

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

第二十一讲：审计工作底稿

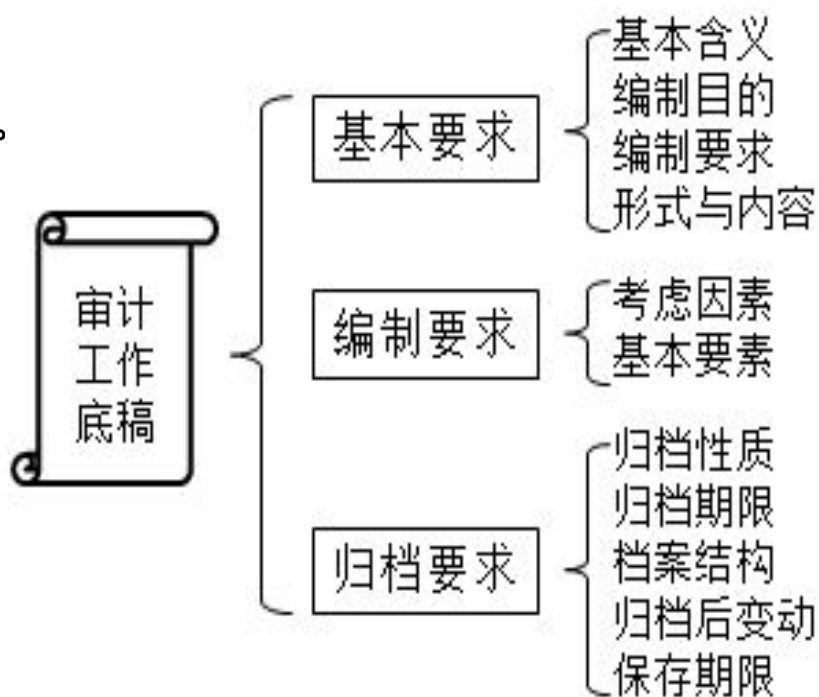
讲师：Danielle





第六章 审计工作底稿

除专业内容重要以外，工作底稿的下列作用可能在很大程度上决定了它在审计考试中备受重视：
工作底稿是注册会计师执行审计准则的记录
是检查注册会计师行业质量的基础
也是判定注册会计师法律责任的证据。





第六章第一节 审计工作底稿概述

一、审计工作底稿的基本含义[内容、用途、来源]

1.内容：审计计划、审计程序、审计证据、审计结论等

2.用途：作为审计证据的载体，记录审计证据。

具体包括：

- (1) 形成审计报告的基础；
- (2) 实施质量控制复核；
- (3) 监督会计师事务所对审计准则的遵循情况；
- (4) 供第三方检查；
- (5) 用于法律诉讼。

3.来源：审计过程中形成的工作记录和获取的资料。



第六章第一节 审计工作底稿概述

二、审计工作底稿的编制目的

1.编制目的

- (1) [对内]提供充分、适当的记录，作为审计报告的基础；
- (2) [对外]提供证据，证明已按准则规定执行了审计工作。

2.其他目的

- (1) 有助于计划和执行审计工作；
- (2) 有助于监督是否履行“指导、监督与复核的责任”；
- (3) 便于项目组说明其执行工作的情况；
- (4) 保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录；
- (5) 便于有经验的注册会计师实施质量控制复核与检查；
- (6) 便于监管机构和注册会计师协会实施执业质量检查。



第六章第一节 审计工作底稿概述

三、审计工作底稿的编制要求

1.编制要求

使未曾接触该项审计工作的有经验专业人士清楚地了解：

- (1) 按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；
- (2) 实施审计程序的结果和获取的审计证据；
- (3) 就重大事项得出的结论以及作出的重大职业判断。

2.有经验专业人士

事务所内或外具有审计实务经验并合理了解：

- (1) 审计过程；
- (2) 法律法规和审计准则的规定；
- (3) 被审计单位所处的经营环境；
- (4) 与被审计单位所处行业相关的会计和审计问题。



第六章第一节 审计工作底稿概述

四、审计工作底稿的形式与内容

(一) 审计工作底稿的形式

1.存在形式：纸质、电子或其他介质。

2.保管形式：可将以电子或其他介质底稿与纸质底稿相互转换，但需同时保存转换前后两种介质的工作底稿。

3.控制目的：无论哪种形式，都应当设计和实施适当的控制，以实现下列目的：

- (1) 清晰地显示工作底稿生成、修改及复核的时间和人员；
- (2) 在审计业务的所有阶段，尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网传递信息时，保护信息的完整性和安全性；
- (3) 防止未经授权改动审计工作底稿；
- (4) 允许项目组和其他经授权的人员为适当履行职责而接触审计工作底稿。



