

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 _____



硕士学位论文

论文题目 关键审计事项披露对审计质量的影响
及优化研究——以 T 事务所为例

研究生姓名： 王岚

指导教师姓名、职称： 孟志华 副教授

学科、专业名称： 审计专业

研究方向： 社会审计

提交日期： 2024 年 6 月 3 日

独创性声明

本人声明所提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： 王岚 签字日期： 2024.6.1

导师签名： 孟祥 签字日期： 2024.5.31

导师（校外）签名： 陈昌献 签字日期： 2024.06.01

关于论文使用授权的说明

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

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

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

学位论文作者签名： 王岚 签字日期： 2024.6.1

导师签名： 孟祥 签字日期： 2024.5.31

导师（校外）签名： 陈昌献 签字日期： 2024.06.01

Research on the Impact of Disclosure of Key Audit Matters on Audit Quality and Its Optimization: A Case Study of Firm T

Candidate : WangLan

Supervisor: Supervisor: MengZhihua Associate Professor

Ou Changxian Senior Auditor

摘 要

近年来频频发生的财务暴雷事件使得投资者对金融证券市场逐渐失去信心，并对证券市场的正常运行造成了干扰。频发的财务暴雷事件将公众的视线转向了会计师事务所，为什么他们在进行审计工作时对于如此有问题的企业没有查到任何异常情况，只是在爆出问题之后才发觉异常情况？会计师事务所出具的审计报告的质量如何？2016 年的 12 月 23 日，财政部发布《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》中要求被审计单位的审计报告强制披露关键审计事项，对关键审计事项的强制披露进行规定恰是反映出财政部对通过关键审计事项提高审计质量问题的重视。基于此，本文从关键审计事项披露出发进行研究，分析在关键审计事项披露过程中存在哪些问题，又是如何对审计质量产生影响。

本文在信息不对称理论、审计期望差理论、声誉理论的理论基础指导下对 T 事务所出具审计年报中的关键审计事项披露进行案例分析研究。通过案例分析、相关的数据比对之后发现关键审计事项披露的数量等会影响审计质量的高低，在要求强制披露关键审计事项后，审计报告的信息含量随之上升，审计质量短时间之内得到提升，但是随后关键审计事项披露出现同质化、格式化等问题，审计质量又停滞不前，为此探究关键审计事项披露中暴露出的问题，如披露信息、内容同质化问题较为严重，审计工作人员相关工作经验不足，针对问题提出了相关的改善意见从而提升审计质量，如提升科技手段在审计中的应用，对审计人员的培训、监管部门的不定期巡视等，希望能对同类型事务所起到借鉴作用，也希望能够提升审计质量。

关键词：关键审计事项披露 审计质量 信息披露

Abstract

In recent years, frequent financial thunderstorms have caused investors to gradually lose confidence in the financial securities market and have interfered with the normal operation of the securities market. The frequent financial thunderstorms have turned the public's attention to accounting firms, why do they not find any anomalies in such a problematic company when they conduct audits, and only find out about the anomalies after the problems have been exposed? What is the quality of the audit report issued by the accounting firm? On December 23, 2016, the Ministry of Finance issued the Chinese Certified Public Accountants Auditing Standard No. 1504 - Communication of Key Audit Matters in the Audit Report, which requires the audit report of the audited entity to disclose key audit matters mandatorily. Based on this, this paper starts from the disclosure of key audit matters, analyzes what problems exist in the disclosure process of key audit matters, and how they affect audit quality.

Under the guidance of the theory of information asymmetry, the theory of poor audit expectation, and the theory of reputation, this paper conducts a case study on the disclosure of key audit matters in the audit annual report issued by T firm. After case analysis and relevant data comparison, it is found that the number of key audit matters disclosed will affect the level of audit quality, and after the mandatory disclosure of

key audit matters is required, the information content of the audit report will rise, and the audit quality will be improved in a short period of time, but then the disclosure of key audit matters will be homogeneous, formatted and other problems, and the audit quality will stagnate. The audit staff has insufficient relevant work experience, and put forward relevant improvement suggestions for the problems to improve the audit quality, such as improving the application of scientific and technological means in auditing, training of auditors, irregular inspections of regulatory departments, etc., hoping to play a reference role for the same type of firms, We also want to improve the quality of audits.

Keywords: Key audit matters disclosure Audit Quality, Information Disclosure

目 录

1. 绪论	1
1.1 选题背景	1
1.2 研究意义及目的	2
1.2.1 研究意义	2
1.2.2 研究目的	2
1.3 国内外研究现状及文献述评	3
1.3.1 审计质量相关研究	3
1.3.2 关键审计事项披露对审计质量影响相关研究	5
1.3.3 文献述评	7
1.4 研究内容及方法	8
1.4.1 研究内容	8
1.4.2 研究方法与技术路线	8
2. 相关概念和理论基础	11
2.1 相关概念	12
2.1.1 关键审计事项及关键审计事项披露	12
2.1.2 审计质量	12
2.2 理论基础	13
2.2.1 信息不对称理论	13
2.2.2 审计期望差理论	13
2.2.3 声誉理论	14
3. T 事务所关键审计事项披露分析	15
3.1 T 事务所案例分析	15
3.1.1 T 事务所基本情况概述	15
3.1.2 T 事务所行业地位	15
3.2 T 事务所关键审计事项披露现状	19
3.2.1 T 事务所关键审计事项披露的工作流程	19

3.2.2 T 事务所关键审计事项披露数量现状	21
3.2.3 T 事务所关键审计事项披露内容现状	23
3.3 T 事务所在关键审计事项披露方面暴露出的问题及成因	25
3.3.1 T 事务所暴露出来的问题及成因	25
3.3.2 T 事务所审计人员暴露出来的问题及成因	27
4. T 事务所关键审计事项披露对审计质量的影响	30
4.1 关键审计事项披露前后审计质量的对比	30
4.1.1 审计收费的对比	30
4.1.2 审计客户的数量对比	34
4.1.3 审计非标意见前后对比	34
4.1.4 审计报告信息含量前后对比	36
4.1.5 审计延迟时间前后对比	39
4.2 小结	41
5. 对关键审计事项披露的相关改进建议	43
5.1 加强对 T 事务所审计工作人员的培训	43
5.1.1 对审计工作人员意识的培养	44
5.1.2 对审计工作人员能力的培养	44
5.2 对 T 事务所改进关键审计事项披露的建议	44
5.2.1 应加强与被审计单位关于关键审计事项披露的沟通	44
5.2.2 设置对关键审计事项的监督	45
5.2.3 关键审计事项披露同质化问题的改进	45
5.2.4 对关键审计事项披露信息持续增量问题的改进	46
5.3 对相关监管机构的改进建议	47
5.3.1 改善监管的滞后性	47
5.3.2 监管监管需要随时“回头看”	48
5.3.3 加强事前和事中审计检查	48
5.3.4 财政部应进一步完善准则体系	49
5.3.5 监管机构在关键审计事项披露中加强监管力度	49
6. 研究不足及展望	50

参考文献..... 51

致谢..... 55

1. 绪论

1.1 选题背景

2016 年 12 月 23 日，财政部颁布了《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》，在被审计单位的审计报告中补充必须公开披露的关键审计事项，旨在更有效地服务于报表使用者。为了提升注册会计师审计报告的信息含金量，以及应对资本市场改革及其发展对优质会计信息的需求，本准则旨在确保我国审计规范与国际准则能够实现持续而全面的趋同。

审计报告是审计成果的最终体现，也是审计工作人员与报表使用者关于公司情况沟通的重要桥梁。审计报告的模式从上世纪开始经历了从不标准到标准的演化，并且在之后的时间中不断地进行着调整。近年来不少财务造假的案件不仅扰乱了资本市场的运行，也同时损害着事务所及其工作人员的声誉，更打击了投资者的信心和对市场的信任，审计行业备受指责。同时，传统的审计报告虽然较为简洁，但是对于外行人员来说可读性还不是很高。上市公司涉及各行各业，审计风险也随着行业的不同而发生着变化。上市公司的复杂性和报告的简洁性之间存在着矛盾，审计期望的差距也与日俱增。

关键审计事项的披露就是为了拉近审计人员和报表使用者之间的距离，让报表使用者对被审计公司的情况能够有所掌握，做出投资等相应的决策。也是更好地让报表使用者理解审计人员的审计工作程序和审计的内容，将他们对审计报告的期望值能够有一个合理的调整。审计工作更加直观、透明。关键审计事项在弥补信息差的时候对审计质量能有多大的影响？在有事务所和审计师背书的情况下，能否对上市公司的审计质量产生积极的影响？研究关键审计事项的披露还能够更好地了解上市公司，旨在帮助报表使用人员在价值判断方面作出更为准确的决策；同时，对审计机构和审计人员而言，深入研究关键审计披露能够更加透彻了解准则要求，提升个人能力和业界的影响力，进一步为市场稳定有秩序的运行贡献自己的力量。对于监管机构来说，能够更好地检验新准则实施的效果，以期能够更好地改善，为审计报告的改进提供新的素材和证据。

审计报告是报告使用者做出决策的重要依据，事务所接受委托对公司的财务报表等相关情况做出审计，所出具的审计报告，是在一定程度内做出合理的保证。所以高审计质量的审计报告对于预期使用者来说意味着能够获得更多的利益。如果审计过程中工作人员没有发现财务漏洞或是粉饰财务报表的行为时，审计质量

的结果可想而知，对财报使用者的参考性也不值一提。此外审计质量的高低一定程度上也反映着事务所及其工作人员的工作能力，高审计质量不仅能够提升事务所的声誉获得更多的企业合作，还能够促进事务所的成长和培养新进人员的能力，为良好的市场秩序的建设起到促进的作用。

1.2 研究意义及目的

1.2.1 研究意义

(1) 理论意义

关键审计披露相关准则到目前为止实施的时间还是较为短暂，多数学者研究审计报告之间的变化，在关键审计事项披露研究的过程当中，虽然时间较短，但是还是暴露出很明显的问题，从事务所角度出发研究关键审计事项披露能够发现一些共性问题，并且这个视角也能够及时、系统性地对关键审计事项披露做出整理，可以帮助我们更清晰地认识到关键审计事项披露的准则实施的情况，在不足的地方能够提出相应的改进建议，不断丰富审计准则的理论研究。

(2) 现实意义

被审计单位是不同行业有着各自明显的特征，关键审计事项披露不能够一概而论，针对不同的被审计单位事务所和执行工作的审计人员又要如何应对此类问题。所以从 T 事务所角度出发，在分析其关键审计事项披露中的存在哪些问题，事务所是如何在之后的工作中去做出审计应对的。这些内容也可让其他的事务所和同业人员在工作时也有一定的借鉴和参考的意义。推动关键审计事项准则的更好落实和更进一步地规范披露，同时也能够让报表使用者通过关键审计事项披露更了解被审计单位，减少信息差，重新塑造投资者对市场和审计人员的信心，为我国审计准则的不断完善和向前发展做出一定贡献。

1.2.2 研究目的

通过本文研究试图达到以下目的：本文从 T 事务所关键审计事项披露着手进行研究，在关键审计事项披露中发现存在的问题，以及 T 事务所的审计应对。研究关键审计事项披露对于审计质量的影响，主要有哪些方面的影响，影响的大小程度如何。审计的相关工作人员是如何确定关键审计事项的披露，是如何和被审计单位沟通的。对于关键审计事项披露中暴露出来的问题是否也存在于其余的同业者的工作中，相关机构在监督等方面是否可以改进自己的工作，更好的提升审计质量，对于从业者和事务所在进行相关方面的工作时有一定的参考价值。

1.3 国内外研究现状及文献述评

1.3.1 审计质量相关研究

(1) 审计质量的定义

不同学者对审计质量的定义都有差距。第一位研究审计质量的学者 DeAngel (1981) 将审计质量定义为审计师在审计工作中察觉出客户系统内有违法违规的情况并报告提示这些情况的联合概率。审计师能否发现舞弊跟其工作能力有很大关系，但是审计师发现这些舞弊是否选择报告与其独立性的程度有着很大的联系。除此之外的外国学者 Palmrose (1988) 认为审计质量是一种保证水平，保证财报中不包括重大遗漏或是错误，审计质量越好，相应财报质量的保证程度也就越高。有些学者认为审计质量是审计的工作人员能够给投资者等使用财报的人提供正确的财务信息。Defond、Zhang (2014) 的研究中不仅评价了审计的质量，还界定了高质量审计的概念，即财务报表应真实地展示公司基本的经济情况。显然，尽管对审计质量的描述有所差别，其核心的意义实际上是没有那么大变动的。

我国冯均科(2002)学者指出审计质量的评定不一定全部展现在审计报告上，还有在审计的工作过程中的优劣程度。质量的评判标准更应该专业化、社会化，进一步明确了审计报告的质量还需满足报告使用者的需求。徐政旦(2004)提出审计质量的测定不能够使用数据来测算说明，而是要看审计目标是否完成。郑斌恒(2019)将审计质量区分为狭义与广义两个层面：狭义层面上，关注的是审计报告是否能准确反映企业的实际情况；从广义角度看，财务报告所涉及的内容是否能满足外部用户的需求。而冯银波(2021)及其同事提出，审计质量应被视为一个连续性的概念，而非仅通过审计意见简单判定。他们强调，审计意见本身并不能完全代表审计质量，因为即使是审计意见，其品质也存在差异。高质量的审计意见应能为财报使用者真实地反映企业的经济状况。钱雪薇(2021)认为审计质量还包括审计的工作人员在审计的工作过程中是否按照相关准则执行审计程序，是否有效实现审计目标。如果从狭义的角度进行概括，审计质量包括审计工作质量，审计工作质量主要以审计项目质量来评判，由此可见审计项目质量是审计工作质量的核心，审计工作质量又是审计项目质量的集中体现和最终反馈。

随着时间的推移，审计质量的学术研究还在不断进行当中，学者们也会随着实务界的发展和经济、社会的需要多角度的研究审计质量，不断延伸审计质量的定义。

（2）审计质量的影响因素

事务所规模。会计师事务所对审计质量主要影响的方面有事务所的内部管理、规模、审计费用、独立性及行业专长等方面。如果事务所内部管理越完善，自我的组织架构和制度体系越完整，对审计工作的相应措施越完善，审计人员水平素质高、审计收费高、可以调用的资源多，独立性越高，审计工作人员越能在工作中保持客观公正，如果审计工作人员对被审计公司的专业有深入的了解，那么对于审计风险点的把控也就越到位，审计质量相应也会提升。DeAngelo (1981) 率先提出会计事务所规模对于审计质量的影响是不可忽视的，随后也有学者认为不仅是规模就连事务所的声誉也是影响审计质量的因素。声誉高的事务所就会在审计时更加留心，会通过高审计质量来维护自己事务所的名誉和事务所的发展前景；学者张书钰（2023）研究事务所规模和审计质量的之间的关系发现，事务所规模的大小会影响审计质量的高低。因为从声誉角度出发，规模大的事务所拥有良好的品牌并且也注重维护其来之不易的声誉，因此会在工作过程中注重审计质量，其二是规模大的事务所会拥有更强的经济实力，如果审计失败，公众要求进行经济赔偿，审计师没有发现问题或发现问题后没有披露，那么法院便会让事务所承担赔偿责任，损失会更大，所以规模越大的事务所越会注重审计质量。

