



北京注册会计师协会
BEIJING INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

审计工作底稿指引

(进一步审计程序之一)



经济科学出版社

审计工作底稿指引

(进一步审计程序之一)

经济科学出版社

编委会成员

顾 问 吕国祥

主 编 孙燕红

执行主编 张连起 张文丽

编 委	李晓慧	魏先锋	邱连强	谭小青
	钟晓红	刘志强	黄建岭	文武兴
	林 波	梁晓燕	彭 晖	

前言

《审计工作底稿指引》（进一步审计程序之一）是北京注册会计师协会专业技术指导委员会在已经出版的《审计工作底稿指引》（为适应新发布执业准则制定）的基础上编著的。可以说，这构成了审计工作底稿的姊妹篇。如果说前已出版的《审计工作底稿指引》（为适应新发布执业准则制定）主要是解决风险评估程序的运用，那么，该书则侧重解决内部控制测试和实质性测试的运用，为注册会计师提供风险导向审计条件下的逻辑链条和思想脉络。

一、本底稿指引的总体特点

本底稿指引力图将审计目标、审计程序和审计认定“三位一体”地结合起来，将识别和评估的财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险与控制测试、实质性程序的应对结合起来，从而完整、准确地体现审计准则的精髓。

二、本底稿指引的使用要求

（一）为了提供充分、适当的记录，作为审计报告的基础；提供证据，证明自身按照审计准则的规定执行了审计工作，注册会计师应当及时编制审计工作底稿。

及时编制审计工作底稿有助于提高审计工作的质量，便于在出具审计报告之前，对获取的审计证据和得出的审计结论进行有效复核和评价。

（二）具体实务中，审计档案可以分为永久性档案和当期档案。永久性档案记录内容相对稳定，具有长期使用价值，并对以后审计工作具有重要影响和直接作用。例如，被审计单位的组织结构、设立的批准证书、土地使用权证等。考虑到目前会计师事务所对永久性档案的理解和取得并不存在太大疑问，故本底稿指引未特别提及。

当期档案记录的是内容经常变化、主要供当期和下期审计使用的审计档案。例如，总体审计策略和具体审计计划等。

会计师事务所可参考以下顺序形成完整的审计工作底稿档案：

• 永久性档案清单

——审计项目管理

- 被审计单位地址、主要联系人、职位、电话
- 参与项目的其他注册会计师或专家的姓名和地址
- [……]

——被审计单位背景资料

- 组织结构
- 各投资方简介
- [……]

——法律事项资料

- 有关设立、经营的文件的复印件 [如公司章程、批准证书、营业执照、税务登记证等]
- 验资报告
- [……]

• 当期档案清单

——沟通和报告相关工作底稿

- 审计报告和经审计的财务报表
- 与主审注册会计师的沟通和报告
- [……]

——审计完成阶段工作底稿

- 审计工作完成核对表
- 管理层声明书原件
- [……]

——审计计划阶段工作底稿

- 总体审计策略和具体审计计划
- 对内部审计职能的评价
- [……]

——特定项目审计程序表

- 舞弊
- 持续经营
- [……]

——进一步审计程序工作底稿

- 进一步审计程序表
- 有关控制测试工作底稿
- 有关实质性测试工作底稿（包括实质性分析程序和细节测试）

——合并财务报表的工作底稿（如适用）

——其他

(三) 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:

——实施审计程序的性质。通常,不同审计程序会使得注册会计师获取不同性质的审计证据,由此注册会计师可能会编制不同格式、内容和范围的审计工作底稿,比如注册会计师编制有关函证程序的审计工作底稿(包括询证函及回函,有关不符事项的分析等)和存货监盘程序的审计工作底稿(包括盘点表、注册会计师对存货的测试记录等)在内容、格式及范围方面是不同的。

——已识别的重大错报风险。识别和评估的重大错报风险水平的不同可能导致注册会计师执行的程序和获取的审计证据不尽相同。比如,如果注册会计师识别出应收账款余额存在较高重大错报风险,而其他应收款的重大错报风险较低,则注册会计师可能对应收账款执行较多的审计程序并获取较多的审计证据,因而对应收账款的记录会比针对其他应收款记录的内容多且范围广。

