



北京注册会计师协会 编

BEIJING INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

审计工作底稿指引

(为适应新发布执业准则制定)



经济科学出版社

审计工作底稿指引

(为适应新发布执业准则制定)

经济科学出版社

责任编辑：闫建平
责任校对：杨晓莹
版式设计：代小卫
技术编辑：李长建

审计工作底稿指引

为适应新发布执业准则制定

北京注册会计师协会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

汉德鼎印刷厂印刷

永胜装订厂装订

880 × 1230 16 开 11.75 印张 300000 字

2006 年 12 月第一版 2006 年 12 月第一次印刷

ISBN 7 - 5058 - 5982 - X/F · 5243 定价：36.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

编委会成员名单

顾 问 吕国祥

主 编 孙燕红

编 委 张连起 魏先锋 宋振玲 钟晓红
庄峻晖 杨艳波 景恒心 文武兴
杨晓辉 张文丽 彭 晖 薛晋伟

序 言

2006年，既是中国注册会计师行业发展的重大转折年，也是中国注册会计师走向世界的又一个新起点。《中国注册会计师执业准则》和《中国注册会计师执业准则指南》的发布，使中国的执业标准与国际准则实现了全面趋同，为中国执业人员走出国门，加快国际化进程确立了理论基础。

为了更好地体现新准则的审计理念和审计思路，协助执业人员实现新旧标准转换的平稳过渡，北京注册会计师协会吕国祥秘书长、孙燕红副秘书长积极倡导和精心组织。行业专家历时三个月编写了《审计工作底稿指引》，为新准则下的审计实务操作提供了参考。

本书主要针对实务操作中，广大执业人员普遍感到比较抽象和困惑的风险审计准则。具体体现在审计计划阶段具体审计计划中，关于风险评估程序、了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）、了解内部控制、对风险评估及审计计划的讨论、评估的重大错报风险这五个方面。编者力图将风险审计的指导思想落在每一张底稿中，将抽象的原则融会在每一个操作步骤和每一项操作指令中，从而简便易行有的放矢。对实务操作中已有较成熟模式的进一步审计程序的工作底稿，本书不再赘述。

本书由北京博坤会计师事务所钟晓红、北京京都会计师事务所景恒心、天健中洲华证会计师事务所庄峻晖和杨艳波、天职国际会计师事务所文武兴、岳华会计师事务所魏先锋、信永中和会计师事务所宋振玲、中瑞华恒信会计师事务所张连起和杨晓辉负责编写（排名按字母顺序），北京注册会计师协会张文丽、薛晋伟、彭晖对本书进行了审阅，孙燕红负责审定。在编写过程中，我们聘请行业资深专家对本书的内容进行了评议，并作了相应修改。在此，我们谨对各位专家表示衷心的感谢。

由于编者水平有限，同时随着实务中准则的广泛运用，操作中难免出现各种具体问题和对准则运用更进一步的理解，届时欢迎各界专业人士对本指引提出修改意见和建议，我们将于适当时机对指引进行修订。请读者不吝指正。

北京注册会计师协会

2006年12月

审计工作底稿指引使用说明

为了便于广大执业人员在短时间内理解《审计工作底稿指引》（以下简称“本指引”），尽快掌握操作方法，我们编写了使用说明。执业人员拿到本书后，应仔细阅读以下内容，再按照本指引所述，结合项目实际情况具体运用。

一、本指引的目的

《中国注册会计师执业准则》的发布标志着中国注册会计师的执业标准实现了国际趋同。《中国注册会计师执业准则》所倡导的风险导向审计技术是适应审计环境变化而产生的，它对于有效防止审计风险，提高审计质量有重要的保障作用。

为了更好的帮助广大执业人员运用新的审计准则，北京注册会计师协会组织编写的《审计工作底稿指引》，对如何按照财政部发布的《中国注册会计师执业准则》及中国注册会计师协会发布的相关指南，实施审计程序、设计和编制工作底稿，提供了系统例示和说明。

