

分类号：  
学号：20222116092

密级：公开  
单位代码：10759

# 石河子大学

## 硕士学位论文



### 白云山关键审计事项披露研究

学位申请人	袁铃
指导教师	魏卉教授
申请学位类别	专业硕士
专业名称	审计
研究领域	不区分研究方向
所在学院	经济与管理学院

中国·新疆·石河子

2024年5月

分类号：  
学号：20222116092

密级：公开  
单位代码：10759

# 石河子大学

## 硕士学位论文



### 白云山关键审计事项披露研究

学位申请人	袁铃
指导教师	魏卉教授
申请学位类别	专业硕士
专业名称	审计
研究领域	不区分研究方向
所在学院	经济与管理学院

中国·新疆·石河子  
2024年5月

**Research on the disclosure of key audit matters of BaiyunShan**

A Dissertation Submitted to

**Shihezi University**

In Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of

**Master of Auditing**

By

**Yuan Ling**

Dissertation Supervisor: Prof. Wei Hui

May, 2024

# 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

本人所提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：袁铃

时间：2024年5月17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：袁铃

时间：2024年5月17日

导师签名：魏开

时间：2024年5月17日

## 摘要

审计报告作为财务报告中的关键组成部分能够帮助上市公司提高财务报告质量。2008年金融危机过后，国外监管机构认为当前审计报告存在内容单一、信息含量不足等缺陷，始对现行审计报告进行改革。为实现审计准则国际趋同以及更好地满足我国财务报告使用者的需求，2015年中国注册会计师协会开始修订和研讨新的审计报告准则。新审计准则要求下，注册会计师要在原有编制基础上在审计报告中特别披露被审计单位的关键审计事项，直接提示财务报告使用者注意注册会计师认为上市公司可能存在风险的领域。高质量的关键审计事项能够提高审计报告中的信息含量。但就当前关键审计事项披露的现有情况来看，上市公司所披露的关键审计事项更倾向于简单重复财务报表相关内容，存在同质化现象，难以满足投资者需求。医药制造行业的发展不仅与人类的生命健康息息相关，还关乎国民经济的稳定。百姓对自身健康的关注以及医药行业在国民经济中的重要性吸引了越来越多的投资者目光，他们对医药制造行业上市公司的财务报告有了更高的要求。

本文以白云山2017年至2022年关键审计事项的披露情况为研究重点，首先简单介绍整个医药制造行业的特点、历年审计情况以及关键审计事项披露的现状。其次深入研究白云山历年来关键审计事项披露的基本情况，发现白云山关键审计事项披露存在披露数量不充分、披露形式可理解性较差、披露的关键审计事项集中度高增量信息较少以及关键审计事项审计应对程序模板化导致差异性小的问题。再次，针对上述问题，从事务所、审计师和监管机构三个层面展开分析，发现导致白云山关键审计事项披露存在问题的主要原因为：事务所延续以往审计风格、事务所内部审计质量控制体系不完善以及盈利性导向下激烈的行业竞争；审计师对新审计准则理解存在差异、“趋利避害”的天性导致审计师不愿意披露审计结果以及审计人员的能力和数量不足；政策制定者未明确关键审计事项披露的要求以及外部监管机构未实行有效监督。最后，依据前文研究内容提出完善关键审计事项披露的建议，包括：鼓励事务所向优秀同仁看齐适当调整审计风格、建立健全事务所内部质量控制体系以及搭建所内关键审计事项披露沟通平台；提升审计师提升专业胜任能力、通过建立风险基金制度等方式提升审计师风险承受能力以及直接要求审计师完善关键审计事项披露内容；建议政策制定部门完善准则内容、依据行业特征讲解典型案例，监管机构还应当建立健全奖励惩罚机制。

本文研究了白云山在披露关键审计事项过程中存在的问题，探究问题背后的原因，最后提出了完善关键审计事项披露的建议。希望能够提供更多案例成果，丰富现有的医药制造企业关键审计事项披露相关研究。与此同时，以期为相关监管机构提供改进工作的思路，加强监管力度，提升关键审计事项披露质量。

