



小型企业财务报表 审计工作底稿编制指南

(适用于审计执行企业会计制度的小型企业)

中国注册会计师协会 组织编写



中国财政经济出版社

小型企业财务报表审计 工作底稿编制指南

(适用于审计执行企业会计制度的小型企业)

中国注册会计师协会 组织编写

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

小型企业财务报表审计工作底稿编制指南：适用于审计执行企业会计制度的小型企业/中国注册会计师协会组织编写. —北京：中国财政经济出版社，2008. 11

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1064 - 3

I. 小… II. 中… III. 小型企业—会计报表—审计—指南 IV. F276.3 - 62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 171934 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100142

发行处电话：88190406 财经书店电话：64033436

北京牛山世兴印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 16 开 25.25 印张 717 000 字

2008 年 11 月第 1 版 2008 年 11 月北京第 1 次印刷

印数：1—5 060 定价：60.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1064 - 3/F · 0892

(图书出现印装问题，本社负责调换)

前 言

为了加强对中小会计师事务所执行审计准则体系的指导，增强审计准则在小型企业财务报表审计中的操作性，进一步推动实施审计准则，在财政部王军副部长和中国注册会计师协会刘仲藜会长的关心和支持下，我们根据中国注册会计师审计准则和指南的要求，结合小型企业财务报表审计的特点，组织专家编写了《小型企业财务报表审计工作底稿编制指南》。

一、本指南的适用范围

本指南适用于注册会计师执行小型企业财务报表审计业务。所谓小型企业，与《中国注册会计师审计准则第 1621 号——对小型被审计单位审计的特殊考虑》中小型被审计单位的含义相同，是指资产总额或营业额较小，职工人数较少，所有权和管理权集中于少数个人，并具备下列一项或多项特征的企业：（1）收入来源单一；（2）会计记录简单；（3）内部控制有限，存在管理层凌驾于内部控制之上的可能性。

目前，非金融企业执行的会计标准有三类，一是财政部 2006 年发布的企业会计准则（以下简称企业会计准则）；二是企业会计制度和 16 项具体会计准则（以下简称企业会计制度）；三是小企业会计制度。我们编写了两册指南，分别适用于执行企业会计准则和企业会计制度的小型企业的审计。由于执行小企业会计制度且财务报表需要审计的企业数量较少，我们没有编写相应指南，注册会计师可以参照上述指南。

二、本指南的编写原则

指南力求体现以下原则：一是注重体现风险导向审计理念，突出风险评估程序的重要性，为注册会计师进行风险识别和评估提供详细的指导；二是注重程序之间的衔接，将风险评估和风险应对予以贯通，将控制测试和实质性程序相联结，提高审计效率；三是注重体现小型企业审计的特点，在遵守审计准则和保证审计质量的前提下，适当简化小型企业审计工作底稿，体现成本效益原则。

三、本指南的结构

工作底稿包括当期档案和永久性档案两大部分。当期档案是本指南的主体部分，贯穿了重大错报风险识别、评估和应对的审计工作主线，主要包括初步业务活动工作底稿、风险评估工作底稿、进一步审计程序工作底稿、其他项目工作底稿和业务完成阶段工作底稿。其中，进一步审计程序工作底稿包括控制测试和实质性程序两部分。永久性档案包括对以后审计工作具有长期参考价值的档案，其内容相对稳定，有关内

容在本指南中作为附录提供。

四、使用本指南的注意事项

在使用本指南时，注册会计师应当特别注意以下事项：

第一，本指南不替代中国注册会计师审计准则和相关指南。本指南力求体现审计准则、相关指南的基本要求和核心审计程序，但没有涵盖审计准则和相关指南的全部规定，它是对执行中国注册会计师审计准则和相关指南的指导。

第二，本指南不替代注册会计师的职业判断。本指南侧重于说明风险导向审计模式下编制工作底稿的总体思路，由于小型企业的情况千差万别，不可能设计出一套适用于任何企业、任何情况的标准化工作底稿模板。因此，注册会计师在使用本指南时，应当充分运用职业判断，根据小型企业的实际情况和具体执业需要，设计审计程序和相应的工作底稿。

第三，本指南基于小型制造业企业的审计流程设计。对于商品流通企业、农业企业和石油天然气企业等特殊行业企业的审计，注册会计师应当充分考虑这些行业企业的特点，合理确定审计程序和审计流程。

