

零售业关键审计事项持续信息增量研究

何丽梅^{1*}, 刘雨时², 张瑜¹

¹北方工业大学经济管理学院, 北京

²北京墨戈会计代理有限公司, 北京

收稿日期: 2021年11月6日; 录用日期: 2021年11月29日; 发布日期: 2021年12月9日

摘要

本文基于我国99家零售业上市公司2017~2019年在审计报告中披露的关键审计事项,从披露数量、类别、内容和形式四个维度,通过前后三年的纵向对比和与英国的横向对比,全面分析了我国零售业关键审计事项的持续信息增量情况。结果发现:我国零售业披露的关键审计事项在数量上逐年降低、类别比较集中、内容相似度高、形式有待改进,总体上持续信息增量较少;与英国相比较,英国审计报告中披露的重大错报风险更具有持续信息增量。

关键词

关键审计事项, 持续信息增量, 零售业

Research on Continuous Information Increment of Key Audit Matters in Retail Industry

Limei He^{1*}, Yushi Liu², Yu Zhang¹

¹College of Economics and Management, North China University of Technology, Beijing

²Beijing Mogo Accounting Agency Firm, Beijing

Received: Nov. 6th, 2021; accepted: Nov. 29th, 2021; published: Dec. 9th, 2021

Abstract

Based on the key audit matters disclosed in the audit reports of 99 Retail Listed Companies in China from 2017 to 2019, this paper comprehensively analyzes the continuous information in-

*第一作者。

crement of key audit matters in China's retail industry from the four dimensions of quantity, category, content and form of disclosure, through the vertical comparison of the previous three years and the horizontal comparison with the UK. The results show that: the number of key audit matters disclosed by China's retail industry is decreasing year by year, the categories are relatively concentrated, the content similarity is high, the form needs to be improved, and the continuous information increment is less on the whole; compared with the UK, the risk of material misstatement disclosed in the UK audit report has more continuous information increment.

Keywords

Key Audit Matters, Continuous Information Increment, Retailing

Copyright © 2021 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

为了提高我国已执行审计工作的透明度和增加审计报告的沟通价值,我国财政部于2016年12月颁布了《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》,要求注册会计师根据职业判断确定对本期财务报表审计最为重要的事项,即关键审计事项。审计报告改革以来,如果注册会计师对关键审计事项的确定和描述趋于同质化和标准化,那将失去此次改革的意义,因此研究关键审计事项是否具有持续信息增量具有重要价值。

现有文献研究大多围绕披露关键审计事项的影响因素和影响结果展开。阚京华、曹淑颖[1]从会计师事务所的特点、审计师的执业能力以及企业的发展状况等角度研究了影响关键审计事项披露的因素,发现关键审计事项的披露数量与会计师事务所的行业专长呈正相关,而与审计师的专业胜任能力及企业的盈利、营运能力等呈负相关。多数学者研究发现关键审计事项的沟通有助于投资者作出决策和提高审计质量。Sirois [2]的研究显示披露关键审计事项可以激励投资者加大对信息的搜集和利用,从而更好地作出投资选择。Reid 等[3]发现,在审计报告中沟通关键审计事项后,上市公司迎合分析师预测的倾向明显减少,财务报表中的绝对异常应计明显下降,盈余反应系数显著提升。黎仁华等[4]发现在审计报告中沟通关键审计事项,资本市场会有积极的反馈,能为投资者带来更为丰富的增量信息,提高审计的质量。

目前,有关连续披露关键审计事项是否提供了持续信息增量的研究文献相对较少,但已有研究均表达了对关键审计事项持续提供信息增量的担忧。胡慧娟等[5]提出,关键审计事项的披露数量和质量近年来有所提升,提供了一定的增量信息,但模式化、常态化的披露依然存在。吴蔚[6]也指出,在特定的行业中,关键审计事项往往每年变化不大,在新准则实施的后续年度可能无法给投资者带来持续的增量信息,其信息价值含量就会减少。

综上,研究具体行业关键审计事项提供持续信息增量的情况不仅具有重要价值,而且是对现有文献的重要补充。基于此,本文以我国99家零售业上市公司2017~2019年在审计报告中披露的关键审计事项为研究对象,从披露数量、类别、形式、内容四个维度进行纵向对比,以分析关键审计事项披露内容是否有变化,对信息使用者而言是否具有持续信息增量,以及探究更换会计师事务所能否对持续信息增量产生影响,并与英国零售业审计报告中披露的信息增量情况进行横向对比,从中找出差异并学习借鉴。

