

审计工作底稿是CPA和助理人员在执行审计业务过程中形成的审计工作记录和取得的资料，它不仅是形成审计结论、发表审计意见的直接依据，也是证明CPA按照独立审计准则要求完成审计工作、履行应尽职责的依据。规范、高效率、高质量地编制各种审计工作底稿是执业CPA业务素质 and 知识水平的体现。本文拟就审计工作底稿的编制方法和技巧谈几点个人意见。

注册会计师的审计过程实际上是收集审计证据，编制审计工作底稿，进而作出审计结论的过程。通过编制审计工作底稿，把业已收集到的数量众多但又不系统、没有重点的各种审计证据资料，系统地加以归类整理，从而使审计结论建立在充分和适当的审计证据基础之上。

一、编制审计工作底稿的规范性要求

《独立审计准则》对编制审计工作底稿提出了规范性的操作要求，主要包括：

(一)必要性规定。《独立审计基本准则》中规定“注册会计师应当将审计计划及其实施过程、结果和其他需要加以判断的重要事项，记录于审计工作底稿”(第15条)。”《独立审计具体准则第1号—会计报表审计》同时规定“注册会计师应当对审计工作进行记录，形成审计工作底稿。”(第19条)编制审计工作底稿是对CPA执行审计业务的强制性规定。没有审计工作底稿的审计报告无疑是一份地道的虚假报告。

(二)技术性规定。《独立审计准则第6号—审计工作底稿》第五条对编制审计工作底稿提出了具体的技术性规定，即“内容完整、格式规范、标识一致、记录清晰、结论明确”。

(三)适当性规定。规范的审计工作底稿并不是各种书面文字的简单堆砌，应当体现已收集到的审计证据和最终形成的审计意见之间内在的逻辑关系。审计工作底稿种类繁多，且有不同的来源和编制人，为保证审计工作底稿的适当性，《独立审计准则第1号—会计报表审计》中规定“注册会计师应当对审计工作底稿进行必要的检查和复核”(第21条)，同时，对于由业务助理人员编制的工作底稿，“注册会计师应对业务助理人员的工作进行指导、监督、检查，并对其工作结果负责”。(第20条)

二、审计工作底稿的现状和问题

编制审计工作底稿是一项对专业能力与实务经验要求较高的工作。受注册会计师行业整体素质不高，会计事务所内部管理制度不健全等因素影响，目前，在编制工作底稿方面尚存在不少问题。主要表现在：

(一)审计工作底稿不规范。如内容不完整，要素不齐全，格式不规范，标识不一致，内容不清晰，结论不明确。

(二)复核制度不健全或流于形式。不少会计师事务所尚未建立审计工作底稿复核制度，缺乏风险控制的有效机制，使编制人某些专业判断一错到底；或者无明确的岗位责任制和错误追究制度，使复核制度流于形式，未起到应有的作用。

(三)审计工作底稿分类混乱。审计档案保管不严，分类缺乏统一标准，或者仅将所有收集到资料简单堆砌、归档。

(四)无审计工作底稿。个别注册会计师将“资格寻租”，只管盖章收费；事务所出售审计报告，违法设立分所(执业处)，寻找执业黑洞；个别事务所还伪造底稿以假充真。

注册会计师在主观上对审计工作底稿重视不够，在客观上不知道如何(更好)编制、复核审计工作底稿，加之准则缺乏可供操作的、科学的专业标准体系，是造成以上问题的主要原因。

三、审计工作底稿的要素和构成

审计工作底稿是CPA在审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料。其形成方式有编制和取得两种。

对于自行编制的工作底稿，应当全面记录审计计划的执行轨迹，审计证据的收集过程，职业判断的依据及过程，审计意见的形成过程等。大部分工作底稿应当由CPA自行编制。

对于由委托单位或第三方提供的资料，严格讲并不是审计工作底稿，只有在CPA实施必要的审计程序并形成相应的审计记录后，做为审计工作底稿的重要组成部分。

审计工作底稿的基本内容包含十部分，分别是：(1)被审计单位名称；(2)审计项目名称；(3)审计项目时点或期间；(4)审计过程记录；(5)审计标识及其说明；(6)审计结论；(7)索引号及页次；(8)编制者姓名及编制日期；(9)复核者姓名及复核日期；(10)其他应说明的事项。

这些基本要素构成完整的法律载体，缺一不可，其主要功能见下表：

审计工作底稿要素功能表

=====

序号 要素名称 功能

=====

- 1 被审计单位名称 明确审计客体
- 2 审计项目名称 明确审计内容
- 3 审计项目时点或期间 明确审计范围
- 4 审计过程记录 记载审计人员所实施的审计测试的性质、范围、样本选择等重要内容
- 5 审计标识及其说明 方便工作底稿的检查和审阅
- 6 审计结论 记录CPA的专业判断，为支持审计意见提供依据
- 7 索引号及页次 方便存取使用，便于日后参考及计算机处理
- 8 编制者姓名及编制日期 明确工作职责，便于追查审计步骤及顺序
- 9 复核者姓名及复核日期 明确复核责任
- 10 其它应说明事项 揭示影响CPA专业判断的其它重大事项，提供更详尽的补充信息

=====

四、 审计工作底稿基本要素的编制方法

下面依顺序分别介绍各要素的编制方法：

1、被审计单位名称：系审计对象的占有方(个别时候项目的委托方和审计客体不一致，如司法鉴定项目)。若被审计单位为下属公司，则应同时写明下属公司的名称。(如XX公司一分厂)此项目可写简称，或以统一的审计标识代替。

2、审计项目名称：此项目一般填写审计业务类型，如“2001年报审计”、“工资专项审计”、“破产清算审计”等。项目名称应尽量简练、清晰。

3、审计项目时点或期间：此项明确审计范围在时间上的截止点或时间跨度，应结合实质性测试的具体对象区别对待，资产负债项目应填截止时点，损益类项目应填时间跨度。

4、审计过程记录：此项为审计工作底稿的核心要素，其简繁程序受制于审计项目的性质、目的和要求，被审计单位的经营规模等诸多因素。目前，大部分会计事务所采用统一印制的程序表(或是标准的底稿模式)来代替工作底稿编制中大量的手工书写(或录入)工作量，本项目可充分运用审计标识，以提高工作效率(见后述)。

5、审计标识及其说明：是CPA用以表达各种审计含义的书面符号。适当运用审计标识可以缩短工作时间，提高工作效率(但也应防止过度使用，否则一张底稿将变成甲骨文字，让人讳涩难懂)，同时应说明其确切含义，并在审计过程中保持其前后一致和不同标识的唯一性。可以单独或合并使用常用符号、英文缩写、简称等形式表达各种含义，并将这些标识及其完整的含义详细记录于审计标识一览表内供检查、复核者正常阅读。

6、审计结论：此项目是CPA经过必要的审计程序后做出的专业判断，它直接支持最终的审计意见，因此，审计结论应清晰、简明地表述，不能含糊其辞，模棱两可。

7、索引号及页次：索引号是CPA为整理利用审计工作底稿，将具有同一性质或反映同一具体审计对象的工作底稿分别归类，形成相互联系、相互控制的特定编号；页次是同一索引号下不同审计工作底稿的顺序编号。两者结合构成每一

中国内部审计协会. 版权所有 LT科技制作

协会地址：北京市海淀区中关村南大街4号

联系电话：010-82199846/47 电子邮件：xinxibu@263.net

Copyright (C) 2003 . All rights reserved