

分类号: F239.4
学号: 20222216009

密级: 公开
单位代码: 10759

石河子大学

硕士学位论文



事务所变更对关键审计事项披露影响的双案例 比较研究

学位申请人	纪雯萱
指导教师	王建中 副教授
申请学位类别	专业硕士
专业名称	审计
研究领域	审计理论与实务
所在学院	经济与管理学院

中国·新疆·石河子
2026年5月

分类号: F239.4
学号: 20222216009

密级: 公开
单位代码: 10759

石河子大学

硕士学位论文



事务所变更对关键审计事项披露影响的双案例 比较研究

学位申请人	纪雯萱
指导教师	王建中 副教授
申请学位类别	专业硕士
专业名称	审计
研究领域	审计理论与实务
所在学院	经济与管理学院

中国·新疆·石河子
2026年5月

**A Comparative Study of Two Cases on the Impact of Accounting Firm
Changes on the Disclosure of Key Audit Matters**

A Dissertation Submitted to

Shihezi University

In Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of

Master of Auditing

By

JI Wenxuan

(Auditing Theory and Practice)

Dissertation Supervisor: Prof. Wang Jianzhong

May, 2026

石河子大学学位论文独创性声明及使用授权声明

学位论文独创性声明

本人所呈交的学位论文是在我导师的指导下进行的研究工作及取得的研究成果。据我所知，除文中已经注明引用的内容外，本论文不包含其他个人已经发表或撰写过的研究成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中作了明确的说明并表示谢意。

研究生签名： 纪震霆

时间：2016年5月25日

使用授权声明

本人完全了解石河子大学有关保留、使用学位论文的规定，学校有权保留学位论文并向国家主管部门或指定机构送交论文的电子版和纸质版。有权将学位论文在学校图书馆保存并允许被查阅。有权自行或许可他人将学位论文编入有关数据库提供检索服务。有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

研究生签名： 纪震霆

时间：2016年5月25日

导师签名：

王建中

时间：2016年5月25日

摘要

《中国注册会计师审计准则 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》（简称 1504 号准则）的颁布推动审计报告模式从结论导向向过程透明化转型。该准则要求审计报告中必须设置关键审计事项专段，并披露审计过程中重点关注的风险领域、职业判断依据以及应对程序等内容。该准则已分阶段实施：A+H 股公司自 2017 年 1 月 1 日起率先执行，沪深交易所上市公司于 2018 年全面推行。

根据中国注册会计师协会官网公布信息，2023 年度共有 536 家上市公司变更了会计师事务所。在变更事务所日趋普遍的情况下，事务所的更换会对关键审计事项披露有影响吗？是否在变更前后关键审计事项会产生差异？是什么原因导致这些差异的产生？这些差异最终又会产生怎样的效应？均值得我们关注与探究。

本文在现有文献研究基础上，以 2023 年度更换事务所的上市公司为初始样本，筛选出事务所规模显著变更的 197 家上市公司作为研究样本，并依据中国注册会计师协会官网 2023 年发布的会计师事务所百强榜单，将事务所划分为“大型事务所”与“小型事务所”两个层级，围绕事务所不同层级间变更对上市公司相邻审计年度关键审计事项披露内容差异展开现状分析。在此基础上，又选取医药制造业内广誉远中药股份有限公司与津药达仁堂集团股份有限公司的事务所变更行为作为案例研究对象，以信永中和会计师事务所为参照基准，通过纵向对比事务所变更前后关键审计事项的披露特征，揭示事务所在“提级”与“降级”两种变更模式下关键审计事项披露的差异化表现。同时文章进一步探析事务所变更对关键审计事项产生影响的传导路径与产生原因，并最终提出针对性对策建议。

在完成相应的现状统计分析 with 案例研究后，得出如下结论：第一，关键审计事项会因为事务所“提级”与“降级”变更而被影响。第二，事务所“提级”变更呈现出明显优势。“提级”变更事务所后，审计报告中的关键审计事项披露重复率更低，审计程序披露更为详实。而事务所“降级”变更后，披露的关键审计事项则易出现模板化、同质化的特征。第三，审计师的执业经验和对准则的主观理解也会影响关键审计事项的披露形式与信息内容的选择。