二、本指引的特点

将了解和评估重大错报风险作为审计的起点，是风险导向审计有别于传统制度基础审计的特点。本指引突出注册会计师职业判断，采用开放式的设计思路，引导注册会计师通过风险评估、了解被审计单位及其环境，识别和评估财务报表重大错报风险，以企业内部控制为基础灵活地设计和实施进一步审计程序，同时编制相应的工作底稿。注册会计师在实际操作时，应根据审计项目的情况，对工作底稿的内容进行选择。

三、本指引主要内容

风险导向审计一般由三部分内容组成：风险评估、控制测试、实质性程序。本指引设计的工作底稿主要是针对风险评估部分。风险评估包括风险评估程序、了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）、了解内部控制三个方面内容。下面我们分别予以阐述。

（一）风险评估程序

根据一般常用的风险评估程序，可以分为以下两个层次：

第一，一般风险评估程序。

一般风险评估程序是所有审计项目必须履行的审计程序，主要采用询问、分析、观察和检查等方式获取审计信息。本指引提示，一般风险评估程序包括六个方面内容：（1）了解被审计单位业务、经营环境、内部控制等的主要变化；（2）财务资料初步分析；（3）经营结果与预算比较；（4）多年报表分析；（5）中期审计结果分析；（6）察看被审计单位的经营场所。注册会计师通过关注被审计单位审计期间的重要变化、对财务资料的趋势分析、比较预期与实际的数据，有助于识别异常的交易或事项，据此初步获取识别重大错报风险的信息。

第二，针对特别项目的风险评估程序。

实施该程序需要注册会计师更多地运用职业判断，对被审计单位做进一步的了解，例如舞弊持续经营、法律法规、关联方、或有事项、期初余额等。此类程序主要采用询问等方式获取初步了解，这些特殊问题可以直接询问被审计单位管理当局从内部获取信息，但如果根据职业判断认为从被审计单位外部获取的信息更有助于识别重大错报风险，注册会计师应当实施其他审计程序以获取这些信息。针对特别项目的风险评估程序只是针对特别项目的初步了解，注册会计师应根据了解的结果实施进一步的测试程序，本指引的内容仅限于一般的了解。

无论是一般风险评估程序还是针对特别项目的风险评估程序，都是对被审计单位重大错报风险的初步评估。注册会计师应根据评估结果，决定更深入的风险评估程序，即了解被审计单位及其环境、了解内部控制。

（二）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）是在实施风险评估程序的基础上对被审计单位全方位的了解。它由五个部分组成。

第一，对行业状况、法律环境与监管环境，以及其他外部因素的了解。

了解被审计单位所处行业的状况，有助于注册会计师对被审计单位形成初步的判断。注册会计师对被审计单位所处行业情况了解的内容，通常包括其所在行业的市场供求与竞

争、生产经营的季节性和周期性、产品生产技术的变化、能源供应与成本、行业的关键指标和统计数据等。

了解被审计单位法律环境与监管环境，使注册会计师掌握被审计单位受到哪些部门及相关法律法规的约束。注册会计师需了解的内容通常包括适用的会计准则、会计制度和行业特定惯例、对经营活动产生重大影响的法律法规及监管活动、对开展业务产生重大影响的政府宏观政策（包括货币、财政、税收和贸易等政策）、与被审计单位所处行业和所从事经营活动相关的环保要求等。

此外，结合被审计单位自身的情况，注册会计师通过职业判断也可设计其他需要了解的外部因素程序。例如，宏观经济的景气度、利率的变动和资金供求状况、通货膨胀水平及币值变动、国际经济环境和汇率变动等，以此对被审计单位的整体外部情况做充分的了解，这些了解将有助于注册会计师进一步识别审计风险。

第二，对被审计单位性质的了解。

了解被审计单位的性质是为了把握被审计单位内部的整体情况。注册会计师可以从所有权结构、治理结构、组织结构、经营活动、投资活动、筹资活动等多个方面入手。例如，通过了解被审计单位的主要投资关系、管理层架构、主营业务、关键客户、重要供应商、关联方关系等内容，在宏观上掌握被审计单位经营及管理的运作情况，微观上了解预期在财务报表中反映的各类交易、账户余额、列报。