国内研究者采用实证研究方法来验证审计质量受到事务所规模影响的情况。王少飞（2010）等从实证研究中发现被审计单位的盈余管理与被更换的事务所之间有着直接的联系，想要提高审计质量就要找到合适的会计事务所。此外，温疏敏（2016）在其研究中指出事务所规模越大，审计质量就越高，其发展、管理等方面都做的较为完善。

被审计单位特征。罗忠莲（2017）表示被审计单位的内部治理越完善，管理越到位，所做出的报表的可信度是高的则审计质量也就越高，委托人和受托人之间的信任程度就越高，审计人员的独立性就越高。完善的公司治理机制能够在一定程度上约束管理层的不当行为，减少对审计工作的干涉，也在一定程度上缓解了审计师的外在压力。

外部环境，市场、法律、监管环境是这个影响因素的主要组成。陈汉文（2023）在其文中表示由于我国的国情不同，南北、东西之间的开放程度、时间等都有所差异，导致市场环境和程度也不一样。即使是同一家上市公司，不同地区也会有着不一样的审计质量差异。国外学者 Mahmoud Hosseinniakani 等（2024）表示关键审计事项的审计师披露与重大会计政策和估计的管理层披露之间

存在对应关系。

在法律体系不健全的背景下更要加强监管也是提升审计质量的一种有效途径。宋衍蘅和戚少丽（2012）的研究中，通过分析十年内受处罚的会计师事务所和注册会计师的相关数据，揭示了影响审计质量的因素。内部因素主要是事务所的多项政策和制度没有得到有效执行，而外部因素则是因为监管机构的反应滞后，没有能够及时对不规范的行为实施针对性的处罚。

1.3.2 关键审计事项披露对审计质量影响相关研究

（1）关键审计事项披露的内容选定

关键审计披露相关准则颁布以来，对于关键审计事项披露的选择，国内外的学者都有着不同的总结。当前为大众所接受的是注册会计师在审计过程中发现的最具代表性、最重要的事项。但是对于如何选定最重要的事项，选择的数量等都没有明确的规定，所以注册会计师在选定关键审计事项时都是依靠个人的工作经验，主观判断占据大部分。Sneller et al.（2016）在对 IT 行业的年度报告中发现，关键审计事项若是披露恰当，表述完整则会明显缩小沟通的差距。陈波和田芝华（2017）表示关键审计事项披露的内容不能太多，多了会让人找不到重点，但是过少达不到审计的初衷，披露的信息量不够。石青梅（2021）认为注册会计师应在工作中不断明确并且谨慎选择关键审计事项披露，在不断摸索和细化中总结出确定关键审计事项的工作方法。

（2）关键审计事项披露与审计质量

有些作者从事务所角度出发，来观察关键审计事项披露：邵蔚（2020）通过文本分析法和 Python 方法研究披露关键审计事项的各种特性以及如何影响审计质量、审计费用和审计延迟，结论发现，关键审计事项披露数量越多、复杂性和充分性越高审计质量越好，审计收费越高，若是在审计披露中涉及资产减值、收入确认和股权投资事项审计质量会更好，收费也随之上升，对于事务所来说可以针对不同类型的审计事项开展工作，更精细化地服务、收费，来提升事务所自身的竞争力。刘海艳（2021）在从审计准则、审计人员、会计师事务所和监管机构四个方面提出建议帮助事务所更好完成关键审计事项披露，降低审计风险，提高审计质量。孙颖（2022）以 L 会计师事务所为实例探讨关键审计事项披露、监管问询和审计风险控制的关系。制订严格的审计风险识别程序、强化对关键审计事项的个性化披露以及提升审计人员的专业素质的必要性；同时，对外部监管

机构而言，增强审计监管、完善审计约谈制度，并在日常监管活动中将关键审计事项披露用作验证和补充，同样显得尤为重要。

图 1.1 是在 CNKI 中所搜寻到的 563 篇关键审计事项披露的相关文献中，挑选与审计质量相关的 74 篇文献进行可视化分析，审计质量方面探讨较多的话题。首先就是股价崩盘风险，其次是审计报告、A+H 股相关内容、新审计报告准则、盈余管理等内容。这些选取的文献创作时间在 2019 年到 2022 年 11 月之间。



图 1.1 所挑选文献关键词可视化图谱

关于“关键审计事项披露”主题词下的“审计质量”74 篇文章中对作者进行进一步的调查和整理发现相关领域论文写作情况。其中庄飞鹏带领其团队发布了 5 篇文章。

也有不少学者通过分析上市公司的情况来探讨如何完善关键审计事项披露以提升审计质量的目的。张玉秋（2020）在文中探讨上市公司关键审计事项披露信息含量的质量研究，得出关键审计事项披露并没有在行业内形成统一，但是各个事务所有自身规范的标准，在刚开始的 2017、2018 年的时间中，新的关键审计事项披露确定原因和对应程序相关描述都过于简单，但在 2019 年有了质的飞升。杨茜（2020）直接通过实证检验出披露关键审计事项与控制审计风险之间存在正向关联；此外，披露的关键审计事项的类型与是否发表标准的无保留审计意见具有互补关系。李蒙（2021）的文章讨论到关键审计事项的披露有较强的主观性，不仅受审计师个人特征的影响，公司的特征也会影响，高社会地位的企业通过自身高质量审计需求进而提高关键审计事项披露质量；经济后果显示关键审计事项披露质量可以抑制企业的盈余操纵，提升会计信息质量，进而提升审计质量。信息披露的模板化、描述的复杂化和专业化等都是需要会计师亟需改变的方面，

以便更好提升审计质量。严兰（2022）探讨医药制造上市公司的关键审计事项披露问题，在对所收集信息分析之后发现存在增量信息不足、披露内容不规范、不利于报告使用者阅读等问题，并提出相应的解决意见，来提高关键审计事项披露的信息含量，提高审计质量。

有学者研究关键审计事项披露与企业盈余管理的关系。朱泽刚、姜丽莎（2022）在其文中利用 DID 模型，检验发现关键审计事项披露越多对管理层“震慑”作用越大，在一定程度上能遏制盈余管理行为，从而提高上市公司信息的质量，这对于提高资本市场的效率非常有益。王宏涛等（2022）研究关键审计事项披露与企业会计稳健性的关系，研究发现关键审计事项披露的数量越多，关键审计事项结论性评述积极程度和关键审计事项审计应对力度越高，披露资产减值类和损益类关键审计事项对企业会计稳健性的提升越显著，在企业信息透明度较低以及审计监督效应较强的企业中更为明显。吴志雄等（2022）得出结论新审计准则的实施，的确能够有效降低管理层的激进和不理智的行为，能够有效提升公司会计的稳健性，且会计稳健性越高的公司，一般在审计报告中披露的重要审计事项也越多。

1.3.3 文献述评

关于审计信息披露相关学者从不同角度研究其与审计质量的关系，众多国内外学者通过实证研究，探讨了关键审计事项披露的现状、影响因素，以及关键审计事项对审计质量的影响等多个方面。

学者们认为关键审计事项披露在一定程度上增加了审计报告的信息量，同时审计工作的透明度也有所增加，但是数据选择一般都集中在 2017、2018、2019 三个年份，对于后续的发展较少涉及。而且多数学者从实证分析入手，针对行业或是个案研究都比较少。

影响审计质量的因素有很多，但从本文主题出发的研究文章数量不多，新审计准则颁布之后才逐渐丰富起来。研究这个方向不仅能够推动审计报告的可读性，还能够推动审计质量的向前发展。外文文献中的研究是从欧洲公司收集数据来分析对关键审计事项披露的影响，对于我国相关的研究只能说是借鉴思路不能够完全复刻。研究关键审计事项的披露能够更好地了解上市公司，对报表使用者在做出判断等方面发挥更大作用；对审计事务所和审计师来说，深入研究关键审计事项的披露有助于更深入地理解准则的要求，提升个人能力和业界的影响力，

进一步为市场稳定有秩序地运行贡献自己的力量。对于监管机构来说，能够更好地检验新准则实施的效果，为审计报告的改进提供新的素材和证据。因此分析 T 事务所关键审计事项披露对审计质量的影响，从事务所角度入手进一步探究相关问题，并针对性地提出改进意见，希望能够为提升审计质量提供思路。

1.4 研究内容及方法

1.4.1 研究内容

本文从 T 事务所开具的审计报告中摘取关键审计事项专门研读，在分析这些内容的过程当中得出结论，总结出一些关键审计事项披露中存在的问题，并针对这些问题提出相应的改正方法，以期提升审计质量。

本文共分为 6 个部分进行分析。

第 1 个部分主要是介绍研究背景、研究意义及研究目的，通过文献综述，分析国内外的研究程度，对关键审计事项披露和审计质量进行探究，从中找出研究热点及其可研究性的整理。

第 2 个部分主要是相关概念和理论基础。介绍本文可能会涉及到的相关概念和理论基础。对信息不对称理论、信号传递理论、声誉理论做出介绍。

第 3 个部分即是对本文案例 T 事务所进行介绍，介绍 T 事务所的行业地位。在关键审计事项披露方面出现的情况。通过收集数据分析发现 T 事务所在关键审计事项披露中存在的各种问题，摘录一部分关键审计事项，开展案例研究，从多方面角度探究 T 事务所在关键审计事项披露中存在的不足。

第 4 部分，是分析关键审计事项披露之后对审计质量的影响。主要从审计收费、客户量的变化等方面探究关键审计事项披露与审计质量之间的关系。

第 5 部分是针对 T 事务所在关键审计事项披露之后存在的问题，分析其背后的成因，并提出相应的对策。希望能够提升 T 事务所的审计质量并为同类事务所提供可借鉴的经验。

第 6 部分是对论文本身的不足及对未来研究的展望。

1.4.2 研究方法与技术路线

(1) 文献分析法

在新准则颁布之后，不少学者都对此课题进行多方面的研究。不论是案例分析还是实证研究，发表文章众多，笔者通过分析这些相关文章，对科研成果进行深度思考之后，形成研究本文的思路。

（2）案例分析法

笔者选取 T 事务所来为关键审计事项披露的研究做案例支撑。通过分析事务所的审计报告中关键审计事项披露部分，分析其中存在的问题，并针对性地给出解决方案，以期更好提升审计质量。

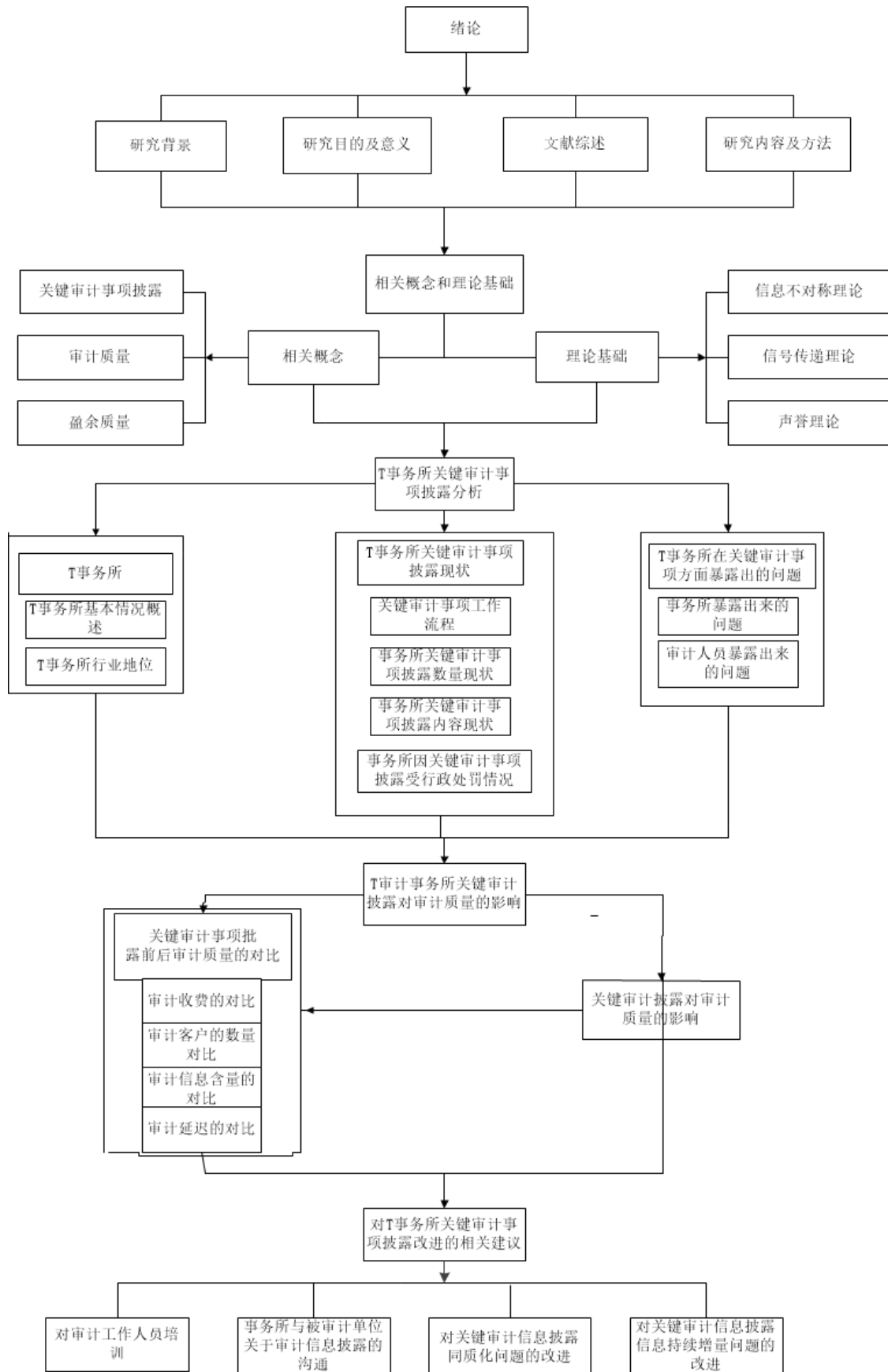


图 1.2 技术路线

图 1.2 是本文的技术路线，主要分为绪论、相关概念和理论基础、T 事务所关键审计事项披露分析、T 事务所关键审计披露对审计质量的影响、对 T 事务所关键审计事项披露改进的相关建议五大部分来详细阐述关键审计事项对审计质量的影响及优化研究。

