化的措辞,而这样做会让披露的关键审计事项缺乏一定的针对性。Bedard et al. (2016) 研究发现,审计机构披露的关键审计事项数量在逐渐减少,并且审计应对措施中的审计程序也很少是针对被审计单位具体情况设计的。

1.2.2 国内研究现状

(1) 关键审计事项披露内容的研究

阚京华和刘超宇(2018)对第一批新审计报告进行研究后发现,由于不同事务所对关键审计事项披露的认识和理解存在一定差异,其各自在审计报告中披露的关键审计事项在内容等方面也有着很大不同,无法进行比较分析,在此背景下出具的审计报告,其质量无法得到保证,因此无法确定关键审计事项的具体价值。陆军和张金丹(2018)对首次公开披露的关键审计事项在公司和行业层面都进行了综合性的研究和分析,通过对关键审计事项的披露问题进行分析,发现几乎所有公司都具有明显的行业特征。杨明增等(2018)在研究中利用多元回归等方法对第一批新审计报告中的关键审计事项进行分析后发现,其披露数量与包含的信息含量呈现正比例关系。袁敏和谢萌(2018)认为在关键审计事项的描述内容中,审计程序执行结果的缺失会对预期使用者通过审计报告获取相关信息产生一定的影响。阚京华和曹淑颖(2018)通过实证研究发现:审计报告中关键审计事项的数量越多,其审计客户的资产负债率则越高;会计师事务所擅长何种业务对披露数量影响不大。柳木华和董秀琴(2018)研究发现,与英国相比,中国审计从业人员对关键审计事项进行披露时更加小心谨慎。除此之外,还发现关键审计事项的披露具有一定程度的连贯性。梁日新和李英(2019)对以前年度 A+H 股上市公司的审计报告进行了研究,统计并分析了预期使用者、事务所和被审计单位对披露关键审计事项之后可能产生的各种影响。

(2) 关键审计事项披露影响的研究

徐灏和赵青(2017)认为关键审计事项段中的具体索引的增加,使得相关信息的出处更加清晰,同时也明确了注册会计师的相关责任,这有利于注册会计师和审计客户之间的沟通。郝玉贵和杨柳(2017)研究发现,审计报告的形式和内容发生变化使得审计报告突出了重点,进而增加了其信息含量。郭艳萍和曹丽莎(2018)通过调查分析发现,关键审计事项的披露有利于强化相关审计人员的审计责任并提升审计报告的质量。郭艳萍和娄超(2018)对部分事务所出具的审计报告从确认依据和审计应对措施方面进行了分析,研究发现关键审计事项披露评估结果显示披露的关键审计事项达到了预期的效果。叶妮(2018)使用琼斯模型对关键审计事项披露情况进行了深入分析和综合研究后发现,关键审计事项的及

时披露将更加有利于有效遏制上市公司的资本盈余风险管理。

(3) 关键审计事项信息含量的研究

郝玉贵（2017）研究发现，包含关键审计事项的审计报告可以使预期使用者从中获得更多有用的信息。孙文军等（2018）指出，上市公司发布包含关键审计事项的审计报告后，股票交易量就得到了增加，这是新审计报告能提供给投资者更多所需信息的证明。梁刚和曾旭（2019）根据调查研究发现，虽然关键审计事项的披露有助于信息含量的提升，但这也导致了会计师事务所审计成本的增加。

(4) 关键审计事项披露问题及改进的研究

冉明东和徐耀珍（2017）通过研究分析发现，注册会计师在职业判断和风险控制能力等方面存在差异，这将对关键审计事项信息披露有很大的影响；格式化的披露导致关键审计事项缺乏个性特征。季丰（2018）通过研究发现，注册会计师在披露关键审计事项中出现的的问题是“不会写，不敢写以及不让写”。吴秋生，杜正元（2018）研究发现，关键审计事项的披露基本符合要求，但也存在确认依据模糊，披露内容与被审计单位联系不紧密等问题。张凤丽（2018）认为，会计师事务所对关键审计事项披露使用的措辞以及表述方式都应该引起相关监督主体的注意，此外，有关监管部门也要恰当运用约谈机制，对新审计报告准则在实务中的执行情况给予一定的关注。唐建华、万寿琼（2018）通过研究发现，在披露关键审计事项时，要首先考虑预期使用者的需求，为其提供包含被审计单位具体情况的信息，以使其做出合理的投资决策。吴凯亮、冯可棣（2018）指出，在对关键审计事项的确认依据和审计应对措施进行表述时，要根据审计客户的实际情况披露个性化和具有针对性的信息。张呈和陈丽红（2019）指出，不同会计师事务所披露关键审计事项的水平有较大的差异，其披露事项所包含的信息含量也有所不同。

1.2.3 文献述评

在对之前研究者的观点进行总结后发现，他们根据不同的研究对象和参考标准得出了不同的结论，一些学者认为，关键审计事项中有用的信息比较有限，对投资者进行决策的帮助不大。一些学者则认为，关键审计事项中描述的内容一定程度上反映了行业特征，这有助于提高审计报告的信息含量，从而使预期使用者

做出合理决策。一些学者肯定了披露关键审计事项的积极影响，同时也有一些学者对关键审计事项披露问题及改进开展了研究，他们指出了关键审计事项披露的不足之处，并提出了改进建议。除此之外，在研究方法方面，实证研究和案例研究是相关研究者使用较多的方法，其中多元回归分析是实证分析常用的办法，该方法会因为研究对象的不同而产生不同的研究结论。案例研究方面，虽然已有不少研究者进行了相关案例研究，但是涉及的年份较少，研究范围比较有限，因此，研究具有一定的局限性。

基于以上情况，本文选择以 A 会计师事务所出具的最近三年（2017 年至 2019 年）的审计报告为研究对象，先对其在三年间披露的关键审计事项进行分析和研究，然后指出其披露的问题及原因，最后根据原因提出改进的对策与建议。此外，A 会计师事务所作为业内具有一定规模的审计机构，对其进行关键审计事项披露的案例研究，可以为其他会计师事务所开展相关实务工作提供参考依据。因此，笔者希望通过本文的深入研究能够为进一步完善 A 会计师事务所的关键审计事项披露尽一份绵薄之力，同时也希望为其他会计师事务所改进关键审计事项的披露提供借鉴。

1.3 研究内容和方法

1.3.1 研究内容

第一章首先从国内外审计报告准则改革方面阐述本文的研究背景及研究意义，之后对相关文献进行述评，末尾部分是本文的研究内容与研究方法。

第二章首先介绍审计报告准则、关键审计事项以及关键审计事项披露的相关概念，之后是对信息不对称理论、信号传递理论和现代风险导向审计理论的说明。

第三章是案例介绍，首先介绍了 A 会计师事务所概况以及其关键审计事项披露流程和要求，然后对关键审计事项案例数据选取和披露现状进行了详细说明。

第四章是 A 会计师事务所关键审计事项披露中出现的问题和原因分析。

第五章是针对第四章中提到的问题分别提出的对策与建议。

第六章通过对全文的分析和归纳得出了有关 A 会计师事务所关键审计事项披露的研究结论，并对本文研究的不足之处做出了说明。

1.3.2 研究方法

文献分析法。本文参考知网、万方等数据库的文献资料并从巨潮资讯、中国证券业监督管理委员会官网等处搜集论文所需的数据资料，并在此基础上对先前研究者的观点进行调查研究并做出总结，从而使自己在写作过程中有明确的方向，为论文写作奠定一个良好的开端。

案例研究法。本文主要是研究 A 会计师事务所的关键审计事项披露问题，通过收集整理其出具的审计报告和披露的相关审计数据，并进一步分析其关键审计事项披露现状和披露过程中的不足之处及原因，最后提出相应的对策与建议。

对比分析法。本文主要运用了横向对比和纵向对比法，其中对披露现状进行分析时采用了纵向对比，在对出现的问题进行分析时采用了横向对比与其他会计师事务所进行比较。

2 相关概念和理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 审计报告准则

审计报告准则指注册会计师形成审计意见和出具审计报告必须严格遵守的规范性文件，其对注册会计师编制审计报告的原则、内容、形式等做出了明确的规定。审计报告准则是随着市场发展而发展的，多年来审计报告的标准化，使得投资者已经无法通过此种审计报告获得有用的信息，无法对公司的生产经营状况进行全面的了解，也很难做出合理的投资决策，这导致其对审计产生了质疑。这种质疑使相关部门认识到审计报告准则改革的必要性，因此，国际审计和鉴证准则委员会在对原有的审计报告准则进行不断的修改和完善后，于2015年对新修订的国际审计报告准则进行了公布，这项改革具有巨大影响，其重要性已扩展到了广泛的领域。与此同时，中国也紧跟国际趋势，并结合国内具体情况，于2016年底发布了经过调整修改的审计报告准则。

另外，为了跟之前旧的审计报告准则相区别，实务与理论研究中将此次经过调整和修改的审计报告准则统称为“新审计报告准则”。其中只有六项准则做了实质的修改，五项准则仅做了细微调整。除此之外，还新增了一项“1504号”准则，其是审计报告准则修订前后最大且最重要的变化，同时该准则也是本文开展研究的基础。

2.1.2 关键审计事项

(1) 关键审计事项的概念

在审计报告准则改革的浪潮下，每个地区和国家都对审计报告准则进行了不同程度的调整与修订，同时他们也根据自己国家的实际情况对“关键审计事项”的概念进行了界定。他们修订的审计报告准则均以各种方式明确要求公开披露关键审计事项或者针对重大错报的风险做出说明。虽然各国对关键审计事项的定义基本上是相似的，但表现形式略有不同，本文在研究中采用的是“1504号”准

则中的定义。该准则对关键审计事项定义做出了明确说明，其指出，根据注册会计师的职业判断，认为对当期财报审计最为重要的事项就是关键审计事项。

(2) 关键审计事项的选择与确定过程

如图 2.1 所示，选择与确定关键审计事项的过程如下：

首先，从注册会计师与被审计单位治理层进行沟通的事项中挑选。

其次，选择注册会计师进行审计时给予较高关注的事项，如果某个事项获得的关注度较高，那么其成为关键审计事项的可能性也就较大。某个事项能否获得较高的关注主要取决于以下方面：1) 识别与评估的重大错报风险或特别风险；2) 与被审计单位的管理层有关的重大判断；3) 当期重大交易或事项对审计的影响。

最后，在获得较高关注的事项中选择出对当期审计最为重要的事项来作为关键审计事项，在对其进行选择时主要考虑以下方面：1) 某事项对财务报告整体的影响程度。如果某事项对财务报告整体影响较大，那么它就越有可能被确定为关键审计事项。2) 注册会计师对某事项作出判断的复杂程度。某事项在审计过程中需要注册会计师作出判断的复杂程度越大，其被确定为关键审计事项的概率和可能性就越高。3) 与某事项相关的内部控制缺陷。如果某事项存在较大的内部控制缺陷，则与之相关的重大错报风险也较大，那么该事项被确定为关键审计事项的可能性也就较大。

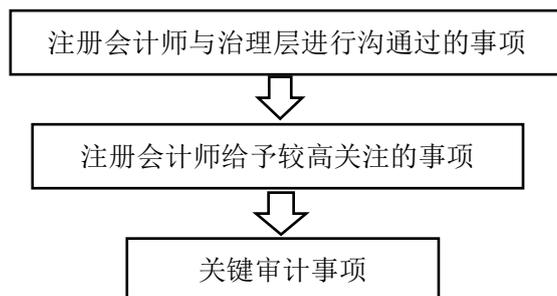


图 2.1 选择与确定关键审计事项的过程

2.1.3 关键审计事项披露

关键审计事项披露是指注册会计师根据“1504号”准则的规定，在审计报告中增设“关键审计事项段”，并在其中详细描述与关键审计事项有关的内容。在该部分中要包含以下信息：关键审计事项的背景、选定出的关键审计事项、关

