

摘要

2016 年末我国财政部颁布了 12 条新审计准则，用以提升审计报告的信息含量，这也对审计师提出了更高的要求。其中 1504 号准则要求审计师根据职业判断在审计报告中披露关键审计事项，而对这些事项的判断应当是根据审计师的专业能力和个人经验，以及每家审计机构的“审计风格”来确定，因此关键审计事项的披露会随着事务所的变更有所变化。而近年来随着资本市场舞弊事件层出不穷，这其中有很多都是因为事务所没有履行好自己的监督职能，甚至对企业存在的风险包庇和隐瞒，并且通过统计可知近几年上市公司更换会计师事务所的比例一直较高，同时随着证券市场的发展，公司出于主动或被动原因更换事务所是一种很常见的现象，中注协也在提示公众应该密切关注事务所变更频繁的公司，它们很可能存在较高的风险。因此变更会计师事务所成为了大众和监管者们关注的热点话题。现有的研究大部分都是对会计师事务所变更的原因、经济后果和审计费用进行研究，而本文从具有高风险性和创新性的互联网行业出发，研究会计师事务所变更对关键审计事项披露的影响，主要研究以下问题：互联网企业关键审计事项提供了什么信息？更换事务所是否会导致关键审计事项的披露有差异？导致这些差异的原因是什么？

首先本篇论文分别站在事务所和审计师的角度，建立了本文的影响机制——事务所变更对关键事项的影响；然后通过描述性统计分析互联网行业 2017-2021 年的关键审计事项披露特征；接着以 2017 年至 2021 年更换事务所的互联网公司的审计报告为基础，研究更换事务所前后关键审计事项披露的不同以及现存问题；然后采用案例分析，选取了具有代表性的吉比特为本文的案例，对其更换事务所前后的关键审计事项进行详细研究；最后提出相应的建议。

根据研究本文得到以下结论：（1）互联网行业关键审计事项披露的特点

符合互联网行业的审计重点，也能提升审计报告的信息含量；（2）互联网上市公司披露的关键审计事项模板化和笼统化的问题在审计机构变化前后依旧没有改变；（3）审计团队实质性变更会导致审计人员个人经验和行业专长以及事务所审计风格都发生变化，这会导致在公司业务未发生较大变化的情况下披露关键的审计事项也会差异；（4）四大所以对关键的审计事项披露会提供更多与公司实际经营相关的非同质化信息。

本文的贡献在于丰富了关键审计事项在互联网行业的研究文献以及扩宽了会计师事务所变更的文献；不足之处在于由于新审计准则只实施了五年，且互联网行业上市的游戏公司样本数较少，数据的时间跨度不长，同时案例分析存在一定的局限性，可能会对结果的准确性产生影响。

关键词：关键审计事项、互联网行业、事务所变更

Abstract

China's Ministry of Finance issued 12 new audit standards at the end of 2016 to improve the information content of audit reports, which also put forward higher requirements for auditors. Among them, Standard 1504 requires auditors to disclose key audit matters in the audit report based on professional judgment, and the judgment of these matters should be determined based on the auditor's professional ability and personal experience, as well as the "audit style" of each audit institution. Therefore, the disclosure of key audit matters will change with the change of firm. In recent years, with the emergence of fraud events in the capital market, many of them are firms that fail to perform their supervision functions well, and even cover up and conceal the risks existing in the enterprise. According to statistics, the proportion of listed companies replacing accounting firms has been high in recent years. It is common for companies to change offices for active or passive reasons, and CICA is warning that the public should pay close attention to companies that change offices frequently, which are likely to be at higher risk. Therefore, the change of accounting firm has become a hot topic for the public and regulators. Most of the existing studies have studied the causes, economic consequences and audit fees of the accounting firm change. Will the change of firm result in a difference in the disclosure of key audit matters? What accounts for these differences?

Firstly, from the perspective of the firm and the auditor, this paper establishes the influence mechanism of this paper -- the influence of the firm change on the key issues; Then, the disclosure characteristics of key audit matters in the Internet industry from 2017 to 2021 were analyzed by descriptive statistics; Then, based on the audit reports of Internet companies that changed firms from 2017 to 2021, this paper studies the differences in the disclosure of key audit matters before and after the change of firms and the existing problems; Then using case analysis, select the representative gigabit as the case of this paper, the key audit matters before and

after the change of the firm are studied in detail; Finally, the corresponding suggestions are put forward.

According to the research, the following conclusions are drawn: (1) the characteristics of the disclosure of key audit matters in the Internet industry are consistent with the audit focus of the Internet industry, and can also improve the information content of the audit report; (2) The templating and generalization of key audit matters disclosed by Internet listed companies have not changed before and after the change of audit institutions; (3) The substantive change of the audit team will lead to changes in the personal experience and industry expertise of auditors as well as the audit style of the firm, which will lead to differences in the disclosure of key audit matters without major changes in the company's business; (4) The disclosure of key audit matters by the Big Four firms will provide more non-homogeneous information related to the actual operation of the company.

The contribution of this paper is to enrich the research literature of key audit matters in the Internet industry and expand the literature of accounting firm turnover; The disadvantages are that the new audit standards have only been implemented for five years, and the sample number of listed game companies in the Internet industry is small, the time span of data is not long, and there are certain limitations in the case analysis, which may affect the accuracy of the results.

Key words: Key audit issues, Internet, Firm change

目 录

1.引言	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究意义	3
1.2.1 理论意义	3
1.2.2 现实意义	4
1.3 研究内容与框架	5
1.3.1 研究内容	5
1.3.2 研究框架	5
1.4 研究方法	7
1.4.1 文献研究法	7
1.4.2 归纳总结法	7
1.4.3 案例研究法	7
1.5 创新之处	7
1.6 不足之处	8
2.文献综述	9
2.1 关键审计事项的信息含量研究综述	9
2.2 互联网行业的研究综述	10
2.3 会计师事务所变更的影响研究	10
2.4 会计师事务所对于关键审计事项的影响研究	11
2.5 文献述评	12
3.相关理论与影响机制	13
3.1 信息不对称理论	13
3.2 委托代理理论	13
3.3 信号传递理论	14

3.4 会计师事务所变更对关键审计事项的影响机制	15
3.4.1 会计师事务所变更的定义	15
3.4.2 关键审计事项的定义	15
3.4.3 会计师事务所变更影响关键审计事项的路径	15
3.4.4 会计师事务所变更影响关键审计事项的影响因素	16
4. 会计师事务所变更对互联网行业关键审计事项披露的影响研究分析	18
4.1 互联网行业的审计风险	18
4.1.1 重大错报风险	18
4.1.2 检查风险	20
4.2 互联网行业的关键审计事项的数据统计及分析	22
4.2.1 关键审计事项数量和类型分析	22
4.2.2 关键审计事项披露形式分析	25
4.2.3 互联网行业关键审计事项披露要素分析	26
4.3 互联网行业的会计师事务所分布分析	27
4.4 互联网上市公司审计机构变化的统计分析	34
4.5 互联网上市公司审计机构变化前后关键审计事项内容变化	34
4.5.1 关键审计事项个数变化分析	35
4.5.2 关键审计事项类型变化分析	37
4.6 会计师事务所变更对关键审计事项披露存在的问题	40
4.6.1 审计机构变更前后的措辞尚不具体，模板化现象普遍	40
4.6.2 确认为关键审计事项的原因和理由不充分	40
4.6.3 审计应对措施披露不详细	41
4.7 本章小结	41
5. 案例分析	42
5.1 案例简介	42
5.1.1 吉比特公司简介	42
5.1.2 吉比特核心竞争力介绍	42
5.1.3 吉比特 2017—2021 主营业务变化情况	44
5.1.4 吉比特 2017—2021 财务分析	45
5.1.5 吉比特近年来接受审计情况	46