第三，对会计政策的选择和运用。

了解被审计单位对会计政策的选择和运用是注册会计师为了识别和判断被审计单位是否按照合理的会计政策进行恰当的会计处理和披露。其中，一些重要事项应特别引起注册会计师的关注。比如，重要项目的会计政策和行业惯例、重大和异常交易的会计处理方法、在新领域和缺乏权威性标准或共识的领域采用重要会计政策产生的影响、会计政策的变更、被审计单位何时采用以及如何采用新颁布的会计准则和相关会计制度等。

第四，目标、战略及相关经营风险。

经营风险源于对被审计单位实现目标和战略产生不利影响的重大情况、事项、环境和行动，或源于不恰当的目标和战略。多数经营风险最终都会产生财务后果，从而影响财务报表。注册会计师应当了解被审计单位是否存在开发新产品或提供新服务、业务扩张、本期及未来的融资条件、信息技术的运用等方面有关的目标和战略，并考虑可能产生的经营风险是否可能导致财务报表发生重大错报风险。

第五，财务业绩的衡量与评价。

财务业绩通常是经营目标和发展战略衡量指标。被审计单位内部或外部对财务业绩的衡量和评价可能对管理层产生压力，促使其采取行动改善财务业绩或歪曲财务报表。在了解被审计单位财务业绩衡量和评价情况时，注册会计师应当关注下列信息：（1）关键业绩指标；（2）业绩趋势；（3）预测、预算和差异分析；（4）管理层和员工业绩考核与激

励性报酬政策；(5) 分部信息与不同层次部门的业绩报告；(6) 与竞争对手的业绩比较；(7) 外部机构提出的报告。

(三) 了解内部控制

对内部控制的了解和测试是本指引的重点。内部控制是被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性、经营的效率和效果以及对法律法规的遵守，由治理层、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。对内部控制有效性的审计是现代审计的主要特点，也是审计业务管理中平衡成本效益、效率效果的必然选择。一般而言，对内部控制的了解分成被审计单位整体层面和业务流程层面两个方面。

第一，对整体层面内部控制的了解。

对被审计单位整体层面的了解包括以下五个方面：(1) 控制环境；(2) 风险评估过程；(3) 信息系统与沟通；(4) 控制活动；(5) 对控制的监督。

控制环境由行为、政策和程序组成。了解控制环境就是了解管理层的经营理念、管理风格以及对控制的重要性的认识态度。

在了解控制环境后，注册会计师对被审计单位整体层面内部控制逐步从以下方面展开：风险评估、监督、期末报告、会计政策的选择和运用、审计委员会（内审机构）的监督、反舞弊的计划和控制、通用信息技术控制、非常规事项的处理等。

注册会计师通过以上了解可以形成对被审计单位内部控制整体层面的初步评价，从而指导对业务流程层面内部控制的了解。

第二，对业务循环下具体内部控制的了解。

对被审计单位的审计一般可分为多个业务循环，不同的企业往往有着不同的业务流程。本指引按照一般的流程分类方法，从六个方面展开，即销售与收款循环、采购与付款循环、生产循环、投资与融资循环、资金管理（现金、银行存款）、管理循环（工薪人事循环等）。

企业的控制活动主要是通过关键控制点进行的，因此对流程层面内部控制的了解主要是去发现关键控制点。各个循环的运作流程不一，因此关键控制点的设计也各有不同，但它们均是内部控制基本类别的表现形式。基本类别有：(1) 职责的充分分离；(2) 交易和活动的适当授权；(3) 充分的凭证和记录；(4) 对资产和记录的实物控制；(5) 对业绩的独立核查等。

本指引提供了各个业务循环了解内部控制的例示。了解内部控制的常用方法有文字描述和示意图等。文字描述是对客户内部控制的书面说明。对会计系统和相关控制的适当文字描述应具有以下四个特征：(1) 会计系统中每份凭证和记录的来源；(2) 发生的全部处理过程；(3) 系统中每份凭证和记录的处置；(4) 与评价控制风险相关的控制指示。示意图是对客户凭证及其在单位内部有序流动过程的一种符号和图形表达。一个完备的示意图具有与文字描述相同的四个特征。绘制完备的流程便于清楚了解系统的运行，从而帮助识别系统中的缺陷。