键审计事项的确认依据以及审计应对措施。

首先是关键审计事项的背景，该部分是关键审计事项段的引言，关键审计事项的定义是这部分的重要组成要素，除上述内容外，还包括以下方面：注册会计师的职业判断声明以及其不单独对某事项发表审计意见的声明。

其次是选定出的关键审计事项，即根据职业判断确定了哪些事项。“1504号”准则规定，除了法律禁止的特殊情况以及披露某个事项会对各方面产生不利影响这两种特例外，注册会计师都应当披露关键审计事项。假如注册会计师认为没有合适的事项需要披露，其仍然需要解释不披露关键审计事项的原因。

最后是关键审计事项的确认依据与审计应对措施，确认依据即为何会选择这些事项作为关键审计事项。注册会计师在披露表述某个事项的确认依据时，要将其对该事项的考虑和判断记录下来，在该部分中披露某些事项作为关键审计事项的确认依据，可以让预期使用者增加对该关键审计事项和被审计单位的了解，使其作出更合理的决策判断。审计应对措施即注册会计师在确定某个事项为关键审计事项之后，对其识别与评估的风险进行最大限度控制的行为。在该部分披露注册会计师对关键审计事项的审计应对措施，可以让预期使用者增加对审计工作的了解，同时也为预期使用者与注册会计师就相关问题进行沟通交流提供了便利。

2.2 理论基础

2.2.1 信息不对称理论

信息不对称理论是指市场参与主体所需的信息在日常的经济活动中并不总是均匀分布的，这意味着信息不对称是在市场参与者身份不同且理解和学习的信息不同时发生的，通常情况下，卖方获取有效信息的渠道通常比买方多，内部管理层所拥有的信息要比买方更有用。该理论认为，拥有相对较多的信息和获取渠道的一方通常在买卖双方之间的博弈中都占据着有利的地位，而那些长期以来处于对信息缺失不利地位的一方则往往会为了自身的经济利益去尽量多地收集和获取信息，审计正是在这样的需求下产生的。在市场经济的大环境下，绝大多数市场主体获取有效信息的渠道很有限，其辨别信息有效与否的能力也较为有限，这种情况下投资者作为资本市场的参与主体通常无法正确估计和判断上市公司

的真实价值,于是作为市场中介机构的会计师事务所便可以为投资者提供更多有用信息,他们以审计报告为载体向投资者传递相关信息,这种信息易于获取,且对投资者而言可信度较高,是投资者进行决策的重要基础。大量研究表明,投资者对其投资决策的判断在一定程度上受注册会计师在审计报告中披露信息的影响。

以前的旧的审计报告模式下,审计报告的形式和用语都较为固定,投资者一般最关心审计意见,审计报告的其他部分相对来说价值很有限,而在审计报告中增加一定数量的关键审计事项,使得审计意见的类型以及关键审计事项披露的信息都能够为投资者进行决策提供参考。注册会计师在执行审计过程中,易觉察到企业生产经营中存在的风险隐患,他们通过披露关键审计事项向投资者传递这些信息,从而使他们对被审计单位相关业务有更好的了解。所以,披露关键审计事项可以更好地发挥审计报告的作用,并且有助于遏制信息不对称的负面影响。此外,以前的标准审计报告中的审计意见能提供的有效信息很有限,大多数上市公司的标准审计报告对于投资者来说参考价值很小,然而在增加关键审计事项之后,投资者们就可以通过比较和分析对同一个行业不同的公司所披露的关键审计事项进行比较和综合评估,进而获得有用的信息,从此角度来看,在审计报告中进行关键审计事项披露在某种程度可以为投资者传递同行业的市场信息,并在此基础上减少市场信息的不对称性。

2.2.2 信号传递理论

信号传递理论的创立者是美国经济学家斯宾塞 (Spencer)。在经济学中,信号传递模型是指拥有某些信息的主体将其持有的该种信息转移给无法直接获得该种信息的另一主体,而获得该种信息的主体则根据相关信号做出相关决定。在审计报告中,预期使用者可以获取审计客户的资产,负债,现金流等关键信息。新审计报告准则进行修订前,预期使用者仅能从标准审计报告中得到单一的审计意见,其获取信息的需求没有得到满足。在审计报告中披露关键审计事项使预期使用者能够及时快速地获取被审计单位的有关重要信息,对关键审计事项确认依据进行披露,增加了预期使用者对审计客户各个方面的了解,同时也向其传达了审计客户相关方面的信号。对关键审计事项审计应对措施进行披露,向预期使用

者传递了相关审计人员在审计工作的过程中是否正确或适宜地执行审计应对措施和程序等相关信号，也传递了相关审计人员在审计过程中是否做出合理职业判断的信号，这信号为预期使用者与注册会计师间进行沟通交流提供了机会，同时也在一定程度上也减少了信息的不对称性。

2.2.3 现代风险导向审计理论

现代风险导向审计理论是风险导向审计理论的重要组成部分，其侧重于重大错报风险的识别与评估，而传统风险导向审计侧重于对审计客户的内控进行评价。现代风险导向审计同时关注企业内外部环境中的审计风险，其具体实践方法是，相关审计人员在审计过程中先对审计客户所处的行业、业务经营和内控风险进行了解，通过使用以分析性程序为核心的相关审计程序对识别的重大错报风险进行系统评价，之后在审计过程中对容易因重大错报风险发生错报的方面给予更多的关注，并将审计资源向该方面倾斜。在有限的时间和精力前提下，这种方法可以最大限度地利用资源，还能够将会计师事务所的相关审计成本和被审计单位的审计风险降低至可接受的范围内。

在中国，现阶段相关审计人员对现代风险导向审计理论的应用还不够纯熟。新修订的审计报告准则规定，在执行审计工作时，必须对审计客户和其所处的行业环境进行了解，但有些会计师事务所对被审计单位的风险进行评估时只实施简单的程序，以至于无法找到企业的高风险所在，同时也无法有效保证审计质量。此外，准则还明确要求注册会计师在对关键审计事项进行确定时要以“识别与评估的重大错报风险，与被审计单位管理层相关的重大判断和当期重大交易或事项对审计的影响”为要点作为其进行确认的重要依据，这就是在披露关键审计事项中运用现代风险导向审计理论的真实写照。在审计报告中披露关键审计事项时合理运用现代风险导向审计理论，可以提升注册会计师对于处理重大错报风险的相关事宜的能力，促进关键审计事项的恰当规范披露。

3 案例介绍

3.1 A 会计师事务所概况

A 会计师事务所（特殊普通合伙）所创建于 20 世纪 80 年代初，其公司总部位于北京，并在中国各地都设有 30 余家分支机构，是一家特大型的综合性咨询服务机构，现有期货、证券、会计司法鉴定、国有特大型企业审计、境外上市公司审计等相关业务。此外，A 会计师事务所拥有专业的审计人员团队。迄今为止，A 会计师事务所共有 5000 多名员工，其中包括 1300 多名中国注册会计师，以及 300 多名持有 ACCA、HKCPA 及海外执业资格的员工，行业高端会计人才也接近百人。

在其多年的经营和发展过程中，A 会计师事务所已经取得了不俗的发展成绩，作为我国内资八大会计师事务所之一，各行各业的客户都曾享受过其提供的优质专业化服务，其客户涵盖央企、地方国企、上市实体、大型工程公司和政府监管机构等；能源、制造、货物、建材、房地产、运输、医疗等是其业务较多的行业。在中注协最近公布的事务所排名中，A 会计师事务所的排名都在前 10 位，此外，其业务收入在内资所中排名前 6 位。

3.2 A 所基于新审计报告准则的关键审计事项披露流程和要求

3.2.1 关键审计事项披露的流程

A 会计师事务所对于筛选好的关键审计事项，在审计报告中进行披露时具有以下流程：第一，先在审计报告中选择合适的位置单独设置“关键审计事项段”，并在其中设置事项标题，然后将事项的性质及其背景在引言部分中作出说明，此外还要特别声明由注册会计师依据其职业判断对该事项进行了披露，且不单独对其发表审计意见；第二，利用注册会计师的职业判断选取合适的文字对子标题进行描述；第三，将关键审计事项的相关信息直接索引至上市公司财务报表的附注部分，并且对关键审计事项的确认依据以及审计应对措施进行披露。具体的框架如图 3.1 所示。

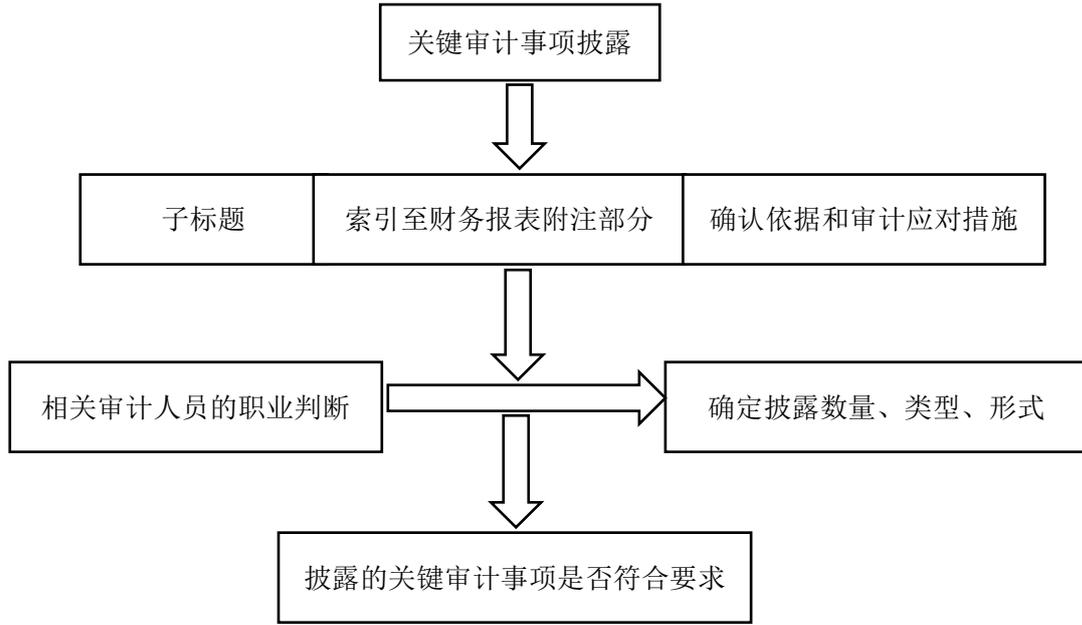


图 3.1 关键审计事项披露流程框架

3.2.2 关键审计事项披露的要求

A 会计师事务所对于关键审计事项披露的要求有如下要点：首先，披露关键审计事项的基本要求为语言简明扼要不偏颇且避免使用预期使用者较难理解的术语；其次，关键审计事项的确认依据和审计应对措施的描述部分应当与被审计单位的实际情况相对应，尽量避免措辞的标准化，从而使关键审计事项披露为预期使用者做出恰当决策提供一定的参考；最后，“1504 号”准则没有就关键审计事项的披露数量大小、类型分布和表述形式等方面做出明确的规定，采取何种具体方式对关键审计事项进行披露需要 A 会计师事务所视具体情况而定。