第六章第一节 审计工作底稿概述

（二）审计工作底稿的内容

1.通常包括的内容

总体审计策略；具体审计计划；重大事项概要；分析表、问题备忘录、核对表。

询证函回函、有关重大事项的往来信件（包括电子邮件）、管理层书面声明、被审计单位文件记录的摘要或复印件。业务约定书、管理建议书、项目组内部或项目组与被审计单位举行的会议记录、与其他人士（如其他注册会计师、律师、专家等）的沟通文件、错报汇总表等。

审计工作底稿不能代替被审计单位的会计记录



第六章第一节 审计工作底稿概述

2.通常不包括的内容

- (1) 已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿；
- (2) 反映不全面或初步思考的记录；
- (3) 存在印刷错误或其他错误而作废的文本；
- (4) 重复的文件、记录等。

提示：

- 1.审计计划、重要性和风险评估等工作贯穿于审计过程的始终，需要不断完善与修改，应当保留修改的痕迹。
- 2.除上述规定外，删除需谨慎。



第六章第一节 审计工作底稿概述

[例题 简答]

.....与审计工作底稿相关的部分事项如下：

(1) A注册会计师在具体审计计划中记录拟对固定资产采购与付款循环采用综合性方案,因在测试控制时发现相关控制运行无效,将其改为实质性方案,重新编制具体审计计划工作底稿,并替代原具体审计计划工作底稿。

(5) 在归整审计档案时,A注册会计师删除了固定资产减值测试审计工作底稿初稿。

要求：针对上述各项,逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。



第六章第一节 审计工作底稿概述

[答案]

(1) 不恰当。注册会计师应在审计工作底稿中记录在审计过程中对具体审计计划作出的任何重大修改和理由。

(5) 恰当。



第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

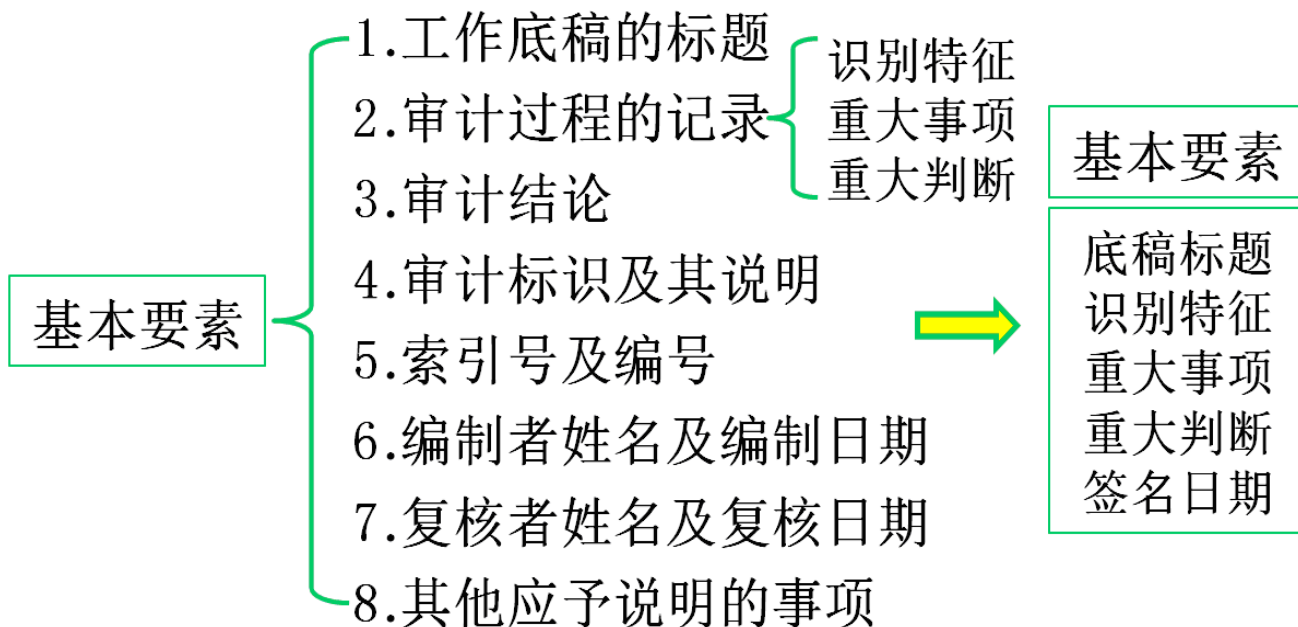
一、确定格式、要素和范围的考虑因素

- 1.被审计单位的规模和复杂程度；
- 2.拟实施审计程序的性质；
- 3.识别出的重大错报风险；
- 4.已获取审计证据的重要程度；
- 5.识别出的例外事项的性质和范围；
- 6.当从已执行工作或获取证据的记录中不易确定结论或结论的基础时，记录结论或结论的基础的必要性；
- 7.审计方法和使用的工具。



