

学校代码: 11482  
学 号: 191503520104



# 浙江财经大学

ZHEJIANG UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

## 硕士学位论文

MASTER THESIS

论文题目 关键审计事项的持续信息含量研究

作者姓名 陈琛

专业 会计硕士

所在学院 会计学院

指导教师 邓川

完成日期 2021年12月



# 硕士学位论文

关键审计事项的持续信息含量研究

2021 年 12 月

# **MASTER THESIS**

## **Research on the Sustainable Information Content of Key Auditing Matters**

**December, 2021**

## 摘要

随着全球审计报告改革的发展，我国财政部于 2016 年颁布了《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键事项》，要求 A 股上市公司在审计报告中披露关键审计事项，以此提高审计报告的信息含量。中国注册会计师协会 2018 年进一步强调，关键审计事项要提供与所审计具体项目相关的个性化信息，避免通用的套话，力求做到持续具有信息含量。然而，随着时间的推移，相关研究发现关键审计事项同质化问题突出，持续信息含量下降，实务中甚至出现事务所对同一上市公司连续三年出具一模一样关键审计事项的现象。因此，我国证券市场上关键审计事项披露近年来的总体变化趋势如何，实务中注册会计师如何理解和处理各种可能的信息含量提升路径，哪些因素影响关键审计事项持续具有信息含量，未来如何进一步改进，这些都是值得研究的问题。

通过梳理文献我们发现，现有研究多聚焦于与传统标准化审计报告相比，增加关键审计事项段是否可以为财务报表信息使用者带来增量信息，但关于其能否持续提供对信息使用者有用的增长信息的研究较少。其次，虽然现有研究已指出当前关键审计事项同质化问题严重，但要么只有以单个公司为例的定性分析，要么大样本档案研究中对于同质化现象的刻画维度单一，而且缺乏进一步的实地调研。此外，对于如何改善同质化问题目前仍缺乏深入的研究，尤其是会计师事务所技术层面。为此，本文对关键审计事项的持续信息含量问题展开一步的研究。

具体而言，本文首先界定关键审计事项、信息含量、持续信息含量等相关概念，归纳和评述相关文献，并结合信息不对称理论、信号传递理论、决策有用观，对关键审计事项持续具有信息含量的必要性及影响因素进行理论分析。其次，为了解我国证券市场关键审计事项披露的变化趋势，本文从文本相似度、项数、语调、可读性、精确性五个维度入手，对 2017-2019 年我国上市公司的关键审计事项进行文本分析，以此对关键审计事项的模板化现象形成更深入的理解。第三，本文通过问卷调查和实地访谈，进一步了解注册会计师是如何理解和具体处理文本分析中可能提高持续信息含量的五种路径，洞察其背后的原因是什么，以及影响他们提高持续信息含量的各种可能因素。最后，基于理论分析、文本分析和调研结果，本文从外部主管机构、被审计单位、会计师事务所、注册会计师四个层面出发，提出相应的对策与建议。

本文的研究结论和建议如下：第一，从文本分析结果来看，目前关键审计事项的披露总体上的确存在模板化趋势，甚至存在照搬照抄现象；第二，绝大部分

注册会计师认为有必要让关键审计事项持续具有信息含量，但当上市公司本年度无实质性的商业变化时，常讲常新具有难度。此外，审计人员认可的持续信息含量提升路径有描述同一事项时改变侧重点、增加关键审计事项段的可读性、增加量化数据信息的披露，不认可的提升路径有改变项数、事项类型和语调；第三，关键审计事项的执行难度、事务所培训学习、与被审计单位沟通、审计人员的激励，构成关键审计事项是否能持续具有信息含量的四个主要影响因素。最后，本文建议外部主管部门同时做好负面惩戒和正面宣传；被审计单位理解和配合审计工作；事务所给予物质激励；注册会计师提升执业能力。

本文的贡献主要在于：（1）本研究从文本相似度、项数、语调、可读性、精确性五个维度入手，对 2017-2019 年我国上市公司的关键审计事项进行文本分析，对关键审计事项模板化现象有了更深入的刻画，丰富了关键审计事项持续信息含量的理论研究；（2）通过问卷调查和实地调研，分析总结了事务所层面的关键审计事项持续信息含量的提升路径及影响因素，这不仅对事务所和注册会计师优化关键审计事项有实践价值，而且对主管部门完善准则指南、优化注册会计师行业外部环境有参考意义，最终有助于关键审计事项模板化问题的改善，助力我国审计报告改革。

**关键词：** 审计报告；关键审计事项；文本分析；模板化；持续信息含量

## ABSTRACT

With the development of global audit report reform, China's Ministry of Finance issued the Auditing Standards of China for Certified Public Accountants No. 1504 -- Communicating Key Matters in Audit Reports in 2016, requiring A-share listed companies to disclose key audit matters in audit reports, so as to improve the information content of audit reports. In 2018, the Chinese Institute of Certified Public Accountants further emphasized that key audit matters should provide personalized information related to the specific projects audited, avoid generic formulae, and strive to achieve continuous information content. However, with the passage of time, relevant studies have found that the problem of homogenization of key audit items is prominent, and the information content continues to decline. In practice, firms even issue exactly the same key audit items for the same listed company for three consecutive years. Therefore, our country securities market key audit matters to disclose how the overall trend in recent years, the practice of how to understand and deal with all possible ascension path, what factors influence the key audit matters has information content continuously, how to further improve in the future, all of these are worth studying.

Through literature review, we find that existing studies mostly focus on whether adding key audit items can bring incremental information to users of financial statement information compared with traditional standardized audit reports, but there are few studies on whether it can continuously provide incremental information useful to users of information. Secondly, although existing studies have pointed out the serious problem of the homogenization of key audit matters at present, either the qualitative analysis only takes a single company as an example, or the homogenization phenomenon is characterized by a single dimension in large sample archives research, and further field research is lacking. In addition, there is still a lack of in-depth research on how to improve the homogenization, especially at the technical level of accounting firms. To sum up, this paper carries out further research based on the existing deficiencies of relevant literature on key audit matters.

Specifically, this paper firstly defines the concepts of key audit items, information content and continuous information content, summarizes and reviews relevant literatures, and theoretically analyzes the necessity and influencing factors of the

continuous information content of key audit items by combining information asymmetry theory, signal transmission theory and useful view of decision making. Second, to understand the key audit matters disclosed in the security market of our country change trend, this article from the text similarity, item number, intonation, readability, accuracy of five dimensions of the listed companies in China from 2017 to 2019 the key audit matters for text analysis, in order to key audit matters templated phenomenon formed more in-depth understanding. Thirdly, through questionnaire survey and field interview, this paper further understands how certified public accountants understand and deal with five paths that may improve the content of continuous information in text analysis, and insight into the reasons behind them, as well as various possible factors affecting their improvement of the content of continuous information. Finally, based on theoretical analysis, text analysis and research results, this paper puts forward corresponding countermeasures and suggestions from the four levels of external competent authorities, audited institutions, accounting firms and certified public accountants.

The research conclusions and suggestions of this paper are as follows: First, from the text analysis results, the current disclosure of key audit matters does have a trend of template, or even a phenomenon of copying; Second, most certified public accountants believe that it is necessary to keep the key audit items with information content, but when there is no substantial business change in the listed company this year, it is difficult to keep it new. In addition, the paths of continuous information content improvement approved by auditors include changing the emphasis when describing the same event, increasing the readability of key audit items, and increasing the disclosure of quantitative data information, while the paths of continuous information content improvement approved by auditors include changing the number of items, item type and tone; Thirdly, the difficulty of implementing key audit items, the training and learning of the firm, communication with the auditee, and the incentive of auditors constitute the four main factors affecting whether key audit items can continue to have information content. Finally, this paper suggests that external competent departments should do both negative punishment and positive publicity. The auditees understand and cooperate with the audit work; The firm offers material incentives; Certified public accountants improve their professional ability.

Contribution of this paper lies in: (1), item number, this study from the text similarity tone, readability, accuracy of five dimensions of the listed compa

es in China from 2017 to 2019 the key audit matters for text analysis, the key audit matters templated phenomenon more in-depth, enrich the theory of key audit matters for information content of research; (2) through the questionnaire survey and field investigation, analysis of the firm can be summarized in the key audit matters continued path of ascension and influencing factors of information content, not only for firms and certified public accountants to optimize the key audit matters have practical value, but also to the department in charge of perfecting principles, optimization of the external environment of CPA industry has the reference significance, Finally, it will help to improve the template of key audit items and facilitate the reform of audit reports in China.

**Keywords:** Audit report; Key audit matters; Text analysis; Templated; Sustainable information content

## 目 录

<b>第一章 绪论.....</b>	<b>VI</b>
第一节 研究背景与研究意义.....	1
第二节 研究内容与研究方法.....	3
第三节 创新点.....	5
<b>第二章 文献综述.....</b>	<b>6</b>
第一节 关键审计事项的披露现状.....	6
第二节 关键审计事项对投资者决策的影响.....	6
第三节 关键审计事项对审计师和被审计单位的影响.....	8
第四节 关键审计事项信息含量的影响因素.....	9
第五节 关键审计事项的同质化问题.....	10
第六节 文献述评.....	11
<b>第三章 理论基础与分析.....</b>	<b>12</b>
第一节 概念界定.....	12
第二节 理论基础.....	13
第三节 理论分析.....	15
<b>第四章 关键审计事项持续信息含量变化趋势的文本分析.....</b>	<b>19</b>
第一节 关键审计事项文本特征的度量.....	19
第二节 关键审计事项的文本相似度.....	21
第三节 关键审计事项的项数.....	23
第四节 关键审计事项的语调.....	28
第五节 关键审计事项的可读性.....	28
第六节 关键审计事项的精确度.....	30
第七节 本章小结.....	31
<b>第五章 会计师事务所的调查研究.....</b>	<b>33</b>
第一节 问卷调查和实地访谈的基本情况.....	33
第二节 对关键审计事项的认知.....	37
第三节 关键审计事项持续信息含量的可能提升路径.....	39
第四节 关键审计事项持续信息含量的影响因素.....	50
<b>第六章 结论与建议.....</b>	<b>58</b>
第一节 研究结论.....	58

第二节 对策与建议.....	59
第三节 本文的局限性.....	62
参考文献.....	63
附录一.....	68
附录二.....	74
附录三.....	79
附录四.....	81
致 谢.....	83

# 第一章 绪论

## 第一节 研究背景与研究意义

### 一、研究背景

#### (一) 全球展开审计报告改革工作

审计报告是审计人员向财报使用者传递信息的重要载体，但传统的标准化审计报告仅能提供标准化的表达，难以满足信息使用者期望了解被审计单位风险及审计过程的需求，因此审计报告的改革已成为一项全球性议题。2013年，英国财务报告理事会（FRC）发布新修订的审计报告准则，要求披露审计师识别出的最关键的重大错报风险。2015年1月，国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）修改现有审计报告的体例格式，加入了关键审计事项、持续经营、与治理层沟通等要素，其中最引人瞩目的是关键审计事项（Key Audit Matters，简称KAM）。

《ISA701——在独立注册会计师报告中沟通关键审计事项》的颁布宣告国际审计报告准则进入了一个新的阶段。2017年5月25日，美国公众公司会计监督委员会（PCAOB）批准了新准则《审计师针对财务报表审计发表无保留意见的审计报告》，要求审计师在审计报告中纳入与审计委员会就“关键审计事项”所做的沟通和讨论，尤其是“特别具有挑战性、涉及主观或复杂审计判断”的事项。上述改革的异曲同工之处在于，要求注册会计师提供区别于以往类似“八股文”般千篇一律的审计报告，更加注重审计报告内容的个性化，在为会计报表使用者提供更多的决策信息的同时增强审计工作的透明度。

为顺应市场各方的需求，体现与国际审计准则持续趋同要求，我国财政部于2016年12月23日批准并发布了《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》。2017年1月1日起，A+H股上市公司供内地使用的审计报告率先适用此准则，披露关键审计事项信息；2018年1月1日起，沪深上市公司的审计报告中都需要披露关键审计事项。此次改革旨在通过披露与被审计项目相关的个性化信息，提高审计工作的透明度，增加审计报告的沟通价值，同时为报告使用者提供额外的信息，以帮助其了解审计工作和理解财务报表。

## （二）关键审计事项在前后年度间具有较强同质性

中国注册会计师协会 2018 年强调，关键审计事项需要提供与所审计具体项目相关的个性化信息，避免通用的套话，力求做到持续具有信息含量。然而，随着时间的推移，相关研究发现关键审计事项同质化问题严重，实务中关键审计事项模板化现象突出。

例如，某会计师事务所在 2017-2019 三年对德赛电池（000049）出具的事项描述段是照搬照抄往年内容。无独有偶，某会计师事务所在 2017-2019 三年对视源股份（002841）披露的审计应对段也一字不差。此外，在 2019 年报审计中，加加食品（002650）关键审计事项中的部分金额，系直接援引 2018 年年报的相关内容，其签字注册会计师由于未执行进一步审计程序核实关键审计事项中披露的金额，被采取监管谈话的监督管理措施。

因此，我国证券市场上关键审计事项披露近年来的总体变化趋势如何，为什么会出现这种现象，实务中注册会计师如何理解和处理各种可能的信息含量提升路径，哪些因素影响关键审计事项持续具有信息含量，未来如何进一步改进，这些都是值得研究的问题。

## 二、研究意义

### （一）理论意义

本研究从文本相似度、项数、语调、可读性、精确性五个维度入手，对 2017-2019 年我国上市公司的关键审计事项进行文本分析，对关键审计事项模板化现象有了更深入的刻画，丰富了关键审计事项持续信息含量的理论研究；

### （二）实践意义

本文通过问卷调查和实地调研，分析总结了事务所层面的关键审计事项持续信息含量的提升路径及影响因素，这不仅对事务所和注册会计师优化关键审计事项有实践价值，而且对主管部门完善准则指南、优化注册会计师行业外部环境有参考意义，最终有助于关键审计事项模板化问题的改善，助力我国审计报告改革。

## 第二节 研究内容与研究方法

### 一、 研究内容

本文研究内容主要分为以下六个部分。

第一章：绪论。主要描述研究背景，阐述研究意义，并且介绍研究的内容与方法、论文框架及创新之处。

第二章：文献综述。本部分归纳和评述相关文献后，就关键审计事项的披露现状，关键审计事项对投资者决策的影响，关键审计事项对审计师与被审计单位的影响，关键审计事项信息含量的影响因素以及关键审计事项的同质化问题进行了梳理。

第三章：概念界定与理论分析。本部分首先界定了关键审计事项、信息含量、持续信息含量等相关概念，并结合信息不对称理论、信号传递理论、决策有用观，对关键审计事项持续具有信息含量的必要性及影响因素进行理论分析。

第四章：关键审计事项持续信息含量变化趋势的文本分析。为了解我国证券市场关键审计事项披露的变化趋势，本部分从文本相似度、项数、语调、可读性、精确性五个维度入手，对 2017-2019 年我国上市公司的关键审计事项进行文本分析，以此对关键审计事项的模板化现象形成更深入的理解。

第五章：会计师事务所的调查研究。本部分通过问卷调查和实地访谈，进一步了解注册会计师是如何理解和具体处理文本分析中可能提高持续信息含量的五种路径，洞察其背后的原因是什么，以及影响他们提高持续信息含量的各种可能因素。

第六章：结论与建议。对本文得出的结论进行总结，并结合理论分析、问卷调查及实地调研，从外部主管机构、被审计单位、会计师事务所和注册会计师层面四个角度，对如何使关键审计事项持续具有信息含量提出对策和建议，最后指出本文的局限性。

本文的研究框架如图 1-1 所示：

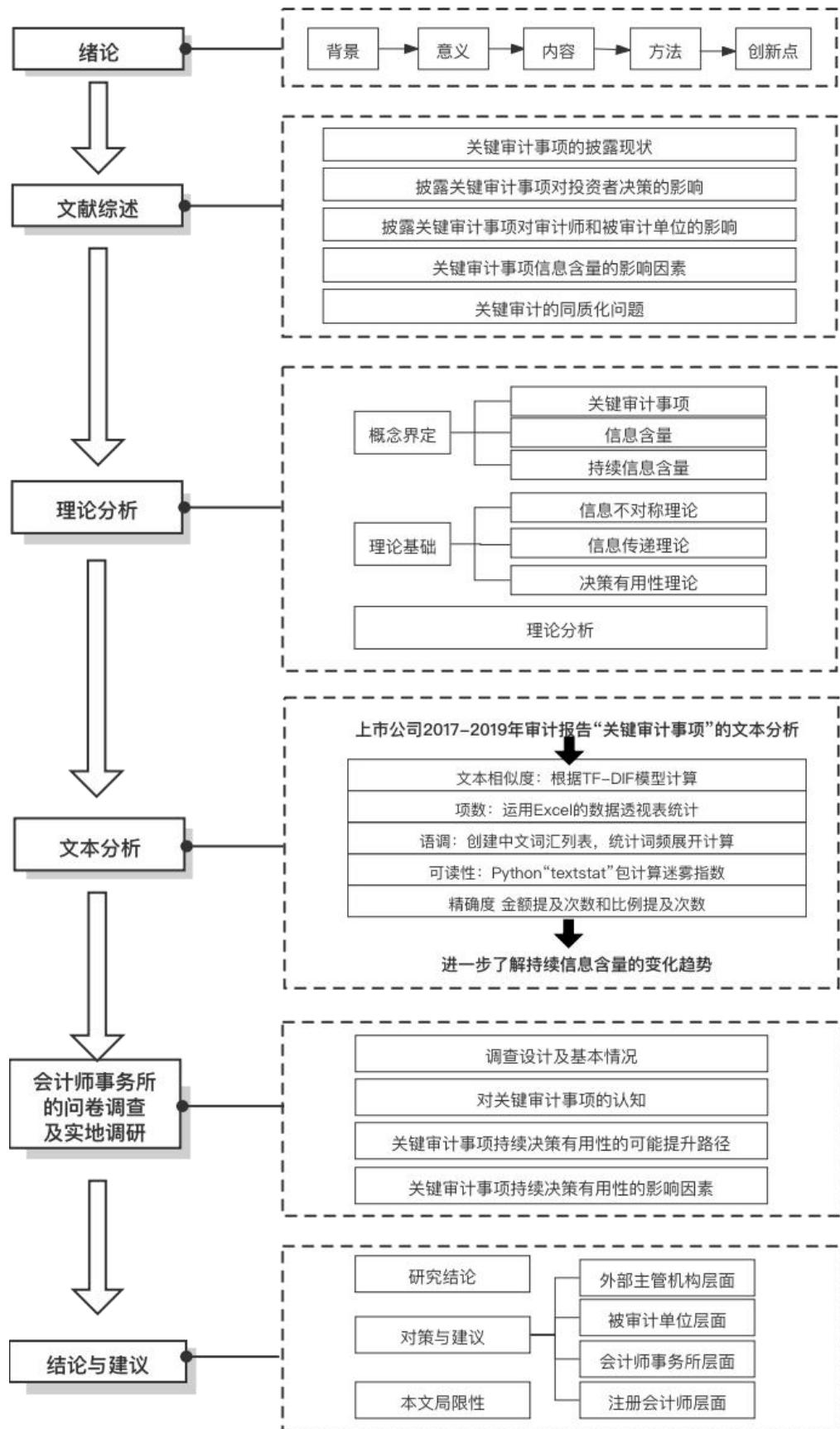


图 1-1 本文的研究框架图

## 二、研究方法

### (一) 文献分析法

本文首先对国内外相关文献进行查阅、归纳和总结，了解关键审计事项的披露现状及现存问题。并结合相关准则及理论，对关键审计事项持续具有信息含量的必要性及影响因素展开理论分析。

### (二) 问卷调查法

本文对涉及关键审计事项编制和复核过程的人员，展开问卷调查，收回 85 份有效样本。问卷内容包括调查者基本信息、关键审计事项的作用、与被审计单位的沟通互动、披露关键审计事项的难点和学习情况、关键审计事项的持续信息含量。

### (三) 田野调查法

本文对天健、中汇、立信浙江分所、天职浙江分所、天职上海分所等会计师事务所进行实地调研，访谈对象包括 16 位关键审计事项编制人员和 13 位质控部门复核人员。在访谈后的 24 小时内对访谈记录进行整理和分析，以确保对资料理解的深度。

## 第三节 创新点

研究视角上，审计报告变革的初衷是为了提高审计报告的信息含量，增强报告使用者从审计报告中感知到的决策有用性。目前学者多在探究静态上关键审计事项是否具有信息含量，而本文从动态上关键审计事项是否持续具有信息含量切入，能够进一步理解新审计报告准则的实施情况，促进我国新准则达到预期的目标。

研究方法上，现有文献虽指出当前关键审计事项同质化问题严重，但要么只有以单个公司为例的定性理论分析，要么大样本的档案研究中对于同质化现象的刻画维度非常粗略和单一，而且缺乏深入的实地调研。因此，本文从文本相似度、项数、语调、可读性、精确性五个维度对关键审计事项展开文本分析，更深入的刻画其模板化现象。并通过问卷调查和实地访谈，分析总结了事务所层面的关键审计事项持续信息含量的提升路径及影响因素。

## 第二章 文献综述

本章围绕关键审计事项的披露现状、对投资者决策的影响、对其他利益关系人的影响、信息含量的影响因素、同质化问题等方面对相关文献进行回顾，并探讨未来的研究方向，以期促进我国关键审计事项的研究。

### 第一节 关键审计事项的披露现状

审计报告的使用者可能会因为信息披露的文字表述、篇幅、详略程度等因素对信息的理解产生偏差（Sirois, 2014; Reid, 2015）。因此，国内外学者从披露形式、披露数量、事项类型及认定、信息内容等维度，统计分析了关键审计事项的披露现状。

从披露形式来看，关键审计事项主要通过文本和表格的形式进行披露，其中文本形式占大多数（柳木华和董秀琴，2018）。进一步研究表明，国际四大会计师事务所偏好用表格呈现关键审计事项，而国内会计师事务所更倾向于用文本来描述（路军和张金丹，2018）。

从披露数量来看，发达国家披露的关键审计事项数量略微多于发展中国家。以均值为例，英国为 4.1 项（ACCA, 2018），新西兰为 2.2 项（External Reporting Board, 2017），而发展中国家约旦的均值为 1.75 项（Modar & AyatS, 2020），斯里兰卡的均值为 1 项（KPMG, 2019），我国均值为 2.11 项（张呈等，2019）。而且，众多审计师“不约而同”地选择披露 2 项关键审计事项，可能暗示了关键审计事项数量的确实存在模仿效应（张呈等，2019）。

从事项类型及认定来看，骆韦等（2019）发现我国关键审计事项虽然类型涉及广泛，但高度集中于存货、资产减值和收入确认；Modar & AyatS（2020）指出约旦的关键审计事项主要强调应收账款、存货、投资性房地产和收入项目，这反映出不同国家的审计执业人员对关键审计事项的关注点有相同之处。

### 第二节 关键审计事项对投资者决策的影响

现有文献中，对于披露关键审计事项能否为投资者提供决策有用的信息，尚存争议。总体而言，形成了决策相关论和决策无关论两种研究结论，本文分别进行综述。

## 一、决策相关论

部分学者认为，披露关键审计事项能够为投资者提供决策有用的信息，关键审计事项能为评估被审计单位风险水平（Kelton & Montague, 2015）与会计信息质量（Christensen et al., 2014）提供额外信息，在降低投资者对风险及审计师责任感知的同时，提升其投资意愿（Brasel et al., 2016；张继勋和韩冬梅, 2014；韩冬梅和张继勋等, 2018）。尤其是在有针对关键审计事项结论性评价的情况下，投资者判断的投资吸引力更高（张继勋等, 2019）。