3.3 A 会计师事务所关键审计事项披露案例数据选取

在执行 2016 年度财务报表审计的过程中，A 会计师事务所仅出具了 3 份包含关键审计事项的审计报告，所以其当年的关键审计事项样本极少，涉及的范围不全面，也不便于比较分析，有鉴于此，本文在对 A 会计师事务所关键审计事项披露问题进行研究时，对这部分数据不予收录。除此之外，“1504 号”准则还明确规定，注册会计师在发表无法表示意见的情况下，可以不披露关键审计事项，因此针对这一部分审计报告，本文也不纳入研究范围之内。将上述两种情况进行

排除之后，最终获得了 A 会计师事务所近三年（2017 年至 2019 年）出具的审计报告共 409 份，其中 2017 年至 2019 年份别为 115 份、138 份、156 份。

3.4 A 会计师事务所关键审计事项披露现状

3.4.1 关键审计事项披露数量及行业分布

“1504 号”准则明确规定，确定关键审计事项披露数量时，注册会计师需要充分运用自身的职业判断能力。在当期审计中，注册会计师识别与评估的重大错报风险越多，则披露的关键审计事项也就越多，除此之外，财报审计中某些事项需要相关审计人员作出复杂判断，其复杂程度与披露关键审计事项的数量大小成正比例关系。

根据中国证券业监督委员会在其官网公布的最近一期的上市公司行业分类标准，本文将 A 会计师事务所执行财报审计业务的被审计单位在行业层面进行了细致分类与统计，如表 3.1 所示，2017 年至 2019 年 A 会计师事务所的财报审计业务涉及 15 种不同行业，制造业是其财报审计业务最多的行业。

(1) A 会计师事务所关键审计事项披露数量整体介绍

整体来看，如表 3.1 所示，A 会计师事务所 2017 年对 115 家审计客户共计披露了 244 项关键审计事项，平均每家披露 2.12 项，2018 年对 138 家审计客户总计披露了 282 项关键审计事项，平均披露数量为 2.07 项，相比 2017 年减少 0.05 项，2019 年对 156 家审计客户共计披露了 289 项关键审计事项，平均披露数量为 1.85 项，相较于上年减少了 0.22 项。通过研究中国证券业监督委员会发布的相关数据后发现，2017 年至 2019 年所有执行新审计报告准则的上市公司披露的平均数量分别为 2.08 项、2.07 项和 2.04 项。将 A 会计师事务所相关数据与行业平均水平进行比较分析后发现，2017 年 A 会计师事务所披露的关键审计事项平均数量相较于所有上市公司平均数量略高一点，2018 年与市场平均水平基本持平，2019 年略低于所有上市公司的平均披露数量。

表 3.1 A 会计师事务所审计客户数量和关键审计事项披露数量情况

被审计单位涉及行业	公司数量			披露总数			披露平均数		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
农、林、牧、渔业	0	0	1	0	0	2	0	0	2.00
采矿业	4	4	2	8	8	2	2.00	2.00	1.00
制造业	72	85	96	157	178	182	2.18	2.09	1.89
电力、热力、燃气及水的生产和供应业	4	8	11	8	16	21	2.00	2.00	2.63
建筑业	3	3	4	6	6	7	2.00	2.00	1.75
批发和零售业	5	5	5	10	11	10	2.00	2.20	2.00
交通运输、仓储和邮政业	4	5	7	8	11	13	2.00	2.20	1.86
信息传输、软件和信息技术服务业	10	12	11	20	23	21	2.00	1.92	1.91
房地产业	4	5	6	10	12	11	2.50	2.40	1.83
租赁和商务服务业	3	3	3	6	5	5	2.00	1.67	1.67
科学研究和技术服务业	1	1	2	3	2	2	3.00	2.00	1.00
水利、环境和公共设施管理业	3	4	4	6	8	8	2.00	1.50	2.00
教育业	0	1	1	0	1	1	0	1.00	1.00
卫生和社会工作业	1	1	1	1	3	1	1.00	3.00	1.00
文化体育和娱乐业	1	1	2	1	1	3	1.00	1.00	1.50
合计	115	138	156	244	285	289	2.12	2.07	1.85

数据来源：自行收集整理和被审计单位审计报告数据

(2) A 会计师事务所关键审计事项披露数量的占比情况

如表 3.2 所示，A 会计师事务所在三年间对被审计单位披露的关键审计事项数量最多为六项，最少为一项，但这两种极端情况都不占披露数量的绝大部分，真正占据主要地位的是两项。通过研究发现，A 会计师事务所对被审计单位关键审计事项披露数量占比最大的是两项，在 2017 年，71.30% 的审计客户披露数量为两项，仅有一家审计客户的披露数量为六项。另外发现，后两年相较于第一年，披露数量为一项和三项的公司有所增加，而披露数量为四项、五项和六项的被审计单位变得更少，这表明随着披露经验的积累，A 会计师事务所相关审计人员对

关键审计事项披露的认识更加深入，不再轻易将某些事项确定为关键审计事项。

表 3.2 A 会计师事务所关键审计事项披露数量的占比情况

披露数量	被审计单位数量和占比					
	2017		2018		2019	
	数量	占比	数量	占比	数量	占比
一项	14	12.17%	23	16.67%	29	19.59%
两项	82	71.30%	89	64.49%	97	65.54%
三项	14	12.17%	20	14.49%	22	14.86%
四项	2	1.74%	6	4.35%	0	0%
五项	2	1.74%	0	0%	0	0%
六项	1	0.87%	0	0%	0	0%

数据来源：自行收集整理的被审计单位审计报告数据

3.4.2 关键审计事项的分类

经过统计,A 会计师事务所在三年中共披露了 818 项关键审计事项,其中 2017 年至 2019 年分别披露了 244 项, 285 项和 289 项。本文根据 A 会计师事务所披露的关键审计事项对应的子标题,对其披露的关键审计事项进行分类和统计后可以发现, 这些事项涵盖了不同业务类型的收入确认, 不同种类的资产减值, 相关事项的投资收益, 部分资产账面价值确认, 有关项目的建造合同收入, 相关成本费用确认, 处置子公司股权, 关联方交易和其他共 9 类, 其中“其他”类型包括递延所得税资产确认、政府补助、重大诉讼、公允价值计量、金融资产转让、营业外收入、企业合并、委托加工物资、重大资产重组。

如表 3.3 所示,虽然 A 会计师事务所在三年间披露的关键审计事项种类较多,但是其分布不均匀,有些事项披露的极多,部分事项几乎没有进行披露。2017 年至 2019 年三年间,不同业务类型的收入确认事项始终是 A 会计师事务所每年披露数量最多,占比最高的关键审计事项,如 2019 年披露的 289 项关键审计事项中有 100 项是收入确认事项。除此之外,本文将各种类型的资产减值事项进行加总统计后发现,资产减值类事项是披露第二多的事项,其在 2017 年总计披露

了 98 项，占当年披露所有事项的 40.15%，其在接下来的两年分别占比 47.37% 和 41.53%，其所占比例先上升了 7.22%，然后下降了 5.84%。通过研究发现，A 会计师事务所在对减值类项目进行披露时有所侧重，其中应收账款和商誉减值占该类事项的比例较大，是注册会计师给予较高关注的方面，此外，相较于上述两项，A 会计师事务所在三年间只对金融资产减值事项披露了 4 项，占比几乎可以忽略不计，本文对这种情况进行分析后发现，之所以会产生这种情况，是因为金融行业的公司未将其财报审计业务委托给 A 会计师事务所，其他行业涉及金融资产减值事项的机会较少。另外，除上述占比最高的两类事项外，其他类型的事项在 2017 至 2019 年分别占比 23.37%、19.65% 和 23.87%。

表 3.3 A 会计师事务所关键审计事项披露数量分类情况

披露数量	关键审计事项数量			占当年关键审计事项总数比例		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019
收入确认	89	94	100	36.48%	32.98%	34.60%
商誉减值	28	47	37	11.48%	16.49%	12.80%
应收账款减值	36	44	42	14.75%	15.44%	14.53%
金融资产减值	1	3	0	0.40%	1.05%	0%
存货减值	19	20	21	7.78%	7.02%	7.28%
固定资产减值	4	12	7	1.64%	4.21%	2.42%
其他非流动资产减值	10	9	13	4.10%	3.16%	4.50%
关联方交易	4	8	11	1.64%	2.80%	3.81%
投资收益	0	4	2	0%	1.40%	0.69%
成本、费用确认	11	10	9	4.51%	3.51%	3.11%
资产账面价值	9	6	11	3.69%	2.11%	3.81%
处置子公司股权	7	2	4	2.87%	0.70%	1.38%
建造合同收入	4	6	7	1.64%	2.11%	2.42%
其他	22	20	25	9.02%	7.02%	8.65%
合计	244	285	289	100.00%	100.00%	100.00%

数据来源：自行收集整理被审计单位审计报告数据

通过研究发现，A 会计师事务所对不同行业的审计客户披露的关键审计事项在一定程度上具有共性特点，比如，不论其是制造行业，服务行业还是其他行业，收入确认都是其关键审计事项占比最高的事项，在 2017 年其审计的 72 家制造业审计客户的审计报告中有 57 份披露了与收入确认相关的事项，这部分事项占总数的比例为 79.17%，此外，A 会计师事务所对这类事项的披露特点在接下来的两年的审计报告中也能被清晰地发现，该类事项占据的比例仍然为最高，只是占比大小的差异有所不同而已。如表 3.4 所示，A 会计师事务所对除制造业以外的其他行业披露占比较高的关键审计事项也包括收入确认类事项和应收账款减值类事项。除此之外，不同行业的关键审计事项在某些方面有着一定的差异，A 会计师事务所通常会对特定行业披露只适用于该行业的关键审计事项，这是其披露关键审计事项的特性特点，如房地产开发工程项目收入确认是房地产业披露较多的关键审计事项，消耗性的生物资产是农、林、牧、渔业披露较多的关键审计事项。

表 3.4 不同行业占比较高的关键审计事项类型

被审计单位所在行业	占比较高的关键审计事项类型
农、林、牧、渔业	收入确认、消耗性的生物资产
采矿业	固定资产减值、应收账款减值
制造业	收入确认、商誉减值、应收账款减值、存货减值
电力、热力、燃气及水的生产和供应业	收入确认、商誉减值
建筑业	建造合同收入确认、应收账款减值
批发和零售业	收入确认、存货减值
教育业	收入确认
信息传输、软件和信息技术服务业	收入确认、应收账款减值
房地产业	房地产开发工程项目收入确认
租赁和商务服务业	应收账款减值
科学研究和技术服务业	商誉减值、应收账款减值
水利、环境和公共设施管理业	应收账款减值、其他非流动资产减值
文化体育和娱乐业	收入确认

数据来源：自行收集整理和被审计单位审计报告数据

2017 年至 2019 年三年间，部分审计客户由于种种原因在本期选择 A 会计师事务所进行财报审计后，第二年不再对其进行财报审计业务委托，本文剔除了这部分数据后，发现在这期间都由 A 会计师事务所执行财报审计业务的上市公司有 94 家。此外，本文还按照关键审计事项的分类特征统计分析关键审计事项重复程度的大小。如图 3.2 所示，三年间披露事项完全相同的审计客户有 49 家，其所占比例为 52.1%，披露事项部分相同的审计客户有 36 家，其所占比例为 38.3%，披露事项完全不同的审计客户只有 9 家，其所占比例仅为 9.6%。因此，不同年份间披露的关键审计事项差异性相比较小，且其重复程度相对较高是 A 会计师事务所进行关键审计事项披露的主要特点之一。

