

第六章 审计工作底稿

考情分析

本章属于基础章节，一般以客观题形式考查，简答题略有考查，平均分值为3分左右。

教材变化

少许调整，无实质性变化

目录

第一节 审计工作底稿概述

第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

第三节 审计工作底稿的归档

第一节 审计工作底稿概述

一、审计工作底稿的含义

审计工作底稿，是指注册会计师对制定的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据，以及得出的审计结论作出的记录。它形成于审计过程，也反映整个审计过程。

二、审计工作底稿的编制目的

(一) 主要目的：

1. 提供证据，作为注册会计师得出实现总体目标结论的基础；
2. 提供证据，证明注册会计师按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

(二) 其他目的：

1. 有助于项目组计划和执行审计工作；
2. 有助于负责督导的项目组成员按照《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理》的规定，履行指导、监督与复核审计工作的责任；
3. 便于项目组说明其执行审计工作的情况；
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. 便于会计师事务所实施项目质量复核、其他类型的项目复核以及质量管理体系中的监控活动；
6. 便于监管机构和注册会计师协会根据相关法律法规或其他相关要求，对会计师事务所实施执业质量检查。

【多选题】下列各项中，属于注册会计师编制审计工作底稿的目的的有（ ）。

- A. 有助于项目组计划和执行审计工作
- B. 保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录
- C. 便于后任注册会计师的查阅
- D. 便于监管机构对会计师事务所实施执业质量检查

答案：ABD

解析：编制审计工作底稿的目的，不包括便于后任注册会计师的查阅。

三、审计工作底稿的编制要求

(一) 注册会计师编制的审计工作底稿，应当使未曾接触该项审计工作的有经验的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. 审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断。

(二) 有经验的专业人士是指对下列方面有合理了解的人士：

1. 审计过程；
2. 审计准则和相关法律法规的规定；
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。

四、审计工作底稿的性质

(一) 存在形式

1. 审计工作底稿的存在形式：可以以纸质、电子或其他介质形式存在。

【简答题】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，与审计工作底稿相关的部分事项如下：

(1) 注册会计师采用电子表格记录了对存货实施的审计程序，因页数较多未打印成纸质工作底稿，直接将该电子表格归档。

要求：针对上述事项，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。

答案：恰当

2. 无论何种形式存在，会计师事务所必须针对审计工作底稿设计和实施的**控制**以实现下列目的：

(1) 使审计工作底稿**清晰地**显示其生成、修改及复核的时间和人员；（有轨迹）

(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将信息传递给其他人员时，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。

【提示】为便于会计师事务所内部进行质量管理和外部执业质量检查或调查，“非纸质底稿”应与其他纸质形式的审计工作底稿一并归档，并应能通过打印等方式，转换成纸质形式的审计工作底稿。

(二) 通常包括的内容和不包括的内容

性质	内容
通常包括的内容	<p>审计工作底稿通常包括总体审计策略、具体审计计划分析表、问题备忘录、重大事项概要</p> <p>询证函回函和声明、核对表、有关重大事项的往来函件（包括电子邮件），注册会计师还可以将被审计单位文件记录的摘要或复印件（如重大的或特定的合同和协议）作为审计工作底稿的一部分。</p> <p>此外，审计工作底稿通常还包括业务约定书、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）的沟通文件及错报汇总表等。</p> <p>【提示】审计工作底稿并不能代替被审计单位的会计记录。</p>
通常不包括的内容	<p>1. 已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿；</p> <p>2. 反映不全面或初步思考的记录；</p> <p>3. 存在印刷错误或其他错误而作废的文本；</p> <p>4. 重复的文件记录等。</p>

第二节 审计工作底稿的格式、要素和范围

一、确定审计工作底稿的格式、要素和范围时考虑的诸多因素

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. 当从已执行审计工作或获取审计证据的记录中不易确定结论或结论的基础时，记录结论或结论基础的必要性；
7. 审计方法和使用的工具。

【提示】审计程序的性质、时间安排和范围中，只有审计程序的性质影响审计工作底稿的格式、要素和范围。

【单选题】下列各项因素中，注册会计师在确定审计工作底稿的要素和范围时通常无需考虑的是（ ）。

- A. 审计程序的范围
- B. 已获取的审计证据的重要程度
- C. 识别出的例外事项的性质
- D. 审计方法

答案：A

解析：审计工作底稿的格式、要素和范围取决于诸多因素，例如：（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）已获取的审计证据的重要程度（选项B）；（5）识别出的例外事项的性质和范围（选项C）；（6）当从已执行审计工作或获取审计证据的记录中不易确定结论或结论的基础时，记录结论或结论基础的必要性；（7）审计方法（选项D）和使用的工具。