本指南将小型企业的主要业务流程划分为采购与付款、销售与收款、仓储与生产、货币资金、费用、工薪与人事和财务报告编制等七个方面，并列示了主要控制活动。在实务中，业务流程的划分应与被审计单位的具体情况相适应，而不能机械套用本指南的划分方法。同样，被审计单位的业务流程不同，主要控制活动也不尽相同，注册会计师应当根据具体情况对不同的控制点进行了解和测试。

值此指南出版之际，谨向王军副部长和刘仲藜会长给予本指南研究和编写工作的关心和指导表示衷心的感谢！向所有支持和参与本指南编写工作的领导和专家们，表示衷心的感谢！

中国注册会计师协会

二〇〇八年十月

目 录

小型企业财务报表审计工作底稿编制说明	(1)
--------------------------	-------

第一部分 初步业务活动工作底稿

一、初步业务活动程序表	(13)
二、业务承接/保持评价表	(15)
三、审计业务约定书	(19)

第二部分 风险评估工作底稿

一、了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）	(25)
二、了解被审计单位内部控制	(38)
三、舞弊风险评估与应对	(53)
四、项目组讨论纪要——风险评估	(59)
五、风险评估结果汇总表	(60)
六、审计计划	(62)

第三部分 进一步审计程序工作底稿

一、控制测试工作底稿	(69)
二、实质性程序工作底稿	(74)
(一) 资产类	(74)
1. 货币资金	(74)
2. 短期投资	(88)
3. 应收票据	(98)
4. 应收股利	(102)
5. 应收利息	(107)
6. 应收账款	(112)
7. 其他应收款	(124)
8. 预付账款	(130)

9. 应收补贴款	(134)
10. 存货	(137)
11. 待摊费用	(155)
12. 长期股权投资	(159)
13. 长期债权投资	(163)
14. 固定资产	(168)
15. 工程物资	(178)
16. 在建工程	(181)
17. 固定资产清理	(187)
18. 无形资产	(191)
19. 长期待摊费用	(196)
(二) 负债类	(199)
1. 短期借款/长期借款	(199)
2. 应付票据	(204)
3. 应付账款	(208)
4. 预收账款	(213)
5. 应付工资/应付福利费	(218)
6. 应付股利	(223)
7. 应交税金/其他应交款	(226)
8. 其他应付款	(234)
9. 预提费用	(239)
10. 预计负债	(242)
11. 长期应付款	(245)
12. 专项应付款	(249)
(三) 所有者权益类	(252)
1. 实收资本(股本)	(252)
2. 资本公积	(256)
3. 盈余公积	(260)
4. 未分配利润	(263)
(四) 损益类	(265)
1. 主营业务收入	(265)
2. 主营业务成本	(274)
3. 主营业务税金及附加	(281)
4. 其他业务利润	(283)
5. 营业费用	(287)
6. 管理费用	(292)
7. 财务费用	(297)
8. 投资收益	(302)
9. 补贴收入	(304)
10. 营业外收入	(306)
11. 营业外支出	(309)

12. 所得税	(312)
三、细节测试通用工作底稿	(314)

第四部分 其他项目工作底稿

一、对被审计单位违反法规行为的考虑	(323)
二、前后任注册会计师的沟通	(325)
三、关联方及关联方交易	(331)
四、持续经营	(337)
五、首次接受委托时对期初余额的审计	(341)
六、比较数据	(343)
七、或有事项	(346)
八、期后事项	(350)
九、现金流量表	(352)

第五部分 业务完成阶段工作底稿

一、业务完成阶段审计工作	(357)
二、试算平衡表及审计调整表	(359)
三、与治理层的沟通函	(366)
四、专业意见分歧解决表	(368)
五、重大事项概要汇总表	(370)
六、管理层声明书	(372)
七、审计总结	(374)
八、审计工作完成情况核对表	(375)
九、业务复核核对表	(377)

第六部分 附 录

附录1 本书使用的索引表	(383)
附录2 永久性档案清单	(387)
后记	(390)

小型企业财务报表审计工作底稿编制说明

审计工作底稿对于保证审计工作质量十分重要。审计工作底稿是注册会计师对审计工作的书面记录，也是指导、监督和复核审计工作的工具。在因执业质量而涉及诉讼或接受监管机构的执业质量检查时，审计工作底稿能够提供证据，证明注册会计师是否按照审计准则的规定执行了审计工作。