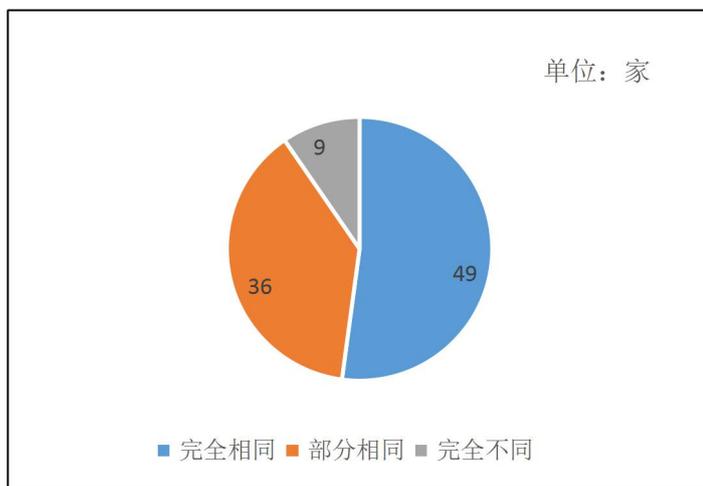


图 3.2 关键审计事项重复程度情况统计

3.4.3 关键审计事项的确认依据与审计应对措施

“1504 号”准则对与关键审计事项的确认依据与审计应对措施相关的内容做出了明确的规定，其要求在进行关键审计事项披露时，必须清晰表述为何将该事项确定为关键审计事项，这就是关键审计事项的确认依据。除此之外，准则还明确要求将注册会计师为应对关键审计事项，如何执行相关的审计程序的内容，在审计报告中予以详细记录，这部分就是关键审计事项的审计应对措施。

(1) 关键审计事项的确认依据

在“1504 号”准则中，关键审计事项的确认依据主要分为以下三类，即“识别与评估的重大错报风险或特别风险，与被审计单位管理层相关的重大判断，当

期重大交易或事项对审计的影响”，本文将 A 会计师事务所披露的关键审计事项按确认依据进行了分类，其中，识别与评估的重大错报风险或特别风险较高是各种类型的收入确认及关联方交易等重要事项的确认依据；与被审计单位管理层相关的重大判断是资产减值、递延所得税资产确认等事项的确认依据；当期重大交易或事项对审计的影响是股权转让等事项的确认依据。

通过研究可以发现，注册会计师在对不同审计客户的同一类型关键审计事项进行披露时，其在审计报告中对该类事项的描述是相似的。比如，“某项收入是公司的一个关键绩效指标，其占公司营业收入的比例相对较大，会对当期利润产生巨大影响，且其重大错报风险较高”是不同业务类型的收入确认事项被确定为关键审计事项的确认依据；另外，“该事项余额重大且该事项与管理层的重大判断相关”是各种资产减值类事项被确定为关键审计事项的确认依据。不同业务类型的收入确认事项和各种资产减值类事项是 A 会计师事务所披露最多的关键审计事项，他们的确认依据一般与识别与评估的重大错报风险较高或与管理层的重大判断相关。除此之外，通过对 A 会计师事务所审计客户 2017 年至 2019 年的审计报告进行研究分析发现，在某被审计单位三年关键审计事项一致的情况下，注册会计师对确认依据的具体描述几乎未发生变化，其只是对年份及数字等因素进行了简单修改。

（2）关键审计事项的审计应对措施

“1504 号”准则规定，在披露关键审计事项时，其审计应对措施可以包含以下四方面内容：审计中处理某事项最有效的措施、所执行审计程序的说明、审计程序的执行结果以及对该事项的意见。

通过研究可以明显发现，在 A 会计师事务所 2017 年至 2019 年出具的 409 份审计报告中，没有一份对被审计单位完成实施的审计程序的执行结果进行披露，都只是对已实施的审计程序进行了披露。除此之外，A 会计师事务所三年间共计披露了 818 项关键审计事项，如图 3.3 所示，审计程序的数量在 1 到 10 这个区间范围内，其中审计程序数量在 3 个到 7 个范围内的关键审计事项有 559 项，其所占比例为 68.3%。通过统计发现，A 会计师事务所在 2019 年对其审计客户“中钨高新”存货跌价准备的计提事项披露的审计程序只有 3 个，另外，对其审计客户“爱司凯”A 会计师事务所相关审计人员虽然在审计应对措施部分中列示了

10 个审计程序，但是大部分都没有针对性，仅是观察等较为通用的审计程序。因此，如何恰当地披露已经执行的审计程序，对于 A 会计师事务所的相关审计人员是一项挑战。

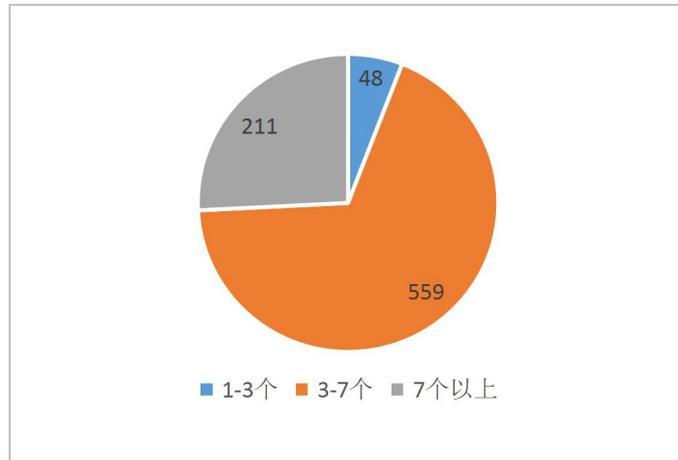


图 3.3 审计程序披露个数及所占比例

通过研究可以发现，A 会计师事务所针对不同行业的不同关键审计事项披露的审计应对措施很大一部分与其他行业是相同或相似的，其中就已执行的审计程序而言，检查程序是 A 会计师事务所在披露审计应对措施时使用最多的审计程序，如图 3.4，A 会计师事务在对被审计单位“华锦股份”和“英特集团”披露已执行的审计程序时都用到了该审计程序。此外，还发现在 2017 年至 2019 年被审计单位关键审计事项类型不变的情况下，A 会计师事务所对其披露的审计应对措施也差别不大。

华锦股份存货跌价准备的已执行审计程序描述	审计过程中，我们实施的审计程序主要包括：我们检查了华锦股份管理层有关计提存货跌价准备的会计政策是否在报告期发生变更情况。
英特集团商誉减值的已执行审计程序描述	针对商誉减值，我们实施的审计程序包括但不限于：检查财务报表附注中与商誉相关内容的披露情况。

图 3.4 华锦股份与英特集团已执行的审计程序描述情况

3.4.4 关键审计事项的披露形式

现阶段，表格形式已经被广泛使用，我国大部分事务所在披露关键审计事项时，都不采用纯文字的形式而采用更加合理便利的表格形式。本文对 A 会计师事务所在 2017 年至 2019 年披露的 409 份审计报告数据进行了统计后发现，在此期间，其披露的所有关键审计事项均以表格的形式对其进行了表述，表格的左侧和右侧分别显示有关关键审计事项的确认依据以及审计应对措施等相关信息。这种披露形式使预期使用者在阅读关键审计事项段时更易从中获取想要的信息。以下是 A 会计师事务所关键审计事项披露形式的特点：

首先，A 会计师事务所在表格中对关键审计事项确认依据进行披露时，一般将其描述内容划分为三个主要部分，其中第一部分主要是对披露的事项所涉及金额等内容的说明，如“某单位实现营业收入……元，其中主营业务收入为……元”；第二部分是对该事项确认依据等主要内容的阐述，如“某一个事项与管理层的重大会计估计和判断有关，同时考虑其对财务报表整体的影响重大”；最后一部分为概括描述，一般表述为：“因此，该事项被确定为关键审计事项。”

其次，A 会计师事务所在表格中对关键审计事项审计应对措施进行披露时，通常将其划分为两大部分，第一部分一般是提示语，如“针对某事项，我们实施的审计程序包括但不限于”；然后第二部分是对已执行的审计程序的描述，为了便于预期使用者查找其需要的相关信息，A 会计师事务所注册会计师对已执行的审计程序采用数字标号分别进行描述。

总而言之，虽然新审计报告准则没有对关键审计事项的表述形式作出明确要求，但是随着各会计师事务所对相关业务熟悉程度的加深，披露关键审计事项时使用更为简单明了的表格形式成为了注册会计师的不二选择。

4 A 会计师事务所关键审计事项披露出现的问题及其原因

4.1 A 会计师事务所关键审计事项披露出现的问题

本文分析了 A 会计师事务所的关键审计事项披露现状,发现 A 会计师事务所关键审计事项的披露总体上来说稳中向好,但其披露仍出现了一些问题。

4.1.1 关键审计事项确认依据不清晰

“1504 号”准则明确规定:“注册会计师披露关键审计事项时,应当对其被确定为关键审计事项的依据进行清晰说明”。A 会计师事务所在 2017 年至 2019 年披露关键审计事项中未清晰表达确认依据的被审计单位有 8 家即启迪古汉、中国巨石、中粮生化、蓝色光标、国电南自、城地股份、拓邦股份、佳都科技,此外,土地使用权处置收益的确认、在建工程账面确认、收入确认和关联方交易、应收账款的可收回性、应收款项的减值准备是未清晰表达确认依据所涉及的关键审计事项类型。

如图 4.1 所示,本文为了更好地研究 A 会计师事务所关键审计事项确认依据不清晰的问题,将其对“拓邦股份”披露的应收账款减值事项确认依据与安永华明会计师事务所对“新华保险”披露的可供出售金融资产减值确认依据进行比较。研究发现,A 会计师事务所将“应收账款减值”作为关键审计事项进行披露时,仅将该公司的客观情况与部分标准化的文字描述混在一起作为关键审计事项的确认依据,此种描述既不够清晰又缺乏个性化,同时对于其他公司也同样适用,反观安永华明会计师事务所,其对“可供出售金融资产”的确认依据进行披露时,则对被审计单位的具体情况进行了细致说明,且其描述内容比较清晰,能满足预期使用者的信息使用需求,在同行业中,可以算作清晰描述关键审计事项确认依据的典范,因此,在对两者披露的关键审计事项确认依据进行比较分析后发现,A 会计师事务所披露的关键审计事项确认依据不够清晰。

<p>拓邦股份应收账款减值的确认依据描述</p>	<p>2019 年末，拓邦股份公司应收账款账面价值为 134,460.13 万元。由于应收账款账面价值较大，坏账准备的评估涉及管理层的重大会计估计及判断，因此，我们将应收账款坏账准备作为关键审计事项。</p>
<p>新华保险可供出售金融资产减值的确认依据描述</p>	<p>于 2019 年 12 月 31 日，新华人寿保险股份有限公司持有人民币 3,872.96 亿元分类为可供出售金融资产的投资，新华人寿保险股份有限公司对持有的可供出售金融资产进行减值测试并计提相应的资产减值准备。对于债务工具主要评估是否存在如发行方或债务人发生严重财务困难、债务人违反了合同条款等表明可供出售债权类金融资产发生减值的客观证据。对于权益工具则主要评估其公允价值下跌的“严重”或“非暂时性”，在确定何谓“严重”或“非暂时性”时，需要进行判断。除其他客观证据外，新华人寿保险股份有限公司管理层通常以资产负债表日“该权益工具投资的公允价值低于购置成本 50%以上（含）”或“该权益工具投资的公允价值持续一年低于购置成本”作为可供出售权益类金融资产发生减值的标准。如果有客观证据表明该可供出售金融资产发生减值，原计入其他综合收益的因公允价值下降形成的累计损失，予以转出，计入当期损益。新华人寿保险股份有限公司管理层需要就可供出售金融资产是否存在减值迹象做出重大判断。</p> <p>后附财务报表附注 4(5)(c)和附注 6 估计的不确定性(3)披露了新华人寿保险股份有限公司金融资产减值的方法，附注 28 披露了可供出售金融资产减值准备的计提、转回、转销金额及年末账面余额等相关信息。</p>