5.1.6 选取吉比特的原因	48
5.2 吉比特事务所变更前后关键审计事项披露差异分析	49
5.2.1 吉比特 2017-2021 年关键审计事项个数及类型变化	49
5.2.2 吉比特 2017-2021 年关键审计事项原因描述变化	50
5.2.3 吉比特 2017-2021 年关键审计事项的审计对策描述变化	52
5.3 吉比特 2017-2021 年关键审计事项确认的原因分析	53
5.3.1 合理性分析	53
5.3.2 充分性分析	55
5.4 吉比特 2017-2021 年关键审计事项的审计应对政策分析	55
5.5 本章小结	57
6.结论与政策.....	59
6.1 研究结论	59
6.2 研究建议	60
6.2.1 对审计机构的建议	60
6.2.2 对监管机构的建议	61
6.2.3 对投资者使用关键审计事项的建议	62
参考文献.....	63
后 记.....	66
致 谢.....	67
在读期间科研成果目录.....	68

1.引言

1.1 研究背景

如果没有审计公司作为独立一方出具审计报告，为财报的使用者提供更多关于实体的信息，以减少信息差，资本市场的有序发展是不可能的。但是通过近几年资本市场发生的很多舞弊事件，可以发现会计师事务所上市公司发生舞弊的时候，不仅没有起到披露其丑闻的作用，有些会计师甚至帮助公司遮掩，虽然最后都受到了证监会的处罚，但也对资本市场的秩序和发展产生了影响。而在上市公司在挑选年审务所时，是有权进行自主挑选的，并且两方在某些事情上可能会发生利益冲突，比如上市公司是想尽可能保证自身能够获取相关利益，而会计师则是要确保为公众提供真实可靠的审计报告，一旦两者利益发生冲突，就很可能导致上市公司变更年审事务所，再加上近几年通过对我国上市公司更换事务所的情况进行统计后发现，目前我国上市公司更换事务所的比例较高，并且很多公司都是主动去更换事务所，中注协也在公告中提示到，上市公司频繁进行事务所变更的很大可能原因是由于企业发展有较大的经营风险和较大的内部和外部的压力，这种情况也会导致较高的审计风险。所以目前更换会计师事务所成为了大众和监管者们关注的热点话题。下表 1-1 为 2017-2021 年上市公司更换会计师事务所的总体情况。

表 1-1 2017-2021 年上市公司更换会计师事务所统计

年度	更换事务所 上市公司数量	披露年报 上市公司数量	占比	自愿性 更换数量	强制性 更换量
2017 年	206	3503	5.88%	76	130
2018 年	255	3604	7.08%	104	151
2019 年	630	3810	16.54%	421	209
2020 年	405	4299	9.42%	355	50
2021 年	410	4805	8.53%	356	54

数据来源：中注协

在经济全球化的进程中，公司面临的风险也在时刻随着经济环境变化而变化，因此现在的企业面临的风险也在提高。而审计报告虽然在一定程度上可以解决信息不对称的问题，但基于环境的变化，市场各方对上市企业的财务报表会提更高的要求，我国为适应国际审计准则，在 2016 年财政部颁布了 12 条新的审计准则，该准则的初衷是为了使审计报告更加完善，报表使用者能够在资本市场上通过审计报告获取质量更高的信息，也有助于我国资本市场的不断改革和发展。此改革最核心的便是新增了 1504 号准则，即会计师需要披露关键审计事项，A+H 股上市公司从 2017.1.1 就开始适用，其他上市公司、新三板企业和 IPO 申请企业从 2018.1.1 开始适用，截止到 2021 年为止，该审计准则已经颁布了五年。但在注册会计师实际工作中，披露的关键审计事项是否能实现改革的初心，这是目前值得大家关注和研究的重大问题。从现有的研究来看，已有学者证明了关键审计事项的信息量，但在实操中该准则的实施仍存在很多问题，例如关键的审计事项披露模板化现象严重、审计应对措施缺乏针对性等，并且还有研究发现受到事务所自身的审计风格和审计行业数据库的影响，对被审单位不同年度披露的关键审计事项有同质化趋势，这也会导致审计报告的信息不会增加，违背了 1504 号准则改革的初心。

中国的经济在互联网的支持下迅速发展，作为新兴行业，互联网行业发展势头猛烈，在资本市场上也受到了颇多关注。但在其面临机遇的同时，也面临着比传统行业更多的挑战，比如互联网公司的商业模式和创意都得不到投资人的充分认可的话，就无法继续融资，无法有效预测技术前景，并且如果企业不能时刻跟随互联网潮流的话，其运作方式和商业模式便会失去创新力和吸引力，会很快被市场淘汰。因此，与传统产业相比，互联网企业的生命周期会更短，并且一家公司的失败是瞬间的。由于行业本身的高风险特性，以及互联网公司经营失败的例子层出不穷，所以互联网审计也面临着诸多问题，存在较大风险，因此以互联网行业作为本篇论文的研究对象也能够体现 1504 号新审计准则改革下关键审计事项披露中较为典型的工作难点。

本文根据互联网行业的发展和最新审计标准的要求，以 2017——2021 年适用新审计准则的互联网公司为起点，从更换会计师事务所角度切入，研究互联网企业关键审计事项提供了什么信息？更换事务所是否会导致关键审计事项的披露有差异？导致这些差异的原因是什么？

1.2 研究意义

1.2.1 理论意义

(1) 有利于丰富会计师事务所变更对关键审计事项产生影响的研究

随着《新证券法》的出现，能够进入证券市场的会计师事务所也越来越多，而由于事务所的性质特殊，须对上市公司财报出具不偏不倚的审计报告，确保审计报告能够为公众投资者披露真实可靠的信息以减少信息差，但是由于近年来，资本市场上出现的许多舞弊都是事务所没有履行好自己的监督职能，甚至对企业存在的风险包庇和隐瞒，也受到了证监会的惩罚，并且目前我国上市公司更换事务所的比例较高，中注协也提示到需要对频繁更换事务所的公司加以注意，因此更换会计师事务所成了成为了大众和监管者们关注的热点话题。目前研究大部分都是停留在会计师事务所变更的原因、经济后果和审计费用上，但是很少有人研究会计师事务所变更对 1504 号准则中的关键审计事项披露的影响，本文则通过案例研究和相关数据丰富现有文献在这方面的缺失，对相关的文献起到一定的补充作用。

(2) 有利于完善我国的关键审计事项准则研究

相较于国外，我国的 1504 号准则出台时间较，而且执行时间也只有五年，因此在审计师的实际工作中，该准则的实施还存在着很多问题。目前，国内外主要集中在研究关键审计事项的信息内容，很少有人分析变更会计师事务所对关键审计事项披露的影响，并从审计师个人层面和审计机构层面去分析这些差异的原因。关键审计事项是审计师根据职业判断选择出的对本期财报有重大影响的事项，一般来说，当被审单位并未发生较大变化的情况下，不同事务所和审计师对同一公司的关键审计事项的选择与披露应当差异不大，但是在实际中确有出现较大差异的情况，所以本文以会计师事务所变更为起点，对互联网行业的关键审计事项进行研究，为当前的研究提供参考。

(3) 有利于完善互联网行业的风险研究

互联网行业作为近几年迅猛发展的新兴产业，与传统企业之间存在巨大差异，也为审计师的工作带来了挑战，现有的传统审计理论体系与新的互联网商业模式不匹配。并且由于中国互联网企业的发展历史较短，各种监管管