关键词：事务所变更；关键审计事项披露；审计师

Abstract

Promulgation of the Chinese Certified Public Accountants Auditing Standard No. 1504 – Communicating Key Audit Matters in the Auditor’s Report (hereinafter referred to as Standard No. 1504) has driven the transformation of the audit report model from an outcome-oriented approach to one featuring process transparency. The standard mandates a dedicated section for key audit matters in the auditor’s report, requiring disclosure of high-risk areas focused on during the audit process, bases for professional judgments, corresponding response procedures and other relevant content. The standard has been implemented in phases: it was first adopted by A+H share companies on January 1, 2017, and fully rolled out among all listed companies on the Shanghai and Shenzhen Stock Exchanges in 2018.

A total of 536 listed companies changed their accounting firms in 2023. Given the growing prevalence of such firm changes, questions worthy of our attention and exploration include: Will the replacement of accounting firms exert an impact on the disclosure of key audit matters? Will differences emerge in key audit matters before and after the change? What factors give rise to these differences? And what effects will these differences ultimately produce?

On the basis of existing literature, this thesis uses listed companies that changed accounting firms in 2023 as the original sample, and filters 197 listed companies with significant variations in firm size as the research sample. Drawing on the 2023 Top 100 Accounting Firms ranking issued by the Chinese Institute of Certified Public Accountants via its official website, accounting firms are classified into two categories: large-sized firms and small-sized firms. This thesis then analyzes the current situation regarding differences in the disclosure content of key audit matters across adjacent audit years caused by changes between firms of different tiers. On this basis, it selects the firm change behaviors of Guangyuyuan Traditional Chinese Medicine Co., Ltd. and Jinyao Darentang Group Co., Ltd. in the pharmaceutical manufacturing industry as case study objects. Taking ShineWing Certified Public Accountants as the reference benchmark, this thesis reveals the differentiated performance of key audit matter disclosures under the two change modes of firm "upgrading" and "downgrading" through a longitudinal comparison of disclosure characteristics before and after the firm change. Furthermore, this thesis explores the transmission paths and underlying causes of the impact of accounting firm changes on key audit matters, and finally puts forward targeted countermeasures and suggestions.

After completing the corresponding statistical analysis of the current situation and case study, the following conclusions are drawn: First, Variations in the ranking of accounting firms, whether upgrades or downgrades, exert an impact on key audit matters. Second, firm "upgrading" shows obvious advantages:

after listed companies switch to accounting firms with larger scale, higher reputation and stronger professional competence, the repetition rate of key audit matter disclosures is lower and audit procedure disclosures are more detailed. In contrast, after a firm "downgrading" change, key audit matter disclosures tend to be templated and homogeneous. Thirdly, the auditor's professional practice experience and subjective understanding of auditing standards also influence the choice of disclosure form and information content of key audit matters.

Key words: Audit firm change; Key audit matters disclosure; Auditor

目录

第1章 绪论	1
1.1 研究背景和意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	1
1.2 研究思路和方法	2
1.2.1 研究方法	2
1.2.2 研究思路	3
1.3 论文创新与不足	4
1.3.1 研究创新	4
1.3.2 研究不足	5
第2章 文献综述与理论基础	6
2.1 研究现状	6
2.1.1 事务所变更相关研究	6
2.1.2 关键审计事项相关研究	7
2.1.3 事务所变更对关键审计事项披露影响的研究	8
2.1.4 注册会计师变更对关键审计事项披露影响的研究	9
2.1.5 文献评述	9
2.2 相关概念	10
2.2.1 事务所变更的定义	10
2.2.2 关键审计事项的定义	10
2.3 理论基础	11
2.3.1 信息不对称理论	11
2.3.2 信号传递理论	11
2.3.3 路径依赖理论	12
2.3.4 声誉理论	12
第3章 事务所变更下关键审计事项披露现状分析	13
3.1 样本选择	13
3.2 我国上市公司变更事务所现状统计	13
3.2.1 变更事务所的上市公司行业分布统计	13
3.2.2 事务所变更的具体情况分析	14

