

审计质量视角下会计师事务所关键审计事项的问题研究

龚康祺

江西理工大学经济管理学院, 江西 赣州

收稿日期: 2026年6月28日; 录用日期: 2026年7月29日; 发布日期: 2026年8月6日

摘要

在审计报告制度持续演进的背景下, 关键审计事项(Key Audit Matters, KAM)因其承载的信息价值而成为学术界与实务界共同关注的焦点。此项制度设计的初衷在于突破传统审计报告高度同质化的局限, 增强审计信息的可读性与决策有用性。然而, 现有国内外经验证据显示, 不同会计师事务所在KAM披露质量上呈现明显分化: 部分执业机构在事项遴选环节缺乏审慎判断, 描述内容呈现明显的程式化特征, 审计应对措施的阐述亦流于表面, 致使KAM的信息传递效能与风险警示功能未能充分释放, 甚至在特定情境下异化为满足合规要求的象征性工具。鉴于此, 本文以KAM的披露实践与执行过程为研究切入点, 系统梳理会计师事务所在该领域面临的主要困境, 并深入阐释上述问题对审计质量形成的传导机制与影响路径。

关键词

关键审计事项披露, 审计质量, 事务所

A Study on Key Audit Matters in Accounting Firms from the Perspective of Audit Quality

Kangqi Gong

School of Economics and Management, Jiangxi University of Science and Technology, Ganzhou Jiangxi

Received: June 28, 2026; accepted: July 29, 2026; published: August 6, 2026

Abstract

Against the backdrop of ongoing evolution in audit reporting systems, Key Audit Matters (KAM) have become a focal point for both academic and professional communities due to their informational

value. The original intent behind this design was to overcome the limitations of traditional audit reports—characterized by high homogeneity—and to enhance the readability and decision-usefulness of audit information. However, existing empirical evidence from both domestic and international contexts reveals significant disparities among accounting firms in the quality of KAM disclosures: some firms lack careful judgment in selecting matters, exhibit highly formulaic descriptions, and provide superficial explanations of audit responses, thereby failing to fully realize the information transmission effectiveness and risk alert functions of KAM. In certain cases, KAM may even devolve into a symbolic tool merely intended to meet compliance requirements. In light of these issues, this paper takes the disclosure practices and implementation processes of KAM as its research entry point, systematically identifies the main challenges faced by accounting firms in this area, and thoroughly examines the transmission mechanisms and impact pathways through which these problems affect audit quality.

Keywords

Key Audit Matters Disclosure, Audit Quality, Accounting Firm

Copyright © 2026 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

在企业经营边界持续拓展、国际化运营成为常态的背景下，利益相关方对财务信息透明度的诉求日益强烈，传统审计意见“二元对立”的呈现方式已难以满足信息使用者的深度需求。顺应全球审计报告改革浪潮，国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)推动审计师全面公开审计过程中的核心关注与疑难节点。我国财政部于2016年末搭建的新审计准则体系采取渐进式推广策略——A+H股及纯H股企业于2017年率先执行，境内全部上市公司则于次年统一适用，体现了准则制定与国际惯例接轨的导向。依据该规范，执业人员需在审计报告中独立呈现关键审计事项，逐项阐释其重要性认定依据、审计程序设计及财务后果评估，从而为报告使用者提供具有区分度的增量信息。从内涵界定看，关键审计事项通常指注册会计师基于专业胜任能力，判定需在审计全流程中与治理层进行专项沟通的重大会计或审计问题^[1]。本文采用单一案例研究方法，选取立信会计师事务所作为研究对象，通过对其2017~2023年A股审计项目中关键审计事项的披露实践进行深度剖析，系统考察KAM披露数量、类型结构及内容特征，并进一步从审计过程质量与审计结果质量两个维度评估其审计质量水平。