2. 零售业上市公司关键审计事项持续信息增量分析

本文以零售业共计 99 家上市公司为样本, 剔除 3 家未披露关键审计事项的公司, 1 家 2019 年新上市的公司和 3 家实质上属于同一家的公司, 最终得到 92 个有效样本。数据来源于沪深两市证券交易所和巨潮资讯网。

2.1. 披露数量统计分析

从我国零售业上市公司关键审计事项披露数量来看(见表 1), 2017~2019 年共披露了 547 项, 2017 年披露了 186 项, 2018 年披露了 181 项, 2019 年披露了 180 项, 披露总数呈逐年下降趋势, 平均披露 1.98 项, 最多披露 5 项, 最少披露仅为 1 项。

Table 1. Disclosure quantity of key audit items of Retail Listed Companies in China from 2017 to 2019

表 1. 我国零售业上市公司 2017~2019 年关键审计事项披露数量

年度	合计(项)	平均数(项)	最大值(项)	最小值(项)	众数(项)
2017	186	2.02	5	1	2
2018	181	1.97	4	1	2
2019	180	1.96	4	1	2
合计	547	1.98	5	1	2

从关键审计事项的披露频数来看(见表 2), 一半以上(61.23%)上市公司披露 2 个关键审计事项, 披露 1 个和 3 个关键审计事项的公司分别占 22.10%和 13.04%, 披露 4 个(含)以上关键审计事项的公司仅有 3.62%。审计师习惯性选择披露 2 个关键审计事项, 可能表明在确定关键审计事项披露数量时存在一定的效仿。

Table 2. Disclosure frequency of key audit items of Retail Listed Companies in China from 2017 to 2019

表 2. 我国零售业上市公司 2017~2019 年关键审计事项披露频数

年度	事项数									
	1		2		3		4		5	
	频数	占比	频数	占比	频数	占比	频数	占比	频数	占比
2017	18	19.57%	55	59.78%	18	19.57%	0	0.00%	1	1.09%
2018	22	23.91%	56	60.87%	9	9.78%	5	5.43%	0	0.00%
2019	21	22.83%	58	63.04%	9	9.78%	4	4.35%	0	0.00%
合计	61	22.10%	169	61.23%	36	13.04%	9	3.26%	1	0.36%

2.2. 披露事项类别统计分析

经统计发现, 我国零售业上市公司沟通关键审计事项类别虽涉及多个领域, 但较集中于“收入确认”、“存货跌价准备”、“商誉减值”和“应收账款坏账准备”四项。

从样本公司三年间披露事项类别的变化来看, 事项类别无变化的有 38.04% (35 家); 事项类别减少的有 33.70% (31 家), 减少的类别包括委托管理、股权收购、设定收益计划等; 事项类别增加的有 26.09% (24 家), 增加的类别包括持续经营、金融工具公允价值、资产重组等; 事项类别完全变化的仅有 2.17% (2 家)。

综上可知,我国零售业关键审计事项的披露类别较为集中且三年来事项类别无变化和减少的占比较大,可见注册会计师每年对上市公司审计的重点领域并没有太大的变化。

2.3. 披露内容统计分析

关键审计事项的具体内容可分为事项描述和审计应对措施。本文将披露内容的变化情况细分为五种:1)无明显变化:除年份、金额等数字有变化外其余内容基本一致;2)部分增加:在前一年或者前两年内容不变的基础上补充新的内容;3)部分减少:在前一年或者前两年内容不变的基础上删减部分内容;4)部分改变:部分内容与前一年或者前两年相同,但由于当年业务变化情况使其余内容发生变化;5)全部改变。