投资者对于审计报告出具后产生的市场反应是研究投资者整体决策行为的重要参数，因此，往往通过异常交易量或异常收益率考察关键审计事项对投资者决策的影响。王艳艳等（2018）通过对我国准则实施首年的 81 家公司进行倾向得分配对，观察到关键审计事项在准则实施第一年引发了显著的市场反应，体现了 KAM 的沟通价值。陈丽红（2019）通过观察披露 KAM 后我国内地和香港上市公司的市场反应，发现披露 KAM 有助于投资者感知增量风险信息。宋浩灵（2019）通过实证研究得出，关键审计事项的披露是具有信息含量的，投资者对资产减值事项段和收入事项段的反应最为强烈。许嘉麟和刘儒晒（2019）研究表明，关键审计事项披露的信息具有真实客观性，能引起积极的市场反应，增强了审计报告信息含量。

## 二、决策无关论

一些学者认为，关键审计事项的披露并不能为投资者决策提供有用的信息。Almulla & Bradbury (2018) 研究发现关键审计事项中并不包含投资者关注的风险信息。Gutierrez et al (2018) 研究表明，2011-2015 年间英国的上市公司在实施关键审计准则的前后两年，投资者市场反应并无显著差异，换言之，关键审计事项对投资者整体不具有决策相关性。

首先，Lennox et al. (2015) 分析认为三表一注中蕴含的信息可能与关键审计事项具有的信息重复，因此增加 KAM 难以引起市场波动 (Lennox et al., 2015)。另外，审计报告披露之前，大部分风险信息已经通过年报前发布的会议公告、盈利公告或以前年度财务报告进行披露，投资者可能已经知悉了关键审计事项中的大部分风险 (Lennox et al., 2018)，因此无法产生增量的决策相关信息。而且关键审计事项的选择依赖审计人员的主观判断，客户关系、经济利益等因素可能损害审计人员的独立性，重大风险项因此被掩盖。

### 第三节 关键审计事项对审计师和被审计单位的影响

#### 一、 对审计师的影响

##### (一) 审计责任

韩冬梅等（2018）认为 KAM 的披露降低了审计人员对重大错报感知的审计责任，而 KAM 的结论性评价会增加审计人员感知的审计责任。具体而言，当 KAM 的结论性评价为“合理的”时，审计师感知的审计责任最大，为“没有发现重大问题”时，审计人员感知的审计责任最小（韩冬梅等，2020）。

潘克勤（2020）分析发现披露关键审计事项强化了审计师对高风险客户的审计责任意识，审计师通过风险溢价调整事前做出了风险补偿，同时，披露关键审计事项降低了审计师对于低风险客户的审计责任。

##### (二) 审计质量

部分研究认为，关键审计事项准则的实施有助于提高审计质量。杨明增等（2018）运用双重差分法分析后发现，新审计报告准则的实施使企业在盈余管理的可操作性降低，审计质量随之提高。梁刚（2019）和易玄（2019）也得出了相似结论，但这两者关于审计成本的结论存在分歧：前者认为在提高审计质量的同时需要注册会计师耗费更多的审计时间；而后者持反对意见，认为审计报告中的关键审计事项信息主要源于审计工作底稿，审计师的工作量与工作难度没有增加。许静静等（2019）发现审计质量的提高主要来自于“非十大”所及高市场化指数地区，在公司内部治理水平较低的公司中更为显著（郭葆春和郭蓉，2019）。

也有文献发现，关键审计事项的披露对审计质量无影响甚至可能造成负面影响。Gutierrez et al.（2018）在对英国 2011-2015 年间数据进行回归分析时发现，新准则实施对于审计质量不产生显著影响。而 Kachelmeier 等（2014）发现投资者会把 KAM 视为审计师对关键审计事项涉及领域的免责声明，进一步导致审计质量无法得到保证。

##### (三) 审计费用

部分学者认为执行新审计报告准则有助于审计费用的提高。Gutierrez 等（2016）发现英国执行新准则后审计费用增长约 5%。涂建明等（2020）发现审计报告改革促进了审计费用的全面提升，同时 KAM 的项数与审计费用呈同向变化。周中胜等（2020）进一步发现相较于央企控股上市公司，非央企控股上市公司审计费

用的增加更为明显。

然而有部分学者得到相反的结果。Reid 等（2015）进行样本对照后发现审计报告改革后审计费用没有显著增加。Bédard 等（2015）通过实证研究发现关键审计事项对增加审计费用没有显著影响。

## 二、对被审计单位的影响

关键审计事项有助于抑制被审计单位盈余管理行为。关键审计事项显著降低了上市公司的应计盈余管理程度，且在关键审计事项披露数目多的公司中抑制作用更显著（李延喜等，2019）。其中，专家工作和独立董事作为中介变量起到调节作用。审计师利用专家工作应对关键审计事项抑制了公司的应计和真实盈余管理，且在公司治理水平低、信息环境差的公司中抑制作用更显著。并且，利用估值专家的工作有助于降低应计盈余管理水平，利用信息技术专家的工作有助于降低真实盈余管理水平（柳木华和雷霄，2020）。独立董事制度能够负向调节操纵性应计利润与关键审计事项披露之间的关系，有效抑制上市公司的盈余操纵行为，具有保障财务信息质量和保护投资者利益的作用（韩丽荣和刘丁睿，2020）。

关键审计事项的披露会影响管理层与审计师沟通的意愿，以及被审计单位的配合程度。在改进的审计报告中，被审计单位管理层为了尽可能减少对公司的不利影响，使得审计师更了解拟披露的事项以及公司的立场，会更积极主动地与审计师进行沟通。当治理层与注册会计师关系普通时，以往的沟通次数可能不够多，新审计报告准则颁布后，他们之间的沟通频率明显增加，沟通意愿显著增强（张继勋等，2016）。就被审计单位对审计工作的配合程度而言，增加关键审计事项段可以使被审计单位提前识别、评估关键审计事项，更好地理解与支持事务所审计工作（郭艳萍和曹莉莎，2018）。

## 第四节 关键审计事项信息含量的影响因素

现有研究分别用关键审计事项披露数量、文本相似度、披露前后的市场反应变化来度量关键审计事项的信息含量。

审计报告的信息含量与关键审计事项的披露项数及描述详略程度有着密切的联系。通常情形下，关键审计事项的信息含量随着其项数、篇幅、详细程度的增加而增加，相应的决策价值也随之上升（吴勇等，2018）。事务所性质、注册会计师性别、公司所属行业、公司特征等因素通过影响关键审计事项的披露数量，间接影响信息含量。就事务所性质而言，“四大”披露的关键审计事项，显著多

于非“四大”，但国内八大所与国内其它事务所之间的差异不显著（张呈等，2019），这可能与客户结构有关（柳木华等，2018）。进而，当注册会计师为女性时，关键审计事项更易于被披露（阚京华和曹淑颖，2018）。聚焦到公司层面，当公司所处行业风险越高，关键审计事项披露数量越多，这说明审计师对高风险客户给予了更多的关注、实施了更多的审计程序，并且更愿意将审计职业过程呈现给使用者（张呈等，2019）。公司规模及财务特征也会影响关键审计事项的披露数量。随着资产规模的增加，披露的事项数量均值呈现严格递增趋势（柳木华等，2018），企业的偿债能力也与关键审计事项披露数量呈正相关（阚京华和曹淑颖，2018）。此外，当被审计单位诉讼风险较高（刘颖斐和张小虎，2019），具有高业务复杂度、国有性质以及高分析师关注度等特征时（刘成立，2020），审计师会选择披露更多的关键审计事项。

文本相似度也是衡量关键审计事项是否持续具有信息含量的指标之一。尹衡（2019）纵向对比93家上市公司连续两年的关键审计事项文本相似度，发现更换会计师事务所能提高关键审计事项的信息含量。进一步研究发现，不同行业的上市公司更换事务所后信息含量提高的程度不同。与其他行业相比，金融行业上市公司所披露的关键审计事项具有更高的文本相似度，这可能是因为金融业上市公司目前受到严格的金融监管，市场环境较为一致，经营模式较为稳定。

还有学者通过观测披露关键审计事项前后的市场反应变化，来探讨关键审计事项信息含量的影响因素。王艳艳（2018）通过观察KAM在准则实施第一年的市场反应，发现审计报告沟通价值的提升主要体现于四大审计、审计投入多以及客户重要性高的样本中。

## 第五节 关键审计事项的同质化问题

关键审计事项披露最突出的问题是内容趋同。Irvine（2014）担忧，关键审计事项在首次披露时可能对投资者来说非常新鲜，但以后每年的审计报告能否持续具有信息增量将是一个挑战。随着时间的推移，关键审计事项逐渐演变成标准的模板，审计报告的增量价值可能降低（Brasel，2016）。

早在我国新审计报告准则颁布前，蒋品洪（2015）就指出关键审计事项模板化是实施审计报告“供给侧改革”需重点解决的问题。新审计报告准则实施后，内容明显趋同（闫慢慢，2019）、事项确认原因的信息量不足、审计应对措施的内容充分性存在差异（何丽梅，2020）等问题逐渐显现。庄飞鹏（2020）指出无

论是事项类型还是对确认原因和审计程序的描述都存在较为明显的趋同，这会降低关键审计事项的信息含量和决策有用性。具体而言，审计师对“事项描述”的表述很少能够联系到被审计单位所处的内外部环境（吴秋生，2018）；在“审计应对”的描述中审计师列示了模板化的程序，缺乏体现被审计单位特征的“量身定制”（吴凯亮，2018）。如此一来，非专业人士难以将实施的审计程序与关键审计事项联系起来，降低了关键审计事项披露的信息有用性。

从行业层面纵观关键审计事项的同质化情况，同行业的类似公司，被重点关注的问题也很类似，比如中国中铁、中国中冶这两家企业的审计报告中，披露的关键审计事项都包括“建造合同”、“收入确认”，几乎完全一样（骆韦，2019）。

从事务所层面概览 KAM 的同质化情况，客户数量越多的事务所，披露的关键审计事项重复比例也越高（孙文军，2019），这可能因为大型事务所的客户经营更稳健，新关键审计事项较少。

## 第六节 文献述评

纵观国内外学者对关键审计事项的研究成果，大多数文献对关键审计事项的披露现状进行了描述性分析，探究了披露关键审计事项造成的经济后果，并梳理出影响关键审计事项信息含量的因素，同时指出当前亟待解决的同质化问题。但是目前的研究仍存在以下不足：

首先，现有文献多聚焦于和传统标准化审计报告相比，增加关键审计事项段的新审计报告是否可以为财务报表信息使用者带来增量信息，但关于其能否持续提供对信息使用者有用的增量信息的研究较少。其次，虽然现有研究已指出当前关键审计事项同质化问题严重，但要么只有以单个公司为例的定性分析，要么大样本的档案研究中对于同质化现象的刻画非常粗略和维度单一，而且缺乏进一步的实地调研。此外，对于如何改善同质化问题目前仍缺乏深入的研究，尤其是会计师事务所技术层面。综上，本文根据关键审计事项相关文献的现有不足展开进一步研究。

## 第三章 理论基础与分析

### 第一节 概念界定

#### 一、关键审计事项

根据我国第 1504 号审计准则规定,关键审计事项是指注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。关键审计事项从注册会计师与治理层沟通过的事项中选取。注册会计师在确定关键审计事项时,需从“与治理层沟通过的事项”中选取“在执行审计工作时重点关注过的事项”,再从中选取“最为重要的事项”,作为关键审计事项:

首先,以“与治理层沟通的事项”为起点选择关键审计事项。审计准则要求注册会计师与被审计单位治理层沟通审计过程中的重大发现,包括注册会计师对被审计单位的重要会计政策、会计估计等会计实务的看法,审计过程中遇到的重大困难,已与治理层讨论或需要书面沟通的重大事项等,以便治理层履行其监督财务报告过程的职责。

其次,从“与治理层沟通过的事项”中选取“执行审计工作时重点关注过的事项”。在确定重点关注过的事项有哪些时,需要特别考虑以下三个因素:(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;(3)当期重大交易事项对审计的影响。

最后,“在执行审计工作时重点关注过的事项”中选取“最为重要的事项”,进而构成“关键审计事项”。注册会计师可能已就需要重点关注的事项与治理层进行了较多的互动,就这些事项与治理层进行沟通的性质和范围,通常能够表明哪些事项对审计而言最为重要。

#### 二、信息含量

信息含量是用来判断会计信息质量的一个综合标准,是指会计信息能够满足财务报告目标,并被外部使用者用以支持投资、信贷和其他类似决策的属性或特征,它包括相关性和可靠性两个基本方面。

关键审计事项的信息含量,是衡量审计报告制度改革成果的主要依据。它是指关键审计事项中传达的信息对报告使用者决策产生的影响,体现在以投资者为

主的使用者能够根据关键审计事项中的信息做出正确的决策。它能影响报表使用者对于公司未来发展的预期，报表使用者将根据新的预期开展相应行动。

### 三、持续信息含量

2015年，中注协发布《行业发展研究资料——国际审计报告改革述评》，指出审计报告能否持续提供对信息使用者有用的增量信息，避免陈词滥调，是一个挑战。中国注册会计师协会2018年进一步强调，关键审计事项要提供与所审计具体项目相关的个性化信息，避免通用的套话，力求做到持续具有信息含量。

根据上述报告，本文将“关键审计事项的持续信息含量”定义为：关键审计事项能持续提供对信息使用者有用的增量信息，表现形式为常讲常新、避免模板化。

理论上讲，每个审计年度被审计单位面临的外部环境和内部经营情况可能发生变化，注册会计师的风险评估结果和风险应对措施相应也会有所变化，包括增加审计程序的不可预测性。因此，每年审计报告中披露的关键审计事项内容做到持续具有信息含量是有可能的（ICAEW, 2017）。

关键审计事项的持续信息含量降低存在纵向和横向两种形式。如果针对同一家被审计单位，本期关键审计事项是对往年原有信息的重复披露，则纵向上可能没有持续具有信息含量。如果审计师由于过度借鉴同行业公司的关键审计事项，因此披露缺乏公司个性化的通用信息，则横向可能持续信息含量降低。

## 第二节 理论基础

### 一、信息不对称理论

信息不对称理论（Information Asymmetric）指市场买卖双方之间，对于交易标的的某些知识或信息分布呈现不对称分布的情况，其中“代理人”是指在交易过程中占据更多信息、处于信息优势的一方，与之相对应“委托人”指在交易市场中占据信息更少、处于信息劣势的一方。换句话说，“代理人”是交易过程中的知情者，其对手方即“委托人”。这种因为信息不对称分布，导致委托人无法准确观测、获知代理人的行动或者观测成本较大时的状态，被称为信息不对称状态，具体表现为逆向选择与道德风险。

逆向选择是指代理人凭借自身拥有更多信息的优势而占据上风，并谋取超出正常范围的利益，从而使市场上产生不当分配的行为。签订合同之前，处于信息优势的一方比信息劣势方拥有更多的信息量，而此种信息不对称分布现象将对信

息劣势方的价值判断产生重大影响，于是处于信息优势的一方借此为自身谋取更多不当的利益，而损害对方的利益。

道德风险指的是合同双方在形成一致意见前拥有对等的信息，但是代理人在签订合同后会隐藏自己的行为或消息，在委托人不知情的情况下，采取一定行动使自身利益最大化，但损害了委托人的利益，并且利用合同规则使自身并不承担由此造成的全部后果。

## 二、信息传递理论

信号传递理论作为信息经济学重要观点，主要用来探讨逆向选择的问题。该理论由美国著名经济学家迈克尔·斯宾塞于1972年首次提出，具体而言，信息掌握方，通过某种媒介，将特定的信息传达给无法直接获取信息方，接收者依据收到的信息作出某种行动或决策。

审计报告扮演了“载体”的角色，在上市公司与投资者之间进一步发挥信号传递的作用。此时，审计报告本身作为一种高质量信号，帮助投资者对资本商品价格进行更为合理的判断，为投资者决策提供依据。Watts and Zimmerman (1986) 提出，投资者主要根据财务报表中传递出来的信息来评估预测一家公司以后年度的经营情况，然而并不是所有投资者都具备这种能力，专业能力较弱的投资者难以识别和分析财务报表中的信息来判断一家公司的好坏。此时，投资者就会把审计报告当作参考依据。因此，根据信号传递理论，审计工作需要向公众发送信号以有效缓解内外部信息不对称对企业价值造成的影响。

## 三、决策有用观

决策有用观指会计是为企业各利害关系人进行决策提供有用信息，而不仅仅是片面地帮助股东掌握管理层接受委托后履行职责情况决策有用观体现了信号传递理论，即会计信息能够传递信号，向信息使用者提供决策有用的信息。

投资者根据财务报表中传递出来的信息评价公司当年的经营情况，选择优秀投资标的，做出他们认为能使自身收益最大化的投资决策，这就体现了会计信息的决策有用性。

目前度量决策有用性的质量指标分别是相关性和可靠性：相关性是指会计信息与利益相关者的决策相关且在会计信息丧失对决策的影响力之前能够被决策者及时地获取、掌握与运用，决策者通过获取的信息预测企业未来的财务状况、发展前景等，做出投资判断。可靠性是指会计信息不受错误或偏向的影响，能够真实反映出企业的财务状况、经营成果和现金流量，通常企业会聘任外部独立的第三方来审核公司的会计信息，以保障信息的可靠性。

### 第三节 理论分析

#### 一、关键审计事项持续具有信息含量的必要性分析

2015年，中注协发布《行业发展研究资料——国际审计报告改革述评》，指出在审计报告中增加关键审计事项段能否真正弥合信息差距和期望差距，还有待观察，因为关键审计事项段能否持续对信息使用者提供信息仍值得商榷。2018年，中注协发布《关键审计事项的几个问题》，强调关键审计事项需要提供与所审计具体项目相关的个性化信息，避免通用的套话，力求做到持续具有信息含量。

基于信息不对称理论，公司财务信息使用者期望关键审计事项提供总括性审计意见背后的风险评估和分析过程，以弥合做出投资决策时需要的信息与透过公司已审计财务报表和其他公共渠道能够获取的信息之间的差距。一方面，趋于模板化的关键审计事项无法缓解上市公司和财务报表预期使用者的信息不对称。只有审计人员针对被审计项目的具体情况，抓住其特点发表个性化的见解，使KAM持续具有信息含量，才能从根本上拜托传统标准化审计报告的“非黑即白”二元模式。另一方面，不持续具有信息含量的关键审计事项也无法缩小注册会计师和财务报表预期使用者的信息不对称。审计人员在执业过程中，获取了充分的信息为审计意见作支撑，但是外部投资者既无法参与企业的管理工作，也无法参与审计工作。审计师作为外部独立专家，掌握了有关被审计单位的大量信息，同质化的关键审计事项无法充分地反映出审计师的工作量和判断的程度，难以缓解这种信息不对称性。

基于信号传递理论，关键审计事项持续具有信息含量能够传递出更有针对性的个性化信号。不同被审计单位之间的经营状况、重大错报风险领域等方方面面都截然不同，同一被审计单位前后年度的外部环境和内部经营情况也可能发生变化，例如，同是将收入确认为关键审计事项，有的被审计单位是确认交易实质的问题，有的是确认金额的问题，有的是确认业财数据接口的问题。当关键审计事项提供了与所审计项目本年度相关的、具体的个性化信息，基于标准化审计报告的信号传递功能，能够进一步传递出被审计单位独有的个性化信号，帮助投资者在审计意见的基础上区分不同质量的企业，做出正确的投资决策，丰富了审计报告信号传递功能的层次。

基于决策有用性理论，传统标准化审计报告的最大缺点是，除被审计单位名称和适用的会计期间外审计报告中的内容全部是适用于所有被审计单位的标准化措辞，“合格/不合格”模式只传达了审计师的最终结论，缺乏所审计具体项目的个性化信息，无法向投资者提供更多的信息。那么如果关键审计事项也随着时间

的推移趋于模板化，这和传统的标准化审计意见又有什么本质上的区别呢？倘若关键审计事项无法持续具有信息含量，无法增强审计报告使用者对审计意见恰当性的信心，在信息爆炸的年代里这个行业也终将失去相关性。

## 二、关键审计事项持续信息含量的影响因素分析

已有文献对关键审计事项信息含量的影响因素进行了大量研究，但对关键审计事项持续信息含量的影响因素研究较少。披露关键审计事项段的第一年的确具有信息含量，但是在以后年度，每年同一被审计单位的关键审计事项可能均不发生变化。在这种情况下，能否避免陈词滥调，使关键审计事项持续具有信息含量，将是一个挑战（Irvine, 2014）。根据现有理论，宏观经济形式、上市公司、外部主管机构、投资者和会计师事务所内部机制这五因素可能会对关键审计事项的持续信息含量产生影响。其中，主要是会计师事务所与上市公司的博弈，审计报告披露的关键审计事项可能因为专业胜任能力的问题“不会写”，或者因为工作强度问题“不想写”，或者因为客户的强势“不让写”。

### （一）基于宏观经济形势层面

一方面，当市场环境波动性较大时，审计工作面临的系统性风险上升（张立民，2018），同时企业盈余操纵动机提升（陈武朝，2013），导致审计风险上升，施加给审计师更高的诉讼风险和责任压力。而审计人员披露 KAM 目的是减轻自身审计责任（阚京华，2019），这种情况下，注册会计师可能通过降低审计报告的信息含量，以避免不恰当描述可能引起的执业风险，从而导致关键审计事项的持续信息含量下降；也可能通过充分披露信息以减轻自身感知的审计责任，从而导致关键审计事项的持续信息含量上升。

另一方面，当宏观经济形式变化时，企业的财务报表编制环境也随之发生变化，包括舞弊的动机和压力、内部控制缺陷的整改、信息系统变更等，以上都可能导致每期确定的关键审计事项类型不同，关键审计事项因此持续具有信息含量。

### （二）基于外部主管机构层面

就准则制定机构而言，准则的可理解性可能影响关键审计事项的持续信息含量。各国审计准则之间可能存在差异，导致审计准则国际趋同面临新的挑战。而我国相关审计准则是根据国际审计报告准则发生的新变化，按照准则国际趋同的要求制定的，审计准则在国际上未趋同的现状加上国际审计报告准则英译中后可能不合乎汉语习惯，句子较生硬，注册会计师理解和应用关键审计事项审计报告准则存在难度，“力不从心”导致关键审计事项的持续信息含量下降。

就监管部门而言，如果就关键审计事项的监管和惩戒力度不足，比如关键审计事项直接援引过去年度审计报告中的相关内容并且与当年实际情况不符的情形未被及时查处或者处罚力度轻，注册会计师没有被动的压力使关键审计事项持续具有信息含量。

如果准则制定机构、监管部门或行业协会等外部主管机构，能对出色完成使关键审计事项持续具有信息含量相关工作的会计师事务所和注册会计师给予正面激励，那么注册会计师有主动的动力“无则改之，有则加冕”，对关键审计事项的持续信息含量给予更多关注。

### （三）基于投资者层面

本轮改革的原发动力来自于投资者。在审计报告的预期使用者中，投资者是审计报告最为直接和重要的服务对象，满足他们的决策需求是审计报告改革的初衷。因此，增加关键审计事项段后，投资者，特别是个人投资者是否能够正确解读这些信息也是值得考虑的问题。无论关键审计事项具有多少信息含量，只有投资者在获得信息之后能够及时地予以识别、吸收和运用，关键审计事项的信息含量才能发挥决策有用性。如果投资者不能正确解读这些信息，那么关键审计事项增加的信息含量不具有决策有用性，持续信息含量也势必下降。

### （四）基于上市公司层面

根据信号传递理论，随着更多的信息传递到交易市场，财务状况优秀、公司形象积极的企业更能收获投资者的青睐，这些公司的股价也会随之上升；而财务状况不佳的企业因为在资本市场募集不到足够的资金而慢慢地被市场淘汰。关键审计事项能将上市公司值得关注的风险事项更个性化地传递给投资者，有利于资本市场的优胜劣汰。因此，上市公司可能担心披露的关键审计事项会向市场传递不利信号，影响公司股价及形象，从而对会计师事务所施加压力或者不配合审计师工作。而会计师事务所或是为了维持客户关系，或是出于高昂的审计收费，在信息不对称的温床下，对此情形“妥协”，披露一些无关紧要的事项以防损害公司形象。由此，“强势不让写”导致关键审计事项的持续信息含量下降。

