

分类号 \_\_\_\_\_  
U D C \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_  
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 A 会计师事务所对医药制造企业关键审  
计事项披露问题研究

研究生姓名: 柳 姝

指导教师姓名、职称: 张金辉 教授 张有全 注册会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究 方 向: 社会审计

提 交 日 期: 2022 年 6 月 1 日

## 独创性声明

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

学位论文作者签名： 柳妹 签字日期： 2022.6.1

导师签名： 张金辉 签字日期： 2022.6.6

导师(校外)签名： 汪有台 签字日期： 2022.6.6

## 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： 柳妹 签字日期： 2022.6.1

导师签名： 张金辉 签字日期： 2022.6.6

导师(校外)签名： 汪有台 签字日期： 2022.6.6

**Research on Disclosure of Key Audit  
Matters of Pharmaceutical Manufacturing  
Enterprises by A Accounting Firm**

**Candidate : Liu Shu**

**Supervisor: Zhang Jinhui   Zhang Youquan**

## 摘 要

在审计报告发展的 300 多年内,审计报告的形式、内容不断发展,呈现出了格式甚至内容固定的趋势。资本市场的不断发展,带来的是企业的日常交易事项日益庞杂,财务舞弊事件频频发生。而近年来一些做空机构的频繁动作让社会大众对审计产生了负面评价。因此,审计报告的预期使用者希望审计质量能进一步提升,审计报告能够披露更多有价值的信息,尤其希望审计报告能更多的反映审计过程,以期为其作出决策提供更有力的依据。为此,英国、美国、IAASB 相继修改审计准则。而我国财政部于 2016 年 12 月对准则进行了修订,其中新增的 1504 号准则要求在审计报告中披露关键审计事项。该准则自 2018 年 1 月 1 日起在所有上市实体全面实施。

本文以 A 会计师事务所为视角,通过手动阅读整理以及利用 Python 语言工具对其在 2018 年-2020 年三个会计年度中对医药制造企业列示的关键审计事项进行统计与文本分析,探讨列报过程中存在的问题,并分析原因、提出合理建议。首先,本文梳理了与关键审计事项相关的文献与学者的观点,并将关键审计事项、审计质量的概念进行了详细介绍,还将与关键审计事项相关的信息不对称理论、审计期望差距理论和现代风险导向理论作为理论基础进行了详细论述。其次,本文统计了 A 会计师事务所 2018 年-2020 年度列报的 271 项医药制造企业的关键审计事项,对其披露的数量、年度之间的变化、涉及的内容等方面进行剖析,发现其中存在数量较少、内容同质化、表述笼统等问题,之后,剖析了造成这些问题的根源。最后,为 A 会计师事务所对医药制造企业的关键审计事项披露提出了合理化的、具有可行性的建议。

**关键词:** 医药制造业 关键审计事项 披露 审计质量

## Abstract

In the more than 300 years of the development of audit reports, the form and content of audit reports have continued to develop, showing a trend of fixed format and even content. The continuous development of the capital market has brought about the increasingly complex daily transactions of enterprises, and the frequent occurrence of financial frauds. In recent years, the numerous actions of some short-selling institutions have caused the public to have negative comments on auditing. Therefore, the expected users of the audit report hope that the audit quality can be further improved, the audit report can disclose more valuable information, and especially hope that the audit report can reflect the audit process more, in order to provide a stronger basis for their decision-making. To this end, the United Kingdom, the United States, and the IAASB have successively revised auditing standards. In December 2016, the Ministry of Finance of our country issued the "China Certified Public Accountants Auditing Standards No. 1504 - Communication of Key Audit Matters in the Audit Report", which requires the disclosure of key audit matters in the audit report. The guidelines have been fully implemented since January 1, 2018.

This article takes the accounting firm A as the perspective and conducts statistical and textual analysis on the key audit matters listed in the pharmaceutical manufacturing enterprises in the three fiscal years from 2018 to 2020 through manual reading and sorting and using Python language tools, and discusses the presentation. Problems in the process, analyze the reasons, and put forward reasonable suggestions. First of all, this paper sorts out the literature and scholars' opinions related to key audit matters, and introduces the concepts of key audit matters and audit quality in detail. The modern risk-oriented theory is discussed in detail as the theoretical basis. Secondly, this paper counts 271 key audit items involved in the audit report of pharmaceutical manufacturing enterprises issued by accounting firm A from 2018 to 2020, and analyzes the number of listed items, changes between years, and the content involved. After analysis, it was found that there were problems such as small

number, homogenization of content, and general expression. After that, the root cause of these problems was analyzed . Finally, reasonable and feasible suggestions are put forward for accounting firm A to disclose the key audit matters of pharmaceutical manufacturing enterprises .

**Key words:** Pharmaceutical manufacturing industry; Key audit matters; Disclosure; Audit quality

# 目 录

<b>1 引言</b> .....	<b>1</b>
1.1 研究背景、目的及意义.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究目的及研究意义.....	2
1.2 文献综述.....	3
1.2.1 关键审计事项披露现状研究.....	3
1.2.2 关键审计事项沟通研究.....	4
1.2.3 关键审计事项审计判断及审计应对研究.....	5
1.2.4 关键审计事项对审计质量的影响研究.....	6
1.2.5 文献评述.....	9
1.3 研究内容和研究方法.....	9
1.3.1 研究内容.....	9
1.3.2 研究方法.....	10
<b>2 相关概念和理论基础</b> .....	<b>11</b>
2.1 相关概念.....	11
2.1.1 关键审计事项.....	11
2.1.2 关键审计事项披露.....	12
2.1.3 审计质量.....	13
2.2 理论基础.....	14
2.2.1 信息不对称理论.....	14
2.2.2 审计期望差距理论.....	16
2.2.3 现代风险导向理论.....	17
<b>3 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露分析</b> .....	<b>20</b>
3.1 A 会计师事务所概况.....	20
3.2 医药制造业选择依据及财务特征.....	20
3.2.1 医药制造业选择依据.....	20
3.2.2 医药制造业财务特征.....	21

3.3	A 会计师事务所对医药制造业企业关键审计事项披露概况.....	22
3.3.1	披露数量方面.....	22
3.3.2	披露形式方面.....	25
3.3.3	披露项目内容方面.....	26
<b>4</b>	<b>A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露存在的问题及原因分析</b>	<b>31</b>
4.1	A 会计师事务所关键审计事项披露存在的问题.....	31
4.1.1	关键审计事项内容过于格式化.....	31
4.1.2	关键审计事项披露数量相对固定.....	32
4.1.3	关键审计事项描述的可理解性不足.....	33
4.2	A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露存在问题的原因分析	34
4.2.1	审计人员对关键审计事项披露的经验能力不足.....	34
4.2.2	审计人员和事务所对准则的执行流于形式.....	35
4.2.3	会计师事务所对关键审计事项相关的质量控制体系不够完善.....	35
4.2.4	监管机构对关键审计事项的指引与监督不足.....	36
<b>5</b>	<b>完善 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露的建议</b> .....	<b>38</b>
5.1	审计人员提高自身专业素养.....	38
5.1.1	掌握医药制造业行业特征，提高自身专业胜任能力.....	38
5.1.2	关注医药制造业行业动态，提升自身职业判断能力.....	39
5.1.3	明晰准则意图，端正自身执业态度.....	40
5.2	完善 A 会计师事务所对医药制造企业审计的业务质量控制体系.....	40
5.2.1	增加医药制造企业关键审计事项披露内容的个性化程度.....	40
5.2.2	规范医药制造企业关键审计事项披露的外在格式.....	42
5.2.3	加强医药制造企业关键审计事项披露的质量复核.....	43
5.3	加强对关键审计事项的指引与监督.....	43
5.3.1	细化对关键审计事项的披露要求.....	43
5.3.2	监管机构加强对关键审计事项披露的监管.....	44
<b>6</b>	<b>研究结论与展望</b> .....	<b>45</b>
6.1	研究结论.....	45
6.2	研究不足.....	46

参考文献.....	47
后 记.....	52

# 1 引言

## 1.1 研究背景、目的及意义

### 1.1.1 研究背景

审计人员执行业务工作的结果都体现在报告中，其中的审计意见也反映了执业质量的高低。1721年“南海事件”在英国爆发，引发社会热议。为探究其中是否存在财务造假的问题，查尔斯·斯内尔对其进行审计，并提交了审计报告。这份报告就是第一份社会审计报告。之后的300多年，审计报告的形式、内容不断发展，呈现出了格式甚至内容固定的趋势。除审计意见不同外，每份审计报告除审计意见外的其他内容基本别无二致。在理论界对审计报告是否应当“标准化”有两种不同的观点。一种是以R.K.Mautz和H.A.Sharaf为代表的观点，他们认为审计报告应当标准化，甚至仅包含“Clean Opinion”一词，即“符号论”。因为这样方便报告使用者理解，并且容易区分不同的审计意见。而以科恩委员会为代表的“非标准派”认为如审计报告是标准化的，会降低报告使用者的阅读欲望，并且难以发现审计报告的细微差别。在300多年的审计报告发展历程中，虽然没有明确表示沿用符号论的观点，但审计报告沦为“标准化”模板也是不争的事实。

随着经济社会的发展，企业的财务状况日趋复杂，财务舞弊事件频频发生。作为独立的第三方，审计工作越来越被寄予“厚望”。审计报告的预期使用者希望审计质量能进一步提升，审计报告能够披露更多有价值的信息，尤其是审计过程，以期为其作出决策提供更有力的依据。显然，在这种现实情境下，标准格式化的审计报告已经无法满足报告预期使用者的需求。社会各界对审计改革的呼声愈来愈高。

基于上述情形，对审计改革的改革已经成为审计发展的必然要求。英国率先发起对与审计报告有关的规定的修改，美国 and IAASB 紧随其后，也对准则进行了更新，其中就包含要求在原来报告的基础上列示关键审计事项，以此来向公众传递更多信息。

IAASB发布的国际准则可以说是各国制定、修改审计准则的“风向标”。我国财政部于2016年12月对审计准则也进行了较大幅度的修改，而增设关键审计

事项段成为其中最“亮眼”的部分。

对社会公众而言，尤其是非财务工作者，过去在标准化审计报告的情形下，他们对报告较为关心的部分就是审计意见，而关键审计事项的出现可以为他们传递更多信息，成为现行规定下，公众最为关心的内容之一。它反映了审计工作人员在执行审计工作过程中重点关注的事项，这往往是审计风险最高的部分。在新准则下，能否恰当的披露关键审计事项成为衡量审计报告质量的一个重要指标。如何确定合适的审计事项以及如何作出恰当的审计应对都极大的考量着注册会计师及审计人员的执业能力和职业判断。而现如今的审计市场，竞争愈渐激烈，审计费用不断降低，工作量依然庞大，亟需审计人员提升审计的效率。在新审计准则的要求下，如何快速、准确地确定关键审计事项，提高审计质量，成为审计师执行业务的一大挑战。

### 1.1.2 研究目的及研究意义

关键审计事项作为审计报告中最为“个性化”的项目，势必会成为审计报告使用者最为关注的项目。因此，对关键审计事项的研究成为了近年来的热点。会计师事务所作为对审计人员的一个群体划分因素，不同会计师事务所对关键审计事项的披露可能展露其特征，而医药制造业有其行业的财务特征，且近年来由于康美药业财务造假等问题多受社会大众关注，有一定的研究价值。本文以 A 会计师事务所为视角，通过研读以及利用 Python 语言工具进行文本分析，对准则要求上市实体全面执行 1504 号准则以来的最近三个会计年度即 2018 年-2020 年，其对医药制造企业列示的关键审计事项进行较为深入的研究，分析其列示的现状、探究其中存在的不足、剖析原因，并向 A 会计师事务所在其对医药制造企业列报关键审计事项中提出相应建议。

笔者阅读梳理了与关键审计事项相关的文献，发现文献中在对其披露问题的研究中多是针对某个事务所在某一年度或者连续几个年度披露的所有的关键审计事项，并没有针对特定行业或者特定领域进行区分。通过本文的研究，希望能够丰富关键审计事项披露的理论研究成果，也期望在实务中能给 A 会计师事务所在日后对医药制造企业披露关键审计事项时提供一些经验参考。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 关键审计事项披露现状研究

自 2016 年我国 1504 号准则发布以来,不少学者对研究关键审计事项的披露状况展现出浓厚的兴趣。

在 2016 年发布 1504 号准则并开始实施后,可以发现被审计单位所处行业、经营环境等都会影响审计人员确定为的关键审计事项的项目,同一家事务所对某个行业的企业列示的关键审计事项有其共性特征,而在关键审计事项披露的形式方面,呈现出了以事务所为划分的特征,通常有文字段落式和列表式两种(刘丹, 2018)。在关键审计事项的列示上,同一家事务所在数量和列报项目等方面都展现出了自己的特征,这一特点相较于国际四大来说,在国内的事务所表现的更甚(余中福, 2019)。对于同时执行我国业务和其他国家业务的国际四大事务所来说,他们在我国执行业务时列示的关键审计事项的数量相对于其在英国执行业务时列示的数量更少,并且他们在我国往往会列示收入与资产减值等项目;此外,目前市面上的许多事务所在列示关键审计事项时所采取的表述相对简单,披露质量并不高(陆军, 2018)。

影响当期列示的关键审计事项的数量的因素有很多。签字的注册会计师中有非合伙人的情形相较于签字注册会计师都是合伙人的情形下,会列示更多的事项;注册会计师的专业能力越强、执业经验越多,会倾向于披露更多的关键审计事项,而注册会计师的学历越高,反而倾向于披露更少(钟诗颖, 郑石桥, 2020)。被审计单位支付较高的审计费用(Laura Sierra-García, 2019)、被审计单位的偿债能力越强(阚京华, 曹淑颖, 2018)就会被披露更多的关键审计事项。此外,诉讼风险、声誉损失、与被审计单位双方的关系以及相关机构和社会公众的监督等都会影响披露的数量,且研究表明,会计师事务所的部门越多,准则对财务工作规定的越详细,就越倾向于列报更多的关键审计事项(Pinto et al, 2019)。