绪论部分交代论文的研究背景、目的及意义、文献综述和研究内容及方法等内容；相关概念和理论基础中解释关键审计事项披露、审计质量，并以信息不对称理论、信号传递理论、声誉理论作为支撑；在 T 事务所关键审计事项披露分析部分主要先介绍 T 事务所，从关键审计事项披露的现状、数量、内容等方面总结出在披露关键审计事项中所暴露的问题，探讨了 T 事务所在披露关键审计事项方面对审计质量产生的影响，选取关键审计事项强制披露准则前的审计收费、审计客户的增加、审计报告信息含量、审计延迟情况和准则实施之后的情况进行比对，研究关键审计事项披露对审计质量的影响；最后根据 T 事务所关键审计事项披露暴露出的问题提出相关的改进建议。

2. 相关概念和理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 关键审计事项及关键审计事项披露

根据 IAASB（国际审计与鉴证准则理事会）出台的审计准则，关键审计事项指的是审计师在审计过程中认定可能对财务报告造成显著影响的事项，事项选取是依靠审计师的职业判断。PCOAB（公众公司会计监管委员会）则从起源和特征两方面定义关键审计事项，对审计师而言，依据其经验来识别关键审计事项，无疑是一项巨大的挑战。根据《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的文件中指出确认关键审计事项不单是由审计师根据个人经验决定，而是要和被审计单位的管理者共同商议、充分沟通之后确定哪些内容是最为重要的。

关键审计事项披露是为审计报告阅读者提供更多被审计公司的相关信息，帮助他们更好地理解审计报表和审计结论的内在含义，同时提高审计报告的透明性和可读性，以便他们更好做出下一步的投资决策等行为。

2.1.2 审计质量

审计质量的定义是审计过程及其最后成果的质量高低。审计质量可以从广义和狭义两种角度进行解读。在广义上，审计质量涵盖了审计活动的整体品质，即管理与业务流程融合的成效，核心在于审计在多大程度上实现了其被委以的职责，以及它所提供的审计成果对经济与社会发展所做出的贡献及服务的质量。狭义上的审计质量涉及审计业务的具体操作，即审计项目的品质。这包含了选择、设立项目、准备工作、执行、报告撰写、以及归档等环节的执行成效及达成审计目标的水平。其核心在于遵守《中华人民共和国注册会计师法》、《证券法》等相关法律法规的程度。

两种理解方式是相互补充的，不能独立于彼此而存在。在它们的关系层面，审计项目的质量构成了审计活动质量的基础，而审计活动的质量则集中展现并最终反映了审计项目的质量。从关注的视角来分析，审计活动的质量更多的被社会公众以宏观的方式所感知和关注，而审计项目的质量则主要依赖于审计组织的执行，并因此更易成为审计机构和审计人员在操作层面的焦点。审计质量的特点具

有独立性和客观性、可靠性和准确性、全面性和充分性等特点。一般有以下这些指标来衡量审计质量：审计客户的增长、审计非标意见的数量、审计报告信息含量、审计延迟时间的长短。审计客户的增长表示被审计单位对事务所出具审计报告的认可；非标意见的数量增长、审计报告的信息含量是审计工作人员在审计过程中投入的努力程度和专业的态度；适当的审计延迟意味着审计工作人员在审计工作中投入的精力，分析这些指标的变动以此来衡量审计质量的高低。

2.2 理论基础

2.2.1 信息不对称理论

根据信息不对称理论可知，在市场经济活动的条件之下，各方所得到的交易相关的信息都是不对称的。总会有一方掌握着比对方大的信息量。只有在完全有效的市场中，信息不对称这种现象才会消失。但是完全有效市场在现实生活中不会存在，是一种非常理想化的状态。

在审计活动中，信息不对称存在于审计人员和被审计单位之间。审计人员作为独立的第三方来到被审计单位进行审计工作，工作的开展是根据被审计单位提供的关于单位的资料和数据。时间紧，任务重，审计人员只能够通过看资料、询问员工等方式来了解被审计单位的各种情况，双方之间信息会出现不对称现象；其次公司高层的管理者聘请事务所也是为了了解公司内部的运作情况，他们不可能一直跟着审计工作，最后只能是查看审计人员出具的报表信息，才可以知道公司运作的情况。

所以，关键审计事项披露能够更好地促进审计人员和被审计单位管理层沟通，让管理层人员更好地掌握公司的运转，尽可能地减少这种信息不对称，促使审计人员更加认真地完成工作，提升审计质量。

2.2.2 审计期望差理论

在 1998 年，麦克唐纳委员会，由加拿大特许会计师协会设立，发布了一项研究报告，探讨了形成审计期望差异的因素。该报告强调，审计期望差异的根源在于公众对审计服务的期望与他们对审计职业操作理解之间的差异。

此理论分为四个部分：理想标准与现实标准之间的不一致、现实标准与现行操作之间的偏差、公众对审计服务的预期与理想标准之间的偏差、以及实际操作

与公众认知之间的差异。前两者被认为是合理的期望差异，应通过改进实践来缩小差距；而后两种差异则被认为是不合理的，需要通过加强沟通来解决。

执行审计程序的人都是专业人士，注册会计师在外界看来就是对审计工作的一种保障。因此外界人认为执行审计工作的人员都是有着较高素质、良好的职业技能的人，外界因此会比较相信他们出具的审计报告，但是现实情况总会有差距，这之间形成的落差就是审计期望差。而要降低这种差值的方式就是先要让大家明白审计只能是一种合理的保障，其次审计工作人员也应该通过关键审计事项披露这样的方式来尽力缩减外界人士的期望差，提升审计报告的信息含量。

2.2.3 声誉理论

国外学者在 1982 年研究指出，市场运行效率跟声誉信息的传播有着正相关的关系，经济学家们也早已意识到这一点，此项理论在西方经济学中也是不可获缺的一个章节。如果声誉信息传播的越广越好，那么市场的运行效率也随之攀升。这种声誉就像是会计中的无形资产。如果一家企业在生产经营的过程中没有履行自己应尽的义务或是出现毁约等行为，这种事情一旦传播出去，那么客户在之后的合作当中也会避开这样的公司，公司也因此遭受损失，一个好的声誉对一家事务所来说是十分重要的。

声誉是一种看不见的但又绝对不可或缺的无形资产，其计价难以统一。但是客户开始做生意时一定会先调查公司，好的声誉能够为同等竞争力的公司带来更高的收入，占取更大的市场份额。审计市场也一样，当上市公司要选取事务所来进行审计工作的时候，一个拥有高度赞誉的事务所是会脱颖而出，甚至审计收费都可以再上一个台阶。在国内，财务人士都知道“四大”事务所的口碑比“八大”好，“同样“八大”事务所的口碑又强过国内其他的事务所。好的口碑也会反向促进事务所更加认真对待审计工作，审计质量也会得到一定的保证。

3. T 事务所关键审计事项披露分析

3.1 T 事务所案例分析

3.1.1 T 事务所基本情况概述

T 会计师事务所，创立于 1983 年 12 月，属于国内首批获授权进行 A+H 股企业审计的全国性大型审计服务机构之一。在综合实力上，该所在国内会计机构中排名首位，且在全球范围内位于前二十名之内。总部设在杭州，在全国有十四家分所。

T 事务所服务的固定客户超过 5000 家，涵盖 A 股、B 股、H 股上市公司、重点央企、主要省属国企及外资企业等。其中，拥有 600 多家上市公司客户以及近 300 家新三板挂牌企业。按承办上市公司审计家数排名，在从事证券服务业务会计师事务所中位列前茅，近三年通过审核的 IPO 企业在所有同行中全国第一。

3.1.2 T 事务所行业地位

自成立伊始，T 会计师事务所始终坚持以诚信为本，多年来业务不断发展壮大，执业品质亦获得普遍赞誉。众所周知，T 事务所以其优质的审计服务和周到的客户关怀，建立了卓越的社会声誉，其签发的审计报告数量持续增长，且在国内排名靠前。事务所聚集了 6800 多名从业人员，包括 1200 多名博士、硕士学位及高级专业职称的人才，以及 2000 多名注册会计师和 50 多名国内外高端人才，其中超过 200 人具有国外会计师资格。员工平均年龄为 28 岁，体现了高度的年轻化特征。在全国中注协对前百家事务所的综合评估中，T 事务所的行业地位亦是不落下风。

依据中国注册会计师协会官方网站发布的《2022 年度会计师事务所综合评价百家排名信息》的通告，T 事务所名列前茅，表 3.1 是对这份通告前十名的部分摘取。

表 3.1 2022 年度事务所综合排名

名称	名次	得分	2022 年度事务所收入 (万元)	注册会 计师数 量(人)	与事务所统一经 营的其他专业机 构收入(万元)	分所 数量 (家)	信息人员 技术(人)
普华永道中天 会计师事务所 (特殊普通合 伙)	1	980.86	792,470.50	1,693	0.00	23	189
安永华明会计 师事务所(特 殊普通合伙 人)	2	966.49	664,587.14	1,818	0.00	23	79
毕马威华振会 计师事务所 (特殊普通合 伙)	3	966.49	511,686.73	1,113	0.00	20	75
德勤华永会计 师事务所	4	914.43	515,036.62	1,180	0.00	15	252
立信会计师事 务所(特殊普 通合伙)	5	913.04	491,474.74	2,725	73,710.31	31	54
T 会计师事务 所(特殊普通 合伙)	6	893.58	402,968.40	2,078	116,296.08	14	42
荣诚会计师事 务所(特殊普 通合伙)	7	867.38	266,330.91	1,267	40,124.45	16	45
信永中和会计 师事务所(特 殊普通合伙)	8	840.11	307,478.45	1,494	85,898.36	28	53

续表 3.1

名称	名	得分	2022 年度 事务所收入 (万元)	注册会计 师数量 (人)	与事务所统 一经营的其他 专业机构收入 (万元)	分所数 量(家)	信息人员 技术(人)
致同会计 师事务所 (特殊普 通合伙)	9	839.38	264,883.77	1,229	55,586.43	26	53
天职国际 会计师事 务所(特殊 普通合伙)	10	834.26	312,258.31	1,067	50,874.27	25	46

数据来源：国泰安数据库

其实能够从表 3.1 中看出除了四大行之外，T 事务所在国内还是具有较强的竞争实力，但也是从这份表格中看出事务所收入相较于第一名来说差距有两倍之多，所开设的分所在前十名的事务所中相对来说也是比较少的，事务所拥有的信息技术人员在前十的事务所中也是不占优势的。收入方面来说，排名第一的事务所是 T 事务所的两倍还多，综合得分方面差距几乎有 100 分，虽然排名靠前，但是差距还是较大，还有很多值得提升的空间。

这种官方的排名综合表自 2018 年开始后，四大事务所基本上每年稳居前四位，T 事务所的排名前两年还是在第五位，2022 年的排名下滑一名，尽管有所浮动，但是 T 事务所的实力还是不俗。

表 3.2 关于 T 事务所在国内上市公司业务收入情况统计

序号	行业类型	公司数量	收入合计	所占比重
1	信息传输、软件和信息技术服务业	45	3,980.82	6.01
2	水利、环境和公共设施管理业	10	1,497.20	2.26
3	制造业	451	48,451.1	73.2
4	科学研究和技术服务业	7	414.00	0.63
5	批发和零售业	21	2,894.82	4.37
6	文化、体育和娱乐业	7	1,114.75	1.68
7	建筑业	7	898.00	1.36
8	房地产业	8	1,597.00	2.41
9	金融业	8	664.97	1
10	交通运输、仓储和邮政业	10	688.00	1.04
11	租赁和商务服务业	10	1,268.00	1.92
12	电力、热力、燃气及水生产和供应业	10	1,407.00	2.13
13	采矿业	5	666.00	1.01
14	综合	1	135.00	0.2
15	农、林、牧、渔业	4	433.00	0.65
16	住宿和餐饮业	1	80.00	0.12
17	教育	1	0.00	0
	合计	604	66,189.68	

数据来源：国泰安数据库



图 3.1 事务所收入占比图

能够从上表 3.2 和图 3.1 中得知 T 事务所的审计收入以制造业为主，占比为 73.2%，超过一半还多。与之形成对比的是“四大”事务所，排在首位的普华永道主要的上市公司业务收入来源多半是金融行业，占比是 42.93%，制造业占比 21.27%，其余三家事务所安永、毕马威、德勤业务收入金融业的占比分别为：49.11%、29.73%、54.52%。制造业占比分别为：23.97%、22.17%、16.62%。跟国内较好事务所相比，立信会计事务所制造业收入占比为 60.1%、容诚事务所为 65.18%、信永中和为 49%、致同为 59.96%、天职国际为 51.79%。T 事务所在国内来说制造业方面的收入绝对是非常靠前的，此外事务所的收入事项也比其他事务所多出一到两项，各行各业都有 T 事务所的加入。

四大事务所收入占比以金融业为主，国内较好事务所收入占比多以制造业为主，四大即使金融业占比大，但是仍旧保持在一半左右的水平，国内的制造业审计收入占比基本上都在一半以上，非常的不平衡。

3.2 T 事务所关键审计事项披露现状

3.2.1 T 事务所关键审计事项披露的工作流程

识别关键审计事项的三个主要步骤包括：注册会计师对审计实体的关键会计政策、会计估算以及财务报表公开内容的评估；在审计过程中遭遇的主要挑战；以及已经与管理层讨论或需进行书面交流的重大问题等。图 3.2 为确定关键审计事项及披露的流程示意图：

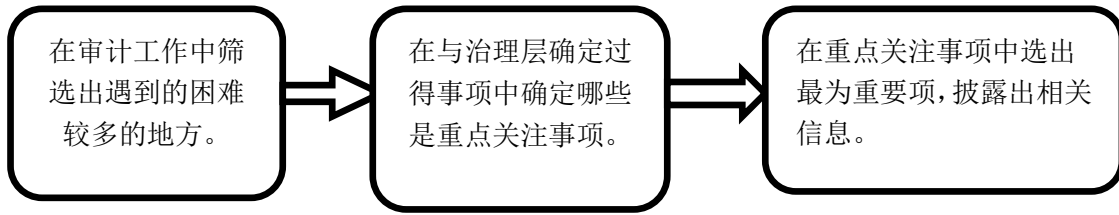


图 3.2 T 事务所关键审计事项确认流程示意图

从“与管理层的沟通事项”开始，重要的审计发现需向管理层报告。注册会计师在审计活动中的关键发现应与管理层讨论，主要包括：

- (1) 审计对象重要会计政策、会计估计及财务报告公示等方面的意见；
- (2) 在审计过程中面临的主要挑战；
- (3) 需要与管理层讨论或书面交流的关键事项。

审计工作人员在工作时筛选困难较多的审计事项时就需要根据以下几点来进行判断：

- (1) 评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险。
- (2) 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。