例示说明：以采购与付款循环为例。该循环了解内部控制的底稿分为三部分：

其一是程序表，它概括描述了本循环的基本内容即目标和程序；

其二是初步评价表，它是基于后两个部分所形成的结论，并能用于指导进一步的控制测试；

其三是导引表，它是将拟采纳的了解程序进行计划。导引表下又分成是内部控制描述、示意图、穿行测试等三个部分，它记录了具体的了解过程，包括采取的审计方法及获取的审计证据等。

内部控制描述将控制活动分为不相容职务分离、请购、审批、采购、验收、付款等六个部分；示意图按照业务流程将部门与控制活动划分清楚，其中的圆框内为设计的控制点，方框内表示记录控制活动的文件；穿行测试则是选取多笔具有代表性的业务将控制活动在审计过程中进行模拟复核，各笔业务会经历各个关键控制点并得到相应的控制形成相应的记录，穿行测试可以进一步验证示意图的正确性并能在测试中找出控制的薄弱环节。

四、本指引的结构

风险导向审计的取证过程最重要的是目标明确、思路清晰，本指引充分体现了这个特点，且在结构上充分体现记录的完整性和逻辑性。

审计过程通常被分为若干个环节。根据本指引风险评估程序、了解被审计单位及其环境、了解内部控制三方面内容，我们针对每一个内容分别按照三个部分五大要素的原则，设计了审计工作底稿。三个部分是指具体程序表、初步评价表和导引表。导引表是具体测试的计划，具体程序表是对导引表计划中的分工，评价表是对测试过程的归纳。五大要素包括审计目标、审计方法、审计程序、审计说明、审计结论。以目标为指引，选择合理的方法，执行充分的程序，附加重要事项的说明，最终形成结论。通过三个部分五大要素保证审计工作底稿记录的完整性和逻辑性要求。

总之，风险评估是风险导向审计技术的重要环节，是审计的逻辑起点，更是提高审计效率、效果的基础，本指引试图在风险评估底稿的编制方面做些探索，希望对注册会计师有所帮助。

目 录

第一部分 评估的重大错报风险底稿

识别的报表层次的重大错报风险汇总表.....	3
评估的认定层次的重大错报风险汇总表.....	4

第二部分 对风险评估及审计计划讨论底稿

风险评估讨论会议的记录.....	7
对审计计划的讨论及修改记录.....	8

第三部分 风险评估程序底稿

一般风险评估程序导引表	11
(一) 了解被审计单位业务、经营环境、内部控制等主要变化的记录	12
(二) 财务资料初步分析表	13
(三) 经营结果与预算、预期的比较分析表	19
(四) 多期报表对比分析表	20

(五) 对中期审计结果的分析	25
(六) 参观被审计单位经营场所的记录	26
针对特别项目的初步风险评估程序导引表	27
(一) 针对舞弊的考虑询问管理层记录	28
(二) 针对持续经营考虑询问管理层记录	29
(三) 针对法律法规问题询问管理层记录	30
(四) 针对关联方问题询问管理层记录	31
(五) 针对或有事项询问管理层记录	32

第四部分 了解被审计单位及其环境（不包括内部控制）底稿

了解被审计单位行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素导引表	35
(一) 了解被审计单位的行业状况	35
(二) 了解被审计单位所处的法律环境及监管环境	36
(三) 了解被审计单位经营活动的其他外部因素	37
了解被审计单位的性质导引表	38
(一) 了解被审计单位的所有权结构	39
(二) 了解被审计单位的治理结构	40
(三) 了解被审计单位的组织结构	41
(四) 了解被审计单位的经营活动	42
(五) 了解被审计单位的投资活动	43
(六) 了解被审计单位的筹资活动	44
了解被审计单位会计政策的选择和运用导引表	45
(一) 对被审计单位的会计政策调查	46
(二) 对被审计单位会计政策、会计估计变更的调查	48
了解被审计单位的目标、战略以及相关经营风险导引表	49
(一) 了解行业发展情况	50
(二) 了解开发新产品或提供新服务的情况	51
(三) 了解业务扩张情况	52
(四) 了解新颁布的会计法规	53
(五) 了解监管要求	54
(六) 了解本期及未来的融资条件	55
(七) 了解信息技术的运用	56