**关键词：**关键审计事项；信息披露；医药制造业

## **Abstract**

The audit report, as a key component of financial reporting, plays an important role in improving the quality of financial reporting. After the financial crisis in 2008, foreign regulators began to reform the current audit report because of the defects of single content and insufficient information content. In order to achieve the convergence of China's auditing standards and international auditing standards, and better meet the needs of financial reporting users in China, the Chinese Institute of Certified Public Accountants began to revise and discuss the new audit reporting standards in 2015. Under the requirements of the new audit standards, the CPA should, on the basis of the original preparation, specifically disclose the key audit matters of the audited entity in the front part of the audit report, and directly remind the users of the financial report to pay attention to the areas where the CPA believes that the listed company may have risks. High quality key audit matters can improve the information content of audit reports. However, in terms of the current disclosure of key audit matters, the key audit matters disclosed by listed companies are more inclined to simply repeat the relevant contents of financial statements, with homogenization, which is difficult to meet the needs of investors. The development of pharmaceutical manufacturing industry is not only closely related to human life and health, but also related to the stability of the national economy. The public's concern for their own health and the importance of the pharmaceutical industry in the national economy have attracted more and more investors' attention, who have higher requirements for the financial reports of listed pharmaceutical manufacturing companies.

This thesis focuses on the disclosure of key audit matters of Baiyunshan from 2017 to 2022. Firstly, it briefly introduces the characteristics of the entire pharmaceutical manufacturing industry, the audit situation over the years and the status quo of the disclosure of key audit matters. Secondly, through in-depth research on the basic disclosure of key audit matters in Baiyun Mountain over the years, it is found that the disclosure of key audit matters in Baiyun Mountain has problems such as insufficient disclosure quantity, poor understanding of disclosure forms, high concentration of disclosed key audit matters and less incremental information, and small differences caused by the template of audit response procedures for key audit matters. Thirdly, in view of the above problems, this thesis analyzes them from the three levels of firms, auditors and regulators, and finds that the main reasons leading to the problems in the disclosure of key audit matters of Baiyunshan are: the firm's continuation of the previous audit style, the imperfect internal audit quality control system of the firm and the fierce industry competition under the guidance of profitability; The differences in auditors' understanding of the new auditing standards, the nature of "seeking advantages and avoiding disadvantages" lead to auditors' reluctance to disclose audit results and the lack of auditors' ability and quantity; Policymakers have not clarified quantitative requirements for

disclosure of key audit matters and external regulators have not exercised effective oversight. Finally, according to the previous research content, suggestions are put forward to improve the disclosure of key audit matters, including: encouraging firms to align with outstanding colleagues and adjust audit styles appropriately, establishing and improving the internal quality control system of firms, and building a communication platform for disclosure of key audit matters within the firm; Enhance auditors' professional competence, enhance auditors' risk tolerance by establishing risk fund system, and directly require auditors to improve the disclosure of key audit matters; It is suggested that policy-making departments improve the content of the guidelines and explain typical cases according to the characteristics of the industry, and regulators should also establish and improve reward and punishment mechanisms.

This thesis studies the problems and underlying reasons of Baiyunshan's disclosure of key audit matters, and ultimately proposes suggestions for improving the disclosure of key audit matters by Baiyunshan pharmaceutical manufacturing enterprises. I hope to provide more case studies to enrich the existing research on key audit disclosure in pharmaceutical manufacturing enterprises. At the same time, it is expected to provide improvement ideas for relevant regulatory agencies, strengthen supervision, and improve the quality of disclosure of key audit matters.

**Key words:** Key audit matters; Information disclosure; Pharmaceutical manufacturing industry

# 目 录

摘 要 .....	I
Abstract .....	II
<b>第 1 章 绪论 .....</b>	<b>1</b>
1.1 研究背景及意义 .....	1
1.1.1 研究背景 .....	1
1.1.2 研究意义 .....	3
1.2 文献综述 .....	4
1.2.1 关键审计事项披露的影响因素 .....	4
1.2.2 关键审计事项披露存在的问题 .....	6
1.2.3 关键审计事项信息含量及其披露的经济后果 .....	7
1.2.4 文献述评 .....	9
1.3 研究内容与方法 .....	10
1.3.1 研究内容 .....	10
1.3.2 研究方法 .....	11
<b>第 2 章 相关概念和理论基础 .....</b>	<b>12</b>
2.1 相关概念 .....	12
2.1.1 关键审计事项的含义 .....	12
2.1.2 关键审计事项确认 .....	12
2.1.3 关键审计事项披露要求 .....	13
2.2 理论基础 .....	13
2.2.1 信息不对称理论 .....	13
2.2.2 信号传递理论 .....	14
2.2.3 审计期望差距理论 .....	14
<b>第 3 章 医药制造行业关键审计事项披露现状分析 .....</b>	<b>15</b>
3.1 医药制造行业概况 .....	15
3.1.1 行业特点 .....	15
3.1.2 审计情况 .....	17
3.2 医药制造企业关键审计事项披露现状分析 .....	20
3.2.1 披露数量分析 .....	20

