

审计基础知识丛书

审计工作底稿

黄时强 编著

中国审计学会主编

中国审计出版社

SHEN JI JI CHU
ZHI SHI
CONG SHU

1

审计基础知识丛书

审计工作底稿

黄时强 编著

中国审计出版社

审计基础知识丛书
审计工作底稿

黄时强 编著

中国审计出版社出版

(北京市白石桥路甲4号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京市京丰印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本 2.125印张 43000字

1989年6月第1版 1989年6月北京第1次印刷

印数：1—12,000 定价：1.20元

统一书号：ISBN 7-80064-024-8/c8

一套促进中国审计建设的丛书

——《审计基础知识丛书》代序

于明涛

《审计基础知识丛书》第一辑出版了。这是一件广大的审计工作者和从事经济工作的同志们盼望已久的大事。《丛书》是中国审计学会组织了几十位从事审计研究的学者、专家、教授和审计工作者编写的。这是中国审计学会一、二届理事会的一项计划。

我认为《丛书》的出版，有特殊的意义。

首先，审计是一门崭新的学科。我国审计制度有着悠久的历史。但是，建立社会主义的审计是在一九八二年五届人民代表大会五次会议上定下来的，写进了中华人民共和国宪法。到现在才有五年多的历史。因此，什么是审计？为什么需要审计？它的基本任务和促进中国实现现代化的作用等等，人们还不象对其他部门那么熟悉。虽然，国家已发布了《审计条例》，几年来也写过不少专论审计的文章，但是把审计变成群众熟悉的东西，自觉执行审计的规定，还要作大量的宣传普及工作。因此，编写这套系统、简明、而又适用的丛书，以通俗的语言，宣传审计条例，普及审计知识，的确，就非常需要了。

其次，《丛书》反映了中国社会主义审计理论发展的若干方面。特别是党的十一届三中全会以来，随着改革、开放政策的实施而逐步发展的审计实践，是《丛书》编写的基础。例如对于中国审计的性质、对象、职能、定义就是经过

167 20/23

了几年的多次讨论，并不断根据实践中出现的新问题，丰富了这方面的内容，才有了《丛书》所提出的学术成果。同样《丛书》中所阐述的各项学术成果，也都有理论与实践的基础；因此，《丛书》有较大的适用性。《丛书》反映了中国审计是按照中国的国情而建立的有特色的审计制度，它不同于西方国家，也不同于别的社会主义国家。

第三，《丛书》对发挥审计在治理、整顿和深化改革中的作用，会有积极的效果。六届人大七次会议规定治理整顿深化改革的工作方针，对审计提出了新的要求，审计要成为宏观调控的一个重要方面。如何适应当前新的形势是摆在面前的一个十分重要的问题。很明显，审计队伍要不断提高素质，提高审计的效能，担当起历史赋予的重任。需要强化审计制度的建设，努力去实现经常化、制度化、规范化，促进立法，强化经济部门的内部制约机制等等。上述各方面，《丛书》都可以提供必需的知识，对推动事业的发展起到积极的效果。

第四，《丛书》表现了在审计理论方面勇于探索的精神。这在今后也是要继续发扬的。实践证明，百家争鸣的作法有益于探索的深入，可以使提出的各个问题，日臻完善。对新的问题不断发现，提出理论上的新课题，如事前审计，效益审计，承包经营审计，基建跟踪审计，都有变化了的新因素。我们不断发现，又不断研讨，不仅可丰富《丛书》的内容，并且可为指导实践，提供有益的东西。