本部分首先阐述审计准则对编制工作底稿的规定，然后简要说明如何编制小型企业审计工作底稿。

一、审计准则对编制工作底稿的规定

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》规范了审计工作底稿的格式、内容和范围，对编制工作底稿提出了总体要求。

（一）工作底稿编制的总体要求

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第九条规定，注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得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）按照审计准则的规定实施的审计程序的性质、时间和范围；（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。

（二）确定审计工作底稿的格式、内容和范围时应当考虑的因素

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条规定，在确定审计工作底稿的格式、内容和范围时，注册会计师应当考虑下列因素：（1）实施审计程序的性质；（2）已识别的重大错报风险；（3）在执行审计工作和评价审计结果时需要作出判断的范围；（4）已获取审计证据的重要程度；（5）已识别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，记录结论或结论的基础的必要性；（7）使用的审计方法和工具。

（三）记录测试项目或事项的识别特征

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十一条和第十二条规定，在记录实施审计程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当记录测试的特定项目或事项的识别特征。识别特征是指被测试的项目或事项表现出的征象或标志。如在对被审计单位生成的订购单进行细节测试时，注册会计师可能以订购单的日期或编号作为测试订购单的识别特征。

（四）重大事项概要

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十四条规定，注册会计师应当考虑编制重大事项概要，将其作为审计工作底稿的组成部分，以有效地复核和检查审计工作底稿，并评价重大事项的影响。

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）导致出具非标准审计报告的事项。

重大事项概要包括审计过程中识别的重大事项及其如何得到解决，或对其他支持性审计工作底稿的交叉索引。此外，注册会计师应当及时记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论，包括讨论的内容、时间、地点和参加人员。如果识别出的信息与针对某重大事项得出的最终结论相矛盾或不一致，注册会计师应当记录形成最终结论时如何处理该矛盾或不一致的情况。

（五）编制人员和复核人员

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十七条规定，在记录实施审计程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当记录：（1）审计工作的执行人员及完成该项审计工作的日期；（2）审计工作的复核人员及复核的日期和范围。在需要项目质量控制复核的情况下，还需要注明项目质量控制复核人员及日期。

（六）归档期限

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十八条规定，注册会计师应当按照会计师事务所质量控制政策和程序的规定，及时将审计工作底稿归整为最终审计档案。审计工作底稿的归档期限为审计报告日后六十天内。如果注册会计师未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的六十天内。

此外，其他审计准则对某一方面的审计工作应当记录的内容作出了特别规定。

二、风险评估及相关工作底稿编制说明

（一）风险评估工作记录要求

《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》规定了风险评估工作记录的内容，指出注册会计师应当就下列内容形成审计工作记录：（1）项目组对由于舞弊或错误导致财务报表发生重大错报的可能性进行的讨论以及得出的重要结论；（2）注册会计师对被审计单位及其环境各个方面的了解要点（包括对内部控制各项要素的了解要点）、信息来源以及实施的风险评估程序；（3）注册会计师在财务报表层次和认定层次识别、评估出的重大错报风险；（4）注册会计师识别出的特别风险和仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险以及对相关控制的评估。

（二）小型企业审计风险评估工作底稿编制说明

本指南风险评估工作底稿分为了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）、了解被审计单位内部控制、舞弊风险评估与应对、项目组讨论纪要、风险评估结果汇总表和审计计划六部分。因了解内部控制内容较多，本指南将其单独列示在了解被审计单位内部控制工作底稿（见索引号：2200 工作底稿）中，详细说明请见本说明第三部分。

1. 了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）

了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）工作底稿包括程序表（见索引号：2100 工作底稿）、调查表（见索引号：2110 工作底稿）和分析程序表（见索引号：2120 工作底稿）三部分。

程序表记录注册会计师在了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）时实施的风险评估程序。该表第一列列举了一些程序，供提示用。在实务操作时，注册会计师应当根据审计准则的规定，结合被审计单位的具体情况，填列实施的具体风险评估程序。在记录时，注册会计师应当注明被调查人的姓名和职位。