——在执行审计工作和评价审计结果时需要作出判断的范围。审计程序的选择和执行及审计结果的评价通常需要不同程度的职业判断,比如运用非统计抽样的方法选取样本以进行应收账款函证程序时,注册会计师可能基于应收账款账龄、业务性质及是否为关联方等因素,考虑那些应收账款存在较高的重大错报风险,并运用职业判断在总体中选取样本,并对作出职业判断时的考虑事项进行适当的记录。因此,在作出职业判断时所考虑的因素及范围可能使注册会计师作出不同内容和范围的记录。

——已获取审计证据的重要程度。注册会计师通过执行多项审计程序可能会获取不同的审计证据,有些审计证据相关性和可靠性较高,有些质量则较差,注册会计师可能区分不同的审计证据进行有选择性的记录,因此审计证据的重要程度也会影响审计工作底稿的格式、内容和范围。

——已识别的例外事项的性质和范围。有时注册会计师在执行审计程序时会发现例外事项,由此可能导致审计工作底稿在格式、内容和范围方面的不同。例如,某个函证的回函表明存在不符事项,但是注册会计师如果在实施恰当的追查后发现该例外事项并未构成错报,则注册会计师可能只在审计工作底稿中解释发生该例外事项的原因及影响。反之,如果该例外事项构成错报,则注册会计师可能需要执行额外的审计程序并获取更多的审计证据,由此编制的审计工作底稿在内容及范围方面可能有很大的不同。

——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。在某些情况下,特别在涉及复杂事项时,注册会计师仅将已执行的审计工作或获取的审计证据记录下来,并不容易使其他有经验的注册会计师通过合理的分析,得出审计结论或结论的基础。此时,注册会计师应当考虑是否需要进一步阐述并记录得出结论的基础(即得出结论的过程)及该事项的结论。

——使用的审计方法和工具。使用的审计方法和工具可能影响审计工作底稿的格式、内容和范围。例如,如果使用计算机辅助审计技术对应收账款的账龄进行重新计算时,通常可以针对总体进行测试,而人工方式重新计算时,则可能会针对样本进行测试,因此形成的审计工作底稿会在格式、内容和范围方面有所不同。

(四) 为帮助注册会计师更好地理解,列举部分审计程序中所测试样本的识别特征如下:

——对被审计单位生成的订购单进行细节测试，注册会计师可以以订购单的编号作为识别特征，但也需要同时考虑被审计单位编号的方式（例如，若被审计单位按年对订购单依次编号，则识别特征是××年的××号，若被审计单位仅以序列号进行编号，则可以直接将该号码作为识别特征）；

——对于一项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时，注册会计师可能会以实施审计程序的范围作为识别特征（例如，总账中一定金额以上的所有会计分录）；

——对于一项需要系统化抽样的审计程序，注册会计师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（例如，若被审计单位对发运单顺序编号，测试的发运单的识别特征可以是根据4月1日至9月30日的发运台账，从第12345号发运单开始每隔125号系统抽取发运单）；

——对于一项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记录询问的时间、被询问人的姓名、职位作为识别特征；

——对于观察这一审计程序，注册会计师可能会以观察的对象或观察过程、观察的地点和时间作为识别特征。

（五）注册会计师应当根据具体情况判断某一事项是否属于重大事项。重大事项通常包括：

——引起特别风险的事项；

——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；

——导致注册会计师难以实施必要审计程序的情形；

——导致出具非标准审计报告的事项。

对于重大事项，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。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。对于大型、复杂的审计项目，重大事项概要的作用尤为重要。

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。

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。

（六）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。上述情况包括（但不限于）注册会计师针对该信息执行的审计程序，项目组成员针对不同职业判断的咨询情况（例如，因项目组对某事项的职业判断不同而向执业技术部门咨询），以及项目组成员和被咨询人员不同意见（例如，项目组与执业技术部门的不同意见）的解决情况。

注册会计师记录如何处理识别出的信息与针对重大事项得出的结论矛盾或不一致的情况是非

常必要的，有助于注册会计师关注这些矛盾或不一致，并对此执行必要的审计程序以得出恰当的审计证据。例如，在某些情况下，不同的注册会计师会针对同一信息得出不同的判断，并且可能会出现针对某重大事项得出的最终结论相矛盾或不一致的情况，此时，注册会计师应当记录如何处理这些职业判断的差异；注册会计师如果已经执行必要的审计程序，认为被审计单位的收入确认是恰当的，但是在出具报告前，被审计单位与客户针对某项重大销售在确认方面发生纠纷，此时，注册会计师应当执行进一步的审计程序并获取审计证据，以分析该信息与此前得出的结论不一致的原因，并恰当地处理该不一致。