图 4.1 A 所与安永华明会计师事务所关键审计事项确认依据清晰度的对比

4.1.2 不同年份间关键审计事项的差异较小，重复程度较高

2017 年至 2019 年是新审计报告准则在实务中全面实施的前三年，这期间除了其开始实施的第一年，注册会计师要从零开始探索如何去在审计报告中描述关键审计事项，其余年份注册会计师都可以借鉴以前年度的类似关键审计事项的相关表述，这就导致了会计师事务所对同一个连续审计客户在不同年份间所披露的关键审计事项差异较小，重复程度较高，在有些情况下，部分注册会计师甚至在对其连续审计客户的关键审计事项确认依据和审计应对措施进行描述时直接复制上一年份对该事项的描述。以 A 会计师事务所的连续审计客户“广联航空”为例，它的关键审计事项“营业收入”、“应收账款”的确认依据和审计应对措施描述三年间没有任何变动，这种重复披露的问题广泛存在于 A 会计师事务所及其他会计师事务所。究其原因，是因为注册会计师要在执行审计工作的过程中考虑审

计成本，其在被审计单位的生产经营活动没有发生较大变化的前提下，对当年的关键审计事项披露时参照以往年度同类事项的描述，虽然这样可以大大降低事务所的审计成本，但是这样就使得关键审计事项的信息含量有所减少，预期使用者从中获取的有用的信息很有限，因此，对于注册会计师来说，如何在不同的年度为预期使用者持续提供相关有用的信息无疑是一个不小的挑战。

另外，本文对 A 会计师事务所和安永华明会计师事务所披露的不同年份关键审计事项的差异程度大小进行了对比分析。如图 4.2 所示，安永华明会计师事务所在不同年份，即 2017 年至 2019 年三年间，未变更会计师事务所的被审计单位有 49 家，其中，三年间披露事项完全相同的审计客户有 19 家，其所占比例为 38.8%，披露事项部分相同的审计客户有 22 家，其所占比例为 44.9%，披露事项完全不同的审计客户有 8 家，其所占比例仅为 16.3%。将上述情况与第三章 3.4.2 节 A 会计师事务所关键审计事项披露重复情况相比发现，A 会计师事务所披露事项完全相同的比例明显高于安永华明会计师事务所，且披露事项完全不同的比例低于安永华明会计师事务所，同时其披露事项部分相同的比例与安永华明会计师事务所相差较小。由此可以看出，A 会计师事务所相较于安永华明会计师事务所，其在不同年份间的关键审计事项差异较小，重复程度较高。

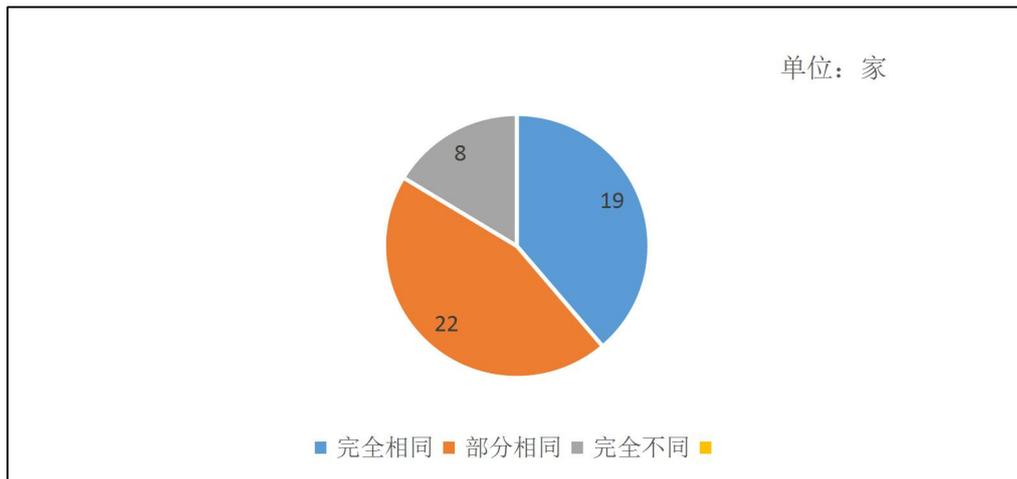


图 4.2 安永华明会计师事务所关键审计事项重复程度情况

4.1.3 披露的关键审计事项缺乏信息含量

(1) 确认依据缺乏信息含量

通过研究分析可以发现，A 会计师事务所在针对关键审计事项的确认依据进行描述时，使用的措施标准化严重，且缺乏针对性，从而导致其在审计报告中披露的关键审计事项的确认依据缺乏信息含量。

	A 会计师事务所对岱勒新材的披露	截至 2018 年 12 月 31 日，岱勒新材公司存货账面余额 12849.79 万元，存货跌价准备 974.61 万元，其中：库存商品及发出商品存货跌价准备合计 897.96 万元。由于岱勒新材公司管理层在确定存货可变现净值时需要运用重大会计估计和判断，所以存货跌价准备的计提被确定为关键审计事项。
存货跌价准备事项确认依据的披露	安永华明会计师事务所对美邦服饰的披露	2018 年 12 月 31 日，上海美特斯邦威服饰股份有限公司及其子公司（以下称“贵集团”）的存货余额为人民币 2,348,821,208 元，占贵集团资产总额的比重为 32.58%。成本与可变现净值孰低是贵集团存货的计量方法。贵集团的存货是服装产品，其销售价格会受到服装的季节性和流行趋势的很大影响，随着其在仓库中存放时间的变长，可变现净值也会减少，所以在对存货的可变现净值进行评估时管理层考虑了以下因素：存货的预计销售价格，预计销售费用，销售计划，在市场上是否畅销等。因为存货跌价准备的确定与管理层的重大判断和会计估计有关，所以存货跌价准备被确定为关键审计事项。

图 4.3 A 所和安永华明会计师事务所存货跌价准备事项确认依据的对比

如图 4.3 所示，为了更好地开展研究，本文以 A 会计师事务所和安永华明会计师事务所披露的存货跌价准备事项的确认依据为研究比较对象，通过分析发现，A 会计师事务所在进行披露时，除对存货余额进行披露外，既没有对被审计单位“岱勒新材”的存货性质、种类等情况进行介绍，也没有对与存货跌价准备相关的职业判断做出细致的说明，这种方式下披露出来的关键审计事项较为标准化，不能将被审计单位的相关信息有效地传递给预期使用者，因而缺乏一定的信息含量；相比较而言，安永华明会计师事务所在对“美邦服饰”披露确认依据时，

不但披露了该批存货的余额和其占资产总额的比例，还对该批存货的性质特点、类型等做了说明，除此之外，还对与存货可变现净值相关的管理层判断做了详细介绍，与 A 会计师事务所相比，安永华明会计师事务所的披露方式更加逻辑清晰，重点分明，与被审计单位联系更加紧密，信息含量较为充足。

另外，存货跌价准备事项只是 A 会计师事务所披露的关键审计事项的确认依据缺乏信息含量的例子之一，这种情况同样也存在于其披露的其他事项中，这导致预期使用者无法从确认依据中获取想要的信息，与被审计单位重大错报风险相关的信号也无法在预期使用者和注册会计师之间进行传递，这从根本上导致 A 会计师事务所披露的关键审计事项的确认依据缺乏信息含量。

（2）审计应对措施缺乏信息含量

通过研究分析发现，就关键审计事项的审计应对措施而言，A 会计师事务所在对其进行描述的过程中与被审计单位情况的联系不够紧密，因此其披露的已执行的审计程序大多描述简单，缺乏一定的针对性，此外，披露内容中标准化措施使用较多，预期使用者无法辨别出重点，这使得 A 会计师事务所披露的关键审计事项的审计应对措施缺乏信息含量。

如图 4.4 所示，为了更好地进行分析，本文以 A 会计师事务所和安永华明会计师事务所披露的应收账款坏账准备事项的审计应对措施为研究比较对象，通过研究发现，A 会计师事务所对“湖南盐业”披露了五条已执行的审计程序，其披露内容都采用了标准化措辞进行描述，基本上没有针对性可言。反观安永华明会计师事务所，其对“孚日股份”的审计应对措施进行披露时，同样披露了五条已执行的审计程序，但是其采取的审计程序针对性较强，与被审计单位的情况联系更密切，因此，其披露的审计应对措施的信息含量相对较高。

另外，通过研究发现，A 会计师事务所对关键审计事项的审计应对措施进行披露时，已执行的审计程序在其所有审计应对措施中都有所包含，但是审计程序的执行结果以及对该事项的意见这两种情况都没有得到披露。此外，由于注册会计师只将已执行的审计程序披露在审计报告中，其与预期使用者之间存在着一种信息不对称的关系，这种信息不对称的特点主要表现为，注册会计师可以在其执行审计的过程中获得与审计应对措施相关的信息，但是该部分信息无法通过仅披露已执行的审计程序传递给预期使用者，因此，审计程序的执行结果以及对该事

项的意见的缺失在一定程度上会导致审计应对措施缺乏信息含量。

应收账款坏账准备	A 会计师事务所对湖南盐业的披露	<ol style="list-style-type: none"> 1) 对应收账款管理及可回收性相关的内部控制进行了解与评估; 2) 对管理层执行的应收账款减值测试相关资料进行复核; 3) 复核与单独计提坏账准备的应收账款可收回金额相关的资料; 4) 对公司之前的应收账款收回记录进行查阅复核, 检验其坏账准备计提比例是否符合要求, 并测试应收账款账龄的准确性; 5) 对坏账准备计提的合理性进行评估。
准备事项审计应对措施披露	安永华明会计师事务所对孚日股份的披露	<ol style="list-style-type: none"> 1、对应收账款的可收回性进行了解的同时对其相关内部控制进行评估; 2、实施了应收账款函证程序, 并对未收回函证的样本实施替代审计程序; 3、对于单项金额重大的应收账款和单项金额不重大但单独计提坏账准备的应收款项, 我们抽样了解并检查表明应收账款发生减值的相关客观证据; 翻阅与应收账款坏账准备计提及核销相关的书面资料; 检查报告期后是否收回款项; 4、对于单独核算金额不大的应收账款和无需单独计提坏账准备的应收账款, 账龄划分是我们采用的方法, 其目的是对不同账龄的坏账准备进行账龄计提比率进行评估; 5、查阅了管理层计算应收账款坏账准备的记录。

图 4.4 A 所和安永华明会计师事务所应收账款坏账准备事项审计应对措施的对标

4.1.4 关键审计事项披露内容缺乏可理解性

简单明了且易于理解是“1504 号”准则应用指南对注册会计师对关键审计事项表述内容提出的更高要求。在正常情况下, 预期使用者比较容易从可理解性较高的关键审计事项中获得有效的信息, 进而帮助其做出合理的决策。A 会计师事务所关键审计事项披露内容缺乏可理解性, 其主要表现在以下两个方面:

(1) 部分事项的子标题缺乏可理解性。

“1504 号”准则要求, 在描述关键审计事项的具体内容前, 要以合适的子标题对将在下文进行披露的内容进行总括介绍。通过研究发现, 2017 年 A 会计师事务所对其审计客户“天津普林”披露的子标题为“成本”就是子标题缺乏可