在事项描述的变化情况中,占比最高的是无明显变化有 58.97% (69 个);其次是部分增加有 15.38% (18 个),例如美克家居(sh600337) 2017 年对“收入确认”的事项描述为“收入是在商品所有权上的风险报酬转移至客户时确认的”;而 2018 年和 2019 年均在这基础上增加了“由于销售额巨大,是否准确是否恰当入账可能存在潜在错报”;其次是全部改变有 11.11% (13 个);部分改变有 7.69% (9 个),例如兰州民百(sh600738)在 2017 年和 2018 年均认为收入确认是关键业绩指标,而 2019 年在此基础上增加了存在管理层通过不恰当的收入确认来达到特定目标的固有风险;最后是部分减少有 6.84% (8 个),例如南宁百货(sh600712)在 2017 年和 2018 年披露收入确认时,均对营业收入的主要来源、销售业务模式的具体原则和对供应商收取竞争性费用都进行了描述,而 2019 年仅对主要来源进行了描述,减少了对其他内容的描述。半数以上公司关键审计事项的描述年度间无明显变化或仅有部分改变,可见披露内容同质化问题较为严重,没有做到常讲常新,真正隐含的重要信息较少。

在审计应对程序的变化情况中,占比最高的同样是无明显变化的有 48.72% (57 个);其次是部分改变有 23.08% (27 个),例如国美通讯(sh600898)披露的商誉减值的审计应对程序,三年间均提到要了解相关内部控制有效性、与管理层讨论测试过程中的方法等,但 2017 年提到要评价外部机构独立性等,2018 年提到要复核测试结果,2019 年提到要复核管理层的分摊方法;部分增加有 12.82% (15 个),例如海宁皮城(sz002344)披露收入确认的应对程序中,三年间均包括要测试相关内部控制运行有效性、采取抽样方式选取等,但 2019 年还增加了检查与营业收入相关信息在报表中是否作出恰当列报的内容;最后是部分减少和全部改变,均占比 7.69% (9 个)。

此外,本文还发现有 39 个关键审计事项所披露的事项描述和审计应对程序都没有发生变化,即存在应付式披露的现象。例如公证天业会计师事务所在连续三年间为大东方(sh600327)进行的披露中,关键审计事项的披露类别、披露形式和具体内容都没有发生变化。从其所披露的商誉减值部分可见,披露的事项描述除日期金额等数字有所变动之外,其余内容基本上一模一样,审计应对更是完全相同。

2.4. 披露形式统计分析

本文从关键审计事项“以文本还是表格形式披露;是否包含汇总概览;是否建立起与财务报表附注之间的索引;审计应对部分有无结论性总结”四个方面考察其披露形式。通过研究发现,我国零售业在披露关键审计事项时,使用表格的数量逐年增加,2017 年有 31 家(32.61%),2018 年增加到 41 家(44.57%),2019 年增加到 44 家(47.83%),但到目前为止仍不超半数;关键审计事项中包含汇总概览的变化不明显;建立与财务报表附注之间的索引和审计应对部分包含结论性总结的有小幅上升。

2.5. 更换会计师事务所影响分析

现有研究表明,若一直没有更换会计师事务所,注册会计师对关键审计事项的确定和描述可能会出现持续性;而一旦更换了事务所,注册会计师对关键审计事项的判断和披露可能出现差异。基于此,本

文进一步研究了更换事务所对零售业上市公司关键审计事项持续信息增量的影响。

我国零售业上市公司三年内更换会计师事务所的情况经统计可分为三种：1) 无更换，占 85.87%；2) 部分更换，即在某一或两年更换了会计师事务所，占 13.04%；3) 全部更换，即在三年内均更换了不同会计师事务所，占 1.09%。

在选择更换会计师事务所的 13 家公司中，关键审计事项披露类别全部变化或增加的有 6 家(46.15%)；披露内容中事项描述发生变化的有 5 家(45.45%)，审计应对发生变化的有 6 家(54.55%)；披露形式变化的有 10 家(76.9%)。而在未更换事务所的 79 家公司中，披露类别全部变化或增加的有 23 家(29.11%)；披露内容中事项描述发生变化的有 26 家(39.4%)，审计应对变化的有 44 家(66.67%)；披露形式变化的有 21 家(26.58%)。通过对比可知，未更换事务所的公司，关键审计事项中审计应对程序发生变化的略多于更换事务所的公司；但在关键审计事项的披露类别变化和增加、披露形式变化和事项描述变化上，都是更换事务所的公司高于未更换事务所的公司。

3. 与英国审计报告披露的重大错报风险对比分析

英国是世界上最早实施个性化审计报告改革的国家之一。从定义来看，英国披露的重大错报风险与我国披露的关键审计事项大体一致，因此本文选择英国与我国进行横向对比。本文以伦敦证券交易所零售业下 30 家上市公司作为研究对象，有效样本为该行业全部公司 2018 及 2019 年出具的 60 份审计报告。