从列示的项目内容方面来看,关键审计事项大都包含收入和资产减值这两个方面的事项,而长期股权投资以及企业合并等常常会被列示在金融等行业中,同时,金融业披露的金融工具方面更多,房地产行业则是披露了较多的纳税方面的问题(余中福, 2019)。

而在 1504 号准则实施过程中存在的问题来看，不会写、不敢写、不让写是目前关键审计事项披露存在的主要问题。审计人员自身能力不足，对新审计准则理解不足，导致在下笔时不知所措；审计人员在进行审计工作时可能没有执行充足的审计程序，导致在披露中不敢把真实情况写出来；此外，审计人员要提前向治理层说明要披露的事项，如果在披露中涉及对相关事项的详细描述，被审计单位因为不愿向公众披露太多信息可能不会同意，而审计作为第三方服务的提供者，与被审计单位的合作中是乙方，很可能受到被审计单位的掣肘，由此出现不让写的问题（季丰，2018）。

### 1.2.2 关键审计事项沟通研究

现行的标准审计报告起源于 1940 年前后，在这种标准的审计报告中，内容和措辞都规范统一，长期的这种只判定“是否”的审计报告让公众对审计工作产生了质疑，认为其信息含量太低。为了能够为报告的使用者提供增量信息，提升审计工作的社会公信力，英美等国家以及 IAASB 修订审计准则，要求增设关键审计事项段落来向信息使用者提示当期需要关注的内容。在国际审计准则中确定了以被审计单位治理层沟通过的事项为基础选取重点关注事项，再从中选取当期审计中最为重要的事项的三层逐级确定的方法和规定，我国审计准则向来与国际保持趋同，也在 2016 年对审计准则作出了修订，增加 1504 号准则专门规范关键审计事项的披露（唐建华，2015）。

国际审计与鉴证准则理事会本次对准则就披露关键审计事项的修订，有效的打破了长期以来报告模板化的特点，提示公众需要重点关注的事项，为其提供更多有用的信息，为其做决策提供更有力的支撑；而对于审计人员来说，列示更多的信息可能是使其承担更多的风险，同时让评价注册会计师的工作有更充分的依据（赵姗，2021）。在审计报告中增加关键审计事项段提高了审计相关三方的沟通效率，为投资者和被审计单位的管理层提供更多信息。（唐建华，2015；蒋品洪，2016；于剑，2017）。而对于会计师事务所来说，披露关键审计事项相对于过去完全模板化的报告更能够展示会计师事务所的专业胜任能力，建立起在客户中的口碑，因此，事务所愿意披露更多数量的关键审计事项。唐建华（2015）认

为关键审计事项披露的类型和内容由被审计单位所处行业以及自身具体的经营状况决定。

李勇（2018）认为，目前关键审计事项披露的难点在于把握好披露的数量和对确定原因以及审计应对等的全面、简洁、有力的表达。目前，新审计准则整体的执行情况良好，但是在对确定为关键审计事项的原因的说明还是存在对相关情况说明不够清楚透彻的问题（吴秋生，2018）。

### 1.2.3 关键审计事项审计判断及审计应对研究

根据审计准则规定，关键审计事项确定需要经过三个层次的选定，并且还要采用适当的审计程序去应对，这个过程中注册会计师的职业判断发挥了极大地作用，既要选定的事项能反映客户的实际情况，又要其在当期的审计中是极为要紧的，其中度的把握极大的考验着审计工作人员。而合理、科学的审计判断和审计应对有助于提高审计报表信息含量以及审计质量。因此，研究关键审计事项的判断与应对很有意义。

雷霄（2020）引入了心理学中“锚定效应”这一现象，通过实证研究的方法发现在关键审计事项的确定中确实存在锚定效应，且如果审计人员进行决策时只掌握外界信息，而没有被审计单位的内部过往信息，则外界信息会影响审计人员对当期关键审计事项的界定；而如果审计人员同时掌握外界信息和被审计单位内部信息时，被审计单位的内部信息相较于外界信息对注册会计师决策有更大的影响，甚至外界信息的影响会消失，即被审计单位内部过往信息对关键审计事项的确定的影响更大；此外，外部环境的不确定性对锚定效应有抑制作用。

应用指南中指出，审计人员在执行审计工作时，可能会遇到特殊情况导致其难以获取审计证据并形成审计意见，那么这些情况应当被确定为关键审计事项。张春鹏、蒋品洪（2017）认为，除了准则规定的确定关键审计事项的步骤外，审计人员在执行业务的过程中遇到的导致其难以执行工作的情况以及那些可能会导致客户无法长期经营下去的事项也应该被确定为关键审计事项；目前常被列示为关键审计事项的有收入的确认、金融工具公允价值的计量、关联方关系和关联方交易、持续经营能力、特殊存货的计量等等。

在关键审计事项的确定中，注册会计师有很大的发挥空间，但在关键审计事

项的披露中需要把握好量的度,如果列示的项目或者对相关情况的说明太少或者使用模板化语言,那么就无法发挥出关键审计事项的作用,无法为用户提供更多有用信息;而如果披露的数量过多或者相关说明长篇累牍,则造成信息过载,不符合“关键”二字的内涵,长篇大论的列报,降低了信息使用者对审计报告的阅读欲望,无法体现审计工作的价值;在对列示的关键审计事项进行说明时,应当对关键审计事项涉及到的相关情况进行详尽剖析,而不是采用一些没有实际意义格式化语言;事实上,新审计准则实施以来注册会计师为了规避风险,大多是对关键审计事项格式化语言的描述,而没有触及到详细情况;在审计实务中可能会遇到对被审计单位进行连续年度审计时发现被审计单位在连续年度的经营中并没有出现任何较为重大的变化,就会导致披露的关键审计事项也没有变化,面对这种情况,注册会计师如何在新一年度的审计报告中相对往年有不一样的表述来提供增量信息,而非单纯重复上一年度的描述,是值得探究的问题(陈波、田芝华,2017)。

而从考虑因素的角度看,蒋品洪(2018)认为关键审计事项具有相对性,同一事项对不同的被审计单位来说的重要性不同,因此在确定时不能一概而论;在确定关键审计事项的过程中需要审计人员运用自己的专业知识和经验判断;而列示的数量会受多种因素的影响,包括被审计单位所在行业、规模大小、经济业务的复杂程度以及审计人员在执行审计工作时面临的困难大小等等,一般来说,在审计报告中列示3-6项为宜;业务能力过硬的审计人员更愿意去列示较多的事项,同时对关键审计事项相关情况的说明也会更为详尽。吴勇、曹丹丹、李正西(2018)认为所披露的事项一般来自两个方面,一是与客户当期的财务报表有关的事项,二是与客户财务报表无关,但是与当期审计有关的事项。准则发布后的当年(2016年)就有部分审计报告中列示了关键审计事项,刘丹(2018)研究了这些审计报告,关键审计事项在同一行业中有相通之处,尤其是金融业、房地产业、建筑业等财务特征明显的行业,关键审计事项也会侧面反映出其财务特征来。

#### 1.2.4 关键审计事项对审计质量的影响研究

有学者认为,披露关键审计事项一改过去“四平八稳”的标准格式审计报告,有助于体现审计工作的价值。首先,列示的关键审计事项中凸显了审计人员在执

行审计工作过程中所做的努力，并告知公众本期审计中需要关注的领域及事项，提升审计服务的有效性；这一举措也是与我们当前深化供给侧结构性改革的要求不谋而合（胡少先，2018）。其次，关键审计事项是风险导向的线索，这与现行的风险导向审计方法一脉相承，并向报告使用者释放了被审计单位财务风险的信号，告知大众当期需要关注的重点领域，使审计报告增加了风险预警的功能（杜里昂，2018）。再次，新准则下的关键审计事项的披露要求，彰显了审计报告标准化与个性化的统一，既包括了传统审计报告的格式化条款，也展示了审计人员在执业过程中的职业判断，同时，关键审计事项的披露要求，是审计工作向适当清晰透明的转变，准则要求了要用明确的语言来说明关键审计事项（阚京华，2017）。最后，通过向信息使用者列示关键审计事项，可以增强审计报告的可理解性，进而降低期望差距（张革，2015；唐建华，2015）。

列示关键审计事项可以从两条路径影响审计质量，其一是列示关键审计事项向公众展示了审计人员的工作成果，更多的向公众反映审计人员执行工作的情况；其二是根据准则向公众展示关键审计事项，尤其是解释说明的部分，提示了更多的信息，可能给注册会计师带来风险，进而倒逼注册会计师提高责任意识（陈双凤，丁婉君，2021）。张金丹（2019）将审计质量的评价分为了财务报表盈余和市场感知两个方面，而关键审计事项主要是对市场感知起作用，使之有明显提高。毋庸置疑，关键审计事项能够给审计质量带来正向的作用，但随之而来的是，执行审计工作的成本也会水涨船高（梁刚，曾旭，2019）。

在增设关键审计事项对被审计单位盈余管理的影响的研究中，李延喜、赛赛、孙文章（2018）采用实证的方法对2015年-2016年即2016年准则修订前后最近的两年A股上市公司进行了关于盈余管理程度的对比，得出结论：在列示关键审计事项后，公司的盈余管理程度得到了降低，而审计质量得到了提高，并且盈余管理降低的程度、质量提高的程度与列示的数量存在正相关的关系，这一结论在大型企业中表现的更为明显。郭葆春、郭蓉（2020）再次肯定了其对审计质量的积极作用，此外，他们还发现如果企业自身的治理水平不高，那么审计中将收入的确认和固定资产的减值列示为关键审计事项能够大幅度提高审计质量。而高静雯（2020）则认为如果被审计单位的规模较小，列示关键审计事项会给审计质量带来负向作用。

在列示关键审计事项项目类型方面,郭葆春、郭蓉(2020)认为最能够使审计质量有大幅度上升的项目类型是收入的确认和固定资产的减值。但聂萍(2020)则是通过对2014年-2016年沪深A股上市公司的实证分析发现列示损益类的事项并没有太大意义,而资产负债类的项目能使审计质量有稳定的提升。

王潇(2019)通过实证发现,列示关键审计事项在我国本土八大所与国际四大所相比,对审计报告的影响更加明显,且披露数量的多少对报告质量并无影响。但其他学者对此有不同的结论,孙娜、杨蕊、韩文煊(2020)的实证结果表明披露的关键审计事项的数量与其对审计质量的积极作用高度相关,即列报的关键审计事项数量越多,审计质量越高。

随着时间的增长,列报关键审计事项能否持续为公众带来有效信息,这是存疑的(Irvine, 2014)。之后年度列报的事项可能会大同小异,再次发展成为格式化信息,审计报告也无法持续性的为报告使用者提供增量信息(Brasel, 2016)。梁刚、曾旭(2019)也通过统计分析发现在准则刚刚修订的2016年和2017年这两个会计年度,列报的关键审计事项大部分一致,有同质化的趋势,认为在这种情况下审计质量能否持续提升有待进一步探究。

另外,有学者研究发现,在新审计准则下,增加审计报告的信息含量,尤其是需要公众关注的信息,可能会给被审计单位带来负面效用(Tysiac, 2014)。这可能会让公众投资者丧失对被审计单位信心(Christensen, Glover, Wolfe, 2014)。Siroiset al. (2014)通过实证的方式发现,列报越多的关键审计事项,就会吸引阅读者投入更多的时间来阅读审计报告。但同时,如果不是职业的投资者或者不是有财务背景的阅读者,他们本身可能就不太利用审计报告,即使列报关键审计事项,对这部分人群来说影响不大(Brain, Brad, 2017)。Lennox(2017)认为是否列报关键审计事项,相较于过去标准格式的审计报告,在展示的信息量方面并无太大变化,而所谓的需要报告使用者重点关注的事项已经在被审计单位披露的相关公告中列示。尹蘅,李丽青(2019)对比了2016年和2017年的审计报告发现,在这两年列报的关键审计事项约有75%是相同的内容,重复的关键审计事项无法为报告使用者提供更多的价值。

## 1.2.5 文献评述

增加的 1504 号准则于 2016 年 12 月颁布, 2018 年 1 月 1 日起上市实体全面实施, 至今还不到 5 个会计年度。关键审计事项的披露还有很多待完善之处值得理论界探讨。笔者通过对相关的文献、学者观点的梳理发现, 过往对关键审计事项的探索研究, 多是从实证的角度来分析关键审计事项与其他某些事项之间的联系, 如审计人员的年龄、性别、学历等, 以及其产生的作用。而学者对关键审计事项披露问题的研究, 也是将目光聚焦在某个企业或者若干上市公司。少有学者从会计师事务所的角度来研究披露问题。另外, 笔者通过对比国内外审计报告以及相关文献, 发现国外的审计报告披露的关键审计数量更多、涉及项目更加多样, 相比之下, 国内审计报告中披露关键审计事项还有不小的改进空间。而每个被审计单位的具体经营情况虽然不同, 但每个行业都有自身的财务特点, 同一行业中的企业所面临的风险也有共通之处, 因此在关键审计事项的选择与确定是也有可以参考的经验可供审计人员参考。

基于上述情况, 本文选择以 A 会计师事务所为视角, 通过研读以及利用 Python 语言工具进行统计与文本分析, 对 A 会计师事务所在准则要求所有上市实体全面实施 1504 号准则以来, 即 2018 年-2020 年对医药制造企业进行审计后出具的审计报告中披露的关键审计事项进行较为深入的研究, 旨在发现其中披露的问题, 探索对医药制造业关键审计事项列报的共通之处, 为日后对医药制造业审计提供经验借鉴, 并希望能够推广的其他事务所。