3.2.2 披露形式分析 .....	22
3.2.3 披露内容分析 .....	23
<b>第 4 章 白云山关键审计事项披露基本情况 .....</b>	<b>26</b>
4.1 案例背景 .....	26
4.1.1 白云山基本情况 .....	26
4.1.2 会计师事务所基本情况 .....	26
4.1.3 白云山审计情况分析 .....	27
4.1.4 白云山受问询情况 .....	28
4.2 白云山关键审计事项披露现状分析 .....	28
4.2.1 关键审计事项披露数量 .....	28
4.2.2 关键审计事项披露形式 .....	29
4.2.3 关键审计事项披露内容 .....	30
4.3 白云山关键审计事项披露存在的问题 .....	35
4.3.1 关键审计事项披露数量不充分 .....	35
4.3.2 关键审计事项披露形式可理解性差 .....	36
4.3.3 关键审计事项增量信息少 .....	36
4.3.4 关键审计事项审计应对程序差异性小 .....	37
<b>第 5 章 白云山关键审计事项披露存在问题的原因分析 .....</b>	<b>38</b>
5.1 事务所层面 .....	38
5.1.1 会计师事务所审计风格使然 .....	38
5.1.2 事务所质控体系不健全 .....	38
5.1.3 行业竞争激烈 .....	39
5.2 审计师层面 .....	40
5.2.1 审计师对相关准则理解存在差异 .....	40
5.2.2 审计师为规避风险不愿披露审计结果 .....	40
5.2.3 审计人员数量和能力不足 .....	41
5.3 监管机构层面 .....	42
5.3.1 准则要求不明确 .....	42
5.3.2 行业监管不严 .....	42
<b>第 6 章 完善白云山类医药制造企业关键审计事项披露的建议 .....</b>	<b>44</b>
6.1 事务所层面 .....	44
6.1.1 适当调整审计风格 .....	44
6.1.2 严格执行复核程序，健全事务所质量控制体系 .....	44
6.1.3 搭建所内关键审计事项披露沟通平台 .....	45

6.2 审计师层面 .....	45
6.2.1 提升专业胜任能力 .....	45
6.2.2 提升审计师风险承受能力 .....	46
6.2.3 完善关键审计事项披露内容 .....	46
6.3 监管机构层面 .....	47
6.3.1 完善准则内容，细分行业特征 .....	47
6.3.2 建立健全奖励惩罚机制 .....	47
<b>第7章 研究结论与展望 .....</b>	<b>49</b>
7.1 研究结论 .....	49
7.2 不足与展望 .....	50
<b>参考文献 .....</b>	<b>51</b>
<b>致谢 .....</b>	<b>55</b>
<b>作者简介 .....</b>	<b>56</b>

## 第1章 绪论

### 1.1 研究背景及意义

#### 1.1.1 研究背景

审计报告作为财务报告中的关键组成部分对提高财务报告质量发挥着重要作用。但现行标准审计报告存在内容和形式同质化的问题，阻碍了使用者对审计报告的理解和使用，审计期望差距日益增大。

2008年金融危机过后，欧美国家监管机构和国外的财务报告使用者们认为现行审计报告内容单一，传递给财务报告使用者的信息含量不足，无法满足投资者对于财务报告的信息需求。为了加强审计师与报告使用者之间的有效沟通，提高审计报告对决策的有用性，国际审计与鉴证准则理事会对现行审计报告进行了改革。为实现审计准则国际趋同以及更好地满足我国财务报告使用者的需求，2015年中国注册会计师协会开始修订和研讨新的审计报告准则。新审计准则要求下，注册会计师要在原有编制基础上在审计报告的前端部分特别披露被审计单位的关键审计事项，直接提示财务报告使用者注意注册会计师认为上市公司可能存在风险的领域。新审计报告准则的实行旨在增加审计报告信息含量，提升审计质量，缩短审计期望差距。

