

上市公司关键审计事项披露研究

于志成

济南大学，山东济南，250000；

摘要：本文系统梳理了国内外关于上市公司关键审计事项披露的研究成果，主要从信息含量、披露影响、影响因素、披露现状及改进四个方面进行综述。研究表明，上市公司关键审计事项的披露提升了审计报告的信息价值与沟通效率，减少了信息不对称，对投资者决策、审计师责任感知以及企业管理行为均产生显著影响。但当前披露实践中仍存在内容模板化、行业差异研究不足、披露质量参差不齐等问题。未来研究应进一步拓展行业层面的深入分析，结合我国制度背景，探索关键审计事项披露的标准化与个性化平衡机制，完善上市公司关键审计事项的理论与实践体系，为审计准则的持续优化提供参考。

关键词：关键审计事项；信息披露；上市公司

DOI：10.64216/3080-1486.25.11.094

引言

随着资本市场的不断发展，信息透明度成为保障市场有效运行的重要基础。审计报告作为企业财务信息可信度的重要保障，其内容与格式的改进一直受到广泛关注。2015年，国际审计与鉴证准则理事会发布新审计报告准则，要求在审计报告中增加“关键审计事项”段，旨在提升审计报告的沟通价值和信息透明度。我国于2016年12月发布《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》，自2018年1月1日起在A+H股上市公司中率先实施，逐步推广至全部主板上市公司。

关键审计事项是指审计师根据职业判断认为在本期审计中最为重要的事项，通常来源于审计过程中识别出的重大错报风险较高的领域。其披露不仅反映了审计师对企业关键风险的关注，也为报告使用者提供了更为深入的审计过程信息。实践中关键审计事项的披露是否真正达到了预期效果，是否存在“为披露而披露”的形式化倾向，仍有待深入探讨。

本文在系统梳理国内外相关文献的基础上，从信息含量、披露影响、影响因素、披露现状及改进四个方面对关键审计事项披露的研究进展进行综述，以期为进一步理论研究和实践改进提供参考。

1 关键审计事项的信息含量研究

国内外对于关键审计事项的信息含量研究呈现两种主要观点。多数研究支持关键审计事项具有显著的信息增量价值。柳木华等（2015）指出，关键审计事项为报告使用者提供了企业特定风险的附加信息，增强了审

计过程的透明度，有效提升了审计报告的信息价值。王艳艳等（2018）通过实证研究发现，新审计准则实施后，披露关键审计事项的公司市场回报方面表现出更明显的差异，表明投资者对这些信息作出了积极反应，审计报告的沟通价值得到提升。关键审计事项的披露还在一定程度上缓解了信息不对称问题。审计师通过披露其在审计过程中重点关注的事项，使报告使用者能够更清晰地理解审计工作的重点和难点，从而增强对财务报告可信度的判断。尤其在高风险行业或复杂业务结构中，关键审计事项的披露更具信息含量。也有少数学者持不同观点。付强、廖益兴（2022）指出，在客户对审计师施加压力的情况下，审计师可能通过减少或替换关键审计事项来掩盖企业存在的重大错报风险。由于我国当前关键审计事项披露数量普遍集中在2项左右，存在通过选择相对次要事项进行披露以规避关键风险领域的可能性，从而削弱了披露的信息含量。总体来看，尽管存在一定争议，多数实证研究支持关键审计事项具有信息增量，尤其在提升报告透明度和投资者信息获取能力方面作用显著。

2 关键审计事项披露的影响研究

对投资者来说，有披露关键审计事项的企业比没有披露的企业投资吸引力要高。其中，对于评价表述为“合理的”，其投资吸引力要高于“可接受的”“没有发现重大问题的”和没有结论性评价的（张继勋、倪古强、张广冬，2019）。除了投资吸引力，投资者还认为执行新审计准则之后，他们会减小对审计人员的责任。尤其在审计人员完成年报审计之后，被审计单位被发现重大错报，且与审计人员确定的关键审计事项相同时，

投资者感知到的审计人员责任要比不一致时更小(张继勋、贺超、韩冬梅, 2015)。

对审计人员而言, 新审计报告相关准则制定者认为若注册会计师在审计过程中发生风险评估且实施了应对措施, 由此得到了充分的证据支持其对财务报表的意见, 增加披露事项并不能减小或者增加注册会计师的责任。然而, 有些学者对此观点持不同意见, 认为增加披露事项的新标准审计报告可以在一定程度上增加或减少注册会计师的责任。基于心理和行为视角认为当披露的事项产生错报时, 新审计准则下注册会计师认为自己的责任要比旧审计准则下的责任小。后来又进一步发现注册会计师对披露事项结论性评价的表达方式会不同程度地影响注册会计师的感知。即描述为“合理的”时, 责任最大; 描述为“可以接受的”时, 责任次之; 描述为“没有发现重大问题”时, 责任最小。部分学者研究发现, 关键审计事项的相关规定和要求会通过共同审计师的溢出效应传递给 A 股企业, 但是, 该溢出效应只是发生于注册会计师层面。