## 1.3 研究内容和研究方法

### 1.3.1 研究内容

第一章是引言部分, 阐释了研究背景、研究目的及意义, 从四个方面来解读当前学者对关键审计事项的研究, 并进行评述。最后说明了本文的研究内容和方法。

第二章分为两部分, 先是介绍关键审计事项和关键审计事项披露的相关概念, 然后分别对信息不对称理论、审计期望差距理论和现代风险导向审计理论进行阐

释说明，为下文对案例的分析研究提供理论支撑。

第三章是案例介绍，本部分首先介绍了 A 会计师事务所的概况和医药制造业的选择依据及其财务特征。随后对 A 会计师事务所对医药制造业企业关键审计事项披露状况进行详细介绍与说明。

第四章根据 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项的披露特征，发现和总结其在披露过程中存在的问题并剖析产生问题的根源。

第五章以第四章为基础，针对前文 A 会计师事务所在对医药制造企业关键审计事项披露中的不周之处，提出相应的、可行的建议。

第六章阐释研究结论，并对研究的不足作出说明。

### 1.3.2 研究方法

本文主要采用了以下三个研究方法：

文献分析法。通过在各种数据库中搜集、整理与关键审计事项相关的文献，梳理学者们现有的各种观点，对其进行深入研究分类归纳，并发现现有研究的空白之处，为自己论文写作提供思路。

案例研究法。本文以 A 会计师事务所为视角，分析其对医药制造企业列报的关键审计事项的相关情况，发现其中存在的不足，以及产生问题与不足的根源，并提出可行性的建议。

文本分析法。在对 A 会计师事务所医药制造企业关键审计事项披露特征进行分析时主要使用该方法，将搜集到的关键审计事项的具体内容通过 Python 语言工具编写代码进行文本分析，找出关键词及其出现频次等，通过这些数据来支撑对案例的分析。

## 2 相关概念和理论基础

### 2.1 相关概念

#### 2.1.1 关键审计事项

关键审计事项（Key Audit Matters）是审计人员认为在本次审计中最受其重视的事项，在其选取、确定的过程中依赖的是审计人员的职业判断。增设关键审计事项段落，是近很长一段时间内对报告内容修改变动最大的一次。它能够向社会公众披露更多关于被审计单位的情况，方便信息使用者掌握更多有助于其做出决策的信息。而从审计的角度来说，披露更多与其工作相关的内容，可以使社会公众对审计工作有更多了解，并让公众了解到审计人员确实在工作中执行了程序，进而能减少大众对审计的部分误解，提高审计的公信力。

准则规定，对关键审计事项的判定需从以下三个方面逐步进行。需要说明的是，下述三步骤是一个逐层递进的过程，即先确定了步骤一，在步骤一的基础上再进行步骤二，在步骤二的内容中再进行步骤三。

##### 1、确定与治理层沟通的事项

准则要求审计人员要及时和客户的治理层说明其在工作过程中的重大发现以及其在执行工作过程中遇到的阻碍。其中重大发现就包括了对被审计单位当期有重大影响的事项，比如会计政策、会计估计的变更等等。由此可以发现，与客户的治理层沟通的事项囊括了所有与当期审计相关的重要事项，因此，判定关键审计事项要以此为基点。

##### 2、选出在执行审计工作时重点关注过的事项

根据 1504 号准则，审计人员应当将在执行工作时那些其重视过的事项及问题告知客户的治理层。在此过程中，需要考虑评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险、与财务报表中涉及重大管理层判断的领域相关的重大审计判断、当期重大交易或事项对审计的影响等因素。

##### 3、确定对本期财务报表审计“最为重要的事项”从而构成关键审计事项

在上述选取的在执行审计工作的过程中重点关注过的事项中，选取对本期财

务报表审计最为重要的事项。界定“最为重要”，需从性质和数量两个方面来考虑：

在性质方面，应当考虑的因素包括：（1）相对于财务报表整体而言，该事项是否是重要的；（2）在对会计政策进行选择时，管理层是否经历了较大的困难、是否足够客观；（3）相关事项导致了被审计单位在以往审计年度出现错报，以及单个不重要的事项经过累加对财务报表产生重要影响的错报还未被更正；（4）合理对待这些事项需要做出的审计程序是否具有复杂性；（5）在界定一些较为主观的问题时，审计人员是否因困难而难以合理评估；（6）被审计单位是否设定了对相关事项的内部控制，这些控制是否设计并运行有效，其缺陷（如存在）是否重大；（7）与该事项相关的事项的数量是否庞杂，是否需要进行多项相关的审计考虑。

在数量方面，应当考虑的因素包括：（1）最为重要的事项，并不等同于其具有数量上具有唯一性，但数量也必定是较少的。（2）列报的数量受多种因素的影响，与被审计单位当期的现实情况相关，与以往年度列报的项目数量无关。

### 2.1.2 关键审计事项披露

《中国注册会计师执业准则应用指南》中对关键审计事项的披露进行了进一步的解释说明。

#### 1、披露的位置

在审计报告中要单设关键审计事项段落，该段落要与审计意见相邻近，以此来提高审计报告使用者对其的重视程度，也从侧面凸显出关键审计事项披露的价值。

#### 2、披露的描述

对所选定的关键审计事项进行详细的描述是对审计人员为何选定以及其对此作出了怎样的审计应对等情况的详细说明，旨在帮助社会公众更清楚的了解相关情况。因此，这些说明需要以较少的篇幅来中肯的解释现实情况。同时，审计语言有时相当晦涩难懂，作为非审计从业者的社会大众难以理解，所以在具体情况的描述中要尽量使用通俗的语言。

需要注意的是，在对事项的具体解释说明中不应该涉及被审计单位的原始信

息。这是指，审计主体和客体之间分工不同。作为审计主体的审计执业人员，其要在关键审计事项段中披露的是其执行工作过程中从审计角度将某一事项界定为关键审计事项的原因和应对，而不是被审计单位的相关信息。被审计单位的相关信息是否公开是由其自身决定，与审计方无关。如果由于审计人员将其作为关键审计事项的解释说明披露出去，可能会造成纠纷。

### 3、披露的内容

1504 号准则规定了列报关键审计事项索引的要求，即要将关键审计事项涉及的与财务报表项目有关的事项索引至财务报表对其相关的描述中去。并且说明为什么将其选定为要列示的关键审计事项，以及为了应对这种情况，审计人员执行了怎样的审计工作。

简述关键审计事项并不是把被审计单位的财务报告和财务报表中对于相关事项的描述复制过来。但是，通过索引，能够让社会公众在阅读关键审计事项相关信息时快速找到被审计单位所列示的相关内容，通过了解被审计单位对这些信息的界定，加上审计人员对其界定的“再界定”，信息使用者可以对相关事项有更好的理解。

说明为什么要选定该事项为关键审计事项，既能反映工作人员在执行工作中所做的努力，也是表现了作为经验丰富的专业财务从业者对被审计单位财务中相关的情况的理解与判断，可以帮助公众较好的理解审计工作、利用审计报告。此外，原因的说明涉及到被审计单位的具体情况，具有高度特别性，也是当前准则修订要求打破标准化报告的深刻体现。

由于不同的事项所需要作出的审计应对不同，并且审计应对的选择也会受到被审计单位现实的情况影响，此外，不同审计人员使用的语言也不尽相同。因此，审计应对的说明应当是非常个性化的。但审计准则也给出了相应的参考，包括审计人员为应对该事项所做的工作，得到的结果等。

## 2.1.3 审计质量

对于审计质量的定义，目前在审计理论界尚未达成共识。De Angelo 曾提出审计质量是审计人员经过审计后发现财务报表存在重大错报的情况，并且公允的将这一情况予以披露的概率。注册会计师的独立性体现在注册会计师能否保持形

式上和实质上的独立，公允的对被审计单位的财务报表发表审计意见，执业能力是指审计人员能否通过综合、有效地运用其相关知识和经验来发现报表中存在的错误甚至舞弊。高质量的审计可以看做是独立的审计人员在执行工作中充分运用自己的专业知识和职业判断，得出了对本期财务报表公允、客观的判断。审计人员的执业能力的高低决定了其能否发现错报，而其独立性则是决定了其是否能够公允的披露错报。二者共同决定了审计质量，且在高质量的审计中，二者缺一不可。

我国审计理论界对审计质量的界定曾经一度与国际上大同小异，但后来在不断的研究探讨中，我国学界对其有了新的认识。目前较为流行的观点是认为审计质量是对审计人员执行工作好坏的评价。对过程质量的界定，体现在执行工作时是否严格遵守了准则；而作为审计人员执行工作的最终产物，审计意见是否恰当也是审计结果质量的评价指标，即审计报告包含的审计意见是否公允、恰当的反映事实情况。

通过上述对关键审计事项与审计质量二者的概念剖析，以及前文综述中的说明，列示关键审计事项对审计质量的作用已经十分明确。从审计过程质量的维度来看，选定关键审计事项在修改后的准则的要求下，成为审计的紧要一环，而准则规定了选定关键审计事项的明确步骤，这个选择的过程本身就对审计人员执行审计工作提出了更高的要求，这必然会强化审计过程质量。而从审计结果质量来看，丰富审计报告的内容可以给社会公众展示更多的信息。此外有别于过去审计报告的标准格式，列示的关键审计事项展现的是与客户实际情况相关的信息，这些都有助于提升审计报告质量，即审计结果质量。且在前文文献综述中已经讲到，不少学者通过实证的方法验证了二者之间的关系，发现二者确实有显著的正相关关系。

## 2.2 理论基础

### 2.2.1 信息不对称理论

无论是日常生活还是资本市场，人们都是根据自己掌握的信息来作出决策的。一般来说，对信息的界定通常从数量和质量两个方面进行。在社会活动中，每个

人掌握的信息是不同的，既包括数量方面，也包括质量方面。信息不对称理论认为，掌握的信息数量越多、质量越高，信息使用者就处于信息优势地位，有利于信息使用者作出恰当的决策；而反之，信息使用者就会处于信息劣势地位，其作出恰当决策的可能性越低，进而可能导致决策失误。

目前，学术界普遍认为审计起源于两权分离下的对受托经济责任的履行情况的监督。在所有权与经营权相分离的情况下，所有者不参与企业的日常经营管理，对企业的经营状况无法做到“了如指掌”，且经营者能否客观的履行自己的受托责任也未可知。在这种情况下，审计作为独立的第三方发挥作用，对经营者提供的财务报告进行审计，反映经营者受托责任的履行情况。而随着市场经济的发展，审计报告的信息使用者扩大到了所有审计报告的阅读者，不再仅局限于企业所有者和经营者，审计在资本市场的重要性愈发凸显。经过审计的财务报告反映的信息更加有说服力，可以说，审计可以有效提高财务报告信息含量的质量；而要提高信息数量，就需要在审计报告中提供更多的信息。

审计工作的结果以及所有能为社会公众展示的讯息都反映在报告中。其中列示的信息越多，能给社会公众传递的信号就越多，对社会公众的作用就越强。但如前文所述，自 1721 年“南海事件”后出具的第一份审计报告以来，之后的 300 多年的发展中，审计报告的格式和披露的内容呈现出了标准化的趋势，反映的信息有限。且在审计报告中简单的说明其出具的意见的类型，而没有披露更多翔实的内容作为支撑，也让审计报告的信息使用者对审计工作的可信度产生疑虑。这就使审计报告的使用者无法获得充分的信息，处于信息劣势，无法做出恰当的决策。

列示关键审计事项，这不仅是在报告中增加了客户当期财务报告中需要信息使用者关注的重要信息，也披露了审计人员在面对这些重要情况时所做的审计应对，侧面展现出审计人员在执行审计工作时所作出的努力。因此，列示关键审计事项能给社会公众提供更多的讯息，向其传递更多讯号，降低信息差距，减少信息不对称对决策的影响，给社会公众对审计报告的信赖程度带来正向作用，以此减少信息不对称效应造成的影响。

### 2.2.2 审计期望差距理论

由于每个人对审计的认知与理解不同,尤其审计报告的使用者大多数并不是会计、审计等财务类工作的从业者,审计报告使用者对审计工作的理解必然与专业审计人员不同,对审计工作结果的预期也会有所不同,由此便产生了审计期望差距。

审计期望差距最早的概念是由曾担任安永会计师事务所的法律顾问的 Carl Liggió 于 1974 年提出的。他认为,审计期望差距是注册会计师预计的表现水平和社会大众对注册会计师预计的表现水平之间的差异。之后,Porter 将审计期望差距划分为了合理差距和预期差距。2021 年国际审计与鉴证准则理事会发布了对审计期望差距的定义,他们认为社会公众对注册会计师的工作结果会设定一个预期,然而这个预期会与实际工作结果直接有一定的差距,这就是审计期望差距。通常来说,公众对审计的期望会高于实际成果。在我国,谢荣教授最早提出了审计期望差距的概念,他认为在审计成本的控制下,审计实现的结果无法达到公众期望的“完美”,即社会公众与审计职业界对审计工作结果的预期要求不一致,就会产生期望差距。

回溯审计发展的历史,“南海事件”催生了审计这一职业,在当时,公众对审计的期望就是差错纠弊,且在账项基础审计的阶段,审计工作人员自身也是以查错揭弊为己任,这是由于当时的经济业务较为简单,且业务量较小,审计工作有能力进行全面审计。而随着资本市场的发展,各单位的日常业务也越来越庞杂,业务量与日俱增。从工作效率方面,审计人员已经无法对被审计单位的全部账目进行审计,而且由审计人员来确定被审计单位是否存在舞弊行为,这给审计人员带来了很大的风险。1947 年颁布的《审计准则草案说明》确定了以内部控制为基础的抽样审计,标志着审计职业界开始回避公众对审计“查错揭弊”的诉求,审计发展为制度基础审计。从此,产生了审计期望差距。