另外，为了保证关键审计事项段的可靠性和相关性，注册会计师应该与被审计单位反复沟通，如果治理层由于工作繁忙，与注册会计师的沟通次数少或者沟通时间短，沟通不充分也可能导致关键审计事项的持续信息含量下降。

### （五）基于事务所层面

执业人员或许因为专业胜任能力匮乏或缺少相关执业经验而“不会写”。齐

兴利、袁新（2004）指出审计人员的专业能力有限是造成审计专业判断失败的关键主观因素，提高注册会计师的执业能力是提高审计判断质量的有效途径。随着注册会计师执业经验的不断丰富，专业胜任能力的加强，注册会计师在风险识别、风险评估、风险应对过程中能够做出更加精准的判断，在与治理层的沟通中也更具有话语权。如果会计师事务所能够下发有关如何让关键审计事项持续具有决策有用性的学习资料并后续保持更新，或者定期组织相关的讲座、培训，以提高审计师在该方面的专业胜任能力，那么有利于关键审计事项持续具有信息含量。

注册会计师可能因为工作强度大而“不想写”。表面上看，编制关键审计事项只是撰写审计报告时候的工作，但实际上，前期为了获取相关信息证据以支撑关键审计事项的判断，审计工作底稿编制、项目质量控制复核等工作量也随之增加。从这个角度来看，关键审计事项对披露工作大大加重审计师工作负担，加上审计工作本身就工作压力大，所以在有限的时间内注册会计师可能减少关键审计事项的数量或在内容上套用往年的“模板”以减轻工作量，关键审计事项持续信息含量下降。

## 第四章 关键审计事项持续信息含量变化趋势的文本分析

为了解我国证券市场关键审计事项披露的变化趋势，本文从文本相似度、项数、语调、可读性、精确性五个文本特征入手，选取 2017-2019 三年均披露了关键审计事项且未变更行业、会计师事务所的上市公司为研究对象，对 2017-2019 年我国上市公司的关键审计事项进行文本分析，以此对关键审计事项的模板化现象形成更深入的理解。

### 第一节 关键审计事项文本特征的度量

2017-2019 三年均披露了关键审计事项且未变更会计师事务所的上市公司共 2236 家。其中，与会计师事务所、行业相关的数据来源于 CSMAR 数据库，关键审计事项的数据来自 CNRDS 数据库，行业分类根据 2012 年证监会修订的《上市公司行业分类指引》中的门类进行报告。文本相似度、项数、语调、可读性、精确度五个文本特征的度量方法及与持续信息含量的关系如表 4-1 所示。

表 4-1 五个文本特征概述

文本特征	度量方法	文本特征与持续信息含量的关系
文本相似度	<p>以根据 TF-IDF 模型计算出的文本相似度作为度量指标。如果两年的关键审计事项在内容陈述上出现大量重复语句，那么有套用以前年度的样板之嫌，持续信息含量下降。</p> <p>首先通过 Python“jiebe”模块进行分词处理，在去掉标点和停用词（停用词为“的”、“在”等无意义或者无情感词汇，包括语气助词、副词、介词、连接词等）干扰之后，统计“词频”（TF）。由于一些常规词的存在，通过计算逆文档频率（IDF）来消除常规词的影响。经过 TF-IDF 加权函数的处理之后，形成“词向量”并进行比较，得出文本相似度。</p>	<p>文本相似度越高，说明关键审计事项重复披露以前年度内容的比例越大，“同质化”问题越严重，持续信息含量越低。</p>
项数	<p>每家公司每年被出具关键审计事项的项数，运用 Excel 中的“数据透视表”统计得出。</p>	<p>Kachalmer (2018) 的研究指出披露关键审计事项会减少审计人员的责任感，这导致审计人员有动因披露较多的事项以降低可能存在的风险，因此项数反映了审计师或者事务所对责任和风险的态度。所以，本文对项数展开研究。</p> <p>当项数不同，关键审计事项前后年度间肯定存在差异，因此持续具有信息含量。</p> <p>当项数相同，但披露的关键审计事项类型不同时，关键审计事项前后年度间也存在差异，此时持续具有信息含量。</p> <p>当项数相同，披露的关键审计事项类型也相同时，要结合第一个文本特征“文本相似度”来判断。倘若文本相似度有变化，说明前后的侧重点不同，此时持续具有信息含量；倘若文本相似度一样，则说明前后的关键审计事项完全一致，持续信息含量下降。</p>
语调	<p>获取语调词汇的步骤如下：首先，在整合 CFSD 中文金融情感词典和台湾大学 NTUSD 简体中文情感词典的基础上创建中文词汇列表，分类为消极词、积极词以及停用词。其次，采用 Python 开放源“结巴”中文分词模块对关键审计事项文本进行自动分词。最后进行词频统计（统计时考虑到语意反转现象，若积极词前紧跟着否定词，则统计为消极词，反之亦然）。</p> <p>借鉴 Loughran 和 McDonald (2011) 的研究，定义语调：一是积极语调，用“(积极语气词数量/关键审计事项全部词汇数量)*100%”表示；二是消极语调，用“(消极语气词数量/关键审计事项全部词汇数量)*100%”表示。</p>	<p>关键审计事项大多是以非标准化的文本形式呈现，而积极或消极的语调是文本信息中最基本且最重要的特征（曾庆生等，2018）。</p> <p>现有研究指出文本的语调情感能够传递信息的话外之“音”，进而影响投资者决策（Loughran 和 McDonald, 2016）。语气语调越积极，发送给市场的信号则越积极，市场反应也越趋于正面（王艳艳，2018），关键审计事项持续具有信息含量。</p>

可读性	<p>借鉴 Li (2008) 采用迷雾指数作为度量方法。具体而言，使用 Python 的“textstat”包，运用 GunningFOG 公式展开计算。</p> <p>其中，迷雾指数=0.4*[(单词合计数/句子合计数)+100*复杂词数量/单词总数]，复杂词是指音节数大于 2 个及以上的单词。</p>	<p>如果信息使用者能够理解传递的信息，那么会增加信息的沟通价值 (Loughran 和 McDonald, 2016)。关键审计事项段可读性的提高会增加公司透明度，降低信息不确定性，从而持续具有信息含量。</p>
精确度	<p>本文以比例提及次数和金额提及次数来衡量，运用 Excel 中的 LEN 函数和 SUBSTITUTE 函数得出，并手工修改公司名字中含有“元”字的样本数据。</p>	<p>在文本中加入量化数据能够提高信息的精确度，投资者对事项“关键”程度的认知水平也由此提升。量化数据信息越多，审计报告的可靠性和信息价值就越高，关键审计事项段信息精确度的提高能够增加审计报告信息含量 (王艳艳, 2018)。</p>

## 第二节 关键审计事项的文本相似度

### 一、 文本相似度的描述性统计

针对事项描述段和审计应对段，表 4-2 列示了每一公司 2017-2019 年间关键审计事项段两两比较得出的文本相似度描述性统计情况。

表 4-2 文本相似度在事项描述段、审计应对段的描述性统计

		均值	标准差	最小值	中位数	最大值
事项描述段	2018年 vs 2017年	0.7990	0.2486	0.0000	0.9098	1.0000
	2019年 vs 2018年	0.7913	0.2686	0.0000	0.9273	1.0000
	2019年 vs 2017年	0.6651	0.3014	0.0000	0.7463	1.0000
审计应对段	2018年 vs 2017年	0.8100	0.2475	0.0000	0.9279	1.0000
	2019年 vs 2018年	0.6703	0.2934	0.0000	0.7370	1.0000
	2019年 vs 2017年	0.8070	0.2702	0.0000	0.9481	1.0000

根据表 4-2，事项描述段和审计应对段最大的文本相似度均为 1，说明的确存在同一事务所对同行业相同事项出具了一模一样的内容，这证明关键审计事项中的确存在“样板式”的披露，并不持续具有信息含量。比如，某会计师事务所在 2017-2019 三年对银座股份 (600858) 披露了一模一样的关键审计事项；某会计师事务所在 2017-2019 三年对视源股份 (002841) 披露了一模一样的审计应对段。

## 二、文本相似度的区间分布

表 4-3 则分别列示了事项描述段和审计应对段文本相似度的区间分布，转化为折线图如图 4-1 所示。

表 4-3 文本相似度区间分布

		<b>sim=0</b>	<b>0&lt;sim&lt;0.25</b>	<b>0.25&lt;sim≤0.</b>	<b>0.5&lt;sim≤0.7</b>	<b>0.75&lt;sim≤1</b>	<b>sim=1</b>
事项描述段	2018 年 vs 2017 年	38	86	184	321	1607	229
	2019 年 vs 2018 年	53	115	184	283	1601	269
审计应对段	2018 年 vs 2017 年	32	83	175	327	1619	251
	2019 年 vs 2018 年	64	181	418	493	1080	234

注：“sim”是指文本相似度，sim 越大，文本相似度越高。

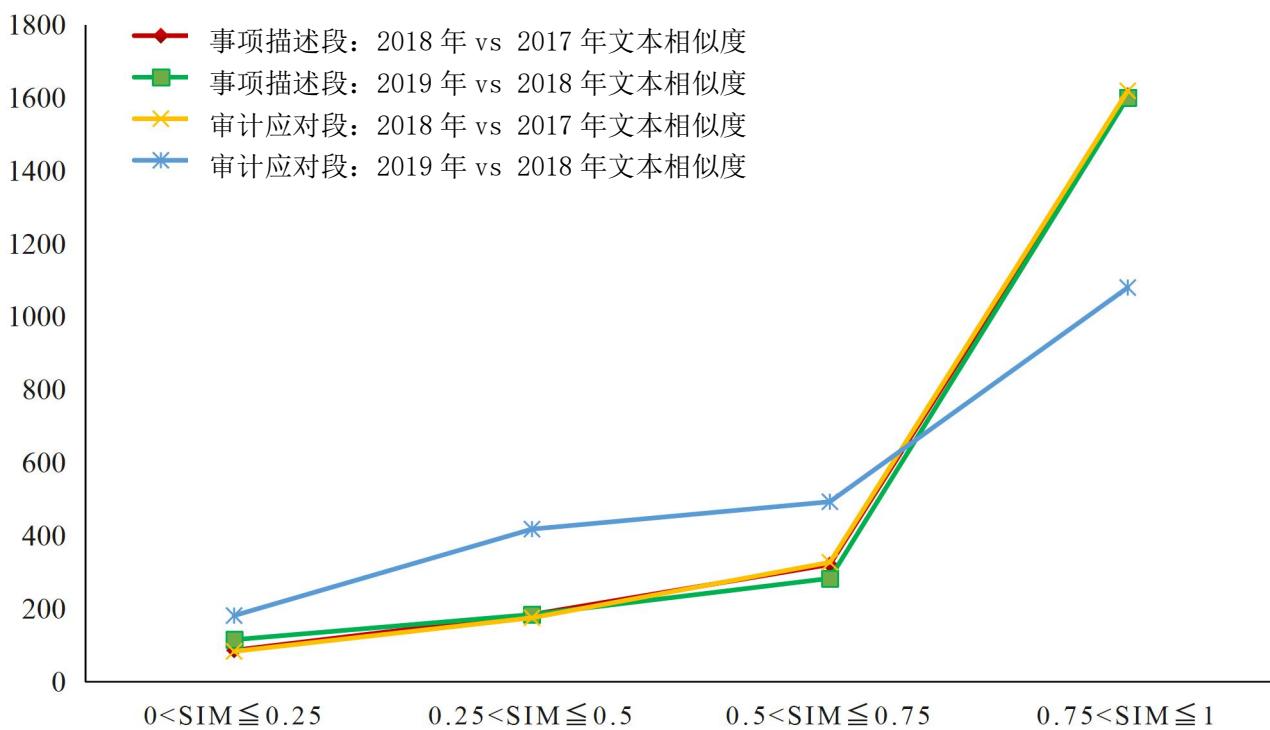


图 4-1 文本相似度区间

根据表 4-3 及图 4-1，随着文本相似度的提高，企业数量呈明显上升趋势。其中，各年度文本相似度为 0 的企业微乎其微，仅占 1.5% 左右；文本相似度为 1 的企业约占 10%；相似度介于 0.75-1 的企业最多，占比超过 60%。由于文本相似度越高，持续信息含量越低，说明极少数会计师事务所遵循改革目的，提供与被审计单位和所审计项目相关的个性化信息，大部分上市公司被披露的关键审计事项重复披露以前年度内容的比例较大，持续信息含量处于较低状态。

### 第三节 关键审计事项的项数

#### 一、关键审计事项项数的描述性统计

运用 Excel 中的“数据透视表”统计了每家公司每年被出具关键审计事项的项数，如表 4-4 所示。

表 4-4 关键审计事项项数的描述性统计

Kam 披露项数	2017 年	2018 年	2019 年
1	328 (14.67%)	347 (15.52%)	396 (17.71%)
2	1451 (64.89%)	1405 (62.84%)	1421 (63.55%)
3	390 (17.44%)	418 (18.69%)	365 (16.32%)
4	53 (2.37%)	59 (2.64%)	49 (2.19%)
5	11 (0.49%)	7 (0.31%)	5 (0.22%)
6	3 (0.13%)	0 (0.00%)	0 (0.00%)

由表可知，披露数量从 1 条到 6 条不等，绝大多数公司披露 2 项关键审计事项，占比超 60%以上；披露 1 项或 3 项的公司次之，各占 15%左右；极少公司披露 5 项乃至 6 项。

表 4-5 列示了基于行业，一个企业在 2017-2019 年间关键审计事项披露项数相同的情况。表 4-6 列示了基于会计师事务所，一个企业在 2017-2019 年间关键审计事项披露项数相同的情况。

表 4-5 基于行业的关键审计事项披露项数相同情况

行业大类	2018=2017	2019=2018	三年均相同
采矿业	35	27	23
电力、热力、燃气及水的生产和供应业	46	48	38
房地产业	62	65	51
建筑业	42	42	34
交通运输、仓储和邮政业	43	45	36

教育	1	2	1
金融业	39	42	27
科学和技术服务业	11	14	11
农、林、牧、渔业	13	14	11
批发和零售业	81	88	68
水利、环境和公共设施管理业	28	32	22
卫生和社会工作	3	6	2
文化、体育和娱乐业	25	25	19
信息传输、软件和信息技术服务业	124	136	106
制造业	1034	1082	860
住宿和餐饮业	5	6	5
综合	8	6	6
租赁和商务服务业	20	22	18
总计	1620	1702	1338

根据表 4-5, 2018 年与 2019 年披露项数相同的公司有 1620 家, 2019 年与 2018 年披露项数相同的公司有 1702 家, 比 2018 年三年披露项数均相同的公司有 1338 家, 占 59.84%。关键审计事项披露项数相同的公司集中于制造业, 这可能与制造业作为我国国民经济基础基数庞大有关。

表 4-6 基于事务所的 KAM 披露项数相同情况

会计师事务所	2018 年=2017 年	2019 年=2018 年	三年均相同
信永中和会计师事务所(特殊普通合伙)	126	142	104
天健会计师事务所(特殊普通合伙)	274	283	238
立信会计师事务所(特殊普通合伙)	305	319	247
大华会计师事务所(特殊普通合伙)	133	132	106
安永华明会计师事务所(特殊普通合伙)	33	39	28
北京兴华会计师事务所(特殊普通合伙)	14	13	12
北京永拓会计师事务所(特殊普通合伙)	1	2	1
毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙)	15	13	9
大信会计师事务所(特殊普通合伙)	64	73	55

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)	23	26	19
福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)	2	3	2
广东正中珠江会计师事务所(特殊普通合伙)	26	23	21
华普天健会计师事务所(特殊普通合伙)	1	1	1
江苏公证天业会计师事务所(特殊普通合伙)	4	5	4
立信中联会计师事务所(特殊普通合伙)	2	3	1
利安达会计师事务所(特殊普通合伙)	10	8	5
普华永道中天会计师事务所(特殊普通合伙)	38	41	34
瑞华会计师事务所(特殊普通合伙)	18	22	18
山东和信会计师事务所(特殊普通合伙)	1	1	1
上会会计师事务所(特殊普通合伙)	22	24	20
四川华信(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)	13	18	9
天衡会计师事务所(特殊普通合伙)	36	37	26
天职国际会计师事务所(特殊普通合伙)	69	69	57
希格玛会计师事务所(特殊普通合伙)	19	19	15
亚太(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)	16	15	11
致同会计师事务所(特殊普通合伙)	86	90	77
中汇会计师事务所(特殊普通合伙)	30	36	26
中勤万信会计师事务所(特殊普通合伙)	25	20	17
中审华会计师事务所(特殊普通合伙)	13	18	12
中审亚太会计师事务所(特殊普通合伙)	5	5	5
中审众环会计师事务所(特殊普通合伙)	66	69	51
中天运会计师事务所(特殊普通合伙)	21	23	20
中喜会计师事务所(特殊普通合伙)	17	21	13
中兴财光华会计师事务所(特殊普通合伙)	18	16	13
中兴华会计师事务所(特殊普通合伙)	22	23	19
中准会计师事务所(特殊普通合伙)	11	10	8
众华会计师事务所(特殊普通合伙)	41	40	33
总计	1620	826	1338

根据表 4-6, 关键审计事项披露数量相同的公司中, 多由本土八大会计师事

务所中的立信、天健、大华、信永中和审计，立信、天健、大华、信永中和审计的公司存在套用关键审计事项模板的嫌疑。

## 二、“项数”与“文本相似度”的综合分析

单凭前年度关键审计事项披露项数相同的企业数量来判断持续信息含量，说服力不足，因此下文结合“项数”与“文本相似度”来综合评判，如图 4-2 所示。

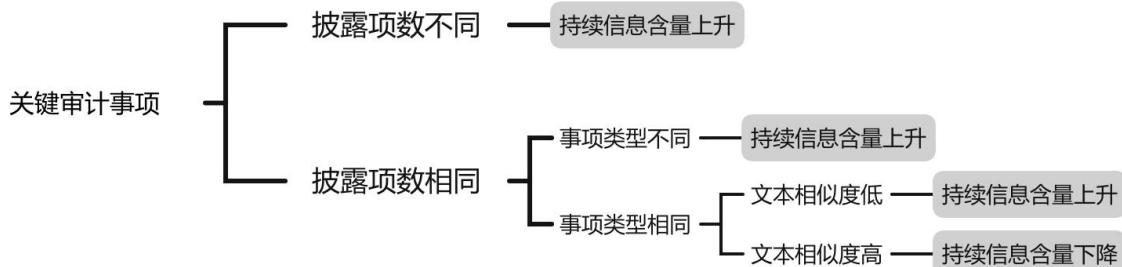


图 4-2 结合项数与文本相似度判断持续信息含量实现路径

据图 4-2，当 KAM 的项数不同时，这些关键审计事项前后年度间一定存在差异，因此持续具有信息含量。

当 KAM 披露的项数相同但事项类型不同时，由于针对不同类型的关键审计事项，事项描述和审计应对程序也定然不同，所以这些关键审计事项前后年度间也存在差异，此时持续具有信息含量。

当 KAM 披露项数相同，披露的关键审计事项类型也相同时，则要结合第二个文本特征“文本相似度”来判断，取公司当年事项描述段文本相似度与审计应对段文本相似度的均值。如果文本相似度较低，说明前年度针对同一事项类型的侧重点不同，此时持续具有信息含量；如果文本相似度较高，则说明前年度的关键审计事项同质化问题严重，持续信息含量下降。

分析整理数据后，结果如表 4-7 所示，其中“事项类型相同与否”由手工分类获得。

表 4-7 结合项数与文本相似度判断持续信息含量

合计: 2236 家样本企业							
	披露项数 不同	披露项数相同					
		事项类型 不同	事项类型相同				
			0 ≤ sim ≤ 0.2 5	0.25 < sim ≤ 0.5	0.5 < sim ≤ 0.75	0.75 < sim ≤ 1	sim = 1
2018 年	616 (27.55%)	564 (25.22%)	1 (0.04%)	1 (0.04%)	69 (3.09%)	985 (44.05%)	184 (8.23%)
2019 年	534 (23.88%)	497 (22.23%)	2 (0.09%)	5 (0.22%)	61 (2.73%)	1137 (50.85%)	228 (10.20%)

2018 年, 关键审计事项披露项数不同或披露项数相同但事项类型不同的企业共有 1180 家, 占 52.77%, 这些企业的关键审计事项持续具有信息含量。关键审计事项披露的项数和类型均相同的企业, 文本相似度普遍较高, 高于 0.75 的占 44.05%。其中, 甚至有 184 家企业文本相似度等于 1, 即照搬照抄了上一年度披露的关键审计事项。可见, 将近半数的企业关键审计事项持续信息含量下降。

2019 年与 2018 年情况相似, 关键审计事项披露项数不同或披露项数相同但事项类型不同的企业占 46.11%, 持续具有信息含量。约半数企业的关键审计事项项数和类型均相同, 且文本相似度较高, 持续信息含量下降, 且套用上一年度关键审计事项的企业数量比 2018 年增加了 1.97%。总体来看, 2019 年持续信息含量下降的企业多于 2018 年。

### 三、总结

单就项数来看, 绝大多数公司披露 2 项关键审计事项。前后年度披露项数相同的公司, 集中于制造业, 多由本土八大会计师事务所中的立信、天健、大华、信永中和进行年度审计。

结合项数和文本相似度来看, 2018 年与 2019 年关键审计事项持续信息含量上升、下降企业约各占一半, 每年约有 200 家左右的企业关键审计事项文本相似度等于 1, 即照搬照抄了上一年度披露的关键审计事项。总体来看, 2019 年持续信息含量下降的企业多于 2018 年。

## 第四节 关键审计事项的语调

现有研究指出文本的语调情感能够传递信息的话外之“音”，进而影响投资者决策（Lougran 和 McDonald, 2016）。语气语调越积极，发送给市场的信号则越积极，市场反应也越趋于正面（王艳艳，2018），关键审计事项持续具有信息含量。表 4-8 列示了关键审计事项语调的描述性统计。

表 4-8 KAM 语调的描述性统计

		均值		标准差	
		积极语调	消极语调	积极语调	消极语调
事项描述段	2017	2.072%	0.770%	1.275%	0.757%
	2018	5.834%	2.079%	1.854%	1.400%
	2019	5.774%	2.160%	1.923%	1.400%
审计应对段	2017	6.627%	1.509%	1.931%	1.131%
	2018	7.017%	1.743%	1.907%	1.208%
	2019	6.908%	1.781%	1.884%	1.170%

根据表 4-8，无论事项描述段还是审计应对段，积极语调的均值历年来均高于消极语调的均值，表明关键审计事项文本的语调整体偏积极。同时，积极语调的标准差高于消极语调的标准差，表明不同上市公司披露的关键审计事项在积极语调方面差异更大。

就事项描述段而言，2018 年积极语调的均值和标准差均远高于 2017 年，可见事项描述段呈现出更积极的语调，持续具有信息含量；而 2019 年积极语调无论是均值还是标准差，均与 2018 年几乎无异，事项描述段持续信息含量下降。针对语调维度，改革初期审计报告的确具有决策有用性，但是随着时间的推移，是否持续具有信息含量还有待商榷。

而审计应对段的两种语调，2017-2019 三年无论均值还是标准差，都差异不大，较为平稳。但是由于审计应对段的内容为审计师的应对措施、审计程序概览，客观描述审计人员在审计过程中实施的审计程序，本身就不容易存在语调变化，因此难以单凭语调这一文本特征评判审计应对段的持续信息含量。

## 第五节 关键审计事项的可读性

迷雾指数由美国教授 Robert Gunning 于 1952 年提出，它是指文本中词语的

抽象程度、晦涩程度以及句子让人迷惑不解的程度。迷雾指数越高，文本的可读性越低。据此，比较关键审计事项前后两年迷雾指数的大小，得出 2018 年及 2019 年关键审计事项可读性的变化趋势，见表 4-9 和图 4-3。

表 4-9 关键审计事项可读性的变化趋势

		可读性		
		降低	不变	增高
事项描述段	2018 年	920	657	659 (29.47%)
	2019 年	705	1028	503 (22.50%)
审计应对段	2018 年	125	38	2073 (92.71%)
	2019 年	820	760	656 (29.34%)