理解性的范例,该描述过于简单,预期使用者除了知道该事项是有关成本方面的,无法从该子标题中了解更多与披露内容相关的信息,因此,这类事项的子标题缺乏可理解性。

(2) 确认依据披露缺乏可理解性。

注册会计师在对关键审计事项的确认依据进行披露时,确认依据中可能会包含预期使用者较难理解的专业术语,这就对确认依据的可理解性产生了一定的影响。以 A 会计师事务所 2017 年对其审计客户“中远海能”披露的关键审计事项“亏损合同计提预计负债会计估计变更”为例,其在披露该事项的确认依据时对该标题的解释较少,这在一定程度上使预期使用者无法准确理解该事项。反观安永华明会计师事务所,其在披露过程中对较难理解的专业术语做出了解释说明,比如,其 2019 年对其审计客户“光大证券”的“结构化主体合并”事项进行披露时,对与该事项相关的信息进行了具体介绍,其不但说明了结构化主体包括的各个方面,而且将其做出的职业判断也记录在内,显然,这种披露方式有利于预期使用者了解与该事项相关的情况,提高关键审计事项的确认依据的可理解性。

4.2 A 会计师事务所关键审计事项披露出现的问题原因分析

A 会计师事务所的关键审计事项披露主要有以下问题:第一,关键审计事项确认依据不清晰;第二,不同年份间关键审计事项的差异较小,重复程度较高;第三,披露的关键审计事项缺乏信息含量;第四,关键审计事项披露内容缺乏可理解性。下文将结合相关理论对问题产生的原因进行分析。

4.2.1 相关审计人员的职业判断能力不足

在进行关键审计事项披露相关的审计工作时,注册会计师在实践中运用自己职业判断的地方主要包括以下两个方面:第一,运用自己的职业判断来选取合适的审计事项;第二,以何种方式披露审计事项的内容。研究发现,披露关键审计事项时,要满足确认依据清晰,不同年份间事项重复程度较低,披露的事项信息含量较为充足,且可理解性较好等要求注册会计师要具备较强的职业判断能力才行。

首先,在披露关键审计事项方面,要想具备较强的职业判断能力,相关审计

人员必须在实务工作中对自己的相关能力加以锻炼,通过接触不同类型的被审计单位累计相关经验,并从失败的案例中吸取教训,最终达成提高职业判断能力的目标,但这个过程短时间内无法完成,目前,“1504号”准则在我国实施的时间并不长,会计师事务所都在实践中对披露关键审计事项进行探索,在这个过程中,A会计师事务所由于条件所限,其积累的相关实践经验相对较少,这使得其相关审计人员无法在执行审计的过程中对相关事项做出的合理的职业判断,从而做不到恰当规范的关键审计事项披露。

其次,虽然 A 会计师事务所相关审计人员在披露关键审计事项时按照准则规定运用了职业判断,但是其对职业判断的把控能力明显不足,因此,其在对关键审计事项进行描述时采用了套路化的措辞,对预期使用者的信息使用需求考虑不周全,除此之外也没有思考采用何种披露方式会让披露的关键审计事项包含更多有用的信息,这导致披露的关键审计事项缺乏信息含量和可理解性。

最后,相关审计人员要对其在审计报告中披露的信息负责,因此,其在运用自己的职业判断对关键审计事项进行披露时要对其中存在的风险进行相应的规避,以保护自己。此外,其作为执行审计工作的主体,在审计报告中披露的信息越多越详细也就意味着要承担更多更大的风险与责任。有了这层顾虑之后,相关审计人员往往会在关键审计事项的描述内容中使用一些标准化的措辞,以尽可能避免在审计报告披露更多的信息,从而做到在满足准则最低要求的情况下完成关键审计事项披露的任务,以在合理范围内最大限度地规避风险。

4.2.2 关键审计事项披露的复核制度不健全

关键审计事项披露的复核制度是会计师事务所审计质量控制相关制度的重要组成部分,其健全与否直接关系到事务所披露关键审计事项质量的好坏,通过研究发现,A会计师事务所关键审计事项披露的复核制度不健全。

在会计师事务所中,一般从事复核工作的审计人员都具备较多的实践经验及一定知识储备,而对关键审计事项披露相关程序进行复核的审计人员而言,他们从事的工作要求更高。要保证在审计报告中披露的关键审计事项的质量,需要他们执行有效的复核。虽然 A 会计师事务所在行业中已经具备了一定的规模,但是关键审计事项披露的复核制度不健全依然是其需要面对的问题,这主要表现在会

计师事务所不重视对关键审计事项披露的复核，有关复核的规定落不到实处。除此之外，A 会计师事务所在对关键审计事项的复核过程中还存在许多具体问题，如从事关键审计事项复核的审计人员极少关注事务所审计客户的实际情况，在执行复核工作时，只对审计报告中披露的与关键审计事项相关的文字内容实施复核，此外，还有个别情况是由于事务所的任务分配机制不合理导致的，在日常审计工作中，会计师事务所给部分从事关键审计事项披露复核工作的审计人员分配了较多其他项目，从而使得他们没有相应的条件实施有效的复核，在这种情况下，复核逐渐变成了一种形式，因此，对 A 会计师事务所而言，其关键审计事项的披露之所以会出现种种问题与其相关复核制度的不健全脱不了关系。

4.2.3 缺乏对相关审计人员的有效培训

新审计报告准则发布之后，各大会计师事务所都就该准则对其相关审计人员进行了培训。虽然相关审计人员基本上都接受了有关培训，但不同事务所对相关审计人员的培训程度却有着一定的差异，部分事务所进行的培训比较成功，而有些事务所进行的培训则缺乏实效。

对于 A 会计师事务所而言，关键审计事项确认依据不清晰，披露内容缺乏可理解性等问题的出现与其缺乏对相关审计人员的有效培训有着密不可分的关系。首先，缺乏对“1504 号”准则内容的有效培训，与四大会计师事务所相比，A 会计师事务所的审计客户相对较少，因而其从审计实践中获得的披露关键审计事项的经验也较少。在没有一定的实践经验作支撑且相关审计人员对“1504 号”准则理解和掌握较差的情况下，要开展对“1504 号”准则内容的有效培训有一定的困难，因此，相关审计人员无法有效合理地披露关键审计事项。其次，缺乏对相关审计人员书面表达能力的培训，与以前旧审计报告套用固定模板不同，新审计报告准则要求相关审计人员进行关键审计事项披露时，要密切联系其所审计的被审计单位的情况，体现被审计单位的个性化特点，但之前使用模板的习惯使相关审计人员的书面表达能力停滞在较低的水平，其披露的关键审计事项较难达到准则的要求。

4.2.4 缺乏相关监管机构的指导与监督

对会计师事务所在实务中披露关键审计事项进行指导和监管是相关监管机构的责任与义务,会计师事务所在披露关键审计事项中出现问题一定程度上与其披露缺乏相关监管机构的指导与监督有关。

(1) 相关监管机构对关键审计事项披露的指导不足

虽然新审计报告准则中对关键审计事项披露的要求具有普遍适用性,但是在会计师事务所进行审计的过程中,面对行业与公司规模的差异,准则的要求就略显笼统,且不够详细,除此之外,注册会计师对某些事项的判断带有比较强的主观性,在这种情况下,注册会计师要想运用自己的职业判断恰当地披露关键审计事项就必然需要相关监管机构予以一定的指导和帮助。

准则中对于披露关键审计事项是有明确规定的,但对其确认依据和审计应对措施以何种形式进行披露,是利用表格分点描述,还是纯文字整段进行描述,准则没有对其作出明确说明,这就使得关键审计事项的信息披露方式较为混乱,不利于预期使用者从中收集到有效的信息。除此之外,如何描述审计程序的执行结果以及对该事项的意见等问题,准则也没有进行说明,所以,会计师事务所在审计中涉及这些准则暂时没有明确说明或说明不够明确但又对关键审计事项披露很重要的方面时,要靠相关监管机构的指导才能达到相应的要求。

(2) 相关监管机构未能对关键审计事项披露进行有效监管

在现代审计的大背景下,如何正确处理审计成本与审计风险之间的关系一直都是注册会计师在实际执行审计业务过程中所必须面对的问题,所以,市场经济下的审计主体无法自觉做到保证预期使用者能够从审计报告中获取质量较高的信息,在这种情况下,相关的监管部门和机构的作用便会充分地显现出来,在他们的监督和管理下,注册会计师才会保证其出具的审计报告的质量,从而使预期使用者从审计报告中获得质量较高的信息。对会计师事务所出具的审计报告进行监督与管理是相关监管机构应承担的责任,相关监管机构有权处罚和教育未按规定披露关键审计事项的单位。所以 A 会计师事务所的关键审计事项披露需要相关监管机构的有效监管。

5 A 会计师事务所改进关键审计事项披露的对策与建议

结合 A 会计师事务所关键审计事项披露中出现的问题和其原因分析, 本文给出了以下四条改进对策与建议: 第一, 规范关键审计事项内容的披露; 第二, 相关审计人员提高自身专业素质; 第三, 完善关键审计事项披露的相关制度; 第四, 监管机构加大对关键审计事项披露的指导与监督力度。

5.1 规范关键审计事项内容的披露

5.1.1 个性化披露关键审计事项的确认依据

在审计报告中披露关键审计事项的确认依据时, 应该根据“1504 号”准则的规定, 按照相关要求对确认依据进行描述。此外, 对于同一审计客户不同年份的关键审计事项进行披露时, 应当对审计客户当年的实际情况加以考虑, 尽可能避免相似度极高的标准化披露, 不要以其业务基本上未发生变化作为标准化披露的理由, 因此, 在披露关键审计事项的确认依据时, 应当对其做到个性化披露。

首先, 注册会计师在审计过程中识别与评估出重大错报风险或特别风险的关键审计事项主要有收入确认等事项, 其在考虑如何对该类事项的确认依据进行披露时, 应当重点关注审计客户当期的具体情况, 尽可能避免使用“收入是公司的关键绩效指标, 会对当期利润产生巨大影响”等标准化措辞。在根据审计客户的实际情况对收入确认进行描述时, 应当选取最重要的收入进行介绍并指出该项收入在总收入中所占的比例最高, 使预期使用者能了解到该项收入的重要性, 最后对该项收入可能存在的风险进行详细说明, 只有这样进行描述, 披露出来的确认依据才会有一定的个性化特征。

其次, 涉及与被审计单位管理层相关的重大判断的关键审计事项主要有应收账款减值、商誉减值、金融资产减值等事项, 在对该类事项披露关键审计事项的确认依据时, 也应当做到个性化披露, 以金融资产为例, 不同被审计单位持有的金融资产种类有所不同, 其对不同金融资产持有的目的也不同, 因此, 在对该类事项的确认依据进行描述时, 应当根据审计客户的实际情况进行个性化披露, 避免使用标准化措辞。此外, 在具体描述的部分可以增加如下内容: 当期经济形势

情况，审计客户所在行业情况及该类金融资产受市场影响大小的情况等。这样披露出来的确认依据能够满足预期使用者的需求，有利于与其他被审计单位同类型事项产生区别。

最后，当期交易或事项中会对审计产生重大影响的关键审计事项主要有关联方交易等事项，在对这类事项披露关键审计事项的确认依据时，不仅应当说明涉及的金额巨大和产生的影响重大，还应当将注册会计师为披露该事项所做的努力进行个性化披露。