从社会公众的角度来看,他们往往期待审计工作人员是“反舞弊”的“专家”,他们期望审计人员能够向社会揭发企业的造假、舞弊等不法行为。而审计是在审计能力一定的前提下,合理的保证企业的财务报表没有重大错报,而不是完全保证企业的所有方面都没有任何错报。这是因为,一方面,每一个审计项目都是有审计成本的,审计工作人员是不可能不计成本的去索取所有的证据,只能保证在

重大方面“应审尽审”，而忽视一些“边边角角”或者是一些看似不重要的内容。而且，对审计报告的披露有及时性的要求，即使审计人员不考虑成本收益，从被审计单位进行全方位审计势必需要耗费大量时间，由此产生的审计结果会有滞后性，降低了审计报告的信息质量，很可能会导致审计结果对信息使用者当前的决策毫无意义。另一方面，如果被审计单位对财务报表造假，其采用的手段必然是精心准备，对凭证、账簿和财务报表必然是精心粉饰，不会轻易被人发现，并且注册会计师也并不是“反舞弊”的专家，也不是专门从事专业“侦查”工作的，面对这种周密部署下的财务造假，也不是必定能发现其中问题。因此，在这两种对审计结果的高期待下，势必会产生审计期望差距。

此外，造成审计期望差距的因素是多方面的，包括审计人员在执行审计工作时所产生的执行差距和演进差距。执行差距是指审计人员没有遵守准则要求去进行审计，这可能受审计人员的执业能力、职业道德、独立性等方面的影响。而演进差距指的是随着时代的进步，社会环境快速更迭，社会公众对审计的期望不断提高，而审计准则的迭代更新却相对迟缓，审计报告的供给滞后于审计报告的需求，审计无法满足信息需求者的需求，由此产生的差距。

在此情况下，审计职业界如果一味的坚持审计并无“查错纠弊”之责，并不能缩小或弥合差距，甚至会导致审计工作边缘化。因此，必须找出办法来提高审计质量以弥合审计期望差距。1988年AICPA发布系列条例，指出财务报表审计的目标为验证公允性和查错揭弊，旨在弥合审计期望差距。而现代风险导向审计能够更好的促使审计目标达成。列示关键审计事项能为社会公众展现更多的信息、传递相应的讯号，同时也能够让社会公众对审计工作有更多的认识，进而缩小、弥合审计期望差距。

### 2.2.3 现代风险导向理论

随着全球经济的发展，企业的财务越来越庞杂，公司之前的交易事项也越来越复杂，但审计工作是有时限要求的，尤其是年度的财务报表审计，要求对所有上市实体在每年的4月30日前公布审计报告，在这段时间内，审计业务量剧增，这使注册会计师面临的挑战越来越大。此外，研究者发现企业的经营状况、财务

状况都会受到企业内外的经营环境影响,而制度基础审计过度依赖企业的内部控制,忽视了被审计单位的经营环境。此时,以内部控制作为基础的审计方法已经无法满足需求,实务中迫切需要新的审计方法来满足市场的发展,风险导向审计应运而生。

风险导向审计是在工作刚开始时,先对企业的内部控制进行评价,并关注企业的内外部环境,来确定本次审计的重点关注项目,即高风险领域。现代风险导向理论对风险的评估是以战略分析为起点。企业采用何种发展战略、商业模式势必会对其经营环节产生影响,将选取的战略产生的经营风险传导到经营环节;在企业的内部控制设计并运行有效的情况下,能够抵销部分经营风险,但不能完全消除经营风险。剩余的这部分没有被抵销的经营风险就传递到财务报表中,转换为财务报表的重大错报风险。而审计风险的大小是由重大错报风险和检查风险共同决定的。现代风险导向审计要求审计工作全程分为四个阶段,分别是计划审计工作、风险评估、风险应对和出具审计报告。

现代风险导向审计可以说是“自上而下”和“自下而上”两条路径的结合。“自上而下”指的就是从企业的战略选择出发,到企业的经营风险,再到财务报表可能出现的重大错报风险,来确定审计的重点项目、重点领域。而“自下而上”是指在确定了审计的重点项目、重点领域后,对这些需要重点关注的内容进行详细审计,发现其中问题,再进行整合,结合确定的重要性来得出审计意见。现代风险导向审计相比于过去的账项基础和制度基础的审计方法来说,站到了一个更高的高度,从宏观层面把握了被审计单位的内外部情况对被审计单位财务方面的影响,而且是从源头上把握了可能出现的错报风险,也有助于连续审计的审计人员能够更加了解、掌握被审计单位的情况,为后续年度的审计奠定良好的基础。

如前文所提,在确定关键审计事项的过程中,会综合对企业的风险评估过程,充分考虑企业的重要风险领域。同时,根据 1504 号准则对关键审计事项的定义,它是社会公众需要关注的被审计单位当期发生的重要事项,这同时也是审计人员在执行审计工作时的重点项目或重点领域。因此,关键审计事项与现代风险导向审计的理念是一脉相承的,二者可谓是“不谋而合”。可以说,关键审计事项是现代风险导向审计的结果,现代风险导向审计是选定关键审计事项的过程方法。从过程来看,如上所述,关键审计事项在一定程度上反映了审计风险;而从结果

来看，关键审计事项提升了注册会计师和被审计单位的沟通价值，在一定程度上可以有效控制审计风险。

### 3 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露分析

#### 3.1 A 会计师事务所概况

1927 年，潘序伦先生创办了 A 会计师事务所。在 1949 年之前，A 会计师事务所一直是中国最具影响力的会计师事务所，并且在当时中国四大会计师事务所中排名第一。新中国成立后，在计划经济的背景下，该事务所曾一度停办。

改革开放以后，A 会计师事务所于 1986 年复办。2000 年在脱钩改制后与其他会计师事务所合并整改成立上海 S 会计师事务所有限公司，2007 年进一步合并整改，并更名为 A 会计师事务所有限公司。A 会计师事务所是国内第一所特殊普通合伙的事务所，也是最早获得美国上市公司会计监督委员会注册审计资格的会计师事务所。目前 A 会计师事务所在全国有 31 家分所，客户遍及全国，无论是执业质量、品牌形象、业务规模等方面都位居我国前列。

#### 3.2 医药制造业选择依据及财务特征

##### 3.2.1 医药制造业选择依据

近年来，我国人口老龄化趋势日趋严重。事实上，自 2000 年起我国就开始步入老龄化社会。而我国人口老龄化的同时也带来了用药需求的激增，2020 年，我国有 2.5 万亿元的药物需求，成为全球最大的药物市场之一。

为应对老龄化的现实情况，政府出台了不少政策来支持医药产业的发展。在“十三五”期间，医药制造业的收入稳定增长，多个指标超过了工业的平均值。与此同时，全球迎来专利药到期的密集期，未来 10 年左右会有大批量的专利药专利到期，为国内医药制造企业释放出巨大的市场机会。此外，近年来我国不断扩大医保药品目录，越来越多的药品被纳入医保中，这对医药制造企业的营收与后续发展都会带来巨大影响。医疗健康与民生息息相关，医药制造业关系着国民经济的稳定。因此，医药制造业需要社会广泛关注。

我国第七次人口普查结果显示，我国已经逼近深度老龄化红线，而出生率却依然在逐年降低，2020 年的人口出生率为 1952 年以来的最低值。随着生育成本

提升和生育观念的改变，二胎政策的边际效用持续减弱，低生育率或将成为我国亟待解决的现实问题。整体来看，我国人口老龄化趋势加速，老年人口数量不断攀升，对医药和医疗的需求也不断扩大。而在低生育率的现实情况下，我国已经不断采取各种措施来刺激生育率回升，如果措施有效，新生儿的数量会有所增加，也能进一步扩大儿童医药医疗市场需求。此外，随着人民生活水平的日益提高，其对自身的身体健康也更加关注，热衷“养生”的群体年龄不断降低，已经延伸至中年乃至青年群体，由此我国医药、保健品的需求不断加大，医药制造行业前景广阔，资本市场也对其较为看好。审计作为资本市场的重要组成部分，应当对医药制造业保持较高的关注。

而自 2020 年初开始肆虐的新冠肺炎疫情，给医药制造业也造成了深远的影响。一次性口罩等防护用品需求量扩大，疫苗和相关治疗药物的需求也在攀升。此外，国际上，印度等不少国家对新冠疫情应对不利，中国秉持“人类命运共同体”的理念，彰显大国风范，为海外国家的疫情应对提供大量援助。短期内，新冠疫情给国内医药制造业带来利好。

从近些年对医药制造业的审计情况来看，可谓是“频频暴雷”，北生药业审计失败、紫鑫药业审计失败，还有被称为“白马股”的康美药业的审计失败等等，成为了业界的负面典型。因此，综合医药制造业具有广阔的市场前景却在审计中多有失败案例，从审计的角度有必要对其进行分析研究，来提升对医药制造业的审计质量，助力医药制造业更好发展。

### 3.2.2 医药制造业财务特征

医药制造业是一个高技术密集的行业，研发是药品制造、流通的基础。一粒小药片的背后是巨大的研发。因此，研发费用庞大也是医药企业的重要财务特征，涉及到无形资产、管理费用等会计科目。医药企业的下游客户主要是医院，其在产业链中有非常强的议价能力，这反映在医药制造企业的财务报表中就是销售费用和应收账款。事实上，我国 2014 年到 2019 年医药制造企业的销售费用一直呈现上升的趋势，只在 2020 年受新冠肺炎疫情的影响略有所下降。

2017 年，我国开始实行“两票制”，在药品流通的过程中只开两次发票，一次是从药厂到一级经销商，另一次是经销商到医院。这样以“两票制”代替了

过去的七八票，减少了药品流通环节，能够有效降低药品价格。“两票制”实行后医药制造业出现了一轮并购浪潮，造成龙头的医药制造业企业在账面上形成了巨额商誉。

综上所述，在对医药制造企业的财务进行研究时需要重点关注其研发费用、销售费用、应收账款等，部分大型的医药制造业需要关注其商誉。

### 3.3 A 会计师事务所对医药制造业企业关键审计事项披露概况

#### 3.3.1 披露数量方面

笔者通过统计 CICPA 官方网站公布的历年出具审计报告的情况，发现 A 会计师事务所在 2018 年、2019 年、2020 年分别对 37 家、44 家、58 家医药制造企业进行了审计，并签出报告。在 2018 年 A 会计师事务所对医药制造企业列报的关键审计事项中，每份报告至少包含 1 项，而包含关键审计事项最多的是对澳洋健康出具的审计报告，其中涉及 5 项。这也是 2018 年到 2020 年三年中对医药制造企业出具的审计报告中包含最多关键审计事项的。2018 年平均一份报告中会列报 1.95 个关键审计事项；而在审计的所有医药制造企业中，大部分的报告中有 2 项关键审计事项，占到 62.16%。2019 年出具的报告中至少包含 1 个关键审计事项，最多包含 3 个；平均来说对每家医药制造企业披露 1.91 项。其中，包含 2 个关键审计事项的占比最多，占到 68.18%。在 2020 年 A 所对医药制造企业的审计事项的列报上，在披露总数和平均披露个数都有提升，一共列示了 115 项，平均对每个医药制造企业列示 1.98 项；其中，每家企业都至少披露 1 项，最多披露的是对澳洋健康和南卫股份，二者都是列示了 4 项；披露 2 项的依然占比最高，占 63.16%。从图 3.1 我们也可以看出，三年来，A 会计师事务所对医药制造企业的审计事项披露大多集中在 2 项。

表 3.1 2018-2020 年对医药制造企业关键审计事项披露数量情况

披露数量	2018 年	2019 年	2020 年
审计医药制造业企业个数	37	44	58
关键审计事项披露总数	72	84	115
关键审计事项平均披露个数	1.95	1.91	1.98