关键审计事项披露的内容应该是针对上市公司实际经营状况而确认的审计事项，注册会计师在描述对应的审计程序时应该避免使用标准措辞，采用更多的个性化表达，以此提高审计工作透明度。但就关键审计事项披露的现有情况来看，上市公司披露的关键审计事项大部分是财务报表中已有的信息，所采取的审计应对程序也仅是常规审计程序，难以体现关键审计事项的个性化和精准性，造成部分审计报告中出现以关键审计事项披露数量不充分、披露集中程度较高、披露内容相似度高为主要表现的披露同质化问题，关键审计事项提供的信息不能帮助财务报告使用者掌握更多仅存在与被审计单位的信息，不能帮助他们做出更优的投资决策。

随着年龄的增长人的身体机能会逐渐退化，免疫力下降，易受各种老年慢性疾病侵袭。我国人口老龄化呈加速趋势发展扩大了社会对医疗和医药的需求量。为延缓人口老龄化，国家出台了各项计划生育优惠政策以提高生育意愿，降低养育成本，这些优惠政策的推行或能刺激生育率回升，新生儿人口数量的增加将扩大儿童医疗市场的发展。

2020年初突发的新型冠状病毒感染使得国内一次性医用口罩、防护服、酒精免洗液等医疗防护用品供不应求，新冠疫苗和疫情治疗药物的需求量不断攀升，国内医药制造企业在抗击此次疫情中发挥了举足轻重的作用。作为国民生产业的医药制造业不仅与人类的生命健康息息相关，还关乎国民经济的稳定。我国医药制造企业在“十三五”期间蓬勃发展，实现了收入的稳定增长。此外，随着我国医疗保障事业的不断发展，越来越多的药品进入了国家医保药品目录，药品进入医保目录会增加药品的销量和销售额，直接影响医药制造业的营收水平。

百姓对自身健康的关注以及医药行业在国民经济中的重要性，使得越来越多的投资者把目光聚焦在医药行业，这也要求医药业上市公司能够在年报中披露更多增量信息以便财务报告使用者阅读和使用。但就近年来医药制造企业的审计情况来看，存在会计师事务所对医药制造企业审计失败的现象，更有医药上市公司由行业“白马股”转变为业界负面典型。

1504号准则颁布当年，我国185家医药制造业上市公司中仅有4家上市公司选择披露了关键审计事项，披露率仅为2.16%。截至2022年底，我国医药制造业上市公司数量增长至320家，披露关键审计事项的上市公司有292家，披露率高达91.25%。就整体披露变化趋势来看，2018年我国的医药制造业上市公司在审计报告中披露关键审计事项的频次最高。2018年后关键审计事项披露率虽然每年都仍维持在百分之九十之上，但呈逐年下降趋势，形势不容乐观。