3.2.3 上市公司变更事务所的原因及报备情况	19
3.3 事务所变更前后关键审计事项披露变化分析	20
3.3.1 披露数量变化分析	20
3.3.2 披露形式变化分析	20
3.3.3 披露类型变化分析	26
3.4 事务所与关键审计事项披露相关性分析	28
第4章 案例介绍与影响路径分析	30
4.1 案例选取依据	30
4.2 案例介绍	30
4.2.1 广誉远案例介绍	30
4.2.2 达仁堂案例介绍	31
4.3 事务所变更对关键审计事项披露影响的路径分析	32
4.3.1 事务所规模影响关键审计事项披露的路径分析	33
4.3.2 审计师影响关键审计事项披露的路径分析	33
4.3.3 其他因素影响关键审计事项披露的路径分析	33
第5章 案例分析	35
5.1 事务所变更前后关键审计事项披露差异对比分析	35
5.1.1 形式与类型差异对比分析	35
5.1.2 篇幅与相似度差异对比	36
5.1.3 审计应对程序差异对比分析	38
5.1.4 本节小结	40
5.2 事务所变更对关键审计事项披露影响的原因分析	41
5.2.1 审计师个人经验与审计年限有差别	41
5.2.2 事务所规模有差距	42
5.2.3 应用与理解指南有差异	43
5.3 事务所变更对关键审计事项披露影响的效应分析	43
5.3.1 正面效应	44
5.3.2 负面效应	45
第6章 完善关键审计事项披露的建议	48
6.1 准则制定与制度建设层面	48
6.1.1 指导规范关键审计事项披露	48
6.1.2 完善与加强问责制度建设	48
6.2 事务所层面	49
6.2.1 完善健全事务所内部质控体系	49

6.2.2 重视审计师技能道德培养	50
6.3 审计师层面	50
6.3.1 提高执业技能水平	50
6.3.2 加强与前任审计人员沟通	51
第 7 章 结论与展望	52
7.1 研究结论	52
7.2 展望	53
参考文献	54
致谢	59
作者简介	60

第1章 绪论

1.1 研究背景和意义

1.1.1 研究背景

审计报告的信息质量会直接影响资本市场的配置资源效率和投资者决策的合理性。在2015年之前，我国出具的审计报告中仅包含简化的审计意见类型和固定格式的说明段，导致信息同质化严重，这既无法反映企业特有的经营风险，也难以满足投资者对审计工作透明度的要求。例如，传统审计报告中关于收入确认、商誉减值等高风险领域的审计过程几乎完全隐匿，投资者仅能通过无保留意见等结论性表述被动接受信息。

在此背景下，我国财政部于2016年颁布1504号会计准则，这标志着审计报告模式从结论导向向过程透明化的转型。准则颁布后进行分阶段实施。2017年首批试点的119家上市公司审计报告中，平均每家披露2.54项关键审计事项，主要集中在收入确认、存货估值等高危领域，这显著提升了审计报告的信息透明度和信息含量。

然而，新准则的实施效果也存在差异性。一方面，审计报告模板化问题因事务所的规模与专长而有所差异。大型事务所凭借丰富的风险识别经验，能够针对行业特性定制化披露框架，减少模板化描述。但中小所由于资源、行业专长等限制，多选择采用模板化描述。另一方面，审计师因行业经验、准则指南理解程度以及对于关键审计事项的披露具有主观性等原因造成披露质量的分化。基于此，本研究选取2023年度发生事务所变更的上市公司为样本，通过统计分析不同变更方向下关键审计事项披露数量、形式、类型等变化轨迹的现状。利用案例分析进一步探讨事务所变更对关键审计事项的具体影响，并对造成影响路径、原因以及产生的效应加以分析。最终，从准则制定与制度建设、事务所、审计师三个层面提出针对性的完善措施。

1.1.2 研究意义

(1) 理论意义

近年来，随着市场监管要求的逐步提升，我国在关键审计事项披露领域的研究已取得显著进展。国内学者们深入探讨了关键审计事项披露对审计质量的影响路径，通过实证分析与案例研究证实其能够增强审计报告的信息含量，降低信息不对称程度。然而，现有文献大多围绕关键审计事项披露的结果等展开，对会计师事务所变更对关键审计事项披露影响的研究仍相对匮乏，这为后续研究留下了广阔空间。同时，《1504号会计准