理制度并不完善，这也使得互联网行业的审计面临更大风险，虽然随着新审计准则的颁布，审计报告的信息含量有所增加，但是在实操中关键事项的披露还有所不足，若该准则规定披露的关键审计事项只是成为审计师的一项形式工作，便会影响互联网行业的发展。本文从事务所变更的角度研究了互联网公司的审计报告，分析了互联网行业的审计风险，并深入探讨了互联网公司的审计理论。

1.2.2 现实意义

我国新审计准则仅实施了五年，目前关键审计事项的披露还存在很多问题，而财报使用者对上市公司实际情况的理解会受到审计师对关键审计事项的披露与描述的影响。在实务中，事务所由于其长期的经验会有自己的“审计风格”，这会指导本所的审计师对审计准则的运用，比如在关键审计事项的披露上，可能会导致连续年度的关键审计事项并无差异，甚至是“复制粘贴”，这也违背了新审计准则颁布的初衷。

通过中注协发布的数据来看，从新审计准则实施以来，2017年资本市场的上市公司中有206家更换事务所，占比达5.88%；2018年有255家，占比为7.08%；2019年有630家，占比16.54%；2020年有405家，占比9.42%；2021有410家，占比8.53%。虽然占比这两年有下降的趋势，但是该比例依旧很高，并且有很多公司舞弊都与事务所脱不了干系，所以这一现象非常值得我们关注。

上市公司更换事务所后，事务所的审计风格会发生变化，审计人员的个人能力和行业专长也会发生变化，但是关键审计事项是审计师根据职业判断选择的对本期财报有重大影响的事项，那么在公司业务未发生较大变动的情况下，对财报有重大影响的事项也不会发生变化，所以按理来说不同审计师对关键审计事项的选择和判断应该会一致，但是现实中确有不同情况，笔者认为这其中的原因和影响值得我们深入研究。所以笔者对2017-2021年互联网行业更换事务所前后披露的关键事项的差异进行研究，为事务所、监管机构和投资者提供一定的借鉴。

1.3 研究内容与框架

1.3.1 研究内容

主要研究内容共分为六个章节，具体如下：

第一章是引言。本章介绍了研究背景和意义，阐述了研究内容和方法，最后介绍了本论文写作的创新点和不足之处。

第二章为文献综述。本章从关键审计事项的信息含量、互联网行业特征、事务所变更以及事务所对关键事项的影响四个方面进行了文献研究。

第三章为相关理论基础与影响机制。本章将阐述在论文写作过程所需要用的信息不对称、委托代理和信号传递等理论，为后文的研究打下理论基础；并建立了事务所变更对关键审计事项的影响机制。

第四章首先在分析互联网行业特有的审计风险基础上，对 2017-2021 年沪深股市互联网行业的审计报告中披露的关键审计事项进行描述性统计，分析体现的行业特征及信息含量；并引入了医药制造业作为对比行业进行分析，突出互联网行业披露关键审计事项的特点；接着分析审计机构变化前后互联网上市公司关键审计事项的披露变化，找出变化的原因以及其中存在的问题。

第五章以吉比特公司为案例，详细分析该案例公司 2017-2021 在会计师事务所两次更换后披露关键审计事项的变化，并对此现象进行分析。

第六章得出本文的结论，并从审计机构、监管机构、投资者等方面给出一些建议。

1.3.2 研究框架

本文的研究框架如图 1-1 所示：

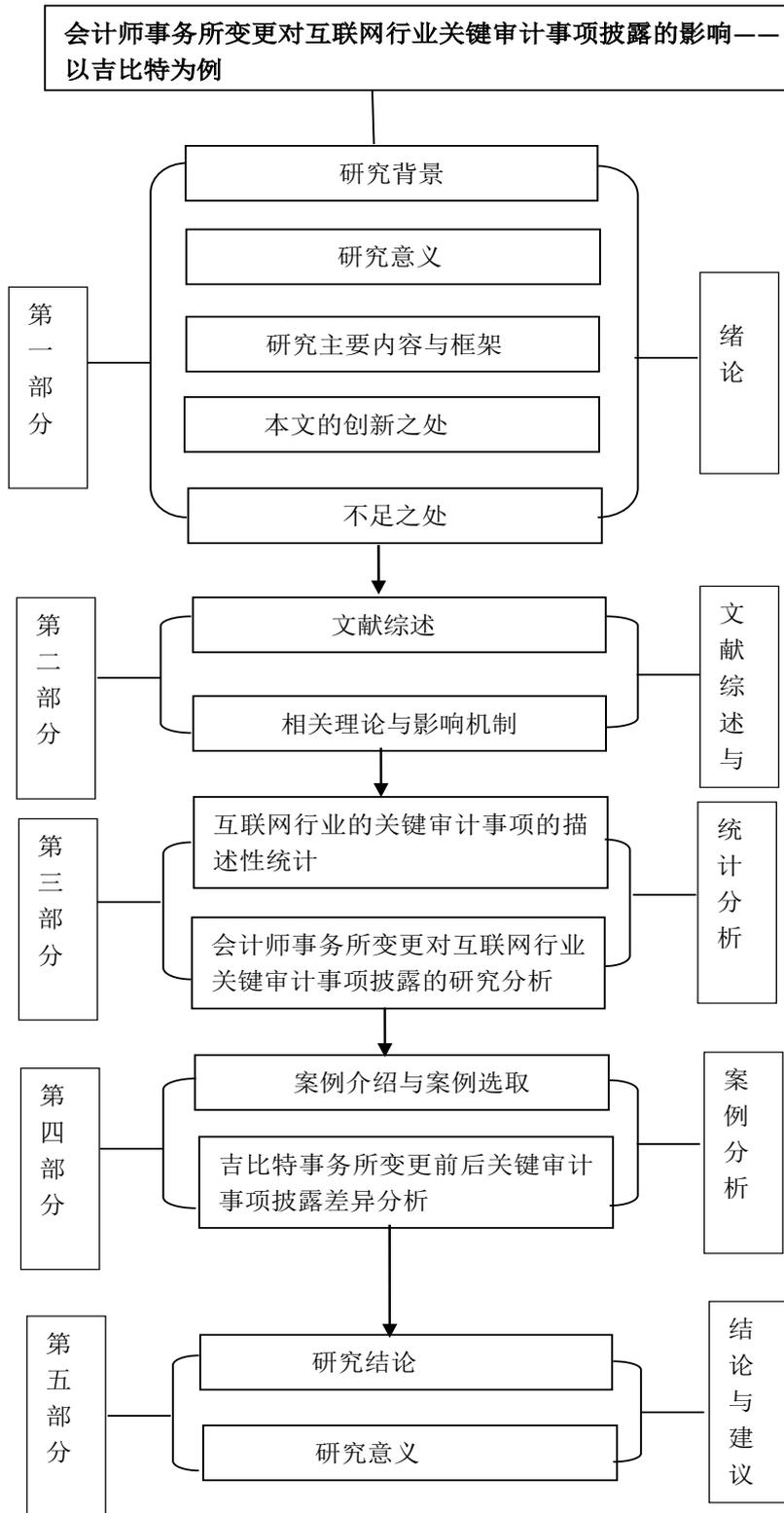


图 1-1 研究框架图

1.4 研究方法

1.4.1 文献研究法

笔者首先收集、浏览和研究了现有的文献资料，包括国内和国际期刊、相关作品、文件和网站资料，其次关注涉及互联网行业、会计师事务所变更和关键审计事项的资料，最后总结现有意见和结论，并进行深入分析。

1.4.2 归纳总结法

归纳新审计准则颁布以来互联网行业关键审计事项的数量与类型、确认原因、应对措辞，总结互联网行业披露的关键审计事项的特点以及现存问题；同时以事务所更换为切入点，对更换事务所前后在审计报告中披露的关键审计事项进行研究，分析前后差异，以及对产生差异的原因进行分析，使之理论化，最后提出相应的建议。