对于企业的影响主要有以下几个方面: 第一, 注册会计师在审计报告中披露过多的事项会导致被审计单位股价同步性越低(王木之、李丹, 2019); 第二, 关键审计事项会在很大程度上减小被审计单位应计和真实盈余管理的程度(丁方飞、陈智宇、李苏、乔紫薇, 2021); 第三, 增加关键审计事项这一章节能够提升被审计单位的风险承担水平, 尤其是在未经过国际四大审计的企业中更加显著, 披露数量越多、内容越精确, 风险承担水平越高。

3 关键审计事项的影响因素研究

目前, 所有学者主要从注册会计师的特征、事务所的特征和企业三个方面分析影响关键审计事项的因素。就注册会计师的特征而言。注册会计师的性别、年龄、参加工作的期限等特征都可能在一定程度上影响其确定关键审计事项。有学者通过研究就发现, 女性审计人员会倾向确定较多的披露事项(阚京华、曹淑颖, 2018); 越年长、工作时间越长、专业能力越强的注册会计师越能通过披露事项从而提升报告质量; 注册会计师学历可以增加或减少事项个数, 但不能左右其确定披露内容。

其次是事务所的特征, 在执行新审计报告准则之后, 由于不同事务所都会根据新准则进行相应培训, 所以不同事务所在披露关键审计事项时都会有所差异。比如国际“四大”和国内“八大”在披露方式上就有所不同, 前者倾向表格, 后者更喜欢文字表述(屠聪、傅硕, 2019); 注册会计师确定的事项数量会在一定程度受会计师事

务所行业特长影响, 两者呈是很弱的正比关系(阚京华、曹淑颖, 2018); 会计师事务所名声也在不同程度影响披露事项的个数及具体披露内容。然后是企业对披露事项的影响。当被审计单位的风险较高、很大可能存在错报时, 审计人员就会在确定关键审计事项的过程中受到影响。

除此之外, 被审计单位的规模和治理水平也会影响关键审计事项段。具体表现为: 随着被审计单位规模不断扩大、注册会计师就会选择披露更多的事项, 而且主要包括更加关键的资产、收入事项段。基于审计委员会对公司的重要监督作用, 通过对审计委员会与关键审计事项影响进行研究, 发现学习过法律相关专业的主席会倾向增加披露事项的个数; 擅长某行业领域的主席则与前者相反; 而委员会中独董的人数越多, 越少披露的关键审计事项。

被审计单位与事务所协商一致的审计费用也会影响关键审计事项披露。即正向异常审计费用越大或负向异常审计费用的绝对值越小, 说明审计人员在工作过程中实施了大量的程序, 会计师事务所配备了更多资源, 披露的数量就会越多。(陈丽红、易冰心、张龙平, 2022)

4 关键审计事项披露状况及改进研究

国内学者从不同角度利用上市公司数据对披露现状进行研究。从披露事项的数量出发, 我国 A+H 股披露数量比英国偏少, 而且披露重点在资产减值和收入确认这两项; 后来, 将我国与英国主板上市企业的关键审计事项对比, 发现我国披露事项的平均数、中位数、最大值均低于英国, 每年变化数量变化不大, 披露过于谨慎。披露事项内容有描述不准确问题、描述多余或描述不足问题、不能够很好地联系到被审计单位详细状况的问题和披露描述模板化问题。站在行业的角度, 处在同一行业的审计报告中的关键审计事项也更为相似, 审计报告中往往会表现出有行业特性的关键审计事项, 同一事务所也会在披露事项时表现出一定的事务所特征(叶忠明、郑晓婷, 2021)。在研究中发现会计师事务所对某一行业的不同企业进行审计时, 会计师事务所对不同企业关注的重点都比较集中, 实施几乎一样的程序去应对关注的风险点。

针对上述存在的问题, 专家也相应提出了建议。例如, 审计人员在阐述披露事项应该结合被审计单位做到特色化、具体化描述、防止描述内容又变成一套模板, 也有学者认为更换会计师事务所可以减少套路化(叶忠明、郑晓婷, 2021)。对于合规性问题, 部分学者指出要做到以下三点: 第一, 在决定披露事项时应该结合主