则》自 2018 年起才全面适用于上市公司，这一准则的实施时间尚短，导致相关数据积累处于起步阶段。此外，实务中典型案例的形成需要时间沉淀，所以该领域在理论与实践结合层面仍存在较大探索空间。

（2）现实意义

在 2015 年以前的审计报告中，由于审计意见类型相对固定且国家有关部门并未对事项段、其他事项段的披露有强制性的要求，导致审计报告存在标准化模板与格式化表述。随着《1504 号会计准则》的改革推进，关键审计事项段的强制披露机制为信息透明度带来了实质性提升。但是，关键审计事项披露机制在实践中并非尽善尽美，新的问题也随之浮现。不同规模的事务所在审计实践与准则应用过程中，不仅在内部操作指南、质量控制标准等方面存在差异，注册会计师的专业专长与执业风格也各不相同，最终导致审计报告中关键事项段在内容深度、披露详略和表述形式上呈现出多样化特征。我国资本市场中上市公司近年来变更会计师事务所的频率显著提升。事务所变更可能引发审计团队、审计理念与执业标准的改变，进而影响关键审计事项的披露策略。不同规模的事务所的专业能力、风险偏好与信息披露倾向存在差异，使得事务所变更与关键审计事项披露质量间可能存在复杂关联。基于此，本文以会计师事务所变更为切入点，通过区分“提级”变更与“降级”变更两种模式，探究事务所变更后关键审计事项在披露形式与类型、披露数量及应对措施上的差异。同时，选取具有代表性的上市公司案例进行深度剖析，揭示实务操作中存在的现实问题和原因，并从监管部门、事务所、审计师、上市公司与报表使用者等多个层面提出建议，希望能够助力提升审计报告决策有用性，切实保障投资者信息知情权与资本市场健康发展。

1.2 研究思路和方法

1.2.1 研究方法

（1）文献研究法

本研究通过系统梳理关键审计事项披露领域的核心文献。通过对国内外权威期刊、学术专著、行业报告等资料检索与筛选，重点聚焦关键审计事项披露的理论基础、影响因素及经济后果等核心问题。在文献梳理过程中，对既有研究成果进行分类整合，归纳提炼出关键审计事项披露的概念框架、理论模型等，形成具有系统性和逻辑性的文献综述，明确研究方向，为论文撰写提供文献依据。

（2）归纳总结法

归纳新审计准则颁布以来 2023 年度变更事务所的上市公司数据，归纳总结事务所变更前后关键审计事项披露的变化等。同时总结医药制造行业披露的关键审计事项的特

点以及现存问题。

(3) 对比分析法

选取两家具有典型代表性的案例公司。通过从关键审计事项的披露数量、披露形式、披露内容等多个层面，对两家公司在事务所变更前后的关键审计事项披露情况进行细致对比。发现不同公司在事务所变更后关键审计事项披露的差异，更加直观地展现事务所变更对关键审计事项披露的影响效果，为研究结论提供有力支撑。

1.2.2 研究思路

本文的研究框架如图 1-1 所示。

第一章绪论。系统阐述了事务所变更对关键审计事项影响的研究背景与意义、研究思路和方法，和论文创新和不足的方面

第二章文献综述与理论基础。梳理了国内外研究现状，并对事务所变更和关键审计事项的定义进行梳理，最后依托信息不对称理论、信号传递理论、路径依赖理论和声誉理论为后续研究提供支撑。

第三章事务所变更下关键审计事项披露现状分析。通过介绍样本的选择依据和对上市公司变更事务所现状的统计，系统的对于事务所变动后在数量、形式、类型的变化的对比上进行阐述，直观显示事务所变更后对关键审计事项产生的影响。

第四章案例介绍与影响路径分析。选取在医药制造行业的广誉远、达仁堂变动事务所作为研究案例，并明确案例公司选择依据和对事务所变更对关键审计事项影响的路径进行分析。

第五章案例分析。以信永中和会计师事务所为参照基准，对案例中的关键审计事项的形式与类型、篇幅与相似度、审计应对程序差异进行对比分析，并分析造成这种差异的原因，最后从正反两方面对关键审计事项影响后产生的效应加以阐述。