然而，现行准则未设定统一的披露范式或标准化清单，审计师在界定“关键性”时仍面临显著的职业判断挑战：一方面需准确锁定存在重大错报隐患的领域，另一方面须以简明扼要的方式将审计应对策略对外披露，这无疑加大了执业成本与责任承担范围。为弥合准则要求与实务操作之间的鸿沟，中国注册会计师协会于2023年4月出台专项指引，针对事项识别标准、沟通时机选择、披露要素构成等维度提供了更具参照性的范例，明确要求将披露重心置于“重大错报风险集中领域”或“识别出的特别风险”之上，协助审计师在信息深度与表达清晰度之间实现有效权衡。选择立信事务所作为案例对象，主要基于以下考量：其一，立信为国内历史最为悠久的会计师事务所之一，兼具与国际准则对接的执业规范积淀与内资机构普遍面临的资源瓶颈，其KAM披露实践能够映射准则落地过程中的“过渡性”困境；其二，立信综合排名持续稳居本土所前三甲，服务对象横跨制造、信息技术、金融等15个细分行业，数据基础完备；其三，作为首批取得H股审计资质并完成特殊普通合伙制改造的本土大所，立信在审计质量

控制体系建设方面具有代表性，其经验与问题对同行业机构均具参照价值。

2. 关键审计事项披露

在 KAM 研究的早期阶段，既有文献主要借助量化手段对其披露特征进行测度与描述。路军、张金丹(2018)及柳木华、董秀琴(2018)的经验证据显示，行业风险水平与披露条目数量之间存在显著正向关联：新准则实施初期，金融、房地产等高风险领域的平均披露规模约为传统制造业的 1.8 倍，收入确认与资产减值成为披露的核心构成(两者合计占比超过六成)，反映出审计师对行业共性风险的高度聚焦[2][3]。陈丽红等(2021)运用文本挖掘技术发现，超过八成的样本采用非结构化文字表述，信息集中度偏低且认知负荷较高；结构化披露工具的应用尚处于萌芽阶段，仅在高技术产业出现零星实践，执业人员在格式革新方面表现得较为保守。审计师的专业胜任能力对披露质量具有显著的调节效应。具备行业专长的审计师更擅长围绕“研发支出资本化”等异质性风险，运用“风险识别－程序应对－结论形成”的递进式逻辑框架，增强披露信息的决策支持价值[4]。而蔡少云(2021)的研究则表明，受资源禀赋约束的中小型事务所倾向于采用标准化表述范式，导致披露内容趋同现象突出、区分度不足[5]。黄溶冰(2023)进一步验证，披露复杂程度与审计风险之间存在动态耦合关系；面对高风险客户，审计师通常会提升单句的信息承载量，以强化风险预警效能[6]。

章雷和安明明(2021)认为，KAM 披露通过公开审计关注重点与职业判断轨迹，有效缓解了信息分布的不均衡状态，使投资者甄别财务风险的效率得以改善[7]，宋建波、冯晓晴(2022)证实其风险信号属性能对资产定价产生实质性影响[8]。杨利华、罗鑫(2023)进一步指出，从跨行业比较视角观察，披露同质化现象削弱了信息的增量价值——制造业企业虽平均列示多项 KAM，但多数未就供应链中断对资产估值的传导效应展开深入剖析[9]。

3. 理论分析：KAM 披露模板化的制度逻辑

从制度理论视角审视，KAM 披露的同质化倾向可归因于“强制性趋同”(Coercive Isomorphism)与“模仿性趋同”(Mimetic Isomorphism)的双重作用。强制性趋同源于准则制定机构与监管方对披露合规性的刚性约束——当审计师面临不确定的法律责任边界时，倾向于采用行业通行的“安全”表述范式以规避诉讼风险。模仿性趋同则体现在事务所内部的知识管理与模板传承机制中，初级审计师通过复制既往年度的审计工作底稿与 KAM 描述文本，快速完成报告编制任务，却牺牲了针对客户特异风险的深度定制。

代理理论为理解 KAM 披露的形式主义提供了另一解释路径。审计师作为投资者的代理人，与管理层之间存在天然的信息不对称。在审计收费受限、时间预算紧张的约束条件下，审计师可能采取“机会主义行为”——以最低成本满足准则的显性合规要求，而非投入额外资源挖掘并披露真正具有决策价值的风险信息。这种“象征性合规”(Symbolic Compliance)策略使 KAM 沦为审计报告的形式装饰，其风险警示功能被实质性削弱。此外，事务所内部的绩效考核机制若过度强调项目周转率与成本控制，将进一步强化审计师对标准化模板的依赖，形成“低收费－低投入－模板化披露”的恶性循环。