调查表记录实施程序表列示的风险评估程序了解到的被审计单位五个方面的内容，包括：（1）行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素；（2）被审计单位的性质；（3）被审计单位对会计政策的选择和运用；（4）被审计单位的目标、战略以及相关经营风险；（5）被审计单位财务业绩的衡量和评价。本表第一列针对每个方面提供了一些了解项目，供提示用，并未囊括所有考虑

因素。在实务操作时，注册会计师应当根据审计准则的规定，结合被审计单位的具体情况，填列适用的了解项目。注册会计师在记录了解的内容和评估的风险时，如果涉及多个项目，可以综合考虑。注册会计师记录的内容应当支持重大错报风险评估结果，而没有必要记录了解到的所有事项。对于与财务报告相关的经营活动和程序不太复杂的小型企业，记录形式可以相对简单，内容可以相对简洁。

分析程序表记录实施的用作风险评估程序的分析程序。

2. 舞弊风险评估与应对

舞弊风险评估与应对工作底稿（见索引号：2300 工作底稿）是本部分的汇总表，记录实施的舞弊风险评估程序、评估出的舞弊风险以及采取的应对措施，后附三张工作底稿。一是舞弊风险评估询问记录（见索引号：2310 工作底稿），记录就舞弊风险询问管理层和其他人员了解到的结果。二是舞弊风险评估——考虑舞弊风险因素（见索引号：2320 工作底稿），记录对被审计单位舞弊风险三因素——动机、机会和借口的评估结果。三是舞弊风险评估——分析程序及其他考虑（见索引号：2330 工作底稿），记录实施分析程序并综合考虑获取的其他信息，评估被审计单位是否存在舞弊风险的结果。

3. 项目组讨论纪要——风险评估

项目组讨论纪要——风险评估（见索引号：2400 工作底稿）记录项目组讨论被审计单位财务报表发生重大错报风险的可能性的结论。在小型企业审计中，全部审计工作通常由较小的项目组完成。在这种情况下，项目负责人负责计划审计工作，考虑被审计单位财务报表发生舞弊或错误导致的重大错报的可能性。

4. 风险评估结果汇总表

风险评估结果汇总表（见索引号：2500 工作底稿）记录了解被审计单位及其环境识别的重大错报风险及应对方案，由以下三张表格组成：（1）识别的重大错报风险汇总表；（2）财务报表层次风险应对方案表；（3）特别风险结果汇总及应对措施表。注册会计师通过实施风险评估程序了解被审计单位及其环境的六个方面，识别和评估出的重大错报风险，均汇总在本表中。此外，本表还记录针对评估出的风险，注册会计师制定的应对措施。

5. 审计计划

在小型企业审计中，全部审计工作可能由一个很小的审计项目组执行，项目组成员间容易沟通和协调，总体审计策略和具体审计计划可以相对简单。本指南将两者合二为一，全部列示在审计计划（见索引号：2600 工作底稿）中。审计计划记录注册会计师确定的审计范围、业务时间安排、人员安排、重要性水平以及对重要账户和交易采取的进一步审计程序方案（计划矩阵）。计划矩阵针对评估的认定层次的重大错报风险，记录设计的进一步审计程序总体方案。

三、了解内部控制及相关工作底稿编制说明

《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第四十五条规定，注册会计师应当了解与审计相关的内部控制以识别潜在错报的类型，考虑导致重大错报风险的因素以及设计和实施进一步审计程序的性质、时间和范围。

（一）了解内部控制的内涵

《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第五十四条规定，注册会计师在了解内部控制时，应当评价控制的设计，并确定其是否得到执行。评价控制的设计是指考虑一项控制单独或连同其他控制是否能够有效防止或发现并纠正重大错报。控制得到执行是指某项控制存在且被审计单位正在使用。设计不当的控制可能表明内部控制存在重大缺陷，注册会计师在确定是否考虑控制得到执行时，应当首先考虑控制的设计。

（二）了解内部控制的思路

按照 COSO 的内部控制框架，内部控制包括控制环境、风险评估过程、信息系统与沟通、控制活动、对控制的监督五个要素。其中，控制环境、风险评估过程和对控制的监督三个要素更多体现在被审计单位整体层面，控制活动更多体现在业务流程层面，信息系统与沟通在两个层面都有体现。在实务中，注册会计师可分别从整体层面和业务流程层面了解内部控制。