3.1. 披露数量对比分析

从英国零售业 30 家上市公司披露的重大错报风险数量来看，2018 年为 120 项，2019 年为 142 项，总数呈上升趋势，其中每份审计报告最多披露 8 项，最少 2 项，平均 4.38 项；从每家公司披露数量的变动来看，两年内共有 12 家(40%)披露的项数不变，有 13 家(43.33%)披露的项数增加，仅有 5 家(16.67%)披露的项数减少；此外，本文还统计了披露频数，共有 17 家披露了 3 项(28.33%)，有 11 家(18.33%)披露了 4 项，仅有 2 家(3.33%)披露了 8 项，可见，英国零售业上市公司在披露数量上比较分散。

Table 3. Comparative analysis of disclosure quantity of Chinese and British Retail Listed Companies in 2018 and 2019

表 3. 中英零售业上市公司 2018、2019 年披露项数对比分析

	数量	最大值	最小值	平均值	中位数	项数增加	项数减少	项数不变
中国	379	5	1	2.09	2	16.30%	21.74%	61.69%
英国	262	8	2	4.38	4	43.33%	16.67%	40.00%

从披露数量来看(见表 3)，无论是最大最小值、平均值还是中位数，英国均高于我国，而且英国两年间披露项数增加的比例也远超我国。

3.2. 披露事项类别对比分析

从披露事项类别来看，我国比较单一且越来越集中于前几项；而英国披露事项类别较为分散，英国披露事项类别排名前两名的是“存货可变现净值”和“收入确认”，对于其余事项类别的排名变动情况较大，对于持续经营、租赁事项、养老金支出等披露逐年增加，可见审计师是根据公司经营财务等状况有针对性地实施审计程序并披露的，并非照抄照搬以前年度审计报告，由此提供的个性化信息更多。

从披露事项类别的变化来看，两年间事项类别没有发生变化的我国占 52.17%，而英国仅占 16.67%；事项类别增加的我国占 30.43%，而英国高达 60%。总体看来，英国在披露事项类别变动上的持续增量信息较高。

3.3. 披露内容对比分析

从披露的具体内容来看,我国仅有 27.06%发生事项描述变化,而英国高达 58.52%,英国在审计应对上发生变化的比例也高于我国。

在事项描述上,我国关键审计事项描述大多格式相同、内容单一,例如我国针对收入确认的描述均是先说明所在报表附注、收入金额、所占资产的比重,再说明该事项具有的影响和涉及到的管理层估计与判断,结尾使用“由于收入确认是公司业绩的重要指标之一,所以我们将其列为关键审计事项”。而英国进行了详细的描述并说明具体的原因,例如 FRASERS PLC 中收入确认的披露:根据公司会计政策确认和国际会计准则 18 号的指导,绝大部分交易是通过电子销售点记录收入以确保准确性和完整性,其他交易来源于批发销售等,根据国际审计准则,受管理层的影响,可能存在收入欺诈的风险,并表明收入是息税折旧及摊销前利润决定因素的关键指标,因此将其确认为重大评估风险,最后还提出这次风险与上期相比没有变化。

在审计的应对程序上,两国针对关键审计事项都实施了全面深入的应对程序,所执行的审计程序具有一定程度的相似性。不同的是,我国普遍简洁清晰,格式相似,对于实际执行情况的叙述不够详细,例如对收入确认的应对程序大部分相同,均包括了解内部控制的设计和运行有效性、选取样本检查是否记录于恰当会计期间、检查相关支持性文件等;而英国在实际的执行程序上则会详细说明具体的审查内容和程序,例如针对收入确认会提出分析审查每个门店的销售趋势、按产品类型确定需要的趋势和差异、每周会分析回顾销售趋势、利用数据分析工具对全年所有的收入确认进行测试、通过比较收入执行程序与去年同期持平,以确定任何不符合预期的趋势再确定是否需要进一步实质性程序等。总体上,英国的审计应对程序更能帮助使用者获取更多的审计信息,理解更多的审计工作内容,提供的增量信息更高。