值得说明的是，某些信息初步显示与针对某重大事项得出的最终结论相矛盾或不一致，但注册会计师发现这些信息是错误的或不完整的，并且初步显示的矛盾或不一致可以通过获取正确或完整的信息得以满意的解决，则注册会计师无须保留这些错误的或不完整的信息。对于职业判断的差异，若初步的判断意见是基于不完整的资料或数据，则注册会计师也无须保留这些初步的判断意见。

（七）审计工作底稿中可使用各种审计标识，但应说明其含义，并保持前后一致。本底稿指引提供以下标识并说明其含义的例子，可供参考。实务中，注册会计师也可以依据实际情况运用更多的审计标识。

Λ：纵加核对

<：横加核对

B：与上年结转数核对一致

T：与原始凭证核对一致

G：与总分类账核对一致

S：与明细账核对一致

T/B：与试算平衡表核对一致

C：已发询证函

C\：已收回询证函

（八）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 60 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 60 天内。

如果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，会计师事务所应当将其视为不同的业务，根据制定的政策和程序，在规定的归档期限内分别将审计工作底稿归整为最终审计档案。

自审计报告日起，会计师事务所应当将审计工作底稿至少保存 10 年。如果注册会计师未能完成审计业务，会计师事务所应当自审计业务中止日起，对审计工作底稿至少保存 10 年。对于连续审计的情况，当期归整的永久性档案虽然包括以前年度获得的资料（有可能是 10 年以前），但由于其作为本期档案的一部分，并作为支持审计结论的基础，因此，注册会计师对于这些对当期有效的档案，应视为当期取得。如果这些资料在某一个审计期间被替换（例如，被审计单位因增加注册资本而变更了营业执照），被替换资料可以从被替换的年度起保存 10 年。

三、本底稿指引的特别提示

（一）审计工作底稿作为注册会计师在整个审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料，

在内容上应做到资料翔实、重点突出、繁简得当、结论明确；在形式上应做到要素齐全、格式规范、标识一致、记录清晰。

——资料翔实，即记录在审计工作底稿上的各类资料来源要真实可靠，内容要完整。

——重点突出，即审计工作底稿应力求反映对审计结论有重大影响的内容。

——繁简得当，即审计工作底稿应当根据记录内容的不同，对重要内容作详细记录，对一般内容作简单记录。

——结论明确，即按审计程序对审计项目实施审计后，注册会计师应对审计项目明确表达其最终的专业判断意见。

——要素齐全，即构成审计工作底稿的基本内容应全部包括在内。

——格式规范，即审计工作底稿所采用的格式应规范。

——标识一致，即审计符号的含义应前后一致，并明确反映在审计工作底稿上。

——记录清晰，即审计工作底稿上记录的内容要顺畅，文字要端正，计算要正确。

(二) 当期工作底稿是审计工作底稿的核心和关键，其编制质量的高低，直接关系到审计质量的优劣，甚至关乎审计成败。

——除被审计单位不存在某类业务或事项及被审计单位的业务或事项不适用本底稿指引的相关要求外，注册会计师应当按照本底稿指引的要求，全面、完整、准确地编制当期工作底稿。

——由于本底稿指引是按照一般制造业的基本特点设计的，如果被审计单位出现不同的情况，注册会计师应当根据具体情形对相关内容作出必要和适当的调整。

——当遇到某些业务或事项未在本指引中明确，或者本指引存在不妥当的情况时，注册会计师应当按照《中国注册会计师执业准则》及其指南的要求编制相应的工作底稿。

还应说明的是，由于本底稿指引的撰写是集体协作完成，难免存在某些衔接上的疏漏或认知上的瑕疵，敬请读者明鉴、教正。

《审计工作底稿指引》

(进一步审计程序之一) 编委会

2007年3月

目 录

第一部分 内部控制测试底稿

公司整体层面内部控制有效性评价.....	3
一、公司整体层面内部控制有效性评价说明.....	3
二、公司整体层面内部控制有效性评价程序表.....	4
三、公司整体层面内部控制有效性评价及进一步审计程序	28
四、公司整体层面内部控制关键控制点测试示例	29
销售与收款循环内部控制测试	36
一、销售和收款循环内部控制测试程序表	36
二、销售和收款循环内部控制测试导引表	37
（一）销售和收款循环内部控制执行有效性汇总评价表	38
（二）销售和收款循环内部控制关键控制点汇总表（示例）	39
（三）销售和收款循环内部控制执行有效性评价明细表	41
（四）销售和收款循环内部控制关键控制点测试示例	42
采购与付款循环内部控制测试	46
一、采购与付款循环内部控制测试程序表	46
二、采购与付款循环内部控制测试导引表	47
（一）采购与付款循环内部控制执行有效性汇总评价表	48
（二）采购与付款循环内部控制关键控制点汇总表（示例）	49
（三）采购与付款循环内部控制执行有效性评价明细表	51
（四）采购与付款循环内部控制关键控制点测试示例	52