4. 审计质量的研究

4.1. 审计过程质量的研究

胡南薇和陈汉文(2008)指出，当审计师专业知识储备不足时，面对复杂金融工具或特殊业务的会计处理容易判断失误，直接拉低审计质量[10]。王咏梅和吴建友(2012)进一步强调，持续更新准则与技术知识是审计师在多变环境下保持准确职业判断的前提[11]。

其次，审计收费作为事务所的经济回报，是衡量过程质量的“价格信号”。Simunic(1980)的定价模

型表明, 收费水平与审计资源投入正相关, 较高收费可激励更详尽的程序[12]。漆江娜等(2004)的统计显示, “四大”凭借品牌溢价获得更高收费, 客户愿意为此支付“质量溢价”[13]。张荣静(2016)则提醒, 异常高收费可能诱发程序压缩, 异常低收费易损害独立性[14]。

4.2. 审计结果质量的研究

审计结果质量首先体现在非标意见的出具上。Palmrose (1988)指出, 非标意见作为审计师对重大错报或不确定性的风险警示, 能否恰当出具取决于审计人员的专业水准与独立性[15]。Chen (2001)进一步表明, 当公司盈利水平恰好触及退市或配股红线时, 被出具非标意见的概率显著上升, 表明审计师在识别到高风险情形时, 更偏好出具非标准审计意见[16]。

高质量审计对盈余管理具有抑制效应。李爽和吴溪(2003)发现, 国内早期曾出现以带解释性说明的标准无保留意见替代非标准审计意见的做法, 折射出当时监管机制尚不完善[17]。曹国华和鲍学欣等(2014)则证实, 事务所规模扩张、客户关系稳固程度提升及审计定价趋于合理, 均有助于压缩企业真实盈余管理的操作空间, 而非标准审计意见的出具, 往往预示着公司存在较高水平的真实盈余管理[18]。

审计结果质量可通过财务重述滞后衡量。刘霄仑(2010)发现, 国内早期财务重述现象频发[19]。马晨等(2015)考察外部审计与媒体环境对重述的作用, 证实高质量审计能够识别报表错报与舞弊, 降低重述概率[20]。

4.3. 关键审计事项披露对审计质量影响

现有文献已验证 KAM 披露对审计质量的积极效应。王秋红和胡淑娟(2021)指出, 涉及敏感领域的披露更易引发市场关注[21]。从行业维度观察, 陈炆(2023)发现商业银行 KAM 有助于提振投资者信心[22], 而李沁芸(2024)证实电力行业 KAM 可提升财务风险信息的透明水平[23], 刘晨(2024)则揭示数字化转型企业的 KAM 对审计质量具有显著改善作用[24]。此外, 韩冬梅等(2020)指出, 结论性评价有助于强化审计师的责任认知[25]。李沁芸(2024)和陈琦(2023)分别在电力、互联网行业的研究中发现, KAM 披露在有效性与规范性层面仍有提升余地[26]。另一方面, 部分学者关注到 KAM 披露对审计质量的潜在负面效应。叶忠明和郑晓婷(2021)观察到, 同一审计团队服务于不同上市地客户时, 其披露文本的同质化程度偏高, 进而弱化了风险警示的精准度[27]。

屈玮琪(2023)依托大华所的田野调查表明, KAM 沟通过程中的反馈延迟现象, 对风险处置的及时性构成了制约[28]。刘丹鹤(2023)的实证结果进一步显示, 若审计师专业积累不足, 关键审计事项披露反而可能引发逆向效果——其在应对核心审计事项时出具非标准审计意见的误断概率显著攀升[29]。

5. 案例分析：基于审计质量的立信事务所关键审计事项披露

5.1. 案例选择与公司概况

作为国内历史最为悠久的会计师事务所之一, 立信会计师事务所 1927 年在上海创立, 业内声望卓著。2001 年, 该机构通过与 BDO 国际建立合作关系, 开启了跨境服务布局。2010 年, 立信把握行业转型契机, 率先完成特殊普通合伙制改造, 并成为首批取得 H 股审计资质的本土事务所。历经九十余载积淀, 该所业务根基稳固, 专业水准与市场声誉均处于行业领先梯队。