此外,有的事务所会对英国新出现的重大错报风险进行详细说明,例如针对英国退出欧盟事件,在披露过程中会着重且详细的说明其带来的诸多不确定并制定低风险的计划;还有的事务所会根据公司自身的特点将重大错报风险进行分类,如 Vertu Motors PLC 将重大错报风险分为集团风险和公司风险,集团风险包括商誉、存货估价等,公司风险包括投资账面价值。

3.4. 披露形式对比分析

从披露形式来看(见表 4),英国审计报告中采用表格形式、进行汇总、建立索引和使用结论性总结的比例都远高于我国,总体上英国的披露形式更加清晰、直观、易读。我国的披露形式较为单一,采用的表格形式均为两栏式,而英国的披露形式更具多样性,采用的表格形式不仅有两栏式还有三栏式;英国还会将结论性总结进行单独列示,如使用小标题、分点、分段、图表等形式列示。

Table 4. Comparative analysis of disclosure forms of Chinese and British Retail Listed Companies in 2018 and 2019

表 4. 中英零售业上市公司 2018、2019 披露形式对比分析

	表格	汇总	索引	结论性总结
中国	38.59%	12.50%	93.48%	19.57%
英国	93.33%	56.67%	96.67%	90.00%

英国有一部分事务所在披露关键审计事项时会注释与前一年披露不同的原因,例如毕马威会计师事务所在披露 Greggs PLC 的关键审计事项之后还附有“我们继续执行有关零售物业的规定及收回不动产、厂房及设备的程序,以下债务已随着准备金数额的相应缩减而免除,集团的投资方案进展降低了对不动

产、厂房和设备可回收性的判断，我们没有在本年度审计中将这些风险评估为最大风险，因此我们今年的报告没有分别列出这些风险。”这种方式可以直观展现两年间披露有哪些差异及原因，使关键审计事项的披露更为详细、财务信息使用者更加方便的辨认可能产生的风险点。

3.5. 更换会计师事务所影响对比分析

英国在两年间选取的会计师事务所中，国际四大会计师事务所占比很高(约 83.33%)，此外，有 96.67% 的英国上市公司在两年间未更换会计师事务所。

对于未更换事务所的公司，英国披露事项类别增加的有 62.07%，而我国仅有 27.18%；英国披露的同一类别事项描述和审计应对增加的分别是 58.82%和 63.73%，比例也远超过我国。英国零售业上市公司虽然更换事务所的占比极少，但是相同事务所连续披露的关键审计事项的多样性较高，带来的有效信息较多，因此更换事务所对英国提高审计报告的信息含量影响不大；而我国相同事务所披露的内容大部分雷同，有较高的相似度。

4. 结论

本文对我国零售业 2017~2019 年度审计报告中的关键审计事项从披露数量、披露形式、披露类别和披露内容四个维度进行了纵向对比，研究发现我国零售业具有的持续信息增量较少。具体表现为：披露的总体数量逐年降低，且披露数量年度间变化不大，披露数量发生增加的更少；披露的事项类别越来越集中于比重高的前几项，且披露类别年度间无变化的居多，披露类别发生增加的更少；在披露内容上，事项描述和审计应对程序年度间发生变化的较少，相似度较高等。

与英国零售业披露的具有可比性的重大错报风险的持续信息增量情况进行横向对比，发现我国的持续信息增量低于英国。具体表现为：英国披露内容的更加详细具体，我国的披露内容较为单一和标准化；英国审计报告披露形式更具多样性，更多地采用了表格形式并适当使用图表进行分析等。

参考文献

- [1] 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.
- [2] Sirois, L.P., Bédard, J. and Bera, P. (2018) The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study. *Accounting Horizons*, 32, 141-162. <https://doi.org/10.2308/acch-52047>
- [3] Reid, L.C., Carcello, J.V., Li, C., et al. (2019) Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36, 1501-1539. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12486>
- [4] 黎仁华, 詹怡玮. 沟通关键审计事项对审计质量的影响效果——基于审计准则 1504 号实施的实证检验[J]. 会计之友, 2019(13): 13-18.
- [5] 胡慧娟, 沈可. 关键审计事项披露及其信息含量的对比——以 A+H 股上市公司为例[J]. 财会月刊, 2020(S1): 12-17.
- [6] 吴蔚. 在审计报告中沟通关键审计事项的价值浅析[J]. 中国注册会计师, 2019(4): 87-90.