1.4.3 案例研究法

在详细阐述、分析、研究抽象的互联网行业更换事务所前后关键审计事项差异的基础上，选取代表性企业——吉比特进行深入案例研究，并分析通过案例展现出来在实操工作中关键审计事项披露存在的缺陷，最后提出改进建议。

1.5 创新之处

本文针对互联网行业的高风险性，以变更会计师事务所为切入点，对我国目前互联网行业披露的关键审计事项进行了创新性的案例分析，验证了会计师事务所的更换影响了关键审计事项的披露，并在互联网行业高审计风险的基础上，提出了有效的改进意见。

第一，现有文献几乎关于关键审计事项的研究大多都只涉及整个股市或

者制造业、建筑业等传统行业，而对近几年新兴产业互联网的研究甚少。本文采用案例研究，目的是为了详细分析具有高风险的互联网行业的关键审计事项在审计报告中披露的现状和问题，为后续深入研究奠定基础。

第二，关于事务所变更的研究，都还集中在变更后的市场反应、审计意见以及更换动机等方面，目前事务所变更成也是公众的热门话题，但很少从变更事务所为切入点，分析更换前后关键审计事项的差异。本文在审计机构变更的情况下，建立事务所变更对关键事项影响机制，运用该机制对互联网行业审计机构变化前后关键事项差异进行分析，最后提出相应的建议，希望能够通过建议完善关键审计事项的披露，让财报使用者更全面准确地了解公司信息。

综上，本文的创新之处主要有以下几点：（1）丰富了关键审计事项在互联网行业的研究文献；（2）扩宽了会计师事务所变更的文献。

1.6 不足之处

第一，新审计准则截止到 2021 年为止，只实施了五年，虽然本文选取了从实施首年到 2021 年的样本进行了研究，但可能也存在时间跨度不长的的问题，导致样本的数量或许不够充分。

第二，互联网上市公司样本数较少，结论可能存在偏差。

第三，案例分析存在一定的局限性，可能由一个案例分析出的结论并不一定全面或正确，需要依靠更多的数据和实践才能获得更加完善的结果。

2.文献综述

2.1 关键审计事项的信息含量研究综述

国际审计准则改革后，外国学者 Rapley(2021)通过研究认为关键审计事项的披露使得审计师出具的审计报告透明性增加，为使用者提供了更多的信息含量，更有利于他们根据财报进行投资决策。我国的新审计准则较国外开始的较晚，从 2017 年才开始在 A+H 股上市公司中实施，目前也有很多学者就关键审计事项的信息含量进行了研究。新审计准则实施几年后，许静静等（2019）对审计费用和审计质量进行了实证研究，发现虽然公开关键审计事项增加了审计费用，但有助于提高审计质量，所以新审计准则是有效的；崔也光和高靖男（2019a）研究了 2017 年的 93 份审计报告中的关键审计事项，也得出了相同的结论，即关键审计事项能够通过丰富审计报告内容来提高审计质量。柳木华等人（2021）从股票流动性视角证明了这次改革可以提升资本市场的效率，关键审计事项具有信息价值，也有助于提高资本市场审计报告的信息含量（陈丽红等，2021），同时还能抑制管理层的短视行为（李世辉等，2022）。除了实证研究，郭艳萍和曹丽莎（2018）还对晨鸣纸业进行了案例研究，这家公司是第一家在审计报告中披露关键审计事项的公司，研究认为在审计成本增加的同时，瑞华和晨鸣纸业之间的沟通质量和审计质量也有所提升。

在有的学者对关键审计事项持积极态度的同时，也有学者认为关键审计事项的用处不大，不具有信息含量(Lennox 等，2022)，杜里昂（2018）认为，大多数审计师在解释选择关键审计事项的原因时使用的是固定句式，因此向投资者传达的信息价值非常有限。

关于关键审计事项披露的影响因素研究，目前的研究结果表明审计结果

质量（吴秋生等，2022）、审计师性别（曹燕明，2021）、行业特征（Pinto,2022）、管理层与签字会计师的校友亲密关系（胡志颖和胡国强，2021）等因素都会对关键审计事项的披露有着重大影响。

2.2 互联网行业的研究综述

中外学者在研究互联网的特性方面认为，互联网作为新兴产业，其经营具有较大的不确定性，互联网公司之间的平台竞争越来越激烈，不断有新平台的出现加剧竞争，互联网公司的外部压力和经营风险也越来越大（张雅琪和赵震，2018），并且由于该行业不完善的法律法规和薄弱的内控系统，以及审计人员的专业水平不足的原因，有着比传统行业有着更大的审计的风险。关于互联网企业审计风险形成的原因，李佳丽（2020）也指出，是因为互联网公司具有高收入、低成本的特点，再加上审计人员专业综合能力不够、审计方法落后、审计监管体系不健全。在这种高审计风险下，花莹（2020）建议事务所应该提供更专业的服务，要培养掌握同时握财务知识与计算机知识的复合型审计人才。

2.3 会计师事务所变更的影响研究

国内外很多学者都对会计师事务所变更进行了深刻研究，详细分析了更换会计师事务所后的市场反应、更换动机、审计意见等方面。

在市场反应反面，我国学者张鸣等（2012）对中国证券市场更换会计师事务所的现象进行观察后发现，该行为会带来积极的市场反应；陈继林（2019）进一步研究该现象后发现，市场反应与事务所更换的披露原因相关，如果是上市公司原因就会出现负的市场反应，并且该负效应会随着前后任对外解释原因不同而增强，在这一点上张俊生和张梦瑜（2019）也得到了相同的结论。

在事务所变更动因的研究方面，薛爽等（2013）发现上市公司更换事务所的还与审计团队有关系，如果年报审计的主要团队或项目负责人调去其他会计师事务所，公司便有可能随着审计团队将事务所更换为另一家事务所。

王春飞（2018）认为上市公司更换会计师事务所是由于具有扭转亏损的压力，扭亏与审计师变更之间有正相关关系，李明辉（2019）也得出同样的结论。刘焱等（2020）则通过相关数据研究进一步发现，更容易更换事务所的上市公司是那些财务问题更严重的公司，并且在更换后其财务问题很多都能得到缓解，后任审计师出具的审计意见也是正面的。

在审计意见方面，李明睿（2019）认为，企业为了避免违约事件发生的风险会更换事务所或支付过高的审计费用来购买审计意见，同时购买审计意见的效果受管理者和审计师之间的关系影响，会随着管理层与注册会计师的关系亲密程度而上升（谢盛纹和李远艳，2017）。

2.4 会计师事务所对于关键审计事项的影响研究

通过对新审计准则实施第一年披露关键审计事项的 93 家 A+H 上市公司的研究，崔也光等（2019b）发现，同一行业的公司在同一审计师出具的审计报告中呈现出关键审计事项具有同质性。在没有变更审计机构的情况下，审计师会受到审计风格的影响，在对下一年的关键审计事项的披露中延续上一年度的披露，使得连续年度的关键审计事项具有很强的相似性。但是，如果上市公司在第二年更换了审计机构，审计报告中的关键审计事项可能会有所不同，因为不同的审计机构有不同的审计风格，注册会计师要遵守不同的执业标准和内部规定，其结果是，前一年和后一年披露的关键审计事项文本的相似性减少，信息的有用性提高（尹衡和李丽青，2019a）。