资料来源：巨潮资讯网

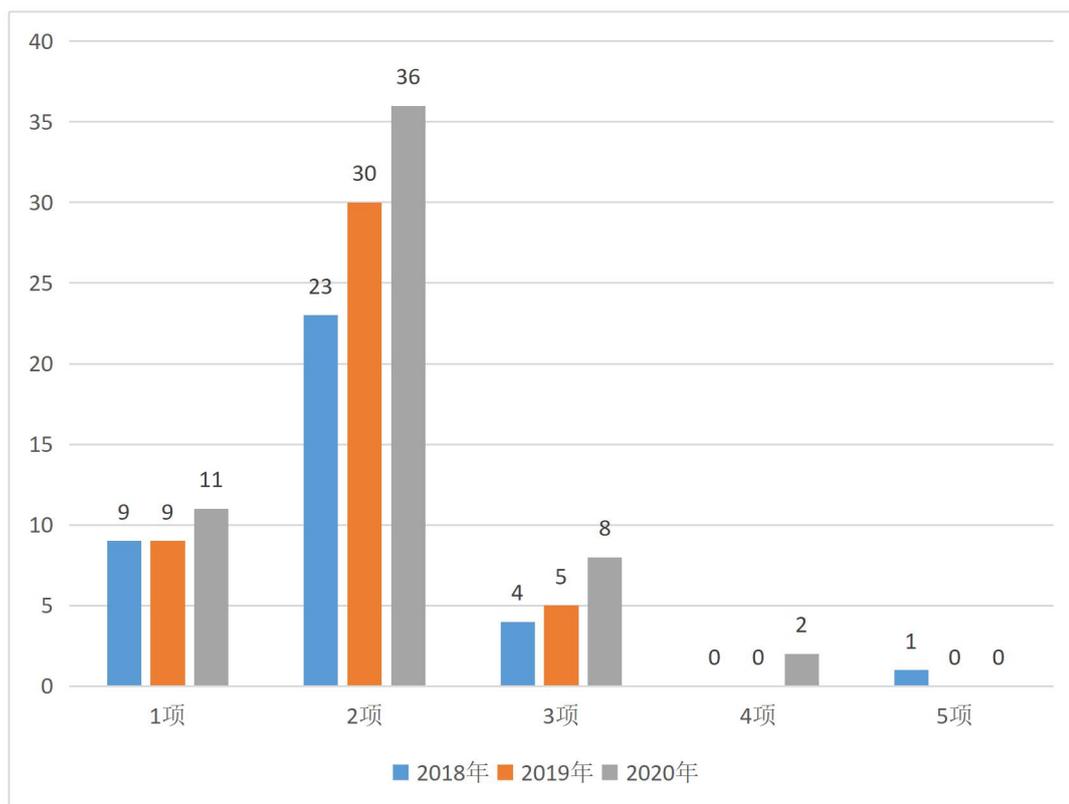


图 3.1 2018 年-2020 年关键审计事项披露个数统计

资料来源：巨潮资讯网

综合 2018 年-2020 年这三年的情况来看，A 会计师事务所总共出具了 139 份对医药制造企业的审计报告（但其中对 ST 康美的审计意见是无法表示审计意见，报告内未曾列示关键审计事项，因此本文中所有计算的数据是以 138 份审计报告为基础的）其中包括了 271 项关键审计事项。在所有 138 份报告中，含有 2 项关键审计事项的报告最多，占比约 64.5%；第二多的是含有一项关键审计事项，占比约 21%；最少的是有 4 项和 5 项的报告，占比都是 1%左右。

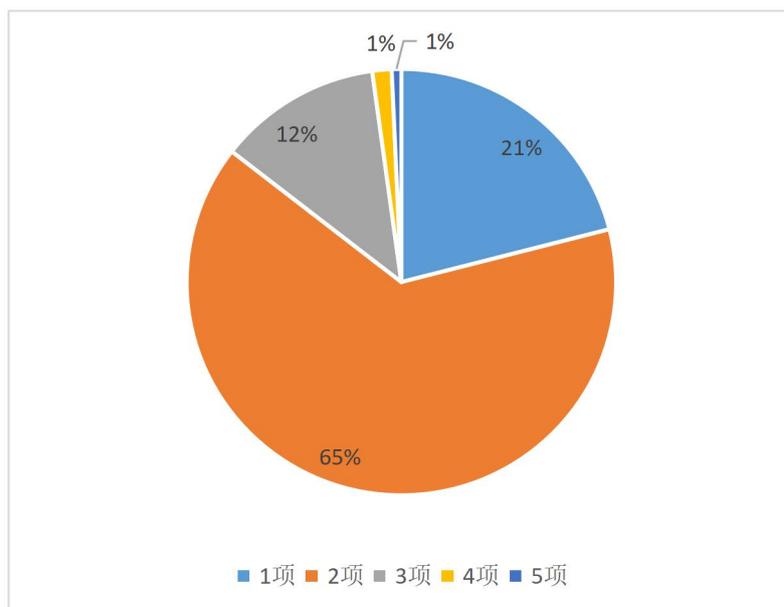


图 3.2 2018 年-2020 年关键审计事项项数占比情况

资料来源：巨潮资讯网

从连续年度审计中列报的数量的变化方面来看，相对于 2018 年出具的 37 份医药制造企业的审计报告，A 会计师事务所在 2019 年出具了 44 份医药制造企业的审计报告，其中与 2018 年审计的企业重合的有 37 份。在 2018 年和 2019 年连续审计的企业中，有 26 份审计报告中的列示的数量保持不变，占比 70.27%；有 6 份审计报告中披露的数量增加了 1 项，占比 16.22%；有 3 份审计报告中列示的数量减少了 1 项，占比 8.11%；另有 2 份审计报告列示的数量减少了 2 项，占比 5.41%。

而在 A 会计师事务所在 2019 年和 2020 年连续审计的医药制造企业有 44 家，其中在 2020 年对 ST 康美出具了无法表示意见的审计报告，准则规定，无法表示意见的审计报告中无需列示关键审计事项，在此不做讨论。另外的 43 份审计报告中，2020 年相对于 2019 年列报的关键审计事项增加 2 项的有 1 份，占比 2.33%；列报数量增加 1 项的有 3 份，占比 6.98%；2020 年列报数量相对于 2019 年没有变化的有 38 项，占比 88.37%；而仅有 2.33% 列示的数量相比于上一年发生减少，是减少了一项。

通过上述分析发现，相对来说，在 2016 年到 2018 年的审计中，A 会计师事务所列示的关键审计事项数量趋于稳定，很少有大幅度变动。

表 3.2 2019 年相对于 2018 年关键审计事项披露数量变化情况

变化类型	数量	占比
增加 2 项	0	0
增加 1 项	6	16.22%
不变	26	70.27%
减少 1 项	3	8.11%
减少 2 项	2	5.41%

资料来源：巨潮资讯网

表 3.3 2020 年相对于 2019 年关键审计事项披露数量变化情况

变化类型	数量	占比
增加 2 项	1	2.33%
增加 1 项	3	6.98%
不变	38	88.37%
减少 1 项	1	2.33%
减少 2 项	0	0

资料来源：巨潮资讯网

### 3.3.2 披露形式方面

在披露形式上，一般分为表格式和文段式两种。在中国注册会计师协会 2021 年 5 月 7 日发布的关于关键审计事项审计准则的问题解答中给出的样例也是给出了这两种形式。表格式是将表格分为左右两栏，左栏填写关键审计事项的项目，右栏填写审计应对（如表 3.4）。文段式是直接将关键审计事项的项目和审计应对以文字内容进行列示。两者在内容方面没有任何区别，但笔者认为表格式的关键审计事项披露形式相对来说更加清晰、一目了然。

通过查看 A 会计师事务所 2018 年-2020 年对医药制造企业列报的关键审计事项发现，大部分关键审计事项是以表格形式呈现的。仅有 2018 年-2020 年对万孚生物、2018 年对明德生物、2020 年对美诺华的审计报告是文段式。

表 3.4 表格式关键审计事项披露样例

关键审计事项	该事项在审计中是如何认定的
标题 1	
(选定该事项的原因)	(采取的审计应对)
标题 2	
(选定该事项的原因)	(采取的审计应对)

资料来源：中国注册会计师协会网站

### 3.3.3 披露项目内容方面

如图 3.3 所示,在 A 会计师事务所 2018 年-2020 年出具的医药制造企业审计报告中涉及 271 项关键审计事项中收入的确认就有 122 项,占到 45.02%,从披露收入的确认作为关键审计事项涉及的企业数量来看,2020 年审计的 58 家企业中有 50 家企业的关键审计事项中涉及收入的确认,收入的确认覆盖率达到 86.21%。披露的应收账款减值准备的数量为 56 项,占到所有披露数量的 20.66%,在 2020 年审计的医药制造企业中,有 29 家企业的关键审计事项中含有应收账款坏账准备,占全部企业数量的 50.00%。而披露的商誉减值测试有 39 项,占到所有关键审计事项数量的 14.39%,涉及企业 17 家,占到企业数量的 29.31%。可以看出,在 A 会计师事务所对医药制造企业的审计中,列示的关键审计事项多集中在收入的确认、应收账款减值准备、商誉的减值测试这三项。而反观能体现出医药制造企业财务特征的销售费用,生物性生物资产的计量等项目的披露很少。

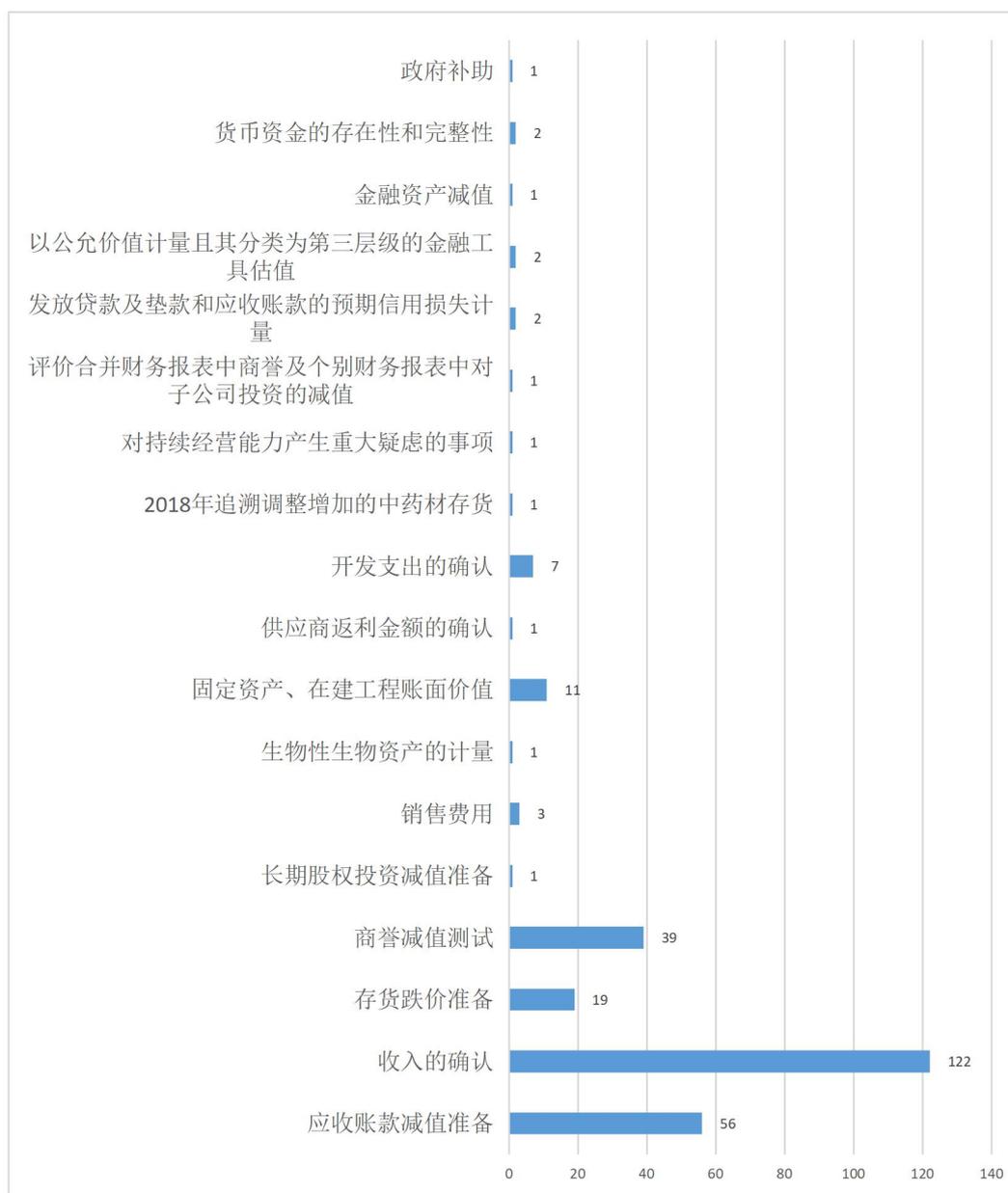


图 3.3 关键审计事项披露项目情况

笔者对比了连续三年连续审计的对 37 家企业出具的审计报告。对比发现发现其中有 30 家的审计报告中关键审计事项与上一年列示的完全一致，约占到了 3/4，且其中对于确认关键审计事项的原因描述也基本一致。

笔者通过中国注册会计师协会官方网站、巨潮资讯网等网站，搜集了 A 会计师事务所 2018 年到 2020 年对医药制造企业出具的所有审计报告，并以此为文本数据建立文本数据库。通过 Python 语言工具编写代码，对所有审计报告进行词频分析，发现 18 个与关键审计事项相关的高频词汇。

表 3.5 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露高频词汇

序号	词汇	词频
1	收入	1075
2	商誉减值	184
3	存货跌价	143
4	固定资产	72
5	在建工程	66
6	开发支出	65
7	货币资金	31
8	销售费用	30
9	应收账款减值	16
10	合并报表	15
11	贷款及垫款	14
12	政府补助	12
13	追溯调整	3
14	金融工具估值	3
15	供应商返利	2
16	金融资产减值	2
17	生物性资产	1
18	持续经营	1

资料来源：巨潮资讯网

词频越高说明其在关键审计事项披露中被提及的次数越多。可以发现,收入、商誉减值准备、存货跌价准备在 A 会计事务所 2018 年-2020 年对医药制造企业关键审计事项的披露中广受关注,且上述关键词词频也与笔者在前文中描述的手工统计的在这三年中披露的关键审计事项的项目大体一致,可相互引证。其中存在的数据上的差异是因为使用代码进行文本分析的对象是整个关键审计事项段落,而手工统计到的只是列示的项目。在这些项目中并没有显示出行业特点,都是审计人员大多会比较关注的项目。而一般认为医药制造业在财务上需要关注的

销售费用、供应商返利和生物性资产被提及的相对较少。另外，从数据库中得到的关键词较少。其中可能就存在了关键审计事项披露内容“套路化”的问题。

将上述关键词的词频通过词云图展现，可得出图 3.4。在词云图中，词语的字体越大代表其出现的频次越高。反之，字体越小代表其出现的次数越少。从词云图中能更直观的感受“收入”的频次最高。而且得出的词云图并不丰满，也表露出在关键审计事项的披露中涉及的关键词汇较少，都集中在这 18 个关键词当中。而在财务中的会计科目有很多都没有被提及。