确定关键审计事项的第三步可从以下三个角度考虑：

- (1) 该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度，让报表使用者在看到该事项之后不会对报表数据等产生误解；
- (2) 为应对该事项所需要付出的审计努力的性质和程度，审计人员为审计该事项付出的劳动或是寻求的专业技术人员的帮助。
- (3) 该事项是否涉及款项可区分但又相互关联的审计考虑。

因为关键审计事项是报表中较为凝练的部分，对其篇幅等都有较多的限制，但又要传递出一定的信息含量，需要经验丰富的审计人员进行关键审计事项的确定，了解被审计单位、制定相应审计计划、和管理层的巧妙沟通。看似简单实际操作还是较为复杂，如果已经有了相应的信息披露模板，那么从业者和之后的审计负责人都会照搬模板。

这部分的章节中将会研究事务所披露事项的数量、内容以及事务所受处罚情况分析关键审计事项披露的质量和存在的问题。

3.2.2 T 事务所关键审计事项披露数量现状

关键审计事项披露在 2016 年开始强制进行，首先是强制要求 A+H 股进行关键审计事项披露，在 2017 年时要求对所有上市公司进行关键审计事项披露。数量上着实是有了不少的增加，表 3.3 是通过收集上市公司年报，统计出每年披露的关键审计事项数量。

表 3.3 T 事务所关键审计事项披露数量统计（单位：份）

年份	数量
2019	1037
2020	1240
2021	1431
2022	1607

数据来源：国泰安数据库

以本文研究的 T 事务所为例，表中 3.3 可以观察到从 2019 年开始，事务所关键审计数量总数为 1037 条，到 2022 年关键审计事项披露的数量已经增长到了 1607 条。从 2019 年—2022 年关键审计事项数量都在不断地稳步增长。每家公司的关键审计事项披露的平均数量达到了 3—4 条，较少公司为 1—2 条。其实对于关键审计事项披露来说这样的条数增长并不算很多，2019 到 2022 年的增长率是 54.97%，这其中还没有将被审计公司增加的数量算在内。因此关键审计事项披露可能逐渐正在成为一种程序化的象征，审计师对待关键审计事项的态度可能会逐渐敷衍起来或者是公司没有重大变化所以没有需要特别披露和值得关注的事项。因为给出标准无保留意见的上市公司往往没有过多的关键审计事项披露，但是像非无保留意见的公司关键审计事项披露的数量则较多。尤其是*ST 和 ST 公司一般都有 4—5 条关键审计事项披露。

表 3.4 2018 年 T 事务所关键审计事项数量按行业分类

行业名称	审计报告份数	平均关键审计事项数量
制造业	47	2.2
交通运输、仓储和邮政业	16	2.2
采矿业	11	2.2
电力、热力、燃气及水生产和供应业	5	1.8
信息传输、软件和信息技术服务业	5	2.0
建筑业	4	2.5
其他	7	1.9
合计	118	2.4

表 3.4 是对 2018 年的关键审计事项按行业分类的统计，这是准则刚开始实行的时候，关键审计事项披露的数量基本在 2.5 个事件左右。建筑业披露的关键审计事项数量是其中均值最高的。均值最低的是电力等动力型的行业。

表 3.5 2018 年 T 事务所单份审计报告关键审计事项数量分析

关键审计事项数量	审计报告份数	占全部审计报告比例
1	26	22.0%
2	37	31.4%
3	41	34.7%
4	12	10.2%
5	2	1.7%
合计	118	100%

表 3.5 是关键审计事项披露的数量分析，能够分析出刚开始实行这项准则的时候每份报告披露 2—3 条关键审计事项占了绝大多数，披露 1 条或是 5 条的审计报告不算多。刚开始做这项工作时，没有明确性的指导，每家事务所基本上基本不会披露太多关键审计事项但也不会披露太少。

能够从表 3.6 中看到 2018 年关键审计事项涉及到了 16 个种类，共计 294 项，和之后 2019 年开始到 2022 年相比，刚开始实行这项准则的时候，事务所也是“摸着石头过河”，等到了成熟时期，披露的数量、内容、涉及到的范围等都有了比

较清晰的思路和界定范围。其中减值类的披露事项占比较高，其实也可以从表 3.6 中看出这类披露事项的数量占比一直比较靠前，其次就是收入确认类的披露事项占比。

表 3.6 2018 年 T 事务所关键审计事项性质分析（数量：个）

关键审计事项性质	数量
金融资产的减值	57
长期资产（不包括商誉）的减值	48
收入确认	37
商誉的减值	24
合并范围的确定	21
各项负债的计提	15
存货的可变现净值	15
长期资产的计量	13
金融工具的估值	12
企业合并	10
递延所得税资产	8
资产处置	6
金融资产的终止确认	5
其他资产的公允价值	5
政府补助	4
其他	14
合计	294

3.2.3 T 事务所关键审计事项披露内容现状

关键审计事项披露的内容其实并未做严格界定，都是实务界人士在进行实务工作中做出来的大致总结。根据现有文献，关键审计事项披露主要有以下几大类：资产减值类、收入确认类、资产类、费用类、公允价值类、合并及股权投资类、涉税事项类、开发支出类、其他类。

表 3.7 审计事项披露分类情况

关键审计事项 年份	数量				小计	百分比
	2019	2020	2021	2022		
资产减值类	379	432	493	543	1847	34.75%
收入确认类	391	498	641	731	2261	42.54%
重组事项	1	4	1	1	7	0.13%
金融工具	15	5	19	10	49	0.92%
固定资产及在建工程	27	33	39	45	144	2.71%
无形资产及开发支出	4	6	15	23	48	0.90%
存货	120	149	184	219	672	12.08%
关联方及关联交易披露	8	6	5	7	26	0.49%
或有事项及预计负债	5	5	6	5	21	0.40%
费用类	11	10	11	10	42	0.79%
涉税事类	5	3	3	3	14	0.26%
其他	71	89	14	10	184	3.46%
披露关键审计事项合计	1037	1240	1431	1607	5315	100%
披露上市公司数量	471	566	593	629	2260	
均值	2.20	2.19	2.41	2.55	2.27	

在本文所关注的 2019—2022 年四年期间，T 事务所审计的上市公司数量均有小幅度的上涨。2019 年 T 事务所审计的上市公司有 472 家，除去当年有一个无法表示意见的审计报告，有效审计报告有 471 份，根据表 3.7 整理出的数据情况，能够看到每家上市公司的关键审计事项的披露数量大致在 2.20 个，一共披露了 1037 个关键审计事项，2020 年 T 所审计上市公司共计 566 家，没有无法表示意见的报告，平均每家上市公司披露 2.19 个关键审计事项；2021 年审计上市公司出具有效审计报告 593 份，每家公司平均披露 2.41 个关键审计事项。2022 年审计上市公司出具有效报告 629 份，每家公司平均披露 2.55 个关键审计事项。其实披露下来的结果和很多事务所披露的结果是差不多的，基本上都是资产减值类和收入确认类的关键审计事项占了大多数的比重，两项之和能够达到 76.43%，剩下的只有存货的披露事项能够在 12.22% 左右，较为突出。

每个披露出的关键审计事项基本上字数都在 300—500 字。关键审计事项披

露着实在审计报告中占比不大。但其后涉及到的是审计相关工作人员有没有严格进行审计程序，有没有在审计中做出相应的、成熟的职业判断，决定披露事项的个数、内容都要与被审计单位进行沟通。最后呈现在审计报告中，虽然占比小，但是技术含量高。

尽管如此，在进行关键审计事项披露的过程中不管是何种行业基本上关键审计事项披露的事项数量和内容基本上没有变化过。以 T 事务所审计的某亿实业公司为例，该公司从 2019 年披露的关键审计事项分别是收入确认、收货跌价准备、投资收益这几项，并且直到 2022 年的审计报告中关键审计事项依旧是这“老三样”，呈现的内容和形式在这么多年的时间中一直都是非常稳定，不变的是叙述的文字，变化的只有每年不同的数字。至于一些高新技术行业的公司，披露的事项则大多数都在 1 到 2 项左右，所包含的信息量远远没有达到准则设立最初的目的。

基本上的格式就是关键审计事项选取的日期+影响比较重大的金额+选取此类关键审计事项的理由或是解释这项关键事项的概念界定，最后给出选取关键事项的结论。审计应对即是按照工作步骤详细写出确定的工作流程，几乎是没有任何变动的直接套用。

3.3 T 事务所在关键审计事项披露方面暴露出的问题及成因

3.3.1 T 事务所暴露出来的问题及成因

到目前为止来说其实 T 事务所在关键审计事项披露这个点上能够暴露出的问题不是特别明显，也不是特别多。因为监管机构也不可能在关键审计事项披露这方面找到审计工作人员过多的错误，但其实在查询的过程中还是会发现以下这些问题：

(1) 关键审计事项披露数量不多

首先来说关键审计事项披露的数量不是很多。但这其实是所有事务所在关键审计事项披露时发生的问题。每家上市公司基本上有 2—3 条披露的事项。事务所可能是会在这过程中认为如果披露了过多可能会觉得没有必要，或是给自己会添麻烦，破坏了行业默认的规则。但在现实情况中恰恰需要这样的“小题大做”。每家上市公司几乎都是 2—3 条披露事项未免太过于公式化。

其次，发表无保留意见的上市公司中，关键审计事项的数量通常较少，危机

并未做到事前发现。*ST 和 ST 的公司则披露事项的数量明显有所增加，因为那些公司已经岌岌可危，面临退市风险。但是如果将这些公司和前一年的还不是面临退市危机的关键审计事项数量披露的对比来说，被标为 ST 的公司事项披露数量明显有所增加。事务所的工作具有滞后性，只有被审计公司发现问题了才会后知后觉马上进行弥补，披露事项才会得到重视，数量才会增加。

因为在市场上，审计公司众多，如果不是特别严重的事情，一般事务所都会为了招揽生意，跟被审计公司达成一些协议，购买无保留意见或者是保留意见带事项段这样的审计报告以此来稳定大众的情绪和表面的和平。审计公司有时候可能会答应这样的条件，为了省下一些不必要的审计费用，可能会对较为可能发生风险的但是又不会马上曝光的地方暂时忽略。所以审计一直都有其滞后性。2019 年的数据会等到 2020 年才正式出具报告。有时候时间紧任务重，事务所也不会对每个公司的每个部分都进行细致地查看，风险的种子也就此埋下。

（2）关键审计事项描述的同质化问题严重

最后就是事项的描述。事项的描述可以看到如果第一年披露的信息有模板可借鉴，那么第二年审计人员工作到最后进行关键审计事项披露的时候事项的确定一般没有大变动甚至连描述和前一年相比也没有什么变化，除了年份和数字不同之外，其余的话术一模一样。

比如说 T 事务所对某控集团在“发出商品”一项上的描述，2020 年披露的内容是：“某控技术公司的发出商品主要来自于工业自动化及智能制造解决方案业务，公司将已向客户发出的存货在系统投运合格前于发出商品科目核算。2020 年 12 月 31 日某控技术公司财务报表所示存货项目账面余额为人民币 20.93 亿元，其中发出商品为人民币 16.88 亿元。由于发出商品金额重大，其存在认定存在潜在错报可能，因此，我们将发出商品确定为关键审计事项。”

2021 年披露的内容为：“某控技术公司的发出商品主要来自于工业自动化及智能制造解决方案业务，公司将已向客户发出的存货在系统投运合格前于发出商品科目核算。2021 年 12 月 31 日某控技术公司财务报表所示存货项目账面余额为人民币 30.55 亿元，其中发出商品为人民币 21.96 亿元。由于发出商品金额重大，其存在认定存在潜在错报可能，因此，我们将发出商品确定为关键审计事项。”

这两段文字放在一起比对的时候相似度极高，可以说基本上都是重复，只是小小改动了金额。如果说事项描述可能是为了报告整齐，那么连续四年披露的都是“收入确认”和“发出商品”两类的事项，未免有点太敷衍了事，难道公司中就不会存在其他的风险点，这样看来，关键审计事项披露沦为了一个较为应付的部分。但对于 ST 上市公司审计的内容则还是较为多样化，在连续的几年中还是有一定的事项披露变化。在咨询行业相关工作人员之后，他们告诉笔者审计人员一般在没有什么大变动的时候是不是轻易修改关键审计事项披露的表述和数量等，因为无端的改变一是会增加审计的时长，可能会在规定时间内完不成任务；二是改变内容等会引起被审计单位、投资者等不必要的恐慌，有时候不改变或者是没变化也是一种稳定的迹象；第三如果改变的话那么市场、监管部门是否会认可自身的这种改变，有太多未知因素。

3.3.2 T 事务所审计人员暴露出来的问题及成因

T 事务所审计人员的专业性应该来说是毋庸置疑的，事务所也会有一定的培训。然而，识别关键审计事项不仅依赖于扎实的专业知识，还极需审计人员的丰富工作经验。

(1) 审计人员的经验不足

审计人员首先就是要利用经验来判断哪些事项是有着较大的风险，哪些事项是可以披露出去给报表使用者观看，既要传递一部分的信息，还要巧妙地不透露公司的机密。事项的选择就是一个很考验审计师的工作经验的事情。会计师的职业判断会在关键审计事项的选择上体现地淋漓尽致。关键审计事项数量和内容的选择因人而异。信息使用者可能会遇到关键审计事项披露过多或过少的情况，但无论哪种情况，都不适宜。若遗漏了应当披露的事项，表示未能满足相关准则的披露要求；反之，如果披露内容过多，则可能导致信息超载，从而削弱审计报告的价值。

在分析整理 T 事务所审计报告中对关键审计信息披露的部分进行研读后发现上百份的审计报告中关键审计事项披露中占绝大部分的都是收入确认、投资收益、存货跌价准备。并且这“老三样”在开始披露至今几乎都没有任何变化，变化的只有数字，

其次在确定好关键审计事项之后还要与被审计单位管理层进行沟通，沟通内

容要合理，不能够一概而论，不能被审计单位说什么是什么，要处处保持合理的职业怀疑，及时提出自己的疑问。审计过程中严格执行审计程序，并且收集合理的审计证据，这些都是对审计人员的工作经验的无形考验。

（2）关键审计事项缺失个性化表述

在《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》中明确指出，关键审计事项段，除去事项描述段和审计应对段的各部分，审计人员可以根据公司的不同情况添加一些个性化段落。但是为了避免后续的问题以及报表使用者在使用过程中对此产生的疑问，审计工作人员在进行事项披露时并没有表示自己的评价意见。由此可见准则是鼓励关键审计事项披露增添更多的信息含量，但是在实务工作的过程中发现了很多的问题，或者是一开始就避免后续产生更多的麻烦，审计师的评价便被舍去了。目前只有大华会计师事务所和普华永道中有会计师的评价，但也只是部分评价。这种评价多用的都是肯定的语气，会告诉报表使用者，管理层做出的估计以及判断是合理的、可接受的。其实会计师的评价更能够让报表使用者看到会计师的态度，关键审计事项披露的质量也能够在此上升一个台阶。