第六章基于前文分析，从准则制定与监管、事务所、审计师层面针对性的提出完善建议。

第七章总结研究结论与展望。

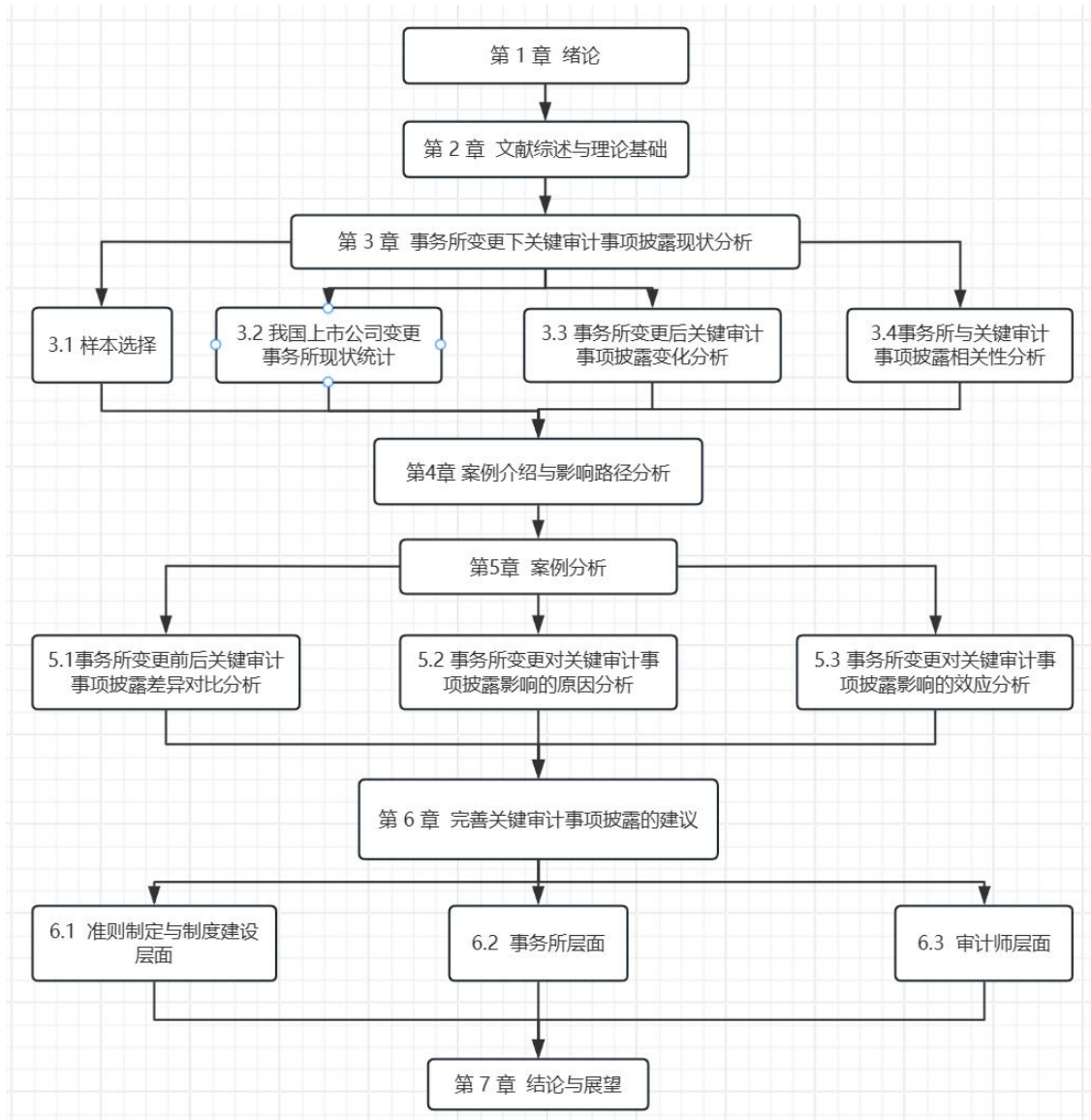


图 1-1 本文研究框架图

1.3 论文创新与不足

1.3.1 研究创新

近年来，随着《1504号会计准则》的全面实施，关键审计事项的披露已成为提升审计透明度和财务报告质量的重要工具。现有文献大多围绕关键审计事项的质量特征，或者是变更后关键审计事项披露所产生的经济后果展开探讨。目前对于与关键审计事项披露从事务所变更视角来探讨的文献研究并不多见。因此，本文拟对比分析事务所变更前关键审计事项披露的差异，进而系统考察事务所变更与关键审计事项披露之间的内在逻辑与影响机制。在理论上，拓展现有研究在事务所和关键审计事项研究方面的视角。