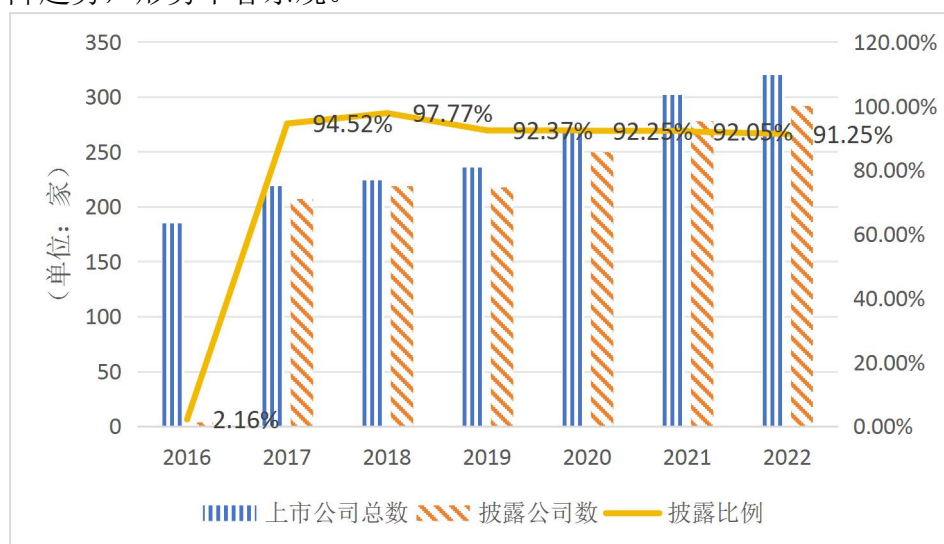


图 1-1 医药制造业上市公司关键审计事项披露情况

（数据来源：由CSMAR数据库整理而得）

分析2022年参与医药制造业上市公司关键审计事项披露工作的会计师事务所情况可知：2022年披露关键审计事项的292家上市公司中有10.62%的公司选择聘请国际四大会计师事务所担任公司年度审计机构，有54.48%的公司选择聘请国内八大会计师事

务所担任公司年度审计机构，剩余 33.90% 的公司选择聘请其他会计师事务所担任公司年度审计机构，具体情况如图 1-2 所示。结合历年来担任医药制造业上市公司年度审计机构的会计师事务所具体情况分析，选择国际四大会计师事务所和其他会计师事务所担任公司年度审计机构的上市公司数量呈逐年上升趋势，选择国内八大会计师事务所担任公司年度审计机构的公司数反呈逐年下降趋势，但整体而言医药制造业上市公司选择聘请国内八大会计师事务所担任其年度审计机构的上市公司数量占比还是最大。

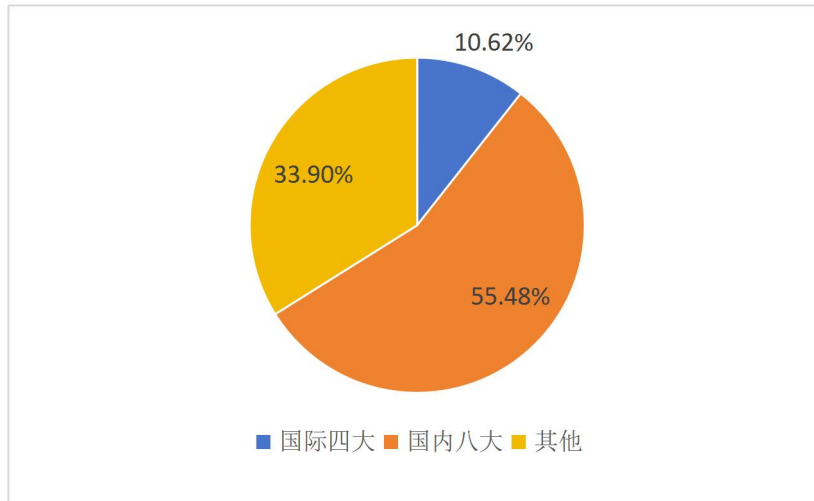


图 1-2 医药制造业上市公司 2022 年聘请会计师事务所情况

（数据来源：由 CSMAR 数据库整理而得）

白云山自 2017 年开始在审计报告中披露关键审计事项。2017 年到 2022 年间共聘请过大信、立信、瑞华三家会计师事务所担任该公司年度财务审计机构，平均每年披露 2 项关键审计事项，披露内容主要为销售确认和商誉减值测试，这与大多数医药制造企业披露关键审计事项情况一致。

基于上述背景考虑，本文选取医药制造企业中的翘楚——白云山为案例对象，分析大信、立信、瑞华披露白云山关键审计事项的具体情况以及披露过程中存在的不足，随后从会计师事务所、审计师和监管机构三个层面深入探究存在不足的原因，最后对照原因提出如何完善关键审计事项披露，尤其是提升关键审计事项信息含量的建议，希望能为审计人员提供参考，提高审计报告质量，更好地满足投资者对财务报告信息含量的需求。

### 1.1.2 研究意义

#### （1）理论意义

新审计准则执行以来受到社会广泛关注。目前学者们对关键审计事项的研究重点主要为影响披露的因素、披露过程中出现的问题以及关键审计事项披露带来的经济后果。

整体而言实证研究偏多，案例研究较少。本文结合医药制造业发展特性，选取广州白云山医药集团股份有限公司为案例企业，一方面从细节入手对白云山关键审计事项披露情况展开分析，针对存在的问题提出合理性建议，另一方面提供更多案例成果，有助于丰富现有的医药制造企业关键审计事项披露相关研究。