最后，预祝这套《丛书》对促进中国审计制度的建设产生积极的效果。对各位撰稿的专家、学者、教授、审计工作者和参与《丛书》编辑工作的同志们表示感谢。

前 言

在每个审计项目的实施过程中，评价内部控制系统，收集审计证据，编制审计工作底稿，草拟审计报告，是审计人员必须进行的工作；其中审计工作底稿的编制方式和方法，更是一项具体、细致、复杂的业务。由于各个审计项目的目标有所不同，应用的审计种类、程序和方法不尽一致，审计的范围、内容和要点也有差别，因而使每个审计项目所使用的审计工作底稿的格式和内容也不全相同，难于制定统一的规范。但是，审计工作底稿的格式和内容是否健全、明确、适用，对审计工作的质量和效率具有重大影响，必须在实施审计以前提出明确的要求并作出系统的安排，才能保证审计工作顺利进行，达到预期目的。因此，就其编制方式与方法从基础理论和业务原则进行研究，仍有必要。特别是我国社会主义审计业务开展不久，在这一方面积累的经验不多，更需有比较系统的素材，作为进行工作与业务研讨的资料。为此，我们根据在审计工作中的初步实践，结合国外一些审计单位采用的内容，整理为编制审计工作底稿的专题资料，经过在一些地区进行试点并作了学术探讨，按照中国审计学会编写《丛书》的要求，由参加此项工作的同志集体写成这本小册子。由于我们实践经验不足，理论水平低，书中可能有错误之处，请读者给予指正。

黄时强

1988年12月

《审计基础知识丛书》编辑委员会

(按姓氏笔划为序)

王志钧	王宸生	祁田	杨树滋	张以宽
娄尔行	崔建民	阎金锴	蒋志方	管锦康
主 编:	杨树滋			
副 主 编:	阎金锴	张以宽		
责任编辑:	叶君辉			
封面设计:	刘军			

目 录

第一章 审计工作底稿概论·····	(1)
一、审计工作底稿的概念·····	(1)
二、审计工作底稿的分类·····	(5)
三、审计工作底稿的作用·····	(10)
第二章 审计工作底稿的内容和编制方法·····	(13)
一、审计工作底稿的内容·····	(13)
二、编制审计工作底稿的方法·····	(21)
第三章 审计工作底稿的要点·····	(33)
一、编制审计工作底稿的要求·····	(33)
二、审计工作底稿的审阅·····	(36)
三、审计工作底稿与各审计资料的关系·····	(39)
四、审计工作底稿的进化·····	(42)
附 录 《审计工作底稿》示例·····	(48)

第一章 审计工作底稿概论

一、审计工作底稿的概念

(一) 审计工作底稿的定义

审计工作底稿是审计工作人员在现场审计中，按照一定的作业规范，收集编排资料，用以记载被审事项的主要情况，支持审计报告，表述审计工作的一种专业记录。

(二) 审计工作底稿是审计现场工作记录

审计工作底稿采用文字、数字、符号、图画等方式，来表示被审项目的主要经济活动情况，记载现场审计人员在实施审计工作中所采用的审计工作程序、实施测试的方法，取得的审计证据，收集信息资料的数量及可信程度，还表示审计工作者对实施审计工作所取得的成果及其进行分析、评价以后作出的结论。审计工作底稿不仅要记录审计人员在审计工作中做了什么，获得什么；而且还应记录说了什么，想了什么。工作底稿不论采用何种方式表示，都必须具备二个特征。首先，它能被他人了解。虽然一般的资料易被人们了解的方式是文字记录，但是，由于会计与审计的密切关联，作为审计工作底稿，更通常的方式是采用审计学和会计学常用的图表、数字、借贷公式，按照审计特有的方式来表示。其次，工作底稿反映的内容与审计工作目标有关，能够说明审计目标的真实情况。每个审计项目都有特定的审计目标，审计工作底稿的质量，包括选择的表示方式，底稿的内容是否与

审计报告的性质、审计报表的性质、被审单位的资料 and 内容的性质以及是否适合审阅底稿的需要等，都具有十分重要的关系。

(三)、审计工作底稿是按一定规范整理的资料

随着审计工作和审计学的发展，编制工作底稿也在不断发展，它经历了一个由审计人员自由编制到自觉编制，由凭审计人员工作经验编制到按审计科学规范编制工作底稿的过程。工作底稿的理论概括和系统化，结合实际审计类型的需要，便形成审计工作制度的一个组成部分。