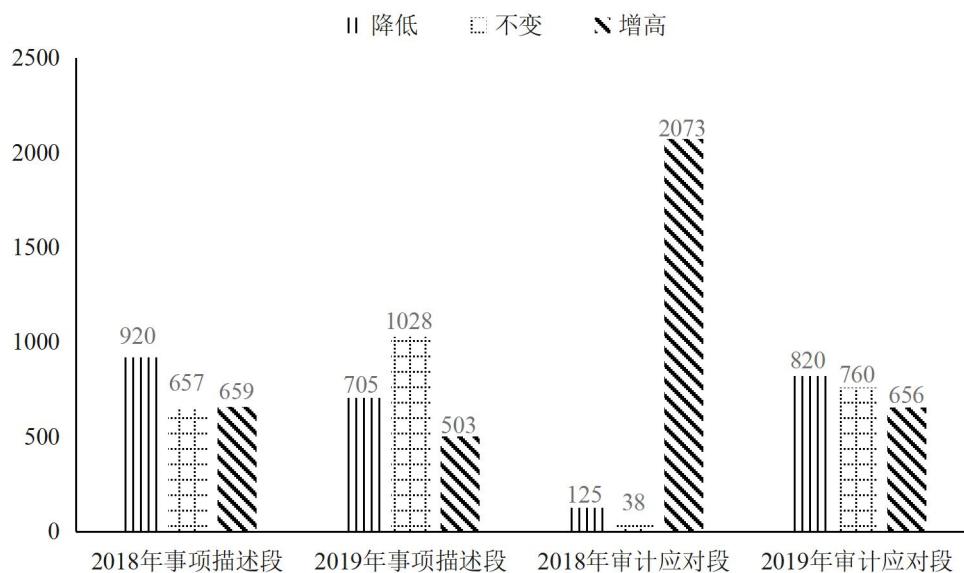


图 4-3 KAM 的可读性对比图

关键审计事项段可读性的提高会增加公司透明度，降低信息不确定性，从而提升持续信息含量。就事项描述段而言，2018 年持续信息含量提高的企业有 659 家，2019 年降为 503 家，两年占比均 25% 左右。就审计应对段而言，2018 年持续信息含量提高的企业数量突增，占 92.71%。

北京注册会计师协会专业技术委员会发布专家提示[2018]第 9 号——《确定和沟通关键审计事项需关注的问题》强调，审计应对的描述需站在报告使用者的角度考虑。致同会计师事务所发布的《在审计报告中沟通关键审计事项的注意事

项系列（十三）》指出尽量不使用过于专业的会计、审计和其他专业技术的术语。综上，新审计报告准则颁布的第二年，注册会计师可能关注到审计应对段包含大量专业术语、晦涩艰深的特点，考虑到报告使用者的可理解性，对此问题进行了改进，导致 2018 年审计应对段持续信息含量提高的企业数量突增。而到了改革第三年，即 2019 年，审计应对段可读性降低的企业增加了 695 家，可读性不变的企业增加了 722 家，可读性提高的企业减少了 1417 家，由此可见，要使审计应对段在可读性维度持续具有信息含量，是一项挑战。

## 第六节 关键审计事项的精确度

运用 Excel 中的“LEN 函数”和“SUBSTITUTE 函数”，本节统计了关键审计事项段中比例和金额的提及次数。其中，事项描述段和审计应对段中比例及金额出现的次数分别如表 4-10 和表 4-11 所示。

表 4-10 事项描述段中比例和金额出现次数

		0 次	1 次	2 次	3 次	4 次	5 次	6 次	7 次	8 次	9 次	10 次	11 次	12 次	13 次	14 次	15 次	16 次	28 次
比例出现次数	2017 年	2745	1543	289	62	29	4	5	1	2	2	3	0	0	0	0	0	0	
	2018 年	2901	1449	251	48	19	7	1	3	1	2	0	0	0	0	0	0	0	
	2019 年	2860	1387	242	44	15	2	3	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	
金额出现次数	2017 年	572	1811	1411	594	173	53	42	13	6	5	0	1	0	0	2	1	0	1
	2018 年	475	1706	1377	823	169	54	50	11	4	5	0	0	3	1	2	1	1	0
	2019 年	419	1672	1308	853	174	39	46	15	12	8	2	1	0	0	3	1	1	0

横向来看，超过半数的样本量不出现比例，绝大多数描述段中比例出现 1 次，出现 2-4 次的情况占少量，极少数出现 5-11 次的情况。纵向来看，事项描述段中比例出现次数呈先下降后上升的趋势，但前后年间绝对值差别甚小。金额出现次数远远多于比例出现次数。其中，出现 1-2 次的样本合计近 70%，出现 0 次或 3 次的频率位列第二。

针对每家公司（共 2236 家）加总比例和金额出现的次数来看，2018 年共有 743 家企业高于去年，仅占 33.23%；2019 年共有 501 家企业高于去年，仅占 22.41%。进一步来看，同比增长的企业中文本相似度高于 0.8 的企业数量，2018 年有 405 家，占 54.51%；2019 年有 202 家，占 40.32%。综上，少量企业披露的关键审计

事项中比例和金额出现次数高于上一年，但其中近半数的企业在内容上具有较高相似度，因此从精确度层面来看，事项描述段的持续信息含量下降。

表 4-11 审计应对段中比例和金额出现次数

		0 次	1 次	2 次	3 次	4 次	5 次	6 次
比例出现次数	2017 年	4653	29	3	0	0	0	0
	2018 年	4656	19	5	0	0	1	1
	2019 年	4538	11	5	0	0	0	0
金额出现次数	2017 年	4645	31	6	1	0	1	1
	2018 年	4653	23	4	1	0	0	1
	2019 年	4533	15	2	2	1	0	1

有别于事项描述段，约 99% 的审计应对段中不出现比例和金额，随着时间的推移，比例或金额出现 1 次的情况也逐渐减少，这可能与审计应对段文本内容的性质有关。由此，基于精确度难以判断审计应对段的持续信息含量。

## 第七节 本章小结

综上所述，关键审计事项持续信息含量整体呈下降趋势，甚至存在照搬照抄往年关键审计事项的现象。具体而言：

基于文本相似度，的确存在“模板化”披露现象。随着文本相似度的提高，企业数量呈明显上升趋势，文本相似度介于 0.75 到 1 之间的企业占比超 50%，每年甚至约有 10% 的样本量文本相似度为 1。由此可见，大部分上市公司披露的关键审计事项有较大比例内容与以前年度重复，持续信息含量处于较低状态。

从项数来看，前后年度披露项数相同的公司，集中于制造业，多由本土八大会计师事务所中的立信、天健、大华、信永中和进行年度审计。结合项数和文本相似度来看，2018 年与 2019 年关键审计事项持续信息含量上升、下降企业各占一半，2019 年持续信息含量下降的企业多于 2018 年。

就语调而言，不同上市公司披露的关键审计事项在积极语调方面差异更大，但是难以单凭语调这一文本特征评判关键审计事项的持续信息含量。

从可读性来看，事项描述段的可读性变化不大，而审计应对段的可读性剧烈震荡。由于审计应对段通常包含大量专业术语，改革第二年行业协会指出审计应对的描述需站在报告使用者的角度。注册会计师可能关注到报告使用者的可理解

性问题，2018年审计应对段可读性提高的企业激增，而2019年审计应对段可读性再次提高的企业骤降。可见，要使审计应对段在可读性维度持续具有信息含量，是一项挑战。

精确度层面，事项描述段的持续信息含量下降，而审计应对段的持续信息含量难以判断。

## 第五章 会计师事务所的调查研究

前文分析了我国证券市场关键审计事项披露的变化趋势，发现关键审计事项文本相似度高，模板化现象逐年严重，要使关键审计事项在可读性维度持续具有信息含量存在难度，而单凭语调和精确度，难以评判其持续信息含量。基于上述研究，笔者通过问卷调查和实地访谈，进一步了解注册会计师是如何理解和具体处理文本分析中可能提高持续信息含量的五种路径，洞察其背后的原因是什么，以及影响他们提高持续信息含量的各种可能因素，以期提出对策和建议供社会各界参考。

### 第一节 问卷调查和实地访谈的基本情况

#### 一、问卷调查的基本情况

##### （一）问卷设计的基本思路和构成

为进一步了解注册会计师是如何理解和具体处理文本分析中可能提高持续信息含量的五种路径，以及影响他们提高持续信息含量的各种可能因素，笔者在认真梳理相关文献成果的基础上，参考非结构化测量工具（Echtner & Ritchie, 1993），通过问卷星设计了调查问卷。为确保调查结果真实有效，我们邀请了6位事务所合伙人作为样本进行预调研，在此基础上进行改进修订，形成最终问卷。

调查对象按照关键审计事项的编制和复核过程划分为两类。其中，参与关键审计事项编制过程的受访者包括项目现场负责人（当签字经理未兼任时）、项目签字经理、项目签字合伙人、副主任会计师或类似职务；参与关键审计事项复核过程的受访者指项目外部（质控部门）复核人员<sup>①</sup>。

此次调查问卷大体涉及四方面：一是受访者的基本信息。主要包括身份、性别、职级、从事注册会计师审计的年限及所在事务所的综合排名；二是受访者对关键审计事项作用的看法；三是关键审计事项持续信息含量的外部影响因素，包括与被审计单位的沟通互动、披露关键审计事项的难点和学习情况、激励情况；四是关键审计事项持续信息含量的可能提升路径，围绕项数、文本相似度、语调、可读性、精确度展开。具体详见附录一、附录二。

<sup>①</sup> 根据会计师事务所的三级复核制度，项目签字经理、项目签字合伙人或副主任会计师等可能既负责编制关键审计事项，又负责复核下级部门递交上来关键审计事项初稿。鉴于他们要在审计报告上签字，因此本文把他们归类为关键审计事项编制人员。

## (二) 问卷发放和样本特征

在导师的支持下，笔者于 2021 年 10 月至 11 月通过问卷星向天健、中汇、立信、天职国际 4 家会计师事务所发放问卷<sup>②</sup>，一共收回 86 份，其中有效问卷 85 份，有效率为 98.84%。

本文根据受访者基本信息对问卷进行描述性统计分析，样本特征见表 5-1。

表 5-1 样本描述性统计特征 (N=85)

	人口统计特征	频数	百分比
调查对象的身份	项目现场负责人（当签字经理未兼任时）	17	20.00%
	项目签字经理	31	36.47%
	项目签字合伙人	16	18.82%
	副主任会计师或类似职务	1	1.18%
	项目外部（质控部门）复核人员	20	23.53%
性别	男	45	52.94%
	女	40	47.06%
职级	合伙人	15	17.65%
	高级经理	24	28.24%
	经理	29	34.12%
	高级项目经理	2	2.35%
	项目经理	5	5.88%
	部门经理	4	4.71%
	部门副经理	1	1.18%
	质控经理	1	1.18%
	业务经理	1	1.18%
	助理经理	2	2.35%
	副主任会计师	1	1.18%
从事注册会计师 审计的年限	2-5 年	3	3.53%
	6-10 年	33	38.82%
	11-15 年	30	35.29%
	16-20 年	14	16.47%
	20 年以上	5	5.88%
调查对象所在的会计师 事务所在中注协综合评 价中的排名情况	前 10 名	58	68.24%
	11-20 名	27	31.76%

<sup>②</sup> 其中，“立信”调查的是浙江分所，“天职国际”调查的是浙江分所和上海分所，后文不再作说明。

从表 5-1 可知，调查样本中参与关键审计事项编制过程的受访者共 65 名，其中，项目签字经理的样本数量最多，有 30 份；参与关键审计事项复核过程的受访者共 20 名。

在性别分布上，男性 45 人，女性 40 人，分别占 52.94% 和 47.06%。

从职级分布来看，本次问卷调查受访的审计人员级别较高，合伙人 15 位，占比 17.65%；高级经理 24 位，占比 28.24%；经理 29 位，占比 34.12%。

就受访者从事注册会计师审计的年限而言，最少 2 年，最多 25 年。有 49 位受访者从事注册会计师审计超过 10 年，具备较强的专业胜任能力，占比 57.65%。

从受访者所在的会计师事务所在中注协综合评价中的排名情况来看，排名前 10 的有 58 人，占比 68.24%，排名 11-20 名的有 27 人，占比 31.76%。

## 二、实地调研的基本情况

笔者跟随导师对天健、中汇、立信、天职国际这 4 家会计师事务所进行实地调研。结合中国注册会计师协会发布的《2020 年度会计师事务所综合评价百家排名信息》以及访谈内容，整理了五家本土会计师事务所的基本情况，具体如表 5-2 所示。其中天健、立信、天职国际、中汇 2020 年度的收入均超过了 5 亿元，属于大型会计师事务所。

表 5-2 会计师事务所 2020 年度基本情况

会计师事务所名称	综合排名第	收入总额(万元)	注册会计师人数	分所数量
天健会计师事务所	5	305,051.87	1846	14
立信会计师事务所	6	410,592.00	2216	31
天职国际会计师事务所	9	222,772.32	1254	24
中汇会计师事务所	16	73,424.64	665	11

访谈对象包括 16 位关键审计事项编制人员和 13 位质控部门复核人员，本文根据访谈对象基本信息进行描述性统计分析，样本特征见表 5-3。

表 5-3 访谈对象基本信息

	人口统计特征	频数	百分比
访谈对象的身份	项目现场负责人（当签字经理未兼任时）	2	6.90%
	项目签字经理	5	17.24%
	项目签字合伙人	9	31.03%
	项目外部（质控部门）复核人员	13	44.83%
性别	男	17	58.62%
	女	12	41.38%
职级	合伙人	10	34.48%
	高级经理	11	37.93%
	经理	5	17.24%
	项目经理	2	6.90%
	技术经理	1	3.45%
从事注册会计师 审计的年限	2-5 年	1	3.45%
	6-10 年	3	10.34%
	11-15 年	13	44.83%
	16-20 年	6	20.69%
	20 年以上	6	20.69%
访谈对象所在的会计师 事务所在中注协综合评 价中的排名情况	前 10 名	25	86.21%
	11-20 名	4	13.79%

由表 5-3 可得，访谈对象包括 16 位关键审计事项编制人员和 13 位质控部门复核人员。

从性别分布来看，男性 17 人，占 58.62%，女性 12 人，占 41.38%。

在层级分布上，合伙人与高级经理占比最多，分别占 34.48% 和 37.93%。

就受访者从事注册会计师审计的年限而言，最少 5 年，最多 25 年。有 25 位受访者从事注册会计师审计超过 10 年，具有丰富的执业经验，占比 86.2%。

从受访者所在的会计师事务所在中注协综合评价中的排名情况来看，排名前 10 的占多数，占比 86.21%，排名 11-20 名的有 4 人，占比 13.79%。

## 第二节 对关键审计事项的认知

### 一、关键审计事项对各方的作用

关于披露关键审计事项对投资者、上市公司、注册会计师审计行业的作用，其调查结果分别如图 5-1、5-2、5-3 所示。

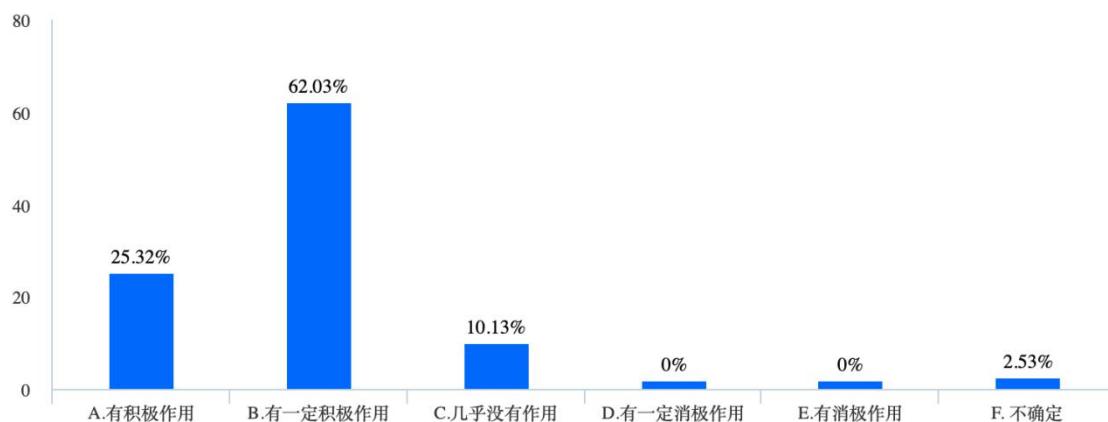


图 5-1 披露 KAM 对投资者的作用

对于披露关键审计事项对投资者的作用，认为有一定积极作用的调查对象占比最多，超过半数；认为有积极作用的调查对象次之，占 25.32%。没有人认为关键审计事项会对投资者产生消极作用，但有 10.13% 的调查对象认为几乎没有作用，极少数人对此问题持不确定的态度。

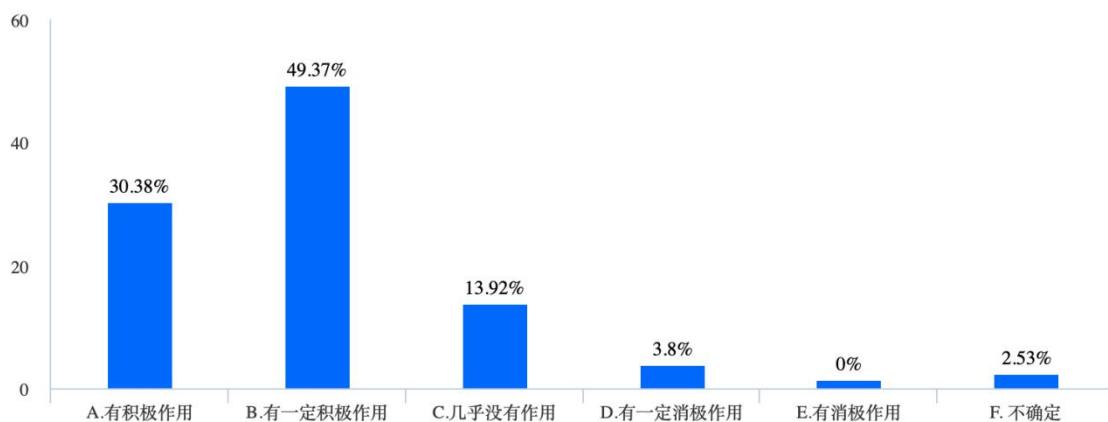


图 5-2 披露 KAM 对上市公司的作用

对于披露关键审计事项对上市公司的作用，认为有一定积极作用的受访者占比最多，接近半数；认为有积极作用的受访者次之，占 30.38%。不同于“关键

审计事项对投资者的作用”，有 3.8% 的受访者认为关键审计事项会对上市公司产生一定消极作用，有 10.13% 的受访者认为几乎没有作用，对此问题持不确定态度的人数与上一问相同。

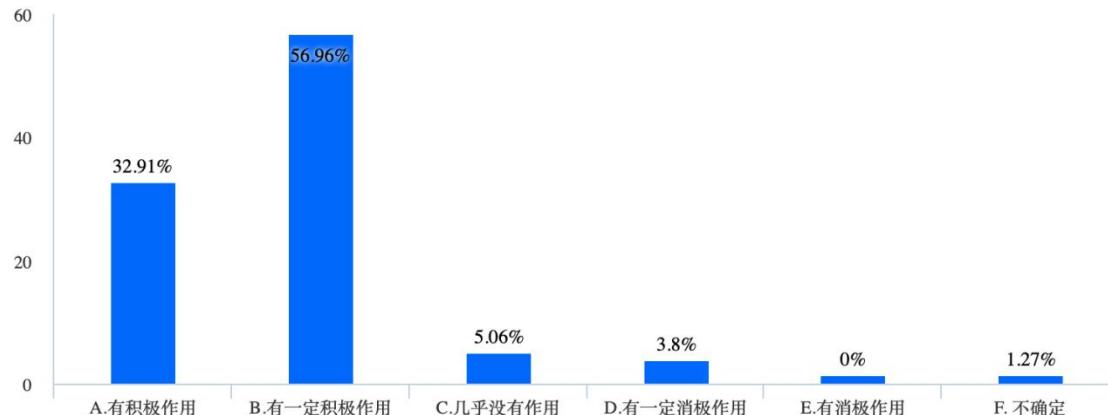


图 5-3 披露 KAM 对注册会计师审计行业的作用

对于披露关键审计事项对注册会计师审计行业的作用，认为有积极作用或有一定积极作用的受访者，合计占比达 89.87%。选择“关键审计事项对注册会计师审计行业几乎没有作用”的受访者占 5.06%，比前两问少 6% 左右。但是也有 3.8% 的受访者选择“有一定消极作用”。

总体而言，绝大部分人认为披露关键审计事项对投资者、上市公司、注册会计师审计行业有积极作用，少数人认为几乎没有作用，极个别受访者认为对上市公司和注册会计师行业存在消极作用，但是关键审计事项的披露对投资者有利无害，这也符合本次新审计报告准则改革以“投资者”为出发点的初衷。就作用对象来看，披露关键审计事项段对投资者及注册会计师审计行业产生的积极作用大于对上市公司产生的积极作用。

## 二、对关键审计事项持续信息含量的责任

审计报告增加关键审计事项段的第一年，的确具有信息含量，但后续年度提供的信息含量可能会下降。注册会计师有必要让关键审计事项持续具有信息含量吗？对此，问卷结果如图 5-4 所示。

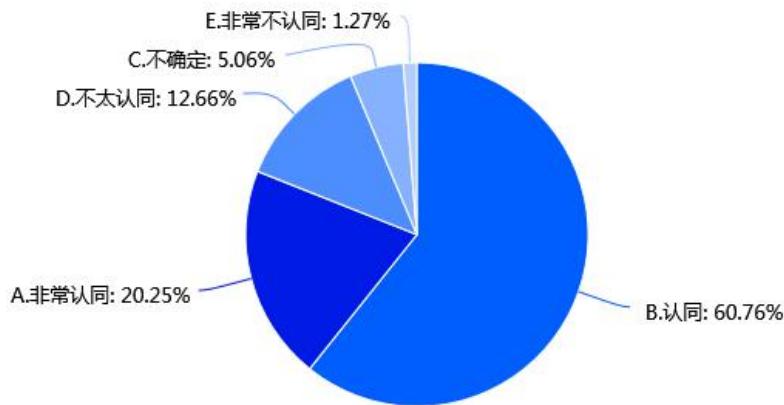


图 5-4 KAM 持续具有信息含量的必要性

合计共有 81.01% 的受访者认同或者非常认同注册会计师有必要让关键审计事项持续具有信息含量，但也有 12.66% 的受访者不太认同此观点，仅有 1 人非常不认同关键审计事项的持续信息含量。

在对会计师事务所的实地访谈中，所有访谈对象都认为有必要让关键审计事项持续具有信息含量，原因如下：

第一，理论上，每个审计年度被审计单位面临的外部环境和内部经营情况可能发生变化，上市公司的公司治理、商业模式、内控管理等都将随着宏观经济环境以及企业自身发展而改变，那么注册会计师的风险评估和风险应对也会相应变化，所以对应的关键审计事项也必然是需要与时俱进的。

第二，审计报告应以报告使用者为中心，在准则规范的框架内尽可能提供对投资者决策有用的信息。从投资者对公司信息的了解角度来看，需要持续具有信息含量，若每年报告中以同样形式披露相同内容，无异于老准则的固定格式，除第一年外，后续年度将无法从审计报告中获得更多信息。