立信会计师事务所(以下简称“立信事务所”)兼具与国际准则对接的执业规范积淀, 又面临内资机构普遍遭遇的资源瓶颈与质量治理难题, 其 KAM 披露实践更能映射准则落地过程中的“过渡性”困境。此外, 立信事务所的综合排名持续稳居本土所前三甲, 服务对象横跨制造、信息技术、金融等 15 个细分行业, 数据基础完备, 研究价值突出。

5.2. 立信会计师事务所关键审计事项披露概况

5.2.1. 披露数量

2017~2023 年,立信会计师事务所的 A 股年报审计量与关键审计事项(KAM)披露量总体呈“双增长”态势:年报份数由 573 份增至 690 份,累计 4252 份;KAM 由 1126 项升至 1287 项,累计 8199 项。七年平均单份报告 KAM 为 1.93 项,仍低于同期全市场均值 2.01 项,差异幅度约为 4%。从统计显著性角度审视,0.08 项的均值差异在绝对数值上较为有限,且 2017~2019 年间立信均值(1.99 项)与市场均值(2.08 项)的偏离程度与 2020~2023 年间基本相当,表明该差异可能更多反映的是客户结构特征(如行业分布、企业规模)而非系统性的披露不足。然而,若将该差异置于信息增量视角下考量,即使单个项目仅少披露 0.1 项 KAM,在 4252 份审计报告的累积效应下,信息供给的缺口仍不容忽视。具体如表 1 所示。

Table 1. The number of key audit matters disclosed by Lixin accounting firm (2017~2023)

表 1. 立信事务所关键审计事项披露数量情况(2017~2023 年)

会计年度	立信事务所审计客户			全样本单份审计报告 KAM 均值
	审计报告数	关键审计事项披露数量	报告层面 KAM 平均披露数	
2017	573	1126	1.97	2.11
2018	559	1142	2.04	2.11
2019	557	1105	1.98	2.03
2020	578	1107	1.92	1.91
2021	633	1201	1.90	1.97
2022	662	1231	1.86	1.96
2023	690	1287	1.87	1.96
合计	4252	8199	1.93	2.01

5.2.2. 披露类型

2017 至 2023 年间,立信事务所审计报告中收入确认、应收账款、商誉及存货四类事项的披露占比长期维持在七成至八成区间,且该比重呈逐年递增态势。这一格局既揭示了新收入准则带来的风险重心转移,也映射出并购活跃背景下商誉减值担忧的持续升温。表 2 列示了立信会计师事务所这四大类关键审计事项的年际变化,直观呈现了其风险关注焦点的演进轨迹。

Table 2. The top four categories of key audit matters in Lixin firm and their respective proportions (2017~2023)

表 2. 立信事务所关键审计事项类别前四数量及占比(2017~2023 年)

类别	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	合计	占比
收入确认	293	308	341	386	448	489	530	2795	34.09%
应收账款	153	162	158	173	203	199	228	1276	15.56%
商誉	115	144	130	106	97	94	95	781	9.53%
存货	96	96	99	92	98	114	137	732	8.93%
年度总披露数量	1126	1142	1105	1107	1201	1231	1287	8199	/
前四项类别占比	58.35%	62.17%	65.88%	68.38%	70.44%	72.79%	76.92%	68.11%	/

5.3. 审计质量

5.3.1. 审计过程质量

首先, 审计人员专业能力决定审计过程质量, 其中扎实的财税审知识、敏锐的职业判断、深厚的行业专长与持续学习能力缺一不可。本文的数据采集遵循目的性抽样与分层抽样相结合的原则。在审计人员能力分析部分, 以立信事务所 2023 年 A 股审计客户为总体, 采用系统随机抽样法抽取 55 家上市公司作为子样本, 抽样框为立信 2023 年度全部 A 股审计项目清单, 按行业类型分层后从每层中按固定间隔抽取样本, 以确保行业分布的代表性。55 家样本涵盖制造业、信息技术服务业、采矿业、建筑业、房地产业、电力热力生产与供应业等 7 个主要行业板块, 占立信 2023 年 A 股审计总量的约 8%。立信事务所的 55 个项目在 2023 年配置显示, 行业专长与经验层级直接左右关键审计事项的识别深度。