图 3.4 关键审计事项关键词词云图

笔者通过 Python 工具输出了关键词词共现图,如图 3.5 所示。在词共现图中,词汇所在的圆点越大,该词汇所出现的次数越多;词汇之间的连线越粗,表示两个词共同出现的情况越多。

从下图中可以清楚看到,收入所在圆的面积最大,其次是商誉减值准备,再其次是存货跌价准备;并且,收入与商誉减值间的连线最粗,收入与存货跌价的连线次之。这表明收入、商誉减值和存货跌价出现的频次处在前三,且收入常常与商誉减值准备或者存货跌价准备共同出现。这表明,在 A 会计师事务所对医药制造企业 2018 年-2020 年三年出具的审计报告中,有很多份报告是同时列示了收入的确认和商誉减值准备的。而在前文关于关键审计事项披露数量的分析中已经说到,在这些审计报告中,大部分审计报告列示的数量为两项。也就是说有很大一部分审计报告中披露的是收入和商誉减值准备或者收入和存货跌价准备。

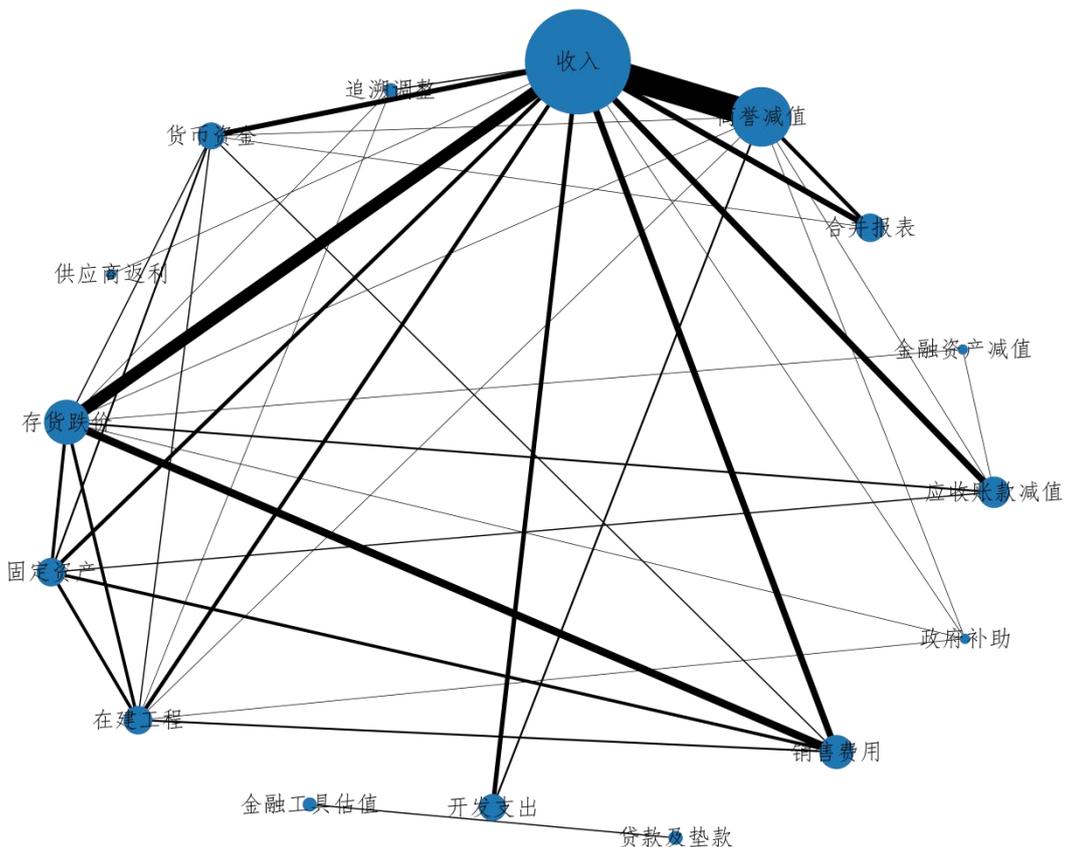


图 3.5 关键审计事项关键词共现图

## 4 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露存在的问题及原因分析

### 4.1 A 会计师事务所关键审计事项披露存在的问题

#### 4.1.1 关键审计事项内容过于格式化

通过第三章对 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项列报的状况分析发现, A 会计师事务所对医药制造企业的关键审计事项披露多集中在收入确认、商誉减值、存货跌价准备、应收账款坏账准备的计提等方面, 且在语言表述存在套路化的特点。

例如, 在 A 会计师事务所对恩华药业 2018 年-2020 年这三年的审计报告中, 都仅列示了“收入的确认”这一项关键审计事项。在 2018 年、2019 年、2020 年三年的审计报告中对关键审计事项以及审计应对的描述中除了具体收入数据不同, 其他语言描述一模一样。

再比如, 在 A 会计师事务所对富祥股份 2018 年-2020 年这三年的审计报告中, 都列示了“收入的确认”和“货币资金的存在性和完整性”两项, 并且在这三年的关键审计事项和审计应对的描述中除具体数据以外基本上没有其他差异。

类似情况还有很多。图 3.5 所绘制的关键词共现图也说明了问题。收入常常与商誉减值准备或者存货跌价准备一起出现, 而列示关键审计事项的数量大多是 2 项, 这表明有很多审计报告中都是将收入与商誉减值准备或者收入与存货跌价准备进行了列报。

在企业生产经营过程中会有很多因素可能造成生产经营环境发生变化, 进而通过影响企业的交易事项等来影响企业各方面的状况。因此, 在对企业的审计中, 重点关注的事项不可能是一成不变的。即使企业近几年的经营状况趋于稳定, 但审计人员在进行审计时也会有思路的变化, 对相关情况的解释说明也会与上年有所不同。例如, 在 A 会计师事务所对仟源医药的审计报告的关键审计事项段中描述道“2019 年度, 营业收入 1,131,801,411.20 元, 较 2018 年度营业收入下降 0.41%。由于收入是公司的关键业绩指标之一, 从而存在管理层为了达到特定目

标或期望而操纵收入确认时点的固有风险，我们将收入确认识别为关键审计事项。”这样的描述完全没有体现出任何关于关于仟源医药的任何特征化的内容，而是放在每份审计报告的关键审计事项段中都是适用。

披露关键审计事项是与当期审计有关，与以前年度的审计无关。但以前年度的审计报告也是审计人员在执行当期审计的重要参考。尤其是在关键审计事项的列报上，审计人员会去参考上一年度列示的事项来确定本年度的事项。这可能会导致连续年度的列报没有变化。纵观 A 会计师事务所在 2018 年-2020 年对医药制造企业的审计事项披露中，大部分的关键审计事项的披露与上一年、甚至上上一年一模一样。

综上，在连续年度的审计中，审计人员在选取关键审计事项时极有可能会重复上一年，且会延续上一年的具体说明。这种情况是否说明审计报告又在重复过去的道路，走向了“标准化”和“套路化”了呢？这是值得我们讨论的。

#### 4.1.2 关键审计事项披露数量相对固定

在之前的 3.3.1 中对 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露情况中从数量方面进行了详细的介绍分析。笔者发现，大多数的关键审计事项为 1-2 项，约占到了所有审计报告的 86%。而且多是在收入的确认、应收账款减值准备、商誉减值、存货跌价等方面。在 A 会计师事务所 2018 年-2020 年这三个会计年度的年报中，对医药制造业企业的审计报告一共 139 份审计报告中，只有 2018 年对澳洋健康的审计报告中有 5 项关键审计事项。

准则并没有对关键审计事项的列示进行数量上的规定。但其给出的定义也说明，关键审计事项重在“关键”二字。如果列示太多，可能会迷惑审计报告的使用者，使其无法明确哪些事项是重中之重；而如果关键审计事项的数量太少，可能会导致有遗漏，使审计报告使用者无法及时关注到本应关注的要点。

笔者以为，光靠披露的项目数不能说明其披露的关键审计事项数量少，更重要的是它们的关键审计事项中所含的信息没有充分展现出其自身特点，这样的关键审计事项的披露蕴含的信息量不大。如果说只列示了一项关键审计事项，但它充分反映了被审计单位的特征，那么我们可以认为它有足够的信息量，能够充分反映问题，这样就可以认定列示一项在数量并不少。反之，既只列示了 1-2 项关

键审计事项，且其列示的内容与其他审计报告别无二致，没有充分反映被审计单位的特征，那么它就没有给予审计报告使用者足够的信息量，我们则可以认定它的关键审计事项数量较少。

在本文的研究对象中，约 86%的报告内的关键审计事项为 1-2 项。而且在关键审计事项披露的项目分析中我们可以发现这些关键审计事项多集中在收入的确认、商誉的减值、存货跌价准备和应收账款坏账准备等。对于被审计单位在某一年获了的政府补助，或者被审计单位在某一年有在建工程等这些非常具有被审计单位自身特点以及在特定时期所反映出来的特征的项目披露的很少，没有给审计报告的使用者提供充分的信息来供使用者作出决策。

因此，笔者认为在 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露中存在关键审计事项披露数量在年度之间相对固定的问题。

#### 4.1.3 关键审计事项描述的可理解性不足

审计报告的使用者是所有阅读审计报告的人，其中包括非财务专业人士，因此，在审计报告的语言运用方面要注意不能使用太过专业的术语，应当是通俗易懂，能被大多数非财务专业人士所理解。这也是必然是对列示关键审计事项的要求。

在本案例中，关键审计事项描述的可理解性不足体现在以下三个方面：

一方面是对关键审计事项认定的原因描述不够细致。比如，在 A 会计师事务所对仟源医药 2018 年-2020 年出具的审计报告中对收入的确认的描述基本是这样的“由于收入是公司的关键业绩指标之一，从而存在管理层为了达到特定目标或期望而操纵收入确认时点的固有风险，我们将收入确认识别为关键审计事项。”这样的描述太过简单、套路，没有说出实质性的内容。收入固然是注册会计师执行审计工作时最关注的内容，也是财务报表舞弊的重灾区。但也并不是每个企业的收入都是关键审计事项。在对仟源医药的审计报告中并没有体现出注册会计师为什么在这个案例中要把收入确定为关键审计事项，只是给了一个大而化之的概念。换言之，这样对相关情况的说明是无法向公众表达出关键审计事项的“关键”之处的。那这样能否让非财务从业者的公众充分理解相关信息是存疑的。

另一方面体现在形式上。在前文 3.3.2 中的形式分析中已经谈到大多数的报告采用了表格形式, 左边说明选择该事项的原因, 右边说明对其采取的应对措施。这种形式相对于文段式更加清晰明了。但还有部分的审计报告中依然采用文段式, 且在对美诺华 2018 年、2019 年都是采用了表格式, 而在 2020 年反而采用了文段式。笔者认为, 虽然准则没有明确规定, 但注册会计师应当尽力提供简洁明了、方便使用者阅读的审计报告。

此外, 在案例的审计报告中, 很大一部分的关键审计事项标题和内容的描述太过空泛。如标题就是简单的应收账款、长期股权投资等等, 缺乏一些细致化的描述。笔者认为这种简单的罗列还是没有展示出该审计报告的特征, 这样不利于审计报告使用者进行年度报告之间的纵向比较, 也没有凸显出修改审计准则增加关键审计事项带来的意义。反观如普华永道等国际四大, 他们在关键审计事项的标题和内容的描述中就相对比较更精细。比如将长期股权投资列为关键审计事项会列示“长期股权投资——XX 公司”, 这样如果其他年份也有对其他企业的长期股权投资列为关键审计事项, 公众可以很方便的进行年度间的纵向对比。

## 4.2 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露存在问题的原因分析

### 4.2.1 审计人员对关键审计事项披露的经验能力不足

审计人员的职业判断是其执行审计工作的重要前提, 而选定关键审计事项很大程度上就是基于职业判断。前文在相关概念部分已经详细说明了 1504 号准则对如何确定关键审计事项的三个步骤的具体规定, 在此不再赘述。从定义在即可看出, 关键审计事项与可能导致重大错报风险的事项有一定的联系, 但二者不是全同关系。在已经确定有重大错报风险的事项中还需要进行进一步的审慎考量, 才能判断其是否应该作为关键审计事项被列报。

A 会计师事务所在 2018 年-2020 年对医药制造企业的审计中, 审计人员简单的把可能导致重大错报风险的事项例如收入的确认列为关键审计事项, 而并不是结合被审计单位当年的实际情况进行描述, 审计人员自身的原因有以下方面:

一方面, 增加关键审计事项段落需要执业人员付出更多的工作, 并且会增加

成本耗费。对这些事项的确定是一个复杂的过程，也是对审计人员提出了新的考验，并且为此可能需要执行更多的审计程序，延长项目时间，这都给审计人员带来了新的挑战。在要兼顾审计工作成本与效益的原则下，审计人员就会为了方便和速度，照搬上年的内容，或者是直接用可能导致重大错报风险的事项代替，这样就可能导致列报出现前文描述的问题。

另一方面，一些审计人员对医药制造企业的特征了解把握不足，无法在审计工作伊始就明确需要重点关注的事项。而且，对于连续审计的年度，审计人员可能会出现主观代入，把上一年的关键审计事项直接列为本年的审计事项而没有关注到本年被审计单位的特别情况。

#### 4.2.2 审计人员和事务所对准则的执行流于形式

上述 4.2.1、4.2.2 从客观上分析了列示医药制造企业关键审计事项存在问题的原因。但在现实工作实际中，出现这些问题的更深层次的原因在审计人员和事务所的主观层面，即他们对审计准则的执行流于形式。