第三，审计报告是年度审计报告，财务信息是持续更新的，因此关键审计事项也需持续具有信息含量。

但是要注意的一点是，需要常讲常新，但不能为新而新。需要以实际情况出发，而非为了创新特意披露区别于以往年度的关键审计事项，这样反而对投资者不利。

### 第三节 关键审计事项持续信息含量的可能提升路径

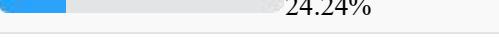
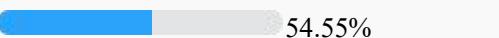
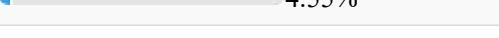
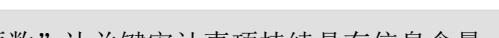
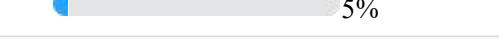
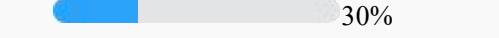
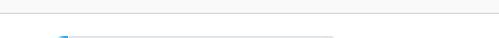
首先，本节通过问卷调查，区分态度上的认同性和实务上的可行性，进一步了解注册会计师是如何理解和具体处理文本分析中可能提高持续信息含量的五种路径。其次，通过实地访谈洞察其背后的原因是什么，包括可行路径在实务中的具体做法及实施难点、不可行路径的不可行之处。

## 一、改变披露项数

### (一) 问卷调查结果

当前后年度关键审计事项披露的项数不同时，信息含量一定存在差异，因此“改变披露项数”可能是关键审计事项持续信息含量的提升路径之一，对此提升路径的问卷调查结果如表 5-4 所示。

表 5-4 可能提升路径之“改变披露项数”的问卷调查结果

I. 您是否认同“改变披露项数”可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？		
选项	小计	比例
A. 非常认同	2	 3.03%
B. 认同	19	 30.3%
C. 不确定	27	 40.91%
D. 不太认同	16	 24.24%
E. 非常不认同	1	 1.52%
II. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？		
选项	小计	比例
A. 很大	2	 9.09%
B. 较大	12	 54.55%
C. 一般	6	 31.82%
D. 较小	1	 4.55%
E. 没有	0	 0%
III. 您是否建议项目组撰写人员“改变披露项数”让关键审计事项持续具有信息含量呢？		
选项	小计	比例
A. 非常建议	1	 5%
B. 建议	6	 30%
C. 不确定	8	 40%
D. 不太建议	4	 20%
E. 非常不建议	1	 5%

65位涉及关键审计事项编制过程的项目组人员中，认同该做法的受访者占33.33%，认同并且有较大或者很大意愿这样做的受访者占21.54%。不认同该提升路径的受访者占25.76%，剩余40.91%的受访者表示不确定。根据问卷调查结果来看，较多的受访者不确定改变披露项数是否能使关键审计事项持续具有信息含量，认同并比较愿意这样做的受访者和不认同该做法的受访者几乎持平。

20位质控部门复核人员中，不确定的人数居多，占40%；建议项目组撰写人员改变披露项数让关键审计事项持续具有信息含量的人数次之，占35%；剩下25%的人不建议该做法。

## （二）访谈结果

通过实地访谈发现，82.76%的访谈对象明确指出“改变披露项数”不构成关键审计事项持续信息含量的提升路径。关键审计事项是注册会计师认为需要与报告使用人沟通的最关键事项，其形成具有严格的判断标准和步骤程序，需要基于实事求是的原则，根据上市公司当年实际情况决定披露的事项，从而决定披露项数。

因此，注册会计师不会仅仅为了保持信息含量而硬性改变披露项数，这可能会出现为了满足强制规定而无法反映业务实际情况的现象。除非，当年出现了符合设置关键审计事项初衷的最为重要的“新事项”或同一事项出现了“新情况”。否则，如果“为了改变而改变”，例如对于无需作为关键审计事项的事项因为要达到既定的披露项数而勉强凑数，或者为了人为减少披露项数而漏披露重要事项，这将造成信息超载或遗漏，反而降低了关键审计事项的使用价值。

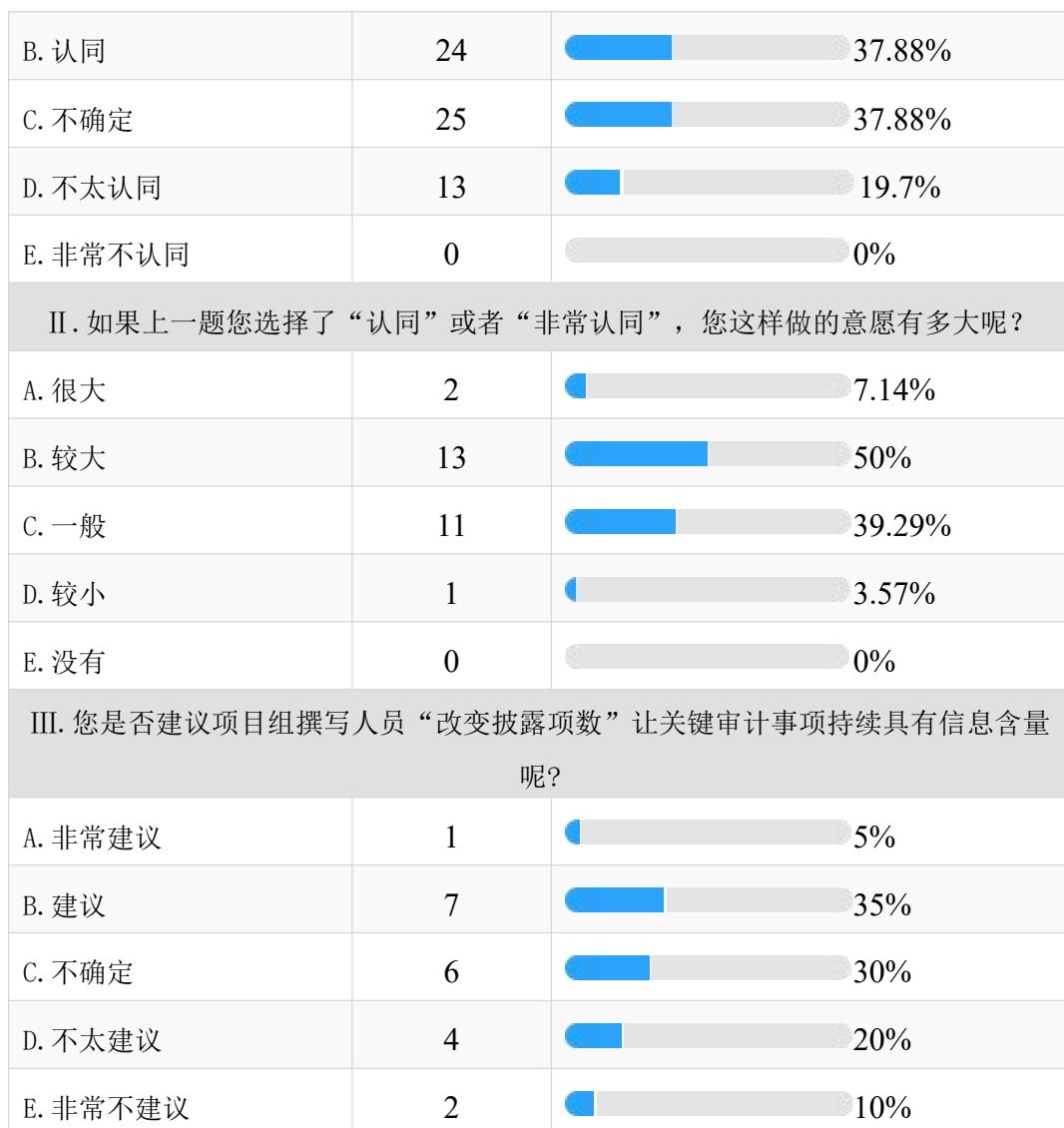
## 二、改变披露的事项类型

### （一）问卷调查结果

当前后年度关键审计事项披露的事项类型不同时，事项描述段和审计应对段也截然不同，故信息含量一定存在差异，因此“改变披露的事项类型”可能是关键审计事项持续信息含量的提升路径之一，对此提升路径的问卷调查结果如表5-5所示。

表5-5 可能提升路径之“改变事项披露类型”的问卷调查结果

I. 当披露项数相同时，您是否认同“改变披露的事项类型”		
可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？		
选项	小计	比例
A. 非常认同	3	 4.55%



问卷调查中，42.43%的受访者认同改变披露的事项类型可以让关键审计事项持续具有信息含量，这部分人中 50%有较大意愿这样做，46.67%的质控部门复核人员建议这样做。不认同、不愿意或者不建议该做法的人占比较小。

## （二）访谈结果

实地访谈发现，单就改变事项披露类型而言，对于各年度稳定经营主业、无特别交易事项的公司来说，并无太多非常重要的事项需披露，每年更换事项类型的难度较大；对于快速发展或衰退中的公司，可能每年都有较多重要事项对公司产生重大影响，相对容易实现改变事项披露类型。

然而，同“改变披露项数”一样，理论上“改变披露的事项类型”的确能够使得 KAM 持续具有信息含量。但审计人员不会仅仅为了“使 KAM 持续具有信息含量”而改变披露的事项类型，必须针对上市公司本年发生的重要事项进行实

质性研判后，才能改变披露的事项类型。事项类型相同，并不代表执业人员确定的关键审计事项不符合准则和内部执业指导的要求。

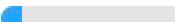
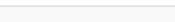
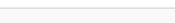
关键审计事项的内容应该根据公司的实际情况以及审计的实际情况确定，没有必要为了使年度之间存在差异，而故意改变披露事项。在公司的经营情况以及重大事项未发生变化时，财务报告最为重要的事项并未发生变化，审计人员可以持续将相同的、与公司经营实际情况相符的重要事项作为关键审计事项。当公司的业务、会计估计、管理层判断等实际情况发生变化时，或者新增重大交易时，审计人员评估的重大错报风险改变，那么可以根据实际情况改变关键审计事项类型，以提供对财务报表使用者最有用的信息。其中，难点在于“改变”可能引发信息使用方发生不必要的关注，特别在被审计单位未发生重大变化的情况下，可能引起监管层的关注或担忧。

### 三、描述同一事项时改变侧重点

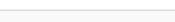
#### (一) 问卷调查结果

当披露的事项类型相同，注册会计师在描述同一事项时，如果改变侧重点，事项描述段内容则能常讲常新，针对描述的不同事项，审计应对程序也会发生变化。因此，将“改变同一事项的描述侧重点”作为关键审计事项持续信息含量的可能提升路径之一，对此提升路径的问卷调查结果如表 5-6 所示。

表 5-6 可能提升路径之“CPA 描述同一事项时，改变侧重点”的问卷调查结果

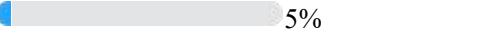
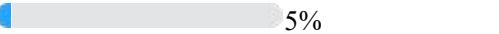
I. 当披露的事项类型相同时，您是否认同“注册会计师在描述同一事项时，改变侧重点”可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？		
选项	小计	比例
A. 非常认同	5	 7.58%
B. 认同	38	 59.09%
C. 不确定	20	 30.3%
D. 不太认同	2	 3.03%
E. 非常不认同	0	 0%

II. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？		
选项	小计	比例
A. 很大	4	 9.09%
B. 较大	28	 65.91%

C. 一般	10	 22.73%
D. 较小	1	 2.27%
E. 没有	0	 0%

III. 当披露的事项类型相同时，您是否建议项目组“在描述同一事项时，改变侧重点”让关键审计事项持续具有信息含量呢？

A. 非常建议	1	 5%
B. 建议	14	 70%
C. 不确定	3	 15%
D. 不太建议	1	 5%
E. 非常不建议	1	 5%

由表 5-6 可得，66.67%的受访者认同“描述同一事项时，改变侧重点”可以让关键审计事项持续具有信息含量，这部分人中 75%有较大意愿这样做，75%的质控部门复核人员建议这样做。可见此做法受到了较大的认可。

## （二）访谈结果

如果本年披露的事项类型和项数与去年完全相同，除了改变侧重点，还有哪些措施能使文本内容有别于去年呢？实地调研中笔者探究了这一问题。

首先，即便当年关键审计事项类型与上年相同，那么该事项的具体情况、审计应对措施的表述方面是否做了符合实际情况的必要改变？需要根据具体项目分析所列示的关键审计事项是否发生新的情况。例如：收入中存在非常规交易并且利润主要依赖于该非常规交易，需要提醒项目组补充完善非常规交易程序的应对措施；上年对发出商品实施了监盘程序，但今年由于受疫情影响无法实施监盘，最终实施了函证这一替代程序，最终在沟通关键审计事项时肯定要如实反映这一事实。

其次，可以就审计风险和面临的环境变化进行比较或者差异化陈述，尽可能体现两年的区别。比如与上年相比，该事项是否在某些方面发生了改变，或者是否有新的方面需要提请财务报表使用者关注。在文字表述方面，不断地作出改进，力求描述更加准确和清晰。

当然，也有部分受访者认为，如果项目组严格按照关键审计事项准则执行审计工作，最终认为本年披露的事项类型和项数与去年完全相同，不会特意要求编制人员对文本内容作出重大改变。但有一点会事先确认：即便当年关键审计事项

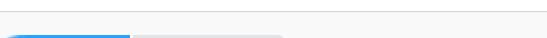
类型与上年相同，那么该事项的具体情况、审计应对措施的表述方面是否做了符合实际情况的必要改变？例如：上年对发出商品实施了监盘程序，但今年由于受疫情影响无法实施监盘，最终实施了函证这一替代程序，最终在沟通关键审计事项时肯定要如实反映这一事实。

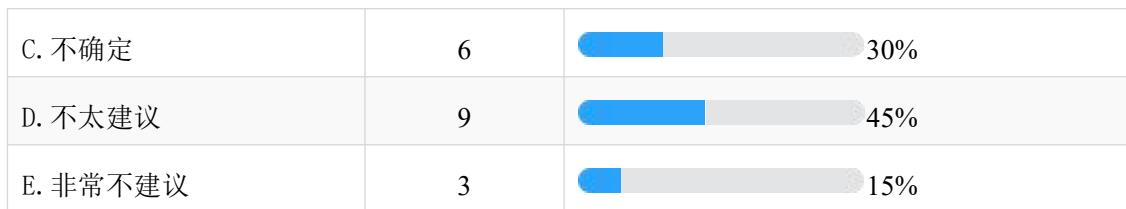
#### 四、改变关键审计事项文本语调

##### (一) 问卷调查结果

有学者指出，语调情感越积极，传递给市场的信息也越积极，市场反应越趋于正面，说明语调也能为投资者提供决策有用的信息。由此，“改变关键审计事项文本语调”也许能让关键审计事项持续具有信息含量，对此提升路径的问卷调查结果如表 5-7 所示。

表 5-7 可能提升路径之“改变关键审计事项文本语调”的问卷调查结果

I. 您是否认同“改变关键审计事项文本语调”可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？		
选项	小计	比例
A. 非常认同	4	 6.06%
B. 认同	10	 15.38%
C. 不确定	23	 34.85%
D. 不太认同	25	 38.46%
E. 非常不认同	3	 4.55%
II. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？		
选项	小计	比例
A. 很大	3	 12%
B. 较大	17	 72%
C. 一般	4	 16%
D. 较小	0	 0%
E. 没有	0	 0%
III. 您是否建议项目组撰写人员“改变关键审计事项文本语调”让关键审计事项持续具有信息含量呢？		
选项	小计	比例
A. 非常建议	2	 10%
B. 建议	0	 0%



关键审计事项编制人员中，不认同该做法的人数是认同该做法人数的两倍；质控部门复核人员中，仅有 2 位建议项目组撰写人员“改变关键审计事项文本语调”让关键审计事项持续具有信息含量。可见，总体上执业人员不认可该方式。

## （二）访谈结果

实地调研中，所有受访者均不认可此方式。原因如下：

首先，审计准则中对审计报告的各要素都有明确的规范要求，包括语气语调的格式。审计报告作为一种具有法律效力的公文，行文方式上通常采用陈述语气，以中立者的姿态，使用规范、严肃、平实的文字加以叙述。关键审计事项作为审计报告各要素中重要组成部分，过度积极的表述可能陷入“绝对保证”，过度消极的表述可能陷入“不负责任”。

其次，新审计准则要求会计师不对关键审计事项单独发表意见，调整关键审计事项的语气语调，一定程度上体现了审计师的意见倾向，与审计准则的精神不符，损害独立、客观的要求。所以关键审计事项的语气应为中立的语言，不应有偏向性，应该在准则规定的范围内尽可能用平静的语气客观地描述事实。

第三，关键审计事项是会计师在审计工作中认为对财务报表审计最重要的事项。如果要求强调语气语调，大部分会计师可能会选择积极的语调语气，尤其是应对措施部分，可能会导致应对措施与实际执行情况不符。并不能从实质上增加关键审计事项的信息含量。

最后，有一位受访者提出，注册会计师在撰写关键审计事项时，往往应该倾向于消极保证。因为审计本身受整体宏观环境、企业客观条件、审计时间限制、审计抽样数量等因素掣肘，注册会计师不可能 100% 保证被审计单位的全部事项都是真实、准确的。

## 五、增加关键审计事项段的可读性

### （一）问卷调查结果

关键审计事项需要遵循言简意赅、表达准确的原则。关键审计事项具有的信息含量能够被信息使用者识别和运用，才能对决策有用。因此，把“增加关键审计事项段的可读性”作为关键审计事项持续信息含量的可能提升路径之一，对此

提升路径的问卷调查结果如表 5-8 所示。

表 5-8 可能提升路径之“增加关键审计事项段的可读性”的问卷调查结果



63.64%的问卷调查受访者认同提高 KAM 的可读性可以让关键审计事项持续具有信息增量，并且其中 88.1%的人有很大或较大的意愿这样做，建议或者非常建议这样做的质控部门复核人员也超过半数。可见，总体上受访者认可此做法。

## (二) 访谈结果

因此，实地调研过程中，笔者进一步了解到如下方法能提高可读性，使关键审计事项持续具有信息含量：

(1) 尽量不使用过于专业的会计、审计和其他专业技术的术语。如提及“实质性分析”程序时，进一步表述分析的对象、计算的比率等。

(2) 引用数据，让数字说话。例如，可以披露关键审计应对程序执行情况的量化描述，这有利于提高审计底稿质量和对业务真实性核查的具体情况。

(3) 列举获得的关键审计证据，提高可读性的同时，证实注册会计师的工作。

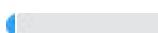
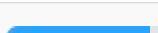
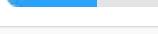
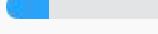
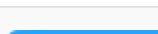
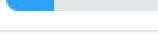
(4) 本质上还是要提升注册会计师的文字表述能力。通过案例分析及文字表述能力培训等，使项目组撰写人员的文字表达和思维能力得到进一步训练，增强其驾驭和归纳能力，不仅要减少冗余、繁杂的信息，使关键审计事项简明、准确、精要，可读性强，还要使关键审计事项层次清楚、繁简有度，突出重点内容，比如根据各个关键审计事项的重要程度来排列其顺序。

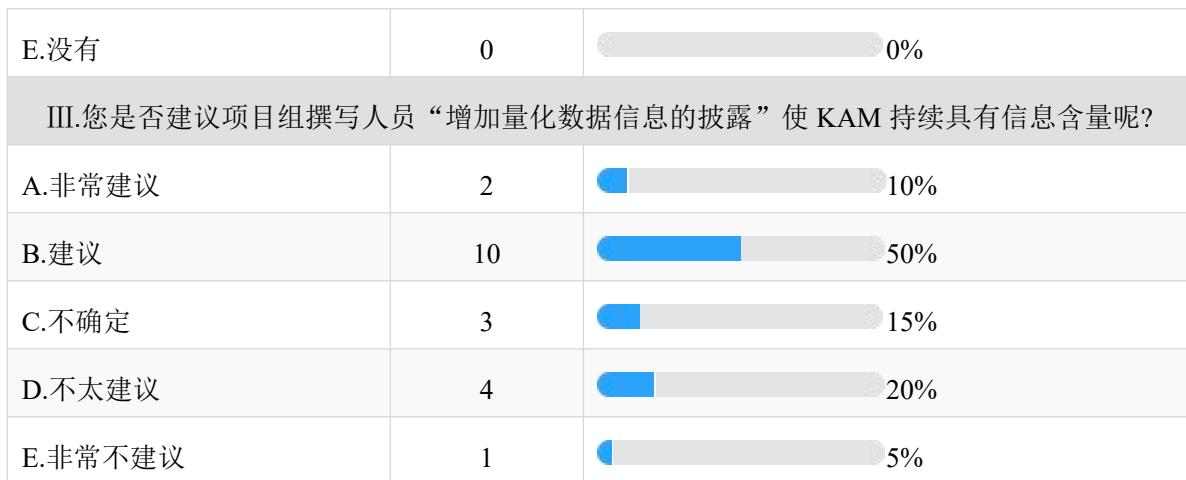
## 六、增加量化数据信息的披露

### (一) 问卷调查结果

王艳艳(2018)指出，关键审计事项段信息精确度的提高能够增加审计报告信息含量。因此，本文把“增加量化数据信息的披露”作为关键审计事项持续信息含量的可能提升路径之一，对此提升路径的问卷调查结果如表 5-9 所示。

表 5-9 可能提升路径之“增加量化数据信息的披露”的问卷调查结果

I.您是否认同“增加量化数据信息的披露”可以让关键审计事项持续具有信息含量呢?		
选项	小计	比例
A.非常认同	2	 3.03%
B.认同	33	 50%
C.不确定	21	 31.82%
D.不太认同	10	 15.15%
E.非常不认同	0	 0%
II.如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢?		
选项	小计	比例
A.很大	4	 11.43%
B.较大	23	 65.71%
C.一般	6	 17.14%
D.较小	2	 5.71%



超过一半的项目组关键审计事项编制人员认同“增加量化数据信息的披露”可以让关键审计事项持续具有信息含量并且绝大部分人都有较大的意愿这样做，60%的质控部门复核人员也建议实践该做法。可见，总体上受访者认可此做法。

## (二) 访谈结果

进一步实地访谈发现，该路径的可行性区分事项描述段和审计应对段存在不同情况。若在确认关键审计事项的原因中披露量化数据信息，同时索引至财务报表的相关披露，有助于提升关键审计事项的信息含量。如将收入确认作为关键审计事项，披露收入的金额，本期与上期相比增加额（减少额），增长（降低）比例等量化信息，或者将商誉减值确定为关键审计事项时，披露商誉的金额，占总资产比例或净资产比例等数据，有助于报表使用者对这些事项确定为关键审计事项的原因有直观的感觉，有利于提升关键审计事项持续具有信息含量。

就KAM审计应对段而言，若在审计应对中披露量化数据信息，如披露审计人员确定的重要性水平、抽样比例的具体数值，并不一定能使关键审计事项持续具有信息含量。原因在于需从数量和质量两方面来综合评价审计证据，而披露具体数值只是从数量上片面来考虑审计程序的充分性，容易造成报表使用者片面认为量化数据越高越有保障的可能，误导其投资决策。例如披露重要性水平金额可能与关键审计事项的信息并不具有相关性；抽样是审计人员执行审计工作过程中运用的一种方法，抽样比例的具体数值大小对于评价审计人员获取充分、恰当的审计证据并不具有直接必然的联系。所以在审计应对部分披露量化数据类型不一定对于提高关键审计事项持续具有信息含量有所帮助。

这里的量化数据信息无非两类，一类是与财务报表相关的信息，一类是审计工作相关的信息。不管是改变哪一类信息披露，都应当从报表使用人的信息需求、可理解程度去考量该如何作出改变。这其中还有一个“度”的问题。比如说，注册审计人员往年在应收账款审计应对措施中披露了“我们对重要客户实施了函证

程序”，今年描述审计应对时，在上年基础上进一步披露为“我们对重要客户实施了函证程序，函证回函确认金额占应收账款期末余额的比例为 70%”，可能会增强报表使用者的“新鲜感”、“安全感”。但是，如果注册审计人员又进一步披露了关于与函证程序相关的样本总体、抽样方法、抽样比例这些极具审计专业性的信息，反而会使报表使用者（特别是普通投资者）一头雾水。

#### 第四节 关键审计事项持续信息含量的影响因素

基于理论基础和理论分析，通过问卷调查和实地调研发现关键审计事项准则的执行难度、事务所培训学习情况、与被审计单位沟通情况、激励情况，构成关键审计事项是否能持续具有信息含量的四个主要影响因素。