## （2）现实意义

医药行业关乎人类生命健康，也是国民经济中最为重要的组成部分。企业在公开渠道发表的新闻公告存在一定主观性，并非涵盖投资者做出决策所需要的全部信息，所以投资者希望能够从上市公司披露的关键审计事项中获取更多真实信息，以便做出更优的投资决策。本案例旨在帮助审计人员了解医药制造企业关键审计事项披露的共性特征以及所在行业的审计重点，提升审计质量。通过分析大信、立信、瑞华披露白云山关键审计事项的具体情况，探究导致白云山关键审计事项披露过程中出现的问题以及问题背后的制度原因，为审计人员提供参考，提高审计报告质量，更好地满足投资者对财务报告信息含量的需求，同时为相关监管机构提供改进思路，加强监管力度，促进审计行业及资本市场健康繁荣发展。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 关键审计事项披露的影响因素

新审计准则要求下，注册会计师需要依据职业判断和与管理层沟通在在审计报告中增加关键审计事项段。注册会计师披露的关键审计事项数量不同，类型不同，甚至形式不同都会影响审计报告信息含量。学者们就关键审计事披露的影响因素展开了诸多研究，总体而言可归纳为四个层面。

#### （1）会计师事务所层面

相较于国内的会计师事务所，投资者更信赖规模更大、声誉更高的国际四大会计师事务所。出自国际四大会计师事务所的审计报告被投资者认可的程度更高，其报告中包含的关键审计事项也更容易受到投资者关注，甚至直接导致投资者调整投资决策（张子健和李小林，2019）。注册会计师在完成对被审计单位的审计工作后，要依据不同类型的审计意见编制审计报告。为防止注册会计师发表不恰当的审计意见，损害投资者利益，监管机构应当加大对会计师事务所和审计师的监督力度，检查审计报告中关键审计事项确认依据是否合理，应对程序是否有效。与非国际四大会计师事务所相比，国际四大会计师事务所更加重视事务所声誉，所以他们对员工的独立性和专业能力要求更高（王艳艳等，2018）。事务所行业专长与关键审计事项披露之间呈正向关系，审计师经验越丰

富，其披露的关键审计事项越丰富（陈丽红等，2021）。

### （2）审计师层面

事务所内部派生的非正式审计团队规模也会影响关键审计事项披露情况。一般而言，审计团队中的非正式审计人员越多，注册会计师在审计报告中披露的关键审计事项数量越少，描述关键审计事项的文本篇幅越短（陈丽红等，2022）。审计师与企业管理层之间的关系好坏直接影响关键审计事项的披露质量。良好的合作关系下管理层会更加积极地与审计师沟通审计事项，审计师能够获取更多的审计证据，确定更恰当的关键审计事项，降低审计风险（张继勋等，2016）。实证研究结果显示，审计师与客户的关系匹配度会直接影响关键审计事项披露的充分性（张筱和王乾坤，2023）。与管理层沟通并披露上市公司关键审计事项加大了审计师责任，也加剧了审计师与客户之间的冲突，尤其是与存在盈余管理动机企业之间的冲突，此时审计师的独立性尤为重要。面对越重要的审计客户，审计师越容易保持独立性，披露更加贴切客户真实盈余状况的关键审计事项（付强和廖益兴，2022）。除上述外在因素外，审计师个人因素也直接影响关键审计事项披露。不同审计师会根据自己的执业经验和专业水平判断上市公司财务状况，识别公司存在的经营风险，判断公司采用的会计估值方法是否正确（吴伟荣等，2017）。部分学者从审计师担任事务所角色的角度展开研究发现，事务所合伙人在完成审计工作后出具的审计报告质量要高于普通审计人员（刘明辉和王扬，2012）。那是因为除个人风险外，合伙人身份的审计师还需要承担事务所面临的风险，所以他们在执业过程中会更加小心谨慎，做出的审计决策也更加保守，确定某一事项为关键审计事项的可能性越小（钟诗颖和郑石桥，2020）。从性别来看，女性注册会计师比男性注册会计师更为严谨，她们披露的关键审计事项数量更多（阚京华和曹淑颖，2018）。一个签字审计师组合中，合伙人数量越少、女性注册会计师人数越多，审计师团队最终披露的关键审计事项数量越少（钟诗颖和郑石桥，2020）。从学历来看，高学历审计人员学习能力更强，在执业过程中更容易汲取经验。在投资者对审计报告信息含量期待更高的情况下，执业经验更丰富的高学历审计人员更容易识别企业可能存在重大错报风险的领域，并通过披露关键审计事项的方式提醒投资者（阚京华和曹淑颖，2018）。