一方面，执业者把关键审计事项的披露当成一项准则给其“布置”的差事，敷衍应付了事即可。另一方面，是因为从业者对关键审计事项的认知存在不足，没有了解 1504 号准则所带来的深刻内涵，在执行工作时也缺乏风险意识。这些也侧面反映出审计实务工作者对理论的理解和揣摩不到位。

#### 4.2.3 会计师事务所对关键审计事项相关的质量控制体系不够完善

会计师事务所与关键审计事项相关的质量控制体系可以体现在两个方面，即对审计报告中关键审计事项部分的复核和在准则变动时及时对审计人员进行执业培训。问题实质存在，就说明了质量控制体系有不周之处。一方面是缺乏对审计报告的项目质量复核或者复核不到位，导致披露中存在的问题没有得到更正。另一方面是缺乏对审计人员的常态化执业培训，没有及时根据准则的变动对审计执业人员进行培训，导致审计人员对新的准则执行有偏差，无法彰显出准则变动带来的意义。

根据审计准则规定，审计报告要经过项目质量控制复核人进行质量复核后才能够报出。而复核的对象就包括对审计人员执行工作中作出的职业判断。关键审

计事项段作为报告的一个重要环节，自然也在复核的范围之内。从公布的审计报告中就能很清楚的发现大部分的审计报告的关键审计事项存在年度之间的简单重复的问题。但经过复核这个问题却没有得到改善或解决。这可能是在质量复核过程中没有进行连续报告年度间的纵向对比，以致没有发现连续报告年度披露的关键审计事项雷同甚至是完全一致。可见，A 会计师事务所的项目质量复核没有体现出实际效果，甚至一些项目的质量复核形同虚设。由此可以发现会计师事务所的质量控制体系不够完善。

审计工作可以理解为对会计认定的“再认定”，因此，一旦会计准则进行了修订，审计准则往往紧随其后。因此，审计人员的常态化培训必不可少。1504号准则的颁布，是近些年来准则变动最突出的一项，需要审计人员能够及时了解、掌握背后内涵，才能列示出科学的、准确的关键审计事项。但我们现在看到的是，A 会计师事务所在 2018 年-2020 年对医药制造企业列示的关键审计事项大同小异，并没有像准则所“期待”的一般成为审计报告中最为“个性化”的内容，反而出现了“格式化”“套路化”的特征。因此，可以发现事务所的培训并没有起到良好的效果，审计人员的执业水平不能适应审计准则的不断更新变化。

#### 4.2.4 监管机构对关键审计事项的指引与监督不足

在我国，无论是财政部制定的执业准则还是中注协制定的应用指南，都没有制定实务规范，也没有给出案例参考。目前对关键审计事项的列报还是处在会计师事务所和注册会计师自我探索阶段，只能凭借经验进行列示。而中注协对于近几年来会计师事务所披露的关键审计事项也没有给出明确的评价与反馈。这是不利于关键审计事项的长期发展的。

另外，关键审计事项披露的问题在 2018 年-2020 年内重复出现，会计师事务所对同一客户在连续年度列报的关键审计事项的项目和除数据之外的内容完全相同，而监管机构对此没有反应，这也反映出相关监督机构针对关键审计事项出现的问题并没有及时的监督。而正是因为缺乏及时的监督，审计人员和事务所这种敷衍了事的态度才会不断蔓延，形成了恶性循环。

相关单位在制定关键审计事项审计准则和应用指南初期对关键审计事项的规定相对比较宽泛，给予审计人员很大的发挥空间，其本意是非常好的，旨在能

能够让审计人员充分发挥自己的主观能动性,把当期需要注意的事项用公众最能理解的方式表达出来,扭转审计报告近 300 年标准化的发展路径。但是从近年来的实践结果来看,宽松的规定也会造成部分审计人员、会计师事务所对披露关键审计事项敷衍,依旧延续过去格式化审计报告的做法,导致披露的关键审计事项质量较低的情形。因此,对关键审计事项披露的指引和监督是必不可少的。

## 5 完善 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露的建议

《中国注册会计师执业准则》是国内所有审计从业者执业要遵守的规范，并且审计程序的数量有限。因此，面对同一事项，审计从业者很可能会采用相同的措施去应对。且不同会计师事务所之间也会有审计人员的横向流动。所以，其他会计师事务所在对医药制造企业的关键审计事项披露时也可能出现与 A 会计师事务所类似的问题。虽然本文研究的主体是 A 会计师事务所，但其在对医药制造企业审计中存在的问题可能也是其他会计师事务所存在的共性问题。因此，下文对完善 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项披露的建议，其他会计师事务所也可参考借鉴。

### 5.1 审计人员提高自身专业素养

#### 5.1.1 掌握医药制造业行业特征，提高自身专业胜任能力

专业胜任能力是审计人员执行审计工作的关键。在审计报告中增加关键审计事项段，更是对审计人员的专业胜任能力提出了更高的要求。除了审计专业的能力外还要求审计人员要拥有足够的文字表达能力。因此，随着审计准则的不断更新，审计人员应该将对准则的学习以及提升自我文字表达能力和执业能力作为常态化的任务，适应工作环境的需求。

一方面，审计人员在日常工作中遇到相关准则更新或者其他政策变化的情形要及时探索学习，快速了解并熟悉、掌握新内容。同时，审计人员应当及时关注医药行业的相关信息，了解行业环境。在此基础上，要注重总结工作经验，与时俱进，充分学习并利用人工智能和区块链等技术。审计人员要积极参加协会组织的培训学习，提高自己的执业能力。

另一方面，会计师事务所要对审计人员进行常态化的培训与考核。准则不断修订是审计发展的必经之路，及时学习也是审计人员保持高水平业务能力的必由之路，事务所及时对审计人员进行培训，帮助审计人员及时学习新政策、新准则

也能让事务所在行业中保持较强的竞争力。每年年审结束后,也应当组织审计人员进行研讨,对在执行审计工作过程中遇到的困难进行探讨,审计人员之间相互分享工作经验,对于其他事务所出具的审计报告中的关键审计事项段落进行研读学习,对照参考,学习更好的经验做法。对于经常参与医药制造企业审计的审计人员,事务所可以制定行业知识手册,及时向审计人员传达医药制造业的行业动态,督促审计人员及时了解行业大事件。

此外,注册会计师协会在准则更新之后也可以邀请专家以录制视频的形式对新准则进行解读,并上传至注册会计师协会网站上供会计师事务所和审计人员学习。

### 5.1.2 关注医药制造业行业动态,提升自身职业判断能力

职业判断是执行审计工作的灵魂,贯穿工作的始终。可以说职业判断是从业者执业的基石,脱离职业判断,审计工作难以为继。审计人员在工作中能否合理运用职业判断采取合适的程序直接影响审计工作的优劣。可以说,职业判断能力是审计人员的赖以生存的“工具”。因此,提升审计人员职业能力势在必行。

首先,要完善审计人员自身的知识结构体系。执行审计工作要求审计人员拥有全面的知识结构体系。这其中包括财务审计方面的专业知识,如财务管理、会计、资产评估等,另外也需要熟悉法律规范方面的知识,如税法、经济法、公司法等。此外,审计人员也要了解被审计单位所处行业的基本知识,如建筑业,农林牧渔业、医药制造业等等。身处大数据时代,计算机相关知识也是审计人员必须掌握的。只有拥有全面的知识结构才能让审计人员在职业判断中能快速确定判断标准,增强职业判断的准确性。

其次,要加强自身职业道德建设。与确定关键审计事项相关的审计职业道德有审计独立性和客观性。审计独立性要求审计人员能够保持形式上和实质上的独立,在执行审计工作中能够不偏不倚,不受经济利益、外界压力等影响。客观性要求审计人员能够根据实际情况执行审计工作、选定关键审计事项,不带有主观臆测。在连续年度对同一企业执行审计工作时,审计人员极可能会受到过去经验的主观影响,而忽视被审计单位当年的特别情况。因此,审计人员要坚持职业操守,在执行业务时做到独立与客观。

最后, 还要注意日常工作经验的积累。审计人员的经验来源于自身和借鉴他人经验两个部分。从自身经验来说, 审计人员在职业过程中要注意记录工作日常, 在日后遇到类似情况可以参考, 对重要的案例及时复盘。从借鉴他人经验来说, 审计人员在日常工作中要注意向经验丰富的前辈请教并记录。

### 5.1.3 明晰准则意图, 端正自身执业态度

审计是对被审计单位财务报告的鉴证与评价, 可以将其看做是被审计单位财务报告是否真实公允的“裁判员”, 审计工作应当是严肃且神圣的。充分认识自身职业的重要意义以及在工作中认真负责是保证审计质量的前提。审计人员应当摒弃在执行工作时对准则敷衍了事的工作态度, 端正自己在工作中的态度, 对所有准则要求执行的程序以及相关规定的规定都执行到位。

同时, 事务所要向审计人员强化风险意识, 要对审计人员常态化的进行风险意识的教育。纵观以往发生的审计失败的案例, 都是在工作中没有严格尊重准则造成的。而如果在工作中严格遵守准则, 即使日后被审计单位有财务造假等行为被揭露, 事务所和审计人员也并不需要承担过多的责任。

## 5.2 完善 A 会计师事务所对医药制造企业审计的业务质量控制体系

### 5.2.1 增加医药制造企业关键审计事项披露内容的个性化程度

个性化是关键审计事项披露的最鲜明的特征。国际国内对审计准则进行修订, 是为了能够扭转当下审计报告标准化的现状, 让报告发挥更大的作用, 展现出个性化的特征, 以此来提高审计报告的价值和审计工作的可信度及公信力。因此, 列示关键审计事项, 应当以保证其个性化为首要任务。具体可以从以下方面着手:

第一、关注医药制造业的行业特征。前文 3.3.2 中已经提到了医药制造企业的财务特征是研发费用、销售费用高, 应收账款账面价值大, 头部企业商誉账面价值高。对于审计人员来说, 这些特征, 是其执行工作的指引, 应当给予相关科目更多的关注。在选取关键审计事项时, 结合医药行业的财务特征, 既有助于审

计人员能够迅速确定本次审计的重要领域和重点内容，进而提升工作效率，也能够让对医药制造业的关键审计事项披露中展示出更多个性化的内容。

第二、关注社会等外部环境对医药制造业的影响。反映在财务报表中的企业的财务相关的指标都受到政策、经济、社会等外部因素的影响。而这些外部因素都是不确定的、不可预见的，其带来的影响也是不一样的。这些“特别的”事件都可能成为审计人员进行项目工作时需要去多加考虑的事项。且每年的外部环境都是不一样的，由此带来的对被审计单位财务报告的影响也是不同的。结合这种外部环境来判断选取要列示的关键审计事项，能够让审计人员在连续审计的过程中摆脱经验带来的主观臆断，也能充分反映被审计单位当期的重要情况以及在审计中遇到的重大困难，进而发挥审计作用，给公众传递更多的信号。

第三、在选取关键审计事项的原因上突出个性化的特征。纵观 A 会计师事务所 2018 年-2020 年对医药制造企业列报的关键审计事项，极大部分对选定的原因的说明都十分宽泛空洞。比如，在大部分报告中涉及的收入确认中，报告中往往是这样描述的“由于收入是 XX 公司的关键业绩指标之一，从而存在管理层为了达到特定目标或期望而操纵收入确认时点的固有风险，我们将收入确认识别为关键审计事项。”这样的描述太过笼统，对帮助审计报告使用者理解审计报告没有实际意义。对于原因的描述，笔者认为应当更加细致，如安永华明 2020 年为深高速出具的审计报告中对非同一控制下的企业合并的列示具体说明写道“深圳高速公路股份有限公司之子公司深圳高速环境有限公司（“环境公司”）与北京水气蓝德科技有限公司（“北京水气蓝德”）、郑州词达环保科技有限责任公司（“郑州词达”）、施军营以及施军华等签订了股权并购协议，于 2020 年 1 月 20 日，环境公司完成本次股权收购和增资手续，实质上控制了蓝德环保科技集团股份有限公司（“蓝德环保”），并享有相关收益，承担了相关风险；股权并购协议下交易完成后，环境公司最终持有蓝德环保 67.14% 股权，交易总对价为人民币 798,137,126.60 元。”这样的描述列明了企业相关的具体事实情况，这样不仅能够提高列示的关键审计事项的可理解性，也能提高说服力，进一步提升审计质量。

第四，对连续审计年度所披露的关键审计事项雷同的情形作出说明区分。随着社会环境的变化，一般来说，不同年度被审计单位的经营环境使不同的，这也

会体现在被审计单位的财务上。因此，在审计中对被审计单位不同年度披露的关键审计事项一般来说是不同的。但是，不能否定确实存在一些被审计单位不同年度需要关注的重要事项是相同的。面对这种情况，如果审计人员在关键审计事项的表述上大致相同，会给信息使用者一种审计质量低，可用信息少的错觉，从而降低了审计的公信力。因此，如果出现上述情况，审计人员可以说明不同年度列示相同的关键审计事项在本年度中相对于以前年度的变化，或者说明，为什么在在不同的年度列报了同样的关键审计事项。以此来对不同年度间的关键审计事项作出区分，帮助公众更好的理解所列示的关键审计事项。

### 5.2.2 规范医药制造企业关键审计事项披露的外在格式

在前文中已经分析了 A 所对医药制造企业列示的关键审计事项的不足，表现在标题空泛、内容同质、形式不一致等方面，会计师事务所应该完善自身质量控制体系，对披露的外在形式加以规范。

第一，提倡采用表格式进行详实说明。现如今，绝大多数会计师事务所的列示都是采用了表格式，而表格式相对于文段式本身更加清楚简洁。此外，中注协在最近颁布的准则问题解答中也给出了 IPO 财务报表审计中对关键审计事项进行详细解释的样例，采用的就是表格式。因此，应当扩大表格式的披露形式的应用。