制造业聚焦“生产流程-成本动因-存货计价”全链条。TMT 侧重研发支出资本化临界点、信息系统审计与数据资产确权。综合业务需识别多板块间资金占用及关联交易抵销。批零售业紧盯库存可变现净值测试与总额法/净额法收入判断。工程建设与房地产应把握投入法履约进度、土地权属摊销及预售监管资金; 公用事业核心在于管网资产折旧政策与准许收入核价。采掘业须验证矿产资源储量经济评价、弃置费用预提及环境负债折现; 环保与水务项目则聚焦特许经营无形资产摊销、运维成本归集及 PPP 会计处理。

本文先自国泰安“注册会计师基本信息库”提取全国数据, 筛选出立信事务所全部审计人员, 建成后台主表, 再以 55 家样本公司 2023 年审计报告签字名单为检索键, 逐一匹配, 锁定项目组成员身份、CPA 获取时点及行政职级。随后参照人社部审计专业技术资格框架并叠加事务所内部职等, 在审计人员能力层级划分方面, 本文构建“三维映射”规则体系: 第一维度为“职业资格维度”, 依据中国注册会计师(CPA)持证时长划分——初级(持证 5 年以内)、中级(持证 5 至 10 年)、高级(持证 10 年以上或具备合伙人/主任会计师资格); 第二维度为“专业技术资格维度”, 参照人力资源和社会保障部审计专业技术资格框架, 将助理审计师/审计员对应初级、审计师对应中级、高级审计师及正高级审计师对应高级; 第三维度为“事务所内部职级维度”, 依据立信事务所内部岗位序列, 将审计员/高级审计员对应初级、项目经理/高级经理对应中级、合伙人/质控复核合伙人对应高级。最终, 将三个维度的评定结果进行交叉验证, 取最高等级作为该人员的综合能力层级判定, 由此形成“初级 + 中级 + 高级”“中级 + 高级”“初级 + 高级”“初级 + 中级”四种项目团队配置组合。最终 55 个项目呈现四种梯度组合, 未见单一级别或仅中级独立带队情形, 表明立信事务所通过强制混合编制确保复杂及高风险项目的胜任能力。

如表 3 所示, 55 个 2023 年项目中, 61.82%(34 家)沿用“初级 + 中级”双层级配置, 5.45%(3 家制造业)配齐“初 + 中 + 高”三级梯队, 另有 16.36%的项目虽引入高级人员, 但主要由 1 名合伙人承担复核职责, 缺乏 10 年以上 CPA 坐镇深度复核。需要指出的是, 上述比例基于 55 家样本的截面数据, 样本量限制了统计推断的外部有效性, 且“初级 + 中级”配置在审计准则层面并非禁止性安排——只要项目合伙人能够实质履行复核职责, 该配置在理论上仍可保证审计质量。然而, 从行业专长匹配角度观察, 信息传输与软件服务业 7 个项目中有 6 个未配置高级人员, 采矿业、环保业等专项领域亦缺乏信息系统审计或弃置费用估值方面的专家, 这种配置模式在面对研发资本化、环境修复负债等高风险领域时, 可能增加职业判断失误的概率。

审计收费水平直接影响审计质量, 收费过低易引发审计程序简化。55 家立信审计客户按收费分为四档: 低收费 11 家, 占 20%, 均费 75 万元, 集中于制造业; 中收费 33 家, 占 60%, 均费 186.17 万元, 行业分布较广; 中高收费 7 家, 占 12.7%, 均费 467.31 万元, 以制造业为主; 高收费 4 家, 占 7.3%, 均费 879.64 万元, 集中于电力等大型行业。

Table 3. Sample enterprise audit project auditor capability level and industry distribution table (2023)
表 3. 审计人员能力分层及行业覆盖情况表(2023 年)