除了实证研究，张瑞琛等（2020）通过案例研究，以 HX 会计事务所为例中发现，该事务所在审计报告中的关键审计事项都很雷同，对于关键审计事项的描述很模板化，没有与企业实际经营情况相关的描述。同时，薛秀芳（2020）也发现同审计机构对其大部分审计客户大披露的关键审计事项的数量和内容没有太大差异，具有一定的固定效应，从关键审计事项的整理中，刘圻等（2020）发现，审计师可以通过简单地复制其他公司的关键审计环节来避免对关键审计环节的个性化披露，从而使关键审计事项变得模板化，但是可以避免其法律责任。

2.5 文献述评

通过梳理关键审计事项研究的文献可知，新审计报告标准出台后，实务界和学术界都高度关注关键审计事项，国内外学者都已经较为深入研究了有关于关键审计事项的理论。但是，由于我国 1504 号新审计准则从颁布截止到 2021 年只有五年的实践时间，所以导致现有的研究存在样本有限的缺陷，目前关键审计事项的研究主要集中于通过统计分析、实证分析和案例分析来研究实施新审计准则后对审计报告的质量影响，并且迄今为止学术界对关键审计事项的信息价值还存在不同的声音，有些学者认为关键事项在提高审计报告的质量上有作用，但也有一些学者认为关键审计事项的披露流于形式，披露存在模板化的现象。

关于更换事务所的研究，通过梳理文献可知，国内外已有很多学者从事务所变更的市场反应、变更动因、审计意见等多方面对其进行了深刻研究，不同学者也对此持不同看法，有学者持积极态度，也有学者持消极态度。

综上所述，虽然目前理论界关于会计师事务所更换和关键审计事项的研究都较为深入，但很少有研究将二者联系起来，也很少有学者从更换会计师事务所的角度去研究审计报告中披露的关键审计事项的差异。并且从统计数据来看，采用新审计标准的上市企业中，金融业最多，其次是零售业和制造业，因此，研究分析审计风险较高的互联网产业关键审计事项的学者也较少。

3.相关理论与影响机制

3.1 信息不对称理论

信息不对称是由于不同的人位于不同的经济环境当中，获取信息的程度也不同。由于所有权与经营权相分离，比起其他财报使用者来说，管理层会掌握更多关于公司的经营信息，并可能按照自己的利益行事，从而侵占管理层以外的财务报表预期使用者的利益。

与此同时，审计师通常比管理层以外的财务报表使用者了解更多的信息。在审计工作中，会计师是除了管理层以外掌握公司信息最多的独立第三方，但是在财政部颁布新审计准则前，原来审计师出具的三段式审计报告为使用者提供的信息非常有限。随着 1504 号准则的颁布，关键审计事项的披露对于缩小管理层与财报预期使用者的信息差距起着至关重要的作用，可以为他们做出决策提供更有效的依据。

3.2 委托代理理论

委托代理理论是指，因公司的迅速发展，股东会有限的精力放在对公司经营更为重要的事情上，因此会聘请职业经理人代为管理公司，这便产生了两权分离，而各自的利益都有所不同，管理者，即受托人关注的是自身的利益、收入和福利，而股东则关心的是企业的价值等。因此经营者和股东之间存在利害关系的情况很多，在这种情况下，经营者出于利己主义而保护自己利益的倾向很强。所以代理理论通常产生两种情况：第一是道德风险，第二是逆向选择。注册会计师根据公司实际经营情况出具的审计报告则可以缓解这一现象，但未改革前的三段式审计报告提供的信息也非常有限，而 1504 号新审计准则中规定关键审计事项披露便可以在一定程度上提升审计报告的

信息含量，让财报使用者了解更多关于公司的信息以及重大风险。

同时事务所和被审客户之间也会形成委托代理关系，事务所接受公司委托对其进行审计。审计师一边要对上市公司的经营财务状况进行真实审计，一边还要接受上市公司的审计费用，所以这两者的委托关系并不是永久性牢固的，双方可能会发生意见分歧的情况，此时上市公司便可能重新选择其他的会计师事务所来满足自己的要求。

3.3 信号传递理论

信息不对称现象随处可见，但如果信息差发生在资本市场上，就可能导致很多严重的经济问题。通过信号理论可知，当存在管理层和投资者之间有信息不对称的问题时，注册会计师出具的审计报告便可以向市场发出信号，增加投资者对公司的了解，增加投资者对公司内部信息的信心。审计报告作为注册会计师的审计结果，具有很好的信息传达性。但是，在以前的三段式审计报告中，信息传达非常有限，只有“审计意见”段对投资者来说有价值。在信号传递理论的衍生下，诞生了关键审计事项，该事项是会计师通过专业的职业判断，选择那些审计中最重要事项进行披露，这就可以丰富审计流程的展示，为预期报告用户提供更多的信息，可以有越来越多的信息信号被释放，也可以对公司和投资者之间的信息不对称现象进行一定的缓解，缩小现实中投资者与公众对审计报告的期望值之间的差距，并体现审计独立性的基本特征。

而在上市公司变更了会计师事务所后，不同的会计师职业判断和不同的事务所“审计风格”都会不同，关键审计事项的披露和描述会发生一定的变化，前后任会计师向外传递的信号也会有所变化，对于财报使用者来说，他们对于前后任披露的不同关键审计事项的理解也存在差异。

3.4 会计师事务所变更对关键审计事项的影响机制

3.4.1 会计师事务所变更的定义

目前我国事务所的更换有两种类型，一种是公司自愿行为，另一种则是强制行为。公司可能会出于自身原因更换事务所，比如实际控制人变化、公司业务发展变化、地域安排或者时间安排与前任事务所不一致等一系列原因；强制性更换是因为存在“审计轮换制度”，这意味着每五年就必须更换签字会计师。

3.4.2 关键审计事项的定义

关键审计事项是审计师根据判断，选择出本年度审计中最重要的事项，在审计报告中披露关键审计事项的目的在于为了提高审计报告的交流价值，提高审计透明度，并有助于财报使用者对公司的经营风险。除法律法规另有规定外，审计师只有在出具无法表示意见时，不用披露关键审计事项。图 3-1 是关键审计事项の確認流程。



图 3-1 关键审计事项の確認流程

3.4.3 会计师事务所变更影响关键审计事项的路径

财政部发布的第 1504 条准则规定，关键审计事项的选择和披露是根据审计师的专业判断，所以会受到他们专业判断能力的影响。若只是会计师事务所发生变化，审计团队未发生变化的话，那审计团队中个人经验和专业知识也不会发生变化，在公司未发生较大变化的情况下，对关键审计事项的披露也不会差异很大；若会计师事务所的变化导致审计团队发生变化，那不同审计团队中的个人经验和专业知识不同，必然导致不同的专业判断能力，最

终影响关键审计事项的披露；同时，不同审计师在理解 1504 号新审计准则时对准则未明确界定的内容方面具有所差异，这些差异一般不会对关键审计事项产生实质上的重大影响，但在实务中会对关键审计事项的披露的描述产生影响。在审计机构层面，每个机构都有自己的内部规则来解释和应用会计和审计准则，这就形成了自己的“审计风格”，所以对关键审计事项的披露不同事务所可能有所不同。

因此，当只是变更了会计师事务所，审计团队并未发生变化的情况下，关键审计事项的披露只受到事务所“审计风格”的影响；若审计团队也发生变化的情况下，关键审计事项会受到注册会计师的个人经验与行业专长以及会计师事务所的“审计风格”的影响。

3.4.4 会计师事务所变更影响关键审计事项的影响因素

（1）注册会计师的个人经验与行业专长

会计师的个人经验是建立在过去的审计实践基础上的，它能更准确地看待财务报表中的风险，通过提供真实的审计报告以降低财务报表中出现错报或漏报的风险，为公司提供更高的审计质量。因此，上市公司变更会计师事务所后，如果审计团队发生了变化，审计人员的经验就会发生变化，而且后任审计人员与前一名审计人员相比，专业判断力也会发生变化。