最初的审计工作底稿是备忘录的形式，即审计师根据所听、所看到的审计事项，将重要内容记录备查。这种记录的随意性很大，哪些项目该记，哪些项目不该记，以及记录的方法、形式、内容，完全由审计师自行决定。

但是，当审计工作发展到有了一定的规范时，也要求审计工作底稿成为相应的工作规范的记录。不同的社会时期和社会制度有不同的行为规范。比如，物证论者提倡所有的审计工作底稿必须有被审单位的原件作证；人证论者提倡审计工作底稿必须有证明人；法证论者认为底稿必须符合法律规定；心证论者提倡所有的底稿必须由负责人签字划押；神证论者主张当事人必须宣誓，作出断言保证，等等。只有到了社会文明发展到重事实，讲法制的时期，审计工作底稿才能确实反映被审单位的真实情况。审计工作规范也表示审计工作的项目、范围、采用的检查方法及其取得的各项审计证据。例如，在初期的弊端审计中，审计底稿主要记录弊端事项；发展到财务审计阶段，底稿必须收集财务收支的重要事项，以证实该项审计工作已经对主要的财务收支项目进行审

计。

审计工作底稿作为现代审计管理与现代审计科学阶段的象征，是在社会经济发展到社会化、商品化、现代化的阶段。在这个阶段，一方面，社会对审计的需要大量增加。被审计单位、国家经济管理部门、法律部门、金融信贷等部门对审计工作的要求提高了，要求同一类型的审计工作必须达到一个特定的标准。另一方面，从事审计工作的机构和人数也大量增加，在审计工作者中间出现了专业分工，出现了审计师与审计师助手等不同职责与层次的分工，为完成一项审计任务，往往需要不同专业，不同层次的许多审计人员来共同进行。这样就改变了以往的审计工作仅仅由审计师自行完成的小生产型的审计方法。为使在不同岗位上工作的审计人员能够在审计工作结束时，达到一定的审计工作标准，审计工作规范就必须从最基础的审计资料——工作底稿抓起。因而，在审计工作从少数审计师自己独立完成审计作业的全过程，发展到规模较大的分工协作审计方式，各审计专业团体相继研究了审计工作规范。其中，最主要的规范就是审计工作底稿的编制方式，它成为每一个审计团体工作手册的主要内容，或称为工作制度的主要构成部分。当一名新审计人员进入审计行列时，有可能第一项工作就是参加编制审计工作底稿。研究审计工作底稿的规范，推进了审计工作向更科学、更先进的方向发展，而编制工作底稿水平的高低，也反映了审计工作的水平。

(四) 审计工作底稿是属于审计人员所有的一项保密材料。在经济发达的社会中，某个不利的信息，可能导致某些经营很好的企业倾家破产；而某些有利的信息，也可能在朝夕

之间让某些企业家大发横财。经济信息的骚动，足以引起社会经济的风波。所以，许多国家的法规通常都授予审计人员一定的工作权力，如在审计工作中有权查阅被审单位的经济资料，并把这些资料收集在审计工作底稿中。在这种情况下，审计师就有绝对的责任，妥善保管好审计工作底稿，保证其不受损坏并且不让外部人员翻阅。

在审计工作中，往往会遇到对某些被审事项怀有疑点，在未解开这些疑点之前，审计师为了进一步查核的需要，已有的情况暂时还不必让被审单位知道，不必让外界知道。所以，审计工作底稿在现场工作中，也需要保密。比如，在工间休息，外出用饭，每日工作结束，审计底稿均需妥善收存。

在被审单位内部，由于领导者、部门负责人等出于某些特殊的管理需要或经济责任牵制因素，上层领导也希望审计人员不将审计情况向本单位无关人员透露。所以，审计人员在审计工作期间，向某甲联系审计工作情况时不应透露出与某甲无关的其他审计情况，向某乙了解资料时也不应将某甲的情况透露出来。同样，也不能让被审单位的任何职员随意翻阅工作底稿。