审计人员能力层级	数量	样例企业	所属行业
初级 + 中级 + 高级	3	银轮股份、永太科技、东方电气	制造业
中级 + 高级	9	中广核技、神州泰岳、安居宝、中海达、恒源煤电、联泰环保、永安药业、晨光文具、中科通达	制造业、信息传输、软件和信息技术服务业、采矿业、水利、环境和公共设施管理业
初级 + 高级	9	江苏国泰、棕榈股份、新宝股份、荣科科技、趣睡科技、石化油服、中国化学、杉杉股份、奥赛康	制造业、信息传输、软件和信息技术服务业、批发零售业、采矿业、建筑业
初级 + 中级	34	合兴包装、立讯精密、顺灏股份、姚记科技、朗姿股份、奥佳华、平治信息、富瀚微等	制造业、互联网业、房地产业、电力、热力生产和供应业、建筑业、采矿业、综合业
合计	55	/	/

低收费组因成本瓶颈，确认原因平均仅 1.2 段、三年文本雷同度超 60%，直接复制“收入时点风险”模板；中收费组增至 2.1 段并加入行业前缀，但应对措施仍停留在“穿行测试”通用表述，属增量修补而非结构性重构；中高收费组在特殊风险(如存货减值)出现“区域房价敏感性分析”等个性化程序，常规事项却保持 80%相似度。高收费组虽覆盖 3.2 个风险维度，依旧倾向于模板化。说明若无方法论与动态框架革新，单纯提高收费难以突破 KAM 同质化瓶颈。

5.3.2. 审计结果质量

非标意见与关键审计事项(KAM)在风险根源上具有共通性。KAM 系审计过程中识别出的、对财务报表整体产生重大影响或涉及高度专业判断的领域，而非标意见则是财务报表存在重大错报、信息遗漏、表述失真或偏离会计准则时的必然结果。本文以立信 2023 年度出具的全部非标准审计意见为总体，鉴于非标意见总体数量较少(10 份)，采用全样本纳入策略，将 10 份非标意见全部纳入分析范围，以确保风险映射分析的完整性，横向比对非标意见基础与 KAM 类型，验证二者在持续经营重大不确定性、或有负债、法律纠纷等节点的映射缺口，量化揭示事项披露——意见出具联动失效的痕迹。

基于 10 份非标意见样本的初步观察显示，立信事务所 2023 年非标意见与 KAM 之间可能存在呈现行业性解释偏差。在制造业样本中，收入确认类 KAM 占比高达 85.7%，而非标意见的触发因素中，非收入类风险(如持续经营重大不确定性、法律诉讼、关联方资金占用等)占比达 71.4%，收入类风险仅占 14.3%。鉴于非标意见总体仅 10 份，且制造业样本占其中 7 份，上述比例不宜直接推广至立信全部审计业务或行业整体，而更应被视为提示性信号，表明在特定情境下审计师的风险识别框架可能存在结构性盲区。以 ST 德豪为例，其 KAM 仍套用收入确认的标准化表述，但保留意见的基础却涉及股权仲裁或有负债及现金流断裂问题。ST 阳光的非标意见则源于大额关联方应收账款及担保责任，而其 KAM 仍集中于收入真实性核查，反映出审计方法论对公司治理缺陷、技术迭代风险及供应链重构风险等维度的覆盖存在明显不足。*ST 中迪非标指向资金链断裂，KAM 仍套用房地的收入确认模板，未评估多元化业务风险叠加与商品房销售现金流偿债能力，显示审计风险识别体系缺乏资源型行业价格弹性分析工具与风险传导路径动态追踪模型。联泰环保 KAM 虽列示特许经营权会计核算，却未与采购业务资料缺失建立实质关联，且未针对政府支付条款特殊性设计应对措施。高乐股份非标源于 IP 纠纷业绩补偿诉讼，KAM 仍固守应

收账款减值测试这一常规流程，印证审计风险识别滞后于企业特质风险，标准化模板无法应对知识产权授权法律效力及业绩承诺履约可行性等新兴风险。

此外，依托国泰安数据库、样本企业官方网站及新浪财经等多元信息渠道，选取应计盈余管理指标绝对值处于较高水平的 9 家企业作为研究对象，并根据其企业自身情况结合关键审计事项披露情况进行分析得出，立信事务所 KAM 披露深陷“标准化模板”困境，对纳思达 89 亿元减值、国联股份 98%总额法收入等高盈余管理信号仍沿用“收入确认、商誉减值”常规表述，审计应对文本三年 100%雷同，未设置特别风险提示。柘中股份、东方电气现金流与利润背离仅仅新增科目名称或单一维度的收入核查，暴露风险关联识别系统性缺陷，显示静态审计程序已与企业动态盈余管理形态脱节。