##### 一、关键审计事项准则的执行难度

###### （一）关键审计事项审计报告准则的基本应用难度

做好关键审计事项的基本披露工作是使关键审计事项持续具有信息含量的前提。对于关键审计事项审计报告准则基本应用难度的问卷调查结果，如图 5-5 所示。47.68% 的受访者认为关键审计事项审计报告准则的基本应用存在难度，一半的受访者认为难度一般，微乎其微的受访者认为其简单。

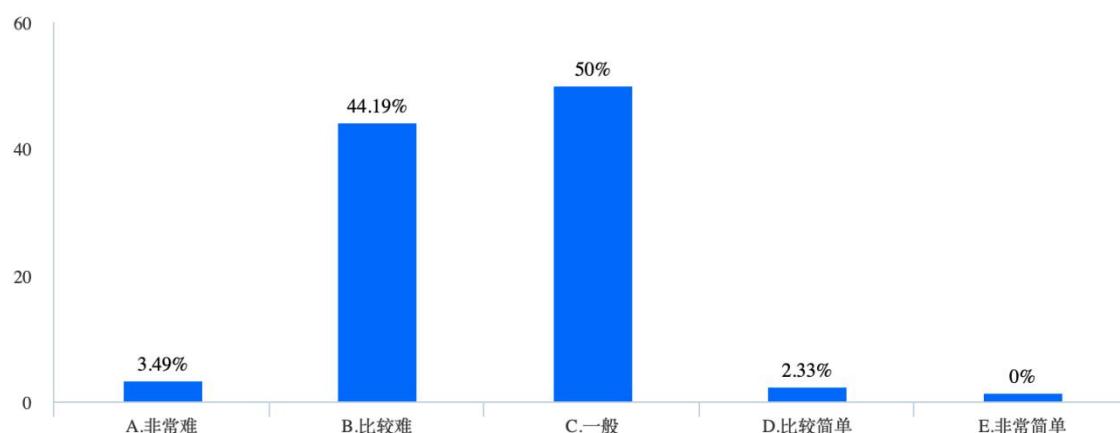


图 5-5 关键审计事项审计报告准则的应用难度

进一步地探究编制和复核关键审计事项过程中的具体难点，请受访者按困难程度由高到低对难点进行排序，根据选项的排序情况计算平均综合得分，结果如图 5-6、图 5-7 所示。关键审计事项编制过程中，受访者们认为难度最高的是关键审计事项类型的选择以及描述时侧重点的选择；复核过程中，受访者们认为最大的难点则是判断上述的这两项工作是否恰当。由于关键审计事项披露工作本身

的困难性，可能导致审计人员在工作中出现失误，比如选择的事项不是“最关键”的，此时关键审计事项具有的信息含量是错误的，那么持续具有错误的信息含量也没有意义。

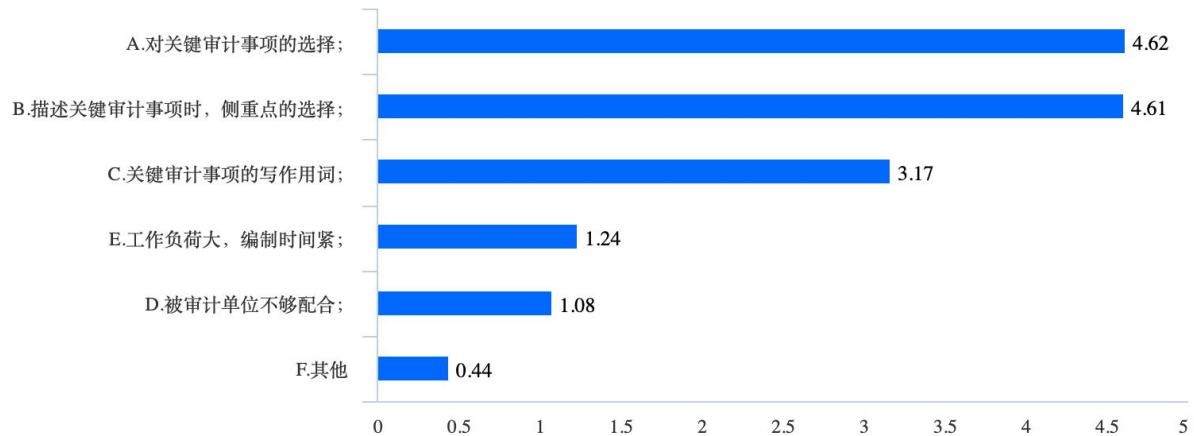


图 5-6 编制关键审计事项过程中的具体难点

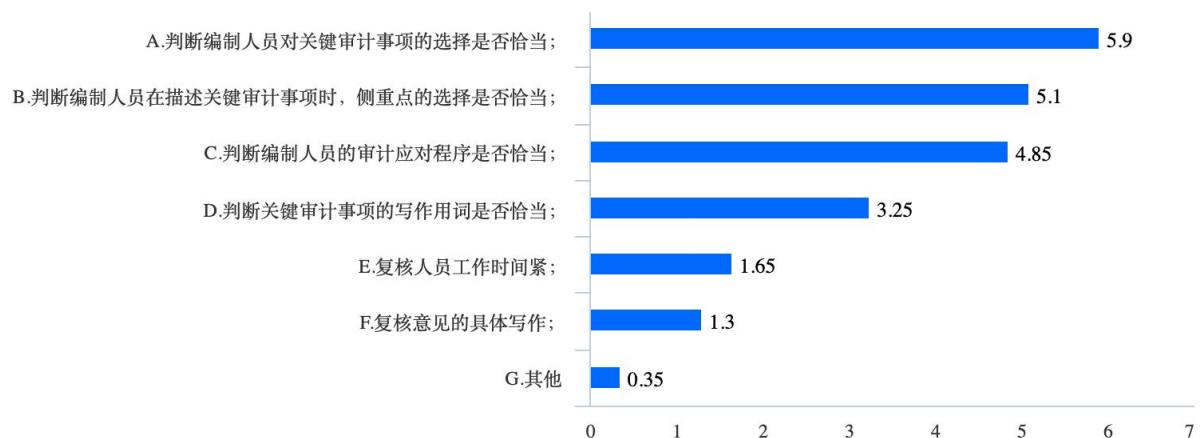


图 5-7 复核关键审计事项过程中的具体难点

## (二) 关键审计事项持续具有信息含量的难度

要使关键审计事项持续具有信息含量，本身就颇有难度，因此这项工作的性质为审计人员做好关键审计事项持续具有信息含量的工作设置了障碍。中注协提出，期望以后每年披露的关键审计事项能持续具有信息含量，常讲常新，对于执行难度的问卷调查结果如图 5-8 所示。

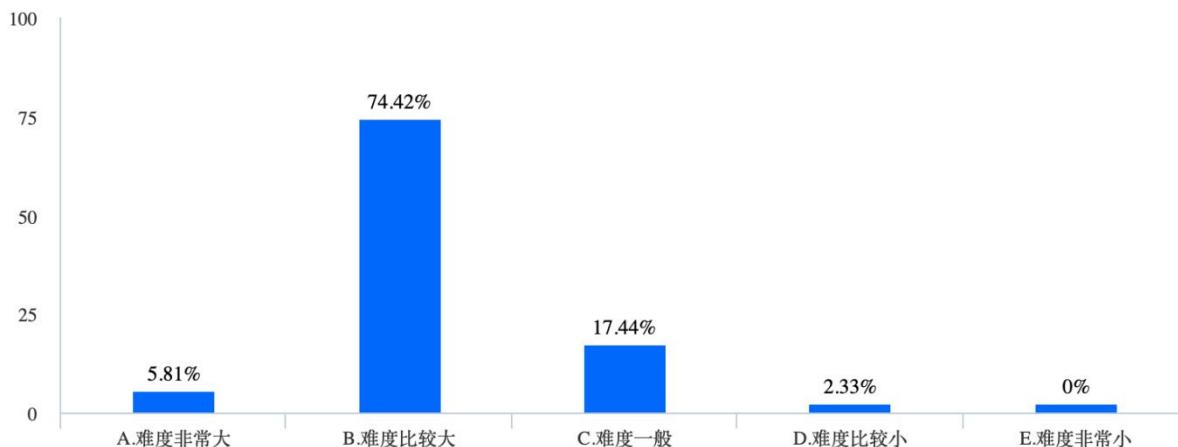


图 5-8 KAM 持续具有信息含量的挑战性

74.42%的受访者认为要使关键审计事项能持续具有信息含量难度比较大，5.81%的受访者觉得难度非常大，17.44%的受访者觉得难度一般，只有2个人觉得难度比较小。由此可见，后续年度关键审计事项常讲常新的确是一项具有难度的挑战。

一方面，每个事务所有自身的行事风格，在一段时间的磨合后，关键审计事项的表述可能会有所差异，但文本越来越趋同的趋势会非常明显。另一方面，难度取决于上市公司是否在本年度有实质性的商业变化。当上市公司经营情况随着客观环境发生实质性的商业变化，对于变化的核心内容可以做到针对性地表达，此时，关键审计事项的常讲常新比较容易，不具备难度。

而实际上，大多数公司经营业务持续稳定，外部环境也是基本稳定，审计识别出的重大领域会略有变化，但较少出现根本性变化或重大变化，相应关键审计事项可能每年集中在同样的事项，此时，要做到常新就很难。比如，某位受访者审计一家上市公司，该公司十年来持续专注主业，不发展多元化，且股权架构以及股票市值等也一直保持稳定。对于此类上市公司，要保证关键审计事项的持续更新，的确很困难。

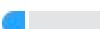
另外，有项目组人员指出，由于企业经营过程中可能会出现战略转变和突发情况，注册会计师需要判断关键审计事项是否随之发生转变、报告使用人更关心哪些内容，这些职业判断也具有难度，判断不准确可能使关键审计事项内容失去作用。

## 二、事务所培训学习情况

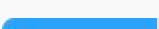
为了确保关键审计事项审计报告准则顺利实施，事务所学习资料下发情况和培训情况如表 5-10 所示。绝大部分人收到过学习资料或参加过讲座培训，有 10.47% 的受访者没有收到学习资料，有 10.47% 的受访者收到的学习资料后续没

有更新，有 12.79% 的受访者没有参加过讲座或培训。事务所缺乏学习资料、学习资料不更新、不开展讲座培训、培训学习覆盖不全面，都不利于关键审计事项持续具有信息含量。

表 5-10 事务所培训学习开展情况

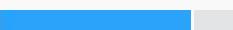
I . 为了确保关键审计事项审计报告准则顺利实施，您有收到过学习资料吗？		
选项	小计	比例
A. 有收到，并且经常更新	24	 29.07%
B. 有收到，偶尔更新	45	 52.33%
C. 有收到，后续没有更新	7	 8.14%
D. 没有收到	9	 10.47%

II . 为了确保关键审计事项审计报告准则顺利实施，您参加过培训或讲座吗？		
选项	小计	比例
A. 新审计报告准则颁布以后多次参加	28	 32.56%
B. 在新审计报告准则颁布当年参加过	46	 54.65%
C. 没有参加过	11	 12.79%

具体而言，培训学习涉及内容如表 5-11、表 5-12 所示。无论是学习资料还是培训讲座，近 80% 的内容关于准则或应用指南原文、关键审计事项的披露现状，近 50% 关于关键审计事项的具体写作注意事项，这些都适用于指导披露关键审计事项的一般性工作。只有大约 10% 受访者收到的学习资料或者参加的培训讲座，涉及如何使关键审计事项持续具有信息含量。事务所的学习培训内容缺乏如何使关键审计事项持续具有信息含量的内容，也成为影响因素之一。

表 5-11 学习资料涉及内容

如果您有收到过学习资料，主要涉及关键审计事项的哪些方面呢？（可多选）		
I . 编制人员		
选项	小计	比例
A. 准则或应用指南原文	50	 82.26%
B. 披露现状统计分析或案例分析	45	 74.19%
C. 关键审计事项的选择判断分析	33	 54.84%

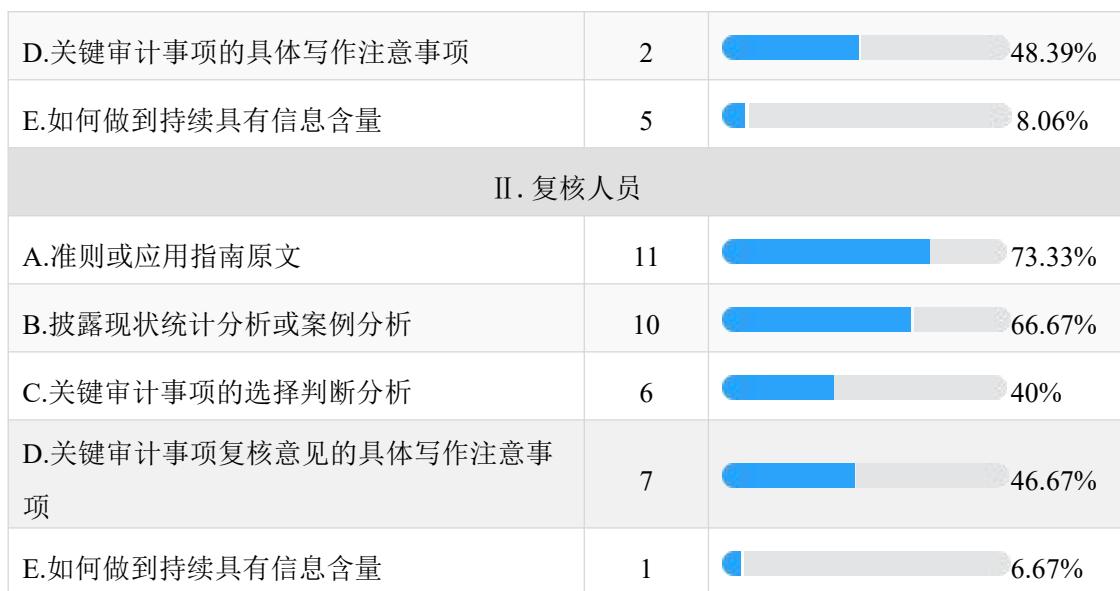
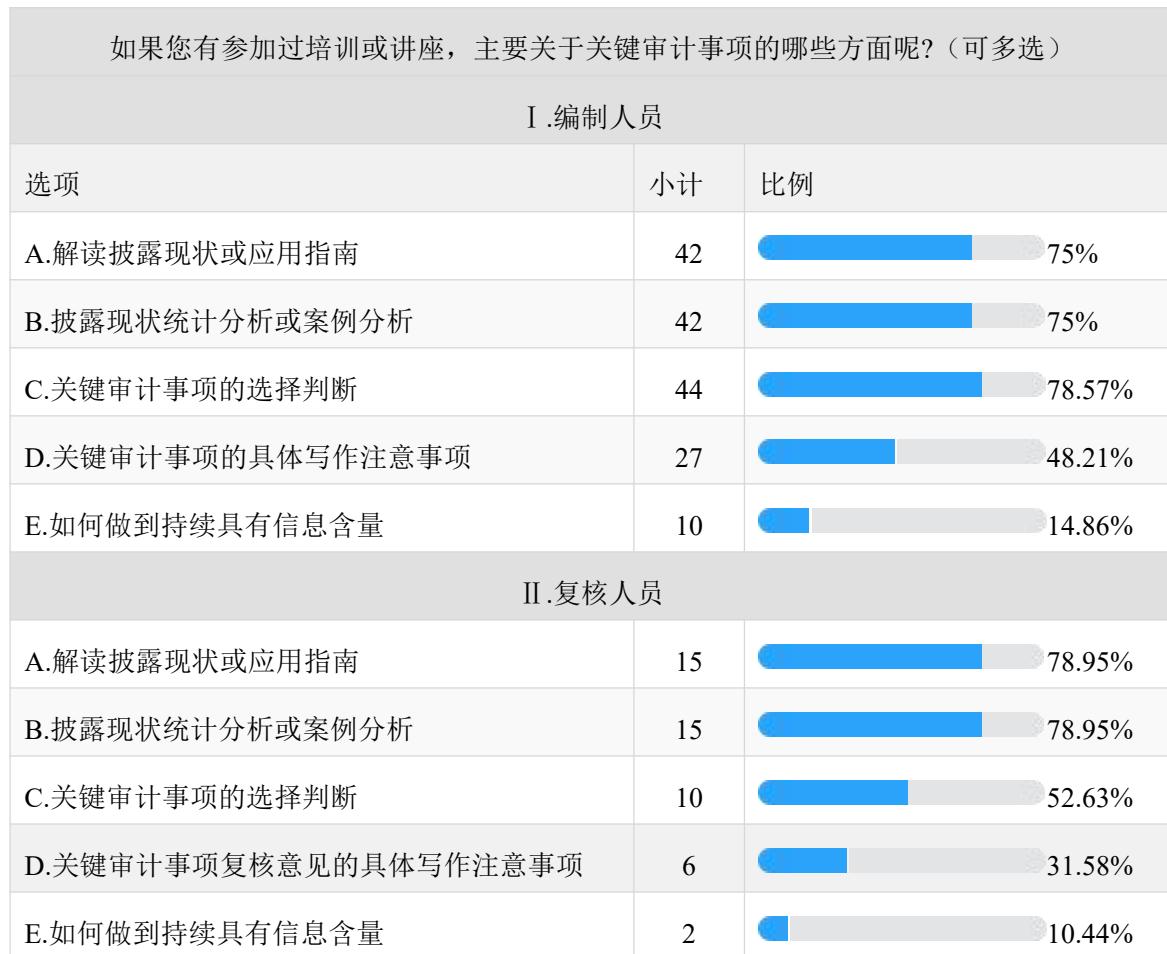


表 5-12 培训讲座涉及内容



### 三、与被审计单位沟通情况

目前，实务中已经出现由于和治理层沟通不够充分而被证监局处罚的情况。2021年，某事务所与创源股份（300703）治理层沟通的过程中，在收入确认方面仅提及了出口业务收入，未提及贸易业务收入的风险情况，因此被出具警示函。可见，事务所与被审计单位的沟通情况是关键审计事项持续信息含量的影响因素之一，问卷调查结果如图5-9、5-10所示。

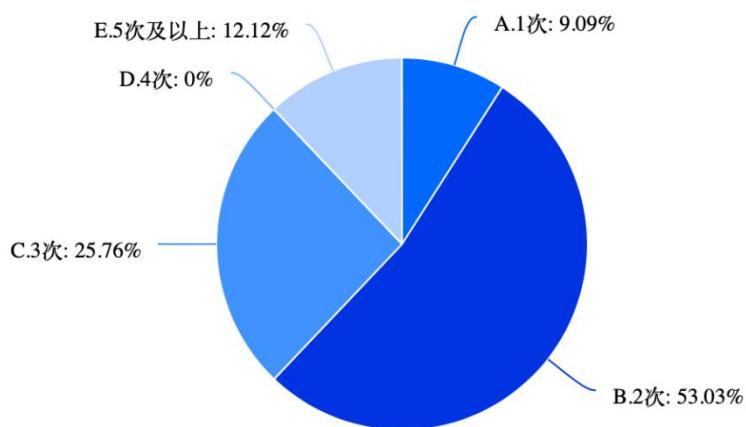


图 5-9 与被审计单位沟通次数

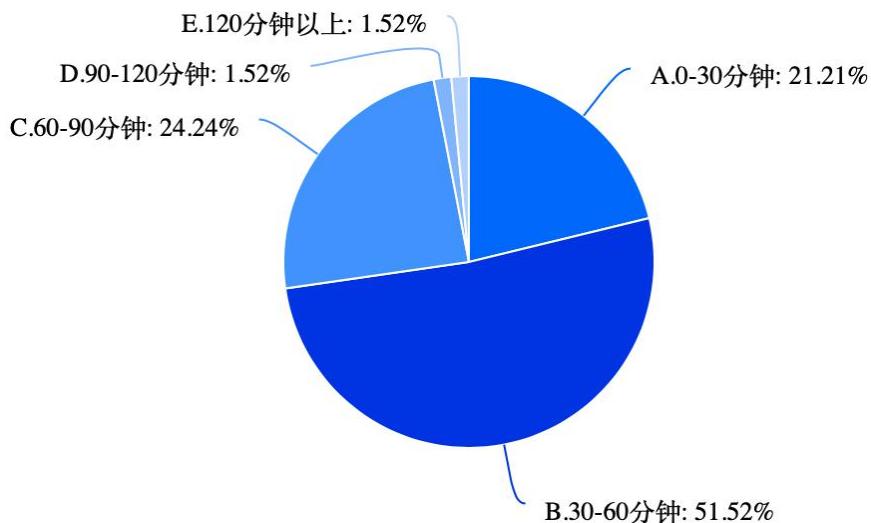


图 5-10 与被审计单位沟通时长

就与被审计单位的沟通次数来看，超过一半的受访者与被审计单位沟通2次，沟通3次的位列第二，沟通次数过少（即1次）或沟通次数偏多（5次及以上）的情况占少数。就沟通时长而言，51.12%的受访者沟通30-60分钟，约20%

的受访者沟通 0-30 分钟或 60-90 分钟，只有 2 名受访者沟通 90 分钟以上。

关键审计事项段的起草和定稿是一项审慎严谨的工作，可能涉及到和事务所内部质量控制及被审计单位的反复沟通。而由问卷调查结果来看，项目组人员与被审计单位沟通次数偏少且沟通时间偏短，这不利于做好披露关键审计事项的基础性工作，更不利于使 KAM 持续具有信息含量。

#### 四、 审计人员的激励情况

访谈过程中，有位受访者认同增加量化数据信息能够让关键审计事项持续具有信息含量，但是如果没有法定要求，没有意愿这样做，原因在于“不可能为了增加信息含量给自己或客户找麻烦，市场或是监管部门也不可能因为注册会计师定性加定量披露信息给与奖励。”由此可见，激励机制不健全是关键审计事项持续信息含量的影响因素之一。对于个人做好关键审计事项段持续具有信息含量的激励或好处，问卷调查结果如图 5-11 所示。

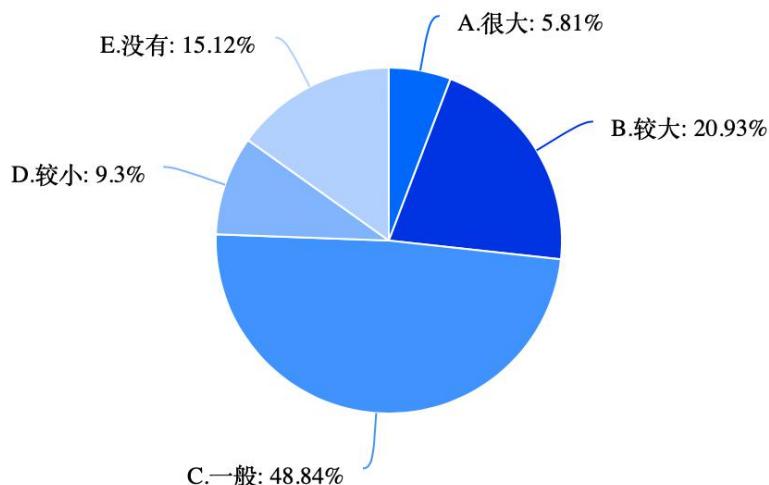
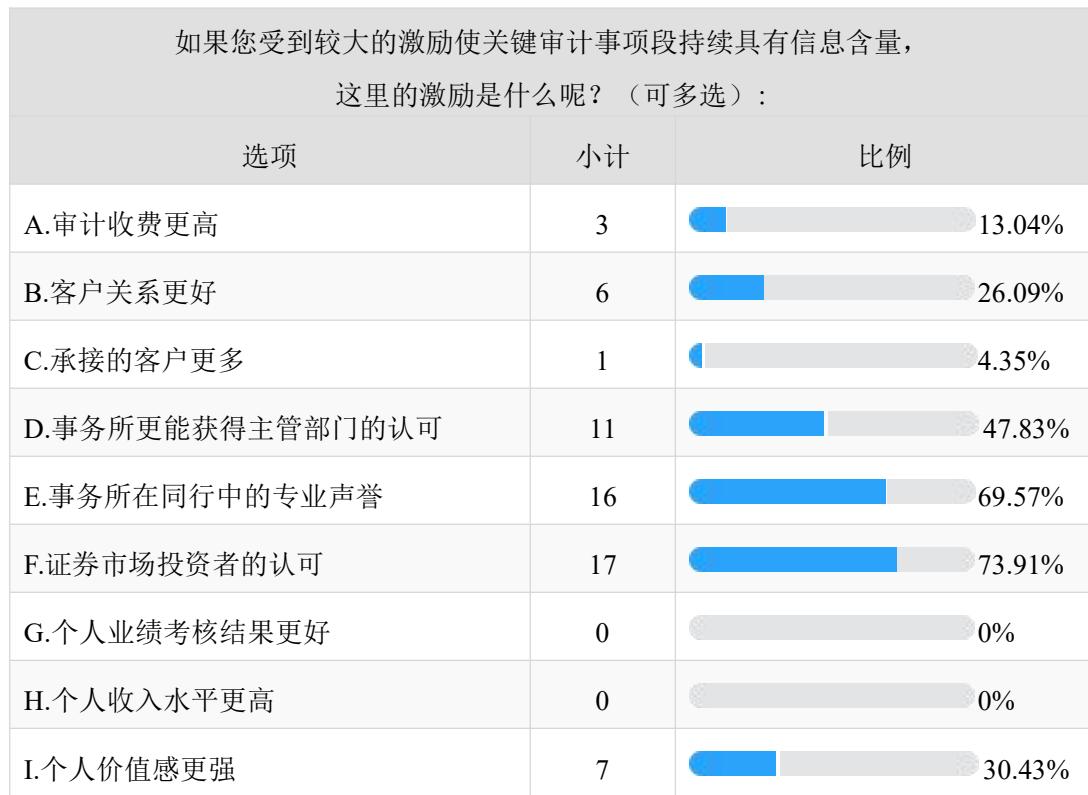