（3）审计人员缺乏相关技术训练

在之前的分析中其实可以看出，T 事务所虽然名列前茅，但是在信息技术方面的人才数量在排名前十大的事务所中较为靠后。信息技术人员的缺乏，会导致审计人员在工作的时候不能够及时运用大数据等先进的科技手段来帮助自己筛选被审计单位中的财务重点，工作效率则会落后。此外事务所对审计工作人员对使用信息技术缺少一定的培训，导致审计人员进行审计工作时方法较为陈旧，可能会浪费不必要的时间，信息人员过少对审计工作的支持也会相应减少，得不到审计支持，审计人员进行审计工作时就会面临巨大的时间等压力，从而会影响审计质量。

（4）审计人员创新性不够

由于准则并未给出更加详细的指示，每家事务所其实都是在工作中逐渐摸索出属于自己风格的关键审计事项披露。T 事务所人员在审计的过程中会逐渐形成一种惯性，例如之前的举例，从刚开始审计人员确定了关键审计事项披露为收入确认和存货跌价准备之外，往后的几年中从未变过很少有添加的新东西，关键审

计事项是审计报告的部分，但也变成了例行公事的一部分。公式化的表述着实在是缺乏创意和新意，如果这样的话，被审计公司不出任何大问题的情况下，那么这两项关键审计事项是能够一直传承下去，并且只需要改动数字即可，关键审计事项逐渐失去了其存在的意义和改革的目的。

关键审计事项披露着实在是对于稳定经营的企业来说有一定的可持续性，但是如何能够在这种可持续中为报表使用者提供不一样的信息，这是需要审计工作人员更加上心的地方，但同时也是对审计人员在日后工作的一大挑战。

4. T 事务所关键审计披露对审计质量的影响

4.1 关键审计事项披露前后审计质量的对比

本文中作者选取了 2013—2016 和 2019—2022 年两个时间段进行对比。这两个时间段分别是《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》准则实施的前四年和准则实施一段时间后的四年，通过阅读相关文献，选取审计收费、审计客户的数量、审计非标意见数量、审计信息含量、审计延迟这四项指标来说明关键审计事项披露对审计质量的影响。

4.1.1 审计收费的对比

审计服务不是无偿，审计的需求提出后，审计的供给方也就是会计师事务所数量众多，审计的需求方之所以愿意购买某会计师事务所提供的审计服务时，说明事务所的工作是有价值的，也就意味这审计供给方的审计成果所体现出的审计质量是有保证的。并且，已有的理论成果也通过实证检验的方式证实审计质量和审计收费之间存在着正向相关的关系，审计质量高，审计收费也会相应增加。

会计师事务所提供让资本市场、投资者以及其他利益相关者更加认可的高质量的审计报告，是收取较高审计收费的底气来源；与此同时，上市公司也在找寻这样的会计师事务所来为自己公司的财报背书，这样才能够更好地证实公司自身的价值，从而实现在资本市场上募集更多的资金，进而增加公司市值的需求和目标。根据声誉理论，会计师事务所提供的审计质量越高，其品牌效应愈加明显，会计师事务所审计收费自然也会水涨船高，审计收费越高事务所就会有更多资源，引进的创新保障就会更多，同时，品牌效应还会为事务所带来更强实力的客户，为优质客户提供审计服务的经验积累自然也会使得事务所的实力更强。

关键审计事项披露的增加，一方面会使得事务所执业人员在审计过程中加入额外的工作程序，相应的审计收费也会有体现。另一方面，关键审计事项的加入增加了原有审计报告的信息含量，这种增量信息的价值体现在使得审计工作的透明度提升，关键审计事项的强制披露能够引导审计师在执业的过程中严格的恪守准则进行审计工作，并提升其勤勉尽责的程度，确保审计工作的独立性和客观性，为审计质量的提升打下坚实基础。当然，这一部分的增量信息能够极大地提高审计信息审计质量，会得到信息使用者的广泛肯定，所以被审计单位愿意承担这部

分的费用，高审计质量带来的高收费让报表使用者使用到更精确的审计信息，也是对审计质量的一种肯定。

从下图 4.1 和表 4.1、表 4.2 中可以看出理论层面的推断是合理的，T 事务所 2019 年之后的审计收费相比 2016 年之前大幅度增长，正是证明了 T 事务所的审计质量越来越好。

在图 4.1 中能够观察到，事务所在 2013—2016 和 2019—2022 年前后几年之间费用的变化趋势。年均审计费用的增加可以体现出 T 会计师事务所在这些年的发展当中呈现稳步增长的趋势，审计费用也一路飘升。其中，除会计师事务所质量控制制度的健全完善之外，关键审计事项披露带来的直接和间接的效果也是非常重要的因素。

表 4.1 2013—2016 和 2019—2022 年 T 事务所审计收费对比

年份	审计收费（单位：万元）
2013	28,688.6
2014	34,020.10
2015	39,145.44
2016	42,672.58
总计	144,526.72
2019	58,413.20
2020	65,543.23
2021	72,963.73
2022	81,609.73
总计	278,529.64

数据来源：国泰安数据库

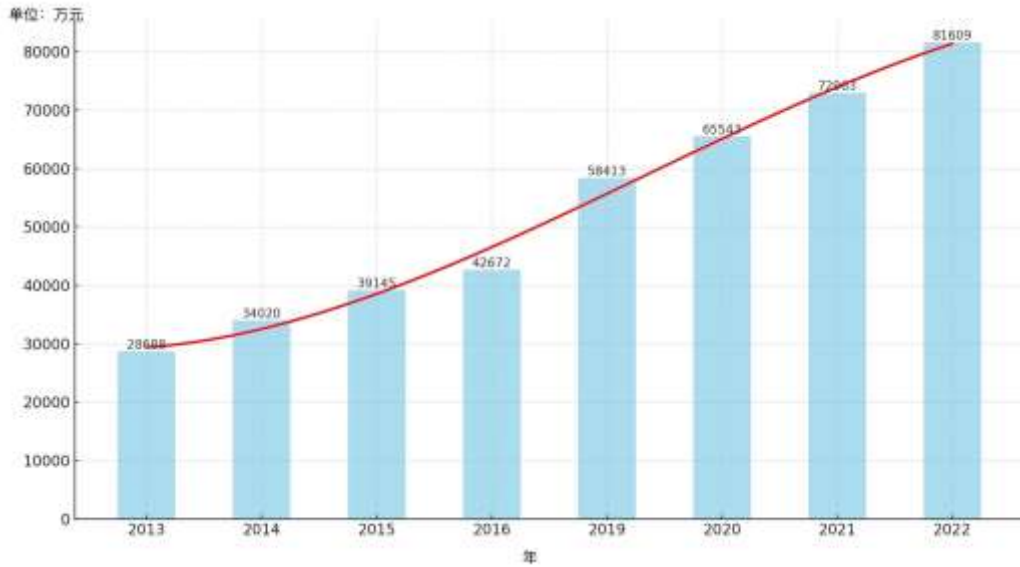


图 4.1 2013—2016 和 2019—2022 年 T 事务所审计收费对比

在表 4.1 中能够观察到,事务所在 2013—2016 和 2019—2022 年前后几年之间费用的变化。前一个四年审计费用总共为 144,526.72 万元,每年平均的审计费用是 36,131.68 万元,但是到了 2019—2022 年这 4 年间,审计费用增长到了 278,529.64 万元,每年的审计费用平均为 69,632.41 万元,相比之前增长了 33,500.73 万元

表 4.2 T 事务所关键审计事项披露数量统计 (单位: 份)

年份	数量
2019	1037
2020	1240
2021	1431
2022	1607

表 4.2 中显示出的从 2019 年开始 T 事务所关键审计事项披露的数量逐年上升,一是 T 事务所已经对相关工作的熟练程度得到市场认可,客户的增长,对关键审计事项的识别都达到了行业比较领先的地步,所以数量上涨,审计质量也随之上升。

审计费用的增加可以说 T 会计师事务所在这些年的发展当中呈现稳步增长

的趋势。关键审计事项披露的增加，让事务所和工作人员在审计过程中也加入了不少的工作程序，相应的审计收费也进一步发生了变化。审计质量得到客户的肯定，所以被审计单位愿意承担这部分的费用，高审计质量带来的高收费让报表使用者使用到更精确的审计信息，也是对审计质量的一种肯定。

4.1.2 审计客户的数量对比

审计质量与审计客户的数量之间也存在着密切的正向关系。根据声誉理论，高质量的审计服务能够提升事务所的名气，也同时能够吸引不少的审计客户，来实现数量的增长，增加自身的收入。当一个会计师事务所能够提供一份高质量的审计报告，其实也是在说明这份报告对于资本市场的透明度和这份报告的公信力是显而易见的。这种高质量的审计服务会让投资者报表使用者和其他的市场参与者对被审计公司的经营情况有着更大的信心，所以高质量的审计服务不仅是会计事务所的立身之本也是能够吸引到更多客户的关键因素。

高品质的审计报告，通常会获得市场的正面评价，进而吸引更多上市公司和大型企业成为其客户。这些优质客户的加入不仅能够增加事务所的收入和业务量而且还能进一步提升事务所的行业地位和市场影响力。随着事务所客户基础的扩展，事务所就能够利用自身的规模效应进一步优化其审计流程和技术，引入更多高科技的手段等来满足不同客户的个性化的需求。这种正向的循环也在促使审计质量的提升。

在实证研究方面已有学者通过分析会计师事务所的客户增长与其提供的审计质量之间的关系，进一步证明了审计质量与客户基础增长之间的正相关性。这种关系的存在说明优质的审计服务不仅有助于提升事务所的市场份额，同样也是吸引和维持客户的重要因素。因此会计师事务所在追求长期发展的过程中应持续关注其审计质量的提升，并将其作为业务扩展和市场竞争力增强的核心策略。

此外，瑞华事务所因为自身审计失败，不少客户纷纷出走寻找新的事务所，需要重新建立起公司和投资者之间的信任。T 审计事务所增加的客户群也是市场对其的肯定，表 4.3 是 T 事务所四年时间客户数量的变化。

表 4.3 T 事务所客户增长数量的对比

年度	客户数量（单位：个）
2013	293
2014	316
2015	352
2016	368
总计	1288
2019	459
2020	522
2021	592
2022	629
总计	2202

数据来源：国泰君安数据库

能够从表 4.3 中观察到前四年客户的数量为 1288 个，后四年客户的数量为 2202 个，增长了 0.71 个百分点。可见客户们对于 T 事务所的信任程度。审计客户的增长意味着越来越多的被审计单位信任 T 事务所，也是在说明事务所出具的审计报告信息量的准确性、全面性，审计质量得到提升。

4.1.3 审计非标意见前后对比

审计非标意见通常是指审计工作人员在审计报告中对被审计单位财务报表的公允性提出保留意见、否定意见或无法表示意见。这样的非标准意见往往是由于审计过程中发现被审计单位存在重大不确定性、重大差错或欺诈行为，或是审计范围受到限制等原因。非标意见的发布是审计人员专业判断的体现也是对资本市场正常运作和对投资者利益保护的一种责任与担当。

当审计人员发布非标意见时，这意味着审计质量的严格性和审计人员的独立性得到了维护。在此情况下，即使这可能导致审计收费的增加，企业和利益相关者仍然倾向于接受这样的审计服务，因为它提供了更为真实和透明的财务信息。此外，高质量的审计服务有助于企业识别和纠正潜在的财务问题，减少经营风险，并最终为企业的可持续发展奠定基础。因此，尽管非标审计意见可能短期内会给企业带来一些挑战，但从长远来看，它能增强企业的信誉和市场竞争力。

那些能够坚持独立性和专业判断,即使在压力下也不违背专业准则的审计人员或事务所,将在资本市场上建立更为坚实的声誉。他们的专业服务被视为一种高质量的标志,自然能够吸引更多寻求高水平财务透明度和质量保障的优质客户。同时,这样的事务所能够通过提供高质量的审计服务,为企业和投资者创造价值。因此,非标意见的发表,虽然短期内可能会对被审计单位造成一定的影响,但从长远看,却是对高审计质量的一种肯定和支持。

非标意见的多少影响着审计质量的高低,非标意见较多的情况下审计质量较高,因为在实际审计工作中意味着审计人员工作的努力程度和敬业精神,审计人员在这个过程中尽可能全面和充分地审查和搜集审计证据,不遗漏任何重要信息,确保审计结论有全面、充分的依据支撑审计结论,保证了审计结果的完整性和权威性。

表 4.4 T 事务所非标意见统计(单位:个)

时间	非标准审计意见类型			
	无保留意见加事项段	保留意见	保留意见加事项段	无法表示意见
2013	10	2	0	1
2014	14	1	0	1
2015	12	0	0	0
2016	10	0	0	0
总计	6	3	0	2
2019	7	7	4	1
2020	10	12	2	0
2021	8	9	3	0
2022	5	8	2	0
总计	30	36	11	1

由表 4.4 可以看出, T 会计师事务所的非标准审计意见比起之前的年度来说个数是增长了不少的。2013 年到 2016 年非标意见审计类型总计不过 51 个,但是在关键审计事项披露实施之后非标准审计意见的类型有了快速增长的趋势,接

近 100 个，这意味着事务所在开具审计报告时更加的认真和负责，加之之前已经出现过类似“康得新”、“康美”、“獐子岛”审计失败的案件，他们的发生使得事务所工作起来更加谨慎。所以非标意见的增加意味着审计质量是在得到切实地提升。

图 4.2 是 T 事务所 2013—2016 和 2019—2022 年出具非标审计意见的占比和行业平均水平非标意见的对比。能够发现在 2019 年之前的非标意见占比无论是 T 事务所还是行业平均水平都处于比较低的阶段，都在 3% 左右徘徊，但是实施事项强制披露准则之后 2019 年非标意见的比例攀升至 7%，2020 年甚至到 9.31% 的水平，新规实施的效果非常明显。虽然在之后有所回落但是相比之前 2013 年有了不少的进步。这些问题不是通过分析账面数据或进行盘点得知，是在对公司进行全面彻底详细的审计调查后才能发现的一些重要的问题，因此在实行关键审计事项披露之后 T 事务所的审计质量也在不断提升。