最后，本文对高频财务重述样本进行分析，考察审计师是否在 KAM 中着重披露收入确认、资产减值、合并报表等关键领域，并实施相应审计程序，以充分揭示财务重述相关信息，便于投资者评估重述风险及成因。审计师若未在 KAM 中充分识别并披露关键事项，盈余管理空间放大，财务重述频率随之上升。

5.3.3. 立信事务所关键审计事项披露存在的问题

综合前文分析表明，立信事务所 KAM 披露存在以下突出问题：第一，数量不足，多数项目少于 2 项，削弱了关键审计事项的识别效力与披露质量。第二，结构失衡，收入确认、应收账款、商誉及存货四类合计占比 68.11%，未能针对不同行业特有风险进行差异化揭示。第三，内容同质化严重，应对措施模板化特征突出，以应收账款类为例，1276 份文本中超过 90%均表述为管理层需作出重大判断。第四，高收费项目同质化问题依然显著，应对措施的可操作性与透明度欠佳，收费水平与审计质量、披露质量未呈现正向关联。第五，风险覆盖范围狭窄，仍集中于收入确认、商誉减值等常规领域，审计程序千篇一律，普遍采用穿行测试、合同条款检查等通用手段，对盈余管理的抑制效果有限。第六，年度间变化微小，事项类型及确认原因与往年基本持平，描述过于简略，会计变更相关风险披露不充分。

6. 改进关键审计事项披露建议

6.1. 审计人员角度

审计人员应着力提升专业能力与行业专长，注重知识体系的持续积累与更新，同时摆脱对通用模板的过度依赖，强化职业判断的独立运用。审计师在执业时需维持高度警觉，严谨核实财务信息，秉持独立立场深入排查风险隐患，同时增进与治理层的持续互动，确保 KAM 披露内容真实、精准。

6.2. 事务所角度

事务所需搭建完善的专业培训框架，丰富培训维度与方式，推动审计人员参与外部学习交流，以提升其对关键审计事项的感知力与判断水准。同时完善全流程审计质量控制机制，从审计计划阶段的风险评估、实施过程的工作底稿检查到报告阶段的披露内容审核进行精细把控，形成严密高效的质量管控闭环，避免披露同质化与信息含量不足等问题。

6.3. 监管机构角度

监管层面需搭建完善的审计质量监控体系，明确检查细则，实施定期抽查与重点检查相结合的制度，提高违规成本，同时畅通公众举报途径。具体而言，监管机构应明确要求：非标准审计意见必须说明其与已披露关键审计事项的关联，若非标意见涉及的风险未在 KAM 中识别，审计师须解释该风险为何未被识别为关键审计事项，并说明是否构成审计范围受限或程序不足。此外，监管机构应将“非标意见 - KAM 映射缺口”作为执业质量检查的重点领域，对系统性存在映射偏差的会计师事务所实施专项督导。

同时, 准则制定机构应定期发布典型案例与问题解答, 明确禁止直接复制往年 KAM 文本, 并将文本相似度监测纳入行业自律检查的技术工具库。

7. 结语

关键审计事项制度的实施是审计报告改革的重要里程碑, 对提升审计透明度、增强信息有用性、推动审计质量提升具有深远意义。本文从审计质量视角出发, 系统梳理了会计师事务所所在关键审计事项披露与执行中的现实问题, 深入剖析了其审计质量的影响机制。未来, 随着资本市场改革的深化与审计准则体系的持续完善, 关键审计事项制度将在实践中不断演进。此外, 随着数字化转型、ESG 审计等新兴领域的拓展, 关键审计事项的识别与应对将面临新的机遇与挑战, 未来研究可结合技术变革与业务发展的新趋势, 持续探索关键审计事项制度的优化空间。