第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

二、工作底稿的基本要素





第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

(一)标题

每张工作底稿都应当有标题。

标题的内容可能包括：

- 1.被审计单位的名称；
- 2.审计项目的名称；
- 3.资产负债表日或底稿覆盖的会计期间。

固定资产和累计折旧分类汇总表											
年 月 日 索引号 页次											
编制人： 日期：											
被审计单位： 复核人： 日期：											
固定资 产类别	固定资产				累计折旧						
	期初 余额	本期 增加	本期 减少	期末 余额	折旧 方法	折旧 率	期初 余额	本期 增加	本期 减少	期末 余额	
↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕
合计	↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕	↕



第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

(二) 审计过程记录

1. 识别特征

识别特征是指被测试项目或事项表现出的征象或标志，通常具有唯一性，可以使其他人员识别该项目或事项，并重新执行该测试。

教材提供了5个示例：

(1) 若按年对订购单编号，则识别特征是“×年×号”；若被审计单位仅以序列号进行编号[没有年号]，则可以直接将该号码作为识别特征。

(2) 对于需要选取或复核总体内一定金额以上的所有项目[整体实施]的审计程序，注册会计师可能会以实施审计程序的范围作为识别特征。



第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

(3)对于需要系统抽样的审计程序，可能会通过记录样本的来源、抽样的起点及抽样间隔来识别已选取的样本。

(4)对于需要询问被审计单位中特定人员的审计程序，注册会计师可能会以询问的时间、被询问人的姓名及职位作为识别特征。

(5)对于观察程序，注册会计师可能会以观察的对象或观察过程、相关被观察人员及其各自的责任、观察的地点和时间作为识别特征。



第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

[例题 简答]

A注册会计师负责审计甲公司20x2年度财务报表。与审计工作底稿相关的部分事项如下：

(3)A注册会计师在对销售发票进行细节测试时，将相关销售发票所载明的发票日期以及商品的名称、规格和数量作为识别特征记录于审计工作底稿

要求：指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。所述识别特征不具唯一性。应将销售发票的编号作为识别特征。



第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

2. 重大事项及其概要

重大事项包括：

- (1) 引起特别风险的事项；
- (2) 实施审计程序的结果表明财务信息可能存在重大错报，或需要修正以前对重大错报风险的评估和应对措施；
- (3) 导致注册会计师难以实施必要审计程序的情形；
- (4) 导致出具非标准审计报告的事项。

注册会计师应考虑编制重大事项概要。重大事项概要不仅应记录重大事项，而且应记录重大事项如何得到解决或其他支持性审计工作底稿的交叉索引。



第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

3.重大职业判断

运用职业判断的程度是决定工作底稿格式、内容和范围的重要因素。需要编制与运用职业判断相关的底稿的情形包括：

- (1)如果审计准则要求“应当考虑”某些信息或因素，并且这种考虑在特定业务情况下是重要的，记录得出结论的理由；
- (2)记录对某些方面主观判断的合理性(如某些重大会计估计的合理性)得出结论的基础；
- (3)如针对导致文件记录的真实性[证据的可靠性]产生怀疑的情况实施了进一步调查，记录对这些文件记录真实性得出结论的基础。



第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

(三)编制人员和复核人员及执行日期

- 1.编制者和复核者都应在底稿上签名并注明编制、复核日期。
需要项目质量控制复核时，还要注明项目质量控制复核人员及复核的日期。
- 2.记录已实施程序的性质、时间和范围时，应记录：
 - (1)测试的具体项目或事项的识别特征；
 - (2)审计工作的执行人员及完成项审计工作的日期；
 - (3)审计工作的复核人员及复核的日期和范围。
- 3.如果若干页底稿记录同一性质的具体审计程序或事项，并且编制在同一个索引号中，此时可以仅在底稿的第一页上记录审计工作的执行人员和复核人员并注明日期。



第三节 审计工作底稿的归档

一、审计工作底稿归档工作的性质

将审计工作底稿归整为最终档案属于事务性工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的审计结论。

[归档时]事务性变动具体包括：

- 1.删除或废弃被取代的审计工作底稿；
- 2.对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引；
- 3.对审计档案归整工作的完成核对表签字认可；
- 4.记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据。