二、审计工作底稿的要素

客户：ABC公司	编制：XXX	日期：2018/3/21	索引号：451-4
项目：营业外收入凭证查证表	复核：XXX	日期：2018/3/26	页次：
会计期间：2017年度			

记账日期	凭证编号	业务内容	对应科目	金额	核对内容					备注（填写所附原始凭证）
					（用“√”、“×”表示）					
					1	2	3	4	5	
2017/5/29	银-359	收到个人所得税后 续费返还补助	银行存款	438,121.08	√	√	√	√	√	补助文件、银行进账单
2017/7/8	银-37	开放型经济奖励	银行存款	238,736.00	√	√	√	√	√	补助文件、银行进账单
2017/11/17	银-189	无须支付的应付账 款	银行存款	37,736.00	√	√	√	√	√	补助文件、银行进账单
2017/12/15	记-201	无须支付的应付账 款	应付账款	99,928.48	√	√	√	√	√	经核实无须支付的文件
2017/8/8	记-99	非流动资产处置损益 废利得	固定资产清理	2,562.76	√	√	√	√	√	资产处理报告

核对内容说明：
1.原始凭证是否齐全;2.记账凭证与原始凭证是否相符;3.账务处理是否正确;4.是否记录于恰当的会计期间;5.

审计结论：经过查验上述凭证，未发现异常。（√）
经过查验上述凭证，除下列不符事项外未发现异常。（ ）

对不符事项的处理：

标题→审计过程记录→审计结论→标识及说明→索引号及编号→编制人员和复核人员及执行日期

（一）审计工作底稿的标题

每张底稿应当包括被审计单位名称、审计项目名称以及资产负债表日或底稿覆盖的会计期间（如果与交易相关）。

（二）审计过程记录

1. 具体项目或事项的识别特征（唯一性）

识别特征举例：

目的	识别特征
（1）对被审计单位生成的 订购单 进行细节测试	订购单的 日期 和其 唯一编号
（2）对于需要选取或复核既定总体内 一定金额以上的所有项目 的审计程序	注册会计师可以 记录实施程序的范围并指明该总体的
（3）需要 系统化抽样 的审计程序	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）需要 询问 被审计单位中 特定人员 的审计程序	询问的 时间 、被询问人的 姓名及职位
（5） 观察 程序	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

【简答题】A注册会计师负责审计甲公司2012年度财务报表。审计过程中与审计工作底稿相关的事项如下：

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：针对上述情况，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。所述识别特征不具有唯一性。应将销售发票的编号作为识别特征。

2. 重大事项及相关重大职业判断

重大事项通常包括：

- (1) 引起特别风险的事项；
- (2) 实施审计程序的结果，该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针对这些风险拟采取的应对措施；
- (3) 导致注册会计师难以实施必要审计程序的情形；
- (4) 可能导致在审计报告中发表非无保留意见或者增加强调事项段的事项

【提示】有关重大事项的记录可能分散在审计工作底稿的不同部分。将这些分散在审计工作底稿中的有关重大事项的记录汇总在重大事项概要中，不仅可以帮助注册会计师集中考虑重大事项对审计工作的影响，还便于审计工作的复核人员全面、快速地了解重大事项从而提高复核工作的效率。

3. 针对重大事项如何处理不一致的情况

如果注册会计师识别出的信息与针对某重大事项得出的最终结论不一致，则应当记录如何处理该不一致的情况。

(三) 审计结论

审计工作的每一部分都应包含与已实施审计程序的结果及其是否实现既定审计目标相关的结论，还应包括审计程序识别出的例外情况和重大事项如何得到解决的结论。

(四) 审计标识及其说明

∧：纵向核对、<：横向核对、等

(五) 索引号及编号

通常，审计工作底稿需要注明索引号及顺序编号，相关审计工作底稿之间需要保持清晰的勾稽关系。（坐标）

(六) 编制人员和复核人员及执行日期

为了明确责任，需要在每一张审计工作底稿上注明执行审计工作的人员和复核人员、完成该项审计工作的日期以及完成复核的日期。

【简答题】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，与审计工作底稿相关的部分事项如下：

审计工作底稿中包含的一份重大合同复印页共 10 页，A 注册会计师要求审计工作的执行人员和复核人员分别在复印件首页签署姓名和日期。

要求：

指出注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

答案：恰当