要考虑和相对重要程度这两个方面;第二,在审计报告中可以增加注释来提高可理解性,防止信息使用者产生误解或难以理解某些专业术语;第三,应该在新审计报告中披露要素完整的关键审计事项段。

5 文献述评

通过学者对关键审计事项的研究成果后,得出学术界对关键审计事项在披露效果、影响因素、信息含量、披露现状及改进四个方面有较多的研究,其中,大量的实证研究集中在对审计人员、企业、信息使用者的影响,学者们大都认为增加关键审计事项是有必要的,在一定程度上减小了审计师责任,对报告使用者的决策有一定的积极作用,也会抑制企业的盈余管理。但是也存在一小部分学者认为,关键审计事项在丰富审计报告的同时,也产生了不利影响,例如,在客户很重要时,注册会计师可能会产生少披露或选择性披露关键审计事项来遮盖被审单位的重大错报风险领域。可以看出,国内外学者对关键审计事项的研究从最初对信息使用者的影响逐渐包含了审计主体和审计客体,并且信息使用者角度也在更加具体、细分。随着实施新准则时间的推进,样本量选取逐渐增多,样本选取更具代表性,结论更具说服力。

但是,现有研究也存在问题,例如主要围绕关键审计事项的信息含量、披露影响、影响因素以及披露状况及改进四个方面展开,在很多方面,均未形成较一致的研究结论,关键审计事项理论体系尚未完善。认为出现这种情况的原因可能是:一、研究样本选取不同。国外学者的研究数据多数取自英国和美国的企业,与国内企业存在差异。并且实施新准则时间尚短,刚开始的数据可能不具有代表性。二、研究方法选取不同。从目前已有的研究来看,学者从不同视角、不同方法对关键审计事项进行了研究,最后的结果可能因此而产生差异。三、事务所存在差异。已有的研究表明国际“四大”与其他事务所披露的事项有所不同,因此,选取不同事务所出具的审计报告研究可能会产生不一样的结果。

未来研究可在结合行业特征开展深入分析,探索不同行业关键审计事项的披露规律。通过构建多维度披露质量评价体系,推动披露内容从“数量”向“质量”转变。引入实验研究、案例研究等方法,丰富研究方法体系。

参考文献

[1] 柳木华,蔡丽,刘耀,等. 国际审计报告准则的最新

发展述评——基于期望差、信息差和沟通差的分析框架[J]. 深圳大学学报(人文社会科学版), 2015, 32(05): 59-66.

[2] 王艳艳,许锐,王成龙,等. 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.

[3] 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(01): 53-68.

[4] 张继勋,倪古强,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.

[5] 张继勋,贺超,韩冬梅. 标准审计报告改进与投资者感知的审计人员责任——一项实验证据[J]. 审计研究, 2015, (03): 56-63.

[6] 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.

[7] 丁方飞,陈智宇,李苏,等. 关键审计事项披露与非机会主义盈余管理——基于两种盈余管理方式转换视角的研究[J]. 审计与经济研究, 2021, 36(05): 35-46.

[8] 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. DOI: 10. 16292/j. cnki. issn1009-6345. 2018. 10. 011.

[9] 屠聪,傅頔. 新审计报告中的关键审计事项探究——基于沪市主板上市公司的数据分析[J]. 现代商贸工业, 2019, 40(12): 123-126. DOI: 10. 19311/j. cnki. 1672-3198. 2019. 12. 059.

[10] 陈丽红,易冰心,张龙平. 异常审计费用与关键审计事项披露[J]. 审计研究, 2022, (02): 60-70.

[11] 叶忠明,郑晓婷. 关键审计事项同质化的成因研究——基于A+H股上市公司的角度[J]. 会计之友, 2021, (16): 63-71.

[12] 李青原,刘瑞. 关键审计事项披露对企业融资成本的影响研究[J]. 审计研究, 2020(04): 70-78.

[13] 赵敏,黄世忠. 关键审计事项披露的信息效应研究综述[J]. 会计与经济研究, 2021, 35(03): 45-58.

[14] 周守华,胡晓明. 审计报告改革与关键审计事项披露: 国际经验与中国实践[J]. 审计研究, 2019(05): 3-12.

[15] 肖星,陈信元. 关键审计事项披露的经济后果研究进展[J]. 经济学动态, 2022(02): 112-124.