了解被审计单位财务业绩的衡量和评价导引表	57
(一) 了解被审计单位的关键业绩指标	58
(二) 了解被审计单位的业绩趋势	59
(三) 了解被审计单位预测、预算和差异分析	60
(四) 了解被审计单位管理层和员工业绩考核与激励性报酬政策	61
(五) 了解被审计单位分部信息与不同层次部门的业绩报告	62
(六) 了解被审计单位与竞争对手的业绩比较	63
(七) 了解外部机构提供的报告	64

第五部分 了解和评价公司整体层面内部控制底稿

了解和评价公司整体层面内部控制程序表	67
了解和评价公司整体层面内部控制初步评价表	68
了解和评价公司整体层面内部控制导引表	69
(一) 观察公司整体层面内部控制的运行汇总表	70
(二) 访谈问卷汇总表	85
(三) 文件检查记录	95
(四) 特殊事项的评估	96

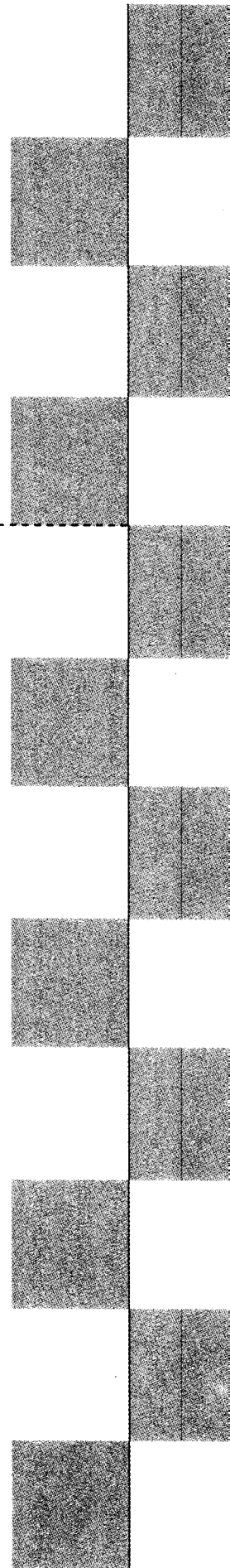
第六部分 了解和评价公司业务循环内部控制底稿

了解和评估销售与收款循环内部控制程序表	99
(一) 销售与收款循环内部控制初步评价表	100
(二) 销售与收款循环内部控制评价导引表	101
了解和评估采购与付款循环内部控制程序表	109
(一) 采购与付款循环内部控制初步评价表	110
(二) 采购与付款循环内部控制评价导引表	111
了解和评估存货与生产循环内部控制程序表	116
(一) 存货及生产循环内部控制初步评价表	117
(二) 存货及生产循环内部控制评价导引表	118

了解和评估投资循环内部控制程序表	126
(一) 投资循环内部控制初步评价表	127
(二) 投资循环内部控制评价导引表	128
(三) 投资循环内部控制测试 (示例)	135
了解和评估筹资循环内部控制程序表	136
(一) 筹资循环内部控制初步评价表	137
(二) 筹资循环内部控制评价导引表	138
(三) 筹资循环内部控制测试 (示例)	144
了解和评估资金管理循环内部控制程序表	145
(一) 资金管理内部控制初步评价表	146
(二) 资金管理内部控制评价导引表	147
了解和评估工资与人员循环内部控制程序表	157
(一) 工资与人员循环内部控制初步评价表	158
(二) 工资与人员循环内部控制评价导引表	159
(三) 工资与人员循环内部控制测试 (示例)	167

第 一 部 分

评估的重大错报风险底稿



识别的报表层次的重大错报风险汇总表

单位名称：_____ 编制人：_____ 日期：_____ 索引号：_____

会计期间：_____ 复核人：_____ 日期：_____ 页次：_____

索引号	风险描述
财务报表层次的重大错报风险对审计工作的影响：	
确定的总体应对措施：	
对计划的进一步审计程序总体方案的影响：	