在重要业务流程层面了解内部控制的一般步骤为：（1）确定被审计单位的重要业务流程和重要交易类别；（2）了解重要业务流程，并记录获得的了解；（3）确定可能发生错报的环节；（4）识别和了解相关控制；（5）执行穿行测试，证实对业务流程和相关控制的了解；（6）进行初步评价和风险评估。

（三）了解内部控制的特别规定

审计准则对注册会计师了解针对两类风险的内部控制作出了特别规定。

一是特别风险。《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第一百零九条规定，对特别风险，注册会计师应当评价相关控制的设计情况，并确定其是否已经得到执行。第一百一十条规定，如果管理层未能实施控制以恰当应对特别风险，注册会计师应当认为内部控制存在重大缺陷，并考虑其对风险评估的影响。

二是仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险。《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第一百一十一条指出，作为风险评估的一部分，如果认为仅通过实质性程序获取的审计证据无法将认定层次的重大错报风险降至可接受的低水平，注册会计师应当评价被审计单位针对这些风险设计的控制，并确定其执行情况。第一百一十二条指出，在被审计单位对日常交易采用高度自动化处理的情况下，审计证据可能仅以电子形式存在，其充分性和适当性通常取决于自动化信息系统相关控制的有效性，注册会计师应当考虑仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当审计证据的可能性。在这种情况下，注册会计师应当考虑依赖的相关控制的有效性，并对其进行了解、评估和测试。

（四）小型企业内部控制的特点

小型企业可能使用非正式和简单的程序和方法实现内部控制目标。

1. 控制环境

小型企业的控制环境可能与大型企业不同。例如，小型企业的治理层可能不包括独立董事。如果除业主（经理）外，企业不存在其他所有者，治理职责直接由业主（经理）承担。控制环境的性质可能影响其他控制的重要性。例如，业主亲自参与管理可以降低缺乏职责分离造成的特定风险，但有可能增加其他风险，比如凌驾于内部控制之上的风险。

在小型企业审计中，可能无法获取以文件形式存在的有关控制环境要素的审计证据，在管理层和其他人员之间的沟通采取非正式方式时尤其如此。例如，小型企业可能没有书面的行为守则，但却可以通过口头沟通或管理层的垂范，建立一种强调诚信和道德行为的文化。因此，管理层对内部控制设计的态度、认识和措施，对于注册会计师了解小型企业的控制环境非常重要。

2. 风险评估过程

小型企业可能没有正式的风险评估过程，管理层可能通过直接参与经营活动识别风险。尽管如此，注册会计师应当询问管理层已识别的风险以及管理层如何应对风险。

3. 信息系统与沟通

小型企业与财务报告相关的信息系统及相关的业务流程可能不如其他企业正式和复杂，但其作

用却非常重要。业主亲自参与管理的小型企業可能不需要制定书面政策，或对会计程序作出详细说明。了解小型企业的系统和程序可能相对简单，更多地依靠询问，而不是对记录的检查。由于小型企业管理层级较少，管理层参与程度高，因而沟通可能较为简单，更易于实现。

4. 控制活动

小型企业控制活动的基本概念可能与大企业类似，但运行的正式程度有所不同。而且，某些控制活动可能由于管理层直接实施的控制而变得不再相关。例如，管理层统一行使授权赊销和批准重大采购的权力，这就为重要账户余额和交易提供了很强的控制，降低或消除了实施更详细控制活动的必要性。与小型企业审计相关的控制活动，可能与主要的业务流程相关，例如销售与收款、采购与付款、工薪与人事。

5. 控制监督

管理层对控制的监督通常通过管理层或业主密切参与经营活动实现。通过密切参与经营活动，管理层或业主可以识别实际情况与预期的重大差异和不正确的财务数据，从而采取纠正措施。

(五) 了解小型企业内部控制工作底稿编制说明

了解内部控制常见的记录方式包括文字叙述、调查表和流程图等。对于小型企业审计，采用文字叙述和调查表可能更有效率。

本指南了解内部控制工作底稿分为了解整体层面内部控制和了解业务流程层面内部控制两个部分。

1. 了解整体层面内部控制工作底稿

了解整体层面内部控制工作底稿包括结论汇总表（见索引号：2210 工作底稿）和调查表（见索引号：2211 工作底稿）。

结论汇总表记录了解整体层面内部控制的结论，即识别的内部控制缺陷及其对重大错报风险评估、业务流程层面内部控制的有效性及其对审计计划的影响，是否需与被审计单位治理层或管理层沟通。