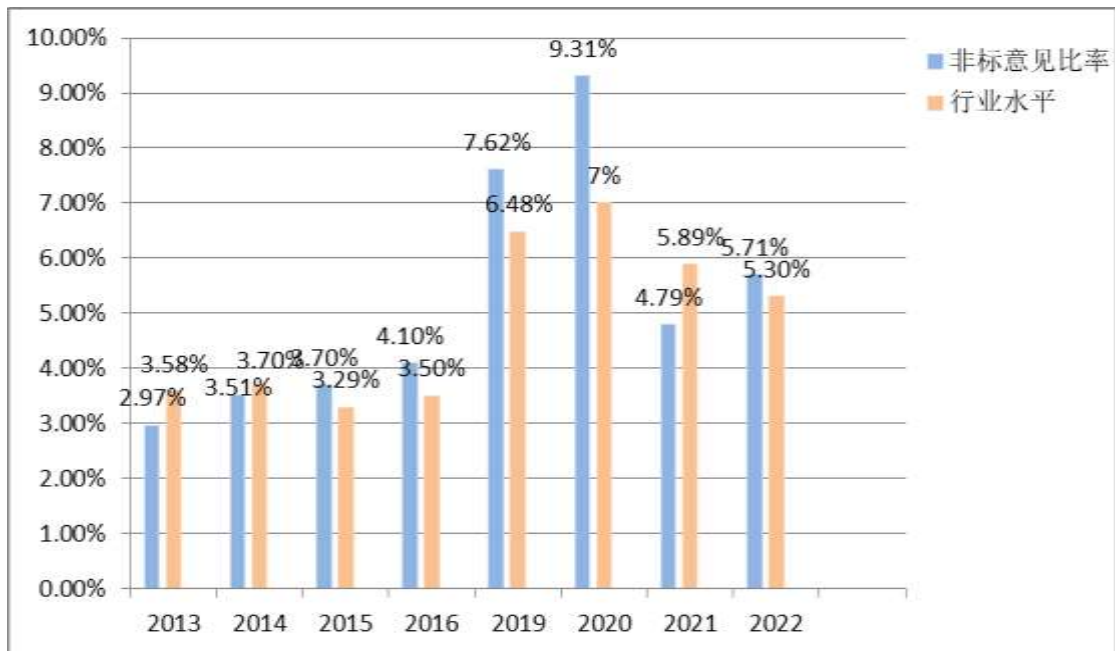


图 4.2 T 事务所出具非标意见变化和行业平均非标意见变化对比图

4.1.4 审计报告信息含量前后对比

审计报告作为会计师事务所向外界展示其工作成果的重要文件，其信息含量的丰富程度直接关系到审计质量的高低。一个内容详尽、透明度高的审计报告能够更好地体现审计师的专业判断和勤勉尽责的程度，从而为投资者和其他利益相

关者提供价值。因此，当事务所提供的审计报告能够在市场上得到认可，其所包含的深入分析和全面披露的信息也就越多。此外，这种高信息含量的审计报告对于上市公司而言是至关重要的，它不仅能够加深投资者对公司运营状况的了解，增强投资者信心，还能在资本市场上提升公司的形象和信誉，吸引更多的资金投入，选取此项指标也是为了阐述关键审计事项对审计质量的提升作用。

高质量的审计报告还象征着事务所拥有卓越的审计技术和严格的质量控制体系，高质量的审计报告，通过其增加的信息含量，提升了整个审计服务的透明度和信赖度，为会计师事务所赢得了市场的广泛认可。根据信息不对称理论，外部投资者或是其他人因为没有或不能够及时获取被审计单位的相关信息造成决策和投资失误，会降低他们对市场的信心，因此信息含量高的审计报告更能够引导他们之后的工作方向。

在 2019 年审计信息披露较为成熟的时候，被审计单位相较于 2017、2018 年时所披露的信息含量和数量都要多一些。主要还是集中在“资产减值”、“收入确认”和“存货”这三项大类。这三类也是最容易出现被欺瞒的重要的部分，进行关键审计事项披露之后审计报告中不再是单纯通过数字来看出被审计单位的经营状况，报告使用者可以看到披露事项的信息，得知公司中的问题出现在哪一块，在之后的决策制定中就会有的放矢，对人员的管理也会更专业化、精细化。因此披露事项的全面性、准确性意味着高标准的审计质量。在 T 事务所披露事项中是能够看到事务所在对被审计单位的审计工作的准确、全面，因此审计质量的提升也是合情合理。

比如被审计单位中某振家居实业公司，在 2019 年对该公司进行关键审计事项披露时，披露了收入确认、存货跌价准备、和生产设备减值测试三项常规的事项，在 2020 年此公司成为*ST 公司，审计人员着重对收入确认和存货可变现净值两项事项进行披露。在 2021、2022 年公司转危为安时，审计人员还是披露了收入确认和存货可变现净值两项。在此过程中虽然都对收入确认进行了披露，2019 年的收入确认详细描述是“某振家居主要从事家具及家具用品的生产和销售，采用直营和买断式经销模式进行销售。如财务报表“附注三、26，附注五、29”所述，某振家居对于销售产品产生的收入是在商品所有权上的主要风险和报酬转移给购买方时确认，某振家居 2019 年度合并营业收入为 372,359,581.95 元，

为合并利润表重要组成项目，收入确认是否准确，是否记入恰当的财务报表期间可能存在错报风险，因此我们将收入确认确定为关键审计事项。”

2020 年被标*st，之后的收入确认的详细描述为“……，某振家居公司 2020 年度合并营业收入为 311,920,901.31 元，为合并利润表重要组成项目。由于营业收入是某振家居公司关键业绩指标之一，可能存在某振家居公司管理层（以下简称管理层）通过不恰当的收入确认以达到特定目标或预期的固有风险。因此，我们将收入确认确定为关键审计事项。”

在 2021 年此公司去掉*后的收入确认详细描述为“……，某振家居公司 2021 年度合并营业收入为 27,595.76 万元，为合并利润表重要组成项目。由于营业收入是某振家居公司关键业绩指标之一，可能存在某振家居公司管理层（以下简称管理层）通过不恰当的收入确认以达到特定目标或预期的固有风险。因此，我们将收入确认确定为关键审计事项。”

除去对被审计公司收入确认的性质描述后，在此公司标*之前能够看到审计人员在进行相关工作时只是将收入确认的风险点指出，因为并未看到公司有任何问题，是根据经验在可能出现风险点的位置加以提醒报表使用者，但是在被审计单位标*之后，审计人员再次披露事项的时候是标注被审计单位管理层中存在着更改报表数据等行为以此来瞒报真实情况，提醒报表使用者报表数字的真实性需要警惕。这种信息含量的提醒和暗示并不是无中生有，是审计单位在进行审计工作时观察到的结果，或是在与管理层沟通时发现的问题需要得到重视。在 2021 年的审计披露事项中该事项的详细描述并没有得到更改，说明管理层应该是审计风险较大的部分。这样的信息含量如果是被审计单位高层接受，则高层会重视对管理层的治理，会对相应的激励方式进行更改避免因管理层想得到高薪激励来篡改数据，对于报表的外部使用者他们在对公司进行投资时则更会小心谨慎，收集全面信息，避免自己的投资失误等情况发生。如果是之前，报表使用者只是从报表的数字中获取被审计单位的信息，或许有失偏颇，并且这样做在日后也能证明审计单位在进行审计工作时的勤勉尽责。

再比如在 2021 年度被标*的某步股份公司。在 2019 年对该公司进行关键审计事项披露的详细描述是“某步股份公司的营业收入主要来自于童装、童鞋及儿童服饰配件的销售，本期某步股份公司营业收入金额为人民币 1,523,397,818.58

元。由于营业收入是起步股份公司关键业绩指标之一，可能存在某步股份公司管理层（以下简称管理层）通过不恰当的收入确认以达到特定目标或预期的固有风险。因此，我们将收入确认确定为关键审计事项。”

在 2021 年对该公司披露的关键审计事项详细描述为“2021 年度，某步股份财务报表列示的营业收入金额为 1,050,068,514.10 元，由于营业收入金额重大且是起步股份关键业绩指标之一，营业收入确认是否恰当对某步股份经营成果产生重大影响。因此，我们将收入确认认定为关键审计事项。”

以上两段描述能够看到审计人员在进行审计工作时意识到收入确认事项的重要性，并在 2019 年的披露中指出其重要性，体现了审计人员的经验和预见性，随后在证监会的官网中查询到某步股份有限公司涉嫌财务造假，在中国证监会行政处罚决定书中查明该公司在 2018 年、2019 年及 2020 年半年度报告存在虚假记载、重大遗漏的问题，足以见当时审计项目负责人的专业性和有限文字中传达的信息量。

要是一些平稳运行没有大问题的公司，关键审计事项披露的一般来说不论是数量还是事项的选取都很稳定，比如说某瑞电器，在 2019 年—2022 年关键审计事项披露的事项都是收入确认和应收账款的减值。收入确认的详细描述“某瑞机器的营业收入主要来自于注塑机销售。xxxx 年度，某瑞机器财务报表所示营业收入项目金额为人民币 xxx 万元。公司内销产品在根据合同约定将产品交付给购货方、并依据合同约定进行调试验收合格，同时公司已经收回货款或取得收款凭证时确认收入；外销产品在根据合同约定将产品报关、离港并取得提单时确认收入。”在之后变换的只有年度和金额的数值，其余的描述并未改变。一方面着实传递出企业是在平稳运行，但另一方面也的确是有套模板描述的现象发生，如果负责审计的人员经验不足或是不了解被审计单位，有风险较大的部分也可能不会发现。

4.1.5 审计延迟时间前后对比

审计质量与审计延迟之间的关系复杂但重要，影响着资本市场的效率和投资者的决策过程。高质量的审计服务往往需要时间来进行深入的审计工作，以确保审计结果的准确性和可靠性。这意味着，从某种程度上说，审计质量的提高可能会导致审计延迟的增加。然而，这并不意味着审计延迟本身是一个负面指标；相

反，适度的审计延迟可以被视为确保审计质量和报告准确性所必需的时间投入。

一方面，当会计师事务所投入更多资源和时间来进行细致的审计工作时，包括对客户的内部控制系统的评估、关键审计事项的识别和测试，以及财务报表中复杂交易的审查，这些都可能会导致审计进程相对延长。这种延长的时间被用来确保审计工作的深入和全面，从而提升审计质量。这种情况下，审计延迟是为了达到更高审计质量而必须接受的结果。另一方面，过度的审计延迟可能会对被审计单位产生不利影响，比如影响其按时披露财务报告的能力，进而可能影响投资者对该公司的信心。因此，会计师事务所必须在保证审计质量和控制审计时间之间找到恰当的平衡点。理想情况下，事务所应该通过提高审计效率、引入更先进的审计技术和方法，以及优化审计流程来减少不必要的延迟，同时达到保持审计质量的目的。

根据相关理论和实证研究，审计质量与审计延迟之间存在着一个平衡点。高质量的审计服务需要足够的时间来完成，但通过优化审计过程和技术的应用，可以在不牺牲审计质量的前提下，合理控制审计时间。此外，会计师事务所的内部管理和质量控制制度的完善也是确保在合理时间内提供高质量审计服务的关键。

在实践中，会计师事务所应致力于通过提高审计效率和技术来优化审计进程，以便在确保审计质量的同时，减少审计延迟的不利影响。同时，事务所还应该与客户密切合作，提前规划和安排审计工作，以便尽可能地缩短审计周期，减少对被审计单位财务报告披露时间的影响。

目前，根据我国相关法律的规定，企业必须在会计年度结束后的四个月内公布经过审计的财务报告，日、美、韩则规定此期限为 60 天或 90 天，所以相较之下我国的审计报告提交期限较为宽松。表 4.5 反映的是 2013 年—2016 年和 2019 年—2022 年时间前后审计延迟的数据比对。

表 4.5 T 事务所审计延迟天数 2013-2016 和 2019-2022 对比 (单位: 天)

天数		<30	30—49	50 -69	70 -89	90 -109	>110
2013	年	18	38	64	39	0	0
	占比	11.3%	23.90%	40.25%	24.52%	/	/
2014	年	6	30	76	49	0	0
	占比	3.73%	18.63%	47.2%	30.43%	/	/
2015	年	3	27	72	49	0	0
	占比	2.00%	17.88%	47.68%	32.45%	/	/
2016	年	5	29	68	53	0	0
	占比	2.12%	15.4%	46.89%	35.59%	/	/
2019	年	0	15	80	135	0	0
	占比	/	6.52%	34.78%	58.70%	/	/
2020	年	2	17	135	210	0	0
	占比	0.55%	4.67%	37.09%	57.70%	/	/
2021	年	0	20	145	258	0	0
	占比	/	4.73%	34.28%	61.00%	/	/
2022	年	0	18	156	248	0	0
	占比	/	4.27%	36.97%	58.77%	/	/

能够从表 4.5 中观察出, 在新政策颁布之后, T 事务所审计延迟低于 30 天的客户占比减少从最初的 11.3% 到 0, 在 70—89 天的客户占比增多, 从 2013 年的 24.52% 不到四分之一占比到 2022 年 58.77%, 超过一半的占比, 可见 T 事务所在 2019 年之后审计投入的增加, 在审计过程中审计人员做出的努力能够从审计延迟天数数量的增加看出, 审计人员为了确保审计证据的全面性、审计数据的准确性, 在审计工作时就投入大量精力, 确保每一个环节都符合标准。在没有关键审计事项强制披露准则颁布之前的审计延迟 50 天以上的审计延迟占比较少, 不过是一半多一些, 在 60% 左右, 审计工作人员在进行库存盘点、对账之后就发布了审计报告, 但是关键审计事项强制披露准则颁布之后审计工作人员增加了更多的工作量, 要在工作中留心审计风险较高的部分, 并且要在之后现在小组中沟通确定, 最后与管理层沟通披露事项, 要做到数据准确、证据充分、事项得当不免

要花费一些时间和精力。这也能从表格中看到 2019 年之后 50 天以上的审计延迟占比逐渐增加的变化趋势从 60%到 90%的大变化，审计质量的提升也不言而喻。

4.2 小结

本文从审计收费、客户增长和审计非标意见的数量、报告前后信息含量、审计延迟时间角度入手，探讨了在 2013—2016 和 2019—2022 年之间审计质量的提升。选取 2019 的目的是因为此项准则在 2016 年才强制披露 A+H 股，到了 2017 年才开始正式普及，从 2019 年开始应该是这项准则执行地比较成熟的时候。数据也较为完整，为了对应研究所以选取了准则实施的前四年来进行对比。结论就是准则实施后不论是从哪一方面来说事务所的业务量和客户数量相比之前都得到了较大增长，有了强劲的竞争力才能够出具让人信服的审计报告，公司也愿意找这样的事务所来为自己的业务进行背书。