注册会计师的行业专长是其更加熟悉某一行业的各种政策、业务流程、内部控制等，从而能够对该行业的审计风险做出更精准的判断，其审计程序也会更有针对性。因此，为了做出高质量的专业判断，注册会计师必须具备一定的行业审计专业知识。所以如果一家公司更换了审计团队，那么前后任审计团队在行业专业知识上就有差异，该差异也会影响到关键审计事项披露的内容。

（2）会计师事务所的“审计风格”

“审计风格”最早是 Francis (2014)等人提出的，并将其定义为审计公司特有的内部操作标准，帮助审计师在实务中应用会计和审计准则，从而增加被审计行业的财务报表信息的一致性。宋衍蘅（2017）等对我国的事务所研究后发现，中国的事务所在发展过程中也逐渐形成了自己的内部行为准则，

这也是国内事务所对统一内部工作标准体系的重视，同时也说明国内事务所已经具备了自己的审计风格。分析了 93 家 A+H 股上市公司的尹衡和李丽青（2019b）发现，在上市公司没有更换审计师的情况下，上一年度和下一年度报告的审计工作的关键事项有很高的相似度，这是因为同一事务所“审计风格”没有发生变化，导致前后年度的关键审计事项一致。

4. 会计师事务所变更对互联网行业关键审计事项披露的影响分析

4.1 互联网行业的审计风险

很多互联网企业都在短时间内实现了快速发展。面对商业模式的爆发式增长和不断创新，企业管理总是跟不上步伐，存在管理不广泛、财务会计制度不完善、内控不完善等一系列问题，此外，由于瞬息万变的市场导致现在企业都面临着激烈的竞争环境，同时我国互联网行业作为新兴产业，该行业的法律法规尚还正在完善，再加上互联网行业的收入确认复杂以及存在大量商誉减值，互联网行业的审计风险比传统行业高得多。

4.1.1 重大错报风险

互联网行业的固有风险如下：

（1）运营风险

经过几年的快速发展，互联网目前已经进入了一个比较合理、长期稳定的发展阶段。同时，互联网内部模式变化不断，各板块都面临着模式创新带来的挑战。互联网也在面临转型危机，另一方面，要摆脱“烧钱”的模式，从外部扩展转向内部驱动，更加重视自己的盈利能力，另一方面要加快自身模式创新，积极应对市场多样化的需求。

（2）市场风险

互联网产业因其独特的商业模式，容易造成强者垄断、弱者无法生存的局面，因此其先发优势十分明显。很多企业只要在市场上占据第一、第二位，就可以在以后的竞争中生存下来，获得更多的市场和更高的利润。例如，携

程和艺龙在在线旅游的战斗中胜出，美团在数千组的竞争中获胜。互联网企业与传统企业不同，该行业是一边提高收益一边成长，增加用户之后，才慢慢到“现金流”阶段，比如京东成立 16 年、美团成立 10 年才盈利。并且由于网络产业的特性，收购合并竞争非常激烈，市场竞争越激烈，并购风险也越大，并购也会变得更激烈。

（3）财务风险

互联网产业与传统制造业不同，主要是提供网络服务，所以更重视无形资产。这意味着，互联网企业如果能克服初期的资金困难，解决流动性风险，就能在市场上稳定发展，否则将面临破产危机。互联网产业的资产具有库存率低、负债比率高的特点，所以很难从银行获得资金，一般通过风险投资或私募股权投资来吸引投资者。显然，股权融资的成本远高于债务融资的成本，这也增加了企业的成本风险。

（4）法律法规风险

在当前多因素交织影响的复杂背景下，互联网产业正处于外部宏观环境和政策监管环境转型的关键阶段。2020 年下半年以来，针对各板块互联网平台和内容的新监管措施和指导陆续出台，规章制度体现了监管当局对互联网产业发展的判断，这标志着中国互联网产业进入强监管周期。

控制风险如下：

首先，互联网行业刚刚起步，内部控制系统问题依然严重，管理不够严格，企业过度依赖内部控制系统和技术。同时，为了使用这些系统和技术，需要专业的人才，但互联网行业这方面的人才非常缺乏。特别是中小互联网企业已经开始使用企业辅助系统审计，他们可能会忽视或利用制度上的漏洞，内部控制工作过程中出现问题的控制监督系统对企业并不会发挥作用。同时与过去封闭的审计环境相比，互联网下的财务信息系统更加开放，更容易受到外部影响。还有许多互联网公司受到成本的约束，将内控和财务系统交给了第三方，企业逐渐丧失了自主管理企业信息的能力，且系统是否稳定也受到外包公司员工的能力和职业道德的影响。

4.1.2 检查风险

(1) 信息系统复杂导致的检查风险

互联网公司具有海量数据、虚拟化的特性，这使得公司的欺诈行为更加隐蔽，这种特点导致审计师不能够再用以前的审计抽样理论去互联网公司。同时互联网行业高度依赖信息系统，为了判断系统产生的财务数据的真实性和完整性，需要进行 IT 审计。部分互联网企业为了生存和利益，以及为了改善用户数量、用户行为、点击量、下载量等网站的重要价值评价指标，使用刷单或其他诈骗手段骗取投资者的资金，而这些手段都有很强的掩盖性，更难以发现。

(2) 审计人员专业胜任能力不足导致的检查风险

互联网行业的产品不断更新换代，并且一直处于技术发展的最前沿。从门户网站、搜索引擎、电子商务到共享模式和人工智能，新产品和新商业模式都要求审计师掌握，所以这就要求审计师需要不断了解新的事物，熟悉新的产品和商业模式，更新原有的知识，并根据需要采用新的审计方法和手段来适应这些商业方面的变化。

在对传统公司进行审计时，审计人员可以通过公司提交的纸质发票作为审计工作的依据，进而发现被审单位错误的会计处理。但是随着互联网行业的商业模式变化，其产生的财务信息也有所不同，审计人员不再对纸质发票进行审计，而是对互联网行业产生的电子数据进行审计，这就对审计师提出了更高的要求。为了具备审计互联网行业的资格，审计师不仅要具备较专业的审计能力，审计师还要在审计过程中具备良好的专业道德，以确保在复杂的网络环境中保持良好的专业道德。只有这样，才能维持审计业务的公正性、可靠性、合法性、有效性。

4.2 互联网行业的审计特征

受到上文分析的有关互联网行业特有的审计风险影响，互联网行业的审计相较于传统行业而言较为特殊，有其独特的特征。

4.2.1 财务造假隐蔽性高

互联网行业不同于传统行业，其交易过程具有一定的特殊性，其作为一个虚拟平台，整个交易过程都是数字化过程，有关交易的凭证和记录都保留在公司的信息系统里，所以互联网企业可以直接伪造业务系统生成的数据来进行作假；并且互联网企业还可以通过自己创建虚拟账号的方式虚增公司的收入和利润，这些因素都会导致审计人员的工作难度变大。

4.2.2 对审计人员专业能力要求高

由于互联网审计具有复杂性，许多传统的审计方法已经不再适合互联网行业的审计，因此要求审计人员不仅需要掌握审计的专业知识以外，还需要掌握一定的大数据技能，比如需要提升对海量数据的筛选以及处理能力或者必要时聘请专家帮助审计师进行审计。