总而言之，在审计报告中披露关键审计事项的确认依据时，要保证披露的信息不包含过多的标准化措辞，并具有一定的个性化和相关性，这样才能增加关键审计事项的信息含量，使会计师事务所的关键审计事项披露得到规范。

5.1.2 针对性披露关键审计事项的审计应对措施

就关键审计事项的审计应对措施而言，注册会计师在对其进行披露时，应该根据“1504号”准则的规定，以其要求的四大方面“审计中处理某事项最有效的措施、所执行审计程序的说明、审计程序的执行结果以及对该事项的意见”为依据。通过研究发现，A 会计师事务所在审计报告中披露关键审计事项的审计应对措施时，只对已执行的审计程序进行了披露，此外，其披露的审计程序缺乏针对性，达不到准则的要求。针对以上情况，本文提出了以下建议。

首先，在关键审计事项的审计应对措施描述中，注册会计师应当结合被审计单位的实际情况，以使表述的已执行审计程序具有一定的针对性。一般来说，注册会计师是根据确认依据中的有关描述，并运用自身的职业判断对审计程序进行披露的，因此，在披露审计应对措施时，要加强确认依据与审计应对措施的联系，使相关披露更具有针对性。此外，在描述部分列示审计程序时，根据审计程序的重要程度对其进行排序，使预期使用者在使用时可以做到一目了然。同时为了保证披露的审计应对措施的可理解性，在对审计程序披露时，如非必要，应当尽量避免使用预期使用者较难理解的专业词汇。

其次，披露的关键审计事项的审计应对措施中，应当考虑将审计程序的执行结果也包含在内。上文提到 A 会计师事务所三年间出具的 409 份审计报告中没有一份包含审计程序的执行结果，通过研究发现，“1504号”准则规定，“在对关

键审计事项的审计应对措施进行描述时，不能单独对其发表审计意见”，这导致 A 会计师事务所披露审计程序的执行结果时，既要合理准确地描述审计程序的实施结果，又要避免对该事项单独发表审计意见，其工作的难度加大了，所以其披露的审计应对措施都没有包含审计程序的执行结果。但是对预期使用者而言，审计程序执行结果的缺失会对其理解相关信息产生影响。因此，从预期使用者角度考虑，注册会计师在披露审计程序执行结果时，要采用恰当的语言以避免对该事项单独发表审计意见。

总之，在审计报告中对关键审计事项的审计应对措施进行表述时，要确保预期使用者能从披露的信息中准确地了解到注册会计师做出的职业判断，同时要保证披露的审计程序及其实施结果对被审计单位而言具有一定的针对性。

5.2 相关审计人员提高自身专业素质

在审计报告中恰当合理地披露关键审计事项是摆在相关审计人员面前的一道难题，而解决它需要相关审计人员具备较高的专业素质，因此，A 会计师事务所的相关审计人员应当不断提高自身专业素质，加强自身职业道德建设，提高自身职业判断能力。

5.2.1 加强自身职业道德建设

职业道德是相关审计人员专业素质的重要组成部分，相关审计人员要在披露关键审计事项时遵守与之相关的职业道德。此外，根据准则要求，为了合理披露关键审计事项，相关审计人员需要在披露关键审计事项的过程中，保持独立客观，根据被审计单位的客观事实披露关键审计事项。显然，恰当地披露关键审计事项是相关审计人员应尽的责任，但是部分审计人员由于其糟糕的职业道德建设，在执行审计的过程中没有认清自己的应当承担的责任，于是其相关审计责任没有落到实处，因此，这部分相关审计人员自身的职业道德建设有待加强。

另外，相关审计人员要加强自身职业道德的建设就要增强对自身责任与义务的认识与了解，多与会计师事务所的前辈交流沟通，向他们讨教其是如何在审计工作中严格要求自己，以保证自己不违反相关职业道德。除此之外，相关审计人员还应当自觉参加有关职业道德建设的讲座论坛，学习职业道德建设相关的专业

知识, 以提高自己对加强职业道德建设的认知水平, 从而对自己的专业素质提出更高的要求, 并在此基础上提升关键审计事项的披露能力, 使其关键审计事项的披露更加合理与规范。总之, 相关审计人员要提高自身的专业素质, 需要加强自身的职业道德建设。

5.2.2 增强自身职业判断能力

职业判断能力是会计师事务所相关审计人员从事审计工作必须具备的能力, 此外, 相关审计人员在审计报告中披露的关键审计事项恰当与否和其有着密切的关系, 本文对相关审计人员增强自身职业判断能力提出了一些建议。

首先, 在工作之余, 积极参加各种与关键审计事项披露有关的论坛与培训, 并就如何在披露中更好地运用职业判断与其他审计人员进行沟通与交流, 在此基础上让自身的职业判断能力得到增强。

其次, 学习事务所内部职业判断能力较强的审计人员对关键审计事项披露的心得, 先查阅其相关审计工作底稿, 了解其对较难披露的事项做出职业判断的过程, 然后对整个学习过程中接触到的资料进行整理, 最后对学习到的相关心得进行总结。除此之外, 在关键审计事项披露中遇到无法自行处理的问题时, 可以求教经验比较丰富的前辈, 从而使自己做出的职业判断更加合理。

最后, 披露关键审计事项的审计应对措施时, 要在满足预期使用者相关需求的基础上充分运用其职业判断对已执行的审计程序进行描述与说明, 从而使预期使用者可以从该部分内容中了解到相关审计人员对其感兴趣的领域做出的职业判断。

5.3 完善关键审计事项披露的相关制度

5.3.1 完善关键审计事项披露的复核制度

会计师事务所的复核制度是其审计质量控制体系的重要组成部分, A 会计师事务所要完善关键审计事项披露的复核制度, 应当规定将复核关键审计事项披露相关审计工作底稿的任务尽可能分配给单位内部实践经验比较丰富的审计人员, 并督促其认真按时完成, 在复核中发现的问题, 要尽快通知该项目负责人让其安

排人员进行更正。此外，还应当规定，要通过各种方式将关键审计事项披露的复核落到实处，避免复核的形式化。除此之外，完善的关键审计事项披露复核制度还应当包括以下方面：

首先，关键审计事项是由注册会计师按照准则规定选取出来的，所以选取的关键审计事项是否符合准则要求是复核人员在执行复核工作时应当重点关注的地方。此外，在对复杂程度和主观程度较高的事项进行复核时，复核人员应当重点复核注册会计师对于该事项做出职业判断的审计工作底稿，并从中判断出其做出的相关职业判断是否恰当。

其次，关键审计事项的描述内容应该是清晰完整且容易被预期使用者理解的，通过研究发现，在关键审计事项披露存在的问题中，该部分存在的相关问题较多，因此，复核人员在复核时应当给予这部分内容较多关注。

最后，关键审计事项中对有关审计应对措施的描述应当具有针对性，所以注册会计师在审计报告中披露的已执行的审计程序中是否包含较多的标准化措辞，对于被审计单位是否具有针对性是复核人员在复核过程中应当给予较高关注的。此外，还应当对相关审计工作底稿的数量进行复核。

5.3.2 完善对相关审计人员的培训制度

在行业内，培训制度的完善与否往往与会计师事务所的审计质量有着直接的关系。A 会计师事务所要在审计报告中规范恰当地披露关键审计事项以保证其审计质量，应当加强对相关审计人员的培训指导，完善对相关审计人员的培训制度。针对关键审计事项披露，完善的培训制度应当对以下方面做出要求。

首先，集中进行对新审计报告准则有关内容的培训，让相关审计人员全部参加，参加不了的审计人员事后需及时观看有关培训的影像资料，同时对相关部门中新审计报告准则理解较好的专家发出邀请，让其在培训过程中选取合适的案例对事务所相关审计人员进行讲解指导，以使其更好地认识理解新审计报告准则，从而为以后的相关实务工作打下基础。

其次，不定期邀请在披露关键审计事项方面有成熟见解的注册会计师，让其在事务所举办的培训交流会上发表自己对关键审计事项披露的见解，让相关审计人员了解其在实务工作中是如何运用职业判断披露关键审计事项的，并从中学习

经验，提高自身披露关键审计事项的水平。

最后，在事务所内部组织对书面表达能力的培训。对关键审计事项的内容进行合理恰当的描述需要相关审计人员具有良好的书面表达能力。在书面表达能力培训方面，事务所要时常给相关审计人员不同的写作话题以锻炼其书面表达能力，并从各个角度对表达的内容进行评价。除此之外，要让在培训中表现较好的审计人员分享其心得体会，以供其他审计人员学习参考。

5.4 监管机构加大对关键审计事项披露的指导与监督力度

相关监管机构应加大对关键审计事项披露的指导与监督力度，重视披露关键审计事项的质量。

5.4.1 派遣专家组指导关键审计事项的披露

监管机构的指导对会计师事务所开展审计工作有着不小的影响。会计师事务所恰当地披露关键审计事项必然离不开注册会计师的努力，更离不开监管机构对其披露的指导。

每个会计师事务所对于关键审计事项披露的理解都有所不同，因此，在进行指导的过程中，监管机构应当定期派遣相关方面的专家小组对会计师事务所关键审计事项的披露进行理论与实务方面的指导，并就某些较难理解的问题与该会计师事务所相关审计人员进行交流与沟通，为他们答疑解惑，使他们在专家组的帮助之下提升一定的关键审计事项披露能力，从而使派遣专家组进行指导的作用得到应有的发挥。除此之外，监管机构派出的专家组还应当在进行指导的过程中不定期总结并指出各会计师事务所披露方面的不足之处，然后就优化事务所的关键审计事项披露提出相关的指导建议，从而使会计师事务所能够更好地了解行业普遍存在的问题，为其合理规范披露关键审计事项提供参考依据。

5.4.2 利用约谈机制监督关键审计事项的披露

约谈机制有着预防风险的作用，利用约谈机制是对关键审计事项披露进行监督的有效办法。为了更好地发挥约谈机制的作用，监管机构应当在对会计师事务所

所进行监督时就关键审计事项披露中出现的问题及潜在的风险与会计师事务所提前进行交流与沟通，并与会计师事务所一起思考解决问题和防范风险的对策。此外，对于风险较高且存在严重问题的会计师事务所，监管机构应当增加对这类事务所的约谈次数，使其可以明白自身的缺陷，并对约谈中提到的重点问题及时整改，从而发挥约谈应有的作用。监管机构还应当通过不同形式的监督手段对关键审计事项的披露情况进行监督，如对约谈机制赋予一定的灵活性，不定期地对会计师事务所进行约谈；此外，还可以定期对会计师事务所披露的关键审计事项进行监督检查或抽查；条件允许的情况下，监管机构也可以派遣专家指导小组对约谈中发现业务风险较高的会计师事务所进行现场指导与监督。另外，对于监管机构在约谈中提及的重点问题，应当对其进行持续追踪与跟进，使约谈达到应有的效果。

6 结论与不足

6.1 研究结论

随着新审计报告准则的全面推进和实行,各会计师事务所对于关键审计事项的披露都逐渐步入正轨,在这样的背景下,本文以 A 会计师事务所为例,通过收集其 2017 年至 2019 年出具的审计报告中的关键审计事项数据,对其三年间披露的关键审计事项从数量、分类、确认依据和审计应对措施以及表述形式等方面都进行了分析和研究后,可以得出:(1) 资产减值类事项和收入确认类事项是 A 会计师事务所披露最为集中的两个领域,这是 A 会计师事务所披露关键审计事项时重点关注的;(2) 相同行业间的关键审计事项描述具有一定的共性特点;(3) 被审计单位不同年份间同类型关键审计事项的披露内容极为相似,三年间在同一家被审计单位关键审计事项类型相同的情况下,除基础数据不同外,他们的确认依据和审计应对措施的描述基本没有较大差别;(4) A 会计师事务所采用的披露形式比较统一,均采用表格形式对关键审计事项的披露内容进行描述。