5. 对关键审计事项披露的相关改进建议

其实能够从中注协发布的会计师事务所的综合排名看出，除去四大之外，T 会计实务所的综合实力放在国内来说都是比较强劲的，能够保持在第五到第六名之间。关键审计事项准则颁布之后，其实不光是对 T 事务所的要求变高，也是对整个市面上的事务所要求变高。在对相关关键审计事项披露的研究过程中能够发现不少的问题，这问题的存在不是这一家事务所，可能很多家都会有共同的情况。T 事务所作为国内的领先大所能够更加充分地看到这些存在的问题，如果其能够有针对性的改进，那么对于国内的其他事务所来说更有借鉴的地方，起到一种带头的表率作用。关键审计事项之前未得到很多人的重视，后出现专门针对的准则，是根据现实的情况不断改进的。如果报表使用者从关键审计事项方面得不到更多更有用的信息，这项准则就失去了其应有的意义。上文中分析出 T 事务所相关方面的缺陷，就从这几方面着手，逐步改进关键审计事项披露，更好推动证券市场良性发展，维护好金融秩序。

5.1 加强对 T 事务所审计工作人员的培训

5.1.1 对审计工作人员意识的培养

首先要培养审计工作人员的意识。在审计人员开展审计工作之前要培养他们的正确意识，确保他们意识到关键审计事项披露的重要性。在看到 T 事务所出具的审计报告中对审计披露事项几乎相同的情况，能够看到审计人员是比较图省事的做法。因为跟着之前的审计报告，不会有很大的信息含量，但同样也不会有很大的差错。无功无过的审计信息披露，导致审计人员普遍不重视这一方面的工作含量。对这项工作举重若轻的重要性认识的不到位，所呈现出的同质化的结果就是意识的体现。

此外事务所人员之间也要加强沟通交流。不能够单纯模仿之前的报告就写出关键审计事项。在做这项工作时，应该与之前的审计人员进行交流，询问他们之前确定该关键审计事项的思路，以及之后所做的工作，确保工作逻辑是通顺的。在确定关键审计事项时，最好能够结合企业当前的环境、宏观的政策、企业未来的发展方向等多种因素进行综合的考量。

5.1.2 对审计工作人员能力的培养

对事务所来说人员是他们宝贵的资源,审计人员素质的高低影响着事务所未来发展的好与坏。排名较前的事务所都有其自身独有的课程安排,只允许内部人员接受的业务培训。更有事务所建立起属于自身的智库,在这个智库中很多有经验的审计人员会在做审计实务工作时将自己的心得体会一一记录,并分门别类,在之后不论是培养新员工还是审计人员都能够在智库中寻找解决方案,培养、交接审计工作时更加高效。

T 事务所更应该加强自己对审计工作人员的培训,设置自己事务所内部的专业课程。在关键审计事项披露判断方面,可以尝试个性化、多样化的表达。尝试加入审计人员对于关键审计事项的评价。时刻对本所的工作人员进行思想培训工作,让他们对审计工作不敢松懈,以严谨的态度对待审计工作,面对不公平的交易一定要拒绝。

关键审计事项的判断更重要的不能忘记提升审计人员的职业判断,这需要比较丰富的工作经验。在审计工作开展之前和专业人士沟通了解行业中的风险点,审计人员除专业知识外,更要注意的是可以运用大数据等工具来判断,更好地运用风险导向的作用。事务所是工作节奏较快、劳动力较为缺乏的地方,人员流动性比起普通行业来说相较更快,所以保持事务所人员的稳定性也是比较重要的。在审计工作过程中,一项审计工作需要进行“老带新”的工作,新的审计人员需要一定的时间学习和成长。

此外对关键审计事项的高要求,可能会导致审计程序的增加,工作中可能更需要投入更多的精力,同样审计报告的质量也会随之提升。这其实对审计人员的要求就会更高一些,对行业的熟悉程度、风险点的判断、对关键审计事项的判断、理论和实践的结合、强大的学习能力都是对审计人员的多重考验。

5.2 对 T 事务所改进关键审计事项披露的建议

5.2.1 事务所应加强与被审计单位关于关键审计事项披露的沟通

关键审计事项披露需要得到审计单位管理层的支持和人员的配合,注册会计师需要在审计工作过程中注重和管理层人员的沟通,目的是为了获取管理层面的全面支持,获取支持后审计工作才能更好展开,审计证据也会更好获取。要对管

理层说明关键审计事项选取的原因，阐明披露此项信息的必要性和重要性，选择标准是如何制定的，以及审计应对。对于关键审计事项可能涉及的敏感信息和公司机密就更需要和管理层当面协商。要注意沟通的方式技巧，达到审计的目的。如果在这过程中没有得到管理层的支持甚至还发生管理层强力阻拦的情况，则审计人员需要重新评估管理层，因为审计范围等受到了一定的限制，导致不能够收集到应有的审计证据，审计人员应该重新评估之后给出正确的审计意见。

5.2.2 事务所设置对关键审计事项的监督

关键审计事项这类看似在审计报告中占比不大，却是最能够考验出一个事务所、相关审计人员水平的项目。事务所除了日常监督培训审计人员之外，在自身的机构中也应该设置相关小组来监督关键审计事项的完成情况，评判关键审计事项的完成数量和质量。T 事务所加强监督能够更好地促进审计人员的职业能力和职业素养。注册会计师在之后的工作过程中，对于选取的关键审计事项，事务所应该分析其选取的是否合理，对于一般行业和特殊行业选取的关键审计事项是否具有各自应有的特性，对于公司来说，不同时期、不同政策、不同发展方向下，选取的关键审计事项是否符合当下的情况。在审计人员工作过程中对他们确定关键审计事项的步骤、工作思路及时询问，如果选取的事项非常特殊，必要情况下需要审计人员大致记录选取工作流程，以便于之后工作的展开提供相应的参考。这个事项记录可以是正面的也可以是负面的。最好能够跟其他事务所在一段时间内相互交流工作心得，取长补短，争取在之后的工作中总结经验，做出关键审计事项披露的特色。如果在询问过程中发现审计人员工作态度的敷衍或是路线的错误，事务所还可以及时进行纠正，防止出现更大的失误。

在对关键审计事项披露进行复核时，一定要选具有经验的注册会计师。审核关键审计事项的意义、披露的内容，有无获取到真实的审计证据，并将结果及时汇报，并督促审计小组及时进行修改，在其修改完之后还要进行复核检查。

5.2.3 关键审计事项披露同质化问题的改进

关键审计事项披露作为审计报告中占比并不是很大的部分，自然得到的关注也不会很多。在前文的研究中能够发现如果每一年公司和事务所不会出现较大变化时，所披露的关键事项也不会有什么大的改动，事项描述、审计应对如出一辙，不同的是时间和金额。个性化的审计信息披露是当前事项披露所追求的。

但是在这方面可借鉴的还是比较少，T 事务所作为审计行业中的佼佼者其实可以尝试增加个性化的表达，不论是格式还是表述方式都可以尝试使用自己事务所的专有风格。在审计工作的过程中应该将关键审计事项细化，避免每年都是相似的披露事项，减少了关键审计事项的可读性。除了加强对员工的培训之外，还应该要注意的是审计工作人员在进行披露的时候应该和之前的审计事项进行对比，在可能的情况下尽量选取不一样的审计事项进行披露，如果要选取是一样的事项也应该结合外部的宏观政策和企业的实际情况进行个性化的表述。让报表使用者在观看时能够更加了解公司的状况，也了解审计工作人员在审计工作中所付出的劳动，对关键审计事项有更清晰的认识。

事务所可以在准则的基础之上结合自身的特点做出更进一步的细化和要求，在关键审计事项披露同质化的情况之下，做出属于自身事务所的个性。因为报表使用者就是要根据审计报告来做出相应的经济决策，如果信息越有差异，越有个性，信息含量越多，对于报表使用者来说就是一个非常好的参考，有了参考价值，事务所的相关业务才能越接越多，审计收费自然也能够水涨船高，才能够在众多事务所中脱颖而出。T 事务所的需要这样的细化准则。在准则基础的框架之上，通过对过往业务的总结，来制定细化的关键审计事项指导方案。在方案制定后一定要有相应的专家组来评定细则是否合理、合法。在实际的工作中对审计小组进行一定的指导，审计小组要及时反馈进程和细则中可能出现的问题，再对问题细则进行修改，不断来回打磨细则之后，就更具有普适性，同时结合被审计单位和行业特性，量身订制关键审计事项。还应该在这过程中派出相关的督导小组，去检查审计小组在工作过程中是否按照相应步骤和事务所内的规定。

5.2.4 对关键审计事项披露信息持续增量问题的改进

关键审计事项披露的数量平均都在 2 个左右，对于上市公司来说其实披露的信息是相当有限的。“收入确认”、“应收款项”的占比也在其中占比是过大的。审计人员其实完全可以将视线拓宽，根据不同行业的特性进行关键审计事项披露的选择，个性化的表述和公司的特质相结合，这就需要审计人员在工作中更进一步地挖掘公司和社会宏观环境的特点。不仅对政策要牢牢掌握，对公司准则也要进行深度理解。在做这些工作的过程中需要的是审计人员和被审计单位的沟通，不仅是管理层还有普通员工，看他们对公司准则的掌握是否到位，公司对员工的

培训是否尽心尽力,有助于审计工作人员更好的掌握公司情况,更客观地评估公司情况。

事务所应该培养审计人员对关键审计事项正确的认识态度,并且规定关键审计事项一定的重复率。如果审计小组发布的关键审计报告超过了一定的重复率则需要审计小组说明缘由并在之后进行修改。禁止审计小组复制粘贴上一年的审计报告中关键审计事项披露的内容。以此来提升关键审计事项披露的质量和审计人员的关注度。

5.3 对相关监管机构的改进建议

5.3.1 改善监管的滞后性

在统计事务所受处罚的情况的时候,其实能够看到不少事务所犯的错误可能都是受到处罚的两年或三年之前犯下的错误,但是监管机构可能会在之后很长的一段时间才会发现,处罚并不是非常及时,罚款的金额也不大,对于事务所的收入也可能只是九牛一毛。监管这种滞后性,会让事务所有时会对准则产生误解,影响未来实务工作的方向,有时候也会出现处罚找不见当时的负责人的情况,无法追责。

这个时候就需要相关的监管单位能够及时监管和指导。之前提到的关键审计事项披露数量少、内容重复严重,除了事务所和审计人员应该注意之外,相关监管机构同样要担起这份监督重任。不能够在发布准则之后就不管不顾,准则能否很好地贯彻执行还需要监管机构的监督。在审核年报时,中注协应该鼓励审计工作人员和被审计单位之间进行沟通,并为事务所进行指导,最好每年能够有抽检,监督关键审计事项的工作进行,对关键审计事项的质量提升是很好的策略。最好还能够抽时间调查、现场观摩事务所和被审计单位沟通的场景,选取模范案例供其他事务所学习,这样效果会更好。

在对事务所进行关键审计事项检查时,要看其选取的事项是否符合原则,描述的是否到位,是否有效识别到了关键审计事项,其次要检查审计工作人员的对关键审计事项的工作记录,是否符合流程,选取该事项的原因是否正当,所提供的审计证据是否符合要求,和被审计单位的沟通是否有效。在进行检查工作时一定要注重检查的质量,监管机构完全可以采取不定时不定所的突然检查,在安排检查小组时也要注意人员的选取,注意人员之间的亲密关系,还有检察人员要及

时更换避免出现熟人制度破坏监督检查的公正性。最后需要的是完善奖励和惩罚制度。对于业内做的较好的事务所应该进行表扬并让其分享经验给同类事务所，给予一定的奖励，建立一个奖惩网站，将优秀事务所与受到惩罚的事务所进行公开，严惩违反制度的事务所和审计人员，发现重大问题之后要及时叫停并责令让其整顿。

5.3.2 监管需要随时“回头看”

监管机构不能够只是一道查，要学会回头看，对于事务所进行不定期的查询。对于关键审计事项披露进行专门查，结合上市公司和市场的宏观情况，对于关键审计事项进行反复审查，不断给出改进建议和完善相关准则，从之前的关键审计事项不断查缺补漏，反思未来审计事项的发展和能够增添的可操作的内容。事务所和监管机构需要联手共同研究关键审计事项披露，加强双方间的交流合作，为推动准则和市场的健康发展不断努力前进。

监管机构尤其要将重心放在曾经发生过多次数财务暴雷事件的事务所。对于这些事务所监管机构要着重检查，不定时回头看他们的审计报告。对于财务造假爆雷的案例一定要不时进行回顾和复盘，不断总结之前失败的经验，为金融市场良好发展而保驾护航。

5.3.3 加强事前和事中审计检查

监管“回头看”和监管的滞后性都是一般在东窗事发之后才会采取的紧急措施。不如从一开始就对事务所的工作进行预防。定期对事务所主要的负责人员进行沟通，对业务骨干开展培训，加强宣传，强化审计工作人员身上的使命感和责任感。事前预防，不断开展相关培训，每年可以列一个大致的学习方向，让事务所根据自身情况不断进行细化，根据自身情况安排相应的课程，监管机构对事务所提交的学习计划、考核方式进行详细检查，年终阶段监管机构就要去对这些学习内容进行检查，确保审计人员每年得到充分的培训。

在审计工作人员进行审计工作时也可以多加人手进行事中检查，对审计人员开展工作的合理性等进行适度的询问，及时掌握审计工作的方向和动态，将一些可能会遭到处罚的行为扼杀在摇篮之中。监管机构要做到的就是突击检查，争取看到审计工作最真实的样子。

事前事中双结合，严格把关审计程序维护审计秩序，做出让报表使用者能够

放心使用、有足够信息含量的关键审计事项披露。

5.3.4 财政部应进一步完善准则体系

财政部更应该注重宏观环境对事务所和上市公司的影响。帮助事务所，完善相关准则规定，首先就是要求关键审计事项披露做到细化和有针对性，增强可读性和应有的信息含量。过去要求的是规范化的表述，之后可以大体上要求统一的格式，但是其中的表达等可以让事务所自己发挥，做出个性化的描述，更有针对性，也更能够引起审计人员的重视，在平时的工作中更加谨慎，对投资者和市场更加负责。

对于审计内容可以适当要求描述的细化，现行准则并未进行强制规定，但是在之后的发展中要求细化描述是一个值得关注的发展趋势，要求审计师对所发表的事项进行一定的评价，若是不同年度都在披露统一事项则应写明披露的原因，相关的决定因素等。

5.3.5 监管机构在关键审计事项披露中加强监管力度

T 事务所在工作过程中也产生过较为严重的问题，受到过监管机构的处罚。在翻阅 T 事务所出具的审计报告中关于关键审计事项披露的内容时，能够很明显地看出不仅是给出的例子中有这关键审计事项同质化、数量少的问题，其他的报告中这样的问题依旧存在，只有在该公司被曝出有问题时，事务所才会对该公司的进行重点考察，即使是这样，关键审计事项还是难以避免沦为审计报告中最不起眼，最不上心的部分。所以在事务所工作的过程中，监管机构就应该派遣相关人员来对事务所开展的工作进行一定程度的指导。对于准则中比较模糊的地方，监管机构应该组建一支代表团向各个事务所进行准则的官方解读。