由于审计工作底稿是出具审计报告的依据，是审计证据的记载和工作情况的记录，是审计人员亲自收集编制的资料，丢失了工作底稿，也就丢失了审计活动的一切，并将给审计人员带来莫大的麻烦。所以，工作底稿是必须由审计人员妥善保存的保密资料。

二、审计工作底稿的分类

(一)按结构隶属关系,审计工作底稿可分为全稿、部类汇总稿、分类导引稿、子项记录稿和从属支持稿。

1、工作底稿全稿

工作底稿全稿是指完成一个审计项目的全部审计工作记录,包括审计工作开始到结束的全过程中一切审计工作记录。全稿不是指汇总稿,而是指按一定顺序排列的归集稿。全稿的保存期限依照各审计机构的习惯做法有所不同。有的审计机构在审计结束、被审单位在规定的提请复审期失效后,就将全稿按各分类稿的分别用途和档案管理期限分解。有的审计机构仍将全稿在审计作业部门保存几年以后再行分解,这有利于以后年度的审计工作使用方便。

2、部类汇总稿

审计工作可以按其程序和不同层次,不同目标的工作性质分解为若干个部类。如:确定目标,制定方案;对被审单位的职业道德和表述断言的评价;内部控制系统测试结果;经济活动查核;实质性检查取得的证据,包括调整与试算,以及为进行上述工作需要而收集编纂的有关审计依据性资料等。一部分部类汇总稿具有汇总本部类下属各稿资料的性质。这些部类汇总稿项下通常有与汇总稿形式相仿、内容相近的分类导引稿。另一部分部类汇总稿不能用简单的汇总方法,或不表示汇总意义。这一类汇总稿可以用部类标题,如“内部控制测试”,采用一种专用符号,如“L”,表示在该稿的右上角编码代号栏内。所有的部类汇总稿之和,即工作底稿全稿。

3、分类导引稿

在分类导引稿上属部类汇总稿之下，通常汇集导引若干子项记录稿，具有牵头导引性。大部分的分类导引稿都具有部类汇总稿的性质，只不过是分类导引记录的审计事项范围比部类汇总稿的范围更小。相对来说，记录的内容更详细、更具体。例如，将“经济活动查核”作为部类汇总稿，该部所属的分类导引稿可以有“材料资金占用”、“结算资金占用”、“固定资产”等。

4、子项记录稿

这是隶属于分类导引稿之下的更具体的审计工作记录稿。子项记录稿是审计工作底稿的基础部分。依据审计目标的不同，同一分类导引稿之下，可以有不同类别的子项记录稿，以“材料资金占用”为例，在正常的财务收支审计中，可以分列“在途材料”、“库存材料”等事项记录稿。为了某些特殊审计目标的需要，也可以分列“积压材料”、“材料价格差异”等子项记录稿。子项记录稿之下可以根据需要设置或不设置从属支持稿。

5、从属支持稿

这是子项记录稿的从属件，可以由审计师编制。由于从属支持稿是基础稿之基础，因而，该稿所记录的事项就需要更详细、更具体，以至于底稿在质量和工效上更接近于被审单位的原稿。在这种情况下，从属支持稿往往可以用被审单位的原稿或原稿中一部分的复制件代替。此项支持稿可以依据被审单位的原始凭证、原始资料编制，也可以从被审单位较高级的记录资料如帐、表、文件或其他实物依据中摘取。

(二)按具备的功能，工作底稿可以分为管理稿和执行

稿。

1、管理工作稿

审计工作自身需要管理，它对保证审计工作质量和效率具有重要作用。审计人员应当在有效的管理之下进行工作，以便在审计工作结束时，不必花费过多的人力，就能达到预定的工作质量。

由于一个大的审计项目的工作往往由多位审计人员分头进行，或是分成中期、期终等不同阶段进行，这些审计工作的计划、实施、报告，都需经过质量检查，要有严密的管理。管理工作底稿就是帮助审计师对审计实施工作进行有效审计的自身管理。这类底稿包括了内部控制调查表、流程图、审计计划、审计方案，以及确定的审计重点、审计方式、时间预算表等。