4.2.3 收入确认存在高风险

互联网行业收入确认的复杂性源于收入确认时点的标准较为模糊和主观，特别是新收入准则要求以资产控制权的转移作为确认的基础，并以预定价格为基础确认金额。我国互联网公司中有超一半以上的业务与游戏有关，剩下的公司业务也十分复杂，涉及广告、教育、音乐等众多领域，因此收入方法也是多种多样的，并且尽管都是游戏公司，但其有各种各样的运营模式，比如自主运营、联合运营、授权运营、代理运营等，不同运营模式下也会采用不同收入确认方法；另外互联网公司的收入还非常地分散，大部分的收入都来源散户，而这些数据都来源于企业自身的系统，这些因素都会增加审计师对互联网公司的收入进行审计的复杂程度，也会成为互联网公司舞弊的源头。

4.2.4 商誉减值确认存在高风险

互联网行业还存在着大量的商誉减值，一家互联网公司的核心竞争力就在于研发和创新，这需要进行长期的大量投入，并且还可能与收获不成正比，

所以很多公司是选择收购的方式直接获取现成的研究成果，这就会形成大额的商誉。但是有多时候会存在被收购方并没有价值的情况，因此很多公司又会计提高誉减值准备，计提减值存在着主观性，并且也会增加舞弊的可能性，这就会形成互联网行业上市公司的固有风险。

4.3 互联网行业的关键审计事项的数据统计及分析

由于 1504 号新审计准则于 2018.1.1 首次在沪深 a 股市场实施，适用的期间为 2017 年以及以后年度，所以本文梳理分析了 2017 年至 2021 年沪深 a 股市场互联网上市公司的审计报告。首先分析互联网行业这五年关键审计事项的披露个数、形式、变化趋势、披露要素，从中得出互联网行业披露关键审计事项的特点以及分析得出关键审计事项准则实施以来该行业审计质量的变化。

4.3.1 互联网行业关键审计事项数量和类型分析

（1）关键审计事项数量分析

本文对互联网和其他相关服务行业的分类依据是证监会 2012 版分类，通过整理 2017-2021 年披露的关键审计事项得到表 4-1，从整个行业来看，互联网全行业这几年只有 2019 年有一家公司长动退被出具无法表示意见，但该公司已在 2022 年宣告退市；并且实施关键审计事项准则的公司比例逐年增多，同时整体公司数量在增多的同时，披露关键审计事项的数量也逐年增多，占比逐年增加，可见在新审计准则颁布后，审计师在不断完善审计报告的内容，互联网行业上市公司审计质量也随之有所提高，投资者也能从审计报告中获得更多的信息以便于其做出决策。但是从全行业披露的平均数来看，2019 年以来互联网披露关键审计事项的平均数是有下滑的现象的，导致这一现象的原因可能是随着新冠疫情的发生导致会计师开展一些实地盘点的审计工作难度变大，但是该平均数仍接近 2。

表 4-1 互联网行业关键审计事项披露数量

年份	2017年	2018年	2019年	2020年	2021年
互联网和相关服务上市公司个数	65	66	71	75	77
披露关键审计事项的公司个数	52	58	61	67	67
占比	80.00%	87.88%	85.92%	89.33%	87.01%
被出具无法表示意见的公司	0	0	1	0	0
没有实施关键审计事项准则的公司	13	8	9	8	10
关键审计事项总数	115	128	118	132	131
平均值	2.21	2.21	1.93	1.97	1.96

数据来源：国泰安数据库

本文还通过对单份审计报告披露的关键审计事项数量进行整理后得到图 4-1，2017-2021 年互联网行业都是披露 1 到 5 个关键审计事项，其中披露两个的公司数量最多，且逐年有上升的趋势，但是披露三项关键审计事项的公司呈下降趋势，只有 2019 年凯瑞公司披露了五个事项。

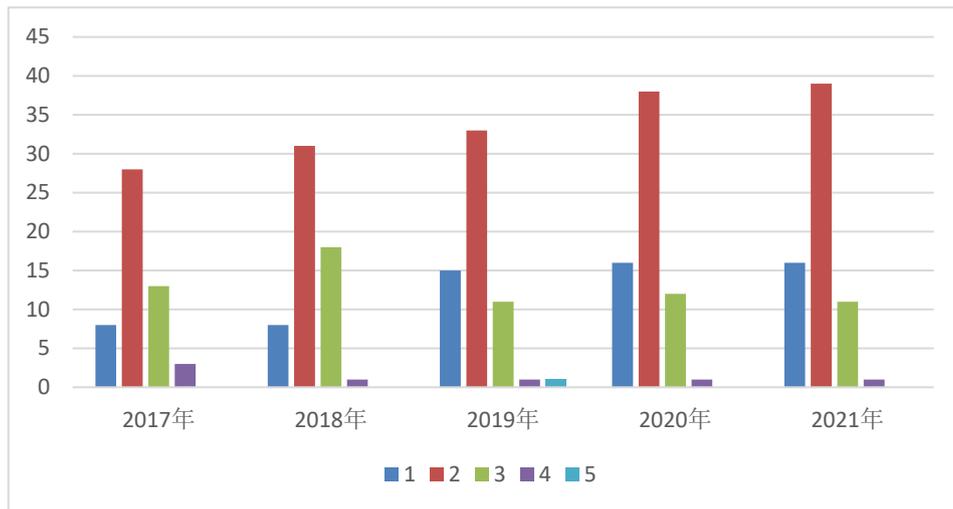


图 4-1 互联网和相关服务业 2017 至 2021 年关键审计事项频数分布图

数据来源：国泰安数据库

从上文分析看出，2017 年至 2019 年互联网行业披露的关键审计事项个数的平均数为 2，近几年平均值几乎没有变化。从时间连续性来看，在新审计准则颁布以后，披露两个关键审计事项的互联网公司数逐年增加，这也表明审计师也在不断学习和运用新审计准则。

根据现有的研究可知，审计师可以通过披露数量来体现他们对被审客户经营风险的判断。通过上文对互联网行业的审计风险分析可知，该行业比传统行业的风险更高，但目前公开的关键审计事项却集中在 2 个，这表明我国互联网产业披露的关键审计事项较少，也可能是由于审计师处于对审计风险

的考虑，若被审单位不发生较大变化，不会披露行业数据库以外的关键审计事项。

（2）关键审计事项类型分析

表 4-2 是笔者统计的 2017-2021 年互联网行业披露的关键审计事项类型，可以通过表格看出，该行业披露的关键审计事项类型与上文分析的互联网行业的审计风险相一致，这也说明审计师在新审计准则出台后，一直在通过不断学习来提升报告质量，将关键审计事项锁定在可能出现重大错报或存在重大判断的事项上，所以互联网行业排在前三名的关键审计事项分别是收入确认事项、商誉减值和应收账款坏账准备，具有互联网行业的特点。

“收入确认”是互联网行业披露最多的关键事项，新审计准则实施首年该事项的占比达到 39.45%，在之后年度内占比逐年增加，在 2021 年占比达到了 48.53%，接近一半。互联网企业收入确认为互联网企业审计的重点领域，这是因为：由于互联网行业的特殊性，其收入确定具有较大的不确定和复杂性，并且是利润表的重要组成部分。

关键审计事项披露中商誉减值的数量排名第二，在 2017 年的占比为 30.28%，这一比例总体呈下降趋势，但占比依旧较大，是因为在由于互联网行业的特殊性，可能会收购相关公司而存在大量的商誉，而该减值金额受到管理层的重大判断，因此也符合关键审计事项的定义。