参考文献

- [1] 吴溪, 范昱江, 杨育龙. 关键审计事项与审计后会计信息质量相关吗?——来自资产减值事项的证据[J]. 会计研究, 2019(12): 65-71.
- [2] 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): 83-89.
- [3] 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.
- [4] 陈丽红, 郭小菀, 易冰心. 关键审计事项披露与债务融资[J]. 会计与控制评论, 2021(1): 57-97.
- [5] 蔡少云. 新审计准则下上市公司关键审计事项的确定[J]. 经济管理文摘, 2021(4): 138-139.
- [6] 黄溶冰. 年报审计风险与关键审计事项复杂性——基于文本信息含量的视角[J]. 会计之友, 2023(24): 2-12.
- [7] 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(7): 117-121.
- [8] 宋建波, 冯晓晴. 关键审计事项信息含量与公司债券发行定价——基于文本相似度视角[J]. 会计研究, 2022(3): 174-191.
- [9] 杨利华, 罗鑫. 房地产行业关键审计事项披露问题研究[J]. 南宁职业技术学院学报, 2023, 31(5): 87-92.
- [10] 胡南薇, 陈汉文. 事务所特征、行为与审计生产效率——基于中国证券审计市场的分析[J]. 南开管理评论, 2008(2): 38-45.
- [11] 王咏梅, 吴建友. 现代风险导向审计发展及运用研究[J]. 审计研究, 2012(6): 51-55+73.
- [12] Simunic, D.A. (1980) The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, **18**, 161-190. <https://doi.org/10.2307/2490397>
- [13] 漆江娜, 陈慧霖, 张阳. 事务所规模·品牌·价格与审计质量——国际“四大”中国审计市场收费与质量研究[J]. 审计研究, 2004(3): 59-65.
- [14] 张荣静. 异常审计费用、会计师事务所声誉与审计质量[J]. 财会通讯, 2016(3): 37-41.
- [15] Palmrose, Z.V. (1988) An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *Journal of Accounting Research*, **26**, 310-332.
- [16] Chen, C.J.P., Chen, S. and Su, X. (2001) Profitability Regulation, Earnings Management, and Modified Audit Opinions: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **20**, 9-30. <https://doi.org/10.2308/aud.2001.20.2.9>
- [17] 李爽, 吴溪. 盈余管理、审计意见与监事会态度——评监事会在我国公司治理中的作用[J]. 审计研究, 2003(1): 8-13.
- [18] 曹国华, 鲍学欣, 王鹏. 审计行为能够抑制真实盈余管理吗? [J]. 审计与经济研究, 2014, 29(1): 30-38.
- [19] 刘霄仑. 风险控制理论的再思考: 基于对 COSO 内部控制理念的分析[J]. 会计研究, 2010(3): 36-43+96.
- [20] 马晨, 程茂勇, 张俊瑞, 等. 地理邻近对上市公司会计错报的影响——基于媒介环境调节效应的分析[J]. 投资研究, 2015, 34(9): 46-60.
- [21] 王秋红, 胡淑娟. 关键审计事项披露能抑制企业盈余管理行为吗? [J]. 财会月刊, 2021(4): 82-91.
- [22] 陈炆. 我国商业银行关键审计事项披露研究——以工商银行为例[J]. 现代营销(下旬刊), 2023(5): 27-29.

-
- [23] 李沁芸. X 会计师事务所对电力行业上市公司关键审计事项披露研究[D]: [硕士学位论文]. 成都: 成都大学, 2024.
- [24] 刘晨. 企业数字化转型、关键审计事项披露与审计质量[J]. 财会通讯, 2024(17): 41-45.
- [25] 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——一项实验证据[J]. 审计研究, 2020(6): 51-58.
- [26] 陈琦. 互联网行业的关键审计事项披露研究——以三七互娱为例[D]: [硕士学位论文]. 太原: 山西财经大学, 2023.
- [27] 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.
- [28] 屈玮琪. 关键审计事项沟通对大华会计师事务所审计质量的影响研究[D]: [硕士学位论文]. 石河子: 石河子大学, 2023.
- [29] 刘丹鹤. 关键审计事项披露、审计师经验与审计质量研究[D]: [硕士学位论文]. 哈尔滨: 哈尔滨商业大学, 2023.