第三节 审计工作底稿的归档

二、审计工作底稿归档的期限

- 1.如完成了审计工作，审计工作底稿的归档期限为审计报告日后60天内。
- 2.如未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的60天内。
- 3.如针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务，出具两个或多个不同的报告，分别归整为最终审计档案。



第三节 审计工作底稿的归档

[例题 简答]

A注册会计师负责对甲公司20x1年度财务报表进行审计。

与审计工作底稿相关的部分事项如下：

(4)审计报告日期为20x2年4月18日。A注册会计师于20x2年4月20日将审计报告提交给甲公司管理层，并于20x2年6月19日完成审计工作底稿的归档工作。

要求：指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。应在报告日后60天内将工作底稿归档，即2012年6月17日前。



第三节 审计工作底稿的归档

三、审计档案的结构[按内容、性质、阶段划分]

对每项具体审计业务，注册会计师应当将审计工作底稿归整为审计档案。

档案结构

1. 沟通和报告相关工作底稿
2. 审计完成阶段工作底稿
3. 审计计划阶段工作底稿
4. 特定项目审计程序表
5. 进一步审计程序工作底稿



第三节 审计工作底稿的归档

四、审计工作底稿归档后的变动[业务性变动]

(一)需要变动审计工作底稿的情形

- 1.注册会计师已实施了必要的审计程序，取得了充分、适当的审计证据并得出了恰当的审计结论，但审计工作底稿的记录不够充分。
- 2.审计报告日后，发现例外情况要求实施新的或追加审计程序，或导致注册会计师得出新的结论。

例外情况是指审计报告日后发现与已审计财务信息相关，且在审计报告日已经存在的事实，如审计报告日前获知该事实，可能影响审计报告。

例如，注册会计师在审计报告日后才获知法院在报告日前对被审计单位的诉讼、索赔事项做出的最终判决结果



第三节 审计工作底稿的归档

(二)[归档后]变动审计工作底稿时的记录要求

在完成最终审计档案的归整工作后，如果发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿，无论修改或增加的性质如何，注册会计师均应当记录下列事项：

- 1.修改或增加审计工作底稿的具体理由；
- 2.修改或增加审计工作底稿的时间和人员，以及复核的时间和人员。



第三节 审计工作底稿的归档

[例题 多选]

下列有关注册会计师在审计报告日后对审计工作底稿做出变动的做法中，正确的有()。

- A.在归档期间删除或废弃被取代的审计工作底稿
- B.在归档期间记录在审计报告日前获取的、与项目组相关成员进行讨论并达成一致意见的审计证据
- C.以归档期间收到的询证函回函替换审计报告日前已实施的替代程序审计工作底稿
- D.在归档后由于实施追加的审计程序而修改审计工作底稿，并记录修改的理由、时间和人员，以及复核的时间和人员

[答案]ABD



第三节 审计工作底稿的归档

[例题 简答]

A注册会计师负责审计甲公司20x2年度财务报表。与审计工作底稿相关的部分事项如下：

(4)审计报告日后，A注册会计师对在审计报告日前收到的应付账款询证函回函中存在的差异进行调查，确认其金额和性质均不重大，并记录于审计工作底稿。

要求：指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。在审计报告日后将审计工作底稿归档是一项事务性工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的结论/审计报告日是完成审计工作的日期，对差异的调查应当在审计报告日前完成。



第三节 审计工作底稿的归档

[例题 简答]

ABC会计师事务所是一家新成立的会计师事务所，其质量控制制度部分内容摘录如下：

(6)项目组应当自鉴证业务报告日起六十日内将业务工作底稿归档。归档后，项目组需要删除或增加业务工作底稿，须经主任会计师批准。

要求：指出ABC会计师事务所业务质量控制制度是否符合质量控制准则和审计准则的规定，并简要说明理由。

[答案]

第(6)项不符合规定。归档后，可以增加和修改、但不能删除或废弃审计工作底稿。



第三节 审计工作底稿的归档

五、审计工作底稿的保存期限

- 1.如完成审计业务，自审计报告日起对工作底稿至少保存10年；
- 2.如未能完成审计业务，自业务中止日起至少保存10年；
- 3.在完成最终审计档案的归整工作后，注册会计师不应在规定的保存期限届满前删除或废弃任何性质的审计工作底稿；
- 4.对于连续审计，当期归整的永久性档案可能包括以前年度获取的资料(有可能是8年以前)，应视为当期取得并[再]保存10年。如果这些资料在某一个审计期间被替换，被替换资料应当从被替换的年度起至少保存10年。

ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