另外, A 会计师事务所对关键审计事项的披露基本符合新审计报告准则的要求,但在披露中仍出现了以下问题:第一,关键审计事项确认依据不够清晰;第二,不同年份间关键审计事项的差异较小,重复程度较高;第三,披露的关键审计事项缺乏信息含量;第四,关键审计事项披露内容缺乏可理解性。本文根据相关理论对这些问题进行了分析,认为可以归结为以下四点:第一,相关审计人员的职业判断能力不足;第二,关键审计事项披露的复核制度不健全;第三,缺乏对相关审计人员的有效培训;第四,缺乏相关监管机构的指导与监督。最后根据问题及其原因分析,从不同层面对改进完善关键审计事项披露提出了相应的对策与建议。

6.2 研究不足

本文在对关键审计事项披露问题进行研究时主要采用了 A 会计师事务所 2017 年至 2019 年的审计报告数据,没有能够做到对其他会计师事务所披露的关键审计事项进行系统地分析,关注的样本量有限,这是本文研究不足的一个方面。

除此之外，受限于本人的专业学识和研究能力，本文对关键审计事项披露问题的研究还存在许多问题，如研究角度不够丰富，对某些问题的认识不够全面，研究存在一定的局限性等。

再者，各会计师事务所由于具体情况的不同其在披露中存在的问题也有所差异，本文针对 A 会计师事务所情况提出的对策与建议未必全部适用于其他会计师事务所，因此，会计师事务所在实务中如何更加合理恰当地披露关键审计事项仍需要不断研究与探索。

参考文献

- [1]Backof A G, Bowlin K, Goodson B M. The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standards[R]. working paper, SSRN, 2014.
- [2]Bagshaw K. New-style audit reports: the complete picture. Accountancy age. 2014.
- [3]Bedard J, Coram P, Espahbodi R, et al. Does Recent Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards? [J]. Accounting Horizons, 2016, 30 (2) :255-275.
- [4]Carver B T, Trinkle B S. Nonprofessional Investors' Reactions to the PCAOB's Proposed Changes to the Standard Audit Report[R]. working paper, SSRN, 2017.
- [5]Christensen B E, Glover S M, Wolfe C J. Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? [J]. Auditing A Journal of Practice & Theory, 2014, 33 (4) :71-93.
- [6]Doxey, Marcus. "The effects of auditor disclosures regarding management estimates on financial statement users' perceptions and investments." Available at SSRN 2181624 (2014) .
- [7]FRC. Extended Auditor ' s Reports — — A Further Review of Experience, 2016.
- [8]FRC. Extended Auditor ' s Reports——A Review of Experience in the First Year, 2015.
- [9]Gutierrez E F, Minutti-Meza M, Tatum K W, et al. Consequences of Adopting an Expandeditor ' s Report in the United Kingdom[J]. Review of Accounting Studies, 2018, 23 (4) :1543-1587.
- [10]Irvine, Audit report: what next? Economia. 2014.
- [11]Reid LC, Carcello JV, Li C, Neal TL. Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the

- United Kingdom [J]Working paper, 2018.
- [12]财政部. 2016. 中国注册会计师审准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键事项.
- [13]郭艳萍, 曹莉莎. 标准审计报告改进探析——以首份采用新审计报告准则出具的审计报告为例[J]. 财会通讯, 2018 (16) :83-85.
- [14]郭艳萍, 娄超. 关键审计事项准则实施情况分析与评价——基于 16 份依据新审计准则出具的审计报告[J]. 财会通讯, 2018 (19) :97-99.
- [15]郝玉贵, 杨柳. 中国证券市场首份关键审计事项段审计报告分析——以瑞华所对晨鸣纸业的审计为例[J]. 生产力研究, 2017 (07) :150-155.
- [16]季丰. 1504 号审计准则实施若干问题及应对措施探讨[J]. 中国注册会计师, 2018 (02) :80-82.
- [17]蒋品洪. 论在审计报告关键审计事项部分描述事项[J]. 中国注册会计师, 2018 (04) :75-78.
- [18]阚京华, 曹淑颖. 基于审计报告变革的关键审计事项披露影响因素研究[J]. 中国注册会计师, 2018 (10) :68-72+3.
- [19]阚京华, 刘超宇. 关键审计事项的披露特征与思考——以 2017 年审计报告为例[J]. 中国注册会计师, 2018 (04) :71-75.
- [20]李小娟, 翟路萍. 审计关系人视角下关键审计事项披露利弊分析——基于新颁布的审计报告准则[J]. 会计之友, 2017 (22) :122-124.
- [21]梁日新, 李英. 新审计报告准则下关键审计事项披露的影响研究[J]. 商业会计, 2019 (09) :30-33.
- [22]刘芯伊, 赛金英. 新审计报告准则下关键审计事项披露研究——基于国际“四大”事务所审计报告的分析[J]. 商业会计, 2020 (01) :25-31.
- [23]梁刚, 曾旭. 披露关键审计事项对审计质量的影响研究——基于 A 股上市公司的经验数据[J]. 会计之友, 2019 (06) :38-43.
- [24]柳木华, 董秀琴. 关键审计事项的披露特点——基于 2017 年上市公司新式审计报告的统计分析[J]. 证券市场导报, 2018 (11) :12-19.
- [25]刘丹, 陈俊涛. 新审计报告中的关键审计事项探析——基于 A+H 股上市公司审计报告[J]. 财会月刊, 2018 (12) :142-147.

- [26]路军,张金丹. 审计报告中关键审计事项披露的初步研究——来自 A+H 股上市公司的证据[J]. 会计研究, 2018 (02) :83-89.
- [27]冉明东,徐耀珍. 注册会计师审计报告改进研究——基于我国审计报告改革试点样本的分析[J]. 审计研究, 2017 (05) :62-69.
- [28]孙文军,竹挺进. 新审计报告准则提高审计报告信息含量了吗? ——基于中国资本市场对新审计报告反应的视角[J]. 上海商学院学报, 2018(06):1-12.
- [29]唐建华. 国际审计与鉴证准则理事会审计报告改革评析[J]. 审计研究, 2015 (01) :60-66.
- [30]唐建华,万寿琼. 关于关键审计事项的几个问题[J]. 中国注册会计师, 2018 (02) :67-71.
- [31]汪怡杉,胡本源. 新审计报告准则实施情况分析与研究[J]. 中国内部审计, 2017 (06) :82-87.
- [32]王木之,李丹. 新审计报告和股价同步性[J]. 会计研究, 2019 (01) :86-92.
- [33]王丽,田野,范明华. 《中国注册会计师审计准则 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》执行情况研究——基于 2016 年度 A+H 股上市公司审计报告的统计分析[J]. 中国注册会计师, 2018 (08) :68-73.
- [34]王旭东,程安林. 关键审计事项段信息含量实证研究[J]. 中国注册会计师, 2018 (10) :51-55+3.
- [35]王艳艳,许锐,王成龙,于李胜. 关键审计事项段能够提高审计报告的沟通价值吗? [J]. 会计研究, 2018 (06) :86-93.
- [36]吴凯亮,冯可棣. 合理运用职业判断恰当沟通关键审计事项[J]. 中国注册会计师, 2018 (02) :71-73.
- [37]吴秋生,独正元. A+H 股公司关键审计事项准则执行效果分析[J]. 会计之友, 2018 (12) :86-90.
- [38]吴蔚. 在审计报告中沟通关键审计事项的价值浅析[J]. 中国注册会计师, 2019 (04) :87-90.
- [39]吴勇,曹丹丹,李正西. 新审计报告中关键审计事项的确定、表达与披露研究[J]. 中国注册会计师, 2018 (11) :44-49.
- [40]徐灏,赵青. 注册会计师新审计报告准则对审计实务的影响——以中国联通

- 2016 年审计报告为例[J]. 财务与会计, 2017 (15) :60-61.
- [41]许静静, 朱松, 周萍. A 股关键审计事项全面披露特征及政策效果研究——基于 2018 年首次全面披露的分析[J]. 审计与经济研究, 2019 (06) :46-57.
- [42]杨健. 中国注册会计师审计准则 1504 号在 A+H 公司中执行情况分析[J]. 中国注册会计师, 2018 (09) :68-71.
- [43]杨昕. 新审计报告准则使审计报告更具信息价值[J]. 中国注册会计师, 2018 (01) :88-90.
- [44]杨明增, 张钦成, 王子涵. 审计报告新准则实施对审计质量的影响研究——基于 2016 年 A+H 股上市公司审计的准自然实验证据[J]. 审计研究, 2018 (05) :74-81.
- [45]叶妮. 关于关键审计事项披露与会计信息质量的分析——基于最新审计报告的经验证据[J]. 审计与理财, 2018 (12) :12-16.
- [46]袁敏, 谢萌. 关键审计事项相关问题研究——以建造合同收入确认为例[J]. 中国注册会计师, 2018 (08) :74-78.
- [47]张凤丽. 新审计报告准则下关键审计事项披露分析与建议[J]. 会计之友, 2018 (01) :137-139.
- [48]张呈. 披露关键审计事项提高了审计报告信息含量吗? [J]. 中国注册会计师, 2017 (11) :70-73.
- [49]张呈, 陈丽红, 张龙平. 我国上市公司关键审计事项披露现状及改进[J]. 证券市场导报, 2019 (05) :66-72.
- [50]张革, 唐建华. 国际审计与鉴证准则理事会发布关键审计事项示例[J]. 中国注册会计师, 2015 (06) :87-89.
- [51]张继勋, 贺超, 韩冬梅. 标准审计报告改进与投资者感知的审计人员责任——一项实验证据[J]. 审计研究, 2015 (03) :56-63.
- [52]张金丹, 路军, 李连华. 审计报告中披露关键审计事项信息有助于提高审计质量吗? ——报表盈余和市场感知双维度的经验证据[J]. 会计研究, 2019 (06) :85-91.
- [53]张琼. IAASB 审计报告改革的背景、内容及启示[J]. 中国注册会计师, 2012 (12) :77-81.

- [54] 赵姗. IAASB 要求沟通关键审计事项对审计实务的影响[J]. 财会学习, 2016 (07) :144-145.
- [55] 左锐, 文静, 刘少锋. 我国新审计报告准则实施情况研究——基于 2016 年年度审计报告的数据分析[J]. 中国注册会计师, 2017 (10) :71-74.
- [56] 郑先弘. 增加关键审计事项精准提升 CPA 职业能力——审计报告相关准则的修订对于新时代 CPA 职业能力的思考[J]. 中国注册会计师, 2018 (01) :87-88.

后 记

日复一日，晨昏朝夕，时光流逝。转眼间我即将毕业，回想往事，三年的研究生时光特别美好，也不乏艰难，通过不断的学习与经历，我了解了更多的道理，也收获了很多朋友。在这美好而又匆匆的时光里，我更多的是感恩。

首先衷心感谢我的导师对我的孜孜教诲，在我三年的学习生活中，他给予了很多帮助，在我遇到难题的时候悉心为我解答，在我遇到挫折时鼓励我克服困难。

其次感谢每一位任课老师用渊博的学识带给我莫大的启迪，是你们的无私奉献，让我学到了更多的专业知识。

最后感谢我的同学们，在这美好的时光里能有你们的陪伴，有你们在身边，我收获了许多快乐。