调查表是半开放式的，分为控制环境、风险评估过程、信息系统与沟通、对控制的监督四个组成部分。第一列针对每项控制要素，给出了一些考虑要点，供提示用，并未囊括所有考虑因素。在实务操作时，注册会计师应当根据审计准则的规定，结合被审计单位的具体情况，填列被审计单位设计和实施的具体控制。第二列记录注册会计师对控制设计的合理性及控制是否得到执行的结论。

2. 了解业务流程层面内部控制工作底稿

了解业务流程层面内部控制工作底稿由结论汇总表（见索引号：2220 工作底稿）、设计和执行情况评价表（见索引号：2221 工作底稿）和穿行测试表（见索引号：2221 - 1 工作底稿）三部分组成。

结论汇总表记录注册会计师对业务流程层面内部控制了解的主要结论，包括：（1）针对哪些认定拟实施控制测试；（2）识别的控制缺陷对重大错报风险评估的影响以及需与被审计单位治理层或管理层沟通的事项。

设计和执行情况评价表由三个主要部分组成：第一部分记录注册会计师实施的程序；第二部分是对各重要业务流程的描述；第三部分是对各重要业务流程控制活动的设计和执行情况评价的表格。重要业务流程因被审计单位具体情况的不同而各异。对一般小型制造业企业而言，采购与付款、销售与收款、仓储与生产、工薪与人事、货币资金、费用和财务报告编制通常是重要业务流程。

在描述各重要业务流程时，内容应当涵盖业务流程的整个过程，包括：（1）在信息技术和人工系统中，对交易生成、记录、处理和报告的程序；（2）与交易生成、记录、处理和报告有关的会计记录、支持性信息和财务报表中的特定项目。本指南以采购与付款为例演示如何描述业务流程。

在业务流程层面控制活动设计和执行情况评价表中，“主要控制活动”一列可在业务流程描述

的基础上，选择关键控制活动进行填列。本指南列举了一些控制活动，供提示用，并未囊括所有关键控制。在实务操作时，注册会计师应当根据审计准则的规定，结合被审计单位的具体情况，填列被审计单位设计和实施的具体控制。

“受影响的主要认定”一列，如果某项控制活动能够防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报的某项认定中存在的重大错报，则在该认定对应的单元格内打“√”。

“是否得到执行”一列，应当根据穿行测试的结果填列。

“是否测试控制运行有效性”一列，填列注册会计师确定是否测试某项控制活动的决策结果。如果某项控制设计合理且得到执行，注册会计师才可考虑是否进行控制测试。即使某项控制活动满足上述条件，注册会计师仍可能出于成本效益的原则，不进行控制测试，这对小型企业审计尤其如此。例如，即使注册会计师在了解固定资产有关的内部控制后认为，与固定资产存在性有关的控制设计合理且得到执行，但由于本期增加的固定资产较少，注册会计师可以选择执行实质性程序收集充分、适当的审计证据，而不测试相关的控制。但是，如果注册会计师在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的，或者注册会计师认为仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据，注册会计师应当进行控制测试。

穿行测试是指追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程。这是注册会计师了解被审计单位业务流程及其内部控制时经常使用的审计程序。通过追踪某笔或某几笔交易在业务流程中如何生成、记录、处理和报告以及相关内部控制如何执行，注册会计师可以确定被审计单位的交易流程和内部控制是否与之前通过其他程序所获得的了解一致，并确定内部控制是否得到执行。本指南以采购与付款业务流程为例，演示了如何填列穿行测试工作底稿。需要指出的是，示例是基于采购与付款业务流程描述的内容。在实务中，注册会计师应当根据被审计单位的具体情况填列。

四、控制测试及相关工作底稿编制说明

（一）控制测试

控制测试的目的是评价控制是否有效运行。注册会计师基于对被审计单位内部控制了解的结果，判断是否实施控制测试。当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：（1）在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；（2）仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据。

在测试控制运行的有效性时，注册会计师应当从下列方面获取关于控制是否有效运行的审计证据：（1）控制在所审计期间的不同时点是如何运行的；（2）控制是否得到一贯执行；（3）控制由谁执行；（4）控制以何种方式运行。