表 4-2 互联网行业 2017—2021 年关键审计事项披露类型

	类型	数量	占比
2017 年	收入确认事项	43	39.45%
	商誉减值	33	30.28%
	应收账款坏账准备	9	8.26%
	对外投资的分类和计量	8	7.34%
	其他应收款减值测试	3	2.75%
	企业合并	3	2.75%
	其他	10	9.17%
2018 年	收入的确认	49	39.52%
	商誉的减值	40	32.26%
	应收账款坏账准备	11	8.87%
	对外投资的分类和计量	6	4.84%
	重大资产处置事项	3	2.42%
	固定资产及在建工程的账面价值	2	1.61%
	其他	13	10.48%
2019 年	收入确认事项	54	45.00%
	商誉减值事项	34	28.33%
	应收账款坏账准备	12	10.00%
	固定资产减值准备的计提	4	3.33%
	对外股权投资减值事项	3	2.50%
	新金融工具准则实施对权益性投资的影响	2	1.67%
	其他	11	9.17%
2020 年	收入确认事项	66	47.83%
	商誉的减值	30	21.74%
	应收款项减值	16	11.59%
	互联网业务营业成本确认	2	1.45%
	固定资产及在建工程的账面价值	6	4.35%
	对外股权投资减值事项	5	3.62%
	其他	13	9.42%
2021 年	收入的确认	66	48.53%
	商誉减值事项	23	16.91%
	应收账款的准备	15	11.03%
	权益法核算的长期股权投资	5	3.68%
	公允价值计量的金融资产的估值和处置	5	3.68%
	固定资产及在建工程的账面价值	3	2.21%
	其他	19	13.97%

数据来源：国泰安数据库

4.3.2 互联网行业关键审计事项披露形式分析

1504 号新审计准则的初衷是为了满足资本市场上投资者对高质量信息的需求，然而，由于目前实施时间较短，还缺乏统一的披露格式标准，缺乏统一的行业共识，并且各个事务所拥有对关键审计事项披露格式的自主权，所以财报使用者们对审计报告的横向比较存在困难。部分会计事务所喜欢用文字披露，但也有喜欢用表格披露的会计事务所。相较于文字，表格会分列展

示关键审计事项类别、确定原因和审计应对，所以这样一来，对于大部分报告用户来说，表格的形式就会变得更加直观和容易理解。

通过表 4-3 可知，在刚执行关键审计准则的 2017 年，仅有 14 份审计报告使用表格披露，这一数据在 2018—2021 年呈现逐年上涨的趋势，占比从 32.76% 上升到 37.31%；与此同时，使用文字披露的比例也从 2017 年的 73.08% 下降到 2021 年的 62.69%，这可以看出会计师事务所通过实操经验不断在改善关键审计事项的披露形式，以便增强其直观性和可理解性，从而提升关键审计事项披露的质量。

表 4-3 互联网和相关服务业关键审计事项的披露形式统计

披露形式	2017 年		2018 年		2019 年		2020 年		2021 年	
关键审计事项披露形式	数量	占比								
表格	14	26.9%	19	32.8%	19	31.2%	27	40.3%	25	37.3%
文本	38	73.1%	39	67%	42	68.9%	40	59.7%	42	62.7%
总数	52	100%	58	100%	61	100%	67	100%	67	100%

数据来源：国泰安数据库

4.3.3 互联网行业关键审计事项披露要素分析

一般来说，审计报告中披露的关键审计事项应包括：名称、事项描述、审计应对方法、详细信息披露位置。笔者对关键审计事项的披露的内容进行整理和统计，如表 4-4。可见，2017—2021 年基本上所有披露的关键审计事项都包含标题、事项描述和审计应对方法，但不是所有关键审计事项都披露了对应的详细信息披露位置，2017 年只有 84.62% 的审计报告披露了详细信息披露位置，但纵向来看，披露详细信息披露位置的关键审计事项的比例在逐年提高，可见随着对 1504 号准则的不断学习，注册会计师对新审计准则的理解越来越深，关键审计事项披露也越来越完善，也能够更好地为财务报告使用者提供信息，减少信息差。

表 4-4 2017—2021 互联网行业关键审计事项披露要素

要素	2017 年		2018 年		2019 年		2020 年		2021 年	
	数量	占比	数量	占比	数量	占比	数量	占比	数量	占比
标题	52	100%	58	100%	61	100%	67	100%	67	100%
事项描述	52	100%	58	100%	61	100%	67	100%	67	100%
审计应对方法	52	100%	58	100%	61	100%	67	100%	67	100%
详细信息披露位置	44	84.62%	55	94.8%	56	91.8%	64	95.52%	65	97.01%

数据来源：国泰安数据库

接着对没有在审计报告中披露关键审计事项的详细信息披露位置进行深入研究，如表 4-5，发现 2017 年 8 家上市公司中只有一家未披露详细信息位置的公司审计机构是四大，其余都是内资所；2018 年 5 家上市公司中也只有一家未披露的公司的审计机构是四大，其余都是内资所；2019—2021 年所有审计报告未披露详细信息披露位置的都是内资所出具的，可见，相比于内资所，国际四大的审计师对新审计准则的理解更加到位，其披露也更加完善。

表 4-5 互联网行业未披露详细信息披露位置分析

年份	未披露详细信息披露位置	数量	占比
2017 年	总数	8	100.00%
	内资所	7	87.50%
	四大	1	12.50%
2018 年	总数	5	100.00%
	内资所	4	80.00%
	四大	1	20.00%
2019 年	总数	5	100.00%
	内资所	5	100.00%
	四大	0	0.00%
2020 年	总数	3	100.00%
	内资所	3	100.00%
	四大	0	0.00%
2021 年	总数	2	100.00%
	内资所	2	100.00%
	四大	0	0.00%

数据来源：国泰安数据库

4.4 医药制造业关键审计事项披露特征对比分析

为了更好地体现互联网行业披露的关键审计事项特征，本文引入了 2017-2021 年医药制造业上市公司作为对比分析对象。医药制造业近几年也是社会关注的热点话题，特别是在疫情期间，“问题疫苗”等丑闻也是社会公众的焦点，并且医药制造业也是国民经济的重要支柱，其在资本市场占比比较大，引入其作为对比行业具有一定的现实意义。

4.4.1 医药制造业关键审计事项数量和类型分析

(1) 关键审计事项数量分析

通过整理 2017-2021 年披露的关键审计事项得到表 4-6，从医药制造业来看，实施关键审计事项准则的公司比例也在逐年增多，披露关键审计事项的总数量也逐年增多，这与上文分析的互联网行业一致，但是医药制造业实施关键审计事项准则的占比却比互联网高，截止到 2021 年，仅有六家公司未披露关键审计事项，可见互联网行业上市公司审计质量相较于医药制造业略低。但是从全行业披露的平均数来看，也是 2019 年医药制造业披露关键审计事项的平均数也在微幅下降，但是该平均数仍接近 2，这与互联网行业的现象完全一致，可能也是因为随着新冠疫情的发生导致会计师开展一些实地盘点的审计工作难度变大导致的。

表 4-6 医药制造业关键审计事项披露数量

年份	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年
制药制造业上市公司个数	225	229	237	272	303
披露关键审计事项的公司个数	210	215	225	259	297
占比	93.33%	93.89%	94.94%	95.22%	98.02%
被出具无法表示意见的公司	0	0	0	0	0
没有实施关键审计事项准则的公司	15	14	12	13	6
关键审计事项总数	429	446	465	519	585
平均值	2.04	2.07	2.07	2.00	1.97

数据来源：国泰安数据库

本文通过对医药制造业单份审计报告披露的关键审计事项数量进行整理后得到图 4-2，与互联网行业不同的是 2017-2020 年都只披露了 1 到 4 个关键审计事项，只有 2021 年有博瑞医药这一家公司披露了 5 个关键审计事项，但与互联网行业一致的是，医药制造业也是披露两个的公司数量最多，且逐年有上升的趋势，可见两个行业的关键审计事项数量都集中在两个，这也与这两个行业的各自特征有关。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/587102061122006031>