在实践上，选取具有代表性的上市公司案例进行深度剖析，揭示实务操作中存在的现实问题和原因，并从准则制定与监管、事务所、审计师层面等多个层面提出建议，希望能够助力提升审计报告决策有用性，切实保障投资者信息知情权与资本市场健康发展。

1.3.2 研究不足

本文只选取了 2023 年度样本数据进行研究分析，导致在数据量与研究周期存在局限性，使得样本总量相对有限，难以充分覆盖市场环境变化、经济周期波动等复杂因素，可能影响研究结论的普适性。在研究对象的行业覆盖方面，本文研究案例存在结构性偏差，难以完全反映不同规模、不同发展阶段企业的实际状况，由此得出的结论在推广至更广泛的上市公司群体时可能存在适用性风险。此外，在研究方法层面，本文是以案例分析作为重要研究手段，基于个例案例分析提炼的结论易产生片面性与偶然性，缺乏多案例对比及大样本数据支撑。

第 2 章 文献综述与理论基础

2.1 研究现状

2.1.1 事务所变更相关研究

关于上市公司变更会计师事务所的动因学界存在多元且分歧的研究结论。其中审计费用、审计意见购买以及财务困境等方面的研究成果繁多。这些研究成果从不同侧面揭示了上市公司变更会计师事务所的复杂动因。

(1) 审计费用

Hribar、Kravet 和 Wilson (2014) 通过研究美国的上市公司事务所变更情况, 得出上市公司事务所变更行为与审计费用相关性不明显的结论。^[1]李明睿 (2019) 认为, 企业通过支付更高的审计费用来购买审计意见。^[2]然而, 其他学者的研究呈现不同观点。高凤莲和张天宇 (2019) 基于实证分析指出, 上市公司更事务所后, 新事务所在承接新业务时审计收费会显著降低。^[3]张凤丽和陈娇娇 (2020) 以审计声誉作为研究视角, 通过分析 2017 年 A 股上市公司数据发现, 上市公司更换事务所主要是为获取更优质审计服务且该行为与审计费用关联性不显著。^[4]此外, 张子健和沈玉净 (2022) 研究内部控制与事务所变更的联系, 通过实证发现内部控制缺陷程度与事务所变更概率呈正相关强, 而与审计费用关联性不强。^[5]

(2) 审计意见购买

已有研究从不同角度揭示了上市公司审计意见购买与事务所变更的关联。Arezoo (2017) 通过对上市公司年报的系统性研究, 将视角锁定在公司内部治理层面。其研究指出, 当上市公司内部治理机制出现漏洞时, 管理层可能出于掩盖经营问题主动寻求更换审计机构, 以规避负面审计结果对公司形象和市场价值的冲击。^[6]刘焱等 (2020) 基于详实的财务数据, 进一步探究财务状况与事务所变更的关系。研究发现, 那些深陷财务困境的公司存在更为频繁的事务所更换行为。新任审计师多会出具标准无保留意见或其他较为正面的审计报告。^[7]于亚洁等 (2022) 通过实证分析验证了上市公司变更会计师事务所存在审计意见购买的动机。在事务所变更的决策过程中, 上市公司管理层对审计意见类型的预期考量占据重要地位, 尤其在业绩未达预期或面临监管压力时, 这种动机更为显著。^[8]郑宏涛和王鑫 (2022) 研究表明, 当事务所的注册会计师在专业能力、行业声誉等方面占据优势地位时, 上市公司为获取更有利的审计意见, 更倾向于选择更换审计机构, 试图在新的合作关系中实现审计意见购买。^[9]