2、执行工作稿

执行工作稿一般是现场查核的原始记录，现场查核工作结束，底稿编制的工作也就结束，事后不再作修改更动。执行工作稿是记录审计实施工作按照审计工作计划和方案的要求，遵循一般的审计准则和工作规范，结合实施审计中出现的的具体情况，采取切合实际的有效审计方式，进行检查、取证、分析、评价，以证实被审项目的真实情况，并凭以证实审计人员采取的必要审计措施的量和质已经达到预定的工作标准的一种审计现场记录稿。该底稿的质量直接关系到审计结论——审计报告的质量。为了证实审计工作是在有效的管理控制下，按工作计划和工作规范对必要的检查范围和深度完成了审计作业。编制执行工作底稿成了这段工作事后的唯一凭证，所以也就显得非常重要。

(三)按从属于审计的类别，工作底稿可以分为财务收支、财经法纪和经济效益稿三种。

1、财务收支审计工作底稿。

财务收支审计的各类底稿所反映的主要内容就是沿着资金运动的轨迹，反映经济活动的存在与成果。比如，工作底稿全稿的核心是通过试算平衡，草拟审计报告(Draft Account)以表示一个被审单位财务收支的总貌。如在部类汇总稿中分有：(1)资金来源；(2)资金占用；(3)销售毛利；(4)销售费用等。又如在分类导引稿中，可以将资金来源分列：(1)自有流动资金；(2)银行借款等。在子项记录稿中，可以将自有流动资金分列为：(1)国拨流动资金；(2)自有补充流动资金等。在从属附件中，可以将自有补充流动资金的补充金额、次数、时间、补充依据等分别记载。

2、财经法纪审计工作底稿

当预先确定或在审计中途需要进行财经法纪审计时，审计工作底稿应适应审计目标的需要，反映相应的内容。由于重大的财经法纪审计类似于专案审查。一个单位的违纪问题可能不止一个，往往穿越资金运动的不同部分，不同的时间段落。为了能理清违纪事项，财经法纪审计工作底稿一般按案件性质为中心，同类案件归集在一起，一个案件立一个部类汇总稿。比如在全稿中可分为：(1)乱挤乱摊成本费用；(2)虚列和隐瞒销售收入；(3)提高留利专项基金比例；(4)贪污盗窃行贿受贿，等等。

3、经济效益审计工作底稿

经济效益审计是新开展的一项审计工作，其工作底稿的

编制规范，目前尚缺少经验。但是，经济效益审计工作底稿必须收集一些共同性的资料。比如：经济效益的指标必须与一个特定的指标相比较；经济投入需与产出的收益相比较；经济效益与社会效益关系等方面都可作为底稿反映的主题予以分类收集、整理、评价。

(四)按底稿的格式，可以分为会计平衡式、表格式、文字式工作底稿

1、会计平衡式稿

财务收支审计接触的大部分资料是会计记录。编制审计工作底稿可以借用会计核算中的会计平衡法。例如，在稿头记录期初余额，稿中记录发生额，稿底记录期末余额。当然，审计工作底稿记录发生额的方法与会计记录法有所不同。即重大的交易或是按照审计方案确定抽查的交易事项要详细，其他事项只需略记。使用会计平衡法编制工作底稿能收到简明易懂的效果。

2、表格式稿

表格式稿就是将具有共同性的审计项目、审计内容和要求按统一规范预先编排成专用表格，供审计现场使用，该底稿具有使用方便，省工高效，避免遗漏，便于汇总等特点，最适合于初级审计人员使用。设计表格时要注意指标统一，体系完整，简明易编。

3、文字式稿

由于审计工作遇到的情况比较复杂，往往有一些问题不能用表格式或会计平衡式的稿件来记载，则用文字记叙与审计目标有关的事项，这就是文字式稿。撰写文字式稿时，使用的语言要清楚明白，用词要准确适当，文稿要精练，书写