第二，提倡对所列事项通过添加副标题的形式明确具体事项。案例中所有的关键审计事项的标题都是诸如“收入的确认”等这种非常笼统的表述。而反观 2017 年安永华明对深高速出具的审计报告中列明的关键审计事项表述“收购联营企业——重庆德润环境有限公司 20% 股权”。这种表述相对来说较为细致，而且展现出了被审计单位的具体业务，不会让人感觉千篇一律。

第三，提倡对所列事项进行简要解释说明。在 A 会计师事务所的审计报告中，关键审计事项的选择原因往往是对套用一些准则的原文或者相关的概念定义，没有对相关事件进行解释说明。对该关键审计事项的确定是多个事件共同导致，则可以将其一一列明。

### 5.2.3 加强医药制造企业关键审计事项披露的质量复核

准则要求会计师事务所要对审计人员执行的工作进行质量复核,来确保其执行业务的质量。关键审计事项作为审计报告中的重要内容,应当成为项目质量复核的重要环节。在关键审计事项的质量复核中需要从下面几个方面来进行:

第一,完善事务所对医药制造企业关键审计事项质量控制体系。事务所应当明确对关键审计事项披露的复核要求,以及具体的复核步骤。以制度来约束工作,让质量控制贯穿审计工作的始终,保证列示的事项能够公允反映现实情况,提升审计质量。

第二,对关键审计事项的选取进行复核。项目质量复核人员对审计人员对关键审计事项的选择的合理性进行复核。包括在确定关键审计事项的过程中是否符合审计准则要求的“三步骤”,所确定的关键审计事项的数量是否合理,要保证所有应确定为关键审计事项的事项均被列示无遗漏,保证所列关键审计事项的分类无误。同时,要注意本年的关键审计事项与去年相比有无实质性变化。尤其要注意本年度被审计单位发生的一些重大变化是否被列为关键审计事项,如没有被列入,其理由是否合理。

第三,对关键审计事项的列示内容进行复核。项目质量复核人员要关注关键审计事项的选择理由是否充分翔实,是否体现了被审计单位的实际情况,应对措施是否有力。在复核的过程中要注意连续报告年度之间的复核,关注是否存在连续年度披露的关键审计事项的项目和内容是否雷同。如有这种情况,请项目负责人对此作出说明。此外,要注意对索引号、序号等进行核查,避免一些低级的失误,造成信息报告使用者对事务所信任度的降低。

## 5.3 加强对关键审计事项的指引与监督

### 5.3.1 细化对关键审计事项的披露要求

审计准则和应用指南对关键审计事项的披露要求都是非常宽泛的,这其实造成了关键审计事项列报太过简单,无法发挥其作用。因此,财政部和注册会计师协会应当分别对审计准则和应用指南中对关键审计事项进行详细的规定。可以对

关键审计事项列报的格式、选取原因需要涉及哪些方面等进行细化规定。

另外,注册会计师协会应当及时了解和掌握市场上关键审计事项披露的情况,对其中反映出的披露中存在的问题及时收集分析,并对这些问题做出说明,建立起良好的市场反馈机制,及时修正问题。财政部在对审计准则更新之后也应当注意市场反映,便于日后的准则更新。

### 5.3.2 监管机构加强对关键审计事项披露的监管

证监会等监管机构对审计报告有监督之责。因此,关键审计事项必然是监管的内容。监管机构应当关注列报的关键审计事项在选择程序上是否符合规定、是否涵盖了所有应当披露的事项、表述是否清晰等。尤其是对于后续认定为是审计失败的审计报告,要查验审计工作底稿中关于审计人员对关键审计事项执行的相关工作的记录,判断其选择程序是否合规,以及披露内容是否与事实一致,是否有本应该确定为关键审计事项的重大事项未被确认而导致信息使用者不能及时了解等。

对于关键审计事项披露不合规定或者质量差的事务所和审计人员可以约谈,或者给予通报等处罚,责令限期改进。同时,对事务所及审计工作人员的相关监督、处罚的信息应当及时向社会披露,让监管工作更加透明,提高信息的公信力。

## 6 研究结论与展望

### 6.1 研究结论

本文对 A 会计师事务所 2018 年-2020 年三个会计年度出具对医药制造企业的审计报告中披露的关键审计事项进行了系统的梳理分析，得出以下结论：

一、A 会计师事务所对医药制造企业的关键审计事项的披露的现状与不足如下：第一，披露的关键审计事项数量较少，平均每家企业不到 2 项，且对各个企业披露的关键审计事项数量年度之间变动不大，整体趋于稳定。第二，对很大一部分医药制造企业关键审计事项的披露在年度之间呈现出除具体数据以外其他内容完全一致的情形。第三，关键审计事项涉及的项目多集中在收入的确认、商誉减值、应收账款坏账准备等方面，缺乏企业个性化表达。这说明 A 会计师事务所对医药制造企业关键审计事项的披露存在数量较少、内容套路化、对确定的原因与审计应对的描述太过笼统、可理解性不足的问题。

二、对 A 会计师事务所对医药制造企业披露关键审计事项提出以下建议：第一，事务所完善医药制造企业关键审计事项列示的质量控制体系，规范关键审计事项表述，事务所加强实务中的项目质量复核，将对关键审计事项的复核作为项目质量复核的重点。第二，审计人员要及时掌握医药制造业的行业动态，端正执业态度，提升自身能力，这既包括提高自己的专业胜任能力，从专业角度能对关键审计事项进行更快速准确的确定，也包括提高自身的职业判断能力和职业道德建设。第三，注册会计师协会要完善审计准则应用指南，细化完善对关键审计事项披露的要求；监管机构要加强对关键审计事项披露的监管，要及时与披露存在问题的审计人员及其所属单位进行沟通，要求整改，必要时要进行相应处罚，保证审计市场的有序发展。

希望通过本文的研究能够丰富关键审计事项披露问题研究的成果，并在实务中能对 A 会计师事务所在列报医药制造企业的关键审计事项时提供借鉴，使公众对审计工作有更深刻的认识，实现审计准则修订的初衷。

## 6.2 研究不足

本文的研究样本选取了 A 会计师事务所审计医药制造企业,没有关注其他行业,样本量较小。本文所有样本由笔者手动筛选,虽然进行了多次复核,但可能也会有所疏漏。

对今后的研究,未来研究者可以对更多行业进行研究,同时,有条件的情况下,可以深入到会计师事务所进行调研,了解审计人员在确定关键审计事项的过程,从“事中”的角度来对关键审计事项的披露问题进行研究。

## 参考文献

- [1] AG Backof, K Bowlin, BM Goodson. The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standards[R]. Working Paper, SSRN, 2014.
- [2] 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.
- [3] Cade, Nicole L. and Hodge, Frank D. Effect of Expanding the Audit Report on Managers Communication Openness[R]. Ssrn Electronic Journal, 2014
- [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] Dow, Bob. "Proposed disclosure of critical audit matters." Corporate Governance Advisor Mar.-Apr, 2014, 23
- [7] Doxey, Marcus. "The effects of auditor disclosures regarding management estimates on financial statement users "perceptions and investments." Available at SSRN 2181624(2014).
- [8] FRC. Extended Auditor's Reports—A Further Review of Experience, 2016.
- [9] FRC. Extended Auditor's Reports—A Review of Experience in the First Year, 2015.
- [10] Gutierrez E F, Minutti-Meza M, Tatum K W, et al. Consequences of Adopting an Expanded Auditor's Report in the United Kingdom[J]. Review of Accounting Studies, 2018, 23(4): 1543-1587.
- [11] IAASB. International Standards on Auditing 701-ISA 701(New), Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report, 2015

- [12] Sirois,L.,J.Be·dard,and P.Bera.The Informational Value of Emphasis of Matter Paragraphs and Auditor Commentaries: Evidence from an Eye-Tracking Study. Workingpaper,2017
- [13] Steven B. Harris. Statement on Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements, 2011
- [14] 蔡艳娇. 中外审计报告改革成果、变化、影响及应对[J]. 商业会计,2018(14):66-68.
- [15] 财政部.2016.中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键事项[S].
- [16] 陈波,田芝华.新准则下应如何编制详式审计报告——以罗尔斯-罗伊斯公司 2013 年和 2014 年审计报告为例[J].会计之友,2017(06):96-100.
- [17] 陈波.审计报告改革的英国经验及启示[J].中国注册会计师,2016(05):118-123.
- [18] 陈淑辉.关键审计事项披露问题探究[J].中国注册会计师,2020(01):71-73.
- [19] 陈祥京.增加关键事项段对审计报告的影响[J].现代经济信息,2018,(07):269
- [20] 董凤莉,刘晔. 审计判断决策中的框架效应研究[J].当代经济科学,2011,33(02):118-123
- [21] 郭欣慧.关键审计事项的市场反应研究[D].南京财经大学,2018
- [22] 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.
- [23] 郭艳萍,娄超.关键审计事项准则实施情况分析评价——基于 16 份依据新审计报告准则出具的审计报告[J].财会通讯,2018(19):97-99.
- [24] 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——以瑞华所以对晨鸣纸业的审计为例[J].生产力研究,2017(07):150-155.
- [25] 侯瑞.注册会计师专业判断及其影响因素[J].黑龙江科技信息,2014,(22):294
- [26] 黄世忠,审计期望差距的成因与弥合[J].中国注册会计师,2021,(5):66-73
- [27] 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.
- [28] 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.

- [29]金茹楠.ZN 建筑公司财务风险防范研究[D].哈尔滨商业大学,2017
- [30]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.
- [31]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.
- [32]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.
- [33]李勇.合理运用职业判断确定关键审计事项[J].时代金融,2018,(29):294-295
- [34]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.
- [35]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.
- [36]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.
- [37]刘若辰.我国建筑业上市公司财务危机预警模型研究[D].山东建筑大学,2016
- [38]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.
- [39]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.
- [40]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.
- [41]罗春华,余淑兰,占塘.审计报告修订内容变化、挑战及应对[J].财务与会计,2017,(06):69-71
- [42]罗伟锋.中国中铁有限公司财务报表分析研究[D].西南交通大学,2016
- [43]钱淑芬,叶邦银.对审计程序的几点思考[J].商场现代化,2005,(30):333-334
- [44]邱连强.提升职业判断能力和保持职业谨慎保证 1504 号准则实施到位[J].中国注册会计师,2018,(02):77-79
- [45]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.

- [46]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.
- [47]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.
- [48]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.
- [49]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.
- [50]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.
- [51]王慧.注册会计师审计报告模式改革及国际比较[J].财会月刊,2017,(13):125-128
- [52]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.
- [53]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.
- [54]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.
- [55]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.
- [56]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.
- [57]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.
- [58]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.
- [59]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.
- [60]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.
- [61]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.
- [62]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):88-90.295
- [63]杨明增,张继勋.审计判断中的锚定效应研究[J].审计研究,2007,(04):43-47
- [64]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.
- [65]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.
- [66]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.
- [67]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.
- [68]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.
- [69]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.
- [70]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——项实验证据[J].审计研究,2015(03):56-63.
- [71]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.
- [72]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.
- [73]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.

## 后 记

在屏幕上敲下“后记”两个字的这一刻，三年硕士研究生时光的一幕幕闪现在我眼前。回顾我的硕士研究生生涯，我想说的最多的就是“感谢”。

感谢我的导师张金辉教授。张老师是一位非常认真负责的导师。第一次组内见面会，张老师就给我们说明了未来三年研讨学习的大致安排，消除了我初入学对硕士研究生学习生活的茫然无措；两年校内学习中，张老师按期给大家布置研讨、写作任务，为我们的毕业论文写作夯实了基础；在研三一年的校外实习与论文写作过程中，张老师给予细致指导，帮助我为自己的学习生涯划上圆满的句号。

感谢我的父母和弟弟。他们给了我很好的生活环境，让我能够乐观、自信的去面对生活；他们永远都是最爱我、最关心我的人，让我时刻能感受到家的温暖；他们是我坚强的后盾，支持我做的决定，让我在前行中没有后顾之忧。

感谢本科时期的权英杰老师。他给了我很多锻炼的机会，以身作则的教给我责任与担当，在有人质疑我的时候，也是他相信我，鼓励我。在读研阶段，每次我在朋友圈吐槽有困难有压力的时候，他都会开解我。他跟我说过“不管你以后在哪儿，都要尽到自己的责任。”这句话一直被奉为圭臬，以后也会继续贯彻执行下去。

感谢我同门的兄弟姐妹们，他们是最靠谱的伙伴，在校期间给予了我很多帮助。我们一起探讨学习，也一起吃喝玩乐，既严肃认真，也嘻嘻哈哈。感谢我的朋友、闺蜜们，虽然各自忙碌，但都相互惦记，虽然有时一年难见一面，但默契一直都在。感谢我的偶像张继科和王曼昱，他们在竞技体育赛场上展现出来的目标坚定、奋发向上、不抛弃不放弃、想赢不怕输的拼搏精神时刻激励我不断前行。

回顾三年学习生涯，自己虽然并没有做出突出的成果，但也在坚持着，完成了自己一个个的小目标。期间，大部分时候信心满满、斗志昂扬，也有身心疲惫想要“躺平”的时刻；面对困难，也曾有过很多畏难情绪，也想过放弃，但最终还是坚持了下来。我给自己的这三年打 80 分，去掉的 20 分，10 分给过去没有实现的目标，10 分留给未来的空间。希望未来能够补足过去的遗憾，成为更好的自己。我始终坚信“滴水穿石，不是因为力量，而是因为坚持”。

最后，愿祖国繁荣昌盛，愿所有人生活愉快！