图 5-11 做好关键审计事项段持续具有信息含量的激励

48.84% 的调查对象受到的做好关键审计事项段持续具有信息含量的激励为一般，8.86% 的调查对象受到了较小的激励或好处，还有 13.92% 受访者根本没有收到任何激励。总体来看，对于个人做好关键审计事项段持续具有信息含量的激励不足。进一步而言，调查对象受到的具体激励如表 5-13 所示。

表 5-13 受到的激励措施



目前最普遍的激励是证券市场投资者的认可、事务所在同行中的专业声誉及事务所更能获得主管部门的认可，而关于个人业绩考核结果与个人收入水平的激励措施，最受访谈对象关注，却没有人受到该项激励。由此可见，目前注册会计师做好关键审计事项的激励主要还是以精神层面为主，个人物质层面的激励没有得到满足，所以执业人员积极性不高。

## 第六章 结论与建议

### 第一节 研究结论

增加关键审计事项段是审计报告的重大变革，然而随着时间的推移，相关研究发现关键审计事项同质化问题严重，实务中关键审计事项模板化现象突出。为了解我国证券市场关键审计事项披露的变化趋势，本文在文献梳理和理论分析的基础上，对 2017-2019 年我国上市公司的关键审计事项进行文本分析，并且通过问卷调查和实地访谈，进一步了解注册会计师是如何理解和具体处理文本分析中可能提高持续信息含量的五种路径，以及影响他们提高持续信息含量的各种可能因素。本文研究结论如下：

第一，从文本相似度来看，大部分上市公司披露的关键审计事项有较大比例内容与往年重复，甚至存在一字不漏的照搬照抄现象，持续信息含量处于较低状态；从项数来看，前年度披露项数相同的公司集中于制造业，多由本土事务所审计，且 2019 年持续信息含量下降的企业多于 2018 年；就语调而言，单凭此特征难以评判关键审计事项的持续信息含量；至于可读性，事项描述段的可读性变化不大，而要使审计应对段在可读性维度持续具有信息含量，具有难度；精确度层面，事项描述段的持续信息含量下降，审计应对段的持续信息含量难以判断。

第二，绝大部分注册会计师认可关键审计事项对投资者、上市公司、注册会计师审计行业的积极作用，并且认为有必要让关键审计事项持续具有信息含量，但当上市公司本年度无实质性的商业变化时，常讲常新具有难度。那么基于会计师事务所技术层面，执业人员认可且实务上可行的提升路径有描述同一事项时改变侧重点、增加关键审计事项段的可读性、增加量化数据信息的披露；不可行的提升路径是改变披露项数、改变事项披露类型、改变关键审计事项文本语调。

第三，结合理论分析、问卷调查和实地访谈，发现关键审计事项的执行难度、事务所培训学习、与被审计单位沟通、审计人员的激励，构成关键审计事项是否能持续具有信息含量的四个主要影响因素。具体而言，目前关键审计事项准则的应用难度高；事务所学习培训内容鲜少涉及关键审计事项的持续信息含量；注册会计师与被审计单位之间沟通次数少、时间短；物质层面激励缺乏。

## 第二节 对策与建议

事务所出于自身执业风险和审计风格的考虑，在连续承接同一上市公司的情况下，各年度审计报告中的关键审计事项呈现较高的同质化，再加上上市公司本身在经营和业务方面没有发生重大变化的情况下，关键审计的项数和内容一致性的程度也将较高。因此，本节围绕外部主管部门、被审计单位、会计师事务所、注册会计师四个层面，为关键审计事项持续具有信息含量提出应对策略和建议。

### 一、外部主管部门层面

准则制定的前提应该尊重注册会计师的职业判断，不要为了新而新，为了变而变。由于报告使用者多数是非专业的，主管部门制定规则时要把复杂的事简单化，专业的语言通俗化，才能让报告体现价值。针对如何使关键审计事项持续具有信息含量，准则制定机构可以出台一些实施细则或以文件形式给与信息范围要求；也可以出版关键审计事项持续具有信息含量的优秀案例集合供各界学习参考；还可以召集审计参与各方多多研讨、交流，搜集归纳各方意见和建议。再次待条件成熟后，制定刚性的披露指南，才或有可能有效提升信息含量。同时，披露关键审计事项不应是对审计机构单方面的要求，建议在上市公司年度报告披露格式中，也要求披露与审计机构沟通审计关键审计事项的内容。

负面检查惩戒是底线，促使审计人员被动地使关键审计事项持续具有信息含量。监管部门可以定期抽查关键审计事项段，披露持续含量优秀和欠佳的典型案例，进行分析、评审；抽查到关键审计事项照搬照抄往年内容的情况，予以通报并惩戒，起到威慑作用。但是监管部门应该在执业判断基础上，对注册会计师是否已勤勉尽责作出判断，明确注册会计师审计程序的边界，对审计程序要求以及审计师勤勉尽责的责任也进行量化。否则，动辄以未导致错报的过程瑕疵、未尽勤勉尽责的理由对审计机构进行处罚，不利于社会核心价值观倡导；以有罪推定，要求审计视客户诚信极低假设而执行严厉、苛刻审计程序，构成社会资源、审计资源浪费。监管部门应更多对造假者施加严厉的处罚，对造假根源进行切除，而非过多依赖审计。监管机构还可以建立机制，使被审计单位治理层更加重视审计报告披露关键审计事项段可能产生的影响，重视与会计师沟通关键审计事项的过程，加强注册会计师与被审计单位之间的沟通，从而使关键审计事项持续具有信息含量。

正面激励是动力，促使审计人员主动地使关键审计事项持续具有信息含量。例如英国投资者协会举办了优秀审计报告评奖行动，中国注册会计师协会也可以举办以关键审计事项持续信息含量为评判标准的评奖活动，为事务所每年的综合评价加分。同时，行业协会应该加强对关键审计事项常讲常新的宣传力度。

## 二、被审计单位层面

被审计单位及其管理层首要的是做好本职工作，按照企业会计准则的规定编制“三表一注”，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制体系，规范重大事项的决策程序，建立健全风险评估流程，恰当识别、评估和应对与财务报告相关的经营风险，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

上市公司的治理层可以充分、有效地与注册会计师沟通企业的重大事项，及时公告重要信息，针对注册会计师在审计报告中编写的关键审计事项，应结合公司自身实际情况给予意见和指导。具体而言，被审计单位每年可以对关键审计事项的确认和应对有一个自我复盘，治理层和管理层应当对该关键事项的重要程度有清楚的认识，并具有相关的会议纪要或是应对举措供会计师参考。

事务所期望在充分沟通的基础上，被审计单位对注册会计师披露关键审计事项的相关工作能主动给予更多的理解和支持，不仅包括积极配合注册会计师获取披露关键审计事项的相关信息，也包括避免对注册会计师披露关键审计事项施加压力或干扰。

## 三、会计师事务所层面

为增强关键审计事项的信息披露质量和持续信息含量，事务所可以从管理层面和技术层面发挥自身的作用：

基于管理层面，事务所可以将“关键审计事项是否持续具有信息含量”作为业绩考核指标，与个人的薪资收入挂钩或者作为晋升的评判标准之一。除此之外，事务所还可以定期开展内部评比，评选优秀审计报告和持续具有信息含量的关键审计事项段，对获奖者颁发奖励，起到模范带头作用的同时激励注册会计师主动关注关键审计事项的信息含量。最后，可以就关键审计事项常讲常新定期举办专题讲座培训或者下发相关学习资料并保持更新，提高注册会计师的专业胜任能力。

基于技术层面，事务所的质量管理体系应该强调关键审计事项持续具有信息含量的重要性，通过制定相应的执业技术文件，指导审计人员使关键审计事项持续具有信息含量。另外，事务所要加强业务部门与其他支持部门的密切合作，事务所的技术部门应加大对上市公司较为集中的行业的研究力度和投入，在不同的审计年度根据内外部环境变化，增强及时识别和预警出行业所面临重大风险和关键风险点的能力，从而为执业注册会计师识别和撰写个性化关键审计事项提供必要的技术支持。

## 四、注册会计师层面

### (一) 项目组编制人员

关键审计事项的编制人员是确保关键审计事项持续具有信息含量的第一线人员，该人员的撰写水平和撰写风格将最能直观反映审计报告质量的高低。故提出如下建议：

一是努力提升职业水平和执业能力。首先，加强自身对关键审计事项的披露经验的总结，积极与同行进行交流，学习先进的披露做法。同时，加强审计项目组内部的讨论与分析，主动与上级领导、内核人员的沟通，努力做到科学、准确地识别关键审计事项，使相关应对措施更趋合理。此外，积极参加所内培训等，进一步提升自身对于关键审计事项的理解与判断能力、编制与写作水平，做好资本市场的守门人。

二是要求具备一定执业经验的人员来担任编制关键审计事项的角色。项目组内部要重视关键审计事项编制人员的职级和级别，最好确保对该项目有全局把控能力的人来担任。比较理想的人选是项目合伙人，其次可以是该项目的负责人。并且开展相关的培训课程，鼓励项目经理级及以上人员关注关键审计事项的持续信息含量。

三是注册会计师要跳出模板来编写。关键审计事项编制人员要能真正解放思想，跳出市场上的模板或样本来撰写关键审计事项，结合公司所处宏观背景情况、公司自身情况、审计中识别出的风险领域等因素，尽可能披露与被审计项目相关的个性化信息，行文上避免千篇一律的“八股文”，以增强关键审计事项的信息含量和相关性，例如某些应对措施可能是通用的审计程序，但根据客户的实际情况执行一些针对性的审计程序可能更有效果。

### (二) 质控部门复核人员

一是事前加强政策研究，给予项目组更多指导。质控部门复核人员在工作之余应该加强学习披露关键审计事项的相关准则及要求，基于此展开关键审计事项持续具有信息含量的研究，包括但不限于：收集总结关键审计事项的优秀及欠佳案例，内部形成专项研究案例并保持定时更新，以供项目组学习借鉴，提高员工职业素养；及时将质控过程中发现的同质化问题反馈给事务所适当层级的监控人员，以便事务所及时制定实务指引。

二是事中及时与项目组进行必要的沟通，切实了解审计项目的执业情况。一方面，需要对公司所处行业有清晰的了解，例如针对广告、互联网行业，在常规审计程序之前需要关注项目组对 IT 审计的执行情况，包括客户充值、日均用户、单一客户平均贡献率等个性化程序的执行情况；再如针对医药行业，需要关注对市场推广费的审计核查程序，并指导项目组将这些信息纳入关键审计事项的披露范畴。另一方面，需要对公司自身经营情况的变化有深刻的认识，需关注公司报

告期是否进行了重大重组、是否进行了大额的对外投资、是否进行了其他金额重大的非常规交易等，并检查或指导项目组是否将商誉、金融资产等本期的重大变化纳入关键审计事项中。对项目有全局观的认识，要求质控部门复核人员在计划阶段与实施程序阶段，及时与项目组人员（例如项目经理、项目合伙人）交流沟通，以加强对被审计单位的了解，识别、评估重大风险，判断执业人员确定的关键审计事项，是否与自己了解的情况是否一致，是否存在遗漏、错选关键审计事项。

三是事后认真履行复核职责，把控审计报告质量。在完成审计工作和编制审计报告阶段，不仅要重点关注项目组识别的关键审计事项是否与风险评估底稿相对应，复核其作为关键审计事项的理由是否充分，是否与公司的实际情况相符，是否与管理层进行沟通，还应严格把关执业人员确定关键审计事项的底稿，确定是否按照准则要求确定关键审计事项，并有效执行应对措施。基于上述前提，客观评价项目组确定的关键审计事项是否适当，判断每个项目是否根据实际情况披露关键审计事项，而不是照搬照抄。对于质控过程中发现的不符合准则要求的事项应及时予以指出，给出基于个人职业判断的意见或建议。

### 第三节 本文的局限性

本文通过问卷调查和实地访谈，基于关键审计事项供给方——会计师事务所的视角，探究了关键审计事项持续信息含量变化的影响因素及若干可能的提升路径。但是对于关键审计事项的需求方——投资者的看法没有展开调查研究，使得本文的研究结论存在一定的局限性。

此外，由于笔者能力有限，难以综合量化关键审计事项披露形式上的差异变化情况，所以没有检验投资者对关键审计事项披露形式变化的市场反应。

## 参考文献

- [1] 曾庆生,周波,张程,陈信元.年报语调与内部人交易:“表里如一”还是“口是心非”? [J].管理世界,2018,34(09):143-160.
- [2] 陈丽红,张呈,张龙平,牛艺琳.关键审计事项披露与盈余价值相关性[J].审计研究,2019(03):65-74.
- [3] 郭葆春,郭蓉.关键审计事项、公司内部治理与审计质量[J].中国注册会计师,2019(07):50-56.
- [4] 韩冬梅,张继勋,杨雪梅.关键审计事项结论性评价与审计师感知的审计责任——项实验证据[J].审计研究,2020(06):51-58.
- [5] 韩冬梅,张继勋.关键审计事项披露与审计人员感知的审计责任[J].审计研究,2018(04):70-76.
- [6] 韩丽荣,刘丁睿.关键审计事项是否向股票市场传递了投资风险信号[J].吉林大学社会科学学报,2020,60(01):73-83+220.
- [7] 何丽梅,王茜.深市主板上市公司关键审计事项分析 [J].财会通讯,2020(03):115-120.
- [8] 姜丽莎,李超凡,冯均科.新审计报告降低了债务融资成本吗?[J].审计研究,2020(03):68-76.
- [9] 蒋品洪.论注册会计师审计报告“供给侧改革”[J].财会月刊,2016(25):55-57.
- [10] 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.
- [11] 阚京华,陈秀梅.关键审计事项与企业融资成本相关性的实证研究[J].财会通讯,2020(11):39-42.
- [12] 阚京华,石婧文.关键审计事项判断与决策分析案例调查研究[J].财会通讯,2019(01):11-17.
- [13] 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.
- [14] 李世刚,鲁逸楠.年报文本信息相似性对审计收费的影响 [J].财会月刊,2021(16):111-119.
- [15] 李延喜,赛骞,孙文章.在审计报告中沟通关键审计事项是否提高了盈余质量?[J].中国软科学,2019(03):120-135.
- [16] 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.
- [17]廖义刚,杨雨馨.审计师能识别分析师预测传递的风险信号吗——基于关键审计事项语调的文本分析[J].当代财经,2021(01):137-148.
- [18]刘成立,高永昌.关键事项审计报告准则与审计收费[J].财会月刊,2020(08):73-80.
- [19]刘颖斐,张小虎.企业诉讼风险与审计收费——基于关键审计事项披露视角[J].审计与经济研究,2019,34(06):33-45.
- [20]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.
- [21]柳木华,雷霄.审计师利用专家工作抑制盈余管理了吗?——基于关键审计事项披露的经验证据[J].审计研究,2020(01):78-86.
- [22]路军,张金丹.审计报告中关键审计事项披露的初步研究——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.
- [23]骆韦,吴喆,韩维芳.关键审计事项的披露、确定依据及审计应对——以2016年A+H股公司为例[J].财会月刊,2019(10):95-103.
- [24]潘克勤.关键审计事项披露改变了审计师的审计责任意识吗?——基于审计定价视角[J].经济经纬,2020,37(03):108-116.
- [25]宋浩灵.关键审计事项是否为投资者提供了增量信息? [D]. 杭州: 浙江财经大学,2019.
- [26]孙文军,竹挺进.新审计报告准则实施效果的进一步研究——来自A+H股公司实施第二年的证据[J].中国注册会计师,2019(02):31-38.
- [27]唐钰琳.备战新审计报告准则——以罗尔斯·罗伊斯发动机集团审计报告为例浅析审计关键事项段的撰写[J].商业经济,2017(05):136-137+162.
- [28]涂建明,李宛,朱渊媛.我国资本市场审计报告改革的政策效应——基于审计费用视角[J].证券市场导报,2020(08):2-11+19.
- [29]涂建明,朱渊媛.新审计报告改革影响了银行信贷决策吗? [J].现代财经(天津财经大学学报),2019,39(11):34-52.
- [30]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.
- [31]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.
- [32]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.
- [33]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.

- [34] 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.
- [35] 许嘉麟,刘儒炳. 关键审计事项、审计意见与审计报告信息含量[J]. 国际商务财会,2019(8): 81-87.
- [36] 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,2019,34(06):46-57.
- [37] 闫慢慢,庄飞鹏.关键审计事项披露现状分析与评价——基于新审计报告准则全面实施首年的沪深两市经验数据 [J/OL]. 财会通讯:1-7[2020-11-07].<https://doi.org/10.16144/j.cnki.issn1002-8072.20191210.003>.
- [38] 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.
- [39] 易玄,毛怡沙.审计报告改革、审计质量与审计成本——来自 A+H 股市场的实证证据[J]. 财会月刊,2019(18):106-114.
- [40] 尹衡,李丽青.关键审计事项具有持续信息增量吗? ——基于 93 家 A+H 股上市公司的分析[J]. 南京审计大学学报,2019,16(05):23-31.
- [41] 张呈,陈丽红,张龙平.我国上市公司关键审计事项披露现状及改进[J]. 证券市场导报,2019(05):66-72.
- [42] 张继勋,韩冬梅.标准审计报告改进与投资者感知的相关性、有用性及投资决策——一项实验证据[J]. 审计研究,2014(03):51-59.
- [43] 张继勋,倪吉强,张广冬.关键审计事项的结论性评价与投资者的投资判断[J]. 会计研究,2019(07):90-96.
- [44] 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.
- [45] 周兰,桂许健.关键审计事项与公司投资效率——基于投资信息的视角[J]. 工业技术经济,2020,39(06):54-60.
- [46] 周中胜,贺超,邵蔚.关键审计事项披露与审计费用[J]. 审计研究,2020(06):68-76.
- [47] 庄飞鹏,闫慢慢.关键审计事项的披露变化探析——基于新审计准则全面实施前两年中国证券市场数据的对比研究[J]. 财会研究,2020(08):56-68+72.
- [48] Almulla M , Bradbury M E . Auditor, Client, and Investor Consequences of the Enhanced Auditor's Report[J]. Social Science Electronic Publishing, 2018:1-39.
- [49] Andrea Seaton Kelton,Norma R. Montague. The unintended consequences of uncertainty disclosures made by auditors and managers on nonprofessional investor judgments[J]. Accounting, Organizations and Society,2015,65:44-55.
- [50] Association of Chartered Certified Accountants(ACCA). Key audit matters:

- Unlocking the secrets of the audit[EB/OL]. [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/professional-insights/Key-audit-matters/pi-key-audit-matters.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Key-audit-matters/pi-key-audit-matters.pdf),2018.
- [51]Brasel K, Doxey M M, Grenier J H, Reffett A. Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability[J].The Accounting Review,2016,91(5):1345-1362.
- [52]Christensen B E, Glover S, Steven 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.
- [53]External Reporting Board(XRB).Key audit matters:A stock take of the first year in New Zealand[EB/OL]. <https://www.xrb.govt.nz/dmsdocument/2614>,2017.
- [54]Gutierrez E,Minutti-Meza M,Tatum KW,Vulcheva M.Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. Review of Accounting Studies,2018,23(4):1543-87.
- [55]Irvine J.Audit report:Whatnext?[EB/OL].<https://economia.icaew.com/opinion/june-2014/audit-reports-what-next>.
- [56]KPMG.Key audit matters: Auditors' report snapshot August 2019[EB/OL]. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/lk/pdf/keyaudit-matters-aug-2019.pdf>,2019.
- [57]Lennox C S , Schmidt J J , Thompson A . Is the Expanded Model of Audit Reporting Informative to Investors? Evidence from the UK[J]. SSRN Electronic Journal, 2015:124-156.
- [58]Minutti-Meza M,Gutierrez E,Tatum K. W.,et al.Consequences of changing the auditor's report:Early evidence from the UK[C]//Singapean Management University Seminar Series.2015:212-236.
- [59]Abdullatif M , Al-Rahahleh A S . Applying a New Audit Regulation: Reporting Key Audit Matters in Jordan[J]. International Journal of Auditing, 2020:638-675.
- [60]Reid L,J Carcello, C Li, T Neal. Are Auditor and Audit Committee Report Changes Useful to Investors?Evidence from the United Kingdom[J].Working paper,2015:256-269.
- [61]Sirois L, J Bedard, P Bera. The Informational Value of Emphasis of Matter Paragraph sand Auditor Commentaries: Evidence from an Eye-Tracking Study[J]. Workingpaper,2017:1-48.
- [62]SiroisL.P., Bédard J., Bera P. The Informational value of key audit matters in the

auditor's report : Evidence from an eye-tracking study[J].SSRN Electronic Journal, 2014(4):32-43.

