

问题一：在审计工作底稿中注重抄账，而不记录审计人员实施的审计程序和方法。

例如审计工作底稿中仅仅记录“××单位应收账款截止到2002年底余额为3000万元，其中，A单位××万元，B单位××万元，C单位××万元”。这样的审计工作底稿既没有说明审计人员为测试该单位应收账款的余额是否真实地实施了什么程序，采用了什么审计方法，进行了怎样的判断，也没有得出什么结论，因此不能说明任何问题，是无用的工作底稿。

审计过程记录一般应包括：(1)针对审计目标实施的程序和审计方法的说明；(2)发现的问题；(3)按照重要性原则判断得出的审计结论；(4)未执行程序的原因；(5)审计工作底稿中使用的标识的含义说明；(6)与其他底稿之间勾稽关系的说明。

问题二：只能用统一的“基本格式”的审计工作底稿，认为只有这样才叫规范。

我们知道，审计工作底稿一般分为综合类底稿、查证类底稿、备查类底稿。其形式也有文字表述式、数表式、图表式，或者三者组合的混合形式多种。审计工作底稿是为审计目标服务的。审计过程中，应该在提倡使用统一的基本格式审计工作底稿的同时，允许审计人员根据被审计单位的实际情况和审计项目的特点，按照简便、清晰、实用的原则选择使用工作底稿的格式。在当前我国国家审计的实践中，多数情况下，审计人员按照《审计机关审计工作底稿准则(试行)》中的规定，填制基本格式的审计工作底稿都可以满足需要，但也有个别时候，使用自行设计的工作底稿就更为简便清晰。例如对行政事业单位决算草案进行审签的审计项目中，审计工作底稿就可以使用数表和说明相结合的格式，如果一定要要求使用基本格式的审计工作底稿，反而显得重复、繁琐。

问题三：审计工作底稿后面一定附上由审计人员编制被审计单位签认的审计取证记录。

实践中，很多审计机关把审计取证记录或审计证明材料当作重要的审计证据，同时作为审计工作底稿的重要支持材料。虽然审计人员已习惯于这样的做法，但它不符合审计的基本原理和现行《审计机关审计工作底稿准则》的要求，对审计机关和审计人员不利，应予以纠正。其原因有三：(1)审计取证记录或审计证明材料性质难辨。它不是审计工作底稿，因为它要与被审计单位见面，由被审计单位签字认可，而审计工作底稿无需被审计单位认可。它也不是审计证据，因为审计证据是审计人员按照审计程序，通过各种途径获取的用于说明审计事项真相的证明材料。作为证据的材料是不应含有审计人员主观成分的客观实在。而审计取证记录或审计证明材料则不然，它是由审计人员编制的，含有审计人员主观判断的成分，缺乏客观性。(2)审计取证记录或审计证明材料的长期存在，使得审计人员过分依赖这份自己亲手制作由被审计单位签字认可的“证据”，而忽略了真正审计证据的获取，从而降低了审计人员的证据意识，并最终对审计工作产生不利的影响。(3)从本质上讲，审计取证记录或审计证明材料的存在是审计人员有意识地将自己的判断责任部分地转嫁给被审计单位，有意混淆审计责任和被审计单位责任，是审计人员逃避责任的表现。

问题四：夸大审计工作底稿的作用，按照“原样拷贝审计工作底稿就能形成审计报告”的标准复核审计工作底稿：

复核审计工作底稿的重点应该是，审计证据是否充分、必要的审计程序是否实施，引用的法规和审计判断是否正确，处理结论是否符合实际。从某种程度上说，审计工作底稿的复核事实上就是对审计证据的客观性、相关性、充分性、合法性进行鉴定的过程。换言之，只要审计工作底稿清楚地记载了审计过程、所附审计证据充分确凿且审计工作底稿要素齐全，审计判断公正合理，就达到了编制和复核审计工作底稿的目的。至于语言是否精炼等细枝末节的事情，则无碍大局。以审计报告可以原样直接拷贝审计工作底稿作为标准来复核，不论时间和成本是否允许，都是不科学的、缺乏效率的。因为原样拷贝审计工作底稿作为审计报告的内容是不可能的。

问题五：审计工作底稿和审计方案、审计报告相脱节。

1、审计工作底稿与审计方案脱节。目前的审计实践中，绝大部分审计人员仍然沿用过去的习惯做法，只对有问题的审计事项编制审计工作底稿，对于没有重要问题的审计事项不编制审计工作底稿。这样一来，对于那些没有编制审计工作底

稿的审计事项，审计人员是否实施了必要的审计程序就成了说不清的问题。事实上，凡是审计方案规定的内容均应在现场审计中实施必要的审计程序进行测试和审查，凡是审计人员实施过的审计程序，均应编制相应的审计工作底稿进行记录，绝对不能根据有无发现违纪违规问题作为编制审计工作底稿范围的依据，更不能随意取舍审计工作底稿。审计工作底稿应能够反映审计过程的全貌。

2、审计工作底稿与审计报告的脱节。这突出表现在，审计工作底稿与审计报告对同一审计事项的描述或审计结论不相同，没有编制相应的审计工作底稿进行记录和反映。实践中，审计报告编写的一般程序是，审计组长先对审计人员编制的审计工作底稿逐一复核，并签字认可，然后由项目主审人员将这些底稿的内容按照类别写入审计报告；审计小组集体讨论审计报告；主审人员根据小组意见修改审计报告，递交审计组长审定；审计组长修改审定审计报告后正式交给被审计单位征求意见。经过这样的程序，通常的结果是，审计报告与审计工作底稿已经不能相符，甚至“面目全非”了，对同一审计事项，经常是审计工作底稿中的结论与审计报告中表述的结论不一样(现实中主要表现为对事实的描述和处理处罚的不同)。对于审计小组对审计报告的讨论情况，审计报告为什么改变了审计工作底稿中对发现问题的描述和审计结论(包括处理处罚)，改变的过程如何，审计人员都没有编制相应的工作底稿进行记录和反映，造成审计报告和审计工作底稿两张皮，相互脱节，原因不明，责任难辨，

(作者：刘力云)

(摘自《中国审计》2003. 15. 72-73)

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