存货与生产循环内部控制测试	60
一、存货与生产循环内部控制测试程序表	60
二、存货与生产循环内部控制测试导引表	61
(一) 存货与生产循环内部控制执行有效性汇总评价表	62
(二) 存货与生产循环关键控制点汇总表 (示例)	63
(三) 存货及生产循环内部控制执行有效性评价明细表	66
(四) 存货与生产循环内部控制关键控制点测试示例	67
投资循环内部控制测试	74
一、投资循环内部控制测试程序表	74
二、投资循环内部控制测试导引表	75
(一) 投资循环内部控制执行有效性汇总评价表	76
(二) 投资循环内部控制关键控制点汇总表 (示例)	77
(三) 投资循环内部控制执行有效性评价明细表	79
(四) 投资循环内部控制关键控制点测试示例	80
筹资循环内部控制测试底稿	86
一、筹资循环内部控制测试程序表	86
二、筹资循环内部控制测试导引表	87
(一) 筹资循环内部控制执行有效性汇总评价表	88
(二) 筹资循环内部控制关键控制点汇总表 (示例)	89
(三) 筹资循环内部控制执行有效性评价明细表	91
(四) 筹资循环内部控制关键控制点测试示例	92
资金管理循环内部控制测试	96
一、资金管理循环内部控制测试程序表	96
二、资金管理循环内部控制测试导引表	97
(一) 资金管理循环内部控制执行有效性汇总评价表	98
(二) 资金管理循环内部控制关键控制点汇总表 (示例)	99
(三) 资金管理循环内部控制执行有效性评价明细表	102
(四) 资金管理循环内部控制关键控制点测试示例	103
职工薪酬内部控制测试	107
一、职工薪酬循环内部控制测试程序表	107
二、职工薪酬循环内部控制测试导引表	108
(一) 职工薪酬循环内部控制执行有效性汇总评价表	109
(二) 职工薪酬循环内部控制关键控制点汇总表 (示例)	110
(三) 职工薪酬循环内部控制执行有效性评价明细表	113
(四) 职工薪酬循环内部控制关键控制点测试示例	114

财务报告流程内部控制测试	118
一、了解和评价财务报告流程内部控制程序表.....	118
二、财务报告流程内部控制设计有效性评价表.....	119
三、财务报告流程及其内部控制汇总描述表.....	120
四、财务报告流程内部控制测试程序表.....	123
五、财务报告流程内部控制测试导引表.....	124
(一) 财务报告流程内部控制执行有效性汇总评价表	125
(二) 财务报告流程内部控制关键控制点汇总表 (示例)	126
(三) 财务报告流程内部控制执行有效性评价明细表	128
(四) 财务报告流程内部控制关键控制点测试示例	129

第二部分 特殊事项实质性测试底稿

债务重组实质性测试	135
一、债务重组实质性测试程序表.....	135
二、债务重组审计工作底稿示例.....	139
非货币性交易实质性测试	140
一、非货币性资产交换实质性测试程序表.....	140
二、非货币性资产交换审计工作底稿示例.....	144
借款费用实质性测试	145
一、借款费用实质性测试程序表.....	145
二、借款费用审计工作底稿示例.....	149
租赁实质性测试	150
一、租赁实质性测试程序表.....	150
二、租赁审计工作底稿示例.....	155
股权支付实质性测试	156
一、股权支付实质性测试程序表.....	156
二、股权支付审计工作底稿示例.....	158
关联方及其关联交易实质性测试	159
一、关联方及其关联交易实质性测试程序表.....	159
二、关联方及其交易调查表.....	164
(一) 调查表	164