## 附录一

### 关键审计事项持续信息含量的问卷调查

#### (针对关键审计事项编制人员)

尊敬的先生/女士，您好！

本问卷旨在研究关键审计事项的持续信息含量，您的回答对我们的研究内容非常重要，烦请您花几分钟时间真实、完整地填写这份问卷。本问卷纯属学术研究，获取的信息不会用于任何商业用途，请您放心并尽可能客观回答。

**注意：只有从事过上市公司或拟上市公司审计 2 个年度及以上的项目现场负责人（含）以上级别审计人员或质控部门复核人员，才需填写此问卷，否则不用填写，谢谢！**

浙江财经大学会计学院“关键审计事项持续信息含量”课题组

#### 一、基本信息

1. 关键审计事项的披露过程中，您的身份是？

- A.项目现场负责人（当签字经理未兼任时）
- B.项目签字经理
- C.项目签字合伙人
- D.副主任会计师或类似职务
- E.项目外部（质控部门）复核人员

2. 您的性别？

- A.男
- B.女

3. 您的职级是：\_\_\_\_\_。

4. 您从事注册会计师审计的年限是\_\_\_\_年。

5. 您所在的会计师事务所在中注协综合评价中的排名情况是：

- A. 前 10 名
- B. 11-20 名
- C. 21-40 名
- D. 40 名之后

#### 二、关键审计事项的作用

6. 您认为披露关键审计事项，对投资者的作用如何呢？

- |         |           |          |
|---------|-----------|----------|
| A.有积极作用 | B.有一定积极作用 | C.几乎没有作用 |
| D.有消极作用 | E.有一定消极作用 | F.不确定    |

7. 您认为披露关键审计事项，对上市公司的作用如何呢？

- A.有积极作用      B.有一定积极作用      C.几乎没有作用  
D.有消极作用      E.有一定消极作用      F.不确定

8. 您认为披露关键审计事项，对注册会计师审计行业的作用如何呢？

- A.有积极作用      B.有一定积极作用      C.几乎没有作用  
D.有消极作用      E.有一定消极作用      F.不确定

### 三、与被审计单位的沟通互动

9. 您与被审计单位就关键审计事项一般沟通几次呢？

- A.1次      B.2次      C.3次      D.4次      E.5次及以上

10. 您与被审计单位一般一次沟通多长时间呢？

- A.0-30分钟      B.30-60分钟      C.60-90分钟      D.90-120分钟      E.120分钟以上

11. 被审计单位的总体配合程度如何？

- A.很配合      B.比较配合      C.一般      D.不太配合      E.很不配合

12. 被审计单位就以下方面对关键审计事项的编制提出过建议吗？（可多选）

- A.事项类型的选择      B.事项描述段的语句措辞      C.审计应对段的语句措辞  
D.披露项数      E.语调      F.可读性      G.有无量化（比如包含比例、金额）  
H.没有提过建议      I.其他（\_\_\_\_\_）

### 四、披露关键审计事项的难点和学习情况

13. 您认为关键审计事项审计报告准则的应用难度如何呢？

- A.非常难      B.比较难      C.一般      D.比较简单      E.非常简单

14. 在编制关键审计事项段的过程中，请您按困难程度由高到低对以下难点进行排序，如有选项之外的难点，请填写于“其他”选项：

- a.对关键审计事项的选择；  
b.描述关键审计事项时，侧重点的选择；  
c.关键审计事项的写作用词；  
d.被审计单位不够配合；  
e.工作负荷大，编制时间紧；  
f.其他（\_\_\_\_\_）。

排序：\_\_\_\_\_。

15. 为了确保关键审计事项审计报告准则顺利实施，您有收到过学习资料吗？

- A.有收到，并且经常更新      B.有收到，偶尔更新  
C.有收到，后续没有更新      D.没有收到

16. 如果您有收到过学习资料，主要涉及关键审计事项的哪些方面呢？（可多选）

- A.准则或应用指南原文
- B.披露现状统计分析或案例分析
- C.关键审计事项的选择判断分析
- D.关键审计事项的具体写作注意事项
- E.如何做到持续具有信息含量
- F.其他\_\_\_\_\_

17. 为了确保关键审计事项审计报告准则顺利实施，您参加过培训或讲座吗？

- A.新审计报告准则颁布以后多次参加
- B.在新审计报告准则颁布当年参加过
- C.没有参加过

18. 如果您有参加过培训或讲座，主要关于关键审计事项的哪些方面呢？（可多选）

- A.解读披露现状或应用指南
- B.披露现状统计分析或案例分析
- C.关键审计事项的选择判断
- D.关键审计事项的具体写作注意事项
- E.如何做到持续具有信息含量
- F.其他\_\_\_\_\_

19. 事务所是否有可仅供参考的关键审计事项模板呢？（可多选）

- A.有模板，比较详细
- B.有模板，比较简略
- C.有模板，经常更新
- D.有模板，偶尔更新
- E.有模板，没有更新
- F.没有模板

## 五、关键审计事项段的持续信息含量

20. 审计报告增加关键审计事项段的第一年，的确具有信息含量，但后续年度提供的信息含量可能会下降。注册会计师有必要让关键审计事项持续具有信息含量，您认同这个观点吗？

- A.非常认同
- B.认同
- C.不确定
- D.不太认同
- E.非常不认同

21. 中注协提出，期望以后每年披露的关键审计事项能持续具有信息含量，常讲常新，您认为执行起来难度大吗？
- A. 难度非常大
  - B. 难度比较大
  - C. 难度一般
  - D. 难度比较小
  - E. 难度非常小
22. 您是否认同“改变披露项数”可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？
- A. 非常认同
  - B. 认同
  - C. 不确定
  - D. 不太认同
  - E. 非常不认同
23. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？
- A. 很大
  - B. 较大
  - C. 一般
  - D. 较小
  - E. 没有
24. 当披露项数相同时，您是否认同“改变披露的事项类型”可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？
- A. 非常认同
  - B. 认同
  - C. 不确定
  - D. 不太认同
  - E. 非常不认同
25. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？
- A. 很大
  - B. 较大
  - C. 一般
  - D. 较小
  - E. 没有
26. 当披露的事项类型相同时，您是否认同“注册会计师在描述同一事项时，改变侧重点”可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？
- A. 非常认同
  - B. 认同
  - C. 不确定
  - D. 不太认同
  - E. 非常不认同
27. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？
- A. 很大
  - B. 较大
  - C. 一般
  - D. 较小
  - E. 没有

28. 《应用指南》提出，关键审计事项的审计应对段可以描述实施审计程序的结果和对事项的看法，此举可能增加额外信息含量，提供真正的增值。您认同这个观点吗？

A.非常认同

B.认同

C.不确定

D.不太认同

E.非常不认同

29. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？

A.很大    B.较大    C.一般    D.较小    E.没有

30. 有学者指出，语气语调越积极，越能向市场传递积极信号，市场反应也越积极，说明语调也能为投资者提供决策有用的信息。那么，您是否认同“改变关键审计事项文本语调”可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？

A.非常认同

B.认同

C.不确定

D.不太认同

E.非常不认同

31. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？

A.很大    B.较大    C.一般    D.较小    E.没有

32. 您是否认同“增加关键审计事项段的可读性”可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？

A.非常认同

B.认同

C.不确定

D.不太认同

E.非常不认同

33. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？

A.很大    B.较大    C.一般    D.较小    E.没有

34. 您是否认同“增加量化数据信息的披露”可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？

A.非常认同

B.认同

C.不确定

D.不太认同

E.非常不认同

35. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？

A.很大    B.较大    C.一般    D.较小    E.没有

36. 您是否认同“披露重要性水平、抽样比例具体数值等类型的量化数据”，可以让关键审计事项持续具有信息含量呢？

A.非常认同

B.认同

C.不确定

D.不太认同

E.非常不认同

37. 如果上一题您选择了“认同”或者“非常认同”，您这样做的意愿有多大呢？

A.很大    B.较大    C.一般    D.较小    E.没有

38. 您个人做好关键审计事项段持续具有信息含量的激励或好处如何呢？

A.很大    B.较大    C.一般    D.较小    E.没有

39. 上一题中，如果您有较大的激励使关键审计事项段持续具有信息含量，这里的激励是什么呢？（可多选）：

A.审计收费更高

B.客户关系更好

C.承接的客户更多

D.事务所更能获得主管部门的认可

E.事务所在同行中的专业声誉

F.证券市场投资者的认可

G.个人业绩考核结果更好

H.个人收入水平更高

I.个人价值感更强

J.其他 \_\_\_\_\_

40. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，您还有什么建议呢？

---

再次感谢您的支持与合作！

## 附录二

### 关键审计事项持续信息含量的问卷调查

#### (针对关键审计事项复核人员)

尊敬的先生/女士，您好！

本问卷旨在研究关键审计事项的持续信息含量，您的回答对我们的研究内容非常重要，烦请您花几分钟时间真实、完整地填写这份问卷。本问卷纯属学术研究，获取的信息不会用于任何商业用途，请您放心并尽可能客观回答。

**注意：只有从事过上市公司或拟上市公司审计 2 个年度及以上的项目现场负责人（含）以上级别审计人员或质控部门复核人员，才需填写此问卷，否则不用填写，谢谢！**

浙江财经大学会计学院“关键审计事项持续信息含量”课题组

#### 一、基本信息

1. 关键审计事项的披露过程中，您的身份是？

- A.项目现场负责人（当签字经理未兼任时）
- B.项目签字经理
- C.项目签字合伙人
- D.副主任会计师或类似职务
- E.项目外部（质控部门）复核人员

2. 您的性别？

- A.男
- B.女

3. 您的职级是：\_\_\_\_\_。

4. 您从事注册会计师审计的年限是\_\_\_\_年。

5. 您所在的会计师事务所在中注协综合评价中的排名情况是：

- A. 前 10 名
- B. 11-20 名
- C. 21-40 名
- D. 40 名之后

#### 二、关键审计事项的作用

6. 您认为披露关键审计事项，对投资者的作用如何呢？

- |         |           |          |
|---------|-----------|----------|
| A.有积极作用 | B.有一定积极作用 | C.几乎没有作用 |
| D.有消极作用 | E.有一定消极作用 | F.不确定    |

7. 您认为披露关键审计事项，对上市公司的作用如何呢？

- A.有积极作用      B.有一定积极作用      C.几乎没有作用  
D.有消极作用      E.有一定消极作用      F.不确定

8. 您认为披露关键审计事项，对注册会计师审计行业的作用如何呢？

- A.有积极作用      B.有一定积极作用      C.几乎没有作用  
D.有消极作用      E.有一定消极作用      F.不确定

### 三、披露关键审计事项的难点和学习情况

9. 您认为关键审计事项审计报告准则的应用难度如何呢？

- A.非常难    B.比较难    C.一般    D.比较简单    E.非常简单

10. 在复核关键审计事项段的过程中，请您按困难程度由高到低对以下难点进行排序，如有选项之外的难点，请填写于“其他”选项：

- a.判断编制人员对关键审计事项的选择是否恰当；  
b.判断编制人员在描述关键审计事项时，侧重点的选择是否恰当；  
c.判断编制人员的审计应对程序是否恰当；  
d.判断关键审计事项的写作用词是否恰当；  
e.复核人员工作时间紧；  
f.复核意见的具体写作；  
g.其他（\_\_\_\_\_）

排序：\_\_\_\_\_

11. 为了确保关键审计事项审计报告准则顺利实施，您有收到过学习资料吗？

- A.有收到，并且经常更新      B.有收到，偶尔更新  
C.有收到，后续没有更新      D.没有收到

12. 如果您有收到过学习资料，主要涉及关键审计事项的哪些方面呢？（可多选）

- A.准则或应用指南原文  
B.披露现状统计分析或案例分析  
C.关键审计事项的选择判断分析  
D.关键审计事项复核意见的具体写作注意事项  
E.如何做到持续具有信息含量  
F.其他\_\_\_\_\_

13. 为了确保关键审计事项审计报告准则顺利实施，您参加过培训或讲座吗？

- A.新审计报告准则颁布以后多次参加  
B.在新审计报告准则颁布当年参加过  
C.没有参加过

14. 如果您有参加过培训或讲座，主要关于关键审计事项的哪些方面呢？（可多选）

- A.解读披露现状或应用指南
- B.披露现状统计分析或案例分析
- C.关键审计事项的选择判断
- D.关键审计事项复核意见的具体写作注意事项
- E.如何做到持续具有信息含量
- F.其他\_\_\_\_\_

#### 四、关键审计事项段的持续信息含量

15. 审计报告增加关键审计事项段的第一年，的确具有信息含量，但后续年度提供的信息含量可能会下降。注册会计师有必要让关键审计事项持续具有信息含量，您认同这个观点吗？

- A.非常认同
- B.认同
- C.不确定
- D.不太认同
- E.非常不认同

16. 中注协提出，期望以后每年披露的关键审计事项能持续具有信息含量，常讲常新，您认为执行起来难度大吗？

- A.难度非常大
- B.难度比较大
- C.难度一般
- D.难度比较小
- E.难度非常小

17. 您是否建议项目组撰写人员“改变披露项数”让关键审计事项持续具有信息含量呢？

- A.非常建议
- B.建议
- C.不确定
- D.不太建议
- E.非常不建议

18. 当披露项数相同时，您是否建议项目组撰写人员“改变披露的事项类型”让关键审计事项持续具有信息含量呢？

- A.非常建议
- B.建议
- C.不确定

D.不太建议

E.非常不建议

19. 当披露的事项类型相同时，您是否建议项目组“在描述同一事项时，改变侧重点”让关键审计事项持续具有信息含量呢？

A.非常建议

B.建议

C.不确定

D.不太建议

E.非常不建议

20. 《应用指南》提出，关键审计事项的审计应对段可以描述实施审计程序的结果和对事项的看法，此举可能增加额外信息含量，提供真正的增值。您是否建议项目组撰写人员这样做呢？

A.非常建议

B.建议

C.不确定

D.不太建议

E.非常不建议

21. 有学者指出，语气语调越积极，越能向市场传递积极信号，市场反应也越积极，说明语调也能为投资者提供决策有用的信息。那么，您是否建议项目组撰写人员“改变关键审计事项文本语调”让关键审计事项持续具有信息含量呢？

A.非常建议

B.建议

C.不确定

D.不太建议

E.非常不建议

22. 您是否建议项目组撰写人员“增加关键审计事项段的可读性”让关键审计事项持续具有信息含量呢？

A.非常建议

B.建议

C.不确定

D.不太建议

E.非常不建议

23. 您是否建议项目组撰写人员“增加量化数据信息的披露”让关键审计事项持续具有信息含量呢？

A.非常建议

B.建议

C.不确定

D.不太建议

E.非常不建议

24. 您是否建议项目组撰写人员“披露重要性水平、抽样比例具体数值等类型的量化数据”，让关键审计事项持续具有信息含量呢？

A.非常建议

B.建议

C.不确定

D.不太建议

E.非常不建议

25. 您个人做好关键审计事项段持续具有信息含量的激励或好处如何呢？

A.很大    B.较大    C.一般    D.较小    E.没有

26. 上一题中，如果您有较大的激励使关键审计事项段持续具有信息含量，这里的激励是什么呢？（可多选）：

A.审计收费更高

B.客户关系更好

C.承接的客户更多

D.事务所更能获得主管部门的认可

E.事务所在同行中的专业声誉

F.证券市场投资者的认可

G.个人业绩考核结果更好

H.个人收入水平更高

I.个人价值感更强

J.其他 \_\_\_\_\_

27. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，您还有什么建议呢？

---

再次感谢您的支持与合作！

## 附录三

### 关键审计事项持续信息含量的调研提纲

#### (针对关键审计事项编制人员)

##### 一、基本信息

1. 关键审计事项的披露过程中，您的身份是（       ）
  - A. 项目现场负责人（当签字经理未兼任时）
  - B. 项目签字经理
  - C. 项目签字合伙人
  - D. 副主任会计师或类似职务
2. 您的性别？（       ）
  - A. 男
  - B. 女
3. 您的职级是：\_\_\_\_\_。
4. 您从事注册会计师审计的年限是\_\_\_\_年。
5. 您所在的会计师事务所在中注协综合评价中的排名情况是（       ）
  - A. 前 10 名
  - B. 11-20 名
  - C. 21-40 名
  - D. 40 名之后

##### 二、具体调研问题

1. 审计报告增加关键审计事项段的第一年，的确具有信息含量，但后续年度提供的信息含量可能会下降。您认为是否有必要让关键审计事项持续具有信息含量呢？为什么需要“持续”具有呢？
2. 中注协提出，关键审计事项应该提供与所审计具体项目相关的个性化信息，避免通用的套话，力求做到持续具有信息含量。对此，您个人做出过哪些努力呢？
3. 使关键审计事项持续具有信息含量，做到常讲常新，您认为这是一项具有难度的挑战吗？难度体现在哪里呢？
4. 在使关键审计事项持续具有信息含量的实际工作中，您自身遇到过哪些难点呢？
5. 您是否会通过“改变披露项数”使关键审计事项持续具有信息含量呢？如果是，您就此遇到过什么难点？如果不是，原因是什么？
6. 当披露项数相同时，“改变披露的事项类型”能使关键审计事项持续具有信息

- 含量吗？如果可以，实现这一举措有何难点吗？如果不能，原因是什么呢？
7. 如果本年披露的事项类型和项数与去年完全相同，在编制关键审计事项时，如何做到文本内容有别于去年呢？
  8. 《应用指南》提出，关键审计事项的审计应对段可以描述实施审计程序的结果和对事项的主要看法。有些人认为此举能够增加额外信息含量，提供真正的增值；有些人认为不恰当描述可能引起执业风险。对此您怎么看呢？
  9. 有学者提出，关键审计事项的语气语调越积极，市场反应也越积极，关键审计事项的语调能向市场传递某种信息。您会考虑调整语调来使关键审计事项持续具有信息含量吗？如果会，如何调整呢？调整过程中有哪些难点呢？如果不会，原因是什么呢？
  10. 除了尽量不使用过于专业的会计、审计专业术语，还有哪些方法能提高可读性使关键审计事项持续具有信息含量呢？
  11. 您认为增加量化数据信息，能够让关键审计事项持续具有信息含量吗？
  12. 您认为改变披露的量化数据信息类型，可以让关键审计事项持续具有信息含量吗？如果可以的话，应该披露哪一类量化数据信息呢？如果不可以的话，又是为什么呢？（比如：重要性水平、抽样比例的具体数值）
  13. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，对于行业协会、财政部、证监会等主管部门，您有哪些改进的建议呢？
  14. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，对于被审计单位，您有什么需求或期望吗？
  15. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，对于会计师事务所，您认为有哪些对策建议呢？
  16. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，作为审计人员，您认为自身可以做出哪些努力呢？

## 附录四

### 关键审计事项持续信息含量的调研提纲

(针对质控部门复核人员)

#### 一、基本信息

1. 您的性别? ( )  
A.男      B.女
2. 您的职级是: \_\_\_\_\_。
3. 您从事注册会计师审计的年限是\_\_\_\_年。
4. 您所在的会计师事务所在中注协综合评价中的排名情况是( )  
A. 前 10 名      B. 11-20 名      C. 21-40 名      D. 40 名之后

#### 二、具体调研问题

1. 审计报告增加关键审计事项段的第一年，的确具有信息含量，但后续年度提供的信息含量可能会下降。贵部门认为是否有必要让关键审计事项持续具有信息含量呢？为什么需要“持续”具有呢？
2. 中注协提出，关键审计事项应该提供与所审计具体项目相关的个性化信息，避免通用的套话，力求做到持续具有信息含量。对此，贵部门做出过哪些努力呢？
3. 使关键审计事项持续具有信息含量，做到常讲常新，贵部门认为这是一项具有难度的挑战吗？难度体现在哪里呢？
4. 在使关键审计事项持续具有信息含量的实际工作中，贵部门自身遇到过哪些难点呢？
5. 贵部门会是否会建议编制人员“改变披露项数”使关键审计事项持续具有信息含量呢？如果建议，贵部门有就此遇到过什么难点吗？如果不建议，原因是什么？
6. 当披露项数相同时，贵部门会建议编制人员“改变披露的事项类型”使关键审计事项持续具有信息含量吗？如果建议，贵部门有就此遇到过难点吗？如果不建议，原因是什么呢？
7. 如果本年披露的事项类型和项数与去年完全相同，贵部门如何指导编制人员使文本内容有别于去年呢？

8. 《应用指南》提出，关键审计事项的审计应对段可以描述实施审计程序的结果和对事项的主要看法。有些人认为此举能够增加额外信息含量，提供真正的增值；有些人认为不恰当描述可能引起执业风险。对此您怎么看呢？
9. 有学者提出，关键审计事项的语气语调越积极，市场反应也越积极，关键审计事项的语调能向市场传递某种信息。贵部门会建议编制人员调整语调来使关键审计事项持续具有信息含量吗？如果会，如何调整呢？调整过程中编制人员有就此反馈过难点吗？如果不会，原因是什么呢？
10. 除了尽量不使用过于专业的会计、审计专业术语，还有哪些方法能提高可读性，使关键审计事项持续具有信息含量呢？
11. 贵部门认为增加量化数据信息，能够让关键审计事项持续具有信息含量吗？
12. 贵部门认为改变披露的量化数据信息类型，可以让关键审计事项持续具有信息含量吗？如果可以的话，应该披露哪一类量化数据信息呢？如果不可以的话，又是为什么呢？（比如：重要性水平、抽样比例的具体数值）
13. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，对于行业协会、财政部、证监会等主管部门，贵部门有哪些改进的建议呢？
14. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，对于被审计单位，贵部门有什么需求或期望吗？
15. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，对于会计师事务所，贵部门认为有哪些对策建议呢？
16. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，对于关键审计事项编制人员，贵部门有哪些改进的建议呢？
17. 为了让关键审计事项持续具有信息含量，作为质控部门复核人员，您认为自身可以做出哪些努力呢？

## 致 谢

2018年随波逐流加入考研大军，成功上岸实属意外之喜，时光荏苒，我的研究生生涯，亦是我的学生时代，将要在这个春天画上圆满的句号。

饮其流者怀其源，学其成时念吾师。感谢我的恩师——邓川教授，他亲身示范着“为人师表”的含义。学术上，他细致入微，逐字逐句，推敲打磨每一个字眼，不允许一处语病、一个错别字的存在；工作上，他兢兢业业，印象最深的是申报科研项目时，邓老师傍晚五点才开完会，紧接着就指导我们修改申报书直至晚上七点，没有休息，没有吃晚饭，师母还在地下车库等待他下班；纵使周末、休息日，邓老师也会通过语音电话指导我的论文写作，循循善诱，引导我走完学术之路；生活中，他经常组织师门聚会，带领我们品尝美食，教导我们社交礼仪，我还收获了两位要好的同届师门朋友。幸遇恩师，定不会忘！

借此机会感谢父母二十余载的辛苦养育。我出生在普通的工薪阶级家庭，虽然不富裕，但是父母尽他们所能给我最好的生活，用勤劳的双手和无尽的爱意将我滋养。父亲含蓄内敛带点小傲娇，平时的感情是不显山露水的，仿佛不会表达或者不屑于表达自己对亲人的感情。实际上，嘴上说着不记得妈妈生日，私底下却偷偷发我微信提醒我要祝妈妈生日快乐。妈妈一直为我的学习和生活操劳，初高中四处寻找厉害的物理化学老师给我补习功课，假期回家前为我备好了所有爱吃的零食饭菜，我随口一提的小心愿她都会牢记心中……行文至此，浮现起自己和父母顶嘴的场景，顿感惭愧懊悔！父母退休后，在家种花养鱼，饭后跳个广场舞，惟愿他们能永远如此安逸快乐，平安健康！希望我成长的速度能赶上他们变老的速度，以后成为他们的依靠！

感谢我的男朋友，张贺嘉。在我的师门兼他的室友牵线下，我们搭上了校园恋的末班车。同为毕业生的他也面临着论文压力，但还是牺牲自己的休息时间指导我调整论文格式，帮我整理数据，在我想要放弃时不厌其烦地鼓励我，彻夜通宵陪我撰写论文，没有他的陪伴，我无法按时完成这篇论文的写作。闲暇之际，我们漫步钱塘江看孔明灯划破天际，高居钱江新城望窗外雾气氤氲。能同途偶遇在这星球上，燃亮飘渺人生，多么幸运。我们在一起经历了许多磨难，好不容易才遇见，就不要轻易说再见啦！嘉偶天琛，琛嘉立业！

感谢我最好的闺蜜，玄婷。我们相识于本科的学生会，她见证了我所有的高光时刻，陪伴我走过了道道难捱的低谷，我们有着契合的三观，相同的审美，玄乎的默契，我们甚至一起单身，相隔一月脱单。犹记得暑假留校考研的瓶颈期，

我一边打视频一边哭，她也不说什么，就这样陪着我听我哭完，我哭完再回去接着学。那个夏天我孑然一身留校备考，都没有一个说话的人，我是这样在她的陪伴下，熬过了那个盛夏。读研后，纵使我们相隔山海，也会每天分享日常琐事，我偶尔会去她的小窝宅一个周末，睡到自然醒，等她做饭给我吃，下午看部综艺，晚上喝个小酒，时间慢悠悠的，日子过得平淡无奇但我在她面前永远是最舒服最真实的状态。

行文至此，虽是拙笔，聊以表情，念师情，恩父母，感知己，同窗谊。杭州即将步入春天，我相信春会裹挟着美好事物的开端而来，此番拜别，万望珍重，山川异域，风月同天，毕业快乐，再起征程！