控制测试与了解内部控制的目的不同，但两者采用的审计程序的类型通常相同，包括询问、观察、检查和穿行测试。此外，控制测试的程序还包括重新执行。

注册会计师应当根据控制测试的目的确认控制测试的时间，并确定拟信赖的相关控制的时点或期间。

如果拟信赖的控制自上次测试后已发生变化，注册会计师应当在本期审计中测试这些控制的运行有效性。如果拟信赖的控制自上次测试后未发生变化，且不属于旨在减轻特别风险的控制，注册会计师应当运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行有效性以及本次测试与上次测试的时间间隔，但两次测试的时间间隔不得超过两年。

在确定控制测试的范围时，注册会计师应充分考虑控制执行的频率、运行的期间、需获取审计证据的相关性和可靠性、在风险评估时对控制运行有效性的拟依赖程度及预期偏差率等因素。

（二）小型企业审计中的控制测试

对于小型企业，由于可能不存在注册会计师可以识别的控制活动，或员工人数较少限制了职责分离的程度，或者出于成本效益的考虑，注册会计师在设计进一步审计程序时主要采取实质性程序

可能更为有效。

(三) 小型企业控制测试工作底稿编制说明

控制测试工作底稿分为两个部分：控制测试结果汇总表（见索引号：3000 工作底稿）、控制运行有效性测试表（见索引号：3100 工作底稿）和控制测试审计抽样工作底稿（见索引号：3110 工作底稿）。

结果汇总表包括整体层面控制测试结果和业务流程层面控制活动测试结果两部分。其中，“整体层面控制测试结果”中“拟测试的控制”一列根据注册会计师在了解整体层面内部控制调查表（见索引号：2211 工作底稿）中针对各要素所记录的被审计单位设计和实施的具体控制填列。“业务流程层面控制活动测试结果”中“控制活动”一列应当根据了解业务流程层面内部控制结论汇总表（见索引号：2220 工作底稿）“在被审计单位业务流程层面拟测试的控制活动”的结论填列。

本指南以采购与付款业务流程为例，演示了如何填列业务流程层面控制活动测试工作底稿。需要指出的是，示例基于采购与付款控制活动的设计和执行情况评价表举例的内容。在实务中，注册会计师应当根据被审计单位的具体情况填列。

“控制测试程序”一列填列注册会计师拟采取的控制测试程序，包括询问、观察、检查和重新执行等。

“执行频率”一列填列拟测试的控制在所审计会计期间执行的次数，主要供确定控制测试样本规模用。

“测试样本规模”一列填列根据执行频率因素等确定的测试数量。

“控制运行是否有效”一列填列测试的结论，应当索引至控制运行有效性测试表。

本指南提供了控制测试审计抽样工作底稿格式，供注册会计师在控制测试中运用审计抽样技术时参考。

五、实质性程序及相关工作底稿编制说明

(一) 认定、审计目标和审计程序三者的对应关系

《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十六条指出，“认定是指管理层对财务报表各组成要素的确认、计量、列报作出的明确或隐含的表达。”注册会计师应当详细运用各类交易、账户余额、列报认定，作为评估重大错报风险以及设计和实施进一步审计程序的基础。

注册会计师审计时，应针对各类交易、账户余额、列报的认定设定审计目标，并根据审计目标设计审计程序。但审计目标与审计程序并非一一对应，一个审计目标可能有一项或多项审计程序与之对应，一项审计程序也可能实现一个或多个审计目标。

本指南实质性程序工作底稿部分资产负债表和利润表项目的审计目标与认定对应关系表列示如下：

1. 资产负债表项目的审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
A. 确定资产负债表中列示的项目是否存在。	√				
B. 确定应当在资产负债表中列示的项目是否均已列示。		√			

续表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
C. 确定列示的资产是否由被审计单位拥有或控制、列示的负债是否是被审计单位应当履行的偿还义务。			√		
D. 确定该项目是否以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整是否已恰当记录。				√	
E. 确定该项目是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中恰当列报。					√

注：在具体财务报表项目的实质性审计程序表中，以英文字母代替相应的审计目标。

2. 利润表项目的审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定					
	发生	完整性	准确性	截止	分类	列报
A. 确定利润表中列示的项目是否已发生，且与被审计单位有关。	√					
B. 确定应当在利润表中列示的项目是否均已列示。		√				
C. 确定与该项目有关的金额及其他数据是否已恰当记录。			√			
D. 确定该项目是否已记录于正确的会计期间。				√		
E. 确定该项目是否已记录于恰当的账户。					√	
F. 确定该项目是否已按照企业会计准则的规定在财务报表中恰当列报。						√