(二) 检查关联方交易的测试表	167
(三) 关联方和关联方交易专项声明书	168
(四) 就关联方事项发给其他注册会计师的询证函	169
(五) 就关联方事项发给关键管理人员或主要投资者的询证函	170
比较数据实质性测试	171
一、比较数据实质性测试程序表	171
二、比较数据审核表	174
期后事项实质性测试	175
一、期后事项实质性测试程序表	175
二、期后事项工作底稿示例	178
(一) 期后事项汇总表	178
(二) 管理层对期后事项评估的调查表	179
(三) 期后事项专门检查表	183
(四) 对期后事项追加审计的检查表	186
或有事项实质性测试	188
一、或有事项实质性测试程序表	188
二、或有事项汇总表	191
会计政策、估计变更和前期会计差错更正实质性测试	192
一、会计政策变更和前期差错更正实质性测试程序表	192
二、会计估计变更实质性测试程序表	195
三、会计政策、会计估计变更和前期差错更正汇总表	197
对法律法规的考虑实质性测试	198
一、对法律法规的考虑实质性测试程序表	198
二、对法律法规的考虑审计工作底稿示例	199
对环境事项的考虑实质性测试	200
一、对环境事项的考虑实质性测试程序表	200
二、对环境事项的考虑审计工作底稿示例	201
(一) 调查表	201
(二) 对环境事项的调查记录	202
对含有已审计财务报表的文件中的其他信息测试	204
含有已审计财务报表的文件中的其他信息测试表	204
持续经营实质性测试	205
一、持续经营能力实质性测试程序表	205

二、持续经营能力调查表示例·····	208
现金流量表测试·····	210
现金流量表实质性测试程序表·····	210
合并会计报表测试·····	213
一、合并会计报表实质性测试程序表·····	213
二、合并财务报表测试审计工作底稿示例·····	215
(一) 致其他注册会计师审计问卷·····	215
(二) 合并抵销分录汇总表——上期·····	224
(三) 合并抵销分录汇总表——本期·····	225
(四) 合并现金流量表抵销分录汇总表·····	226

第三部分 审计报告相关底稿示例

一、管理当局声明书·····	229
二、报告阶段的分析程序·····	233
三、复核及批准汇总表·····	237
四、合伙人复核事项表·····	239
五、项目工时统计表·····	242
六、约定项目工时成本控制表·····	243
七、调整分录 (AJE) 汇总表·····	244
八、重分类分录 (RJE) 汇总表·····	245
九、转回分录 (RvJE) 汇总表·····	246
十、未调整不符事项 (UJE) 汇总表·····	247
十一、试算平衡表——资产负债表 (资产部分)·····	248
十二、试算平衡表——资产负债表 (负债和权益部分)·····	249
十三、试算平衡表——利润表·····	250
十四、重大事项汇总表·····	251
十五、披露清单控制表·····	252
十六、与客户沟通备忘录·····	254
十七、审计风险控制自我评估·····	255
十八、审计工作完成核对表·····	259

第一部分

内部控制测试底稿

公司整体层面内部控制有效性评价

一、公司整体层面内部控制有效性评价说明

评价注释：

内部控制评价指的是评价内部控制设计和运行的有效性。内部控制设计有效性指的是内部控制设计能有效防范风险，内部控制运行有效性强调的是内部控制能够在各个不同时点按照既定设计得以一贯执行。其与了解控制是否得到执行不同，在了解控制是否得到执行阶段，注册会计师只需抽取少量的交易进行检查或观察某几个时点，但在测试控制运行的有效性时，注册会计师需要抽取足够数量的交易进行检查或对多个不同时点进行观察。

测试控制运行的有效性与确定控制是否得到执行所需获取的审计证据虽然存在差异，但两者也有联系。为评价控制设计和确定控制是否得到执行而实施的某些风险评估程序并非专为控制测试而设计，但可能提供有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师可以考虑在评价控制设计和获取其得到执行的审计证据的同时测试控制运行有效性，以提高审计效率。同时，注册会计师应当考虑这些审计证据是否足以实现控制测试的目的。

有效的控制环境可以使注册会计师增强对内部控制和被审计单位内部产生的证据的信赖程度。注册会计师需要针对了解的被审计单位公司整体层面的控制活动，确定控制有效性测试的策略。

说明：

通过对公司整体层面的内部控制的了解后，确定进一步进行公司整体层面内部控制有效性测试的程序。控制有效性测试可以采用询问、观察、检查、重新执行程序。通常情况下，进行财务报表审计业务时，在很大程度上，更侧重于对公司整体层面内部控制（包括控制环境、风险评估过程、信息系统与沟通、对控制的监督）进行了解和评估。以下为控制点示例，注册会计师应根据被审计单位实际情况调整相关内容。