### （3）被审计单位特征层面

关键审计事项披露的数量和类型不仅取决于事务所、审计师两方面因素，还与被审计单位特征息息相关（Sierra-Garcia 等，2019）。审计师会依据不同企业的财务特征确定将披露的关键审计事项数量，对于高资产负债率或资产负债率变动较大的企业，审计师确认的关键审计事项数量更多，以便更加全面地向投资者展现企业风险领域（阚京华和曹淑颖，2018），公司规模大小和管理费用率高低与关键审计事项披露数量多少变化方向一致。更有学者通过实证研究发现，上市公司的盈利能力和偿债能力与关键审计事

项数量之间存在负相关关系（钟诗颖和郑石桥，2020）。企业管理水平越高其存在盈余管理的可能性越低，盈余质量越高，审计师对该类企业披露的关键审计数量越少（陈凤霞和郁静，2023），反之审计师则会披露更具有差异性的关键审计事项类型（黄亮华和汤晓燕，2021）。发现企业存在财务舞弊现象时，审计师会增加关键审计事项数量，加大关键审计事项内容的差异化以降低法律风险（张婷和张敦力，2023）。

#### （4）监管层面

企业内部监督管理制度越完善，管理层受到的约束力越大，企业财务风险越低，此时审计师的独立性更强，所披露的审计报告质量越高（施屹舟和范黎波，2017）。企业治理层的监督作用越强，越能够抑制管理层在与审计师沟通关键审计事项过程中的不当行为（郭葆春和郭蓉，2019）。此外，企业的长久发展不仅依靠内部监督，还需要时刻接受外部环境的监督。信息不对称的情况下，外部监督能够缩短投资者与管理层之间的信息差距，防止企业通过粉饰报表的方式隐瞒真实的财务状况，损害投资者利益。审计师应将职业怀疑态度贯穿审计全过程，要依据掌握的审计证据在审计报告中尽可能详细地描述关键审计事项内容，这不仅能够增加关键审计事项可理解性，还能向外界展现自己审计过程的勤勉尽责，降低法律风险（刘颖斐等，2019）。外部监督力度不断加大的情况下，审计师应当增强自身责任意识，避免受到监管处罚（钱爱民等，2018）。此外，刘颖斐和史佳睿（2023）等人研究发现，审计师与外部监管部门之间存在信息披露互补的关系。审计师披露的非常规关键审计事项会影响交易所问询函的内容设计，且披露的关键审计事项数量越多，上市公司年报被实施问询的概率越高。同样审计师也会依据企业收到的问询函，判断企业风险点，结合企业经营状况决定是否需要将问询函中涉及的企业风险点确认为关键审计事项在审计报告中披露，提高关键审计事项披露质量（耀友福和林恺，2020）。

### 1.2.2 关键审计事项披露存在的问题

新审计准则并未对需要披露的关键审计事项数量和内容做出具体要求。整体而言审计报告改革效果较好，但部分审计师在披露关键审计事项时未能详细解释披露原因，更有甚者披露的关键审计事项内容与企业真实财务状况存在偏差（吴秋生和独正元，2018）。一些审计师使用模板化的语言描述关键审计事项内容，采取的审计应对程序为常规审计程序，缺乏独特性（路军和张金丹，2018）。注册会计师群体年轻化趋势下，较多审计师缺乏披露关键审计事项的经验，为了在规定时间内出具审计报告，减少和防止自己披露的关键审计事项出错，他们往往会参考前任审计师披露的关键审计事项类型，确认当年的关键审计事项（张瑞琛等，2020）。对来自相同行业的上市公司审计师往往会披露出相同类型的关键审计事项（王新华和王明伟，2022）。当前审计师对单个上市公司披