注：在具体财务报表项目的实质性审计程序表中，以英文字母代替相应的审计目标。

(二) 关于“需从实质性程序获取的保证程度表”的填写说明

对于各类交易、账户余额和列报认定需从实质性程序获取的保证程度，应根据评估的各项认定的重大错报风险水平和可接受的审计风险，运用审计风险模型（即审计风险 = 重大错报风险 × 检查风险）确定。具体方法如下：

评估的各类交易、账户余额和列报认定的重大错报风险水平应当根据实施风险评估程序的结果确定为“高”、“中”或“低”，并与计划矩阵中的结果保持一致。在评估各项认定重大错报风险水平时，如果预期内部控制运行是有效的，或者认为仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施控制测试以支持认定层次重大错报风险评估结果。如果控制测试的结果表明内部控制在拟依赖期间运行无效，注册会计师需要修正重大错报风险水平。

根据审计风险模型，在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果呈反向关系。如果评估的某项认定重大错报风险水平为“高”（修正后），则该认定可接受的检查风险水平应当为“低”，因而需从实质性程序中获取的保证程度应当为“高”。反之亦然。

例如，在进行风险评估时，如果认为被审计单位应收账款的存在认定错报风险较高，但在了解针对该认定的内部控制后，注册会计师认为其设计合理、得到执行，并且预期运行是有效的，则该认定的重大错报风险水平可评估为“中”或“低”。如果实施控制测试的结果表明内部控制运行确实

有效，则不需要修正初始的重大错报风险结论，反之，则需将重大错报风险评估结论修正为“高”。

审计实务中，某项认定评估的重大错报风险水平与需从实质性程序中获取的保证程度之间的对应关系如下表所示：

评估的重大错报风险水平	需从实质性程序中获取的保证程度
高	高
中	中
低	低

注：如果实施了控制测试，则评估的重大错报风险水平应当根据控制测试的结果予以修正。如果某财务报表项目本身不重要，且各项认定不存在重大错报风险，则该财务报表项目的所有认定“需从实质性程序中获取的保证程度”可全部填写为“低”。

（三）关于如何确定实质性程序的性质、时间和范围

本指南针对每个财务报表项目提供了实质性程序库。在确定拟实施的实质性程序时，注册会计师应围绕审计目标，结合审计准则的要求，特别是针对某项认定需从实质性程序中获取的保证程度和项目本身的重要性，有针对性地选择实质性程序并确定拟实施审计程序的时间和范围。

1. 实质性程序的性质

在选择拟实施的实质性程序时，如果针对某项认定需从实质性程序中获取的保证程度为“高”，则应选择能够提供最相关、可靠审计证据的实质性程序或实质性程序的组合。如果针对某项认定需从实质性程序中获取的保证程度为“中”、“低”或财务报表项目本身并不重要，则可适当减少实质性程序。但是，在选择实质性程序时，注册会计师应当遵守审计准则中对实质性程序的规定。

例如，《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险实施的程序》第五十五条规定，注册会计师对重大错报风险的评估是一种判断，可能无法充分识别所有的重大错报风险，并且由于内部控制存在固有局限性，无论评估的重大错报风险结果如何，注册会计师都应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序。再如，《中国注册会计师审计准则第 1321 号——函证》第八条规定，注册会计师应当对应收账款实施函证，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证结果很可能无效。

2. 实质性程序的时间

在确定拟实施的实质性程序的时间时，如果针对某项认定需从实质性程序中获取的保证程度为“高”，则应当考虑在期末或接近期末实施实质性程序，或在管理层不能预见的时间实施审计程序。

3. 实质性程序的范围

在确定拟实施的实质性程序的范围时，注册会计师可以使用的方法包括选取全部项目、选取特定项目和审计抽样。注册会计师可以根据具体情况，单独或综合使用选取测试项目的三种方法。指南提供了审计抽样工作底稿。如果拟实施的实质性程序涉及凭证抽查、函证等，可参考使用该部分工作底稿。

（四）关于表格

指南提供了财务报表项目的审定表、明细表及其他工作底稿的范例。在审计过程中，注册会计师可根据被审计单位的具体情况和执业习惯，加以修改后使用。