首先可以选取一些比较有代表性的行业、事务所作为优秀案例，编纂成册，为事务所开展工作进行模范指导，也要汇编反面案例，以此来起到警示作用，及时监督并纠正错误。监管人员要和事务所内的监管人员紧密合作，在审计工作进行时随时监督。及时为审计人员解答在工作中出现的困惑，努力解决审计人员在工作中的难题，让审计工作人员无后顾之忧。监管部门还应该举办一些审计论坛、讲座，让优秀的事务所、工作人员进行经验的交流和分析，更好提升审计质量。监管机构应该培养审计人员高质量的审计意识，在工作中做到严谨，不论是为投资者还是为被审计单位的管理层，官方有这样的能力和资源可以做到。

6. 研究不足及展望

写作本文时由于水平和时间的限制，有以下几点不足：

（1）本文选取的 T 事务所的相关信息都是手动整理，研究的结论可能比较具有局限性，相关数据是从官方网站查询并手工整理，可能会有选择方面的误差，对于结论可能会有一定的影响性。

（2）针对案例的分析可能还不够深入到一定的程度，仅是以 T 事务所作为代表，笔者的实践经验不够丰富一定程度上也会影响到论文的深度和广度。

参考文献

- [1]Lin Jintian. Does the disclosure of key audit matters improve the audit quality for sustainable development: Empirical evidence from China.[J].PloS one,2023,18(5).
- [2]Mah'd Osama A.,Mardini Ghassan H.. Matters may matter: The disclosure of key a udit matters in the Middle East[J].Cogent Economics & Finance,2022,10(1).
- [3]Zhang Penny F.,Shailer Greg. The impact of audit committee expertise on external auditors' disclosures of key audit matters[J].International Journal of Auditing,2021,26(2).
- [4]Tingting Huang. Will Disclosure of Key Audit Matters Increase Audit Fees?[J].Journal of Global Economy, Business and Finance,2021,3(7).
- [5]Choi Jun Hyeok,Cho Kwanghee,Park Si Hun. The Effects of the Disclosure of Key Audit Matters on Audit Efforts and Audit Fees : Moderating Effects of Bargaining P ower, Auditor Tenure and Auditor Size[J].Korean Accounting Review,2019,44(6).
- [6]In ês Pinto,Ana Isabel Morais.What matters in disclosures of key audit matters: Evid ence from Europe[J].Journal of International Financial Management & Accounting,2019, 30(2).
- [7]Fayad Altawalbeh Mohammad Abdullah,Alhajaya Mohammad Eid Sleem.The Investo rs Reaction to the Disclosure of Key Audit Matters: Empirical Evidence from Jordan [J].International Business Research,2019,12(3).
- [8]Mamcarczyk Mariola,Poplawski Lukasz,Zieniuk Pawel. Disclosures of Key Audit Ma tters in European listed companies from the chemical sector[J].PRZEMYSŁ CHEMICZ NY,2020,99(12).
- [9]Mahmoud Hosseinniakani,Conny Overland,and Niuosha Samani.Do key audit matters matter? Correspondence between auditor and management disclosures and the role of audit committees.Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 55.(2024): 100617-.
- [10]陈丽红,周佳,张龙平等.非正式审计团队规模与关键审计事项披露[J].会计研究,20 22, No. 421(11):139-154.
- [11]操巍,吴忧,李雅琪.关键审计事项披露对自愿盈利预测的影响[J].财会月刊,2022,N o. 937(21):111-120.

- [12]陈丽红,张呈,张龙平,等.关键审计事项披露与盈余价值相关性[J].审计研究,2019(3):10.
- [13]陈丽红,易冰心,殷旻昊,张龙平.行业专家审计师会充分披露关键审计事项吗?[J].会计研究,2021,(02):164-175.
- [14]付强,廖益兴.审计独立性对关键审计事项披露的影响——客户重要性视角[J].审计与经济研究,2022,37(1):53-68.
- [15]黄德汉.金融行业关键审计事项披露问题研究[J].会计师,2022,No.392(17):1-3.
- [16]何盼盼.关键审计事项披露国内外差异研究[D].郑州:郑州航空工业管理学院,2020.
- [17]黄亮华,汤晓燕.关键审计事项:审计师的“免责声明”——企业真实活动盈余管理和关键审计事项披露的差异化[J].财经研究,2021(2):15.
- [18]胡秋雨.关键审计事项披露情况与企业盈余管理[J].中国商论,2021,(05):127-129.
- [19]胡慧娟.注册制改革下 IPO 企业关键审计事项披露研究——基于创业板实施首年数据[J].财会月刊,2022(S1):13-17.
- [20]胡淑娟,王秋红,陈小林.关键审计事项披露与上市公司 IPO 溢价[J].会计论坛,2020,19(02):48-63.
- [21]姜丽莎.关键审计事项信息披露:现状及实施建议[J].财会通讯,2023,No.915(07):106-111.
- [22]江美玉.审计师披露关键审计事项段的质量研究[D].上海:华东政法大学,2022.
- [23]李璐,严永焕,院茜.审计师客户不匹配关系如何影响资本市场信息环境?——基于关键审计事项披露视角[J].审计与经济研究,2022,37(06):32-42.
- [24]李奇凤,刘洪渭.关键审计事项:上市公司审计师责任感知与披露决策的实证分析[J].山东大学学报(哲学社会科学版),2021,(02):174-184.
- [25]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(2):7.
- [26]刘会,罗江川.中国有色金属矿采选业 2017—2021 年关键审计事项披露分析[J].现代营销(下旬刊),2022,No.780(08):147-151.
- [27]罗忠莲.上市公司内部控制审计对财务报表审计质量影响研究[J].财会通讯,2017(04):111-113.
- [28]梁莺潇.关键审计事项披露内容对投资者行为决策的影响[J].商业会计,2021,(03):28-33.

- [29]柳杨. 会计师事务所变更对关键审计事项披露的影响研究[D]. 杭州:浙江工商大学, 2023.
- [30]戚少丽. 会计师事务所审计质量控制问题与完善途径——基于中国证监会处罚公告的思考[J]. 会计之友, 2012(28):115-118.
- [31]阮泽江. 科创板企业关键审计事项披露与审计应对[J]. 中国经贸导刊(中), 2021, (03):166-167.
- [32]石青梅, 周梦娣. 双无控制能否引起审计师关注? ——基于关键审计事项披露视角[J]. 中国注册会计师, 2023, No. 285(02):50-57.
- [33]石青梅. 关键审计事项披露的影响机制及公司价值研究[M]. 北京:中国经济出版社, 2021.
- [34]宋夏云, 饶瑾. 关键审计事项信息披露内容研究[J]. 会计之友, 2022, No. 688(16):129-136.
- [35]王宏涛, 曹文成, 王一鸣. 关键审计事项披露与企业会计稳健性——基于准自然实验和文本分析的证据[J]. 审计与经济研究, 2022, 37(04):43-56.
- [36]王帆, 邹梦琪. 关键审计事项披露与企业投资效率——基于文本分析的经验证据[J]. 审计研究, 2022, No. 227(03):69-79.
- [37]王建新, 王涛. 关键审计事项披露与监督治理——基于 A 公司审计失败的案例分析[J]. 中国注册会计师, 2023, No. 284(01):108-110.
- [38]魏克臣. 医药业上市公司关键审计事项披露研究[D]. 扬州:扬州大学, 2022.
- [39]薛莉莉. 新审计准则下关键审计事项披露研究[D]. 青岛:青岛大学, 2020.
- [40]许汉友, 汪璐璐. 关键审计事项披露提高了事务所审计风险管控效率吗[J]. 财会月刊, 2021, (05):91-98.
- [41]喻凯, 余意. 关键审计事项披露对企业会计稳健性影响研究[J]. 财会通讯, 2021, (07):40-43.
- [42]杨世鉴, 甄玉晗, 胡国强. 关键审计事项披露对内部控制缺陷披露的溢出效应——基于新审计报告准则实施的准自然实验[J]. 审计研究, 2022, No. 229(05):118-128.
- [43]卓悦, 解博清, 鲁玉香, 陈志明, 厉文. 农林牧渔行业关键审计事项披露情况研究[J]. 经济研究导刊, 2021, (08):140-143.
- [44]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(1):3.
- [45]庄飞鹏, 韩慧林, 闫慢慢. IPO企业关键审计事项披露现状及改进建议——基于新审计

- 报告准则全面实施首年 IPO 企业的经验证据[J]. 中国注册会计师, 2020(2):7.
- [46]张严心, 张英婕. 新审计报告准则下关键审计事项披露问题研究——以深市房地产上市公司为例[J]. 经济研究导刊, 2021, No. 472(14):98-102.
- [47]张永鑫, 金晨阳, 张淑棋. 新《证券法》对关键审计事项披露影响的探究[J]. 国际商务财会, 2022, No. 421(19):19-23.
- [48]张婷, 张敦力. 审计师对舞弊的察觉影响其披露关键审计事项吗?[J]. 审计与经济研究, 2023, 38(01):31-39.
- [49]章雷, 安明明, 包希超. 商业银行关键审计事项披露问题研究[J]. 财会通讯, 2021, No. 867(07):117-121.
- [50]朱泽钢, 姜丽莎. 关键审计事项披露对盈余管理行为的治理作用研究——基于 DID 模型与文本分析[J]. 经济经纬, 2021, 38(01):124-133.
- [51]张博. 生物医药行业关键审计事项披露研究[D]. 北京:首都经济贸易大学, 2021.
- [52]张书钰. 内控信息低效性、事务所规模与审计质量[J]. 合作经济与科技, 2023(06):156-158.

致谢

如果人生是一部电影的话，在我写下这篇致谢的时候，或是有人阅读我这篇致谢的时候就意味着我人生最年轻最无忧无虑的时段已结束，即将要开启属于我人生的另外一个篇章。

如果给这个篇章定一个基调的话我想是彩色。因为我在最好的时光里有家人的相伴，遇到了良师和益友。我们共同经历了很多难忘的事情，不论是学习还是生活，都有着属于各自的滋味，不管是苦还是甜，这些日子是真切存在的，是我所珍视的。

在人生的前奏中，我想感谢的首先是我的爸爸妈妈。在漫漫的求学之路上陪伴我、鼓励我、相信我的始终是我的家人。我和他们的日子如同《步履不停》，没有什么跌宕起伏，也没有什么惊心动魄，有的是平淡中的波澜，岁月静好中的不平凡。家人间的陪伴就像是冬日里的暖汤；夏日中可口的西瓜；天气变化时叫你加衣的叮嘱；离家时在窗口看你离去的身影，如影随形。

在三年的学生生涯中更要感谢的是我的导师孟志华。如同《放牛班的春天》里的人生导师，教导学生如春风化雨，润物无声。“每一颗心都需要爱，需要温柔，需要宽容，需要理解”这句话我记忆深刻，但在我导师身上她的一言一行都无不在阐释这句话，传道授业、关心学生，我不是老师最优秀的学生，但导师是我至今遇到最优秀的导师！

我还想谢谢我最最亲爱的朋友何丽文，十多年的友谊，艰难的岁月中是你的陪伴和相守，让我对这段生活更难以说再见。就像是《阳光姐妹淘》，我们终将走向不同的道路，有着不同的发展，但我们曾经彻夜长谈的夜晚、充满欢笑的宿舍、每一张照片、每一段你与我共同走过的小路都曾记载着曾经的欢乐时光。“无人幸免于快乐，无人生还于悲伤，明白这些道理总是要经历过一段时间，没有人是先知”，但在最美好的时间里我们曾经相识，这段友谊我们还会继续下去，未来的方向从未可知，但眼下的时光你我定会把握分秒。还要感谢我的室友们，是你们的存在让我更独立，更认真，更懂得如何去珍视你爱的人、你所关心的人。

但最后我还是要感谢我自己。如果能够有时光机，小时候的我肯定会问现在的我“人生是不是一直这么艰苦还是只有这一段时光很难熬”，我肯定会回答“一直都很困难，但我一直都在坚持”查理卓别林说“人生远看是喜剧，近看是悲剧”，来年未必胜今朝，我不知道我们是一直生活在这样的世界里还是有过更好的时代，每当我偏不倚地站在时代的洪流中，总会觉得当下是至暗时刻，但在五年后回望那段时光还不错。我只是希望未来的自己能够活出精彩能够见识到让我惊叹的事情，能体验过从未体验的感觉，能

遇见不同想法的人，过上快乐的生活。

“Ars longa,vita brevis”人生朝露，艺术千秋。感谢 Ryuichi Sakamoto 先生的音乐，虽然斯人已逝，但您的音乐伴随我度过快乐、孤独但不自怜的每个夜晚，感谢黑泽明、Martin Scorsese、杨德昌、北野武、Justine Triet、David Fincher、Stanley Kubrick、Christopher Nolan、Alfred Hitchcock、李安等一众导演，是你们的作品开拓了我的眼界，在有限的人生长河里，将我的时间广度拉长了三倍，带我看到了人间百态、浩瀚宇宙，生活上启迪我永远不要为当下的情形所困，不要自怨自艾；感谢 Michael Sheen、Neil Gaiman、Terry Pratchett、David Tennant、Robin Williams 在我困难的日子里与我相伴，走出难熬的时光；感谢 Ruth Bader Ginsburg、Emma Thompson、Joan Rivers、戴锦华教授教会我不管外界对你评价如何，不管别人是否喜欢你，你永远是你自己，别人的评价永远代替不了真实的你自己，外人可能会误解你，家人和朋友可能会不理解你，甚至有可能渐行渐远，但你不要害怕不要惊慌，保持一颗谦逊内敛但永远不自卑的心，希望你朝着自己的方向坚毅勇敢地前行，很多时候也许不需要那么多的世俗关系，也无需向其他人解释过多，岁月带给你的不是单纯年龄的增长更是内心的强大，你需要的是独自前行的勇气和向过去说再见的魄力，你永远是最棒的、无需他人肯定的你自己！有些时候社会节奏太快，快到很多人以为自己两三年就能够看清一个人或者决定要不要做朋友，其实这些对于我来说真的非常无所谓，我只能说永远不要奢求所有人都会去理解你，理解一些事情，有些事情会是表面看到的，我自己永远是自我人生的主宰，其余人等都只不过是生命中的过客，懂你的人是会经过时间考验你做的事你说的话他们都会明白，他们也会明白你这个人，有些缘分只能是露水情缘，不是每一段关系都会如此的刻骨铭心和值得留恋，在人生最后时刻又会有谁回想起人生列车上谁在你的对面位置停留过呢？就让往事随风而散，停留在最美好的回忆中。

请不要在忙碌的日子里丢失追逐浪漫和诗意生活的动力，最后我想用《死亡诗社》里一句话结束致谢：

“And medicine,law,business,engineering,these are noble pursuits, and necessary to sustain life. But poetry,beauty,romance,love,these are what we stay alive for.”